

المركز الجامعي أحمد بن يحيى الوشريسي - تيسمسيلت -
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير

دور المراجعة الداخلية في تقليص فجوة

التوقعات في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة شركة سونلغاز - تيسمسيلت -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير
تخصص محاسبة مالية

تحت إشراف الأستاذ:

قندز بن توتة

إعداد الطالبين:

الورجاني نور الهدى

حملة الهام

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا

مقررا

ممتحنا

الأستاذ: بن شيخ عبد الحمين

الأستاذ: بن توتة قندز

الأستاذ: بن صالح عبد الله

السنة الجامعية: 2015 - 2016

الإهداء الإهداء

الحمد لله الذي وفقنا لنكمل هذا العمل، أهديه إلى:
إليك يا من جعلت الجنة تحت قدميك، إليك يا رمز الحنان
إليك يا من كان دعائها سر نجاحي
أمي الحبيبة
إلى سندي في الحياة
إلى من ستبقى كلماته نجوم اهتدي بها اليوم وفي الغد
أبي العزيز
إلى الروح الطيبة التي لطالما ساندتني بدعائها
جدتي رحمها الله
إلى القلوب الطيبة أطل الله في أعمارهم جدي - جدتي
إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة
إلى رياحين حياتي إخوتي
إلى توأما روحي إلى أختاي وصديقتاي
إبتسام - نور الهدى
إلى رفيقة دربي الى صاحبة النوايا الصادقة
صديقتي رشيدة وعائلتها
إلى من شاركتني عناء العمل صديقتي إلهام
إلى كل زملائي وزميلاتي
إلى كل عائلتي إلى كل من هم في القلب

نور الهدى

قائمة الاشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
19	الهيكل المركزي للمراجعة الداخلية	(1-1)
20	الهيكل اللامركزي للمراجعة الداخلية	(2-1)
20	الهيكل المختلط للمراجعة الداخلية	(3-1)
50	مكونات فجوة التوقعات	(1-2)
54	الأطراف ذات المصلحة	(2-2)
59	أهم العوامل المساعدة في تضيق فجوة التوقعات	(3-2)
73	الهيكل التنظيمي للمقاطعات الاقليمية	(1-3)
74	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	(2-3)
79	هرم مستويات المراجعة الداخلية لمؤسسة سونلغاز	(3-3)
81	شكل تقرير المراجعة الداخلية لمؤسسة سونلغاز تيسمسيلت	(4-3)

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
3	التطور التاريخي للمراجعة	(1-1)
72	توزيع العمال حسب المناصب	(1-3)
78	رقم مشترك الكهرباء لولاية تيسمسيلت	(2-3)
78	رقم مشترك الغاز لولاية تيسمسيلت	(3-3)
83-84	جدول حسابات النتائج	(4-3)
85-86	اصول مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت	(5-3)
87-88	خصوم مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت	(6-3)
92	فترة استرداد مبالغ الفواتير	(7-3)
94	مقدار الاشغال المخطط لها	(8-3)
94	مقدار الاشغال المحققة	(9-3)
95	نسبة الديون المتوقع تسديدها	(10-3)
95	نسبة الديون المسددة	(11-3)

قائمة الاختصارات والرموز

الرمز	الدلالة
IIA	معهد المراجعين الداخليين
AICPA	المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين
CICA	المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين
EGA	كهرباء وغاز الجزائر
SONELGAZ	المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز
AMC	مؤسسة صناعة العدادات الكهربائية والغازية
EPIC	مؤسسة ذات طابع صناعي وتجاري
SPA	شركة المساهمة
SPE	سونلغاز انتاج الكهرباء
GRTE	مسير شبكة نقل الكهرباء
GRTG	مسير شبكة نقل الغاز
SD	شركة توزيع الكهرباء والغاز
SDC	الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز الوسط
SDE	الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز الشرق
SDO	الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز الغرب
SDA	الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز الجزائر

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مفهوم المراجعة الداخلية اعتمادا على العديد من الدراسات والتعاريف والتعرف على معايير المراجعة التي تنظم هذه المهنة وتحدد مسؤوليات المراجع الداخلي . كما تطرقنا إلى أهم وأبرز مشكل يواجه مهنة المراجعة يتمثل في التباين بين توقعات المراجعين ومستخدمي القوائم المالية والذي يعرف بفجوة التوقعات وتحديد الأسباب وأثارها بغية تقديم الحلول المناسبة للتقليل من حدتها وذلك من خلال الاطلاع على دور المراجع الداخلي ومدى ارتباط مهامه بمهام المراجع الخارجي. وقد خلص البحث إلى أن للمراجعة الداخلية دور هام وفعال في تقليص فجوة التوقعات من خلال تحديد العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي حيث أنها علاقة تكامل فقيام كل منهما بمهامه على أكمل وجه من شأنه تقليص الفجوة وهذا ما أثبتته فعلا الدراسة الميدانية التي قمنا بها على وجود هذه الفجوة فعلا في المحيط الاقتصادي والأفاق المستقبلية لتفادي المشكلة ماهي إلا دليل على المحاولات المستمرة لتقليصها إلى أقصى حد.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية، فجوة التوقعات، المؤسسات الاقتصادية، تقليص فجوة التوقعات

Résumé:

. Cette étude visait à définir le concept de l'audit interne, selon de nombreuses études, les définitions, et d'identifier les normes de vérification qui régissent la profession et précise les responsabilités de l'auditeur interne.

Comme nous avons traité le problème le plus important face à la profession de l'audit est le contraste entre les attentes des auditeurs et utilisateurs des états financiers et qui connaît les attentes de l'écart et de déterminer Alospabha et élevés dans le but de fournir des solutions appropriées pour réduire la gravité et ainsi en regardant le rôle de l'auditeur interne et l'étendue de ses fonctions, les fonctions de la liaison de vérificateur externe.

La recherche a conclu que la audit interne rôle important et efficace dans la réduction de l'écart entre les attentes en définissant la relation entre l'auditeur interne et le vérificateur externe en ce qui concernait l'intégration des préaffecté leurs fonctions respectives au maximum réduirait l'écart et cela a été prouvé par effectivement le terrain de notre étude sur la présence de ces l'écart réellement dans l'environnement économique et les perspectives d'avenir afin d'éviter le problème ne sont la preuve de la poursuite réduite dans la mesure tentatives maximales.

Mots clés: audit interne, l'écart entre les attentes, les institutions économiques, ce qui réduit les attentes écart

الصفحة	العنوان
III	الإهداء
V	شكر وتقدير
VI	الملخص
VIII	فهرس المحتويات
XI	قائمة الأشكال البيانية
XII	قائمة الجداول
XIII	قائمة الملاحق
XIV	قائمة الاختصارات والرموز
أ- و	مقدمة
1	الفصل الأول : الاطار العام للمراجعة الداخلية
2	تمهيد
3	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول المراجعة والمراجعة الداخلية
8-3	المطلب الأول: ماهية المراجعة
10-8	المطلب الثاني : ماهية المراجعة الداخلية
14-11	المطلب الثالث : أهمية المراجعة الداخلية ،أهدافها ووظائفها
15	المبحث الثاني:أنواع المراجعة الداخلية ومجالاتها ،إجراءاتها و المعايير الدولية المعمول بها
17-15	المطلب الأول : أنواع المراجعة الداخلية و مجالاتها
21-17	المطلب الثاني : إجراءات المراجعة الداخلية و تنظيمها
26-21	المطلب الثالث : المعايير الدولية المعمول بها
26	المبحث الثالث : الممارسة العملية للمراجعة الداخلية
30-26	المطلب الأول :مراحل مهمة المراجعة الداخلية
33-30	المطلب الثاني :استقلالية المراجع الداخلي وصلاحياته
35-33	المطلب الثالث :أدوات المراجعة الداخلية و الجهات المستفيدة من تقريرها
36	خلاصة الفصل
37	الفصل الثاني :فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية
38	تمهيد
39	المبحث الأول : مفاهيم أساسية لفجوة التوقعات
42-39	المطلب الأول : فجوة التوقعات وخصائصها
46-42	المطلب الثاني : العوامل المؤدية لفجوة التوقعات
48-46	المطلب الثالث : سمات ،سيكولوجية فجوة التوقعات وأسباب اتساعها

48	المبحث الثاني أنواع فجوة التوقعات ،مظاهرها ،آثارها والأطراف المستفيدة منها
51-49	المطلب الأول : أنواع فجوة التوقعات ،المظاهر والقرائن
53-52	المطلب الثاني : آثار فجوة التوقعات
55-53	المطلب الثالث : الأطراف المستفيدة من فجوة التوقعات
56	المبحث الثالث:تأثير المراجعة الداخلية على تقليص فجوة التوقعات
59-56	المطلب الأول : سبل تضيق فجوة التوقعات
62-60	المطلب الثاني : المعايير الدولية التي تساهم في تضيق فجوة التوقعات
64-62	المطلب الثالث مساهمة المراجعة الداخلية في تضيق فجوة التوقعات
65	خلاصة الفصل
66	الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت
67	تمهيد
68	المبحث الأول : تقديم عام لشركة سونلغاز
71-68	المطلب الأول : لمحة عن مؤسسة سونلغاز
76-72	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز تيسمسيلت
78-76	المطلب الثالث:وظائف مؤسسة سونلغاز ،اهميتها وأهدافها
78	المبحث الثاني : المراجعة الداخلية في مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت
81-78	المطلب الأول:كيفية القيام بالمراجعة الداخلية في مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت
87-81	المطلب الثاني :مراجعة القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز تيسمسيلت
91-88	المطلب الثالث : تقييم نظام الرقابة الداخلية
91	المبحث الثالث :مساهمة المراجعة الداخلية في تقليص فجوة التوقعات في سونلغاز تيسمسيلت
94-91	المطلب الأول :فجوة التوقعات في مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت
95-94	المطلب الثاني :مساهمة المراجعة الداخلية في التقليص من فجوة التوقعات في مؤسسة سونلغاز
96	خلاصة الفصل
97 -101	خاتمة
102-108	قائمة المراجع
109-112	الملاحق

مقدمة :

لقد أدى التطور العلمي والنمو السريع في المجال الاقتصادي وتوسع نشاط الشركات و كبر حجمها وتعدد وظائفها إلى عرقلة مهامها، وعدم إتخاذ القرارات المناسبة للوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة من تحقيق الأرباح وكذا البقاء والاستمرارية، حيث شهد العالم في الفترة الاخيرة إنهيار أكبر الشركات والمؤسسات وذلك راجع إلى ضعف أنظمة الرقابة الداخلية، ولهذا صار من الضروري القيام بنظام فعال وهو المراجعة الداخلية لتنظيم الأعمال الداخلية في المؤسسة ومهمتها الأساسية هي الفحص والتقييم وإعداد التقارير حول الأخطاء والفجوات المحتملة وكيفية معالجتها أو تضييقها وتقديم الإقتراحات والتوصيات للإدارة العليا وذلك لتفادي هذه الأخطاء والفجوات في المستقبل.

تعتبر المراجعة الداخلية العين الحارسة للمؤسسة، أي تعتبر مصدر أمان للإدارة العليا وكذا ضمان لسلامة وصحة القوائم المالية، أي أن تكون هذه الاخيرة تتميز بدرجة عالية من الافصاح والشفافية وذلك لخدمة أصحاب المصالح، وحتى يتمكن المراجع الداخلي من القيام بكل هذه المهام يجب توفير الاستقلال والحياد الكافي له لممارسة مهنته.

حيث أصبح من الضروري قيام المراجع الداخلي بفحص جيد لنظام الرقابة الداخلية، بحيث تكون خالية من الأخطاء والغش حتى يتسنى للمراجع الخارجي الاعتماد عليها وتكون بينهما علاقة تكاملية وهذا لكي تكون مناسبة للأطراف المستقبلية، أي الملاك والمساهمين اي لا يكون هناك اختلاف بين تقارير المراجعة وبين ما يتوقعه المستفيدين، وهذا ما يطلق عليه بفجوة التوقعات في المؤسسة الاقتصادية وهي من أهم المشاكل التي تواجه مهنة المراجعة حيث لا يمكن القضاء عليها نهائيا، ولكن تبقى هناك العديد من المحاولات والسبل لتضييقها والحد من نتائجها.

1) الإشكالية :

نظرا لأهمية الموضوع وبغية التطرق إليه بشكل تفصيلي يمكن صياغة الاشكالية في السؤال الرئيسي

الآتي :

كيف تساهم المراجعة الداخلية في تقليص فجوة التوقعات في المؤسسة الاقتصادية ؟

2) الأسئلة الفرعية :

أ. ما مفهوم المراجعة الداخلية وما هي أنواعها ؟

ب. ما المقصود بفجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية ؟



ج. كيف يتم استخدام المراجعة الداخلية كآلية لتقليص فجوة التوقعات في مؤسسة سونلغاز؟

3) الفرضيات :

- أ. تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة لتقييم وإعداد التقارير ولها عدة أنواع ؛
- ب. تعتبر فجوة التوقعات الفرق بين أداء المراجعين ومستخدمين القوائم المالية ؛
- ج. تقوم المراجعة الداخلية بدعم المراجعة الخارجية لتقليص من فجوة التوقعات؛

4) أهمية الدراسة :

تبرز أهمية المراجعة الداخلية كمهنة اساسية باعتبارها الركيزة الأساسية في التحقق من مدى مصداقية المعلومات المحاسبية والقوائم المالية لمجلس الإدارة وهذا لاتخاذ القرارات اللازمة وكذا المحافظة على أصول الشركة ومعرفة مركزها المالي لزيادة ثقة المتعاملين وتقوية نظام الرقابة الداخلية لإكتشاف الأخطاء وتقليص فجوة التوقعات في المؤسسة الاقتصادية.

5) أهداف الدراسة :

تتمثل أهداف دراستنا فيما يلي :

- أ. بيان مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الداخلية ؛
- ب. تسليط الضوء على مفهوم المراجعة الداخلية وأهميتها؛
- ج. توضيح مجالات وإجراءات تطبيق المراجعة الداخلية؛
- د. محاولة توضيح تأثير المراجعة الداخلية على فجوة التوقعات؛
- هـ. التعرف على طبيعة العلاقة بين المراجعة الداخلية وفجوة التوقعات؛
- و. تبيان العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية؛

6) أسباب اختيار الموضوع :

تنقسم أسباب اختيار موضوع بحثنا الى أسباب ذاتية وأسباب موضوعية :

أ. الأسباب الذاتية :

- الإهتمام المتزايد الذي حظيت به مهنة المراجعة في الحياة العملية؛
- إرتباط الموضوع بتخصصي في طور الماستر؛
- المساهمة في إثراء المكتبة بمثل هذه المواضيع؛

- ميولنا للبحث في موضوع المراجعة بدافع إشباع رغبة ذاتية كخطوة للتحكم فيها مهنيًا مستقبلاً؛

ب. الأسباب الموضوعية :

- الأهمية التي تقدمها المراجعة الداخلية في تفادي الغش والأخطاء؛
- كيفية مساهمة المراجعة الداخلية في تضيق فجوة التوقعات؛
- أهمية الموضوع بالنسبة لجميع المؤسسات؛

7) حدود الدراسة :

أ. الحدود المكانية :

إن الموضوع واسع وشائع لذلك سنحاول التركيز بوجه عام على الكيفية التي تمارس بها وظيفة المراجعة الداخلية ومساهمتها في تقليص فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية بالإسقاط على مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت.

ب. الحدود الزمنية

كانت الحدود الزمنية لدراستنا في الجانب النظري من خلال التطور التاريخي للمراجعة، وعند القيام بدراسة حالة للمؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز تيسمسيلت فحددنا المجال الزمني للدراسة بسنتي 2014 - 2015 أما من جانب تطور التاريخي للمؤسسة فكانت منذ نشأتها.

8) المنهج المتبع :

ركزنا في موضوعنا على استخدام المنهج الوصفي في عرض مختلف جوانب الدراسة النظرية وخاصة في الفصلين الأول والثاني، أما في الفصل الثالث دراسة ميدانية فاعتمدنا على المنهج الاستقرائي وأداة التحليل عندما تناولنا دور المراجعة الداخلية في تقليص فجوة التوقعات في مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت.

9) الدراسات السابقة :

حسب إطلاعنا في حدود ما توفر لدينا من معلومات ومراجع حول موضوع البحث، هناك العديد من الدراسات والبحوث العلمية التي أنجزت في مختلف الجامعات وسيتم إستعراضها حسب سنة النشر ومنها على سبيل المثال لا على سبيل الحصر:

أ. دراسة محمود شعبان حسين احمد، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تضيقها 2007، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة.

قدمت هذه الدراسة نظرا لتعرض مهنة المراجعة لكثير من الانتقادات الموجهة من المجتمع المالي وذلك بتقصيرها بتقديم الخدمات المرجوة منها مما نتج عن ذلك فجوة توقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين فكان من الضروري على المهنة أن تراعي متطلبات المجتمع المالي لخفض فجوة

التوقعات بين المجتمع المالي والمراجع الخارجي ومن هذا المنطلق قامت هذه الدراسة، وتوصل الباحث في هذه الدراسة إلى :

- وجود فجوة توقعات بين المجتمع المالي والمراجع الخارجي تعود إلى نقص في الكفاءة المهنية عند المراجع وعدم الالتزام بكثير من عوامل الاستقلالية؛

- جهل المراجع الخارجي لكثير من معايير المراجعة التي تمكنه من القيام بعملية المراجعة على أكمل وجه؛
- عجز معايير المراجعة عن تلبية التوقعات المعقولة للمجتمع المالي وخاصة فيما يتعلق بعملية الكشف عن الغش والخطأ وإعطاء إنذار مبكر عن مدى قدرة المنشأة على الإستمرار في المستقبل؛

ب. دراسة محمد حسن العفيفي، مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الاداء المهني للمراجعة الداخلية الدولية على مواجهة ظاهرة الفساد المالي، 2009، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة.

هدفت هذه الدراسة إلى أنه يوجد إنخفاض أهمية المراجعة الداخلية في شركات المساهمة العامة بدرجة كبيرة، وان ارتفاع تكاليف التطبيق لمعايير الاداء المهني يحول دون تطبيقها واهم ما وصلت اليه الدراسة هو ضرورة أن تخطى المراجعة الداخلية بأهمية كبيرة في شركات المساهمة العامة وتخفيض تكاليف تطبيق معايير الأداء المهني لكي يتم تطبيقها لمواجهة ظاهرة الفساد المالي، من خلال دراسته تم التوصل إلى النتائج التالية :

- إن المراجعة الداخلية تطبق أساليب ووسائل فنية فاعلة للكشف عن مواطن القصور والضعف في الأداء المالي؛
- إنخفاض أهمية المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة بدرجة كبيرة؛
- إن إدارة المراجعة تحرص على دراسة وتقويم النظام المحاسبي المستخدم ومدى ملائمته لتنفيذ العمليات التشغيلية؛

ج. دراسة محمد عبد الرحمن حسن القضاة، فجوة التوقعات وسبل تضييقها من وجهة نظر المدققين الخارجيين ووححدات الاستثمار، 2012، مذكرة ماجستير، جامعة حرش، الاردن.

إستهدفت هذه الدراسة للتعرف على فجوة التوقعات بين مدققي الحسابات الخارجيين ووححدات الاستثمار في البنوك الاردنية وسبل تضييقها ومراقبة المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية للشركة للتأكد من مدى ملائمتها لحسن سير أعمالها، خلال دراسته توصل للنتائج التالية :

- يساهم اداء المدقق الخارجي في تضييق فجوة التوقعات بين وحدات الاستثمار في البنوك الاردنية ومدققي الحسابات؛
- مدى قيام المدقق الخارجي بالتأكد من صحة القوائم المالية؛
- تساهم استقلالية المدقق في تضييق فجوة التوقعات بين وحدات الاستثمار ومدققي الحسابات؛
- يسهم نظام الرقابة الداخلية في تضييق فجوة التوقعات بين وحدات الاستثمار ومدققي الحسابات؛

د. دراسة شجري معمر سعاد، التقارير المالية للمراجع وأثارها على إتخاذ القرارات في ظل الازمات المالية، 2015، اطروحة دكتوراه، جامعة امحمد بوقرة بومرداس،

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم فعالية المراجعة في تعزيز موثوقية المعلومات المالية التي تتضمنها التقارير والقوائم المالية وإن المؤسسات الحديثة تواجه عدة تحديات تسود بيئة الاعمال أهمها ظهور الفضائح المالية وإنتشار الغش والفساد المالي في المؤسسات الكبرى ، وخلال هذه الدراسة توصلوا للنتائج التالية :

- تقوم مراجعة ادارة المخاطر بتعزيز السلامة المالية للمؤسسات عن طريق تحديد مسؤوليات الأفراد عن أخطائهم الفردية، وكيفية مساهمتهم في التطوير المستمر الأدوات لأدارة المخاطر؛
- إن التكامل بين المراجع الداخلي والخارجي يساهم في زيادة مصداقية التقارير المالية؛
- إن مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع على عاتق إدارة المؤسسة، بينما المراجع مسئول عن إكتشاف تجاوزات الإدارة والتحقق من مدى صدق وعدالة المركز المالي للمؤسسة محل المراجعة وإيصال ذلك إلى المستخدمين؛

10) مساهمة البحث :

حاولنا في هذه الدراسة إستدلال بعض الجوانب التي تم اغفالها في الدراسات السابقة والتي نوجزها

فيما يلي :

حاولنا إلى التطرق إلى جانب مهم من جوانب المراجعة وهي المراجعة الداخلية وكذا كيفية معالجة أو تخفيف أهم مشكل يواجه مهنة المراجعة وهو فجوة التوقعات فقمنا في هذه الدراسة بطرح فكرة جديدة وهي مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تقليص فجوة التوقعات في المؤسسة الاقتصادية.

11 صعوبات البحث :

- هناك عدة صعوبات واجهتنا في بداية وأثناء القيام بهذه الدراسة
- قلة المراجع المتخصصة التي تطرقت للموضوع وكذا المواقع الالكترونية المتعلقة بجوهر الموضوع؛
- صعوبة الحصول على وثائق من طرف مؤسسة سونلغاز؛
- صعوبة البحث الميداني لقلة الخبرة في التعامل منهجيا مع موضوع بحثنا؛
- واجهنا صعوبة في ترجمة بعض المصطلحات التقنية من اللغة الفرنسية الى اللغة العربية؛

12 هيكل البحث :

قمنا بتقسيم دراستنا إلى ثلاثة فصول، حيث تطرقنا في الفصل الأول إلى الإطار العام للمراجعة الداخلية، حاولنا من خلال هذا الفصل الإلمام بالموضوع من خلال التطرق إلى مفاهيم أساسية حول المراجعة والمراجعة الداخلية في المبحث الأول أما المبحث الثاني فكان بعنوان أنواع المراجعة الداخلية، مجالاتها، إجراءاتها والمعايير الدولية المعمول، أما المبحث الثالث فكان بعنوان الممارسة العملية للمراجعة الداخلية هذا المبحث، كان هذا بالنسبة للفصل الأول، أما الفصل الثاني فكان تحت عنوان فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، الأول ماهية فجوة التوقعات، والمبحث الثاني تحت عنوان أنواع فجوة التوقعات، مظاهرها، أثارها والأطراف المستفيدة منها وفي نهاية هذا الفصل تناولنا المبحث الأخير بعنوان تأثير المراجعة الداخلية على فجوة التوقعات أما الفصل الثالث فكان دراسة ميدانية لمؤسسة سونلغاز تيسمى حاولنا من خلاله الإلمام بالمؤسسة فتعرضنا فيه إلى ثلاثة مباحث الأول بعنوان تقديم عام لمؤسسة سونلغاز، أما المبحث الثاني فكان بعنوان المراجعة الداخلية في مؤسسة سونلغاز تيسمى

تمهيد

من أهم الأسباب التي أدت إلى تطور المراجعة وخروجها كنشاط رئيسي لا يكمن الإستغناء عنه هو زيادة الحاجة إلى الخدمات التي يقدمها المراجع، فالهدف من المراجعة يتمثل في التحقق من مدى صحة البيانات المحاسبية والمالية المقدمة من طرف المؤسسة ومستوى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف إدارتها لتفادي الخلط ومختلف الأخطاء المحاسبية والوقوف وراء حالات الغش والتلاعب بأموالها.

فالمراجعة الداخلية تعتبر نوعاً من الإجراءات الرقابية، لهذا اعتبره مركز الإجراءات الرقابية الأخرى والتركيز في هيكل الرقابة الذي ينهض بمسؤولية التحقق من قدرة بقية أدوات الرقابة على الحماية المادية للأصول والتأكد من سلامة البيانات المالية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية ورفع الكفاءة التشغيلية. وقد تطورت هذه الوظيفة كثيراً في النصف الثاني من القرن الماضي وتغيرت النظرة القديمة لها من مجرد متصيد للأخطاء والانحرافات إلى أداة فعالة في خدمة الإدارة حيث تستطيع وظيفة التدقيق الداخلي أن تساهم في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية، وكذلك المساهمة في تقييم وإدارة المخاطر والحماية منها وتقديم المشورة في ماهية السبل الأنجع لإدارتها وكذلك قياس كفاءة استخدام الموارد المتاحة وتقييم الأداء والفاعلية وبالتالي المساعدة في تحقيق أقصى درجات الكفاءة في إدارة المشروعات الاقتصادية مما يعزز فرص هذه المشروعات في الإستغلال الأمثل للموارد والوصول إلى الجودة الشاملة وبالتالي الصمود في وجه المنافسة العالمية.

سننتظر في هذا الفصل إلى المباحث التالية :

- المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول المراجعة والمراجعة الداخلية؛
- المبحث الثاني: أنواع المراجعة الداخلية، مجالاتها، إجراءاتها والمعايير الدولية المعمول؛
- المبحث الثالث: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية؛

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول المراجعة والمراجعة الداخلية

بناءً على الإحتياجات المتزايدة للجهة المسيرة للمؤسسة من أجل فحص البيانات والسجلات المحاسبية وتقييم نظام الرقابة الداخلية بغية الحصول على معلومات تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة بالإضافة إلى التطور العلمي والتكنولوجي الذي شهده قطاع الإقتصاد في الآونة الأخيرة، ظهرت الحاجة إلى (المراجعة)* الداخلية بما تتضمنه من مراجعة المعلومات ومراجعة نشاطات المؤسسات الإقتصادية حتى تتمكن هذه الأخيرة من الوصول إلى تحقيق أهدافها لضمان الحماية المادية والمحاسبية للعمليات والحكم على فعالية أنظمة المعلومات بما في ذلك المحاسبية منها.

المطلب الأول: ماهية المراجعة

قبل التطرق إلى المراجعة الداخلية كأحد أنواع المراجعة، لا بد من تحديد مختلف المراحل التي مرت بها المراجعة إلى أن وصل إلى الشكل الذي هو عليه في الوقت الحاضر، بالإضافة إلى تحديد مفهومها وأنواعها وذلك كما يلي:

أولاً: التطور التاريخي للمراجعة

إن المتتبع لأثر التدقيق أو المراجعة عبر التاريخ يدرك بان هذه الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها بغية الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل والدفع والإحتفاظ بالمواد في المخزونات نيابة عنهم، والتدقيق يرجع إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المدققين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء، بالتالي صحتها.¹ في ذلك الوقت كان المدقق وقتها يستمع لما يتم قراءته من الحسابات المسجلة في الدفاتر للوقوف على مدى صحتها، وهكذا نجد إن كلمة تدقيق (auditing) مشتقة من الكلمة اللاتينية (audire) ومعناها يستمع ومع إتساع وتطور النشاط الإقتصادي في العالم، أصبحت مهنة التدقيق تأخذ منحناً آخر.² لذلك سنورد جدولاً يبين فيه مختلف المراحل التاريخية للتدقيق.

* يمكن الإشارة إلى أن العرب ترجموا هذه الكلمة في الأردن والعراق ولبنان بالتدقيق أما في الجزائر ومصر وغيرها من البلدان العربية ترجموها إلى المراجعة أما من حيث المعنى فالتدقيق يشمل من مفهوم المراجعة .

¹ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2012، ص6.

² عاهد عيد سرحان، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين، مذكرة ماجستير الجامعة الإسلامية غزة، 2007، ص24.

الشكل (1-1) التطور التاريخي للمراجعة

المدة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 1700 ميلادي إلى 2000 قبل المسيح	الحكومة	الملك، إمبراطور، الكنيسة	معاينة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش، و معاينة فاعليه، حماية الأصول
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو القانوني	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية
من 1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق
ابتداء من 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ضل احترام المعايير ضد الغش العالمي

المصدر: محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ،

ص ص 6-7

ثانيا: مفهوم المراجعة :

1) عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية التدقيق أو المراجعة على أنها عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الإقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية.¹

¹ محمد سمير الصبان، محمد القيومي محمد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة 1990، ص 17.

- (2) المراجعة هي فحص إنتقادي للمعلومات المقدمة من طرف الشركة والحكم على العمليات التي جرت، والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات.¹
- (3) كما تعرف المراجعة على أنها هي فحص للمعلومات من طرف خارجي، ولكن لا يجب ان يكون هو المعد لبرنامج المراجعة، بهدف زيادة منفعة المعلومات للمستعمل.²
- (4) المراجعة عملية منظمة لتجميع وتقييم أدلة موضوعية للإثبات عن المعاملات المالية ونتائجها للتحقق من مدى توافق هذه المعاملات ونتائجها مع المقاييس الموضوعية لها ثم توصيل النتائج التي يتم التوصل إليها للأطراف المختلفة المهتمة بالقوائم المالية التي تنشرها الوحدة محل المراجعة.³

ثالثا: أنواع المراجعة

تعتبر مراجعة النظم المعلوماتية من بين الوسائل المقومة لهذه النظم وعلى وجه الخصوص نظام المعلومات الحاسبية الذي يراد منه توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وملائمة لإتخاذ القرارات، لذلك تصبح من الضروري على المؤسسة الإقتصادية العمل بنوع معين من المراجعة يناسب شكلها، حجمها وطبيعتها نشاطها من جهة ومن جهة أخرى يعطي مصداقية وصرحة أكثر للمعلومات وضمان لمستعملي القوائم المالية.⁴

1) من زاوية الإلزام القانوني: تصنف المراجعات من حيث مدى الإلزام بها الى:

- أ. المراجعة الإلزامية: وهي المراجعة الملزمة بموجب النصوص القانونية المنظمة لأعمال الشركات والهيئات والجمعيات وغيرها من الاشخاص الإعتبارية الأخرى، ذلك أنه يمكن القول أن كافة الشركات والهيئات والجمعيات والأشخاص الإعتبارية التي تنفصل فيها الملكية عن الإدارة تنص القوانين واللوائح المنظمة لأعمالها على ضرورة تعيين مراقب حسابات خارجي لها.
- ب. المراجعة الاختيارية: هي مراجعة التي تتم بمحض إرادة اصحاب المنشأة دون تدخل أو إلزام من أي جهة كما هو في الشركات والمنشآت التي لا تنفصل فيها الملكية عن الإدارة مثل شركات الاشخاص حيث تتم الإدارة والرقابة بشكل عام بحسب اتفاق الشركاء دون تدخل قانوني.

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 11.

² Bethoux.R، Kremper .F et Poisson.M.L'Audit dans le secteur public، Clet ، Paris، 1986، P21

³ محمد نصر الهواري ومحمد توفيق محمد، أصول المراجعة والرقابة الداخلية، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، 1999، ص ص 5-6.

⁴ محمد التهامي طواهر، مرجع سبق ذكره، ص 19.

⁵ احمد عبد المولى الصباغ واخرون، اساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008، ص 12.

2) من حيث توقيت عملية المراجعة: وفقا لهذا المعيار يمكن تقسيم المراجعة إلى نوعين: ¹

أ. مراجعة مستمرة: تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الإختبارات خلال السنة المالية ككل وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا سواء كانت بطريقة منتظمة، كأن تتم بصفة اسبوعية او شهرية، أو بطريقة غير منتظمة وهذا النوع من المراجعة يتبعه بصفة خاصة في حالة كبر حجم المؤسسة وكذا كبر وتعدد عملياتها وعدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته.

ب. مراجعة نهائية: تتميز بكونها تتم بعد إنتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المراجع الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة وهذا لتخفيض احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم مراجعتها، حيث أن جميع الحسابات تكون قد تمت تسويتها وإقفالها.

3) من حيث زاوية نطاق العمل: حسب هذا المعيار نجد نوعين من التدقيق كما يلي: ²

أ. التدقيق الكامل: في هذا النوع من التدقيق يجب على المدقق دراسة كل الحسابات وكل العمليات التي تتم داخل وضمن نطاق الشركة وحدودها، والتأكد أن كل الحسابات قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية، وأنها خالية من الأخطاء والغش.

ب. التدقيق الجزئي: هذا النوع من التدقيق يفرض على المدقق بعض القيود والشروط، تكون محددة الهدف وكمثال على ذلك إهتمامه بتدقيق حسابات المخزونات أو تدقيق حسابات المشتريات.

4) من حيث الهيئة التي تقوم بعملية المراجعة: وهي من أهم الأنواع في المراجعة بصفة عامة: ³

أ. المراجعة الداخلية: نشأة هذا النوع من المراجعة نظرا لإحتياجات الإدارة لعملية الرقابة نتيجة تعقد النشاطات وتنوعها في الشركات، وهذا بواسطة مراجعين تابعين للشركة كموظفين فيها، وتمثل المهمة الأساسية للمراجعة في هذه الحالة قياس فعالية الوسائل الرقابية، وبالتالي الفحص والتقرير المستمر والمنطقي للنظم الإدارية والطرق المحاسبية لأي مشروع أو وحدة إقتصادية وسنتطرق إليها بالتفصيل لاحقا.

¹ محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 3، 2010-2011، ص ص 12-13

² نبيل حمادي، التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسينية بن بوعلوي شلف 2007-2008، ص 40.

³ نبيل حمادي، مرجع سبق ذكره، ص 41.

ب. المراجعة الخارجية: و في هذا النوع يكون المراجع مستقلا، وهو يتمثل في أحد مكاتب المراجعة بالنسبة

للقطاع الخاص أو مجلس المحاسبة للقطاع العام، يجب ان تشمل المراجعة الخارجية على العناصر التالية: ¹

- الفحص: التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.
 - التحقيق: إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية التي تعبر عن نتائج الأعمال للمؤسسة خلال فترة معينة
 - التقرير: بلورة النتائج التي تم فحصها وإثباتها عن طريق تقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية
- تتجلى أهمية المراجعة في كونها وسيلة تهدف إلى خدمة الاطراف المستخدمة للقوائم المالية، بحيث تعتمد عليها في إتخاذ قراراتها ورسم سياساتها وأهدافها، وتعتمد إدارة المؤسسة اعتمادا كبيرا على البيانات الحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الاداء وتقييمه، ومن هنا تحرص على أن تكون تلك البيانات مراجعة من قبل هيئة فنية محايدة، لتعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة. ²
- وتتمثل أهداف المراجعة الخارجية فيما يلي: ³

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها وتحديد الانحرافات وأسبابها
 - تقييم نتائج الأعمال
 - تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية وأقصى رفاهية ممكنة لأفراد المجتمع
- و مما سبق يتضح ان هناك أوجه تشابه أو تقارب بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وهي أن كل منهما يمثل نظام محاسبي فعال يهدف إلى توفير المعلومات الضرورية والتي يمكن الثقة فيها والإعتماد عليها في إعداد تقارير مالية، ويتطلبا وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث الأخطاء والغش، كما يوجد أيضا تعاون بينهما حيث أن وجود نظام جيد للمراجعة الداخلية يعني إقلال المراجع الخارجي لكمية الإختبارات التي يقوم بها عند الفحص وبالتالي توفير وقت وجهد المراجع، فضلا عن كفاءة النظام الكلي للمراجعة، كما أن وجود نظام للمراجعة الداخلية لا يعني عن المراجعة الخارجية وهذا يؤكد صفة التكامل

4.

¹ أمينة فداق، تحديد مدى تأثير حوكمة المؤسسات على جودة المراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير، كلية علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، 2009، ص 54.

² أمينة فداق، مرجع سبق ذكره، ص 57.

³ نفس المرجع، ص 59.

⁴ أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكد الحديث، الطبعة الاولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 47.

- ويمكن التمييز بين النوعين من خلال ما يلي:¹
- من ناحية الهدف: يهدف المراجع الخارجي إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى تمثيل القوائم المالية الختامية للمؤسسة للمركز المالي الحقيقي لها، بينما يسعى المراجع الداخلي الى التحقق من أن النظام المحاسبي يولد معلومات ذات مصداقية وصالحة لإتخاذ القرارات في الوقت المناسب، والتأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية.
- من ناحية القائم بها: يقوم بالمراجعة الخارجية شخص مهني مستقل عن الإدارة، أما المراجعة الداخلية فيقوم به موظف من داخل المؤسسة.

المطلب الثاني: ماهية المراجعة الداخلية

تعتبر الداخلية من اهم المهن داخل المؤسسة لما لها من اهمية بالغة من اكتشاف الاخطاء و الغش وكذا محاربة الاختلاس وكذا تعتبر مصدر الامان للإدارة وذلك من خلال توفير الثقة لقوائمها المالية سنتطرق في هذا المطلب بالتفصيل :

أولاً: مفهوم المراجعة الداخلية:

للمراجعة الداخلية العديد من التعاريف التي تناولتها نذكر منها:²

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

إلا أن تعريف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) يعتبر أعم وأشمل، حيث عرف المراجعة الداخلية بأنها " وظيفة التقييم المستقلة، التي يتم استحداثها داخل المنظمات الإقتصادية للعمل على فحص وتقييم الأنشطة الإقتصادية والمالية والإدارية لها، ورفع تقرير بما تم من فحص وتقييم للإدارة العليا للمنظمة لكي تتخذ ما تراه مناسباً من قرارات إذا كانت هناك حاجة إلى ذلك"

كما إعتمد مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا للمراجعة الداخلية تعريف لها عام 1964 على:

¹ مسعود صديقي، نحو اطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 61 - 63.

² أحمد صالح العمرات، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دارا بشير للنشر والتوزيع، الأردن، 1990، ص 35.

" أن المراجعة الداخلية هي مراجعة الأعمال والسجلات التي تتمدد خلال مشروع بصفة مستمرة أحيانا وبواسطة موظفين يخصصون لهذا الغرض، ويختلف نطاق وأهداف المراجعة كثيرا في المشروعات الكبيرة إلى أمور متعددة لا تتعلق مباشرة بالنواحي المحاسبية بطبيعتها.

وكما عرفت من طرف جمعية المدققين الداخليين (I.I.A)، أن المراجعة الداخلية هي:¹

نشاط تأكيدي، إستشاري، مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة لتحسين عملياتها وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطط، الرقابة والتوجيه.

وهناك تعريف آخر للمراجعة الداخلية على أنها عملية تهدف إلى التحقق من أن صحة أنشطة الشركة وخاصة القوائم المالية وفقا للوائح والحكم على القيادة الادارية وتنفيذ الاجراءات الرقابية التي تحقق هدف الشركة.²

كما يمكن عرض طبيعة المراجعة الداخلية على أنها:³

مجموعة من الأنشطة الداخلية المستقلة في المنظمة تهدف إلى تقييم جميع العمليات الرقابية الأخرى في المنظمة من خلال تدقيق جميع العمليات المحاسبية قبل وبعد تنفيذها بهدف التأكد من سلامة السجلات المحاسبية والبيانات الناتجة عنها للمحافظة على أصول المنظمة.

فالمراجعة الداخلية هي:⁴

- نشاط مستقل عن الإدارة التنفيذية للشركة وذلك بسبب الرغبة في أن تكون تبعيتها إلى لجنة المراجعة الخاصة بالشركة، كما تقوم بعرض تقاريرها على هذه اللجنة وأيضا على المساهمين والمالكين عند الضرورة.

- نشاط موضوعي يتم تنفيذه من خلال أشخاص مهنيين ذوي خبرة ومهارة عالية، سواء من داخل أو خارج الشركة، والسماح للأطراف الخارجية بتقديم خدمة المراجعة الداخلية يؤكد على دعم جودة هذه الخدمة من ناحية ومن ناحية أخرى دعم موثوقية المعلومات المالية وغير المالية وإرساء قواعد الشفافية.

¹ نور الدين مزباني، دراسة نظرية تحليلية لدور التدقيق الداخلي في عملية حوكمة الشركات، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية جامعة المسيلة-الجزائر، العدد 04، 2010، ص 138.

² khalassi reda ,l'audit interne ,editions houma ,alger ,2005,p23.

³ محمد حسين علي الصواف، أثر الرقابة والتدقيق الداخلي في تخفيف المخاطر التشغيلية في المصارف التجارية، حلقة بحث، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة غزة، ص 04.

⁴ مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06-07 ماي، جامعة محمد خيثر بسكرة، 2012، ص 8.

ثانيا : خصائص المراجعة الداخلية:

للمراجعة الداخلية مجموعة من الخصائص والتي نوجزها فيما يلي:¹

1) المراجعة الداخلية كوظيفة شاملة:

حيث نجد أن المراجعة الداخلية تطبق في جميع المنظمات وفي كل الوظائف:

أ. المراجعة الداخلية في جميع المنظمات

حيث نجد تطبيقها في كل أنواع المؤسسات التجارية منها والصناعية، وكذلك الخدمية وخاصة في قطاع البنوك والمؤسسات الكبيرة والمؤسسات متعددة الجنسيات، وأيضا المؤسسات الصغيرة والمتوسطة معنية بها مع مراعات التكاليف المترتبة عن المراجعة الداخلية، فليس بالضروري أن يكون له قسم خاص بها على مستوى المؤسسة

حيث يمكن القيام بوظيفة التدقيق أعوان آخرين في المؤسسة مثل مدير مؤسسة حيث يمكن له تحسين التسيير باستعمال منهجية المراجعة.

ب. المراجعة الداخلية تطبق على كل الوظائف:

كان تركيز المراجعة الداخلية في السابق على الجانب المادي والمحاسبي في المؤسسة فقط ولكن مع تطور هذه الوظيفة أصبحت تلمس كل الوظائف داخل المؤسسة (المالية والمحاسبية والوظيفة الإنتاجية ووظيفة الإعلام الآلي ووظيفة التسيير وغيرها من وظائف المؤسسة....الخ).

2) المراجعة الداخلية كوظيفة دورية :

فعملية المراجعة الداخلية عملية دورية على مدار السنة بحيث تنطلق من 1 جانفي إلى 31 ديسمبر بصفة دورية لفحص الأنشطة والمهام في كل النقاط، ويتم حساب الدوريات بحسب مخاطر كل نشاط، بحيث تكون مبادرة بأدوات تقدير المخاطر من أجل حساب توالي المهام.

3) المراجعة الداخلية كوظيفة مستقلة:

حيث تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة من وظائف المؤسسة، إلا أنها مستقلة عن باقي الوظائف الأخرى، فعلى المدقق الداخلي أن يكون مستقلا حتى يتم عمله بالموضوعية إضافة إلى تلك الخصائص نذكر منها:

- المراجعة الداخلية من دعائم نظام الرقابة الداخلية؛

¹ سعاد شكري معمري، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة محمد بوقرة بومرداس، 2008-2009، ص 54.

- 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؛

المطلب الثالث: أهمية المراجعة الداخلية، أهدافها ووظائفها

إن تطور مفاهيم المراجعة الداخلية كان له أثر كذلك على تطور الأهداف والأهمية مما جعل خصائص المراجعة الداخلية أيضا تتغير. بما يتوافق والمفهوم الحديث لدور المراجعة الذي أصبح أثر يتمثل في المساهمة في تقويم النظام التسييري بعدما كان اكتشاف الغش والأخطاء.

اولا: أهمية المراجعة الداخلية:

تكمن أهمية المراجعة الداخلية في كونها رقابة فعالة تساعد إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء، والحفاظ على ممتلكات وأصول المؤسسة، لذلك فقد ظهرت وتطورت وزادت أهميتها نتيجة لتضافر

مجموعة من العوامل المتمثلة فيما يلي:¹

1. كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها؛
2. إضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة؛
3. حاجة إدارة المؤسسة إلى بيانات دورية ودقيقة لرسم السياسات والتخطيط وعمل القرارات؛
4. حاجة إدارة المؤسسة إلى حماية وصيانة أموال المؤسسة من الغش والسرقة والأخطاء؛
5. حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة إلى بيانات دقيقة للتخطيط الاقتصادي، والرقابة الحكومية والتسعيرة؛

تطور إجراءات المراجعة من تفصيلية كاملة إلى اختبارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية.

ثانيا: الأهداف الحديثة للمراجعة الداخلية:

تختلف أهداف أقسام المراجعة الداخلية بشكل كبير وتعتمد على حجم وهيكل المنشأة ومتطلبات الإدارة وحيثما أمكن المكلفين بالرقابة، ويمكن أن تشمل نشاطات قسم المراجعة الداخلية واحدا أو أكثر من

¹ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية تجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009_2010، ص ص 43-44.

الأهداف التالية:¹

- التأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات حتى يتم الإعتماد عليها كأساس سليم لرسم السياسات؛
 - المحافظة على أموال الشركة وموجوداتها من أي ضياع أو إختلاس أو تلاعب أو سوء استعمال؛
 - إطلاع الهيئات المسئولة بالشركة عن مدى مساهمة التطبيق العملي للخطط والسياسات المرسومة لتحقيق الأهداف المرجوة؛
 - التأكد من مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية ونزاهتها، وكذلك الوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتصنيف هذه المعلومات؛
 - مراجعة النظم الموضوعة في الشركة للتأكد من الالتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين واللوائح التي يكون لها تأثير جوهري على العمليات والتقارير؛
 - مراجعة وسائل الحفاظ على الأصول، والتحقق من وجود تلك الأصول كلما كان ذلك ممكناً؛
 - مراجعة العمليات أو البرامج للتأكد من أن النتائج تتماشى مع الأهداف الموضوعة، وما إذا كانت العمليات أو البرامج تنفذ كما هو مخطط لها؛
- و هناك أيضا أهداف أخرى تعمل المراجعة الداخلية على تحقيقها وهي:

1. هدف الحماية:²

- المراجعة الداخلية هي نشاط الذي يهدف إلى حماية أصول المنشأة كما يهدف إلى التأكد من سلامة الرقابة الداخلية والذي يهدف إلى حماية المنشآت من الاختلاس والسرقة وكان التركيز بالماضي على هدف الحماية وعموما فان دور المراجع الداخلي يتمثل فيما يلي:
- التأكد من سلامة المعلومات المحاسبية المعدة ومدى الإعتماد عليها؛
 - حماية أصول المنشأة؛
 - التأكد من الاستخدام الاقتصادي الكفاء للموارد؛

¹ يحيي سعيد وحضر اوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 05، 2012، ص ص 195-196.

² مؤمن محمد حسن العنفي، مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الدولية على مواجهة ظاهرة الفساد المالي، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة الإسلامية غزة، 2009، ص ص 40-41.

- التأكد من إنجاز الأهداف الموضوعة للعمليات التشغيلية؛

2. هدف البناء:¹

و يتحقق هدف البناء من خلال اقتراح وظيفة المراجعة الداخلية للعلاج والتوصيات بنتيجة الفحص والتقييم وبصفة خاصة اثناء عمليات المراجعة الانشطة فان المراجع الداخلي يواجه بمعارضة الادارة الوسطى والدنيا في التنظيم ذلك لأن المراجع الداخلي عند قيامه بوظيفة مراجعة العمليات لا يقوم بفحص النظام الموضوع بواسطة الادارة وتقومه وإنما يقوم بمراجعة وتقييم تطابق العمل الاداري مع النظام أي تقييم عمل الادارة ذاته.

ثالثا: وظائف المراجعة الداخلية:²

إن وظيفة المراجعة الداخلية تعتبر عملية سلوكية نظرا لارتباطها بالسلوك والتصرف الإنساني حيث أن طرفيها المراجع والخاضع للمراجعة فهم أفراد من البشر، كما أنها سلوكية أيضا لأن هدفها في السلوك أو التصرف عن طريق خضوع الأفراد أو تصرفاتهم للفحص والتقييم، ومن هنا فإن نجاح عملية المراجعة لا يتوقف على الاهتمام بخصائص العمل الذي تتم مراجعته فحسب بل الأفراد الذين يقومون بتنفيذ هذا العمل وعليه فإن وظائف المراجعة تتلخص فيما يلي:

1) **الفحص**: إن وظيفة المراجع الداخلي هي فحص السجلات المحاسبية ومراقبة الأصول والتحقق من القوائم المالية، ونظرا لبعده الفروع عن المراكز الرئيسية للمؤسسة يقوم المراجع الداخلي بزيارتها، وكذلك فحص السجلات ورقابة أصولها، وقد لا يتمكن من تطبيق رقابة داخلية على بعض الفروع نظرا لصغرهما، في هذه الحالة يجب على إدارة المؤسسة التأكد من أن المسؤولين الملقاة على مدير الفروع فيما يخص الحفاظ على الأصول والتسجيل الدفترى قد تمت بطريقة سليمة.

2) **التقييم**: إن مكنسبات المراجع الخارجي من خلال فحص السجلات المحاسبية والتقارير تتيح له مقدرة الحكم على مدى قوة النظام الموضوع ونقاط الضعف فيه، لذا فمفهوم التقييم يتضمن التأكد من أن كل جزء من نشاط المؤسسة موضع المراقبة، وذلك من خلال تقييمه لمدى تقارب أهداف الأنظمة الفرعية مع الأهداف التي وضعتها الإدارة العليا لها أو مدى تماشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة، وبالتالي فإن نشاط المراجع الداخلي يمتد إلى جميع أنشطة المراجعة للمؤسسة، إلا أنه قد يواجه مسائل خارج نطاق معلوماته،

¹ رائد محمد عبد ربه، المراجعة الداخلية، الجنادرية للنشر والتوزيع، 2010، ص 49.

² مقدم عبيرات وأحمد نفاذ، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، حلقة بحث، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الاغواط، ص ص 14- 15.

فله الحق أن يستعين بفنيين من داخل وخارج المؤسسة، ولا يقتصر التقييم الذي يقوم به المراجع الداخلي على نطاق المراقبة المحاسبية

و المالية فقط، وإنما يمتد إلى نطاق الرقابة الإدارية العامة وعليه فإنه يجب أن يمد للإدارة ما يلي :¹

– المعلومات الكافية والدقيقة؛

– المحافظة على موارد المؤسسة من الضياع أو السرقة أو الإهمال أو الاختلاس؛

– تقييم الكفاءة المحاسبية من خلال فاعلية الإجراءات المتبعة، استعمال الآلات، كفاية هيئة الموظفين؛

– تقييم العمل لجميع الإدارات من خلال التنظيم الإداري والسياسات الموضوعية ومدى تنفيذها؛

(3) **مراقبة التنفيذ:** إن السياسات الموضوعية والإجراءات التنظيمية والرقابة، لن تكون ذات قيمة إلا إذا اتبعت فعلا داخل المؤسسة، وعليه فإن أهداف المراجعة الداخلية مراقبة تطبيق وتنفيذ النظم والسياسات الموضوعية ويكون ذلك من خلال الملاحظة وفحص السجلات والتقارب المعدة والتأكد من أن العمل قد تم كما هو مرسوم له فعلا.²

– أما بموجب المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية وذلك بعد الأزمة الاقتصادية العالمية 1933 م فإن المراجعة الداخلية تشتمل على وظيفتين هما:³

أ. **خدمات التأكيد:** وهي فحص موضوعي للأدلة بغرض توفير تقييم مستقل لفاعلية وكفاية إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية وعمليات الحوكمة بالإدارة، مثال ذلك: العمليات المالية، الأداء، الالتزام بالسياسات واللوائح التنظيمية، وأمن نظم المعلومات.

ب. **الخدمات الاستشارية:** وهي عمليات المشورة التي تقدم لوحدة تنظيمية داخل المنشأة أو خارجها وتحدد طبيعة نطاق هذه العمليات بالاتفاق مع العميل الذي تؤدي له، والهدف منها إضافة قيمة للوحدة وتحسين عملياتها، ومثال ذلك: المشورة، النصح، تصميم العمليات،... إلخ.

وبهذا يتضح مدى التطور في خدمات المراجعة الداخلية، بعدما كانت تشمل وفقاً للمفهوم القديم للمراجعة الداخلية على وظيفتي الفحص، التقييم ومراقبة التنفيذ.

¹ أنور السادات رنان، مرجع سبق ذكره، ص 22

² نفس المرجع، ص 23

³ نور الدين مزيان، دراسة نظرية تحليلية لدور التدقيق الداخلي في عملية حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص 138.

المبحث الثاني: أنواع المراجعة الداخلية ومجالاتها، إجراءاتها والمعايير الدولية المعمول بها

تنقسم المراجعة الداخلية إلى عدة أنواع ولها عدة مجالات وللقيام بهذه العملية يجب أن تتوفر مجموعة من الشروط المؤهلة لذلك، وهذه الشروط تكون في شكل مجموعة من المعايير تخص كلا من المراجع الداخلي في حد ذاته إلى المهنة إلى التقرير النهائي.

المطلب الأول: أنواع المراجعة الداخلية ومجالاتها

بما أن المراجعة الداخلية تعتبر من أهم المهن تعددت أنواعها ومجالاتها وستتطرق إليها بالتفصيل :

أولاً : أنواع المراجعة الداخلية : تتمثل أنواع المراجعة الداخلية فيما يلي: ¹

1. المراجعة المالية: هذا النوع من المراجعة يشمل إجراء فحص شامل لسجلات وتقارير الإدارة المالية وذلك من أجل التحقق من أن الأصول والخصوم مسجلة بطريقة صحيحة في الميزانية، وأن جميع الأرباح والخسائر تم تقييمها بشكل سليم، كما تشمل التأكد من سلامة المركز المالي للشركة وفحص التحليل المالي للتدفقات النقدية، وأن تسجيل المعاملات المالية يتم وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.

2. المراجعة التشغيلية (مراجعة العمليات): تتضمن مراجعة العمليات إجراء فحص شامل للإدارة التشغيلية وإجراءات وضوابط الرقابة الداخلية، وجودة تنفيذ المسؤوليات المرتبطة بوظائف الشركة، مع التركيز على أن أموال وموارد الشركة تستخدم بشكل كفاء وفعال، وتشمل المراجعة التشغيلية دراسة المسائل المتعلقة بما يلي:

- التأكد من مدى ملائمة النظم الإدارية والرقابية والممارسات التي تهدف إلى السيطرة والحفاظ على الأصول؛
- التأكد من سلامة استخدام أموال وموارد الشركة بشكل كفاء وفعال؛
- التأكد من مدى كفاية وفعالية الأنشطة والبرامج والعمليات التشغيلية بالشركة؛

3. مراجعة نظم المعلومات: هذه المراجعة تشمل ما إذا كانت نظم المعلومات توفر القدر الكافي لحماية أصول الشركة، والحفاظ على سلامة وأمن البيانات والنظم، والقدرة على ضبطها وتصحيحها في الوقت المناسب. وتشمل مراجعة نظام المعلومات ما يلي :

- فحص النظم القائمة أو الجديدة قبل التنفيذ وبعده، وذلك لضمان أمنها وأنها تلي احتياجات المستخدمين؛
- فحص نوعية التكنولوجيا لضمان فعالية الرقابة الداخلية التي تم وضعها؛

¹ يحي سعيدي، لخضر أوصيف، مرجع سبق ذكره، ص 193-194.

4. مراجعة الالتزام:¹

يهدف التحقق من مدى الالتزام بالأنظمة والقوانين المعمول بها والإجراءات الموضوعية من طرف المؤسسة وتقع على إدارة المراجعة الداخلية عبء:

- التأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات التي تصدرها المؤسسة؛
- الإلمام الكامل بالقوانين واللوائح والتعليمات العامة؛
- رقابة مدى التزام الإدارات المختلفة بتطبيق النظام الداخلي في إدارتهم؛

5. **مراجعة المطابقة:** وتهدف إلى فحص وتقييم وفعالية نظام إجراءات الرقابة الداخلية ومراقبة ونوعية وملائمة الإجراءات الموضوعية من أجل ضمان المطابقة مع القوانين، التنظيمات، السياسات وكذلك الإجراءات، وتحقق هذه المراجعة من أجل تطبيق القواعد الداخلية والخارجية للمؤسسة قد تم تطبيقها في الواقع.

6. **مراجعة الفعالية:** ويجب على المراجع الداخلي في هذا النوع من المراجعة إعطاء رأيه على التطبيق الجيد للقواعد والقوانين ويذهب حتى لاتخاذ القرار على نوعية هذا التطبيق، حيث يتأكد من فعالية إجراءات ونظم الرقابة الداخلية الموضوعية وأنه لا يوجد مكان أو فرصة للتعديل، أما في حالة العكس فعليه تقديم توصيات لتحسين الفعالية من أجل الوصول للأهداف المسطرة من طرف المؤسسة.

7. **المراجعة التسييرية:** هذا النوع يتعدى الدور التقليدي للمراجعة وهذا في معنى الأهداف التقليدية ويذهب هذا إلى الحكم قدرة الموارد البشرية، والنظام الموضوع من الإستغلال الأمثل للمحيط والوسائل المتاحة. بحيث يكون حكمهم مصحوبا بتوصيات عن طريق معايير مختلفة وهي كالتالي:

- مدى ملائمة الأهداف المسطرة؛
- ملائمة الوسائل المطبقة في مجال التسيير الداخلي والقيادة والوسائل البشرية؛
- الأدوات المحققة في إطار الأهداف المسطرة والمحيط؛

8. **المراجعة الإستراتيجية:** ويفحص المراجع في هذه الحالة الإنسجام العام بين مجموع السياسات وبين الإستراتيجيات للمؤسسة مع المحيط الذي تنمو فيه هذه الأخيرة، وتعتبر وظيفة من الوظائف الأخرى للمراجعة العملية.²

¹ خيرة رحو، دور التدقيق الداخلي في إدارة مخاطر المؤسسة، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية تجارية وعلوم التسيير، جامعة حسنية بن بوعلي شلف، الجزائر، 2011-2012، ص 16.

² انور السادات رنان، مرجع سبق ذكره، ص ص 20-21.

9. **مراجعة الأداء:** والهدف من مراجعة الأداء هو التحقق من أن الفعالية والكفاءة الاقتصادية لأداء الموظفين ومدى الالتزام بالأنظمة والقوانين.¹

ثانياً: **مجالات المراجعة الداخلية:**

يمكن تقسيم عمل المراجع الداخلي إلى قسمين هما:²

1. **المراجعة المالية:** وهي إنطلاقاً من القوائم المالية يقوم المراجع بالإعتماد على أدلة وقرائن يدعم بها رأيه حول مصداقية القوائم المالية، حيث يقتصر عمل المراجع هنا على فحص الحسابات الظاهرة على القوائم المالية وإبداء رأيه حولها، كما ينبغي الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية للشركة موضوع الدراسة.

2. **مراجعة العمليات:** هذا النوع من المراجعة والذي يهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة والذي يدرس مدى نجاح تطبيق سياسات الإدارة ويزود متخذ القرارات عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي بتحليل وإقتراحات بهدف تطوير تلك النشاطات وتطوير المؤسسة، فمراجعة العمليات تركز على مراجعة الكفاءة والفعالية ويشمل نطاقها على النقاط التالية:

- تقييم الهيكل التنظيمي للمؤسسة ككل أو أحد أقسامها؛
- إختبار الخطط والسياسات المنتهجة؛
- تقييم مدى كفاءة الموارد البشرية والمادية المستخدمة في تنفيذ العمليات؛

المطلب الثاني: إجراءات المراجعة الداخلية وتنظيمها

تتميز المراجعة الداخلية بعدة إجراءات وتنظيمات سنتطرق إليها في هذا المطلب :

أولاً: إجراءات المراجعة الداخلية

هناك نوعين من المراجعة الداخلية:³

الأولى : روتينية منظمة تنفذ حسب سلسلة من الإجراءات المتعارف عليها.

الثانية : خاصة لحالات معينة، لكل حالة إجراءاتها المناسبة لها.

و سوف نركز في هذا المقام على إجراءات المراجعة الداخلية الدورية والتي تتمثل فيما يلي:

1. **المراجعة المستندية قبل الصرف:** أو قبل إتخاذ القرار الإداري بالموافقة على صرف النقدية، حيث يقوم المراجع الداخلي بمراجعة المستند من الناحية الحسابية، والشكلية والموضوعية واللائحية، فإن كان سليماً

¹أنور السادات رنان، مرجع سبق ذكره، ص 21 -

²حسام سعيد أبو وطفة، دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة و فاعلية الاستثمارات المالية، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2009، ص 20.

³حسين حسين شحاتة، أصول المراجعة و الرقابة مع إطلالة إسلامية، كتاب الكتروني، ط 1، دار المنشورة، 2005، ص 73.

يوقع بما يفيد المراجعة، وإن ظهرت بعض الأخطاء يرد إلى مصدره لإتخاذ اللازم وهذا يحقق سلامة البيانات الواردة بالمستندات.

2. المراجعة قبل الاثبات في السجلات والدفاتر : حيث يقوم المراجع الداخلي بمراجعة التوجيه المحاسبي طبقاً لأسس المحاسبة المتعارف عليها، كما يشمل ذلك مراجعة أرقام الحسابات على دليل الحسابات وهذا يحقق سلامة الاثبات في السجلات والدفاتر.

3. مراجعة الموازين: حيث يقوم المراجع الداخلي بالتعاون مع المحاسب بمراجعة البيانات الواردة في موازين المراجعة على الدفاتر والسجلات، كما يقوم بمطابقة الموازين الفرعية على، الميزان العام وتصوب الأخطاء إن وجدت وهذا يحقق سلامة الترحيل إلى الحسابات بـدفاتر الاستاذ بعد سلامة الاثبات بـدفاتر اليومية.

4. مراجعة التسويات المحاسبية الخاصة بتصويب الأخطاء : والتي تتم في نهاية العام، مثل تسويات حسابات الاهتلاك وتسويات المستحقات، وإثباتها بالدفاتر والسجلات وتعديل موازين المراجعة في ضوء تلك التسويات.

5. مراجعة القوائم المالية (قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل) للتأكد من سلامة البيانات الواردة بما وكذلك مراجعة مرافقتها قبل تقديمها إلى الإدارة العليا، وهذا يحقق سلامة المعلومات الواردة بالقوائم المالية.

6. مراجعة التقارير المالية التي ترسل إلى الإدارة على السجلات والدفاتر وغيرها من المصادر وهذا يحقق سلامة المعلومات الواردة بها.

بالإضافة إلى الإجراءات العامة السابقة فإن المراجع الداخلي يقوم بالآتي:¹

- مراجعة كشف حركة النقدية اليومي ومطابقة الرصيد الفعلي للـخزينة على الرصيد الـدفترى؛
- مراجعة كشوف حسابات البنوك على حساباتها بالـدفاتر وعمل التسويات اللازمة؛
- مراجعة المصادقات التي ترسل إلى الغير أو التي ترد من الغير على حساباتها بـدفاتر الاستاذ؛
- المشاركة في لجان الجرد الدوري والمفاجئ ومراجعة التقارير عن نتائج عملية الجرد؛
- مراجعة كشوف الاجور والمكافآت الشهرية وغيرها في ضوء المستندات والقوانين واللوائح الداخلية؛
- المشاركة في لجان التحقيقات المالية وذلك في حالة وجود مخالفات أو إختلافات؛

¹مرجع سابق، ص 74.

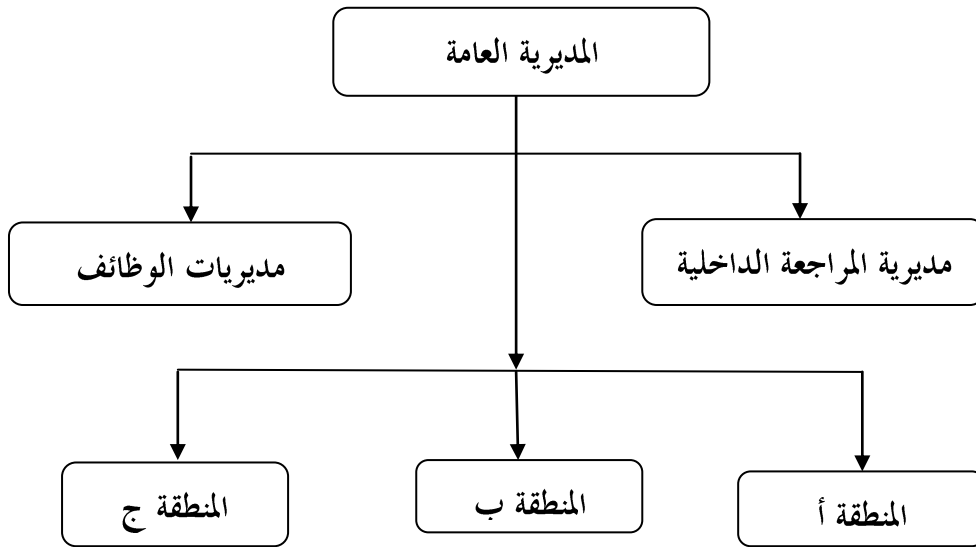
- مراجعة مخصصات أعضاء مجلس الإدارة مثل بدل حضور الجلسات والمكافآت والأرباح؛
- مناقشة ملاحظات مراجع الحسابات الخارجي والرد عليها؛

ثانياً: تنظيم المراجعة الداخلية

يخضع تحديد حجم وشكل المراجعة في المؤسسة إلى العنصرين التاليين:¹

1. **حجم المؤسسة**: يعتبر حجم المؤسسة محددًا أساسًا لطبيعة المراجعة الداخلية المعتمدة في المؤسسة، فلا يمكن في هذا الإطار أن نصمم هيكل للمراجعة الداخلية موحدًا بين المؤسسة المحلية، الوطنية أو الدولية فإختلاف حجم وشكل المؤسسة يحتم الشكل المحدد للمراجعة الداخلية.
 2. **مركزية ولا مركزية المراجعة الداخلية**: إن كبر حجم المؤسسات وإتساعها جغرافياً يحتم وجود هياكل قارة نسبياً لتسيير الأنشطة في مناطقها، وبغية ممارسة الرقابة على هذه الهياكل، يجوز تبني إحدى النوعين من المراجعة الداخلية.
- **مراجعة داخلية مركزية**: تكون باعتماد مدير واحد للمؤسسة الكبيرة وبرمجت الزيارات الميدانية لفروع هذه المؤسسة.

الشكل رقم (1-1) الهيكل المركزي للمراجعة الداخلية

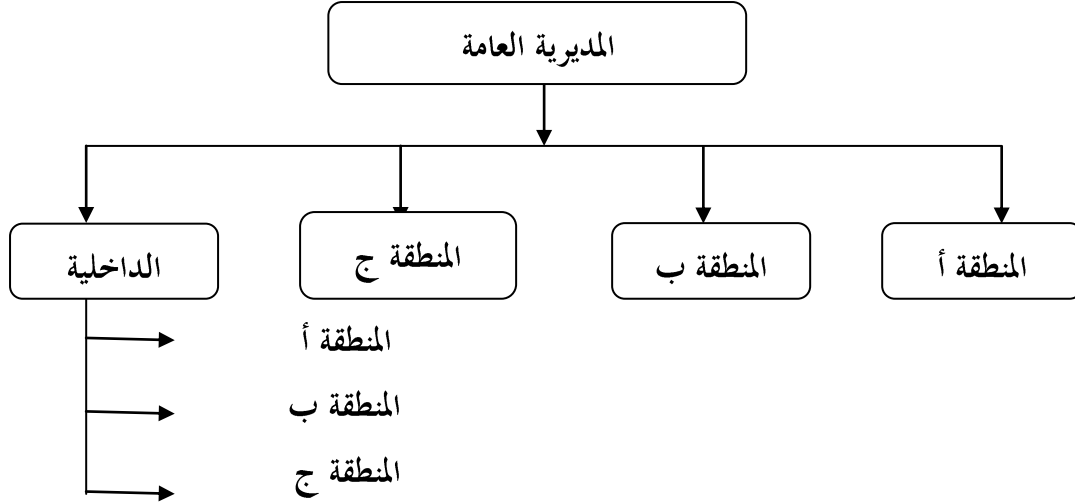


المصدر: مسعود صديقي و محمد براق ، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الاداء الرقابي، المؤتمر الدولي حول الاداء المتميز، للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، 8-9 مارس 2005، ص 23.

¹صديقي مسعود و براق محمد، إنعكاس تكامل المراجعة الداخلية و الخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، 8-9 مارس، 2005، ص 23.

- مراجعة داخلية لا مركزية: في ظل هذا النوع يجوز إعتقاد هياكل للمراجعة الداخلية على مستوى كل منطقة نشاط.

الشكل رقم (1-2): الهيكل اللامركزي للمراجعة الداخلية

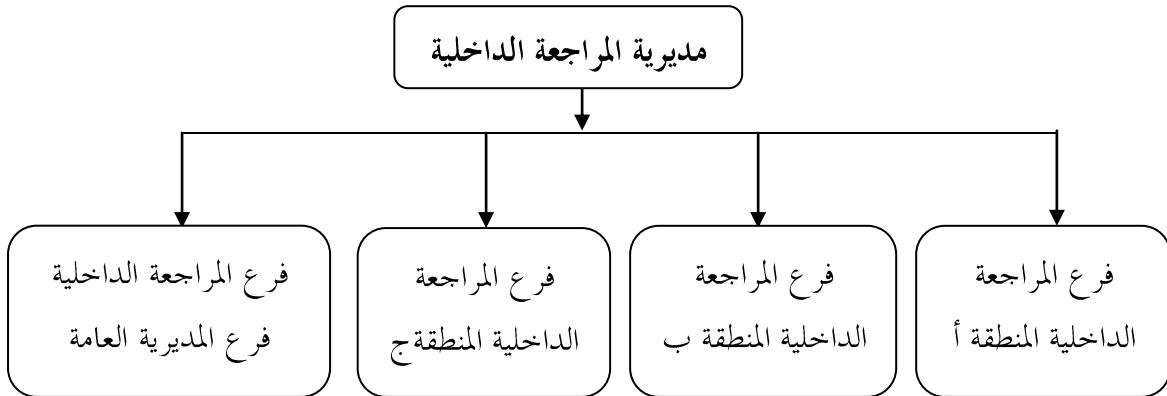


المصدر: مسعود صديقي وبراء محمد، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الاداء الرقابي، المؤتمر الدولي حول الاداء المتميز، للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، 8-9 مارس 2005، ص 24.

نستنتج أن النمطين السابقين تتخللهم جملة من النقائص تبعاً لطبيعة كل واحد، كالبطء في تنفيذ الزيارات وعدم المتابعة الأنية وغياب التنسيق بين فروع المراجعة وكذا التقدم اللامتوازن في العملية بين الفروع لهذا ينبغي أن نجد شكلاً متكاملًا نسبيًا للمراجعة الداخلية في ظل ضخامة حجم المؤسسات وتنوع نشاطها.

- مراجعة داخلية مختلطة: إن بناء هذا الشكل يعتمد على المزج بين الشكلين السابقين من خلال رؤساء المديرية على المستوى المركزي للمراجعة الداخلية وفروع لها على مستوى كل منطقة نشاط.¹

الشكل رقم (1-3): الهيكل المختلط للمراجعة الداخلية



¹ مرجع سابق، ص 24.

المصدر: مسعود صديقي و براق محمد، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الاداء الرقابي، المؤتمر الدولي حول الاداء المتميز، للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، 8-9 مارس 2005، ص 24.

إن الشكل السابق يسمح لمديرية المراجعة الداخلية من تقديم رأي فني واحد عن الاعمال التي تقوم بها على مستوى المناطق، من خلال إشرافها على الفروع المختلفة لها ولإلزامهم بالتقيد بإجراءات ومعايير المراجعة وحثها على العمل على تحقيق الأهداف من أي فحص، كما أن هذا الشكل يقضي على عيوب الشكلين السابقين من خلال الآتي:¹

- الإشراف على عمل المراجعين على مستوى المناطق؛
- السهر على التقيد بالإجراءات والمعايير؛
- العمل على تحقيق الأهداف المتوخاة من العملية؛
- المقابلة والمتابعة الانية في عين المكان من قبل مراجعي المناطق؛
- التنسيق بين جميع الفروع؛

المطلب الثالث: المعايير الدولية المعمول بها

تمثل المعايير نموذج ممارسة المراجعة الداخلية كما يجب أن يكون ذلك وفقا لما تم التوصل إليه واعتماده من قبل معهد المراجعين الداخليين وهذا يعني أن معايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها تمثل أساسا لعمل المراجعين الداخليين وتحديد مسؤولياتهم الفنية ومتابعة أدائهم المهني.²

في البداية كانت معايير المراجعة الداخلية تتكون من خمسة مجموعات صدرت عام 1978 وشملت:³ معيار 100 معيار الاستقلالية، 200 الكفاءة المهنية، المعيار 300 نطاق العمل، أداء عمل المراجع الداخلي، معيار 500 تسيير مصلحة المراجعة الداخلية، ثم أجرى المعهد تطويرا عليها عام 2000 وأصبحت تسمى المعايير الحديثة وقسمها الى ثلاثة مجموعات وهي:

1. المعايير العامة: وهي المعايير التي تحدد خصائص ومواصفات الشخص القائم بعملية المراجعة الداخلية ويشمل أربعة معايير رئيسية وهي:⁴

أ. المعيار 1000 معيار يتعلق بالغرض من المراجعة الداخلية والسلطات والمسؤوليات :

¹ مسعود صديقي و محمد براق، مرجع سبق ذكره، ص 25.

² أحمد محمد العمري و فضل عبد الفتاح عبد المغني، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال، المجلد 2، العدد 3 ، 4 - 2006، ص 346.

³ عطا الله و ارد خليل و محمد عبد الفتاح العشموي، الحوكمة المؤسسية، مكتبة الحرية للنشر و التوزيع القاهرة، 2008، ص ص 132-133.

⁴ يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي و الإداري، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة و تمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2007، ص 47-48.

حيث يوضح هذا المعيار أن الغرض والسلطات والمسؤوليات الممنوحة للمراجع الداخلي يجب أن تتم تحديدها من خلال مجلس الإدارة عبر النظام الخاص بالمراجعة الداخلية.

ب. المعيار 1100 معيار يتعلق بالاستقلالية والموضوعية: يشمل هذا المعيار على ثلاثة معايير فرعية:

- معيار يتعلق بالاستقلال التنظيمي: حيث يفترض أن يرفع المراجع الداخلي تقريره إلى مستوى إداري مناسب داخل المنشأة بما يضمن التوصيات الواردة.
- معيار يتعلق بالموضوعية الشخصية للمراجع الداخلي: حيث يفترض به أن يكون محايداً وغير منحاز وبعيداً عن تضاربات المصالح مع جميع الأطراف ذات العلاقة.
- معيار يتعلق بمعالجة الضعف في الاستقلالية والموضوعية: و يوضح هذا المعيار بأن أي ضعف في الاستقلالية من حيث المظهر أو الجوهر يجب الكشف عنه فوراً للأطراف المناسبة وذات الإختصاص.

ج. المعيار 1200 معيار يتعلق بالاحتراف والحرفية وبذل العناية المهنية الواجبة:

وتتمثل في:¹

- الأول منها يتعلق بالحرفية ويوضح هذا المعيار أن العمل يجب أن يتم بمنتهى الحرفية؛
- الثاني معيار يتعلق بأن يبذل في أداء العمل العناية المهنية الواجبة والتي تضمن تحقيق النتائج والتي يتوقع أداؤها من قبل مراجع الداخلي رشيد ومؤهل بنسبة كافية؛
- الثالث معيار يتعلق بالتطور المهني المستمر ويوضح هذا المعيار أن المراجعين الداخليين يجب عليهم أن يعززوا معارفهم ومهاراتهم بشكل مستمر؛

د. المعيار 1300 معيار يتعلق ببرنامج لتأمين الجودة وتطوير عملية المراجعة الداخلية:

و يشمل هذا المعيار على أربعة معايير فرعية وهي:²

- معيار يتعلق بتقديرات جودة هذا البرنامج ويقتضي هذا المعيار مراقبة جودة العمل وتقييم تأثير البرنامج المطبق للجودة والأخذ بالملاحظات من داخل وخارج وحدة المراجعة الداخلية والمنشأة؛
- معيار يتعلق بالتقرير عن برنامج الجودة المقر ويتطلب ذلك من المسئول عن المراجعة الداخلية إبلاغ مجلس الإدارة عن التقييمات الخارجية لبرنامج الجودة؛

¹ يوسف سعيد يوسف المدلل، مرجع سبق ذكره، ص، 48.

² مؤمن محمد حسن العفيفي، مرجع سبق ذكره، ص ص 60-61.

- معيار حول مراقبة إتساق العمل مع المعايير وهو: تشجيع المراجعين الداخليين على التقرير بأن عملهم يتسق مع المعايير ويشير إلى أنهم غير ملزمين بذلك إذا نص ميثاق المراجعة الداخلية على أن المراجعة الداخلية تتم وفق المعايير؛

- معيار ينص على كشف عن حالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير وهذا يقتضي من المسئول عن المراجعة الداخلية أن يكشف فوراً للإدارة العليا أو لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة عن حالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير إذا كان لهذا الأمر تأثيرات جوهرية على نتائج عملية المراجعة الداخلية؛

2. معايير الاداء: تتناول هذه المعايير على النحو التالي:

أ. المعيار 2000 إدارة نشاط المراجعة الداخلي: يقضي المعيار ب: يجب على المدير التنفيذي للمراجعة

أن يدير نشاط المراجعة الداخلية بكفاءة لضمان إضافة قيمة للمنظمة ويتحقق ذلك من خلال:¹

• التخطيط: يجب على المدير التنفيذي للمراجعة أن يعد خطط مبنية على أساس الخطر لتحديد أولويات نشاط المراجعة الداخلية بما يتفق مع أهداف المنظمة.

• التوصيل والموافقة: يجب على المدير التنفيذي للمراجعة ان يبلغ الإدارة العليا عن خطط نشاط المراجعة الداخلية وما يحتاجه من موارد لتنفيذها وما يطرأ من تغيرات جوهرية حتى يتم الموافقة عليها.

• إدارة الموارد: يجب على المدير التنفيذي للمراجعة أن يتأكد بأن الموارد المالية للمراجعة الداخلية مناسبة وكافية وموزعة بفاعلية لتحقيق الخطة التي يتم الموافقة عليها.

• السياسات والإجراءات: يجب على المدير التنفيذي للمراجعة يوفر السياسات والإجراءات لإرشاد المراجعين الداخليين في أداء عملهم.

• التنسيق: يجب على المدير التنفيذي للمراجعة أن يشارك بالمعلومات ويقوم بتنسيق الأنشطة مع الأطراف الداخليين والخارجيين وذلك لضمان التغطية الكافية وتقليل مضاعفة الجهود.

• التقرير للإدارة: يجب على المدير التنفيذي للمراجعة أن يقدم تقريراً دورياً للإدارة العليا عن الغرض والسلطة والمسؤولية والأداء المتعلق بخطتها.

ب. المعيار 2100 طبيعة العمل: يجب أن يقوم نشاط المراجعة الداخلية بتقييم والإسهام في تحسين عمليات

¹ سناء محمد بدران، المراجعة المتقدمة، كلية التجارة جامعة بنها، الجزء الثاني، كود 174، ص ص 151-152.

التالية:¹

- **الحوكمة:** يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم عمليات الحوكمة بالمؤسسة وإقتراح التوصيات المناسبة لتحسينها.
- **إدارة المخاطر:** يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم فاعلية عمليات إدارة المخاطر وأن يساهم في تحسينها.
- **الرقابة:** يجب أن يساعد نشاط المراجعة الداخلية المؤسسة في الحفاظ على إجراءات وضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فاعليتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر فيها.
- **التوجيه:** يجب أن يساهم نشاط المراجعة الداخلية في إدارة المنظمة عن طريق تقييم وتحسين العمليات التي يتم من خلالها:²

تحديد ونقل القيم والأهداف، مراقبة عملية تحقيق الأهداف، ضمان المسؤولية، المحافظة على قيم المنشأة

ج. المعيار 2200 تخطيط عملية المراجعة: يجب على المراجعين الداخليين وضع خطة لكل عملية للمراجعة

تتضمن نطاق العملية وأهدافها وتوقيتها، وتخصيص الموارد لها وذلك لتحقيق ما يلي:³

- إختيار إجراءات وأساليب ملائمة للحصول على المعلومات التي تمكنه من الوصول إلى إستنتاج موضوعي؛
 - التأكد من توافر الموارد الكافية والمناسبة للقيام بالعملية؛
 - ضمان أن تتم العملية وفقاً للمعايير المهنية للمراجعة الداخلية؛
- و يشمل هذا المعيار على أربعة معايير فرعية كما يلي:⁴

- **أهداف المهمة التدقيقية:** يجب على الداخليين عند قيامهم بوضع أهداف عملية التدقيق أن يأخذوا في الاعتبار احتمالية إنطواء الأنشطة الخاضعة لعملية التدقيق على أخطاء أو مخالفات أو إنحرافات هامة.
- **نطاق المهمة التدقيقية:** يجب أن يشمل نطاق العملية المخطط لها على كل ما يتصل بها من سجلات وأنظمة وأشخاص وموجودات مادية.

¹ جمعية المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، مذكرة تفسيرية، 2010/10/01، ص ص 17-18.

² كمال محمد سعيد كامل النونو، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2009، ص 63.

³ حسين يوسف القاضي وآخرون التدقيق الداخلي، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2007-2008، ص 145.

⁴ كمال محمد سعيد كامل النونو، مرجع سبق ذكره، ص ص 63-64.

- تحديد موارد المهمة التدقيقية: يجب القيام بتحديد الموارد المناسبة لعملية التدقيق الداخلي من أجل تحقيق أهدافها، وأن يتم تحديد طبيعة ومدى تعقيد مهمة التدقيق الداخلي.
- د. برنامج عمل المهمة التدقيقية: يجب إعداد برنامج العمل الذي يحقق أهداف المهمة والذي يبين الاجراءات المتعلقة بتعريف وتحليل وتقييم وتسجيل المعلومات خلال عملية إنجاز المهمة
- ه. المعيار 2300 أداء المهمة (تنفيذ الارتباط):
و يشير أن المراجعين الداخليين يجب أن يحددوا ويحللوا ويقيموا ويسجلوا المعلومات الازمة للوصول للأهداف ويشمل¹:
- تحديد المعلومات وتحليلها: حيث يشير المعيار إلى أن المراجعين الداخليين يجب عليهم تحديد المعلومات الملائمة والموثوقة والكافية لإنجاز النشاط وكذا تحليلها بشكل كافي وعميق.
- تسجيل المعلومات: يجب على المراجعين الداخليين أن يقوموا بتسجيل المعلومات ذات العلاقة بتحليلاتهم وإستنتاجاتهم والتي تدعم الاراء التي يتوصلون لها.
- الاشراف الكافي: يجب على المراجعين الداخليين أن يخضعوا لإشراف ملائم وكافي للتأكد من الوصول إلى الأهداف وتأمين جودة العمل وضمان تطور الطاقم.
- و. المعيار 2400 إيصال النتائج: على المراجعين الداخليين إيصال نتائج المهمة مباشرة وذلك من خلال:²
- مقاييس الاتصال: يجب أن يتضمن إيصال نتائج أهداف المهمة والنطاق بالإضافة إلى النتائج الملائمة التوصيات، والخطط لإنجاز التوصيات.
- نوعية الاتصال: يجب أن يكون الاتصال دقيق، موضوعي، واضح، كامل وفي الوقت المناسب.
- الاخطاء والحذف: إذا تضمن التقرير النهائي خطأ أو حذف جوهري، على مدير التدقيق إعلام جميع من استلم النسخة الاصلية من التقرير بالمعلومات الصحيحة.
- الافصاح عن حالات عدم الالتزام بالمعايير: عندما يؤثر عدم الإلتزام بالمعايير في مهمة ما على نتائج التقرير
- نشر النتائج: على مدير التدقيق نشر النتائج للأشخاص المناسبين.
- ز. المعيار 2500 رصد مراحل الانجاز: على مدير التدقيق الداخلي وضع المحافظة على نظام المراقبة متابعة

¹ يوسف سعيد يوسف المدلل، مرجع سبق ذكره، ص 56.

² خيرة رحو، مرجع سبق ذكره، ص ص 20- 21.

النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة.¹

ح. المعيار 2600 قبول الإدارة للمخاطر: عندما يتأكد الرئيس التنفيذي لأنشطة المراجعة الداخلية من قبول الإدارة العليا لمستوى مخاطر أعلى من مستوى الذي تتحمله المنظمة فعليه مناقشة هذا الأمر مع الإدارة العليا للشركة للوصول لحل مقبول وإن لم يتم الإتفاق والتوصيل لحل مقبول يقوم كل من الرئيس التنفيذي لأنشطة المراجعة الداخلية والإدارة العليا برفع الأمر لمجلس الإدارة للوصول إلى حل.²

3) معايير إعداد التقارير: وهي:³

أ. يجب أن يوضح التقرير فيما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً بكل أبعادها المادية؛

ب. يجب أن يبين التقرير بأن تلك المبادئ مطبقة بثبات وتجانس من فترة إلى أخرى أو الإشارة إلى غير ذلك؛

ج. يجب أن يبين التقرير افصاحاً كاملاً عن الحقائق المالية أو الإشارة إلى غير ذلك؛

المبحث الثالث: الممارسة العملية للمراجعة الداخلية

بعدما تطرقنا إلى المفهوم الشامل للمراجعة الداخلية سوف نعرض الممارسة العملية للمراجعة الداخلية فهي كغيرها من المهن تحتاج إلى خطوات لتنفيذها وأدوات للقيام بالمهمة وكذا الجهات المستفيدة من تقرير المراجعة الداخلية وفي هذا المبحث سنتطرق إليها بالتفصيل.

المطلب الأول: مراحل مهمة المراجعة الداخلية

تتميز مهمة المراجعة الداخلية بكونها تتبع نفس المنهجية مهما كان الهدف المسطر، ويستخدم في ذلك تقنيات معترف بها تخضع إلى قواعد محددة يستوجب إحترامها لتحقيق عمل واضح، كامل وفعال وتتكون مهمة المراجعة الداخلية من ثلاث مراحل أساسية وهي:

1) مرحلة التحضير للمهمة:⁴

هدف هذه المرحلة الى إعداد كل الاعمال التحضيرية قبل الإنتقال إلى مرحلة التنفيذ وتتطلب من المراجع القدرة على القراءة، التركيز والفهم للتوصل إلى المعرفة الجيدة بالمؤسسة، وتحديد مكان وجود المعلومات الجيدة

¹ خيرة رحو، مرجع سبق ذكره، ص ص 20-21.

² أسامه عبد المنعم عبد الجبار، دور المدقق الداخلي في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة الاردنية من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة 35، العدد 61، 2012، ص 69.

³ يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، الطبعة الأولى، فلسطين، 2002، ص 103.

⁴ محمد أمين عيادي، مرجع سبق ذكره، ص 113.

- والأطراف التي يمكنها أن تساعد في تقديمها، وتم هذه المرحلة بعدة خطوات هي:¹
- أ. الأمر بالمهمة: الأمر بالمهمة هو عبارة عن التفويض الذي تمنحه الإدارة العامة إلى مصلحة المراجعة الداخلية بهدف إعلام المسؤولين عن عملية المراجعة، ويخضع هذا الأخير إلى ثلاثة مبادئ:
- لا يقرر المراجع الداخلي بمفرده عن مهمته، وإنما يقوم بالمهام التي تطلبها منه الإدارة العامة؛
 - يجب أن يصدر الأمر بالمهمة من سلطة مؤهلة، عادة الإدارة العامة أو لجنة المراجعة ونادراً من طرف مسئول مديرية مهمة في المؤسسة إذا سمح موقعها في الهيكل التنظيمي بالنسبة لمصلحة المراجعة الداخلية؛
- ب. مرحلة التعود: تتطلب هذه المرحلة من المراجع الداخلي قدراً من الثقافة المالية، التسييرية والتقنية تساعده على فهم الموضوع الذي هم بصدد مراجعته وذلك من خلال جمع المعلومات بهدف:
- إتلاكه لنظرة عن الرقابة الداخلية الخاصة بالوظيفة أو الإجراء الخاضع للمراجعة؛
 - تحديد أهداف مهمة المراجعة الداخلية؛
 - تحديد المشاكل الأساسية المتعلقة بالوظيفة؛
- تخضع مدة مهمة المراجعة الداخلية إلى درجة تعقد الموضوع، وإلى مؤهلات المراجع، ووفرة المعلومات والوثائق وملفات العمل الخاصة بمهمات المراجعة السابقة، وإطلاقاً من المعلومات التي تم جمعها يقوم المراجع بإعداد خطة التقارب والغرض منها هو إختيار الوسائل (استجوابات، وثائق، إجتماعات) اللازمة للحصول على المعرفة الضرورية (التنظيم، الأهداف، المحيط، التقنيات) للقيام بمهمة المراجعة.
- ج. خطة التقارب: هي وثيقة تظهر في شكل جدول يقوم بتقسيم النشاط الخاضع للمراجعة إلى مجموعة أعمال أولية سهلة الملاحظة، ويتطلب وضع خطة التقارب في هذه المرحلة:
- تقسيم النشاط إلى أعمال أولية؛
 - الإشارة إلى الهدف والفائدة من الأعمال الأولية؛
- وتظهر خطة التقارب في جدول من عمودين يبين الأعمال أو العمليات الأولية وأهدافها.
- د. تحديد مواقع الخطر: يقوم المراجع بتحديد مواقع الخطر وتعريفها وتقييم الوسائل التي تم وضعها للتحكم في الخطر المقبول والحد من الخطر غير المقبول، والكشف عن المشاكل والنقائص وتقديم التوصيات لمعالجتها

¹ محمد لين عيادي، مرجع سبق ذكره، ص 113.

ويسمح ذلك بتنظيم مهمة المراجعة الداخلية من خلال تحديد النقاط التي يجب التعمق في تحليلها بهدف إعداد برنامج المراجعة، ويقوم المراجع بإكمال جدول خطة التقارب بإضافة¹:

- عمود ثالث: يحدد الخطر المرتبط بكل عمل؛
 - عمود رابع: يتضمن تقييم ملخص للخطر حسب ثلاثة مستويات: عال، متوسط، ضعيف؛
 - عمود خامس: ذكر وسائل الرقابة الداخلية التي يجب توفيرها لإبطال هذه المخاطر بالإعتماد على الإجراءات والمعايير، الإشراف والأدوات الملائمة أو الأفراد المؤهلين؛
 - عمود سادس: الإشارة الى وجود أو عدم وجود الإجراءات التي تعتبر ذات أهمية، أو إنها موجودة ولا تؤدي عملها والعكس غير موجودة ولكن توجد وسائل أخرى تتحكم في العمل؛
- هـ. التقرير التوجيهي²:

يحدد التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة المراجعة الداخلية ونطاقها، ويعرض الأهداف التي يسعى المراجع الداخلي إلى تحقيقها كما يعرف مواقع الخطر المحددة سابقا ضمن خطة التقارب، والتي على ضوءها يتم تحديد نطاق المهمة، كما يتضمن مقترح المراجعون بمجالات تدخلاتهم، من حيث مجال العمل الوظيفي، أي الإدارة والفروع التي ستخضع للمراجعة ومجال العمل الجغرافي، أي مكان القيام بالمهمة وهذا التقرير قابل للتعديل، بعد التشاور بين فريق المراجعة والطرف الآخر الطالب لها.

2) مرحلة تنفيذ المهمة :

- حسب ما جاء في المعيار رقم (420)، المتضمن فحص وتقييم المعلومات وينطوي هذا الفحص على مختلف المستندات والسجلات والملفات، والفحص التحليلي لنظام الرقابة الداخلية وجمع المعلومات عن طريق المقابلات والقوائم الإستقصائية والملاحظة المادية والتفتيش الميداني وتشمل هذه المرحلة على ما يلي³:
- جمع الأدلة الإثبات؛
 - تكوين الملاحظات أو المعاينات؛
 - تكوين النتائج والتوصيات؛
 - إستكمال نتائج المراجعة (الملفات الدائمة، والجارية)؛

¹ محمد أمين عيادي، مرجع سبق ذكره، ص 114.

² عبد السلام عبد الله سعيد ابو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص 67.

³ أنور السادات رنان، مرجع سبق ذكره، ص 27.

و تتمثل هذه الخطوة في ثلاثة مراحل هي ¹:

أ. **مرحلة عقد إجتماع الافتتاح** : يعقد هذا الإجتماع في مقر النشاط الذي سيتم مراجعته، بين الفريق

المكلف بالمهمة ومسؤولوا النشاط محل المراجعة، والذي يعتبر أولى العلاقات بين الطرفين.

ب. **مرحلة إعداد برنامج المراجعة** : من خلال تقسيم أعمال المراجعة بين أعضاء فريق المراجع، وفقا لمؤهلاتهم

وخبرتهم وحسب الزمن، ولا يجب الخلط بين هذا المخطط مع خطة التقارب، فالثانية تخطط العمل حتى

بداية مرحلة الدراسة والتخطيط فقط.

ج. **مرحلة القيام بالعمل الميداني** : تتم هذه المرحلة مباشرة بعد إعداد برنامج المراجعة وإعتماده من طرف

رئيس قسم المراجعة الداخلية، حيث يقوم فريق المراجعة بتنفيذ هذا البرنامج على الواقع بغرض جمع أدلة

الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف مهمة المراجعة، والكشف عن أية مشاكل، مخالفات أو إنحرافات

قد تحدث بحيث يجب القيام بتوثيق كافة الأعمال المراجعة من طرف فريق المراجعة الداخلية.

3) مرحلة إعداد التقارير ²:

ينبغي على المراجع الداخلي خلال عملية الفحص والتدقيق أن يقوم بتحديد الشكل الذي سيقدم فيه

أعماله للمهتمين بأعمال المؤسسة التي يقوم بمراجعة أقسامها وأنشطتها وعادة ما يتم تقديم هذه النتيجة في

شكل تقرير، حيث يساعد التقرير المستويات الإدارية المختلفة والسلطات التنفيذية على تعديل سياساتها

وإصدار القرارات التصحيحية والعمل على رفع مستوى الأداء والفعالية.

هذه الخطوة تعتبر الأخيرة في إنجاز مهمة المراجعة الداخلية، وتتمثل في أربعة مراحل وهي ³:

أ. **التقرير الأولي للمراجعة** : يتم إعداد هذا التقرير من خلال أوراق إبراز وتحليل المشاكل، التي تم إعدادها أثناء

تنفيذ برنامج المراجعة، والتي تشمل على كافة المشاكل والإنحرافات والمخالفات التي تكشفها للمراجعين

أثناء تنفيذهم للمهمة، وهذا التقرير يعتبر أساس إعداد التقرير النهائي.

ب. **حق الرد من الأشخاص المراجعة أعمالهم** : يتم عقد إجتماع بين فريق المراجعة الذي قام بتنفيذ مهمة

المراجعة والأشخاص المراجعة أعمالهم، وفي هذا الاجتماع يقوم فريق المراجعة بعرض الملاحظات والنتائج

التي توصلوا إليها مدعومة بالأدلة المؤيدة لها، إضافة الى التوصيات المقترحة بشأنها، بعدها يتدخل

¹ أنور السادات رنان، مرجع سبق ذكره، ص 27.

² زين يونس، تفعيل المراجعة الداخلية عن طريق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2009، ص 72.

³ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص ص 69-70.

الأشخاص المراجعة أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات والنتائج والتوصيات، من خلال التبريرات والتوضيحات والإنتقادات التي يقدمونها إن كان لديهم.

ج. **التقرير النهائي**: بعد إنتهاء التدخل، يتم إعداد تقرير المراجعة في صورته النهائية، ويتم إرساله لأهم المسؤولين المعنيين والإدارة، لأعلامهم بنتائج مهمة المراجعة، والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات والإختلالات التي تكشففت خلال عملية المراجعة، ويجب أن يكون التقرير موضوعي وواضح وبناء وأن يتم إعداده وتقديمه في الوقت المناسب.

د. **متابعة تنفيذ التوصيات**: بعد إقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التوصيات التصحيحية الواجب القيام بها بناء على الملاحظات التي سجلها أثناء القيام بمهمته، فانه يقوم بمتابعة مدى الإلتزام بتنفيذ تلك التوصيات، وتنتهي هذه المرحلة عند تنفيذ كل التوصيات المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة.

المطلب الثاني: إستقلالية المراجع الداخلي وصلاحياته

لغرض الوصول إلى نظام مراجعة داخلية تتسم بالكفاءة والفاعلية لا بد من تحديد صلاحيات ومسؤوليات المراجع الداخلي وهي كالتالي:¹

اولا: إستقلال وموضوعية المراجع الداخلي

لا تعتبر الخدمات الرقابية والتدقيقية ذات بعد عن مفهومي الموضوعية والاستقلالية اذ يعتبر مفهوم الاستقلال بشكل عام حجر الزاوية في أي عملية رقابية أو تقييمية، حيث يشير مفهوم الاستقلال إلى البعد عن تضارب المصالح التي تتطلب من المراجع أن يكون مستقلا عن الانشطة التي يقوم بمراجعتها وأن يكون بعيدا عن تأثير الجهة التي يتولى مراجعة عملياتها وأن يكون بعيدا عن تأثير مصالحه الشخصية في الوحدة. أما مفهوم الموضوعية فيتعلق بنوعية التقديرات والقرارات والأحكام وجودتها إنطلاقا من الحالة الذهنية التي يمر بها والتي لا يشعر من خلالها بتضارب المصالح. بمعنى ان الموضوعية هي نتاج الاستقلالية لذلك فان غياب الاستقلال بالنسبة للمراجع الداخلي يفقده القدرة على إضافة قيمة للمنشأة وبمعنى اخر تفقد العملية التدقيقية قيمتها ومفهوم الاستقلال بصفة عامة بأن لا يكون للجهات محل المراجعة ايه سلطة على عمل المراجع، وهنا نرى بأن هذا المفهوم هو مفهوم مطلق وصعب التطبيق فالمراجع الداخلي مرتبط بالمنشأة إرتباطا تعاقديا كموظف داخل المنشأة.

وقد وضع معهد المدققين تعريف : أن المراجع الداخلي مستقل من جميع العوامل والشروط التي تهدد موضوعيته أو تبدو كذلك، وقد أشار المجمع العربي للمحاسبين إلى أهمية عدم إشتراك المراجع الداخلي في

¹ محمد علي محمد الجابري، تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة الأكاديمية العربية لصناعات، 2014، ص ص 20 - 21.

الاعمال التي تخضع لتدقيقه وانتقاده وكذلك أهمية تمتعه بالمركز التنظيمي المناسب وأشار بعض الباحثين إلى أن المراجع الداخلي عليه أن يوازن بحذر كبير بين كونه موظفا داخل المنشأة وبين الحفاظ على إستقلاله وموضوعيته.

و يوصي معهد المدققين الداخليين بأن يكون للمدير التنفيذي للمراجعة الداخلية صلاحية رفع التقرير إلى لجنة التدقيق أو مجلس الادارة أو أي جهة متاحة لها السلطات الكافية، ولذا لا يمكن للمراجع الداخلي الوصول إلى درجة إستقلالية المراجع الخارجي، وهناك أربعة أوجه للاستقلالية تتعلق بالمراجعة الداخلية وهي:¹

1) الاستقلال المهني: ويمكن تحقيق هذا الشكل من الاستقلالية عبر تشكيل لجنة مستقلة للمراجعة داخل المنشأة يصدر عنها التفويض للمراجع الداخلي للقيام بالعمل وكذلك قرار تعيينه وقرار نقله وعزله وتحديد راتبه ومكافآته وكذلك تتلقى تقريره، وهذا ما يمكن ان يطلق عليه الاستقلال التنظيمي والذي يتم تدعيمه من خلال الهيكل التنظيمي.

2) الاستقلال في اداء عملية المراجعة ويقصد به عدم تأثر عملية المراجعة بآراء الغير: عند تخطيط عملية المراجعة وعند القيام بالفحص وكذلك عند التقرير، وهذا ما يطلق عليه الموضوعية التي يتم تدعيمها بقواعد وأخلاق مهنية عالية المستوى يتم إحترامها من قبل المراجع الداخلي ومن قبل الاطراف الاخرى ذات العلاقة بعمله.

3) الاستقلال الفني: و يقصد به إمتلاك المراجع الداخلي أعلى درجات المهارة في أداء العمل المنوط به وهذا يتم تعزيزه من خلال المؤهلات العلمية العالية والتدريب وسياسات التعيين والتوظيف.

4) الاستقلال المالي: و يقصد به عدم تدخل الادارات التنفيذية في تعيين المراجع الداخلي وتحديد أتعابه ومكافآته وهذا الشكل يعتبر إمتدادا او جزءا مهما من موضوع الاستقلال التنظيمي.

ثانيا المسؤوليات: يعتبر المراجع مسئولاً عن تنفيذ مهمات المراجعة الداخلية طبقا لبرنامج المراجعة المعد وعليه فإن على المراجع الداخلي ان يقوم بالمسؤوليات الآتية:²

- يجب أن يؤدي المراجعون الداخليون مسؤولياتهم بما تتماشى مع المعايير المهنية القائمة وقواعد السلوك المهني المتعارف عليها؛

- المراجعون الداخليون مسئولون أمام الادارة من خلال تقديم نتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا؛

¹ يوسف سعيد يوسف المدلل، مرجع سبق ذكره، ص 66.

² رنان أنور السادات، مرجع سبق ذكره، ص 29.

- ضرورة أن تتم مراجعة واعتماد جميع السياسات الخاصة بالمراجعة الداخلية عن طريق مجلس الإدارة؛ بالإضافة إلى ذلك نجد مجموعة من المسؤوليات :¹
- القيام بأعمال المسح الميداني الأول للنشاط الخاضع للمراجعة، لفهم وتحديد أسلوب العمل ووضع التوصيات المتعلقة بإحتياجات المراجعة؛
- مراجعة المستندات والقيود والوثائق والسجلات اللازمة للقيام بأعمال التدقيق كما هو مخطط له؛
- توثيق جميع الاستنتاجات والملاحظات التي تدعم رأيه النهائي حول النشاط الخاضع للمراجعة؛
- تقييم مدى فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية على النشاط الخاضع للمراجعة؛
- الإحتفاظ بملف أوراق عمل للمهمة وترتيبه وتوثيقه حسب سياسات الإدارة؛
- الحفاظ على العلاقات الانسانية ومهارات الإتصال مع جميع مفتشي المؤسسة؛
- و تعتبر المسؤوليات التالية من أهم مسؤولياته:²
- التأكد من إتباع الفروض والمبادئ المحاسبية من معالجة جميع الأعمال المحاسبية؛
- إعداد خلاصة نتيجة الأعمال؛
- التأكد من أن جميع العمليات المالية نظمت وسجلت وأعدت بشكل سليم وصحيح وبما ينسجم مع الفروض والمبادئ المحاسبية؛
- ثالثا 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، وحتى تتمكن المراجعة الداخلية من تحقيق ذلك الغرض بكفاءة وفاعلية فإنه لا بد أن يكون مدير ومراجعي إدارة المراجعة الداخلية متمتعين بمجموعة من الصلاحيات أهمها ما يلي :³
- تحديد صلاحيات تخويل المدقق الداخلي للقيام بعمليات المراقبة أو التدقيق المالي على العمليات المختلفة وتحديد مدى توافقها مع القوانين والأنظمة وتعليمات الإدارة؛
- منح الحق للمدقق الداخلي بالحصول على جميع المعلومات التي يراها ضرورية لأداء عملية تدقيق السجلات والمستندات الخاصة بها؛

¹ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص 50.

² المحاسبة العربية، مسؤولية مراجع الحسابات، تاريخ الاطلاع 2016/04/03، <http://w-acc.blogspot.co>

³ صفاء أحمد محمد العاني، دور لجان التدقيق في تعزيز أداء و استقلالية المدقق الداخلي، مجلة الإدارة و الاقتصاد، جامعة بغداد، كلية الإدارة و الاقتصاد العدد 54، 2005، ص 74.

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

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

المطلب الثالث: أدوات المراجعة الداخلية والجهات المستفيدة من تقريرها

للمراجعة الداخلية عدة أدوات تستخدمها للقيام بمهمتها وذلك لتقديم التقارير للجهات المستفيدة منها.

أولاً: أدوات المراجعة الداخلية: و تتمثل هذه الأدوات فيما يلي: ¹

1) قوائم الاستقصاء: و تسمى كذلك قوائم الاستبيان، وهي قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، وخاصة العمليات المعتادة مثل العمليات النقدية، عمليات الشراء والبيع وأرصدة الدائنين... الخ

يقوم المراجع بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها ومن ثم تحليلها للوقوف عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة، ومن الأفضل أن تقسم الأسئلة إلى عدة أجزاء يخصص كل جزء منها مجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط وفي معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات ب "نعم" أو "لا" حيث أن الإجابة بالنفي "لا" تعني احتمال وجود نقص في الرقابة الداخلية ومن مزايا هذا الأسلوب نذكر :

- إمكانية تغطية جميع المجالات التي تهم المراجع عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة لكل مجال؛
- إمكانية استخدام هذا الأسلوب من طرف اشخاص أقل تأهيلاً وخبرة، بعكس الحال عند استخدام الأساليب التي تم التطرق إليها سابقاً؛

كما يتميز هذا الأسلوب بمجموعة من العيوب منها: ²

- إجابة فرد أو مجموعة محدودة من الأفراد عن الأسئلة المقدمة والتي ترتبط بنشاط جميع العاملين بالوحدة سواء كانوا تحت إشرافهم ام لا، مما يجعل الإجابات التي نحصل عليها تمثل وجهة نظر من أجاب على الأسئلة فقط وليس وجهة نظر القائمين بالعمل فعلاً، تعتبر الإجابة ب نعم أو لا غير كافية لإعطاء صورة كاملة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية قد لا تصلح القوائم النمطية التي يعدها المراجع لجميع الحالات، مما يتطلب إعداد عدة نماذج من الأسئلة وفقاً للحالة التي يتعامل معها، مما يستنفذ الكثير من وقت وجهد

¹محمد أمين عيادي، مرجع سبق ذكره، ص 125.

²نفس المرجع، ص 126.

المراجع، أسلوب قوائم الاستقصاء يركز على الأعمال التي يتم تنفيذها أكثر من التركيز على الأفراد أو المجموعات التي تؤدي هذه الأعمال، الإجابة عن الأسئلة يمكن لها أن تكون روتينية دون الإشارة إلى ما يتم فعلاً، مع وجود خطر احتمال أن إجابات السنة الماضية على قائمة السنة الحالية خاصة إذا لم يطرأ عليها أي تعديل .

2) أدوات الوصف: و تتضمن ما يلي: ¹

أ. **الدراسة الوصفية:** و تتمثل في تقديم تعاليق من الجهة التي تكون محل المراجعة ويعاب على هذه الطريقة بأنها تضيع الكثير من الوقت، بحيث أن تكون الجهة محل المراجعة ان تتكلم عن بعض المعلومات إما بالتوسع أو باختصار.

ب. **الهيكل التنظيمي:** من خلال قيام المدقق الداخلي بإعداد المخطط الوظيفي إنطلاقاً من المعلومات التي تحصل عليها من عمليات الاستجواب والملاحظة والسرد التي قام بها بداية المهمة، ويستعملها المدقق من أجل معرفة ما إذا كان هناك شخص واحد يقوم بعدة وظائف، أم وظيفة واحدة يقوم بها عدة أشخاص، عدم إسناد وظيفة إلى شخص محدد أو شخص بدون وظيفة.

ج. **شبكة تحليل الوظائف:** و تستخدم هذه الشبكة لتحليل الوظائف أو الإجراءات محل الدراسة إلى اعمال أولية بهدف تحديد نقائص الفصل بين الوظائف داخل المؤسسة ومعالجتها.

د. **مسار المراجعة:** حيث يبدأ المدقق بعمله عن طريق التحليل الوثيقة أو النتيجة المتوصل إليها إلى غاية المصدر من خلال تدقيق جميع الخطوات التي تتوسط بين النتيجة والمصدر وفي هذه الطريقة يجب على المدقق أن يقوم بعمله جيداً للبحث.

هـ. **خرائط التدفق:** هي تعبير شكلي لمجموعة من العمليات المتتالية حيث يتم وصف كل الوثائق المختلفة ومناصب عمل، القرارات والمسئوليات، العمليات التي تعرض برموز وأشكال مرتبطة فيما بينها حسب التنظيم الإداري للمؤسسة، ويتم من خلالها تحديد أصل الوثيقة او القنوات التي تمر بها حتى تصل إلى المستخدم النهائي.

3) **ورقة الكشف والتحليل:** هي وسيلة تحليل بسيطة وفعالة يقوم المراجع بملئها كلما واجهته مشكلة ما أو خطأ أو ملاحظة نقائص، وتسمح بتوجيه إستنتاجات المراجع بهدف التوصل إلى توصيات وتتكون كل ورقة من العناصر التالية: المعاينة، الأسباب، النتائج، التوصيات.

¹ زين يونس، مرجع سبق ذكره، ص ص 65—67.

4) **المعاينة الإحصائية:** هي خطة تطبيق بطريقة تسمح باستخدام قوانين الاحتمالات للوصول الى آراء حول

المجتمع المراد دراسته، والمعاينة تعبر عن العملية الشاملة التي تتضمن تحديد العينة وإختيار العناصر وإختبارها

وتقييم النتائج، ويتبع المراجع عند إستخدام هذه الطريقة ثلاث خطوات وهي ¹:

أ. **تصور السير:** يقوم المراجع بتحقيق الأهداف المراد تحقيقها وهو ما يسمح بتحديد الرقابة التي يجب القيام بها

بهدف تحديد نوع الأخطاء التي يريد المراجع أن يتحقق منها.

ب. **إختيار العينة:** نميز بين نوعين من العينات وهما: العينة الإحصائية والعينة غير الإحصائية.

ج. **إستغلال نتائج المراجعة:** يتم إستغلال نتائج المراجعة بالقيام بنوعين من التحليل:

- **تحليل كمي للنتائج:** بحيث يتأكد من أن الأخطاء والإنحرافات التي تم الوقوف عليها لا تتعارض مع

الأهداف

- **تحليل نوعي للأخطار والإنحرافات والتأكد فيما إذا كانت تكرارية أو لا أو معتمدة أم لا؛**

ثانيا: الجهات المستفيدة من تقرير المراجعة الداخلية

يعد تقرير المراجع الداخلي أهم خطوة لعملية المراجعة الموكلة إليه وبالتالي فإن تقرير المراجع الداخلي له عدة

جهات تستفيد منه، بغض النظر عن الجهة أو المؤسسة المراجعة والتي نوجزها كالتالي: ²

1) **المراجع الداخلي:** بحيث يعمل تقرير المراجع الداخلي توصيل الغرض والنتائج لعمل المراجعة وكوسيلة

اتصال فعالة مع الإدارة.

2) **الإدارة العليا:** يعمل على توفير التقدير معلومات تفصيلية عن العمليات وأوجه الرقابة التي قد لا تحتويها

تقارير أخرى حيث تعتبر مفيدة للإدارة العليا، كما يقدم لها معلومات غير متحيزة ويساعد على تنفيذ

وتحفيز ما خططت له الإدارة العليا، كما يعتبر التقرير وسيلة لتطبيق القواعد وبيان أية تجاوزات أمام

الإدارة.

3) **المراجع الخارجي:** يعتبر تقرير المراجع الداخلي مصدر للمراجع الخارجي لإلقاء الضوء على العمليات

ومساعدته في عمليات الفحص، حيث أن المراجع الخارجي يلزمه تقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد مدى

الفحص الذي يقوم به، ويوضح للمراجع الخارجي مناطق المشاكل داخل المؤسسة.

¹ زين يونس، مرجع سبق ذكره، ص ص 67-68.

² رنان انور السادات، ص ص 34-35.

خلاصة الفصل الأول :

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم المهن حيث لاقت إهتماما كبيرا من طرف الباحثين لأنها تعبر عن الممارسة نشاط تقييمي لمساعدة الإدارة على تقييم أنشطتها ومعرفة وضعيتها، وهدفها هو حماية ممتلكات المؤسسة

ومصالحها ومعرفة الثغرات والأخطاء ومن ثم تقديم التوصيات للإدارة العليا لتحسين نشاطاتها. و يبقى الهدف الأساسي للمراجعة الداخلية هو التأكد من قوة انظمة الرقابة الداخلية وفعالية تلك الانظمة وما ينتج من بيانات محاسبية ومدى مصداقيتها .

عند القيام بدراسة الإطار العام للمراجعة الداخلية توصلنا إلى :

- تعتبر عملية المراجعة الداخلية نشاط موجود على مستوى كل مؤسسة وذلك لفحص بياناتها وإعطاء صورة واضحة عن حالة المؤسسة؛
- يجب تدعيم إستقلالية وموضوعية المراجع الداخلي للقيام بمهامه على أكمل وجه؛
- يجب مراعاة تطبيق معايير المراجعة الداخلية وذلك للحصول على معلومات واضحة ودقيقة ؛

تمهيد:

تقوم عملية المراجعة الداخلية على عمليات الفحص الانتقادي المنظم لنظام الرقابة الداخلية والبيانات الموجودة والمثبتة في السجلات والدفاتر والقوائم المالية قصد إبداء رأي في محايد يعبر عن مدى صحة ودقة هذه البيانات وإمكانية الاعتماد عليها في تحديد نتائج الأعمال (ربح أو خسارة) وكذا مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ما يضمن لمستخدمي التقارير المالية أداء المراجع لمهامه على أكمل وجه، ولكن الواقع يكشف عن اختلاف توقعات مستخدمي التقارير المالية عما قدمه المراجع أو كان من المفروض تقديمه حسب توقعاته الأولية عند قيامه بمراجعة الحسابات وهذا ما يعرف بفجوة التوقعات والتي كان لها الدور البارز في انخفاض ثقة الجمهور في المعلومات المحاسبية مما يهدد مهنة المراجعة بالفشل وما يؤكد على ذلك تزايد عدد الشكاوي والدعاوي المقدمة أمام المحاكم ضد المراجعين عن الأخطاء التي تسجل باستمرار في مجال المراجعة، حيث سنتناول في دراسة هذا الفصل ثلاث مباحث وهي:

- المبحث الأول: مفاهيم أساسية لفجوة التوقعات؛
- المبحث الثاني: أنواع فجوة التوقعات، مظاهرها، أثارها والأطراف المستفيدة منها؛
- المبحث الثالث: تأثير المراجعة الداخلية على تقليص فجوة التوقعات؛

المبحث الأول: مفاهيم أساسية لفجوة التوقعات

إن وجود الاختلالات الكثيرة والمتعددة في مهنة المراجعة الداخلية أدى إلى تراجع مكانة المراجع الداخلي أمام مستخدمي التقارير المالية لعدم تطابق توقعاتهم حيث تعرف هذه الاختلالات في مهنة المراجعة بفجوة التوقعات وحتى تتمكن من معالجة هذه الظاهرة أو على الأقل التقليل من حدتها يجب التعرف أكثر على هذه الظاهرة وهذا ما سنحاول التطرق إليه من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: فجوة التوقعات، خصائصها

سنطرق في هذا المطلب إلى تاريخ ومفهوم فجوة التوقعات والخصائص التي تميزها.

أولاً: نبذة عن تاريخ فجوة التوقعات¹

لقد نشأت مشكلة فجوة التوقعات في مهنة المراجعة نتيجة لعدم التطابق بين توقعات المجتمع الذي يشمل جميع المستفيدين من خدمات المراجعة لما يجب أن تكون عليه مسؤولية المراجعين، وبين فهم المدققين لحدود مسؤولياتهم.

وحتى تتمكن مهنة المراجعة من الوفاء بوظيفتها في المجتمع فلا بد أن يحافظ المراجعون على ثقة المستفيدين من خدماتهم التي تعتمد أساساً على الفهم المتبادل لمسؤوليات المراجع وواجباته.

إن أول من استخدم عبارة فجوة التوقعات هو (Liggio) عام 1974م، وذلك من خلال مقالة أوضح فيها أن فجوة التوقعات عبارة عن عامل لمستويات الأداء المتوقع من المراجعين كما يتصورها كل من المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية وأن الفرق بين الطرفين يمثل فجوة التوقعات.

وفي بداية عام 1978م أنشأت لجنة تحديد مسؤوليات المراجعين (تعرف بلجنة كوهين "Cohen") وقد أنشأ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، وقد حددت بنود هذه اللجنة بدراسة (وجود فجوة التوقعات بين ما يحتاجه الجمهور وما يجب أن يقدمه المدققين). وكان ذلك نتيجة للاهتمام المتزايد للجمهور بالانتقادات الموجهة لأداء المراجعين.

كما تكونت لجنة فرعية في مجلس النواب الأمريكي لدراسة فجوة التوقعات وتأثيرها سميت (لجنة موس الفرعية) أصدرت تقريراً لها عام 1976 هاجمت فيه مهنة المحاسبة والمراجعة في أمريكا، وجهودها في تنظيم نفسها وطريقة عملها في مجال وضع معايير المراجعة.

¹ محمد عبد الرحمن حسن القضاة، فجوة التوقعات وسبل تضييقها من وجهة نظر المدققين الخارجيين ووحدات الاستثمار في البنوك التجارية الأردنية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة جرش الأردن، 2013، ص 25.

وفي كندا أدى الاهتمام نفسه إلى انشاء لجنة خاصة منبثقة عن المعهد الكندي للمحاسبين (CICA) لفحص دور المراجع وقد أصبحت تعرف فيما بعد باسم لجنة "أدماس".

كذلك ظهر نفس الاهتمام بدور ومسؤولية المراجع في المملكة المتحدة بعد ظهور العديد من الفضائح المالية والمطالبة المتزايدة بمسؤوليات أكبر في مكاتب المراجعة.

تعتبر توقعات المجتمع ومستخدمي التقارير المالية اتجاه مسؤولية ودور المراجع فيما يتعلق باكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم والتقارير المالية هي أساس مشكلة فجوة التوقعات كونها تؤثر مباشرة في عملية إتخاذ القرار وهذا ما سيتوضح من خلال الإلمام بالظاهرة من ناحية المفهوم العام والخاص لها وكذلك من خلال معرفة خصائصها.

ثانياً: مفهوم فجوة التوقعات¹

ينعكس الطابع المعقد لظاهرة فجوة التوقعات في بيئة المراجعة في عدم وجود تعريف موحد لها في الأدبيات المحاسبية، حيث تعرف بأنها "التباين بين ما هو متوقع أن يحققه مدققي الحسابات وبين أدائهم الفعلي".
" تعبر عن التباين في الفهم بين توقعات المجتمع بخصوص أهداف المراجعة والأهداف التي تسعى مهمة التدقيق إلى تحقيقها".

كما تعرف كذلك بأنها: "التعبير عن الشعور بأن أداء مراقبو الحسابات يتم بأسلوب متعارض مع اعتقادات أولئك الذين يأملون بأن تكون منافع أو فوائد التدقيق مستحقة"².

وتعرف كذلك على انها توقع الجمهور لتصرف المدققين بطريقة تختلف عما يتوقعه المدققون أنفسهم.³

أما (Hojskov) فقد فسرها من جانب الأهمية النسبية، حيث عرفها على أنها "قد تحدث فجوة التوقعات بسبب أن المحاسبين القانونيين يقيمون بأنفسهم عناصر القوائم المالية من حيث الأهمية النسبية للعنصر،

¹ نور الدين مزياي، مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، الأسباب وطرق العلاج، مجلة البحوث والدراسات الانسانية، العدد 2013/07، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، ص 08.

² وسن عبد الصمد نجم الجعفري، دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، مذكرة ماجستير، جامعة بغداد، 2006، ص 10.

³ محمود شعبان حسين أحمد، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تضيقها، مذكرة ماجستير في المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة، قسم المحاسبة والتمويل، 2007، ص 28.

الأمر الذي قد يختلف بدوره عن تقييم مستخدمي القوائم المالية للعناصر التي قد يعتبرونها ذات أهمية نسبية بالنسبة لهم.¹

كما ظهرت محاولات أخرى لتعريف فجوة التوقعات في المراجعة وذلك طبقاً لوجهة نظر صاحب التعريف، ويمكن تلخيص وجهات النظر المختلفة فيما يلي:²

يعرف السقا والسيد (1997م) فجوة التوقعات في المراجعة "عبارة عن الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المراجعون وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المراجعون على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم وعلى أساس معايير المراجعة المتعارف عليها مع ضرورة تحقيق الانسجام بين معايير المراجعة و أداء المراجعين وتوقعات المجتمع".

ويعرفها العيسوي ودينا (2005م) "تعبّر فجوة التوقعات عن مقدار التباين بين التوقعات الكلية لمستخدمي القوائم المالية من مراجعي الحسابات وبين ما يستطيع المراجع إنجازها بصورة معقولة على أساس معايير المراجعة، وكذلك مقدار التباين المهني للمراجعة من حيث الجودة و معايير الأداء.

ويقول غالي وجورج (1998م) يقصد بفجوة التوقعات في المراجعة "التباين بين توقعات المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية من المراجعين و الأداء الفعلي لهم".

وقال راضي وسامي (1999م) تعرف فجوة التوقعات "بأما الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المراجعون (الأداء الفعلي) وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المراجعون على أساس توقعات المجتمع (الأداء المتوقع للمراجعين).

¹ كناري سعيد الرضي، دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني، مذكرة ماجستير، كلية الاقتصاد والأعمال، جامعة الأردن، 2013، ص56.

² مهتدي خليل محمد بدوي، فجوة التوقعات في عملية المراجعة بين الطرف الثالث وخبراء الضرائب، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة ومراجعة، الجامعة الإسلامية غزة، ص08.

ثالثاً: خصائص فجوة التوقعات¹

تتميز فجوة التوقعات في مهنة المراجعة بعدة خصائص يمكن أن نوجزها فيما يلي:

– فجوة التوقعات دائماً ما تعبر عن فائض طلب أصحاب المصلحة في المؤسسة على خدمات ومسؤوليات مراجع الحسابات، وهذا لأسباب كثيرة يمكن أن تكون أهمها أن المحاسبة والمراجعة مهنة وصناعة تستهدف تحقيق عوائد اقتصادية ومهنية معاً، ومن طبيعتها أنها تنشط وتعمل بجودة أعلى في ظل اقتصاديات السوق، ولذلك عندما يوجد طلب على خدماتها فإنها تسعى للوفاء به لتحقيق هدفين رئيسيين هما الهدف المادي والهدف المهني؛

– فجوة التوقعات غير ساكنة، أو يمكن القول عنها أن لها طبيعة ديناميكية، وهذا لأنها محددة بمتغيرين هما:

✓ طلب أصحاب المصلحة في المؤسسة على خدمات ومسؤوليات مراجع الحسابات؛

✓ عرض مراجع الحسابات لخدماته ومسؤولياته؛

– فجوات التوقعات كمية ونوعية، بمعنى أن فائض الطلب على خدمات المراجع الحسابات هو فائض في التشكيلة المهنية لخدماته ومسؤولياته من جهة، وفائض في جودة أدائه المهني؛

– فجوة التوقعات ضارة بالمهنة وبالمتعم، لأن وجودها معناه قصور في عرض خدمات ومسؤوليات المهنة كما ونوعاً مما يفقد ثقة طالبي الخدمات المهنية في مؤدي المهنة، كما ينعكس ذلك سلباً على المجتمع في صورة نقص في درجة الثقة والاعتماد على المعلومات المالية وغير المالية الملائمة في اتخاذ القرارات؛

– فجوة التوقعات دولية ونسبية لأن دول العالم بدون استثناء تعاني منها، ولكن بدرجة مختلفة، وبالطبع في ظل العولمة وتحرير التجارة الخارجية يتم تصدير فجوة التوقعات بالتأكيد إلى دول العالم الثالث، وبهذا فإن الدول تتباين فيما بينها في حجم ونوعية هذه الفجوة؛

المطلب الثاني: العوامل المؤدية لفجوة التوقعات

قد تكون فجوة التوقعات مرتبطة بعدة عوامل قد تكون ناتجة عن تقصير أو قصور أي إما بسبب قصور معايير المراجعة وعدم كفايتها أو تقصير المراجع وعدم كفاءته في أداء مهنته وهذا نتيجة حدوث انحراف عن قواعد السلوك المهني ما يولد الشك لدى مستخدمي التقارير المالية في استقلال المراجع في إحدى أو كل مراحل المراجعة

¹ رشيدة خالد، عبد الرزاق خليل، تفعيل نظام محاسبي سليم بما يسهم في تقليص فجوة التوقعات، مجلة رؤى اقتصادية العدد 7، 5 ديسمبر 2014، ص 140-141.

وقد يكون السبب مخالفا وهذا ما سنتطرق إليه من خلال ذكر العوامل المؤدية لفجوة التوقعات كما يلي:¹

أولاً: الشك في استقلال وحياد المراجع الخارجي:

– يجب أن يقتنع المجتمع المالي باستقلال المراجع فالوجود الحقيقي لمهنة المراجعة يعتمد على هذا الاقتناع، فإذا شك المجتمع المالي في استقلال المراجعين فإن آراءهم لا تكون لها قيمة، وبالتالي لا تكون هناك حاجة لخدمات المراجعين، ولكي يثق المجتمع المالي في استقلال المراجعين، فانه يجب على هؤلاء تجنب جميع العلاقات والظروف التي تدعو إلى الشك في استقلالهم؛

– وقد ناقش موتز وشرف Mautz and Sharaf استقلال المراجعين من وجهة نظر المجتمع، وخلصا على أنه على الرغم من أن المراجعين المزاولين للمهنة يفترض فيهم دائما الكفاءة المهنية، إلا أن الاستقلال غير مفترض فيهم دائما؛

فتقديم المراجعين لخدمات أخرى غير المراجعة لعملائهم من الشركات التي يقومون بمراجعة حساباتها، مثل خدمات الاستشارات الإدارية، والاستشارات الضريبية، واختيار أو الترشيح المديرين والعاملين، وإمساك الدفاتر والسجلات، وتشغيل أو معالجة البيانات الحاسوبية، والخدمات المتعلقة باندماج الشركات وغيرها يثير جدلا كبيرا في الفكر المحاسبي منذ سنوات وحتى الآن، فالدراسة التفصيلية لمجموعة العمل لعضو الكونجرس الأمريكي لي ميتكالف Lee Metacalf ترى أن تقديم المراجعين لمثل هذه الخدمات إلى عملاء المراجعة تعتبر تمديدا حقيقيا للاستقلال نظريا لأنها تخلق تعارض في المصالح بين تقديم هذه الخدمات وتقديم خدمات المراجعة في نفس الوقت فعندما يقوم المراجع مثلا باختيار المديرين للشركة عميل المراجعة فإنه يكون لديه الدافع دائما على تأكيد نجاحهم وكذلك الحال عندما يقوم المراجع بتصميم نظام المعلومات الحاسبي لعميل المراجعة، ويكون مطلوبا منه بعد ذلك أن يراجع مدى سلامة هذا النظام وما ينتج عنه من معلومات محاسبية وإمكانية الاعتماد عليها.

– وعلى العكس من ذلك ترى لجنة كوهين أن تقديم المراجعين لخدمات أخرى لعملاء المراجعة لا يهدد الاستقلال، بل ذهبت إلى القول أنه قد يكون من المفيد للعميل أن يقدم له المراجع كلا النوعين من الخدمات لأنه الأكثر علما ودراية بظروف المنشأة وظروف الصناعة التي تعمل بها، وقد يكون ذلك أقل تكلفة للمنشأة؛

¹ يوسف محمود جربوع، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية، كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة، سلسلة الدراسات الانسانية فلسطين، المجلد 12، العدد 2 يونيو 2004، ص 374.

– وكذلك فإن بعض الباحثين يجادلون أن المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة لا يمكن أبداً أن تؤثر على استقلال المراجعين سمعتهم ومن ثم استمراريتهم في مزاوله المهنة أنهم فقدوا استقلالهم ومع ذلك فإن الواقع العملي لا يؤيد هذا الرأي، ويؤكد على عدم كفاية الاستقلال الحقيقي للمراجعين؛

– ومن وجهات النظر السابقة المتعارضة يتبين بوضوح أن استقلال المراجعين مازال محل جدل ومناقشة مما يهدد دور المراجع في المجتمع، ويؤدي إلى وجود فجوة التوقعات؛

ثانياً: عدم التحديد الواضح لدور المراجع في المجتمع ومسؤولياته¹

– من المتفق عليه بين الباحثين في المراجعة أن الحاجة إلى خدمات المراجعة تنشأ بسبب التعارض في المصالح وهذا يتطلب من المراجع الاستقلال والحياد، كما أن تعقيدات الحياة الاقتصادية والنظم المحاسبية في الوحدات الاقتصادية يتطلب توافر الكفاءة الفنية أو المعرفة المتخصصة في الشخص الذي يقوم بالمراجعة، كذلك فإن خطورة نشر معلومات خاطئة عن المنشأة وما يترتب عن ذلك من نتائج، وانعزال المستخدمين للمعلومات وعدم استطاعتهم الحصول بأنفسهم على المعلومات الصحيحة اللازمة لاتخاذ قراراتهم المالية والاقتصادية، يعزز متطلبات الاستقلال والكفاءة الفنية أو المعرفة المتخصصة في الشخص الذي يقوم بعملية المراجعة؛

– لذلك فمن المتفق عليه أيضاً بين الباحثين أن الاستقلال والكفاءة المهنية هما أهم الصفات الواجب توافرها في مراجع الحسابات للقيام بعملية المراجعة. كما يشترط في المراجعة حتى تكون مهنة لها دور مؤثر في المجتمع المالي أن تتوافر فيها المتطلبات التالية:

- ✓ المحافظة دائماً على الحياد واستقلال المراجع الذي يزاو مهنة المراجعة؛
- ✓ المعرفة المتخصصة للشخص الذي يزاو عملية المراجعة، وكذلك المهارة في تطبيق هذه المعرفة في الحالات المختلفة؛
- ✓ قيام المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة والمراجعة للاطلاع بمسؤولياتها لتنظيم متطلبات التعليم والتدريب، ووضع معايير لأداء العمل، وميثاق شرف يحدد السلوك الواجب الالتزام به من جانب المراجعين؛
- ✓ لا بد أن تحصل المهنة على اعتراف المجتمع المستمد من استفادة أطراف عديدة في المجتمع من خدمات المراجعين، ورضاهم عن جودة أداء تلك الخدمات، وعدم رضا المجتمع عن عمل المراجعين أو وجود فجوة التوقعات في المراجعة ينقص من اعتراف المجتمع بمهنة المراجعة ويقلل من شأنها؛

¹ مصطفى محمود مصطفى، دور معايير المراجعة في تضيق فجوة التوقعات، حلقة بحث، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2007-2008، ص 13.

ثالثاً: انخفاض جودة الأداء المهني¹

يؤدي انخفاض جودة الأداء المهني إلى زيادة عدم رضا المجتمع عن عمل المراجعين مما يدل على زيادة فجوة التوقعات في المراجعة كما يوجد العديد من العوامل التي تؤدي إلى تقليل جودة الأداء في المراجعة مثل المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة الشيء الذي يؤدي إلى الاحتفاظ بالعميل بشتى الطرق حتى ولو خالف المعايير وهو مخفض لمستوى الأداء في المراجعة إذن تتولد فجوة ناتجة عن عدم رضا المجتمع عن عمل هؤلاء المراجعين مما يعني زيادة فجوة التوقعات.

رابعاً: الاتصال غير الفعال في بيئة المراجعة²

يترتب على الاختلال الواقع بسبب سوء الفهم لدى مستخدمي المعلومات الواردة من مراجع الحسابات فجوة اتصال وهذا في ظل ما تشهده بيئة المراجعة من اتصالات مستمرة بين الأطراف المتعددة بمختلف الوسائل وهذا النقص في الفهم والادراك لما يرد من المراجع بسبب فجوة توقعات في المراجعة.

وقد قسمت أسباب فجوة التوقعات من خلال دراسات أخرى إلى:³

أولاً: فجوة التوقعات المتعلقة بمسؤوليات المراجع

وتظهر هذه الفجوة في حال إعتقاد مستخدمي البيانات المالية أن:

1. إدارة المنشأة غير مسؤولة عن صحة ومصداقية البيانات المالية ؛
2. المراجع هو المسؤول عن اكتشاف الغش والمعلومات المضللة في البيانات المالية والسجلات المحاسبية؛
3. المراجع الحسابات الخارجي مسؤول عن خسارة المنشأة في حال فشله في اكتشاف غش أو اختلاس؛
4. المراجع يقوم بعمل مراجعة شاملة لكل مستندات وعمليات المنشأة المتعلقة بالسنة المالية وهو المسؤول عن أي ضعف في هيكل نظام الرقابة الداخلية للشركة محل المراجعة؛
5. الرأي النظيف يعني أن البيانات المالية التي تم مراجعتها صحيحة وخالية من الأخطاء؛

ثانياً: فجوة التوقعات المتعلقة بأهداف المراجعة وأهميتها⁴

وهي ناتجة من عدم إدراك مستخدمي القوائم المالية لأهداف المراجعة، وإذا كان هناك إجماع من قبل مستخدمي البيانات المالية على صحة العبارات التالية فإن فجوة التوقعات تكون غير موجودة:

¹ أحمد بدير، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2014، ص71.

² نفس المرجع، ص72.

³ علاء جواد الباز، مدى مساهمة الاجراءات التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الفلسطينية، مذكرة ماجستير، قسم محاسبة وتمويل، الجامعة الاسلامية غزة، 2015، ص73.

⁴ نفس المرجع، نفس الصفحة.

1. ضرورة تعيين مراجع خارجي لإبداء رأيه حول عدالة البيانات المالية؛
 2. يهتم مستخدم البيانات المالية بالاطلاع على تقرير مراجع الحسابات قبل الاعتماد على البيانات المالية بهدف إتخاذ القرار؛
 3. يساعد تقرير المراجع على منح الثقة والمصداقية للبيانات المالية وكذا تقييم كفاءة عمليات المنشأة؛
 4. الهدف الرئيس من عملية المراجعة هو إبداء الرأي في حول عدالة البيانات المالية المنشورة؛
- ثالثاً: فجوة التوقعات المتعلقة بالجهل حول مهنة المراجعة:¹

تم وضع عدد من الفقرات من قبل الباحثين، لقياس فجوة التوقعات الناتجة عن الجهل حول مهنة مراجعة الحسابات، بحيث إذا كان هناك إجماع من قبل مستخدمي البيانات المالية على صحة العبارات التالية، فإن فجوة التوقعات المتعلقة بالجهل حول مهنة المراجعة تكون موجودة:

- لمدير المنشأة الحق في تعديل أي فقرة في تقرير مراجع الحسابات؛
- يصادق محاسب المنشأة على تقرير المراجع؛
- مراجع الحسابات الداخلي شخص مستقل عن المنشأة؛
- يحق للمراجع الداخلي أن يغير في تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
- يتراوح تقرير مراجع الحسابات من أربع إلى ست صفحات؛

المطلب الثالث: سيكولوجية فجوة التوقعات وأسباب اتساعها:

تتماز فجوة التوقعات بمجموعة من السمات تتجلى في أنها تعبر عن الفائض في الطلب على الخدمات والمسؤوليات وكذا في التشكيلة المهنية للخدمات والمسؤوليات إضافة إلى الفائض في جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات وهذا ما سنتناوله بالتفصيل فيما يلي:

أولاً: سيكولوجية فجوة التوقعات²

أدى استخدام نظرية السببية السيكولوجية إلى ظهور النموذج الفكري والخصائص النوعية لفجوة التوقعات ، وتفسير ذلك هو أن أي خطأ يرتكبه شخص مهني يعود إلى خطأ في الحكم أو سوء في التقدير أو إلى أسباب خارجية أو خارجة عن السيطرة، وعند الحكم على المسؤولية عن هذا الخطأ يجب أن تأخذ هذه المجموعات من المعلومات بعين الاعتبار عند التقرير حول مدى لوم الشخص المهني، وهذه الاعتبارات هي:

1. الإجماع:³

¹ علاء جواد الباز، مرجع سبق ذكره، ص73.

² وسن عبد الصمد نجم الجعفري، مرجع سبق ذكره، ص12.

³ كناري سعيد الرضي، مرجع سبق ذكره، ص63.

وهذا يتعلق بمدى مطابقة الفعل الذي قام به الشخص مع أفعال الآخرين تحت الظروف نفسها، فإذا ما أظهر المدقق مستوى عالياً من التناسق والتوافق مع المعايير نفسها، فإن هذا الخطأ قد وقع نتيجة ظروف خارجية.

2. الاتساق:¹

وهذا يتعلق بماضي الشخص حول نجاحه وفشله، فهو سوف يتحمل مسؤولية أكبر في حالة أنه قد تم لومه أو تقصيره على ارتكاب الخطأ نفسه في الظروف نفسها.

3. التمييز:²

وهي أن الشخص الذي يعترف بصعوبة المهمة التي يقوم بها فإنه بطبيعة الحال يتحمل مسؤولية أقل بالنسبة للخطأ، ولهذا فمن المهم التمييز بين هذه المجموعات المختلفة، فإن كان مستخدمي القوائم المالية والتقارير المالية يعتمدون ويتفقون إلى حد كبير على معلومات الإجماع، فإن مشكلة فجوة التوقعات يتم حلها عن طريق تعديل معايير التدقيق، أما إذا كانت العناصر الأخرى أكثر أهمية فإن هناك المزيد من الجهد والعمل الذي يجب القيام به، ليتمكن المستخدمون من قياس نسب النجاح السابقة أو درجة الصعوبة المرتبطة بكل جانب من جوانب عملية المراجعة.

ثانياً: أسباب اتساع فجوة التوقعات

مشكلة فجوة التوقعات تخطت مرحلة الظهور إلى مرحلة أصعب وهي مرحلة الاتساع وذلك لجملة من الأسباب منها ما يلي:³

- الفهم الخاطئ لمعنى المراجعة الداخلية حيث يعتقد بعض المستفيدين بأن مراجعة الحسابات يجب أن تغطي كافة المعاملات والأحداث ذات الأثر المالي والتي حدثت خلال الفترة المالية موضوع المراجعة.
- الفهم الخاطئ لمعنى الرأي في تقرير مراجع الحسابات من قبل مستخدمي القوائم المالية.
- الاعتقاد الخاطئ لمفهوم بعض بنود والحسابات التي تظهر في القوائم المالية.
- عدم إدراك المجتمع لأهمية مهنة المراجعة كخدمة اجتماعية هامة ودورها الفعال في الحياة الاقتصادية.
- الاعتقاد بأنه لا يوجد إفصاح كافي في القوائم المالية.
- اعتقاد البعض أن مراجع الحسابات قد يقوم بتقديم خدمات غير مراجعة الحسابات المالية (كرسم السياسات المحاسبية أو تقديم خدمات استشارية).

¹ نفس المرجع، نفس الصفحة.

² وسن عبد الصمد نجم الجعفري، نفس المرجع، نفس الصفحة.

³ وسن عبد الصمد نجم الجعفري، مرجع سبق ذكره، ص11.

المبحث الثاني: أنواع فجوة التوقعات، مظاهرها، أثارها والأطراف المستفيدة منها

من خلال التعرف على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة والإمام بخصائها وما تناولته العديد من الدراسات بالبحث والتحليل يتضح جليا أن هذه الظاهرة مرتبطة ارتباطا وثيقا ومهام المراجع حتى أصبح مألوفاً لمستخدمي القوائم المالية وجود هذه الأخطاء غير أنها تختلف من وجهة نظر هؤلاء المستخدمين وأصحاب الاختصاص حيث اعتبرها البعض أنها الاختلاف في الأداء المهني للمراجعة من خلال الجودة ومعايير الأداء عن المتوقع تحقيقه أما البعض الآخر فقد اعتبره الاختلاف حول أهداف المراجعين بين المهنة والمجتمع ولكن يبقى المعنى العام والشامل يحمل مفهوم الاختلاف عما كان من المتوقع التوصل إليه، وفجوة التوقعات أنواع ومظاهر وكذلك أثار تنقسم إلى أثار سلبية وأخرى إيجابية إضافة إلى أن هناك أطراف مستفيدة من فجوة التوقعات .

المطلب الأول: أنواع فجوة التوقعات، المظاهر والقرائن

بعد التطرق إلى المفاهيم المتعددة لفجوة التوقعات في المراجعة الداخلية وما تناولته الدراسات نستطيع التوصل إلى أن فجوة التوقعات لها مكونين أو نوعين هما فجوة الأداء وفجوة المعقولية وكذا مجموعة من المظاهر والقرائن التي تتجلى فيها هذه الفجوة.

أولاً: أنواع فجوة التوقعات

تنقسم فجوة التوقعات إلى الأنواع الآتية:¹

1. فجوة المعقولية.

2. فجوة الأداء.

1. **فجوة المعقولية:** هي الفجوة بين ما يتوقعه المجتمع من المراجع أن يحققه وبين ما يمكن أن ينجزه بشكل معقول، وتنشأ هذه الفجوة نتيجة مغالاة مستخدمي التقارير المالية في توقعاتهم وذلك بالنسبة لما يمكن لمراجعي الحسابات إنجازه أو تبعا لما تتطلبه معايير المراجعة الحالية من المراجع؛ حيث أن مستخدمي التقارير المالية يتوقعون دورا أكثر فاعلية للمراجعة مقارنة بما توفره الآن من الناحية التطبيقية، دون مراعاة للمحددات الكثيرة التي تحكم أداء المراجع، وبما أن المراجع اليوم لا يعتمد على أسلوب المراجعة الشاملة نظرا لارتفاع تكلفتها حيث يتبع أسلوب المراجعة الاختبارية الأمر الذي يجعل تقارير المدقق التي يصدرها تتسم بنوع من التقدير

¹ إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف، قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بنها مصر، 2011، ص35.

وعدم التأكد ويجعل عملية التدقيق تخطط لاكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية، ولكن دون توفر أي ضمان بأن القوائم المالية ستكون نظيفة منها بشكل مطلق، خاصة مع وجود أنواع من احتيال الإدارة يكون من شبه المستحيل على المدقق اكتشافه.

2. فجوة الأداء: عرفت فجوة الأداء بأنها "الفجوة الناشئة بين ما يمكن توقعه من أداء المدققين بشكل معقول ومشروع عن طريق الأطراف المستفيدة من أعمالهم وبين تصورات هؤلاء لما يجري أدائه من قبل المراجعين فعلا، أي هو التباين بين أداء المدقق على ما يجب أدائه وفق تصورات المستخدمين للمعلومات المحاسبية وبين أدائه الفعلي ، فقد يتصور المستخدمون أن دور المراجع وواجباته أكبر بكثير مما يتم تأديته فعلا. وقد عرف Porter فجوة الأداء بأنها الفجوة بين توقعات المجتمع من المراجعين وبين أداء المراجع كما يدركه المجتمع.

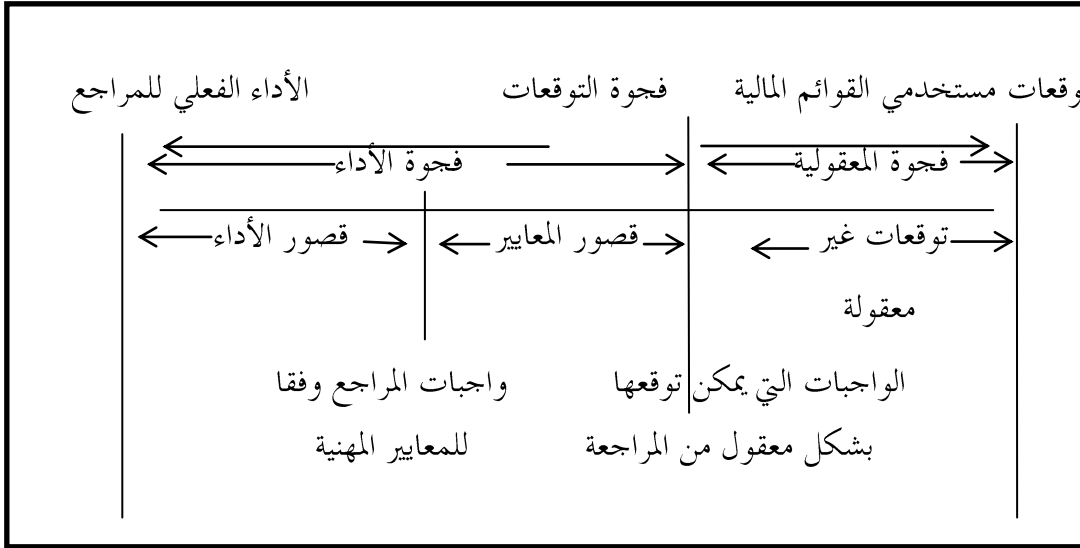
ويمكن تقسيم فجوة الأداء إلى عنصرين هما:¹

- الفجوة بين المهام التي يمكن توقعها بصورة معقولة من المراجعين والمهام المطلوبة من المراجعين من خلال المعايير والإصدارات المهنية و يطلق عليها نقص المعايير؛
- الفجوة بين المعايير المتوقعة لأداء المهام الحالية للمراجعين والأداء الفعلي للمراجعين و يطلق عليها عدم كفاية أو قصور الأداء؛

ويمكن توضيح مكونات فجوة التوقعات في المراجعة من خلال الشكل الآتي:

¹ رضا إبراهيم صالح، تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة العدد 2، سبتمبر 2002، ص 07.

الشكل رقم (2-1) مكونات فجوة التوقعات



المصدر: أحمد برير، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014/01/08، ص 69.

ثانيا: مظاهر وقرائن فجوة التوقعات:¹

هناك العديد من مظاهر وقرائن فجوة التوقعات والتي تناولتها دراسات عديدة سنتطرق إليها باختصار فيما يلي:

1. المراجع كضامن للقوائم المالية:

إن تقرير المراجعة النظيف يعني أن المنشأة لا تعاني أي مشاكل مالية، كما لديهم سوء فهم بالنسبة لهدف ووظيفة المراجعة في المجتمع حيث أن هدف المراجعة هو تأكيد دقة القوائم المالية.

2. الإنذار المبكر بفشل و انهيار المنشأة:

على المراجع أن يقدم في تقريره علامات وإشارات تتعلق بالشك في استمرارية المنشأة وإمكانية فشلها.

3. اكتشاف الغش والأخطاء والتقارير عنها:

كان الهدف الأساسي للمراجعة اكتشاف الغش والأخطاء ثم بدأت بعد ذلك تتخفف من أداء هذا الواجب وتصرح بأن هدف المراجعة الأساسي هو إبداء الرأي حول مصداقية وعدالة القوائم المالية.

¹ إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 37-42.

4. اكتشاف التصرفات غير القانونية للعميل والتقرير عنها:¹

تتمثل التصرفات غير القانونية في مخالفة القوانين والتشريعات العامة وكذلك مخالفة اللوائح الداخلية وأعمال الإدارة التي تتنافى مع السياسة العامة حيث يعتبر المراجع المسؤول عن اكتشافها حسب رأي بعض الكتاب ونتيجة للضغوط التي تتعرض لها المهنة فقد أقرت ببعض المسؤولية عن اكتشاف التصرفات غير القانونية للعميل والإفصاح عنها، ولكن في حدود إمكانيات وقدرات المراجع؛ أما البعض فقد أشار إلى أنه لا يمكن تحميل المراجع مسؤولية اكتشاف التصرفات غير القانونية للعميل والإفصاح عن كل تصرفات العميل غير القانونية ومرجع ذلك إلى:

- لم يتم تأهيل وتدريب المراجعين بصفة أساسية من أجل التعامل مع الجوانب و النواحي القانونية؛
- الكثير من التصرفات غير القانونية من الممكن أن تكون ضئيلة نسبيا في التأثير على القوائم المالية وفي حال تطلب الأمر المراجعة واختبار الأمور غير القانونية الأساسية يجب أن يتم ذلك بالاستعانة على ذوي الكفاءة والتأهيل مثل الإدارة والمستشارون القانونيين؛

المطلب الثاني: آثار فجوة التوقعات

كون فجوة التوقعات أحد أهم المشاكل التي تعاني منها مهنة المراجعة فإنه ينجم عنها عدة آثار يمكن تقسيمها إلى:

1. الآثار الإيجابية: والتي تبرز من خلال:²

أ. تفعيل دور المنظمات المهنية :

تعمل مختلف المنظمات والتي هي (المنظمات المهنية، الجامعة وأصحاب المهنة، المنظمات الحكومية والمهنية لمهنة المراجعة، المنظمات الأخرى المهتمة بمهنة المراجعة كلجنة البورصة، منظمات المستخدمين بغية تحسين أدوار المراجعة.) إلى تأهيل الإطار العام للمراجعة من خلال العمل على سن المعايير المناسبة و المؤطرة لكل الوضعيات التي يعرفها المراجع، فضلا عن العمل على تضييق هذه الفجوة من خلال المقارنة بين توقعات المستخدمين و أداء المراجعين كعقلنة التوقعات وتحسين أداء المراجعين.

¹ نفس المرجع، ص42.

² رشيدة خالدي، عبد الرزاق خليل، مرجع سبق ذكره، ص144.

ب. الاهتمام بالأنظمة:

إن الزيادة المستمرة في التباين بين توقعات المستخدمين وأداء المراجعين جعل مختلف الهيئات والمنظمات المذكورة سابقا تلجأ إلى الاهتمام بمختلف الأنظمة التي لها علاقة بالمراجعة والتي تؤثر على مخرجاتها، إن هذا الاهتمام يكون من خلال العمل على تأهيل هذه الأنظمة بما يمكنها من تحقيق أهدافها وبما يضمن الاستفادة من توجيه عملية المراجعة، وتكمن هذه الأنظمة فيما يلي:

– النظام المحاسبي في المؤسسة؛

– نظام الرقابة الداخلية؛

2. الأثار السلبية: تتمثل أهم الأثار السلبية لفجوة التوقعات من خلال:¹

أ. على مستوى البورصة:

يشكل رأي المراجع أحد أهم المدخلات في عملية اتخاذ القرارات من قبل المستثمرين في البورصة، فحدوث فجوة التوقعات بين هؤلاء المستثمرين والمراجعين يعد مؤشرا كافيا لديهم لإهمال هذا المدخل باعتباره لا يعكس من وجهة نظر المستخدمين الرأي الصادق و الحقيقي للبنود المعبر عنها، حينذاك يمكن أن تؤثر في بناء سوق مالية ذات كفاءة.

ب. على مستوى مهنة المراجعة:

تعمل فجوة التوقعات على سلب الثقة من مهنة المراجعة باعتبارها مصدر تأكيد مهم للمستخدمين حول صدق أو عدم صدق بنود القوائم المالية الختامية للمؤسسة، إن هذا الشكل يؤثر على التدقيق من خلال إفراغه من محتواه السلوكي والإجرائي فضلا على اعتباره إجراء روتيني لا طائل من ورائه، وأن دور المراجع في بث الثقة في المعلومات المالية أمر غير مؤسس على الأداء الفعلي الكفاء من قبل المراجع، وبالتالي هذه المعلومات لن تصبح مصدر ثقة بمجرد التقرير عليها فضلا على عدم قدرة المراجع على التنبؤ بالمشاكل المستقبلية وعدم استطاعته اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية التي تؤثر على استمرارية المؤسسة في النشاط.

¹ عمر علي عبد الصمد، نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، تخصص مالية ومحاسبة، 2013، ص148.

ج. اختلال التوصيل الفعال:¹

إن حدوث التباعد في توقعات المستخدمين وأداء المراجعين يوقع حالة عدم الرضا، مما ينعكس على مجالات التوصيل الفعال من خلال أن المستخدمين يعتبرون تقرير المراجع لا فائدة من ورائه مما يؤثر سلبا على إعدادة وصياغته والتزام أحسن أساليب التوصيل من قبل المراجع.

المطلب الثالث: الأطراف المستفيدة من فجوة التوقعات

تظهر أهمية المراجعة الداخلية في أن المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية ينتظرون التماس الجودة التامة في تقرير المراجع فيما يخص هذه القوائم لأنهم يعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم، لذلك فإن جودة المراجعة تمثل مصلحة جميع الأطراف المتعلقة بفجوة التوقعات التي تتمثل في الفرق بين ما يتوقعه مستخدم المراجعة المالية من المراجع وبين ما يقوم به مراجع الحسابات فعلا، لذا سنتطرق إلى الأطراف المستفيدة من فجوة التوقعات

أولاً: الأطراف ذات المصلحة²

إن القوائم المالية هي ناتج مجموعة متشعبة من قوى الطلب والعرض، حيث أن دور المراجع في تلك العملية يعتبر عنصرا هاما، أولا كمشارك في عملية عرض القوائم المالية للمراجعة، وثانيا كوكيل اقتصادي يعطي تأكيد عن تلك المعلومات لكافة الأطراف التي تطلب التقارير المالية للشركة.

حيث تعتبر العلاقة بين مراجع الحسابات والأطراف الأخرى، علاقة وكالة ضمنية نشأت هذه العلاقة من خلال العرف المهني وإن كان المراجع وكيلا عن الأطراف الأخرى وممثلا لمصالحهم، إلا أن دالة هدفه قد تتعارض مع دالة هدف الأطراف الأخرى، فالمراجع يسعى إلى تعظيم منفعته (دالة هدفه الذاتية) والمتمثلة في العائد المادي والاحتفاظ بالعميل وتجنب المسؤولية القانونية والاحتفاظ بسمعة جيدة، في حين أن الأطراف الأخرى، تسعى لمعرفة أكبر توضيح ممكن للأمر غير المؤكدة بالقوائم المالية، وبالتالي فإن تحقيق مصلحة حساب مصلحة الأخرى قد تكون على حساب مصلحة المراجع وكذلك فإن تحقيق مصلحة المراجع قد تكون على حساب مصلحة الأفراد الأخرى، وهذا ما يؤدي إلى وجود فجوة التوقعات و باعتبار أن مراجع الحسابات يستفيد ويفيد في المؤسسة فإنه طرف من أطراف المصلحة في المؤسسة على غرار مستخدمي القوائم المالية.³

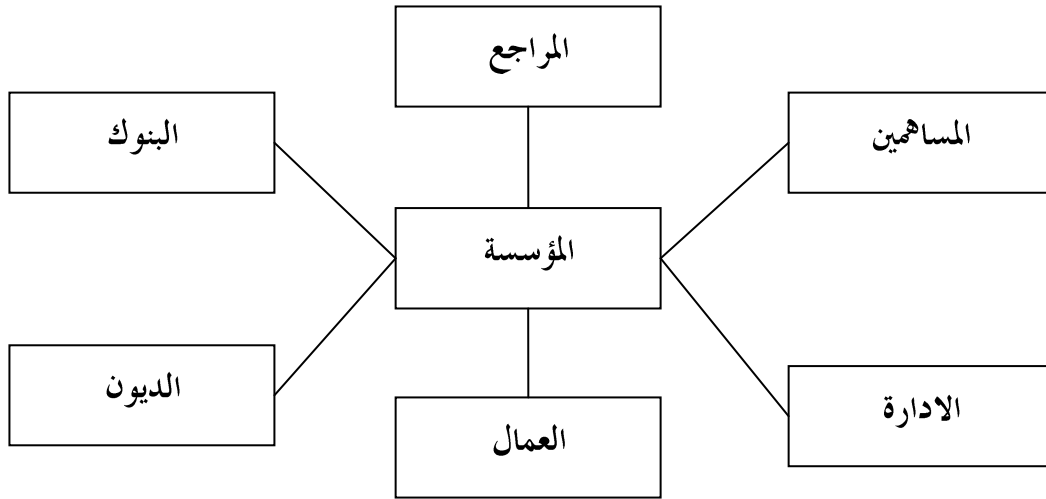
¹ عمر علي عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص148.

² رشيدة خالدي، عبد الرزاق خليل، مرجع سبق ذكره، ص142.

³ رشيدة خالدي، عبد الرزاق خليل، مرجع سبق ذكره، ص142.

بينما هناك مجموعات أخرى مثل المحللين الماليين والمستشارين والهيئات التنظيمية ونقابات العمال، تكون الفائدة بالنسبة لهم غير مباشرة وذلك لأنهم يقدمون النصيحة أو يمثلون هؤلاء الذين يأملون في أن تكون لهم فوائد مباشرة، وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (2-2) الأطراف ذات المصلحة



المصدر: رشيدة خالدي، عبد الرزاق خليل، تفعيل نظام محاسبي سليم بما يسهم في التقليل من فجوة التوقعات، مجلة الرؤى الاقتصادية، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، العدد 07، ديسمبر 2014.

ثانياً: الأطراف ذات السلطة¹

وعلى عكس الأطراف ذات المصلحة التي تهتم بنتائج الأعمال والموقف المالي للمؤسسة، هناك أطراف يمثلون الزعماء أو الأطراف ذات السلطة الذين يتعين أخذهم بعين الاعتبار أثناء دراسة فعالية المراجعة الداخلية و فجوة التوقعات في عملية المراجعة كما يلي:

1. السياسيون:

قد تكون لديهم مصلحة حقيقية من وراء أداء مراقبي الحسابات، لذلك إذا ما كان هناك غش جوهري في مجتمع في طور البناء، ولم يتم اكتشاف ذلك الغش عن طريق مراقب الحسابات، فإن الجمهور العام قد يلوم ويعاتب السياسيين عن عدم ضمائمهم و تأكيدهم على أن عملية المراجعة كانت فعالة، قد يتزايد نطاق عملية

¹ مهدي خليل محمد بدوي، مرجع سبق ذكره، ص 08.

المراجعة كاستجابة لمثل ذلك الضغط من الجمهور العام، وقد يتحمل بالطبع أن يكون له أثر على التوقعات في عملية المراجعة .

2. المنظمون:

وهم القائمون على مصلحة الشركات أو هيئة سوق المال أو الجهات المتعددة المحددة عن طريق قانون الشركات أو قانون رأس المال أو مجلس ممارسات المراجعة ومجلس التقارير المالية بالإضافة إلى مجلس المعايير المحاسبية؛ ومن الأهمية القول بأن عملية التنظيم قد غيرت العلاقات عن طريق فرض واجبات ومسؤوليات على البعض وإعطاء حقوق للبعض الآخر مما قد يكون له أثر على التوقعات من عملية المراجعة.

3. الأكاديميون:

يأخذ الأكاديميون في السنوات الحديثة مزيداً من الأهمية لتفعيل عملية المراجعة، وقد يكون هناك جدل حول وجود تأثير لبعض الأكاديميين على ما يعتقه الجمهور العام بخصوص التنظيمات المهنية ومراقبي الحسابات، وربما للمدى الذي معه يغيرون من نطاق اتجاهات تلك الجهات ومراقبي الحسابات.

المبحث الثالث: تأثير المراجعة الداخلية على فجوة التوقعات

تواجه مهنة المراجعة في الآونة الأخيرة تواجه العديد من المخاطر مما يؤثر على استمراريتها واهم هذه المشاكل هو فجوة التوقعات، نظراً لتأثيرات فجوة التوقعات على كل من مستخدمي القوائم المالية ومهنة المراجعة، من الصعب القضاء نهائياً على فجوة التوقعات وذلك لان الاسباب تتجدد وتتطور ولكن يجب العمل على تضييقها، وإيجاد الحلول التي تعتمد على تصحيح التوقعات والحد من انتشارها .

المطلب الاول: سبل تضييق فجوة التوقعات

ان القضاء المطلق على فجوة التوقعات امر يصعب تنفيذه لذلك يسعى معظم الباحثون الذين يهتمون بتضييق فجوة التوقعات وفيما يلي بعض الطرق او المقترحات لتضييق هذه الفجوة كالتالي :

أولاً: أهمية استقلال وحياد المراجع¹:

يعتبر مفهوم الاستقلال في المراجعة مفهوماً نسبياً، أي أنه لا يمكن تحقيق الاستقلال المطلق وإنما هناك درجات مختلفة من الاستقلالية يمكن تحقيقها، وذلك يعود لطبيعة عمل المراجع والتي تتطلب من المراجع أن

¹عمر علي عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص 172.

يكون على إتصال دائم مع ادارة المؤسسة للحصول على المستندات المؤيدة لحدوث العمليات وللحصول على اتعابه.

جوهر سلوك المراجع أن يكون امينا ومستقلا موضوعيا في علاقته مع العميل، والاستقلال ومظهره اساسيان في موضوعية المراجع، فإذا شك مستخدم القوائم المالية لأي سبب في استقلال المراجع فسوف تمتاز مصداقية رأيه ويعتبر استقلال المراجع الخارجي واحد من أهم موضوعات المراجعة التي حظيت باهتمام كبير منذ البدايات الأولى لتكوين مهنة المراجعة، فهو يمثل حجر الزاوية بالنسبة لهذه المهنة، كما أن استقلال المراجع هو سبب الثقة التي يوليها مستخدمو القوائم المالية ويعتمدون عليها في استخدامهم للمعلومات التي تشتمل عليها هذه القوائم في قراراتهم الاقتصادية، ومتى ما تعرض استقلال المراجع للشك إهتزت الثقة في القوائم المالية التي تحمل توقعه وتضعف الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة.

ثانيا :تضييق فجوة توقعات المراجعة المتعلقة بمسؤولية المراجع لكل من التالي:¹

أ. اكتشاف الاخطاء والغش والتقرير عنه:

تعتبر مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والتقرير عنه من أكثر القضايا اثاره للجدل والضغط التي تواجه مهنة المراجعة في معظم دول العالم ويعتبر مدى مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش احد اسباب فجوة التوقعات في المراجعة كما يعد الغش من أكبر التهديدات التي تواجه الشركات في الوقت الحالي، وواضحت بعض الدراسات أن أغلب مستخدمي القوائم المالية يؤيدون قيام المراجع باكتشاف غش الادارة كما أشار مجلس ممارسة المراجعة في المملكة المتحدة ان هناك بعض الافكار والمفاهيم التي تسيطر على مستخدمي القوائم المالية منها اعتقادهم أن التقرير النظيف ما هو إلا ضمان بخلو القوائم المالية من أي غش أو تلاعب في الفترة التي يغطيها تقرير المراجعة، وأن على المراجع تقديم تأكيد مطلق بصحة الارقام الموجودة في القوائم المالية، ونتيجة لهذه الضغوط فقد إستجابت المهنة، وصدرت معايير مهنية تلزم المراجعين بضرورة تخطيط المراجعة من أجل توفير ضمان معقول لإكتشاف الغش والأخطاء التي تعتبر مؤثرة على القوائم المالية.

ب. الرقابة الداخلية :

الرقابة الداخلية تعتبر نقطة إرتكاز التي يعتمد عليها المراجع الخارجي لتحديد مدى الاختبارات التي سيقوم بها، فضعف نظام الرقابة الداخلية او قوته ليس فقط لتحديد طبيعة أدلة الاثبات المطلوبة بل كذلك لتحديد المدى الواجب ان يقوم به المراجع لفحص تلك الأدلة وينص المعيار الثاني من معايير العمل الميداني

¹اسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف ،مرجع سبق ذكره ،ص 87.

وجوب قيام المراجع الخارجي المستقل بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية كأساس يعتمد عليه في مدى الاختبارات المطلوب تحقيقها للتحقق من مراجعة العمليات والتي تقتصر عليها إجراءات المراجعة.

ج. الانذار المبكر عن حالة قدرة المشروع على الاستمرار :¹

فجوة التوقعات بين المجتمع المالي والمراجعين من احدى التحديات الرئيسية التي تواجه مهنة المراجعة ومن ضمن هذه التحديات مدى مقدرة المراجع على ابداء رأيه حول مقدرة المنشأة على الاستمرار في مزاوله أعمالها بنجاح ويعد هذا التحدي يعد من التحديات الرئيسية التي من خلاله واجهت مهنة المراجعة نقدا كبيرا

ثالثا: دراسة توقعات المجتمع المالي ومحاوله تليبيتها:²

يعترف هذا الاتجاه بحق المستفيدين في تحديد مطالبهم من مهنة المحاسبة والمراجعة، وبأهمية أن يقوم المراجعون بدراسة هذه المطالب ومحاوله تليبيتها في إطار خطة متكاملة لتطوير التقارير المالية ومراجعتها، ولا بد أن يقبل المراجع الدور المتوقع منه ان يلعبه، وأن يتحمل مسؤوليات اكثر لتلبية توقعات المستفيدين من تقارير المراجعة، فلا بد أن يتحمل المراجع مسؤوليات وأن تدخل في نطاق عمله، وان يؤخذ ذلك في الاعتبار ضمن معايير المراجعة، أي يجب إعادة تحديد دور المراجع ومسؤولياته في ضوء ما تسفر عنه توقعات المستفيدين.

و الخطوة الأولى لدراسة توقعات المستخدمين هي تحديد من هم المستفيدين من القوائم المالية المراجعة وتقرير المراجع، والذين يحق لهم تحديد مطالبهم واحتياجاتهم من هذه التقارير، ومن ثم تبدأ الخطوة الثانية المتمثلة بمحاولة تحديد مطالب وإحتياجات هؤلاء المستفيدين وتوقعاتهم من المراجعة، وأخيرا تأتي مرحلة اختيار التوقعات التي يمكن للمراجعين الوفاء بها.

رابعا: تفعيل دور المنظمات المهنية للمراجعة والمحاسبة :³

إن التزام جميع المراجعين بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني سوف يقلل من احتمال تغيير المراجعين بواسطة الادارة والقضاء على ظاهرة تسوق الرأي (وهي لجوء ادارة المنشأة لعدد من المراجعين للحصول على رأي محدد عن القوائم المالية) مما يدعم استقلالية المراجع، كما ان وضع برامج لمراقبة

¹محمود شعبان حسين احمد، مرجع سبق ذكره ، ص ص 68-70.

²محمد عبد الرحمن حسن القضاة، مرجع سبق ذكره ، ص 41.

³نور الدين مزياني، مرجع سبق ذكره ، ص 14.

الجودة ونظام صارم للمساءلة بواسطة المنظمة المهنية سوف يؤدي إلى الارتقاء بمستوى جودة الاداء المهني إلى المستويات المتوقعة منهم، ومن ثم رضا المجتمع عن الخدمات المؤداة بواسطة المراجعين، وقد وضع مجمع معايير مراقبة جودة الأداء لمساعدة مكاتب المراجعة على تحسين الخدمات المقدمة للجمهور، فضلا عن تطبيق أسلوب فحص مكاتب المراجعة لبعضها البعض للتأكد من الالتزام بالمعايير والإجراءات المتعارف عليها بواسطة مكاتب المراجعة لاسيما تلك التي تراجع الشركات المسجلة في البورصة.

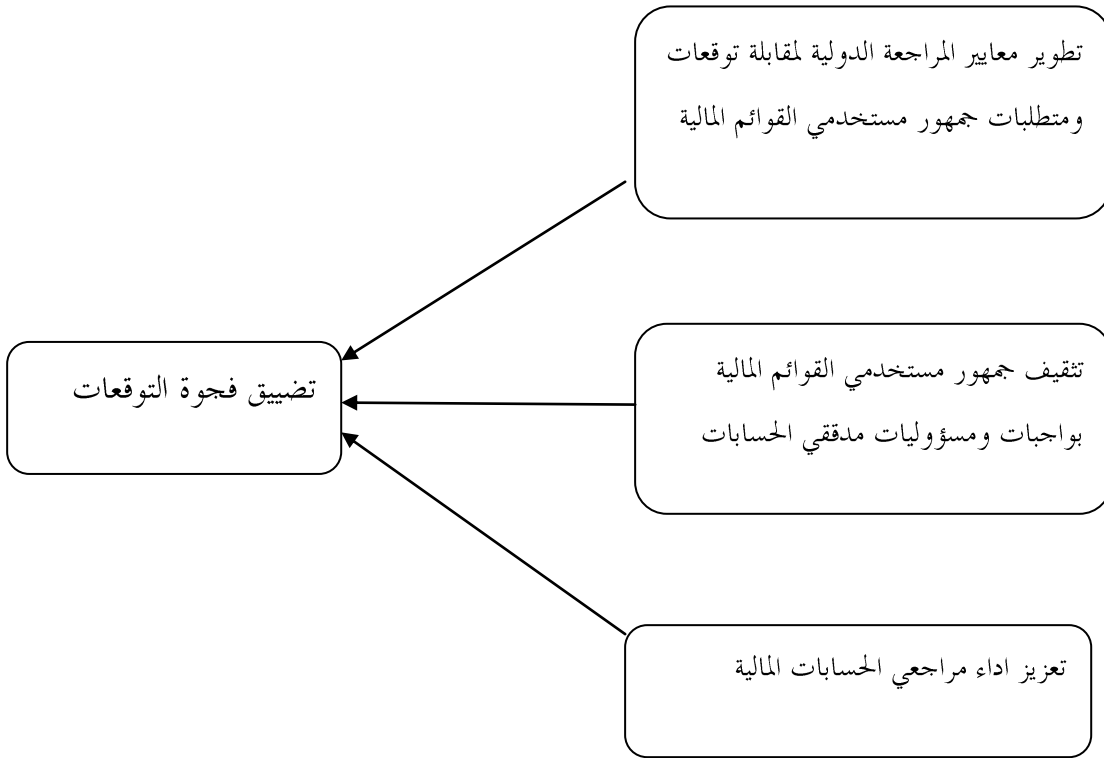
● لقد بينت العديد من الدراسات ان هناك فجوة توقعات للنقص في المعايير التي تناولت وجهة نظر القضاة بان المعايير الحالية لا تصل للحد المطلوب ولذلك يجب :¹

لكي تضيق المعايير الناقصة لفجوة التوقعات مراجعة الحسابات هناك حاجة لمعايير تتبنى المسؤولية التي ممكن ان تكون متوقعة الى حد معقول من المراجعين والمناطق الاخرى الواجبة الاخذ في الاعتبار مثل الفحص والذكر عن نظام الرقابة الداخلية والمراجعة المالية الداخلية ومعقولة التوقعات المالية الوارد في التقارير السنوية

مما سبق يتضح ان فجوة التوقعات الناتجة عن نقص المعايير ممكن ان تضيق بتأسيس المعايير والتشريعات المهنية التي تتوافقان مع توقعات المجتمع الواقعية، والتوقعات المعقولة من جانب المراجعين لتحملهم المسؤولية فعلى مهنة المراجعة بذل المزيد من الجهد لتوفير المعايير التي تلي توقعات المجتمع المعقولة .

¹محمود شعبان حسين احمد، مرجع سبق ذكره، ص 74.

الشكل (2-3) أهم العوامل المساعدة في تضيق فجوة التوقعات :



المصدر: عبد الفتاح محمد الفرخ، العوامل المؤثرة على تضيق فجوة التوقعات في التدقيق، المجلة العربية للمحاسبة جامعة البقاء التطبيقية، المملكة الاردنية الهاشمية، المجلد 16، العدد الاول، يونيو 2013، ص 53.

المطلب الثاني: المعايير الدولية التي تساهم في تضيق فجوة التوقعات

هناك العديد من المعايير الدولية للمراجعة الداخلية التي تنص على تضيق فجوة التوقعات ويمكن ذكر أهمها:¹

1. معيار الاهداف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة البيانات المالية :

ساعد هذا المعيار في تقليص فجوة التوقعات من خلال :

- التزام المراجع الداخلي بإجراءات وعمليات المراجعة والمتطلبات المهنية والقانونية والتنظيمية الملزمة للمراجع؛

¹ سعاد شكري معمر، التقارير المالية للمراجع وأثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة بومرداس، 2014-2015، ص 197.

- التزام المراجع الداخلي باتخاذ موقف الشك المهني باحتمال وجود حالات تتسبب في عدم صحة وسلامة البيانات المالية بشكل جوهري؛
- توضيح واجبات ومسؤوليات المراجع وفصلها عن مسؤولية الإدارة لتجنب المستفيدين أي خلط بين مسؤوليات المراجع والإدارة؛

2. معيار الغش والخطأ:

يساعد هذا المعيار على تقليص فجوة التوقعات من خلال :

- الفصل بين كل من المسؤولية المكلفين بالرقابة والإدارة تجاه الغش والخطأ وتحديدًا للمراجع بشكل واضح؛
- أخذ المراجع لموقف الشك المهني حول وجود أخطاء جوهرية بسبب الغش وليتضح دور المراجع حتى يتمكن من تقليص فجوة التوقعات؛

3. معيار مراعاة القوانين والأنظمة في مراجعة البيانات المالية :

حتى يتمكن المراجع من تقليص فجوة التوقعات يجب عله الالتزام بالقوانين والأنظمة المتعلقة بمهنة المراجعة، إضافة إلى التزامه بأسلوب الشك المهني الذي يكشف حالات أو أحداث تظهر مدى التزام المؤسسة محل المراجعة بالقوانين والأنظمة عن عدمها، ففي حالة عدم التزام المؤسسة بالقوانين والأنظمة فعليه يتعين على المراجع الإبلاغ عن عدم التزام تلك المؤسسة بالقوانين والتعليمات وإنسحابه من مهنة المراجعة في حال عدم استجابة المؤسسة للإجراءات المطلوب من قبله.

4. معيار تقدير المخاطر والرقابة الداخلية :

إذ يؤثر هذا المعيار على فجوة التوقعات من خلال تناوله لمخاطر المراجعة المتأثرة من المسؤولية المهنية والقانونية التي تقع على عاتق المراجع في مواجهة المستفيد والناجحة عن فشل المراجع غير المقصود في ابداء رأيه بشأن البيانات المالية موضع المراجعة التي تتضمن أخطاء جوهرية، ويحاول هذا المعيار مساعدة المراجع في تقدير مخاطر المراجعة وتقليصها لزيادة ثقة الجمهور المستفيدين به مما يؤثر على فجوة التوقعات باتجاه تقليصها.

5. معيار إثبات المراجعة

إذ يؤثر هذا المعيار على فجوة التوقعات من خلال تناوله لإثباتات المراجعة التي تعد القاعدة الرئيسية والمصدر الأساس الذي يبني المراجع الداخلي عمله ورأيه عليه، إذ ينص هذا المعيار على أن تكون الإثباتات

كافية ومناسبة ومن مصادر موثوقة ومعتمدة ومستقلة لكي تكون نتائج عملية المراجعة موثوقة ومعتمدة ، الامر الذي يؤثر بشكل إيجابي على فجوة التوقعات¹.

6. معيار إستمرارية المؤسسة :

إذ يؤثر هذا المعيار على فجوة التوقعات من خلال تحديده للمسئول عن النظر في مدى ملائمة إستخدام الادارة لفرض استمرارية المنشأة في إعداد البيانات المالية وفيما إذا كانت هناك شكوكا مادية تحتاج للإفصاح عنها بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار ولا يستطيع المراجع التنبؤ بالأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تسبب عدم استمرارية المنشأة وعليه فإن عدم اشارة المراجع إلى الشك باستمرارية المنشأة في تقريره لا يعد ضمانا لقدرة المنشأة على الاستمرار.

7. معيار قرارات الإدارة :

ويعد هذا المعيار احد عوامل تقليص فجوة التوقعات من خلال الزام المراجع بأن يحصل على دليل باعتراف الادارة بمسؤولياتها عن تقديم البيانات المالية بشكل عادل ويطماشى مع الاطار المناسب للتقارير المالية وأنها قد قامت بالموافقة على البيانات المالية، وبذلك ستقل المسؤولية الملقاة على عاتق المراجع تجاه المستفيدين.²

8. معيار تقرير المراجع حول البيانات المالية :³

إذ يؤثر هذا المعيار على تقليص فجوة التوقعات من خلال تطرقه إلى كل ما يتعلق بتقرير المراجع الذي يعد الناتج النهائي لعملية المراجعة، والذي يعتمد عليه المستخدمون في إتخاذ قراراتهم الاقتصادية فهو يحدد واجبات المراجع تجاه المستخدمين.

¹ عمر علي كامل الدوري ، دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع ، مجلة المنصور ، جامعة المنصور ، الجزء الاول ، العدد 14 ، 2010 ، ص 133.

² عمر علي كامل الدوري ، مرجع سبق ذكره ، 134.

³ سعاد شكري معمر ، التقارير المالية للمراجع وأثارها على إتخاذ القرارات في ظل الازمات المالية العالمية، مرجع سبق ذكره ، ص 197.

المطلب الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تضيق فجوة التوقعات

أصبحت فجوة التوقعات حقيقة مألوفة في بيئة المراجعة، يصعب استبعادها بشكل كامل إذا إعتمدنا مدخل المراجعة فقط في التعامل معها، وذلك لتعلق بعض أسبابها بمستخدمي القوائم المالية انفسهم و لكن يمكن تقليص هذه الفجوة الى ادنى مستوياتها من خلال دعم المراجعة وتوضيحه، والتأكيد على كفاءته وبعيدا عن التوسع بشكل عام ويتمثل الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تقليص فجوة التوقعات من خلال:

1) التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي¹:

عندما تعرضت لأسباب فجوة التوقعات في عملية المراجعة وجدت اغلبها يتعلق بالمراجع ذاته ونتاج عملية المراجعة وهو الدور المنوط بالمراجع الخارجي، ولاشك أن المراجعة الداخلية كطرف من اطراف حوكمة الشركات، وباعتبارها مؤثر قوي في انتاج معلومات تتسم بجودة محاسبية عالية تحقق توقعات المستخدمين لها بما يضيق فجوة التوقعات في عملية المراجعة، وذلك من خلال علاقتها التعاونية مع باقي الاطراف وبدعمها لأداء ادوارهم.

● تعتبر العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية تقليد قديم عرف بظهور النوعين، إلا أنه زادت أهمية العلاقة مع زيادة متطلبات الحوكمة، ففي بيئة الاعمال الحديثة قد أصبح دورهما أكثر تكاملا مما إستدعى تعميق العلاقة بينهما.

قد يؤثر عمل وظيفة المراجعة الداخلية على طبيعة، توقيت ومدى عمل المراجعة الداخلية السنوية حيث يؤثر على الاجراءات التي ينفذها المراجع الخارجي بغرض فهمه لنظام الرقابة الداخلية، اجراءات تقدير المخاطر وإجراءات جمع ادلة الاثبات اللازمة للاختبارات التفصيلية، وعند أداء مهام المراجعة الخارجية قد يعتمد المراجع الخارجي على أعمال أدتها وظيفة المراجعة الداخلية مسبقا، فعلى سبيل المثال قد يعتمد المراجع الخارجي لإستكمال بعض المهام التي تدخل في نطاق عمله على بعض أعمال المراجعة الداخلية، كأن يستعمل بعض المهام التي تدخل في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبالمثل أعطى المعيار الدولي للمراجعة الخارجية رقم (610) مراعاة عمل المراجعة الداخلية (الحق للمراجع الخارجي في أن يعتمد على إجراءات الرقابة الداخلية التي أعدت بمشاركة المراجعين الداخليين.

¹عمر علي عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص 161.

لا شك أن وجود قسم للمراجعة الداخلية يمكن أن يؤدي إلى تقليص حجم المهام والوقت اللازم لتنفيذ هذه المهام شرط أن يتحلّى المراجعون الداخليون بالكفاءة والموضوعية والالتزام بقواعد وآداب المهنة وتنفيذ جميع الاعمال الملقاة على عاتقهم.

2) انعكاسات تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على فجوة التوقعات

القاء مسؤولية عدم وجود المعلومات المالية وقصور عمليات المراجعة عن بلوغ توقعات مستخدمي التقارير المالية على عاتق المهنيين، حمل ذلك على المراجعين مسؤوليات مهنية وقانونية ضخمة بما يشكل ضغوط تؤثر على أداء المراجع لمهامه، وهو ما يعظم فوائد التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ويعكس أثرا إيجابيا على المهتمين، حيث يرتقي بأداء كل منهما من جهة، كما أن هذا الرقي بمهمة المراجعة يحقق تضيق فجوة التوقعات من الجهة الأخرى، ويأتي ذلك على جانبين على النحو التالي:¹

أ. أثر التكامل لأصحاب المصالح داخل المؤسسة :

- توفير معلومات تفصيلية حقيقية للإدارة تساعد على إتخاذ القرارات الفعالة في الوقت والمكان المناسبين بالإضافة إلى بث الثقة في المعلومات الدالة على الأداء الإداري؛
- تأكيد سلامة الانظمة المعلوماتية المفحوصة، وكذلك متانة نظم الرقابة الداخلية المعتمدة ومسار المعالجة وغير ذلك، بما سيسمح لها القضاء على مواطن الخلل؛
- تطوير بنك للمعلومات عن طريق أوراق عمل المراجع، تقارير وملف المراجعة؛
- خفض تكاليف المراجعة عن طريق التكامل بين النوعين وإستبعاد ازدواجية العمل؛

ب. أثر التكامل لأصحاب المصالح

- إطمئنان هؤلاء الاطراف عن الرأي المعبر عنه من قبل المراجع الخارجي؛
- شمولية الرأي لكل العناصر الواردة في القوائم المالية الختامية باعتماد التكامل بين النوعين؛
- اطمئنان المساهمين على اموالهم؛
- الضخ المتوازي للمعلومات المفحوصة والتي تعبر عن الواقع الفعلي بعناصر محتواة في القوائم المالية، مما يسمح للأطراف ذات العلاقة من إتخاذ القرارات المناسبة؛

¹محمود احمد حموده، اهمية المراجعة الداخلية في تقليص فجوة التوقعات، 16-04-2016، الساعة 14:47
<http://infotechaccountants.com/forums/topic/62871>

و هو ما يساهم بشكل مباشر في تضيق فجوة التوقعات بفضل :

- تحمل المراجع مسؤوليات اكثر لتلبية توقعات المستفيدين من تقارير المراجعة وخاصة في مجالات اكتشاف الغش والخطأ والمخالفات والتصرفات غير القانونية؛
- تحسين عملية الاتصال في بيئة المراجعة، سواء بين المراجع ومستخدمي القوائم المالية، أو بين المراجع والإدارة او بين المراجع ولجنة المراجعة؛
- المحافظة على استقلال المراجع بفضل تفعيل دور المراجعة الداخلية لتقتصر مهمة المراجع على ابداء الرأي وعدم تورطه في العمليات التشغيلية؛
- عدم إصدار رأي غير متحفظ إلا اذا تم الافصاح عن جميع العناصر التي تم مستخدمي القوائم المالية بفضل حكمه على مخرجات نظام المراجعة الداخلية؛

خلاصة الفصل الثاني:

بعد دراستنا لهذا الفصل والتطرق فيه لفجوة التوقعات في المراجعة الداخلية ومحاولة لإيجاد الحلول التي من شأنها التقليل من هذه الفجوة حيث أنه ومن خلال الدراسة توصلنا إلى أنه لا يمكن التخلص منها نهائياً حيث أنه ومهما بلغت دقة عمليات المراجعة مرحلة متطورة إلا أن احتمال وجود الخطأ وارد والتشابه في الآراء والتقديرات والاحتمالات أمر مستحيل حيث أن هذا الأخير هو سبب وجود فجوة التوقعات في عملة المراجعة، وفي هذا السياق قمنا بالتطرق إلى هذه الفجوة ومحاولة إيجاد مسبباتها وذلك بالتطرق إلى مختلف الدراسات فيما يخص المفهوم وحتى وإن كان قد اختلف من كاتب لآخر كل حسب رأيه الخاص وذلك لعدة أسباب منها ما هو خاص بعملية المراجعة سواء فيما يخص الأهداف والغايات أو فيما يتعلق بالمعايير والقوانين المعمول بها هذا من ناحية ومن ناحية أخرى ما يتعلق بالمجتمع ودرجة فهمه لمهنة المراجعة حيث لا يدرك أغلبهم ما يحيط بهذه المهنة من مفاهيم أساسية وأهداف وأيضاً عدم وضوح دور المراجع في المجتمع ومسؤولياته وقد قمنا بالتطرق إلى دور المنظمات المهنية في تقليل فجوة التوقعات وكذا دور استقلالية المراجع الخارجي وذلك كمحاولة منا لإيجاد الحلول الممكنة لتقليل هذه الفجوة.

تمهيد

بعد تطرقنا إلى الجانب النظري حول دور المراجعة الداخلية في تقليص فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية، سنحاول تجسيد هذه الدراسة ميدانيا وذلك للإجابة عن مختلف التساؤلات التي بقيت مطروحة وذلك من خلال قيامنا بالتربص في المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز تيسمسيلت وهي تعتبر من أهم المؤسسات المهمة والفعالة والتي تساهم في الاقتصاد الوطني، حيث تعتبر مؤسسة سونلغاز من أهم المؤسسات التي تهتم بالمراجعة الداخلية وهذا لإيضاح مدى مصداقية القوائم المالية

المبحث الاول :تقديم عام لشركة سونلغاز

تعتبر شركة سونلغاز كمؤسسة عمومية تعمل على إنتاج ونقل، توزيع الكهرباء، نقل وتوزيع الغاز عن طريق الأنابيب المتمثلة في التحكم الجيد في هذه الخدمة العمومية وخلق فضاء إتصال مستمر مع الزبائن باختلاف أوضاعهم وسنتطرق بالتفصيل إلى مهام المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز (سونلغاز) وخاصة فرع تيسمسيلت.

المطلب الاول :لمحة عن مؤسسة سونلغاز

تعتبر شركة سونلغاز من أهم المؤسسات في الجزائر التي تساهم في رفع الإقتصاد الوطني وفيما يلي لمحة عن شركة سونلغاز.

اولا :لمحة تاريخية عن المؤسسة سونلغاز الام

المرحلة الأولى : 1947-1969: تم إنشاء شركة الكهرباء والغاز سنة 1947 وهي أول شركة مختصة في مجال الكهرباء والغاز في الجزائر وكان يرمز لها بالرمز EGA حيث كانت تسير من قبل إطارات فرنسية لكون الجزائر في هذه الفترة في ظل الاستعمار وكان نشاطها مقتصر على بعض المدن الكبرى تمثل أهمية كبيرة، إستمرت الشركة في نشاطها إلى غاية سنة 1969,وبعدها تم تأسيس أول شركة وطنية جزائرية تنشط في ميدان الكهرباء والغاز والتي سميت الشركة الوطنية للكهرباء والغاز SONELGAZ.

المرحلة الثانية : 1969-1983: في هذه المرحلة تم إنشاء الشركة الوطنية للكهرباء والغاز وذلك سنة 1969 لتعوض شركة كهرباء وغاز الجزائر، وبإنشائها تعزز لها احتكار عمليات إنتاج ونقل وتوزيع الطاقة الكهربائية، وما لبث أن أصبحت شركة ذات حجم هام فقد بلغ عدد العاملين فيها نحو 6000 عون، وكان الهدف المقصود من تحويل الشركة هو اعطاء المؤسسة قدرات تنظيمية وتسييرية لكي يكون بوسعها مساندة التنمية الاقتصادية للبلاد، وبقيت سونلغاز تمارس وتحتكر السوق في إنتاج الطاقة الكهربائية إلى غاية سنة 1983، حيث كان إنشائها واعادة هيكلتها ضمن عملية اعادة الهيكلة المالية والعضوية الشاملة لكل المؤسسات العمومية طبقا للتعليمية الرئاسية رقم 6959 المؤرخة في 1969/07/26.

المرحلة الثالثة: 1983-1991: تميزت هذه المرحلة بإعادة هيكلة شركة سونلغاز، حيث تم تقسيمها إلى عدة فروع أهمها:

كهريف: شركة أشغال الكهرباء الريفية.

كهريب : شركة تركيب الهياكل ومنشآت الكهربائية.

قنلغاز: شركة أنجاز القنوات لنقل وتوزيع الغاز.

اينرغا: شركة الأشغال الهندسية المدنية.

التركيب: شركة صناعة التركيب الصناعي.

AMC: شركة صناعة العدادات الكهربائية والغازية وأجهزة القياس والمراقبة.

فبفضل هذه الشركات المتفرعة أصبحت سونلغاز تمتلك حاليا منشآت أساسية كهربائية وغازية تفي باحتياجات التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد.

وفي سنة 1991، تحولت سونلغاز إلى مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري (EPIC).

إن إعادة النظر في القانون الأساسي إذ يثبت للمؤسسة مهمة الخدمة العمومية فإنه يطرح ضرورة التسيير الاقتصادي والتكفل بالجانب التجاري.

المرحلة الرابعة : 1991-1995: تميزت هذه المرحلة بتغيير الطابع القانوني للمؤسسة حيث أصبحت مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري وفق مرسوم تنفيذي رقم 91-475 المؤرخ في 14 ديسمبر 1991 وقد أجل تطبيق هذا النظام الجديد حتى سنة 1995 سنة التطبيق الفعلي له ومن ثم وضعت سونلغاز تحت وصاية الوزير المكلف بالطاقة وصارت تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي.

المرحلة الخامسة : 1995-2002: في هذه المرحلة تحولت شركة من مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري وكان ذلك سنة 1995، وفق مرسوم التنفيذي رقم 95-285 المؤرخ في 17 سبتمبر 1995 والتحق تسيير المؤسسة إلى المؤسسة المكلفة بذلك.

وضمن الهدف نفسه، أصبحت المؤسسة في سنة 2002 شركة مساهمة (SPA) وهذه الترقية تمنح

المؤسسة سونلغاز إمكانية توسيع أنشطتها لتشمل ميادين أخرى تابعة لقطاع الطاقة وتمارس سونلغاز من خلال اكتسابها صفة شركة المساهمة المهام التالية :

• نقل وتوزيع الطاقة بنوعيهما -الغازية والكهربائية

• توزيع وتسويق الغاز داخل وخارج الوطن

• ضمان الإنتاج من الطاقة الكهربائية والغازية.

المرحلة السادسة : 2002-2008 : في عام 2002 بعد تغير الصفة القانونية بقرار رئاسي أصبح رأس مالها 150 مليار مقسم إلى 150000 سهم كل سهم يقدر ب 1000000 دج للسهم الواحد مكتتب ومحزر كليا من قبل الدولة اي أن رأس المال للشركة غير معروض للبيع لا محليا ولا دوليا، ما يميز هذه المرحلة عن المراحل الأخرى هو تحررها أكثر في الاستقلالية التسيير المالي وكذا القرارات خلال السنوات من 2004 إلى 2006 أصبحت مجمعا أو شركة قابضة، بإعادة هيكلتها نفسها في شكل شركات متفرعة مكلفة بالنشاطات الأساسية:

• سونلغاز إنتاج الكهرباء (SPE)

• مسير شبكة نقل الكهرباء (GRTE)

• مسير شبكة نقل الغاز (GRTG)

• شركة توزيع الكهرباء والغاز (SD)

وفي سنة 2006 تمت هيكلتها وظيفة التوزيع في أربع شركات فرعية:

1. توزيع الوسط SDC : تغطي كل من : البليدة، بسكرة، البويرة، الجلفة، الوادي، غرداية، إليزي، الاغواط ، المدية، ورقلة، تمنراست وتيزي وزو.

2. توزيع الشرق SDE : تغطي كل من : عنابة، باتنة، برج بوعرييج وسطيف، قسنطينة، قالمة، جيجل ، خنشلة، ميلة ومسيلة.

3. توزيع الغرب SDO : تغطي كل من :أدرار، عين الدفلى، تيسمسيلت، عين تيموشنت، بشار، شلف ، البيض النعامة ووهران.

4. توزيع الجزائر SDA : تغطي كل من : بلوزداد، بئر خادم، بولوغين، الحراش، بومرداس وتيبازة.

ثانيا :تعريف مؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت

هي الشركة الجهوية للتوزيع بولاية تيسمسيلت شركة عمومية، اقتصادية ذات أسهم، مقرها: حي الصديق ابن يحي، يقدر رأسمالها بـ 25 مليار دينار جزائري، وهي تابعة لتوزيع الغرب.

أنشئت في 01 جانفي 2001 كمركز توزيع مستقل، لأنه قبل هذا العام كانت مندوبية تابعة لمركز توزيع تيارت وفي جوان 2005 تم إنشاء المديرية الجهوية للتوزيع تيسمسيلت، وفي جانفي 2009 تم تحويل اسم المديرية الجهوية إلى مديرية التوزيع تيسمسيلت.

يبلغ عدد عمالها ب 250 عامل مقسمة حسب الخدمات كما يلي :

الجدول (3 - 1) توزيع العمال حسب الناصب

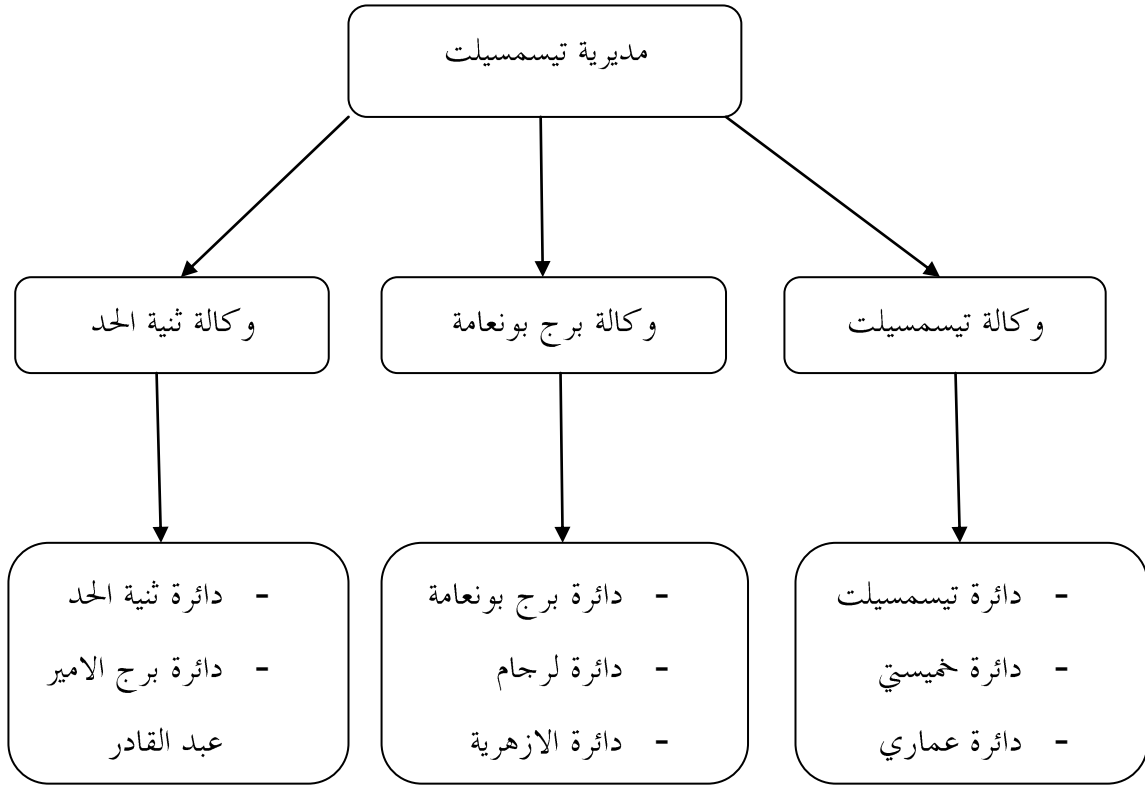
الخدمات	الإطار			المراقبة الصغيرة			الرقابة العليا			التنفيذ			المجموع	
	H	F	T	H	F	T	H	F	T	H	F	T	H	F
تجاري	14	3	17	10	0	10	44	1	45	30	0	30	98	4
التكنولوجيا / عمليات كهربائي	15	2	17	7	0	7	15	0	15	29	0	29	66	2
التكنولوجيا / غاز الاستغلال	9	0	9	4	0	4	8	0	8	13	0	13	34	0
دراسات ونصوص	5	2	7	1	0	1	17	0	17	0	0	0	23	2
المحاسبة المالية	6	1	7	1	3	4	0	0	0	0	0	0	7	4
الموارد البشرية	2	2	4	0	0	0	2	0	2	0	0	0	4	2
إدارة الاستثمار	2	3	5	0	0	0	2	1	3	0	0	0	4	4
معالجة المعلومات	2	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0
الوسائل / القانونية / أخرى	5	2	7	2	1	3	2	0	2	3	0	3	12	3
المجموع	60	15	75	25	4	29	90	2	92	75	0	75	250	21

المصدر: من المصادر الداخلية للمؤسسة

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

قبل التطرق إلى الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز يجب معرفة عدد الوكالات الإقليمية التي تسيروها والموضحة في الشكل التالي:

الشكل (3-1) الهيكل التنظيمي للمقاطعات الإقليمية التابعة



المصدر: من الوثائق الداخلية للمؤسسة

ودورها تحصيل فواتير الاستهلاك وتوصيل شبكات جديدة، خلق شبكات جديدة للاستعمال والتواصل مع

المشترين وهذه الوكالات هي:

- الوكالة التجارية.
- مقاطعة الغاز.
- مقاطعة الكهرباء.

ثانيا :الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل (2-3) الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر :من الوثائق الداخلية للمؤسسة

الهيكل التنظيمي وأهم مصالحه:

يشمل الهيكل التنظيمي لشركة سونلغاز العديد من الأنشطة والوظائف والتقسيمات الإدارية وفيما يلي أهم المصالح ومهامها :

1) المصلحة الأمنية للإدارة : هي مصلحة تختص بتوفير الأمن للإدارة وتضمن حماية الموظفين الداخليين والخارجيين

2) خلية الاتصالات : تقوم هذه الخلية على الإهتمام الواسع للاتصالات التي تجري داخل المنظمة بكل الوسائل والطرق .

الفرع التقني للكهرباء:وتقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:

- تخطيط قصير ومتوسط المدى للشبكات الكهربائية.
- دراسة وتحديد نقاط إنشاء مراكز تحويل التوتر الكهربائي
- القيام بدراسة الأرضية لنقل الكهرباء عن طريق الأسلاك الأرضية
- دراسة حالات انقطاع التيار الكهربائي وإدخال التعديلات

3) مهندس الامن : يقوم هذا الفرع على حماية الافراد عند حدوث أي مشاكل داخل المنظمة.

4) المصلحة القضائية : تختص هذه المصلحة بالقضايا المتعلقة بالشركة أي بالقضايا الخاصة بالزبائن فتتدخل هذه المصلحة بكل هذه المشاكل وفض النزاعات

5) الفرع التقني للغاز:ويقوم هذا الفرع بالمهام التالية :

- تقوم هذه المصلحة بدراسات حول تنمية شبكات الغاز؛
- الاستغلال الحسن للشبكات؛
- مراقبة استغلال الغاز؛

6) قسم العلاقات التجارية

• المصلحة المكلفة بتطبيق السياسة للمؤسسة عبر مراكز وكالات التوزيع من خلال القيام بالدراسات والإجراءات التجارية على أرض الميدان.

• وضع القوانين وأنظمة التسيير والمراقبة الدائمة لتطبيقها وتحصيل الخبرة.

7) مكتب الموارد البشرية :

من أهم صلاحيات دائرة الموارد البشرية هي:

- ضمان السير الحسن للعمال في منطقة التوزيع؛
- السهر على السير الحسن للأفراد(الإطارات، التنسيق، التنفيذ)؛
- تحضير وتوجيه والمراقبة المختلفة المخططات(التكوين، التوظيف، التحويل)؛
- المشاركة في الندوات والدراسات المتعلقة بالسير الحسن وهذا في مجال إستثمار الموارد البشرية وتحضير أجور عمال المديرية والوحدات التابعة لها(الإطارات العليا لمديريات التوزيع)؛
- مساعدة المسيرين للكشف عن إحتياجات المستخدمين؛
- ضمان ارتباط مع مركز طب العمل في ما يخص الفحوصات الدورية والوظيفية؛
- التسيير الإداري الشامل للمستخدمين(تسيير الغيابات، الفواتير الخاصة تجهيز ملابس العمل، تصفية الملفات ، متابعة استرجاع الأموال)؛
- توزيع قوانين الموارد البشرية وكذا مراقبة تطبيقها(النظام الداخلي، اتفاقية الجماعية)؛

8) المكتب المالي والمحاسبي :

- السهر على وضع حسابات النتائج والميزانيات الدورية؛
- الحرص على احترام وتطبيق قواعد المحاسبة المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي؛

9) فرع الدراسات تنفيذ الكهرباء والغاز :

- مصلحة الدراسات وأشغال الغاز؛
- مصلحة الدراسات وأشغال الكهرباء؛
- تسيير الاستثمارات؛

10) خلية المتابعة والمراقبة:تقوم هذه الخلية بـ:

- متابعة ومراقبة الإدارات وأعوامها وتحديد الانحرافات والنتائج وتقييمها؛
- تقديم النصيحة ومعالجة الانحرافات؛

11) مديرية التنظيم والمعلوماتية:

- تحدد سياسة تنظيم وإدارة المنظمة وذلك بتأمين مباشرة العملية وإنجاز الدراسات المتعلقة بهيكل ونظم التسيير بالإضافة إلى إعداد واقتراح المخطط الإداري للنظم الإعلامية والخطة المعلوماتية المناسبة وكذلك أدوات التدخل (المنهجيات، دفاتر الشروط).

المطلب الثالث: وظائف مؤسسة سونلغاز، أهميتها وأهدافها

أولا: وظائف مؤسسة سونلغاز

من وظائف الشركة نذكر ما يلي :

- توزيع وتسويق الغاز عن طريق الأنابيب عبر كامل تراب الولاية؛
- إنتاج، نقل، توزيع وتسويق الكهرباء في داخل وخارج التراب الوطني؛
- توزيع وتسويق الغاز داخل وخارج التراب الوطني؛
- تطوير التموين بكل الخدمات الطاقوية؛
- دراسة وتطوير كل أشكال ومنابع الطاقة؛
- إنشاء الفروع والمساهمة داخل وخارج الوطن بصفة عامة سونلغاز تسهر على الخدمة العمومية في ميدان الطاقة وفقا للقوانين السارية المفعول؛
- ضمان التسيير كالتوصيل والاستعمال والصيانة وإعداد ووضع في حيز التنفيذ صيانة وبناء المنشآت واستعمالها؛
- الترقية والاهتمام بكل الوسائل الجديدة لاستغلال الطاقة الكهربائية وتنمية مواردها؛

ثانيا: أهمية مؤسسة سونلغاز

تعد مؤسسة سونلغاز من أهم المؤسسات على المستوى الوطني لان نشاطها منتشر على كامل تراب الوطن ما أهلها لأن تكون من المنظمات الرائدة والتي تمثل البنية الأساسية للاقتصاد الوطني، فهي تحتل المرتبة الثالثة بعد سوناطراك ونفطال من حيث رقم الأعمال الذي تحققه، لتكون من المنظمات الإستراتيجية التي تحظى باهتمام كبير من طرف الدولة نظرا لما تقدمه من خدمات حيوية للمجتمع بتوفير استعمال الطاقتين الكهربائية والغازية على مستوى قطاع الطاقة وما توفره من خدمات كبيرة سواء للمواطن أو للاقتصاد الوطني، تبقى في مجال الترتيب حيث نجد أن سونلغاز تحتل المرتبة الثامنة مصنفة بذلك بأفضل المنظمات الجزائرية على مستوى إفريقيا من خلال الترتيب على حسب رقم الأعمال الذي تحققه، كما أنها تخضع لقواعد القانون العام في

علاقتها مع الدولة وتعرف كتاجر في تعاملاتها مع الآخرين، حيث يمتد نشاطها عبر مراكز ووكالات التوزيع المنتشرة في كامل ولايات "بلديات، مدن وقرى الوطن" ما يسمح لها بأن تكون من المنظمات التي تمثل عصب الحياة في الاقتصاد الوطني حيث اندجحت في سياسة الطاقة الداخلية للبلد فاحتكار إنتاج ونقل وتوزيع واستيراد وتصدير الطاقة الكهربائية من جهة وتوزيع الغاز الطبيعي من جهة أخرى لسونلغاز عزز من مكانة هذه المنظمة.

يمكن تلخيص ما وصلت سونلغاز تيسمسيلت تحقيقه في مجال نشاطها الطاقوي في الجدول التالي:

الجدول (3-2) عدد مشتركى الكهرباء لولاية تيسمسيلت

الزبائن العاديين (العائلات)			الادارات			الضغط المنخفض للكهرباء			الضغط المتوسط للكهرباء			الضغط العالي للكهرباء		
2014	2015	%	2014	2015	%	2014	2015	%	2014	2015	%	2014	2015	%
52 803	54 912	3,99	2 452	2 527	3,06	55 255	57 439	3,95	228	233	2,19	0	0	0

المصدر: من الوثائق الداخلية للمؤسسة

الجدول (3-3) عدد مشتركى الغاز لولاية تيسمسيلت

الزبائن العاديين (العائلات)			الادارات			الضغط المنخفض للغاز			الضغط المتوسط للغاز			الضغط العالي للغاز		
2014	2015	%	2014	2015	%	2014	2015	%	2014	2015	%	2014	2015	%
27 955	30 412	8,79	807	869	7,68	28 762	31 281	8,76	20	23	15	1	1	0

المصدر: من الوثائق الداخلية للمؤسسة

حيث نرى من خلال الجدولين انه هناك تطور في استهلاك كلا الطاقيتين من خلال مقارنة نتائج سنة 2014 وسنة 2015.

ثالثا: أهداف مؤسسة سونلغاز

وضعت المؤسسة خطة تعمل عليها لتحقيق أهدافها المحددة ومتمثلة فيما يلي :

- تعمل هذه المديرية على تحسين الأداء فيما يخص التموين بالغاز الطبيعي بصفة مستمرة؛
- خلق التوازن بين مستوى أداء العامل والعائد المقابل له وصولا إلى حالة الرضا الوظيفي للعامل، وضمان زيادة مردودية العمل؛
- خلق آلية تنسيق واتصال مباشر بين الرؤساء والمرؤوسين بشكل دائم على جميع المستويات الإدارية؛

- ضمان حماية الأشخاص والممتلكات التي لها صلة بنشاطات التوزيع؛
- السهر على الاكتساب الدائم والمستمر للمعرفة التكنولوجية لكل وسائل التحكم في تنمية المهارات والخبرات لدى العمال؛
- ضمان ظهور سونلغاز بوجه مشرف؛
- التشجيع على روح الفريق في العمل نحو التنافس على تنفيذ المهام ودفع عمل الفريق نحو التطور والتقدم؛
- ضمان رضا الزبائن في أحسن الظروف ومهم كلف بتقديم النصائح والإرشادات والمساعدات؛

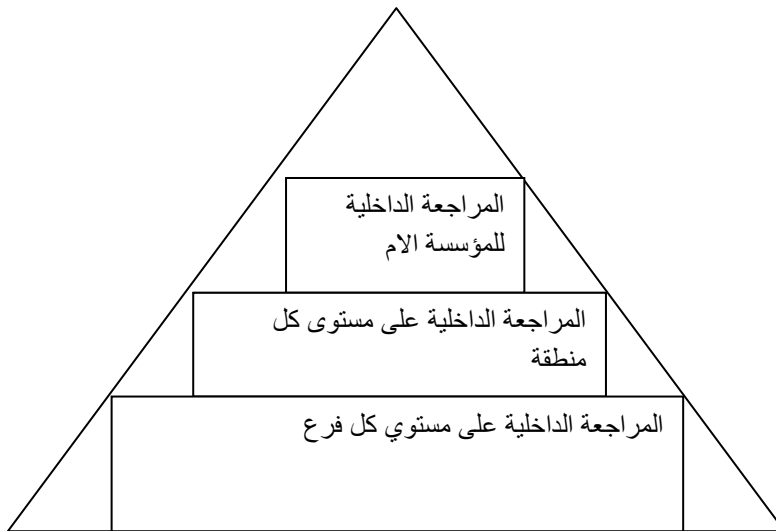
المبحث الثاني : المراجعة الداخلية في مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت

تتم مؤسسة سونلغاز كغيرها من المؤسسات تهتم بمهنة المراجعة الداخلية وتحتاج هذه المهنة إلى مراحل لتنفيذها وتقييم فعاليتها التي تساعد المراجع الخارجي للحد من اتساع فجوة التوقعات وهذا ما سنتطرق له في هذا المبحث

المطلب الاول :كيفية القيام بالمراجعة الداخلية في مؤسسة سونلغاز

تتم عملية المراجعة الداخلية في مؤسسة سونلغاز ككل على عدة مستويات أو إلى 3 مستويات وهي ممثلة كما يلي:

الشكل (3-3) هرم مستويات المراجعة الداخلية لمؤسسة سونلغاز



المصدر :من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مجموعة من وثائق الداخلية للمؤسسة

عند القيام بعملية المراجعة الداخلية نقوم بالمرحلة التالية :

1. التحضير لمهمة المراجعة الداخلية: يتم إعداد برنامج سنوي شامل لجميع عمليات المراجعة الداخلية فتحدد أهم العمليات التي سوف يتم مراجعتها، والتواريخ التي يجب أن تنفذ هذه العمليات، هذا البرنامج يعد من قبل المراجعين الداخليين لمختلف الفروع لتناقش وتعديل مع مديري الفروع، هذا وفقا لما تم مراجعته في السنوات السابقة، وما تم ملاحظته من جهة.

2. المصادقة على مهمة المراجعة الداخلية :

وبعد عملية المناقشة والتعديل يتم الخروج ببرنامج عام، يتم المصادقة عليه، بما يخدم الأهداف العامة والخاصة، ليتم توزيع هذا البرنامج على جميع مديريات المراجعة الداخلية التابعة للفروع، لتقوم هذه الأخيرة بتطبيق هذا البرنامج وإنجاز المهام.

3. الامر بالمهمة :

بعد القيام بإعداد البرنامج السنوي للمراجعة يقوم المراجع الداخلي للمؤسسة الأم بالأمر بمهمة المراجعة الداخلية على مستوى الفروع أي القيام بمهمة المراجعة الداخلية.

4. تقديم مخطط للعمل في المراجعة الداخلية :

بعد تلقي الأمر بالمهمة يتم إعداد مخطط للقيام بعملية المراجعة الداخلية حيث يتم من خلاله مراجعة القوائم المالية (الميزانية وجدول حسابات النتائج) وكذا مختلف العمليات التي تقوم بها مؤسسة سونلغاز، بعد التخطيط يتم المراجعة الفعلية للمؤسسة سونلغاز تيسمسيلت.

5. تحديد المخاطر :

يتم خلال القيام بالمراجعة الداخلية تحديد المخاطر وإكتشاف الاخطاء وأعمال الغش والاحتيال عند الإنتهاء من عملية المراجعة يتم إعداد تقرير المراجع الداخلي.

6. إعداد التقرير في مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت :

الفهم النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها من قبل مديري الفروع ومديري المراجعة للمؤسسة الأم لجأت مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت نموذج عام يتم على أساسه إعداد التقارير النهائية لعمليات المراجعة. يجب ان يتضمن تقرير المراجع الداخلي العناصر التالية :

- يجب أن يكون التقرير موضوعي وواضح، مختصر وبناء وفي الوقت المناسب؛

- يحتوي التقرير الموضوعي على حقائق تكون غير متحيزة وخالية من التشويه، كما يجب أن تشمل الأسباب والنتائج والتوصيات بدون تحيز؛
 - يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع الداخلي؛
 - من الممكن أن يحتوي التقرير على معلومات عامة كخلفية للتقرير وتقديم النتائج والتوصيات؛
 - إذا اشتمل التقرير على ملخصات، فيجب أن تكون معبرة عن محتويات التقرير؛
 - يجب أن تحدد البيانات الخاصة بالأنشطة محل المراجعة؛
 - قد يشتمل التقرير توصيات لتحسينات مستقبلية، وأن تعترف بالأداء المرضي وبالإجراء التصحيحي، وتبني التوصيات على ما وجدته المراجع الداخلي واستنتاجاته؛
 - قد يشتمل تقرير المراجع الداخلي، ملاحظات تدل على تحسنات منذ آخر عملية المراجعة؛
7. حركة التقرير داخل مؤسسة سونلغاز : يقوم المراجعون الداخليون بإعداد تقارير أعمالهم، لترفع إلى مدير الفرع، ليقوم بدراستها ومناقشتها معهم، ثم يتم تجميع التقارير الفروع وإعداد تقرير شامل، يتم مناقشته مع المراجع الداخلي للشركة الام ككل ومع الرئيس المدير العام، وهذا حسب موضوع عملية المراجعة الداخلية ليتم التطرق خاصة إلى التوصيات التي تم التوصل عليها ومناقشة إمكانية تطبيقها وجدواها ومدى ملاءمتها للأهداف المرجوة، والفترة الزمنية اللازمة لتطبيقها.

الشكل (3-4) شكل تقرير المراجعة الداخلية لمؤسسة سونلغاز تيسمسيلت

المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز الغرب فرع تيسمسيلت
عنوان عملية المراجعة
خطة التقرير
تقييم نظام الرقابة الداخلية والأخطاء والغش
نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية
الملخص
تقديم التوصيات

المصدر: ملخص لتقرير المراجعة الداخلية، من الوثائق الداخلية للمؤسسة

مع ضرورة إلحاق التبريرات والوثائق المدعمة للتقرير. أضف إلى ذلك، لابد من إرسال كل التقارير إلى مديرية الفرع، التي تتكفل باستغلالها ووضع الاحتياطات وكذا متابعة التوصيات والحلول المقترحة.

المطلب الثاني:مراجعة القوائم المالية

اولا :مراجعة حسابات التسيير (حسابات النتائج) 2013-2015

يتكون جدول حسابات النتائج من النواتج والأعباء ويقوم المراجع الداخلي بالتأكد من حسابات التسيير القيام بالعديد من الفحوصات نذكر منها :

- مقارنة نفقات الدورة بنفقات السنوات السابقة؛
 - المراجعة الحسابية لبطاقات وسجل الرواتب والأجور؛
 - التحقق من حسابات رقم الاعمال؛
 - مراجعة والتأكد من صحة القيود المحاسبية المسجلة؛
 - دراسة الوثائق التي تثبت النفقات المسجلة في القوائم المالية؛
 - التأكد من ان التسجيلات المحاسبية للنفقات صحيحة وفي الحسابات المناسبة؛
 - التأكد من صحة القيود المحاسبية المناسبة؛
 - التحقق من البضائع المباعة للعمال؛
 - المراجعة الحسابية لفواتير البيع؛
 - التأكد من تأشيرة المسؤولين على وثائق الإثبات؛
- وفيما يلي جدول حسابات النتائج لمؤسسة سونلغاز تيسمسيلت لسنتين 2014-2015، كما يظهره الملحق رقم 1

الجدول رقم (3-4) جدول حسابات النتائج لسنتي 2014-2015

مؤسسة الكهرباء والغاز للغرب مديرية تيسمسيلت سنة 2015		
حسابات النتائج		
2014	2015	البيان
1 242 088 442,22	1 276 732 281,74	إنتاج مباع
0,00	0,00	إنتاج مخزون
0,00	0,00	إنتاج مثبت
1 242 088 442,22	1 276 732 281,74	الإنتاج العام
- 898 476 810,44	- 911 232 026,46	مواد اولية مستهلكة
- 498 734 093,46	- 455 798 892,17	خدمات خارجية
- 1 397 210 903,90	- 1 367 030 918,63	الإستهلاك العام
- 155 122 461,68	- 90 298 636,89	القيمة المضافة
- 297 198 361,69	- 325 690 680,96	مصاريف المستخدمين
- 20 807 091,45	- 21 697 597,44	ضرائب ورسوم
- 473 127 914,82	- 437 686 915,29	الهامش الإجمالي للاستغلال
41 695 146,68	167 480 842,40	نواتج عملياتية
- 9 086 165,90	- 2 277 942,99	مصاريف عملياتية
- 296 028 640,74	- 303 041 699,22	مخصصات الإهلاكات والمؤونات
48 200 181,51	13 998 413,57	إسترجاعات
- 688 347 393,27	- 561 527 301,53	نتيجة الاستغلال
0,00	0,00	مصاريف مالية
7 978 653,05	0,00	نواتج مالية
- 680 368 740,22	- 561 527 301,53	النتيجة الجارية
0,00	0,00	الضرائب

1 339 962 423,46	1 458 211 537,71	إجمالي الإيرادات من الأنشطة العادية
- 2 020 331 163,68	- 2 019 738 839,24	إجمالي النفقات من الأنشطة العادية
- 680 368 740,22	- 561 527 301,53	صافي الأنشطة العادية
- 680 368 740,22	- 561 527 301,53	النتيجة الصافية

المصدر: من المصادر الداخلية للمؤسسة

يطلع المراجع الداخلي على جدول حسابات النتائج يقوم بإعداد بعض الملاحظات والتوصيات وكذا يقوم بمقارنة جدول حسابات النتائج للدورة الحالية مع الدورات السابقة، حيث نلاحظ إرتفاع في النتيجة الصافية حيث كانت في سنة 2015 تقدر قيمة النتيجة الصافية ب 561 527 301,53 - وذلك لأن إجمالي الإيرادات لا تغطي إجمالي النفقات ولكن كانت الخسارة منخفضة مقارنة بسنة 2014 حيث كانت تقدر قيمتها ب 680 368 740,22 - وذلك لإكتشاف مواقع ضعف المؤسسة وتفادي الوقوع في الأخطاء وكذا إكتشاف مواقع الخلل وتقديم توصيات لتحسين نتيجة السنة القادمة.

ثانيا:مراجعة الميزانية

تتكون الميزانية من جانبين الأول يسمى الأصول والثاني الخصوم وعند قيام المراجع الداخلي بعملية المراجعة يقوم بمراجعة كل جانب منها على حدى.

1. مراجعة الأصول: تتكون الميزانية من عدة عناصر أهمها:

أ. الأصول غير الجارية: وهي تتكون من عدة عناصر وهي الأراضي، وهي الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال سنة ويتم مراجعة عناصرها كما يلي:

ويقوم المراجع الداخلي بمراجعة التثبيتات من خلال:

- المقارنة ما بين الجرد المادي للتثبيتات والجرد المحاسبي لها؛
- مراجعة كيفية حساب مخصصات الإهلاكات للتثبيتات؛

● التحقق من أن المعالجة المحاسبية للتثبيتات قد تمت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

ب. الاصول الجارية: وهي الأصول التي يتم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات أو لمدة قصيرة والتي تتوقع

المؤسسة تحقيقها خلال سنة، ويقوم المراجع الداخلي عند قيامه بعملية المراجعة كما يلي :

- مراجعة مدى صحة التسجيلات المحاسبية للمخزونات ومطابقتها مع الوثائق المثبتة للتسجيل؛
- مقارنة الجرد المادي للمخزونات مع الجرد المحاسبي وإكتشاف أن كان هناك اختلافات؛

- معرفة ان كانت المخزونات هي ملك للمؤسسة حقا؛
- التأكد من التسجيل الصحيح لكل العمليات وأن تكون مدعمة بالوثائق اللازمة؛
- التأكد من ان هذه الحقوق مقيمة حسب المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها؛
- التحقق من وجود حسابات المدينون بتاريخ إعداد الميزانية؛

والجدول التالي يوضح تطور عناصر الأصول من سنة

كما يظهر الملحق رقم 2 تطور أصول مؤسسة سونلغاز

الجدول (3-5) أصول مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت لسنتي 2014 – 2015

2014	2015	الأصول
		الاصول غير الجارية
		الثبتيات المعنوية
		مصارييف التنمية القابلة للثبيت
		برمجيات المعلوماتية وما شاؤها
		الثبتيات المعنوية الاخرى
		الثبتيات العينية
1 120,00	15 757 300,00	أراضي
573 433,03	552 765,91	البناءات
3 041 200 405,24	3 089 328 639,95	المنشأة التقنية المعدات، الادوات الصناعية
314 312 009,28	595 413 210,99	الثبتيات العينية الاخرى
		الثبتيات في شكل امتياز
1 605 267 137,76	1 878 594 991,95	الثبتيات الجارية انجازها
		الثبتيات المالية
15 000,00	15 000,00	القروض والحسابات الدائنة
4 961 369 105,31	5 579 661 908,80	مجموع الاصول غير الجارية
		الأصول الجارية

1 035 000,00	2 001 000,00	المخزونات الجارية
296 590 796,49	313 041 425,44	الزبائن
42 503 775,07	46 102 482,73	المدينون الاخرون
5 859 455,51	4 979 296,67	الضرائب
0,00	0,00	الأصول الجارية الاخرى
		توضيفات وأصول مالية جارية
		الإستثمارات والأصول المالية الجارية الأخرى
51 654 824,56	20 316 783,00	الخزينة
0,00	0,00	حساب الخزينة
397 643 851,63	386 440 987,84	مجموع الاصول الجارية
5 359 012 956,94	5 966 102 896,64	المجموع الكلي للأصول

المصدر: من الوثائق الداخلية للمؤسسة

بعد قيام المراجع الداخلي بعملية المراجعة يقوم بتقديم اهم الملاحظات للإدارة العليا حول عمليات الأصول وذلك من خلال مقارنة نتيجة السنة الحالية بالسنة الماضية أو السنوات الماضية فهو يساعد المؤسسة على إكتشاف الاخطاء والغش والتقصير في الأداء وتجنبها حتى تتمكن المؤسسة من تحسين أدائها، حيث لاحظ المراجع الداخلي إرتفاع في قيمة الأصول الغير الجارية حيث كان تقدر قيمته ب 4 961 369 105,31 وأصبحت في سنة 2015 تقدر ب 5 579 661 908,80 وهذا راجع إلى إرتفاع في عناصره مثل الأراضي والتشبيات العينة الأخرى وكذا نلاحظ إنخفاض في قيمة الأصول الجارية حيث كانت تقدر قيمته ب 397 643 851,63 وإنخفضت إلى 386 440 987,84 فيقوم المراجع الداخلي بتحليل هذا الإنخفاض ومعرفة الأسباب.

2. مراجعة الخصوم :

تعتبر الخصوم التزامات المؤسسة ويتم مراجعتها كما يلي :

أ. رؤوس الاموال الخاصة :وتعتبر جزء من مصادر التمويل للمؤسسة وتراجع كما يلي:

- التحقق من ان رأس المال مسجل وفق النظام المالي المحاسبي الجديد
- التأكد من محاضر الجمعية العامة وجدول توزيع الأرباح وصحة تسجيل الحسابات في جانب الأصول
- التحقق من قيمة الاحتياطات
- التأكد من القرارات الخاصة بزيادة رأس المال قد صدرت وفق النظام الداخلي للمؤسسة

ب. الديون :

وهي عبارة عن مجموعة من الالتزامات وتتم مراجعتها كما يلي :

- التحقق من ان الديون المسجلة هي عبارة عن ديون حقيقية وانه تم تسجيلها؛
 - مراجعة جميع العقود المتعلقة بالقروض؛
 - التأكد من ان الديون مقيمة ومسجلة محاسبيا وفق النظام المحاسبي المالي؛
 - التأكد من الظروف الخاصة والأسباب التي ادت ظهور الأرصدة الدائنة؛
 - المراجعة الحسابية للفواتير للتحقق من المبالغ والرسوم المطبقة؛
- كما يظهر الملحق رقم 3 تطور خصوم مؤسسة سونلغاز

الجدول رقم (3-6) تطور خصوم مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت 2014-2015

الخصوم	2015	2014
رؤوس الأموال		
رأس مال الشركة		
رأس مال الشركة غير المطلوب		
إحتياطات		
فارق إعادة التقييم	408 226 648,09	408 226 648,09
النتيجة الصافية	- 561 527 301,53	0,00

33 760 561,80	0,00	رؤوس الأموال الاخرى
2 771 938 219,05	3 645 624 627,79	حسابات الارتباط بين شركات في شكل مساهمة
3 213 925 428,94	3 492 323 974,35	مجموع رؤوس الاموال
		الخصوم غير الجارية
23 357 761,49	23 420 468,83	قروض بنكية
		ضرائب مؤجلة
1 059 921 145,35	1 090 884 477,24	مؤونات الأعباء
1 083 278 906,84	1 114 304 946,07	مجموع الخصوم غير الجارية
		الخصوم الجارية
961 280 013,04	1 251 326 884,56	الموردون والحسابات الملحقه
15 854 781,70	16 747 217,80	الضرائب
0,00	0,00	ديون إجتماعية وجبائية
84 673 826,42	91 399 873,86	ديون أخرى
0,00	0,00	خزينة الخصوم
0,00	0,00	حساب الخزينة
1 061 808 621,16	1 359 473 976,22	مجموع الخصوم الجارية
5 359 012 956,94	5 966 102 896,64	المجموع الكلي للخصوم

المصدر: من الوثائق الداخلية للمؤسسة

حيث يقوم المراجع الداخلي بمقارنة خصوم السنة الحالية بالسنة الماضية ويحاول إكتشاف الأسباب حيث يلاحظ أن مجموع الخصوم لسنة 2015 يقدر ب 5 966 102 896,64 إرتفع مقارنة بسنة 2014 حيث كانت 5 359 012 956,94 ويحاول بذلك إكتشاف الأسباب التي تؤدي إلى إرتفاع هذه الخصوم.

المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة يعتبر من أهم خطوات المراجعة، وذلك بغية إكتشاف مواطن الضعف فيه ومن ثمة تسليط عملية المراجعة على هذه المواطن وتلافي مواطن القوة، يعبر هذا النظام عن الخطة التنظيمية وجميع الإجراءات والمقاييس المتبناة من قبل المؤسسة من أجل ضمان السير الحسن لجميع الوظائف وضمان صحة ومصداقية المعلومات الناتجة عن الأنظمة المعلوماتية في المؤسسة.

حيث تقوم المراجعة الداخلية بتقييم المراجعة الداخلية في مؤسسة سونلغاز من خلال مراقبة كمي عمليات المراجعة الداخلية وكذا القيام مقارنة المعلومات الموجودة في الوثائق مع ما هو موجود في نظام الحاسوب.

في مرحلة التنفيذ عملية الرقابة الداخلية ينقل مراقب التسيير إلى الوحدة المعينة حسب البرنامج المسطر بالإطلاع ومراقبة والتأكد من سلامة الإجراءات المتابعة بالنسبة لإجراءات الخاصة بالشركة وتتم عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة كما يلي :

تتركز أغلبية أنشطة الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز على ما يلي :

1. **مراقبة الفواتير :** يتم إرسال الفواتير عن طريق إحالتها إلى قسم المالية للرقابة والمحاسبة والتدقيق والمحاسبة وجدولة السداد.

مراقبة تاريخ الفاتورة والنظام والاتساق بين التواريخ وأوامر الاستلام.

أ. **مراقبة الفاتورة من حيث الشكل:** يجب مراعاة العناصر التالية عند مراقبة الفاتورة من حيث نموذج الفاتورة

● إسم الشركة؛

● عنوان المؤسسة؛

● مصادقة الفاتورة (المبالغ، التوقيع، ختم البائع)؛

● مقدم الخصم؛

● التأكد من السجل التجاري؛

ب. **مراقبة الفاتورة من حيث الاموال:** يجب مراعاة العناصر التالية في الفاتورة

● توقيع الفاتورة من قبل الاشخاص المخولين (موظف، رئيس دائرة المدير الاقليمي)؛

● اسم الادارة والخدمة؛

● التأكد من عبارة "الدفع"؛

● الدقة الحسابية والتحقق من الاسعار والكميات؛

- صحة الائتمان؛
- المبلغ بالأرقام والكلمات؛
- في حال نقص التفاصيل أو جزء منها فقط سيتم رفض المراجعة
- ج. مراقبة الطلبات : وذلك من خلال ما يلي :
- التاريخ؛
- هوية المتدخل طرف ثالث؛
- طبيعة الصفقة (اسم الحالة)؛
- الوقت المستغرق؛
- أما التوزيع حسب بند العمل المطلوب؛
- د. مراقبة محاضر الاستلام: حضر إستلام ينبغي أن تكون مستعدة مع عناية كبيرة ويجب أن تتضمن المعلومات التالية:
- تاريخ ومكان التسليم للعمل؛
- الاسم الكامل أو الاسم التجاري للشركة؛
- التوقيع من الأشخاص المخولين للعمل في المؤسسة (المدير الإقليمي، المشرف، رئيس الوكالة)؛
- 2. مراجعة المشتريات : في حالة المشتريات يجب أن يكون الشراء للسلع أو الحكم ينبغي أن تتحقق إجراء موافقة إيصال أو الوافدين جيدة ينبغي ان تكون هذه الوثيقة قد وقعت من قبل الأشخاص التالية أسماؤهم: المدير الإقليمي، مدير، وكيل المشتري، ومستودع أو رئيس المندوبية
- من مما ذكرنا فانه من خلال المراجعة في قسم المراقبة والمراجعة يتم إرجاع بعض الفواتير إلى الهيئات وهذا لإكتشاف بعض الأخطاء والنقائص :
- وجود أخطاء في حسابات الفاتورة؛
- عدم تطابق بين المبلغ بالأرقام وخطاب الفاتورة؛
- عدم وجود تواريخ الأشخاص المخولين؛
- تاريخ إستلام العمل في وقت سابق من المراجعة؛
- مجموع التزامات تتجاوز قيمة العقد؛
- الوثائق الأساسية مقطعة؛

• المبلغ من العائق غير صحيح؛

• محضر الاستلام النهائي لا تناسب مشروع القانون؛

تمكن أهمية الرقابة الداخلية في قيامها بالعمليات التالية :

- تسجيل العمليات من المصدر وفي أقرب وقتا ممكنا؛
- إدخال العمليات التي سجلت إلى البرنامج الآلي والتأكد من البيانات المتعلقة بها ؛
- تبويب البيانات على حسب صنفها وخصائصها في كل مرحلة من مراحل المعالجة ؛
- احترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها والقواعد الداخلية للمؤسسة من اجل تقديم المعلومات المحاسبية
- توزيع المعلومات على الأطراف الطالبة لها؛

1) تقييم النظام:

وتمثل هذه الخطوة آخر خطوات عملية دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية فبعد القيام بجمع المعلومات الكافية عن النظام وفحص الالتزام به يصبح المدقق الداخلي في وضع يمكنه من الحكم على فاعلية وكفاءة النظام ودرجة الاعتماد عليه ومن ثم يتم اقتراح السبل الكفيلة بتقويم النظام وتلافي العثرات والثغرات وأوجه القصور والنقص فيه، و نرى أن المدقق الداخلي لانجاز الأمور السابقة ينبغي عليه الفحص الدقيق والمنظم للأمور التالية والقيام بما يلزم تجاهها:

- مدى جدية وفاعلية نظام الرقابة في تحقيق المهام الموكلة إليه وانجاز الأهداف المحددة؛
- مدى الالتزام بمعايير وقواعد السلوك المهني الخاصة بأداء عملية الرقابة؛
- شمول الرقابة على جميع أوجه نشاط المنظمة وأعمالها؛
- شمول الرقابة على جميع أوجه النشاط المالي والمحاسبي والإداري والتشغيلي وغيرها؛
- شمول عملية الرقابة العمليات والنتائج وليس العمليات فقط؛
- وجود إجراءات ووسائل محددة تستخدمها في تحليل الانحرافات السلبية ومعالجة الأخطاء التي تكتشفها أثناء التنفيذ وتفعيل الايجابي منها وتطويره؛
- تخصيص بعض أنظمة الرقابة لتنفيذ رقابة مستمرة لبعض الأنشطة والمجالات التي تحتاج إلى التقييم والمتابعة المستمرة؛
- إعداد نماذج مختلفة لأنواع التقارير بما ينسجم مع متطلبات عملية الرقابة ونوع البيانات والمعلومات التي تمد بها الإدارة مستمرة، دورية، مطولة، مختصرة، خاصة... الخ؛

- تحديد الآلية التي تساعد أنظمة الرقابة في المنظمة من الاستفادة من جميع المستجدات والمستحدثات من معايير وإرشادات تهدف إلى تطوير وتحسين عملية الرقابة؛
- السعي دائما لتضمين تقاريرها مقترحات وتوصيات جديدة وموضوعية وبناءة تشجع الإدارة على الأخذ بها ومتابعتها؛

المبحث الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تقليص فجوة التوقعات في مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم المهن في مؤسسة سونلغاز وهذا لأنها تعتبر المصدر الرئيسي الذي يشعر المؤسسة بالأمان وسلامة قوائمها المالية ونظام رقابتها الداخلية ومن أهم المشاكل التي تواجه هذه المهنة هي فجوة التوقعات في بيئة المراجعة وهذه الفجوة هي زعزعة ثقة المستثمرين والأطراف الأخرى من مستخدمي القوائم المالية ومن هنا يمكن للمراجعة الداخلية أن تساهم في التقليل من هذه الفجوة وفي هذا المبحث سنتطرق إلى دور المراجعة الداخلية للحد من إتساع فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية.

المطلب الأول: فجوة التوقعات في مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت

يقوم المراجع الداخلي خلال القيام بعمله بتحديد مجموعة من المخاطر التي يجب على مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت مراعاتها خلال تحقيق أهدافها وتمثل أهم المخاطر التي تتعرض لها مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت ما يلي :

- من أهم المخاطر التي تتعرض لها مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت هي عدم تحصيل مبالغ المستحقة أو عدم تسديد الزبائن للفواتير المستحقة عليهم ؛

و الجدول التالي يمثل الأيام التي يجب فيها على الزبائن دفع فواتيرهم

الجدول رقم (3-7) فترة استرداد مبالغ الفواتير

المصانع		الادارات		العائلات
الادارات	الادارات	الادارات	الادارات	29 يوم
التابعة للدولة	الخاصة	التابعة للدولة	الخاصة	
73 يوم	61 يوم	66 يوم	77 يوم	

المصدر: من الوثائق الداخلية للمؤسسة

- الغش المحتمل من طرف الزبائن سواء كانوا عاديين او مؤسسات ويكون هذا الغش خاصة في مجال الكهرباء؛
 - خطر إستمرارا في ارتفاع نسبة الطاقة الضائعة خلال السنة وهذا بسبب الاشغال؛
- يقوم مجلس الادارة العليا بتقديم الاهداف المرجو تحقيقها خلال السنة وفي نهاية السنة يقوم المراجع بتقييم نظام الرقابة الداخلية ومقارنة الأهداف المرسومة مع الاهداف المحققة فان توصلوا الى نفس الأهداف اي الأهداف التي رسمت توصلوا إليها فهذا معناه أنه لا يوجد فجوة في العمل وأن كان العكس أي الأهداف التي رسمت لم يتوصلوا إليها فهذا ما يطلق عليه بمصطلح فجوة التوقعات في مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت فمعنى الفجوة هو الفرق بين أداء المراجعين وبين ما يتوقعه المساهمين.
- لقد سطرت مؤسسة سونلغاز إنتاج الكهرباء مجموعة من الأهداف تسعى إلى تحقيقها في ظل الحاجة الملحة للكهرباء وفيما يلي الاهداف المسطرة لمؤسسة سونلغاز تيسمسيلت لسنة 2015:
- السعي إلى توليد الكهرباء من الغاز الطبيعي بالتعاون مع شركة سوناطراك؛
 - رفع قابلية الإنتاج من الكهرباء لتلبية الحاجيات المتزايدة للزبائن؛
 - اعتماد آليات تسيير جديدة؛
 - تحسين الخدمات الموجهة للزبائن؛
 - تعزيز قدرات الإنتاج من خلال تحسين أداء الصيانة؛
 - توظيف قدرات أنظمة المعلومات في إطار التحكم في تدفق المعلومات بالسرعة والدقة المطلوبين أثناء أداء الصيانة؛
 - تطوير الاتصالات بين وحدات الإنتاج والإدارة. تحقيق العلاقة الطردية بين السرعة والدقة في الحصول على الوثائق؛
 - تحقيق تسيير فعّال وناجع لرصيد الوثائق التقنية المتعلقة بوحدات الإنتاج؛
- أهم الفجوات في مؤسسة سونلغاز**
- كان من أهم الأهداف المسطرة لسنة 2014 استبدال العدادات الكلاسيكية وتعميم العدادات الرقمية أو الالكترونية وكذا أن تكون خارج المنازل وهذا للتقليل من حجم الإحتيال من قبل الزبائن وكذا تحسين جودة الخدمة وسهولة تحميل الأرقام الموجودة في العداد .

ففي سنة 2015 تم تحقيق هذا الهدف المرسوم أي تعميم العدادات الرقمية لكافة الولاية ولكن لم يتم التقليل من الغش الذي كان يتوقعه المساهمون او الملاك اي كان انخفاض طفيف في نسبة الغش ولكن كان أكبر مما كان يتوقعه المساهمون فهذا يعني انه ما توصل إليه المراجعون ليس ما خطط له أو كان يتوقعه المساهمون.

● كذلك هناك هدف هام وهو تقليص من نسبة الضياع للكهرباء والغاز خلال السنة ففي سنة 2014

كان يتوقع أن تكون نسبة الضياع للكهرباء والغاز لسنة 2015 هو :

الكهرباء: 20,03 %

الغاز: 6,25 %

أما ما توصل اليه المراجع فكان اكبر مما كان يتوقعه المساهمين فكانت نسبة الضياع لسنة 2015 هو:

الكهرباء: 22,06 %

الغاز: 7,54 %

● كذلك مقدار الاشغال المحققة والمخططة

الجدول (3-8) مقدار الاشغال المخطط لها

AO	FSM	BP	MP	BP+MP	HP	
12 419 427,30	3 189 304,39	15 608 731,69	989 184,57	16 597 916,26	669 207,61	الاستهلاك الشهري
205 875 223,19	31 169 089,43	237 044 312,62	7 173 659,54	244 217 972,16	7 280 980,29	الاستهلاك السني

المصدر: من الوثائق الداخلية للمؤسسة

الجدول (3-9) مقدار الاشغال المحققة

AO	FSM	BP	MP	BP+MP	HP	
10 915 569,47	3 180 865,45	14 096 434,92	1 001 092,25	15 097 527,17	603 890,94	الاستهلاك الشهري
182 975 243,50	27 739 704,21	210 714 947,71	7 365 896,35	218 080 844,06	6 089 013,45	الاستهلاك السني

المصدر: من الوثائق الداخلية للمؤسسة

فبعد قيام المراجع بعملية المراجعة يكتشف أن ما خطط له ليس ما حقق وهذه كذلك تعبر عن فجوة

- مقدار تسديد الزبائن لديونهم : حيث كان من المتوقع أن تكون نسبة تسديد الزبائن لديونهم أكبر من النسبة التي حققت وفيما يلي جدول يبين نسبة الديون التي كان من المتوقع تسديدها وما تم تسديدها فعلا.

الجدول (3-10) نسبة الديون المتوقع تسديدها

المصانع		الادارات		العائلات
المصانع التابعة للدولة	المصانع الخاصة	الادارات التابعة للدولة	الادارات الخاصة	77,03
10,50	33,76	30,40	8,24	

المصدر : من الوثائق الداخلية للمؤسسة

الجدول (3-11) نسبة الديون المسددة

المصانع		الادارات		العائلات
المصانع التابعة للدولة	المصانع الخاصة	الادارات التابعة للدولة	الادارات الخاصة	69,05
10,50	23,76	23,49	07,27	

المصدر : من الوثائق الداخلية للمؤسسة

المطلب الثاني: مساهمة المراجعة الداخلية في تقليص فجوة التوقعات في مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت

تعتبر أعمال المراجعة الداخلية لصالح الإدارة فهي تقوم بالعديد من الفحوصات ويقدم تقريره حول الوضعية المالية للمؤسسة وخاصة انه يقدم النصح للإدارة من خلال كشف الاخطاء. فالمرجع الداخلي يوجه ملاحظات وتحفظات تتعلق بالعيوب ونقاط الضعف التي تظهر على مستوى فهم لنظام المراقبة الداخلية فمختلف العيوب ونقاط الضعف ومحمل التحفظات التي يشير إليها المراجع الداخلي في تقريره تعد ذات أهمية بالنسبة لمجلس الإدارة وتؤخذ في الحسبان عند اتخاذ القرارات الاستراتيجية. يعتمد المراجع الخارجي في إعداد تقريره على التقرير الذي يعده المراجع الداخلي، أي أنه يوجد تكامل بين المراجعة الداخلية في مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت ومحافظ الحسابات أي المراجع الخارجي، فالمراجعة

الداخلية تعتبر أول شيء يعتمد عليه المراجع الخارجي عند إعداد تقريره وخاصة في فحص نظام الرقابة الداخلية فالدور الذي يقدمه المراجع الداخلي هو المساعدة في فهم نظام الرقابة الداخلية. يقوم المراجع الداخلي من خلال فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية على تقليل المخاطر إلى اقل ما يمكن وذلك عن طريق تطبيق الرقابة الصارمة والمستمرة على أنظمة الرقابة الداخلية، بحكم تواجدهم اليومي في المؤسسة وتقييمهم المستمر للمخاطر يساهم في توفير المناخ المناسب للمراجع الخارجي للقيام بعمله بكل اطمئنان ويساهم في رفع نسبة التأكد لدى المراجع الخارجي حول عملية المراجعة.

وكذلك لضيق الوقت لدى المراجع الخارجي وبما ان هناك خلية تعمل على دعم استقلالية المراجع الداخلي فان المراجع الخارجي يعتمد على تقرير المراجع الداخلي حول مدى فعالية الرقابة الداخلية للمؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز، الأمر الذي يساعد المراجع في توفير جهده ووقته من جهة وتفاديا لتكرار العمل الذي قام به المراجع الداخلي لسونلغاز.

مساهمة المراجعة الداخلية في تقليص فجوة التوقعات

- من خلال التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية تتسم المعلومات المحاسبية بجودة عالية ومصداقية عالية مما تحقق توقعات المستخدمين والمساهمين مما يعمل على تضيق فجوة التوقعات في عملية المراجعة؛
- يعتبر الإفصاح عن الملاحظات والحقائق المالية من اهم الامور التي تساهم في فهم المستخدمين للقوائم المالية ومحتوياتها وبالتالي تضيق فجوة التوقعات، ولهذا فإن على المراجع ان يتأكد من ان الشركة تحت المراجعة الداخلية وقد قامت بالإفصاح عن جميع المعلومات الضرورية؛
- من خلال عمل المراجعة الداخلية يؤدي الى تخفيض عمليات الإحتلاس والسرقة والتلاعب في الحسابات والغش وبذلك يؤدي الى تقليص فجوة التوقعات؛
- إن استقلال وموضوعية المراجعين الداخليين والخارجيين اي الإفصاح بالوضع الحقيقي للمؤسسة محل المراجعة يؤدي الى تقليص فجوة التوقعات؛
- وجود قسم للمراجعة الداخلية ذو جودة عالية، يعمل وفقا لمعايير المراجعة الدولية يزيد من تحقيق التكامل مع المراجعة الخارجية والرفع من مستوى الأداء وكذا التقليص من فجوة التوقعات؛
- إن وجود قسم المراجعة الداخلية في المؤسسة يزيد من ثقة المجتمع المالي مما يعمل من التقليص من فجوة التوقعات؛

خلاصة الفصل الثالث :

من خلال دراستنا في مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت وذلك من خلال تطبيق ما تطرقنا إليها في الجانب النظري حول المراجعة الداخلية ودورها في تقليص فجوة التوقعات في المؤسسة حيث تطرقنا أولا إلى المفاهيم العامة حول مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت و مراحل تطورها ومهامها تم إلى ملاحظة كيفية القيام بالمراجعة الداخلية وكذا خطواتها وتقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد التقرير المراجعة الداخلية وتطرقنا أيضا إلى المخاطر التي تواجه مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت و فجوة التوقعات في مؤسسة وسبل تضييقها.

خاتمة:

حاولنا من خلال هذا البحث دراسة وتحليل دور المراجعة الداخلية في تقليص فجوة التوقعات وقد تم دراسة ذلك من خلال استطلاع آراء الكتاب بالتطرق إلى دراسات عديدة، وكذا آراء مستخدمي القوائم المالية وأصحاب الاختصاص حيث أظهرت الدراسات أن فجوة التوقعات هي الخلل الناجم عن عدم التوافق بين ما هو متوقع من المراجع الداخلي إنجازها وما أنجزه فعلا وهي مشكلة تعاني منها جميع دول العالم. وأيضا تمكنا من خلال البحث والدراسة معرفة أسباب وأنواع فجوة التوقعات وكذا الآثار الإيجابية والسلبية حيث كانت هذه الفجوة سببا في إهتار كبرى المؤسسات.

ولأن مستخدمي القوائم المالية والمستثمرين يعتمدون في قراراتهم على ما يقدمه المراجع من تقارير فقد أثرت هذه الفجوة في ثقة المستثمرين في تقرير المراجع، كونه لا يتماشى وأهدافهم المسطرة وهذا كان الدافع الأكبر لتعزيز مكانة المراجعة الداخلية، وإعطائها أهمية كبيرة لما لها من دور فعال في التقليل من حدة هذه الظاهرة لما تقدمه من خدمات للمراجع الخارجي بمنحه معطيات دقيقة وإعطاء المراجع الداخلي صلاحيات أوسع ومسؤوليات أكبر حتى يلم بمختلف الجوانب التي من شأنها تقديم المعلومة الدقيقة والواضحة للمراجع الخارجي لإعداد تقريره بشكل مفصل وواضح لخدمة المستثمرين، وأصحاب المصالح مما يعود عليهم بالنفع لتحقيق أهدافهم المسطرة وغاياتهم المنشودة وكذا دراسة الأخطار المحيطة بمشاريعهم والإلمام بها من كافة النواحي لاتخاذ التدابير والاجراءات اللازمة وتسطير الخطط المحكمة لمواجهة هذه الأخطار، في حال اتخاذ قرار اختيار المشروع، فالتقرير الناجع والكامل يؤثر بشكل مباشر في اتخاذ القرار المناسب من قبل المستثمرين فجودة التقرير المقدم من طرف المراجع الداخلي تعزز ثقة المستثمرين في عمل المراجع من الناحية المهنية وفي المراجع بحد ذاته بمنحه مكانة أفضل وثقة وصلاحيات أوسع من خلال دعم استقلاليته لتقديم الأفضل دوما وللتقليل من فجوة التوقعات التي تتنافى ومصالحهم الاقتصادية والذاتية.

وخلص البحث إلى أن زيادة وعي المجتمع بكافة أطرافها وخاصة الفئة المهتمة بمهنة المراجعة بصفة عامة والمراجعة الداخلية بصفة خاصة من شأنه حصر مشكلة فجوة التوقعات ومنعها من الاتساع أكثر في بيئة المراجعة وكذا تحديد دور المراجعين ومسؤولياتهم والدور الذي تقدمه الجهات المسؤولة والجمعيات المنظمة لمهنة المراجعة كلها عوامل من شأنها تقليص فجوة التوقعات.

إختبار الفرضيات:

انطلاقاً من طريقة الطرح وبعد اختبار الفرضيات في نهاية الدراسة توصلنا إلى:

1. الفرضية الأولى:

فيما يتعلق بالفرضية الأولى والتي مفادها "تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة لتقييم وإعداد التقارير ولها عدة أنواع" أنها صحيحة وهذا ما تم إثباته في الفصل الأول من خلال ان مهنة المراجعة الداخلية في عمليات البحث عن الحقائق والوقائع و ثم بعد ذلك تتم عملية التقييم لطبيعة الأعمال التي تم فحصها من خلال الخبرة الشخصية والتأهيل الخاص بالمراجعين الداخليين وبالتالي فإن عملية التقييم عملية خاصة بالمراجعة الداخلية وبالتحديد بعمل المراجع الداخلي، ولها عدة أنواع نذكرها كما يلي:

- المراجعة المالية؛
- المراجعة التشغيلية(مراجعة العمليات)؛
- مراجعة الالتزام؛
- مراجعة نظم المعلومات؛
- مراجعة المطابقة؛
- مراجعة الفعالية؛
- المراجعة التسييرية؛
- المراجعة الاستراتيجية؛
- مراجعة الأداء؛

2. الفرضية الثانية:

التي كان مفادها: "تعتبر فجوة التوقعات الفرق بين أداء المراجعين والمستخدمين" هذه الفرضية صحيحة إلى حد كبير وهذا ما تم التطرق له في الفصل حيث قمنا بإثبات هذه الفرضية من خلال دراسات عديدة منها: دراسة راضي وسامي (1999): حيث عرفت بأنها الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المراجعون وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المراجعون على أساس توقعات المجتمع.

3. الفرضية الثالثة:

أما فيما يتعلق بالفرضية الثالثة والتي مفادها "تقوم المراجعة الداخلية بدعم المراجعة الخارجية في تقليص فجوة التوقعات" فقد تحققت وهذا ما تم اثباته في الفصل الثاني بالدراسة النظرية والفصل الثالث من خلال

الدراسة الميدانية والتوصل إلى: يؤثر عمل وظيفة المراجعة الداخلية على الإجراءات التي ينفذها المراجع الخارجي بغرض فهمه لنظام الرقابة الداخلية، ويعتبر التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية يعكس أثرا إيجابيا على المهتمين حيث يرتقي بأداء كل منهما، كما أن هذا الرقي بمهنة المراجعة يحقق تضيق في فجوة التوقعات في المؤسسات الاقتصادية.

نتائج البحث:

بعد استعراضنا لمختلف جوانب الموضوع تمكنا التوصل إلى مجموعة من النتائج وهي كما يلي:

- مفهوم المراجعة الداخلية تخطى حماية النقدية والموجودات وضمان الدقة المحاسبية ليشمل جميع النواحي الإدارية والفنية التي تساهم في تحقيق الأهداف وذلك نتيجة عدة عوامل ساعدت في تطور مفهوم المراجعة أبرزها اعتماد مهنة المراجعة الداخلية في المؤسسات كمهنة أساسية؛
- تعتبر المراجعة الداخلية أداة رقابة فعالة كونها تساهم في رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء وبالتالي المحافظة على ممتلكات وأصول مؤسسة سونلغاز وذلك بمساندة إدارة المؤسسة والملاك؛
- إن التكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي يساهم في زيادة مصداقية التقارير المالية التي يعدها المراجع من خلال التأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز تيسمست؛
- يشير واقع مهنة المراجعة إلى وجود تباين بين توقعات المستفيدين من مهنة المراجعة وواقع المهنة فيما يتعلق بواقع أداء المراجع الداخلي لمهامه مما ينتج عنه أخطار تهدد حياة كبرى المؤسسات وقد تؤدي إلى انهيارها وإفلاسها ويسمى هذا التباين بفجوة التوقعات في مهنة المراجعة؛
- تؤدي معايير المراجعة إلى وجود وزيادة فجوة التوقعات إن كانت دون المستوى المطلوب ودليل ذلك وجود فجوة الأداء الناتجة عن قصور المعايير وبالتحديد يطلق عليها اسم فجوة نقص المعايير؛
- تساهم معايير المراجعة في تعريف مستخدمي البيانات المالية بمسؤوليات مراجع الحسابات الداخلي والخارجي وكذا تحديد دوره وواجباته في أداء مهامه على أكمل وجه والتزامه بما جاء في هذه المعايير يسهم بشكل كبير في تضيق فجوة التوقعات؛
- لفجوة التوقعات آثار إيجابية وأخرى سلبية، حيث أن آثارها السلبية واضحة وهي ما دفعنا لدراستها كونها تؤثر في أسمى هدف للمؤسسات ألا وهو الاستمرارية أما آثارها الإيجابية فتظهر من خلال تفعيل دور المنظمات المهنية بمساهمتها في تقليص فجوة التوقعات وكذا الاهتمام بالأنظمة وذلك بالعمل على تأهيل هذه الأنظمة.

— إن فجوة التوقعات في عملية المراجعة هي مسؤولية من يقوم بعملية المراجعة لذلك فإن المستثمرين يعتبرون وجود مثل هذه الأخطاء والغش والفسل الذي تتعرض له مؤسساتهم تقع على مسؤولية المراجع وهذا راجع لعدة أسباب حسب ما يعتقدونه كعدم توفر الجوانب الملائم لعمل المراجع فيما يتعلق بعدم الاستقلالية والحيادية والتعرض للضغوطات وأحيانا إلى نقص كفاءة المراجع حسب ما يرونه لذا كانوا يطالبون مرارا بتوسيع صلاحيات هذا الأخير.

الاقتراحات والتوصيات:

- ضرورة العمل على تدعيم أركان ومقومات استقلالية المراجع الداخلي في مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت لكي يتمكن من القيام بأداء مهامه على الوجه الصحيح؛
- ضرورة التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي من أجل الاستفادة من عمل المراجع الداخلي، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة فعالية عملية المراجعة وتوفير الوقت والجهد الذي يبذله المراجع الخارجي ما يؤدي إلى تخفيض التكاليف التي تتكبدها الإدارة.
- إصدار قوانين تبين المهام المنوطة بها المراجعة الداخلية في مؤسسة سونلغاز مما يفرض وجودها على الساحة؛
- زيادة الوعي والإدراك العام بمشكلة فجوة التوقعات في المراجعة كونها تمثل تحد كبير لمهنة المراجعة والعمل على ذلك من خلال تنظيم أيام ثقافية ودورات لشرح مشكل فجوة التوقعات؛
- العمل على زيادة تطوير أساليب ومعايير المراجعة لمواكبة المشاكل المعاصرة والعمل أكثر على تقليص فجوة التوقعات.

أفاق الدراسة:

توصلنا في هذا البحث لجملة من النتائج، ونأمل أن نكون قد وفقنا في فتح مجال النقاش ومواصلة البحث في هذا الموضوع كوننا كنا السابقين في تناول هذا الموضوع خاصة أنه يهتم بدور المراجعة الداخلية في تقليص فجوة التوقعات، وفي هذا السياق يمكن أن نقترح مجموعة من المواضيع التي يمكن أن تكون إشكاليات لبحوث مستقبلية:

- الكفاءات المهنية للمراجع الداخلي كآلية للحد من فجوة التوقعات؛
- تكامل أداء المراجع الداخلي والخارجي في مهنة المراجعة؛
- مساهمة المراجعة الداخلية في الحد من ظاهرتي الغش والاختلاس في البيئة الاقتصادية؛

الخاتمة

مقدمة

فهرس المحتويات

المخلص

الفصل الأول:

الاطار النظري للمراجعة الداخلية

الفصل الثاني :

فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية

الفصل الثالث:

دراسة حالة مؤسسة سونغاز تيمسويلت

قائمة المراجع

الملاحق

قائمة المراجع

اولا :باللغة العربية

قائمة الكتب

- 1) أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الاولى، 2009
- 2) أحمد صالح العمرات، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دارا بشير للنشر والتوزيع، الأردن، 1990
- 3) احمد عبد المولى الصباغ وآخرون، اساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008
- 4) حسين حسين شحاتة، اصول المراجعة والرقابة مع اطلالة إسلامية، تمهيدي ماجستير، دار المنشورة، الطبعة 1، 2005
- 5) حسين يوسف القاضي، وآخرون، التدقيق الداخلي، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2007-2008
- 6) رائد محمد عبد ربه، المراجعة الداخلية، الجنادرية للنشر والتوزيع، 2010
- 7) سناء محمد بدران، المراجعة المتقدمة، كلية التجارة جامعة بنها، الجزء الثاني، كود 174
- 8) عطا الله وارد خليل ومحمد عبد الفتاح العشماوي، الحوكمة المؤسسية، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع القاهرة، 2008
- 9) محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2012
- 10) محمد سمير الصبان، محمد القيومي محمد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعية 1990
- 11) محمد نصر الهواري ومحمد توفيق محمد، اصول المراجعة والرقابة الداخلية، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، 1999
- 12) يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية، الطبعة الاولى، فلسطين، 2002

قائمة المذكرات

- 13) أحمد بدير، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014
- 14) اسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف، قياس اثر جودة فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بنها، 2011
- 15) أمينة فداق، تحديد مدى تأثير حوكمة المؤسسات على جودة المراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير، كلية علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، 2009
- 16) انور السادات رنان، دور المراجعة الداخلية في تدعيم نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2015
- 17) جمعية المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، مذكرة تفسيرية ، 2010/10/01
- 18) حسام سعيد ابو وطفة، دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفاعلية الاستثمارات المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، الجامعة الاسلامية غزة، 2009
- 19) خيرة رحو، دور التدقيق الداخلي في ادارة مخاطر المؤسسة، مذكرة ماستر تخصص محاسبة التدقيق والمراقبة، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف، 2011. 2012
- 20) زين يونس، تفعيل المراجعة الداخلية عن طريق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2009
- 21) سعاد شدرى معمر، التقارير المالية للمراجع وأثارها على اتخاذ القرارات في ظل الازمات المالية العالمية، اطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد بوقرة بومرداس، 2014-2015
- 22) سعاد شدرى معمر، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الاداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة احمد بوقرة بومرداس، 2008-2009
- 23) عاهد عيد سرحان، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين، مذكرة ماجستير الجامعة الاسلامية غزة، 2007

- 24) عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2009. 2010
- 25) علاء جواد الباز، مدى مساهمة الاجراءات التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الفلسطينية، مذكرة ماجستير، قسم محاسبة وتمويل، الجامعة الاسلامية غزة، 2015
- 26) عمر علي عبد الصمد، نحو اطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3
- 27) كمال محمد سعيد كامل النونو، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الاسلامية، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية غزة، 2009
- 28) كناري سعيد الرضي، دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني، مذكرة ماجستير، كلية الاقتصاد والأعمال، جامعة الأردن، 2013
- 29) محمد امين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010-2011
- 30) محمد عبد الرحمن حسن القضاة، فجوة التوقعات وسبل تضييقها من وجهة نظر المدققين الخارجيين ووحدات الاستثمار، مذكرة ماجستير، عمادة البحث العلمي والدراسات العليا، جامعة جرش الاردن، 2012
- 31) محمد علي محمد الجابري، تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة، الاكاديمية العربية صنعاء، 2014
- 32) محمود شعبان حسين احمد، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تضييقها، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة، 2007
- 33) مسعود صديقي، نحو اطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004
- 34) مهتدي خليل محمد بدوي، فجوة التوقعات في عملية المراجعة بين الطرف الثالث وخبراء الضرائب، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة ومراجعة

- (35) مؤمن محمد حسن العفيفي، مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الدولية على مواجهة ظاهرة الفساد المالي، رسالة مقدمة ماجستير في المحاسبة والتمويل، لجامعة الإسلامية غزة، 2009
- (36) نبيل حمادي، التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف، 2007-2008
- (37) وسن عبد الصمد نجم الجعفري، دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، مذكرة ماجستير، جامعة بغداد، 2006
- (38) يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الاداء المالي والاداري، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الاسلامية غزة، 2007
- قائمة المجالات والبحوث
- (39) احمد محمد العمري وفضل عبد الفتاح عبد المغني، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال، المجلد 2، العدد 3، 23 . 4 . 2006
- (40) اسامه عبد المنعم عبد الجبار، دور المدقق الداخلي في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة الاردنية من خلال تطبيق معايير الاداء المهني للتدقيق الداخلي، مجلة الادارة والاقتصاد، السنة 35، العدد 61، 2012
- (41) رشيدة خالدي، عبد الرزاق خليل، تفعيل نظام محاسبي سليم بما يسهم في التقليل من فجوة التوقعات، مجلة رؤى اقتصادية العدد 7، 5 ديسمبر 2014،
- (42) صفاء احمد محمد العاني، دور لجان التدقيق في تعزيز اداء واستقلالية المدقق الداخلي، مجلة الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، كلية الادارة والاقتصاد، العدد 54، 2005
- (43) عمر علي كامل الدوري، دور معايير التدقيق في تقليل فجوة التوقع، مجلة المنصور، جامعة المنصور، الجزء الاول، العدد 14، 2010
- (44) نور الدين مزباني، دراسة نظرية تحليلية لدور التدقيق الداخلي في عملية حوكمة الشركات، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية جامعة المسيلة-الجزائر، العدد 04، 2010

- 45) نور الدين مزباني، مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، مجلة البحوث والدراسات الانسانية، جامعة
20 اوت 1955، سكيكدة، العدد 07، 2013-07
- 46) يحي سعيدي ولخضر اوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات
الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 05، 2012
- 47) يوسف محمود جربوع، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق
معالجة تضيق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الاسلامية، كلية التجارة الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين،
سلسلة الدراسات الانسانية، المجلد 12، العدد 2 يونيو 2004
- البحوث والملاحظات:
- 48) حسين علي الصواف، أثر الرقابة والتدقيق الداخلي في تحجيم المخاطر التشغيلية في المصارف
التجارية، حلقة بحث، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة غزة
- 49) مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات
كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من
الفساد المالي والإداري، يومي 06-07 ماي، جامعة محمد خيثر بسكرة، 2012
- 50) مسعود صديقي ومحمد براق، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الاداء الرقابي، المؤتمر
العلمي الدولي حول الاداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، 8. 9 مارس، 2005
- 51) مصطفى محمود مصطفى، دور معايير المراجعة في تضيق فجوة التوقعات، حلقة بحث، كلية
الاقتصاد، جامعة دمشق، 2007-2008
- 52) مقدم عبيرات واحمد نقاز، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، حلقة بحث، كلية العلوم
الاقتصادية، جامعة الاغواط
- المواقع الالكترونية
- 53) المحاسبة العربية، مسؤولية مراجع الحسابات، تاريخ الاطلاع 2016/04/03، <http://w-acc.blogspot.co>
- 54) محمود احمد حموده، اهمية المراجعة الداخلية في تقليص فجوة التوقعات، 16-04-2016، الساعة 14:47
، <http://infotechaccountants.com/forums/topic/62871>

قائمة الكتب باللغة الفرنسية

- 55) Bethoux.R, Krempier .F et Poisson.M, 'L'Audit dans le secteur public', Clet , Paris, 1986
- 56) Khalassi Reda , 'l'audit interne', editions houma , alger , 2005.

المحلق رقم: 2

SOCIETE SOCETE DE DIST DE L'ELECT ET DU GAZ DE L'OUEST

EXERCICE 2015

CENTRE DD TISSEMSILET

DATE 13/04/2016 11.07.02

BILAN ACTIF

Provisoire

ACTIF	note	brut 2015	amort 2015	2015	2014
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés					
Autres immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains		15 757 300,00		15 757 300,00	1 120,00
Constructions (Batiments et ouvrages)		1 020 029,43	467 263,52	552 765,91	573 433,03
Installations techniques, matériel et outillage		8 671 643 678,80	5 582 315 038,85	3 089 328 639,95	3 041 200 405,24
Autres immobilisations corporelles		1 039 789 889,03	444 376 678,04	595 413 210,99	314 312 009,28
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours		1 878 594 991,95		1 878 594 991,95	1 605 267 137,76
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		15 000,00		15 000,00	15 000,00
TOTAL ACTIF NON COURANT		11 606 820 889,21	6 027 158 980,41	5 579 661 908,80	4 961 369 105,31
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		2 001 000,00		2 001 000,00	1 035 000,00
Créances et emplois assimilés					
Clients		329 142 099,91	16 100 674,47	313 041 425,44	296 590 796,49
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		52 576 048,54	6 473 565,81	46 102 482,73	42 503 775,07
Impôts		4 979 296,67		4 979 296,67	5 859 455,51
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		20 339 817,48	23 034,48	20 316 783,00	51 654 824,56
Compte transitoire**		0,00		0,00	0,00
TOTAL ACTIF COURANT		409 038 262,60	22 597 274,76	386 440 987,84	397 643 851,63
TOTAL GENERAL ACTIF		12 015 859 151,81	6 049 756 255,17	5 966 102 896,64	5 359 012 956,94

الملحق رقم: 3

SOCIETE SOCETE DE DIST DE L'ELECT ET DU GAZ DE L'OUEST

EXERCICE 2015

CENTRE DD TISSEMSILET

DATE 13/04/2016 11.07.16

BILAN PASSIF

Provisoire

PASSIF	note	2015	2014
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		408 226 648,09	408 226 648,09
Résultat net		- 561 527 301,53	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		0,00	33 760 561,80
compte de liaison**		3 645 624 627,79	2 771 938 219,05
TOTAL CAPITAUX PROPRES		3 492 323 974,35	3 213 925 428,94
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		23 420 468,83	23 357 761,49
Impôts (différés et provisionnés)			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		1 090 884 477,24	1 059 921 145,35
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		1 114 304 946,07	1 083 278 906,84
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 251 326 884,56	961 280 013,04
Impôts		16 747 217,80	15 854 781,70
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		91 399 873,86	84 673 826,42
Trésorerie passif		0,00	0,00
Compte transitoire**		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		1 359 473 976,22	1 061 808 621,16
TOTAL GENERAL PASSIF		5 966 102 896,64	5 359 012 956,94

الملحق رقم: 1

SOCIETE SOCETE DE DIST DE L'ELECT ET DU GAZ DE L'OUEST

EXERCICE 2015

CENTRE DD TISSEMSILET

DATE 13/04/2016 11.13.02

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2015	2014
Ventes et produits annexes		1 276 732 281,74	1 242 088 442,22
Variations stocks produits finis et en cours		0,00	
Subvention d'exploitation		0,00	
I - Production de l'exercice		1 276 732 281,74	1 242 088 442,22
Achats consommés		- 911 232 026,46	- 898 476 810,44
Services extérieures et autres consommations		- 455 798 892,17	- 498 734 093,46
II - Consommation de l'exercice		- 1 367 030 918,63	- 1 397 210 903,90
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		- 90 298 636,89	- 155 122 461,68
Charges de personnel		- 325 690 680,96	- 297 198 361,69
Impôts, taxes et versements assimilés		- 21 697 597,44	- 20 807 091,45
Prestations reçues Impôts et taxes		0,00	
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 437 686 915,29	- 473 127 914,82
Autres produits opérationnels		167 480 842,40	41 695 146,68
Autres Prestations fournis		0,00	
Autres charges opérationnelles		- 2 277 942,99	- 9 086 165,90
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 303 041 699,22	- 296 028 640,74
Charges d'amortissement et autres provisions reçues		0,00	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		13 998 413,57	48 200 181,51
Dotations d'amortissement et autres provisions fournies		0,00	
Prestations fournies sect. auxiliaires		0,00	
Prestations reçues sect. auxiliaires		0,00	
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 561 527 301,53	- 688 347 393,27
Produits financiers		0,00	7 978 653,05
prestations fournies frais financiers		0,00	
Prestations reçues frais financiers		0,00	
VI - RESULTAT FINANCIER		0,00	7 978 653,05
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 561 527 301,53	- 680 368 740,22
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		0,00	
Autres impôts sur les résultats		0,00	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 458 211 537,71	1 339 962 423,46
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 2 019 738 839,24	- 2 020 331 163,68
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 561 527 301,53	- 680 368 740,22
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 561 527 301,53	- 680 368 740,22