

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

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

أحمد نقاز (*) & مسعود صديقي (**)
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر

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

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

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

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

Jel Classification Codes : M42, M49

I- تمهيد :

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

تعتبر شركة سونطراك من أهم الشركات الجزائرية، التي تساهم بدرجة كبيرة في بناء اقتصاد الدولة، كيف لا والدولة الجزائرية تعتمد على المحروقات بنسبة 96% إلى 98% في صادراتها، حيث تتكون هذه الشركة من مجموعة من المديريات الرئيسية، المتواجدة عبر العديد من المناطق في الوطن، كل بحسب تخصصه، وتعتبر مديرية الصيانة بالأغواط أحد المديريات المساندة للنشاط الرئيسي المتمثل في الإنتاج (الاستخراج) والنقل، ولقد اختيرت شركة سونطراك لهذه الدراسة نظرا لما تعرفه هذه الشركة من هزات وفصائح بالمليارات الدولارات، بالشكل الذي تعرضت له كبريات شركات في الولايات المتحدة الأمريكية ورلد كوم وانزون، حيث أرجعت أسباب فصائح تلك الشركات إلى ضعف المنظومة الرقابية لها، الأمر الذي ساهم في إصدار قانون ساربنيس واوكسلي¹ في الولايات المتحدة الأمريكية، الذي شدد على ضرورة تنظيم العلاقة بين كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ولجان المراجعة ومجلس الإدارة والمساهمين من جهة، وإخضاع كل منها للمعايير تضمن الأداء الفعال لها، كما أن هناك اجتهدت متوالية حول إيجاد تعريف واضح للمراجعة الداخلية، ولا بأس أن نتعرض لبعض التعريفات التي جاءت في السياق الوظيفي والمهني للمراجعة الداخلية حيث عرفت "ETIENNE" (المراجعة الداخلية على أنها تكون داخل المؤسسة وظيفة مستقلة للتقييم الدوري لصالح المديرية العامة)².

أما المعهد الفرنسي للمراجعة و الرقابة الداخلية Institut Française De L'audit Et Du Contrôle (IFACI) Interne فقد عرف المراجعة الداخلية على أنها نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء المنظمة الضمانات الكافية حول درجة التحكم في العمليات و إعطاء نصائح من أجل القيام بالتحسينات اللازمة و التي تساهم في خلق قيمة مضافة³.

و لقد جاء HAMMINI ALLEL بتعريف للمراجعة الداخلية يبين فيه أن المراجعة الداخلية بها شخص أو أشخاص مؤهلون تابعون تنظيمياً للإدارة العليا ومستقلون عن باقي الوظائف بما فيها المحاسبة والمالية، و هي وظيفة رقابية داخلية ترتبط مباشرة بمدير المؤسسة⁴.

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

صدرت المعايير الدولية للمراجعة الداخلية من المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين، الذي قام بعدة تعديلات في شكل هذه المعايير سنة 2001 وسنة 2004 حيث قسم معايير المراجعة إلى مجموعتين رئيسيتين⁵:

- **معايير السمات أو الخصائص أو الصفات Attribute standards:** (سلسلة الألف) وهي التي تتناول معايير السمات وخصائص المنظمات والأفراد الذين يؤدون أنشطة المراجعة الداخلية؛

- **معايير الأداء Performance:** (سلسلة الألفين) وهي التي تصف طبيعة أنشطة المراجعة الداخلية، والمعايير التي من خلالها يتم قياس أداء تلك الأنشطة.

ولقد كان آخر تعديل قام به معهد المراجعين الداخليين لهذه المعايير في 26 أكتوبر 2010 أين تكلم على معايير التنفيذ التي تتولى تطبيق معايير السمات والأداء على أنواع محددة من الأنشطة، حيث أنه قد توجد فئة واحدة من معايير السمات ومن معايير الأداء، لكنه يوجد لها فئات متعددة من معايير التنفيذ، فميز بين نوعين من الأنشطة، الأنشطة الاستشارية والتي يشار إليها بحرف C بعد رقم المعيار مثل c11130-c1)، أنشطة التأكيد والتي يشار إليها بحرف A بعد رقم المعيار مثل A11130-A2)⁶، وتظهر هذه المعايير بشكل مختصر في الجدول رقم 1، وفي ضوءها سيتم دراسة مدى التوافق للنشاط خلية المراجعة الداخلية، في مديرية الصيانة للشركة سوناطراك بالأغواط والمعايير الدولية للمهنة، محاولين الإجابة على إشكالية رئيسية، مفادها قياس مدى مراعاة المعايير الدولية للمراجعة الداخلية عند بعث هذه الخلية بالمديرية؟

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

- الصيانة الوقائية والتصحيحية من الآلات الرئيسية الدورية TRC (توربينات الغاز والمحركات الكهربائية، مضخات، الضواغط، مولدات، ...) وملحقاتها؛
- تجديد التجميع الثانوي وإصلاح العناصر الأساسية من الآلات الدوارة (الدوار، إرشادات، الجسم مضخات...)
- تصميم و / أو متابعة الإجراءات صيانة آلات (التعديل مراقبة - تحكم ، وتحسين أداء المعدات)؛
- التحقق ومعايرة صمامات الأمان؛
- تحليل الفشل؛
- تصميم وإنتاج الصنابير وعمليات دعم stopple على الأنابيب والهيكل تتركز.

هناك العديد من الدراسات التي تناولت المراجعة الداخلية وأهم مقوماتها ومعاييرها، والتي نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر:

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

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

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

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

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

II - الطريقة :

تمت هذه الدراسة الميدانية بمديرية الصيانة للشركة سوناطراك بالأغواط DML، من خلال إجراء مقابلة، من أجل تشخيص خلية المراجعة الداخلية لـ DML، ومن ثم استخدام استبيان للتقصي مدى احترام المعايير الدولية للمراجعة الداخلية.

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

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

- مصلحة HSE؛
- الأمن الداخلي؛
- مركز المعلوماتية؛
- دائرة الإدارة والاتصالات؛
- دائرة المالية/الشؤون القانونية؛
- دائرة الطرق والجدولة؛
- دائرة الكهرباء الصناعية؛
- دائرة التمويل؛
- دائرة الميكانيك؛
- دائرة العمليات الخاصة.

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

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

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

من خلال المقابلة أيضا، التي قمنا بها مع خلية المراجعة الداخلية، تم رصد الطريقة التي تدار بها مهام هذه الخلية، إذ أنها تتم من خلال محورين أساسيين وهما:

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

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

III- النتائج ومناقشتها :

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

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

ولاختبار الفرضية الجزئية الصفريّة الثانية والتي مفادها أن خلية المراجعة الداخلية للمديرية الصيانة لا تطبق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاصة بالاستقلالية والموضوعية تم طرح أسئلة المجموعة الثانية والمتعلقة بالاستقلالية والموضوعية كما هو مبين في الجدول رقم 3، وجد أن مختلف الإجابات تركزت عند الإجابة معارض ب6 إجابات و الإجابة معارض بشدة ب 5 إجابات، وإجابة واحدة موافق، وأخرى محايد، بمتوسط 1,85 أي هناك معارضة في الإجمال بالنسبة للامتثال للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاصة بالاستقلالية والموضوعية، وبالتالي تأكيد الفرضية الصفريّة؛

ولاختبار الفرضية الجزئية الصفريّة الثالثة والتي مفادها أن خلية المراجعة الداخلية للمديرية الصيانة لا تطبق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاصة بالكفاءة والعناية المهنية تم طرح أسئلة المجموعة الثالثة والمتعلقة بالكفاءة والعناية المهنية كما هو مبين في الجدول رقم 4، وجد أن مختلف الإجابات تركزت ب 8 إجابات، عند كل من موافق، وإجابة واحدة محايد، و5 عن معارض بشدة، بمتوسط 3 أي هناك حيادية في الإجمال بالنسبة للامتثال للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاصة بالكفاءة والعناية المهنية، وبالتالي تنفيذ الفرضية الجزئية الصفريّة الثالثة؛

ولاختبار الفرضية الجزئية الصفريّة الرابعة والتي مفادها أن خلية المراجعة الداخلية للمديرية الصيانة لا تطبق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاصة بتوكيد الجودة وتحسين البرنامج تم طرح أسئلة المجموعة الرابعة والمتعلقة بتوكيد الجودة وتحسين البرنامج كما هو مبين في الجدول رقم 5، وجد أن مختلف الإجابات تركزت بين الإجابة معارض بشدة ب6 إجابات و ب 3 إجابات معارض، وإجابة واحدة عند موافق بشدة ، بمتوسط 1,7 أي هناك معارضة في الإجمال بالنسبة للامتثال للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاصة بتوكيد الجودة وتحسين البرنامج، وبالتالي تأكيد الفرضية الصفريّة ؛

وبالنسبة للمجموعة الألف(الصفات) ككل تحصلنا على متوسط متوسطات قدره 1,89 أي معارض وكننتيجة نلاحظ أن خلية المراجعة لـ DML لا تطبق معايير السمات (الصفات، الألف)، وبالتالي تأكيد الفرضية الفرعية الصفريّة الخاصة بالمجموعة المعايير الأولى ككل معايير السمات (الصفات، الألف)؛.

ولاختبار الفرضية الفرعية الصفريّة الثانية والمتعلقة بمعايير الأداء، تم تقسيمها إلى فرضيات جزئية صفريّة: ولاختبار الفرضية الجزئية الصفريّة الأولى والتي مفادها أن خلية المراجعة الداخلية للمديرية الصيانة لا تطبق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاصة بإدارة نشاط التدقيق الداخلي ، تم طرح أسئلة المجموعة الأولى والخاصة بإدارة نشاط التدقيق الداخلي، كما هو مبين في الجدول رقم 6، وجد أن مختلف الإجابات تركزت بين الإجابة معارض بشدة ب5 إجابات، و ب 6 إجابات، عند موافق ، وإجابة واحدة عند موافق بشدة و ثلاث إجابات عند معارض وإجابتين عند محايد، بمتوسط 2,71 أي هناك حياد في الإجمال بالنسبة للامتثال للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاصة بتوكيد إدارة نشاط التدقيق الداخلي؛ وبالتالي تنفيذ الفرضية الجزئية الصفريّة؛

ولاختبار الفرضية الجزئية الصفريّة الثانية والتي مفادها أن خلية المراجعة الداخلية للمديرية الصيانة لا تطبق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاصة بطبيعة العمل، تم طرح أسئلة المجموعة الثانية والمتعلقة بطبيعة العمل كما هو مبين في الجدول رقم 7، وجد أن مختلف الإجابات تركزت بين الإجابة موافق ب 7 إجابات، و3 إجابات عند معارض، و إجابة واحدة لمعارض بشدة ، بمتوسط 2,91 أي هناك حياد في الإجمال بالنسبة للامتثال للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاصة بطبيعة العمل، وبالتالي تنفيذ الفرضية الجزئية الصفريّة؛

ولاختبار الفرضية الجزئية الصفريّة الثالثة والتي مفادها أن خلية المراجعة الداخلية للمديرية الصيانة لا تطبق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاصة للتخطيط للقيام بأعمال التكليف ، تم طرح أسئلة المجموعة الثالثة والمتعلقة بالتخطيط للقيام بأعمال التكليف كما هو مبين في الجدول رقم 8، وجد أن مختلف الإجابات تركزت بين الإجابة معارض بشدة ب6 إجابات و ب 5 إجابات عند موافق ، بمتوسط 2,7 أي هناك حياد في الإجمال بالنسبة للامتثال للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاصة للتخطيط للقيام بأعمال التكليف ، وبالتالي تنفيذ الفرضية الجزئية الصفريّة ؛

ولاختبار الفرضية الجزئية الصفريّة الرابعة والتي مفادها أن خلية المراجعة الداخلية للمديرية الصيانة لا تطبق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاصة بأداء التكليف ، تم طرح أسئلة المجموعة الرابعة والمتعلقة بأداء التكليف كما هو مبين في الجدول رقم9، وجد أن مختلف الإجابات تركزت بإجابة واحدة عند موافق ، 5 إجابات عند موافق بشدة و إجابة واحدة عند معارض وإجابة واحدة عند معارض بشدة، بمتوسط 4 أي هناك موافقة في الإجمال بالنسبة للامتثال للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاصة أداء التكليف، وبالتالي تنفيذ الفرضية الجزئية الصفريّة ؛

ولاختبار الفرضية الجزئية الصفريّة الخامسة والتي مفادها أن خلية المراجعة الداخلية للمديرية الصيانة لا تطبق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية والخاصة بتوصيل النتائج ، تم طرح أسئلة المجموعة الخامسة والمتعلقة بتوصيل النتائج كما هو مبين في الجدول رقم 10، وجد أن مختلف الإجابات تركزت بين الإجابة معارض بشدة ب 9 إجابات، و ب

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

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

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

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

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

IV- الخلاصة :

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

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

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

← بالكفاءة والعناية المهنية؛

← إدارة نشاط التدقيق الداخلي؛

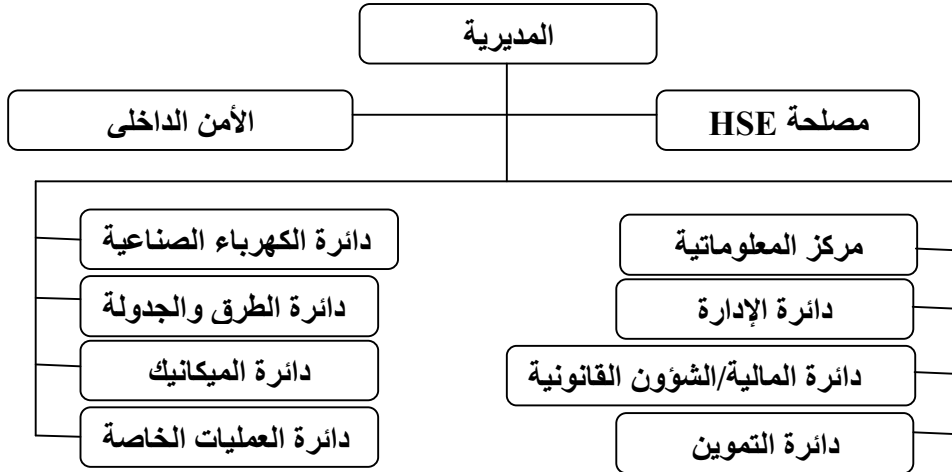
والذي سيؤثر بدرجة سلبية على سلامة وقوة نظام الرقابة الداخلية، من جهة، ومن جهة أخرى سيبقي الباب مفتوحا أما عدم وجود الاستغلال الأمثل والرشيدي لإمكانات مديريةية الصيانة بشكل خاص، وعلى شركة سوناطراك بشكل عام، إن ضعف نظام الرقابة الداخلية سيجعل المديرية عرضة لكثير من مخاطر الغش والاحتيال، من خلال مجموع الثغرات الموجودة في هذا النظام، والتي بدورها تعتبر كعلامة من علامات كبر حجم المخاطر وجود الاختلاسات، هذا ناهيك على تأثير عدم التحكم في التسيير الجيد للمديرية، كيف لا، والمديرية مبنية على نظام رقابة هش.

وكحوصلة لهذه الدراسة، نقترح مراجعة آليات بعث خلية المراجعة الداخلية، مراعين في ذلك احترام الموثيق والأخلاقية للمهنة، والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية، حيث أن هذا الأمر لا يتطلب الجهد الكثير، لأن هناك أرضية جد

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

- ملحق الجداول والأشكال البيانية :

الشكل (1) : الهيكل التنظيمي لـ DML



المصدر : DML

جدول رقم (01): المعايير الدولية للمراجعة الداخلية

معايير الأداء Performance	معايير السمات أو الصفات الخصائص standards	سلسلة الألف رقم المعيار	سلسلة الألف رقم المعيار
010 التخطيط	010 الإعراف بمعايير المراجعة الداخلية، مدونة الأخلاقيات، وميثاق المراجعة الداخلية	2000	1000
020 الاتصال والمصادقة	110 الإستقلال التنظيمي		1100
030 إدارة الموارد	111 التبعية المباشرة للمجلس الإدارة		
040 السياسات والإجراءات	120 الموضوعية		1200
050 التنسيق	130 الإخلال بالاستقلالية والموضوعية		
060 رفع التقارير إلى الإدارة العليا والمجلس الإدارة	210 الكفاءة المهنية		
070 الخدمات المقدمة من الخارج والمسؤولية التنظيمية للمراجعة الداخلية	220 العناية المهنية اللازمة		2100
110 التحكم المؤسسي (المساهمة في حوكمة المؤسسة)	230 التطوير (التعليم المهني) المستمر		
120 إدارة المخاطر	310 متطلبات ضمان الجودة وبرنامح التحسين تقييم برامج الجودة		
130 الرقابة	311 التقييم الداخلي للممارسة المراجعة	2200	2300
201 اعتبارات التخطيط	312 التقييم الخارجي للتدقيق الداخلي		
210 أهداف القيام بالعمل	320 تقارير عن ضمان الجودة وتحسين البرنامج		
220 نطاق العمل	321 إستخدام عبارة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية		
230 تخصيص موارد العمل	322 الإفصاح عن عدم الالتزام بالمعايير والقواعد الأخلاقية		
240 برامج العمل			
310 تحديد العلوامات			
320 التحليل والتقييم			
330 تسجيل المعلومات			
340 الإشراف			
410 معايير توصيل النتائج		2400	
420 جودة الاتصال			
421 الخطأ و السهو			
430 استخدام عبارة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية			
431 الإفصاح عن عدم الالتزام بالمعايير والقواعد			

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

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

جدول رقم (02): الغرض والسلطة والمسؤولية

المجموع	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1					1
1					1
1					1
3					
1					
المتوسط					

المصدر: من إعداد الباحثين

جدول رقم (03): الغرض والسلطة والمسؤولية

المجموع	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
2				2	
2				2	
2				2	
2				2	
2				2	
2				2	
2				2	
4		4			
3			3		
1					1
1					1
1					1
1					1
1					1
1					1
1,84615					
المتوسط					

المصدر: من إعداد الباحثين

جدول رقم (04): الكفاءة والعناية المهنية

المجموع	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
3			3		
4		4			
4		4			
4		4			

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

المصدر: من إعداد الباحثين

جدول رقم (05): توكيد الجودة وتحسين البرنامج

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

المصدر: من إعداد الباحثين

الجدول رقم (06): إدارة نشاط التدقيق الداخلي

المجموع	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	إدارة نشاط التدقيق الداخلي
1					1	تفي نتائج نشاط المراجعة الداخلية بالعرض والمسؤولية الواردة في ميثاق التدقيق الداخلي
1					1	يتوافق نشاط المراجعة الداخلية مع تعريف التدقيق الداخلي والمعايير
1					1	يبيد الأفراد الذين يقومون بنشاط المراجعة الداخلية التزامهم بقواعد الأخلاقيات والمعايير

تشخيص وظيفة المراجعة الداخلية على ضوء المعايير الدولية للمراجعة الداخلية

4		4			يتم بناء خطط قائمة على تحديد المخاطر و أولويات نشاط المراجعة الداخلية، بما يتفق مع أهداف المنظمة.
2			2		للمراجع أن يحكم بنفسه ويحدد إطارا للمخاطر بعد التشاور مع مجلس الإدارة.
2			2		تستند خطة نشاط المراجعة الداخلية في التكاليف على تقييم موثق للمخاطر
4		4			يحدد المراجع الداخلي وينظر في توقعات الإدارة العليا، أو مجلس الإدارة، وغيرهم من أصحاب المصلحة، عند إبداء الرأي وتقديم الاستنتاجات الأخرى.
4		4			توصيل خطط نشاط المراجعة الداخلية والمتطلبات من الموارد ، بما في ذلك التغييرات المؤقتة الهامة، إلى الإدارة العليا والمجلس الإدارة لمراجعتها والموافقة عليها
4		4			توصيل تأثير وجود القيود أو عدم وجودها على الموارد المطلوبة.
3			3		يختار المراجع الداخلي الموارد المناسبة والكافية، و استعمالها على نحو فعال لتحقيق الخطة المعتمدة
1				1	يضع المراجع الداخلي سياسات وإجراءات لتوجيه نشاط المراجعة الداخلية
3			3		يكون شكل ومضمون السياسات والإجراءات بحسب حجم وهيكل نشاط المراجعة الداخلية وتعقيد عملها
1				1	تبادل المعلومات وتنسيق الأنشطة مع الغير من مقدمي الخدمات الداخلية والخارجية وخدمات استشارية لضمان التغطية المناسبة والحد من الازدواجية في الجهود
5	5				تقدم تقارير دورية إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة حول مهامه والأداء النسبي لخبطه
2			2		يشمل التقرير مستوى المخاطر كبيرة وقضايا الرقابية، بما في ذلك مخاطر التلاعب والغش، وقضايا الحوكمة
4		4			ويتم تحديد وثيرة ومضمون التقارير بالمناقشة مع الإدارة العليا ومجلس إدارة
4		4			على الطرف الخارجي أن يعلم بأن المنظمة لديها مسؤولية الحفاظ على فعالية نشاط المراجعة الداخلية في حال تقديم خدمات لها
2,71					المتوسط

المصدر: من إعداد الباحثين

الجدول رقم (07): طبيعة العمل

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

المصدر: من إعداد الباحثين

الجدول رقم (08): التخطيط للقيام بأعمال التكاليف

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

2				2	تحديد أهداف النشاط والوسائل التي يتم مراجعتها وإجراءات الرقابة على ذلك
2				2	مخاطر الجوهرية للنشاط، والأهداف، والموارد، والعمليات والوسائل التي يتم من خلالها الحفاظ على مستوى مقبول من المخاطر
2				2	مدى كفاية وفعالية إدارة المخاطر في نشاط وإجراءات الرقابة مقارنة مع الإطار المعياري الرقابة
2				2	الفرص المتاحة لإجراء تحسينات جوهرية على إدارة مخاطر النشاط وإجراءات الرقابة عليه
1				1	في حال التخطيط لتكليفات خارج المنظمة، تتم مناقشة موثقة معكم
1				1	إقامة اتفاق مع عملاء حول تكليفات الاستشارات ويكون هذا الاتفاق موثقا بالنسبة للتكليفات الجوهرية.
4	4				يحدد نطاق كافي لبلوغ أهداف التكلفة
4	4				يشمل نطاق العمل الأنظمة ذات الصلة، والسجلات، والأفراد، والممتلكات المادية، بما فيها تلك الخاضعة للملكية لأطراف خارجية
1				1	إذا كانت هناك فرص استشارية هامة خلال تكليفات التأكيد، فيجب إعداد اتفاق موثق محدد للأهداف والنطاق والمسؤوليات
1				1	في تنفيذ التكليفات والاستشارات، يتم تحديد نطاق عمل كافي للتحقيق الأهداف المتفق عليها
1				1	يتم خلال التكليفات الاستشارية، أن يفحص نظام الرقابة بما يتفق مع أهداف التكلفة، دون إهمال القضايا الجوهرية الرقابية
4	4				يتم تحديد الموارد المناسبة والكافية لتحقيق أهداف التكلفة استنادا إلى تقييم طبيعة وتعقيد كل عنصر من التكلفة، ضيق الوقت، والموارد المتاحة
4	4				يتم إعداد وتوثيق برامج العمل الذي يحقق أهداف التكلفة.
4	4				يشمل برنامج العمل على إجراءات لتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات أثناء بالتكلفة، ويتم الموافقة على برنامج العمل قبل تنفيذه، وكذا الموافقة على أية تعديلات
1				1	قد تختلف برامج العمل الخاصة بالاستشارات في الشكل والمضمون، وهذا يتوقف على طبيعة التكلفة.
2,27					المتوسط

المصدر: من إعداد الباحثين

الجدول رقم (09): معيار أداء التكلفة

المجموع	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
5	5				
5	5				
5	5				
5	5				
5	5				
5	5				
4		4			
1					1
2				2	
4					

المصدر: من إعداد الباحثين

الجدول رقم (10): توصيل النتائج

المجموع	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
4		4			
4		4			
4		4			

تشخيص وظيفة المراجعة الداخلية على ضوء المعايير الدولية للمراجعة الداخلية

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

المصدر: من إعداد الباحثين

الجدول رقم (11) : متابعة مدى التقدم

المجموع	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	
1					1	تتم إقامة وصيانة نظام لمتابعة النتائج التي تم توصيلها إلى الإدارة.
1					1	يتم إرساء عملية المتابعة لمراقبة والتأكد من تنفيذ الإجراءات الإدارية على نحو فعال أو أن الإدارة العليا قد قبلت مخاطر التي لم يتم اتخاذ إجراءات بشأنها
1					1	نتائج التكاليف الاستشارية بالقدر المتفق عليها مع العميل.
1						المتوسط

المصدر: من إعداد الباحثين

الجدول رقم (12) : قبول قرار الإدارة العليا للمخاطر

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

المصدر: من إعداد الباحثين

- الإحالات والمراجع :

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

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

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

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

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

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