

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة اكلي محند اولحاج
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: المحاسبة و المالية

الموضوع:

دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات

دراسة حالة الشركة الوطنية للسيارات الصناعية

CIR

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المحاسبة و المالية

تخصص: محاسبة و تدقيق

تحت إشراف الأستاذة:

شكري معمر سعاد

من إعداد الطالبة:

معوج ذهبية

أعضاء لجنة المناقشة

أة/سعادة فتحية.....رئيسة

أة/ شكري معمر سعاد.....مشرفة

أة/ جاودي حورية.....مناقشة

السنة الجامعية: 2015/2014

شكر و تقدير

الحمد و الشكر لله الذي وفقني في انجاز و إتمام هذا العمل المتواضع فله الحمد كثيرا

طيبا مباركا.

أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذة المشرفة شذري معمر سعاد على ما قدمته لي من نصائح وتوجيهات، وعلى تواضعها وصبرها وحرصها على إتمام وإخراج هذا العمل العلمي.

كما أتقدم بالشكر إلى السادة إدارات مديرية المراجعة الداخلية ومراقبة التسيير لفرع الهياكل الصناعية بالروبية، الذين أعانوني على إتمام الجانب التطبيقي.

في الأخير أشكر كل من ساعدني من قريب أو بعيد على انجاز هذه المذكرة.

إهداء

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى أغلى إنسان في الوجود إلى قرة عيني والشمعة التي احترقت

لتضيء طريقي جدتي الغالية أطل الله في عمرها ها أنا قد وفيت بعهدي لكي

إلى النسمة التي تنعش أنفاسي كلما تملكني الإحساس باليأس

إلى من أقف منحنية طالبة رضاها

إلى أمي الحنون

إلى من علمني معنى التحدي والصمود إلى معلمي الأمثل

وقدوتي الحسنة إلى أجمل ما أملك في الوجود

أبي العزيز

إلى إخوتي: أمين، أسامة، إسلام حفظهم الله

إلى عمي وزوجته وأبنائه: أمينة، سيد علي، دنيا

إلى عماتي وخالاتي و أولادهم

إلى صديقاتي: سهام، ليزا، أمينة، فاطمة الزهراء، أميرة

إلى كل من يعرفني من قريب أو بعيد

ملخص:

تسعى هذه الدراسة إلى إبراز دور وظيفة المراجعة الداخلية وكيفية مساهمتها كألية رقابية لتطبيق قواعد حوكمة الشركات في ظل الجهود الرامية إلى تطوير وتحسين تسيير الشركات الجزائرية، فقصد تدعيم الجانب النظري من الدراسة قمنا باستعراض الأدبيات التي تناولت المفاهيم والمبادئ النظرية للمراجعة الداخلية وحوكمة الشركات، وفيما يخص الجانب التطبيقي وللوقوف على الواقع الجزائري قمنا بدراسة حالة الشركة الوطنية للسيارات الصناعية قصد تشخيص وضعيتها ومحاولة تعميمها على باقي الشركات الجزائرية.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، المراجعة الداخلية، إدارة المخاطر، الرقابة الداخلية.

Résumé :

La présente étude vise à montrer le rôle de la fonction d'audit interne et la méthode de son participation comme mécanisme de contrôle administratif pour appliquer les règles de la gouvernance des sociétés dans le cadre des efforts ayant pour but le développement et l'amélioration de la gestion des sociétés algériennes, Afin de consolider l'aspect théorique de l'étude, nous avons exposé la déontologie qui a touché les concepts et principes théoriques de l'audit interne et la gouvernance des sociétés, En ce qui concerne le coté pratique, pour examiner l'expérience et la réalité en Algérie, nous avons étudié le cas de la société nationale de véhicule algérienne afin de tenter de le généraliser pour le reste des sociétés algériennes.

Les mots-clés : Gouvernance des Sociétés, l'audit Interne, Management des risques contrôle interne.

فهرس المحتويات

الصفحة

I.....	قائمة الأشكال
II.....	قائمة الجداول
III.....	قائمة الملاحق
د - أ.....	المقدمة

الفصل الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية

02.....	تمهيد
03.....	المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية
03.....	المطلب الأول: نشأة المراجعة الداخلية
04.....	المطلب الثاني: تعريف المراجعة الداخلية و أهميتها
09.....	المطلب الثالث: أهداف المراجعة الداخلية وأنواعها
12.....	المبحث الثاني: الإجراءات العملية لتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية
12.....	المطلب الأول: خطوات تنفيذ المراجعة الداخلية
17.....	المطلب الثاني: تقنيات المراجعة الداخلية
23.....	المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية
30.....	المبحث الثالث: إدارة المراجعة الداخلية
30.....	المطلب الأول: خلية المراجعة الداخلية

32	المطلب الثاني: موضع إدارة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي
36	المطلب الثالث: تنظيم إدارة المراجعة الداخلية
41	خلاصة

الفصل الثاني: انعكاسات المراجعة الداخلية على تطبيق حوكمة الشركات

43	تمهيد
44	المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات
44	المطلب الأول: العوامل التي ساهمت في ظهور حوكمة الشركات
46	المطلب الثاني: نشأة و تعريف حوكمة الشركات
49	المطلب الثالث: أهمية حوكمة الشركات و أهدافها
52	المبحث الثاني: أسس حوكمة الشركات
52	المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات
54	المطلب الثاني: ركائز حوكمة الشركات و محدداتها
56	المطلب الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات
58	المبحث الثالث: اسهامات المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات
58	المطلب الأول: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية
61	المطلب الثاني: دور المراجعة الداخلية في تحسين عمليات إدارة المخاطر
65	المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات

67	المطلب الرابع: إطار مقترح لتطوير فعالية المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات.....
70	خلاصة.....

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في الشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

72	تمهيد.....
73	المبحث الأول: التعريف بالشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI.....
73	المطلب الأول: نشأة الشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI.....
76	المطلب الثاني: أهداف الشركة وأهم نشاطاتها ومنتجاتها.....
79	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للشركة الوطنية للسيارات الصناعية ومهام مديرياته.....
83	المبحث الثاني: تقديم المراجعة الداخلية في قسم الهياكل الصناعية CIR.....
83	المطلب الأول: تقديم قسم الهياكل الصناعية لروية CIR.....
86	المطلب الثاني: مسار المراجعة الداخلية في فرع الهياكل الصناعية CIR.....
89	المطلب الثالث: العوائق التي تواجه عمل المراجعة الداخلية في الشركة.....
91	المبحث الثالث: استقصاء حول مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات...91
91	المطلب الأول: استقصاء حول المراجعة الداخلية في فرع الهياكل الصناعية CIR.....
93	المطلب الثاني: استقصاء حول إسهامات المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات في فرع الهياكل الصناعية CIR.....
96	خلاصة.....

98.....	الخاتمة
102.....	المراجع
108.....	الملاحق

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
08	أهداف المراجعة الداخلية	(1-1)
33	موضع إدارة المراجعة الداخلية وفقا للجنة المراجعة	(2-1)
34	موضع إدارة المراجعة الداخلية وفقا للإدارة العليا	(3-1)
35	المطالب المنافسة على وظيفة المراجعة الداخلية	(4-1)
36	تنظيم المراجعة الداخلية المركزية	(5-1)
37	تنظيم المراجعة الداخلية اللامركزية	(6-1)
38	تنظيم المراجعة الداخلية المختلطة	(7-1)
49	خصائص حوكمة الشركات	(1-2)
60	نظام الرقابة الداخلية	(2-2)
80	الهيكل التنظيمي للشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI	(1-3)
85	الهيكل التنظيمي لفرع الهياكل الصناعية CIR	(2-3)

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
91	استقصاء حول دور المراجعة الداخلية في فرع الهياكل الصناعية CIR	(1-1)
93	استقصاء حول اسهامات المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات في فرع الهياكل الصناعية CIR	(2-1)

الصفحة	العنوان	الرقم
108	برنامج المراجعة	01
109	الأمر بالمهمة	02
110	تقرير المراجع الداخلي	03
111	تقرير الرئيس المدير العام	04
112	متابعة التوصيات	05

تزايد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات في العديد من الاقتصاديات المتقدمة و الناشئة خلال العقود القليلة الماضية وخاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية، وكذلك الافلاسات التي تعرضت لها العديد من الشركات الكبرى في العالم مثل شركة انون للطاقة سنة وشركة آرثر أندرسون للمراجعة سنة 2001.

ومع انتشار الشركات العملاقة و المتعددة الجنسيات في العديد من دول العالم، اتجهت هذه الأخيرة نحو رفع القيود والحواجز الجمركية لاستقطاب أكبر حجم ممكن من رؤوس الأموال و الاستثمارات، من خلال الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات التي أصبحت تمثل معيارا لوجود بيئة استثمارية شفافة و واضحة المعالم، و لقد أصبحت الشركات مطالبة بتطوير و تحسين أدائها و إيجاد أنظمة رقابية قوية و متطورة تمكنها من القيام بمسؤولياتها المختلفة وتساعدتها على الاستخدام الأمثل لمواردها الاقتصادية، حيث أنه رغم امتلاك الإدارة لمهارات وقدرات وإمكانيات إلا أنها لا تستطيع أن تلم بكل الجوانب المتعلقة بنشاط الشركة. هذا ما دفع بإدارات ومجالس إدارات الشركات إلى الاستعانة بخدمات أشخاص تتوفر لديهم الكفاءة العلمية و الخبرة العملية، ويتسمون بالاستقلالية في آرائهم ونظرتهم للأمر ليقوموا بالمتابعة والرقابة المستمرة لكافة نشاط الشركة، وتقديم التوصيات والمقترحات اللازمة لذلك، وهؤلاء الأشخاص هم المراجعون الداخليون.

تعتبر المراجعة الداخلية إحدى أهم آليات الرقابة التي يتم الاعتماد عليها لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وذلك لما توفره المراجعة الداخلية من الاستشارات والتحليلات و الاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات، وإجراءات إدارة المخاطر وتقويم نظام الرقابة الداخلية التي يحتاج إليها مجلس الإدارة لحماية حقوق المساهمين و أصحاب المصالح بالشركة.

1- الإشكالية:

و على ضوء ما سبق يتم صياغة الإشكالية التالية:

إلى أي مدى يمكن للمراجعة الداخلية أن تساهم في تفعيل حوكمة الشركات؟

2- الأسئلة الفرعية:

انطلاقا من الإشكالية قمنا بصياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي علاقة المراجعة الداخلية بالرقابة الداخلية؟



- هل يمكن اعتبار المراجعة الداخلية كأحد أطراف حوكمة الشركات؟ وكيف؟
- كيف يمكن للشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI أن تقوم بتطبيق حوكمة الشركات بواسطة المراجعة الداخلية؟

3- الفرضيات:

كإجابات مبدئية للأسئلة الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- تعتبر المراجعة الداخلية وظيفية داخل الشركة وتمثل أحد عناصر الرقابة الداخلية.
- تقوم المراجعة الداخلية على الرقابة على العمليات المالية والإدارية داخل الشركة مما يساهم في تطبيق حوكمة الشركات.
- تقوم الشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI بتطبيق حوكمة الشركات عن طريق وضع خلية خاصة بالمراجعة الداخلية تسهر على رقابة أعمال الشركة المالية والإدارية.

4- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في الجوانب التالية:

- أن المزيد من الانفتاح الاقتصادي يؤدي إلى استقطاب الشركات الأجنبية إلى الجزائر، مما يتطلب توفير بيئة استثمارية تتسم بالشفافية والحرص على ضمان وحماية مصالح المساهمين وكل الأطراف التي لها مصلحة بالشركة، من خلال تطبيق آليات الرقابة الكفيلة بتحقيق ذلك؛
- إبراز الدور الهام للمراجعة الداخلية واسهامها في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، الأمر الذي يؤدي للتقليل من المخاطر التي تتعرض لها الشركات وكذا الرفع من مستوى أدائها.

5- أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- إبراز دور حوكمة الشركات من خلال تحديد مختلف المبادئ و الخصائص الجيدة لإدارة الشركات.
- محاولة تحديد الكيفية التي تمكن المراجعة الداخلية من إرساء وتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

- محاولة الوقوف على المشاكل التي تواجه حوكمة الشركات الاقتصادية الجزائرية.

6- أسباب اختيار الموضوع:

تتحلى أسباب اختيار الموضوع من خلال ما يلي:

- الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال تخصص محاسبة وتدقيق؛
- الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات خصوصا في ظل التطورات الحالية؛
- محاولة إثراء المكتبة الجامعية لقلة الدراسات التي تناولت موضوع المراجعة الداخلية ودورها في تفعيل حوكمة الشركات.

7- المنهج المتبع في الدراسة:

قصد الإجابة عن الإشكالية المطروحة وبهدف الامام بمختلف جوانب البحث واختبار صحة الفرضيات، سيتم دراسة البحث وفق المنهج الوصفي، قصد وصف المراجعة الداخلية و حوكمة الشركات، وكذا المنهج التحليلي لتحليل دور المراجعة الداخلية كآلية لتطبيق حوكمة الشركات.

8- الدراسات السابقة:

- نقاز أحمد، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار - دراسة حالة مجمع صيدال -، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الأغواط، 2007.

يمثل هدف هذه الدراسة في إبراز الأهمية و درجة الاستفادة من المراجعة الداخلية في العملية التسييرية بصفة عامة وعملية اتخاذ القرارات بصفة خاصة، و خلص الباحث في هذه الدراسة إلى أن عملية اتخاذ القرارات في الشركة بمختلف مستوياتها الإدارية من العمليات الأساسية، إلا أن الإقبال على اتخاذ القرارات مهما كان نوعها (إستراتيجية، تكتيكية، تنفيذية) يحتاج إلى معلومات مؤهلة لذلك، هذا الأمر الذي جعل من المراجعة الداخلية أداة تضمن هذا النوع من المعلومات.

- عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات: دراسة ميدانية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2009.

تمحورت إشكالية هذه الدراسة حول كيفية الإستفادة من المراجعة الداخلية كأداة لتطبيق حوكمة الشركات، وخلص صاحب هذه الدراسة إلى أن عمل المراجعة الداخلية يركز على ثلاثة عناصر أساسية على أساسها تحدد درجة تأثيرها في حوكمة الشركات، وتمثل هذه العناصر في أهلية المراجع الداخلي، استقلالته، وجودة أداء عمله. كما ركز الباحث على دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

- لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة حالة مجمع صيدال، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة ورقلة، 2011.

يمثل هدف هذه الدراسة في إبراز دور وظيفة المراجعة الداخلية وكيفية مساهمتها في تطبيق قواعد حوكمة الشركات في ظل الجهود الرامية إلى تطوير وتحسين تسيير الشركات الجزائرية.

9- هيكل الدراسة

قصد الامام بجوانب الموضوع تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، الأول والثاني خصصناه للدراسة النظرية أما الفصل الثالث يمثل الجانب التطبيقي للدراسة.

الفصل الأول بعنوان "الإطار العام للمراجعة الداخلية" حيث قسم إلى ثلاثة مباحث، الأول ماهية المراجعة الداخلية كما تم التطرق إلى الإجراءات العملية لتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية في المبحث الثاني، أما المبحث الثالث خصصناه لإدارة المراجعة الداخلية.

أما الفصل الثاني "انعكاسات المراجعة الداخلية على تطبيق حوكمة الشركات" قسم إلى ثلاثة مباحث، الأول ماهية حوكمة الشركات، وفيما يخص المبحث الثاني تطرقنا إلى أسس حوكمة الشركات، أما المبحث الثالث خصص لإسهامات المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات.

وفيما يخص الفصل الثالث "دراسة تطبيقية في الشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI"، قسم إلى ثلاث مباحث، في المبحث الأول قمنا بالتعريف بالشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI، كما قمنا بتقديم المراجعة الداخلية في فرع الهياكل الصناعية CIR، أما في المبحث الثالث قمنا بإعداد استقصاء حول دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات.

الفصل الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية

تمهيد:

إن التطور العلمي و التكنولوجي الذي ظهر بوضوح في العصر الحالي و ما أصاب قطاع الأعمال من تطور كبير وأيضاً ظهور شركات متعددة الجنسيات، أدى للحاجة الماسة لمعلومات موثوقة فيها و دقيقة حول نشاط الشركات وذلك عن طريق أداة إدارية تعمل على مساندة في العملية الرقابية، والتي تعطي ثقة أكبر لأصحاب المشروع والمستفيدين منه بأن أعمالهم يتم إنجازها وفقاً لما هو مخطط له و وفق الأنظمة والقوانين، و أن أصول و التزامات الشركة حقيقية و يتم المحافظة عليها، فتمدها بالتقارير من أجل معرفة الإختلالات و الأخطاء التي تحدث في الشركة، و بالتالي تستطيع الإدارة إتخاذ قراراتها بناءً على المعطيات التي توفرها لها هذه الجهة والمتمثلة في وحدة المراجعة الداخلية.

و منه فإن الشركات اليوم بحاجة إلى وجود وحدات للمراجعة الداخلية بها، إذ أنها تمتاز بـكبر حجمها و تشعب عملياتها بدرجة يصعب عليها أن تتمكن الإدارة العليا للشركة من الرقابة على جميع العمليات و الأنشطة بداخلها، فلا يكفي أن تقوم الإدارة العليا بوضع أنظمة رقابية تضبط بها العمل داخل الشركة و أن تضع القوانين واللوائح التي تحكم عمل الموظفين لديها وإنما لابد من وجود من يقوم بمتابعة هذه الأنظمة للتأكد من أنها تعمل بكفاءة و فعالية، وكذلك تتأكد من التزام الموظفين داخل الشركة بالقوانين والتعليمات و اللوائح التي تقوم الإدارة العليا بتعميمها عليهم.

فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية وهي:

- المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية؛

- المبحث الثاني: الإجراءات العملية لتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية؛

- المبحث الثالث: إدارة المراجعة الداخلية.

الفصل الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية

سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى نشأة المراجعة الداخلية، ومفهومها وكذا أهميتها وأنواعها المختلفة.

المطلب الأول: نشأة المراجعة الداخلية

لقد أدى تعقد و توسع أنشطة الشركة إلى ظهور الحاجة إلى المراجعة الداخلية والتي ظهرت بعد المراجعة الخارجية بوقت طويل، وأدى اهتمام إدارة الشركة بالتعرف على مدى كفاءة أداء العاملين فيها وتنفيذهم لسياستها وتوجيهاتها إلى ضرورة وجود محاسب داخلي يقوم بتقييم الأنشطة الداخلية في الوحدة وفحص الأداء المحاسبي فيها يطلق عليه اسم المراجع الداخلي.

المراجعة الداخلية مهنة جديدة إذا ما قورنت بالمراجعة الخارجية بحيث يرجع ظهورها إلى الأزمة الاقتصادية لسنة 1929 في الولايات المتحدة الأمريكية والتي أثرت سلبا على المؤسسات و أدت إلى ضرورة المراقبة الدقيقة للحسابات بهدف تخفيض تكاليف المراجعة الخارجية، ورغم اعتماد المؤسسات الأمريكية على مكاتب المراجعة الخارجية التي كانت مهمتها التصديق على الحسابات السنوية، ظهرت الحاجة إلى وسيلة لتخفيض مبالغ المصاريف الناتجة عن كثرة الأعمال التحضيرية التي يقوم بها المراجع الخارجي من جرد، تحليل الحسابات، وتم اقتراح القيام بهذه الأعمال من طرف أشخاص من داخل الشركة¹.

ومنه ظهر المراجعين الداخليين بما أنهم يقومون بأعمال المراجعة دون تقديم نتائج أعمالهم، واقتصر عملهم على مساعدة المراجعين الخارجيين والمساهمة في تحقيق الأهداف المسطرة أي تخفيف نفقات الشركة ومنه ولدت الكلمة وليس المهنة.

أدى الاعتراف بالمراجعة الداخلية كمهنة إلى إنشاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة I.I.A سنة 1941، ويهتم بوضع معايير المهنة وعقد امتحانات تأهيلية تمنح على إثرها شهادة مراجع داخلي معتمد².

تعتبر هذه الوظيفة حديثة الاستعمال في الجزائر، فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988م الذي ينص على

¹ Jaque Renard, **théorie et pratique de l'audit interne**, édition d'organisation, 3^{eme} édition, France 2000, P : 27.

² فتحي رزق السوافيري، أحمد عبد الملك، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص:81.

الفصل الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية

أنه: " يتعين على المؤسسات الاقتصادية العمومية تنظيم و تدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في الشركة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها " ¹.

كما تنص المادة 40 من القانون 01/91 على " أن المؤسسات الاقتصادية العمومية مدعوة لإقامة وتدعيم نظم داخلية لمراجعة المؤسسات وتحسين طرق أدائها بشكل ملحوظ " ².

المطلب الثاني: مفهوم المراجعة الداخلية

عرف تعريف المراجعة الداخلية تطورا صاحب تطور مراحل نشأتها، و عليه سيتم تحديد تعريفها و نشأتها.

أولا: تعريف المراجعة الداخلية

عرف مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية المراجعة الداخلية على أنها "وظيفة تؤديها هيئة مؤهلة من الموظفين، وتتناول الفحص الانتقادي المنظم والتقييم المستمر للخطط والسياسات و الاجراءات ووسائل الرقابة الداخلية وأداء الإدارات و الأقسام المختلفة بهدف التحقق من مدى الإلتزام بهذه الخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة ومدى كفاءتها وفعاليتها وأداء الإدارات و الأقسام " ³.

أما المعهد الفرنسي للمراجعين والمستشارين الداخليين (IFACI) المراجعة الداخلية على أنها "نشاط تقييمي مستقل، يهدف إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية وغيرها من أجل خدمة الإدارة وبالتالي فهي رقابة إدارية تمارس عن طريق قياس وتقويم درجة كفاية أنظمة الرقابة الأخرى " ⁴.

كما تعرف المراجعة الداخلية بأنها " نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء الشركة الضمانات الكافية حول درجة التحكم في العمليات، وإعطاء نصائح من أجل القيام بالتحسينات الضرورية والتي تساهم في خلق القيمة المضافة " ⁵.

¹ عيادي محمد لمن، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، 2008/2007، ص: 102.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 20 المؤرخة في 27/04/1991، ص: 112.

³ عطاء الله محمود شوقي، دراسات متقدمة في المراجعة، مكتب الشباب، مصر، 1994، ص: 202.

⁴ عبد الله أحمد سويلم الحسان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة التكنولوجيا للمعلومات، دار الراجعية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص: 57.

⁵ وليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، السعودية، 1986، ص: 26.

الفصل الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية

و لقد عرفها HAMMINI ALLEL على أن المراجعة الداخلية وظيفة رقابية داخلية ترتبط مباشرة بمدير الشركة يقوم بها شخص أو أشخاص مؤهلون تابعون تنظيماً للإدارة العليا ومستقلون عن باقي الوظائف بما فيها المحاسبة والمالية.¹

أما في عام 2001 تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة المراجعة الداخلية و تم تعريفها على أنها: نشاط مستقل موضوعي، تأكيد و استشاري مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة و لتحسين عملياتها، و هو يساعد الشركة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم و دقيق لتقييم و تحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، الرقابة وحوكمة الشركات.

ثانياً: أهمية المراجعة الداخلية:

تعتبر المراجعة الداخلية مهمة بالنسبة للمستثمرين وأصحاب الأموال الذين يميزون باستعمالهم للبيانات والقوائم المالية في اتخاذ القرارات، ومن المستفيدين من المراجعة نذكر²:

1- مسيرو الشركات

يتجه مسيرو المؤسسات بدرجة كبيرة للتأكد من أنّ الأهداف المسطرة قد تمّ بلوغها والتحقق من أن نظام المتابعة والمراجعة الدورية للحسابات المقدمة عبارة عن معلومات مقنعة وصادقة والتي يمكن أن تؤخذ كقاعدة لاتخاذ القرارات التسييرية.

2- المساهمون وملاك الشركة

يتجه اهتمام المسيرين إلى نتائج المراجعة الداخلية وهذا للتأكد من:

- قدرة تسيير المسؤولين؛
- الاستغلال الجيد والأمثل للأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة؛
- الكشف عن أخطاء الغش ومنع حدوثها أو على الأقل الحد من انتشارها.

¹ Hammini ALLEL, **Le Contrôle Interne et L'élaboration du Bilan Comptable : entreprise publique économique office des Publication Universitaires**, Alger, 2003, P : 35.

² محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص: 15.

3- الدائنون والموردون

إن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعاملات والتي تتم بين الشركة، متعاملاتها ودائنيها حيث يمكن أن يستعينوا برأي المراجع في القوائم المالية والمركز المالي، كما أن درجة السيولة والربح تعدان ذات أهمية قصوى لهم وبالتالي فهي تعتبر كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية أو اتجاههما.

4- الغير

- **المستثمرون:** تلعب المراجعة الداخلية دور هاماً بالنسبة للمستثمرين، فهي تتقدم كضمان أساسي لطلب القروض والتحرك في حالات العسر المالي أو قرار الإفلاس أو في حالة استثمارات إضافية؛
- **الهيئات الحكومية:** تؤسس هيئات الدولة سياستها المتعلقة بالتخطيط، المراقبة، الضريبة على قاعدة التقرير المعد من طرف المراجع وكذا لحماية المؤسسات وخاصة العمومية منها بتوفير نظام رقابة داخلية سليم؛
- **إدارة الضرائب:** إن احترام النصوص التشريعية، والقانونية وكذا المبادئ المحاسبية المقبولة بصفة عامة تسمح بتحقيق خاصية المصدقية والثقة في الحسابات أمام إدارة الجباية وكذا لتحديد الوعاء الضريبي وإعطاء المصدقية للتصريحات الضريبية.

وعليه، يمكن الوقوف على أهمية المراجعة الداخلية من خلال النقاط التالية¹:

- ✓ العمل على زيادة الثقة والتأكد من سلامة المعلومات وكفائتها حتى يتسنى لمستعملها اتخاذ أنجع القرارات وتخفيض مخاطر اتخاذ القرارات غير السليمة.
- ✓ إعطاء مصداقية لما تقدمه الشركة من بيانات ومعلومات محاسبية لمالكي المؤسسات والمساهمين في رأس مالها.
- ✓ الموردون والمتعاملون مع الشركة فهم كذلك يهتمون بنتائج المراجعة حتى يتعرفوا على مدى سلامة مركزها المالي السيولة المتاحة لديها، الشيء الذي يزيد من ثقتهم في استرجاع حقوقهم ويزيد من اتساع مجال المعاملات مع هذه الشركة. كذلك أصحاب المدخرات والذين هم بصدد توجيهها إلى الاستثمار، فهم يعتمدون على مختلف القوائم المالية ويستعينون بمختلف المعلومات المحاسبية، ويبحثون عن التوجيه الذي يستطيع أن يحقق لهم عائداً معتبراً. وحتى البنوك عند منحها للقروض، فهي تقوم بفحص ومراجعة مختلف البيانات والمعلومات المالية

¹ نقاز محمد، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، 2007، ص: 47.

الفصل الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية

المستخلصة من المؤسسات والشركات، ولا تمنح القروض ذات الأجل الطويل أو القصير إلا إذا تم التحقق من صحة المعلومات التي سلمت لها.

ثالثاً: أهداف المراجعة الداخلية

لقد تطورت أهداف المراجعة الداخلية و أصبحت تتماشى مع التطورات الاقتصادية الحديثة حيث تطورت من اكتشاف الأخطاء و الغش و التلاعبات و أصبحت تهتم بكل النشاطات و الوظائف في الشركات، حيث يمكن تقسيم أهداف المراجعة الداخلية إلى هدفين هما¹:

1- حماية ممتلكات الشركة و مصالحها

يسعى المراجع الداخلي إلى حماية مصالح الشركة و ممتلكاتها من الغش و الأخطاء و الضياع و الانحراف باستخدام إجراءات ملائمة كما يسعى إلى إظهار نواحي الضعف عن طريق فحص دقة البيانات المحاسبية ويعتمد لتحقيق هذا الهدف على برنامج لمراجعة النواحي المالية والمحاسبية عن طريق المراجعة المالية، و تتضمن فحص كل من النظام المحاسبي والرقابة الداخلية للتأكد من سلامتها و فعاليتها من حيث التصميم و التنفيذ و اختيار السجلات المناسبة و القوائم المالية و تحقيق عناصر المركز المالي.

2- البناء و الإصلاح

عن طريق تقديم توصيات لإجراء التعديلات اللازمة على نواحي النشاط، و تعتمد في هذا المجال على قياس و تقييم ومراجعة خطط و سياسات و إجراءات الإدارة عن طريق القيام بمراجعة خاصة تتعلق بمختلف نشاطات الشركة وهو ما يعرف بمراجعة الأعمال و التي تهدف إلى تقييم مدى تخصص قسم أو نشاط معين للبرنامج المسطر من طرف الإدارة.

و يبين الشكل التالي الأهداف الأساسية للمراجعة الداخلية:

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، الأردن، 2003، ص: 167.

الشكل رقم (1-1): أهداف المراجعة الداخلية

هدف البناء

و يعني اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص و المطابقة و تقديم النصح للإدارة وعلى ذلك يعمل المراجع الداخلي بالإضافة إلى مراجعة العمليات الحسابية و المالية إلى:

- التحقق من مدى الالتزام بالسياسات و الاجراءات و الخطط الموضوعة؛
- التحقق من مدى سلامة إجراءات حماية الأصول؛
- اقتراح بتطوير و تحسين الأداء.

هدف الحماية

يتم القيام بأعمال الفحص و المطابقة بين الأداء الفعلي و المعايير الموضوعة لكل من:

- سياسات الشركة؛
- نظم الرقابة الداخلية؛
- سجلات الشركة؛
- قيم الشركة؛
- أنشطة الشركة؛
- أنشطة التشغيل.

المصدر: فتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص: 35.

المطلب الثالث: أنواع المراجعة الداخلية

للمراجعة الداخلية أنواع عديدة وتعدد أنواعها يؤثر على جوهر العملية، حيث يمكن إدراجها وفق المعيارين

التاليين:

1- حسب طبيعة المراجعة: وتميز من خلال هذا المعيار بين كل من¹:

- **المراجعة المستمرة:** تعني المراجعة المستمرة طوال السنة للأنشطة التي ترى الإدارة العليا في الشركة ضرورة متابعتها ومراجعتها صورة مستمرة بسبب أهمية النشاط أو المهام، أو بسبب ضخامة حجم الأموال والنقدية أو الحسابات المعينة تحقيقاً لأهداف معينة يحددها مجلس الإدارة أ الإدارة العليا.
- **المراجعة النهائية:** يتم إجراء أعمال المراجعة النهائية بعد إقفال السنة المالية موضوع المراجعة، بالإضافة واستكمالاً إلى ما سبق القيام به في المراجعة المستمرة من خلال المراجعة الفصلية أو المرحلية، يتم التأكد من صحة البيانات المالية والمحاسبية المعدة بواسطة الإدارة المالية لتقديمها إلى الإدارة العليا و مجلس الإدارة ومطابقتها للبيانات الفعلية في السجلات المالية وأنها معدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية و من أنه تم إعدادها بصورة عادلة وفقاً للقوانين و التنظيمات ومن أنها تظهر الوضع أو المركز المالي للمؤسسة و نتائج الأعمال و التدفقات النقدية و التغيرات في الحقوق و أن الإيضاحات حول البيانات المالية هي كافية و ملائمة، كذلك مراجعة البيانات المالية قبل تقديمها لأية جهة خارجية.
- **المراجعة الخاصة:** يحدد مسؤول دائرة المراجعة الداخلية مع مجلس الإدارة أو المدير العام بعد موافقة مجلس الإدارة أو المدير العام على نطاق أعمال مهام المراجعة الخاصة خلال سنة مالية معينة، يقصد بذلك الأعمال أو الأنشطة ، العمليات ، الأقسام، الدوائر أو الإدارات التي ينبغي أن تشملها أعمال المراجعة الخاصة، حيث يتم تحضير برنامج مراجعة خاص لطل مهمة وفقاً لأهداف ونطاق المهمة الخاصة بموضوع التكليف إلا في حال تطابق ما ورد في برنامج المراجعة مع المهام الخاصة، في هذه الحالة يجب تطبيق كامل بنود المراجعة في الجزء الخاص منه بالمهمة وإلا يجب تعديل برنامج المراجعة ليتلاءم مع المهمة الخاصة بموضوع المراجعة.

¹ داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، اتحاد المصارف العربية، لبنان، 2007، ص ص: 40-44.

2- حسب موضوع و أوجه المراجعة: من خلال هذا المعيار نميز بين كل من¹:

- **المراجعة المالية:** تنطوي هذه المراجعة على تجميع الأدلة عن البيانات التي تشمل عليها القوائم المالية لأية مؤسسة و استخدام هذه الأدلة للتأكد من مدى تطبيق الشركة للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً. يتحقق هذا المستوى من المراجعة بصفة عامة على الرقابة المحاسبية المطلوبة بالنسبة للأنشطة والعمليات المختلفة و التي تتضمن العناصر التالية:
- التحقيق من أن العمليات المالية تمت كما يجب أن يكون (الوجود، الملكية، الاكتمال، الدقة، التسجيل والتقييم.....)؛
- تحديد ما إذا كانت اللوائح والتعليمات المالية والإجراءات المالية التي تتضمنها القوانين والنظم الموضوعية قد تم الإلتزام بها و العمل على أساسها و عدم الخروج عنها،
- تحديد ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت بصورة موضوعية و تعرض البيانات بصورة صادقة و عادلة؛
- التحقق من أن نتيجة النشاط من ربح أو خسارة تعبر تعبيراً صادقاً عن النتيجة الحقيقية لنشاط الشركة و أن الميزانية العمومية تعبر تعبيراً صادقاً عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة؛
- التحقق من مدى الإلتزام بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها فيما يتعلق بطبيعة العمل المحاسبي من حيث الدورات المستندية والمحاسبية اللازمة لتسجيل العمليات المالية المختلفة.

- **المراجعة التشغيلية (العمليات):** تمثل المراجعة التشغيلية دراسة لأحد الوحدات الخاصة في الشركة لأغراض قياس أدائها، حيث تقوم المراجعات التشغيلية على فحص كافة أو بعض الإجراءات التشغيلية للمؤسسة لأغراض تقييم فعالية التشغيل، حيث تقيس الفعالية أي ما إذا كانت الشركة تحقق أهدافها و غاياتها، أما الكفاءة فهي توضح كيف تستخدم الشركة بشكل أفضل مواردها لتحقيق أهدافها، ولا يقتصر عمليات الفحص التشغيلية على المحاسبة فقط حيث أنها قد تتضمن تقييم الهيكل التنظيمي و التسويق طرق الإنتاج و تشغيل الحاسب الإلكتروني، أو أي مجال مجال من المؤسسة يخضع للتقييم، وعادة ما يتم تقديم توصيات للإدارة لأغراض تحسين العمليات، إن معايير الفعالية

¹ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة الإطار النظري- المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العلمي، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007 ص ص:128-129.

الفصل الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية

والكفاءة غير مقررّة بوضوح مثل مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها أو تلك التي تتضمنها القوانين، فإن عملية المراجعة التشغيلية تتطلب أحكام تتسم بأنها أكثر ذاتية مقارنة بمراجعة القوائم المالية و مراجعة الالتزام¹.

- **مراجعة الالتزام:** تمثل مراجعة الالتزامات عملية فحص لإجراءات الشركة لتحديد ما إذا كانت الشركة تتبع الإجراءات المقررة أو القواعد أو اللوائح المحددة عن طريق سلطة أعلى. كما تقيس مراجعة الالتزام تقييد الشركة بالمعايير المقررة².

¹ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن 2009، ص: 36.

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

الفصل الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية

المبحث الثاني: الإجراءات العملية لتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية

تتمثل منهجية تنفيذ المراجعة الداخلية في مجموعة من الخطوات و الوسائل التي يتبعها المراجع الداخلي في سبيل مراجعته و فحصه و تقييمه للأعمال المختلفة داخل الشركة، و ذلك بهدف إيجاد رقابة فعالة على أعمال الشركة و مساعدة العاملين فيها على القيام بمسؤولياتهم بشكل فعال و كفء.

المطلب الأول: خطوات تنفيذ مهنة المراجعة الداخلية

تختلف طريقة أداء المراجع الداخلي تبعاً لإختلاف طبيعة نشاط الشركة و نوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عملياتها و النظام الإداري الذي تسير عليه إدارتها، إلا أن أداء مهنة المراجعة الداخلية يتم من خلال اختار الجهة الخاضعة للمراجعة و من ثم اتباع مجموعة من المراحل لتنفيذها.

أولاً: اختيار الجهة الخاضعة للمراجعة:

تبدأ المراجعة الداخلية باختيار النشاط الذي سيخضع لعملية المراجعة، و الذي يتم وفق ثلاث طرق¹:

1- الاختيار المنظم: و يتم تبعاً لهذه الطريقة اختيار النشاط أو الجهة الخاضعة للمراجعة استناداً إلى خطة المراجعة السنوية التي يتم وضعها في بداية السنة.

2- الاختيار بناء على طلب الإدارة العليا: قد تحتاج الإدارة العليا إلى الحصول على المعلومات بشأن وضع أو مشكلة ما، ترى الإدارة أنها بحاجة إلى حكم أو رأي فيها، مثل مراجعة اتفاقية ما على وشك التوقيع، أو مراجعة حساب أحد العملاء تمهيداً لدفع فاتورة ما.

3- الاختيار بناء على طلب الجهة الخاضعة للمراجعة: قد يحتاج بعض مدراء الدوائر إلى مساعدة المراجع الداخلي إلى تقييم كفاية و فعالية نظام الرقابة الداخلية لبعض الأنشطة الخاضعة لإدارتهم².

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، دار الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص: 156.

² نفس المرجع أعلاه، ص: 157.

الفصل الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية

ثانيا: مراحل إنجاز عملية المراجعة الداخلية

سنقوم بتحديد مراحل إنجاز عملية المراجعة من خلال ما يلي:

1- التحضير لمهمة المراجعة الداخلية

يتطلب الأمر من المراجع الداخلي قبل البدء بالتنفيذ لأعمال المراجعة، أن يقوم أولا بالتحضير الجيد لهذه المهمة من أجل تحديد أولويات مهمة المراجعة بالتوافق مع أهداف الشركة. و تتمثل خطوة التحضير للمهمة في مرحلتين هما مرحلة الأمر بالمهمة و مرحلة الدراسة و التخطيط.

1-1- الأمر بالمهمة: يتمثل الأمر بالمهمة الوثيقة المسلمة من طرف الادارة العامة للمؤسسة الى مصلحة المراجعة الداخلية من أجل اعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية المراجعة فالأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف المراجعة الداخلية لصالح الادارة العامة كما يمكن لهذا الأمر أن يحدد العلاقة بين القائمين بعملية المراجعة و الأشخاص أو المصلحة أو حتى الهيكل محل المراجعة لتفادي أي غموض.

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

كما تجدر الاشارة أن الطالب لخدمات المراجعة الداخلية يستطيع أن يكون غير الادارة العامة للمؤسسة على سبيل المثال رئيس مصلحة معينة و لأسباب ما يطلب مراجعة المصلحة ففي هذه الحالة يستحسن أن يكون هذا الأمر موقع من طرف الإدارة العامة و لو كتوقيع ثاني ذلك لإعطاء صلاحيات أكثر للمراجعة الداخلية و استقبال أحسن و تسهيلات عند القيام بعملهم¹.

1-2- الدراسة و التخطيط: إن هذه المرحلة تعتبر ضرورية و هامة جدا لإنجاح مهمة المراجعة الداخلية، حيث يجب على المراجعين الداخليين وضع خطة المراجعة المبنية على المخاطر، لتحديد أولويات مهمة المراجعة بما يتلاءم و الأهداف المسطرة و يتم تنفيذ هذه المرحلة من خلال ما يلي:

¹ شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص: 78.

الفصل الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية

أ- الإطلاع و الفهم: في هذه الخطوة يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بعملية الإطلاع و جمع المعلومات الكافية و اللازمة، التي تمكن من فهم الموضوع محل المراجعة بغرض تحقيق ما يلي:

- معرفة الأهداف المطلوب تحقيقها من هذه المهمة؛

- معرفة الرقابة الداخلية المطبقة في النشاط أو الوظيفة محل المراجعة و تحديد المشاكل الأساسية المتعلقة بها.

فعلى المراجع الداخلي الفهم الجيد لطبيعة النشاط محل المراجعة، و تحديد احتياجات الطرف المستفيد منها، ليرتكز عليه التخطيط للمهمة¹.

ب- خطة التقارب: بعد أن يقوم المراجع الداخلي بالإطلاع و الفهم الجيد للمهمة المكلف بها، و من خلال المعلومات التي قام بجمعها، فإنه يقوم بإعداد خطة التقارب، و هي عبارة عن وثيقة تظهر في شكل جدول يقوم بتقسيم النشاط أو الوظيفة محل المراجعة إلى مجموعة أعمال أولية سهلة الملاحظة، حيث يقسم الجدول إلى عمودين، يبين العمود الأول تقسيمات الأعمال أو العمليات الأولية، بينما يبين العمود الثاني أهداف تلك الأعمال أو العمليات².

ج- تحديد مواقع الخطر: على المراجع الداخلي أن يقوم بتقييم مدى ملاءمة و فعالية إدارة مخاطر النشاط و أنظمة الضبط مقارنة بإطار العمل المتعلقة به و في نهاية هذه الخطوة و على ضوء تحديده لمواقع الخطر³، فإن المراجع الداخلي يقوم بإكمال جدول خطة التقارب بإضافة⁴:

- عمود ثالث: يحدد الخطر المرتبط بكل عمل؛

- عمود رابع: يتضمن تقييم ملخص للخطر حسب ثلاث مستويات: عالي، متوسط، ضعيف؛

- عمود خامس: ذكر وسائل الرقابة الداخلية التي يجب توفيرها لإبطال هذه المخاطر، بالإعتماد على الإجراءات المعايير، الإشراف و الأدوات الملائمة أو الأفراد المؤهلين؛

¹ عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، فرع محاسبة ومراجعة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010، ص: 94

² Jaque Renard, OP- Cit, P : 189.

³ داود يوسف صبح، مرجع سبق ذكره، ص: 235.

⁴ Jaque Renard, OP- Cit , p :190.

الفصل الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية

- عمود سادس: الإشارة إلى وجود أو عدم وجود الإجراءات التي تعتبر ذات أهمية، أو أنها موجودة و لا تؤدي عملها والعكس غير موجودة و لكن توجد وسائل أخرى تتحكم في العمل؛

د- التقرير التوجيهي : يحدد التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة المراجعة الداخلية و نطاقها، و يعرض الأهداف التي يسعى المراجع الداخلي لتحقيقها، كما يعرف مواقع الخطر المحددة سابقا ضمن خطة التقارب، و التي على ضوءها يتم تحديد نطاق المهمة، كما يتضمن مقترح المراجعون بمجالات تدخلاتهم، من حيث مجال العمل الوظيفي، أي الإدارة والفروع التي ستخضع للمراجعة، و مجال العمل الجغرافي، أي مكان القيام بالمهمة.

كما أن هذا التقرير قابل للتعديل ذلك بعد التشاور مع الأشخاص المعنيين بالمراجعة و الطالبين لها وحتى يستطيع التقرير التوجيهي لمهمة المراجعة من تحقيق الأهداف المسطرة عليه أن يأخذ بعين الاعتبار النتائج المستخلصة بعد تحديد مواقع الخطر.

2- تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية:

بعد أن ينتهي المراجع الداخلي من دراسته و تخطيطه لمهمة المراجعة الداخلية المكلف بها، تبدأ خطوات العمل الميداني للمهمة، و التي من خلالها يقوم المراجع الداخلي بجمع المعلومات و أدلة الإثبات، بما يمكنه من تحقيق أهداف هذه المهمة، و تتمثل هذه الخطوة في ثلاث مراحل هي¹:

2-1- إجتماع الإفتتاح: يتم عقد اجتماع الإفتتاح في مقر النشاط الذي سيتم مراجعته بين الفريق المكلف بالمهمة ومسؤولو النشاط محل المراجعة، و فيه يتم بناء أولى العلاقات بين الطرفين، و كذلك التهيئة الميدانية لعملية المراجعة والفحص التي ستتم.

2-2- برنامج المراجعة(مخطط التنفيذ): يقوم برنامج المراجعة بتقسيم أعمال المراجعة بين مختلف أعضاء فريق المراجعة وفقا لمؤهلاتهم و خبرتهم وحسب الزمن، تنظيم تنقلات الأعضاء، برمجة الاستجابات و اللقاءات، و يسمح للمراجع بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته، و يساعد على تتبع عمل المراجعين لضمان السير العادي للمهمة خلال الزمن و تحديد المراحل التي تم التوصل إليها من طرف المراجع، و يعتبر مرجعا مهما للمهام المستقبلية، كما لا يجب الخلط بين هذا المخطط مع خطة التقارب، فالثانية تخطط العمل حتى نهاية مرحلة الدراسة و التخطيط فقط.

¹ IDIM

الفصل الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية

2-3- العمل الميداني: يتم تنفيذ هذه المرحلة مباشرة بعد إعداد برنامج المراجعة و اعتماده من مدير المراجعة، حيث يقوم فريق المراجعة بتطبيق هذا البرنامج على الواقع من خلال إجراء الاختبارات، المقارنات و غيرها من تقنيات المراجعة بغرض أدلة الإثبات الكافية و الملائمة لتحقيق أهداف مهمة المراجعة، و الكشف عن أي مشاكل أو مخالفات أو انحرافات قد تحدث. و يجب على فريق المراجعة القيام بتوثيق كافة أعمال المراجعة، بأوراق عمل مؤيدة بمعلومات ومستندات ثبوتية داعمة لها، و تعتبر أوراق العمل من أهم عناصر أعمال المراجعة، فهي التي تدعم و تعزز و تثبت عملية و نتائج وتوصيات المراجعة، الناتجة عن أدلة المراجعة من أعمال المراجعة المنجزة.

3- التقرير عن مهمة المراجعة الداخلية

هذه الخطوة تعتبر الأخيرة في انجاز مهمة المراجعة الداخلية، و تتمثل في أربع مراحل هي¹:

3-1- التقرير الأولي للمراجعة: يتم إعداد هذا التقرير من خلال أوراق إبراز و تحليل المشاكل، التي يتم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج المراجعة، والتي تشمل على كافة المشاكل و الإنحرافات و المخالفات التي تكشفت للمراجعين أثناء تنفيذهم للمهمة، وهذا التقرير يعتبر أساس إعداد التقرير النهائي.

3-2- حق الرد من الأشخاص المراجعة أعمالهم: يتم عقد اجتماع بين فريق المراجعة الذي قام بتنفيذ مهمة المراجعة والأشخاص المراجعة أعمالهم، و في هذا الاجتماع يقوم فريق المراجعة بعرض الملاحظات والنتائج التي توصلوا إليها مدعمة بالأدلة المؤيدة لها، إضافة إلى التوصيات المقترحة بشأنها، بعدها يتدخل الأشخاص المراجعة أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات و النتائج و التوصيات من خلال التبريرات و التوضيحات و الانتقادات التي يقدمونها إن كان لديهم.

3-3- التقرير النهائي: بعد انتهاء التدخل، يتم إعداد تقرير المراجعة في صورته النهائية، و يتم إرساله لأهم المسؤولين المعنيين والإدارة، لإعلامهم بنتائج مهمة المراجعة، و التوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات و الإختلالات التي تكشفت خلال عملية المراجعة. و يجب أن يكون التقرير موضوعي و واضح و بناء، و يتم إعداده و تقديمه في الوقت المناسب.

3-4- تنفيذ التوصيات: بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التوصيات التصحيحية الواجب القيام بها بناء على الملاحظات التي سجلها أثناء القيام بمهمته، فإنه يقوم بمتابعة مدى الإلتزام بتنفيذ تلك التوصيات، و تنتهي هذه المرحلة عند تنفيذ كل التوصيات المقترحة و التي صادقت عليها الإدارة.

¹ عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص: 69-70.

الفصل الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية

المطلب الثاني: تقنيات المراجعة الداخلية

سنقوم بتحديد أولاً أوراق العمل لتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية و من ثم قرائن و أدلة الإثبات.

أولاً: أوراق العمل لتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية

تعتبر أوراق العمل من أهم عناصر أعمال المراجعة، فهي التي تدعم و تعزز و تثبت عملية و نتائج و توصيات المراجعة، الناتجة عن أدلة المراجعة من أعمال المراجعة المنجزة.

1- تعريف أوراق عمل المراجعة: "تعتبر أوراق العمل دليلاً مادياً عن الوقت المستغرق في عملية المراجعة، لذا أصبح من الضروري على أي مراجع الاهتمام بهذه الأوراق لاعتبارها ركيزة أساسية في كتابة التقرير"¹.

كما تعرف أوراق العمل على أنها "تشمل كل الأدلة و القرائن التي تم جمعها بواسطة المراجع لإظهار ما قام به من عمل وبواسطتها يكون للمراجع الأساس الذي يستند إليه في إعداد التقرير، و القرائن لمدى الفحص الذي قام به"².

و تعرف أيضاً على "بأنها سجلات يحتفظ بها المراجع للإجراءات التي تم تنفيذها و الاختبارات التي أجراها والمعلومات التي تم الحصول عليها و الاستنتاجات الملائمة التي توصل إليها"³.

حيث تتضمن أوراق العمل كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المراجع لإظهار ما قام به من عمل، و كذلك الطرق و الإجراءات التي اتبعها، و والنتائج التي توصل إليها.

2- أنواع أوراق العمل: تشمل أوراق ممارسة مهنة المراجعة على ما يلي:

أ- ملفات المراجعة: عادة ما يحتفظ المراجع بالوثائق و الأوراق التي يتحصل عليها و يقوم بترتيبها في ملفين، ملف دائم والآخر سنوي أو جاري. و مضمون هذين الملفين لا يختلف كثيراً بين المراجعين و التي تحتوي على ما يلي:

ب- مذكرات المراجعة: كثيراً ما تعترض المراجع أثناء قيامه بعملية المراجعة أموراً تحتاج إلى تفسيرات وإيضاحات فيقوم بتدوينها في سجل خاص، و من الملاحظات التي يدونها المراجع في هذا السجل ما يلي⁴:

¹ Laurent, H et Philippe, **La pratique de l'audit**, France, 1994, P : 69.

² فتحي رزق السوافيري، محمد أحمد عبد الملك، مرجع سبق ذكره، ص: 69.

³ محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2005، ص: 11.

⁴ خالد أمين السيد، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية و العملية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص ص: 106-107.

الفصل الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية

- بيانات بالمستندات المفقودة، أو غير المستوفاة للشروط الشكلية أو الموضوعية أو القانونية؛
- بيان للأخطاء التي عثر عليها أثناء المراجعة؛
- بيان للشغرات التي وجدتها في نظام الرقابة الداخلية؛
- المسائل التي يرغب المراجع استكمالها في المرات القادمة؛
- مسائل حرر بها مراسلات لطلب إيضاحات و تفسيرات؛
- اقتراحات و تعديلات يرى ضرورة لإدخالها على برنامج المراجعة؛
- تحفظاته و ملاحظاته في عملية المراجعة.

ج- علامات المراجعة: على المراجع أن يستخدم علامات أو رموز خاصة أثناء قيامه بعملية المراجعة، و عندما ينتهي من مراجعة خطوة ما يؤشر عليها برمز خاص يفيد مراجعتها و طبيعة تلك المراجعة، و عليه أيضا أن يحتفظ هو ومساعدوه على سرية هذه الأمور، و ليس هناك علامات معينة متعارف عليها بين جمهور المراجعين، حيث جد لكل مراجع رموزه الخاصة موضوعة في قائمة موضح بها الرموز و دلالاته لبعض معاونوه يسيرون على نظام رمزي موحد يسهل على المراجع متابعة أعماله. و من الأمثلة على علامات المراجعة على ما يلي¹:

✓ : للدلالة على مراجعة ترحيل المبلغ من دفتر اليومية؛

= : للدلالة على مراجعة المجموع الرأسي؛

× : للدلالة على المجموع الأفقي؛

> : للدلالة على مطابقة العملية مع المستند المؤيد لها؛

○ : للدلالة على إلغاء رقم أو شطبه؛

S : للدلالة على عدم إنتهاء مراجعة الخطوة؛

V : للدلالة على المراجعة المستندية؛

م : للدلالة على النقل من صفحة إلى أخرى؛

¹ نفس المرجع السابق، ص: 106.

الفصل الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية

ك : للدلالة على وجود كشف تحليلي .

ثانيا : القرائن و أدلة الإثبات

تقوم البنية الأساسية لعملية المراجعة على وظيفة الإثبات وليس الفحص، وعليه فإنه يجب على المراجع الداخلي عند تنفيذه للإجراءات أن يحصل على قرائن كافية تمكنه من التوصل إلى نتائج معقولة يعتمد عليها في كتابة تقريره وإبداء رأيه.

1- أنواع القرائن و أدلة الإثبات:

تتمثل أنواع قرائن الإثبات في المراجعة الداخلية فيما يلي:

- الوجود الفعلي؛
- المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات سواء أنشأت داخل الشركة أو خارجها؛
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية؛
- صحة الأرصدة من الناحية الحسابية؛
- الإقرارات المكتوبة والتي تعتبر من أدلة الإثبات المؤيدة للقوائم المالية كدفاتر القيد الأصلي و دفاتر الأستاذ العام و السجلات المحاسبية، و أوراق العمل المتعلقة بالتسويات الجردية.

2- وسائل الحصول على أدلة الإثبات والقرائن:

من أجل القيام بتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية فان المراجع يحتاج الى معلومات نوعية و أخرى كمية من أجل التخطيط لأعمال المراجعة و تنفيذها و لجمع هذه المعلومات و تحليلها يجب الاعتماد على مجموعة من الوسائل والتقنيات و التي تتمثل فيما يلي¹:

- **المعاينة و الجرد الفعلي:** لكي يتأكد المراجع من صحة و حقيقة الرصيد الدفترى للأصل، فإنه يجب عليه معاينة الأصل على الواقع وكذلك الوثائق المثبتة لوجوده، والقيام بعمليات العد والقياس والجرد، هذه الوسيلة تعتبر أهم وأقوى وسيلة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل.
- **المراجعة الحسابية:** يهدف هذا الاجراء للتأكد من سلامة الأرقام و البيانات الحسابية المسجلة بالمستندات والدفاتر و الكشوف و القوائم المالية و ذلك من الناحية الحسابية فقط ورغم بساطة هذه الوسيلة إلا أنها وسيلة

¹ عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص: 80-82.

الفصل الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية

ضرورة تمكن المراجع من التأكد من الصحة الحسابية للمراحل المختلفة من مراحل العمل المحاسبي. وتشمل المراجعة الحسابية على المراحل التالية:

✓ التحقق من الأرصدة الافتتاحية لجميع الحسابات و مطابقتها مع الأرصدة الواردة في ميزانية السنة المالية السابقة؛

✓ مراجعة و فحص العمليات الحسابية من جمع وطرح وضرب وقسمة إلى غير ذلك الواردة في المستندات الدالة على حدوث العمليات المختلفة ذات العلاقة بنشاط الشركة؛

✓ مراجعة جميع الصفحات لدفتر اليومية وترحيل هذه المجموع من صفحة لأخرى؛

✓ مراجعة ترصيد جميع الحسابات المدينة منها و الدائنة، ونقل هذه الأرصدة إلى ميزان المراجعة المعد في نهاية السنة المالية؛

✓ مراجعة العمليات الحسابية المتعلقة بعناصر المصاريف و الإيرادات الخاصة بإعداد الحسابات والقوائم المالية؛

✓ احتساب الإيرادات الخاصة بالسنة المالية و تحديد المقدم و المستحق منها؛

✓ مراجعة نقل الأرقام إلى القوائم والتقارير الختامية؛

✓ مراجعة النتائج النهائية لنشاط الشركة من صافي الأرباح أو الخسائر، وما تم بشأنها.

● **المراجعة المستندية:** إن المستندات هي الأوراق التي تعتبر مرجعا سليما، يعتمد عليها المراجع في التأكد من الحدوث الفعلي لواقعة معينة ومن الصحة المتعلقة بها، وتعتبر المراجعة المستندية من أهم الوسائل المستخدمة للحصول على أدل الإثبات في المراجعة ويتوقف نجاح عملية المراجعة على دقة أدلة المراجعة المستندية، حيث أنها تساعد المراجع على الربط بين الأحداث والتصرفات المالية بالشركة.

وفي هذا المجال لا بد من المراجع أن يتحقق من الشروط الواجب توفرها في المستندات، حتى يمكن اعتبارها دليل إثبات وقرينة من قرائن المراجعة، هذه الشروط تتمثل فيما يلي¹:

✓ التأكد من الشروط القانونية للمستند، و بصفة خاصة المستندات التي تأخذ شكل العقود(عقود الإيجار، عقود الملكية، عقود البيع)؛

✓ التأكد من توضيح أسماء الأطراف ذات العلاقة بالمستند مثل اسم الشركة، اسم العميل، أو البنك)؛

✓ التأكد من البيانات الرقمية في المستند ومن أهمها:

¹ كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص 196.

الفصل الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية

- تاريخ تحرير المستند، و أنه تاريخ القيد في الدفاتر؛

- رقم تسلسل المستند مثل رقم الفاتورة، رقم الشيك؛

- المبلغ النقدي المحرر بالمستند ويجب التأكد من تحريره رقميا وحرفيا؛

✓ التأكد من طبيعة العملية التي يعبر عنها المستند، وأنها تدخل في نطاق نشاط الشركة؛

✓ التأكد من استيفاء التوقعات المختلفة الخاصة بالمستند؛

✓ التأكد من استيفاء المستند للدمغات و الطوابع الحكومية عندما تقتضي القوانين ذلك؛

✓ التحقق من التوجه المحاسبي السليم للعملية التي يتضمنها المستند.

● **المصادقات:** تعتبر أكثر أدلة الإثبات المستندية صلاحية و إقناعا، يستخدمها المراجع كإجراء للتحقق من وجود أسهم رأس مال أو أصول و التزامات معينة، تستخدم المصادقات للتحقق من وجود النقدية في البنك وحسابات المدينين وهي توفر دليلا للإثبات يمكن الإعتماد عليه و الوثوق فيه بدرجة كبيرة و ذلك لأنها أنشأت خارج الشركة كما أنها سلمت و حولت مباشرة إلى المراجع دون تعرضها لمخاطر احتمال تغييرها بواسطة العميل وتحريفها، تختلف المصادقات في شكلها وصيغتها باختلاف نوعية المعلومات المطلوبة ومنها الطلبات الايجابية تعني ضرورة الرد إلى المراجع من الطرف الخارجي بغض النظر عما إذا كان الطرف الخارجي يوافق على المعلومات أم لا، أما الطلبات السلبية وفيها يطلب الرد من الطرف الخارجي إلى المراجع فقط إذا كانت المعلومات الواردة بطلب المصادقة غير صحيحة و خاطئة؛

● **الإستفسارات:** الإستفسار هنا يتضمن البحث عن المعلومات من أشخاص ذوي معرفة بالنشاط سواء من داخل الشركة أم خارجها ويمكن أيضا توجيه إستفسارات مكتوبة إلى موظفي الزبون و هذا الاجراء معقول من الأدلة إلا أنه لا يمكن اعتباره كدليل حاسم، إنه لا يتم التوصل إليه من طرف محايد و يمكن أن يوجد بها تحيز لصالح الزبون و بالتالي لا بد من الحصول على المعلومات من طرف ثالث لتدعيم رأيه من خلال تنفيذ إجراءات المراجعة.

● **نظام المقارنات و الربط بين المعلومات:** تشمل هذه الوسيلة إجراء مقارنات بين معلومات الفترة المالية والفترة المالية السابقة، ودراسة العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية، ودراسة العلاقات بين عناصر المعلومات ومقارنة المعلومات بمعلومات مثالية في نفس النشاط ، هذه الوسيلة تحقق للمراجع الأهداف التالية¹:

¹ كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 207.

الفصل الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية

- ملاحظة أي تغيرات جوهرية حدثت، وتحليل أسبابها؛

- استخراج بعض النسب الخاصة ببعض عناصر القوائم المالية و بعضها البعض لتحديد أي اتجاهات غير عادية ومعرفة أسبابها.

● **المراجعة الإنتقادية:** يقوم المراجع الداخلي من خلال هذه الوسيلة بدراسة إنتقادية فاحصة وتحليل متمعن

لبعض العمليات أو بعض الدفاتر والسجلات أو أحد الحسابات أو القوائم المالية، بهدف تحقيق ما يلي¹:

✓ اكتشاف أي نتائج أو وقائع غير عادية؛

✓ اكتشاف أمور أو ملاحظات لم تظهر أثناء المراجعة المستندية؛

✓ اكتشاف أخطاء قد توجد في بعض العينات التي لم يختارها المراجع أثناء مراجعته.

يتوقف نجاح المراجعة الانتقادية على خبرة المراجع وكفاءته، فكلما زادت كفاءته وخبرته كلما كانت هذه الوسيلة ذات فائدة أكبر في تعزيز أدلة الإثبات، كما أنها تفيد في توفير وقت جهد المراجع لمواجهة الأمور غير العادية التي تستدعي انتباهه.

● **فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** إن هذا الإجراء يعتبر هاماً و ضروري لعمل المراجع أو يجب عليه القيام

به، فمن خلاله يتمكن المراجع من تحديد نطاق عملية المراجعة، و تقدير مدى الاعتماد على ذلك النظام وتحديد حجم العينة والاختبارات التي يجب أن يقوم باجرائها.

لذلك فانه يجب على المراجع الداخلي فحص أنظمة المعلومات، للتأكد من احتواء السجلات المالية على معلومات صحيحة ودقيقة، وأن الاجراءات الرقابة كافية وفعالة، كما يجب المراجع الداخلي مراجعة الأنظمة الموضوعية، ومدى ملاءمتها مع السياسات والمخطط بالشركة لتحديد مدى كفاية وفعالية هذه الأنظمة².

● **نظام الشهادات (الاقراءات):**³ هذه الشهادات يحصل عليها المراجع من داخل الشركة، هذه الشهادات لا

ينتج عنها أدلة وقرائن إثبات، وإنما تمكن المراجع من التأكد من سلامة الإجراءات التي يقوم بها و كذلك تغطية موقفه خارج نطاق الإجراءات، من أمثلة هذه الشهادات ما يلي:

- شهادات بالأصول الثابتة المضافة خلال السنة؛

¹ خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 51.

² عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص 75.

³ نفس المكان.

الفصل الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية

- بيان بأصول و التزامات الشركة المختلفة؛

- تبيان بأرصدة العملاء و المدينون؛

- بيان بالمخصصات المختلفة؛

- بيان بالمصاريف الاستثنائية غير العادية وأسباب حدوثها.

المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية

تتم عملية المراجعة الداخلية داخل شركات تتباين أهدافها وأحجامها وهيكلها التنظيمية، ومن خلال أشخاص مختلفين، كل تلك الفروق و الاختلافات تؤثر على ممارسة أنشطة المراجعة الداخلية، لذلك قام معهد المراجعين الداخليين بإصدار معايير المراجعة الداخلية لضبط عمل المراجع الداخلي.

أولاً- معايير الصفات

هي عبارة عن مجموعة مكونة من أربعة معايير رئيسية صادرة من معهد المراجعين الداخليين و التي تتناول سمات وخصائص الشركات والأفراد الذين يؤدون أنشطة المراجعة الداخلية، وشملت على الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات الاستقلالية والموضوعية، الكفاءة وبذل العناية المهنية، تأكيد الجودة وبرامج التحسين وهي كما يلي¹:

- **معيار 1000 الغرض والسلطة والمسؤولية:** يجب تحديد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية بوثيقة رسمية تنسجم مع المعايير و موافق عليها من طرف مجلس الإدارة. كما يجب أن يكون نطاق عمل المراجعة الداخلية غير مقيد، بمعنى أن قسم المراجعة الداخلية تكون له السلطة التي يحتاجها لمتابعة الاجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل من الإدارة.
- **معيار 1100 الإستقلالية والموضوعية:** ينبغي أن تكون المراجعة الداخلية نشاط مستقل كما ينبغي أن يتسم المراجعين الداخليين بالموضوعية في أداء عملهم.
- **معيار 1200 الكفاءة والعناية المهنية:** ينبغي أن تؤدي المهام بالكفاءة والعناية المهنية اللازمة.

1- كفاءة الأداء المهني: إن كفاءة الأداء المهني هي مسؤولية مدير المراجعة ومسؤولية كل مراجع داخلي ويجب أن يمتلك الكفاءة المهنية والعلمية والتدريب و الانضباط اللازم لأداء واجبه، وأن يمارس الحرص المهني في أداء أعمال المراجعة.

¹ خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص ص: 455-466.

الفصل الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية

2- العناية المهنية اللازمة: على المراجعين الداخليين أن يلتزموا بالعناية المهنية اللازمة والمهارة المتوقعة من مراجع داخلي كفاء، والعناية المهنية لا تعني أن المراجع الداخلي معصوم من الخطأ.

3- التطوير المهني المستمر: على المراجعين أن يعملوا على تعزيز معارفهم و مهاراتهم من خلال التطوير المهني المستمر.

• **معيار 1300 تأكيد الجودة وبرامج التحسين:** على مدير قسم المراجعة أن يعمل على تطوير والمحافظة على تأكيد الجودة من خلال تصميم برامج بما يسمح بتحسين نشاط المراجعة وأن تخضع هذه البرامج للتقييم الدوري للجودة داخليا وخارجيا والمراقبة الدورية المستمرة لكل جزء من البرنامج وتحسين عمليات الشركة بما يضمن توافق نشاط المراجعة الداخلية مع معايير و مع الميثاق الأخلاقي.

ثانيا - معايير الأداء

هي عبارة عن سبعة معايير رئيسية صادرة من معهد المراجعين الداخليين والتي تصف أنشطة المراجعة الداخلية، تضع المقاييس النوعية التي يمكن أن يقاس بها أدائها وشملت على إدارة نشاط المراجعة الداخلية، طبيعة العمل، تخطيط المهمة تنفيذ المهمة، إيصال النتائج، مراقبة ورصد مراحل الإنجاز وقبول إدارة المخاطر وهي كما يلي¹:

• **معيار 2000 أنشطة المراجعة الداخلية:** على مدير قسم المراجعة أن يدير أنشطة المراجعة الداخلية على نحو فعال بما يحقق قيمة عالية للمؤسسة، وتتكون معايير إدارة نشاط المراجعة الداخلية من:

التخطيط: على المراجع الداخلي أن يضع الخطط الخاصة بالمخاطر لتحديد أولويات نشاط المراجعة الداخلية بما يتماشى مع الأهداف التنظيمية وأن تستند هذه الخطط على تقييم المخاطر.

الاتصال والموافقة: على المراجع أن يوصل إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة خطط أنشطة المراجعة الداخلية ومتطلبات تنفيذ تلك الخطط بما في ذلك التغييرات الزمنية الجوهرية ذلك بغرض فحص الخطط والموافقة عليها. كما على المراجع أن يبلغ الإدارة كذلك بتأثير الموارد المحدودة على تنفيذ الخطط.

إدارة الموارد: ينبغي على المراجع التأكد من أن موارد أنشطة المراجعة الداخلية كافية، مناسبة وموزعة بطريقة فعالة لتحقيق الخطة المعتمدة.

السياسات و الإجراءات: ينبغي على المراجع أن يضع السياسات والإجراءات التي توجه نشاط المراجعة الداخلية.

¹ خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص ص: 466-487.

الفصل الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية

التنسيق: يجب على المراجع أن يعمل على توصيل المعلومات وتنسيق الأنشطة مع الأطراف الداخلية والخارجية لتأكيد الملاءمة والخدمات الإستشارية وضمان التغطية الصحيحة وتخفيض الازدواج في الجهود المبذولة.

• **معيار 2100 طبيعة العمل:** إذ يجب على نشاط المراجعة الداخلية أن تقوم بالتقييم و المساهمة في تحسين إدارة المخاطر والرقابة والسيطرة وحوكمة الشركات.

- **إدارة المخاطر:** ينبغي أن يساعد نشاط المراجعة الداخلية الشركة عن طريق تحديد وتقييم التعرض الجوهرية للمخاطر فهو يساهم ففي تحسين إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة.

- **الرقابة:** بناء على نتائج تقييم المخاطر ينبغي أن يعمل نشاط المراجعة الداخلية على تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة.

- **التحكم المؤسسي:** على نشاط المراجعة الداخلية المساهمة في عملية توجيه التحكم المؤسسي بواسطة تقييم وتحسين هذه العملية من خلال وضع القيم و الأهداف و الإعلان عنها ومراقبتها والتأكد من المحاسبة من خلال المحافظة على القيم.

• **معيار 2200 تخطيط مهمة العمل:** هذه المعايير تتناول أهم الاعتبارات التي يجب أن يأخذها المراجع عند التخطيط لمهمة المراجعة تحديد الأهداف والنطاق والوقت وتوزيع الموارد.

- **اعتبارات التخطيط:** على المراجعين الداخليين مع الجهات المعنية وضع تصور وفهم للأهداف والنطاق والمسؤوليات وأية توقعات للجهات المستفيدة ويجب توثيق هذا التصور للمهام الجوهرية؛

- **أهداف المهمة:** يجب أن تتناول أهداف المهمة الاستشارية المخاطر وأدوات الرقابة وعمليات التحكم المؤسسي على النحو الذي يتم فيه الإتفاق مع العميل؛

- **نطاق المهمة:** ينبغي أن يتأكد المراجعون الداخليون من أن نطاق المهمة يكفي لتحقيق الأهداف المتفق عليها فإذا أبدى المراجعون تحفظات على هذا النطاق أثناء عملهم فانه ينبغي مناقشة تلك التحفظات مع العميل لتقرير ما إذا كان ينبغي المضي في المهمة أم لا؛

- **توزيع موارد المهمة:** ينبغي أن يحدد المراجعون الداخليون الموارد الضرورية لتحقيق أهداف المهمة وينبغي أن يتم تخصيص الأفراد بناء على تقييم طبيعة وتعقيد كل مهمة والقيود الزمنية و الموارد المتاحة؛

الفصل الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية

- برنامج عمل المهمة: على المراجعين الداخليين تطوير برنامج العمل لتحقيق أهداف المهمة وتوثيق تلك البرامج. تحدد هذه الأخيرة الإجراءات اللازمة لتحديد وتحليل وتقييم وتسجيل المعلومات أثناء المهمة، كما يجب الموافقة على برامج العمل مسبقاً قبل التنفيذ.

● معيار 2300 أداء المهمة: إذ ينبغي على المراجعين الداخليين أن يقوموا بتحديد وتحليل وتقييم وتسجيل معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة التي يتولون القيام بها. ويجب أن يكون إشراف سليم للتأكد من تحقيق الأهداف ومن توفر الجودة وتطوير الأفراد.

● معيار 2400 نتائج الإتصال: ينبغي على المراجع الداخلي أن يقوم بإيصال نتائج عمل المراجعة في الوقت والطريقة المناسبين حيث:

- يجب على المراجعين الداخليين التقرير على نتائج عملهم من أجل إيصال النتائج المتعلقة بعملية المراجعة؛

- يجب مناقشة الاستنتاجات والتوصيات مع المستويات الإدارية المناسبة قبل إصدار التقرير الكتابي؛

- يجب أن تكون التقارير موضوعية وواضحة ومختصرة وبناءة في الوقت المناسب؛

- يجب أن تعرض التقارير الهدف من المراجعة ونطاقه ونتائجه.

● معيار 2500 برنامج المراقبة: على مدير المراجعة الداخلية وضع جدول لمراقبة ومتابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة وتأخذ ثلاثة أشكال:

- تقوم الإدارة العليا بالاستفسار من الجهة الخاضعة للمراجعة لاتخاذ قرار فيما إذا كان من الممكن تطبيق هذه

التوصيات ومتى سيتم تطبيقها وكيف؛

- تقوم الجهة الخاضعة للمراجعة بالمباشرة في تنفيذ التوصيات؛

- يقوم المراجع الداخلي بعد منح الجهة الخاضعة للمراجعة مهلة كافية لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المطلوبة

بمتابعة اتخاذ هذه الإجراءات أو التأكد من أن الإدارة تتحمل مسؤولية عدم إتخاذ مثل هذه الإجراءات.

● معيار 2600 قبول الإدارة للمخاطرة: بما أن تقويم وتحسين إدارة المخاطر أصبح نشاط عمل المراجعة بموجب

المعيار 2100 ينبغي على مدير قسم المراجعة في الشركة التأكد من المستوى الذي تتقبله الإدارة من المخاطر

الفصل الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية

وإذا أحس أنه أعلى من المستوى الذي يمكن للمؤسسة أن تتحمله عليه أن يناقش الموضوع مع الإدارة العليا وإذا لم يتم حله يتم رفعه لمجلس الإدارة للتوصل للحل المناسب.

ثالثاً: الميثاق الأخلاقي لمهنة المراجعة الداخلية

تعرف الأخلاقيات Ethics على العموم بأنها مجموعة من المبادئ و القيم، والتي تتمثل في القوانين، والقواعد التنظيمية والمواثيق العامة للجماعات المهنية مثل المحاسبين، ومواثيق السلوك للمنظمات المختلفة¹.

في سنة 2000 وضع معهد المراجعين الداخليين دليل جديد لأخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية، الهدف منها هو تعزيز الثقافة الأخلاقية في المهنة، من أجل تحمل المراجعين مسؤولياتهم للمحافظة على مصالح من يقومون بخدمتهم، وقد تضمن الدليل أربع مبادئ أخلاقية و اثني عشرة قاعدة سلوكية مقسمة وفقاً للمبادئ الأخلاقية الأربعة وذلك استناداً إلى المفهوم الجديد للمراجعة الداخلية و أهدافه حيث قسم الميثاق الأخلاقي إلى مكونين أساسيين هما²:

أولاً: المبادئ المرتبطة بالمهنة و تطبيق معايير المراجعة الداخلية:

ترتبط هذه المبادئ بالمهنة و الممارسة العملية للمراجعة الداخلية، حيث يتوقع من المراجعين الداخليين تطبيق ودعم المبادئ التالية:

- 1- النزاهة:** استقامة المراجعين الداخليين تنشأ من الثقة التي يمنحونها و التي توفر الأساس للاعتماد على أحكامهم.
- 2- الموضوعية:** يظهر المراجعون الداخليون أعلى درجات الموضوعية المهنية في جمع، تقييم وإيصال المعلومات حول النشاط أو العمل. يضع المراجعون الداخليون تقييم متوازن لجميع الظروف ذات العلاقة و لا يتحيزون لمصالحهم الشخصية في إصدار الأحكام.
- 3- السرية:** يحترم المراجعون الداخليون قيمة و حيازة المعلومات التي يحصلون عليها، ولا يفصحون عن هذه المعلومات بدون صلاحيات، إلا في حالة الإلزام القانوني أو المهني لفعل ذلك.
- 4- الكفاءة المهنية:** يطبق المراجعون الداخليون المعرفة، المهارات والخبرات المطلوبة في تقديم خدمات المراجعة الداخلية.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الدار الجامعية، 2007، ص: 210.

² أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى المراجعة والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص: 53-54.

الفصل الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية

ثانيا: المبادئ المرتبطة بالسلوك

هي تلك القواعد التي تصف السلوك النموذجي المتوقع من المراجعين الداخليين، هذه القواعد تساعد في تفسير مبادئ التطبيق العملي، وتتلخص في¹:

1- النزاهة: وتتضمن القواعد السلوكية التالية:

- على المراجعين الداخليين ممارسة عملهم بأمانة وحذر ومسؤولية؛
- أن لا يكونوا طرف في أي نشاط غير قانوني أو يقوموا بأعمال ضارة بسمعة الشركة؛
- أن لا يشاركوا في أنشطة غير قانونية أو معيبة لمهنة المراجعة الداخلية أو الشركة التي يعملون بها؛
- يجب على المراجعين الداخليين أن يحترموا ويساهموا في تحقيق الأهداف الشرعية والأخلاقية للمؤسسة التي يعملون بها.

2- الموضوعية: وتتضمن القواعد السلوكية التالية:

- يجب على المراجعين الداخليين أن لا يشاركوا في أية أنشطة أو علاقات ربما أو من المفترض أن تضعف تقييم غير متحيز؛
- ألا يقبلوا أية شيء ربما يضعف أو من المفترض أن يضعف حكمهم المهني؛
- الإفصاح عن كل الحقائق المادية التي يعرفونها أثناء قيامهم بواجباتهم والتي إن لم يفصحوا عنها ربما تؤدي إلى تشويه تقاريرهم عن الأنشطة التي يدققونها.

3- السرية: وتتضمن القواعد السلوكية التالية:

- يجب على المراجعين الداخليين أن يكونوا عقالء بشأن استخدام وحماية المعلومات المكتسبة أثناء القيام بواجباتهم؛

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص: 55.

الفصل الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية

- أن لا يستخدموا المعلومات لأي مكسب شخصي أو أي أسلوب لا يتفق مع القانون أو يضر بالأهداف الشرعية والأخلاقية للمؤسسة التي يعملون بها.

4- الكفاءة المهنية: و تتضمن القواعد السلوكية التالية:

- يجب على المراجعين الداخليين أن يؤديوا فقط الخدمات التي يملكون فيها المعرفة والمهارة الضرورية والخبرة؛

- أن يؤديوا خدمات المراجعة الداخلية وفقا لمعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية؛

- أن يحسنوا باستمرار كفاءتهم وجودة خدماتهم.

الفصل الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية

المبحث الثالث: إدارة المراجعة الداخلية

سيتم من خلال هذا المبحث التطرق إلى خلية المراجعة الداخلية، وكذا تنظيم إدارة المراجعة الداخلية و موضعها في الهيكل التنظيمي.

المطلب الأول: خلية المراجعة الداخلية

إن وضع منهجية يتبعها القائم بعملية المراجعة تساعده في اتخاذ القرارات الصائبة و الوجهية، و قد أدى كبر حجم الشركات و تعقد الأنشطة و نمو خلية المراجعة داخلها إلى ضرورة وجود أداة إدارية لمتابعة نظام للرقابة الداخلية على إدارة التنظيم نفسه.

أولاً: مسؤولية المراجع الداخلي:

لأن المراجعة الداخلية توجد من أجل خدمة الشركة، لذلك فإن إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعيين المراجع الداخلي¹.

فالمراجعون الداخليون يعتبرون جزءاً من آلية التغذية العكسية لخلية المراجعة حيث تبدأ مهمة المراجع الداخلي بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة الأمر بذلك و الذي يشمل المدة المدة و مجال التدخل و المنهجية المتبعة، حيث يقوم المراجعون الداخليون غالباً بفحص جميع مستويات وسائل الرقابة، كما أنهم يقومون بتحديد ما إذا كانت طرق التقييم مناسبة أم لا و إضافة إلى ذلك يقوم المراجع الداخلي بمعرفة ماذا يجب عليه أن يراجع ومتى تتم المراجعة، و لأي غرض تتم من خلال عملية المراجعة التي تتم التوصل إليها.

فعلى المراجع مراجعة ذلك الجزء من الرقابة الذي يحقق المنفعة مع التكلفة التي يتحملها، و التي تتعلق عادة بمخاطر الفشل في تحقيق هدف أو أكثر من أهداف الرقابة الداخلية، و تتصف الأخطار تبعاً لأهداف الرقابة الإدارية كما يلي²:

عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية، الفشل في إتباع السياسات و القوانين، و كذا ضياع الأموال و الاستخدام غير الاقتصادي وغير الكفاء للموارد.

¹ ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 91.

² عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 240.

الفصل الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية

كما يقوم المراجع بتحديد نوع المخاطر الممكنة لمعرفة متى تتم عملية المراجعة، إضافة إلى ذلك يمكن أن يكون الأمر بعملية المراجعة ليست الإدارة العامة و إنما مثلا رئيس مصلحة و لأسباب تتعلق بذلك الفرع يطلب القيام بعملية المراجعة الداخلية، حيث لا بد أن يكون الأمر موقع من الإدارة العليا من أجل إعطاء صلاحيات أكثر للمراجعة الداخلية، و بعد حصول خلية المراجعة الداخلية على الأمر بالمهمة يقوم المراجع الداخلي بتحليل المخاطر قبل القيام بمهمته¹.

ثانيا. تنظيم خلية المراجعة الداخلية:

يتكون قسم المراجعة الداخلية من عدد قليل من المراجعين ذوي المهارات العالية، و تقع على المشرف المسؤولية العامة لقسم المراجعة الداخلية كونه يقوم بالتخطيط و وضع سياسات و إجراءات المراجعة و كذا التنسيق مع المراجعين الخارجيين.

و يلعب حجم الشركة دورا كبيرا في إنشاء مصلحة للمراجعة الداخلية التي لا يمكن إنشاؤها في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كونها تتميز بسهولة تسيير عكس المؤسسات الكبيرة التي تتميز بتعدد تسييرها، و عليه يرتبط تنظيم مصلحة المراجعة الداخلية في الشركة إضافة إلى إختيار مركزية المراجعة أو لا مركزيتها.

ثالثا: علاقة خلية المراجعة بلجنة المراجعة:

تقوم الكثير من المؤسسات بإنشاء ما يطلق عليه لجنة المراجعة و تتكون لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة بهدف الإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية مما يؤدي إلى استقلال قسم المراجعة الداخلية عن الإدارة.

فكلما زادت العلاقة بين لجنة المراجعة و قسم المراجعة الداخلية كلما ازداد احتمال توفر الاستقلالية و الموضوعية في الفحص و التقييم، و لا بد من اعتماد جميع السياسات و المعايير و الإجراءات بالمراجعة الداخلية عن طريق لجنة المراجعة.

¹ Jaque Renard, Op.Cit, P 205.

الفصل الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية

المطلب الثاني: موضع إدارة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي

يختلف موضع إدارة المراجعة الداخلية باختلاف الهيكل التنظيمي حيث نجد:

أولاً: موضع إدارة المراجعة الداخلية وفقاً للجنة المراجعة

تتجه العديد من الشركات نحو إنشاء ما يعرف بلجنة المراجعة، وذلك بغرض الإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية في الشركة، مما يزيد من استقلالية إدارة المراجعة الداخلية عن الإدارة العليا، و تتمثل العلاقة بين المراجعة الداخلية و لجنة المراجعة في الدور الذي يلعبه المراجع الداخلي في مساعدة لجنة المراجعة للوفاء بمسؤوليات الإشراف الخاصة بها ويخدم المراجع الداخلي لجنة المراجعة من خلال¹:

- توفير وجهة نظرة مستقلة عن القضايا المحاسبية الرئيسية؛

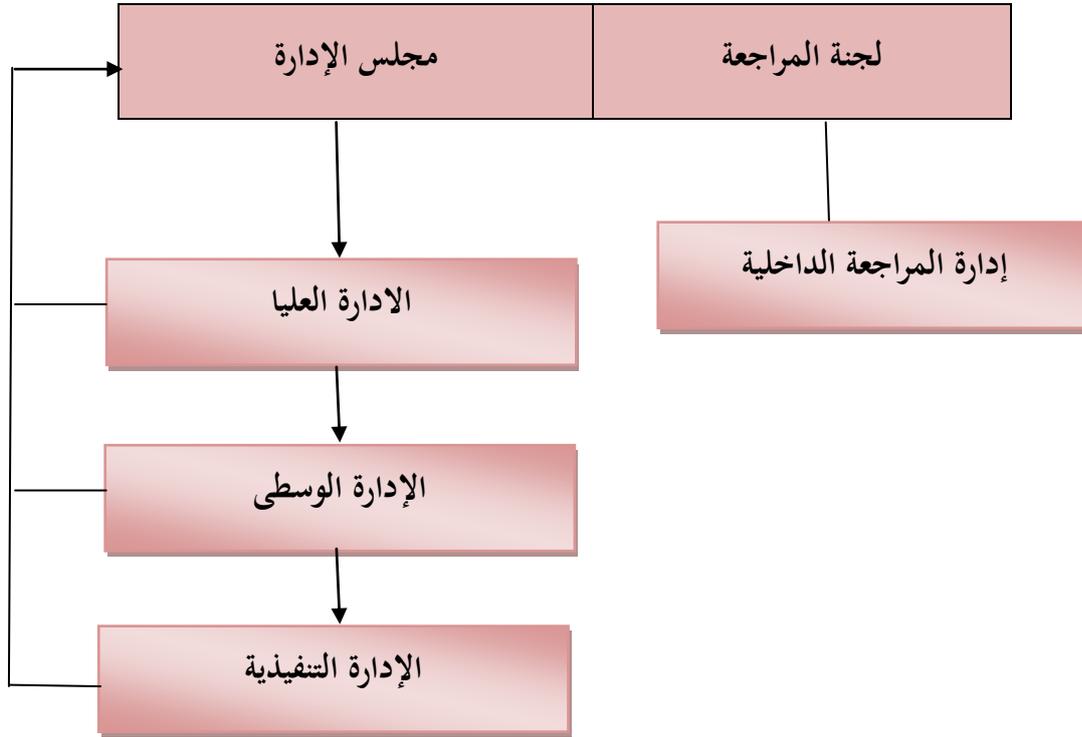
- توفير تغذية عكسية عن كفاءة الأنشطة و الالتزام بالسياسات الخاصة بالشركة و الجهات التنظيمية؛

تدعيم لجنة المراجعة في تقييمها لجودة التقرير المالي كجزء من متطلبات قانون Sarbanes-Oxley.

و بذلك يكون موضع إدارة المراجعة الداخلية وفقاً للجنة المراجعة من الهيكل التنظيمي للشركة كالتالي:

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص: 476.

الشكل رقم (1-2): موضع إدارة المراجعة الداخلية وفقا للجنة المراجعة



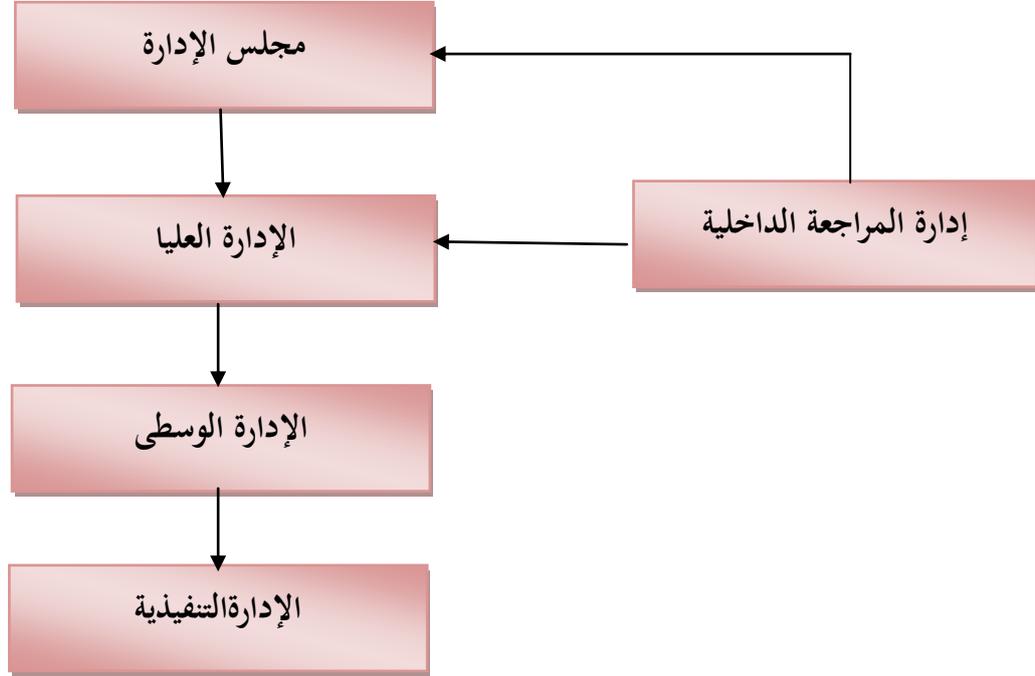
المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 235.

ثانيا: موضع إدارة المراجعة الداخلية وفقا للإدارة العليا

تساعد إدارة المراجعة الداخلية المستقلة الإدارة العليا في مسؤولياتها الإشرافية عن طريق توفير تقييم مستقل لعمليات إدارة المخاطر بالشركة، و تقييم ضوابط الرقابة الداخلية بالإضافة إلى تقييم كفاءة العمليات، و غالبا ما يأخذ المراجعون الداخليون الريادة في تقييم فعالية توثيق الإدارة العليا لضوابط الرقابة الداخلية¹. ويوضح الشكل رقم موضع إدارة المراجعة الداخلية وفقا للإدارة العليا:

¹ نفس المرجع السابق، ص: 477.

الشكل رقم (1-3): موضع إدارة المراجعة الداخلية وفقا للإدارة العليا



المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 236.

إن اتخاذ إدارة المراجعة الداخلية وضعا محددًا يضمن موضوعيتها و استقلاليتها عن باقي الوظائف الأخرى للشركة من شأنه أن يؤهلها للقيام بعملها كما ينبغي و بما يضمن فعاليتها، و بالتالي تكون مخرجات وظيفة المراجعة الداخلية قابلة للإعتماد عليها في عملية اتخاذ القرار على كل المستويات، فالأدوار المحددة للإدارة العليا ومجلس الإدارة ولجنة المراجعة جميعها تتركز على الأبعاد المختلفة لتقدير و تقييم المخاطر و الرقابة على الشركة، مما يزيد من المطالب المنافسة على وظيفة المراجعة الداخلية بين الإدارة العليا و لجنة المراجعة كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-4): المطالب المنافسة على وظيفة المراجعة الداخلية



Source: The Institute of Internal Auditors Research Foundation Internal Audit and organizational governance, 2003, P: 33, date of consultation, 25/12/2014, 17h28 <http://www.theiaa.org/download.cfm?file=1775,pd>

الفصل الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية

المطلب الثالث: تنظيم إدارة المراجعة الداخلية

تعمل الشركات الاقتصادية على تنظيم المراجعة الداخلية نظرا لكبر حجمها و تشعب أعمالها.

أولا: أنواع تنظيم إدارة المراجعة الداخلية

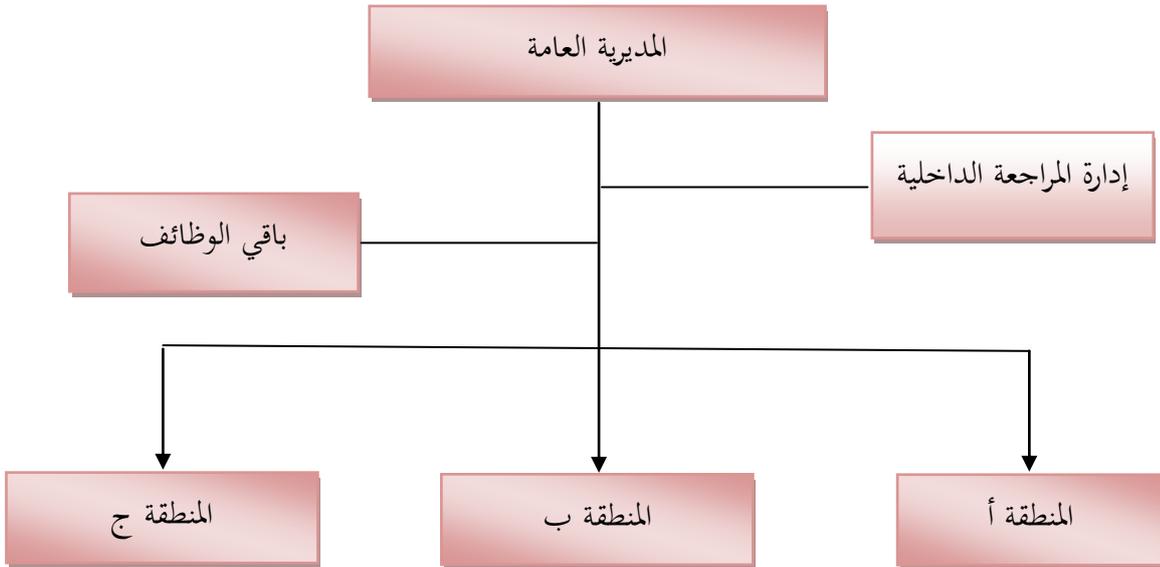
إن كبر حجم الشركات و اتساعها جغرافيا يحتم عليها وجود هياكل كبيرة لتسيير الأنشطة في مناطقها و ممارسة الرقابة عليها، حيث يوجد ثلاث أنواع لإدارة المراجعة الداخلية و هي¹:

1- مراجعة داخلية مركزية

تكون باعتماد إدارة واحدة بالشركة لتقوم ببرمجة الزيارات الميدانية المختلفة لفروع هذه الشركة كما هو مبين في

الشكل التالي:

الشكل رقم(1- 5): تنظيم المراجعة الداخلية المركزية



المصدر: صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة الدكتوراه تخصص التخطيط الاقتصادي، جامعة الجزائر3، 2004، ص: 55.

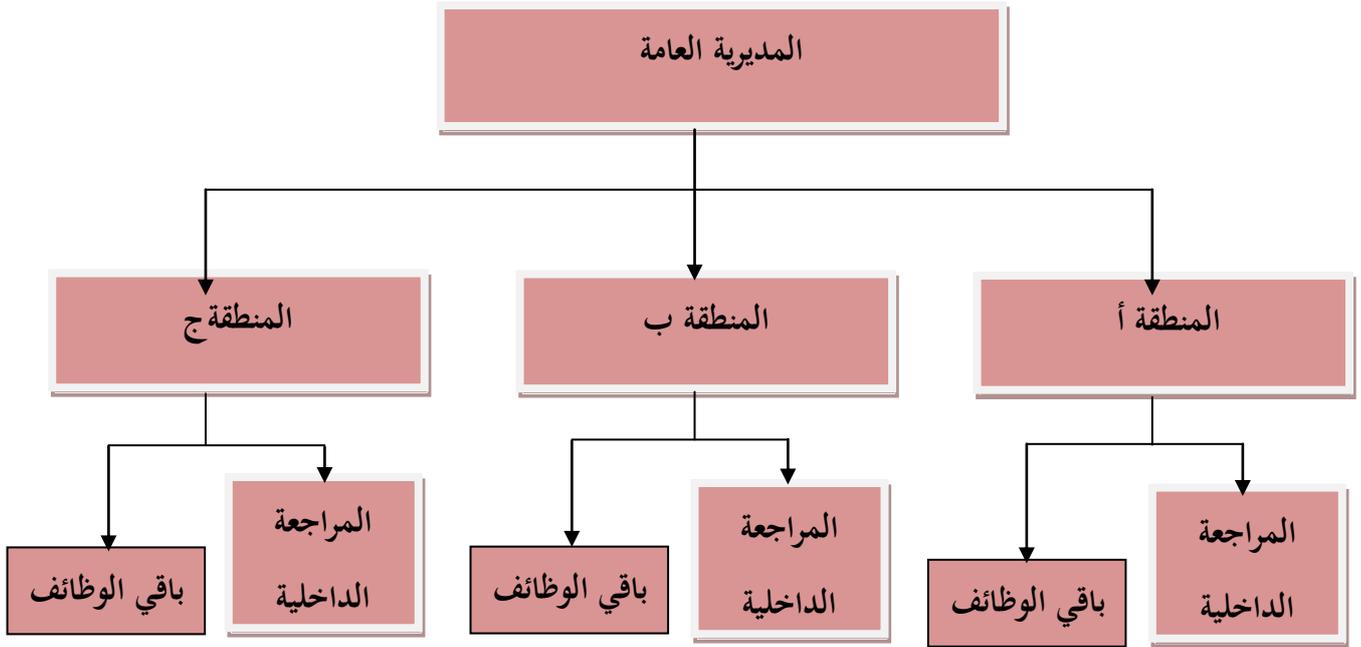
¹ صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص: 55-56.

الفصل الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية

2- مراجعة داخلية لا مركزية

يتم من خلالها وضع إدارة المراجعة الداخلية على مستوى كل منطقة نشاط أو تكتل جغرافي ÷ و فرع للشركة كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-6) : تنظيم المراجعة الداخلية اللامركزية

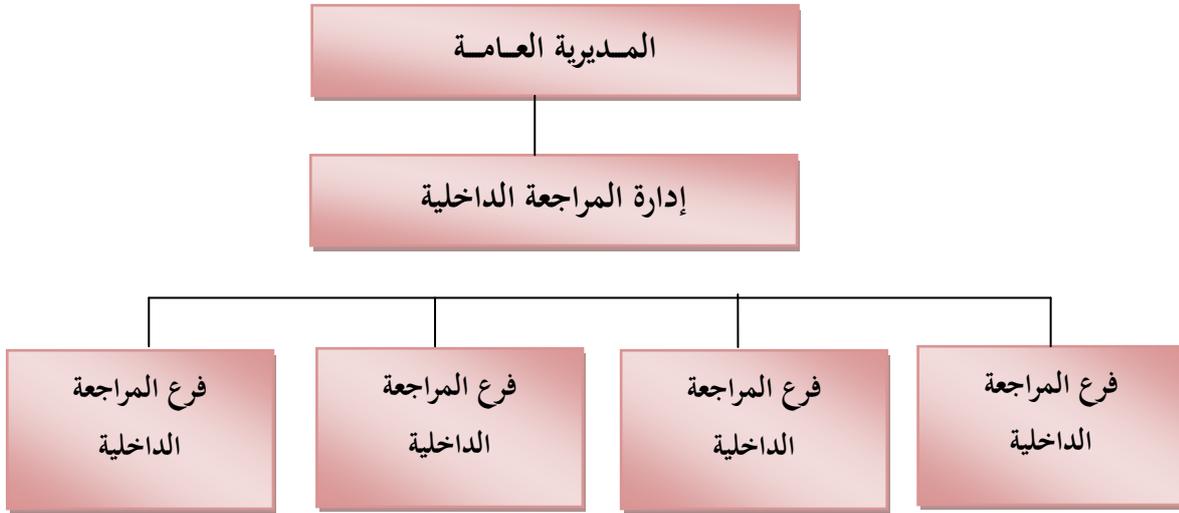


المصدر: صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص:56.

3- مراجعة داخلية مختلطة

في هذا النوع من المراجعة الداخلية يتم المزج بين النوعين السابقين (المراجعة الداخلية المركزية والمراجعة الداخلية اللامركزية)، بحيث يتم إرساء إدارة للمراجعة الداخلية على مستوى المديرية العامة للشركة و جعل فروع لها على مستوى كل منطقة نشاط و هذا وفقا للشكل التالي:

الشكل رقم (1-7) : تنظيم المراجعة الداخلية المختلطة



المصدر: صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص: 56.

يختلف أداء وظيفة المراجعة الداخلية باختلاف التنظيم الإداري لها (مركزية و لا مركزية)؛ فالشكليات الأولى تتخللها جملة من النقائص تبعاً لطبيعة كل واحد منهما كالبطء في تنفيذ الزيارات و عدم المتابعة الآنية و غياب التنسيق بين فروع المراجعة و الاستفادة من الحالات الموجهة في كل فرع، و كذا التقدم اللامتوازن في عملية المراجع بين الفروع، أما النوع الثالث (المراجعة الداخلية المختلطة) فيسمح لإدارة المراجعة الداخلية من تقديم رأي في محايد عن الأعمال التي يقوم بها على مستوى المناطق، من خلال إشرافها على الفروع المختلفة لها و إلزامهم بالتقيد بإجراءات و معايير المراجعة الداخلية، و حثهم على العمل على تحقيق الأهداف المسطرة في برنامج المراجعة، إلا أنه يعاب على هذا النوع في ارتفاع تكلفة المراجعة لما يحتاج إليه من وسائل مادية و مالية و موارد بشرية مؤهلة.

ثانياً: مسؤوليات و اختصاصات إدارة المراجعة الداخلية

بداية سنقوم بتحديد مسؤوليات إدارة المراجعة الداخلية و من ثم اختصاصاتها.

1- مسؤوليات إدارة المراجعة الداخلية:

الفصل الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية

تنحصر مسؤوليات إدارة المراجعة الداخلية فيما يلي¹:

- تعمل إدارة المراجعة الداخلية بناءً على سلطات صريحة و تكون جميع الإدارات على علم بحقوقها و سلطاتها المطبقة في مراجعة جميع العمليات و الدفاتر و السجلات؛
- الاحتفاظ بأعضاء فريق مراجعة مهني لديه معرفة و مهارات و خبرة كافية و تأهيل مهني؛
- تطوير خطة مراجعة سنوية مرنة باستخدام منهجية ملائمة تأسيساً على المخاطر التي قد تتعرض لها الشركة حيث تقدم هذه الخطة إلى لجنة المراجعة للموافقة عليها بالإضافة إلى تحديثها دورياً؛
- تطبيق خطة المراجعة السنوية كما تم الاتفاق عليها متضمنة أي مهام خاصة أو مشروعات مطلوبة عن طريق مجلس الإدارة و لجنة المراجعة؛
- جعل لجنة المراجعة على إحاطة و علم بالإلتجاهات البارزة و الممارسات الناجحة في المراجعة الداخلية.

2- اختصاصات إدارة المراجعة الداخلية

تختص إدارة المراجعة الداخلية بما يلي²:

- أن يكون لديها حق التعامل كامل و حر مع مجلس الإدارة و لجنة المراجعة؛
- تخصيص الموارد و اختيار الموضوعات، و تحديد أوجه نطاق العمل و تطبيق الأساليب المطلوبة لتحقيق أهداف المراجعة؛
- الحصول على المساعدة الضرورية من أفراد الشركة عندما تقوم بأداء عمليات المراجعة، بالإضافة إلى الخدمات المتخصصة الأخرى من خارج أو داخل الشركة.
- و لا تختص إدارة المراجعة الداخلية فيما يلي³:
- ليس من واجباتها مراقبة المديرين أو وضع سياسات للإدارات و لا إعطاء أي أوامر؛

¹ متولي محمد حسن، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر العربي الأول حول المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات، 24-26 سبتمبر، مصر، 2005 ص: 7.

² نفس المرجع السابق، ص: 8.

³ المكان نفسه.

الفصل الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية

- لا تتدخل بطريقة مباشرة في شؤون الموظفين، و ينبغي أن تكون العلاقة بين موظفي إدارة المراجعة الداخلية وباقي الموظفين أساسها التعاون للوصول إلى هدف مشترك و هو رفع شأن الشركة؛
- أداء أي واجبات تشغيلية للشركة أو شركائها؛
- إبرام أو الموافقة على المعاملات المحاسبية خارج إدارة المراجعة الداخلي.

خلاصة:

بعد دراستنا لهذا الفصل والخاص بالإطار العام للمراجعة الداخلية توصلنا إلى أن المراجعة الداخلية تعمل على تجميع وتقويم موضوعي للأدلة المتعلقة بأحداث وتصرفات اقتصادية من أجل التأكد من درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعية مع توصيل النتائج للمستخدمين وذوي الإهتمام، كما أنها تشمل العديد من الأنواع يعمل كل واحد منها على تحقيق غرض معين، ونصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية على الضوابط والأسس التي تحكم قسم المراجعة الداخلية بما يمكنها من تحقيق أهدافها بفعالية وكفاءة، وهذا باعتمادها على تقنيات وأدوات وإتباعها لمراحل من أجل التطبيق السليم لها.

الفصل الثاني: انعكاسات المراجعة الداخلية على تطبيق حوكمة الشركات

تمهيد:

ساهمت الفضائح المالية التي حدثت في العديد من الشركات في العالم إلى الدفع بمفهوم جديد إلى الظهور وهو مفهوم حوكمة الشركات، التي جاءت لتؤكد على أهمية استخدام التطبيقات المثلى لممارسة الرقابة والإشراف الفعال على الشركات، وتمثل بذلك الحل المناسب لمعالجة أسباب الإنهيار، والتي كان من أهم مسبباتها ضعف الرقابة الداخلية مما أدى إلى فقدان الثقة في إدارات ومجالس الشركات.

حيث أصبحت الحاجة ملحة إلى دعم حوكمة الشركات والتي تركز على المراجعة الداخلية باعتبارها من الآليات الهامة التي تقوم عليها، فتقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر تعد من الأمور الضرورية لاستمرار الشركة وقدرتها على تحقيق أهدافها.

حيث قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

- المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات؛

- المبحث الثاني: أسس حوكمة الشركات؛

- المبحث الثالث: إسهامات المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات.

الفصل الثاني: انعكاسات المراجعة الداخلية على تطبيق حوكمة الشركات

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات

لقد زاد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات في العديد من الاقتصاديات خلال العقود القليلة الماضية، وعقب الانهيارات والأزمات التي شهدتها العديد من الدول، و في هذا الصدد سنقوم بالتعرف على العوامل التي أدت لظهور حوكمة الشركات، وكذا أهميتها وأهدافها.

المطلب الأول: العوامل التي ساهمت في ظهور حوكمة الشركات

لقد تعددت الأسباب في ظهور حوكمة الشركات، حيث تتمثل فيما يلي:

أولاً: نظرية الوكالة

يصف Jeansen & Meckling علاقة الوكالة بأنها عقد بموجبه يقوم شخص أو أكثر (الأصيل أو الموكل) بتعيين واحد أو أكثر (الوكيل) لإنجاز بعض الأعمال و الخدمات بالنيابة عنه، و في المقابل يفوض الأصيل الوكيل بإتخاذ القرارات.

و تقوم نظرية الوكالة على مجموعة من الفرضيات تتمثل في:

- يتميز كل من الأصيل و الوكيل بالرشد الاقتصادي و كلاهما يسعى لتعظيم منفعتهم؛

- اختلاف أهداف الوكيل و الأصيل إذ يسعى الأول للحصول على أكبر قدر من جهد الوكيل مقابل أجر معقول بينما الثاني يسعى للحصول على مكافآت أكبر مع بذل جهد أقل؛

- بالرغم من تعارض أهداف الأصيل و الوكيل فهناك حاجة مشتركة بينهما في بقاء العلاقة أو الشركة قوية لمواجهة الشركات الأخرى؛

- اختلاف أو تباين المخاطرة التي يتعرض لها كل من الموكل و الوكيل نتيجة عدم قدرة الموكل إحكام الرقابة على أداء الوكيل و اختلاف إمكانية التوصل للمعلومات و مدى فهمها لكل منهما.

حيث هناك مشكلتين أساسيتين للوكالة هما¹:

أ- مشكلة التخلخل الخلفي: تنشأ عندما لا يستطيع الأصيل ملاحظة و رقابة أداء الوكيل و عندما تختلف تفضيلات كل من الأصيل و الوكيل حول البدائل المتاحة للاختيار.

¹ عدنان حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، مصر، 2007، ص: 66.

الفصل الثاني: انعكاسات المراجعة الداخلية على تطبيق حوكمة الشركات

ب- مشكلة التخلخل العكسي (الإختيار العكسي): تنشأ عند عدم تماثل المعلومات لكل من الموكل والوكيل حيث للإدارة (الوكيل) معلومات أكثر من الملاك (الموكل)، هذا ولتوفرت نفس المعلومات للموكل فإنه لا يستطيع قراءتها وتفسيرها بنفس القدرة التي يتمتع بها الوكيل.

و من هنا يتعين على الموكل العمل على الحد من عدم تطابق المصالح، بتطبيق نظام تحفيزي من شأنه توفير وسائل المتابعة للتحكم في السلوكيات المضللة للوكيل، و مثل هذا المقصد يستدعي تحمل تكاليف معينة و تسمى بتكاليف الوكالة، حيث تغطي تكاليف الوكالة ما يلي¹:

- تكاليف المراقبة: التي يقوم بها المساهمون للتأكد من أن القادة لا يتصرفون من منطلق مصالحهم الشخصية على حساب المساهمين من خلال استخدام مكاتب الخبرة و المراجعة؛
- تكاليف الالتزام: وهي التي يتحملها المساهمون من أجل التزام مدير الشركة بتنفيذ التزاماته و التعويض عن عدم تنفيذه؛
- تكاليف الفرصة البديلة: في حالة اختلاف المصالح مع المدير أو مجلس إدارة الشركة في الاستراتيجية المتبعة (إستراتيجية غير مربحة مثلا، سوء تخصيص الموارد).

ثانيا: الفضاء المالية

أدت الانهيارات المالية و الفضائح الإدارية بالشركات العملاقة في العديد من دول العالم، والتي كان لها وما يزال الأثر البالغ على اقتصاديات الدول التي تنتمي لها تلك الشركات، إلى دراسة و تحليل الأسباب التي تؤدي إلى ظهور الفساد المالي والمحاسبي بالشركات و الذي يؤدي بطبيعة الحال إلى حدوث تلك الانهيارات والفضائح. ولعل من أهم هذه الفضائح ما حدث لشركة (Enron إنرون للطاقة)، وشركة (الاتصالات Worldcom)، والشركة (الأوربية للأغذية Parmala)، والتي تبين فيما بعد أن العيب ليس بمعايير المحاسبة ولكن في سلوكيات مطبقيها. فما جاء في قضية إنرون أن معايير المحاسبة كانت تنص على آليات معينة يجب إتباعها عند إنشاء شركة إلا أن إدارة إنرون لم تنقيد بها، حيث غض مراجعهم الخارجي (ارثر اندرسون) الطرف عن عملية عدم التقيد وبالتالي وفي الحالتين اتبعت الإدارة ومراجعها الخارجي الأسلوب اللأخلاقي².

¹ Jean Bernard ducrou, **Le gouvernement d'entreprise**, <http://www.creg>

acversailles.fr/IMG/pdf/Le_gouvernement_d'entreprise.pdf, P :3 , date de consultation : 22/03/2015.

² ظاهر يوسف القشي، انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة، المجلة العربية للإدارة، المجلة 25، العدد 2، مصر، 2005 ص:13.

الفصل الثاني: انعكاسات المراجعة الداخلية على تطبيق حوكمة الشركات

وهذا ما أدى بالحكومة الأمريكية إلى إصدار قانون (Sarbanes-Oxley Act of 2002) يلزم الشركات المدرجة بالأسواق المالية الأمريكية بالتقيد و تطبيق جميع بنوده كدعامة لحوكمة الشركات، والذي أحدث تغيرات جوهرية على بيئة الأعمال وبيئة مهنة المحاسبة و المراجعة بشكل خاص.

المطلب الثاني: نشأة وتعريف حوكمة الشركات

بعد التعرف على العوامل التي ساهمت في ظهور حوكمة الشركات، سنتطرق إلى تعريف حوكمة الشركات ونشأته.

أولاً: نشأة مفهوم حوكمة الشركات

نشأ مفهوم حوكمة الشركات بعد ظهور نظرية الوكالة و ما تتضمنه من تعارض في المصالح بين إدارة الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح بصفة عامة، و هذا ما أدى إلى زيادة الاهتمام بإيجاد قوانين و قواعد تنظم العلاقة بين الأطراف في الشركات، ففي عام 1976 قام كل من Jeanson & Meckeling بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات و إبراز أهميتها في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة، أما في عام 1987 قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بتشكيل لجنة حماية التنظيمات الإدارية (COSO) المعروفة باسم لجنة تريداوي (Treadway Commission)، والتي أصدرت تقريرها المتضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات و ما يرتبط بها من منع حدوث الغش و التلاعب في إعداد القوائم المالية .

ثانياً: تعريف حوكمة الشركات

تعددت تعاريف حوكمة الشركات بتعدد كتابها و اختلاف وجهات نظرهم، و ذلك لتداخل هذا المفهوم في العديد من الأمور التنظيمية و الاقتصادية و المالية و الاجتماعية للشركات، و كذا ارتباط هذا المفهوم بمجموعة من الأطراف و هي المساهمين، الإدارة، مجلس الإدارة و أصحاب المصالح. و فيما يلي بعض التعريفات المتعلقة بمفهوم حوكمة الشركات:

- تعريفات حوكمة الشركات من وجهة نظر المنظمات:

أ- تعريف البنك الدولي (WB): هي ممارسة للسلطة السياسية، و رقابة إدارة الموارد المؤسسية من أجل تنمية اقتصادية واجتماعية¹.

¹ Carlos Santos, **Good Governance and Aid Effectiveness**, the world bank and conditionality, the Georgetown public policy review, volume 7 Number 1 fall , 2001, p 5.

الفصل الثاني: انعكاسات المراجعة الداخلية على تطبيق حوكمة الشركات

ب- تعريف برنامج الأمم المتحدة الإنمائي (le UNDP):¹ ممارسة السلطة السياسية و الاقتصادية

والإدارية لإدارة شؤون الشركة و أعمالها، وبمفهومها الواسع تعطي الهيكا التنظيمية و أنشطة الحكومة المركزية، الإقليمية والمحلية، و البرلمان و الشركات و الأفراد التي تضم المجتمع المدني و القطاع الخاص في المشاركة بفعالية و التأثير في السياسة العامة التي تؤثر على كافة المجتمع.

ج- تعريف منظمة التعاون الإقتصادي و التنمية (OCED): تعتبر حوكمة الشركات بأنها نظام يتم

بواسطته توجيه و رقابة منظمات الأعمال، و الحوكمة تحدد هيكل توزيع الواجبات و المسؤوليات بين المشاركين المختلفين في الشركة المساهمة، مثل مجلس الإدارة و المديرين، وغيرهم من ذوي المصالح و تضع القواعد و الأحكام لاتخاذ القرارات لشؤون الشركة المساهمة، فإن الحوكمة تعطي الهيكل الملائم الذي تستطيع من خلاله الشركة وضع أهدافها و الوسائل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف و العمل على مراقبة الأداء.²

- تعريفات حوكمة الشركات من وجهة نظرالملاك³:

أ- هي مجموعة من العمليات التي يستخدمها المستثمرون لمحاولة تخفيض التشغيل، وتكاليف الوكالة المرتبطة بممارسة الشركة لنشاطها.

ب- عرف كل من (Coleman & Biekpe 2006) حوكمة الشركات من وجهة نظر المستثمر باعتبارها

:

✓ الوعد بدفع عائد رأس المال للمستثمر؛

✓ الإلتزام بإدارة و تشغيل إستثمارات الشركة بفعالية.

د- هي مجموعة من الآليات التي يستخدمها أصحاب المصالح (حملة الأسهم، الدائنون، الموظفون، العملاء

والأطراف ذات الصلة) لممارسة الرقابة داخل الشركة، وعلى المديرين بالشكل الذي يضمن لهم حماية مصالحهم داخل الشركة.

¹ Wajidi ben rejeb, **gouvernance et performance dans les établissement des soins en Tunisie**, Mimore pour l'obtention du diplôme des études Approfondies en Management, Faculté des scienceséconomique et de gestion de tunisie, 2003, p : 5.

² عدنان حيدر درويش، مرجع سبق ذكره، ص 13.

³ بهاء الدين سمير علام، أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على الإداري المالي للشركات المصرية، بحث مقدم لوزارة الاستثمار مركز المديرين المصري، مصر، 2009، ص: 5.

الفصل الثاني: انعكاسات المراجعة الداخلية على تطبيق حوكمة الشركات

- تعريفات حوكمة الشركات من وجهة نظر الإدارة¹:

أ- هي واجبات و مسؤوليات مجالس إدارة الشركات في إدارة الشركات، و إدارة العلاقات مع حملة الأسهم و مجموعات أصحاب المصالح.

ب- هي مجموعة الآليات التي تؤثر على عملية اتخاذ القرارات بواسطة المديرين، عندما يكون هناك انفصال بين الملكية و الإدارة.

ج- حوكمة الشركات تُعنى بوضع التطبيقات و الممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة وتنظيمها بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم و السندات و العاملين بالشركة و أصحاب المصالح وغيرهم، وذلك من خلال تحري تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية التي تربط بينهم.

د- حوكمة الشركات هي السعي لضمان إدارة الشركات بفعالية.

من خلال ما سبق يمكن تعريف حوكمة الشركات على أنها مجموعة من القوانين و القواعد و المعايير التي من شأنها إدارة و رقابة الشركات من الناحية المالية و غير المالية من أجل الحفاظ على حقوق و مصالح المساهمين وكذا التخفيف من تعارض المصالح القائم بين الملاك و المسيرين للشركة.

من التعاريف السابقة يمكن استنتاج مجموعة من الخصائص نوجزها فيما يلي²:

- الإنضباط: و يقصد به إتباع السلوك الأخلاقي المناسب و الصحيح؛
- الشفافية: و يقصد بها تقديم و إعطاء صورة حقيقية لكل ما يحدث في الشركة؛
- الاستقلالية: أي لا يوجد تأثيرات غير لازمة نتيجة الضغوطات؛
- المساءلة: و تعني إمكانية تقييم و تقدير الأعمال التي يقوم بها مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية؛
- المسؤولية: و تعني المسؤولية التي يتحملها مجلس الإدارة أمام جميع الأطراف التي لها مصلحة بالشركة؛
- العدالة: و تعني وجوب احترام حقوق جميع الأطراف سواء كانوا مساهمين، مسيرين أو أصحاب مصلحة في الشركة؛

- المسؤولية الاجتماعية: و تعني النظر إلى الشركة كمواطن جيد يهتم بمصلحة المجتمع و يساهم في تطويره.

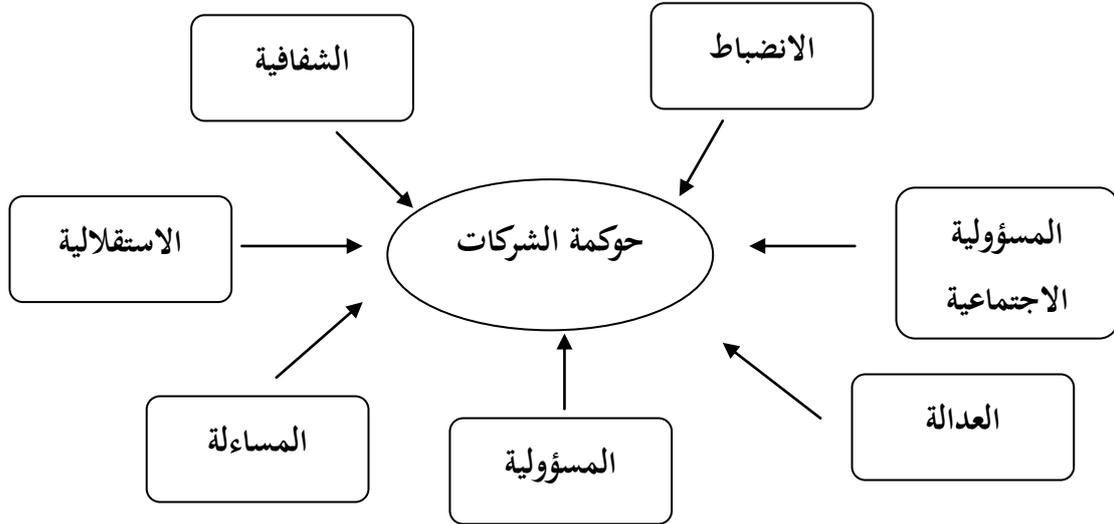
¹ نفس المرجع أعلاه، ص: 6.

² طارق عبد العال حماد، حوكمة شركات قطاع عام وخاص ومصارف (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات)، الدار الجامعية، مصر، 2008 ص23.

الفصل الثاني: انعكاسات المراجعة الداخلية على تطبيق حوكمة الشركات

و الشكل التالي يوضح خصائص حوكمة الشركات.

الشكل رقم (2-1): خصائص حوكمة الشركات



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق.

المطلب الثالث: أهمية حوكمة الشركات و أهدافها

سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى أهمية حوكمة الشركات وأهدافها.

أولاً: أهمية حوكمة الشركات:

يمكن توضيح أهمية حوكمة الشركات فيما يلي¹:

أ- التطبيق السليم لقواعد الحوكمة يحسن من أداء السهم، وتعظيم الربحية، و يولد الثقة لدى المستثمر و حملة الأسهم ويؤدي إلى زيادة قدرة المنظمات على المنافسة في الأجل الطويل نظراً لما تتمتع به هذه الشركات من الشفافية في معاملاتها و إجراءاتها المحاسبية، و المراجعة المالية في جميع عمليات الشركة بما يدعم ثقة المستثمرين؛

ب- تعظيم ثروة الملاك و تدعيم تنافسية الشركات في أسواق المال العالمية، و خاصة في ظل استحداث أدوات وآليات مالية جديدة، و حدوث اندماجات أو استحواذ أو بيع لمستثمر رئيسي... الخ،

¹ بن عيشي عمار وعمري سامي، تطبيق قواعد الحوكمة وأثره على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية: دراسة حالة شركات المساهمة الجزائرية، مداخلة بملتقى الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات وآفاق، جامعة أم البواقي، 7-8 ديسمبر 2010، ص: 5.

الفصل الثاني: انعكاسات المراجعة الداخلية على تطبيق حوكمة الشركات

ج- تطبيق قواعد الحوكمة يعطي الشركات قدر أكبر في الحصول على التمويل اللازم، و معاملة مرضية للفئات المختلفة من أصحاب المصالح؛

د- توفير الحماية لأصحاب المصالح، و المحافظة على حقوق حملة الأسهم و خاصة الأقلية من حملة الأسهم؛

هـ- يعتبر التطبيق الجيد لآليات حوكمة الشركات أحد الحلول الممكنة لحل مشكلة الوكالة و تخفيض تكاليفها؛

قدر من الكفاءة و - تحقيق التنمية و الاستقرار الإقتصادي و تجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية مالية، بما يعمل على تدعيم واستقرار نشاط الشركات،

ز- لحوكمة الشركات أهمية كبيرة فهي تعمل على تحقيق التنمية الإقتصادية و القانونية و الرفاه الإجتماعي للإقتصادياتو المجتمعات، حيث يهتم القانونيين بآليات الحوكمة لأنها تعمل على الوفاء بحقوق الأطراف المتعددة و التي تضم حملة الأسهم، مجلس الإدارة، المديرين، العاملين، المقرضين و البنوك... الخ.

ثانيا: أهداف حوكمة الشركات:

يرتكز هدف حوكمة الشركات على ثلاث محاور رئيسية و تتمثل في¹:

أ- تسهيل و تنشيط أداء الأعمال التجارية من خلال إنشاء و صيانة نظام الحوافز الذي يشجع المديرين على تحقيق أقصى قدر من الكفاءة التشغيلية للشركة، و العائد على الموجودات و الأرباح الإنتاجية على المدى الطويل؛

ب- تقييد إساءة استخدام السلطة من قبل المسيرين على موارد الشركة، حيث أن هذه التجاوزات تأخذ شكل إساءة استخدام أصول الشركة، و هذا ما يسمى "مشاكل الوكالة" و التي عموما تكون نتيجة ميل المسيرين لخدمة أنفسهم؛

ج- توفير الوسائل اللازمة لمراقبة سلوك المسيرين لضمان مساءلة للشركات و حماية أفضل لمصالح المستثمرين من استغلال السلطة من طرف المديرين التنفيذيين بالشركات.

كما تعمل الحوكمة الجيدة على تحقيق العديد من الأهداف و أهمها²:

¹ Charles Oman, Steven Fries et Willem Buiter, **La gouvernance D'entreprise dans les pays en développement, en transirons et les économies émergentes**, Centre de développement de L'OCDE, Cahier de politique économique N°23, 2003, P : 6.

² صديقي مسعود، دريس خالد، دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية لترشيد قرر الإستثمار، مداخلة بملتقى الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات وآفاق، جامعة أم البواقي، 7-8 ديسمبر 2010، ص: 14

الفصل الثاني: انعكاسات المراجعة الداخلية على تطبيق حوكمة الشركات

أ- تحسين القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية أمام المنافسة الأجنبية و زيادة قيمتها، و هذا يؤدي إلى خلق حوافز للتطوير و تبني تكنولوجيات حديثة لزيادة درجة جودة المنتجات و تخفيض التكاليف الإنتاجية؛

ب- فرض الرقابة و تدعيم المساءلة المحاسبية للوحدات الاقتصادية، و هذا يدعم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركة و إجراءات المحاسبة و المراجعة المالية بالشكل الذي يمكن من ضبط الفساد؛

ج- تعظيم أرباح الوحدة الاقتصادية، و الحصول على التمويل المناسب و التنبؤ بالمخاطر المتوقعة؛

د- زيادة ثقة المستثمرين في الأسواق المالية، مما يؤدي إلى جذب الإستثمارات الأجنبية و الحد من هروب رؤوس الأموال؛

هـ- تعميق ثقافة الإلتزام بالقوانين و المبادئ و مراعاة مصالح الأطراف المختلفة.

الفصل الثاني: انعكاسات المراجعة الداخلية على تطبيق حوكمة الشركات

المبحث الثاني: أسس حوكمة الشركات

تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من المبادئ التي تمثل دعامة أساسية لها، ونظرا لأهميتها حرصت العديد من المؤسسات الدولية على وضع معايير يتم الإلتزام بها، وفي هذا المبحث سيتم التعرف على مبادئ حوكمة الشركات ركائزها ومحدداتها وكذا الأطراف المعنية بتطبيقها.

المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات

لقد قامت منظمة التعاون الإقتصادي و التنمية (OECD) بوضع مبادئ لحوكمة الشركات، حيث تضمنت الورقة الصادرة عن منظمة التعاون الإقتصادي و التنمية سنة 1999 خمسة مبادئ بينما تضمنت الورقة الصادرة سنة 2004 ستة مبادئ تتمثل فيما يلي¹:

أ- ضمان وجود أسس من أجل إطار فعال لحوكمة الشركات:

يجب على إطار حوكمة الشركات بأن يعمل على رفع مستوى الشفافية و كفاءة الأسواق المالية، وأن يتماشى مع أحكام القانون و يوزع المسؤوليات بين الجهات المسؤولة بشكل واضح، و منح السلطة و الموارد للسلطات الإشرافية والتنظيمية لتأدية مهامهم بكل مهنية و موضوعية.

ب- حفظ حقوق المساهمين و الوظائف الرئيسية للملاك:

و تشمل نقل أو تحويل ملكية الأسهم، و تسهيل مشاركة فاعلة للمساهمين عند إتخاذ القرارات كانتخاب مجلس الإدارة، وحق المساهمين في المشاركة في القرارات المتعلقة بالتغيرات الجوهرية، و توضيح القواعد و الأحكام و الإجراءات التي تحكم رقابة الشركات المساهمة في الأسواق المالية.

ج- المعاملة العادلة للمساهمين:

يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات المعاملة العادلة لجميع المساهمين، بما في ذلك أقلية المساهمين و المساهمين الأجانب كما يجب أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فاعل مقابل أي انتهاك لحقوقهم، ومحاسبة المتسببين في ذلك.

¹ OCED, **Principe de la ouverture d'entreprise**, 2004, <http://www.oecd.org>, consultation le 14/03/2015.

الفصل الثاني: انعكاسات المراجعة الداخلية على تطبيق حوكمة الشركات

د- دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:

يجب أن يأخذ إطار حوكمة الشركات بعين الإعتبار حقوق أصحاب المصالح التي وضعت بقانون أو اتفاقية وتشجيع التعاون النشط والفاعل بين الشركات المساهمة و أصحاب المصالح، و ذلك لتحديد الثروة و تنميتها و المحافظة علي ديمومة المشاريع، هذا مع احترام حقوق أصحاب المصالح التي ينص عليها القانون، كما يجب أن يكون لدى أصحاب المصالح الفرصة للحصول على تعويض عند انتهاك حقوقهم، كما لأصحاب المصالح الحرية في الحصول على معلومات ملائمة في أي وقت.

هـ- الإفصاح و الشفافية:

يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح الصحيح و في الوقت المناسب للأموال الهامة و الجوهرية للشركات، بما في ذلك الوضع المالي و الإداري و حقوق الملكية، هذا مع مراعاة أن يكون الإفصاح شاملا و أن لا يقتصر على المعلومات الهامة فقط بل يشمل معلومات أخرى كالتائج المالية و التشغيلية و أهداف الشركة، و الملكية الرئيسية للأسهم و حقوق التصويت، كما ينبغي أن تعد المعلومات المحاسبية و الإفصاح عنها طبقا لمعايير المحاسبة و المراجعة المالية، و كذلك القيام بالمراجعة السنوية لحسابات الشركة بواسطة مراجع مستقل و مؤهل و هذا لتقدم ضمانات خارجية و موضوعية للمجلس و المساهمين بأن البيانات المالية تمثل إلى حد ما الوضع المالي الحقيقي للشركة وأدائها كما يجب توفير قنوات توزيع المعلومات التي تمكن مستخدمي المعلومات الحصول عليها في الوقت المناسب.

و- مسؤوليات مجلس الإدارة:

يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات التوجيه و الإرشاد الإستراتيجي للشركة، و الرقابة الفعالة لمجلس الإدارة على إدارة الشركة و محاسبة مجلس الإدارة عن مسؤولياتهم أمام الشركة و المساهمين، و هذا من خلال أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة و على أساس توفير كامل للمعلومات بعناية و العمل على تحقيق أفضل مصلحة للشركة و المساهمين وكذلك إذا ما كانت قرارات مجلس الإدارة ستؤثر في مختلف مجموعات المساهمين بطرق مختلفة، فإن على مجلس الإدارة العمل على تحقيق معاملة عادلة اتجاخ كافة المساهمين. كما على مجلس الإدارة القيام بوظائف رئيسية: توجيه إستراتيجية الشركة و سياسة المخاطر و الموازنات التقديرية و خطط العمل السنوية، و تحديد أهداف الشركة و اختيار المسؤولين التنفيذيين، و مراقبة التنفيذ و أداء الشركة مع الإشراف على المصاريف الرأسمالية الرئيسية و عمليات الإستحواذ و التخلي عن الإستثمار، و كذلك يجب أن يكون مجلس الإدارة قادرا على ممارسة التقييم و الحكم الموضوعي لشؤون الشركة بصفة مستقلة، و هذا من خلال تكليف عدد من أعضاء مجلس الإدارة من غير موظفي الشركة ذوي القدرة

الفصل الثاني: انعكاسات المراجعة الداخلية على تطبيق حوكمة الشركات

على ممارسة الحكم المستقل للقيام بمهام يحتمل وجود تعارض في المصالح بها و من أمثلة تلك المسؤوليات: ضمان نزاهة القوائم المالية و ترشيح أعضاء مجلس الإدارة.

المطلب الثاني: ركائز حوكمة الشركات و محدداتها

بداية يتم تحديد ركائز حوكمة الشركات و من ثم محدداتها.

أولاً: ركائز حوكمة الشركات:

ترتكز حوكمة الشركات على ثلاث ركائز أساسية تتمثل في¹:

● السلوك الأخلاقي: يتم ضمان الالتزام بالسلوك الأخلاقي من خلال:

- الالتزام بالأخلاقيات الحميدة و قواعد السلوك المهني الرشيد؛

- التوازن في تحقيق مصالح الأطراف التي لها علاقة بالشركة؛

- الصدق و الشفافية عند تقديم المعلومات؛

- القيام بمتطلبات المسؤولية الاجتماعية و الحفاظ على بيئة نظيفة.

● الرقابة و المساءلة: و تتم عن طريق وجود:

- أطراف رقابية عامة مثل: هيئة سوق المال، البورصة، البنوك...؛

- أطراف رقابية مباشرة مثل: المساهمين، مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعين الداخليين، المراجعين

الخارجيين،...؛

- أطراف رقابية أخرى مثل: الموردين، العملاء، المقرضين... الخ.

● إدارة المخاطر: و ذلك عن طريق:

- وضع نظام جيد و فعال لإدارة المخاطر،

¹ طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 49.

الفصل الثاني: انعكاسات المراجعة الداخلية على تطبيق حوكمة الشركات

- ضمان توصيل المخاطر إلى المستخدمين و أصحاب المصالح في الوقت المناسب.

ثانياً: محددات حوكمة الشركات

حتى تستفيد الشركات و الدول من مزايا تطبيق حوكمة الشركات، يجب توفر مجموعة من المحددات التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات.

حيث هناك مجموعتين من المحددات تتمثل فيما يلي¹:

- المحددات الخارجية: إن وجود مثل هذه المحددات يضمن تنفيذ القوانين و القواعد التي تساعد على حسن

إدارة الشركة، و تتمثل هذه المحددات فيما يلي:

أ- المناخ العام للإستثمار المنظم للأنشطة الإقتصادية في الدولة مثل القوانين و التشريعات و الإجراءات المنظمة لسوق العمل و الشركات؛

ب- تنظيم المنافسة و منع الممارسات الإحتكارية؛

ج- كفاءة وجود القطاع المالي الذي يوفر الأموال اللازمة لقيام المشروعات و كفاءة الأجهزة الرقابية في إحكام الرقابة على الشركات؛

د- وجود بعض المؤسسات ذاتية التنظيم مثل الجمعيات المهنية و الشركات العاملة في السوق المالية؛

هـ- وجود مؤسسات خاصة بالمهنة الحرة مثل مكاتب المحاماة و المكاتب الاستشارية.

- محددات داخلية: و تتمثل هذه المحددات فيما يلي:

أ- القواعد و التعليمات و الأسس التي تحدد أسلوب و شكل القرارات داخل الشركة؛

ب- توزيع السلطات و المهام بين الجمعية العامة و مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين من أجل تخفيف التعارض بين مصالح هذه الأطراف؛

ج- الحوكمة تؤدي في النهاية إلى زيادة الثقة في الإقتصاد القومي؛

¹ مناور حداد، دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية، مداخلة في المؤتمر العلمي الأول حول حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي 15-16 سبتمبر، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، 2008، ص: 7.

الفصل الثاني: انعكاسات المراجعة الداخلية على تطبيق حوكمة الشركات

د- زيادة و تعميق سوق العمل على تعبئة المدخرات و رفع معدلات الإستثمار؛

هـ- العمل على ضمان حقوق الأقلية و صغار المستثمرين؛

و- العمل على دعم و تشجيع نمو القطاع الخاص؛ و خاصة قدرة التنافسية و خلق فرص العمل؛

ز- مساعدة المشروعات في الحصول على تمويل مشاريعها و تحقيق الأرباح.

المطلب الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات:

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر و تؤثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات، و تحدد إلى درجة كبيرة

مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد، و هذه الأطراف هي¹:

- **المساهمون les actionnaires**: هم من يقومون بتقديم رأس مال الشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم و تعظيم قيمة الشركة على المدى البعيد، مما يحدد مدى استمراريته مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم و يملكون الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم، و بالمقابل عدم تحقيق الأرباح الجدية يقلص رغبة المساهمين في زيادة أنشطة الشركة مما يؤثر على مستقبل الشركة، و يمكن تحقيق أهداف المساهمين من خلال حسن اختيار أعضاء الإدارة العليا لإدارة الشركة ضمن القوانين و السياسات المطلوبة.

- **مجلس الإدارة Conseil d'administration**: هم من يمثلون المساهمين و أيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، و مجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين و الذين يوكل لهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، و يرسم السياسات العامة و كيفية المحافظة على حقوق المساهمين، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم، و قد بينت مبادئ الحوكمة بأن أعضاء مجلس الإدارة يضطلعون بنوعين من الواجبات عند قيامهم بعملهم و هما:

- **واجب العناية اللازمة**: و يتطلب أن يكون مجلس الإدارة يقظا و حذرا و أن يبذل الجهد و الحرص و العناية اللازمة في اتخاذ القرار، و أن يتوفر في الشركة إجراءات و أنظمة كافية و سليمة، و أن تكون الشركة ملتزمة بالقوانين والأنظمة و التعليمات الموضوعة.
- **واجب الإخلاص في العمل**: و يشمل ذلك المعاملة المتساوية للمساهمين و المعاملات مع الأطراف ذات المصالح و وضع سياسات ملائمة للرواتب و المكافآت و غير ذلك.

¹ فاتح غلاب، تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة المؤسسات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة دراسة لبعض المؤسسات الصناعية مذكرة ماجستير تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة سطيف، 2011، ص: 10.

الفصل الثاني: انعكاسات المراجعة الداخلية على تطبيق حوكمة الشركات

– الإدارة **L'administration**: و هي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة و تقديم التقارير الخاصة بالأداء الفعلي إلى مجلس الإدارة، كما أن الإدارة تكون مسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين، و الإدارة هي حلقة وصل بين مجلس الإدارة و بقية الأطراف المتعاملة مع الشركة، لذا يجب الحرص على اختيار أفراد الإدارة بعناية لأنهم من يقوم بتنفيذ رغبات المساهمين ومجلس الإدارة.

– أصحاب المصالح **Les partenaires**: وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين، الموردين والموظفين، و قد تكون مصالح هذه الأطراف متعارضة و مختلفة في بعض الأحيان، و يتأثر مفهوم حوكمة الشركات بشكل كبير بالعلاقات بين هذه الأطراف، فهم الذين يقومون بأداء المهام التي تساعد الشركة على الإنتاج وتقديم السلع والخدمات، و بدونهم لا تستطيع الإدارة و لا حتى مجلس الإدارة و المساهمين تحقيق الاستراتيجيات الموضوعة للشركة.

الفصل الثاني: انعكاسات المراجعة الداخلية على تطبيق حوكمة الشركات

المبحث الثالث: إسهامات المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات

لقد أصبحت الحاجة الملحة إلى دعم حوكمة الشركات والتي تركز على المراجعة الداخلية والتي بدورها تقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذا إدارة المخاطر و بذلك تساهم في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

المطلب الأول: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية

تقوم الشركة بوضع و تصميم نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن مجموعة من إجراءات المراقبة المختلفة و التي ترتبط بالجوانب المالية، المحاسبية، التنظيمية و الإدارية، و ذلك ضمانا لحسن سير العمل في الشركة و التقيد بالسياسات الموضوعية و هذا من أجل تحقيق أهدافها.

فنظام الرقابة الداخلية الفعال يعتبر كدعامة لعملية المراجعة، لذلك يقوم المراجع الداخلي بتقييمه قصد تحديد نطاق عمله.

يعتبر السبب الرئيسي لظهور نظام الرقابة الداخلية إلى انفصال الملكية عن التسيير و كذا كبر حجم الشركات وتعقدتها الشيء الذي أدى إلى زيادة الإهتمام بنظام الرقابة الداخلية، كما أصبح أمرا ضروريا من أجل المحافظة على الموارد المتاحة للشركة و تحقيق أهدافها.

أولا: نشأة الرقابة الداخلية

في بادئ الأمر كانت لا توجد أهمية كبيرة لنظام الرقابة الداخلية نظرا لعدم وجود فصل بين الملكية و الإدارة حيث كانت هناك رقابة المالك أو ما يعرف بالرقابة الشخصية، فالمالك كان يقوم بالرقابة على أنشطة الشركة، و انحصر مفهوم الرقابة الداخلية في حماية النقدية فقط باعتبارها أكثر أصول الشركة تداولاً، و بعد ذلك اتسع نطاقها ليستخدم كمرادف للضبط الداخلي، و الذي يعني تقسيم العمل و تحديد السلطات و المسؤوليات و الفصل بينهما عن طريق عدم قيام موظف ما بعملية كاملة و لذلك يعرف نظام الضبط الداخلي بأنه: "مجموعة من الوسائل و المقاييس والأساليب التي تضعها الإدارة بغرض ضبط عملياتها و مراقبتها بطريقة تلقائية و مستمرة لضمان حسن سير العمل وعدم حدوث الأخطاء أو الغش أو التلاعب أو حتى الاختلاس في أصول الشركة و سجلاتها و حساباتها"¹.

¹ نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص: 122.

الفصل الثاني: انعكاسات المراجعة الداخلية على تطبيق حوكمة الشركات

كما أن كبر حجم الشركات و تعقد نواحيها الادارية، المالية و التنظيمية، أدى إلى اعتبار نظام الرقابة الداخلية أمراً حتمياً للإدارة الحديثة للمحافظة على مواردها المتاحة، كما أن تعقد عالم الأعمال و حدوث الفضائح المالية أدت إلى إعادة النظر في نظام الرقابة الداخلية من أجل تطويره و تحسين فعاليته ليتماشى مع المستجدات الحالية.

ثانياً: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

لقد عرف نظام الرقابة من قبل لجنة حماية المنظمات COSO على أنها العملية المتخذة من طرف الإدارة الإدارة و الموظفين الآخرين من أجل توفير ضمان مقبول لتحقيق أهداف الشركة و فعالية و كفاءة العمليات، و هذا بالإعتماد على التقارير المالية و الالتزام بالقوانين و النظم.

كما نص المعيار الدولي للمراجعة رقم 400 و الخاص بتقدير المخاطر و الرقابة الداخلية على أن نظام الرقابة الداخلية يشمل: "كافة السياسات و الإجراءات التي تتبناها إدارة الشركة لمساعدتها قدر الإمكان للوصول إلى هدف إدارة الشركة، و هو الوصول إلى هدف الإدارة، و هو إدارة العمل بشكل منظم كفاء، و المتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة و حماية الأصول، منع و اكتشاف الاحتيال و الخطأ، دقة و اكتمال السجلات المحاسبية و إعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب¹.

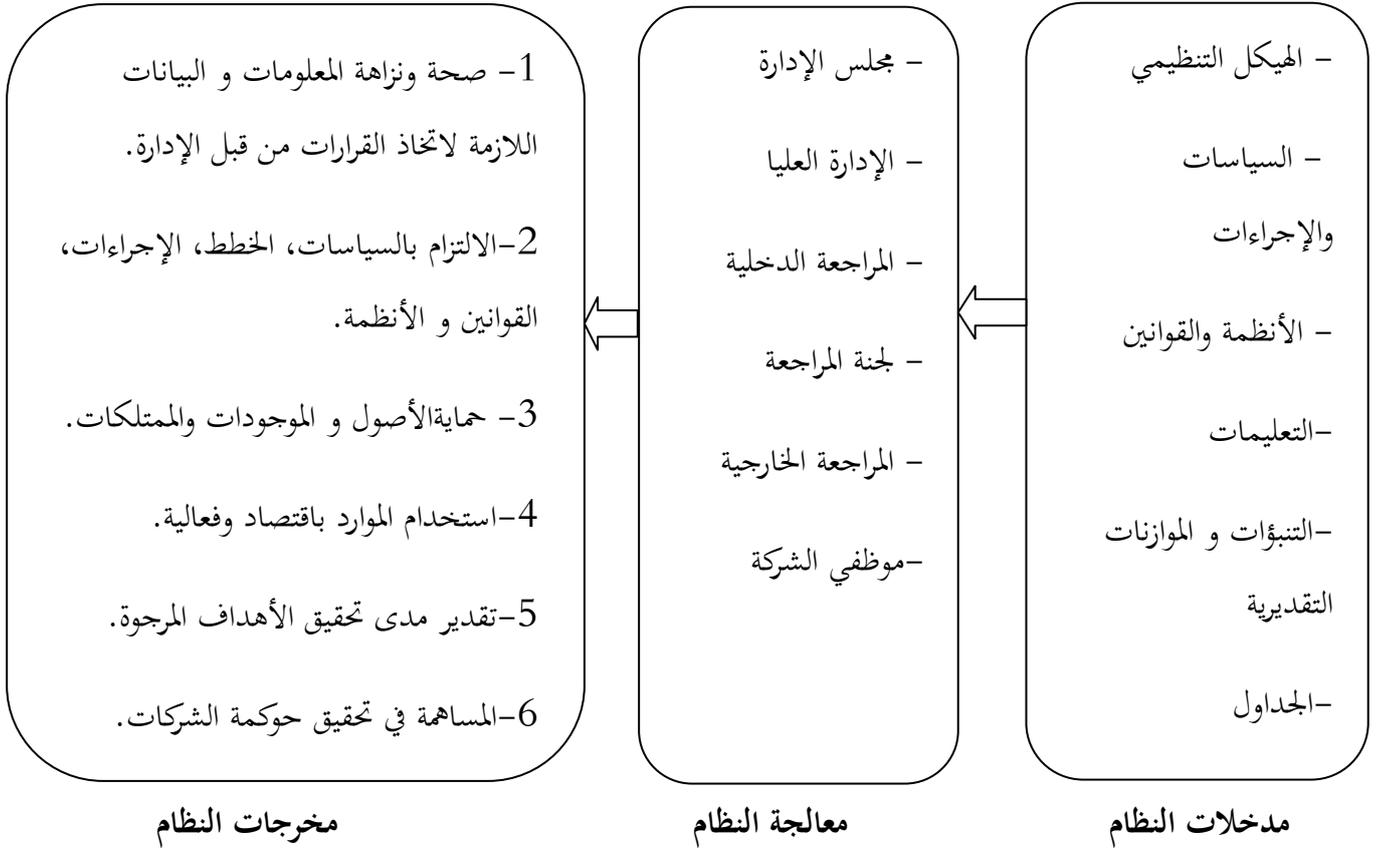
و منه يمكن أن نستخلص أن نظام الرقابة الداخلية يتضمن مجموعة من الوسائل تشمل الهيكل التنظيمي السياسات و الإجراءات، الأنظمة و القوانين، الموازنات التقديرية... الخ، و كل ما تراه الشركة ضروري لهذا النظام كمدخلات و التي تحكمها منهجيات و أساليب و تستخدم في ذلك أدوات كمجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة المراجعة، المراجعة الداخلية و الخارجية، و سائر الموظفين في الشركة، وهذا من أجل تحقيق مخرجات و نتائج تعمل على تحقيق أهداف الشركة و المساهمة في تطبيق حوكمة الشركات.

و منه يمكن تصور نظام الرقابة الداخلية وفق الشكل التالي:

¹ عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير، تخصص مالية و محاسبة، جامعة المدية 2009، ص: 81.

الفصل الثاني: انعكاسات المراجعة الداخلية على تطبيق حوكمة الشركات

الشكل رقم (2-2): نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على ما سبق.

ثالثا: انعكاسات تقييم نظام الرقابة الداخلية على حوكمة الشركات

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية جزءا مهما من نظام الرقابة الداخلية فهي تقع على قمة هذا النظام، كما أن دورها تغير من التركيز فقط على الجوانب المالية لتشمل أيضا الجوانب الإدارية و مساهمتها في إضافة قيمة للشركة وكذا تقديمها للخدمات الإستشارية، فرأي مدير المراجعة الداخلية حول كفاية و فاعلية نظام الرقابة الداخلية أصبح مهما وشائعا خصوصا مع المستجدات التي ظهرت في بيئة الأعمال و لعل أهمها قانون Sarbanes-Oxley و تطور المعايير الدولية للمراجعة الداخلية (المعيار رقم 2410- معايير الإبلاغ Criteria for Communicating)، و التي نصت على أن رأي المراجع الداخلي يجب أن يشمل بوضوح العناصر التالية¹:

1- معايير التقييم و كيفية استخدامها؛

¹ The Institute Of Internal Auditors, **Practical Consideration Regarding Internal Auditing Expressing an Opinion Control**, USA, 2005, P : 3.

الفصل الثاني: انعكاسات المراجعة الداخلية على تطبيق حوكمة الشركات

2- المجال الذي يشمل رأي المراجع الداخلي؛

3- من الذي يتولى المسؤولية عن انشاء و صيانة نظام الرقابة الداخلية؛

4- المجالات الخاصة التي شملها رأي المراجع الداخلي.

و التي من شأنها تحقيق المنافع التالية¹:

1- ضمان الاستمرارية في عملية المراقبة، أن التقييم، التوصيات و التقارير التي تعدها تتم بصفة مستمرة خلال السنة مما يحقق الشعور بالراحة لدى أصحاب المصلحة، كما أن الاستمرار يمكن الإدارة من تنفيذ الإصلاحات و التحسينات في الوقت الملائم؛

2- المساهمة في ضمان جودة التنظيم، فتتضمن جودة العمليات الالتزام بالسياسات و الإجراءات و اللوائح الداخلية لضمان انجاز التنظيم لأهدافه بطريقة اقتصادية و فعالة، و للمراجعين الداخليين دور رقابي هام في ضمان الالتزام بتلك الإجراءات و اللوائح الداخلية؛

3- تقديم الخدمات الاستشارية، يعتبر المراجعون الداخليون في موقع فريد يمكنهم من تزويد مجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة المراجعة، المراجع الخارجي و أصحاب المصالح بالتحليلات الضرورية، التقييم والتوصيات.

ومن ثم فإن وظيفة المراجعة الداخلية عند تقييمها لنظام الرقابة الداخلية تقدم الدعم و المساهمة من أجل تطبيق حوكمة الشركات.

المطلب الثاني: دور المراجعة الداخلية في تحسين عمليات إدارة المخاطر

أولاً- تعريف المخاطر و أنواعها

أ- تعريف المخاطر

تعرف المخاطر التي تتعرض لها الشركة أنها "احتمالية مستقبلية قد تعرض الشركة إلى خسائر غير متوقعة وغير مخطط لها، مما قد يؤثر على تحقيق أهداف الشركة وعلى تنفيذها بنجاح، و قد تؤدي في حال عدم التمكن من السيطرة عليها وعلى آثارها إلى القضاء على الشركة و إفلاسها"¹.

¹ سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد 01، المجلد رقم 45، جانفي 2008، ص: 9.

الفصل الثاني: انعكاسات المراجعة الداخلية على تطبيق حوكمة الشركات

ب- أنواع المخاطر:

تنقسم المخاطر التي تتعرض لها الشركة إلى²:

- **مخاطر الائتمان:** تنشأ هذه المخاطر عن عدم قدرة أو رغبة المتعامل في الوفاء بالتزاماته، وتشمل: القروض السندات والاعتمادات المستندية... الخ، وتحدث المخاطر الائتمانية نتيجة لعوامل خارجية مثل: التغيرات في الأوضاع الاقتصادية كاتجاه الاقتصاد نحو الركود أو حدوث انهيار غير متوقع لأسواق المال، و عوامل خارجية مثل: ضعف سياسات التسعير، ضعف إجراءات متابعة المخاطر و الرقابة عليها... الخ.

- **مخاطر السوق:** تعرف مخاطر السوق بمخاطر التعرض إلى الخسائر الناتجة عن عوامل السوق و تشمل المخاطر التالية: مخاطر أسعار الفائدة، مخاطر التسعير، مخاطر أسعار الصرف، مخاطر السيولة... الخ.

- **مخاطر التشغيل:** تنشأ مخاطر التشغيل نتيجة احتمال الخسارة التي قد تنشأ عن فشل أو عدم كفاية كل من: العمليات الداخلية، العمال و الموظفين (غش، اختلاس، سرقة)، الأنظمة... الخ.

ثانيا- تعريف إدارة المخاطر

تعرف إدارة المخاطر على أنها "احتمالية تنفيذ أو عدم تنفيذ أمر ما يؤثر بشكل سلبي على الشركة أو النشاط الخاضع للمراجعة"³.

كما تمثل إدارة المخاطر مختلف الأعمال التي تقوم بها الإدارة للحد من بعض الآثار السلبية الناتجة عن هذه المخاطر، بالرغم من أن معظم الطرق المتبعة للحد من الآثار السلبية للمخاطر تتعلق بوضع إجراءات رقابة إضافية، إلا أنه من الممكن استخدام طرق متاحة أخرى منها: التنوع أو مشاركة آثار هذه المخاطر مع جهات أخرى بواسطة العقود، الكفالات، الضمانات و التأمين... الخ.

ثالثا- خطوات إدارة المخاطر

¹ طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 507.

² صالح رجب حماد، أثر المخاطر التشغيلية على البيئة الرقابية و التدقيق الداخلي، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الدولي السنوي السابع حول إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة، جامعة الزيتونة، الأردن، 2007، ص: 5-7.

³ Dana Hermanson, Larry Rittenberg, **Internal Audit and organizational Governance**, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Florida, 2003, Date of consultation : 30/11/2014. [http : www.theiia.org/download.cfm?file=1775](http://www.theiia.org/download.cfm?file=1775).

الفصل الثاني: انعكاسات المراجعة الداخلية على تطبيق حوكمة الشركات

تقوم عملية إدارة المخاطر بعمل فحص و تحليل شامل و مفصل لكل أنواع المخاطر التي قد تتعرض لها موضع دراسة المخاطر، و يتم ذلك بتطبيق خمس خطوات أساسية على النحو التالي¹:

- **تعريف المخاطر:** و هي الخطوة الأساسية الأولى للتعرف على المخاطر المحيطة بالعمل؛
- **تحليل المخاطر:** و يتم من خلالها تصنيف الخطر و الوقوف على مصادره الأصلية؛
- **تقييم المخاطر:** من خلال تحديد عنصري الخطر المتمثلين في: الآثار التي يحدثها كل خطر، احتمال حدوث كل خطر؛
- **التحكم في المخاطر:** و بها يتم تحديد أي الطرق تستخدم لتقليل احتمال الخطر و آثاره؛
- **المراقبة و المتابعة الدورية:** و تتم لاكتشاف أي مصادر خطر جديدة، أو فشل التحكم في مخاطر سابقة.

رابعاً- العلاقة بين إدارة المخاطر و المراجعة الداخلية

يوضح المعيار رقم 2110 إدارة المخاطر (**Risk Management**) العلاقة بين إدارة المخاطر و المراجعة

الداخلية، حيث ينص على أنه: " ينبغي على نشاط المراجعة الداخلية مساعدة الشركة في تعريف و تقييم مواقع الخطر الهامة، و المساهمة في تحسين إدارة المخاطر و نظام الرقابة".

كما تنص الفقرتين A1 و A2 من المعيار السابق على:

■ **2120A1-** على نشاط المراجعة الداخلية تقييم التعرض للمخاطر المتعلقة بحوكمة الشركات، عمليات التي تقوم بها الشركة و نظم المعلومات و هذا بتقييم:

- موثوقية و سلامة المعلومات المالية و التشغيلية؛
- فعالية و كفاءة العمليات؛
- حماية الأصول؛
- الامتثال للقوانين، الأنظمة و الاتفاقيات.

■ **2120 A2-** على نشاط المراجعة الداخلية تقييم احتمالات حدوث الاحتيال و الغش، و كيفية إدارة الشركة لهذه المخاطر.

¹ عاطف عبد المنعم وآخرون، تقييم وإدارة المخاطر، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث، مصر، 2008، ص: 6.

² T.Flemming Ruud, Jan Marc Bodenmann, **Corporate Governance et Audit Interne**, Revue de l'expert comptable Geneve, 2006, P : 532.

الفصل الثاني: انعكاسات المراجعة الداخلية على تطبيق حوكمة الشركات

خامسا- مراحل مراجعة إدارة المخاطر

مراجعة إدارة المخاطر " هي عبارة عن مراجعة تفصيلية و منظمة لبرنامج إدارة المخاطر مصممة لتقرير ما إذا كانت أهداف البرنامج ملائمة لاحتياجات الشركة، و ما إذا كانت التدابير المصممة لتحقيق تلك الأهداف مناسبة، وما إذا كانت التدابير قد تم تنفيذها بشكل سليم"¹.

حيث أن مراجعة برنامج إدارة المخاطر من طرف قسم المراجعة الداخلية يمر بالمراحل التالية²:

- مراجعة أهداف و سياسات إدارة المخاطر: تشمل هذه المرحلة ما يلي:

- مراجعة سياسة و برنامج إدارة المخاطر الذي تنتهجه الشركة و معرفة أهدافه؛
- بعد التعرف على أهداف البرنامج، يتم تقييمه و تحديد مدى مناسبه للشركة، حيث يشمل هذا التقييم عموما مراجعة الموارد المالية للشركة و مدى قدرتها على تحمل الخسائر التي قد تتعرض لها، و الهدف منها:
✓ تقرير ما إذا كانت أهداف البرنامج متماشية مع موارد الشركة المالية و قدرتها على تحمل الخسارة
وعندما تكون أهداف إدارة المخاطر معيبة و قاصرة يتم صياغة أهداف جديدة و عرضها على الإدارة للموافقة عليها؛
✓ في حالة وجود تناقض أو تعارض بين التطبيق و السياسة ينبغي التوفيق بين الاثنين إما بتغيير الأهداف أو تغيير سياسة الشركة في التعامل مع مخاطرها.

- التعرف على مواطن الخطر و التعرض للخسارة:

بعد الانتهاء من تحديد و تقييم الأهداف تكون الخطوة التالية هي التعرف على مواطن الخطر التي قد تتعرض لها الشركة، و في حالة اغفال و تجاهل بعض الأخطار ينبغي على المراجع الداخلي أن يتعرف على المقاييس الممكن استخدامها للتصدي لها بأنسب البدائل و التوصية بالتدابير التصحيحية.

- تقييم قرارات التعامل مع كل تعرض للمخاطر:

بعد أن يتم التعرف على المخاطر التي تواجه الشركة و قياسها، يدرس المراجع الداخلي المداخل المختلفة الممكن استخدامها للتعامل مع كل المخاطر، و ينبغي أن تشمل هذه الخطوة مراجعة الكيفية التي تتعامل بها الشركة مع المخاطر كما ينبغي أن يدرس أيضا ما إذا كان أي من المخاطر المحتفظ بها يجب أن تحول أو يحتفظ بها.

¹ عمر علي عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص: 101.

² نفس المرجع أعلاه، ص: 102.

الفصل الثاني: انعكاسات المراجعة الداخلية على تطبيق حوكمة الشركات

- تنفيذ تقنيات معالجة المخاطر المختارة:

يتم في هذه المرحلة تنفيذ القرارات السابقة حول كيفية التصدي لكل تعرض للخطر و التحقق من أن القرار تم تنفيذه على أكمل وجه، كما تشمل هذه الخطوة مراجعة كل من تدابير التحكم في الخسارة و تمويل الخسارة.

- التقرير و التوصية بإدخال تغييرات لتحسين البرنامج:

عادة ما يتم إعطاء مراجعة إدارة المخاطر الصيغة الرسمية و هذا في صورة تقرير مكتوب، يبين بالتفصيل نتائج التحليل ويطرح توصيات بإجراء تغييرات و تعديلات لتحسين برنامج إدارة المخاطر، و يرسل التقرير إلى الإدارة العليا و لجنة المراجعة و مجلس الإدارة و كذا المساهمين و أصحاب المصالح عند الضرورة.

سادسا: أثر مراجعة إدارة المخاطر على حوكمة الشركات

تقوم المراجعة الداخلية بإضافة قيمة للشركة و العمل على تحقيق أهدافها من خلال تقديم تأكيد معقول عل أن مخاطر الشركة تدار بفعالية و كذا من خلال التحسينات التي تقدمها في مجال إدارة المخاطر، فوظيفة المراجعة الداخلية قد اتسع نطاقها من دورها التقليدي و هو المراجعة المالية إلى المراجعة الإدارية ثم إلى التركيز على إضافة قيمة للشركة متمثلة في مراجعة إدارة المخاطر و تطبيق مدخل المراجعة على أساس المخاطر، و هذا ما يؤدي إلى طمأنة المساهمين والأطراف الأخرى صاحبة المصلحة على أن المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومة من جانب ممثليهم و أن الإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي منظم.

المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات

تلعب المراجعة الداخلية دورا مهما في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات و ذلك من خلال:

أولا: تعظيم القيمة للعملاء

يضع هذا الدور المراجع الداخلي أمام تحد يتمثل في سعيه لاكتساب مهارات جديدة تسير التطور في مختلف مجالات العمل بالشركة، ليس هذا فحسب بل تطوير آليات تنفيذ مهامه بما يدعم جهود الشركة في تعظيم القيمة أو المنفعة المتحققة للعميل، في إطار تغيير النظرة إليه من مجرد مستهلك لمنتجات و خدمات الشركة إلى شريك في عملية الحوكمة، و طالما أن فاعلية تنفيذ قواعد الحوكمة تتوقف على كفاءة الرقابة الداخلية للشركة. فهنا يتضح بعد آخر لدور

الفصل الثاني: انعكاسات المراجعة الداخلية على تطبيق حوكمة الشركات

المراجع الداخلي في زيادة القيمة المتحققة للعمليات، من خلال سعيه إلى التقييم الفعال للنظم الرقابية، و تقديم التوصيات الكفيلة، مما يضمن برفع مستوى جودتها¹.

ثانيا: تعظيم القيمة للمساهمين

ينوب مجلس الإدارة عن المساهمين في إدارة أموالهم، و هذا يعني أن المجلس مسؤول بالوكالة عن الوفاء باحتياجات و مصالح المساهمين، و المتمثلة في ضرورة الإفصاح عن مدى فعاليته في إدارة ما أوكل إليه من مهام، حيث تمثل التقارير المالية التي يشرف مجلس الإدارة على اعدادها معيارا يتم على أساسه اتخاذ قرارات و سلوكيات من طرف المستثمرين الحاليين و المرتقبين، و هنا يتضح دور المراجعة الداخلية كعنصر فعال في ضمان دقة و نزاهة التقارير المالية و تعزيز قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة الشركة، و كذا مساهمتها بالتعاون مع الإدارات المسؤولة في الحد من المخاطر التي تتعرض لها الشركة، و مما يدعم الدور الذي يؤديه فريق المراجعة الداخلية وجوده في موقع الأحداث يعايشها لحظة بلحظة بالشركة، حيث تساعده هذه الميزة على مراجعة القوائم المالية و التقرير عنها بشكل أكثر تفصيلا من المراجع الخارجي مما يضمن الاستخدام الأمثل لأصول الشركة، و حمايتها من الأخطار التي قد تنشأ نتيجة الغش أو عدم الالتزام بالقوانين والتعليمات و الاجراءات المطبقة في الشركة².

ثالثا: تعظيم القيمة لأصحاب المصالح

يتمثل أصحاب المصالح في الموظفين و الموردين و الدائنين و المجتمع المحيط ككل، الذين لهم مصالح فردية أو جماعية في نجاح الشركة و استمراريتها، فهي التي توفر فرص العمل و تدفع الضرائب و تقدم السلع و الخدمات. فاستمرارية الشركة تمثل تمثل مصلحة مشتركة للمساهمين و الأطراف الأخرى (أصحاب المصالح) المرتبطة و المتأثرة بنشاطها، و لا تتوقف استمرارية الشركة فقط على مدى كفاءة و فعالية عملياتها، بل أيضا على التحسين المستمر لتلك العمليات، و هنا يبرز دور المراجعة الداخلية حيث يمكنها من خلال التقييم لنظم الرقابة الداخلية، و مساهمتها في إدارة المخاطر و تعزيز قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة الشركة و الرفع من مستوى كفاءة و جودة عمليات الشركة و تعظيم ما يتولد عنها من قيمة أو منفعة لأصحاب المصالح.

¹ لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، 2011، ص: 90.

² المكان نفسه.

الفصل الثاني: انعكاسات المراجعة الداخلية على تطبيق حوكمة الشركات

المطلب الرابع: إطار مقترح لتطوير فعالية المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات

يتأسس الإطار المقترح على فكرة إعادة النظر للمراجعة الداخلية من منظور شامل لتحديد الأنشطة المكونة لها، والتي تبدأ بالتخطيط ثم التنفيذ، فالاتصال ورفع التقارير إلى مجلس إدارة الشركة، وتنتهي بالمتابعة و مناقشة لجنة المراجعة التابعة لمجلس الإدارة.

أولاً: التخطيط لعملية المراجعة الداخلية

ترتكز خطة المراجعة الداخلية تقليدياً على مجال واحد من المخاطر و هي المخاطر المحاسبية و المالية، لذا يتم تصميم الاختيارات للبحث عن هذه الأخطاء، مما يؤثر سلباً على الأنشطة التي تخضع أعمالها للمراجعة لكونها مجزءة تحري عن الأخطاء، و من ثم ينظر للمراجعة الداخلية على أنها نشاط يثير القلق و يعطل الأداء و يؤثر سلباً عن عمل مختلف الأنشطة الأخرى، حيث يتطلب تحليل وظيفة التخطيط لعملية المراجعة الداخلية النظر إليها من ثلاث زوايا مترابطة وهي:

- نطاق التخطيط لعملية المراجعة الداخلية: يجب أن تتأسس خطة المراجعة الداخلية على تقييم كافة مخاطر النشاط، فالسعي للتغلب على هذه المخاطر يولد قيمة أعلى للمساهمين و أصحاب المصالح، بحيث يجب تصميم الخطة بناءً على تأثير هذه المخاطر على عملية تطبيق قواعد حوكمة الشركات؛¹
- إجراءات وضع الخطة بما يضمن فاعليتها من خلال تجارب المستويات الإدارية و التنفيذية مع الجهود المبذولة لتنفيذها: يجب تقييم المخاطر من خلال استطلاع آراء المستويات الإدارية المختلفة، كما يجب مراجعة استراتيجيات الشركة وخطط التفصيلية، بعد ذلك حصر المخاطر و تصنيفها تبعاً لأهميتها، و تصميم إجراءات المراجعة الداخلية لكل نوع من المخاطر؛
- تطوير خطة المراجعة الداخلية: يجب على فريق المراجعة الداخلية أن يسعى دائماً لتطوير خطة المراجعة، مثلاً إذا لاحظ الفريق زيادة في معدل الدوران الوظيفي بسبب الاستقالة، يجب أن يبحث عن حل للمخاطر المترتبة عن ذلك، نظراً لما يمكن أن تتحمله الشركة من تكاليف لتعيين و تدريب موظفين جدد، زيادة على ذلك فقدانها لخبرات ملمة بطبيعة نشاط الشركة، واحتمال انتقالها لشركات منافسة، مما قد يؤثر على الميزة التنافسية التي تحققها الشركة، ويتمثل دور المراجعة الداخلية هنا في العمل مع خبراء الموارد البشرية في الشركة، لوضع

¹ لخضر أوصيف، مرجع سبق ذكره، ص: 92.

الفصل الثاني: انعكاسات المراجعة الداخلية على تطبيق حوكمة الشركات

الحلول الكفيلة بتخفيض معدل الدوران من خلال مراجعة أسس تقييم الأداء و نظام الحوافز المطبقة في الشركة و مدى تأثيرهما على هذا المعدل.

ثانيا: متطلبات تنفيذ خطة المراجعة الداخلية

يتم تنفيذ خطة المراجعة الداخلية وفقا لأربعة متطلبات هي¹:

- **الاعتماد على متخصصين:** المراجع الداخلي ليس خبيرا بكل جوانب أنشطة الشركة، و عدم اعتماده على خبير متخصص عند مراجعته مجالا ما خارج نطاق خبرته، يتطلب ضرورة سعيه لمعرفة طبيعة المجال و الظروف المحيطة به معتمدا على على القائمين بالتنفيذ، فحل هذه المشكلة يتطلب ضرورة الاعتماد متخصصين في المجال المراد مراجعته، ففي المثال السابق الخاص بمراجعة مسببات زيادة معدل الدوران الوظيفي، فان ضم خبير في الموارد البشرية لفريق المراجعة يساهم في التأكد من أن عملية المراجعة الداخلية تم تخطيطها و تنفيذها بطريقة جيدة، و أن النتائج المتحصل عليها وثيقة الصلة بالموضوع؛
- **إتباع مدخل العملية:** على فريق المراجعة الداخلية إتباع مدخل العملية عند أداء عمله، من خلال تقييم مجموعة الأنشطة المكونة للعملية المراد مراجعتها، للتعرف على نقاط القوة التي يجب تنميتها و الضعف التي يجب التخلص منها في كل نشاط، بما يؤدي في النهاية إلى تحقيق المراد من تنفيذه العملية ككل، حيث يساعد هذا المدخل على تخفيض الوقت اللازم لإنجاز عملية المراجعة و تدعيم و تطوير تقرير المراجعة الداخلية و جعله أكثر قبولا؛
- **إجراء تقييم ذاتي لمخاطر الرقابة الداخلية:** يجب على فريق المراجعة الداخلية أن يسعى لإجراء تقييم ذاتي لمخاطر الرقابة الداخلية من خلال ورش عمل يشترك فيها أعضاء فريق المراجعة الداخلية مع المتخصصين في المجال الخاضع للرقابة، يكون هدفها تحديد مخاطر الرقابة الرئيسية فيه، و إيجاد حلول رقابية تقلل من تلك المخاطر؛
- **إستخدام التقنيات الحديثة في المراجعة:** من المعلوم أن استخدام التقنيات الحديثة لا يؤدي إلى دقة و سرعة الإنجاز فحسب، بل يساعد على رفع مستوى جودته، و المراجعة الداخلية كأى وظيفة يمكن تطويرها بالاعتماد على الأساليب التقنية الحديثة من خلال السعي للوصول لمعلومات عن أفضل التطبيقات و وضعها كهدف يجب تحقيقه، خاصة مع اتساع نطاق تبادل المعلومات عن أفضل التطبيقات في مختلف المجالات.

محمود يوسف الكاشف، نحو إطار متكامل لتطوير فعالية المراجعة الداخلية كمنشآت مضيف للقيمة، مجلة كلية التجارة، مصر، 2007، ص ص: 20-

الفصل الثاني: انعكاسات المراجعة الداخلية على تطبيق حوكمة الشركات

ثالثا: الإتصال و رفع التقارير إلى مجلس إدارة الشركة

تؤثر تقارير المراجعة الداخلية على العلاقة بين إدارات الشركة و فريق المراجعة الداخلية، فقد تؤدي إلى توتر هذه العلاقة نظرا لتركيزها على الأخطاء و الجوانب السلبية للأداء، و هو ما يزيد من احتمال عدم تنفيذه هذه الإدارات لما يرد في تقارير المراجعة الداخلية من توصيات، و للتغلب على هذه المشكلة يجب¹:

- أن تتضمن التقارير تعليقا عن الجوانب الإيجابية في العملية التي تمت مراجعتها، من خلال ذكر الجهود المبذولة من طرف إدارات الشركة في السهر على تطبيق قواعد الحوكمة، و من ثم تكون أكثر قبولا و تحفيزا لتنفيذ ما ورد بها من توصيات؛

- يجب أن تكون التقارير معبرة اختصار و دقة عما يريد فريق المراجعة الداخلية توصيله للجهة التي تستلم التقرير.

رابعا: المتابعة و مناقشة لجنة المراجعة

لضمان استمرارية نجاح وظيفة المراجعة الداخلية كآلية لتفعيل حوكمة الشركات يجب أن تكون هناك مناقشة بين إدارة المراجعة الداخلية و مجلس الإدارة عن طريق لجنة المراجعة، لتقييم أداء فريق إدارة المراجعة الداخلية من خلال مطابقتها بالإجابة عن مجموعة من الأسئلة منها على سبيل المثال²:

- هل حققت إدارة المراجعة الداخلية أهدافها من منظور مجلس الإدارة الممثل لحقوق المساهمين؟

- هل ساعدت إدارة المراجعة الداخلية على التحكم في المخاطر التي تعرضت لها الشركة؟

- هل كانت التوصيات التي قدمتها إدارة المراجعة الداخلية حول وضعية الشركة ملائمة؟

- هل تتسم نتائج المراجعة الداخلية و تقاريرها بالدقة؟

¹ محمد يوسف الكاشف، مرجع سبق ذكره، ص: 22.

² المكان نفسه، ص: 24.

الفصل الثاني: انعكاسات المراجعة الداخلية على تطبيق حوكمة الشركات

خلاصة :

ظهرت حوكمة الشركات بسبب انفصال الملكية عن الإدارة ، وزاد الاهتمام بها بعد سلسلة الانهيارات والأزمات المالية التي مست بعض الشركات، حيث ساهمت هذه الظروف في وضع مجموعة من المبادئ التي تضمن الإستغلال الأمثل لموارد الشركة وتحقيق أهداف أصحاب المصالح.

كما ساهمت المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات، وهذا من خلال تقييمها لنظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وكذا دور المراجعة الداخلية في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات. و من خلال كل هذا استنتجنا ما يلي:

- يعتبر نظام الرقابة الداخلية من المتطلبات الأساسية للشركة خصوصا مع متطلبات حوكمة الشركات، كما تعد المراجعة الداخلية من الركائز الأساسية في هذا النظام، فرأي المراجعة الداخلية حول كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية، وكذا تقديمها الخدمات الإستشارية في هذا المجال تعد إضافة قيمة للشركة وكذا تطبيقها لحوكمة الشركات؛
- إن القيام بإدارة المخاطر تؤدي إلى معرفة الطريقة التي تدار بها المخاطر، وبالتالي طمأنة المساهمين والأطراف ذات المصلحة من أن المخاطر مفهومة والإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي منظم.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في الشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

تمهيد:

بعد عرض الجانب النظري والذي ضمّ فصلين، سنحاول في الفصل الثالث إسقاط ما تمّ عرضه على الشركة الوطنية للسيارات الصناعية (SNVI-CIR)، التي تعتبر من أهم المنشآت في الجزائر، فمركب السيارات الصناعية وتماشيا مع التطورات التكنولوجية التي عرفتها أغلب الدول المتقدمة أراد أن يواكب عملية التطور ، فعمدت هذه الشركة إلى استخدام المراجعة الداخلية كوسيلة رقابية من أجل ضمان سيرورة النشاط و الرفع من مردوديته من أجل تحقيق الأرباح وكذا تطبيق مبادئ الحوكمة من أجل ضمان حقوق المساهمين وكذا أصحاب المصالح.

و لهذا فقد قسمنا هذا الفصل إلى:

- المبحث الأول: التعريف بالشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI؛

- المبحث الثاني: تقديم المراجعة الداخلية في قسم الهياكل الصناعية لروية CIR؛

- المبحث الثالث: إستقصاء حول مساهمة المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في الشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

المبحث الأول: التعريف بالشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI.

تحتل الشركة الوطنية للسيارات الصناعية مكانة هامة في الاقتصاد الوطني، نظرا لطبيعة النشاط الذي تمارسه فتعتبر الوحيدة في السوق الوطني التي تنشط في مجال صناعة السيارات الصناعية منذ الاستقلال إلى يومنا هذا.

ومن أجل إعطاء صورة أوضح عن الشركة الوطنية للسيارات الصناعية، نتطرق في هذا الفصل إلى مختلف المراحل التي مرت بها الشركة وكذلك مختلف الأنشطة والمهام التي تمارسها، بالإضافة إلى إلقاء الضوء على هيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: نشأة الشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI مراحل تطورها.

تمثل الشركة الوطنية للسيارات الصناعية من الشركات الرائدة في مجال تركيب السيارات في الجزائر و عليه سنعرض نشأتها.

أولا: نشأة الشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI:

تعتبر الصناعة الميكانيكية من بين الصناعات الثقيلة في الجزائر ولقد عرفت هذه الأخيرة مسارا تطوريا سجلت فيه مراحل عديدة، حيث نشأت أول مؤسسة لصناعة السيارات على أرض الجزائر في 02 جوان 1957م، آنذاك كانت الجزائر لا تزال على وطأة الاستعمار، وكان صاحبها مستوطن أجنبي يدعى برلي BERLIET، وبقرار من السلطات الاستعمارية شرع في بناء هذه الشركة المتخصصة في تركيب الشاحنات الصناعية ذات الوزن الثقيل في المنطقة الشرقية لعاصمة البلاد والتي تبعد حوالي 30 كلم عنها.

تم إخراج أول شاحنة من النوع الثقيل على أرض الجزائر في 15 أكتوبر 1958 فكانت تلك نقطة البداية نحو المزيد من الإنتاج والتطور في هذا القطاع الحساس، ولكن بعد الاستقلال كانت هناك عراقيل متمثلة في استبداد السلطات الفرنسية واحتكارها لهذه الشركة، ولوضع حد لهذا الاحتكار تدخل الصندوق الوطني للتنمية ليفتح المجال لشراكة الجزائر ب49% وذلك في شهر جوان 1964م.

في عام 1967م وبمقتضى المرسوم رقم 150-65 ظهرت الشركة الوطنية للمركب الميكانيكي SONACOME وقد كلفت الحكومة الجزائرية آنذاك هذه الشركة بترقية وتطوير قطاع الصناعات الميكانيكية من أجل الدخول في استقلالية الصناعة وتلبية متطلبات الشعب الجزائري من السيارات الصناعية، وكذا محاولة التعدي إلى التصدير والنهوض بهذا القطاع.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في الشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

ففي 30 جويلية 1970 تم إبرام عقد بين الجزائر وشركة BERLIET يقضي بإنشاء مركب للسيارات الصناعية بطاقة إنتاجية قدرها 4550 سيارة صناعية سنويا بواسطة برنامج استثماري قيمته 2.2 مليار دينار جزائري، وعلى هذا الأساس أصبح للشركات المنظمة إلى SONACOM حرية التصرف في التسيير وبالتالي فهي تصنع السيارات الصناعية وتأخذ القرارات وتسطر الخطط الإستراتيجية للمؤسسة الوطنية للصناعات الميكانيكية، وبعد هيكلة الشركة في الثمانينات أصبحت SONACOM تحمل اسم الشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI اعتبارا من 12 ديسمبر 1981م انطلقت في نشاطها مع بداية 1982م بمرسوم قانوني 81-382 في إطار المخطط الوطني للتطوير الاقتصادي والاجتماعي، انبثقت عنها عدة وحدات إنتاجية وتوزيعية يبلغ عددها 22 وحدة عبر التراب الوطني.

كما تملك الشركة قوة عمالية تقدر بـ 9000 عامل وتميز برأسمال قدره 2.2 مليار دج محدد من طرف المجلس الوطني للتخطيط تحت أمر CNP-475 ومقسم إلى 4400 سهم وقيمة اسمية تبلغ 50000.00 دج للسهم ومحركة من طرف الدولة بنسبة 100% في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية والاجتماعية.

فالشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI هي مكلفة بالبحث والتنمية والنتاج والتصدير والتوزيع وصيانة السيارات الصناعية، ويعنى بالسيارات الصناعية (شاحنات، حافلات، الشاحنات الخاصة، الآليات المقصورة...) وبصفة عامة كل السيارات الموجهة للنقل البري للأشخاص، للسلع والمواد ذات الحمولة الكبيرة ومن جهة أخرى الشركة مكلفة بضمان خدمات ما بعد البيع، ومساعدة كبار زبائنها في عملية تزويدها بوسائلها الخاصة للصيانة، وبالتالي يمكن استخلاص خصائص للشركة أهمها:

- الاختصاص في منتجات متكاملة عموديا؛
- التوفير الواسع لتشكيلة متنوعة من المنتجات؛
- التواجد في كامل التراب الوطني؛
- المشاركة في تحقيق التكامل الاقتصادي للبلاد.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في الشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

ثانيا: مراحل تطور الشركة الوطنية للسيارات الصناعية:

لقد مرت مؤسسة السيارات الصناعية بخمسة مراحل أساسية هي:

1- المرحلة الاولى 1957م إلى غاية 1967م.

في 02 جوان 1957م قامت الشركة الفرنسية BERLIET ببناء مصنع لتركيب الشاحنات الصناعية ذات الوزن الثقيل ببلدية الرويبة شرق العاصمة. وفي 15 أكتوبر 1958م تم صنع أول شاحنة وبذلك بدأت عملية التصنيع.

وفي جوان 1964م امتلكت الجزائر 40% من أسهم مصنع BERLIET عن طريق الصندوق الجزائري للتنمية وفي أكتوبر 1967م تم إنشاء الشركة الوطنية للصناعة الميكانيكية SONACOME وذلك بالأمر 67-150 المؤرخ في 09 أكتوبر 1967م.

2- المرحلة الثانية 1967م إلى غاية 1981م.

بعد سنة 1967م وصل النتاج إلى 3000 شاحنة سنويا، بحيث أصبح الإنتاج يلبي الاحتياجات الجديدة والمستقبلية، وفي جويلية 1970م تم إنشاء مركب السيارات الصناعية بتجمع 11 مؤسسة جديدة، ويأتي الأمر 71-52 المؤرخ في 14 جويلية 1971م ليحدد تهيئة جديدة للشركة، و في هذا سطرت الشركة برنامج استثماري يقدر ب 2.5 مليار دج بغرض إنشاء مركب السيارات الصناعية CVI، وفي 1974م خرجت من المصنع أول شاحنة من صنع جزائري و كان الإنتاج في هذه الفترة مخصص لاحتياجات القطاع العام.

3- المرحلة الثالثة 1981م إلى 1995م.

في هذه الفترة أصبحت شركة اشتراكية، و تبعا للتقرير الذي تم إعداده من طرف السلطات العمومية للبلاد حول حالة تشغيل الاقتصاد الوطني، صدر منشور رئاسي رقم 13 المؤرخ في 20 نوفمبر 1980م، ليحدد الإطار القانوني المنظم لعمليات إعادة الهيكلة للمؤسسات العمومية، وهذا اثر اجتماع عقد من طرف اللجنة الوطنية لإعادة هيكلة المؤسسات، حيث حددت مخطط تنظيمي لاستقلالية المؤسسات المكونة للشركة وفي هذا الإطار تأسست الشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI حيث تم التأكيد على قرار إعادة هيكلة الشركة الوطنية للسيارات الصناعية من طرف مجلس الوزراء المنعقد في 06 جويلية 1981م وأعلن عن ميلاد الشركة وهذا بالمرسوم رقم 81-342 المؤرخ في 1981م.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في الشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

4- المرحلة الرابعة: 1995م إلى غاية 2000م.

في هذه المرحلة تميزت الشركة بكونها مؤسسة عمومية اقتصادية، لها قانون عام تسيير عليه إذ تحولت إلى شركة مساهمة برأسمال اجتماعي مقدر ب 2.2 مليار دج، وتم بذلك وضع الشركة تحت مراقبة الشركة القابضة العمومية الميكانيكية HPM.

5- المرحلة الخامسة: ما بعد سنة 2000.

بعد أن كانت مهمة المراقبة للشركات القابضة أصبحت الشركة الوطنية للسيارات الصناعية تراقب نفسها ابتداء من 04 أوت 2002م، وبذلك بقي مصير كل السياسات الاستثمارية واستراتيجيات الهيكلية الداخلية التي حددتها الشركات القابضة كتنسائل مطروح.

على اثر القرارات المالية التي اتخذها المجلس الوطني أصبحت الشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI كما يلي:

- الطابع: شركة ذات أسهم تتبع الآلية المحددة في المرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993م وتتع أيضاً الإجراءات والقواعد التي تمارس في الشركة العمومية الاقتصادية.
- الهدف الاجتماعي: البحث، تطوير الإنتاج، التصدير، التوزيع في قطاع السيارات الصناعية ومحتوياته.
- التسمية الاجتماعية: تبقى التسمية دائماً "الشركة الوطنية للسيارات الصناعية" باستعمال الرمز SNVI.
- المقر الاجتماعي: مقرها الروبية-الجزائر العاصمة- الطريق الوطني رقم 05 الصندوق البريدي 153.

المطلب الثاني: أهداف الشركة وأهم نشاطاتها ومنتجاتها.

تهدف الشركة الوطنية للسيارات الصناعية لتحقيق أهداف من خلال القيام بمجموعة من النشاطات.

أولاً: أهداف الشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI:

يمكن حصر أهداف الشركة في خمس نقاط أساسية كما يلي:

- تلبية الاحتياجات الوطنية من السيارات الصناعية وذلك ب:

- تنمية وتطوير النتاج كما ونوعاً؛

- اكتساب التكنولوجيات واستخدام التقنيات الحديثة في الميدان؛

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في الشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

● إحداه التوازن بين العرض والطلب عن طريق:

- إنتاج أقصى وتوزيع مدروس ومتوازن للسيارات الصناعية على المستوى الوطني؛

- ضمان وفرة قطع غيار السيارات الصناعية SNVI على مستوى السوق؛

- ضمان خدمات ما بعد البيع.

● تدنئة سعر المنتجات والخدمات بضمن مردودية عالية وذلك عن طريق:

- تقليص تكاليف النتاج والتوزيع؛

- تطوير الشركة بإدخال أساليب حديثة في التسيير والتصنيع.

● التكوين العالي والمكثف لعمال الشركة ب:

- إقامة برامج ترقيية داخلية؛

- إعداد ندوات علمية.

● المساهمة في النمو الاقتصادي والاجتماعي عن طريق:

- ضمان التمركز الصناعي والتجاري للمؤسسة في كامل التراب الوطني؛

- ضمان وفرة وتوزيع وتسويق تسويق المنتجات؛

- توفير مناصب عمل مباشرة وغير مباشرة.

ثانيا: نشاطات الشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI:

لتحقيق الأهداف السابقة الذكر وانجاز وتنفيذ مختلف المهام قامت SNVI بتطوير نشاطاتها المتنوعة والتي نجدها

على ثلاثة أنواع هي:

● **النشاطات العملية (opérationnelles):** وتمثل في النشاطات الإنتاجية، وهي تحت مسؤولية المديرية

الصناعية، بحيث تعمل الوحدات الإنتاجية على إتباع المسار والمراحل الصناعية (processus de

fabrication) من التحويل والحداة.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في الشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

(fonderie et forge) إلى التصنيع (usinage) ثم التركيب (montage) بالإضافة إلى نشاطات أخرى كالصيانة (maintenance) ومراقبة النوعية (contrôle de qualité) وغير ذلك. والوحدات الإنتاجية هي: مركب السيارات الصناعية CVI، وحدة الصهر لروبية FOR، وحدة الهيكل لتيارت UCT، وحدة الهيكل لروبية UCR.

• نشاطات التوزيع والصيانة (distribution et maintenance):

هذه النشاطات تشمل:

- بيع السيارات الصناعية داخل وخارج الوطن؛

- بيع قطع غيار السيارات؛

- تصليح و صيانة وتحديد السيارات؛

- خدمة ما بعد البيع (المتابعة التقنية للسيارات المباعة)؛

وهذا في كل الوحدات المتواجدة في العديد من ولايات الوطن، الحمير، حسين داي ، سيدي موسى

تيزي وزو، سطيف، قسنطينة، عنابة، ورقلة، وهران، تلمسان، بشار؛

وهناك وحدة مركزية تجارية بالروبية (UCRR) المسؤولة عن تزويدهم بالمنتجات المطلوبة.

• النشاطات الوظيفية المساعدة (logistique):

وهي النشاطات الوظيفية التي ليست لها علاقة مباشرة مع عملية الإنتاج كالوظائف الإدارية والتسييرية ونجد

فيها الوحدات التالية: وحدة الدراسات والبحث (UFR)، وحدة الجمركة والنقل (TDT)، وحدة تسيير

المنتج (UGP).

ثالثا: منتجات الشركة الوطنية لصناعة السيارات الصناعية: وتتمثل في:

• الشاحنات CAMIONS

- .260.B350.TB350.TB4004X2.K66.K120.M120.M230

• الحافلات من الحجم الصغير MINIBUS

- 35L4.25L4.18L4

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في الشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

• الحافلات من الحجم الكبير AUTOBUS

- 100V8.100L6.70L6

• الحافلات من الحجم الكبير CAR

- 49V8.49L6.SAFIR

• الناقلات les remorques et semi-remorques

مثل ناقلات الاسمنت، ناقلات الحبوب، ناقلات النفط، ناقلات الحاويات وبصفة عامة الشركة تنتج كل السيارات الموجهة للنقل البري للأشخاص، والبضائع التي لا يقل وزنها عن 1.5 طن.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للشركة الوطنية للسيارات ومهام مديرياته.

تتكون الشركة الوطنية للسيارات الصناعية من عدة مديريات و لكل مديرية مهامه الخاصة، لذا سنعرض الهيكل

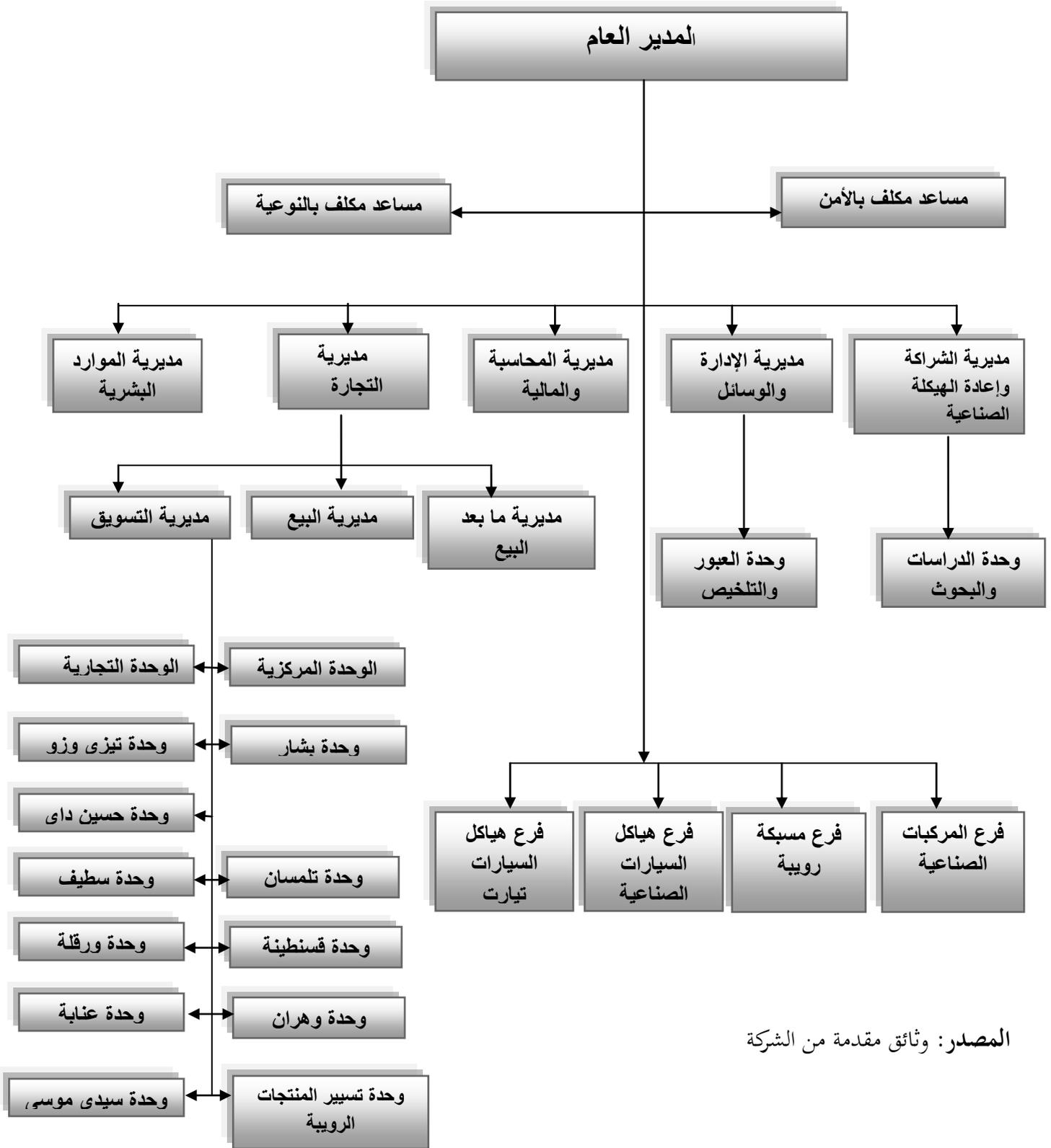
التنظيمي للشركة ومن ثم مهام كل مديريةية.

أولاً: الهيكل التنظيمي للشركة الوطنية للسيارات

يعتبر الهيكل التنظيمي للمؤسسة من بين العوامل التي تؤدي لإبراز طريقة نشاطها، فانتظام الوظائف وترابطها يؤدي بالضرورة إلى مسايرة المحيط الذي تعيش فيه، حيث تسعى الشركة الوطنية للسيارات الصناعية إلى الاهتمام بهذا التنظيم من خلال إجراء التعديلات اللازمة حسب متطلبات النشاط، وهذا ما نلاحظه في الشكل التالي:

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في الشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي للشركة الوطنية للسيارات الصناعية



الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في الشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

ثانيا: مديريات الشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

فالشركة الوطنية للسيارات الصناعية تسير من طرف المدير العام ويساعده في ذلك المديريات المركزية، والتي تستهدف العمل إلى جانب المديرية العامة ومراقبة النشاطات العملية والعلاقات الخارجية، حيث نجد أن أهم التقسيمات التي يتضمنها الهيكل التنظيمي تجسد في المديريات حيث يتم تسير الشركة الوطنية للسيارات الصناعية عن طريق المديرية العامة بالإضافة إلى ستة مديريات مركزية المتمثلة في:

- **المديرية العامة:** هي المسؤولة عن إدارة الشركة وتسييرها كما أنها مكلفة بعدة مهام، حيث تقوم بتمثيل الشركة عند الهيئات العمومية مع اتخاذ القرارات الإستراتيجية، وتحقيق التنسيق والتكامل بين مختلف نشاطات الشركة؛

- **مديرية الموارد البشرية:** هي المكلفة بتطوير وتسيير الموارد البشرية، وتعتمد على التفكير في تحديث وعصرنة المهن والحرف السابقة في الشركة، كما أنها تقوم بوضع سياسة خاصة تتعلق بالأجور وإعادة تقييم القدرات العمالية، وهذا قصد ضمان التناسق الجيد بين الموارد البشرية والأهداف المسطرة من طرف الشركة؛

- **المديرية التجارية:** تقوم هذه المديرية بوضع سياسة تجارية متكاملة تحت تصرف الشركة تهدف إلى:

- تعزيز الوضعية السائدة في الأسواق الدولية وهذا بتعظيم مستوى مبيعات منتجات الشركة وكذا ضمان تغطيتها بكل نجاعة (خدمات ما بعد البيع)؛

- إمكانية تصدير منتجات الشركة في شروط وظروف اقتصادية مقبولة؛

- التنسيق بين نشاطات الشراء لمختلف المنتجات الكلية للمصنع والتجهيزات وكذا قطع الغيار اللازمة للمؤسسة، وهذا من الأسواق الداخلية والخارجية.

- **مديرية الشراكة وإعادة الهيكلة الصناعية:** تضع تحت تصرف الشركة استراتيجيات تمثل امتداد لسياسة تطوير المنتجات وسيرورة عملية الإنتاج، وتقدم كذلك بخدمات التكيف الجيد للمنتجات المطلوبة في السوق، نجدها كذلك تعمل في التفتح والتكامل والاستقلالية التكنولوجية لخلق دور اقتصادي متطور، وفي الأخير نجد أن مديرية الشراء وإعادة الهيكلة الصناعية هي المسؤولة عن متابعة الاستثمارات؛

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في الشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

- المديرية المالية والمحاسبية: تضع في متناول الشركة الطرق والتقنيات المحاسبية وكذلك الجبائية وهذا تماشيا مع نشاطات الشركة آخذا بعين الاعتبار القواعد التنظيمية والنصوص القانونية، لضمان الموارد المالية اللازمة، ومن هذا نجد إن مديرية الموارد المالية والمحاسبية هي المسؤولة عن تسيير الخزينة؛
 - مديرية الإدارة والوسائل: هي مكلفة بتخليص المعاملات الجمركية.
- كما تتكون الشركة الوطنية للسيارات الصناعية من 6 فروع منظمة كما يلي :
- المقر الإجتماعي : و يقع برويبة و هي تمثل المديرية العامة التي تصدر الأوامر؛
 - فرع السيارات الصناعية الرويبة **VIR** : تقع بمدينة رويبة و هي من أهم الفروع بالنسبة للمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية نظرا لقدراتها الكبيرة في الإنتاج و تركيب الشاحنات و الحافلات و بيعها وتصديرها .
 - فرع المسبكة رويبة **FOR** : مهمتها الأساسية إنتاج القطع الخام من الألمنيوم و الحديد؛
 - فرع المركبات الصناعية رويبة **CIR** : بدأ هذا الفرع نشاطه في سنة 1979 حيث يقوم بإنتاج مختلف المواد المحمولة فوق الهياكل (châssis)؛
 - فرع المركبات الصناعية تيارت **CIT** : يقع بتيارت ينتج أساسا التجهيزات الخاصة والمحمولة؛
 - وحدة التجارة المركزية للبيع **UCAV** : تقع هذه الوحدة بالروييبة و تتكون من عدة نقاط بيع موزعة عبر التراب الوطني مكلفة بتسويق و توزيع المنتجات محليا و دوليا منها وحدة الحمير ، الوحدة المركزية بوهران الوحدة المركزية بتيزي وزو وغيرها.
 - بالإضافة إلى شبكتها الخاصة بخدمة ما بعد البيع ، وافقت الشركة الوطنية للسيارات الصناعية على أكثر من 60 وكالة تقدم :

- الضمان و خدمة ما بعد البيع للسيارات المباعة؛

- الصيانة في كل نطاق الشركة؛

- بيع قطع الغيار الأصلية؛

- تجديد الأجهزة.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في الشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

المبحث الثاني: تقديم المراجعة الداخلية في فرع الهياكل الصناعية CIR

قبل التطرق إلى قسم المراجعة الداخلية سوف نقوم بتقديم فرع الهياكل الصناعية، ومن ثم المراجعة الداخلية وكيفية تنظيمها.

المطلب الأول: تقديم فرع الهياكل الصناعية لروبية CIR

يعتبر فرع الهياكل الصناعية من أهم فروع المجمع وهذا ما سنوضحه من خلال التطرق إلى التعريف بالفرع وأهم نشاطاته.

أولاً: تعريف فرع الهياكل الصناعية CIR

يعتبر قسم السيارات الصناعية Carrosserie Industriels de Rouiba كوحدة تابعة للشركة الوطنية للسيارات الصناعية، حيث يقدر رأسمالها بـ 1.5 مليار دج، يقع شرق العاصمة بنحو 30 كم، ويعد من أهم الوحدات الإنتاجية والاقتصادية، حيث قبل ديسمبر 2001 كان يسمى بمركب السيارات الصناعية DCR ثم أصبح يسمى بقسم السيارات الصناعية CIR، يمتد على مساحة 68000م²، وقوة عمالية تقدر بـ 976 عامل، وقد بدأ نشاط هذه الوحدة في سبتمبر 1979، وهو تابع لـ SNV بروبية حيث تحصلت CIR على استقلاليتها سنة 1987.

ثانياً: مهام وأهداف قسم الهياكل الصناعية لروبية CIR

لقد اسندت إلى القسم منذ نشأته عدة مهام يقوم بها في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية و المتمثلة في:

- البحث والتنمية والتطوير لجميع أصناف السيارات الصناعية؛
 - يقوم بنشاطات الإنتاج، وهي تحت مسؤولية المديرية الصناعية حيث تتولى الوحدات الإنتاجية مهمة إنتاج السيارات الصناعية من عمليات إنتاج قطع السباكة الخاصة والحديد حتى عملية التركيب؛
 - التصدير والإستيراد؛
 - دعم ومراقبة الجودة؛
 - القيام بتصليح وصيانة وتحديد منتجات وسيارات الشركة.
- تتمثل أهداف قسم السيارات الصناعية CIR فيما يلي:
- تحقيق الأهداف المبرمجة من طرف المجمع SNVI، وإدماج صناعة الحافلات الصغيرة في أحسن الظروف وذلك عن طريق البرامج المسطرة للإنتاج في كل سنة؛

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في الشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

- الرفع من المبيعات لتعزيز الربح؛
- تدعيم التصنيع وذلك بتوجيه الإنتاج الوطني للتصدير؛
- المساهمة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية والتكوين وإنتاج مناصب شغل؛
- تحقيق عملية الاستغلال في أحسن الظروف.

ثالثا: الهيكل التنظيمي لقسم الهياكل الصناعية CIR

يتكون قسم الهياكل الصناعية CIR من ثمانية مديريات كل مديرية تحتوي على أقسام وسيوضح ذلك من خلال الهيكل التنظيمي التالي:

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في الشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

المطلب الثاني: مسار المراجعة الداخلية لفرع الهياكل الصناعية CIR

سنقوم بعرض مسار المراجعة الداخلية في فرع الهياكل الصناعية CIR

أولاً- تنظيم مصلحة المراجعة الداخلية في فرع الهياكل الصناعية CIR

تحتوي مصلحة المراجعة الداخلية لفرع الهياكل الصناعية CIR على:

- **رئيس المصلحة:** و هو المكلف بالمسؤوليات والأنشطة التالية:
 - إعداد البرامج السنوية للمراجعة و السهر على حسن سيرها؛
 - إعلام و تبليغ المسؤولين بنتائج المراجعة الميدانية، و اقتراح التوصيات و الاقتراحات الضرورية؛
 - تحضير البرامج و عرضها على المديرية؛
 - الإشراف على سير المهام و إضافة بعض المعلومات الضرورية و إرسال التقارير للمديرية العامة.
- **رئيس المهمة:** و الذي يتولى:
 - الإشراف على عمل المراجعين؛
 - تقديم النصائح للمراجعين؛
 - توزيع المهام على المراجعين.
- **فريق من المراجعين:** مكلفين بالأنشطة و المسؤوليات التالية:
 - ضمان فعالية و احترام نظام الرقابة الداخلية؛
 - الإطلاع المستمر على طرق المراجعة بما في ذلك المعايير و التطور الحاصل في هذا المجال على المستوى الدولي؛
 - إعداد برامج المخططات المراجعة و عرضها على مسؤول الدائرة للمصادقة عليها؛
 - السهر على حسن سير المهام و تقديم تقارير المراجعة في مواعيدها و تحقيق هذه المسؤوليات من خلال إنجاز المهام التالية:

✓ تقييم إجراءات التسيير في الشركة؛

✓ تقييم نظام الرقابة الداخلية؛

✓ مراقبة التسجيلات المحاسبية مقارنة بالقواعد المستعملة؛

✓ التحقق مع الحسابات الختامية مع هو موجود فعلا.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في الشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

ثانيا. برنامج المراجعة الداخلية في فرع الهياكل الصناعية CIR

يتم طرح البرنامج¹ في اجتماع مجلس الإدارة ليتم المصادقة عليه و بالتالي يصبح محل انجاز من طرف دائرة المراجعة.

و بعد توقيع البرنامج من طرف المدير العام يجب أن يتوفر هذا البرنامج على ما يلي:

- تاريخ بداية و نهاية المهمة؛

- ذكر الهياكل و الدوائر محل المراجعة؛

- الأهداف المرجوة من المهمة.

و كملاحظة هامة تتم عملية المراجعة بالاعتماد على "رسالة المهمة"² و التي لا بد من توفرها للسماح للمراجع بمباشرة

مهمته، وتمضى من طرف مسؤول مصلحة المراجعة، و تضم تلك الرسالة ما يلي:

- مسؤول مهمة المراجعة؛

- المصلحة أو الدائرة التي سيتم مراجعتها؛

- الهدف من المراجعة؛

- مدة المهمة.

ثالثا- تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية المراجعة الداخلية في قسم الهياكل الصناعية CIR

تتم عملية مهمة المراجعة الداخلية من خلال مجموعة من المراحل نوجزها فيما يلي:

1- عملية التنفيذ: بعد القيام بتحديد برنامج المراجعة الداخلية تأتي مرحلة العمل الميداني للمهمة والتي من خلالها يقوم

المراجع الداخلي بجمع أدلة الإثبات، وتتمثل هذها لخطوة في ثلاث مراحل:

• **اجتماع الافتتاح:** يقوم المراجع الداخلي بعقد اجتماع مع مسؤولي القسم التي سيتم مراجعتها من أجل التهيئة

الميدانية لعملية المراجعة؛

¹ أنظر الملحق رقم 1.

² أنظر الملحق رقم 2.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في الشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

● **تقسيم المهام:** في هذه المرحلة يتم تقسيم الوظائف والمهام بين فريق المراجعة كل حسب مؤهلاته واختصاصه وذلك لضمان السير العادي لعملية المراجعة؛

● **العمل الميداني:** تتم هذه المرحلة بع تقسيم المهام ، حيث يقوم المراجعين بتنفيذ برنامج المراجعة من خلال القيام بإجراء الاختبارات والمقارنات من أجل الكشف عن المشاكل والمخالفات، وكذا الحصول على الأدلة التي تؤيد و تثبت عملية ونتائج المراجعة.

2- التقرير عن مهمة المراجعة الداخلية: هذه الخطوة تعتبر الأخيرة في إنجاز مهمة المراجعة الداخلية و تتمثل في المراحل التالية:

● **التقرير الأولي:** عند الإنتهاء من عملية المراجعة الداخلية يقوم المراجعون بإعداد تقرير أولي، والذي يعتبر أساس إعداد التقرير النهائي.

● **حق الرد من الأشخاص المراجعة أعمالهم:** يتم عقد اجتماع بين فريق المراجعة الذي قام بتنفيذ المهمة والأشخاص المراجعة أعمالهم من أجل المصادقة على الملاحظات والنتائج التي توصل إليها فريق المراجعة، حيث تكون مدعمة بالأدلة كما يمكن التدخل من طرف الأشخاص المراجعة أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات والنتائج من خلال التبريرات والتوضيحات اللازمة.

● **التقرير النهائي:** بعد عقد الاجتماع مع الأشخاص المراجعة أعمالهم يتم إعداد التقرير النهائي¹، ويتم إرساله للرئيس المدير العام لإعلامه بنتائج مهمة المراجعة، وكذا التوصيات المقترحة لمعالجة المشاكل والاختلالات التي وجدت أثناء القيام بعملية المراجعة، حيث يجب أن يكون التقرير واضح ويتم تقديمه في الوقت المناسب.

● **متابعة التوصيات:** بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التوصيات الواجب القيام بها، حيث يقوم الرئيس المدير العام بإرسال تقرير² للجهة التي تمت مراجعتها من أجل القيام بالتصحيحات الواردة في التقرير، حيث يقوم المراجع بمتابعة مدى الالتزام بتصحيحها³.

¹ أنظر الملحق رقم 3.

² أنظر الملحق رقم 4.

³ أنظر الملحق رقم 5.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في الشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

المطلب الثالث: العوائق التي تواجه عمل المراجعة الداخلية في الشركة

يسعى المراجعون الداخليون في الشركة الوطنية للهياكل الصناعية لأداء مهامهم بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية، لكن هذا لا يمنعهم من مواجهة بعض العراقيل و الصعوبات التي قد تتسبب في تشتت جهودهم و القليل من فاعليتهم أثناء أدائهم لمهامهم، أو أنها تحول عن إمكانية بلوغهم للأهداف المرجوة من عملهم.

1- نقص الموارد:

تعاني خلية المراجعة الداخلية من نقص في الموارد البشرية - أي من المراجعين- هذا النقص من شأنه أن يزيد من كثافة الأعمال على المراجعين و بالتالي نقص مردوديتهم أثناء أدائهم لأعمالهم، حيث كان من الأحسن زيادة طاقم المراجعة الداخلية مما يسمح بتخصيص و توزيع أفضل للمهام و بالتالي تحقيق مردودية أكبر؛

2- نقص درجة سيولة المعلومات:

هناك ضعف في نظام المعلومات الموجودة عبر مختلف أقسام الشركة و الذي ينتج عنه بطء في حركة المعلومات حيث أنه عندما يقدم المراجع الداخلي على عملية المراجعة، و يحتاج فيها مثلا إلى سجلات أو دفاتر خاصة بمصلحة معينة يتم مراسلة المصلحة المعنية بعملية المراجعة و إبلاغها بضرورة إحضار هذه الاحتياجات إلى مديرية المراجعة الداخلية فإن ذلك يستغرق وقتا كبيرا، إما لبطء المصلحة المعنية بتنفيذ الأمر، أو نتيجة لعدم وصول البلاغ أصلا للمصلحة أو الجهة المعنية مما يضطر المراجع الداخلي للانتظار لفترات طويلة و بالتالي بذل جهود مضاعفة لأداء مهامه في وقتها المحدد لها وإما ينتقل من مصلحة إلى أخرى لكي يعمل على اكتمال السجلات و الدفاتر التي هو بحاجة إليها للقيام بعملية المراجعة وفي كلتا الحالتين فإن المراجع الداخلي سيضطر إلى بذل مجهود هو في غنى عنه، كما يؤثر سلبا في أدائه لمهامه؛

3- ضعف درجة أهمية المراجعة الداخلية عند بعض الموظفين:

إن تدني أهمية المراجعة بين الموظفين الذين تكون أعمالهم محل المراجعة يضعف درجة تعاونهم مع المراجعين الداخليين أثناء أدائهم لمهامهم، فيصبح من الضروري على المراجع الداخلي أن يبذل مجهودا و أن يستغرق وقتا أطول من أجل بلوغ ما يصبوا إليه من نتائج و أهداف؛

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في الشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

4- عدم تطبيق توصيات المراجع الداخلي:

إن افتقار الشركة لنظام جزائي صارم يدفع بعض الموظفين لعدم احترام التوصيات الواردة عن قسم المراجعة الداخلية، فيكون بذلك المراجع الداخلي في مواجهة نفس المشاكل أو الأخطاء التي كان قد صرح بها في المرة السابقة في إحباط و كذا تقلل من عزيمته أثناء قيامه بمهامه؛

5- ضعف نظام الرقابة الداخلية في الشركة:

تتميز بعض المصالح بنظام رقابة داخلية ضعيف، و بذلك يضطر المراجع الداخلي إلى توسيع نطاق المراجعة لتغطية النقص الموجود في نظام الرقابة الداخلية بهدف كشف أكبر قدر ممكن من الأخطاء، و هذا سيكون على حساب الوقت المتاح أمام المراجع الداخلي لإنجاز مهمته و المحدد مسبقاً في برنامج العمل السنوي.

6- الاعتقادات السائدة بين الموظفين:

إن الاعتقاد السائد عند بعض الموظفين داخل الشركة بأن المراجع الداخلي هو عبارة عن شرطي يقوم بعملية تفتيش من شأنه أن يجعل الجو العام الذي يؤدي فيه المراجع الداخلي غير ملائم للقيام بمهامه، كما أن البعض الآخر يعتقد بأن المراجع الداخلي مهمته تكمن في نقل الأخطاء المرتكبة للمسؤولين من أجل معاقبة الجهة المتسببة في الخطأ وهذا ما يدفع الموظفين إلى عدم تزويد المراجعين الداخليين بالمعلومات الكافية؛

7- الاستقلالية المحدودة للمراجعة الداخلية:

إن المراجع الداخلي داخل الشركة لا يستطيع الطعن في القرارات المتخذة من قبل الإدارة العليا، الأمر الذي يؤدي به (المراجع الداخلي) إلى اتباع هذه القرارات حتى و إن كان له رأي آخر فيها، حيث يجب أن يكون قسم المراجعة الداخلية تابعاً للجنة المراجعة، مما سيزيد من موضوعية المراجع الداخلي في مثل هذه المواقف.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في الشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

المبحث الثالث: استقصاء حول مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات

من خلال هذا المبحث سنقوم بإعداد قائمة استقصاء حول الشركة الوطنية للسيارات الصناعية فرع الهياكل الصناعية CIR من خلال مطلبين.

المطلب الأول: استقصاء حول المراجعة الداخلية في فرع الهياكل الصناعية CIR

أولاً: إعداد الاستقصاء

جدول رقم (3-1): استقصاء حول المراجعة الداخلية في فرع الهياكل الصناعية CIR

الملاحظات	لا	نعم	الأسئلة
			01 تساهم استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي في تنظيم فرع الهياكل الصناعية CIR من خلال:
		×	أ استقلال المراجع الداخلي عند أداء وظيفته من خلال تحديد نطاق أو مجال عمله و تدخله
		×	ب ابتعاد المراجع الداخلي عن التحيز و تجنبه لتعارض المصالح
		×	ج نزاهة و موضوعية المراجع الداخلي عند اجراءات الفحص
			02 تساهم كفاءة المراجع الداخلي في حوكمة الشركات من خلال:
		×	أ توفر المراجعين الداخليين على تكوين و مستوى تعليمي جيد، ومعرفة ودراية مقبولة عن معايير الراجعة الدولية، القوانين و التعليمات الصادرة عن الجهات المتخصصة في المجال
		×	ب توفر المراجعين الداخليين على خبرة مهنية ومعرفة و دراية بعمليات و إجراءات الشركة
	×		ج إجراء دورات تدريبية للمراجعين الداخليين بصفة مستمرة
			03 تقوم إدارة المراجعة الداخلية بدور فعال في إدارة المخاطر من خلال:

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في الشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

		×	تحديد وتقييم المجالات التي تكون عرضة للمخاطر داخل الشركة	أ
	×		تحديد المخاطر المالية التي تتعرض لها الشركة	ب
			تعمل إدارة المراجعة الداخلية على التحقق من نظام الرقابة الداخلية من خلال:	04
		×	عمليات تقييم دورية	أ
		×	تحديد نقاط الضعف لنظام الرقابة	ب
		×	تطوير نظم الرقابة بما يواكب التطور الحاصل في عمليات وأنشطة الشركة	ج

ثانيا: استخراج نقاط القوة و الضعف

فيما يخص استقلالية و موضوعية المراجع الداخلي في فرع الهياكل الصناعية فإن الإجابات كلها بنعم مما يدل على أنه هناك استقلالية تامة لوظيفة المراجعة الداخلية في هذا الفرع.

أما فيما يخص كفاءة المراجع الداخلي في فرع الهياكل الصناعية فمعظم الإجابات بنعم يدل على أن الشركة تختار المراجعين بعناية شديدة من حيث المستوى العلمي و التدريب المهني.

وفيما يخص دور إدارة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر فإنها لا تهتم بتحديد المخاطر المالية التي تتعرض لها وهذا ما دلت عليه الإجابة بلا.

أما فيما يخص نظام الرقابة الداخلية فان جميع الإجابات كانت بنعم، مما يدل على الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية من طرف إدارة المراجعة الداخلية وهذا كله يظهر فعالية نظام الرقابة الداخلية .

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في الشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

المطلب الثاني: استقصاء حول إسهامات المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات في فرع الهياكل الصناعية CIR

أولاً: إعداد الاستقصاء

جدول رقم (3-2): استقصاء حول إسهامات المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات فرع الهياكل

الصناعية CIR

الملاحظات	لا	نعم	الأسئلة
			01 تقوم الشركة بتفعيل حوكمة الشركات من خلال:
		×	أ الشفافية في المعاملات المالية
		×	ب الإفصاح الدوري لميزانية الشركة
	×		ج تطبيق القوانين والتشريعات الخاصة بحوكمة الشركات المحلية (ميثاق الحكم الراشد 2009) والدولية
			02 تعمل المراجعة الداخلية على ضمان حق المساهمين من خلال:
		×	أ تعيينهم في مجلس الإدارة
		×	ب اطلاعهم على القوائم المالية للشركة في الوقت الذي يحتاجونه
		×	ج اطلاعهم على تقارير المراجع الداخلي
			03 تعمل الشركة على تحقيق المعاملة المتكافئة للمساهمين من خلال:
		×	أ المعاملة العادلة لجميع المساهمين حسب حصة أسهمهم
		×	ب حماية أقلية المساهمين
			04 تعمل المراجعة الداخلية على ضمان العدالة في الإفصاح عن القوائم المالية من خلال:
		×	أ ضمان وصول المعلومات الواردة في التقارير المالية أو أية معلومات واردة إلى كافة المساهمين وأصحاب المصالح بالشركة
		×	ب الإفصاح عن الوضع المالي الحقيقي للشركة لجميع المساهمين

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في الشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

		×	توفير المعلومات اللازمة لجميع الأطراف في الوقت المناسب	ج
		×	الافصاح عن المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية المتعارف عليها	د
			تعمل المراجعة الداخلية على مساعدة مجلس الإدارة من خلال:	05
		×	مراجعة عمليات الشركة	أ
		×	العمل على تقديم ارشادات لمجلس الإدارة	ب
		×	التأكد من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية	ج
			تساهم المراجعة الداخلية في العمل على:	06
		×	تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح و ضمان الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم	أ
	×		إيجاد و توفير آليات لمشاركة أصحاب المصالح في تحسين مستويات الأداء للشركة من خلال تزويدهم بالمعلومات اللازمة	ب

ثانيا: استخراج نقاط القوة والضعف

فيما يخص المبدأ الأول ضمان وجود أسس من أجل إطار فعال في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات فإن الإجابة بنعم حول وجود الشفافية في المعاملات والإفصاح الدوري في الميزانية، يدل على التطبيق الفعلي للمبدأ الأول من مبادئ حوكمة الشركات، إلا أن الإجابة بلا حول تطبيق القوانين والتشريعات حول ميثاق الحكم الراشد يدل على عدم اهتمام الشركة بتطبيق مبادئ ميثاق الحكم الراشد الذي أصدرته الجزائر رغم إجبارية تطبيقه على الشركات ذات الطابع التجاري

أما فيما يخص المبدأ الثاني ضمان حقوق المساهمين حيث أن جميع الإجابات كانت بنعم مما يدل على حرص الشركة على ضمان حماية حقوق المساهمين

أما بالنسبة للمبدأ الثالث كانت الإجابة بنعم مما يدل على حرص الشركة على حماية جميع حقوق المساهمين بعد فتح أسهمها للاكتتاب.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في الشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

فيما يخص مبدأ الإفصاح والشفافية كل الإجابات كانت بنعم مما يدل على إهتمام الشركة أكثر بالإفصاح

والشفافية

فيما يخص مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة فأن جميع الإجابات كانت بنعم مما يدل على قيام المراجعة الداخلية بتقديم الإرشادات لمجلس الإدارة والتحقق من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية مما يظهر المكانة المهمة التي تحظى بها المراجعة الداخلية في فرع الهياكل الصناعية CIR.

أما المبدأ السادس دور أصحاب المصالح فإن الإجابة بنعم كانت في حرص المراجع الداخلي على احترام أصحاب المصالح وحماية حقوقهم في حين أن الإجابة بلا دلت على وجود آليات لتفعيل دور أصحاب المصالح في تحسين مستويات الأداء في الشركة.

و بصفة عامة فإن المراجعة الداخلية في فرع الهياكل الصناعية CIR تعمل على تفعيل حوكمة الشركات نظرا لاحترامها لجميع المبادئ التي جاءت بهم منظمة التنمية الاقتصادية.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في الشركة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

خلاصة:

لقد استطاعت إدارة فرع الهياكل الصناعية CIR من تحسين وتطوير أداء الشركة من خلال الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية واستخدامها كآلية لتنفيذ وتطبيق قواعد حوكمة الشركات، فهي تسعى دائما لتبني أنظمة رقابية تجعلها لتحقيق أهدافها، فكان بذلك للمراجعة الداخلية دورا كبيرا في تطبيق حوكمة الشركات و هذا ما تعرفنا عليه من خلال الاستقصاء الذي قمنا به.

من خلال قيامنا بإجراء الدراسة التطبيقية في الشركة الوطنية للسيارات الصناعية ساعدنا على التعرف كيفية القيام بمهمة المراجعة الداخلية توصلنا إلى النتائج التالية:

- أن استقلال المراجع الداخلي عند أداء وظيفته من خلال تحديد نطاق عمله وتدخله يرفع من أدائه ويجعله أكثر موضوعية وغير متحيز إلى أي طرف قد تكون له مصلحة في نتائج عملية المراجعة وإعداد التقرير
- أن إدارة المراجعة الداخلية تقوم بدور فعال لتطبيق حوكمة الشركات من خلال:
- تحديد وتقويم المجالات التي تكون عرضة للمخاطر داخل الشركة؛
- ضمان المستوى الكافي من الإفصاح من خلال ضمان العدالة في وصول المعلومات الواردة في التقارير أو أي معلومات إضافية إلى حملة الأسهم وأصحاب المصالح لتزويدهم بما يساعدهم في اتخاذ قراراتهم؛
- تطوير وتكييف نظم الرقابة الداخلية بما يواكب التطور الحاصل في عمليا وأنشطة الشركة؛
- عدم إمكانية المراجع الداخلي التدخل في توجيه إستراتيجية الشركة؛
- عدم تطبيق القوانين والتشريعات الخاصة بحوكمة الشركات التي جاء بها ميثاق الحكم الراشد 2009؛
- عدم مساهمة المراجعة الداخلية في إيجاد وتوفير آليات لمشاركة أصحاب المصالح في تحسين مستويات الأداء للشركة من خلال تزويدهم بالمعلومات اللازمة.

تمثل حوكمة الشركات الممارسات و الإجراءات السليمة لإدارة الشركات، حيث تعمل هذه الإجراءات والممارسات بموجب معايير وقواعد تحكمها بصورة ملزمة، وتهدف من خلال عملها إلى التقليل من تعارض المصالح بين المساهمين وأصحاب المصالح وكل من له علاقة مع الشركة، حيث أن تنفيذ حوكمة الشركات يتطلب وضع إطار شامل لها، يأخذ بعين الاعتبار جميع مصالح المساهمين وأصحاب المصالح في الشركة، فكل طرف من هذه الأطراف يؤدي دورا مهما في عملية الحوكمة، حيث تسعى إدارة المراجعة الداخلية من خلال موقعها المتميز في الشركة إلى تقييم المخاطر وتحديد الأساليب الملائمة لإدارتها والتأكد من أن نظم الرقابة الداخلية تعمل بكفاءة، وتقديم التوصيات اللازمة التي يحتاج إليها مجلس الإدارة لحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح في الشركة.

نتائج اختبار الفرضيات

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

الفرضية الأولى: فيما يخص اعتبار المراجعة الداخلية وظيفة داخل الشركة وهي تمثل أحد عناصر الرقابة الداخلية محققة حيث أن الرقابة الداخلية تعتبر الأساس التي يركز عليها المراجع الداخلي عند القيام بإعداد برنامجه، حيث أن المراجعة الداخلية تقوم بالتأكد من وجود و كفاية الرقابة الداخلية.

الفرضية الثانية: تقوم المراجعة الداخلية بدور فعال في إدارة المخاطر عن طريق تحديد و تقويم المجالات التي تكون عرضة للمخاطر داخل الشركة، وكذا التحقق من نظام الرقابة الداخلية عن طريق تحديد نقاط القوة و الضعف، مما يساهم في تطبيق حوكمة الشركات، وبالتالي الحكم على صحة الفرضية.

الفرضية الثالثة: أما فيما يخص الفرضية الثالثة و المتمثلة في قيام الشركة الوطنية للشركات الصناعية بتطبيق حوكمة الشركات عن طريق وضع خلية خاصة بالمراجعة الداخلية تسهر على رقابة أعمال الشركة المالية الإدارية، والتي تقوم بدور كبير في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وذلك عن طريق ضمان المستوى الكافي من الإفصاح من خلال ضمان العدالة في وصول المعلومات الواردة في التقارير إلى المساهمين و كذا أصحاب المصالح لتزويدهم بما يساعدهم في اتخاذ قراراته وبالتالي الفرضية محققة.

النتائج:

- ظهرت حوكمة الشركات بسبب انفصال الملكية عن الإدارة؛
- انطلاقا من كون المراجعة الداخلية أحد الآليات المهمة لتفعيل حوكمة الشركات، فقد تغير الدور التقليدي للمراجع الداخلي وتجاوز عملية تحديد مخاطر نظام الرقابة الداخلية، ليصل إلى القيام بدور استشاري في الشركات، وأصبح المراجع الداخلي مطالبا بأن يكون لديه عدد من المهارات الفنية لتؤهله للعمل على تقديم التوصيات اللازمة لمجلس الإدارة؛
- يتوقف دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات على ضرورة الفهم المشترك لدى المراجعين الداخليين والأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات لكيفية جعل المراجعة الداخلية نشاطا يضيف قيمة للشركة ويحمي حقوقهم ومصالحهم بها؛
- المراجعة الداخلية تعتبر من الوظائف المهمة في الشركة، وهذا لدورها في تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وبهذا تكون قد ساعدت في تطبيق حوكمة الشركات.
- المراجعة الداخلية تساهم في تحقيق مستوى كافي من الإفصاح، من خلال ضمان العدالة في وصول المعلومات الواردة في التقارير أو أية معلومات إضافية إلى المساهمين وأصحاب المصالح.

التوصيات:

- من أجل تجسيد الدور الفعلي والحقيقي للمراجعة الداخلية بالشركات الجزائرية، لا بد من الأخذ بعين الاعتبار ضرورة ترسيخ الركائز الأساسية لحوكمة الشركات، بالإضافة إلى تفعيل دور المراجعة الداخلية فيها، ومن هنا ندرج التوصيات التالية، والتي من شأنها المساهمة في تفعيل دور المراجعة الداخلية كآلية لتطبيق حوكمة الشركات، إذ لا بد من:
- إلزام الشركات الجزائرية على العمل بالقواعد الأساسية لحوكمة الشركات التي تتلخص في الشفافية، المساءلة، المسؤولية مع فرض عقوبات على كل من يخالف التطبيق السليم لهذه القواعد؛
- إصدار قوانين وتشريعات تلزم شركات المساهمة الجزائرية على إنشاء لجان للمراجعة، لتدعيم استقلالية المراجعين الداخليين أثناء تأديتهم لأعمالهم؛

- منح تسهيلات للعاملين في شركات المساهمة الجزائرية وتشجيعهم على شراء أسهم من الشركات التي يعملون فيها وذلك لتحويلهم من مجرد عاملين في هذه الشركة إلى مالكين لجزء من رأسمالها، حتى يتولد لديهم ولاء للشركة وحوافز إيجابية للعمل على تحقيق مصالحها والمحافظة على استمراريتها؛

- استحداث معاهد متخصصة في المراجعة الداخلية في الجزائر، لتدريب وتأهيل المراجعين الداخليين، وتطوير مهاراتهم وتحديث الطرق التي يستخدمونها في عملية المراجعة، عن طريق تبادل الخبرات مع المعاهد الدولية المتخصصة في نفس المجال.

آفاق البحث

لقد تناولنا في بحثنا هذا دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، حيث أظهرنا العناصر الضابطة لعمل المراجعة الداخلية بالإضافة إلى المجالات التي تساهم بها في تطبيق حوكمة الشركات، و باعتبار الجزائر مازالت في بداياتها الأولى فيما يخص تطبيق حوكمة الشركات وتوفير البيئة اللازمة لها ، لذا نقترح بعض المواضيع لمعالجتها والتي يمكن أن تكمل هذا العمل نذكر منها:

- واقع وآفاق حوكمة الشركات في الجزائر؛

- دور لجان المراجعة في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات؛

- المراجعة الخارجية ومساهمتها في تطبيق حوكمة الشركات.

أ-المراجع باللغة العربية:

- 01- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى المراجعة والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 02- أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- 03- أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الدار الجامعية، 2007.
- 04- ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2000.
- 05- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 06- خالد أمين السيد، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية و العملية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع الأردن 2007.
- 07- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، الأردن 2003.
- 08- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، دار الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- 09- طارق عبد العال حماد، حوكمة شركات قطاع عام وخاص ومصارف (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات) الدار الجامعية، مصر، 2008.
- 10- عدنان حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، إتحاد المصارف العربية، مصر، 2007.
- 11- عاطف عبد المنعم وآخرون، تقييم وإدارة المخاطر، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث، مصر، 2008.
- 12- عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000.
- 13- عبد الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة التكنولوجيا للمعلومات، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- 14- عطاء الله محمود شوقي، دراسات متقدمة في المراجعة، مكتب الشباب، مصر، 1994.
- 15- فتحي رزق السوافيري، أحمد عبد الملك، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2003.

- 16- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006.
- 17- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة الإطار النظري- المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العلمي المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.
- 18- محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2005.
- 19- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.
- 20- نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2006.
- 21- وليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، السعودية، 1986.

المذكرات:

- 22- شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
- 23- صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة الدكتوراه، تخصص التخطيط الاقتصادي، جامعة الجزائر3، 2004.
- 24- عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، فرع محاسبة ومراجعة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010.
- 25- عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير تخصص مالية و محاسبة، جامعة المدية 2009.
- 26- عيادي محمد أمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، 2008.
- 27- فاتح غلاب، تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة المؤسسات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة دراسة لبعض المؤسسات الصناعية مذكرة ماجستير تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة سطيف 2011.

28- لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، 2011.

29- نقاز محمد، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، 2007.

❖ القوانين و التشريعات:

30- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 20 المؤرخة في 1991/04/27.

أوراق العمل

31- متولي محمد حسن، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر العربي الأول حول المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات 24-26 سبتمبر، مصر، 2005..

❖ المداخلات:

32- بهاء الدين سمير علام، أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على الإداري المالي للشركات المصرية، بحث مقدم لوزارة الاستثمار مركز المديرين المصري، مصر، 2009.

33- صالح رجب حماد، أثر المخاطر التشغيلية على البيئة الرقابية و التدقيق الداخلي، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الدولي السنوي السابع حول إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة، جامعة الزيتونة، الأردن، 2007.

34- صديقي مسعود، دريس خالد، دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية لترشيد قرار الإستثمار، مداخلة بملتقى الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات وآفاق، جامعة أم البواقي، 7-8 ديسمبر 2010.

35- مناور حداد، دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية، مداخلة في المؤتمر العلمي الأول حول حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي 15- 16 سبتمبر، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، 2008.

❖ المجالات:

36- سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد 01، المجلد رقم 45 جانفي 2008.

37- ظاهر يوسف القشي، انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة، المجلة العربية للإدارة، المجلد 25 العدد 2، مصر، 2005.

38- محمود يوسف الكاشف، نحو إطار متكامل لتطوير فعالية المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة، مجلة كلية التجارة، مصر، 2007.

ب- المراجع باللغة الأجنبية:

❖ Les ouvrages :

39-Carlos Santos, **Good Governance and Aid Effectiveness**, the world bank and conditionality, the Georgetown public policy review, volume 7 Number 1 fall , 2001.

40-Jaque Renard, **théorie et pratique de l'audit interne**, édition d'organisation, 3^{eme} édition, France 2000.

41-T.Flemming Ruud, Jan Marc Bodenmann, **Corporate Governance et Audit Interne**, Revue de l'expert comptable Geneve, 2006.

42-Hammini ALLEL, **Le Contrôle Interne et L'élaboration du Bilan Comptable : entreprise publique économique office des Publication Universitaires**, Alger, 2003.

43-Laurent, H et Philippe, **La pratique de l'audit**, France, 1994.

❖ **Les thèses :**

44-Wajidi ben rejeb, **gouvernance et performance dans les établissements des soins en Tunisie**, Mmoire pour l'obtention du diplôme des études Approfondies en Management, Faculté des scienceséconomique et de gestion de tunisie, 2003.

❖ **Des autre ouverage :**

45-Charles Oman, Steven Fries et Willem Buitter, **La gouvernance D'entreprise dans les pays en développement, en transirons et les économies émergentes**, Centre de développement de L'OCDE, Cahier de politique économique N°23, 2003.

46-The Institute Of Internal Auditors, Pratical Consideration Regarding Internal Auditing Expressing an Opinion Control, USA, 2005.

47-Dana Hermanson, Larry Rittenberg, **Internal Audit andorganizational Governance**, The Institue of Internal Auditors Research Foundation, Florida, 2003.

❖ **Site internet :**

48-<http://www.creg.com>.

49-<http://www.oedc.org>.

50-<http://www.theiia.org>.