الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République algérienne démocratique et populaire

وزارة التعليم العالي
والبحث العلمي
جامعة آكلي محند أولحاج – البويرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير

Ministère de l'enseignement supérieur
et de la recherche scientifique
Université Akli Mhand Oulhadj - Bouira
Faculté des sciences économiques, commerciale
et des sciences de gestion

الموضوع

المراجعة الداخلية كآلية لتحقيق مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن بالأخضرية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص محاسبة ومراجعة

من إعداد الطالبتين:

- **أوشن خولة**
- **حمزة سميرة**

تحت إشراف الأستاذ

- **مدات جمال**

لجنة المناقشة:

العمري الحاج	(رئيساً)
مدات جمال	(مشرفاً)
حميدي عبد الرزاق	(ممتحناً)

السنة الجامعية: 2019/2018

الشكر

بسم الله الرحمن الرحيم

الشكر والحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا ووفقنا على إنجاز هذا العمل المتواضع

جزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد على إنجاز هذا العمل وفي تذليل ما واجهناه من صعوبات.

ونخص بالشكر والتقدير إلى من حمل أقدس رسالة في الحياة ومهد لنا طريق العلم الأستاذ مدات الذي تفضل بإشراف هذا العمل فجزاه الله عنا كل خير

إلى من فتحوا لنا الأبواب وكانوا عوناً لنا في بحثنا هذا ... إلى من استقبلونا بابتسامة وزرعوا التفاؤل في دربنا ... إلى من قدموا لنا المساعدات والمعلومات إلى كل عمال المؤسسة الوطنية للدهن بالأخضرية، وبالأخص عمال مصلحة المحاسبة والمالية والمراجعيين الداخليين بالمؤسسة.

شكراً لكل من ساهم في كتابة وطباعة هذا العمل.

وشكراً إلى كل من وقف بجانبنا ولو بإبتسامة فأعانكم الله كما أعنتمونا وجعلها في ميزان حسناتكم

إهداء

بعد طول انتظار ... بعد أيام قضيتها وليال سهرتها ... ها هي ذي تتحقق الأحلام التي رسمتها ... وآنت اللحظة التي انتظرتها.

– الحمد لله –

إلى نور مصباحي ... شمس ليلي ونجوم صباحي ... إلى من جعلت بسمتها سلاحي ... أمي يا من ضمدت جراحي ... أهديك تفوقي ونجاحي.

إلى من سهر لننام ... وتعب هو لتحقق ما رسمنا من أحلام ... إلى من مهما ساوينا ... لن نوفي أفضاله علينا ... إليك يا أبي أنا ... فلولاك لما كنت هنا.

إلى سندي وشريكي في هذه الحياة ... أفضاله علي بالمئات ... إلى من صبر معي وساندني في كل اللحظات ... إلى رفيقي وزوجي "عزيز"

إلى من فرحا لتفوقنا وكان لهما الأفضل في نجاحنا ... ففي كل سجدة لهما دعوة لنا ... أن يروا كل منا في مناصبنا ... إليكما يا أغلى جد وجدة في الوجود ... أطال الله في عمركما ... يا آية في الحب والجود.

إلى يميني وأبي الثاني ... إلى حمزة أخي الأكبر ... إلى زوجته ونور أعيننا إبنه صابر.

على من هو في العمر أصغر مني ... لكن عقله فاق سني ... إلى أسامة نور عيني ... دمت يا أخي سندي وحصني.

إلى سر بسمتي ... شقيقاتي ... شهيناز فرحتي ... ولطيفة قدوتي ... أدامكما الله ... و سعادتكما كل أمنياتي.

إلى زوج أختي وابنهما أغيلاس.

إلى مصعب آخر العنقود ... أفضل أخ في الوجود إلى من شاركتني حلمي ... وقاسمتها تعبي ... فكانت كشكاة تنير دربي سميرة ... أسعدك وحقق مبتغاك ربي.

إلى كل من يحب أن يراني أنجح وأفرح، إلى كل عائلة – كورناف – وعائلة – أوشن –

– خولة –

إهداء

الحمد لله الذي هدانا وعافانا إلى الطريق المستقيم وجهنا وفي طلب العلم وفقنا

- إلى صاحب القلب الكبير ... إلى صاحب الوجه النظير ... يا تاج الزمان ... يا صدر الحنان ... أنت الحبيب الغالي وأنت الرجل المثالي ... وأنت الأمير ولو كان للحب وسام فأنت بالوسام جدير ... أبي يا صاحب القلب الكبير.
- إلى الجوهرة المصونة وإلى اللؤلؤة المكنونة أيتها الأم الحنونة ... اللهم اجعل أوسع رزقها عند كبر سنها واغفر لها ما مضى من ذنوبها واعصمها فيم بقي من عمرها.
- إلى كل من سكنت روحه وسكن روحي يا من هو بلسم لجروحي ... صدقت معك حينما أصبح الصدق محال لأني رأيت فيك شيم الرجال ... أفديك حبي الذي لن تراه حتى في الخيال ... حفظك الله يا خطيبي جمال وابنة أخيك نهال وكل أهلك الكرام.
- إلى إخوتي إبراهيم يا من إليه أشد عضدي وسارة سندي وأمينة التي مسحت الدمع من خدي وشجعت عملي وجدي حفظكم الله ورعاكم وعفا عنكم وأزواجكم والله لم أنساكم، يسرى وحسام كم أهواكم وما استطعت أن أخطوا خطوة لولاكم أسأل العزيز الكريم أن يوفقكم ومن الصالحين يجعلكم.
- إلى أحلى وأغلى بنات ياناس اللواتي زرعوا فينا أسمى إحساس وكل واحدة فيهن أفديها بالجسم والراس لأنها غصن مياس وقمر وسط السماء بنراس رب احفظ بنات أختي وبنات أخي من عيون الناس.
- سلسبيل – تسنيم – منسا – روان – مريسة – رنوة – ساجدة.
- إلى اللواتي لم تلدهن أمي ولكن مضو ا معي في سعي للقمم وساعدوني في تحقيق حلمي إلى كل صديقاتي على العموم وخولة وابتسام على الخصوص «اللهم اجعلهم في جنات النعيم دوماً فيها خالدين».
- إلى الأستاذ المشرف مادات وكل الأسرة التربوية تقبل الله صالح أعمالكم ووفقكم في مشواركم وجعلكم شعلة تنير طريق غيركم.
- أهدي سلامي وشكري وامتناني ... إلى كل من ساعدني إلى طريق الصواب وجهني وأرشدني بأدعيته ساندي إلى كل فرد من عائلتي حمزة وكبير.

– سميرة –

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات:

المحتويات	الصفحة
التشكرات	I
الإهداءات	II
الفهرس	IV
قائمة الأشكال والجداول	V
قائمة الملاحق	VI
مقدمة	أ–د
الفصل الأول: الإطار العام لحوكمة الشركات	
تمهيد	02
المبحث الأول: مدخل إلى حوكمة الشركات	03
المطلب الأول: دوافع ظهور حوكمة الشركات	03
المطلب الثاني: مفهوم حوكمة الشركات	04
المطلب الثالث: خصائص حوكمة الشركات ومرتكزاتها	05
المبحث الثاني: أساسيات تطبيق حوكمة الشركات	09
المطلب الأول: نظام حوكمة الشركات ومحدداتها	10
المطلب الثاني: أهمية حوكمة الشركات وأهدافها	13
المطلب الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	16
المبحث الثالث: الجهود الدولية لوضع قواعد حوكمة الشركات وتطبيقاتها الدولية	17
المطلب الأول: جهود المنظمات الدولية لوضع مبادئ لحوكمة الشركات	17
المطلب الثاني: التجارب الدولية لحوكمة الشركات	21
المطلب الثالث: حوكمة الشركات في الجزائر	25
خلاصة الفصل	29
الفصل الثاني: إسهامات المراجعة الداخلية في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات	
تمهيد	31
المبحث الأول: مدخل إلى المراجعة الداخلية	32
المطلب الأول: عموميات حول المراجعة	32
المطلب الثاني: مفهوم المراجعة الداخلية	38
المطلب الثالث: أهداف المراجعة الداخلية وأنواعها	42

المبحث الثاني: الإجراءات العملية لتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية	46
المطلب الأول: آليات تطبيق المراجعة الداخلية	46
المطلب الثاني: التقنيات المستعملة في عمل المراجعة الداخلية	50
المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية	54
المبحث الثالث: دور المراجعة الداخلية في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات	56
المطلب الأول: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية لتحقيق مبادئ حوكمة الشركات	57
المطلب الثاني: دور المراجعة الداخلية في تحسين عمليات إدارة المخاطر لتحقيق مبادئ حوكمة الشركات	60
المطلب الثالث: دور لجنة المراجعة في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات	62
خلاصة الفصل	66
الفصل الثالث: دور المراجعة الداخلية في تحقيق مبادئ الحوكمة في المؤسسة الوطنية للدهن ENAP	
تمهيد	68
المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة الوطنية للدهن ENAP	69
المطلب الأول: تقديم المؤسسة الوطنية للدهن ENAP	69
المطلب الثاني: تقديم وحدة الإنتاج بالأخضرية	71
المبحث الثاني: مسار مهمة المراجعة الداخلية بالمؤسسة الوطنية للدهن ENAP	86
المطلب الأول: آليات تطبيق المراجعة الداخلية في المؤسسة الوطنية للدهن ENAP	86
المطلب الثاني: العوائق التي تواجه عمل المراجعة الداخلية في المؤسسة الوطنية للدهن ENAP	89
المبحث الثالث: استقصاء حول مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات بالمؤسسة الوطنية للدهن ENAP	90
المطلب الأول: تقييم المراجعة الداخلية بالمؤسسة الوطنية للدهن ENAP	90
المطلب الثاني: إسهامات المراجعة الداخلية في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات بالمؤسسة الوطنية للدهن ENAP	92
خلاصة الفصل	97
الخاتمة	99
قائمة المراجع	
الملاحق	

قائمة الأشكال

والجداول

قائمة الأشكال والجداول:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	خصائص حوكمة الشركات	8
2-1	مرتكزات حوكمة الشركات	9
3-1	نظام حوكمة الشركات	11
4-1	المحددات الداخلية والخارجية	13
5-1	مبادئ حوكمة الشركات	19
1-2	أهداف المراجعة الداخلية	44
1-3	الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة الوطنية للدهن ENAP	71
2-3	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية بالأخضرية	73
3-3	الهيكل التنظيمي لدائرة الإدارة والمالية	76

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-2	التطور التاريخي للمراجعة	33
2-2	الرموز المستعملة في خرائط التدفق	52
1-3	بطاقة تقنية لوحدة الأخضرية	72
2-3	إستقصاء حول المراجعة الداخلية في المؤسسة الوطنية للدهن	91
3-3	إستقصاء حول إسهامات المراجعة الداخلية في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات بالمؤسسة الوطنية للدهن	93

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق:

الرقم	عنوان الملحق
01	برنامج المراجعة
02	رسالة المهمة
03	تقرير المراجع الداخلي

مقدمة

مقدمة:

يعد موضوع حوكمة الشركات من المواضيع التي ظهرت مؤخراً بقوة إلى السطح، فقد شهدت إهتماماً كثيراً في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية، وذلك جراء الأزمات المالية والاقتصادية التي شهدها العالم، وأهمها الأزمة المالية لدول شرق آسيا عام 1997.

وما زاد الاهتمام بمبادئ حوكمة الشركات الإنهيارات المالية المفاجئة لعدد من الشركات العالمية أبرزها الشركتين الأمريكيتين إنرون للطاقة و وورد كوم للإتصالات عام 2002.وهذا نتيجة التلاعب بالقوائم المالية وضعف مستوى الرقابة الداخلية ودرجة الإفصاح والشفافية، فقد تم استخدام طرق محاسبية مظللة لإخفاء الخسائر والتلاعب بحقوق المساهمين وأصحاب المصالح، وترتب عن ذلك أزمة ثقة عالمية في القوائم المالية للشركات، مما دق أجراس الخطر لدى المهتمين وصناع القرار إلى ضرورة وضع هذه المبادئ قيد التنفيذ لتفادي مثل هذه الكوارث.

وعليه فقد حرصت عدد من المنظمات الدولية على الاجتهاد لوضع مبادئ لحوكمة الشركات، وعلى رأسها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التي أصدرت مبادئ نصت على ضمان وجود أسس من أجل إطار فعال لحوكمة الشركات الذي يكفل حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح ومسؤوليات مجلس الإدارة وتعزيز الإفصاح والشفافية.

إلاّ أن تحقيق هذه المبادئ يحتاج إلى توفر مجموعة من الآليات، إذ تعتبر المراجعة الداخلية أداة إدارية تعتمد عليها الإدارة لمواجهة المخاطر، وإحدى أهم آليات الرقابة، وأساس النظام الرقابي الذي على أساسه يتم تحقيق مبادئ لحوكمة الشركات، وذلك لما توفره وظيفة المراجعة الداخلية من استشارات وتحليلات وإقتراحات لاتخاذ القرارات التي يحتاجها مجلس الإدارة لحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح.

1. الإشكالية:

كيف يمكن للمراجعة الداخلية المساهمة في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسة الوطنية للدهن بالأخضرية؟

2. الأسئلة الفرعية:

وفي المحاولة للإجابة على الإشكالية الرئيسية يتطلب الأمر الإجابة على حملة من الأسئلة الفرعية والمتمثلة في:

- ما المقصود بحوكمة الشركات وما هي خصائصها ومبادئها؟
- ما هي المراجعة الداخلية، وما علاقتها بالرقابة الداخلية؟

- هل يمكن اعتبار المراجعة الداخلية كأحد أطراف حوكمة الشركات؟

- كيف يمكن للمؤسسة الوطنية للدهن أن تقوم بتطبيق حوكمة الشركات بواسطة المراجعة الداخلية؟

3. الفرضيات:

كإجابات مبدئية للأسئلة الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- تعمل المراجعة الداخلية على ضمان العدالة والشفافية والإفصاح عن القوائم المالية.

- تحتل حوكمة الشركات أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسات، حيث أنها تمنحها مختلف القواعد والمبادئ التي تسمح بإدارة شؤونها ومراجعتها من أجل تحقيق الأهداف المسطرة.

- تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة داخل الشركة وتمثل أحد عناصر الرقابة الداخلية.

- تقوم المراجعة الداخلية بالرقابة على العمليات المالية والإدارية داخل الشركة مما يساهم في تطبيق حوكمة الشركات.

- تسعى المراجعة الداخلية إلى مساعدة مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح في الشاركة.

- تقوم المؤسسة الوطنية للدهن بتطبيق حوكمة الشركات عن طريق وضع خلية خاصة بالمراجعة الداخلية تسهر على رقابة أعمال المؤسسة المالية والإدارية.

4. أهمية الدراسة:

- تكمن أهمية الدراسة في المكانة التي تحضى بها حوكمة الشركات في الوقت الحاضر، وأهمية المراجعة الداخلية كونها أحد الأسس التي ترتكز عليها الحوكمة من منطلق الفصل بين الإدارة والملكية، إذ أن المراجعة الداخلية تساعد في فحص وتقويم النشاطات التشغيلية ونظام الرقابة الداخلية، والتحقق من صحة التوجيهات الإستراتيجية للإدارة، الأمر الذي يؤدي التقليل من المخاطر التي تعرض لها الشركات والرفع من مستوى أدائها.

5. أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- إبراز دور حوكمة الشركات من خلال تحديد مختلف المبادئ والخصائص الجيدة لإدارة الشركات.

- التعرف على مختلف وظائف المراجعة الداخلية التي تسمح بتحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، ودورها في إدارة المخاطر.

- محاولة تحديد الكيفية التي تمكن المراجعة الداخلية من إرساء وتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

6. أسباب اختيار الموضوع:

تتجلى أسباب اختيار الموضوع من خلال ما يلي:

- الاهتمام الشخصي بالموضوع نظراً لارتباطه بمجال تخصصنا.

- إنتشار ظاهرة الفساد وما انجر عنها من انهيار شركات عملاقة بسبب قصور في تطبيق مفاهيم حوكمة الشركات.

- التعرف على الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات خصوصاً في ظل التطورات الحالية.

- محاولة إثراء المكتبة الجامعية لقلة الدراسات التي تناولت موضوع المراجعة الداخلية ودورها في تحقيق حوكمة الشركات.

7. منهج الدراسة:

من خلال دراستنا لهذا الموضوع إعتمدنا على أسلوبين:

- المنهج الوصفي: من خلال عرض مختلف المفاهيم، قصد وصف الحوكمة في الشركات والمراجعة الداخلية وكذا دورها في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات.

- المنهج التحليلي: والذي يعتمد على الملاحظة والاستقصاء من خلال دراسة حالة.

8. الدراسات السابقة:

- ماموني حسينة، دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، 2014.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل حوكمة الشركات، مع الإشارة إلى دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل متطلبات حوكمة الشركات.

– أحلام أوبادي، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة المؤسسات وأثرها على الفساد المالي والإداري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص مالية، تأمينات وتسيير المخاطر، جامعة أم البواقي، 2014.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مختلف وظائف المراجعة الداخلية التي تسمح بتحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، والتعرف على واقع حوكمة المؤسسات، ومحاولة اكتشاف أوجه الفساد المالي والإداري التي تعاني منه المؤسسات وكذا أثر المراجعة الداخلية على كل منهما.

– علواني سفيان، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أم البواقي، 2017.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال التعرف على أهم جوانب التدقيق الداخلي والأداء المالي وطبيعة العلاقة بينهما.

9. هيكل الدراسة:

للإلمام بجوانب الموضوع تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول، الفصلين الأول والثاني خصصا للدراسة النظرية أما الفصل الثالث فخصصناه للجانب التطبيقي.

الفصل الأول بعنوان الإطار العام لحوكمة الشركات، حيث قسم إلى ثلاث مباحث، الأول مدخل إلى حوكمة الشركات، كما تم التطرق إلى أساسيات تطبيق حوكمة الشركات في المبحث الثاني، أما المبحث الثالث خصصناه لمعرفة الجهود الدولية لوضع مبادئ حوكمة الشركات وتطبيقاتها الدولية.

أما الفصل الثاني "إسهامات المراجعة الداخلية في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات"، قسم إلى ثلاث مباحث، الأول مدخل إلى المراجعة الداخلية، أما المبحث الثاني تطرقنا فيه إلى الإجراءات العملية لتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية، أما المبحث الثالث خصص لدور المراجعة الداخلية في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات.

أما الفصل الثالث: "دراسة تطبيقية في المؤسسة الوطنية للدهن"، قسمناه أيضاً إلى ثلاث مباحث، قمنا بتعريف المؤسسة الوطنية للدهن ENAP في المبحث الأول، كما قمنا بتقديم المراجعة الداخلية بالمؤسسة في المبحث الثاني، أما في المبحث الثالث قمنا بإعداد استقصاء حول مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات بالمؤسسة.

الفصل الأول

الإطار العام لحوكمة الشركات

تمهيد:

تعتبر حوكمة الشركات من المفاهيم الحديثة التي ظهرت بقوة إلى السطح في السنوات القليلة الماضية، والتي جاءت لتأكد أهمية استخدام التطبيقات المثلى لممارسة الرقابة والإشراف الفعال على الشركات، حيث ازداد الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات وأصبح ذو أهمية على المستويين المحلي والعالمي، خاصة في ظل أعقاب الانهيارات الاقتصادية وسلسلة الأزمات المالية التي حدثت في الكثير من المؤسسات، حيث تسعى المنظمات الدولية من خلال الحوكمة إلى وضع الأطر والتنظيمات التي تحكم عمل الشركات.

وعليه ارتأينا إلى تقسيم هذا الفصل إلى:

- **المبحث الأول: مدخل إلى حوكمة الشركات.**
- **المبحث الثاني: أساسيات تطبيق حوكمة الشركات**
- **المبحث الثالث: الجهود الدولية لوضع قواعد لحوكمة الشركات وتطبيقاتها الدولية.**

المبحث الأول: مدخل إلى حوكمة الشركات

لقد أصبحت حوكمة الشركات من بين المواضيع الحديثة بعدما تم التطرق إليها في جميع الميادين وعلى كافة المستويات، فقد ظهر مفهوم حوكمة الشركات إلى السطح بقوة في السنوات القليلة الماضية نتيجة للعديد من العوامل الاقتصادية والاجتماعية والتنظيمية التي دفعت اتجاه تطور هذا المفهوم.

المطلب الأول: دوافع ظهور حوكمة الشركات

ظهر مفهوم الحوكمة بقوة حديثاً علم 1997، عقب انفجار الأزمة المالية الآسيوية وظهور أزمة الثقة في المؤسسات والتشريعات التي تنظم النشاط بين منشآت الأعمال، ونتيجة لذلك ظهر نظام الحوكمة من خلال حرص عدد من المؤسسات الدولية التي تناولت تلك الأحداث بالدراسة والتحليل، وعلى رأس تلك المؤسسات منظمة التعامل الاقتصادي والتنمية OECD، حيث أصدرت في عام 1999 مجموعة من المبادئ والتي تهدف لمساعدة كل من الدول المشتركة وغير المشتركة بالمنظمة لتطوير الإطار القانوني والمؤسسي لتطبيق حوكمة المؤسسات.[1]

وتستند حوكمة المؤسسات في الفكر التنظيمي إلى مجموعة من النظريات أهمها نظرية الوكالة وما ارتبط بها من إلقاء الضوء على المشاكل التي تنشأ نتيجة تعارض المصالح بين أعضاء مجالس إدارة الشركات وبين المساهمين إلى زيادة الاهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح التي تعمل على حماية مصالح المساهمين والحد من التلاعب المالي والإداري التي تقوم به أعضاء مجالس الإدارة، وفي عام 1976 قام كل من Mecking و Jensen بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميته في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ عن الفصل بين الملكية والإدارة التي مثلتها نظرية الوكالة.[2]

وتتمثل أهم الأسباب والدوافع التي تأكد ضرورة ظهور وتبني حوكمة الشركات فيما يلي:[3]

- الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء، أدت إلى ظهور نظرية الوكالة.
- تحسين الكفاءة الاقتصادية.
- إيجاد الهيكل الذي تحدد من خلاله أهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف ومتابعة الأداء.

---

[1] أحمد خضر، **الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات**، دار الفكر الجامعي، مصر، الطبعة الأولى، 2012، ص 92.

[2] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 11.

[3] عوض بن سلامة الرحيلي، **لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات** ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الإقتصاد والإدارة، مجلد 22، العدد 2008، ص ص 184، 185.

- المراجعة والتعديل للقوانين الحاكمة في أداء الشركات بحيث تتحول مسؤولية الرقابة إلى كلا الطرفين وهما مجلس إدارة الشركة والمساهمون ممثلون الجمعية العامة للمؤسسة.

- عدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه.

- تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة.

المطلب الثاني: مفهوم حوكمة الشركات

سنقدم فيما يلي المفهوم اللغوي لحوكمة الشركات والتعريفات المختلفة لها

أولاً: المفهوم اللغوي للحوكمة

الحوكمة لغة مستمدة من الحكم أو الحكومة وهو ما يعني الإنضباط والسيطرة والحكم بكل ما تعني هذه الكلمات من معنى.

ومصطلح الحوكمة كمفهوم يتضمن العديد من الجوانب وهي كالآتي:

- **الحكمة:** ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد.

- **الحكم:** ما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك.

- **الاحتكام:** ما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خبرات ومن ثم الحصول عليه من خلال تجارب سابقة.

- **التحاكم:** طلباً للعدالة خاصة من انحراف السلطة وتلاعبها بمصالح المساهمين.

كما تعني أيضاً إستقلالية سلطة الموافقة والإقرار ومنح التراخيص وشهادات والإبراء والبراءة، وإيجاد التصرفات والحكم على نتائج الأعمال، كما تعني أيضاً سلطة التدخل للحد من الممارسات الخاطئة.[1]

[1] حماد طارق عبد العال، **حوكمة الشركات (المفاهيم – المبادئ – التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف**، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 04.

ثانياً: تعريفات حوكمة الشركات

لحوكمة الشركات العديد من التعريفات المختلفة التي تطرق لها عدد من الخبراء والباحثين والهيئات والتي سنتناول البعض منها كالآتي:

- تعرفها مؤسسة التمويل الدولية IFC بأنها: « هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها».[1]
- تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD بأنها: «مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين».[2]
- وفي تعريف آخر لحوكمة الشركات بأنها: «النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية».[3]
- وهي كذلك « مجموعة من القواعد والحوافز التي تهتدي بها إدارة الشركات لتعظيم ربحية الشركة وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين ».[4]
- ومن خلال التعاريف السابقة يتبين أن الحوكمة هي عبارة عن نظام يتم من خلاله تنفيذ الحكم الرشيد والرقابة على أداء الشركات، وتنظم العلاقة بين مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح، من خلال تنفيذ وسائل الرقابة واعتماد الإفصاح والشفافية.

المطلب الثالث: خصائص حوكمة الشركات ومرتكزاتها

لحوكمة الشركات خصائص ومرتكزات يستند إليها نذكرها فيما يلي:

[1] إبراهيم سيد أحمد، **حوكمة الشركات ومسؤولية الشركات عبر الوطنية وغسيل الأموال**، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الأولى، 2010، ص 160.

[2] نفس المرجع أعلاه، ص 160.

[3] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات قطاع عام وخاص ومصارف، " المبادئ، التجارب والمتطلبات "** ، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الثانية، 2007، ص 04.

[4] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين**، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 15.

أولاً: خصائص حوكمة الشركات

من المفاهيم السابقة نستنتج خصائص الحوكمة وهي:[1]

الانضباط: يعني إتباع الأسلوب الأخلاقي الصحيح ولهذا يتحقق الانضباط من خلال:

- بيانات واضحة للجمهور.
- وجود الحافز لدى الإدارة اتجاه تحقيق سعر أعلى للسهم.
- الالتزام بالأعمال الرئيسية المحددة بوضوح
- التقدير السليم للحقوق الملكية

الشفافية: يقصد بها تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث كما يعني العلنية في مناقشة الموضوعات وحرية تداول المعلومات كما تحقق هذه الشفافية من خلال:

- الإفصاح عن الأهداف المالية بدقة.
- نشر التقرير السنوي في موعده.
- الحفاظ على المعلومات وعدم تسريبها قبل الإعلان عنها.
- الإفصاح العادل عن النتائج الختامية.
- تطبيق معايير المحاسبة الدولية.
- تحديث المعلومات على شبكة الانترنيت.

الإستقلالية: ويعني لا توجد تأثيرات وضغوطات غير لازمة للعمل وتحقق من خلال:

- وجود رئيس مجلس إدارة مستقل عن مجلس الإدارة العليا.
- وجود لجنة مراجعة يرأسها عضو مجلس إدارة مستقل.

[1] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات قطاع عام وخاص ومصارف المبادئ التجارب والمتطلبات**، مرجع سبق ذكره، ص 23.

- وجود لجنة لتحديد المكافآت يرأسها عضو إدارة مستقل.
- وجود مراجعين خارجيين عن المؤسسة.

المساءلة: أي إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية عن طريق كشف حساب عن تطرف ما.

وتشمل المساءلة جانبين هما التقييم ثم الثواب أو العقاب ويعني أن يتم أولاً تقييم العمل ثم محاسبة القائمين عليه وتتحقق من خلال:

- ممارسة العمل بعناية ومسؤولية والترفع عن المصالح الشخصية.
- التطرق بشكل فعال ضد الأفراد الذين يتجاوزون حدودهم.
- التحقيق الفوري في حالة إساءة الإدارة العليا.
- وضع آليات تسمح بعقاب الموظفين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة.

المسؤولية: أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة وتحقق إذا كانت هناك:

- لجنة مراجعة ترشح المراجع الخارجي وتراقب أعماله.
- وجود لجنة مراجعة تراجع تقرير المراجعين الداخليين وتشرف على أعمال المراجعة الداخلية.
- الاجتماعات الدورية لمجلس الإدارة.
- عدم قيام مجلس الإدارة الإشرافي بدور التنفيذي.

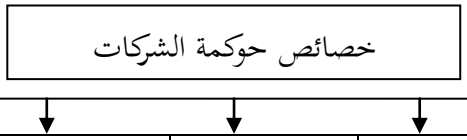
العدالة: يجب احترام حقوق مختلف مجموعات أصحاب المصالح في المؤسسة تحق العدالة عن طريق:

- المكافآت العادلة لأعضاء مجلس الإدارة.
- المعاملة العادلة لكافة الموظفين.
- حماية حقوق المساهمين.
- إعطاء المساهمين حق الاعتراض عن إساءة حقوقهم.

المسؤولية الاجتماعية: ويقصد بها النظر إلى المؤسسة كمواطن جيد يتحقق هذا من خلال:

- وجود سياسة واضحة تؤكد التمسك بالسلوك الأخلاقي.
- وجود سياسة توظيف واضحة وعادلة.

الشكل رقم (1-1): خصائص حوكمة الشركات



الانضباط	الشفافية	الاستقلالية	المساءلة	العدالة	المسؤولية	المسؤولية الاجتماعية
إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح	تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث	لا توجد تأثيرات غير لازمة نتيجة ضغوطات	إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة	المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة	يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصالح	النظر إلى الشركة كمواطن جيد

المصدر: طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات قطاع عام ومصارف مبادئ تجارب ومتطلبات، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الثانية، 2007، ص 25.

من خلال ما سبق نستنتج أن إتباع السلوك الأخلاقي الصحيح وتقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث في الشركة يعد من العوامل المهمة لتفعيل حوكمة الشركات وتحسين كفاءة وأداء العمل بها.

الفرع الثاني : مرتكزات حوكمة الشركات

لكي تتحقق الخصائص السابقة في مفهوم حوكمة الشركات وجب أن يستند هذا الأخير إلى ركائز موضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-2): مرتكزات حوكمة الشركات

المصدر: طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات قطاع عام ومصارف مبادئ تجارب ومتطلبات، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الثانية، 2007، ص 49.

المبحث الثاني : أساسيات تطبيق حوكمة الشركات

لقد أصبحت حوكمة الشركات من المواضيع الهامة لدى كافة المؤسسات والمنظمات وذلك بعد سلسلة الأزمات المالية المختلفة والتي ترجع إلى الفساد الإداري والمحاسبين، وهذا سبب المعلومات المضللة المقدمة من قبل مراقبي الحسابات وتأكيدهم على صحة القوائم المالية المخالفة لحقيقة الوضع.

وعلى هذا سنتطرق في هذا المبحث إلى نظام و محددات حوكمة الشركات وكذا أهداف وأهمية الحوكمة والأطراف المعنية بتطبيقها.

المطلب الأول: نظام حوكمة الشركات ومحدداتها

سنتطرق فيما يلي إلى نظام حوكمة الشركات ومحدداته

أولاً: نظام حوكمة الشركات

إن النظر إلى الحوكمة كنظام سوف يسهل تحليل مركبات هذا النظام ومدى ترابطها حيث يمكن تقسيم حوكمة الشركات كنظام إلى مدخلات ونظام تشغيل ومن ثم مخرجات، أما التغذية العكسية فتحدث بعد تفاعل مخرجات الحوكمة مع البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة مما يستلزم تعديل المدخلات من جديد.

1 - **مدخلات النظام:** حيث يتكون هذا الجانب مما تحتاج إليه الحوكمة من مستلزمات، وما يتعين توفيره لها من مطالب سواء كانت مطالب قانونية، وتشريعية أو إدارية أو اقتصادية.

2 - **تشغيل الحوكمة:** ويقصد به الجهات المسؤولة عن تطبيق الحوكمة، وكذلك المشرفة على هذا التطبيق، وجهات الرقابة وكل كيان إداري داخل الشركات أو خارجها مساهم في تنفيذ الحوكمة، وتشجيع الالتزام بها وفي تطوير أحكامها والارتقاء بفاعليتها.

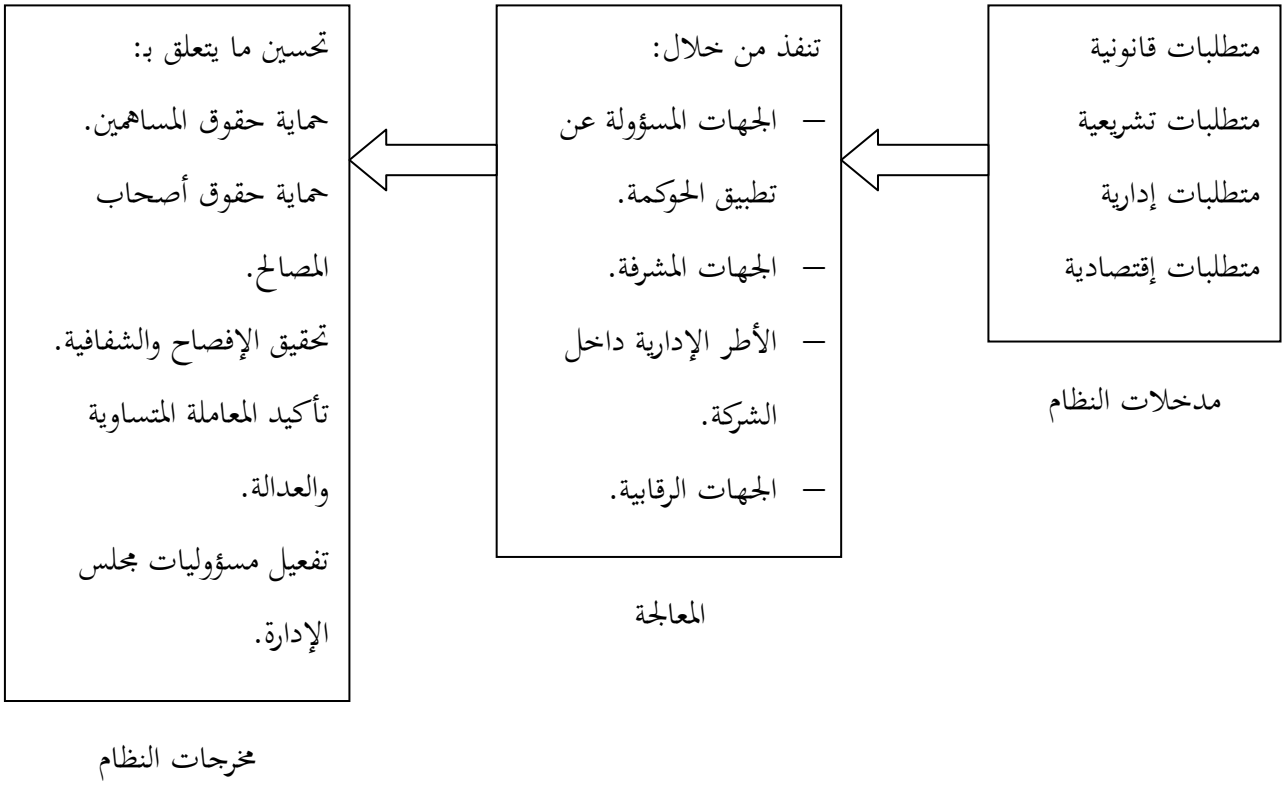
3 - **مخرجات نظام الحوكمة:** الحوكمة ليست هدف في حد ذاته لكنها أداة ووسيلة لتحقيق نتائج وأهداف يسعى إليها الجميع فهي مجموعة من المعايير والقواعد والقوانين المنظمة للأداء والممارسات العلمية والتنفيذية سواء للشركة أو المؤسسات ومن ثم الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية.

والحوكمة أداة تسمح بتحسين الجوانب التالية:

- حماية حقوق المساهمين.
- حماية حقوق أصحاب المصالح.
- تحقيق المعاملة المتساوية والعدالة.
- تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة.

حيث تعمل الحوكمة على ضمان عدم قيام مجلس الإدارة بإساءة استخدام سلطتهم في الإضرار بمصالح المساهمين أو أي من الأطراف المرتبطة بالشركة كالموردين وحملة السندات والمقرضين والدائنين والمستهلكين، كما تعمل الحوكمة على أن لا تسيء الإدارة إستغلال أموال حملة الأسهم، وأن تجعل الإدارة حريصة على ربحية وقيمة أسهم الشركات. [1]

الشكل رقم (1-3): نظام حوكمة الشركات



المصدر: فكري عبد الغني محمد جودة، **مدى تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسة في المصارف الفلسطينية وفقاً لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية** ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كية التجارة قسم إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية غزة، 2008، ص 20.

ومما سبق يمكن أن نستنتج أن نظام حوكمة الشركات يتضمن مجموعة من المتطلبات قانونية، تشريعية، إقتصادية وإدارية وهي عبارة عن مدخلات وهذه المدخلات يتم معالجتها وتفعيلها عن طريق نظام للتشغيل والمتمثل في الجهات المسؤولة عن تطبيق الحوكمة وكذلك المشرفة على هذا التطبيق والجهات الرقابية والأطر الإدارية داخل الشركات وهذا من أجل تحقيق مخرجات تعمل على إدارة الشركة بما يحفظ حقوق أصحاب المصالح والمساهمين، وتحقيق الإفصاح والشفافية والعدالة المتساوية بين جميع الأطراف المعنية.

[1] فكري عبد الغني محمد جودة، **مدى تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسة في المصارف الفلسطينية وفقاً لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كية التجارة قسم إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية غزة، 2008، ص ص 19، 20.

ثانياً: محددات حوكمة الشركات

هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه يتوقف على مدى توافر ومستوى جودة مجموعتين من المحددات، محددات داخلية ومحددات خارجية، نعرضها فيما يلي:[1]

1 – المحددات الخارجية

وتشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة والذي يشمل على سبيل المثال القوانين المنظمة للنشاط الإقتصادي «مثل قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس »، وكفاءة القطاع المالي «البنوك وسوق المال» في توفير التمويل الذاتي اللازم للمشروعات ودرجة تنافسية أسواق السلع و عناصر الإنتاج و كفاءة الأجهزة والهيئات الرئاسية «هيئة سوق المال و البورصة » في أحكام الرقابة على الشركات، وذلك فضلا على بعض المؤسسات الذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق المالية بكفاءة «ومنها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق مثل المراجعين و المحاسبين والمحامين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية و غيرها».

بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمراجعة و التصنيف الإئتماني والاستثمارات المالية والاستثمارية، وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يتضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة ، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.

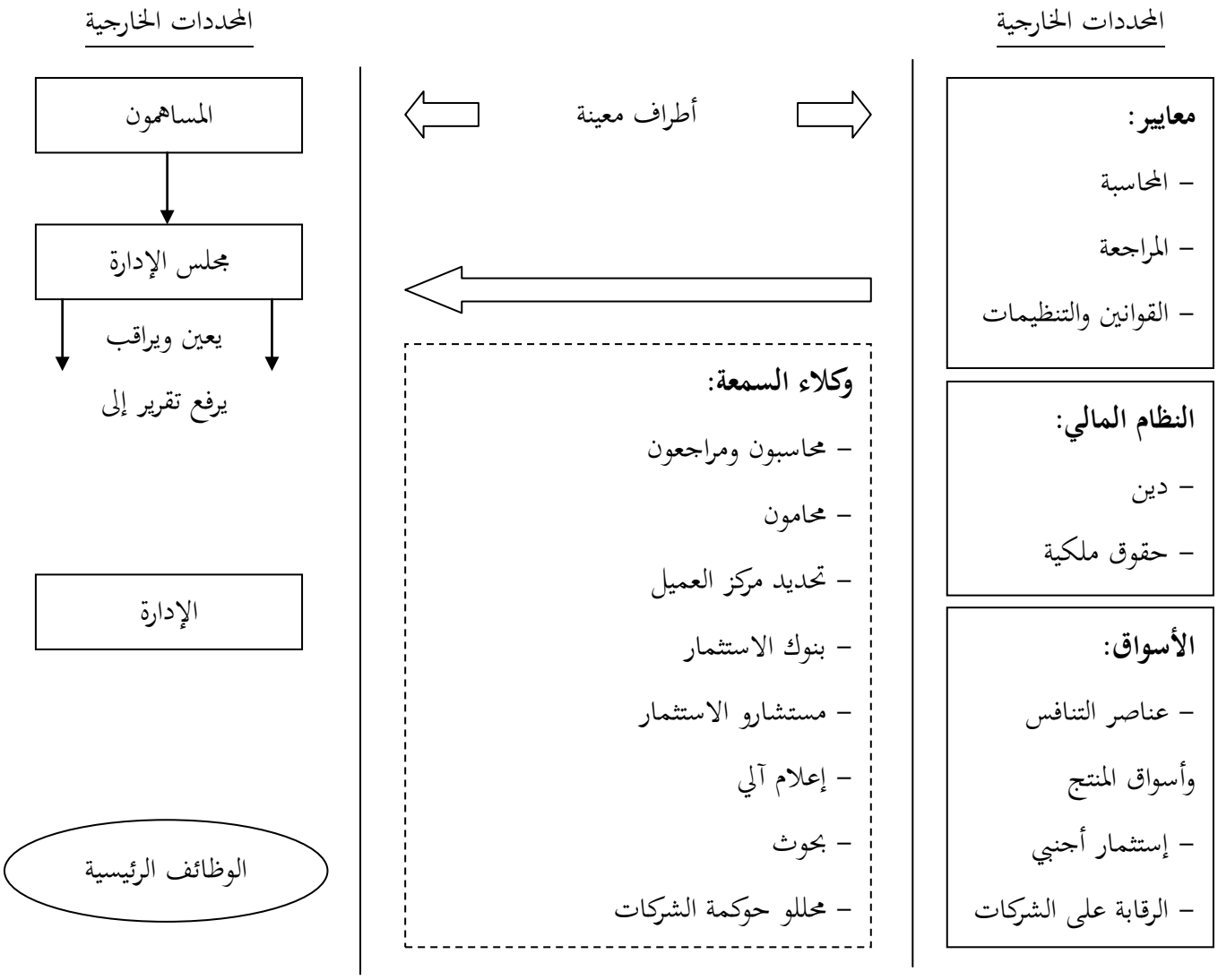
2 – المحددات الداخلية :

تشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات و توزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة و مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين والتي تؤدي توافرها من ناحية و تطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة.

وتؤدي الحوكمة في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي، وتعميق دور سوق المال، وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار، والحفاظ على حقوق الأقلية و صغار المستثمرين ومن ناحية أخرى تشجيع الحوكمة على نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية، وتساعد المشروعات في الحصول على التمويل وتوليد الأرباح، وأخيرا خلق فرص عمل.

[1] إبراهيم سيد أحمد، **حوكمة الشركات مسؤولية الشركات عبر الوطنية وغسيل الأموال**، مرجع سبق ذكره، ص ص 162، 163.

الشكل رقم (1–4) :المحددات الداخلية والخارجية:



المصدر: أحمد حلمي الجيلاني، الحوكمة في الشركات دار الإعصار، الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص 14.

يمثل الشكل أعلاه مجموعتين من محددات (داخلية وخارجية) الذي يتوقف عليها مستوى الجودة والتطبيق الجيد لحوكمة الشركات

المطلب الثاني: أهمية حوكمة الشركات وأهدافها

للحوكمة أهمية بالنسبة للشركات التي تسعى لتطبيقها، كما أن الحوكمة تصبوا إلى تحقيق العديد من الأهداف في العديد من المستويات.

أولاً: أهمية حوكمة الشركات

منذ عام 1997 ومع انفجار الأزمة المالية الآسيوية اخذ العام ينظر نظرة جديدة إلى حوكمة الشركات و الأزمة المالية المشار إليها، والتي يمكن وصفها بأنها كانت أزمة ثقة بين المؤسسات والتشريعات التي تنظم نشاط الأعمال والعلاقات والعلاقات فيما بين منشات الأعمال و الحكومات وقد كانت المشاكل العديدة التي برزت إلى السطح في أثناء الأزمة تتضمن عمليات ومعاملات الموظفين الداخليين والأقارب والأصدقاء بين منشآت الأعمال وبين الحكومة وحصول الشركات على مبالغ هائلة من الديون قصيرة الأجل في نفس الوقت الذي حرصت فيه عدم معرفة
المساهمين في هذه الأمور وإخفاء هذه الديون من خلال نظم محاسبة مبتكرة، وقد اكتسبت حوكمة الشركات أهمية اكبر للديمقراطيات الناشئة نظرا لضعف النظام القانوني الذي لا يمكن معه إجراء تنفيذ العقود وحل النزاعات بطريقة فعالة، وكما أن ضعف نوعية المعلومات تؤدي إلى منع الإشراف والرقابة وتعمل على انتشار الفساد وانعدام الثقة، ويؤدي إتباع المبادئ السليمة لحوكمة الشركات إلى خلق الاحتياطات اللازمة ضد الفساد و سوء الإدارة مع تشجيع الشفافية.[1]

ومما سبق يتضح أن هناك أهمية للحوكمة بالنسبة للشركات و بالنسبة للمساهمين و تتمثل فيما يلي:[2]

1 – أهمية الحوكمة بالنسبة للشركات:

- تمكن من رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة من خلال وضع أسس للعلاقة بين مديري الشركة ومجلس الإدارة والمساهمون.
- تعمل على وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد أهداف الشركة وسبل تحقيقها من خلال توفير المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية كي يعملوا على تحقيق أهداف الشركة التي تراعي مصلحة المساهمين.
- تؤدي إلى الانفتاح على أسواق المال العالمية وجذب قاعدة عريضة من المستثمرين "بالأخص المستثمرين الأجانب" لتمويل المشاريع التوسعية، فإذا كانت الشركات لا تعتمد على الاستثمارات الأجنبية، يمكنها زيادة ثقة المستثمر المحلي و بالتالي زيادة رأس المال بتكلفة اقل.

[1] إبراهيم سيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 173، 174.

[2] فكري عبد الغني محمد جودة، **مدى تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية في المصارف الفلسطينية وفق مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي ومبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية**، مرجع سبق ذكره، ص ص 18، 19.

- تحظى الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة بزيادة ثقة المستثمرين لان تلك القواعد تضمن حماية حقوقهم، ولذلك نجد أن المستثمرين في الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة جيدا، قد يقومو ا بالتفكير جيدا قبل بيع أسهمهم في تلك الشركات حتى عندما تتعرض لازمات مؤقتة تؤدي إلى انخفاض أسعار أسهمها لثقتهم في قدرة الشركة على التغلب على تلك الأزمات مما يجعل تلك الشركات قادرة على الصمود في فترة الأزمات.

2 - أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين:

- تساعد في ضمان الحقوق لكافة المساهمين مثل حق التصويت، حق المشاركة في القرارات الخاصة بأي تغيرات جوهرية قد تؤثر على أداء الشركة في المستقبل.

- الإفصاح الكامل على أداء الشركة و الوضع المالي و القدرات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في هذه الشركات.

و الخلاصة أن تطبيق أي شركة مساهمة لمفهوم وقواعد و مبادئ حوكمة الشركات يحقق العديد من المزايا منها:

- تخفيض درجة المخاطر المتعلقة بالفضائح المالية و الإدارية التي تواجهها الشركة.

- زيادة درجة كفاءة الشركة مما ينعكس على معدلات الربحية ودفع عجلة التنمية في المجتمع.

- تحقيق الشفافية والدقة في القوائم المالية مما يترتب عليه زيادة ثقة المستثمرين بها واعتمادها عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

- يتيح تقدم الشركة و جذب العديد من الاستثمارات المحلية والأجنبية إلى زيادة معدلات النمو وتحقيق التنمية الاقتصادية و زيادة فرص العمل و التشغيل في المجتمع و المساهمة في حل مشكلة البطالة التي تعاني منها معظم دول العالم.

ثانياً: أهداف حوكمة الشركات

يعد أسلوب حوكمة الشركات وسيلة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات بطريقة تحمي أموال المستثمرين والمقرضين، كما يؤدي إلى خلق ضمانات ضد الفساد وسوء الإدارة وستظهر ذلك من خلال إيضاح الأهداف التي تصبو الحوكمة إلى تحقيقها يرى البعض أن حوكمة الشركات تستهدف تحقيق ما يلي: [1]

[1] محمد عبد الحافظ، حوكمة القوى العاملة، دار الفجر، مصر، الطبعة الأولى، 2011، ص 8.

على مستوى المنظمة:

- إيجاد مناخ ملائم من الثقة والتعامل الأخلاقي.
- رفع مستوى أداء العاملين و استثمار قدراتهم وإمكانياتهم.
- مساعدة المنظمة في وضع معدلات أداء معيارية تمكنها من الاحتفاظ بالقوى العاملة ذات المهارات والقدرات المتميزة.

على مستوى المديرين:

- تطوير العلاقات الجيدة مع العاملين والتقرب إليهم للتعرف على مشكلاتهم والصعوبات التي تواجههم في العمل.
- دفع المديرين إلى تنمية مهاراتهم وإمكانياتهم الفكرية حتى يمكنهم التوصل إلى تقويم سليم وموضوعي لأداء تابعيهم.

على مستوى الفرد العامل:

- دفع العاملين إلى العمل باجتهاد وجدية وإخلاص حتى يتمكنوا من الحصول على احترام وتقدير رؤسائهم.
- شعور العاملين بالعدالة وبان جهودهم المبذولة تؤخذ بعين الاعتبار.

المطلب الثالث :الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات.

يجب ملاحظة أن هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات وتحدد إلى درجة كبيرة من النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد وتتمثل تلك الأطراف في التالي: [1]

المساهمين: وهم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم وأيضاً تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

[1] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين**، مرجع سبق ذكره، ص ص 16، 17.

مجلس الإدارة: وهم من يمثلون المساهمين وأيضاً الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، ومجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل لهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة بالإضافة إلى الرقابة على اداتهم، كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

الإدارة: وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالإدارة إلى مجلس الإدارة وتعتبر إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم الأرباح للشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

أصحاب المصالح: وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، فالدائنون على سبيل المثال، يهتمون بمقدرة الشركة على السداد في حين يهتم العمال والموظفين على مقدرة الشركة على الاستمرار.

المبحث الثالث: الجهود الدولية لوضع قواعد لحوكمة الشركات وتطبيقاتها الدولية

بعد التعرف على مختلف مفاهيم حوكمة الشركات وأساسيات تطبيقها، سنحاول في هذا المبحث إلقاء الضوء على مختلف جهود المنظمات الدولية في وضع قواعد لحوكمة الشركات بالإضافة إلى التطرق لبعض التجارب الدولية لحوكمة الشركات مع التركيز على حوكمة الشركات في الجزائر.

المطلب الأول: جهود المنظمات الدولية لوضع مبادئ لحوكمة الشركات

تعرف مبادئ حوكمة الشركات بأنها: «مجموعة الأسس والممارسات التي تطبق بصفة خاصة على شركات المساهمة، وتتضمن الحقوق والواجبات لكافة المتعاملين مع الشركة، والتي تظهر من خلال النظام واللوائح الداخلية المطبقة بالشركة».[1]

ولذلك اهتمت المنظمات الدولية المتخصصة بوضع مبادئ ومعايير عالمية تخص حوكمة الشركات بالإضافة إلى دساتير وطنية اعتماداً على القوانين الدولية والتقارير المشهورة التي تمت في هذا الإطار.

[1] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومحاربة الفساد المالي والإداري**، مرجع سبق ذكره، ص 15.

أولاً: مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية "OECD"

أقرت منظمة (OECD) مبادئ الحوكمة عام 1999، وتم مراجعة هذه المبادئ مرة أخرى بموجب تكليف من الدول الأعضاء في المنظمة عام 2002 لتخرج إلى النور مبادئ منظمة (OECD) لحوكمة الشركات المعدلة عام 2004 وتتمثل في:[1]

المبدأ الأول: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحكمة الشركات

يجب أن يتضمن إطار حوكمة المؤسسات كلا من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب أن يكون متناسقاً مع أحكام القانون، وأن يضيف بوضوح تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة.

المبدأ الثاني: حفظ حقوق جميع المساهمين

وتتمثل نقل ملكية الأسهم، واختيار مجلس الإدارة والحصول على عائد في الأرباح ومراجعة القوائم المالية، وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.

المبدأ الثالث: المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين

وتعني المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، وكذلك حمايتهم من أي عملية استحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من الاتجار في المعلومات الداخلية، وكذلك حقهم في الاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين.

المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالمؤسسة

وتشمل احترام حقوقهم القانونية والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق، وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على المؤسسة، وحصولهم على المعلومات المطلوبة، ويقصد بأصحاب المصالح البنوك، والعاملين وحملة السندات والموردين والعملاء.

[1]- OCDE, Principes de la gouvernement d'entreprise, 2004, disponible sur: http://www.oedc.org, consultation le 17/06/2019.

المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية

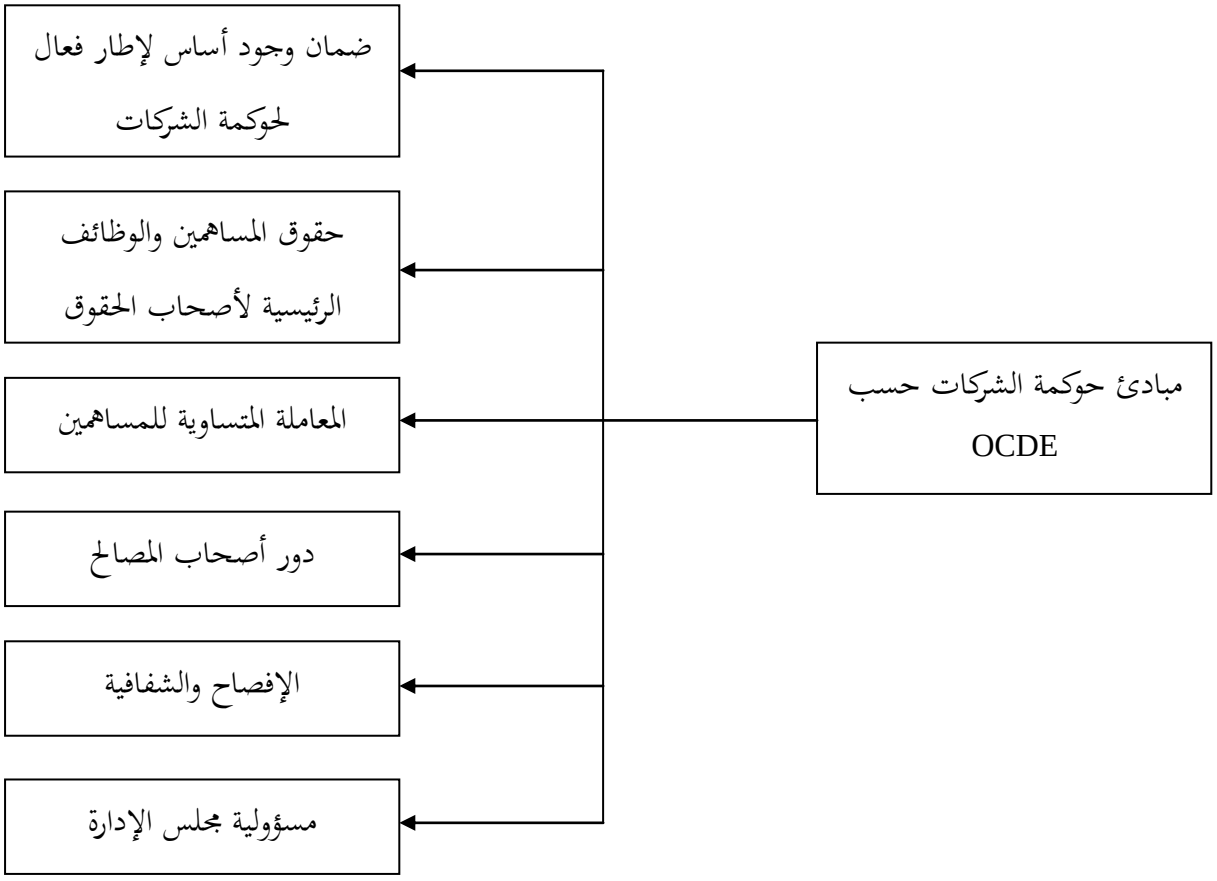
ويتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقب الحسابات في الإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب دون تأخير.

المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة

وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.

ويمكن اختصار هذه المبادئ في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-5): مبادئ حوكمة الشركات



Source: OCDE, Principes de la gouvernement d'entreprises, 2004.

ثانياً :مبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية

وضعت لجنة بازل في عام 1999 تعليمات وإرشادات تتعلق بالحوكمة في المؤسسات المصرفية والمالية و أهم هذه التعليمات هي:

1. وضع مواثيق شرف بين الشركات لتحقيق وتطبيق التصرفات الجيدة بين هذه الشركات.
2. وضع إستراتجية للشركة بمشاركة و مساهمة الأفراد فيها .
3. تجديد و توزيع المسؤوليات و مراكز اتخاذ القرار بين أفراد المجلس.
4. إيجاد نظام يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي و إدارة مستقلة.
5. إيجاد صيغ وآليات تبين نوع وشكل التعاون بين مجلس الإدارة و مدققي الحسابات.
6. إيجاد نوع من المراقبة لمراكز المخاطر مثل (كبار المساهمين و الإدارة العليا).
7. تطبيق العدالة والمساواة عند توزيع الحوافز المادية و الإدارية سواء بين المديرين و الموظفين سواء كانت الحوافز مادية أو ترقيات أو إدارية.
8. ضمان توفير وتدفق المعلومات المناسبة.[1]

و متابعة للتطورات المتعلقة بالحوكمة والتي اجتذبت اهتماما خاصا على المستويات الوطنية والدولية فقد أصدرت اللجنة مراجعة للمبادئ المعلنة في دليل عام 1999 م وقد تم اعتماد الدليل الجديد في فيفري من عام 2006، وتؤكد لجنة بازل للإشراف المصرفي أن نشر هذه المبادئ يأتي في نطاق التأكد من تبني وتطبيق حوكمة شركات جيدة من قبل المؤسسات المصرفية، و تتلخص مبادئ لجنة بازل للإشراف المصرفي للحوكمة فيما يلي:

- يجب أن يكون أعضاء مجلس الإدارة مؤهلين لمناصبهم، يحملون فهما واضحا لدورهم في الحوكمة المؤسسية، وقادرون على ممارسة الحكم السليم فيما يتعلق بشؤون البنك.
- يجب أن يوافق مجلس الإدارة على الأهداف الإستراتيجية و القيم المؤسسية للبنك و يتابعها من خلال التواصل خلال الهيكل التنظيمي للبنك.

[1] العايدي دلال، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية** ، رسالة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص 33.

- على مجلس الإدارة وضع وتطبيق خطوط واضحة للمسؤولية والمحاسبة على طول الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
- يجب على مجلس الإدارة ضمان وجود رقابة مناسبة من قبل الإدارة العليا للمصرف وتتماشى مع سياسات المجلس.
- مجلس الإدارة والإدارة مجتمعين يجب أن يستخدما بكفاءة مخرجات وظيفية، المراجع الداخلي والمراجعون الخارجيون، ولجنة المراجعة الداخلية.
- على مجلس الإدارة التأكد من موافقة سياسات التعويضات مع الثقافة المنظمية للبنك وكذلك الأهداف طويلة المدى.
- يجب أن يتمتع المصرف بطريقة شفافة للحكم.
- يجب أن يتفهم كل من المجلس والإدارة العليا هيكل عمليات البنك المنفذة سواء من خلال الصلاحيا ت الممنوحة أو الهياكل التنظيمية بما يعزز الشفافية.[1]

ثالثاً: مبادئ مؤسسة التمويل الدولية

وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي في سنة 2003 موجهات وقواعد و معايير عامة تراها أساسية لدعم الحوكمة في الشركات على تنوعها، سواء كانت مالية أو غير مالية، وذلك على مستويات أربعة كالتالي:

أ. الممارسات المقبولة للحكم الجيد.

ب. خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد.

ج. إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا.

د. القيادة الجيدة.[2]

المطلب الثاني: التجارب الدولية لحوكمة الشركات

سنعرض فيما يلي أهم التجارب الدولية في تطبيق حوكمة الشركات.

[1] فكري عبد الغني محمد جودة، مرجع سبق ذكره، ص 37.

[2] العايدي دلال، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص 34.

أولاً: تجربة المملكة المتحدة في تطبيق نظام حوكمة الشركات

1 – مبررات اختيار التجربة الانجليزية في مجال التطبيق العملي لحوكمة الشركات

تكمن أهم المبررات في التالي:[1]

- تعتبر المملكة المتحدة أول الدول التي طبقت نظام حوكمة الشركات، مما جعل موضوع الحوكمة يأخذ أهمية على المستوى الدولي.
- تعتبر الأحداث التي جرت خلال عقد الثمانينات من نعثر العديد من الشركات وراء ظهور حوكمة الشركات، مما جعل المملكة المتحدة تقود حملة الإصلاحات في هذا المجال.
- تعتبر المملكة المتحدة أول دولة من بين دول الاتحاد الأوروبي التي تصدر تشريعا يهدف إلى تشجيع التطبيق الاختياري للممارسات المفضلة لإدارة المؤسسات.
- توجد العديد من المنظمات والمجمعات المهنية التي كانت ولا تزال تساند هذا التوجيه، ومن هذه المنظمات الاتحاد البريطاني للمؤمنين والاتحاد الوطني لصناديق المتقاعدين واتحاد مديري الصنادي ق الاستثمارية ومجمع المحاسبين في انجلترا، وويلز وغيرهم.

ومن ناحية أخرى قامت الحوكمة البريطانية بإجراء مراجعة شاملة لقانون الشركات، رغم أن هذا القانون الذي اصدر عام 1985 والقوانين الأخرى على درجة عالية من الجودة وتمت عملية تشكيل اللجنة لهذا الغرض في مارس 1998، حيث انتهت من وضع تقريرها في شهر يوليو 2001 وتضمن ما يلي:

- تبسط القواعد الخاصة بالشركات الصغيرة والخاصة.
- تحديد واجبات مديري الشركات ومسؤولياتهم.
- تحديد مدة تعيين المديرين لفترة معينة.
- تحديد متطلبات الإفصاح عن مؤهلات المديرين.
- زيادة متطلبات الشفافية لصالح المستثمرين.

[1] عبد الناصر محمد السيد درويس، **دور الإفصاح المحاسبي في التطبيق الفعال في حوكمة الشركات** ، دراسة ميدانية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة ببني يوسف، العدد 2، جانفي، 2003، ص 431.

- توضيح حدود الأقلية.

2 - تقييم تجربة المملكة المتحدة في تطبيق حوكمة الشركات

يعد تقرير كاد بوري من أهم التشريعات والإصدارات الخاصة بموضوع حوكمة الشركات والذي أصبح فيما بعد أساسا للمعايير الموحدة لحوكمة الشركات، والتي حلت محل التقرير الذي صدر في ديسمبر 1992 عن لجنة الجوانب المالية كما يلي:[1]

1.2 دور مجلس الإدارة والهيئة الإدارية:

ذكر التقريران دور مجلس الإدارة هو تطبيق حوكمة الشركات ووضع الاستراتيجيات وتوفير القياديين لتنفيذ تلك الاستراتيجيات ومراقبة إدارة الشركة بإعداد التقارير للمساهمين حول إدارتهم للشركة وبيان مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في حين أن دور المساهمين هو تعيين المديرين ومراقبي الحسابات وضمان وضع هيكل نظام محكم يحقق متطلبات الحوكمة.

2.2 مسؤولية مجلس الإدارة والهيئة الإدارية:

أوضح التقرير أن المساهمين يقومون بمساءلة مجلس الإدارة وكل منها يلعب دورا في تفعيل تلك المساءلة فمجلس الإدارة يقوم بدوره عن طريق توفير بيانات جيدة للمساهمين، وعلى المساهمين إبداء رغبتهم في ممارسة مسؤولياتهم كملاك.

3.2 حجم و تشكيل واستقلالية الإدارة و إجراءات الترشيح:

أوصى التقرير من خلال معايير أفضل الممارسات بأن يتضمن مجلس الإدارة عدد كافي من المديرين الغير التنفيذيين الأكفاء، ويتمثل دورهم في تقديم رأي مستقل حول المساءلة الإستراتيجية و الأداء والموارد.

4.2 آلية عمل مجلس الإدارة و الهيئة الإدارية:

ذكر التقرير بان يكون للمجلس جدول من الموضوعات التي تتطلب قرارات تسيير الأعمال بالاتجاه والأحكام المطلوبين، وعلى رئيس المجلس ضمان وصول كافة المعلومات المطلوبة وبشكل يعني باحتياجات المديرين الغير تنفيذيين.

[1] عبد الناصر محمد السيد درويش، مرجع سبق ذكره، ص 432.

5.2 تشكيل لجان مجلس الإدارة:

يوصي التقرير بتشكيل لجنة ترشيح لعضوية المجلس و لجنة المراجعة بحيث يكون معظم أعضائه من المديرين الغير تنفيذيين، و أوصى التقرير أن تقوم لجنة المراجعة بالمهام التالية:

- تقديم توصيات حول تعيين مراقب حسابات.
- مراجعة القوائم المالية قبل تقديمها لمجلس الإدارة.
- مناقشة طبيعة ومجال عملية المراجعة مع مراقب الحسابات.
- مراجعة قرارات الشركة حول نظم الرقابة الداخلية.

6.2 مكافئة مجلس الإدارة و الهيئة الإدارية:

أوصى التقرير بتشكيل لجنة المكافآت من المديرين الغير التنفيذيين، مع وجوب الإفصاح الكامل عن رواتب المديرين التنفيذيين بدلا منهم، والتنظيم والإشراف على نظم الرقابة الداخلية وعلاقة مجلس الإدارة بالمراجع الخارجي والداخلي.

أوصى التقرير من خلال معايير أفضل الممارسات بأنه على المجلس تقديم وتقييم متوازن ومفهوم حول مركز الشركة، وأن يحتفظ المجلس بعلاقة موضوعية و مهنية مع المراجعين، وأن يقدم المجلس تقرير حول فعالية نظم الرقابة في الشركة.

7.2 حقوق المساهمين وأصحاب المصالح:

أوصى التقرير بتوصيل أراء المساهمين عن طريق الاتصال المباشر بمجلس الإدارة أو من خلال الجمعية العامة للمساهمين، كما ركز التقرير على حق التصويت الذي اعتبرته مكسب ويجب على المؤسسات الاستثمارية بيان سياستها في استخداماتها له.

8.2 المساواة في معاملة المساهمين و حقوق أصحاب المصالح في الشركة:

لم يتطرق التقرير إلى هذين الموضوعين.

ثانياً: تجربة الولايات المتحدة الأمريكية في تطبيق نظام حوكمة الشركات.

تماثل تجربة الولايات المتحدة الأمريكية تماما تجربة المملكة المتحدة وذلك بالرغم من أن هياكل مسؤولية الشركة ولجنة بورصة الأوراق المالية بنظمها المختلفة تختلف في بعض الجوانب و تشمل مجموعة مبادئ حوكمة الشركات الأساسية وهي كالأتي:[1]

- يجب أن تكون الأغلبية الجوهرية لمجلس الإدارة من أعضاء مستقلين.
- يجب أن يتم عقد اجتماع للأعضاء المستقلين على الأقل مرة في السنة بدون المدير التنفيذي والأعضاء المستقلين.
- عندما يعمل رئيس مجلس الإدارة في الشركة كتنفيذي فان المجلس يجب أن يعين رسميا أو بشكل غير رسمي عضوا مستقلا يعمل بصفة أساسية لتنسيق عمل الأعضاء المستقلين.
- إنشاء لجنة لمجلس الإدارة مكونة بالكامل من الأعضاء المستقلين شاملة "المراجعة، تعيين الأعضاء، تقييم أعمال المجلس، تقييم أجور التنفيذيين والإدارة، التوافق مع القوانين وتوافر الأخلاقيات".
- لا يقوم أي عضو في المجلس بآي عمل استشاري أو خدمة يقدمها للشركة.
- يجب أن تتم مكافآت الأعضاء من خلال الدمج بين مبالغ نقدية و أوراق مالية للشركة.

المطلب الثالث: حوكمة الشركات في الجزائر

نظراً للمكانة التي تحتلها حوكمة الشركات بالنسبة لجميع دول العالم المتقدمة والنامية منها، ورغبة الجزائر في زيادة التكامل الاقتصادي العلمي، أدى بها إلى بذل جهود نحو بناء إطار مؤسسي لحوكمة الشركات.

أولاً: بوادر حوكمة الشركات في الجزائر

رغبة في تحقيق التكامل الاقتصادي من خلال تنويع مصادر الدخل والتخلص من التبعية الكلية لقطاع المحروقات، تسعى الحكومة الجزائرية إلى تحسين مناخ الأعمال من خلال السعي لضمان المساءلة والشفافية بالعمليات المتعلقة بإدارة الأعمال فمن بين الجهود المبذولة من اجل إرساء إطار مؤسسي لحوكمة الشركات ما يلي:

[1] وليد ناجي الحيالي، **حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية** ، مركز الكتاب الأكاديمي، الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص ص 56، 57.

1. تشكيل الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد و مقاومته:

قامت الدولة الجزائرية بتعزيز إستراتيجيتها في الوقاية من الفساد وذلك من خلال مصادقتها على إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، وكذا إتفاقية الاتحاد الإفريقي لمنع الفساد ومكافحته، بل واتجهت إرادتها أبعد من ذلك حيث صاغت نصصاً تشريعياً يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته سنة 2006، والذي تضمن مجموعة من الأحكام الإجرائية والتدابير الوقائية في المجال، ولعل أهمها استحداث هيئة تدعى بالهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته، هذا على غرار معظم الدول في العالم، علماً أن أدوار هذه الهيئات تختلف في كل بلد بحسب تفاعلها مع مختلف الأجهزة المعنية، ونوع التعاون الذي يقام بين مختلف هذه الهيئات والمؤسسات يتباين من نظام إلى آخر .[1]

2. انعقاد أول مؤتمر حول الحكم الراشد في جانفي 2007:

حيث شكل هذا الملتقى فرصة مواتية لتلاقي جميع الأطراف الفاعلة في عالم المؤسسة، وخلال فعاليات هذا الملتقى تبلورت فكرة إعداد ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسة كأول توصية وخطوة عملية تنفذ.

تم الاستناد بشكل أساسي في صياغة هذا الميثاق على مبادئ حوكمة الشركات المعتمدة من طرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الصادرة في 2004، مع مراعاة خصوصية الشركات الجزائرية لاسيما الصغيرة والمتوسطة باعتبارها تشكل شريحة واسعة من مجتمع الأعمال الجزائري .

يعتبر الإلزام بمبادئ "ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة" تطوعي وغير ملزم وهو مرتبط بدرجة الوعي بضرورة بعث مبادئ للحوكمة على المستوي الداخلي للشركة و دعميها واستخدامها ويحتوي هذا الميثاق على جزأين هما:

- **الجزء الأول:** يوضح الأسباب الدافعة لبروز مفهوم الحوكمة وأهمية الشركات الجزائرية.
- **الجزء الثاني:** يتطرق هذا الجزء إلى إبراز العلاقة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة.

3. إنشاء مجموعة عمل لحوكمة الشركات:

قامت جمعيات و اتحادات الأعمال الجزائرية بمبادرة لاكتشاف الطرق التي تهيئ تشجيع الحوكمة الجديدة في مجتمع الأعمال لغاية جذب الاستثمار الاجنبي المباشر، ولقيادة هذه العملية قام أصحاب المصالح في القطاعين العام والخاص

[1] – سعادي فتيحة، **المركز القانوني للهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته** ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2011، ص4.

سنة 2007 بإنشاء مجموعة عمل لحوكمة الشركات تعمل جنبا إلى جنب مع المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات GCGF ومؤسسة التمويل الدولية IFG لوضع دليل حوكمة الشركات الجزائري.

4. إصدار دليل حوكمة الشركات الجزائري:

تم إصدار هذا الدليل سنة 2009 من قبل كل من جمعية CARE واللجنة الوطنية لحوكمة الشركات في الجزائر.[1]

5. إطلاق مركز حوكمة الجزائر:

بناءا على قوة الدفع التي خلقها دليل حوكمة الشركات قامت مجموعة عمل حوكمة الشركات الجزائرية بإطلاق مركز حوكمة الجزائر في أكتوبر 2010 بالجزائر العاصمة، ليكون بمثابة منبر لمساعدة الشركات الجزائرية على الالتزام بمواد الدليل، واعتماد أفضل ممارسات حوكمة الشركات الدولية، ورفع الوعي الجماهيري بحوكمة الشركات، ويعتبر إطلاق المركز فرصة جديدة لمجتمع الأعمال لإظهار التزامه بتحسين البيئة الاقتصادية في البلاد، و تحسين قيم الحوكمة الديمقراطية بما فيها الشفافية و المساءلة والمسؤولية.[2]

ثانياً: التحديات التي تواجه المؤسسات الجزائرية التي تسعى إلى الحوكمة.

حدد الميثاق الوطني للحكم الراشد مشاكل المؤسسات الجزائرية التي تسعى إلى الحوكمة في النقاط التالية:[3]

1. كيفية تحسين العلاقة مع البنك:

هناك مشكلة واسعة الانتشار في بيئة العمل الجزائرية تتمثل في صعوبة حصول هذه المؤسسات على قروض بنكية، وذلك في ظل شكاوى البنك من نقص رأسمال هذه المؤسسات أو حساباتها السابقة أو المتوقعة والتي لا تعكس الحقيقة الاقتصادية، تهتم الحوكمة أساسا من خلال مبادئها بصحة الحسابات وارتباطها بالحقيقة الاقتصادية وزيادة شفافية المؤسسة في الجانب التاريخي والتوقعي.

---

[1] حسين يرقي، عمر علي عبد الصمد، **واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها** ، ورقة علمية ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 25-26 نوفمبر 2013، ص 2.

[2] نفس المرجع أعلاه.

[3] ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، 2009، ص 24.

2. كيف يمكن جذب مستثمرين خارجيين إلى النواة الأولية للمؤسسة التي غالبا ما تكون عائلية:

وهذا غالبا يطرده مشكلة الحذر المتبادل من الطرفين خاصة أصحاب الأقلية خشية فقدان حقهم في المراقبة للازمة لتسيير المؤسسة بالنظر إلى الأغلبية، وحل هذه المشكلة في التطبيق الصارم لمبادئ الحوكمة المتعلقة بحماية حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية بينهم.

3. كيف يمكن للمؤسسة من إقامة علاقة ثقة مع الإدارة الجبائية:

بمرور الوقت توسعت علاقة الجذر لدى المؤسسات الجزائرية حتى الخاصة منها مع الإدارة الجبائية، والحل في اتباع الشفافية والنزاهة في الإفصاح عن الحسابات وهو ما يعد عنصرا أساسيا في بناء مستقبلها بطريقة أكثر صفاء.

4. كيف يمكن توضيح العلاقة مع المساهمين:

تعرف المؤسسات نزاعات داخلية بين المساهمين والتي تعطي لفكرة الجمعية مفهوما سلبيا والحل من وجهة نظر الحكومة هو اعتماد مبدأ معاملة المساهمين على قدر من المساواة و تحديد حقوقهم وواجباتهم.

5. كيف يمكن توضيح العلاقات بين المساهمين و المسيرين غير المساهمين:

إن وجود المسيرين غير المساهمين أو غير المنتمين للعائلة يطرح العديد من المشاكل منها الثقة والامتياز والأجر، وهذا يظهر الحاجة إلى توضيح العلاقات بين المساهمين والمسيرين وتحديد هيئات مجلس الإدارة والمراقبة للجنة المديرين وغيرها.

6. كيف يمكن توضيح المسؤوليات داخل الفريق التنفيذي:

إن تبني قواعد الحكم الراشد يسمح بتحديد أفضل للمسؤوليات التنفيذية التي تعاني إما من تمييعها أو من تركيزها المبالغ فيه و هذا يؤدي إلى ظهور الأزمات الداخلية سواء لدى الفريق التنفيذي أو بينه وبين المساهمين.

خلاصة الفصل:

ظهرت الحاجة لحوكمة الشركات نتيجة لفصل الملكية عن الإدارة، وكذا الانهيارات المالية والاقتصادية التي مست كبرى الشركات في العالم، وظهور أزمة الثقة في الشركات والتشريعات التي تنظم النشاط بين منشات الأعمال، تقوم حوكمة الشركات بتنظيم العلاقة بين الأطراف الرئيسية في الشركة، وتحديد مسؤوليات كل طرف وحقوقه، وتهدف إلى تعزيز مبادئ الشفافية والمساءلة والمسؤولية والعدالة، من خلال وضع مجموعة من المبادئ التي يجب على الشركات التقيد بها، ومنها مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التي تعتبر مرجعية لكافة الشركات، وتعتبر المملكة المتحدة أول الدول التي طبقت نظام حوكمة الشركات مما جعل موضوع الحوكمة يأخذ أهمية على المستوى الدولي، أما على المستوى المحلي فنلاحظ أن الجزائر تقوم بالتوجه نحو تطبيق حوكمة الشركات.

الفصل الثاني

إسهامات المراجعة الداخلية في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات

تمهيد:

عرفت مهنة المراجعة تغيرات جذرية منذ ظهور أول ممارسة لها إلى غاية اليوم، فقد أصبح لها أهمية كبرى في الواقع الاقتصادي وهذا لما ظهر لها من حاجات متزايدة داخل الشركة وخارجها، فكانت هناك حاجة إلى تبني جو رقابي يحكم سير النشاط داخل الشركة بفعالية وكفاءة، فبعد تعدد وتوالي الأزمات والفضائح المالية التي مست كبرياء الشركات في العالم، أصبحت الحاجة الملحة إلى دعم حوكمة الشركات والتي ترتكز على المراجعة الداخلية التي بدورها تقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذا إدارة المخاطر وبذلك تساهم في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات.

ولدراسة أكثر تفصيلاً سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى إسهامات المراجعة الداخلية في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات، وقسمناه إلى ثلاث مباحث.

المبحث الأول: مدخل إلى المراجعة الداخلية

المبحث الثاني: الإجراءات العملية لتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية

المبحث الثالث: دور المراجعة الداخلية في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات

المبحث الأول: مدخل إلى المراجعة الداخلية

عرفت مهنة المراجعة تغيرات جذرية منذ ظهورها في العصر القديم إلى غاية يومنا هذا في مختلف جوانبها حيث مس هذا التطور مفهومها وأهدافها، وكذلك ظهور أنواعاً عديدة للمراجعة بتنوع الأهداف المرجوة منها، وتعتبر المراجعة الداخلية أحد هذه الأنواع.

وسنتطرق في هذا المبحث إلى:

- عموميات حول المراجعة
- ماهية المراجعة الداخلية، أهدافها وأنواعها

المطلب الأول: عموميات حول المراجعة

في هذا المطلب سنقوم بتقديم لمحة عن نشأة المراجعة وتطورها عبر العصور مع أهم التعاريف التي قدمت لها، والغايات المرجوة منها، وفي الأخير سنقوم بعرض الأنواع المختلفة للمراجعة.

أولاً: نشأة المراجعة

نشأت مهنة المراجعة منذ القدم إذ أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانت تحقق من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحة العامة حول الإيرادات والمصروفات كما وأن الخليفة عمر بن الخطاب قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة وتدقيقها، علماً أن التدقيق كان يشمل المراجعة الكاملة 100% وكان غرضه الرئيسي إكتشاف الغش والخطأ ومحاسبة المسؤولين عن الأمور المالية.[1]

كما عرفت مهنة المراجعة تطورات متلاحقة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه المهنة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجار العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص.[2]

لذلك سنورد جدول نميز فيه بين مختلف المراحل التاريخية للمراجعة:

---

[1] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الثانية، 2014، ص 17.

[2] طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006، ص 7.

الجدول رقم (2-1): التطور التاريخي للمراجعة

المدة	الآمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك، إمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، كاتب	معاقبة السراق على اختلاس الأموال، حماية الأموال.
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش، ومعاقبة فاعليه، حماية الأصول.
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.
من 1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبة ومعايير المراجعة.
ابتداءً من 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر: طواهر محمد توهامي وصديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006، ص ص 7، 8.

ثانياً: التعاريف المختلفة للمراجعة

سنحاول في هذا المطلب تقديم أهم التعاريف التي قدمت للمراجعة والتي هي:

التعريف الأول: وفقاً للجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة بجمعية المحاسبة الأمريكية والتي لا يختلف تعريفها كثيراً عن التعريفات العديدة للمراجعة هي كما يلي: «المراجعة هي عملية منظمة لجمع وتقويم أدلة إثبات – بموضوعية – تتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية للتأكد من درجة تطابق تلك الحقائق مع المعايير الموضوعة، وتوصيل النتائج إلى مستخدمي المعلومات المعنيين».[1]

التعريف الثاني: المراجعة هي فحص القوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وعمل الانتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية والتحقيق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية.[2]

التعريف الثالث: يقصد بتدقيق الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً إنتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصورها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.[3]

من التعاريف السابقة نستخلص أن:

- المراجعة عملية منتظمة تعتمد على تخطيط مسبق متمثل في برنامج موضوع لعملية المراجعة.
- ضرورة الحصول على الأدلة الكافية والقرائن وتقييمها بطريقة موضوعية، يمثل ذلك لب عملية المراجعة نظراً لتعدد هذه القرائن وتنوع المعايير المستخدمة لتقييمها.
- ضرورة الحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية.
- إيصال نتائج الفحص إلى الأطراف المعنية ومن ثم فإن المراجعة تمثل وسيلة من وسائل الإتصال ويعتمد مراقب الحسابات في عرض نتيجة الفحص وإيصالها إلى من يهمه الأمر على تقرير يضمنه رأيه الغني المحايد.

[1] حامد طلية محمد أبو هيبة، **أصول المراجعة**، زمزم للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص 13.
[2] يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، الوراقة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 7.
[3] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات «الناحية النظرية»**، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الثانية، 2004، ص 13.

مما سبق يتبين لنا أن المراجعة عملية منتظمة تعتمد على تخطيط مسبق، يقوم فيها مراقب الحسابات بجمع الأدلة الكافية والقرائن وتقييمها بطريقة موضوعية، ثم عرض نتائج الفحص وإيصالها إلى من يهمه الأمر في تقرير يتضمنه رأيه الفني المحايد.

ثالثاً: أهداف المراجعة

يمكن تقسيم أهداف المراجعة إلى قسمين: أهداف تقليدية، وأخرى حديثة أو متطورة.

1 – الأهداف التقليدية: بدورها تنقسم إلى:

1 1 أهداف رئيسية: وتتمثل في:

- التحقيق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتير ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

1 2 الأهداف الفرعية: وتتمثل في:

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء وغش.
- تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- إعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم الحسابات الإدارية واتخاذ القرارات حاضراً أو مستقبلاً.
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- تقديم التقارير المختلفة وملأ الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق.

2 – الأهداف الحديثة (المتطورة): وتتمثل هذه الأهداف في:

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال وفقاً للنتائج المرسومة.
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.

- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع كما أن هناك أهداف أخرى.
- التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ أو التزوير والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية.
- التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء متعمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير.
- دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها لأن مراجعة الحسابات يبدأ بالتأكد من صحة هذه النظم.[1]

رابعاً: أنواع المراجعة

تقسم المراجعة إلى:

1 -من حيث نطاق ومدى المراجعة:

المراجعة الكاملة: إن المقصود بالمراجعة الكاملة هي المراجعة التي تخول للمراجع إطاراً غير محدداً للعمل الذي سيؤديه، وفيها يستخدم رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من أعمال، ويعتبر مراجع الحسابات مسؤولاً عن أي أضرار تنشأ عن تهاونه في أي ناحية من نواحي العمل، أو نتيجة الفشل في ممارسة المهارة والعناية المطلوبة منه القيام بها.

المراجعة الجزئية: والمقصود بالمراجعة الجزئية هو العمل الذي يقتصر فيه عمل المراجع على بعض العمليات المعنية أو هو بمثابة ذلك النوع من المراجعة التي توضع فيها بعض القيود على نطاق فحص المراجع للعمليات المالية، ولا يكون المراجع مسؤولاً في هذا النوع من المراجعة عن أي أضرار تنشأ أو يتم اكتشافها بالرجوع إلى الدفاتر أو حسابات أو مستندات معينة، تكون الحدود المفروضة على المراجع هي التي منعته من فحصها، ويجب على مراجع الحسابات في حالات المراجعة الجزئية عمل إتفاق كتابي يحدد فيه المطلوب منه القيام به، كما يجب عليه أن لا يذكر بوضوح في تقريره تفاصيل ما أداه من عمل وذلك حتى لا يقع عليه مسؤولية ما لم ينص عليه في هذا الاتفاق.[2]

[1] حسن أحمد دحدوح، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، درا الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص 202.

[2] يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 15.

2 -من حيث توقيت القيام بها:

بحيث يمكن أن تكون ختامية وهي التي يبدأ العمل فيها في ختام الفترة المالية للمنشأة محل المراجعة، أو مستمرة حيث تتم المراجعة على مدار الفترة المالية والقيام أولاً بأول بمراجعة ما يتم من أعمال.[1]

3 -من حيث مدى الإلتزام بها:

المراجعة الإلزامية: هي المراجعة التي تلتزم فيها المنشأة وفقاً لأحكام القوانين (مثل قوانين الشركات أو قوانين الضرائب وغيرها)، هذا النوع من المراجعة لابد أن تكون مراجعة كاملة، بمعنى عدم وجود قيود على عمل المراجع من قبل إدارة المنشأة.

المراجعة الاختيارية: هي التي تطلبها المنشأة أو أصحابها بطريقة اختيارية، بمعنى عدم وجود إلزام قانوني يحتم القيام بها، وهذه المراجعة قد تكون كاملة أو جزئية حسب ظروف المنشأة.[2]

4 -من حيث الجهة التي تقوم بها:

المراجعة الخارجية: هي المراجعة التي تقوم بها جهة مستقلة عن المشروع لا تخضع لإشراف الإدارة بل تمارس عملها خصوصاً في الشركات المساهمة كوكيلة عن المساهمين وتراعي تطبيق إدارة الشركة القانون الأساسي لها، وكذلك قانون الشركات المعمولة به.

المراجعة الداخلية: لا تعتمد المشروعات الكبيرة على خدمات مراجعي الحسابات بصورة نهائية، ولذا فإنها تنشأ قسماً خاصاً للمراجعة يقوم بمراجعة جميع العمليات للمشروع ودفاتره ومستنداته بواسطة موظفين تابعين له، ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى اكتشاف الأخطاء والغش معالجتها بالإضافة إلى رفع الكفاية الإنتاجية ومحور الإصراف والضياع، والإشراف على تقديم البيانات المالية اللازمة للإدارة لاستخدامها في التخطيط واتخاذ القرارات.[3]

[1] حامد طلبة أبو هيبة، **أصول المراجعة**، مرجع سبق ذكره، ص 17.
[2] يوسف محمد جربوع، مرجع سبق ذكره، ص 17.
[3] نفس المرجع أعلاه، ص 18.

المطلب الثاني: مفهوم المراجعة الداخلية وأهميتها

فيما يلي سنقوم بتقديم لمحة عن نشأة المراجعة الداخلية، وكذلك التطور التي شهدته هذه المهنة في الجزائر مع عرض أهم التعاريف التي قدمت لها وأهميتها.

أولاً: مفهوم المراجعة الداخلية

1 – نشأة المراجعة الداخلية:

يرجع ظهور المراجعة كفكرة إلى الثلاثينات وذلك بالولايات الأمريكية المتحدة ومن الأسباب الأساسية التي أدت إلى ظهورها هي رغبة المؤسسات الأمريكية في تخفيض ثقل المراجعة الخارجية خاصة إذا علمنا أن التشريعات الأمريكية كانت تفرض على كل المؤسسات التي تتعامل في الأسواق المالية إلى إخضاع حساباتها لمراجعة خارجية حتى يتم المصادقة عليها، وبقي دور المراقبة الداخلية مهمشاً بحيث أنها لم تحض بالاهتمام اللازم في بادئ الأمر إلى أن انتظم المراجعون الداخليون في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1941 وكونوا ما يسمى بمعهد المراجعيين الداخليين الأمريكيين (IIA) الذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة وتنظيمها.

وتماشياً مع التطورات الاقتصادية الحديثة قام هذا المعهد بتعديل تعريفها سنة 1944 ثم سنة 1954 و 1971 بحيث نلاحظ تطور أهدافها من نظرة محاسبية محضة، تعتمد على اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعبات إلى أن أصبحت تهتم بكل النشاطات والوظائف في المؤسسة.

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

وفي دراستنا لهذه النقطة سنقوم بالتطرق إلى التطور الذي شهدته مهنة المراجعة الداخلية في الجزائر وذلك وفق الحقب والمراحل التي مرت بها المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، والتي قسمناها إلى ثلاث مراحل وهي:[2]

---

[1] شعباني لطفي، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين سير المؤسسة**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2003، ص 69.

[2] يزيد صالحي، عبد الله مايو، **واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 09، 2016 ص ص 62، 63.

المرحلة الأولى (قبل 1988): إن النظام السائد خلال تلك المرحلة هو الاقتصاد المخطط أو ما يدعى بالاقتصاد الإشتراكي، والذي يمتاز بالطابع العمومي ويخضع لوصاية مختلف الهيئات الوزارية التي تتولى وضع الخطط والتوجهات الإستراتيجية للمؤسسات الاقتصادية التابعة لها. لقد كانت المؤسسات الاقتصادية العمومية تخضع لرقابة ما يسمى بمجلس المحاسبة في وضعه لقانون خاص بهذه الهيئة، على ضرورة أن يخضع التدقيق الداخلي لسلطة هذا المجلس، حيث نصت المادة 36 من قانون 05/80 المتعلق بإنشاء مجلس المحاسبة على ضرورة أن تتولى الهيئات توجيه أشغال الرقابة الداخلية والخارجية للهيئات والمصالح المالية، وهي بذلك تشرف على تنفيذ واستغلال نتائج أعمالها. ومنه نستنتج أنه بهذا الشكل، الإدارة العليا المسؤولة عن إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي، تفقد مسؤوليتها على الوظيفة وذلك بجعلها تحت سلطة ومسؤولية مجلس المحاسبة بدلاً من سلطة ومسؤولية الإدارة العليا التي تتولى تحديد مهامها ومجالات تدخلاتها.

المرحلة الثانية (1988–1995): منذ أن اختارت الجزائر الانتقال إلى اقتصاد السوق كنموذج اقتصادي قامت السلطات العمومية بوضع حملة من القوانين التي تساعد على النتقال من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق، ما يعني انفتاح الجزائر على الاستثمار الخاص المحلي والأجنبي وكان من بين هذه القوانين، قانون 01/88 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية الذي كرس في مادته 40 إلزامية إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي داخل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وقد جاء فيه ما يلي: "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها". إنطلاقاً من نص هذه المادة، تتمثل مهام وظيفة التدقيق الداخلي في المساعدة على تطوير وتحسين بشكل مستمر طرق العمل وأساليب التسيير في هذه المؤسسات، كما ساهم هذا القانون في تحرير مسيري المؤسسات العمومية الاقتصادية من رقابة مجلس المحاسبة.

المرحلة الثالثة من (1995 إلى يومنا هذا): حيث شهدت سنة 1995 إلغاء كل قوانين الإصلاحات الاقتصادية بما فيها قانون 01/88 وتعويضها بالأمر الرئاسي رقم 25/95 المؤرخ يوم 25 سبتمبر 1995، والمتضمن تسيير رؤوس الأموال المنقولة ملك الدولة. إن المميز لهذه المرحلة بالرغم من إلغاء المادة 40 إلا أن السلطات العمومية واصلت إصدار تعليمات لفائدة المؤسسات الاقتصادية العمومية بضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي، ومن بين هذه التعليمات:

- التعليمة رقم 03/02 المؤرخة يوم 14 نوفمبر 2002 المتضمنة تقوية أنظمة الرقابة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية.
- التعليمة رقم 07/S6/79 يوم 30 جانفي 2007 الصادرة من وزارة ترقية الاستثمارات والمتضمنة وضع مصلحة التدقيق الداخلي وتقوية أنظمة الرقابة الداخلية.

- وقد أقر المرسوم التنفيذي رقم 96/09 المؤرخ يوم 29 فيفري 2009 المحدد لكيفية مراقبة وتدقيق التسيير للمؤسسات الاقتصادية، من طرف المفتشية العامة للمالية ضمنياً بضرورة إنشاء هياكل التدقيق الداخلي في المؤسسات والاهتمام بها، حيث نصت المادة (02) منه على أن عمليات الرقابة والتدقيق والتسيير، تشمل عدة ميادين منها سير الرقابة الداخلية وهياكل التدقيق الداخلي.

2 – التعاريف المختلفة للمراجعة الداخلية :

تعددت التعاريف الخاصة بالمراجعة بين المعاهد و الباحثين والمتخصصين والجمعيات المهنية في هذا المجال، إلا أنها تشترك في مجملها من حيث الأهداف المراد تحقيقها و المجالات التي تعمل فيها، و فيها يلي بعض هذه التعاريف:

التعريف الأول: عرفها مجمع المراجعين الداخلين بالولايات المتحدة الأمريكية على أنها «وظيفة يؤديها موظفين من داخل المشروع و تتناول الفحص الإنتقادي للإجراءات والسياسات الإدارية والإجراءات الرقابية الداخلية وذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة و معلوماتها سليمة و دقيقة وكافية».[1]

التعريف الثاني: تعرف المراجعة الداخلية على أنها نشاط تقيمي مستقل خلال تنظيم معين يهدف إلى مراجعة و فحص العمليات و القيود و المستندات بشكل مستمر كأساس لخدمة الإدارة، فهي رقابة إدارية تمارس لقياس فعالية أساليب الرقابة الأخرى.[2]

التعريف الثالث: «المراجعة الداخلية هي فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالشركة فحصا إنتقاديا منظما، قصد الخروج برأي فني محايد عن مدن دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك الشركة في نهاية فترة زمنية محددة ومدى تصورها النتائج أعمالها من ربح أو خسارة في تلك الفترة »[3] .

من خلال التعاريف السابقة ندرك أن المراجعة الداخلية:

- نشاط مستقل: بمعنى مستقلة عن الوظائف الأخرى في المؤسسة.

- يؤديها موظفين من داخل المشروع: بمعنى يقوم بها شخص المراجع الذي هو موظف في المؤسسة.

- أساس لخدمة الإدارة: بمعنى أن المراجعة الداخلية هي أحد الوسائل الممكنة من تحقيق الرقابة.

[1] محمد السيد سرايا، **أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، الطبعة الأولى 2007، ص126.

[2] يوسف محمد جربوع، مرجع سبق ذكره، ص129

[3] خالد أمين عبد الله، **علم تدفيق الحسابات**، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى 2000، ص13

– هي فحص أنظمة الرقابة الداخلية: بمعنى أن الإرشادات والآراء الفنية للمراجع الداخلية من شأنها أن تسمح بالتحكم الجيد والسليم لمختلف نواحي النشاط في المؤسسة.

ومما سبق يمكن أن نستخلص بأن المراجعة الداخلية هي الوسيلة الفعالة لتقييم أداء مختلف الوظائف والأنشطة داخل المؤسسة، في ظل وجود أسلوب عملي، وعلمي الذي تؤطره جملة من المعايير والتقنيات التي من شأنها أن تسمح بالتحكم الجيد والسليم لمختلف نواحي النشاط في المؤسسة.

ثانياً: أهمية المراجعة الداخلية

مع ازدياد إهتمام الإدارة بالمراجعة بدأت بعض الشركات بتعيين موظفين للقيام بعمل المراجعة الداخلية من داخل المؤسسة حيث تساعد الإدارة في المراقبة على الأمور المالية والإدارية وكفاءة الأداء على جميع مجالات عمل المؤسسة ومن الأسباب التي ساعدت على زيادة أهمية المراجعة الداخلية كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها وتعقدها إلى الحد الذي أصبح معه من الصعب على إدارة المؤسسة التعرف على أوجه نشاطاتها المختلفة ونتائج أعمالها عن طريق الإتصال الشخصي فأصبح لزاماً على القائمين بإدارة المؤسسات الاعتماد على وسيلة أخرى تمكنهم من إدارة المؤسسة.

ترجع الإدارة أهمية المراجعة إلى كونها وسيلة لا غاية وتخدم عدة جهات تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات والخطط المستقبلية.

تعد مهمة المراقبة الداخلية لكونها إدارة رقابية فعالة على خدمة الفئات التي تستخدم القوائم المالية وتعتمد عليها في رسم السياسات واتخاذ القرارات الإستراتيجية وفي هذه الفئات نجد كل من:

إدارة المؤسسة: وتعتبر المستفيد الأول من عملية المراجعة فهي تطلعها على النقائص الموجودة في نظام المراقبة الداخلية، واتخاذ القرارات المناسبة على ضوء معطياتها.

المستثمرون: تمكنهم نتائج المراجعة في اتخاذ قراراتهم بشأن الاستثمار في المؤسسة أو عدم المغامرة بأموالهم.

البنوك والدائنون الآخرون: يعتبر تقرير المراجع مرجعاً هاماً لمختلف الدائنين للمؤسسة من خلال معرفتهم مدى سلامة المركز المالي للمؤسسة ودرجة السيولة لاتخاذ القرار المناسب في كيفية التعامل مع المؤسسة مستقبلا.[1]

[1] رضا خلاصي، **مرام المرجعية الداخلية للمؤسسة**، دار الهومة للطباعة و النشر، الجزائر ،2003،ص ص 50، 51.

أهمية المراجعة للمساهمون وملاك الشركة :

يتجه إهتمام المسيرين إلى نتائج المراجعة الداخلية و هذا للتأكد من :

- قدرة تشير المسؤولين.
- الإستغلال الجيد والأمثل للأموال المستثمرة قبل الإلتزام بقرارات جديدة.
- الكشف عن الأخطاء ومنع حدوثها أو على الأقل الحد من انتشارها.

أهمية المراجعة للدائنين و الموردين:

إن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعاملات والتي تتم بين الشركة ومتعامليها 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 .

أهمية المراجعة للهيئات الحكومية :

تؤسس هيئات الدولة سياستها المتعلقة بالتخطية، المراقبة، الضريبة على قاعدة التقرير المعد من طرف المراجع وكذا لحماية المؤسسات العمومية منها بتوفير نظام رقابة داخلية سليم.

أهمية المراجعة لإدارة الضرائب:

إن احترام النصوص التشريعية و القانونية وكذا المبادئ المحاسبية المقبولة بصفة عامة تسمح بتحقيق خاصية المصداقية والثقة في الحسابات أمام الإدارة الجبائية وكذا لتحديد الوعاء الضريبي و إعطاء المصداقية للتصريحات الضريبية .[1]

المطلب الثالث: أهداف المراجعة الداخلية و أنواعها:

للمراجعة الداخلية العديد من الأهداف، كما لها أنواع عديدة وتعدد هذه الأنواع يؤثر على جوهر العملية

أولا: أهداف المراجعة الداخلية:

يمكن تقسيم أهداف المراجعة الداخلية إلى هدفين أساسين هما:

[1] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2002، ص15.

1 - **هدف الحماية:** ويشمل هذا الهدف المحافظة على سلامة الأمور التالية: أصول الشركة بمختلف أنواعها، النظم والإجراءات المالية والمحاسبة والسياسات والخطط المعتمدة في الشركة، السجلات والمستندات و لملفات العادية والآلية المعتمدة في المؤسسة، نظام الضبط الداخلي ...إلخ

2 - **هدف التطوير:** يتمثل هذا الهدف في وظيفة المراجعة التي تعد وظيفة علاجية وإرشادية تتناول فحص ومراجعة وتتبع وتحديد وتحليل النتائج الإيجابية والسلبية ووضع الحلول بها ورفعها بتوصيات و مقترحات إلى الإدارة فضلا عن توفير وتزويد هذه الإدارة بالبيانات والمعلومات الخاصة بهذه النتائج التي تشمل جميع أوجه نشاط المؤسسة. تتم العمليات السابقة من خلال التقييم الدوري لسياسات المحاسبة والمالية وكل المتعلقة بها والتأكد من أنها تسير حسب الخطة الموضوعة دون انحراف والتقييم الدوري للسياسات الإدارية و الإجراءات التنفيذية المتعلقة بها وإبداء الرأي حيالها بغرض تحسينها وتطويرها لتحقيق أعلى كفاءة إدارية.

وهناك أهداف ثانوية أخرى تتمثل في:

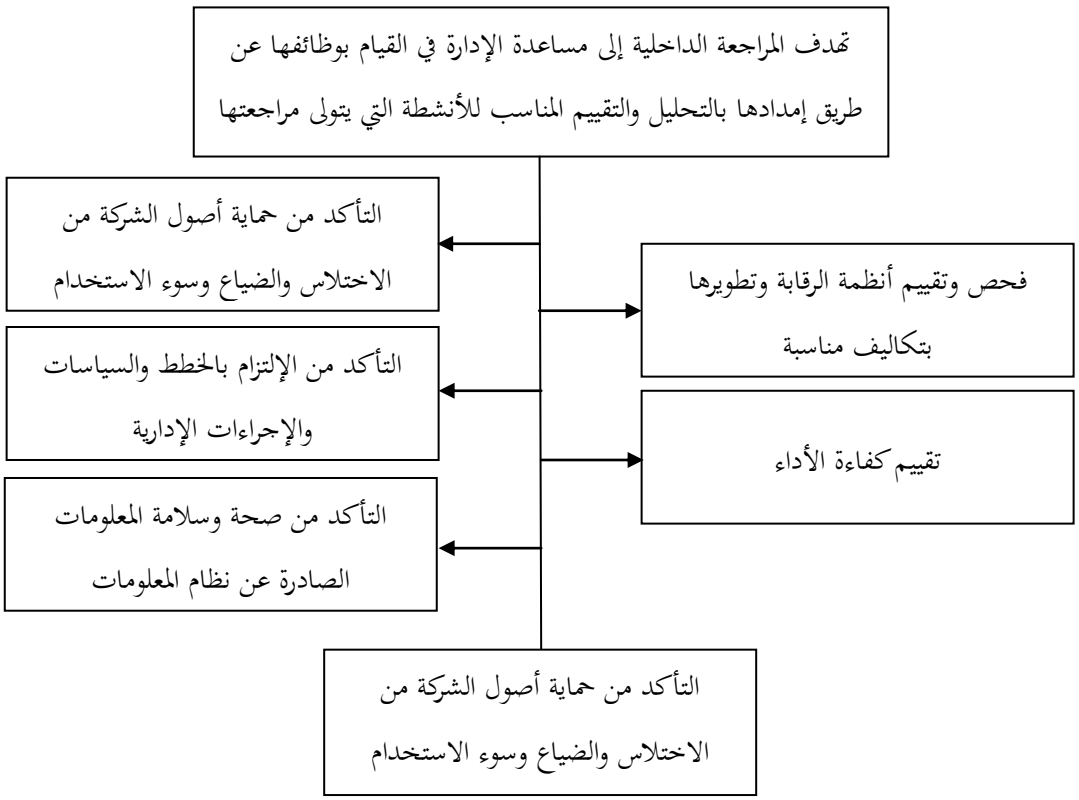
- المحافظة على أملاك المؤسسة من الضياع أو سوء الاستعمال أو الاختلاس.
- التأكد من دقة البيانات المحاسبية المستعملة في الدفاتر والسجلات التي يمكن الإعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات ومتابعة تنفيذها والقيام بتحليل البيانات تحليلاً سليماً.
- إكتشاف الأخطاء والغش والتلاعبات في الوقت المناسب والعمل على تصحيحها ومنع تكرارها في المستقبل.
- مراعات التزام الموظفين بالسياسات والإجراءات المرسومة.
- التحقق من تنفيذ الخطط الموضوعة والسياسات الإدارية من قبل الإدارة العليا للمؤسسة وتحليل الإنحرافات عن هذه الخطط وتقديم الاقتراحات لتجنب الانحرافات مستقبلاً وسد الثغرات التي تؤدي إلى ضياع أموال المؤسسة وهنا يقوم المسؤولون عن المراجعة الداخلية بكتابة تقارير دورية عن تقييمهم للخطط المنفذة.
- التأكد من أن المعلومات المعروضة على الإدارة دقيقة وكافية وأنها من واقع مستندات صحيحة وسليمة وهذا يتطلب فحص جميع عمليات المؤسسة التي تتخللها قبض للنقود والعمليات التي يتخللها صرف

للنقود، وقيام المراجعة الداخلية بهذه المهام يؤدي في النهاية إلى منع الغش والتزوير والتلاعب واكتشاف الأخطاء وهذا يؤدي إلى تعزيز الثقة في الدفاتر والسجلات وكذلك في البيانات والمعلومات.

- التحقق من وجود حماية كافية لأصول المؤسسة ضد الفقد والسرقة.
- الحكم على إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والإحصائية واتخاذها كأساس للقرارات الإدارية الناجحة.
- تقييم عمل الأفراد ومدى قدرتهم على تحمل المسؤولية.
- تقييم كفاءة استخدام الموارد والأصول من الناحية الاقتصادية.
- التحقق من أن المصروفات لا تنفق إلاّ في الأغراض الهامة والتأكد من تحصيل الإيرادات.[1]

والشكل الموالي يوضح باختصار هذه الأهداف:

الشكل رقم (2-1): أهداف المراجعة الداخلية



المصدر: رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار الهومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2003، ص 48.

[1] رضا خلاصي، **مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة**، مرجع سبق ذكره، ص ص 47، 48.

يوضح الشكل أعلاه الأهداف الرئيسية لقسم المراجعة الداخلية في أي مؤسسة والتي تعمل على تحقيق بيئة رقابية وقانونية فعالة، كما يتضح من خلال الشكل أن الهدف الأساسي من المراجعة الداخلية ومساعدة أعضاء الإدارة في تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم بقيام المراجع الداخلي لعمليات الفحص والتقييم وإعطاء النصائح والتوصيات للإدارة حول العمليات التي تمت مراجعتها

ثانياً: أنواع المراجعة الداخلية

يوجد عدة أنواع للمراجعة الداخلية، وفقاً لمجال الاهتمام الذي ينصب إليه النشاط إذ تقسم المراجعة الداخلية إلى:[1]

1 – المراجعة المالية:

المراجعة المالية هي عبارة عن "الفحص المنظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها وأي متطلبات أخرى".

وتهدف عمليات المراجعة المالية إلى توفير الحد المقبول بأن التقارير المالية تعكس بأمانة الوضع المالي، ونتائج عملياتها، وحساباتها الجارية بما يلاءم مع مبادئ المحاسبة ومعايير المراجعة المالية.

2 – مراجعة الإلتزام:

وهي ذلك النوع من المراجعة التي تقوم بالتأكد من تطبيق السياسات والعمليات، والإجراءات للضوابط الرقابية المالية والتشغيلية، ومدى تطبيق القوانين الموضوعة بصورة أصولية، بالإضافة إلى التأكد من أن إجراءات الجودة الموضوعة من قبل المؤسسة، أو من قبل جمعيات مهنية قد طبقت بصورة جيدة.

3 – المراجعة التشغيلية:

ويقصد بها المراجعة الشاملة للوظائف المختلفة داخل المنشأة للتحقق من كفاءات وفاعلية وملاءمة هذه الوظائف من خلال تحليل الهياكل التنظيمية وتقييم مدى كفاءة الأساليب الأخرى المتبعة للحكم على مدى تحقيق أهداف المنشآة وللعمل على إيجاد طرق جديدة وفعالة للإتصال بين المستويات المختلفة في الإدارة واستخدام الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية وزيادة الربحية.

[1] هيا مروان إبراهيم لظن، **مدى فعالية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار Coso**، مذكرة إستكمالاً لنيل درجة الماجيستير، تخصص المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2016، ص ص 20، 21.

4 – المراجعة الإدارية:

ويقصد بها "تحسين الاقتصادية والكفاءة والفعالية التي تؤدي بها الأنشطة والوظائف التنظيمية"، وتهدف المراجعة الإدارية لفحص ودراسة وتقييم الأهداف والخطط والسياسات والإجراءات والنظم والأساليب الرقابية وطرق ووسائل التشغيل والإمكانيات المادية والبشرية والأداء الفعلي ونتائجه، وتشمل عملية تقييم جودة أسلوب إدارة المخاطر والرقابة ضمن نطاق أهداف الوحدة الاقتصادية.

5 – المراجعة البيئية:

أشار معهد المثقفين الداخليين إلى موضوع التدقيق البيئي وذكر بأنه عبارة عن جزء متكامل من نظام الذي تتمكن من خلاله الشركة تحديد ما إذا كانت نظم الرقابة البيئية بها كافية وملائمة وتضمن الإلتزام بالمتطلبات القانونية والتشريعية، بالإضافة إلى متطلبات السياسة الداخلية.

وذكر أيضاً بأنه نشاط يقوم على فحص الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية بغرض التحقق من فعاليته وتوافقه مع الترتيبات البيئية المخططة، وتحديد آثاره على القوائم المالية للوحدة الاقتصادية، ويهدف هذا التدقيق إلى قياس مدى الالتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة والتلوث وما يمكن أن يواجه المنشأة.

المبحث الثاني: الإجراءات العملية لتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية

بعد التعرف على المراجعة الداخلية، أهميتها وأهدافها سنتطرق الآن إلى آليات تطبيق هذه المهمة، والتقنيات المستعملة فيها وإبراز أهم المعايير التي تعتبر أهم سند في أداء مهمة المراجعة الداخلية.

المطلب الأول: آليات تطبيق المراجعة الداخلية

تتضمن أعمال المراجعة كل من تخطيط عملية المراجعة وفحص وتقييم المعلومات والتقرير عن النتائج ومتابعة التوصيات، وعند التخطيط لعملية المراجعة يجب الاهتمام بوضع الأهداف ونطاق العمل والحصول على معلومات كافية لتكوين خلفية عن الأنشطة التي تتم مراجعتها، وكتابة برنامج المراجعة وأخيراً الحصول على موافقة من المشرف على قسم المراجعة الداخلية على خطة أعمال المراجعة.[1]

[1] رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص 97.

أولاً: أركان تنفيذ المراجعة الداخلية

إن أداء وتنفيذ المراجعة الداخلية وتحقيقها لأهدافها ووظائفها وخدماتها يرتبط إرتباطاً مباشراً بمجموعة من العناصر والأركان تتلخص في الآتي:[1]

الفحص والتدقيق: يعتبر الفحص عنصراً وركناً أساسياً من أركان المراجعة الداخلية والذي يدور حول التأكد من مدى صحة العمليات المالية والمحاسبية من حيث:

- الدقة في تسجيل العمليات دفترياً.
- التوجيه المحاسبي للعمليات المالية والتحديد السليم لطرفي العملية المدين والدائن.
- مدى صحة وقانونية المستندات الدالة على حدوث العمليات المالية باعتبارها من القرائن الرئيسية في المراجعة.

التحليل: يتمثل هذا العنصر في عملية الفحص الانتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والسجلات والتقارير لتحديد نقاط الضعف فيها، ويستخدم المراجع الداخلي العديد من الأساليب لتنفيذ عملية التحليل، منها أدوات التحليل المالي والمقارنات وإيجاد العلاقات المختلفة بين عناصر القوائم المالية في المؤسسة، وتحليل النتائج على مستوى الأقسام وتحليلها لعدد من السنوات إلى غير ذلك من الأساليب.

الإلتزام: يتمثل هذا العنصر في الإجراءات التي يضعها المراجع الداخلي في سبيل التأكد من مدى إلتزام العاملين في المؤسسة بالسياسات الإدارية المرسومة وأداء وتنفيذ العمليات وفقاً للنظم الموضوعية والقرارات المتخذة في هذا المجال، وفي سبيل تنفيذ هذا العنصر من عناصر المراجعة الداخلية فمن حق المراجع أن يستعين عند الحاجة ببعض القانونيين في المؤسسة لدرايتهم الكاملة بالجوانب القانونية والحكم على مدى الالتزام بها.

التقييم: ويتمثل هذا العنصر في تحديد نتيجة العناصر السابقة على أساس أن دور المراجع الداخلي يرتكز في هذا العنصر حول تقييم ما يلي:

- مدى كفاءة السياسات والإجراءات في تحقيق الأهداف.
- مدى فاعلية هذه السياسات والإجراءات في تحقيق الأهداف.
- يكون هذا التقييم بهدف: ترشيد الموارد مستقبلاً وتطوير وتحسين مستوى الأداء في المشروع.

[1] سرايا محمد السيد، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، مرجع سبق ذكره، ص ص 129، 130.

التقرير: يعتبر التقرير العنصر الأخير من عناصر المراجعة الداخلية باعتباره الأداة الرئيسية التي يعبر فيها المراجع عن الآتي:

- المشاكل التي واجهها وأسبابها.
- نقاط الضعف في السياسات والإجراءات.
- التوصيات المناسبة لعلاج نقاط الضعف هذه وحل أي مشكل.
- النتائج النهائية التي توصل إليها نتيجة المراجعة الداخلية ويرفع هذا التقرير إلى الإدارة العليا التي تتبعها المراجعة الداخلية لتنفيذ ما جاء بالتقرير من توصيات وآراء وملاحظات وتحفظات.

ثانياً: برنامج المراجعة الداخلية

يقوم المراجع الداخلي بإعداد برنامج المراجعة حيث يضمّنه كل ملاحظاته الأولية وتنبؤاته حول أنشطة المؤسسة، وذلك من أجل تسهيل العمل وتوضيح الصورة العامة.

1 – تعريف برنامج المراجعة الداخلية: عرّف على أنه "مخطط مفصل يشرح مراحل الرقابة المتبعة، بهدف إبداء الرأي في الميزانية، القوائم المالية، الحسابات ...".[1]

2 – أنواع برنامج المراجعة الداخلية: هناك نوعين هما:

1.2 برنامج المراجعة العامة: يحتوي هذا النوع من البرنامج على جميع الخطوات والإجراءات التي يراها المراجع الداخلي مهمة وضرورية لعملية المراجعة، وهذا طبقاً لمبدأ الموضوعية الذي من المفروض أن يتوفر فيه، ومن مزايا هذا النوع من البرامج توفير الجهد والوقت، كما تعاب فيه الروتينية التي تقتل روح الابتكار لدى المراجع الداخلي وتنقص من إستقلاليته وتقديره الشخصي.

2.2 برنامج المراجعة الخاص: هذا النوع من البرامج يخص مراجعة عملية إقتصادية واحدة، ويتطلب تنفيذه خبرة عملية ودراية علمية كافية، لأنه يتعمق في العملية الاقتصادية المبرمجة.

3 – إعداد برنامج المراجعة الداخلية

يتم إعداد برنامج المراجعة الداخلية وفق المراحل التالية:[2]

[1] اشتيوي إدريس عبد السلام، **المراجعة معايير وإجراءات**، الدار الجماهيرية، مصر، 1990، ص 110.
[2] نفس المرجع أعلاه، ص 110.

3 1 تتمثل المرحلة الأولى في تحديد الأهداف من عملية المراجعة والتي تحمل ضمنياً الأهداف الواجب تحقيقها.

3 2 توفير التوافق والانسجام بين الأهداف المسطرة والبرنامج الموضوع واختيار الطرق التي تستعمل للمراجعة، وتحديد مدى ملائمة الرقابة الداخلية وكذلك سد ما أمكن من الثغرات.

3 3 فحص عينة من العمليات المحاسبية والمالية للتحقق من أن الإجراءات الموضوعة منفذة فعلاً وتحديد حجم العينة ومراجعة عمليات اختيار العينات بالتفصيل، وفحص الأدلة المثبتة لها.

3 4 تحديد نتائج الفحص، وإبداء الرأي في مختلف النواحي.

3 5 مناقشة نتائج الفحص المتوصل إليها مع المسؤولين، ذلك قبل إعداد التقرير النهائي حول الوضع السائد للتأكد من عدم تجاهل بعض الحقائق، ولفسح المجال للاقتراحات.

ثالثاً: تنظيم قسم المراجعة الداخلية

يتكون قسم المراجعة الداخلية عادة من عدد قليل نسبياً من المراجعين ذوي المهارات العالية وذلك بالمقارنة مع معظم الأقسام الأخرى، وقد تقتصر الأمر على وجود مراجع داخلي واحد، وقد يتسع قسم المراجعة الداخلية في تنظيمات أخرى أكثر من مئة مراجع، وينطوي الهيكل التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية عادة على ثلاث مستويات من المراجعين ممارسي المهنة وهي:

- المشرف.
- المديرون.
- المراجعون الأولون والمبتدئون.

وتقع على عاتق المشرف المسؤولية العامة لقسم المراجعة الداخلية وهو يقوم بإعطاء التوجيهات العامة للقسم كما يقوم بالتخطيط ووضع سياسات وإجراءات المراجعة، وإدارة العاملين معه بالقسم، والتنسيق مع المراجعين الخارجيين، ووضع برنامج للتحقق من جودة المراجعة، ويعتبر المشرف بمثابة حلقة الوصل مع لجنة المراجعة، ويقوم مدير المراجعة الداخلية بإدارة عمليات المراجعة بما ينطوي عليه ذلك من التخطيط وتنسيق أعمال المراجعة، ويكون لدى مدير المراجعة عادة خبرة إشرافية وخبرة كبيرة في مجال المراجعة، ويتولى المراجع الأول الجوانب الإشرافية لأعمال المراجعة ويقوم بأداء كثير

من الأعمال الفعلية والتفصيلية، وتبلغ خبرته عادة ثلاث سنوات على الأقل، أما المراجعون المبتدئون فإنهم يقومون بأداء الأعمال الروتينية غير المعقدة وهم عادة من حديثي العهد بالمهنة أو يكونون تحت التمرين.[1]

المطلب الثاني: التقنيات المستعملة في عمل المراجعة الداخلية

يعتمد المدقق على مجموعة من الأدوات عند القيام بمهمة، والتي بفضلها يستطيع إكتشاف الأخطاء وأوجه القصور والمخالفات المرتكبة، وعلى أساسها يمكن أن يحلل تشخيص المشكل المراد معالجته وذلك بتوجيه توصيات إلى الإدارة العليا للمؤسسة وهي تضم أدوات الاستفهام، الوصف والتنظيم.

أولاً: أدوات الاستفهام وتنقسم إلى:

1 – **المعاينة الإحصائية:** وهي تقنية تستخدم عن طريق سحب عينة عشوائية من المجتمع محل الدراسة باستقراء الملاحظات المسجلة حول العينة بتحديد معين ودقة مطلوبة، وغرضها الحصول على أكبر عدد من المعلومات مقابل عدد أقل من الفحوصات.

ويمكن القيام بتوضيح أساسيات هذه الطريقة في مجال التدقيق الداخلي كما يلي:

المجتمع: هو مجموع المشاهدات والقياسات الخاصة بمجمعة من الوحدات الاقتصادية ونجده في مجال التدقيق على أنه كل المستندات الخاصة بعملية معينة مثل فواتير البيع والشراء، العمليات التجارية التي حدثت في مجال زمني معين، حسابات الدائنين والمدينين المسجلين في دفتر الأستاذ عدد أو قيمة الصكوك المدفوعة خلال فترة.

العينة: هي مجموع من العناصر التي يتم اختيارها بطريقة إحصائية، ثم مساعدة العينة في تعميم نتائجها على المجتمع المستخرجة منه، وهي تمثل في مجال التدقيق مجموعة من المفردات المختارة من المجتمعات.

مستوى الثقة: يمثا النسبة المئوية لدرجة التأكد المطلوبة من قبل المدقق وخاصة بالاستنتاج الإحصائي بناءًا على اختياره للعينة.[2]

2 – **المقابلات:** تعتبر هذه التقنية ضمن التقنيات غير الرسمية التي تتسم بوصف الإجراءات، وذلك بسرد شفهي دون الرجوع إلى الوثائق والمستندات المتعلقة بذلك، هذه التقنية في التدقيق لا تعتبر حواراً أو محادثة

[1] رضا خلاصي، **مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة**، مرجع سبق ذكره، ص 103.

[2] علواني سفيان، **دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المحاسبية والمالية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة – أم البواقي، 2017، 2018، ص 19.

بل ترتكز على برنامج خطط وأهداف تحدد مسبقاً من طرف المدقق، أيضاً لا تعتبر محضراً للاستجواب على العكس بل يجب أن تتسم المقابلة بنحو من التفاهم والتعاون، تتلخص خطوات المقابلة في ما يلي:

تحضير المقابلة: تتضمن تحديد سابق لموضوع المقابلة، يتم حصرها مسبقاً بناءً على المعرفة التي تحصل عليها المدقق حول المؤسسة من خلال الوثائق والمقابلات وخبرته السابقة، حدسه، مساعدو الزملاء، كما يجب إعداد الأسئلة بشكل جيد مما يسمح بالحصول على الأجوبة بنفس المستوى.

طرح الأسئلة: يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار عند طرح الأسئلة أنه دوماً متأكد من فهم المخاطب للأسئلة التي يتم طرحها وإذ التزم الأمر إعادة صياغتها للفهم، وترك الحرية للمخاطب في التعبير وتقديم الجواب باحترام الدف ونطاق المهمة وتسجيل كل الأجوبة والمعلومات المتحصل عليها.

نهاية المقابلة: على المدقق في هذه الخطوة أن يقوم بالمصادقة على النقاط الأساسية المسجلة وذلك بهدف اجتناب أخطاء يمكن أن تنتج عن عدم الفهم أو النسيان.

3 – **الاستبيان الخاص بالرقابة:** وهي أداة مستخدمة كثيراً تسمح بدرجة عالية من التشخيص الكلي لجهاز الرقابة الداخلية، ويتكون الاستبيان من مجموعة من الأسئلة يتم الإجابة عليها بنعم تمثل نقاط قوة الرقابة الداخلية، لا تشير إلى غياب الرقابة الداخلية، وهذا بالنسبة لأسئلة غير مطابقة.

ونهدف من الاستبيان إلى تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال الأسئلة المتعلقة بتنظيم التدقيق وكذا فهم أهمية كل مرحلة إبتدائية، وتحليل أقل للأخطار المتعلقة بمختلف النشاطات لتحسين الإدارة والحد منها.[1]

التحقق من ملفات الكمبيوتر: تعمل هذه الأداة على فحص للوسائل الإلكترونية وكذا نظام المعلومات الخاص بالمؤسسة على أساس معايير معينة و يستجوب الاستغلال الأفضل لها وهذا لفائدة المدقق فهي تزيد من فعاليتها وتتمثل أهدافها في القيام بالإحصاء السريع للعناصر موضع الدراسة وبناء قوائم للحالات التي يتم فحصها بطريقة شاملة أو عشوائية والقيام بإختيار عينات المجتمع.[2]

[1] نفس المرجع السابق.

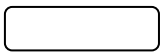
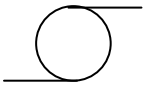
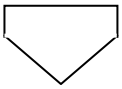
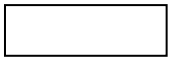
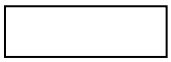
[2] إدريس عبد الله استيوي، **المراجعة ومعايير وإجراءات**، دار النهضة العربية، بيروت، 1996، ص 65.

ثانياً: أدوات الوصف: تتمثل فيما يلي:

1 – مخطط السير: "خرائط التدفق": تبين هذه الخرائط دورة انتقال الوثائق بين مختلف الوظائف ومراكز المسؤولية النهائية، وهي تقدم نظرة كاملة على تسلسل المعلومات وإجراء انتقالها، وتهدف إلى اختيار دقة وتطبيق الإجراءات وفعاليتها، وتستخدم لهذا الغرض رموز موحدة للتعبير عن مختلف العناصر، وتعد أداة هامة لدراسة إجراءات أي عملية معينة خاضعة للتدقيق، ولذا يعطي أفكار دقيقة على نظام العميل والتي تكون نافعة للمدقق الداخلي كأداة تحليلية، لأنها تعد رسماً تخطيطياً وتتكون من الرموز المشتقة من الأشكال التي أعدها الأمريكي للمعايير.[1]

ويمكن عرضها في الشكل التالي:

الجدول رقم (2–2): الرموز المستعملة في خرائط التدفق

رموز أساسية		رموز مؤقتة	
البداية أو النهاية		معالجة المعلومات	
نقطة بداية خريطة التدفق		مراقبة	
علاقة خارج الصفحة		الوثائق المستعملة والمنجزة المستندات	
قرار		عمليات إدارية	
حركة المستندات		الدفاتر والسجلات	
حركة المعلومات		الترتيب المؤقت	

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص 105.

2 – الدراسات الوصفية: تتميز بعض مراحل عملية التدقيق بصعوبة وصفها ويلجها المدقق إلى سرد لوصف النظام ونميز نوعين:

[1] أحمد حلمي جمعة، **مدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص 227.

السرد الذي يقوم به شخص خاضع للتدقيق: يكون في بداية مهمة التدقيق ويقوم المدقق بالاستماع إلى السرد الذي يقوم به الشخص الخاضع للتدقيق بهدف وصف الإطار العام للنظام أو النشاط الخاضع للتدقيق وتطرح هذه الطريقة النقائض المتعلقة بتحديد أهم المعلومات التي يحتاجها المدقق.

السرد الذي يقوم به المدقق: يقوم المدقق بسرد ملاحظاته المادية ونتائج الاختبارات التي توصل إليها في حالة صعوبة وصفها عن طريق مخططات تدقيق المعلومات، والمدقق عليه استغلال ما قدمه جميع الأطراف.

3 – **المخطط الوظيفي:** هو الأداة الأولى التي تكون محل اهتمام المدقق الداخلي، وان اقتضى الأمر يتوجب على المدقق الداخلي تشكيله من أجل أن تتضح له الصورة جيداً أو ذلك استناداً إلى الملاحظات، المقالات، الوصف.

4 – **شبكة تحليل المهام:** هي أداة تقرير تحاليل المناصب وبالتالي يمكن اعتبارها كجهاز تصويري لحدث ما في زمن معين، ومن خلالها يتمكن المدقق الداخلي من اكتشاف مشكل تعدد المهام وبالتالي ومحاولة إيجاد العلاج اللازم.

5 – **الملاحظات المادية:** هي طريقة مباشرة للحصول على أدلة الإثبات ميدانية، عادة المدقق الداخلي لا يكتفي بالوثائق والمستندات التي يدرسها على مستوى الإدارة التدقيق الداخلي إنما يستدعي الأمر الخروج ميدانياً للدراسة والملاحظة الميدانية عن طريق اختيار الفترة المناسبة للفحص الميداني حسب نوع التدقيق وتتضمن فحص الأصول، الملاحظة وفحص الوثائق ملاحظة السلوك والأداء.

6 – **مسار التدقيق: "طريق التدقيق"**: هو عبارة عن وظيفة للمراقبة المحاسبية حيث يجمع المدقق الداخلي كل عناصر البراهين وهذا من أجل إعادة البناء التسلسلي للعمليات حيث يسمح بالتوصيل إلى النتائج المحاسبية ومن ميزته أنه لا يتعلق بمهمة واحدة، وينطلق من وثيقة لكي يصعد إلى المصدر ويسمح بمراقبة كل المستويات الوسيطية لعملية معينة من إثباتات وتبريرات ويجعل الفحص ممكن بربط وإظهار العلاقة بين مختلف العمليات الوسيطية، بالنسبة للتدقيق الداخلي فإن هذه الطريقة يمكن استخدامها لجميع الوظائف.[1]

[1] عليوان سفيان، **دور التدقيق الداخلي لتحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، ص 24.

ثالثاً: أدوات التنظيم: ويشمل ما يلي:

1 – **الهيكل التنظيمي:** يقوم المدقق الداخلي بوضع الهيكل التنظيمي للمؤسسة من أجل معرفة الهيكل المعتمد واعتماد على حجم الشركة ويختلف الهيكل التنظيمي.

2 – **ميثاق التدقيق:** هو وثيقة ضرورية لوظيفة التدقيق الداخلي، هذا الميثاق يعمل على هدف مزوج يتمثل في تحديد الأهداف وصلاحيات ومسؤوليات التدقيق الداخلي، والتعريف بهذه الوظيفة للأطراف الفاعلة الأخرى، وهذه الوثيقة مهمة وتعتبر إلزامية.

3 – **دليل التدقيق الداخلي:** يخص المدققين بحد ذاتهم، ويهدف إلى تعزيز نشاطهم من خلال إطار عمل المدققين، يساعد على تدريب المدققين الجدد ويكون بمثابة مرجع لهم.

4 – **مخطط التدقيق:** هو برنامج لعدة سنوات يأخذ مختلف المهمات التي سوف يقوم بتنفيذها المدقق الداخلي.[1]

المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية

أصدر معهد المراجعين الداخليين معايير حديثة لمواكبة المستجدات الاقتصادية إذ أصدرت معايير المراجعة الحديثة في مجموعتين هما: معايير الصفات ومعايير الأداء.

أولاً: معايير الصفات:

تتكون هذه المجموعة من أربعة معايير عامة وهي:

- ✓ **1000 معيار الغرض والسلطة والمسؤولية:** ينبغي أن يحدد غرض وسلطة ومسؤولية نشاط المراجعة الداخلية بشكل رسمي في دستور المراجعة الداخلية وبما يتماشى وتعريف المراجعة الداخلية وقواعد أخلاقيات المهنة والمعايير الحاكمة لهذه المهنة.[2]
- ✓ **1100 معيار الإستقلالية والموضوعية:** وفقاً لهذا المعيار ينبغي أن يكون نشاط المراجعة الداخلية مستقلاً وينبغي أن يتصف المراجعين الداخليين بالموضوعية عند أدائهم لأعمالهم وتسيير الاستقلال للخلو من الحالات

[1] نفس المرجع السابق، ص 24.

[2] شحانة السيد شحانة، **معاييرالمراجعة الداخلية دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقاً لأحداث المعايير الدولية والأمريكية**، دار التعليم الجامعي، مصر 2014، ص 223.

التي قد تهدد مقدرة نشاط المراجعة الداخلية أو مدير إدارة المراجعة الداخلية من أداء أو الوفاء بمسؤوليات المراجعة الداخلية بطريقة غير متحيزة.

- ✓ **1200 معيار الكفاءة وبدل العناية المهنية الواجبة:** ينبغي أداء التكليفات بالكفاءة والعناية المهنية الواجبة

- 1210 **الكفاءة:** ينبغي أن يتوافر لدى المدققين الداخليين المعرفة والمهارة وغير ذلك من الملكات اللازمة لأداء المسؤوليات الفردية، ينبغي لنشاط التدقيق الداخلي مجتمعاً أن يمتلك أو يحصل على المعرفة والمهارات وغير ذلك من الملكات لأداء المسؤوليات.

- 1220 **بذل العناية المهنية:** على المدققين الداخليين أن يلتزموا بالعناية المهنية اللازمة والمهارات المتوقعة من مدقق داخلي متبصر وكفء بصورة معقولة. العناية المهنية اللازمة لا تعني أن المدقق الداخلي معصوم من الخطأ.[1]

- ✓ **1300 معيار برامج التحسين والتوكيد على الجودة:** ينبغي أن يحافظ ويطور مدير المراجعة الداخلية برامج لتحسين وتوكيد على الجودة بحيث تعطي أو تشمل كل جوانب نشاط المراجعة الداخلية، ويجب مراعاة أن برامج التحسين والتوكيد على الجودة مصممة للمساعدة على تحديد مدى تماشي نشاط المراجعة الداخلية مع تعريف المراجعة الداخلية والمعايير وتقييم ما إذا كان المراجعون الداخليون يطبقون ويلتزمون بقواعد أخلاقيات المهنة.

ثانياً: معايير الأداء:

وهي عبارة عن سبعة معايير رئيسية صادرة عن معهد المراجعين الداخليين والتي تصف أنشطة المراجعة الداخلية والمعايير التي من خلالها يتم قياس أداء تلك الأنشطة وهي:

- ✓ **معيار إدارة نشاط المراجعة الداخلية:** يدير مدير المراجعة الداخلية نشاط المراجعة الداخلية للتأكد من أنها تضيف قيمة للشركة.

- ✓ **معيار طبيعة العمل:** ينبغي أن يقوم نشاط المراجعة الداخلية بتقييم والمساهمة في تحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة باستخدام مدخل منهجي ومنظم.

[1] أحمد حلمي جمعة، **الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد الداخلي الحكومي**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص ص 36، 37.

- ✓ **معيار تخطيط أعمال التكليف:** ينبغي أن يقوم المراجع الداخلي بإعداد وتوثيق خطة لكل تكليف والتي تتضمن أهداف ونطاق وتوقيت وتخصيص الموارد للتكليف.
- ✓ **معيار أداء التكليف:** ينبغي أن يحدد المراجع الداخلي ويحلل ويقيم ويوثق المعلومات الكافية لتحقيق أهداف التكليف.
- ✓ **معيار توصيل النتائج:** ينبغي أن يشمل عملية توصيل النتائج أهداف ونطاق التكليف بالإضافة إلى الاستنتاجات القابلة للتطبيق والتوصيات وخطط التصرف الممكنة.
- ✓ **معيار متابعة مدى التقدم:** ينبغي أن يقوم رئيس المراجعة الداخلية بوضع والحفاظ على نظام لمتابعة تداعيات النتائج التي سبق توصيلها للإدارة.
- ✓ **معيار إقتراح حلول لقبول الإدارة العليا للمخاطر:** عندما يعتقد رئيس المراجعة الداخلية بأن الإدارة العليا قامت بقبول مستوى المخاطر المتبقية التي وربما تكون غير مقبولة للمنظمة فإنه ينبغي أن يناقش هذا الأمر مع الإدارة العليا، وإذا لم يتم التوصل لحل بخصوص تلك المسألة فإن رئيس المراجعة الداخلية ينبغي أن يقوم بإبلاغ المجلس عن تلك المسألة بهدف الوصول إلى حل.[1]

المبحث الثالث: دور المراجعة الداخلية في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات

بعد تعدد وتوالي الأزمات والفضائح المالية التي مست كبريات الشركات في العالم، أصبحت الحاجة الملحة إلى دعم حوكمة الشركات والتي ترتكز على المراجعة الداخلية، التي بدورها تقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذا إدارة المخاطر وبذلك تساهم في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات.

على هذا الأساس سنتطرق في هذا المبحث إلى:

دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المطلب الأول، وكذا دورها في تحسين عمليات إدارة المخاطر في المطلب الثاني، أما في المطلب الثالث تطرقنا إلى دور لجنة المراجعة في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات.

[1] شحاتة السيد شحاتة، **معايير المراجعة الداخلية دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقاً لأحداث المعايير الدولية والأمريكية**، مرجع سبق ذكره، ص/ص 247/230.

المطلب الأول: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية لتحقيق مبادئ حوكمة الشركات

يعد نظام الرقابة الداخلية ذو أهمية لتحقيق السير السليم والمحكم للمؤسسات الإقتصادية، كما أنه الأساس الذي يعتمد عليه في متابعة تنفيذ الخطط المرسومة التي تجسد سياستها من أجل الوصول إلى الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

أولاً: نشأة الرقابة الداخلية

في بادئ الأمر كانت لا توجد أهمية كبيرة لنظام الرقابة الداخلية نظراً لعدم وجود فصل بين الملكية والإدارة حيث كانت هناك رقابة المالك أو ما يعرف بالرقابة الشخصية، فالمالك كان يقوم بالرقابة على أنشطة الشركة، وانحصر مفهوم الرقابة الداخلية في حماية النقدية فقط باعتبارها أكثر أصول الشركة تداولاً، وبعد ذلك اتسع نطاقها ليستخدم كمرادف للضبط الداخلي، والذي يعني تقسيم العمل وتحديد السلطات والمسؤوليات والفصل بينهما عن طرق عدم قيام موظف ما بعملية كاملة ولذلك يعرف نظام الضبط الداخلي بأنه: «مجموعة من الوسائل والمقاييس والأساليب التي تضعها الإدارة بغرض ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية ومستمرة لضمان حسن سير العمل وعدم حدوث الأخطاء حول الغش أو التلاعب أو حتى الاختلاس في أصول الشركة وسجلاتها وحساباتها».[1]

فكبر حجم الشركات وتعدد العمليات التي تقوم بها راجع إلى النمو الضخم في حجمها وتنوع أعمالها من خلال الاندماج والنمو الطبيعي، وكل هذا أدى إلى صعوبة الاتصال الشخصي في إدارة المؤسسة الشيء الذي أدى إلى الاعتماد على وسائل هي في صميم أنظمة الرقابة الداخلية مثل: الكشوف التحليلية والموازنات وتقسيم العمل وغيرها.[2]

ثانياً: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

لقد عرف نظام الرقابة من قبل لجنة حماية المنظمات COSO على أنها العملية المتخذة من طرف الإدارة والموظفين الآخرين من أجل توفير ضمان مقبول لتحقيق أهداف الشركة وفعالية وكفاءة العمليات، وهذا بالاعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والنظم.[3]

كما تشمل الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية ووسائل الأصول وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية والموضوعية.[4]

---

[1] نادر شعبان السواح، **المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني**، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 122.

[2] خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، دار وائل، الأردن، 1998، ص 162.

[3] عمر علي عبد الصمد، **دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات**: دراسة مبدئية مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2009، ص 81.

[4] مصطفى صالح سلامة، **مفاهيم في الرقابة الداخلية والمالية**، دار البداية، الأردن، الطبعة الأولى، 2000، ص 13.

ثالثاً: العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية

لنبدأ بحقيقة واضحة، وهي أنه لا يمكن إيجاد نظام رقابة داخلية يستطيع منع وقوع الأخطاء والغش والتلاعب، ولكن يوجد نظام رقابة داخلية فعال يستطيع أن يقلل من احتمال وقوع مثل هذه الأخطاء، وعليه فإن وجود مراجعة داخلية فعالة أيضاً تساعد على رفع احتمال عدم وقوعها، فالمراجعة الداخلية تعتبر جزء مكملاً للرقابة الداخلية، حيث أن الرقابة الداخلية تشمل جميع نواحي العمل في الوحدة الاقتصادية بما في ذلك النواحي التشغيلية والمالية والإدارية.

المراجعة الداخلية أحد أدوات تقييم نظام الرقابة الداخلية، وكذا تقييم مدى كفاءة مراكز النشاط المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية، وبشكل مختصر فإن الرقابة الداخلية تشمل عدة محاور أحدها هي المراجعة الداخلية، فعلى سبيل المثال إذا كان نظام الرقابة الداخلية ضعيفاً فلن تستطيع من خلال إيجاد وحدة للمراجعة فقط رفع كفاءة هذا النظام، ولكن إذا قامت تلك الوحدة بتقييم النظام وتم تطبيق توصياتها ففي هذه الحالة تزداد عملية احتمال كشف الخطأ والغش والتلاعب.[1]

رابعاً: إسهامات المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية لتحقيق مبادئ حوكمة الشركات

يمثل فرق موظفي المراجعة الداخلية في أي منشأة عنصر أساسي في بيئة الرقابة الداخلية، حيث يتولى المراجعون الداخليون عملية التحقيق والتقييم لهيكل الرقابة الداخلية ومدى الكفاءة في التنفيذ للوحدات المختلفة داخل المنشأة للأعمال المسندة إليها، كما يتولى المراجعون الداخليون تقديم التقارير بالنتائج التي يتوصلون إليها والتوصيات في هذا الصدد إلى الإدارة العليا، كما يهتم المراجعون الداخليون بتحديد ما إذا كان كل فرع أو قسم لديه فهم واضح للأعمال الموكلة إليه أم لا، ويمسك السجلات بطريقة مناسبة، ويوفر الحماية النقدية والمخزون والأصول الأخرى على نحو ملائم، وأنه يتعاون بشكل متجانس مع الأقسام الأخرى وبصفة عامة التحقق من قيام كل قسم بالوظيفة الموكلة إليه بكفاءة وفعالية.[2]

ويتركز الاهتمام الرئيسي للمراجع الداخلي في خدمة الإدارة على عملية الرقابة، والأساس المنطقي للاهتمام المراجع الداخلي بعملية الرقابة هو:[3]

[1] كاروس أحمد، **تصميم إدارة للمراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010، ص 93.

[2] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات قطاع عام وخاص ومصارف مبادئ تجارب ومتطلبات**، مرجع سبق ذكره، ص 235.

[3] رائد محمد عبد ربه، **المراجعة الداخلية**، الجنادرية للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2010 ص ص 34 35.

- الرقابة تمثل الجزء الرئيسي في العملية الإدارية وهنا يحمل كل مدير مسؤولية وضع برنامج رقابي يساهم بفعالية في إنجاز الأداء والأعمال المسؤول عنها، ويتكون هذا البرنامج من الرقابة الفردية.

- إن المراجع الداخلي يلتزم بخدمة التنظيم وبدوره خدمة الإدارة ولهذا يهتم المراجع الداخلي ويعتني بعملية الرقابة باعتبارها جزءً ضرورياً من هدفه وهو خدمة الإدارة.

- إن المراجع الداخلي قادر بوجه خاص، على تزويد الإدارة بالمساعدة في مجال الرقابة، وتتبع خصوصية هذه القدرة من أن المراجع الداخلي مستقل عن الأنشطة التشغيلية وعلاقتها المتداخلة والأدوات الرقابية المرتبطة بها، أيضاً يمتلك المراجع الداخلي مقدرة التحليل والحكم على سلامة النشاط التي تعد ضرورية لتقويم فعالية الرقابة.

- إن المراجع الداخلي يمتلك خاصية مميزة وهي قدرته على الاقتراب من مختلف المشكلات من خلال السجلات المالية الرئيسية وهي إحدى مسؤوليات المراجع الداخلي فعن طريق هذه السجلات المالية يستطيع المراجع الداخلي التحرك بفاعلية أولاً إلى الأنشطة المالية (أو ما يرتبط بها من أدوات رقابية مالية)، إلى الأنشطة التشغيلية الأخرى (أو ما يرتبط بها من رقابية مالية وتشغيلية).

- إقتراب المراجع الداخلي من المناطق التشغيلية يعطيه ميزة خاصة في التعامل مع مشكلات المنظمة.

وقد أشار بيان معهد المراجعين الداخليين (الرقابة: معناها وانعكاساتها على الأداء المهني للمراجعة الداخلية)، إلى مسؤولية المراجع الداخلي عن الرقابة كما يلي: ينبغي أن يختص المراجع الداخلي بكل ما تهتم به الإدارة ولهذا ينبغي أن تقوم المراجعة الداخلية بتقويم الوظائف الإدارية من تخطيط وتنظيم وتوجيه من أجل تحديد ما إذا كانت الأهداف قد تحققت أم لا، وينبغي أن يوفر التقويم الذي تقوم به المراجعة الداخلية الضمان والتأكد المعقول بوجود ما يلي:[1]

- وضع الأهداف وبشكل سليم.
- تخطيط عمليات الترخيص والمراقبة والمقارنة الدورية وإنجازها وتوثيقها للوصول إلى الأهداف المرسومة.
- تحقيق النتائج المستهدفة.

[1] نفس المرجع السابق، ص 35.

وهكذا يحقق اهتمام المراجع الداخلي بعملية الرقابة فوائد عاجلة، وأخرى في المدى الطويل، وبالتالي يجب على المراجع الداخلي التفهم الشامل للعملية الرقابية، وتركيز جهوده على الوسائل التي تجعل الرقابة أكثر فعالية في مواطن التشغيل.

المطلب الثاني: دور المراجعة الداخلية في تحسين عمليات إدارة المخاطر لتحقيق مبادئ حوكمة الشركات

إن دراسة المخاطر هو موضوع بالغ الأهمية خاصة في المؤسسة الاقتصادية، إذ أن التحليل الكمي للمخاطر في الآونة الأخيرة أصبح واسع الانتشار في ظل ظروف عدم التأكد وعلى هذا نجد أن إدارة المخاطر هي مجال للتقليل من حجم الخسائر.

أولاً: تعريف إدارة المخاطر

هي تنظيم متكامل يهدف إلى مواجهة المخاطر بأفضل الوسائل وأقل التكاليف وذلك عن طريق اكتساب الخطر وتحليله وقياسه وتحديد وسائل مجابهته مع اختيار أسس هذه الوسائل لتحقيق الهدف المطلوب.[1]

ثانياً: أنواع المخاطر

1. **مخاطر أشعار الفائدة:** يقصد بها تلك التغيرات في مستوى أسعار الفائدة السائدة في السوق، فهذه التغيرات تؤثر في كل الأوراق المالية ذات الدخل الثابت مثل السندات أكثر من تأثيرها على الأسهم العادية، وأسعار الأوراق المالية تتحرك باتجاه معاكس لأسعار الفائدة السوقية، فكلما ارتفعت أسعار الفائدة في السوق انخفضت أسعار الأوراق المالية المتداولة والعكس صحيح، وهذا الارتفاع والانخفاض بأسعار الأوراق المالية يؤثر في معدل العائد الذي يحققه المستثمر.[2]

2. **مخاطر القدرة الشرائية أو مخاطر التضخم:** ويقصد بها تراجع القوى الشرائية للمدخرات، والثروة المستمرة بسبب التضخم أي أنها عدم التأكد بشأن القوى الشرائية المستقبلية للأموال المستثمرة.

3. **مخاطر السوق:** تعرف مخاطر السوق بمخاطر التعرض إلى الخسائر الناتجة عن عوامل السوق وتشمل المخاطر التالية: مخاطر التسعير، مخاطر أسعار الصرف، مخاطر السيولة ... الخ.

[1] أسامة عزمي سلام و شيقري نوري موسى، **إدارة المخاطر والتأمين**، دار حامد، الأردن، الطبعة الأولى، 2007، ص 55.

[2] شيقري نوري موسى وإبراهيم وآخرون، **إدارة المخاطر**، الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص 40.

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

5. **مخاطر مالية**: هي تلك المخاطر التي تكون ناتجة عن تذبذب في صافي الربح ويعود هذا لعدم قدرة المؤسسة على سداد أصل قروض أو فائدته والاثنين معاً، وتسمى بالمخاطر الإضافية بسبب استخدام المؤسسة لمصادر تمويل ذات تكلفة ثابتة والمتمثلة في فوائد القروض، فالمؤسسة التي تتحمل قدراً كبيراً من التكاليف المالية الثابتة تتعرض لتغير بمعدل أكبر في العائد المتاح، نتيجة تغير بمعدل أقل في صافي ربح العمليات وذلك مع بقاء العوامل الأخرى على حالها، ويطلق على هذه الظاهرة بالرفع المالي، وبالتالي إذا انخفض صافي ربح العمليات بنسبة معينة فلا بد أن يصحب ذلك انخفاض في العائد المتاح للملاك بنسبة أكبر.[1]

ثالثاً: دور المراجعة الداخلية في تجسيد عمليات إدارة المخاطر

يوضح المعيار رقم 2110 إدارة المخاطر العلاقة بين إدارة المخاطر والمراجعة الداخلية، حيث ينص على أنه:

«ينبغي على نشاط المرجعة الداخلية مساعدة الشركة في تعريف وتقييم مواقع الخطر الهامة، والمساهمة في تحسين إدارة المخاطر ونظام الرقابة» كما تنص الفقرتين A1 و A2 على:

A1. 2110: على نشاط المراجعة الداخلية أن يراقب ويقيم فعالية نظام إدارة المخاطر بالشركة.

A2. 2110: على نشاط المراجعة الداخلية أن يقيم مواقع الخطر المتعلقة بأنظمة التوجيه، العمليات والمعلومات في الشركة فيما يتعلق بـ:

- صحة المعلومات المالية والتشغيلية وإمكانية الاعتماد عليها.
- فعالية وكفاءة العمليات.
- حماية الأصول.
- التزام بالقوانين، الأنظمة، الاتفاقيات.

أما من جهة أخرى فإن علاقة إدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية بحوكمة المؤسسات هي:

[1] صالح رجب حماد، **أثر المخاطر التشغيلية على البيئة الرقابية والتدقيق الداخلي**، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الدولي السنوي السابع حول إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة، جامعة الزيتونة، الأردن 2007، ص ص 5 7.

ينص المعيار رقم 2100 طبيعة العمل: «على أن نشاط المراجعة الداخلية يساهم في تقييم وتحسين إدارة المخاطر، الرقابة الداخلية ونظام الحوكمة».

كما ينص المعيار 2130 الحوكمة: على نشاط المراجعة الداخلية على أن يساهم في حوكمة الشركات عن طريق تقييم وتحسين هذه العملية من خلال:

- وضع القيم والأهداف والإعلان عنها:
- مراقبة تحقيق هذه الأهداف.
- التأكد من المساءلة والمحاسبة
- المحافظة على القيم.[1]

المطلب الثالث: دور لجنة المراجعة في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات

يعد انهيار كبرى الشركات العالمية ازداد الاهتمام بتوفير آليات مناسبة للحد من الممارسات التي تؤدي إلى التلاعب والغش في التقارير المالية، وتعد لجنة المراجعة إحدى هذه الآليات إذ تقوم بأعمال إشرافية ورقابية في الشركات.

أولاً: نشأة لجان المراجعة

ظهرت فكرة تكوين لجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الهزات المالية الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية لشركة Robbins و Mckesson التي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك، ولجنة تداول الأوراق المالية بالتوصية بضرورة تشكيل لجنة مكونة من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين مراجع خارجي وتحديد أتعابه، والهدف من ذلك زيادة إستقلاله في إبداء الرأي في التقارير المالية التي تصدرها الشركات، وفي عام 1967 أوصى المجتمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICP) جميع الشركات المقيدة في البورصة بضرورة إنشاء لجنة مراجعة تكون مسؤولياتها حل المشاكل التي قد تنشأ بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة والمتعلقة بالنواحي المحاسبية وطريقة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في التقارير المالية.[2]

---

[1] أحلام أوباردي، **دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة المؤسسات وأثرها على الفساد المالي والإداري**، مذكرة لنيل شهادة ماستر، لكلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، تخصص مالية تأمينات وتسيير المخاطر، جامعة أم البواقي، 2014، ص 86.

[2] رشا حمادة، **دور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإيداعية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، 2010، ص ص 99، 100.

ولأهمية لجان المراجعة فقد أوصى مجمع المراجعين الداخليين في عام 1985 جميع الشركات المساهمة العامة بضرورة تشكيل لجان مراجعة من مديرين خارجيين كما أكد على أهمية تشكيل تلك اللجان في المنشآت الأخرى، بما فيها غير الهادفة في تحقيق الربح والهيئات الحكومية.[1]

ثانياً: تعريف لجنة المراجعة

لا يوجد تعريف موحد حتى الآن للجان المراجعة وذلك نظراً لأن مسؤولياتها قد تختلف من شركة إلى أخرى، إلا أننا سوف نقوم بعرض أحد التعاريف لها فيما يلي:[2]

«هي لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة وعضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين والذين لديهم خبرة في مجال المحسبة والمراجعة، وتكون مسؤولة عن الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية ومراجعة وظيفتي المراجعة الخارجية والداخلية ومراجعة الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات».

ومن خلال هذا التعريف نستخلص ثلاث خصائص مميزة للجنة المراجعة وهي:

- لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة.
- عضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين والذين يتوافر لديهم درجة عالية من الاستقلالية والخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة.
- مسؤولية لجنة المراجعة تتعلق بمراجعة عمليات إعداد التقارير المالية ومراجعة عمليات المراجعة الداخلية والخارجية وأيضاً مراجعة الإلتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات داخل الشركة.

ثالثاً: العلاقة بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية

وضع معهد المراجعين الداخليين مادة في موقعه على الانترنيت عن المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة بأنهما يعملان معاً نحو أهداف مشتركة تشمل:

«أن مهام ومسؤوليات وأهداف لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية هما توأمان بوسائل عديدة، وبالتأكيد فإنه مع زيادة حجم مسؤولية الشركة فإن أهمية لجان المراجعة والمراجعة الداخلية، والعلاقة بينهما سوف تزيد أيضاً، فلجنة المراجعة

[1] جورج دانيال غالي، **تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 80.

[2] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين**، مرجع سبق ذكره، ص 90.

لها مسؤوليات رئيسية في التأكد من أن الآليات داخل الشركة تؤدي وظيفتها بصفة مستمرة وبوضوح، وإحدى هذه الآليات القوية والمتناغمة في علاقة التعاون مع المراجعة الداخلية»[1]

ومن مسؤوليات لجنة المراجعة المتعلقة بالمراجعة الداخلية نذكر:[2]

- المشاركة في تعيين المراجعين الداخليين وضمان أن وظيفة المراجع الداخلية تعمل وفق المعايير المهنية، وأنها تقوم بعملها جيداً وتوفي بمسؤولياتها بمقتضى خطة إستراتيجية المراجعة.
- ضمان أن المراجعة الداخلية تعمل وفقاً للمعايير المهنية، وأن لها نظام تأكيد قوي للجودة معمول به.
- تلقي التقرير السنوي الداخلي والتفسيرات والمساعدة في تكوين رأي رسمي عن كفاءة الرقابة الداخلية داخل المنظمة.
- مناقشة مدى كفاءة الرقابة الداخلية مع المراجع الداخلي أو الإدارة حسب ما هو ملائم.
- ضمان وجود إتصالات جيدة بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين ومجلس الإدارة، وهو الأمر الذي يرفع بمستوى تحقيق أهداف المراجعة الداخلية.

رابعاً: إسهامات لجنة المراجعة في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات

تتكون لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة الذين لا يكونوا من الموظفين أو العاملين في المنشأة وبسبب هذه الاستقلالية فإن لجنة المراجعة تساعد في توفير خط مباشر للإتصال بين مجلس الإدارة والمراجعين الداخليين، كما أنها تراقب الإدارة العليا للمنشأة وهو ما يمثل عائق ضد هيمنة الإدارة على أمور الرقابة الداخلية الأخرى، وبالتالي تعوق عمليات الغش التي قد تقوم بها الإدارة.[3]

إن قيام لجنة المراجعة بمهامها ينحصر في مساعدة مجلس الإدارة على أداء مهامه بكفاءة وفعالية والوفاء بمسؤولياته وتنفيذ مهامه الأساسية وخاصة في مجال النظم المحاسبية، وإعداد التقارير المالية، ودعم أنظمة الرقابة الداخلية، ودعم

[1] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات قطاع عام وخاص ومصارف ومبادئ تجارب ومتطلبات**، مرجع سبق ذكره، ص 193.
[2] نفس المرجع أعلاه، ص 176.
[3] نفس المرجع السابق، ص 235.

إستقلالية المراجعين الداخليين والخارجيين، وقد تختلف مهام لجنة المراجعة من دولة إلى أخرى، وقد تتنوع على أساس نوع ودرجة تعقيد حجم الأعمال.[1]

ويتحقق دور لجنة المراجعة في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات من خلال:[2]

- الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها، بحيث تتمتع بدور حاسم في المراقبة والإشراف على نشاطات الشركة المتعلقة بإجراءات إعداد التقارير.
- تؤدي لجنة المراجعة دوراً مهماً في تحسين جودة المراجعة الخارجية الأمر الذي من شأنه أن يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية في التقارير المالية.
- ان العلاقة القوية بين المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة تؤدي إلى التغلب على مشكلات إعداد التقارير المالية وزيادة فعالية لجنة المراجعة.
- الحد من التقارير المالية الإحتيالية مما يزيد من ثقة المستثمرين بتلك القوائم.
- الحد من إساءة مجلس الإدارة لسلطته ومشاركة المساهمين في الرقابة على الإدارة.
- مساعدة الإدارة في تصميم استراتيجية إدارة المخاطر وفهم العلاقة بين إدارة المخاطر ككل التقارير المالية.

[1] رشا حماد، **دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**، مرجع سبق ذكره، ص 104.

[2] نفس المرجع أعلاه، ص ص 105، 106.

خلاصة الفصل:

بعد دراستنا لهذا الفصل توصلنا إلى أن المراجعة الداخلية تعمل على المحافظة على سلامة أصول الشركة بمختلف أنواعها، وتعد وظيفة علاجية وإرشادية تعمل على تجميع وتقويم الأدلة المتعلقة بأحداث وتصرفات اقتصادية من أجل التحقق من درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعة مع توصل النتائج للمستخدمين وذوي الاهتمام، كما حاولنا إبراز مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، وهذا من خلال تقييمها لنظام الرقابة الداخلية الذي أصبح من المتطلبات الأساسية للمؤسسات الحديثة، خصوصاً مع متطلبات حوكمة الشركات، كما تعد المراجعة الداخلية من الركائز الأساسية في هذا النظام، ولها دور في إدارة المخاطر من خلال التحسينات التي تقدمها، وكذا علاقتها التعاونية مع لجنة المراجعة لتحقيق مبادئ حوكمة الشركات.

الفصل الثالث

دور المراجعة الداخلية في تحقيق مبادئ الحوكمة في المؤسسة الوطنية للدهن ENAP

تمهيد:

بعد الانتهاء من الدراسة النظرية لحوكمة الشركات والمراجعة الداخلية، وبغية الإلمام بموضوع الدراسة وتكملة ما تم التطرق إليه في الفصول السابقة، سنحاول في هذا الفصل إسقاط هذه الدراسة على أرض الواقع بالمؤسسة الوطنية للدهن، إذ تعتبر من المؤسسات التي تلتزم بتطبيق مبادئ الحوكمة، فقد عمدت إلى استخدام المراجعة الداخلية كوسيلة رقابية من أجل ضمان سيرورة النشاط والرفع من مردوديته من أجل تحقيق الأرباح، وكذلك لأهمية الدور الذي تلعبه في تطبيق مبادئ الحوكمة.

وبغية توضيح ذلك قسمنا هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- **المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة الوطنية للدهن ENAP.**
- **المبحث الثاني: تقديم المراجعة الداخلية بالمؤسسة الوطنية للدهن ENAP.**
- **المبحث الثالث: إستقصاء حول مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات بالمؤسسة الوطنية للدهن ENAP.**

المبحث الأول : التعريف بالمؤسسة الوطنية للدهن ENAP

اهتم الإستعمار الفرنسي بالدهن في الجزائر وخاصة من طرف المؤسسات الخاصة والتي كانت تابعة للمعمرين مثل: مؤسسة أسطرال، ديكو...إلخ، وقد إستمر نشاط هذه المؤسسات بعد الإستقلال إلى غاية سنة 1967حيث تم إنشاء عدة مؤسسات وطنية منها: المؤسسة الوطنية للصناعات الكيماوية SNIC بأمر رقم 273/ 67 سنة 1967 تحت إشراف وزارة الطاقة والمناجم، وبمقتضى المرسوم رقم 82/ 417 المؤرخ في 14/ 12/ 1983 المتعلق بإعادة هيكلة وتقسيم هذه المؤسسة "SNIC" إلى مؤسسات وطنية نذكر منها : ENAD وENAP .

لقد تم إختيار هذه المؤسسة الوطنية للدهن (ENAP) والتي لا يخفى على أحد أنها تعتبر إحدى أكبر المؤسسات الإقتصادية الجزائرية وأهمها والتي إستطاعت فرض وجودها ومكانتها في السوق الوطنية وحتى العالمية، حيث صنفت في المرتبة الحادية عشر عالميا سنة 1986 من حيث طاقة الإنتاج،كما وصلت إمكانيتها الإنتاجية سنة 2006 الى 334 176 طن ،وهي دائماً للتغيير نحو الأحسن في ظل إحتكارها لمجال عملها من(إنتاج وبيع للدهون بمختلف أنواعها) أضف إلى ذلك قدم وأصالة المنظمة ما يؤهلها لإكتساب ثقافة خاصة بها، وكذا إلى محاولة معرفة خفاياهذه المنظمة.

المطلب الأول :تقديم المؤسسة الوطنية للدهن

أنشئت المؤسسة الوطنية للدهن بمقتضى المرسوم رقم 82/ 417 المؤرخ في 14 /12 /1982 والمتعلق بإعادة هيكلة المؤسسة الوطنية للصناعات الكيماوية"SNIC" ، وباشرت نشاطها النتائج في شهر جانفي من سنة 1983 برأس مال إجتماعي يقدر ب: 00,000 000 100 دج.

وبموجب مرسوم رقم 84/ 13 المصدر في 12/ 05/ 1984 أصبحت المؤسسة تابعة لوزارة الطاقة والصناعات الكيماوية بعدما كانت تابعة لوزارة الصناعات الخفيفة، لتصبح مستقلة بتاريخ 31/ 03/ 1990 مع إستقلالية المؤسسات الوطنية في نهاية الثمانيات .ولقد أسندت لهذه المؤسسة مهمة ترقية وإنتاج الدهون ومشتقاتها في إطار المخطط الوطني الإقتصادي الإجتماعي (الدهن،البرنيق،المخففات والغراء...إلخ) والهادف بالدرجة الاولى إلى تغطية السوق الوطنية.

وفي الفترة الممتدة ما بين 1983 الى 1985 شملت الوحدة أربع وحدات إنتاجية ليتم بعد ذلك إضافة وحدتين إنتاجيتين لتصبح تشمل ست وحدات إنتاجية (وهو العدد الحالي للوحدات بالمؤسسة) منها مركبات كبرى تشغل ما يقارب 1876عامل وذلك قصد تدعيم القدرات والطاقات الإنتاجية للمؤسسة.

تعد المؤسسة الوطنية للدهن على رأس المؤسسات العمومية الإقتصادية الجزائرية في السوق المحلي للدهن والتي تهدف إلى تغطية وتلبية حاجات ورغبات السوق الوطنية بالكمية والنوعية ،كما تطمح في المستقبل دخول المنافسة العالمية.

وفي إطار إستراتيجية البقاء والإستمرار وكذا الزيادة في مجال نشاطها(إنتاج الدهون) على المستوى المحلي،وضعت المؤسسة عدة أهداف إستراتيجية قصد تحقيقها على المدى القريب والمتوسط وهي كالتالي :

- توسيع مكانتها في السوق المحلية بتنويع منتجاتها وتطويرها لكسب مكانة بين المنتجات العالمية للدهن ومنافستها.
- خلق علاقات مع الأعوان الإقتصاديين الناشطة في نفس المجال.
- توسيع أسواقها بتطوير صادراتها من المنتجات.
- الحفاظ على مستوى الإنتاج والنشاط.
- توسيع الوحدات الإنتاجية لخلق مناصب عمل جديدة .
- التقليل من المواد الأولية المستوردة ومحاولة توفيرها محليا.
- المحافظة على جودة المنتجات والحرص على مطابقتها للمواصفات العالمية.

أولاً: التنظيم العام للمؤسسة الوطنية للدهن

يضم الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للدهن مديرية عامة وهياكل مركزية هي:

- مديرية التخطيط والرقابة.
- مديرية المالية .
- مديرية الموارد البشرية.
- مديرية التمويل.
- مديرية الإنتاج والنوعية.
- المديرية التقنية.

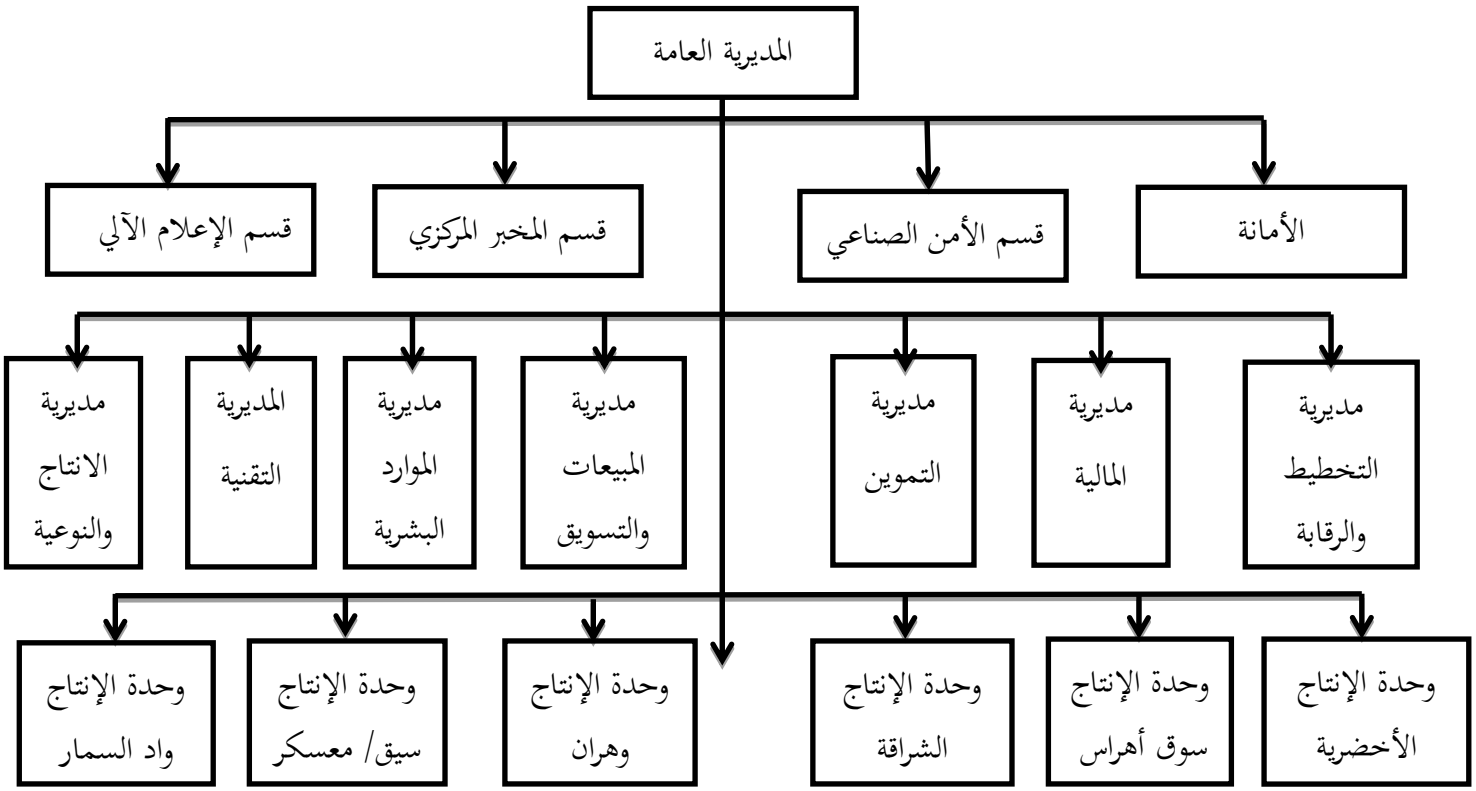
كما تضم المؤسسة ست وحدات انتاجية موزعة عبر التراب الوطني وهي:

- الوحدة الإنتاجية بالأخضرية.
- الوحدة الإنتاجية بالجزائر.
- الوحدة الإنتاجية بسوق أهراس.

- الوحدة الإنتاجية بالشراقة.
- الوحدة الإنتاجية بوهران.
- الوحدة الإنتاجية سيق بمعسكر.

ثانياً: الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة الوطنية للدهن ENAP

الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة الوطنية للدهن ENAP



المصدر: من وثائق الوحدة

المطلب الثاني :تقديم وحدة الإنتاج بالأخضرية

بما أن دراستنا التطبيقية ستكون على مستوى وحدة الأخضرية وهي وحدة من وحدات الإنتاج للمؤسسة الوطنية للدهن، فسوف نتطرق في هذا الفصل من خلال هذا المطلب إلى عرض تنظيم الوحدة ووصف مختلف وظائفها أما المعلومات العامة عن الوحدة فمبينة في البطاقة التقنية التالية:

أولاً: البطاقة التقنية للوحدة

جدول (3–1): بطاقة تقنية لوحدة الأخضرية

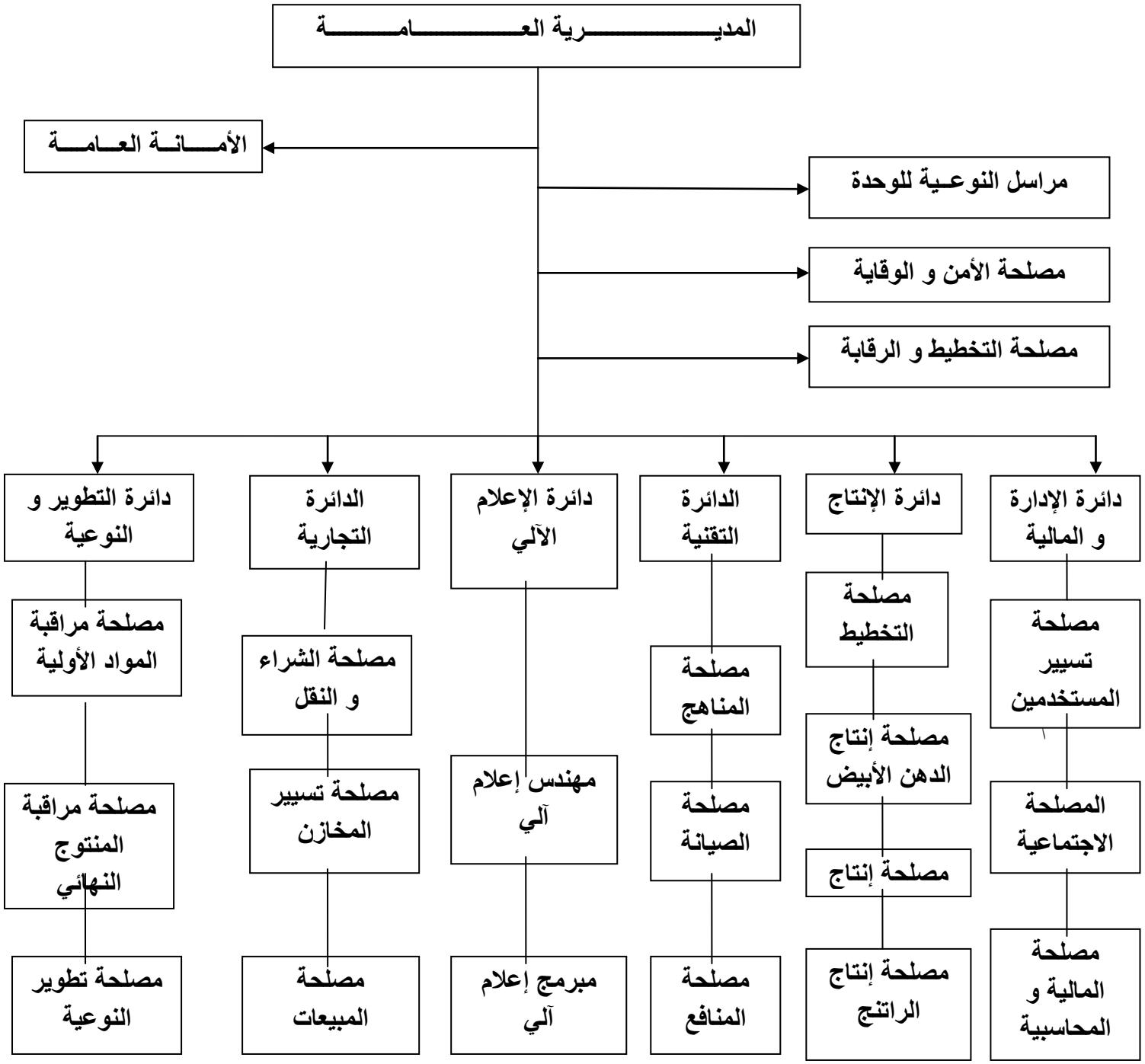
<table>
<tr><td>اسم الوحدة</td><td colspan="6">وحدة الإنتاج و التوزيع بالأخضرية</td></tr>
<tr><td>الشكل القانوني</td><td colspan="6">شركة ذات أسهم (SPA)</td></tr>
<tr><td>المقر الإجتماعي</td><td colspan="6">الطريق الوطني رقم 5 الأخضرية ولاية البويرة (10200)</td></tr>
<tr><td>الجنسية</td><td colspan="6">جزائرية</td></tr>
<tr><td>النشاط</td><td colspan="6">إنتاج وتوزيع الدهون</td></tr>
<tr><td>تاريخ الإنشاء</td><td colspan="6">01 جانفي 1983</td></tr>
<tr><td rowspan="3">عدد العمال</td><td colspan="3">عامل دائم</td><td colspan="2">عامل مؤقت</td><td rowspan="2">المجموع</td></tr>
<tr><td>إطار</td><td>عون تحكم</td><td>عون تنفيذ</td><td>إطار</td><td>عون تحكم</td><td>عون تنفيذ</td></tr>
<tr><td>44</td><td>82</td><td>201</td><td>00</td><td>16</td><td>23</td><td>366</td></tr>
<tr><td>الهاتف</td><td colspan="6">026.90.29.72/026.90.10.66</td></tr>
<tr><td>الفاكس</td><td colspan="6">026.90.14.48/026.90.10.12</td></tr>
</table>

المصدر: من وثائق الوحدة

تقوم الوحدة بإنتاج عدة أنواع من المنتجات والتي تستفيد منها عدة قطاعات منها : قطاع العمارات والسيارات والقطاع المخفف...إلخ ، ومن أجل تأدية مهامها المتغيرة والشاملة وتنفيذ مختلف عملياتها، ومن أجل أن تعمل في شروط جيدة يجب على ان تتبنى نوع من التنظيمات الهيكلية الفعالة ،ونجد في مختلف الوحدات الإنتاجية الهيكل التنظيمي الآتي:

ثانياً : الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للدهن بالأخضرية ENAP

الشكل رقم (3-2): الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للدهن بالأخضرية ENAP



المصدر: من وثائق الوحدة

- **مدير الوحدة :**

يرأس كل وحدة مدير يتمتع بالقدرة على التسيير والإدارة ويحرص على الأداء الجيد للوحدة ، كما يرجع إليه اتخاذ القرارات الهامة على مستوى الوحدة.

- **الأمانة العامة:**

وهي تابعة مباشرة المديرية العامة حيث تلعب دور الوسيط أو مركز العبور، حيث يتم مستواها .

- مسك السجلات، واستقبال الملفات الآتية من مارج المؤسسة، لدراستها وتصنيفها حسب نوعية كل مصلحة.
- إعلام المصالح المعنية بوصول ملفات تستوجب دراستها.
- إرسال نسخة من الملفات ذات الأهمية الكبيرة إلى المدير، لاتخاذ القرارات اللازمة بشأنها.
- مسك الملاحظات او الاحتياجات الخاصة بالمصالح وإرسالها الى المديرية

- **مصلحة الأمن والوقاية:**

هي مصلحة تابعة للمديرية تتكون من تقني سامي في الوقاية والأمن بالإضافة إلى أعوان ورؤساء فرق، توكل لهم مهام بأمن المؤسسة والحفاظ عليها وعلى سلامة العاملين بها، ومن هذه المهام نذكر:

- القيام بالحراسة اليومية ليلا ونهارا.
- إعلام العاملين بوجود خطر داخلي أو خارجي.
- إطفاء الحرائق الناتجة عن أخطاء غير مقصودة.
- التنسيق بين الفروع لها، والتي تتمثل فيما يلي:
  - فرع الوقاية :مهمته إعطاء تعليمات أمنية وتوفير شروط العمل المناسبة.
  - فرع التدخل: ينظم عمليات التدخل، وتكوين المستخدمين في فرع التدخل.
  - فرع مشكل الهاتف: مهمته تصليح أعطال الهاتف وربط المكالمات بين الوحدة والعالم الخارجي.

- **مصلحة التخطيط والمراقبة :**

تعمل هذه المصلحة تحت إشراف الرئيس بمساعدة سكرتيرة وعون أخصائي وتعتبر هذه المصلحة من أهم المصالح بالوحدة نظرا لأهمية المهام الموكلة لها والمتمثلة في:

- مسك المعلومات الخاصة بنشاط الوحدة مثل كمية الإنتاج والمبيعات، الأنواع المنتجة من الدهن...إلخ .

- إعداد مخطط الاستثمارات الطويلة المدى.
- متابعة أسعار المواد الأولية.
- إعداد الميزانية الشهرية والسنوية.
- الاطلاع على نشاطات المصالح الأخرى، لتتم عملية المراقبة على الخطة الموضوعية.
- إعداد مخطط سنوي للتنبؤ بالسنة اللاحقة.

1. دائرة الإعلام الآلي:

يرأس الدائرة مهندس في الإعلام الآلي ويساعده مهندس آخر بالإضافة إلى مبرمج في الإعلام الآلي.

وتتولى هذه الدائرة القيام بالمهام التالية:

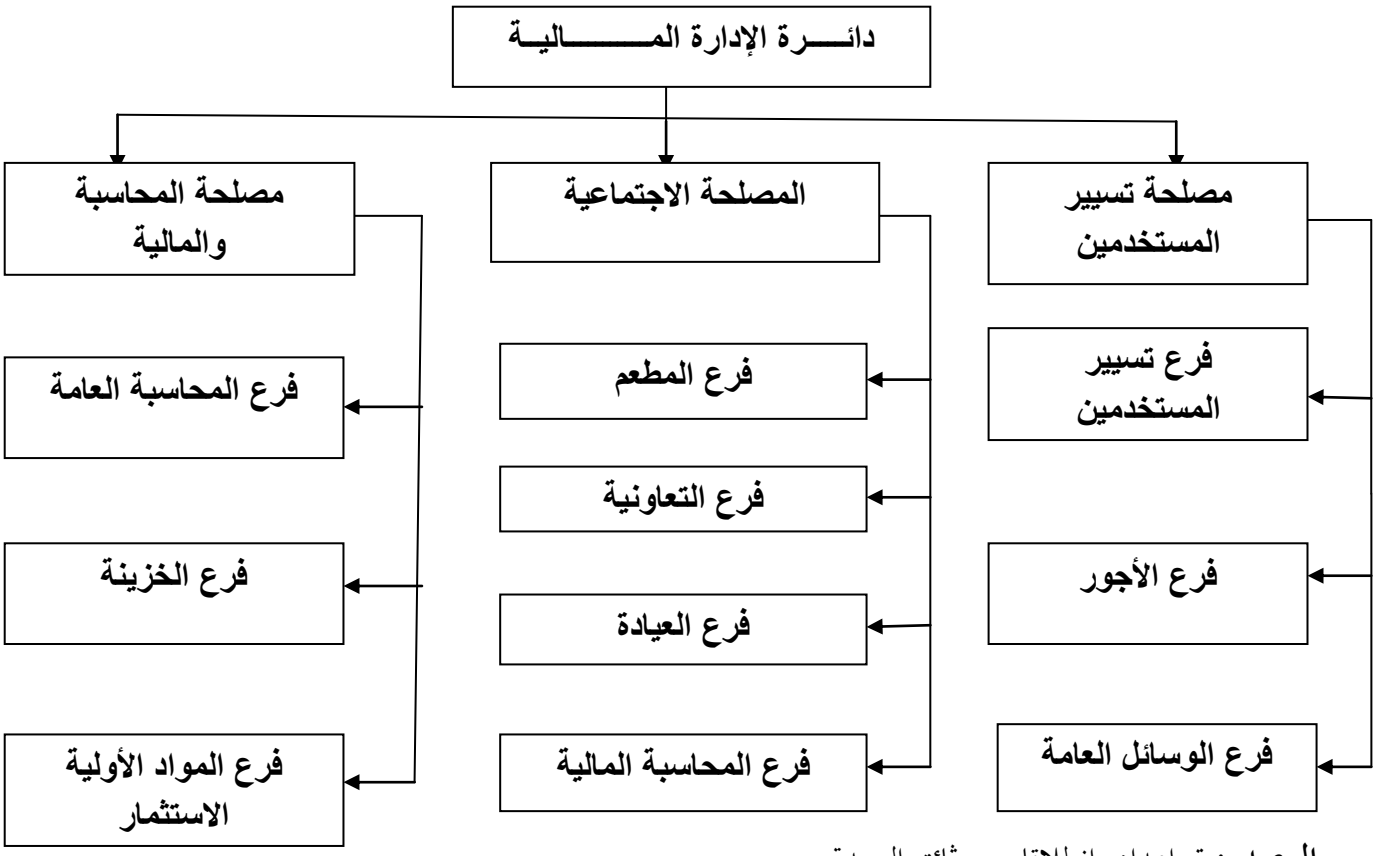
- تعميم استعمال الإعلام الآلي في جميع مصالح ودوائر الوحدة.
- صيانة وسائل ومعدات الإعلام الآلي.
- ضمان السير الحسن والسرعة للمعلومات داخل الوحدة.
- إعداد اليوميات والفواتير، وكذلك التقارير المتعلقة بكلية الإنتاج، وإرسالها لمصلحة المحاسبة ليتم ترتيبها والاحتفاظ بها.

وتجدر الإشارة إلى أن عمل هذه الدائرة يتركز على سرية البيانات وإمكانية الاحتفاظ بالوثائق وذلك بوضع رموز لجميع المواد الأولية والبضائع لتسهيل عملية التخزين وكذا مراقبة المخزون.

2. دائرة الإدارة والمالية:

منذ نشأة المؤسسة وبداية نشاطها وهي تلعب دورا مهما جمع المعلومات وتنظيمها، وفي 01/ 04/ 1974 تم تقرير اللامركزية في التسيير المحاسبي للوحدة فأصبحت تتمتع بأهمية أكبر حيث تمكنت من معرفة مكانتها المحاسبية الخاصة بها بدقة، إضافة إلى معرفة النتائج المحصل عليها من خلال نشاطاتها بداية من 01/ 07/ 1974أين أصبحت المحاسبة تعتمد على الإعلام الآلي، وفي سنة 1990تحولت من مصلحة للمالية والمحاسبية إلى دائرة للإدارة والمالية، وفيما يلي الهيكل التنظيمي الخاص بها:

الشكل (3-3): الهيكل التنظيمي لدائرة الإدارة والمالية



المصدر: تم إعداده انطلاقا من وثائق الوحدة.

1.2 مصلحة تسيير المستخدمين:

تعمل هذه المصلحة على تسيير الموارد البشرية بالوحدة بالتنسيق مع مديرية الموارد البشرية للمؤسسة ككل، هذه لمصلحة من الفروع الآتية : فرع تسيير المستخدمين، فرع الأجور، فرع الوسائل العامة.

- فرع تسيير المستخدمين :

مهمته الأساسية تتمثل في مسك الدفاتر، وتنظيم الملفات الإدارية الخاصة بالمستخدمين، حيث تعالج هذه الملفات وتحتفظ بها ،كما تهتم بأعمال أخرى منها:

- استقبال طلبات التوظيف، وطلبات التربص.
- إعداد تقارير حول ملفات التوظيف والرد على طلبات العمل المقبولة.
- تحضير ملفات الحضور وسجل الدخول والخروج من العمل.
- تحضير الملفات العطل.
- إعداد قرارات التقاعد والعقوبات وتغيير الناصب.

- تحضير ملفات ودورات التكوين الخاصة بالعمال.

- **فرع الأجور :**

يهتم هذا الفرع بما يخص أجور المستخدمين ومهامه تتمثل في:

- التحقق من حضور العمال والغياب.
- إعداد استثمارات تغيير الأجر من أيام العمل، ساعات إضافية، عطل...إلخ.
- تحضير أوامر الدفع.
- مراقبة خطوات الدفع المتبعة من طرف مصلحة الإعلام الآلي.

- **فرع الوسائل العامة:**

يضمن هذا الفرع القيام بالمهام التالية:

- شراء لوازم عمل الموظفين من أوراق، أقلام...إلخ.
- الحرص على نظافة محيط العمل والتنظيف اليومي للمكاتب.
- تحرير أوامر التنفيذ مثل: استعمال وسائل النقل ...إلخ.

2.2 مصلحة الشؤون الاجتماعية:

تهتم هذه المصلحة أساسا بالشؤون الاجتماعية للمستخدمين من توفير الأكل عن الوجبات اليومية المقدمة والمساعدة الطبية عند الحاجة، الضمان الاجتماعي، العطل المرضية، تقديم مساعدات بمناسبة الأعياد أو الدخول الاجتماعي...إلخ وتنقسم هذه المصلحة إلى الفروع التالية:

- **فرع التعاونية:**

يهدف هذا الفرع إلى توفير السلع الاستهلاكية للمال بأسعار معقولة مع وجود إمكانية الدفع بالتقسيط، ويتكون هذا الفرع من مسؤول التعاونية وقابض وبائع مهيأ.

- **فرع المطعم :**

يترأسه رئيس المطعم، يساعده مقتصد وعدد من العمال، ويسهر هذا الفرع على ضمان وجبات غذائية لكل العمال بالوحدة على طول أيام العمل.

- **فرع العيادة:**

يتكون هذا الفرع من طبيب وممرضين وسيارة إسعاف، وهذا الفرع مهيأ لاستقبال وإسعاف العمال المصابين في حالة حدوث أي حادث عملا بتقديم الإسعافات الأولية.

- **فرع المراسلة الاجتماعية:**

تتمثل مهامه فيما يلي:

- دفع الإعانات العائلية للعمال.
- تسديد مصاريف العلاج وحوادث العمل.
- تسوية حصص الضمان الاجتماعي ودفع المستلزمات الشهرية.

- **فرع المحاسبة الاجتماعية:**

من أهم المهام الموكلة لهذا الفرع ما يلي:

القيام بالعمليات المحاسبية الخاصة بالتعاون.

- تقوم هذه المصلحة بمسك الدفاتر المالية والمحاسبية التابعة للوحدة وكذا متابعة التدفقات القديمة للعمليات التي تقوم بها والتأكد من إنجاز المخططات.
- تسجيل العمليات المحاسبية المتعلقة بالمطعم.
- إرسال العمليات السابقة الذكر إلى المصلحة المحاسبية ليتم تسديدها.

3.2 مصلحة المحاسبة والمالية : المسطر، وبصفة عامة تتمثل مهام هذه المصلحة فيما يلي:

- ضمان السير الحسن للمصلحة عن طريق التنسيق ومراقبة كل الأنشطة.
- تطبيق القواعد المتفق عليها والاهتمام بالعلاقات الداخلية والخارجية.
- تحضير بيانات تقديرية المصاريف الشهرية والسنوية.
- المعالجة اليومية لحسابات الوحدة بالاعتماد على المخطط المحاسبي الوطني وقواعد المحاسبة.
- ولضمان السير الحسن والمنظم للمصلحة، تم تقسيمها إلى ثلاث فروع أساسية وهي:

- **فرع الخزينة:**

يتولى هذا الفرع المهام الآتية:

- دفع مبالغ الشراء وعمليات البيع.

- تحصيل الإرادات وتسديد المصاريف في الإطار القانوني.
- المشاركة في إعداد المخططات التنموية الثلاثية.

- **فرع محاسبة شراء المواد الأولية والاستثمارات:**

يتولى هذا الفرع المهام الآتية:

- تكوين الملفات المحاسبية بعد كل شراء يتضمن ما يلي: الفاتورة، وصل الطلب، وصل الاستلام ،وصل الخروج.
- مراقبة وفحص كل ملف محاسبي للتأكد من محتواه وصحة الحسابات الموجودة فيه.
- تحليل ومتابعة وضعية أرصدة الحسابات للموردين والزبائن وأصحاب الخدمات.
- الاستلام الشهري لحركة خروج واستهلاك كل مادة أولية.
- التكفل بمؤلفات تبادل المواد الأولية من مختلف وحدات الإنتاج للمؤسسة الأم.
- حساب تكاليف شراء المواد المستوردة من سعر الشراء، الحقوق الجمركية، النقل، الشحن...إلخ.

- **فرع المحاسبة العامة:**

يتولى العمل في هذا الفرع رئيس فرع المحاسبة العامة، فريق من المحاسبين، حيث يهتم بمحاسبة التكاليف والمحاسبة العامة وله عدة مهام منها:

- مسك الملفات والدفاتر المحاسبية.
- متابعة وتحليل وضعيات الأرصدة والموردين.
- تحليل حسابات الميزانية.
- إنجاز ومتابعة وتحليل سياسة الأجور، وذلك بالتعاون مع مصلحة المستخدمين.
- استقبال وجمع وتخصيص ومراقبة كل الملفات المحاسبية.
- تحديد رقم الأعمال الشهري والسنوي.
- إعداد الميزانية الختامية وجدول حسابات النتائج.
- حفظ الوثائق في الأرشيف.

3. دائرة الإنتاج:

إن هذه الدائرة هي المسؤول المباشر عن تنفيذ برنامج الإنتاج المسطر كما أنها تقوم بجمع تكاليف الإنتاج لمختلف أنواع الدهن المنتجة بهدف تلبية حاجات ومتطلبات السوق، ولضمان الأداء وتحقيق الأهداف الموضوعة في الخطة المسطرة تم تقسيم هذه الدائرة إلى ثلاث مصالح كل منها يعمل في المجال المخصص له وهي:

1.3 مصلحة التخطيط:

تعتم هذه الدائرة أساسا بـــ:

- إعداد جدول يبين فيه أنواع الدهون المنتجة مثل: عمارات، صناعي، سيارات، لماع، مخفف...إلخ.
- تسليم الطلبات من الطائرة التجارية ومتابعتها.
- متابعة تكاليف الإنتاج، مع تحديد نهاية الإنتاج والاستلام.
- تحديد مواد التعبئة والتغليف الملائمة لكل منتوج، ومراقبة المواد الأولية ومواد التعبئة المتوفرة.
- الاتصال بالدائرة التنفيذية لصيانة العتاد وتصليحه في حالة ورود أعطال.
- تحضير اجتماع شهري مع الدائرة التجارية لتحديد برنامج الإنتاج للشهر القادم.
- إعداد الميزانية الثلاثية والسداسية والسنوية للإنتاج.

2.3 مصلحة إنتاج الدهن الأبيض:

بها رئيس ورشة وفريق عمال تقوم هذه المصلحة بإنتاج الدهن الأبيض الخاص بقطاع البناء والسيارات والهياكل، حيث تساهم بنسبة 75%من إنتاج المؤسسة موزعة حسب القطاعات المختلفة، وتتم عملية إنتاج الدهن الأبيض خلال ثلاث مراحل كما يلي:

- مرحلة الخلط.
- مرحلة السحق.
- مرحلة التذويب.

وفي النهاية يتم إرسال عينة من الدهن إلى المخبر ليتم التأكد من تركيبها ومراقبتها وتحليل مطابقتها للمواصفات المطلوبة ليتم تحويلها بعد ذلك إلى مصلحة التعليب.

3.3 مصلحة إنتاج الدهن:

تتكون هذه المصلحة أيضا من رئيس وفريق عمال، ينصب اهتمامهم على إنتاج الدهن الملون لقطاع السيارات، البناء هياكل العربات...إلخ ،حيث يساهم بنسبة 25% من إنتاج الوحدة، وبعد إنتاج الكميات المطلوب ومراقبتها يتم إرسالها للتعليب في عدة أشكال

.

- **فرع التعليب:**

تختص هذه المرحلة بتعليب المنتجات التي تم مراقبتها في المخبر والمصادقة على مطابقتها للمواصفات المطلوبة في عدة أشكال من التعليب حيث يتراوح وزن العلب من 100 غ إلى علب من أنواع براميل 200 غ ، كما تختص هذه المصلحة اختيار أنواع العلب وأشكالها والمماثلة طبقا مع نوعية المنتوج.

4. الدائرة التقنية:

تلعب هذه الدائرة دورا مهما نظرا لما تقدمه من خدمات كبيرة للتجهيزات والإنتاج ، إذ تقوم بصيانة جميع آلات وتجهيزات الوحدة وكما تسهر على تسيير التجهيزات من مكيفات ومسخنات وغيرها.

1.4 مصلحة المناهج:

يسيرها رئيس المصلحة بمساعدة مهندس مناهج وتقني سامي في المناهج بالإضافة إلى رئيس فرع الدراسة والتحضير ومسير يشرف على قطع الغيار وعمال آخرين، وتتمثل مهام المصلحة في:

- جمع وإعداد الملفات الخاصة بقطع الغيار، تطوير الآلات...إلخ.
- مسك ملفات تبين موجودات الوحدة من آلات معدات عتاد.
- تقسيم عمل الصيانة حسب التخصصات.
- شراء قطع الغيار الضرورية.

وتجدر الإشارة إلى أن عمل هذه المصلحة يتم بالتنسيق الدائم المستمر مع باقي مصالح الوحدة.

2.4 مصلحة الصيانة .

يشرف عليها فريق عمل مكون من رئيس مصلحة رئيس فرع الميكانيك الصناعية، رئيس فرع الكهرباء بالإضافة إلى مجموعة من العمال، ويسهر هؤلاء على تحقيق نوعين من الصيانة :

- **صيانة أولية (قبلية) :**

وتسمى كذلك صيانة وقائية لأنها تتم عندما تكون هناك احتمال وقوع أي خلل او عطل، أو عند انخفاض إنتاجية أي آلية والهدف من هذا النوع من الصيانة تتمثل في :

- محاولة تحسين مرد ودية التجهيزات وحالتها.
- التقليل أو الحد من تأكل الآلات بفعل تشغيلها.
- تخفيض التكاليف قدر ما يمكن كتكاليف الإصلاح وتكلفة توقف العمل (أي تكلفة الفرصة البديلة) .
- تهيئة الشروط الجديدة لعملية الإصلاح.
- **صناعية بعدية :**

يقوم هذا النوع من الصيانة عند حصول عطل ويكون التدخل في هذه الحالة للتصليح الفعلي للآلة بصفة مؤقتة أو بصفة كلية ونهائية .

4 3 مصلحة المنافع.

المشرف عليها هو رئيس المصلحة يساعد رئيس فرع بمساعدة ثلاث مستخدمين يهتمون ب:

- تسيير العتاد النفعي، كالمسخنات، المكيفات...إلخ.
- ضمان العمليات الخاصة بالمنفعة الذاتية للوحدة مثل :كماليات البناء، الكهرباء، طلاء الجدران، توفير المياه...إلخ.

وأخيرا يمكن القول أن هذه الدائرة تلعب دورا حيويا وفعالا لأنها تتدخل في كل مراحل الإنتاج وبالتالي البيع وتسليم بثمان في الأوقات المحددة، وهذا ما يؤدي بنا إلى تخفيض التكاليف من جهة والحصول على رضا الزبون من جهة ثانية.

5. دائرة النوعية والتطوير :

على العموم تهتم هذه الدائرة بما يلي :

- مراقبة نوعية المادة الأولية الداخلة للوحدة والتأكد من صلاحيتها.
- مراقبة المنتجات الخامة .
- متابعة الزبائن، وضمان خدمات ما بعد البيع .
- صيانة التركيبات المناسبة لكل منتوج ..

وللقيام بالمهام السابقة تعتمد على مخبر يهتم بالبحث والتطوير إلى المقاييس الدولية وتنقسم هذه الدائرة إلى المصالح التالية:

1.5 مصلحة مراقبة المواد الأولية .

تبدأ مهمة هذه المصلحة قبل شراء المواد الأولية حيث:

- تقوم باستلام علبة من المواد الأولية التي ترغب الوحدة في شرائها ثم القيام بالتحليل المناسب لها .
- القيام بالتحليل المناسب لهذه المواد، والتأكد من مطابقتها للمواصفات المطلوبة .

بعد شراء هذه المواد تؤخذ عينة ثابتة من هذه المواد، والتأكد من صلاحيتها.

2.5 مصلحة مراقبة المنتجات النهائية :

تقوم هذه المصلحة بمراقبة المنتجات النهائية تامة الصنع قبل عملية التعليب للتأكد من مطابقتها للمواصفات المطلوبة من طرف الزبائن، حيث ترسل عينة هذا المنتوج إلى مخبر الوحدة لإخضاعها للمراقبة، فإذا كانت مطابقة للمواصفات تعطي المصلحة الموافقة على عملية التعليب، وفي الحالة العكسية تتم عملية تعديل المنتوج عن طريق إضافة المواد المناسبة للحصول على الجودة المطلوبة.

3.5 مصلحة تطوير النوعية .

تتم هذه العملية بناء على طلبية يصدرها الزبون فيها الطلاء المناسب بالمواصفات المطلوبة، بعدها يتم تحديد نوعية ولون "الراتنج" المناسب ومكوناته، ثم يتم الاحتفاظ بهذه الطلبية وإعطاء التركيبة لمصلحة الإنتاج لإنجاز الطلبية، وعلى العموم تقوم هذه المصلحة بما يلي:

- القيام ببحوث لتطوير المنتجات من حيث النوعية .
- تلبية حاجيات الزبون عن طريق تحضير النوعية المطلوبة .
- إعداد الصيغ المناسبة لكل نوع من الدهن .

6.الدائرة التجارية:

تلعب الدائرة التجارية دورا فعالا في الوحدة باعتبارها همزة الوصل التي تربط الوحدة بالعالم الخارجي (موردين، زبائن)، بالإضافة إلى المهام التي تقوم بها و التي من بينها:

- شراء المواد الأولية، تخزين، تسيير المخزون والبيع .
- مراقبة ودراسة تطور السوق وإعلام الدائرة الإنتاجية بذلك.

ولضمان السير الحسن والفعال لهذه الدائرة تم تقسيم هذه الدائرة إلى ثلاث مصالح وهي:

1.6 مصلحة الشراء والنقل:

تضم رئيس مصلحة وثلاث محاسبين ومبرمج نقل وسائقين، تجمع هذه المصلحة بين الشراء و النقل تتمثل مهمتها في تموين ورشات الإنتاج بالمواد الأولية من مواد تعبئة وتغليف وذلك تبعا للبرنامج السنوي للإنتاج لتجنب وقوع أي انقطاع في المواد أثناء العملية الإنتاجية، وتنقسم هذه المصلحة إلى فرعين :

- **فرع الشراء:**

تكمن مهمته فيما يلي :

- البحث عن الموردين المحليين واختيار الأفضل .
- تقديم طلب للمديرية في حالة الاستيراد من الخارج لاختيار الموردين المتناسبين والاهتمام بعمليات الشحن و الجمركة.
- استقبال برنامج الإنتاج وتحديد كل متطلباته .
- تسيير عملية الشراء، التخزين (إعداد مخطط التموين)
- **فرع المصاريف:**

بعد تحديد الكمية اللازمة من طرف فرع الشراء سيهتم هذا الفرع بما يلي:

- تحديد المصاريف الناتجة عن عملية الشراء و النقل .
- توفير وسائل النقل الضرورية بالاتفاق مع مؤسسات النقل .
- إيصال الطلبيات إلى الزبائن بناء على طلب مصلحة البيع .

2.6 مصلحة البيع .

يشرف عليها رئيس مصلحة يساعده رؤساء فروع بالإضافة إلى رئيس فرقة أمين المخزون وعمال تتمثل مهمتهم فيما يلي:

- تسويق المنتجات.

- تسيير المخزون النهائي.
- وهذا أدى إلى خلق فرعين تابعين لهذه المصلحة وهما:
- فرع التسويق :

يهتم في هذا الفرع بما يلي :

- الرد على طلبات الزبائن إما بتوفير الطلبية حالا، لو تقديم تاريخ التسليم بالتعاون مع مصلحة الإنتاج .
- إعداد جدول الطلبيات وتسليمه لمصلحة الإنتاج بهدف توفيره .
- القيام بدراسات السوق لتحليل وضعية الوحدة أمام المنافسة إن وجدت وكذا لمعرفة أنواع الدهون المطلوبة من طرف المستهلكين.
- تقسيم الزبائن إلى زبائن دائمين والذين تولي لهم الوحدة أهمية أكبر إضافة إلى زبائن يتعاملون مع الوحدة عن طريق المستهلكين.
- إعلام الزبائن بانتهاء الطلبية .

- **فرع تسيير المخزون النهائي :**

يقوم هذا الفرع بما يلي :

- توفير أماكن تخزين الضرورية لتخزين المنتوج النهائي .
- تسيير المخزون بإعداد بطاقات المخزون والجرد.
- إعداد فواتير البيع.
- توفير الظروف المناسبة لحماية المنتجات من التلف والضياع.
- مراقبة عمليات الشحن والنقل للمنتجات.
- التنسيق مع باقي الدوائر وخاصة دائرة النوعية والتطوير لتوفير خدمات ما بعد البيع.

3.6 مصلحة تسيير المخزون :

يشرف عليها فريق عمل مكون من رئيس المصلحة، رؤساء فروع، رؤساء فرق، أمناء مخازن وسائقين وعمال يختصون في:

- استقبال المواد الأولية ومواد التغليف.
- تسيير المواد الداخلة والخارجة من المخازن.

- التنسيق مع رؤساء الفروع وخاصة مصلحة الشراء والإنتاج والمحاسبة وذلك للتأكد من وصول المواد الأولية بالكمية والنوعية المطلوبة.
- المراقبة المستمرة والدائمة للمخازن لتجنب وقوع أي خطأ يكلف الوحدة.
- مسك دفاتر اليومية ومختلف السجلات كبطاقة المخزون، ميزان المراجعة...إلخ.

المبحث الثاني: مسار مهمة المراجعة الداخلية بالمؤسسة الوطنية للدهن ENAP

سنقوم من خلال المطلبين تقديم طريقة سير مهمة المراجعة الداخلية في المؤسسة الوطنية للدهن بالإضافة إلى العوائق التي تواجه المراجعين الداخليين بالمؤسسة عند أداء مهامهم

المطلب الأول: آليات تطبيق المراجعة الداخلية في المؤسسة الوطنية للدهن ENAP

سنقوم بعرض آليات تطبيق المراجعة الداخلية في المؤسسة.

أولاً: تنظيم خلية المراجعة الداخلية في المؤسسة الوطنية للدهن ENAP

تحتوي خلية المراجعة الداخلية في المؤسسة على:

- **رئيس الخلية:** وهو المدير العام (حالياً) والمكلف بالمسؤوليات التالية:

– إعداد البرامج السنوية بالمشاركة مع باقي أفراد الخلية ويصادق عليه.

– الأمر بمهمة المراجعة.

– إعلام وتبليغ المسؤولين بنتائج المراجعة الميدانية، واقتراح التوصيات والاقتراحات الضرورية.

– تحضير البرامج وعرضها على المديريات.

– الإشراف على سير المهام وإضافة بعض المعلومات الضرورية وإرسال التقارير للمديرية العامة.

- **المشرف:** هو نفسه رئيس الخلية والمدير العام

– مهمته الإشراف على عمل المراجعين.

– توزيع المهام على المراجعين

- **فريق من المراجعين:** ويتكون من أربع مراجعين داخليين مكلفين بالدراسات، بالإضافة إلى مختص إن تطلب الأمر وذلك عند مراجعة بعض الأنشطة خارج مجال تخصصهم غير المراجعة المالية والمحاسبية.

مكلفين بالمسؤوليات التالية:

- ضمان فعالية واحترام نظام الرقابة الداخلية.

- الإطلاع المستمر على طرق المراجعة بما في ذلك التعابير والتطور الحاصل في هذا المجال على المستوى الدولي.

- إعداد برنامج المراجعة بالمشاركة مع رئيس الخلية.

- السهر على حسن سير المهام وتقديم تقارير المراجعة في مواعيدها.

- تقييم إجراءات التسيير في الشركة.

- تقييم نظام الرقابة الداخلية.

- مراقبة التسجيلات المحاسبية والتحقق من الحسابات الختامية ومقارنتها بالقواعد المستعملة.

ثانياً: برنامج المراجعة في المؤسسة

تعده خلية المراجعة ويصادق رئيس الخلية (المدير العام) وهو برنامج سنوي قابل للتعديل في حالة حدوث طارئ.

يجب أن يتوفر هذا البرنامج[1] على ما يلي:

- تاريخ بداية ونهاية المهمة.

- ذكر الهياكل والدوائر محل المراجعة.

- موضوع المراجعة.

وتتم عملية المراجعة بالاعتماد على "رسالة المهمة"[2] التي تصادق من طرف المدير العام، وتحتوي رسالة المهمة على ما يلي:

[1] أنظر الملحق رقم 1.

[2] أنظر الملحق رقم 2.

- الهدف من المهمة.
- مكان المهمة.
- مدة المهمة.
- المكلفين بالمهمة

يتم إرسال رسالة المهمة إلى الجهة أو المصلحة التي ستتم فيها مهمة المراجعة الداخلية مدة قبل تاريخ بدء المراجعة أقلها أسبوع.

ثالثاً: تنفيذ المراجعة الداخلية في المؤسسة

يتم تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية من قبل المكلفين بها من خلال المراجعة التالية:

1 **عملية التنفيذ:** بعد القيام بتحديد برنامج المراجعة الداخلية تأتي مرحلة العمل الميداني للمهمة والتي من خلالها يقوم المكلفين بمهمة المراجعة الداخلية بجمع أدلة الإثبات، وتتمثل هذه الخطوة في ثلاث مراحل:

- **إجماع الافتتاح:** يقوم المكلفين بالمراجعة الداخلية بعقد اجتماع مع مسؤولي القسم الذي سيتم مراجعته من أجل التهيئة الميدانية لعملية المراجعة.
- **تقسيم المهام:** في هذه المرحلة يتم تقسيم الوظائف والمهام بين فريق المراجعة كل حسب مؤهلاته واختصاصه وذلك لضمان السير العادي لعملية المراجعة.
- **العمل الميداني:** بعد تقسيم المهام بين فريق المراجعة يقوم المراجعين بتنفيذ برنامج المراجعة من خلال:

- متابعة ما إذا تم العمل بملاحظات تقري المراجعة السابق.
- القيام بإجراء الاختبارات والمقارنات من أجل الكشف عن المشاكل والمخلفات.
- الحصول على الأدلة التي تؤيد وتثبت عملية ونتائج المراجعة.
- من صلاحيات المراجع الداخلي التدقيق في أشياء لم تكن مبرمجة عند ملاحظته لبعض المخالفات.

2 -التقرير عن مهمة المراجعة الداخلية:

يعتبر التقرير[1] الخطوة الأخيرة في إنجاز مهمة المراجعة الداخلية وتتمثل في المراحل التالية:

- **التقرير الأول:** عند الانتهاء 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 بأدلة 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 تقرير نهائي، ويتم إرساله للمدير 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.
- **متبعة التوصيات:** بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التوصيات الواجب القيام بها، حيث يقوم المدير العام بإرسال تقرير للجهة التي تمت مراجعتها من أجل القيام بالتصحيحات الواردة في التقرير، حيث يقوم المراجع بمتابعة مدى الالتزام بتصحيحها.

المطلب الثاني: العوائق التي تواجه عمل المراجعة الداخلية في المؤسسة الوطنية للدهن ENAP

يسعى المراجعون الداخليون في المؤسسة الوطنية للدهن لأداء مهامهم بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية، فالمؤسسة تتوفر على نظام معلومات جد متطور مما يسرع حركة المعلومات التي يحتاج إليها المراجع الداخلي بينه وبين المصلحة المعنية بعملية المراجعة، لكن هذا لا يمنعهم من مواجهة بعض الصعوبات والعراقيل التي قد تسبب في تشتت جهودهم والتقليل من فاعليتهم أثناء أدائهم، أو أنها تحول عن إمكانية بلوغهم للأهداف المرجوة من عملهم.

ومن هذه العراقيل نذكر:

[1] أنظر الملحق رقم 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 مجهوداً أكبر ويستغرق وقتاً أطول من أجل بلوغ ما يصبوا إليه من نتائج وأهداف.

- **ضعف نظام الرقابة الداخلية في بعض مصالح المؤسسة:**

تتميز بعض المصالح بنظام رقابة داخلية ضعيف، وبذلك يضطر المراجع الداخلي إلى توسيع نطاق المراجعة لتغطية النقص الموجود في نظام الرقابة الداخلية بهدف كشف أكبر قدر ممكن من الأخطاء، وهذا سيكون على حساب الوقت المتاح أمام المراجع الداخلي لإنجاز مهمته.

- **الاعتقادات السائدة بين الموظفين:**

إن الاعتقاد السائد عند بعض الموظفين داخل المؤسسة بأن المراجع الداخلي هو عبارة عن شرطي يقوم بعملية تفتيش من شأنه أن يجعل الجو العام الذي يؤدي فيه المراجع الداخلي مهامه غير ملائم، كما أن البعض الآخر يعتقد أن مهمة المراجع الداخلي تتمثل في نقل الأخطاء المرتكبة إلى المسؤولين من أجل معاقبة الجهة المتسببة في الخطأ وهذا ما يدفع الموظفين إلى عدم تزويد المراجعين الداخليين بالمعلومات والأدلة الكافية.

المبحث الثالث: استقصاء حول مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسة الوطنية للدهن ENAP

من خلال هذا المبحث سنقوم بإعداد قائمة استقصاء حول مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات بالمؤسسة الوطنية للدهن ENAP وذلك من خلال مطلبين :

المطلب الأول: تقييم المراجعة الداخلية بالمؤسسة الوطنية للدهن ENAP

لمعرفة الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسة الوطنية للدهن، كان لابد لنا أولاً من تقييم المراجعة الداخلية بالمؤسسة واستخراج نقاط القوة والضعف، ومن أجل ذلك قمنا بإعداد قائمة استقصاء.

جدول رقم (3-2): استقصاء حول المراجعة الداخلية في المؤسسة الوطنية للدهن

	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
01	**تساهم استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي في تنظيم المؤسسة الوطنية للدهن من خلال**			
أ	استقلال المراجع الداخلي عند أداء وظيفته من خلال تحديد نطاق أو بمجال عمله و تدخله	X		
ب	ابتعاد المراجع الداخلي عن التحيز و تجنبه لتعارض المصالح	X		
ج	نزاهة و موضوعية المراجع الداخلي عند إجراءات الفحص	X		
02	**تساهم كفاءة المراجع الداخلي في حوكمة الشركات من خلال:**			
أ	توفر المراجعين الداخليين على تكوين ومستوى تعليمي جيد، ومعرفة ودراية مقبولة عن معايير الراجعة الدولية، القوانين والتعليمات الصادرة عن الجهات المتخصصة في المجال	X		
ب	توفر المراجعين الداخليين على خبرة مهنية ومعرفة و دراية بعمليات و إجراءات المؤسسة	X		
ج	إجراء دورات تدريبية للمراجعين الداخليين بصفة مستمرة	X		
03	**تقوم إدارة المراجعة الداخلية بدور فعال في إدارة المخاطر من خلال:**			
أ	تحديد وتقويم المجالات التي تكون عرضة للمخاطر داخل المؤسسة	X		
ب	تحديد المخاطر المالية التي تتعرض لها المؤسسة	X		
04	**تعمل إدارة المراجعة الداخلية على التحقق من نظام الرقابة الداخلية من خلال:**			
أ	عمليات تقويم دورية	X		
ب	تحديد نقاط الضعف لنظام الرقابة	X		
ج	تطوير نظم الرقابة بما يواكب التطور الحاصل في عمليات وأنشطة المؤسسة	X		

من خلال الاستقصاء الذي قمنا به استخلصنا ما يلي:

فيما يخص استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي في المؤسسة الوطنية للدهن كانت كل الإجابات بنعم، مما يدل على أن وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة تتمتع بالاستقلالية، وهو ما يتوافق مع المعيار الدولي رقم 1100 معيار الاستقلالية بالنسبة لأنشطة التدقيق الداخلي والموضوعية في أداء هذه الأنشطة، والموضوعية في إبداء الرأي النهائي للمدققين الداخليين.

أما فيما يخص كفاءة المرجع الداخلي في المؤسسة الوطنية للدهن فكل الإجابات كانت بنعم كذلك فهذا إن دل على شيء فإنه يدل على أن المؤسسة تختار المراجعين الداخليين بعناية شديدة من حيث المستوى العلمي والتدريب المهني، كما أن المراجعين الداخليين بالمؤسسة يجرون دورات تدريبية وتربصات بصفة مستمرة في مجال المراجعة الداخلية وهو ما يعزز إكتسابهم للمفاهيم والقواعد الخاصة بوظيفة المراجعة الداخليين، وهذا يتوافق مع المعيار الدولي رقم 1200 معيار الكفاءة وبذل العناية المهنية.

وفيما يخص دور إدارة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر والتحقق من نظام الرقابة الداخلية فكانت جميع الإجابات المتعلقة بها بنعم وهذا يتوافق مع معايير الأداء الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين، معيار إدارة نشاط المراجعة الداخلية، ومعيار طبيعة العمل الذي ينص على أنه ينبغي أن يقوم نشاط المراجعة الداخلية بتقييم والمساهمة في تحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة باستخدام مدخل منهجي ومنظم.

المطلب الثاني: إسهامات المراجعة الداخلية في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات

من خلال الاستقصاء الذي قمنا به سابقاً، وعند تقييمنا للمراجعة الداخلية بالمؤسسة الوطنية للدهن إتضح لنا بأن وظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسة تتوفر على موارد كافية وهو ما يضمن نجاح وإستمرارية هذه الوظيفة، كما تساهم كفاءة المراجع الداخلي بالمؤسسة ومهارته المهنية على التأكد من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية، كما تقوم إدارة المراجعة الداخلية بدور فعال في إدارة المخاطر، وهذا يعتبر كخطوة أولى لتجسيد مبادئ حوكمة الشركات من خلال توفير أهم متطلباتها.

ولمعرفة مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة بالمؤسسة الوطنية للدهن قمنا بإعداد الاستقصاء التالي:

جدول رقم (3-3): استقصاء حول إسهامات المراجعة الداخلية في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات بالمؤسسة الوطنية للدهن ENAP

	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
01	**تعمل المراجعة الداخلية على ضمان حق المساهمين من خلال:**			
أ	تعيينهم في المجلس	X		
ب	إطلاعهم على القوائم المالية للمؤسسة في الوقت الذي يحتاجونه	X		
ج	إطلاعهم على تقارير المراجع الداخلي	X		
02	**تعمل الشركة على تحقيق المعاملة المتكافئة للمساهمين من خلال:**			
أ	المعاملة العادلة لجميع المساهمين حسب حصة أسهمهم	X		
ب	حماية أقلية المساهمين	X		
03	**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 بالمؤسسة	X		
ب	الإفصاح عن الوضع المالي الحقيقي لجميع المساهمين	X		
ج	توفير المعلومات اللازمة لجميع الأطراف في الوقت المناسب	X		
د	الإفصاح عن المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية المتعارف عليها	X		
04	**تعمل المراجعة الداخلية على مساعدة مجلس الإدارة من خلال:**			
أ	مراجعة عمليات المؤسسة	X		
ب	العمل على تقديم إرشادات لمجلس الإدارة	X		
ج	التأكد من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية	X		
05	**تساهم المراجعة الداخلية في العمل على:**			

أ	تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح وضمان الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم	X		
ب	إيجاد وتوفير آليات لمشاركة أصحاب المصالح في تحسين مستويات الأداء للمؤسسة من خلال تزويدهم بالمعلومات اللازمة	X		
06	**تقوم المؤسسة بتفعيل حوكمة الشركات من خلال:**			
أ	تطبيق القوانين والتشريعات الخاصة بحوكمة الشركات المحلية (ميثاق الحكم الراشد 2009) والدولية	X		

من خلال الاستقصاء الذي قمنا به استنتجنا ميلي:

فيما يخص ضمان حقوق المساهمين كانت جميع الإجابات بنعم مما يدل على حرص المؤسسة على ضمان حماية حقوق المساهمين.

أما فيما يخص المعاملة المتكافئة للمساهمين فكانت جميع الإجابات بنعم كذلك مما يدل على حرص المؤسسة على تطبيق هذا المبدأ.

فيما يخص مبدأ الإفصاح والشفافية كل الإجابات كانت بنعم، وهذا يدل على الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية على ضمان العدالة في الإفصاح عن القوائم المالية.

وفيما يخص مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة فكانت جميع الإجابات 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 بالمؤسسة.

أما فيما يخص دور أصحاب المصالح، فإن الإجابة بنعم تأكد على مدى مساهمة المراجعة الداخلية في احترام حقوق أصحاب المصالح وضمان الحصول على تعويضات في حالة إنتهاك حقوقهم، كما تعمل على توفير آليات لمشاركتهم في تحسين مستويات الأداء للمؤسسة من خلال تزويدهم بالمعلومات اللازمة.

أما فيما يخص قيام المؤسسة بتفعيل حوكمة الشركات من خلال تطبيق القوانين والتشريعات الخاصة بحوكمة الشركات المحلية (ميثاق الحكم الراشد 2009) والدولية، كانت الإجابة بنعم.

لكن من خلال دراستنا التطبيقية والاستقصاء الذي قمنا به، لاحظنا أن مفهوم حوكمة الشركات لازال لم يلقى الانتشار الواسع، فقد تلقينا العديد من الأسئلة حول معنى كلمة حوكمة ومفهوم حوكمة الشركات من قبل الموظفين في المؤسسة، وذلك رغم ما يحمله من مزايا وإيجابيات تعود على الشركات التي تسعى لتطبيقه في قطاع الأعمال الجزائري، ونظراً لتصنيف الجزائر في مراتب متقدمة في قضايا الفساد وضعف المناخ الاستثماري، بالإضافة إلى ضعف الشفافية والإفصاح المحاسبي من طرف الشركات الجزائرية، وعدم التزامها بنشر وضعيتها المالية بشكل دوري مما أدى إلى فقدان الثقة من طرف المتعاملين سواء المحليين أو الأجانب الذين لهم دور كبير في تنمية الاقتصاد.

أما بالنسبة لميثاق الحكم الراشد والذي يندرج ضمن سياق القوانين والنصوص التنظيمية في الجزائر، التي تعتبر من أهم المعوقات ليس من حيث قلتها ولكن من حيث كثرتها وعدم تطبيقها، وميثاق الحكم الراشد في نظر المؤسسات الجزائرية يجعلها مقيدة بقيود صارمة لدرجة عرقلة نشاطها، ولكن العكس وهو ما نص عليه الميثاق فيما يلي: «إن الغاية المرجوة من تنفيذ مبادئ هذا الميثاق ليس هي أن تجعل من المؤسسة منغلقة على نفسها، أو مقيدة بقيود صارمة لدرجة عرقلة نشاطها، بل العكس فهو يمنحها أدوات تساعدها على تحرير تسييرها عن طريق توفير أقصى قدر من الأمن».

وبصفة عامة يتضح لنا من خلال دراستنا التطبيقية والاستقصاء الذي قمنا به، أن المؤسسة الوطنية للدهن تسعى إلى تحقيق مبادئ حوكمة الشركات، كونها الطريقة المثلى التي يتم بواسطتها إدارة المؤسسة والتحكم في أعمالها، بغية تحقيق مصالحها، وضمان حقوق كافة الأطراف ذوي العلاقة والمستفيدين من نشأة المؤسسة ونموها، فرغم تعدد الآليات التي تتطلبها حوكمة الشركات لتطبيق أسسه ومبادئه، إلاّ أن المراجعة الداخلية فيها تحظى بإهتمام كبير يشغل الحيز الأكبر من الإجراءات والأساليب المختلفة لتطبيقه في المؤسسة، فالمراجعة الداخلية بالمؤسسة من خلال توفرها على الموارد الكافية عملت على تفعيل مبادئ حكومة الشركات، وكما ذكرنا سابقا وعلى الرغم من أن مفهوم حكومة الشركات غير معروف لدى المراجعين الداخليين إلا أنهم تمكنوا من خلال إجتهادهم في أداء مهامهم وتطبيقهم لمعايير المرجعية الداخلية من تحقيق مبادئ الحكومة.

كما استطاعت المؤسسة من خلال تطبيقها للقوانين والتشريعات الخاصة لحكومة الشركات وحققت بذلك ما يلي:

- بالنسبة لأصحاب المصالح، إطمئناهم على الوضعية المالية للمؤسسة، وبذلك اطمئنان الدائنون على إمكانية المؤسسة على سداد ديونهم، واطمئنان العمال والموظفين على مقدرة المؤسسة على البقاء

والاستمرارية وشعورهم بالعدالة، وبأن جهودهم المبذولة تؤخذ بعين الاعتبار مما يدفع بهم إلى الرفع من أدائهم، واستثمار المؤسسة لقدراتهم وإمكانياتهم.

- بالنسبة للإدارة، تمكنت من تحسن العلاقة ما بين المديرين والعاملين، وتطويرها من خلال تقرب المديرين بالمؤسسة الوطنية للدهن إلى العاملين للتعرف على مشاكلهم والصعوبات التي تواجههم في العمل كمساعد المديرين على الإدارة السليمة للمؤسسة وتعظيم الأرباح لها.

ونتيجة لتطبيق المؤسسة الوطنية للدهن لمبادئ حوكمة الشركات اعتبرت خارج دائرة الفساد المنتشر في معظم المؤسسات الجزائرية، ونظراً لالتزامها بالإفصاح والشفافية ونشر وضعيتها المالية بشكل دوري أكسبتها ثقة المتعاملين المحليين والأجانب، واستطاعت بذلك أن تفرض مكانتها في السوق الوطنية ودخول المنافسة العالمية.

خلاصة:

من خلال دراستنا التطبيقية في المؤسسة الوطنية للدهن ساعدتنا على التعرف على كيفية القيام بمهمة المراجعة الداخلية، كما توصلنا إلى أن المؤسسة استطاعت من خلال الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية واستخدامها كآلية لتفعيل وتطبيق مبادئ الحوكمة من تحسين وتطوير أدائها، فهي تسعى دائماً إلى تبني أنظمة رقابية تساعدها في تحقيق أهدافها.

كان للمراجعة الداخلية بالمؤسسة دوراً كبيراً في تطبيق حوكمة الشركات، وهذا ما تعرفنا عليه من خلال الاستقصاء الذي قمنا به، حيث توصلنا إلى أن:

- المراجعة الداخلية في المؤسسة تتوفر على موارد كافية وهو ما يضمن نجاح واستمرارية هذه الوظيفة.

- مدى مساهمة المراجع الداخلي في تطبيق مبادئ الحوكمة، فاستقلاليته 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، كما أن كفاءته ومهارته المهنية تساهمان في حوكمة الشركات.

- تقوم إدارة المراجعة الداخلية بدور فعال في إدارة المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة كما تعل على مساعدة مجلس الإدارة من خلال تقديم الإرشادات والتأكد من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية والعمل على تطويره.

- مفهوم حوكمة الشركات لازال لم يلقى الانتشار الواسع بين العاملين بالمؤسسة، رغم ما يحمله من مزايا وإيجابيات تعود على الشركات التي تسعى لتطبيقه.

الخاتمة

الخاتمة:

تمثل حوكمة الشركات الوسيلة الرشيدة التي جاءت لتؤكد أهمية استخدام التطبيقات المثلى لممارسة الرقابة والإشراف الفعال على الشركات، فهي تمثل الممارسات والإجراءات السليمة لإدارة الشركات، حيث تعمل بموجب مبادئ ومعايير تحكمها، تهدف من خلالها إلى الحد من تعارض المصالح بين المساهمين وأصحاب المصالح وكل من له علاقة مع الشركة، ولتحقيق هذا الهدف تسعى إدارة المراجعة الداخلية من خلال موقعها المتميز في الشركة إلى تقييم المخاطر باعتبارها أحد أهم آليات الرقابة، كما تعمل على تقديم الإرشادات التي يحتاجها مجلس الإدارة لحماية حقوق المساهمين أصحاب المصالح في الشركة.

وفي هذا الإطار سعينا من خلال دراستنا الإحاطة أكثر بمفهوم "حوكمة الشركات" والتركيز على آليات تطبيقها من خلال "المراجعة الداخلية"، والمساهمة التي تقدمها في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات إذا تمت هذه الوظيفة وفق المعايير الواجب العمل بها، وفي هذا المجال قمنا بهذه الدراسة تحت عنوان "المراجعة الداخلية كآلية لتحقيق مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية"، كمحاولة للإجابة على الإشكالية المطروحة والتي تدور حول: "كيف يمكن للمراجعة الداخلية المساهمة في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسة الاقتصادية؟"، وذلك انطلاقاً من الفصول الثلاثة التي تضمنتها المذكرة، والتي حاولنا من خلالها الإجابة على الفرضيات التي تم اقتراحها في بداية البحث.

نتائج إختبار الفرضيات:

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

- **الفرضية الأولى:** تعمل المراجعة الداخلية على ضمان العدالة والشفافية والإفصاح عن القوائم المالية حيث أنها تسعى إلى وصول المعلومات الواردة في التقارير المالية إلى كافة المساهمين والإفصاح عن الوضع المالي الحقيقي لهم.

- **الفرضية الثانية:** تحتل حوكمة الشركات أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسات، حيث أنها تمنحها مختلف القواعد والمبادئ التي تسمح بإدارة شؤونها ومراقبتها من أجل تحقيق الأهداف المسطرة، محققة وهذا ما توصلنا إليه من خلال الدراسة النظرية للفصل الأول وقمنا بإعطاء تعريف لحوكمة الشركات على أنها النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة، ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية، والنزاهة والشفافية.

– **الفرضية الثالثة:** تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة داخل الشركة وتمثل أحد عناصر الرقابة الداخلية، حيث أن هذه الأخيرة تعتبر الأساس الذي يرتكز عليه المراجع الداخلي عند القيام بإعداد برنامجه، حيث أن المراجعة الداخلية تقوم بالتأكد من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

– **الفرضية الرابعة:** تقوم المراجعة الداخلية بالرقابة على العمليات المالية والإدارية، كما تقوم بدور فعال في إدارة المخاطر عن طريق تحديد وتقويم المجالات التي تكون عرضة للمخاطر داخل الشركة، كما تقوم بتحديد نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية مما يساهم في تطبيق حوكمة الشركات، وبالتالي الحكم على صحة الفرضية.

– **الفرضية الخامسة:** تسعى المراجعة الداخلية إلى مساعدة مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح في شركة فهي تعمل على تقديم الإرشادات لمجلس الإدارة وإيجاد آليات لمشاركة أصحاب المصالح في تحسين مستويات الأداء للمؤسسة من خلال تزويدهم بالمعلومات اللازمة.

– **الفرضية السادسة:** أما فيما يخص هذه الفرضية، والمتمثلة في قيام المؤسسة الوطنية للدهن بتطبيق حوكمة الشركات عن طريق وضع خلية خاصة بالمراجعة الداخلية تسهر على رقابة أعمال المؤسسة المالية والإدارية، فرضية محققة، وهذا نظراً للدور الكبير الذي تقوم به لتحقيق مبادئ حوكمة الشركات، وذلك لتوفرها على موارد كافية يضمن إستمراريتها، كما تساهم كفاءة المراجع الداخلي ومهارته المهنية على التأكد من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية، وتقويم المخاطر التي تواجه المؤسسة،وهذا ما يعتبر خطوة أولى لتجسيد مبادئ حوكمة الشركات.

نتائج الدراسة:

من خلال الجانب النظري والتطبيقي لموضوع الدارسة، توصلنا إلى النتائج التالية:

- ظهرت حوكمة الشركات نتيجة الفصل بين الملكية والإدارة.
- تعرف حوكمة الشركات على أنها النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة من أجل تحقيق أهدافها.
- ترتكز مبادئ حوكمة الشركات على إيجاد حل للمشاكل التي تواجه المؤسسات، كالمشاكل المالية، وفقدان الثقة بين المساهمين وأصحاب المصالح حول مدى مصداقية التقارير المالية، حيث تهدف إلى تحقيق العدالة وتنظيم العلاقة بين مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح، من خلال تنفيذ وسائل الرقابة واعتماد الإفصاح والشفافية.

- يتوقف دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات على ضرورة العمل المشترك بين المراجعين الداخليين والأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات على كيفية جعل المراجعة الداخلية نشاطاً يضيف قيمة للشركة، ويحمي حقوقهم ومصالحهم.
- تقوم بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية علاقة تعاونية من أجل تحقيق مبادئ الحوكمة، باعتبار لجنة المراجعة الأداة الرقابية الأساسية لمجلس الإدارة، التي تهدف إلى التأكد من تحقيق أهداف الشركة وحماية مصالح المساهمين والمستثمرين بكفاءة عالية وتكلفة معقولة.
- المراجعة الداخلية تساهم في تحقيق مستوى كاف من الإفصاح من خلال ضمان العدالة في وصول المعلومات الواردة في التقارير أو أية معلومات إضافية إلى المساهمين وأصحاب المصالح، كما تساهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، وبهذا تكون قد ساهمت في تطبيق حوكمة الشركات.

الاقتراحات:

- ضرورة تعميم المفاهيم والمبادئ الخاصة بحوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية لما يحمله من مزايا وإيجابيات تعود على الشركات.
- ضرورة إدخال موضوع حوكمة المؤسسات ضمن المناهج الدراسية للتعليم العالي، لأقسام المحاسبة والمراجعة والعلوم المالية في الجامعات الجزائرية.
- تركيز الاهتمام بعلاقة مهمة المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات ودعمها بدراسات تطبيقية واستخراج نقاط القوة والضعف لكل منهما.
- إصدار قوانين وتشريعات تلزم المؤسسات الجزائرية على إنشاء لجان للمراجعة لتدعيم إستقلالية المراجعين الداخليين أثناء تأديتهم لأعمالهم.
- إستحداث معاهد متخصصة في المراجعة الداخلية بالجزائر، لتدريب وتأهيل المراجعين الداخليين، وتطوير مهاراتهم.
- التأكد من مدى كفاءة المراجع الداخلي وعنايته المهنية وتأثيره في مدى نجاح مهمة المراجعة الداخلية.
- يتطلب من المؤسسات الجزائرية على وجه العموم، والمؤسسة الوطنية للدهن على وجه الخصوص التعريف والشرح الكافي لمبادئ ومقومات حوكمة الشركات وأهميتها في الرفع من أداء المؤسسة وحماية حقوق أصحاب المصالح بها من خلال عقد دورات تدريبية بصفة مستمرة.

آفاق البحث:

إن دراستنا لهذا الموضوع أظهرت لنا إمكانية مواصلة البحث فيه من جوانب أخرى تستحق البحث والدراسة، وباعتبار الجزائر مازالت في بداياتها الأولى فيما يخص تطبيق حوكمة الشركات، وتوفير البيئة اللازمة لها، لذا نقترح بعض المواضيع لمعالجتها وهي:

- واقع حوكمة الشركات في الجزائر ودورها في مكافحة الفساد المالي والإداري.
- دور لجان المراجعة في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

المراجع باللغة العربية:

1. أحمد خضر، **الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات**، دار الفكر الجامعي، مصر، 2012.
2. أحمد حلمي الجيلاني، **الحوكمة في الشركات**، دار الإعصار، الأردن، 2015.
3. أحمد حلمي جمعة، **مدخل إلى التدقيق والتأكيد**، دار الصفاء للنشر، الأردن، 2009.
4. أحمد حلمي جمعة، **الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد الداخلي الحكومي**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
5. أسامة عزمي سلام وشيتيري نوري موسى، **إدارة المخاطر والتأمين**، دار حامد، الأردن، 2007.
6. إبراهيم سيد أحمد، **حوكمة الشركات ومسؤولية الشركات عبر الوطنية وغسيل الأموال**، الدار الجامعية، مصر، 2010.
7. ادريس عبد السلام اشتيوي، **المراجعة معايير وإجراءات**، الدار الجماهرية، مصر، 1990.
8. ادريس عبد الله اشتيوي، **المراجعة ومعايير وإجراءات**، دار النهضة العربية، بيروت، 1996.
9. جورج دانيال غالي، **تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، الدار الجامعية، مصر، 2003.
10. حامد طلبة محمد أبو هيبة، **أصول المراجعة**، زمزم للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
11. حسين أحمد دحدوح، **مراجعة الحسابات المقدمة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
12. خالد أمن عبد الله، **علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية**، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.
13. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.
14. خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.
15. رضا خلاص، **مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة**، دار الهومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2003.
16. شحاتة السيد شحاتة، **معايير المراجعة الداخلية**، دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقاً لأحداث المعايير الدولية والأمريكية، **دار التعليم الجامعي**، مصر، 2014.
17. صالح رجب حماد، **أثر المخاطر المستقبلية على البيئة الرقابية والتدقيق الداخلي**.
18. طواهر محمد التوهامي وصديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.

19. طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات قطاع عام وخاص ومصارف «المبادئ والتجارب والمتطلبات»**، الدرا الجامعية، مصر، 2007.

20. طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات «مفاهيم، المبادئ، التجارب» تطبيقات الحوكمة في المصارف**، الدار الجامعية، مصر 2005.

21. محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، الدار الجامعية، مصر، 2006.

22. محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين**، الدار الجامعية، 2008، مصر.

23. محمد عبد حافظ، **حوكمة القوى العاملة**، دار الفجر، مصر 2011.

24. محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.

25. محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.

26. مصطفى صالح سلامة، **مفاهيم في الرقابة الداخلية والمالية**، دار البداية، الأردن، 2000.

27. محمد راتب عبد ربه، **المراجعة الداخلية**، الجنادرية للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.

28. نوري موسى الشيقيري أبراهيم وآخرون، دار المخاطر، الأردن، 2012.

29. نادر شعبان السواح، **المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني**، الدار الجامعية، مصر، 2006.

30. هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر، الأردن، 2014.

31. وليد ناجي الخيالي، **حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح وفي المعلومات المحاسبية**، مركز الكتاب الأكاديمي، الأردن، 2015.

32. يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، الوراقة للنشر، الأردن، 2004.

33. يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، الوراقة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.

المذكرات:

34. أحلام أوبادي، **دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة المؤسسات وأثرها على الفساد المالي والإداري**، مذكرة لنيل شهادة ماستر، لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص مالية التأمينات وتسيير المخاطر، جامعة أم البواقي، 2014.

35. دلال العابدي، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية**، رسالة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد حيصر، بسكرة 2015.

36. سفيان علوان، **دور التدقيق الداخلي في تجسيد الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المحاسبية والمالية، تخصص محاسبية وتدقيق، جامعة أم البواقي الجزائر، 2017، 2018.

37. شعبان لطفي، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين سير المؤسسة**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيستير في العلوم الاقتصادية، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2003.

38. عمر علي عبد الصمد، **دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات**، دراسة ميدانية مذكرة ماجستير، تخصص مالية محاسبية، جامعة المدية، 2009.

39. فكري عبد الغني محمد جودة، **مدى تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية في المصارف الفلسطينية وفقاً لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية**، مذكرة نيل شهادة الماجيستير، كلية التجارة، قسم إدارة أعمال الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.

40. كاروس أحمد، **تصميم إدارة المراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير للعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010.

41. هيا مروان إبراهيم لظن، **مدى فعالية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO**، مذكرة استكمالاً لنيل درجة الماجستير، تخصص محاسبية والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2016.

ملتقيات ومؤتمرات:

42. حسين يرقي وعمر علي عبد الصمد، **واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها**، ورقة علمية ضمن فعالية الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 25-26 نوفمبر 2013.

43. صالح رجب حماد، **أثر المخاطر التشغيلية على البيئة الرقابية والتدقيق الداخلي**، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الدولي السابع حول إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة، جامعة الزيتونة، الأردن 2007، ص ص، 5، 7.

قوانين وتشريعات:

44. ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر 2009 ص 24.

المجلات:

45. رشا حمادة، **دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، 2010.

46. عبد الناصر محمد السيد درويش، **دور الإفصاح المحاسبي في التطبيق الفعال في حوكمة الشركات** – دراسة ميدانية – مجلة الدراسات المالية والتجارة، كلية التجارة ببني يوسف، العدد 2، جانفي 2003.

47. عوض بن سلامة الرحيلي، **لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، مجلد 22، العدد 08.

48. يزيد صالحي عبد الله مايو، **واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائر**، مجلة المؤسسات الجزائرية العدد 09، 2016.

المراجع باللغة الأجنبية:

Les sites:

49. http://www.oedc.org

الملاحق

الملحق رقم: 01

Unité auditée	Période de la mission	Auditeur intervenant	Responsable de mission	Date de remise du rapport	Cycle et/ou thème audité
UP LAKHDARIA	14 et 15/02/2018			22/02/2018	• Le suivi des recommandations de l'audit précédent. • L'application des orientations de la Direction Générale (CCE). • Le contrôle de la prise en charge des retours clients La vérification des couts d'entrée MP et EMB, cohérence des mouvements dans les fiches de stock.
UP ORAN	05 et 06/02/2018			14/02/2018	• Suivi des recommandations de l'audit précédent. • Investissement : contrôle du fichier des immobilisations. • Hygiène et sécurité. • Contrôle de la balance comptable et échantillons d'écriture comptable (pièces justificatives). • Vérification des orientations de la direction générale.
UP CHERAGA	06 et 07/03/2018			15/03/2018	• Suivi des recommandations de l'audit précédent. • Investissements : contrôle de l'inventaire des immobilisations. • Ressources humaines : Contrôle des livres légaux et heures supplémentaires • Contrôle de la balance comptable et d'échantillons d'écritures (pièces justificatives).
UP SIG	07 et 08/02/2018			14/02/2018	• Suivi des recommandations de l'audit précédent. • Contrôle de l'application de la procédure de passation des marchés. • Investissement : contrôle du fichier des immobilisations. • Contrôle de la balance comptable et échantillons d'écriture comptable (pièces justificatives). • Vérification des orientations de la direction générale.
UC ALGER	23/01/2018			29/01/2018	• La vérification de l'état des créances en contentieux.

الملحق رقم: 02

المؤسسة الوطنية للدهن
ENTREPRISE NATIONALE DES PEINTURES
NATIONAL COMPANY OF PAINTS

Cellule Audit *Lakhdaria : le 23/06/2019*

Réf. N° ..... / DG/CA/ 2019

LETTRE DE MISSION
N° 03/ 2019

1. ***Objet :*** *Cette mission d'audit a pour objet de :*
   - *Suivi des recommandations de l'audit précédent.*
   - *Livres comptables/contrôle de la balance comptable et échantillons d'écritures (pièces justificatives).*
   - *Ressources humaines : livres para comptables (livres légaux/gestion de la paie).*
   - *Contrôle de l'application de la procédure de passation des marchés.*
   - *Dossier de réforme.*
2. ***Lieu de mission :*** *Unité de production de SIG.*
3. ***Date de la mission :*** *le 03 et 04/04/2019.*
4. ***Personnes concernées :***
   - *Le directeur d'unité.*
   - *Le chef département administration et finances.*
   - *Le chef département technique.*
   - *Le chef de service sécurité.*
5. ***Les intervenants :***
   - *Mr xxxxxxxxxxx.*
   - *Mr xxxxxxxxxxx.*
   - *Mr xxxxxxxxxx.*
6. ***Destination du rapport d'audit :***
   - *Direction Générale.*
   - *Cellule Audit.*

Cette lettre de mission est établie et approuvée le 02/04/2019.

LE DIRECTEUR GENERAL

EPE.ENAP.SPA
Siège social: BP 78 Route Nationale N°5,10002 Lakhdaria, Bouira.
Tél: +213 (0) 26 70 46 52 à 58 / Fax: +213 (0) 26 70 46 39
Email: peintures@enapdz.dz / Site web: www.enap.dz

ENTREPRISE CERTIFIEE ISO 9001

الملحق رقم: 03

المؤسسة الوطنية للدهن
ENTREPRISE NATIONALE DES PEINTURES
NATIONAL COMPANY OF PAINTS

DIRECTION AUDIT

RAPPORT D'AUDIT
UP.Sig N° 02/2019

Avril 2019

EPE.ENAP.SPA
Siège social: BP 78 Route Nationale N°5,10002 Lakhdaria, Bouira.
Tél: +213 (0) 26 70 46 52 à 58 / Fax: +213 (0) 26 70 46 39
Email: peintures@enapdz.dz / Site web: www.enap.dz

I. Objet et nature de la mission :

Les Intervenants :

Les Personnes rencontrées :

II. Les Opérations examinées :

III. Les recommandations :

IV. Conclusion :