وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية المحاسبية

تخصص التدقيق و مراقبة التسيير

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : المالية و المحاسبة التخصص : التدقيق و مراقبة التسيير

دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات

دراسة حالة مؤسسة بيع و توزيع مواد البناء- EDIMCO -

مقدمة من طرف الطالبة :

بربع أمال

تحت إشراف الاستاذة:

بن زازة منصورية

أعضاء اللجنة المناقشة :

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	برجي شهرزاد	أستاذة محاضرة"ب"	جامعة مستغانم
مقررا	بن زازة منصورية	أستاذة محاضرة"ب"	جامعة مستغانم
مناقشا	بلهادف رحمة	أستاذة محاضرة"ب"	جامعة مستغانم

السنة الجامعية : 2019/2018

شكر و تقدير

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

طيبا مباركا.

أتقدم بالشكر الجزيل الى الاستاذة المشرفة بن زازة منصورية على ما قدمته لي من نصائح و توجيهات، و على تواضعها و صبرها و حرصها على اتمام وإخراج هذا العمل العلمي.

وكل اساتذتي ودكاترة فرع المالية و المحاسبة .

كما أتقدم بالشكر الى السادة إطارات مكتب المراجعة الداخلية و محاسبة و التدقيق لفرع بيع وتوزيع مواد البناء مستغانم "سيدي العجال"، الذين ساعدوني على اتمام الجانب التطبيقي.

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

أمال

الاهداء

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى أغلى إنسان في الوجود إلى قرة عني و الشمعة التي احترقت لتضيء طريقي الى النسمة التي تنعش أنفاسي كلما تملكني الاحساس باليأس الى من أقف منحنية طالبة رضاها

الى أمي الحنون

الى من علمني معنى التحدي و الصمود الى معلمي الامثل

وقدوتي الحسنة الى أجمل ما أملك في الوجود

أبي العزيز

إلى اخوتي: ملاك، ياسر حفظهم الله

الى جدتي وجدي وكل عائلة

إلى كل زملائي بكلية

وبخصوص: مولاي، ربيعة، شفيقة، أسماء، حنان

و الى كل من يعرفني من قريب أو بعيد

أمال

فهرس المحتويات

الشكر	
الاهداء	
الفهرس	
قائمة الاشكال	
قائمة الجداول	
قائمة المختصرات و الملاحق	
مقدمة عامة	أ-ث
الفصل الأول: الاطار النظري للمراجعة الداخلية	24-5
تمهيد	5
المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية	6
المطلب الأول: نشأة المراجعة الداخلية	6
المطلب الثاني: تعريف المراجعة الداخليةو خصائصها	7
المطلب الثالث: أهداف وأهمية المراجعة الداخلية	9
المطلب الرابع: وظائف مهمة المراجعة الداخلية	10
المبحث الثاني: الاجراءات العملية لتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية	11
المطلب الأول: خطوات تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية	11
المطلب الثاني: تقنيات المراجعة الداخلية	16
المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية	19
خلاصة الفصل	24
الفصل الثاني: الاطار العام لحوكمة الشركات	48-25
تمهيد	25
المبحث الأول: مفاهيم وضوابط حوكمة الشركات	26
المطلب الأول: نشأة حوكمة الشركات	26
المطلب الثاني: مفهوم حوكمة الشركات	27
المطلب الثالث: أهمية و أهداف حوكمة الشركات	31
المطلب الرابع: أسس و مبادئ حوكمة الشركات	34
المبحث الثاني: علاقة المراجعة الداخلية بحوكمة الشركات	-38
المطلب الأول: دور المراجعة الداخلية في تقييم الرقابة الداخلية	38

المطلب الثاني: دور المراجعة الداخلية في تعظيم قيمة الاطراف المستفيدة من حوكمة الشركات	43
المطلب الثالث: إطار المقترح لتطوير فعالية المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات	44
خلاصة الفصل	48
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة توزيع وبيع مواد البناء'EDIMCO"	62-49
تمهيد	49
المبحث الأول: عموميات حول مؤسسة توزيع وبيع مواد البناء"EDIMCO"	50
المطلب الأول: التعريف بمؤسسة توزيع وبيع مواد البناء"EDIMCO"	50
المطلب الثاني: مهام و أهداف مؤسسة وطنية لتوزيع وبيع مواد البناء"EDIMCO"	50
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع وبناء مواد بناء"EDIMCO"	53
المبحث الثالث: آليات المراجعة الداخلية	54
المطلب الأول: سير عملية المراجعة الداخلية في مصلحة المالية والمحاسبة	55
المطلب الثاني: دراسة القوائم المالية في المؤسسة(الميزانية)	57
خلاصة الفصل	63
خاتمة العامة	67 -64
قائمة المراجع	70-67
الملاحق	
الملخص	

قائمة الأشكال:

رقم	عنوان	الصفحة
(1-2)	خصائص حوكمة الشركات	30
(2-2)	أهمية حوكمة الشركات	33
(3-2)	مبادئ حوكمة الشركات	36
(4-2)	نظام الرقابة الداخلية	41
(1-3)	الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع وبيع مواد البناء EDIMCO	52

قائمة الجداول:

رقم	عنوان	الصفحة
1	الأصول غير الجارية	58
2	مخزونات و عناصر قيد الانتاج	58
3	حسابات الدائنة واستخدامات المماثلة	59
4	الخزينة	60
5	رؤوس الأموال الخاصة	60
6	القروض و الديون المماثلة	61
7	المؤونات	61
8	الضرائب	61
9	ديون اخرى	62

قائمة الملاحق:

رقم	عنوان	الصفحة
01	الميزانية سنة2017	
02	الميزانية سنة 2018	
03		
04		
05		

قائمة المختصرات:

	Nom	Page
OCDE	**O**rganisation de **C**oopération et de **D**éveloppement **E**conomiques.	**28**

مقدمة عامة

مقدمة عامة.

تمهيد:

تزايد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية و خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها العديد من دول العالم، والتي مست العديد من أسواق المال العالمية كأزمة جنوب شرق أسيا عام 1997 ، إضافة لانهيار كبريات الشركات العالمية خصوصا الشركات الامريكية نتيجة استخدامها لطرق المحاسبية معقدة بغية إخفاء خسائرها والتلاعب بحقوق أصحاب المصالح كالمساهمين، الدائنين، الموردين و حتى المجتمع المدني.

دفعت هذه الظروف لوضع قواعد و مبادئ تحكم إدارة الشركة و تحتاج حوكمة الشركات الى العديد من الآليات و الوسائل و الادوات للتطبيق الجيد لها سواء داخل الشركة كمجلس الادارة، لجنة المراجعة، المراجعة الداخلية، والأنظمة والقوانين التي تنظم عمل الشركات بما يضمن تطبيق مبادئها.

كما تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية احدى أهم آليات الرقابة، و أساس النظام الرقابي الذي على اساسه يتم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات و ذلك لما توفره وظيفة المراجعة الداخلية من استثمارات و تحليلات واقتراحات لاتخاذ القرارات التي يحتاجها مجلس الادارة لحماية حقوق المساهمين و أصحاب المصالح بالشركة، و على هذا الأساس نطرح الاشكالية الرئيسية التالية:

ما هو دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات؟

1 - الأسئلة الفرعية:

- ماهي المراجعة الداخلية؟
- ما المقصود بحوكمة الشركات ؟ و ماهي اهم اليات تطبيقها؟
- كيف يمكن لشركة توزيع وبيع مواد بناء أن تقوم بتطبيق حوكمة الشركات بواسطة المراجعة الداخلية؟

2 - **الفرضيات:**

ينطلق البحث من الفرضيات الاساسية والمتمثلة في:

- تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة داخل الشركة وتمثل أحد عناصر الرقابة الداخلية.
- يتم تطبيق حوكمة الشركات عن طريق وضع خلية خاصة بالمراجعة الداخلية.

- يمكن للشركة الاقتصادية لتوزيع وبيع مواد البناء "EDIMCO"أن تقوم بتطبيق حوكمة الشركات بواسطة المراجعة الداخلية.

3 - أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في مكانة التي تحظى بها حوكمة الشركات في الوقت الحاضر وأهمية المراجعة الداخلية كونها أحد أسس التي ترتكز عليها الحوكمة من منطلق الفصل بين الملكية والادارة، إذ أن المراجعة الداخلية تساعد في فحص و تقويم النشاطات التشغيلية ونظام الرقابة الداخلية والتحقق من صحة التوجهات الاستراتجية للادارة و كذا صحة تطبيقها.

4 - أهداف الدراسة:

- إبراز دور حوكمة الشركات من خلال تحديد مختلف المبادئ والخصائص الجيدة لإدارة الشركات.
- محاولة تحديد الكيفية التي تمكن المراجعة الداخلية من إرساء و تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.
- محاولة الوقوف على المشاكل التي تواجه حوكمة الشركات الاقتصادية الجزائرية.

5 - حدود الدراسة:

الحدود الزمنية: فترة الدراسة كانت من تاريخ 2019/02/15 الى غاية 2019/05/15 .

الحدود المكانية: مست فرع الشركة الاقتصادية لبيع وتوزيع مواد البناء EDIMCO.

6 - صعوبات الدراسة:

من بين الصعوبات التي واجهتنا في دراسة هذا الموضوع، نذكر ما يلي:

- قلة المراجع في الموضوع.
- عدم وجود مراجع داخلي بمؤسسة التي كانت فيها دراسة وهذا سبب لتحويله لمؤسسة الام.

7 - الدراسات السابقة:

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

يمثل هدف هذه الدراسة في ابراز الاهمية و درجة الاستفادة من المراجعة الداخلية في العملية التسييرية بصفة عامة و عملية في اتخاذ القرارات بصفة خاصة، و لخص هذا الباحث في هذه الدراسة الى أن عملية اتخاذ القرارات في الشركة بمختلف مستوياتها الادارية من العمليات الأساسية إلا أن الإقبال على اتخاذ القرارات مهما كان نوعها (إستراتيجية تكتيكيه، تنفيذية) يحتاج الى معلومات مؤهلة لذلك، هذا الامر الذي جعل من المراجعة الداخلية أداة تضمن هذا النوع من المعلومات.

- عمر علي عبد الصمد، **دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات** ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير، تخصص مالية و محاسبة، جامعة المدية، 2009.

تمحورت اشكالية هذه الدراسة حول كيفية الاستفادة من المراجعة الداخلية كأداة لتطبيق حوكمة الشركات، و لخص صاحب هذه الدراسة الى أن عمل المراجعة الداخلية يرتكز على ثلاثة عناصر أساسية أساسها تحدد درجة تأثيرها في حوكمة الشركات، و تتمثل هذه العناصر في أهلية المراجع الداخلي، استقلاليته، وجودة أداء عمله، كما ركز الباحث على دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

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

يمثل هدف هذه الدراسة في ابراز دور وظيفة المراجعة الداخلية و كيفية مساهمتها في تطبيق قواعد حوكمة الشركات في ظل المجهودات الرامية الى تطوير و تحسين تسيير الشركات الجزائرية.

8 - هيكل الدراسة:

وحتى نتمكن من الالمام بجوانب البحث وتحليل الاشكالية المطروحة و محتولة اختبار الفرضيات المذكورة اعتمدنا تقسيم الدراسة كما يلي:

الفصل الأول: تضمن هذا الفصل الاطار النظري للمراجعة الداخلية بحيث تم تقسيمه الى مبحثين ، المبحث الأول تطرقت الى ماهية المراجعة الداخلي من حث النشأة و أهمية وأهداف

ووظـائف أمـا المبحـث الثـاني كـان تحـت عنـوان الاجـراءات العمليـة لتنفيـذ مهمـة المراجعـة الداخليـة من خطوات تنفيذها و تقنيات مراجعتها ومعاييرها؛

الفصـل الثـاني: جـاء هـذا الفصـل تحـت عنـوان الاطـار العـام لحوكمـة الشـركات بحيـث تـم تقسـيمه إلى مبحثـين تضـمن المبحـث الأول مفـاهيم و ضـوابط حوكمـة الشـركات شـمل هـذا الاخيـر نشـأة الحوكمـة مفهومهـا أهميتهـا و أهـدافها وفي الاخيـر أسسـها و مبادئهـا أمـا في مـا يخـص المبحـث الثـاني تطرقـت الى علاقـة المراجعـة الداخليـة بحوكمـة الشـركات، بحيـث تضـمن دور المراجعـة الداخليـة في تقيـيم الرقابـة الداخلية وتعظيم القيمة للأطراف المستفيدة و الاطار العام المقترح في ظل حوكمة الشركات؛

الفصـل الثالـث: و في أخيـر فيمـا يخـص الفصـل التطبيقـي كانـت دراسـة في مؤسسـة بيـع وتوزيـع مـواد البنـاء EDIMCO وحـدة سـيدي عجـال" بمسـتغانم" بحيـث تطرقـت الى مبحثـين تضـمن مبحـث الأول عموميـات حـول المؤسسـة شـمل تعريـف مهـام و أهـداف و الهيكـل التنظيمي أمـا المبحـث الثـاني تضـمن آليات المراجعة الداخلية شمل سير عملية المراجعة و دراسة القوائم المالية للمؤسسة(الميزانية) .

الفصل الأول

تمهيد:

أدى التطـــور العلمـــي و النمـــو فـــي مجـــالات النشـــاط الاقتصـــادي وظهـــور شـــركات متعـــددة الجنسـيات و كبر المشـروعات وأعمالهـا ووظائفهـا وصـعوبة ادائهـا وتعـدد مشـاكلها، الى تطـور في مفهـوم و اهـداف وأسـاليب المراجعـة الداخليـة للتأكـد مـن فاعليـة المراقبـة الداخليـة التي تعتبر عنصـرا هامـا، و كلمـا كبر حجـم المشـروع كلمـا زادت الحاجـة الى تـوفير نظـام المراجعـة الداخليـة فعـال بحيـث تمـارس هـذه الاخيرة على اوجـه نشـاطات المشـروع سـواء كـان النشـاط اداري أو مـالي .بحيـث اصـبح وجودهـا امـرا ضروريا وحتميا لكل عملية من عمليات المشروع.

ومنـه فـان الشـركات اليـوم بحاجـة الي وجـود وحـدات للمراجعـة الداخليـة بهـا، اذ انهـا تمتـاز بكبر حجمهـا وتشـعب عملياتهـا بدرجـة يصـعب عليهـا ان تـتمكن الادارة العليـا للشـركة مـن الرقابـة على جميـع العمليـات والأنشـطة بـداخلها، فـلا يكفـي ان تقـوم الادارة العليـا بوضـع انظمـة رقابيـة تضـبط بهـا العمـل داخـل الشـركة أن تضـع القـوانين و اللـوائح التي تحكـم عمـل المـوظفين لـديها لابـد مـن وجـود مـن يقـوم بمتابعـة هـذه الأنظمـة للتأكـد مـن انهـا تعمـل بكفـاءة و فعاليـة، وكـذلك تتأكـد مـن التزام المـوظفين داخـل الشركة بالقوانين والتعليمات واللوائح التي تقوم الادارة العليا بتعميمها عليهم.

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية

سنحاول في هذا المبحث التطرق الى نشأة المراجعة الداخلية، ومفهومها وكذا اهميتها وأهدافها ووظائفها المختلفة.

المطلب الاول : نشأة المراجعة الداخلية

يرجع ظهور المراجعة كفكرة الى الثلاثينيات و ذلك بالولايات المتحدة الامريكية ومن الاسباب الاساسية التي ادت الى ظهورها هي رغبة المؤسسات الامريكية في تخفيض ثقل المراجعة الخارجية خاصة اذا علمنا التشريعات الامريكية كانت تفرض على المؤسسات التي تتعامل في الاسواق المالية الى اخضاع حساباتها لمراجعة خارجية حتى يتم المصادقة عليها ، و يبقى دور المراقبة الداخلية مهمشا بحيث انها لم تخص بالاهتمام اللازم في بادئ الامر الى ان أنتظم المراجعون الداخليين في شكل تنظيم موحد في نيويورك 1941 وكونوا ما يسمى بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين الذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة وتنظيمها أو تماشيا مع التطورات الاقتصادية الحديثة قام هذا المعهد بتعديل تعريفها سنة 1944 ثم سنة 1954 و 1971 ، بحيث نلاحظ تطور أ هدافها من نظرة محاسبية محضة ، تعتمد على إ كتشاف الأخطاء والغش الى أن أصبحت تهتم بكل النشاطات و الوظائف في الشركة.[1]

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

أما في الجزائر فيمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه ، فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 0 4 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي التي تنص على انه " لا يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في الشركة وتحسين بصفة مستمرة بأنماط سيرها وتسييرها.[2]

---

[1] Jaque Renard, **théorie et pratique de l'audit interne ,**édition d'organisation, 3 éme édition , France , 2000, p 27.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد02، القانون 01/88، الصادر بتاريخ 12جانفي1988.

المطلب الثاني: تعريف المراجعة الداخلية و خصائصها

برغم من تعدد التعاريف الخاصة بالمراجعة بين المعاهد و الباحثين و المختصين والجمعيات المهنية في هذا المجال ، إلا انها تشترك في مجملها من حيث الاهداف المراد تحقيقها والمجالات التي تعمل فيها ، ومنها بعض التعاريف.

التعريف الاول : عرفها مجمع المحاسبين الامريكين على انها :"مراجعة العمليات و القيود التي تتم بشكل مستمر ، حيث تنفذ من قبل اشخاص يعينون او يستخدمون وفق شروط خاصة " [1]

التعريف الثاني : " عرف مجمع المراجعين الداخليين الامركيين المراجعة الداخلية على انها نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل مؤسسة الاعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة وهي وسيلة رقابية ادارية تعمل على قياس و تقييم فعالية وسائل الرقابة الاخرى " .[2]

وعرف كذلك Etienne المراجعة الداخلية على انها تكون داخل الشركة ، وظيفة مستقلة للتقييم الدوري للعمليات لصالح المديرية العامة .[3]

التعريف الثالث : "عرفها المعهد الفرنسي للمراجعة والمستشارين الداخليين " المراجعة الداخلية على أنها نشاط تقييمي مستقل، يهدف الى مراجعة العمليات المحاسبية و المالية وغيرها من أجل خدمة الادارة وبالتالي فهي رقابة ادارية تمارس عن طريق قياس وتقويم درجة كفاية أنظمة الرقابية".[4]

التعريف الرابع : المراجعة الداخلية هي وظيفة ادارية تابعة لإدارة الشركة ، تعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الادارية بما فيها المحاسبية ، لتقييم مدى تماشي النظام مع متطلبات الادارة والعمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية انتاجية القصوى .[5]

التعريف الخامس : تعتبر المراجعة الداخلية على انها نشاط تقييمي مستقل داخل المنشأ ة يهدف الى فحص و تقييم و تحقيق النواحي المالية و المحاسبية و غيرها من النواحي التشغيلية ،يقوم به جهاز داخلي مستقل عن الادارات و المنشآت ، لتقديم ضمان و اطمئنان للإدارة عن مدى كفاية

---

[1] حسين قاضي، حسين دحدوح، **اساسيات المراجعة في ظل المعايير الامريكية والدولية**، مؤسسة الوراق، الاردن، بدون سنة، ص 251.
[2] خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفق لمعايير التدقيق الدولية**، الوراق للنشر و التوزيع، ، عمان، الاردن، الطبعة الاولى ،2006، ص 139.
[3] محمد التهامي، طواهري مسعود صديقي،**المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة 2، 2005، ص 33.
[4] عمر عي عبد الصمد، **دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات**، مذكرة ماجستير ، تخصص مالية و محاسبة،جامعة المدية، 2009/2008، ص 52.
[5] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار الصفاء، عمان، الاردن، 2000، ص 61.

الاجـراءات ، و تنفيـذ السياسـات الموضـوعة و قيـاس الاداء و تقيـيم فعاليـة اجـراءات و وسـائل الرقابـة الداخلية وكفاية تصميمها لتحقيق اهدافها .[1]

مـن خـلال التعـاريف السـابقة يمكننـا ان نسـتخلص ان المراجعـة الداخليـة هـي : تعتبـر المراجعـة الداخليـة وظيفـة مسـتقلة، تقـوم على أسـاس فحـص و تقيـيم أنشـطة المؤسسـة وذلـك كخدمـة لهـا، كمـا تقوم بتقديم النصح و الارشاد للمؤسسة

1 - خصائص المراجعة الداخلية:

تمتاز المراجعة الداخلية بجملة من الخصائص هي :[2]

- ✓ المراجعـة الداخليـة وظيفـة شـاملة : فهي في المؤسسـات وفي كـل الوظـائف ، حيـث تنصـب على كـل وظائف الشركة بهدف خدمة الادارة؛
- ✓ المراجعـة الداخليـة وظيفـة دوريـة: حيـث تخضـع مختلـف الوحـدات و المصـالح التابعـة لهـا لعمليـات الفحص و التقييم بصفة مستمرة؛
- ✓ الاسـتقلالية : رغـم أن المراجعـة الداخليـة وظيفـة مـن وظـائف الشـركة إلا أنهـا مسـتقلة عـن بـاقي الوظائف الاخرى ، فعلى المراجع أن يكون مستقلا حتى يتسم عمله بالموضوعية .

اضافة الى تلك الخصائص نذكر الخصائص التالية :

- للمراجعة الداخلية دعامة اساسية من دعائم نظام الرقابة الداخلية .
- المراجعة الداخلية وظيفة تقوم بها وحدة ادارية من وحدات المؤسسات .
- المراجعـة الداخليـة تسـعى الى ترشـيد قـرارات الادارة وتـوفير المعلومـات الدقيقـة و المناسـبة في الوقت المناسب .

المطلب الثالث: أهداف و أهمية المراجعة الداخلية

مـن خـلال العـرض السـابق لمفهـوم المراجعـة الداخليـة يتبـين لنـا أن للمراجعـة الداخليـة أهميـة بالغة ومجموعة من الاهداف كما يلي :

اولا : اهداف المراجعة

[1] وليم قوماس ، أمرسون هنكي ، **المراجعة بين النظرية و التطبيق** ، ترجمة أحمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، 2006، ص 27.

[2] منصور حامد محمود و أخرون، أساسيات المراجعة ، جامعة التعليم المفتوح ، القاهرة ، مصر، ص 27.

تتمثل أ هم أهداف المراجعة في النقاط التالية:[1]

أ - هـدف الحمايـة: كـان التركيـز في الماضـي ينصـب علـى هـدف الحمايـة حيـث كانـت المراجعـة الداخليـة تعـرف على أنهـا ذلـك النشـاط الـذي يهـدف الى حمايـة اصـول المنشـأة كمـا تهـدف الى التأكـد مـن سـلامة الـنظم الرقابـة الداخليـة والتي تهـدف بـدورها الـى حمايـة أصـول المنشـاة مـن الاخـتلاس والسرقة ، وعلى ذلك كان هدف المراجع الداخلي ينص على :

- ✓ حماية أصول المنشأة .
- ✓ التأكـد مـن الملائمـة بـين اسـاليب القيـاس و السياسـات و الخطـة و الاجـراءات والقـوانين واللوائح الموضوعة .
- ✓ التأكد من الاستخدام الكفء لموارد المنشاة .

ب - هـدف البنـاء: مـع تطـور مفهـوم المراجعـة الداخليـة ظهـر هـدف جديـد لوظيفـة المراجعـة الداخليـة، ويتحقـق هـدف البنـاء مـن خـلال اقتراح العـلاج والتوصـيات نتيجـة لمـا قـام بـه المراجـع الـداخلي مـن فحص.

ثانيا: أهمية المراجعة الداخلية [2]

ترجـع اهميـة المراجعـة الى اهميتهـا البالغـة داخـل الشـركة، و كلمـا كبـر حجـم الشـركة وزاد عـدد مسـتخدمي البيانـات المحاسـبية كلمـا اصـبحت مهمـة مراجـع الحسـابات اكثـر صـعوبة نظـرا لاسـتخدام هـذه الكشـوفات في بنـاء القـرارات الاقتصـادية التي تنـتج مـن النظـام المحاسـبي لمصـلحة المسـتخدمين هـذه البيانـات لترشـيد احكـامهم و قـراراتهم ، ويمكـن وصـف هـذه القيمـة بالرقابة والثقة .

وعمومـا فأهميـة عمليـة مراجعـة الحسـابات و أثرهـا على سـلوك مسـتخدمي الكشـوفات الماليـة في اتخاذهم لقراراتهم تتضح من خلال الاتي :

- ✓ تخفـيض مقـدار عـدم التأكـد لـدى مسـتخدمي المعلومـات عـن طريـق تزويـرهم بالمعلومات الكافية، و بالتالي تجنبهم مخاطر اتخاذ القرارات؛
- ✓ يسـتلزم اتخـاذ قـرار معـين ، و ذلـك مـن خـلال المعلومـات ذات القيمـة التي يحصلون عليها من تقرير المراجعة التي ترتبط بتحقيق اهداف معينة؛
- ✓ تكوين دافع لاتخاذ موقف مناسب يؤدي الى تجنب النتائج غير المرغوب فيها.

[1] ثناء علي القباني و نادر شعبان السواح ، **المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني** ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، ص 29-30.
[2] بلقاسم بعوج ، "أهمية المراجعة الخارجية تدنئة الممارسات السلبية لادارة الارباح في الشركة الاقتصادية الجزائرية "مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر، تخصص فحص المحاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014، ص 10-11 .

المطلب الرابع: وظائف مهمة المراجعة الداخلية

اعتبرت وظيفة المراجعة الداخلية ذات اهمية قصوى و تلعب دورا اساسيا في عملية تحضير وإعداد التقارير المتعلقة بالرقابة الداخلية، فالمراجعة الداخلية تساعد الشركة على وضع نظام مراقبة فعال من خلال التقييم المستمر لكفاءته و فاعليته ، و العمل على تحسينه بشكل مستمر ، ويمكن تلخيص اهم وظائف المراجعة الداخلية فيما يلي :[1]

1. تقييم نظم الضبط الداخلي و المحاسبي ، من اجل التأكد من ان هذه النظم سليمة ومناسبة واقتراح اي تحسينات؛
2. تقييم الخطط و الاجراءات قصد اكتشاف الاختلال و اقتراح الحلول و هذا فيما يتعلق بكل اوجه نشاط الشركة و ليس النشاط المحاسبي و المالي فقط؛
3. حماية ممتلكات الشركة من الغش و التلاعب و تفادي الخسائر الناجمة عن الاهمال واللامبلات؛
4. تأكيد صحة البيانات و المعلومات المحاسبية و المالية والتي تعتمد من قبل عدة اطراف داخل وخارج الشركة في اتخاذ القرارات المناسبة؛
5. مراقبة و دراسة النشاط التشغيلي للشركة و تحليل حسابات التكاليف و مطابقتها والحسابات المالية.

المبحث الثاني : الاجراءات العملية لتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية

تتمثل منهجية تنفيذ المراجعة الداخلية في مجموعة من الخطوات و الوسائل التي يتبعها المراجع الداخلي في سبيل مراجعته و فحصه و تقييمه للإعمال المختلفة داخل الشركة ومساعدة العاملين فيها على القيام بمسؤولياتهم بشكل فعال و كفء .

[1] بديسي فهيمة ، "التدقيق الداخلي و دوره في إنجاح مسار تطبيق الحوكمة "ملتقى الوطني حول مهنة التدقيق في الجزائر ، جامعة سكيكدة، الجزائر ، 2010، ص 05.

المطلب الاول : خطوات تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية .

تختلف طريقة أداء المراجع الداخلي تبعا لاختلاف طبيعة نشاط الشركة و نوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عملياتها و النظام الاداري الذي تسير عليه إدارتها ، إلا ان أداء مهمة المراجعة الداخلية يتم من خلال اختيار الجهة الخاضعة للمراجعة و من اتباع مجموعة من المراحل لتنفيذها [1].

اولا : اختيار الجهة الخاضعة للمراجعة [2]

تبدأ المراجعة الداخلية باختيار النشاط الذي سيخضع لعملية المراجعة ، و الذي يتم و فق ثلاث طرق .

1. **الاختيار المنظم :** يتم تبغا لهذه الطريقة اختيار النشاط أو الجهة الخاضعة للمراجعة استنادا الى خطة المراجعة السنوية التي يتم وضعها في بداية السنة؛
2. **الاختيار بناءا على طلب الادارة العليا :** قد تحتاج الادارة العليا الى الحصول على المعلومات بشأن وضع أو مشكلة ما ، ترى الادارة انها بحاجة الى الحكم أو رأي فيها ، مثل مراجعة اتفاقية ما على وشك التوقيع ، أو مراجعة حساب أحد العملاء تمهيدا لدفع فاتورة ما؛
3. **الاختيار بناءا على طلب الجهة الخاضعة للمراجعة :** قد يحتاج بعض المدراء الدوائر الى مساعدة المراجع الداخلي الى تقييم كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية لبعض الانشطة الخاضعة لإدارتهم.

ثانيا : مراحل انجاز عملية المراجعة الداخلية : تتمثل هذه المراحل في:

1 - تحضير لمهمة المراجعة الداخلية

يتطلب الامر من المراجع الداخلي قبل بدء بالتنفيذ لإعمال المراجعة أن يقوم أولا بالتحضير الجيد لهذه المهمة من أجل تحديد أولويات مهمة المراجع بالتوفيق بالتوافق مع أهداف الشركة ، و تتمثل خطوة تحضير للمهمة في مرحلتين هما مرحلة الامر بالمهمة مرحلة الدراسة والتخطيط .

1-1 **الامر بالمهمة :** يتمثل الامر بالمهمة الوثيقة المسلمة من طرف الادارة العامة للمؤسسة الى مصلحة المراجعة الداخلية لصالح الادارة العامة كما يمكن لهذا الامر أن يحدد العلاقة بين القائمين بعملية المراجعة و الاشخاص أو المصلحة أو حتى الهيكل محل المراجعة

[1] أمين السيد لطفي ، **التطورات الحديثة في المراجعة** ، الدار الجامعية ، مصر ، 2007 ، ص 157.
[2] خلف عبد الله الوردات ، **التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفق لمعايير التدقيق الدولية** ، مرجع سبق ذكره ، ص 156 .

لتفادي أي غموض . أما من حيث الشكل أن يكون الامر بالمهمة وثيقة لا تفوت الصفحة الواحدة كما يمكن أن يكون أمر شفهي في حالة ما إذا كانت الشركة صغيرة نسبيا . كما تجدر الاشارة ان الطالب لخدمات المراجعة الداخلية يستطيع أن يكون غير الادارة العامة للمؤسسة على سبيل المثال رئيس مصلحة معينة ولأسباب ما يطلب مراجعة المصلحة ففي هذه الحالة يستحسن أن يكون هذا الامر موقع من طرف الادارة العامة ولو كتوقيع ثاني ذلك لإعطاء صلاحيات اكثر للمراجعة الداخلية و استقبال أحسن وتسهيلات عند القيام بعملهم .[1]

2 1 **الدراسة و التخطيط** : ان هذه المرحلة تعتبر ضرورية و هامة جدا لإنجاح مهمة المراجعة الداخلية ، حيث يجب على المراجعين الداخليين وضع خطة مراجعة مبنية على المخاطر ، لتحديد أولويات مهمة المراجعة بما يتلاءم مع الاهداف المسطرة و يتم تنفيذ هذه المرحلة من خلال يلي :

أ - **الاطلاع والفهم** : في هذه الخطوة يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بعملية الاطلاع وجمع المعلومات الكافية و اللازمة ، التي تمكن من فهم الموضوع محل المراجعة بغرض تحقيق مايلي :

- ✓ معرفة الاهداف المطلوب تحقيقها من هذه المهمة؛
- ✓ معرفة الرقابة الداخلية المطبقة في النشاط أو الوظيفة محل المراجعة وتحديد احتياجات الطرف المستفيد منها، ليتركز عليه التخطيط للمهمة.[2]

ب - **خطة التقارب** : بعد ان يقوم المراجع الداخلي بالإطلاع و الفهم الجيد للمهمة المكلف بها ، ومن خلال المعلومات التي قام وجمعها ، فإنه يقوم بإعداد خطة التقارب ، وهي عبارة عن وثيقة تظهر في شكل جدول يقوم بتقسيم النشاط أو الوظيفة محل المراجعة الى مجموعة أعمال أولية سهلة الملاحظة ، حيث يقسم الجدول الى عمودين يبين العمود الاول تقسيمات الاعمال أو العمليات الاولية ، بينما يبين العمود الثاني اهداف تلك الاعمال أو العمليات .[3]

[1] شعبان لطفي، "المراجعة الداخلية مهمامها و مساهمتها في تحسين تسيير الشركة" ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، قسم علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2004، ص 78

[2] عبد السلام عبد الله ابو سرعة ، **التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية** ،رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير ، فرع المحاسبة و المراجعة ، جامعة الجزائر ، 2010،ص 10 .

[3] Jaque.R. et sohipe, Audit interne et contrôle de gestion , groupe eyrolles , paris ,France ,2011.

ت - **تحديد مواقع الخطر:** على المراجع الداخلي أن يقوم بتقييم مدى ملائمة و فعالية إدارة مخاطر النشاط و أنظمة الضبط مقارنة بإطار العمل المتعلقة به و في نهاية هذه الخطوة وعلى ضوء تحديده لمواقع الخطر.[1]

فإن المراجع الداخلي يقوم بإكمال جدول خطة التقارب بإضافة [2].

- العمود الثالث : يحدد خطر المرتبط بكل عمل.
- العمود الرابع : يتضمن تقييم مخلص للخطر حسب ثلاث مستويات :عالي ، متوسط، ضعيف .
- العمود الخامس : ذكر وسائل الرقابية الداخلية التي يجب توفيرها لإبطال هذه المخاطر ، بالاعتماد على الاجراءات و المعايير، الاشراف و الادوات الملائمة أو الافراد المؤهلين .
- العمود السادس : الاشارة الى وجود أو عدم وجود الاجراءات التي تعتبر ذات أهمية ، أوانها موجودة و لا تؤدي عملها و العكس غير موجود و لكن توجد وسائل أخرى تتحكم في العمل.

ث - **التقرير التوجيهي** : يحدد تقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة المراجعة الداخلية ونطاقها ، ويعرض الاهداف التي يسعى المراجع الداخلي لتحقيقها ، كما يعرف مواقع الخطر المحددة سابقا ضمن خطة التقارب ، و التي على ضوئها يتم تحديد نطاق المهمة ، كما يتضمن مقترح المراجعين بمجالات تدخلاتهم ، من حيث مجال العمل الوظيفي أي الادارة و لفروع التي ستخضع للمراجعة .

2 - تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية

بعد أن ينتهي المراجع الداخلي من دراسته وتخطيطه لمهمة المراجعة الداخلية المكلف بها، تبدأ خطوات العمل الميداني للمهمة، و التي من خلالها يقوم المراجع الداخلي بجمع المعلومات وأدلة الاثبات ، بما يمكنه من تحقيق أهداف هذه مهمة ، و تتمثل هذه الخطوة في ثلاث مراحل هي :

1-2 اجتماع الافتتاح: يتم عقد اجتماع الافتتاح في مقر النشاط الذي سيتم مراجعته بين الفريق المكلف بالمهمة و مسؤولوا النشاط محل المراجعة، و فيه يتم بناء أولى العلاقات بين الطرفين ، وكذلك التهيئة الميدانية لعملية المراجعة و الفحص التي ستتم.

[1] داود يوسف صبح ، **دليل التدقيق الداخلي وفق لمعايير الدولية** ، اتحاد المصارف العربية ، لبنان ، 2007 ، ص 40-44.
[2] Jaque renared, Ibid , p 90 .

2-2 **برنامج المراجعة (مخطط التنفيذ):** يقوم برنامج المراجعة بتقسيم أعمال المراجعة بين مختلف أعضاء فريق المراجعة وفقا لمؤهلاتهم وخبرتهم وحسب الزمن ، تنظيم تنقلات الاعضاء ،برمجة الاستجوابات و اللقاءات ، و يسمح للمراجع بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته ،و يساعد على تتبع عمل المراجعين لضمان السير العادي للمهمة خلال الزمن وتحديد المراحل التي تم التوصل إليها من طرف المراجع ، ويعتبر مرجعا مهما للمهمات المستقبلية ، كما لا يجب الخلط بين هذا المخطط و مع خطة التقارب ، فالثانية تخطط العمل حتى نهاية مرحلة الدراسة و التخطيط فقط و قد نصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية فيما يخص هذه الخطة في المعيار في رقم 2200 التخطيط للمهمة على " يجب على المراجعين الداخليين إعداد مخطط موثق لكل مهمة مراجعة ، ويتضمن المخطط أهداف نطاق ، المجال الزمني والموارد لكل مهمة " كما تتم عملية المراجعة الداخلية من خلال ثلاث مراحل أساسية هي : المرحلة التحضيرية ،المرحلة التنفيذية و المرحلة الاستنتاج.[1]

3-2 **العمل الميداني :** يتم تنفيذ هذه المرحلة مباشرة بعد اعداد برنامج المراجعة واعتماده من مدير المراجعة ، حيث يقوم فريق المراجعة بتطبيق هذا البرنامج على الواقع من خلال اجراء الاختبارات ، المقارنات و غيرها من تقنيات المراجعة بغرض أدلة الاثبات الكافية و الملائمة لتحقيق أهداف مهمة المراجعة ، و الكشف عن اي مشاكل او مخالفات او انحرافات قد تحدث .ويجب على فريق المراجعة قيام بتوثيق كافة أعمال المراجعة ، بأوراق عمل مؤيدة بمعلومات ومستندات ثبوتية داعمة لها ، وتعتبر أوراق العمل من أهم عناصر أعمال المراجعة ، فهي التي تدعم وتعزز وتثبت عملية ونتائج وتوصيات المراجعة ، الناتجة عن أدلة المراجعة من أعمال المراجعة المنجزة .

3 - التقرير عن مهمة المراجعة الداخلية :

هذه الخطوة تعتبر الاخيرة في انجاز مهمة المراجعة الداخلية ، وتتمثل في أربع مراحل هي :[2]

3-1 التقرير الاولي للمراجعة : يتم إعداد هذا التقرير من خلال أوراق إبراز و تحليل المشاكل ،

التي يتم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج، والتي تشمل كافة المشاكل و الانحرافات و المخالفات التي أكشتفت للمراجعين أثناء تنفيذهم للمهمة، وهذا التقرير يعتبر أساس إعداد التقرير نهائي.

[1] Elisabeth Bertin, et autre, **Manuel comptabilité et audit,** Bertin édition, Alger, Algérie , 2013, p. 556.

[2] عبد السلام عبد الله ابو سرعة ، **التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية** ، مرجع سبق ذكره ، ص 69-70.

2 3 **حق الرد من ا لأشخاص مراجعة أعمالهم:** يتم عقد اجتماع فريق المراجعة بين الذي قام بتنفيذ مهمة المراجعة و الاشخاص المراجعة أعمالهم ، وفي هذا الاجتماع يقوم فريق المراجعة بعرض الملاحظات و النتائج التي توصلوا اليها مدعمة بالأدلة المؤيدة لها إضافة الى التوصيات من خلال التبريرات و التوضيحات و ا انتقادات التي يقدمونها إن كان لديهم .

3 3 **التقرير النهائي :** بعد انتهاء التدخل ، يتم اعداد تقرير المراجعة ، و التوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات و الاختلافات التي تكشفت خلال عملية المراجعة ، و يجب أن يكون التقرير موضوعي وواضح و بناء ، ويتم إعداده و تقديمه في الوقت المناسب .

4 3 **تنفيذ التوصيات:** بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التوصيات الواجب القيام بها بناءا على الملاحظات التي سجلها أثناء القيام بمهمته، فانه بمتابعة مدى الالتزام بتنفيذ تلك التوصيات ، و تنتهي هذه المرحلة عند تنفيذ كل التوصيات المقترحة والتي صادقت عليها الادارة .

المطلب الثاني: تقنيات المراجعة الداخلية

سنقوم بتحديد اولا أوراق العمل لتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية ومن ثم قرائن و أدلة الاثبات .

أولا : أوراق العمل لتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية

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

1. **تعريف أوراق عمل المراجعة:** تعتبر أوراق العمل دليلا ماديا عن الوقت المستغرق في عملية المراجعة، لذا أصبح من الضروري على أي مراجع الاهتمام بهذه الاوراق لاعتبارها ركيزة أساسية في كتابة التقرير، كما تعرف أوراق العمل على أنها تشمل كل الادلة و القرائن التي تم جمعها بواسطة المراجع لإظهار ما قام به من عمل و بواسطتها يكون للمراجع الاساس الذي يستند اليه في اعداد التقرير، و القرائن لمدى الفحص الذي قام .[1]

و تعرف أيضا على : "انها سجلات يحتفظ بها المراجع للإجراءات التي تم تنفيذ ها و الاختبارات التي أجراها والمعلومات التي يتم الحصول عليها و الاستنتاجات الملائمة التي توصل اليها ".

[1] Laurent, H et Philippe, La pratique de l'audit, France, 1994, p 69.

حيث تتضمن أوراق العمل كل الادلة و القرائن التي يتم تجميعها بواسطة المراجع لإظهار ما قام به من عمل، و كذلك الطرق و الاجراءات التي اتبعها ، والنتائج التي توصل اليها. [1]

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

أولا : ملفات المراجعة : عادة ما يحتفظ المراجع بالوثائق و الاوراق التي يتحصل عليها و يقوم بترتيبها في ملفين ، ملف دائم و الاخر سنوي أو جاري و مضمون هذين الملفين لا يختلف كثيرا بين المراجعين والتي تحتوي على ما يلي :

- **مذكرات المراجعة:** [2] كثيرا ما تعترض المراجع أثناء قيامة بعملية المراجعة أمورا تحتاج الى تفسيرات و إيضاحات فيقوم بتدوينها في سجل خاص ومن الملاحظات التي يدونها المراجع في هذا السجل ما يلي:

✓ بيانات بالمستندات المفقودة، أو غير المستوفاة للشروط الشكلية أو الموضوعية أوالقانونية؛

✓ بيان الاخطاء التي عثر عليها أثناء المراجعة ؛

✓ بيان للثغرات التي وجدها في النظام الرقابة الداخلية؛

✓ المسائل التي يرغب المراجع استكمالها في المرات القادمة؛

✓ مسائل حرر بها مراسلات لطلب إيضاحات و تفسيرات؛

✓ اقتراحات و تعديلات يرى ضرورة لإدخالها على برنامج المراجعة؛

✓ تحفظاته و ملاحظته في عملية المراجعة.

- **علامات المراجعة :** [3] على المراجع أن يستخدم علامات أو رموز خاصة أثناء قيامه بعملية المراجعة ، وعندما ينتهي من مراجعة خطوة ما يؤشر عليها برمز خاص يفيد مراجعتها وطبيعة تلك المراجعة ،و عليه أيضا أن يحتفظ هو و مساعدوه على سرية هذه الامور ، وليس هناك علامات معينة متعارف عليها بين جمهور المراجعين. حيث تجد لكل مراجع رموزه اخاصة موضوعة في قائمة موضح بها الرموز و دلالته لبعض معاونيه يسيرون على نظام رمزي موحد يسهل على المراجع متابعة أعماله ومن الامثلة على علامات المراجعة ما يلي:

> : دلالة على مراجعة ترحيل المبلغ من دفتر اليومية؛

[1] محمد الفيومي ، عوض لبيب ، **اصول المراجعة** ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ، 2005، ص 11

[2] خالد أمين السيد، **علم التدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية**، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، الاردن ، 2007، ص 106-107.

[3] خالد أمين السيد، نفس مرجع السابق ص 106.

= : للدلالة على مراجعة المجموع الراسي؛

× : للدلالة على المجموع الافقي؛

< : للدلالة على مطابقة العملية مع المستند المؤيد لها؛

O : للدلالة على الغاء رقم أو شطبه؛

S : للدلالة على عدم انتهاء مراجعة خطوة؛

V : للدلالة على المراجعة المستندية؛

م : للدلالة على النقل من صفحة الى أخرى؛

ك : للدلالة على وجود كشف تحليلي.

ثانيا : القرائن وأدلة الاثبات : تقوم البنية الاساسية لعملية المراجعة على وظيفة الاثبات و ليس الفحص ، و عليه فانه يجب على المراجع الداخلي عند تنفيذه للإجراءات أن يحصل على قرائن كافية تمكنه من التوصل الى نتائج معقولة يعتمد عليها في كتابة تقريره و إبداء رأيه.

1 - **انواع القرائن و أدلة الاثبات :**

تتمثل أنواع قرائن الاثبات في المراجعة الداخلية فيما يلي:

- الوجود الفعلي؛
- المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات سواء أنشأت داخل الشركة أو خارجها؛
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية؛
- صحة الارصدة من الناحية الحسابية؛
- الاقرارات المكتوبة و التي تعتبر من أدلة الاثبات المؤيدة للقوائم المالية كدفاتر القيد الاصلي دفاتر الاستاذ العام و السجلات المحاسبية ،و أوراق العمل المتعلقة بالتسويات الجردية.[1]

2 - **وسائل الحصول على أدلة الاثبات والقرائن:**

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

من أجل القيام بتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية فإن المراجع يحتاج الى معلومات نوعية و أخرى كمية من أجل التخطيط لأعمال المراجعة وتنفيذها و لجمع هذه المعلومات و تحليلها يجب الاعتماد على مجموعة من الوسائل و التقنيات و التي تتمثل فيما يلي:[1]

- **المعاينة و الجرد الفعلي:** لكي يتأكد المراجع من صحة وحقيقة الرصيد الدفتري للأصل ، فانه يجب عليه معاينة الاصل على الواقع و كذلك الوثائق المثبتة لوجوده ، و القيام بعمليات العد القياس والجرد ، هذه الوسيلة تعتبر أهم و أقوى وسيلة للتحقق من الوجود الفعل للأصل .
- **المراجعة الحسابية :** يهدف هذا الاجراء للتأكد من سلامة الارقام البيانات الحسابية المسجلة بالمستندات و الدفاتر و الكشوف و القوائم المالية و ذلك من الناحية الحسابية فقط و رغم بساطة هذه الوسيلة إلا أنها وسيلة ضرورية تمكن المراجع من التأكد من الصحة الحسابية للمراحل المختلفة من مراحل العمل المحاسبي.
- **المراجعة المستندية :** إن المستندات هي الاوراق التي تعتبر مرجعا سليما ، يعتمد عليها لمراجع في التأكد من الحدوث الفعلي لواقعة معينة و من الصحة المتعلقة بها ، وتعتبر المراجعة المستندية من أهم الوسائل المستخدمة للحصول على ادلة الاثبات في المراجعة ويتوقف نجاح عملية المراجعة على دقة أدلة المراجعة المستندية حيث أنها تساعد المراجع على الربط بين الاحداث التصرفات المالية بالشركة .

المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية

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

أولا : معايير الصفات [2]

هي عبارة عن مجموعة مكونة من أربعة معايير رئيسية صادرة عن معهد المراجعين الداخليين و التي تتناول سمات و خصائص الشركات و الافراد الذين يؤدون أنشطة المراجعة الداخلية ، وشملت على الاهداف و الصلاحيات و المسؤوليات الاستقلالية و الموضوعية ، الكفاءة و بذل العناية المهنية ، تأكيد الجودة وبرامج التحسين و هي كما يلي :

[1] مرجع سبق ذكره، ص 75.

[2] The institué of internal auditors, **international standards for the professionnel of internal auditing "standards ans guidance "**, USA, 2012, p,1

- ✓ **معيار 1000 الغرض والسلطة المسؤولية :** يجب تحديد أهداف و صلاحيات ومسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية بوثيقة رسمية تنسجم مع المعايير و موافق عليها من طرف مجلس الادارة ، كما يجب أن يكون نطاق عمل المراجعة الداخلية غير مقيد ، بمعنى أن قسم المراجعة تكون له السلطة التي يحتاجها لمتابعة ا لإجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل من الادارة .
- ✓ **معيار 1100 الاستقلالية والموضوعية :** ينبغي أن تكون المراجعة نشاط مستقل كما ينبغي أن يتسم المراجعين الداخليين بالموضوعية في أداء ، يجب أن يرتبط الرئيس التنفيذي للمراجعة بأعلى مستوى في الهيكل الاداري للمؤسسة ، و ذلك لتمكين نشاط المراجعة الداخلية من تنفيذ مسؤولياتها على أكمل وجه ، كما يجب عليه أن يقدم لمجلس الادارة مرة على الاقل في السنة تأكيدا على الاستقلالية التنظيمية لهذا النشاط .[1]
- ✓ **معيار 1200 الكفاءة والعناية المهنية :** ينبغي أن تؤدي المهام بالكفاءة و العناية المهنية اللازمة إن كفاءة الاداء المهني هي مسؤولية مدير المراجعة و مسؤولية كل مراجع داخلي ويجب أن يمتلك الكفاءة المهنية و العلمية و التدريب و الانضباط اللازم لأداء واجبه ، أن يمارس الحرص المهني في أداء أعمال المراجعة ، كما ينبغي على المراجعين الداخليين أن يلتزموا بالعناية المهنية اللازمة والمهارة المتوقعة من مراجع داخلي كفء ، و العناية المهنية المتوقعة من المراجع الداخلي معصوم من الخطأ .
- ✓ **معيار 1300 تأكيد الجودة وبرامج التحسين:** على مدير قسم المراجعة أن يعمل على تطوير والمحافظة على تأكيد الجودة من خلال تصميم برامج بما يسمح بتحسين نشاط المراجعة و أن تخضع هذه البرامج للتقييم الدوري للجودة داخليا و خارجيا و المراقبة الدورية المستمرة لكل جزء من البرامج و تحسين عمليات الشركات بما يضمن توافق نشاط المراجعة الداخلية مع معايير و مع الميثاق الاخلاقي . لا يمكن أن تتوافق المراجعة الداخلية مع هذا المعيار إلا إذا كانت تابعة مباشرة إما الى الادارة العامة أو الى مجلس أو لجنة التدقيق .[2]

ثانيا : معيار الاداء [3]

هي عبارة عن سبعة معايير رئيسية صادرة من معهد المراجعين الداخليين و التي تصف أنشطة المراجعة الداخلية تضع المقاييس النوعية التي يمكن أن يقاس بها أدائها و شملت على إدارة نشاط

[1] The institute of internal auditors, **ibid**, p, 4.
[2] Chekroun Meriem, **le role de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne,** thése de doctorat , université Abou Baker Bel Kaid , telmcen, FSECSG ,Algérie , 2014, p37, p 38.
[3] خلف عبد الله الوردات ،**التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق،** مرجع سبق ذكره ، ص 486 -487.

المراجعة الداخلية، طبيعة العمل ،تخطيط المهمة ، تنفيذ المهمة ، إيصال النتائج مراقبة و رصد مراحل الانجاز وقبول إدارة المخاطر و هي كم يلي :

- ✓ **معيار 2000 أنشطة المراجعة الداخلية:** على مدير قسم المراجعة أن يدير أنشطة المراجعة الداخلية على نحو فعال بما يحقق قيمة عالية للمؤسسة.
- ✓ **معيار 2100 طبيعة العمل:** إذ يجب على نشاط المراجعة الداخلية أن تقوم بالتقييم والمساهمة في تحسين إدارة المخاطر و الرقابة و السيطرة وحوكمة الشركات .
- ✓ **معيار 2200 تخطيط مهمة العمل:** هذه المعايير تتناول أهم الاعتبارات التي يجب أن يأخذها المراجع عند التخطيط لمهمة المراجعة تحديد الاهداف و النطاق و الوقت و توزيع الموارد .
- ✓ **معيار 2300 أداء المهمة :** إذ ينبغي على المراجعين الداخليين أن يقوموا بتحديد و تحليل وتقويم وتسجيل معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة التي يتلون القيام بها و يجب أن يكون إشراف سليم للتأكد من تحقيق الاهداف و من توفر الجودة و تطوير الافراد .
- ✓ **معيار 2400 نتائج الاتصال:** ينبغي على المراجع الداخلي أن يقوم بإيصال نتائج عمل المراجعة في الوقت و الطريقة المناسبين.
- ✓ **معيار 2500 برنامج المراقبة:** على مدير المراجعة الداخلية وضع جدول لمراقبة و متابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة.
- ✓ **معيار 2600 قبول الادارة للمخاطر:** بما أن تقويم و تحسين إدارة المخاطر أصبح نشاط عمل بموجب معيار 2600 ينبغي على مدير قسم المراجعة في الشركة التأكد من المستوى الذي تتقبله الادارة من المخاطر و إذا أحس أنه أعلى من المستوى الذي يمكن للمؤسسة أن تتحمله وعليه أن يناقش الموضوع مع الادارة العليا و إذا لم يتم رفعه لمجلس الادارة للتوصل للحل المناسب .

ثانيا : الميثاق الاخلاقي لمهنة المراجعة الداخلية [1]

على العموم بأنها مجموعة من المبادئ و القيم ، و التي تتمثل في القوانين والقواعد Ethis تعرف الاخلاقيات التنظيمية و المواثيق العامة للجماعات المهنية مثل المحاسبين ، و مواثيق السلوك لمنظمات المختلفة في سنة 2000 وضع معهد المراجعين الداخليين دليل جديد لأخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية ، الهدف منها هو تعزيز الثقافة الاخلاقية في المهنة ، من أجل تحمل المراجعين

[1] أحمد حلمي جمعة ، **المدخل الى المراجعة و التأكيد الحديث** ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، الاردن ، 2009، ص 53-54.

مسؤولياتهم للمحافظة على مصالح من يقومون بخدمتهم حيث قسم الميثاق الاخلاقي الى مكونين أساسين هما :

أولا : المبادئ المرتبطة بالمهنة و تطبيق معايير المراجعة الداخلية [1]

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

1 - **النزاهة** : استقامة المراجعين الداخليين تنشا من الثقة التي يمنحونها و التي توفر اساس الاعتماد على أحكامهم؛
2 - **الموضوعية** : يظهر المراجعون الداخليين اعلى درجات الموضوعية المهنية في جمع ، تقييم وايصال المعلومات حول النشاط والعمل؛
3 - **السرية**: يحترم المراجعون الداخلين قيمة و حيازة المعلومات التي يحصلون عليها، و لا يفصحون عن هذه المعلومات بدون وصلاحيات إلا في حالة إلزام القانوني أو المهني لفعل ذلك؛
4 - **الكفاءة المهنية**: يطبق المراجعون الداخليين معرفة المهارات و الخبرات المطلوبة في تقديم خدمات المراجعة الداخلية.

ثانيا : المبادئ المرتبطة بالسلوك [2]

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

1 - **النزاهة** : على المراجعين الداخليين ممارسة عملهم بأمانة و حذر و مسؤولية؛
2 - **الموضوعية** : يجب على المراجعين أن يشاركوا في أية أنشطة أو علاقات ربما أو من المفترض ان تضعف تقييم غير متحيز؛
3 - **السرية**: ان يستخدموا المعلومات لأي أسلوب لا يتفق مع القانون او يضر بالأهداف الشرعية والأخلاقية للمؤسسة التي يعملون بها؛
4 - **الكفاءة المهنية**:يجب على المراجعين الداخليين أن يؤدون فقط الخدمات التي يملكون فيها المعرفة و المهارة الضرورية و الخبرة.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **دراسات متقدمة في المراجعة و خدمات التأكيد** ، الدار الجامعية ، 2007 ، ص 210.
[2] أحمد حلمي جمعة ، **المدخل الى المراجعة و التأكيد الحديث**، مرجع سبق ذكره ، ص55.

خلاصة الفصل

تعتبر المراجعة الداخلية ذات أهمية بالغة للمؤسسات إذ ظهرت الحاجة الماسة لها مع تطور وتوسع الانشطة الاقتصادية و ذلك بغية التعرف على مدى الكفاءة في تنفيذ السياسات والخطط الموضوعة من طرف الادارة العليا ،و كذا التوجيهات المعمول بها .كل هذا كان سبب في ضرورة وجود وظيفة المراجعة الداخلية و التي من خلالها يتم فحص الدفاتر و السجلات و تقييم الانشطة و اعطاء الرأي الفني حول مدى مصداقية و عدالة القوائم المالية ،حيث أنها تعتبر وظيفة شاملة و دورية مستقلة داخل الشركة ،إذ يمكن ان تكون موجودة في صورة مراجعة كمحاسبية و مالية و مراجعة ادارية كل هذا بهدف اكتشاف العيوب و الاخطاء و التلاعبات الموجودة و العمل على تصحيحها في الوقت المناسب لتجنب أكبر قدر ممكن من الخسائر ، كل هذه العوامل ساعدت على زيادة كفاءة و فاعلية المراجعة الداخلية و عززت مكانتها في المؤسسات في الوقت الراهن .

الفصل الثاني

تمهيد :

تعتبر حوكمة الشركات من المفاهيم الحديثة التي ظهرت في السنوات القليلة الماضية بقوة على السطح في عالم الاعمال نظرا للمتطلبات الجديدة التي فرضتها مظاهر العولمة و ما صاحبها من تطورات على الصعيدين القانوني و الاقتصادي ، و مما زاد من الاهتمام بتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسة الجيدة. الانهيارات المفاجئة لعدد من الشركات العالمية حيث ارتبط مفهوم الحوكمة ارتباطا وثيقا بالأزمات المالية و الاقتصادية، التي كشفت أن عدم تطبيق الحوكمة بالشكل المطلوب قد زاد حدتها و هز ثقة المستثمرين و جميع أصحاب المصلحة بالأنظمة الرقابية و المحاسبية على أداء الشركات .

و لمنع حدوث هذه الازمات أو الحد منها في اقل تقدير ، ازداد الاهتمام بصياغة مفهوم حوكمة الشركات ووضع مجموعة من آليات تجعل الحوكمة تكتسب دورا فعالا في المؤسسات .

و لإظهار الموضوع بشكل اوضح قسمنا هذا الفصل الى مبحثين كما يلي:

- ✓ المبحث الاول : مفاهيم و ضوابط حوكمة الشركة .
- ✓ المبحث الثاني : علاقة المراجعة الداخلية بحوكمة الشركات .

المبحث الأول: مفاهيم و ضوابط حوكمة الشركات .

تعتبر المؤسسة من العناصر الاساسية في تنمية أي اقتصاد كان ،فبنيتها الاجتماعية الاقتصادية القانونية و تفاعلها مع المحيط الداخلي و الخارجي ، بالإضافة الى الاحداث التي شهدها العالم من فضائح و أزمات مست كبريات الشركات في العالم أدت الى اهتمام الحكومات و المنظمات الدولية والباحثين سواء كانوا اقتصاديين أو اجتماعيين بهذه الخلية المؤثرة في حياة الانسان عامة والاقتصاد بصفة خاصة.

فتطبيق الحوكمة في الشركة ما هو إلا إسقاط لسبل تنميتها انطلاقا من ضمان مصالح وأهداف المتعاملين فيها و معها ضمن إطار اوسع على المجتمع أو المحيط الكلي.

المطلب الاول : نشاة حوكمة الشركة.

تشير الادبيات الاقتصادية المتعلقة بحوكمة الشركات ان الاقتصاديين "Berle" و"Means" كانا من أوائل من تناول فصل الملكية عن الادارة ، و ذلك في عام 1932 حيث أعتبر آليات حوكمة الشركات كفيلة بسد الفجوة التي يمكن أن اتحدث بين مديري و مالكي الشركة من جراء الممارسات السلبية التي من الممكن أن تضر بالشركة و بالصناعة ككل .

في عام 1937 نشر coase Ronald أول مقال يبين فيه طريقة التوفيق بين الملاك و المسيرين للشركة وكذلك تطرق كل Mekling and Janson في عام 1976، williamson Oliver عام 1979 الى " مشكلة الوكالة حيث أشار الى حتمية حدوث صراع بالشركة عندما يكون هناك فصل بين و الادارة و في هذا السياق أكدوا على إمكانية حل مشكلة الوكالة من خلال التطبيق الجيد للآليات حوكمة الشركات "[1]

و ازداد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات ، حيث حرصت عدد من المؤسسات الدولية على تناول هذا المفهوم بالتحليل والدراسة ، و على رأس هذه المؤسسات كل من صندوق النقد والبنك الدوليين ، المركز الدولي للمشروعات الخاصة و كمنظمة التعاون الاقتصادي و التنمية ، التي أصدرت 1999 مبادئ حوكمة الشركات ، و المعنية بمساعدة كل من الشركات بكل من

[1]Stéphane Trébuq ,**La Gouvernounce D'Entreprise Héritiére de Conflits Idéologiques et Philosophiques,** Communication pour Les neuviémes journées d'histoire de la comptabilitié et du mananegement ,Crefige –Universitié Paris-Dauphine avec le soutien de l'asscaiat francophone de comptabilité, 20-21 Mars2003,p03-05.

الشركات العامة والخاصة ، سواء المكتتبة بأسواق المال ، من خلال تقديم عدد من الخطوط الارشادية لتدعيم إدارة الشركات و كفاءة أسواق المال و استقرار الاقتصاد ككل.

وتتناول المبادئ الخمسة الصادرة في 1999 من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لتطبيقات حوكمة الشركات في شأن الحفاظ على حقوق حملة الاسهم ، و تحقيق المعاملة العادلة لحملة الاسهم ، و إزكاء دور أصحاب المصالح والحرص على الإفصاح و الشفافية ، و تأكيد مسؤولية مجلس الإدارة ، و في سنة 2004 أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية قائمة جديدة لمعايير حوكمة الشركات ، مضيفة مؤشر تأمين الأسس لإطار حوكمة فعاله للشركات ، أما في الآونة الاخيرة فقد تعاضمت بشكل كبير أهمية حوكمة الشركات لتحقيق كل من التنمية الاقتصادية و القانونية و الرفاهية الاجتماعية ، للاقتصاديات والمجتمعات و قد بدا الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات يأخذ حيزا مهما في ادبيات الاقتصاد إثر إفلاس بعض الشركات الدولية الكبرى . وتعرض شركات دولية أخرى لصعوبات مالية كبيرة مثل فرانس تيليكوم ، و ذلك حسب تقرير لسنة 2000 لمصرف سويسري خاص ، تناول موضوع حوكمة الشركات و المسؤولية الاجتماعية للشركات.[1]

المطلب الثاني : مفهوم حوكمة الشركات.

إن الانهيارات الكبيرة و الازمات العالمية التي طالت الكثير من المؤسسات و الشركات كان سببها الرئيسي والاساسي هو نقص الخبرات و الكفاءات و عدم توفر ادارات كفوءة ذات الخبرة ومهارات المتميزة ، أي عدم الاخذ بمبدأ الحاكمية اي الحكم الرشيد للمؤسسات ، مما جعل هذه المؤسسات تعلن إفلاسها وتنهار أو على الاقل تقلص من حصتها السوقية أو تجمد نشاطها لذلك بدأ الاهتمام بموضوع الحوكمة ، وسيتم التطرق في هذا المطلب الى ماهية الحوكمة و مختلف خصائصها.

أولا: تعريف حوكمة الشركات من وجهة نظر المنظمات

أ - تعريف البنك الدولي: ممارسة للسلطة السياسية ، و رقابة إدارة الموارد المؤسساتية من أجل تنمية اقتصادية و اجتماعية.[2]

ب - برنامج الامم المتحدة الالماني : هو ممارسة السلطة السياسية والاقتصادية و الادارية لإدارة شؤون الشركة وأعمالها ، و بمفهومها الواسع تغطي الهياكل التنظيمية و أنشطة الحكومة المركزية

[1] نرمين أبو العطا، حوكمة المؤسسات، سبيل التقدم مع القاء الضوء على القرية المصرية، ورقة عمل، مصر ، ص 05

[2] Carlos Santions, **Good Gouvernance and Aid Effectivensess**, the world bank and conditionliry , the Geogetown public policy review , Volume 7Number 1fall , 2001, p5.

، الاقليمية و المحلية ، و البرلمان و الشركات و الافراد التي تضم المجتمع المدني و القطاع الخاص في المشاركة بفعالية و التأثير في السياسة العامة التي تؤثر على كافة المجتمع.[1]

ج- تعريف منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية (OCDE): تعتبر حوكمة الشركات بأنها نظام يتم بواسطة توجيه و رقابة منظمات الاعمال ، و الحوكمة تحدد هيكل توزيع الواجبات و المسؤوليات بين المشاركين المختلفين في الشركة المساهمة ، مثل مجلس الادارة و المديرين ، و غيرهم من ذوي المصالح و تضع القواعد و الاحكام لاتخاذ القرارات لشؤون الشركة المساهمة ، فإن الحكومة تعطي الهيكل الملائم الذي تستطيع من خلاله الشركة وضع أهدافها و الوسائل اللازمة لتحقيق هذه الاهداف العمل على مراقبة الاداء.[2]

ثانيا : تعريف حوكمة الشركات من وجهة نظر الملاك [3]

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

ب - عرف كل من (**Coleman&Biekpe**)حوكمة الشركات من وجهة نظر المستثمر تعتبر:

- ✓ الوعد بدفع عائد رأس المال المستثمر؛
- ✓ الالتزام بإدارة تشغيل استثمارات الشركة بفعالية.

ت - هي مجموعة من الاليات التي يستخدمها أصحاب المصالح (حملة الاسهم، الدائنون ، الموظفون العملاء و الاطراف ذات الصلة) لممارسة الرقابة داخل الشركة ، وعلى المديرين بالشكل الذي يضمن لهم حماية مصالحهم داخل الشركة.

ثالثا : تعريف حوكمة الشركات من وجهة نظر الادارة [4]

أ - هي واجبات و مسؤوليات مجالس ادارة الشركات ، و ادارة العلاقات مع حملة الاسهم ومجموعات اصحاب المصالح؛

ب - هي مجموعة الاليات التي تؤثر على عملية اتخاذ القرارات بواسطة المديرين ، عندما يكون هناك انفصال الملكية و الادارة؛

---

[1] Wajidi ben rejeb, **gouvernance et performaance dans les établissement des soins en tunise**, Mimoire pour l'obtention du diplôme des études Approfondies en Manangement, Faculté des sciences économique et de gestion ,tunise, 2003, p 5.

[2] عدنان حيدر درويش ، **حوكمة الشركات و دور مجلس الادارة** ، اتحاد المصارف العربية ، مصر ، 2007، ص 13.

[3] بهاء الدين سمير علام ، **أثر اليات الداخلية لحوكمة الشركات على الاداري المالي للشركات المصرية** ، بحث مقدم لوزارة الاستثمار مركز المديرين المصريين ، مصر ، 2007، ص 5 .

[4] بهاء الدين سمير علام ، نفس مرجع السابق ، ص 6

ت - حوكمة الشركات تعني وضع التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على ادارة الشركة تنظيمها ينا يحافظ على حقوق حملة الاسهم و السندات والعاملين بالشركة و اصحاب المصالح وغيرهم وذلك من خلال تحري تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية التي تربط بينهم.

ومن التعاريف السابقة يمكن استنتاج مجموعة من الخصائص نوجزها فيما يلي:[1]

الانضباط: ويقصد به اتباع السلوك الاخلاقي المناسب والصحيح ؛

الشفافية: و يقصد بها تقديم و اعطاء صورة حقيقية لكل ما يحدث في الشركة؛

الاستقلالية: اي لا يوجد تأثيرات غير لازمة نتيجة الضغوطات ؛

المساءلة: و تعني امكانية تقييم و تقدير الاعمال التي يقوم بها مجلس الادارة و الادارة التنفيذية؛

المسؤولية: و تعني المسؤولية التي يتحملها مجلس الادارة أمام جميع الاطراف التي لها مصلحة بالشركة ؛

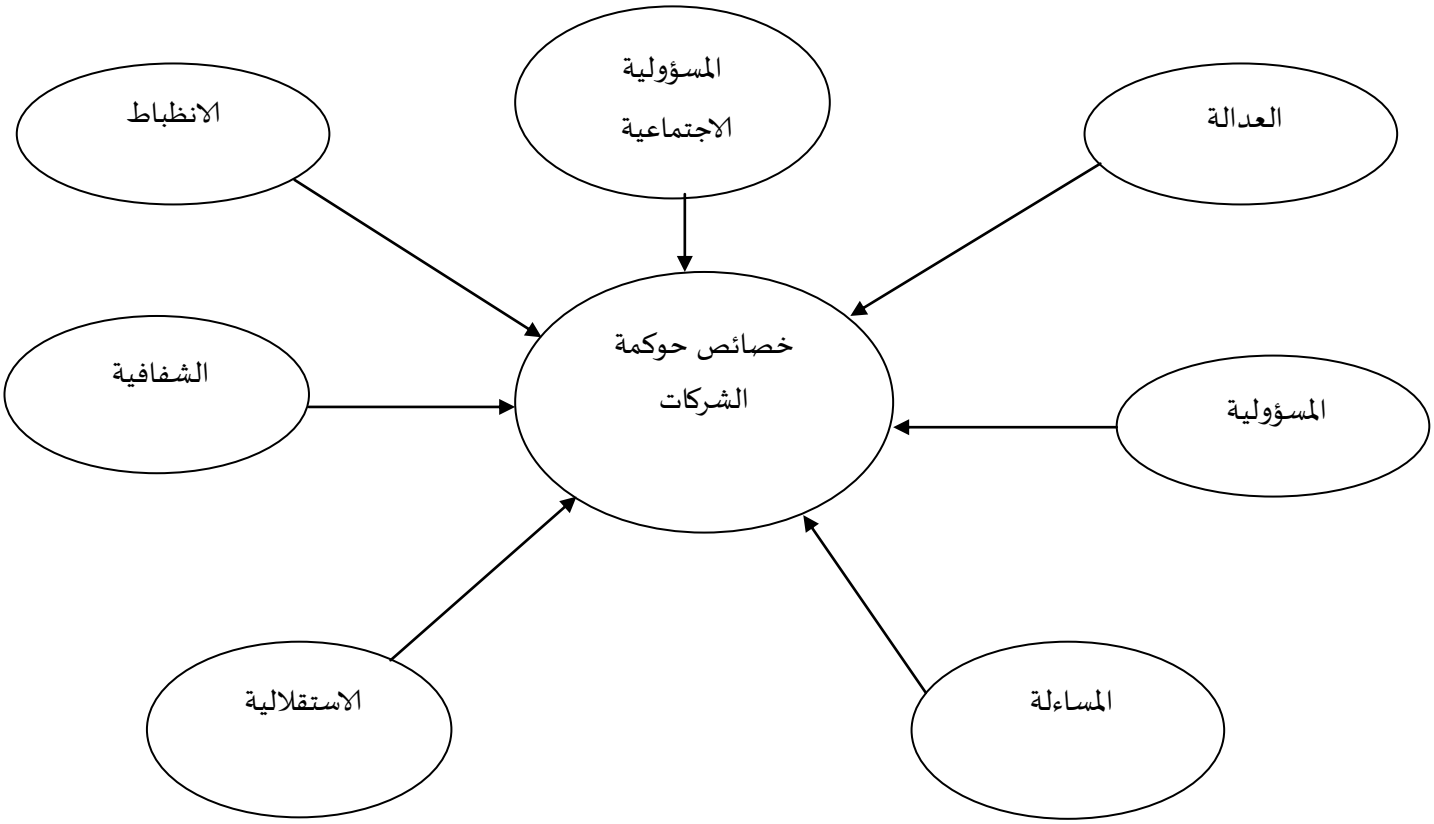
العدالة: و تعني وجوب احترام حقوق جميع الاطراف سواء كانوا مساهمين ، مسيرين أو اصحاب مصلحة في الشركة ؛

المسؤولية الاجتماعية : وتعني النظر الى الشركة كمواطن جيد يهتم بمصلحة المجتمع ويساهم في تطويره .

[1] طارق عبد العال حماد ، **حوكمة شركات قطاع العام وخاص و مصارف(المفاهيم، المبادئ ، التجارب ، المتطلبات)**، الدار الجامعية مصر ، 2008 ، ص 23.

يوضح الشكل التالي خصائص حوكمة الشركات:

الشكل (01.02) :



المصدر: من إعداد الطالبة بإعتماد على طارق عبد العال حماد، حوكمة شركات قطاع عام وخاص (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات) ، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص23 .

المطلب الثالث: أهمية و أهداف حوكمة الشركات

سنحاول في هذا المطلب التطرق أهمية حوكمة الشركات و أهدافها.

الفرع الاول : أهمية حوكمة الشركات

حضيت حوكمة الشركات باهتمام بالغ في السنوات الاخيرة و ذلك لأسباب كثيرة منها اهتمام الدول و الشركات باجتناب الاستثمار و تحسين الاداء فإن الفضائح المالية و هروب الاموال ألقت بظلال مظلمة على الاقتصاديات في جميع ارجاء العالم ومن ثم فإن الارشادات الموجودة حاليا ينبغي إليها باعتبارها مكون من بين العديد من المكونات الضرورية و غير الكافية حتى الان لإقامة نظام سليم لحوكمة الشركات و من هنا يمكن تلخيص أهمية حوكمة الشركات في النقاط التالية:

- ✓ تخفيض المخاطر؛
- ✓ تعزيز الاداء؛
- ✓ تحسين الوصول الى الاسواق؛
- ✓ زيادة القابلية التسويقية للسلع والخدمات؛
- ✓ اظهار الشفافية و قابلية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.[1]

ويمكن توضيح هذه النقاط من منظور مستخدميها و ذلك كما يلي:

أولا: أهمية الحوكمة بالنسبة للشركات

- ✓ يتمكن من رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة و المساهمين والمجلس الادارة؛
- ✓ تعمل على وضع الاطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد أهداف الشركة وسبل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الادارة و الادارة التنفيذية لكي يعملوا على تحقيق أهداف الشركة التي تراعي مصالح المساهمين؛
- ✓ تؤدي الى الانفتاح على الاسواق المالية العالمية و جذب قاعدة عريضة من المستثمرين (بالأخص المستثمرين الاجانب) لتمويل المشاريع التوسيعية ، فإذا كانت الشركات لا تعقد على الاستثمارات الاجنبية يمكنها زيادة ثقة المستثمر المحلي، و بالتالي زيادة رأس المال بتكلفة اقل؛

[1] مصطفى نجم البشاري ، **أهمية تطبيق معايير الحوكمة لتفعيل نظم المراجعة الداخلية للمؤسسات العامة** ، مؤتمر المراجعة الداخلية الاول ، السودان، 20 و 21 يناير 2008 ، ص 17.

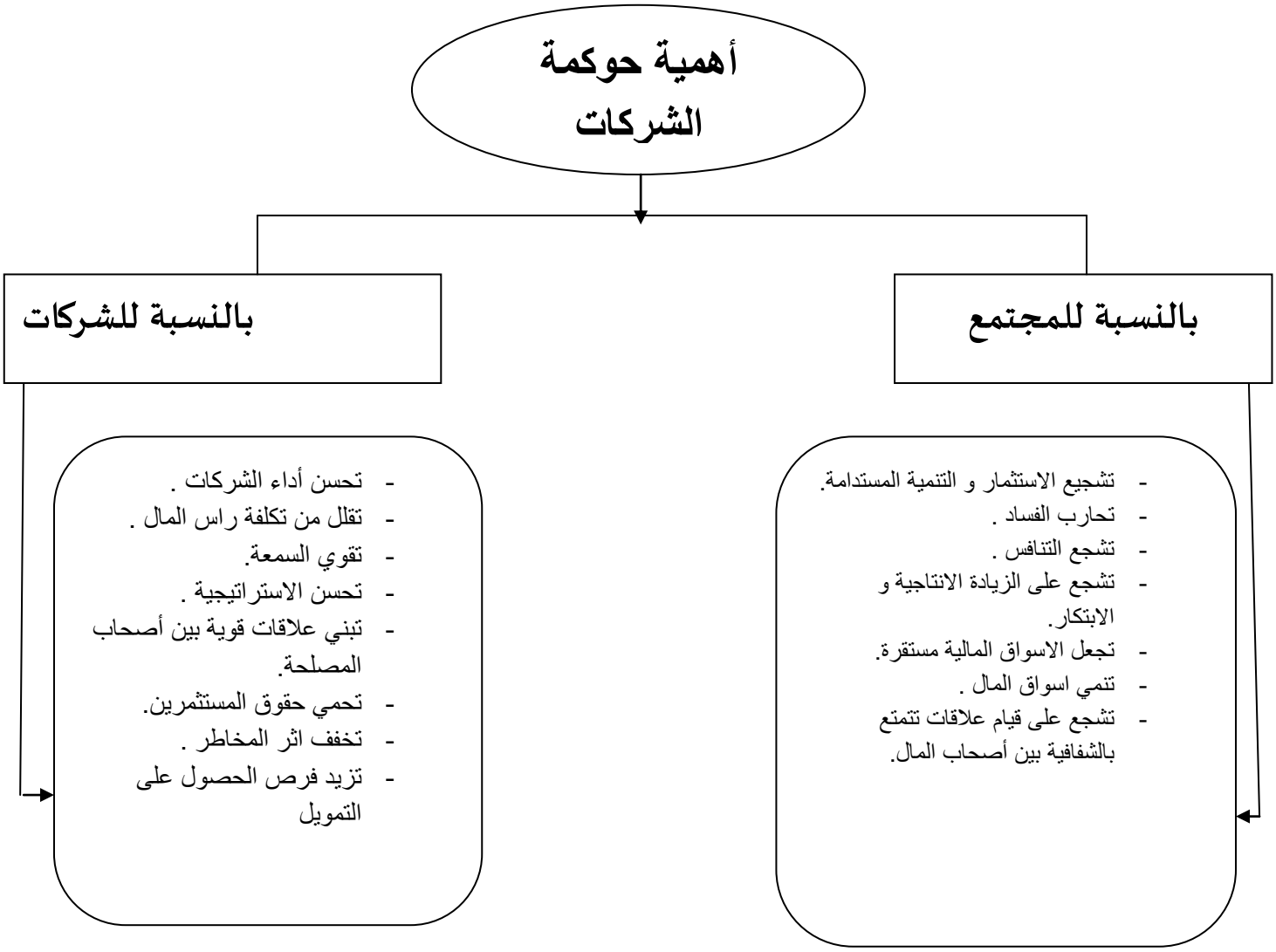
- ✓ تحظى الشركات التي تطلق قواعد الحكومة بزيادة ثقة المستثمرين لأن تلك القواعد تضمن حماية حقوقهم و لذلك نجد ان المستثمرين في الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة جيدا ، وقد يقوموا بالتفكير الجيد قبل بيع اسهمهم في تلك الشكات حتى عندما تتعرض لأزمات مؤقتة تؤدي إلى انخفاض اسعار اسهمهم لثقتهم في قدرة الشركة على التغلب على تلك الازمات مما يجعل تلك الشركات قادرة على الصمود في فترة الازمات.[1]

ثانيا : 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؛
- ✓ الافصاح الكامل على أداء الشركة و الوضع المالي والقرارات الجوهرية المتخذة من قبل الادارة العليا ، يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في هذه الشركات.[2]

[1] قصاص فتيحة ، **حوكمة المؤسسات العائلية في الجزائر** ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير ، تخصص حوكمة المؤسسات ، جامعة تلمسان، الجزائر ، 2006، ص 35.
[2] قصاص فتيحة ، نفس المرجع السابق ، ص 35

الشكل (02.02) : أهمية حوكمة الشركات



المصـــدر: ميكـــرا كراســـينكي، حوكمـــة الشـــركات فـــي الاســـواق الناشـــئة، مركـــز المشـــروعات الدوليـــة الخاصة CIPEنصائح إرشادية لتحقيق الاصلاح ، اوت2008، ص 6.

الفرع الثاني: أهداف حوكمة الشركات

يعد اسلوب حوكمة الشركات وسيلة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات بطريقة تحمي أموال المستثمرين و المقرضين، كما يؤدي الى خلق ضمانات ضد الفساد و سوء الادارة و سنظهر ذلك من خلال ايضاح الاهداف التي تأمل الحوكمة في تحقيقها:[1]

يرى البعض أن حوكمة الشركات تستهدف تحقيق ما يلي:

- ✓ العدالة و الشفافية و المعاملة النزيهة لجميع الاطراف ذوي المصلحة المشتركة ؛
- ✓ حماية حقوق المساهمين بصفة عامة سواء كانوا أقلية أو أغلبية و تعظيم عوائدهم؛
- ✓ منع استغلال السلطات المحلية المتاحة من تحقيق مكاسب غير المشروعة و المتاجرة بمصالح الشركة و المساهمين و أصحاب المصالح .

بينما يرى الاخرون أن حوكمة الشركات جيدة تحقق العديد من الاهداف و من أهمها :

- ✓ محاربة الفساد بكل صوره سواء كان فساد ا ماليا أو محاسبيا أو سياسيا؛
- ✓ جذب الاستثمارات سواء الاجنبية أو المحلية و الحد من هروب رؤوس الاموال ؛
- ✓ تحقيق الاستقرار و المصداقية للقطاعات المالية على المستوى المحلي و الدولي؛
- ✓ تحسين و تطوير إدارة الشركات و مساعدة المديرين و مجلس الادارة على بناء استراتيجية سليمة و ضمان اتخاذ قرارات الدمج أو السيطرة بناءا على أسس سليمة مما يؤدي الى دفع كفاءة الاداء.

و بالتالي تسعى حوكمة الشركات من خلال الاهداف الى تحقيق ما يلي:

- تحسين أداء الشركات؛
- وضع الانظمة الكفيلة بمعالجة الغش و تضارب المصالح و التصرفات الغير المقبولة ماديا وأدائيا و أخلاقيا؛
- وضع انظمة الرقابية على إدارة الشركات و أعضاء محل إدارتها؛
- وضع أنظمة لإدارة الشركة وفقا لهيكل يحدد توزيع كل الحقوق والمسؤوليات فيما بين مجلس الادارة و المساهمين ؛
- و ضع القواعد و الاجراءات المتعلقة لسير العمل داخل الشركة لتحقيق أهدافها.[2]

المطلب الرابع: أسس ومبادئ حوكمة الشركات

[1] رأفت حسين مطر ، **اليات تدعيم دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات** ، الجامعة الاسلامية ، ص 2 .
[2] رافت حسين مطر ، مرجع سبق ذكره، ص 2 .

نظرا للاهتمام المتزايد بمفهوم حوكمة ، فقد حرصت عديد من الشركات على دراسة هذا المفهوم و تحليله ووضع مبادئ محددة لتطبيقه، و من هذه الشركات " شركة التعاون الاقتصادية التنمية و بنك التسويات الدولية مثلا في لجنة بازل ، وشركة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي" و في الواقع نجد أنه كلما اختلفت التعريفات المعطاة لمفهوم الحوكمة فقد اختلفت كذلك المعايير التي تحكم عملية الحوكمة وذلك من منظور وجهت نظر كل جهة التي حكمت حيث تضع مفهوما لهذه المعايير و ذلك على النحو التالي:

أولا: مبادئ شركة التعاون الاقتصادي و التنمية

يتم تطبيق حوكمة الشركات وفق (5) معايير ، توصلت اليها شركة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام 1999 ، علما بأنها أصدرت تعديلا لها عام 2004، و تتمثل في:

1 - **ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات** : يجب أن يتضمن اطار حوكمة الشركات كلا من تعزيز شفافية الاسواق و كفاءتها، كما يجب أن يكون متناسقا مع أحكام القانون ، و أن يضيف بوضوح تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الاشرافية والتنظيمية و التنفيذية المختلفة.

2 - **حفظ حقوق جميع المساهمين:** وتشمل نقل ملكية الأسهم و اختيار مجلس الادارة والحصول على عائد في الارباح و مراجعة القوائم المالية، و حق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.

3 - **المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين:** و تعني المساواة بين حملة الاسهم داخل كل فئة ، وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية ، و التصويت في الجمعية العامة على القرارات الاساسية ، و كذلك حمايتهم في أي عملية استحواذ أو دمج مشكوك فيها ، أو من الاتجار في المعلومات الداخلية ، و كذلك حقهم في الاطلاع على كافة المعاملات الداخلية ، وكذلك حقهم في الاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الادارة و المديرين التنفيذين.

4 - **دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الادارة بالشركة :** وتشمل احترام حقوقهم القانونية و التعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق و كذلك اليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة ، و حصولهم على المعلومات المطلوبة ، ويقصد بأصحاب المصالح البنوك و العاملين و حملة السندات و الموردين و العملاء.

5 - **الافصاح و الشفافية:** وتناول الافصاح عن المعلومات الهامة و دور المراقب الحسابات في الافصاح عن ملكية النسبة العظمى من الاسهم ، و الافصاح المتعلق بأعضاء مجلس الادارة

والمـديرين التنفيـذين ، وبـتم الافصـاح عـن كـل تلـك المعلومـات بطريقـة عادلـة بـين جميـع المساهمين اصحاب المصالح في الوقت المناسب و دون تأخير.[1]

الشكل(2.3) : مبادئ حوكمة الشركات

Source : OCDE , principes de la gouvernement d'entrepries , 2004

ثانيا : مبادئ لجنة بازل

وضـعت لجنـة بـازل في العـام 1999 ارشـادات خاصـة بالحوكمـة في الشـركات المصـرفية و الماليـة ، وهي تركز على النقاط التالية.

- ✓ قـيم الشـركة و مواثيـق الشـرف للتصـرفات السـليمة و غيرهـا مـن المعـايير للتصـرفات الجيـدة والنظم التي يتحقق من استخدامها هذه المعايير؛

[1] خلال عزيزة، **دور المراجعة في تطبيق حوكمة الشركات**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أكلي اولحاج،البويرة، 2014-2015،ص 57.

- ✓ استراتيجية للشركة معدة جيدا ، و التي بموجبها يمكن قياس نجاحها الكلي ومساهمة الافراد في ذلك ؛
- ✓ التوزيع السليم للمسؤوليات و مراكز اتخاذ القرار متضمن تسلسلا وظيفيا للموافقات المطلوبة من الافراد لمجلس الادارة؛
- ✓ وضع الية للتعاون الفعال بين مجلس الادارة و مراجع الحسابات ؛
- ✓ توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمن مهام التدقيق الداخلي و الخارجي و ادارة مستقلة للمخاطر عن خطوط العمل مع المراعاة تناسب السلطات مع المسؤوليات ؛
- ✓ مراقبة الخاصة لمراكز المخاطر في الواقع التي يتصاعد فيها تضارب المصالح ، بما في ذلك علاقات العمل مع المقترضين المرتبطين بالمصرف و كبار المساهمين و الادارة العليا ، أو متخذي القرارات الرئيسية في الشركة ؛
- ✓ الحوافز المالية و الادارية للادارة العليا التي تحقق العمل بطريقة سليمة ، وأيضا بالنسبة للمديرين أو الموظفين سواء كانت في شكل تعويضات أو ترقيات او عناصر أخرى؛
- ✓ تدفق المعلومات بشكل مناسب داخليا أو خارجيا .[1]

ثالثا: مبادئ الشركة التمويل الدولية

وضعت شركة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي عام 2003 موجهات و قواعد ومبادئ عامة تراها أساسية لدعم الحوكمة في المؤسسات على تنوعها، سواء كانت مالية أو غير مالية، وذلك على المستويات أربعة كالتالي:

1 - الممارسات المقبولة للحكم الرشيد ؛

2 - خطوط اضافية لضمان الحكم الجيد الجديد؛

3 - اسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا ؛

4 - القيادة؛[2]

[1] فاتح غلاب ، تطور التدقيق في مجال حوكمة المؤسسات لتجسيد مبادئ و معايير التنمية المستدامة ، مذكرة ماجستير ، تخصص ادارة الاعمال الاستراتجية للتنمية المستدامة، جامعة سطيف، 2011، ص 50.

[2] فؤاد شاكر، الحكم الجيد في المصاريف و المؤسسات المالية العربية حسب المعايير العالمية المؤتمر المصرفي العربي تحت عنوان الشراكة بين العمل المصرفي و الاستثمار من أجل التنمية، 2005، ص 4 .

ان تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يؤدي الى تحقيق الاتي:

- طمأنة المساهمين على الحصول على عائد استثماراتهم؛
- تمكن المساهمين من جعل المديرين يعيدون إليهم بعض الارباح؛
- تأكد المستثمرين أن المديرين لن يهدروا المال الذي يستثمرونه في المؤسسة؛
- التاكد أن الشركة لا تستثمر في المشاريع الفاشلة.

لهذا يجب أن تتميز مبادئ حوكمة الشركات بما يلي:

- القدرة على توفير الضمان من خلال قيام الوكيل بتقييم القرارات؛
- أساس العقد الذي تم إبرامه مع المالك، و بين الوكيل والمالك (المساهمين)؛
- ضمان استمرار تدفق راس المال و الذي يعتبر احد المؤشرات لنجاح المؤسسة؛
- القدرة على حماية مصالح المساهمين و الحد من التلاعب المالي و الاداري و مواجهة التحايل الذي تتعرض له أموال الشركة .[1]

المبحث الثاني: علاقة المراجعة الداخلية بحوكمة الشركات

لقد أصبحت الحاجة الملحة الى دعم حوكمة الشركات والتي ترتكز على المراجعة الداخلية التي بدورها تقوم بتقييم الرقابة الداخلية و تعظيم قيمة الاطراف المستفيدة و بذلك تساهم في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات .

المطلب الاول: دور المراجعة الداخلية في تقييم الرقابة الداخلية

تقوم الشركة بوضع وتصميم نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن مجموعة من اجراءات المراقبة المختلفة والتي ترتبط بالجوانب المالية، المحاسبية، التنظيمية والادارية، وذلك ضمانا لحسن سير العمل في الشركة و التقيد بالسياسات الموضوعة و هذا من أجل تحقيق أهدافها.

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

[1] ماجد اسماعيل أنو حمام، أثر تطبيق حوكمة المؤسسات على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة ،تخصص محاسبة و تمويل، الجامعة الاسلامية، غزة ،2009، ص 34.

يعتبر السبب الرئيسي لظهور نظام الرقابة الداخلية الى انفصال الملكية عن التسيير وكذا كبر حجم الشركات وتعقدها الشئ الذي أدى الى زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية، كما أصبح أمرا ضروريا من أجل المحافظة على الموارد المتاحة للشركة و تحقيق أهدافها.

أولا: نشأة الرقابة الداخلية

في بادئ الامر كانت لا توجد أهمية كبيرة لنظام الرقابة الداخلية نظرا لعدم وجود فصل بين الملكية والادارة حيث كانت هناك رقابة المالك أو ما يعرف بالرقابة الشخصية، فالمالك كان يقوم بالرقابة في على انشطة في الشركة، وانحصر مفهوم الرقابة الداخلية في حماية النقدية فقط باعتبارها أكثر وصول الشركة تداولا، وبعد ذلك اتسع نطاقها ليستعمل كمرادف لضبط الداخلي، والذي يعني تقسيم العمل وتحديد السلطات و المسؤوليات والفصل بينهما عن طريق عدم قيام موظف ما بعملية كاملة وذلك يعرف نظام الضبط الداخلي بأنه : "مجموعة من الوسائل و المقاييس والأساليب التي تضعها الادارة بغرض ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية ومستمرة لضمان حسن سير العمل و عدم حدوث الأخطاء أو الغش أو التلاعب أو حتى الاختلاس في أصول الشركة سجلاتها و حسباتها".[1]

كما أن كبر حجم الشركات وتعقد نواحيها الإدارية المالية والتنظيمية، ادى الى اعتبار نظام الرقابة الداخلية أمرا حتميا للإدارة الحديثة للمحافظة على مواردها المتاحة، كما أن تعقد عالم الاعمال و حدوث الفضائح المالية أدت الى اعادة النظر في نظام الرقابة الداخلية من أجل تطوير وتحسين فعاليته ليتماشى مع المستجدات الحالية.

ثانيا: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

لقد عرف نظام الرقابة من قبل لجنة حماية المنظمات على أنها العملية المتخذة من طرف الادارة و الموظفين الاخرين من أجل توفير ضمان مقبول لتحقيق أهداف الشركة وفعالية وكفاءة العمليات، وهذا بالاعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والنظم.

كما نص المعيار الدولي للمراجعة رقم 400 والخاص بتقدير المخاطر والرقابة الداخلية على أن نظام الرقابة الداخلية يشمل: "كافة السياسات و الاجراءات التي تتبناها إدارة الشركة لمساعدتها قدر الامكان للوصول الى هدف إدارة بالشركة و هو الوصول الى هدف الإدارة، وهو إدارة العمل بشكل منظم كفئ والمنتظمة الالتزام بسياسات الادارة و حماية الأصول منع واكتشاف

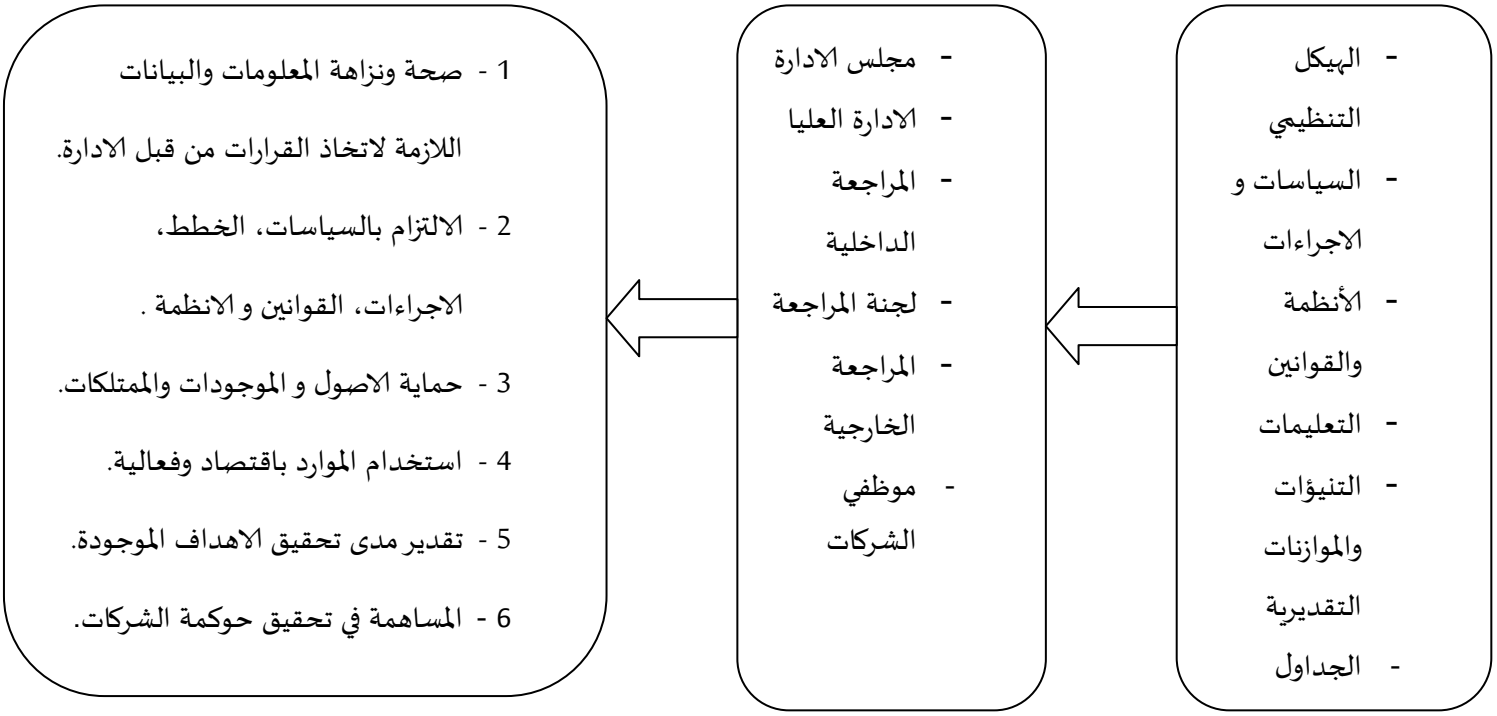
[1] نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 122.

الاحتيال و الخطأ دقة و اكتمال السجلات المحاسبية و إعداد معلومات مالية موثقة في الوقت المناسب".[1]

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

ومنه يمكن تصور نظام الرقابة الداخلية وفق الشكل التالي:

الشكل(2.4)



مـــــــــــدخلات النظـــــــــام **معالجـــــــــة النظـــــــــام**

مخرجات النظام

المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على ما سبق.

[1] عمر علي عبد الصمد، **دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات**، مرجع سبق ذكره، ص 81

ثالثا: انعكاسات تقييم نظام الرقابة الداخلية على حوكمة الشركات

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية جزءا مهما من نظام الرقابة الداخلية فهي تقع على قمة هذا النظام، كما أن دورها تغير من التركيز فقط على الجوانب المالية لتشمل أيضا الجوانب الادارية ومساهمتها في إضافة قيمة للشركة و كذا تقديمها للخدمات ألاستشارية فرأي مدير المراجعة الداخلية حول كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية أصبح مهما و شائعا خصوصا مع المستجدات التي ظهرت في بيئة الاعمال و لعل أهمها قانون **Oxeley -Sarbens** وتطور معايير الدولية للمراجعة الداخلية (المعيار رقم 2410 –معايير الابلاغ **Criteria for Communicating**)، و التي نصت على أن رأي المراجع الداخلي يجب أن يشمل بوضوح العناصر التالية[1]:

1 - معايير التقييم وكيفية استخدامها؛

2 - مجال الذي يشمله رأي المراجع الداخلي؛

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

4 - المجالات الخاصة التي شملها رأي المراجع الداخلي.

و التي من شأنها تحقيق المنافع التالية[2]

1 - ضمان استمرارية في عملية المراقبة، أن التقييم ، التوصيات والتقارير التي تعدها تتم بصفة مستمرة خلال السنة مما يحقق الشعور بالراحة لدى أصحاب المصلحة، كما أن الاستمرار يمكن الادارة من تنفيذ الاصلاحات والتحسينات في الوقت الملائم؛

2 - المساهمة في ضمان جودة التنظيم، فتتضمن جودة العمليات الالتزام بالسياسات والإجراءات و اللوائح الداخلية لضمان إنجاز التنظيم لأهدافه بطريقة اقتصادية وفعالة، و للمراجعين الداخليين دور رقابي هام في ضمان الالتزام بتلك الاجراءات واللوائح الداخلية؛

3 - تقديم الخدمات ألاستشارية يعتبر المراجعون الداخلين في موقع فريد يمكنهم من تزويد مجلس الإدارة الادارة العليا لجنة ألمراجعة المراجع الداخلي و أصحاب المصالح بالتحليلات الضرورية، التقييم والتوصيات.

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

---

[1] The Institute Of Internal Auditors, **Pratical Consideration Rearding Internal Auditing Exprissing an Opinion Control,** USA,2005 ,P3.

[2] سمير كامل محمد عيسى، **العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكة الشركات**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، مصر، العدد01، المجلد رقم 45، جانفي 2008، ص9.

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

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

أولا: تعظيم القيمة للعملاء

يضع هذا الدور المراجع الداخلي أمام تحد يتمثل في سعيه لاكتساب مهارات جديدة تساير التطور في مختلف مجالات العمل بالشركة ، ليس هذا فحسب بل تطوير اليات تنفيذ مهامه بما يدعم جهود الشركة في تعظيم القيمة أو المنفعة المتحققة للعميل بالشركة ، ليس هذا فحسب بل تطوير اليات تنفيذ مهامه بما يدعم جهود الشركة بتعظيم القيمة أو المنفعة المتحققة للعميل ، في إطار تغيير النظرة اليه من مجرد مستهلك للمنتجات و خدمات الشركة الى شريك في عملية الحوكمة ، وطالما أن فعالية تنفيذ قواعد الحوكمة تتوقف على كفاءة الرقابة الداخلية للشركة . فهنا يتضح بعض الاخر لدور المراجع الداخلي في زيادة القيمة المتحققة للعميل من خلال سعيه الى التقييم الفعال للنظم الرقابية، وتقديم التوصيات الكفيلة، مما يضمن برفع مستوى جودتها.[1]

ثانيا: تعظيم القيمة للمساهمين

ينوب مجلس الادارة عن المساهمين في ادارة أموالهم و هذا يعني أن المجلس مسؤول بالوكالة عن الوفاء باحتياجات و مصالح المساهمين، و المتمثلة في ضرورة الافصاح عن مدى فعاليته في ادارة ما أوكل اليه من مهام، حيث تمثل التقارير المالية التي يشرف مجلس الادارة على اعدادها معيارا يتم على اساسه اتخاذ قرارات وسلوكات من طرف المستثمرين الحاليين وبالمرتقبين و هنا يتضح دور المراجعة الداخلية كعنصر فعال في ضمان دقة ونزاهة التقارير المالية وتعزيز

[1] لخضر أوصيف، **دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات**، رسالة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد و تسيير المؤسسات، 2011، ص90.

قدرة المساهمين على مساءلة مجلس ادارة الشركة، وكذا مساهمتها بالتعاون مع الادارات المسؤولة في الحد من المخاطر التي تتعرض لها الشركة،و مما يدعم الدور الذي يؤديه فريق المراجعة الداخلية وجوده في موقع الاحداث يعايشها لحظة بلحضة للشركة، حيث تساعده هذه الميزة على مراجعة القوائم المالية التقرير عنها بشكل أكثر تفصيلا من المراجع الخارجي مما يضمن الاستخدام الامثل لأصول الشركة، وحمايتها من الاخطار التي قد تنشأ نتيجة الغش أو عدم الالتزام بالقوانين و التعليمات و الاجراءات المطبقة في الشركة.[1]

ثالثا: تعظيم قيمة لأصحاب المصالح

يتمثل أصحاب المصالح في الموظفين و الموردين و الدائنين و المجتمع المحيط ككل، الذين لهم مصالح فردية أو جماعية في نجاح الشركة و إستمراريتها ، فهي التي توفر فرص العمل و تدفع الضرائب وتقدم السلع و الخدمات، فاستمرارية الشركة تمثل مصلحة مشتركة للمساهمين والأطراف الاخرى (أصحاب المصالح) المرتبطة و المتأثرة بنشاطها، و لا تتوقف استمرارية الشركة فقط على مدى كفاءة و فاعلية عملياتها، بل أيضا على التحسين المستمر لتلك العمليات، وهنا يبرز دور المراجعة الداخلية حيث يمكنها من خلال التقييم لنظم الرقابة الداخلية، و مساهمتها في ادارة المخاطر و تعزيز قدرة المساهمين على مساءلة مجلس ادارة الشركة و الرفع من مستوى كفاءة و جودة عمليات الشركة وتعظيم ما يتولد عنها من قيمة أو منفعة لأصحاب المصالح.[2]

المطلب الثالث: إطار المقترح لتطوير فعالية المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات

يتأسس الاطار المقترح على فكرة إعادة النظر للمراجعة الداخلية من منظور شامل للتحديد الانشطة المكونة لها، و التي تبدأ بالتخطيط ثم التنفيذ، فالاتصال و رفع التقارير إلى مجلس إدارة الشركة، و تنتهي بالمتابعة و مناقشة لجنة المراجعة التابعة لمجلس الادارة.

أولا: التخطيط لعملية المراجعة الداخلية

ترتكز خطة المراجعة الداخلية تقليديا على مجال واحد من المخاطر و هي المخاطر المحاسبية و المالية، لذا يتم تصميم الاختيارات للبحث عن هذه الاخطاء، مما يؤثر سلبا على الانشطة التي تخضع أعمالها للمراجعة كونها مجرد تحري عن الاخطاء، ومن ثم ينظر للمراجعة الداخلية على أنها نشاط يثير القلق و يعطل الأداء و يؤثر سلبا عن عمل مختلف الانشطة الاخرى

[1] لخضر أوصيف، نفس المرجع السابق.
[2] لخضر أوصيف مرجع سبق ذكره،ص 90.

حيث يتطلب تحليل وظيفة التخطيط لعملية المراجعة الداخلية النظر اليها من ثلاث زوايا مترابطة و هي:

- ✓ **نطاق التخطيط لعملية المراجعة الداخلية:** يجب أن تتأسس خطة المراجعة الداخلية على تقييم كافة مخاطر النشاط، فالسعي للتغلب على هذه المخاطر يولد قيمة أعلى للمساهمين وأصحاب المصالح، بحيث يجب تصميم الخطة بناءا على تأثير هذه المخاطر على عملية تطبيق قواعد حوكمة الشركات؛
- ✓ **إجراءات وضع الخطة بما يضمن فاعليتها من خلال تجارب المستويات الادارية والتنفيذية مع الجهود المبذولة لتنفيذها:** يجب تقييم المخاطر من خلال استطلاع آراء المستويات الادارية المختلفة، كما يجب مراجعة استراتيجيات الشركة والخطط التفصيلية، بعد ذلك حصر المخاطر و تصنيفها تبعا لأهميتها، و تصميم إجراءات المراجعة الداخلية لكل نوع من المخاطر؛
- ✓ **تطوير خطة المراجعة الداخلية:** يجب على فريق المراجعة الداخلية أن يسعى دائما لتطوير خطة المراجعة، مثلا إذ لاحظ الفريق زيادة في معدل الدوران الوظيفي بسبب الاستقالة، يجب أن يبحث عن حل للمخاطر المترتبة عن ذلك، نظرا لما يمكن أن تتحمله الشركة من تكاليف لتعيين و تدريب موظفين جدد، زيادة على ذلك فقدانها لخبرات ملمة بطبيعة نشاط الشركة، واحتمال انتقالها لشركات منافسة، مما قد يؤثر على الميزة التنافسية التي تحققها الشركة، ويتمثل دور المراجعة الداخلية هنا في العمل مع الخبراء الموارد البشرية في الشركة، لوضع الحلول الكفيلة بتخفيض معدل الدوران من خلال مراجعة أسس تقييم الأداء و نظام الحوافز المطبقة في الشركة و مدى تأثيرها على هذا المعدل.[1]

ثانيا: متطلبات تنفيذ خطة المراجعة الداخلية

يتم تنفيذ خطة المراجعة الداخلية وفقا لأربع متطلبات هي[2]:

- ✓ **الاعتماد على متخصصين:** المراجع الداخلي ليس خبيرا بكل جوانب أنشطة الشركة، و عدم اعتماده على خبير متخصص عند مراجعته مجالا ما خارج نطاق خبرته، يتطلب ضرورة اعتماد متخصصين في المجال مراد مراجعته؛

[1] لخضر أوصيف، مرجع سبق ذكره، ص 92.
[2] محمد يوسف كاشف، **نحو إطار متكامل لتطوير فعالية المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة**، مجلة كلية التجارة، مصر، 2007، ص20-21.

- ✓ **اتباع مدخل العملية:** على فريق المراجعة الداخلية اتباع مدخل العملية عند أداء عمله، من خلال تقييم مجموعة الانشطة المكونة للعملية المراد مراجعتها، للتعرف على نقاط القوة التي يجب تنميتها و الضعف التي يجب التخلص منها في كل نشاط، مما يؤدي في نهاية الى تحقيق المراد من تنفيذه العملية ككل، حيث يساعد هذا المدخل على تخفيض الوقت اللازم لإنجاز عملية المراجعة و تدعيم و تطوير تقرير المراجعة الداخلية و جعله أكثر قبولا؛
- ✓ **إجراء تقييم ذاتي لمخاطر الرقابة الداخلية:** يجب على فريق المراجعة الداخلية أن يسعى لإجراء تقييم ذاتي لمخاطر الرقابة الداخلية من خلال ورش عمل مشترك فيها أعضاء فريق المراجعة الداخلية مع المتخصصين في المجال الخاضع للرقابة، يكون هدفها تحديد مخاطر الرقابة الرئيسة فيه، و ايجاد حلول رقابية تقلل من تلك المخاطر؛
- ✓ **استخدام التقنيات الحديثة في المراجعة:** من المعلوم أن استخدام التقنيات الحديثة لا يؤدي إلى دقة وسرعة الانجاز فحسب، بل يساعد على رفع مستوى جودته، والمراجعة الداخلية كأي وظيفة يمكن تطويرها بالاعتماد على الاساليب التقنية الحديثة من خلال السعي للوصول لمعلومات أفضل التطبيقات ووضعها كهدف يجب تحقيقه، خاصة مع اتساع نطاق تبادل المعلومات عن أفضل التطبيقات في مختلف المجالات .

ثالثا: الاتصال ورفع التقارير الى مجلس إدارة الشركة[1]

تؤثر تقارير المراجعة الداخلية على العلاقة بين إدارات الشركة و فريق المراجعة الداخلية، فقد تؤدي الى توتر هذه العلاقة نظرا لتركيزها على الاخطاء و الجوانب السلبية للأداء، وهو ما يزيد من احتمال عدم تنفيذه هذه الادارات لما يرد في تقارير المراجعة الداخلية من توصيات ، و للتغلب على هذه المشكلة يجب:

- أن تتضمن التقارير تعليقا عن الجوانب الايجابية في العملية التي تمت مراجعتها، من خلال ذكر الجهود المبذولة من طرف إدارات الشركة في السهر على تطبيق قواعد الحوكمة، ومن ثم تكون أكثر قبولا و تحفيزا لتنفيذ ما ورد بها من توصيات؛
- يجب أن تكون التقارير معبرة اختصار و دقة عما يريد فريق المراجعة الداخلية توصيله للجهة التي تستلم التقرير

رابعا: المتابعة ومناقشة لجنة المراجعة

[1] محمد يوسف الكاشف، مرجع سبق ذكره، ص 22.

لضمان استمرارية نجاح وظيفة المراجعة الداخلية آلية لتفعيل حوكمة الشركات يجب أن تكون هناك مناقشة بين إدارة المراجعة الداخلية و مجلس الادارة عن طريق لجنة المراجعة، لتقييم أداء فريق المراجعة الداخلية من خلال مطابقتها بالإجابة عن مجموعة من الاسئلة [1]:

خلاصة الفصل:

تعتبر الحوكمة إحدى المتطلبات الجديدة للاقتصاديات العربية، و لهذا الاسلوب أسسه ومقوماته القائمة على الافصاح و الشفافية، و هي عناصر شبه غائبة عن واقع المنطقة العربية أوالمنطقة العربية أو غير متحكم فيها إلى حد كبير. و تعد حوكمة الشركات وسيلة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات بطريقة تحمي أموال المستثمرين والمقرضين و قد تبين الآن أكثر من أي وقت قد مضى أن تبني نظام شفاف و عادل يؤدي الى خلق ضمانات ضد الفساد و سوء الادارة، كما يؤدي الى تطوير القيم الأساسية لاقتصاد السوق و الارتقاء بالاقتصاديات العربية إلى مستويات التنافسية الدولية.

[1] محمد أوصيف الكاشف، مرجع سبق ذكره، ص 24.

الفصل التطبيقي

تمهيد:

بعد عرض الجانب النظري و الذي ضم فصلين، سنحاول في الفصل الثالث اسقاط الضوء على ما تم عرضه على المؤسسة ذات الاسهم و هي المؤسسة الوطنية لإنتاج و توزيع مواد البناء EDIMCO ، بولاية مستغانم ليكون حقل بحثنا و دراستنا التطبيقية، نظرا لكونها المؤسسة اقتصادية تنشط في السوق الوطني و هي متعامل مهم تساهم في خلق القيمة المضافة إضافة على ذلك فهي تشغل الأيدي العاملة و منه تساهم من التقليل من البطالة و سبب ذلك كون المؤسسة تشهد التقدم و التغير من سنة الى أخرى و التي هي محل دراستنا التطبيقية.

ولهذا قسمنا هذا الفصل الى:

- المبحث الاول: عموميات حول مؤسسة إنتاج و توزيع مواد البناء " EDIMCO ".
- المبحث الثاني آليات المراجعة الداخلية في المؤسسة.

المبحث الاول: عموميات حول مؤسسة توزيع و بيع مواد البناء EDIMCO

سنتطرق في بداية الدراسة على مؤسسة الوطنية للنتاج وتوزيع مواد البناء بمستغانم والتعرف على الهيكل التنظيمي و أهداف المؤسسةو مهامها.

المطلب الاول:التعريف بالمؤسسة لتوزيع وبيع مواد البناءEDIMCO

مؤسسة الوطنية لانتاج و توزيع مواد البناء هي مؤسسة أنشأت بتاريخ 25 سبتمبر 1984، كان بمقتضى قرار وزاري رقم 5280/م ع /و و المتضمن ذلك، مقرها الرئيسي بولاية مستغانم برأسمال يقدر ب 250000000دج .

تمتلك المؤسسة 29 خبرة في مختلف المجالات البناء ، ووجودها ناتج عن النجاح الذي حققته بتحكمها في معظم النشاطات سواء كانت انتاجية أو تجارية و قطاع مواد البناء و كذلك النتائج القياسية التي حققتها في انجاز و المقاولة، و تعمل المؤسسة على تبني علاقات دائمة مع الزبائن، و تعمل على ارضاء حاجيتهم و تطلعاتهم.

و لقد تم تطوير شبكة التوزيع للشركة بولاية مستغانم و هذا خلال الفترة ما بين 1958-1990 عن طريق فتح منافذ تأجير في عدة مناطق ، و تم تحويل مؤسسة توزيع مواد البناء لتأخذ شكل شركة ذات الاسهم "SPA /EDE" بمقتضى العقد التوثيقي رقم 30/96 والصادر في 1996/01/17 و لقد تم تعيين السيد مدير لحسن كرئيس مجلس إدارة بمقتضى محضر المجلس الإداري المنعقد بتاريخ 2002/04/27 و الذي نص قراره بذلك.[1]

تتكون مؤسسة إنتاج و توزيع مواد البناء من وحدات تتمثل فيها يلي:

- ✓ وحدة الحديد و الصلب؛
- ✓ وحدة التعبأة و التغليف و التوزيع؛
- ✓ وحدة الترقية العقارية؛
- ✓ وحدة التجارة.

[1] المصدر: وثائق خاصة بالمؤسسة.

المطلب الثاني: مهام وأهداف مؤسسة الوطنية لإنتاج و توزيع مواد البناء[1]

1 - مهام المؤسسة: تتمثل مهام المؤسسة فيما يلي:

تتولى المؤسسة مهام تسويق مواد البناء (الاسمنت الصلب، الخشب، المنتجات الخشبية الادوات الصحية و البلاط و منتجات التدفئة....) وذلك في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية و الاجتماعية إضافة إلى:

- ✓ الانتاج، البيع، التوزيع؛
- ✓ مكلفة بإنتاج و توزيع مواد البناء في ظروف جيدة و بأقل تكلفة؛
- ✓ وضع سياسة لتطوير نظام الانتاج والتوزيع الكفء و القادر على تلبية احتياجات السوق الوطني؛
- ✓ إضافة اللمسة المحلية على المنتوج و ترقيته إلى مقام المنتوج العالمي؛
- ✓ وضع القوانين و البرامج و إشرافها على كل الوحدات التابعة لها قانونا.

2 - أهداف المؤسسة:

- ✓ **الاهداف الاقتصادية:** يمكن تلخيصها فيما يلي:
- ➢ العمل على تحقيق عائد مناسب على رأسمال المستثمر عن طريق استغلال كل الطاقات الانتاجية و المهارات الفنية للعمال؛
- ➢ العمل على دخول في الاسواق العالمية؛
- ➢ العمل على تلبية رغبات الزبائن عن طريق انجاز طلباتهم في أقل فترة ممكنة؛
- ➢ العمل على زيادة قدراتها التنافسية عن طريق اكتساب ميزة تنافسية تتمثل في ارضاء العميل؛
- ➢ محاربة الاحتكار و المضاربة في الاسواق الوطنية و الذي يعتبر الهدف الاساسي وراء تأسيسها.
- ✓ **الاهداف الاجتماعية:** تتمثل فيما يلي:
- ➢ تلبية احتياجات السوق الوطني و استغناء عن الاستراد من الخارج خاصة إذا علمنا أنه بالعملة الصعبة، و من ثم تصدير الفائض، الذي يكون بدوره مورد للعملة الصعبة؛
- ➢ رفع من مستوى المعيشي للعمال عن طريق فتح فرص عمل لهم و تكوينهم، و رفع مستواهم المهني؛

[1] المصدر: وثائق خاصة بالمؤسسة.

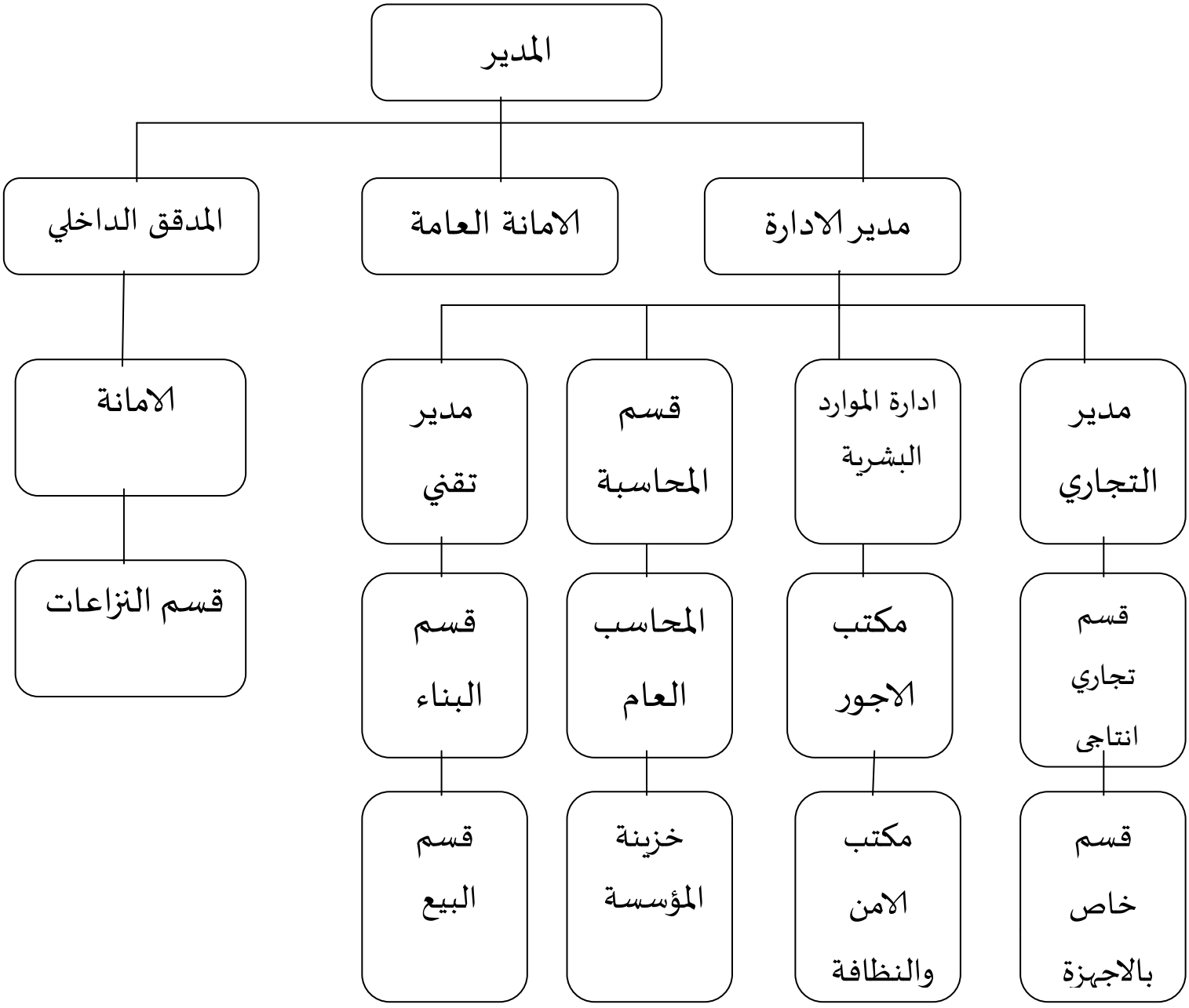
- المساهمة في إمتصاص البطالة عن ريق فتح أبواب التوظيف أمام الشباب و أصحاب الحرف؛
- المساهمة في تحقيق التنمية الشاملة؛
- المساهمة في تمويل الخزينة العامة(الضرائب).

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة إنتاج و توزيع مواد البناء "EDIMCO "[1]

الهيكل التنظيمي الحالي للمؤسسة تم تعديله في السنوات الاخيرة، و ذلك تماشيا مع التغير الحاصل ف بيئة المؤسسة حيث تسير هذه الاخيرة وفقا لهيكل التنظيمي تنحدر فيه السلطة من المدير لتصل غلى الاقسام التنفيذية مثلما هو موضح في الشكل التالي:

[1] المصدر: وثائق خاصة بالمؤسسة.

الشكل 03 01: يمثل الهيكل التنظيمي لمؤسسة انتاج و توزيع و بيع مواد البناء "EDIMCO"



المصدر: وثائق المؤسسة.

شرح الهيكل التنظيمي:[1]

1 - **المدير:** يمثل المدير أعلى سلطة في الهرم التنظيمي ومن مهامه:

- تسيير الشركة والاشراف عليها؛
- متابعة المصالح و الاقسام التي تقع تحت سلطته؛
- تحليل التقارير الواردة من المصالح و الاقسام و اتخاذ القرارات الهامة و المناسبة؛
- تسيير و مراقبة رؤساء المصالح التابعة لإدارة الوحدة؛
- عقد اجتماعات و سياسات و الاجراءات الخاصة بكل مصلحة؛

- **الامانة:** تقوم هذه الاخيرة بالمهام التالية:
  - مساعدة المدير في تدبير شؤونه و تنظيم أعماله؛
  - تحويل التقارير من المصالح الى المدير؛
  - ضبط الاستقبالات الخاصة بالأشخاص المتعاملين مع المدير و إبلاغه بذلك.
- **المراجع الداخلي:** يقوم المراجع الداخلي بفحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية لخدمة الادارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفؤ و يقدم بيانات سليمة و دقيقة للإدارة من خلال منع الغش و الانحراف عن السياسات الموضوعية.

2 - **مدير الادارة المالية:** هو المسؤول عن المصلحة المالية ونعتبر هذه الاخيرة مركزية في المؤسسة توزيع مواد البناء حيث تتفرعهذه المصلحة إلى:

- **الامانة :** تقوم بمساعدة مدير الادارة المالية.
- **قسم المنازعات:** يهتم بالجانب القانوني للمؤسسة و يقوم أيضا بحل النزاعات القانونية.
- **قسم المحاسبة:** يقوم المحاسب بمختلف التسجيلات المحاسبية للعمليات التي تقوم بها الشركة (عمليات الشراء، البيع ، التنازل، التحصيل، التسديد...) و كذلك يمسك يوميات مساعدة حسب الحاجة إليها، و ينقسم هذا إلى فرعين فرع محاسب العام وفرع الخزينة، حيث أن المحاسب الاول في هذه المؤسسة يقوم بالعمل الذي يقوم به المحاسب العام و العمل الذي يقوم به فرع الخزينة.

[1] مصدر: وثائق خاصة بالمؤسسة.

- **قسم إدارة الموارد:** تهتم بالجانب البشري حيث أنها الجهة المسؤولة عن العاملين بالمؤسسة ويتكون هذا القسم من :

➢ **مكتب الادارة و العلاقات الاجتماعية:** تهتم بالضمان الاجتماعي للعامل و تدرس الوضعية الصحية و هي المتعلقة بالعامل من يوم بدايته للعمل إلى غاية نهاية تقاعده.

➢ **مكتب الاجور:** يقوم بدراسة أيام العمل و مجموع العمال والغيابات و يحدد الأجر اللازم الذي يدفعه كل عامل.

➢ **مكتب النظافة و الامن:** يهتم هذا المكتب بنظافة المؤسسة و تقديم ملابس العمل للعاملين والمحافظة على ممتلكات الوحدة و مراقبة حركة العمال، المواد والبضائع.

3 - **مدير التقني:** هو المسؤول عن الممتلكات الوحدة ، و يتفرع هذا القسم إلى:

➢ **قسم البناء:** في هذا القسم يوجد مكتب تقني يهتم بالتخطيط للمشروع أي كمية المواد اللازمة للبناء و هناك مكتب أخر يقوم بتنفيذ ما قد خطط له.

➢ **قسم البيع:** يوجد به مكتب مكلف ببيع ما تم بناؤه و يقوم بشراء الاراضي من أجل البناء.

4 - **المدير التجاري:** يوجد به:

➢ **القسم التجاري:** يقوم بشراء و بيع مواد البناء داخل المؤسسة و ذلك ببيعها إلى المدير التقني و أيضا يقوم هذا القسم بالبيع خارج المؤسسة.

➢ **قسم الانتاج:** يقوم هذا القسم بإنتاج مختلف الوسائل المساعدة في عملية البناء واخرى موجهة للاستعمال المنزلي.

➢ **قسم الصيانة:** يتكفل بصيانة الآلات و المعدات التي تستدم في نشاط المؤسسة.

المبحث الثاني: آليات المراجعة الداخلية

تعتبر المؤسسة الاقتصادية لبيع وتوزيع مواد البناء من أحد المؤسسات الكبرى ، كما لديها فروع من بينها فرع مستغانم "سيدي عجال"و هو مكان اجراء الدراسة التطبيقية، وهي من المؤسسات التي تساهم في تطوير الاقتصاد الوطني، بإعتبارها مصدر الرئيسي لتمويل الخزينة، لذا يجب على مسيري المؤسسة مراقبة مختلف العمليات التي تتم في المؤسسة لضمان السير الحسن.

المطلب الاول: سير عملية المراجعة الداخلية في مصلحة المالية و المحاسبة [1]

[1] مصدر: وثائق خاصة بالمؤسسة.

تقوم المراجعة الداخلية من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلية و بالتالي اكتساب القدرة على التحكم في الاخطاء التي يمكن أن تواجهها و تجنب سوء التسيير، ويتم وفق عدة مراحل وخطوات يمكن ايجازها بالشكل التالي:

أولا: تحضير مخطط المراجعة السنوي

يقوم قسم المراجعة في كل سنة بوضع مخطط مراجعة سنوي يحتوي مختلف المهمات المراد القيام بها خلال هذه السنة، و التي يمكن أن تؤثر على وصول المؤسسة إلى اهدافها المسطرة من خلال حصر مختلف الاخطار وتحليلها بالاعتماد على:

- تقارير المراجعة الداخلية لثلاث سنوات سابقة؛
- تقارير المراجع الخارجي(محافظ الحسابات)لثلاث سنوات سابقة؛
- القوائم المالية لثلاث سنوات سابقة؛
- تقارير أنشطة المؤسسة لثلاث سنوات سابقة.

ثم ومن خلال القدرات الشخصية للمراجع و المتمثلة في خبرته المحاسبية، إضافة الى معرفته بالمؤسسة و أنشطتها و البيئة المحيطة بها يتم تحديد الاخطار الاساسية، و يوضع كل خطر ضمن موضوع مراجعةو نظرا لنقض العمالة في قسم المراجعة و قلة الامكانيات لا يمكن مراجعة كل المواضيع التي تم تحديدها سلفا، لذا يتم عرضها على مدير المؤسسة، وفي اجتماع رفقة المراجعين يتم تحديد المواضيع الاكثر أهمية و التي سيتم مراجعتها خلال السنة، مع العلم أن القرار النهائي يعود لمدير المؤسسة حتى و لو لم يتفق و أراء المراجعين فيعود له تحديد عدد مهمات المراجعة و ذلك بزيادة أو تقليلها.

بعد أن تم تحديد المواضيع يتم وضع اطار زمني لكل مهمة مراجعة والتخطيط لها بتحديد:

- نظام العمل(فرق ثنائية، فرق ثلاثية... الخ)؛
- عدد المراجعين المتوفرين،
- الامور التي يجب أخذها بعين الاعتبار عدد القيام بالمراجعة.

ويمكن إعتبار هذا المخطط السنوي كهدف لقسم المراجعة حيث يتم مراقبة نسبة تطبيقه لمعرفة مدى سير العمل.

ثانيا: تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية

تتم عملية مهمة المراجعة الداخلية من خلال مجموعة من مراحل نجوزها فيما يلي:

1 - **عملية التنفيذ:** بعد القيام بتحديد برنامج المراجعة الداخلية تأتي مرحلة العمل الميداني للمهمة و التي من خلالها يقوم المراجع الداخلي بجمع أدلة الاثبات، وتتمثل هذه الخطة الى ثلاث مراحل:

- **إجتماع الافتتاح :** يقوم المراجع الداخلي بعقد اجتماع مع مسؤولي القسم التي سيتم مراجعتهامن أجل التهيئة الميدانية لعملية المراجعة؛
- **تقسيم المهام:** في هذه المرحلة يتم تقسيم الوظائف و المهام بين فريق المراجعة كل حسب مؤهلاته و اختصاصه و ذلك لضمان السير العادي لعملية المراجعة؛
- **العمل الميداني:** تتم هذه المرحلة بعد تقسيم المهام، حيث يقوم المراجعين بتنفيذ برنامج المراجعة من خلال القيام بإجراء الاختبارات والمقارنات من أجل الكشف عن المشاكل والمخالفات، و كذا الحصول على الادلة التي تؤيد و تثبت عملية ونتائج المراجعة.

2 - **تقرير عن مهمة المراجعة الداخلية:** هذه الخطوة تعتبر الاخيرة في انجاز مهمة المراجعة الداخلية وتتمثل في المراحل التالية:

- **التقرير الاولي:** عند الانتهاء من عملية المراجعة الداخلية يقوم المراجعون بإعداد تقرير أولي، والذي يعتبر أساس إعداد التقرير النهائي؛
- **حق الرد من الاشخاص المرراجعة أعمالهم:** يتم عقد اجتماع بين فريق المراجعة الذي قام بتنفيذ المهمة و الاشخاص المراجعة أعمالهم من أجل المصادقة على الملاحظات والنتائج التي توصل اليها فريق المراجعة، حيث تكون مدعمة بالأدلة كما يمكن التدخل من طرف الاشخاص المراجعة أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات والنتائج من خلال التبريرات والتوضيحات اللازمة؛
- **التقرير النهائي:** بعد عقد الاجتماع مع الاشخاص المراجعة أعمالهم يتم إعداد التقرير النهائي، ويتم ارساله للرئيس المدير العام لإعلامه بنتائج مهمة المراجعة، و كذا التوصيات المقترحة لمعالجة المشاكل والاختلالات التي وجدت أثناء القيام بعملية المراجعة ، حيث يجب أن يكون التقرير واضح و يتم تقديمه في الوقت المناسب؛
- **متابعة التوصيات:** بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التوصيات الواجب القيام بها ، حيث يقوم الرئيس المدير العام بارسال تقرير للجهة التي تمت مراجعتها من أجل القيام بالتصحيحات الواردة في التقرير، حيث يقوم المراجع بمتابعة مدى الالتزام بتصحيحها.

المطلب الثاني: دراسة القوائم المالية في المؤسسة (الميزانية)[1]

تتم المراجعة الداخلية من طرف المراجع الداخلي، حيث يقوم بتفقد و الاطلاع على وثائق المؤسسة و الحصول على كل ما يحتاجه من معلومات لإعداد تقرير المراجعة و ذلك بتناول النقاط التالية:

1 - التحقق من الدفاتر والسجلات الخاصة الإلزامية: الدفاتر والسجلات المنصوص عليها في القانون التجاري

- دفترة الاجور خاص بكل شهر؛
- دفتر اليومية العامة ؛
- دفتر حركة الموظفين ؛
- دفتر الجرد.

2 - مراقبة الحسابات: التعليقات الموالية تمت حسب الصنف المحاسبي، و لا تتعلق إلا بالملاحظات ذات الأهمية الكبيرة التي سجلت من خلال المراجعة التي أجريت

- حسابات الميزانية: (الأصول و الخصوم)

➢ الأصول غير الجارية

رقم/ح	الاصل	الرصيد في 2017/12/31	الرصيد في 2018/12/31	التطور
211	الاراضي	0	600000.00	600000.00
213	المباني	588490.48	662051.79	73561.31
215	منشاءات، معدات و ادوات	546037.00	647029.21	100992.21
218	التثبيتات المادية الاخرى	6691284.16	8574989.26	1883708.1
275	الودائع والكفالات المدفوعة	0.00	324659.22	324659.22
	المجموع	7825811.64	10808729.48	2982917.84

- حساب 211 الأراضي: 600000 دج

[1] مصدر:باعتماد على الملحق01 و 02

رصيد هذا الحساب مصدره هو عملية زيادة رأس المال الذي تم في 2018 المبررة بواسطة عقد الموثق رقم xxx/xxx، المسجل على مستوى مصالح (محافظة الأراضي)

- حساب 213 المباني: رصيد هذا الحساب مصدره هو عملية 2018/12/03، ملف xxx/رقمxxx.
- حساب 215 منشاءات، معدات وادوات: تطور هذا الحساب بسبب حيازة تثبيتات.

التوصيات:

المصاريف الملحقة يجب أن يتم ضمها الى تكلفة الشراء التثبيتات(حسب النظام المحاسبي المالي).

- حساب 218 تثبيتات المادية الأخرى : 1883708.1 دج .

رصيد هذا الحساب مصدره عمليات السابقة .

- حساب 275 الودائع والكفالات المدفوعة 324659.22

هذا الرصيد يمثل الكفالات المشكلة نهاية في شهر ديسمبر، غير مسترجعة بعد في نهاية الدورة.

- الاصول الجارية :

أ - المخزونات و عناصر قيد الانتاج:

رقم/ح	الأصل	الرصيد في 2017/12/31	الرصيد في 2018/12/31	التطور
310	المواد الأولية واللوازم	0	0	0
33	انتاج السلع الجاري انجازها	21863403.61	9627708.18	(12006695.43)
	المجموع	21863403.61	9627708.18	(12006695.43)

التعليق:

- كل المشتريات مبررة بواسطة فواتير الشراء، مسجلة محاسبيا بصفة عادية ضمن حسابات المؤسسة.
- إدخلات المخزون سجل محاسبيا في عملية واحدة في عوض تسجيلها طبقا لعمليات الشراء التي تمت خلال الدورة.
- ننصح الشركة بتطبيق طريقة الجرد الدائم و التي تسمح متابعة محاسبة للمخزون.

ب - الحسابات الدائنة و استخدامات مماثلة:

رقم/ ح	الأصل	الرصيد في 2017/12/31	الرصيدفي 2018/12/31	التطور
4451	الرسم على القيمة المضافة على المشتريات	71387675.02	61989854.59	(9397820.43)
455	الشركاء- حسابات الجارية	0.00	1672702.24	1672702.24
	المجموع	71387675.02	60317152.35	(1107522.67)

- حساب 4551 الرسم على القيمة المضافة على المشتريات: 61989854.59 دج

رصيد هذا الحساب يتعلق بالرسم على القيمة المضافة المدفوع على نشر العقود الادارية غير المسترجعة بعد.

- حساب 455 الشركاء: 1672702.24 دج

غياب الوثائق الخاصة بعمليات الكراء و دفع لصندوق الضمان ا لاجتماعي.

نوصي الشركة باسترجاع الوثائق المحاسبية لكل عملية و القيان بالتسويات.

ج- الخزينة :

رقم/ح	الأصل	الرصيد في 2017/12/31	الرصيد في 2018/12/31	التطور
512	بنوك و حسابات الجارية	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد
53	الصندوق	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد
	المجموع	62910876.72	83790771.18	20879894.46

عدم ظهور كل من حسابين 512 و 53 في الميزانية الخاصة بالشركة

- خصوم الميزانية:[1]

أ - رؤوس الاموال الخاصة:

[1] مصدر:باعتماد على الملحق01 و 02

رقم/ح	الخصم	الرصيد في 2017/12/31	الرصيد في 2018/12/31	التطور
101	رأس المال الصادر	2000000.00	2600000.00	600000
11	رؤوس أموال الخاصة / ترحيل من جديد	16125394.49	20787391.09	4661996.6
12	نتيجة الدورة(صافية)	4661996.60	1068601.40	(3593395.2)
	المجموع	22787391.09	23855992.49	1068601.4

شركة لم تظهر حصة كل شريك.

- حساب101 رأس مال الصادر: تم الزيادة فيه سواء في حصص نقدية .
- حساب 11 ترحيل من جديد: يمثل عملية تراكم النتائج المسجلة في السنوات السابقة.

➢ خصوم غير الجارية:

أ - القروض و الديون المماثلة:

رقم/ح	الخصم	الرصيد في 2017/12/31	الرصيد في 2018/12/31	التطور
164	القروض لدى مؤسسات	67911984.67	117151283.81	49239299.13
	الضرائب المؤجلة والمرصود لها	(1308205.27)	(7525535.22)	6217329.95
	المجموع	66603779.4	109625748.59	55456629.08

هذا الصنف يحمل رصيد الديون الباقي الممنوح من قبل البنك

➢ خصوم الجارية:

أ - المؤونات:

رقم/ح	الخصم	الرصيد في 2017/12/31	الرصيد في 2018/12/31	التطور
153	مؤونات وحسابات الملحقة	1998756.81	902659.96	(1095916.85)
	المجموع	1998756.81	902659.96	(1095916.85)

- يظهر هذا الحساب سالب وهذا سبب راجع لتغطية خسائر كانت موجودة.

ب - الضرائب:

رقم/ح	الخصم	الرصيد في 2017/12/31	الرصيد في 2018/2/31	التطور
447	الضرائب الأخرى الرسوم و الاقساط المماثلة	4629509.34	0.00	(4629509.34)
	المجموع	4629509.34	0.00	(4629509.34)

- هذا الرصيد يتكون:

الضريبة على الدخل الاجمالى - الرسم على القيمة المضافة.

مبالغ الضريبة المسجلة في محاسبة المؤسسة بشهر نوفمبر و ديسمبر 2017غير متوافقة مع المبالغ الظاهرة في تصريح G50 لأشهر نوفمبر و ديسمبر2018 لأنه شركة لم تظهر رصيد في حسابه لسنة 2018 ولكن حسب تصريح لم تسدد كل الضرائب بعد في نهاية الدور.

ج- ديون أخرى:

رقم/ح	الخصم	الرصيد في 2017/12/31	الرصيد في 2018/12/31	التطور
464	الديون المدينة عن عمليات شراء قيم المنقولة توظيفية، و صكوك مالية مشتقة	43427900.17	45365736.75	1937836.58
	المجموع	43427900.17	45365736.75	1937836.58

- هذا الحساب يبين ديون مدينة للمؤسسة

الملاحظات و التوصيات:

- استعمال طريقة الجرد المستمر لتسيير المخزونات، وخاصة الجانب المحاسبي؛
- إعداد الجرد المادي للتثبيتات الموجودة؛
- استرجاع جميع الوثائق التبريرية للإنفاق في الوقت اللازم.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا للمراجعة الداخلية وتجسيدها في الواقع في مؤسسة EDIMCO بمستغانم ودورها في تفعيل حوكمة الشركات،توصلنا لبعض النتائج يمكن تلخيصها فيما يلي:

- تعتبر المراجعة الداخلية أداة تسيير فعالة تمثل أحد أهم مصادر الثقة من حيث المعلومات؛
- من أجل زيادة أهمية المراجعة الداخلية يجب تغيير نظرة الموظفيين نحوه و تحسين ظروف عملها؛
- للميزانية دور في فحص وتقييم أداء الشركة.

خاتمة عامة

الخاتمة:

تمنح الشركات قدرا كبيرا من الاهمية لحماية ممتلكاتها و حقوقها خاصة مع كبر حجمها وتفرعها، كل ذلك بغية الحفاظ على بقائها و استمراريتها، هذا ما دفعها الى التركيز على أهمية المراجعة الداخلية في تقييم الاداء المالي للمؤسسة ألاقتصادية حيث ومن خلال هذا البحث حاولنا ابراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع المراجعة الداخلية التي وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات، كون أنها تتضمن كل المقاييس التي تضمن للإدارة تحقيق عدة أهداف تتمثل في حماية أصولها و المحافظة عليها و ضمان دقة البيانات المحاسبية و المالية، بحيث يمكن الاعتماد عليها و ضمان الاستجابة للسياسات الموضوعية من خلال إعداد تقارير دورية عن نتائج الأنشطة و كذا ضمان الاستخدام الاقتصادي الكفء لمواردها من خلال تجنب الإسراف و التبذير في استخداماتها.

وفي هذا الاطار سعينا من خلال دراستنا هذه الاحاطة بمدخل من مداخل الادارة الحديثة والممثل في "حوكمة الشركات" و التركيز على آليات تطبيقها من خلال "المراجعة الداخلية" و التي بإمكانها إحداث مساهمة فعالة في تطبيق حوكمة الشركات إن حسن استخدامها، و لدراسة هذا المجال قمنا بدراسة هذه تحت عنوان"دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات" ، وكمحاولة الاجابة عن اشكالية البحث و التي تدور حول : **ما دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات؟** .

وذلك انطلاقا من الفصول الثلاثة التي تضمنتها المذكرة، والتي حاولت الاجابة عن الفرضيات الاساسية للبحث بإستخدام الادوات السابق ذكرها.

نتائج الدراسة:

بعد دراستنا لمختلف الجوانب المتعلقة بكل من حوكمة الشركات و المراجعة الداخلية، وكذا محاولة تبيين دور المراجعة في تطبيق حوكمة الشركات قمنا باستخلاص النتائج التالية:

- أن المراجعة الداخلية تعتبر أهم أحد مكونات عناصر تطبيق حوكمة في المؤسسات، وأصبحت وظيفة المراجعة الداخلية من وظائف الهامة في المؤسسة، وهذا لما تقدمه من مساندة لمجلس الادارة، لجنة المراجعة، الادارة العليا و المراجع الخارجي، ومن هنا فهي تساعد في تطبيق حوكمة الشركات.
- تمثل حوكمة الشركات الكيفية التي تدار بها المؤسسات وتراقب من طرف جميع الاطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، و بالتالي فهي تعتبر بمثابة الاداة التي تضمن كفاءة إدارة المؤسسة

في استغلالها لمواردها، و هو ما يعتبر كمؤشر عن تحقيق المؤسسة لأهدافها بالدرجة الاولى وأهداف الاطراف ذات العلاقة بها.

- من أجل تجسيد الدور الفعلي و الحقيقي للمراجعة الداخلية بالمؤسسات الجزائرية،لا بد من الاخذ بعين الاعتبار ضرورة ترسيخ الركائز الاساسية لحوكمة الشركات، بالإضافة الى تفعيل دور المراجعة الداخلية فيها.
- تطبيق نظام سليم لأعمال المراجعة الداخلية يؤدي الى تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.
- يساهم تطبيق حوكمة الشركات في تحديد الصلاحيات والمسؤوليات في المؤسسة، ويحقق قدرا من الطمأنينة للمساهمين و المستثمرين للحفاظ على حقوقهم، كما أنه يساهم في حل المشاكل التي تواجه المؤسسات و خاصة المشاكل المالية و فقدان الثقة والمصداقية في التقارير المالية .
- يتطلب تنفيذ أعمال الحوكمة توفر تنظيم إداري و المهني المتكامل الذي يشمل على وجود مجلس إدارة فاعل و لجنة مراجعة، إدارة المراجعة الداخلية و مراجع خارجي مستقل.
- إن أسلوب حوكمة الشركات بما يتضمنه من مبادئ و قواعد و اجراءات تنظيمية وقانونية ومحاسبية، مالية اقتصادية و اخلاقية... الخ، سيسمح بتفعيل تبني و استخدام معايير المراجعة الدولية ومن ثم تحقيق درجة أكبر من الشفافية و الوضوح في البيانات في تلبية مختلف مصالح الافراد.
- **نتائج اختبار الفرضيات:**

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

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

الفرضية الثانية: أما فيما يخص الفرضية الثانية و المتمثلة في تطبيق حوكمة الشركات عن طريق وضع خلية خاصة بالمراجعة الداخلية تسهر على رقابة أعمال الشركة المالية والادارية ، والتي تقوم بدور كبير في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، و ذلك عن طريق ضمان المستوى الكافي من الافصاح

من خلال ضمان العدالة في وصول المعلومات الواردة في التقارير الى المساهمين و كذا أصحاب المصالح لتزويدهم بما يساعدهم في اتخاذ قراراتهم و بالتالي فرضية محققة .

الفرضية الثالثة: أما فيما يخص الفرضية الثالثة و المتمثلة في قيام الشركة الاقتصادية لتوزيع وبيع مواد البناء "EDIMCO" بتطبيق حوكمة الشركات عن طريق و ضع خلية خاصة بالمراجعة الداخلية تسهر على رقابة أعمال الشركة المالية و الادارية، و التي تقوم بدور كبير في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، و ذلك عن طريق ضمان المستوى الكافي من الافصاح من خلال ضمان العدالة في وصول المعلومات الواردة في التقارير إلى المساهمين و كذا أصحاب المصالح لتزويدهم بما يساعدهم في اتخاذ قراراته و بالتالي فرضية محققة.

التوصيات:

بناءا على الدراسة النظرية ونتائج الدراسة التطبيقية من هنا ندرج التوصيات الاتية و التي من شأنها المساهمة في تفعيل دور المراجعة الداخلية كآلية لتطبيق حوكمة الشركات، إذ لا بد من:

- الاخذ بالحوكمة كمنهج أساسي لتحقيق سلامة الانشطة الاقتصادية و بالتالي التركيز على متطلبتها من رقابة المراجعة الداخلية لتحقيق ذلك؛
- ضرورة التزام القانوني للمؤسسات الجزائرية لتطبيق مبادئ الحوكمة، و العمل على توفير الاطار المؤسسي و القانوني كبيئة مناسبة لذلك؛
- ضرورة إعادة تنظيم وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات الجزائرية بما يتضمن استقلاليتها، موضوعيتها وفعالية عملياتها؛
- ضرورة عقد دورات تدريبية، ندوات متخصصة وكذا مؤتمرات علمية، بصفة مستمرة، وهذا فيما يخص حوكمة الشركات و دور المراجعة الداخلية فيها، يحضر فيها كل من المهنيين والاكاديميين ؛
- ضرورة العمل على تكوين المستخدمين و المدراء في مجال الحوكمة وجعلها منهجا تطبيقيا يتخذ به كل موظفا و مدير و الابتعاد عن الدراسات الاكادمية الجوفاء؛
- عدم اكتفاء الحوكمة بإصدار قوانين الحوكمة المؤسسية بل ينبغي الاهتمام باتخاذ البيئة السياسية و الاقتصادية المناسبة لتطبيقها، أي تلك التي الشفافية و دولة القانون.

المراجع

المراجع باللغة العربية

❖ **الكتب:**

- أحمد حلمي جمعة،المدخل الى المراجعة و التأكيد الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الاردن، 2009،.
- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، عمان، الاردن، 2000.
- أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة و خدمات التأكيد، الدار الجامعية، 2007 .
- أمين السيد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007 .
- ثناء علي القبانيونادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر .
- حسين قاضي، حسين دحدوح، اساسيات المراجعة في ظل المعايير الامريكية و الدولية، مؤسسة الوراق، الاردن ، بدون سنة.
- خالد أمين السيد، علم التدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر و التوزيع، الاردن، 2007.
- خلف عبد الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفق لمعايير التدقيق الدولية، الوراق للنشر و التوزيع ، الطبعة الاولى، عمان، الاردن، 2006 .
- داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق لمعايير الدولية، اتحاد المصارف العربية، لبنان، 2007 .
- رأفت حسين مطر، آليات تدعيم دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات، الجامعة الاسلامية.
- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات قطاع العام والخاص و المصارف(مفاهيم، مبادئ، تجارب، متطلبات)، الدار الجامعبة، مصر، 2008 .
- عدنان حيدر درويش، حوكمة الشركات و دور مجلس الادارة، اتحاد المصارف العربية، مصر، 2007 .
- محمد التهامي ، طهراوي مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة2، 2003 .
- محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2005.

- منصور حامد محمود و آخرون، اساسيات المراجعة ، جامعة التعليم المفتوح، القاهرة، مصر.
- نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2006.
- وليد قوماس، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006.

❖ **رسائل بحثية:**

- بهاء الدين سمير علام، أثر آليات الداخلية لحوكمة الشركاتت على الاداري المالي للشركات المصرية، بحث مقدم لوزارة الاستثمار مركز المدريين المصريين، مصر، 2007.

❖ **الرسائل الجامعية و الاطروحات:**

- بلقاسم بعوج، أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لادارة الارباح في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014.
- خلال عزيزة، دور المراجعة في تطبيق حوكمة الشركات،مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، تخصص محاسبة و تدقيق،جامعة أكلي محند أولحاج،البويرة،2014-2015.
- شعبان لطفي، المراجعة الداخلية مهامها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، قسم العلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
- عبد اسلام عبد الله ابو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية و التسيير، فرع المحاسبة والمراجعة، جامعة الجزائر، 2010.
- عمر رعي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير، تخصص مالية و محاسبة، جامعة المدية، 2009/2008،.
- قصاص فتيحة، حوكمة المؤسسات العائلية في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير، تخصص حوكمة المؤسسات، جامعة تلمسان، الجزائر.
- لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، رسالة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد و تسيير المؤسسات، 2011.
- ماجد اسماعيل ابو حمام، أثر تطبيق حوكمة المؤسسات على الافصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية التجارة، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الاسلامية، غزة، 2009.

❖ **المجلات:**

- سمير عامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفى المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، مصر، العدد 01 ، المجلد رقم 45، جانفي 2008.
- محمود يوسف كاشف، اطار متكامل لتطوير فعالية المراجعةالداخلية كنشاط مضيف للقيمة، مجلة كلية التجارة، مصر، 2007.

❖ **المؤتمرات و الملتقيات:**

- بديسي فهيمة، التدقيق الداخلي و دوره في انجاح مسار تطبيق الحوكمة، ملتقى الوطني حول مهنة التدقيق في الجزائر، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2010.
- فؤاد شاكر، الحكم الجيد في المصاريف و المؤسسات المالية العربية حسب المعايير العالمية، المؤتمر المصرفي العربي تحت عنوان الشراكة بين العمل المصرفي والاستثمار من أجل التنمية، 2005.
- مصطفى نجم البشاري، تطبيق معايير الحوكمة لتفعيل نظام المراجعة الداخلية للمؤسسات العامة، مؤتمر المراجعة الداخلية الاول، السودان، 20و21 يناير2008.
- نرمين أبو العطا، حوكم المؤسسات سبيل التقدم مع القاء الضوء على قرية مصرية، وقة عمل، مصر.

❖ **القوانين والمراسيم:**

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 2، القانون01/88.

المراجع باللغة الاجنبية

- Carlos Santions, Good Gouvernance and Aid Effectivensess, the world bank and conditionliry , the Geogetown public policy review , Volume 7Number 1fall , 2001.
- Chekroun Meriem, le rôle de L'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne, thèse de doctorat université Abou Baker Bel Kaid, Tlemcen, FSECSG , Algérie, 2014.
- Elisabeth Bertin, et autre, Manuel Comptabilité et Audit, Bertin édition, Alger, Algérie,2013.
- Jaque et Sophie, Audit interne et contrôle de gestion, groupe Ayrolle, paris, France, 2011.
- Jaque Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, édition d'organisation, 3 éme édition, France,2000.

- Laurent, H et Philippe, La pratique de l'audit, France, 1994.
- Stéphane Trébuq ,La Gouvernounce D'Entreprise Héritiére de Conflits Idéologiques et Philosophiques**,** Communication pour Les neuviémes journées d'histoire de la comptabilitié et du mananegement ,Crefige –Universitié Paris-Dauphine avec le soutien de l'assciait francophone de comptabilité, 20-21 Mars2003.
- The institute of internal auditors, international standards for the professional practice of internal auditing « standards ans guidance » , USA, 2012.
- The Institute Of Internal Auditors, **Pratical Consideration Rearding Internal Auditing Exprissing an Opinion Control,** USA,2005 .
- Wajidi ben rejeb, gouvernance et performaance dans les établissement des **soins en** tunise, Mimoire pour l'obtention du diplôme des études Approfondies en Manangement, Faculté des sciences économique et de gestion ,tunise, 2003.

الملاحق

الملحق رقم 01

SPA GROUPE INDUSTRIES LOCALES
FILIALE : DIVINDUS - DMC SPA
UNITE MOSTAGANEM

- N° de Registre de Commerce :
- N° Identifiant Fiscal (NIF)
001327119005351

- B I L A N -

(Exercice clos le : 31/12/2017)

ACTIF	Note	N Brut	Amort-Prov	N Net	N-1 Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
ACTIF					
Immobilisations incorporelles		125,000.00	63,500.00	61,500.00	86,500.00
Immobilisations corporelles		39,679,847.87	30,402,806.82	9,277,041.05	11,410,305.11
Terrains					
Bâtiments		735,613.10	73,561.31	662,051.79	735613.1
Autres immobilisations corporelles		38,944,234.77	30,329,245.51	8,614,989.26	10,674,692.01
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières					8,581,329.90
Titres mis en équivalence - entreprises associées					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					8,581,329.90
TOTAL ACTIF NON COURANT		39,804,847.87	30,466,306.82	9,338,541.05	20,078,135.01
ACTIF COURANT					
Stocks et en cours		9,720,866.02	93,157.84	9,627,708.18	5,814,032.22
Créances et emplois assimilés		61,989,854.59		61,989,854.59	24,905,796.68
Clients		40,162,397.08		40,162,397.08	21,879,768.79
Autres débiteurs		21,827,457.51		21,827,457.51	3,026,027.89
Impôts					
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés		62,870,876.72		62,870,876.72	34,258,141.08
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		62,870,876.72		62,870,876.72	34,258,141.08
TOTAL ACTIF COURANT		134,581,597.33	93,157.84	134,488,439.49	64,977,969.98
TOTAL GENERAL ACTIF		174,386,445.20	30,559,464.66	143,826,980.54	85,056,104.99

SPA GROUPE INDUSTRIES LOCALES

FILIALE : DIVINDUS - DMC SPA

UNITE MOSTAGANEM

(Exercice clos le : 31/12/2017)

P A S S I F	Note	N	N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou comptes de l'exploitant)		2,000,000.00	2,000,000.00
Capital non appelé			
Primes et réserves - (Réserves consolidées (1))			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		4,661,996.60	4,620,646.21
Autres capitaux propres - Report à nouveau		16,125,394.49	11,504,749.28
Comptes de liaisons des établissements et sociétés en participation			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		22,787,391.09	18,125,395.49
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		67,911,984.67	17,059,687.36
Impôts (différés et provisionnés)		-1,308,205.27	-1,011,161.03
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		4,379,643.73	3,385,191.27
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		70,983,423.13	19,433,717.62
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1,998,756.81	825,112.03
Impôts		4,629,509.34	3,827,218.17
Autres dettes		43,427,900.17	42,844,661.68
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		50,056,166.32	47,496,991.88
TOTAL GENERAL PASSIF		143,826,980.54	85,056,104.99

الملحق رقم 02

SPA GROUPE INDUSTRIES LOCALES
FILIALE : DIVINDUS - DMC SPA
UNITE MOSTAGANEM

(Exercice clos le : 31/12/2018)

ACTIF	Note	N Brut	Amort-Prov	N Net	N-1 Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		125,000.00	88,500.00	36,500.00	61,500.00
Immobilisations corporelles		39,917,347.87	32,637,573.23	7,279,774.64	9,277,041.05
Terrains					
Bâtiments		735,613.10	147,122.62	588,490.48	662,051.79
Autres immobilisations corporelles		39,181,734.77	32,490,450.61	6,691,284.16	8,614,989.26
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence - entreprises associées					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
TOTAL ACTIF NON COURANT		40,042,347.87	32,726,073.23	7,316,274.64	9,338,541.05
ACTIF COURANT					
Stocks et en cours		21,962,540.03	99,136.42	21,863,403.61	9,627,708.18
Créances et emplois assimilés		71,387,675.02		71,387,675.02	61,989,854.59
Clients		47,707,238.93		47,707,238.93	40,162,397.08
Autres débiteurs		20,654,600.70		20,654,600.70	21,827,457.51
Impôts		3025835.39		3,025,835.39	
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés		83,790,771.18		83,790,771.18	62,870,876.72
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		83,790,771.18		83,790,771.18	62,870,876.72
TOTAL ACTIF COURANT		177,140,986.23	99,136.42	177,041,849.81	134,488,439.49
TOTAL GENERAL ACTIF		217,183,334.10	32,825,209.65	184,358,124.45	143,826,980.54

SPA GROUPE INDUSTRIES LOCALES
FILIALE : DIVINDUS - DMC SPA
UNITE MOSTAGANEM

(Exercice clos le : 31/12/2018)

P A S S I F	Note	N	N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou comptes de l'exploitant)		2,000,000.00	2,000,000.00
Capital non appelé			
Primes et réserves - (Réserves consolidées (1))			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		1,068,601.40	4,661,996.60
Autres capitaux propres - Report à nouveau		20,787,391.09	16,125,394.49
Comptes de liaisons des établissements et sociétés en participation			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		23,855,992.49	22,787,391.09
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		117,151,283.81	67,911,984.67
Impôts (différés et provisionnés)		-7,525,535.22	-1,308,206.27
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		4,607,986.66	4,379,643.73
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		114,233,735.25	70,983,423.13
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		902,659.96	1,998,756.81
Impôts		4,629,509.34	4,629,509.34
Autres dettes		45,365,736.75	43,427,900.17
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		46,268,396.71	50,056,166.32
TOTAL GENERAL PASSIF		184,358,124.45	143,826,980.54

الملحق رقم 03

SGP EL OUEST
CAPITAL SOCIAL.200.000.000 DA
CELLULE AUDIT INTERNE
SID- LADJEL
MOSTAGANEM

Mostaganem le 23.07.2014

REF : 21/2014

BILAN D'AUDIT INTERNE

2EME TRIMESTRE 2014

Selon le plan d'action d'Audit Interne 2014 nous avons effectué 20 missions à travers l'ensemble des structures de l'Entreprise pendant le 2ème trimestre 2014.

-Comptabilité Générale Siège.....03 Audits.

-DRH et Administration Siège.....10 Audits.

-RE.CO.O.....03 Audits.

-PRO.MA.CO.O..... 01Audit.

-PRI.MO.O.....01 Audit.

-SECURITE et SURETE INTERNE..... 02 Audits.

A travers nos contrôles et vérifications nous avons retenu uniquement les points qui ont fait l'objet de remarques quant à ceux que nous n'avons pas présentés sont corrects et réguliers en procédures et gestion plus particulièrement dans les Finances.

REMARQUES.

1- COMPTABILITE GENERALE DU SIEGE.

*Comptabilité souvent en retard.

*Créances commerciales de 4.424.798 da dont 2.552.964 da concernent le secteur privé non recouvrés depuis plus de 10 ans.

*Anomalies de transcription des investissements sur fiches.

*Absence de rapport et canevas mensuel.

2-RESSOURCES HUMAINES SIEGE.

*Règlement intérieur non actualisé (1993)

*Convention collective non actualisé (2012)

*Congés annuels antérieurs et exercice non consommés.

*Postes de travail non organisé.

*Archives et données informatiques à sécuriser.

*Absence de rapport et canevas mensuel.

*Absence de centralisation avec filiales.

3- RE.CO.O.REALISATION SIDI-OTHMANE.

*Ouverture de registres des travaux de commission.

*Absence de fiches de suivi technique et réalisation des travaux des projets.

*Situations des décomptes des travaux non arrêtées à chaque mois.

*Absence de programme d'approvisionnement des travaux.

*Absence de règles d'organisation de gestion technique et réalisation des projets.

*Absence de fichiers d'Entreprises de sous-traitance.

*Absence de registre de sécurité au niveau filiale et chantiers.

*Responsabilité et tâche de gestion des cadres non définies.

*Absence de rapport et canevas mensuel.

*Absence de comité de surveillance de la Filiale.

*Absence de registre de réunion de travail périodique des cadres.

4-PRO.MA.CO.O.DISTRIBUTION ET PRODUCTION.

*Produits et matériaux de construction non disponibles.

*Programme de vente de ciment insuffisant.

*désorganisation des structures commerciales et administratives.

*Moyens humains et matériels sont négligés. (Procédure).

*Stocks important de produits avariés. (Procédures et destruction)

*Stocks de pièces de rechange inutilisables avec matériel reformé (Ventes aux enchères).

*Absence de registre des travaux de commission.

*Procédures des tâches du personnel non définies.

*Logiciel pour la commerciale et gestion des stocks non appliqué.

5- PR.IMO.O PROMOTION IMMOBILIERE.

*Créances de 137.942.089 da non recouvertes (P. Immobilière)

*Locaux commerciaux invendus pour 55.294.154 da.

*Organisation de la Filiale.

*Finalisation du dossier de la Filiale P. Immobilière. (Forme juridique)

*Tenir des supports de suivi des projets en travaux.

*Faire des rapports hebdomadaires des situations des avancements des travaux. (Respect des délais)

*Sécurisation des logements et locaux contre les risques de vols.

*Un registre des vols et de préjudices causés doit être tenu.

*Absence de rapport et canevas mensuels.

6-SECURITE ET SURETE INTERNE.

*La coordination dans la sécurité et la sureté interne rigoureuse et régulière.

*Les registres des entrées et sorties doivent êtres renseignés.

*Les opérations de relèves des gardiens doivent faire l'objet de passation de consignes en présence du coordinateur de sécurité.

*Instauration d'un programme de suivi et de vérification du matériel d'incendie.

*L'éclairage des sites doit être performant et efficace.

*La multiplication inopinée des rondes doit être permanente.

7-Nous concluons que ces remarques reposent essentiellement sur le manque d'organisation dans le travail et la maitrise de gestion..

Le présent rapport est remis à Mr le PDG à titre de compte rendu afin d'instruire aux cadres de régulariser les présentes anomalies citées ci-dessus.

Veuillez, agréer et croire Mr le PDG, l'assurance de mon profond respect.

AUDIT

DRIS Abid

الملحق رقم 04

EPE-SPA SGP EL OUEST
CAPITAL SOCIAL.200.000.000 DA
CELLULE AUDIT INTERNE
SIDI- LADJEL
MOSTAGANEM
REF : 17/2015

Mostaganem le 04.11.2015

E.P.E. Spa EDIMCO - Mosta.
DIRECTION GÉNÉRALE
COURRIER ARRIVÉE
Le ..... N°.....

RAPPORT D'AUDIT INTERNE

CONTRÔLE ET VERIFICATION FILIALE RE.CO.O

La cellule d'Audit interne à procédé à la vérification et à un contrôle inopiné de la filiale RE.CO.O SIDI-OTHMANE à Mostaganem.

1-Comptabilité
2-Banque
3-Caisse

1-Pour la comptabilité

Nous avons remarqué un retard de comptabilisation d'un (01) mois (Octobre 2015.)
Aucune anomalie n'est à signaler au niveau des pièces comptables.
A l'exception de l'imputation male chiffrée sur les pièces comptables plus particulièrement les zéros (Très important).

2-Pour la banque

-Le brouillard de banque accuse un mois de retard de comptabilisation(Oct.2015)
-Les états de rapprochement bancaire du mois d'octobre 2015 ne sont pas arrêtés.
-Le livre légal de centralisation n'est pas à jour (arrêté au 31.08.2015).
-Les fiches des immobilisations ne sont tenues.
-Le livre des immobilisations n'est pas séparé des immobilisations de moins de 30.000 da selon le SCF.

3-Pour la caisse

La vérification des espèces existantes en caisse arrêtées au 29.10.2015 sont de : Huit mille dinars (8.000 da) + un bon de caisse de 5.000 da au nom du directeur gérant Mansour Mohamed et une pièce justifiée de 4.240.00 da datée le 03.11.2015 soit un total de 17.240.00 da.
La comparaison de ce montant avec le solde figurant sur le brouillard de caisse (17.192.07 da) ressort un excédent de 47.93 da autrement dit le solde est conforme.
Pour conclure, nous recommandons aux responsables de cette structure de suivre de prés la **situation et la mise à jour de leur comptabilité.**
Le présent rapport est remis à Mr. le PDG, à titre de compte rendu avec copie au DFC.
Veuillez, agréer et croire, Mr. le PDG, l'assurance de mon profond respect.

AUDIT

DRIS Abid

الملحق رقم 03

SGP EL OUEST
CAPITAL SOCIAL.200.000.000 DA
CELLULE AUDIT INTERNE
SID- LADJEL
MOSTAGANEM

Mostaganem le 23.07.2014

REF : 21/2014

BILAN D'AUDIT INTERNE

2EME TRIMESTRE 2014

Selon le plan d'action d'Audit Interne 2014 nous avons effectué 20 missions à travers l'ensemble des structures de l'Entreprise pendant le 2ème trimestre 2014.

-Comptabilité Générale Siège.....03 Audits.

-DRH et Administration Siège.....10 Audits.

-RE.CO.O.....03 Audits.

-PRO.MA.CO.O..... 01Audit.

-PRI.MO.O.....01 Audit.

-SECURITE et SURETE INTERNE..... 02 Audits.

A travers nos contrôles et vérifications nous avons retenu uniquement les points qui ont fait l'objet de remarques quant à ceux que nous n'avons pas présentés sont corrects et réguliers en procédures et gestion plus particulièrement dans les Finances.

REMARQUES.

1- COMPTABILITE GENERALE DU SIEGE.

*Comptabilité souvent en retard.

*Créances commerciales de 4.424.798 da dont 2.552.964 da concernent le secteur privé non recouvrés depuis plus de 10 ans.

*Anomalies de transcription des investissements sur fiches.

*Absence de rapport et canevas mensuel.

2-RESSOURCES HUMAINES SIEGE.

*Règlement intérieur non actualisé (1993)

*Convention collective non actualisé (2012)

*Congés annuels antérieurs et exercice non consommés.

*Postes de travail non organisé.

*Archives et données informatiques à sécuriser.

*Absence de rapport et canevas mensuel.

*Absence de centralisation avec filiales.

3- RE.CO.O.REALISATION SIDI-OTHMANE.

*Ouverture de registres des travaux de commission.

*Absence de fiches de suivi technique et réalisation des travaux des projets.

*Situations des décomptes des travaux non arrêtées à chaque mois.

*Absence de programme d'approvisionnement des travaux.

*Absence de règles d'organisation de gestion technique et réalisation des projets.

*Absence de fichiers d'Entreprises de sous-traitance.

*Absence de registre de sécurité au niveau filiale et chantiers.

*Responsabilité et tâche de gestion des cadres non définies.

*Absence de rapport et canevas mensuel.

*Absence de comité de surveillance de la Filiale.

*Absence de registre de réunion de travail périodique des cadres.

4-PRO.MA.CO.O.DISTRIBUTION ET PRODUCTION.

*Produits et matériaux de construction non disponibles.

*Programme de vente de ciment insuffisant.

*désorganisation des structures commerciales et administratives.

*Moyens humains et matériels sont négligés. (Procédure).

*Stocks important de produits avariés. (Procédures et destruction)

*Stocks de pièces de rechange inutilisables avec matériel reformé (Ventes aux enchères).

*Absence de registre des travaux de commission.

*Procédures des tâches du personnel non définies.

*Logiciel pour la commerciale et gestion des stocks non appliqué.

5- PR.IMO.O PROMOTION IMMOBILIERE.

*Créances de 137.942.089 da non recouvertes (P. Immobilière)

*Locaux commerciaux invendus pour 55.294.154 da.

*Organisation de la Filiale.

*Finalisation du dossier de la Filiale P. Immobilière. (Forme juridique)

*Tenir des supports de suivi des projets en travaux.

*Faire des rapports hebdomadaires des situations des avancements des travaux. (Respect des délais)

*Sécurisation des logements et locaux contre les risques de vols.

*Un registre des vols et de préjudices causés doit être tenu.

*Absence de rapport et canevas mensuels.

6-SECURITE ET SURETE INTERNE.

*La coordination dans la sécurité et la sureté interne rigoureuse et régulière.

*Les registres des entrées et sorties doivent êtres renseignés.

*Les opérations de relèves des gardiens doivent faire l'objet de passation de consignes en présence du coordinateur de sécurité.

*Instauration d'un programme de suivi et de vérification du matériel d'incendie.

*L'éclairage des sites doit être performant et efficace.

*La multiplication inopinée des rondes doit être permanente.

7-Nous concluons que ces remarques reposent essentiellement sur le manque d'organisation dans le travail et la maitrise de gestion..

Le présent rapport est remis à Mr le PDG à titre de compte rendu afin d'instruire aux cadres de régulariser les présentes anomalies citées ci-dessus.

Veuillez, agréer et croire Mr le PDG, l'assurance de mon profond respect.

AUDIT

DRIS Abid

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الداخلية كآلية رقابة على حوكمة الشركات في ظل الجهود الى تحسين الشركات محل الدراسة، وقصد تدعيم الجانب النظري قمنا باستعراض المفاهيم والمبادئ والاهداف النظرية للمراجعة الداخلية وحوكمة الشركات؛

أما الجانب التطبيقي قمنا فيه بعرض أهم طرق سير المراجعة الداخلية؛

وخلصت الدراسة الى أن وظيفة المراجعة الداخلية لها دور كبير في ممارسة الحوكمةبحيث تعتبر الحافز الاساسي لنشاطها، بحيث تساهم المراجعة الداخلية في مساعدة مجلس ادارة في مراجعة استراتيجية الشركة و اتخاذ ما يلزم للتأكد من عدم مخالفة المؤسسة للقوانين السارية و مدى ملائمتها من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية لمساعدة في تطبيق حوكمة الشركات.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية- حوكمة الشركات- الرقابة الداخلية.

Résume :

Cette étude considère de mettre en évidence de le rôle de l'audit interne en tant que mécanisme de contrôle de la gouvernance d'entreprise dans le but d'améliorer les entreprises étudiées afin de renforcer l'aspect théorique, nous avons passé en revue les concepts, les principes et les objectifs théoriques de l'audit interne et de la gouvernance d'entreprise ; Sur le plan pratique, nous avons présenté les principales méthodes d'audit interne ;La fonction d'audit interne aide le conseil d'administration à examiner la stratégie de la société et à prendre les mesures nécessaires pour s'assurer que l'établissement n'enfreint pas les lois applicables et leur pertinence en évaluent le système de contrôle interne à aider à mettre en œuvre la gouvernance d'entreprise.

Mots-clés : Audit interne- Gouvernance d'entreprise- Contrôle interne.