



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم-  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم الاقتصادية



مذكرة التخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : العلوم الاقتصادية التخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات  
دراسة حالة : لمؤسسة تكرير السكر - رام -  
مستغانم

تحت إشراف الأستاذ:

بوشيكحي بوحوص

مقدمة من طرف الطالبة الطالبة:

بلويس حياة

لجنة المناقشة :

رئيسا	جامعة مستغانم	أستاذ محاضر	سفيان سليمان
مناقشا	جامعة مستغانم	أستاذ محاضر	إبراهيمي عمر
مقرررا	جامعة مستغانم	أستاذ محاضر	بوشيكحي بوحوص

السنة الجامعية: 2017 / 2018

# شكر وتقدير



الحمد والشكر لله الذي وفقني في إنجاز وإتمام هذا العمل المتواضع

فله الحمد كثيرا طيبا مباركا

أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف "بوشيخي بوحوص"

وعلى ما أجاد وأفاد به من نصائح وتوجيهات،

وعلى تواضعه وصبره وحرصه على إتمام وإخراج هذا العمل العلي

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى جميع عمال

مؤسسة تكرير السكر - رام - مستغانم

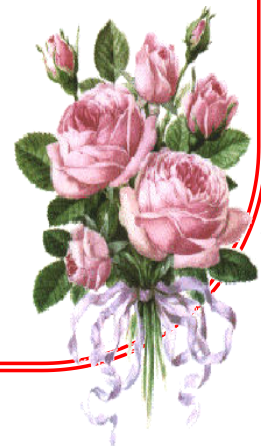
والشكر موصول إلى كل من ساندني ووقف

إلى جانبي ومدّ لي يد العون من قريب أو من بعيد ولو بالكلمة الطيبة

وفي مجال القول نحمد الله الحي القيوم ونرجوه أذير سيدنا الدرجات

ويرزقنا علما نافعا ونشأ له أن يهديننا سبل السداد

ويلهمنا التوفيق والإرشاد



# إهداء



أهدي ثمر جهدي إلى:

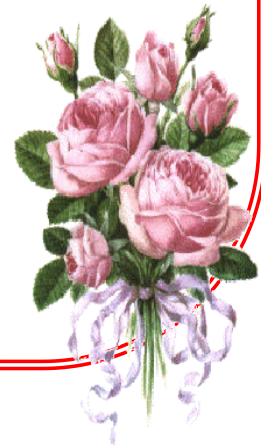
والدتي العزيزة والغالية بارك الله في عمرها

والدي الكريم أطال الله في عمره

إخوتي وأخواتي، وكل أفراد عائلة بلويس

أساتذتي وزملائي بجامعة مستغانم كل باسمه

صديقاتي: يمينة، ذهبية، رقية، ربعة، أسماء، منصورية



- ملخص:
- تسعى هذه الدراسة إلى إبراز دور وظيفة المراجعة الداخلية وكيفية مساهمتها كآلية رقابية لتطبيق قواعد حوكمة الشركات في ظل المجهودات الرامية إلى تطوير وتحسين تسيير الشركات الجزائرية، فقصود تدعيم الجانب النظري من الدراسة قمنا باستعراض الأدبيات التي تناولت المفاهيم والمبادئ النظرية للمراجعة الداخلية وحوكمة الشركات، وفيما يخص الجانب التطبيقي وللوقوف على الواقع الجزائري قمنا بدراسة حالة مؤسسة تكرير السكر –رام- قصد تشخيص وضعيتها ومحاولة تعميمها على باقي الشركات.
- الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، المراجعة الداخلية، إدارة المخاطر، الرقابة الداخلية.

- **Résumé :**

- La présent étude vise a montrer le rôle de la fonction d'audit interm et la method de son partisipation comme mécanisme de contrôle administratif pour appliquer les règles de la gouvernance des societés dans la cadre des efforts ayant pour but le développement et l'amélioration de la gestion des societés algériennes . Afin de consolider l'aspect théorique de l' étude nous avons expos é la deotologie qui a touché les concepts et principes théoriques de léaudit interne et la gouvernance des sociétés. En ce qui cocerne le coté pratique, pour examiner l'expérience et la réahté en Algerie , nous avons étude le cas société nationale de vehionale de vehichule algerienne afin de tenten de la générans pour le rest de societés algériennes

- Les monts-clés :

- Gouvernance de sociétés – l'audit interne- Management des risques contrôle interne.

# فهرس المحتويات

	الإهداء
	شكرو تقدير
	ملخص الدراسة .....
I.....	فهرس المحتويات .....
VI.....	فهرس الأشكال والجداول .....
أ.....	مقدمة عامة .....
<b>الفصل الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية</b>	
06.....	تمهيد.....
07.....	المبحث الأول: المراجعة الداخلية.....
07.....	المطلب الأول: نشأة المراجعة الداخلية.....
08.....	المطلب الثاني: مفهوم المراجعة الداخلية وأهميتها.....
09.....	المطلب الثالث: أنواع المراجعة الداخلية وأهدافها.....
12.....	المبحث الثاني: الإجراءات العملية لتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية.....
12.....	المطلب الأول: مراحل تنفيذ المراجعة الداخلية.....
16.....	المطلب الثاني: تقنيات المراجعة الداخلية.....
19.....	المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية.....
21.....	المبحث الثالث: إدارة المراجعة الداخلية.....
21.....	المطلب الأول: خلية المراجعة الداخلية.....
22.....	المطلب الثاني: موضع إدارة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي.....
24.....	المطلب الثالث: تنظيم المراجعة الداخلية.....
28.....	خلاصة.....
<b>الفصل الثاني: انعكاسات المراجعة الداخلية على تطبيق حوكمة الشركات</b>	
30.....	تمهيد.....
31.....	المبحث الأول: حوكمة الشركات.....
31.....	المطلب الأول: العوامل التي ساهمت في ظهور حوكمة الشركات.....
33.....	المطلب الثاني: نشأة ومفهوم حوكمة الشركات.....
35.....	المطلب الثالث: أهداف حوكمة الشركات وأهميتها.....

36.....	المبحث الثاني: أسس حوكمة الشركات.....
37.....	المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات.....
39.....	المطلب الثاني: ركائز حوكمة الشركات ومحدداتها.....
41.....	المطلب الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات.....
42.....	المبحث الثالث: إسهامات المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات.....
42.....	المطلب الأول: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية.....
45.....	المطلب الثاني: دور المراجعة الداخلية في تحسين عمليات إدارة المخاطر.....
	المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة
45.....	من حوكمة الشركات.....
50.....	خلاصة.....
	<b>الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في مؤسسة تكرير السكر-رام- مستغانم</b>
52.....	تمهيد.....
53.....	المبحث الأول: تقديم مؤسسة تكرير السكر-رام- مستغانم.....
53.....	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن نشأة المؤسسة.....
55.....	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة تكرير السكر-رام- مستغانم.....
57.....	المبحث الثاني: استقصاء حول المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات.....
57.....	المطلب الأول: مسار وظيفة المراجعة الداخلية داخل المؤسسة.....
	المطلب الثاني: استقصاء حول المراجعة الداخلية في مؤسسة تكرير
59.....	السكر-رام-.....
	المطلب الثالث: استقصاء حول إسهامات المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات
60.....	في مؤسسة تكرير السكر-رام-.....
63.....	خلاصة.....
65.....	خاتمة.....
68.....	قائمة المصادر والمراجع.....

# قائمة الأشكال والحدود

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
12	أهداف المراجعة الداخلية	(1-1)
23	موضع إدارة المراجعة الداخلية وفقا للجنة المراجعة	(2-1)
23	موضع إدارة المراجعة الداخلية وفقا للإدارة العليا	(3-1)
24	تنظيم المراجعة الداخلية المركزية	(4-1)
25	تنظيم المراجعة الداخلية اللامركزية	(5-1)
26	تنظيم المراجعة الداخلية المختلطة	(6-1)
44	نظام الرقابة الداخلية	(1-2)
56	الهيكل التنظيمي الحالي لمؤسسة تكرير السكر-رام- مستغانم	(1-3)

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
59	استقصاء حول دور المراجعة الداخلية في المؤسسة	(2-3)
60	استقصاء حول إسهامات المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات في مؤسسة تكرير السكر-رام-	(3-3)

المقدمة

تزايد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئ خلال العقود القليلة الماضية وخاصة في أعقاب الانهيارات والأزمات المالية، وكذلك الإفلاسات التي تعرضت لها العديد من الشركات الكبرى في العالم مثل شركة أنرون للطاقة وشركة آرثر أندرسون للمراجعة سنة 2001. ومع انتشار الشركات العملاقة والمتعددة الجنسيات في العديد من دول العالم، اتجهت هذه الأخيرة نحو رفع القيود والحواجز الجمركية لاستقطاب أكبر حجم ممكن من رؤوس الأموال والاستثمارات، من خلال الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات التي أصبحت تمثل معياراً لوجود بيئة استثمارية شفافة وواضحة المعالم، ولقد أصبحت الشركات مطالبة بتطوير وتحسين أدائها وإيجاد أنظمة رقابية قوية ومتطورة تمكّنها من القيام بمسؤولياتها المختلفة وتساعدتها على الاستخدام الأمثل لمواردها الاقتصادية، حيث أنه رغم امتلاك الإدارة المهارات وقدرات وإمكانات إلا أنها لا تستطيع أن تلم بكل الجوانب المتعلقة بنشاط الشركة، هذا ما دفع بإدارات ومجالس إدراك الشركات إلى الاستعانة بخدمات أشخاص تتوفر لديهم الكفاءة العلمية والخبرة العملية، ويتسمون بالاستقلالية في آرائهم ونظرتهم للأمر ليقوموا بالمتابعة والرقابة المستمرة لكافة أوجه نشاط الشركة، وتقديم التوجيهات والمقترحات اللازمة لذلك، وهؤلاء الأشخاص هم المراجعون الداخليين.

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

#### ❖ الإشكالية:

وعلى ضوء ما سبق يتم صياغة الإشكالية التالية:

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

#### ❖ الأسئلة الفرعية:

انطلاقاً من الإشكالية قمنا بصياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي علاقة المراجعة الداخلية بالرقابة الداخلية؟.
- هل يمكن اعتبار المراجعة الداخلية كأحد أفراد حوكمة الشركات؟ وكيف؟.
- هل يمكن لمؤسسة تكرير السكر - رام- أن تقوم بتطبيق حوكمة الشركات بواسطة المراجعة الداخلية؟.

#### ❖ الفرضيات:

كإجابة مبدئية للأسئلة الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- تعتبر المراجعة الداخلية وظيفية داخل الشركة وتمثل أحد عناصر الرقابة الداخلية.
- تقوم المراجعة الداخلية على الرقابة على العمليات المالية والإدارية داخل الشركة مما يساهم في تطبيق حوكمة الشركات.
- تقوم مؤسسة تكرير السكر -رام- بتطبيق حوكمة الشركات عن طريق وضع خلية خاصة بالمراجعة تسهر على رقابة أعمال المؤسسة المالية والإدارية.

### أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في الجوانب التالية:

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

### أهداف الدراسة:

سعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

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

### أسباب اختيار الموضوع:

تتجلى أسباب اختيار الموضوع من خلال ما يلي:

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

### المنهج المتبع في الدراسة:

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

### الدراسات السابقة:

- نقاز أحمد: "دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار- دراسة حالة مجمع صيدال، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الأغواط، 2007.
- يمثل هدف هذه الدراسة في إبراز أهمية ودرجة الاستفادة من المراجعة الداخلية في العملية التسييرية وبصفة عامة وعملية اتخاذ القرارات بصفة خاصة، وخلص الباحث في هذه الدراسة إلى أن عملية اتخاذ القرارات في الشركة بمختلف مستوياتها الإدارية من العمليات الأساسية إلى أن الإقبال على اتخاذ القرارات مهما كان نوعها (إستراتيجية، تكتيكية، تنفيذية) يحتاج إلى معلومات مؤهلة لذلك، هذا الأمر الذي جعل من المراجعة الداخلية أداة تضمن هذا النوع من المعلومات.
- عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات،

دراسة ميدانية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2009.

تمحورت إشكالية هذا الدراسة حول كيفية الاستفادة من المراجعة الداخلية كأداة لتطبيق حوكمة الشركات، وخلص صاحب هذه الدراسة إلى أن عمل المراجعة الداخلية يرتكز على ثلاث عناصر أساسية على أساسها تحدد درجة تأثيرها على دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

- لخضر أبو صيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، دراسة مجمع صيدال، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير، تخصص أخصاء وتسيير المؤسسات، جامعة ورقلة، 2011.

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

◆ هيكل الدراسة:

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

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

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

وفيما يخص الفصل الثالث "دراسة تطبيقية في مؤسسة تكرير السكر - رام" قسم إلى مبحثين في المبحث الأول قمنا بتقديم مؤسسة تكرير السكر - رام- أما المبحث الثاني قمنا بإعداد استقصاء حول دور المراجعة الداخلية في فصل حوكمة الشركات كما قمنا بتقديم مسار ووظيفة المراجعة الداخلية للمؤسسة.

◆ صعوبات إنجاز الدراسة:

◆ واجهت الباحث العديد من الصعوبات عند إجراء الدراسة .

أ- صعوبات إنجاز الدراسة النظرية:

- قلة المراجع التي تتناول العلاقة بين المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات.
- صعوبة الحصول على المعلومات المرتبطة بالوقائع الجزائري فيما يخص تنظيم المراجعة في ظل الاهتمام بحوكمة الشركات لحدثة إصدار دليل حوكمة الشركات في الجزائر (ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر)، وإعادة هيكلة وتنظيم المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.

ب- صعوبات إنجاز الدراسة الميدانية:

- تحفظ بعض الأفراد (الإطارات) أثناء الإجابة على بعض الأسئلة.

- امتناع وعدم تجاوب العديد من أفراد العينة في استعمال البريد الإلكتروني للإجابة عن الأسئلة.
- صعوبة مقابلة بعض الإطارات السامية في الشركة محل الدراسة واعتراض البعض الآخر عن إجراء المقابلة بحجة كثرة الانشغالات.

الفصل الأول:

الإطار العام  
للمراجعة الداخلية

## الداخلية

## تمهيد:

إن التطور العلمي والتكنولوجي الذي ظهر بوضوح في العصر الحالي وما أصاب قطاع الأعمال من تطور كبير وأيضا شركات متعددة الجنسيات، أدى للحاجة الماسة لمعلومات موثوقة فيها ودقيقة حول نشاط الشركات وذلك عن طريق أداء إدارية تعمل على مساندة في العملية الرقابية والتي تعطي ثقة أكبر لأصحاب المشروع والمستفيدين منه بأن أعمالهم يتم إنجازها وفقاً لما هو مخطط له ووفق الأنظمة والقوانين، وأن أصول والتزامات الشركة حقيقية ويتم المحافظة عليها، فتتمدها بالتقارير من أجل معرفة الاختلالات والأخطاء التي تحدث في الشركة، وبالتالي تستطيع الإدارة اتخاذ قراراتها بناءً على المعطيات التي توفرها لها هذه الجهة والمتمثلة في وحدة المراجعة الداخلية.

ومنه فإن الشركات اليوم بحاجة إلى وجود وحدات للمراجعة الداخلية بها إذ أنها تمتاز بكبر حجمها وتشعب عملياتها بدرجة يصعب عليها أن تتمكن الإدارة العليا للشركة من الرقابة على جميع العمليات والأنشطة بداخلها، فلا يكفي أن تقوم الإدارة العليا بوضع أنظمة رقابية تضبط لها العمل داخل الشركة وأن تضع القوانين واللوائح التي تحكم عمل الموظفين لديها وإنما لا بد من وجود من يقوم بمتابعة هذه الأنظمة للتأكد من أنها تعمل بكفاءة وفعالية، وكذلك تتأكد من التزام الموظفين داخل الشركة بالقوانين والتعليمات واللوائح التي تقوم الإدارة العليا بتعميمها عليهم.

فقد تم تقسيم هذا العمل إلى ثلاثة مباحث رئيسية وهي:

- المبحث الأول: المراجعة الداخلية.
- المبحث الثاني: الإجراءات العملية لتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية.
- المبحث الثالث: إدارة المراجعة الداخلية.

### • المبحث الأول: المراجعة الداخلية.

سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى نشأة المراجعة الداخلية ومفهومها وكذا أنواعها وأهميتها.

#### ➤ المطلب الأول: نشأة المراجعة الداخلية.

ظهرت الحاجة إلى المراجعة الداخلية<sup>1</sup> مع تطور وتوسع الأنشطة الاقتصادية، ظهرت بعد المراجعة الخارجية بوقت طويل كما أن اهتمام إدارة الوحدة الاقتصادية بضرورة التعرف على مدى كفاءة أدلة العاملين فيها ومدى تنفيذهم أساميا وتوجيهها أدى كل ذلك إلى ظهور الحاجة إلى وجود محاسب داخلي يقوم بتقييم الأنشطة الداخلية الوحدة ودفعه الأداء المحاسبي فيها ويطلق على هذا المحاسب المراجع الداخلي ويمثل المراجع الداخلي عين الإدارة داخل المنشأة حيث تقوم بفحص وتدقيق أداء العاملين فيها إلى جانب تقييم كفاءة وفعالية هذا الأداء، والمتبع لتاريخ تطور التدقيق يلاحظ تعدد وتنوع أشكال ومجال التدقيق فانحصرت أهدافه في المراحل الأولية في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب وضيق نقاطه في العمليات المالية، وأدى الاعتراف بالمراجعة الداخلية كمهنة إلى إنشاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات الأمريكية علم 1941م<sup>2</sup>.

وهي الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني التدقيق الداخلي، حيث ساهم منذ إنشائه في تطوير التدقيق الداخلي واتساع نطاق الانفتاح بخدماته وقد عمل المعهد على تدعيم وتطوير التدقيق الداخلي عن طريق بذل الجهود المختلفة حيث تم في 1974م آذار<sup>3</sup> متكامل لمعايير الأداء المهني في التدقيق الداخلي وفي عام 1977م انتهت اللجان وقدمت تقرير بنتائج درستها وتم التصديق النهائي على هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع والثلاثين في سان فرانسيسكو وعام 1978م وعام 1996م، تم إصدار دليل جديد لتعريف التعريف التدقيق الداخلي، وفي عام 2001م تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي.

#### ➤ المطلب الثاني: مفهوم المراجعة الداخلية وأهميتها.

عرف تعريف المراجعة الداخلية تطورًا صاحب تطور مراحل نشأتها، وعليه سيتم تحديد تعريفها ونشأتها. أولاً: تعريف المراجعة الداخلية:

تعرف المراجعة الداخلية بأنها نشاط تقييمي داخل المشروع لخدمة إدارته، ويقوم بها إدارة داخل المشروع تسمى غدارة المراجعة الداخلية ومجالها عمليات ونظم معلومات وأشعة وأقسام المشروع فكل. والمراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية، فهي تساعد الإدارة على متابعة ومراقبة كافة عمليات وأقسام ومراكز وأنشطة المشروع، ومخرجاتها تقريرًا أو تقارير، يقدم المجلس الإدارة أو لجان المجلس مباشرة،

<sup>1</sup> رشام نسيم، أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة مذكرة ماستر، تخصص محاسبة ومراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي أولحاج، البويرة، الجزائر، 2013، ص65.

<sup>2</sup> عبد الفتاح الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية، [د.ط.]، جامعة الإسكندرية مصر، 2006، ص219.

<sup>3</sup> رسام نسيم، مرجع سبق ذكره، ص66.

## الداخلية

والقائم بها موظف بالمشروع، واستقلاله استقلال تنظيمي فقط، ويتحقق هذا الاستقلال بتبعية إدارة المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة مباشرة.

ووفقا للمعايير المهنية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية IIA الخاصة بالمراجعة الداخلية الحديثة فغن المراجعة الداخلية هي وظيفة تقيم مستقل داخل الشركة لفحص وتقييم أنشطتها وذلك كخدمة لهذه الشركة.

ومن خلال هذا التعريف يتضح أن وظيفة المراجعة تنشأ داخل التنظيم وهو ما يعني أن وظيفة المراجعة الداخلية هي وظيفة رسمية Formal في المنظمات الحديثة. وتعتبر المراجعة الداخلية أيضًا أداة من أدوات الرقابة السلوكية، أي الرقابة من خلال الأفراد، وتكون تأثير المراجعة الداخلية داخل التنظيم من خلال العمل على تحفيز كل الأفراد في التنظيم على تحقيق الأهداف المرغوبة<sup>1</sup>.

ثانيا: أهمية المراجعة الداخلية:

تعتبر المراجعة الداخلية مهمة بالنسبة للمستثمرين وأصحاب الأموال الذين يتميزون باستعمالهم للبيانات والقوائم المالية في اتخاذ القرارات ومن المستفيد من المراجعة نذكر:<sup>2</sup>

1. مسيروا الشركات:

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

2. المساهمون وملاك الشركة:

يتجه اهتمام المسيرين إلى نتائج المراجعة الداخلية وهذا التأكد من:

➤ قدرة تسيير المسؤولين.

➤ الاستغلال الجيد والأمثل للأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة.

➤ الكشف عن أخطاء الغش ومنع حدوثها أو على الأقل الحد من انتشارها.

3. الدائنون والموردون:

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

4. الغير:

➤ المشتهرون: تلعب المراجعة الداخلية دور هامًا بالنسبة للمستثمرين، فهي تتقدم

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصرعلي، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006 / 2005، ص496.

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

## الداخلية

كضمان أساسي لطلب القروض والتحرك في حالات العمر المالي أو قرار الإفلاس أو في حالة استثمارات إضافية.

➤ الهيئات الحكومية: لأسس الهيئات الدولة سياستها المتعلقة بالتخطيط، المراقبة، الضريبة على قاعدة التقرير المعد من طرف المراجع وكذا لحماية المؤسسات وخاصة العمومية منها بتوفير نظام رقابة داخلية السلام.

➤ إدارة الضرائب: إن احترام النصوص التشريعية والقانونية وكذا المبادئ المحاسبية، المقبولة بصفة عامة تسمح بتحقيق خاصية المصدقية والثقة في الحسابات أمام إدارة الجباية وكذا لتحديد الوعاء الضريبي وإعطاء المصدقية للتصريحات الضريبية.

وعليه يمكن الوقوف على أهمية المراجعة الداخلية من خلال النقاط التالية:<sup>1</sup>

➤ العمل على زيادة الثقة والتأكد من سلامة المعلومات وكفائتها حتى يتسنى لمستعملها اتخاذ انجح القرارات وتخفيض مخاطر اتخاذ القرارات غير السليمة.

➤ إعطاء مصداقية لما تقدمه الشركة من بيانات ومعلومات محاسبية مالكي المؤسسات والمساهمين في رأس مالها.

➤ الموردون والمتعاملون مع الشركة فهم كذلك يهتمون بنتائج المراجعة حتى يتعرفوا على مدى سلامة مركزها المالي السيولة المتاحة لديها. الشيء الذي يزيد من ثقتهم في استرجاع حقوقهم ويزيد من اتساع مجال المعاملات مع هذه الشركة كذلك أصحاب المدخلات والذين هم بصدد توجيهها إلى الاستثمار، فهم يعتمدون على مختلف القوائم المالية ويستعينون بمختلف المعلومات المحاسبية ويبحثون عن التوجيه الذي يستطيع أن يحقق لهم عائداً معتبراً، وحتى البنوك عند للعروض فهي تقوم بفحص ومراجعة مختلف البيانات والمعلومات المالية المستخلصة من المؤسسات والشركات، ولا تمنح القروض ذات الأجل الطويل أو القصير إلا إذا تم التحقيق من صحة المعلومات التي سلمن لها.

### ➤ المطلب الثالث: أنواع المراجعة الداخلية وأهدافها:

بداية يتم تحديد أنواع المراجعة الداخلية ومن ثم أهدافها.

أولاً: أنواع المراجعة الداخلية:

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

1. حسب طبيعة المراجعة: ونميز من خلال هذا المعيار بين كل من:<sup>2</sup>

➤ المراجعة المستمرة: تعني المراجعة المستمرة طوال السنة للأنشطة التي ترى

<sup>1</sup> نقاز محمد، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص مالية وعلوم التسيير، تخصص مالية محاسبة، جامعة عمار تلجي، الأغواط، 2007، ص: 47.

<sup>2</sup> داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، اتحاد المعارف العربية، لبنان، 2007، ص: 40-44.

## الداخلية

الإدارة العليا في الشركة ضرورة متابعتها ومراجعتها صورة مستمرة بسبب أهمية النشاط أو المهام، أو بسبب ضخامة حجم الأموال النقدية أو الحسابات المعنية بتحقيقها، لأهداف معينة يحددها مجلس الإدارة العليا.

➤ المراقبة النهائية: يتم إجراء أعمال المراجعة النهائية بعد إقفال السنة المالية موضوع

المراجعة بالإضافة واستكمال إلى ما سبق به في المراجعة المستمرة من خلال المراجعة الفعلية أو المرحلية، يتم التأكد من صحة البيانات المالية والمحاسبة المعدة بواسطة الإدارة المالية لتقديمها إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة ومطابقتها للبيانات الفعلية في السجلات المالية وأنها معدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، ومن أنه يتم إعداده بصورة عادية وفقاً للقوانين والتنظيمات النقدية والتغيرات في الحقوق وأن الإيضاحات حول البيانات المالية هي كافية، وملائمة كذلك مراجعة البيانات المالية قبل تقديمها لأية جهة خارجية.

➤ المراجعة الخاصة: يحدد مسؤول دائرة المراجعة الداخلية مع مجلس الإدارة أو

المدير العام بعد موافقة مجلس الإدارة أو المدير العام على نطاق أعمال مهام المراجعة الخاصة خلال سنة مالية معينة، يقصد بذلك الأعمال أو الأنشطة.

2. حسب موضوع وأوجه المراجعة: من خلال هذا المعيار نميز بين كل من:<sup>1</sup>

➤ المراجعة المالية: تنطوي هذه المراجعة على تجميع الأدلة عن البيانات التي تشمل عليها القوائم المالية لأية مؤسسة واستخدام هذه الأدلة للتأكد من مدى تطبيق الشركة للمبادئ المحاسبية المقبولة عمومًا. يتحقق هذا المستوى من المراجعة بحذفه عامة على الرقابة المحاسبية المطلوبة بالنسبة للأنشطة والعمليات المختلفة والتي تتضمن العناصر التالية:

- التحقق من أن العمليات المالية تمت كما يجب أن يكون (الوجود، الملكية، الاكتمال، الدقة، التسجيل، التقييم...).

- التحقيق ما إذا كانت اللوائح والتعليمات المالية والإجراءات المالية التي تتضمنها القوانين والنظم الموضوعية قد تم الالتزام والعمل على أساسها وعدم الخروج عنها.

- تحديد ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت بصورة موضوعية وتعرض البيانات بصورة صادقة وعادلة.

- التحقق من أن نتيجة النشاط من ربح أو خسارة تعبر تعبيراً صادقاً عن النتيجة

الحقيقية لنشاط الشركة وأن الميزانية العمومية تعبر تعبيراً صادقاً عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

- التحقق من أن الالتزام بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها فيما يتعلق بطبيعة العمر المحاسبي من حيث الدورات المستندية والمحاسبية اللازمة لتسجيل العمليات المالية المختلفة.

➤ المراجعة التشغيلية (العمليات): تمثل المراجعة التشغيلية دراسة لأحد الوحدات الخاصة في الشركة

لأغراض قياس أدائها، حيث تقوم المراجعات التشغيلية على فحص كافة أو بعض الإجراءات التشغيلية للمؤسسة لأغراض تقييم فعالية التشغيل، حيث تقيس الفعالية أي ما إذا كانت الشركة تحقق أهدافها

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

## الداخلية

وغايتها، أما الكفاءة فهي توضح كيف تستخدم الشركة بشكل أفضل مواردها لتحقيق أهدافها، ولا يقتصر عمليات الفحص التشغيلية على المحاسبة فقط.

حيث أنها قد تتضمن تقييم الهيكل التنظيمي، والتسويق طرق الإنتاج وتشغيل الحاسب الإلكتروني، أي مجال من المؤسسة يخضع للتقييم وعادة ما يتم تقديم لتوصيات الإدارة لأغراض تحسين العمليات، إن معايير الفعالية والكفاءة غير مقررة بوضوح مثل مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها أو تلك التي تتضمنها القوانين، فإن عملية المراجعة التشغيلية تتطلب أحكام تتسم بأنها أكثر ذاتية مقارنة بمراجعة القوائم المالية ومراجعة الالتزام<sup>1</sup>.

➤ مراجعة الالتزام: تمثل مراجعة الالتزامات عملية فحص إجراءات الشركة لتحديد ما إذا كانت الشركة تتبع الإجراءات المقررة أو القواعد أو اللوائح المحددة عن طريق سلطة أعلى، كما تقيس مراجعة الالتزام تقييد الشركة بالمعايير المقررة<sup>2</sup>.

ثانيًا: أهداف المراجعة الداخلية:

لقد تطورت أهداف المراجعة الداخلية وأصبحت تتماشى مع التطورات الاقتصادية الحديثة حيث تطورت من اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعبات وأصبحت تهتم بكل النشاطات والوظائف في الشركات، حيث يمكن تقسيم أهداف المراجعة الداخلية إلى هدفين هما:<sup>3</sup>

1. حماية ممتلكات الشركة ومصالحها:

يسعى المراجع الداخلي إلى حماية مصالح الشركة وممتلكاتها من الغش والأخطاء، والضياع والانحراف باستخدام إجراءات ملائمة كما يسعى إلى إظهار نواحي الضعف عن طريق فحص دقة البيانات المحاسبية ويعتمد على لتحقيق هذا الهدف على برنامج لمراجعة النواحي المالية والمحاسبية عن طريق المراجعة المالية، وتتضمن فحص كل من النظام المحاسبي والرقابة الداخلية للتأكد من سلامتها وفعاليتها من حيث التعميم والتنفيذ واختيار السجلات المناسبة والقوائم المالية وتحقيق عناصر المركز المالي.

2. البناء والإصلاح:

عن طريق تقديم توصيات لإجراء التعديلات اللازمة على نواحي النشاط، وتعتمد في هذا المجال على قياس وتقييم ومراجعة خطط وسياسات وإجراءات الإدارة عن طريق القيام لمراجعة خاصة تتعلق بمختلف نشاطات الشركة وهو ما يعرف بمراجعة الأعمال والتي تهدف إلى تقييم مدى تخصص قسم أو نشاط معين للبرنامج المسطر من طرف الإدارة.

وبين الشكل التالي الأهداف الأساسية للمراجعة الداخلية:

<sup>1</sup> حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص:36.

<sup>2</sup> امين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص:29.

<sup>3</sup> خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، ط3، الأردن، 2003، ص:167.

الشكل رقم (1-1) أهداف المراجعة الداخلية.



المصدر: فتحي رزق السوافيري، أحمد عبد المالك، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص: 35.

● المبحث الثاني: الإجراءات العملية لتنفيذ المراجعة الداخلية.

تتمثل منهجية تنفيذ المراجعة الداخلية في مجموعة من المراحل والوسائل التي المراجع الداخلي في سبيل مراجعته وفحصه وتقييمه للأعمال المختلفة داخل الشركة وذلك بهدف إيجاد رقابة وفعالة على أعمال الشركة ومساعدة العاملين فيها على القيام بمسؤولياتهم بشكل فعال وكفاء.

➤ المطلب الأول: مراحل تنفيذ المراجعة الداخلية.

## الداخلية

تختلف طريقة أداء المراجع الداخلي تبعاً لاختلاف صيغة نشاط الشركة ونوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عملياتها والنظام الإداري الذي تسير عليه إدارتها غلا أن أداء مهنة المراجعة الداخلية يتم من خلال اختيار الجهة الخاضعة للمراجعة ومن ثم إتباع مجموعة من المراحل لتنفيذها.  
أولاً: اختيار الجهة الخاضعة للمراجعة:

تبدأ المراجعة الداخلية باختيار النشاط الذي سيخضع لعملية المراجعة والذي يتم وفق ثلاثة طرق:<sup>1</sup>

1. اختيار المنظم: ويتم تبعاً لهذه الطريقة اختيار النشاط أو الجهة الخاضعة للمراجعة إستناداً إلى خطة المراجعة السنوية التي وضعها في بداية السنة.
2. اختيار بناءً على طلب الإدارة العليا: قد تحتاج الإدارة العليا إلى الحصول على معلومات بشأن وضع أو مشكلة ما، ترى الإدارة أنها بحاجة إلى حكم أو رأي فيها، مثل مراجعة اتفاقية ما على وشك التوقيع، أو مراجعة حساب أحد العملاء تمهيداً لدفع فاتورة ما.
3. اختيار بناءً على طلب الجهة الخاضعة للمراجعة: قد يحتاج بعض مدراء الدوائر إلى مساعدة المراجع الداخلي إلى تقييم كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية لبعض الأنشطة الخاضعة إلى أدايمهم.  
ثانياً: مراحل إنجاز عملية المراجعة الداخلية:  
سنقوم بتحديد مراحل إنجاز عملية المراجعة من خلال ما يلي:
1. التحضير لمهمة المراجعة الداخلية:

يتطلب الأمر من المراجع الداخلي قبل البدء بالتنفيذ لأعمال المراجعة، إذ يقوم أولاً بالتحضير الجيد لهذه المهنة من أجل تحديد أولويات مهنة المراجعة بالتوافق مع أهداف الشركة، وتمثل خطوة التحضير للمهمة في مرحلتين هما: مرحلة الأمر بالبدء بالمهمة ومرحلة الدراسة والتخطيط.

#### 1.1 الأمر بالمهمة: يتمثل الأمر بالمهمة الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة

للمؤسسة إلى مصلحة المراجعة الداخلية من أجل إعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية المراجعة فالأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف المراجعة الداخلية لصالح الإدارة العامة كما يمكن الأمر أن يحدد العلاقة بين القائمين بعملية المراجعة والأشخاص أو المصلحة أو حتى الهيكل محل المراجعة لتفادي أي غموض أما من حيث الشكل فسيحسن أن يكون الأمر بالمهمة وثيقة لا تفوت الصفحة الواحدة كما يمكن أن يكون أمر شفهي في حالة ما إذا كانت الشركة صغيرة نسبياً.

كما تجدر الإشارة إلى الطالب لخدمات المراجعة الداخلية يستطيع أن يكون عبر الأداة العامة للمؤسسة على سبيل المثال رئيس مصلحة معينة والأسباب ما يطلب مراجعة المصلحة ففي هذه الحالة يستحسن أن يكون هذا الأمر موقع من طرف الإدارة العليا ولو لتوقيع ثاني ذلك لإعطاء صلاحيات أكثر للمراجعة الداخلية واستقبال أحسن وتسهيلات عند القيام بعملهم<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> خلق عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، دار الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص: 156.

<sup>2</sup> شعيباني لطفي، المراجعة الداخلية ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر 2004، ص: 78.

## الداخلية

- 2.1. الدراسة والتخطيط: إن هذه المرحلة تعتبر ضرورية وهامة جدا لإنجاح مهمة المراجعة الداخلية، حيث يجب على المراجعين الداخليين ومع خطة المراجعة المبنية على المخاطر، لتحديد أولويات مهمة المراجعة بما يتلاءم والأهداف المسطرة ويتم تنفيذ هذه المراجعة من خلال:
- أ. الاطلاع والفهم: في هذه الخطوة يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بعملية الاطلاع وجمع المعلومات الكافية واللازمة التي يمكن من فهم الموضوع محل المراجعة بغرض تحقيق ما يلي:
- معرفة الأهداف المطلوبة لتحقيقها من هذه المهمة.
  - معرفة الرقابة الداخلية المطبقة في النشاط أو الوظيفة محل المراجعة وتحديد المشاكل الأساسية المتعلقة بها.
- فعلى المراجع الداخلي الفهم الجيد لطبيعة النشاط محل المراجعة، وتحديد احتياطات الطرق المستفيد منها ليرتكز عليه التخطيط للمهمة<sup>1</sup>.
- ب. خطة التقارب: بعد أن يقوم المراجع الداخلي بالاطلاع والفهم الجيد للمهمة المكلف لها، ومن خلال المعلومات التي قام بتجميعها، فإنه يقوم بإعداد خطة التقارب، وهي عبارة عن وثيقة تظهر في شكل جدول يقوم بتقسيم النشاط، أو الوظيفة محل المراجعة إلى مجموعة أعمال أولية سهلة الملاحظة حيث يقسم الجدول إلى عمودين، بين العمود الأول تقسيمات الأعمال أو العمليات الأولى، بينما يبين العمود الثاني أهداف تلك الأعمال أو العمليات<sup>2</sup>.
- ج. تحديد موقع الخطر: على المراجع الداخلي أن يقوم بتقييم مدى ملائمة وفعالية إدارة مخاطر النشاط وأنظمة الضبط مقارنة بإطار العمل المتعلقة به وفي نهاية هذه الخطوة وعلى ضوء تحديده لمواقع الخطر<sup>3</sup>، فإن المراجع الداخلي يقوم بإكمال جدول خطة التقارب بإضافة<sup>4</sup>:
- عمود ثالث: يحدد الخطر المرتبط بكل عمود.
  - عمود رابع: يتضمن تقييم ملخص للخطر حسب ثلاث مستويات، عالي، متوسط، ضعيف.
  - عمود خامس: ذكر وسائل الرقابة الداخلية التي يجب توفيرها لإبطال هذه المخاطر، بالاعتماد على إجراءات معايير الإشراف والأدوات الملائمة أو الأفراد المؤهلين.
  - عمود سادس: إدارة عمود سادس: إدارة لى وجود أو عدم وجود الإجراءات التي تعتبر ذات أهمية أو أنها موجودة ولا تؤدي في عملها والعكس غير موجود، ولكن لوجد وسائل اخرى تتحكم في العمل.

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

<sup>2</sup> Jaque Renard, Heorie et pratique de l'audit interne, édition ,d organisation 3<sup>eme</sup>edition, France 2000, p : 27

<sup>3</sup> داود يوسف صبح، مرجع سبق ذكره، ص: 235.

<sup>4</sup> Jaque Renard . OP. Cit . p : 190.

## الداخلية

د. التقرير والتوجيه: يحدد التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة المراجعة الداخلية ونطاقها، التي سعى المراجع الداخلي لتحقيقها، كما يعرف مواقع الخطر المحددة سابقًا، ضمن خطة التقارب، والتي على ضوءها يتم تحديد نطاق المهمة، كما يتضمن مقترح المراجعون تدخلاتهم، من حيث مجال العمل الوظيفي، أي الإدارة والفروع التي ستخضع للمراجعة ومجال العمل الجغرافي أي مكان للقيام بالمهمة.

كما أن هذا التقرير قابل للتعديل ذلك بعد التشاور مع الأشخاص المعنيين بالمراجعة والطالبيين لها، حتى يستطيع التقرير التوجيهي لمهمة المراجعة من تحقيق الأهداف المسطرة عليه أن تأخذ بعين الاعتبار النتائج المستخلصة بعد تحديد مواقع الخطر.

2. تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية: بعد أن ينتهي المراجع الداخلي من دراسته وتخطيطه لمهمة المراجعة الداخلية المكلف بها تبدأ خطوات العمل الميداني للمهمة، والتي من خلال ما يقوم به المراجع الداخلي بجمع

المعلومات وأدلة الإثبات، بما يمكنه من تحقيق أهداف هذه المهمة وتمثل هذه الخطوة في ثلاث مراحل هي:<sup>1</sup>  
1.2. اجتماع الافتتاح: يتم عقد اجتماع الافتتاح في مقر النشاط الذي سيتم مراجعته الفريق المكلف بالمهمة ومسؤول النشاط محل المراجعة، وفيه يتم بناء أولى العلاقات بين الطرفين وكذلك التهيئة الميدانية لعملية المراجعة والفحص الذي سيتم.

2.2. برنامج المراقبة (مخطط التنفيذ): يقوم برنامج المراجعة بتقسيم أعمال المراجعة بين مختلف أعمال فريق المراجعة وفقًا لمؤهلاتهم وخبرتهم وحسب الزمن، تنظيم تنقلات الأعضاء، برمجة الاستجابات واللقاءات ويسمح للمراجع بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته، ويساعد على تتبع عمل المواطنين لضمان السير العادي للمهمة من خلال الزمن وتحديد المراحل التي يقوم بها التوصل إليها من طرف المراجع، وتعتبر مرجعا مهما من المهمات المستقبلية كما لا يجب الخلط بين هذا المخطط مع خطة التقارب فالثانية تخطط العمل من نهاية مرحلة الدراسة والتخطيط فقط.

3.2. العمل الميداني: يتم تنفيذ هذه المرحلة مباشرة بعد إعداد برنامج المراجعة واعتماده من مدير المراجعة، حيث يقوم فريق المراجعة بتطبيق هذا البرنامج على الواقع من خلال إجراء الاعتبارات، المقارنات وغيرها من تقنيات المراجعة بغرض أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف ومهمة المراجعة، والكشف عن أي مشاكل أو مخالفات أو انحرافات، قد تحدث ويجب على فريق المراجعة القيام بتوثيق كافة أعمال المراجعة بأوراق عمل مؤيدة لمعلومات ومستندات ثبوتية داعمة لها، وتعتبر أوراق العمل من أهم عناصر المراجعة الداخلية.

3. التقرير عن مهمة المراجعة الداخلية:

هذه الخطوة تعتبر الأخيرة في إنجاز مهمة المراجعة الداخلية في أربعة مراحل هي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص: 69.

<sup>2</sup> نفس المرجع أعلاه، ص: 70.

## الداخلية

1.3. التقرير الأولي للمراجعة: يتم إعداد هذا التقرير من خلال أوراق إبراز وتحليل المشاكل التي يتم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج المراجعة والتي تشمل على كافة المشاكل والانحرافات والمخالفات التي تكشف للمراجعين أثناء تنفيذهم للمهمة، وهذا التقرير يعتبر أساس إعداد التقرير النهائي:

2.3. حق الرد من الأشخاص المراجعة وأعمالهم: يتم عقد اجتماع بين فريق المراجعة الذي قام بتنفيذ مهمة المراجعة والأشخاص أعمالهم، وفي هذا الاجتماع يقوم فريق المراجعة بعرض الملاحظات والنتائج التي توصلوا إليها مدعمة بالأدلة المؤيدة لها إضافة إلى التوصيات المقترحة بشأنها بعدها يتدخل الأشخاص المراجعة أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات والنتائج والتوصيات من خلال التبريرات والتوضيحات والانتقادات التي يقدموها إن كان لديهم.

3.3. التقرير النهائي: بعد انتهاء التدخل، يتم إعداد تقرير المراجعة في حوزته النهائية، ويتم إرساله لأهم المسؤولين المعنيين والإدارة، لإعلامهم بنتائج مهمة المراجعة والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات والاختلالات التي تكشف خلال عملية المراجعة ويجب لأن يكون التقرير موضوعي وواضح وبناءً ويتم إعداده وتقديمه في الوقت المناسب.

4.3. تنفيذ التوصيات: بعد اقتراح المراجع الداخلي مجموعة من التوصيات لتصحيحه الواجب القيام بها بناءً على الملاحظات التي سجلها أثناء القيام بمهمته، فإنه يقوم بمتابعة مدى الالتزام بتنفيذ تلك التوصيات، وتنتهي هذه المرحلة عند تنفيذ كل التوصيات المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة.

➤ **المطلب الثاني: تقنيات المراجعة الداخلية:**

سنقوم بتحديد أولاً أوراق العمل لتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية ومن ثم قرائن وأدلة الإثبات. أولاً: أوراق لتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية: تعتبر أوراق العمل من أهم عناصر أعمال المراجعة، فهي التي تدعم وتفرض وتثبت عملية ونتائج وتوصيات المراجعة الناتجة عن أدلة المراجعة من أعمال المراجعة المنجزة:

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

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

وتعرف أيضاً على أنها سجلات يحتفظ بها المراجع للإجراءات التي تم تنفيذها والاختبارات التي أجراها والمعلومات التي تم الحصول عليها والاستنتاجات الملائمة التي توصل إليها<sup>2</sup>.

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

أ. ملفات المراجعة: عادة ما يحتفظ المراجع بالوثائق والأوراق التي يتحصل عليها ويقوم بترتيبها في ملفين

<sup>1</sup> فتحي رزق السوافيري، محمد أحمد عبد المالك، مرجع سبق ذكره، ص:69.

<sup>2</sup> محمد الفيومي، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2005، ص: 11.

## الداخلية

- ملف دائم والآخر سنوي أو جاري ومضمون هذين الملفين كثيرا بين المراجعين والتي على ما يلي.
- ب. مذكرات المراجعة: كثيرا ما تعترض المراجع أثناء قيامه بعملية المراجعة أمورًا تحتاج إلى تفسيرات وإيضاحات فيقوم بتدوينها في سجل خاص، ومن الملاحظات التي يدونها المراجع في السجل ما يلي:<sup>1</sup>
- بيانات بالمستندات المفقودة أو غير المستوفاة للشروط الشكلية أو الموضوعية أو القانونية.
  - بيان للأخطاء التي عثر عليها أثناء المراجعة.
  - بيان للتغييرات التي وجدها في نطاق الرقابة الداخلية.
  - المسائل التي يرغب المراجع استكمالها في المرات القادمة.
  - مسائل حدد بها مراسلات لطلب إيضاحات وتفسيرات.
  - اقتراحات وتعديلات يرى ضرورة لإدخالها على برنامج المراجعة.
- ج. علامات المراجعة: على المراجع أن يستخدم علامات أو رموز خاصة أثناء قيامه بعملية المراجعة وعندما ينتهي من مراجعة خطوة ما يؤشر عليها برمز خاص يفيد مراجعتها وطبيعتها تلك المراجعة، وعليه أيضا أن يحتفظ هو ومساعدوه على سرية هذه الأمور، وليس هناك علامات معينة متعارف عليها بين جمهور المراجعين، حيث جد لكل مراجع رموزه الخاصة موضوعة في قائمة موضح لها الرموز ودلالته لبعض معاونوه يسيرون على نظام رمزي موحد يسهل على المراجع متابعة أعماله ومن الأمثلة على علامات المراجعة على ما يلي:<sup>2</sup>
- للدلالة على مراجعة ترحيل المبلغ من دفتر اليومية.
  - للدلالة على مراجعة المجموع الرأسي.
  - للدلالة على المجموع الأفقي.
  - للدلالة على مطابقة العملية مع المستند المؤيد لها.
  - للدلالة على إلغاء رقم أو شطبه.
  - للدلالة على عدم انتهاء مراجعة الخطرة.
  - للدلالة على المراجعة المستندية.
  - للدلالة على النقل من صفحة إلى أخرى.
  - للدلالة على وجود كشف تحليلي.
- ثانيا: القرائن وأدلة الإثبات:
- تقوم البنية الأساسية لعملية المراجعة على وظيفة الإثبات وليس الفحص، وعليه فانه يجب على المراجع الداخلي عند تنفيذه للإجراءات أن يحصل على قرائن كافية تمكنه من التوصل إلى نتائج معقولة يعتمد عليها في كتابة تقريره وإبداء رأيه.

<sup>1</sup> خالد أمين السيد، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، ط4، داروائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص: 106-107.

<sup>2</sup> خالد أمين السيد، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، مرجع سبق ذكره، ص. 106

## الداخلية

- 1 - أنواع القرائن وأدلة الإثبات: تتمثل أنواع القرائن الإثبات في المراجعة الداخلية فيما يلي:
  - الوجود الفعلي.
  - المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات سواء أنشأت داخل الشركة أو خارجها .
  - وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.
  - الإقرارات المكتوبة والتي تعبر عن أدلة الإثبات المؤيدة للقوائم المالية كدفاتر القيد الأصلي ودفاتر الأستاذ العام والسجلات المحاسبية وأوراق العمل المتعلقة بالتسويات الجديدة.
- 2 - وسائل الحصول على أدلة الإثبات والقرائن:
 

من أجل القيام بتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية فإن المراجع يحتاج إلى معلومات نوعية، وأخرى كمية من أجل التخطيط لأعمال المراجعة وتنفيذها، ولجمع هذه المعلومات وتحليلها يجب الاعتماد على مجموعة هذه الوسائل والتقنيات، والتي تتمثل فيما يلي<sup>1</sup>:

  - المعاينة والجرد الفعلي: لكي يتأكد المراجع من صحة وحقيقة الرصيد الدفترى للأصل فإنه يجب عليه معاينة الأصل على الواقع، وكذلك الوثائق المثبتة لوجوده، والقيام بعمليات العد والقياس والجرد، هذه الوسيلة تعتبر أهم وأقوى وسيلة للتحقيق من الوجود الفعلي للأصل.
  - المراجعة المحاسبية: يهدف هذا الإجراء للتأكد من سلامة الأرقام والبيانات الحسابية بالمستندات والدفاتر والكشوف والقوائم المالية وذلك من الناحية الحسابية فقط ورغم بساطة هذه الوسيلة إلا أنها وسيلة ضرورية تمكن المراجع من التأكد من الصحة الحسابية للمراحل المختلفة من مراحل العمل المحاسبي وتشمل المراجعة الحسابية على المراحل التالية:
    - التحقق من الأرصدة الافتتاحية لجميع الحسابات ومطابقتها مع الأرصدة الواردة في ميزانية السنة المالية السابقة.
    - مراجعة وفحص العمليات الحسابية من جمع وطرح وضرب وقسمة إلى غير ذلك الواردة في المستندات الدالة على حدوث العمليات المختلفة ذات العلاقة بنشاط الشركة.
    - مراجعة جميع الصفحات لدفتر اليومية وترحيل هذه المجاميع من صفحة لأخرى.
    - مراجعة ترصيد جميع الحسابات المدينة منها والدائنة، ونقل هذه الأرصدة إلى ميزان المراجعة المعد في نهاية السنة المالية.
  - مراجعة العمليات الحسابية المتعلقة بعناصر المصاريف والإيرادات الخاصة بإعداد الحسابات والقوائم المالية.
  - احتساب الإيرادات الخاصة بالسنة المالية وتحديد المقدم والمستحق منها.
  - مراجعة نقل الأرقام إلى القوائم والتقارير الختامية.
  - مراجعة النتائج النهائية لنشاط الشركة من صافي الأرباح أو الخسائر وما تم بشأنها.

<sup>1</sup> عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص:80. 82.

## الداخلية

➤ المراجعة المستندية: إن المستندات هي الأوراق التي تعتبر مرجعا سليما يعتمد عليها المراجع في التأكد من الحدوث الفعلي لواقعة معينة ومن الصحة المتعلقة بها تعتبر المراجعة المستندية من أهم الوسائل المستخدمة للحصول على أدلة الإثبات في المراجعة، بحيث أنها تساعد المراجع على الربط بين الأحداث والتصرفات المالية بالشركة.

وفي هذا المجال لابد من المراجع أن يتحقق من الشروط الواجب توفرها في المستندات حيث يمكن اعتبارها دليل إثبات وقربنة من قرائن المراجعة، هذه الشروط تتمثل فيما يلي<sup>1</sup>:

- التأكد من الشروط القانونية للمستند وبصفة خاصة المستندات التي تأخذ بشكل العقود(عقود الإيجار، عقود الملكية، عقود البيع)
- التأكد من توضيح أسماء الأطراف ذات العلاقة بالمستند مثل اسم الشركة، اسم العميل.
- التأكد من البيانات الرقمية في المستند.
- التأكد من طبيعة العملة التي تعبر عنها المستند وأنها تدخل في نطاق نشاط الشركة.
- التأكد من استيفاء المستند للدفعات والطوابع الحكومية عندما تقتضي القوانين ذلك.
- التحقق من التوجه المحاسبي السليم للعملية التي يتضمنها المستند.

➤ المراجعة الانتقادية: يقوم المراجع الداخلي من خلال هذه الوسيلة بدراسة انتقادية فاحصة وتحليل متمعن لبعض العمليات أو بعض الدفاتر والسجلات أو أحد الحسابات أو القوائم المالية بهدف تحقيق مايلي<sup>2</sup>:

- اكتشاف أي نتائج أو وقائع غير عادية.
  - اكتشاف أمور أو ملاحظات لم تظهر أثناء المراجعة المستندية.
  - اكتشاف أخطاء قد توجد في بعض العينات التي لم يختارها المراجع أثناء مراجعته.
- يتوقف نجاح المراجعة الانتقادية على خبرة المراجع وكفاءته فكلما زادت كفاءته وخبرته كلما كانت هذه الوسيلة ذات فائدة أكبر من تعزيز أدلة الإثبات، كما أنها تفيد في توفير وقت وجهد المراجع لمواجهة الأمور غير العادية التي تستدعي انتباهه.

➤ فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية: إن هذا الإجراء يعتبر هاما وضروري لعمل المراجع أو يجب عليه

القيام به فمن خلاله يتمكن المراجع من تحديد نطاق عملية المراجعة، وتقديم مدى الاعتماد على ذلك النظام وتحديد حجم العينة والاختبارات التي يجب أن يقوم بإجرائها. لذلك فإنه يجب على المراجع الداخلي فحص أنظمة المعلومات، للتأكد من احتواء السجلات المالية على معلومات صحيحة ودقيقة وأن الإجراءات

<sup>1</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006.. ص196.

<sup>2</sup> حلف عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 51.

## الداخلية

الرقابية كافية وفعالة، كما يجب المراجع الداخلي مراجعة الأنظمة الموضوعية ومدعماتها مع السياسات والخطط بالشركة لتحديد مدى كفاءة وفعالية هذه الأنشطة<sup>1</sup>.

➤ نظام الشهادات (الإقرارات): هذه الشهادات يحصل عليها المراجع من داخل الشركة، هذه الشهادات لا ينتج عنها أدلة وقرائن واثبات، وإنما تمكن المراجع من التأكد من سلامة الإجراءات التي يقوم بها وكذلك تغطية موقفة خارج نطاق الإجراءات، من أمثلة هذه الشهادات مايلي:

- بيان بأصول والتزامات الشركة المختلفة.
- تبيان بأرصدة العملاء والمدينون.
- بيان بالمخصصات المختلفة.
- بيان بالمصاريف الاستثنائية غير العادية وأسباب حدوثها.

## ➤ المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية.

تعرف المعايير على أنها القواعد والمبادئ التي تحكم عملية المراجعة ولقد ذكر مجمع المراجعين الداخليين المعايير الآتية:

## 1. الاستقلالية وتنفيذ عمل المراجع:

- 2.1. الاستقلالية: يعني استقلال المراجع الداخلي عن الأنشطة التي يقوم بها لمراجعتها ويتحقق الاستقلال على ما يقوم المراجع الداخلي بأداء عمله بحرية وموضوعية ويسمح ذلك المراجع الداخلي بإعطاء رأي غير متحيز ويتحقق الاستقلال بناءً على الوضع التنظيمي والموضوعية<sup>2</sup>.
- 2.2. تنفيذ عمل المراجع:

عمل المراجع عليه أن يحتوي على تخطيط المهمات، فحص وتقييم المعلومات المتلقات والمستجمع التصريح بالنتائج المحصلة، هذا المعيار تكمله معايير ثانوية تفسر محتواه:

- تخطيط المهني.
- فحص وتقييم المعلومات.
- التصريح بالنتائج.

## 2. التأهيل المهني:

توافر خبرات ومؤهلات مطلوبة ومحددة من الأشخاص القائمين بأداء المراجعة الداخلية، حيث يعتبر التأهيل من أهم مقومات نجاح أي عمل وبصفة عامة المراجعة ويجب على المراجع الداخلي أن يتصف بها لإنجاز مهام المراجعة الداخلية<sup>3</sup>.

## 3. مجال ونطاق العمل:

<sup>1</sup> عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص 75.

ص:42. <sup>2</sup> إلهام بروبة، أحمد قايد نور الدين، المحاسبة التحليلية ودورها في المراجعة الداخلية، ط1، جامعة الاتحاد، سوريا، 2016.

<sup>3</sup> نناء علي القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، [د.ط.]، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص:48.

## الداخلية

- حيث أثار المعيار إلى ضرورة أن يشمل نطاق عمل المراجع الداخلي على فحص وتقييم مدى دقة وفعالية نظام الرقابة الداخلية الخاصة بالمؤسسة ودرجة وجود الأداء في تنفيذ المهام المطلوبة. لتحقيق ذلك يتعين على المراجع الداخلي القيام بما يلي:
- مراجعة إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والوسائل المستخدمة للتعريف على هذه المعلومات وتصنيفها ثم اعتمادها في اتخاذ القرارات المختلفة.
  - مراجعة النظم الموضوعة للتحقق من الالتزام بذلك السياسات، الحفظ، إجراءات قوانين واللوائح المختلفة.
  - مراجعة الوسائل والمحافظة على الأصول، والتحقق من وجودها كلما كان ذلك ممكن.
  - تقييم مدى الكفاءة الاقتصادية في استخدام الأصول<sup>1</sup>.
4. أدوات عمل المراجعة:

يجب أن تتضمن أعمال المراجعة كلا من التخطيط لعملية المراجعة، فحص وتقييم المعلومات والتقارير عن النتائج ومتابعة التوصيات، إذ يتضمن تخطيط المراجعة ضرورة وضع أهداف المراجعة ونطاق العمل والحصول على معلومات كافية لتكوين خلفية عن الأنشطة التي سوف تتم مراجعتها وتحديد الموارد اللازمة لأداء عملية المراجعة والاتصال بكل من تكون له علاقة بعملية المراجعة المعينة تم القيام بمسح الأنشطة مخاطر الإجراءات الرقابية وذلك لتحديد تلك الجوانب التي تحتاج اهتماماً أكبر أثناء عملية المراجعة وأخيراً الحصول على الموافقة من المشرق على قسم المراجعة الداخلية على خطة أعمال المراجعة، حيث يتضمن فحص وتقييم المعلومات ضرورة لقيام المراجع بتجمع المعلومات وتحليلها وتفسيرها وتوثيقها لتدعيم نتائج المراجعة وتتم عملية فحص وتقييم المعلومات<sup>2</sup>.

• المبحث الثالث: إدارة المراجعة الداخلية .

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

➤ **المطلب الأول: خلية المراجعة الداخلية:**

إن وضع منهجية يتبعها القائم بعملية المراجعة تساعدها في اتخاذ القرارات الصائبة والواجهة وقد أدى كبر حجم المؤسسات وتعدد الأنشطة ونمو خلية المراجعة داخلها إلى ضرورة وجود أدلة إدارية لمتابعة نظام الرقابة الداخلية، تقع مسؤولية وضع نظام الرقابة الداخلية على إدارة تنظيم نفسها.

1- مسؤولية المراجعة الداخلية:

<sup>1</sup> إلهام بروب، أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص: 46.

<sup>2</sup> فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد محمود مصطفى، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، [د.ط.]، دار الجامعة دار الجامعة الإسكندرية، 2002، ص: 64.

## الداخلية

لأن المراجعة الداخلية توجد من أجل خدمة المؤسسة لذلك فإن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن تعيين المراجع الداخلي<sup>1</sup>.

فالمراجعون الداخليين يعتبرون جزء من آلية التغذية العكسية لخلية المراجعة حيث تبدأ مهمة المراجع الداخلي بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة الأمر بذلك. والذي يشمل المدة ومجال التدخل والمنهجية المتبعة حيث يقوم المراجعون الداخليون غالباً بفحص جميع مستويات وسائل الرقابة كما أنهم يقومون بتحديد ما إذا كانت طرق التقييم مناسبة أم لا.

فعلى المراجع الداخلي ذلك الجزء من الرقابة الذي يحقق المنفعة مع التكلفة التي يتحملها والتي تتعلق

عادة بمخاطر الفشل في تحقيق هدف أو أكثر وتصنف الأخطار تبعاً لأهداف الرقابة كما يلي:

- عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية.
- الفشل في إتباع السياسات والقوانين وكذا ضياع الأموال واستخدام غير الاقتصادي وغير الكفاء للموارد.

كما يقوم المراجع بتحديد نوع المخاطر الممكنة لمعرفة متى تتم عملية المراجعة إضافة إلى ذلك يمكن أن يكون الأمر يتعلق بعملية المراجعة ليست الإدارة العامة، وإنما مثلاً رئيس مصلحة ولأسباب تتعلق بذلك الفرع يطلب القيام بعملية المراجعة الداخلية، حيث لا بد أن يكون الأمر موقع الإدارة العليا من أجل إعطاء صلاحيات أكثر للمراجعة الداخلية، وبعد حصول خلية المراجعة الداخلية على الأمر بالمهنة يقوم المراجع الداخلي بتحليل المخاطر قبل القيام بمهنته.

2- تنظيم خلية المراجعة الداخلية: يتكون قسم المراجعة الداخلية من عدد قليل من المراجعين ذوي المهارات العالية، وتقع على المشرف المسؤولية العامة لقسم المراجعة الداخلية كونه يقوم بالتخطيط ووضع سياسات وإجراءات المراجعة، وكذا التنسيق مع المراجعين الخارجيين.

ويلعب حجم الشركة دوراً كبيراً في إنشاء مصلحة للمراجعة الداخلية التي لا يمكن إنشاؤها في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كونها تتميز بسهولة تسيير عكس المؤسسات الكبيرة التي تتميز بتعدد تسييرها، وعليه يرتبط تنظيم مصلحة المراجعة الداخلية في الشركة إضافة إلى اختيار مركزية المراجعة أو لا مركزيتها.

3- علاقة خلية المراجعة بلجنة المراجعة:

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

فمما زادت العلاقة بين لجنة المراجعة وقسم المراجعة الداخلية كلما ازداد احتمال توفر الاستقلالية والموضوعية في الفحص والتقييم ولا بد من اعتماد جميع السياسات والمعايير والإجراءات بالمراجعة الداخلية عن طريق لجنة المراجعة.

<sup>1</sup> ثناء علي قباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص21.

الداخلية

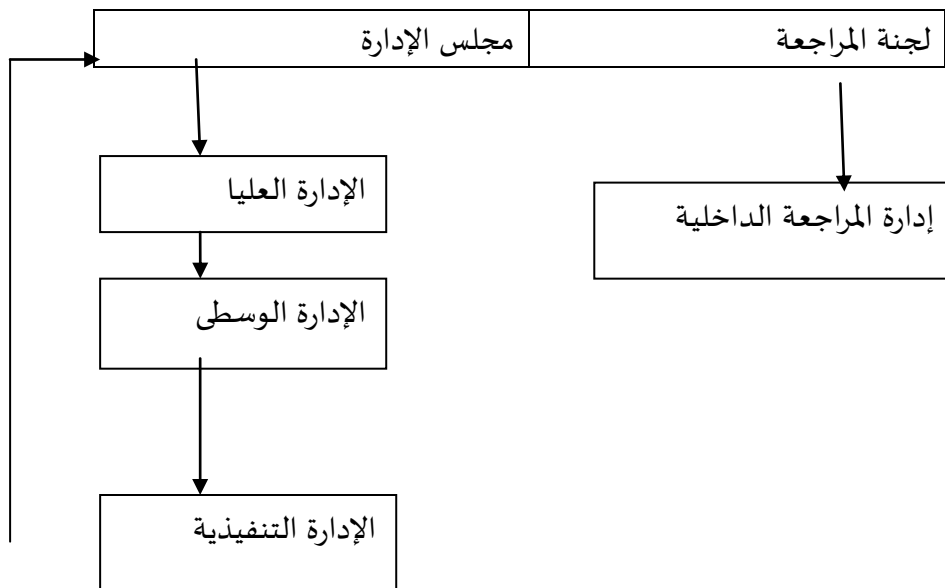
➤ **المطلب الثاني: موضع إدارة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي.**

يختلف موضع إدارة المراجعة الداخلية باختلاف الهيكل التنظيمي حيث نجد:

- أولاً: موضع إدارة المراجعة الداخلية وفقاً للجنة المراجعة:

- تتجه العديد من الشركات نحو إنشاء ما يعرف بلجنة المراجعة، وذلك بعرض الإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية في الشركة، مما يزيد من استقلالية إدارة المراجعة الداخلية على الإدارة العليا، وتتمثل العلاقة بين المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة في الدور الذي يلعبه المراجع الداخلي في مساعدة لجنة المراجعة للوفاء لمسؤوليات الإشراف الحاصلة بها، ونجد المرجع الداخلي لجنة المراجعة من خلال<sup>1</sup>:
- توفير وجهة نظر مستقلة عن القضايا المحاسبية الرئيسية.
- توفير تغذي عكسية عن كفاءة الأنشطة والالتزام بالسياسات الخاصة بالشركة والجهات التنظيمية.
- تدعيم لجنة المراجعة في تقسيمها لجودة التقرير المالي كجزء من متطلبات قانون Sar banes – Oxley وبذلك يكون موضع إدارة المراجعة الداخلية وفق لجنة المراجعة من الهيكل التنظيمي للشركة كالتالي:

الشكل رقم (2-1): موضع إدارة المراجعة الداخلية وفق لجنة المراجع.



<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، مرجعات مختلفة لأغراض مختلفة الدار الجامعية، مصر، 2006، ص: 476.

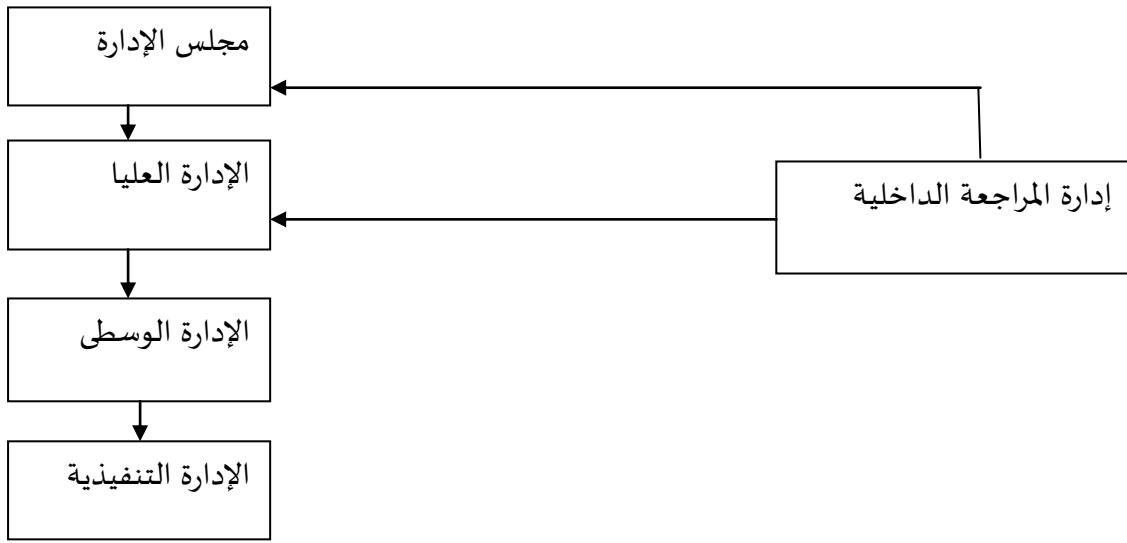
الداخلية

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

- ثانياً: موضع إدارة المراجعة الداخلية وفقاً للإدارة العليا.

تساعد إدارة المراجعة الداخلية المستقلة الإدارة العليا في مسؤولياتها الإشرافية عن طريق توفير تقييم مستقل لعمليات إدارة المخاطر بالشركة وتقييم الضوابط الرقابية الداخلية بالإضافة إلى تقييم كفاءة العمليات، وغالباً ما يأخذ المراجعون الداخليون الزيادة في تقييم فعالية توثيق الإدارة العليا لضوابط الرقابة الداخلية<sup>1</sup> ويوضح الشكل موضع إدارة المراجعة الداخلية وفقاً للإدارة العليا:

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



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

➤ **المطلب الثالث: تنظيم إدارة المراجعة الداخلية.**

تعمل الشركات الاقتصادية على تنظيم المراجعة الداخلية نظراً لكون حجمها وتشعب أعمالها.

- أولاً: أنواع تنظيم إدارة المراجعة الداخلية:

إن كبر حجم الشركات واتساعها جغرافياً يحتم عليها وجود هياكل كبيرة لتسيير الأنشطة في مناطقها وممارسة الرقابة عليها، حيث يوجد ثلاثة أنواع للإدارة المراجعة الداخلية:<sup>2</sup>

1- مراجعة داخلية مركزية:

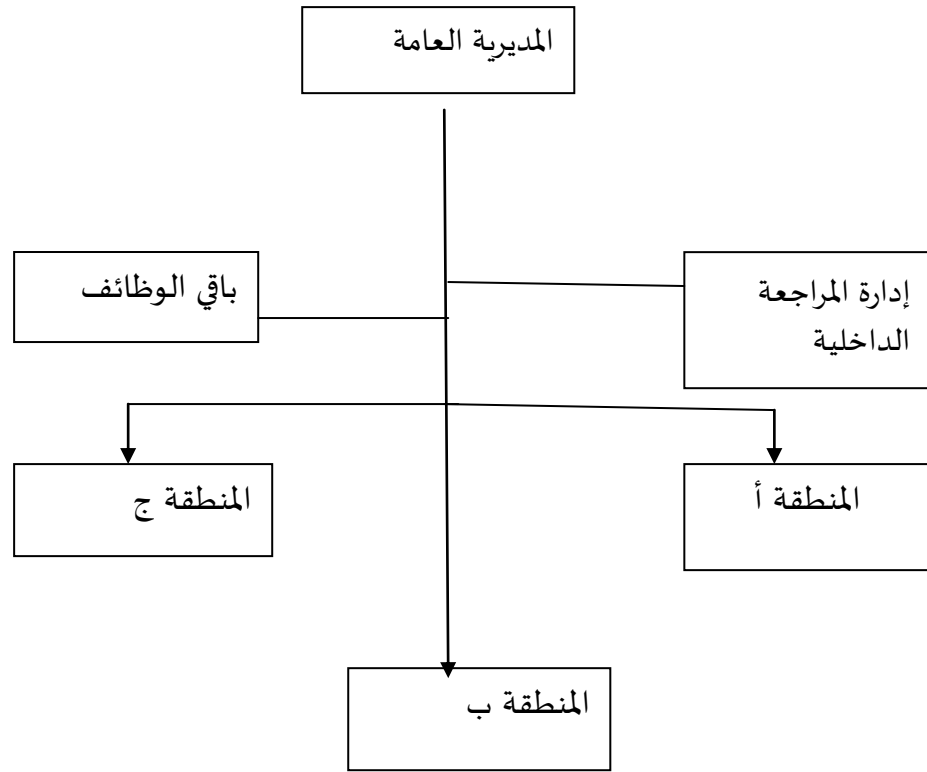
تكون باعتماد إدارة واحدة بالشركة لتقوم ببرمجة الزيارات الميدانية المختلفة لفروع هذه الشركة كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم (1 - 4): تنظيم المراجعة الداخلية المركزية.

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، نفس المرجع السابق، ص:477.

<sup>2</sup> صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص: 55-56.

الداخلية

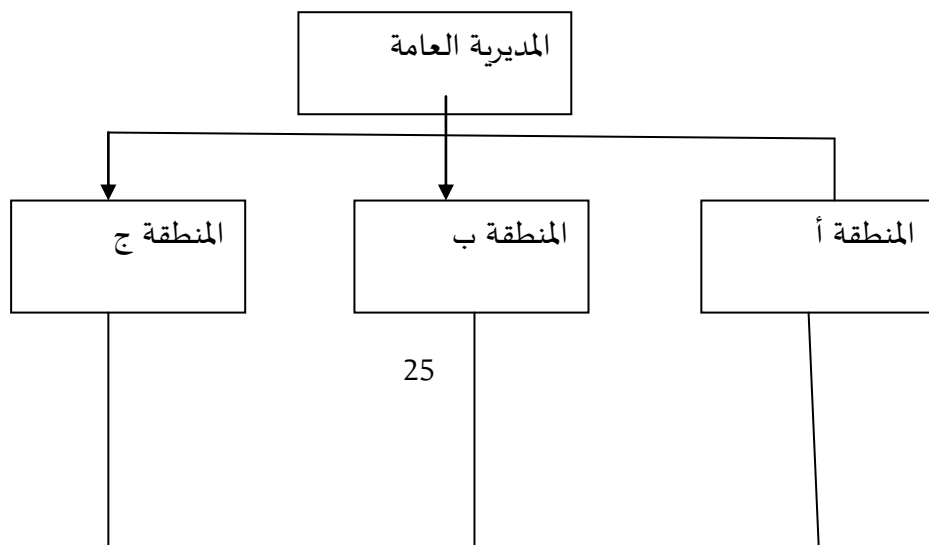


المصدر: صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة الدكتوراه، تخصص التخطيط الاقتصادي، جامعة الجزائر3، 2004، ص: 55.

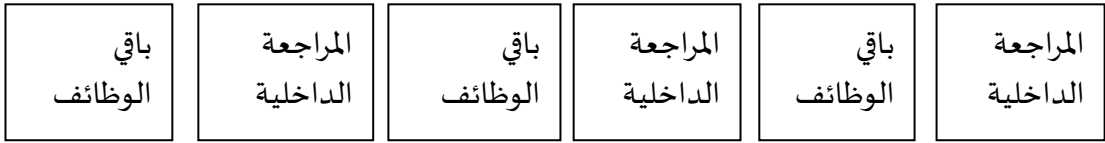
2- مراجعة داخلية لا مركزية:

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

الشكل (1 - 5): تنظيم المراجعة الداخلية اللامركزية.



الداخلية



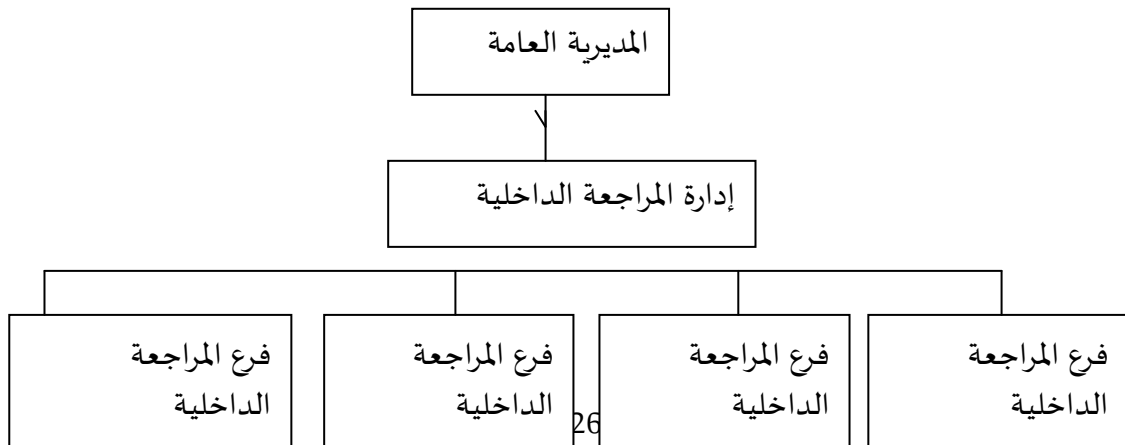
المصدر: صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص:56.

3- مراجعة داخلية مختلطة:

في هذا النوع من المراجعة الداخلية يتم المزج بين النوعين السابقين (المراجعة الداخلية المركزية واللامركزية)، بحيث يتم إرساء إدارة للمراجعة الداخلية على مستوى المديرية العامة للشركة، وجعل فروع لها على مستوى كل منطقة نشاط .

وهذا وفقا للشكل التالي:

الشكل (1-6): تنظيم المراجعة الداخلية المختلطة.



## الداخلية

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

يختلف أداء وظيفة المراجعة الداخلية باختلاف التنظيم الإداري لها (المركزية، اللامركزية)، فالشكليات الأوليين تتخللها جملة من النقائص تبعا لطبيعة كل واحد منهما ككل لا بدء في تنفيذ الزيارات وعدم متابعة الآنية وغياب التنسيق بين فروع المراجعة والاستفادة من الحالات الموجهة في كل فرع، وكذا التقدم اللامتوازن في عملية المراجع بين الفروع أما النوع الثالث (المراجعة الداخلية المختلطة) فيسمح للإدارة الداخلية في تقديم رأي فني محايد عن الأعمال التي يقوم به على مستوى المناطق، من خلالها إشرافها على فروع المختلفة لها وإلزامهم بالتقيد بالإجراءات ومعايير المراجعة الداخلية وحثهم على تحقيق الأهداف المسطرة في برنامج المراجعة، إلا أن يعاب هذا النوع في ارتفاع الكلفة المراجعة لما يحتاج إليه من وسائل مادية ومالية وموارد بشرية مؤهلة.

- ثانيا: مسؤوليات واختصاصات إدارة المراجعة الداخلية:

بديهة سنقوم بتحديد مسؤوليات إدارة المراجعة الداخلية ومن ثم اختصاصاتها.

1. مسؤولية إدارة المراجعة الداخلية:

تنحصر مسؤوليات إدارة المراجعة الداخلية فيما يلي:<sup>1</sup>

- تعمل إدارة المراجعة الداخلية بناء على سلطات صريحة، وتكون جميع الإدارات على علم بحقوقها وسلطاتها المطابقة في مراجعة جميع العمليات والدفاتر والسجلات.
  - الاحتفاظ بأعضاء فريق المراجعة مهني لديه معرفة ومهارات وخبرة كافية وتأهيل مهني.
  - تطوير خطة مراجعة سنوية مرنة باستخدام منهجية ملائمة تأسسها على المخاطر التي قد تتعرض لها الشركة حيث تقوم هذه الخطة إلى لجنة المراجعة للموافقة عليها بالإضافة إلى تحديثها دوريا.
  - تطبيق خطة المراجعة السنوية كما تم الاتفاق عليها متغمة أي مهام خاصة أو مشروعات مطلوبة عن طريق مجلس الإدارة ولجنة المراجعة.
  - جعل لجنة المراجعة على إحاطة وعلم الاتجاهات البارزة والممارسات الناجحة في المراجعة الداخلية.
2. اختصاصات إدارة المراجعة الداخلية:
- تختص إدارة المراجعة الداخلية على ما يلي:
  - أن يكون لديها حق التعامل كامل وحر مع مجلس الإدارة ولجنة المراجعة.
  - تخصيص الموارد واختيار الموضوعات، وتحديد أوجه نطاق العمل وتطبيق الأساليب المطلوبة لتحقيق أهداف المراجعة.
  - الحصول على المساعدة الضرورية من أفراد الشركة عندما تقوم بأداء عمليات المراجعة، بالإضافة إلى الخدمات المتخصصة الأخرى من خارج أو داخل الشركة.

<sup>1</sup> متولي محمد حسن، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر العربي الأول حول المراجعة الداخلية في إطار هوكمة الشركات، 24-26 سبتمبر، مصر، 2005، ص: 07.

**خلاصة:**

بعد دراستنا لهذا الفصل والخاص بالإطار العام للمراجعة الداخلية توصلنا إلى أن المراجعة تعمل على تجميع وتقديم موضوعي للأدلة المتعلقة بأحداث وتعريفات اقتصادية من أجل التأكد من درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعية مع توصيل النتائج للمستخدمين وذوي الاهتمام، كما أنها تشمل العديد من الأنواع يعمل كل واحد منها على تحقيق غرض معين، ونصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية على الضوابط والأسس التي يتحكم قسم المراجعة الداخلية بما

الداخلية

---

يمكنها من تحقيق أهدافها بفعالية وكفاءة، وهذا باعتمادها على تقنيات وأدوات وإتباعها المراحل من أجل التطبيق السليم لها.

# الفصل الثاني:

انعكاسات المراجعة الداخلية  
على تطبيق حوكمة الشركات

## تمهيد:

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

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

حيث قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

➤ المبحث الأول: حوكمة الشركات.

➤ المبحث الثاني: أسس حوكمة الشركات.

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

• المبحث الأول: حوكمة الشركات:

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

➤ المطلب الأول: العوامل التي ساعدت في ظهور حوكمة الشركات:

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

- أولاً: نظرية الوكالة:

يهدف Jensen . Mechling علاقة الوكالة بأنها عقد لموجبه يقوم شخص أو أكثر (الأصيل أو الموكل) بتعيينه واحد أو أكثر (الوكيل) لإنجاز بعض الأعمال والخدمات بالنيابة عنه وفي المقابل يعوض الأصيل الوكيل باتخاذ القرارات.

وتقوم نظرية الوكالة على مجموعة من الفرضيات تتمثل فيما يلي:

- يتميز كل من الأصيل والوكيل بالرشد الاقتصادي وكلاهما سعى لتعظيم المنفعة.
- اختلاف أهداف الوكيل والأصيل يسعى الأول للحصول على أكبر قدر من جهة الوكيل كقبل احد معقول، بينما الثاني يسعى للحصول على مكافآت أكبر مع بذل جهد أقل.
- بالرغم من تعارض أهداف الأصيل والوكيل فهناك حاجة مشتركة بينهما في بقاء العلاقة أو الشركة قوية لمواجهة الشركات الأخرى.
- اختلاف أو تباين المخاطرة التي يتعرض لها كل من الموكل والوكيل نتيجة عدم قدرة الموكل إحكام الرقابة على أداء الوكيل، واختلاف إمكانية التوصل للمعلومات، ومدى فهمها لكل منها.

حيث هناك مشكلتين أساسيين للوكالة هما:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> عدنان حيدر درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المعرف العربية، مصر، 2007، ص:66.

## الشركات

أ- مشكلة التخلخل الخلفي: نشأ عندنا لا يستطيع الأصيل ملاحظة ورقابة أداء الوكيل وعندما تختلف تفصيلات كل من الأصيل حول البدائل المتاحة للاختيار.

ب- مشكلة التخلخل العكسي (الاختبار العكسي): نشأ عند عدم تماثل المعلومات لكل من الموكل والوكيل حيث للإدارة (الوكيل) معلومات أكثر من الملاك (الموكل).

هذا ولو توفرت نفس المعلومات للموكل فإنه لا يستطيع قراءتها وتفسيرها بنفس القدرة التي يتمتع بها الوكيل.

ومن هنا يتعين على الموكل على الحد من عدم تطابق المصالح، بتطبيق نظام تحفيزي من شأنه توفير وسائل المتابعة للتحكم في السلوكيات المخلة للوكيل، ومثل هذا المقصد يستدعي تحمل تكاليف معينة وتسمى بتكاليف الوكالة، حيث تعطي تكاليف الوكالة ما يلي<sup>1</sup>:

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

## - ثانيا: الفضائح المالية:

أدت الانهيارات المالية والفضائح الإدارية بالشركات العملاقة في العديد من دول العالم والتي كان لها وما يزال الأثر المبالغ على اقتصاديات الدول التي تنتهي لها تلك الشركات إلى دراسة وتحليل الأسباب التي تؤدي الأسباب التي تؤدي إلى ظهور الفساد المالي المحاسبي بالشركات والذي يؤدي بطبيعة الحال إلى حدوث تلك الانهيارات والفضائح ولعل من أهم هذه الفضائح ما حدث لشركة (Eonron أنرون للطاقة) وشركة

<sup>1</sup> Jean. Bernard ducrou. Le gouvernement d'entreprise, [http://www.cAeg.acversailles.fr/IMG/pdf/le\\_gouvernement\\_d\\_entreprise.pdf](http://www.cAeg.acversailles.fr/IMG/pdf/le_gouvernement_d_entreprise.pdf), p;3. Dat de consuration : 22/03/2015

## الشركات

الاتصالات Worldcom والشركة الأوروبية للأغذية Paramala وابلتي تبين فيما بعد أن العيب ليس بمعايير المحاسبة ولكن في سلوكيات مطبقها، فيما جاء في قضية إنرون أن معايير المحاسبة كانت تنص على آليات معينة يجب إتباعها عند إنشاء شركة إلا أن إدارة إنرون لم تتقيد بها، حيث عرض مراجعهم الخارجي (آرثر أندرسون) الطرف عند عمليين عدم التقيد وبالتالي وفي الحالتين اتبعت الإدارة ومراجعها الخارجي الأسلوب الأخلاقي<sup>1</sup>.

وهذا ما أدى بالحكومة الأمريكية إلى إصدار قانون Sardanes- Qx eley Act of 2002 ، يلزم بالشركات المدرجة بالأسواق المالية الأمريكية بالتقيد وتطبيق جميع بنوده عامة لحوكمة الشركات، والذي أحدث تغييرات جوهرية على بيئة الأعمال وبيئة مهنة المحاسبة والمراجعة بشكل خاص.

## ➤ المطلب الثاني: نشأة ومفهوم حوكمة الشركات.

يعد التعرف على العوامل التي ساهمت في ظهور حوكمة الشركات، سنتطرق إلى تعريف حوكمة الشركات ونشأتها.

## - أولاً: نشأة حوكمة الشركات:

نشأ مفهوم حوكمة الشركات بعد ظهور نظرية الوكالة وما تتضمنه من تعارض في المصالح بين إدارة الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح بصفة عامة، وهذا ما أدى إلى زيادة الاهتمام بإيجاد قوانين وقواعد تنظم العلاقة بين الأطراف في الشركات ففي عام 1976م قام كل من Jeanson a Mechling بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات والشركات وإبراز أهميتها في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من العمل بين الملكية والإدارة، أما في عام 1987م، قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بتشكيل لجنة حماية التنظيمات الإدارية (COSO) المعروفة باسم لجنة تزايد (Treaduary Commission) والتي أصدرت تقريرها المتمعن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القواعد المالية.

<sup>1</sup> طاهر يوسف القشي، انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بنية المحاسبة، المجلة العربية للإدارة، المجلة 25، العدد 2، مصر، 2005، ص: 13.

## الشركات

- ثانيا: مفهوم حوكمة الشركات:

تعددت تعريف حوكمة الشركات بتعدد كتابها واحتلال وجهات نظرهم، وذلك لتداخل هذا المفهوم في العديد من الأمور التنظيمية والمالية والاقتصادية.

وفيما يلي التعريفات لحوكمة الشركات:

• أولا: تعريف الحكومة لغة:

يتضمن مفهوم حوكمة الشركات العديد من الجوانب منها:<sup>1</sup>

1. الحكمة: ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد.
2. الحكم ما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك.
3. الاحتكام: ما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية إلى خيارات تم الحصول عليها من خلال التجارب السابقة.
4. التحاكم: طلبا للعدالة خاصة على انحراف السلطة وتلاعيبها لمصالح حملة الأسهم.

• ثانيا: تعريف الحوكمة اصطلاحا:

لم تتفق الكتابات حول مفهوم واضح ومحدد لمصطلح حوكمة الشركات وفيما يلي نعرض بعض التعاريف:

1. تعرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) حوكمة الشركات بأنها نظام يتم بواسطته توجيه ومراقبة منظمات الأعمال والحوكمة تحدد توزيع الواجبات والمسؤوليات بين المشاركين المختلفين في الشركة المساهمة مثل مجلس الإدارة والمديرين وغيرهم من ذوي المصالح وتضع القواعد

<sup>1</sup> أشرف ميخائيل نعيمة، "تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الأول حول: "التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، (تدقيق الشركات، المصارف والمؤسسات المالية، تدقيق الشركات الصناعية)، القاهرة، مركز المشروعات الدولية الخاصة 24 - 26 سبتمبر 2005، ص: 05.

## الشركات

والأحكام لاتخاذ القرارات لشؤون الشركة المساهمة، فإن حوكمة تعطي الهيكل الملائم الذي تستطيع من خلاله الشركة وضع أهدافها والوسائل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف والعمل على مراقبة الأداء<sup>1</sup>.

2. كما يعرف البنك الدولي الحوكمة بأنها: التنمية والتطوير الإداري بالشركة، ويكون ذلك من خلال

خبرتنا والبرامج التي تطرحها، والمشروعات التي تنفذها ونوع التكنولوجيا التي يستخدمها<sup>2</sup>.

3. أما مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE) عرفها بأنها "الإطار التي تمارس

فيه الشركات وجودها وترتكز الحوكمة على العلاقة فيما بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح وواضعي التنظيمات الحكومية وكيفية التفاعل بين كل هذه الأطراف في الإشراف على عمليات الشركة"<sup>3</sup>.

4. وعرفها محمد مصطفى سليمان "بأنها نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية والذي عن طريقه يتم إدارة الشركات والرقابة عليها، فهي مجموعة من الطرق التي يمكن من خلالها أن يتأكد المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم أي مجموعة من القواعد والحوافز التي تهدي لها إدارة الشركات لتنظيم ربحية الشركة وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين، فهي مجموعة من القواعد والقوانين والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية وحملة الأسهم وأصحاب المصالح بالشركة من ناحية أخرى"<sup>4</sup>.

### ➤ المطلب الثالث: أهداف حوكمة الشركات وأهميتها.

سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى أهداف حوكمة الشركات وأهميتها:

- أولاً: أهداف حوكمة الشركات:

<sup>1</sup> عدنان حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، إتحاد المصارف العربية، مصر 2007، ص:66.  
<sup>2</sup> سالم بن سليم حميد الفليقي، "حوكمة الشركات المساهمة العامة في سلطنة عمان"، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان: ط1، 2010، ص: 24.

<sup>3</sup> مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE)، "قائمة المصطلحات المتعلقة بحوكمة الشركات"، القاهرة، 2003، ص: 2.

<sup>4</sup> محمد مصطفى سليمان، "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص: 11.

الشركات

- تساعد الحوكمة الجيدة للشركات في دعم الأداء وزيادة القدرات التنافسية وجذب الاستثمارات وتحسين الاقتصاد بشكل عام، وذلك من خلا الوصول إلى الأهداف التالية:<sup>1</sup>
- تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركات وإجراءات المحاسبة، والتدقيق المالي على النحو الذي من الحد من ظاهرة الفساد المالي وكذا الإداري.
  - تحسين وتطوير إدارة الشركة، ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على تبني إستراتيجية سليمة واتخاذ قرارات الدمج والسيطرة على بناء أسس سليمة مما يؤدي إلى رفع كفاءة الآداب.
  - تجنب حدوث الأزمات المالية لتأثيرها على الاقتصاد الوطني.
  - تقوية ثقة الجمهور في نجاح الخصخصة مع ضمان تحقيق أفضل عائد على استثماراتها مما ينتج فرص العمل وتحسين معدلات النمو الاقتصادي للدولة.
  - الرقابة والمتابعة على الأداء التشغيلي وكذا الاستراتيجي بالشركة.
  - تحسين الكفاءة والفعالية الخاصة بالشركة وجهاز ونموها في دين الأعمال.
  - المراجعة والتعديل للقوانين الحاكمة لأداء الشركات.
  - التوضيح وعدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه.
  - ثانيا: أهمية حوكمة الشركات:
    - أ. تيسير الحصول على التمويل (أسهم، السندات، قروض) وتكلفة أقل.
    - ب. زيادة الجذب للاستثمارات والشركات الأجنبية.
    - ج. زيادة القيمة السوقية للشركات.
    - د. تحسين درجة الثقة مع الأطراف المتعاملة مع الشركة.
    - هـ. تقليل مخاطر الأزمات المالية للشركة والاقتصاد ككل.

<sup>1</sup> فخر، محمود عبد الله، حوكمة الشركات، مجلس المحاسب، جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتين، العدد 255، أغسطس 2002.

## الشركات

و. تضيق الخناق على الفساد بالشركات.

ز. دعم الدور الاجتماعي للشركات<sup>1</sup>.

• المبحث الثالث: أسس حوكمة الشركات.

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

➤ المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات:

لقد قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCED) بوضع مبادئ لحوكمة الشركات، حيث تضمنت الورقة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 1999م خمسة مبادئ بينما تضمنت الورقة الصادرة في 2004م سنة مبادئ تتمثل فيما يلي:<sup>2</sup>

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

توحي منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في هذا المبدأ بصورة وجود إطار فعال لحوكمة الشركات بحيث يكون هذا الإطار ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل ونزاهة السوق ويكون هذا الإطار قادراً على تكوين أسواق مالية تتسم بالشفافية والوضوح، وتركز المنظمة في هذا المبدأ أن يكون هذا الإطار متوافقاً مع نصوص القانون ويضمن توزيع المسؤوليات.

ب. حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية:

المنظمة في هذا المبدأ على تحقيق المساهم العديدة التي تتمثل في التداول والشراء والبيع والتحويل وغيرها وتضع المنظمة عدة إرشادات تضمن تطبيق هذا المبدأ منها تأمين أساليب تسجيل ملكية الأسهم، والحصول على المعلومات المرتبطة بهذه الأسهم، والمشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة وانتخاب وعزل

<sup>1</sup> محمد سامي راضي، موسوعة المراجعة المتقدمة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2011، ص: 435.

<sup>2</sup> سالم بن سالم بن حميد الفيلقي، مرجع سبق ذكره، ص: 31-32.

## الشركات

أعضاء مجلس الإدارة، وركزت المنظمة في هذا المبدأ كذلك على ضرورة إتاحة الفرصة للمشاركة الفعالة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة من خلال تزويدهم بالمعلومات الكافية في الوقت المناسب.

ج. المعاملة العادلة والمتساوية المساهمين:

تشجيعاً للاستثمار الأجنبي وتأكيد ثقة المستثمرين، جاء هذا المبدأ الثالث لتأكيد حماية رأس مال الشركة من جانب الأطراف ذات العلاقة به من مديري وأعضاء المجلس الإدارة والمساهمين ذي النسب الحاكمة في الشركة، ولضمان تنفيذ هذا المبدأ الهام الذي تعتمد عليه الشركة في مباشرة نشاطها، وضعت المنظمة مجموعة من الإرشادات في هذا الصدد مثل ضرورة معاملة المساهمين بطريقة متساوية دون محاباة للبعض على حساب البعض بحيث تكون للمساهمين من الطبقة الواحدة ذات الحقوق، وأن يتم الإدلاء بالأصوات وفرزها عن طريق أمناء محايدين.

د. الإفصاح والشفافية:

يعتبر هذا المبدأ أهم مبادئ الحوكمة التي ركزت عليها المنظمة إلا أنه بدون الإفصاح والشفافية في البيانات الصادرة عن الشركة قد تكون هناك فرصة مناسبة لتحقيق وتنفيذ مبادئ الأخرى التي تتضمنها الحوكمة ولذا القول بأن هذا المبدأ هو (روح المبادئ) وتستطيع الشركة عن طريق الإفصاح الجيد عن كل ما يتعلق بها من توفير الثقة فيها وفي إدارتها ومن ثم جذب رؤوس الأموال والمحافظة على سمعتها ونزاهتها في السوق<sup>1</sup>.

هـ. دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:

تهدف المنظمة من هذا المبدأ إلى تشجيع أصحاب المصالح في الشركة لى الاستثمار في رأس مالها، ووضعت مجموعة من الإرشادات التي تظم هذه الفكرة منها احترام حقوق هذه المصالح، وتقرير تعويض فعال مقابل انتشار حقوقهم، ووضع نظام يضمن مشاركة العمال في الإدارة، والحصول على المعلومات الكافية حول

<sup>1</sup> سالم بن سالم بن حميد الفيليقي، مرجع سبق ذكره، ص: 34.

الشركات

مالية الشركة في الوقت المناسب، والاتصال المباشر بأعضاء مجلس الإدارة والتعبير عن وجهة نظرهم في بعض المسائل المتعلقة بإدارة الشركة ومالياتها.

و. مسؤوليات مجلس الإدارة:

لضمان اعتناء أعضاء مجلس الإدارة بمهامهم ومسؤولياتهم، وضعت المنظمة مبدأ خاص بمسؤوليات مجلس الإدارة والجزاء أن التي توقع عليها عند مخالفتهم لهذه المسؤوليات، ومن المنطلق عند التركيز على مسؤوليات أعضاء مجلس الإدارة أن تتضمن إطار الحوكمة مجموعة من التعليمات ينبغي الأخذ بها من جانب الشركة تكفل المتابعة الفعالة لأعمال المجلس، ومن هذه التعليمات مراعاة أعضاء المجلس للمساواة في التعامل مع كافة المساهمين وتوضيح خطط عمل الشركة والإفصاح عنها لضمان مسألتهم عند عدم تنفيذها، توضيح نظام المكافآت التي يستحقها أعضاء المجلس عن أعمالهم والأساس الذي تحس عليه هذه المكافآت، ضمان الشفافية في اختيار أعضاء المجلس بحيث يشترك كل المساهمين في الاختيار، ضرورة تعيين أعضاء مجلس إدارة من غير موظفي الشركة والذين تطلق عليهم الأعضاء غير التنفيذيين الذين يمكنهم الحكم المستقل على أداء مجلس الإدارة<sup>1</sup>.

➤ **المطلب الثاني: ركائز حوكمة الشركات ومحدداتها:**

بداية يتم تحديد حوكمة الشركات ومن ثم محددها.

- أولاً: ركائز حوكمة الشركات:

ترتكز حوكمة الشركات على ثلاثة ركائز أساسية تتمثل في:<sup>2</sup>

1- السلوك الأخلاقي: يتم ضمن الالتزام بالسلوك الأخلاقي من خلال:

- الالتزام بالأخلاقيات الحميدة وقواعد السلوك المهني الرشيد.

- التوازن في تحقيق مصالح الأطراف التي لا علاقة بالشراكة.

<sup>1</sup> سالم بن سالم بن حميد الفيقي، مرجع سبق ذكره، ص: 35.

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم – المبتدئ- التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصاريف، الدارالجامعية 14 شارع ذكريا ياعنيم، تأسيس سابقا 2005، ص: 47.

الشركات

- الصدق والشفافية عند تقديم المعلومات.
- القيام لمتطلبات المسؤولية الاجتماعية والحفاظ على بيئة نظيفة.
- 2- الرقابة والمسائلة: وتتم عن طريق وجود:
  - أطراف رقابة عامة مثل: هيئة سوق المال، البورصة، البنوك.
  - أطراف رقابية مباشرة مثل: المساهمين، مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجيين.
  - أطراف رقابية أخرى مثل: الموردين، العملاء، المقرضين...إلخ.
- 3- إدارة المخاطر: وذلك عن طريق:
  - وضع نظام جيد وفعال لإدارة المخاطر.
  - ضمان توصيل المخاطر إلى المستخدمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب.
- ثانيا: محددات حوكمة الشركات:
 

حتى تستفيد الشركات والدول من مزايا تطبيق حوكمة الشركات يجب توفر مجموعة من المحددات التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات حيث هناك مجموعتين من المحددات تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

  - المحددات الخارجية: تتمثل فيما يلي:
    - أ. المناخ العام للاستثمار المنظم للأنشطة الاقتصادية في الدولة مثل القوانين والتشريعات والإجراءات المنظمة لسوق العمل والشركات.
    - ب. تنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية.
    - ت. كفاءة وجود القطاع المالي الذي يوفر الأموال اللازمة لقيام المشروعات وكفاءة الأجهزة الرقابية في إحكام الرقابة على الشركات.
    - ث. وجود بعض المؤسسات ذاتية التنظيم مثل الجمعيات المهنية والشركات العاملة في السوق المالية.

<sup>1</sup> مصطفى يوسف كافي، اللازمة المالية الاقتصادية العالمية وحوكمة الشركات (جذورها، أسبابها، تداعياتها، أفاقها)، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2013م-1434هـ، ص: 229.

الشركات

ج. وجود مؤسسات خاصة بالمهنة الحرة مثل المكاتب المحاماة والمكاتب الاستشارية.

■ المحددات الداخلية: وتمثل هذه المحددات فيما يلي:

تستفيد الشركات والدول من مزايا تطبيق حوكمة الشركات، يجب توفر مجموعة من المحددات التي

تضمن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات حيث هناك مجموعتين من المحددات التي تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

- القواعد والتعليمات والأسس التي تحدد أسلوب وتشكل القرارات داخل الشركة.
  - توزيع السلطات والمهام بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمدنيين التنفيذيين من أجل تحقيق التعارض بين مصالح هذه الأطراف.
  - الحوكمة تؤدي في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي.
  - زيادة وتعميق العمل على تعبئة المدخلات ورفع معدلات الاستثمار.
  - العمل على ضمان حقوق الأقلية وصغار المستثمرين.
  - العمل على دعم وتشجيع نمو القطاع الخاص، وخاصة قدرة المنافسة، وخلق فرص العمل.
- **المطلب الثالث: الأطراف المعنية بحوكمة الشركات.**

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لمفهوم وقواعد حوكمة الشركات، وتحدد إلى

درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد والتي نوردتها فيما يلي:<sup>2</sup>

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

■ **مجلس الإدارة:** بصفتهم من يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل لهم سلطة

<sup>1</sup> مصطفى يوسف كافي، الأزمة المالية الاقتصادية العالمية وحوكمة الشركات (جذورها، أسبابها، تداعياتها، آفاقها)، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2013م-1434هـ، ص: 299.

<sup>2</sup> عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته، "مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص: 20-21.

الشركات

الإدارة اليومية لأعمال الشركة، وبرسم السياسات العامة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين، بالإضافة إلى الرقابة على أداؤهم، فقد أوضحت المبادئ العالمية المذكورة للحوكمة بأن أعضاء مجلس الإدارة ملزمون بنوعين من الواجبات عند قيامهم بعملهم وهما:

- واجب العناية اللازمة: ويتطلب أن يكون مجلس الإدارة يقظًا وحادًا وأن يبذل الجهد

والحرص والعناية اللازمة في اتخاذ القرار، وأن يتوفر في الشركة إجراءات وأنظمة كافية وسليمة، وأن تكون الشركة ملتزمة بالقوانين والأنظمة والتعليمات الموضوعة.

- واجب الإخلاص في العمل: ويشمل ذلك المعاملة المتساوية للمساهمين والمعاملات

مع الأطراف ذات المصالح ووضع سياسات ملائمة للرواتب والمكافآت وغير ذلك.

■ الإدارة العليا: تعتبر الإدارة هي الجهة المسؤولة في الشركة عن تقديم التقارير

الخاصة بالأداء الفعال إلى مجلس الإدارة، كما أن الإدارة تكون مسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها اتجاه الأوضاع والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين، وتعتبر هي حلقة الوصل بين مجلس الإدارة وبقية الأطراف المتعاملة مع الشركة، لذا يجب الحرص على اختيار أفراد الإدارة بعناية لأنهم هم من يقوم بتنفيذ رغبات المساهمين، ومجلس الإدارة.

■ أصحاب المصالح: وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل: الدائنين

والموردين والعمال والموظفين، وقد يكون مصالح هذه الأطراف متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان.

يتأثر مفهوم حوكمة الشركات بشكل كبير بالعلاقات بين هذه الأطراف المهمة في معادلة العلاقة في

الشركة، فهم الذين يقومون بأداء المهام التي تساعد الشركة على الإنتاج وتقديم السلع والخدمات، وبدونهم لا تستطيع الإدارة ولا حتى مجلس الإدارة والمساهمين في تحقيقي الاستراتيجيات الموضوعة للشرطة، فالعملاء هم الطرف الذي يقوم بشراء المنتج أو الخدمة، والمورد من يبيع للشركة المواد الخام والسلع والخدمات الأخرى، أما الموالين وجميع الأطراف الممولة هي التي تمنح تسهيلات انتمائية للشركة، فينبغي أن يكون

## الشركات

التعامل مع هذه الأطراف بمنتهى الحرص وكذا الدقة، فالمعلومات المظلة للمولين قد تقطع خططا للتمويل مما يؤثر سلبا على التخطيط المستقبلي للشركة.

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

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

➤ المطلب الأول: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

تقوم الشركة بوضع وتعميم نظام الرقابة الداخلية الذي يتغن مجموعة من إجراءات المراقبة المختلفة والتي ترتبط بالجوانب المالية، المحاسبية، التنظيمية والإدارية وذلك ضماناً لجنس سير العمل في الشركة والتقييد بالسياسات الموضوعية وهذا من أجل تحقيق أهدافها.

فنظام الرقابة الداخلية الفعال تعتبر كدعامة لعملية المراجعة، لذلك يقوم المراجع الداخلي بتقييمه قصد تجديد نطاق عملة، تعتبر السبب الرئيسي لظهور نظام الرقابة الداخلية إلى انفعال الملكية عن التسيير وكذا كبر حجم الشركات وتعقدها الشيء الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية، كما أصبح أمراً ضرورياً من اجل المحافظة على الموارد المتاحة للشركة وتحقيق أهدافها.

أولاً: نشأة الرقابة الداخلية:

في بادئ الأمر كانت لا توجد أهمية كبيرة لنظام الرقابة الداخلية نظراً لعدم وجود فصل بين الملكية والإدارة حيث كانت هناك رقابة المالك أو ما يعرف بالرقابة الشخصية، فالمالك كان يقوم بالرقابة على أنشطة الشركة، وانشصر مفهوم الرقابة على أنشطة الشركة، وانشصر مفهوم الرقابة الداخلية في حماية النقدية فقط باعتبارها أكثر أصول الشركة تداولاً، وبعد ذلك اتسع نطاقها ليستخدم كمرادف للضبط الداخلي والذي يعمل تقسيم العمل وتحديد السلطات والمسؤوليات والفصل بينهما عن طريق قيام موظف ما بعملية كاملة ولذلك يعرف نظام الضبط الداخلي "مجموعة من الوسائل والمقاييس والأساليب التي تضعها الإدارة

الشركات

بعرض ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية ومستمرة لضمان حسن سير العمل وعدم حدوث الأخطاء أو الغش أو التلاعب أو حتى الاختلاس في أصول الشركة وسجلاتها وحساباتها"<sup>1</sup>.

ثانياً: مفهوم نظام الرقابة الداخلية.

لقد عرض نظام الرقابة من قبل لجنة حماية المنظمات COSO على أنها العملية المتخذة من طرف الإدارة والموظفين الآخرين من أجل توفير ضمان مقبول لتحقيق أهداف الشركة وفعالية وكفاءة العمليات، وهذا باعتماد 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 والإجراءات التي تتبناها إدارة الشركة لمساعدتها قدر الإمكان للوصول إلى هدف إدارة الشركة، وهو الوصول إلى هدف الإدارة، وهو إدارة العمل بشكل منظم وكفاء والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول، منع واكتشاف الاحتمال والخطأ، دقة واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب"<sup>2</sup>.

ومنه يمكن أن نستخلص أن نظام الرقابة يتضمن مجموعة من الوسائل تشمل الهيكل التنظيمي السياسات والإجراءات والأنظمة والقوانين، الموازنات التقديرية...إلخ وكل ما تراه الشركة ضروري لهذا النظام كمدخلات والتي تحكمها منهجيات وأساليب ويستخدم في ذلك أدوات كمجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة المراجعة الداخلية والخارجية، وسائل الموظفين في الشركة وهذا من أجل تحقيق مخرجات ونتائج تعمل على تحقيق أهداف الشركة والمساهمة في تطبيق حوكمة الشركات.

ومنه يمكن تصور الرقابة الداخلية وفق الشكل التالي:

الشكل رقم (2-1): نظام الرقابة الداخلية.

<p>صحة ونزاهة المعلومات والبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات من قبل الإدارة.</p> <p>الالتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين والأنظمة.</p> <p>حماية الأصول والموجودات والممتلكات.</p> <p>استخدام الموارد باقتصاد وفعالية.</p> <p>تقدير مدى تحقيق الأهداف المرجوة.</p> <p>المساهمة في تحقيق حوكمة الشركات.</p>	<p>مجلس الإدارة.</p> <p>الإدارة العليا.</p> <p>المراجعة الداخلية.</p> <p>لجنة المراجعة.</p> <p>المراجعة الخارجية.</p> <p>موظفي الشركة.</p>	<p>الهيكل التنظيمي.</p> <p>السياسات والإجراءات.</p> <p>الأنظمة والقوانين.</p> <p>التعليمات.</p> <p>التنبؤات والموازنات التقديرية.</p> <p>الجداول.</p>	<p><sup>1</sup> نادرة</p> <p><sup>2</sup> عمر المدية.</p>
--	--	---	---

### مدخلات النظام      معالجة النظام      مخرجات النظام

المصدر: من إعداد الطالبة على ما سبق.

ثانياً: انعكاسات تقييم نظام الرقابة الداخلية على حوكمة الشركات.

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية جزءاً مهماً من نظام الرقابة الداخلية فهي تقع على قمة هذا النظام، كما أن دورها تغير من التركيز فقط على الجوانب المالية، لتشمل أيضاً الجوانب الإدارية ومساهمتها في إضافة قيمة للشركة، وكذا تقديمها للخدمات الاستثمارية، فرأى المدير المراجعة الداخلية حول كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية أصبح مهماً وشائعاً خصوصاً مع المستجدات التي ظهرت في بيئة الأعمال ولعل أهمها قانون Sarbanes. O.X ley وتطور المعايير الدولية للمراجعة الداخلية.

(المعيار رقم 2410- معيار الإبلاغ Criteria for communicatin والتي نصت على أن رأي المراجع الداخلي يجب أن يشمل بوضوح العناصر التالي:<sup>1</sup>

- 1- معايير التقييم وكيفية استخدامها.
- 2- المجال الذي يشمل رأي المراجع الداخلي.
- 3- من الذي يتولى المسؤولية عن إنشاء وصيانة نظام الرقابة الداخلية.
- 4- المجالات الخاصة التي شملها رأي المراجع الداخلي.

والتي من شأنها تحقيق المنافع التالية:

<sup>1</sup> the Institute of internal Auditors Pratical consideration Regarding internal Auditing expressing an opision control. U S A , 2005, p03.

الشركات

- ضمان الاستمرارية 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 الإدارة من تنفيذ الإصلاحات والتحسينات في الوقت الملائم.
- المساهمة في ضمان جودة التنظيم، فتتضمن هذه العمليات الالتزام بالسياسات والإجراءات واللوائح الداخلية لضمان إنجاز التنظيم لأهداف بطريقة اقتصادية وفعالة وللمراجعين الداخليين دور رقابي هام في ضمان الالتزام بتلك الإجراءات واللوائح الداخلية.
- **المطلب الثاني: دور المراجعة الداخلية في تحسين عمليات إدارة المخاطر.**

أولاً: تعريف المخاطر وأنواعها:

1- تعريف المخاطر:

تعرف المخاطر التي تتعرض لها الشركة أنها احتمالية مستقبلية قد تعرض الشركة إلى خسائر غير متوقعة وغير مخطط لها، مما قد تؤثر على تحقيق أهداف الشركة على تنفيذها بنجاح، وقد تؤدي في حالة عدم التمكن من السيطرة عليها وعلى آثارها إلى القضاء على الشراكة وإفلاسهم.

2- أنواع المخاطر:

تنقسم المخاطر التي تتعرض لها الشركة إلى:<sup>1</sup>

- مخاطر الانتماء: تنشأ هذه المخاطر عن عدم قدرة أو رغبة المتعامل في الوفاء بالتزاماته وتشمل: القروض والسندات والاعتمادات المستندية...إلخ وتحدث المخاطر الإنتمائية نتيجة لعوامل خارجية مثل التغيرات في الأوضاع الاقتصادية كاتجاه الاقتصاد نحو الركود أو الحدوث انهيار غير متوقع لأسواق المال، وعوامل خارجية مثل: ضعف سياسات التسعير.

<sup>1</sup> سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 01، المجلد رقم 15، جانفي 2008، ص: 9.

## الشركات

- مخاطر السوق: تعرف مخاطر السوق بمخاطر التعرض إلى الخسائر الناتجة عن عوامل السوق وتشمل المخاطر التالية: مخاطر أسعار الفائدة، مخاطر التسعير، مخاطر أسعار الصرف...إلخ.
- مخاطر التشغيل: تنشأ مخاطر التشغيل نتيجة احتمال الخسارة التي قد تنشأ عن فشل أو عدم كفاية كل من: العمليات الداخلية، العمال والموظفين (غش، اختلاس، سرقة) الأنظمة...إلخ.

ثانيا: تعريف إدارة المخاطر:

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

كما تمثل إدارة المخاطر مختلف الأعمال التي تقوم بها الإدارة للحد من بعض الآثار السلبية الناتجة عن هذه المخاطر، بالرغم من أن معظم الطرق المتبعة من الآثار السلبية للمخاطر تتعلق بوضع الإجراءات رقابية إلى أنه من الممكن استخدام طرق متاحة أخرى منها: التنوع أو مشاركة آثار هذه المخاطر مع جهات أخرى بواسطة العقود، الكفالات، العمانات، التأمين...إلخ.

ثالثا: خطوات إدارة المخاطر.

تقوم عملية إدارة المخاطر بعمل فحص وتحليل شامل ومفصل لكل أنواع المخاطر التي قد تتعرض

لها موضع دراسة المخاطر، ويتم ذلك بتطبيق خمس خطوات أساسية على النحو التالي:<sup>1</sup>

✓ تعريف المخاطر: هي الخطوة الأساسية الأولى للتعرف على المخاطر المحيطة بالعمل.

✓ تحليل المخاطر: ويتم من خلالها تصنيف الخطر والوقوف على مصادره الأصلية.

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

الشركات

✓ تقييم المخاطر: من خلال تحديد عنصري الخطر المتمثلين في: الآثار التي يحدثها كل خطر احتمال حدوث كل خطر.

✓ التحكم في المخاطر: وبها يتم تحديد أي الطرق تستخدم لتقليل احتمال الخطر وأثاره.

✓ المراقبة والمتابعة الدورية: وتتم الاكتشاف أي مصادر خطر جديدة أو فشل التحكم في المخاطر.

رابعا: العلاقة بين إدارة المخاطر والمراجعة الداخلية.

يوضع المعيار رقم 2110 إدارة المخاطر (Risk Management) العلاقة بين إدارة المخاطر والمراجعة

الداخلية، حيث ينص على أنه "ينبغي على نشاط المراجعة الداخلية مساعدة الشركة في تعريف وتقييم مواقع الخطر الهامة، والمساهمة في تحسين إدارة المخاطر ونظام الرقابة".

كما تنص الفقرتين A1 وA2 من المعيار السابق على:

A1 2120- على نشاط المراجعة الداخلية تقييم التعرض للمخاطر المتعلقة بحوكمة الشركات، عمليات التي تقوم بها الشركة وتضم المعلومات وهذا بتقسيم:

- موثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية.

- فعالية وكفاءة العمليات.

- حماية الأصول.

A2 2120- على نشاط المراجعة الداخلية تقييم احتمالات حدوث الاحتمال والغش، وكيفية إدارة الشركة

لهذه المخاطر.

خامسا: أثر المراجعة إدارة المخاطر على حوكمة الشركات:

تقوم المراجعة الداخلية بإضافة قيمة للشركة والعمل على تحقيق أهدافها من خلال تقديم تأكيد

معقول على أن مخاطر الشركة تدار بفعالية وكذا من خلال التسعينات التي تقدمها في مجال إدارة المخاطر،

فوظيفة المراجعة الداخلية قد اتسع نطاقها من دورها التقليدي وهو المراجعة المالية إلى المراجعة الإدارية ثم

إلى التركيز على إضافة قيمة للشركة متمثلة في مراجعة إدارة المخاطر وتطبيق مدخل المراجعة على أساس

المخاطر وهذا يؤدي إلى كما أن المساهمين والأطراف الأخرى صاحبة المصلحة 'أه أن المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومة من جانب ممثلهم، وأن الإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي منظم.

### ➤ المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في تعظيم القيمة لأطراف المستفيدة من الحوكمة.

تلعب المراجعة الداخلية دورا مهما في تعظيم القيمة لأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات وذلك

من خلال:<sup>1</sup>

أولا: تعظيم القيمة للعملاء:

يضع هذا الدور المراجع الداخلي أمام تحد يتمثل في سعيه لاكتساب مهارات جديدة تسير التطور في مختلف مجالات العمل بالشركة، ليس هذا فحسب بل تطوير آليات تنفيذ مهامه مما يدعم جهود الشركة في تعظيم القيمة أو المنفعة المتحققة للعميل في تغيير النظرة إليه من مجرد مستهلك لمنتجات وخدمات الشركة إلى شريك في عملية الحوكمة، وطالما أن فعالية تنفيذ قواعد الحوكمة تتوقف على كفاءة الرقابة الداخلية للشركة.

فهنا يتضح بعد آخر لدور المراجع في زيادة القيمة المتحققة للعميل، من خلال سعيه إلى التقييم

الفعال للنظم الرقابية وتقديم التوصيات الكفيلة، مما يضمن برفع مستوى جودتها.

ثانيا: تعظيم القيمة للمساهمين:

ينوب مجلس الإدارة عن المساهمين في إدارة أموالهم، وهذا يعني أن المجلس مسؤول بالوكالة عن الوفاء باحتياجات ومصالح المساهمين، والمتمثلة في ضرورة الإفصاح عن مدى فعالية في إدارة ما أوكل إليه من مهام، حيث تمثل التقارير المالية التي يشرف مجلس الإدارة على إعدادها معيار يتم على أساسه اتخاذ قرارات وسلوكات من طرف المستثمرين الحاليين والمراقبين، وهنا يتضح دور المراجعة الداخلية كعنصر فعال

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

## الشركات

في ضمان دقة ونزاهة التقارير المالية وتعزيز قدرة المساهمين على مسائلة مجلس إدارة الشركة، وكذا مساهمتها بالتعاون مع الإدارات المسؤولة في الحد من المخاطر التي تتعرض لها الشركة، ومما يدعم الدور الذي يؤديه فريق المراجعة الداخلية وجوده في موقع الأحداث يعيشها لحظة بلحظة بالشركة، حيث تساعد هذه الميزة على مراجعة القوائم المالية، والتقارير عنها بشكل أكثر تفصيلاً من المراجع الخارجي مما يضمن الاستخدام الأمثل لأصول الشركة، وحمايتها من الأخطار التي قد تنشأ نتيجة الغش أو عدم الالتزام بالقوانين والتعليمات والإجراءات المطبقة في الشركة.

ثالثاً: تعظيم القيمة لأصحاب المصالح:

يتمثل أصحاب المصالح في الموظفين والموردين والدائنين والمجتمع المحيط ككل، الذين لهم مصالح فردية او جماعية في نجاح الشركة واستمراريتها، فهي التي توفر فرص العمل، وتدفع الضرائب وتقدم السلع والخدمات، فاستمرارية الشركة تمثل مصلحة مشتركة للمساهمين والأطراف الأخرى (أصحاب المصالح) المرتبطة والمتأثرة بنشاطها، ولا تتوقف استمرارية الشركة فقط على مدى كفاءة وفعالية عملياتها، بل أيضاً على التحسيس المستمر لتلك العمليات، وهنا يبرز دور المراجعة الداخلية حيث يمكنها من خلل التقسيم لنظم الرقابة الداخلية، ومساهمتها في إدارة المخاطر وتعزيز قدرة المساهمين على مسائلة مجلس الإدارة الشركة والرفع من مستوى كفاءة وجودة عمليات الشركة وتعظيم ما يتولد عنها من قيمة أو منفعة لأصحاب المصالح.

## خلاصة الفصل:

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

## الشركات

كما ساهمت المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات، وهذا من خلال تقييمها لنظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وكذا دور المراجعة الداخلية في تعظيم القيمة لأطراف المستفيد من حوكمة الشركات.

ومن خلال هذا استنتجنا ما يلي:

- يعتبر نظام الرقابة الداخلية من المتطلبات الأساسية للشركة خصوصًا من متطلبات حوكمة الشركات، كما تعد المراجعة الداخلية من الركائز الأساسية في هذا النظام، فرأي المراجعة الداخلية حول كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وكذا تقديمها الخدمات الاستشارية في هذا المجال تعد إضافة قيمة للشركة وكذا تطبيقها لحوكمة الشركات.
- إذا لقيام إدارة المخاطر تؤدي إلى معرفة الطريقة التي تدار بها المخاطر، وبالتالي طمأنة المساهمين والأطراف ذات المصلحة من أن المخاطر مفهومة والإدارة تقوم بالتصدي لها بشكر منهجي منظم.

## الفصل الثالث:

دراسة تطبيقية في مؤسسة  
تكرير السكر - رام - مستغانم

## تمهيد:

بعد عرض الجانب النظري والذي ضم فصلين سنحاول في الفصل الثالث إسقاط ما تم عرضه على مؤسسة تكرير السكر (رام) التي تعتبر من أهم المنشآت في الجزائر، وهذه الأخيرة تعتبر أحد المؤسسات الجزائرية الزائدة في مجال نشاطها منذ أمد بعيد والتي تحاول الصمود لدرجة أبعد رغم الصعوبات التي تواجهها في ظل التنافسية الحديثة.

فهنا عمدت هذه الشركة إلى استخدام المراجعة الداخلية وسيلة رقابية من أجل ضمان سيرورة النشاط والرفع من مردوديته من أجل تحقيق الأرباح وكذا تطبيق مبادئ الحوكمة من أجل ضمان حقوق المساهمين وكذا أصحاب المصالح.

ولهذا فقد قسمنا هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة تكرير السكر -رام-

المبحث الثاني: استقصاء حول مساهمة المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات .

• المبحث الأول: تقديم مؤسسة تكرير السكر (رام) مستغانم.

تعتبر مؤسسة Ram Sucre من أبرز المؤسسات التي لها أهمية كبيرة في الاقتصاد الوطني، بحيث ترجع هذه الأهمية أساساً إلى الدور الكبير الذي تلعبه في الاقتصاد الوطني من خلال عملية الإنتاج وكذلك تشجيع المنتجات الوطنية وترقية النشاط الوطني.

➤ المطلب الأول: لمحة تاريخية عن نشأة المؤسسة:

1- تقديم مؤسسة الأم:

مؤسسة تكرير السكر "مستغانم" هي في الأصل تابعة للمؤسسة الوطنية التي تم إنشاؤها وفق المرسوم الوزاري رقم 355/69 / DI / 1969، وتم وضع حجر الأساس في التاريخ 1970، ولقد تم إنجاز هذه المؤسسة في 09 نوفمبر 1972 م بصدور المرسوم الوزاري رقم 45/72 وكانت تضم عدة قطاعات إستراتيجية منها<sup>1</sup>:

- قطاع خاص بالسكر.

- قطاع خاص بالحبوب الصلبة والمواد الدسمة.

- قطاع خاص بالمشروبات والتعليب.

لقد انطلق النشاط الإنتاجي لهذه المؤسسة الوطنية الأم بتاريخ 18 أوت 1974، وبعد الإصلاحات الاقتصادية لإعادة بنية هذه المؤسسة قسمت إلى مؤسسات وطنية وذلك بتاريخ 11 سبتمبر 1981م. بمرسوم وزاري رقم 454 وهي كالتالي: المؤسسة الوطنية للحبوب، المؤسسة الوطنية للمشروبات والتعليب، المؤسسة الوطنية للسكر وهذه الأخيرة كانت تضم أربعة وحدات وهي: وحدة مستغانم، وحدة خميس مليانة بولاية عين الدفلى، وحدة سفيزف بولاية سيدي بلعباس، وحدة قائمة بولاية قائمة.

ونظراً للصعوبات التي واجهت هذه المؤسسة فقد تم تعديل وزرائي في فيفري 2000 فاستقلت كل مؤسسة لوحدها وأصبحت بعد ذلك المؤسسة الوطنية للسكر تتعامل مع القطاع الخاص منذ سنة 2001 نظراً لتخلي الدولة عن الدعم المالي والمادة الأولية.

فكان للمؤسسة الوطنية "تكرير السكر وحدة مستغانم" عدة تعاملات مع القطاع الخاص مروراً مع شركات لحلف التجارة "LIC" ومع مؤسسة "شرفاوي" للتجارة وغيرها، وصولاً إلى المتعامل الأخير والحالي وهو مجمع برحال للسيد "برحال قادة" منذ بداية سنة 2008 وفي نفس السنة قررت الدولة بيع وحدات المؤسسة الوطنية، ومن بينها وحدة مستغانم مع وحدة خميس مليانة للخواص وأعلنت مناقصة دولية على إثرها تحصل مجمع برحال على وحدتين.

2- تقديم مجمع برحال:

<sup>1</sup> بناءً على وثائق مجمعة من المصلحة الإدارية ومعلومات المقابلة مع السيد "بن فيشوح حبيب" رئيس مصلحة المستخدمين بالمؤسسة "تكرير السكر" رام - مستغانم يوم 17-04-2018.

مجمع برحال أكثر من 20 سنة في مجمع الصناعة ذو خبرة طويلة، وتعتبر نشاط المجموعة فيما يتعلق بتكرير السكر واستيراد وتوزيع بعض المنتجات الغذائية بحيث توفر لعملائها في جميع البلاد سلسلة كاملة من نقل ونوزيع لمنتجاتها.

برحال المجموعة تعد مراقبة الجودة هي المحرك الرئيسي للقادرة التنافسية للمجموعة وهذه سياسة الجودة ليست فقط ضمان لعملائها ولكن أيضا عامل قوة للإبداع والابتكار لمنتجات وخدمات المجموعة. وتضم مجموعة برحال إضافة إلى مؤسسة رام لتكرير السكر مستغانم المؤسسات التالية:

- مؤسسة الغرب للاستيراد: تأسست في عام 1999، ويبلغ عدد موظفيها 80 موظفا، المنتجات الرئيسية المستوردة هي: السكر الأبيض المستورد من (أوروبا، البرازيل)، الميلاز (دبس) السائل والمواد الخام، وتباع هذه المنتجات وتوزع على تجار الجملة والمؤسسات الصناعية.

- مؤسسة LEG Céréales : أنشأت في عام 1999، متخصصة في مجال استيراد وتوزيع المنتجات الزراعية والغذائية.

- مؤسسة الراشدين للنقل: أنشأت في عام 2008، مع قوة عاملة من 100 موظف والنشاط الرئيسي هو نقل وتوزيع المنتجات الغذائية والزراعية (كيس أو بالجملة).

- مؤسسة SDA.BASSILA Sucre Sidi lakhdar : مقرها بسيدي لخضر ببلدية خميس مليانة بولاية عين الدفلى، وهي كانت مؤسسة وطنية من إحدى الوحدات التابعة للمؤسسة الوطنية المذكورة سابقا تم الحصول عليها في عام 2008، ويعمل لديها 292 موظف، وتشارك المؤسسة في تكرير السكر، المنتجات الرئيسية: السكر الأبيض المكرر المحلي، الملاز (السائل، المواد الخام).

### 3- تعريف مؤسسة السكر - رام- مستغانم:

المؤسسة -رام- لتكرير السكر مستغانم " هي في الأصل وحدة تابعة للمؤسسة الوطنية كما ذكر سالفا، وبدأ نشاطها سنة 1974م، ولقد حضي فريق برحال" بشراء وحدة مستغانم لتكرير السكر الكامنة بولاية مستغانم بالإضافة إلى وحدة سيدي لخضر ببلدية خميس مليانة بولاية عين الدفلى في عام 2008، بعد قرار الدولة ببيع هذه الوحدات مقابل عدة شروط من بينها المحافظة على نشاط المؤسسة وإعادة هيكلة عتاد جديد وإبقاء الموظفين الحاليين بالمؤسسة، يتمثل نشاطها في تكرير السكر، ومنتجاتها هي، المنتج الرئيسي يتمثل في إنتاج السكر الأبيض المبلور، والمنتج الثانوي يتمثل في الدبس أو الملاز (سائل - مواد الخام)<sup>2</sup>.

### 4- الموقع الجغرافي للمؤسسة - تكرير السكر- رام- مستغانم:

مقر مؤسسة تكرير السكر -رام- مستغانم بولاية مستغانم طريق مزهران وتقع على بعد 2,5 كلم من الجنوب الغربي لوسط المدينة، حيث يحدها من الشمال مباني سكنية ومن الغرب غابة صغيرة ومن الشرق محطة الحافلات ومباني سكنية ومن الجنوب طريق يؤدي إلى ولايتي وهران وجليزان، ومساحة المؤسسة تقدر ب 11 هكتار.

<sup>2</sup> بناء على معلومات المقابلة مع السيد "مراح دحو" رئيس المصلحة التجارية بالمؤسسة "تكرير السكر" -رام- مستغانم يوم: 28 - 04 - 2018.

## رام- مستغانم

- معلومات خاصة حول المؤسسة:

الاسم الكامل للمؤسسة: مؤسسة تكرير السكر -رام- مستغانم RAM.Sora Sucre Mostaganem ، الاسم المختصر للمؤسسة ش.ذ.ا-رام السكر- مستغانم.

نوع النشاط: مؤسسة إنتاجية.

رأس المال: 164 مليون دينار.

شكر القانوني: شركة ذات أسهم.

### ➤ المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة -تكرير السكر- رام مستغانم:

يتمثل الهيكل التنظيمي أو التركيب الداخلي للمؤسسة في عدة من المديريات والمصالح التي ترأسها المديرية العامة للمؤسسة، رفقة الأمانة العامة وتنقسم إلى ثلاث مديريات وهي على النحو التالي:

- 1- المديرية العامة: يتمثل دورها في التسيير الفعال للمؤسسة من طرف المدير العام الذي يعتبر المسؤول الأول بالمؤسسة المكلف بمراقبة نشاط المؤسسة والمساهمة في تحديد الإستراتيجية اللازمة لتحقيق الأهداف بالتنسيق مع الإدارة المركزية للمجمع برحال الكامنة بوهران.
- 2- الأمانة العامة: تتمثل مهامها أمانة الإدارة، تصنيف ملفات الإدارة الصادرة والواردة بين الإدارة ومديريات ومصالح المؤسسة، استقبال الزبائن، استقبال المكالمات الهاتفية.
- 3- مديرية التجارة: وهي مكلفة بكيفية القيام بالعمليات التجارية للمنتجات من شراء وبيع وطريقة عرضها في الأسواق إلى المصلحة التجارية التي تضم كل من:
  - مصلحة التموين: مهمتها تموين المؤسسة بالمواد الأولية.
  - مصلحة البيع: وهي خاصة ببيع المنتجات إلى الزبائن والشحن.
- 4- مديرية الإدارة المالية: وهي تشتمل ما يلي:

▪ المصلحة الإدارية: وهي متعلقة بكل ما يخص المواطنين وهي تضم ما يلي:

- مكتب المستخدمين: التي تتمثل صلاحياتها في كل ما يخص الموظفين من حيث التنصيب، دسرة المواضيع الإدارية والإجازات، ساعات العمل، التكليف بالمهام، الانتقال والترقية، ويضم المكتب فرع الأجور تتمثل مهامه في: تحديد أجور الموظفين، تحديد المنح والتعويضات، وفرع الضمان الاجتماعي الذي يتكفل بتغطية دفع صناديق الضمان الاجتماعي، المنح العائلية، تصريحات العمل والعطل المرضية وبداية التقاعد.
- مكتب التكوين: يهتم بتكوين العمال سواء العمال الجدد بالمؤسسة لتدريبهم على طبيعة العمل والمعدات أو الموظفين المنتقلين من منصب لآخر بفعل الترقية، كما تتم تكوينات خارجية في حالة برامج جديدة محاسبية أو تكنولوجية أو تقنية.

- مصلحة المحاسبة والمالية: هي مكلفة بمراقبة ومتابعة العمليات المحاسبية والمالية داخل المؤسسة وهي تضم قسم المحاسبة، مكتب خاص بميزانية المؤسسة، مكتب محاسبة موارد الخزينة.
- مصلحة النظافة والأمن والوقاية: مهمتها في توفير الأمن الداخلي للمؤسسة والحفاظ على نظافتها وتضم مصلحة الوقاية والتدخلات.

5- مديرية الاستغلال: تتضمن الأقسام الثلاثة: الإنتاج، العيانة، المخابر.

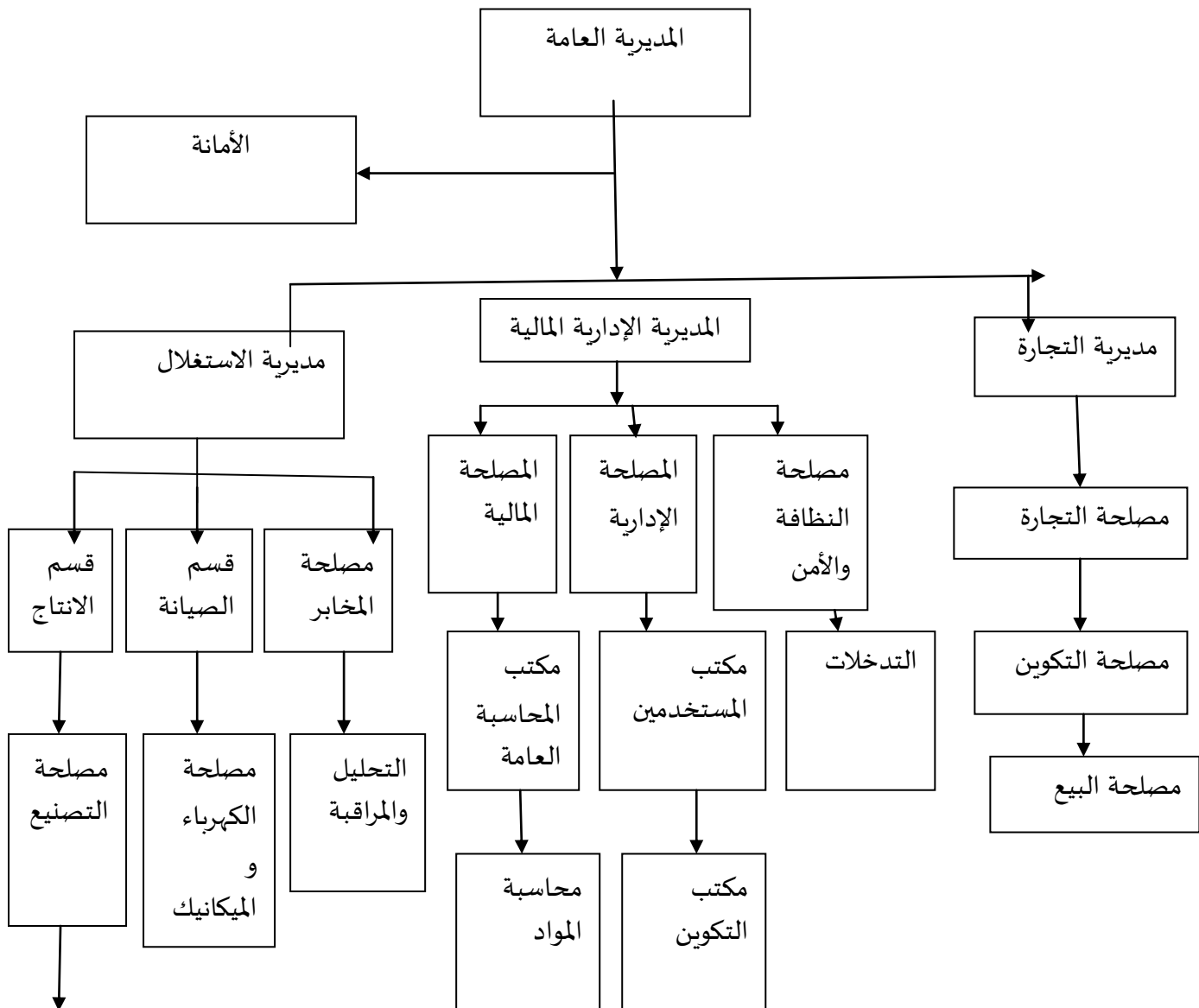
قسم الإنتاج يضم: التصنيع والتوزيع.

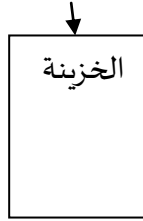
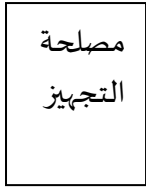
قسم الصيانة: مسؤول عن ضمان عملية الإنتاج بصيانة التجهيزات قطع غيار الضرورية للألات.

قسم المخابر: يقوم هذا القسم لمعاينة عينات السكر الأحمر الواردة للمؤسسة مع المتابعة المستمرة لتحليل عينات السكر في مختلف مراحل.

والشكل الموالي رقم (1-3) يوضح ذلك.

الشكل رقم (1-3): الهيكل التنظيمي الحالي لمؤسسة تكرير السكر -رام- مستغانم.





المصدر: وثائق المؤسسة لسنة 2018.

• المبحث الثاني: استقصاء حول المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات.

من خلال هذا المبحث سنقوم بالتعرف على مسار المراجعة الداخلية داخل المؤسسة وإعداد قائمة الاستقصاء فيما يلي:

➤ المطلب الأول: مسار وظيفة المراجعة الداخلية داخل المؤسسة.

سنقوم بعرض مسار المراجعة الداخلية داخل مؤسسة تكرير السكر-رام-

أولاً: تنظيم مصلحة المراجعة الداخلية داخل مؤسسة تكرير السكر-رام-

تحتوي مصلحة المراجعة الداخلية داخل المؤسسة على:

▪ رئيس المصلحة: وهو المكلف بالمسؤوليات، الأنشطة التالية:

- إعداد البرامج السنوية والسهرة على حسن سيرتها.
- إعلام وتبليغ المسؤولين بنتائج المراجعة الميدانية، واقتراح التوصيات والاقتراحات الضرورية.
- تحضير البرامج وعرضها على المديرين.
- الإشراف على سير المهام، وإضافة بعض المعلومات الضرورية وإرسال التقارير للمديرين العامة.

▪ رئيس المهمة: والذي يتولى:

- الإشراف على عمل المراجعين.
- تقديم النصائح المراجعين.
- توزيع المهام على المراجعين.

▪ فريق من المراجعين: مكلفين بالأنشطة والمسؤوليات التالية:

- ضمان فعالية واحترام نظام الرقابة الداخلية.
- الاطلاع المستمر على طرق المراجعة بما في ذلك المعايير والتطور الحاصل في هذا المجال على المستوى الدولي.

- إعداد برامج المخططات المراجعة وعرضها على مسؤول الدائرة لمصادقة عليها.

- السهر على حسن سير المهام وتقديم تقارير المراجعة في مواعيدها، وتحقيق هذه المسؤوليات من خلال إنجاز المهام التالية:

## رام- مستغانم

- تقييم إجراءات السير في الشركة.
  - تقييم نظام الرقابة الداخلية.
  - مراقبة التسجيلات المحاسبية مقارنة بالقواعد المستعملة.
  - التحقق من الحسابات الختامية مع هو موجود فعلا.
- ثانيا: برنامج المراجعة الداخلية داخل مؤسسة تكرير السكر-رام- مستغانم:
- يتم طرح البرنامج في اجتماع مجلس الإدارة ليتم المصادقة عليه وبالتالي يصبح محل أنجاز من طرف دائرة المراجعة وبعد توقيع البرنامج من طرف المدير العام يجب أن يتوفر هذا البرنامج على ما يلي:
- تاريخ بداية ونهاية المهمة.
  - ذكر الهياكل والدوائر محل المراجعة.
  - الأهداف الموجودة من المهمة.
  - وملاحظة هامة تتم عملية المراجعة بالاعتماد على " رسالة المهمة" والتي لا بد من توفرها للسماح بالمراجع لمباشرة مهمته وتمعني من طرف مسؤول مصلحة المراجعة وتضم تلك الرسالة ما يلي:

- مسؤول مهمة المراجعة.
  - المصلحة أو الدائرة التي سيتم مراجعتها.
  - الهدف من المراجعة.
  - مدة المهمة.
- ثالثا: مهمة المراجعة الداخلية داخل مؤسسة تكرير السكر "رام" مستغانم.
- تتم عملية المراجعة الداخلية من خلال مجموعة من المراحل نوجزها فيما يلي:
- 1- عملية التنفيذ: بعد القيام بتحديد برنامج المراجعة الداخلية تأتي مرحلة العمل الميداني للمهمة والتي من خلالها يقوم المراجع الداخلي بجمع أدلة الإثبات، وتتمثل ثلاث مراحل:
    - اجتماع الافتتاح: يقوم المراجع الداخلي بعقد اجتماع مع مسؤولي القسم الذي سيتم مراجعتها من أجل التهيئة الميدانية لعملية المراجعة.
    - تقسيم المهام: في هذه المرحلة يتم تقسيم الوظائف والمهام بين فريق المراجعة كل حسب مؤهلاته واختصاصه، وذلك لضمان السير العادي للمراجعة.
    - العمل الميداني: تتم هذه المرحلة بتقسيم المهام، حيث يقوم المراجعين بتنفيذ برنامج المراجعة من خلال القيام بإجراء اختبارات ومقارنات من أجل الكشف عن المشاكل والمخالفات، وكذا الحصول على الأدلة التي تؤيد وتثبت عملية ونتائج المراجعة.
  - 2- التقرير عن مهمة المراجعة الداخلية: هذه الخطوة تعتبر الأخيرة في إنجاز مهمة المراجعة الداخلية وتتمثل في المراحل التالية:
    - التقرير الأولي: عند الانتهاء من عملية المراجعة الداخلية يقوم المراجعون بإعداد

تقرير أولي، والذي يعتبر أساس إعداد التقرير النهائي.

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

- التقرير النهائي: بعد عقد الاجتماع مع الأشخاص المراجعة أعمالهم يتم إعداد التقرير النهائي ويتم إرساله للرئيس المدير العام لإعلامه بنتائج مهمة المراجعة، وكذا التوصيات المقترحة لمعالجة المشاكل والاختلالات التي وجدت أثناء القيام بعملية المراجعة.

- متابعة التوصيات: بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التوصيات الواجب القيام بها، حيث يقوم الرئيس المدير العام بإرسال تقرير للجهة التي تمت مراجعتها من أجل القيام بها، بالتصريحات الواردة في التقرير، حيث يقوم المراجع لمتابعة الالتزام بتصحيحها.

➤ **المطلب الثاني: استقصاء حول المراجعة الداخلية في المؤسسة (تكرير السكر-رام).**

**أولاً: إعداد الاستقصاء:**

جدول رقم (1-3): استقصاء حول المراجعة الداخلية للمؤسسة.

الملاحظات	لا	نعم	الأسئلة	
			تساهم استقلالية موضوعية المراجع الداخلي في تنظيم مؤسسة تكرير السكر رام من خلال:	01
		×	استغلال المراجع الداخلي عند أداء وظيفته من خلال تحديد نطاق أو مجال عمله وتدخله	أ
		×	ابتعاد المراجع الداخلي عند التحيز وتجنبه للمتعارض المصالح	ب
		×	نزاهة وموضوعية المراجع الداخلي عند إجراءات الفحص	ج
			تساهم كفاءة المراجع الداخلي في حوكمة الشركات من خلال:	02
		×	توفير المراجعين الداخليين على تكوين ومستوى تعليمي جيد، ومعرفة ودارية مقبولة على معايير المراجعة الدولية، القوانين والتعليمات الصادرة عن الجهات المتخصصة في المجال.	أ
		×	توفير المراجعين الداخليين على خبرة مهنية ومعرفة دارية بتعليمات وإجراءات الشركة.	ب

ج	إجراء دورات تدريبية للمراجعين الداخليين بصفة مستمرة.	×	
03	تقوم إدارة المراجعة الداخلية بدور فعال في إدارة المخاطر من خلال:		
أ	تحديد وتقويم المجالات التي تكون عرضة للمخاطر داخل الشركة.	×	
ب	تحديد المخاطر المالية التي تتعرض لها الشركة.	×	
04	تعمل إدارة المراجعة الداخلية على التحقق من نظام الرقابة الداخلية من خلال:		
أ	عمليات تقويم دورية.	×	
ب	تحديد نقاط الضعف لنظام الرقابة.	×	
ج	تطوير نظم الرقابة لما يواكب التطور الحاصل في عمليات وأنشطة الشركة.		

ثانيا: استخراج نقاط القوة والضعف.

فيما يخص استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي في مؤسسة تكرير السكر-رام- فإن الإجابات كلها "بنعم" مما يدل على أنه هناك استقلالية تامة لوظيفة المراجعة الداخلية في هذا الفرع. أما فيما يخص كفاءة المراجع الداخلي داخل المؤسسة فمعظم الإجابات "بنعم" يدل على أن الشركة تختار المراجعين بعناية شديدة من حيث المستوى العلمي والتدريب المهني. وفيما يخص دور إدارة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر فإنها لا تهتم بتحديد المخاطر المالية التي تتعرض لها وهذا ما دلت عليه الإجابة "لا".

أما فيما يخص نظام الرقابة الداخلية فإن جميع الإجابات "بنعم" مما يدل على الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية من طرف إدارة المراجعة الداخلية وهذا كله يظهر فعالية نظام الرقابة الداخلية. ➤ **المطلب الثالث: استقصاء حول إسهامات المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات في**

مؤسسة تكرير السكر-رام-

أولا: إعداد الاستقصاء:

جدول (2-3): استقصاء حول إسهامات المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات للمؤسسة.

الملاحظات	لا	نعم	الأسئلة
01			تقوم الشركة بتفعيل حوكمة الشركات من خلال:
أ		×	الشفافية في المعاملات المالية.
ب		×	الإفصاح الدوري لميزانية الشركة.

	×		تطبيق القوانين والتشريعات الخاصة بحوكمة الشركات المحلية (ميثاق الحكم الراشد 2009) والدولية.	ج
			تعمل المراجعة الداخلية على ضمان حق المساهمين من خلال:	02
		×	تعيينهم في مجلس الإدارة.	أ
		×	اطلاعهم على القوائم المالية للشركة في الوقت الذي يحتاجونه.	ب
		×	اطلاعهم على تقارير المراجع الداخلي.	ج
			تعمل الشركة على تحقيق المعاملة المتكافئة للمساهمين من خلال:	03
		×	المعاملة العادلة لجميع المساهمين حسب حصة أسهمهم.	أ
		×	حماية أقلية المساهمين.	ب
			تعمل المراجعة الداخلية على ضمان العدالة في الإفصاح عن القوائم المالية من خلال:	04
		×	ضمان وصول المعلومات الواردة في التقارير المالية أو أية معلومات واردة إلى كافة المساهمين وأصحاب المصالح بالشركة.	أ
		×	الإفصاح عن الوضع المالي والحقيقي للشركة لجميع المساهمين.	ب
		×	توفير المعلومات اللازمة لجميع الأطراف في الوقت المناسب.	ج
		×	الإفصاح عن المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية المتعارف عليها.	د
			تعمل المراجعة الداخلية على مساعدة مجلس الإدارة من خلال:	05
		×	مراجعة عمليات الشركة.	أ
		×	العمل على تقديم إرشادات مجلس الإدارة.	ب
		×	التأكد من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.	ج
			تساهم المراجعة الداخلية في العمل على:	06
		×	تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح وضمن الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم.	أ
		×	إيجاد وتوفير آليات لمشاركة أصحاب المصالح في تحسين مستويات الأداء للشركة من خلال تزويدهم بالمعلومات اللازمة.	ب

## ثانيا: استخراج نقاط الضعف والقوة:

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

أما فيما يخص المبدأ الثاني ضمان حقوق المساهمين حيث أن جميع الإجابات ب "نعم" مما يدل على حرص الشركة على ضمان حماية حقوق المساهمين.

أما بالنسبة للمبدأ الثالث كانت الإجابة ب"نعم" مما يدل على حرص الشركة على حماية جميع حقوق المساهمين بعد فتح أسهمها للإكتساب.

فيما يخص مبدأ الإفصاح والشفافية كل الإجابات كانت ب"نعم" مما يدل على اهتمام الشركة أكثر بالإفصاح والشفافية.

فسما يخص مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة فإن جميع الإجابات كانت ب"نعم" مما يدل على قيام المراجعة الداخلية بتقديم الإرشادات لمجلس الإدارة والتحقق من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية مما يظهر المكانة المهمة التي تحظى بها المراجعة الداخلية داخل شركة تكرير السكر-رام.

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

وبصفة عامة فإن المراجعة الداخلية في مؤسسة تكرير السكر-رام- تعمل على تفعيل حوكمة

الشركات نظرا لاحتزامها لجميع المبادئ التي جاءت بهم منظمة التنمية الاقتصادية.

## خلاصة:

لقد تحسن وتطور أداء الشركة من خلال الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية واستخدامها كألية تفعيل وتطبيق قواعد حوكمة الشركات، فهي تسعى دائما لتبني أنظمة رقابية تهلها لتحقيق أهدافها، فكان بذلك للمراجعة الداخلية دورا كبيرا في تطبيق حوكمة الشركات وهذا ما تعرفنا عليه من خلال الاستقصاء الذي قمنا به.

من خلال قيامنا بإجراء الدراسة التطبيقية في شركة تكرير السكر-رام- ساعدنا على التعرف كيفية القيام لمهمة المراقبة الداخلية توصلنا إلى النتائج التالية:

- أن استغلال المراجع الداخلي عند أداء وظيفته من خلال تحديد نطاق عمله وتدخله يرفع من أدائه ويجعله أكثر موضوعية وغير متحيز إلى أي طرق له قد تكون له مصلحة في نتائج عملية المراجعة وإعداد التقرير.
- أن إدارة المراجعة الداخلية تقوم بدور فعال لتطبيق حوكمة الشركات من خلال:
- تحديد وتقويم المجالات التي تكون عرضة للمخاطر داخل الشركة.
- ضمان المستوى الكافي من الإفصاح من خلال ضمان العدالة في وصول المعلومات الواردة في التقارير أو أي معلومات إضافية إلى حملة الأسهم وأصحاب المصالح لتزويدهم لما يساعدهم في اتخاذ القرارات.
- تطوير وتكييف نظم الرقابة الداخلية لما يواكب التطور الحاصل في عملها وأنشطة الشركة.
- عدم إمكانية المراجع الداخلي التدخل في توجيه إستراتيجية الشركة.

- عدم تطبيق القوانين والتشريعات الحاصلة لحوكمة الشركات التي جاء بها ميثاق الحكم الراشد 2009.
- عدم مساهمة المراجعة الداخلية في إيجاد وتوفير آليات لمشاركة أصحاب المصالح في تحسين مستويات الأداء للشركة من خلال تزويدهم بالمعلومات اللازمة.

الخطمة

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

• نتائج اختبار الفرضيات:

بالنسبة للفرضيات التي تم افتراضها 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 أهم 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 وكفاية الرقابة الداخلية.
- الفرضية الثانية: تقوم المراجعة الداخلية بدور فعال في إدارة المخاطر عن طريق تحديد وتقويم المجالات التي تكون عرضة للمخاطر داخل الشركة، وكذا التحقق من نظام الرقابة الداخلية عن طريق تحديد نقاط القوة والضعف، مما يساهم في تطبيق حوكمة الشركات وبالتالي الحكم على صحة الفرضية.
- الفرضية الثالثة: أما فيما يخص الفرضية الثالثة والمتمثلة في قيام الشركة تكرير السكر بتطبيق حوكمة الشركات عن طريق وضع خلية خاصة بالمراجعة الداخلية تسهر على رقابة أعمال الشركة المالية الإدارية، والتي تقوم بدور كبير في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وذلك عن طريق ضمان المستوى الكافي من الإفصاح من خلال من خلال ضمان العادلة في وصول المعلومات الواردة في التقارير إلى المساهمين وكذا أصحاب المصالح لتزويدهم بما يساعدهم في اتخاذ قراراته وبالتالي الفرضية محققة.

• النتائج:

- ظهرت حوكمة الشركات بسبب انفصال الملكية عن الإدارة.
- انطلاقا من كون المراجعة الداخلية أحد الآليات المهمة لتفعيل حوكمة الشركات.
- فقد تغير الدور التقليدي للمراجع الداخلي وتجاوز عملية تحديد مخاطر نظام الرقابة الداخلية ليصل إلى القيام بدور استشاري في الشركات، وأصبح المراجع الداخلي مطالبا بأن يكون لديه عدد من المهارات الفنية لتؤهله للعمل على تقديم التوصيات اللازمة لمجلس الإدارة.
- يتوقف دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات على ضرورة الفهم المشترك لدى المراجعين والأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات جعل المراجعة الداخلية نشاطا يضيف قيمة للشركة ويحمي حقوقهم ومصالحهم بها.
- المراجعة الداخلية تعتبر من الوظائف المهمة في الشركة، وهذا لدورها في تقسيم نظام الرقابة

- الداخلية وإدارة المخاطر وهذا تكون قد ساعدت في تطبيق حوكمة الشركات.
- المراجعة الداخلية تساهم في تحقيق مستوى كافي من الإفصاح، من خلال ضمان العدالة في وصول المعلومات الواردة في التقارير أو أية معلومات إضافية إلى المساهمين وأصحاب المصالح.
  - التوصيات: من أجل تجسيد الدور الفعلي والحقيقي للمراجعة الداخلية بالشركات الجزائرية، لا بد من الأخذ بعين الاعتبار ضرورة ترسيخ الركائز الأساسية لحوكمة الشركات بالإضافة إلى تفعيل دور المراجعة الداخلية فيها، ومن هنا تندرج التوجهات التالية والتي من شأنها المساهمة في تفعيل دور المراجعة الداخلية كآلية لتطبيق حوكمة الشركات إذا لا بد من:
    - إلزام الشركات الجزائرية على العمل بالقواعد الأساسية لحوكمة الشركات التي تتلخص في الشفافية،
    - المساءلة، المسؤولية مع فرض عقوبات على كل من يخالف التطبيق السليم لهذه القواعد.
    - إصدار قوانين وتشريعات تلزم شركات المساهمة الجزائرية على إنشاء لجان المراجعة، لتدعيم استقلالية المراجعين الداخليين أثناء تأديتهم لأعمالهم.
    - منح تسهيلات للعاملين في شركات المساهمة الجزائرية وتشجيعهم على شراء رؤسهم من الشركات التي يعملون فيها وذلك لتحويلهم من مجرد عاملين في هذه الشركة إلى مالكين الجزء من رأسمالها، حتى يتولد لديهم ولاء للشركة وحوافز إيجابية للعمل على تحقيق مصالحها والمحافظة على استمراريتها.
    - استخدام معاهد متخصصة في المراجعة الداخلية في الجزائر، لتدريب وتأهيل المراجعين الداخليين، وتطوير مهاراتهم وتحديث الطرق التي يستخدمونها في عملية المراجعة عن طريق الخبرات مع المعاهد الدولية المتخصصة في نفس المجال:
  - آفاق البحث:
    - لقد تناولنا في بحثنا هذا دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، حيث أظهرنا العناصر الضابطة لعمل المراجعة الداخلية بالإضافة إلى المجالات التي تساهم بها في تطبيق حوكمة الشركات، وباعتبار الجزائر ما زالت في بداياتها الأولى فيما يخص تطبيق حوكمة الشركات وتوفير البيئة اللازمة لها إذ نقترح بعض المواضيع لمعالجتها والتي تمكن أن تكمل هذا العمل نذكر منها:
      - واقع وآفاق حوكمة الشركات في الجزائر.
      - دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات.
      - المراجعة الخارجية ومساهمتها في تطبيق حوكمة الشركات.

# قائمة المصادر والمراجع

## قائمة المراجع:

❖ أولاً: باللغة العربية:

➤ الكتب:

- 01/ إلهام بروبعة، أحمد قايد نور الدين، المحاسبة التحليلية ودورها في المراجعة الداخلية، ط.1، جامعة الاتحاد، سوريا، 2016.
- 02/ أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- 03/ أمين السيد أحمد لطفي، مرجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، مصر، 2006.
- 04/ ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، (د.ط)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 05/ ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2000.
- 06/ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المقدمة الإطار النظري والإجراءات العلمية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 07/ حلف عبد الله، الواردات التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، دار الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- 08/ خالد أمين السيد، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعلمية، ط.4، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- 09/ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، ط.3، الأردن، 2003.
- 10/ داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، إتحاد المصارف العربية، لبنان، 2007.
- 11/ سالم سليم حيدر الفليقي، حوكمة الشركات، المساهمة العامة في سلطة عمان، ط.1، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
- 12/ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب)، تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية 14 شارع ياعنيم، تانيس سابقا، 2005.
- 13/ عاطف عبد المنظم وآخرون، تقييم وإدارة المخاطر، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث، مصر، 2008.
- 14/ عبد الفتاح محمد الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية، (د.ط)، جامعة الإسكندرية، مصر، 2006.
- 15/ عبد الوهاب نصر علي وشحاته والسيد شحاته، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

- 16/ عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005-2006.
- 17/ عدنان حيدر درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، مصر، 2007.
- 18/ فتحي رزق السوافيري، أحمد عبد المالك، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2003.
- 19/ فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد محمود مصطفى، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، (د.ط)، الدار الجامعية الحديثة، الإسكندرية، 2002.
- 20/ فخر محمود عبد الله، حوكمة الشركات مجلس المحاسبين، جمعية المحاسبين والمراجعين الكونية، العدد 225، أغسطس 2002.
- 21/ كمال الدين مصطفى الدهراوي، السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006.
- 22/ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة، الإطار النظري، المعايير والقواعد وومشاكل التطبيق العلمي، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.
- 23/ محمد الفيوحي، عوض لبيب، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2005.
- 24/ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.
- 25/ محمد سامي راضي، موسوعة المراجعة المتقدمة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2011.
- 26/ محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 27/ مصطفى يوسف كافي، الأزمة المالية الاقتصادية وحوكمة الشركات (جذورها، أسبابها، تداعياتها، أفاقها)، ط.1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
- 28/ نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2006.

#### ➤ المذكرات:

- 01/ رشام نسيم، أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة، مذكرة ماستر تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أولحاح، البويرة، الجزائر، 2013.
- 02/ شعباني لطفي، المراجعة الداخلية ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
- 03/ صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة الدكتوراه، تخصص التخطيط الاقتصادي، جامعة الجزائر3، 2004.
- 04/ عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، فرع محاسبة ومراجعة، جامعة الجزائر، 2001.

- 05/ عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، دراسة ميدانية، مذكرة ماجيستر، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2009.
- 06/ لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجيستر، قسم العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، 2011.
- 07/ نقاز محمد، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرارات، رسالة ماجيستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة عمارثلجي الأغواط، 2007.

#### ➤ القوانين والتشريعات:

- أوراق العمل:
- متولي محمد حسن، ورقة بحثية مقدمة المؤتمر العربي الأول حول المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات 24-26 سبتمبر، مصر، 2005.

#### - المجالات:

- 01/ سمير كامل محمد عسني، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث
- 02/ ظاهر يوسف القشي، انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة، المجلة العربية للإدارة، المجلة 25، العدد2، مصر، 2005.

#### ❖ ثانيا: باللغة الأجنبية:

##### - Les ouvrages :

- Jaque Renard, théorie et pratique de l'audit interne, édition d'organisation, 3éme edition, prence,2000 .

##### - Des autre ouvrage :

- The Institute of internal aditors pratical considération Regarding internal Auditing expressing au opinion control U.S.D, 2005.