

سُورَةُ قُرَيْشٍ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

لَا يَلْفِ قُرَيْشٍ ۝١
إِلَّا لَفِيهِمْ رِحْلَةَ الشِّتَاءِ وَالصَّيْفِ ۝٢
فَلْيَعْبُدُوا رَبَّ هَذَا الْبَيْتِ ۝٣
الَّذِي أَطْعَمَهُمْ مِنْ جُوعٍ
وَأَمَّنَّهُمْ مِنْ خَوْفٍ ۝٤

سورة قريش

شكر
وعرفان

الحمد لله الذي وفقني في إنجاز وإتمام هذا العمل

فله الحمد كثيرا طيبا ومبارك.

أقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف

﴿بوشبخي بوحوص﴾

بما قدمه لي من نصائح وتوجيهات. وعلى تواضعه وحرصه

على إتمام وإخراج هذا العمل العلمي كما أقدم بالشكر إلى

الوالدين وإلى الأصدقاء والأحبة.

وفي الأخير أشكر كل الأساتذة على إنجاز هذه المذكرة.

إِهْدَاء

أهدي هذا العمل إلي:

أمي الغالية أطال الله في عمرها..

إلى والدي، الذي أطلب من الله أن يشفيه

وبنزل الدواء على الداء ..

إلى عائلتي من إخوة وأخوات كل باسمه..

وكل الأهل والأقارب ..

إلى كل الصديقات والأحبة في العمل والدراسة والحياة ..

إلى كل طلبة تخصص تدقيق ومرافقة النسيب ..

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

• كلمة الشكر	
• الإهداء	
• فهرس الموضوعات	
• فهرس الجداول والأشكال	
• المقدمة	
• الفصل الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية	
1 تمهيد.....	06
2 -المبحث الأول: ماهية المراجع الداخلية	
أ -المطلب الأول: نشأة المراجعة ومفهوم المراجعة الداخلية.....	07
ب -المطلب الثاني: مفهوم المراجع الداخلية وأهميتها.....	08
ت -المطلب الثالث: أنواع المراجعة الداخلية وخصائصها.....	13
3 -المبحث الثاني: الإجراءات العلمية لتنفيذ مهمة المراجع الداخلية	
أ -المطلب الأول: معايير المراجعة الداخلية.....	16
ب -المطلب الثاني: مسؤوليات المراجعة الداخلية.....	21
ت -المطلب الثالث: مسؤوليات المراجعة الداخلية.....	23
4 -المبحث الثالث: إدارة المراجع الداخلية	
أ -المطلب الأول: تشكيلة المراجعة الداخلية.....	25
ب -المطلب الثاني: موضع إدارة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي.....	25
• الفصل الثاني: علاقة المراجعة الداخلية بحوكمة الشركات	
1 تمهيد.....	28
2 -المبحث الأول: ضوابط ومفاهيم حوكمة الشركات	
أ -المطلب الأول: دوافع ظهور حوكمة الشركات.....	29
ب -المطلب الثاني: مفهوم ونشأة حوكمة الشركات.....	29
ت -المطلب الثالث: أهمية وأهداف حوكمة الشركات.....	31

3	المبحث الثاني: أساسيات حوكمة الشركات
33	أ -المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات
34	ب -المطلب الثاني: أساسيات حوكمة الشركات
36	ت -المطلب الثالث: أهم الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات
4	المبحث الثالث: إسهامات المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات
37	أ -المطلب الأول: دور المراجعة الداخلية في التطبيق الفعال لمبادئ حوكمة الشركات.
39	ب -المطلب الثاني: دور المراجعة الداخلية في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات
	● الفصل الثالث: دراسة تطبيقية للمراجعة الداخلية في مؤسسة تكرير السكر - رام - مستغانم.
1	تمهيد.....
42	2 المبحث الأول: تقديم مؤسسة تكرير السكر - رام-
43	أ -المطلب الأول: لمحة تاريخية عن نشأة المؤسسة
43	3 المبحث الثاني: استقصاء حول مساهمة المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات
49	أ -المطلب الأول: مسار وظيفة المراجعة الداخلية داخل المؤسسة
52	ب -المطلب الثاني: استقصاء حول المراجعة الداخلية في المؤسسة (تكرير السكر - رام).....
53	ت -المطلب الثالث: استقصاء حول علاقة المراجعة الداخلية بتفعيل حوكمة الشركات في مؤسسة تكرير السكر -رام-
56	● خاتمة.....
59	● المصادر والمراجع.....
62	● الملخص.....

فهرس الجداول والأشكال

• فهرس الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1	جدول رقم (1-2) استقصاء حول المراجعة الداخلية للمؤسسة.	52
2	جدول (2-2) : استقصاء حول علاقة المراجعة الداخلية بتفعيل حوكمة الشركات للمؤسسة.	45 - 44

• فهرس الأشكال:

الرقم	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1	الشكل رقم (1-1) : أهداف المراجعة الداخلية.	13
2	الشكل رقم (2-1) إدارة المراجعة الداخلية وفق للجنة المراجع	26
3	الشكل رقم (3-1) : الهيكل التنظيمي الحالي لمؤسسة تكرير السكر -رام- مستغانم	49



الأفئمة

المقدمة:

لقد تزايد الاهتمام بموضوع حكومة الشركات في السنوات الأخيرة خاصة في ظل الانهيارات التي تعرضت لها العديد من كبرى الشركات والتي تترتب عنه حدوث أزمة ثقة عالمية في القوائم الآلية للشركات بسبب ضعف الشفافية والإفصاح المحاسبي لذا سارعت الكثير من الدول والمنظمات العالمية إلى تبني حوكمة الشركات في محاولة إصلاح وضع الشركات وتعزيز الإفصاح والشفافية ومنع وقوع المزيد الأزمات المالية مستقبلا وانطلاقا من منها هذه الخلفية تهدف هذه الدراسة على إلقاء الضوء على مفهوم حوكمة الشركات من الناحية النظرية والتطبيقية والتعرف على أسباب ودوافع انتشار هذا المفهوم في السنوات الأخيرة في الدول المتقدمة مع بحث ومناقشة دور لجان المراجعة كأحد دعائم هذا المفهوم الجديد بالتركيز على المؤسسات محل الدراسة وإسقاط مختلف المفاهيم النظرية على الجوانب التطبيقية في هذه المؤسسة.

لهذا شهد العالم العديد من التطورات والتي فرضت على أغلب المؤسسات أن تأخذ بعين الاعتبار هذه التغيرات وتحاول أن تواكبها من أجل أن تضمن الحصول على ما ترغب إلى تحقيقه بإضافة مجمل الأحداث التي ساهمت بشكل كبير في تغيير طريقة عمل العديد من المؤسسات وذلك محاولة منها أن تواكب مختلف الأحداث التي تحصل والتي ساهمت في بعض الأحيان بالتأثير عليها سلبيا وعلى القرارات التي تتخذها، ومن بين الوظائف التي تعتمد عليها مجمل المؤسسات هي عملية المراجعة والتي تقوم بها بصفة دورية وذلك لمساعدتها اكشف مختلف الأخطاء والتلاعبات التي قد تنجم عن المراجعين الداخليين أو المراجعين الخارجيين والذين يعملون بطريقة متكاملة من أجل إعداد مختلف التقارير المالية والمحاسبية لهذه المؤسسة ولضمانها لأداء الجيد إلا أن المراجعين قد يقومون بعملية التضييل والغش في عملية المراجعة وذلك من أجل تحقيق منفعتهم الخاصة على حساب منفعة المساهمين في المؤسسة لذا دعت الضرورة على المؤسسة أن تقوم بالبحث وتبني مفهوم يسهم بطريقة مباشرة في حل وكشف مختلف التلاعبات التي يقوم بها المراجعين وأي تقوم بالبحث وتبني مفهوم يسهم بطريقة مباشرة في حل وكشف مختلف التلاعبات التي يقوم بها المراجعين وأي مؤسسة تقوم بتبني هذا المفهوم سوف تضمن مدى شفافية وإفصاح قوائمها

المالية والمحاسبية وكذا تضمن حقوق المساهمين وحقوق أصحاب المصالح وبالتالي تضمن البقاء والاستمرارية في جو قد يسوده المنافسة وانتشار مختلف الأساليب غير أخلاقية.

❖ الإشكالية:

وعلى ضوء ما سبق يتم صياغة الإشكالية التالية:

كيف يمكن للمراجعة الداخلية أن تساهم في تفعيل حوكمة الشركات ؟

❖ الأسئلة الفرعية:

انطلاقا من الإشكالية قمنا بصياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ ما المقصود بالمراجعة الداخلية وما هي المعايير اللازمة لتطبيقها ؟
- ✓ ما المقصود بحوكمة الشركات وفيما تتمثل الأطراف المعنية بتطبيقها ؟
- ✓ ما دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات ؟

❖ الفرضيات:

- ✓ المراجعة الداخلية هي عملية فحص شامل لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والحسابات و الدفاتر الخاصة بالمؤسسة فحصا انتقاديا مع مراعاة معايير منها التأهيل والأداء معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقارير.
- ✓ الحوكمة هي مجموعة الأنظمة الخاصة بالرقابة على أداء الشركات، وتتمثل الأطراف المعنية بالحوكمة في المساهمين ومجلس الإدارة وأصحاب المصالح وتهدف الحوكمة المؤسسة إلى تمتين المؤسسة اقتصاديا ونجاحها بالإضافة للشفافية والعدالة لجميع الأطراف.

- ✓ المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات تؤدي إلى زيادة المصداقية وتقليل المخاطر.

❖ أسباب اختيار الموضوع:

❖ أسباب شخصية:

بحكم التخصص في مجال التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير الميل الشخصي إلى اكتساب معارف جديدة تخص المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات.

❖ أسباب موضوعية:

- على كونه أحد المواضيع الراهنة والهامة على المستوى المحلي والدولي.
- إلى أي مدى يمكن تطبيق مبادئ الحوكمة في الشركات بالاعتماد على المراجعة الداخلية.

❖ أهداف الدراسة:

التعرف على مختلف أدوار المراجعة الداخلية التي تسمح بتحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية ودورها في إدارة المخاطر وعلاقتها التعاونية مع أطراف حوكمة الشركات. التعرف على أن وظيفة المراجعة لها دور إيجابي في تطبيق حوكمة الشركات.

❖ أهمية الدراسة:

تظهر أهمية البحث من خلال إبراز الدور الهام في تفعيل حوكمة الشركات والذي يؤدي من التقليل من المخاطر التي تتعرض لها من أجل حماية حقوق أصحاب المصالح.

❖ الدراسات السابقة:

خيزار كلثوم، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الداخليين، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات شهادة الماجستير في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة. والهدف منها هو التعرف على مختلف أدوار المراجعة الداخلية التي تسمح بتحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية ودورها في إدارة المخاطر وعلاقتها التعاونية مع أطراف حوكمة الشركات.

سعودي حفصة، فعالية وأداء وظيفة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة أكاديمي، شعبة علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمة لخضر بالواد والذي كان هدف دراستها هو التعرف على مدى إدراك المخاطر ومنهج عملها إبراز العلاقة بين المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر.

❖ هيكل و خطة الدراسة:

ولمعالجة الإشكالية قمنا بتقسيم بحثنا إلى:

قسمت هذه الدراسة إلى ثلاث فصول الفصل الأول المفاهيم العامة حول المراجعة الداخلية و الفصل الثاني الإطار العام لحوكمة الشركات بينما تناولنا في الفصل الثالث "دراسة تطبيقية في مؤسسة تكرير السكر - رام- " بحيث 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 وظيفة المراجعة الداخلية للمؤسسة.

الفصل الأول

الإطار العام للمراجعة الداخلية

تمهيد:

لقد تضاعف الاهتمام بهمة المراجعة في الآونة الأخيرة، سواء الداخلية منها أو الخارجية، لعد تعدد وتوالي الأزمات والفضائح المالية التي مست كبريات الشركات في العالم، بسبب فشل فرض ضوابط صارمة على مهنة المراجعة الداخلية كآلية لحوكمة الشركات، حيث وجهت أصابع الاهتمام هذه الأزمات إلى دور المراجعة في الشركات و إلى المراجعين ومراقبي الحسابات وذلك على خلفية تأكيدهم على صدق وصحة الحسابات والقوائم المالية وما تحتويه من معلومات وبيانات لا تعكس في جوانب عدة من حقيقة الوضع ولهذا أصبح من اللازم تطوير مسؤوليات ومهام المراجعين بدل العناية المهنية عن طريق وضع وتطوير المراجع الداخلية أو الخارجية بما يسمح بمنع واكتشاف وتصحيح لتفادي هذه الأزمات.

فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية وهي:

- المبحث الأول: ماهية المراجع الداخلية.
- المبحث الثاني: الإجراءات العلمية لتنفيذ مهمة المراجع الداخلية.
- المبحث الثالث: غدارة المراجع الداخلية.

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية

✓ المطلب الأول: نشأة المراجعة ومفهوم المراجعة الداخلية

أولاً: نشأة المراجعة الداخلية

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

وتماشياً مع التطورات الاقتصادية الحديثة، قام هذا المعهد بتعديل تعريفها سنة 1944 ثم سنة 1954 و 1971، حيث نلاحظ تطور أهدافها من نظرة محاسبية محضة، تعتمد على اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعبات إلى أن أصبحت تهتم بكل النشاطات والوظائف في المؤسسة.¹

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

أما في الجزائر يمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حديثة الاعتراف بها كمنشأة لا يمكن الاستغناء عنه، فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات

¹ - شعباني لطفي، المراجع الداخلية ومهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، غير منشورة.

من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 التي تنص على أنه "لا يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هيكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة و تحسين بصفة مستمرة بأنماط سيرها وتسييرها.

المطلب الثاني: المراجع الداخلية مفهومها وأهميتها

ثانيا : مفهوم المراجعة الداخلية:

يرغم من تعدد التعاريف الخاصة بالمراجعة بين المعاهد والباحثين المختصين والجمعيات المهنية في هذا المجال، إلا أنها تشترك في مجملها من حيث الأهداف المراد تحقيقها والمجالات التي تعمل فيها و في ما يلي بعض التعاريف:

عرفت جمعية المحاسبة الامريكية المراجعة على أنها "عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة."¹

وعرفها خالد أمين المراجعة "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالشركة فحصا انتقاديا منظما، قصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك الشركة في نهاية فترة زمنية محددة، ومدى تصورهما لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة في تلك الفترة."²

كما يعرف مجمع المراجعين الداخليين الأمريكيين المراجعة الداخلية بأنها "نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة الإدارة، وهي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى."³

تعرف المراجعة الداخلية "أنها نشاط تقييمي مستقل داخل المنشأة يهدف إلى فحص وتقييم وتحقيق النواحي المالية والمحاسبية وغيرها من النواحي التشغيلية، يقوم بها جهاز داخلي مستقل عن إدارات المنشأة، لتقديم ضمان واطمئنان الإدارة عن مدى كفاية

¹ - فاتح غالب، تطور دور وظيفة التدقيق الداخلي في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ التنمية المستدامة "رسالة ماجستير وبالاقتصاد" جامعة فرحات عباس سطيف، 2011، ص62.

² - وليم قماش، أموسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تر: أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض 2006، ص27.

³ - خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، دار وائل، عمان، ط1، 2000، ص123.

الإجراءات، وتنفيذ السياسات الموضوعية وقياس الأداء وتقييم فعالية إجراءات ووسائل الرقابة الداخلية وكفاية تصميمها لتحقيق أهدافها.¹

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف المراجعة الداخلية على أنها "عبارة عن عملية فحص للمعلومات المحاسبية، وفق مجموعة من الأدلة والقرائن، من قبل شخص مؤهل مهنيا وعمليا، يعمل على إضفاء الصيغة الشرعية والسليمة والصحيحة على القوائم المالية الخاصة بفترة زمنية معينة محددة، وذلك تبعا لمجموعة من المعايير الموضوعية وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية."²

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الداخلية.

أولا : أهمية المراجعة الداخلية.

نشأ التدقيق وتطور مع تزايد الحاجة إليه للمحافظة على الموارد المتاحة، واطمئنان مجلس الإدارة إلى ساحة العمل، وحاجتها إلى بياناتها دورية دقيقة لمختلف النشاطات.

- أهميتها من حيث النشاط:³

(1) **نشاط تقييمي** : تعتبر كمنشآت تقييمية لتدقيق وفحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة بهدف تطويرها وتطوير أقصى كفاية إنتاجية منها.

(2) **نشاط وقائي**: تعتبر كمنشآت وقائي من خلال تدقيق الأحداث والوقائع الماضية.

(3) **الإنشائية** : تشمل التأكد من كل نشاط من أنشطة المنشأة وذلك من خلال وضع برنامج للمراجعة.

وتنقسم إلى ثلاثة:

أ) **نشاط تأكدي** : يعني اطمئنان الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بالمنشأة مفهومة ويتم التعامل معها بشكل مناسب.

ب) **نشاط استشاري**: تزويد الإدارة بالتحليلات والدراسات والاستشارات اللازمة لاتخاذ القرار.

¹ - وليم قوماس، أموسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص27.

² - محمد التهامي طواهر، صديق مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات - لبفطر النظري والممارسات التطبيقية، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص33.

³ - لشام نسيم، أهمية المراجع الداخلية في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمنه متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة أنلي محمد اولحاج، البويرة، 2013، ص86.

(ج) نشاط مستقل : بارتباطه على مستوى إداري داخل التنظيم.

(د) نشاط موضوعي : و ذلك بأداء الأعمال الموكلة إليه.

(ب) أهميتها من حيث الجهات المستفيدة :

تعتبر المراجعة الداخلية مهمة بالنسبة للمستثمرين وأصحاب الأموال الذين يتميزون

باستعمالهم للبيانات والقوائم المالية في اتخاذ القرارات، ومن المستفيدين من المراجعة نذكر:¹

مسيرو الشركات: 1 -

يتجه مسيرو المؤسسات بدرجة كبيرة للتأكد من أن الأهداف المسطرة قد تم بلوغها

والتحقق من أن نظام المتابعة والمراجعة الدورية للحسابات المقدمة عبارة عن معلومات

مقنعة وصادقة ويمكن أن تؤخذ كقاعدة لاتخاذ القرارات التسييرية.

المساهمون وملاك الشركة: 2 -

يتجه اهتمام المسيرين إلى نتائج المراجعة الداخلية و كذا للتأكد من:

قدرة تسيير المسؤولين.

الاستغلال الأمثل و الجيد للأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة.

الكشف عن أخطاء الغش و منع حدوثها أو على الأقل الحد من انتشارها.²

الدائنون و الموردون: 3 -

✓ إن سلامة المركز المالي تغطي الثقة المطلوبة في المعاللات و التي تتم بين الشركة ,

متعاملليها و دائنيها حيث يمكن أن يستعينوا برأي المراجع في القوائم المالية و المركز

المالي , كما أن درجة السيولة و الربح تعدان ذات أهمية قصوى لهم و بالتالي فهي

تعتبر كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية أو اتجاههما.

¹ – Hommini Allel, le contrôle Interne et l'élaboration du Bilan comptable : entreprise publique économique office des publication universitaires, Alger, 2003 , P.35.

² – محمد بوقين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص15.

4: الغير

المستثمرون: تلعب المراجعة الداخلية دورا هاما بالنسبة للمستثمرين، فهي تقدم كضمان أساسي لطلب القروض والتحرك في حالات قرار الإفلاس أو في حالة استثمارات إضافية.

الهيئات العمومية: تؤسس هيئات الدولة سياستها المتعلقة بالتخطيط، المراقبة، الضريبة على قاعدة التخطيط المعد من طرف المراجع وكذا لحماية المؤسسات وخاصة العمومية منها بتوفير نظام رقابة داخلية سليم.

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

وعليه يمكن الوقوف على أهمية المراجعة الداخلية من خلال النقاط التالية:¹

العمل على زيادة الثقة والتأكد من سلامة المعلومات وكفائتها حتى يتسنى لمستهملها اتخاذ أنجح القرارات وتخفيض مخاطر اتخاذ القرارات السليمة.

إعطاء مصادقية لما تقدمه الشركة من بيانات ومعلومات محاسبية لمالكي المؤسسات والمساهمين في رأس مالها.

الموردون والمعاملون مع الشركة فهم كذلك يهتمون بنتائج المراجعة حتى يتعرفوا على مدى سلامة مركزها المالي السيولة المتاحة لديها، الشيء الذي يزيد من ثقتهم في استرجاع حقوقهم ويزيد من اتساع مجال المعاملات مع هذه الشركة، كذلك أصحاب المدخرات والذين هم بصدد توجيهها إلى الاستثمار، فهم يعتمدون على مختلف القوائم المالية ويستعينون بمختلف المعلومات المحاسبية، ويبحثون عن التوجيه الذي يستطيع أن يحقق لهم عائدا معتبرا، حتى البنوك عند منحها للقروض فهي تقوم بفحص ومراجعة مختلف البيانات والمعلومات المالية.

¹ - زقان محمد، دور المراجع الداخلية في دعم وتفعيل القرار، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة عمار تليجي، الاغواط، 2007، ص47.

ثانياً: أهداف المراجعة الداخلية.

لقد تطورت أهداف المراجعة الداخلية وأصبحت تتماشى مع التطورات الاقتصادية الحديثة حيث تطورت مع اكتشاف الأخطاء والتلاعبات والغش وأصبحت تهتم بكل النشاطات والوظائف في الشركات، حيث يمكن تقسيم أهداف المراجعة الداخلية إلى هدفين هما:¹

حماية ممتلكات الشركة ومصالحها:

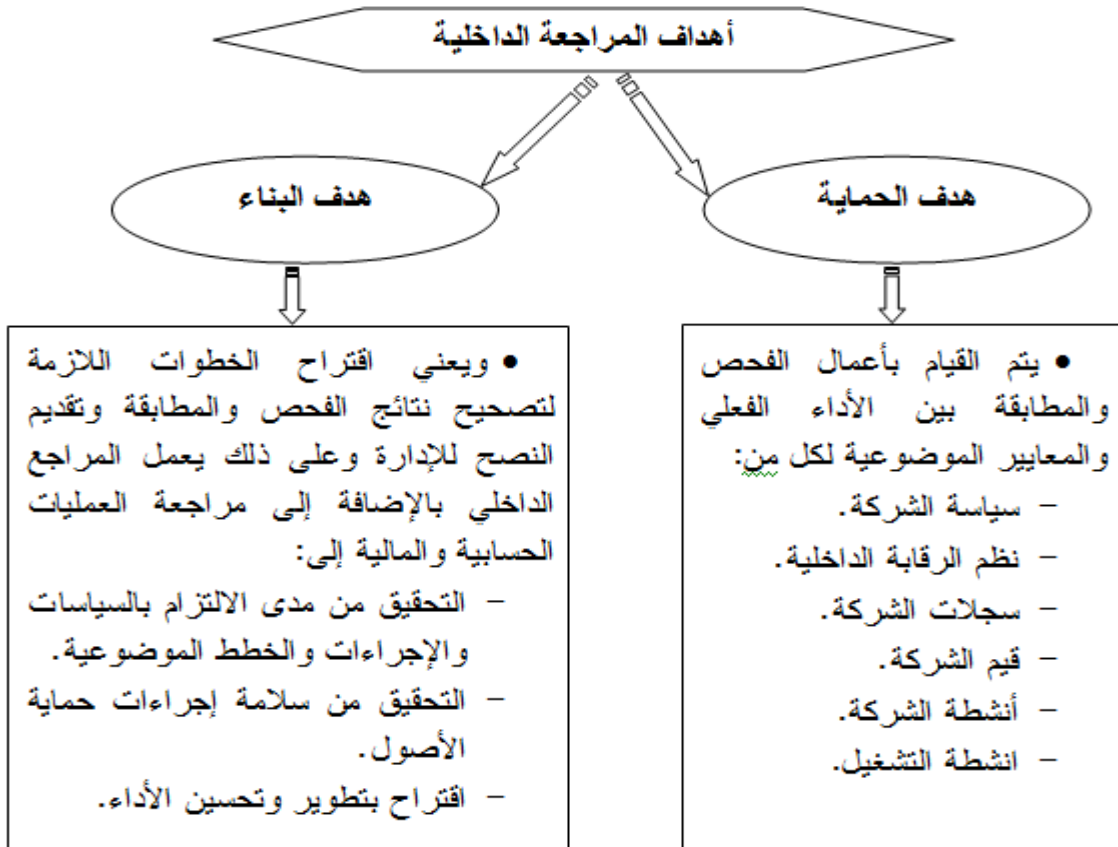
يسعى المراجع الداخلي إلى حماية مصالح الشركة وممتلكاتها من الغش والأخطاء والضياع باستخدام إجراءات ملائمة كما يسعى إلى إظهار نواحي الضعف عن طريق مصداقية البيانات المحاسبية ويعتمد لتحقيق هذا الهدف برنامج لمراجعة النواحي المالية والمحاسبية عن طريق الراجعة المالية، وتتضمن فحص كل من النظام المحاسبي والرقابة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

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 بمراجعة خاصة تتعلق بمختلف نشاطات الشركة وهو ما يعرف بمراجعة الأعمال و التي تهدف إلى تقييم مدى تخصص قسم أو نشاط معين للبرنامج المسطر من طرف الإدارة.

¹ - خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، ط3، الأردن، 2002، ص96.

الشكل رقم (1-1) : أهداف المراجعة الداخلية.



- المصدر: فتحي رزق السوافير، أحمد عبد المالك، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص35.

المطلب الثالث: أنواع المراجعة الداخلية وخصائصها.

أولاً: أنواع المراجعة الداخلية.

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

إدراجها وفق المعيارين التاليين:¹

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

العليا في الشركة ضرورة متابعتها ومراجعتها صورة مستمرة بسبب أهمية النشاط أو المهام،

أو بسبب ضخامة حجم الأموال والنقدية أو الحسابات المعنية تحقيقاً لأهداف معينة يحددها

مجلس الإدارة أو الإدارة العليا.

¹ - داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، اتحاد المصارف العربية، لبنان، 2007، ص40، ص44.

المراجعة النهائية: يتم إجراء أعمال المراجعة النهائية بعد إقفال السنة المالية موضوع المراجعة، بالإضافة إلى ما سبق القيام به في المراجعة المستمرة من خلال المراجعة الفصليّة أو المرحليّة، يتم التأكد من صحة البيانات الماليّة والمحاسبية المعدة بواسطة الإدارة الماليّة لتقديمها إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة ومطابقتها للبيانات الفعلية في السجلات الماليّة وإنها معدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية ومن أنه تم إعداده بصورة عادلة وفقا للقوانين والتنظيمات ومن أنها تظهر الوضع أو المركز المالي للمؤسسة ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في الحقوق وأن الإيضاحات حول البيانات الماليّة هي كافية وملائمة، كذلك مراجعة البيانات تقديمها لأية جهة خارجية.

المراجعة الخاصة: يحدد مسؤول دائرة المراجعة الداخلية مع مجلس الإدارة أو المدير العام بعد موافقة مجلس الإدارة أو المدير العام على نطاق أعمال مهام المراجعة الخاصة خلال سنة مالية معينة، يقصد بذلك الأعمال أو الأنشطة، العمليات، الأقسام الدوائر والإدارات التي ينبغي أن تشملها أعمال المراجعة الخاصة.

حسب موضوع وأوجه المراجعة: من خلال هذا المعيار نميز بين كل من:¹

المراجعة الماليّة: تنطوي هذا المراجعة على تجميع الأدلة عن البيانات التي تشمل عليها القوائم لأية مؤسسة واستخدام هذه الأدلة للتأكد من مدى تطبيق الشركة للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما.

يتحقق هذا المستوى من المراجعة بصفة عامة على الرقابة المحاسبية المطلوبة بالنسبة للأنشطة والعمليات المختلفة والتي تتضمن العناصر التالية:

التحقيق من أن العماليات الماليّة تمت كما يجب أن يكون (الوجود، الملكية، الاكتمال، الدقة، التسجيل والتقييم....)

تحديد ما إذا كانت اللوائح والتعليمات الماليّة والإجراءات الماليّة التي تتضمنها القوانين والنظم الموضوعية قد تم الالتزام بها والعمل على أساسها وعدم الخروج عنها.

¹ - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العلمي، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص128- ص129.

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 مدى الالتزام بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها فيما يتعلق بطبيعة العمل المحاسبي من حيث الدورات المستندية والمحاسبية اللازمة لتسجيل العمليات المالية المختلفة.

المراجعة التشغيلية (العمليات): تمثل المراجعة التشغيلية دراسة لأحد الوحدات الخاصة في الشركة لأغراض قياس أدائها، حيث تقوم المراجعات التشغيلية على فحص كافة أو بعض الإجراءات التشغيلية للمؤسسة لأغراض تقييم فعالية التشغيل، حيث تقيس الفعالية أي ما إذا كانت الشركة تحقق أهدافها وغاياتها، 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 وتسويق طرق الإنتاج.

ثانياً: خصائص المراجعة الداخلية.

1 المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة عن بقية النشاطات والعمليات التي تخضع لفحص المراجع الداخلي، وهذا الاستقلال يعد حيز الزاوية في موضوعية نتائج وتوصيات المراجع الداخلي ومدى ملائمتها وقبولها والاعتماد عليها وبدون هذه الاستقلالية تكون نتائج وتوصيات المراجع الداخلي بعيدة عن الموضوعية وتعتبر فيها شيء من التحيز للنشاطات التي تشارك فيها.¹

2 تختص وظيفة المراجع الداخلي بمهمة فحص جميع الأنشطة في المؤسسة.

3 المراجعة الداخلية وضعية (مستمرة) وهي خاصة تفرقها عن غيرها.

4 المراجعة الداخلية تشمل كل العمليات يقوم المراجع الداخلي بمراجعة كل العمليات

من شراء و بيع.

5 المراجعة الداخلية وضعية جديدة نسبياً لظهورها بعد الأزمة العالمية سنة 1929.

¹ - محمد نصر الهواري ومحمد توفيق محمد، أصول المراجعة والمقاربة الداخلية التأصيل العلمي والممارسة العلمية، مكتبة الشباب، القاهرة، 1998، ص118.

مراجعة الالتزام: ¹ تمثل طريقة الالتزامات عملية فحص لإجراءات الشركة لتحديد ما إذا كانت تتبع الإجراءات المقررة أو القواعد أو اللوائح المحددة عن طريق سلطة أعلى كما تقيس مراجعة الالتزام تقيد الشركة بالمعايير المقررة.

المبحث الثاني: الإجراءات العملية لتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية.

المطلب الأول : خطوات تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية.

تختلف طريقة أداء المراجع الداخلي تبعاً لاختلاف طبيعة نشاط الشركة ونوعية المشكلات التي تؤثر على طبيعة عمالياتها والنظام الإداري الذي تديره إدارتها، إلا أن أداء مهنة المراجعة الداخلية يتم من خلال اختيار الجهة الخاضعة للمراجعة ومن ثم إتباع مجموعة من المراحل لتنفيذها: ²

أولاً: اختيار الجهة الخاضعة للمراجعة: ³

تبدأ المراجعة الداخلية باختيار النشاط الذي سيخضع لعملية المراجعة والذي يتم وفق ثلاث طرق:

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

2 الاختيار بناءً على طلب الإدارة العليا :

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

3 الاختيار بناءً على طلب الجهة الخاضعة:

قد يحتاج بعض مدراء الدوائر إلى مساعدة المراجع الداخلي في تقييم كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية لبعض الأنشطة الخاضعة لإدارتهم.

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدرا الجامعية، مصر، 2007، ص36.

² - المرجع نفسه، ص157.

³ - خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص156.

ثانيا :مراحل انجاز مهمة المراجعة الداخلية.

سنقوم بتحديد مراحل انجاز عملية المراجعة الداخلية من خلال ما يلي:

1 التحضير لمهمة المراجعة الداخلية:

يتطلب الأمر من المراجع الداخلي قبل البدء في التنفيذ لمهمة المراجعة، أن يقوم أولاً بالتحضير الجيد لهذه المهمة من أجل تحديد أولويات مهمة المراجعة بالتوافق مع أهداف الشركة، وتتمثل خطوة التحضير للمهمة في مرحلتين هما مرحلة الأمر بالمهمة ومرحلة الدراسة والتخطيط.

✓ **الأمر بالمهمة :¹** يمثل الأمر بالمهمة الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة

للمؤسسة إلى مصلحة المراجعة الداخلية من أجل إعلام مسؤولين بالانطلاق في عملية المراجعة فالأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف المراجعة الداخلية لصالح الإدارة العامة كما يمكن لهذا الأمر أن يجدد العلاقة بين القائمين بعملية المراجعة والأشخاص أو المصلحة أو حتى الهيكل محل المراجعة لتفادي أي غموض.

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

كما تجدر الإشارة أن طالب خدمات المراجعة الداخلية يستطيع أن يكون غير الإدارة العامة للمؤسسة على سبيل المثال رئيس مصلحة معينة ولأسباب ما يطلب مراجعة المصلحة ففي هذه الحالة يستحسن أن يكون الأمر موقع من طرف الإدارة العامة ولو كتوقيع ثاني ذلك الإعطاء صلاحيات أكثر للمراجعة الداخلية واستقبال أجسن وتسهيلات عند القيام بعملهم.

✓ **الدراسة و التخطيط :²**

إن هذه المرحلة تعتبر ضرورية وهامة جدا لإنجاح مهمة المراجعة الداخلية، حيث يجب على المراجعين الداخليين وضع خطة المراجعة المبنية على المخاطر، لتجديد أولويات مهمة المراجعة ويتم تنفيذ خطوات المراجعة من خلال ما يلي:

¹ شعباني لطفي، المراجع الداخلية ومهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مرجع سابق، ص78.
² عبد السلام عبد الله، أبو سرعة، التكامل بين المراجع الداخلية والمراجع الخارجية، جامعة الجزائر، 2010، ص10.

✓ **الإطلاع والفهم:**¹ على المراجع الداخلي أن يقوم بعملية الإطلاع وجمع المعلومات الكافية والضرورية بغرض تحقيق ما يلي:

- معرفة الأهداف المطلوب تحقيقها من هذه الأهداف.
- معرفة الرقابة الداخلية المطبقة في النشاط أو الوظيفة محل المراجعة، وتحديد احتياجات الطرف المستفيد منها.

✓ **خطة التقارب:**² بعد أن يقوم المراجع الداخلي بالإطلاع والفهم الجيد للمهمة المكلف بها، ومن خلال المعلومات التي قام بجمعها، فإنه يقوم بإعداد التقارب، وهي عبارة عن وثيقة في شكل جدول يقوم بتقسيم النشاط أو الوظيفة محل المراجعة إلى مجموعة أعمال أولية سهلة الملاحظة، ينقسم الجدول إلى عمودين يبين العمود الأول تقسيمات الأعمال أو العمليات الأولية، بينما يبين العمود الثاني أهداف تلك الأعمال أو العمليات.

✓ **تحديد موقع الخطر:**³

يجب 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 لموقع الخطر، فإن المراجع الداخلي يقوم بإكمال جدول خطة التقارب بإضافة:

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 وجود أو عدم وجود الإجراءات التي تعتبر ذات أهمية أو أنها موجودة ولا تؤدي في عملها والعكس غير موجود، ولكن لوجود وسائل أخرى تتحكم في العمل.

¹ - شعباني لطفي، المراجع الداخلية ومهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مرجع سابق، ص 78.

² - داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، مرجع سابق، ص 253.

³ - عبد السلام عبد الله، أبو سرعة، التكامل بين المراجع الداخلية والمراجع الخارجية، مرجع سابق، ص 96.

د- التقرير والتوجيه : يحدد التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة المراجعة الداخلية ونطاقها، ويعرض الأهداف التي يسعى المراجع الداخلي لتحقيقها، كما يعرف مواقع الخطر المحددة سابقا ضمن خطة التقارب، والتي عن طريقها يتم تحديد المهمة، كما يتضمن مقترح المراجعون بمجالات تدخلاتهم، من حيث مجال العمل الوظيفي، كما أن هذا التقرير قابل للتعديل ذلك بعد التشاور مع الأشخاص المعنيين بالمراجعة وحتى يستطيع التقرير التوجيهي لمهمة المراجعة من تحقيق الأهداف المسطرة عليه أن يأخذ بعين الاعتبار النتائج المستخلصة بعد تحديد موقع الخطر.

2 - تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية: تتمثل هذه الخطوة في ثلاث مراحل:¹

1-2 اجتماع الافتتاح : يتم عقد اجتماع الافتتاح في مقر النشاط الذي سيتم مراجعته بين

الفريق المكلف بالمهمة ومسؤولو النشاط محل المراجعة. وفيه يتم أولى العلاقات بين الطرفين.

2-2 مخطط التنفيذ (برنامج المراجعة) :

يقوم بتقسيم أعمال المراجعة بين مختلف أعضاء فريق المراجعة وفقا لمؤهلاتهم وخبرتهم وحسب الزمن، تنظيم تنقلات الأعضاء، برمجة الاستجوابات واللقاءات، ويسمح المراجع بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته، ويعتبر مرجعا مهما للمهمات 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 مع 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، 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.

¹ - المرجع السابق، ص70.

3- التقرير عن مهمة المراجعة:

تتمثل هذه الخطوة في أربع مراحل هي:¹

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 لمراجعة أعمالهم: يتم عقد اجتماع بين فريق المراجعة

الذي قام بتنفيذ مهمة المراجعة والأشخاص لمراجعة أعمالهم، وفي هذا الاجتماع يقوم فريق المراجعة بعرض الملاحظات والنتائج التي توصلوا إليها بالأدلة المؤيدة لها، إضافة إلى التوصيات المقترحة بشأنها، بعدها يتدخل الأشخاص لمراجعة أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات والنتائج والتوصيات من خلال التبريرات والتوضيحات والانتقادات التي يقدمونها إن كان لديهم.

التقرير النهائي: بعد انتهاء التدخل، يتم إعداد تقرير المراجعة في صورته النهائية ويتم

إرساله لأهم المسؤولين المعنيين والإدارة، لإعلامهم بنتائج مهمة المراجعة والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات والاختلافات التي كشفت خلال عملية المراجعة، ويجب أن يكون التقرير موضوعي وواضح ويتم إعداده وتقديمه في الوقت المناسب.

تنفيذ التوصيات: بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التوصيات التصحيحية

الواجب القيام بها بناء على الملاحظات التي سجلها أثناء القيام بمهمته، فإنه يقوم بمتابعته مدى الالتزام بتنفيذ تلك التوصيات، وتنتهي هذه المرحلة عند تنفيذ كل التوصيات المقترحة والتي صادقت الإدارة عليها.

¹ - المرجع نفسه، ص 69 - ص 70.

✓ **المطلب الثاني: معايير المراجعة الداخلية.**

تتمثل معايير المراجعة الداخلية في ما يلي:

(أ) **معايير التأهيل والأداء:** تتعلق هذه المعايير بشخصية وكفاءة المراجع¹ والموضحة في ما يلي:

- **التدريب والكفاية:** يعتمد مستخدم القوائم المالية على المراجع باعتباره خبيراً مهنياً لديه الخبرة والتعليم.²

- **الاستقلال:** يجب أن يتوفر المراجع من خلال كافة مراحل عمل المراجعة، والتي بأنها القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية.³

- **بذل العناية المهنية المعتدلة:** إن هذا المعيار يشترط على المراجع أن يبذل العناية والمهارة المهنية المعقولة على أداء عمله.⁴

(ب) **معايير العمل الميداني:** إن هناك معايير العمل الميداني المتعلقة بتنفيذ مهنة المراجعة يجب على المراجع أن يكون ملماً بها:

- **التخطيط والإشراف:** يتضمن تخطيط عملية المراجعة الإستراتيجية بمعنى الخطة التي سيتبعها المراجع عند قيامه بأعمال المراجعة⁵ لأن هذا ما يمكنه من تقدير الأثر المحتمل للأحداث والعمليات على القوائم المالية.⁶

- **تقييم نظام الرقابة الداخلية:** إن هذا النظام لدى العميل من أهم المفاهيم والجوانب التي تركز عليها عملية المراجعة وذلك لما يوفره من بيانات ومعلومات مالية يمكن الاعتماد عليها.⁷

- **جمع أدلة المراجعة الكافية:** إذا فأدلة المراجعة الكافية طبقاً لهذا المعيار هي التي تمثل أساساً معقولاً للمراجع لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية.¹

¹ - محمد بوسماحة، معايير المراجعة وتطبيقاتها في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002، ص 38.

² - منصور حامد محمود وآخرون/ أساسيات المراجعة، مركز جامعة القاهرة للتعليم، مصر، 1993، ص 45.

³ - المرجع نفسه، ص 45.

⁴ - أمين السيد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الدامعة، مصر، 2007، ص 46.

⁵ - داود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية من الناحية النظرية والتطبيقية، مكتبة الناشر، الطبعة الأولى، 2002، ص 46.

⁶ - المراجع العربي للمحامين القانونيين، تر: محمد البشير، المراجعة والتقنية، 1992، ص 61.

⁷ - سمية بالخضر، المراجعة في قطاع البنوك، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، الجزائر، 2002، ص 28.

ج) معايير إعداد التقارير: إن تقرير المراجعة يعتبر الخلاصة النهائية لعملية المراجعة إلا القوائم المالية، فهو يحتوي على المعلومات المبلغة من المراجع لمعظم مستخدمي القوائم المالية.

- **اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها:** في هذا المعيار يجب على المراجع أن يشير في تقريره بنتائج عملية المراجعة إلا أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتي تعرف بتلك المفاهيم والسياسات والمعايير والأساليب الفنية والإجراءات العملية التي تلقى قبولا عاما من الأغلبية العظمى من المحاسب والمراجعين.²

- **الثبات:** إن الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى ضروري للتأكيد على أن التغيرات في القوائم المالية من فترة لأخرى قد نشأت نتيجة أنشطة المشروع المختلفة، ولم تنشأ من تغير المبادئ المحاسبية، ويهدف معيار الثبات إلى:³

1- التأكيد على أن المقدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهري بالفترات في تطبيق المبادئ أو الطرق المحاسبية.

2- لو حدثت وتأثرت هذه المقدرة على المقارنة بشكل جوهري يمثل هذه التغيرات، فإن هذا سيتطلب تعديل ملائم تقرير المراجعة.⁴

- **كفاية الإفصاح الإعلامي:** هو بأن التفسير المتوفر في البيانات المالية يكون بشكل كافي وأنه قادر على عكس قراءة واضحة وصحيحة ودقيقة لمحتويات البيانات المالية من كافة الأطراف التي لها مصلحة من هذه البيانات وتلك التي ستتعامل مع هذه البيانات خلال السنوات القادمة.⁵

¹ - وليم قوماس، أموسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص32.

² - أمال بن يخلف، المراجعة الخارجية في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص68.

³ - وليم قوماس، أموسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص55.

⁴ - وليم زكرياء، صيام، أثر الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية على تقرير مدقق الحسابات، مجلة المحقق، 2000، العدد 43، ص3.

⁵ - محمد البشير، الإفصاح ومعايير المحاسبة الدولية، مجلة المدقق، 2002، العدد 51، ص13.

- إبداء الرأي في القوائم المالية: نص هذا المعيار على ما يلي:

يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المراجع عن رأيه الإجمالي في القوائم المالية أو على رأيه على بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي وعندما لا يمكن التعبير عن الرأي الإجمالي في القوائم المالية يجب أن يذكر بالتقرير الأسباب وراء ذلك، وعندما يقترب اسم المراجع بالقوائم المالية المرفقة بالتقرير يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع الإشارة إلى طبيعة عمل المراجعة وإلى درجة مسؤوليته.

ونلحق معايير المراجعة إجمالاً مختصرة في الشكل الآتي:¹

المطلب الثالث: مسؤوليات المراجعة الداخلية.

وبناء على الاعتبارات السابق ذكرها فإنه يتعين على المراجعة الداخلية القيام

بالوظائف التالية:

فحص الإجراءات والضوابط الرقابية الموضوعية للتأكد من الالتزام بكافة المتطلبات القانونية واللوائح والأنظمة والإجراءات الداخلية للشركة، ومساعدة إدارة الشركة في التعرف على مواطن الضعف أو الخلل ورفع التوصيات الملائمة بشأن الإجراءات الواجب اتخاذها لمعالجتها والتغلب عليها.

توفير المعلومات حول مدى فعالية وكفاية أنظمة الرقابة الداخلية واللوائح الداخلية المتعلقة بالجوانب الإدارية والمحاسبية والمالية للشركة، وكذلك عن أداء الشركة بالمقارنة مع المعايير القائمة.

مراجعة الوسائل والآليات المستخدمة لحماية أصول الشركة.

مراجعة أنظمة الرقابة الداخلية (المراجعة الداخلية)، والنظم الإدارية والمحاسبية والمالية، سواء اليدوية أو الآلية، المصممة لحماية موارد الشركة والعمل على ضمان التزامها بالقوانين واللوائح المعمول بها.

مراجعة كافة جوانب العمل بالشركة للتأكد من الاستغلال الأمثل للموارد ومدى التزامها بالسياسات والإجراءات واللوائح الداخلية المنظمة لها.

¹ - ألفين جيمس لويك، نفس المرجع، ص42.

وضع البرامج المناسبة لتقييم أعمال المراجعة الداخلية و الغرض من هذه البرامج هو الحصول على التأكيد معقول بأن أعمال الرقابة الداخلية تتفق مع المعايير المهنية الدولية لمزاولة مهنة المراجعة الداخلية، وتتضمن هذه البرامج التدريب والإشراف والمراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية.

المشاركة في تصميم الأنظمة اليدوية أو الآلية بالشركة وذلك من خلال تقديم الاستشارات الملائمة فيما يتعلق بالأنظمة والأنشطة الرقابية الواجب مراعاتها لدى تصميم هذه الأنظمة.

مراجعة الإجراءات والضوابط الرقابية العامة في الوحدة الإدارية المختصة بفعالية البيانات والوحدات الإدارية الأخرى المستفيدة التي لديها صلاحية استخدام أنظمة وبرامج الحاسب الآلي.

نشر الوعي بخصوص الجوانب المتعلقة بإدارة المخاطر، والتأكد من أن أعضاء مجلس الإدارة للشركة وموظفيها قد تم تبليغهم و تعر يفهم بالمتطلبات القانونية واللوائح الداخلية وقواعد السلوك المهني للشركة.

القيام بأعمال المراجعة على الموازنات التقديرية المتعلقة بالمصارف الرأسمالية. كتابة التقارير حول نتائج جميع أعمال المراجعة الداخلية، على أن تتضمن أية توصيات مناسبة لتطوير وتحسين العمل، وعليه إبلاغ الإدارة العليا عند اكتشافه لأية مخالفات للقوانين والأنظمة واللوائح الداخلية للشركة.

مراجعة ودراسة الشكاوى التي ترد من قبل العملاء والمساهمين والأطراف الأخرى، والعمل على متابعة إيجاد الحلول المناسبة بشأنها.

مراجعة الإجراءات والضوابط الرقابية لأنظمة الشركة، لضمان دقة ونزاهة المعلومات والتأكد من أن التقارير والبيانات التي تطلبها الجهات الرقابية يتم إعدادها بشكل صحيح و تام وأنها تقدم في الوقت المحدد لها.

❖ المبحث الثالث: إدارة المراجعة الداخلية.

✓ **المطلب الأول: تشكيلة المراجعة الداخلية.**

أوضحت المعايير المهنية للمراجعة الصادرة عن مجمع المراجعين الداخليين في العلاقات المختصة الأمريكية من خلال استقلالية ووضع المراجع الداخلي وهي:¹

• **الاستقلال:**

يعني استقلال المراجع الداخلي عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها وتحقيق الاستقلال عندها يقوم بأداء عمله بحرية وموضوعية وإعطاء رأي محايد عن أداء الشركة.

• **الوضع التنظيمي:**

يجب أن يحصل المراجعون الداخليون على دعم كامل من الإدارة العليا ومن مجلس الإدارة وتزداد استقلالية المراجع من خلال إجماع أعضاء المجلس مع مدير إدارة المراجعة الداخلية ويجب أن تتم تحديد سلطات وأهداف ومسؤوليات إدارة المراجعة الداخلية مكتوب، ويجب أن يكون هناك اتصال مباشر بين المراجع الداخلي ومجلس إدارة الشركة حتى تستطيع توصيل المعلومات في النواحي المهمة، والوضع الأمثل لقسم المراجعة الداخلية ويجب أن يكون تابعا للجنة أو مجلس الإدارة مباشرة.

• **الموضوعية:**

يجب أن لا يجعل المراجع الداخلي نفسه في موضوع يجعله غير قادر على إبداء رأي موضوعي على مهام موكلة له، ويجب أن يتعامل بكل موضوعية عن أداء وظيفته بحيث لا يكون تابعا للغير.

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

يختلف موضع إدارة المراجعة باختلاف الهيكل التنظيمي حيث نجد:

• **أولا : موضع إدارة المراجعة الداخلية وفقا للجنة المراجعة:**

تتجه العديد من الشركات نحو إنشاء ما يعرف باللجنة المراجعة، وذلك بعرض

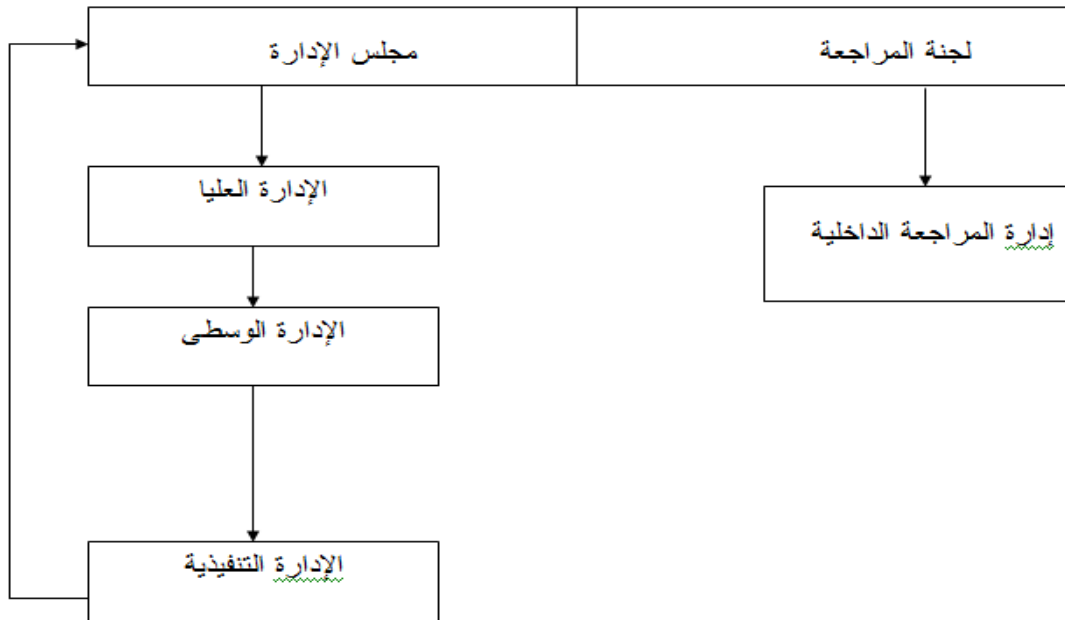
الإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية في الشركة، مما يزيد من استقلالية إدارة المراجعة

¹ - محمد جميل حبوش، مدى التزام الشركات المساهمة للعمل الفلسطيني بقواعد حوكمة الشركات، دراسة تحليلية لأراء المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجيين، ومدراء الشركات المساهمة العامة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، تخصص المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2007، ص 89 - ص 90.

الداخلية على الإدارة العليا، وتتمثل العلاقة بين المراجعة الداخلية و لجنة المراجعة في الدور الذي يلعبه المراجع في مساعدة لجنة المراجعة للوفاء لمسؤوليات الإشراف الحاصلة بها، ونجد المراجع الداخلي لجنة المراجعة من خلال:

- توفير وجهة نظر مستقلة عن قضايا المحاسبة الرئيسية.
- تدعيم لجنة المراجعة في تقسيمها لجودة التقرير المالي كجزء من متطلبات القانون وبذلك يكون موضع إدارة المراجعة الداخلية وفقا للجنة المراجعة من الهيكل التنظيمي للشركة كالتالي:

الشكل رقم (2-1) إدارة المراجعة الداخلية وفق للجنة المراجع¹



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

• ثانيا : إدارة المراجعة الداخلية وفقا للإدارة العليا.

تساعد إدارة المراجعة الداخلية المستقلة الإدارة العليا في مسؤولياتها الإشرافية عن طريق توفير تقييم مستقل لعمليات إدارة المخاطر بالشركة وتقييم ضوابط الرقابة الداخلية بالإضافة إلي تقييم كفاءة العمليات، وغالبا ما يأخذ المراجعون الداخليون الزيادة في تقييم فعالية توثيق الإدارة العليا لضوابط الرقابة الداخلية.

¹ - عبد الفتاح محمد، مرجع سابق، ص477.

الفصل الثاني

علاقة المراجعة الداخلية بحوكمة الشركات

تمهيد:

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

حيث أصبحت الحاجة ملحة إلى دعم حوكمة و التي تركز على المراجعة الداخلية باعتبارها أن الآليات الهامة التي تقوم عليها , فتقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر تعد ن الأمور الضرورية لاستمرار الشركة و قدرتها على تحقيق أهدافها .

حيث قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالآتي:

المبحث الأول: ضوابط و مفاهيم حوكمة الشركات.

المبحث الثاني: أساسيات حوكمة الشركات.

المبحث الثالث: إسهامات المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات.

❖ **المبحث الأول: ضوابط و مفاهيم حوكمة الشركات.**

❖ **المطلب الأول: دوافع ظهور حوكمة الشركات.**

أهم الأسباب والدوافع التي تؤكد ضرورة تبني مفهوم حوكمة الشركات ما يلي:

- 1 - الفصل بين الملكية والإدارة و الرقابة على الأداء.
- 2 - تحسين الكفاءة الاقتصادية.
- 3 - إيجاد الهيكل الذي تحدد من خلال أهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك أهدافه ومتابعة الأداء.
- 4 - المراجعة والتعديل للقوانين الحاكمة في أداء الشركات بحيث تتحول مسؤولية الرقابة إلى كلا الطرفين وهما مجلس إدارة الشركة والمساهمون ممثلون في الجمعية العامة للمؤسسة.
- 5 - عدم الخلط بين المهام والمسؤوليات خاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه.
- 6 - تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة.
- 7 - تمكين الشركات من الحصول على تمويل من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين والأجانب.
- 8 - إمكانية مشاركة المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضين والإطلاع بدور المراقبين بانسبة لأداء الشركات.

❖ **المطلب الثاني: مفهوم و نشأة حوكمة الشركات.**

✓ **أولاً: نشأة حوكمة الشركات.**

نشأ مفهوم حوكمة الشركات بعد ظهور نظرية الوكالة وما تتضمنه من تعارض في المصالح بين إدارة المؤسسة والمساهمين وأصحاب المصالح بصفة عامة، وهذا ما أدى إلى زيادة الاهتمام بإيجاد قوانين وقواعد تنظم العلاقة بين الأفراد في المؤسسات،¹ وترتبط اقتصاديات حوكمة بنظرية الوكالة والتي تتأسس على الفصل بين الإدارة والمساهمين وبأكثر

¹ - حساني رقية، كرامة مروة، حمزة فاطمة، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإدارة، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر، 2012.

معيارية فصل الملكية عن الرقابة، ويعتبر أول من تكلم على انفصال الملكية عن الإدارة سنة 1921 وتجلى هذا الارتباط بين مفهوم الحوكمة وبين انفصال الملكية عن الإدارة من خلال أن كل طرف يسعى إلى تحقيق مصلحته ولو على حساب الآخرين، إضافة إلى أن يكون هذا الارتباط وفق إطار الحوكمة يسعى إلى ضمان الانضباط السلوكي والتوازن في تحقيق مصالح جميع الأطراف وكيفية الرقابة الفعالة وإدارة المخاطر.¹

ولقد كانت البداية الحقيقية للاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات حينما أصدرت لجنة الأبعاد المالية لحوكمة الشركات سنة 1962 تقريرها والمشكل من قبل مجلسي التقارير المالية وسوق لندن للأوراق المالية.

✓ ثانياً: مفهوم حوكمة الشركات.

لقد اهتم العديد من الباحثين والكتاب بمفهوم الحوكمة نظراً للأهمية البالغة في الوقت الحالي خاصة بعد سلسلة الفضائح التي تعرض لها العالم فقد اختلفت المفاهيم بحيث مفهوم لا يقتصر على مفهوم واحد و ثابت بل يختلف من باحث إلى آخر حسب وجهة نظر كل واحد منهم ليتعدى مفهوم الحوكمة كل الحدود.

وفيما يلي بعض التعاريف الخاصة بحوكمة الشركات:

يعتبر لفظ الحوكمة مستحدثاً وهو لفظ مستمد من الحكومة يعني بالانضباطة السيطرة والحكم بكل ما تعني هذه الكلمة من معاني وعليه فإن لفظ الحوكمة يتضمن العديد من الجوانب منه: (أ) الحكمة: ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد.

(ب) الحكم: ما تقتضيه من سيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك.

(ج) الاحتكام: ما تقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خبرات تم الحصول عليها من خلال التجارب السابقة.

¹ - براق محمد قمان، عم دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من فساد المال والإدارة، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر، 2012.

(د) التحاكم: طلب للعدالة خاصة عند انحراف سلطة الإدارة وتلاعبها بمصالح المساهمين.¹

✓ ثانيا: تعريف الحوكمة اصطلاحا:

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

1 . يعرف البنك الدولي الحوكمة بأنها: التنمية والتطوير الإداري بالشركة، ويكون ذلك من خلال الخبرة والبرامج التي تطرحها، والمشروعات التي تنفذها ونوع التكنولوجيا التي يستخدمها.

2. أما مركز المشروعات الدولية الخاصة 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."

3. وعرفها محمد مصطفى سليمان "بأنها نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية الذي عن طريقه يتم إدارة الشركة 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 لتحقيق ربحية الشركة وقيمتها على المدى البعيد لمصالح المساهمين، فهي مجموعة من القواعد والقوانين والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية وحملة الأسهم وأصحاب المصالح بالشركة من ناحية أخرى.

❖ المطلب الثالث: أهمية و أهداف حوكمة الشركات.

✓ أولا : أهمية حوكمة الشركات:²

ترجع أهمية حوكمة الشركات إلى العمل على كفاءة استخدام الوارد وتعظيم قيمة المؤسسة في الأسواق بما تمكنها من جذب مصادر التمويل المحلية و العالمية للتوسع والنمو ويجعلها أيضا قادرة على خلق فرص عمل جديدة مع الحرص على تدعيم الاستقرار

¹ - حسين برق، عمر علي عبد الصمد، ملتقى واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيله، جامعة المدية وتسيمسيلات، ص4.

² - عدنان بن حيدر بن درويش، حوكت الشركات ودور مجلس الغدرة، اتحاد المصارف العربية، 2007، ص31

للأسواق المالية والأجهزة الصادرة مما يؤدي إلى تحقيق الكفاءة والتنمية الاقتصادية بالإضافة إلي ما سبق يمكننا أن نوضح أهمية الحوكمة من خلال النقاط التالية:
تحديد مسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها وتحسين الممارسات المحاسبية، المالية والإدارية.

التأكيد على الشفافية وذلك من شأنه أن يساعد على سرعة اكتشاف التلاعب والغش المالي والفساد الإداري واتخاذ الإجراءات الواجبة بشأنه وعلاج أسبابه وأثاره قبل تفاقمها وتأثيرها على المؤسسة.

تأكيد مسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها وذلك لحماية أصول المؤسسة وحماية حقوق المساهمين وغيرهم من أصحاب المصلحة وتعزيز دورهم في مراقبة أداء المؤسسة. تحسين أداء المؤسسة وقيمتها الاقتصادية وقيمة أسهمها وكذا تحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية وغيرها.
✓ **ثانياً: أهداف حوكمة الشركات.**

يمكن أن تتلخص أهمية حوكمة الشركات من خلال النقاط التالية:¹

- 1) تحسين القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية وزيادة قيمتها.
- 2) فرض الرقابة الفعالة على أداء الوحدات الاقتصادية وتدعيم المساءلة المحاسبية
- 3) ضمان مراجعة الأداء التشغيلي والمالي والنقدي للوحدة الاقتصادية.
- 4) تعميم ثقافة الالتزام بالقوانين والمبادئ والمعايير المتعارف عليها.
- 5) زيادة ثقة المستثمرين في سوق المال.
- 6) التنبؤ بالمخاطر المتوقعة وإدارتها.
- 7) تعظيم الأرباح وتحقيق العدالة والشفافية ومحاربة الفساد.

¹ - أحمد مخلوف، الأزمة الخارجية العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات من المنظور الإسلامي، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة الخارجية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، الجزائر، 2009، ص10.

❖ **المبحث الثاني: أساسيات حوكمة الشركات**

❖ **المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات.**

لقد قامت منظمة التعاون الاقتصادي بوضع بادئ لحوكمة الشركات حيث تتضمن الورقة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 1999 خمسة مبادئ بينما تضمنت الورقة الصادرة سنة 2004 ستة مبادئ تتمثل في ما يلي:¹

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

يجب على إطار حوكمة الشركات بأن يعمل على رفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق المالية وأن يتماشى مع أحكام القانون ويوزع المسؤوليات بين الجهات المسؤولة بشكل واضح ومنح السلطة والموارد للسلطات التنظيمية لتأدية مهامهم بكل مهنية وموضوعية.

ب) حفظ حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية للملاك :

وتشمل نقل أو تحويل ملكية الأسهم وتسهيل مشاركة فاعلة للمساهمين عند اتخاذ القرارات كانتخاب جلس الإدارة، وحق المساهمين في المشاركة في القرارات المتعلقة بالتغيرات الجهوية، وتوضيح القواعد والأحكام والإجراءات التي تحكم رقابة الشركات المساهمة في الأسواق المالية.

ج) المعاملة المتساوية للمساهمين:

يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات المعاملة المتساوية لكافة المساهمين والأجانب وأن تكون لديهم الفرصة للحصول على تعويض فعلي في أي حالة لانتهاك حقوقهم.

د) دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:

يجب أن يعترف إطار حوكمة الشركات بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون أو التي تنشأ نتيجة الاتفاقيات متبدلة ويعمل على تشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصالح في خلق الثروة، فرص العمل واستدامة المنشآت العملية مالياً.

¹ - سالم محمود عبود، الأزمة المالية العالمية بين مبدأ الإفصاح والشفافية، بحيث مقدم إلى المؤتمر العالمي الثالث، عمان، الأردن، 2009، ص76.

ه (الإفصاح والشفافية:

يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات الإرشادات الإستراتيجية لتوجيه الشركة المتابعة الفعالة للإدارة من قبل مجلس الإدارة عن مسؤولياته تجاه كل من الشركة والمساهمين تحقيق الإفصاح الصحيح في الوقت المناسب للأمور الهامة للشركات، بما في ذلك الوضع المالي والإداري وحقوق الملكية، مراعاة أن يكون الإفصاح شاملاً وأن لا يقتصر على المعلومات الهامة فقط بل يشمل على معلومات أخرى كالنتائج المالية والتشغيلية وأهداف الشركة، والملكية الرئيسية للأسهم وحقوق التصويت.

و (مسؤوليات مجلس الإدارة:

يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات الإستراتيجية لتوجيه الشركة المتابعة الفعالة للإدارة من قبل مجلس الإدارة عن مسؤولياته تجاه كل من الشركة والمساهمين.

❖ **المطلب الثاني : محددات حوكمة الشركات وركائزها.**

✓ **أولاً: محددات حوكمة الشركات.**

لكي تتمكن الشركة من الاستفادة من مزايا تطبيق مفهوم حوكمة الشركات يجب أن تتوفر مجموعة من المحددات والعوامل الأساسية التي تتضمن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات، وعليه فهناك محددات داخلية وخارجية:

❖ **المحددات الداخلية:**

حتى تستفيد الشركات والدول من مزايا تطبيق حوكمة الشركات يجب تطبيق مجموعة من المحددات التي تضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تساعد على حسن إدارة الشركة وتتمثل هذه المحددات في ما يلي:

✓ **المحددات الخارجية :** وجود مثل هذه المحددات يضمن تنفيذ القواعد والقوانين التي

تساعد حسن إدارة الشركة وتتمثل في ما يلي:

- أ (المناخ العام للاستثمار المنظم للأنشطة الاقتصادية في الدول مثل القوانين والتشريعات والإجراءات المنظمة لسوق العمل والشركات.
- ب (تنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية.

ج) كفاءة وجود القطاع المالي الذي يوفر الأموال اللازمة لقيام المشروعات وكفاءة الأجهزة الرقابية في أحكام الرقابة على الشركات.

د) وجود بعض المؤسسات الذاتية التنظيم مثل الجمعيات المهنية، الشركات العاملة في السوق المالية.

هـ) وجود مؤسسات خاصة بالمهنة الحرة مثل مكاتب المحاماة والمكاتب الاستشارية.

✓ **المحددات الداخلية:** وتتمثل في ما يلي:

أ) القواعد والتعليمات والأسس التي تحدد أسلوب وتشكل القرارات داخل الشركة.

ب) توزيع السلطات والمهام بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين من أجل تحقيق التعارض بين مصالح هذه الأطراف.

ب) الحكومة تؤدي في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي.¹

✓ **ثانياً : ركائز حوكمة الشركات**

ترتكز حوكمة الشركات على ثلاث ركائز أساسية تتمثل في:

أ) **السلوك الأخلاقي:** يتم ضمان السلوك الأخلاقي من خلال:

- الالتزام بالأخلاقيات الحميدة والسلوك المهني الرشيد.
- التوازن في تحقيق مصالح الأطراف التي لها علاقة بالشركة.
- الصدق والشفافية عند تقديم المعلومات.
- القيام بمتطلبات المسؤولية الاجتماعية والحفاظ على بيئة نظيفة.

ب) **الرقابة والمساءلة:**

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

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

أطراف رقابية أخرى: مثل: الموردين، العملاء، المقترضين الخ .

ج) **إدارة المخاطر:**

تتمثل إدارة مخاطر في ما يلي:

¹ - طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 65.

✓ وضع نظام جيد وفعال لإدارة المخاطر.

✓ ضمان توصيل المخاطر إلى المستخدمين وأصحاب المصالح،¹ العمل في الوقت المناسب.

❖ المطلب الثالث: أهم الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات.

أ) **المساهمين:** هم من يقومون بتطبيق رأس مال الشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم.

أيضا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.² يحق للمساهمين على جميع التعديلات الأساسية في الشركات و كذلك تسجيل السهم بأسمائهم قرر شرائها، والمشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين.³

ب) **مجلس الإدارة:** نظريا مجلس الإدارة يتم اختياره أو انتخابه بمعرفة الملاك لكي يمثلهم ويتبنى مصالحهم وبدراسة مشاكل الإدارة نجد منها مشاكل سببها حق التموين، ومشاكل أخرى مثل تشكيل أو تكوين مجلس الإدارة والسيطرة على عملية اختيار وانتخاب أعضائه.⁴

ج) **الإدارة:** وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقييم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة وتعتبر الإدارة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤولياتها اتجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

د) **أصحاب المصالح:** هم مجموعة من الأطراف لديهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين، الدائنين يهتمون بمقدرة الشركة على السداد في الحين يهتم العمال والموظفين على مقدرة الشركة على الاستمرار.⁵

¹ - المرجع السابق، ص65.

² - محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد العالمي والغداري، مرجع سابق، ص20.

³ - مجاهد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية فلسطين، ص20

⁴ - عدنان بن حيدر، رشاد درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، إتحاد المعارف العربية، مصر، 2007،

ص86.

⁵ - المرجع نفسه، ص21.

❖ **المبحث الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بحوكمة الشركات.**

❖ **المطلب الأول: دور المراجعة الداخلية في التطبيق الفعال لمبادئ حوكمة الشركات.**

إن الدور الذي يلعبه المراجع الداخلي في إنجاز تطبيق الحوكمة وفي إعداد تقارير مالية تتضمن بيانات ومعلومات مالية تتميز بالدقة، والملائمة وذلك في الوقت المناسب، ما تكسب ثقة مستخدميها الخارجيين، خاصة المستثمرين، ولمعرفة كيفية التأكد من علاقة الربط بين نجاعة المراجعة الداخلية في التطبيق السليم للحوكمة يستدعي التعرف على بعض الجوانب المحاسبية لحوكمة الشركات، والتي مصدرها بالدرجة الأولى المراجع الداخلي والذي يعتبر أحد أهم ركائز الحوكمة وذلك من خلال تقديم الحسابات أو التقارير عن الوضعية المالية للشركة، ومن هذه الأبعاد نذكر:

1 - المساءلة والرقابة المحاسبية:

ويعني هذا ضرورة قيام المساهمين بمساءلة أعضاء مجلس الإدارة، والذين يتعين عليهم توفير البيانات والمعلومات اللازمة، لأن المساهمين لديهم المسؤولية والحق باعتبارهم ملاكاً، وقد أشارت المعايير الموضوعية من قبل بورصة نيويورك للأوراق المالية 2003، وخاصة بحوكمة الشركات، إلى ضرورة تفعيل الدور الرقابي للمساهمين من خلال المشاركة في جميع القرارات الأساسية للشركة.

2 - المراجعة الداخلية:

تساعد المراجعة الداخلية في نجاح الحوكمة وبالتالي تحقيق أهداف الشركة من خلال الرقابة الداخلية، والتي تعمل على تقييم الأداء من الجانب المحاسبي والمالي للشركة، خاصة فيما يتعلق بإدارة المخاطر والرقابة عليها، فالمراجعة الداخلية تساعد في حماية أموال الشركة والخطط الإدارية الموضوعية، من خلال ضمان دقة البيانات التي تستخدمها الإدارة في توجيه السياسة العامة للشركة، والمساهمة في إدخال تحسينات على الأساليب الإدارية والرقابية المعتمدة.

3-المراجعة الخارجية:

المراجعة الخارجية دور مهم و فعال في إنجاز حوكمة الشركات لأنه يقلص أو يقصي على التعارض بين المساهمين والإدارة، كما أنه يقتضي على عدم تماثل المعلومات

المحاسبية المحتواة بالقوائم المالية، فالمراجع الخارجي يقتضي مصداقية على المعلومات المحاسبية من خلال المصادقة على القوائم المالية التي تعدها الشركة، وذلك بعد مراجعتها والتأكد من صحة البيانات والمعلومات الواردة لها، بحيث يقوم بإعداد تقارير مفصلة ترفق بالقوائم المالية.

4 - لجان المراجعة:

تتمثل مهمة لجان المراجعة في تأكيد صحة البيانات والمعلومات المحاسبية الوارد بالتقارير والقوائم المالية، وذلك من خلال المراجعة الداخلية والخارجية، وقد أكدت جل الدراسات المنجزة بخصوص حوكمة الشركات ضرورة وجود مراجعة داخل الشركة، فهي التي تسهر على تعليق الحوكمة وتضمن جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية بها يضمن جودتها وبالتالي الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة، وقد أكدت دراسة سنة 2004 بخصوص دور لجان المراجعة في زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية بأن الشركات التي توجد بها لجان المراجعة تقلل بها الممارسات المالية غير الشرعية، كما يساهم الإعلان عن تشكيل لجان المراجعة في تنشيط حركة أسهم الشركة في سوق الأوراق المالية.

5 - تحقيق الإفصاح والشفافية:

كما تم التعرض له سابقا، وضمن مبادئ الحوكمة، فإن الإفصاح هو أحد المبادئ الأساسية التي تقوم عليها حوكمة الشركات، حيث أن الإفصاح الأمثل والشفافية في عرض المعلومات المتعلقة بالأداء العام للشركة، وخاصة المالي والمحاسبي يعد من الدعائم الأساسية لنجاح تعليق الحوكمة وإنتاج المعلومات ذات الجودة المالية، وبالتالي المساهمة في تحقيق مصالح الأطراف ذات العلاقة بالشركة.

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

حوكمة الشركات.

1 - تعظيم القيمة للعملاء:

يضع هذا الدور المراجع الداخلي أمام تحدي يتمثل في سعيه لاكتساب مهارات جديدة تساهم في التطور في مختلف مجالات العمل في الشركة ليس هذا فحسب بل تطوير آليات تنفيذ مهامه بما يدعم جهود الشركة في تعظيم القيمة أو المنفعة المتحققة للعميل، في إطار تغيير النظرة إليه من مجرد مستهلك لمنتجات وخدمات الشركة إلى شريك في عملية الحوكمة، وطالما أن فعالية تنفيذ الحوكمة تتوقف على كفاءة الرقابة الداخلية في الشركة، فهناك يتضح بعد دور آخر للمراجع الداخلي في زيادة القيمة المتحققة للعميل، من خلال سعيه إلى التقييم الفعال للنظم الرقابية، وتقديم التوصيات الكفيلة برفع مستوى جودتها.

2- 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 فعاليته في إدارة ما أوكل إليه من مهام حيث تمثل التقارير المالية التي يشرف مجلس الإدارة على إعدادها معياراً يتم على أساسه اتخاذ قرارات وسلوكيات من طرف المستثمرين الحاليين المرتقبين، وهنا تضح دور المراجعة الداخلية كعنصر فعال في ضمان دقة ونزاهة التقارير المالية و تعزيز قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة الشركة، وكذا مساهمتها في التعاون مع الإدارات المسؤولة في الحد من المخاطر التي تتعرض لها الشركة، حيث تساعده هذه الميزة مما يضمن الاستخدام الأمثل لأصول الشركة، وحمايتها من الأخطار التي قد تنشأ نتيجة الغش أو عدم الالتزام بالقوانين والإجراءات المطبقة في الشركة.

3 - تعظيم القيمة لأصحاب المصالح:

يتمثل أصحاب المصالح في الموظفين والموردين والدائنين والاتحادات النقابية والمجتمع المحيط، الذين لهم مصالح فردية أو جماعية في نجاح الشركة واستمراريتها، فهي التي توفر فرص العمل وتدفع الضرائب وتقدم السلع والخدمات، فاستمرارية الشركة تمثل مصلحة مشتركة.

خاتمة الفصل الثاني:

وفي الأخير يمكننا القول أن حوكمة الشركات تسعى للحفاظ على حقوق المساهمين وجميع الأطراف وتعظيم ثروتهم بشكل عادل وكذلك دعم ومساندة مسؤوليات أعضاء مجلس الإدارة.

لذا فإن لجان مراجعة الحسابات باعتبارها آلية من آليات الشركة لها دور محوريا في الارتقاء بجودة التقارير والقوائم المالية فهي منوط بها للتأكد من تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وكذا تقييم الرقابة الداخلية وحل المنازعات التي تنشأ بين الإدارة والمراجع الخارجي والقيام بهذه المهام يتعين أن يراعي تشكيل لجان المراجعة من كافة التخصصات اللازمة سواء محاسبين ومحللين الماليين لضمان جودة التقارير والقوائم المالية وكذا لضمان صحتها وشفافيتها ومدى عكسها للصورة الحقيقية للشركة ووضعها المالي.

الفصل الثالث

دراسة تطبيقية في مؤسسة تكرير السكر - رام - مستغانم

تمهيد:

بعد عرض الجانب النظري و الذي ضم فصلين سنحاول في الفصل الثالث إسقاط ما تم عرضه على مؤسسة تكرير السكر (رام) التي تعتبر من أهم المنشآت في الجزائر , و هذه الأخيرة تعتبر أحد المؤسسات الجزائرية الزائدة في مجال نشاطها منذ أمد بعيد و التي تحاول الصعود 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 و الرفع من مردوديته من أجل تحقيق الأرباح و كذا 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 أساسا إلى الدور الكبير الذي تلعبه في الاقتصاد الوطني من خلال عملية الإنتاج و كذلك تشجيع المنتجات الوطنية و ترقية 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 1966/di/355/69 , و تم وضع حجر الأساس في التاريخ 1970 , ولقد تم إنجاز هذه المؤسسة في 09 نوفمبر 1972م بصدور المرسوم الوزاري رقم 45/72 و كانت تضم عدة قطاعات إستراتيجية منها :¹

- قطاع خاص بالسكر .

- قطاع خاص بالحبوب الصلبة و المواد الدسمة .

- قطاع خاص بالمشروبات و التعليب .

لقد انطلق النشاط الإنتاجي لهذه المؤسسة الوطنية الأم بتاريخ 18 أوت 1974 , و بعد الإصلاحات الاقتصادية لإعادة بنية هذه المؤسسة قسمت إلى مؤسسات وطنية و ذلك بتاريخ 11 سبتمبر 1981 م , بمرسوم وزاري رقم 454 و هي كالتالي : المؤسسة الوطنية للحبوب , المؤسسة الوطنية للمشروبات و التعليب , و المؤسسة الوطنية للسكر و هذه الأخيرة كانت تضم أربعة وحدات و هي: وحدة مستغانم , وحدة خميس مليانة بعين الدفلى , وحدة سفيزف بولاية سيدي بلعباس , وحدة قالمة بولاية قالمة .

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

¹ - بناء 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.

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

2- تقديم مجمع برحال:

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

برحال المجموعة تعد مراقبة الجودة هي المحرك الرئيسي للقدرة التنافسية للمجموعة و هذه سياسة الجودة ليست فقط ضمان لعملائها و لكن أيضا عامل قوة للإبداع و الابتكار لمنتجات و خدمات المجموعة .

و تضم مجموعة برحال إضافة إلى مؤسسة رام لتكرير السكر مستغانم المؤسسات التالية :

- **مؤسسة الغرب للاستيراد:** تأسست في عام 1999, و يبلغ عدد موظفيها 80 موظفا , المنتجات الرئيسية المستوردة هي : السكر الأبيض المستورد من (أوروبا , البرازيل) , الميلاز (دبس) السائل و الموارد الخام , و تباع هذه المنتجات و توزع على تجار الجملة و المؤسسات الصناعية .

- **مؤسسة الراشدين للنقل :** أنشأت في عام 2008 مع قوة عاملة من 100 موظف و النشاط الرئيسي هو نقل و توزيع المنتجات الغذائية و الزراعية (كيس أو بالجملة)

- **مؤسسة sdabassila sucre sidi lakhdar :** مقرها بسيدي لخضر ببلدية خميس مليانة بولاية عين الدفلى , و هي كانت مؤسسة وطنية من إحدى الوحدات التابعة للمؤسسة

الوطنية المذكورة سابقا تم الحصول عليها في عام 2008 , و يعمل لديها 292 موظف , و

تشارك 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 , و بدأ نشاطها سنة 1974 م , و لقد 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 و إعادة هيكلة عتاد جديد و إبقاء الموظفين الحاليين بالمؤسسة , يتمثل نشاطها في تكرير السكر , و منتجاتها هي : المنتج الرئيسي المتمثل في إنتاج السكر الأبيض المبلور , و المنتج الثانوي يتمثل في الدبس أو الملاز (سائل - مواد الخام)¹.

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

مقر مؤسسة تكرير السكر –رام- مستغانم بولاية مستغانم طريق مزهران و تقع على بعد 2.5 كلم من الجنوب الغربي لوسط المدينة , حيث يحدها من الشمال مباني سكنية و من الغرب غابة صغيرة و من الشرق محطة الحافلات و مباني سكنية و من الجنوب الطريق يؤدي إلى ولايتي وهران و غليزان , و مساحة المؤسسة تقدر ب 11 هكتار .

- 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 .

شكل القانوني : شركة ذات الأسهم .

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة –تكرير السكر- رام مستغانم :

¹- بناء على معلومات المقابلة مع السيد "مراح دحو" رئيس المصلحة التجارية بالمؤسسة "تكرير السكر" رام -

يتمثل الهيكل التنظيمي أو التركيب الداخلي للمرسسة في عدة من المديريات و المصالح التي تترأسها المديرية العامة للمؤسسة , رفقة الأمانة العامة و تنقسم إلى ثلاث مديريات و هي 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 و المساهمة 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 و الواردة بين

الإدارة و مديريات و مصالح المؤسسة , استقبال الزبائن , استقبال المكالمات الهاتفية .

3 **مديريات النجارة :** و هي مكلفة بكيفية القيام بالعمليات التجارية للمنتجات من شراء و بيع و

طريقة عرضها في الأسواق إلى المصلحة التجارية التي تضم كل من :

- **مصلحة التموين :** مهمتها تموين المؤسسة بالمواد الأولية .

- **مصلحة البيع :** و هي خاصة ببيع المنتجات إلى الزبائن و الشحن.

4 **-مديرية الإدارة المالية :** و هي تشمل مايلي :

▪ **المصلحة الإدارية :** و هي متعلقة بكل ما يخص المواطنين و هي تضم مايلي

- **مكتب المستخدمين :** التي تتمثل صلاحيتها في كل ما يخص الموظفين من حيث التنصيب

, دسترة المواضيع الإدارية و الإجازات , ساعات العمل , التكليف بالمهام , الانتقال و

الترقية , و يضم المكتب فرع الأجور تتمثل مهامه في تحديد أجور الموظفين , تحديد المنح

و التعويضات , و فرع الضمان الاجتماعي الذي يتكفل بتغطية دفع صناديق الضمان

الاجتماعي , المنح العائلية , تصريحات العمل و العطل المرضية و بداية التقاعد .

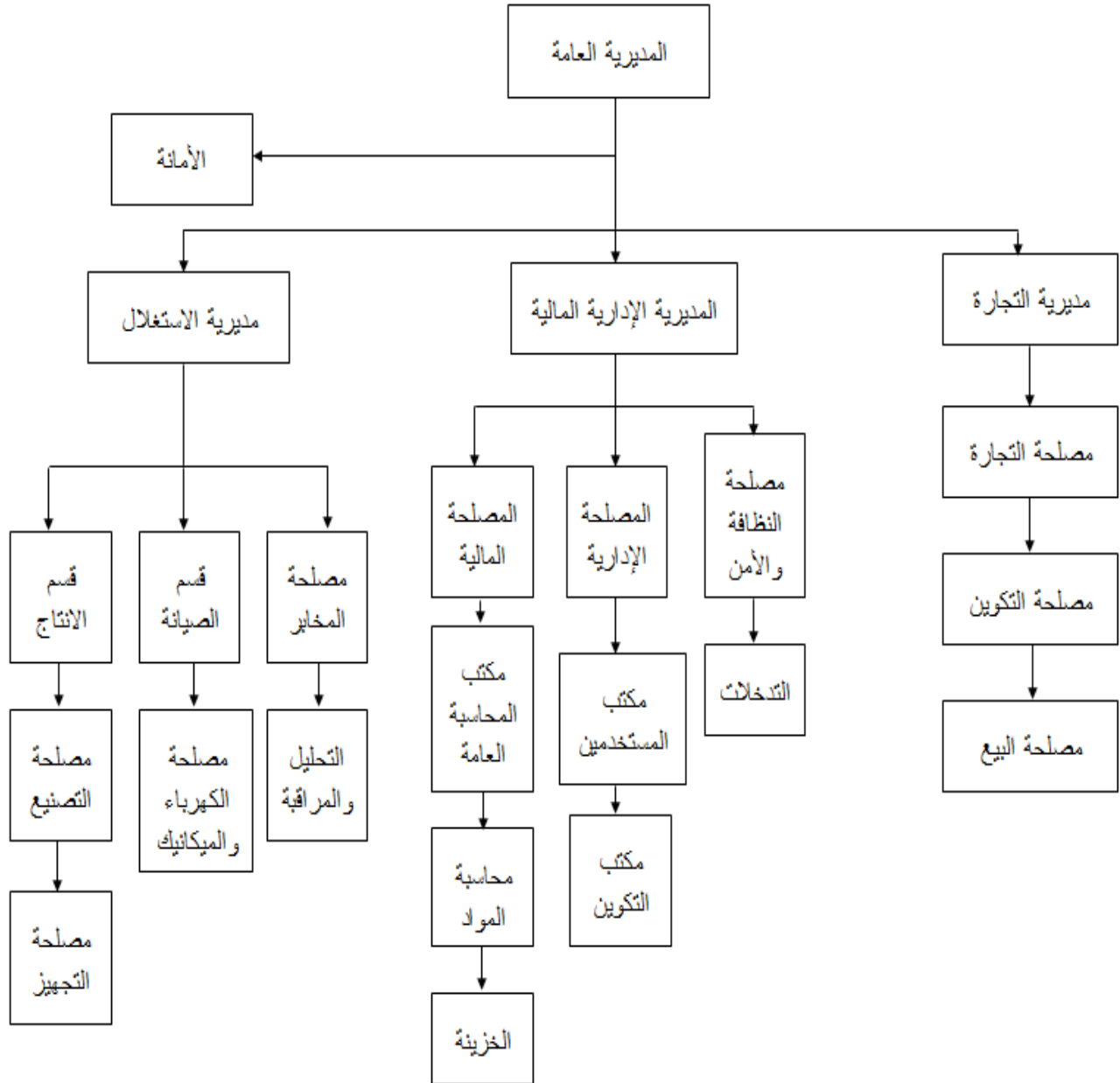
- **مكتب التكوين :** يهتم بتكوين العمال سواء العمال الجدد بالمؤسسة لتدريبهم على طبيعة

العمل و المعدات أو الموظفين المنتقلين من منصب لآخر بفعل الترقية , كما تتم تكوينات

خارجية في حالة برامج جديدة محاسبية أو تكنولوجية أو تقنية .

- مصلحة المحاسبة و المالية : هي مكلفة بمراقبة و متابعة العمليات المحاسبية و المالية داخل المؤسسة و هي تضم قسم المحاسبة , مكتب خاص بميزانية المؤسسة , مكتب محاسبة موارد الخزينة .
- مصلحة النظافة والأمن والوقاية : مهمتها توفير الأمن الداخلي للمؤسسة و الحفاظ على نظافتها وتضم مصلحة الوقاية و التدخلات .
- 5 مديرية الاستغلال : تتضمن الأقسام الثلاثة : الإنتاج , الصيانة , المخابر قسم الإنتاج يضم : التصنيع والتوزيع .
- قسم الصيانة : مسؤول عن ضمان عملية الإنتاج بصيانة التجهيزات قطع غيار الضرورية للألات .
- قسم المخابر : يقوم القسم لمعاينة عينات السكر الأحمر الواردة للمؤسسة مع المتابعة المستمرة لتحليل عينات السكر في مختلف مراحلها .
- و الشكل 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 فيمايلي :

✓ المطلب الأول : مسار وظيفة المراجعة الداخلية داخل المؤسسة .

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

أولا : 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 و السهر على حسن سيرها .
 - إعلام و تبليغ المسؤولين بنتائج المراجعة الميدانية , و اقتراح التوصيات و الاقتراحات الضرورية .
 - تحضير البرامج و عرضها على المديریات .
 - الإشراف على سير المهام , و إضافة بعض المعلومات الضرورية و إرسال التقارير للمديریات العامة .
- رئيس المهمة : و الذي يتولى :
 - الإشراف على عمل المراجعين .
 - تقديم النصائح للمراجعين .
 - توزيع الهام على المراجعين .
- فريق من المراجعين : مكلفين بالأنشطة و المسؤوليات التالية :
 - ضمان فعالية و احترام نظام الرقابة الداخلية .
 - الإطلاع المستمر على طرق المراجعة بما في ذلك المعايير و التطور الحاصل في هذا المجال على المستوى الدولي .
 - إعداد برامج المخططات المراجعة و عرضها على مسؤول الدائرة للمصادقة عليها .

- السهر على حسن سير المهام و تقديم تقارير المراجعة في مواعيدها , و تحقيق هذه المسؤوليات من خلال إنجاز المهام التالية :

- ✓ تقييم إجراءات 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 و بالتالي محل انجاز من طرف دائرة المراجعة و بعد توقيع البرنامج من طرف المدير العام يجب أن يتوفر هذا البرنامج على مايلي :

- تاريخ بداية و نهاية المهمة .
- ذكر الهياكل و الدوائر محل المراجعة .
- الأهداف الموجودة من المهمة .
- و كملاحظة هامة تتم عملية المراجعة بالاعتماد على " رسالة المهمة " و التي لا بد من توفرها للسماح بالمراجع لمباشرة مهمته و تعني من طرف مسؤول مصلحة المراجعة و

تضم تلك الرسالة مايلي :

- 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 و التي من خلالها يقوم المراجع الداخلي بجمع أدلة الإثبات , و تتمثل في ثلاث

مراحل :

- **اجتماع الافتتاح :** يقو المراجع الداخلي بعقد اجتماع مع مسؤولي القسم الذي سيتم مراجعتها من أجل التهيئة الميدانية لعملية المراجعة .
- **تقسيم المهام :** في هذه المرحلة يتم تقسيم الوظائف و المهام بين فريق المراجعة كل حسب مؤهلاته و اختصاصه , و ذلك لضمان السير العادي للمراجعة .
- **العمل الميداني :** تتم هذه المرحلة بتقسيم المهام , حيث يقوم المراجعين بتنفيذ برنامج المراجعة من خلال القيام بإجراء اختبارات و مقارنات من أجل الكشف عن المشاكل و المخالفات , و كذا الحصول على الأدلة التي تؤيد و تثبت عملية و نتائج المراجعة .
- 2 - **التقرير عن مهمة المراجعة الداخلية :** هذه الخطوة تعتبر الأخيرة في انجاز مهمة المراجعة الداخلية و تتمثل في المراحل التالية :
- **التقرير الأولي :** عند الانتهاء من عملية المراجعة الداخلية يقوم المراجعون بإعداد تقرير أولي و الذي يعتبر أساس إعداد التقرير النهائي .
- **حق الرد من الأشخاص المراجعة أعمالهم :** يتم عقد اجتماع بين فريق المراجعة الذي قام بتنفيذ المهمة و أشخاص المراجعة أعمالهم من أجل المصادقة على العمليات , و النتائج التي توصل إليها فريق المراجعة , حيث تكون مدعمة بالأدلة كما يمكن التدخل من طرف الأشخاص المراجعة أعمالهم بالرد على الملاحظات و النتائج من خلال التبريرات و التوضيحات
- **التقرير النهائي :** بعد عقد الاجتماع مع الأشخاص المراجعة أعمالهم يتم إعداد التقرير النهائي و يتم إرساله للرئيس المدير العام لإعلامه بنتائج مهمة المراجعة , و كذا التوصيات المقترحة لمعالجة المشاكل و الاختلافات التي وجدت أثناء القيام بعملية المراجعة .
- **متابعة التوصيات :** بعد اقتراح الراجع 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 بتابعة الالتزام بتصحيحها .

❖ **المطلب الثاني : استقصاء حول المراجعة الداخلية في المؤسسة (تكرير السكر – رام) .**
أولا : إعداد الاستقصاء .

جدول رقم (2-1) استقصاء حول المراجعة الداخلية للمؤسسة.

الملاحظات	لا	نعم	الأسئلة
			01 تساهم استقلالية موضوعية المراجع الداخلي مؤسسة تكرير السكر رام من خلال:
		X	أ استغلال المراجع الداخلي عند أداء وظيفته من خلال تحديد نطاق أو مجال عمله وتدخله.
		X	ب ابتعاد المراجع الداخلي عند التحيز وتجنبه للمتعارض المصالح.
		X	ج نزاهة وموضوعية المراجع الداخلي عند إجراءات الفحص.
			02 تساهم كفاءة المراجع الداخلي في حوكمة الشركات من خلال:
		X	أ توفير المراجعين الداخليين على تكوين ومستوى تعليمي جيد، ومعرفة ودراية مقبولة على معايير المراجعة الدولية، القوانين والتعليمات الصادرة عن الجهات المتخصصة في المجال.
		X	ب توفير المراجعين الداخليين على خبرة مهنية ومعرفة دارية بتعليمات وإجراءات الشركة.
	X		ج إجراء دورات تدريبية للمراجعين الداخليين بصفة مستمرة.
			03 تقوم إدارة المراجعة الداخلية بدور فعال في إدارة المخاطر من خلال:
		X	أ تحديد وتقويم المجالات التي تكون عرضة للمخاطر داخل الشركة.
	X		ب تحديد المخاطر المالية التي تتعرض لها الشركة.
			04 تعمل إدارة المراجعة الداخلية على التحقيق من نظام الرقابة الداخلية من خلال:
		X	أ عمليات تقويم دورية.
		X	ب تحديد نقاط الضعف لنظام الرقابة.
			ج تطوير نظم الرقابة لما يواكب التطور الحاصل في عمليات وأنشطة الشركة.

ثانيا : استخراج نقاط القوة و الضعف .

فيما يخص استقلالية و موضوعية 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 و التدريب المهني . وفيما يخص دور إدارة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر فإنها لا تهتم بتحديد المخاطر المالية التي تتعرض لها و هذا 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 و هذا كله يظهر فعالية نظام الرقابة الداخلية.

❖ **المطلب الثالث :استقصاء حول علاقة المراجعة الداخلية بتفعيل حوكمة الشركات في**

مؤسسة تكرير السكر -رام-

أولا : إعداد الاستقصاء .

جدول (2-2) : استقصاء حول علاقة المراجعة الداخلية بتفعيل حوكمة الشركات للمؤسسة.

الملاحظات	لا	نعم	الاسئلة
			01 تقوم الشركة بتفعيل حوكمة الشركات من خلال:
		X	أ الشفافية في المعاملات المالية.
		X	ب الافصاح الدوري لميزانية الشركة.
	X		ج تطبيق القوانين والتشريعات الخاصة بحوكمة الشركات المحلية (ميثاق الحكم الراشد 2009) والدولية.
			02 تعمل المراجعة الداخلية على ضمان حق المساهمين من خلال:
		X	أ تعيينهم في مجلس الإدارة.
		X	ب اطلاعهم على القوائم المالية للشركة في الوقت الذي يحتاجونه.
		X	ج اطلاعهم على تقرير المراجع الداخلي.
			03 تعمل الشركة على تحقيق المعاملة المتكافئة

			للمساهمين من خلال:
		X	أ المعاملة العادلة لجميع المساهمين حسب حصة أسهمهم.
		x	ب حماية أقلية المساهمين.
			04 تعمل المراجعة الداخلية على ضمان العدالة في الإفصاح عن القوائم المالية من خلال:
		X	أ ضمان وصول المعلومات الواردة في التقرير المالي أو أية معلومات واردة إلى كافة المساهمين وأصحاب المصالح بالشركة.
		X	ب الإفصاح عن الوضع المالي والحقيقي للشركة لجميع المساهمين.
		X	ج توفير المعلومات اللازمة لجميع الأطراف في الوقت المناسب.
		x	د الإفصاح عن المعلومات وفق معايير المراجع الدولية المتعارف عليها.
			05 تعمل المراجع الداخلية على مساعدة مجلس الإدارة من خلال:
		X	أ مراجعة عمليات الشركة.
		X	ب العمل على تقديم إرشادات مجلس الإدارة.
		x	ج التأكيد من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.
			06 تساهم المراجع الداخلية في العمل على:
		X	أ تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح و ضمان الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم.
	x		ب إيجاد وتوفير آليات لمشاركة أصحاب المصالح في تحسين مستويات الأداء للشركة من خلال تزويدهم بالمعلومات اللازمة.

ثانيا : استخراج نقاط الضعف و القوة :

فيما يخص المبدأ الأول ضمان وجود أسس من أجل إطار فعال في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات فإن الإجابة " بنعم " حول وجود الشفافية في المعاملات و الإفصاح

الختمة

خاتمة:

تمثل حوكمة الشركات التقاء الممارسات و الإجراءات السليمة لإدارة الشركات , حيث تعمل هذه الإجراءات و الممارسات بموجب معايير و قواعد تحكمها بصورة ملزمة , و تهدف من خلال عملها إلى التقليل من تعارض المصالح و كل و له علاقة مع الشركة , و بسبب تنوع آليات الرقابة على حوكمة الشركات و تعدد مصادرها , فإن تنفيذها يتطلب وضع إطار شامل لها , يأخذ بعين الاعتبار جميع مصالح و كل و له علاقة مع الشركة و بسبب تنوع آليات الرقابة على حوكمة الشركات و تعدد مصادرها , فإن تنفيذها يتطلب وضع إطار شامل لها , يأخذ بعين الاعتبار جميع مصالح المساهمين و أصحاب المصالح في الشركات , فكل طرف من هذه الأطراف يؤدي دورا هاما في عملية الحوكمة .

- إن تقوية وظيفة المراجعة الداخلية بشكل الذي يجعلها أداة فعالة في دعم حوكمة الشركات داخل الشركات العامة و الخاصة , يعزز من الثقة فيها و بالتالي تحقيق إدارة رشيدة , كما يجعل الاقتصاد الوطني قوي و قادر على المنافسة و جذب الاستثمارات المحلية و الأجنبية و من خلال موقعها المتميز في الهيكل التنظيمي للمؤسسة تسعى إلى تقييم المخاطر و تحديد الأساليب الملائمة لإدارتها و التأكد من أن نظم الرقابة الداخلية تعمل بكفاءة و تقييم التوصيات اللازمة التي يحتاجها مجلس الإدارة لحماية حقوق المساهمين و أصحاب المصالح في الشركة .

- و قد حاولنا من خلال تناول موضوع "دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات " معالجة إشكالية البحث التي تدور حول موضوع حوكمة الشركات , و التركيز على آلية من بين آلياتها المحورية و المتمثلة في المراجعة الداخلية , التي يمكن لها المساهمة في تفعيل لحوكمة الشركات و ذلك إذا أحسن استخدامها في الشركة , و قد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج و بناء عليها تم تقديم مجموعة من التوصيات .

1-النتائج و التوصيات :

من خلال الجانب النظري و التطبيقي , لموضوع الدراسة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج و التي تعتبر بمثابة اختبار للفرضيات الموضوعة سابقا , و من النتائج المتوصل إليها من الجانب النظري .

- تعمل المراجعة الداخلية على منع و تقليل حدوث الأخطاء و هذا ما يزيد الحاجة لها بالإضافة إلى تقديم النصائح للمديرين لتقليل و منع الأخطاء و تسعى المراجعة الداخلية أيضا إلى الحد من الإسراف و الضياع . الشيء الذي يزيد من المردودية إلى تحسين الأداء و يزيد من الكفاءة و الفعالية و بالتالي زيادة أرباح المؤسسة . إن توفر الفهم الكافي لأهداف المؤسسة لدى المراجع الداخلي , من خلال المعرفة و الخبرة في الصناعة التي ينتمي إليها , و امتلاكه للقدرة و الكفاءة على فهم طبيعة عمل المؤسسة و تحديد مناطق الخطورة المحتملة يساهم في تحسين كفاءة وفعالية الاستثمارات المالية .

2 - التوصيات :

- العمل على زيادة الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية و تفعيل دورها لما لها من أثر إيجابي دعم تطبيقات الحوكمة و أحكام الرقابة على مختلف جوانب أداء الشركة .
- ضرورة التدريب المستمر و وضع البرامج اللازمة من قبل الجمعيات المهنية التخصصية لتأهيل المراجعين الداخليين للقيام بأدوارهم في ظل الإطار الجديد لممارسة المهنة لدعم الحوكمة .
- الدور الكبير الذي لعبه المعايير الدولية للمراجعة الداخلية على بنية الأعمال، والذي انعكس على أداء المراجعة الداخلية فالإضافة إلى الفحص و التقييم و التأكد أصبحت بتقييم المخاطر و تقديم الخدمات الاستشارية بما يضيف قيمة للشركة , و التي تؤدي إلى تطبيق الحوكمة.
- تطبيق حوكمة الشركات يحقق مزايا مختلفة يمكن أن تحل العديد من المشكلات التي تواجهها الشركات بشكل خاص و بشكل عام .

قائمة المصادر والمراجع

المصادر والمراجع

• أولاً مراجع بالعربية:

- الكتب:

1. فاتح غالب، تطور دور وظيفة التدقيق الداخلي في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ التنمية المستدامة "رسالة ماجستير وبالاقتصاد" جامعة فرحات عباس سطيف، 2011.
2. وليم قماس، أموسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تر: أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض 2006.
3. خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، دار وائل، عمان، ط1، 2000.
4. محمد التهامي طواهر، صديق مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات – لبفطر النظري والممارسات التطبيقية، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
5. لشام نسيم، أهمية المراجع الداخلية في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمنه متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة أنلي محمد اولحاج، البويرة، 2013.
6. محمد بوقين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.
7. خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، ط3، الأردن، 2002.
8. داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، اتحاد المصارف العربية، لبنان، 2007.
9. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العلمي، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.
10. محمد نصر الهواري ومحمد توفيق محمد، أصول المراجعة والمقاربة الداخلية التأصيل العلمي والممارسة العلمية، مكتبة الشباب، القاهرة، 1998.
11. أمين السيد أحمد لطف، التطورات الحديثة في المراجعة، الدرا الجامعية، مصر، 2007.
12. عبد السلام عبد الله، أبو سرعة، التكامل بين المراجع الداخلية والمراجع الخارجية، جامعة الجزائر، 2010.
13. منصور حامد محمود وآخرون/ اساسيات المراجعة، مركز جامعة القاهرة للتعليم، مصر، 1993.
14. أمين السيد لطف، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الدامعة، مصر، 2007.

15. داود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية من الناحية النظرية والتطبيقية، مكتبة الناشر، الطبعة الاولى، 2002.
16. المراجع العربي للمحامين القانونيين، تر: محمد البشير، المراجعة والتقنية، 1992.
17. وليم زكرياء، صيام، أثر الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية على تقرير مدقق الحسابات، مجلة المحقق، 2000، العدد 43.
18. محمد البشير، الإفصاح ومعايير المحاسبة الدولية، مجلة المدقق، 2002، العدد 51.
19. محمد جميل حبوش، مدى التزام الشركات المساهمة للعمل الفلسطيني بقواعد حوكمة الشركات، دراسة تحليلية لأراء المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجيين، ومدراء الشركات المساهمة العامة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، تخصص المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2007.
20. حساني رقية، كرامة مروة، حمزة فاطمة، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإدارة، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر- بسكرة، الجزائر، 2012.
21. براق محمد قمان، عم دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من فساد المال والإدارة، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر- بسكرة، الجزائر، 2012.
22. حسين برق، عمر علي عبد الصمد، ملتقى واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيله، جامعة المدينة وتسيمسيلات.
23. عدنان بن حيدر بن درويش، حوكت الشركات ودور مجلس الغدرة، اتحاد المصارف العربية، 2007.
24. أحمد مخلوف، الأزمة الخارجية العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات من المنظور الإسلامي، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة الخارجية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، الجزائر، 2009.
25. سالم محمود عبود، الأزمة المالية العالمية بين مبدأ الإفصاح والشفافية، بحيث مقدم إلى المؤتمر العالمي الثالث، عمان، الأردن، 2009.
26. مجاهد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية فلسطين.
27. عدنان بن حيدر، رشاد درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، إتحاد المعارف العربية، مصر، 2007.

28. بناء 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.

29. بناء على معلومات المقابلة مع السيد "مراح دحو" رئيس المصلحة التجارية بالمؤسسة "تكرير السكر" رام -

- المذكرات:

01. أمال بن يخلف، المراجعة الخارجية في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2002.
02. زقان محمد، دور المراجع الداخلية في دعم وتفعيل القرار، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة عمار ثليجي، الاغواط، 2007.
03. شعباني لطفي، المراجع الداخلية ومهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، غير منشورة.
04. سمية بالخضر، المراجعة في قطاع البنوك، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، الجزائر، 2002.
05. محمد بوسماحة، معايير المراجعة وتطبيقاتها في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002.

- ثانياً: مراجع بالفرنسية:

1. Hommini Allel, le contrôle Interne et l'élaboration du Bilan comptable : entreprise publuque économique office des publication universitaires, Alger, 2003.

- الملخص:

تزايد الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة خاصة في ظل الانهيارات التي تعرضت لها العديد من كبرى لهذا شهد العالم العديد من التطورات والتي فرضت على أغلب المؤسسات أن تأخذ بعين الاعتبار هذه التغييرات وتحاول أن تواكبها من أجل أن تضمن الحصول على ما ترغب إلى تحقيقه، ومن بين الوظائف التي تعتمد عليها مجمل المؤسسات هي عملية المراجعة والتي تقوم بها بصفة دورية وذلك لمساعدتها اكتشاف مختلف الأخطاء والتلاعبات التي قد تتجم عن المراجعين الداخليين أو المراجعين الخارجيين والذين يعملون بطريقة متكاملة من أجل إعداد مختلف التقارير المالية والمحاسبية لهذه المؤسسة ولضمانها لأداء الجيد.

تمثل حوكمة الشركات النقاء الممارسات والإجراءات السليمة لإدارة الشركات، حيث تعمل هذه الإجراءات والممارسات بموجب معايير وقواعد تحكمها بصورة ملزمة، وتهدف من خلال عملها إلى التقليل من تعارض المصالح وكل وله علاقة مع الشركة، وبسبب تنوع آليات الرقابة على حوكمة الشركات وتعدد مصادرها، فإن تنفيذها يتطلب وضع إطار شامل لها، يأخذ بعين الاعتبار جميع مصالح المساهمين وأصحاب المصالح في الشركات، فكل طرف من هذه الأطراف يؤدي دورا هاما في عملية الحوكمة.

-Résumé:

L'attention croissante portée au sujet du gouvernement des entreprises au cours des dernières années, en particulier à la lumière des effondrements subis par la plupart des grands pays, a été confrontée à de nombreux développements et a obligé la plupart des institutions à tenir compte de ces changements et à les suivre pour garantir l'accès à ce que vous souhaitez réaliser, Parmi les fonctions sur lesquelles toutes les institutions s'appuient, il y a le processus de révision, qui est effectué périodiquement pour les aider à découvrir les diverses erreurs et manipulations pouvant résulter d'auditeurs internes ou externes qui travaillent de manière intégrée à la préparation de divers rapports financiers et comptables. Fondation et garantir une bonne performance.

La gouvernance d'entreprise représente la convergence des bonnes pratiques et des procédures de gouvernance d'entreprise qui sont régies par des normes et des règles qui les régissent de manière contraignante et visent à réduire au minimum les conflits d'intérêts et tout ce qui concerne l'entreprise. Un cadre complet qui prend en compte tous les intérêts des actionnaires et des parties prenantes de l'entreprise, chacun jouant un rôle important dans le processus de gouvernance.