



كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير الرقم التسلسلي: ...../ 2017

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

دفعلة: 2017

الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: إدارة أعمال

## دور المراجعة الداخلية في تعزيز مبادئ الحوكمة

دراسة حالة: مديرية توزيع الكهرباء والغاز للشرق - تبسة -

من إعداد الطالبتين: جامعة العربي التبسي - تبسة -  
Universite Larbi Tebessi - Tébessa

تحت إشراف الأستاذ

- توفيق حناشي

- مقدودة لحسن

- وفاء شابو

نوقشت أمام اللجنة المكونة من الأساتذة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
عمر جنينة	أستاذ محاضر قسم أ-	رئيسا
توفيق حناشي	أستاذ مساعد قسم أ-	مشرفا ومقررا
فضيلة بوطور	أستاذ محاضر قسم ب-	عضوا مناقشا

# شكر وعرفان

نبدأ بالحمد والشكر لله عز

الحمد لله نحمده ونشكره شكرا كثيرا يضا هي النعم التي وهبنا إياها وتوفيقه لنا

لانجاز هذا العمل المتواضع

تقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف على هذه المذكرة:

حناشي توفيق

الذي بذل أقصى جهده في توجيهنا ولم يخل علينا بنصائحه وإرشاداته القيمة ونحبي

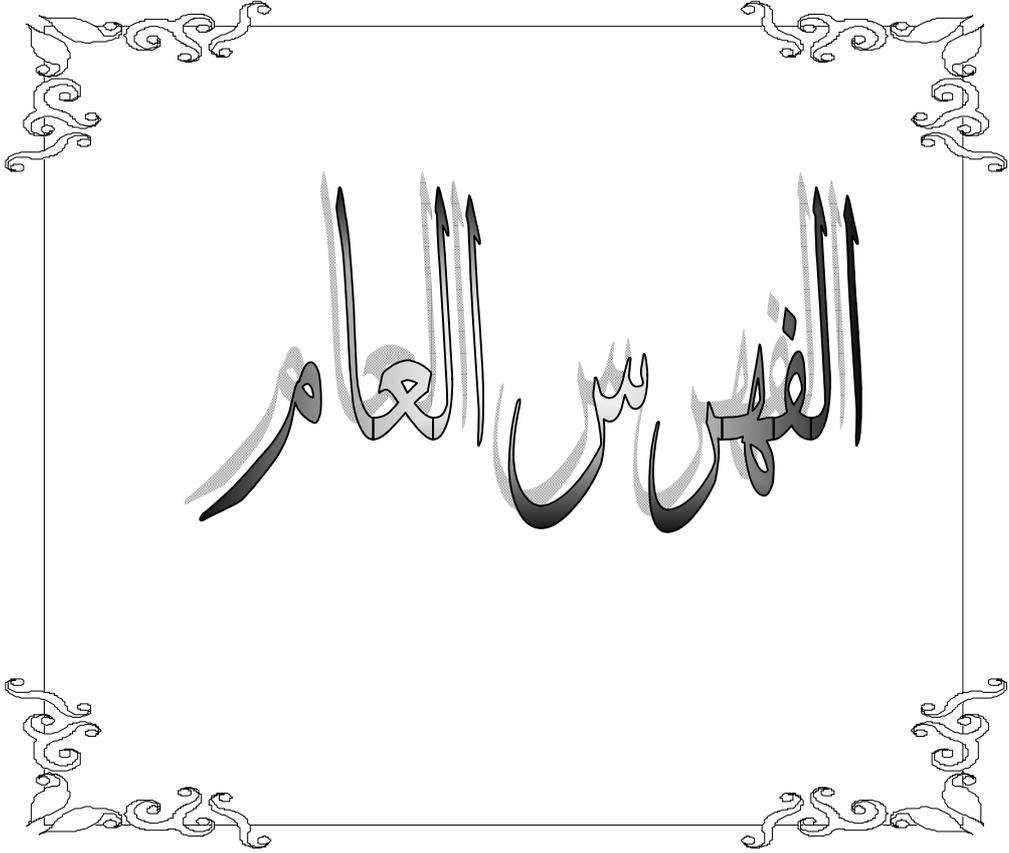
صبره وإخلاصه وتفانيه في العمل معنا فشكرا له جزيلًا.

كل التقدير والاحترام للجنة المناقشة: الدكتور جنينة عمر رئيسا، والدكتورة بوطورة فضيلة عضوا مناقشا

وشكرا كذلك إلى جميع أساتذة كلية العلوم الاقتصاد والعلوم التجارية وعلوم التسيير .

إلى كل موظفي مصلحة المالية والحاسبة بمديرية توزيع الكهرباء والغاز.

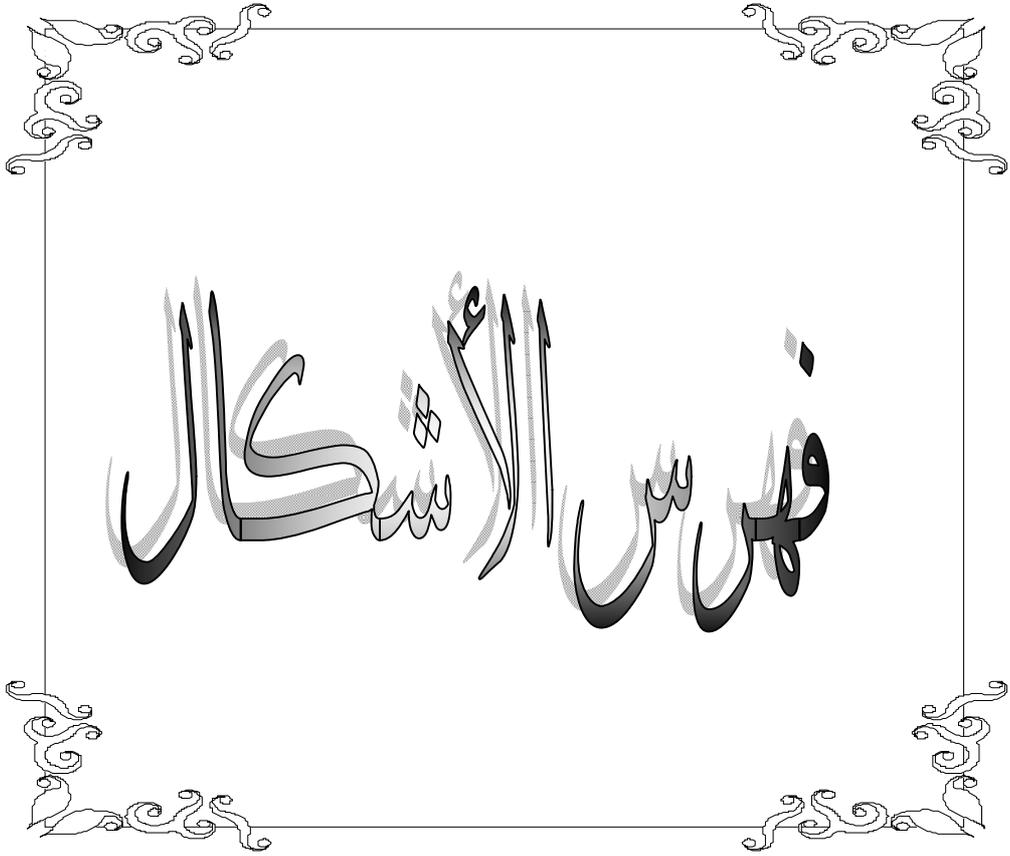
وفاء - مقدورة



## الفهرس العام

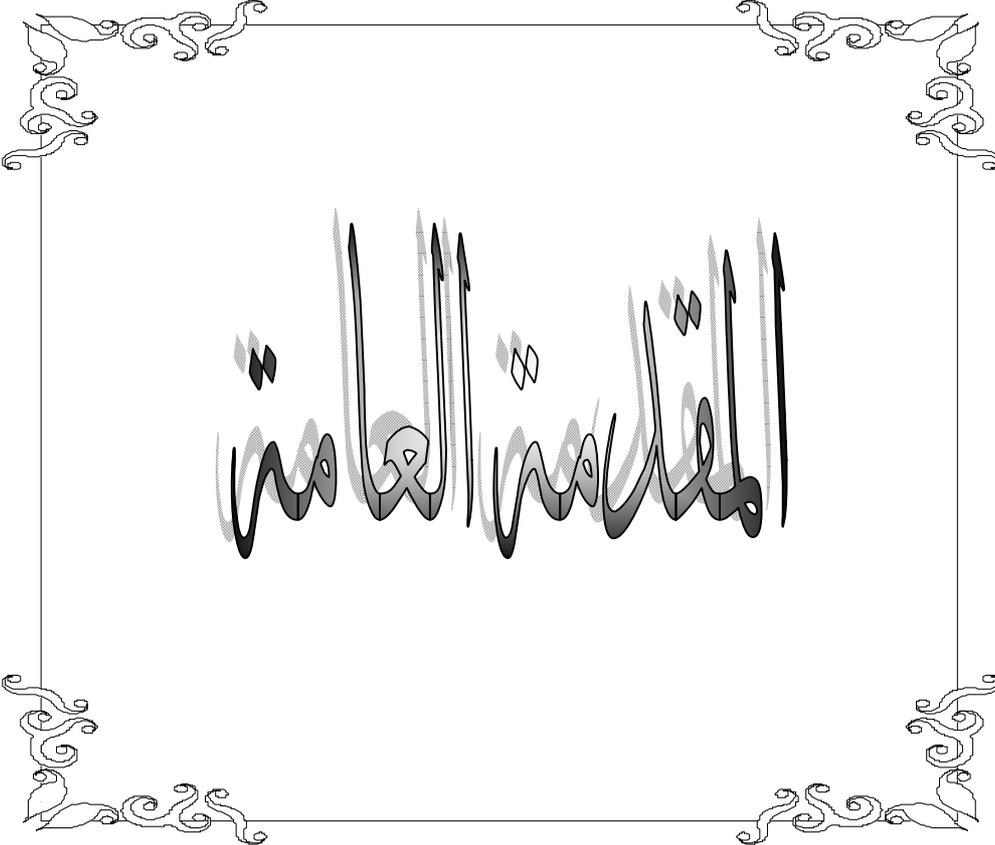
-	شكر وعرهان
-	الإهداء
II-I	الفهرس
IV	فهرس الجداول
VI	فهرس الأشكال
أ-د	مقدمة
<b>الفصل الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية</b>	
02	مقدمة الفصل
03	المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية
03	المطلب الأول: مفهوم المراجعة
09	المطلب الثاني: ماهية المراجعة الداخلية
11	المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية
15	المطلب الرابع: تقنيات المراجعة الداخلية
21	المبحث الثاني: إدارة المراجعة الداخلية
22	المطلب الأول: المسؤولية الإدارية و الرقابية للمراجعة الداخلية
23	المطلب الثاني: وظيفة المراجعة الداخلية
28	المطلب الثالث: المراجعة الداخلية كإدارة:
32	المطلب الرابع: تنظيم إدارة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي
36	خاتمة الفصل
<b>الفصل الثاني: انعكاسات المراجعة الداخلية على تطبيق حوكمة الشركات</b>	
38	مقدمة الفصل
39	المبحث الأول: الإطار النظري للحوكمة
39	المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات
41	المطلب الثاني: أهمية وأهداف حوكمة الشركات

43	المطلب الثالث: أطراف ومحددات نظام حوكمة الشركات
46	المطلب الرابع : مبادئ وأبعاد حوكمة المؤسسات
49	المبحث الثاني: علاقة المراجعة الداخلية بالحوكمة و دورها في تعزيز مبادئها
50	المطلب الأول: معايير المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات
51	المطلب الثاني: المراجعة الداخلية كآلية لتحقيق حوكمة المؤسسات
54	المطلب الثالث: دور لجان المراجعة ووظيفة المراجعة في تفعيل الحوكمة
56	المطلب الرابع: دور المراجعة الداخلية في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة المؤسسات
58	خاتمة الفصل
<b>الفصل الثالث: دراسة حالة مديرية توزيع الكهرباء والغاز للمشرق -تبسة-</b>	
60	تمهيد الفصل
61	المبحث الأول: بطاقة تعريفية عن المؤسسة
61	المطلب الأول: لمحة تاريخية لمؤسسة سونلغاز
65	المطلب الثاني: التعريف بالمديرية العامة لتوزيع الكهرباء والغاز - تبسة-
65	المطلب الثالث: أهداف المديرية العامة لتوزيع الكهرباء والغاز -تبسة-
66	المطلب الرابع: تنظيم مديرية توزيع الكهرباء والغاز - تبسة-
71	المبحث الثاني: واقع المراجعة الداخلية والحوكمة داخل المؤسسة
71	المطلب الأول: المراجعة الداخلية المالية
72	المطلب الثاني: مراجعة القوائم المالية
74	المطلب الثالث: الإجراءات المتخذة لتطبيق الحوكمة
75	المطلب الرابع: الحوكمة داخل المؤسسة
76	خاتمة الفصل
79	الخاتمة العامة
82	قائمة المراجع
-	الملاحق



## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
27	مراحل عملية المراجعة الداخلية	01
29	موضع إدارة المراجعة الداخلية وفقا للجنة المراجعة	02
30	موضع إدارة المراجعة الداخلية وفقا للإدارة العليا	03
33	تنظيم المراجعة الداخلية المركزي	04
33	تنظيم المراجعة الداخلية اللامركزية	05
34	تنظيم المراجعة الإدارية المختلطة	06
42	يوضح أهمية حوكمة الشركات	07
67	الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز بتبسة.	08



## المقدمة العامة

إن التغييرات الاقتصادية التي شهدها العالم خاصة الأزمات والانهيارات المالية العديدة والفضائح الإدارية والاقتصادية والتي أدت إلى إفلاس شركات عملاقة هذا أدى إلى ضياع حقوق أصحاب وهذا لانقاص الشفافية والوضوح، انتشار الفساد والغش والأخطاء المحاسبية وكذا عدم القدرة على التوفيق بين أصحاب المصالح المتعارضة كان لزاما على الاقتصاديين المهتمين إيجاد حلول لهذه الأزمة وذلك من خلال دراسات أجريت حول أسباب هذه الانهيارات فوجد أن القسط الكبير يعود خاصة إلى الفساد المالي والإداري والمحاسبي وما صاحبه من عدم قدرة الإدارة على القيام بواجبها الرقابي، بالإضافة إلى تأكيد مراقبي الحسابات على دقتها، نتيجة لكل ذلك زاد الاهتمام بتطبيق حوكمة المؤسسات ووضع مبادئ لها من أجل سد الفجوة بين الإدارة ومالكي الشركة وعرفت الحوكمة تطورات من أجل استرجاع الثقة التي فقدت في مختلف التعاملات الاقتصادية أدت إلى فرض نظام رقابة منها المراجعة الداخلية التي تعتبر أحد الركائز والآليات تضمن الحصول على القوائم المالية تحتوي على درجة عالية من الشفافية والإفصاح والمصادقية خدمة لأصحاب المصالح إذ ينبغي أن يرتقي دور المراجعة الداخلية في المؤسسات.

حيث تعتبر حوكمة المؤسسات والمراجعة الداخلية معا إحدى الوسائل الهادفة إلى تحقيق التنمية الاقتصادية.

### 1- الإشكالية

تبعاً للأهمية المتزايدة للمراجعة الداخلية وعلاقتها بالحوكمة، تختصر إشكالية الموضوع المدروس في إبراز الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تعزيز مبادئ الحوكمة وانطلاقاً من هذا نطرح التساؤل التالي :

كيف يمكن للمراجعة الداخلية أن تساهم بدورها في تعزيز مبادئ الحوكمة وما إمكانية تحقيق ذلك في مديرية توزيع والكهرباء والغاز شرق - تبسة -؟

### 2- التساؤلات الفرعية

ومن خلال ذلك يتم طرح التساؤلات الفرعية الموالية :

- ما هو مفهوم المراجعة والداخلية؟

- ما المقصود بالحوكمة ؟

- هل تطبق المراجعة الداخلية بمديرية توزيع الكهرباء والغاز شرق - تبسة-؟
- هل تطبق الحوكمة بمديرية توزيع الكهرباء والغاز شرق - تبسة-؟
- هل توجد علاقة بين المراجعة الداخلية والحوكمة بمديرية توزيع الكهرباء والغاز شرق - تبسة-؟

### 3- الفرضيات

للإجابة على الإشكالية السابقة والتساؤلات المنبثقة منها تمت صياغة الفرضيات الموالية:

#### 3-1- الفرضية العامة

يمكن طرح الفرضية العامة التالية للإجابة على التساؤل الرئيسي:

- تساهم المراجعة الداخلية في تعزيز مبادئ الحوكمة في مديرية توزيع الكهرباء والغاز شرق - تبسة-

#### 3-2- الفرضيات الجزئية

يمكن الإجابة على التساؤلات الفرعية التالية:

- تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة أساسية داخل المؤسسة.
- توجد علاقة مباشرة بين المراجعة الداخلية و الحوكمة.
- تمثل لجان المراجعة شكل من أشكال الحوكمة داخل مديرية توزيع الكهرباء والغاز تبسة.

#### 4- أسباب ودوافع اختيار الموضوع

هناك مجموعة اعتبارات وأسباب دفعت إلى اختيار موضوع البحث دوافع ذاتية وأخرى موضوعية تتجسد في النقاط الموالية:

#### 4-1- الدوافع الذاتية: تتمثل أهم هذه الدوافع فيما يلي:

- الاهتمام الشخصي بالدراسات والمواضيع المتعلقة بالمراجعة الداخلية.
- الرغبة في الاطلاع على الموضوع وإمكانية الاستفادة منه في الحياة المهنية.
- الاستفادة من التجارب السابقة ومحاولة التعريف بحوكمة الشركات.

#### 4-2- الدوافع الموضوعية

تتلخص الدوافع الموضوعية في ما يلي:

- تعد مواضيع الحوكمة والمراجعة الداخلية من أهم المواضيع الحالية لإدارة المؤسسات.

- تلعب المراجعة الداخلية دورا حيويا في تفعيل الحوكمة داخل المؤسسة.
- محاولة إبراز أن الحوكمة هو أهم ما يمكن أن تتميز به المؤسسات اليوم لجعلها قادرة على تحقيق تنمية اقتصادية.

#### 4- أهمية الموضوع

يستمد البحث أهميته من خلال:

- الاهتمام المتزايد بالمراجعة الداخلية باعتبارها آلية أساسية تساهم بدورها في تحقيق الحوكمة
- تسليط الضوء على موضوع الحوكمة ودورها في ارتقاء المؤسسة
- إبراز دور المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة

#### 5- أهداف الموضوع

تتمثل أهداف هذا الموضوع فيما يلي:

- إبراز أهمية المراجعة.
- التعرف على الحوكمة كمصطلح حديث والتطرق إلى المبادئ والآليات المساهمة في تفعيلها
- إثبات أن الحوكمة وسيلة فعالة للحفاظ على مكانة المؤسسات .
- إبراز أهمية لجان المراجعة في تحقيق حوكمة المؤسسات

#### 6- منهج الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة ولإثبات مدى صحة الفرضيات تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري لتوضيح المفاهيم المتعلقة بالمراجعة الداخلية وكيفية تطبيقها، والحوكمة بالإضافة إلى الاعتماد على منهج دراسة الحالة في الجزء التطبيقي للدراسة.

#### 7- هيكل الدراسة

لتجسيد موضوع البحث والوصول إلى النتائج المستنبطة من هذه الدراسة فإن الخطة المعتمدة تعالجه من خلال مقدمة عامة وفصلين نظريين، بالإضافة إلى فصل تطبيقي وخاتمة عامة.

- الفصل الأول جاء تحت عنوان "الإطار العام للمراجعة الداخلية"، ثم التطرق فيه إلى ماهية المراجعة الداخلية وكذا تناولها كإدارة، أما الفصل الثاني الذي جاء تحت عنوان "انعكاسات المراجعة الداخلية على تطبيق حوكمة المؤسسات"، تم التعرف فيه إلى الحوكمة من حيث مبادئها وأساسياتها والياتها كما تم تناول دور المراجعة الداخلية كآلية من آليات الحوكمة.

وفي الفصل الثالث الذي جاء تحت عنوان "دراسة تطبيقية حول المراجعة الداخلية ودورها في تعزيز مبادئ الحوكمة في مديرية توزيع الكهرباء والغاز - تبسة -"، فقد تم تقديم نبذة تاريخية عن المؤسسة الأم والتعريف بالمديرية، تم التعرف إلى واقع المراجعة الداخلية ودورها في تفعيل الحوكمة في الأخير تم استنتاج العلاقة بين المراجعة الداخلية والحوكمة في المديرية.

#### 8- حدود الدراسة

من أجل الإحاطة بإشكالية الدراسة وفهم جوانبها المختلفة والتوصل إلى نتائج موضوعية تم تحديد مجالها كالاتي:

- **الحدود المكانية:** وتمثلت في مكان إجراء الدراسة الميدانية والمتمثل في مديرية توزيع الكهرباء والغاز شرق -تبسة-

- **الحدود الزمنية:** طبقت هذه الدراسة خلال الموسم الجامعي 2016/2017، انطلاقا من 01 أفريل 2017 إلى غاية 01 ماي 2017.

#### 9- صعوبات الدراسة

لكل دراسة صعوبات وعراقيل تواجه الباحث سواء ما تعلق بالجانب النظري أو عند الدراسة الميدانية ويمكن حصر أهم الصعوبات التي تمت مواجهتها في ما يلي:

- قلة المراجع التي توضح العلاقة بين المراجعة الداخلية والحوكمة.
- صعوبة إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي نظرا لطبيعة المؤسسات الجزائرية.
- صعوبة التحصل على الوثائق التي تخص الدراسة نظرا لطابع السرية الذي يميز إدارة المؤسسة.

# الفصل الأول

الإطار العام للمراجعة الداخلية

## مقدمة الفصل

عرفت المراجعة الداخلية تغييرات جذرية منذ بداية ممارستها إلى غاية اليوم و لقد أسهمت هذه التغييرات بشكل كبير في تطوير هذه المهنة حيث كانت محل اهتمام العديد من المؤسسات والهيئات الحكومية والباحثين، وكان لهم الفضل الكبير في إعطاء المراجعة نقلة نوعية وشكلية كبيرة في جميع جوانبه، وأصبحت للمراجعة الداخلية أهمية كبرى في الواقع الاقتصادي.

وهذا لما ظهر لها من حاجات متزايدة من داخل المؤسسة ومن خارجها فكانت هناك حاجات من داخل المؤسسة إلى تبني جو رقابي يحكم تسيير نشاطها بفعالية وكفاءة، كما كانت هناك حاجة لكل من له علاقة بالمؤسسة إلى مزيد من الشفافية عند إجراء مختلف التعاملات معها.

لقد وضعت عدة معايير لتحكم حسن سير نشاطها بفعالية و كفاءة، سواء كانت تتعلق بالشروط التي يجب توفرها في المراجع الداخلي أو كيفية مزاوله نشاطه وصولا إلى الطريقة التي يتم بها إعداد التقرير النهائي لعملية المراجعة، وللوقوف على كل هذه الجوانب ارتأينا أن نتناول في هذا الفصل التي أهم الجوانب العملية للمراجعة الداخلية بصفة عامة .

ولتوضيح أكثر سنتطرق في هذا الفصل إلى:

- المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية؛

- المبحث الثاني: إدارة المراجعة الداخلية .

## المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية

المراجعة الداخلية هي عبارة عن نشاط تقييمي مستقل يهدف إلى مراجعة العمليات المالية والمحاسبية وغيرها فهي رقابة إدارية تمارس عن طريق قياس و تقييم أساليب الرقابة الداخلية مما سبق سيتم التطرق في هذا المبحث إلى ما يلي:

- المطلب الأول: مفهوم المراجعة؛
- المطلب الثاني: مفهوم المراجعة الداخلية؛
- المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية؛
- المطلب الرابع: تقنيات المراجعة الداخلية.

### المطلب الأول: مفهوم المراجعة

المراجعة عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي يتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية ، وفهم الجيد للمراجعة الداخلية لا بد من استعراض المراجعة.

#### أولا : تعريف المراجعة

**التعريف الأول:** مراجعة الحسابات لمنشأة ما تشتمل على دراسة أعمالها والنظم المتبعة في القيام بعملياتها ذات المغزى المالي وطريقة الرقابة والإشراف عليه وفحص سجلاتها والقيود المحاسبية فيها وكذلك مستنداتها وحساباتها الختامية وللتحقق من أصولها والتزاماتها وأي بيانات أو قوائم مالية أخرى مستخرجة منها يقصد التثبت من أن الأعمال المحاسبية المعمول عنها مراجعة أو مقدمة عنها بشهادة المراجع صحيحة وتمثل ما تدل عن عمليات المنشأة المالية أو نتائجها أو الحقائق المتصلة بها أو مركزها المالي تمثيلا صحيحا دون مبالغة أو تقصير يدل هذا التعريف المراجعة قد تكون جزئية أي مراجعة جزء معين فقط، من أعمال سواء كان الجزء من أعمالها العادية الاستثنائية الغير متكررة أو إجراء بحث لمساعدة الإدارة في اتخاذ بعض القرارات الاقتصادية وهو التعريف الشامل.<sup>1</sup>

**التعريف الثاني:** هي مراقبة الحسابات تنصب بصفة أساسية على مراجعة البيانات والمعلومات المحاسبية التي تتضمنها دفاتر وسجلات ومستندات المنشأة أو الوحدة الاقتصادية وكذلك القوائم

<sup>1</sup> - عبد الفتاح الصحن ، محمد السيد سرايا، الرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص: 106.

والتقارير المالية، يتم ذلك إعادة المعلومات المحاسبية يتم في إطار مجموعة من الأسس والمبادئ العلمية ومجموعة من القواعد والفروض والمفاهيم المحاسبية التي تتضمنها نظرية المحاسبة.<sup>1</sup>

**التعريف الثالث:** تمثل المراجعة وظيفة تقييمية مستقلة تنشأ داخل التنظيم المعين بغرض فحص وتقييم الأنشطة التي يقوم بها التنظيم وتهدف إلى مساعدة الأفراد داخل التنظيم للقيام بالمسؤوليات المفوضين بها بدرجة عالية من الكفاءة وذلك عن طريق توفير التحليل، التقييم، والتوصيات، والمشورة والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تنظم مراجعتها.<sup>2</sup>

من خلال التعاريف السابقة يمكننا تعريف المراجعة على " أنها أداة من أدوات الرقابة تقوم على فحص البيانات والسجلات المحاسبية وتؤكد من صحة وسلامة العمليات والحكم عليها من خلال الفحص والتقييم و تقرير "

### ثانيا : أنواع المراجعة

قد قسمناها إلى سبع نقاط :

#### 1- المراجعة من حيث طبيعة المؤسسة، تتضمن المراجعة نوعين:

##### 1-1- مراجعة المؤسسات العمومية

تنصب المراجعة العامة على المنشأة ذات الصفة الحكومية وغير الحكومية في حد ذاتها والتي تخضع لقواعد الحكومة الموضوع، أما الأموال المستغلة في هذه المؤسسة لها صفة العمومية وتمتلكها الدولة ولها صفة رقابة مباشرة عليها.<sup>3</sup>

##### 1-2- مراجعة المؤسسات الخاصة

هي مراجعة المنشآت التي تكون ملكيتها للأفراد سواء شركات الأموال أو شركات الأشخاص أو منشآت فردية أو جمعيات ونوادي وسميت بالمراجعة الخاصة لأن الذي يمتلك رأس المال المحدود هو من الأفراد، فهناك عدة أشخاص في شركات المساهمة وفرد واحد في المؤسسة الفردية وتختلف علاقة المراجعة بأصحاب هذه المنشآت، وذلك حسب طبيعة العقد الموجود بينهما وحسب درجة الالتزام فشرركات المساهمة مثلا ملتزمة بتعيين مراجع خارجي ليراجع لها حساباتها وأوراقها الختامية

<sup>1</sup> - يحيى حسين عبيد، ابراهيم طه عبد الوهاب، أصول المراجعة (الابعاد العلمية ومعايير التطبيق)، مكتبة الجلاء مصر، المنصورة 2001 ص: 16.

<sup>2</sup> - S. Rao Vallabhaneni and Devi Vallabhneni , CIA Examination Text books , Vol . Internal Audit process and skills ( Schanumburg . IL. SRV. Professional Publication . 1994. P : 5.

<sup>3</sup> - خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية و العملية و العمليات لتدقيق الحسابات، دار النشر عمان، سنة 1993، ص: 19-22.

## 2- من زاوية نطاق عملية المراجعة نتطرق إلى نوعين

### 2-1- المراجعة الكاملة أو التحقيق الكامل

كان التحقيق قديما وحتى عهد قريب يتم بفحص جميع العمليات المقيدة بالدفاتر والسجلات وما تتضمنه من بيانات أو حسابات خالية من الأخطاء والتلاعب والغش أي تدقيق كامل تفصيلي، إذ كانت المشاريع صغيرة وعملياتها قليلة وكنتيجة لتطور ميادين الصناعة والتجارة وما صاحبها من تعدد المشاريع وكبرها أصبح التدقيق مستحيلا ومكلفا وغير عملي لما يتطلبه من جهد كبير ووقت طويل، مما أدى إلى تحول هذا التدقيق إلى تدقيق كامل اختياري وقد ساعد هذا الاتجاه على زيادة اهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية وأدواتها وتحقيق نظام دقيق متين لها، حيث أصبحت أهمية لاختيارات وحجم العينة تتوقف على مكانة ودقة أنظمة الرقابة الداخلية.<sup>1</sup>

### 2-2- التدقيق الجزئي أو المراجعة الجزئية

هي العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لعرض معين لفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة أو فحص حسابات المخازن والتأكد من جرد المخزون.

## 3 - من حيث حتمية القيام بالمراجعة: نجد نوعين

### 3-1- المراجعة الإلزامية

تتميز المراجعة الإلزامية بوجود عنصر الجبر والإلزام ومن ثم يمكن الجزاء على المخالفين لأحكامها وكذلك يجب أن تتم المراجعة وفقا لقواعد ونصوص وإجراءات المنصوص عليها وعلى المراجع أن يتحقق من عملية تعيينه لم تتم بمخالفة الأحكام القانونية.<sup>2</sup>

### 3-2- المراجعة الاختيارية

في حقيقة الأمر إن مراجعة الحسابات الاختيارية تقرير القيام بها يرجع إلى أصحاب المؤسسة أنفسهم وإلى غيرهم من أصحاب المسألة والمصلحة فيها.

<sup>1</sup> - حفيظ هاجر كلتوم، المراجعة الداخلية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات في المؤسسات الاقتصادية -دراسة استنباطية-، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ، جامعة أكلي محند أولحاج، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم التسيير، تخصص محاسبة ومراجعة، البويرة، 2013-2014، ص: 47.

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

#### 4- من حيث وقت عملية التدقيق: ويتضمن نوعين

##### 4-1- التدقيق النهائي

يقصد به بداية التدقيق في نهاية الفترة المالية للمنشأة، بعد أن تكون الدفاتر قد أقيمت وقبضت التسوية قد أجريت والقوائم المالية قد أعدت ويمتاز هذا النوع بضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة في الدفاتر والتغير في أرصدة الحسابات بعد تدقيقها حيث تبدأ عملية التدقيق بعد ترصيد الحسابات وأقفالها.

##### 4-2- التدقيق المستمر

يقصد قيام عملية التدقيق والفحص بطريقة مستمرة إذ يقوم المدقق أو مندوبه بزيارة المنشأة بفترات متعددة خلال السنة المالية لتدقيق وفحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات، بالإضافة إلى التدقيق النهائي للقوائم المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.<sup>1</sup>

##### 5- التدقيق حسب الهدف

وينقسم هذه التدقيق إلى أربعة أقسام:

##### 5-1- التدقيق المالي

يتعلق هذا النوع من التدقيق بفحص أنظمة الرقابة الداخلية وسجلات المستندات المحاسبية بقصد إعطاء رأي مستقل عن مدى دلالة الميزانية على المركز المالي الحقيقي للمشروع وعن مدى إظهار الحسابات الختامية للنتائج الفعلية لهذا المشروع.<sup>2</sup>

##### 5-2 - التدقيق الإداري

من أجل تدقيق الكفاءة الإنتاجية للإدارة، على المدقق أن يتأكد من أن أموال المشروع يتصرف فيها بشكل اقتصادي بحيث يحصل على أحسن أو أفضل منفعة لأقل تكلفة ممكنة ويتضمن هذا النوع من التدقيق التأكد من صحة الإجراءات الإدارية من الرقابة المالية على التكلفة.

##### 5-3- تدقيق الأهداف

يهدف هذا النوع إلى التعرف فيما إذا كان المشروع قد حقق الأهداف التي تأسس من أجلها وتعني التدقيق القانوني وهو التأكد المدقق من أن المنشأة طبقت نصوص الأنظمة التي تصدرها الدولة

<sup>1</sup> - خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، مرجع سابق، ص: 21.

<sup>2</sup> - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة الإطار النظري - المعايير والقواعد - مشاكل التطبيق العلمي المكتب الجامعي الحديث ، مصر، 2007، ص: 128 .

فمثلا على مدقق الحسابات التأكد من تطبيق المؤسسات لقانون المؤسسات رقم 14 الصادر 1964<sup>1</sup> تعديلاته، بالإضافة إلى ذلك فإنه على المدقق التأكد من تقييد الشركة بنظامها الداخلي وعقد تأسيسها.

#### 5-4- التدقيق الاجتماعي

التأكد من أن المنشأة قد حققت أهدافها الخاصة والأهداف العامة تجاه البلد الذي تعمل به. فمشاركة المساهمة مثلا تسعى إلى تحقيق الأرباح وفي نفس الوقت عليها مراعاة تحقيق الأهداف الاجتماعية والصحية للمجتمع الذي تعمل لخدمته.

#### 6- المراجعة من حيث استقلاليتها وحيادتها

تتضمن نوعين هما:

6-1- المراجعة الداخلية: تعرف المراجعة الداخلية بأنها الفحص المنظم للمشروع ودفاتره وسجلاته بواسطة جهة داخلية أو مراجعين تابعين كموظفين للمشروع، ولعل السبب في نشأة هذا النوع من المراجعة يرجع أساسا إلى كبر حجم المشروعات وتعدد وتنوع عملياتها المالية وكذا الابتعاد التدريجي للإدارة العليا للمشروع عن تفاصيل تنفيذ السياسات والخطط الموضوعية، الأمر الذي استلزم وجود إدارة ورقابية تضمن التدقيق من عمليات المشروع وجديتها فور إتمام حدوثها<sup>2</sup>.

6-2- المراجعة الخارجية: تقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة وقد تكون مكتب من مكاتب المحاسبة والمراجعة بالنسبة لمؤسسات القطاع الخاص والجهاز المركزي بالنسبة للقطاع العام. حيث أن الوظيفة الأساسية للمراجع الخارجي هي فحص مستندي لدفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا دقيقا محايدا للتحقق من أنها قد تمت فعلا في إطار إجراءات سليمة وصحيحة تثبت جديتها.

#### 7- المراجعة حسب الاهتمام: وهي نوعان:

##### 7-1- المراجعة المالية والمحاسبية

وهي أيضا تنقسم إلى نوعين:

##### 7-1-1- المراجعة القانونية

وهي مراجعة الحسابات الإجبارية بمقتضى القانون الذي يلزم كل مؤسسة تجارية على تعيين محافظ الحسابات لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، يقوم بها المراجع المخول قانونا المسجل في قائمة المراجع القانونيين بتهمة التي ستنتهي بإصدار تقرير سنوي يتضمن ملاحظاته على حسابات

<sup>1</sup> - الجريدة الرسمية، العدد 20، المؤرخ 1991/03/27.

<sup>2</sup> - شحاتة السيد شحاتة، المرجعة المتكاملة، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2014 ص: 191.

المؤسسة ورأيه الفني المحايد بالمصادقية أو الرفض والتي هي حكم على سلامة وصراحة الحسابات السنوية للمؤسسة<sup>1</sup>.

### 7-1-2- المراجعة التعاقدية

وهي مراجعة يقوم بها مراجع مهني في إطار تعاقدي والفحص وهو تطهير الحسابات أي الحصول على حسابات واقعية وصحيحة أي الوصول إلى ميزانية جديدة وتعتمد هذه الطريقة في حالة وجود أخطاء كثيرة في الميزانية تمس بمصادقيتها ولا يكون بإمكان الإطارات المالية في المؤسسة المشغولين بالمهام الروتينية بعمليات البحث والتنقيب وتلجأ إلى طرف خارجي مختص بهذا العمل ويتطلب عدة سنوات لأنها مراجعة شاملة لمحاسبة المؤسسة ومحاولة تفسير كل الحسابات بالرجوع إلى تاريخ المؤسسة ثم اقتراح الحلول والتعديلات للوصول إلى القوائم الصحيحة.

### 7-2- المراجعة العملية

نشأت بعد المراجعة المالية والمحاسبية يتعلق الأمر بمراجعة أنظمة وإجراءات المؤسسة والحكم على مدى فعاليتها وتحقيقها ولا يتعلق الأمر بمراجعة الحسابات. المراجعة المالية والمراجعة العملية يتكاملان فيما بينهما بحيث أن نجاح التسيير ورشاد القرار يتعلق بجودة المعلومات المالية المعتمدة وفعالية وكفاءة الأنظمة إجراءات التسيير<sup>2</sup>.

### ثالثا: أهمية المراجعة

إن المراجعة أداة رقابية فعالية، ترجع أهميتها إلى أنها الركيزة والأداة الأساسية في التحقيق من صحة البيانات والمعلومات الحسابية المختلفة والتأكد من دقة تغيير القوائم عما تتضمنه من حقائق مالية تتعلق بالوحدة الاقتصادية في أوجه نشاطها ويخطي الكثيرون في القول بأن أهمية المراجعة ترجع إلى أن الهدف الأساسي منها هو الكشف عن الأخطاء التي ترتكب بقصد الغش أو التزوير أو الإفلاس أو التلاعب بنتائج نشاطات الوحدة الاقتصادية أو مركزها المالي، والواقع أن عملية الاكتشاف كانت خطوة عن طريق التطور في أهداف المراجعة.

كما أنه لا يجب أن يبدأ المراجع الحسابات عمله عند إجراء عملية المراجعة بفكرة احتواء الدفاتر والسجلات على غش أو أخطاء، حيث أن الكشف عن أي تصرف غير سليم سواء تم عن قصد

<sup>1</sup> - محمد السيد سرايا، المرجع السابق، ص: 129.

<sup>2</sup> - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص: 73.

أو غير قصد، أو بحسن نية، يتحقق تلقائياً أثناء المراحل المختلفة التي تمر بها عملية التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية، أثناء الخطوات التنفيذية لعملية المراجعة.<sup>1</sup>

#### رابعاً: أهداف المراجعة

في الآونة الأخيرة لم تعد المراجعة تقتصر على إبداء الرأي الفني عن صحة القوائم المالية بل تعدت ذلك نظراً لتعدد أهداف المراجعة في ظل الاقتصاد الديناميكي المعاصر، والتغيرات العالمية في أسواق المال والاستثمار وما نتج عن العولمة وثورة المعلومات والحاجة إلى الشفافية لاتخاذ القرارات الاستثمارية السليمة.

وعموماً فإن المنقب في التطور التاريخي لأهداف المراجعة يستطيع أن يحدد ثلاثة مسارات للأهداف نعرضها حسب مراحل التطور فيما يلي:<sup>2</sup>

- 1 - المراجعة لاكتشاف الأخطاء.
- 2- المراجعة لأجل إبداء الرأي المحايد.
- 3- المراجعة بالأهداف.

#### المطلب الثاني: ماهية المراجعة الداخلية

لقد تطورت إجراءات وعمليات المراجعة الداخلية إن أساليب التدقيق التقليدي إلى الأساليب الحديثة المنبثقة عن الجمعيات المعنية في أمر بلا أوروبا، والتي أهمها التخطيط وتنفيذ أنشطة التدقيق بحيث يتم تركيز جهود إدارة المراجعة نحو المجالات الأكثر خطورة ذات الأهمية الكبرى في المؤسسة.

#### أولاً: مفهوم المراجعة الداخلية

- **التعريف الأول:** في عام 1978 وافق معهد المراجعين الداخليين رسمياً على معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية والتي احتوت على التعريف التالي: المراجعة الداخلية هي عبارة عن نشاط تقييمي مستقل، موجود داخل المنظمة لخدمة، للمنظمة فهي وظيفة الرقابة المسؤولة عن فحص وتقييم فعالية وكفاية هياكل الرقابة الأخرى، وان الهدف من المراجعة الداخلية يتمثل في مساعدة أعضاء المنظمة على التنفيذ الفعال لمسؤولياته.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - شحاتة السيد شحاتة وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2013، ص: 66.

<sup>2</sup> - يحيى حسين عبيد، مرجع سابق، ص: 19.

<sup>3</sup> - عبد الفتاح الصحن، محمد السيد السرايا، مرجع سابق، ص: 10.

- **التعريف الثاني:** جمعية المحاسبين الأمريكيين: قد عرفتها بأنها: " عملية منظمة للحصول على الأدلة والقرائن الموضوعية المتعلقة بالتأكد من الأحداث والأنشطة الاقتصادية مدى الاتساق بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعية، توصيل نتائجها للأطراف المستخدمة لهذه المعلومات".<sup>1</sup>

- **التعريف الثالث:** الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين: تعتبر المراجعة الداخلية " وظيفة مستقلة وموضوعية يتم إنشائها داخل المنشأة لفحص وتقييم أنشطتها المختلفة وذلك بغرض مساعدة المسؤولين داخل المنشأة في القيام بمسؤولياتهم بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية وذلك عن طريق توفير التحليل والتقييم والتوصيات المشورة".

ومن التعاريف السابقة نقول أن المراجعة الداخلية هي وظيفة تقييم مستقلة تقوم على أساس فحص و تقييم أنشطة المؤسسة و ذلك كخدمة لها ، وتقوم بتقديم النصح و الإرشاد للمؤسسة.

### ثانيا: أهمية وأهداف المراجعة الداخلية

تمثل المراجعة الداخلية أداة رقابة فعالة، ونظرا لبروز عدة تطورات في المؤسسة مما بين لنا أهمية المراجعة.

#### 1- أهمية المراجعة الداخلية

تكمن أهمية المراجعة الداخلية في كونها أداة رقابة فعالة تساعد إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء ومحافظة على ممتلكات وأصول المؤسسة، وأهم آليات التحكم المؤسسي لذلك فقد ظهرت و تطورت و زادت أهميتها نتيجة لهذه العوامل:<sup>2</sup>

- كبر حجم المؤسسة وتمدد عملياتها.
- اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية في المؤسسة.
- حاجة إدارة المؤسسة إلى بيانات دورية ودقيقة لرسم السياسات والتخطيط وعمل القرارات.
- حاجة إدارة المؤسسة إلى حماية و صيانة أموال المؤسسة من الغش والسرقة والأخطاء.
- حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة للتخطيط الاقتصادي، والرقابة الحكومية والتسعيرة.

<sup>1</sup> - الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مشروع معايير المراجعة، النشرة الالكترونية، الرياض، يوليو 2004، متاح على الموقع التالي:

[www.socpo.org.sa](http://www.socpo.org.sa) :ص: 05، تاريخ الاطلاع: 2017/03/25.

<sup>2</sup> - حفيظ هاجر كلتوم، مرجع سابق، ص: 47.

- تطور إجراءات المراجعة من تفصيلية كاملة إلى اختياري تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية.

## 2- أهداف المراجعة الداخلية

المراجعة الداخلية تهدف بالدرجة الأولى إلى خدمة الإدارة في تدقيق أغراضها، وعن طريق المراجعة الداخلية تتم مراجعة جميع العمليات المالية في المشروع وذلك لغرض مساعدة الإدارة العليا في التوصل إلى أقصى كفاية إنتاجية ممكنة، للتدقيق يتم التأكد مما يلي<sup>1</sup>:

- التحقق من تنفيذ الخطط والسياسات الإدارية من قبل الإدارة العليا وإبداء الرأي حيالها وتحليل انحرافات الخطط وتقييم الاقتراحات لتجنب الانحرافات مستقبلاً يقوم المسؤولون عن المراجعة الداخلية بكتابة التقارير الدورية عن تقييمهم للخطط المنفذة.

- التأكد من أن المعلومات المعروضة على الإدارة دقيقة وكافية وأنها من واقع مستندات صحيحة وسليمة وهذا يتطلب فحص جميع عمليات المشروع التي يتخللها قبض للنقود والعمليات التي يتخللها صرف النقود، وقيام المراجعة الداخلية.

بهذه المهام يؤدي إلى منع الغش والتزوير واكتشاف الأخطاء مما يجعل الثقة في الدفاتر والسجلات والبيانات.

- التحقق من وجود حماية كافية لأصول المشروع من الفقد والسرقة.

- الحكم على إمكانية الاعتماد على البيانات والإحصائية اتخاذها كأساس للقرارات.

- تقييم عمل الأفراد ومدى قدرتهم على تحمل المسؤولية.

- تقييم كفاءة استخدام الموارد والأصول من الناحية الاقتصادية.

- التحقق من أن المصروفات لا تتفق إلا في الأغراض العامة والتأكد من تحصيل الإيرادات.

## المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية

هي المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية حيث تتكون من خمسة معايير هامة تم

تبويبها في خمسة مجموعات تتضمن 25 معياراً فرعياً:

- المعيار رقم 100 = استقلالية المراجع الداخلي.

- المعيار رقم 200 = الكفاءة المهنية للمراجعة الداخلية.

<sup>1</sup> - محمد السيد سرياً ، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، دار المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص: 26.

- المعيار رقم 300 = مجال عمل المراجعة الداخلية.

- المعيار رقم 400 = أداء العمل في المراجعة الداخلية.

- المعيار رقم 500 = إدارة قسم المراجعة الداخلية.

وقد ساهمت هذه المعايير في بلورة أهداف المراجعة الداخلية ووضع الخطوط العريضة

لمسؤوليات وواجبات المراجعة الداخلية وموقعه التنظيمي وكفاءته المهنية ونطاق عمله.<sup>1</sup>

وسوف نتناول هذه المعايير بشيء من التفصيل:

### 1- استقلالية المراجع الداخلي (المعيار رقم 100)

تشتمل على ثلاثة معايير فرعية:

**1-1- الاستقلال:** ويعني استقلال المراجع الداخلي عن أنشطة التي يقوم بمراجعتها ويتحقق الاستقلال

عندما يقوم المراجع الداخلي بأداء عملية بحرية وبموضوعية ويسمح ذلك للمراجع الداخلي بإعطاء رأي غير متحيز ويتحقق الاستقلال بناء على الوضع التنظيمي والموضوعية.

**1-2- الوضع التنظيمي:** يجب أن يكون لإدارة المراجعة الداخلية وضع تنظيمي يسمح لها بأداء

مسؤولياتها ويجب أن يحصل الراجعين الداخليين الخاضعين للمراجعة متعاونين بدون تدخل.

- يجب أن يتمتع مدير إدارة المراجعة الداخلية بسلطة لكي يحقق له ذلك الاستقلالية وتوسيع نطاق عمل إدارته وتنفيذ توصيات هذه الإدارة.

- يجب أن يكون لمدير المراجعة الداخلية اتصال مباشر مع مجلس الإدارة.

الوضع الأمثل للوضع التنظيمي للمراجعة الداخلية هو أن تكون تابعة للجنة المراجعة للشركة

أو لمجلس الإدارة مباشرة.

**1-3 الموضوعية:** يجب أن يكون المراجع الداخلي موضوعيا عند أدائه وظيفة المراجعة الداخلية

وتعتبر الموضوعية أمرا ذهنيا أن يتحقق مدى المراجع الداخلي أثناء أدائه لعملية وذل كمن خلال:

- يجب أن يقوم المراجعين الداخليين بالتقرير لمدير الإدارة حول المواقف التي تحتوي على تعارض في الإصلاح.

<sup>1</sup> - الفين اربنزو وآخرون، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة عبد القادر الديبي وآخرون، دار المريخ للنشر والتوزيع الرياض 2002، ص:

- يجب أن يتفادى المراجع الداخلي أداء مهام تشغيلية حيث أن أداء أي من المهام التشغيلية التي سيراجعها المراجع الداخلي سيجعل موضوعتيه غير متوافرة، الأمر الذي يجب أن يأخذ في الحسبان عند الحصول على تقرير المراجعة من المراجع الداخلي.<sup>1</sup>

**2- الكفاءة المهنية للمراجعة الداخلية (المعيار رقم 200)** تنص معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية بضرورة تأدية كافة أعمال المراجعة بامتياز على مستوى عال من العناية المهنية وهذا ما يتطلب ما يلي:

### 1-2- بالنسبة لإدارة المراجعة الداخلية

- التوظيف يجب توافر خلفية تعليمية مناسبة.
- التأكد من توافر المعلومات والمعارف والتخصصات اللازمة لقيامها بمهام عملها بطريقة سليمة.
- ينبغي على إدارة المراجعة الداخلية التأكد من توافر الإشراف.

### 2-2- بالنسبة للمراجع الداخلي

- الالتزام بمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية بمواثيق شرف المهنة.
- ينبغي أن يتوافر للمراجع الداخلي المعلومات والمهارات والتخصصات اللازمة لأداء عملية المراجعة بكفاءة.
- ينبغي أن يتوافر للمراجع الداخلي القدرة على التعامل مع الأفراد والاتصال بهم.
- التعليم المستمر: ينبغي عليهم التعليم المستمر
- العناية المهنية المقبولة ينبغي عليهم أن يبذلوا العناية المهنية المقبولة.<sup>2</sup>

### 3- مجال عمل المراجعة الداخلية (المعيار رقم 300)

- ينبغي أن يشمل نطاق المراجعة الداخلية فحص وتقييم مدى كفاءة وفعالية نظام المراقبة الداخلية للمؤسسة ومدى كفاءة أداء مهامها المحددة.
- وينقسم إلى مجموعة من المعايير الفرعية التالية:
- ينبغي على المراجعين الداخليين دراسة مدى صحة المعلومات المالية وغيرها وإمكانية الوثوق بها.

<sup>1</sup> - شحاتة السيد شحاتة وآخرون، مرجع سابق، ص: 125، 126.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه: 129.

- ينبغي على المراجعين الداخليين فحص النظم الموضوعية للتأكد من الالتزام بتلك السياسات والخطط والإجراءات والقوانين والقواعد التي يكون لها أقر واضح على العمليات والتقارير.
- ينبغي على المراجعين دراسة وتقييم طرق حماية الأصول والتحقق من وجود تلك الأصول.
- ينبغي على المراجعين تقييم مدى اقتصادية وفعالية استخدام الموارد.
- ينبغي على المراجعين الداخليين فحص العمليات والبرامج للتأكد من النتائج المتماشية مع الأهداف المحددة وما إذا كانت العمليات والبرامج تنفذ وفقا للخطط التي وضعت لها.<sup>1</sup>

#### 4- أداء عمل المراجعة الداخلية (المعيار رقم 400)

إن عمل المراجع الداخلي لا بد أن يشمل بتخطيط عملية المراجعة الداخلية وفحص وتقييم المعلومات وتوصيل النتائج وعملية المتابعة تمثل هذه المعايير شرح لكافة المراحل المختلفة لعملية المراجعة الداخلية والتي تبدأ بعملية التخطيط وتنتهي بعملية المتابعة وتشتمل هذه المعايير على مجموعة من المعايير الفرعية التالية<sup>2</sup>:

**4-1- تخطيط عملية المحاسبة:** حيث يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بالتخطيط لكافة الإجراءات المراجعة حيث تتضمن عملية التخطيط تحديد ما يلي:

- أهداف المراجعة.

- برنامج أداء مهمة المراجعة.

- تخطيط المراجعة والمورثات المالية.

- تحديد النشاط.

**4-2- فحص وتقييم المعلومات المتاحة للتأكد من أنها كافية، ملائمة، مفيدة، وتخدم عمليات المراجعة.**

- التبليغ بنتائج المراجعة: حيث يجب على المراجع الداخلي بعد أن يصل إلى النتائج الخاصة بعمليات المراجعة أن يقوم بتصنيفها وتبليغها إلى المستويات الإدارية المختلفة والمعنية بهذه النتائج عن طريق إعداد تقرير نتائج المراجعة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال، دار التعليم الجامعي 2014، ص: 508.

<sup>2</sup> شحاتة السيد شحاتة وآخرون، مرجع سابق، ص: 138.

<sup>3</sup> عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة المدية، 2009، ص: 52.

## 5- إدارة المراجعة الداخلية (المعيار رقم 500)

تقتضي معايير المراجعة الداخلية ضرورة أن يتولى المدير على إدارة المراجعة الداخلية إدارتها بالطريقة المناسبة ويكون مسؤولاً عن تلك الإدارة بحيث:

**5-1- تحقق أعمال المراجعة الأغراض العامة والمسؤوليات التي اعتمدها الإدارة العليا وقبلها مجلس الإدارة.**

- تستخدم الموارد المتاحة لإدارة المراجعة الداخلية بكفاءة وفعالية.
- تتمشى جميع أعمال المراجعة الداخلية مع معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية وحتى يتمكن هذا المدير من إدارتها فإنه يجب عليه:
- تكون لديه لائحة بأهداف وسلطات ومسؤوليات الإدارة.
- يقوم بوضع سياسات وإجراءات مكتوبة تكون مرشد العاملين معه في الإدارة.
- يضع برنامجاً لاختيار وتطوير الموارد البشرية في إدارة المراجعة الداخلية.
- يقوم بالتنسيق بين جهود كل من إدارة المراجعة الداخلية والمراجع الداخلي.
- يقوم بوضع وتنفيذ برنامجاً للتأكد من وجود أعمال الإدارة وتقييم أعمالها بصفة مستمرة.<sup>1</sup>

### المطلب الرابع : تقنيات المراجعة الداخلية

سنقوم أولاً بتحديد أوراق العمل لتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية من ثم القرائن وأدلة الإثبات.

#### أولاً: أوراق العمل لتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية

تعتبر أوراق العمل من أهم عناصر أعمال المراجعة، فهي التي تدعم وتعزز وتثبت عملية ونتائج وتوصيات المراجعة، الناتجة عن أدلة المراجعة عن أعمال المراجعة المنجزة.

**1- تعريف أوراق عمل المراجعة:** "تعتبر أوراق العمل دليلاً مادياً عن الوقت المستغرق في عملية المراجعة، لذا أصبح من الضروري على أي مراجع الاهتمام بهذه الأوراق لاعتبارها ركيزة أساسية في كتابة التقرير".<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، دراسة متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقاً لأحدث المعايير الدولية والأمريكية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2014، ص: 56.

<sup>2</sup> - laurent , H et philippe , La Pratique de L'audit , France. 1994 P :37 .

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

وتعرف أيضا على أنها سجلات يحتفظ بها المراجع للإجراءات التي تم تنفيذها والاختبارات التي أجراها والمعلومات التي تم الحصول والاستنتاجات الملائمة التي توصل إليها.<sup>1</sup> حيث تتضمن أوراق العمل كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المراجع لإظهار ما قام به من عمل، وكذلك الطرق والإجراءات التي اتبعها وبالنتائج التي توصل إليها.

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

2-1- ملفات المراجعة: عادة ما يحتفظ المراجع بالوثائق والأوراق التي يتحصل عليها ويقوم بترتيبها في ملفين، ملف دائم والآخر سنوي أو جاري، ومضمون هذين الملفين لا يختلف كثيرا بين المراجعين والتي تحتوي على ما يلي:

2-2- مذكرات المراجعة: كثيرا ما تعترض المراجع أثناء قيامه بعملية المراجعة أموراً تحتاج إلى تفسيرات وإيضاحات فيقوم بتدوينها في سجل خاص، ومن الملاحظات التي يدونها المراجع وفي هذا السجل ما يلي:<sup>2</sup>

- بيانات بالمستندات المفقودة، أو غير المستوفاة، أو غير المستوفاة للشروط الشكلية أو الموضوعية أو القانونية.
- بيان للأخطاء التي عثر عليها أثناء المراجعة.
- بيان للثغرات التي وجدها في نظام الرقابة الداخلية.
- مسائل حرر بها مراسلات لطلب إيضاحات واستفسارات.
- اقتراحات وتعديلات يرى ضرورة لإدخالها على برنامج المراجعة.
- تحفظاته وملاحظاته في عملية المراجعة.

2-3- 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 وطبيعة تلك المراجعة، وعليه أيضا أن يحتفظ هو ومساعدوه على سرية هذه الأمور، وليس هناك علامات معينة

<sup>1</sup> - محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2005، ص: 11.

<sup>2</sup> - خالد امين السيد، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن 2007، ص: 107.

متعارف عليها بين جمهور المراجعين، حيث وجد لكل مراجع رموزه الخاصة موضوعة في قائمة موضح بها الرموز ودلالاته لبعض معاونوه يسيرون على نظام رمزي موحد يسهل على المراجع متابعة أعماله، ومن الأمثلة على علامات المراجعة على ما يلي<sup>1</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؛

O : للدلالة على إلغاء رقم أو شطبه؛

S : للدلالة على عدم انتهاء مراجعة الفترة؛

V : للدلالة على المراجعة المستندية؛

م : للدلالة على النقل من صفحة إلى أخرى؛

ك : للدلالة على وجود كشف تحليلي.

**ثانياً: القرائن وأدلة الإثبات:**

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

**1- أنواع القرائن وأدلة الإثبات**

- الوجود الفعلي؛

- المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات سواء أنسأت داخل الشركة أو خارجها؛

- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية؛

- صحة الأرصدة من الناحية الحسابية؛

- الإقرارات المكتوبة والتي تعتبر من أدلة الإثبات المؤيدة للقوائم المالية كدفاتر القيد الأصلي

ودفاتر الأستاذ العام والسجلات المحاسبية، وأوراق العمل المتعلقة بالتسويات الجردية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - خالد امين السيد، مرجع سابق، ص: 106.

<sup>2</sup> - عبد السلام عبد الله ابو سرعة، مرجع سابق، ص: 78.

## 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 من الوسائل والتقنيات التي تتمثل فيما يلي:

**2-1- 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 للتحقق من الوجود الفعلي للأصل.

**2-2- المراجعة المحاسبية:** يهدف هذا الإجراء للتأكد من سلامة الأرقام والبيانات الحسابية المسجلة بالمستندات والدفاتر والكشوف والقوائم المالية وذلك من الناحية الحسابية فقط رغم بساطة هذه الوسيلة إلا أنها وسيلة ضرورية تمكن المراجع من التأكد من الصحة الحسابية للمراحل المختلفة من مراحل العمل المحاسبي، وتشمل المراجعة المحاسبية 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 جميع المجاميع من صفحة لأخرى؛
- مراجعة ترصيد جميع الحسابات المدينة منها والدائنة، ونقل هذه الأرصدة إلى ميزان المراجعة المعرفي نهاية السنة المالية؛

- احتساب الإيرادات الخاصة بالسنة المالية وتعديد 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>

**2-3- المراجعة المستديمة:** إن المستندات هي الأوراق التي تعتبر مرجعا سليما، يعتبر عليها المراجع في التأكد من الحدوث الفعلي لواقعة معينة ومن الصحة المتعلقة بها وتعتبر المراجعة المستديمة من أهم الوسائل المستخدمة للحصول على أدلة الإثبات في المراجعة ويتوقف نجاح عملية

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

المراجعة على دقة أدلة المراجعة المستندية، حيث أنها تساعد المراجع على الربط بين الأحداث والتصرفات المالية بالشركة وفي هذا المجال لابد من المراجع أن يحقق من الشروط الواجب توفرها في المستندات، يمكن اعتبارها دليل إثبات وقرينة من قرائن المراجعة.<sup>1</sup>

وهذه الشروط تتمثل فيما يلي:

- التأكد من الشروط القانونية للمستند وبصفة خاصة المستندات التي تأخذ شكل (عقود الإيجار، عقود الملكية، عقود البيع).
- التأكد من توضيح أسماء الأطراف ذات العلاقة بالمستند مثل اسم الشركة، اسم العميل، أو البنك.
- التأكد من البيانات الرقمية في المستند من أهمها:
- تاريخ تحرير المستند.
- رقم تسلسل المستند مثل رقم الفاتورة، رقم الشيك.
- المبلغ النقدي المحرر بالمستند ويجب التأكد من تحريره رقمياً وحرفياً.
- التأكد من طبيعة العملية التي يعبر عنها المستند، وأنها تدخل في نطاق نشاط الشركة.
- التأكد من استبقاء التوقيعات المختلفة الخاصة بالمستند.
- التأكد من استيفاء المستند للملفات والطابع الحكومية عندما تقتضي القوانين ذلك؛
- التحقق من التوجه المحاسبي السليم للعملية التي يتضمنها المستند.<sup>2</sup>

**2-4- المصادقات:** تعتبر أكثر أدلة الإثبات المتدنية صلاحية و إقناعها، يستخدمها المراجع كإجراء للتحقق من وجود أسهم رأس مال أو أموال والتزامات معينة، تستخدم المصادقات للتحقق من وجود النقدية في البنك وحسابات المدينين وهي توفر دليلاً للإثبات يمكن الاعتماد عليه والوثوق فيه بدرجة كبيرة وذلك لأنها أنشأت خارج الشركة كما أنها سلمت وحولت مباشرة إلى المراجع دون تعرضها لمخاطر احتمال تغييرها بواسطة العميل وتحريفها، تختلف المصادقات في شكلها وصيغتها باختلاف نوعية المعلومات المطلوبة منها؛

<sup>1</sup> - كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد السرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي مصر ، ص: 196.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص: 203.

الطلبات الإيجابية تعني ضرورة الرد إلى المراجع من الطرف الخارجي بغض النظر عما إذا كان الطرف الخارجي يوافق على المعلومات أم لا، أما الطلبات السلبية وفيها يطلب الرد من إطار الخارجي إلى المراجع فقط إذا كانت الواردة بطلب المصادقة غير صحيحة خاطئة.

- الاستفسارات: الاستفسار هنا يتضمن البحث عن المعلومات من أشخاص ذوي معرفة بالنشاط سواء من داخل الشركة أو خارجها ويمكن أيضا توجيه استفسارات مكتوبة إلى موظفي الزبون وهذا الإجراء معقول من الأدلة إلا أنه لا يمكن اعتباره كدليل حاسم، إنه لا يتم التوصل إليه من طرف محايد ويمكن أن يوجد بها تحيز لصالح الزبون وبالتالي لا بد من الحصول على المعلومات من طرف ثالث لتدعيم رأيه من خلال تنفيذ إجراءات المراجعة.

## 2-5- نظام المقارنات والربط بين المعلومات

تشمل هذه الوسيلة إجراء مقارنات بين معلومات الفترة المالية والفترة المالية السابقة، ودراسة العلاقات المالية وغير المالية، ودراسة العلاقة بين عناصر المعلومات ومقارنة المعلومات بمعلومات مثالية في نفس النشاط، هذه الوسيلة تحقق للمراجع الأهداف التالية<sup>1</sup>:

- ملاحظة أي تغييرات جوهرية حدثت، وتحليل أسبابها؛
- استخراج بعض النسب الخاصة ببعض عناصر القوائم المالية وبعضها البعض لتحديد أي اتجاهات غير عادية ومعرفة أسبابها.
- المراجعة الانتقادية: يقوم المراجع الداخلي من خلال هذه الوسيلة بدراسة انتقادية فاحصة وتحليل متمعن لبعض العمليات أو بعض الدفاتر والسجلات وأحد الحسابات أو القوائم المالية بهدف تحقيق ما يلي:

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

<sup>1</sup> - كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص: 207.

## 2-6- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

إن هذا الإجراء يعتبر هاما من ضروري لعمل المراجع أو يجب عليه القيام به، فمن خلاله يتمكن المراجع من تحديد نطاق عملية المراجعة، وتقدير مدى الاعتماد على ذلك النظام وتحديد حجم العينة والاختبارات التي يجب أن يقوم بإجرائها.

لذلك فإنه على المراجع الداخلي فحص أنظمة المعلومات، للتأكد من احتواء السجلات المالية على معلومات صحيحة وحقيقة، وأن الإجراءات الرقابة كافية وفعالة، كما يجب المراجع الداخلي مراجعة الأنظمة الموضوعية، ومدى ملاءمتها مع السياسات والخطط بالشركة لتحديد مدى كفاية وفعالية هذه الأنظمة.<sup>1</sup>

- نظام الشهادات (الإقرارات): هذه الشهادات يحصل عليها المراجع من داخل الشركة، ينتج عنها أدلة وقرائن إثبات، إنما تمكن المراجع من التأكد من سلامة الإجراءات التي يقوم بها وكذلك تغطية موقفه خارج نطاق الإجراءات، من أمثلة هذه الشهادات ما يلي:<sup>2</sup>

- شهادة بالأصول الثابتة المضافة خلال السنة؛
- بيان بأصول والتزامات الشركة المختلفة؛
- تبيان بأرصدة العملاء والمدينون؛
- بيان بالمخصصات المختلفة؛
- بيان بالمصاريف الاستثنائية غير العادية وأسباب حدوثها.

### المبحث الثاني: إدارة المراجعة الداخلية

بما أن الغرض الرئيسي للمراجعة الداخلية يتمثل في " مساعدة جميع الأعضاء إدارة المؤسسة على تأدية وظائفهم بطريقة فعالة، عن طريق إمدادهم بتحليل موضوعية للبيانات وإعطاء تقارير دقيقة وصحيحة عن نشاط المؤسسة"، حتى تتمكن المراجعة الداخلية من تحقيق الغرض بكفاءة و فاعلية لابد من وجود إدارة خاصة بها و متكاملة .

لذلك سيتم التطرق في هذا المبحث إلى المطالب التالية:

- المطالب الأول: المسؤولية الإدارية و الرقابية للمراجعة الداخلية؛

<sup>1</sup>- عبد السلام عبد الله أبو سرعة ، مرجع سابق ، ص: 75.

<sup>2</sup>- المرجع نفسه، ص: 76.

- المطلب الثاني: وظيفة المراجعة الداخلية؛
- المطلب الثالث: المراجعة الداخلية كإدارة؛
- المطلب الرابع: تنظيم إدارة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي.

### المطلب الأول: المسؤولية الإدارية و الرقابية للمراجعة الداخلية

تقضي المفاهيم الأساسية للمراجعة الداخلية بضرورة تفهم طبيعة الوظيفة الإدارية في التنظيم ومن المعروف أنه على عاتق الإدارة أربع مسؤوليات رئيسية وهي التخطيط، التنظيم، التوجيه والرقابة. ينطوي التخطيط على وضع الأهداف وتحديد أفضل الطرق لاستخدام الموارد والعناصر الوظيفية المتاحة بما يحقق تلك الأهداف، وتتضمن الموارد المتاحة كل من الموارد البشرية والآلات والتسهيلات والمواد والنقود وما شابه، أما العناصر التنظيمية فهي تتضمن عادة الوظائف التنظيمية الأساسية مثل وظائف التسويق، الإنتاج والمحاسبة، ويقصد بالتنظيم تجميع ما يلزم من أفراد وإمكانات مادية ومواد وموارد وترتيبها داخل العناصر الوظيفية تمكن تحقيق أهداف التنظيم.

أما التوجيه فيقصد به تفويض السلطات، توجيه التعليمات، متابعة الأداء ومقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط وذلك بصورة دورية ويتضمن التوجيه أيضا ضرورة توثيق كل من ممارسة السلطات والالتزام بالسياسات والإجراءات والمعايير والإشراف على الأنشطة.

ويمكن النظر إلى مسؤوليات الإدارة من خلال هيكل يتضمن ثلاثة مستويات وهي: المستوى الإستراتيجي، المستوى التكتيكي، المستوى التنفيذي، ينطوي كل من هذه المستويات الثبات على أنشطة التخطيط، التنظيم، التوجيه، والمراقبة فجد الإدارة الإستراتيجية ترتكز أساسا على التخطيط طويل الأجل والإدارة التكتيكية تركز على كيفية تنفيذ الإستراتيجيات العامة للتنظيم، بينما تهتم الإدارة التنفيذية بالمهام اليومية اللازمة لإنجاز العمل.<sup>1</sup>

وقد يبدو أن الإدارة في كل المستويات الثلاثة تهتم فقط بنوع من المسؤوليات الإستراتيجية، أو التكتيكية، أو التنفيذية إلا أنه في الواقع العملي فإنه على الرغم من أن الإدارة في كل مستوى قد تركز أساسا على نوع معين من المسؤوليات، إلا أن الأنشطة داخل التنظيم تكون متداخلة بدرجة كبيرة مما يجعل الإدارة في مستوى إداري تلعب دورا في كل المستويات الثلاثة، تظهر مشاكل مترتبة على ذلك كلما كبر حجم التنظيم وزاد الأفراد الذين تتضمنهم المستويات الإدارية المختلفة، ويتطلب الأمر في هذه

<sup>1</sup> - عبد الفتاح الصحن، السرايا محمد السيد، الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة، 1998، ص: 225-226.

الحالة إلى ضرورة وجود سياسات ومعايير وإجراءات تحكم أداء الأنشطة المختلفة التي تكون في مجموعها ما يطلق عليه نظام الرقابة الداخلية.

### المطلب الثاني: وظيفة المراجعة الداخلية

إن أهمية وظيفة المراجعة في الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة يتطلب منها إتباع خطوات عمل واضحة واعتماد منهجية سليمة حرصا على دقة النتائج المتوصل إليها وكذلك أثر العملية على نشاط المؤسسة وبالتالي فالمراجعة خطوات يجب إتباعها في إطار تنفيذ المهمة وإنجاحها ، هذه الخطوات كالتالي:

- التخطيط الأولي لعملية المراجعة الداخلية.

- القيام بالمراجعة.

- تقرير المراجعة.

### أولا: خطوات تنفيذ المراجعة الداخلية

نصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية على إنجاز عملية المراجعة وفقا للخطوات التالية:

**1- تخطيط عملية المراجعة الداخلية:** أشارت معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية إلى ما يلي:

- يجب وضع خطة موثقة للمراجعة الداخلية مبنية على أساس المخاطر على أن يكون الإطلاع عليها مرة كل سنة على الأقل ، يجب أن يتم دراسة توجيهات الإدارة العليا ومجلس الإدارة في هذه العملية.

- يجب على مدير إدارة المراجعة الداخلية أن يدرس أمر قبول الاستشارات المقترحة بناءا على فائدتها في تحسين عملية إدارة المخاطر وإضافة قيمة لأعمال المؤسسة كما ينبغي أن تشمل الخطة على الأعمال الاستشارية التي يتم قبولها.<sup>1</sup>

**2- الاتصال والموافقة:** يجب على مدير إدارة المراجعة الداخلية توصيل خطط نشاط المراجعة الداخلية ومتطلبات تنفيذ هذه الخطط بما في ذلك التغييرات الزمنية العمرية إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة وذلك بهدف مراجعتها والموافقة عليها كما يجب عليه الإفصاح على أثر وجود أي قيود على الموارد وعلى تنفيذ الخطط.

<sup>1</sup> - جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، الإمارات، 2014، د ط، ص: 421 .

ويتم اختيار النشاط الذي يخضع لعمليات المراجعة وفقا لثلاثة طرق هي:

- **الاختيار المنظم:** ويتم اختيار النشاط أو الجهة الخاضعة لعملية المراجعة استنادا إلى خطة المراجعة السنوية التي يتم وضعها في بداية السنة.

- **الاختيار بناءا 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 محددة على وشك التوقيع أو مراجعة أحد العملاء تمهيدا لدفع فاتورة ما.

- **الاختيار بناءا على طلب الجهة الخاضعة للمراجعة**

- قد يحتاج بعض مديري الإدارات إلى مساعدة المراجع الداخلية لتقييم كفاية و فعالية نظام الرقابة الداخلية لبعض الأنشطة الخاضعة لإدارتهم.

أي كانت الطريقة المتبعة في اختيار الجهة الخاضعة للمراجعة فإن المراجع الداخلي يحدد الأولوية حسب الأهمية النسبية وإعادة جدولة مهمات المراجع باستمرار على ضوء المستجدات بالإضافة إلى جمع المعلومات ذات العلاقة بالنشاط محل المراجعة من مصادره المختلفة للحصول على فهم لطبيعة هذا النشاط كما أن هذه المصادر تعتمد على ماذا كان النشاط يراجع لأول مرة فإنه و أنه تمت مراجعته سابقا و تتمثل هذه العناصر فيما يلي:

- الهيكل التنظيمي والتوصيف الوظيفي.

- تقارير وملفات المراجعة السابقة.

- الاجتماع مع إدارة النشاط.

- الإطلاع على الخطط والسياسات والإجراءات والاتفاقيات المتعلقة بالنشاط.<sup>1</sup>

**3- تنفيذ عملية المراجعة الداخلية:** يتم تنفيذ عملية المراجعة وفقا لما يلي:

- **اختيار التتبع:** حيث يقوم المراجع الداخلي بتتبع أحد العمليات أو أكثر أو تتبع بنود البيانات الأخرى المحددة من خلال نظم المعلومات الخاصة بأحد المجالات عمل المراجعة للتأكد مما إذا كانت النظم في الواقع الفعلي تعمل كما هو مخطط مقرر عن طريق المراجعة الداخلية على المثال تتبع البيانات المتعلقة بتعيين موظف جديد من خلال نظم المعلومات الملائمة لإدارة الموارد البشرية وتحديد ما إذا كانت هذه النظم تعمل كما هو مقرر.

<sup>1</sup> - جيهان عبد المعز الجمال، مرجع سابق، ص: 422.

- إتمام قوائم استقصاء الرقابة الداخلية: تتضمن قوائم الاستقصاء مجموعة من الأسئلة التي يتم طرحها على الأعضاء العاملين في المجال محل المراجعة.
- من أجل تحديد ما إذا كانت إجراءات الرقابة الداخلية قد تم الالتزام بها أم لا و يتم أداء هذه الاختبارات من خلال ما يلي:
- اختبارات الالتزام: يتمثل ذلك الاختبار في جمع أدلة الإثبات لتحديد ما إذا كانت إجراءات الرقابة الداخلية قد تم الالتزام بها أم لا ويتم أداء هذه الاختبارات من خلال ما يلي:
- الملاحظة: وهي تعني المراقبة عند أداء نشاط وطبيعة الرقابة على هذا النشاط على سبيل المثال ملاحظة ما إذا كان القائم بإدارة الاستعلام يقوم باختبار داما قبل السماح بدخول الأفراد إلى مكاتبهم.
- المقابلة: حيث يتم إجراءات مقابلات مع العاملين الذين يؤدون أنشطة الرقابة لتحديد ما إذا كانوا يتفهمون نظم الرقابة الداخلية التي يقومون بتشغيلها، و إذا يقومون بتشغيلها على سبيل المثال إجراء المقابلة مع العاملين الذين يؤدون عملية المطابقات البنكية.
- فحص التوثيق المستندي: ويعني ذلك فحص عينة صغيرة من الدليل المستندي لتحديد ما إذا كان الإجراء الرقابي تم تشغيله كما هو مستهدف على سبيل المثال يتم فحص أذون إصدار الشبكات للتأكد من ظهور التوقيعين الصحيحين.
- اختبارات التحقق الأساسية: تستخدم اختبارات التحقق الأساسية بهدف:
- التحقق من اكتمال ودقة وشرعية المعلومات في سجلات المجال محل المراجعة فيما يتعلق بالأنشطة التي تعتبر نظم الرقابة الداخلية بها ضعيفة.
- تحديد ما إذا كانت المخاطر المدركة الناتجة من وجود نظم رقابة غير كافية أو غير مقتنعة في الحقيقة.<sup>1</sup>
- إعداد التقارير: في نهاية عملية المراجعة يقوم المراجعون الداخليون بإعداد تقارير منتظمة لمجلس الإدارة و الإدارة العليا عن الهدف والسلطة والمسؤولية لنشاط المراجعة الداخلية، كما يجب أن ينشر التقرير إلى أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية وما تتضمنه من مخاطر الغش بالإضافة إلى الأمور المتعلقة بالحوكمة وأية أمور تطلب من قبل مجلس الإدارة و الإدارة العليا.

<sup>1</sup> - جهان عبد المعز الجمال، نفس المرجع السابق، ص: 422.

وقد زودت المعايير الدولية المهنية للمراجعة الداخلية بسبعة إرشادات تتعلق بالتزامات المراجع الداخلي في هذا الشأن:

- يجب على المراجعين الداخليين مناقشة الاستنتاجات والتوصيات مع المستويات الإدارية المناسبة قبل إصدار التقرير الكتابي.  
- يجب على المراجعين الداخليين التقرير عن نتائج عملهم من أجل توصيل النتائج المتعلقة بعملية المراجعة.

- يجب أن تكون التقارير موضوعية و واضحة و مختصرة و بناءة و في الوقت المناسب.  
- يجب أن يعرض التقرير الهدف من عملية المراجعة و ماذا كان متوقعا منها أن تنجزه.  
- يجب أن تشخص و تحدد نطاق أنشطة المراجعة و وصف طبيعي و مدى نطاق المراجعة.  
**5- المتابعة:** يجب على مدير إدارة وضع نظام النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة و تأخذ هذه الخطوات ثلاثة أشكال:

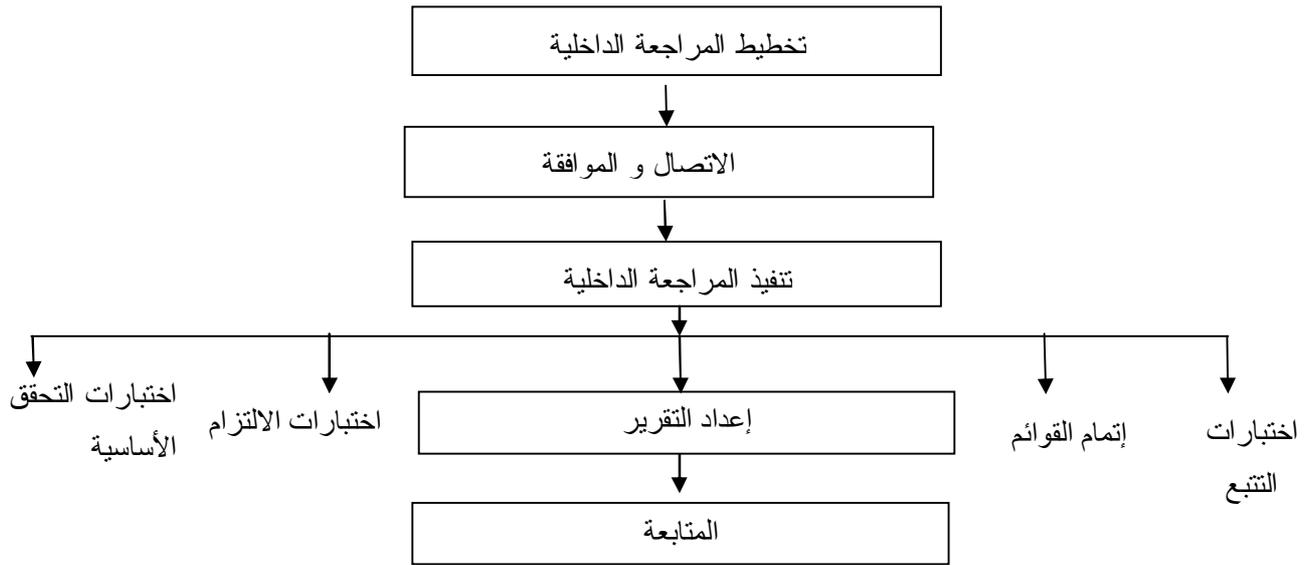
- قيام الإدارة العليا بالاستفسار من الجهة الخاضعة للمراجعة اتخاذ قرار في ما إذا كان من الممكن تطبيق هذه التوصيات و متى سيتم تطبيقها.  
- قيام الجهة الخاضعة لعملية المراجعة مباشرة بتنفيذ التوصيات.  
- قيام المراجع الداخلي بعد منح الجهة الخاضعة لعملية المراجعة مهلة كافية لاتخاذ الإجراءات الصحيحة المطلوبة بمتابعة هذه الإجراءات أو التأكد من أن الإدارة توصل مسؤولية عدم اتخاذ

#### 6- تقييم مهمة المراجعة الداخلية

يقوم قسم المراجعة الداخلية بالتأكد من الفاعلية التي تم بها انجاز المهمة ، و كيف يمكن بكفاءة أعلى و كيفية الاستفادة من هذا التقييم في انجاز مهمات أخرى.<sup>1</sup>  
والشكل التالي يوضح مراحل تنفيذ عملية المراجعة:

<sup>1</sup> - جيهان عبد المعز الجمال، مرجع سابق، ص: 424 - 425

## الشكل رقم (01): مراحل عملية المراجعة الداخلية.



المصدر: جيهان عبد المعز الجمال: المراجعة وحوكمة الشركات، الدار الجامعي، الكتاب الإمارات المتحدة العربية، 2014، ص: 31.

ونقتضي هذه الخطوات بـ:

## تقرير المراجع

وفي هذه الخطوة يقوم المراجع بحوصلة لمجمل ما قام به من فحوصات لمختلف البنود مشيراً إلى مدى التزام المؤسسة في تطبيق المحاسبة المتعارف عليها وكذلك مدى الاستمرار في تطبيقها من خلال السنوات السابقة كما يشير إلى نتيجة تقييمه لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، ونقاط القوة والضعف الموجودة فيه والسبل التي تؤدي إلى تحسينها مدعماً كل هذه النتائج بإثباتات و براهين مقنعة وفي الختام تقريره يبدي التوصيات اللازمة لتصحيح وتحسين الأداء إبداء كذلك لرأيه بصفة موضوعية حول حسابات المؤسسة سواء بالإيجاب والسلب.<sup>1</sup>

## ثانياً: الوظائف الأساسية في قسم المراجعة الداخلية:

يتكون قسم المراجعة الداخلية عادة من عدد قليل نسبياً من المراجعين ذوي المهارات العالية وذلك بالمقارنة مع معظم الأقسام الأخرى، وقد يقتصر الأمر على وجود مراجع داخلي واحد، كما قد يتسع قسم المراجعة الداخلية في المنظمات الأخرى ليشتمل أكثر من مئة مراجع وينطوي الهيكل التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية عادة ثلاث مستويات للمراجعين وهي:

<sup>1</sup> - عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، قنحي رزق السويدي، مرجع سابق، ص: 227.

- المشرف.
- المسيرون.
- المراجعون: الأولون و المبتدئون.

### المطلب الثالث: المراجعة الداخلية كإدارة:

وهنا نتطرق إلى موضع إدارة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي والشروط الواجب توفرها في أفراد إدارة المراجعة الداخلية.

#### أولاً: إدارة المراجعة الداخلية وفقاً للجنة المراجعة

تتجه العديد من المؤسسات نحو إنشاء ما يعرف بلجنة المراجعة وبذلك بغرض الإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية في الشركة، مما يزيد من استقلالية إدارة المراجعة الداخلية على الإدارة العليا، وتتمثل العلاقة بين المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة للوفاء بمسؤوليات الإشراف الخاصة بها و يخدم المراجع الداخلي لجنة المراجعة من خلال:<sup>1</sup>

- توفير وجهة نظر مستقلة عن القضايا المحاسبية الرئيسية.
- توفير تغذية عكسية عن كفاءة الأنشطة و الالتزام بالسياسات الخاصة بالشركة والجهات التنظيمية.

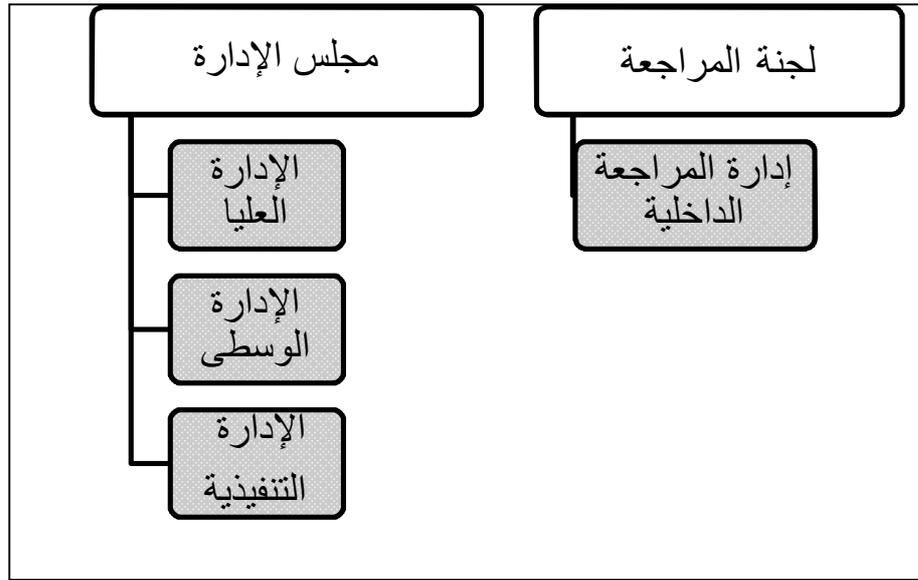
- تدعيم لجنة المراجعة في تقييمها لجودة التقرير.

وبذلك يكون موضع إدارة المراجعة الداخلية وفقاً للجنة المراجعة هي الهيكل التنظيمي للشركة

كالتالي:

<sup>1</sup>- أمين السيد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، مصر، 2005 ص: 476.

الشكل رقم (02): موضع إدارة المراجعة الداخلية وفقا للجنة المراجعة .



المصدر: عبد الفتاح الصحن، محمد السرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الكلي و الجزئي، الدار الجامعية الإسكندرية، 1998 ص 235.

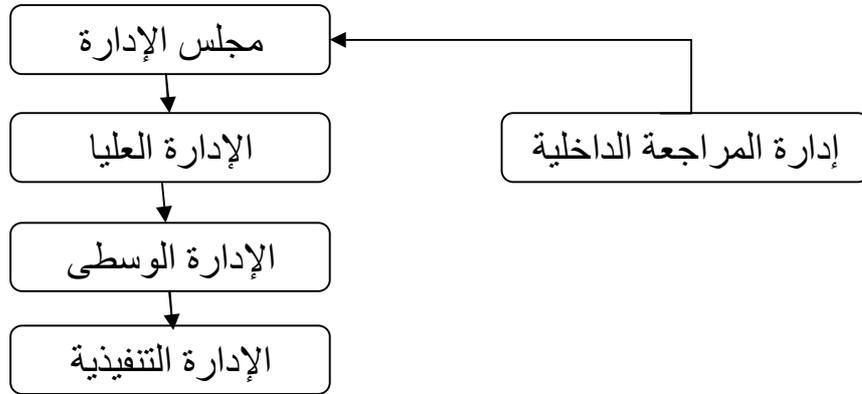
ثانيا: موضع إدارة المراجعة الداخلية وفقا للإدارة العليا

تساعد إدارة المراجعة الداخلية المستقلة الإدارة العليا في مسؤولياتها الإشرافية عن طريق توفير تقييم مستقل لعمليات إدارة المخاطر بالشركة وتقييم ضوابط الرقابة الداخلية بالإضافة إلى تقييم كفاءة العمليات، وغالبا ما يأخذ المراجعون الداخليين الزيادة أو تقييم فعالية توثيق الإدارة العليا لضوابط الرقابة الداخلية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سابق، ص: 41.

ويوضح الشكل الموالي موضع إدارة المراجعة الداخلية وفقا للإدارة العليا.

الشكل رقم (03): موضع إدارة المراجعة الداخلية وفقا للإدارة العليا



المصدر: عبد الفتاح الصحن، محمد السرايا، مرجع سابق، ص 236.

إن اتخاذ إدارة المراجعة الداخلية وضعا محددًا يضمن موضوعية ما واستقلاليتها عن باقي الوظائف الأخرى للشركة من شأنه أن يؤهلها للقيام بعملها كما ينبغي وبما يضمن فعاليتها، وبالتالي تكون مخرجات وظيفة المراجعة الداخلية قابلة للاعتماد عليها عملية اتخاذ القرار على كل المستويات فالأمور محددة للإدارة العليا ومجلس الإدارة ولجنة المراجعة يجعلها تركز على الإبعاد المختلفة لتقدير وتقييم الأخطار والمراقبة على الشركة مما يزيد من المنافسة على وظيفة المراجعة الداخلية بين الإدارة العليا ولجنة.

### 1- مطالب الإدارة العليا حول وظيفة المراجعة الداخلية

- المساهمة في إعداد التقارير على الرقابة .
- تقييم كفاءة العمليات.
- المساعدة في تصميم الرقابة.
- تحليل المخاطر .
- تأكيد المخاطر .
- تسهيل التقييم الذاتي للمخاطر والرقابة.

### 2- مطالب لجنة المراجعة حول وظيفة المراجعة الداخلية

- التقييم المستقل للتطبيقات والعمليات المحاسبية ، وتتضمن ذلك التقارير المالية؛
- تحليل مخاطر النشاط أولاً، للرقابة المحاسبية في التقارير المالية؛
- تحليل الغش ( الاحتيال ) والاستقصاءات الخاصة.

## ثانياً: الشروط الواجب توافرها في أفراد قسم المراجعة الداخلية

يمكن تحديد الشروط الواجب توافرها في أفراد إدارة المراجعة الداخلية فيما يلي:<sup>1</sup>

### 1- الشروط العلمية

- أن يكون حاصلًا على المؤهل الجامعي؛
- أن يكون من ذوي الخبرة ومؤهل في أعمال المؤسسة و بالأخص في الأقسام التي سيقوم بمراجعة العمل فيها؛
- تدريب العمل المستمر؛
- متابعة تعليم أفراد الإدارة والارتقاء بمستواه المهني حتى يتسنى له الاحتفاظ بامتياز في أداء أعمال المراجعة؛
- دراسة مبادئ العلوم السلوكية وفنون العلاقات العامة وطرق كسب تعاون الآخرين؛
- يجب أن يكون المراجع لديه معرفة أساسية للنظم الحاسوب ومكوناته ووظائفه وإمكانية التشغيل؛
- أن يفهم المراجع كيف تؤثر المراجعة الإلكترونية للبيانات على دراسة وتقييم نظم الضبط الداخلية؛
- المعرفة الكافية في كيفية معالجة البيانات الإلكترونية؛
- الإلمام بأساليب المراجعة الداخلية في ظل استخدام بيئة التشغيل الإلكتروني؛
- أن يكون على دراية كافية بالتعامل مع شبكات المعلومات الدولية وكيفية الاستفادة منها.

### 2- الشروط المهنية

- يجب أن يؤدي عمله بموضوعية؛
- يجب بذل العناية المهنية المعقولة أثناء القيام بعمله حيث يجب أن يكون المراجع الداخلي على وعي باحتمالات الأخطاء والسهو، الضياع، عدم الفاعلية و يعارض المصالح؛
- يجب أن يكون حذر اتجاه الظروف والأنشطة أكثر عرضة لمخالفة القوانين العامة واللوائح التنظيمية؛
- أن يلتزم بأداء و سلوك مهنة المراجعة؛

<sup>1</sup>- نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص: 73.

- يجب أن لا يكون متصديا للأخطاء بل مساعدا في تصحيحها؛
- يجب أن يتمتع بالسرية وعدم إفشاء أسرار العمل.

### 3- الشروط الأخلاقية

- أن يكون حسن السمعة و أن يتحلى بالصفات الأخلاقية والشخصية التي تم تحديدها في معايير الأداء المهني؛
- أن يكون على علاقة طيبة بزملائه العاملين معه في المؤسسة؛
- أن يكون هناك حد لعلاقته مع من يقوم بمراجعة أعمالهم في حدود الزمالة؛
- يجب أن يكون مفهوما لدى المراجع أن عمله هذا لا يعني إكسابه مميزات على زملائه بالأقسام الآخرين، بل عليه أن يقوم بعمله في جو تسوده روح الإخاء والتعاون وذلك تحقيقا لمصلحة العمل.

### المطلب الرابع: تنظيم إدارة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي

تعمل المؤسسات الاقتصادية على تنظيم المراجعة الداخلية نظرا لكبر حجمها أو تشعب أعمالها.

#### أولا: أنواع تنظيم إدارة المراجعة الداخلية

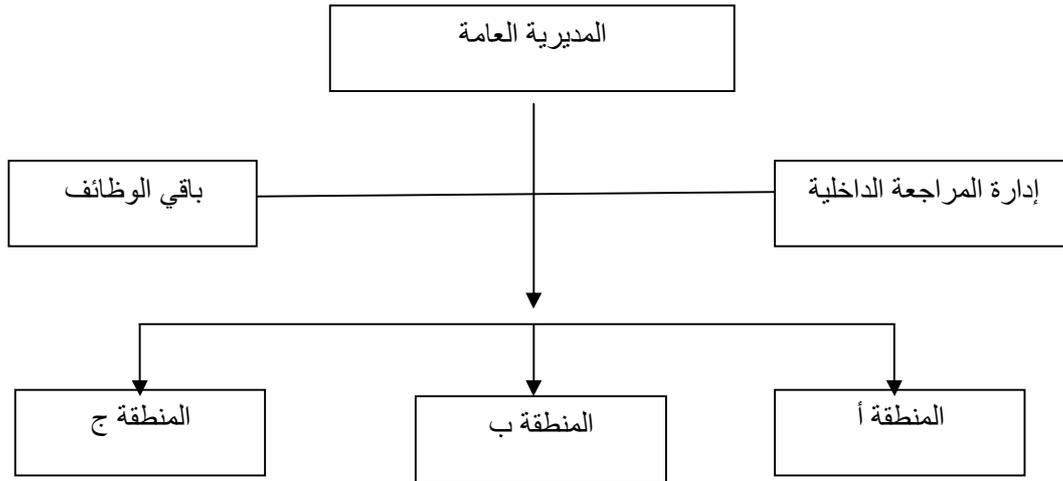
إن كبر حجم المؤسسات واتساعها جغرافيا يتحتم عليها وجود هياكل كبيرة لتسيير الأنشطة ومناطقها وممارسة الرقابة عليها، حيث يوجد ثلاث لإدارة تنظيم إدارة التنظيمية المراجعة الداخلية وهي<sup>1</sup>:

#### 1- مراجعة داخلية مركزية

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

<sup>1</sup> - صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة الدكتوراه تخصص التخطيط الاقتصادي، جامعة الجزائر 2004، 3، ص: 55.

الشكل رقم (04): تنظيم المراجعة الداخلية المركزي

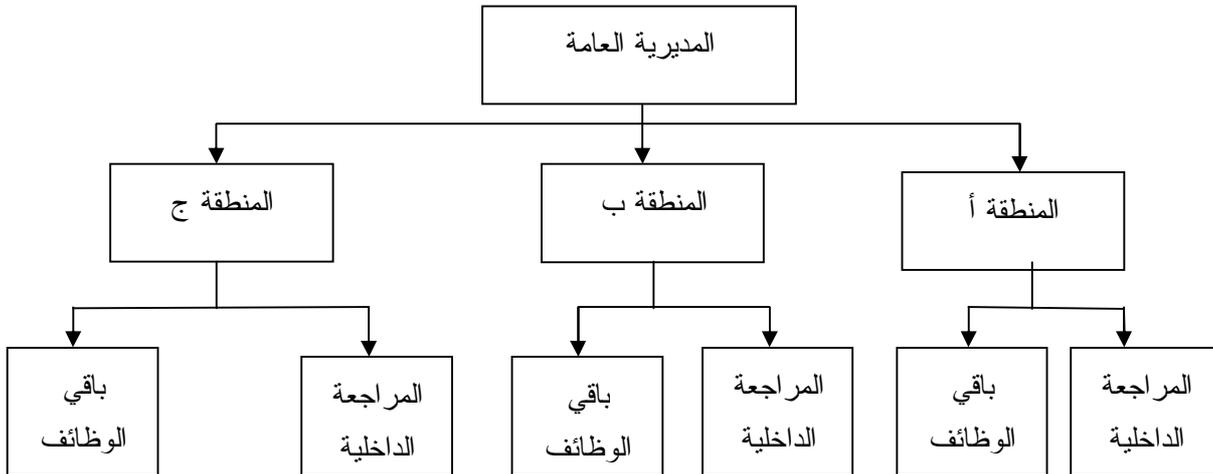


المصدر: صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة الدكتوراه، تخصص التخطيط الاقتصادي، جامعة الجزائر 3، 2004، ص 55.

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 رقم (05): تنظيم المراجعة الداخلية اللامركزية

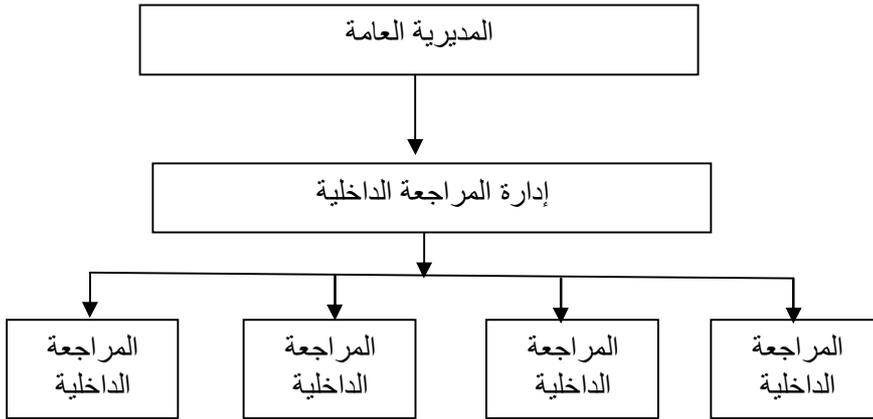


المصدر: صديقي مسعود، إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة الدكتوراه، تخصص التخطيط الاقتصادي، جامعة الجزائر 3، 2004، ص 55.

### 3- مراجعة داخلية مختلطة

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

#### الشكل (06): تنظيم المراجعة الإدارية المختلطة



المصدر: صديقي سعيد، مرجع سابق، ص56.

ويختلف أداء وظيفة المراجعة الداخلية باختلاف التنظيم الإداري لها (مركزية ولا مركزية) فالشكليات الأولين تتخللها جملة من النقائص تبعا لطبيعة كل واحد منهما كالبطء في تنفيذ الزيادات وعدم المتابعة الآنية و غياب 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 لإدارة المراجعة الداخلية من تقديم رأي فني محايد عن الأعمال التي يقوم بها على مستوى المناطق، من خلال إشرافها على الفروع المختلفة لها وإلزامهم بالتقيد بالإجراءات ومعايير المراجعة الداخلية، وحثهم على العمل على تحقيق الأهداف المسطرة في برنامج المراجعة، إلا أنه يعاب على هذا النوع في ارتفاع تكلفة المراجعة لما يحتاج إليه من وسائل مالية وموارد بشرية مؤهلة<sup>1</sup>.

#### ثانيا: كيفية تنظيم إدارة المراجعة الداخلية

- مدير إدارة المراجعة الداخلية هو المسئول عن الإدارة و عليه التحقق من:
- أهداف الإدارة.
- موارد الإدارة ماديا و معنويا.

<sup>1</sup>- عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سابق، ص: 56.

- خطة المراجعة الداخلية.

2- ينبغي على إدارة المراجعة مراعاة الجوانب التالية:

- أهداف و سلطات و مسؤولية الإدارة.
- جوانب التخطيط في الإدارة و التي تتضمن:- الأهداف - البرامج - الموازنات.
- السياسات و الإجراءات المناسبة لطبيعة أعمال الإدارة الأفراد العاملين بها.
- التنسيق مع المراجع الخارجي.
- الضمانات الإضافية لجودة عمل المراجعة الداخلية بهدف الارتقاء بمستوى أداء المراجع الداخلي لأعلى مستوى يمكن ذلك بما يتفق و معايير الممارسة المهنية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - متولي حسن، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر العربي الأول حول المراجعة الداخلية في إطار حوكمة المؤسسات ، 24-26 سبتمبر، مصر، 2005، ص: 23.

## خاتمة الفصل

المراجعة الداخلية عملية منظمة لها خصائصها وفروضها تعمل على تجميع وتقويم موضوعي للأدلة المتعلقة بأحداث وتصرفات اقتصادية من أجل التأكد من درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعية مع توصيل النتائج للمستخدمين.

وجود علاقة تعاونية بين المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى لحكومة المؤسسات المتمثلة في مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، القوانين والتشريعات، المراجعة الخارجية، حيث أن درجة التحكم في هذه العلاقة وحسن توظيفها يؤدي إلى إضفاء ثقة أكبر على مصداقية القوائم المالية من خلال التأكيد على جودة خدمات المراجعة الداخلية وهذا ما سنتطرق له في الفصل الثاني.

## الفصل الثاني:

انعكاسات المراجعة الداخلية على تطبيق حوكمة الشركات

## مقدمة الفصل

أدت الفسائح المالية التي شهدها العالم في الآونة الأخيرة إلى العديد من الاضطرابات مست جميع القطاعات الاقتصادية الأمر الذي أدى إلى ضرورة إيجاد قواعد ومعايير تحكم أداء المؤسسات لتفادي تكرار هذه الأزمات وترشيد استغلال الطاقات . فكانت الحوكمة هي المعيار الذي يضمن وجود بيئة استثمارية شفافة وأصبحت المؤسسات مطالبة بتطوير وتحسين أدائها وإيجاد أنظمة رقابية قوية من بينها المراجعة الداخلية التي تمثل إلية من آليات الحوكمة

وعليه تم تقسيم الفصل إلى:

- المبحث الأول: الإطار النظري للحوكمة.
- المبحث الثاني: العلاقة بين المراجعة الداخلية والحوكمة.

## المبحث الأول: الإطار النظري للحوكمة

بعد الانهيارات الاقتصادية والمالية التي شهدتها عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وكذلك ما شهدته الاقتصاد، أدى ذلك إلى إيجاد حلول مناسبة تعمل على مواجهة عدة صعوبات تمثلت في تبني مفهوم جديد يعرف بحوكمة الشركات، مما سبق سيتم التطرق في هذا المبحث إلى ما يلي:

- المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات.
- المطلب الثاني: أهمية وأهداف حوكمة الشركات.
- المطلب الثالث: أطراف ومحددات نظام الحوكمة.
- المطلب الرابع: مبادئ وأبعاد الشركات.

### المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات

للتعرف على مفهوم الحوكمة تطرقنا إلى العناصر التالية:

#### أولاً: النظريات المفسرة للحوكمة

ترجع حوكمة المؤسسات إلى مجموعة من النظريات التي على أساسها تتضح فكرة الحوكمة

وهي:

#### - النظرية الأولى نظرية الوكالة

بدأ الاهتمام بموضوع حوكمة المؤسسات منذ سنة 1932 حيث كان كل من *beal and means* من أوائل من تناول موضوع فصل الملكية عن المراقبة، ليست فقط بسبب انعدام مساءلة أمام المستثمرين ولكن انعدامها أمام المجتمع بصفة عامة، وفي عام 1976 قدم *mcrcblin orjeans* تعريفا لهذه النظرية " نحن نعرف نظرية الوكالة كعلاقة بموجبها يلجأ شخص الرئيس " صاحب الرأسمال لخدمات شخص آخر لكن يقوم بدله ببعض المهام، هذه المهمة (العلاقة) تستوجب سياسة في السلطة، بمعنى علاقة الوكالة توجب عندما يفوض المالك سلطة اتخاذ القرار والرقابة على الموارد لغيره.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - غضبان حسام الدين، محاضرات في نظرية الحوكمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن ط2015، 1، ص: 21.

### - النظرية الثانية نظرية حقوق الملكية

ترجع نظرية حقوق الملكية إلى كل من harold domestez et alchian سنة 1972 حيث تقوم هذه النظرية على فكرة بسيطة وهي أن حق الملكية هو المحدد الأساسي أو العامل الجوهري وراء فعالية ونمو المؤسسة ، فكلما كانت هذه الحقوق كاملة كلما انعكس ذلك على أداء المؤسسة.

### - النظرية الثالثة نظرية تكاليف المعاملات :

حسب روكاس فان تكاليف المعاملات هي تكاليف التنظيم والإنتاج التي تتحملها المؤسسة عن طريق آلية السوق، حيث يتم التنسيق بين الأفراد عبر السوق بالية السعر، لكن المؤسسة بدورها تقوم بالتنسيق بين الأفراد وحينما يتم اللجوء إلى السوق تتحمل المؤسسة تكاليف تسمى تكاليف المعاملات والتي تتمثل في تكاليف التفاوض، تكاليف البحث عن المعلومة وبهذا المؤسسة تتطور وتنمو ما دامت تكاليف المعاملات أكبر من تكاليف التنظيم الداخلي.<sup>1</sup>

### ثانيا: تعريف حوكمة المؤسسات

أعطيت عدة تعاريف لحوكمة الشركات، يمكن ذكر بعضها في ما يلي:

**التعريف الأول:** عرفتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على أنها "مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها والمساهمين والأطراف الأخرى ذات المصلحة داخل الشركة متضمنا ذلك هيكل الأهداف الموضوعية من قبل الشركة وسائل تحقيق تلك الأهداف مع رقابة محددة ومستمرة الأداء."<sup>2</sup>

**التعريف الثاني:** عرفتها لجنة كادبودي على أنها "النظام الذي تدار وتراقب به المؤسسات وتعد مجالس الإدارة مسؤولة عن تطبيق الحوكمة في شركتها أما دور المساهمين في الحوكمة فهو انتخاب أعضاء مجلس الإدارة والمراجعين والتأكد أن هناك هيكل حوكمة ملائمة وفي مكانه."<sup>3</sup>

**التعريف الثالث:** عرفها معهد المدققين الداخليين على أنها "عمليات تتم من خلال إجراءات تستخدم بواسطة ممثلي أصحاب المصالح لتوفير الإشراف على المخاطر وإدارتها بواسطة الإدارة

<sup>1</sup> - عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق مبادئ الحوكمة، رسالة ماجستير تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المدينة 2009، ص: 7.

<sup>2</sup> - جيهان عبد المعز الجمال، مرجع سابق، ص: 49.

<sup>3</sup> - الأشهب الياس، مسؤولية مجلس الإدارة في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم التدبير، تخصص حاكمية المؤسسات ، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015، ص: 11.

ومراقبة مخاطر المنظمة والتأكيد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر، مما يؤدي إلى المساهمة المباشرة في انجاز أهداف وحفظ قيم الشركة.<sup>1</sup>

من خلال التعاريف السابقة يمكن إعطاء مفهوم شامل لحوكمة المؤسسات وهو إيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة بما يحافظ على حقوق المساهمين والعاملين وأصحاب المصالح، وذلك من خلال تحري تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية التي تربط بينهم باستخدام الأدوات المالية والمحاسبية السليمة وفقا لمعايير الإفصاح والشفافية.

### ثالثا: خصائص حوكمة المؤسسات

تتضح خصائص حوكمة المؤسسات في النقاط الموالية:<sup>2</sup>

- الانضباط: إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.
- الشفافية: تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.
- الاستقلالية: أي لا توجد تأثيرات وضغوطات غير لازمة للعمل.
- المساءلة: بإمكانية تقديم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإداري التنفيذي.
- العدالة: يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المنشأة.
- المسؤولية الاجتماعية: النظر إلى الشركة كموطن جيد.
- المسؤولية: أي وجود مسؤولية أمام جميع الأفراد من ذوي المصلحة في المنشأة.

### المطلب الثاني: أهمية وأهداف حوكمة الشركات

تظهر أهمية وأهداف حوكمة المؤسسات في النقاط التالية:

#### أولاً: أهمية حوكمة المؤسسات

تبرز أهمية حوكمة المؤسسات في تحسين أداء المؤسسات من خلال ما يلي:<sup>3</sup>

- تطبيق قواعد الحوكمة الجيدة يؤدي إلى تعين أداء السهم وتعطيه الربحية شفافيتها أمام ذوي المصالح وقدرة اكبر في الحصول على التمويل اللازم، تعطيه ثروة الملائم وتدعيم تنافسية المؤسسات في أسواق المال العالمية خاصة في ظل استحداث أدوات واليات مالية جديدة.

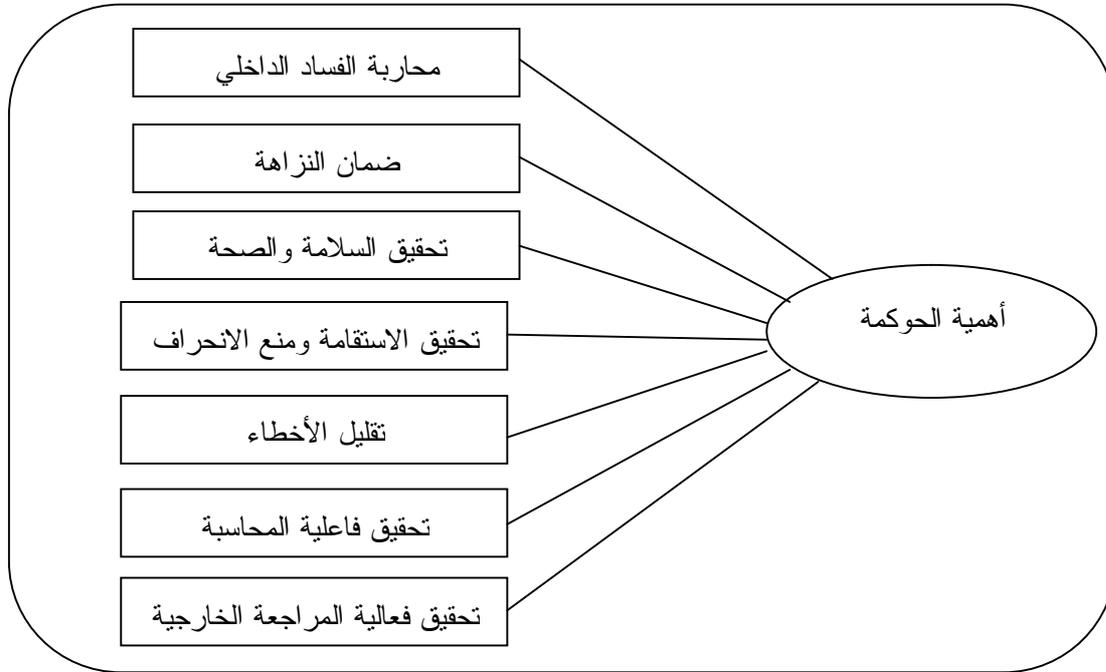
<sup>1</sup> - محسن أحمد الخضري، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، القاهرة مصر، 2005، ص: 17.

<sup>2</sup> - محمد مصطفى سليمان، حوكمة المؤسسات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص: 24.

<sup>3</sup> - هوام جمعة، برايس نورة، الشفافية والإفصاح في إطار حوكمة الشركات، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة عنابة، 2016، ص: 38.

- تعتبر التطبيق الجيد لآليات الحوكمة احد الحلول الممكنة لمشكلة الوكالة وتخفيف تكاليفها؛
  - تجنب الانزلاق في المشاكل المحاسبية والمالية ومكافحة الفساد؛
  - جذب الاستثمارات سواء المحلية أو الأجنبية؛
  - تساهم حوكمة المؤسسات في تهيئة الجو لنمو وتعدد المؤسسات المساهمة التي تعمل في مجالات حيوية وتحقق قيمة مضافة للاقتصاد الدولي؛
  - تؤسس حوكمة المؤسسات الكثير من المبادئ والمعايير المهمة في عالم الأعمال والنزاهة والإفصاح وكل تلك الصفحات هامة لبيئة أعمال نموذجية<sup>1</sup>.
- ويمكن توضيح أهمية الحوكمة في الشكل رقم (07) .

#### الشكل رقم (07): يوضح أهمية حوكمة الشركات



المصدر: مصطفى يوسف كافي، الأزمات المالية والاقتصادية العالمية وحوكمة الشركات، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، 2013، ص: 214.

#### ثانياً: أهداف حوكمة الشركات

برزت حوكمة المؤسسات كضرورة عملية لمواجهة الخلل، الذي أصاب الهياكل التنظيمية للمؤسسات العامة والخاصة، صاحبها من ظهور مشاكل تتعلق بالفساد وعدم الشفافية في المعلومات وسوء الإدارة ويمكن تلخيص أهداف حوكمة المؤسسات في النقاط التالية:

<sup>1</sup> مصطفى يوسف كافي، الأزمات المالية والاقتصادية العالمية وحوكمة الشركات، مكتبة المجتمع العربي، عمان، الأردن، 2013، ص: 214.

- تحسين الصورة الذهنية للشركات.
- تحسين عملية منح القرار.
- تحسين مصداقية الشركات.
- تحسين درجة الوضوح والشفافية.
- تحسين القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية وزيادة قيمتها.
- مراعاة مصالح الأطراف المختلفة وتفعيل التواصل معهم.
- تغطية أرباح الوحدة وأدائها وتعميق الكفاءة الاقتصادية.
- توفير مصادر تمويل متعددة للمؤسسات<sup>1</sup>.
- العمل على تدعيم استقرار المؤسسات من خلال تجنب الدخول في مشاكل تنظيمية ومحاسبية.
- تدعيم الكفاءة والنزاهة في أسواق رؤوس الأموال.
- حماية المساهمين بصورة عامة سواء الأقلية أو الأغلبية وتغطية عائدهم<sup>2</sup>.

### المطلب الثالث: أطراف ومحددات نظام حوكمة الشركات

#### أولا : أطراف حوكمة المؤسسات

تتلخص أطراف نظام حوكمة المؤسسات في ما يلي:

- **المساهمين:** وهم من يقومون بتحديد رأسمال الشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم وأيضا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.
- **مجلس الإدارة:** وهم من يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح ومجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسة العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

<sup>1</sup> - بوفاسة سليمان، سعيدان الرشيد، لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، جامعة المدية، العدد 3، أبريل 2015، ص: 14.

<sup>2</sup> - غضبان حسام الدين، مرجع سابق، ص: 69.

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

- أصحاب المصالح: وهم مجموعة من الأفراد لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين ويدب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان فالدائنون على سبيل المثال يهتمون بقدرة الشركة<sup>1</sup>.

### ثانياً: محددات حوكمة المؤسسات

يعتمد التطبيق الجيد لحوكمة المؤسسات على مدى توافر مستوى وجودة مجموعتين من المحددات سنعرضها فيما يلي:

#### 1- المحددات الخارجية : تتمثل فيما يلي:

المنافسة الاستثمارية للدولة والذي يشمل على سبيل المثال لقوانين وتشريعات المنظمة لعمل السوق مثل قوانين السوق المالي والمؤسسات المدرجة وتنظيم المنافسة ومنع الاحتكارات وقوانين الإفلاس الخ.

- كفاءة القطاع المالي من هيئات مالية وبنوك في توفير التمويل اللازم للمؤسسة.

- درجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج<sup>2</sup>.

- كفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية في أحكام الرقابة على المؤسسات .

- المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة مثل المراجعين والمحاسبين والمحامين الخ.

وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تتم بحسن تسير المؤسسات وتقلل من التعارض والنزاعات بين أصحاب المصالح من جهة وبين العائد الاجتماعي والعائد الخاص بالمؤسسة من جهة أخرى.

<sup>1</sup> - زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، شهادة نيل الماجستير تخصص محاسبة وجباية قسم العلوم التجارية كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التنمية، جامعة ورقلة، سنة 2012 ، ص: 16.

<sup>2</sup> - زابدي عبد السلام، كمال بوعظم، حوكمة المؤسسات ودورها في التقليل من عمليات التضليل في الأسواق المالية والحد من وقوع الأزمات، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخليات الأعمال في المؤسسات ، جامعة باجي مختار، عنابة ، 18/19-11-2009.

## 2- المحددات الداخلية تتمثل فيما يلي:

تشير المحددات الداخلية إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة، مما سبق نجد أن هذه المحددات الداخلية تتمثل فيما يلي:

- آلية توزيع السلطة داخل الشركة.

- الآلية والقواعد والأسس الناظمة لكيفية اتخاذ القرارات الأساسية في الشركة.

- العلاقة الهيكلية بين الجمعية العمومية للشركة ومجلس إدارتها والمديرين التنفيذيين ووضع

آلية مناسبة لهذه العلاقة مما يخفف من التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاث وصولاً

لتكامل هذه المصالح<sup>1</sup>.

### ثالثاً: نظام حوكمة الشركات

يعد نظام حوكمة المؤسسات من النظم المرتبطة بتطبيق سياسة الحرية الاقتصادية وبتفعيل آليات السوق وفي الوقت نفسه فهي نظام يعمل على جذب الاستثمارات لأي دولة من الدول ولأي مؤسسة من المؤسسات ، فهي ترتبط بعمليات تحقيق القيمة المضافة وكذلك التراكم الرأسمالي مما يؤدي إلى تحقيق نتائج ملموسة وتتلخص مدخلات حوكمة وكيفية تشغيلها ومخرجاتها فيما يلي:

- **مدخلات النظام** : حيث يتكون هذا الجانب مما تحتج إليه حوكمة من مستلزمات وما يتعين توفيره لها متطلبات سواء كانت متطلبات قانونية، إدارية واقتصادية.

- **نظام تشغيل الحوكمة** : ويقصد بها الجهات المسؤولة عن تطبيق الحوكمة وكذلك المشرفة على هذا التطبيق وجهات الرقابة وكل أسلوب إداري داخل المؤسسة أو خارجها يساهم في تنفيذ الحوكمة وفي تشجيع الالتزام بها وفي تطوير أحكامها والارتقاء<sup>2</sup>.

- **مخرجات نظام الحوكمة**: الحوكمة ليست هدفاً في حد ذاته وإنما هي تمثل وسيلة لتحقيق نتائج وأهداف يسعى إليها الجميع وهي مجموعة من المعايير والقواعد والقوانين المنظمة للأداء والسلوك

<sup>1</sup>- تريقي عمر، دور وأهمية الحوكمة في استقرار النظام المعرفي، الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية الحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21، أكتوبر 2009، ص: 4.

<sup>2</sup>- صافي رقية، مروى كرامة، آليات حوكمة المؤسسات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حوكمة المؤسسات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة عنابة 6-7 ماي 2012، ص: 7.

والممارسات العملية والتنفيذية، سواء للشركات أو المؤسسات أو الجمعيات، ومنه ثم الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية ومسؤوليات مجلس الإدارة<sup>1</sup>.

### الجوانب الرئيسية لمخرجات الحوكمة

- تحقيق الإفصاح والشفافية.
- تأكيد المعاملة المتساوية والشفافية.
- تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة<sup>2</sup>.

### المطلب الرابع : مبادئ وأبعاد حوكمة المؤسسات

أولاً: مبادئ الحوكمة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية:

قامت هذه المنظمة بتعديل مبادئها الخاصة بحوكمة المؤسسات سنة 2004 حيث أصبحت تتضمن المبادئ التالية:

#### 1- وضع أسس نظام فعال لحوكمة المؤسسة

ينبغي على نظام حوكمة المؤسسة أن يساهم في تحقيق الشفافية وكفاءة الأسواق وان يكون متوافقاً مع دولة القانون ويحدد بشكل واضح توزيع المسؤوليات بين الهيئات المتخصصة في مجال الرقابة والنظم وتطبيق النصوص.

#### 2- حقوق المساهمين وأهم وظائف أصحاب رأس المال

ينبغي لأي نظام حوكمة في المؤسسة أن يحمي ويسهل ممارسة المساهمين لحقوقهم.

#### 3- معاملة عادلة للمساهمين

ينبغي أن يضمن نظام حوكمة المؤسسة معاملة عادلة لكل المساهمين بما فيهم الأقلية والأجانب وكل المساهمين يجب أن يحصل على تعويض فعلي عند التعدي على حقوقهم<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - محسن احمد الخضري، مرجع سابق، ص: 63.

<sup>2</sup> - خميلي فريد، شوكمال عبد الكريم، مرجع سابق، ص: 158.

<sup>3</sup> - محمد حلمي الجبلاني، الحوكمة في المؤسسات، دار الإعمار العلمي للنشر والتوزيع، 2014، ص: 96.

#### 4- دور مختلف أصحاب المصلحة في حوكمة المؤسسة

ينبغي أن يعترف نظام حوكمة المؤسسة بحقوق مختلف أصحاب المصلحة وفقا للقانون الساري أو وفقا للاتفاقيات المتبادلة ، ويشجع التعاون الفعال بين المؤسسات ومختلف أصحاب المصلحة بهدف خلق القيمة ومناصب شغل وضمان استمرارية المؤسسات<sup>1</sup>.

#### 5- الإفصاح والشفافية

ينص المبدأ الخامس على الآتي:

" ينبغي على إطار حوكمة المؤسسات ، يضمن القيام بالإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي والأداء وحقوق الملكية وحوكمة الشركة.

وهناك مجموعة من الإرشادات التي يجب الأخذ بها عند الالتزام بتطبيق المبدأ الخامس المتعلق بالإفصاح والشفافية وهي:<sup>2</sup>

- النتائج المالية ونتائج عمليات الشركة؛
- أهداف الشركة؛
- الملكيات الكبرى وحقوق التصويت؛
- العمليات المتعلقة بأطراف من الشركة أو أقاربهم؛
- عوامل المخاطرة المتوقعة؛
- الموضوعات الخاصة بالعاملين؛
- هياكل وسياسات الحوكمة وبصفة خاصة ما يحتويه أي نظام أو سياسة لحوكمة الشركة والعمليات التي يتم تنفيذها بموجبها.
- ينبغي إعداد ومراجعة المعلومات وكذا الإفصاح عنها بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية؛
- يجب الاطلاع لعملية مراجعة سنوية عن طريق مراجع مستقل، بهدف إتاحة المراجعة الخارجية والموضوعية للأسلوب المستخدم في إعداد وتقديم القوائم المالية؛

<sup>1</sup>-Brahim lakhef , *la bonne gouvernance* ,dar el khaldounia, alger, p: 37.

<sup>2</sup>- محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة المؤسسات في معالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، ط2 2009، ص: 60.

- ينبغي أن تكفل قنوات توزيع المعلومات إمكانية حصول مستخدمي المعلومات عليها في الوقت الملائم وبالتكلفة المناسبة.<sup>1</sup>

#### 6- مسؤوليات مجلس الإدارة

تحدد مبادئ حوكمة المؤسسات بالتفعيل دور مجلس الإدارة في حماية الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح بها. ويجب أن يضمن الإطار لمبادئ حوكمة المؤسسات التوجه الاستراتيجي للشركة والمتابعة الفعالة للإدارة من قبل مجلس الإدارة ومسؤولية المجلس أمام الشركة والمساهمين والأطراف الخارجية.

ويجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة بناء على معرفة تامة وبحسن نية على أن يبذلوا كل جهدهم لصالحهم الشركة والمساهمين بها.

لذلك يفضل أن يكون أغلبية أعضاء مجلس الإدارة مستقلين عن إدارة الشركة ليتمكنوا من الحكم بموضوعية على شؤون الشركة. كذلك يجب أن يلتزم مجلس الإدارة بالقوانين التي تطبق مع أخذ مصالح المتعاملين مع الشركة في الاعتبار، وأخيرا يجب أن يكون مجلس الإدارة قادرا على الحكم بموضوعية على أوضاع الشركة بعيدا عن تدخل الإدارة.

#### ثانيا: الأبعاد التنظيمية لحوكمة المؤسسات

توصلت الأبحاث في حوكمة المؤسسات وقواعدها إلى نتائج يمكن بواسطتها تحديد الأبعاد التنظيمية لحوكمة المؤسسات فيما يلي :

#### 1- البعد الإشرافي

يتعلق البعد الإشرافي في تدعيم وتفعيل الدور الإشرافي لمجلس الإدارة على أداء الإدارة التنفيذية والأطراف ذات المصلحة ومن بينهم أقلية المساهمين ويتوقف ذلك على قدرة أعضاء مجلس الإدارة القيام بتدقيق فعال والى القيام بوضع قوانين وضوابط واليات تسمح بترفيه عقاب على الموظفين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة إذا لزم الأمر ينص إلى ضرورة المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وكذلك مسائل مجلس الإدارة نفسه من قبل المساهمين.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>- طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص: 46.

<sup>2</sup>- إبراهيم إسحاق نسان، دور إدارات المراجعة في تفعيل مبادئ الحوكمة ، مذكرة ماجستير، جامعة غزة، 2009 ص: 46.

## 2- البعد الرقابي

يتعلق بتقسيم وتفعيل الرقابة سواء على المستوى الداخلي أو خارجي للشركة، فعلى المستوى الداخلي إن تدعيم وتفعيل الرقابة يتناول نظم الرقابة الداخلية ونظم إدارة المخاطرة أما على المستوى الخارجي فيتناول القوانين واللوائح وقواعد التسجيل في البورصة وإتاحة الفرصة لعملة الأسهم والأطراف ذات المصلحة في الرقابة فضلا عن تنويع نطاق مسؤوليات المراجع الخارجي وتدعيم استقلاله.<sup>1</sup>

## 3- البعد الأخلاقي

نظرا لأهمية السلوك الأخلاقي داخل المؤسسات ودوره في تفعيل الدور الرقابي داخل المؤسسة فان اغلب الهيئات العلمية والمهنية المتخصصة تطالب بضرورة أن يتواجد بالمؤسسة دليل للسلوك الأخلاقي يركز على التزام العاملين بالقيم الأخلاقية التي تضمن حسن سمعة المؤسسة ومصداقيتها.<sup>2</sup>

## 4- البعد الاستراتيجي

ويتعلق بصياغة استراتيجيات الأعمال والتشجيع على التفكير الاستراتيجي والتطلع إلى المستقبل استنادا إلى دراسة متأنية ومعلومات كافية على أدائها الماضي والحاضر وكذلك دراسة عوامل البيئة الخارجية وتقدير تأثيراتها المختلفة استنادا إلى معلومات كافية عن عوامل البيئة الداخلية ومدى تبادل التأثير فيما بينها.<sup>3</sup>

المساءلة ويحدد هذا العنصر الإعلان عن أنشطة وأداء المؤسسة والعرض أمام المساهمين وغيرهم ممن يحق لهم قانونا مساءلة المؤسسة

## المبحث الثاني: علاقة المراجعة الداخلية بالحوكمة و دورها في تعزيز مبادئها

يعتبر نشاط المراجعة الداخلية المساهم الأساسي في حوكمة المؤسسات عن طريق تقييم وتحسين هذه العملية من خلال أهداف مسطرة والتأكد من مدى تحقيقها ولذا سنقوم من خلال هذا المبحث بإبراز العلاقة بين المراجعة الداخلية والحوكمة .

<sup>1</sup> - ماجد إسماعيل ابو حمام، تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة، ماجستير الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009، ص: 21.

<sup>2</sup> - بريش عبد القادر، حمو محمد، البعد السلوكي والأخلاقي لحوكمة المؤسسات ودورها في التخفيف من آثار الأزمة العالمية، مداخلة ضمن المنتدى الدولي، الأزمة المالية والاقتصادية العالمية، سطيف ، 20-21، سبتمبر 2005، ص: 5.

<sup>3</sup> - محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص: 270.

- المطلب الأول: معايير المراجعة الداخلية في ظل حوكمة المؤسسات؛
- المطلب الثاني: المراجعة الداخلية كآلية لتحقيق حوكمة المؤسسات؛
- المطلب الثالث: دور لجان المراجعة ووظيفة المراجعة في تفعيل الحوكمة؛
- المطلب الرابع: دور المراجعة في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من الحوكمة.

### المطلب الأول: معايير المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات

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

#### أولاً: معايير الصفات

وهي عبارة عن مجموعة مكونة من أربعة معايير رئيسية صادرة عن معهد المراجعين الداخليين و التي تتناول صفات وسمات وخصائص المؤسسات والأفراد الذين يؤدون أنشطة المراجعة الداخلية فيها وتتكون من:

- المعيار 1000 الأهداف السلحية والمسؤولية: أي تحديد الأهداف والسلحيات والمسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية؛<sup>1</sup>

- المعيار 1100 الاستقلالية والموضوعية: أي أن نشاط المراجعة الداخلية يكون مستقلاً وعلى المراجعين أن يسمو بالموضوعية أثناء تأدية عملهم؛

- المعيار 1200 البراعة وبذل العناية المهنية: يجب تنفيذ أعمال المراجعة الداخلية ببراعة وعناية مهنية؛

- المعيار 1300 الرقابة النوعية وبرامج التحسين: أي إدارة المراجعة الداخلية تضع برنامج للرقابة النوعية و التحسين الذي يغطي جميع أعمال المراجعة الداخلية و يراقب فعاليتها بشكل مستمر؛

#### ثانياً: معايير الأداء

- معايير 2000 إدارة نشاط المراجعة الداخلية: على مدير المراجعة الداخلية إدارة نشاطها بفعالية للتأكد من أنه يضيف قيمة للشركة.

<sup>1</sup> - أوصيف خضر، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية جامعة ورقلة، 2009 ص: ص: 62 ، 63.

- المعيار 2100 طبيعة عمل المراجعة الداخلية: يقوم نشاط المراجعة الداخلية بتقييم والمساهمة في تحسين أنظمة إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والحوكمة؛
- المعيار 2200 التخطيط لمهمة العمل: على المراجعين الداخليين وضع وتكوين خطة لكل مهمة<sup>1</sup>؛
- المعيار 2300 تنفيذ المهمة: يجب على المراجعين الداخليين تعريف تحليل، تقييم وتدوين المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة.
- المعيار 2400 توصيل النتائج: على المراجعين توصيل نتائج المهمة مباشرة إلى الجهات المهمة؛
- المعيار رقم 2500 متابعة التقدم: على مدير قسم المراجعة الداخلية وضع ومحافظة على نظام لمراقبة و متابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة.
- المعيار رقم 2600 قبول الإدارة للمخاطر : عندما يعتقد مدير قيم المراجعة الداخلية وأن الإدارة قد قيمت مستوى من المخاطر غير مقبول عليه مناقشة الأمر مع الإدارة التنفيذية وإذ لم يتم حل هذه المسائل المتعاقبة للمخاطر فإنه على المدير القيم التقرير عن ذلك لمجلس إدارة لإيجاد حل<sup>2</sup>.
- ثالثاً: معايير التنفيذ هي تطبيق كل من معايير الصفات ومعايير الأداء في حالة اختبارات الالتزام والتحقق بالغش و الاحتيال والتقييم الذاتي للرقابة.

### المطلب الثاني: المراجعة الداخلية كآلية لتحقيق حوكمة المؤسسات

المقصود بالآليات حوكمة المؤسسات هو مجموعة الوسائل التي يتم تصنيفها وتنفيذها بهدف ترشيد وتوجيه ورقابة سلوك الإدارة العليا لاتخاذ القرارات التي تؤدي إلى تحقيق مصالح الملاك

أولاً: آليات الحوكمة

- 1- الآليات الداخلية: تمثل الآليات الداخلية التدابير التي تطبقها الشركة داخليا لتحديد علاقات بين المساهمين ومجلس الإدارة والمدربين التنفيذيين وأصحاب المصالح الأخرى وهي:
  - 1-1 مجلس الإدارة واللجان المتبقية منه لجنة ( التدقيق لجنة التعيينات والمكافئات ): يعد مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا كما أن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع إستراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة،

<sup>1</sup> - Mohamed cherif madagh , Samira rym madagh , *L audit interne au coeur de la dynamique de la gouvernance d entre prise* , 06-07 mai 2012 , université de biskra p: 14.

<sup>2</sup> - أحمد حلمي جمعة، اتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، دار الصفاء للنشر و التوزيع عمان ط1، 2009 ص: 53.

ويراقب سلوكها ويقوم أدائها، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة ولكي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة، يلجأ إلى تأليف مجموعة من اللجان من بين أعضائه منغير التنفيذ يبين أبرزها ما يلي:

**1-2- لجنة المراجعة:** يتمثل دورها في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تصفح عنها المؤسسات ، وذلك من خلال إعدادها التقارير المالية وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات وكذلك دورها في دعم هيئات التدقيق الخارجي وزيادة استقلاليتها فضلا عن دورها في التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة المؤسسات .

**1-3- لجنة المكافآت:** تتشكل من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين حيث تتركز وظائف لجنة المكافآت والمزايا الخاصة بالإدارة العليا.

**1-4- لجنة التعيينات:** يجب أن يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهارتهم وخبراتهم مع المهارات والخبرات المحددة من المؤسسة وتتمثل واجبات هذه اللجنة في تحديد أفضل المرشحين المؤهلين وتقويم باستمرار وتوخي الموضوعية في عملية التوظيف وكذلك الإعلان عن الوظائف المطلوب إشغالها.

**2- المراجعة الداخلية:** يجب أن يكون لدى الشركة وظيفة مراجعة داخلية فعالة كل الوقت وتتبع لجنة المراجعة الإشراف على ناشطة المراجعة الداخلية وتنظيمها ومناقشة مدى كفاية الرقابة الداخلية مع المراجع الداخلي أو الإدارة حسب ما هو ملائم وضمان وجود اتصالات جيدة بين الراجعين الداخليين والخارجيين ومجلس الإدارة وهو الأمر الذي يرتفع بمستوى تحقيق أهداف المراجعة الداخلية.

**الآليات الخارجية:** تتمثل في العوامل التي تؤثر على أداء الشركة التي يكون مصدرها البيئة الخارجية المحيطة وتعد من المصادر المهمة من أجل تطبيق قواعد الحوكمة وتتمثل بالتشريعات والقوانين التدقيق الخارجي، منافسة سوق المنتجات (الخدمات) وسوق العمل الإداري، الاندماجات والاكتماب مراقبة الدائنين.<sup>1</sup>

**الآليات القانونية:** وهي تختص بتطوير النظام بما يخص توفير الإطار القانوني الملائم لتحقيق أهداف حوكمة الشركات.

**الآليات الرقابية:** لتحقيق حوكمة المؤسسات مثل تحديد الدقيق لمسؤوليات الهيئات المختلفة المسؤولة عن إشراف والمراقبة.

<sup>1</sup> - فاتح غلاب تطوير دور وظيفة التدقيق الداخلي في مجال حوكمة المؤسسات لتجسيد مبادئ و معايير التنمية المستدامة رسالة ماجستير بالاقتصاد جامعة فرحات عباس 2011، ص: 62 .

**الآليات التنظيمية:** والتي تختص بتطوير الهيكل التنظيمي للشركات بالشكل الذي يحقق أهداف الحوكمة مثل التحديد الواضح لاختصاصات مجلس الإدارة و اللجان المختلفة.<sup>1</sup>

**الآليات المحاسبية:** والتي تختص بوجود نظام فعال لإدارة تقارير المالية يتصف بالشفافية ويوفر المعلومات الملائمة والتي يمكن الاعتماد عليها بصورة متكافئة من جميع المستخدمين في اتخاذ قرارات مختلفة تتمثل الآليات المحاسبية للحوكمة في التقارير المالية ومعايير المحاسبة والمراجعة بمثابة العمود الفقري والركيزة الأساسية في تفعيل حوكمة الشركات.

### ثانياً: ركائز حوكمة الشركات

تعتبر هذه الركائز الضمان لتحقيق أهداف حوكمة المؤسسات التي تسعى إلى تحسين الأداء من خلال تفعيل الرقابة بشقيها المالي والإداري لدعم أداء الاقتصادي والقدرة على المنافسة في المدى الطويل وتتمثل هذه الركائز فيما يلي:

#### 1- السلوك الأخلاقي: و يتضمن:

- الالتزام بالأخلاقيات الحميدة؛
- الالتزام بقواعد السلوك المهني،
- التوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالمنشأة؛
- الشفافية عند تقديم المعلومات؛
- الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية.

#### 2- الرقابة والمسائلة: وتتضمن وجود:

- جهات رقابية عامة مثل هيئة سوق المال ومصلحة المؤسسات والبورصة والبنك المركزي؛
- جهات رقابية مباشرة مثل المساهمين ولجنة المراجعة والمراجعون الداخليون والمراجعون الخارجيين؛

- وجود جهات أخرى مثل الموردون والعملاء والموزعون والمنخرطون.

#### 3- إدارة المخاطر: وتتضمن:

الإفصاح عن المخاطر وتوصيل النتائج إلى المختصين وأصحاب المصالح .

<sup>1</sup> - عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سابق، ص: 61.

### المطلب الثالث: دور لجان المراجعة ووظيفة المراجعة في تفعيل الحوكمة

#### أولاً: دور لجان المراجعة في تفعيل الحوكمة

تعتبر لجان المراجعة تطويراً لعملية المراجعة في معناها الواسع إذ جاءت فكرتها بهدف توفير وسيلة فنية رقابية تعمل على حماية أصحاب المصالح المختلفة بالمنظمة من خلال توفير تأكيدات إضافية بأن مجالس إدارة المنظمات تؤدي مسؤولياتها ووكلاء عنهم بكفاءة وفعالية. فلجان المراقبة تقوم بتأكد من توافر نظام معلومات رسمي سليم يضمن جودة تقارير المالية وغير مالية المعدة سواء للنشر العام أو الاستخدام الداخلي كما أن وجود لجنة المراجعة يؤدي إلى تدعيم المركز الاقتصادي للمنظمة من خلال تزويد باقي أعضاء المجلس الإدارة بالمعلومات الملائمة.<sup>1</sup>

- تحقيق التنسيق الفعال مع المدققين الخارجيين من خلال تحديد مجال التدقيق ومراجعة القوائم المالية قبل وبعد النشر

- تقييم النواحي المالية وذلك من خلال مراجعة أداء إدارة الحسابات والإدارة المالية وتقييم السياسات المالية للشركة المجلة

إن إشراف لجان المراجعة على وظيفتهم يشكل أحد دعائم الأساسية التي تساعد في تحقيق حوكمة أفضل للمؤسسات فهي تعتبر مردود هام لتعزيز ودعم لجنة المراجعة

- تمثل لجان المراجعة أداة من أدوات حوكمة المؤسسات وذلك من خلال:

- زيادة الدقة و الشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها المؤسسات

- إعداد تقارير المالية.

- أهميتها في تأكيد على التزام بمبادئ حوكمة الشركات.

#### ثانياً: دور وظيفة المراجعة في دعم فعالية عملية الحوكمة

تساعد الحوكمة الفعالة للشركات على ضمان دقة التقارير الإدارية فعلى سبيل المثال التقرير عن هياكل الرقابة الداخلية والنتائج المالية ووجود هياكل خاصة للرقابة الداخلية ويمثل أصحاب المصلحة بالمنظمة الدعائم الأساسية لحوكمة المؤسسات وينظم لوظيفة المراجعة الداخلية في ظل هذا الاتجاه الحديث بكونها مصدر ذو قيمة بالنسبة لذوي المصالح المختلفة بالمنظمة لذلك يجب أن تكون

<sup>1</sup> - صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء تجارب الدولية، مذكرة الدكتوراه تخصص التخطيط الاقتصادي الجزائر جامعة الجزائر 2004 ص ص: 68،69.

الوظائف المراجعة الداخلية جزءاً لا يتجزأ من شبكة أطراف التي لديها مسؤوليات عن حوكمة المؤسسات

وفي الأتي بعض الأمثلة للأنواع المختلفة من الأعمال التي تمكن أن تتوصل إليها المراجعة الداخلية في بيئة حوكمة الشركات.<sup>1</sup>

- توفير و توكيد للمجلس بأن مخاطر المنظمة قد تم تحديدها بشكل صحيح و إدارتها للوصول بها إلى مستوى مقبول

- فحص الأنشطة التي تتولى الإدارة القيام بها لتنفيذ السياسات الأخلاقية عبر المنظمة ككل.

- توفير توكيد باستمرارية الأعمال والتخطيط للخروج من الكوارث بما في ذلك توفير توكيد

بأن نظم المعلومات للمهام الحرجة كافية في ظل وجود المخاطر التي تواجهها المنظمة والمخاطر المقبولة.

- توفير توكيد بأن عملية الشراء تشمل هياكل المراقبة الكافية لضمان وجود مستويات مقبولة من القدرة على المنافسة وتحقيق وفورات في التكاليف وجود الأداء.

- مساعدة فريق الإدارة في تقييم العائد الفعلي على الاستثمارات خلال الفترة معينة من الزمن.

- إجراء مراجعة داخلية للتحقيق من التزام المنظمة بقوانين واللوائح العمل.

- توفير و توكيد بأن الإجراءات المهمة بشكل سليم و تعمل بفاعلية لمعالجة المخاطر

المحتملة.

- التحقق من التزام جميع عقود الشراء و البيع بسياسات المنظمة.

- إيداء الرأي بشأن كفاءة و فاعلية عملية تكادي العملاء.

- تقديم المشورة للإدارة بشأن تقسيم و تنفيذ العمليات إدارة المخاطر.

- تحديد المشاركون في حوكمة المؤسسات وهم:<sup>2</sup>

الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة الإشرافي والتنفيذي والمراجعين الداخليين والخارجيين ولجان

المراجعة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص: 254 - 255.

<sup>2</sup> - مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، مداخلة بعنوان فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة المؤسسات كآلية للحد من الفساد

المالي والإداري، ملتقى وطني حول حوكمة المؤسسات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة يومي 6-7 ماي 2012، ص: 12.

<sup>3</sup> - محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص: 197.

- تحديد وتوصيف الأنشطة المراجعة الداخلية كطلب مستقل وموضوعي في مجالات التقييم المستقل للحوكمة المساعدة في إعداد تقرير عن نتائج الحوكمة بالشركة تقييم كفاءة العمليات والبرامج والأنشطة والمشروعات بالشركة المساعدة في التخطيط محاور حوكمة الشركة مستقبلاً، إدارة وتحليل وتقييم المخاطر التشغيلية والمالية وأيضاً مخاطر المراجعة الداخلية، تقييم فرص الوصول إلى أسواق رأس المال و تحليل التهديدات التي تعترض ذلك تقييم درجة الشفافية والقابلية للمحاسبة الاجتماعية والبيئية.

- توصيف وتحديد عوامل ودوافع وأسس تحقيق وتطبيق الحوكمة الجيدة والتي تظم احتمالات التعرض لحالات الغش والفسل المالي والإداري احتمالات التعرض لمظاهر اقتناء واستخدام الموارد الإنتاجية المحدودة، هياكل الملكية المركزة والمشتتة والمفاضلة بينهما البرامج والأنشطة والمشروعات والأعمال؛

توصيف وتحديد أدوار اللجان الفنية المنبثقة عن مجلس الإدارة الإشرافي وخاصة لجنتي مراقبة عملية التقرير المالي ومراقبة نظام الإجراءات.

#### **المطلب الرابع: دور المراجعة الداخلية في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات**

تلعب المراجعة الداخلية دورها في تغطية القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة المؤسسات وذلك من خلال: <sup>1</sup>

##### **1- تعظيم القيمة للعملاء**

يضع هذا الدور المراجع الداخلي أمام تحد يتمثل في سعيه لاكتساب مهارات جديدة تساهم في التطور في مختلف المجالات العمل بالشركة ليس هذا فحسب بل تطوير آليات تنفيذ مهامه بما يدعم جهود الشركة في تعظيم القيمة أو المنفعة المتحققة للعميل في إطار تغيير النظرة إليه من مجرد مستهلك لمنتجات والخدمات الشركة إلى شريك في عملية الحوكمة وطالما أن فاعلية تنفيذ قواعد الحوكمة تتوقف على كفاءة الرقابة الداخلية للشركة فهنا ينتج بعد آخر لدور المراجع الداخلي في زيادة القيمة المحققة للعملية من خلال سعيه إلى التقييم الفعال للنظم الرقابية وتقديم التوصيات الكفيلة مما يضمن برفع مستوى جودتها.

<sup>1</sup> - غضبان حسام الدين، مرجع سابق ص:49.

## 2- تعظيم القيمة للمساهمين

ينوب مجلس الإدارة عن المساهمين في إدارة أموالهم وهذا يعني أن المجلس مسئول بالوكالة عن الوفاء باحتياجات و مصالح المساهمين والمتمثلة في ضرورة الإفصاح عن المدى فعاليته في إدارة ما أوكل إليه من مهام حيث تمثل التقارير المالية التي يشرف مجلس الإدارة على إعدادها معيار يتم على أساسه اتخاذ قرارات وسلوكيات من طرف المستقرين الحاليين والمرقبين وهنا ينتج دور المراجعة الداخلية كمستقر فعال في ضمان الدقة ونزاهة التقارير المالية وتعزيز قدرة المساهمين على مساءلة 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 ووجود في موقع الأحداث يعايشها لحظة بلحظة بالشركة حيث تساعده هذه الميزة على مراجعة القوائم المالية منها بشكل أكثر تفصيلا من المراجع الخارجي مما يضمن استخدام الأمثل لأصول الشركة وحمايتها من الأخطار التي قد تنشأ نتيجة الغش أو عدم الالتزام بالقوانين والتعليمات المطبقة في الشركة.<sup>1</sup>

## 3- تعظيم القيمة لأصحاب المصالح

يمثل أصحاب المصالح في الموظفين و الموردين و الدائنين و المجتمع المحيط ككل 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 للمساهمين والأطراف الأخرى (أصحاب المصالح) المرتبطة والمتأثرة بنشاطها ولا تتوقف استمرارية الشركة فقط على مدى كفاءة وفعالية عملياتها بل أيضا على التحسين المستمر لتلك العمليات.

وهنا يبرز دور المراجعة الداخلية حيث يمكنها من خلال التقييم لنظم الرقابة الداخلية ومساهمتها في إدارة المخاطر وتعزيز القدرة المساهمين على مساءلة مجلس الإدارة الشركة ورفع من مستوى كفاءة وجودة عمليات الشركة و تعظيم ما يتولد عنها من قيمة أو منفعة لأصحاب المصالح.

<sup>1</sup> - لخضر أوصيف، دور المراجعة في تفعيل حوكمة المؤسسات دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير ق العلوم اقتصاد، تخصص اقتصاد، ورقلة 2011، ص: 90 .

## خاتمة الفصل

يستند تطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات إلى مجموعة من المبادئ والقواعد التي تعتبر بمثابة الخريطة التوضيحية التي يجب أن تتبعها كل من الجهات الرقابية على مستوى الشركة وأعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية حيث أن هذا التطبيق يتم من خلال عدة آليات نذكر منها المراجعة الداخلية التي تعمل على مساعدة الوحدة الاقتصادية على تحقيق أهدافها وتأكيد فعالية الرقابة الداخلية فنجد علاقة وطيدة تجمع بين المراجعة الداخلية والحوكمة.

## الفصل الثالث

دراسة حالة مدينة تونجة توزيع الكهرباء

والغاز للشرق - تبسة -

## مقدمة الفصل

بعد أن تم التطرق إلى الجانب النظري الذي تم من خلاله محاولة تقديم عرض شامل عن موضوع دور المراجعة الداخلية في تعزيز مبادئ الحوكمة، فلا بد من محاولة إسقاط هذه الدراسة عن طريق قيام لدراسة تطبيقية، لإحدى المؤسسات الاقتصادية، وقد تم الاختيار المديرية العامة لتوزيع الكهرباء والغاز - بتبسة- لطبيعة نشاطها وأهميتها، بالإضافة على مختلف الخطوات والمراحل التي تمر بها عملية المراجعة الداخلية:

-المبحث الأول: بطاقة تعريفية عن المديرية العامة لتوزيع الكهرباء والغاز؛

- المبحث الثاني: واقع المراجعة الداخلية والحوكمة داخل المديرية العامة لتوزيع الكهرباء والغاز -تبسة-.

## المبحث الأول: بطاقة تعريفية عن المؤسسة

تعتبر مؤسسة سونلغاز من المؤسسات العمومية الإستراتيجية التي تريد التكيف مع مختلف التطورات الاقتصادية، سنحاول من خلال هذا المبحث التعريف بمؤسسة سونلغاز، وعرض كيفية تنظيمها والهيئات التي تشرف على تسييرها، وكذا الأهداف التي تسعى لتحقيقها.

وقد تم تقسيم هذا المبحث إلى المطالب المولية:

- المطالب الأول: لمحة تاريخية لمؤسسة سونلغاز؛
- المطالب الثاني: التعريف بالمديرية العامة لتوزيع الكهرباء والغاز -تبسة-؛
- المطالب الثالث: أهداف المديرية العامة لتوزيع الكهرباء والغاز -تبسة-؛
- المطالب الرابع: تنظيم مديرية توزيع الكهرباء والغاز -تبسة-.

### المطلب الأول: لمحة تاريخية لمؤسسة سونلغاز

مرت مؤسسة سونلغاز أثناء تطورها بعدت مراحل حيث تميزت كل مرحلة بأهداف معينة وفي ما يلي توضيح لذلك:

#### 1- المرحلة الأولى (1947 - 1969) إنشاء مؤسسة كهرباء وغاز الجزائر EGA:

خلال سنة 1947 تم إنشاء أول مؤسسة جزائرية في مجال الكهرباء والغاز خلال الحقبة الاستعمارية، والتي سميت بمؤسسة كهرباء وغاز الجزائر، والتي كانت مسيرة من قبل إدارات فرنسية، في إطار التوسع الذي تقوم به فرنسا لمستعمراتها، وكان نشاط هذه المؤسسة منحصر على بعض المدن الكبرى آنذاك، أي المناطق الإستراتيجية للمستعمر الفرنسي، وظلت هذه المؤسسة تمارس نشاطها خلال الحرب التحريرية، وبعد الاستقلال إلى غاية 1969 أين قرر تأسيس أول مؤسسة جزائرية في مجال الكهرباء والغاز، وتميزت هذه المرحلة بهدف أن رئيسيان هما:

- تزويد إقامات المعمرين الفرنسيين والثكنات العسكرية بالطاقة الكهربائية لغرض حماية ممتلكاتهم؛

- توسيع مساحة الشبكات الكهربائية على المدن الكبرى الساحلية خاصة الجزائر، عنابة، وهران نظرا لمكانتهم الإستراتيجية؛

## 2- المرحلة الثانية (1969- 1983) إنشاء المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز\*SONAELGAZ:

وفق التعليمات الرئاسية رقم 6959 المؤرخة في 26 جويلية 1969 والمعلنة بالجريدة الرسمية للدولة الجزائرية من أوت 1969، المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز سونلغاز، تم إنشاؤها بدلا من كهرباء وغاز الجزائر، وبالرغم من الصعوبات والمشاكل التنظيمية آنذاك إلا أن المؤسسة كانت لها رسالة واضحة.

تتضمن النقاط الثلاث التالية:

- إنتاج ونقل الطاقة الكهربائية والغازية عبر القنوات والشبكات التي تركها المستعمر الفرنسي والحفاظ على استمرارية المؤسسة؛

- توزيع و احتكار سوق الطاقة الكهربائية والغازية عبر التراب الوطني؛

- تكوين إطارات المؤسسة في جميع النشاطات بمراكز تكوين أجنبية.

من خلال هذه النقاط نستنتج أن المؤسسة آنذاك كان تسييرها خاضعة لسياسة الدولة الجزائرية، وهذا بحجة الإطارات المؤهلة لتسيير المؤسسة من جهة، ولمركزية التسيير والقرار من جهة أخرى.

## 3- المرحلة الثالثة (1983- 1991) إعادة هيكلة سونلغاز

خلال هذه المرحلة شهدت مؤسسة سونلغاز مرحلة تغير جذري وهام، حيث أن المؤسسة انقسمت إلى عدة فروع أهمها:

- KAHRIF: مؤسسة أشغال الكهرباء الريفية؛

- KAHRKIB: مؤسسة تركيب الهياكل والمنشآت الكهربائية؛

- KANAGAZ: مؤسسة إنجاز القنوات لنقل وتوزيع الغاز؛

- INERGA: مؤسسة أشغال الهندسة المدنية؛

- ETTERKIB: مؤسسة التركيب الصناعية؛

- AMC: مؤسسة صناعة العدادات الكهربائية والغازية وأجهزة القياس والمراقبة.

كل هذه الفروع أصبحت مستقلة نسبيا عن المؤسسة الأم سونلغاز، تمارس نشاطها وفق متطلبات السوق والدولة الجزائرية، إلا أن التسيير في هذه المرحلة كان دائما مركزيا، حيث أنهما لا تستطيع العمل وفق مؤهلاتها من الدولة أو المؤسسة الأم.

ومن أهداف المؤسسة في هذه المرحلة:

- الحفاظ على استمرارية المؤسسة؛

- العمل على إيصال الطاقة الكهربائية إلى كل مواطن عبر التراب الوطني؛

- إنشاء مراكز تكوين مهنية متخصصة تابعة للمؤسسة.

من خلال هذه النقاط نستنتج أن المؤسسة قررت إنشاء مراكز تكوين تابعة لها تلبية إحتياجاتها من اليد المؤهلة، ومن بين هذه المراكز، المدرسة التقنية للبلدية بالوسط الجزائري، ومركز التكوين لعين مليلة بالشرق الجزائري.

وهذا ما يؤكد على حتمية التكوين بالنسبة للمؤسسة، حيث أن نشاطها في مجال التكنولوجيا الكهربائية والغازية و يستدعي ذلك، بالتالي فالمؤسسة استفادة أولا من مراكز تكوين وتخفيض فاتورة التكوين بالعملة الصعبة.

#### 4- المرحلة الرابعة (1991 - 1995) طابع قانوني جديد للشركة:

في هذه المرحلة تغير الطابع القانوني للمؤسسة، حيث أصبحت للمؤسسة، مؤسسة عمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري (مرسوم تنفيذي رقم 91-475، المؤرخ في 14 ديسمبر 1991) لكن في هذه الفترة لم يطبق فعليا النظام الجديد بلا أجل إلى غاية سنة 1995 سنة التطبيق الفعلي للقانون الجديد.

إلا أنه إبان هذه المرحلة تم وضع أول اتفاقية جماعية بين المؤسسة وممثلي العمال كمرحلة ابتدائية والتي تحدد علاقات، العمل بين الطرفين من واجبات وحقوق.

بقية أهداف المؤسسة على حالها في هذه المرحلة (أي كما كانت في المرحلة التي سبقتها)، لكن الشيء الجديد في هذه المرحلة هو وضع أول اتفاقية جماعية للمؤسسة موضوعة بين الإدارة وممثلي العمال، والتي تضم كل ما يتعلق بحقوق وواجبات الطرفين.

#### 5- المرحلة الخامسة (1995 - 2002): تحول الشركة إلى مؤسسة عمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري E.P.I.C:

سنة 1995 وفق المرسوم التنفيذي رقم 95-280 المؤرخ في 17 سبتمبر 1995 يؤكد طبيعة سونلغاز على أنها مؤسسة ذات الطابع التجاري والصناعي، وألحق تسيير هذه المؤسسة تحت وصاية الوزارة المكلفة بالطاقة.

الميزة التي أدرجت على هذه المؤسسة في هذه الفترة هي استقلاليتها المالية، كما حددت لها مجالات التعامل مع الوصاية.

ووضع أيضا في نفس الفترة لهذه المؤسسة المهام الرئيسية لها منها:

- ضمان الإنتاج من الطاقة الكهربائية والغازية؛

- نقل وتوزيع الطاقة الكهربائية والغازية؛

- ضمان التوزيع العمومي للغاز، مع احترام شروط النوعية والأمن، وأقل تكلفة للطاقة في

إطار مهامها للخدمة العمومية.

وكل هذه النقاط تدل على رغبة المؤسسة في الحفاظ على تواجدها وديمومتها في الساحة، إلا

أنه في السنوات الأخيرة من هذه المرحلة أي من سنة 2000 إلى غاية سنة 2002 أضيف إلى أهداف

المؤسسة هدفين آخرين هما:

- أن تحتل المؤسسة المرتبة الخامسة على مستوى حوض البحر الأبيض المتوسط من حيث

حجم المبيعات والأرباح والكفاءة في أدائها؛

- ترقية مستوى كفاءة الموارد البشرية حسب الكفاءة الدولية.

لكن هذين الهدفين اختفاء مع بداية سنة 2002، خاصة مع صدور قانون الطاقة من طرف

الدولة وتقسيم رأس مال المؤسسة إلى أسهم.

#### 6- المرحلة السادسة ( 2002-2006 ) شركة ذات أسهم SPA

بعد صدور قانون الطاقة والمصادق عليه من طرف المجلس الشعبي الوطني، أصبحت

المؤسسة سنة 2002 شركة ذات أسهم يقدر 1500.000.000.00 دج مقسم إلى 150 ألف سهم ويقدر

كل سهم 1000.000.00 دج ، وكل الأسهم ملك الدولة، أي رأسمال الشركة غير معروض للبيع لا

على المستوى المحلي ولا على المستوى الدولي.

إلا أن ما ميز هذه المرحلة عن سابقتها هو تحررها أكثر في استقلالية التسيير المالي وكذلك

في اتخاذ القرارات.

وبالتالي أصبحت المؤسسة عبارة عن مجمع صناعي يضم عدة مديريات عامة، كل واحدة لها

تسييرها الخاص واستقلاليتها المالية، ومن أهم هذه المديريات:

- المديرية العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية SPE؛

- المديرية العامة للنقل الخاصة بالكهرباء GRTE؛

- المديرية العامة للنقل الخاصة بالغاز GRTG؛

- المديرية العامة للتوزيع غرب بوهران SDO؛

- المديرية العامة للتوزيع وسط بالبلدية SDC؛
  - المديرية العامة للتوزيع مركز بالجزائر العاصمة SDA؛
  - المديرية العامة للتوزيع شرق بقسنطينة SDE.
- ومن الأهداف التي ركزت عليه المؤسسة في هذه المرحلة:
- إنتاج ونقل وتوزيع وتسويق الطاقة الكهربائية بالجزائر والخارج؛
  - تنمية وتطوير الخدمات في ما يخص مصالح الطاقة؛
  - دراسة وترقية كل أنواع مصادر الطاقة؛
  - التنمية بكل الوسائل المتاحة، وجميع النشاطات التي لها علاقة مباشرة وغير مباشرة بالصناعة الكهربائية والغازية، والتي تدفع إلى تطوير الصناعة الكهربائية والغازية؛
  - ضمان أمن الأفراد الذين لهم علاقة مباشرة بنشاط الاستغلال؛
  - الحفاظ على صورة المؤسسة على المستوى المحلي.

#### المطلب الثاني: التعريف بالمديرية العامة لتوزيع الكهرباء والغاز -تبسة-

تعتبر مديرية توزيع بتبسة إحدى المديريات التابعة للمديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء والغاز بقسنطينة، حيث تشرف المديرية الجهوية للتوزيع بقسنطينة على 16 ولاية أين توجد 19 مديرية جهوية للتوزيع. تم تأسيس مديرية توزيع الكهرباء والغاز بتبسة في جانفي 1978، وهي شركة ذات أسهم تشرف على ثلاث مراكز موجودة بالدوائر التالية:

- العوينات؛
- بئر العاتر؛
- الشريعة؛
- الوزرة.

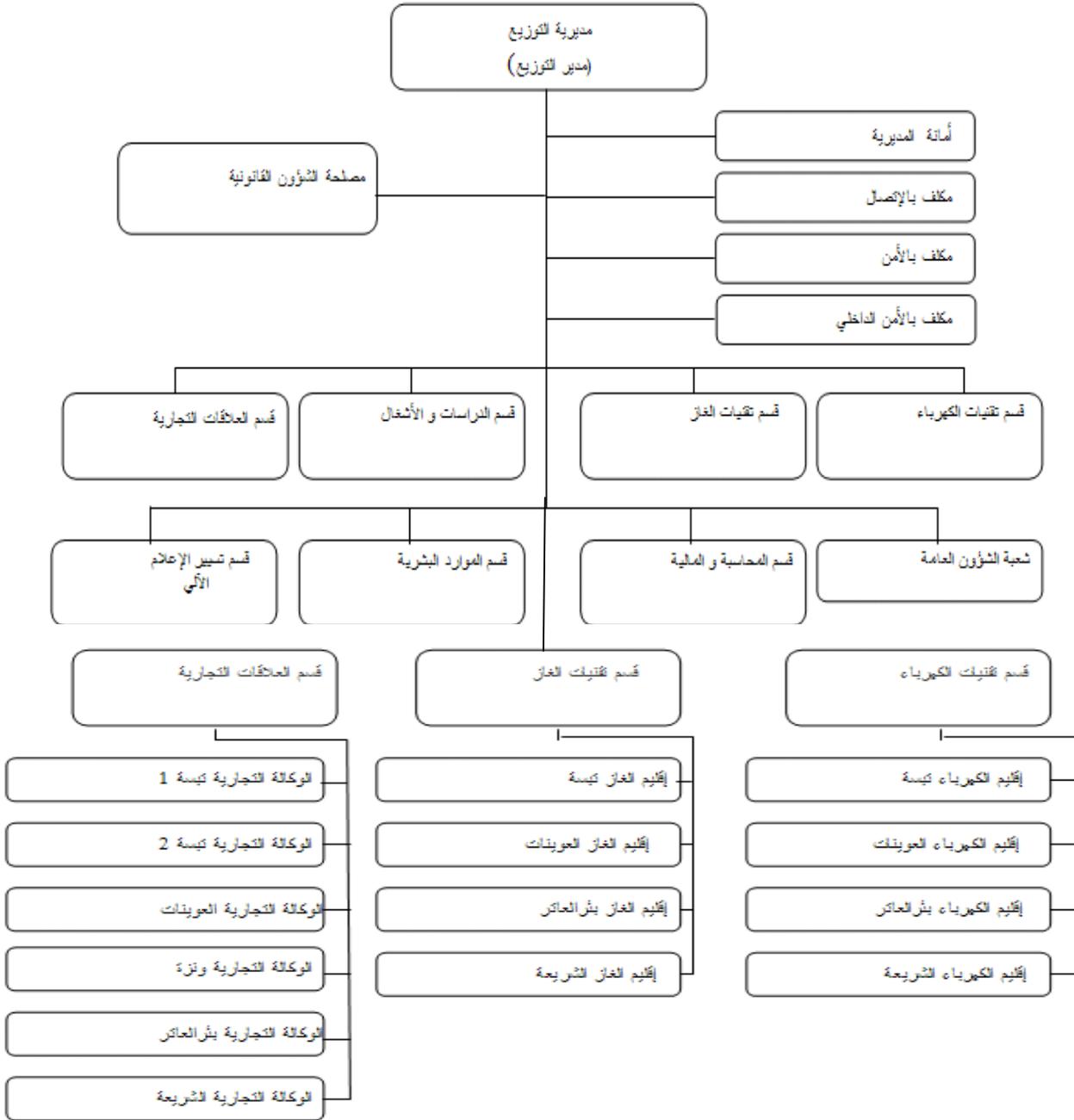
#### المطلب الثالث: أهداف المديرية العامة لتوزيع الكهرباء والغاز -تبسة-

تتمثل أهداف المديرية فيما يلي

- توزيع الكهرباء والغاز وفق قواعد أمنية معمول بها عالميا؛
- وصل الزبائن الجدد في آجال محددة لضمان الكمية والجودة بأقل تكلفة؛
- العمل على الصيانة المستمرة لشبكات توزيع الغاز والكهرباء وتطويرها؛

- ضمان حسن تسيير وتطوير الموارد البشرية العاملة بها؛
  - ضمان أمن وسلامة الأشخاص وممتلكاتهم من مخاطر الغاز والكهرباء؛
  - المطلب الرابع: تنظيم مديرية توزيع الكهرباء والغاز - تبسة -**
- يمكن توضيحه من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (8): الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز بتبسة.



المصدر: من قسم الموارد البشرية، مديرية توزيع الكهرباء والغاز بتبسة.

### 1- وظيفة المدير

وتتمثل وظيفة المدير في:

- تسيير الشؤون الداخلية للمديرية من موارد مادية وبشرية؛
- التنظيم والتنسيق بين مختلف أطراف المديرية من أجل تحقيق الأهداف المسطرة؛
- التخطيط للمدى القصير والمتوسط والبعيد؛
- اتخاذ القرارات.

### 2- وظيفة المكلف بالشؤون القانونية

يقوم المكلف بالشؤون القانونية بالمهام التالية:

- تسيير الأنشطة القانونية للمنطقة؛
- تسيير ملفات النزاعات؛
- متابعة ذمة المنطقة من الناحية القانونية.

### 3- المكلف بالاتصال

تلعب وظيفة المكلف بالاتصال دورين مهمين دور على الصعيد الداخلي ودور على الصعيد الخارجي وفيما يلي توضيح لذلك:

#### 3-1- على الصعيد الداخلي

مد جسور التواصل بين الإدارة ومختلف الزبائن قصد توفير أقصى حد لانتشار المعلومات عن نشاطات المؤسسة.

#### 3-2- على الصعيد الخارجي

- الإدلاء بالمعلومات للجهات الخارجية، إذ يعتبر المكلف بالاتصال بمثابة الناطق الرسمي عن المؤسسة؛

- القيام بحملات تحسيسية وتوعوية عن مخاطر الغاز والكهرباء وكيفية الوقاية منها.

#### 4- المكلف بالأمن:

تتحصر مهام المكلف بالأمن فيما يلي:

- السهر على مراقبة احترام الإجراءات الأمنية المتعلقة بالمنشآت الكهربائية والغازية واستعمال الطرقات للحفاظ على العتاد وعلى أرواح العمال، لأنهم يتدخلون في تجهيزات تعمل بتوفر

30 ألف فولط، وفي تجهيزات تعمل تحت ضغط غازي 4 بار، ويستعملون الطرقات لذلك فهو يؤدي دور مهم؛

- التكفل بالأمن ضد الحريق في المؤسسة ومحيطها من خلال إعداد خطة ضد اندلاع الحريق (توفير تجهيزات مراقبة الحريق، صيانتها،...)
- القيام بالحملات التوعوية لتفادي الأخطار.

#### 5- المكلف بالأمن الداخلي

يسهر على متابعة حسن أداء الحراس، وعلى أجهزة المراقبة (الكاميرات)، وعلى نوعية الجدران المحيطة بالمقرات وعلوها بالإضافة إلى توفير الخدمة فيما يتعلق بالخطوط الهاتفية الخاصة بالأمن وبالحماية المدنية ومختلف المصالح الحساسة الأخرى.

#### 6- قسم تقنيات الكهرباء

- متابعة استغلال وصيانة وتطوير المنشآت الكهربائية لتوفير الكهرباء بنوعية جيدة وباستمرارية؛
- تصليح الأعطاب لإرجاع الكهرباء ليلا نهار؛
- صيانة الشبكات.

#### 7- قسم تقنيات الغاز

- مهمته مماثلة لقسم تقنيات الكهرباء إلا أنه يهتم بمنشآت الغاز وتتمثل وظيفة هذا القسم في:
- متابعة استغلال وصيانة وتطوير منشآت الغاز لتوزيعه بنوعية جيدة وباستمرارية؛
- تصليح الأعطاب فور وقوعها؛
- صيانة الشبكات.

#### 8- قسم الدراسات والأشغال

يهتم هذا القسم بانجاز الدراسات لإنجاز المنشآت الكهربائية والغازية ويشرف على متابعة أشغال الإنجاز حتى تكون وفق المعايير التقنية، ولا تسبب مخاطر للزبائن عند استعمالها.

#### 9- قسم العلاقات التجارية

من مهامه:

- استقبال الزبائن ومسك طلبات التزويد بالخدمة؛
- فتح ملفات خاصة للزبائن الجدد؛

- إصدار أوامر التوريد بالخدمة؛
- إعداد فواتير الغاز والكهرباء؛
- تحصيل قيمة الفواتير للزبائن؛
- كما يقوم بإرسال فرق لإجراء تصليح الأعطاب الخفيفة.

#### 10- شعبة الشؤون العامة

مهمتها توفير العتاد اللازم لحسن سير المصالح الأخرى، وتسهر على توفير التجهيزات المكتبية وخطوط الهاتف وأجهزة الحاسوب ومختلف الضروريات من أجهزة ومكاتب واستثمارات وسيارات وتتابع حالتها وتقوم بتصليح أعطابها إن وجدت.

#### 11- قسم المحاسبة والمالية

ينقسم إلى ثلاث أقسام وهي:

- قسم المالية؛
  - قسم الاستغلال (المحاسبة)؛
  - قسم الميزانية ومراقبة التسيير.
- وتتمثل مهام كل فرع على حدى:

#### 1-11- قسم المالية

- متابعة المدخلات و مخرجات المالية (المداهيل والنفقات)؛
- متابعة الحسابات البنكية والبريدية؛
- تصحيح الأخطاء المحاسبية؛
- تسوية حسابات الصندوق.

#### 2-11- قسم الإستغلال (المحاسبة)

- التصريح الضريبي؛
- مراجعة العمليات المالية وتسجيلها في قيود محاسبية؛
- القيام بالمقاربات المالية المحاسبية (تحليل الأرصدة المحاسبية)؛
- تسوية حسابات آخر الدورة المحاسبية.

### 11-3- قسم الميزانية ومراقبة التسيير

هو قسم يقوم بمراجعة ميزانية المؤسسة، وتوزيع الأعباء على الأقسام بنسب معينة، وتحليل الأعباء والمداخل والتعليق عليها، وذلك بالاعتماد على أشكال التحليل المختلفة ( الأعمدة، منحى بياني ....).

### 11-4- قسم المراجعة الداخلية والتفتيش

يقوم بمراجعة والتفتيش على مستوى المديرية و الوكالات التجارية

### 12- قسم الموارد البشرية

- يقوم بعملية اختيار وتوظيف العمال ومتابعة مسارهم المهني بما في ذلك الترقيات والعقوبات وتغيير المناصب ووحدات العمل؛

- بالإضافة إلى تسيير الموارد البشرية والمتمثلة في الأساس بتسيير المرتبات.

### 13- قسم تسيير الإعلام الآلي

يقوم بإعداد فواتير الكهرباء والغاز، كما يشرف على حسن سير الحواسيب والطابعات وشبكة المعلوماتية الداخلية، ويتدخل لصيانة الحواسيب من الفيروسات ويساعد على استعمال البرامج الحديثة.

### المبحث الثاني: واقع المراجعة الداخلية والحوكمة داخل المؤسسة

تهدف وظيفة المراجعة الداخلية إلى تحقيق الأهداف المسطرة للمنشأة وتحقيق شفافية ومصداقية لكل ما يخصها.

ينقسم هذا المبحث إلى المطالب الموالية:

- المطلب الأول: المراجعة الداخلية المحاسبية؛
- المطلب الثاني: مراجعة القوائم المالية؛
- المطلب الثالث: الإجراءات المتخذة لتطبيق الحوكمة؛
- المطلب الرابع: الحوكمة داخل المؤسسة.

### المطلب الأول: المراجعة الداخلية المحاسبية

تبدأ عملية المراجعة الداخلية منذ استلام المحاسب للوثيقة فلا يمكن التسجيل المحاسبي دون وثيقة ثبوتية فعليه التأكد من صحة المعلومات الموجودة

وعلى سبيل المثال الفاتورة:ملحق رقم -1-

يجب أولاً أن يكون المورد مسجلاً في قائمة الموردين

يجب أن تحتوي الفاتورة على:

- الرقم التعريفي الجبائي والإحصائي ورقم الحساب الجاري البنكي

- ثلاث نسخ نسختان يحتويان على الإمضاء

- ثلاث محاضر استلام اثنان نسخة أصلية

- طليبتان واحدة ممضية.

- التأكد من مبالغ الفاتورة والتأكد من صحة كتابتها بالأرقام والحروف.

- تأشير المحاسب على الفاتورة بأنه تم استلامها ومراجعتها من طرفه.

بعد التأكد من المعلومات يتم التسجيل المحاسبي وهذا وفق نظام معلوماتي -حساب- بعد عملية

التسجيل المحاسبي يقوم المشرف بالمراجعة وكل ما تتضمنه الوثيقة والمصادقة عليها بعد التسجيل

المحاسبي للعديد من العمليات فانه يتم إغلاق فترة التسجيل المحاسبي كل شهر وعليه يتم ترصيد

الحسابات قبل نهاية الفترة والتأكد من صحة القيود المحاسبية.

#### المطلب الثاني: مراجعة القوائم المالية

لمعرفة الوضعية المالية المديرية العامة لتوزيع الكهرباء والغاز-تبسة- يقوم المراجعون

الداخليون بمراجعة وفحص عناصر القوائم المالية وذلك من خلال مراجعة الميزانية العامة والتي

بدورها تكون ممثلة بعناصر الميزانية.

#### أولاً: مراجعة الأصول

ويمكن تلخيص الفحوصات التي يجريها المراجع الداخلي المالي للأصول- ملحق رقم 2- كما

يلي:

- مطابقة الجرد المادي للاستثمارات مع الجرد المحاسبي؛

- التحقق من صحة تقييم الاستثمارات وأنها مسجلة في الحسابات المناسبة؛

- مراجعة الطريقة المتبعة لاحتساب مخصصات الإهلاكات؛

- التأكد من أن كل الاستثمارات مسجلة في المجموعة التي تمثلها.

- التأكد من ملكية المؤسسة لعناصر المخزونات سواء كانت داخلها أو خارجها؛

- التحقق من صحة التسجيل المحاسبي للمخزونات عن طريق مطابقة ذلك مع الوثائق المثبتة لذلك التسجيل؛

- التأكد من وجود حسابات المدينون بتاريخ إعداد الميزانية؛

- التأكد من أن كل حقوق المؤسسة مسجلة، والتأكد مكن عدم وجود حقوق وهمية؛

- التحقق من التسجيل الصحيح لكل العمليات: وكذا مدعمة بكل الوثائق.

#### ثانيا: مراجعة الخصوم

ويمكن تلخيص الفحوصات التي يجريها المراجع الداخلي المالي لهذه للخصوم - ملحق رقم

(03) كما يلي:

- التحقق من أن رأس المال يمثل القيمة القانونية لأسهم المؤسسة؛

- التأكد من القرارات الخاصة بزيادة رأس المال، والتحقق من أن هذه القرارات قد صدرت وفقا للنظام الداخلي للمؤسسة والقوانين المعمول بها؛

- التحقق من تصنيف الاحتياطات حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

- التأكد من أن الديون المسجلة تمثل ديون حقيقة للمؤسسة؛

- التأكد من أن كل الديون المترتبة على المؤسسة قد تم تسجيلها؛

- التأكد من إقفال حسابات الأصول ذات الأرصدة الدائنة؛

- التحقق من المصاريف المالية التي تتحملها المؤسسة.

#### ثالثا: مراجعة حسابات التسيير

حيث يمكن تلخيص الفحوصات حسابات التسيير-ملحق رقم (4) فيما يلي:

- التأكد من قابلية الاستثمارات للإهلاك؛

- التحقق من أن المصاريف الإعدادية لم تسجل كنفقات وأن إهلاكها قد سجل؛

- التأكد من صحة القيود المحاسبية المسجلة؛

- مقارنة جدول حسابات النتائج مع مختلف عناصر الميزانية العامة؛

- التأكد من شرعية التأشيريات الموجودة على الوثائق المؤيدة للتسجيل المحاسبي.

بعد قيام المراجع بكل العمليات السابقة فإن يجري العديد من الفحوصات والاختبارات لكي

يصل إلى صياغة تقريره النهائي حول حقيقة الوضعية المالية للمؤسسة.

يقوم تقرير المراجع الداخلي المالي بتقديم ملاحظات تتعلق بنقاط الضعف والعيوب على مستوى تطبيق لنظام المراقبة الداخلية، وبذلك يساهم في لفت الانتباه المسؤولين والمعنيين وتفادي ارتكاب الوقوع في الأخطاء والانحرافات وتجنب العيوب مستقبلا.

ويوجه للأشخاص المعنيين بمسك دفاتر والسجلات وحسابات المؤسسة(مصلحة المحاسبة والمالية) بإبراز الأخطاء المتعلقة لعمليات التسجيل والتقدير والطرق المتبعة ومدى التزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

يعرض تقرير المراجعة الداخلية على مجلس الإدارة والمدير العام لمجلس مديرية التوزيع، وهي تعتبر الهيئة العليا المكلفة برسم وتحديد إستراتيجيات المجمع ككل،ومما لاشك فيه أن النقاط الضعف والعيوب التي يشير إليها المراجع الداخلي المالي في تقريره إذا تعد ذات أهمية بالنسبة لمجلس الإدارة وتؤخذ في الحسبان عند صياغة و اتخاذ القرارات الإستراتيجية، وخاصة عند تقديم الملاحظات والإرشادات فيما يخص النشاط المالي إذا تقوم الإدارة على اتخاذ معظم القرارات المرتبطة به وخاصة القرارات التمويلية للمساهمة في تحسين نشاط المؤسسة ككل.

### المطلب الثالث: الإجراءات المتخذة لتطبيق الحوكمة

يتم إعداد برنامج سنوي يشمل جميع عمليات المراجعة ويضم موضوع ومصلحة المراجعة والتاريخ الذي يجب فيه إجراءها ويعد هذا البرنامج من قبل رئيس قسم المراجعة الداخلية والتفتيش ويصادق عليه من طرف رئيس المصلحة

تمر مهمة لجنة المراجعة الداخلية بالعمليات التالية :

**مرحلة التكليف بالمهمة:** يتم إرسال مراسلة من رئيس لجنة المراجعة إلى رئيس القسم الذي ستقام به عملية المراجعة- الملحق رقم 5- وتتضمن المراسلة ما يلي "في إطار برنامج لجنة المراجعة لسنة 2017 لمصلحة المالية والمحاسبة فانه سيتم إجراء المهمة من تاريخ 2017/03/13 إلى تاريخ 2017/03/19 على مستوى المنظمة. "

الموضوع "معالجة فاتورات الموردين "

**مرحلة تنفيذ المهمة:** يتم توجه اللجنة للقيام بمهامها على مستوى الأقسام التالية:

- قسم الدراسات والأشغال.

- قسم تسيير الصفقات.

- قسم الشؤون العامة.

- قسم المالية والمحاسبة.

يتم اختيار عينة عشوائية من الفواتير و تسجيل مدة بقاء كل فاتورة على مستوى القسم ثم يتم

حساب معدل الأيام المتوسط

**مرحلة إعداد التقرير:** يتم صياغة كل ما سبق إضافة إلى التوصيات حيث تمثلت في:

- معالجة الملف يجب أن لا تتجاوز مدة الأسبوع من تاريخ استلام الأشغال.

- الفاتورة يجب إرسالها في مدة الأسبوع من تاريخ استلامها.

- ضرورة وجود ختم الوصل خلف الفاتورة يضم تاريخ الاستلام.

- تاريخ استقبال الفاتورة يجب أن يوافق جدول الإرسال.

- وجوب وجود وصل لترتيب الملفات.

- تاريخ استلام الفاتورة يجب أن يوافق جدول إرسال المورد.

- الفاتورة يجب أن ترسل خلال أسبوع من تاريخ استلامه.

- إرسال التقرير والرد من طرف الأقسام التي تمت على مستواها المراجعة.

#### المطلب الرابع: الحوكمة داخل المؤسسة

من خلال ما سبق نجد أن المؤسسة تسعى لتبني مفهوم الحوكمة فنجد مبادئ الحوكمة تتجسد

في التالي

**1- ضمان وجود أساس لإطار فعال للحوكمة:** إن المؤسسة تلتزم بالتشريعات والقوانين المسطرة إلا

أن الحوكمة لازلت تعتبر مصطلح يتسم بالغموض لدى المسؤولين إلا أنها تعد السباقة في تطبيق

التزاماتها.

**2- حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية للمساهمين:** تعتبر الدولة هي المالك الوحيد للأسهم وحدها

لها الحق في التصرف بالأسهم والتصرف بالأرباح.

**3- دور أصحاب المصالح:** يعد الموظفون من أصحاب المصالح داخل المديرية حيث إنهم يستفيدون

كل سنة من أرباح المؤسسة وهذا يعتبر كتحفيز للعمال من أجل تعظيم ربح الشركة

**4- الإفصاح والشفافية:** حيث يتم الإفصاح عن عمليات المؤسسة

- الإفصاح عن اسم الشركة شكلها القانوني نشاطها وقيمة رأس مالها

- الإفصاح عن معلومات عن أعضاء مجلس الإدارة

- الإفصاح عن توقعات الربحية للسنة المقبلة

- الإفصاح عن نتائج المؤسسة

5- **مسؤوليات مجلس الإدارة:** يتم تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة من خلال تنفيذ اهداف المنظمة

والقواعد الواجب تطبيقها

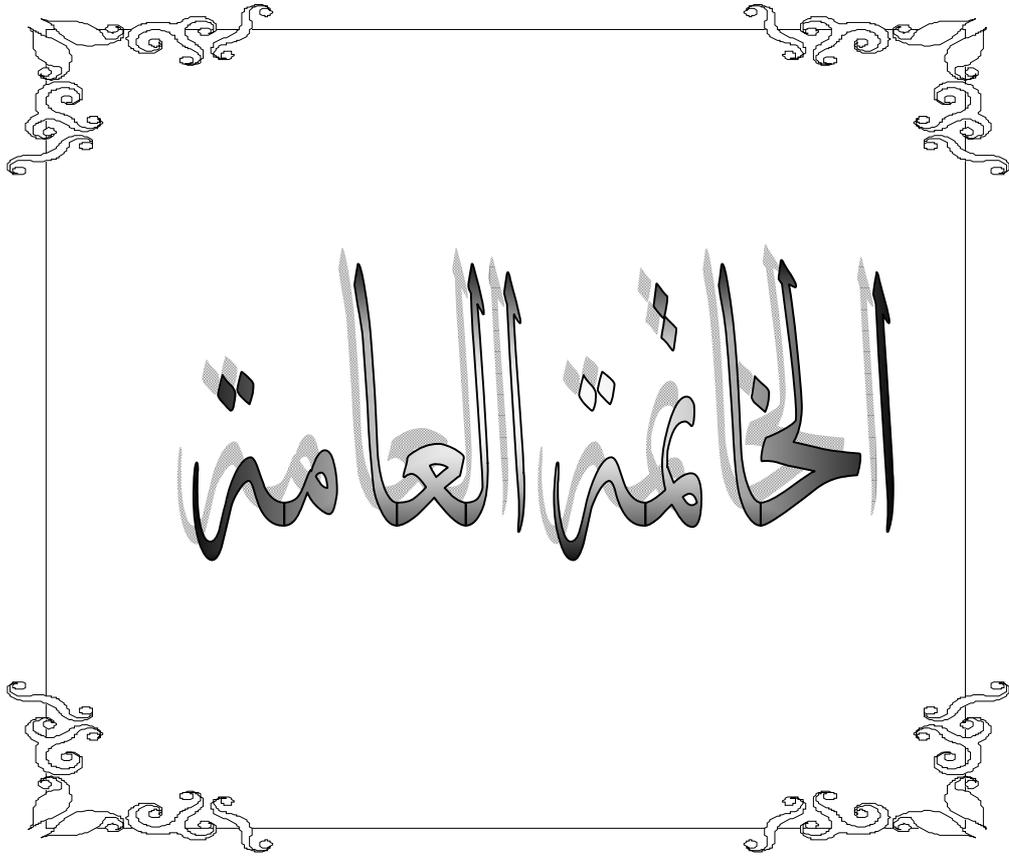
## خاتمة الفصل

من خلال قيامنا بإجراء الدراسة التطبيقية في المديرية العامة لتوزيع الكهرباء و الغاز مما ساعدنا على التعرف على كيفية إعداد المراجعة الداخلية ومدى مساهمتها في تحقيق الحوكمة استنتجنا المراجعة تمثل آلية وركيزة من ركائز الحوكمة

تمثل لجان المراجعة شكل من أشكال الحوكمة داخل المؤسسة محل الدراسة حيث يكمن الهدف هو التحقق من قيام الموظفين من الأعمال المنسوبة إليهم في الوقت المحدد

بعد إجراء دوريات المراجعة فإنه يتم تقيد الموظفين بتسجيل كل النفاص الموجودة وتسجيل الملاحظات

تعمل لجان المراجعة داخل المؤسسة على استمرار عمل المؤسسة والمحافظة على أصولها والحد من الغش.



## الخاتمة العامة

تلعب وظيفة المراجعة الداخلية دورا حيويا في التأكيد على مدى بقاء نمو و استمرار المؤسسات ، حيث تختص بفحص النظام المحاسبي للمؤسسات و يتجسد هذا الدور تحديدا في تفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات و هذا لتجنب حدوث التعثر و الفشل المالي و الإفلاس للمؤسسات ، و ضبط الأداء المالي والإداري و تعظيم قيمة المؤسسة و الحد من المخاطر المالية و التشغيلية التي قد تحدث عدم توازن في الهياكل المالية للمؤسسة ، و قد حاولنا من خلال تناول " دور المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة "، معالجة إشكالية البحث التي تدور حول موضوع حوكمة المؤسسات، والتركيز على آلية من بين آلياتها المحورية والمتمثلة في المراجعة الداخلية ، التي يمكن لها المساهمة في التطبيق الفعال لحوكمة المؤسسات وذلك إذا أحسن استخدامه في المؤسسة وقد تم التوصل إلى مجموعة النتائج التالية:

### 1- اختبار الفرضيات

- **الفرضية الأولى:** تمثل المراجعة الداخلية وظيفة أساسية، تم إثباتها حيث تعتبر المراجعة الداخلية أساسية تهدف لتقييم أداء المؤسسة من خلال فحص القوائم المالية
- **الفرضية الثانية:** توجد علاقة مباشرة بين المراجعة الداخلية والحوكمة، تم إثباتها حيث تمثل المراجعة الداخلية آلية من آليات الحوكمة
- **الفرضية الثالثة :** تمثل لجان المراجعة شكل من أشكال الحوكمة داخل مديرية توزيع الكهرباء والغاز تبسة، تم إثباتها وذلك من خلال التقارير التي يعدها المراجع فبعد تقديم التوصيات يتوجب العمل بها .

### 2- نتائج الدراسة

- من خلال الدراسة النظرية والعلمية للموضوع تم التوصل إلى النتائج التالية :
- المراجعة الداخلية تعتبر من الوظائف المهمة في الشركة
- المراجعة الداخلية تقيم نظام الرقابة الداخلية وعليه فإنها تساهم بدور كبير في الحوكمة
- المراجعة الداخلية تساهم في تحقيق مستوى كافي من الإفصاح
- باعتبار إن المرجعة الداخلية وظيفة بدأت نشاطها خلال هذه السنة على مستوى المديرية وهذا قد يؤثر بدوره في تحسين أداء المديرية.

## 3- توصيات الدراسة

من خلال ما تم التوصل إليه من نتائج لهذه الدراسة تم تقديم مجموعة من التوصيات والتي نذكر منها:

- ضرورة تنصيب موظفين بقسم المراجعة الداخلية ذوي كفاءة بهذا المجال؛
- إجراء دورات تكوينية حول المراجعة الداخلية؛
- ضرورة تبني المؤسسات الجزائرية لنظام الحوكمة؛
- وضع المؤسسات لمعايير تساهم بدورها في تفعيل الحوكمة داخلها.

## 4- آفاق الدراسة

لقد تناولنا في دراستنا هذه دور المراجعة الداخلية في تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات وبيننا العناصر لعمل المراجعة الداخلية وأهميتها كوظيفة والمبادئ بالاضافة إلى كونها آلية من آليات حوكمة المؤسسات واقتصرنا على دراسة وتحليل آراء أهل الاختصاص من المهنيين، وهذا باعتبار الجزائر مازالت في بدايتها الأولى فيما يخص تطبيق حوكمة المؤسسات وتوفير البيئة اللازمة لها ولعمل المراجعة الداخلية بصورتها الحديثة، وهنا سيتم اقتراح حل متواضع من طرف الباحثين:

- دراسة معمقة لعلاقة التأثير والتأثر بين المراجعة الداخلية وحوكمة المؤسسات ومحاولة تطبيق حوكمة المؤسسات في عدة قطاعات.

# قائمة المصادر والمراجع

## أولاً: الكتب

- 1- أحمد حلمي جمعة، اتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، دار الصفاء للنشر والتوزيع عمان، ط 1 2009.
- 2- أمين السيد احمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- 3- أمين السيد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- 4- أوصيف خضر، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة المؤسسات رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة 2009.
- 5- جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، الإمارات، 2014.
- 6- جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، الإمارات العربية المتحدة، د ط 2014.
- 7- خالد أمين السيد، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن 2007.
- 8- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية والعمليات لتدقيق الحسابات، دار النشر عمان، سنة 1993.
- 9- شحاتة السيد شحاتة وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2013.
- 10- شحاتة السيد شحاتة، المرجعة المتكاملة، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2014.
- 11- عبد الفتاح الصحن، السرايا محمد السيد، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، 1998.
- 12- عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
- 13- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، دراسة متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحدث المعايير الدولية والأمريكية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2014.
- 14- عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال، دار التعليم الجامعي 2014.
- 15- عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة المؤسسات ودور مجلس الإدارة، إتحاد المصارف العربية، لبنان، 2007.

- 16- عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق مبادئ الحوكمة، رسالة ماجستير تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المدية 2009.
- 17- عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة المدية، 2009.
- 18- غضبان حسام الدين، محاضرات في نظرية الحوكمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.
- 19- فاتح غلاب تطوير دور وظيفة التدقيق الداخلي في مجال حوكمة المؤسسات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة رسالة ماجستير بالإقتصاد جامعة فرحات عباس 2011.
- 20- الفين ارينزو وآخرون، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة عبد القادر الديبي وآخرون، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض 2002.
- 21- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد السرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي، مصر، 2001.
- 22- متولي حسن، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر العربي الأول حول المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات، 24-26 سبتمبر، مصر، 2005.
- 23- محسن أحمد الخضري، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، القاهرة مصر، 2005.
- 24- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة الإطار النظري - المعايير والقواعد - مشاكل التطبيق العلمي، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.
- 25- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، دار المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.
- 26- محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2005.
- 27- محمد حلمي الجيلاني، الحوكمة في الشركات، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، 2014.
- 28- محمد مصطفى سليمان، حوكمة المؤسسات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 29- محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة المؤسسات في معالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، ط2، 2009.

- 30- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 31- مصطفى يوسف كافي، الأزمات المالية والاقتصادية العالمية وحوكمة الشركات، مكتبة المجتمع العربي، عمان، الأردن، 2013.
- 32- نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 33- هوام جمعة، برايس نورة، الشفافية والإفصاح في إطار حوكمة الشركات، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة تيسة، 2016.
- 34- يحيى حسين عبيد، ابراهيم طه عبد الوهاب، أصول المراجعة (الابعاد العلمية ومعايير التطبيق)، مكتبة الجلاء، مصر، المنصورة 2001 .
- ثانيا: الرسائل والأطروحات الجامعية**
- 1- إبراهيم إسحاق نسان، دور إدارات المراجعة في تفعيل مبادئ الحوكمة، مذكرة ماجستير جامعة غزة، 2009.
- 2- الأشهب الياس، مسؤولية مجلس الإدارة في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم التسيير، تخصص حاكمية المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015.
- 3- زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، شهادة نيل الماجستير تخصص محاسبة وجباية قسم العلوم التجارية كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التنمية، جامعة ورقلة، سنة 2012.
- 4- صديقي مسعود نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء تجارب الدولية، مذكرة الدكتوراه تخصص التخطيط الاقتصادي الجزائر جامعة الجزائر 2004.
- 5- لخضر أوصيف، دور المراجعة في تفعيل حوكمة المؤسسات دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير ق العلوم اقتصاد، تخصص اقتصاد ورقلة 2011.
- 6- ماجد إسماعيل ابو حمام، ان تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2009.

7- محي الدين محمود عمر. مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية. مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير. المركز الجامعي المدية. 2007-2008 .

8- حفيظ هاجر كلتوم، المراجعة الداخلية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات في المؤسسات الاقتصادية -دراسة استثنائية-، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ، جامعة أكلي محند أولحاج، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم التسيير، تخصص محاسبة ومراجعة، البويرة، 2013-2014

ثالثا: الجرائد والمجلات

1- الجريدة الرسمية، العدد 20 ، المؤرخ 1991/03/27 .

2- بوفاسة سليمان، سعيدان الرشيد، لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، جامعة المدية، العدد 3، أبريل 2015.

رابعا: الملتقيات

1- بريش عبد القادر، حمو محمد، البعد السلوكي والأخلاقي لحوكمة المؤسسات ودورها في التقليل من آثار الأزمة العالمية، مداخلة ضمن الملتقى الدولي، الازمة المالية والاقتصادية العالمية، سطيف، 20-21، سبتمبر 2005.

2- تريقي عمر، دور وأهمية الحوكمة في استقرار النظام المعرفي، الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية الحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21، أكتوبر 2009

3- زايدي عبد السلام، كمال بوعظم، حوكمة المؤسسات ودورها في التقليل من عمليات التضليل في الأسواق المالية والحد من وقوع الأزمات، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخليات الأعمال في المؤسسات ، جامعة باجي مختار، عنابة، 18/19-11-2009.

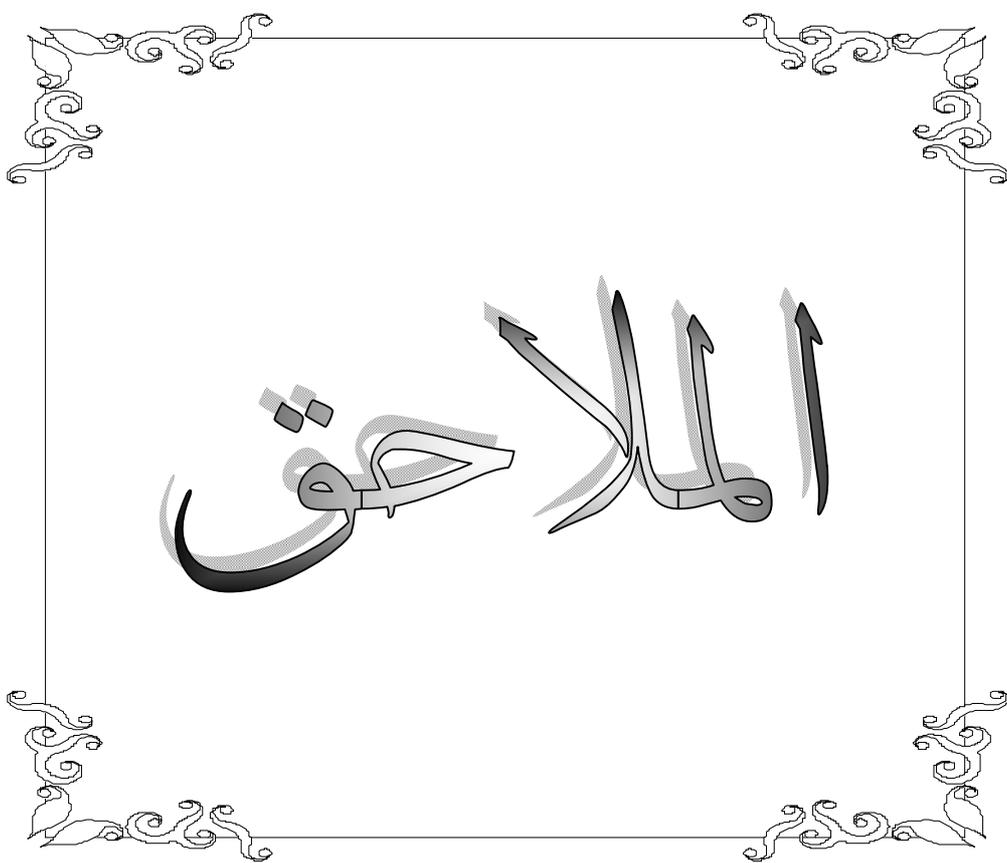
4- صافي رقية، مروى كرامة، آليات حوكمة المؤسسات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني، حوكمة المؤسسات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة عنابة 6-7 ماي 2012.

خامسا: المراجع باللغة الأجنبية

- 1- *Brahim lakhef , la bonne gouvernance ,dar el khaldounia, alger, 2009.*
- 2- *Laurent , H et philippe , La Pratique de L'audit , France 1994.*
- 3- *Mohamed cherif madagh ,Samira rym madagh , l audit interne au ceour de la dynamique de la gouvernance d entre prise , université de biskra,06-07 mai 2012.*
- 4- *S. Rao Vallabhaneni and Devi Vallabhneni , CIA Examination Text books , Vol . Internal Audit process and skills ( Schanumburg . IL. SRV. Professional Publication . 1994.*

سادسا: المواقع الالكترونية

1-[www.socpo.org.sa](http://www.socpo.org.sa)



## BILAN ACTIF

Provisoire

ACTIF	note	brut 2016	amort 2016	2016	2015
<b>ACTIF NON COURANT</b>					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
<b>Immobilisations incorporelles</b>					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels Informatiques et assimilés		25 100,00	25 100,00	0,00	0,00
Autres Immobilisations incorporelles					
<b>Immobilisations corporelles</b>					
Terrains		5 749 403,14		5 749 403,14	5 690 559,14
Agencements et aménagements de terrains		11 420 573,64	4 474 813,52	6 945 760,12	7 197 199,59
Constructions (Batiments et ouvrages)		229 474 017,76	49 451 593,52	180 022 424,24	54 000 694,44
Installations techniques, matériel et outillage		17 434 677 695,71	7 790 482 457,63	9 644 215 238,14	7 345 792 254,97
Autres Immobilisations corporelles		3 297 141 804,95	1 044 588 591,61	2 252 573 223,34	2 006 685 259,62
<b>Immobilisations en cours</b>		2 182 175 889,90		2 182 175 889,90	1 983 029 063,88
<b>Immobilisation en concession</b>					
<b>Immobilisations financières</b>					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		120 000,00		120 000,00	120 000,00
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		23 147 764 485,24	6 009 962 516,28	14 258 001 963,96	11 403 351 025,94
<b>ACTIF COURANT</b>					
<b>Stocks et encours</b>		9 018 924,90		9 018 924,90	20 503 624,02
<b>Créances et emplois assimilés</b>					
Clients		1 488 897 791,76	131 850 342,90	1 357 047 448,86	1 328 652 882,59
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		7 020 293,75	1 311 837,41	5 708 456,34	799 661,90
Impôts		110 193 904,32		110 193 904,32	0,00
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
<b>Disponibilités et assimilés</b>					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		80 777 524,46	303 137,52	80 474 386,94	82 589 779,17
<b>compte transitoire**</b>		0,00		0,00	0,00
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		1 677 318 439,20	133 485 317,83	1 543 861 121,27	1 440 515 926,28
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		24 825 100 924,44	6 022 447 834,11	15 802 863 085,23	12 843 866 952,22

SOCIETE Société de Distribution

EXERCICE 2016

CENTRE DD TEBESSA

DATE 07/05/2017 11.58.43

**BILAN PASSIF**

Provisoire

PASSIF	note	2016	2015
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
Capital non appelé			
Primes et réserves			
Écart de réévaluation		195 310 652,78	195 310 652,78
<b>Résultat net</b>		- 715 141 089,51	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		- 105 902 026,09	50 263 258,79
compte de liaison**		10 313 301 466,62	7 278 058 198,22
<b>TOTAL CAPITAUX PROPRES</b>		<b>9 686 669 003,80</b>	<b>7 523 632 109,79</b>
<b>PASSIFS NON COURANTS</b>			
Emprunts et dettes financières		83 785 421,70	72 965 003,78
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		3 381 715 765,00	3 245 152 191,19
<b>TOTAL PASSIFS NON COURANTS</b>		<b>3 465 501 186,70</b>	<b>3 318 117 194,97</b>
<b>PASSIFS COURANTS</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 840 055 776,54	1 218 033 508,30
Impôts		61 793 356,44	31 915 110,41
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		748 733 766,85	751 527 642,26
Trésorerie passif		0,00	641 386,47
compte transitoire**		0,00	0,00
<b>TOTAL PASSIFS COURANTS</b>		<b>2 650 582 899,83</b>	<b>2 002 117 647,44</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>		<b>15 802 653 090,33</b>	<b>12 843 866 952,20</b>



## Rapport de Mission d'inspection

N°001/DFC/2017

<u>Thème :</u>	Traitement des factures fournisseurs
----------------	--------------------------------------

### Période

Du 13/03/2017 Au 19/03/2017

#### Mission effectuée par :

- ✓ Melle : ZARDI Naïma Chef service inspection et contrôle par intérim.
- ✓ Mme : KHERCHI Laila Chef service finances.

#### Structures inspectées :

- ⇒ Division études d'exécution et travaux.
- ⇒ Division administration et marchés.
- ⇒ Service affaires générales.
- ⇒ Division finances et Comptabilité.

## **INTRODUCTION**

Dans le cadre du programme d'inspections 2017, une mission de contrôle portant sur le thème **traitement des factures fournisseurs** est déroulée au niveau des structures :

- Division études d'exécution et travaux.
- Division administration et marchés.
  - Service affaires générales.
  - Division Finances et Comptabilité.

### **Références :**

- Directive N°13 du 09/08/2004.
- Décision N°431 du 02/05/2016.
- Décision N°264 du 25/03/2015.

Cette mission de contrôle a touché les points suivants :

1. Délais de traitement des dossiers travaux (Structure responsable DEET) :
2. Délai d'ordonnancement (Structures responsables DAM-SAG) :
3. Délai de comptabilisation (Structure responsable EXPL/DFC) :
4. Délai d'établissement de l'ordre de virement et délai de paiement (Structure responsable Finances /DFC)
5. Impact des rejets des factures sur le délai de règlement (Structures responsables DAM-SAG)
6. Tenus des registres (Structures responsables DAM-SAG et DFC).

### **Recommandations :**

- Le traitement du dossier travaux ne doit pas dépasser une semaine à partir de la date de réception des travaux.
- Un suivi particulier doit être instauré au niveau de la DEET (sur registre et support magnétique).

### **☞ Recommandations :**

- La facture doit être ordonnancée dans les sept jours qui suivent la date de réception.
- Obligation d'opposition du caché de réception sur recto de la facture mentionnant la date de sa réception.
- La date de réception sur la facture doit être conforme à celle sur le bordereau d'envoi de l'entreprise.
- Procéder à un bon classement des dossiers.

### **☞ Recommandations :**

- La réception de la facture doit être justifiée par un bordereau d'envoi établi par le fournisseur.
- La facture doit être ordonnancée dans les 07 jours qui suivent la date de réception.

### **☞ Recommandations :**

- ⇒ Veiller au bon contrôle des factures par les ordonnateurs.
- ⇒ La DAM doit coordonner avec la DRC pour le respect du principe de la séparation des exercices (Réserve CAC).
- ⇒ Procéder au contrôle systématique de l'ordonnancement de la facture au niveau du système GDE avant sa transmission pour règlement à DFC.

### **⇒ Recommandation :**

La DAM doit veiller à la mise à jour du registre de suivi des factures reçues



**DIRECTION FINANCES ET COMPTABILITE  
SERVICE INSPECTION DES FINANCES]**

**1. Canevas du programme annuel 2017**

<b>N</b>	<b>Thèmes</b>	<b>La structure</b>	<b>Périodes</b>
1	Contrôle des caisses agences	Agences	Agence par mois
2	Tenue de l'application GDE	DAM/SAG	Mars 2017
3	Traitement des factures fournisseurs	DAM/SAG	Avril 2017
4	Commission des marchés	commissions	Mai 2017-Juin 2017
5	Gestion recours contre tiers	DRC	Septembre
6	Gestion des comptes travaux X18	DRC	Octobre
7	Tenue des inventaires fichier auxiliaires	SAG	Novembre

## الملخص

إن الهدف من هذه الدراسة هو تبين دور المراجعة الداخلية في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات، فيها نظرة عامة حول المراجعة الداخلية والمتمثلة في مفهومها والمعايير الدولية التي جاءت لتنظيمها، والتعريف بالحوكمة ومبادئها وأساسياتها وعلاقتها بالمراجعة الداخلية، وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة وذلك من خلال جمع المعلومات من مصادر مختلفة كالكتب والمجلات والملتقيات والمذكرات وشبكات الانترنت، أما الجانب التطبيقي فقد قام الباحث باستنباط المعلومات عن طرق إجراء مقابلات مع عمالي توزيع الكهرباء والغاز شرق فرع تبسة لتبين مكانة المراجعة الداخلية ودورها في إنجاح حوكمة المؤسسات

## Abstract

*The study on the role of internal auditing in the success of economic corporate governance, we find a general look about internal auditing including a presentation and her international standards that came to organize it, and fundamentals and the relation between it and the internal auditing, has been used as a researcher description analytical approach in conducting through the collection of data from various source through information from books, meeting and also by conducting interviews of corporation « sonalgaz » East Tébessa to know the role that contribution of internal auditing in success of organisation's governance.*