جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة
ماجستير مراجعة الحسابات

دور لجـــان المراجعة في تفعيـــل نظام الرقابة الداخليـــة

- دراسة تطبيقية –

The Role of Audit Committees in Activating Internal Control System
-Applied study-

رسالة مقدمة استكمالا لنيل درجة ماجستير في تخصص مراجعة الحسابات

إعداد
الطالبة: كهينة طاهر شاوشي

إشراف
الأستاذة الدكتورة: رشا حمادة

2011 م

جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

دور لجان المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية
-دراسة تطبيقية-

إعداد
كهينة طاهر شاوشي

موافقة أعضاء لجنة الحكم

الدكتور صافي فلوح الأستاذ في قسم المحاسبة-كلية الإقتصاد- جامعة دمشق-	عضواً
الدكتور ة رشا حمادة الأستاذة في قسم المحاسبة-كلية الإقتصاد- جامعة دمشق-	عضواً مشرفاً
الدكتور سمير الريشاني المدرس في قسم المحاسبة-كلية الإقتصاد- جامعة دمشق-	عضواً

كلمة شكر وتقدير

يقول الله تعالي

«و أتاكُم مّن كلّ ما سألتموه وإن تَعُدُّوا نِعمَتِ اللهِ لا تحصُوها»

سورة إبراهيم الآية (34)

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على أفضل المرسلين سيدنا محمد الشفيع المشفّع والنور الهادي سيد المرسلين وإمام المتقين، وعلى آله وصحبه أجمعين.

فالحمد لله الذي رزقنا العلم والفهم، ويسر لي، ووفقني في إتمام هذا العمل المتواضع.

فيطيب لي أن أتقدم بأسمى آيات الشكر والامتنان والتقدير والمحبة إلى الأستاذة الدكتورة **رشا حمادة** التي تفضلت بالإشراف على هذا البحث ولم تبخل علي بنصائحها القيمة، و إرشاداتها المفيدة، و توجيهاتها الصائبة، وعلى ما كان منها من تشجيع محفزٍ وصبرٍ فجزاها الله عني كل خير. فلها مني كل الاحترام والتقدير.

كما أتوجه بعظيم الشكر والامتنان إلى أعضاء لجنة الحكم الذين خصصوا جزءًا من وقتهم الثمين لقراءة هذه الرسالة وتقديمهم نصائح و ملاحظات لإغناء هذا البحث، والتي ستكون ولاشك ذخرا لي في مشواري التعليمي.

كما لا أنسى أعضاء الهيئة التدريسية الكرام بجامعة دمشق وكل من ساهم في إتمام هذا البحث.

ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر والتقدير إلى سعادة سفير الجزائر في دمشق السيد **صالح بوشا** دون أن أنسى أعضاء السلك الدبلوماسي في سفارة الجزائر بدمشق.

فلهم مني كل العرفان والتقدير.

الباحثة

دمشق 2011

الإهــداء

رمز العطاء، ينبوع الصبر والتفاؤل والأمل

إلى التي لم تفارقني دعواتها في غربتي

أمــي

إلى سندي وقدوتي في الحياة

إلى الذي علّمني أن سر النجاح الصبر والعمل، مثلي الأعلى

أبـــي

إلى القناديل التي تضيء حياتي، وتضفي البهجة على أيامي

إلى النفوس البريئة

إخوتي وأخواتي

إلى النبراس الذي يضيء طريقانا، إلى العطاء بلا حدود

أساتذتي

إلى من جعلهم الله أخوة لي في الله. . . . . ، وأحببتهم في الله

أصدقائي

إلى الأرض الطاهرة، بلد المليون ونصف مليون شهيد

وطن العزة والكرامة

الجزائـر

إلى رمز الصمود والتحدي، بلد الأمن والآمان

بلدي الثاني

سوريـة

1-قائمة المحتويات

البيـــــان	الصفحة
موافقة أعضاء لجنة الحكم	
الشكر والتقدير	-
الإهـــداء	-
قائمة المحتويات	أ
قائمة الجداول	ه
قائمة الأشكال	و
قائمة الملاحق	و
ملخص الدراسة باللغة العربية	ز
الفصل الأول: الإطار العـــــــام للدراسة	
أولاً: تمهيد	1
ثانياً: مشكلة الدراسة	2
ثالثاً: أهمية الدراسة	2
رابعاً: أهداف الدراسة	2
خامساً: التعريفات الإجرائية لمصطلحات الدراسة	3
سادساً: الدراسات السابقة	4
1- الدراسات باللغة العربية	4
2- الدراسات باللغة الأجنبية	8
سابعاً: اختلاف الدراسة عن الدراسات السابقة	12
ثامناً: فرضيات الدراسة	13
تاسعاً:منهجية الدراسة	13
الفصل الثاني: الإطار الفكري والنظري للجان المراجعة	
تمهيـــــد	14
أولاً: نشأة لجان المراجعة	15
ثانياً: تعريف لجان المراجع	19
ثالثاً: أهمية لجان المراجعة	23-21
1- بالنسبة إلى مجلس الإدارة	21

2- بالنسبة إلى المراجعة الخارجية	21
3- بالنسبة إلى المراجعة الداخلية	22
4- بالنسبة إلى المساهمين والأطراف الخارجية	22
رابعاً: تشكيل لجان المراجعة	32-24
1- مداخل تشكيل لجان	24
أ-المدخل الاختياري	24
ب-المدخل الإلزامي	25
2- ضوابط تشكيل لجان المراجعة	25
أ- استقلالية أعضاء لجنة المراجعة	25
ب-خبرة أعضاء لجنة المراجعة	27
ج- حجم لجنة المراجعة	28
د- اجتماعات لجنة المراجعة	29
ه- تقرير لجنة المراجعة	30
و- عقد لجنة المراجعة	31
خامساً : مهام لجان المراجعة	32
1- مهام لجان المراجعة في الجمهورية العربية السورية	32
2- مهام لجان المراجعة في المملكة العربية السعودية	33
3- مهام لجان المراجعة في التوجيهات الأوربية	34
سادساً: حقوق لجان المراجعة	34
1- الأتعاب	34
2- الموارد	35
3- الخبرات الخارجية	36
سابعاً: لجان المراجعة في الجزائر	37
1- ميثاق حوكمة الشركات	37
2- القانون التجاري الجزائري	37
3- تحليل مقارن لتشكيل لجان المراجعة في الجزائر مع مثيلاتها في سورية، والأردن، ومصر	39

الفصل الثالث: دور لجان المراجعة في تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية	
تمهيـــــد	**41**
أولاً: ماهية نظام الرقابة الداخلية	**45-42**
1- تطور مفهوم الرقابة الداخلية	**42**
2- العوامل التي أدت إلى الاهتمام بالرقابة الداخلية	**46**
3- أهداف نظام الرقابة الداخلية	**47**
4- أهمية نظام الرقابة الداخلية	**49**
5- عناصر نظام الرقابة الداخلية	**50**
6- مقومات نظام الرقابة الداخلية	**52**
ثانياً: مكونات نظام الرقابة الداخلية	**54**
1- بيئة الرقابة	**55**
2- تقييم المخاطر	**55**
3- أنشطة الرقابة	**56**
4- المعلومات والاتصالات	**56**
5- المراقبة	**56**
ثالثاً: نظام الرقابة الداخلية في ظل التشريعات الجزائرية.	**58**
رابعاً: الدور الإشرافي الرقابي للجان المراجعة على نظام الرقابة الداخلية	**60**
خامساً: دور لجان المراجعة في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية.	**72-64**
1- دور لجنة المراجعة في تحقيق كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية.	**64**
2- دور لجنة المراجعة في زيادة موثوقية التقارير المالية.	**69**
3- دور لجنة المراجعة في تحقيق الالتزام بالقوانين والتشريعات النافذة.	**71**
الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية	
تمهيد	**73**
أولاً: تقديم الشركة	**74**
1- لمحة تاريخية عن الشركة	**74**
2- الهيكل التنظيمي للشركة	**76**
3- دراسة تقييمية للشركة	**81**

الفهـــرس

ثانياً: دراسة نظام الرقابة الداخلية في الشركة	**83**
1- توصيف نظام الرقابة الداخلية في الشركة	**83**
2- أهداف نظام الرقابة الداخلية في الشركة	**85**
3- وظيفة المراجعة الداخلية في الشركة	**86**
ثالثاً: التشريعات التي تعمل بموجبها الشركة في الجزائر	**89**
رابعاً: لجنة المراجعة في الشركة	**90**
خامساً: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية	**91**
1- تقييم نظام الرقابة الداخلية في الشركة	**91**
2- تقييم وظيفة المراجعة الداخلية في الشركة	**98**
سادساً: تحليل بيانات الاستبيان	**102**
1- عيّنة الدراسة	**102**
2- اختبار الصدق والثبات	**103**
3- خصائص عينة الدراسة	**104**
4- الأساليب الإحصائية المستخدمة	**105**
5- مقاييس التحليل	**106**
6- تحليل إجابات أفراد العينة على الأسئلة المغلقة المفتوحة	**107**
سابعاً: اختبار الفرضيات وتحليل النتائج	**113**
1- اختبار التوزيع الطبيعي	**113**
2- نتائج اختبار وتحليل الفرضية الفرعية الأولى	**114**
3- نتائج اختبار وتحليل الفرضية الفرعية الثانية	**116**
4- نتائج اختبار وتحليل الفرضية الفرعية الثالثة.	**118**
5- نتائج اختبار وتحليل الفرضية الرئيسية للدراسة	**120**
ثامناً: النتائج والتوصيات	**122**
1- النتائج	**122**
2- التوصيات	**123**
المراجع	**124**
الملاحق	**131**
الملخص باللغة الانجليزية	**140**

2- قائمة الجداول

رقم الجدول	محتوى الجدول	الصفحة
1	مقارنة تشكيل لجان المراجعة في الجزائر مع بعض الدول العربية	**40**
2	استمارة تقييم نظام الرقابة الداخلية لمجمّع صيدال	**92**
3	توزيع الاستمارات المسترجعة حسب فئات عينة الدراسة.	**103**
4	خصائص عينة الدراسة.	**104**
5	المقاييس المستخدمة في الدراسة.	**106**
6	التكرارات، والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على السؤال الأول من الاستبيان.	**107**
7	التكرارات، والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على السؤال الثاني من الاستبيان.	**108**
8	التكرارات، والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على السؤال الثالث من الاستبيان.	**109**
9	التكرارات، والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على السؤال الرابع من الاستبيان.	**110**
11	التكرارات، والنسب المئوية، والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على خيارات السؤال الخامس.	**111**
12	نتائج اختبار(one sample t-test) للفرضية الفرعية الأولى	**114**
13	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الفرضية الفرعية الأولى.	**115**
14	نتائج اختبار(one sample t-test) للفرضية الفرعية الثانية	**116**
15	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الفرضية الفرعية الثانية.	**117**
16	نتائج اختبار (one sample t-test) للفرضية الفرعية الثالثة.	**118**
17	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الفرضية الفرعية الثالثة.	**119**
18	نتائج اختبار(one sample t-test) للفرضية الرئيسية للدراسة	**120**
19	مقارنة بين المتوسطات الحسابية لفرضيات الدراسة	**121**

3-قائمة الأشكال

رقم الشكل	الموضوع	الصفحة
1	مكونات نظام الرقابة الداخلية.	57
2	دور لجان المراجعة في تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية.	72
3	الهيكل التنظيمي الجديد لمجمع صيدال.	77
4	الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال قبل تعديله.	78
5	القوة العاملة وتوزيعها على المستويات الوظيفية المجمع للسنوات 2007_2008_2009.	81
6	إجراءات المراجعة الداخلية لمجمع صيدال.	88
7	النسب المئوية لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالسؤال الأول.	107
8	النسب المئوية لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالسؤال الثاني.	108
9	النسب المئوية لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالسؤال الثالث.	109
10	النسب المئوية لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالسؤال الرابع.	110
11	النسب المئوية لإجابات أفراد العينة على خيارات السؤال الخامس.	112
12	التوزيع الطبيعي لإجابات أفراد العينة.	113
13	مقارنة بين المتوسطات الحسابية لفرضيات الدراسة	121

4-قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
1	**الملحق الأول:** قائمة الأشخاص الذين شملتهم المقابلة الشخصية	131
2	**الملحق الثاني:** استمارة الاستبيان	132

ملخص الدراسة باللغة العربية

عنوان الدراسة

دور لجان المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

-دراسة تطبيقية-

إعداد

كهينة طاهر شاوشي

إشراف

الأستاذة الدكتورة رشا حمادة

هدفت الدراسة للتعرف إلى دور لجان المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للشركات الجزائرية من خلال معرفة دورها في تحقيق أهداف الرقابة التي تتضمن فعالية العمليات التشغيلية وكفاءتها، و موثوقية التقارير المالية، والالتزام بالقوانين والتشريعات النافذة في الشركة.

ولتحقيق أهداف الدراسة أُجريت دراسة تطبيقية على شركة مساهمة جزائرية، وهي (مجمّع صيدال) حيث تمّ التعرف على واقع نظام الرقابة الداخلية فيها، من خلال توصيف النظام ودراسته وتقييمه بإتباع أسلوب استمارة الاستقصاء التي تضمنت أسئلة حول مكونات نظام الرقابة الداخلية (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، المعلومات والاتصالات ، أنشطة الرقابة ، المراقبة)، و طُرحت مجموعة من الأسئلة حول كلٍّ واحدٍ من هذه المكونات، وقد وجّهت وأديرت بما يخدم أهداف البحث.

إضافة للتعرف إلى واقع المراجعة الداخلية فيها باعتبارها أهم أدوات نظام الرقابة الداخلية، وإجراء مقابلات شخصية مع الأفراد الذين لديهم علاقة بموضوع الدراسة. كما صمّمت الباحثة استمارة استبيان وُزّعت على عينة من أعضاء مجلس إدارة المجمّع، والمراجعين الداخليين والخارجيين، و الإدارة المالية الذين يعملون فيه ، مستخدمة أسلوب العينة الهادفة، بهدف تحديد دور لجان المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

أظهرت نتائج الدراسة بشكل عام أن للجان المراجعة دوراً هاما في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للشركات الجزائرية، حيث لها دور في زيادة موثوقية التقارير المالية من خلال قيامها بتقييم مدى جودة المبادئ والسياسات المحاسبية المطّبقة في الشركة، و التقرير لمجلس الإدارة حول سلامة و ملاءمة البيانات المالية

للشركة، وتقييم مدى ملاءمة الإفصاح لمستخدمي التقارير المالية حيث كانت درجة التجاوب عالية، فضلاً عن دورها في التأكد من فعالية العمليات التشغيلية وكفاءتها نظراً للدور الذي يمكن أن تلعبه في معرفة مواطن ضعف الأداء وتقديم توصيات التحسين والتطوير، والـتأكُّد من الالتزام بالأنشطة والسياسات والإجراءات الرقابية الموضوعة، حيث كانت درجة التجاوب متوسطة. إضافة إلى دورها في الالتزام بالقوانين والتشريعات النافذة والأنظمة الداخلية، و الإشراف على إصدار المبادئ الأخلاقية في الشركة ومتابعة الالتزام بها، حيث كانت درجة التجاوب متوسطة.

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات التي من أهمها ضرورة إلزام الشركات الجزائرية بتشكيل لجان المراجعة نظراً لدورها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للشركات الجزائرية. إضافةً إلى تفعيل دور الجهات التنظيمية والتشريعية في الجزائر من خلال إصدار قرارات وتشريعات حول تشكيل لجان المراجعة، والتحديد الواضح لحقوقها وواجباتها، وتوضيح علاقتها بالأطراف المتعددة في الشركة من مجلس إدارة، الإدارة، المراجعين الداخليين والخارجيين، والجمعية العامة للمساهمين، كما أوصت الدراسة بالاستفادة من تجارب الدول السابقة في الإلزام بتشكيل لجان المراجعة في الشركات الجزائرية، ولاسيما الدول العربية مع تكييفها مع بيئة الأعمال الجزائرية، من حيث ضرورة وضع إطار قانونيّ لعملها يضمن استقلالية أعضاء اللجنة، وكفاءتهم في مجال المحاسبة والمراجعة.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

أولاً: التمهيد..... 1

ثانياً: مشكلة الدراسة..... 2

ثالثاً: أهمية الدراسة..... 2

رابعاً: أهداف الدراسة..... 2

خامساً: التعريفات الإجرائية لمصطلحات الدراسة..... 3

سادساً: الدراسات السابقة..... 4

1- الدراسات باللغة العربية..... 4

2- الدراسات باللغة الأجنبية..... 8

سابعاً: اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة..... 12

ثامناً: فرضيات الدراسة..... 13

تاسعاً: منهجية الدراسة..... 13

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

أولاً: التمهيد

أدت حالات الانهيار الماليّ التي تعرضت لها كثير من الشركات العالمية إلى تشكيل نظرة جديدة للمراجعة، توجهت نحو تدعيم أنظمة **الرقابة الداخلية** من خلال إصدار العديد من القوانين والتنظيمات تُلزم الشركات التي تتداول أسهمها في أسواق الأوراق المالية بأن يكون لديها نظام رقابة داخلية فعّال، بحيث توفّر الإدارة تقييما لتصميم نظام الرقابة الداخلية على التقرير المالي وكفاءته التشغيلية مرفقاً بتقرير المُراجع حول هذا التقييم...، كما زاد الاهتمام **بلجان المراجعة** بصفتها آليةً تتولّى الإشراف على السّياسات المحاسبّية والتقارير المالية للشركة ونظم الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية والخارجية، وهذا ما أكده قانون **Sarbanes-Oxley** الذي كان نتيجة للفضائح المالية التي أثقلت كاهل الاقتصاد الأمريكيّ، حيث تناول أهمّية الدور الذي تلعبه لجان المراجعة كأحد الدعائم الأساسيّة لعملية المراجعة مع التّأكيد على ضمان كفاءتها وفعاليتها، حيث تضمنت نصوصه تعريف لجان المراجعة، وتكوينها، ووظائفها، بما يضمن مستوى عالٍ من التّنظيم. وعليه يمكن النظر إلى لجان المراجعة كأحد أهم المستجدات التي تتناسب و بيئة الرقابة الحاليّة وأحد متطلّبات الضّبط والرّقابة على أنشطة الشركة.

ونتيجة تزايد اهتمام الجهات الرقابية بوضع نظام رقابة داخلية فعّال يحقق فعّالية العمليات التشغيلية وكفاءتها، وموثوقية التقارير المالية، والالتزام بالقوانين والتشريعات، توسع الدور الإشرافي الرقابي للجان المراجعة وتوجّه نحو تقوية نظام الرقابة الداخلية، وتحسينه، وتحقيق فعّاليته.

أما على صعيد البيئة الجزائرية فهناك توجّه واضح نحو تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية، والبحث عن الآليّات التي تسهم في ذلك، حيث صدرت التعليمة رقم (**79**) لعام 2007 من (وزارة الصناعة وترقية الاستثمار) التي تلزم بوضع نظام مراجعة ورقابة داخلية على مستوى كل الشركات العامة ذات الطابع الاقتصادي.

كما أنّ حالات الفساد المالي والإداري للعديد من الشركات الجزائرية، ولاسيما المالية منها – على سبيل المثال– مصرف الخليفة، مصرف التجارة والصناعة الجزائري،...، ومؤخرا شركة (سونطراك 2010)، والتحديات التي تواجهها في ظلّ التوجّه نحو اقتصاد السوق، وتشجيع الاستثمار الأجنبي، وازدياد حدّة المنافسة يستدعى تبنّي الحلول التي طبّقتها باقي الدول للحدِّ من الفساد، وتجنّب الوقوع في حالات الإفلاس نفسها من خلال طرائق وأساليب الإدارة الحديثة، والبحث عن الآليات المناسبة التي تساهم في تحقيق الأهداف، والرفع من جودة الأداء.

ثانياً: مشكلة الدراسة

تتمثل مشكلة الدراسة في تحديد أهمية الدور الذي تلعبه لجان المراجعة في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية للشركات الجزائرية من خلال تحقيق أهداف الرقابة في جميع المجالات.

وعليه فإنّه يمكن صياغة مشكلة الدراسة على النحو التالي:

ما هو دور لجان المراجعة في تفعيل نظام الرّقابة الدّاخلية في الشّركات الجزائريّة ؟

والتي تندرج تحتها الأسئلة الآتية:

1- ما هو دور لجان المراجعة في تحقيق فعّالية وكفاءة العمليات التشغيلية للشركات الجزائرية ؟

2- ما هو دور لجان المراجعة في زيادة موثوقية التقارير الماليّة للشركات الجزائريّة؟

3- ما هو دور لجان المراجعة في الالتزام بالقوانين والتشريعات النافذة في الشركات الجزائريّة؟

ثالثاً: أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميّتها من حداثة موضوع لجان المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية، فضلاً عن الاهتمام المتزايد بتفعيل نظام الرقابة الداخلية للشركات الجزائريّة الذي يعدّ أبرز التوجّهات الحاليّة للجهات التّنظيميّة و التّشريعية، من خلال التعرف إلى الدور الذي يمكن أن تلعبه لجان المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للشّركات الجزائريّة.

وكذلك الحاجة إلى إطار قانوني مُلزم ينظّم عمل لجان المراجعة في الشركات الجزائرية؛ حيث إنّ العديد من الدول العربية (مصر، الأردن، سورية،...)، توجّهت نحو إلزاميّة تشكيل لجان المراجعة في الشركات المساهمة.

كما تتجلّى أهمّية الدراسة أيضاً في إجراء دراسة تطبيقيّة على شركة مساهمة (مجمع صيدال) للتعرف إلى إجراءات الرقابة الداخلية فيها وتتبعها، وصولاً إلى تحديد أهمّية الدور الذي يمكن أن تلعبه لجان المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، من خلال بعض النتائج التي تفيد قطاع الأعمال الجزائري في مجال الاهتمام بآليات حديثة كلجان المراجعة في زيادة فعّالية نظام الرقابة الداخلية.

رابعاً: أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي يمكن أن تلعبه لجان للمراجعة في تفعيل نظام الرّقابة الداخليّة للشّركات الجزائريّة، من خلال معرفة دورها في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية التي تتضمن فعالية العمليات التشغيلية وكفاءتها، وموثوقية التقارير المالية، والالتزام بالقوانين والتشريعات النافذة في الشركة.

ولتحقيق هذا الهدف، عُرض مفهوم لجان المراجعة، وأهميتها، ومهامها، وحقوقها، اعتماداً على تجارب بعض الدول في تشكيل لجان المراجعة، فضلاً عن التطرق إلى جميع الجوانب المتعلقة بنظام الرّقابة الداخليّة وإجراء دراسة تحليلية للقوانين والتشريعات التي تطرّقت إلى كلٍ من لجان المراجعة، ونظام الرقابة الداخلية في الجزائر.

كما أجرت الباحثة دراسة تطبيقية على شركة مساهمة جزائرية (مجمع صيدال)، بهدف الوقوف على واقع نظام الرقابة الداخلية فيها، والتعرف إلى الدور الذي يمكن أن تلعبه لجان المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، وتحديد مدى الحاجة إلى إلزامية تشكيل لجان المراجعة في الشركات الجزائرية.

وأخيرا العمل على تقديم توصيات حول دور لجان المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في الشركات الجزائرية بناءً على نتائج الدراسة التطبيقيّة.

خامساً: التعريفات الإجرائية لمصطلحات الدراسة

- **لجنة المراجعة:** لجنة منبثقة عن مجلس إدارة الشركة، وعضويتها قاصرة على الأعضاء غير التنفيذيين فقط، والذين لديهم خبرة في مجال المحاسبة والمراجعة. وتكون مسؤولة على الإشراف على عملية إعداد التقارير والقوائم المالية، ومراجعة وظيفتي المراجعة الخارجية والداخلية، ومراجعة الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات[1].

- **نظام الرقابة الداخلية:** مصطلح شامل يغطّي تحقيق الأهداف في ميدان وضع التقارير المالية، والعمليات والانسجام مع القوانين والأنظمة، كما يشمل الطرق التي تُخوَّل من خلالها الإدارة العليا السلطة ومسؤولية التعيين لبعض الوظائف، مثل البيع، والشراء، والمحاسبة، والإنتاج، كما تضم برامج الإعداد والمصادقة ، وتوزيع التقارير والتحاليل على مستويات الإدارة المختلفة كي تُمكن التنفيذيين من تحقيق رقابة على العديد من الأنشطة والوظائف المتنوعة التي تنجزُ على مستوى الشركة [2].

- **تفعيل نظام الرقابة الداخلية:** حتى تتمكن الباحثة من وضع تعريف، كان لابد من تعريف كلمة تفعيل التي تعني: التنشيط، التقوية[3]، أو زيادة الفعالية[4]. وبناءً عليه فإن تفعيل النظام يعني تنشيطه، أو تقويته، أو زيادة فعّاليته.

- **فعالية نظام الرقابة الداخلية:** الرقابة الداخلية الفعَّالة هي التي تمكن الشركة من تحقيق أهدافها في المجالات كلّها سواءً التشغيلية، وإعداد التقارير السنوية، والالتزام بالقوانين والتعليمات[5].

---

[1] **Sarbanes Oxly act**,USA,2002.

[2] القاضي، حسين يوسف، وأخرون، "**أصول المراجعة**"، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد،2008 ، ص365.

[3] **قاموس المنجد في اللغة العربية**، دار المشرق، بيروت، 2000 .

[4] **الهادي في اللغة العربية**، دار لبنان للطباعة و النشر،1991.

[5] دحدوح، حسين أحمد، "**دور لجان المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات**"، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية–المجلد 24– العدد الأول–2008 ، ص266.

سادساً:الدّراسات السّابقة

1- الدّراسات باللّغة العربيّة

أ- دراسة بن علية 2006 بعنوان "الرقابة الداخلية كأداة لدعم الاستقرار المصرفي دراسة بنك الفلاحة والتنمية الريفية"[1].

هدفت الدراسة إلى التعرف إلى أهمية الرّقابة الداخليّة بالنسبة للمصارف الجزائريّة في الحدّ من مخاطرها ودعم استقرارها، من خلال التعريف بوظيفة الرقابة الداخلية، ودراسة الجوانب النظرية والتطبيقية لدورها في مراجعة القوائم المالية وفق بيان المراجعة الأمريكي (SAS 78) من جهة، والبريطاني (SAS 300) والدولي (ISA 400) من جهة أخرى إضافة إلى استعراض إطار اتفاقية لجنة بازل للرقابة المصرفية .

تضمّنت الدّراسة جانباً عملياً عرض واقع الرقّابة الداخليّة على مستوى بنك الفلاحة والتنمية الريفية بغية تحديد مختلف أوجه القصور، والنقائص، واتّخاذ الإجراءات التصحيحيّة اللاّزمة من أجل تفعيل الرّقابة الداخليّة على مستواه.

توصلت الدراسة أنّ فاعليّة الرّقابة الداخليّة لا يمكن أن تتحقّق إلا من خلال وضع الرقابة الداخلية وتوضيح أهميتها من طرف مجلس الإدارة والإدارة العامة للمصرف، ولا يتحقق ذلك إلا بالقيم الأخلاقية الموضوعة سلفاً من طرف الإدارة.

ب- دراسة سويطي2006 بعنوان "تطوير نموذج لدور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها في فاعلية واستقلالية المدقق الخارجي"[2].

هدفت الدراسة إلى تقييم تجربة دولة الأردن لقياس مدى توافر المتطلّبات الأساسيّة لممارسة لجان المراجعة لدورها بفاعلية، وفحص مدى تأثيرها في فاعلية المراجعة الخارجية واستقلاليتها، من خلال توزيع 230 استمارة استبيان على عيّنة طبقية عشوائية ممثلة لهذه الشركات تتكوّن من المديرين العامّين والماليّين ومديري المراجعة الداخلية لـــ 68 شركة مساهمة أردنية من أصل 183 شركة لعام2006 ، إضافة إلى 26 مكتب مراجعة يقوم بأعمال المراجعة الخارجية للشركات التي شكلت لجان مراجعة.

---

[1] خالد، بن علية، "**الرقابة الداخلية كأداة لدعم الاستقرار المصرفي**"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2006.

[2] السويطي، موسى سلامة، "**تطوير نموذج لدور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها في فعالية واستقلالية المدقق الخارجي**"، رسالة دكتوراه منشورة، جامعة عمان،2006 .

توصلت الدراسة إلى عدم توافر لجان المراجعة في الشركات الأردنية على المتطلبات الأساسية لممارسة دورها بفاعلية، على الرغم من وجود كفاءات ممتازة في أعضاء اللجان المشكلة، وأن اللجان التي تم تشكيلها خلال تلك الفترة ليس لها تأثير هام في فاعلية المراجعة الخارجية، واستقلاليتها.

ج- دراسة دحدوح 2008 بعنوان "دور لجان المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات "دراسة ميدانية"[1].

هدفت الدّراسة للتعريف بالأنشطة التي تمارسها لجنة المراجعة، والتي تؤدّي إلى تحسين كفاية وفعالية نظم الرقابة الداخلية المطبقة في الشركات، من خلال استعراض وجهات النظر المختلفة في بعض الدول بشأن الوظائف الأساسيّة للجنة المراجعة، وقد ركّزت الدّراسة على مجَالين فقط من مهام لجان المراجعة هما دورها في دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية في الشركات، ودعم وظيفة المراجعة الداخلية.

وتحقيقاً لأغراض البحث صُمّمت استمارة استبيان تم توزيعها على عيّنة من شركات المساهمة الأردنية وعينة أخرى من مراجعي الحسابات الخارجيين على هذه الشركات.

توصلت الدراسة إلى تحديد مجموعة من الأنشطة تؤدّى لتحسين نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها من وجهة نظر عينتي الدراسة من أهمها:

- العمل على تفعيل دور المراجعة الداخلية وضمان استقرارها.
- تقييم مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات السّارية في ممارسة الأنشطة المختلفة.
- دراسة التقارير الخاصة بتطوير النظم المحاسبية والإجراءات المالية، والإدارية، ومراجعتها، واقتراح التعديلات الواجب إدخالها.

د- دراسة درويش 2009 بعنوان "دور لجان المراجعة في تعزيز ثقة المستثمرين في التقارير المالية"[2].

هدفت الدراسة إلى التعرف إلى دور لجان المراجعة في تعزيز ثقة المستثمرين في التقارير المالية، من خلال تحديد مدى حاجة بيئة الرقابة السورية إلى تشكيل لجان المراجعة بهدف رفع ثقة المستثمرين في التقارير المالية.

تناول الباحث الموضوع من خلال التعريف بمسؤوليات لجان المراجعة، وأهمية دورها في تقييم التقارير المالية وإعدادها، من خلال التركيز على دورها في مراجعة التقديرات والسياسات المحاسبية والحدِّ من التقارير المالية الاحتيالية...، ودُعمت الدراسة بإجراء دراسة ميدانية من خلال تصميم

---

[1] دحدوح، حسين أحمد، **مرجع سبق ذكره.**

[2] درويش، محمد محمد مسلم ، "**دور لجان المراجعة في تعزيز ثقة المستثمرين في التقارير المالية**" ، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، 2009.

استمارة استبيان تم توزيعها على عيّنة من المراجعين الداخليّين، و المراجعين الخارجيّين، وعيّنة من أعضاء مجلس الإدارة، والمدراء الماليّين، إضافة إلى إجراء دراسة عملية على إحدى الشركات للتعرّف على واقع لجنة المراجعة فيها وأهم مسؤولياتها.

توصلت الدراسة إلى ضرورة تنظيم عمل لجان المراجعة في سورية، وضمان تمتع أعضاء لجنة المراجعة بمؤهّلات وخبرات خاصة للقيام بوظائفهم بكفاءة وفعالية والحاجة إلى قيام لجنة المراجعة بإعداد تقرير عن نشاطها، والنتائج، وإرفاقه بالتقارير المالية المنشورة.

كما أوصت الدراسة بضرورة أن تُفصح لجان المراجعة ضمن التقارير السنوية للشركات عن أنشطتها التي يمكن أن تسهم في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها، و القيام بدراسات أخرى عن لجنة المراجعة للتعرف إلى مهامها وأهميتها من وجهة نظر الأطراف ذات العلاقة بالشركة كافةً .

ه- دراسة المومني2009 بعنوان "دور مجالس الإدارة في تعزيز لجان المراجعة"[1]:

هدفت الدراسة إلى التعرف إلى دور مجالس الإدارة في الشركات الأردنية في تعزيزها لفعالية لجان المراجعة، من خلال دعم استقلالية المراجع الخارجي، وزيادة فاعلية نظام الرقابة الداخلية، والإشراف على إعداد التقارير المالية في الشركات المساهمة العامة في بورصة عمّان.

توصلت الدراسة إلى أن مجالس الإدارة في الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان تستجيب لتوصيات لجان المراجعة المتعلقة بالمراجعة الخارجية، ونظام الرقابة الداخلية، وبالتقارير المالية قبل نشرها بدرجة متوسطة.

كما أوصت الدراسة بضرورة إلزام الشركات الأردنية بتقديم تقرير حول فاعلية لجان المراجعة ضمن تقاريرها السنوية، وإرفاق تقرير لجنة المراجعة ضمن تقاريرها السنوية، وضرورة تأهيل أعضاء لجنة المراجعة وتدريبهم في الشؤون المالية والمحاسبية.

و- دراسة المرعي 2009 بعنوان "دور لجنة المراجعة في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية: دراسة ميدانية"[(2)].

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور لجان المراجعة في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية، من خلال أراء المدققين الداخليين، وأعضاء لجنة المراجعة، من خلال بيان مسؤوليات لجنة المراجعة، وواجباتها، واستكشاف آليات تعزيز هذا الدور.

[(1)] عبد الله المومني، محمد، "**دور مجالس الإدارة في تعزيز فاعلية لجان التدقيق(دراسة ميدانية)**"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد25، 2009.

[(2)] المرعي، نبيه توفيق، **دور لجان المراجعة في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية (دراسة ميدانية)**، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة جدرا، 2009.

توصلت الدراسة إلى أنه يوجد دور للجنة المراجعة في تعزيز استقلالية التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية، حيث تراجع لجنة المراجعة أنشطة التدقيق الداخلي، وتُحسّن خطة عمل التدقيق الداخلي من خلال قيام لجنة المراجعة بمناقشة مدير التدقيق الداخلي حول أي قضايا جوهرية قد تظهر خلال العمل، كما أوصت الدراسة بضرورة أن تعقد اللجنة اجتماعات دورية لمتابعة كافة الأمور والأحداث في الشركة.

ز- دراسة حمادة 2010 بعنوان "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية – دراسة ميدانية– "[1].

هدفت الدراسة إلى التعرف إلى الأنشطة التي تقوم بها لجان المراجعة للحدِّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث أُعِدَت استمارة استبيان تضمنت الأنشطة، والممارسات التي يمكن أن تقوم بها لجان المراجعة للحد من المحاسبة الإبداعية، ثم وُزِعت على عدد من المراجعين الخارجيين وأعضاء لجنة المراجعة في الشركات المساهمة في سورية .

توصلت الدراسة من خلال تحليل نتائجها واختبار فرضياتها إلى أن الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها، ودراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها هي ذات تأثير كبير في الحدِّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات.

كما أوصت الدراسة بضرورة:

- تعميم فكرة لجان المراجعة، سواء في القطاع العام أو الخاص، و أن يؤخذ بعين الاعتبار عند تشكيلها توفر الخبرة العملية والتأهيل العلمي في مجال المراجعة والمحاسبة لدى أعضائها.

- فرض إجراءات رقابية من الجهات الرقابية المختصة في سورية مثل (وزارة الاقتصاد، سوق الأوراق المالية،غرف الصناعة والتجارة ...) على الشّركات المتورِّطة في ممارسات محاسبة إبداعية ينتج عنها تحريف في البيانات والمعلومات الخاصّة بها.

ح- دراسة صهود2010 بعنوان "تقييم فعالية الرقابة الداخلية في ظل قانون (sarbances Oxly) ومعايير المراجعة وإمكانية التطبيق في البيئة العربية – دراسة ميدانية– "[2].

هدفت الدراسة إلى فحص مدى إمكانية تطبيق متطلبات قانون (Sarbanes Oxly) لتقويم الرقابة الداخلية في بيئة الأعمال العربية، وما إذا كانت هذه المتطلبات أكثر قبولاً وقابلية للتطبيق من معايير المراجعة الدولية في وضع بنية فعّالة للرقابة الداخلية فيها.

---

[1] حمادة، رشا، "**دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد26، العدد الثاني، 2010.

[2] صهود، فتحي مبروك، " **تقييم فعالية الرقابة الداخلية في ظل قانون sarbances oxly ومعايير المراجعة وإمكانية التطبيق في البيئة العربية – دراسة ميدانية–** "، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، **2010**.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من بينها أن البيئة العربية غير مهيأة في الوقت الراهن لإقامة أنظمة رقابة داخلية فعّالة وفقاً لتوجيه قانون (Sarbanes Oxly)، و معايير المراجعة الدولية لتقويم الرقابة الداخلية أيضاً، وذلك لعدة أسباب أهمها المتغيرات الاجتماعية، والسياسية، والتنظيمية، كما أن تصميم أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة فيها لا ينسجم مع المعايير العالمية الحديثة، ولا يشكل حصانة حقيقية أمام التلاعب، والتواطؤ، والفساد.

إلاّ أنّ تطبيق متطلبات قانون (Sarbanes Oxly) لتقويم الرقابة الداخلية سيكون له محفزّات مهمة أهمها تحسين جودة عملية إعداد التقرير المالي في الشركات المساهمة .

2- الدراسّات باللغة الأجنبية

أ-دراسةKrishnan 2005 بعنوان "جودة لجان المراجعة والرقابة الداخلية"[1].

هدفت الدراسة إلى فحص العلاقة بين جودة لجنة المراجعة وجودة الرقابة الداخلية للشركة، وقد تم قياس جودة اللجنة من ثلاثة أبعاد، هي: الحجم، والاستقلالية، والخبرة. أما بالنسبة لمشاكل الرقابة فقد تم قياسها من بُعدَين، هما: نقاط الضعف الجوهرية، والأمور التي يجب التقرير عنها.

اعتمد نموذج الدراسة على المقارنة بين الشركات التي تفصح عن بعض مشاكل الرقابة الداخلية، والتي تغير المراجعين دون الإفصاح عن أي مشاكل في الرقابة الداخلية من خلال عيّنة تتكّون من 128 شركة في الولايات المتحدة الأمريكية، وقيام الباحث بالتحليل المالي لبيانات العيّنة خلال الفترة الممتدة من 1994-2000.

توصلت الدراسة إلى أن وجود لجنة مراجعة مستقلة ذات خبرة مالية يحدّ من وجود مشاكل أو ضعف في نظام الرقابة الداخلية بالنسبة إلى المستويين اللذين ركزت عليهما الدراسة.

ب- دراسة Zhang 2007 بعنوان "جودة لجنة المراجعة، استقلالية المراجع، وضعف الرقابة الداخلية "[(2)].

هدفت الدراسة إلى بحث العلاقة بين جودة لجنة المراجعة، وضعف الرقابة الداخلية، واستقلالية المراجع بعد صدور قانون (Sarbances – Oxly).

تناول البحث تعريف المتغيرات، ثم إجراء مقارنة بين مجموعة من الشركات التي تعاني من ضعف في الرقابة الداخلية على أساس القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه الشركة، وحجمها، ومستوى أدائها مع

---

(1) J.Krishnan," **audit committee quality and internal control** ", the Accounting Review, vol80,No2, p653.

(2) Y. Zhang et al, "**Audit committee quality, Auditor independence, and internal control weakness** , "Journal of Accounting and Public Policy", volume26, Issue3,2007, p 300-327.

مجموعة أخرى لا تعاني من ضعف في الرقابة الداخلية، حيث أُخذت عيّنة تتكّون من 208 شركة تعاني من تحريفات مادية في نظام الرقابة الداخلية .

توصلت الدراسة إلى وجود علاقة بين جودة المراجعة، وضعف الرقابة الداخلية، واستقلالية المراجع، حيث أن الشركة تعاني من ضعف الرقابة الداخلية إذا كانت لجنة المراجعة لديها ذات خبرة مالية ومحاسبية متدنية، أو خبرة ماليّة غير محاسبية، والمراجعون لديها يتمتعون باستقلالية كبيرة، وهناك تغيير في المراجعين، أي كلما احتوت اللجنة على عدد أكبر من الخبراء الماليين فإنّها تصنّف ضمن الشركات التي لديها نظام رقابة داخلية قوي.

ج- دراسة Persellin 2008 بعنوان" تحليل تجريبي للعوامل التي لها تأثير على قرارات أعضاء لجنة المراجعة وأحكامهم "[1].

هدفت هذه الدراسة الإختبارية إلى فحص أثر النصائح المتعارضة المقدمة من خبيرين ماليين للجنة المراجعة يكون أحدهم ذا خلفيات محاسبية، مقابل ثان ذا خلفيات غير محاسبية على القرارات المتخذة من طرف أعضاء لجنة المراجعة بالنسبة للقرار الملائم لحل نزاع محاسبي بين الإدارة، والمراجعة الخارجية.

توجهت هذه الدراسة بصورة خاصة للتحقق من مدى تأثير الخبير المالي للجنة المراجعة على القرارات الأولية لأعضائها.

توصلت الدراسة إلى أن أعضاء لجنة المراجعة يدعمون بقوة رأي الخبير المالي عندما تطرح قضايا مالية أمام اللجنة، كما أثبتت أن أعضاء لجنة المراجعة الذين يتمتّعون بخلفية محاسبية يرتبطون بسهولة بمنظور المراجعين الخارجيين، في حين أنّ الأعضاء بدون خلفية محاسبية يرتبطون مباشرة بالإدارة .

د- دراسة Stephens 2009 بعنوان "جودة حوكمة الشركات والرقابة الداخلية في ظل قانون ساربنس أوكسلى" القسم 302"[2].

هدفت هذه الدراسة إلى فحص أثر جودة حوكمة الشركة على تقريرها عن أوجه قصور الرقابة الداخلية قبل صدور قانون (Sarbanes Oxly) الذي ألزم الإقرار عن وجود ضعف في الرقابة الداخلية في ظل القسم 404 للوصول إلى تحديد العوامل التي تؤثر على إفصاح الشركة عن أوجه الضعف الجوهرية بموجب متطلبات القسم 302 من قانون (Sarbanes Oxly)، قبل أن تكون مراجعة الرقابة الداخلية إلزاميةً.

---

(1) J.Sera Perselin,**"an experimental analysis of the factors impacting audit committee members judgement and decision"**, Unpublished Doctoral Dissertation, august 2008.

(2) **Stephens, "corporate governance quality and internal control Under the sarbances oxly regime section 302 "**, Unpublished Doctoral Dissertation, the university of Arizona, 2008.

توصلت الدراسة إلى أن الشركات التي يُراجعها المراجعون الرئيسيون في النشاط الصناعي والتي لديها لجان مراجعة ذات جودة عالية هي الأكثر قدرة على اكتشاف أوجه قصور الرقابة الداخلية في ظل القسم 302 من قانون (Sarbanes Oxly).

كما توصلت الدراسة إلى أن الشركات التي لديها مدير مالي ذو خبرة مالية ومحاسبية أكثر قدرة على التحديد بدقة أكبر لأوجه قصور الرقابة الداخلية وتصنيفها كضعف مادي والتي تُعدّ أقل درجة من أوجه قصور جوهرية.

ه-دراسة Broye 2009 بعنوان "أتعاب المراجعة ولجان المراجعة – حالة فرنسا-"[1].

هدفت هذه الدراسة إلى بحث العلاقة بين أتعاب المراجعة ووجود لجنة المراجعة من جهة، والعلاقة بين أتعاب المراجعة و فعاليتها من جهة أخرى، وذلك اعتمادا على نموذج من 150 شركة مساهمة فرنسية لعام 2005.

انطلقت الدراسة من افتراض أن هناك أثراً تكامليا بين آليات الرقابة الداخلية والخارجية للحوكمة، فالشركات التي اختارت تشكيل لجنة مراجعة تتحمل أتعاب مراجعة أكبر.

توصلت الدراسة إلى أنّ وجود لجنة مراجعة مرتبط ايجابياً وجوهرياً بأتعاب مراجعة عالية، كما أنّ استقلالية اللجنة ونشاطها لها أثر ايجابي على أتعاب المراجعة، كما أظهرت نتائج هذه الدراسة أن الرقابة الممارسة من طرف المراجعة الخارجية تُكمّل تلك التي تقوم بها لجان المراجعة حيث اعتمدت التشريعات الفرنسية خلال هذه الفترة على المدخل الاختياري لتشكيل لجان المراجعة.

و- دراسة Bardbury 2009 بعنوان "أثر جودة لجان المراجعة على جودة التقارير المالية وأتعاب المراجعة"[(2)].

هدفت الدراسة إلى فحص أثر جودة لجان المراجعة على كلٍّ من جودة التقارير المالية، وأتعاب المراجعة في الشركات النيوزلندية التي تشكل اختيارياً لجان المراجعة ذات جودة عالية.

توصلت الدراسة إلى عدم وجود أي دليل على أن الممارسات الأفضل للجان ترفع من جودة التقارير المالية وتُخفض أتعاب المراجعة أيضاً.

وبذلك فالدراسة تقترح منافع للجان المراجعة ذات الجودة العالية أقل من تلك المتوقعة من طرف المنظمين وواضعي السياسات، فإذا كانت أفضل الممارسات والمتطلبات المتعلقة بالأعضاء من المفروض أن تؤدي إلى تحسن جوهري في التقارير المالية فإنها تؤدي في نفس الوقت إلى تكاليف

---

(1)G. Broye, "**honoraires d'audit et comités d audit : le cas de la France**", Comptabilité -Contrôle-Audit, juin2009, p199-224.

(2)M.Bardbury, et al."the **impact of audit committee quality on financial reporting quality and audit fees**", Journal of Contemporary Accounting and Economics, 2009, p 20-33.

إضافية غير ضرورية لسببين رئيسيين، الأول: أن الدراسات السابقة في كلٍّ من الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا تناولت أثر حوكمة الشركات بشكل عام، وخصوصا أن تنظيمات الحوكمة وقوانينها في هذه الدول توجهت نحو تعزيز حوكمة الشركات عامة، وبذلك من الممكن أن تكون لجنة المراجعة الوكيل العام لتقوية الحوكمة ما يستلزم أن جودة لجان المراجعة تشكل جزء من حدودها التي تسمح بتحقيق الأرباح المتوقعة، أما السبب الثاني: فمن الممكن أن وضع لجان المراجعة البارز في تنظيمات الحوكمة وقوانينها في تلك الدول شكلت دافعاً للجان المراجعة للرفع من كفاءتها.

ز- دراسة Sarens 2009 بعنوان "المراجعة الداخلية : مزود الراحة للجنة المراجعة"[1].

هدفت الدراسة إلى فحص دوافع لجنة المراجعة للبحث عن دعم وظيفة المراجعة الداخلية لها من ناحية، و البحث من ناحية أخرى في الأسباب التي تجعل من وظيفة المراجعة الداخلية مزود راحة ذا خبرة عالية للجنة المراجعة، استنادا على دراسة حالة لأربع شركات بلجيكية .

توصلت الدراسة إلى أن لجنة المراجعة تحتاج إلى دعم المراجعة الداخلية، ولاسيما فيما يتعلق ببيئة الرقابة والرقابة الداخلية المجالين اللذان تواجه فيهما صعوبات كبيرة، وذلك من خلال الدور التقليدي للمراجعة الداخلية في تدخّلها لتحسين الرقابة الداخلية، إضافة إلى معرفتهم الفريدة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وإدارة المخاطر المندمجة مع خبراتهم، ومهاراتهم، وعلاقاتهم داخل الشركة، التي تجعل منها المصدر الرئيسي الذي يزود اللجنة بالراحة، كما أن تقارير المراجعة الداخلية والحضور ضمن اجتماعات اللجنة والاتصالات غير الرسمية مع اللجنة تزيد من أهمية هذا الدور.

ح- دراسة Lawrence 2010 بعنوان "العلاقة بين لجنة المراجعة، ورقابة المراجعة الداخلية، و أنشطة المراجعة الداخلية"[2] .

هدفت الدراسة إلى فحص العلاقة بين الدور الإشرافي للجنة المراجعة على وظيفة المراجعة الداخلية وأنشطة وظيفة المراجعة الداخلية، وتحقيقاً لذلك انطلقت الدراسة من افتراض أن رغبة لجنة في الحدّ من التحريفات في القوائم المالية يؤدي إلى زيادة تركيز أنشطة المراجعة الداخلية نحو الرقابة الداخلية التي يتحدّد نطاقها تحت إشراف لجنة المراجعة.

توصلت الدراسة إلى أن إشراف لجنة المراجعة بشكل كبير على وظيفة المراجعة الداخلية يؤدي إلى زيادة عدد السّاعات المخصّصة من طرفها لأنشطة الرقابة الداخلية، وذلك اعتماداً على نتائج

---

(1) G.Sarens et al,"**internal audit :a comfort to the audit committee**", the British Accounting Review, 2009.

(2) Lawrence J. Abbott, et al., **"Serving Two Masters: The Association between Audit Committee Internal Audit Oversight and Internal Audit Activities",** Accounting Horizons, Vol. 24, 2010, p 1–24.

الاستبيان الموزّع على مدراء المراجعة الداخلية البالغ عددها 134 استمارة استبيان، وُزِّعت على1000 شركة، كما توصلت الدراسة إلى أن أغلب ساعات عمل وظيفة المراجعة الداخلية موجّهة لأنشطة الرقابة الداخلية، وخاصة النشاطات ذات العلاقة بتطبيق القسم 404 من قانون(Sarbanes Oxly)، في حين تبقى تلك المخصّصة للأنشطة غير الرقابية معتبرة، كما يُكرس جزء أقل لمساعدة المراجع الخارجي في مراجعة القوائم المالية.

سابعاً: اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تُشكل هذه الدراسة امتداداً لباقي الدّراسات السّابقة وتستمدّ أهميتها منها، حيث شكّلت نتائج هذه الدراسات انطلاقة لها، إلا أنها تختلف عن غيرها من الدراسات؛ من حيث أنها أُجريت على بيئة الأعمال الجزائرية، حيث أنّ اختلاف هيكل الرقابة والخلفيات القانونية والثقافية يُؤثر بلا شك على عمل لجنة المراجعة وفعالية دورها الإشرافي الرقابي، لتكون هذه الدراسة في حدود علم الباحثة أولى الدراسات التي تتناول موضوع لجان المراجعة في الشركات الجزائرية.

كما ركّزت هذه الدراسة على دور لجان المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للشركات الجزائرية اعتمادا على إجراء دراسة تطبيقية على شركة مساهمة جزائرية (مجمع صيدال)، وصولاً إلى تحديد دور لجنة المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للشركات الجزائرية.

ثامناً: فرضيـــــات الدراسة

بناءً على مشكلة الدراسة قامت الباحثة بصياغة الفرضية الرئيسية التالية:

1H: يوجد دور للجان المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للشركات الجزائرية.

0H: لا يوجد دور للجان المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للشركات الجزائرية.

وتنـــدرج تحت هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية :

الفرضية الفرعية الأولى:

H_1: يوجد دور للجان المراجعة في تحقيق فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية للشركات الجزائرية.

H_0: لا يوجد دور للجان المراجعة في تحقيق فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية للشركات الجزائرية.

الفرضية الفرعية الثانية:

H_2: يوجد دور للجان المراجعة في زيادة موثوقية التقارير المالية للشركات الجزائرية.

H_0: لا يوجد دور للجان المراجعة في زيادة موثوقية التقارير المالية للشركات الجزائرية.

الفرضية الفرعية الثالثة:

H_3: يوجد دور للجان المراجعة في الالتزام بالقوانين والتشريعات النافذة في الشركات الجزائرية.

H_0: لا يوجد دور للجان المراجعة في الالتزام بالقوانين والتشريعات النافذة في الشركات الجزائرية.

تاسعاً: منهجية الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم الاعتماد بشكل أساسي على المنهج الاستقرائي من خلال:

1- تحديد مشكلة الدراسة المتمثلة في التعرف إلى دور لجان المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للشركات الجزائرية.

2- وضع الفروض التي تمثلت في دور لجان المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للشركات الجزائرية من خلال تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية المتمثلة في فعالية العمليات التشغيلية وكفاءتها، موثوقية التقارير المالية، الالتزام بالقوانين والتشريعات النافذة في الشركة.

3- تجميع البيانات المطلوبة والضرورية لاختبار فرضيات الدراسة: حيث قامت الباحثة بالتطبيق على شركة مساهمة جزائرية (مجمّع صيدال)، وقد اعتمدت على عدة مصادر لتجميع البيانات وذلك من خلال تقارير، ووثائق، وسجلات الشركة، والمشاهدة المباشرة والمراقبة الدقيقة لجميع الجوانب ذات العلاقة بموضوع الدراسة، كما تم إجراء مقابلات شخصية مع بعض الأفراد في الشركة، فضلا عن تصميم استمارة استبيان تخدم أهداف البحث للوصول إلى نتائج عن دور لجان المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

4- تحليل البيانات واختبار الفروض للوصول إلى النتائج، و تقديم التوصيات بناءً على النتائج التي تمّ التوصل إليها.

الفصـــل الثاني

الإطار النظري والفكري للجان المراجعة

تمهيـــــد..... 14

أولاً: نشأة لجان المراجعة..... 15

ثانياً: تعريف لجان المراجعة..... 19

ثالثاً: أهمية لجان المراجعة..... 23-21

1- بالنسبة إلى مجلس الإدارة..... 21

2- بالنسبة إلى المراجعة الخارجية..... 21

3- بالنسبة إلى المراجعة الداخلية..... 22

4- بالنسبة إلى المساهمين والأطراف الخارجية..... 22

رابعاً: تشكيل لجان المراجعة 32-24

1- مداخل تشكيل لجان..... 24

2- ضوابط تشكيل لجان المراجعة..... 25

خامساً: مهام لجان المراجعة..... 32

1- مهام لجان المراجعة في الجمهورية العربية السورية..... 32

2- مهام لجان المراجعة في المملكة العربية السعودية..... 33

3- مهام لجان المراجعة في التوجيهات الأوربية..... 34

سادساً: حقوق لجان المراجعة..... 34

1- الأتعاب..... 34

2- الموارد..... 35

3- الخبرات الخارجية..... 36

سابعاً: لجان المراجعة في الجزائر..... 37

1- ميثاق حوكمة الشركات..... 37

2- القانون التجاري الجزائري..... 37

3- تحليل مقارن لتشكيل لجان المراجعة في الجزائر مع مثيلاتها في سورية ، والأردن، ومصر..... 39

الفصل الثاني
الإطار النظري والفكري للجان المراجعة

تمهيـــد

حظيت لجان المراجعة في الوقت الحالي باهتمام كبير في معظم اقتصاديات العالم، وباعتبارها آلية جديدة في الاقتصاديات العربية؛ وذلك لإيجاد نوع من التوازن بين المديرين والمساهمين في إطار علاقة الوكالة، و نظراً لدورها في مراقبة التقارير المالية ، والتأكد من مصداقيتها، وكذلك في تدعيم استقلالية عملية المراجعة، الأمر الذي دعا ببعض الدول إلى إصدار تشريعات، أو قرارات ملزمة لوجودها داخل الشركات المساهمة[1]. حيث ألزم قانون (Sarbanes Oxly) الشركات المساهمة في الولايات المتحدة الأمريكية بتشكيل لجان مراجعة، و في الجمهورية العربية السورية صدر أيضاً القرار رقم 3943 بتاريخ 2008/6/8 عن الحكومة السورية المتضمن تعليمات الإفصاح للجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، وقد تضمّن في المادة (16) منه بأنّه (يتوجب على مجلس إدارة الشركة المصدرة تشكيل لجنة مراجعة)، كما حدّد مهامها في وصلاحياتها، وبتاريخ 6/29/ 2008 أصدرت هيئة الأوراق المالية السورية القرار رقم (31) المتضمن نظم الممارسات لإدارة الشركات(آليات حوكمة الشركات المساهمة) حيث ورد في المادة (12) منه بأنّه يتوجب على مجلس الإدارة أن يُصدر قراراً بتشكيل لجنة مراجعة من أعضائه غير تنفيذيين. كما تضمّن القرار في الفصل الخامس منه ضوابط تشكيل لجنة المراجعة وصلاحياتها ومهامها[2]. في حين يظل تشكيلها اختياري في الجزائر في ظل غياب إطار قانوني يُلزم بتشكيلها.

تناولت الباحثة في هذا الفصل موضوع لجان المراجعة من خلال التطرق إلى نشأتها، وتعريفها، وأهميتها، وتشكيلها، وتحديد مهامها وحقوقها، وأخيراً الوقوف على واقع لجان المراجعة في الجزائر والتشريعات المتعلقة بها.

---

[1] سامي، مجدي محمد، "**دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية**"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 2، المجلد 46، يوليو 2009.

[2] حمادة، رشا، **مرجع سبق ذكره**،ص101.

أولاً: نشأة لجان المراجعة

لا يوجد تحديد تاريخي دقيق لأصل تشكيل لجان المراجعة، فعلى سبيل المثال أشار [R.Watts,J. Zimmerman 1986] إلى أنّ لجان المراجعة تنظيم قديم جداً في عمل الشركات المساهمة، فمنذ بداية القرن 13 قامت بعض الشركات البريطانية بتشكيل لجان المراجعة بهدف الرقابة على إدارة المديرين، وكانت تتكون من المدراء الداخليين الذين تم استبدالهم تدريجياً من المساهمين، من خلال صدور قانون في عام 1844 فصل بين وظيفتي الإدارة والرقابة، ما منع قبول المدراء التنفيذيين ضمن لجان المراجعة[1]، وفي عام 1992 صدر تقرير(Cadbury) الذي أوصى بتشكيل لجان المراجعة في الشركات المساهمة في بورصة لندن، كما حدَّد مهامها، كما تلاه العديد من التقارير الأخرى فصدر(turnbull report) في1999، و(Smith report) في عام2003 الذي طالب الشركات بضرورة أن يكون للجان المراجعة تقرير سنويّ يتم نشره بحيث يتضمن الواجبات التي نُفذت خلال العام من قبل أعضاء لجنة المراجعة[2].

أما في الولايات المتحدة الأمريكية فقد ارتبط ظهور فكرة لجان المراجعة بأزمة الكساد الاقتصادي الكبير عامي 1928–1929 التي كان من ضمن أسبابها ضعف استقلالية مراجعي الحسابات[3]، وفي عام 1940 أوصت كل من هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) وبورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE)بضرورة قيام أعضاء غير التنفيذيين بترشيح المراجع الخارجي بعد التأكد من استقلاليته [4]، بحيث لم يستخدم آنذاك مصطلح "لجنة المراجعة".

كما أوصى معهد المحاسبين القانونين الأمريكي (AICPA) عام1967 جميع الشركات العامة بضرورة تشكيل لجنة المراجعة بحيث تتضمن مسؤولياتها حلّ المشكلات الخاصة بالنواحي المحاسبية وطريقة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، التي قد تنشأ بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة[5]، وكذلك ألزمت هيئة تداول أوراق المالية الأمريكية (SEC) عام 1974 الشركات المساهمة

---

(1) T. Saada, "**Les comités d'audit en France :un an après le rapport Vienot**", Finance Contrôle Stratégie – Volume 1, N° 3, septembre 1998, p160.

(2) الصيان، محمد سمير، سليمان، محمد مصطفى ، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات** "، الدار الجامعية، 2005–2004، ص317.

(3) السقا، أبو الخير، "**إطار مقترح لقياس وتطوير فعالية لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية**"، مشاكل معاصرة في المراجعة، طنطا، 2002، ص 197.

(4) L. Braoitta, **"the audit committee handbook"**, third Edition, Washington, 2004. P349.

(5) الصبان، محمد سمير، سليمان، محمد مصطفى، **مرجع سبق ذكره، ص** 316.

العامة الإفصاح عن تشكيل لجان المراجعة والكشف عن أسماء أعضائها في قوائم تفويضها، ومنذ ذلك الوقت لم يتغير إلا القليل حتى أواخر التسعينات [1].

ففي عام 1987 أصدرت لجنة (treadway) تقريراً يؤكد أهمية تشكيل لجان المراجعة من الأعضاء غير التنفيذيين من مجلس الإدارة، وحدد هذا التقرير أنّ المسؤولية الأساسية للجان المراجعة تتمثل في دورها في اكتشاف التلاعب والغش ومنعه في التقارير المالية [2].

وفي عام 1999 صدر تقرير(Blue Ribbon Committee) الذي تضمن مجموعة من التوصيات لتحسين فعالية لجان المراجعة، بحيث يمكن تصنيف هذه التوصيات في ثلاث فئات: الأولى تتعلق بتحسين استقلالية عضو لجنة المراجعة ومؤهلاته ، والثانية تقترح كشفاً من لجنة المراجعة عن مسؤولياتِها و كيفية التخلص (التجرد) منها، أما الأخيرة فتوصي باتصال موسَّع بين لجنة المراجعة والمراجعين الخارجيين.

كما صدر عن الكونغرس الأمريكي في عام 2002 قانون (Sarbanes oxly) الذي ألزم الشركات جميعها بتشكيل لجان المراجعة، والذي جاء بعد الفضائح المحاسبية والإخفاقات في العديد من شركات مثل (Enron و Worldcom)، فالمتطلبات التي وُجدت في ظل تقرير (Blue Ribbon Committee) تم إبرازها وتأكيدها ضمن قانون (Sarbanes Oxly)[3]، فقد تضمن في القسم (301) منه أن يكون كل عضو مستقلاً في مجلس الإدارة، في حين طالب القسم (407) منه الشركات المساهمة العامة الإفصاح على الأقل عن أن يكون أحد أعضاء لجنة المراجعة خبيراً مالياً.

إضافة إلى العديد من الدول التي يعود تشكيل لجان المراجعة فيها إلى وقت مبكر مثل فرنسا، و كندا، وألمانيا، و أستراليا...،

في حين أنّ تشكيل لجان المراجعة في الدول العربية يُعد توجّهاً حديثاً، وتعدّ المملكة العربية السعودية من أول الدول العربية التي اهتمت بموضوع لجان المراجعة؛ حيث صدر قرار وزارة التجارة رقم (903) بتاريخ 1/23/ 1994 الذي ألزم الشركات المساهمة العامة بتشكيل لجان المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، كما ترك للجمعية العامة للشركة حريةَ تحديد مهام لجنة المراجعة، على أن يكون من بين هذه المهام ترشيح المراجع القانوني ودراسة الملاحظات والتقارير التي يقدمها[4].

---

1. [1]Z. Xiaochuan**, "an empirical analysis of the relationchip between audit committee multiple directorships and financial reporting quality"**, Unpublished Doctoral Dissertation, faculty of drexel, may 2008, P10.

[2]حمادة، رشا، **مرجع سبق ذكره**، ص100.

[3]Z. Xiaochuan, **op.cit**, P11.

[4] الرحيلي، عوض بن سلامة، "**لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات**"، مجلة جامعة الأمير عبد العزيز، م 21، ع1، 2008، ص200.

أما في مصر فقد ظهرت أول محاولة لتطبيق فكرة تشكيل لجان المراجعة في عام 2000 عندما أصدر رئيس البنك المركزي المصري قراراً بتشكيل لجان المراجعة داخل جميع البنوك العامة المصرية لزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية بهدف ضمان الالتزام بالسياسات التي يقوم البنك المركزي بوضعها[1]. وفي عام 2002 ألزم قرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال رقم (30) كل شركة مساهمة مقيدة ببورصة الأوراق المالية بضرورة وجود لجنة مراجعة تتأكّد من مدى التزام الشركة بقواعد الإفصاح من عدمه، فضلا عن التأكد من مدى قيام مراجعي الحسابات بواجباتهم بحياد تامٍّ وذلك باعتبارهم عين المساهمين في مجلس إدارة الشركة[2] .

في حين كانت البداية في الأردن بتاريخ 1996/2/1؛ إذ ألزم البنك المركزي الأردني البنوك بموجب مذكرته رقم 68/7020 بتشكيل لجان المراجعة من بين أعضاء مجلس الإدارة، وفي عام 2000 صدر قانون البنوك رقم (28)، وبه أصبحت البنوك ملزمة بتشكيل لجان المراجعة من الأعضاء غير التنفيذيين[3]، ومن ثم أُلزمت الشركات المساهمة العامة بتشكيل لجنة مراجعة بموجب قانون هيئة الأوراق المالية رقم (76) لسنة 2002[4]. وفي إطار عمل هيئة الأوراق المالية لتطوير سوق الرأسمال الأردني والأطر التشريعية والتنظيمية فيه أُصدرت عام 2004 تعليمات إفصاح الشركات والمعايير المحاسبية ومعايير المراجعة، كما ألزمت مجالس الإدارة في الشركات المساهمة تشكيل لجنة مراجعة من ثلاثة أعضاء من أعضائها الطبيعيين غير التنفيذيين، وحدّدت مهام لجان المراجعة، وصلاحياتها ومسؤولياتها لتعزيز الإفصاح والشفافية في القوائم المالية ولدعم استقلالية المدقق الداخلي والخارجي مما ينعكس إيجابيا على سلامة القوائم المالية المعلنة من الشركات ودقتها[5] .

أما سورية فقد ألزمت الشركات المساهمة بتشكيل لجان المراجعة منذ بداية عام 2009، وذلك وفق عدة ضوابط لتشكيلها حيث: تتكون من ثلاثة أعضاء غير تنفيذيين ومستقلين، تتوافر لدى أحد أعضائها على الأقل الخبرة المالية والمحاسبية، تعقد أربعة اجتماعات على الأقل في السنة، يعتمد مجلس الإدارة نظام عمل اللجنة بشكل واضح يحدّد فيه أهدافها، وشروط تعيين أعضائها، وصلاحياتهم، وواجباتهم،

---

[1] الصيان، محمد سمير، سليمان، محمد مصطفى ، **مرجع سبق ذكره**، ص348.

[2] نصرعلي،عبد الوهاب، شحاته، شحاته السيد، "**مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية و الدولية المعاصرة**"، الدار الجامعية للنشر، 2007، ص331.

[3] عبد الله المومني، محمد، **تقييم مدى التزام الشركات الأردنية المساهمة بضوابط تشكيل لجان التدقيق وآليات عملها لتعزيز حوكمة الشركات:دراسة ميدانية"**،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد26، العدد الأول،2010، ص248.

[4] المرعي، نبيه توفيق، **مرجع سبق ذكره** ، ص2.

[5] عبد الله المومني، محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص248.

ومسؤولياتهم، ومواعيد اجتماعاتهم ومكافآتهم، وأن تجتمع هذه اللجنة مع مراجع حسابات الشركة مرة واحدة على الأقل في السنة[1].

وقد ساعدت العديد من العوامل في زيادة الاهتمام بتشكيل لجان المراجعة يمكن إرجاعها إلى:

– تزايد حالات الإخفاق المالي للعديد من الشركات، وتزايد حالات الغش والتلاعب فيها[2].

– زيادة الضغوط من مستخدمي القوائم المالية على الشركات والبنوك لإظهار نتيجة أعمالها ومركزها المالي بصورة حقيقية وسليمة[3]، ومطالبتهم بمزيد من الإفصاح والشفافية.

– الحاجة المتزايدة إلى تحسين الثقة والجودة في التقارير المالية بهدف زيادة درجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة [4].

– ضغط الإدارة على المراجعين الخارجيين باتجاه التأثير على حيادهم واستقلالهم.

- حاجة أصحاب المصالح في الشركات – خاصة المدرجة في البورصة– إلى آلية إدارية تساهم في ضبط ورقابة أداء الإدارة كوكيل عنهم خاصة بشأن الأمور المالية والرقابية[5].

و وفقاً لما تقّدم يتّضح للباحثة أن نشأة لجان المراجعة كان نتيجة الحاجة المتزايدة إلى مواجهة التغيرات في البيئة الاقتصادية والمالية الحالية، و حل المشكلات الناجمة عن فصل الملكية عن الإدارة، كما أن العمل بتطبيق مبادىء حوكمة الشركات ساهم في تعزيز دورها، و السعي إلى وضع إطار قانوني لعملها، وتحديد مهامها ومسؤولياتها .

---

[1] طنجها، محمد محمد أمين،" **دور حوكمة الشركات في تفعيل لجان المراجعة في سورية**"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، 2009، ص99.

[2] نصرعلي، عبد الوهاب، شحاته، شحاته السيد ، **مرجع سبق ذكره**، ص 314.

[3] **المرجع السابق**، ص315.

[4] دحدوح ، حسين أحمد ، **مرجع سبق ذكره**، ص 225.

[5] نصرعلي،عبد الوهاب، شحاته، شحاته السيد ، **مرجع سبق ذكره**، ص 315.

ثانياً: تعريف لجان المراجعة

أدى اختلاف التشريعات الخاصة بلجان المراجعة من دولة إلى أخرى، وكذا اختلاف مسؤولياتها وتعدّدها، والوظائف المخولة لها إلى عدم وجود تعريف واحد متفق عليه، لذلك ستكتفي الباحثة بعرض بعضها وفق الآتي :

- عرّفها **(بنك انجلترا)** بأنّها لجنة فرعية تابعة لمجلس إدارة الشركة تكون مسؤولة عن متابعة المسائل المالية في الشركة، وذلك لمساعدة مجلس الإدارة في اتخاذ القرارات المالية، والتي قد لا يكون لديه الوقت أو الخبرة لمعرفة تفاصيلها [1].

- كما تعرّف بأنّها: "مجموعة منتقاة من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين عن عمليات الشركة تكون مسؤولة عن الحفاظ على استقلالية المراجع الخارجي ومراقبة أعماله" [2].

- وتُعرف بأنّها عبارة عن عدد محدد من أعضاء مجلس الإدارة في الشركة تتضمن مسؤولياتها المساعدة على إبقاء المراجعين مستقلين عن الإدارة [3].

- وتُعرف أيضاً على أنّها:" لجنة يتم تعيين أعضائها عن طريق الشركة من الأعضاء غير التنفيذيين بمجلس الإدارة وتعتبر قناة اتصال بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي للشركة وفي نفس الوقت لها دور على جميع عمليات الشركة"[4].

- أما بالنسبة إلى **(السقا و أبو الخير)**" فهي إحدى اللجان الرئيسية لمجلس الإدارة، بحيث يمكن أن تدعم موضوعية ومصداقية إعداد التقارير المالية، كما يمكن أن تساعد المديرين التنفيذيين في الوفاء بمسؤولياتهم، كما أنها تدعم وتقوي دور المديرين غير التنفيذيين، وتدعم استقلالية المراجعين وتحسن من أعمال المراجعة، فضلاً عن ذلك تساعد في إيجاد نوع من الرقابة من قبل المساهمين على الإدارة، و يمكن اعتبارها أداة مفيدة ومساعدة لمجلس الإدارة في مراقبة أداء الشركة وإدارة نشاطها"[5].

- وعُرِفت بأنّها " لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة بغرض تعزيز الثقة في التقارير المالية، ومساعدة مجلس الإدارة للقيام بمسؤولياته عن جودة المعلومات المالية، و دعم استقلالية المراجعين الداخليين والخارجيين من خلال حمايتهم من ضغوطات الإدارة[6]".

---

[1] **(Bank of england consultatifve paper, 1987, p199).**

[2] **(SAS 114**, AICPA, 2007)

[3] A. A.Arens etal,"**auditing and assurance services an integrated approach**", prentice hall Catalog, 2005. 2005, P83.

[4] سليمان، محمد مصطفى، **"حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفذيين "، مرجع سبق ذكره،** ص 89.

[5] السقا السيد،أحمد، أبو الخير،مدثر طه، **مرجع سبق ذكره،** ص 197.

[6] C.piot,l.kermiche,"**a quoi servent les comités d audit? Un regard sur la empirique**",Comptabilite-Controle – Audit, décembre2009, P11.

- كما تُعرف بأنّها: "لجنة منبثقة عن مجلس إدارة الشركة، تقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين ممّن لديهم خبرة بمجال المحاسبة و المراجعة، وتشتمل مسؤولياتها على مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المعتمدة في إعداد التقارير المالية، ومراجعة الإفصاح في التقارير المالية المنشورة، والتأكد من ملاءمة وكفاية نظام الرقابة الداخلية للشركة[1]".

وبناءً على التعريفات السابقة، نستخلص بعض السمات للجنة المراجعة، هي الآتية:

1- لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة يتم تشكيلها لمساعدة المجلس في القيام بمهامه الإشرافية والرقابية.
2- لا تقوم بأي أعمال تنفيذية، ولا تتولّى اتّخاذ القرارات.
3- مشكّلة من المديرين غير تنفيذيين الذين لهم مسؤوليات باقي أعضاء المجلس، ولاسيما المتعلقة بجودة المعلومات المحاسبية والتقارير المالية .
4- من الضروري أن يتوافر لدى أعضائها الخبرة والمعرفة الكافية، ولاسيما في مجال المراجعة والمحاسبة.
5- تنسّق بين الجهات الرقابية الداخلية والخارجية للشركة.
6- ليس لها علاقات مباشرة مع المساهمين.

[1] حمادة، رشا، **مرجع سبق ذكره، ص 102.**

ثالثاً: أهمية تشكيل لجان المراجعة

تعكس بيئة الأعمال الحالية توجهاً عالمياً نحو تشكيل لجان المراجعة وتدعيم دورها، ولاسيما في الشركات المساهمة، وهذا راجع إلى أهميتها والمنافع المتوقّعة منها التي تقدمها إلى جميع الأطراف، مثل مجلس إدارة الشركة، والمراجع الداخلي، والخارجي، والمساهمين، وأصحاب المصالح[1].

و تعرض الباحثة أهمية لجان المراجعة بالنسبة إلى مجلس إدارة الشركة، والمراجعة الخارجية والداخلية والمساهمين والأطراف الخارجية، وذلك بحسب النقاط الآتية:

أ- بالنسبة إلى مجلس الإدارة

تظهر أهمية لجنة المراجعة بالنسبة إلى مجلس الإدارة في الدور الإشرافي والرقابي لتلك اللجان على أعمال الشركة، وذلك من خلال تكليفها بعدد من المهام والمسؤوليات الكثيرة الملقاة على عاتق مجلس الإدارة. وتتجلي أهمية لجان المراجعة لمجلس الإدارة من خلال النقاط الآتية:

- مساعدة المجلس في القيام بمهامه الإشرافية المتعلقة بإعداد التقارير المالية والرقابة الداخلية[2].
- الحفاظ و الإبقاء على قنوات اتصال مباشرة بين مجلس الإدارة، والإدارة المالية، والمراجعين الداخليين والخارجيين عن طريق عقد اجتماعات منتظمة معهم[3].
- السهر على استقلالية المراجعين الداخليين والخارجيين وأدائهم، وضمان اتصالهم المباشر مع مجلس الإدارة، ما يجعل التواطؤ بينهم وبين الإدارة أكثر صعوبة [4].
- التخفيف من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين أعضاء مجلس الإدارة والإدارة، ما يؤدي إلى تدعيم مركز الشركة الاقتصادي من خلال تزويد باقي أعضاء المجلس بالمعلومات المالية الكافية لتحسين قرارات المجلس في إدارة شؤون الشركة[5].

ب- بالنسبة إلى المراجعة الخارجية

ترتبط فاعلية المراجعة الخارجية بمدى تحقق الأهداف المرجوة من أنشطة المراجعة، ومدى جودة أداء المراجع لهذه الأنشطة، ما يتطلب من المراجع الخارجي تحليل عدة متغيرات تشمل تقييم نظم الرقابة

---

(1) سليمان، محمد مصطفى، **مرجع سبق ذكره**، ص 162.

(2) R.R. Vanasco,**" the audit committee an international perspective** ",Managerial Auditing Journal, Vol 9.N^0 8,1994, p1996.

(3)**Ibid**.

(4)R.Manita, "**comité daudit et qualité de l audit externe vers le devellopement d un outil d' evaluation de la qualite du processus d audit**", 2005,p 104.

(5) توماس، وليم،هنكي، أمرسون، "**المراجعة بين النظرية والتطبيق**"، دار المريخ للنشر،1986، ص 196.

الداخلية، واختبارات التخطيط للمراجعة، والاختبارات الجوهرية ليتمكن من إعطاء رأيه المهني في القوائم المالية[1].

وحتى يتمكن المراجع الخارجي من القيام بمهامه بفعالية يجب أن يتمتع بقدر كاف من الاستقلالية، فلجنة المراجعة بصفتها أحد آليات حوكمة الشركات لها دور أساسي آخر على غرار الرقابة على المديرين لخدمة المساهمين، وهو تعزيز استقلالية المراجعين من خلال السماح لهم بالاتصال المباشر مع مجلس الإدارة وتجنيبهم ضغوطات المديرين[2].

وبحسب (C.piot) فإنّ لجنة المراجعة تملك العديد من المؤثرات التي في إمكانها الرفع من جودة المراجعة الخارجية من خلال توسّطها في حلّ أي نزاعات بين الإدارة والمراجع الخارجي، و ضمان أن المراجع لديه ميزانية أتعاب مناسبة، ومتابعة استقلاليته من خلال تحديد الخدمات بخلاف المراجعة والموافقة عليها، إضافة إلى دورها في متابعة إجراءات تعيينه وعزله[3]، وهو ما يؤدي بدوره إلى زيادة ثقة الأطراف الخارجية في تقرير المراجع الخارجي وفي مهنة المراجعة بصفة عامة[4].

ج- بالنسبة إلى المراجعة الداخلية

أكدت العديد من الأبحاث العلمية التي درست العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية أنّ تشكيل لجنة المراجعة على مستوى الشركة من شأنه أن يؤدى إلى العديد من المنافع لوظيفة المراجعة الداخلية، نظراً لأهميتها التي تتجلى في[5] :

- زيادة فعالية المراجعين الداخليين، وزيادة استقلاليتهم بالشكل الذي يمكنهم من تنفيذ مسؤولياتهم الرقابية.
- زيادة التفاعل مع المراجع الخارجي باعتبار أنّ من ضمن مسؤوليات لجان المراجعة التنسيق وزيادة الاتصال بين المراجع الخارجي والمراجعين الداخليين.
- الحدّ من ضغوطات الإدارة على المراجعين الداخليين، باعتبار أن تبعيّتهم التقريرية تعود إلى لجنة المراجعة، ونظراً لكونها حلقة وصل بينهم وبين مجلس الإدارة.

د- بالنسبة إلى المساهمين والأطراف الخارجية.

باعتبار أنّ لجنة المراجعة منبثقة عن مجلس الإدارة فإنّه يعهد إليها مراجعة القوائم المالية، ومراجعة إجراءات الرقابة الداخلية التي تصحب إعداد هذه القوائم، وفي هذا الصدّد فإنّ اللجنة تسهم في التحضير

---

(1) المومني، محمد عبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص 471.

(2) R.Manita, **op.cit.**, p 105

(3) C.piot,l.kermiche,"**a quoi servent les comités d audit? Un regard sur la empirique**",Comptabilite-Controle – Audit,decembre2009, P23.

(4) الصبان، محمد سمير، سليمان، محمد مصطفى، **مرجع سبق ذكره**، ص322.

(5) سليمان، محمد مصطفي ، **مرجع سبق ذكره**، ص 165-166.

لمجموع قرارات مجلس الإدارة، وبالتالي فهي تسعى لإعادة التوازن للمعلومات الموجهة للمساهمين والتقييم النهائي للإدارة، وبذلك يمكن اعتبار لجنة المراجعة في نفس صفة مجلس الإدارة كآلية لحوكمة الشركات مكلفة بالرقابة على المديرين لخدمة المساهمين[1]، إلا أنّ أهمية لجنة المراجعة لا ترتكز على الرقابة على المديرين لحساب المساهمين فقط، بل بشكل عام تتمثل في الرقابة على المعلومات المحاسبية لمجموع الأطراف ذات المصلحة[2]. وتتمثّل هذه الأطراف بشكل عام في المستثمرين، والمقرضين، والمورّدين، والعملاء و الجهات أخرى التي من أهمها الجهات الحكومية والتنظيمية[3]...

فوجود لجنة المراجعة على مستوى الشركة من شأنه أن يعزز الثقة والمصداقية في التقارير المالية وأن يرفع من درجة اعتمادية الأطراف الخارجية، وجميع المستفيدين، والمعتمدين عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية، وهذا ما خلصت إليه (Mcmullen) في دراستها التي تناولت دور لجان المراجعة في زيادة الثقة في المعلومات المنشورة بالقوائم المالية حيث أنّ الشركات التي لديها لجنة مراجعة ازدادت درجة الثقة في قوائمها المالية، وخاصة الشركات المدرجة أسهمها في سوق الأوراق المالية[4].

كما أنّ قيام اللجنة بحسب توجيهات العديد من بورصات المال العالمية بإرفاق تقريرها الخاص ضمن القوائم المالية وتقرير المراجع الخارجي توضح فيه لجنة المراجعة المسؤوليات التي نفّذتها خلال الفترة، ورأيها في الإفصاح عن المعلومات والتقارير المحاسبية، وهذا بالتالي سيؤدي إلى زيادة درجة الثقة التي يمنحها المستفيدون في هذه التقارير[5].

وانطلاقا مما سبق، يمكن أن نستخلص أهمية لجان المراجعة بالنسبة لجميع الأطراف التي تمت دراستها فيما يلي:

1- تفعيل الدور الرقابي و الإشرافي لمجلس الإدارة والوفاء بمسؤولياته الإشرافية، ولاسيما اتجاه نظام الرقابة الداخلية.
2- تحسين الاتصال والتواصل بين جميع الجهات الرقابية في الشركة (مجلس الإدارة، والإدارة، المراجع الداخلي، و المراجع الخارجي).
3- تدعيم استقلالية المراجع الداخلي، والخارجي ومساعدتهم في الوصول إلى تحقيق أهدافهم.
4- تعزيز ثقة الأطراف الخارجية بالتقارير المالية والاعتماد عليها، وعلى المعلومات المحاسبية التي تصدرها الشركة وترشيد قراراتهم المختلفة.

---

(1) R.Manita ,**op.cit.**,p103 .
(2) B. Pige,**" Gouvernance,Controle et Audit des Organisations**", 2008,Economica, P153.
(3) سليمان،محمد مصطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص 183.
(4) أحمد، إبراهيم سيد، **حوكمة الشركات ومسؤولية الشركات عبر الوطنية وغسيل الأموال**، الدار الجامعية الأسكندرية، 2010، ص194.
(5) الصبان، محمد سمير، سليمان، محمد مصطفى، **مرجع سبق ذكره**، ص 323-324.

رابعاً: تشكيل لجان المراجعة

يعد التشكيلُ السليم والملائم للجنة المراجعة الوسيلةَ الرئيسية لتحقيق الأهداف المتوقعة منها، وهو ما يُفسره سعي الهيئات العلمية وبورصات أوراق المال في العديد من بلدان العالم لتحديد القواعد المنظمة لتشكيل لجان المراجعة، والشروط الواجب توافرها في أعضائها بالشكل الذي يؤدي إلى تعظيم المنفعة المتوقّعة منها تجاه عملية إعداد القوائم المالية وكل من المراجعة الداخلية والخارجية[1].

ويمكن تشكيل لجنة المراجعة على أساس أحد المدخلين التاليين:

أ- المدخل الاختياري

ينطوي هذا المدخل على مبادرة ذاتية من مجلس الإدارة أو بناءً على طلب المدير العام أو المساهمين لتشكيل لجنة المراجعة [2].

إذ يتأثر التشكيل الاختياري للجان المراجعة بمجموعة من الدوافع التي تختلف من حيث الأهمية النسبية لكل دافع، وذلك باختلاف الصناعات ومناخ الأعمال من دولة إلى أخرى حيث إنّه من الصعوبة وضع إطار عام لهذه الدوافع، ولكن مع تزايد الأبحاث في هذا المجال قد يتم التوصل إلى فهم مقبول لهذه الدوافع[3].

وفي دراسة (**T. Saada**) عن التشكيل الاختياري للجان المراجعة في فرنسا خلص إلى اقتراح مجموعة من العناصر التي تفسر التشكيل الاختياري للجان المراجعة مماثلة لتلك التي توصلت إليها نتائج الدراسات الأمريكية قبل صدور قانون (Sarbanes Oxly)، فالشركات ذات الحجم الكبير، ومراجعوها الخارجيين من بين مكاتب المراجعة الدولية، وهيكل حوكمة من نوع مجلس إدارة مع رئيس ومدير تنفيذي لها فرصة أكبر ليكون لديها لجنة مراجعة من تلك التي لا تستجيب لهذه المعايير، حيث قدم الباحث كتفسير لتوجه نحو التشكيل الاختياري للجان المراجعة زيادة ثقل البورصات في تمويل الاقتصاد و النمو في عولمة تمويل الشركات الكبرى[4].

ب-المدخل الإلزامي

ينطوي هذا المدخل على أنّ تشكيل لجان المراجعة يكون مطلباً قانونياً، فيتم تشكيلها تماشياً مع قوانين الشركات التي تحدّد نطاق عملها، واختصاصها، وعلاقتها مع الأطراف الأخرى، وهو ما عليه الأمر في كندا وأيضا في الولايات المتحدة، حيث ألزمت هيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) في عام 1972

---

(1) سليمان، محمد مصطفى،"**حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة و المديرين التنفذيين** "، **مرجع سبق ذكره**، ص 95-96.

(2) السقا،السيد أحمد، أبو الخير مدثرطه، **مرجع سبق ذكره**،ص 204.

(3) طنجها، محمد محمد أمين،**مرجع سبق ذكره**، ص 63.

(4)T. Saada, **op.cit.**, p 159 – 184.

بتكوين لجان الراجعة من خلال المتطلبات التي نشرت الإقرار بتشكيل لجان المراجعة في الشركات المساهمة العامة[1]. وتُشير هذه الدراسة إلى أنّ هذا المدخل أخذَت به حديثا العديد من الدول العربية: المملكة العربية السعودية، مصر، الأردن، سورية....، في حين يظل تشكيلها في الجزائر اختيارياً في ظل غياب أي نص تشريعي يلزم بتشكيلها، فعلى الرغم من أنّ تشكيل لجنة المراجعة في ظل المدخل الاختياري يكون أكثر فعالية ومرونة لأنّ الشركة تشكّلها عن إرادة ذاتية في تطبيق مبادئ الحوكمة وآلياتها، وتفعيل أجهزتها الرقابية، وصولاً إلى المنافع المتوقّعة منها، إلاّ أنّ عدد الشركات التي يكون لديها لجنة مراجعة سيكون منخفضاً، حيث يُنظر إليها من جانب أنّها تؤدي لزيادة غير مبررة في التكاليف، ما يجعل المدخل الإلزامي أكثر قدرة على توسيع تشكيل لجنة المراجعة، وتوحيد القواعد التي تخضع لها وتحديدها.

2 – ضوابط تشكيل لجان المراجعة

عند تشكيل لجنة المراجعة لابد من مراعاة مجموعة من المعايير التي تسمح لها بأداء مهامها بفعالية ،وتحقيق الأهداف المرجوة منها، والتي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بطبيعة المهام الموكلة إليها حيث أنّ تلك المعايير تختلف من شركة لأخرى، ومن دولة لأخرى إلا أنّها تتوجه بشكل عام نحو ما يلي :

أ- استقلالية أعضاء لجنة المراجعة

من الضروري أن يتمتع أعضاء لجنة المراجعة بالاستقلالية التامة للقيام بدورهم على أكمل وجه، وتحقيق أهدافها [2]، كما أنّ منافع الرقابة المتوقعة من تشكيل لجان المراجعة لا تتحقق إلا إذا كانت اللجنة تتمتع بالاستقلال التام عن الإدارة[3].

وبذلك توجهت عضوية لجنة المراجعة نحو المدراء غير التنفيذيين في مجالس الإدارة نظراً لأنّ اللجنة عند قيامها بمهامها قد تتخذ مواقف ليست بالضرورة مؤيدة للإدارة، فاللجنة قد تأتي على معارضة أحكام المديرين، أو اتخاذ مواقف معاكسة لتلك الخاصة بالإدارة، فمن الضروريّ أن لا تكون استقلالية هؤلاء الأعضاء محلّ شك، فجميع قوانين الممارسة الأفضل للجنة المراجعة تتّوقع أن تتكوّن اللجنة من أغلبية المديرين اللذين لا يمارسون وظيفة تنفيذية في الشركة[4]. حيث أنّ لجان المراجعة التي تتكون من الأعضاء

---

(1) السقا، السيد أحمد، أبو الخير، مدثرطه، مرجع سبق ذكره، ص205.

(2)M. Ali Zarai, W. Bettabai, "**Impact de l'efficacité des comités d'audit sur la qualité des bénéfices comptables divulgués**", Revue Gouvernance, printemps 2007.

(3)scott, et al., "**Are fully independent audit committees really necessary**, J. Account Public Policy, 2009, P267 .

(4)Entela Lula, **op.cit.**, p49.

غير التنفيذيين المستقلين تكون قادرة على التقييم بموضوعية لكلٍّ من جودة الإفصاح في القوائم المالية ومدى مناسبة نظام الرقابة الداخلية في الشركات وملاءمته[1].

ويكون أعضاء اللجنة مستقلين عن إدارة الشركة عندما لا تكون لهم علاقات أيا كانت طبيعتها سواءً مع الشركة أو مجموعتها التي تؤثر على ممارستهم لحريتهم في إصدار الحكم[2]. .

وقد حُددت أمثلة لهذه العلاقة مثل أن[3] :

– لا يكون من موظفي الشركة أو أحد الشركات التابعة لها.

– لا يحصل على أي مكافأة مالية من الشركة، أو أحد الشركات التابعة لها بخلاف المكافأة التي يحصل عليها مقابل الخدمة في مجلس الإدارة.

– لا يكون أحد أقربائه موظف تنفيذي داخل الشركة أو أحد الشركات التابعة لها.

– لا يكون مدير تنفيذي في إحدى الشركات التي لها علاقات تجارية مع الشركة أو أحد الشركات التابعة لها.

فإذا لم تتوافر أحد هذه الأمثلة في عضو لجنة المراجعة فلا يعدّ مستقلاً، وفي هذه الحالة يجب أن تفصح الشركة عن هذه العلاقة بشرط أنّ انضمام هذا العضو إلى لجنة المراجعة سيحقق منافع ومزايا من شأنها تفعيل دور اللجنة في الوفاء بمسؤولياتها.

أما على الصعيد العربي وحرصاً على استقلالية أعضاء لجنة المراجعة طبقت المملكة العربية السعودية تعريفاً جديداً لعضو مجلس الإدارة المستقل بداية من عام2011 هو أنّ "العضو المستقل: عضو مجلس الإدارة الذي يتمتع بالاستقلالية التامة .ومما ينافي الاستقلالية، على سبيل المثال لا الحصر، الآتي[4]:

- أن يكون مالكاً لما نسبته 5% أو أكثر من أسهم الشركة، أو أي شركة من مجموعتها.

- أن يكون ممثلاً لشخص ذي صفة اعتبارية يملك ما نسبته 5% أو أكثر من أسهم الشركة أو أي شركة من مجموعتها.

- أن يكون من كبار التنفيذيين خلال العامين الماضيين في الشركة، أو في أي شركة من مجموعتها.

-أن تكون له صلة قرابة من الدرجة الأولى مع أيٍّ من أعضاء مجلس الإدارة في الشركة أو في أي شركة من مجموعتها.

-أن تكون له صلة قرابة من الدرجة الأولى مع أيٍّ من كبار التنفيذيين في الشركة أو في أي شركة

---

[1] الصبان ،سمير،سليمان، محمد مصطفى، **مرجع سبق ذكره**، ص326.

[2] **Rapport vienot, 1999.**

[3] الصيان، محمد سمير، سليمان، محمد مصطفى، **مرجع سبق ذكره**، ص 327- 328.

[4] القرار رقم 2010/10/1 بتاريخ 16 /2010/3 الصادر عن مجلس هيئة السوق المالية، عن موقع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

من مجموعتها.

-أن يكون عضو مجلس إدارة في أي شركة ضمن مجموعة الشركة المرشح لعضوية مجلس إدارتها.

- أن يكون موظفاً خلال العامين الماضيين لدى أي من الأطراف المرتبطة بالشركة، أو بأي شركة من مجموعتها كالمحاسبين القانونيين وكبار الموردين، أو أن يكون مالكاً لحصص سيطرة لدى أي من تلك الأطراف خلال العامين الماضيين.

ب-خبرة أعضاء لجنة المراجعة

تعتمد فعالية لجنة المراجعة في أداء مهامها إضافة إلى استقلالية الأعضاء على معرفتهم و كفاءتهم في المسائل التجارية، والتقارير المالية والرقابة الداخلية، والمراجعة.

ويمكن تحديد خصائص عضو اللجنة الناجح في أنّه[1] :

- شخص يُكرس نفسه لعمل اللجنة ومسؤولياتها .
- على استعداد لتخصيص الوقت اللازم لفهم الشركة والتحضير للاجتماعات .
- له مواقف استفسارية، موضوعية، وله القدرة على إصدار الحكم السليم.
- عضو لديه خبرة في مجال واحد على الأقل ذي صلة بالعمل، وينبغي أن يكون على دراية في نشاط أو صناعة الشركة.

ونظراً لطبيعة المهام والمسؤوليات التي يتحملها عضو لجنة المراجعة والمتعلقة بإعداد التقارير المالية، والمراجعة الداخلية والخارجية، فيجب أن يكون بارعاً في التواصل مع الإدارة ومراجعي الحسابات، وعلى استعداد لطرح الأسئلة حول المخاطر المالية والمحاسبة للشركة[2]، لذا ينبغي أن يتوافر على خلفية جيدة في الإدارة، والتمويل، وخلفية في المحاسبة، والمراجعة، حيث أن المعرفة المتعمقة للأعضاء بقضايا المحاسبة والمراجعة تعود بالنفع على اللجنة[3].

ويجب أن يتوافر عضو لجنة على خلفية في القواعد الأساسية في المالية، والتي وفقا لتقرير (Blue Ribbon Committee)، تعني "القدرة على قراءة وفهم البيانات المالية الأساسية، بما في ذلك قائمة المركز المالي للشركة وقائمة الدخل، وبيان التدفقات النقدية".

لذا من الضروري أن يكون واحد على الأقل من أعضاء اللجنة خبيراً مالياً، الذي وضع بشأنه قانون (Sarbanes Oxly) مجموعة من التوصيات بحيث تكون لديه الدراية التامة بالمبادئ المحاسبية المقبولة

---

(1) KPMG, **Shaping the Audit Committee Agenda**, 1999,P36.

(2) **Ibid .**

(3) السقا، السيد أحمد،أبو الخير،مدثرطه، **مرجع سبق ذكره**، ص206.

عموماً، وكيفية إعداد، و مراجعة، وتحليل، وتقييم التقارير المالية، وإجراءات المراجعة وذلك اعتمادا على تكوينه، أو خبرته، وطبيعة المسؤوليات التي يجب على اللجنة القيام بها[1].

و في المملكة العربية السعودية –على سبيل المثال– تتطلب قواعد العمل أن يتوافر عضو لجنة المراجعة على تأهيل علمي ملائم، وأن يكون حاصلاً على درجة دكتوراه في المحاسبة، أو ما يعادلها، وخبرة علمية في مجال المحاسبة والمراجعة، ودرجة ماجستير مع خبرة خمس سنوات، وكذلك يمكن أن يكون حاصلاً على شهادة بكالوريوس في المحاسبة على أن لا تقل خبرته عن سبع سنوات في المجال[2]، في حين أنّ قواعد حوكمة الشركات في سورية طالبت بأنّ يكون أحد أعضاء اللجنة على الأقل لديه الخبرة المالية والمحاسبية.

و يعد التدريب والتعليم المستمر أمراً ضرورياً لأعضاء اللجنة لضمان الحصول على المعارف الضرورية حول الأمور المالية، والمحاسبية، والعمليات التشغيلية الخاصة بالشركة[3]، إضافة إلى أنّ تدوير أعضاء لجنة المراجعة كل سنة أو ثلاث سنوات يُسهم في تقديم أفكار جديدة والتحسين والتطوير المستمر للدور الرقابي للجنة المراجعة[4].

ترى الباحثة أنّ نجاح أعضاء اللجنة في إعطاء قيمة مضافة للجنة بشكل خاص وللشركة بشكل عام يعتمد على مدى التزامه بمجموعة من الخصائص، ومن أهمها المعايير الأخلاقية التي تعد أساس فاعلية دوره، إضافة إلى التطوير المستمر لمهاراته ومعارفه التي تسمح له بالوفاء بمسؤولياته،وخاصة في المجال المالي والمحاسبي بما يتناسب و التغيرات في البيئة المحيطة بالشركة.

ج– حجم لجنة المراجعة

يتولى مجلس الإدارة تحديد عدد أعضاء اللجنة الضروري الذي يسمح لها بإتمام المهام الموكلة إليها، بحيث لا يقل عدد أعضاء اللجنة عن ثلاثة [5]، ويتم الاعتماد عادة عند تحديد عدد المدراء الأعضاء في اللجنة على حجم الشركة إلى حد كبير ، وحجم مجلس الإدارة، وتعقيدات أعمال المحاسبة والمراجعة، ومدى توفر الأعضاء المستقلين[6]، فمن المفضل أن يتراوح عدد أعضاء اللجنة من ثلاثة إلى سبعة أعضاء ليكون من السهل تحديد رأي الأغلبية، وأن يكون عدد الأعضاء فردياً[7]. وفي عملية مسح للشركات التي

---

(1)(**Sarbanes Oxly Act**, USA, 2002).

(2) الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

(3) Institut francais des administrateurs (**IFC**),"**les comités d'audits 100 bonnes pratiques** ", janvier 2008 , p15.

(4)**audit committee handbook**, Scottish Executive, Crown copyright, 2004,p6.

(5) **les comités d audits 100 bonnes pratiques** , **op.cit.**, P15.

(6)السقا، السيد أحمد،أبو الخير،مدثرطه، **مرجع سبق ذكره**، ص207.

(7) H.Pierre, J.LucMasselin, "**controle interne des risques, cibler, evaluer, organiser, piloter, maitriser**", Edition d'organisation, 2006, P188.

لديها لجنة مراجعة قام بها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين(AICPA) توصل أن حوالي 90% منها يتراوح عدد أعضائها بين ثلاثة وخمسة أعضاء[1].

وعموماً فحجم لجنة المراجعة يجب أن يكون كبيراً بالشكل الكافي ليشمل العديد من الخبرات ووجهات النظر المتمثلة في أعضائه، ولكن بشرط أن لا يؤثر هذا الحجم على أداء الشركة[2].

ويرأس لحنة المراجعة رئيس اللجنة الذي يُعيّنه مجلس الإدارة بناءً على اقتراح من لجنة التعيينات، الذي بدوره يجب أن تجتمع فيه مجموعة من الخصائص، أهمها: أن يكون شخصية معروفة، يتمتع بالاستقلالية في إصدار الأحكام ، إضافة إلى الاهتمام بالمجال المحاسبي والمالي[3].

د- **اجتماعات لجنة المراجعة**

تجتمع لجنة المراجعة دورياً، وبشكل منتظم خلال السنة، ويتحدد عدد مرات اجتماعها بناءً على حجم مسؤولياتها، وطبيعة الظروف التي تعيشها الشركة[4]، حيث تعكس الممارسة العملية أن عدد مرات اجتماع اللجنة يرتبط أيضاً بسرعة الحصول على المعلومات حول نتائج الشركة وطبيعة المخاطر التي تتعرض لها، وبفترات الإفصاح عن القوائم المالية، و عدد مرات اجتماع مجلس الإدارة[5].

وفي هذا الشأن أوصت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) بضرورة عقد لجنة المراجعة اجتماعات دورية و منفصلة مع كل من الإدارة، والمراجعين الداخليين (أو أي أشخاص آخرين مسؤولين عن وظيفة المراجعة الداخلية)، والمراجعين الخارجيين[6].

ويتولى رئيس لجنة المراجعة تحديد عدد اجتماعات اللجنة وطولها بحيث يجب أن يكون عدد الاجتماعات كافياً بما يسمح لها بأداء المهام الموكلة إليها ، حيث أوصى تقرير (smith) في بريطانيا بأن يكون عدد اجتماعات لجنة المراجعة لا يقل عن ثلاث مرات في العام، في حين يجب أن تجتمع اللجنة بشكل دوري أربعة مرات على الأقل في السنة الواحدة وفقاً للتعليمات والتشريعات في الأردن.

وقد أظهرت نتائج إحدى الدراسات التحليلية لممارسات الشركات الكبرى والشركات المدرجة في البورصة أنّ لجان المراجعة في الشركات التي تنشر تقاريرها بصفة ربعية تراوح عدد اجتماعاتها بين 6 إلى 8 مرات مقابل 4 إلى 6 في الشركات التي تنشر حساباتها بصورة سداسية، إضافة إلى الاجتماعات

---

(1) L.Braiotta,"**the impact of U.S. requirements for audit committees on the structure and membership of non U.S. audit committees**", Advances in International Accounting, Volume 17, 2004, p125.

(2) الصبان ، محمد سمير،سليمان،محمد مصطفى، **مرجع سبق ذكره**،ص 329.

(3)H.Pierre, J.LucMasselin, **op.cit.**,P189

(4)الصبان، محمد سمير، سليمان، محمد مصطفى، **مرجع سبق ذكره**، ص 329

(5)H.Pierre, J.LucMasselin, **Ibid**, P189

(6)L., Braoitta, " **the audit committee handbook**", Fourth Edition, WILEY, 2004,P58.

الاستثنائية التي تكون في حال التعرض لمشاكل هامة بحيث رفعت عدد الاجتماعات إلى مابين 10إلى 12 في السنة[1].

كما أنّ من الضروري توثيق محاضر اللجنة و تسجيل أهم المناقشات و تلخيص ما تم التوصل إليه من توصيات أو قرارات[2].

ه- تقرير لجنة المراجعة:

يجب أن تزود لجنة المراجعة مجلس الإدارة بتقرير، أو بمحاضر اجتماعاتها كاملةً حيث تقدم عرضاً مفصلاً لنشاطاتها، وتوصياتها، كما يتوجب على أعضاء لجنة المراجعة تشجيع باقي أعضاء المجلس على طرح تساؤلات حول الرقابة الداخلية، والتقارير المالية، وإجراءات المراجعة، وأية أمور أخرى تتعلق بعقدها، حيث تقوم اللجنة سنوياً بتحضير تقرير رسمي تلخص فيه نشاطاتها، واستنتاجاتها، وتوصياتها في السنة الماضية وجدول أعمالها للسنة المقبلة[3]، كما ذهبت العديد من هيئات تداول الأوراق المالية إلى إلزام الشركات المدرجة فيها إرفاق تقرير لجنة المراجعة بتقاريرها السنوية.

وللحد من القلق بخصوص إمكانية تعرض أعضاء لجان المراجعة للمسؤولية القانونية نتيجة نشر تلك التقارير يوصي معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) بعدم استخدام تقارير لجان المراجعة كأساس للتقاضي وأن يتضمن هذا التقرير الآتي[4]:

- مراجعة التقارير المالية السنوية.
- التشاور بينها وبين كل من إدارة الشركة والمراجع الخارجي بخصوص عملية إعداد القوائم المالية.
- أنّها تسلمت من المراجع الخارجي تأكيدات بأنّه التزم بجميع معايير المراجعة المقبولة عموماً، وذلك عند أدائه لعملية المراجعة.
- التأكيد أنّ القوائم المالية التي تقوم الشركة بنشرها تتضمن جميع المعلومات المتاحة لديهم، وأنّ الشركة لا تقوم بإخفاء أية معلومات .
- التأكد من أنّ القوائم المالية تم إعدادها وفقاً للسياسات المحاسبية المناسبة لطبيعة نشاط الشركة.

وفي السياق نفسه أوصى تقرير (Blue Ribbon Committee) بضرورة أن تقوم اللجنة بتضمين تقريرها أنّها قامت بإنجاز المسؤوليات الموكلة إليها كما هو محدّد في العقد .

وبصفة عامة يشتمل تقرير لجنة المراجعة الموقع عليه من رئيس اللجنة على ما يلي[5]:

---

(1) **les comités d audits 100 bonnes pratiques** ";**op.cit**,P20.

(2) سليمان ، محمد مصطفي ،"**حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفذيين** "، مرجع سبق ذكره.ص108

(3) KPMG ,**Shaping the Audit Committee Agenda**, **op.cit.,**, P40.

(4) دحدوح، حسين أحمد، "**دور لجان المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات**"، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية،المجلد 24، العدد الأول، 2008،ص262-263.

(5) سليمان ، محمد مصطفي ،"**حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفذيين** "، **مرجع سبق ذكره**،ص109-110.

- ملخص مسؤوليات وواجبات اللجنة.
- أسماء أعضاء لجنة المراجعة خلال الفترة والخبرات العلمية والعملية المتوافرة لديهم .
- عدد اجتماعات أعضاء اللجنة ونسبة حضور كل عضو لهذه الاجتماعات.
- توضيح للواجبات والمسؤوليات التي قامت اللجنة بتنفيذها أثناء العام.

لذا يجب أن تقوم لجنة المراجعة عند أداء واجباتها بإعداد تقرير يتم تضمينه في التقارير السنوية للشركة والذي سيتم تقديمه لاجتماع الجمعية العامة للمساهمين، طبقاً للقوانين واللوائح واجبة التطبيق والمعايير المحدّدة[1].

و- عقد(دليل) لجنة المراجعة

عند تشكيل لجنة المراجعة لابد من كتابة عقد اللجنة الذي تلخص فيه مسؤولياتها وواجباتها بشكل واضح وطبيعة العلاقة مع كل من المراجع الداخلي، والخارجي، والإدارة، والشروط اللازمة في الأعضاء، والذي لابد أن يصادق عليه مجلس الإدارة، كما أنّه من الضروري عرض وتقييم مدى ملاءمة ميثاق اللجنة سنوياً، وطلب موافقة المجلس على التعديلات المقترحة، وضمان الإفصاح بحسب مقتضى الحال الذي قد يكون مطلوباً بموجب القانون أو اللوائح، والتأكيد سنوياً أنّ جميع المسؤوليات الواردة في هذا الميثاق قد نُفذت[2].

ففي الولايات المتحدة الأمريكية -على سبيل المثال- ولتحفيز أعضاء لجان المراجعة للوفاء بالمسؤوليات الموكلة إليهم أوصى تقرير (Blue Ribbon Committee) الشركات المسجلة في بورصات الأوراق المالية بضرورة تبني عقد مكتوب للجنة المراجعة والقيام بمراجعته وتقييمه سنوياً، وأن يتم نشر تقرير اللجنة مع التقارير التي تصدرها وذلك على الأقل كل ثلاث سنوات[3]. وبذلك يجب أن يتميز دليل لجنة المراجعة بالمرونة ليتلاءم مع التغيرات في بيئة الأعمال، وأن يوضح بالشكل الكافي مسؤوليات لجنة المراجعة، كما يُفضّل الإفصاح عن دليل اللجنة ضمن القوائم المالية بما يسمح للمساهمين بتقييم مدى وفائها بمسؤولياتها[4].

ترى الباحثة أنّ وضع دليل مكتوب لعمل لجنة المراجعة يُصادق عليه مجلس الإدارة، يُسهل عمل لجنة المراجعة، ويُعّرف أعضاؤها بمهامهم ومسؤولياتهم، وحقوقهم، كما أنّه سيشكل أساساً لتقييم عمل اللجنة ومدى وفائها بمسؤولياتها والتزاماتها.

---

(1) لطفي،أمين السيد أحمد،"**المراجعة وحوكمة الشركات**"،الدار الجامعية ،2010 ، ص253.

(2) The Institute of Internal Auditors,"**Sample Audit Committee Charter**", 2010, www.theiia.org.

(3) KPMG , **Shaping the Audit Committee Agenda**, **op.cit.**, P20.

(4) Z. Muhamad Sori,et al.," **Audit Committee Authority and Effectiveness: The Perceptions of Malaysian Senior Managers**", International Research Journal of Finance and Economics, Issue 8 (2007).

خامساً: مهام لجان المراجعة

تقوم لجان المراجعة بالعديد من المهام التي من شأنها مساعدة مجلس الإدارة على أداء مهامه بكفاءة وفاعلية، وعلى الوفاء بمسؤولياته، وتنفيذ مهامه الأساسية، وخاصة في مجال النظم المحاسبية، وإعداد التقارير المالية، ودعم أنظمة الرقابة الداخلية، ودعم استقلالية المراجعين الداخليين والخارجيين[1]. والتي تحددها التشريعات والتعليمات الصادرة عن هيئة الأوراق والأسواق المالية[2]، وقد أخذت التشريعات العربية بذلك، وستعرض الباحثة مهام لجان المراجعة وفق الآتي:

1- مهام لجان المراجعة في الجمهورية العربية السورية

حدّدت المادة (12) من القرار(31) الصادر عن هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية بأنّ لجنة المراجعة تقوم بالمهام الأساسية الآتية[3]:

أ- مناقشة الأمور المتعلقة بترشيح مراجع الحسابات الخارجي، والتأكد من استيفائه لشرط الهيئة، وعدم وجود ما يؤثر على استقلاليته، ومدى تأثير أي أعمال أخرى يقوم بها لحساب الشركة على هذه الاستقلالية.

ب- بحث كل ما يتعلق بعمل مراجع الحسابات بما في ذلك ملاحظاته ومقترحاته وتحفظاته، ومتابعة مدى استجابة إدارة الشركة لها، وتقديم التوصيات بشأنها لمجلس الإدارة.

ج- مراجعة مراسلات الشركة مع مراجعي الحسابات الخارجيين، وتقييم ما يرد فيها وإبداء الملاحظات والتوصيات بشأنها.

د- متابعة مدى تقيد الشركة بأنظمة وتعليمات الهيئة وبقانون سوق الأوراق المالية والأنظمة والتعليمات والقرارات الصادرة بموجبه.

ه- دراسة التقارير الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة، وتقديم التوصيات بشأنها مع التركيز على ما يلي:

- أي تغييرات في السياسات المحاسبية المتبعة.
- أي تغيير يطرأ على حسابات الشركة جراء عمليات المراجعة أو نتيجة لمقترحات مراجع الحسابات.

و- دراسة خطة عمل مراجع الحسابات، والتأكد من أنّ الشركة توفر له جميع التسهيلات الضرورية للقيام بعمله.

---

[1] دحدوح، حسين أحمد، **مرجع سبق ذكره**، ص264.

[2] حمادة، رشا، **مرجع سبق ذكره**، ص102.

[3] **هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية**:www.scfms.sy

ز- دراسة وتقييم إجراءات المراجعة الداخلية والإطلاع على تقييم مراجع الحسابات الخارجي، لهذه الإجراءات والإطلاع على تقارير المراجع الداخلي ولاسيما تلك المتعلق بأي مخالفات تظهر نتيجة العمل للمراجع المذكور.

ح- التوصية لجلس الإدارة فيما يتعلق بالأمور المرتبطة بإجراءات المراجعة الداخلية وعمل المراجع الداخلي.

ط- التأكد من عدم وجود أي تضارب في المصالح قد ينتج عن قيام الشركة بعقد صفقات أو إبرام العقود في المشروعات مع الأطراف ذوي العلاقة.

ي- أي أمور أخرى يقرها مجلس الإدارة.

2-مهام لجان المراجعة في المملكة العربية السعودية

حدّدت مبادئ حوكمة الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية مهام لجان المراجعة في المادة الثالثة عشر منها فيما يلي[1]:

أ- الإشراف على إدارة المراجعة الداخلية في الشركة؛ من أجل التحقق من مدى فاعليتها في تنفيذ الأعمال والمهمات التي حددها لها مجلس الإدارة.

ب- دراسة نظام الرقابة الداخلية، ووضع تقرير مكتوب عن رأيها وتوصياتها في شأنه.

ج- دراسة تقارير المراجعة الداخلية، ومتابعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية للملحوظات الواردة فيها.

د- التوصية لمجلس الإدارة بتعيين المحاسبين القانونيين، وفصلهم، وتحديد أتعابهم، ويُراعى عند التوصية بالتعيين التأكد من استقلاليتهم.

ه- متابعة أعمال المراجعين الخارجيين، واعتماد أي عمل خارج نطاق أعمال المراجعة التي يكلفون بها أثناء قيامهم بأعمال المراجعة.

و- دراسة خطة المراجعة مع المراجع الخارجي وإبداء ملحوظاتها عليها.

ز- دراسة ملحوظات المراجع الخارجي على القوائم المالية، ومتابعة ما تم في شأنها.

ح- دراسة القوائم المالية الأولية، والسنوية قبل عرضها على مجلس الإدارة وإبداء الرأي والتوصية في شأنها.

ط- دراسة السياسات المحاسبية المتبعة وإبداء الرأي والتوصية لمجلس الإدارة في شأنها.

---

[1] هيئة السوق المالية السعودية، **لائحة حوكمة الشركات، المملكة العربية السعودية، 2006** .

3-مهام لجان المراجعة حسب التوجيهات الأوربية

أما بحسب التوجيهات الأوربية فمهام لجنة المراجعة يجب أن تتوجه بشكل أساسي نحو[1]:

أ- متابعة إجراءات إعداد المعلومات المالية.

ب-مراقبة كفاية أنظمة الرقابة الداخلية، المراجعة الداخلية، و إدارة المخاطر في الشركة .

ج- الرقابة على المراجع الخارجي بما في ذلك استقلاليته أو استقلالية مكتب المراجعة واقتراح تعيينه أو تعيين مكتب المراجعة.

و بشكل عام استقر رأي معظم الباحثين، وأسفرت الممارسة العملية عن أنّ المهام الرئيسية للجنة المراجعة تكمن في أربعة مجالات أساسية هي الآتية[2]:

- الإشراف والرقابة على إعداد القوائم المالية وفحصها.
- دعم وظيفة المراجعة الخارجية.
- دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمها.
- دعم وظيفة المراجعة الداخلية.

وفقاً لما سبق يتّضح للباحثة أنّ مهام لجنة المراجعة تختلف باختلاف البيئة التشريعية، والتنظيمية، وتتوجه بشكل كبير نحو خدمة أهداف الشركة، كما أنّ التحديد المفصل والواضح لمهام لجنة المراجعة يُمكّن الأعضاء من فهمها والقيام بأعمالهم بكفاءة، ويُجنب حدوث تداخل أو تعارض بين اللجنة وبين بعض الجهات التنفيذية في الشركة ويُفعّل تعاونها مع لجنة المراجعة.

سادساً: حقوق لجنة المراجعة

حتى تتمكن لجنة المراجعة من الوفاء بمسؤولياتها بكفاءة وفعالية من الضروري تحديد حقوقها وسلطتها بصورة واضحة وتفصيلية، حتى لا يحدث تداخل أو تعارض بين عملها وعمل بعض الجهات التنفيذية في الشركة[3]، فيجب أن يكون للجنة المراجعة سلطة مناقشة أية موضوعات تراها مهمة، وحق الحصول أيضاً على أي معلومات تحتاج إليها في عملية الإشراف والتقييم للسياسات المتبعة في الشركة[4].

ستتناول الباحثة حقوق لجنة المراجعة من خلال الجوانب التالية:

1- **الأتعاب:** يجب منح مكافآت محددة لأعضاء لجنة المراجعة بخلاف المكفآت العادية التي تمنح للمديرين التنفيذيين الأعضاء في مجلس الإدارة، وذلك لقاء جهود أعضاء اللجنة المبذولة في أداء مهامها، كما يجب

---

(1) M. Hamzaoui,"**audit gestion des risques d entreprise et control interne**", Pearson Education France,2005,p29-30.

(2) دحدوح، حسين أحمد، **مرجع سبق ذكره**، ص 264

(3) عبد الله المومني، محمد،"**تقييم مدى التزام الشركات الأردنية المساهمة بضوابط تشكيل لجان التدقيق وآليات عملها لتعزيز حوكمة الشركات:دراسة ميدانية** "، **مرجع سبق ذكره**، ص252.

(4) دحدوح، حسين أحمد، **مرجع سبق ذكره**، ص 260.

أن تُمنح مكافآت إضافية لرئيس اللجنة بصفته يتحمل أعباء أكبر من الأعضاء الآخرين في تأدية ومتابعة مسؤوليات اللجنة[1]، فالأتعاب التي يتم تخصيصها للجنة المراجعة قد تأخذ أشكالاً مختلفة؛ حيث يمكن أن تكون نقداً، أو أسهم من الشركة، أو في صورة خيارات أسهم، أو أي صورة أخرى بطريقة عينية، بالإضافة لكافة المزايا التي قد يحظى بها المديرين الآخرين، إضافة إلى الأتعاب السنوية فإنّ بعض الشركات تقدم مدفوعات على كل جلسة اجتماع يتم حضورها[2]، كما يجب على مجلس الإدارة أن يفصح عن أي مزايا أو مكافآت صُرفت لأعضاء اللجنة[3].

و يراعى عند تحديد أتعاب أعضاء لجنة المراجعة مجموعة عن العوامل أهمها[4]:

- الدور والمسؤوليات المطلوبة من اللجنة، والارتباط الزمني الناتج عن عضوية اللجنة.
- أن تكون الأتعاب المحددة كافية لتعويض أعضاء لجنة المراجعة عن الوقت الجوهري والمجهود الذي يبذلونه للوفاء بواجباتهم، شريطة أن لا يستلموا مكافآت أخرى بخلاف تلك الأتعاب من الشركة.
- الوقت المرتبط به أعضاء اللجنة من المحتمل أن يكون جوهرياً، وعندما يتم الاعتراف بذلك من طرف مجلس الإدارة فمن الممكن أن يستلموا مكافآت أكبر من تلك التي يحظى بها مديرون آخرون.
- في الحالات التي يخدم فيها أعضاء لجنة المراجعة بشكل متزامن كأعضاء في عدة شركات مساهمة فمن الضروري أن يحدِّد المجلس أن تلك الخدمة المتزامنة لن تضعف قدرة ذلك العضو على الخدمة بفعالية في لجنة المراجعة بالشركة والإفصاح عن ذلك في التقرير السنوي، وعدم قبول أي أتعاب مباشرة أو غير مباشرة مقابل أي خدمات استشارية، أو أي نصيحة قانونية أو مالية بغضِّ النظر عن قيمتها.

ترى الباحثة أنّ موضوع الأتعاب يشكل جانباً هاماً جداً لعمل لجنة المراجعة باعتباره أحد العناصر الهامة والمؤثرة في أداء أعضائها لمهامهم، من خلال مستوى الرضا الذي يتحقق لديهم والمقابل الذي يحصلون عليه مقابل الوقت الذي يخصّصونه ويضحّون به للقيام بالمهام الموكلة إليهم، فكلما تناسب هذا المقابل مع المسؤوليات التي تحملوها يتكون لدى أعضائها دافع أكبر للرفع من مستوى أدائه مما يُفعل الهدف من تكوين هذه اللجنة ودورها في الشركة.

2- **الموارد:** يجب أن تُزوّد اللجنة بالموارد الكافية لأداء واجباتها، سواء أكانت بشرية أم مالية، حيث يجب أن تتوافر على سكرتارية، وكادر خاص يساعد رئيس اللجنة في تخطيط عملها، ووضع أجندة الاجتماعات، وحفظ محاضرها، وكتابة تقاريرها، وتحضير مسودات أنشطة التقرير السنوي، وتجميع

---

(1) السويطي، موسى سلامة، **مرجع سبق ذكره**، ص81.
(2) السيد أحمد لطفي، أمين، "**المراجعة وحوكمة الشركات**"، مرجع سبق ذكره، ص261.
(3)سليمان،محمدمصطفى، **مرجع سبق ذكره**، ص105.
(4) **نفس المرجع السابق**، ص261-262.

المعلومات المطلوبة، وضمان وصولها في الوقت المناسب[1]، فبخصوص التقرير المالي –على سبيل المثال– فمن الضروري أن يكون لدى أعضاء اللجنة حق الوصول الكافي إلى المعلومات المالية ومعلومات الأعمال للاستفادة من خبرتهم وتخصصهم في إضافة قيمة لعملية اتخاذ القرار الإستراتيجي للشركة[2].

3– **الخبرات الخارجية:** حتى تتمكن اللجنة من الوفاء بمسؤولياتها الإشرافية والرقابة تكون في بعض الحالات في حاجة للحصول على استشارات خارجية لمواجهة المشكلات، سواء كانت مالية، أم محاسبية، أو فنية، أو قانونية. وبهذا الخصوص توصي لجنة Cadbury أنّ لجنة المراجعة لها حق الاستعانة بمن تراه مناسباً من الأطراف الخارجية ذات الخبرة والمعارف بالمشاكل التي تواجهها اللجنة، وخاصة في الأمور القانونية التي يمكن أن تؤثر في عملية إعداد التقارير المالية، وفي سلامة الإفصاح عن المعلومات الواردة بها[3].

كما أنّه من الضروري أن تكون اللجنة حرة ومستقلة في تنسيق أنشطتها مع كلٍّ من المراجعين الداخليين والخارجيين بطريقةٍ من شأنها أن تتيح لها الاحتفاظ بميزة الفحص المستقل والموضوعي[4].

سابعاً : لجان المراجعة في الجزائر

لم تحظ لجان المراجعة في الجزائر بالاهتمام الذي حظيت به في باقي الدول العربية، حيث لا يزال المشرع الجزائري يَعُدُّ تشكيلها غير إلزامي من حيث اعتبارها جزءاً من مسؤوليات مجلس الإدارة.

ففي دراسة مشتركة قامت بها جمعية المراجعين والمستشارين الداخليين الجزائريين (AACIA) مع مكتب المراجعة والاستشارات الفرنسي(Deloitte) حول المراجعة الداخلية في الجزائر التي شملت 200 شركة عمومية من خلال توزيع استمارة استبيان لجمع معلومات حول المراجعة الداخلية فيها، وقد بلغت نسبة الاستجابة 20,5% بما يعادل 41 شركة، حيث أظهرت نتائج الدراسة غياب لجان المراجعة على مستوى هذه الشركات، وقد بلغت نسبة الشركات التي لديها لجنة مراجعة 3% من مجموع هذه الشركات[5].

وهو ما يعادل شركة واحدة، وما يتناسب مع نتائج الدراسات التي تطرقت إلى التشكيل الاختياري للجان المراجعة من حيث قلة عدد الشركات التي تكون لديها لجان مراجعة في ظل هذا المدخل.

وعلى إثر الفضائح المالية التي تعرضت لها مؤخراً الشركة الوطنية للمحروقات (سونطراك) توجهت جهود السلطات التنظيمية والتشريعية في الجزائر نحو تفعيل آليات الرقابة الداخلية في الشركات الجزائرية – فعلى سبيل المثال– صدر المرسوم الرئاسي رقم 11– 85 المتضمن تنظيم شركة مناجم الجزائر

---

(1) السويطي، موسى سلامة، **مرجع سبق ذكره**، ص81.

(2) السيد أحمد لطفي، أمين،"**المراجعة وحوكمة الشركات**"، مرجع سبق ذكره، ص257.

(3) دحدوح، حسين أحمد ، **مرجع سبق ذكره**، ص 260.

(4) السيد أحمد لطفي، أمين،"**المراجعة وحوكمة الشركات**"، مرجع سبق ذكره، ص257.

(5) Z. Abdelhadi, **L'audit interne encore rare au sein des entreprises**, journal la ribune,2006, www.algerie-dz/forums/economie, 18-4-2010.

المسماة "منال شركة ذات أسهم"، ومن أبرز ما تضمنه القرار تشكيل لجنة مراجعة لمساعدة مجلس الإدارة في القيام بمهامه إضافة لتقديم تقرير لمجلس الإدارة كل ثلاثة أشهر، إلا أنّ القرار لم يتضمن أي تحديد لضوابط تشكيلها بل ترك ذلك في إطار السلطات المخوّلة لمجلس الإدارة [1].

أما فيما يتعلق بالتشريعات التي تطرقت إلى تشكيل لجان المراجعة في الجزائر فيمكن عرضها وفق الآتي:

1- ميثاق حوكمة الشركات :صدر ميثاق حوكمة الشركات في الجزائر عام، 2009 وقد تم الاعتماد بشكل كبير في إعداده على مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، مع مراعاة خصوصية الشركات الجزائرية، أما فيما يخص لجان المراجعة فلم يُلزم الميثاق بتشكيلها، بل اعتبر ذلك من مسؤوليات مجلس الإدارة حيث اكتفى بالإشارة إلى أن المجلس في إمكانه تشكيل لجان متخصصة لمساعدته في القيام بمهامه على أكمل وجه، تعمل بنظام مساوي لباقي الأعضاء، تأخذ هذه اللجان المتخصصة صفة الإشراف على عملية مراجعة الحسابات والرقابة المالية للشركة **(لجنة مراجعة)**، وتحديد مرتبات الكوادر الإدارية **(لجنة المكفآت و لجنة التعيينات)**. ولا يتعدى اختصاصها إبداء الرأي، ولا يمكنها أن تحل محل مجلس الإدارة ولا التأثير على إجماعه، وفي حالة تشكيل هذه اللجان يجب على المجلس أن يعلم بها رسميا كل من المساهمين في الشركة، وأن يحدّد مهامها وتشكيلها وإجراءات عملها[2].

2- القانون التجاري الجزائري الصادر بمقتضى الأمر رقم 59 المؤرخ في 26 أيلول 1975 المعدل والمتمم بالقانون رقم 02المؤرخ في 6 شباط 2005.

لم يتضمن القانون الجزائري بشكل صريح موضوع تشكيل لجان المراجعة، بل جاء ذلك بشكل ضمني في إطار السلطات المحددة لمجلس الإدارة في المادة (622) منه والتي نصّت على أنه " **يخول مجلس الإدارة كل السلطات للتصرف باسم الشركة، ويمارس هذه السلطات في نطاق موضوع الشركة ومع مراعاة السلطات المسندة صراحة في القانون لجمعيات المساهمين**". في ظل السلطات التي أقرتها هذه المادة، فإنّ لمجلس الإدارة حق تشكيل لجان تساعده في أداء مهامه والوفاء بالتزاماته، وصولا إلى حوكمة جيدة للشركة وتأخذ هذه اللجان أشكالاً متعددة؛ كلجنة التعيينات، ولجنة المكافآت، ولجنة المراجعة، لتشكل هذه المادة المرجعية القانونية التي يمكن الاعتماد عليها لتشكيل لجان المراجعة[3]، وعليه فالقانون التجاري الجزائري ترك تشكيل مثل هذه اللجان اختيارية في يد مجلس الإدارة.

---

[1] **الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 12، المؤرخ في 23 فبراير 2011،ص17.**

[2] **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر**،إصدار2009 .

(3)Y.Brouni,"**gouvernance des sociétés et rémunération des membres des comités**",El Watan Economie,2007,N 80,p13-14.

كما تعرضت كل من المواد(631-632-633-634) والمادتين (727-728) من القانون التجاري الجزائري إلى موضوع أتعاب أعضاء مجالس الإدارة، وأعضاء مختلف اللجان التي من الممكن تشكيلها في ظل حوكمة الشركات المساهمة[1].

فمن البديهي في حال تشكيل لجنة مراجعة أن يحصل أعضاؤها على مقابل للأعمال والمجهود الذي يبذلونه، وهو ما يتطلب التقيد بما نصت عليه المادة 633: "**يجوز لمجلس الإدارة منح أجور استثنائية عن المهام أو الوكالات المعهود بها للقائمين بالإدارة، وفي هذه الحالة يجب أن تخضع الأجور المقيدة على تكاليف الاستغلال لأحكام المواد من628 إلى630** ".

وعليه فسلطة تحديد أتعاب أعضاء لجنة المراجعة ترجع إلى مجلس الإدارة، والتي تتمثل عادة في بدل الحضور عن كل اجتماع من اجتماعات اللجنة، إضافة إلى تعويض مصاريف السفر والتنقلات وفق أحكام المادتين 632* و**634 من القانون التجاري، وذلك في ظل التقيد بأحكام المادتين 727و728 من القانون نفسه اللتين تناولتا المكافآت التي يحصل عليها أعضاء مجلس الإدارة، و بذلك تمثل التعويضات التي تم عرضها إجمالي الأجور التي حددها المشرع الجزائري في القانون التجاري وهو ما تضمنته المادة 631 التي نصت على أنّه "**لا يجوز للقائمين بالإدارة أن يحصلوا من الشركة على أية أجرة، دائمة كانت أم غير دائمة، ما عدا الأجور المبينة في المواد 632 إلى 634 والمادة 639**".

كما أنّ تشكيل لجنة المراجعة، وتحديد أعضائها وأتعابهم من طرف المجلس يتطلب التقيد بأحكام المادتين *628 و629 ** من القانون نفسه حيث إنّ إبرام أي عقد مع المسؤولين عن إدارة الشركة يتطلب ضرورة مراعاة أن يتم الحصول على تصريح من مجلس الإدارة بطبيعة العلاقة، يُرفق بتقرير مراجع الحسابات إضافة إلى الحصول على موافقة الجمعية العامة على هذا الاتفاق، فوفقا للبند الأخير من هذه المادة

---

(1) **Ibid**

* نصت **المادة 632** على أنّه:"تمنح الجمعية العامة لمجلس الإدارة مكافأة عن نشاطات أعضائه مبلغا ثابتا سنويا عن بدل الحضور، ويقيد هذا المبلغ ضمن تكاليف الاستغلال، وتمنح مكافئات نسبية لمجلس الإدارة للشروط المنصوص عليها في المادتين 727و 728 "

** نصت **المادة 634** على أنّه:"يجوز لمجلس الإدارة أن يأذن بتسديد مصاريف التنقلات وكذلك المصاريف التي أداها القائمون بالإدارة لمصلحة الشركة"

***نصت المادة 628** على أنه:"لايجوز تحت طائلة البطلان عقد أي أية اتفاقية بين الشركة و أحدالقائمين بإدارتها سواء كان بصورة مباشرة وغير مباشرة إلا بعد استئذان الجمعية العامة مسبقا، بعد تقديم تقرير من مندوب الحسابات.

ويكون الأمر كذلك بخصوص الاتفاقيات التي تعقد بين الشركة ومؤسسة أخرى ، وذلك إذا كان مالكا شريكا أم لا، مسيرا أم قائما بالإدارة أو مديرا للمؤسسة وعلى القائم بالإدارة الذي يكون في حالة من الحالات المذكورة أن يصرح بذلك إلى مجلس الإدارة.

ولا تسري الأحكام الآنفة الذكر على الاتفاقيات العادية التي تتناول عمليات الشركة مع زبونها، ويحظر تحت طائلة البطلان المطلق على القائمين بإدارة الشركة أن يعقدواعلى أي وجه من الوجوه قروضا لدى الشركة أو أن يحصلوا منها على فتح حساب جار لهم على المكشوف أو بطريقة أخرى، كما يحظر عليهم أن يجعلوا منها كفيلا أو ضامنا احتياطيا لالتزاماتهم اتجاه الغير، وعلى مندوبي الحسابات أن يقدموا تقريرا خاصا من الاتفاقيات التي رخص بها المجلس .

وتتولى الجمعية العامة الفصل في تقرير مندوب الحسابات ولايجوز الطعن في الاتفاقيات التي تصادق عليها إلا في حالة التدليس.

ولا يجوز للقائم أو القائمين بالإدارة المعنيين أن يشتركو في التصويت ولا تؤخذ في الاعتبارأسهمهم لحساب النصاب والأغلبية. "

****نصت المادة 629** على أنه:" تنتج الاتفاقيات التي توافق أو لا توافق عليها الجمعية آثارها اتجاه الغير مالم تكن ملغاة بسبب التدليس.

وحتى في حالة عدم وجود تدليس، فإن العواقب الضارة بالشركة من جراء الاتفاقيات الغير موافق عليها، يمكن أن تلقي على عاتق القائم بالإدارة أو المدير العام المعني، وعند الإقتضاء على عاتق الأعضاء الآخرين في مجلس الإدارة. "

فتشكيل لجان مراجعة في الشركات الجزائرية يتم بقرار من الجمعية العمومية للشركة بناءً على اقتراح من مجلس الإدارة لقواعد اختيار أعضاء لجنة المراجعة، ومدة عضويتهم، وأسلوب عمل اللجنة، وبذلك تكون اللجنة مرتبطة بالجمعية العامة بموجب هذا العقد، وعليه تقدّم اللجنة تقريراً عن مسؤولياتها والمهام التي قامت بها، وهو المبدأ الذي تتبعه المملكة العربية السعودية من خلال إعداد لجنة المراجعة تقريراً سنوياً للجمعية العامة للشركة يتضمن ما قامت به من أعمال ونتائجها.

ترى الباحثة أنّ القوانين التي تم عرضها تعكس قلة التشريعات المتعلقة بلجان المراجعة في الشركات الجزائرية، فقد اكتفت القوانين التي عُرّضت بالإشارة لها بصورة سطحية دون أي تحديد واضح لعملها من حيث تشكيلها، مهامها، فالمحدودية التي تلازم القانون التجاري الجزائري يمكن أن تطرح العديد من التساؤلات حول الخلفية التنظيمية التي يمكن العودة إليها في حالة رغبة أي شركة في تشكيل لجان المراجعة للآليات التي سيعتمد عليها المجلس في ترشيح أعضاء اللجنة واختيارهم إضافة إلى تحديد أتعابها.

3- تحليل مقارن لتشكيل لجان المراجعة في الجزائر مع مثيلاتها في سورية، والأردن، ومصر.

وللوقوف بشكل أكثر تفصيلاً على واقع تشكيل لجان المراجعة في الجزائر، تمت مقارنة ما هو موجود في الجزائر مع ما تمّ إصداره في بعض الدول العربية (سورية، الأردن، ومصر) التي توجّهت حديثاً نحو تطبيق إلزامية تشكيل لجان المراجعة، ووجدنا الآتي:

الجدول(1): مقارنة تشكيل لجان المراجعة في الجزائر مع مثيلاتها في سورية، والأردن، ومصر.

العنصر	الدولـــة			
	سورية	الأردن	مصر	الجزائر
الإلزامية	إلزامية للشركات المساهمة بداية من عام 2009، بناءً على القرار (31) الصادر عن هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية بتاريخ 2008/6/29.	إلزامية للشركات المساهمة بناءً على قانون هيئة الأوراق المالية رقم (76) لسنة 2002 المادة (46) منه.	إلزامية للشركات المساهمة بناءً على قرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال رقم (30) في عام 2002.	اختيارية يمكن تشكيلها بناءً على طلب مجلس الإدارة أو المدير العام أو المساهمين، مع الالتزام بالإفصاح عن تشكيل لجنة المراجعة.
عدد الأعضاء	ثلاثة أعضاء على الأقل	ثلاثة أعضاء	ثلاثة أعضاء على الأقل	غير محدد

العنصر	الدولـــة			
	سورية	الأردن	مصر	الجزائر
ضوابط اختيار أعضاء اللجنة	- أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ومستقلين. - يتوافر أحد أعضائها على الأقل على الخبرة المالية والمحاسبية.	- أعضاء مجلس الإدارة الطبيعيين غير التنفيذيين. -جميع أعضاء اللجنة لديهم معرفة في الأمور المالية والمحاسبية - أن يكون لدى أحدهم على الأقل خبرة عمل سابقة في مجال المحاسبة أو الأمور المالية، أو أن يكون حاملاً لمؤهل علمي أو شهادة مهنية في المحاسبة أو المالية أو المجالات الأخرى ذات العلاقة.	- أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين مع إمكانية تعيين عضو أو أكثر من خارج الشركة في حالة عدم توافر العدد الكافي من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين. - توفر الخبرة المالية والمحاسبية	- يتم تحديدها من طرف مجلس الإدارة، مع مراعاة مبدأ الاستقلالية التامة.
المهام	حُددت مهام اللجنة في المادة (12) من القرار.	حُددت المهام ضمن القانون.	تم تحديد مهام اللجنة في المادة (7) من القرار.	تُركت لمجلس الإدارة حرية تحديد مهامها

المصدر: من إعداد الباحثة.

يتضح من الجدول أعلاه أن التوجه نحو تشكيل لجان المراجعة في كل من سورية، والأردن، ومصر كان إلزامياً بموجب قوانين وتشريعات من الجهات المختصة، حيث حددت هذه التشريعات ضوابط تشكيل لجان المراجعة من حيث عضوية اللجنة، وضرورة توافر الأعضاء على الاستقلالية التامة، وأن يكون واحد من الأعضاء على الأقل لديه خبرة في مجال المحاسبة والمراجعة، إضافة إلى تحديد مهامها، ومسؤولياتها وصلاحياتها، إلا أنّ التوجه نحو تشكيل لجان المراجعة في الجزائر لا يزال اختيارياً بناءً على قرار من مجلس الإدارة أو أي جهة أخرى لها سلطة اتخاذ القرار (كالجمعية العامة للمساهمين)، وهو ما يعني أنّ تحديد مهامها ومعايير اختيار أعضائها تكون بناءً على الجهد الذي ستبذله الشركة لتحقيق المنافع المتوقعة من تشكيلها ، وبذلك ترى الباحثة أنّ تجارب هذه الدول العربية تشكل مرجعية هامة لتطبيق إلزامية تشكيل لجان المراجعة في الجزائر، وتحديد ضوابط عملها، و مهامها، ومسؤولياتها، وحقوقها.

الفصل الثالث

دور لجان المراجعة في تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية

تمهيـــــد..... 41

أولاً: ماهية نظام الرقابة الداخلية..... 42-45

1- تطور مفهوم الرقابة الداخلية..... 42

2- العوامل التي أدت إلى زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية..... 46

3- أهداف نظام الرقابة الداخلية..... 47

4- أهمية نظام الرقابة الداخلية..... 49

5- عناصر نظام الرقابة الداخلية..... 50

6- مقومات نظام الرقابة الداخلية..... 52

ثانياً:مكونات نظام الرقابة الداخلية..... 45

ثالثاً: نظام الرقابة الداخلية في ظل التشريعات الجزائرية..... 58

رابعاً: الدور الإشرافي الرقابي للجنة المراجعة على نظام الرقابة الداخلية..... 60

خامساً: دور لجنة المراجعة في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية..... 64-72

1- دور لجنة المراجعة في تحقيق فعالية العمليات التشغيلية وكفاءتها..... 64

2- دور لجنة المراجعة في زيادة موثوقية التقارير المالية..... 69

3- دور لجنة المراجعة في تحقيق الالتزام بالقوانين والتشريعات النافذة..... 71

الفصل الثالث

دور لجان المراجعة في تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية

تمهيد:

بعد عرض الإطار النظري والفكري للجان المراجعة ستتناول الدراسة في هذا الفصل دورها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال دورها الإشرافي الرقابي على نظام الرقابة الداخلية، ودورها في تحقيق أهداف الرقابة في فعالية العمليات التشغيلية و كفاءتها، وموثوقية التقارير المالية، والالتزام بالقوانين والتشريعات النافذة في الشركة.

ولتحقيق ذلك كان لابد من التطرق إلى تطور مفهوم الرقابة الداخلية، والعوامل التي أدت لزيادة الاهتمام بها، وتحديد أهدافها، وأهميتها، وعناصرها ومقوماتها الأساسية، ومن ثم التعرف إلى مكوناتها من خلال النقاط التي تعرضها الباحثة في هذا الفصل.

ويعدّ نظام الرقابة الداخلية الإطار العام للوحدات والأقسام، فهو يشتمل على الأنظمة المالية، والإدارية، والضبط الداخلي، وتصميم الحسابات، وقواعد الإثبات فيها، والعمليات والبيانات المالية، ونظام المعلومات ونظام الأفراد، لذلك يجب على مجلس الإدارة مراجعة نظم الرقابة الداخلية، و تقييمها باستمرار لمعرفة مدى الالتزام بالأنظمة والقوانين وتنفيذ المهام، ولمساعدة المجلس في القيام بذلك تمارس لجنة المراجعة دوراً هاماً في التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات اللازمة لمجلس الإدارة، التي تراها مناسبة لتطوير نظام الرقابة وتفعيله بما يحقق أغراض الشركة ويحمي مصالح الأطراف ذات العلاقة[1]،

و تتأثر بيئة الرقابة وثقافة الشركة تأثرا كبيرا بمجلس الإدارة ولجنة المراجعة من حيث خبرة أعضائها واستقلاليتهم عن المدراء، ومدى التزامهم في قيادة الشركة، وطبيعة الصعوبات التي يواجهونها في الرقابة على العمليات، إضافة إلى أنّ توافق سلوكياتهم تشكل عوامل أساسية في بيئة الرقابة، حيث إنّ التواصل بين مجلس الإدارة، أو لجنة المراجعة، والمراجعين الخارجيين والداخليين، وأي عامل آخر له تأثير كبير على بيئة الرقابة، ونظراً لأهمية مجلس الإدارة أو أي هيئة مماثلة له (لجنة المراجعة) فهي يشكل عاملاً أساسياً لفعالية الرقابة الداخلية[2].

---

[1] عبد الله المومني ، محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص225.

[2] L.,Vaurs, " **audit interne :enjeux et pratique a l international** ", Eyrolles, 2007, p68.

أولاً:مـــــــاهية نظام الرقابة الداخلية ومكوناته

1- تطور مفهوم الرقابة الداخلية

اهتم المفهوم التقليدي للرقابة الداخلية بوضع الطرق والمقاييس، والأساليب التي تُمكّن من التركيز على مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط وكشف الأخطاء وتحليلها والانحرافات بينهم بغية حماية موارد الشركة، وضمان صحة التقارير والقوائم المختلفة، و تنصب تلك المقارنات في الحقيقة على رقابة (عناصر الإنتاج ومستلزماته)، والعناصر الأخرى والأحداث التي تتم داخل الشركة[1].

والذي اعتمد بشكل أساسي على ما صدر عن معهد المحاسبين القانونين الأمريكي (AICPA)، و (The Committee on Auditing procedure of the AIA) عام 1948، الذي تضمن التعريف التالي: " **تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله، وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية، والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية**"، كما تجدر الإشارة أن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي(AICPA) أصدر عدداً من التعديلات على مفهوم الرقابة الداخلية وتبويب فروعها وفقا للنموذج التقليدي، إلا أن جميعها لم تكن جوهرية ومنها التعديل الذي صدر عام 1958 والذي دمج الرقابة الداخلية في: الرقابة الداخلية الإدارية والرقابة الداخلية المحاسبية[2].

وقد صدر تقرير"**الرقابة الداخلية الإطار المتكامل**"(Internal control integrated framework COSO) في الولايات المتحدة الأمريكي عام 1992 من طرف اللجنة الوطنية حول التقارير المالية المزورة (treadway) التي أعدت مجموعة من التوصيات تطرقت بشكل مباشر إلى الرقابة الداخلية، كما شددت التوصيات على أهمية لجنة المراجعة المؤهلة، وأهمية العمل الهادف والفاعل للمراجعة في سبيل منع حصول ممارسات التزوير، كما دعت أيضاً المنظمات كي تعمل سوية من أجل توحيد تعريفات الرقابة الداخلية المتنوعة، ومفاهيمها، وتطوير معيار مشترك لتقويم الرقابة الداخلية[3]، وعُرفت الرقابة الداخلية بأنّها:" **طريقة أو عملية مصممة من قبل مجلس الإدارة والإدارة والعاملين الآخرين، وذلك بهدف توفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف الثلاثة الآتية للشركة[4]:**

- **فعالية العمليات وكفاءتها.**

---

[1] راغب الخطيب، خالد،فضل مسعد، محمد،"**دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**"، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009، ص190.

[2] السيد، هشام عبد الحي، "**نماذج الرقابة الداخلية الحديثة في المؤسسات**"، المحاسبون، دورية علمية متخصصة عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، العدد(40)، يوليو 2008 ، ص 13-14.

[3] القاضي، حسين يوسف،وأخرون،"**أصول المراجعة**"، منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد، 2007-2008، ص364.

[4] L. Vaurs, **op.cit.**, p57.

- **مصداقية إعداد التقارير المالية.**
- **الالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها**".

يعكس هذا التعريف التطور في مفهوم الرقابة الداخلية من خلال التركيز على أن **الرقابة الداخلية كعملية** أو **كوسيلة** لبلوغ نهاية، وليست نهاية بحدّ ذاتها، تتأثر هذه العملية بالأفراد، وليست مجرد دليل مكتوب للسياسات، الوثائق والأشكال، كما أن دَمْج مفهوم **التأكيد المعقول** في التعريف يُوضح أن الرقابة الداخلية لا توفر تأكيداً مطلقاً أن جميع أهداف الشركة سيتم تحقيقها، كما يبين أيضا أن تكلفة الرقابة الداخلية للمنشأة يجب أن لا تتجاوز الإيرادات المتوقّع الحصول عليها، وأخيراً يمكن القول إن هذا التعريف للرقابة الداخلية شامل فهو موجّه لبلوغ الأهداف في مجال إعداد التقارير المالية، والعمليات، والالتزام بالقوانين والتشريعات[1].

كما يُؤكد التعريف على أهمية العنصر البشري في إرساء ضوابط الرقابة الداخلية، فمحدودية الرقابة الداخلية ترتبط بصورة كبيرة بالعامل البشري نتيجة الخطر الناتج عن حكم خطأ يُستعمل عند اتخاذ القرار، أو فهم الموظفين غير الصحيح للتعليمات، أو ارتكاب أخطاء كنتيجة لقيام موظف أو موظفين بالتواطؤ مع أطراف من خارج أو داخل الشركة لإبطال فعالية النظام، والتجاوز المتعمّد للسياسات، والإجراءات من طرف الإدارة بقصد تحقيق أهداف غير قانونية، أو لتحقيق مصلحة ذاتية أو لتحريف المعلومات، كما أنّ جميع إجراءات الرقابة الموضوعة مرتبطة بتكلفة معينة، وبذلك فإنّ أنشطة الرقابة يجب أن تعطي قيمة تتجاوز التكلفة المخصصة لها[2].

وفي عام 1995 قام معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA)بإصدار بيان المراجعة رقم (78) (اعتبارات الرقابة الداخلية في مراجعة القوائم المالية)، والذي عرّف الرقابة الداخلية بأنّها "**عملية تتأثر بمجلس الإدارة، والإدارة، وبأشخاص آخرين، صممت لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف الآتية**[3]**:**

- **مصداقية إعداد التقارير المالية.**
- **الالتزام بالقوانين والتشريعات النافذة.**
- **فعالية العمليات التشغيلية وكفاءتها.** "

---

(1) O.Ray, k.pany, "**Principle of auditing and other assurances services**", Seventeenth Edition, McGraw-Hill Irwin, 2010, p244.
(2) B.soltani, **op.cit.**, P313.
(3) (SAS78, "**consederation of internal control in a financial statement audit** ", AICPA, 1995)

كما أنّ المعهد الكندي لمعايير الرقابة الكندية (The Canadian Institute of Canada's Criteria of Control) أصدر عام 1995 نموذجاً للرقابة الداخلية والذي يُعرف بنموذج (COCO)، والذي اعتمد على النموذج الأمريكي (COSO) عند تصميم إطار الرقابة الداخلية، باعتباره مرجعية عالمية للرقابة الداخلية، وقد عرف النموذج الكندي الرقابة الداخلية بأنّها "**عناصر المنشأة (التي تشمل الموارد، والنظم، والعمليات، والثقافة، والهيكل والمهام) والتي تؤخذ معا، وتحثّ الأفراد على تحقيق أهداف المنشأة، وقد حددت ثلاث مجموعات من الأهداف[1]:**

- **فعالية العمليات وكفاءتها.**
- **درجة الاعتماد على التقارير الداخلية والخارجية.**
- **الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات الداخلية."**

كما تم تطوير (Internal control guidance for directors on combined code) من طرف معهد المحاسبين القانونيين في بريطانيا المعروف بـــ (turnbull report) عام 1999 الذي يستجيب لمتطلبات كلٍّ من هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية "SEC"، ومجلس الإشراف المحاسبي (PCAOB) الذي جاء بالتعريف التالي[2]:

" **نظام الرقابة الداخلية يجمع السياسات، والعمليات، والمهام، والسلوكيات، و جوانب أخرى للمنشأة والتي:**

- **تسهل فعالية العمليات وكفاءتها بما يساعد المنشأة الاستجابة بالطريقة المناسبة للمخاطر التجارية، التشغيلية، ومخاطر الالتزام، وأية مخاطر أخرى بما يسمح لها الوصول لأهدافها هذا يتضمن حماية الأصول من الاستعمال السيئ، الضياع، والاحتيال والتكيد أن الالتزامات تم تحديدها وإدارتها.**
- **المساعدة على ضمان جودة التقارير الخارجية والداخلية، ما يتطلب الاحتفاظ بالسجلات واتخاذ الإجراءات التي تسمح بتعميم تدفق المعلومات الملائمة والموثوقة، و التي مصدرها من داخل أو المنشأة أو خارجها.**
- **المساعدة على ضمان الالتزام بالقوانين والتنظيمات، إضافة إلى السياسات الداخلية المتعلقة بإنجاز الأعمال.**

ونتيجةً للعديد من الفضائح المالية التي مست الشركات الأمريكية في نهاية سنوات التسعينات وبداية سنوات الألفين تبنّت الولايات المتحدة الأمريكية قانون (Sarbanes Oxly) والذي نص في القسم 404 منه

---

[1] L. Vaurs , **op.cit.**, p57
[2] Turnbull report, 1999.

ضرورة قيام المدير التنفيذي والمدير المالي بالإبلاغ عن مسؤولياته لوضع إجراءات الرقابة الداخلية المحاسبية والمالية، وتقييم فعاليتها بالنسبة إلى نموذج رقابة داخلية معروف، كما يجب على المراجعين الخارجيين أن يصدروا رأياً حول ذلك. ولوضع المادة قيد التنفيذ ألزمت كل من هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) ومجلس الإشراف المحاسبي(PCAOB) الشركات الأمريكية المدرجة في سوق نيويورك تبني تقرير الرقابة الداخلية المنشور (الرقابة الداخلية إطار متكامل(COSO))[1]، ليصبح بذلك المرجع الأكثر تطبيقاً في الشركات الأمريكية والعديد من الشركات في مختلف بلدان العالم.

كما عرف المعيار الدولي للمراجعة (ISA 315) "فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطار الجوهرية" الرقابة الداخلية على أنها "**العملية المصمَّمة من طرف أولئك المكلفين بالرقابة، والإدارة، والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بما يلي**[2]**:**

- **موثوقية إعداد التقارير المالية.**
- **فعالية العمليات وكفاءتها.**
- **الامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة**".

من خلال التعريفات السابقة نتوصل إلى أنها تشترك في النقاط التالية:

1. ارتبط تطور مفهوم الرقابة الداخلية بما يستجيب لحاجات ومتطلبات الشركة لتحقيق الأهداف المتوقعة خلال تلك الفترة.
2. توفر الرقابة الداخلية تأكيداً معقولاً، وليس مطلقاً على تحقيق الأهداف المرسومة.
3. توسع نطاق الرقابة الداخلية لتشمل جميع أنشطة الشركة والسياسة التنظيمية، بعدما كانت تتوجه بشكل خاصّ نحو الأنشطة المحاسبية والمالية.
4. عدم وجود تعريف وإطار عمل موحّد للرقابة الداخلية إذ يُعّد تعريف لجنة (treadway) الأكثر رواجاً وتداولاً.
5. تمحورت التعريفات التي عُرضت مسبقاً حول النقاط الآتية المشتركة:
   - ضمان جودة التقارير المالية وموثوقيّتها.
   - الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة للشركة، والالتزام بالإجراءات الداخلية لها، ولاسيما المتعلقة بحماية أصول الشركة.
   - الالتزام بالقوانين و التشريعات النافذة في الشركة.

---

(1) **Ibid**, p53.
(2) **(IFAC, ISA 315, 2009)**

2- العوامل التي أدت إلى الاهتمام بالرقابة الداخلية:

جاء التطور في مفاهيم الرقابة الداخلية وتطبيقاتها بوصفها نتيجة طبيعية لعوامل وظروف عديدة من أبرزها التوسع المطرد في حجم الوحدات الاقتصادية، وأهدافها التي أصبحت أكثر تعقيداً وشمولاً وتفصيلاً، إضافة إلى ظهور الحاجة إلى تفويض السلطات للمستويات الدنيا، ومن ثم مراقبتها ومحاسبتها في ضوء هذا التفويض، فضلاً عن كونها تمثل الأساس لعمل مراجعي الحسابات لعدم تناسب قيامهم بعملية المراجعة بشكل تفصيلي لجميع عمليات الوحدة الاقتصادية[1]، إضافة إلى ذلك ازدياد حالات الإفلاس والإعسار والفشل المالي للعديد من الشركات في السنوات الأخيرة، وحدوث فضيحة شركة (Enron) للطاقة عام 2001 في الولايات المتحدة الأمريكية...، كل ذلك أدى إلى الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية في الشركات، ولاسيما التي تتداول أوراقها المالية في بورصة الأوراق المالية[2].

ويمكن إيجاز العوامل والأسباب التي أدت إلى ظهور نظم الرقابة الداخلية، واتّساع نطاقها فيما يلي: [3]

- كبر حجم الشركات في الحياة الاقتصادية الحديثة إلى الحد الذي أصبح معه من المتعذر على إدارة الشركة التعرف إلى أوجه نشاطها المختلفة ونتائج أعمالها عن طريق الاتصال الشخصي. لذلك برزت أهمية تواجد الرقابة الداخلية كأداة تستخدمها الإدارة بقصد التأكد من صحة ما تحتويه الكشوف والإحصائيات والتقارير من بيانات أو(أرقام)، ومن خلوّها من أي خطأ أو تلاعب.
- اهتمام الإدارة العليا ورغبتها في التأكد من قيام إدارات الشركة بتنفيذ المخطط لهم لتحقيق الأهداف العامة، في حدود الاختصاصات المفوّضة لهم، والتأكد من حماية أموال الشركة من فرص الغش والتلاعب.
- إشراف الدولة على الشركات التي لها مساس بمصالح ومرافق الدولة العامة، وحاجة الجهات الحكومية التي لها حق الإشراف على البيانات والمعلومات والتقارير اللازمة للتخطيط القومي.
- التحول الذي طرأ على عملية مراجعة الحسابات، إذ بعد أن كانت تتم بشكل شامل تفصيلي. أصبحت تقوم وتعتمد على أسلوب الاختبارات والعينات، وهذا يتحدد على ضوء نتائج قيام مراجع الحسابات بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية موضوع المراجعة.
- زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية لمواكبة التطورات التقنية، واستخدام الحاسبات الإلكترونية، وزيادة مهمة ومسؤوليات الرقابة الداخلية.

---

[1] الحجاوي، طلال، "**تحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية لمراقبي الحسابات**"، المجلة العربية للإدارة، مجلد 26، العدد الأول، يونيو 2006، ص36.

[2] محمد الصحن، عبد الفتاح، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص7.

[3] راغب الخطيب، خالد، فضل، مسعد، محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص 191-192.

3- أهداف نظام الرقابة الداخلية

طبقاً للتعريفات التي تم عرضها مسبقاً، ولاسيما تعريفي (COSO) و المعيار الدولي للمراجعة (ISA 315) فإنّ نظام الرقابة الداخلية يهدف بشكل أساسي إلى[1]:

أ- **زيادة موثوقية التقارير المالية:** وما تتضمّنه من معلومات، وبالتالي زيادة درجة الاعتماد على المعلومات في اتخاذ القرارات.

وهذا الهدف يمثل امتداداً لمسؤولية الإدارة عن إعداد تلك التقارير، وخاصة المعدة لأطراف خارجية من مستثمرين ودائنين وغيرهم، وعلى هذا فهي مسؤولية مهنية تقع على عاتق الإدارة للتأكد من صحة تلك المعلومات التي تتضمّنها القوائم المالية، ومدى صدقها، للتعبير عن المركز المالي للشركة.

ب- **تحقيق فعالية العمليات التشغيلية وكفاءتها:** فالرقابة الداخلية في أي شركة تهدف أساساً إلى زيادة درجة الفعالية والكفاءة في استخدام الموارد المتاحة، بما في ذلك الموارد البشرية، وذلك لتحقيق أهداف الشركة في النهاية.

فوجود بيانات صحيحة يمكن الاعتماد عليها يؤدي إلى اتخاذ قرارات داخلية سليمة، وخاصة بالنسبة إلى قرارات تخصيص الموارد النادرة على الاستخدامات المختلفة، فمن وجهة نظر الإدارة هو تحقيق حماية الموارد والسجلات في الشركة من التلاعبات والسرقة وسوء الاستخدام فوجود نظام رقابي يحقق الكفاءة، والفعالية في الاستخدام سيؤدي حتماً إلى المحافظة على تلك الأصول وخاصة المادية.

وحتى بالنسبة للأصول غير المادية مثل العملاء والمستندات الهامة، ولاسيما السرية(العقود الهامة، و براءة الاختراع....).

و هذا يتكون كله نتيجة زيادة الاهتمام باستخدام الأنشطة الآلية، حيث يمكن أن تتعرض للتلف أو التعديل أو النسخ إذا لم يكن هناك نظام رقابي دقيق وفعّال يحقّق الحماية لهذه السجلات.

ج- **تحقيق الالتزام بالقوانين والتشريعات النافذة :** يتمثل الهدف من وجود نظام رقابة داخلية فعال في تحقيق الالتزام بالقواعد، والقوانين والإجراءات المنظمة للعمل، سواءً كانت تلك القوانين والإجراءات داخلية أو خارجية، مباشرة أو غير مباشرة.

فعلى سبيل المثال قد تؤثر القوانين المتعلقة بحماية البيئة أو قوانين الحريات العامة تأثيراً غير مباشر على الإجراءات المحاسبية، أمّا التأثير المباشر فيكون مثلاً لبعض القوانين على مخرجات المحاسبة كقوانين الضرائب، و قوانين التأمينات، والمعاشات وقوانين سوق المال.....

---

[1] السوافري، فتحي رزق، وآخرون، "**الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية**"، دار الجامعة الجديدة، للنشر، مصر2002، ص14

كما يمكن تحديد أهداف نظام الرقابة الداخلية في[1]:

أ- **حماية الأصول:** والتي تعني حماية أصول الشركة ضد الأمور غير المرغوب فيها، سواءً كانت عن قصد **(غش)**، أو عن غير قصد**(خطأ)**، وسواءً كانت أصولاً ثابتة كالأبنية والعقارات، والتجهيزات، من خلال صيانتها والمحافظة عليها ضد الحرائق، أو أصولاً متداولة، كالنقدية، والمخزون، وذلك بالمحافظة عليها ضد السرقة، والاختلاس، والغش، والأخطاء، والأمور الأخرى غير المرغوب فيها كالحرائق مثلاً.

وتقع المسؤولية كاملة على الإدارة في المحافظة على الأصول، ويتم التحقق من الحماية الكاملة والمستمرة عن طريق مطابقة الأرصدة الدفترية في السجلات المحاسبية مع الأصول المادية المتوفرة، إضافة إلى كون كل المدخلات والمخرجات خلال الفترة المعينة، كاملةً، وقانونية، ومصرّحاً بها ومثبتة.

ب- **توفير الدقة في البيانات المحاسبية وتكاملها وملاءمتها:** يعني أن يَمُد نظام الرقابة الداخلية إدارة الشركة ببيانات دقيقة، و أن تكون هذه المعلومات حاضرة وجاهزة بالشكل الكامل والملائم وفي الوقت المناسب خدمة للأطراف المستفيدة.

ج- **الالتزام بالسياسات الإدارية:** تتم ترجمة أهداف الشركة إلى مجموعة من السياسات، والخطط، والإجراءات المتكاملة التي تغطي كافة جوانب العمل ضمن الشركة، وتُصدر الإدارة بذلك قرارات وتعليمات توجّهها إلى منفّذي العمليات عبر المستويات الإدارية، وهذا يتطلب ضمان توفير المعلومات الملائمة التي تمكّن من اتخاذ القرارات الرشيدة، ويتم تفويض هذه السلطات بما يتناسب و حجم المسؤوليات و بما يضمن السير بحسب السياسات، وتنفيذ القرارات المرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة، وهذا ما يستدعي وجود دليل مكتوب يوضّح هذه الاختصاصات كي لا يحدث تداخل بين الإدارات، والأقسام التنفيذية المختلفة.

د- **الاستخدام الاقتصادي الكفء للموارد(تحسين الكفاءة الإنتاجية):** يعني الاستخدام الاقتصادي للموارد تجنُّب أوجه الإسراف، والقصور، والتبذير في استخدام الموارد المتاحة، أما الكفاية فتعني قدرة الشركة على تحقيق الهدف المحدد بأقل تكلفة ممكنة.

وبناءً عليه ترى الباحثة أن الهدف من وضع نظام الرقابة الداخلية يتوجّه لضمان فعالية عمليات الشركة وكفاءتها من خلال حماية أصولها والاستخدام الاقتصادي الكفء لمواردها، وزيادة موثوقية التقارير المالية من خلال توفير بيانات محاسبية دقيقة وجاهزة وكاملة لجميع المستفيدين منها، وتحقيق الالتزام بالسياسات والتنظيمات الإدارية المعمول بها.

---

[1] القاضي، حسين يوسف، وآخرون، **أصول المراجعة(1)**، منشورات جامعة دمشق،2008، ص361-363.

4- أهمية الرقابة الداخلية

لقي نظام الرقابة الداخلية اهتماماً كبيراً في بيئة أعمال الشركات، من خلال سعي العديد من الهيئات والجهات التنظيمية لوضع نظام رقابة فعال، وضمان التقرير السليم عنه، وذلك نظرًا لأهميته للعديد من الأطراف الذين يهتمون بجودة نظام الرقابة، وقدرته على توفير المعلومات اللازمة، وضمان التأكيد على قدرة الشركة في تحديد والتحكم في المخاطر التي تواجهها، حيث يرجع السبب الرئيسي لوضع الشركة لنظام الرقابة الداخلية إلى مساعدتها في رفع أدائها، لتحقيق أهدافها الربحية وحماية مواردها من الضياع بسبب الغش أو أي طرق أخرى، كما تساهم الرقابة الداخلية في ضمان مصداقية التقارير المالية والالتزام بالتقارير والتنظيمات[1].

ويرى بعض الباحثين أن أهمية وضع الرقابة الداخلية تتمثل في الحفاظ على استمرارية الشركة في تحقيق الآتي[2]:

- تحقيق أهداف الربحية.
- تحقيق رسالة الشركة.
- تقليل المفاجآت خلال عمل الشركة.
- تمكين الإدارة من التعامل مع التغيرات الاقتصادية السريعة والبيئة التنافسية.
- تلبية طلبات العملاء بالأولوية.
- إعادة الهيكلة لتلبية النمو المستقبلي.
- التشجيع والتحفيز على الكفاءة.
- تقليل مخاطر خسارة الأصول.
- المساعدة على ضمان الاعتماد على البيانات المالية.
- المساعدة على تأكيد الالتزام بالقوانين والتنظيمات.

في حين يرى آخر أن للرقابة الداخلية فوائد متعددة تتلخّص فيما يلي[3]:

- توفير التأكيد المعقول لتحقيق أهداف الشركة في تقديم تقارير مالية موثوقة، عالية الجودة للآخرين.
- تقليل المخاطر ووضع الإجراءات اللازمة للحدّ من آثارها.
- تأكيد جودة الأداء وكفاءته، وصحة العمليات المحاسبية ودقتها.
- ترسيخ ثقافة الاستقامة والشفافية.

و بناءً عليه فإن أهمية نظام الرقابة الداخلية في الشركة تتجلي أيضاً في:

- ترسيخ فكرة العمل الجماعي ضمن نظام يؤمن سير ملائم للعمل.
- زياد القيمة الاقتصادية للشركة.

---

[1] R.Hayes et al., **op.cit.**, P232.

[2] صبح، يوسف داود، **مرجع سبق ذكره**، ص 72.

[3] سليمان، سعيد، **مرجع سبق ذكره**.

5- عناصر نظام الرقابة الداخلية

تعكس مفاهيم الرقابة الداخلية التي تم التطرق إليها مسبقا توسع نظام الرقابة الداخلية ليشمل كافة نشاطات الشركة، بينما كان مرتبطاً بشكل كبير بالجوانب المالية والمحاسبية، فأصبحت تشمل كافة إجراءات الرقابة من نظام الرقابة المحاسبية، نظام الرقابة الإدارية، إضافة إلى نظام الضبط الداخلي الذي يعدّ من أهم عناصر الرقابة الداخلية التي تساعد على تنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية.

وتعرض الباحثة كل نقطة على النحو التالي:

أ- الرقابة المحاسبية

تشمل الخطة التنظيمية، وجميع وسائل التنسيق، والإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها[1].

وتتحقق هذه الرقابة بوجود خطوط رئيسية وفرعية تحدّد عناصر النشاط، وكيفية القيام به بالنسبة لكافة المستويات الإدارية، ومراكز المسؤولية التابعة لها، كما تتطلب تحديد السياسات واللوائح التي يتم على أساسها تنفيذ العمليات والتصرفات المالية، وتحديد إطار السلطة والمسؤولية بصورة واضحة لتقضي على أي تداخل أو تضارب في الاختصاصات، وتضمن تعاون جميع المستويات في فروع النشاطات الداخلية لتحقيق الأهداف المخططة المرغوب الوصول إليها[2].

و تسمى الرقابة المحاسبية أيضاً بالرقابة الوقائية، أو المانعة؛ كونها تُمكن من حماية الأصول والموارد من سوء الاستخدام، والتحقق من صحة الحسابات ومصداقيتها، ومدى إمكانية الاعتماد عليها من قبل الأطراف المعنية، لذلك يتم تصميم نظام الرقابة المحاسبية لتوفير التأكد من[3]:

- تنفيذ العمليات عن طريق تصريح عام من الإدارة.
- أن تسجَّل العمليات كما يجب وذلك لتسهيل إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وكذلك لتسهيل المساءلة المحاسبية عن الأصول .
- أن تتم عملية مطابقة الأصول الموجودة مع سجلات هذه الأصول خلال فترات مالية محددة ويجب اتخاذ الإجراءات اللازمة عند عدم المطابقة.

ومن وسائل هذه الرقابة، الفصل بين الأصل والسجل، والحماية المادية للأصول، ونظام القيد المزدوج، ووجود نظام مستندي سليم، ووجود قسم مراجعة داخلية في الشركة يتولّى فحص العمليات المثبتة في السجلات والتأكد من أنّ هذه الدفاتر تتضمن الإثباتات اللازمة.

---

[1] راغب، خالد الخطيب، **مرجع سبق ذكره**، ص17.
[2] راغب الخطيب، خالد، مسعد محمد فضل، **مرجع سبق ذكره**، ص194.
[3] المطارنة، غسان فلاح، "**تدقيق الحسابات المعاصر**"، دار المسيرة ، الطبعة الأولى،2006، ص208.

ويتكون نظام الرقابة المحاسبية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات من إجراءين أساسيين، هما: **الرقابة على التطبيقات، والرقابة العامة** حيث تتمثّل الرقابة على التطبيقات في إجراءات الرقابة المطبقة على دورات تشغيل البيانات، ويتمثّل الهدف العام لها في التأكد أن العمليات المختلفة قد تم التصريح بها، أما إجراءات الرقابة العامة فهي عامة في طبيعتها؛ بمعنى أنها لا تطبق على عملية بذاتها، ولكنها خاصة بنشاط الوحدة الاقتصادية ككل[1].

ب_ الرقابة الإدارية

هي الخريطة التنظيمية، وكل الطرق والإجراءات التي تختص أساسا بالكفاية الإنتاجية، والالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة، و ترتبط هذه الإجراءات عادة بطريقة غير مباشرة بالنواحي المالية والسجلات المحاسبية، ومن بين ما تشتمل عليه هذه الرقابة: دراسات الزمن والحركة، واستخدام طرق التحليل الإحصائي، وإعداد برامج تدريب العاملين ومراقبة الجودة[2].

ولاشك في أنّه بتوافر نظام رقابة إدارية في الشركة معدّ بطريقة سليمة علمية تستطيع كافة المستويات الإدارية المسؤولة من متابعة نشاط المراكز التابعة لها، والتحقّق من مدى التزام كلٍّ منهم بالمخطَّط لهم مقدما، والمحدد بالموازنات التخطيطية بالمسؤوليات[3].

وتتمثل أهم أساليب الرقابة الإدارية ووسائلها في كلٍّ من الموازنة التخطيطية، التكاليف المعيارية، تقارير الكفاية الدورية، ودراسات الحركة والزمن، و الرقابة على الجودة، والبرامج التدريبية، ونظام محاسبة المسؤولية، ونظام تقييم الأداء، و الرسوم البيانية والكشوف الإحصائية .

ج- **الضبط الداخلي**

يمثل نظام الضبط الداخلي الأساس لتحقيق نظام رقابة إدارية ومحاسبية فعال، حيث يعد من الأدوات الرقابية الهامة التي تساعد على تنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية في الشركة، وعلى تحقيق أهدافها ويعرف بأنّه عبارة عن مجموعة من الإجراءات والترتيبات التي يتم وضعها للتأكد من تنفيذ الأعمال وفقاً للقواعد والمبادئ واللوائح المعمول بها في المنشأة وكشف الأخطاء أو الانحرافات بهدف تصحيحها، وعلاجها، والمساعدة على تطوير أسس تنفيذ الأعمال المختلفة، وتحسين مستوى أدائها[4]، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات[5].

---

(1) حسين، أحمد حسين علي، **" نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري والنظم التطبيقية"**، الدار الجامعية، 2003-2004، ص99 .
(2) الصبان، محمد سمير، **"الأصول العلمية والعملية للمراجعة بين النظرية والممارسة "**، الدار الجامعية، 1993، ص 205.
(3) راغب، خالد الخطيب، **مرجع سبق ذكره**، ص 195.
(4) الصحن،عبد الفتاح،**"الرقابة والمراجعة الداخلية "**، المكتب الجامعي الحديث،2006، ص192.
(5) راغب، خالد الخطيب، **مرجع سبق ذكره**، ص19.

6- مقومات نظام الرقابة الداخلية

يتطلب الوصول إلى وضع نظام رقابة داخلية فعال ضرورة توافره على مجموعة من المقومات الرئيسية، التي تمثل مجموعة القواعد العامة التي يجب توافرها كحدّ أدنى يُبنى عليها أي نظام سليم للرقابة الداخلية، على الرغم من أنه لا يمكن الوصول لنظام مثالي للرقابة الداخلية نظراً للخصوصيات المتعلقة بكل شركة، فقد حدد معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي المقوّمات الرئيسة الواجب توافرها في أي نظام للرقابة الداخلية فيما يلي[1]:

- خطة تنظيمية توفر تقسيماً سليماً للمسؤوليات الوظيفية وتحديداً واضحاً للمسؤوليات في حدود هذا التقسيم بما يتمشى مع السياسات الإدارية، وتفويضاً واضحاً للسلطة في إطار هذه المسؤوليات.
- نظام محاسبي سليم يكفل تحقيق الرقابة على الأصول والإيرادات والنفقات.
- إتباع أساليب سليمة للعمل في كل إدارة، بما يكفل اتخاذ الخطوة اللازمة لاعتماد العمليات ذات القيم المالية، وتسجيلها، والمحافظة على الأصول، والتأكد من سلامة هذه العمليات. ويتم ذلك عن طريق تقسيم الواجبات والمسؤوليات، بحيث لا يقوم فرد واحد بعملية من أولها لأخرها.
- أن يتوافر لدى الشركة مجموعة من العاملين تتناسب كفاءاتهم مع المسؤوليات الملقاة على عاتقهم.

وعليه يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات الأساسية:

أ- **وجود هيكل تنظيمي كفء يقوم على الفصل بين المسؤوليات والوظائف***: يقوم نظام الرقابة الداخلية على التحديد الواضح والدقيق لخطوط السلطة والمسؤولية، لذا فإنَّ وجود هيكل تنظيمي كفء يراعي تسلسل الاختصاصات، وتوضيح السلطات والمسؤوليات لكل إدارة وقسم في الشركة يعد ضرورياً لتحقيق أهدافها. فقد تختلف الخطة التنظيمية من شركة إلى أخرى، إلا أنّه يجب أن تكون مبسطة، ومرنة، فأي قرار ومبدأ لا يعني جموده، بل هو قابل للتعديل والتطوير باستمرار[2].

كما أنه من الضروري مراعاة الفصل الملائم بين المسؤوليات عند إعداد الخطة التنظيمية، ما يساهم في زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية، وذلك بالحدِّ من احتمالات ارتكاب الأخطاء، والغش، و تحديد المسؤول عن تلك الأخطاء[3]، كالفصل بين وظائف الاحتفاظ بالأصل أو حيازته وبين عملية الإثبات في الدفاتر و السجلات، وبين سلطة التصديق والتصريح بالعمليات الملائمة. فعلى الرغم من أن الاستقلال التنظيمي

---

[1] راغب الخطيب، خالد،مسعد محمد فضل، **مرجع سبق ذكره**، ص119.

* يقصد بالفصل بين المسؤوليات والوظائف: تحديد سلطات كل إدارة ومسؤولياتها وتنظيم العلاقة بين الإدارات، من حيث تحديد مسؤولية تسجيل البيات وتداولها و مسؤولية تداول والمحافظة على الأصول التي ترتبط بها.

[2] راغب الخطيب، خالد ، **مرجع سبق ذكره**، ص 18.

[3] المطارنة، غسان فلاح، "**تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**"، دار المسيرة، الطبعة الأولى، 2006، ص 209.

يتطلب هذا الانفصال إلا أن عمل جميع الإدارة يجب أن يُنسق بحيث يؤدي إلى تدفق منتظم للعمل مع تحقيق كفاية عالية له[1].

ب- **كفاءة الموظفين:** يتوقف نجاح نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه بدرجة كبيرة على كفاءة العاملين في الشركة، ومهارتهم، وخبرتهم، وكذلك المسؤولين عن تنفيذ هذا النظام والإشراف عليه فقد يكون نظام الرقابة الداخلية متكاملاً بجميع مقوماته وخصائصه الأخرى، ولكنه يفشل في تحقيق أهدافه الرئيسية أو التشغيلية بسبب عدم توافر الكفاءات البشرية من العاملين والموظفين المسؤولين عن نشاط الشركة وأعمالها، وعدم تفهمهم ودرايتهم بقواعد وأسس هذا النظام[2].

وهو ما يستوجب حسن اختيار الموظفين ووضع كلّ واحد في مكانه المناسب، والحفاظ على مستوى أدائهم، عن طريق إعداد برامج تدريبية للموظفين الحاليين لرفع كفاءتهم، وزيادة عدد الموظفين الصالحين لتحمل مسؤولية أكبر، أمّا الموظفون الجدد فيجب اختيارهم بدقة بعد اختبار، وذلك حتى لا يتم تعيين سوى الأشخاص المؤهلين تأهيلاً يسمح له بتحمل مسؤوليات وظائفهم[3].

ج- **وجود نظام محاسبي سليم:** يجب أن تتوافر الشركة على نظام محاسبي سليم يتميز بالبساطة والوضوح، وأن يتناسب مع طبيعة نشاط الشركة. ويجب أن يتولى الإشراف على تنفيذ إجراءات النظام المحاسبي بصفة عامة أفراد متخصصون في المجال المالي من المحاسبين والمراجعين من ذوي الكفاءات والخبرات المناسبة في هذا المجال[4].

ويجب أن يشمل النظام المحاسبي على ما يلي[5]:

- أن يكون هناك مستندات منظمة ومرقمة تغطي أوجه نشاط الشركة.
- أن يكون هناك دليل حسابات مبوّب يوضّح كلّ الحسابات التي تتعامل معها الشركة ويتضمن محتويات كل حساب .
- أن يكون هناك دليل يوضح طرق معالجة العمليات محاسبيا.
- أن يتم إعداد الموازنات التخطيطية لكافة العمليات والتحقق من تنفيذها.
- أن تحتوي الشركة على نظام تكاليف فعال لقياس الأداء الفعلي ومقارنته مع المعياري.

د- **وجود المراجعة الداخلية وتقييم الأداء:** تعد المراجعة الداخلية من أهم الأدوات التي تُستخدم للتحقق من الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية في الشركة، كما أن تقارير تقييم الأداء هي العمود الفقري لنظام الرقابة

---

[1] راغب الخطيب، خالد ، **مرجع سبق ذكره**، ص19.
[2] الصحن، عبد الفتاح وآخرون، "**الرقابة والمراجعة الداخلية**"، المكتب الجامعي الحديث، 2006، ص182-183
[3] الصبان، محمد سمير، **مرجع سبق ذكره**، ص 318.
[4] الصحن، عبد الفتاح وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص184.
[5] المطارنة، غسان فلاح، **مرجع سبق ذكره** ، ص 210.

الإدارية، حيث إن هدفها مدُّ الإدارة بالمعلومات المناسبة التي تشير إلى كفاءة تطبيق، وإتباع أساليب الرقابة الوقائية، أو الالتزام بنظام الرقابة الداخلية بشكل فعال[1].

ه- **وجود إجراءات وسياسات لحماية الأصول:** تستوجب الرقابة الداخلية السليمة اتخاذ كافة الإجراءات الوقائية الضرورية للمحافظة على الأصول، والموجودات من السرقة أو الضياع أو التلف. كذلك يجب الاحتفاظ بالسجلات والملفات في أماكن تقلل من احتمالات إدخال تعديلات عليها، أو إتلافها، كما يجب إتباع سياسة سليمة للحماية المادية للأصول[2].

ثانياً: مكونات نظام الرقابة الداخلية

يوضع نظام الرقابة الداخلية لمساعدة الشركة لتحقيق أهدافها، ويشمل هذا النظام على مكونات أساسية تصممها الإدارة لتوفير تأكيد مناسب على تحقيق أهداف الرقابة الخاصة بها، والتي يطلق عليها مكونات الرقابة الداخلية[3]، التي يجب أن تعمل بشكل متكامل ومتسلسل لتجنّب مخاطر الفشل في تحقيق تلك الأهداف، فبحسب بيان معايير المراجعة (SAS No.55) يتكون نظام الرقابة الداخلية من ثلاثة مكونات أساسية هي:

- بيئة الرقابة.
- إجراءات الرقابة.
- النظام المحاسبي.

في حين حدد الإطار المتكامل للرقابة الداخلية (COSO) وصفاً للرقابة الداخلية يتضمن خمسة مكونات أساسية تحدّدها الإدارة، كأداة لتوفير تأكيدٍ معقولٍ لتحقيق أهدافها الرقابية، إذ يتضمّن كلّ واحد منها العديد من الأساليب الرقابية[4]، وقد أخذ بهذا التقسيم المعيار الدولي للمراجعة (ISA 315) في فقرته (47)، وأشار لضرورة أن يأخذها المُراجع في الحسبان عند قيامه بعملية المراجعة، فهذه المكونات يجب أن تغطي كافة جوانب الشركة نظرا للعلاقة بينها وبين أهداف الشركة، ويتضمن نظام الرقابة الداخلية خمسة مكونات هي:

- بيئة الرقابة.
- تقييم المخاطر.
- أنشطة الرقابة.

---

[1] راغب الخطيب، خالد، **مرجع سبق ذكره**، ص100.
[2] المطارنة،غسان فلاح، **مرجع سبق ذكره**، ص112.
[3] أرينز ،ألفين،لويك جيمس، **الرقابة الداخلية إطار متكامل**، ترجمة دار المريخ للنشر،2000، ص 382.
[4] A. A.Arens et al., **op.cit.**, P275

- المعلومات والاتصالات.
- المراقبة.

وستتعرّض الباحثة إلى كل نقطة على حدةٍ على النحو التالي:

1- **بيئة الرقابة:** تشمل عناصر حوكمة الشركة كافةً، ولاسيما تلك المتعلقة بطموحات الشركة واستراتيجياتها وكيفية بلوغها، إضافة إلى جميع المواقف المتخذة على مستواها والمتعلقة بالأخلاق ومحاربة الغش وإدارة أمن السلع المادية والمعنوية والأشخاص التي تشكل أيضاً أحد مجالات بيئة الرقابة. كما أن مجموع الأنشطة في الشركة من رقابة إدارية، موارد البشرية، أو إدارة نظم المعلومات تؤدي أيضاً إلى فعالية بيئة الرقابة[1].

وبذلك تعد بيئة الرقابة أهم مكونات نظام الرقابة الداخلية؛ لأنها تمثل الأرضية التي من دونها لن تستطيع باقي المكونات بلوغ أهدافها الرقابية على الرغم من جودتها، حيث تتضمن التصرفات، والسياسات والإجراءات التي تعكس التوجّهات العامة للإدارة العليا، والمديرين، والملاك للشركة فيما يخص الرقابة الداخلية وأهميتها للشركة[2] .

وهذا ما يعكس أن جوهر خلق بيئة رقابية فعّالة هو العنصر البشري الذي له تأثير في بيئة الرقابة، ولاسيما الإدارة العليا التي تعزّز من فعالية بيئة الرقابة من خلال نظرتها وإدراكها لأهمية الرقابة الداخلية والتي تؤثر بدورها على توجهات باقي الأفراد في الشركة. وتشمل بيئة الرقابة على المكونات الفرعية التالية:*النزاهة والقيم الأخلاقية، و الالتزام بالصلاحية، ومشاركة مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة، و فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل، والهيكل التنظيمي، وتعيين السلطة والمسؤولية، وسياسات وممارسات الموارد البشرية.

2- **تقييم المخاطر:** تتعرض الشركة للعديد من المخاطر، سواء أكانت من مصادر داخلية، أم خارجية تهدد قدرتها في تحقيق أهدافها فيما يتعلق بالعمليات، والتقارير المالية، والالتزام بالقوانين، حيث يجب على الإدارة تحديدها والتصدي لها من خلال تقييم المخاطر الذي يمثل إجراءات الإدارة لتحديد كل خطر تحليله ومواجهته [3]، فكل مكونات الرقابة الداخلية يجب أن يتم تقييم مخاطرها، حيث يختلف تقييم الإدارة للمخاطر عن تقييم المراجع لها، إلا أن هناك ترابطاً بينهما، فإذا قامت الإدارة بتقييم فعّال للمخاطر

---

(1) Ph.Noirot, J.Walter, "**le controle interne pour créer de la valeur**", édition afnor, 2008, p67.
(2) A. A.Arens et al., **op.cit.,** P275.
* لمزيد من المعلومات والتفصيل حول مكونات نظام الرقابة الداخلية يمكن العودة لموقع **COSO** على الانترنيت **www.coso.org**
(3) O.Ray, k.pany, **op.cit.**, P250.

فالمُراجع سيجمع أدلة أقلّ بالمقارنة إذا فشلت الإدارة في ذلك[1]، كما أن عملية تقييم المخاطر متواصلة نظراً للتغيرات المستمرة في البيئة الاقتصادية والتنظيمية والتشغيلية للشركة.

3- **أنشطة الرقابة:** تتمثل أنشطة الرقابة في السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ توجيهات الإدارة، وضمان القيام بالأعمال الضرورية للتعامل مع المخاطر التي تهدّد تحقيق أهداف الشركة. وتحدث الأنشطة الرقابية في جميع أنحاء الشركة، وعلى كل المستويات، وفي كل الوظائف، وهي تشمل مجموعة من الأنشطة المتنوعة كالموافقات، والتصريحات، وأعمال التحقق، والمطابقة، مراجعة الأداء التشغيلي، وأمن الأصول، وتقسيم الوجبات[2]. بحيث تكون أنشطة الرقابة إمّا حمائية، وإمّا استكشافية، كما أن الأفعال التصحيحية تُعدّ ضرورية لتكملة أنشطة الرقابة الداخلية لتحقيق أهدافها.

4- **المعلومات والاتصال:** تعد فعالية المعلومات والاتصال أمراً ضرورياً للشركة لمتابعة عملياتها والرقابة عليها[3]. حيث تتضمن تحديد الطرق، والإجراءات التي تسمح لها بتوصيل المعلومات المناسبة للشخص المناسب في الوقت المناسب، بما يسمح باتخاذ التصرّفات الملائمة في الشركة[4].

فالمعلومات يجب أن تكون محدّدة ومؤكدة وليست عامة، ويمكن توصيلها بالشكل والتوقيت والإطار الذي يسمح للأشخاص بتحمل مسؤولياتهم، وينتج عن أنظمة المعلومات تقارير عن استمرار العمليات التشغيلية، ومعلومات مالية ذات علاقة تحقق إمكانية استمرار وضبط الأعمال.

ولا تعني المعلومات فقط تلك التي تُخلق داخل الشركة، إنما أيضا المعلومات عن الأحداث الخارجية والأنشطة، والأوضاع الضرورية التي تساعد على صنع القرار أيضاً، كما يجب أن تتدفق وتنتشر التعليمات واسعا في الشركة، وعلى مختلف المستويات إلى الأعلى والأسفل وأفقيا على المستوى نفسه، كما يجب أن تكون المعلومات التي يتلقاها الموظفون من الإدارة العليا واضحة، و يجب أن تؤخذ التعليمات بجدية وفقاً للتراتيبية الهرمية، إلاّ أنه في حال أن لدى الموظفين معلومات هامة تؤثر على القرار يجب أن تكون لديهم وسائل اتّصال مناسبة، وإن خرقت تراتبية تدفق المعلومات. كذلك يجب أن يكون الاتصال فعالاً مع الأطراف الخارجية مثل الزبائن، والمورّدين، والمنظمين، والمساهمين[5]....

5- المراقبة: تتمثل في المتابعة المستمرة، والتقييم الدوري لمختلف أجزاء، ومكونات هيكل الرقابة للتحقق من كفاءة، وفعالية هيكل الرقابة الداخلية، ويتوقف مدى تكرار المتابعة والتقييم على نتائج المتابعة المستمرة والمخاطر المتعلقة بهيكل الرقابة الداخلية، وعلى طبيعة أنشطة الشركة، حيث يُعدّ وجود إدارة للمراجعة الداخلية من بين أهم الأدوات المستخدمة؛ وذلك من خلال تقديمها لتقارير دورية لكلٍّ من مجلس الإدارة

---

(1) R.Hayes et al,. **op.cit.**, P245.

(2) حماد، طارق عبد العال، **مرجع سبق ذكره**، ص256.

(3) B.Soltani, **op.cit.**, P307.

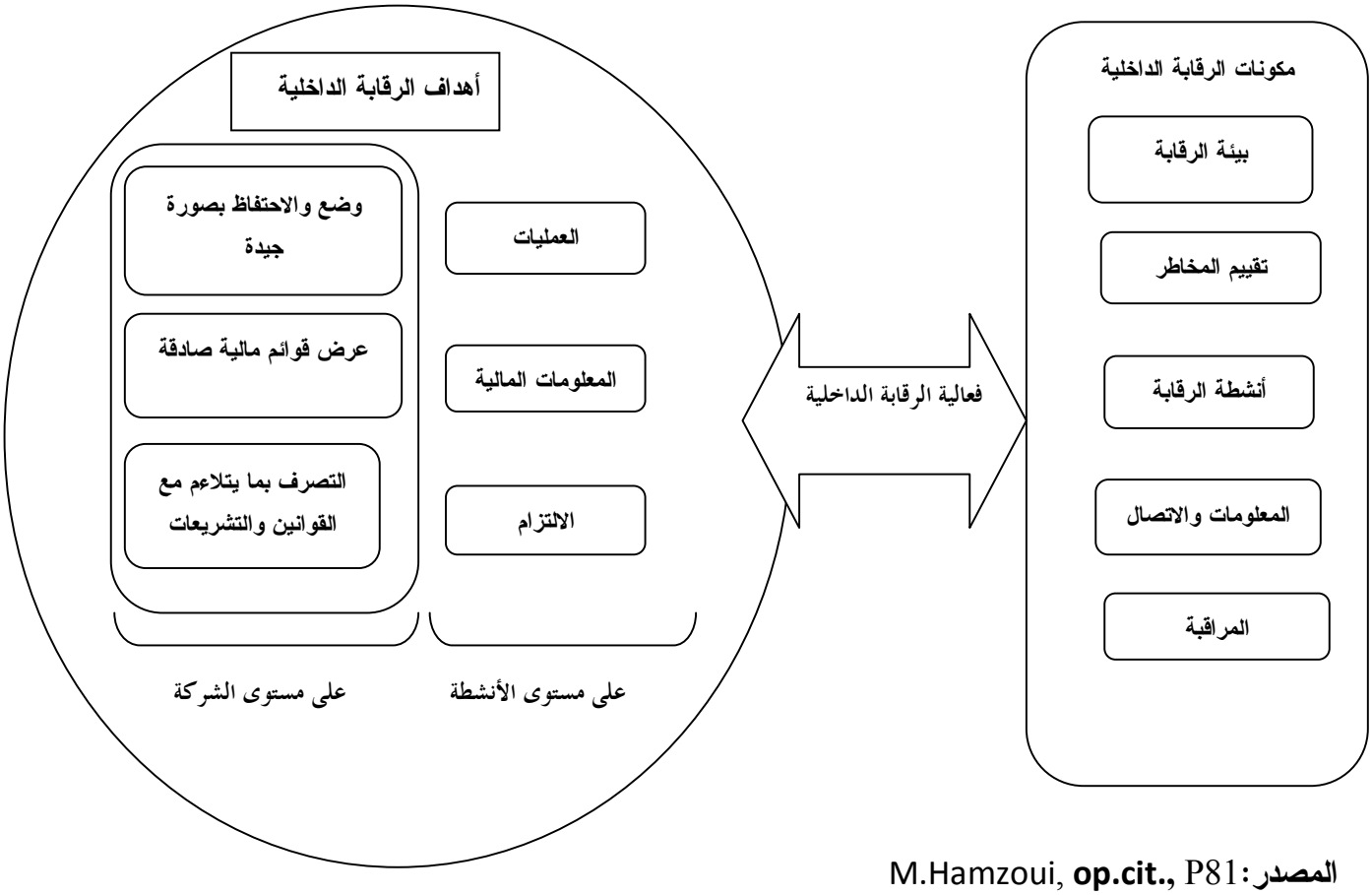
(4) **Ibid**.

(5) صبح، داوود يوسف، **مرجع سبق ذكره**، ص73،72.

ولجنة المراجعة[1]، وبناءً على ذلك تتم متابعة عناصر الرقابة الداخلية من خلال أنشطة مستمرة أو تقييمات منفصلة، أو الجمع بينهما.

فإذا كانت بيئة الرقابة تشكل قاعدة نظام الرقابة الداخلية، فإن وجود بيئة جيدة يعد ضرورياً لكل هدف، وبذلك فالإدارة يجب أن تضمن أنّ تقييم المخاطر، وأنشطة الرقابة، والمعلومات والاتصالات، والمراقبة قد تم وضعها في التنفيذ لكل هدف، وهذا ما يوضحه الشكل رقم (1) الذي يوضح العلاقة بين أهداف الشركة ومكونات نظام الرقابة الداخلية التي تحدّد ما هو ضروري لبلوغ هذه الأهداف من خلال وجود بيئة رقابية ملائمة تحمي هذه الأهداف من مخاطر الفشل .

الشكل(1):مكونات الرقابة الداخلية



المصدر: M.Hamzoui, **op.cit.,** P81

[1] محمد الصحن، عبد الفتاح، "**المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية**"، الدار الجامعية للنشر، 2007-2008، ص 30.

ثالثا: نظام الرقابة الداخلية في التشريعات الجزائرية

تعكس بيئة الأعمال في الجزائر توجهاً واضحاً نحو تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية والبحث عن الآليات التي من شأنها أن تسهم في ذلك، في ظل العديد من حالات الفساد المالي والإداري التي مسّت شركات وطنية هامة.، فضلاً عن أن موجة الخصخصة التي شملت العديد منها تتطلب تقوية أنظمة الرقابة الداخلية والتركيز على الرفع من كفاءة أدائها[1]. إلا أن الوضعية الحالية في الجزائر تعكس الجهود المحدودة لوضع أسس وإطار قانوني واضح للرقابة الداخلية في الشركات الجزائرية بما يتناسب مع التحولات التي تعيشها، والتي تتطلب اعتماد أطر قانونية يستند عليها في وضع نظام رقابة داخلية فعال يضمن تحقيق أهدافها وحماية مواردها .

وتمثلت أهم التشريعات التي تناولت الرقابة الداخلية في الجزائر فيما يلي:

1- **نصت المادة 40 من القانون 01/88 على أنّ:** (يتعين على المؤسسات الاقتصادية العمومية تعيين وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بشكل مستمر أنماط سيرها وتسييرها)[2].

2-كما **نصت المادة 40 من القانون 01/91 على أنّ:**المؤسسات العمومية الاقتصادية مدعوة لإقامة وتدعيم نظم داخلية لمراجعة المؤسسات وتحسين طرق أدائها بشكل ملحوظ)[3].

3- **نظام الرقابة الداخلية في البنوك والهيئات المالية الصادر عن بنك الجزائر رقم 2002- 03:**فبحسب المادة رقم (2) منه يتمثل الهدف من هذا النظام في تحديد محتوى نظام الرقابة الداخلية الذي يتوجب على البنوك والهيئات المالية وضعه، ولاسيما أنظمة قياس، وتحليل المخاطر، وأنظمة الرقابة عليها ودراستها، كما تضّمنت مجموعة من التعريفات الإجرائية لمجموعة من المصطلحات الأساسية، في حين حدّدت المادة (3) مكوّنات لنظام الرقابة الداخلية في خمسة مكونات أساسية تتمثل في: نظام الرقابة على العمليات والإجراءات الداخلية؛ نظام المحاسبة ومعالجة المعلومات؛ أنظمة الرقابة ودراسة المخاطر؛أنظمة الرقابة والتحكم في المخاطر؛ نظام للتوثيق والمعلومات.

كما شكلت لجان المراجعة أحد محاور هذا النظام الذي أشار إليها في نص المادة رقم **(2)** حول إمكانية تشكيل لجان المراجعة من طرف مجلس الإدارة لمساعدته علي القيام بمهامه، مع التركيز على ضرورة الإفصاح عن تكوينها وطبيعة عملها، والشروط التي بموجبها يرتبط المراجعون الخارجيين، وجميع

---

[1] M.Mohamed, vice president d'association des auditeurs consultants internes algériens "**AACIA**",Interview Elwatan ,Paris ,2007.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 02 المؤرخة في 1988/01/12؛ ص 109 .

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 20 المؤرخة في 1991/04/27؛ ص 112.

الأشخاص المرتبطين بالبنك أو الجهة المالية المعنية بأعمالهم معها، كما تضمنت أن مهام لجان المراجعة يجب أن تشمل :

- فحص وضمان مصداقية المعلومات، وضمان تقييم الطرق المحاسبية المتبّعة من طرف البنك أو الهيئة المالية المعنية.
- توفير تقويم لجودة الرقابة الداخلية وبشكل خاص توافق كلٍّ من القياس والرقابة وإدارة المخاطر[1].

4- كانت آخر جهود الجهات العمومية فيما يتعلق بالرقابة الداخلية في شهر كانون الثاني 2007 **من خلال إصدار التعليمة رقم 07/ 079 عن وزارة الصناعة وترقية الاستثمار**[2] التي ألزمت بموجبها ضرورة توافر جميع الشركات العمومية الاقتصادية على نظام مراجعة ورقابة داخلية.

وهو ما يعكس الاستيعاب الواضح من طرف الجهات التنظيمية لأهمية أن تتوافر الشركات الجزائرية على نظام الرقابة الداخلية في ظلّ البيئة الاقتصادية الحالية، ورغبتها في الحدّ من حالات الغش والاحتيال التي عانت، ومازالت تعاني منها شركاتها.

تعكس التشريعات السابقة التي تم عرضها أن الجزائر من بين الدول التي اعتمدت على النصوص القانونية لإلزام الرقابة، والمراجعة الداخلية، إلاّ أنّ ذلك لم يكن كافياً، فأهم المشاكل التي تطرح حاليا هي عدم كفاية النصوص القانونية التي تؤثر إيجاباً على أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الجزائرية، وعدم وجود جهود مكثفة ومستمرة لإرساء أسس وضوابط رقابية فعالة، فعلى الرغم من الأهمية التي حظي بها نظام الرقابة الداخلية في ظل نظام رقم (2002- 03) إلاّ أنّ أفضل هذه التشريعات يبقى حكراً على البنوك، والهيئات المالية، فباقي التشريعات تأخذ صفة الإلزامية إلاّ أنّها لم تشتمل على إطار للرقابة الداخلية، فهي تعكس اللبس الحاصل بين نظام الرقابة الداخلية، والمراجعة الداخلية في الجزائر، وهو بدوره ما يؤثر سلباً على جهود الشركات الجزائرية، ولاسيما في ظل موجة الخصخصة التي تشهدها الشركات التي تعكس ازدياد الحاجة إلى البحث عن أنظمة رقابية أكثر فعالية، والبحث عن الآليات التي من شأنها أن تسهم في ذلك وكذلك رفع كفاءة أدائها، إضافة إلى فتح السوق الوطنية أمام المستثمرين الأجانب، حيث أنّ بقاءها واستمرارها يتطلب أنظمة رقابية فعالة وأساليب إدارية حديثة.

---

[1] **Contrôle interne des banques et établissements financier, Règlement de la Banque d'Algérie n°2002-03 du 14 novembre 2002.**

[2] l'instruction MIPI nâ°079/SG/07 du 30 janvier 2007, "**ordonne la mise en place au niveau de chaque entreprise publique économique (EPE) d'une structure d'audit et de contrôle interne**".

رابعاً: الدور الإشرافي الرقابي للجان المراجعة على نظام الرقابة الداخلية

تتوزع مسؤولية وضع نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه على كلٍّ من مجلس الإدارة والإدارة، حيث يتولى الأول وضع إستراتيجية الرقابة واتجاهها العام، بينما تتولى الإدارة مسؤولية تنفيذها ومتابعة السير وفق الإستراتجية المرسومة، فقد تناول تقرير(turnbull) أن الإدارة مسؤولة عن وضع إجراءات متابعة مستمرة لنظام الرقابة الداخلية بما يضمن تطبيق السياسات والإجراءات والأنشطة المتعلقة بالرقابة الداخلية، ويتم ذلك عن طريق التقييم الذاتي للرقابة الداخلية، والـتأكيد لأعضائها على احترام السياسات، ونظام العمل الداخلي، والمراجعة الداخلية، وغيرها من الإجراءات الموضوعة من طرفها، فمثل هذه الإجراءات تؤكد أن الشركة بذاتها تعيد تقييم المخاطر التي تواجهها، وتكييف الأنظمة الحالية مع أهدافها، ونشاطها، والبيئة الخارجية لها[1].

كما تُؤكد التوجهات الحديثة على أهمية الدور الرقابي الإشرافي للجنة المراجعة على نظام الرقابة الداخلية، حيث أوصت لجنة (treadway) بضرورة قيام لجنة المراجعة بفحص نظام الرقابة الداخلية المطبَّق في الشركات، والتأكد من أنها توفر تأكيداً معقولاً بخصوص عدم وجود تحريفات في التقارير المالية، أو اكتشافها بمجرد حدوثها، إذ تُعدّ أحد العوامل المهمة في بيئة الرقابة[2].

وبناءً عليه تلتزم لجنة المراجعة أمام مجلس الإدارة بتأمين وضمان وجود نظام ملائم للرقابة الداخلية لدى إدارة الشركة[3]، و تؤكد أغلب الدراسات أن أهم مسؤوليات لجنة المراجعة تتمثل في فحص نظام الرقابة الداخلية؛ لأن نظم الرقابة الداخلية الفعالة تعد ضرورية لنجاح الشركات، وعدم وجودها يعد ضماناً أكيداً للفشل[4]، وبذلك تم اعتبار مسؤولية لجنة المراجعة عن نظام الرقابة الداخلية **بالوظيفة الأولى** لها[5]، فيجب أن تعمل اللجنة على تشجيع الإجراءات التي من شأنها أن ترفع من درجة المساءلة في الشركة انطلاقا من دورها في التأكيد أن الإدارة تُطور نظام الرقابة الداخلية وتلتزم به [6].

ويمكن تحديد دور لجنة المراجعة في مجال نظام الرقابة الداخلية في[7]:

1-دراسة أنظمة الرقابة الداخلية لتحقق فاعليتها والعمل على تحسينها، وتطويرها باستمرار، وتقديم الاقتراحات الملائمة في هذا الشأن بصورة تؤدي إلى زيادة فاعلية وجودة عملية الرقابة الداخلية.

---

(1) L.,Vaurs,**op.cit**, 87.

(2) دحدوح، حسين أحمد، **مرجع سبق ذكره**، ص251.

(3) السقا، السيد أحمد، أبو الخير، مدثرطه، **مرجع سبق ذكره**، ص225.

(4) الصبان، محمد سمير، سليمان، محمد مصطفى، **مرجع سبق ذكره**، ص317.

(5) J.Krishnan, **op.cit.,** P653.

(6) B.Soltani, **op.cit.**,.p111.

(7) نصرعلي، عبد الوهاب، شحاته، شحاته السيد، **مرجع سبق ذكره**، ص 326.

2- متابعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية ونظم العمل، والتحقق من أن هذه النظم توفر الضمانات الكفيلة بمنع حدوث الأخطاء والمخالفات، ووضع الضوابط التي تكفل اكتشافها فور حدوثها.

3- دراسة ومراجعة التقارير الخاصة بتطوير نظم العمل، والنظم المحاسبية، والإجراءات المالية والإدارية وإجراءات المراجعة الداخلية، واقتراح التعديلات الواجب إدخالها على هذا الجوانب. ويؤدي قيام لجنة المراجعة بهذه المهام إلى جعل عملية تطوير النظم عملية مستمرة بحيث يحقق هذا التطوير انسياب العمل وإلغاء أي تعقيدات في دورة الإجراءات تؤدي إلى بطء تنفيذ المهام المختلفة، وفي نفس الوقت يؤدي إلى زيادة فعالية وكفاءة عملية الرقابة الداخلية.

4- تلقي وفحص والرد على مراجع الحسابات للجنة بشأن أوجه الضعف الجوهرية في الرقابة الداخلية...

وباعتبار دور اللجنة الإشرافي، والرقابي على نظام الرقابة الداخلية فإنها تقوم أيضاً بـــ[1] :

1- التشاور مع إدارة الشركة والمراجعين الداخليين و الخارجيين حول الضوابط المحاسبية، والمالية للشركة، بما في ذلك نظام المعلومات والأمن.

2- اقتراح التوصيات التي ترى أنها تؤدي إلى تحسين هذه الضوابط، والإشراف على اتخاذ أي إجراء ملائم لتصحيح أي اختلالات محاسبية، والقيام بتنفيذ التوصيات.

3- الإشراف على ممارسات، وإجراءات الشركة لضمان الالتزام بالقوانين واللوائح السارية.

4- التقرير عن السياسات المحاسبية، والرقابة الداخلية والتي ينبغي وفقاً لرأيها أن تلقى اهتماماً من جانب مجلس الإدارة.

و تعد المراجعة الداخلية أحد المقومات الرئيسية للبيئة الرقابية السليمة التي تساعد على توفير نظام رقابة داخلية قوي وفعال يؤمّن الحماية للأصول من السرقة والتلاعب وسوء الاستخدام، والتأكد من دقّة البيانات المحاسبية، ومدى إمكانية الاعتماد عليها، ويمكّن الشركة من تحقيق الفعالية والكفاءة، ويشجع على الالتزام بالسياسات والقوانين والأنظمة[2]، نظراً إلى دورها في دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه دورياً، قصد العمل على ضمان فعالية النظام وتعزيز دوره، وضمان التطوير المستمر له، وهو ما تناولته المعايير الدولية للمراجعة الداخلية (المعيار رقم 1220 "الرقابة الداخلية") عن مسؤولية نشاط المراجعة الداخلية في مساعدة الشركة في إيجاد رقابة فعالة بواسطة تقييم فعاليتها وكفايتها، وتعزيز التحسين المستمر من خلال

---

[1] هولي جرجيوجي، وجيسون ليليين،" **دورلجنة المراجعة في حوكمة الشركات**"، حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرينن إصدارات المشروعات الدولية الخاصة، ط1،2003، ص 216.

[2] A. A.Arens et al. , **op.cit.**.

الرد على المخاطر المتعلقة بالحوكمة، والعمليات، ونظام المعلومات، إضافة إلى إخطار الإدارة بما إذا كانت هذه الضوابط تعمل بكفاية وفعالية، وتقديم توصيات التحسين، و متابعة ما إذا أُخذ بها [1].

وهذا ما يجعل مهام، ومسؤوليات، وأهداف كل من لجنة المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية عن نظام الرقابة الداخلية متشابكة، بحيث تستطيع اللجنة الاعتماد عليها كمصدر للمعلومات حول الغش، والمخالفات، إضافة لمدى التزام الشركة بالقوانين والتشريعات[2].

وعليه فهناك علاقة وتأثير متبادل بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية، حيث تعدّ إدارة المراجعة الداخلية أهمَّ مصدر للمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية للجنة، فهي تساعدها علي تنفيذ مهامها في مجالين أساسيين، **الأول:** وهو بيئة الرقابة حيث من المتوقع أن تكون وظيفة المراجعة الداخلية الحارس لثقافة الشركة نظراً إلى دورها الهام في التواصل مع باقي المستويات الوظيفية فيما يتعلق ببيئة الرقابة، أما **الثاني:** فهو احترام الرقابة الداخلية في المناطق عالية الخطر، وتوفير تأكيد معقول من خلال التقييم المستمر للرقابة الداخلية، إضافة إلى لجوء الإدارة عادة للمراجعين الداخليين للحصول على الدعم والمساعدة لتحسين نظام الرقابة الداخلية[3].

و يرجع هذا إلى الخلفية والمعرفة التي تتكوّن لدى المراجعين الداخليين نتيجة ممارستهم للعديد من المسؤوليات المتعلقة بفحص وتقييم مدى فعالية حوكمة الشركة، وإدارة المخاطر، والرقابة الداخلية، ومتابعة عمليات الشركة وأدائها، إضافة إلى معرفتهم العملية عن نظام الرقابة الداخلية نتيجة التجارب والخبرات السابقة[4].

كما أنّ تقارير المراجعة الداخلية تُعدّ مصدراً هاماً لأداء اللجنة لدورها فيما يتعلق بالرقابة الداخلية، من خلال توفير تقارير موضوعية حول تقييم أنشطة الرقابة المهيكلة، ومدى فعالية بيئة الرقابة وملاءمتها [5].

ومن الضروري أن يكون هناك تواصل غير مقيد بين إدارة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة، كما يجب أن تشتمل على طبيعة العلاقة بينهما على وظيفتي **التقرير والفحص**، حيث يقع على عاتق إدارة المراجعة الداخلية مسؤولية إعداد تقارير متعددة وإرسالها للجنة المراجعة التي تشتمل بشكل عام على تأكيدات على[6]:

1- استقلالية إدارة المراجعة الداخلية عن قسم المحاسبة في مجالات التقرير والرقابة، بما يعزز من موضوعيتها واستقلاليتها في تنفيذ أنشطتها، المرتبطة بالتقرير للجنة المراجعة خاصة.

---

[1] The Institute Of Internal Auditors, « **IIA Position Paper: The Risk Management** », USA, 2009.
[2] B.Soltani, **op.cit.**, P105-106.
[3] دحدوح، حسين أحمد ،**مرجع سبق ذكره**، ص270.
[4] G. Sarens, **op.cit.**, P104.
[5] B.A.Adamec et al ,"**chief audit excutives and their internal audit**", Internal auditor, june2005, p44.
[6] **ibid**, P108.

2- فعالية دورها في الرقابة على إجراءات إعداد التقارير المالية من خلال الحفاظ على تواصل دائم ومستمر مع لجنة المراجعة.

3- التقرير المباشر للجنة عن وجود أي مخالفات أو تصرفات احتيالية على جميع المستويات الوظيفية.

و في المقابل يتطلب قيام المراجعة الداخلية بهذا الدور بشكل فعال ضرورة وجود وظيفة مراجعة داخلية فعالة، فقد أشار بيان المراجعة (SAS112) [1] إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية الغير فعالة تعدُّ مؤشرضعف جوهري في نظام الرقابة الداخلية، ما يتطلب قيام لجنة المراجعة بالتأكد من قيام المراجعة الداخلية بفحص نظام الرقابة الداخلية وتقييمه، وتقويم جودة الأعمال المنفّذة من قبلهم. ومن خلال سهر اللجنة على توفير الوسائل التي تتيح لها القيام بأعمالها، ومن أهمها التأكد من كفاءة الأفراد، وتوفر الاستقلالية التي تلزم حرية العمل دون تدخل من الإدارات التنفيذية أو أي مؤثرات أخرى[2]. حيث يتوجب على لجنة المراجعة أن تقوم كجزء من دورها الإشرافي الرقابي على نظام الرقابة الداخلية بـــ:

1- تقييم فعالية المراجعة الداخلية وجودتها كجزء من نظام الرقابة الداخلية وأنها تتم وفقا لمعايير الأداء المهني[3].

2- مراجعة برنامج المراجعة الداخلية للتأكد من مناسبتها وأيضا مراجعة وتحليل النتائج التي تم التوصل إليها بواسطة المراجعين الداخليين وخاصة المتعلقة بتقييم نظم الرقابة الداخلية المطبقة[4].

3- فحص تقارير المراجعة الداخلية للشركة ككل، ومعرفة مدى استجابة إدارة الشركة لتلك التقارير بالإضافة إلى تقييم مدى ملاءمة نظم الرقابة الداخلية في الشركة[5].

4- الاجتماع برئيس قسم المراجعة الداخلية وبالمراجع الخارجي بعيدا عن إدارة الشركة بهدف مناقشة فعالة نظم الرقابة الداخلية المطبقة، وما هي الحلول البديلة التي يجب على إدارة الشركة الأخذ بها بهدف زيادة فاعليتها[6].

5- التأكد من عدم وجود أي قيود على نظام عمل إدارة المراجعة الداخلية، وأن الإدارة تقدم لها الدعم الضروري لها للقيام بعملها، واحترام استقلاليتها وحمايتها من طرف الإدارة [7].

---

[1] SAS112, "**communicating internal control related matters identified in audit**", AICPA, 2006.

[2] سليمان، سعيد، **مرجع سبق ذكره**.

[3] دحدوح، حسين أحمد، **مرجع سبق ذكره**، ص 270 .

[4] الصبان، محمد سمير، سليمان، محمد مصطفى، **مرجع سبق ذكره**، ص337-338.

[5] نصرعلي، عبد الوهاب، شحاته، شحاته السيد، **مرجع سبق ذكره**، ص 326.

[6] الصبان، محمد سمير، سليمان، محمد مصطفى، **مرجع سبق ذكره**، ص 337-338.

[7] M.Metz, " **inside the audit committee**", internal auditor, october1993, p47.

6- ضمان العمل المشترك بين المراجعين الداخليين والخارجيين والتنسيق بينهم بشكل شاملٍ وكافٍ قدر الإمكان.

7- التأكد من أنّ المراجعة الداخلية لديها الموارد الكافية لكي تباشر عملياتها[1].

8- فحص المستوى المهني للمراجعين الداخليين ومدى كفاءتهم في تنفيذ مسؤولياتهم، ويمكن الحصول على معلومات من المراجعين الداخليين، والتعرف على مؤهلاتهم المهنية، وفحص ممارسات الشركة المتعلقة بالتعيين والتدريب والإشراف على المراجعين الداخليين[2].

ترى الباحثة أن دعم لجنة المراجعة لإدارة المراجعة الداخلية يُعدّ جزءاً من مسؤولياتها الإشرافية الرقابية على نظام الرقابة الداخلية، باعتبار أن المراجعة الداخلية أهم أدوات نظام الرقابة الداخلية المطبق داخل الشركة، ويتحقق ذلك من خلال تفعيل قنوات الاتصال مع إدارة المراجعة الداخلية، و تقديم الدعم الضروري لها بما يسمح برفع مستوى وجودة أدائها، كما أن العمل على ضرورة أن تأخذ الإدارة بتوصيات المراجعة الداخلية المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية من شأنه أن يشكل دافعاً وحافزاً معنوياً لتشجيع المراجعين الداخليين، وزيادة إسهاماتهم والسعي دائماً نحو تقديم الأفضل.

رابعاً: دور لجنة المراجعة في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية

تعد الفعالية أهم الخصائص التي ينبغي توافرها في أنظمة الرقابة الداخلية الجيدة، والتي تقاس من خلال تحقيق أهداف الرقابة[3]، فوجود لجنة المراجعة يساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بمفهومه الشامل في ضمان صحة التقارير المالية، والمحافظة على الأصول، وضمان تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد، والتحقق من صحة تنفيذ الإجراءات والسياسات الموضوعة، والالتزام بالقوانين واللوائح ذات الصلة[4]، وتعرض الباحثة دور لجنة المراجعة في تحقيق كل هدف من أهداف نظام الرقابة الداخلية على حدة وفق النقاط الآتية:

1- دور لجنة المراجعة في تحقيق فعالية العمليات التشغيلية وكفاءتها

يتعلق هذا الهدف بمدى كفاءة وفعالية أنشطة الرقابة على حماية الأصول، ومنع أو كشف التعاملات غير المصرح بها، ومنع أو اكتشاف الأخطاء الجوهرية، واستخدام وإدارة الأصول بصورة مثلى للوصول إلى المستويات التشغيلية المخططة، والمساهمة في تحقيق الربحية وتحسين الأداء، وإدارة المخاطر المختلفة[5].

---

[1] دحدوح، حسين أحمد، **مرجع سبق ذكره**، ص 270 .

[2] السقا، السيد أحمد، أبو الخير،مدثرطه ، **مرجع سبق ذكره**، ص 9 .

[3] السبوع، سليمان سند، وآخرون،"**فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية**"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس، العدد الثاني،2009، ص264.

[4] نصرعلي، عبد الوهاب، شحاته، شحاته السيد ، **مرجع سبق ذكره**، ص 326ص329.

[5] السبوع، سليمان سند، وآخرون، **مرجع سبق ذكره.**

وبناءً عليه فهدف نظام الرقابة الداخلية فيما يتعلق بفعالية وكفاءة العمليات التشغيلية للشركة يشمل كافة العمليات داخل الشركة سواء كانت المالية أو غير المالية، بحيث يتوجه مجلس الإدارة نحو تشكيل لجان مراجعة لضمان وجود نظام رقابة داخلية ملائم لدى إدارة الشركة، وذلك من خلال تحقيق رقابة فعالة على عمليات الشركة.

ويرتبط دور اللجنة هنا بتفسير الأهداف العريضة للرقابة المحاسبية الداخلية وتطبيقاتها، و ما إذا كانت الأدوات الرقابية يُتوقع أن تُنجز أهدافها بشكل معقول، إضافة إلى ما إذا كانت هناك أدوات رقابية ملائمة لتقليل سوء الأداء. و لكي تقوم لجنة المراجعة بهذا الدور يجب أن تعرف طريقة تخصيص سلطات اتخاذ القرارات، وأن تتأكد من أن الهيكل التنظيمي و النظم الرقابية تتماشى مع السياسات المرسومة[1]، فضلاً عن قيام لجنة المراجعة بفحص ومراجعة بعض الأصول، أو دراسة تقدير بعض الالتزامات المحتملة ودراسة معاملات الشركة مع بعض الأطراف التي لها علاقة بالشركة[2]، والتحقق من كفاية تصميم الأنشطة الرقابية في الشركة وفعالية تصميمها بطريقة مناسبة تمكّن من الحد من وقوع الغش والأخطاء، واكتشافها فور وقوعها، وفاعلية تصميم الأنشطة الرقابية بطريقة تمكن من التحقق من جودة تنفيذ الأنشطة الرقابية والثبات في تنفيذها[3].

فلجنة المراجعة تدرس فعالية نظام الرقابة الداخلية بما يتضمنه من إجراءات الرقابة المحاسبية والإدارية بهدف معرفة مواطن الضعف في الأداء، وتقديم التوصيات اللازمة لتحسينها، وضمان الالتزام الكامل بالأنشطة والسياسات الإجراءات الرقابية الموضوعة.

ولتحقيق ذلك عادة ما تقوم اللجنة بالإطلاع على تقارير المراجعة الداخلية والخارجية وكذلك فحص خطاب المراجع الموجه للإدارة، أو القيام بذلك مباشرة[4]، نظراً إلى أن بعض الحالات تتطلب أن تتأكد لجنة المراجعة بنفسها من أن نظام الرقابة الداخلية المطبق على عمليات الشركة يعمل بشكل جيد، بحيث لا يكون الإطلاع عليها كما هي موثقة من طرف الإدارة كافياً، ما يستوجب القيام بدراستها كما هي منفذة من خلال استخدام أحد أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية، والتي من أهمها تصميم استمارة استقصاء تشمل كافة عناصر نظام الرقابة الداخلية للشركة من رقابة محاسبية وإدارية ونظام ضبط داخلي، ويعتمد نجاح

---

(1) السقا، السيد أحمد، أبو الخير،مدثرطه، **مرجع سبق ذكره**،ص225.

(2) نصرعلي، عبد الوهاب، شحاته، شحاته السيد ، **مرجع سبق ذكره**، ص 326.

(3) سليمان، محمد مصطفى، **مرجع سبق ذكره**، ص98.

(4) علي المنيفن عبد الله، إبراهيم الحميد، عبد الرحمان، **مهام لجان المراجعة ومعايير اختيارها دراسة تطبيقية في المملكة العربية السعودية** ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، م11 ،1998 ، ص 43.

ذلك على قدرة أعضاء لجنة المراجعة على طرح "**الأسئلة المناسبة**" (challenging questions)[1] التي تتناول كافة عمليات الشركة، مع مراعاة الأهمية النسبية للأنشطة الهامة، وتوجهات الشركة المعنية، وبناءً على النتائج المتوصل والمتعلقة بتطبيق إجراءات الرقابة كافةً تستطيع اللجنة الحصول على فهم لإجراءات الرقابة في الشركة، وتحديد مدى توافر الوسائل المناسبة، والكفيلة بمنع حدوث الأخطاء والمخالفات، أو اكتشافها بمجرد حدوثها.

أما في الولايات المتحدة الأمريكية فتتطلب قواعد هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) من الشركات المساهمة العامة إصدار تقرير سنوي عن إجراءات الرقابة الداخلية لإعداد التقارير المالية للشركة تتضمن رأي المراجع حول فعاليتها، حيث تعتمد أغلب الشركات على إطار(COSO) لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية بما في ذلك لجنة المراجعة[2]، فنظام الرقابة الداخلية المصمم تصميماً دقيقاً، يجب أن يشتمل على العناصر الخمسة اللازمة لأي نظام سليم (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، المعلومات والاتصالات، أنشطة الرقابة المختلفة، المراقبة[3]) وحول كل واحد من هذه المكونات يمكن أن تظهر وتتشكل مجموعة من الأسئلة عادة ما يتم وضعها في صيغة استمارة استقصاء من قبل فريق المراجعة الداخلية والخارجية للتأكد من فعالية النظام، ومدى الالتزام بتطبيقه، ويمكن أن تكون الإجابات على بعض هذه الأسئلة حالات تتطلب أن تتأكد لجنة المراجعة بنفسها من أن إجراءات الرقابة الموضوعة تعمل بشكل جيد من خلال تصميم استمارة استقصاء تشمل المكونات الخمسة، والبحث عن أجوبة مفصلة وأمثلة من فريق الإدارة بما في ذلك العناصر الأساسية للإدارة المالية، والمراجعين الداخليين، والخارجيين لتتأكد بنفسها من أن الرقابة الموضوعة تعمل بالشكل الذي تعرضه الإدارة، نظرا إلى ضرورة المتابعة المستمرة لنظام الرقابة الداخلية [4].

وتقسم هذه الاستمارة إلى عدة أقسام رئيسية يأتي تحتها مجموعة الأسئلة المتعلقة بكل قسم والتي تشمل[5]:

- الهيكل التنظيمي وتوزيع السلطات والمسؤوليات:
- تحديد توزيع الأعمال(الإعداد والتنفيذ)
- الاستقامة والسلوك.
- الالتزام والكفاية.

---

[1] C.piot, l.kermiche, **op.cit.**.

[2] A.A.Gramling et al., "**Audit Committee Material Weaknesses in Smaller Reporting Companies**," the CPA Journal, 2009, p25.

[3] الفقرة 47 من معيار المراجعة الدولي 315، "**فهم المنشأة وبيئتهاوتقييم مخاطر الأخطار الجوهرية**"، (إصدارات معايير التدقيق 2009).

[4] "**internal control: a tool for audit committee** , AICPA, 2005.

[5] سليمان ، سعيد، **لجنة التدقيق والرقابة الداخلية**، المدقق،العدد83، أذار 2010.

- فلسفة الإدارة وأسلوب العمل.
- تقييم المخاطر.
- تداول المعلومات والمستندات.
- الأنشطة الرقابية المختلفة.
- استرشاد عام.

وبناءً على النتائج التي تم الحصول عليها تتمكن اللجنة من إعطاء رأي محايد في نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية بالشركة ونقاط القوة فيها، وما إذا كانت هناك أدوات رقابية لتقليل سوء الأداء، وتقديم التوصيات اللازمة لمجلس الإدارة والتي تراها مناسبة لتطوير نظام الرقابة الداخلية وتفعيله وتحقيق فعالية العمليات التشغيلية للشركة وكفاءتها.

وبذلك تساهم اللجنة في تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية على فعالية العمليات التشغيلية للشركة وكفاءتها من حيث دورها في ضمان وجود نظام فعال للرقابة الداخلية على كافة عمليات الشركة، وضمان أن جميع نقاط الضعف المكتشفة تم اتخاذ الإجراءات المناسبة لتصحيحها وهذا دون تدخلها في إجراءات تنفيذ النظام[1]، إلا أن بيئة الرقابة الداخلية الفعالة تحتاج إلى إشراف مؤهل أكثر من رقابات فعالة، فلجنة المراجعة يجب أن تضمن أن الإدارة وضعت سياسات تضمن أن مخاطر الشركة تم تحديدها، و أن إجراءات الرقابة الموضوعة تُطبَّق وتعمل بشكل صحيح من خلال توافر أعضائها على الفهم كافي عن الرقابة الداخلية[2].

وبذلك يجب على لجنة المراجعة أن:

- يجب أن تكون على علم بسبعة عناصر أساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال وهي: (الرقابة التنظيمية، وخطط التطوير والتغيير في نظم الرقابة الداخلية، والرقابة على التقرير وسلطات الاعتماد اللازمة للقيام بالعمليات المختلفة، ونظم الرقابة المحاسبية، ونظم حماية الأصول، الرقابة الإدارية، والرقابة على التوثيق[3].
- باعتبار أن لجنة المراجعة تستلم بانتظام تقارير الرقابة الداخلية من الإدارة وتراجعها، فمن الضروري أن تأخذ بالاعتبار العديد من العوامل، أهمها[4]:
  - المخاطر الجوهرية وتقييم كيفية اكتشافها، تقييمها، وإدارتها.

---

(1) Autorité des marches financiers, "**rapport sur le comité d audit**, 2010, p10.

(2) KPMG ,**Shaping the Audit Committee Agend, op.cit,p22-21.**

(3) نصر علي،عبد الوهاب، شحاته، شحاته السيد ، **مرجع سبق ذكره**،ص 326.

(4) M.Zaman,**"turnbull-generating undue expectations of the corporate governancerole of audit committees**", Managerial Auditing Journal, 2001, pp5-9.

- فعالية نظام الرقابة الداخلية في إدارة المخاطر.
- مدى القيام بالأعمال الضرورية لمعالجة أي عيب أو ضعف هام.
- مدى الحاجة إلى متابعة أكثر شمولاً لنظام الرقابة الداخلية.

- أن تعلم لجنة المراجعة بأنه لا يكفي وجود نظام الرقابة الداخلية الذي يتصف بالكفاءة والكفاية فحسب، بل يجب أن يتم التأكد من استمرار تطبيق هذه الأنظمة والالتزام بها[1].
- التأكد من أن جميع الموظفين يفهمون أدوارهم ضمن أنظمة الرقابة الداخلية[2].
- مدى تطبيق الإدارة لتوصيات المراجع الخارجي فيما يتعلق بتحسين نظام الرقابة الداخلية استناداً على ما تضمنته مراسلات المراجع الخارجي للإدارة[3].
- مدى إعداد مدير المراجعة التنفيذي للتقارير الخاصة و الضرورية المتعلقة بمجال دراسة الرقابة الإدارية وتقييمها [4].

كما يجب على لجنة المراجعة مراعاة خصائص نظام الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات، – فعلى سبيل المثال "خاصية الفصل بين المهام"–؛ فالمهام التي تم الفصل بينها في ظل النظام اليدوي قد يتم جمعها في برنامج واحد للحاسب، و تشير(M.s.Metz) إلى أن دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات من أكثر المجالات التي تواجه فيها اللجنة الصعوبات عند قيامها بدورها الإشرافي الرقابي على نظام الرقابة الداخلية، و التي تتمحور بشكل كبير حول قضايا الأمن والملاءمة، مع الأخذ في الاعتبار الاحترافية والخبرة العالية للأفراد الذين يعملون في ظل هذه البيئة، لذا يبقى النظام دوماً معقد جداً إضافة إلى سرعة تنفيذ المعاملات، وحجمها الكبير في بعض الشركات، علاوة على ذلك فالتغيرات في متطلبات الأعمال، وإمكانية حدوث و مواجهة العديد من المشاكل أمرٌ واردٌ جدًا ، وكمجهود للإشراف على هذا الجانب المعقد من الأعمال يجب أن تحصل اللجنة دوماً على دليل معالجة البيانات، أو نظام إدارة قواعد البيانات لمناقشة جميع العمليات، والتأكد من مدى استجابة إدارة الشركة بالشكل المناسب للمخاطر الناجمة عن استخدام تكنولوجيا المعلومات، كما يجب أن توجه بشكل دائم أسئلة مباشرة لكل من المراجع الداخلي والخارجي حول تقييمهم لفعالية نظام الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني

---

[1] سليمان، سعيد، **مرجع سبق ذكره**.

[2] **نفس المرجع السابق**.

[3] **" Audit committee handbook"**, Scottish Executive, Crown copyright 2004, P246.

[4] **ibid**, P246.

للبيانات، ورغم كل ذلك يجب أن تظل اللجنة محافظة على الاحتراس والحذر في ظل هذا المجال من الرقابة[1].

ترى الباحثة أن دور لجنة المراجعة في تفعيل نظام الرقابة في تحقيق فعالية العمليات التشغيلية وكفاءتها للشركة يتحقق من خلال قيامها بالإشراف والمتابعة على تطبيق السياسات والإجراءات الموضوعة و ضمان تدخلها الموضوعي حول وجود نظام رقابة داخلية فعال يغطي جميع عمليات الشركة، وتقديم الاقتراحات والتوصيات التي تراها ضرورية لزيادة الفعالية والكفاءة التشغيلية، إلا أن أداء هذا الدور بفعالية تتطلّب أن تتوافر في اللجنة المؤهلات والقدرات الضرورية، حيث من الضروري أن تعتمد اللجنة على التقييم الذاتي من خلال إعداد استمارة استقصاء تشمل جميع الجوانب الجوهرية لنظام الرقابة الداخلية المطبّق على عمليات الشركة، إضافة إلى اعتمادها على المراجعين الداخليين والخارجيين، كما أنّه من الضروري أن تكون لدى اللجنة قدرة للتواصل مع الإدارة وكافة الأطراف الذين يشكلون بيئة الرقابة وتوضيح دورها فيما يتعلق بالرقابة الداخلية؛ لتسهيل حصولها على الدعم الضروري لتحقيق أهدافها.

2- دور لجنة المراجعة في زيادة موثوقية التقارير المالية

يتعلق الهدف في هذا المجال بالتأكد من إعداد التقارير المالية، وغير المالية الملائمة والوقتية للأطراف الداخلية والخارجية، وكذلك التأكد من موثوقيّة المعلومات الواردة في هذه التقارير، بالإضافة إلى حماية هذه التقارير من حدوث عمليات الاحتيال، أو الغش، والتأكد من خلوها من الأخطاء، أو سوء التقديرات، وكذلك التأكد من الاحتفاظ بالسجلات المناسبة وتشغيل النظام المحاسبي الملائم[2].

وتتمتع لجان المراجعة بدور حاسم في الرقابة والإشراف على نشاطات الشركة المتعلقة بإجراءات إعداد التقارير المالية التي تقع على عاتق الإدارة [3]. بحيث تتولى مسؤولية الإشراف على نظام الرقابة الداخلية لإعداد التقارير المالية، الاتصال مع الإدارة المراجعين الداخليين والخارجيين ومجلس الإدارة للتأكد من وضع الرقابة الملائمة على إجراءات إعداد التقارير المالية[4]، حيث يتحقق ذلك من خلال قيام اللجنة بـــ:

- متابعة مدى الالتزام بقانون الأوراق المالية، والأنظمة، والتعليمات، والقرارات المتعلقة بالتقارير المالية[5].

---

(1) M.S.Metz, "**inside the audit committee**", internal auditor, october, 1993, p46.

(2) السبوع، سليمان سند، وآخرون، **مرجع سبق ذكره** ، ص266.

(3) حماده، رشا، **مرجع سبق ذكره، ص104.**

(4) B. Xie et al., "**earning management :the role of board and audit committee**", journal of Corporate Finance, 2003, pp295-316.

(5) E. Lula, « **La pratique des comités d'audit en Suisse** », L'Expert-comptable suisse 5/02, p439.

- مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة في الشركة [1].
- مراجعة التقديرات المحاسبية، والتغير في السياسات المحاسبية المطبقة[2].
- دراسة كافة القوائم المالية، سواء أكانت سنوية، أو دورية قبل أن يوافق عليها مجلس الإدارة، وقبل أن يتم نشرها للتأكد من موضوعيتها ومصداقيتها، وملاءمتها ودقتها، وسلامتها، وتوقيتها المناسب[3].
- التأكد من تصميم وتطبيق نظام رقابة داخلية فعال على إجراءات إعداد التقارير المالية حتى تتمكن من اكتشاف الأخطاء، ومنع حدوثها[4].
- التأكد من اكتمال الإفصاح في القوائم المالية[5].
- مراجعة التحليلات التي تعدها الإدارة، أو أي من المراجع الخارجي أو المراجع الداخلي، والتي تدعم التقارير المالية أو القوائم المالية[6].
- مناقشة المراجع الخارجي حول جودة السياسات المحاسبية المطبقة في إعداد التقارير المالية[7].
- الحدّ من التقارير المالية الاحتيالية من خلال دورها في تحديد وتعريف حالات احتمال حدوث احتيال في التقارير المالية[8].

ترى الباحثة أن دعم لجنة المراجعة لإجراءات الرقابة على إعداد التقارير المالية من شأنه أن يساهم في زيادة موثوقية التقارير المالية، من خلال تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية على إعداد هذه التقارير، والاتصال مع الإدارة، والمراجعين الداخليين، والخارجيين، ومجلس الإدارة، للتأكد من وضع إجراءات رقابة ملائمة على إعداد التقارير المالية.

لذا يجب أن تتوافر اللجنة على الخبرة في مجال المراجعة، والمحاسبة من حيث الدراية التامة بالمباديء المحاسبية والسياسات المحاسبية المطبقة، ومتطلبات إعداد التقارير المالية، ومتابعة أي تشريعات أو تنظيمات حديثة متعلقة بالتقارير المالية.

---

(1) **Ibid**.

(2) السويطي، موسى سلامة، **مرجع سبق ذكره**، ص82.

(3) لطفي، أمين السيد ، "**المراجعة الدولية وعولمة أسواق المال**"، الدار الجامعية ،2005، ص 827.

(4) محمد، محمد مسلم درويش، **مرجع سبق ذكره**، ص75.

(5) على المنيف، عبد الله، إبراهيم الحميد، عبد الرحمن، **مرجع سبق ذكره**، ص43.

(6) يس، عمرو، **مرجع سبق ذكره**.

(7) E. Lula, **op.cit**, p439.

(8) B.soltani, **op.cit.**, P120.

3- دور لجنة المراجعة في تحقيق الالتزام بالقوانين والتشريعات النافذة في الشركة

يرتبط الهدف في هذا المجال بمدى الالتزام بالقوانين، والتشريعات ذات العلاقة بالشركة، إضافة للالتزام بالسياسات، والتعليمات الداخلية، حيث تقوم لجنة المراجعة كجزء من مسؤولياتها بمراقبة مدى التزام الشركة بالقوانين والأنظمة بشكل عام، وبلوائحها بشكل خاص[1].

و يتحقق ذلك من خلال قيام لجنة المراجعة ببعض المهام والتي من أبرزها:

- الإشراف على سياسات وبرامج الشركة المصممة لضمان الالتزام بالسلوك، والدستور الأخلاقي للشركة، والإجراءات المتبعة لضمان الالتزام بالقوانين واللوائح السارية[2].
- مراجعة إجراءات إصدار المعايير الأخلاقية، وتوصيلها لجميع العاملين، و مدى الالتزام بها[3].
- الحصول على التحديث اللازم من إدارة الشركة، ومن المستشار القانوني عن أحداث عدم الالتزام بالمعايير الأخلاقية، أو القوانين واللوائح[4].
- التأكد من أن الإدارة ابتكرت وطبقت خطة عمل لتبين مدى التزامها بالتشريعات المطبقة من خلال استيعابها وتوثيقها للنظام الحالي للرقابة الداخلية[5].
- مراجعة الملاحظات الواردة بتقارير المراجعة والخاصة بمدى الالتزام بالقوانين واللوائح والنظم المتعلقة بالعمل، ومتابعة الإجراءات التصحيحية[6].
- مناقشَة مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة مع الإدارة والمراجعين الخارجيين، والداخليين، و المستشار القانوني للشركة[7].

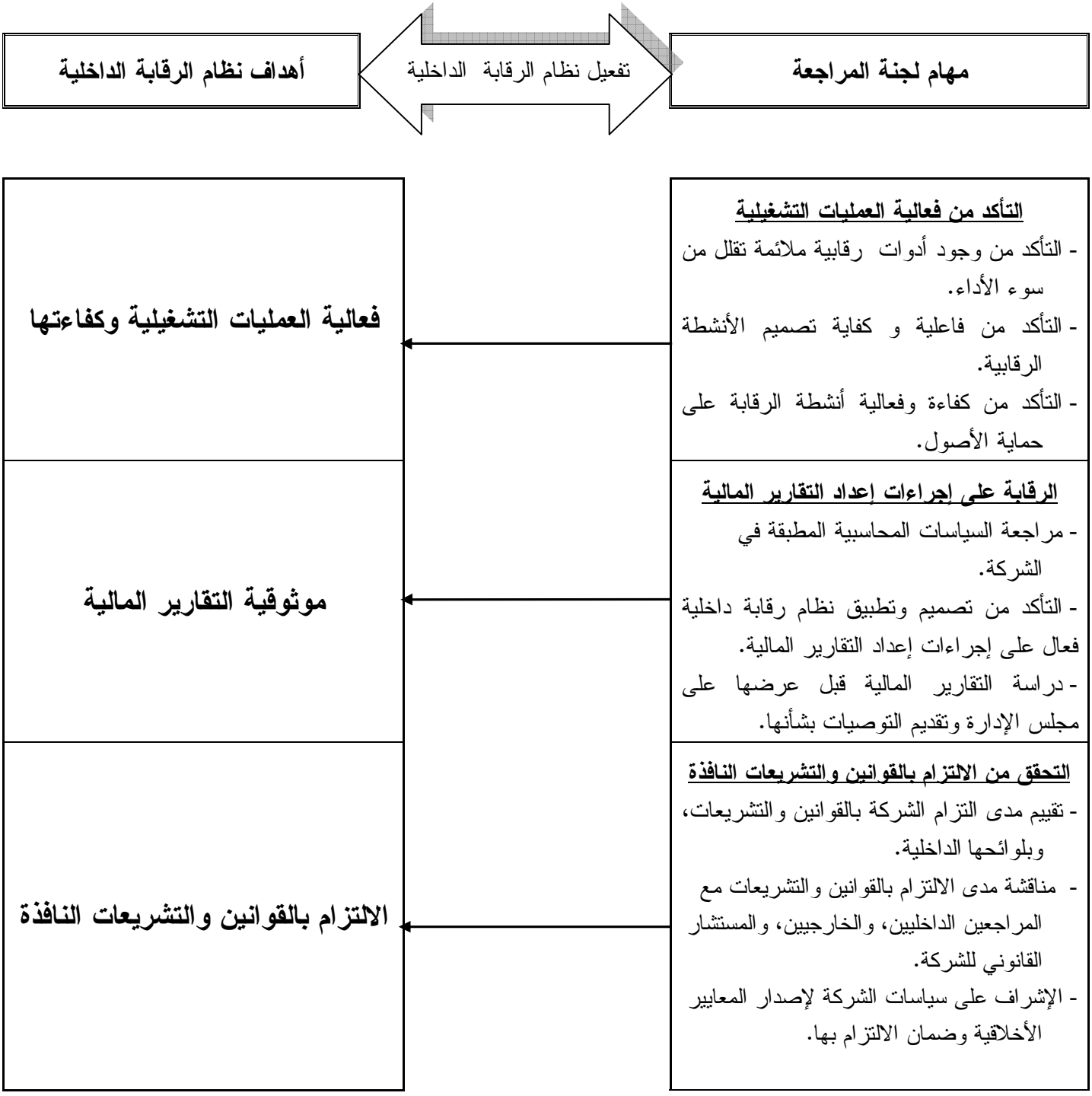
ترى الباحثة أن لجنة المراجعة تساهم من خلال تقييمها الموضوعي لإجراءات الرقابة الموضوعة لضمان الالتزام بالقوانين والتشريعات واللوائح الداخلية في تقديم اقتراحات التطوير والتحسين المستمر لها، فضلا عن ضمان الالتزام بالقيم الأخلاقية على كافة مستويات الشركة، وعليه تقترح الباحثة أن قيام اللجنة برفع تقرير لمجلس الإدارة عن مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات النافذة في الشركة وعن أي مخالفة للقوانين، واللوائح الداخلية للشركة يساهم في تحقيق هذا الهدف.

ولتوضيح دور لجان المراجعة في تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية لكل هدف من أهداف الرقابة تمّ تصميم الشكل رقم (2) انطلاقا من نتائج الجانب النظري للدراسة.

---

[1] على المنيف، عبد الله، إبراهيم الحميد، عبد الرحمن، **مرجع سبق ذكره**، ص45.
[2] هولي، جريجوري،وجيسون، ليليين، **مرجع سبق ذكره**، ص 216.
[3] يس،عمرو، **مرجع سبق ذكره**.
[4] **المرجع السابق.**
[5] **Audit committee handbook"**, Scottish Executive, Crown copyright 2004, P246.
[6] يس،عمرو، **مرجع سبق ذكره**.
[7] **ibid.**

الشكل(2): دور لجان المراجعة في تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية.



المصدر: من إعداد الباحثة.

الفصـــل الرابع
الدراســـة التطبيقيـــة

تمهيد..... 73

أولا: تقديم الشركة..... 74
1- لمحة تاريخية عن الشركة..... 74
2- الهيكل التنظيمي عن الشركة..... 76
3- دراسة تقييمية للشركة..... 81
ثانيا: دراسة نظام الرقابة الداخلية في الشركة..... 83
1- توصيف نظام الرقابة الداخلية في الشركة..... 83
2- أهداف نظام الرقابة الداخلية في الشركة..... 85
3- وظيفة المراجعة الداخلية في الشركة..... 86
ثالثا: التشريعات التي تعمل بموجبها الشركة في الجزائر..... 89
رابعا: لجنة المراجعة في الشركة..... 90
خامسا: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية..... 91
1- تقييم نظام الرقابة الداخلية فى الشركة..... 91
2- تقييم وظيفة المراجعة الداخلية في الشركة..... 98
سادسا: تحليل بيانات الاستبيان..... 102
1- عيّنة الدراسة..... 102
2- اختبار الصدق والثبات..... 103
3- خصائص عينة الدراسة..... 104
4- الأساليب الإحصائية المستخدمة..... 105
5- مقاييس التحليل..... 106
6- تحليل إجابات أفراد العينة على الأسئلة المغلقة المفتوحة..... 107
سابعا: اختبار الفرضيات وتحليل النتائج..... 113
1- اختبار التوزيع الطبيعي..... 113
2- نتائج اختبار وتحليل الفرضية الفرعية الأولى..... 114
3- نتائج اختبار وتحليل. الفرضية الفرعية الثانية..... 116
4- نتائج اختبار وتحليل الفرضية الفرعية الثالثة..... 118
5- نتائج اختبار وتحليل الفرضية الرئيسية..... 120
ثامناً: النتائج والتوصيات..... 122
- النتائج..... 122
- التوصيات..... 123

الفصل الرابع

الدراسة التطبيقية

تمهيد:

لتحقيق أهداف الدراسة، وإسقاط الدراسة النظرية على واقع الممارسة في الجزائر، أُجريت دراسة تطبيقية على شركة مساهمة جزائرية(مجمّع صيدال)، وقد اختيرت هذه الشركة دون سواها لسببين رئيسيين؛ الأول كونها الشركة الوحيدة في سوق الأسهم في بورصة الجزائر[1]، إضافة إلى (فندق الأوراسي) والثاني راجع إلى أهميتها؛ سواءً على المستوى الوطني أم العالمي والتحولات التي تشهدها في أساليب إدارتها.
وقامت الباحثة بالتعريف بالشركة والتعرف إلى واقع نظام الرقابة الداخلية فيها، من خلال توصيف النظام، ودراسته، وتقييمه، إضافة للتعرف على وظيفة المراجعة الداخلية نظراً لكونها أهم أدوات نظام الرقابة الداخلية، وإلى أهمية دورها في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية لتقديم توصيات التطوير والتغيير، كما درست التشريعات الناظمة لعمل هذه الشركة في الجزائر، بحيث زارت الباحثة هذه الشركة في أثناء إجرائها للدراسة التطبيقية لجمع البيانات والمعلومات الضرورية عن واقع سجلات الشركة، ومستنداتها ، حيث تم تصميم استمارة استقصاء تضمنت أسئلة حول مكونات نظام الرقابة الداخلية (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، المعلومات والاتصالات ، أنشطة الرقابة ، المراقبة)، وحول كل واحد من هذه المكونات طُرحت مجموعة من الأسئلة، والتي تم توجيهها وإدارتها بما يخدم أهداف الدراسة، ولأجل خدمة الدراسة التطبيقية فقد استعانت الباحثة باستبيان أيضا بهدف تحديد دور لجان المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في الشركات الجزائرية.

[1] موقع بورصة الجزائر: WWW.COSOB.DZ

أولاً: تقديم الشركة

مجمّع صيدال هو شركة مساهمة برأسمال 2.500.000.000 دينار جزائري، حيث مهمتها الأساسية هي تطوير المنتجات الصيدلانية ذات الاستعمال الإنساني والحيواني وإنتاجها، وتسويقها، وتتجلّى رؤيتها في التصميم على ضمان البروز مستقبلاً، وضمان الريادية على المستوى الوطني والمحلي واختراق السوق العالمية[1]، هذا ما تعكسه التغيرات التي شهدها المجمّع و السياسات والأنماط الإدارية التي انتهجها.

1- لمحة تاريخية الشركة

من الضروري عرض لمحة تاريخية عن المجمّع، والوقوف عند أهم التواريخ وما ميزها من تغيرات على عمل المجمّع، أدائه، وأساليب إدارته التي سيتم عرضها بحسب التسلسل التاريخي وفق النقاط التالية:

1969: وفقاً لمرسوم رئاسي تم إنشاء الصيدلية المركزية الجزائرية(PCA)، التي منحت للدولة حق احتكار واستيراد وتصنيع وتسويق المنتجات الصيدلانية ذات الاستخدام الإنساني، وفي إطار نشاطها الإنتاجي أنشئت وحدة تابعة للتصنيع سنة 1971 بالحراش، ثم أُنشئت وحدتي (البيوتيك) Biotic و (فارمال) Farmal في الفترة اللاحقة (1971-1975).

1982: أعيدت هيكلة الصيدلية المركزية، وأنشئت الشركة الوطنية للمنتجات الصيدلانية بمقتضى المرسوم رقم (161/82) المؤرخ في شهر أفريل 1982.

1986: اندمج المركب المخصص لإنتاج المضادات الحيوية في (المدية) مع شركة تطوير الصناعات الكيماوية (EDIC).

1989: في إطار الإصلاحات الاقتصادية تحولت (صيدال) إلى شركة عمومية اقتصادية كخطوة نحو الاستقلال الذاتي، لتكون بذلك أولى شركة مساهمة من أجل احتكار توزيع الأدوية والمنتجات المماثلة، وتموين السوق الجزائرية بشكل كافٍ بالمنتجات الصيدلانية.

1993: تم إحداث تغيرات على نظام الشركة سمحت لها بالمساهمة في جميع العمليات الصناعية أو التجارية المرتبطة بهدفها الاجتماعي كإنشاء شركات جديدة أو فروع لها.

---

[1] منشورات مجمع صيدال، موقع المجمع: **www.saidal.dz** .

1997: وُضع مخطط لإعادة الهيكلة قيد التنفيذ، تُرجم في 2 فيفري 1998 بتحويل (شركة صيدال) إلى مجمّع صناعي تحت تسميته (**مجمع صيدال – Groupe SAIDAL**) مكون من ثلاثة فروع، هي: فرع فارمال (Farmal)، وفرع بيوتيك (Biotic)، وفرع أنتيبيوتيكل (Antibiotical).

1999: في إطار خصخصة الشركات العمومية الوطنية عُرض مليونا سهم من أسهم المجمّع للبيع، وهو ما يعادل 20% من رأسماله الاجتماعي، وذلك بعدما منحت اللجنة التنظيمية لمراقبة عمليات البورصة في 24 ديسمبر 1998 تأشيرة الدخول إلى البورصة لمجمع صيدال تحت رقم (98/04)، وذلك بعد استيفائه جميع الشروط المطلوبة.

وبهذا أصبح 20 ٪ من الرأسمال الاجتماعي لمجمع صيدال (أي ما يعادل 500 مليون دينار جزائري موزعة على مليوني (2000000) سهم، بقيمة اسمية قدرها 250 دينار جزائري للسهم) في يد المساهمين، وبهذا تبقى مساهمة الدولة 80 ٪ من خلال الشركة العمومية القابضة للكيمياء والصيدلة.

وقد تم تسعير السهم بـ800 دينار جزائري، و عرفت هذه الخطوة نجاحاً كبيراً، وكانت مربحة، حيث كان طلب على شراء الأسهم أكبر من عرضها بنسبة 43%[1].

2004: حصل المجمّع على اعتراف عالميّ بنظامه لإدارة الجودة من خلال حصوله على شهادة (ISO) لإدارة الجودة الشاملة بحسب المعايير (2000 /9001) ، وأتى ذلك بعد الاعتراف بنظامها لإدارة الجودة على المستوى الوطني بحصولها على المركز الأول لجائزة إدارة الجودة في الجزائر في 2003 .

2006: اختير المجمّع مع 54 شركة أخرى من بين 154 شركة كبرى، من أجل خصخصتها واستكمال فتح رأسمالها والبحث عن شريك إستراتيجي لتحسين قدرتها التنافسية[2].

---

[1] **Rapport de gestion,(groupe SAIDAL), 1999**.

[2] لحول، سامية، "**التسويق والميزة التنافسية– دراسة حالة مجمع صيدال**"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2008، ص348.

2- الهيكل التنظيمي للشركة

يُعدّ الهيكل التنظيمي الكفء أحد أهم مقومات نظام الرقابة الداخلية، فكما تم التطرق إليه مسبقا فالهيكل التنظيمي الذي يقوم على التحديد الواضح والدقيق لخطوط السلطة يعد ضرورياً لتحقيق أهداف أية شركة، حيث أدرك المجمّع بدوره أهمية توافره على هيكل تنظيمي كفء، من خلال السعي لإجراء تعديلات مستمرة على هيكله التنظيمي بما يتناسب ومخطط أعماله من جهة، والعمل على ضمان فعالية نظامي الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر من جهة ثانية.

وكانت آخر هذه التعديلات تلك التي مست الشركة الأم بموجب قرار مجلس الإدارة في 26 تموز 2010[1]حيث أعيدت هيكلة العديد من المديريات، إضافة إلى استحداث مناصب جديدة شملت بشكل كبير منصب مساعد رئيس مجلس الإدارة في المجالات الأكثر أهمية للمجمع، وكذلك الفصل بين بعض الوظائف الإدارية التي كانت متداخلة، والتي تم تحديدها ضمن (بطاقات الوظائف) التي تحدد المهام الأساسية والتبعية الوظيفية لكل فرد.

وستعرض الباحثة الهيكل التنظيمي قبل التعديل وبعده؛ بهدف الوقوف على أهم التغيرات، وبشكل خاص تلك التي لها تأثير على فعالية الرقابة الداخلية.

وفي الوقت الحالي تم هيكلة المجمّع وفق الأتي:

الشركة الأم توزع إلى:

أ- مقر المجمّع الذي يضم مختلف المديريات التي تلعب دوراً هاماً في التنسيق بين مختلف الأنشطة والوظائف وتلبية مختلف الاحتياجات.

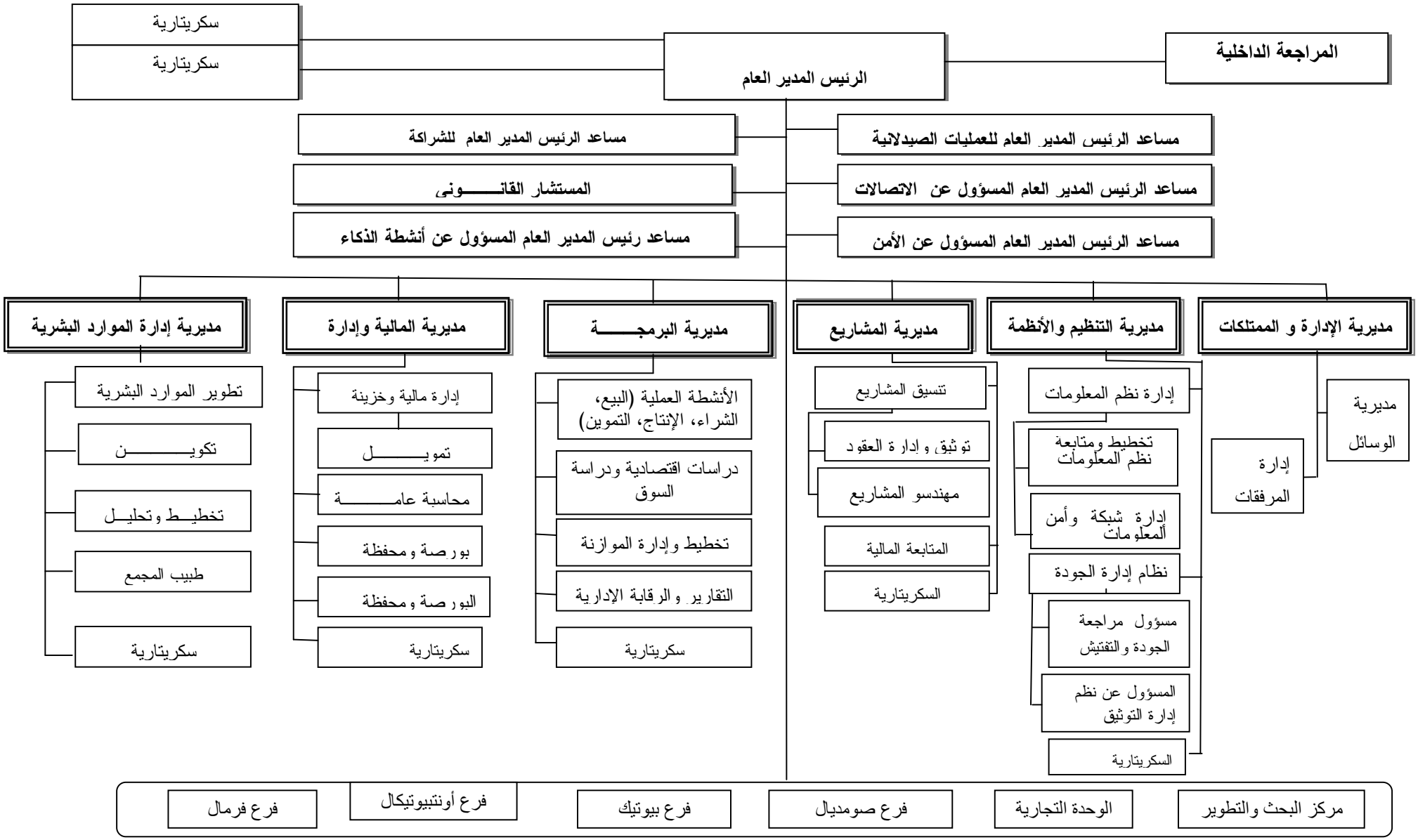
ب- ثلاثة وحدات تجارية تهتم بتوزيع المنتجات هي: (الجزائر، وهران، باتنة).

ج- مركز البحث والتطوير(CRD)

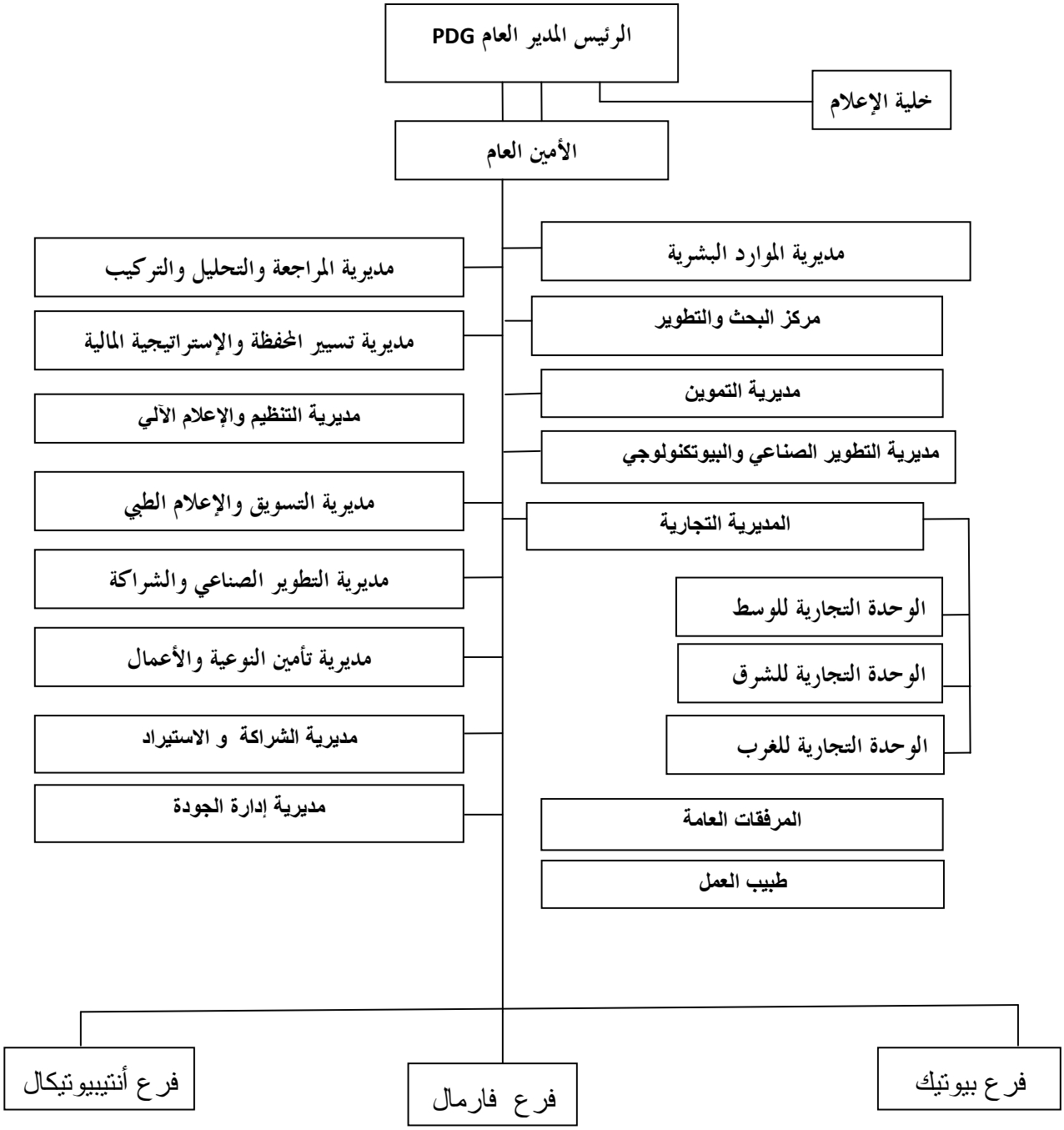
د- أربعة فروع للإنتاج: نظرا إلى تعدد وحدات الإنتاج والمنتجات فقد تمّ تجميع وحدات الإنتاج المتشابهة في الفرع الواحد، وتتمثل الفروع في:

- **فارمال (Farmal)**: بثلاثة وحدات للإنتاج (وحدة قسنطينة، وحدة الدار البيضاء، وحدة عنابة)
- **فرع بيوتيك**(Biotic): بأربعة وحدات إنتاج (وحدة الحراش، وحدة جسر قسنطينة، وحدة شرشال).
- **فرع أنتيبيوتيكل (Antibiotical).**
- **فرع صومديال (Somedial).**

[1] **Règlement intérieur du Conseil d'administration (groupe SAIDAL)**, 2010.



الشكل(3): الهيكل التنظيمي الجديد لمجمع صيدال



الشكل(4): الهيكل التنظيمي للمجمّع قبل تعديله

المصدر: وثائق المجمع

يُعاني الهيكل التنظيمي القديم للمجمع الموضح في الشكل رقم(4) من مجموعة من المشكلات نتيجة تداخل السلطات، والمسؤوليات على جميع المستويات الهرمية (الشركة الأم، والفروع، والوحدات)، ونتيجة إلى التداخل في بعض الأنشطة العملية للفروع، إضافة إلى ابتعاد الشركة الأم عن دورها الأساسي المتمثل في التنسيق، والرقابة، والقيادة الإستراتيجية.

وبذلك فالهيكل التنظيمي الجديد للمجمّع جاء بهدف الحدّ من هذه المشكلات. من خلال التركيز والتحديد الواضح للسلطات، وتوضيح أدوار جميع المستويات الوظيفية والعملية عن طريق وظيفة الإدارة والمسؤولية، كما يظهر الاستعداد لامتلاك الأدوات الأكثر حداثة لإدارة نظم المعلومات ما يسمح بتسهيل حركية المعلومات بالطريقة الملائمة التي تضمن القيادة والتنسيق الجيد على كافة مستويات المجمّع.

يتّضح من خلال الهيكل التنظيميّ أن مجمّع صيدال يضم[1]:

أ- **المديريات:** تتمثل في:

- **مديرية البرمجة:** هذه المديرية هي المركز النابض للمجمع، حيث تعتبر الدليل الأساسي لوضع إستراتيجية المجمّع، والرقابة الإدارية، والمتابعة المستمرة للأنشطة العملية للفروع (الإنتاج، و التسويق....) فهي تجمع بين التخطيط، ورقابة الأنشطة، وتوزيع الموارد من خلال:

- ✓ إعداد المخططات الإستراتيجية للمدى القصير، والمتوسط، والطويل، وتحديثها، ووضعها قيد التنفيذ.
- ✓ المتابعة الدورية والمستمرة لبرمجة أنشطة الإنتاج، والتسويق، وإدارة المخزون في الفروع.
- ✓ الرقابة الإدارية الضرورية، وتحليل الوضعيات، وتحديد أي خلل في الأنشطة .
- ✓ الرقابة على المشتريات و على تموين المجمع للفروع والمشاريع.

- **مديرية المشاريع**: يتمثل دورها الأساسيّ في تنفيذ مشاريع التطوير، وضمان تحقيقها في الوقت المحدد.

- **مديرية التنظيم والأنظمة:** تتمثّل مهمتها الأساسية في تكييف التنظيم الحالي، ونظام المعلومات ليصبحا ملائمين مع أهداف النمو والتطور للمجمع، حيث تسهر على وضع نظام مكتوب للإدارة، و الإجراءات على مستوى المجمع، والتأكيد على ترابطها واتساقها الداخلي.

-**مديرية إدارة الممتلكات:** تهتم هذه المديرية بإدارة ممتلكات المجمع وتوزيعها، مع ضمان اتّصال مباشر ووظيفي مع كل فروع المجمّع ووحداته.

---

[1] **المصدر**: وثائق المجمع.

– **مديرية المالية والمحفظة:** تتولى هذه المديرية مسؤولية إدارة المحفظة والمحاسبة للمجمّع، وضمان متابعة محفظة المساهمين، سواء في الشركات أم في البورصة، إضافة إلى دورها فيما يتعلق بقروض الاستثمار، ومن بين أهم الأنشطة الحالية لها هو المساهمة في وضع نظام محاسبيي يتناسب و معايير المحاسبة الدولية.

– **مديرية الموارد البشرية:** تتولّى هذه المديرية تنسيق، وتوجيه، وعرض الأنشطة الإستراتيجية المتعلقة بإدارة وتثمين الموارد البشرية في المجمع، كما تتولى وضع إجراءات الرقابة والتعديلات التي تراها ضرورية.

ب–**مركز البحث والتطوير** يعد هذا المركز وحدة من وحدات المجمّع، حيث يتولى مسؤولية وضع سياسات التطوير في مجال العلوم الطبية، والإبداع الصيدلاني ذات العلاقة بمهام المجمّع، وأهدافه الإستراتيجية ، وابتكار أدوية حديثة لحساب المجمع، إضافة إلى المتابعة التقنية لوحدات الإنتاج من خلال الرقابة ومراجعة الجودة.

ج– **الوحدات التجارية:** يحتوى المجمع على ثلاث وحدات تجارية تتوزع بين الشمال(الحراش)، والشرق(باتنة)، والغرب(الغرب).

د- **الفروع**: يتكون المجمّع حالياً من أربعة فروع هي[1]:

– **فرع أونتبيوتيك**: يضم 1246 عاملاً حيث بلغ رقم أعمال في 2009 يقدر ب2544801890 دينار جزائري، ومتوسط إنتاجية 2042377 دينار جزائري/عامل.

– **فرع فرمال:** يضم 11011 عاملاً حيث بلغ رقم أعمال في 2009 يقدر بـ2732588439 دينار جزائري، ومتوسط إنتاجية 2702857 دينار جزائري/عامل.

–**فرع بيوتيك:** يضم 1446 عاملاً حيث بلغ رقم أعمال في 2009 يقدر ب4527646421 دينار جزائري، ومتوسط إنتاجية 3131152 دينار جزائري/عامل.

–**فرع صوميديال:** يضم 123 عاملاً حيث بلغ رقم أعمال في 2009 يقدر ب1008267000 دينار جزائري، ومتوسط إنتاجية 2042377 دينار جزائري/عامل.

[1] **Rappot de gestion groupe SAIDAL**, 2009, **ibdi**, p15.

3- دراسة تقييمية للشركة

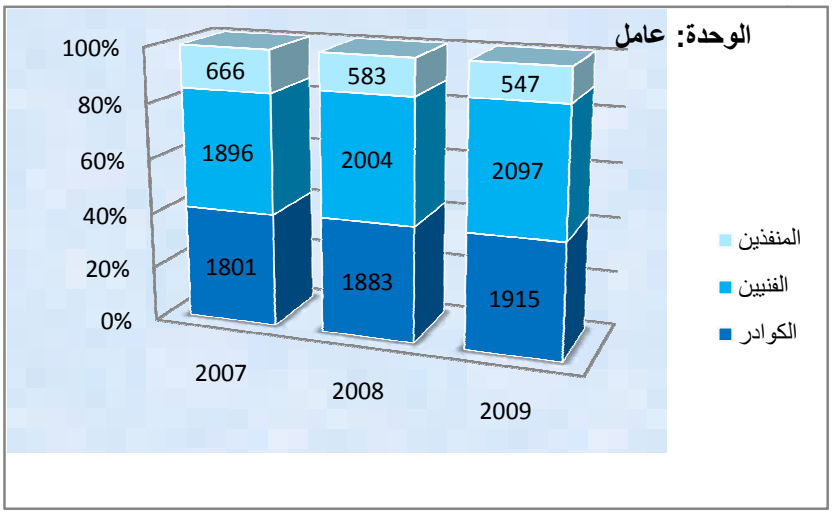
قبل التطرق إلى دراسة نظام الرقابة الداخلية والجوانب المتعلقة به، كان من الضروري إبراز بعض الجوانب الهامة من نشاط المجمّع التي تُظهر أهميته على المستويين الوطني و الدولي:

أ-الموارد البشرية

تعدّ وظيفة الموارد البشرية ضرورية للمجمّع في الوقت الراهن، ولاسيما في ظلّ مشاريع التغيير ومناخ التطوير، باعتبار الرأسمال البشري الثروة الرئيسية، والقوة، والعامل الأول لتحقيق طموحات وديناميكية المجمّع، حيث قُدِّرت القوة العاملة في المجمع في عام 2009 بـــ (4559)[1]، حيث يوضح الشكل رقم(5) القوة العاملة وتوزيعها على المستويات الوظيفية المجمع للسنوات (2007_2008_ 2009).

ويوضح الشكل(5) أن النسبة الأكبر للقوة العاملة للمجمّع تتمثل في الفنّيين نظراً إلى حاجة المجمّع إلى كفاءات في الجانب التقني، تليها فئة الكوادر، ثم فئة أعوان التنفيذ، وهذا ما يدل على حاجة المجمّع لمستويات تأهيل عالية ويد عاملة فنية مؤهلة.

ويحتل الاستثمار في تكوين الموارد البشرية جانباً هاماً من إستراتيجية المجمع من خلال القيام بدورات تكوينية تخصصية في جميع المجالات، فعلى سبيل المثال تم في سنة 2008[2] تأهيل 48 فرداً في تخصصات المراجعة الداخلية، والرقابة المالية، وفي المحاسبية والإدارة المالية ويدخل هذا ضمن سياسة المجمع في خلق وظائف جديدة ويد عاملة أكثر تأهيلاً.



الشكل(5):القوة العاملة وتوزيعها على المستويات الوظيفية في المجمع للسنوات 2007_2008_ 2009.

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على بيانات المجمع.

---

(1) Rappot de gestion(groupe SAIDAL),2009,**ibdi.**

(2)**ibdi.**

ب-**الشراكة:** سمح الإطار القانوني الحاليّ للشركات في الجزائر للمجمّع بالخوض في غمار الشراكة مع العديد من الشركات الوطنية و الشركات العالمية، والتي كان الهدف الأساسي منها:

- تبادل الخبرات في المجال التكنولوجي والبحث والتطوير.
- توسيع مجموعة منتجاتها.
- تحسين جودة المنتجات والوصول إلى أسعار تنافسية.

تأخذ الشراكة التي يدخل فيها المجمّع مع شركات معروفة سواءً على المستوى المحلي، أم الوطني، أم العالمي الشكلين التاليين:

أ-إنتاج أدوية لحساب الشريك في وحدات المجمع.

ب-إنجاز مشترك لمصانع الأدوية.

ففي الصدد نفسه قام المجمع في 2009 بتوقيع اتفاقية شراكة مع الشركات الصيدلانية الكوبية لنقل التكنولوجية في مجال البحث والتطوير[1].

ج-**البحث والتطوير:** دفعت المنافسة ورغبة المجمع إلى السعي للرفع من حصته السوقية إلى أن يستثمر في مجال البحث والتطوير عن منتجات وتشكيلات جديدة استجابة لمتطلبات السوق، ورغبة في إغناء مجموعته بمنتجات جديدة، وجميع هذه العناصر سمحت له بالحصول على مكانةٍ مرموقة في السوق الوطنية، والإرضاء النسبي لمساهميه.

د-**الدخول في البورصة** :

يُعدّ المجمع من أهم الشركات المُدرجة في بورصة الجزائر، إضافة إلى (فندق الأوراسي)؛ فتجربة الدخول في البورصة سمحت للمجمع بالخوض في غمار تجربة جديدة، فإضافة إلى سعيه للحفاظ على الممتلكات العامة تتمثل في مشكلة حوكمة والمتمثّلة في إرضاء المساهمين الصغار الذي يمتلكون حصة الأقلية من خلال إعطائهم شعور بالملكية وتفعيل أدوات الرقابة[2].

---

[1] **Rapport de gestion**,**(groupe SAIDAL),2009.**

[2] **Ibidi.**

ثانياً: دراسة نظام الرقابة الداخلية في الشركة

1- توصيف نظام الرقابة الداخلية في الشركة

أ- التنظيم العام للرقابة الداخلية في الشركة

يتطلب التعرف إلى واقع نظام الرقابة الداخلية تقديم الأشخاص، والجهات المسؤولة عن الرقابة الداخلية، والإجراءات الموضوعة في (مجمّع صيدال).

ويمكن عرض الأشخاص المسؤولين عن نظام الرقابة الداخلية في المجمع وفق الآتي:

- **الرئيس المدير العام:** يوجد على قمة هرم الهيكل التنظيمي للمجمع. يتم اختياره من بين أعضاء مجلس الإدارة يتولى الإدارة العامة للشركة، ويمثل الشركة مع أصحاب المصالح، حيث يجمع بين وظيفتين أساسيتين، هما: **رئيس مجلس الإدارة**، و**المدير العام**، وتتمثل مهامه الأساسية في الاجتماع بأعضاء مجلس الإدارة لبحث التطورات الجارية في المجمع، وهو المسؤول عن تنظيم المجمع، وضع الإجراءات، وتوفير الموارد لتوظيفها، ومراقبة التطبيق، والسير وفق الخطة المرسومة.
- **مجلس الإدارة:** يتكون مجلس الإدارة الحالي لمجمع صيدال من 11 عضواً، يتواجد مقره الاجتماعي في الدار البيضاء بالجزائر العاصمة، تتمثل مهمته الأساسية في وضع إستراتيجية المجمع، إضافة إلى العديد من المجالات منها:
  - اختيار مختلف المديرين.
  - الاستثمارات.
  - السياسات المالية.
  - الرقابة الموازنية والرقابة على النتائج التشغيلية.
  - العلاقة مع الفروع، ومتابعة النتائج التشغيلية.
  - الرقابة على الإدارة الحالية.
- **المدير المالي:** يساهم في إدارة المجمّع من خلال تنسيقه على إجراءات الموازنة، والإشراف على إجراءات إعداد الحسابات السنوية، والحسابات المجمّعة، والاجتماعية للمجمّع .
- **المسؤول عن الرقابة الإدارية:** يتحمل مسؤولية إعداد تقارير الفروع والمجمّع من خلال متابعة الموازنات، وتجميع البيانات، ولاسيما ما تم إنجازه والتوصل له، والقيام بتحليل ما وُجد من انحرافات في تنفيذ الاستراتيجيات أو تحقيق أهداف معينة، و تجميعها، وتقديمها في صورة أرقام وجداول، والقيام بتحليل النتائج المتوصّل إليها، حيث يتحمّل مسؤولية متابعة التقارير الأسبوعية، والشهرية، والفصلية، والسنوية مع الإشارة إلى أنه يتم مسك محاسبة منفصلة على مستوى المجمع.

إضافة إلى الاعتماد على البيانات غير المالية في الرقابة على الأنشطة باستخدام نظام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) من خلال المنافسة، والعمليات، ورضا العملاء،...

- **المسؤول عن إدارة الجودة :** يتولى مسؤولية المتابعة والإشراف على مجموع سياسات المجمع لإدارة الجودة، وذلك وفق إطار معايير (ISO 2000 /9001).
- **المراجعة الداخلية:** تربط هده الوظيفة بالرئيس المدير العام، و يتمثل دورها الأساسي في المتابعة؛ من خلال ضمان التقييم المستمر لأنظمة الرقابة الداخلية والسهر على فعاليتها، إضافة إلى أنشطة مراجعة الجودة، وسيتم التطرق إلى دور المراجعة الداخلية بشكل مفصل لاحقاً.

ب-**إجراءات الرقابة المطبقة في الشركة:** تتمثل أهم إجراءات الرقابة الداخلية الموضوعة والمطبقة لضبط عمليات (مجمّع صيدال) في:

- **وضع الموازنة السنوية:** تُوضع الموازنة السنوية للمجمّع بما يتناسب مع أهدافه واستراتيجياته بما في ذلك فروع المجمّع وفق توجيهات الرئيس المدير العام.
- **إعداد تقارير الرقابة الإدارية:** يتم إعداد التقارير الرقابية اعتمادا على المعلومات المالية، والمحاسبية، وغير المحاسبية الضرورية المتعلقة بجميع المديريات، وفروع المجمّع، والتي هي عبارة عن عملية تجميع البيانات، ولاسيما بما أنجز أو تم تحقيقه في صورة أرقام، وجداول مع إعطاء ملاحظات حول كل بيان، بحيث تسمح بتحديد مختلف الانحرافات.

  كما يتم إعداد هذه التجميعات لبيانات يومية، وأسبوعية، وشهرية، وفصلية، وسنوية، و بناءً على هذه المعلومات يُحسب رقم الأعمال، والقيمة المضافة، ومختلف التكاليف المتعلقة بنشاط المجمع، ونشاط الفروع.....، ليتم أخيراً رفع تقارير نهائية شاملة إلى الرئيس المدير العام.
- **تحليل أهم الفروقات:** بعد تحديد أهم الفروقات تأتي مرحلة تحليل جميع ما وجد من انحرافات و تأخيرات عند تنفيذ أهداف معينة وإستراتيجيات معينة، والقيام بعملية المتابعة المختلفة بحساب بعض النسب المعبرة، وكذا القيام بتحليل النتائج المتوصَّل إليها كذلك.
- **إعداد القوائم الماليّة المرحليّة:** تماشياً مع متطلبات الإعلام المالي الدوري، والجيد، بما يضمن شفافية السوق، وإحلال الثقة لدى المستثمرين في أثناء اتخاذهم قراراتهم، يتعين علي المجمع نشر كشوفه المالية الفصلية استجابة لمتطلبات بورصة الجزائر التي تلزم الشركات المدرجة بإعداد تقارير فصلية. ويتم إعداد التقارير الفصلية والسنوية بما يسمى بـــ **(تقرير التسيير)** الذي يعد بصورة أكثر تفصيلاً وتحليلاً، فبالإضافة للإفصاح عن القوائم المالية للمجمع، يتم تضمينه جميع المفاهيم و الأنشطة، بما في ذلك ما يتعلق بأعمال المراجعة.

- **الاجتماع بالمسؤولين:** يتم الاجتماع بالمسؤولين بصفة دورية لمناقشة أي انحراف عن تحقيق الأهداف المُسطّرة والموضوعة تحت مسؤوليتهم والالتزام بالقوانين والتنظيمات النافذة في المجمّع.
- **مراجعة الجودة:** تتدخل للتأكد من أن جميع إجراءات النشاط تتوافق و أهداف الشركة، ويتم ذلك وفق معايير إطار (9001/2000ISO) الذي يوجب أن تتضمن الشركات الحاصلة على شهادة الايزو مراجعة داخلية للجودة تتولى الفحص المنتظم والمستقل للأنشطة ذات العلاقة بالجودة، حيث يتم تطبيقها بشكل فعال لتحقيق الأهداف الموضوعة، والذي يتحقق من خلال توثيقها، وتحديد ما يجب أن تكون عليه اعتماداً على دليل الجودة، ومعايير المراجعة الداخلية .
- **متابعة الخزينة:** يتم ذلك من خلال التخطيط المالي، وتحديد الإستراتيجيات المالية المختلفة، ومتابعة محفظة الأوراق المالية.
- إضافة لإجراءات الرقابة الموضوعة على إعداد المعلومات المالية والمحاسبية للمساهمين .

2- أهداف نظام الرقابة الداخلية في الشركة

نظراً لأهمية نظام الرقابة الداخلية سعى (مجمَع صيدال) لوضع نظام رقابة داخلية بما يضمن قدر الإمكان إعداد معلومات مالية أكثر مصداقية للمساهمين تعكس حقيقة الوضعية المالية، ووضعية حسابات للمجمع، فنظام الرقابة الداخلية للمجمّع يهدف بشكل عام إلى[1]:

- توفير تأكيد على أن الحسابات الاجتماعية، و المجمّعة للمجمَع تعكس صورة صادقة، وموضوعية عن وضعية ذمتها المالية، للمساهمين.
- توفير تقييم منطقي لجميع المخاطر المحتملة مهما كانت طبيعتها.
- توفير المعلومات الضرورية والدورية في الوقت الملائم لإدارة المجمّع وجميع المديريات التي تسمح لها باتخاذ القرارات المناسبة، التي تسير في إطار الإستراتيجية الموضوعة من طرف مجلس الإدارة و بما يسمح بتحقيق الأهداف السنوية المقدرة.
- الوصول لرقابة مثالية على جميع الفروع، وهو ما يؤكد أن نشاطها يتوافق و الأهداف الإستراتيجية المسطرّة للمجمّع.
- توفير قنوات الاتصال الملائمة بين المجمّع، والفروع، والوحدات، والحصول على المعلومات المالية الصادقة، و ضمان أن العمل يتم وفق التنظيمات والقوانين التي يخضع لها المجمع.
- دراسة وإدارة المخاطر الناتجة عن أنشطة المجمع و مخاطر الأخطاء والاحتيال، لاسيما المتعلقة منها بالمجال المالي والمحاسبي.

---

[1] **وثائق المجمع. وتقاريره.**

3- وظيفة المراجعة الداخلية في الشركة

تتمثل المسؤولية الرئيسية من وجود وظيفة المراجعة الداخلية في أي شركة في تقييم عمل نظام الرقابة الداخلية، و وضع اقتراحات لتطويره، وذلك ضمن المجالات التي يغطيها نشاطها، إلا أنه ليس لها دور فيما يتعلق بتنفيذ نظام الرقابة.

يتوافر (مجمع صيدال) على خلية للمراجعة الداخلية تم ربطها حديثا بصورة مباشرة مع الرئيس المدير العام للمجمّع. في حين كانت تتبع لمديرية، وذلك إدراكاً من المسؤولين في المجمع على أهمية عنصر الاستقلالية للمراجعة الداخلية. كما تتوافر جميع الفروع على مديريات للمراجعة الداخلية مرتبطة بالمدير العام للفرع بحيث بدورها تتبع بصورة وظيفية وليست هرمية لخلية المراجعة الداخلية في المجمّع (الشركة الأم)[1].

أ- أهداف المراجعة الداخلية في الشركة

يتمثل الهدف الأساسي للمراجعة الداخلية في (مجمّع صيدال) في فحص فعالية نظام الرقابة للمجمع وتقييمه، ويتحقق ذلك من خلال:

- القيام بعمليات المراجعة بحسب البرنامج الذي يعتمده من طرف مجلس إدارة المجمّع، وتقديم توصيات التحسين والتطوير.
- فحص المهام التي قامت بها جميع مديريات المجمّع، والتحقّق من مدى التزامها بالإجراءات الداخلية والتنظيمات المعمول بها.
- تقييم مدى جودة المعلومات التي تقدمها جميع الجهات.
- فحص الأنظمة الموضوعة في ضمان احترام السياسات، والمخططات، والتنظيمات التي يمكن أن يكون لها تأثيرات جوهرية على عمليات المجمّع، وعرض المعلومات المالية، والتأكد من الاحترام الكامل لها.
- فحص الإجراءات المتّخذة لحماية الأصول .
- التأكد من الاستعمال العقلاني والفعّال لجميع موارد المجمّع.
- فحص التنظيم و البرامج الموضوعة لضمان أنّها تطبق بحسب الأهداف المحددة والـتأكد من أنها تنفذ مثل ما تم تقديره.
- إعداد تقارير مفصلة للمسؤول الأول عن المجمّع (الرئيس المدير العام) .
- اقتراح الإجراءات التصحيحية التي تضمن فعالية أكثر لأنشطة المجمع .

---

[1] وثائق مجمع صيدال.

إضافة للمسؤوليات التي تم تحديدها تتولى إدارة المراجعة الداخلية في المجمع وظائف ومهام أخرى ترتبط **بالمراجعة الداخلية للجودة** المتعلقة بنظام إدارة الجودة، حيث غالباً ما يتم التنسيق بين أعمال المراجعة الداخلية وأعمال مراجعة الجودة في المجمع، وهو ما يجعل الإلمام بمتطلبات معايير الجودة أمراً ضرورياً للمراجعين الداخليين، ولتحقيق ذلك يستعين المراجع الداخلي بخبراء فنيين عادة لتنفيذ أعمال المراجعة المرتبطة بنظام إدارة الجودة ومتطلبات الإيزو.

ب- **توصيف عمل المراجعة الداخلية في الشركة**

تعد المراجعة الداخلية أهم أدوات الرقابة الداخلية في (مجمّع صيدال) حيث تتم وفق الآتي:

- **برنامج عمل المراجعة الداخلية:** يتم إعداد برنامج سنوي مفصّل للدورات والوحدات التي سيتم مراجعتها في المجمّع، وذلك وفق توزيع زمني محدّد. كما يتم تحديد الجهة التي يتسنى للمراجع الرجوع إليها لمباشرة مهامه، وأخذ مادته منها، ويتم الاعتماد في تحديد برنامج المراجعة الداخلية على:
  - تحفظات المراجعة الخارجية ونتائجها.
  - نتائج عمليات المراجعة السابقة .
  - متابعة تنفيذ الأهداف الإستراتيجية للمجمع وإنجازها.
  - طبيعة الشركة والمخاطر التي تتعرض لها.
  - المعلومات التي تصل إلى مصلحة المراجعة.

هذا البرنامج يعد من قبل مديري المراجعة في مختلف الفروع لتناقش وتعدل مع مديري الفروع ثم يحوّل إلى المقر الاجتماعي.

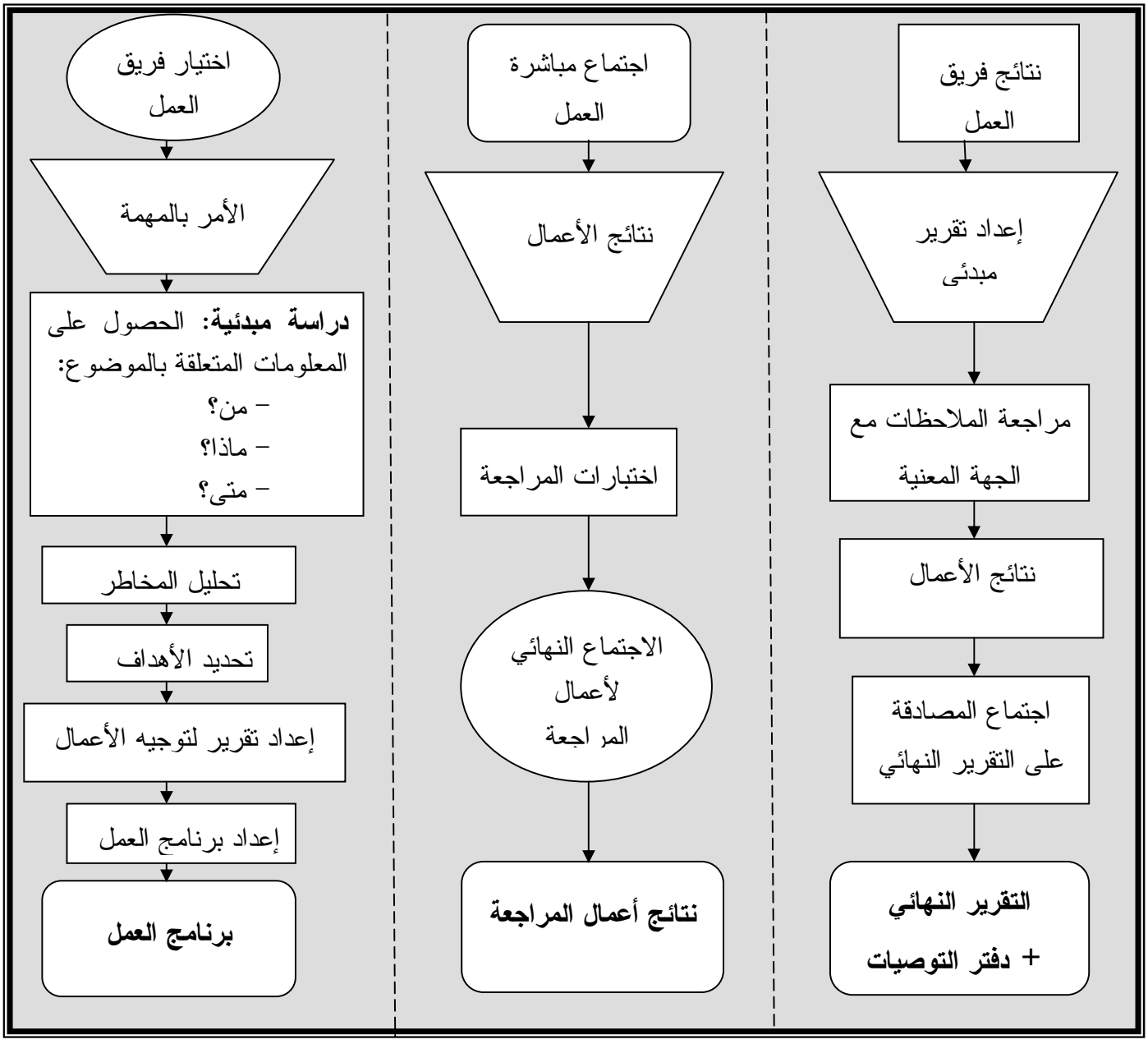
وبعد المناقشة والتعديل يتم الخروج ببرنامج، يُناقش مرة أخرى مع الرئيس المدير العام ومديري الفروع، ثم يتم يُعرض ليصادق عليه من مجلس الإدارة، وبعدها توزّع هذا البرنامج على جميع مديريات المراجعة التابعة للفروع لتقوم هذه الأخيرة بتطبيقه وإنجاز المهام وتكليف المراجعين بذلك.

إضافة إلى وجود تكليفات استثنائية للقيام بعمليات مراجعة – ولاسيما من قبل الرئيس المدير العام- تخص عملية معينة وقع فيها لبس، أو ظهور بعض الأخطاء، أو وجود انحرافات كبيرة...

وقد تأتي هذه التكليفات الاستثنائية بناءً على طلب مدير فرع معين إلى مدير المراجعة التابع لذلك الفرع، أو إلى خلية المراجعة على مستوى الشركة الأم، فتكون هذه التكليفات في صورة أمر بالقيام بعملية المراجعة في عمليةٍ ما كالمخزون، أو الإنتاج، أو المالية ....، ليقوم مدير المراجعة الداخلية بدوره بالتحرك من خلال مراجعيه لإنجاز مثل هذه العمليات.

ويتم الإفصاح ضمن التقرير السنوي و المرحلي للمجمع عن جميع عمليات المراجعة التي تم القيام بها، إضافة إلى عمليات المراجعة الاستثنائية التي تمت بناء على طلب الإدارة، إلا أن هذا الإفصاح لا يرفق بنتائج تلك العمليات و الإجراءات التي تم اتخاذها بناءً على هذه النتائج.

- **إجراءات المراجعة الداخلية في الشركة:** تتبع إجراءات المراجعة الداخلية في (مجمّع صيدال) بشكل عام المنهجية الآتية:



الشكل(6): إجراءات المراجعة الداخلية في (مجمّع صيدال)

ثالثاً: التشريعات التي تعمل بموجبها الشركة في الجزائر

يمارس (مجمّع صيدال) مهامه وفق العديد من القوانين والمراسيم الصادرة في قطاع الأعمال في الجزائر والتي من أبرزها:

1- **القانون التجاري الجزائري الصادر بمقتضى الأمر رقم 59 المؤرخ في 26 أيلول 1975 المعدل والمتمّم بالقانون رقم 02المؤرخ في 6 شباط 2005:** يعد القانون الأساسي الذي يعتمد عليه المجمع في إدارته وتحدد كيفية ممارسة اختصاصاته حيث ينظم هذا القانون أحكام وقواعد عمل الشركات المساهمة من حيث أحكامها العامة وطريقة تأسيسها وإدارتها وتسييرها وكيفية ممارسة اختصاصاتها حيث حدّد عضوية مجلس الإدارة، وطرق زيادة رأسمال الشركة واستهلاكه، كما خصص جانبا لمراقبة الشركات المساهمة من حيث تعيين الجمعية العامة العادية للمساهمين لمراجع الحسابات وتحديد مهامه وصلاحيته وحالات إنهاء مهامه، كما تطرق القانون لإمكانية تحويل الشركات المساهمة لأي نوع آخر من الشركات وحدد القانون طرق حلها أيضاً والمسؤولية المدنية للمسؤولين عن إدارتها. كما تناول المشرع الجزائري القيم المنقولة المصدرة من الشركات المساهمة من أسهم، شهادات الاستثمار، سندات المساهمة، سندات الاستحقاق، إضافة إلى أي قيم منقولة أخرى.

2- قانون المنافسة ومنع الاحتكار الجزائري[1]: ينظم هذا القانون شفافية ونزاهة الممارسات التجارية ويحدد المخالفات والعقوبات ضد المخالفين، كما يهدف القانون إلى تحديد شروط المنافسة في السوق، ومن أهم المبادئ التي كرسها هذا القانون: حرية الأسعار، وحظر الممارسات المقيدة للمنافسة كما بين مفهوم التجميعات الاقتصادية، ووضح صلاحيات واختصاصات مجلس المنافسة.وجاء القانون رقم(08-12) المؤرخ في 25 تموز 2008 ليتضمن استثناءات عن مبدأ حرية الأسعار.

3- **قوانين بورصة الجزائر:** يخضع المجمع لقوانين ولوائح وإجراءات وقواعد منظمة لطرح وتداول الأسهم، ولاسيما النظام رقم (2000-02) المؤرخ في 20 يناير الذي بموجبه فإن (الشركات المساهمة في البورصة يتعين عليها أن تنشر كشوفها المالية والسنوية، وكذلك رأي مراجعي الحسابات في صحة هذه الكشوف وانتظامها كما يجب عليها أن تعلم بكل معلومة مهمة أو حدث قد يؤثر في النشاط وفي الوضعية المالية للشركة).

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 36،المؤرخة في 2 يوليو 2008،ص11.

4- **النظام المحاسبي والمالي الجزائري**[1]: يتضمن القانون المحاسبي والنصوص المنظمة للعمل المحاسبي وقد جاء هذا النظام لإلزام الشركات الجزائرية بتطبيق معايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، وأُلزم بموجبه المجمع بداية من عام 2010 بإعداد تقاريره المالية على أساس معايير المحاسبة الدولية، بحيث يسمح تطبيق القانون بإعطاء المجمع أكثر شفافية في تقديم حساباته الفصلية والسنوية، ويُسهل عملية تجميع القوائم المالية وعرضها بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.

رابعاً: لجنة المراجعة في الشركة

تناولت المادة (16) من النظام الداخلي لمجلس إدارة (مجمّع صيدال) موضوع تشكيل لجان متخصصة للمجلس والتي من بينها (لجنة مراجعة) بحيث نصت على أنّه: (بإمكان مجلس الإدارة أن يُكلف أحد أعضائه أو أكثر بانجاز مهام خاصة، كما بإمكانه تشكيل لجان وتحديد عضويتها ومهامها لمساعدته في القيام بمهامه، وإبداء رأيها والخروج بتوصيات)[2]. وتأتي هذه المادة في ظل السلطات التي أقرها المشرع الجزائري لمجلس الإدارة في الشركات المساهمة في المادة 622.

أثناء إجراء الدراسة التطبيقية لم تكن هناك لجنة مراجعة في (مجمّع صيدال) حيث يتم حالياً دراسة مشروع تشكيل لجنة مراجعة في المجمع، ويأتي ذلك رغبة في ضمان إدارة جيدة للمجمّع وتحقيق أكثر فعالية في اتخاذ القرار.

وقد أشار أحد المسؤولين في المجمّع أن مشروع تشكيل اللّجنة لم ليس حديثاً فقد طُرحت فكرة تشكيلها في عام 2004، إلا أن ذلك لم يتم لأسباب لم تُوضح.

وحسب المسؤولين في المجمّع فإن مهام اللجنة عند تشكيلها ستتمثل بشكل رئيسي في الآتي:

1- تقييم السياسات والمبادئ المحاسبية المعتمدة في إعداد الحسابات الاجتماعية والمجمعة للمجمّع.
2- فحص الحسابات الاجتماعية والمجمعة (السنوية والفصلية) للمجمع، وأيضا التقديرات الموازنية قبل أن يتم عرضها على مجلس الإدارة.
3- التأكد من فعالية الإجراءات الداخلية للرقابة على إعداد المعلومات المالية وضمان موثوقيتها.
4- فحص برنامج المراجعة الداخلية وأنشطة مديريات المراجعة الداخلية في المجمّع
5- التحقق من فعالية أنشطة وإجراءات الرقابة في المجمّع.

---

[1] (**Instruction n°29du 29 Octobre 2009**), portant premiére application du systéme comptable financier, 2010.
[2] **Règlement intérieur du Conseil d'administration (groupe SAIDAL)** ,2010.

خامساً: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية في الشركة

بناءً لما تمّ التطرق إليه سابقًا فإنّ نظام الرقابة الداخلية للمجمّع، كباقي أنظمة الرقابة فهو لا يوفر تأكيداً مطلقاً على تحقيق أهدافه، وبهذا يهدف هذا الجزء من الدراسة إلى الوقوف على واقع نظام الرقابة الداخلية في المجمّع فبعد التعرف إلى نظام رقابته الداخلية، وعرض الأشخاص والجهات المسؤولة عنه، وجميع إجراءات الرقابة، وأخيراً سيتم تقييم النظام من خلال إتباع أحد الأساليب المعتمدة، للوقوف عند أهم نقاط ضعفه، وتحديد دور وجود لجنة مراجعة في زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية .

1- تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة

هدفت الباحثة من خلال هذه الخطوة إلى تقييم نظام الرقابة في المجمّع، وذلك بعد أن حصلت على المعلومات الضرورية، ولتحقيق ذلك تم اللجوء إلى أحد الأساليب المعتمدة حيث استعملت – استمارة استقصاء- تضمنت أسئلة حول مكونات نظام الرقابة الداخلية (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، المعلومات والاتصالات، أنشطة الرقابة، المراقبة)، وحول كل واحد من هذه المكونات طُرحت مجموعة من الأسئلة، والتي تم توجيهها وإدارتها بما يخدم أغراض البحث وبحسب طبيعة الشخص المستجوب.

تمت صياغة الأسئلة اعتماد على مجموعة من الأدبيات السابقة والمصادر الالكترونية وتكييفها مع واقع المجمّع، والتي أخذ الجواب عليها الأسلوب التالي:

(1)الإجراء غير موجود.

(2)إجراء موجود غير مطبق.

(3)إجراء موجود ومطبق(تطبيق غير كافٍ).

(4)إجراء موجود مع تطبيق جيد.

كما تم طلب تقديم التوضيحات الضرورية عندما يتطلب الأمر ذلك، وقد وّجهت لأشخاص لديهم خبرة في المجمع والجهات المسؤولة عن نظام الرقابة الداخلية بما يخدم البحث، ويسمح بتحقيق أهدافه، إضافة إلى الاعتماد على أسلوب المقابلة من خلال الاستفسار وتوجيه الأسئلة المباشرة للجهة المعنية، إضافة إلى الإطلاع على الوثائق الداخلية التي أُتيح الحصول عليها خلال فترة إجراء الدراسة التطبيقية .

الجدول(2):استمارة تقييم نظام الرقابة الداخلية لمجمّع صيدال.

الأسئـــــــــــــــلة	1	2	3	4	توضيح
1- بيئة الرقابـــــــة					
1-1 النزاهة والقيم الأخلاقية					
تعكس قيم المجمّع تصرفات أخلاقية ملائمة .					
تسهر الإدارة على إيصال التصرفات الأخلاقية وتطويرها، وتحلّ النزاعات اعتمادا على معايير أخلاقية، ومعايير قيادة تتناسب مع مبادئ وتوجهات المجمّع.					
ينظم مجلس الإدارة بصورة دورية اجتماعات لفحص القرارات المتخذة من طرف الإدارة ومراقبتها.					
يتوافر المجلس على الخبرة الكافية والمعرفة القطاعية، ولديه الوقت الكافي للقيام بوظائفه.					
يتوافر المجلس على عضو أو أكثر لديه الخبرة المالية، وهو مستقل ويتّصل دورياً بشكل منفصل مع هيئات المراجعة الداخلية والخارجية.					
1-2 فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل					
تضع الإدارة مبادئ دائمة لإعداد الحسابات ومسكها ، و تأخذ في الحسبان المخاطر المعالجة في نظام الرقابة الداخلية.					
تُقيّم الإدارة مختلف المخاطر، وتتقبل بصورة منطقية التعرض إلى بعضها بهدف تحقيق أهداف المجمع.					
لا تحدد الإدارة الأهداف قصيرة الأجل دون تحديد الطويلة الأجل، ولا تفرض ضغطاً غير ملائم لبلوغ أهداف الربح.					
1-3 الهيكل التنظيمي					
يضمن الهيكل التنظيمي الحالي تبادل المعلومات، والاتصال داخل الوحدات وبينها .					
يسمح الهيكل التنظيمي بإعداد تقارير مالية جيدة، كما يسمح بمتابعة ملائمة لمجموع المديريات.					

في إمكان الجميع الاتصال برئيسهم لمناقشة الموضوعات الهامة .					
يُوجه لوظائف المديرية المالية عاملين أكفاء ومؤهلين.					
تقوم الإدارة بتقييم مستمر لما يتعلق بالوظائف الشاغرة ونقص المستخدمين.					
1-4 الكفاءة وتعيين السلطات والمسؤوليات					
الإدارة مسؤولة بصورة مباشرة عن العمل الجيد لنظام الرقابة الداخلية.					
يتم توصيف مناصب العمل على مستوى جميع الوظائف من خلال التحديد الواضح لمجال السلطات وتتم مراقبة تفويض السلطات بصورة دورية وتحديثها إذا اقتضى الأمر.					
توجد إجراءات موافقة تتلاءم مع السلم الوظيفي لإجراء النقد.					
2- تقييم المخاطر					
يتم تحديد المخاطر المنتظر أن يكون لها أثر على تحقيق أهداف المجمع و تحليل من خلال: - تحديد الأهداف - تحديد المخاطر - تحليل المخاطر - إدارة هذه المخاطر					
3- أنشطة الرقابـــــة					
يتوافر المجمّع على إجراءات رقابة عديدة تسمح بوضع الإجراءات لدراسة المخاطر الرئيسية من خلال: - تقييم الأداء - التصريح بالعمليات - الجرد المادي - الفصل بين الوظائف.....					

إجراءات الرقابة موضوعة على جميع مستويات المجمع ومن طرف جميع الوظائف من أجل تخفيض المخاطر إلى مستوى مقبول.					
4- المعلومـــات والاتصالات					
تسمح الاتصالات الداخلية بفهم أهداف إجراءات نظام الرقابة الداخلية على كافة المستويات، حيث يساهم المستخدمون بدعمها والمساهمة في تحقيقها.					
يضع المجمّع قنوات اتصال ملائمة بما يسمح بتوصيل المعلومات الملائمة للأشخاص المناسبين وفق المستويات الوظيفية من أعلى إلى أسفله أيضاً.					
تطلع الإدارة المستخدمين بشكل منتظم بأهداف نظام الرقابة الداخلية وإجراءاته.					
يتوافر المجمّع على قنوات الاتصال الملائمة التي تسمح بتبادل المعلومات بين المجمّع وأصحاب المصالح الخارجيين، مثل: الموردين، والزبائن، والمساهمين، والهيئات الرقابية.					
5- المراقبة					
يتم التقييم الدوري لأهداف نظام الرقابة الداخلية من خلال فحص فعالية النظام في جميع المجالات وتقدم النتائج للإدارة التي تقرّر وضعها قيد التنفيذ.					
نقاط الضعف المحددة يتم توصيلها للجهة المسؤولة بهدف اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة وعند الضرورة يتم عرضها على مجلس الإدارة					
يتم إيصال جميع نقاط الضعف المحددة إلى الجهة المعنية والأطراف المعنية في الوقت المناسب.					

وبناءً على الإجابات الكتابية والشفهية الموثقة لدى الباحثة يمكن تلخيص أهم النتائج المتوصل إليها فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية على مستوى المجمّع وفق الآتي:

أ- بيئة الرقابة الداخلية

- **النزاهة والقيم الأخلاقية:** تقوم بيئة الرقابة للمجمع على ثلاث نقاط أساسية هي: **(الالتزام، والاستقامة، و المتابعة)**، حيث يتوافر المجمّع على نظام داخلي يحدّد التصرفات التي يلتزم بها العمال في أثناء أداء وظائفهم من خلال إرساء جوّ من النزاهة، والشفافية، والالتزام، والتضامن، وصفة المواطنة.

إلا أنَّ الإدارة لم تنجح بالشكل الكافي في إرساء ثقافة رقابية تتلاءم مع حجم المجمّع ومكانته على المستوى الوطني مقارنة بالشركات العالمية، ويرجع ذلك إلى عدم وصولها إلى تحديد أهمية وجود نظام رقابة داخلية بالقدر اللازم نظراً إلـــى:

- عدم توصيل هذه القيم بشكل كافٍ من طرف إدارة الشركة.
- تجاهل الأفراد لها، و ذلك راجع للفهم السيئ وعدم توضيح محتواها.
- الاعتماد الكبير على القنوات غير الرسمية في إيصال هذه القيم من المسؤولين من خلال النقاشات التي تتم بينهم وبين الأفراد.
- طبيعة العلاقات بين جميع المستويات الوظيفية في المجمّع، والتي تغلُب عليها الاجتماعية منها.

- **مشاركة مجلس الإدارة:**

توافر مجلس إدارة المجمّع على قانون عمل داخلي تم إعداده مؤخراً[1]، حيث يحدد تحديداً مفصلاً طريقة تعيين أعضاء المجلس، ومهامهم، ومسؤولياتهم، وعدد مرات اجتماعه التي تكون بمعدل ستة مرات في السنة، مع عقد اجتماعات استثنائية بحسب متطلبات العمل، كما تنص المادة (16) من القانون الداخلي للمجلس على أنه بإمكانه إنشاء لجان تساعده في أداء مهامه وفي أثناء تواجد الباحثة في المجمّع لم تكن له أي لجان.

يجتمع المجلس بمعدل 6 مرات في السنة، إضافة إلى عقد اجتماعات استثنائية عند الحاجة، ويحظر الاجتماعات إضافة للأعضاء بعض المسؤولين في المجمّع الذين يتم استدعائهم لمناقشة أي مواضيع هامة كالمدير المالي، ومدير البرمجة، إضافة إلى المراجعين الخارجيين الذين يحضرون الاجتماعات بصفة مدعوين.

---

[1] **Règlement intérieur du Conseil d'administration (groupe SAIDAL)** ,2010.

وبحسب الباحثة فإنّ مجلس الإدارة من شأنه المساهمة بصورة أكبر في خلق بيئة رقابية فعالية،و يتحقق ذلك من خلال تحقيق التواصل المستمّر بينه وبين باقي الإدارات، وبشكل خاص المراجعين الداخليين الذين يكون حضورهم ضمن الاجتماع شبه معدوم، ويكون ذلك عند وجود حالات استثنائية فقط.

- **فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل:** تعد الإدارة المحرك الرئيسي لبيئة الرقابة، من حيث دورها في وضع إجراءات الرقابة وتنفيذها، إلا أنَّ إدارة المجمّع لم تتمكن حتى الآن من وضع نظام يعكس الفهم والتطبيق الجيد للإجراءات الرقابية، وذلك يرجع لمجموعة من الأسباب منها:

- عدم فعالية بعض الأساليب الرقابية التي وضعتها الإدارة بسبب عدم تحديثها.
- الفهم السيئ لدى بعض الموظفين نتيجة عدم توضيح الأهداف من وجود نظام الرقابة الداخلية.
- كما أن النمط القيادي المتبع له تأثير كبير على بيئة الرقابة، إذ لا يزال يُسيطر على بعض القياديين في المجمَّع النمط التقليدي، ما يؤثر سلبياً على أسلوب التواصل المعتمد بين الإدارة وباقي الموظفين.
- التأخر في تنفيذ توصيات التطوير والتغيير المقدمة من الجهات الرقابية .
- إضافة إلى الجانب المتعلق بالمخاطر، حيث لا يتم الأخذ به في الاعتبار بشكل دائم.

- **الهيكل التنظيمي*:** (تم التطرق إليه سابقا).

- **الالتزام بالكفاءة و تعيين السلطة والمسؤولية:** تعد الإدارة مسؤولة مباشرة عن العمل الجيد لنظام الرقابة الداخلية، حيث يتم توصيف كل وظيفة تحت تسمية (بطاقة الوظيفة) التي تحدد طبيعة الوظيفة، والتبعية التنظيمية، و المؤهلات، والمهام والمسؤوليات.

إلا أنّ المجمّع يعاني من:

- تداخل السلطات عند بعض المستويات الوظيفية.
- عدم تحديث بعض البطاقات الوظيفية بما يتناسب و التغيرات في مهام، وأنشطة المجمع.

- **سياسات وممارسات الموارد البشرية:** تشكل الموارد البشرية جانباً مهماً من بيئة الرقابة في المجمع سواء من حيث الحجم أم التركيبة، وقد أشارت نتائج المقابلات أن المجمع يتوافر على إجراءات تسمح بشكل نسبي بتطوير شخص كفء، وهو ما يسمح للموظفين الجدد باحترام قواعد العمل إضافة إلى الإجراءات المتعلقة بترقية الموظفين و تكوينهم، إلا أن المجمع يعاني من:

- غياب الاتصال الدوري والنقاشات مع الموظفين بهدف إرساء نوع من التفاهم والتقارب مع المستويات التنفيذية.
- عدم تحديث الإجراءات المتعلقة بترقية الأفراد ومكافأتهم.

*تُراجع الصفحة رقم 89-99-100.

- غياب نظام ملائم للحوافز يأخذ بعين الاعتبار النزاهة والقيم الأخلاقية كجزء من تقييم أداء الأفراد.

ب-تقييم المخاطر

تتطلب طبيعة عمل المجمّع أن يتوافر على نظام فعّال لإدارة المخاطر، حيث يقوم مجلس إدارة المجمّع، و إدارته، والموظفون الآخرون بوضع، وتطبيق السياسات، والأهداف على جميع نشاطاته لتحديد وإدارة الأحداث المتوقع تأثيرها سلباً على المجمع، بحيث تكون في حدود المستوى المقبول للمخاطر لتُوفر تأكيداً معقولاً فيما يتعلق بتحقيق الأهداف الموضوعة .

غير أن الآليات الموضوعة حالياً من أجل تحديد المخاطر الناتجة عن عوامل داخلية أو خارجية لا تعدّ كافية، ولا ملائمة لشركة بحجم المجمّع ، حيث معظم الإجراءات المعتمدة تدخل ضمن النشاط العادي من خلال اعتماد المدراء في معظم الحالات على المستشارين القانونين، والمراجعين الداخليين، أو الخارجيين، واللجوء لأطراف خارجية لها خبرة في المجال المعني، وقد تمت ملاحظة مايلي:

- غياب سياسة محددة لإدارة المخاطر وإستراتيجية واضحة تقوم على تحديد المخاطر، ودراستها، وتقييمها، واتخاذ الإجراءات المناسبة على جميع مستويات المجمع.
- عدم وجود جهة متخصّصة تتولى بشكل دوري تحديد المخاطر، و تحليلها، وإعداد تقارير بشأنها.

ج- أنشطة الرقابة

تتوافر أغلبية أنشطة المجمّع علي إجراءات تم وضعها على مستوى المجمّع بما يضمن تنفيذ توجيهات الإدارة، ويساعد في أداء المهام التي تم إعدادها بما يتطابق معايير(ISO 9001/2000).

- على الرغم من أن هناك إجراءات لرقابية تشمل جميع أنشطة المجمّع وجميع الوظائف إلا أن بعضها قديمة ولم يتم تحديثها بما يتناسب مع التطورات التي يعيشها المجمع.
- إضافة إلى التطبيق السيئ لهذه الإجراءات من طرف بعض الموظفين نظراً إلى عدم فهمها، أو عدم توافرهم على إلمام شامل بها.
- تتطلب بعض الإجراءات التحديث نظراً للتطورات التي يشهدها المجمع، ولاسيما إجراءات الرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني، بحيث يتم الإعداد حالياً لوضع أنظمة حديثة فيما يتعلق بالمخزون والاستثمارات.
- ضعف أنشطة الرقابة في تخفيض المخاطر، ولاسيما مخاطر التشغيل التي من شأنها أن تحدّ من حالات الغش والاحتيال.

د- المعلومات والاتصال

وضع المجمّع قنوات اتصال، سواء داخل المجمع أم بين الفروع تسمح بتبادل المعلومات وتوصيلها بما يسمح بالفهم الملائم والواضح لمهام كل فرد ومسؤولياته، إلا أن الاتصال وتبادل المعلومات على مستوى المجمع يعاني من الضعف، ولاسيما في:

- الاعتماد على قنوات الاتصال غير الرسمية في غالب الأحيان بين المديريات المختلفة والموظفين إضافة لعدم احترام السلم الوظيفي من البعض في أثناء الاتصال.
- انعدام قنوات اتصال رسمية بين المديريات مختلفة أو بين الفروع المختلفة.
- التأخر في وصول المعلومات في الوقت المناسب نتيجة لضعف قنوات الاتصال مما يؤثر على قيمتها.
- ضعف نظام المعلومات الموجود داخل الفروع والوحدات والذي ينتج عنه بطء في حركة المعلومات.
- اعتماد أغلب الموظفين عند حصولهم على المعلومات على الاتصالات الشفهية.

ه- المتابعة

تتطلب إجراءات الرقابة المتابعة المستمرة والتقييم الدوري لها، لتحديد مدى الحاجة إلى تطويرها وتحديثها لتفادي احتمال تقادمها.

وتعد المراجعة الداخلية من أهم مصادر المعلومات لتقييم إجراءات الرقابة لمجمّع صيدال، إلا أنّ المجمّع يعاني من:

- الفعالية النسبية للمراجعة الداخلية على مستوى المجمع لأسباب متعدّدة التي تم التطرق لها سابقاً.
- هناك تأخر في متابعة المشكلات، بعد اكتشافها من قبل المديريات التنفيذية.

2- تقييم وظيفة المراجعة الداخلية في المجمع.

للوقوف على واقع المراجعة الداخلية في المجمع، وتقييم دورها فيما يتعلق بالرقابة الداخلية، ومدى إدراك جميع المستويات الوظيفية لأهمية وجود لجنة المراجعة، تواجدت الباحثة في أثناء إجراء الدراسة التطبيقية في خلية المراجعة الداخلية في المقر الاجتماعي للمجمع حيث اطلعت على جميع الجوانب المتعلقة بالمراجعة الداخلية، كما أتيحت لها فرصة الاتصال بمديري إدارة المراجعة الداخلية في فرعي (بيوتيك و فرمال)، حيث اعتمدت على أسلوب المقابلة الشخصية المهيكلة من خلال التحضير المسبق للأسئلة التي ستدار بها المقابلة الشخصية، والتي كانت نتاج اتصالات الباحثة مع مختلف المستويات الوظيفية، فقد استطاعت بلورة أفكار جيدة عن متغيرات الدراسة، كما أدارت الأسئلة وفق مسار المقابلة الشخصية وتوجهات أجوبة المستجوِّب وبناءً عليها قامت بصياغة الأسئلة التالية:

الجدول(5): أسئلة المقابلات الشخصية المهيكلة المتعلقة بتقييم وظيفة المراجعة الداخلية في المجمع.

الرقم	السـؤال
1	كيف ترى وظيفة المراجعة الداخلية للمجمّع (من حيث الاستقلال التنظيمي، والموضوعية، والتأهيل المهني، والموارد المتاحة...)؟
2	إلى أي مدى تتعامل المراجعة الداخلية مع نظام الرقابة الداخليةِ؟ هل تطور هذا العمل خلال السنوات الأخيرة؟ يرجى التبرير وإعطاء أمثلة.
3	كيف ترى نظام الرقابة الداخلية للمجمع؟ هل تطور خلال السنوات الأخيرة ؟ هل يمكن أن تعطي أمثلة عن ذلك؟
4	هل ترى أن وظيفة المراجعة الداخلية كفيلة لوحدها بضمان فعالية نظام الرقابة الداخلية للمجمع ؟ يرجى التبرير.
5	إلى أي مدى تتعاملون مع المراجع الخارجي؟
6	كيف تدرك علاقتك مع لجنة المراجعة ؟
7	ما دور وجود لجنة مراجعة على مستوى مجمع صيدا ل بصفتك مراجعاً داخلياً؟
8	في رأيك: هل تسهم طبيعة العلاقة بين المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية على مستوى المجمع؟

من خلال الاطلاع على واقع المراجعة الداخلية في المجمع، والوثائق، والتقارير التي أُتيح للباحثة الحصول عليها، ودراستها خلال فترة إجراء الدراسة، و تحليل نتائج المقابلات الشخصية توصلت إلى ما يلي:

أ-**الاستقلالية:** تعدّ استقلالية المراجعة الداخلية في (مجمّع صيدال) نقطة محورية لضمان تحقيق دورها بفعالية أكثر، حيث يمكن قياسها من خلال مجموعة من المؤشرات التي من أهمها مدى استقلاليتها في الهيكل التنظيمي، وتبعيّتها من الناحية التقريرية.

يعكس الهيكل التنظيمي قبل التعديل الذي طرأ عليه خللاً كبيرًا بالنسبة إلى استقلالية المراجعة الداخلية للشركة الأم في التبعيّة التقريرية للمراجعة الداخلية، حيث كانت المراجعة الداخلية جزءاً من مديرية البرمجة التي بدورها تتبع للرئيس المدير العام، وهو ما يعكس الازدواجية في التبعية التقريرية التي تمّ تداركها من خلال ربط وظيفة المراجعة الداخلية مباشرةً بالرئيس المدير العام من خلال منصب " مساعد مجلس الإدارة للمراجعة الداخلية"، الذي بحسب رأي الباحثة أتى فقط كاستجابة لمتطلبات القوانين المتعلقة

بإلزامية المراجعة الداخلية على مستوى الشركات الجزائرية التي تمّ عرضها مسبقاً، إضافة إلى أن طبيعة المراجع نفسه تُؤثر على هذا العنصر – من حيث تدخل البعض منهم في الأمور التشغيلية– الأمر الذي يجعل من استقلاليتهم محلاً للنقاش، إضافة إلى أن بعض الاتصالات التي تتم حالياً على مستوى المجمّع تكون بصفة غير رسمية، فضلاً عن طبيعة بعض القرارات التنفيذية التي تصدر من الإدارة العليا والتي لا يمكن تجاوزها؛ فنظريا يجب أن تكون التبعيّة التقريرية لمجلس الإدارة أو للجنة المراجعة.ولضمان استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية اقترح أحد مديري المراجعة الداخلية أن تكون التبعية الوظيفية لإدارة المراجعة مباشرة لمجلس الإدارة؛ لتجنيبها ضغوطات الإدارة، ومن المفضل أن تكون تبعيتها التقريرية للجمعية العامة للمساهمين.

ب– **الموارد:** تعاني وظيفة المراجعة الداخلية للمجمّع من نقص في الموارد، ولاسيما الكادر البشري المؤهل علمياً، ومهنياً، إضافة إلى صعوبة الحصول على المعلومات، والتنسيق، والاتصال بين مختلف مديريات المراجعة الداخلية.

ج– **تنظيم الوظيفة على مستوى المجمّع:** تنظيم الوظيفة في (مجمّع صيدال) لم يصل إلى المستوى المطلوب، نظراً لغياب معايير تستند لمعايير دولية عند أداء الأنشطة، و غياب معايير عمل تحكم العمل والاتصال بين مختلف مديريات المراجعة الداخلية، إضافة إلى غياب قنوات اتصال رسمية بين المراجعين الداخليين ومختلف المديريات، حيث يعتمد المراجعون على الاتصال المباشر للحصول على الوثائق والمستندات الضرورية للقيام بأعمال المراجعة.

د– **التعاون من طرف باقي المديريات:** لا يزال بعض الموظفين لا يدركون الدور الحقيقي للمراجعة الداخلية، حيث لا زالوا ينظرون إليها نظرة تخوف، وهذا ما يُشكل عائقاً أمام المراجعين الداخليين في أثناء أداء مهامهم من خلال صعوبة الاتصال والتواصل معهم، والحصول على الدعم الضروري، وتسهيل مهمتهم من قبل الموظفين، ولاسيما الحصول على المعلومات المتعلقة بمهمة المراجعة.

ه– بالنسبة إلى علاقة وطبيعة التعامل بين المراجعين الداخليين والخارجيين في المجمّع فقد أكدت نتائج المقابلات الشخصية نقص الاتصال والمناقشة المباشرة بينهم ويتم ذلك بحسب الحاجة فقط، على الرغم من الاعتماد الكبير على نتائج المراجعة الخارجية في وضع برنامج المراجعة الداخلية بهدف إزالة جميع التحفظات.

و– التأخر في الرّد على نتائج التقارير الدورية التي يرفعها المراجعون الداخليين والأخذ بالتوصيات التي تظهر بشكل جليٍّ من خلال التذكير بها في التقارير اللاحقة.

انطلاقاً من نتائج دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية في المجمّع توصلت الباحثة لما يلي:

- الهدف الرئيسي لنظام الرقابة الداخلية في المجمّع هو ضمان الإعلام الدوري، والجيد حيث يتعين على المجمع نشر تقاريره المالية الفصلية والسنوية متضمنة كافة المعلومات المهمة التي من شأنها التأثير على النشاط، أو الوضعية المالية للشركة، مرفقة بتقرير المراجع الخارجي حول صدقها وعدالتها والالتزام بمتطلبات بورصة الجزائر بالإفصاح عن التقارير المالية خلال الوقت المحدد، وذلك من خلال الإجراءات الموضوعة للرقابة على إعداد التقارير المالية، حيث تشير تقارير بورصة الجزائر لسنوات2007-2008-2009 التزام المجمع في نشر تقاريره خلال المدة المحددة[1].
- يعاني النظام من ضعف في تقسيم الواجبات، ووضع السياسات، وتحديد السلطات، وهو ما يؤثر سلبا على الالتزام بالإجراءات والسياسات الداخلية.
- الضعف المسجل في أنشطة رقابة المجمّع من شأنه أن يؤدي إلى إمكانية وقوع الغش والأخطاء وعدم فاعلية أنشطة الرقابة في اكتشافها فور وقوعها.
- ضعف في نظام المعلومات بين الفروع والوحدات، وهو ما يؤدي إلى وجود فرص ضائعة نتيجة نقص المعلومات المالية وغير المالية، بما يؤدي إلى تأخر في إنجاز بعض الأعمال الإدارية والتشغيلية.
- الموارد غير الكافية لوظيفة الرقابة في المجمّع التي عكستها نتائج تقييم وظيفة المراجعة الداخلية للمجمّع.
- ضعف أنشطة المتابعة، والرقابة المستمرة لإجراءات الرقابة الموضوعة، وهو ما قد يؤثر سلباً على تحقيق أهدافها .
- عدم فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في القيام بدورها فيما يتعلق بفحص نظام الرقابة الداخلية وتقييمه.
- عدم وجود سياسة واضحة لإدارة المخاطر المختلفة في المجمّع.
- وبناءً على نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية يتّضح عدم فعالية الرقابة الداخلية للمجمّع، حيث سيتم تصميم استمارة استبيان يتم تضمينها هذه الجوانب، بهدف الوصول إلى تحديد الدور الذي يمكن أن تلعبه لجان المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من وجهة نظر أفراد عيّنة الدراسة، من خلال دورها في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية في فعالية العمليات التشغيلية وكفاءتها، زيادة موثوقية التقارير المالية، والالتزام بالقوانين والتشريعات النافذة في الشركة.

---

[1] **Rapport annuel COSOB**,2007-2008-2009,

سادساً: تحليل بيانات الاستبيان

بعد إجراء دراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية في المجمّع والتعرف إلى أهم نقاط الضعف صُممت استمارة استبيان تخدم أغراض البحث بناءً على النتائج المتوصَّل إليها، كأهم الأدوات الممكنة للحصول على المعلومات الضرورية لتحديد دور لجنة المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمجمّع، وُزعت على العاملين في المجمّع، إضافة إلى الاتصال برؤساء مديريات المراجعة الداخلية على مستوى الفروع، وتمثلت الأهداف الأساسية من تصميم استمارة الاستبيان في:

- اختبار مدى الإدراك والوعيّ لدى المُستجوَّب فيما يخص لجنة المراجعة.
- تحديد دور لجنة المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال تحقيق أهداف الرقابة المتضمنة: فعالية العمليات التشغيلية وكفاءتها، موثوقية التقارير المالية، الالتزام بالقوانين والتشريعات النافذة في الشركة *.

المحور الأول: يتضمن البيانات الشخصية والوظيفية للأفراد المستجوبين، وقد احتوت على العناصر التالية:

- الموقع الوظيفي في المجمّع.
- المستوى العلمي.
- التخصص العلمي.
- سنوات الخبرة العملية.
- سنوات الخبرة في المجمّع.

المحور الثاني: يتضمن أسئلة مغلقة مفتوحة من أجل اختبار مدى إدراك المستجوب لدور لجنة المراجعة وأهميّتها، وقد تضمن 5 فقرات.

المحور الثالث: سؤال مغلق مع 18 خياراً حيث ينقسم إلى ثلاثة:

- **القسم الأول:** فعالية العمليات التشغيلية وكفاءتها، الفقرات(من1 إلى 8).
- **القسم الثاني:** موثوقية التقارير المالية، ويشمل الفقرات(من 9 إلى 14)
- **القسم الثالث:**الالتزام بالقوانين والتشريعات، ويشمل الفقرات (من15 إلى 18)

1-عيّنة الدراسة

بالنسبة إلى العيّنة التي وُجهت لها استمارة الاستبيان، فقد تم اختيارها بما يخدم تحقيق أهداف البحث، وذلك بالاعتماد على أسلوب العيّنة الهادفة، حيث تم توجيهها للأشخاص المؤهلين، والذين لهم علاقة بموضوع البحث من أعضاء مجلس الإدارة، والإدارة المالية، والمراقبين الإداريين، والمراجعين الداخليين

* يُراجع الملحق رقم (3)

والخارجيين للمجمع نظرا إلى الدور المحوري الذي يلعبونه فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية، حيث اعتمدت الباحثة في معظم الحالات على التسليم والاتصال المباشر بالمستجوب.

البيان	الموزعة	المسترجعة	المسترجعة والقابلة للتحليل	النسبة
عضو مجلس	10	7	7	70%
إدارة مالية	8	6	5	63%
مراقب إداري	9	8	7	78%
مراجع داخلي	10	10	10	100%
مراجع خارجي	4	3	3	75%
أخرى	9	9	7	78%
المجموع	50	43	39	78%

الجدول(3):توزيع الاستمارات المسترجعة حسب فئات عينة الدراسة

نُلاحظ من الجدول أعلاه أن عدد الاستمارات الموزعة بلغ(50)، وعدد المستردّ منها والقابل للتحليل هو (39) استمارة، بنسبة 78% وهي نسبة مقبولة للتحليل.

وقد تناسبت نسبة الاستجابة مع القدرة على الاتصال مع مختلف المستجوبين، حيث كانت أكبر نسبة للاستمارات المسترجعة تلك التي وُزّعت على المراجعين الداخليين، حيث بلغت 100%، وهذا راجع إلى سهولة الاتصال بهم والتواصل معهم، وتجاوبهم الكبير مع موضوع البحث، في حين كان الاتصال بأعضاء مجلس الإدارة صعباً نظرا إلى عدم تواجدهم الدائم في المجمّع مع الأخذ بالاعتبار حذف بعض الاستمارات نظرا لعدم صلاحيتها للتحليل نتيجة عدم استكمالها لجميع الإجابات.

2- **اختبار الصدق والثبات:** تم اختبار صدق أسئلة الاستبيان وثباتها إحصائياً باستخدام معامل الثبات بطريقة الاتساق الداخلي ألفا كرونباخ، وقد اتضح من نتائج تحليل الموثوقيّة، أن معامل ألفا كرونباخ = (0.763) وهي قيمة أعلى من المقاييس المتعارف عليها للثبات (0,6)[1]، وهو ما يؤكد الثبات والتناسق الداخلي للمتغير داخل المقياس .

[1]النجار سيد جمعة الفايز، وآخرون، "**أساليب البحث العلمي منظور تطبيقي**"، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص64.

3- خصائص عينة الدراسة

تم استخدام التكرارات، والنسب المئوية لتوصيف عينة الدراسة، وفقاً لبيانات الاستبيان الموزع حيث أُجري تقاطع بين متغير الوظيفة، وباقي المتغيرات من (مؤهل علمي، تخصص علمي، وسنوات الخبرة) بـــاستخدام الجداول المتقاطعة **Crosstabs**، وكانت النتائج كما يلي:

المتغير	الفئات	التكرار الكلي		ع .م.إدارة		إدارة مالية		مراقب إداري		مراجع داخلي		مراجع خارجي		أخرى	
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
الوظيفة		**39**	**1.00**	7	0.18	5	0.13	7	0.18	10	0.3	3	0.08	7	0.18
المؤهل العلمي	بكالوريوس	**1**	**0.03**		-		-	1	0.14		-		-		-
	دبلـــوم	**19**	**0.49**	1	0.14	4	0.80	2	0.29	7	0.7		-	5	0.71
	ماجستير	**14**	**0.36**	4	0.57	1	0.20	4	0.57	2	0.2	2	0.67	2	0.29
	دكتوراه	**5**	**0.13**	2	0.29		-	-	-	1	0.1	1	0.33	-	-
التخصص العلمي	محاسبة	**7**	**0.18**		-	3	0.60	1	0.14	2	0.2	-	-	1	0.14
	مالية	**5**	**0.13**		-	2	0.40	1	0.14	1	0.1	3	1.00	1	0.14
	مراجعة	**7**	**0.18**	1	0.14		-	-	-	3	0.3	-	-	-	-
	إدارة	**9**	**0.23**	3	0.43		-	3	0.43	2	0.2	-	-	1	0.14
	أخرى	**11**	**0.28**	3	0.43		-	2	0.29	2	0.2	-	-	4	0.57
سنوات الخبرة	5-0	**3**	**0.08**		-	1	0.20	-	-	-	-	-	-	1	0.14
	10-5	**5**	**0.13**		-	1	0.20	3	0.43	1	0.1	-	-	1	0.14
	15-10	**12**	**0.31**	1	0.14	2	0.40	2	0.29	3	0.3	-	-	-	-
	أكثر 15	**19**	**0.49**	6	0.86	2	0.20	2	0.29	6	0.6	3	1.00	4	0.57

الجدول(4): خصائص عيّنة الدراسة.

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على مخرجات SPSS

تُشير بيانات الجدول أعلاه من تكرارات ونسب مئوية إلى أن أغلبية أفراد عيّنة الدراسة تتمثل في المراجعين الداخليين بنسبة 26%، في حين تتوزع البقية بالتساوي بين كل من أعضاء مجلس الإدارة وباقي التخصصات الوظيفية بنسبة 18%، وأخيراً المراجعين الخارجيين بنسبة 8%، وهذا راجع إلى

صعوبة الاتصال مع أفراد هذه الفئات. أما بالنسبة إلى متغير المستوى التعليمي فقد بلغت نسبة الأفراد الحاصلين على شهادة ماجستير36%، وتتوزع بنسبة أكبر على أعضاء مجلس الإدارة بنسبة57%، والذين بدورهم تتوزع تخصصاتهم العلمية بنسبة 43% بين إدارة الأعمال، وتخصصات أخرى من صيدلة وكيمياء وهذا راجع إلى متطلبات موقعهم الوظيفي وطبيعة نشاط المجمّع والحاجة إلى المتخصصين في القطاع الصيدلاني، كما نلاحظ أن نسبة الحاصلين على شهادة دكتوراه بلغت نسبتهم 13% تتوزع بين أعضاء المجلس والمراجعين الداخليين والخارجيين...، أما فيما يتعلق بالمتخصصين منهم في المراجعة فقد بلغت نسبتهم 14%، بحيث تعود النسبة الأكبر للمتخصصين في المراجعة إلى المراجعين الداخليين بنسبة30%، وهو ما يدل على النسبة المحدودة للأفراد الذين لديهم خبرة في هذا المجال، أما عن المتخصصين في المحاسبة والمالية فقد عادت النسبة الأكبر لأفراد الإدارة المالية بما يتناسب ومتطلبات موقعهم الوظيفي بنسبة 40% و60% على الترتيب..

أمّا فيما يتعلق بسنوات الخبرة العملية فالنسبة الأكبر لأفراد العيّنة تزيد خبرتهم العملية على 15سنة بنسبة 49%، أي ما يعادل 19 فرداً، والتي تتوزع بصورة أكبر بين المراجعين الخارجيين بنسبة 100% وأعضاء المجلس بنسبة 86% منهم، أمّا 14% المتبقية فتتراوح سنوات خبرتهم (من 15 إلى 20)، يليها الذين تتراوح سنوات الخبرة لديهم (من 10- 15) بنسبة 31%.

4-الأساليب الإحصائية المستخدمة

أُخضعت البيانات إلى عملية التحليل الإحصائي باستخدام برنامج (الحزم الإحصائية للعلوم الإحصائية -SPSS-) وذلك من خلال الاعتماد على مجموعة من الأساليب:

أ- **أساليب الإحصاء الوصفي** : والتي تمثلت في:

- **التكرارات والنسب المئوية.**
- **المتوسط الحسابي:** من أهم المؤشرات وأكثرها استخداماً لقياس النزعة المركزية، واستُخدم في الدراسة لقياس متوسط إجابات أفراد عيّنة الدراسة على أسئلة الدراسة.
- **الانحراف المعياري:** من أكثر مقاييس التشتت استخداماً، وهو يُظهر تشتت البيانات عن وسطها الحسابي.
- **اختبار ثبات الدراسة ومصداقيتها:** استُخدم هذا الاختبار لقياس الثبات الداخلي لأسئلة الاستبيان، والتحقق من ثبات تلك الأسئلة.

ب-**اختبار one sample t-test:** استُخدم لاختبار الفرضيات حيث تم استخدام المتوسط الفرضي (1.5) معياراً للقبول، كما أخذ بمستوى دلالة (0.05) أي ما يعادل مستوى ثقة 95% للاختبارات المطبقة على العينة.

5-**مقاييس التحليل**

عند تحويل إجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات الاستبيان، تم الاعتماد على المقاييس الموضحة في الجدول التالي:

الإجابة	الدرجة
لا	1
نعم	2

الجدول(5): مقاييس الدراسة

وقد تم حساب المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري لفقرات الاستبيان، حيث تمّ الاعتماد على المتوسط الفرضي (1.5) في اتخاذ قرار قبول البند أو رفضه. حيث سيتم القبول إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي تساوي (1.5) أو أكبر منه، أما إذا كان المتوسط أقل من (1.5) فسيتم الرفض.

كما تمّ الاعتماد على اختبار **(one sample t-test)** حيث أُخذ بمستوى دلالة (0.05) الذي يُعادل مستوى ثقة (95%) لكافة الاختبارات المطبقة.

6- تحليل إجابات أفراد العينة على المحور الثاني من الاستبيان_ الأسئلة المغلقة المفتوحة_

أ- السؤال الأول

- **السؤال:** "**هل حضرتكم على علم بطبيعة لجان المراجعة؟**"، مع تقديم تعريف دقيق في حالة الإجابة بنعم.

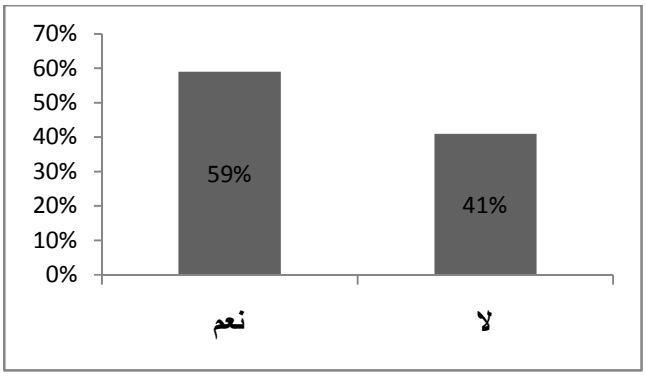
- **الهدف:** هو اختبار مدى إدراك المُستجوَّب للمفهوم الصحيح للجنة المراجعة واهتمامه بالموضوع.

وكانت نتائج الإجابات على النحو التالي:

الإجابة	التكرار	النسبة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
نعم	**23**	**0.59**	1.59	0.498
لا	**16**	**0.41**		

الجدول(6):التكرارات، والمتوسط الحسابي، والانحراف المعياري لإجابات أفراد العيّنة على السؤال الأول من الاستبيان.

من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه، و الموضحة في الشكل البياني(7) اتضح أن: نسبة (59%) من أفراد العينة استطاعت تقديم تعريف للجنة المراجعة، بمتوسط حسابي (1.59)، وانحراف معياري (0.498).



الشكل(7):النسب المئوية لإجابات أفراد العينة على السؤال الأول.

- النتيجة: تمحورت الإجابات حول أنّ: لجنة المراجعة لجنة فرعية لمجلس الإدارة وآلية للإشراف والرقابة، في حين أظهرت بعض الإجابات خلطاً نسبياً بين اللجنة و إدارة المراجعة الداخلية، حيث اعتبرها البعض في نفس درجة إدارة المراجعة الداخلية مع تمتعها ببعض الصلاحيات والسلطات الإضافية؛ ما يدل على أنّ أفراد العيّنة يتوافرون على إدراك نسبي لمفهوم لجان المراجعة، وعليه سيكون هناك نوع من المرونة في التواصل والتعاون معها.

ب- السؤال الثاني

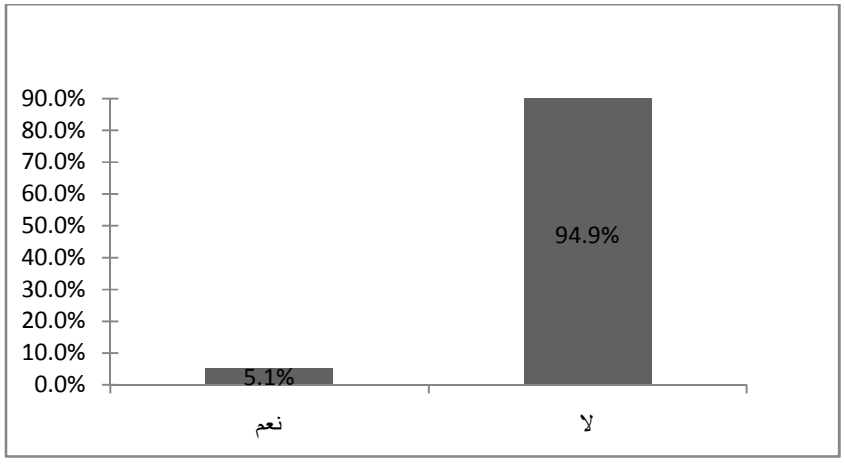
- **السؤال:** "**هل خدّمت كعضو لجنة مراجعة من قبل؟**"
- **الهدف:** وُجه هذا السؤال بشكل خاص إلى المراجعين الخارجيين، وأعضاء مجلس الإدارة باعتبار أنّ تجربة تشكيل لجان المراجعة حديثة في المؤسسات المالية في الجزائر، بحيث تتوجه عضويتها بشكل أساسي نحوهم، ولاسيما المراجعين الخارجيين نظراً لخبرتهم في المجال المالي والمحاسبي.

و كانت نتائج الإجابات على النحو التالي:

الإجابة	التكرار	النسبة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
نعم	2	0.051	1.05	0.223
لا	37	0.949		

الجدول (9): التكرارات، والمتوسط الحسابي، والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على السؤال الثاني من الاستبيان.

تُشير نتائج الجدول أعلاه و الموضحة في الشكل البياني(8) أنّ نسبة إجابات أفراد العيّنة بـــ (نعم) كانت (5.1%)، بمتوسط حسابي(1.05) وهو أقل من متوسط الدراسة(1.5)، بانحراف معياري(0.223).



الشكل(8):النسب المئوية لإجابات أفراد العينة على السؤال الثاني.

ج- السؤال الثالث

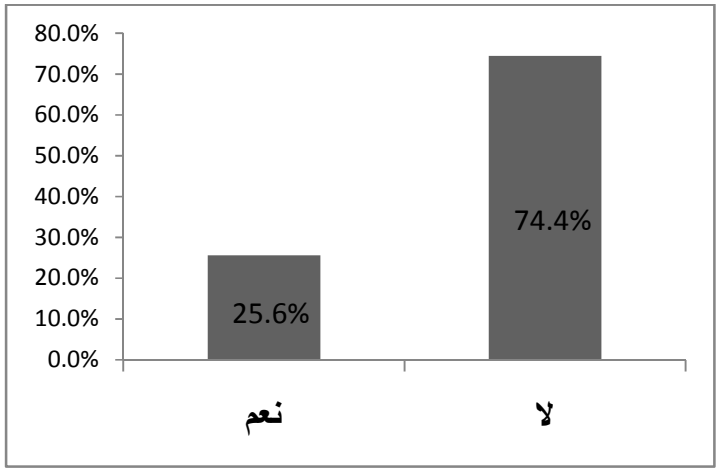
- **السؤال:** "**هل لديك أي إطلاع على تشريعات تناولت تشكيل لجان المراجعة في الجزائر؟**".
- **الهدف:** البحث في مدى اهتمام أفراد العينة بآليات الرقابة الداخلية؛ وكانت الإجابة بـــ (نعم): تعني للباحثة أن: المُستجوَّب مهتم بموضوع تشكيل لجان المراجعة، من حيث اهتمامه بالخلفية القانونية المعتمدة في تشكيلها.

وكانت نتائج الإجابات على النحو التالي:

الإجابة	التكرار	النسبة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
نعم	10	0.256	1.26	0.442
لا	29	0.744		

الجدول(9):التكرارات، والمتوسط الحسابي، والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على السؤال الثالث من الاستبيان.

تُبين نتائج الجدول أعلاه، والموضحة في الشكل(9)أن نسبة إجابات أفراد العينة بـــ "نعم" كانت (25.6%)، في حين كانت الإجابات ب"لا" أكبر فقد بلغت ما نسبته (74.4**%**) من أفراد العينة بمتوسط حسابي (1.26)، وانحراف معياري(0.442).



الشكل(9): النسب المئوية لإجابات أفراد العينة على السؤال الثالث.

- **النتيجة:** محدودية التشريعات المتعلقة بلجان المراجعة في الجزائر، و عدم الاهتمام الكافي بتشكيلها في بيئة الأعمال الجزائرية، وهو ما يدل على عدم ملاءمة البيئة التشريعية لتشكيل لجان المراجعة وممارسة مهامها في الجزائر.

د- السؤال الرابع

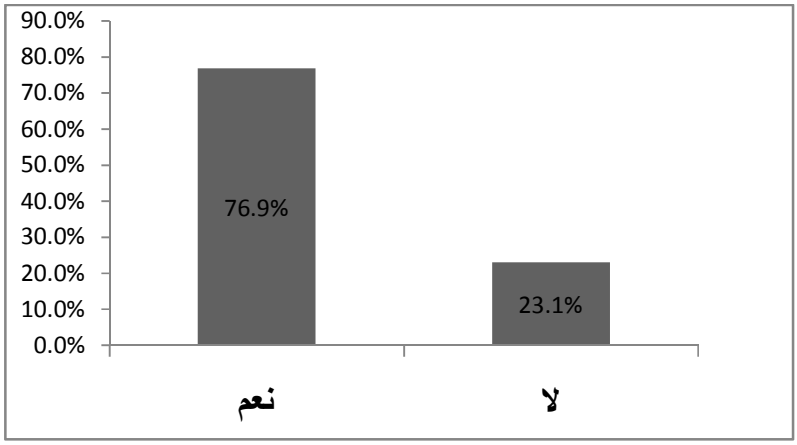
- السؤال: "**هل تُدَّعِم فكرة إلزام الشركات الجزائرية بتشكيل لجان مراجعة؟** "

- الهدف: هو تحديد مدى الحاجة لإطار قانوني ملزم لتشكيل لجان المراجعة من وجهة رأي أفراد العينة وكانت الإجابات على النحو التالي:

الإجابة	التكرار	النسبة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
نعم	30	0.769	1.77	0.427
لا	9	0.231		

الجدول(10):التكرارات، والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على السؤال الرابع من الاستبيان

تُبين النتائج في الجدول أعلاه أن هناك توجه عام من طرف أفراد العينة نحو إلزامية تشكيل لجان المراجعة، حيث بلغت نسبة الإجابات بنعم(76.9**%**)، بمتوسط حسابي(1.77)، وانحراف معياري(0.427) كما هو موضح في الشكل رقم (10).



الشكل(10):النسب المئوية لإجابات أفراد العينة على السؤال الرابع.

- النتيجة: لدى أفراد العينة توجه عام نحو إلزامية تشكيل لجان المراجعة، حيث أشار بعض الأفراد أن هذا الإلزام أصبح ضرورياً، ولاسيما في الشركات الكبرى؛ حيث أصبح وجود آليات رقابة داخلية فعالة فيها أحد أهم متطلبات بيئة الأعمال الحالية.

ه- السؤال الخامس

- **السؤال:** تمت صياغة السؤال على النحو التالي" **في رأيك يساهم وجود لجنة مراجعة في خلق قيمة مضافة في (مجمّع صيدال) بشكل خاص والشركات الجزائرية بشكل عام ؟**"
- **الهدف:** جاء هذا السؤال تكملة للسؤال الرابع فإلزامية التشكيل تكون نتيجة للمنافع المتوقعة التي عُبِرّ عنها بعبارة القيمة المضافة.

وقد قُدمّت بعض الخيارات في حالة الإجابة بـــ (نعم) اعتماداً على نتائج الدراسات السابقة التي تطرقت لموضوع لجان المراجعة.

وكانت نتائج الإجابات على النحو التالي:

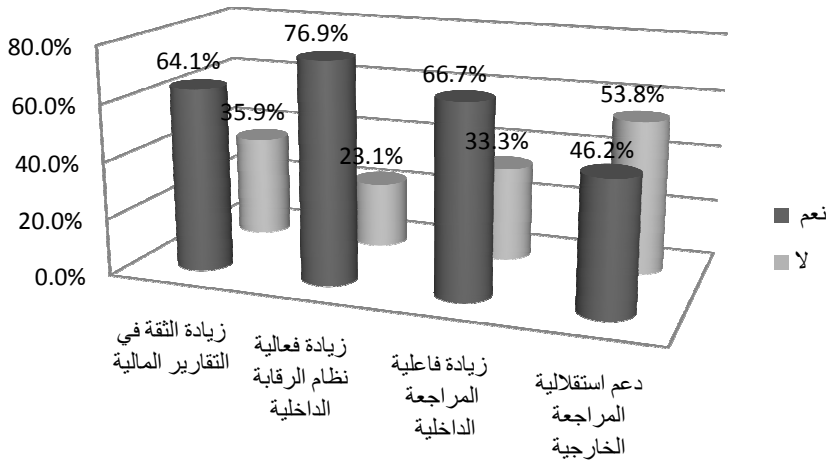
البند	التكرارات		النسبة المئوية		الترتيب	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	نعم	لا	نعم	لا			
تعزيز الثقة في التقارير المالية.	25	14	%64.1	%35.9	3	1.64	0.486
زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.	30	9	%76.9	%23.1	1	1.77	0.427
زيادة فاعلية المراجعة الداخلية.	26	13	%66.7	%33.3	2	1.67	0.478
دعم استقلالية المراجعة الخارجية.	18	21	%46.2	%53.8	4	1.46	0.505
–	-	-	-	-	-	1.6205	0.26276

الجدول(11):التكرارات، والنسب المئوية، والمتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على خيارات السؤال الخامس.

نُلاحظ من الجدول أعلاه أن إجابات أفراد العينة توجهت بشكل كبير نحو الخيارين (2،3)، بنسبة (76.9%) فيما يتعلق (بزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية) بمتوسط حسابي (1.77)، وانحراف معياري (0.427)، في حين كانت نسبة الموافقة (66.7%) (لزيادة فاعلية المراجعة الداخلية) بمتوسط حسابي(1.67)، وانحراف معياري(0.478)، يليها الخيار الثالث المتعلق بزيادة الثقة في التقارير المالية بمتوسط حسابي (1.64) وانحراف معياري (0.486).

أما الخيار الرابع المتعلق بمتابعة استقلالية المراجع الخارجي، فقد كانت النسبة الأكبر للإجابات ب"لا" بنسبة 53.8% بمتوسط حسابي (1.46) أقل من متوسط الدراسة (1.5)؛ والذي يمكن إرجاعه إلى التشريعات والقوانين الحالية المتعلقة بتعيين المراجع الخارجي، وتحديد أتعابه، وحالات إنهاء مهامه التي

تُعدُّ من سلطات الجمعية العادية للمساهمين بموجب القانون التجاري الجزائري المواد (609 و715) والقانون 08/91[1] المتعلق بتنظيم مهنة مراجعة الحسابات في مواده (30،64،31).



الشكل(11):النسب المئوية لإجابات أفراد العينة على خيارات السؤال الخامس.

- **النتيجة:** أفراد عينة الدراسة ينظرون إلى دور لجان المراجعة فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية بالوظيفة الأولى لها، إدراكاً منهم لأهمية وجود نظام رقابة داخلية فعّال الذي من أهم أداوته وجود إدارة مراجعة داخلية ذات فاعلية عالية، وكآلية هامة للرفع من جودة المعلومات المحاسبية، وتعزيز الثقة في التقارير المالية، وإرساء بيئة رقابية قوية لمحاربة الفساد المالي والإداري.

(1) القوانين والتشريعات المتعلقة بتنظيم المراجعة الخارجية في الجزائر.

سابعاً: اختبار الفرضيات وتحليل النتائج

يتضمن المحور الثاني من الاستبيان 18 سؤالاً **موجهاً لاختبار الفرضية الرئيسية للدراسة.**

"**يوجد دور للجان المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للشركات الجزائرية**"

وينقسم هذا المحور إلى ثلاثة أقسام موجهة إلى اختبار الفرضيات الفرعية الثلاثة للدراسة.

1- التوزيع الطبيعي

يعدُ التوزيع الطبيعي من أهم التوزيعات الإحصائية، فقبل إخضاع البيانات للاختبارات الإحصائية من الضروري التأكد من أنها تتبع التوزيع الطبيعي من خلال:

- اختبار (**kolmogorv-smirnov**) الذي يُطبق مهما كان حجم العينة.
- اختبار (**shapiro-wilk**) والذي طُبق باعتبار أن حجم العينة أقل من 50.

وسيتم مناقشة التوزيع الطبيعي على أساس قيمة (α)، والتي تساوي (0.05)، وقيمة (Sig) أي المعنوية ومقارنتهما.

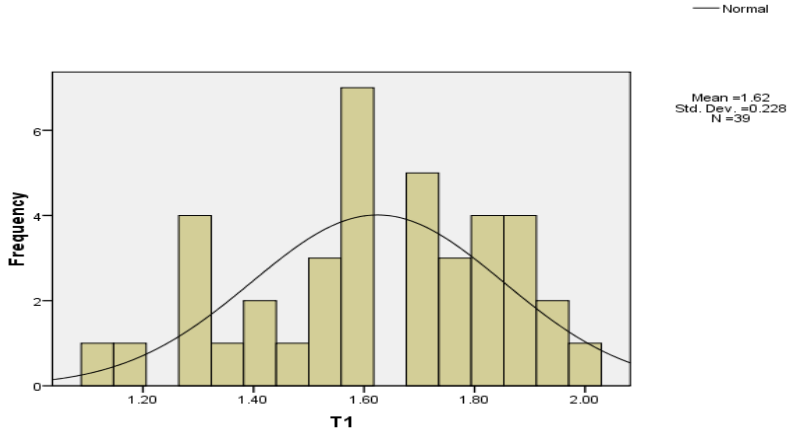
فإذا كانت:(**Sig> α**) تُقبل الفرضية الصفرية (وهي أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي)، وتُرفض الفرضيات البديلة (وهي أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي).

أما إذا كانت: **Sig≤ α** فالعكس وبالتالي نقبل الفرضية البديلة وهي أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

وكانت نتائج التحليل الإحصائي على الشكل التالي:

Kolmogorov-Smirnov[a]		Shapiro-Wilk	
Statistic	**Sig.**	**Statistic**	**Sig.**
0.127	0.116	0.957	0.138

تُبين نتائج التحليل أن المتوسط العام بلغ (1.62) بانحراف معياري قدره(0.228)، وأن مستوى الدلالة (Sig) لكلا الاختبارين أكبر من قيمة (α=0.05)، وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة أي أن إجابات أفراد العينة تتبع التوزيع الطبيعي كما هو موضح في الشكل(12):



الشكل(12): التوزيع الطبيعي لإجابات أفراد العينة

2- نتائج اختبار وتحليل الفرضية الفرعية الأولى: تتضمن هذه الفرضية أنّ:

H_1: يوجد دور للجان المراجعة في تحقيق فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية للشركات الجزائرية.

H_0: لا يوجد دور للجان المراجعة في تحقيق فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية للشركات الجزائرية.

ولاختبار الفرضية الفرعية الأولى تم إخضاعها لاختبار (one sample t-test)، وكانت نتائج الاختبار للفرضية الفرعية الأولى على الشكل التالي:

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Std. Error Mean
1.6378	0.24299	0.03891

فترة ثقة الاختبار95%					
الحد الأعلى	الحد الأدنى	الفروق بين المتوسطات	مستوى الدلالة (Sig)	درجة الحرية	قيمة الاختبار
0.21660	0.0591	.13782	0.001	38	3.542

الجدول(12): نتائج اختبار(one sample t-test) للفرضية الأولى.

يُلاحظ من الجدول رقم(12) أن متوسط الفرضية الفرعية الأولى بلغ (1.6378) وهو أعلى من متوسط أداة القياس (1.5)، وبانحراف معياري قدره(0.24299)، وهو ما يُشير إلى التجاوب مع فقرات الفرضية أي تحقيق فعالية نظام الرقابة من خلال دور لجنة المراجعة في فعالية العمليات التشغيلية وكفاءتها.

كما أشارت نتائج اختبار(one sample t-test) حول ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات فئات الدراسة كعينة واحدة، حيث أنّ قيمة اختبار(T) بلغت (T=3.542) عند درجة حرية (df=38) تحت مستوى معنوية (sig=0.001) وبما أن(Sig<0.05)، فإن الفرق الذي ظهر معنوي ضمن مستوى الدلالة الذي نختبره ونرغب به، لذا فهي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية(α=0.05)، كما أن فترة ثقة الاختبار لا تحوي الصفر وبناءً عليه نقبل الفرضية البديلة ونرفض الفرضية الصفرية، أي أن: لجان المراجعة لها دور في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال دورها في فعالية العمليات التشغيلية وكفاءتها للشركات الجزائرية.

والجدول رقم(13) يُبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الفرضية الفرعية الأولى وترتيبها وفق المتوسطات الحسابية. وكانت النتائج على النحو التالي:

الرقم	البـــــند	الترتيب	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	ضمان الفهم الكاف لبيئة الرقابة و إجراءات الرقابة المطبقة في الشركة.	2	1.769	0.4268
2	دراسة نظام الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية للشركة ونظام حماية الأصول.	7	1.513	0.5064
3	تحديد المسؤولية عن إقامة الأنظمة الرقابية، ووجود معايير لإثباتها وتوثيقها، و مراقبة تنفيذها.	5	1.564	0.5024
4	دراسة خطط التطوير والتغيير لنظام الرقابة الداخلية.	3	1.692	0.4676
5	مناقشة أوجه القصور الهامة التي حددتها لنظام الرقابة الداخلية والآثار المترتبة عنها مع الإدارة.	5	1.564	0.5024
6	اقتراح الحلول لزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.	1	1.821	0.388
7	ضمان الاستخدام الاقتصادي لموارد الشركة.	6	1.538	0.505
8	فحص مدى تحديد، وتحليل الإدارة للمخاطر على جميع مستويات الشركة واتخاذها الإجراءات اللازمة لمعالجتها.	4	1.641	0.486

الجدول(13): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الفرعية الأولى.

نُلاحظ من الجدول (13) أن الفقرتين (1،6) لقيتا تجاوباً أكبر من طرف أفراد العينة حيث بلغ متوسط الفقرة السادسة (1.821)، بانحراف معياري(0.388) ، بينما كان متوسط الفقرة الأولى (1.769) بانحراف معياري (0.4268)، على الترتيب، يليها متوسط الفقرة الرابعة والذي قدر بـــ (1.692)، بانحراف معياري (0.4676)، وهي الفقرات التي تجاوب معها أفراد العينة بشكل كبير؛ ويُفسر ذلك بنتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية والتي أظهرت الحاجة للإشراف والمتابعة المستمرة لأنشطة الرقابة على العمليات التشغيلية للشركة والتي أظهرت ضعفا في هذا الشأن، من خلال تحديد مواطن الضعف وتقديم توصيات التحسين والتطوير.

في حين كانت درجة التجاوب متوسطة من أفراد عينة الدراسة مع الفقرات (3،5،8) حيث كانت المتوسطات تتراوح مابين (1.641،1.564)، ويُفسر ذلك لأهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه لجنة المراجعة كجهة إشرافية في التأكد من الالتزام بالأنشطة والسياسات والإجراءات الرقابية الموضوعة.

بينما جاءت الفقرة(2) في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي(1.513)، وانحراف معياري (0.5064).

3- نتائج اختبار وتحليل الفرضية الفرعية الثانية : تضمنت هذه الفرضية أن:

H_2: يوجد دور للجان المراجعة في زيادة موثوقية التقارير المالية للشركات الجزائرية.

H_0: لا يوجد دور للجان المراجعة في زيادة موثوقية التقارير المالية للشركات الجزائرية.

ولاختبار الفرضية الفرعية الأولى تم إخضاعها لاختبار (one sample t-test)، وكانت نتائج الاختبار للفرضية الفرعية الثانية على الشكل التالي:

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Std. Error Mean
1.6667	0.27306	0.04372

مدة ثقة الاختبار95%					
الحد الأعلى	الحد الأدنى	الفروق بين المتوسطات	مستوى الدلالة (Sig)	درجة الحرية	قيمة الاختبار
0.2552	0.0782	0.16667	0.000	38	0.27306

الجدول(14): نتائج اختبار(one sample t-test) للفرضية الفرعية الثانية.

يُلاحظ من نتائج الجدول(14) أن فقرات الفرضية الفرعية الثانية لقيت تجاوباً أكبر مقارنة بالأولى حيث بلغ المتوسط (1.6667) وهو أعلى من متوسط أداة القياس (1.5)، وبانحراف معياري قدره (0.27306)؛ وهو ما يشير إلى التجاوب الكبير من طرف أفراد العينة مع أهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه لجان المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في زيادة موثوقية التقارير المالية، حيث أشارت نتائج الدراسة التطبيقية أن الرقابة على إجراءات إعداد التقارير المالية تشكل الهدف الرئيسي لنظام الرقابة الداخلية.

كما بلغت قيمة (T =0.27306) عند درجة حرية (df=38)، تحت مستوى معنوية (0.000)، وبما أن(Sig<0.05) فإن الفرق الذي ظهر معنوي ضمن مستوى الدلالة الذي نختبره ونرغب به، لذا فهي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية(0.05)، كما أن فترة ثقة الاختبار لا تحوي الصفر وبناءً عليه نقبل الفرضية البديلة، ونرفض الفرضية الصفرية، وعليه هناك اتفاق في إجابات المستجوبين على أهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه لجان المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في زيادة موثوقية التقارير المالية.

والجدول رقم(15) يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الفرضية الفرعية الثانية وترتبها وفق المتوسطات الحسابية كانت النتائج على النحو التالي:

الرقم	البنـــــــد	الترتيب	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	تقييم مدى جودة المبادئ والسياسات المحاسبية التي تطبقها الشركة في إعداد التقارير المالية.	1	1.744	0.442
2	تقييم مدى الالتزام بإعداد البيانات المالية، وفقا للإجراءات المعمول بها.	3	1.692	0.4676
3	تقييم مدى ملاءمة الإفصاح في التقارير المالية لمستخدميها.	4	1.641	0.486
4	مناقشة المراجع الخارجي حول جودة السياسات المحاسبية المطبقة في إعداد التقارير المالية.	5	1.513	0.5064
5	تقديم تقرير لمجلس الإدارة حول سلامة، وملاءمة البيانات المالية للشركة.	2	1.718	0.4559
6	دراسة وتطوير السياسات المحاسبية بشكل دوري.	3	1.692	0.4676

الجدول(15): المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على فقرات الفرضية الفرعية الثانية.

يُلاحظ من بيانات الجدول رقم (15) أن درجة تجاوب أفراد العينة كانت عالية بالنسبة إلى الفقرات المتعلقة بدور لجنة المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في زيادة موثوقية التقارير المالية، حيث حصلت الفقرة رقم (1)على أعلى متوسط حسابي والذي بلغ (1.744) بانحراف معياري (0.442)، والتي تليها الفقرة (5) بمتوسط حسابي(1.718)، وانحراف معياري(0.4559).

ويُعزى ذلك بحسب النتائج المتوصل إليها سابقا إلى أنّ الهدف الرئيس لنظام الرقابة الداخلية هو زيادة موثوقية واكتمالية التقارير المالية وفقاً لتوصيات بورصة الجزائر.

في حين حققت الفقرة(4) أدنى متوسط والذي قُدر بـــ (1.513)، بانحراف معياري(0.5064) .

4- نتائج اختبار وتحليل الفرضية الفرعية الثالثة: تضمنت هذه الفرضية أن:

H_3: يوجد دور للجان المراجعة في الالتزام بالقوانين والتشريعات النافذة في الشركات الجزائرية.

H_0:لا يوجد دور للجان المراجعة في الالتزام بالقوانين والتشريعات النافذة في الشركات الجزائرية.

ولاختبار الفرضية الفرعية الثالثة أُخضعت لاختبار (one sample t-test)، بحيث كانت نتائج الاختبار للفرضية الثالثة على الشكل التالي:

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Std. Error Mean
1.6282	0.31867	0.05103

		مدة ثقة الاختبار95%	
قيمة الاختبار	درجة الحرية	مستوى الدلالة (Sig)	الفروق بين المتوسطات	الحد الأدنى	الحد الأعلى
2.512	38	0.016	0.12821	0.0249	0.2315

الجدول(16): نتائج اختبار(one sample t-test) للفرضية الفرعية الثالثة.

يُلاحظ من الجدول رقم(16) أنّ متوسط الفرضية الفرعية الثالثة بلغ (1.6282) وهو أعلى من متوسط أداة الدراسة (1.5)، بانحراف معياري قدره (0.31867)، وهو ما يشير إلى اتفاق أفراد العينة وانسجام رأيهم حول الدور الذي يمكن أن تلعبه لجان المراجعة في تحقيق الالتزام بالقوانين والتشريعات النافذة في الشركات الجزائرية.

كما أنّ نتائج اختبار(one sample t-test) حول وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات فئات الدراسة والمتوسط الفرضي للدراسة حيث أنّ قيمة اختبار (T) بلغت (T=2.512)، عند درجة حرية (df =38)، تحت مستوى معنوية (sig= 0.016) وبما أن: (Sig<0.05) فإن الفرق الذي ظهر معنوي ضمن مستوى الدلالة الذي نختبره ونرغب به، لذا فهي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (α=0.05)، كما أن فترة ثقة الاختبار تحوي الصفر وبناءً عليه نقبل الفرضية البديلة، ونرفض الفرضية الصفرية أي أنه للجان المراجعة دورا في تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية في الالتزام بالقوانين والتشريعات النافذة في الشركات الجزائرية.

و يُبين الجدول رقم(17) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الفرضية الفرعية الثالثة وترتيبها وفق المتوسطات الحسابية، بحيث كانت النتائج على النحو:

الرقم	البـــــند	الترتيب	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	تقييم مدى الالتزام بالأنظمة والتعليمات الداخلية.	3	1.615	0.4929
2	مناقشة مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة مع الإدارة والمراجع الداخلي، والخارجي، والمستشار القانوني عند الضرورة.	1	1.692	0.4676
3	تحديد مدى إمكانية النظام في منع، واكتشاف التجاوزات، وعدم الالتزام بالقوانين والتعليمات في الوقت الملائم.	4	1.538	0.505
4	الإشراف على سياسات الشركة لإصدار، وضمان الالتزام بالمعايير الأخلاقية.	2	1.667	0.4776

الجدول(17): المتوسطات الحسابي والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الفرعية الثالثة.

يُلاحظ من بيانات الجدول أعلاه أن الفقرة رقم (2) لقيت أكبر نسبة قبول من طرف أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي (1.692)، وانحراف معياري(0.4676)؛ ويُرجع ذلك للحاجة لتنفيذ الأعمال الرقابية وفقا للأنظمة والتعليمات الداخلية، والحاجة للمتابعة المستمرة للتقيد بالتنظيمات والتشريعات النافذة في الشركة، تليها الفقرة رقم (4) المتعلقة بإشراف اللجنة على سياسات الشركة لإصدار المعايير الأخلاقية وضمان الالتزام بها بمتوسط حسابي(1.667)، وانحراف معياري(0.4776)؛ وهو ما يتناسب مع نتائج دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه التي أشارت لأهمية المعايير الأخلاقية في بيئة الرقابة الداخلية والحاجة إلى متابعة وضمان الالتزام بها.

تليها الفقرة (1) بمتوسط حسابي(1.615)، وانحراف معياري (0.4929)، وفي الأخير الفقرة(3) التي حققت أقل متوسط حسابي الذي قدر(1.538) بانحراف معياري(0.505).

5- نتائج اختبار وتحليل الفرضية الرئيسية للدراسة .

"**يوجد دور للجان المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للشركات الجزائرية**"

ولاختبار فرضية الدراسة تم إخضاعها لاختبار (one sample t-test)، حيث اتُخذ قرار (الرفض) أو (القبول) بناءً على أساس قيمة مستوى المعنوية (**Sig**) من مخرجات التحليل الإحصائي مقارنة بقيمة المعنوية المحددة (α=0.05).

إذا كانت: Sig<0.05 فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة.

إذا كانت: Sig≥0.05 فإننا نقبل الفرضية الصفرية و نرفض الفرضية البديلة.

وكانت نتائج الاختبار على النحو التالي:

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Std. Error Mean
1.6244	0.22807	0.03652

فترة ثقة الاختبار95%					
الحد الأعلى	الحد الأدنى	الفروق بين المتوسطات	مستوى الدلالة (Sig)	درجة الحرية	قيمة الاختبار
0.1984	0.0505	0.12443	0.002	38	3.407

الجدول(18): نتائج اختبار(one sample t-test) للفرضية الرئيسية.

يُلاحظ من الجدول رقم (18) أن المتوسط الحسابي بلغ (1.6244) وهو أعلى من متوسط أداة القياس (1.5) بانحراف معياري قدره (0.22807)، وهو ما يُشير إلى اتفاق واضح في إجابات المستجوَّبين حول أهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه لجان المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

كما تم تعزيز هذه النتيجة باستخدام اختبار (one sample t-test) لاختبار ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة معنوية بين متوسط فئات الدراسة كمجموعة واحدة على هذه الفرضية، حيث بلغت قيمة (T=3.407) عند درجة حرية (df=38) تحت مستوى معنوية (sig=0.002).

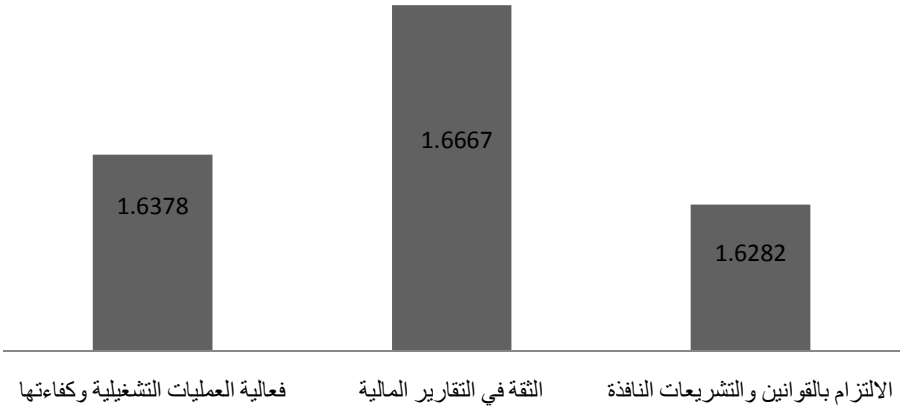
وبما أن: (Sig<0.05) فإن الفرق الذي ظهر معنوي ضمن مستوى الدلالة الذي نختبره ونرغب به، لذا فهي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (α=0.05)، كما أن فترة ثقة الاختبار لا تحوي الصفر وبناءً عليه نقبل الفرضية البديلة ونرفض الفرضية الصفرية، أي أنّه: يوجد دور لجان المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للشركات الجزائرية.

بناءً على ما سبق يُمكن عرض النتائج التي تم التوصل إليها في الجدول التالي:

البيان	فعالية العمليات التشغيلية وكفاءتها	موثوقية التقارير المالية	الالتزام بالقوانين والتشريعات النافذة
المتوسط الحسابي	1.6378	1.6667	1.6282
الانحراف المعياري	0.24299	0.27306	0.31867
قيمة المعنوية	0.001	0.000	0.016
درجة التجاوب	متوسطة	عالية	متوسطة

الجدول(19):مقارنة بين المتوسطات الحسابية لفرضيات الدراسة.

ونُلاحظ من خلال اختبار فروض الدراسة وتحليل النتائج اختلاف نسبة القبول للفرضيات الفرعية الثلاثة، حيث اختلفت نسبة القبول من فرض لآخر كما هو موضح في الشكل(13).



الشكل(13):مقارنة بين المتوسطات الحسابية للفرضيات الفرعية الدراسة.

ثامناً: النتائج والتوصيات

1- النتائج

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور لجان المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في الشركات الجزائرية، من خلال إجراء دراسة تطبيقية على (مجمّع صيدال)، ومن أبرز النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

1- هناك توجه واضح نحو تطوير أنظمة الرقابة الداخلية للشركات الجزائرية وتحسينها، والبحث عن الآليات التي تُسهم في ذلك.

2- هناك حاجة إلى تطبيق إلزامية تشكيل لجان المراجعة في الشركات الجزائرية.

3- البيئة التنظيمية والتشريعية في الجزائر غير ملائمة لتطبيق مفهوم لجان المراجعة، وممارسة مهامها، والقيام بدورها بفعالية.

4- سجلت الدراسة التطبيقية وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية، و يمكن إرجاعه بشكل رئيسي إلى ضعف المتابعة والمراقبة التي تقوم بها الإدارة على عمليات الشركة، والتأكد من إعداد التقارير المالية وفق الإجراءات المعمول بها، والالتزام بالقوانين والتشريعات النافذة في الشركة، وغياب إشراف فعّال على إجراءات الرقابة في الشركة.

5- اتضح من الدراسة التطبيقية أن المراجعة الداخلية لا تؤدي من حيث كفاءتها، وموضوعيتها، وموقعها في الهيكل التنظيمي دورها في تحليل وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، وهو ما يعكس ضرورة تفعيل إدارة المراجعة الداخلية في الشركات الجزائرية، باعتبارها أهم أدوات نظام الرقابة الداخلية.

6- أظهرت نتائج الدراسة التطبيقية أنه يوجد دور للجان المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للشركات الجزائرية من خلال تحقيق أهداف الرقابة، وذلك يتحقق بشكل رئيسي من خلال:

أ- الدور الذي يمكن أن تلعبه لجان المراجعة في زيادة موثوقية التقارير المالية من خلال قيامها بتقييم مدى جودة المبادئ، والسياسات المحاسبية المطبقة في الشركة، و التقرير لمجلس الإدارة حول سلامة و ملاءمة البيانات المالية للشركة، وتقييم مدى ملاءمة الإفصاح لمستخدمي التقارير المالية، حيث كانت درجة التجاوب عالية.

ب- الدور الذي يمكن أن تلعبه لجان المراجعة في التأكد من فعالية العمليات التشغيلية وكفاءتها من خلال دورها في معرفة مواطن ضعف الأداء وتقديم توصيات التحسين والتطوير لضمان الالتزام بالأنشطة والسياسات، والإجراءات الرقابية الموضوعة، حيث كانت درجة التجاوب متوسطة.

ج- الدور الذي يمكن أن تلعبه لجان المراجعة في الالتزام بالقوانين والتشريعات النافذة حيث تتأكد اللجنة من التزام الشركة بالقوانين والتشريعات النافذة والأنظمة الداخلية من خلال مناقشة مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات مع الإدارة وكل من المراجع الداخلي، والخارجي، والمستشار القانوني، فضلا عن إشرافها على إصدار المبادئ الأخلاقية في الشركة ومتابعة مدى الالتزام بها، حيث كانت درجة التجاوب متوسطة.

2- التوصيات

في ضوء النتائج المتوصل إليها، خلصت الدراسة إلى التوصيات التالية:

1- الاهتمام والتعريف بأهمية لجان المراجعة نظراً لدورها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال تحقيق أهداف الرقابة المتضمنة فعالية العمليات التشغيلية وكفاءتها، وموثوقية التقارير المالية، والالتزام بالقوانين والتشريعات النافذة في الشركة.

2- ضرورة الإلزام بتشكيل لجان المراجعة في الشركات الجزائرية، نظراً للدور الذي يمكن أن تلعبه في تحقيق فعالية أنظمة رقابتها الداخلية.

3- تفعيل دور الجهات التنظيمية والتشريعية فيما يتعلق بلجان المراجعة في الجزائر من حيث إصدار قوانين حول تشكيلها، وتحديد حقوقها وواجباتها، وتوضيح علاقتها مع العديد من الأطراف في الشركة بدءاً من مجلس الإدارة، والإدارة، والمراجعين الداخليين، والخارجيين، والجمعية العامة للمساهمين.

4- ضرورة قيام المشرِّع الجزائري بتطوير التشريعات المتعلقة بلجان المراجعة، ولاسيما القانون التجاري الجزائري نظرا لكونه لا يتلاءم مع متطلبات تشكيل لجان المراجعة وتعيين أعضائها، ولاسيما المادتين 619 و 622 منه.

5- ضرورة الفصل بين وظيفة المدير العام، ورئيس مجلس الإدارة في الشركات الجزائرية تحقيقاً لمبدأ الفصل بين المهام والواجبات، وضماناً لاستقلالية لجنة المراجعة.

6- ضرورة قيام لجان المراجعة بتفعيل دور المراجعة الداخلية باعتبارها أهم أدوات نظام الرقابة الداخلية في الشركات الجزائرية.

7- التعريف بأهمية تشكيل لجان المراجعة لجميع الأطراف داخل الشركة وخارجها مع التركيز على دورها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية والالتزام به، بما يسمح بتقبل فكرتها وضمان حصولها على الدعم الضروري لممارسة مهامها، وتحقيق المنافع المتوقعة منها.

8- الاستفادة من تجارب الدول السابقة في إلزام تشكيل لجان المراجعة في الشركات الجزائرية، ولاسيما الدول العربية، مع تكييفها مع بيئة الأعمال الجزائرية، من حيث ضرورة وضع إطار قانوني لعملها يضمن استقلالية أعضائها وكفاءتهم في مجال المحاسبة والمراجعة.

9- ضرورة الأخذ في الحسبان توافر قاعدة المعرفة لدى أعضاء لجنة المراجعة في مجالات المحاسبة و المالية والمراجعة للقيام بدورها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية و تحقيق أهدافه فيما يتعلق بالعمليات التشغيلية، و التقارير المالية، والقوانين والتشريعات النافذة في الشركة.

10- القيام بندوات توعية حول لجان المراجعة، ودورها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للشركات الجزائرية.

11- حتى لا تظل توصيات هذا العمل حبراً على ورق، وحتى لا يضيع الجهد سدًى، اقترحت الباحثة مراجعة الشركة لإبلاغها بالتوصيات التي خلصت لها الدراسة لتلافيها، والأخذ بها مستقبلاً.

قائمـــــة المـــــراجع

أولاً :المراجع باللغة العربية

1. <u>الكتب:</u>

- توماس، وليم، هنكي، أمرسون، "**المراجعة بين النظرية والتطبيق**"، ترجمة دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 1986 .
- راغب الخطيب، خالد، "**مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع والخاص**"، الطبعة الأولى، مكتب المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن،2010 .
- راغب الخطيب، خالد، فضل مسعد، محمد، "**دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**"، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى 2009.
- سرايا، محمد السيد، الدهراوي، كمال الدين مصطفى، "**دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**"، المكتب الجامعي الحديث، 2006.
- سليمان، محمد مصطفي، "**حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفذيين**"، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، 2008.
- سليمان، محمد مصطفى، "**حوكمة الشركات ومحاربة الفساد الإداري والمالي (دراسة مقارنة)**"، الدار الجامعية، الاسكندرية،2009 .
- الصبان، سميرمحمد، سليمان، محمد مصطفى، "**الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**" الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005-2004.
- صبح، يوسف داود، "**دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية**"، اتحاد المصارف العربية بيروت، لبنان، 2007.
- عبد الوهاب، علي، شحاته، شحاته السيد، "**مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية و الدولية المعاصرة**"،الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية،2007.
- عبدالعال، طارق، "**حوكمة الشركات- شركات قطاع عام، خاص، مصارف**"، الدار الجامعية، الاسكندرية،2007.
- القاضي، حسين يوسف، دحدوح، حسين أحمد، قريط، عصام نعمة، "**أصول المراجعة**"، منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد، 2007-2008.
- محمد الصحن، عبد الفتاح، "**المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية**"، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، 2007-2008.

- المطارنة، غسان فلاح، "**تدقيق الحسابات المعاصر**"، دار المسيرة، الأردن، الطبعة الأولى،2006.
- النجار، سيد جمعة الفايز، النجار، نبيل جمعة، الزغبي، ماجد راضي، "**أساليب البحث العلمي منظور تطبيقي**"، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

2. الرسائل العلمية

- بن علية، خالد، "**الرقابة الداخلية كأداة لدعم الاستقرار المصرفي**"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2006.
- درويش، محمد محمد مسلم، "**دور لجان المراجعة في تعزيز ثقة المستثمرين في التقارير المالية**" ، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، 2009.
- طنجها، محمد محمد أمين، " **دور حوكمة الشركات في تفعيل لجان المراجعة في سورية**"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، 2009.

3. الدوريات

- حمادة، رشا،"**دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد26، العدد الثاني،2010.
- دحدوح، حسين أحمد، "**دور لجان المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات**"، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية–المجلد 24– العدد الأول–2008.
- راشد الشميري، صادق، " **الحوكمة أو إدارة الحكم المشترك في المؤسسات دليل عمل للإصلاح المالي والمؤسسي** "، النشرة المصرفية العربية،الفصل الرابع، مارس 2009.
- الرحيلي، عوض بن سلامة، "**لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات**"، مجلة جامعة الأمير عبد العزيز،م 21،ع1، 2008.
- سامي، مجدي محمد، **دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية كلية، جامعة الاسكندرية– جامعة الإسكندرية، العدد رقم 2، المجلد رقم 46، يوليو 2009.
- السبوع، سليمان سند، وآخرون، "**فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية**"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس، العدد الثاني،2009 .
- السقا السيد، أحمد، أبو الخير،مدثر طه، "**إطار مقترح لقياس وتطوير فعالية لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية**"، مشاكل معاصرة في المراجعة"، طنطا، 2002.

- صهود، فتحي مبروك، "**تقييم فعالية الرقابة الداخلية في ظل قانون (sarbances oxly) ومعايير المراجعة وإمكانية التطبيق في البيئة العربية – دراسة ميدانية**–"، رسالة دكتوراء غير منشورة، جامعة دمشق،2010 .
- على المنيف، عبد الله، إبراهيم الحميد عبد الرحمن، **مهام لجان المراجعة ومعايير اختيارها في المملكة العربية السعودية**، مجلة الملك عبد العزيز :الإقتصاد والإدارة، المجلد11،1998.
- لطفي، أمين السيد أحمد، "**دراسة مقارنة لمقاييس ضمان ورقابة الجودة ونظم مراقبة وفحص جودة أداء المراجعين**"، المؤتمر العلمي الرابع، القاهرة 2010.
- المومني، محمد عبد الله، "**دور مجالس الإدارة في تعزيز فاعلية لجان التدقيق(دراسة ميدانية)**"، جامعة دمشق، للعلوم الاقتصادية والقانونية، 2009.
- يس، عمرو، "**الدعم المتبادل بين لجنة المراجعة ونشاط المراجعة الداخلية**"، المؤتمر الدولي الرابع "، مهنة المحاسبة والمراجعة والأزمة المالية والمتغيرات العالمية والمحلية، الظلال...الرؤى"، مجلد الأبحاث، 2010.

4. أخرى:

- مركز المشروعات الدولية الخاصة، **مباديء منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية**،2004.
-القانون التجاري الجزائري الصادر بمقتضى الأمر رقم 59 المؤرخ في 26 أيلول 1975 المعدل والمتمم بالقانون رقم 02المؤرخ في 6 شباط 2005.

ثانياً : المراجع باللغة الإجنبية

1. باللغة الانجليزية

a- Books

- Alvin A..Arens, Marks. Beasley, and Randal J.Eder " **auditing and assurance services an integrated approach**", prentice hall Catalog, 2005.
- Bahram Soltani, **"auditing an international approach"**, pearson education,first published 2007.
- Louis Braoitta, **"the audit committee handbook"**, Fourth Edition, WILEY, 2004.
- Rick Hayes, Roger Dassen, Arnold Schilder, and Philip Wallage, "**principles of auditing an introduction to international standards on auditing**",second edition, pearson education,2004.
- "**Audit committee handbook"**, Scottish Executive, Crown copyright, 2004.

b- Thesis

- Julie Sara Persellin, "**an experimental analysis of the factors impacting audit committee members judgement and decision**", Unpublished Doctoral Dissertation, faculty of texas, august 2008.
- Nate M.Stephens,"**corporate governance quality and internal control Under the sarbances oxly regime section 302**", Unpublished Doctoral Dissertation, university of arizona, 2008.
- Xiaochuan Zheng,"**an empirical analysis of the relationchip between audit committee multiple directorships and financial reporting quality**", Unpublished Doctoral Dissertation, faculty of drexel, may 2008.

c- Articles

- Audrey A. Gramling, Dana R. Hermanson, and Heather M. Hermanson,"**Audit Committee Material Weaknesses in Smaller Reporting Companies**", CPA journal, 2009.
- B. Xie,W. Davidson, and P. Dadalt, "**earning management :the role of board and audit committee**", journal of corporate finance 2003.
- Louis Braiotta,"**the impact of U.S. requirements for audit committees on the structure and membership of non U.S. audit ommittees "**Advances in International Accounting, Volume 17,2004**.**
- F. Todd DeZoort, Dana R. Hermanson, and Richard W. Houston,"**Audit committee support for auditors: The effects of materiality justificationand accounting precision**", Journal of Accounting and Public Policy 22 (2003) .

- Gerrit Sarens, Ignace De Beelde, and Patricia Everaert,"**internal audit :a comfort to the audit committee**",the british accounting review, 2009 .
- Jahanthi Krishnan,"**audit committee quality and internal control**",the accounting review ,vol.80, No2.
- Michael Bardbury, Elizabeth A.Rainsbury, and Steven F.Cahan, "**the impact of audit committee quality on financial reporting quality and audit fees**", Journal of Contemporary Accounting and Economics ,2009, p 20-33.
-
- Mahbub Zaman**,"turnbull-generating undue expectations of the corporate governancerole of audit committees**" ,managerial auditing journal,2001.
- Scott N. Bronson, Joseph V. Carcello, Carl W. Hollingsworth, and Terry L. Neal, "**Are fully independent audit committees really necessary"**,J. Account. **Public Policy 28 (2009).**
-Steven t.peetra,"**do outside independent directors strengthen corporate boards**?", corporate governance vol5,no1,2005.
-Rocco R. Vanasco,"**the audit committee an international perspective**",managerial auditing journal,Vol9.N^0 8,1994.
-Yan Zhang, Jian Zhou, Nan Zhou, "**Audit committee quality, Auditor independence, and internal control weakness** "
-Zulkarnain Bin Muhamad Sori, Shamsher Mohamad, and Siti Shaharatulfazzah Mohd Saad**audit committee support and auditor independence",** Electronic copy available at: http://ssrn.com/abstract=1031075
-Zulkarnain Muhamad Sori, Muhamad Ali Abdul Hamid, and Siti Shaharatulfazzah Mohd Saad, "**Audit Committee Authority and Effectiveness: The Perceptions of Malaysian Senior Managers"**, International Research Journal of Finance and Economics, Issue 8, (2007).

d- <u>reports</u>.

-IC integrated framework , 1992-1994.

- Higgs reports ," **non excutive directors**", 2003.

- OCED," principles of corporate governance" , 2004

- Rapport vienot 1999.

- Repport of the committee on the financial aspect of corporate governance, (**The Cabdury Report 1992)**

- Sarbanes oxly act,USA, 2002.

- Turnbull report, 1999

e- others

-Internal control: a tool for audit committee" ,**AICPA**, 2005

-"Shaping the Audit Committee Agenda", KPMG , 1999.

-(SAS112),**"communicating internal control related matters identified in audit"**, AICPA, 2006.

- **« IIA Position Paper: The Risk Management »**, The Institute Of Internal Auditors, USA, 2009.

-"**Sample Audit Committee Charter",** The Institute of Internal Auditors , 2010.

2. باللغة الفرنسية

a- Livres:

- Benoit Pigé.,**"Gouvernance, Controle et Audit des Organisations",** economica, 2008.
- Henri Pierre Maders , Jean-.Luc Masselin," **controle interne des risques-cibler-evaluer – organiser-piloter-maitriser** ", édition d 'organisation, 2006.
- Louis Vaurs, **"audit interne :enjeux et pratique a l 'international",** eyrolles, 2007
- Mohamed Hamzaoui**, "audit gestion des risques d entreprise et controle interne",** pearson education, France, 2005**.**
- Philippe Noirot, Jacques Walter, " **le controle interne pour créer de la valeur**",edition afnor, 2008.
- Riadh Manita, " **comité daudit et qualité de l 'audit externe vers le devellopement d' un outil d' evaluation de la qualité du processus d audit**", 2005.

b- Articles

- Charles Piot, Lamya Kermiche, "**a quoi servent les comités d audit? Un regard sur l empirique**", Comptabilité – Contrôle – Audit / Numéro thématique – Décembre 2009 (p. 9 à 54)
- Entela Lula, "**La pratique des comités d'audit en Suisse** », L'Expert-comptable, suisse 5/02.
- Géraldine Broye," **honoraires d'audit et comités d audit : le cas de la France**", comptabilité -contrôle- audit, juin2009.
- Mohamed Ali Zarai, Wided Bettabai, "**Impact de l'efficacité des comités d'audit sur la qualité des bénéfices comptables divulgués**", Revue gouvernance, printemps 2007.

-Toufik Saada, "**Les comités d'audit en France: un an après le rapport Vienot**" Finance Contrôle Stratégie, Volume 1, N° 3, septembre 1998.

-Y.Brouni, "**gouvernance des sociétés et remunération des membres des comités**", ELWatan economie, 2007, N 80.

c- autres

- "**Les comités d'audits 100 bonnes pratiques**", Institut Francais des Administrateurs (**IFC**), janvier 2008 .

-"**Rapport sur le comité d audit**", Autorite des Marches Financiers(**AMF**) ,2010.

- **Contrôle interne des banques et établissements financier**s, Règlement de la Banque d'Algérie n°2002-03 du 14 novembre 2002.

- Ziad Abdelhadi, "**L'audit interne encore rare au sein des entreprises**", la ribune, 2006, www.algérie-dz/forums/economie,18-4-2010

d- **Internet** :

www.coso.org

www.sciencedirect.com

www.ssrn.com

www.kmpg.com

www.theiia.org

www.cosob.dz

www.saidal.dz

ملاحق الدراسة

الملحق الأول: قائمة الأشخاص الذين شملتهم المقابلات الشخصية..... **131**

الملحق الثاني: استمارة الاستبيان..... **132**

الملحق الأول: الأشخاص الذين شملتهم المقابلات الشخصية

الرقم	الاســـــم	المسمى الوظيفي
1	**Arezki Ait Yahia**	المدير العام لمديرية البرمجة.
2	**Bali Azouz**	المراجع الخارجي لفرع فرمال، ورئيس لجنة المراجعة لشركة (CAAR).
3	**Benmaerouf Youcef**	مدير إدارة المراجعة الداخلية لفرع فرمال (Farmal).
4	**Chikh Achour**	المدير المالي لفرع بيوتيك (Antibiotical).
5	**Choourfa Djamel**	مدير إدارة المراجعة الداخلية لفرع بيوتيك (Biotic).
6	**Chouder Mohamed**	المراجع الخارجي لمجمع صيدال.
7	**Mheni Djamel**	المسؤول عن المراجعة الداخلية لمجمع صيدال .
8	**Mohamed Ferkoui**	مدير إدارة الجودة والأعمال الصيدلانية.
9	**Moussa Cherif**	مدير المالية و إستراتيجية المحفظة.

الملحق الثاني: استمارة الاستبيان

Cette enquête est menée dans le but d'un travail de recherche pour l'élaboration d'une thèse du magister option audit sous le thème, « **LE ROLE DU COMITE D'AUDIT DANS L'AMELIORATION DU SYSTEME DE CONTROLE INTERNE** ».

Nous nous engageons vers le Groupe SAIDAL que les informations recueillirent durant ce questionnaire resteront confidentiels et ne doivent pas être utilisés que dans le domaine de la recherche.

Première partie : information personnel

- **poste occupé au niveau du Groupe Saidal :**

☐ Membre du conseil d'administration

☐ Directeur Général

☐ Directeur Financier

☐ Auditeur interne

☐ Commissaire aux comptes

☐ Autres... (A préciser) ……

- **Qualifications :**

☐ Baccalauréat ☐ licence

☐ magister ☐ doctorat

☐ Autres... …… (A préciser)

- **Spécialité :**

☐ Comptabilité ☐ finance

☐ audit ☐ management

☐ Autres..... (A préciser)

- **Années d'expérience:**

☐ Entre 0 et 5 ans ☐ entre 5-10 ans

☐ Entre 10-15 ans ☐ au delà de 15 ans

- Expérience professionnelle au niveau du Groupe Saidal : ……....

- Dans Les parties suivantes, il vous est demandé de mettre une croix sur les réponses qui vous convient :

<u>La deuxième partie</u>: vise à tester le besoin d'environnement de contrôle en Algérie à la création du comité d'audit.

1. connaissez-vous la notion du comité d audit ?

☐ Oui ☐ Non

* Si la réponse est oui, veuillez donner une définition :

.....

.....

.....

2. Avez-vous servie comme un membre du comité d audit avant ?

☐ Oui ☐ Non

* Si la réponse est oui, veuillez déterminer:

La durée du service :…….. La nature du service :.....

3. Avez-vous des avis sur des législations qui traitent la création des comités d'audit en Algérie?

☐ Oui ☐ Non

Si oui, veuillez les citer :.....

..... ……..

4. Est ce que vous soutenez l'idée d'obligation de la création des comités d'audit en Algérie?

☐ Oui ☐ Non

5. A votre avis, la création d'un comité d'audit au sein du Groupe SAIDAL en particulier et aux sociétés algériennes peut créer une valeur ajoutée ?

☐ Oui ☐ Non

* Si la réponse est oui, cette valeur se réalisera par :(coché au bon endroit)

Tâche	×
Renforcer la confiance dans les rapports financiers	
Accroitre l'efficacité du système de contrôle interne	
Accroitre l'efficacité de l'audit interne	
Assure le suivi de l'indépendance des commissaires aux comptes	

<u>La troisième partie</u>: Vise à tester le rôle du comité d'audit dans l' amélioration l'efficacité du système de contrôle interne.

1 - pensez vous que le comite d audit ait un rôle important à accomplir afin d assurer le suivi d efficacités du system de contrôle interne ?

☐ Oui ☐ Non

* Si oui, s'il vous plaît préciser les tâches nécessaires qui doivent être effectuées par le Comité afin d assurer l'efficacité du système de contrôle interne.

N	Tâche	
1	Assurer une compréhension adéquate de l'environnement de contrôle et les procédures de contrôle applicable à l'échelle de l'entreprise.	
2	Etudier et évaluer les systèmes de contrôle et travailler sur leur développement.	
3	Etudier les systèmes de protection des actifs, des contrôles comptables et de contrôle de gestion au niveau de l'entreprise.	
4	Discuter les lacunes importantes dans le système de contrôle interne identifiées par le comite d audit et leurs implications avec l'administration.	
5	Proposer des solutions pour accroitre l'efficacité du système de contrôle interne.	
6	Assurer l'utilisation économique des ressources.	
7	Examiner la pertinence du système de documentation.	
8	Examiner l'identification et l'analyse de la gestion des risques à tous les niveaux de l'organisation et à prendre les mesures nécessaires pour y remédier.	
9	Evaluer Les principes et les méthodes comptables appliquées dans l élaboration des états financiers	
10	Vérifier la préparation des états financiers conformément aux règles en vigueur	
11	Évaluer la pertinence de la divulgation dans les rapports financiers à ses utilisateurs.	
12	Discuter avec Commissaire aux comptes la qualité des principes comptables utilisés pour la préparation des rapports financiers.	

N	Tâche	
13	Rendre compte au Conseil d'administration sur la sincérité et la régularité des états Financiers.	
14	Etudier et développer régulièrement les méthodes comptables.	
15	Evaluer la conformité aux règlements et instructions internes.	
16	Discuter avec l'administration, et les auditeurs internes et externes, et le conseiller juridique si nécessaire le respect des lois et des législations en vigueur.	
17	Déterminer la faisabilité du système pour prévenir et détecter les abus de non-conformité aux lois et règlements en temps opportun.	
18	Surveiller et suivre les politiques de l'entreprise pour communiquer et assurer le respect des normes éthiques.	

Autres :

- ……..
- ……..
- ……....

Merci bien d'avoir rempli ce questionnaire, vos points de vue et Les commentaires sont appréciés.

المحور الأول: المعلومات الشخصية

✓ **الموقع الوظيفي على مستوى مجمع صيدال:** .....

✓ **المؤهل العلمي:**

- ☐ ليسانس ☐ ماجستير
- ☐ دكتوراه
- ☐ أخرى.....(يرجى التحديد)

✓ **التخصص العلمي:**

- ☐ محاسبة ☐ مالية
- ☐ مراجعة ☐ إدارة أعمال
- ☐ أخري.....(يرجي التحديد)

✓ **سنوات الخبرة :**

- ☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5إلى 10 سنوات
- ☐ من 5–15 سنة ☐ أكثر من 15سنة

✓ **سنوات الخبرة في مجمع صيدال:**.....

في المحاور اللاحقة يرجى وضع إشارة(√) في المربع المناسب.

المحور الثاني: الأسئلة المغلقة المفتوحة

1- هل حضرتكم على علم بطبيعة لجان المراجعة .

نعم ☐ لا ☐

*في حالة الإجابة بنعم هل يمكن تحديد مفهومها:.....

.....

2-هل خدمت كعضو لجنة مراجعة من قبل.

نعم ☐ لا ☐

*في حالة الإجابة بنعم هل يمكن تحديد: مدة الخدمة ( ) طبيعة الخدمة:.....

3- هل لديك أي إطلاع على تشريعات تناولت تشكيل لجان المراجعة في الجزائر؟

نعم ☐ لا ☐

*في حالة الإجابة بنعم يرجى ذكرها:.....

.....

4- هل تدعم فكرة إلزام المؤسسات الجزائرية بتشكيل لجان مراجعة ؟

نعم ☐ لا ☐

5- في رأيك يساهم وجود لجنة مراجعة في خلق قيمة مضافة في مجمع صيدال بشكل خاص والشركات الجزائرية بشكل عام ؟

نعم ☐ لا ☐

*في حالة الإجابة بـــ(نعم) يرجى وضع إشارة(√) في المكان المناسب.

الرقم	المهـــــــام	√
1	تعزيز الثقة في التقارير المالية.	
2	زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.	
3	زيادة فاعلية المراجعة الداخلية.	
4	دعم استقلالية المراجعة الخارجية.	

أخرى :

- .....
- .....
- .....
- .....

المحور الثالث: موجه لاختبار دور لجان المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية الشركات الجزائرية.

1- في اعتقادكم للجنة المراجعة دور مهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

نعم ☐ لا ☐

* في حالة الإجابة بـــ (نعم)، يرجى تحديد المهام الضرورية التي يجب أن تقوم بها اللجنة لتحقيق ذلك، من خلال وضع إشارة(√) في المكان المناسب.

الرقم	المهـــــــــام	√
1	ضمان الفهم الكاف لبيئة الرقابة و إجراءات الرقابة المطبقة في الشركة.	
2	دراسة نظام الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية للشركة ونظام حماية الأصول.	
3	تحديد المسؤولية عن إقامة الأنظمة الرقابية، ووجود معايير لإثباتها وتوثيقها، و مراقبة تنفيذها.	
4	دراسة خطط التطوير والتغيير لنظام الرقابة الداخلية.	
5	مناقشة أوجه القصور الهامة التي حددتها لنظام الرقابة الداخلية والآثار المترتبة عنها مع الإدارة.	
6	اقتراح الحلول لزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.	
7	ضمان الاستخدام الاقتصادي لموارد الشركة.	
8	فحص مدى تحديد، وتحليل الإدارة للمخاطر على جميع مستويات الشركة، واتخاذها الإجراءات اللازمة لمعالجتها.	
9	تقييم مدى جودة المبادئ، والسياسات المحاسبية التي تطبقها الشركة في إعداد التقارير المالية.	
10	تقييم مدى الالتزام بإعداد البيانات المالية وفقا للإجراءات المعمول بها.	
11	تقييم مدى ملاءمة الإفصاح في التقارير المالية لمستخدميها.	
12	مناقشة المراجع الخارجي حول جودة السياسات المحاسبية المطبقة في إعداد التقارير المالية.	
13	تقديم تقرير لمجلس الإدارة حول سلامة، وملاءمة البيانات المالية للشركة.	

الرقم	المهـــــــــام	√
14	دراسة وتطوير السياسات المحاسبية بشكل دوري.	
15	تقييم مدى الالتزام بالأنظمة والتعليمات الداخلية.	
16	مناقشة مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة مع الإدارة، والمراجع الداخلي، والخارجي والمستشار القانوني عند الضرورة.	
17	تحديد مدى إمكانية النظام في منع، واكتشاف التجاوزات وعدم الالتزام بالقوانين والتعليمات في الوقت الملائم.	
18	الإشراف على سياسات الشركة لإصدار، وضمان الالتزام بالمعايير الأخلاقية.	

أخرى:

- .....
- .....
- .....

***إذا لديكم أية اقتراحات أخرى تغني البحث بإمكانكم إضافتها:**

.....

.....

شكراً على تعاونكم.

Abstract:

Study Title

The role of audit committees in activating internal control system
-Applied Study-

Prepared by
Kahina Tahar Chaouchi

supervised by
Dr. Rasha Hamadah

This study aims to identify the role of audit committees in activating internal control system of the Algerian companies through identifying their role in achieving control objectives which include the effectiveness and efficiency of operations, and confidence in financial reporting, and compliance with applicable laws and legislations.

To achieve the objectives, applied study was conducted on the Algerian company **-Saidal group-**,where the reality of the internal control system was identified, through describing, studying and evaluating the system by carrying a survey to evaluate the system. The survey included questions about the components of the internal control system (control environment, risk assessment, information and communication, control activities, and monitoring). On each of these components, there were a series of questions directed to serve the purposes of this research.

The research also handled the reality of the internal audit taking into consideration that it is the most important tool of the internal control system, and carried out personal interviews with some individuals concerned with this study

A questionnaire was designed and distributed to the members of the Board of Directors, internal and external auditors, and financial managers of the company using a purposive sample. The questionnaire included some functions for audit committees to determine their role in activating internal control System

In general The results showed that the audit committees have an important role in activating the internal control system of Algerian companies. The response was to a high degree to the committees' role in increasing confidence in financial reports as they evaluate the quality of the accounting principles and policies applied in the company, reporting to Board of Directors about the appropriateness of company's financial statement, and to evaluate the adequacy of disclosure to users. The response was to a medium degree to the committees' role in ensuring the efficiency and effectiveness of

operations because of the role they might play to define the weaknesses of performance, provide recommendations for improvement and development. The response was also medium to the committees' in ensuring commitment to the activities, policies and control procedures, in addition to their role in commitment to applicable laws, legislations and the internal regulations, and supervising the stating and upholding to ethical principles in the company.

The study concluded a set of recommendations, most importantly the need to obligating Algerian Companies to constitute audit committees because of their role in activating the internal control system, in addition to activating the role of Algerian regulatory and legislative parties to make necessary laws and regulations concerning the constitution of audit committees, determine their rights and duties, and clarify their relationship with the various parties in the company, Board of Directors, management, internal and external auditors, and the General Assembly of shareholders.

Finally the research recommended benefiting from the experiences of other countries in asking for the constitution of audit committees in companies, especially the Arab countries, by adapting the previous experiences to the Algerian business environment, in terms of the need to develop a legal framework for its work to ensure the independence and efficiency of Committee members in the field of accounting and auditing.

Syrian Arab Republic

Damascus University

Faculty of Economy

Department of Accounting

The Role of Audit Committees in Activating Internal Control System

-Applied Study-

A Thesis was prepared to Obtain

A Master Degree in Auditing

Prepared by

KAHINA TAHAR CHAOUCHI

Supervised by

Dr. RASHA HAMADEH

2011