مجلّة الواحات للبحوث والدراسات
ردمد 7163 - 1112
http://elwahat.univ-ghardaia.dz

المراجعة الداخلية كآلية لإرساء وتعزيز حوكمة الشركات - دراسة ميدانية

طرابلسي سليم[1] و معطى الله خير الدين[2]

1 - عضو مخبر المالية، المحاسبة، الجباية والتأمين، جامعة سوق أهراس

2 - جامعة قالمة

Trabelsi.salim@univ-soukahras.dz

ملخص -

يهدف هذا البحث إلى إلقاء الضوء على دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات باعتبارها أحد عناصرها الأساسية، ولتحقيق ذلك قام الباحثين بتقسيم الإطار النظري للدراسة إلى ثلاث محاور، المحور الأول تعرضنا فيه إلى حوكمة الشركات، في المحور الثاني تطرقنا إلى البعد الرقابي لحوكمة الشركات أما المحور الثالث فخصص لأداء المراجعة الداخلية وعلاقتها بالمخاطر ودورها في تفعيل الحوكمة.

وشملت الدراسة الميدانية عينة من شركات المساهمة حيث تم إعداد استبيان وتوزيعه على مجتمع الدراسة البالغ عدده 47 مستجوبا، واستخدم برنامج التحليل الإحصائي SPSS في تحليل لبيانات واختبار الفرضيات، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها اعتبار المراجعة الداخلية كأحد أهم آليات تفعيل حوكمة الشركات.

وقد خلصت الدراسة إلى جملة من التوصيات كان من أهمها تعريف أعضاء المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمبادئ حوكمة الشركات، تعيين عناصر أكثر كفاءة داخل إدارات المراجعة الداخلية بما يضمن حسن أدائها

لعملها ماليا وفنيا، وإعادة التأهيل العلمي والعملي والمعرفي لأعضائها بما يستوعب أسس ومبادئ الحوكمة والتطورات الخاصة بها.

الكلمات الدالة: حوكمة الشركات؛ المراجعة الداخلية؛ شركات المساهمة؛ الرقابة الداخلية؛ إدارة المخاطر؛ مجلس الإدارة؛ المعايير الدولية للمراجعة الداخلية.

INTERNAL AUDITING AS AN EFFECTIVE TOOL TO ETABLISH AND PROMOTE CORPORATE GOVERNANCE -FIELD STUDY-

Abstract-

This study aimed at enlightening the role of internal audit in corporate gouvernance as one of essential elements, to fulfill this the researchers divided the theoretical framework for the study to three axes, in the first axe we presented the corporate gouvernance concept, in the second we presented the oversight dimension of corporate gouvernance, while in the third axe we stated the performance of the internal audit and its relationship with risk and its role in activating governance.

The field study included a sample of the shareholding companies in which the data were collected through a questionnaire specially prepared for this purpose. It is distributed to the population consisting of 47 individuals, Also, the statistical analysis program (SPSS) has been used to analyze the data and test the hypothesis, The most important findings of the study include: the clarity of the role of the internal auditing in effective corporate governance.

the study has found some essential recommendations, it is important to define the principles of corporate governance for the members of the internal audit, The appointment of more efficient elements within the internal audit departments to ensure proper performance financially and technically to work, Scientific and practical knowledge and qualification of the members of the internal audit including accommodates the foundations and principles of governance and its own developments, and expand the application of corporate governance in the Algerian companies to take advantage of the multiple benefits it brings.

Key words: Corporate governance; internal audit; internal controls; risk management; Board of Directors; international standards of internal auditing

مقدمة:

مع تزايد النمو الاقتصادي واشتداد المنافسة بين مختلف الأطراف في مجال التجارة الخارجية، وهيمنة نظام العولمة على الاقتصاديات العالمية الذي من مظاهره ظهور الشركات متعددة الجنسيات على الحياة الاقتصادية والتي يؤدي انهيارها إلى عواقب اقتصادية وخيمة تؤثر على المجتمع ككل، ففي تسعينيات القرن الماضي شهدت بعض الدول سلسلة من الانهيارات المالية كالنمور الآسيوية وروسيا وبعض دول أمريكا اللاتينية، كما شهد الاقتصاد الأمريكي في بداية هذا القرن انهيارات لشركات عملاقة أحدثت الكثير من الأزمات في العالم، كل هذا دفع إلى البحث عن نظام يحد من مخاطر انهيار الشركات ويؤدي إلى إحكام الرقابة عليها ويكون سبيلا لإتباع إدارة تلك الشركات للسلوك الرشيد في الإدارة وإتباع الشفافية وهو ما يسمي بنظام حوكمة الشركات.

تهدف قواعد الحوكمة إلى الرقابة على المخاطر وضمان قيام الإدارة بتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية اللازمة للتغلب على هذه المخاطر، وتؤدى الحوكمة الفعالة للشركات إلى ضمان دقة التقارير المالية وفعالية إجراءات الرقابة الداخلية، وذلك من خلال مجموعة من الأسس والإجراءات التي تستخدم لإدارة الشركة من الداخل، سواء من النواحي القانونية أو التمويلية أو المحاسبية، وكما يذكر البعض فقد أصبحت ممارسة الحوكمة من خلال أربعة أطراف أساسية تربطها علاقات تعاونية هي: المراجعة الخارجية، لجنة المراجعة، مجلس الإدارة، ووظيفة المراجعة الداخلية، ويمكن لهذه الأخيرة أن تسهم في تحسين جودة الحوكمة من خلال علاقاتها التعاونية مع أطراف الحوكمة الثلاث الأخرى، وذلك بدعمها لهذه الأطراف في أداء دورها المتكامل.

وفي الجزائر وبالرغم من تفشي الفساد المالي والإداري في الكثير من المؤسسات إلا أنه يغيب إطار قانوني لوظيفة المراجعة الداخلية يمكن هذه المؤسسات من الاستفادة من مزايا هذه الوظيفة وتفعيل دورها وتحسين مساهمتها في الحوكمة الجيدة للمؤسسات الجزائرية.

أولا - إشكالية الدراسة:

تسعى الدراسة إلى الإجابة على التالي :

ما مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات في الشركات الجزائرية ؟

ثانيا - أهداف وأهمية الدراسة:

تهدف الدراسة إلى إلقاء الضوء على مفهوم حوكمة الشركات ، والتعرف على أسباب و دوافع انتشار هذا المفهوم في الدول المتقدمة، بحث و مناقشة دور المراجعة الداخلية كأحد أبرز دعائم تحقيق مفهوم الحوكمة، وكذلك بيان علاقة المراجعة الداخلية بتطبيقات الحوكمة وسبل تطويرها في الشركات الجزائرية.

تظهر الأهمية العلمية للدراسة من خلال تناولها موضوع حوكمة الشركات، باعتباره يساهم في عدة جوانب اقتصادية أهمها رفع مستوى الكفاءة الاقتصادية التي تساعد على استقرار الأسواق المالية و رفع مستوى الشفافية في تلك الشركات ، كذلك الدور الهام الذي يمكن أن تؤديه المراجعة الداخلية إذا طبقت وفق أسس ومفاهيم جديدة في تفعيل حوكمة الشركات.

ثالثا: فرضيات الدراسة:

تتحقق أهداف الدراسة من خلال إثبات أو نفي الفرضيات التالية:

1 - يمكن للمراجعة الداخلية تحسين حوكمة الشركات عن طريق تقييم نظام الرقابة الداخلية.

2 - يمكن اعتبار المراجعة الداخلية كأداة فعالة في إدارة المخاطر من اجل تحسين الحوكمة.

3 - تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات له دور في تحسين الحوكمة.

4 - هناك علاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية وحماية مصالح الأطراف ذات العلاقة.

رابعا: منهجية الدراسة:

في ضوء طبيعة الدراسة والأهداف التي نسعى إلى تحقيقها تم استخدام المنهجين الوصفي والتحليلي قصد وصف حوكمة الشركات والمراجعة

الداخلية، وكذا تحليل دور المراجعة الداخلية كأداة لتطبيق حوكمة المؤسسات.

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على البحث المكتبي من خلال الإطلاع على مختلف الكتب، المقالات، إصدارات الهيئات المهنية المتخصصة التي لها علاقة بموضوع الدراسة وكذلك الاستفادة من الدراسات السابقة، كذلك تم استخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة من خلا ل البرنامج الإحصائي (SPSS) لتفريغ و تحليل الاستبيان بهدف الوصول لدلالات ومؤشرات ذات قيمة تدعم موضوع الدراسة.

خامسا: الإطار النظري للدراسة:

1 - حوكمة الشركات:

تعد حوكمة الشركات من الموضوعات المهمة لجميع الشركات المحلية والعالمية في عصرنا الحاضر إذ أن الأزمات المالية التي عانى بسببها الاقتصاد العالمي وضعت مفهوم حوكمة الشركات ضمن الأولويات وتركز أنظمة و قوانين الحوكمة في العالم على الحد من استخدام السلطة الإدارية في غير مصالح المساهمين، وتعمل على تفعيل أداء مجالس الإدارة في تلك الشركات، وكذلك تعزيز الرقابة الداخلية ومتابعة تنفيذ الإستراتيجيات وتحديد الأدوار و الصلاحيات لكل من المساهمين ومجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وأصحاب المصالح، علاوة على تأكيد أهمية الشفافية والإفصاح، فمفهوم حوكمة الشركات هو منهج إصلاحي و آلية عمل جديدة من شأنها ترسيخ نزاهة المعاملات المالية بوضع محددات تخدم المصالح العامة والحقوق الخاصة للمساهمين.

و من الجدير بالذكر أن الدافع وراء شيوع مفهوم "حوكمة الشركات" كما ذكرت إحدى الدراسات تناغمه مع لفظي العولمة Globalization والخصخصة Privatization واللذان قد تعرضا للجدل في بداية ظهورهما. [1]

[1] – محمد طارق يوسف: **حوكمة الشركات** ، مجلة المحاسب ، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، العدد السادس عشر، ديسمبر، 2003، ص11

وبالرغم من الارتباط بين مصطلح حوكمة الشركات والعولمة والأزمات وعلى الرغم من زيادة الاهتمام به بين كل من المهتمين بالدراسات المحاسبية والاقتصادية والإدارية والقانونية، إلا أنه ما زال مجال اختلاف وعدم اتفاق الباحثين والأكاديميين والمهتمين بها أدى إلى ظهور العديد من المصطلحات المستخدمة مثل " توجيه الشركات" ،"حاكميه الشركات"،"الإجراءات الحاكمة أو المتحكمة في المنشأة"، "الشركات الرشيدة "، "الإدارة الرشيدة"... إلى غير ذلك، وكغيره من المفاهيم المتداولة في العلوم الاجتماعية، فانه يصعب تحديد مفهوم قاطع.

ويعد مصطلح الحوكمة هو الترجمة المختصرة التي راجت للمصطلح CORPORATE GOVERNANCE، أما الترجمة العلمية لهذا المصطلح، والتي اتفق عليها، فهي: " أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة ".

وقد تعددت التعريفات المقدمة لهذا المصطلح:

حسب Gérard CHARREUX فان الحوكمة هي: " مجموع الآليات التنظيمية التي من شأنها الحد والتأثير على قرارات المسيرين ، والتحكم في توجهاتهم وتبين مجال صلاحياتهم".[2]

وتعرفها مؤسسة التمويل الدولية IFC بأنها: "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها".

كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD بأنها: " مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين ".

ونظرا للاهتمام المتزايد بمفهوم الحوكمة، فقد حرصت عديد من المؤسسات والمنظمات على دراسة هذا المفهوم وتحليله ووضع مبادئ محددة لتطبيقه، ومن هذه المنظمات: "منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية **OECD**"، حيث يتم تطبيق

[2] - Gérard CHARREUX **: Le gouvernement des entreprises** , Paris : Economica, France ,1997, p 01

الحوكمة وفق ستة معايير توصلت إليها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام 1999، علما بأنها قد أصدرت تعديلا لها في عام 2004 وتتمثل في:[3]

أ - **ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:** يجب أن يتضمن إطار حوكمة الشركات كلا من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب أن يكون متناسقا مع أحكام القانون، وأن يصيغ بوضوح تقسيم المسئوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة.

ب - **حفظ حقوق جميع المساهمين:** يجب أن تحمي القواعد المنظمة لحوكمة الشركات ممارسة حقوق المساهمين التي نصت عليها القوانين والأنظمة النافذة كقانون الشركات والنظام الأساسي للشركة في نقل الملكية وتسجيلها، الحصول على المعلومات المتعلقة بالشركة دوريا، المشاركة والتصويت في اجتماعات الهيئة العامة للمساهمين، انتخاب وعزل مجلس أعضاء الإدارة، المشاركة في أرباح الشركة. وكذلك حق المساهمين في المشاركة بالقرارات المتعلقة بالتغيرات الجوهرية في الشركة كالتعديل في النظام الأساسي.

ت - **المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين:** وتعنى المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، وكذلك حمايتهم من أي عمليات استحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من الاتجار في المعلومات الداخلية، وكذلك حقهم في الاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

ث - **دور أصحاب المصالح في ممارسة الحوكمة بالشركة:** يجب أن يضمن نظام الحوكمة حقوق أصحاب المصالح، كل شخص له مصلحة مع الشركة؛ مثل المساهمين، والعاملين، والدائنين، والعملاء، والموردين... كما هي محددة في القانون بما في ذلك إتاحة الفرصة لتطوير آلية مشاركة العاملين في تحسين الأداء،

---

[3] - **منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، مبادئ حوكمة الشركات** المعدلة في 2004، تاريخ التصفح: 2015/09/24، متاح على موقع:
http ://www.oecd.org/daf/corporateaffairs/corporategovernanceprinciples/35032070.pdf

وكذلك توفير المعلومات لأصحاب المصالح بأسلوب دوري وفي التوقيت المناسب، واحترام حقوقهم القانونية، والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق، وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة.

ج – **الإفصاح والشفافية:** تعد نظم الإفصاح القوية بمثابة سمة أساسية من سمات أساليب متابعة الشركات المستندة إلى قوى السوق وتحتل أهمية كبيرة في مساعدة المساهمين على ممارسة حقوقهم، فالإفصاح السليم يعد أداة قوية للتأثير على سلوك الشركات وحماية المستثمرين وعلى جذب رؤوس الأموال والحفاظ على الثقة في أسواق رأس المال، لذلك يتطلب المساهمون والمستثمرون المرتقبون الحصول على المعلومات المنظمة والتي تتسم بدرجة مرتفعة من المصداقية والقابلية للمقارنة مع البيانات الأخرى المناظرة، لتساعدهم في تقييم كفاءة الإدارة واتخاذ القرارات المستندة إلى المعلومات الكافية بشأن تقييم الشركة.

ح – **مسئوليات مجلس الإدارة:** وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية، ضمن إطار حوكمة الشركات لابد من ضمان التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة، والرقابة الفعالة لمجلس الإدارة على إدارة الشركة ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليته أمام الشركة والمساهمين، ويقع على عاتق مجلس الإدارة القيام بوظائف رئيسية لكي يكون قادرا على ممارسة الحكم الموضوعي المستقل والمرتبطة بالشؤون المختلفة للشركة ومن أهم هذه الوظائف:

- استعراض وتوجيه إستراتيجية الشركة، وخطط العمل الرئيسية وسياسة المخاطر ووضع الأهداف ومراقبة التنفيذ مع الإشراف على المصروفات الرأسمالية.
- الإشراف على فعالية ممارسات حوكمة الشركة وإجراء التغييرات إذا لزم الأمر.
- إنشاء لجان مجلس الإدارة وتحديد صلاحياتها ومسؤولياتها بشكل دقيق ،وهذه اللجان تؤدي دورا كبيرا في مساعدة مجلس الإدارة على تأدية مسؤولياته بطريقة فعالة وناجحة.

يجب أن تتيح ممارسات حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية الإستراتيجية لتوجيه الشركة، كما يجب أن تكفل المتابعة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وأن تضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين.

والجدير بالذكر بأن هذه المبادئ ليست ملزمة ولا تهدف إلى تقديم وصفات جاهزة ،لكن الغرض منها أن تكون نقطة مرجعية يمكن للمشرعين وصناع القرار استخدامها عندما يقومون بوضع الأطر القانونية والإدارية والتنظيمية لحوكمة الشركات التي تعكس ظروفهم الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والثقافية الخاصة.

2 - البعد الرقابي لحوكمة الشركات:

يتعلق بتدعيم وتفعيل الرقابة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي للشركة، فعلى المستوى الداخلي يتناول نظم الرقابة الداخلية ونظم إدارة المخاطر، أما على المستوى الخارجي فيتناول القوانين واللوائح، وقواعد التسجيل في البورصة، وإتاحة الفرصة لحملة الأسهم والأطراف ذات المصلحة في الرقابة، فضلا عن توسيع نطاق مسئوليات المراجع الخارجي وتدعيم استقلاله، كل هذا يتحقق من خلال:

أ -الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة:

يشجع تطبيق الحوكمة دور الإدارة في اختيار السياسة المحاسبية المناسبة، وبالتالي فالحوكمة تعارض الاتجاه نحو الالتزام بمعايير محاسبية محددة ، كما أنها تساعد في حسم مشكلة إساءة استخدام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة.

ب -دور المراجعة الداخلية:

ترتبط المحاسبة والمراجعة سواء على المستوى المهني أو المستوى التنظيري بالحوكمة ارتباطا وثيقا، حيث تعتبر المحاسبة والمراجعة من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثيرا وتأثرا بمبادئ وإجراءات الحوكمة فلا يمكن لمبادئ وإجراءات الحوكمة أن تطبق بفاعلية وتؤتي ثمارها بدون دعم مهنة المحاسبة والمراجعة، كما أن مبادئ وإجراءات الحوكمة تؤدي دورا كبيرا فى مجال تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة.

ولذلك يتبين الدور الذي تقوم به المراجعة الداخلية في مساعدة الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهدافها وتأكيد فعالية الرقابة الداخلية والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة المراجعة من اجل إدارة المخاطر والرقابة عليها في عملية حوكمة الشركات من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للوحدة الاقتصادية.

ت -دور المراجع الخارجي:

نتيجة لما يقوم به المراجع الخارجي من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية وذلك من خلال قيامه بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده ، فإن دور المراجعة الخارجية أصبح جوهريا وفعالا في مجال حوكمة الشركات لأنه يحد من التعارض بين الملاك وإدارة الوحدة، كما أنه يحد من مشكلة عدم الالتزام بمبادئ وسلوك المهنة.

ث -دور لجان المراجعة:

تقوم لجان المراجعة بدور حيوي في ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة لما تقوم به من تطبيق لقواعد الحوكمة، فالوحدات الاقتصادية التي لديها لجان مراجعة قد ينخفض بها معدل حدوث التصرفات المالية غير القانونية ، بجانب زيادة درجة الثقة في معلومات القوائم المالية وخاصة الوحدات الاقتصادية المسجلة أسهمها في سوق الأوراق المالية الأمر الذي دعا الشركات إلى الاهتمام بوجود لجان مراجعة تأخذ على عاتقها متابعة تطبيق قواعد الحوكمة وتقييم فاعلية مستويات الأداء اللازمة لزيادة كفاءتها.

3 – أداء المراجعة الداخلية وعلاقتها بالمخاطر ودورها في تفعيل الحوكمة

تواجه مهنة المراجعة الداخلية منذ نهاية القرن العشرين وبداية القرن الحالي تغيرات هائلة، ورغم اعتبار الدول المتقدمة المصدر والمحرك الرئيسي لهذه التغيرات، إلا أن الدول العربية ومنها الجزائر تجد نفسها في وضع يحتم عليها التلاؤم معها.

وقد أدى التطور العلمي والنمو المتزايد في مجالات النشاط الاقتصادي إلى كبر حجم المشروعات وتشعب أعمالها ووظائفها وصعوبة إداراتها وتعدد مشاكلها، كما أن الفضائح المالية في منظمات الأعمال الناتجة عن عدم صدق المعلومات المتعلقة

بالبيانات المالية أدى إلى إفلاس كبرى الشركات مما أدى إلى الاهتمام بالمراجعة الداخلية لإعطاء ثقة أكبر لأصحاب المشروع والمستفيدين منه بأن الأعمال يتم إنجازها وفقا لما هو مخطط وأن الأنظمة والقوانين يتم احترامها، وأنه يتم المحافظة على أصول المؤسسة وذلك من خلال التأكد من فاعلية الرقابة الداخلية.

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الوسائل والطرق التي تستخدمها الإدارة لغرض التحقق من فاعلية الرقابة الداخلية وتعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة.[4]

ويعرف المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخليين IFACI المراجعة الداخلية بأنها : "نشاط مستقل وموضوعي تمنح للمؤسسة ضمان على درجة السيطرة على عملياتها، كما يقدم استشارات مما يحسن، ويساعد على خلق قيمة مضافة، كما أنها تساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها من خلال نهج منظم ومنهجي، لعمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، وتقديم مقترحات لتعزيز فعاليتها".[5]

كما يعرف معهد المدققين الداخليين IIA المراجعة الداخلية: "بأنها نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها . ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة".[6]

ويشير "محمد عبد الفتاح " أن المراجعة الداخلية نشاط خدمي للمنشأة يحتاج إلى أفراد يفهمون دورهم كمسئولين، ويستطيع كل فرد أن يفسر ويشرح الأهداف

[4] - Robert R. Moeller : **Brink's Modern Internal Auditing** , 6 th Edition, John Wiley & Sons, Inc, USA ,2005, p 04

[5] - COLLINS. L et Autres **: L'Audit et Le Contrôle Interne- Aspects Financiers. opérationnels Et Stratégiques**, 4 ème Edition, Edition Dalloz, Paris, 1994, p 23

[6] – خلف عبد الله الواردات : **التدقيق بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الدولي الداخلي**، الوراق للنشر، الأردن ، 2006، ص 144

الإدارية، ويوضح السياسات والضوابط الرقابية، ويتفهم أو يدرك وجود مشكلات ويوصي بحلول ملاءمة لها ويقوم بإنجازها.[7]

من خلال التعاريف السابقة يتضح تطور مفهوم وهدف المراجعة الداخلية من اعتبارها جزءا من نظام الرقابة الداخلية للقيام بمراجعة العمليات المالية والسجلات المحاسبية والتقرير عنها للإدارة إلى اعتبارها أداة تقييم مستقلة تنشأ بالمؤسسة لفحص وتقييم الأنشطة لخدمة إدارة المؤسسة.

و حسب Robert R. Moeller تعد الرقابة الداخلية من المفاهيم المهمة والأساسية التي يجب أن يدركها المراجع الداخلي.[8]

ويعرف المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخليين IFACI نظام الرقابة الداخلية: " نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف الإدارة بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال".[9]

كما يعرفه "عمر علي عبد الصمد" على أنه: "الإجراءات المتخذة من طرف مجلس الإدارة، والموظفين الآخرين من أجل توفير ضمان معقول بما يتعلق بتحقيق أهداف المؤسسة وفعالية وكفاءة العمليات، وهذا بالاعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والنظم"، حيث أن الرقابة الداخلية هي وسيلة لتحقيق غاية وليست غاية في حد ذاتها.[10]

---

[7] – محمد عبد الفتاح: **الإسناد الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية وأثره على استقلال المراجع الخارجي وجودة المراجعة – دراسة ميدانية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، القاهرة : جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الأول، 2001، ص 165

[8] - Robert R. Moeller , Op.Cit, P69

[9] -**الداخلية المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة ، تاريخ التصفح: 2015/10/08، متاح على موقع:**

http://www.ifaci.com/ifaci/connaitre-l-audit-et-le-controle-interne/definitions-de-l-audit-et-du-controle-internes-78.html

[10] – **عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة يحي فارس المدية، الجزائر ،2009 ، ص 81

3 -1 العلاقة بين نظام الرقابة والمراجعة الداخلية

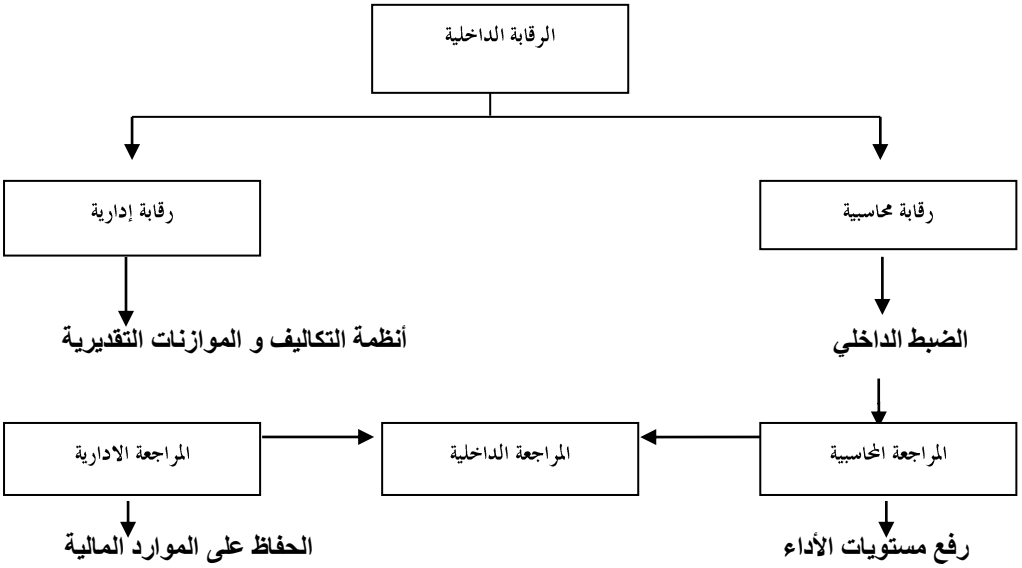
تعتبر المراجعة الداخلية جزءا من نظام الرقابة الداخلية ككل فمن غير الممكن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية بدون وجود نظام للمراجعة الداخلية، فهي تعمل على تطويره وتحسينه وزيادة فعاليته وكفاءته، حيث أكدت العديد من الدراسات والإصدارات المهنية على وجوب أن يكون للمراجعة الداخلية دور في إعداد تقرير الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، وذلك عن طريق متابعة تشغيله وتقييمه وإخطار الإدارة بنقاط الضعف والقوة الموجودة فيه[11] .

من خلال ما سبق يتضح الدور الحيوي الذي تؤديه المراجعة الداخلية في التأكيد على مدى بقاء ونمو واستمرار منظمات الأعمال، حيث تختص بفحص مقومات النظام المحاسبي لهذه المنظمات للوقوف على مدى قدرة هذه المقومات في تحقيق وظيفتي القياس والإفصاح المحاسبي بكفاءة عالية، كما تختص باختبار مدى دقة المعلومات المالية والتشغيلية وفحص الجدوى الاقتصادية للعمليات والتأكد من كفاءتها وفعاليتها واختبار مدى الالتزام بالقوانين والنظم والسياسات والأوامر الإدارية الموضوعة.

ويوضح الشكل التالي أنظمة الرقابة الداخلية بشقيها الإداري و المحاسبي:

[11] – عبد الوهاب نصر وشحاته السيد شحاته ، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة المعلومات وعولمة أسواق المال**، الدار الجامعية، مصر ،2006، ص 103 -104

الشكل1 : أنظمة الرقابة الداخلية الإدارية و المحاسبية



المصدر: عبد الماجد عبد الله حسن احمد: نحو بناء معايير مراجعة داخلية وطنية، **مؤتمر المراجعة الداخلية الأول**، السودان، 20 -21 جانفي 2007، ص3

يتضح من هذا الشكل شمول الرقابة الداخلية على جميع أنشطة المؤسسة المالية والإدارية وأن المراجعة الداخلية جزء من نظام الرقابة الداخلية تهدف إلى التوفيق بين تصرفات وسلوك العاملين وأهداف المؤسسة التشغيلية التي تسعي إلي تحقيقها.

3 -2 علاقة المراجعة الداخلية بإدارة المخاطر

تحولت المراجعة الداخلية من كونها أداة للرقابة الداخلية لتصبح أوسع وأشمل من هذا المفهوم التقليدي، فلم تعد قاصرة فقط على المراجعة المنتظمة لكفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية وإنما امتد دورها ليشمل أيضا التعريف بالمخاطر التي تتعرض لها المؤسسة وتقديم الاستشارات اللازمة لمجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة المراجعة والمراجع الخارجي في هذا الخصوص.

يمكن تصنيف المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة إلى نظامية (مخاطر السوق) وغير نظامية كما يلي:

أ -المخاطر النظامية: هي المخاطر العامة التي تسري على الاستثمار في السوق، وتنشأ عن البيئة وتتعلق بالنشاط الاقتصادي وبالنظام المالي العام [12]، ومن أمثلتها ما يلي:

- مخاطر التضخم والكساد: حيث تؤدي هذه المخاطر إلى انخفاض القيمة الحقيقية للموجودات والأصول الاستثمارية بسبب انخفاض قوتها الشرائية.

- مخاطر تغير أسعار الفائدة: وهي المخاطر التي تكمن في التغيرات المحتملة لأسعار الفائدة ارتفاعا وانخفاضا وبالتالي فان اختيار الأدوات الاستثمارية تتأثر بهذه التغيرات.

- مخاطر أسعار الصرف: وهي المخاطر التي تنشأ نتيجة التقلبات أو التغيرات العكسية المحتملة في أسعار صرف العملات أو في المراكز المحتفظ بها من تلك العملات.

- المخاطر السياسية والمالية والاقتصادية: وهي المخاطر المرتبطة بالأوضاع السياسية والمالية والاقتصادية والاجتماعية السائدة في البلد الذي تزاول المؤسسة نشاطها فيه.

ب-المخاطر غير النظامية : هي المخاطر التي تنشأ عن طبيعة ونوع الاستثمار، فهي تأتي نتيجة التعاملات الاستثمارية فقد تؤثر على مستثمر معين دون غيره [13]، ومن أمثلتها ما يلي:

مخاطر التمويل : ترتبط بنوعية التمويل، وعلى العموم إن زيادة نسبة الأموال المقترضة إلى الأموال المستثمرة يعني أن المؤسسة تتحمل مخاطر دفع كلفة نقدية زيادة عن التكاليف الأخرى.

---

[12] – على عبد الله شاهين: إدارة مخاطر التمويل والاستثمار في المصارف – مع التعرض لواقع المؤسسات المصرفية العاملة في فلسطين ، **المؤتمر العالمي الأول حول الاستثمار والتمويل في فلسطين بين آفاق التنمية والتحديات المعاصرة**، جامعة غزة الإسلامية ، 8 -9 ماي 2005 ، ص 4 -7

[13] – دريد كامل آل شبيب، **مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة**، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان،2007 ، ص 164

مخاطر الائتمان : هي مخاطر ناجمة عن التوسع في منح الائتمان وزيادة الذمم الممنوحة إلى العملاء.

مخاطر السيولة : وتتمثل في قدرة المؤسسة على تحويل عناصر الموجودات المتداولة إلى سيولة لتسديد الالتزامات المترتبة عليه.

مخاطر التشغيل : وهي تلك المخاطر الناجمة عن ارتفاع مصاريف التشغيل عن معدلات المتوقعة، ويؤثر ذلك التغير على صافي الدخل.

مخاطر رأس المال أو سداد الالتزامات : وتعني عدم القدرة على الوفاء بالالتزامات عندما تنخفض القيمة السوقية لأصول المؤسسة إلى مستوى أقل من القيمة السوقية لهذه الالتزامات، وترتبط بهذه المخاطر جودة الأصول ومخاطر التشغيل والسيولة ومقدار الأرباح الموزعة والأرباح المحتجزة والمخاطر الخارجية.

و رغم أن نشاطات الأعمال تتعرض للمخاطر، فان الدراسات الرسمية لإدارة المخاطر قد بدأت في أواخر النصف الثاني من القرن العشرين "، أما إدارة المخاطر فقد عرفت من طرف معهد إدارة المخاطر(IRM) على أنها " الجزء الأساسي في الإدارة الإستراتيجية لأي مؤسسة. فهي الإجراءات التي تتبعها المؤسسات بشكل منظم لمواجهة الأخطار المصاحبة لأنشطتها، بهدف تحقيق المزايا المستدامة من كل نشاط ومن محفظة كل نشاط ". [14]

وعرفت على أنها :"جزء من ثقافة المؤسسة، فهي هيكل من الإجراءات والعمليات التي تدار من أجل مواجهة الفرص والتهديدات ودراسة الآثار المترتبة عنها"، فالعناصر الأساسية لإدارة المخاطر تضم تعيين مختلف حالات التعرض للمخاطر وقياسها ومتابعتها وإدارتها".

[14] – طارق الله خان وحبيب أحمد: **إدارة المخاطر :تحليل قضايا في الصناعة المالية الإسلامية**، ترجمة عثمان باكر أحمد ورضا سعد الله، الطبعة الأولى، جدة :المعهد الإسلامي للبحوث والتدريبات ، 2003، ص 33

حسب المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي الصادر عن جمعية المدققين الداخليين والمعدل في 2010 سم□، ينص المعيار 2100 طبيعة العمل:

يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم - والإسهام في تحسين - عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، وذلك من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم.

وحسب المعيار 2110 إدارة المخاطر يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم فاعلية عمليات إدارة المخاطر وأن يسهم في تحسينها.

وفي تفسير جمعية المدققين الداخليين IIA للمعيار فإن مسألة تحديد ما إذا كانت عمليات إدارة المخاطر فعالة أم لا هي مسألة اتخاذ رأي أو حكم ناتج عن تقييم المدقق الداخلي الذي يبين :

- أن أهداف المؤسسة تساند رسالة المؤسسة وتتوافق معها.
- أن المخاطر الهامة يتم تحديدها وتقييمها.
- أن الاستجابات المناسبة إزاء المخاطر يتم اختيارها بما يحقق التوافق بين المخاطر ومدى استعداد المؤسسة لتقبل المخاطر.
- أن المعلومات اللازمة بشأن المخاطر يتم الحصول عليها وتبليغها في التوقيتات المناسبة إلى مختلف الجهات المعنية في المؤسسة بما يمكن الموظفين والإدارة ومجلس الإدارة من القيام بمسؤولياتهم .

ويمكن أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتجميع المعلومات اللازمة لمساندة هذا التقييم في أثناء القيام بمهام متعددة، مع العلم بأن نتائج تلك المهام عندما ينظر إليها معا تقدم فهما وافيا لعمليات إدارة المخاطر بالمؤسسة ومدى كفاءتها وتتم متابعة عمليات إدارة المخاطر أو من خال أنشطة الإدارة المستمرة أو التقييم المستمر والمستقل أو كليهما .

[15] – جمعية المدققين الداخليين IIA: **المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي** ، أكتوبر 2010

- على ضوء نتائج تقييم المخاطر يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى كفاية وفاعلية الضوابط الرقابية في مختلف نواحي الحوكمة وعمليات التشغيل ونظم المعلومات ، ويشمل ذلك تقييم ما يلي :
  - موثوقية وسلامة المعلومات المالية و التشغيلية .
  - فاعلية وكفاءة العمليات والبرامج بالمؤسسة.
  - حماية الأصول.
  - التقيد بالقوانين والأنظمة واللوائح والإجراءات والعقود .
- يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم احتمال حدوث الاحتيال وكيف تقوم المؤسسة بإدارة مخاطر الاحتيال.
- في أثناء المهام الاستشارية ، يجب أن يتحقق المدققون الداخليون من أن المخاطر تتناسب مع المهمة وأن يتنبهوا إلى وجود أي مخاطر أخرى .
- يجب أن يدمج المدققون الداخليون معرفتهم بالمخاطر والتي يكتسبونها من المهام الاستشارية ضمن تقييمهم لعمليات إدارة المخاطر بالمؤسسة.
- عند مساعدة الإدارة في تحديد أو تحسين عمليات إدارة المخاطر ، يجب على المدققين الداخليين الامتناع عن تولي أي مسئولية إدارية من خلال قيامهم بالإدارة الفعلية للمخاطر.

3 -3 دور معايير المراجعة الداخلية الدولية في الحوكمة

بعد صدور معايير المراجعة الدولية الداخلية سنة 2003 بدأ الفكر المحاسبي في التوجه نحو تغيير الدور التقليدي للمراجعة الداخلية بحيث تصبح أنشطتها ذات قيمة اقتصادية وفي نفس الوقت تضاف مهارات جديدة للمراجع الداخلي تؤدي إلي تحسين أدائه في مجالي التأكيد والاستشارات.

لا شك في أن هذه المحاولات الجادة من قبل المجامع العلمية والمنظمات المهنية ذات الصلة بالمراجعة الداخلية تؤدي إلى دعم حوكمة الشركات ، ومما يدل على ذلك

ما توصل إليه دراسة محمد عبد الفتاح إبراهيم لمفهوم المراجعة الداخلية الجديد ومن اهمها[16]:

أ- أنها نشاط مستقل عن الإدارة التنفيذية للمنظمة نتيجة الرغبة في تبعيته إلى مجلس الإدارة الإشراف داخل دائرة لجنة المراجعة المنبثقة عنه.

ب - أنها نشاط موضوعي يقوم بتنفيذ أعمال المراجعة الداخلية من خلال أشخاص مهنيين ذو خبرة ومهارة عالية سواء من داخل أو خارج المؤسسة.

ج - الالتزام من قبل المراجعين الداخليين بتطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية الأخيرة أكثر من الاعتبارات التنظيمية والقانونية المتبعة بالمؤسسة.

تتم أنشطة التدقيق الداخلي في بيئات ثقافية و قانونية واقتصادية متباينة ويتم تنفيذها داخل شركات تتباين أهدافها وأحجامها و هياكلها التنظيمية ، ومن خلال أشخاص مختلفين ، وكل تلك الفروق والاختلافات قد تؤثر على ممارسة أنشطة التدقيق الداخلي في البيئات المختلفة ، لذا فمن الضروري إخضاع معايير التدقيق الداخلي إلى عملية تقويم وتطوير مستمرة لتسهيل وضبط عمل المدققين الداخليين في ظل هذه المعايير .

و كجزء من استجابة الأزمات المالية العالمية والمستجدات التي حصلت في حوكمة الشركات كعلاج لها هو تطوير دور المراجعة الداخلية والوظائف التي تؤديها ، و يتحقق هذا الأمر من خلال تطوير معايير التدقيق الداخلي في ضوء متطلبات حوكمة الشركات، وتنفيذا لهذا الأمر أصدر معهد المدققين الداخليين "IIA" معايير حديثة لمواكبة المستجدات الاقتصادية في مجموعتين معايير الصفات ومعايير الأداء . □[17]

---

[16] – محمد عبد الفتاح إبراهيم، **نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (تدقيق الشركات – تدقيق المصارف والمؤسسات المالية – تدقيق الشركات الصناعية)**، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، مصر، 26سبتمبر2005 ، ص 12

[17] - ARENS, ELDER and beasley : **auditing and assurance services : an intergated approach,** 14 th edition, PEARSON , USA ,2012, p 818

معايير الصفات (attribute Standards):

وهي عبارة عن مجموعة مكونة من أربعة معايير رئيسية صادرة من معهد المدققين الداخليين والتي تتناول سمات وخصائص الشركات والأفراد الذين يؤدون أنشطة المراجعة الداخلية فيها.

معايير الأداء (Performance Standards):

وهي عبارة عن سبعة معايير رئيسية صادرة من معهد المدققين الداخليين و التي تصف أنشطة المراجعة الداخلية ، و المعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة.

يشير المعيار رقم 2130 المتفرع من المعيار رقم 2100 من المجموعة الثانية الذي يختص بحوكمة الشركات، إلى إنه ينبغي أن يساهم نشاط المراجعة الداخلية في عمليات حوكمة الشركات بمساهمته في تقويم وتحسين عملية الحوكمة من خلال ما يأتي :

أ – التحقق من وضع القيم و الأهداف و تحقيقها بحيث تكون الإدارات مهيأة و قادرة على الإفصاح عن أن نشاطاتها وأفعالها و قراراتها مطابقة للأهداف المحددة و المتفق عليها.

ب – مراقبة عملية أنجاز الأهداف من خلال:

- **تقويم نوعية الأداء المنفذ على مستوى المسؤوليات التي كلف العاملون القيام بها.**
- **تقديم التوصيات المناسبة لتحسين عمليات الشركة و تطويرها .**
- **رفع الكفاية الإنتاجية عن طريق التدريب باقتراح اللازم منها .**
- **التحقق من المساءلة إذ تكون الأفعال والقرارات واتخاذها قابلة للفحص عن طريق التدقيق الداخلي.**
- **التحقق من الحفاظ على قيم الشركة عن طريق تحديد المناطق أو العمليات والبرامج التي يجب مراجعتها وتقويمها أثناء التدقيق.**

سادسا - الدراسة الميدانية

بغية الإلمام بموضوع الدراسة وتكملة الجوانب النظرية التي تم التطرق إليها سابقا والإجابة عن الإشكالية الأساسية، سنقوم من خلال هذا المحور بإعداد دراسة ميدانية.

1 - محتوى الدراسة الميدانية

أجريت هذه الدراسة في الجزائر خلال الفترة من 20 جويلية 2015 إلى غاية 15 اكتوبر 2015 بهدف معرفة دور المراجعة الداخلية في تعزيز حوكمة الشركات وشملت مجموعة من الشركات والوحدات في كل من الجزائر العاصمة، سطيف، سوق اهراس، عنابة.

وقد اخترنا لهذا الغرض إعداد استمارة استبيان، يحتوي على مجموعة أسئلة مرتبطة بإشكالية البحث، تم توزيعها على أفراد العينة المدروسة والتي شملت اطارات قسم المحاسبة والمالية ومصلحة المراجعة الداخلية للشركات المدروسة.

تم الاعتماد على الاستبيان بصفة أساسية في جمع البيانات من أجل الإدراك الجيد للعلاقة بين متغيرات الدراسة وتحقيق أهداف البحث حيث تم تصميمه وتوزيعه على عينة الدراسة لأجل هذه الغاية، كان موضوع الاستبيان حول دور المراجعة الداخلية في تحسين حوكمة الشركات وقد احتوى الاستبيان على قسمين، القسم الأول شمل أسئلة عامة شخصية عن البيانات النوعية لأفراد العينة تضمنت الوظيفة، الشهادة، التكوين، التخصص والخبرة، أما القسم الثاني فقد احتوى على 25 عبارة موزعة على أربع محاور رئيسية هي:

المحور الأول: **دور تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية في تحسين حوكمة الشركات**

المحور الثاني: **فعالية المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر وانعكاسها على المخاطر**

المحور الثالث: **دور المراجعة الداخلية في حماية أصحاب المصالح**

المحور الرابع: **أهمية وظيفة المراجعة الداخلية في حماية أصحاب المصالح**

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي للإجابة على أسئلة الاستبيان وفق خمس بدائل هي:

الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
الدرجة	5	4	3	2	1

ولغرض اختبار الثبات لأسئلة محاور الاستبيان تم استخدام معامل ألفا كرونباخ (alpha cronbach) حيث بلغت قيمته 0,777 وهي قيمة مقبولة تأكد على مصداقية أداة الدراسة.

2 – تحليل البيانات:

أ – وصف خصائص عينة الدراسة:

أ –1 المؤهل العلمي:

أظهرت النتائج أن ما نسبته 36.2 % من العينة من حملة شهادة الليسانس، بينما تمثل نسبة حملة شهادة الماستر21.3 %، يليها نسبة حملة شهادة الدراسات الجامعية التطبيقية (DEUA) بـ 17 %، ثم 12.8 % من حملة شهادة الماجستير، وما نسبته 10.6 % لديهم مستوى ثانوي في حين لدينا واحد من أفراد العينة له مستوى الدكتوراه بما يمثل نسبة 2.1 %، يتضح من نتائج التحليل عموما أن من يشغلون مناصب في المحاسبة، الإدارة المالية والتدقيق الداخلي لهم مؤهلات علمية عالية.

أ –2 الوظيفة:

اتضح أن غالبية المستوجبين يؤدون وظائف المراجعة الداخلية بنسبة 48.9 % وهو ما يدعم نتيجة الدراسة بحكم معرفتهم لدور المراجعة الداخلية في المؤسسة وانعكاسه على مستوى الحوكمة، تليها وظيفة المحاسبة بنسبة 34 % ثم وظائف الإدارة المالية بما يمثل 17 % من افراد العينة.

أ –3 سنوات الخبرة:

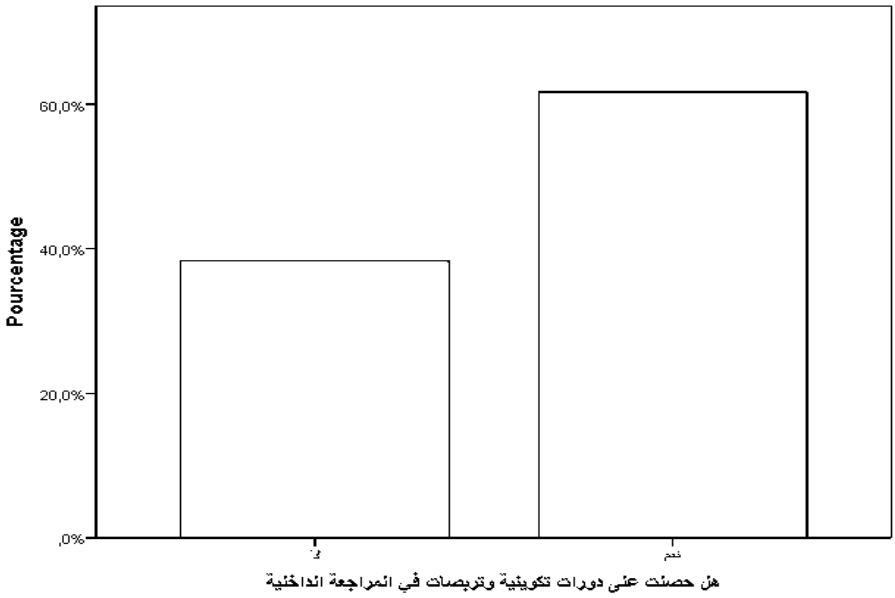
ما نسبته 25.5 % من المستجوبين لديهم خبرة مهنية أقل من 5 سنوات، 36.2 % لديهم خبرة بين 5 و10 سنوات بينما 38.3 % من أفراد العينة لديهم خبرة مهنية أكثر من 10 سنوات وهو ما يعني عموما إدراكهم لحقائق وممارسات المراجعة الداخلية بحكم سنوات الممارسة.

أ -4 التخصص:

غالبية أفراد العينة تخصصاتهم في المحاسبة والتدقيق بما يمثل نسبة 29.8 %، إدارة الأعمال بنسبة 23.4 %، تخصص المالية 19.1 %، تخصصات أخرى بـ 17 % ثم تخصص الجباية بنسبة 10.6 %، وهو ما يبين تفضيل هذه المؤسسات لأصحاب تخصصات المحاسبة والتدقيق ثم إدارة الأعمال ثم تخصص مالية باعتبارهم الأنسب لممارسة الوظائف المرتبطة بالتدقيق.

السؤال الأول: هل حصلت على دورات تكوينية وتربصات في المراجعة الداخلية ؟

الشكل (2): اجابة افراد العينة على السؤال الأول

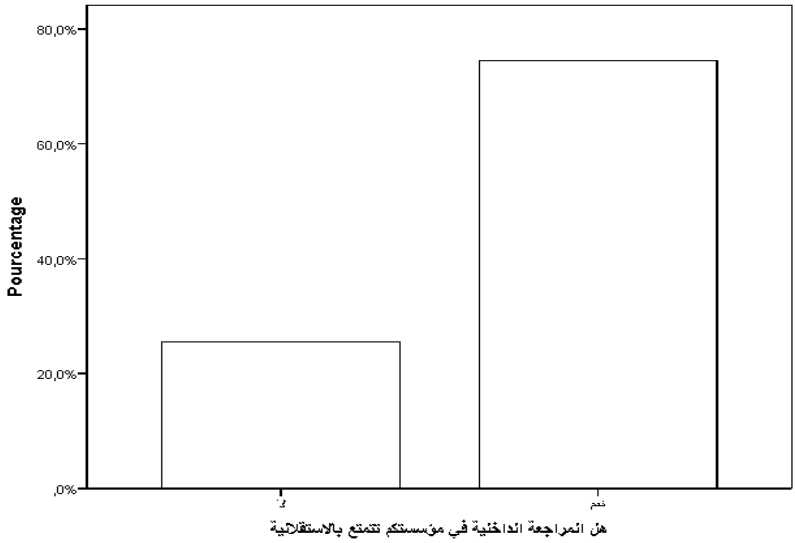


المصدر: إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الشكل السابق أن 61.7 % من أفراد العينة قد قاموا بدورات تكوينية وتربصات في مجال المراجعة الداخلية وهو ما يعزز اكتسابهم للمفاهيم والقواعد الخاصة بوظيفة المراجعة الداخلية.

السؤال الثاني: هل المراجعة الداخلية في مؤسستكم تتمتع بالاستقلالية ؟

الشكل (3): اجابة افراد العينة على السؤال الثاني

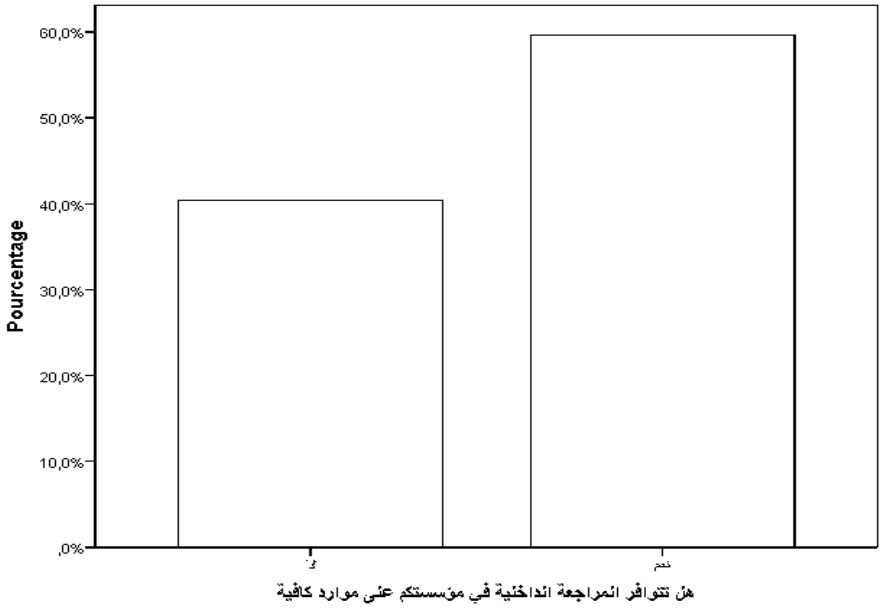


المصدر: إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الشكل السابق أن 74.5 % من أفراد العينة يرون أن وظيفة المراجعة الداخلية في مؤسساتهم تتمتع بالاستقلالية وهو ما يتوافق مع المعيار الدولي رقم 1100 الاستقلالية بالنسبة لأنشطة التدقيق الداخلي والموضوعية في أداء هذه الأنشطة والموضوعية في أبداء الرأي النهائي للمدققين الداخليين.

السؤال الثالث: هل تتوافر المراجعة الداخلية في مؤسستكم على موارد كافية ؟

الشكل (4): إجابة أفراد العينة على السؤال الثالث

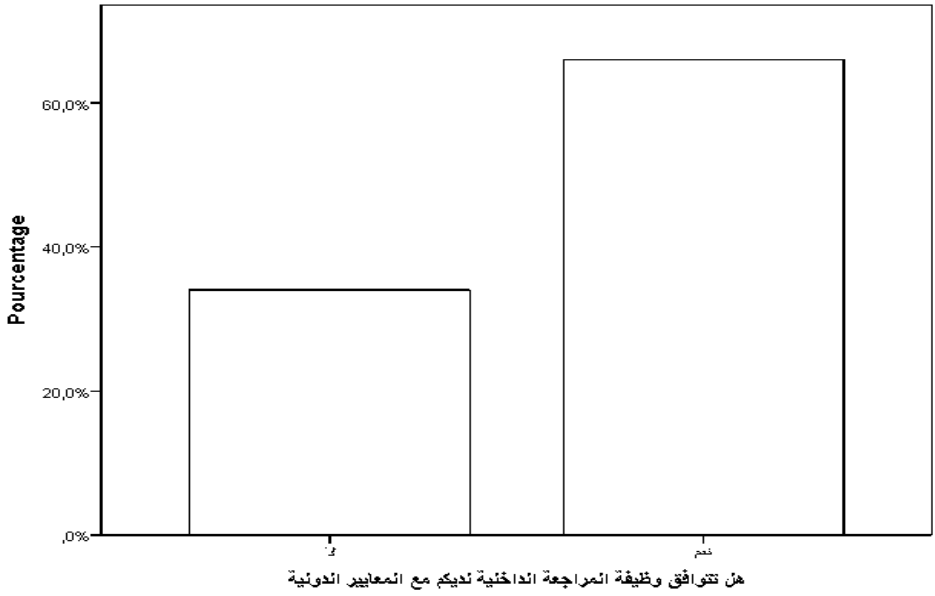


المصدر: إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الشكل السابق أن 59.6 % من أفراد العينة يرون أن وظيفة المراجعة الداخلية في مؤسساتهم تتوفر على موارد كافية وهو ما يضمن نجاح واستمرارية هذه الوظيفة.

السؤال الرابع: هل تتوافق وظيفة المراجعة الداخلية لديكم مع المعايير الدولية ؟

الشكل (5): إجابة أفراد العينة على السؤال الرابع



المصدر: إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الشكل السابق أن 66 % من أفراد العينة يرون أن وظيفة المراجعة الداخلية في مؤسساتهم تتوافق مع المعايير الدولية للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين "IIA" وهو ما يعني استجابة الشركات الجزائرية لأحد أهم متطلبات حوكمة الشركات.

ب - تحليل محاور الدراسة:

المحور الأول: دور تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية في تحسين حوكمة الشركات

نتائج إجابات أفراد العينة على أسئلة المحور الأول:

نتائج المحور1	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	المتوسط	الانحراف المعياري
التكرار	10	20	24	107	121	4,0957	,677
النسبة	3,54	7,09	8,51	37,94	42,9		

المصدر: إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS

تعبر النتائج على تأييد أفراد العينة للعبارات المعبرة عن دور تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية في تحسين حوكمة الشركات، حيث بلغ المتوسط 4,09 وهو معدل يؤكد الاتجاه العام للإجابات إلى موافق.

المحور الثاني: فعالية المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر وانعكاساتها على الحوكمة

نتائج إجابات أفراد العينة على أسئلة المحور الثاني:

نتائج المحور2	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	المتوسط	الانحراف المعياري
التكرار	15	22	45	158	136	4,00	,548
النسبة	3,98	5,85	11,96	42,02	36,17		

المصدر: إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS

تعبر نتائج الجدول السابق على تأييد أفراد العينة لعبارات المحور الثاني المعبر عن فعالية المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر وانعكاساتها على الحوكمة، حيث بلغ المتوسط العام لهذا المحور 4,00 وهو معدل يؤكد الاتجاه العام للإجابات إلى موافق.

المحور الثالث: دور المراجعة الداخلية في تحسين الحوكمة من خلال تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات

نتائج إجابات أفراد العينة على أسئلة المحور الثالث:

نتائج المحور3	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	المتوسط	الانحراف المعياري
التكرار	9	7	40	90	89	4,03	,085
النسبة	3,82	2,97	17,02	38,29	37,87		

المصدر: إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS

تعبر نتائج الجدول السابق على تأييد أفراد العينة لعبارات المحور الثالث المعبر عن دور المراجعة الداخلية في تحسين الحوكمة من خلال تخفيض درجة عدم تماثل

المعلومات ، حيث بلغ المتوسط العام لهذا المحور 4,03 وهو معدل يؤكد الاتجاه العام للإجابات إلى موافق.

المحور الرابع: أهمية وظيفة المراجعة الداخلية في حماية أصحاب المصالح

ملخص إجابات أفراد العينة على أسئلة المحور الرابع:

نتائج المحور4	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	المتوسط	الانحراف المعياري
التكرار	2	28	64	70	118	3,97	,075
النسبة	0,70	9,92	22,69	24,82	41,84		

المصدر: إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS

تعبر نتائج الجدول السابق على تأييد أفراد العينة لعبارات المحور الرابع المعبر عن أهمية وظيفة المراجعة الداخلية في حماية أصحاب المصالح ، حيث بلغ المتوسط العام لهذا المحور 3,97 وهو معدل يؤكد الاتجاه العام للإجابات إلى موافق.

6 -3 اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: يمكن للمراجعة الداخلية تحسين حوكمة الشركات عن طريق تقييم نظام الرقابة الداخلية

استخدمت فقرات المحور الأول (الفقرة 9 إلى الفقرة 14) لقياس دور المراجعة الداخلية في تحسين حوكمة الشركات عن طريق تقييم نظام الرقابة الداخلية.

H0: لا يمكن للمراجعة الداخلية تحسين حوكمة الشركات عن طريق تقييم نظام الرقابة الداخلية.

حسب نتائج اختبار T للعينة الأحادية للمحور الأول فان متوسط إجابات العينة حول أسئلة المحور الأول المتعلق بدور تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية في تحسين حوكمة الشركات الذي بلغ قيمة 4,09 وكذلك بلغ الانحراف المعياري قيمة 0,67 فان قيمة T المحسوبة تقدر بـ 41,46 وهي تمثل قيمة أكبر من قيمة T المجدولة (t(0.05, 47) = 2.0117 ، وبما أن قيمة t المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية فإن معلمات الفرضية تقع خارج منطقة قبول الفرضية

العدمية وتؤكد هذه النتيجة قيمة الدلالة sig وهي عبارة عن احتمال المنطقة الحرجة لـ t قد جاء أقل من (5٪).

بناء على التحليل السابق فإننا نرفض فرضية النفي لا يمكن للمراجعة الداخلية تحسين حوكمة الشركات عن طريق تقييم نظام الرقابة الداخلية ونقبل الفرضية البديلة يمكن للمراجعة الداخلية تحسين حوكمة الشركات عن طريق تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الفرضية الثانية: يمكن اعتبار المراجعة الداخلية كأداة فعالة في إدارة المخاطر من اجل تحسين الحوكمة.

استخدمت فقرات المحور الثاني (الفقرة 15 إلى الفقرة 22) لدراسة فعالية المراجعة الداخلية في ادارة المخاطر وانعكاساتها على الحوكمة.

H0: لا يمكن اعتبار المراجعة الداخلية كأداة فعالة في إدارة المخاطر من اجل تحسين الحوكمة.

حسب نتائج اختبار T للعينة الأحادية للمحور الثاني فان متوسط إجابات العينة حول أسئلة المحور الثاني المتعلق بفعالية المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر وانعكاساتها على الحوكمة الذي بلغ قيمة 4,00 وكذلك بلغ الانحراف المعياري قيمة 0,54 فان قيمة T المحسوبة تقدر بـ 50,05 وهي تمثل قيمة أكبر من قيمة T المجدولة 2.0117 ، وبما أن قيمة t المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية فإن معلمات الفرضية تقع خارج منطقة قبول الفرضية العدمية وتؤكد هذه النتيجة قيمة الدلالة sig وهي عبارة عن احتمال المنطقة الحرجة لـ t قد جاء أقل من (5٪).

بناء على التحليل السابق فإننا نرفض فرضية النفي لا يمكن اعتبار المراجعة الداخلية كأداة فعالة في إدارة المخاطر من اجل تحسين الحوكمة ونقبل الفرضية البديلة يمكن اعتبار المراجعة الداخلية كأداة فعالة في إدارة المخاطر من اجل تحسين الحوكمة.

الفرضية الثالثة: تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات له دور في تحسين الحوكمة.

استخدمت فقرات المحور الثالث (الفقرة 23 إلى الفقرة 27) لدراسة دور المراجعة الداخلية في تحسين الحوكمة من خلال تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات.

H0: تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات ليس له دور في تحسين الحوكمة.

حسب نتائج اختبار T للعينة الأحادية للمحور الثالث فان متوسط إجابات العينة حول أسئلة المحور الثالث المتعلق بدور المراجعة الداخلية في تحسين الحوكمة من خلال تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات الذي بلغ قيمة 4,03 وكذلك بلغ الانحراف المعياري قيمة 0,58 فان قيمة T المحسوبة تقدر بـ 47,09 وهي تمثل قيمة أكبر من قيمة T المجدولة 2.0117 ، وبما أن قيمة t المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية فإن معلمات الفرضية تقع خارج منطقة قبول الفرضية العدمية وتؤكد هذه النتيجة قيمة الدلالة sig وهي عبارة عن احتمال المنطقة الحرجة لـ t قد جاء أقل من (5٪).

بناء على التحليل السابق فإننا نرفض فرضية النفي تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات ليس له دور في تحسين الحوكمة ونقبل الفرضية البديلة تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات له دور في تحسين الحوكمة.

الفرضية الرابعة: هناك علاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية وحماية مصالح الأطراف ذات العلاقة.

استخدمت فقرات المحور الرابع (الفقرة 28 إلى الفقرة 33) لدراسة أهمية وظيفة المراجعة الداخلية في حماية أصحاب المصالح.

H0: ليس هناك علاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية وحماية مصالح الأطراف ذات العلاقة.

حسب نتائج اختبار T للعينة الأحادية للمحور الرابع فان متوسط إجابات العينة حول أسئلة المحور الرابع المتعلق بأهمية وظيفة المراجعة الداخلية في حماية اصحاب المصالح الذي بلغ قيمة 4,97 وكذلك بلغ الانحراف المعياري قيمة 0,51 فان قيمة T المحسوبة تقدر بـ 52,42 وهي تمثل قيمة أكبر من

قيمة T المجدولة 2.0117 ، وبما أن قيمة t المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية فإن معلمات الفرضية تقع خارج منطقة قبول الفرضية العدمية وتؤكد هذه النتيجة قيمة الدلالة sig وهي عبارة عن احتمال المنطقة الحرجة لـ t قد جاء أقل من (5٪).

بناء على التحليل السابق فإننا نرفض فرضية النفي ليس هناك علاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية وحماية مصالح الأطراف ذات العلاقة، ونقبل الفرضية البديلة هناك علاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية وحماية مصالح الأطراف ذات العلاقة.

سمحت هذه الدراسة من تأكيد الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة في الشركات الجزائرية اعتمادا على نتائج تحليل الاستبيان الذي رصد وجهات آراء إطارات ومختصين في مجموعة من الشركات الجزائرية.

سابعا – النتائج:

سعينا من خلال دراستنا هذه إلى الإحاطة بمدخل من المداخل الإدارية الحديثة والمسماة بحوكمة الشركات بالتركيز على آلية من آليات تطبيقها وهي المراجعة الداخلية الأمر الذي يؤدي إلي التقليل من المخاطر التي تتعرض لها الشركات، خاصة وأن التجارب الأخيرة في العالم أظهرت أن ضعف الحوكمة يؤدي إلى تدمير الاقتصاديات الوطنية بشكل خطير، وعليه فان تفعيل مبادئ الحوكمة، والبدء بتطبيق قواعدها ، يعمل على تطوير أداء الشركات، مما ينعكس إيجابا على قرارات المستثمرين والقطاع المالي وحركة سوق الأوراق المالية، وبالتالي تنشيط الاقتصاد.

توصلنا إلى إجابة على إشكالية دراستنا المتمثلة في مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات في الشركات الجزائرية من خلال التطبيق الصارم لأنشطة المراجعة الداخلية المتمثلة في:

- تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية
- إدارة المخاطر
- تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات
- حماية أصحاب المصالح

ثامنا - التوصيات:

في الأخير يقترح الباحثان التوصيات التالية :

1 - العمل على تدعيم وظيفة المراجعة الداخلية لما لها من دور هام في إرساء قواعد الحوكمة.

2 - محاولة الاستفادة من المزايا المتعددة التي تحققها حوكمة الشركات والتوسع في تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

3 - الاستفادة من إيجابيات تطبيق حوكمة الشركات في محاولة وضع مقياس شامل لأداء الوحدات الاقتصادية يعكس وجهات نظر الأطراف المختلفة المهتمة بهذه الوحدات ويعبر عن الأداء الحقيقي لها.

4 - تعريف أعضاء التدقيق الداخلي بمبادئ حوكمة الشركات، وإدراج ومراجعة التزام الشركات بمبادئ الحوكمة ضمن مبادئ التدقيق الداخلي.

5 - التأهيل العلمي والعملي والمعرفي لأعضاء التدقيق الداخلي بما يستوعب أسس ومبادئ الحوكمة والتطورات الخاصة بها.

6 - عمل التنظيمات المهنية المختلفة على تنمية الوعي بأهمية مبادئ حوكمة الشركات و دور المراجعة الداخلية كآلية لإرساء قواعد الحوكمة.

7 - ضرورة وضع إطار قانوني لوظيفة المراجعة الداخلية في الجزائر تمكن المؤسسات من الاستفادة من مزايا هذه الوظيفة وتفعيل دورها وتحسين مساهمتها في الحوكمة الجيدة.

الهوامش والمراجع:

[1] – محمد طارق يوسف، **حوكمة الشركات** ، مجلة المحاسب ، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، العدد السادس عشر، ديسمبر (2003)، ص11

[2] - Gérard CHARREUX , **Le gouvernement des entreprises** , Paris : Economica, France (1997), p 01

[3] – **منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، مبادئ حوكمة الشركات** المعدلة في 2004، تاريخ التصفح: 2015/09/24، متاح على موقع: http ://www.oecd.org/daf/corporateaffairs/corporategovernanceprinciples/35032070.pdf

[4] - Robert R. Moeller , **Brink's Modern Internal Auditing** , 6 th Edition, John Wiley & Sons, Inc, USA (2005), p 04

[5] - COLLINS. L et Autres , **L'Audit et Le Contrôle Interne- Aspects Financiers. opérationnels Et Stratégiques**, 4 ème Edition, Edition Dalloz, Paris ,1994, p 23

[6] – خلف عبد الله الواردات، **التدقيق بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الدولي الداخلي**، الوراق للنشر، الأردن ، 2006، ص 144

[7] – محمد عبد الفتاح، **الإسناد الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية وأثره على استقلال المراجع الخارجي وجودة المراجعة – دراسة ميدانية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، القاهرة : جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الأول ، 2001، ص 165

[8] - Robert R. Moeller , Op.Cit, P69

[9] -**المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة** ، تاريخ التصفح: 2015/10/08، متاح على موقع: **الداخلية**

http://www.ifaci.com/ifaci/connaitre-l-audit-et-le-controle-interne/definitions-de-l-audit-et-du-controle-internes-78.html

[10] – **عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة يحي فارس المدية، الجزائر ،2009 ، ص 81

[11] – عبد الوهاب نصر وشحاته السيد شحاته ، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة المعلومات وعولمة أسواق المال**، الدار الجامعية، مصر ، 2006، ص 103 -104

[12] – على عبد الله شاهين، إدارة مخاطر التمويل والاستثمار في المصارف – مع التعرض لواقع المؤسسات المصرفية العاملة في فلسطين ، **المؤتمر العالمي الأول حول الاستثمار والتمويل في**

فلسطين بين آفاق التنمية والتحديات المعاصرة، جامعة غزة الإسلامية ، 8 -9 ماي 2005 ، ص 4 -7

[13] - دريد كامل آل شبيب، **مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة**، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان،2007 ، ص 164

14 - طارق الله خان وحبيب أحمد، **إدارة المخاطر :تحليل قضايا في الصناعة المالية الإسلامية**، ترجمة عثمان باكر أحمد ورضا سعد الله، الطبعة الأولى، جدة :المعهد الإسلامي للبحوث والتدريبات ، 2003، ص 33

15 - جمعية المدققين الداخليين IIA: **المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي** ، أكتوبر 2010

16 - محمد عبد الفتاح إبراهيم، **نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (تدقيق الشركات – تدقيق المصارف والمؤسسات المالية – تدقيق الشركات الصناعية)**، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، مصر، 26سبتمبر2005 ، ص 12

[17] - ARENS, ELDER and beasley : **auditing and assurance services : an intergated approach,** 14 th edition, PEARSON , USA , 2012, p 818