

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة

دور لجان المراجعة في تفعيل العلاقة بين
المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير
تخصص: محاسبة

تحت إشراف الدكتور
دحية عبد الحفيظ

من إعداد الطالب
عيادي حسين

دفعة: 2010/2009

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة

دور لجان المراجعة في تفعيل العلاقة بين
المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية

ملخص مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير
تخصص: محاسبة

تحت إشراف الدكتور
دحية عبد الحفيظ

من إعداد الطالب
عيادي حسين

دفعة: 2010/2009

شكر و عرفان

لله الحمد على توفيقى لإتمام هذا العمل، فما كان لشيء أن
يجري في ملكه إلا بمشيئته جل جلاله.

ولا يسعني في هذا المقام إلا أن أتقدم بالشكر الخالص إلى
الأستاذ المشرف الدكتور دحية عبد الحفيظ على نصائحه
وتوجيهاته المتواصلة.

كما أتقدم بالشكر إلى كل أساتذة المدرسة وكل
الموظفين بها وإلى كل من دعمني وساعدني في هذا
العمل ولو بالسؤال.

إهداء

أهدي هذا العمل إلى:

والدي الحبيبين بارك الله فيهما و أطال الله في عمرهما
وقدرني على رد جزء من جميلهما.

إلى إخوتي وأخواتي وإلى البراعم الثلاثة : محمد الصديق،
يوسف عبد المعين وتقوى منة الله.

وإلى جميع من علمني وساعدني خلال دربي الدراسي وساهم
في وصولي إلى ما وصلت إليه: أساتذتي.

كما أهدي هذا العمل إلى جميع الأصدقاء والزلاء في
المدرسة العليا للتجارة.

الفهرس

شكر و عرفان

إهداء

I	.....الفهرس
V	.....فهرس الجداول والأشكال
VII	.....فهرس الملاحق
VIII	.....قائمة المختصرات
IX	.....ملخص البحث
أ	.....المقدمة العامة
1	.....الفصل الأول: أساسيات المراجعة الخارجية وتطبيقها في الجزائر
2	.....المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المراجعة الخارجية
2	.....المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية
3	.....المطلب الثاني: مبادئ المراجعة الخارجية
4	.....المطلب الثالث: مبررات طلب خدمة المراجعة الخارجية
8	.....المطلب الرابع: أهمية المراجعة الخارجية وأهدافها
12	.....المبحث الثاني: معايير المراجعة الخارجية
12	.....المطلب الأول: المعايير العامة للمراجعة الخارجية
15	.....المطلب الثاني: معايير العمل الميداني
18	.....المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير
20	.....المبحث الثالث: منهجية المراجعة الخارجية
20	.....المطلب الأول: مرحلة الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة
21	.....المطلب الثاني: مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية

22	.....المطلب الثالث: مرحلة فحص الحسابات
23	.....المطلب الرابع: وسائل الحصول على أدلة الإثبات
25	.....المبحث الرابع: المراجعة الخارجية في الجزائر
25	.....المطلب الأول: تطور محافظة الحسابات في الجزائر
26	.....المطلب الثاني: تعيين محافظ الحسابات، أتعابه ومجال تطبيق محافظة الحسابات
27	.....المطلب الثالث: تنظيم مهنة الخبرة المحاسبية في الجزائر
30	.....الفصل الثاني: المراجعة الداخلية وعلاقتها بالمراجعة الخارجية
31	.....المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية
31	.....المطلب الأول: مفهوم المراجعة الداخلية
32	.....المطلب الثاني: أهداف وأهمية المراجعة الداخلية
34	.....المطلب الثالث: مهام وصلاحيات المراجع الداخلي
36	.....المطلب الرابع: المراجعة الداخلية في الجزائر
39	.....المبحث الثاني: معايير الأداء المهني للمراجعة الخارجية
39	.....المطلب الأول: معايير التأهيل
41	.....المطلب الثاني: معايير الأداء
43	.....المطلب الثالث: معايير التنفيذ
45	.....المبحث الثالث: منهجية تنفيذ المراجعة الداخلية
45	.....المطلب الأول: المرحلة التحضيرية لمهمة المراجعة الداخلية
47	.....المطلب الثاني: مرحلة تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية
51	.....المطلب الثالث: المرحلة الختامية -مرحلة التقرير-
54	.....المطلب الرابع: وسائل وتقنيات المراجعة الداخلية
56	.....المبحث الرابع: العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

- 56المطلب الأول: مقارنة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.
- 58المطلب الثاني: العلاقة التكاملية بين المراجعتين.
- 59المطلب الثالث: اعتماد المراجع الخارجي على المراجع الداخلي.
- 63المطلب الرابع: اعتماد المراجع الداخلي على المراجع الخارجي.
- 66الفصل الثالث: لجان المراجعة وعلاقتها بالمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.
- 67المبحث الأول: عموميات حول حوكمة المؤسسات.
- 67المطلب الأول: نبذة تاريخية عن حوكمة الشركات.
- 69المطلب الثاني: تذكير بفضيحة ENRON.
- 71المطلب الثالث: لمحة عن قانون SARBANES-OXLEY.
- 73المطلب الرابع: الحوكمة بعد فضيحة ENRON و قانون SARBANES-OXLEY....
- 75المبحث الثاني: أساسيات لجان المراجعة.
- 75المطلب الأول: ظهور لجان المراجعة وتطورها.
- 77المطلب الثاني: مفهوم لجان المراجعة.
- 79المطلب الثالث: محددات فعالية لجان المراجعة.
- 80المطلب الرابع: الخصائص الضرورية لإنشاء لجان المراجعة.
- 82المبحث الثالث: تنظيم لجنة المراجعة.
- 82المطلب الأول: تشكيل لجنة المراجعة.
- 84المطلب الثاني: عمل لجنة المراجعة.
- 86المطلب الثالث: مسؤوليات لجان المراجعة.
- 90المبحث الرابع: علاقة لجنة المراجعة بالمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.
- 90المطلب الأول: علاقة لجنة المراجعة بالمراجعة الداخلية.

93	المطلب الثاني: دور لجنة المراجعة في دعم المراجعة الخارجية.....
96	المطلب الثالث: دور لجان المراجعة في تقييم جودة المراجعة.....
98	المطلب الرابع: دور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.....
102	الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول الدور المحتمل للجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية
103	المبحث الأول: تقديم العينة محل الدراسة.....
108	المبحث الثاني: لجنة المراجعة، خصائصها، دورها وأهميتها.....
122	المبحث الثالث: دور لجان المراجعة فيما يخص المراجعة الداخلية.....
131	المبحث الرابع: دور لجان المراجعة فيما يتعلق بالمراجعة الخارجية.....
140	الخاتمة العامة.....
	المراجع.....
	الملاحق.....

فهرس

الجداول

والأشكال

أولاً: فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
10	تطور أهداف المراجعة ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية	1.1
103	عدد الاستقصاءات المعتمدة في الدراسة	1.4
104	توزيع عناصر العينة حسب المركز الوظيفي	2.4
105	المؤهلات العلمية لعناصر العينة	3.4
106	الخبرة المهنية لعناصر العينة	4.4
108	إجابات عناصر العينة فيما يخص تأثير عدد الأعضاء على فعالية اللجنة	5.4
109	عدد الأعضاء الأمثل للجنة المراجعة	6.4
110	إجابات عناصر العينة فيما يخص تأثير مدة العضوية على فعالية اللجنة	7.4
111	مدة العضوية المثلى في لجنة المراجعة	8.4
112	الشهادات اللازمة للالتحاق باللجنة	9.4
113	الخبرة اللازمة للالتحاق باللجنة	10.4
114	الصفات الشخصية المطلوبة للالتحاق باللجنة	11.4
115	ضرورة وجود إداريين مستقلين في اللجنة	12.4
116	العدد الأمثل لاجتماعات لجان المراجعة سنوياً	13.4
117	مراقبة لجان المراجعة لتقارير الإدارة ومطابقتها مع القوائم المالية	14.4
118	متابعة لجان المراجعة لمدى تنفيذ الإدارة لتوصيات المراجعين	15.4
119	مدى قدرة لجان المراجعة على تحسين إجراءات حوكمة المؤسسات	16.4
120	مساهمة لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	17.4
123	إشراف لجان المراجعة على المراجع الداخلي في أداء مهامه	18.4
124	استلام لجان المراجعة لبرنامج المراجعة الداخلية لتحليله وإبداء رأيه فيه	19.4
125	قيام لجنة المراجعة بتقييم كفاءة المراجعة الداخلية	20.4
126	مساهمة لجان المراجعة في تدعيم استقلالية المراجع الداخلي	21.4
127	تبعية المراجعة الداخلية إلى لجنة المراجعة	22.4
128	لجنة المراجعة كقناة تواصل بين المراجع الداخلي ومجلس الإدارة	23.4
129	قيام لجنة المراجعة بالتنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي	24.4
132	حرص لجنة المراجعة على استقلال المراجع الخارجي وتوفير الظروف المناسبة لأداء مهامه	25.4
134	لجنة المراجعة كوسيط بين المراجع الخارجي ومجلس الإدارة	26.4
135	استلام ومناقشة لجنة المراجعة لبرنامج ونتائج المراجع الخارجي	27.4
136	إبداء لجنة المراجعة لرأيها حول ملائمة برنامج المراجعة للمخاطر المحتملة	28.4

ثانيا: فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
7	دور المراجعة في علاقة الوكالة في المؤسسة	1.1
7	علاقة الوكالة بين المراجع والمساهمين	2.1
89	أبعاد الإشراف الممارس من طرف لجنة المراجعة	1.3
104	عدد الاستقصاءات المقبولة والمرفوضة	1.4
105	التمثيل البياني لتوزيع عناصر العينة حسب المؤهل الوظيفي	2.4
106	التمثيل البياني لتوزيع عناصر العينة حسب المؤهلات العلمية	3.4
107	التمثيل البياني لتوزيع عناصر العينة حسب الخبرة	4.4
108	تأثير عدد أعضاء اللجنة على فعاليتها	5.4
109	عدد الأعضاء الأمثل للجان المراجعة	6.4
110	تأثير مدة العضوية في اللجنة على فعاليتها	7.4
111	مدة العضوية المثلى للجنة المراجعة	8.4
112	الشهادات اللازمة للالتحاق باللجنة	9.4
113	الخبرة المطلوبة للالتحاق بلجنة المراجعة	10.4
114	الصفات الشخصية المطلوبة للالتحاق بلجنة المراجعة	11.4
115	ضرورة توفر إداريين مستقلين في لجنة المراجعة	12.4
116	العدد الأمثل لاجتماعات لجان المراجعة سنويا	13.4
117	مراقبة تقارير الإدارة ومطابقتها مع القوائم المالية	14.4
118	متابعة تنفيذ الإدارة لتوصيات واقتراحات المراجعين	15.4
119	مدى قدرة لجان المراجعة على تحسين إجراءات حوكمة المؤسسات	16.4
120	مساهمة لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	17.4
122	مشاركة لجان المراجعة في تحديد مهام ومسئوليات المراجعة الداخلية	18.4
123	إشراف لجان المراجعة على المراجع الداخلي خلال أدائه لمهامه	19.4
124	استلام لجان المراجعة لبرنامج المراجعة الداخلية، تحليله وإبداء رأيها فيه	20.4
125	قيام لجنة المراجعة بتقييم كفاءة المراجعة الداخلية	21.4
126	مساهمة لجان المراجعة في تدعيم استقلالية المراجعة الداخلية	22.4
127	تبعية المراجعة الداخلية هرميا إلى لجنة المراجعة	23.4
128	لجنة المراجعة كقناة تواصل بين المراجع الداخلي ومجلس الإدارة	24.4
129	قيام لجنة المراجعة بالتنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي	25.4
131	قيام لجنة المراجعة باختيار، اقتراح وتعيين المراجع الخارجي	26.4
132	حرص لجنة المراجعة على استقلال المراجع الخارجي وتوفير الظروف المناسبة لأداء مهامه	27.4
133	سهر لجنة المراجعة على احترام قواعد وقوانين تحديد أتعاب المراجع الخارجي	28.4
134	لجنة المراجعة كوسيط بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي	29.4
135	استلام ومناقشة لجنة المراجعة لبرنامج ونتائج عمل المراجع الخارجي	30.4
136	إبداء لجنة المراجعة لرأيها حول ملائمة برنامج المراجعة للمخاطر المحتملة	31.4
137	تقييم لجنة المراجعة لجودة المراجعة اعتمادا على مسار المراجعة	32.4

فهرس الملاحق

فهرس الملاحق

الصفحة	العنوان	رقم الملحق
147	الاستقصاء باللغة الفرنسية	1
154	سلم أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر	2

قائمة

المختصرات

قائمة المختصرات

IIA	Institute of Internals Auditors
SOX	La loi Sarbanes Oxley
LSF	Loi de Securities Financier
OPA	Offre Publique d'Achat
IFACI	Institut Français des Auditeurs Consultants Interne
AACIA	Association des Auditeurs Consultants Interne Algériens
FRAP	Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème
COB	Commission des Opérations Boursières
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Baord
NYSE	New York Stock Exchange
SEC	Securities and Exchange Commission
AFEP	Association Française des Entreprises Privées
MEDEF	Mouvement des Entreprises Française
IFA	Institut Français des Administrateurs

ملخص

البحث

ملخص البحث:

تعتبر لجان المراجعة من بين الحلول التي جاءت بها السلطات المالية ردا على تفشي الفضائح المالية التي مست كبريات المؤسسات العالمية وأدت إلى إفلاس العديد منها في شاكلة ENRON وWorldcom، وتلعب هذه اللجان دورا مهما باعتبارها آلية من آليات حوكمة الشركات وهي تقوم بعدة أدوار مهمة في المؤسسات فبالإضافة إلى الدور الأساسي التي أنشئت من أجله وهو الحد من اعتماد المسيرين على ممارسات المحاسبة الإبداعية وتدعيم آليات الحوكمة فهي تقوم بالإشراف على عمل كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في المؤسسات وتدعم التعاون بينهما من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة لهما من طرف مجلس إدارة المؤسسة، كما تقوم اللجان بتقييم جودة المراجعة في المؤسسة.

وبالنسبة إلى الجزائر فإن لجان المراجعة تعد نادرة في المؤسسات الجزائرية نظرا لنقص الوعي لدى المساهمين المسيرين حول أهميتها ودورها في إضفاء الثقة في المعلومات المالية الصادرة من طرف المؤسسة، ومن خلال اعتمادنا على تحليل 20 استقصاء استهدف فئة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر ورغم صغر العينة إلا أننا استنتجنا إرادة قوية ودعم شديد من طرف هذه الفئة فيما يخص احتمال إنشاء لجان المراجعة الخارجية فهم ينتظرون من هذه اللجان أن تساعد على تحسين ظروف عمل المراجعين الخارجيين وكذا الداخليين والسمو بواقع المراجعتين في الجزائر إلى ما وصلت إليه في الدول المتقدمة، كما ينتظرون من هذه اللجان أن تدعم استقلالية المراجعة في المؤسسات.

كلمات المفتاح:

المراجعة الخارجية، المراجعة الداخلية، لجان المراجعة، جودة المراجعة، حوكمة المؤسسات، المحاسبة الإبداعية.

المقدمة

العامّة

عرف عالم المال والأعمال خلال القرن الماضي ثورة حقيقية أدت إلى ظهور مفاهيم جديدة في علم التسيير والمالية، حيث أن تطور المؤسسات الاقتصادية وكبر حجمها جعلت المالكين غير قادرين على تسيير مؤسساتهم، وهو ما دفعهم إلى الاستعانة بمسيرين مختصين للقيام بمهمة التسيير في إطار ما يعرف بنظرية الوكالة -La Théorie de l'Agence-، التي أصبحت في حد ذاتها تسبب مشكلا عويصا بالنسبة للمالكين لأن ظهور تعارض في المصالح بين المالكين والمسيرين أدى إلى ظهور مشاكل وصعوبات واجهت المالكين من أجل متابعة مؤسساتهم ومراقبتها والتحكم فيها، وهو ما تسبب في وجود أزمة ثقة لدى المالكين اتجاه المسيرين، خاصة فيما يخص الحصول على المعلومات حيث أن المسير دوما يملك كل المعلومات التي تخص نشاط المؤسسة بينما يكفي المالك بانتظار ما يقدمه له المسير من معلومات، وهنا ظهر مشكل تضارب المعلومات -L'Asymétrie de l'Information- فنتج عن ذلك ظهور وظائف جديدة في المؤسسة اعتمدها المالكون من أجل متابعة نشاط المؤسسة عن قرب ومراقبة كل القرارات الصادرة من طرف المسيرين والإحاطة بكل المعلومات التي يجب على المالك أن يعرفها، ومن بين هذه الوظائف: وظيفة المراجعة الداخلية، التي ما لبثت أن أصبحت من بين الوظائف التي لا يمكن الاستغناء عنها في المؤسسة، حيث شهدت تطورا وتوسعا كبيرين تزامنا مع كبر حجم المؤسسات الاقتصادية وتعدد أماكن نشاطها وانفتاحها على أسواق جديدة، وتعددت ميادين استعمالها فبعد أن كانت المراجعة الداخلية تقتصر على وظيفتي المالية والمحاسبة في المؤسسة، ظهرت عدة ميادين أخرى تحتاج إلى المراجعة الداخلية، فظهرت مراجعة العمليات التي تراجع كل وظيفة على حدة، كما ظهرت مراجعة الجودة وكذلك مراجعة المحيط.

ورغم التطور والأهمية التي أصبحت تمتلكها المراجعة الداخلية داخل المؤسسة إلا أن هذه الوظيفة قابلتها عدة مشاكل وعقبات ساهمت في زعزعة استقرارها في المؤسسة، فقد واجهت مثلا مشكل الارتباط والتبعية -Le Rattachement- فيما إن كانت تتبع الإدارة العامة أم تكون تابعة مباشرة لمجلس الإدارة، وهو ما نادى به المالكون، وهو ما أدى بالمالكين إلى الاستنتاج مجددا بالمراجعة الخارجية كأفضل حل لتدعيم المراجعة الداخلية لأن هذه الأخيرة أصبحت غير كافية ولا تعطي الثقة اللازمة لجميع المتعاملين مع الشركة، فهي تحرص على التأكد من أن المسيرين يعملون ما في وسعهم من أجل التطبيق الجيد للمبادئ والقوانين الداخلية للمؤسسة، والتي يقومون بأنفسهم بتسويرها وهو ما يعني أن المراجعة الداخلية أصبحت غير كافية وغير مقنعة في بعض الأحيان حتى بالنسبة للمالكين في حد ذاتهم، مما جعلهم يعتمدون أكثر على المراجعة الخارجية التي تبدو مطمئنة أكثر نظرا لاستقلالها التام عن إدارة المؤسسة.

لكن ما شهدته العالم خلال العقود الماضية من عديد الفضائح المالية الكبرى التي مست أكبر الدول الاقتصادية، وأدت إلى إفلاس وسقوط بعض المؤسسات التي كانت تعتبر من بين أكبر المؤسسات الاقتصادية عالميا من حيث المكانة التي كانت تحتلها في السوق الدولية، والتحقيقات التي أكدت في معظم هذه الفضائح أن السبب الرئيسي لها هو سوء استعمال السلطة من طرف المسيرين واتخاذهم مجموعة من القرارات التي لا تخدم مصلحة المؤسسة وإنما تصب في مصالحهم الخاصة وتضر بالمؤسسة، كما أن معظم هذه المؤسسات كانت ضحية نقص الرقابة على المسيرين والقرارات التي يتخذونها، أو كان فيها تواطؤ بين الطرفين -المسيرين والمراقبين-، كما كشفت التحقيقات في بعض الأحيان وجود تواطؤ من طرف المراجعين الخارجيين كذلك، كما هو الحال في قضية ENRON التي تسببت في إفلاس هذه الشركة الأمريكية العملاقة، إضافة إلى حل مجمع ANDERSON للمراجعة، والذي كان يعتبر من بين أعرق وأكبر مكاتب المراجعة ومحافظه الحسابات في العالم، وهذا بعد أن أثبتت التحقيقات تورط المراجعين الخارجيين التابعين لهذا المجمع في فضيحة ENRON .

وقد أدت هذه الفضيحة وغيرها إلى ظهور أزمة ثقة لدى المساهمين في المؤسسات الكبيرة، حيث فقدوا ثقتهم في المراجعة الخارجية، بعد أن كانت في وقت ليس ببعيد تعتبر الملاذ الوحيد للمساهمين من أجل متابعة نتائج المؤسسة وأخذ صورة عن نشاطها وفعالية نظام الرقابة فيها- نظام الرقابة الداخلية-.

وكان أغلب المتعاملين الاقتصاديين يعتمدون في تعاملاتهم مع أي مؤسسة كانت على التقارير التي يقدمها المراجع الخارجي لهذه المؤسسة من أجل أخذ صورة واضحة عن نشاط ونتائج هذه المؤسسة، باعتبار أن مصادقة المراجع الخارجي على القوائم المالية لمؤسسة ما تعطي أكثر مصداقية وشرعية لنشاط ونتائج هذه المؤسسة لدى المتعاملين معها، حيث يلجأ المساهمون والمستثمرون إلى هذه التقارير- تقارير المراجع الخارجي- من أجل دراسة أي إمكانية لزيادة مساهماتهم واستثماراتهم في هذه المؤسسة أو التقليل منها، كما تلجأ البنوك والمؤسسات المالية إلى هذه التقارير من أجل دراسة إمكانية تقديم أي قرض لهذه المؤسسة من عدمه-في حال طلبت المؤسسة قروضا بنكية-، كما أن الدولة ومصالح الضرائب والعمال والمسيرين وغيرهم من المتعاملين مع المؤسسة، كلهم يعتمدون على تقارير المراجع الخارجي كلا في إطار علاقته ومصالحه مع هذه المؤسسة.

ومنه فإن الفضائح المالية التي تبين دور المراجعة الخارجية في التستر عليها وتفاقمها قد تسببت في فقدان معظم هؤلاء المتعاملين لثقتهم في المراجعة الخارجية، حيث اهتزت مكانة هذه الأخيرة وفقدت الكثير من مصداقيتها وتشوهت صورتها خاصة لدى المساهمين- المالكين لرؤوس الأموال-، وهو ما اضطر المشرعين في معظم الدول الاقتصادية الكبرى للتصرف بسرعة قصد حماية المالكين لرؤوس الأموال في المؤسسات الكبرى من ضياع حقوقهم، وبالتالي حماية الاقتصاد الوطني لهذه الدول من الانهيار لأن المساهمين في هذه الحالة كانوا سيلجئون إلى سحب مساهماتهم أو التقليل منها وما كان ليضر بهذه المؤسسات والدول التابعة لها، ففرضت هذه الدول كرد فعل مباشر على هذه الفضائح عدة تقنيات وآليات جديدة قصد ضمان رقابة وصرامة أكثر لمختلف قرارات المسيرين، حيث صادقت على قوانين جديدة، أبرزها: La loi de SARBANES-OXLEY في الولايات المتحدة الأمريكية وبعده تمت المصادقة على La loi de la Sécurité Financière في فرنسا، وقد أكدت هذه القوانين كل المؤسسات المسعرة في البورصة على أهمية إنشاء لجان للمراجعة، وهذا قصد إعطاء أكثر شفافية لنشاط المؤسسة حيث تتبنى لجان المراجعة كمنشآت لها التأكد من نجاعة وكفاءة نظام المراجعة الداخلية الموجود في المؤسسة، كما تعمل على متابعة عمل المراجع الخارجي منذ اختياره وتعيينه إلى غاية تقديمه للتقرير النهائي لمهمته، ومنه فإن هذه اللجان تهدف إلى تقوية نظام المراجعة الداخلية وضمان شفافية واستقلالية المراجع الخارجي عن مسيري المؤسسة.

وبالعودة إلى الجزائر فإنها استمدت واقع وتطبيق مهنة محافظة الحسابات من القوانين الفرنسية لعدة سنوات بعد الاستقلال، ثم شهدت العديد من الإصلاحات ووضعت قوانين عديدة تنظم المهنة وتحكم شروط وظروف القيام بها، كما أنها أنشأت مجلس المحاسبة الذي يهتم بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في المؤسسات الجزائرية وذلك في سنة 1980، وبعد هذا التاريخ تم إصدار عدة قوانين ومنشورات خاصة بالمهنة.

كما أنها شرعت بمرحلة إصلاحات اقتصادية منذ أواخر الثمانينات، وقد مست هذه الإصلاحات عدة جوانب اقتصادية، ومنها التطرق إلى مهنة المراجعة التي كانت حديثة العهد في المؤسسات الجزائرية حينها، حيث اعتمدت الجزائر في وضعها لأسس هذه المهنة على المنظمات الدولية الخارجية والمتخصصة في هذا المجال.

وبين واقع وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات الجزائرية أن أهمية هذه المهنة تختلف من مؤسسة إلى أخرى، حيث نجد مؤسسات قد اهتمت بها فأنشأت لها مديريات خاصة بها وأعطتها من الأهمية ما جعلها تتبع في الهرم التنظيمي الإدارة العامة مباشرة، في حين أن مؤسسات أخرى لم تعرها الأهمية ذاتها حيث خصصت لها وحدات كإجراء شكلي فقط، بينما لم تقم بعض المؤسسات أصلاً بإنشاء وحدات للمراجعة الداخلية.

كما أن هذه المهنة لم تعرف تحسينات وإضافات جوهرية منذ نشأتها، رغم التطبيقات الحديثة التي ظهرت لهذه الوظيفة في مختلف البلدان المتطورة، وأصررت المنظمة المهنية العالمية على تطبيقها، عن طريق إصدار مناهج و معايير تتماشيا مع المتطلبات والتغيرات الاقتصادية الحالية.

لكن الجزائر حاليا قد أصبحت معنية بهذه التطبيقات الحديثة كغيرها من الدول المتقدمة اقتصاديا خاصة مع تبنيها لنظام اقتصاد السوق، وانضمامها إلى المنظمة العالمية للتجارة، وانفتاح السوق الوطنية أمام المؤسسات الاقتصادية العالمية، فإن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أصبحت مجبرة على تطبيق أسس المراجعة - المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وحتى لجان المراجعة- على أكمل وجه وذلك منافسة المؤسسات الأجنبية وضمان المحافظة على حصصها من السوق الوطنية.

ومن هنا فإن هذا البحث سوف يهتم بدراسة العلاقة الموجودة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وحدود نشاط ومسؤوليات كلا منهما، كما سوف يبين دور لجان المراجعة وتأثيرها في أداء المؤسسة وخاصة تأثيرها على نشاط كلا من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

إشكالية البحث:

وعلى ضوء ما تقدم يمكن طرح الإشكالية العامة التي سيحاول هذا البحث الإجابة عنها كالآتي:

كيف يمكن للجان المراجعة أن تفعل العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في المؤسسة؟

ومن أجل محاولة الإجابة على هذه الإشكالية والإحاطة بمختلف جوانب الموضوع، سوف يتم طرح الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما هي حدود نشاط المراجعة الخارجية في المؤسسات والمهام التي تقوم بها؟ وما هي أهمية نتائج المراجعة للمتعاملين الاقتصاديين مع المؤسسة؟
- ما هو دور المراجعة الداخلية في المؤسسة وكيف يمكنها أن تساهم في إنجاز مهمة المراجع الخارجي وما هي العلاقة بين المراجعتين؟
- كيف يمكن للجان المراجعة أن تحسن من أداء المراجعتين وتفضل التعامل فيما بينهما من أجل تحقيق أهداف المؤسسة؟ وما هو مستقبل هذه اللجان في المؤسسات الجزائرية؟

الفرضيات:

وقصد الإجابة على هذه الأسئلة يمكن تبني الفرضيات الآتية:

- تعتبر المراجعة الخارجية ضمان لتمثيل التقارير المالية للصورة الحقيقية لنشاط المؤسسة ونتائجها، وهي بمثابة المرجع الذي يستند عليه كل المتعاملون الاقتصاديون في تعاملاتهم مع هذه المؤسسة.
- تعمل المراجعة الداخلية على ضمان سلامة القرارات التي يتخذها المديرون ومطابقتها لما هو مسطر قصد تحقيق أهداف المؤسسة، كما تسعى لاكتشاف الأخطار التي تواجه المؤسسة، وتقديم التوصيات والنصائح اللازمة للمديرين من أجل تفاديها، وتحرص على تسهيل مهمة المراجع الخارجي بتقديم كل المعلومات اللازمة له من أجل القيام بمهمته على أكمل وجه.
- يمكن للجان المراجعة أن تقوم بتقييم أداء نظام الرقابة الداخلية القائم في المؤسسة، ومراقبة تنفيذ التوصيات التي يقدمها هذا النظام من جهة، ومن جهة أخرى يمكن أن تعمل على متابعة نشاط المراجع الخارجي وضمان استقلاله عن مسيري المؤسسة وتسهيل عمله داخل المؤسسة، حيث ترافقه منذ اختياره، تعيينه إلى غاية إتمامه لمهامه وتقديمه للتقرير النهائي لمهمته.

حدود البحث:

نظرا لانتساع الموضوع وعدم القدرة على الإلمام بكل جوانبه فقد تم دراسة بعض الجوانب فقط من هذا الموضوع والمتمثلة في دراسة العلاقة بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية وكذا لجان المراجعة ودورها في المؤسسة وعلاقتها بالمراجعتين على وجه الخصوص، دون الغوص في باقي مهام لجان المراجعة ولا علاقتها وعلاقة المراجعتين بباقي آليات الحوكمة.

وأما فيما يخص الدراسة الميدانية فإنها ستقوم على تقديم استقصاء لعدد من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين قصد الإجابة عليه، والقيام بتحليل الإجابات التي تم الحصول عليها.

أهمية البحث:

وتكمن أهمية الموضوع في الدور الكبير الذي تلعبه المراجعة في الحياة الاقتصادية، وذلك من حيث مساهمتها في السير الحسن للمؤسسات الاقتصادية وهو ما يسمح لهذه الأخيرة بتطوير نشاطها وتجنب المخاطر التي تواجهها والتي قد تؤدي إلى انهيارها، كما تلعب دورا هاما على المستوى الوطني كذلك لأن المساهمة في نمو وتطور المؤسسات الوطنية وجعلها أكثر تنافسية سوف يؤدي بالتأكيد إلى النهوض بالاقتصاد الوطني والمساهمة في تطوره ونموه، كما أن أهمية الموضوع تكمن في ضرورة تحديد دور ومهام ومجال نشاط كلا من المراجعة الداخلية والخارجية، وذلك لكي يمكن التفريق بين مسؤوليات كلا منهما، ويسمح لكل واحد بتحمل نتائج أخطائه، وبالتالي يصبح كلا من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي مجبران على السهر على القيام بوظائفهما على أكمل وجه.

أما فيما يخص لجان المراجعة فإن لها أهمية خاصة، وذلك كون الأخيرة لازالت لم تطبق بشكل واسع في المؤسسات الجزائرية إذا ما استثنينا المؤسسات الأجنبية الناشطة في الجزائر، وبعض المؤسسات الكبيرة التي قامت بإنشاء هذه اللجان ولكنها مازالت تتحفظ في تطبيقها، لذا كان من

الضروري إجراء دراسات في هذا الموضوع من أجل محاولة إعطاء صورة عما يمكن لهذه اللجان تقديمه من دعم للمؤسسات الجزائرية.

أهداف البحث:

يهدف هذا البحث أساسا إلى تحديد العلاقة بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية في المؤسسات ودراسة الدور الذي يمكن للجان المراجعة أن تلعبه في المؤسسات ومدى قدرتها على تفعيل العلاقة التي تربط المراجعة الخارجية بالمراجعة الداخلية، كما سنعمل من خلال هذا البحث على تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على أهم المفاهيم التي تقوم عليها كلا من المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية.
- دراسة العلاقة الموجودة بين مهنة المراجعة الخارجية ووظيفة المراجعة الداخلية.
- التطرق إلى إحدى أهم الفضائح المالية التي شهدتها واهتز لها الاقتصاد العالمي في العقدين السابقين « le Scandale d'ENRON » ودور المراجعين في تفاهم الفضيحة.
- أخذ فكرة عن مفهوم حوكمة المؤسسات وتطوره خلال القرن الماضي.
- دراسة لجان المراجعة، مهامها، أهميتها، أهدافها، وعلاقتها بالمراجعتين الداخلية والخارجية.

المنهج المتبع:

ومن أجل تحقيق الأهداف المسطرة لهذا البحث سنعمل على المنهج الاستقرائي من خلال دراسة الكتب والمقالات الصادرة والمنشورة حول هذا الموضوع، بهدف جمع المعلومات النظرية اللازمة للإحاطة بالموضوع، ونقوم باستعمال المنهج الوصفي التحليلي في دراسة وتحليل الاستقصاء من أجل تحليل الاجوبة التي تم الحصول عليها من طرف عناصر عينة الدراسة.

خطة البحث:

حيث سيحتوي على أربعة فصول، ويتم تقسيمها كالآتي:

سيتناول الفصل الأول موضوع المراجعة الخارجية في المؤسسات الجزائرية، وسيدرس تعريفها، فرضياتها، أهميتها وأهدافها ومبررات اللجوء إلى خدمات المراجعة الخارجية، كما سوف يتم التطرق إلى معايير المراجعة الخارجية وكذلك مراحل عمل المراجع الخارجي، وفي الأخير سيتناول هذا الفصل دراسة واقع وتنظيم مهنة محافظة الحسابات في الجزائر.

بينما يهتم الفصل الثاني بدراسة دور وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة وعلاقتها بالمراجعة الخارجية، وسيعمل هذا الفصل على عرض ماهية المراجعة الداخلية، وذكر مهامها، أهدافها، وصلاحيات المراجع الداخلي في المؤسسة، والمعايير المهنية للمراجعة الداخلية ومنهجية تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية، وكذا علاقتها بالمراجعة الخارجية وتفاعلها معا من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.

في حين أن الفصل الثالث فسيتناول بالدراسة موضوع لجان المراجعة ومكانتها في المؤسسة، وسيعرج هذا الفصل على عرض نبذة عن تطور مفهوم حوكمة المؤسسات، ثم التطرق إلى أساسيات لجان المراجعة وذكر خصائصها وشروط المنخرطين فيها وتنظيم لجنة المراجعة داخل المؤسسة والأهداف التي تهدف إلى تحقيقها، وكذلك علاقة اللجنة بالمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية والدور الذي تلعبه من أجل تأطير التفاعل بينهما من أجل تحقيق أهداف المؤسسة في حدود صلاحياتها ومسؤولياتها.

أما فيما يخص الفصل الرابع والأخير والذي يعد بمثابة الدراسة الميدانية في هذا الموضوع، وسيهتم بدراسة حال ومستقبل لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية، ويضم قائمة استقصاء تم تقديمها إلى عدد من المراجعين الخارجيين ومحافظي الحسابات، وسيتم تحليلها لمعرفة مواقف وآراء الاختصاصيين من مراجعين خارجيين ومحافظي الحسابات فيما يتعلق بلجان المراجعة ومستقبلها في المؤسسة الجزائرية من وجهة نظرهم.

الفصل

الأول

تعتبر مهنة المراجعة من بين أقدم المهن التي مورست في المجال التجاري والاقتصادي فتاريخها يعود إلى القرن الثالث قبل الميلاد حين كانت الحكومات الرومانية تبعث بمراقبين إلى المقاطعات لمراقبة الحسابات ثم يقدمون عند عودتهم النتائج أمام جمعية من المراجعين، ورغم أنها لم تأخذ في القديم لا الاسم ولا الشكل الذي أخذته حاليا ولا حتى نفس الأهمية، ولكنها في المقابل كانت تمثل ضمانا لسلامة التعاملات التجارية، وقد شهدت تطورات كبيرة بتطور الحياة الاقتصادية والتجارية وتغيرت الطرق التي تستعملها والأشكال التي تتخذها في المؤسسات، فكثرت أنواع المراجعة حيث نجد حاليا: المراجعة الخارجية، المراجعة الداخلية، مراجعة العمليات، مراجعة الجودة وغيرها من أنواع المراجعة.

وستتناول في هذا الفصل موضوع المراجعة الخارجية أي محافظة الحسابات والتي تعد بمثابة الضمان لمختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة حول شرعية ومصداقية الحسابات والقوائم المالية المصرح بها من طرف المؤسسة محل المراجعة.

ويقسم هذا الفصل إلى أربعة مباحث وهي:

- المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المراجعة الخارجية.
- المبحث الثاني: معايير المراجعة الخارجية.
- المبحث الثالث: منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية.
- المبحث الرابع: المراجعة الخارجية في الجزائر.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المراجعة الخارجية

تعتبر المراجعة بصفة عامة والمراجعة الخارجية بصفة خاصة ميدانا واسعا، وقد شهدت تطورا كبيرا مسيرة في ذلك مختلف مراحل تطور الحياة الاجتماعية وكذلك توسع وتعد الحياة الاقتصادية والتجارية، وقد كثر الحديث عنها وزادت أهميتها مع كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل المالية والبشرية المستثمرة فيها، وفي هذا الصدد أصبح لوجود المراجعة الخارجية في المؤسسات الاقتصادية من الضرورة بما كان، لما لها من تأثير على مدى مصداقية المعلومات المحاسبية المقدمة والثقة التي تضعها الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في خدمات المراجعة الخارجية.

المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية

من الظاهر من مصطلح المراجعة أنه يدل على أن العملية تحتوي في مضمونها على عمل رقابي يعتمد على الفحص والتدقيق ومقارنة ما تم تنفيذه من مهام وعمليات مع ما هو مقرر إنجازه مع السعي إلى المحافظة على الموارد وتحقيق الأهداف والالتزام بالمعايير المعمول بها في هذا المجال، وسيتناول هذا المطلب بعض التعاريف الخاصة بالمراجعة

فقد عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها: " عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية."¹

ويتميز هذا التعريف بالشمولية والاتساع حيث يشمل جميع أنواع المراجعة، أما فيما يخص المراجعة الخارجية فقد تم تعريفها من طرف منظمة العمل الفرنسية على أنها " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل متسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم."²

كما تم تعريف المراجعة الخارجية على أنها " فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك العمليات."³

وتم تعريفها أيضا على أنها " عملية منظمة يقوم بها مراجع مستقل بغرض إبداء رأي فني محايد في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع تبليغ النتائج إلى الأطراف المعنية."⁴

ويلاحظ من هذه التعاريف أن هناك نقاط مشتركة تم الإشارة إليها في كل التعاريف، ويمكن ذكرها فيما يلي:

- المراجعة الخارجية عملية منظمة: حيث تتم المراجعة الخارجية وفق منهجية منطقية ومراحل متسلسلة ومتراصة فيما بينها.

¹ طواهر محمد التهامي وصادقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص 9.

² Lionnel Collins et Gerard Vallin, Audit et contrôle interne, aspects financiers, opérationnels et stratégiques, 4^{ème} édition, Dalloz, paris, 1992, p22.

³ محمد بوئين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 10.

⁴ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000/1999، ص 7.

- المراجعة الخارجية عملية هادفة: تعمل المراجعة الخارجية على تحقيق عدة أهداف أبرزها إبداء رأيها فيما يخص صدق القوائم المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وتقديم رأيها إلى الأطراف المعنية في شكل تقرير.
- المراجعة الخارجية عملية مستقلة: حيث يقوم بها شخص أو مكتب مهني مستقل، كما يشترط في القائم بهذه العملية التأهيل العلمي والتدريب المهني اللازمين للقيام بها.
- المراجعة الخارجية وسيلة اتصال: حيث يعمل المراجع الخارجي عند إتمامه لمهامه على تبليغ النتائج التي توصل إليها إلى الأطراف المعنية، فهي بذلك تعد بمثابة وسيلة للتواصل داخل المؤسسة.

و تقوم عملية المراجعة الخارجية على ثلاثة عناصر يمكن ذكرها فيما يلي¹:

- الفحص: أي الفحص القياسي المحاسبي والنقدي للأحداث الاقتصادية التي تعبر عن العمليات التي تقوم بها المؤسسة والتي تعتبر نشاط المؤسسة.
- التحقيق: وهو الحكم على مصداقية القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي وتعبيرها عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.
- التقرير: ويعني تقديم نتائج عملية المراجعة إلى جميع الأطراف المعنية على شكل تقرير، وهو يمثل خاتمة العملية وثمرتها.

ويطلق على المراجعة الخارجية عدة أسماء منها: المراجعة المالية، المراجعة المحاسبية وحفاظة الحسابات.

المطلب الثاني: مبادئ المراجعة الخارجية

تقوم المراجعة الخارجية كغيرها من العلوم الاجتماعية على جملة من الفرضيات التي تتخذ منها إطارها النظري الذي يمكن للمراجع الرجوع إليه في مختلف مراحل عملية المراجعة، والتي يتم على أساسها تحديد الأهداف التي تسعى المراجعة إلى تحقيقها، ويمكن أن نذكر أهم هذه الفرضيات كما يلي²:

- قابلية البيانات للفحص: فالبيانات والمعلومات المحاسبية للمؤسسة تمثل موضوع المراجعة الخارجية، فهي تسعى إلى التحقق من صدق المعلومات المحاسبية المقدمة من طرف إدارة المؤسسة، وهي تفترض في هذا الإطار أن هذه المعلومات والبيانات المقدمة قابلة للفحص وذلك من أجل مقارنتها مع المعايير المعمول بها في المؤسسة من جهة، والتأكد من مصداقية هذه المعلومات من جهة أخرى.
- عدم وجود تعارض حتمي بين مصالح المؤسسة ومصالح المراجع: على أساس هذه الفرضية فإن كلا من المراجع والإدارة يعملان على توفير الظروف الملائمة للعمل معا من أجل الحصول على أفضل النتائج من عملية المراجعة، وذلك بأن يقوم المراجع بتقديم المعلومات التي قام بمراجعتها إلى الإدارة حتى تعتمد عليها في اتخاذ القرارات اللازمة، وفي مقابل ذلك تعمل الإدارة على توفير ظروف العمل المناسبة للمراجع حتى يقوم بمهمته على أكمل وجه وذلك بأن

¹ طواهر محمد التهامي، مرجع سابق، ص 11.

² نفس المرجع، ص ص 12-15.

توفر له المعلومات التي يمكنه أن يبدي على ضوءها رأيا فنيا محايدا وصحيحا حول مدى تمثيلها لواقع وحالة المؤسسة.

- خلو القوائم المالية والمعلومات المقدمة للفحص من التلاعبات والتواطؤ: تحدد هذه الفرضية مسؤولية المراجع في اكتشاف الأخطاء الجلية عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة التي يتطلبها القيام بالمهمة، بينما توضح عدم مسؤوليته في اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ عليها.
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: ترتبط هذه الفرضية نوعا ما بسابقتها، حيث أن وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المؤسسة يساهم بشكل كبير في التقليل من الأخطاء والتلاعبات في القوائم المالية المقدمة للمراجع قصد فحصها.
- التطبيق الصحيح للمبادئ المحاسبية: وفق هذه الفرضية فإن المراجع يعتبر خلال أدائه لمهمته في المؤسسة أن المعلومات التي قدمت له من أجل مراجعتها قد تم إعدادها وفق المعايير المحاسبية المعتمدة، فهو يعتبر أن الالتزام بها عاملا يساعده على الحكم على مدى مصداقية هذه القوائم ومدى تمثيلها للحالة المالية الحقيقية للمؤسسة والمركز المالي لهذه الأخيرة.
- المعلومات التي كانت صحيحة في الماضي ستكون صحيحة مستقبلا: على هذا الأساس فإن المراجع يعتبر أن المعلومات التي سبق مراجعتها والمصادقة على أنها تمت طبق إجراءات سليمة وستبقى صحيحة في المستقبل، وفي حالة ما إذا كانت المعلومات السابقة خاطئة ستبقى كذلك في المستقبل، وفي هذه الحالة يجب على المراجع بذل المزيد من العناية المهنية من أجل اكتشاف الأخطاء و التلاعبات الموجودة في القوائم المالية محل المراجعة وكذلك كشف مواطن الضعف في إجراءات نظام الرقابة الداخلية المتبعة في المؤسسة.
- المراجع الخارجي يمارس مهامه كمراجع في المؤسسة فقط: في إطار ما يمليه العقد الذي يربط المراجع بالمؤسسة محل المراجعة، فإن هذا الأخير يقوم بمهامه دون تدخل أي كان وكذلك دون تدخله هو الآخر في الوظائف الأخرى في المؤسسة، وهذا في إطار معايير المراجعة المتعامل بها وبالأخص معيار استقلالية المراجع.

المطلب الثالث: مبررات طلب خدمة المراجعة الخارجية:

تهدف الشركات والمؤسسات الاقتصادية إلى ضمان استمراريتها من خلال تحسين أدائها، لأن المحيط الذي تعمل فيه أصبح يتميز بالمنافسة وعدم الاستقرار خاصة في ظل انفتاح السوق العالمية، ولا يأتى تحسين الأداء إلا من خلال تبني أنجع الطرق والأساليب العلمية والعملية في التسيير، ومن بين المهن التي تساهم في تحقيق هذا الهدف للمؤسسات نجد مهنة المراجعة الخارجية، حيث يزداد الطلب على المراجعة يوما بعد يوم، ويساير في ذلك كبر حجم المؤسسات الاقتصادية وتعقد العمليات التي تقوم بها وتوسع مجال نشاطها وزيادة كمية المعلومات التي تنتجها هذه المؤسسات والقرارات التي يتخذها مسيروها، ويرجع زيادة الطلب على المراجعة الخارجية وزيادة ثقة المساهمين وأصحاب رؤوس الأموال خاصة، والمتعاملين الاقتصاديين عموما في خدماتها إلى عدة مبررات، يمكن ذكر أهمها فيما يلي:

أ – الإلزام من طرف القانون:

تعد مراجعة القوائم المالية السنوية للمؤسسات عملية إجبارية قانونا في معظم الدول، حيث أن هناك عدة قوانين ألزمت المؤسسات التي بلغ رأسمالها أو صافي ربحها مبلغا معيناً، أن تقوم بتعيين مراجع خارجي مستقل من أجل مراجعة قوائمها المالية السنوية، فيمكن أن نذكر من بين القوانين التي تناولت هذا الأمر:

- قوانين شركات المساهمة: حيث أن شركات المساهمة تقوم إجباريا بعرض قوائمها المالية على مراجع خارجي مستقل من أجل مراجعتها والمصادقة عليها وذلك لمنح أكثر ثقة وضمان للمساهمين وأصحاب رؤوس الأموال في العمل الذي تقوم به الإدارة والمسирرون.

- قوانين البورصات: حيث تفرض جميع البورصات على المؤسسات التي تريد التسعير فيها، أن تقدم قوائمها المالية مصادقة من طرف مراجع خارجي وهذا حتى يعطي أكثر أمان والصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة لكل المتعاملين في هذه البورصة.

- قوانين الضرائب: حيث تلزم مصالح الضرائب المؤسسات بضرورة المصادقة على القوائم المالية التي تقدمها المؤسسات في التصريحات السنوية التي تقدم إلى مصالح الضرائب، وتشتترط في ذلك أن تتم عملية المصادقة من طرف مراجع خارجي مستقل، وذلك حتى تعطي لمصالح الضرائب أكثر ضمان وثقة في النتائج التي تقدمها المؤسسات والتي تستعملها في قيامها بحساب الضرائب الواجبة على هذه المؤسسات.

ورغم اختلاف هذه القوانين من بلد لآخر إلا أنها تتفق في مجملها على فرض المراجعة الخارجية للقوائم المالية التي تقدمها المؤسسات في نهاية كل سنة، والتي تعبر عن نتائج وعمليات المؤسسة خلال تلك السنة.

وفيما يخص الجزائر فإنها قد فرضت المراجعة الخارجية على المؤسسات التي تدخل في نطاق شركات المساهمة، وذلك بعد الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها في سنة 1988، وكذلك بعد صدور القانون رقم 88-04 المؤرخ في 12 جانفي 1988، حيث فرض المشرع الجزائري تعيين مراجع خارجي -محافظ حسابات- على الأقل في شركات المساهمة مهما كانت أهميتها، كما أنها نصت على أن تعيين المراجع الخارجي يكون لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فقط، ولكن القانون رقم 354-06 المتعلق بقانون المالية السنوي لدورة 2006 المؤرخ في 19 أكتوبر 2005 كان قد وسع مجال إجبار تدخل المراجعة الخارجية إلى الشركات ذات المسؤولية المحدودة.

ب – نظرية رجل الشرطة¹:

بموجب هذه النظرية فإن المراجع الخارجي كان يتم تشبيهه برجل الشرطة وذلك من خلال عمله على اكتشاف الغش والتلاعبات الواقعة داخل المؤسسة وفضحها إلى أصحاب رؤوس الأموال، حيث كان هذا يعتبر الهدف الأساسي من عملية المراجعة إلى غاية سنة 1940، ومن أجل تحقيق ما تسعى إليه كانت المراجعة تعتمد في نشاطها على الفحص الشامل للدفاتر المالية والمحاسبية للمؤسسات، ولكن انطلاقاً من سنة 1940 تغير الهدف من عملية المراجعة الخارجية وأصبحت تهتم أكثر بالمصادقة على مدى تعبير القوائم المالية التي تقدمها المؤسسات مع الوضعية المالية الحقيقية لهذه المؤسسات وفي هذا الإطار أصبح المراجع الخارجي يعتمد في عمله على أساليب إحصائية منها: الاستقصاء، المعاينة والاختبار وتخلي بذلك على الفحص الشامل والتفصيلي وهذا في مقابل بداية الاعتماد على المراجعة

¹ حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة: مدخل معاصر، المنصورة، المكتبة العصرية، 2007، ص 8.

الداخلية في المؤسسات الكبيرة آنذاك، وفي العقدين الأخيرين، وبعد الفوضى المالية المتتالية التي عرفها العالم وإفلاس العديد من المؤسسات العالمية الكبرى عاد النقاش حول هدف المراجعة الخارجية في المؤسسة وذلك بعد اكتشاف التلاعبات التي قامت بها الإدارة والتي أدت إلى إفلاس أغلب هذه المؤسسات وأن هذه التلاعبات مست أساسا الطريقة التي يتم بها إعداد القوائم المالية والطرق المحاسبية المعتمدة في ذلك، أن هدف المراجع أصبح بالإضافة إلى كونه يعمل على المصادقة على عدالة وصدق تمثيل القوائم المالية للوضع المالي للمؤسسة فهو يعمل على التأكد أن القوائم المالية قد تم إعدادها وفق المعايير المتفق عليها والطرق المحاسبية المسموح بها واكتشاف العمليات المخالفة لذلك.

ت - نظرية الوكالة:

ظهرت هذه النظرية مع انفصال الملكية عن التسيير وذلك في العقدين الثالث والرابع من القرن الماضي، فقد كانت معظم المؤسسات قبل ذلك يديرها مالكاها وذلك لصغر حجمها وبساطة العمليات التي تقوم بها، ولكن بعد الثورة الصناعية ونظرا لزيادة حجم نشاط المؤسسات وتعقد العمليات التي تقوم بها ظهر نوع جديد من الشركات وهو: شركات الأموال، وتتميز هذه الأخيرة بحاجتها إلى رؤوس أموال معتبرة تفوق قدرة الشخص الواحد، حيث يعتمد هذا النوع من الشركات على تجميع الأموال من المساهمين مع فصل الملكية عن الإدارة حيث تم تعيين مسيرين مختصين وذوو خبرة لإدارة هذا النوع من الشركات، على أن يلتزموا بإعداد التقارير الدورية الخاصة بنشاط الشركة والقوائم المالية لهذه الشركات وتقديمها للمساهمين والأطراف المعنية. فأصبح المسيرون أدري من المساهمين بنشاط الشركة والعمليات التي تقوم بها وهنا مكن الخطر حيث أن المساهمين أصبحوا لا يثقون بما فيه الكفاية في القوائم المالية التي يعدها المسيرون، وذلك بعد ظهور اختلاف المصالح بين المساهمين والإدارة، فالمسيريون في حد ذاتهم أصبحوا يعتمدون خلال إعدادهم للقوائم المالية على الطرق التي يمكنهم من خلالها تحقيق أهدافهم الشخصية بدلا من العمل على تحقيق أهداف المؤسسة.

وفي هذه الحالة ما كان على المساهمين إلا اللجوء إلا أحد الحلين الآتيين:

- زيادة الحوافز والمكافآت للمسيريين

- التعاقد مع مراجع خارجي مستقل محايد

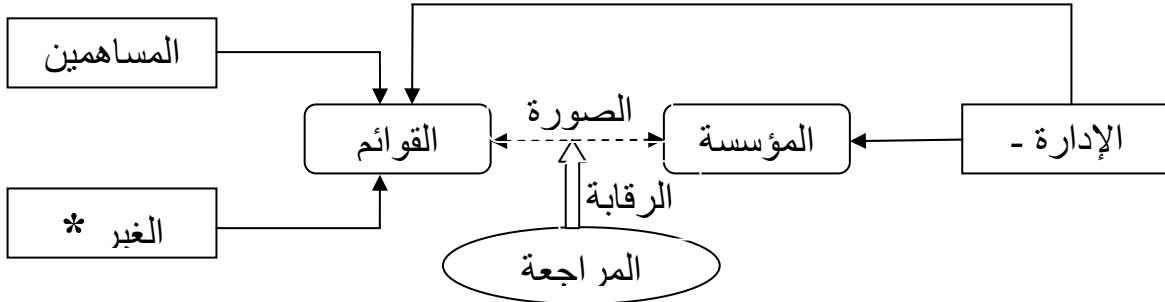
ومن هنا يظهر أن المراجعة الخارجية تعمل على إعطاء أكثر مصداقية للقوائم المالية السنوية للمؤسسة محل المراجعة، كما أنها تعمل على زيادة ثقة المساهمين وباقي المتعاملين الاقتصاديين المهتمين بالقوائم المالية السنوية للمؤسسة في الحسابات المقدمة لهم من طرف الإدارة، ومن منظور نظرية الوكالة فإن هناك نوعين من الوكالة في مثل هذه الحالة¹:

- الوكالة بين المساهمين والإدارة: وهو تعاقد أصحاب رؤوس الأموال مع الإدارة، حيث تقوم هذه الأخيرة بموجب هذا التعاقد بضمان تسيير وإدارة المؤسسة وكذلك إعداد القوائم المالية السنوية، وهنا يظهر أن المكلف بإعداد هذه القوائم هو نفسه الذي يعمل المساهمون على مراقبته -الإدارة- فظهرت الحاجة إلى المراجعة لحل هذا الإشكال وتقديم الثقة اللازمة للمساهمين في نتائج وعمليات المؤسسة، كما يمكن لباقي المتعاملين الاستفادة كذلك من خدمات المراجعة للوثوق في حسابات المؤسسة.

ويمكن تمثيل دور المراجعة في هذا النوع من الوكالة في الشكل التالي:

¹ Olivier HERRBACH. Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique. Thèse de doctorat en Sciences de gestion. UNIVERSITE DES SCIENCES SOCIALES - TOULOUSE 1. 2000. p 03.

الشكل 1.1 : دور المراجعة في علاقة الوكالة في المؤسسة



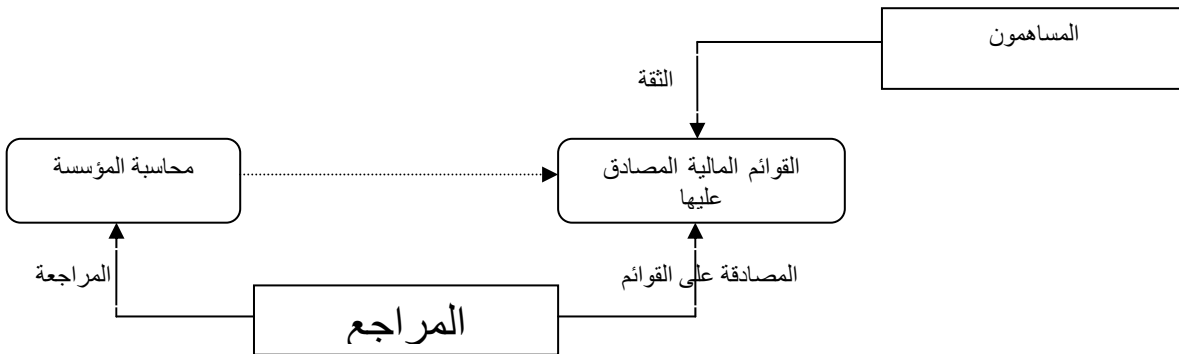
Source : Olivier HERRBACH, Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique, Thèse de doctorat en Sciences de gestion, UNIVERSITE DES SCIENCES SOCIALES – TOULOUSE I, 2000, p 03.

– الوكالة بين مستعملي القوائم المالية والمراجع الخارجي: حيث أن المراجع الخارجي يقوم بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة بناء على طلب الأطراف التي تهتم بهذه القوائم – المساهمين على وجه الخصوص – لأجل التأكد من مدى مصداقيتها وتعبيرها عن الحالة المالية الحقيقية للمؤسسة، وفي هذا الإطار فإن المراجع يقوم بعمله بناء على عقد يربطه بالأطراف التي تقوم بتعيينه، وبما أن المراجع الخارجي – مكاتب محافظة الحسابات أو مكاتب المراجعة – يعتبر في حد ذاته عون اقتصادي له مصالحه وأهدافه الخاصة فإن ذلك ينتج علاقة وكالة بينه وبين المساهمين.

وبموجب هذه العلاقة يضع المساهمون كامل ثقتهم في المراجع الخارجي من أجل المصادقة على القوائم المالية دون اللجوء إلى محاولة فرض الرقابة على نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة ولا التدخل في عملية المراجعة التي تنتج عنها المصادقة على القوائم المالية، فيما يتحمل المراجع الخارجي مسؤوليته بالمصادقة على مصداقية القوائم وتعبيرها على الوضعية المالية للمؤسسة.

ويمكن تمثيل هذه العلاقة في الشكل التالي:

الشكل 2.1 : علاقة الوكالة بين المراجع والمساهمين



Source : Olivier HERRBACH, Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique, Thèse de doctorat en Sciences de gestion, UNIVERSITE DES SCIENCES SOCIALES – TOULOUSE I, 2000, p 04.

ث - نظرية الثقة¹:

قام بوضع هذه النظرية الهولندي Theodore Limperg، وذلك في أواخر العشرينيات من القرن الماضي وهي تتناول علاقة العرض والطلب على المراجعة الخارجية.

ففي جانب الطلب، فإنه ينظر إلى الطلب على المراجعة الخارجية بموجب هذه النظرية على أنه نتيجة مباشرة لمشاركة ذوي المصالح في المؤسسة، حيث يقوم أصحاب رؤوس الأموال بتفويض المسيرين لإدارة الشركة من جهة، ومن جهة أخرى يطلبون مساءلة الإدارة عما قامت به نيابة عنهم، ونظرا لأن المعلومات التي تقدمها الإدارة قد تكون غير شاملة أو متحيزة لصالحها بسبب احتمال تعارض المصالح بين المسيرين والمساهمين فإن أصحاب رؤوس الأموال يلجؤون إلى المراجعة الخارجية التي تعرض خدماتها لإعطاء أكثر مصداقية للمعلومات التي قدمتها الإدارة.

المطلب الرابع: أهمية المراجعة الخارجية وأهدافها

تمتلك المراجعة الخارجية أهمية خاصة سواء في المؤسسة أو في الاقتصاد الوطني بشكل عام، وقد زادت هذه الأهمية بزيادة مستعملي المعلومات المحاسبية وتنوع حاجاتهم لهذه المعلومات وكذلك لتطور أهداف المراجعة في حد ذاتها بسبب كبر حجم المؤسسات وزيادة وتعقد نشاطاتها، سوف يتناول هذا المطلب أهمية المراجعة الخارجية وأهدافها، كلا على حدا.

○ أولا: أهمية المراجعة:

تمثل المراجعة الخارجية مكن الثقة والأمان في التعاملات المالية والاقتصادية بالنسبة لمستعملي القوائم المالية ولكل المتعاملين مع المؤسسة، فهي التي تعطي أكثر مصداقية لهذه القوائم، ولكن هذه الأهمية تختلف باختلاف مستعملي القوائم المالية والمعلومات المحاسبية، وسنتطرق إلى مدى أهمية المراجعة بالنسبة لأهم مستعملي القوائم المالية المصادق عليها من طرف المراجع الخارجي وطالبي خدمة المراجعة فيما يلي:

– إدارة المؤسسة: تقوم الإدارة بتسيير المؤسسة نيابة عن المساهمين، فهم المسؤولون عن اتخاذ كل القرارات التي تخص مستقبل المؤسسة وكذلك التأكد من مدى تطبيق هذه القرارات، ولهذا الغرض فإن الإدارة تحتاج إلى رأي المراجع حتى يعطيها أكثر أمانا في المعلومات المنتجة، وهذا لأنها سوف تعتمد عليها لمقارنة مدى تحقيق الأهداف المرجوة من القرارات التي تم اتخاذها وكذلك ستستعملها كمرجع لها في القرارات التي ستتخذها مستقبلا.

– المساهمين: يعتمد المساهمون اعتمادا شبه مطلق على رأي المراجع الخارجي في القرارات التي تخص مساهماتهم في المؤسسة، فالتقرير الذي يقدمه المراجع يساعد المساهمين على معرفة مدى قدرة المسيرين على تحمل مسؤولية تسيير المؤسسة ومدى جودة القرارات التي يتخذونها، كما أن هذا التقرير يسمح لهم بتفادي وقوع تلاعبات في المؤسسة واكتشافها إن وجدت، ومن هنا يتخذ المساهمون قراراتهم بزيادة مساهماتهم في المؤسسة إذا كانت التقارير تؤكد مردودية المؤسسة والعكس.

¹ حاتم محمد الشيشيني، مرجع سبق ذكره، المنصورة، المكتبة العصرية، 2007، ص 10.

- المستثمرين المحتملين: وهم يستعملون بدورهم القوائم المالية المصادق عليها من طرف المراجع قصد دراسة إمكانية الاستثمار في المؤسسة، وذلك بالتحقق من النتائج التي تحصلت عليها المؤسسة في السنوات الماضية ومدى إمكانية نجاحها في السنوات المقبلة.
 - الدائنون والموردون: تعد سلامة المركز المالي للمؤسسة مصدر الثقة بالنسبة للمتعاملين مع المؤسسة من دائنين وموردين، وللتأكد من سلامة المركز المالي للمؤسسة فإن المتعاملين معها يستعينون بالمراجع قصد أخذ رأيهم في القوائم المالية والمركز المالي للمؤسسة بعين الاعتبار، كما تعتبر درجة سيولة المؤسسة وربحها ذات أهمية كبيرة في تحديد الحالة المالية للمؤسسة وهو ما يستدعي كذلك أخذ رأي المراجع فيهما بعين الاعتبار في القرارات التي سوف يتخذها الدائنون والموردون في تعاملاتهم مع المؤسسة.
 - البنوك: تهتم هذه الأخيرة برأي المراجع في القوائم المالية للمؤسسة في السنوات الماضية في حال وجود تعاملات مع هذه المؤسسة، وخاصة في حال ما إذا تقدمت المؤسسة بطلب قرض بنكي حيث سيتخذ قرار منح القرض من عدمه على أساس عدة معايير، ومن أهمها قدرة المؤسسة على تسديد المستحقات الواجبة عليها وهذا اعتمادا على القروض التي سبق وأن استفادت منها المؤسسة.
 - الهيئات الحكومية: تعتمد الهيئات الحكومية على التقارير التي يقدمها المراجعون في عملية التخطيط والمراقبة وكذلك في حال ما إذا قررت تقديم إعانات وامتيازات للمؤسسات فإنها تعمل على متابعة هذه الإعانات والامتيازات بالاستعانة بتقرير المراجع الخاص بكل مؤسسة.
 - مصالح الضرائب: تعتمد هذه الأخيرة بدورها على تقرير المراجع قصد حساب ومراقبة الضرائب الواجبة الدفع على المؤسسة، والتأكد من تحصيلها من طرف مصالح الضرائب، وهذا قصد تفادي التهرب الجبائي.
- ومن هنا يمكن أن نقف على أهمية المراجعة من خلال النقاط التالية:
- تعمل على زيادة الثقة والتأكد من سلامة المعلومات وكفايتها حتى يتسنى لمستعملها اتخاذ أنجع القرارات وتخفيض مخاطر اتخاذ القرارات غير السليمة؛
 - تعطي أكثر مصداقية لما تقدمه المؤسسة من بيانات ومعلومات محاسبية لمالكي المؤسسات والمساهمين في رأس مالها.
 - تعمل على توطيد علاقة المؤسسة مع المتعاملين معها من خلال زيادة ثقتهم في المركز المالي للمؤسسة والسيولة التي تتمتع بها، وهو ما يؤدي بدوره إلى زيادة حجم التعاملات مع المؤسسة وبالتالي توسع نشاط المؤسسة.
 - تعمل على زيادة المساهمين في المؤسسة وزيادة استثماراتها من خلال استعمالها من طرف المساهمين والمستثمرين المحتملين.
 - تعمل على تحسين صورة المؤسسة لدى المؤسسات المالية وهو ما يمكنها من الحصول على تسهيلات مختلفة في تعاملها المالية، وهذا ما يساعدها على الارتباط في صفقات تمكنها من تحسين موقعها المالي، كما يمكنها أحيانا من الحصول على إعانات وامتيازات من طرف الهيئات الحكومية أو إعفاءات من مصالح الضرائب.

○ ثانيا: أهداف المراجعة:

لقد تطورت المراجعة منذ ظهورها حتى الوقت الحالي تطورا كبيرا وقد ساهرت في تطويرها جميع مراحل تطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية للشعوب وظهور المؤسسات الاقتصادية ونموها وتوسعها وتعقد نشاطاتها، وبالموازاة مع هذا التطور فقد تطورت أهداف المراجعة وطرقها ومدى شمولية الفحص وكذلك درجة اعتمادها على المراقبة الداخلية في إعداد تقرير المراجعة، ويمثل الجدول التالي هذا التطور بشيء من الاختصار:

الجدول رقم 1.1 : تطور أهداف المراجعة ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية.

الفترة	الهدف من المراجعة	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس.	فحص تفصيلي.	عدم الاعتراف بها.
1500-1850	اكتشاف التلاعب والاختلاس.	فحص تفصيلي.	عدم الاعتراف بها.
1850-1905	- اكتشاف التلاعب والاختلاس - اكتشاف الأخطاء الكتابية	بعض الاختبارات ولكن الأساس هو الفحص التفصيلي	عدم الاعتراف بها.
1905-1933	- تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي. - اكتشاف الأخطاء والتلاعب	فحص تفصيلي وفحص اختباري.	اعتراف سطحي.
1933-1940	- تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي. - اكتشاف الأخطاء والتلاعب	فحص اختباري.	بداية الاهتمام بها.
1940-1960	- تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي.	فحص اختباري.	اهتمام وتركيز قوي.

المصدر: الصبان.م.س: "نظرية المراجعة وآليات التطبيق"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص05.

وبالنظر إلى التطور الذي شهدته المراجعة وأهدافها عبر الزمن، فيمكن تقسيم أهداف المراجعة إلى نوعين من الأهداف¹، وهي:

○ الأهداف التقليدية:

وتنقسم هذه الأهداف في حد ذاتها إلى نوعين وهذا حسب درجة أهميتها بالنسبة للمراجع ومدى تركيزه على تحقيقها:

● أهداف رئيسية

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد على القواعد المحاسبية في إعدادها
- تقديم رأي فني محايد عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي استنادا على أدلة قوية.

● أهداف فرعية

- اكتشاف الغش والأخطاء التي قد تحتويها الدفاتر المحاسبية للمؤسسة

¹ الساعي مهيب ووهبي عمرو، علم تدقيق الحسابات، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 1991، صص-12-13.

- اقتراح إجراءات وضوابط قصد تفادي ارتكاب الأخطاء وذلك بتقوية أنظمة الرقابة الداخلية
- تدعيم ثقة مستخدمي القوائم المالية ومساعدتهم في اتخاذ القرارات المناسبة
- مساعدة إدارة الضرائب في تحديد الوعاء الضريبي
- مساعدة الهيئات الحكومية في تخطيط الاقتصاد الوطني.

○ الأهداف الحديثة:

لقد ظهرت هذه الأهداف نتيجة تطور المؤسسات وكبر حجمها وتوسع نشاطها وزيادة العمليات التي تقوم بها وهو ما أدى إلى ظهور هذه الأهداف والتركيز عليها من طرف المراجعين دون إهمال الأهداف الأخرى، وتضم الأهداف الحديثة للمؤسسة النقاط التالية:

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها وتحديد الانحرافات وأسبابها
- تقييم أداء المؤسسة ونتائج أعماله
- تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية
- تحقيق أقصى رفاهية ممكنة لأفراد المجتمع

كما يذكر آخرون أهدافا أخرى للمراجعة وتسمى بالأهداف الميدانية للمراجعة¹، ونذكر منها:

- الشمولية: يعمل المراجع على التأكد من أن المعلومات المحاسبية والقوائم المالية التي تم التصريح بها من طرف المؤسسة تعبر تعبيراً شاملاً عن كل الأنشطة والعمليات المالية التي قامت بها المؤسسة خلال الفترة الجاري مراجعتها، كما عليه أن يتأكد من صحة هذه المعلومات ويقوم بتحليلها وفحصها بطريقة تسمح له بإبداء رأيه المحايد حولها.
- الوجود والتحقق: يعمل المراجع على التحقق من وجود جميع عناصر الأصول والخصوم التي تصرح بها المؤسسة في وائمه المالية.
- الملكية والمديونية: يقوم المراجع كذلك بالتأكد من أن هذه العناصر المصرح بها تعتبر فعلاً ملكاً للمؤسسة، كما يتأكد من أن الحقوق والديون المصرح بها تعتبر حقوقاً للمؤسسة أو ديوناً عليها والتأكد من صحة هوية الأطراف المصرح بها في هذا الشأن (الدائنون والمدينون).
- التقييم والتخصيص: يهدف المراجع إلى ضمان تقييم العمليات المحاسبية وفق الطرق المعمول بها، كتقييم المخزونات وحساب الاهتلاكات ثم تخصيصها في الحسابات المعنية، وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وهذا ما يضمن للمؤسسة تقليل فرص ارتكاب الغش والأخطاء، والالتزام بالمبادئ المحاسبية وكذلك ثبات الطرق المحاسبية من دورة مالية إلى أخرى.
- العرض والإفصاح: يعتبر هذا الهدف من الأهداف الأساسية لعملية المراجعة، حيث يقوم المراجع بعرض نتائج عمله والإفصاح عن رأيه في سلامة وصحة هذه القوائم وذلك في تقرير يصادق عليه ويقدمه للأطراف التي طلبت خدماته.
- إبداء رأي فني: تقوم عملية المراجعة في مجملها لأجل بلوغ هذا الهدف حيث تعمل على تقديم رأي فني محايد حول سلامة ومصداقية المعلومات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة في

¹ الفيومي محمد وعوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص 88.

قوائمها المالية المصرح بها، وهذا بإعداد تقرير مفصل يتضمن رأي المراجع في هذه القوائم سواء بالمصادقة على هذه القوائم من دون تحفظ أو المصادقة عليها بتحفظ أو عدم المصادقة عليها أصلا مع ذكر المبررات والأسباب في كل حالة.

المبحث الثاني: معايير المراجعة الخارجية

يعتبر استخدام المعايير أمرا هاما في جميع مجالات النشاط ومختلف المهن، حيث تعد هذه المعايير بمثابة القواعد العامة التي تحدد السلوك الذي ينبغي إتباعه في القيام بمختلف النشاطات والمهن، وتظهر أهميتها في كونها تمثل أداة لتقييم الأداء لما تنطوي عليه من مسؤوليات وكذلك للدور الذي تلعبه كوسيلة اتصال بما توفره من معلومات لمستخدميها، وتأخذ هذه المعايير أشكالاً متعددة ومختلفة باختلاف النشاط أو المهنة التي تحكمها حيث تظهر في شكل قوانين، لوائح، سياسات، إجراءات أو تعليمات تحدها الهيئات المهنية.

والمراجعة الخارجية كغيرها من المهن الحرة تحكمها قوانين وقواعد تحدد قواعد السلوك الذي ينبغي على المراجع إتباعه خلال أدائه لمهمته داخل المؤسسة، وهي تمثل مقاييس واضحة يمكن عن طريقها تقييم عملية المراجعة والحكم على الجدوى منها، وقد تم تقسيم هذه المعايير من طرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين إلى ثلاث مجموعات وهي¹: المعايير العامة للمراجعة ومعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير

المطلب الأول: المعايير العامة للمراجعة الخارجية

يرتبط هذا النوع من المعايير ارتباطا مباشرا بشخص المراجع الخارجي ومؤهلاته وإمكانياته الشخصية في ميدان المراجعة والشروط التي يجب أن تتوفر فيه حتى يمكنه القيام بهذه العملية، ويمكن أن نميز بين ثلاثة معايير مختلفة²، وهي:

- أولا: معيار الكفاءة: وتتمثل في ضرورة امتلاك المراجع لمجموعة من المعارف والخبرات في ميدان المراجعة والمحاسبة ومختلف الميادين التي لها علاقة بالمهنة، وقد ركز هذا المعيار على الخبرة المهنية للمراجع دون إهمال التأهيل العلمي لهذا الأخير وكذلك استمرار التكوين وإطلاعه على التطورات التي تحدث في ميدان المراجعة والميادين المرتبطة بالمراجعة، ويمكن القول أن التأهيل المتكامل للمراجع يعتمد على العناصر الثلاثة التالية³:
 - التأهيل العلمي: يشترط في المراجع الخارجي الحصول على شهادات في الدراسات العليا في الاختصاص وهو ما يضمن امتلاكه لمعارف نظرية معمقة في مجال المحاسبة المالية والمراجعة من جهة، ومن جهة أخرى امتلاكه لمعارف في المجالات والميادين المرتبطة بالمهنة وهو ما يسمح له بأداء مهامه على أكمل وجه وبالكفاءة المطلوبة مما يزيد في ثقة طالبي المراجعة في خدماتها وفي المعلومات التي تقدمها هذه الأخيرة.
 - التأهيل المهني: ينطوي هذا العنصر على ضرورة حصول المراجع قبل ممارسته للمهنة ممارسة مستقلة على تدريب مهني فني كافي يمكنه من الإلمام بأكبر قدر ممكن من متطلبات ممارسة المهنة وكذلك المشاكل الفنية التي يمكن أن يواجهها المراجع خلال أدائه لمهامه،

¹ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 28.

² Mokhtar Belaiboud، Pratique de l'Audit، BERTI Editions، Alger، 2005، P 9.

³ عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، مرجع سابق، 2000، ص 29.

كما يجب على المراجع أن يتدرب بصفة مستمرة على الوسائل الحديثة التي تمكنه من أداء مهامه بأكثر دقة، كأن يتدرب على التحكم في البرامج المعلوماتية والوسائل الالكترونية التي أصبحت ذات مكانة خاصة في جميع ميادين الأعمال لما تقدمه من ثقة لمستخدمي المعلومات المقدمة ودقة في الأداء لمعدي هذه المعلومات وسهولة في تحليل المعطيات واستخدامها.

- التكوين المستمر: ويعني هذا استحسان التحاق المراجع ببرامج تكوينية من حين لآخر من أجل تحديث معارفه الفنية والمهنية والعلمية في حال ما إذا استجد أي جديد في ما يخص المهنة والميادين المتعلقة بها، وهو ما يتيح للمراجع مواكبة التطور الحاصل في عالم الأعمال ويسمح له بالإطلاع على جديد التشريعات والقوانين التي تحكم المهنة.

ويسمح امتلاك المراجع للكفاءة المطلوبة في زيادة الثقة في الخدمات التي تقدمها المراجعة الخارجية، وهذا حتى يمكنه حماية مصالح طالبي خدمة المراجعة داخل المؤسسة، حيث أن مستخدمي تقارير المراجعة لا يمكنهم الوثوق في هذه التقارير لولا الكفاءة التي يتمتع بها المراجع الخارجي في هذا الميدان، وقد أصبحت كفاءة المراجع من بين العناصر التي يمكن عن طريقها تقييم جودة المراجعة.

• ثانيا: معيار الاستقلالية: وهو شرط تقوم على أساسه مهنة المراجعة برمتها حيث أن تعريف المراجعة في حد ذاتها يقوم على أنها إبداء رأي فني محايد ومستقل، ويقضي هذا المعيار على ضرورة التزام المراجع الخارجي بالحياد والاستقلالية في جميع مراحل المهمة التي هو بصدد القيام بها، ويرتبط الاستقلال في المراجعة على مدى قدرة المراجع الخارجي على العمل بنزاهة وموضوعية، وتتطلب النزاهة من المراجع الخارجي ترفعه وامتناعه عن قبول أو السعي إلى أي منفعة تكون قيда على سلوكه في أدائه لمهمته داخل المؤسسة وتقوم دون أداء مهامه وواجباته المهنية بأمانة، أما الموضوعية فهي قيام المراجع بالفصل بين مصالح الشخصية ومتطلبات عمله المهني بطريقة تمكنه من البقاء محايدا خلال أدائه لمهامه منذ قبول المهمة إلى غاية تقديم التقرير، ونظرا لما لاستقلالية المراجع الخارجي من تأثير على مصداقية المعلومات التي تقدمها المراجعة فإنه ينبغي توفر العنصرين التاليين لتحديد مدى استقلالية المراجع الخارجي¹:

- عدم وجود مصالح مادية للمراجع الخارجي: يجب على المراجع أن لا تكون له مصالح مادية في المؤسسة التي يقوم بمراجعتها سواء بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة وأن لا تربطه علاقة بأي شخص له مصالح مالية في هذه المؤسسة، كما يجب أن لا يكون له منصب أو وظيفة أخرى في المؤسسة غير وظيفته كمراجع خارجي، وتمثل هذه العناصر الاستقلال الظاهري للمراجع الخارجي، ومن شأن عدم احترام هذه العناصر أن يؤثر على استقلالية المراجع ويؤثر على التقرير الذي سوف يقدمه فيما يخص رأيه في القوائم المالية للمؤسسة.

- الاستقلال الذاتي أو الذهني: وهو أن يتمتع المراجع باستقلال تام وأن لا يتعرض لأي ضغوط خلال أدائه لمهمته من أي طرف كان من داخل المؤسسة أو من خارجها وذلك من لحظة قبوله للمهمة إلى غاية إيداعه لتقريره النهائي الذي يتضمن رأيه الفني في القوائم المالية للمؤسسة.

وفي ظل توفر النقطتين السابقتين يمكن تحديد الأبعاد الدالة على استقلال المراجع الخارجي فيما يلي:

- الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة: وهو أن يقوم المراجع بوضع برنامج المراجعة وخطوات عمله وحجمه بناء على العناصر التي يجب فحصها والجوانب والأجزاء التي

¹ طواهر محمد التهامي، مرجع سبق ذكره، ص ص 40-42.

سوف يقوم بمراجعتها من نظام المعلومات المحاسبية ككل، وهذا دون أي تدخل أو ضغط من إدارة المؤسسة أو من أي طرف آخر، ودون أي استبعاد أو حذف أو تحديد أو تعديل في البرنامج الذي وضعه المراجع.

- الاستقلال في عملية الفحص: حيث ينبغي على المراجع أن يتمتع بالاستقلال خلال قيامه بعملية الفحص، سواء عندما يتعلق الأمر باختياره لطريقة الفحص - إما الفحص الشامل أو باستعمال عينة - أو فيما يتعلق بأدائه لعملية الفحص في حد ذاتها حيث ينبغي أن يمكنه الحصول على جميع المعلومات والبيانات التي يحتاجها للقيام بمهامه على أكمل وجه.
- الاستقلال في إعداد التقرير: كما سبق وأشرنا فإن المغزى الأساسي لعملية المراجعة هو تقديم رأي فني محايد ومستقل فيما يخص القوائم المالية للمؤسسة، وفي هذا الصدد فإن الاستقلال الحقيقي للمراجع يظهر في تقريره ومدى استقلاله في إبداء رأيه في القوائم المالية، حيث ينبغي أن يقوم بذلك دون تدخل أي طرف وينبغي كذلك أن يحرص على القيام بإيصال تقريره إلى الأطراف المعنية دون أن يقوم أي طرف بإحداث تعديلات أو تحريفات عليه.

ويعتبر التحقق من توفر هذا العنصر جد صعب لما له من علاقة مباشرة بضمير المراجع في حد ذاته، حيث ينبغي على المراجع أن يتمتع بروح المسؤولية والنزاهة خلال أدائه لمهامه وأن يبتغي في ذلك المحافظة على مصالح الأطراف التي عينته للقيام بهذه المهمة وأن يترفع عن السعي وراء إشباع حاجاته الشخصية.

- ثالثاً: معيار بذل العناية المهنية الملائمة: يعتبر هذا المعيار من أهم وأبرز المعايير المتعارف عليها في ميدان المراجعة، حيث يعني بذل الاهتمام والجهد اللازم من طرف المراجع الخارجي في جميع مراحل عملية المراجعة قصد تحقيق الأهداف المرجوة من هذه العملية، ولتحقيق هذا المفهوم يجب في بادئ الأمر الحرص على تحقق جميع المعايير الأخرى ليكون دليلاً عن نية المراجع في السعي وراء القيام بأداء مهامه في مستوى ما هو مطلوب منه.

ويعتبر مفهوم العناية المهنية مفهوم معنوي فهو يتوقف على نية المراجع والجهود المبذولة من طرفه كما يتوقف على الضمير الحي للمراجع ومدى صدقه في أداء عمله وبالتالي لا يمكن قياسه بطريقة مادية، ولكن يتوقف قياسه على مدى تحقق المعايير الأخرى للمهنة، وينتج عن اكتشاف عدم التزام المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية اللازمة قصد اكتشاف الأخطاء والتلاعبات وتصحيح الانحرافات تحمل المراجع لمسؤولياته اتجاه الأطراف التي كلفته بمهمة المراجعة، وتقسّم مسؤولية المراجع الخارجي إلى ثلاثة أنواع¹، وهي:

- المسؤولية المدنية: وتتمثل في مسؤولية المراجع اتجاه الشركة واتجاه الغير ويتوجب عليه تعويض الأضرار المادية والمعنوية التي تلحق بهم نتيجة ارتكابه أي خطأ أو تقصير، وذلك في حال ما إذا تم إثبات أن هذه الأضرار ناتجة بصفة مباشرة أو غير مباشرة عن الأخطاء أو التقصير الذي وقع فيه المراجع الخارجي.
- المسؤولية الجنائية: وتنتج هذه المسؤولية عندما يقوم المراجع بمخالفة بعض نصوص قانون العقوبات، وتكون غالباً في إحدى الحالات التالية:
 - ✓ عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية التي تقوم بها المؤسسة إلى وكيل الجمهورية.
 - ✓ تقديم معلومات كاذبة عن وضعية المؤسسة.
 - ✓ عدم احترام سر المهنة.

- المسؤولية التأديبية: تنتج عن إخلال المراجع بالتزاماته وواجباته باعتباره عضواً في الهيئات والجمعيات التي تحكم المهنة، ففي حال قيامه بخرق القواعد والإجراءات التي تصدرها هذه

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 57.

الهيئات فإنها تقوم بإنزال عقوبات على شخص المراجع تبدأ من إنذاره، لومه ثم التوقيف المؤقت عن مزاوله المهنة وقد تصل إلى فصله وشطب اسمه من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاوله المهنة وذلك بحسب خطورة التجاوزات التي قام بها ومدى تكراره لها.

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

تهتم هذه المجموعة من المعايير بوضع إرشادات عامة حول الكيفية التي يجب أن تتم وفقها عملية المراجعة، وتمثل هذه المعايير الإجراءات والمقاييس التي يستند عليها في تقييم العمل الذي يقوم به المراجع الخارجي، وتحتوي هذه المجموعة على ثلاثة معايير¹ وهي:

- التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم على المساعدين: يلتزم المراجع الخارجي بتنفيذ مهمته في آجال محددة ومتفق عليها مسبقا مع إدارة المؤسسة، ولهذا فإنه من الواجب عليه أن يقوم بالتخطيط لهذه المهمة تخطيطا دقيقا وسليما، كما يجب أن يتحمل مسؤولية الإشراف على المساعدين الذين يساعدونه في مهمته، ويندرج في خضم هذا المعيار ثلاثة عناصر ينبغي على المراجع أن يحرص عليها وهي:
 - اكتشاف بيئة المراجعة ووضع خطة العمل: يقوم المراجع قبل الشروع في عملية المراجعة بوضع خطة تمكنه من إنجاز مهمته في الآجال المحددة، وبغية التخطيط السليم لهذه المهمة فإن المراجع يعمل أولا على اكتشاف المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة التي سيقوم بمراجعة حساباتها بهدف تحديد العوامل التي ستؤثر على سير العملية من بدايتها إلى نهايتها، ويتمثل المحيط الخارجي للمؤسسة التي سيعمل على مراجعة حساباتها في ظروف وخصوصيات النشاط التي تقوم به، بينما المحيط الداخلي فإنه يتمثل في خصائص نظام المعلومات الذي تتبناه المؤسسة، حيث يمكن لكل من هذه العناصر أن تشكل قيودا للمراجع في تخطيطه أو في تنفيذه لعملية المراجعة، وتحديد هذه العوامل التي سوف تؤثر على العملية من شأنه أن يساعد على وضع الخطة المناسبة لهذه المهمة.
 - تقسيم المهام على المساعدين: يقوم المراجع في هذا الإطار بتحديد ما يحتاجه تنفيذ المهمة من العنصر البشري، ثم يعمل على تقسيم العمل بينهم تقسيما يسمح لهم بإتمام العملية على أكمل وجه مع الحرص على القيام بذلك في الوقت المناسب وبالجودة اللازمة، وعليه أن يحترم في تقسيمه للمهام على مساعديه قدراتهم ومؤهلاتهم وكفاءاتهم بهدف تعظيم الاستفادة من كل هذه المؤهلات بشكل يخدم عملية المراجعة.
 - الإشراف الملائم على المساعدين وتقييم أداءهم: ينبغي على المراجع الخارجي عدم التوقف في تخطيطه للعملية عند تقسيمه للمهام على المساعدين فقط، بل يجب عليه أن يحرص على الإشراف على هؤلاء المساعدين بصفة مناسبة حتى يتأكد من تنفيذهم للمهام الموكلة إليهم بالشكل اللازم، ولهذا الغرض يمكن للمراجع أن يعتمد على نظام داخلي لقياس وتقييم أداء المساعدين، كما يمكنه وضع نظام للحوافز من أجل دفع المساعدين إلى تقديم أحسن ما عندهم من أداء.

يعتبر التخطيط السليم لأي عملية بمثابة العمود الفقري لها كونه يحدد الأهداف المتوخاة من العملية ويأخذ في الحسبان العوامل المؤثرة على سيرها والإمكانات المتاحة لتنفيذها والوقت المستغرق لذلك، ولهذا يجب على المراجع احترام هذا المعيار لأن له تأثير كبير على سير العملية برمتها.

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، مرجع سبق ذكره، ص ص 36-43.

● معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية: يمثل نظام الرقابة الداخلية أهم العناصر التي تؤثر في تحديد نوعية وحجم الاختبارات والفحص الذي يجب تنفيذها والقيام بها في عملية المراجعة، حيث يتوقف تحديد هذه الأخيرة على مدى مصداقية وجودة المعلومات التي ينتجها هذا النظام، ومدى مطابقتها للإجراءات والقوانين المعمول بها في المؤسسة، فالمراجع الخارجي يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية الذي تتبناه المؤسسة للوقوف على مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي ينتجها هذا النظام وتحديد العناصر التي يفتقر إليها من أجل تحديد نطاق الفحص الذي يجريه، والإجراءات التي يجب عليه القيام بها وطبيعة أدلة الإثبات الواجب جمعها، ويحتاج المراجع إلى خبرات ومهارات عالية للقيام بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة والحكم عليه وهو يلتزم في قيامه بذلك بإحدى الطرق التالية¹:

- طريقة الاستقصاء عن طريق الأسئلة: تشمل هذه الطريقة مجموعة من الأسئلة النموذجية التي تخص مختلف وظائف المؤسسة والعمليات التي تقوم بها، ومن أهم الأسئلة:

- الأسئلة الخاصة بالمشتريات: تهدف إلى التأكد من سلامة طلبات الشراء وتسجيل كل فواتير المشتريات وكل النفقات وكذا استلام كل المشتريات والخدمات وفق ما هو موجود في الطلبات.
- الأسئلة الخاصة بالأجور: يتم التأكد من خلالها من أن كل الأجور قد تم حسابها بطريقة سليمة ووفق ما تنص عليه الاتفاقيات الجماعية.
- الأسئلة المتعلقة بالمخزون والإنتاج: تعمل هذه الأسئلة على التأكد من مدى متابعة ومراقبة المخزون والإنتاج ومدى الشفافية التي تسود عملية تسجيل وتقييم المخزونات وإدخالها إلى المخزن وإخراجها منه، وكذلك تسجيل تكاليف الإنتاج وتقييم المنتجات.
- الأسئلة المتعلقة بالمبيعات: تهدف إلى التأكد من تسجيل جميع المبيعات التي تم فوترتها، ومتابعة تسجيل ما تم تحصيله من الزبائن.
- الأسئلة المتعلقة بالخزينة: للتأكد من وجود نظام سليم لمراقبة التدفقات المالية من نفقات وإيرادات، والحرص على توفير الوثائق التي تبرر الحالة المالية للمؤسسة.
- الأسئلة المتعلقة بالاستثمارات: لمعرفة مدى متابعة الاستثمارات التي تحوزها المؤسسة، ومدى موافقة الجرد المادي للدفاتر المحاسبية، وكذا تسجيل حركة الاستثمارات بشكل سليم.
- الأسئلة المتعلقة بالأموال الجماعية: يقصد منها التأكد من أن كل العمليات التي تمس الأموال الجماعية كانت مرخصة وأن تسيير الأسهم يتم بشكل واضح وصريح، وشهادات الأسهم محفوظة بشكل سليم، وأن كل التسجيلات المتعلقة بالأموال الجماعية سليمة.

- طريقة التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية: يعتمد المراجع في هذه الطريقة على التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة التي سيقوم بمراجعتها، وذلك بهدف الوصول إلى نقاط ضعف ونقاط قوة هذه الأخيرة، حيث يمكنه الوصول إلى هذا بوصف المقومات والإجراءات التي يقوم عليها هذا النظام ومدى مطابقة الإجراءات المتبعة داخل المؤسسة للإجراءات التي يقوم عليها النظام، ومنه يمكن للمراجع معرفة نقاط القوة فيعمل على الحرص على دوامها وكذلك يستخرج نقاط الضعف في المؤسسة ليعمل على مراجعتها جيدا قصد تحديد الانحرافات ومنع الأخطاء والتلاعبات.

¹ Hamini Allel، Le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable : entreprise publique économique، OPU، Alger، 1991، P 57.

– طريقة الملخص الكتابي: يقوم المراجع في هذه الحالة بإعداد ملخص كتابي لما يجب توفره في نظام الرقابة المثالي من مقومات وعناصر وإجراءات، ثم يعمل على مقارنته بما هو موجود داخل المؤسسة من نظام للرقابة الداخلية ويقوم باستخراج الانحرافات والنقائص ويعمل على مراجعتها جيدا حتى لا يكون هناك تلاعبات.

• معيار ملائمة وكفاية أدلة الإثبات: يتمثل الهدف الأسمى للمراجع الخارجي من وراء قيامه بعملية مراجعة حسابات المؤسسة في تقديم رأي فني محايد ومبرر في القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة، وفي سبيل تحقيقه لهذا الهدف فإنه يحاول جمع كل الأدلة التي تمكنه من تبرير موقفه من هذه القوائم والتي تفسر الانحرافات التي اكتشفها في التعاملات المالية للمؤسسة وكذا الملاحظات التي وضعها فيما يخص الإجراءات المتبعة داخل المؤسسة، ويقوم بجمع هذه الأدلة بناء على قيامه بالتأكد من أن كل العمليات التي قامت بها المؤسسة مسجلة في دفاترها والتأكد من سلامة المعالجة المحاسبية للبيانات وعرض المعلومات، كما يستند كذلك على الفحص والملاحظة والاستفسارات التي يقوم بها والمصادقات التي توفر له أساسا والتي تمكنه من إبداء رأيه وتأييد موقفه اتجاه هذه القوائم.

وفي هذا الإطار يمكن تقسيم أدلة الإثبات إلى نوعين¹، وهما:

- أدلة الإثبات الداخلية: وتتمثل في الدفاتر المحاسبية والشيكات والمستندات وأوامر الدفع وطلبات الشراء والفواتير وكل ما يتم إعداده داخل المؤسسة من وثائق يمكن للمراجع الاستناد عليها في تبرير موقفه.
- أدلة الإثبات الخارجية: وتتمثل في المصادقات التي يحصل عليها المراجع من العملاء والموردين وكذا الاستفسارات والملاحظات التي يجمعها المراجع من المتعاملين مع المؤسسة كالبنوك ووكالات التأمين ومصالح الضرائب وغيرها من المصادر الخارجية التي يمكن أن يجمع منها المراجع الخارجي الأدلة التي تبرر موقفه.

ويشترط في جميع الأدلة التي يجمعها المراجع أن تكون ملائمة من حيث ارتباطها ارتباطا وثيقا بالموضوع محل المراجعة وكافية من حيث جمع كافة البيانات التي يمكنها التأثير في الموقف المتخذ اتجاه هذه القوائم.

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير

يعتبر تقرير المراجع الخارجي بمثابة المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية، وهو يمثل وسيلة الاتصال التي تحمل في مضمونها رسالة المراجع الخارجي إلى كافة مستعملي القوائم المالية وتعبير عن رأيه في هذه القوائم، ويمكن أن تتحدد منهم مواقف على أساس هذا التقرير، كما يمكن أن تتخذ قرارات من داخل أو خارج المؤسسة ولصالح أو ضد المؤسسة استنادا إلى محتوى التقرير، ونظرا لهذا الدور الذي يلعبه التقرير والأهمية التي يحوزها في المستقبل القريب والبعيد للمؤسسة فلم يكن من الغريب أن لا يتجاهله مهنيو المراجعة، حيث اهتم به المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بشكل خاص وخصص له أربع معايير² تهتم بتقنين عملية إعداد المراجع للتقرير، وهي كالآتي:

- معيار التوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما: طبقا لهذا المعيار فإنه على المراجع الخارجي أن يتطرق في تقريره إلى مدى تبني المؤسسة في المعالجة المحاسبية للعمليات التي تقوم بها للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، ولا يشترط عليه ذكر هذه المبادئ

¹ طواهر محمد التهامي، مرجع سبق ذكره، ص 52.

² عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 44-50.

إلا إذا أراد ذكرها لتوضيح وتفسير الأرقام الواردة في القوائم المالية، وتمثل المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً الأساس النظري لمهنة المحاسبة، لذا يجب على المراجع الخارجي أن يكون ملماً بها حتى يمكنه مقارنتها بما تقوم به المؤسسة من معالجة محاسبية ويجب عليه كذلك الإطلاع على التطورات الحاصلة في المهنة وكذا الطرق الحديثة في التقييم والقياس وعرض البيانات المحاسبية، لأنها تمثل إطاراً موحداً بين جميع المراجعين الخارجيين فلا يجب أن يقدم رأيه وفق مبادئه الشخصية وإنما وفق ما هو معمول به، وفي حالة عدم حصوله على معلومات كافية تمكنه من إبداء رأيه أو تبريره فينبغي عليه أن يشير إلى ذلك بوضوح في تقريره.

- معيار التناسق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً: يمثل التناسق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً إحدى الخصائص النوعية التي يجب توفرها في المعلومات المحاسبية محل المراجعة، لذا يجب على المراجع أن يذكر في تقريره مدى احترام المؤسسة لهذا المعيار والتمثل في كون المؤسسة ملزمة أن تتبع نفس المعالجة المحاسبية للعمليات التي تقوم بها عدة مرات خلال السنة وكذلك الأمر بالنسبة لمختلف عناصر القوائم المالية من سنة إلى أخرى حتى يمكن مقارنتها مع السنوات السابقة، ولا يخرج المراجع الخارجي في هذا الإطار عن ثلاث حالات، وهي:

- في حال وجود تغييرات في المبادئ المحاسبية للمؤسسة مع ذكرها بوضوح في الملاحق المتممة للقوائم المالية للمؤسسة مع موافقة صريحة للمراجع على هذه التغييرات بتقديم موافقته على ذلك، أو موافقة ضمنية بالإمضاء على تقرير دون تحفظ، وليس وجوباً عليه أن يذكر ذلك في تقريره بما أنه قد تم التصريح بهذه التغييرات من طرف المؤسسة.

- في حال وجود تصريح عن تغييرات في المبادئ المحاسبية مع عدم موافقة المراجع على ذلك، هنا يجب عليه ذكر هذه التغييرات ورفضه لها مع تبرير هذا الرفض بذكر تأثيرها على المؤسسة، على أن يبين هذا بصراحة في تقريره وأن يكون هذا التقرير مع تحفظ.

- في حال عدم التصريح بالتغييرات التي قامت بها المؤسسة يجب على المراجع أن يشير صراحة إلى هذه التغييرات وإلى رأيه فيها مع ذكر مدى تأثيرها في وضعية المؤسسة ونتائجها ومركزها المالي، مع مقارنتها بالسنوات السابقة، مع الإشارة بوضوح إلى موافقته أو عدم موافقته على هذه التغييرات.

- معيار ملائمة التصريحات في القوائم المالية: يعتبر هذا المعيار معياراً استثنائياً فهو يتناول مدى سلامة التصريحات المقدمة في القوائم المالية من حيث صحة تبويب عناصر القوائم وكفاية الملاحظات المتممة لها والمقدمة في الملاحق ويمكن الاستثناء هنا أن المراجع الخارجي ليس ملزماً بالإشارة إلى هذا العنصر إلا في حال ما إذا لاحظ عدم كفاية التصريحات وعدم تعبيرها عن الواقع أو وجود أحداث مهمة تغاضت عن ذكرها المؤسسة، كما يمكنه الإشارة إلى الأحداث التي تفصل بين تاريخ إقفال القوائم المالية ووقت المراجعة حتى تكون أكثر دقة في التصريحات، ويلعب الرأي والتقييم الشخصي للمراجع دوراً هاماً هنا في انتقاء ما يؤثر على التصريحات ويجب ذكره في تقريره من العمليات التي يمكنه أن يغض الطرف عنها.

- معيار وحدة الرأي في القوائم المالية: يعتبر هذا المعيار آخر معيار ينبغي على المراجع الالتزام به وهو يقضي بأن المراجع ملزم بتقديم رأيه في مجمل القوائم المالية التي هو بصدد مراجعتها كوحدة واحدة أو الإشارة إلى عدم إمكانية ذلك، ويجب أن يوضح أسباب عدم تمكنه من إبداء رأي شامل حول القوائم المالية وهذا حتى يمنع سوء الفهم أو أي

تفسير خاطئ للمسؤولية التي قبل المراجع الخارجي تحملها حين إمضائه على العقد الذي يربطه بالمؤسسة، ويعتبر هذا المعيار من الأهمية بما كان، حيث تقوم عليه نظرة المتعاملين مع المؤسسة وتنبني على أساسه مختلف القرارات التي تخص مستقبل المؤسسة ومستقبل نشاطها وإستراتيجيتها لذا كان من واجب المراجع الخارجي أن يولي اهتماما خاصا لهذا المعيار بقدر اهتمام مستعملي هذه القوائم المالية به.

والمراجع في إبداء رأيه يملك أربع خيارات¹، وهي:

- إبداء رأي دون تحفظ: وهو أن يصادق في تقريره على القوائم المالية للمؤسسة دون احتراز ولا تحفظات، وهو ما يعني أن المراجع الخارجي يصادق على أن هذه القوائم أعدت وفق ما هو معمول به واحترمت فيها المبادئ المحاسبية المقبولة عموما وأن القوائم المالية والمعلومات المتممة لها في الملاحق تعبر بصدق عن وضعية المؤسسة وموقعها المالي ونتائجها وممتلكاتها، كما تعني مصادقته دون تحفظ أنه قد قام بعملية الفحص بالشكل اللازم دون أي تدخل ودون الحد من صلاحياته.
- إبداء رأي بتحفظ: يدل هذا على اكتشاف المراجع لأخطاء ونقائص في القوائم المالية التي قام بمراجعتها ولكن هذه الأخطاء والنقائص لا تؤثر على مصداقية القوائم ولا تغير النتائج المصرح بها من طرف المؤسسة ولا تؤثر على شرعية الحسابات، وبالرغم من ذلك يجب على المراجع أن يقوم بذكر كل تحفظاته وملاحظاته عن الأخطاء والنقائص التي اكتشفها.
- إبداء رأي معاكس: يكون إبداء المراجع لرأي معاكس أي سالب عن صحة القوائم المالية للمؤسسة في حال قيامه بعملية المراجعة وفق المعايير المعمول بها وإتباع الإجراءات اللازمة لذلك وكانت النتيجة أن المعلومات المحاسبية المولدة من طرف النظام المحاسبي في المؤسسة لم يتم إعدادها ومعالجتها بطريقة سليمة ولم يراعى في معالجتها وعرضها تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، ولكن المراجع لا ينبغي عليه أن يقوم بإبداء هذا النوع من الرأي إلا إذا رأى أن هناك خروجاً خطيراً عن تطبيق المبادئ المحاسبية وهذا نظراً لأن هذا الرأي له تأثير سلبي كبير على المؤسسة لدى مستعملي وطالبي خدمة المراجعة.
- رفض إبداء الرأي: يرفض المراجع الخارجي إبداء رأيه في القوائم المالية للمؤسسة في حالة ما إذا لم يستطع القيام بعملية المراجعة وتطبيق الإجراءات اللازمة أو في حالة تعرضه لضغوط تمنعه من القيام بعمله بالاستقلالية اللازمة أو عند استحالة حصوله على الأدلة والبراهين الكافية لتبرير رأيه وتقوية موقفه إزاء القوائم المالية لهذه المؤسسة.

المبحث الثالث: منهجية المراجعة الخارجية

باعتبار أن المراجعة الخارجية عملية منتظمة تهدف إلى إبداء رأي فني في القوائم المالية للمؤسسة ونظراً لما لهذا الرأي من تأثير على مستقبل المؤسسة فإن المراجع الخارجي يحرص على أن تكون

¹ Soltani Braham ; Le Commissaire aux Compte et le Marché Financier ; Economica ; Paris ; 1996 ; P-P 25-30.

مهمته في المؤسسة شاملة ودقيقة، وحتى يتحقق له ذلك فإن هناك مراحل ضرورية ومتكاملة يجب أن يتبعها وهذه المراحل تحتوي بدورها على عدة خطوات يجب القيام بها، وهي تمثل المنهجية والإجراءات العملية المتعارف عليها في مهنة المراجعة، ويستعمل المراجع الخارجي خلال قيامه بمهامه داخل المؤسسة عدة تقنيات وطرق تختلف من مرحلة إلى أخرى ومن مؤسسة إلى أخرى، كما أن عملية جمع أدلة الإثبات تعد من الأهمية بما كان في مهنة المراجعة الخارجية نظرا لضرورة هذه الأدلة من أجل دعم الرأي الذي سيقدمه المراجع الخارجي، لذا سنتناول في هذا المبحث بشيء من التفصيل المراحل المختلفة لعملية المراجعة وكذلك الوسائل والتقنيات المستعملة في كل مرحلة من مراحل عملية المراجعة،

المطلب الأول: مرحلة الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

تعتبر هذه المرحلة جد هامة من أجل أن تكون مهمة المراجعة ناجحة، وحتى يستطيع المراجع الخارجي الحكم على القوائم المالية للمؤسسة فإنه يجب عليه أن يفهم جيدا طبيعة نشاط مؤسسة والعمليات التي تقوم بها، والمعاملات القانونية، الضريبية، الاجتماعية، التجارية والتقنية التي تفرضها عليها طبيعة نشاطها والقوانين سارية المفعول في هذا الميدان من النشاط، كما يجب عليه أن يتعرف على الأخطار التي يمكن أن تواجه المؤسسة في القطاع الذي تنشط فيه حتى يمكنه معرفة المؤنات التي يجب على المؤسسة تكوينها من أجل مواجهة هذه الأخطار، ومن أجل الحصول على المعرفة اللازمة حول المؤسسة التي سيقوم بمراجعة قوائمها المالية يجب على المراجع الخارجي أن يتبع الخطوات الثلاث التالية¹:

- الأشغال الأولية: يقوم المراجع الخارجي من خلال هذه الخطوة بالتعرف على الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتنظيم قطاع نشاطها وذلك بالإطلاع على الوثائق الخارجية عن المؤسسة حتى يمكنه التعرف على محيط المؤسسة ومعرفة القوانين والتنظيمات التي تحكم القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة، وخصوصيات المهنة حتى يمكنه تحديد أوجه ومعايير المقارنة بين المؤسسات في كل قطاع.
- الاتصالات الأولى مع المؤسسة: يقوم المراجع الخارجي بزيارات ميدانية إلى المؤسسة محل المراجعة كما يجري حوارات مع مسؤولي ومسيري مختلف المصالح والمديريات التي سوف يتعامل معها في المؤسسة، كما سيحاول التعرف على الوثائق الداخلية للمؤسسة.
- انطلاق الأشغال: بعد قيام المراجع الخارجي بالخطوتين السابقتين فإنه يكون قد أخذ فكرة شبه شاملة عن المؤسسة، لذا يمكنه الانطلاق في أشغال المراجعة وبيداً بتكوين الملف الدائم للمراجعة، كما يمكن للمراجع الخارجي في نهاية هذه المرحلة أن يعيد النظر ويصحح البرنامج الذي تم تسطيره لتدخله في المؤسسة.

وفيما يخص الوسائل والتقنيات التي يستعملها المراجع الخارجي في المرحلة الأولى من عملية المراجعة، فإنه يعتمد على:

- الحوارات مع المسؤولين والمسيرين: يقوم المراجع الخارجي بإجراء حوارات مع مختلف مسؤولي ومسيري المصالح التي سيشملها برنامج تدخله في المؤسسة.
- الوصف: وذلك من خلال وصفه للهيكل التنظيمي للمؤسسة حتى يمكنه معرفة مهام ومسؤوليات كل مديرية، وذلك حتى يقوم بتحديد برنامج تدخله بدقة.

ويعمل المراجع في غضون مهمته في المؤسسة على جمع نوعين من العناصر التي تساعد في مهمته وتدعم رأيه في القوائم المالية، ويتعلق الأمر بعناصر الفهم وعناصر الإثبات، ولكنه في هذه

¹ محمد بوتين، مرجع سابق، ص ص 67-70.

المرحلة يهتم بجمع عناصر الفهم، وهي العناصر التي تساعده على فهم وشرح والإطلاع على القوانين وقيود المحيط المباشر للمؤسسة، بينما يهتم في المرحلتين التاليتين على جمع عناصر الإثبات، وهي العناصر التي يدعم بها رأيه في القوائم المالية للمؤسسة والتي يقوي بها موقفه أمام الجهات المستعملة لتقارير المراجعة.

المطلب الثاني: مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية

يمثل نظام الرقابة الداخلية مجموعة الإجراءات والتعليمات وطرق العمل والتي تساهم في التحكم في المؤسسة وقصد الوقوف على تأثير هذا النظام على الحسابات والقوائم المالية ينبغي على المراجع الخارجي أن يقوم بتقييم كل هذه الإجراءات والطرق حتى يتسنى له فحص الحسابات، وتتم هذه المرحلة في خمس خطوات متكاملة ومتتالية¹، وهي كما يلي:

- جمع الإجراءات: يقوم المراجع بالتعرف على نظام المراقبة في المؤسسة من خلال جمع الإجراءات التي تتبعها المؤسسة في مختلف العمليات التي تقوم بها، ويقوم بتلخيص هذه الإجراءات باستعمال خرائط التتابع والرسوم البيانية لوصف مسار الوثائق المستعملة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها.
- اختبارات الفهم والتطابق: يقوم المراجع بهذه الاختبارات للتأكد من أنه فهم جيدا الإجراءات التي تتبعها المؤسسة في معالجة البيانات في مختلف أجزاء النظام الخاص بها.
- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية: يمكن للمراجع بعد الخطوتين السابقتين أن يقوم بتقييم أولي للنظام القائم في المؤسسة بهدف تبيين نقاط قوة ونقاط ضعف هذا النظام، وغالبا ما يستعمل في ذلك الاستمارات المغلقة.
- اختبارات الاستمرارية: يحاول المراجع من خلال هذه الاختبارات أن يتأكد من أن النقاط التي اعتبرها في التقييم الأولي نقاط قوة هي فعلا نقاط قوة، ويتأكد من أنها مطبقة فعلا في الواقع بصفة دائمة ومستمرة، وتعد هذه الاختبارات أهم من اختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين مما توصل إليه.
- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: يكتشف المراجع باعتماده على اختبارات الاستمرارية نقاط ضعف النظام وسوء تسييره، وهي -بالإضافة إلى النقاط التي اكتشفها في اختبارات الفهم- عدم تطبيق أو التطبيق الخاطئ لنقاط القوة أو عدم الاستمرار في تطبيقها.

ويستعمل المراجع الخارجي في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة عدة تقنيات ووسائل قصد الوصول إلى الدقة والشمولية المطلوبة من طرف طالبي خدمة المراجعة في المؤسسة، ويمكن ذكر أهم الوسائل المستعملة في هذه المرحلة فيما يلي:

- وصف الإجراءات: ويتم إما عن طريق ملخص كتابي يصف به مختلف الإجراءات المتبعة في معالجة مختلف العمليات في مختلف المستويات داخل المؤسسة، أو باستعمال خرائط التتابع التي يصف عن طريقها الإجراءات باستعمال أشكال تبيين الوثائق المستعملة وكيفية انتقالها عبر مختلف المصالح في المؤسسة.
- الاستمارات: وهي عبارة عن مجموعة من الأسئلة يقدمها المراجع الخارجي إلى الأطراف المعنية للإجابة عنها، وهناك نوعين من الاستمارات، الاستمارات المغلقة وهي استمارات تنحصر الإجابة عنها في "نعم" أو "لا" ويستعملها المراجع عادة في اختبارات الفهم، واستمارات

¹ محمد بوتين، نفس المرجع، ص ص 70 - 75.

الرقابة الداخلية ويستعملها في اختبارات الاستمرارية ويقترح المراجع للإجابة عن الأسئلة المطروحة فيها عدة اقتراحات لا يمكن الخروج عنها.

- دليل التقييم: وهو يشبه إلى حد ما استمارات الرقابة الداخلية ولكنه أكثر مرونة فهو يسمح للمراجع باستعمال كفاءته في الحكم والتحليل ويستعملها عادة في اختبارات الاستمرارية كذلك.
- تلخيص نتائج التقييم: وذلك في وثيقة شاملة عادة ما يقدمها المراجع الخارجي إلى الإدارة في نهاية هذه المرحلة وغالبا ما يرفقها باقتراحات ونصائح قصد تحسين وتدعيم نظام الرقابة.

المطلب الثالث: مرحلة فحص الحسابات

تمثل هذه المرحلة آخر مرحلة في عملية المراجعة قبل إبداء المراجع لرأيه في القوائم المالية للمؤسسة، وهي مرحلة جد مهمة لأنه ليس من الممكن للمراجع الخارجي إبداء رأيه في القوائم المالية لو لم يتم فحصها وتدقيقها بطريقة تجعله متأكدا من رأيه وواقفا منه، ويتوقف حجم الفحص الذي يقوم به المراجع على نتائج المرحلة السابقة، ففي حال امتلاك المؤسسة لنظام رقابة ذو جودة عالية فإنه على المراجع أن يكتفي بالحد الأدنى من الفحص في برنامج عمله في المؤسسة، وفي حال وجود نظام ضعيف في المؤسسة فإنه يجب على المراجع توسيع برنامج تدخله وزيادة الفحص لما لنقاط الضعف من تأثير سلبي على صدق وشرعية القوائم المالية للمؤسسة، وتتنجز هذه المرحلة في ثلاث خطوات متتالية وهي كالتالي¹:

- تحديد آثار تقييم المراقبة الداخلية: تمثل هذه الخطوة بالنسبة للمراجع نقطة الانطلاق في فحص الحسابات، حيث يقوم فيها المراجع بإعادة النظر في برنامج تدخله على ضوء النتائج التي توصل إليها في المرحلة السابقة، فيقوم بتوسيع أو تضيق تدخله وفق حجم نقاط القوة ونقاط الضعف وجودة نظام الرقابة الداخلية.
- اختبارات السريانية والتطابق: يقوم المراجع الخارجي في هذه الخطوة بالتحقق من تجانس وتطابق المعلومات المحاسبية والمعلومات حول العمليات من عدمه، واكتشاف الانحرافات وذلك بالإطلاع على مختلف الوثائق المالية والمحاسبية وخصوصا موازين الحسابات والقيود الكبرى وتدقيق العمليات الممركزة، وكذا الإطلاع على المعلومات خارج المحاسبة كالموازنات، لوحة القيادة، العقود ومحاضر الاجتماعات ومقارنة هذه المعلومات من سنة إلى أخرى، كما يقوم المراجع باختبارات السريانية للتسجيلات والأرصدة بالاعتماد على الوثائق الداخلية المتمثلة في الفواتير ووصلات الاستلام وملف الجرد الدائم وغيرها من الوثائق محل المراجعة، كما يعتمد المراجع على المصادقات الخارجية من طرف الموردين والعملاء والبنوك ومختلف المتعاملين الخارجيين وكذلك يمكنه الاعتماد على المشاهدة العينية للتأكد من عملية الجرد وتقييم المخزونات والاستثمارات وكذلك الخزينة.
- إنهاء عملية المراجعة وإبداء الرأي: بعد قيام المراجع بهذه المراحل والخطوات يكون المراجع قد جمع ما يكفي من معلومات لإبداء رأيه وكذلك ما يكفي من الأدلة والإثباتات التي تؤيد هذا الرأي وتدعمه ولم يبق للمراجع قبل أن يبدي رأيه في هذه القوائم إلا أن يتأكد من أوراق عمله وأن يقوم بمراجعة مختلف العمليات التي تمت بعد نهاية الدورة المحاسبية والتي تكون لها آثار على القوائم المالية أو تقدم تفسيرات لعمليات تمت في الدورة المحاسبية محل المراجعة.

ومن أجل القيام بهذه الخطوات على أكمل وجه يستعين المراجع في مهامه بعدة تقنيات وطرق تساعد وتسهل عليه تنفيذ عمله وتضمن له أن النتائج التي سيتوصل إليها تتصف بالصحة والدقة والشمولية، ومن بين التقنيات التي يستعملها المراجع في المرحلة الأخيرة من عملية المراجعة، ما يلي:

¹ محمد بوتين، نفس المرجع، ص 76.

- المشاهدة العينية: تعتبر المشاهدة العينية أنجع وسيلة للتأكد من صحة الجرد فيما يتعلق بالمخزونات والاستثمارات وكذلك الخزينة، وليس المقصود هنا أن يعاين المراجع جميع المخزونات والاستثمارات وإنما يقوم بفحص انتقادي للطريقة التي تتم بها عملية الجرد في المؤسسة ثم يقوم بالمراجعة باستعمال تقنيات السبر.
- فحص الدفاتر والوثائق: يتوجب على المراجع في بعض الأحيان الرجوع إلى الدفاتر والتسجيلات الظاهرة فيها وكذلك المستندات والوثائق التي تبرر بعض العمليات التي قامت بها المؤسسة كمخصصات الاهتلاكات والمؤونات وإنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة وغيرها من العمليات.
- المصادقات المباشرة: يحصل المراجع على المصادقات المباشرة من المتعاملين الخارجيين مع المؤسسة، كالموردين، العملاء والبنوك وحتى الضرائب، وهذا للتأكد من الأرصدة الظاهرة في القوائم المالية.
- المراجعة القياسية: وهي أن يقوم المراجع بمقارنة المؤشرات المالية للمؤسسة من سنة إلى أخرى، وهذا حتى يعرف تغيرات وتطورات هذه المؤشرات من سنة إلى أخرى.
- تصريحات المسيرين: يرجع المراجع عند الحاجة إلى التصريحات والتفسيرات التي يتلقاها من المسيرين لما يواجهه أي مشكلة في عمله.
- تقنيات السبر: يلجأ المراجع في أغلب الأحيان إلى هذه التقنيات في حال كبر حجم المعلومات والبيانات التي يتوجب عليه مراجعتها، وهذا حتى يمكنه القيام بمهمته وتقديم تقريره في الآجال المحددة، وتقوم تقنيات السبر على أن يختار المراجع عينة من المعلومات التي هو بصدد مراجعتها، ويقوم بمراجعة هذه العينة على أن يعمم النتائج على باقي المعلومات، وتشمل العينة في أغلب الأحيان العمليات ذات المبالغ الكبيرة والمؤثرة في القوائم المالية.

المطلب الرابع: وسائل الحصول على أدلة الإثبات

يقوم المراجع الخارجي بالعمل على الحصول على أدلة الإثبات التي تبين مدى صحة الوضعية المالية المقدمة من طرف المؤسسة لدعم موقفه من هذه الوضعية ومن القوائم المالية بشكل عام، ويعمل على جمع هذه الأدلة منذ انطلاقه في مهمته إلى غاية انتهائه منها، ويستعمل المراجع الخارجي في هذا الإطار عدة وسائل تمكنه من جمع ما يكفي من أدلة تساعده على تأسيس رأيه وتبريره، ونذكر من هذه الوسائل ما يلي¹:

- الجرد الفعلي: يمثل الجرد الفعلي أحد أهم الطرق والوسائل التي تمكن المراجع من جمع أدلة الإثبات، حيث أن عملية الجرد تعتبر إلزامية بالنسبة لجميع المؤسسات على الأقل مرة واحدة في السنة وذلك وفق ما نص عليه الأمر الرئاسي رقم 19 المؤرخ في 27 جانفي 1982، حيث يلتزم المراجع بحضور الجرد المادي ويقدم دليلا ملموسا عن ممتلكات المؤسسة وذلك عن طريق جدول مفصل وممضى عليه من طرف المراجع الخارجي.
- المراجعة الحسابية: يلجأ المراجع الخارجي في بعض الأحيان إلى التأكد من الحسابات والأرقام الموجودة في القوائم المالية المقدمة إليه وذلك حتى يفهم الأرقام والنتائج التي تحصل عليها محاسبو المؤسسة، كما أنه يضطر أحيانا للتأكد حسابيا حتى من مبالغ الفواتير حتى يقف على التصريحات المقدمة فيما يخص الرسوم، الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني وغيرها من الرسوم المفروضة على رقم الأعمال، وغيرها من العمليات الحسابية التي يستعملها المراجع الخارجي كطريقة للحصول على أدلة الإثبات في هذه المهمة.
- المراجعة المستندية: يعتمد هنا المراجع الخارجي على مراجعة التسجيلات المحاسبية للعمليات التي قامت بها المؤسسة من أجل جمع أدلة الإثبات، حيث يقوم بهذه الخطوة بهدف التأكد من

¹ طواهر محمد التهامي، مرجع سابق، ص ص 136-139.

صحة التسجيلات المحاسبية ومطابقتها للشروط الشكلية والموضوعية الواجب توفرها فيها، وكذلك يتأكد من وجود الوثائق اللازمة لتبرير كل التسجيلات المحاسبية وأن هذه الأخيرة شملت كل العمليات التي قامت بها المؤسسة دون زيادة ولا نقصان.

- المراجعة القياسية: يلجأ المراجع الخارجي إلى المراجعة القياسية بهدف الحصول على نتائج معينة في وقت قياسي، ويقوم فيها بقياس عنصر من عناصر القوائم المالية بعنصر آخر ومقارنتهما، وهي تعتبر وسيلة تأكيد في حد ذاتها، حيث يمكن له أن يقيس الرسم على النشاط المهني بالنسبة إلى رقم الأعمال، كما يمكنه مقارنة نفس العنصر في دورات محاسبية مختلفة.
- المصادقات: يقوم المراجع الخارجي بإرسال هذه المصادقات إلى المتعاملين مع المؤسسة من موردين وعملاء وبنوك وغيرهم، حتى يؤكدوا له أو ينفوا الأرصدة الواردة في القوائم المالية للمؤسسة على أن يوجه الرد إليه مباشرة، وهناك ثلاثة أنواع من المصادقات:
 - المصادقات الإيجابية: يبين فيها الرصيد ويطلب من المتعامل مع المؤسسة التقرير عن صحة أو خطأ هذا الرصيد.
 - المصادقات السلبية: يبين فيها الرصيد ويطلب منه التقرير في حالة الخطأ فقط وعدم التقرير في حالة صحة الرصيد.
 - المصادقات البيضاء: وهي أن يطلب من المتعامل التقرير عن الرصد الذي مازال بينه وبين المؤسسة دون ذكر الرصيد الوارد في القوائم المالية للمؤسسة.
- الاستفسارات: يمكن أن يتم الاستفسار بطريقة شفوية طيلة مدة مهمته في المؤسسة حيث يلجأ إلى القائمين على العمليات التي يجد فيه إشكالا قصد شرحها وتبسيطها له، كما يمكن أن تكون استفسارات كتابية كالحوارات التي يجريها المراجع الخارجي مع المسؤولين وكذلك عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة.
- المقاربات: تكون هذه المقاربات بمقارنة التسجيلات المحاسبية مع بعضها البعض، وذلك بمقارنة العمليات المسجلة في يومية ما مع تلك المسجلة في يومية أخرى، ويهدف منها إلى جمع الأدلة الكافية والتأكد من صحة التسجيلات المحاسبية، كما يمكنه أن يقوم بالمقاربات البنكية أيضا وذلك بمقارنة ما تم تسجيله في يومية البنك في المؤسسة مع هو وارد في تفصيل حساب المؤسسة في ذات البنك.

المبحث الرابع: المراجعة الخارجية في الجزائر

لقد شهدت الجزائر كسائر دول العالم تطورات وأحداث اقتصادية عديدة منذ الاستقلال ومازالت تشهدا إلى حد الساعة، وقد عرفت مهنة المراجعة الخارجية أو المالية في الجزائر أو محافظة الحسابات تطورات مساهمة للتطورات التي شهدتها الاقتصاد الوطني، بداية من الإصلاحات التي عرفتتها في الثمانينات والتي تزامنت مع الانتقال من النظام الاقتصادي الاشتراكي إلى نظام الاقتصاد الحر، كما أثر تطور علاقة الجزائر بالكتلات الاقتصادية العالمية في صورة الاتحاد الأوروبي ومنظمة التجارة الدولية على موقع وأهمية محافظة الحسابات¹ في الاقتصاد الوطني، وسيتم في هذا المبحث عرض أهم المراحل التي مرت بها هذه المهنة في الجزائر منذ الاستقلال إلى يومنا هذا، والتطرق لتعيين محافظ الحسابات ومجال تطبيقه وتحديد أتعابه، وكذا تنظيم مهنة محافظة الحسابات في الجزائر.

¹ في هذا المبحث سيتم التعبير عن المراجعة الخارجية القانونية بمحاسبة الحسابات.

المطلب الأول: تطور محافظة الحسابات في الجزائر

استمدت محافظة الحسابات في الجزائر وجودها من القوانين الفرنسية لمدة من الزمن، حيث أدخلت على المؤسسات الجزائرية بمقتضى الأمر رقم 69-107 بتاريخ 1969/12/31 المتضمن لقانون المالية لسنة 1970¹، وكذلك المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 والمتعلق بمهام وواجبات محافظي الحسابات وقد تطورت المهنة بعد ذلك تطورا ملحوظا، ويمكن ذكر المراحل التي مرت بها فيما يلي:²

● المرحلة من 1969-1980

شهدت هذه المرحلة الخطوات الأولى للمراجعة الخارجية أو محافظة الحسابات في الجزائر وكذلك أولى القوانين في هذا الميدان والتي تم ذكرها سابقا، وأهم ما ميز المهنة في هذه المرحلة أن محافظ الحسابات كان يعتبر من موظفي الدولة التابعين والمعتمدين من طرف وزارة المالية، إلا أنه كان هناك نقص في القوانين الضرورية لتنظيم المهنة وهو ما لم يسمح لهذه المهنة من مسايرة نظام الاقتصاد الاشتراكي الذي كانت تتبعه الجزائر، ووجود عدة نقائص منعت إعداد قانون تنظيمي أساسي للمهنة، ونذكر من هذه النقائص ما يلي:

- غياب الرقابة الدائمة على الحسابات نتيجة نقص الوسائل والعدد الهائل للمؤسسات التي يجب مراقبتها.
- عدم وضوح شروط الالتحاق بالمهنة.

● إعادة تنظيم المهنة من 1980 إلى 1988

لقد قام المشرع الجزائري بإعادة تنظيم مهنة محافظة الحسابات في سنة 1980 وذلك طبقا لأحكام القانون رقم 80-05 الصادر في 1980/03/01، الذي ألغى صراحة المادة 39 من قانون المالية لسنة 1970 وضمها المرسوم رقم 70-173، وقد تم وفق هذا القانون تأسيس مجلس المحاسبة وتكليفه صراحة بحق احتكار مراقبة المؤسسات العمومية³.

ولكن هذه المهنة بقيت تعاني فراغا قانونيا إلى غاية 1984، وقد تم تدارك هذا النقص بموجب قانون المالية لسنة 1985، الذي عدل المهنة ونص على تعيين مندوبي حسابات في المؤسسات التابعة للقطاع العام والشركات التي تملك الدولة حصة من أموالها.

● إعادة تأهيل محافظة الحسابات في المؤسسات العمومية الاقتصادية (1988-1991)

لقد عرفت مهنة محافظة الحسابات تغييرات كبيرة نتيجة الإصلاحات التي شهدتها الجزائر في سنة 1988 بالموازاة مع صدور القانون رقم 88-04 المؤرخ في 12 جانفي 1988 الذي تضمن اعتبار المؤسسات العمومية الاقتصادية بمثابة شركات تجارية وخضوعها للقانون التجاري، كما تم كذلك إعادة تأهيل مهنة محافظة الحسابات وتأسيس وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، كما تم تحديد شروط الالتحاق بالمهنة وحدود تدخل محافظي الحسابات في المؤسسة.

¹ Hadj Ali Mohamed Samir، le commissariat aux comptes : caractéristiques et missions، in Revue Algérienne de comptabilité et d'audit، SNC، 2^{ème} trimestre، 1997، N°14، p10.

² Nacer Eddine Sadi et Ali Mazouz، La pratique du commissariat aux comptes en Algérie، Edition SNC، Tome 1، 1993 ، p27-35.

³ للمزيد من المعلومات أنظر الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 43 بتاريخ 1980.

• تعديلات قانون المالية السنوي لدورة 2006

لقد نص القانون رقم 06-354 المتعلق بقانون المالية السنوي لدورة 2006 المؤرخ في 19 أكتوبر 2005 على التزام كل الشركات ذات المسؤولية المحدودة بتعيين محافظ حسابات واحد على الأقل لكي يقوم بمراجعة وتدقيق حساباتها، والتعبير عن مدى تمثيلها لمركزها المالي الحقيقي.

المطلب الثاني: تعيين محافظ الحسابات وأتباعه ومجال تطبيق محافظة الحسابات

– تعيين محافظ الحسابات

في إطار القانون التجاري الجزائري وبمقتضى قانون المالية لدورة 2006، يتوجب على كل الشركات الاقتصادية التي تنشط وفق الشكل القانوني: شركة ذات أسهم أو شركة ذات مسؤولية محدودة، أن تقوم بتعيين محافظ حسابات واحد على الأقل من أجل مراجعة حساباتها وقوائمها المالية، ويكون تعيينه من طرف مجلس الإدارة أو الجمعية العامة أو رئيس المحكمة التي يقع مقر المؤسسة في دائرة نشاطها، ويكون هذا التعيين وفق عقد مبرم بين الطرفين تكون مدته ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فقط ما عدا في حالة إنهاء مهامه، ويكون ذلك لأحد الأسباب التالية: موت محافظ الحسابات، استقالته أو عزله.

– تحديد أتباع المراجع الخارجي

يتم تحديد أجر محافظ الحسابات في العقد الذي يجمعه بالمؤسسة من قبل الطرف الثاني في العقد أي الجمعية العامة للمساهمين وهذا طبقا لما نصت عليه المادة 44 من القانون 08-91 المؤرخ في 27 أبريل 1991، وقد تم بعد ذلك تخصيص سلم لتحديد أتباع محافظ الحسابات وذلك في القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994 والمتعلق بسلم تحديد أتباع محافظ الحسابات، والذي تم تعديله في القرار المؤرخ في 06 ديسمبر 2006 وهو قرار متمم ومعدل للقرار السابق.

– مجال تطبيق محافظة الحسابات

لقد اتسع مجال تطبيق محافظة الحسابات بمقتضى قانون المالية المؤرخ في ديسمبر 2005 والمتعلق بدورة 2006 ليشمل الشركات ذات المسؤولية المحدودة بعد أن كان مقتصرًا منذ الإصلاحات التي شهدتها الجزائر في 1988 على الشركات ذات الأسهم، ويرجع سبب هذا التعديل إلى الانفتاح الذي عرفه الاقتصاد الوطني على الاقتصاد العالمي وكذلك تحرير السوق الوطنية، لذا كان من الواجب فرض نوع من الرقابة على هذه المؤسسات.

المطلب الثالث: تنظيم مهنة الخبرة المحاسبية في الجزائر

نشأ المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة عام 1971 بمقتضى المرسوم رقم 71-72 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والخبرة المحاسبية¹.

ويختص هذا المجلس في إصدار المعايير المحاسبية وإعداد المخططات المحاسبية القطاعية، إلى جانب الاهتمام بحل المشاكل والصعوبات التي يواجهها المحاسبين والخبراء المحاسبين مثل:

¹ Nacer Eddine Sadi et Ali Mazouz, op-cit, p30.

- الرد على استفساراتهم المتعلقة بمشاريع النصوص القانونية المنظمة لمهنة المحاسبة.
- تنظيم جلسات، محاضرات، ولقاءات علمية تعالج مواضيع محاسبية، والتي كانت قليلة جدا.
- تنظيم وتطبيق قواعد الانضباط للمهنة.

رغم ذلك، فمهنة الخبرة المحاسبية لم تؤد دورها الحيوي المخول لها نظرا لغياب التنسيق والتكامل مع محافظة الحسابات التي لم تكن مستقلة في أداء مهامها إلا بالنسبة للمؤسسات الخاصة التي كان عددها محدود جدا خلال تلك الفترة هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى عوضا من إشراف المجلس الأعلى للمحاسبة على المهنتين: الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات، تم وضع هذه الأخيرة تحت وصاية وإشراف وزارة المالية وهذا ما يفسر غياب التنظيم القانوني الفعال والبحوث المنهجية للمهنة.

وقد استمرت هذه الأوضاع إلى غاية إعادة تنظيم محافظة الحسابات التي تضمنت مجموعة من الإجراءات القانونية والتنظيمية للمهنة والتي على رأسها إنشاء هيئة للتنسيق بين المهن الثلاثة: (محافظة الحسابات، الخبرة المحاسبية والمحاسبين المعتمدين وكان ذلك بتأسيس المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات)¹.

ويهدف إلى ملئ الفراغ والشغور القانوني الذي تعاني منه المهنة، وذلك بمباشرته للمهام التالية:

- تمثيل المهنة لدى السلطات العمومية.
- التعريف بالمعايير والإجراءات المتبعة للممارسة العملية لوظيفة الرقابة على المؤسسات وقواعد المهنة.
- المشاركة في تكوين وترقية الأعضاء التابعين للمجلس.
- إعداد قانون الواجبات المهنية.

أهم ما ميزه، تقديم مفهومين متوالين ومختلفين للمهنة هما²:

- المفهوم الأول يتعلق بمحافظي الحسابات كموظفين لدى الدولة، يتم عملهم باتفاق غير محدود، وهم مكلفون ليس فقط بتقديم رأي حول مصداقية الحسابات السنوية، ولكن أيضا بتقويم التسيير - المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 والمتعلق بمهام وواجبات محافظي الحسابات.
- المفهوم الثاني يتعلق بمحافظي الحسابات كمهنيين للرقابة القانونية المستقلة، وهم مكلفون بإدلاء شهادة على صحة وصدق الحسابات السنوية، والتحقق من المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة المتعلق بالتسيير، بدون أي تدخل في تسيير المؤسسة موضوع الفحص (القانون 88-01 والقانون 88-04 الصادر في 1988/01/12، والقانون 91-08).

وبالرغم من هذه الإصلاحات إلا أن مهنة المراجعة الخارجية لم تصل بعد إلى المستوى الذي وصلت إليه في البلدان المتقدمة التي عرفت عدة تطورات فيما يخص مهنة المراجعة الخارجية، سواء من حيث تطبيق المعايير الدولية للمهنة، تحديد أتعاب المراجعين الخارجيين وكذا من حيث الأبحاث في الموضوع التي عرفتھا الدول المتقدمة خصوصا بعد الفضائح التي عرفتھا بعض كبريات المؤسسات في العالم.

¹ L'ordre National de Experts Comptables، des comptables agréés et des commissaires aux compte.

² قانون المالية الجزائري لسنة 1970.

كما أن تكوين محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر يشهد عدة نقائص مقارنة بالمهنة والدور الذي تلعبه هذه الفئة من الاعوان الاقتصاديين وتأثيرهم على الاقتصاد الوطني، حيث أن التربصات التي تخضع لها هذه الفئة غير كافية وهو ما دفع السلطات المعنية إلى اقتراح نمط جديد من التكوين يفرض على الراغبين في الالتحاق بالمهنة التسجيل في دورة تكوينية تدوم سنتين، كما أن المهنة أصبحت تابعة لوزارة المالية من أجل فرض رقابة أكثر على ممارسي هذه المهنة.

ولكن يمكن اعتبار أن اتجاه المكاتب العالمية الكبرى للمراجعة إلى السوق الجزائرية دليلا على أن الجزائر تسعى للارتقاء بالمهنة إلى مستوى الدول الكبرى، لأن هذه المكاتب سوف تقدم التجربة والخبرة اللازمتين للمراجعين الخارجيين الجزائريين، والمكاتب الجزائرية ستعمل جاهدة على توفير خدمة المراجعة بنفس الجودة التي تقدمها المكاتب العالمية من أجل منافستها.

من خلال دراستنا لأساسيات المراجعة الخارجية في هذا الفصل يمكن القول أن مهنة المراجعة الخارجية شهدت عدة تغيرات من حيث المفهوم والأهمية والمهام التي تقوم بها وكذا الفرضيات الأساسية التي يتبناها المراجع الخارجي في قيامه بمهامه في المؤسسة مساندة في ذلك تغير واختلاف المبررات التي تؤدي إلى طلب خدمات المراجعة الخارجية في المؤسسة والأهداف التي تسعى إليها الأطراف المعنية بتقارير المراجعة.

وكغيرها من المهن، أدى هذا التطور بالهيئات المختصة إلى وضع معايير تحدد وتوحد الإطار العام لمهنة المراجعة الخارجية على مستوى العالم بأسره، وقد اختلفت في التأكيد على شروط الالتحاق بالمهنة أي المعايير التي تخص شخص المراجع الخارجي وهي المعايير العامة للمراجعة، ومعايير العمل الميداني التي تحدد الطريقة التي تتم بها مهمة المراجعة الخارجية، وكذا معايير إعداد التقرير وهي معايير تهتم أساسا بطريقة إعداد التقرير وشكله باعتبار أن هذا الأخير هو ثمرة عملية المراجعة.

وتتم عملية المراجعة وفق منهجية محددة مسبقا إذ أن المراجع الخارجي مطالب أولا أن يحصل على معرفة عامة حول المؤسسة ومن ثم يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية قبل أن يقوم بفحص الحسابات للإدلاء برأيه فيها بواسطة تقرير مدعم بالأدلة اللازمة، ويمكنه أن يستعمل خلال قيامه بمهمته عدة تقنيات ووسائل من أجل الوصول إلى اتخاذ رأيه في القوائم المالية ولجمع أدلة الإثبات التي تدعم هذا الرأي.

وقد شهدت مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر متمثلة في محافظة الحسابات والخبرة المحاسبية عدة تطورات منذ إنشائها إلى الآن ولكنها تبقى رغم ذلك تعرف عدة نقائص في تطبيق المعايير الدولية المعمول بها مقارنة بما وصلت إليه الدول المتقدمة في هذا المجال.

الفصل

الثاني

يعود ظهور مهنة المراجعة كما أشرنا إليه من قبل إلى زمن بعيد وذلك من أجل مراقبة العمليات التي تقوم بها المؤسسات، ولكن ظهور المراجعة الداخلية جاء بعد ذلك بوقت طويل، إذ يعود ظهورها إلى العقود الأولى من القرن الماضي وذلك راجع إلى تطور حياة المجتمع وتطور احتياجاته من البيانات والمعلومات، نتيجة لتوسع الأنشطة الاقتصادية، وكبر حجم المؤسسات وتوسع مهامها وزيادة فروعها، ما أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة وظهور نظرية الوكالة التي تتجسد في قيام المساهمين أصحاب رؤوس الأموال والملاك بتعيين إدارة وكيالة عنهم تتولى تسيير مؤسساتهم.

ونظرا إلى أن المسيرين لهم مصالحهم الخاصة التي تختلف عن مصالح المؤسسة فإنهم في بعض الأحيان يتصرفون بالانتهازية إذ يعملون على تلبية رغباتهم الخاصة قبل العمل على تحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة التي هم موكلون بتسييرها، ومن فإن تعارض المصالح هذا يجعل المساهمين يعملون على فرض نوع من الرقابة على المسيرين وإذا علمنا أن المسيرين هم من يملكون كل المعلومات التي تخص العمليات التي تقوم بها المؤسسة ويمكنهم أن يخفوا من المعلومات ما يرون أنه يضر بمصالحهم، لم يبق أمام الملأ إلا اللجوء إلى المراجعة الداخلية كوسيلة للرقابة في المؤسسة.

حيث تعمل المراجعة الداخلية على مساعدة إدارة المؤسسة، على حسن تسييرها وإدارتها للمؤسسة، من خلال قيام المراجع الداخلي بالفحص والتقييم المستمر للأنشطة الداخلية للمؤسسة، وتحديد مدى كفاءة الأنظمة وكفاءة أداء العاملين فيها، ومدى تنفيذهم لسياسات وتوجيهات الإدارة، ومن ثم التقرير عن ذلك وإبلاغ الإدارة، لتتخذ على ضوءه القرارات المناسبة.

وسيتناول هذا الفصل نظرة عن المراجعة الداخلية وعلاقتها بالمراجعة الخارجية، وسيتم تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث وهي:

- المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية.
- المبحث الثاني: معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية.
- المبحث الثالث: منهجية تنفيذ المراجعة الداخلية.
- المبحث الرابع: علاقة المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية.

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية إحدى الوظائف الإدارية الداخلية للمؤسسة، التي تقدم خدماتها لإدارة المؤسسة، للمساعدة على فرض الرقابة على العمليات التي تقوم بها المؤسسة وقياس مدى صلاحية النظام المحاسبي وكفاءة الوظائف الأخرى في المؤسسة، كما تعتبر هذه الوظيفة بمثابة الضمان الذي يسمح لإدارة المؤسسة بالاطمئنان إلى أن التوصيات والإجراءات التي يتم فرضها معمول بها فعلاً.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة الداخلية

يعتبر مفهوم المراجعة الداخلية مفهوماً قديماً قدم الحياة التجارية والاقتصادية فقد عرف منذ فترة زمنية، ومر بمراحل تطور مختلفة مسيراً تطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية، فبعد أن كانت تتم على شكل رقابة مالية مستمرة هدفها اكتشاف الأخطاء يقوم بها المالك للتأكد من سلامة الحسابات للعمليات التي قام بها بنفسه، ومع تطور المؤسسات وتعدد عملياتها وكبر حجمها أصبحت تعتمد على مراجعين داخليين مختصين يعملون على التأكد من المراجعة النوعية الشاملة قصد تقديم توصيات واقتراحات وملاحظات تسمح بتحسين أداء مختلف الوظائف داخل المؤسسة.

ويرجع ظهورها - أو عودة ظهورها بالمفهوم الجديد - إلى ما بعد الأزمة المالية لسنة 1929، ولكن بداية الاعتراف بالمراجعة الداخلية كوظيفة في المؤسسة يعود إلى إنشاء معهد المراجعين الداخليين (IIA) (Institute of Internals and Auditors) في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941، ويمكن اعتبار هذه الخطوة بمثابة الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للمراجعة الداخلية، حيث ساهم هذا المعهد منذ إنشائه في تطوير المراجعة الداخلية واتساع نطاق الانتفاع بخدماتها، وقد عمل المعهد على تدعيم وتطوير المراجعة الداخلية عن طريق بذل الجهود المختلفة.

وقد وردت العديد من التعاريف التي تناولت موضوع المراجعة الداخلية، نذكر من هذه التعاريف ما يلي:

عرف مجمع المراجعين الداخليين الأمريكيين المراجعة الداخلية على أنها "نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة، وهي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى"¹.

كما عرفت IIA المراجعة الداخلية على أنها "وظيفة مستقلة وموضوعية تعطي للمؤسسة ضماناً حول درجة التحكم في العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وتقدم لها النصائح التي تساهم في تطويرها وخلق قيمة مضافة لها، كما تساعدها على تحقيق أهدافها عن طريق التقييم المنهجي والنظامي لإجراءات تسيير المخاطر ومراقبة حوكمة المؤسسة وتقديم اقتراحات قصد تدعيم فعالية هذه الإجراءات"².

وتم تعريفها بأنها "وظيفة تقييمية مستقلة، تنشأ داخل التنظيم المعين، بغرض فحص وتقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم"³.

كما عرفها آخرون بأنها "نشاط يهدف بشكل أساسي إلى مراقبة وتقييم الرقابة الداخلية والتأكد من تطبيقها على أرض الواقع، وتقديم الاستشارة للمؤسسة والتوصيات المختلفة من أجل تحسين وتقوية أنظمة الرقابة الداخلية لديها وأنظمة إدارة المخاطر، للمساعدة في تحقيق أهدافها"⁴.

¹ العمرات أحمد صالح : المراجعة الداخلية، الإطار النظري و المحتوى السلوكي؛ دار النشر للنشر و التوزيع؛ عمان 1990؛ ص 35.

² JACQUES RENARD : Théorie et pratique de audit interne ; Edition d'organisation ; 5ème édition ; Paris, 2004 ; p 62.

³ محمد سمير الصبان، إسماعيل أبراهيم جمعة، الرقابة والمراجعة الداخلية - مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية - مصر، 1996، ص 103 .

⁴ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2006، ص 30.

وبالتمعن في التعاريف السابقة نجد أنها تتضمن الخصائص التالية:

- وظيفة داخلية: ويعني هذا أن المراجعة الداخلية تتم داخل المؤسسة أو الوحدة الاقتصادية عن طريق مراجعين داخليين موظفين في المؤسسة تم استخدامهم لهذا الغرض.
 - الاستقلالية: ويعني أن القائمين بأعمال المراجعة الداخلية ليس عليهم أية قيود أو حدود عند قيامهم بأعمالهم، وكذلك عند إبداء الرأي أو الحكم على ما تم من أعمال المراجعة، وهم تابعون مباشرة إلى الإدارة العامة أو مجلس الإدارة.
 - الاستحداث: بمعنى أن وظيفة أو مهمة المراجعة الداخلية لم تكن موجودة عند نشأة مهنة المراجعة أو بدء تنظيم علم المراجعة، بل استحدثت كركن هام من أركان نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات.
 - الفحص والتقييم: وهذا المصطلح يوضح طبيعة المراجعة الداخلية، حيث أنها تتم أولاً من خلال عمليات البحث عن الحقائق والوقائع، ثم بعد ذلك تتم عملية التقييم لطبيعة الأعمال التي تم فحصها من خلال الخبرة الشخصية والتأهيل الخاص بالمراجعين الداخليين، وبالتالي فإن عملية التقييم الخاصة بالنتائج تمثل عملية شخصية بحتة تعتمد على درجة التأهيل العلمي والعملية للمراجع الداخلي.
 - تتصف بالخبرة: لأنها مقيدة بمنهجية معينة وباستعمال الوسائل الممكنة وخبرات المراجعين.
 - تفرض رقابة عامة على الأنشطة: إن الإرشادات والآراء الفنية للمراجع الداخلي من شأنها أن تسمح بالتحكم الجيد والسليم في مختلف نواحي النشاط في المؤسسة.
- كما يمكن أن نلاحظ أن المراجعة الداخلية هي وسيلة لتقييم أداء مختلف الوظائف والأنشطة داخل المؤسسة، في ظل وجود أسلوب علمي وعملي وجملة من التقنيات والمعايير المؤطرة لهذه الوظيفة والتي تمكنها من التقييم السليم لمستويات الأداء داخل كل وظيفة.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية المراجعة الداخلية:

سنتطرق في هذا المطلب إلى كل من أهداف المراجعة الداخلية وأهميتها بالنسبة للمؤسسة.

• أهداف المراجعة الداخلية:

كان الهدف من المراجعة الداخلية أول ما ظهرت هو اكتشاف الأخطاء والتلاعبات والغش وتقليص التكاليف التي كانت ناجمة عن قيام المراجعين الخارجيين بتنفيذ هذه المهمة، ولكن تطور المعاملات الاقتصادية والتجارية تسبب في تعقد العمليات التي تقوم بها المؤسسة وهو ما أدى إلى تطور الأهداف التي تعمل المراجعة الداخلية على تحقيقها داخل المؤسسة، فأصبحت أهدافها تتلخص فيما يلي¹:

- تحديد مدى دقة ومصداقية المعلومات المالية والتشغيلية.
- تحديد المخاطر التي تواجه المؤسسة وتخفيضها إلى الحد الأدنى.
- التحقق من إتباع الإجراءات والسياسات الداخلية واللوائح والقوانين الخارجية.
- مقابلة المعايير الموضوعية.
- التأكد من الاستخدام الكفء والفعال للموارد.

¹ Sawyer, L. B., Sawyer's Internal Auditing, Tenth Ed., I.I.A. Inc, N.Y., 1996, P6.

– مساعدة أعضاء المؤسسة على التقيد بمسؤولياتهم بكفاءة وفاعلية.

كما أن هناك من يضيف إلى أهداف المراجعة الداخلية ما يلي:

- الوقوف على دقة وصلابة أنظمة الرقابة الداخلية
- تحديد درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف
- مراجعة النظام المحاسبي المولد الأساسي للمعلومات المحاسبية بشكل دوري
- فحص كافة السجلات والبيانات والمستندات المحاسبية
- حماية أصول المؤسسة

• أهمية المراجعة الداخلية:

تكمن أهمية المراجعة الداخلية في كونها رقابة فعالة تساعد إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء، والمحافظة على ممتلكات وأصول المؤسسة، إضافة إلى أنها تعتبر عين وأذن المراجع الخارجي، وأهم آليات التحكم والرقابة في المؤسسة، لذلك فقد ظهرت وتطورت وزادت أهميتها نتيجة لتفاعل مجموعة من العوامل المتمثلة فيما يلي¹:

- كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها.
- اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة.
- حاجة إدارة المؤسسة إلى بيانات دورية ودقيقة من أجل رسم السياسات والتخطيط واتخاذ القرارات.
- حاجة إدارة المؤسسة إلى حماية وصيانة أموال المؤسسة من الغش، الأخطاء والاختلاسات.
- حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة للتخطيط الاقتصادي، والرقابة الحكومية، والتسعيرة.
- تطور إجراءات المراجعة من تفصيلية كاملة إلى اختبارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية.

المطلب الثالث: مهام وصلاحيات المراجع الداخلي:

حتى يستطيع المراجع الداخلي إدارة عمله بكفاءة وفعالية، ينبغي عليه أن يكون على علم بكامل مهامه وصلاحياته، وفقاً لما تقتضيه قواعد ومبادئ ومعايير المراجعة الداخلية.

• أولاً : مهام المراجعة الداخلية:

تتكون إدارة المراجعة الداخلية كغيرها من الإدارات الأخرى في المؤسسة من مجموعة من الموظفين يشغلون مستويات إدارية مختلفة داخل الإدارة. حيث نجد في إدارة المراجعة الداخلية مدير المراجعة الداخلية، المشرف والمراجع الداخلي، ولكل واحد من هؤلاء الثلاثة مسؤولياته الخاصة، وتعتبر مخرجات المراجعة الداخلية ما هي إلا محصلة نهائية لتضافر جهودهم، وقيام كل واحد منهم بالمهام الموكلة إليه، والتي نستعرضها فيما يلي:

¹ يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص128.

أ - مهام مدير المراجعة الداخلية:

إن مدير المراجعة الداخلية يعتبر حلقة الوصل بين مديرية المراجعة الداخلية والإدارة العامة، وهو المسؤول الأول عن إدارة المراجعة الداخلية، لذا يتوجب عليه أن يكون مسؤولاً عن هذه المديرية بحيث يحرص على القيام بما يلي¹:

- التأكد من تحقيق أعمال المراجعة للأهداف العامة التي اعتمدها الإدارة العامة ومجلس الإدارة.
- استخدام الموارد المتاحة لإدارة المراجعة الداخلية بكفاءة وفاعلية.
- التحقق من احترام جميع أعمال المراجعة الداخلية لمعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.

ولكي يتمكن مدير المراجعة من إدارة مديرية المراجعة الداخلية بما يحقق الأهداف العامة فإنه يجب عليه أن²:

- تكون لديه لائحة بأهداف وسلطات ومسؤوليات الإدارة.
- يقوم بوضع خطط لتنفيذ مسؤوليات الإدارة.
- يوفر سياسات وإجراءات مكتوبة تكون مرشداً للعاملين معه في الإدارة.
- يضع برنامجاً لاختيار وتطوير الموارد البشرية في إدارة المراجعة الداخلية.
- يقوم بالتنسيق بين جهود كل من إدارة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي.
- يقوم بوضع وتنفيذ برنامج للتأكد من جودة أعمال الإدارة، وتقييم أعمالها بصفة مستمرة.

كما أنه من ضمن المسؤوليات التي يتحملها مدير المراجعة الداخلية، تنسيق العمل مع المراجع الخارجي بما يضمن تغطية أشمل لنطاق عمل المراجعة، والتقليل قدر الإمكان من ازدواجية الجهود بحيث يوزع العمل على الطرفين، وهذا يضمن تحقيق الأهداف المثالية والمرجوة من عملية المراجعة.

ب - مهام المشرف على المراجعة:

يعتبر المشرف على المراجعة شخص موظف بإدارة المراجعة الداخلية، مهمته الإشراف على الأنشطة الرئيسية لمهمة المراجعة الداخلية، وتنسيق أعمال المراجعة مع المراجعين الداخليين. وتتمثل مهامه فيما يلي³:

- يعد مسؤولاً عن أداء المراجعين وتوجيههم وتدريبهم.
- وضع وتطبيق وتحديث برامج المراجعة لكل مهمة مراجعة.
- التأكد من أن أعمال المراجعة قد تمت بموضوعية واستقلالية تامة من قبل المراجعين.
- متابعة توصيات مديرية المراجعة الداخلية إلى أن يتم الانتهاء من تنفيذها كاملة وكتابة تقرير دوري حول ذلك.
- التأكد من أن أعمال المراجعة تمت استناداً إلى معايير المراجعة الداخلية.

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية - مصر، 2004، ص 225.

² أمجد منذر الصابر، المحددات العشر لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، مجلة المدقق، العدد (51)، 2002، ص 20.

³ خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص 266.

- مراجعة ملفات وأوراق العمل في جميع مراحل المراجعة، والتأكد من أن ملفات المراجعة قد أنجزت بالاستناد إلى سياسات وإجراءات المراجعة الداخلية الواردة في الدليل.
- مراجعة مسودة تقرير المراجعة، ومناقشته مع مدير المراجعة الداخلية.
- القيام بالزيارات التقفدية الميدانية لمختلف مواقع المؤسسة، وإعداد التقارير عنها.
- أية مهام أخرى يكلف بها من قبل مدير المراجعة الداخلية.

ج - مهام المراجع:

يعتبر المراجع مسؤولاً عن تنفيذ مهمات المراجعة الداخلية طبقاً لبرنامج المراجعة المعد لهذا الغرض من قبل المشرف على المراجعة. وعليه فإنه يتوجب على المراجع ما يلي¹:

- القيام بأعمال المسح الميداني الأول للنشاط الخاضع للمراجعة، لفهم وتحديد أسلوب العمل ووضع التوصيات المتعلقة باحتياجات المراجعة.
- وضع خطة شاملة النطاق وبرنامج العمل والوقت اللازم للانتهاء من المهمة.
- مراجعة المستندات والقيود والوثائق والسجلات اللازمة للقيام بأعمال التدقيق كما هو مخطط لها.
- التنسيق مع منسق إدارة الجهة الخاضعة للمراجعة بخصوص الحصول على الوثائق اللازمة وتحديد الاحتياجات اللازمة لتنفيذ المهمة.
- توثيق جميع الاستنتاجات والملاحظات المدعمة لرأيه النهائي حول النشاط الخاضع للمراجعة.
- تقييم مدى فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر فيما يخص النشاط الخاضع للمراجعة.
- الاحتفاظ بملف وأوراق عمل المهمة وترتيبهم وتوثيقهم حسب سياسات المديرية.
- الحفاظ على العلاقات الإنسانية ومهارات الاتصال مع جميع موظفي المؤسسة.

● ثانياً : صلاحيات المراجعة الداخلية:

بما أن الغرض الرئيسي للمراجعة الداخلية يتمثل في "مساعدة جميع أعضاء إدارة المؤسسة على تأدية وظائفهم بطريقة فعالة، عن طريق إمدادهم بتحليل موضوعية للبيانات المعروضة عليهم وتقارير دقيقة وصحيحة عن نشاط المؤسسة"²، وحتى تتمكن المراجعة الداخلية من تحقيق ذلك الغرض بكفاءة وفعالية فإنه ينبغي أن تتمتع مديرية المراجعة الداخلية بمجموعة من الصلاحيات داخل المؤسسة، ونذكر من بين هذه الصلاحيات ما يلي³:

- الوصول غير المشروط وغير المقيد لجميع أنشطة وسجلات وممتلكات وموظفي المؤسسة.
- تحديد نطاق عمل المراجعة، بما فيها اختيار الأنشطة وتطبيق الأساليب والتعليمات المطلوبة لتحقيق أهداف المراجعة، حيث يجب أن يكون نطاق أعمال المراجعة الداخلية غير مقيد، بمعنى أن إدارة المراجعة الداخلية تكون لديها السلطة التي تحتاجها لمتابعة الإجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل إدارة المؤسسة.

¹ نفس المرجع، ص 268.

² عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية - مصر، 1989، ص 28.

³ عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، مرجع سابق، ص 219.

- الحصول على المساعدة المطلوبة من موظفي المؤسسة في كافة قطاعاتها، أي ينبغي على جميع موظفي المؤسسة مساعدة المراجعين الداخليين والتعاون معهم بشكل كامل، وإعطاء الأولوية لإجابة طلباتهم دون قيود، تحقيقاً للفائدة المرجوة من المراجعة الداخلية في المؤسسة.
- الحق في اللجوء إلى خدمات المختصين من خارج المؤسسة إذا لزم الأمر.

المطلب الرابع: المراجعة الداخلية في الجزائر:

تعتبر المراجعة الداخلية حديثة العهد في المؤسسات الجزائرية مقارنة مع الدول الأخرى، حيث نجد أن هذه الوظيفة بدأت تنتشر في السنوات الأخيرة رغم أن الكثير من المؤسسات الجزائرية الخاصة لا تحتوي على هذه الوظيفة في الهيكل التنظيمي بل تعتمد على المراجعة الخارجية فقط، وذلك رغم مرور أكثر من عقدين عن الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر والتي تعد الخطوة الأولى لهذه الوظيفة في بلادنا، وسنتطرق إلى مراحل تطور المراجعة في الجزائر بذكر المراحل التالية¹:

• قبل سنة 1988:

لم تكن وظيفة المراجعة الداخلية قبل هذا التاريخ معروفة أو مطبقة في المؤسسات الجزائرية بل كان هناك خلط بين مفهومي الرقابة والمراجعة.

ولكن هذه الفترة تزامنت مع الإصلاحات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر، والتي يرجع سببها إلى انخفاض سعر البترول في الأسواق العالمية وما نتج عنه من تدهور في وضعية المؤسسات الاقتصادية العمومية جراء الاستغلال غير الراشد لممتلكاتها من طرف القائمين على تسييرها، لذا لجأ المشرع الجزائري إلى فرض المزيد من الرقابة عليهم وذلك بتقوية نظام الرقابة من خلال إصدار قانون يلزم تطبيق المؤسسات الاقتصادية العمومية للمراجعة الداخلية وإتباعها مباشرة للإدارة العامة.

• بعد سنة 1988:

بعد صدور القانون رقم 01-1988 الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ 12-01-1988، والمتعلق بتوجيه المؤسسات الاقتصادية العمومية ظهرت وظيفة المراجعة الداخلية من أجل تعزيز الرقابة المفروضة على هذا النوع من المؤسسات، وتم الاعتراف بها كوظيفة بعد هذا القانون الذي اعتبرها إلزامية على المؤسسات الاقتصادية، ورغم هذا فإن هذه المهنة واجهت عدة مشاكل وعقبات منها:

- غياب مراجعين ذوو كفاءة.
- الوضع العشوائي للوظيفة.
- غياب مراكز وهيئات التكوين لمختصة في المجال.

ومن أجل حل الإشكالية قامت الجزائر بإمضاء اتفاقية مع الحكومة الفرنسية تنص على تلقي المراجعين الجزائريين تكويناً في المعاهد الفرنسية، وذلك على مرحلتين:

- 1990-1994: وذلك في ESSEC/ Cergy Pontoise.

- 1994-1997: وذلك في IFACI/ Paris.

¹ يوم دراسي لسوناطرك، المراجعة الداخلية في القطاع البترولي، تنشيط نور الدين خطلال: رئيس AACIA، فندق الهيلتون، في 10-01-2005.

وقد شملت برنامج التكوين هذا تخصصين أو نوعين من التكوين وهما:

– مراجعة محاسبية ومالية.

– مراجعة تسيير الموارد البشرية والقانونية.

وقد تم تكوين 117 مراجع داخلي وفق هذا البرنامج وهم يمثلون 38 مؤسسة عمومية اقتصادية جزائرية.

• سنة 1993:

في هذه السنة تم إنشاء جمعية المراجعين والمستشارين الداخليين الجزائريين AACIA، والتي جاءت لتعمل على القيام بالمهام التالية:

– مساعدة المؤسسات في تنصيب خلايا المراجعة الداخلية.

– تنشيط الندوات والمحاضرات الخاصة بالمراجعة الداخلية.

– تنظيم التجمعات والمؤتمرات في هذا الميدان.

– تنظيم أيام دراسية داخل المؤسسات فيما يخص المواضيع المتعلقة بالمراجعة الداخلية.

• سنة 1995:

تم خلال هذه السنة إصدار المرسوم رقم 95-25 بتاريخ 25-09-1995 والذي عوض المادة 40 من القانون 88-01، والذي رفعت فيه الحكومة الإلزام في إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات تاركة المبادرة في ذلك إلى هذه الأخيرة.

ورغم الخطوات التي خطتها المراجعة الداخلية في الجزائر إلا أن جمعية المراجعين والمستشارين الداخليين الجزائريين ظلت تعتبر دوماً أن تنظيم هذه المهنة يعاني من بعض الثغرات والنقائص، ومن أهمها:

– الوضعية غير الملائمة للوظيفة.

– التقليل من أهمية الوظيفة.

– استعمال وظيفة المراجعة الداخلية لأهداف غير تلك التي وجدت من أجلها.

– صعوبة التكوين ونقص المراجع المعتمدة في هذا المجال.

– المعاملة السلبية من طرف الموظفين للمراجعين الداخليين.

وتعد الجزائر من بين الدول القليلة التي فرضت إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات العمومية الاقتصادية عن طريق نص قانوني سنة 1988، ولكن رغم هذا الإلزام إلا أن معظم المؤسسات تمثلت استجابتها لهذا القانون في تعيين مساعدين مكلفين بالمراجعة وغالبا ما تسند إلى هؤلاء المساعدين مهام بعيدة كل البعد عما نص عليه القانون وعن موضوع المراجعة الداخلية، لذا لم تحقق الوظيفة ما كان منتظر منها وذلك راجع كذلك إلى كون وظيفة المراجعة الداخلية حتى تصل إلى ما تصبو إليه تحتاج إلى دعم وثقة الإدارة العامة واقتناع هذه الأخيرة بأهمية وفائدة الوظيفة في المؤسسة ولا يكفي فرضها من الخارج عن طريق القانون، وقد نتج عن ذلك رفع الإلزام القانوني سنة 1995.

وتبقى وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات الجزائرية تعرف نقائص عديدة وبطئ شديد في تطبيق التوصيات التي جاءت بها المنظمات والهيئات المختصة AACIA في الجزائر- وذلك راجع أساسا إلى النقص الموجود لدى المسيرين فيما يخص ثقافة المراجعة بالإضافة إلى:

- نقص النصوص القانونية المؤطرة لوظيفة المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية في الجزائر في شاكلة قانون SOX في الولايات المتحدة قانون الحماية المالية في فرنسا،
- صعوبات في انتداب وتكوين موظفين للمراجعة الداخلية بالكفاءة اللازمة.
- عدم اهتمام المراجعين الداخليين بتطبيق المعايير المهنية للوظيفة.

كما أن تطبيق التوصيات في المؤسسات الكبرى يعد أسرع من باقي المؤسسات، لأن هذه مسيري الأخيرة لا يمتلكون ثقافة المراجعة ولا يولون الأهمية اللازمة للوظيفة، وفي هذا الإطار فإن AACIA إلى ترسيخ فكرة صحيحة في المؤسسات فيما يخص وظيفة المراجعة وذلك من خلال برمجة دورات تكوينية ومحاضرات لمسيري المؤسسات وللمراجعين الداخليين.

المبحث الثاني: معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية:

يعتبر معهد المراجعين الداخليين أول معهد عمل على تنظيم وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات، حيث تعود نشأته إلى سنة 1941 وذلك في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد تطور مع مرور السنوات وازداد عدد الأعضاء فيه فبلغ عددهم سنة 2003: 80000 عضو يمثلون 110 بلدان.¹

وقد عمل هذا المعهد منذ نشأته على تنظيم المهنة فأصدر في 1947 أول المعايير الخاصة بوظيفة المراجعة الداخلية والتي اهتمت حينها بتحديد أهداف ومسؤوليات المراجع الخارجي، كما قامت بمراجعة هذه المعايير في سنوات: 1981، 1991 و1995 وأخيرا الإصلاح الكلي في 1 جانفي 2002.

وبما أن وظيفة المراجعة الداخلية تتم في ظروف قانونية مختلفة، وفي مؤسسات يختلف نشاطها وحجمها وحتى تنظيمها من مؤسسة إلى أخرى، فإن هذه الاختلافات يمكنها التأثير على تطبيق المراجعة الداخلية من محيط إلى آخر، ولذا فإن معايير المراجعة الداخلية تعمل على:

- تحديد المبادئ الأساسية التي يجب إتباعها في تطبيق المراجعة الداخلية.
- وضع إطار نموذجي هادف حتى يمكن لنشاطات المراجعة الداخلية تقديم قيمة مضافة للمؤسسة.
- مساندة التطور الحاصل في الميادين الأخرى.
- إعداد معايير تقييم نشاط نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

ومن أجل تحقيق هذه الأهداف فقد تم تقسيم معايير المراجعة إلى ثلاثة أنواع من المعايير²، تتمثل في: معايير التأهيل، معايير الأداء ومعايير التنفيذ وسنتناول كل نوع من هذه المعايير في مطلب مستقل من هذا المبحث.

المطلب الأول: معايير التأهيل:

تبين معايير التأهيل الخصائص التي يجب توفرها في المديرين وفي الأشخاص الذين يمارسون وظيفة المراجعة الداخلية، وتخوض كذلك في تنظيم مديريات المراجعة في المؤسسة، وهي تحتوي على أربع محاور أساسية، وهذه الأخيرة بدورها تنفرع إلى عدة عناصر فرعية، وهي كالآتي³:

- المهام، الصلاحيات والمسؤوليات "المعيار 1000": وهي تنص على ضرورة تحديد مهام، صلاحيات ومسؤوليات المراجع الداخلي في المؤسسة في قانون المراجعة الداخلية في كل مؤسسة، على أن يكون ذلك موافقا للمعايير وتكون مصادقة من طرف الإدارة.

- الاستقلالية والموضوعية "المعيار 1100": وهذا المعيار يؤكد على ضرورة ترسيخ مبدأ الاستقلالية في المؤسسة لما له من تأثير على مصداقية عمل المراجعة الداخلية، كما يحث على الموضوعية وعلاقتها المباشرة بالاستقلالية، لأنه لا يمكننا الحديث عن الاستقلالية إذا لم يكن المراجع الداخلي موضوعي في قيامه بمهامه، ويحتوي على العناصر التالية:

– الاستقلالية في المؤسسة "المعيار 1110": وهذا ما يؤكد ضرورة أن تكون تسمية مديرية المراجعة الداخلية مباشرة إلى الإدارة العامة حتى تسمح للمراجعين الداخليين بتحمل مسؤولياتهم، كما يجب أن لا يعيقه أي عائق خلال تحديده لمجال تدخله وفي قيامه بعمله وحتى في عرضه لنتائج المهمة.

¹ JACQUES RENARD : Théorie et pratique de audit interne ; Edition d'organisation ; Paris 1994 ; page 103.

² IFACI ; Les Normes professionnelles d'audit interne.

³ JACQUES RENARD ; Op-cit ; p 107-110.

- الموضوعية في العمل "المعيار 1120": ويعطي هذا العنصر توضيحات حول مشكل قبول المراجعين الداخليين للهدايا داخل المؤسسة، وكذلك تعارض المصالح بين مختلف الأطراف في المؤسسة وهو ما يؤثر سلبا على موضوعية المراجع الداخلي في قيامه بعمله.
- عوائق الاستقلالية والموضوعية "المعيار 1130": يمنع هذا المعيار على المراجع الداخلي القيام بمراجعة العمليات التي كان مسؤولا عن تنفيذها قبل سنة على الأقل من توليه هذه المهمة، ويوضح هذا المعيار الحالات التي تؤثر على موضوعية واستقلالية المراجع الداخلي.
- الكفاءة والضمير المهني " المعيار 1200": تؤكد هذه المعايير على أن مهام المراجعة الداخلية لا بد أن تتم بالكفاءة والعناية المهنية اللازمة، ويحدد هذا المعيار الكفاءة الفردية للمراجعين الداخليين وكفاءة مديرية المراجعة على حد سواء، ويتفرع هذا المعيار إلى ثلاثة عناصر، وهي:
 - الكفاءة "المعيار 1210": يبين هذا العنصر المؤهلات التي يجب أن تتوفر في المراجع الداخلي حتى يمكنه القيام بمهامه كمراجع داخلي وهي تخص بالذكر عنصرى القدرة على التواصل مع باقي الموظفين في المؤسسة وكذلك التكوين المهني اللازم، وفي حال عدم توفر عنصر الكفاءة والخبرة اللازمة في المراجعين الداخليين فإن المسؤول عن المهمة يجب أن يطلب الاستشارة والمتابعة من أشخاص مختصين في المجال.
 - الضمير المهني "المعيار 1220": وهي تركز على أن المراجع الداخلي يجب أن يأخذ بعين الاعتبار إمكانياته وقدراته، كما هو ملزم بالحذر في مراجعة المخاطر التي تواجه المؤسسة، وعليه أن يضع في الحسبان تكاليف وتعقيد العملية وما ينتظره منه الزبون فيما يتعلق بمهام الاستشارة، كما عليه أن يصخر ما يمكن من إمكانيات قصد تحقيق الهدف من المهمة ومن أجل تشريف عقد العمل الذي يربطه بالمؤسسة.
 - التكوين المهني المستمر "المعيار 1230": ويعتبر هذا العنصر من الأهمية بما كان حيث ينبغي على المراجع الداخلي أن يقوم دوريا بالتكوين في كل ما هو جديد وله علاقة بمهامه في المؤسسة، من تقنيات في التسيير والمالية إلى تقنيات الإعلام الآلي والتقنيات الرياضية والإحصاء.
- برنامج التأمين وتطوير الجودة " 1300 ": ويعتبر هذا العنصر من العناصر الضرورية على مسؤول المراجعة الداخلية حيث ينبغي عليه أن يقدم ضمانا وتأمينا للإدارة فيما يخص المخاطر التي قد تواجهها، وذلك بتقديم تقارير دورية عن جودة الأعمال التي تؤديها هذه المديرية وهو ما من شأنه أن يقوي موقعها داخل المؤسسة، وقد احتوى هذا العنصر على النقاط التالية:
 - تقييم برنامج الجودة "المعيار 1310": تفرض المراجعة الداخلية تبني إجراءات تسمح بمراقبة وتقييم الكفاءة الإجمالية لبرنامج الجودة، وتشتمل هذه الإجراءات على تقييم داخلي وخارجي، يحتوي التقييم الداخلي على رقابة مستمرة لنشاط المراجعة الداخلية ورقابة دورية، بينما يتم التقييم الخارجي على الأقل مرة كل خمس سنوات من طرف مكاتب مختصة ومؤهلة ومستقلة عن المؤسسة.
 - التقرير المرتبط ببرنامج الجودة "المعيار 1320": يجب على المسؤول عن المهمة أن يقدم لمجلس الإدارة تقريرا عن نتائج التقييم الخارجي.
 - استعمال العبارة " مطابق للمعايير " "المعيار 1330": أي أن المراجع الداخلي يلتزم بأن يذكر في تقريره ما إذا كانت مهمته مطابقة لمعايير تطبيق المراجعة الداخلية.

– ذكر عدم التطابق "المعيار 1340": يجب أن تتم مهمة المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الداخلية وفي حال ما إذا لم يتم احترام المعايير يجب أن يذكر ذلك في تقريره مع الإشارة إلى سبب ذلك.

المطلب الثاني: معايير الأداء:

تهتم هذه المجموعة من المعايير بشرح طبيعة نشاطات المراجعة الداخلية وتحديد معايير الجودة التي تسمح بتقييم المديرية والنشاطات محل المراجعة، وتتشكل هذه المجموعة من سبع محاور أساسية تنفرع كلا منها إلى عدة نقاط فرعية، وسيتم عرضها فيما يلي¹:

• تسيير المراجعة الداخلية "المعيار 2000": ينص هذا المعيار أنه يجب على المسؤول عن المراجعة الداخلية أن يقوم بتسيير المهمة بالشكل الذي يسمح لها بتقديم الإضافة المنتظرة منها، وذلك بالسعي إلى الاستخدام الأمثل للموارد لأجل تحقيق الأهداف المسطرة، ويتفرع عن هذا المعيار النقاط التالية:

– التخطيط "المعيار 2010": تفرض هذه النقطة على المسؤول عن مهمة المراجعة أن يقوم بالتخطيط على ضوء المخاطر المحتملة حتى يمكنه تحديد أولوياته وفق الأهداف المسطرة للمهمة وأهداف المؤسسة.

– الاتصالات والمصادقات "المعيار 2020": يجب على المراجع الداخلي أن يقدم برنامج مهمته إلى الإدارة العامة أو مجلس الإدارة قصد المصادقة عليه مع الإشارة إلى تأثير أي نقص أو محدودية في الموارد على سير المهمة.

– تسيير الموارد "المعيار 2030": يحرص المراجع الداخلي على التأكد من أن الموارد المخصصة لهذه المهمة ملائمة وكافية ومستخدمة بطريقة فعالة من أجل تحقيق برنامج المهمة الذي تمت المصادقة عليه.

– القواعد والإجراءات "المعيار 2040": يجب على المراجع الداخلي أن يضع القواعد والمعايير التي تحدد إطار المراجعة الداخلية في المؤسسة.

– التنسيق "المعيار 2050": يجب على المراجع الداخلي أن يقوم أثناء عمله بالتنسيق مع مختلف المراجعين والمستشارين في المؤسسة سواء داخليين أو خارجيين وأن يتبادل معهم المعلومات، حتى يمكنه ضمان تغطية ملائمة للمهمة ولتفادي تكرار العمل.

– التقرير لمجلس الإدارة أو للإدارة العامة "المعيار 2060": يقدم المراجع الداخلي تقارير دورية لمجلس الإدارة أو للإدارة العامة عن مهام ومسؤوليات المراجعة الداخلية وعن النتائج التي توصل إليها مقارنة بالبرنامج الذي تم وضعه.

• طبيعة العمل "المعيار 2100": تعمل مهمة المراجعة الداخلية على تقييم أنظمة تسيير المخاطر، الرقابة وحوكمة المؤسسة والمساهمة في تطويرها كذلك، ويتناول هذا المعيار النقاط الثلاث التالية:

– تسيير المخاطر "المعيار 2110": تعمل المراجعة الداخلية على تحديد المخاطر وتقييم أكثرها ضررا للمؤسسة وكذلك تحاول المساهمة في تطوير أنظمة تسيير المخاطر ونظام الرقابة في المؤسسة.

– الرقابة "المعيار 2120": كما يجب على القائمين بمهمة المراجعة الداخلية في المؤسسة أن يعملوا على مساعدة المؤسسة في تقوية نظام الرقابة وذلك بتقييم فعاليته ونجاعته وتشجيع التطوير المستمر لهذا النظام.

¹ JACQUES RENARD ; Op-cit ; p 110-116.

- حوكمة المؤسسة "المعيار 2130": في هذا الإطار تساهم المراجعة الداخلية في تقييم وتطوير الإجراءات التي من خلالها نحدد القيم والأهداف ونعمل على متابعة تحقيق هذه الأهداف.
- تخطيط المهمة "المعيار 2200": ينص هذا المعيار أنه يجب على المراجعين أن يضعوا خططا مناسبة لكل مهمة من مهام المراجعة الداخلية، ويتفرع هذا المعيار إلى خمس مواد وهي:
 - الاعتبارات المرتبطة بالتخطيط "المعيار 2201": تحدد هذه المادة أن التخطيط يجب أن يأخذ بعين الاعتبار أهداف النشاطات محل المراجعة، المخاطر والوسائل المستعملة لتفاديها وفعالية أنظمة الرقابة وفرص تطويرها.
 - أهداف المهمة "المعيار 2210": تنص هذه المادة على أن الأهداف التي يتم تسطيرها لهذه المهمة يجب أن تتناول إجراءات تسيير المخاطر والرقابة وحوكمة المؤسسة وخاصة فيما يتعلق بالنشاطات محل المراجعة.
 - مجال المهمة "المعيار 2220": تؤكد هذه المادة على أن تحديد مجال تدخل المراجعة الداخلية يجب أن يكون كافيا حتى يغطي الأهداف المسطرة لهذه المهمة.
 - الموارد المخصصة للمهمة "المعيار 2230": كما يجب أن يقوم المسؤول عن المهمة بتحديد الموارد اللازمة لتحقيق الأهداف المسطرة للمهمة، حيث أن تشكيل الفريق الذي سوف يقوم بالمهمة يتوقف على تقييم طبيعة وتعقيد المهمة وكذلك باحترام قيدي الوقت والموارد المتاحة.
 - برنامج عمل المهمة "المعيار 2240": يجب على المراجعين الداخليين إعداد برنامج عمل يمكنه من تحقيق الأهداف التي تم تسطيرها لهذه المهمة وفق الموارد المتاحة له.
- تنفيذ المهمة "المعيار 2300": على المراجع الداخلي أن يعمل على تعريف، تحليل، تقييم وتوثيق المعلومات اللازمة والضرورية لتحقيق أهداف هذه المهمة، ويتفرع عن هذا المعيار أربع نقاط، وهي كما يلي:
 - اختيار المعلومات "المعيار 2310": يقوم المراجع الداخلي باختيار المعلومات التي تكون صادقة، ملائمة ومفيدة حتى يتمكن من تحقيق الأهداف المسطرة وجمع أدلة الإثبات اللازمة.
 - تحليل وتقييم المعلومات "المعيار 2320": يجب على المراجع الداخلي أن يعتمد في نتائجه وآراءه من هذه المهمة على معلومات وأدلة متينة، لذا عليه تحليل وتقييم المعلومات التي بحوزته بعناية.
 - توثيق المعلومات "المعيار 2330": يقوم المراجع الداخلي بتوثيق المعلومات التي يراها ضرورية ومفيدة لتكوين رأيه وتقريره عن المهمة.
 - الإشراف على المهمة "المعيار 2340": يجب أن تكون مهمة المراجعة الداخلية في المؤسسة محل إشراف من المسؤول على المهمة حتى يضمن تحقيق الأهداف المسطرة بالجودة اللازمة وكذلك حتى يتأكد من أن مستوى القائمين على هذه المهمة في تطور مستمر.
- عرض النتائج "المعيار 2400": ينص هذا المعيار على أن المراجع الداخلي فور إتمامه لمهمته يقوم بعرض النتائج التي تحصل عليها من المهمة في تقرير، ويتفرع عن هذا المعيار النقاط التالية:

- محتوى العرض "المعيار 2410": يحتوي العرض على أهداف المهمة ومجال تدخلها وكذلك النتائج والتوصيات وحتى مخطط تنفيذ هذه التوصيات.
- جودة العرض "المعيار 2420": يجب أن يكون العرض واضح، مباشر، موضوعي، صحيح، بناء، كامل وفي الوقت المناسب، وفي حال ما إذا احتوى العرض على أخطاء أو نقائص فإن المراجع الداخلي ملزم بمجرد اكتشافه لها أن يقدم التصحيحات اللازمة لجميع من حصل على المعلومات الخاطئة في البداية.
- الإشارة إلى عدم المطابقة "المعيار 2430": يقوم بالإشارة إلى حالات عدم المطابقة مع المعايير مع ذكر الأسباب والمخلفات التي تترتب عن ذلك.
- إيصال النتائج للأشخاص المعنيين "المعيار 2440": يلتزم المراجع الداخلي بإبلاغ النتائج وإيصالها إلى كافة الأشخاص المعنيين بها.
- متابعة تنفيذ التوصيات "المعيار 2500": يقوم المراجع الداخلي بوضع نظام يسمح بمتابعة تنفيذ التوصيات التي قدمها في تقريره وهذا حتى يتأكد من فعالية هذه التوصيات والاقتراحات في حل المشاكل والنقائص التي اكتشفها.
- قبول المخاطر من طرف الإدارة العامة "المعيار 2600": في حال ما إذا لاحظ المراجع الداخلي أن الإدارة العامة قد أهملت درجة معينة من المخاطر ليس من مصلحة المؤسسة أن تقوم بقبول إهمالها، فإنه يقوم بمناقشة هذه النقطة مع الإدارة العامة وإذا لم يتوصل معها إلى قرار في هذا الشأن فإنه يعرض هذه النقطة على المجلس من أجل إيجاد الحل المناسب.

المطلب الثالث: معايير التنفيذ:

تتفرع هذه المجموعة من المعايير عن المجموعتين السابقتين، حيث تطبق معايير التأهيل ومعايير الأداء على أعمال المراجعة الداخلية بشكل عام بينما تتفرع عنها معايير التنفيذ لأعمال معينة في المراجعة الداخلية، ونجد في هذا الإطار نوعين من معايير التنفيذ يتعلقان بنوعين من أعمال المراجعة الداخلية وهما:

- المراجعة أو التأمين -Audit ou Assurance- ويرمز لهذه المجموعة من المعايير بالرمز: mnnn-An، وتتضمن هذه المعايير شروح حول تطبيق معايير التأهيل ومعايير الأداء على حد سواء وتشمل معظم المعايير التي تم ذكرها في المطلبين السابقين وتشرح كيفية تطبيق وظيفة المراجعة، ومن أهم هذه المعايير نذكر ما يلي:
- المعيار 1000-A1: يجب أن نبين في القانون الأساسي للمراجعة طبيعة مهام المراجعة التي سوف يتم تطبيقها في المؤسسة.
- المعيار 1110-A1: يجب أن لا تتعرض المراجعة إلى أي ضغوط خلال تحديد مجال تدخلها، خلال أدائها لمهامها ولا خلال عرضها للنتائج.
- المعيار 1210-A2: يجب على المراجع الداخلي أن يمتلك معارف كافية من أجل اكتشاف مؤشرات الغش، دون أن ننسى أهمية امتلاكه للخبرة من أجل اكتشاف الغش.
- المعيار 2010-A1: برنامج مهام المراجعة الداخلية يجب أن تركز على تقييم للمخاطر يتم على الأقل مرة واحدة في السنة ويأخذ بعين الاعتبار وجهة نظر الإدارة العامة ومجلس الإدارة.
- المعيار 2110-A1: يجب على المراجعة الداخلية مراقبة وتقييم حول فعالية نظام تسيير المخاطر في المؤسسة.

– المعيار A3-2120: المراجعين الداخليين يجب عليهم متابعة العمليات والمشاريع من أجل تحديد في أي الظروف النتائج المحققة تتبع الأهداف المسطرة وإذا ما كانت هذه العمليات والمشاريع منفذة كما هو متوقع لها.

• الاستشارة -Conseil- ويرمز لهذه المجموعة من المعايير بالرمز: nnnn-Cn، تتضمن هذه المجموعة من المعايير كيفية تطبيق معايير التأهيل ومعايير الأداء في مهمة الاستشارة التي تعتبر من المهام التي يمكن للمراجع الداخلي ممارستها، ونذكر من هذه المعايير على سبيل الذكر لا الحصر:

– المعيار C1-1000: طبيعة مهام الاستشارة يجب أن تحدد في القانون الأساسي للمراجعة.
– المعيار C2-1130: في حال ما إذا احتزز المراجع الداخلي في إمكانية تطبيق مبدأي الاستقلالية أو الموضوعية في المهام المقترحة عليه فمن الواجب عليه إبلاغ المسؤولين بذلك.

– المعيار C1-1220: يتوجب على المراجع الداخلي خلال قيامه بمهمة الاستشارة أن يولي كامل اهتمامه المهني، وهذا بأن يأخذ بعين الاعتبار ما تنتظره الإدارة من هذه المهمة وذلك وفق برنامج المهمة وتعقيد هذه الأخيرة وكذلك مقارنة تكاليف المهمة مع الأهداف التي تعمل الإدارة على تحقيقها.

– المعيار C1-2010: يحاول المراجع الداخلي قبل قبول مهمة الاستشارة أن يعرف ما مدى قدرة المهمة على تقديم القيمة المضافة للمؤسسة وتطوير أنظمة تسيير المخاطر في المؤسسة.

– المعيار C1-2330: يقوم المراجع الداخلي بوضع الإجراءات الخاصة بحماية وحفظ ملفات مهمة الاستشارة وكذلك عرضها على الأطراف المعنية في داخل وخارج المؤسسة، ويجب أن تتناسق هذه الإجراءات مع ما هو معمول به في المؤسسة ومع القوانين الصادرة في هذا المجال.

المبحث الثالث: منهجية تنفيذ المراجعة الداخلية

من الخصائص التي تميز عملية المراجعة الداخلية أن منهجية تنفيذها تتمثل في مجموعة محددة من الخطوات التي ينبغي على المراجع الداخلي أن يتبعها في إطار سعيه إلى مراجعة وفحص وتقييم الوظائف المختلفة داخل المؤسسة، وهي تتم على ثلاث مراحل متتالية وضرورية من أجل أن تكون عملية المراجعة الداخلية مطابقة للمعايير، حيث تمثل المرحلة الأولى مرحلة تحضير عملية المراجعة ويمكن للمراجع الداخلي القيام بها من مكتبه دون التنقل إلى الميدان على عكس المرحلة الثانية والتي تمثل مرحلة تنفيذ مهمة المراجعة ويقوم خلالها المراجع الداخلي بزيارة ميدانية إلى مختلف المديرية التي يقوم بمراجعتها، بينما تتمثل المرحلة الأخيرة من العملية في مرحلة التقرير عن مهمة المراجعة الداخلية في المؤسسة، وسيتناول هذا المبحث المراحل الثلاث لمهمة المراجعة الداخلية كلا منها في مطلب مستقل فيما سيخصص مطلب رابع للتطرق إلى الوسائل التي يستعملها المراجع الداخلي لقيامه بمراجعة وفحص وتقييم أعمال المؤسسة، كل ذلك بهدف فرض رقابة فعالة على أعمال المؤسسة، ومساعدة العاملين فيها على القيام بمسؤولياتهم بشكل فعال وكفاء.

المطلب الأول: المرحلة التحضيرية لمهمة المراجعة الداخلية

تعتبر مرحلة التخطيط والتحضير من أهم المراحل في تنفيذ أي عملية من عمليات المراجعة الداخلية، وذلك حتى يمكن للمراجع الداخلي أن يحدد أولوياته في هذه المهمة وهذا بالتوافق مع الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة وما هو منتظر من هذه المهمة، وتعد هذه المرحلة بمثابة افتتاح عملية المراجعة وهي تحتاج من المراجع الداخلي قدرة كبيرة على التحليل والملاحظة والانتباه، كما تفرض عليه المعرفة الجيدة بالمؤسسة حتى يمكنه معرفة مصادر المعلومات الصحيحة والرسمية التي يمكنه استعمالها وممن يجب عليه طلبها، وفي غضون هذه المرحلة بالذات يمكن للمراجع الداخلي إثبات قدرته على الاستنتاج والتصور، لذا يمكن وصفها أنها المرحلة التي تتم خلالها جميع الأعمال التحضيرية قبل الانتقال إلى تنفيذ مهمة المراجعة ميدانيا، وتتم على هذه المرحلة على أربع خطوات متتالية وهي¹:

• الأمر بالمهمة:

يتمثل الأمر بالمهمة في ذلك التفويض أو التصريح الذي يسمح للمراجع الداخلي بالانطلاق في مهمة المراجعة ويعلم مسؤولي المديرية المعنية بالمراجعة بانطلاقها، ويستند الأمر بالمهمة على ثلاث خصائص مهمة وهي:

- أن هذا الأمر يحدد ما على المراجع الداخلي القيام بمراجعتة أي أنه لا يعطي له حق التصرف وإنما هو ملزم بتنفيذ ما جاء في هذا الأمر.
- أن هذا الأمر يجب أن يمضى من طرف السلطات التي لها الحق بطلب مراجعة داخلية، وهي الإدارة العامة ولجنة المراجعة -إن وجدت-، وأحيانا من طرف المسؤول على مديرية معينة في حال ما إذا قرر فرض مراجعة على مديريته لسبب ما، ويستحسن في هذه الحالة أن يرفق بإمضاء الإدارة العامة كتأشير على الموافقة.
- أن هذا الأمر لا يوجه فقط إلى المراجع الداخلي وإنما إلى كافة المسؤولين عن المديرية التي تكون معنية بعملية المراجعة.

ومن هنا فإن هذا الأمر يلعب دورين مهمين وهما: تفويض المراجع الداخلي من أجل القيام بعملية المراجعة من جهة، ومن جهة أخرى إبلاغ كافة المسؤولين عن المديرية التي ستكون معنية بهذه العملية بانطلاقها قصد مساعدة المراجع الداخلي في الحصول على المعلومات اللازمة وتسهيل عمله.

• التعرف على المؤسسة:

تعتبر هذه الخطوة الأهم في المرحلة التحضيرية لعملية المراجعة الداخلية لأنها تسمح للمراجع أن يأخذ نظرة شاملة عن المؤسسة وطبيعة أنظمة الرقابة التي تعتمد عليها، وتمكنه من تحديد المخاطر التي تواجه المؤسسة حتى يعمل على تجنبها، كما يقوم خلال هذه الخطوة بتنظيم وتخطيط المهمة مما يسمح له بتقدير الوقت والتكلفة التي تحتاجها المهمة، ثم إن المراجع من خلال تبنيه لهذه المرحلة يعكس الاحترافية التي يحتويها عمله في المؤسسة.

وتتوقف مدة هذه الخطوة على عناصر ثلاثة، أولها مدى تعقيد وصعوبة المهمة حيث أن تعقد المهمة يزيد حتما من مدة هذه المرحلة، ويتمثل العنصر الثاني في مؤهلات المراجع في حد ذاته فإذا كان المراجع الداخلي ذو كفاءة وخبرة مهنية كافية فإن هذه المرحلة تتم في فترة أقصر مما قد تكون عليه إذا كان المراجع مبتدئ وذو إمكانيات محدودة، فيما تعتبر نوعية وجودة ملف المراجعة بمثابة العنصر الأخير الذي يؤثر على مدة المهمة، ويحتوي ملف المراجعة على أوراق العمل والوثائق والمعلومات

¹ JACQUES RENARD; Op-cit; p 207-230.

التي يجمعها المراجع خلال هذه المرحلة حيث يكون ملف المراجعة أكثر جودة كلما زاد المراجع الداخلي في مدة هذه المرحلة.

• تحديد وتقييم المخاطر:

يقوم المراجع في هذه الخطوة بتحديد المخاطر التي من المرتقب أن تواجه المؤسسة والتي ينبغي عليه أن يضاعف من مراجعتها والاهتمام بها بشكل خاص، حيث يتوجب على المراجع الداخلي أن ينظم مهمته بعد تحديد النقاط التي سيتعمق في مراجعتها من النقاط التي سيراجعها بطريقة سريعة، وتتم عملية تحديد وتقييم المخاطر إما عن طريق:

- التقييم السريع للعناصر محل المراجعة وتعتمد على مرور سريع ومختصر للمراجع على العناصر التي سيقوم بمراجعتها ويلجأ المراجع إلى هذه الطريقة في حال ما إذا كانت لديه فكرة كافية عن موضوع المراجعة أو إذا كان الموضوع بسيط فيسهل عليه في الحالتين تحديد المخاطر، وهو ما يجعل هذه المرحلة قصيرة ويحتم على المراجع أن تكون المرحلة الميدانية أكثر تعمقا وأهمية من هذه المرحلة، وقد يؤدي الاعتماد على هذه الطريقة إلى إهمال مواقع مهمة للمخاطر دون التطرق إليها واكتشافها.
- التقييم الجزئي للعناصر محل المراجعة وهذا يفرض على المراجع القيام بتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف وتحليلها وحساب درجة الثقة وهذه الطريقة بغض النظر عن أنها تمنح أكثر جودة للمراجعة فإنها تعتبر مبالغ فيها قليلا بحكم أنها ستقوم بأعمال من المفترض القيام بها في مرحلة تنفيذ المراجعة الداخلية وهو ما يجعل هذه الأخيرة بمثابة مرحلة للتأكد من النتائج المحققة في هذه المرحلة كما تجعلها اقصر من هذه المرحلة كذلك.

وفي حقيقة الأمر فإنه ينبغي على المراجع أن يعتمد على طريقة وسطية تجمع بين الطريقتين فلا يجب عليه إهمال هذه المرحلة كما لا يجب عليه تضخيمها وإعطائها فوق حقتها.

• تحديد الأهداف:

ويطلق على هذه المرحلة عدة أسماء منها: تقرير التوجيه ومخطط المهمة، ويحتوي هذا التقرير على الأهداف التي ينتظرها طالب المراجعة من العملية ويحدد مجال تدخل المراجع، وهي تعتمد على الخطوة السابقة بشكل كبير حيث يبين المراجع الداخلي بناء على المرحلة السابقة أهمية ومحتوى مهمة المراجعة التي هو بصدد تنفيذها لأنها تتخذ من المخاطر التي تم تحديدها سابقا كمبرر لتحديد مجال تدخلها قصد مراجعة هذه المخاطر والتأكد منها.

وينطوي هذا التقرير على خاصية العقود حيث أن المراجع الداخلي سيقدمه إلى الإدارة العامة للإمضاء عليه خلال اجتماع افتتاح العملية والذي سيجمعهما ببعض لوضع النقاط على الحروف قبل الانطلاق في العملية، وذلك لأن المراجع الداخلي يبين بوضوح في هذا التقرير الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها في هذه المهمة على ضوء ما سبق له اكتشافه في وقت سابق من مواقع الخطر، وهذه الأهداف على نوعين؛

- الأهداف عامة وهي الأهداف التي تحتويها جميع عمليات المراجعة وتخص الأهداف الدائمة للرقابة الداخلية فيقوم المراجع بالتأكد من تطبيقها بصفة فعالة ومستمرة
- الأهداف الخاصة وهي التي تكون محل مراجعة داخلية استثنائية أو خاصة كأن يطلب من المراجع الداخلي مراجعة تطبيق إحدى التقنيات الحديثة في التسيير أو المالية مثلا

كما يحدد المراجع الداخلي بناء على هذه الأهداف مجال التدخل الذي سيسمح له بتحقيقها بشكل من الفعالية والجودة.

المطلب الثاني: مرحلة تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية

تمثل هذه المرحلة المراجعة الميدانية من طرف المراجع الداخلي حيث يخرج من مكتبه ويكون عمله مركزا على ميدان العمليات التي سوف يقوم بمراجعتها، حيث يقوم بزيارات ميدانية ولقاءات واجتماعات مع المسؤولين عن المديرية محل المراجعة، ويحتاج المراجع في هذه المرحلة إلى قدرات كبيرة على الملاحظة والتواصل، لأن أول تحد سيواجهه المراجع الداخلي هو جعل الموظفين والمسؤولين على الوظائف محل المراجعة يتقبلون قيامه بمهمته ويساعدونه ويسهلون عليه القيام بها ونجاحه في هذا التحدي يعد دليلا على تأقلمه مع المهمة في المؤسسة، وهنا يكون المراجع في أمس الحاجة إلى القدرة على التحليل والاستنتاج لأنه لا يتوقع أن تقدم له معلومات جاهزة وإنما عليه أن يحلل البيانات والمعلومات المقدمة له ويستخلص منها الملاحظات التي سيتضمنها تشخيصه لحالة المؤسسة، وتتم هذه المرحلة على خطوات هي¹:

• اجتماع الافتتاح:

يمثل هذا الاجتماع الإعلان عن انطلاق أعمال تنفيذ مهمة المراجعة وليس عن بدايتها لأن المهمة قد بدأت في مرحلتها التحضيرية، ويعد هذا الاجتماع فرص للمراجع حتى يعرض برنامج مهمته على المسؤولين وفرصة لهم قصد مناقشته في ذلك والمصادقة على مخطط المهمة مع إمكانية تقديم ملاحظات واقتراحات قد يقبلها المراجع أو يرفضها، ويطلق على هذا الاجتماع أسماء أخرى منها: اجتماع التوجيه واجتماع بداية العمليات، وسيناقش المراجعون والمسؤولين محل المراجعة في هذا الاجتماع النقاط الستة الآتية لا غير:

- التعارف: ويقوم فيها المجتمعون بتقديم أنفسهم، مؤهلاتهم التقنية، مناصبهم في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وكذلك مواقعهم من هذه العملية "مراجع أو محل مراجعة".
- تذكير بالمراجعة الداخلية: بعد تقديم الأشخاص ينبغي التذكير بالمهمة والأهداف العامة لها، لأن هذا من الضروري معرفته قصد ضمان التعاون المثالي بين المراجعين والمراجعين.
- تقرير التوجيه: حيث يقوم المسؤول عن هذه المهمة بعرض التقرير التوجيهي والذي سبق التطرق إلى تحضيره في المرحلة السابقة على المشاركين الذين يقومون بمناقشته وتقديم ملاحظات واقتراحات قصد تعديله إن وجد تبرير مقنع لها، ويستغرق مناقشة هذا التقرير أطول مدة من بين النقاط التي سيتم التطرق إليها في هذا الاجتماع.
- المواعيد والاتصالات: يتم هنا التحديد الدقيق للأشخاص الذين يمكن للمراجع الداخلي أن يقابلهم سواء من أجل القيام بالاختبارات أو من أجل الحصول على المعلومات.
- وسائل المهمة: ويستغل هنا المراجع الداخلي فرصة وجود كافة المعنيين بهذه المهمة قصد الاتفاق معهم على الأمور التي تخص الوسائل التي يجب أن توفر له للقيام بهذه المهمة، ويخص بالذكر: المكتب، الكمبيوتر، الهاتف، وسيلة النقل، مكان الإيواء والإطعام وغيرها الوسائل اللازمة لتنفيذ مهمته.
- التذكير بمنهجية المراجعة الداخلية: من الضروري كذلك في هذا الاجتماع تذكير الحاضرين بمنهجية ومراحل مهمة المراجعة الداخلية وكذلك نطاق تدخل المراجعين وصلاحياتهم حتى لا يطرح هذا الأمر أي مشاكل أثناء قيام المراجع بالمهمة.

¹ JACQUES RENARD; Op-cit; p 237-275.

• برنامج المراجعة:

يطلق عليه أيضا تسمية " برنامج الفحص " و " مخطط التنفيذ " وهو مهما كانت تسميته يعتبر وثيقة داخلية خاصة بمديرية المراجعة الداخلية وفقها ستحدد الوظائف وتقسّم المهام بين المراجعين الداخليين، ويحضر هذا البرنامج من طرف المراجعين الداخليين تحت إشراف المسؤول عن المهمة، وتتميز هذه الوثيقة بالخصائص التالية:

- وثيقة تعاقدية: بين فريق المراجعة ومسؤوليهم، وهو ما يجعل أي تغيير، تعديل، إلغاء أو إضافة لا تتم إلا بموافقة مسؤولي المراجعة الداخلية حتى لا تخرج المهمة عن تحقيق الأهداف المنتظرة منها.
- تخطيط للعمل: حيث تحتوي هذه الوثيقة على تحديد وتقسيم المهام بين أعضاء فريق المراجعة كلا حسب مؤهلاته وإمكانياته، كما سوف تضبط تنقلات كل واحد منهم وكذلك تواريخ اللقاءات والحوارات والزيارات الميدانية تكون كلها محددة بدقة.
- محدد للمهام: حيث يحدد المهام التي لا يجب أن يحيد عنها كل عضو من أعضاء فريق المراجعة، وذلك من أجل تفادي هدر الوقت في أمور خارجة عن نطاق المهمة.
- نقطة انطلاق لاستقصاءات الرقابة الداخلية: تحدد هذه الوثيقة ما يجب فعله اتجاه مواقع المخاطر التي تم تحديدها في المرحلة التحضيرية، وعلى هذا الأساس يتم تحضير استقصاءات الرقابة الداخلية " التي سيتم التطرق إليها في الخطوة الموالية".
- وسيلة لتتبع العمل: حيث يسمح هذا البرنامج للمسؤول عن المهمة بتتبع العمل على مستويين، المستوى الإجمالي وهو مجمل المهمة حيث يقارن ما هو مخطط له مع الواقع لاكتشاف أي تأخر أو انحراف عن البرنامج، أما على المستوى الفردي فإن هذا البرنامج يسمح للمسؤول عن المهمة بمتابعة أداء كل عضو على حدة مما يسمح له بمعرفة مدى مساهمة كل فرد في المهمة وكذلك اكتشاف أسباب تأخر المهمة أو انحرافها عن البرنامج.
- تعد بمثابة مرجع نموذجي: لأن هذا البرنامج سوف يبقى على مستوى مديرية المراجعة الداخلية وسوف يستخدم مستقبلا كمرجع نموذجي لجميع المهام المماثلة التي ستقوم بها المديرية.

• استقصاء الرقابة الداخلية:

وهو عبارة عن مجموعة من الأسئلة التي يطرحها المراجع الداخلي على المسؤولين عن الوظائف التي كان قد اكتشفها كمواقع محتملة للمخاطر، ويستعمل الأجوبة التي يحصل عليها منهم كي يحدد لكل وظيفة الإجراءات الهامة التي يتم إتباعها لفرض الرقابة الداخلية، ولهذا فإن المراجع الداخلي يخصص استقصاء لكل وظيفة سيقوم بمراجعتها وهو ما يسمح للمراجع بالانتقال من العام إلى الخاص بفصل كل وظيفة على حدة، وتتضمن هذه الاستقصاءات في الأغلب خمسة أسئلة جوهرية، وهي:

- من؟ ويسمح هذا السؤال بتحديد القائم بكل مهمة من المهام التي تشملها كل وظيفة من الوظائف محل عملية المراجعة.
- ماذا؟ يطرح المراجع الداخلي هذا السؤال حتى يجمع معلومات كافية عن موضوع المراجعة وطبيعة الوظيفة.
- أين؟ حتى لا يقوم بإهمال أن يجري الاختبارات حول تأثير مكان تنفيذ هذه الوظائف، مكان تخزين، أو موقع تصنيع أو غيرها.
- متى؟ يسمح بطرح الأسئلة المتعلقة بالزمن، وقت الانطلاق، وقت الانتهاء، المدة، المخططات وكذلك تأثير الفصول مثلا على الوظائف محل المراجعة.

– كيف؟ يقوم بطرح هذا السؤال حتى يمكنه فهم ووصف كيفية عمل الوظائف التي سيقوم المراجع الداخلي بمراجعتها.

ويعمل المراجع في إعداد هذه الاستقصاء على إيجاد الصيغة المثالية للأسئلة حتى يتمكن من معرفة ما إذا كانت المهام الأساسية تتم بطريقة فعالة وصحيحة.

● العمل الميداني:

بعد أن يقوم المراجع الداخلي بتحديد مواقع المخاطر وتحديد الأهداف المرجوة من هذه المهمة على ضوء المخاطر المكتشفة يخصص لكل نقطة من النقاط التي سيتناولها برنامج المراجعة استقصاء الرقابة الداخلية الخاص بها، ومن خلال الإجابة على هذه الاستقصاءات من طرف الأشخاص المعنيين بها يقوم بإجراء اختبارات إضافية إذا استدعى الأمر ذلك، ومن ثم فإنه يخصص لكل انحراف أو خطأ أو نقص ورقة إبراز وتحليل المشكل "FRAP" وهي تمثل وثيقة يحضرها المراجع الداخلي عند اكتشافه لأي خلل أو خطأ أو انحراف ويصادق عليها المسؤول على المهمة بعد التأكد من الوجود الفعلي للخلل أو الخطأ، وهي تحتوي على خمسة عناصر أساسية وهي:

- المشكل: يمثل العنصر الأول الذي يظهر على الوثيقة لكنه في الحقيقة يعتبر آخر ما يقوم المراجع الداخلي بتحضيره، حيث يقوم في الواقع بتحليل العناصر الأخرى قبل عرض المشكل.
- إثبات الحالة: يقوم المراجع بهذه الخطوة في كل مرة يصادف فيها خلل أو نقص أو سوء تطبيق في نظام الرقابة، ويذكر هنا ما تم اكتشافه بدقة وبكل اختصار.
- الأسباب: هنا يقوم المراجع بذكر أسباب المشكل الذي يواجهه ولا يكتفي بما ظهر من أسباب وإنما يعمد إلى تحليل الأسباب التي أدت إلى هذه الحالة.
- المخلفات: وهو ما ينتج عن هذا المشكل من آثار سلبية تؤثر على سير الوظائف الأخرى وعلى مصداقية نظام الرقابة المفروض.
- التوصيات: يقدم المراجع الداخلي الاقتراحات والتوصيات التي يرى أنها تسمح بتفادي الوقوع مرة أخرى في نفس المشكل.
- وتتضمن هذه الوثيقة إمضاء المراجع الذي قام بتحضيرها وكذلك المسؤول الذي قام بالمصادقة عليها.

● الإثبات في المراجعة الداخلية:

لقد اهتمت معايير المراجعة الداخلية بطبيعة وسائل الإثبات في المراجعة الداخلية ونظرا لكون المراجع الداخلي لا يعمل على إدانة أو اتهام أي طرف بأي شيء سيتم اكتشافه في هذه العملية فإن النتائج التي يتحصل عليها تعتبر مثبتة إذا توفرت المعلومات المبررة لها على الخصائص التالية:

- أن تكون ضرورية: أي أنها لا يمكن إهمالها والاستغناء عنها ولهذا لا يمكن الاعتماد على مجرد أفكار لتكوين نتيجة.
- أن تكون دقيقة: وهذا حتى تمكنه من الحصول على نتائج دقيقة.
- أن تكون متوافقة: أي لها علاقة بالملاحظات والتوصيات الناتجة عنها وفي نفس في خدمة الأهداف التي تسعى المهمة إلى تحقيقها.
- أن تكون نافعة: أي تسمح ببلوغ أحسن مستوى للرقابة الداخلية في المؤسسة.

وبمجرد توفر هذه الخصائص في المعلومات التي اعتمدها المراجع الداخلي في تكوين رأيه يمكن اعتبار هذا الأخير كدليل إثبات.

وهناك من قسّم أدلة الإثبات في المراجعة الداخلية إلى أربعة أنواع:

- الدليل المادي: وهو الدليل الذي يمكن رؤيته وملاحظته مما يبرر رأي المراجع الداخلي وهو يعتبر الدليل المثالي، ولهذا يعمل المراجع دائماً على الربط المباشر بين الدليل ورأيه.
- الدليل الاختباري: ويعد هذا اضعف الأدلة لأنه يحتاج إلى المزيد من الاختبار وهو ما يستنتجه المراجع من خلال حواراته في المؤسسة.
- الدليل الوثائقي: يتمثل في مختلف الوثائق التي يمكن للمراجع جمعها حتى يبرر بها موقفه من وثائق محاسبية وإجراءات موثقة وغيرها.
- الدليل التحليلي: وهو الدليل الناتج عن الحسابات والمقارنات والمقاربات والاستنتاج بعد تحليل المعلومات والبيانات المتوفرة.

• التوافق والمصادقة:

في نهاية مرحلة تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية وبعد اكتشاف الانحرافات والمشاكل التي يتضمنها النظام المعتمد من طرف المؤسسة يحاول المراجع الداخلي من خلال عمل شامل التأكد من توافق هذه الانحرافات والأخطاء والنقائص مع برنامج المراجعة والأهداف المسطرة لهذه المهمة، ويحاول التأكد من هذا التوافق على مستويين:

- التوافق الأفقي: حيث يتأكد هنا من أن مواقع المخاطر التي تم تحديدها تحتوي فعلاً على انحرافات ونقائص معبرة ويعمل على متابعتها في حدود برنامج مهمته.
- التوافق العمودي: وهو أن يقوم المراجع من التأكد من توافق مراحل تنفيذ وظيفة ما في مجملها ثم يتأكد من مدى تأثير أي خلل في مرحلة من هذه المراحل على أداء باقي المراحل من عدمه.

وأما فيما يتعلق بالمصادقات فإن المراجع الداخلي يقوم بنوعين من المصادقات في هذه المرحلة:

- المصادقات الفردية: وهي المصادقة على كل الحالات التي تم إثباتها ووثائق إبراز وتحليل المشاكل "FRAP" التي تم إعدادها، ويقوم بالمصادقة عليها كلاً على حدا.
- المصادقات العامة: وهي المصادقة على مجمل ما تم اكتشافه بعد قيامه بالتأكد من توافق ذلك مع برنامج عمله وتتم هذه المصادقة في المرحلة الختامية.

بعد إتمام المراجع الداخلي لهذه الخطوات يكون قد أكمل مرحلة تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية ويبقى أمامه المرحلة النهائية فقط قبل إنهائه للمهمة.

المطلب الثالث: المرحلة الختامية "مرحلة التقرير"

تعتبر مرحلة التقرير آخر مرحلة في إنجاز مهمة المراجعة الداخلية في المؤسسة، فالمراجع الداخلي يعود إلى مكتبه بمجرد انتهائه من مرحلة تنفيذ المراجعة الداخلية ومعه جميع أوراق العمل وأوراق تحليل المشاكل التي قام بإعدادها وجمعها في المرحلة السابقة، ومن أجل أن يقوم بالمصادقات العامة فإنه يقوم بإعداد وثيقة تدعى التقرير الأولي للمراجعة الداخلية وبعدها يقوم بالمصادقة عليه أثناء اجتماع إنهاء المهمة، ومنه يقدم التقرير النهائي للمراجعة وهو التقرير الذي يجب العمل على ضمان إتباع الاقتراحات

والتوصيات التي ينص عليها هذا التقرير، وسيتناول هذا المطلب الخطوات الأربعة لمرحلة التقرير، كما يلي¹:

• التقرير الأولي للمراجعة الداخلية:

يتم إعداد هذا التقرير من خلال أوراق إبراز وتحليل المشاكل، التي تم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج المراجعة، والتي تشتمل على كافة المشاكل والانحرافات والمخالفات التي تكتشف للمراجعين أثناء تنفيذهم للمهمة، وهذا التقرير يعتبر أساس إعداد التقرير النهائي، ويسمى بالتقرير الأولي لثلاثة أسباب وهي:

- غياب المصادقات العامة: الملاحظات التي يحتويها هذا التقرير لم تكن بعد محل مصادقات عامة، على الرغم من أن كل "FRAP" كانت محل مصادقات فردية على حد، لذا لا يمكن اعتبارها نهائية.
- غياب الرد على التوصيات والملاحظات: هذا التقرير يحتوي على ملاحظات وتوصيات المراجعين الداخليين بينما لا يحتوي على رد المسؤولين محل المراجعة على هذه التوصيات والملاحظات، لذا لا يمكن اعتبار هذا التقرير تقريراً نهائياً.
- غياب خطة العمل: وهي وثيقة ملحقه بالتقرير النهائي للمراجعة الداخلية والذي من خلاله يبين المسؤولون محل المراجعة من سيقوم بمتابعة تطبيق التوصيات التي تم قبولها ومتى سيتم ذلك.

ويتم تقديم نسخة من هذا التقرير إلى جميع الأعضاء الذين سيشاركون في اجتماع اختتام المهمة وذلك حتى يمكنهم الإطلاع عليه وتحضير ملاحظاتهم حوله ويسمح لهم بالرد على التوصيات الواردة فيه.

• اجتماع اختتام مهمة المراجعة الداخلية:

وهو يضم نفس الأعضاء الذين حضروا اجتماع افتتاح المهمة، ويتم خلاله مناقشة التقرير الأولي للمراجعة الداخلية وخاصة الملاحظات والتوصيات الواردة في هذا التقرير والتي سوف تكون محل معارضة واحتراز من طرف المراجعين، وهنا يستعين المراجع الداخلي بالأدلة التي قام بجمعها، فإذا كانت متينة فإنه سيفرض رأيه وفي حال العكس فسيضطر لإلغاء بعض الملاحظات وتجاهلها، ويقوم هذا الاجتماع وفق خمس مبادئ وهي:

- مبدأ الدفتر المفتوح Principe du Livre Ouvert: وهو مبدأ أساسي ينص على أن كل شيء يرد في التقرير الأولي -من ملاحظات وتوصيات وأوراق العمل وحتى أدلة الإثبات- سيكون معروفاً لدى جميع المشاركين في هذا الاجتماع، وهو ما يمثل المصادقات الفعلية لأعمال المراجعة الداخلية.
- مبدأ صف الانتظار Principe de la File d'Attente: وينص هذا المبدأ على أن أول المطلعين على المعلومات الواردة في التقرير الأولي يجب أن يكون المعني بالمراجعة، إذ لا يجب تسريب هذا التقرير ولا المعلومات الواردة فيه إلى المسؤولين دون مناقشة المعني شخصياً.
- مبدأ الأهمية Principe du Ranking: يفرض هذا المبدأ على المراجع الداخلي ترتيب الملاحظات والتوصيات التي قام بذكرها في التقرير الأولي للمراجعة الداخلية وفق أهميتها ووفق أهمية ما يترتب عنها من مخلفات وعواقب، كما يلزمه التركيز على الملاحظات الأكثر أهمية.

¹ JACQUES RENARD; Op-cit; p 281-298.

- مبدأ التصحيح الفوري Principe de l'Action Immédiate : يمنح هذا المبدأ الفرصة للمعني بالمراجعة حتى يصحح الانحرافات والأخطاء التي يمكنه تصحيحها فور علمه بها، ويذكر المراجع الداخلي في تقريره النهائي أنه تم الشروع في تصحيح الانحرافات وهو ما يعتبر نقطة إيجابية بالنسبة للمراجع الداخلي في حد ذاته ودليل على أخذ المعنيين بالتوصيات التي قدمها لهم.
- المعرفة المشتركة La Connaissance Commune : ويبين هذا المبدأ مدى أهمية معرفة كلا من المراجعين والمراجعين بالانحرافات ومدى مساهمة ذلك في تصحيح هذه الانحرافات، لأنه في حال يكون الكل على علم بما يحدث فإن ذلك سيفرض على كل واحد تحمل مسؤولياته.

• الرد على الاقتراحات والتوصيات ومتابعة تنفيذ هذه التوصيات:

يقوم المراجع الداخلي بضم الردود التي تلقاها من المعنيين بالمراجعة إلى التقرير الأولي حتى يحضر التقرير النهائي للمهمة، ويتلقى المراجع الداخلي الرد على ملاحظاته إما خلال اجتماع اختتام المهمة وفق الطريقة الانجلوساكسونية على أن يقدم تقريره النهائي بعد مدة قصيرة من ذلك، أو يمهل المعنيين مدة من 8 أيام إلى 3 أسابيع لتقديم ردودهم ليضيفها إلى تقريره الأولي ويقدمها على شكل التقرير النهائي بعد ذلك وهي الطريقة الفرنسية والأكثر شيوعاً، ويقوم المشاركون في الاجتماع بمناقشة الاقتراحات والتوصيات والاحتراوات التي يقدمها المعنيين بعملية المراجعة على حالتين:

- إذا قدم المراجع الداخلي أدلة إثبات كافية ومقنعة فإن المعنيين سيضطرون لقبول الاقتراحات والتوصيات والعمل على متابعتها تنفيذها.
- في حال العكس فإن المراجع الداخلي سيضطر للتخلي عن هذه الملاحظات والتوصيات.

وفي الحالتين فإن المراجع الداخلي يبقى همه هو متابعة تنفيذ الاقتراحات والتوصيات التي قدمها على أن لا يتدخل بأي شكل من الأشكال في التنفيذ لأن عدم تدخله في التسيير يعتبر من المبادئ الأساسية للمهنة وهو ما يفرق بينه وبين المستشارين والمنظمين الذين يقومون بتنفيذ التوصيات، وتتم متابعة التنفيذ وفق ثلاث طرق وهي:

- الطريقة الاورثودوكسية La Méthode Orthodoxe : وفق هذه الطريقة يتحمل المراجع الداخلي مسؤولية متابعة تنفيذ التوصيات التي قدمها، ويسعى لمتابعة ذلك في اتجاهين، من جهة بالاحتفاظ بالملاحظات التي تم التخلي عنها في هذه المهمة قصد التطرق إليه في مهمة لاحقة في نفس الموضوع، ومن جهة أخرى فإنه يقوم بإعلام الإدارة عن التوصيات التي تعتبر مهمة ولم يتم متابعتها وإبلاغهم بالمشاكل التي تحول دون ذلك.
- الطريقة التفسيرية La Méthode Interprétative : تعتبر هذه الطريقة أن مهمة المراجع الداخلي تنتهي بمجرد تقديمه للتقرير النهائي الخاص بالمهمة وأن مهمة متابعة تنفيذ التوصيات تعتبر من مهام مسؤولي المؤسسة، حيث أن المسؤولين بعد تلقيهم للتقرير النهائي يتلقون كذلك تفاصيل تنفيذ التوصيات نقطة بنقطة من طرف الموظفين الذين شملتهم مهمة المراجعة مع ذكر أي مشكل قد يعترض ذلك.
- الطريقة خارج المعايير La Méthode Hors Normes: وفق هذه الطريقة فإن مسؤولية متابعة تنفيذ التوصيات تعود على مديرية مختصة في ذلك، وتسمح هذه الطريقة بتحرير المراجعة الداخلية وجعلها أكثر تأهباً لمهام جديدة بينما سيجعل منها بعيدة تماماً عما تنص عليه المعايير التي تؤكد على ضرورة حضور المراجعة الداخلية في هذه المرحلة الأخيرة والحساسة.

• التقرير النهائي للمراجعة الداخلية:

يحتوي هذا التقرير على التقرير الأولي للمراجعة الداخلية بالإضافة إلى الردود التي تلقاها المراجع الداخلي من طرف المعنيين بالمهمة، ويخضع هذا التقرير إلى عدة مبادئ وهي:

- لا مراجعة داخلية دون تقرير: فالمراجع الداخلي ملزم في نهاية المهمة بإعداد تقرير وتقديمه إلى الأطراف التي عينته للقيام بهذه المهمة، وهذا وارد في كل تعاريف المراجعة الداخلية.
- يعد التقرير وثيقة نهائية: لأنه يمثل الخطوة النهائية للمراجعة الداخلية بالرغم من أن المعايير تمدد مهمة المراجع الداخلي إلى غاية متابعة تنفيذ التوصيات التي قدمها.
- عرض التقرير مسبقاً على المعنيين بالمراجعة: لأنه يحتوي على التقرير الأولي للمراجعة إضافة إلى الرد على التوصيات والاقتراحات وهذا ما يكون قد اطلع عليه جميع المعنيين مسبقاً.
- حق الرد من طرف المعنيين بالمراجعة: وهذا المبدأ يظهر في صورتين، بشكل شفهي أثناء الاجتماع حيث يقوم المعني بالمراجعة بتوضيح وجهة نظره في النقاط محل التوصيات ويعد هذا مسموحاً به وليس حقاً، ومن جهة أخرى بشكل مكتوب وهو حق للمعني وسيرفق هذا الرد كتعليق على كل توصية واقتراح في التقرير النهائي.

ومن حيث الشكل فإن تقرير المراجع الداخلي يجب أن يلتزم بالشكل التالي ويجب أن يضم العناصر الآتية:

- صفحة الواجهة وبرقية الإرسال
- الفهرس، المقدمة والملخص
- مضمون التقرير أو التقرير المفصل
- الخاتمة، خطة التحرك والملاحق

المطلب الرابع: وسائل وتقنيات المراجعة الداخلية

يستعمل المراجع الداخلي خلال قيامه بمهمة المراجعة الداخلية عبر مراحلها المختلفة عدة وسائل وتقنيات من أجل تمكينه من الإحاطة بكامل العمليات التي سيقوم بمراجعتها، وتساعد هذه التقنيات على تبسيط عمله وتسهيل مهمته في تخطيط وتنفيذ العملية وتبرير النتائج والتوصيات الواردة في تقرير المراجعة الداخلية، وتتميز هذه التقنيات بالخصائص التالية:

- لا تستعمل هذه التقنيات بطريقة نظامية وإنما يختار المراجع الداخلي في كل مرة التقنية المناسبة حسب الهدف من المهمة.
- لا تعتبر تقنيات خاصة بالمراجعة الداخلية وإنما تستعمل في ميادين أخرى، منها: المراجعة الخارجية، المنظمين، المستشارين والمعلوماتيين.
- يمكن استعمال أكثر من تقنية واحدة لنفس الهدف وهذا من أجل التأكد.

ويمكن تقسيم التقنيات التي يستعملها المراجع الداخلي إلى مجموعتين، وذلك وفق ما يهدف من ورائها المراجع الداخلي إلى تحقيقه:

● تقنيات الاستجواب:

يستعمل المراجع الداخلي هذا النوع من التقنيات من أجل تحضير الأسئلة التي سيقوم بطرحها أو الإجابة على الأسئلة المطروحة بهدف الوصول إلى نتيجة معينة تحقق الأهداف المرجوة من المهمة، وتضم هذه المجموعة التقنيات التالية¹:

- الطرق الإحصائية: يلجأ المراجع الداخلي إلى الطرق الإحصائية في كثير من الأحيان من أجل تسهيل مهامه، حيث أن المراجع الداخلي في حال مراجعته لمجموعة كبيرة من العمليات لا يمكنه فحصها جميعا فيعتمد على العينات الإحصائية، فيختار من بين هذه العمليات والتي تمثل المجتمع المدروس عينة عشوائية يقوم بفحصها ومن ثم تعميم النتائج على باقي العمليات، ويشترط هنا أن يكون اختيار العينة بطريقة عشوائية حتى تعبر النتائج عن المجتمع فعلا.
- الحوارات: يستعمل المراجع الداخلي الحوارات كثيرا ولكنه لا يعتمد عليها اعتمادا مطلقا وإنما يقوم بالتأكد مما حصل عليه من معلومات بطرق أخرى، ويعتبر الهدف من هذه الحوارات محاولة الحصول على المعلومات اللازمة التي تسهم في تحقيقه الهدف المسطر لهذه العملية، وتكون هذه الحوارات مع المسؤولين عن العمليات التي تكون محل المراجعة الداخلية.
- تقنيات الإعلام الآلي: أصبحت وظيفة المراجعة الداخلية كغيرها من الوظائف الاقتصادية تعتمد اعتمادا شبة مطلق على الإعلام الآلي في أداء المهام المنوطة بها، فالمراجع الداخلي يستعمل تقنيات الإعلام الآلي في تحضير ملفات العمل، إعداد الأسئلة والاستقصاءات، إرسال هذه الأخيرة إلى المعنيين عبر الأنترنت، وفي مراقبة العمليات التي تتم أو تسجل في وثائق الكترونية وحتى في إعداد التقرير وعرضه على المعنيين به، ومنه فإن تمكن المراجع الداخلي من هذه التقنيات يبسط عليه كثيرا المهمة.
- التحقيقات والمقاربات المختلفة: يقوم المراجع الداخلي خلال أدائه لمهمته بالتحقق من كل الأمور التي يشتبه بها، وذلك باستعمال طرق مختلفة أغلبها تعتبر طرقا حسابية، كأن يقوم بالتأكد من نتائج العمليات حسابيا، كما أنه يقوم بمقاربات مختلفة للتأكد من المعلومات التي تحصل عليها يمكنه الاعتماد عليها لتكوين وتدعيم رأيه، وذلك بأن يقارن ما تحصل عليه من معلومات من الحوارات مع ما تعبر عنه الوثائق المحاسبية.

● تقنيات الوصف:

يلجأ المراجع الداخلي إلى استعمال هذه التقنيات من أجل معرفة الوضعية التي هي عليها المؤسسة عامة والوظائف محل المراجعة على وجه الخصوص، وتحتوي هذه المجموعة على التقنيات التالية²:

- الملاحظة المادية: يقوم المراجع الداخلي بمحاولة فهم العمليات التي يقوم بمراجعتها وذلك بالنزول إلى مكان تنفيذ العمليات ومتابعة كيفية القيام بذلك، قصد تحليل مراحل تنفيذها وهذا ما يمكنه من تحديد أي مشكل يمكن أن يعيق التنفيذ الصحيح للعمليات أو يؤثر على نتائج هذه العمليات أو المؤسسة بشكل عام.
- السرد: يعتبر السرد من التقنيات الأكثر استعمالا في المراجعة عموما، حيث يقوم المراجع الداخلي بالاستماع إلى الأشخاص محل المراجعة حتى يبينوا له طبيعة النشاطات التي يقومون بها وهذا يمثل في أغلب الأحيان أول لقاء بين الطرفين فيعمل المراجع الداخلي على أخذ فكرة عما ينتظره في هذه المهمة وهذا من خلال السرد الشفهي، وفي المقابل فإن المراجع الداخلي يقوم بتدوين ما يستمع إليه في شكل نقاط وملاحظات على أن يقوم

¹ JACQUES RENARD; Op-cit; p 327-343.

² JACQUES RENARD; Idem; p 347-363.

بتلخيص ذلك بإضافة ما توصل إليه ميدانيا من نتائج وملاحظات ويقوم بتدوين ذلك كتابيا من خلال تحضيره لتقرير المهمة.

- الهيكل التنظيمي الوظيفي: من المعروف أن المراجع الداخلي يهتم أول ما يبدأ مهمته بالتعليق على الهيكل التنظيمي الهرمي وذلك لحاجته إليه من أجل الفهم الشامل للإجراءات المعتمدة في المؤسسة، ولكن في بعض الأحيان يكون هذا غير كافي فيضطر المراجع عند انطلاقه في المهمة أو عند انطلاق مرحلة التنفيذ عادة إلى رسم الهيكل التنظيمي الوظيفي وهو يشبه إلى حد ما الهيكل الهرمي غير أنه لا يحتوي على أسماء الأشخاص أو مناصبهم وإنما يضم مهامهم ونشاطاتهم، ويستعمله المراجع الداخلي من أجل تبسيط وفهم الإجراءات المتبعة في المؤسسة.
- شبكة تحليل المهام: تقوم هذه الشبكة بربط الهيكل التنظيمي الهرمي بالهيكل التنظيمي الوظيفي وتفسير وشرح العلاقة بينهما، كما تعمل على تبرير بطاقات تحليل الوظائف التي يعمل المراجع الداخلي على إعدادها، كما تمكنه من التعرف على مدى الفصل بين الوظائف والمهام في هذه المؤسسة.
- الرسم البياني للتدفق: يسمح للمراجع الداخلي من تمثيل مسار تدفق الوثائق وانتقالها بين مختلف الوظائف ومراكز المسؤولية في المؤسسة، والإشارة إلى مصدرها ووجهتها وبالتالي تقديم نظرة شاملة وكلية عن تدفق المعلومات والوثائق.
- مسار المراجعة: تعتبر هذه الطريقة من أنجع الطرق المستعملة في التأكد من تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية المعتمدة في المؤسسة، وهي تعمل على تتبع المهام أو الوثائق انطلاقا من النتائج المحققة ويعمل المراجع من خلالها على الرجوع إلى المصدر مرورا بمختلف المراحل التي مرت بها، ويمكن للمراجع الداخلي تطبيقها على جميع الوظائف والمهام بيد أنه لا يمكنه تطبيقها على وظائف مختلفة في الوقت نفسه.

المبحث الرابع: العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

بعدما تناولنا كلا من المراجعتين الخارجية والداخلية؛ من حيث مفاهيم ومعايير ومنهجية كلا منهما على حدة، سيعمل هذا المبحث على تبيين أوجه الاختلاف وأوجه التشابه بين المراجعتين والعلاقة التكاملية التي تربط بينهما، حيث أنه من خلال ما تم التطرق إليه سابقا نلاحظ الارتباط الوثيق الذي يجمعهما سواء من حيث منهجية العمل التي تتشابه كثيرا بين المراجعتين وكذلك الوسائل المستخدمة في الوظيفتين، ومن هنا فإنه يمكن لكلا منهما الاعتماد على الأخرى في بعض الأمور لتفادي التكرار وللتأكد من النتائج المتحصل عليها، ونظرا لطبيعة هذه العلاقة التكاملية بين المراجعتين فقد قامت الهيئات الدولية للمهنة بإصدار معايير تنظم وتؤكد على ضرورة التفاعل الايجابي بينهما، لأن الأکید في الأمر كله أن كلا منهما يهدف إلى حماية مصلحة المؤسسة والمساهمين فيها.

ويهدف هذا المبحث إلى تبيين العلاقة التي تربط بين المراجعتين وتوضيح اعتماد كلا منهما على الآخر، ولهذا الغرض ينقسم هذا المبحث إلى أربعة مطالب، أولها يبين المقارنة بين المراجعتين بذكر أوجه الاختلاف وأوجه التشابه بينهما، كما سنبيين مفهوم علاقة التكامل بين المراجعتين في المطلب الثاني، أما المطلب الثالث فيتناول اعتماد المراجعة الخارجية على المراجعة الداخلية في عملها بينما يتناول المطلب الرابع والأخير في هذا المبحث اعتماد المراجعة الداخلية على المراجعة الخارجية في قيامها بمهامها.

المطلب الأول: المقارنة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

نظرا لتعدد وتنوع النشاطات في المؤسسة وذلك وفق الأهداف التي تعمل المؤسسة على تحقيقها، فإن المؤسسة تعتمد على المراجعتين لحماية مصالح المؤسسة والمساهمين فيها، ولكل منهما خصائص ومميزات تختلف عن الأخرى رغم وجود بعض أوجه التشابه بينهما، وقصد المقارنة بينهما يمكن أن نذكر أوجه الاختلاف وأوجه التشابه، فيما يلي:

● أوجه الاختلاف: تتمثل أوجه الاختلاف بين المراجعتين فيما يلي:

- من حيث التبعية: باعتبار المراجعة الداخلية وظيفة في المؤسسة كما ذكرنا سابقا فإن المراجع الداخلي يعتبر من موظفي المؤسسة بينما المراجع الخارجي فهو شخص خارجي عن المؤسسة يقوم بمهمته بصفة حيادية ومستقلة.
- من حيث المستفيدين من التقرير: يقدم المراجع الداخلي تقريره إلى مسؤولي المؤسسة وإدارتها وإلى الجهات التي طلبت القيام بالمهمة، بينما يمكن أن تستعمل تقرير المراجعة الخارجية كل الأطراف المتعاملة مع المؤسسة من مساهمين، عملاء، موردين، والبنوك وحتى مصالح الضرائب بالإضافة إلى المسؤولين طبعا.
- من حيث الأهداف: تهدف المراجعة الداخلية إلى التأكد من التنفيذ الصحيح لنشاطات المؤسسة وكذلك التأكد من مدى فعالية ونجاعة نظام الرقابة الداخلية المعتمدة في المؤسسة، بينما تهدف المراجعة الخارجية إلى المصادقة على صحة، مصداقية وشرعية القوائم المالية المصرح بها من طرف المؤسسة وهي تضيف عليها أكثر ثقة لدى مستعملي هذه القوائم.
- من حيث مجال التطبيق: يمكن أن تشمل عملية المراجعة الداخلية جميع نشاطات المؤسسة وفروعها حيث يمكن أن نجد مراجعة الجودة، المراجعة التسويقية والمراجعة المالية وغيرها حسب طلب الإدارة، بينما تهتم المراجعة الخارجية بالمراجعة المحاسبية والمالية وبالأخص العمليات التي تؤثر على نتيجة المؤسسة وقوائمها المالية والمحاسبية.
- من حيث الإبلاغ عن الغش والتلاعبات: يلتزم المراجع الخارجي بالإبلاغ عن التلاعبات التي تؤثر تأثيرا كبيرا على نتائج المؤسسة وتحرف الحالة المالية للمؤسسة، بينما المراجع الداخلي فيهتم بالانحرافات والتلاعبات التي تخص الأمور الداخلية في المؤسسة كالانحرافات التي تخص طريقة تعيين الموظفين وترقيتهم.
- من حيث الاستقلالية: المراجع الداخلي مستقل جزئيا فهو مستقل عن المديرين والوظائف الأخرى ولكنه تابع مباشرة للإدارة العامة، بينما المراجع الخارجي فهو مستقل استقلالاً كلياً عن إدارة المؤسسة ويعد استقلاله شرطاً ضرورياً لتعيينه للقيام بمهمة المراجعة الخارجية.
- من حيث فترة المراجعة: يقوم المراجع الخارجي بمهمته بصفة دورية حيث يمكن للمراجع الخارجي القيام بمهامه كل ثلاث أشهر أو كل سداسي أو على أقل تقدير مرة في السنة، بينما يقوم المراجع الداخلي بمهامه في المؤسسة بصفة مستمرة حيث يلجأ إليه المسيرون كلما اقتضت الضرورة ذلك.
- من حيث طريقة وأسلوب العمل: يستعمل المراجع الخارجي أسلوباً وطريقة مختلفة عن تلك التي يتبعها المراجع الداخلي، حيث أن الأول يعمل على تحقيق الأهداف المسطرة للمهمة باستعمال أسلوب يعتمد أساساً على اختبار وفحص صحة العمليات التي قامت بها بشكل دوري -على الأقل مرة واحدة في السنة- من أجل التأكد من أن القوائم المالية تعبر صراحة عن وضعية المؤسسة وهو يستعمل في ذلك المقاربات، التحاليل وكذلك الجرد المادي، وتعد طبيعة عمله علاجية حيث يقدم التوصيات لتصحيح الأخطاء التي اكتشفها، بينما يعمل المراجع الداخلي بشكل أقل تعمقا نظرا لاعتباره موظف في المؤسسة وكون عمله بشكل دائم فهو يعمل كمكمل للمحاسب في أهم العمليات التي يقوم بها ويعتمد بشكل كبير على المعلومات التي يقدمها له هذا الأخير ويقوم بفحصها بشكل مستمر كما أن طبيعة عمله تعد وقائية حيث يعمل على تفادي الأخطاء والتلاعبات.

- أوجه التشابه: وفي المقابل يمكن كذلك ملاحظة بعض أوجه التشابه بين كلا من المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية، ويمكن ذكر أهمها فيما يلي:
- كلا من المراجعتين تتناولان المؤسسة كمجالاً لتنفيذ أعمالهما، حيث تتم جميع مراحل مهامهما داخل المؤسسة.
- تعمل كلا من المراجعتين على المحافظة على مصالح المؤسسة، فرغم هذه الاختلافات إلا أن كلا منهما لهما نفس الغاية وهي حماية مصالح المؤسسة المساهمين وكذلك التأكد من سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة النظام المحاسبي كذلك.
- تقوم المراجعتين على منهجية متشابهة رغم وجود اختلافات طفيفة في الطرق والوسائل المستعملة في المراجعتين.
- يشترط في كلا من المراجعين الداخلي والخارجي توفرهما على معارف ومؤهلات علمية وعملية معتبرة قصد قيامهما بمهامهما حيث يشترط فيهما التحكم الجيد في الوظائف التي سيقومون بمراجعتها.

المطلب الثاني: العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية:

على الرغم من الاختلافات التي أوردناها بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية سواء من حيث الهدف أو درجة الاستقلال أو متطلبات ممارسة المهنة، وعلى الرغم أيضاً من أوجه التشابه بينهما في ممارستهما لعملية المراجعة من حيث الاعتماد على نظام فعال للرقابة الداخلية، فإن التكامل بينهما موجوداً بدرجة كبيرة، فلا يعتبر المراجع الداخلي منافساً للمراجع الخارجي كما أن المؤسسات بحاجة لمجهوداتهما معاً.

يعتبر التكامل بين المراجعتين في " التعاون والتنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي أثناء تنفيذهما لمهامهما، بما يضمن تغطية أشمل لأعمال المراجعة، وتقليل بقدر الإمكان لإزدواجية الجهود، وتوزيع العمل توزيعاً يحقق أهداف المراجعة بشكل عام ويعود بالفائدة على المؤسسة"¹

وتتمثل أهداف التكامل بين المراجعتين في النقاط التالية:

- تغطية أشمل لأعمال المراجعة لنشاطات المؤسسة.
 - تنفيذ أعمال المراجعة بجودة عالية.
 - الحد من ازدواجية وتكرار العمل.
 - تخفيض تكلفة المراجعة في المؤسسة.
 - المساعدة على تحقيق أهداف المؤسسة بنجاح.
- ويحوز التكامل الفعال بين المراجعتين على أهمية كبيرة في المؤسسة، وتتمثل هذه الأهمية فيما يلي:
- اطمئنان المراجع الخارجي إلى دقة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، من خلال دقة وفعالية نظام المراجعة الداخلية.
 - تقليص وقت أداء مهمة المراجعة الخارجية، حيث أن الثقة في نظام المراجعة الداخلية يؤدي إلى وقت أقل بالنسبة للمراجعة الخارجية، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض أتعاب عملية المراجعة وتحقيق قدر أكبر من الرضا للعميل.
 - التقييم الشامل لخطر المراجعة، ومن ثم اتخاذ القرارات التي تتعلق بتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.
 - تجهيز القوائم والكشوف التي يحتاجها المراجع الخارجي بالصورة التي يرغبها.

¹ أحمد شقير، العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، مجلة المدقق، العدد (41-42)، آذار 2000، ص10.

- تخطيط عملية المراجعة الخارجية وتحديد طبيعة، توقيت، ومدى إجراءات المراجعة الواجب القيام بها.
- زيادة ودعم التدريب والتأهيل للمراجعين الداخليين، من خلال أداء العمل باستخدام أساليب وإجراءات وأفكار ومعلومات مختلفة وجديدة.
- يمكن التعرف على مجالات أخرى لعمل المراجعة الداخلية وتحديد إجراءات أداء هذا العمل.
- يحصل المراجع الداخلي على فهم أفضل لمعايير المراجعة وأهدافها، كما يحصل على التشجيع اللازم لكي يصبح أكثر تخصصاً.
- تقييد عملية تقييم المراجع الخارجي لفاعلية وكفاية وظيفة المراجعة الداخلية في تطوير وتحسين عملهم باستمرار.

ومن العوامل التي أدت إلى تعميق هذا التكامل وزيادة التعاون والتنسيق بين المراجعتين، نذكر العناصر التالية¹:

- درجة استقلال كلا من الطرفين، حيث أن المراجع الداخلي باعتباره مستقل استقلالية جزئية فإن المساهمين يلجؤون إلى المراجع الخارجي ويثقون به أكثر كونه يكون مستقلاً استقلالاً كلياً.
- يهتم المراجع الداخلي بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وطرق تحسينه وتقوية أدائه، بينما يستعمل المراجع الخارجي هذا النظام كعنصر أساسي لتحديد حجم ونوعية الفحص الذي سيقوم به.
- إن وجود المراجع الداخلي كموظف داخل المؤسسة بصفة دائمة على مدار العام كله يعطيه الفرصة للقيام بإجراءات الفحص التحليلية التفصيلية والشاملة، بينما المراجع الخارجي عادة ما يقوم بالمراجعة الاختيارية وليست الشاملة، والتي يمكنه خلالها الاعتماد على نتائج الفحص التي يقوم بها المراجع الداخلي على مدار العام.
- السعي إلى خفض تكاليف المراجعة الخارجية التي تتزايد بصفة مستمرة توازياً مع كبر حجم المؤسسات وتعقد العمليات التي تقوم بها مع استخدام الوسائل الالكترونية وكذلك الخسائر المحتملة في حالة رفض التأشير على القوائم المالية السنوية من طرف المراجع الخارجي.

لكل هذه الأسباب وغيرها يعمل المراجع الداخلي والمراجع الخارجي على التنسيق فيما بينهما من أجل أن تكون النتائج التي يتوصلان إليها من خلال قيامهما بمهامهما أكثر دقة وصدقاً وتعبيراً عن وضعية المؤسسة.

المطلب الثالث: اعتماد المراجع الخارجي على المراجع الداخلي

عندما يقرر المراجع الخارجي الاستفادة والاعتماد على عمل المراجع الداخلي أثناء تنفيذه لمهمة المراجعة، فإنه يجب عليه أولاً القيام بتقييم عمل المراجع الداخلي وذلك أثناء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، باعتبار أن عمل المراجع الداخلي أحد العناصر الرئيسية والهامة التي تمنح المصداقية لنظام الرقابة الداخلية، ويهدف المراجع الخارجي من تقييمه لعمل المراجع الداخلي إلى تحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه وتأثيره على تحديد طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات مراجعته، ويمكن القول أن درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية تتوقف على عوامل معينة أهمها²:

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص 212.
² محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية - مصر، 2007، ص 268.

- عدد المراجعين الداخليين.
- طبيعة ودرجة مؤهلاتهم العلمية.
- مدى عمق واتساع ودقة إجراءات المراجعة الداخلية.
- درجة الموضوعية والاستقلالية التي يتمتع بها المراجعون الداخليون.
- درجة خبرتهم في مجال المراجعة الداخلية.

وقد بدأ المراجعون الخارجيون يميلون للاعتماد على أعمال المراجعة الداخلية وذلك بسعيهم إلى تحسين معارفهم فيما يخص عمل المراجعة الداخلية في المؤسسة.

ويمكن أن نبين أوجه اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية خلال تنفيذه لمهمته داخل المؤسسة في النقاط الثلاثة التالية¹:

● الإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي للحصول على فهم نظام الرقابة الداخلية:

يقوم المراجع الداخلي بمراقبة تطبيق نظام الرقابة الداخلية ويسعى إلى تطويره وتغيير نقاط الضعف فيه إلى قوة. في حين يقوم المراجع الخارجي بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحقيق الأهداف التالية²:

- تحديد أنواع الانحرافات التي يحتويها النظام.
- اكتشاف العوامل التي يمكن أن تؤدي إلى حدوث انحرافات هامة.
- تصميم اختبارات التحقق.

وما من شك أن المراجع الداخلي له دور في مساعدة المراجع الخارجي في فهم وظائف نظام الرقابة الداخلية، وكذلك تأسيس نظام رقابة كفاء وفعال، وهذا ما أكدته لجنة المنظمات المهنية في تقاريرها حيث حفزت المراجعين الداخليين للعمل بشكل وثيق مع الإدارة والمراجعين الخارجيين في الأمور التالية:

- تحديد مفهوم الرقابة الداخلية والأهداف المرتبطة بها.
- تحديد مكونات الرقابة الداخلية.
- تحديد أدوات التقييم الملائمة لقياس كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.
- الرقابة الدورية والمستمرة على نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن الأهداف الموضوعية قد تم تحقيقها.

ويتضح من هذا التقرير أنه قد ساهم في تفعيل دور المراجع الداخلي في مساعدة المراجع الخارجي، ولاسيما في تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات لإدخال التحسينات في هذا النظام، كما وجه التقرير انتباه المراجعين الخارجيين نحو الاستعانة بتقارير وأوراق عمل المراجعين الداخليين، للحصول على فهم كامل عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

هذا وبالإضافة إلى كل ما سبق فإنه مما يزيد من دور المراجع الداخلي في مساعدة المراجع الخارجي من جانب فهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية ما يلي³:

- يزيد وجود نظام سليم وقوي للمراجعة الداخلية من ثقة المراجع الخارجي في درجة متانة نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي تضيق نطاق فحصه لذلك النظام وزيادة الاعتماد عليه في

¹ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الثالث، الدار الجامعية، الإسكندرية - مصر، 2004، ص 60.

² جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية (طبع - نشر - توزيع)، الإسكندرية - مصر، 2002/2003، ص

385.

³ خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص 284-288.

تحديد حجم العينة، وينعكس ذلك في تقليص المراجع الخارجي لمدى إجراءات المراجعة التي سيقوم بتنفيذها.

- كذلك التقارير التي يرفعها المراجع الداخلي لإدارة المؤسسة سواء كانت هذه التقارير انتقادية أو تصحيحية للإجراءات المتبعة، فإنها تفيد المراجع الخارجي في تكوين فكرة سليمة عن مدى قوة نظام الرقابة الداخلية ومدى فعالية إدارة المراجعة الداخلية في تحسين وإحكام تلك النظم.
- يمكن لإدارة المراجعة الداخلية بما لها من خبرة ودراية بعمليات المؤسسة وأساليب العمل والإجراءات المتبعة في تنفيذ الأعمال، تقديم الإيضاحات الكاملة للمراجع الخارجي أثناء قيامه بعملية المراجعة.
- إن وجود إدارة مراجعة داخلية مستقلة للمؤسسة يؤثر في تحسين طرق العمل وتدعيم نظام الرقابة الداخلية ويؤدي إلى اطمئنان المراجع الخارجي، وبالتالي تقليص نطاق اختباره اعتماداً على عمل المراجع الداخلي.

• الإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي لتقدير مخاطر المراجعة¹:

يقصد بمخاطر المراجعة احتمال أن يصدر المراجع رأياً غير ملائم عن القوائم المالية بعد قيامه بعملية المراجعة.

ويتوقف تقدير المراجع لمخاطر المراجعة المرغوبة، على حكمه المهني وخبرته ودراسته للظروف المحيطة بطبيعة أعمال المؤسسة وعملياتها وحساباتها، لذلك نجد أن المراجعين المختلفين يضعون تقديرات مختلفة لمخاطر المراجعة المرغوبة في نفس الظروف والملابسات.

ومن أجل تخفيض هذه المخاطر إلى الحد الأدنى يمكن للمراجع الخارجي الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية، وفي هذا الصدد يواجه المراجع الخارجي الحالتين التاليتين:

- فيما يتعلق بتأكيدات قيم القوائم المالية الهامة والتي قد تكون مخاطر التحريفات فيها مرتفعة، مثال على ذلك:

- تقدير قيمة الأصول والخصوم المتضمنة تقديرات محاسبية هامة ونذكر منها (الحسابات المدينة، الآلات والمعدات، التجهيزات).
- الظروف المحتملة.
- البنود غير المؤكدة.
- الأحداث اللاحقة.

في هذه الحالة لا يمكن لأعمال المراجعين الداخليين أن تقلص وحدها من مخاطر المراجعة إلى الدرجة التي يمكن بها الاستغناء عن قيام المراجع الخارجي بدوره في المراجعة. حيث يقوم المراجع الخارجي بتطبيق بعض إجراءات المراجعة على هذه التأكيدات، بالإضافة إلى أنه يأخذ في اعتباره عمل المراجعة الداخلية.

- فيما يتعلق بتأكيدات قيم القوائم المالية الأقل أهمية، والتي تقل فيها مخاطر التحريفات، ومن أمثلتها (أرصدة النقدية، الأصول المقدمة).

يمكن للمراجع الخارجي في هذه الحالة الاعتماد على عمل المراجعين الداخليين المتعلق بهذا الجانب، ولا يقوم بتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية لهذه التأكيدات، لأن إجراءات عمل المراجعين الداخليين التي قاموا بها تخفض من مخاطر المراجعة إلى المستوى المقبول.

¹ كمال خليفة أبو زيد، منصور أحمد البديوي، شريفة علي حسن، دراسات في نظرية المراجعة وتطبيقاتها العملية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص 76-79.

مما سبق يتبين لنا أهمية عمل المراجعين الداخليين بالنسبة للمراجع الخارجي فيما يتعلق بتقديره لمخاطر المراجعة وتخفيضها إلى المستوى المقبول، وبالتالي تأثير ذلك على قراراته بشأن تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي سيقوم بها.

• إجراءات التحقق الأساسية التي يقوم بها المراجع الخارجي:

إن ضمان تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة يعد نتيجة مشتركة لعمل كلا من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي معاً، وربما يكون دور المراجع الداخلي واضحاً في مراجعة القوائم المالية المعدة عن جزء من السنة، خاصة وأن المراجع الخارجي لا يفحص كافة عمليات المؤسسة وإنما يعتمد على العينات الإحصائية وخاصة في حالة ما إذا كانت العمليات التي تقوم بها المؤسسة كثيرة جداً وفي حال اعتماد المؤسسة على نظام رقابة داخلية فعال يمكنه من تقليص عملية الفحص التي يقوم بها قصد المصادقة على القوائم المالية لهذه المؤسسة، أي أن نطاق فحصه يكون محدد ولا يمتد غالباً إلى كافة العمليات التي تمثلها هذه القوائم المالية خلال السنة.

وتزداد فاعلية المراجعة الداخلية مقارنة بالمراجعة الخارجية لأنها تتصف بالاستمرارية، فالمراجع الخارجي تعتبر عدد مرات حضوره للمؤسسة قليلة خلال السنة، بعكس المراجع الداخلي الذي يمثل أحد موظفي المؤسسة، بما يهيئ له ملاحظة معظم العمليات إن لم نقل جميعها خلال السنة، بمعنى آخر فإن المراجع الداخلي يقوم بالمراجعة السابقة واللاحقة، أما المراجع الخارجي فمراجعته تكون لاحقة.

وعليه فإنه يمكننا ذكر أمثلة لجوانب استفادة المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي في تنفيذ إجراءات التحقق الأساسية كما يلي:¹

- إن خطط المراجعة الداخلية من حيث طبيعة الإجراءات وتوقيت أدائها ومستوى الاختبارات واختيار العينة وطريقة توثيق العمل المؤدي يجب مناقشتها مع المراجع الخارجي قبل بداية عملية المراجعة، وذلك لعمل الترتيبات اللازمة والتنسيق بين عمل كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، بما يحقق تغطية أشمل لكافة أنشطة المؤسسة، وكذلك منع التكرار والازدواجية في العمل، وتوفير الوقت والجهد المبذولين والوصول إلى أفضل النتائج من عملية المراجعة.
- يمكن للمراجع الخارجي من خلال إطلاعه وفحصه لأوراق عمل المراجع الداخلي وكذلك تقاريره المالية، تحديد الجوانب التي تتطلب تركيزه عليها أثناء تنفيذه لمهمته، وكذلك الجوانب التي يمكن أن يكتفي بما تضمنته تلك الأوراق والتقارير من نتائج، والتي على ضوءها قد يغير من إجراءات برنامج مراجعته.
- يمكن للمراجعين الداخليين القيام بمساعدة المراجع الخارجي في تنفيذ مراجعة تفصيلية لبعض بنود الميزانية وقائمة الدخل، مثل (النقدية، المخزون، الذمم المدينة...)، كما قد يعهد إليهم أيضاً بتحليل التغيير في الحسابات.
- قد يقوم المراجع الخارجي بالاستعانة بالمراجعين الداخليين في إعداد وتقديم الجداول والكشوف والتحليلات وكذلك جميع الإيضاحات التي يحتاجها.
- يمكن للمراجعين الداخليين القيام بعمليات الجرد خصوصاً في المؤسسات التي لها فروع، والتي قد لا يتمكن المراجع الخارجي من زيارتها. فالمراجع الخارجي قد لا يستطيع زيارة جميع فروع المؤسسة، أو إجراء عمليات الجرد فيها في وقت واحد، ولهذا فهو يعتمد في ذلك على دقة أعمال المراجعين الداخليين الذين يقومون بهذه المهمة. مع إعطاء إقرار للمراجع الخارجي بقيامهم بعمليات الجرد وأن تلك العمليات كانت صحيحة من حيث الإجراءات والنتائج. كذلك قد يستعين المراجع الخارجي بالمراجعين الداخليين في القيام بأعمال الجرد المفاجئ.

¹ يوسف محمود جريوع، مرجع سبق ذكره، ص ص 130-135.

- يمكن أن يستعين المراجع الخارجي بالمراجعين الداخليين في القيام بمراقبة الاحتفاظ بالأصول، حيث يعتبر هذا العمل من ضمن أهم مجالات عمل إدارة المراجعة الداخلية. فمتى ما تأكد المراجع الخارجي من دقة وسلامة عمل المراجع الداخلي فإن ذلك يعطيه الاطمئنان فيما يتعلق بالتحقق من هذا الجانب، وبالتالي تقليل إجراءات التحقق التي يفترض أن يقوم بها وتوفير الوقت والجهد.
- يمكن للمراجع الخارجي الاستعانة بالمراجعين الداخليين في تحديد الأشخاص المطلوب منهم مساعدته في تنفيذ مهامه.

المطلب الرابع: اعتماد المراجع الداخلي على المراجع الخارجي

كما أسلفنا الذكر أن هناك تعاون وتكامل بين عمل كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي وأن كل منهما يستفيد من عمل الآخر، لكن بنسب متفاوتة - فنسبة اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي تكون أكبر من نسبة اعتماد المراجع الداخلي على عمل المراجع الخارجي ومن أهم أسباب ذلك أن عمل المراجع الداخلي يمتاز بالشمولية بينما عمل المراجع الخارجي فيتصف باختبار عينة وتعميم النتائج على المجتمع المدروس. وقد عرضنا فيما سبق الشطر الأول من ذلك التكامل والمتمثل في جوانب اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي، وحتى نكون منصفين ونعطي موضوع التكامل حقه، فلا بد لنا من توضيح الشطر الثاني من ذلك التكامل والمتمثل في جوانب اعتماد المراجع الداخلي على عمل المراجع الخارجي.

إن جوانب اعتماد المراجع الداخلي على عمل المراجع الخارجي متعددة لعل أهمها يتمثل في الآتي¹:

- لتحقيق أعلى درجات الفعالية من عملية المراجعة في التغطية لأشمل للأنشطة المالية للمؤسسة، فإن المراجع الداخلي يقوم بتنسيق عمله مع عمل المراجع الخارجي، ليتأكد من أن أعمال المراجعة الداخلية للأنشطة المالية للمؤسسة تكمل عمل وجهود المراجع الخارجي، وليس هناك ازدواجية بينهما، كما يهدف المراجع الداخلي من وراء هذا التنسيق إلى تحديد كلفة أعمال المراجعة التي من الممكن توفيرها.
- يستفيد المراجع الداخلي من خبرة المراجع الخارجي كون الأخير يكون في الغالب أكثر تأهيلاً وخبرة، وذلك نتيجةً للمؤشرات التالية:
- أن العاملين لدى المراجع الخارجي على درجة عالية من التأهيل العلمي والعملية.
- أن المراجع الخارجي يمتلك مهارات متخصصة في مجال إدارة المخاطر وتصميم النظم.
- أن لديه متخصصين في مراجعة صناعات معينة، بالإضافة إلى الخبرات التقنية.
- أنه يعمل وفقاً لمعايير دولية عالية الجودة.
- أن لديه خبرة واسعة في المراجعة الداخلية.
- أنه يستخدم نظم معلومات متطورة.
- أن لديه أدبيات مهنية عريقة ومتوارثة في مجال المهنة.

فمن خلال قيام المراجع الداخلي بالتعاون مع المراجع الخارجي أثناء تنفيذه لمهام المراجعة الخارجية، وكذلك الإطلاع على برنامج مراجعته وتقاريره، فإنه يتمكن من معرفة الأساليب والإجراءات والأفكار والمعلومات المختلفة والجديدة المتبعة من قبل المراجع الخارجي، وبالتالي الاستفادة منها في رفع كفاءته وخبرته في مجال مراجعته الداخلية للمؤسسة.

¹ يوسف محمود جريوع، مرجع سابق، ص ص 125-129.

- عندما يقوم المراجع الخارجي بتنفيذ أعمال مراجعته، فإنه من ضمن تلك الأعمال هو تقييم وظيفة المراجعة الداخلية، لتحديد مدى فاعليتها وكفاءتها في تنفيذ مهامها، ومن خلال هذا التقييم يتم إبراز أي جوانب قصور قد تظهر في مجال عملها، واقتراح المعالجات المناسبة. وبالتالي فإن عملية التقييم هذه تفيد المراجع الداخلي في تطوير وتحسين عمله باستمرار.
- إن تمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية الكاملة تجعل منه ضرورة هامة للمراجع الداخلي لعدم تمتعه بالاستقلالية الكاملة. حيث أن قيام المراجع الخارجي بتنفيذ إجراءات مراجعته باستقلالية كاملة تمكنه من إبداء رأيه بصراحة ووضوح في مدى سلامة وصحة نظام الرقابة الداخلية، ومدى ملائمة السياسات والإجراءات المتبعة. وبالتالي فهي تفيد المراجع الداخلي في إظهار الجوانب التي يكون قد غفل عنها أو لم يستطع إبداء رأيه فيها بصراحة ووضوح، إما بسبب محدودية استقلاليته أو غيرها من الأسباب.
- إضفاء الصفة القانونية والثقة في القوائم المالية للمؤسسة، حيث لا يكفي مراجعة القوائم المالية للمؤسسة والمصادقة عليها من قبل المراجع الداخلي في المؤسسة لإكسابها صفة القانونية والثقة، إلا إذا قام بمراجعتها وصادق عليها مراجع خارجي مستقل، خاصة إذا كانت معدة لأطراف خارجية مثل البنوك من أجل الاقتراض أو للجمهور من أجل إصدار أسهم أو سندات جديدة.
- كما يستفيد المراجع الداخلي من المراجع الخارجي في مجال فهم أهداف المراجعة الخارجية، وفهم معايير المحاسبة ومعايير المراجعة الدولية وأي إصدارات أو تعديلات جديدة فيها، الأمر الذي يمكنه بأن يكون أكثر تخصصاً، على سبيل المثال قد يحدث أثناء مناقشة ميزانية المؤسسة من قبل المراجع الداخلي والمراجع الخارجي اعتراض المراجع الخارجي على طريقة عرض أصول المؤسسة في الميزانية، لأن ذلك مخالف لما نصت عليه المعايير المحاسبية في هذا الجانب، مثل هذا لا شك يساعد المراجع الداخلي على تعزيز فهمه للمعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة.
- قد يطلب مجلس الإدارة من المراجع الداخلي تقييم أداء المراجع الخارجي، لتحقيق غرض ما يسعى إليه مجلس الإدارة من وراء ذلك التقييم، وفي هذه الحالة لن يكون المراجع الداخلي قادراً على القيام بهذا التقييم إلا إذا قام بالتنسيق بين عمله وعمل المراجع الخارجي، وإيجاد قاعدة وأسلوب للاتصال مع المراجع الخارجي، ولذلك ينبغي على المراجع الداخلي أن يتبنى أسلوباً محدداً للاتصال مع المراجع الخارجي، فيما يتعلق بأمور محددة قد يتعين على المراجع الخارجي بحثها مع مجلس إدارة المؤسسة، من أجل الحصول على فهم عام لهذه الأمور قبل بحثها مع مجلس إدارة المؤسسة، ومن هذه الأمور:
 - نقاط الضعف الهامة في نظام الرقابة الداخلية.
 - الأخطاء والمخالفات والانحرافات وكذا التلاعبات إن وجدت.
 - التقديرات المحاسبية الهامة.
 - التعديلات الهامة الناتجة عن أعمال المراجعة.
 - الصعوبات التي تواجه المراجع الخارجي في عمله.
- في بعض الأحيان قد يحصل خلاف بين المراجع الداخلي والإدارة المالية في المؤسسة، بشأن مدى سلامة تطبيق بعض الإجراءات المحاسبية من قبل الإدارة المالية بالمؤسسة، وقد لا يصل الطرفين إلى اتفاق لحل هذا الخلاف، ففي مثل هذه الحالة قد يقرر الطرفين الرجوع إلى المراجع الخارجي للفصل بينهما في هذا الخلاف، كما أن المراجع الداخلي قد يعتمد على المراجع الخارجي كمرجع لمساعدته في حل أي إشكالية قد تواجهه أثناء تنفيذه لمهامه، خصوصاً إذا كان المراجع الخارجي أكثر تأهيلاً وخبرة في مجال المراجعة.

من خلال دراستنا لهذا الفصل تبين أن وظيفة المراجعة الداخلية تعتبر من بين الوظائف الحديثة نسبيا ولكنها شهدت تطورا سريعا في السنوات الأخيرة من حيث المفاهيم والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها مما أدى إلى زيادة أهمية هذه الوظيفة في المؤسسات، وقد تغيرت مهام وصلاحيات المراجع الخارجي في المؤسسة مع تطور أهداف الوظيفة، وفي المقابل يبقى تطبيق هذه الوظيفة يشهد نقائص كثيرة في المؤسسات الجزائرية، وهي لا تحظى بالأهمية اللازمة.

وتقوم المراجعة الداخلية كغيرها من المهن والوظائف على معايير للأداء المهني، وتحدد هذه المعايير المبادئ الأساسية للمهنة والشروط التي يجب توفرها في شخص المراجع الداخلي والطريقة التي ينبغي أن تتم وفقها عملية المراجعة الداخلية.

وتتم عملية المراجعة الداخلية وفق منهجية معينة ينبغي على المراجع الداخلي احترامها والتقيد بها، انطلاقا من المرحلة التحضيرية لمهمة المراجعة مرورا بمرحلة تنفيذ المهمة وانتهاء بمرحلة التقرير عن أعمال المراجعة الداخلية الذي يعد ثمرة المهمة ويبين فيه المراجع الداخلي رأيه فيما قام بمراجعتة مدعما هذا الرأي بالأدلة اللازمة، كما أن المراجع يستعمل نوعين من التقنيات في أدائه لمهامه وهما: تقنيات الاستجواب وتقنيات الوصف.

وبمقارنة المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية فقد خلصنا إلى وجود أوجه تشابه بغض النظر عن أوجه الاختلاف التي تميز كلا من المراجعتين عن الأخرى، كما أن المراجعتين يتفاعلان فيما بينهما من أجل الوصول إلى نتائج أفضل خلال قيامهما بمهامهما، فالمراجع الداخلي يعتمد في تنفيذ مهامه على أعمال المراجع الخارجي والعكس.

الفصل

الثالث

تعتبر لجنة المراجعة من بين أهم الآليات التي اعتمدها المشرعون من أجل الحد من المحاسبة الإبداعية وتحسين إجراءات حوكمة المؤسسات، وذلك رداً على الفضائح المالية التي عرفها الاقتصاد العالمي خلال العقد الماضيين، وهي تعمل أساساً على فرض رقابة دائمة على مختلف ما تقوم به الإدارة، كما تلعب دوراً مهماً على مستوى كلا من المراجعة الداخلية والخارجية وعلاقتها ببعضهما البعض من جهة وعلاقتها بإدارة المؤسسة من جهة أخرى، وسنقوم في هذا الفصل بدراسة أهم المفاهيم المتعلقة بلجان المراجعة، خصائصها، دورها وشروط إنشائها في المؤسسات.

ولهذا الغرض سيتم تقسيم هذا الفصل إلى أربع مباحث كما يلي:

- المبحث الأول: عموميات حول حوكمة الشركات.
- المبحث الثاني: أساسيات لجان المراجعة.
- المبحث الثالث: تنظيم لجان المراجعة.
- المبحث الرابع: علاقة لجان المراجعة بالمراجعة الخارجية والداخلية.

المبحث الأول: عموميات حول حوكمة المؤسسات:

تمثل لجان المراجعة إحدى الركائز الأساسية لتطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات التي تهدف إلى حماية مصالح المساهمين والمستثمرين وأصحاب الأموال من انتهازية مسيري المؤسسات وسعيهم إلى تحقيق مصالحهم الخاصة على حساب مصالح المؤسسة وأصحابها، وقد اعتبرت الحوكمة كموضوع نقاش لمدة طويلة خاصة بعد استفحال ظاهرة التلاعبات في المؤسسات الكبرى وفتح سوق التمويل على المستوى العالمي وكذلك اعتماد هذه المؤسسات على المحاسبة الإبداعية في معالجة عملياتها وحساباتها وهو ما يؤدي إلى المبالغة في تقييم ما تقوم به المؤسسة من عمليات وهو ما كان السبب الرئيسي للفضائح المالية التي عرفها العالم في العقدين الأخيرين وخاصة فضيحة العملاق الأمريكي ENRON التي أعادت النقاش حول الحماية المالية للمساهمين إلى ذروته، وهو ما جعل المشرعين في العالم بأسره يسارعون إلى الرد على الفضائح المالية المتتالية من أجل الحفاظ على ثقة المساهمين التي بدأت إدارات المؤسسات العالمية تفقدتها شيئاً فشيئاً جراء الهزات التي مست الاقتصاد العالمي، وكان رد الولايات المتحدة الأسرع نظراً لكون معظم الفضائح وأكبرها مست المؤسسات الأمريكية وهزت بشكل مباشر اقتصادها الوطني فأصدرت قانون SARBANES-OXLEY الذي أصبح يعتبر المعيار والمرجع الأساسي لكل ما يتعلق بحوكمة الشركات ولجان المراجعة.

ومن هنا فقبل التطرق إلى لجان المراجعة ودراستها ينبغي أخذ فكرة عن مفهوم حوكمة المؤسسة وتطورها قبل وبعد قضية ENRON، فسيتم عرض نبذة عن أصل مفهوم الحوكمة وتطوره في المطلب الأول، بينما يتناول المطلب الثاني فضيحة ENRON ودور المراجعين والمسيرين في وصول الأمور إلى ما آلت إليه في هذه الشركة، والفصل الثالث سيخصص لدراسة رد المشرع الأمريكي على هذه الفضيحة والمتمثل في قانون SARBANES-OXLEY وأهم ما جاء به هذا القانون، وأخيراً سيتم التطرق إلى التطور الذي عرفه مفهوم حوكمة المؤسسات بعد فضيحة شركة ENRON وقانون SARBANES-OXLEY.

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن حوكمة الشركات

لقد خلفت الأزمة المالية العالمية لسنة 1929 آثاراً كثيرة على الاقتصاد العالمي، فقد عرف هذا الأخير تطورات كثيرة بعد هذه الأزمة وهو ما زاده قوة، ومن بين المجالات التي شملها التطور نجد الجانب القانوني للمؤسسات، فقد عرفت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة وتلاه فصل الملكية عن التسيير في هذه الشركات، حيث أن المساهمين ونظراً لكثرتهم وجهل أغلبيتهم لطرق وأساليب التسيير لجؤوا إلى مسيرين ذوو كفاءة واختصاص لتسيير مؤسساتهم مقابل أجر أو مكافأة وهو ما نصت عليه نظرية الوكالة، ولكن هذا أدى إلى حدوث اختلاف بين المساهمين والمسيرين حول الطريقة التي يتم وفقها تحديد الأجر أو المكافأة التي سيتلقاها المسيرون نظير خدماتهم، فأصبح المسيرون أكثر دراية بخبايا وتفصيل أعمال الشركات من أصحابها، ومع مرور الوقت أصبح للمسيرين مصالح شخصية يسعون إلى تحقيقها من خلال المؤسسات التي يديرونها وظهر هناك تعارض في المصالح بينهم وبين المساهمين، فحاولوا استغلال معرفتهم الجيدة للمؤسسة قصد تحقيق مصالحهم الخاصة على حساب مصالح المؤسسات والمساهمين وذلك بتقديم المعلومات التي يرغبون في تقديمها فقط للمساهمين وليس كل المعلومات التي يجب أن تقدم لهم لاتخاذ القرارات، فقد أصبحوا يقدمون المعلومات التي تميل القرارات المتخذة لتحقيق مصالحهم على حساب مصالح المؤسسة وهو ما يعني وجود تضارب في المعلومات *Asymétrie d'Information*، وقصد معالجة مشكل الانتهازية التي ينتهجها المسيرون في تعاملهم مع المساهمين ولحماية مصالح المساهمين وتقادي وقوعهم ضحية تضارب للمعلومات والانتهازية من طرف المسيرين طفا إلى السطح مفهوم حوكمة المؤسسات.

وتمثل حوكمة المؤسسات مختلف الآليات التي تعمل على وضع حد للمشاكل والاختلافات التي قد تحدث بين مختلف الأطراف في المؤسسة الواحدة (المساهمين، المسيرين، العملاء، الموردين وحتى العمال)، وفي هذا الإطار فقد تم تعريف حوكمة المؤسسات على أنها¹ "القواعد والإجراءات التي تطبقها المؤسسات الاقتصادية من أجل مواجهة تضارب المعلومات والخسائر المترتبة عليها والناجمة عن فصل الملكية عن الإدارة في المؤسسات الكبيرة"، فهي تمثل وسيلة من الوسائل التي اعتمدها المشرع قصد حماية المساهمين وحملة الأسهم من المسيرين وانتهازياتهم، وقد كان أصل ظهور هذه الآليات في الولايات المتحدة بصدر قانون Securities Act 1933 ثم قانون تداول الأوراق المالية Securities Exchange Act سنة 1934، وكذلك إنشاء لجنة تداول الأوراق المالية Securities Exchange Commission، وهي الإجراءات التي كانت تتضمن حماية حقوق المساهمين دون إشارة صريحة إلى مفهوم حوكمة الشركات.

وقد تواصل ذلك على مدى عقود، ففي السبعينيات استأنف النقاش حول مفهوم حوكمة المؤسسات في الولايات المتحدة الأمريكية التي أكدت على الشفافية والمصادقية في المعلومات المقدمة إلى المدخرين في المؤسسات المالية بالموازاة مع ظهور وتطور مفهوم المناقصات العمومية للشراء OPA والدعوة للإدخار العمومي APE، واعتمدت الدولة هذه المرة قوانين جديدة قصد حماية الإدخار، أي أنها تهدف إلى حماية حقوق المدخرين في المؤسسات المالية، وقد قامت فرنسا في نفس الإطار بإنشاء لجنة عمليات البورصة COB في 28 سبتمبر 1967.

كما أن سنوات الثمانينات والتسعينات قد شهدت نقلة نوعية في مجال البحوث المقدمة حول مفهوم حوكمة المؤسسات على المستوى العالمي، فالحوكمة بمفهومها الجديد لا تتوقف على عالم الأعمال فقط لأنها تعتبر مشكلا يمس الحكومات كذلك، فاحتدام النقاش حول هذا المفهوم في التسعينات كان ضروريا من أجل مواجهة الجو السائد في تلك الفترة وما كان يكتنفه من فساد في عالم الأعمال والسياسة كذلك، فمفهوم الحوكمة في حد ذاته مفهوم مرتبط جوهريا بالعزم على التغيير وإحداث الإصلاح على المستويين المالي والسياسي، وهو مرتبط أيضا ارتباطا بمفهوم الفعالية في التسيير والتحكم في المخاطر والرقابة الداخلية للمؤسسات².

وقد توسع النقاش حول هذا المفهوم إلى دول عديدة على المستوى العالمي، فنجد أن بريطانيا قامت بتكثيف الأبحاث حول موضوع حوكمة المؤسسات في صيغته الحديثة في نهاية الثمانينات بعد موجة الإفلاسات التي عرفتها بعض المؤسسات، مثل: Maxwell, Guinness, B.C.C.I، وكذلك نظرا لضعف المناقشة بين المؤسسات الإنجليزية، فأولت السلطات البريطانية اهتماما بالغا للموضوع وكلفت لجانا مختصة قصد دراسة وتحليل الوضعية، وقد أعطى هذا الاهتمام ثماره في بداية التسعينات بعد أن أصدرت لجنة CADBURY تقريرها « le Code de la Bonne Pratique » حول أحسن تطبيق للحوكمة التي تعد أول الدراسات الحديثة حول مفهوم الحوكمة والتي كانت تهدف إلى التقسيم العادل للسلطة بين الأطراف الفعالة في المؤسسة والتمثلة في المساهمين، الإداريين والمسيرين، وأعقبه في بريطانيا تقرير HAMPEL في سنة 1998 والذي يمثل دراسة لحصيلة الخمس السنوات التي تلت تقرير CADBURY.

كما أن فرنسا من جانبها عرفت بداية الحديث عن حوكمة المؤسسات بمفهومها الجديد وذلك إثر حركة الخصخصة التي عرفتها المؤسسات والبنوك الفرنسية مثل: Elf-aquitaine Thomson، كما تم فتح رأسمال عديد الشركات العائلية في بداية الأمر للبنوك قصد المساهمة فيها ثم تم فتح رأسمالها للجمهور مثل: Pernod-Ricard, Saint-Gobain، وتعد التقارير التي تم إصدارها في سنوات

¹ L'article : « les comités d'audit en France : un an après le rapport Viénot » ; Toufik Saada ; université PARIS 12 ; Finance Contrôle Stratégie ; Volume 1, n° 3 ; septembre 1998 ; p 160

² L'article « Les tribulations du comité d'audit des Etats-Unis jusqu'à la France », Tiphaine Compernelle, Université Paris Dauphine, p 6.

التسعينات والتي تناولت موضوع الحوكمة دفعة إضافية لهذا الموضوع، ولعل أهم هذه التقارير في فرنسا هي: Rapport Viénot¹ في سنة 1995 والذي يعد أول تقرير فرنسي حول الموضوع، والذي كان تحت عنوان « Le Conseil d'Administration des Sociétés Cotées »، ثم تلاه Rapport Viénot² سنة 1999 بعنوان « Rapport sur le Gouvernement d'Entreprise » وتلاههما تقرير BOUTON في سبتمبر 2002 الذي كان نتيجة الأحداث الاقتصادية العالمية وحمل عنوان « pour un meilleur gouvernement des entreprises cotées »¹.

ورغم هذه الدراسات المتعددة حول موضوع حوكمة المؤسسات إلا أننا لا يمكن أن نتطرق إلى هذا الموضوع دون الإشارة إلى قضية إفلاس العملاق الأمريكي ENRON، والذي رفع حدة النقاش في الموضوع إلى ذروته ونتجت عنه ردود فعل عديدة كانت كلها تنص على ضرورة اعتماد أحسن مبادئ الحوكمة في الشركات المسعرة في البورصة، وقد تمثلت ردة الفعل هذه بالإضافة إلى التقارير والدراسات المنشورة في إصدار قانون SARBANES-OXLEY في الولايات المتحدة الأمريكية والذي تمت المصادقة عليه في جويلية 2002، وتلاه القانون الذي صدر في فرنسا في أوت 2003 حول الحماية المالية « La Loi sur Sécurité Financière »، وسنتناول في المطلبين اللاحقين بشيء من التفصيل تذكير بفضيحة ENRON، وقانون SARBANES-OXLEY وتأثيرهما على حوكمة المؤسسات.

المطلب الثاني: تذكير بفضيحة ENRON

ENRON هي شركة أمريكية مختصة في نقل الغاز تأسست في 1985 عن إدماج شركتي HOUSTON NATURAL GAZ و INTERNORISH، وقد تطورت الشركة وتوسع نشاطها بصورة قياسية فتمكنت من اكتساح الأسواق في كل من: كاليفورنيا، فلوريدا، بريطانيا وحتى أمريكا الجنوبية والهند، فاستغلت فترة اختلال سوق الطاقة في الولايات المتحدة لتوسع من طبيعة العمليات التي تقوم بها فلم تعد تكتفي بنقل الغاز فحسب، بل أصبحت تقوم بالمتاجرة الحرة في مواد الطاقة "Trading" بمعنى عمليات بيع وشراء مواد الطاقة، لتقتحم في 1994 سوق الطاقة الكهربائية ثم اقتحمت سوق طاقة الانترنت Haut Débit، وتجدر الإشارة إلى أن هذه المعاملات فيها معدل كبير من المخاطرة، فقد كانت معظم تعاملاتها تتم في الأسواق المالية، كما أن المخاطرة تكمن خاصة فيما يتعلق بالطاقة الكهربائية وطاقة الانترنت باعتبارهما غير قابلتين للتخزين.

وكانت ENRON في نهاية التسعينات تعد من بين أكبر المؤسسات في بورصة Wall Street، حيث ارتفع سعر السهم فيها من 30 دولار في سنة 1998 إلى 100 دولار في نهاية سنة 2000، كما أن رقم أعمالها لنفس الفترة شهد تضاعفا محسوسا وذلك من 31 مليار دولار إلى 100 مليار دولار.

فكان أن بلغت المؤسسة المرتبة السابعة في ترتيب المؤسسات الأمريكية، ولكن وصولها إلى هذه المرتبة يبقى على شيء من التحفظ كون أن حجم الشركة مازال متواضعا باعتبار عدد العمال فيها لم يتجاوز 21 000 عاملا.

فقد بلغت الشركة هذه المرتبة بسبب تطبيقها للمحاسبة الإبداعية في تسجيل ومعالجة حساباتها والعمليات التي كانت تقوم بها، حيث كانت تقوم بالعديد من العمليات من أجل تحقيق نتائج مالية ايجابية وليس لدوافع اقتصادية أو من أجل دفع الأخطار التي قد تواجه المؤسسة مستقبلا، وقد كانت تحصل على العديد من القروض البنكية الضخمة خارج ميزانيتها مستعينة على ذلك بمؤسسات فرعية وهمية دون أن تقوم بتجميع حسابات هذه الشركات في حسابات الشركة الأم، خارقة بذلك العديد من المعايير المحاسبية المعترف بها والواجبة التطبيق، كما استغلت هذه الشركات كذلك من أجل القيام بعمليات غير شرعية لتغطية الأخطار وإخفاء خسائر كبيرة ناتجة الاستثمار في السندات عن المتعاملين في السوق المالية

¹ Jacques Renard, op-cit, p449.

وذلك بإعطاء الانطباع أن هذه الاستثمارات قد تم تغطية تكاليفها من طرف شركات أخرى، بينما تتمثل هذه الشركات في شركات فرعية عنها والأموال اللازمة لتغطية هذه الخسائر تم ضخها من أموال ENRON.

كما أن المراجعين قد شاركوا بدورهم في هذه الفضيحة عن طريق المصادقة على قوائمها المالية دون تحفظ ودون الإشارة إلى الخروقات التي مارسها المسكرون.

وبعد كل هذه التلاعبات، وفي خريف 2001 انهارت الشركة تماما، حيث أن:

- أسهم الشركة انخفض سعرها إلى أقل من 10 دولار للسهم الواحد.
- تم الإعلان عن خسائر كبيرة في الثلاثي الثالث من نفس السنة.
- قدم كل من الرئيس المدير العام ومدير المالية والمحاسبة استقالتهما.

وتم إعلان إفلاس شركة ENRON، وبدأت لجنة التبادل بالأوراق المالية SEC تحقيقاتها حول الذي حصل من أجل التحقق من مسؤولية كلا من المسكرين والإداريين وحتى المراجعين في الفضيحة.

وقد تم الإعلان أن أسباب هذه الفضيحة قد كانت متمثلة في:

- اكتشاف ديون قدرها 500 مليون دولار بعد أن كانت غير ظاهرة في حساباتها من قبل، وهو ما سمحت به الطرق المحاسبية التي كان يعتمدها المحاسبون "المحاسبة الإبداعية" كما أنها قد سمحت بإخفاء نسبة كبيرة من الأخطار لمدة طويلة.
- اعتماد سياسة طلب قروض على حساب الشركات الفرعية التي لم تكن تكاليفها مسجلة في الحسابات المجمعة لها، على عكس إيراداتها التي كانت تضخ في حسابات الشركة الأم.
- الإعلان عن نتائج ايجابية وأرباح غير واقعية باعتبار أن نسبة كبيرة من أعباء الشركات الفرعية لم تؤخذ بعين الاعتبار في إعداد القوائم المالية المجمعة.

وفيما يخص الانتقادات المقدمة بشأن الإداريين والمراجعين الخارجيين ومدى مساهمتهم في الفضيحة فنذكر أهمها فيما يلي:

- هناك أربع إداريين في الشركة لم يستلموا أي عملية من العمليات التي قامت بها ENRON، أي أنهم كانوا يتلقون أجور على أعمال لا يقومون بها أصلا.
- الرئيس المدير العام للشركة كان مساهما في العديد من المؤسسات التي قامت بعدة تعاملات مع ENRON دون أن تظهر في القوائم المالية للشركة.
- اتساع في تعارض المصالح بين الشركة وإدارييها، لدرجة أن العديد من الإداريين في الشركة كانوا يحوزون على عقود استشارة ممضاة مع الشركة ذاتها، أي أنهم كانوا يحصلون على أتعاب بقيمة العقد بالإضافة إلى أجورهم.
- غياب تفسيرات وتبريرات للعمليات التي كانت تتم خارج الميزانية والتي كانت في أغلب الأحيان بأضعاف قيمتها الحقيقية وكان الهدف منها إخفاء الأخطار والخسائر التي تواجهها الشركة.

- المراجعون الخارجيون كانوا يصادقون على هذه القوائم دون الإشارة إلى الانحرافات والتلاعبات ولا الطرق المحاسبية المعتمدة رغم أن هذه الأخيرة تحمل معدل جد كبير من المخاطرة، كما أن بعضها تعد طرقا غير شرعية تماما.
- عدم التأكد من استقلالية المراجعين الخارجيين وعدم توفر الظروف المساعدة على ذلك، هذا من جهة، ومن جهة أخرى عدم التأكيد على ضرورة ملائمة وفعالية إجراءات الرقابة الداخلية مع العمليات التي تقوم بها.

وقد تم إعلان إفلاس الشركة رسميا في بداية 2002، وأصبحت تعد من أبرز الإخفاقات التي عرفها الاقتصاد الأمريكي حتى ذلك الوقت، ومن أهم آثارها:

- انخفاض في القيمة قدره مليار و200 مليون دولار.
 - تسريح 21 000 عامل.
 - حرمان أغلب هؤلاء العمال من معاشات تقاعدهم لأنهم استثمروها بشراء أسهم ENRON.
- ونتيجة الدور البارز الذي لعبه المسكرون والإداريون وحتى المراجعون الخارجيون في جعل هذه الفضيحة تضرب الاقتصاد الأمريكي في الصميم، فقد عاد إلى الواجهة النقاش حول حوكمة المؤسسات والدور الذي يجب أن تلعبه أهم الأطراف المشاركة في المؤسسة.
- وكان رد المشرعين الأمريكيين سريعا ومباشرا، وذلك بإصدار قانون SOX، الذي يعد ردا صريحا على فضيحة ENRON، وسيكون موضوعا للمطلب التالي.

المطلب الثالث: لمحة عن قانون SARBANES-OXLEY

عمل كل من مجلس الشيوخ الأمريكي ولجنة تداول الأوراق المالية على الرد السريع بعد الفضائح المالية التي مست الاقتصاد الأمريكي والعالمي ككل في نهاية التسعينيات من القرن الماضي وبداية الألفية، في مقدمتها فضيحة ENRON ودون نسيان فضائح أخرى هزت الاقتصاد العالمي مثل: Adelphia, Xerox, Worldcom، وذلك قصد تدارك الثقة المفقودة من طرف المستثمرين في المسكرين والإداريين وحتى في المراجعين الخارجيين، فتم إعداد قانون SARBANES-OXLEY الذي تمت المصادقة عليه في جويلية 2002، وقد أشرف على تحضير هذا القانون كلا من السيناتور الديمقراطي Paul SARBANES رئيس لجنة العمليات البنكية في مجلس الشيوخ، وممثل الجمهوريين Michael OXLEY رئيس لجنة الخدمات المالية في ذات المجلس، واشتق اسم القانون من اسميهما.

وقد دار محتوى هذا القانون على ست محاور أساسية هي¹:

- المصادقة على الحسابات: حيث نص هذا القانون على ضرورة مصادقة كلا من المدير العام ومدير المالية والمحاسبة على القوائم المالية المصرح بها، حيث يعملان على تحضير تصريح ممضى من طرفهما مرفقة بتقرير المراجع الخارجي، قصد المصادقة على شرعية القوائم المالية مع تبين كافة التوضيحات اللازمة لفهم العمليات التي تتم خارج الميزانية وتدخل في التقرير السنوي للمؤسسة، كما يشير هذا التصريح إلى أن القوائم المالية تمثل

¹ L'article « audit financier et contrôle interne : l'apport de la loi Sarbanes-Oxley » ; Hervé Stolowy, Eduard Pujol et Mauro Molinari ; groupe HEC; 2004 ; p03

- وضعية المؤسسة ونتائجها المالية بصورة صادقة وشفافة، وهو ما يجعل المسؤولية على عاتقهما عن أي انحرافات أو أخطاء قد تظهر لاحقاً في هذه القوائم (الفقرة 302).
- محتوى التقارير: تقوم المؤسسات بتحضير المعلومات الإضافية اللازمة لجعل المعلومات المالية المصرح بها في القوائم المالية سهلة الاستعمال والفهم، وأكثر مصداقية وتعبيراً عن وضعية المؤسسة وتقدمها إلى الأطراف المعنية، كما تعلن المؤسسة عن جميع التعديلات المحاسبية أو التغييرات في الطرق المحاسبية المستعملة التي تقوم بها بناء على أمر المراجع الخارجي، وكذلك جميع العمليات التي تتم خارج الميزانية وأي تغيير في ملكية الاستثمارات التي تمتلكها المؤسسة، كما أن التقارير المالية يجب أن تضم جميع الاتفاقات أو الالتزامات التي تقوم بها المؤسسة والتي يمكن أن تترك أثراً على الوضعية المالية للمؤسسة.
- رقابة لجنة تداول الأوراق المالية: من أجل تقادي سيناريو الفضائح المالية وتجنب الأسواق المالية نكسات من حجم قضايا ENRON, Worldcom، نص هذا القانون على زيادة سلطات لجنة تداول الأوراق المالية على المؤسسات المسعرة في البورصة، حيث أن هذه اللجنة أصبح بإمكانها القيام بفرض رقابة على المؤسسات على الأقل مرة واحدة كل ثلاث سنوات، وتتمثل مهمة اللجنة في التأكد من أن المؤسسات تقوم بواجباتها كاملة اتجاه المساهمين فيها وذلك بأن توفر لهم المعلومات المحاسبية والمالية بمصداقية وشفافية.
- فرض لجان المراجعة: يفرض هذا القانون على جميع المؤسسات المسعرة في البورصة أن تقوم بإنشاء لجان مراجعة مستقلة، تعمل على متابعة عملية التدقيق والمراجعة، وتكون هذه الأخيرة مسؤولة عن اختيار، تعيين، تحديد مكافأة المراجعين الخارجيين ومتابعتهم أثناء تنفيذ مهامهم، وتعمل كذلك على وضع إجراءات لاستقبال ومعالجة الانتقادات الموجهة للمحاسبة أو المراجعة حتى تضمن متابعة سريعة للملاحظات الواردة من المتعاملين مع المؤسسة بخصوص المحاسبة أو المراجعة (الفقرة 301)، كما أن هذا القانون قد فرض ضرورة تحديد مدة العقد الذي يربط المؤسسة بالمراجع الخارجي من أجل تشجيع تغيير المراجعين الخارجيين (الفقرة 203)، وفي هذا الشأن فإن المراجع الخارجي لا يمكنه تقديم أي خدمة إضافية للمؤسسات التي يقوم بمراجعة حساباتها (الفقرة 201).
- إنشاء الهيئة العمومية للإشراف على المحاسبة "PCAOB": وفق هذا القانون فقد تم إنشاء هذه الهيئة بهدف متابعة مكاتب المراجعة والمحاسبة، إعداد معايير المراجعة والمحاسبة، القيام بتحقيقات وتحريرات ومعاينة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يخالفون القواعد المعمول بها، وهي تضم خمس عناصر يتم اختيارهم من طرف لجنة تداول الأوراق المالية ولكنها تعمل بشكل مستقل عن هذه الأخيرة (الفقرات 101-109).
- العقوبات: لم يغفل هذا القانون عن نص عقوبات ضد كل من يخالف القوانين المعمول بها، وهي عقوبات متفاوتة بعضها تم استحداثها في هذا القانون والبعض الآخر كانت من قبل وتم تشديدها فيه، نذكر منها ما يلي:
- اشتراك أي من المسيرين، الإداريين، المراجعين أو المحامين في أي عملية تهدف إلى مغالطة المساهمين أصبح يمثل جريمة يمكن أن تصل عقوبتها إلى السجن 10 سنوات.

- كل تزييف للوثائق بهدف إعاقة وعرقلة أي تحقيق يمكن أن يقابل فاعله بالسجن لمدة 20 سنة، وهي عقوبة تم استحداثها وتعد ردا مباشرا من المشرعين على مساهمة مكتب Arthur ANDERSON للمراجعة والمحاسبة في فضيحة ENRON.
- في حالة المصادقة على قوائم مالية لم يتم إعدادها وفق القوانين المعمول بها، فإن الغرامة يمكن أن تصل إلى 5 ملايين دولار و/أو 20 سنة سجن.
- كل محاولة لخرق القانون المعمول به في مجال التصريحات الجبائية أو أي تصريح غير صحيح يمكن أن يؤدي إلى متابعات وعقوبات مثل العقوبات المذكورة سابقا.
- العقوبة القصوى للغش والتزوير تصل إلى 25 سنة سجن.

لقد كان الهدف من هذا القانون تحميل المؤسسات مسؤولية أكبر اتجاه المساهمين قصد توفير أحسن حماية لهم، وإعادة ثقة المستثمرين والمدخرين في الأسواق المالية، ويمثل هذا القانون الإصلاح الاقتصادي الأبرز والأكثر أهمية في الولايات المتحدة منذ ثلاثينات القرن الماضي، وهو موجه في ثلاث اتجاهات: صحة وصدق المعلومات المصرح بها والمقدمة للمساهمين؛ مسؤولية المسيرين اتجاه القانون والمساهمين على حد سواء وأخيرا استقلالية هيئات الفحص والمراجعة.

كل هذه النقاط مهدت بقوة لعودة النقاش حول حوكمة الشركات وتستوجب تحمل كل مسؤول لمسؤوليته كاملة بهدف الحماية التامة للمساهمين.

المطلب الرابع: حوكمة الشركات ما بعد فضيحة ENRON وقانون SARBANES-OXLEY

لقد تسببت قضية ENRON في ارتباك وحيرة كبيرين في الوسط الاقتصادي وفي الأسواق المالية وذلك لأن إحدى أهم وأكبر الشركات الناشطة في بورصة نيويورك تبين أن وضعيتها المالية جد مخادعة وغير صحيحة، هذه الحقيقة لم تقتصر على تحميل المسؤولية لمسيرى الشركة الذين تحولوا بين عشية وضحاها من مسيرى إحدى أكبر الشركات الأمريكية إلى عصابة محتالين، بل جعلت من المسؤولية جماعية فقد أدانت في أول الأمر المراجعين الخارجيين الذين تقاضوا علاوات كبيرة مقابل التنستر على الوضعية الحقيقية والممارسات غير الشرعية في الشركة وقد تسبب ذلك في إفلاس مكتب Arthur ANDERSON للمراجعة والمحاسبة، والذي كان يعد من بين أكبر خمسة مكاتب في هذا المجال، كما تم إدانة كلا من مسؤولي البنوك التي تعاملت معها الشركة، المحللين الماليين، وحتى المحامين تم تحميلهم بعضا من المسؤولية فيما حصل، والذي كان ضحيته المساهمون في الشركة.

فكان أن تحركت السلطات الأمريكية قصد إعادة الثقة للمساهمين والمستثمرين المحتملين وجميع المتعاملين في الأسواق المالية، فردت على هذه لفضيحة بسرعة، وكان ردها -كما أشرنا- متمثلا في قانون SARBANES-OXLEY الذي تمت المصادقة عليه في 30 جويلية 2002، ويعد هذا القانون بمثابة دفعة جديدة لمفهوم الحوكمة على المستوى العالمي وليس في الولايات المتحدة فحسب.

ففي فرنسا مثلا، تم المصادقة على قانون الحماية المالية La loi sur la Sécurité Financière في سنة 2003، ويمثل هذا القانون نقلة نوعية في النقاش حول موضوع حوكمة الشركات، فبعد أن كان هذا الموضوع يعتبر موضوعا تنظيميا يهتم بإعادة تنظيم المؤسسات الفرنسية لكي يمكن مقارنتها بالمؤسسات الأمريكية، غير هذا القانون نظرة الفرنسيين لمفهوم الحوكمة فقد أدخل عليهم مفهوم "الحوكمة الشفافة" "La Gouvernance Transparente"، وأصبح يعمل على فرض الشفافية أي مصادقية المعلومات المقدمة من طرف الشركات المسعرة في الأسواق المالية إلى المساهمين، المستثمرين، المدخرين والأسواق المالية في حد ذاتها، فجعل هذا القانون من الشفافية المالية أولوية الأولويات بالنسبة للشركات المسعرة في الأسواق المالية وأصبحت تعد معيارا أساسيا لقياس حسن الحوكمة في أي شركة، فهي تقوم على مصادقية حسابات الشركة، وذلك أن يحرص مجلس الإدارة على

يتم الإشراف عليها من طرف لجنة المراجعة في المؤسسة ويقوم المراجع الخارجي بمراقبتها بقدر حرصه على صفقات المؤسسة.

ولكن لا يعني أننا إذا اعتبرنا الشفافية من بين المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات أننا قد ضمنا تطبيق الشفافية في الواقع لدى المؤسسات، وهذا ما لم يغفل عنه المشرعون الذين فرضوا اعتماد إجراءات للرقابة الداخلية تعمل على ضمان وصول المعلومة الملائمة لأعضاء مجلس الإدارة ولجنة المراجعة حتى يتم التصريح بها للأطراف الخارجية الأخرى.

فقد كان من بين الأهداف المتوخاة من قانون SARBANES-OXLEY أن تضمن أن المؤسسات تعتمد الإجراءات اللازمة فيما يخص جمع، تحليل وعرض جميع المعلومات التي يمكن أن تدخل ضمن التقارير المالية، وهذا من خلال إلزام المدير العام والمدير المالي للمؤسسة على المصادقة على القوائم المالية وهو ما يحتم على الإدارة العامة اعتماد الإجراءات اللازمة التي تمنح المساهمين ثقة أكثر.

ولهذا الغرض فإن كلا من المدير العام والمدير المالي يقومون بمناقشة كل التصريحات الخاصة بالقوائم المالية التي تتضمنها التقارير المالية الدورية للمؤسسة مع كلا من مجلس الإدارة، المراجعين الخارجيين وكذا لجنة المراجعة في المؤسسة.¹

وتعنى حوكمة الشركات أساسا بوضع الآليات والنظم التي من شأنها ضبط العلاقة بين حملة الأسهم ومجلس الإدارة بالإضافة إلى ضمان حقوق كافة الأطراف المتعاملة مع الشركة.

ولكي تتمكن من تحقيق أهدافها تضم منظومة حوكمة الشركات العديد من الركائز لعل من أهمها لجان المراجعة، وإقرارا بأن الحومة الفعالة هي حجر الزاوية في حماية حقوق المساهمين أكد الخبراء في جل التقارير والقوانين التي تناولت هذا الموضوع على الدور الأساسي الذي تلعبه لجان المراجعة في حوكمة الشركات وفي عملية الرقابة على ما يحدث داخل الشركة، فأصبح وجودها في المؤسسة ضرورة تفرضها الظروف الداخلية والخارجية للمؤسسات، فهي تمثل حلقة الوصل بين مختلف الأجهزة الرقابية في المؤسسة ومجلس الإدارة، كما أنها تعمل على جعل حوكمة الشركات أكثر فعالية من أجل تحسين مستوى الأداء وزيادة القدرة التنافسية للمؤسسة.

ومس قانون SOX بشكل خاص تنظيم لجان المراجعة في المؤسسات المسعرة في البورصة، فقد اعتمد عدة قواعد في الأسواق المالية تمنع تداول القيم المنقولة للمؤسسات التي لا تحترم القواعد المعترف بها فيما يخص لجان المراجعة، كما أن هذا القانون يؤكد على إصلاح لجان المراجعة في نقطتين هامتين، فمن جهة أصبحت هذه اللجان مسؤولة بطريقة مباشرة عن اختيار، تعيين وتحديد أتعاب المراجع الخارجي وكذا الإشراف على قيامه بمهمته على أحسن وجه، ومن جهة أخرى فهي مسؤولة عن حل الاختلافات وتوضيح وجهات النظر في النقاط الغامضة بين مجلس الإدارة والمراجعين الخارجيين فيما يتعلق بالمعلومات المالية التي تعتبر موضوعا للتصريح في القوائم المالية للمؤسسة.²

المبحث الثاني: أساسيات لجان المراجعة

يعود ظهور لجان المراجعة إلى وقت طويل قبل احتدام النقاش حول مفهوم حوكمة المؤسسات، حيث أن معظم الشركات التي كانت مسعرة في بورصة نيويورك في بداية العشرينات من القرن الماضي كانت تضم لجان مراجعة بطريقة اختيارية خارجة عن أي إلزام قانوني، وكانت تعمل على مراجعة

¹ Eduard Pujol et Mauro Molinari ; op-cit; p09-10

² L'article « comité d'audit et gouvernance des sociétés cotées : une analyse comparative Etats-Unis France » ; Christian PRAT dit HAURET ; Université Montesquieu Bordeaux 4.

الحسابات ومناقشتها مع أصحاب المؤسسات، ولكن بسبب أزمة 1929 وتضاعف الفضائح المالية قامت السلطات بإلزام المؤسسات بتعيين مراجعين خارجيين من أجل مراجعة حساباتها، وهذا ما أدى إلى عدم ضرورة تواجد لجان المراجعة في المؤسسات.

ومع تضاعف الأعمال وما قابله من تراجع ملحوظ في نتائج وأداء بعض المؤسسات، وكذلك انفتاح أسواق تمويل المؤسسات في مختلف الدول والعمل على حماية صغار المساهمين في مختلف المؤسسات، كل هذه العوامل جعلت تدعيم وتقوية حوكمة المؤسسات الهدف الأساسي للمشرعين في مختلف الدول المتقدمة، وهو ما جعلها موضوعا لعدة دراسات وتقارير ومن ثم قوانين في بعض الدول المتقدمة أوصت وأكدت على ضرورة إنشاء لجان المراجعة.

ومن الضروري في هذه اللجان أن تكون فعالة في أداء مهامها بشكل يسمح لها بتحقيق الأهداف المرجوة منها لأن ذلك عنصر مهم للوصول إلى حوكمة فعالة للمؤسسة، ورغم الأهمية التي اكتسبتها هذه اللجان إلا أنها لم تحقق الإجماع لدى المؤسسات فبعض المؤسسات لم تنجر إلى تطبيقها نظرا لطبيعتها الخاصة أو لعدم توفرها على ظروف تمكنها من اللجوء إلى إنشاء هذه اللجان.

المطلب الأول: ظهور لجان المراجعة وتطورها

تمثل لجان المراجعة إحدى أهم الآليات التي تقوم عليها حوكمة المؤسسات، وهي تعتبر بمثابة العودة لمفهوم قديم ظهر وطبق في المؤسسات قبل مدة طويلة من بروز النقاش حول الحوكمة واحتدامه، فحيث أن بعض الدراسات ترجع ظهورها إلى بداية القرن الثالث عشر حيث قامت بعض المؤسسات قبل فرض المراجعة القانونية للحسابات عن طريق مجلس الإدارة بتفويض فرق عمل متكونة من مجموعة من الإداريين للقيام بمهمة مراجعة الحسابات وهذا دون أي إلزام قانوني، وكانت هذه الفرق تهدف إلى مراقبة عمل المسيرين، فقد أشار Flesher في دراسة قام بها سنة 2005 إلى وجود لجنة مراجعة مكونة من إداريين في شركة السكة الحديدية Baltimore-Ohio سنة 1827، وكانت هذه اللجنة تقوم بمراجعة حسابات الشركة لفائدة المساهمين¹، وبعد إصدار قانون فصل الإدارة عن الرقابة في سنة 1844 أصبح تواجد المسيرين ضمن أعضاء لجان المراجعة ممنوعا².

وقد أعقب ذلك خلافة تدريجية للمراجعين المهنيين في مراجعة الحسابات عوضا عن الإداريين وهذا خصوصا بعد الشكوك التي راودت المساهمين حول مدى استقلالية الإداريين عن مجلس الإدارة من جهة، ومن جهة أخرى عقب إنشاء مهنة المحاسبة في الولايات المتحدة سنة 1887 بعد قدوم مراجعين مهنيين من بريطانيا إلى الولايات المتحدة، ويعتبر إلزام المؤسسات الأمريكية المسعرة على تعيين مراجع خارجي مستقل للقيام بمراجعة حساباتها سنة 1933-1934 بمثابة نهاية لجان المراجعة بمعناها القديم.

وبعد ذلك بسنوات -في الأربعينات- قدمت SEC و NYSE توصيات بضرورة تعيين لجنة من الإداريين غير التنفيذيين أي أنهم لا ينتمون إلى إدارة المؤسسة قصد تكليفهم بتعيين مراجع خارجي للمؤسسة بهدف تعزيز استقلالية المراجع الخارجي اتجاه إدارة المؤسسة، وكان دورها بالإضافة إلى هذا الدور المحافظة على ثقة المتعاملين في الأسواق المالية، وتعتبر هذه التوصيات بمثابة إعادة اكتشاف لجان المراجعة غير أنها لم تحقق ما كان مرجوا منها، حيث أنها ظلت نادرة التطبيق في المؤسسات الأمريكية.

وقد كان أول إعلان عن إنشاء لجان المراجعة بمفهومها الحديث في الولايات المتحدة سنة 1967 من قبل المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، إذ أوصى جميع شركات المساهمة بضرورة تشكيل لجان للمراجعة تتكون من الإداريين غير التنفيذيين وتعمل على ترشيح المراجعين الخارجيين ومناقشة عملهم

¹ Tiphaine Comperolle, op-cit, p 3.

² Toufik Saada, op-cit, p 160

كما ركز على الدور الذي سوف تلعبه هذه اللجنة في تنظيم العلاقة بين المراجع والمؤسسة وفحص القوائم المالية الختامية للمؤسسة¹.

وفي سنوات السبعينيات عاد النقاش حول لجان المراجعة وتعتبر هذه المرحلة بمثابة إعادة اكتشاف لجان المراجعة مرة ثانية، فقد شهدت هذه الفترة فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية والمراجعة نتيجة عدة أحداث وقعت في نفس المرحلة، أهمها: اكتشاف تمويل مشاريع سياسية بطرق لا قانونية من طرف بعض المؤسسات، اكتشاف حركة غير قانونية وغير عادية للأموال خاصة نحو الخارج، إفلاس صناديق الادخار الأمريكية، تضاعف حالات الغش المرتكبة في المؤسسات، ولمواجهة هذه الحالة من فقدان الثقة كانت لجان المراجعة بمثابة الحل للمشرعين مرة أخرى، ولكن إنشاء هذه اللجان لم يكن إجباريا وإنما بقي ضمن إطار التوصيات التي تقدمها SEC و NYSE ، إلى غاية 1978 أين فرضت هذه الأخيرة على المؤسسات المسعرة إنشاء لجان مراجعة خاصة بها وأسندت إليها -بالإضافة إلى المهام المذكورة سابقا- مهمة تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة².

وفي سنوات الثمانينات والتسعينات ازداد الاهتمام بإنشاء لجان المراجعة تزامنا مع احتدام النقش حول مفهوم حوكمة المؤسسات حيث تم اعتبارها كإحدى أهم آليات الحوكمة الفعالة لذا أشتراط في هذه اللجان الفعالية في أداء مهامها وهو ما جعلها موضوعا للإصلاح والتدعيم الذي أكد رئيس SEC في سبتمبر 1998 على أنه هدف هذه المنظمة التي يترأسها، وأكد على فعالية لجان المراجعة في أداء مهامها.

ولكن بعد ثلاث سنوات من التوصيات التي قدمتها SEC انفجرت فضيحة ENRON في 2001، والتي أزاحت النقاب عن التلاعبات والأعمال غير الشرعية التي تتم في المؤسسات الكبرى وكذا تواطؤ المراجعين الخارجيين ومسؤوليتها في مثل هذه الأعمال التي يكون المساهمون ضحيتها الأولى، فساهمت هذه الفضيحة في فقدان المؤسسات لثقة المساهمين فيها والمتعاملين معها في الأسواق المالية خاصة، فهي تعد مثلا صريحا لعدم فعالية أنظمة الحوكمة، وردا على هذه الفضيحة حاول المشرعون الأمريكيون الحفاظ على الثقة في الأسواق المالية من خلال إصدار قانون SARBENS-OXLEY الذي تمت المصادقة عليه في سنة 2002، والذي يمثل المرجع الأساسي للجان المراجعة بوجهها الجديد في الولايات المتحدة على الخصوص والعالم بأسره، فهو يؤكد على أهميتها ويعتبرها بمثابة الشرطة المالية في المؤسسة.

وتعتبر بريطانيا أول دولة أوروبية تبنت تطبيق لجان المراجعة في مؤسساتها تطبيقا للتوصيات التي جاءت بها لجنة CADBURY في بورصة لندن والمكونة من 12 عضو لهم مهارات علمية وعملية في ميدان المحاسبة والمراجعة في تقريرها سنة 1992 والناص على ضرورة إنشاء لجان للمراجعة تسهر على تنظيم العلاقة بين الإدارة والمراجعين الخارجيين وكذا تسمح بإعطاء المصدقية للمعلومات المالية لتدعم قراءتها بشكل سهل من قبل مستخدميها³.

أما في بقية الدول الأوروبية ومنها فرنسا فقد فرضت إنشاء لجان المراجعة في المؤسسات المسعرة في البورصة تطبيقا للمرسوم الصادر عن الاتحاد الأوروبي في 8 ديسمبر 2008 والمتضمن قرار البرلمان الأوروبي ومجلس الاتحاد الأوروبي بخصوص موضوع الرقابة القانونية للحسابات والذي تطرق إلى دور لجان المراجعة وضرورة إنشاء مثل هذه اللجان في جميع المؤسسات الأوروبية المسعرة في البورصة، وهذا من أجل التمكن من منافسة المؤسسات الأمريكية والبريطانية في الأسواق المالية خصوصا بعد انفتاح الأسواق المالية العالمية، وقد اشتقت أغلب المفاهيم المتعلقة بهذه اللجان مما قد تم تطبيقه في الولايات المتحدة وبريطانيا، ويعتبر تقرير Viénot 1 سنة 1995 أول تقرير يدعو إلى إنشاء

¹ محمد محمود عبد المجيد وجورج دانيال غالي، دراسات متقدمة في المراجعة: الأسس العلمية والتطبيق العملي، دار البيان للطباعة والنشر، مصر، 2003، ص ص 338-339.

² Tiphaine Comperolle, op-cit, p 5.

³ FREDERIC PARRAT : Le Gouvernement d'entreprise; maxima; Paris 1999; page 191

لجان المراجعة في المؤسسات الفرنسية ثم 2 Viénot في 1999 وتلاه تقرير Bouton في 2002، كما نص قانون الحماية المالية في فرنسا الصادر في أوائل شهر أوت من سنة 2003 على إنشاء لجان المراجعة في المؤسسات المسعرة وهو يحتل في فرنسا موقع قانون SOX في الولايات المتحدة فهو مشتق منه أساساً، ورغم أن هذا المفهوم وتطبيقه تم اشتقاقه من الواقع الأمريكي إلا أن لجان المراجعة في صيغتها الفرنسية -والصيغة الأوروبية عامة- تختلف عن لجان المراجعة في صيغتها الأمريكية وخاصة من حيث الاستقلالية، فهذه الأخيرة تؤكد على ضرورة أن يكون كل أعضاء اللجنة مستقلين عن إدارة المؤسسة بينما الصيغة الفرنسية تفرض وجود عضوين مستقلين على الأقل من بين أعضاء اللجنة فقط¹.

وقد قامت الجزائر كذلك بإنشاء لجنة مراجعة في مؤسسة سوناطراك من أجل السماح لها بالتداول في البورصات الأمريكية والعالمية فقط، دون أن تصدر قانوناً يجبر باقي المؤسسات على إنشاء لجان للمراجعة لذا فإن تطبيقها في الجزائر ينحصر على المؤسسات الأجنبية الناشطة في الجزائر.

المطلب الثاني: مفهوم لجان المراجعة

تمثل لجان المراجعة إحدى أهم آليات حوكمة الشركات بمفهومها الحديث لكونها تعمل على إرساء الثقة داخل المؤسسة بعد أن فقدت هذه الأخيرة جراء الفضائح المالية المتكررة والسلوك الانتهازي الذي يسلكه المسيريون نتيجة تعارض مصالحهم مع مصالح المؤسسة والمساهمين، وهو ما ينصبها نواة لحوكمة الشركات التي تهدف أساساً إلى تحقيق التوازن المطلوب بين المصالح المتعارضة لكل من المسيرين والمساهمين والقضاء على الانتهازية أو التخفيف منها قدر المستطاع مع العمل على التقليل من تكاليف الوكالة التي تتحملها المؤسسات، والعمل على متابعة تحضير المعلومات المالية والمحاسبية التي تقدم للأطراف المتعاملة مع المؤسسة والتي تمثل صورة المؤسسة بالنسبة للأطراف الخارجية، كما تعمل على التأكد من وجود نظام رقابة داخلية وملائمة للظروف التي تعيشها المؤسسة ولطبيعة نشاطها قصد تحديد مناطق الخطر والتحكم فيها، وقد تعددت التعاريف التي تتعلق بلجان المراجعة، ونذكر منها:

عرفت الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين في سنة 1992 لجنة المراجعة بأنها² " لجنة مكونة من مدراء الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة، وتعتبر لجنة المراجعة كحلقة وصل بين المراجعين ومجلس الإدارة، وتتخصص نشاطاتها في مراجعة ترشيح المراجع الخارجي، ونطاق ونتائج المراجعة، وكذلك الرقابة الداخلية للشركة، وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر."

كما عرفها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على أنها³ "لجنة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وذلك لاختيار المراجعين الخارجيين ومناقشة عملهم وعلاقتهم مع إدارة قصد فحص القوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية".

كما أن القانون البنكي الفرنسي قد عرفها على أنها⁴ " تمثل الوسيط بين إدارة المؤسسة ومحافظي الحسابات والمراجعين الداخليين، فهي تشكل مجموعة عمل تسمح لمجلس الإدارة من تنظيم نقاشه بتوكيل بعض الأعضاء بإعداد التقارير حول المسائل الكبرى"

بينما عرفها Marrian في 1988 بأنها "لجنة مكونة من ثلاثة إلى خمسة مدراء غير مكلفين بالمسؤوليات التنفيذية للإدارة المالية، ومن أهم أعمالها مراجعة القوائم المالية، وكذلك التأكد من مدى

¹ Tiphaine Compernelle, op-cit, p 7

² عوض بن سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، 2008، ص 193.

³ محمد محمود عبد المجيد وجورج دانيال غالي، مرجع سبق ذكره، ص 76.

⁴ صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 163.

فعالية نظام الرقابة الداخلية والمحاسبية للشركة، ونتائج المراجعة من قبل المراجع الداخلي والخارجي، وإعطاء التوصيات بشأن ترشيح وتحديد أتعاب المراجع الخارجي".

وتم تعريفها كما يلي: " لجنة مكلفة نظريا بمهنتين أساسيتين وهما: ضمان تنظيم وسلامة وملائمة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، والاهتمام بطريقة إنتاج المعلومات المالية من قبل المؤسسة واقتراح أساليب تحليل هذه المعلومات في إطار المحافظة على الصورة الصادقة في ظل عرضها أمام المستثمرين"¹

وكثيرا ما تم ربط لجان المراجعة بمفهوم الفعالية باعتبارها شرط من شروط الحوكمة، فتم تعريفها كما يلي: " لجنة المراجعة الفعالة تتكون من أعضاء مؤهلين يمتلكون السلطة والموارد من أجل حماية مصالح الأطراف المالكة -المساهمين، الشركاء، المستثمرين وحتى صار المدخرين- بضمان جودة القوائم المالية، أنظمة الرقابة الداخلية والتحكم في الأخطار وذلك عن طريق تشديد الرقابة"²

ومن هذه التعاريف يمكن القول أن إنشاء لجان المراجعة في المؤسسات يمكن أن يمثل عدة نقاط ايجابية لهذه الأخيرة، منها:

- التأكيد على أهمية الحسابات وأنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- تمكن الأطراف الخارجية من أخذ نظرة وتكوين فكرة عن عمليات المؤسسة وحساباتها.
- وباعتبارها وسيط بين الإدارة والمراجع الخارجي يمكنها أن تقلل من الضغط الذي تفرضه مختلف الأطراف على المراجع الخارجي وتضعه في أفضل الظروف للقيام بمهامه على أكمل وجه.

ورغم اختلاف التعاريف المقدمة للجان المراجعة وتعددتها إلا أنها تدور حول فكرة أساسية واحدة هي أن لجان المراجعة تتكون من إداريين غير تنفيذيين ويمثلون الوساطة بين المراجع الخارجي والإدارة والمراجع الداخلي، وتعمل على تنظيم أعمال كل منهم والعلاقة فيما بينهم، وتقييم نظم الرقابة الداخلية في المؤسسة والتأكد من ملائمتها للأخطار المحتملة للمؤسسة قصد تمكين المساهمين من التحكم في هذه الأخيرة، فضلا عن دراسة واقتراح كل ما من شأنه أن يؤدي إلى إعطاء صورة صادقة للأطراف المعنية حول مدى تمثيل المعلومات للواقع الفعلي للمؤسسة.

المطلب الثالث: محددات فعالية لجان المراجعة³

تقوم الأهمية التي اكتسبتها لجان المراجعة والدور الأساسي الذي ينتظره منها المساهمون على فرضية أنها تقوم بمهامها بطريقة فعالة لأن فعالية هذه اللجان أمر أساسي من أجل الوصول إلى حوكمة فعالة للمؤسسات، وذلك نظرا لطبيعة المهام الموكلة إليها من طرف مجلس الإدارة، ومسؤوليتها المتعلقة أساسا بالمعلومات المالية، جودة الرقابة الداخلية، تحديد مناطق الأخطار وكذا الإشراف على المراجعين تعتبر ذات أهمية كبيرة، وهو ما يجعل من فعالية لجان المراجعة أمر ضروري وشرط أساسي لقيامها.

لقد عرف Kalbers & Fogarty في 1993 فعالية لجان المراجعة على أنها " مستوى الكفاءة الذي يسمح للجنة بتنفيذ مسؤولياتها ومهامها الخاصة بالرقابة"، وفي سنة 2002 اقترح كلا من DeZoort, Hermanson, Archambeault & Reed تعريفا آخر للجنة المراجعة الفعالة، وهو كما يلي " لجنة المراجعة الفعالة تتكون من أعضاء مؤهلين يمتلكون السلطة والموارد من أجل حماية مصالح الأطراف المالكة -المساهمين، الشركاء، المستثمرين وحتى صار المدخرين- بضمان جودة القوائم

¹ Frédéric PARRAT, op-cit, p 270.

² Christian PRAT, op-cit, p 7.

³ Christian PRAT, op-cit, p 7-10.

المالية، أنظمة الرقابة الداخلية والتحكم في الأخطار وذلك عن طريق تشديد الرقابة"، هذا التعريف يوضح الهدف الأسمى للجان المراجعة والمتمثل في حماية مصالح الأطراف المالكة وهو يعتبر تشريحا للمحددات الأساسية لفعالية هذه اللجان، وهي المحددات الأربعة التالية:

1. تشكيل اللجنة:

تضمن هذا العنصر الشروط التي يجب توفرها في أعضاء لجنة المراجعة والتي يمكنها أن تؤثر في فعالية هذه اللجنة، فالاستقلالية تعتبر من بين أهم العناصر التي تؤثر على فعالية الأعضاء الذين تضمهم هذه اللجنة وهو ما ينعكس على أداء اللجنة برمتها، وبالنظر للأهمية التي تتمتع بها استقلالية أعضاء اللجنة فإن المشرعين والمنظمات المكلفة بالرقابة في الأسواق المالية قد اشترطت أن تضم لجنة المراجعة في كل مؤسسة على الأقل ثلاثة أعضاء مستقلين من بين الأعضاء الذين يشكلون اللجنة، وقد أثبتت معظم الدراسات التي تناولت هذا الموضوع أن المؤسسات التي تضم لجان مراجعة تتكون من أعضاء مستقلين غالبا ما تكون أقل عرضة للعقوبات في الأسواق المالية كما أنها تتمتع باستقلالية أكبر للمراجعين الخارجيين، وتعتبر الخبرة ثاني عنصر يجب توفره في أعضاء لجنة المراجعة حيث فرضت سلطات الرقابة في الأسواق المالية ضرورة توفر هذا العنصر في أعضاء اللجنة مع وجود عضو واحد على الأقل يملك خبرة كبيرة ومعارف معمقة في المحاسبة والمراجعة، وقد استنتج Lee & Stone في دراسة قاما بها في 1997 وشملت 100 شركة أمريكية أن هناك تعارض بين مسؤوليات أعضاء اللجنة والخبرة المهنية التي يمتلكونها، كما أن McMullen & Raghunandan في 1996 استنتجا أن المؤسسات التي تعاني مشاكل في التقارير المالية لا تضم العدد الكافي من الخبراء المحاسبين والماليين في لجنة المراجعة الخاصة بهم مقارنة بباقي المؤسسات، كما أن هناك بعض الصفات الأخرى التي ينبغي توفرها في أعضاء لجنة المراجعة كالاستقامة والموضوعية وذلك باعتبار أن هذه اللجنة يجب أن تعكس صورة حسنة عن المؤسسة.

2. سلطة اللجنة:

تتمثل سلطة اللجنة هنا في المسؤوليات التي تتحملها والمهام التي تقوم بها وكذا مجال تدخلها في المؤسسة، حيث أن هذه اللجنة لديها الحق في التدخل في أي وقت وفي أي وظيفة في المؤسسة، باعتبار أن من مسؤوليتها تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، متابعة إنتاج المعلومات المالية والتحقق من القوائم المالية، وكذا متابعة عمل المراجع الخارجي والداخلي، ومنه فإن هذه اللجنة يمكنها التدخل وتقديم التوصيات والاقتراحات في كل الأمور التي يمكنها أن تمس المعلومات المالية أو تدخل ضمن إطار مسؤوليات اللجنة، وتعتبر قرارات اللجنة ذات تأثير كبير في المؤسسة نظرا للخصائص التي يتميز بها أعضاؤها والدور الأساسي الذي تلعبه في الحفاظ على ثقة المتعاملين في الأسواق المالية لذا تعمل الإدارة غالبا على أخذ التوصيات والاقتراحات التي تقدمها اللجنة بعين الاعتبار.

3. موارد اللجنة:

فيما يخص هذا العنصر فإننا نقصد الموارد المالية من جهة حيث أن لجنة المراجعة ينبغي أن تخصص لها ميزانية خاصة بها لتغطية النفقات التي تنفقها خلال السنة ويجب أن ترفق هذه الميزانية بتقارير تبين كل النفقات التي تحملتها اللجنة وتقدم إلى مجلس الإدارة، كما يمكن للجنة أن تلجأ إلى مختصين وخبراء خارجيين إن استلزمت الأمور ذلك وتغطي تكاليفهم من الميزانية المخصصة لها¹، ومن جهة أخرى الموارد من حيث مصادر المعلومات التي يمكن أن تعتمد عليها اللجنة وكذا طبيعة العلاقة التي تجمعها مع باقي الوظائف في المؤسسة، حيث تناولت معظم الدراسات علاقة لجان المراجعة بالمراجعين الخارجيين وخلصت إلى أن هناك تعاون أكبر بينهما إذا كان المراجع خارجي

¹ Institut Français des Administrateurs, Les comités d'audit : 100 bonnes pratiques, Janvier 2008, p 20.

ينتمي إلى إحدى المكاتب العالمية الكبرى في المراجعة في حالة وجود تعارض أو اختلاف في وجهات النظر بين المسيرين والمراجعين الخارجيين كما أن احتمال اكتشاف المراجعين الخارجيين لأخطاء في القوائم المالية يكون أكبر في حال كانوا من بين المكاتب العالمية في المراجعة، كما أن موقع المراجعة الداخلية وعلاقتها بلجان المراجعة قد نال حصته من النقاش والبحوث وتم ربط استقلالية أعضاء اللجنة بقدرتهم على التأثير المباشر على المراجعين الداخليين، وكذا قدرتهم على فرض الرقابة عليهم من خلال اللقاءات التي تجمعهم إضافة إلى المراجعين الخارجيين، كما أشارت جل الدراسات إلى أن إيجاد برنامج التعاون الأمثل بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية يعتبر إضافة كبيرة لحوكمة المؤسسات.

4. بذل العناية المهنية:

يتمثل هذا العنصر في أنه ينبغي على كل عضو من أعضاء لجنة المراجعة بذل الجهد الكافي للوصول إلى النتائج المرجوة من هذه اللجنة، وذلك في حدود مسؤوليات ومهام كل واحد منهم، كما أن أعضاء هذه اللجنة يجب أن يجتمعوا عددا كافيا من المرات سنويا، حيث أثبتت الدراسات أن المؤسسات التي شهدت اختلاسات وتلاعب في القوائم المالية اجتمعت أعضاء لجنة المراجعة فيها اجتماعات أقل بمقارنة بباقي المؤسسات، كما أن المؤسسات التي اجتمعت لجان المراجعة فيها أكثر تكون أقل عرضة للعقوبات المتعلقة بمشاكل في القوائم المالية، ويعتبر عدد الاجتماعات الذي تجتمع فيه لجنة المراجعة في المؤسسات التي تعتبر فيها اللجنة فعالة حسب الدراسات المقدمة من ثلاث إلى أربع اجتماعات في السنة، ويترك تحديد عدد الاجتماعات ومدتها إلى رئيس لجنة المراجعة، على أن يتم تحديد ذلك في ميثاق عمل اللجنة.

المطلب الرابع: الخصائص الضرورية لإنشاء لجان المراجعة في المؤسسات

تعتبر لجان المراجعة إحدى آليات الحوكمة في الشركات وهي تلعب دورا مهما في تحسين صورة المؤسسة في نظر المتعاملين الخارجيين والمحافظة على ثقة الأطراف المالكة في ما تقوم به الإدارة من عمل، فبمجرد اقتراحها من طرف سلطات الأسواق المالية سارعت معظم المؤسسات العالمية الكبرى إلى إنشاء لجان مراجعة بمجرد اقتراحها كحل من الحلول التي يمكنها زيادة الثقة في المؤسسة رغم أنها لم تكن إلزامية في أول الأمر، ولكن رغم هذا التهافت الذي عرفته المؤسسات لإنشائها إلا أن هناك بعض الخصائص الأساسية لإنشاء هذه اللجان التي ميزت المؤسسات التي عرفت تطبيقا فعالا للجان المراجعة عن غيرها من المؤسسات، وفيما يلي أهم العناصر التي ميزت المؤسسات التي كانت السبابة إلى إنشاء لجان المراجعة¹:

1. حجم المؤسسة:

لقد كانت المؤسسات الأمريكية التي تعتبر السبابة إلى إنشاء لجان المراجعة من بين أكبر المؤسسات في مجال نشاطها، وهذا يفسر بأن المؤسسات الكبيرة تكون أكثر اهتماما واتجاها نحو إنشاء لجان المراجعة، بالنظر إلى كثرة العمليات التي تقوم بها وتعقدها وصعوبة فرض الرقابة على تسييرها، ولأن هذه الأخيرة تعمل على تخفيض تكاليف الوكالة التي تتزايد مع كبر حجم المؤسسة فكلما كان حجم المؤسسة كبيرا تحملت تكاليف وكالة أكبر، بينما تكون تكلفة إنشاء وعمل لجان المراجعة ثابتا نوعا ما وأقل من تكاليف الوكالة في حالة المؤسسات الكبيرة، بينما المؤسسات الصغيرة والمتوسطة فتتحمل تكاليف وكالة أقل كما أن عملياتها تكون أقل وأبسط ويسهل عليها فرض الرقابة عليها، لذا فهي تعتبر أن إنشاء لجان للمراجعة يمثل تكلفة إضافية بالنسبة إليها ويمكن تفاديها.

¹ Toufik Saada, Op-cit, p 168-173.

2. عدد أعضاء مجلس الإدارة:

يعتبر عدد أعضاء مجلس الإدارة كذلك من بين النقاط التي تلعب دور مهم من أجل إنشاء لجان المراجعة، وقد بينت الدراسات العلاقة الايجابية بين عدد أعضاء مجلس الإدارة بإمكانية إنشاء لجان المراجعة، حيث كلما كان عدد أعضاء المجلس أكبر كلما كانت إمكانية إنشاء اللجنة أكبر، وهو ما يسمح بتحسين عمل المجلس لأنه يفوض اللجنة للقيام بمهام خاصة.

3. تشكيلة مجلس الإدارة "مسيرين / إداريين خارجيين":

حسب نظرية الوكالة فإن مجلس الإدارة يعد أحد أهم الآليات التي تسمح للمساهمين بفرض الرقابة على المسيرين، ويعتبر تواجد الإداريين الخارجيين في مجلس الإدارة تعزيزاً لدور الرقابة على التسيير الذي تقوم به، ولكن تضارب المعلومات *Asymétrie de l'information* من شأنه أن يشكل عائقاً بالنسبة للإداريين الخارجيين ويحد من فعالية رقابتهم، فيلجؤون إلى إنشاء لجان المراجعة قصد التخفيف من تضارب المعلومات فهي تسمح لهم بالإطلاع على المعلومات المتوفرة لدى المراجع الداخلي والخارجي، ومنه فكلما كان هناك إداريين خارجيين ضمن أعضاء مجلس الإدارة كلما كانت زادت إمكانية إنشاء لجنة المراجعة.

4. جودة المراجعة الخارجية:

في المفهوم الأنجلوساكسوني تعتبر المصادقة على الحسابات من طرف إحدى المكاتب العالمية الكبرى "Big Four" كدليل على جودة المراجعة لأنهم يعتبرون حجم مكتب المراجعة كمؤشر على جودة الخدمات التي يقدمها هذا المكتب، وقد بينت مختلف الدراسات حول لجان المراجعة أن المكاتب العالمية الكبرى للمراجعة تشجع عملائها على إنشاء لجان للمراجعة بينما المكاتب الأخرى لا تولي اهتماماً لهذه اللجان، فيمكن القول أن إمكانية إنشاء لجان المراجعة تزيد في حالة ما إذا كان المراجع الخارجي من المكاتب العالمية الكبرى "Big Four"، ويفسر ذلك بأن وجود مكاتب مراجعة من هذا الحجم يقلص من المسؤولية المدنية لأعضاء لجان المراجعة.

5. الرقابة على رأسمال الشركة:

تمثل لجان المراجعة وسيلة لحل مشكل التعارض الذي تعرفه الوكالة بين المساهمين والمسيرين، ومنه إذا ما زادت الاختلافات في المصالح بين المسيرين والمساهمين فإن هؤلاء الأخيرين سيزيد اتجاههم إلى إنشاء لجان المراجعة قصد الحد من انتهازية المسيرين، وفي مقابل ذلك إذا كانت تكاليف الوكالة أقل فإن المؤسسات تكون أقل لجوء إلى هذه اللجان، فنجد مثلاً أن المؤسسات العائلية تكون أقل اهتماماً بإنشاء لجان المراجعة من المؤسسات الأخرى لأن هذه المؤسسات يكون فيها تضارب المصالح أقل مقارنة بغيرها من المؤسسات، ومن جهة أخرى كلما كان عدد المساهمين كبيراً كلما كانت هناك إمكانية أن يحترز بعض المساهمين على طريقة حوكمة المؤسسة فيلجأ هؤلاء إلى اقتراح إنشاء لجان المراجعة قصد تدعيم الحوكمة وتحسين الرقابة الداخلية ورقابة التسيير.

المبحث الثالث: تنظيم لجنة المراجعة

تعتبر لجنة المراجعة خلية لها تنظيمها ومهامها ومسؤولياتها في المؤسسة فإن الهيئات المكلفة لم تغفل عن تنظيم عمل هذه اللجان حيث وضعت شروطاً للالتحاق باللجنة وبرامج عمل لها، كما حددت

مهام ومسؤوليات اللجنة على مختلف المستويات ونظمت علاقاتها مع مختلف الأطراف التي تتعامل معها داخل المؤسسة.

المطلب الأول: تشكيل لجنة المراجعة

يعتبر تشكيل اللجنة خطوة مهمة في سبيل الوصول إلى الفعالية المطلوبة منها فاختيار الرجل المناسب في المكان المناسب يمثل دوما إحدى الركائز التي تستند عليها فعالية أي آلية من آليات الاقتصاد ككل، وباعتبار أن لجان المراجعة تعمل على فرض الرقابة على ما تقوم به المؤسسة من عمليات وما تقدمه من تصريحات جبائية وقوائم مالية ومحاسبية فلا يمكن لأي كان أي يكون عضوا في هذه اللجنة وإنما هناك بعض الصفات التي يجب أن تتوفر في كل عضو من أعضاء اللجنة.

1. عدد الأعضاء ومؤهلاتهم:

يختلف عدد أعضاء اللجنة من مؤسسة إلى أخرى باختلاف حجم ونشاط والثقافة التسييرية للمؤسسة، فليس هناك عدد محدد يفرضه القانون وإنما يملك مجلس الإدارة الحرية في تحديد عدد أعضاء اللجنة حسب ما يراه مناسباً للمؤسسة وحسب المسؤوليات الموكلة إلى اللجنة، وعادة ما يكون العدد من 3 إلى 10 أعضاء، وتوصي قواعد وإرشادات الممارسات الجيدة للجان المراجعة في مختلف الدول أن يتم اختيار أعضاء اللجنة من بين أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وهذا حتى يسهل عليهم العمل بكفاءة وحرية مما يمكنهم من تحقيق مستوى مناسب من التنوع والخبرات داخل اللجنة¹، على أن تتوفر كل عضو من الأعضاء على المعارف والخبرة والكفاءة التي تمكنه من أداء مهامه وفرض الرقابة المطلوبة بالفعالية اللازمة، كما ينبغي أن تضم لجنة المراجعة عضواً على الأقل يمتلك خبرة كبيرة ومعارف واسعة في ميدان المالية والمحاسبة تمكنه من فهم ومراقبة مختلف التقنيات والطرق المحاسبية المطبقة في المؤسسة².

2. استقلالية أعضاء اللجنة:

وتعد استقلالية أعضاء لجنة المراجعة بمثابة حجر الزاوية في فعالية هذه اللجنة وذلك الاختلاف الذي يعرفه هذا المفهوم في مختلف التقارير، ففي المفهوم الأنجلوساكسوني على جميع أعضاء اللجنة أن يكونوا مستقلين مالياً عن إدارة المؤسسة فلا يقبل أن يتقاضوا بأي شكل من الأشكال أتعاب "أجور أو مكافآت" من غير الأتعاب التي يتقاضونها عن عملهم في اللجنة³، بينما يتساهل المنظور الفرنسي في عدد الأعضاء المستقلين في اللجنة فيشترط أن يكون ثلث أعضاء اللجنة مستقلين عن المؤسسة ويعرفون الاستقلالية على أنها عدم وجود أي مصالح مباشرة أو غير مباشرة بين عضو اللجنة والمؤسسة أو أي من فروع المؤسسة يمكن أن تؤثر على موضوعية عمله في اللجنة، فيرفض انضمام العمال وأعضاء الإدارة والمساهمين أو أي ممن تربطه علاقة بالمساهمين أو بالشركاء⁴.

وتجدر الإشارة إلى أن سلطة الأسواق المالية قد ذكرت في تقريرها حول حوكمة المؤسسات والرقابة الداخلية في 2006 أنه ينبغي على المؤسسات أن تبين بوضوح إذا كان مجلس إدارتها يحتوي على واحد أو عدة إداريين مستقلين أو لا، كما ينبغي تحديد هؤلاء الإداريين المستقلين وذكر العناصر التي جعلت المؤسسة تصنفهم في خانة الإداريين المستقلين⁵.

¹ مركز المديرين المصري، دليل عمل لجان المراجعة، مصر، أوت 2008، ص 10.

² Christian PRAT, Op-cit, p 7.

³ Christian PRAT, idem, p8.

⁴ Toufik SAADA, op-cit, p 164-165.

⁵ Institut français des administrateurs, Op-cit, p 16.

3. رئاسة اللجنة:

وعادة ما يقوم مجلس الإدارة بتعيين رئيس لجنة المراجعة من بين الأعضاء الذين تم اختيارهم للعضوية في اللجنة ويشترط فيه أن يكون مستقلا وذو كفاءة وخبرة تمكنانه من رئاسة اللجنة، كما يمكن أن يجتمع أعضاء اللجنة فيما بينهم ويقومون باختيار رئيس اللجنة فيما بينهم، أو أن يتم الاختيار من طرف لجنة التعيين Comité de Nomination إن وجدت في المؤسسة على أن يقوم مجلس الإدارة بالمصادقة على الاختيار في الحالتين.

4. الاستمرارية:

وتحدد مدة العهدة بالنسبة لأعضاء اللجنة ورئيسها من طرف مجلس الإدارة ويستحسن أن تكون بنفس مدة عهدة الإداريين في المؤسسة مع الإشارة إلى أنه يفضل تحديد عدد العهد فيما يتعلق برئيس اللجنة، ويهدف تحديد المدة إلى ضمان أن تحتوي اللجنة باستمرار على أعضاء يمتلكون المؤهلات المطلوبة، وتكون مدة العهدة وعدد العهد مذكورا في ميثاق اللجنة.

5. تكوين أعضاء اللجنة:

يمكن لأعضاء اللجنة أن يحصلوا على برامج للتكوين في الميادين التي يرونها ضرورية من أجل أكثر فعالية في أداء مهامهم وذلك بعد الموافقة من طرف رئيس اللجنة ومجلس الإدارة، وتؤخذ تكاليف التكوين بعين الاعتبار في الميزانية المخصصة للجنة باعتبار أن مدة التكوين يمكن اعتبارها ضمن الوقت الذي يخصصه العضو لأداء مهامه، كما أن الأعضاء الجدد يستفيدون من برامج خاصة قصد الإلمام بما هو مطلوب منهم في مناصبهم الجديدة.

6. مكافآت أعضاء اللجنة:

ويحصل أعضاء اللجنة على مكافآت مناسبة لطبيعة المهام الموكلة إليهم والخدمات التي يقدمونها، وتقع مسؤولية اقتراح مكافآت أعضاء لجنة المراجعة على لجنة المكافآت في معظم المؤسسات المسعرة في البورصة، وتأخذ هذه الأخيرة بعين الاعتبار الوقت الذي سيخصصه العضو لأداء هذه المهام بما في ذلك الوقت الذي يخصصه لتحضير الاجتماعات وكذا إمكانيات وكفاءات العضو وأهمية المسؤوليات الموكلة إليه بالنسبة للمؤسسة، وهذا لجذب الكفاءات من المسؤولين والأعضاء الأكفاء إلى الانضمام إلى اللجنة وحتى لا يكون أعضاء اللجنة محل مساومة من قبل أي طرف من الأطراف ولكي يكون مرتاحا في أداء مهامه من أجل تحقيق أكثر فعالية ممكنة، إلا أنه لا يجب المبالغة في هذه المكافآت حتى لا يُنظر إلى لجنة المراجعة كمصدر للثراء.

المطلب الثاني: عمل لجنة المراجعة

نظرا لكون لجان المراجعة حديثة التطبيق في المؤسسات فقد شهد تطبيقها اختلافا من مؤسسة إلى أخرى وهو ما جعل سلطات الرقابة في الأسواق المالية والهيئات المهتمة بالدراسة في الموضوع تضع العناصر الأساسية التي يدور حولها إنشاء وفعالية مثل هذه اللجان في المؤسسات، وقد حدد المعهد الفرنسي للإداريين عناصر عمل وسير لجان المراجعة كالتالي¹:

¹ Institut français des administrateurs, Op-cit, p 19.

1. وجود ميثاق عمل "دليل" للجنة:

من أجل تنظيم عمل لجان المراجعة في المؤسسة اتجه أغلب الباحثين في هذا الموضوع إلى ضرورة وضع ميثاق عمل للجنة المراجعة يحتوي على وصف الخصائص التي من الضروري توفرها في أي عضو من أعضاء اللجنة، ويحدد المبادئ التي تحكم علاقة لجنة المراجعة بباقي الوظائف في المؤسسة وكذا مجلس الإدارة والمراجع الخارجي، كما يمكن لهذا الميثاق أن يكون دليلاً لأعضاء اللجنة حيث يبين المهام التي يجب عليها القيام بها سنوياً، ويتم تحضير هذا الميثاق أو الدليل من طرف أعضاء اللجنة مع المصادقة عليه من طرف مجلس الإدارة، وبعد المصادقة عليه يمكن أن يتم إحداث تغييرات عليه إذا استلزمت الظروف ذلك، وهذا عند حدوث تغييرات في طبيعة المؤسسة أو طبيعة نشاطها أو صدور أي قوانين جديدة فيما يخص لجان المراجعة ومهامها، على أن يتم إعلام مجلس الإدارة بأي تعديلات قصد المصادقة عليها.

2. موارد اللجنة:

يتم تخصيص ميزانية للجنة المراجعة لتغطية كافة النفقات الخاصة بها وهذا قصد توفير أكثر استقلالية لأعضاء اللجنة للقيام بمهامهم دون ضغط من أي كان، فيقوم الأعضاء بتغطية كل النفقات الضرورية من هذه الميزانية بعد موافقة رئيس اللجنة، على أن يقدم هذا الأخير تقريراً مفصلاً مصادقاً عليه من طرفه يبرر كافة النفقات التي تم إنفاقها إلى مجلس الإدارة.

3. اجتماعات لجنة المراجعة:

يقوم أعضاء لجنة المراجعة بالاجتماع عدة مرات خلال السنة، ويقوم رئيس اللجنة بتحديد عدد الاجتماعات التي ينبغي أن تتم خلال السنة ومدة كل اجتماع من هذه الاجتماعات وذلك حسب حاجة المؤسسة، على أن تكون هذه الاجتماعات كافية من أجل السماح للجنة بالقيام بمختلف المهام الموكلة إليها.

وقد خلصت الدراسات التي تناولت تطبيق لجان المراجعة في المؤسسات الكبرى والمؤسسات المسعرة إلى أن هذه اللجان تجتمع 6 إلى 8 مرات سنوياً في المؤسسات التي تعرض حساباتها كل ثلاثة أشهر، ومن 4 إلى 6 اجتماعات سنوياً بالنسبة للمؤسسات التي تقدم تقاريرها المالية مرتين في السنة، على أن هناك اجتماعات استثنائية تعقد من أجل حل المسائل العالقة والتي لها تأثير كبير على المؤسسة فيمكن أن يصل عدد الاجتماعات إلى 10 أو 12 سنوياً¹.

ويمكن أن يحضر اجتماعات اللجنة كلا من²:

- رئيس مجلس الإدارة.
- المدير المالي.
- مدير المراجعة الداخلية.
- المراجع الخارجي القانوني، وهذا الأخير يعتبر حضوره ضرورياً في الاجتماع الذي يسبق اجتماع وقف الحسابات من طرف مجلس الإدارة.

وينبغي عقد اجتماعات دورية مع المراجع الخارجي لمناقشة مدى ملائمة التقنيات والطرق المحاسبية المتبعة في المؤسسة، وكذا أي تغيير محتمل في هذه الطرق.

¹ Institut français des administrateurs, Op-cit, p 20.

² Observatoire de la Qualité Comptable, Processus d'élaboration du comité d'audit, paris, Octobre 2003, p 9.

4. توفر المعلومات وجودتها:

ويجب أن توفر المعلومات اللازمة الخاصة بالاجتماعات على الأقل خمسة أيام قبل موعد الاجتماع إلى كافة أعضاء اللجنة، ويجب أن تكون الملفات المقدمة لأعضاء اللجنة شاملة وواضحة بما فيه الكفاية حتى يمكن للجنة العمل على هذه الملفات بفعالية، كما يجب أن ينعقد اجتماع اللجنة قبل اجتماع مجلس الإدارة بوقت كافي يسمح لمديرية المالية بمعالجة الملاحظات التي قدمتها لجنة المراجعة حول المسائل المالية وحسابات المؤسسة.

5. تقييم لجنة المراجعة:

وينصح بأن يكون عمل لجان المراجعة محل عملية تقييم رسمية لفعالية أداء اللجنة بصفة دورية، وذلك وفق ما هو معمول به وما أوصت به مختلف السلطات في الأسواق المالية ومقارنة كذلك مع ما تم تطبيقه في كبريات المؤسسات من أجل الوصول إلى الفعالية التي تسمح للجنة بتحقيق الأهداف التي أنشئت من أجلها، كما يمكن إجراء تقييمات إضافية حسب الحاجة خلال العام، وهذه التقييمات كما يلي: تقييم فعالية أداء اللجنة، تقييم أعضاء اللجنة وتقييم رئيس اللجنة.

ويمكن للجنة أن تقوم بتقييم فعاليتها ومدى كفاية مهام اختصاصها وخطط عملها ومدى مناقشتها واتصالاتها، وذلك عن طريق:

- مقارنة أنشطة اللجنة بالممارسات الرائدة.
- مقارنة أنشطة أعضاء اللجنة بما تنص عليه المسؤوليات والاختصاصات المنوطة إليهم والأهداف الأخرى التي قام مجلس الإدارة بوضعها ضمن أهداف لجنة المراجعة.
- التشاور مع المراجعين الخارجيين حول أساليب تطوير وتحسين أداء لجنة المراجعة.

المطلب الثالث: مسؤوليات لجان المراجعة

تقوم لجنة المراجعة بدور المسؤول عن الحماية والحفاظ على السلامة المالية للمؤسسات بهدف المحافظة على حقوق المساهمين، لذ ينبغي أن يكون أعضاء اللجنة على وعي دقيق بمسؤولياتهم الإشرافية والرقابية ويجب عليهم فهم تلك المسؤوليات بصورة تامة وواضحة، وينعكس عدم فهم الأعضاء لمسؤولياتهم سلبا على لجنة المراجعة ومجلس إدارة المؤسسة وعلى المساهمين كذلك. وتختلف مسؤوليات أعضاء اللجنة من مؤسسة إلى أخرى ولكن هذه المسؤوليات تدور مجملها حول النقاط التالية:

1. متابعة فعالية نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر المالية في المؤسسة:

باعتبار أن لجنة المراجعة معينة من طرف مجلس الإدارة فإنها تتحمل مسؤولية مساعدة المجلس في القيام بمهامه الرقابية، وتتمثل المسؤوليات الموكلة إلى اللجنة خصوصا في مراقبة عملية إدارة المخاطر المالية التي يمكن أن تؤثر على إعداد التقارير المالية وغير المالية للشركة، ومراقبة سلامة نظم الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة، وتسهر لجنة المراجعة في هذا الإطار على¹:

- التأكد من أن مسار إدارة المخاطر المطبق يلائم إستراتيجية المؤسسة.
- التأكد من إجراءات الرقابة المفروضة تعمل بفعالية.
- التحقق من وجود إجراءات رقابية مفاجئة من طرف الإدارة للتأكد من الإجراءات المطبقة.

¹ Institut français des administrateurs, Op-cit, p 27.

- اختبار برامج المراجعة من أجل تحديد الاختلاف في تحديد المخاطر بين الإدارة والمراجعين.
 - اختبار نتائج إجراءات المراجعة على الرقابة الداخلية المطبقة من طرف المراجعين.
 - اختبار تقييم الرقابة الداخلية المطبق من طرف المؤسسة.
 - اختبار تقييم المخاطر التي قامت به المؤسسة.
- كما تتضمن مهامها تحديد المخاطر المحيطة بعملية إعداد التقارير المالية ومدى كفاءة عمليات الرقابة في المؤسسة وأدائها لوظائفها على النحو السليم.

2. مراقبة إعداد التقارير المالية:

يتعين على لجان المراجعة القيام بمراقبة القوائم المالية المرحلية والسنوية للمؤسسة قبل إصدارها، فيجب على اللجنة أن تتأكد من معرفتها للسياسات المالية والمحاسبية وقضايا الإفصاح المحاسبي في المؤسسة، وأن تتأكد من أن كل هذه المعلومات تصلها في وقت مبكر قبل الاجتماعات أو تقديم التصريحات مما يمكنها من اتخاذ أي إجراءات أو قرارات تستلزمها الحاجة، بصفة عامة يتعين على لجان المراجعة القيام بما يلي¹:

- فهم مسؤوليات وتعهدات الإدارة.
- فهم وتقييم مدى ملائمة اختيار الإدارة للمبادئ والسياسات المحاسبية الهامة.
- فهم قرارات الإدارة والتقديرات المحاسبية المطبقة في إعداد التقارير المالية.
- فهم واستيعاب المراسلات والمعلومات الواردة من المراجعين الخارجيين بشأن المسؤوليات المسندة إليهم بموجب معايير المحاسبة والمراجعة.
- التشاور مع الإدارة والمراجعين حول القوائم المالية.
- تقييم مدى استيفاء القوائم المالية وعرضها بحيادية، ومدى احترام معايير الإفصاح.
- مراجعة التقارير الخاصة بالأرباح والقوائم المالية قبل إصدارها.

وتقوم اللجنة كذلك باستفسار المراجعين و/أو الإدارة حول التعديلات الموصى بها في مجال المراجعة، وكذا التغييرات في الإفصاح عن القوائم المالية والطرق المحاسبية والسياسات المالية التي تتبناها الإدارة، وكذا المخصصات والتقديرات المحاسبية الواردة في القوائم المالية.

3. الإشراف على المراجعين الداخليين:

تقدم المراجعة الداخلية إذا تمت بالفعالية المطلوبة دفعا كبيرا للوظائف الرقابية في المؤسسة، لذا فإن لجنة المراجعة تهتم كثيرا بهذه الوظيفة من أجل جعلها أكثر فعالية، فتقوم بمناقشة مدير المراجعة الداخلية حول تنظيم مديريته وبرنامجه عمله، كما ينبغي أن تحصل لجنة المراجعة على نسخة من التقارير الدورية للمراجعة الداخلية أو ملخص شامل عن هذه التقارير، وتقوم لجنة المراجعة في إطار الإشراف على عمل المراجع الداخلي بما يلي²:

- التأكد من فهم التعامل بين المراجع الداخلي ولجنة المراجعة.

¹ معهد المديرين المصري، مرجع سابق، ص 5.

² Institut français des administrateurs, Op-cit, p 13.

- العمل على تحسين العلاقة بين المراجعة الداخلية ومصلحة الرقابة الداخلية في المؤسسة إن وجدت.
- التأكد من وجود وملائمة ميثاق عمل المراجعة الداخلية.
- مراجعة برنامج عمل المراجعة الداخلية على الأقل مرة في السنة والأعمال الإضافية خلال السنة.
- التحقق من تناسق الموارد المتوفرة مع برنامج وسير وتنظيم عمل المراجعة الداخلية.
- المشاركة في تعيين وتغيير مسؤول المراجعة الداخلية.
- تقييم مسؤول المراجعة الداخلية.
- ضمان من تطبيق الإدارة العامة للاقتراحات والتوصيات التي أوصت بها المراجعة الداخلية في تقاريرها.
- 4. التعامل مع المراجع الخارجي:

وفيما يتعلق بمسئولياتها اتجاه المراجع الخارجي فإن لجنة المراجعة تقود الإجراءات المتعلقة باختيار المراجع الخارجي واقتراحه على مجلس الإدارة قصد تعيينه، كما أنها تفاوضه على الأتعاب التي ستدفعها المؤسسة لحسابه وتتأكد أنها لا تؤثر على استقلاليته اتجاه الإدارة، وقد أكد المعهد الفرنسي للإداريين على قيام لجنة المراجعة في هذا الخصوص بالمهام التالية:

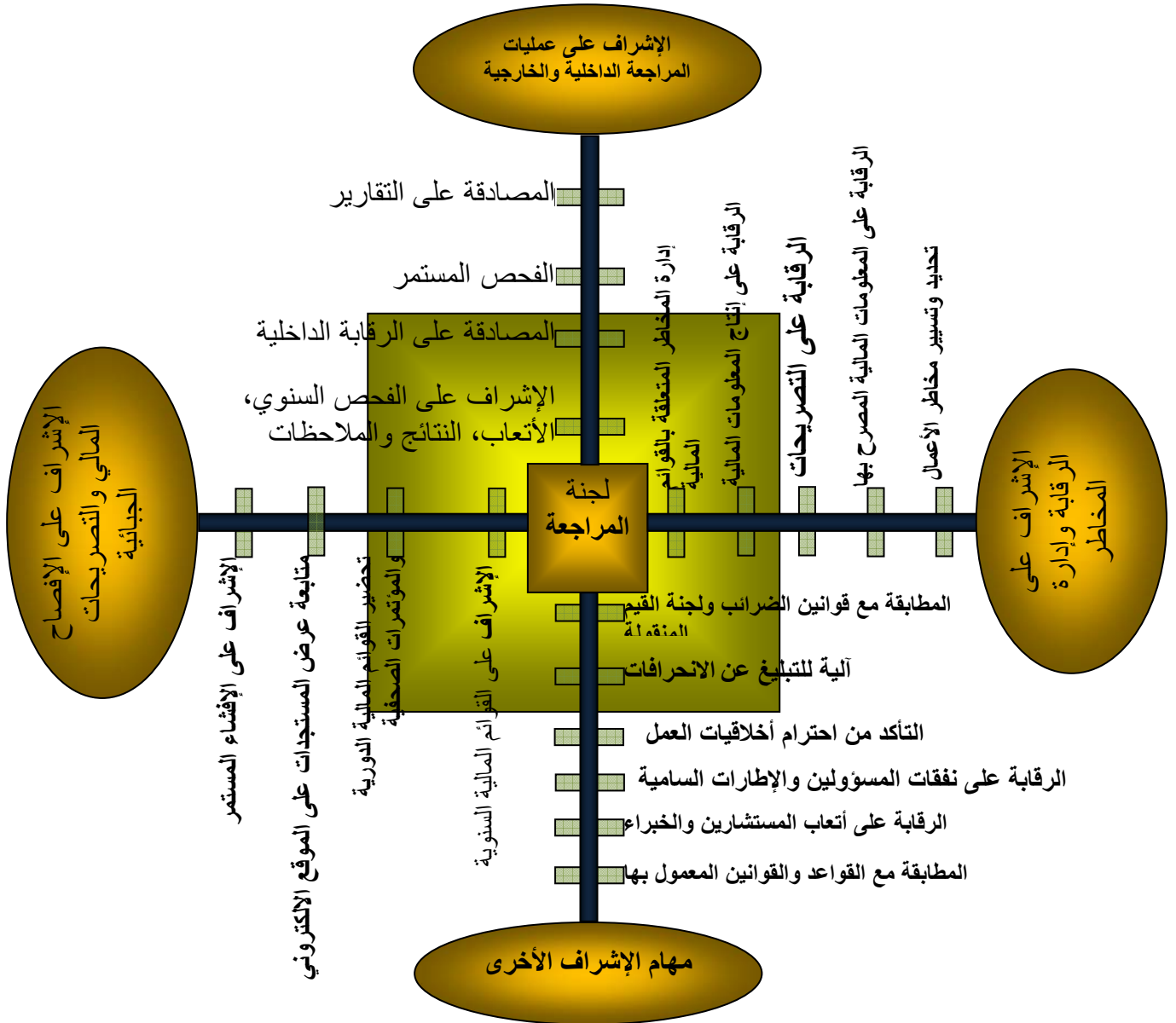
- التحقق من وجود إجراءات لاختيار وتجديد عقد المراجع الخارجي وتقديم اقتراحاتها في هذا الخصوص لمجلس الإدارة.
- التأكد من سياسة تحديد المهام للمراجع الخارجي.
- اختبار أوامر المهام التي تخص المراقبين القانونيين في المهام الأخرى ما عدا المراجعة القانونية.
- اختبار برنامج المراجعة الخارجية.
- مناقشة نتائج عملية المراجعة مع المراجع الخارجي.
- معالجة الاختلافات الحاصلة بين المراجع الخارجي والإدارة العامة للمؤسسة.
- التحقق من التوصيات والاقتراحات التي قدمها المراجع الخارجي ومن تطبيقها من طرف الإدارة.
- التأكد من احترام القوانين والقواعد الممول بها في إطار اختيار المراجع الخارجي وتحديد مهامه.
- مفاوضة المراجع الخارجي حول أتعابه واقتراح المبلغ المتفق عليه على الإدارة قصد المصادقة عليه.
- التأكد من استقلالية المراجع الخارجي.

كما أنها تقوم أيضا بمهام أخرى نذكر منها:

- التأكد من احترام قوانين الضرائب ولجنة القيم المالية المنقولة والتشريعات المعمول بها.
- تمثل آلية من آليات التبليغ عن أي خلل أو انحراف في الإجراءات المعمول بها.
- فرض الرقابة على نفقات المسيرين والمدراء، وكذا أتعاب الاستشارات.

- تحديد مخاطر أعمال المؤسسة وتسييرها.
 - الإطلاع على التقارير المالية والمصادقة عليها قبل إصدارها.
- ويمكن تمثيل أهم مهام ومسؤوليات لجنة المراجعة في الشكل التالي:

الشكل 1.3: أبعاد الإشراف الممارس من طرف لجنة المراجعة



Source : « Integrity in the Spotlight » - Maureen J. Sabia, James L. Goodfellow (traduit et adapté par Lemieux Nolet); 2007; P09

تعمل لجان المراجعة أساساً على تفعيل العلاقة بين الإدارة العامة للمؤسسة والقائمين بمهام المراجعة سواء الداخلية أو الخارجية بما يحقق مصالح المؤسسة، وهي في قيامها بذلك تعمل أيضاً على تفعيل التعاون بين المراجعتين من أجل نتائج أفضل لكليهما، لذا فقد كانت علاقة اللجان بالمراجعتين ودورها في تقييم جودة المراجعة في المؤسسة محل نقاش من طرف القائمين على تنظيم وتحديد مهام ومجال تدخل لجان المراجعة في المؤسسة، ولم يغفل القائمون على هذه الوظيفة أيضاً عن الإشارة إلى دور لجان المراجعة الحد من تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية والنتائج المحاسبية للمؤسسة والذي يعد من بين الأسباب المباشرة للجوء إلى خدمات هذه اللجان بعد اكتشاف الدور الذي لعبته هذه الممارسات في تقاوم الأزمات والفضائح المالية التي مست العديد من المؤسسات الكبرى والاقتصاد العالمي ككل.

المطلب الأول: علاقة لجنة المراجعة بالمراجعة الداخلية

تعد وظيفة المراجعة الداخلية من بين أهم آليات الرقابة في المؤسسة وينبع دور لجنة المراجعة في دعم المراجعة الداخلية من أهمية هذه الأخيرة في المؤسسة، لذا فقد حرصت مختلف التقارير العلمية والمنظمات المهنية والتشريعات التي تناولت موضوع لجان المراجعة في أغلب دول العالم على أن تقوم هذه الأخيرة بضمان تقييم فعالية وظيفة المراجعة الداخلية إن وجدت وأن تهتم بالدور الذي تؤديه هذه الوظيفة في المؤسسة.

فقد أشار المرسوم الثامن الصادر عن الاتحاد الأوروبي في 8 ديسمبر 2008 إلى أن من بين المهام الأساسية للجنة المراجعة في المؤسسة أن تقوم بمتابعة فعالية نظم الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية، هذا ولم يفرض لا قانون SARBANES-OXELY ولا SEC بشكل صريح ضرورة إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة، بينما أشارت التقارير في بريطانيا إلى ضرورة توفر المؤسسات المسعرة في البورصة على وظيفة المراجعة الداخلية.

بعد أن تمت الإشارة سابقاً إلى مهام لجنة المراجعة على مستوى المراجعة الداخلية سيتناول هذا المطلب علاقة المراجعة الداخلية بلجنة المراجعة ودورها في مهام هذه الأخيرة.

1. علاقة لجنة المراجعة بالمراجعة الداخلية:

تتبع المراجعة الداخلية من حيث الهيكل التنظيمي مباشرة الإدارة العامة وليس لمديرية المالية من أجل ضمان أكثر استقلالية لهذه الوظيفة عن باقي الوظائف في المؤسسة حتى تتمكن من فرض الرقابة اللازمة وأداء مهامها على أكمل وجه، وفي هذا الصدد فإنها تتناسق مجهوداتها مع لجنة المراجعة التي تربطها بها علاقة عملية وطيدة، فهذه الأخيرة ينبغي عليها العمل على إيجاد وخلق طرق ومجالات تواصل مع المراجعة الداخلية حتى يكون تبادل المعلومات بينهما يسوده الثقة والأمان مما يساهم في زيادة المعلومات المتبادلة ويؤدي إلى فعالية أكثر لكلا الطرفين.

ففي دراسة قام بها معهد لجان المراجعة التابع لمجمع KPMG للمراجعة والاستشارات سنة 2007 حول تطبيقات لجان المراجعة في المؤسسات الفرنسية أجاب نصف أعضاء لجان المراجعة فقط بأنهم يظنون أن مدراء المراجعة الداخلية في مؤسساتهم يعملون على إعلام وإشراك أعضاء اللجنة في المسائل الحساسة التي تخص المؤسسة وأعضاء الإدارة، ويرجعون سبب ذلك إلى نقص التنسيق بين الطرفين وعدم تنظيم طرق التواصل بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية.

ومن بين التوصيات التي جاءت في تقرير الجمعية الفرنسية للمؤسسات الخاصة AFEP وحركة المؤسسات الفرنسية MEDEF أنه ينبغي على أعضاء لجنة المراجعة تخصيص وقت كافي لمدير المراجعة الداخلية قصد إبداء رأيه في تنظيم مصلحته وإعلامهم وبرنامج عمل المراجعة الداخلية وأن يقدم لهم تقارير المراجعة الداخلية وملخصات شاملة حول التقارير الدورية لمهام المراجعة الداخلية.

وقد اقترح المعهد الفرنسي للإداريين IFA في تقريره المتعلق بتطبيقات لجان المراجعة أن تقوم هذه الأخيرة بالتأكد من النقاط التالية:

- طبيعة العمل والتعاون بين المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة.
- العلاقة بين المراجعة الداخلية والمصلحة المسؤولة عن الرقابة الداخلية -إن وجدت-
- وجود ميثاق أساسي لوظيفة المراجعة الداخلية -la charte-.
- التأكد من برنامج المراجعة سنويا وكذا أي احتمال لأي أعمال تكميلية.
- ملائمة الموارد المتوفرة مع برنامج، أعمال وتنظيم المراجعة الداخلية.
- ملخص تقارير المراجعة الداخلية.
- تعيين وإنهاء مهام المسؤول عن المراجعة الداخلية.
- تقييم المسؤول عن المراجعة الداخلية.
- كما تتأكد من تنفيذ الإدارة للتوصيات الصادرة عن المراجعة الداخلية.

وبالإضافة إلى هذه التوصيات فإن لجنة المراجعة ملزمة بالقيام بما يلي:

- إعادة النظر في مساهمة المراجعة الداخلية في تسهيل مهمة المراجعة الخارجية وتعاونها معها.
- التأكد من أن الموارد المتاحة تمكنها من احترام المعايير العالمية للمراجعة الداخلية.
- ضمان الاتصال لمباشر بين المراجع الداخلي ورئيسي مجلس الإدارة ولجنة المراجعة لأنه مسؤول أمامهما عن المعلومات التي يقدمها لهما.
- التحقق من التفسيرات المقدمة من طرف الإدارة بشأن ملاحظات المراجع الداخلي.
- تقييم نشاط المراجعة الداخلية فيما يخص تحديد وإدارة المخاطر في المؤسسة.

ويمكن أن نضيف إلى دور لجنة المراجعة تجاه المراجعة الداخلية المهام التالية:

- تقييم فاعلية المراجعة الداخلية وجودتها كجزء من نظام الرقابة الداخلية وأنها تتم وفقا لمعايير الأداء المهني.
- التنسيق بين عمل المراجعين الداخليين والخارجيين مما يؤدي إلى تحسين الاتصال فيما بينهم وزيادة جودة العمليتين وتحقيق التكامل بينهما.
- التأكد من استقلالية المراجعين الداخليين.
- التأكد من عدم وجود أي قيود على المراجعين الداخليين إثناء أدائهم لمهامهم.
- فحص نتائج المراجعة الداخلية.
- فحص المستوى المهني للمراجعين الداخليين والتأكد من كفاءتهم.
- فحص إستراتيجية المراجعة الداخلية وبرنامجها السنوي.

2. تنظيم المراجعة الداخلية:

يختلف تنظيم خلية المراجعة الداخلية من مؤسسة إلى أخرى باختلاف ظروف وطبيعة العمل وكذا حجم المؤسسة وطبيعتها القانونية ومجال نشاطها وغيرها من العوامل، ويمكن لوجود لجنة المراجعة في المؤسسة أو عدمه أن يؤثر كذلك على تنظيم خلية المراجعة الداخلية، فهذه الأخيرة تعمل على أن يكون

تنظيمها في مستوى تطلعات لجنة المراجعة - إن وجدت - من حيث احترامها للمعايير الدولية للمهنة وحسن استغلالها للموارد المتاحة وكذا قيامها بمهامها بالفعالية اللازمة.

ويعد معهد المراجعين الداخليين IIA المرجع الرئيسي لمختلف المراجعين الداخليين عبر العالم من أجل الاستفادة من التوصيات والاقتراحات التي يقدمها من أجل تنظيم وظيفة المراجعة الداخلية بشكل يتماشى مع أهداف وإستراتيجية المؤسسة، ويرتكز تنظيم وظيفة المراجعة على احترام العناصر الأساسية التالية:

- وجود ميثاق أساسي للمراجعة الداخلية:

يعتبر وجود ميثاق أساسي للمراجعة الداخلية ضروريا في كل المؤسسات وهو شرط من شروط إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية، فهو يعمل على تحديد أهداف هذه الأخيرة وسلطتها ومسؤولياتها.

ويجب أن يكون هذا الميثاق مطابقا للمعايير الدولية ومصدقا عليه من طرف الإدارة، كما تقوم لجنة المراجعة من المصادقة عليه ومراجعتها منه دوريا لتفادي أي تعديل فيه، ويتناول الميثاق الأساسي للمراجعة لدالية النقاط التالية:

- مهام خلية المراجعة الداخلية.
- مسؤوليات المراجعة الداخلية اتجاه الإدارة العامة ولجنة المراجعة.
- مبدأ الاستقلالية والموضوعية.
- سلطة وموارد المراجعة الداخلية.
- تذكير بالمعايير المهنية المستعملة.

- تحضير برنامج عمل طويل المدى:

من أجل ضمان تغطية ومراجعة كافة النقاط المهمة في العمليات التي تقوم بها المؤسسة والتي لا يمكن معالجتها في مدة سنة واحدة، لأن أهم أهداف لجنة المراجعة هو التأكد من شمولية برنامج المراجعة الداخلية، وعلى الرغم من أن الشمولية في هذا المجال تقاس بالأعمال المنجزة وليس المقدر إنجازها إلا أن وجود برنامج عمل متوسط أو طويل المدى من شأنه أن يريح أعضاء لجنة المراجعة ويمكنهم من أخذ فكرة عما يسعى إليه مدير المراجعة الداخلية، ومع ذلك فيمكنهم طلب إحداث تعديلات وإضافات على البرنامج إذا رأوا ضرورة لذلك.

- وجود مجموعة متكاملة من حيث العدد والكفاءة:

من النقاط التي يمكن لخلية المراجعة الداخلية أن تسهل بها مهام لجنة المراجعة وتبسط تعاملها معها، هي وجود مجموعة متكاملة في وظيفة المراجعة الداخلية من حيث عدد وكفاءة المراجعين الداخليين وامتلاكهم لمؤهلات تقنية ملائمة ومناسبة لطبيعة عمل المراجعة الداخلية وأهداف لجنة المراجعة، فكلما كانت خلية المراجعة الداخلية تضم مراجعين ذوو خبرة عالية في المجال المالي والمحاسبي مثلا كلما سهل ذلك عمل لجنة المراجعة في هذا المجال فيزيد التعاون والثقة فيما بينهم، كما أن الحفاظ على نفس التعداد في خلية المراجعة الداخلية يمكنه أن يساعد أعضاء اللجنة على التواصل مع هؤلاء الأعضاء ويمكنهم من التفاهم معهم وعلى عكس ذلك فإن تغيير المراجعين الداخليين بشكل مستمر لا يساعد على مواصلة العمل فقد يعيد العمل إلى نقطة البداية في كل مرة.

3. مساهمة المراجعة الداخلية في مهام لجنة المراجعة:

يمكن للمراجعة الداخلية من خلالها قيامها بواجباتها أن تساهم بشكل مباشر أو غير مباشر في تنفيذ لجنة المراجعة لمسؤولياتها ومهامها، وذلك من خلال قيامها بالمهام التالية:

- تحديد المخاطر وفرض الرقابة على المعلومات المالية.
- التحقق من فعالية مسار المعلومات المالية.
- التحقق من احترام تطبيق القوانين والتشريعات المعمول بها.
- التأكد من قانون الأخلاقيات في المؤسسة.
- تقييم سير حوكمة المؤسسة.
- القيام بأبحاث وتقصيات خاصة حسب طلب لجنة المراجعة.
- تنسيق الجهود مع المراجع الخارجي وتبادل أوجه النظر.
- المساعدة في تنظيم وتحضير اجتماعات لجنة المراجعة.

كما يمكن اعتبار خلية المراجعة الداخلية من بين أهم العناصر التي تعتمد عليها لجنة المراجعة في تقييمها لفعالية الرقابة الداخلية في المؤسسة، ولهذا الغرض فمن الضروري على اللجنة أن تضاعف تعاملها وتقوي علاقتها بالمراجعة الداخلية كما عليها التأكد من مدى مصداقية وفعالية هذه الأخيرة في تقييم فعالية الرقابة والتأكد من أن عملها مطابق للمعايير المعمول بها، كما أن عليها القيام بعملية تقييم لوظيفة المراجعة الداخلية قبل الاعتماد على المعلومات الصادرة عنها، ويشمل هذا التقييم النقاط التالية:

- المطابقة مع المعايير الدولية للمراجعة الداخلية.
- استعمال واحترام أحسن التطبيقات في هذا المجال.
- التحقق من فعالية المراجعة الداخلية بمقارنة ما تقدمه للأطراف المعنية مع ما ينص عليه القانون الأساسي للوظيفة في المؤسسة.
- القيمة المضافة التي قدمتها المراجعة الداخلية للرقابة في المؤسسة.
- ملائمة الموارد المتاحة لمجال تدخل المراجعة الداخلية.

المطلب الثاني: دور لجنة المراجعة في دعم المراجعة الخارجية

من بين الأهداف الأساسية التي وجدت من أجلها لجان المراجعة في المؤسسات أن تعمل على تجديد ثقة المتعاملين الاقتصاديين في تقارير المراجعة الخارجية من خلال دعم ومتابعة المراجعين الخارجيين أثناء أدائهم لمهامهم في المؤسسة، وقد أكدت كل التقارير والقوانين التي تناولت موضوع لجان المراجعة على أهمية الدور الذي تقوم به هذه الأخيرة فيما يتعلق بدعم المراجعة الخارجية في مختلف مراحل المهمة انطلاقاً من اختيار وتعيين المراجع الخارجي إلى غاية انتهاء مهمة المراجعة الخارجية وقيام لجنة المراجعة بتقييم فعالية المراجعين الخارجيين، وسيتناول هذا المطلب أهم مراحل مهمة المراجعة الخارجية التي يتدخل فيها أعضاء لجنة المراجعة، وذلك كما يلي:

1. اختيار وتعيين وإقالة المراجع الخارجي:

تجمع معظم القوانين التي تتناول موضوع لجان المراجعة وتطبيقها في المؤسسات عبر العالم وتهتم بدراسة مهامها ودورها في تدعيم المراجعة الخارجية وزيادة ثقة المتعاملين في العمل الذي تقوم به المراجعة الخارجية المؤسسة، على أن تدخل لجنة المراجعة في اختيار وتعيين المراجع الخارجي من

شأنه أن يعطي أكثر مصداقية لعمل هذا الأخير لدى المساهمين والأطراف الأخرى المتعاملة مع المؤسسة والمعنية بتقارير المراجع الخارجي، ولكن هذا التدخل يختلف من تشريع إلى آخر فوق قانون SARBANES-OXLEY في الولايات المتحدة الأمريكية مثلا فإن مهمة اختيار، تعيين وتجديد عهدة المراجع الخارجي ومتابعة أدائه لعمله وحتى إقالته عند اللزوم هي مهمة خاصة بلجنة المراجعة¹، بينما في أوروبا فإن مهمة اللجنة في هذا المجال تقتصر على اقتراح المراجع الخارجي دون اتخاذ قرار تعيينه، وهو ما يمنحها إمكانية الإشراف على اختيار المراجع الخارجي وإبداء رأيه في دفتر الشروط الخاص بذلك وقائمة مكاتب المراجعة التي تعرض خدماتها والشروط المعتمدة في الاختيار، كما يتم مشاوره لجنة المراجعة في الميزانية المخصصة للمراجعة الخارجية للتأكد من ملائمتها للعمل الذي يقوم به المراجع الخارجي على أن تهتم اللجنة كذلك بمتابعته أثناء تنفيذه لمهامه، وفي حال ما إذا أراد المسيرين تغيير المراجع الخارجي تقوم لجنة المراجعة بدراسة الأسباب التي دفعت الإدارة إلى ذلك ودراسة إمكانية تغييره أو الاحتفاظ به حسب مدى صلاية الأسباب التي تكمن وراء هذا القرار، وفي حال العكس أي إذا أراد المراجع الخارجي تقديم استقالته فإن لجنة المراجعة تعمل على مناقشة المراجع الخارجي حول الدوافع وراء هذا القرار وتعمل على تقريب وجهات النظر وإزالة الغموض حول الموضوع من أجل الوصول إلى حل يرضي الطرفين، وهذا يبين الدور الأساسي الذي تلعبه لجنة المراجعة في هذا المجال.

وفي حال ما إذا لم تأخذ الإدارة رأي لجنة المراجعة فيما يخص اختيار وتعيين أو إقالة المراجع الخارجي بعين الاعتبار ولم تعمل به فإن اللجنة تقوم في بتقديم تصريح مع تقاريرها السنوية تبين فيه الاقتراحات التي قدمتها في هذا الخصوص وكذلك الأسباب التي جعلت الإدارة تقرر غير ذلك².

2. علاقة أعضاء اللجنة مع المراجعين الخارجيين:

يعمل أعضاء لجنة المراجعة في إطار العلاقة مع المراجع الخارجي على أن يبين لهذا الأخير بوضوح ما هو منتظر منه من طرف المساهمين، ويهيئ له مناخ العمل مما يساعده على إبداء رأيه بحرية في كل الميادين المتعلقة بمهمته، ويقوم أعضاء اللجنة بلعب دور الوسيط في التعريف بالمراجعين الخارجيين عند تعيينهم ومتابعتهم خلال أدائهم لمهامهم في المؤسسة، كما يعمل المراجع الخارجي على التعاون مع أعضاء لجنة المراجعة من خلال مناقشة النقاط الغامضة والملاحظات المستخلصة من عملية المراجعة قبل إضافتها في التقرير الذي ستقدمه للمساهمين.

3. الحرص على استقلالية المراجعين الخارجيين:

من المستحسن لدى أعضاء لجنة المراجعة أن تكون لديهم فكرة كافية حول شروط ومعايير استقلالية المراجع الخارجي، كما يمكن أن يطلبوا من المراجع الخارجي تقديم معايير الاستقلالية الخاصة التي يعتمدها في مكتبه وأن يقدم تصريحا قبل تعيينه للقيام بمهامه يبين فيه احترامه لمعايير الاستقلالية القانونية والخاصة بمكتبه وامتلاكه الكفاءة اللازمة للقيام بمهام المراجعة الخارجية لهذه المؤسسة، كما أن المراجع الخارجي ملزم في كل مرة بإعلام لجنة المراجعة بنص مكتوب عن كل ما من شأنه أن يؤثر على استقلاليته وموضوعيته في أداء مهامه، كما تعمل اللجنة على التأكد من وجود قواعد تحدد الشروط التي يجب توفرها في المراجع الخارجي حتى يمكن تعيينه دون أن تتأثر استقلاليته.

¹ Didier de Ménonville, les comités d'audit, Economica, Paris, 2009, p 56.

² Didier de Ménonville, Idem, p 58.

4. اختبار أعمال المراجعين الخارجيين:

لقد اقترح المعهد الفرنسي للإداريين في مجال اختبار أعمال المراجعين الخارجيين من قبل لجنة المراجعة نقاطا يمكن لهذه الأخيرة من خلالها أخذ فكرة عن الأعمال التي يقوم بالمراجع الخارجي، وتتمثل هذه النقاط حسب المعهد المذكور فيما يلي¹:

– برنامج المراجعة: ويسمح برنامج المراجعة بمعرفة المنهجية التي سيعتمدها المراجع الخارجي في مهمته والوسائل التي ينوي تسخيرها للقيام بذلك، ومن المستحسن أن يقوم المراجع الخارجي بعرض برنامجه على أعضاء لجنة المراجعة لمناقشته قبل عرضه على إتمامه وعرضه على مجلس الإدارة، وهذا حتى يمكن لأعضاء اللجنة تقديم ملاحظاتهم واقتراحاتهم حول البرنامج ويقوم بتعديله إذا لزم الأمر، وتعمل اللجنة في هذا الإطار على التأكد من أن المراجع الخارجي قد خصص في برنامجه الوقت والإمكانات اللازمة لمعالجة مناطق الخطر المحيطة بالمؤسسة.

– نتائج وملاحظات المراجع الخارجي: وذلك بمناقشة المراجع الخارجي فيما يخص النقاط التي تم اكتشافها خلال عملية المراجعة الخارجية وحول طريقة معالجتها، وكذا الخروقات التي وجدها عند اختباره لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ونظام المعلومات المحاسبي الذي تعتمده المؤسسة، والقيام باختبار مدى أهمية الانحرافات التي اكتشفت وتأثيرها على القوائم المالية للمؤسسة، ومن ثم يعمل أعضاء لجنة المراجعة على متابعة الإجراءات التي اتخذت من طرف الإدارة والمسيرين بغرض معالجة هذه الانحرافات أو الخروقات.

– متابعة المراسلات واختلاف وجهات النظر بين الإدارة والمراجع الخارجي: وهو ما يسمح للجنة المراجعة بمعرفة الطرق التي تم بها تقريب وجهات النظر بين الطرفين والتأكد من أن ذلك تم بطريقة قانونية ومقنعة، كما يمكن للجنة أن تكون فكرة حول التوجهات التي ستعتمدها الإدارة فيما يخص إعداد القوائم المالية.

– اختبار اقتراحات المراجع الخارجي ومدى تنفيذها: يسمح هذا للجنة المراجعة بمعرفة النقائص المسجلة فيما يخص الإجراءات المعتمدة ومدى حرص الإدارة على تحسين هذه الإجراءات، كما يسمح هذا للجنة بالتأكد من أن جل النقاط المهمة في هذه الاقتراحات قد تم أخذها بعين الاعتبار.

5. الإطلاع على رسالة التأكيد التي تعدها الإدارة العامة « Lettre d’Affirmation »

وتعتبر هذه النقطة بالذات من الأهمية بما كان باعتبار أن هذه الرسالة أو الشهادة تعدها الإدارة العامة للمؤسسة وتقدمها للمراجع الخارجي، وهي تحتوي على²:

- التصريح على أن هناك رقابة تهدف إلى اكتشاف وتحديد الأخطاء والتلاعبات وهي حيز التطبيق، وأن التجاوزات التي تم اكتشافها في هذا الإطار قد تم التصريح بها للمراجع الخارجي.
- التأكيد على أن الأخطاء والتجاوزات التي لم يتم تصحيحها ليس لها أثر مهم على الحسابات، وترفق قائمة لهذه التجاوزات مع التصريح.
- التصريح على أن الفرضيات الأساسية التي تمت على أساسها التقديرات المحاسبية تعكس حقيقة نية المؤسسة وقدرتها على تحقيق العمليات المبرمجة.
- التصريح على أن المؤسسة ليس لها علم بأي عملية تمت بعد إقفال الحسابات السنوية تستوجب الإشارة إليها في الملحق دون اتخاذ هذا الإجراء.

¹ Didier de Ménonville, Op-cit, p 61-63.

² Didier de Ménonville, Op-cit, p 63.

– التصريح على تطبيق القوانين والتشريعات المعمول بها.

ويهتم أعضاء لجنة المراجعة بالأخص إلى اختبار الأخطاء والتجاوزات التي لم يتم معالجتها والتي تم إرفاقها بالرسالة، للتأكد من عدم تأثيرها على القوائم المالية للمؤسسة.

6. تقييم فعالية المراجعين الخارجيين:

بالإضافة إلى الدور الذي تلعبه لجان المراجعة فيما يخص اختيار، اقتراح وتعيين المراجع الخارجي، تعمل اللجنة كذلك على تقييم أعمال المراجع الخارجي سنويا اعتمادا على معايير الفعالية الخاصة بها، حيث أن كل لجنة تضع معايير لتقييم الفعالية التي تنتظرها من المراجع الخارجي، وفي غالب الأحيان تركز عملية التقييم على المحاور التالية:

- احترام برنامج المراجعة والمواعيد المقترحة.
- طبيعة ونوعية وملائمة النتائج والاقتراحات التي يقدمها المراجع الخارجي سواء إلى لجنة المراجعة أو إلى الإدارة العامة ومديرية المالية.
- طبيعة العلاقة بينه وبين الموظفين في المؤسسة.
- إمكانات ومؤهلات فرق المراجعة الخارجية.

ومن المستحسن أيضا أن يتمكن أعضاء لجنة المراجعة من مشاركة ومناقشة المراجع الخارجي في إعداد الملاحظات والاقتراحات الخاصة بتحسين وتطوير الأنظمة والإجراءات المتبعة في المؤسسة.

المطلب الثالث: دور لجنة المراجعة في تقييم جودة المراجعة:

تعد مسألة تقييم جودة المراجعة مسألة قديمة نسبيا، حيث أنها شغلت تفكير المختصين منذ مدة وعرفت توجه الباحثين في المسألة في اتجاهين مختلفين عبر مرحلتين مختلفتين، فقد كانت الأبحاث الأولى في الموضوع تشير إلى أن تقييم جودة المراجعة يكون عن طريق تقييم المراجع في حد ذاته من استقلالية ومؤهلات، ولكن الأبحاث الحديثة في الموضوع جاءت بتوجه آخر حيث ترى أن جودة المراجعة تقيم على أساس الأعمال التي يقوم بها المراجع أي مسار المراجعة لا على أساس طبيعة المراجع في حد ذاته، ومن هنا فإن أعضاء لجان المراجعة سوف يعملون على تقييم جودة المراجعة وفق المنهجيتين كما يلي:

1. وفق استقلالية وكفاءة المراجع:

يلعب المراجع الخارجي من خلال المصادقة والتصريح بسلامة حسابات المؤسسة دور الضامن لاحترام الخصائص الكيفية للمعلومات المحاسبية لدى مستعملي القوائم المالية، وفي هذا الإطار عرف De Angelo (1981a) جودة المراجعة كما يلي¹: "هي رأي السوق حول قدرة المراجع الخارجي على:

- اكتشاف أخطاء أو تلاعبات معبرة في النظام المحاسبي للمؤسسة محل المراجعة.
- والتصريح بهذه الأخطاء أو التلاعبات في تقريره"

¹ L'article : « La problématique de la mesure de la qualité d'audit : proposition d'une approche conception », Mekram Chemangui,, p 4.

كما أن المعايير المهنية للمراجعة ترى أن المراجع مطالب بأن يمزج بين عنصرين، أولهما هو استخدام الموارد المتاحة وكفاءة فريق العمل الذي سيقوم بالمهمة، وثانيهما متعلق بموضوعية المراجع واستقلاليتيه.

ولطالما تم اعتبار كفاءة المراجع الخارجي ضمانا على قدرته على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات، فالمراجع الخارجي يجب أن يمتلك المعارف، التكوين، التأهيل والخبرة الكافية التي تمكنه من أداء مهام المراجعة، وبما أن المراجعة حاليا غالبا ما تتم من طرف مكاتب مختصة فإن التنظيم الهيكلي لهذه المكاتب وفريق المراجعة يؤثران على مفهوم الكفاءة الذي أخذ أبعادا أخرى تتمثل في:

- كفاءة المراجع في حد ذاته.
- كفاءة مكتب المراجعة.
- كفاءة فريق المراجعة المتدخل على مستوى المؤسسة.

كما أن الاستقلالية والموضوعية تمثلان أساس جودة المراجعة حيث تضمنان أن النتائج التي توصل إليها المراجع في مهامه سيتم التصريح بها دون تحريف ولا نقص تحت أي ضغط، ويمكن للاستقلالية أن تشمل ثلاث مستويات وهي:

- الاستقلالية في برمجة أعمال المراجعة.
- الاستقلالية في التقصي والتحقيق.
- الاستقلالية في إعداد التقرير وعرضه.

وتحرص لجنة المراجعة على التحقق من هذه العناصر من خلال دورها الأساسي والمتمثل في اختيار، اقتراح، تعيين وتجديد عهدة المراجع الخارجي، وكذا ضمان الظروف المناسبة للمراجع الخارجي من أجل القيام بعمله باستقلال وموضوعية.

2. وفق مسار المراجعة:

نظرا لتعدد عملية المراجعة وعدم القدرة على إبصار مسار المراجعة فإن الدراسات التي تناولت تقييم جودة المراجعة عن طريق مسار المراجعة تبقى جد قليلة فمعظم الباحثين يعتبرون مسار المراجعة كالعلة السوداء.

وبعد التوصيات التي جاء بها قانون SOX فقد حاول Riad Manita في مقاله المعنون ب: « Comité d'audit et Qualité d'audit externe : vers le développement d'un outil d'évaluation de la du processus d'audit » أن يطور لأعضاء لجان المراجعة طريقة لتقييم جودة المراجعة اعتمادا على مسار المراجعة وذلك نظرا لأن أعضاء اللجنة يمكنهم التدخل خلال أطوار عملية المراجعة، وقد اقترح عدة مؤشرات تمكن لجان المراجعة من تقييم جودة المراجعة وبين المهام التي ينبغي أن تقوم بها اللجنة لتقييم كل مؤشر، ونذكر بعضها فيما يلي:

- مؤشرات قبول وتخطيط المهمة: ويمكن للجان المراجعة أن تقوم وفق هذا المؤشر بالمهام التالية:

- التأكد من كفاءة المراجع.
- التأكد من استقلالية المراجع.
- التحقق من نوعية تنظيم المراحل التي وضعها المراجع في برنامجه.

- التأكد من تركيز المراجع في برنامجه على مناطق الخطر.
- التأكد من فهم المراجع لأنظمة العمل في المؤسسة.
- التأكد من تركيبة وتأهيل فريق المراجعة.

– مؤشرات تقييم نظام الرقابة الداخلية: وفي هذا المؤشر يمكن للجنة المراجعة تقييم عمل المراجع في مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة بالقيام بما يلي:

- التحقق من احترام البرنامج المسطر في هذه المرحلة.
- التأكد من نوعية تنظيم هذه المرحلة.
- التأكد من نوعية الجرد المادي.
- التأكد من تركيبة وتأهيل الفريق المتدخل في هذه المرحلة.

– مؤشرات فحص الحسابات وإنهاء المهمة: وفي المرحلة الأخيرة والمتمثلة في فحص الحسابات وإنهاء المهمة يمكن للجان المراجعة تقييم ما يلي:

- التأكد من برنامج المرحلة.
- احترام تطبيق معايير وشروط المهمة.
- التحقق من تركيبة وتأهيل الفريق المتدخل في هذه المرحلة.
- العمل على عرض المراجع لنتائج عمله باستقلالية.
- التأكد من احترام التقرير للمعايير المعمول بها.

ومن بين الأمور التي قد تساعد لجنة المراجعة على تقييم مسار المراجعة هو أنها لا تعتبر طرفا خارجيا في المهمة فهي تعمل على مرافقة المراجع الخارجي منذ تعيينه في المؤسسة إلى غاية تقديمه للتقرير النهائي لمهمته، أي أن مسار المراجع يعد أقل تعقيدا بالنسبة للجنة مقارنة بالأطراف الأخرى، فهي لا تمثل علبة سوداء بالنسبة إلى اللجنة.

المطلب الرابع: دور لجنة المراجعة في الحد من المحاسبة الإبداعية في المؤسسة

تعد لجنة المراجعة من بين أهم الآليات التي لجأت إليها المؤسسات العالمية الكبرى للحد من التلاعب والغش في التقارير المالية الذي أزيح عنه الستار بانهيار بعض كبريات الشركات العالمية، متمثلة في صورة: ENRON و XEROX و PRAMALAT و WORLDCOM وغيرها من الفضائح المالية التي تتالت وهزت العالم بأسره.

وتعود أسباب هذه الانهيارات والفضائح إلى عدة عوامل أهمها لجوء الإدارة إلى بعض الإجراءات والسياسات المحاسبية بهدف إحداث تحسين صوري غير حقيقي في نتائجها ومركزها المالي، وذلك من خلال الاستفادة من تعدد الخيارات والبدائل المتاحة في السياسات المحاسبية عند إعداد التقارير والقوائم المالية وكذا التقديرات المحاسبية وفق ما يخدم أهداف ومصالح المسيرين دون أهداف الشركة وملاكها، إذ أكدت التقارير التي نشرها المحققون في قضايا الفضائح المذكورة وغيرها من الفضائح المالية وجود تضليل وتحايل في استخدام الطرق المحاسبية المتاحة بهدف تعديل النتائج المحاسبية للمؤسسة وقد أطلق المختصون على هذا التحايل اسم المحاسبة الإبداعية أو الابتكارية "La Comptabilité Créative"،

وهو ما دفع المشرعين إلى البحث عن الآليات التي يمكن عن طريقها وضع حد لهذه الممارسات والتخفيف من تأثيرها على مصداقية القوائم المالية والصورة المالية للمؤسسة، وقد لجأ المشرعون إلى إنشاء لجنة رقابية تعمل إلى جانب الإدارة وتتولى مهام خاصة كالإشراف على مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة وتقديرات الإدارة بما يحقق أهداف الشركة، فسارعت العديد من الدول إلى تبني هذه اللجان واقتراح إنشائها خاصة في المؤسسات الكبيرة، وتعتبر الولايات المتحدة السبّاقة إلى اقتراح لجان المراجعة كحل للحد من المحاسبة الابتكارية وكان ردها على فضيحة ENRON سريعاً ومباشراً من خلال المصادقة على قانون SARBANES-OXLEY في سنة 2002، الذي يقضي بتولي لجنة المراجعة مهمة الإشراف على السياسات والتقديرات والأحكام المحاسبية المستخدمة من قبل الإدارة في إعداد التقارير المالية.

زاد اهتمام الباحثين والخبراء في المجال المالي بالتعمق في موضوع المحاسبة الإبداعية بعد الفضائح المالية وخاصة بعد ثبوت تورط المحاسبين والمراجعين الخارجيين في فضيحة ENRON وهو ما أدى إلى إفلاس مكتب ARTHUR ANDERSON الذي كان يعتبر من بين الخمس مكاتب الكبرى عالمياً في الحاسبة ومراجعة الحسابات، ومنه فقد اختلفت التعاريف التي تناولت الموضوع ونذكر منها، أن المحاسبة الإبداعية تمثل "التثبيط المتعمد للتقديرات في مستوى دخل الشركة حتى يبدو في وضع طبيعي"¹، وأنها تعد "مرادفاً للمحاسبة المخادعة حيث تنطوي على تقنيات محاسبية تسمح للشركات بالإبلاغ عن نتائجها المالية بشكل لا يصور حقيقة نشاطاتها التجارية"²، وبشكل من التفصيل تم تعريفها على أنها "عملية معالجة الأرقام المحاسبية عن طريق استغلال الثغرات في المبادئ المحاسبية واختيار المقاييس والملاحق بهدف تحويل القوائم المالية عما يجب أن تكون عليه الو الوضع الذي يفضل مستخدم القوائم المالية رؤيته، أو هي العملية التي تنظم فيها العمليات والحسابات بشكل يترتب عليه نتائج محاسبية محددة سلفاً بدلاً من أن تكون النتائج محايدة ومتسقة"³.

ومن هذه التعاريف يتضح أن هناك قواسم مشتركة لممارسات المحاسبة الإبداعية أهمها:

- تعتبر ممارسات عامة وشائعة.
- تمثل ممارسات لا يمكن تفاديها بشكل مطلق.
- يمكن للمسيرين تقديم تفسير مقنع لهذه العمليات.
- تدخل في الإطار القانوني لأنها لا تخرج عن نطاق المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية.
- ممارسات انتهازية فيما يخص اختيار الطرق والتقديرات المحاسبية.
- ممارسات احتيالية تعمل على تغيير الأرقام الحقيقية إلى أرقام غير حقيقية.
- ممارسات ضارة بأطراف داخلية وخارجية عن المؤسسة.

ويمكن للجان المراجعة أن تساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة بقيامها بما يلي:

- مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة وتقديرات الإدارة والعمل على وضع إجراءات فعالة.
- التأكد من الإفصاح عن السياسات والمبادئ المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية.
- التأكد من الإفصاح عن تغيير الطرق المحاسبية المطبقة لمعرفة أثرها على القوائم المالية.
- تقييم سياسات الإفصاح المعتمدة على ضوء أهداف التقارير المالية وغاياتها.

¹ رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق، المجلد 26، العدد الثاني، 2010، ص 95.

² رشا حمادة، نفس المرجع، ص 95.

³ رشا حمادة، نفس المرجع، ص 95.

- التأكد من كفاية وملائمة الإفصاح لتحقيق مستوى مرض من المنفعة للتقارير المالية.
- تسوية قضايا الإفصاح المهمة وفق رأي المراجع الخارجي.
- مناقشة التقارير المالية الدورية والسنوية مع الأطراف المعنية داخل الشركة.
- الحد من خطر التقارير المالية الاحتمالية عن طريق تحديد العوامل التي تقود إلى تقارير مالية احتمالية ومعالجتها.
- مناقشة المراجع الخارجي حول مدى فعالية السياسات والطرق والمبادئ المحاسبية المعتمدة في المؤسسة.

كما أن لوجود لجان المراجعة في مؤسسة ما دور مهم في تفادي تلاعب المسيرين بنتائج المؤسسة وتوجيه هذه النتائج وفق مصالحهم الخاصة، حيث أن التوصيات المقترحة من طرف المنظمات المسؤولة على إنشاء لجان المراجعة في المؤسسات والتي تصر على ضرورة وجود على الأقل عضو من أعضاء اللجنة يكون مختصا في المالية والمحاسبة وهذا حتى يمكنه قراءة القوائم المالية بصيغة صحيحة تمكنه من اكتشاف أي تلاعب ممكن من طرف المسيرين، ويرجع سبب التلاعبات حسب الدراسات إما أن تكون انتهازية حيث يستغل المسكرون الثغرات التي تحتويها القواعد والمعايير المحاسبية من أجل توجيه نتائج المؤسسة وفق ما يخدم مصالحهم الخاصة أو قصد الاستفادة من وضعية تعاقدية، قانونية، سياسية أو إدارية تكون المؤسسة عرضة لها، كما أن دراسات أخرى أكدت أن المسيرين يمكنهم أن يستغلوا التساهل في اختيار المعايير والقواعد المحاسبية من أجل تدعيم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المصرح بها حتى يتبين للمتعاملين الاقتصاديين مع المؤسسة بشكل واضح السياسة التي تتبعها المؤسسة والأهداف الإستراتيجية التي تسعى إلى تحقيقها، وهذا من أجل جذب اهتمام المستثمرين وأصحاب رؤوس الأموال من أجل الاستثمار في المؤسسة.

وحتى لو كان المساهمون أو المستثمرون بإمكانهم قراءة القوائم المالية بسهولة إلا أنه يصعب عليهم اكتشاف وتحديد ما إذا كان هناك تلاعب في الحسابات وانتهازية من طرف المسيرين باعتبار أن المسيرين أدري من الجميع بحسابات المؤسسة والثغرات التي يمكنهم استغلالها لتوجيه القوائم المالية لما يخدم مصالحهم الخاصة على حساب مصالح المؤسسة وهذا أساس مشكل الوكالة، وهو ما يزيد من أهمية الدور الذي تلعبه المراجعة في إعطاء الثقة في القوائم المالية للمتعاملين، وبعد الدور السلبي الذي لعبته المراجعة الخارجية ممثلة في مكتب ARTHUR ANDERSON في التلاعبات التي كانت تقوم بها مؤسسة ENRON والتي كانت مسرحا لأكبر فضيحة مالية عرفت في الولايات المتحدة في نهاية القرن الماضي، رأى المشرعون أن لجان المراجعة سوف تعمل على اكتشاف أي تلاعب أو توجيه محتمل للنتائج المحاسبية للمؤسسة، وتلعب كفاءة واستقلالية أعضاء اللجنة دورا مهما في اكتشاف والتصريح بالتلاعبات التي يمكن أن يقوم بها المسكرون بهدف توجيه القوائم المالية وفق ما يريدون.

حاولنا من خلال هذا الفصل أخذ فكرة حول حوكمة المؤسسات وتأثير لجان المراجعة على مفهومها، وتبين لنا أن مفهوم الحوكمة يعتبر مفهوما قديما تم إعادة إحياء النقاش حوله في السنوات الأخيرة، وخاصة بعد الفضائح المالية التي شهدتها العالم في العقد الأخيرين وكذا القوانين التي صدرت لحماية مصالح المساهمين وأصحاب رؤوس الأموال والتي أعطت مفهوم الحوكمة أبعادا جديدة ومتعددة.

وقد تزامن ظهور لجان المراجعة مع إعادة النقاش حول الحوكمة بأبعادها الحديثة فأصبحت لجان المراجعة تمثل أحد أقطاب وآليات الحوكمة الفعالة للمؤسسات، وتعتبر فعالية الحوكمة من فعالية اللجنة وهذه الأخيرة ترتبط بتوفر اللجنة على عدة خصائص تساهم في فعاليتها، كما أن إنشاء هذه اللجان في المؤسسات مرتبط أصلا بتوفر هذه المؤسسات على شروط وخصائص ضرورية تمكنها من جني ثمار اللجان في حال إنشائها.

وباعتبار أن لجنة المراجعة تعتبر خلية في المؤسسات فإنها تكون مكونة من عدة أعضاء منظمين فيما بينهم يرؤسهم رئيس اللجنة، وقد تم تحديد تنظيم هذه اللجان وطريقة عملها في المؤسسة وكذا مهامها ومسؤولياتها من طرف الهيئات التي أوصت بضرورة إنشائها.

كما حددت هذه الهيئات والمنظمات علاقة لجان المراجعة بكل الأطراف في المؤسسة وشددت على تنظيم العلاقة بينها وبين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وتحديد الدور والمهام التي تقوم بها اللجنة فيما يخص كلا منهما، مع الإشارة إلى دور لجان المراجعة في تحسين إجراءات حوكمة المؤسسات وكذا الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسة والتي تعتبر في الأساس من بين الأسباب المباشرة التي أدت إلى إنشائها.

الفصل

الرابع

بعدما تناولنا في الجانب النظري العلاقات النظرية القائمة بين لجان المراجعة وكلا من المراجعة الداخلية والخارجية، سنحاول في هذا الفصل توقع طبيعة هذه العلاقة ودور هذه اللجان في زيادة فعالية كلا من المراجعتين.

ولتحقيق ذلك سنقوم بتحليل استقصاء تم الإجابة عليه من طرف عينة مكونة من 20 محافظ حسابات و/أو خبير محاسبي في الجزائر، ورغم أننا لا يمكن أن نعمم النتائج التي حصلنا عليها من هذه العينة نظرا لصغر حجم العينة إلا أننا اضطررنا إلى تحليل هذه العينة فقط نظرا إلى صعوبة الحصول على المزيد من الإجابات.

وتهدف هذه الدراسة إلى إبراز وجهة نظر هذه الفئة المهمة لقيام مثل هذه اللجان حول إمكانية إنشائها في المؤسسات الجزائرية وما الذي ينتظر أن تقوم به.

وفي هذا الإطار سنسعى لمعالجة هذا الجانب من خلال التطرق في المبحث الأول إلى تقديم عينة الدراسة الميدانية، وقد قسم الاستقصاء إلى ثلاثة أقسام أساسية سنحاول من خلال المبحث الثاني لهذا الفصل تحليل أسئلة القسم الأول من الاستقصاء وتخص لجان المراجعة وأهم خصائصها ومهامها بغض النظر عن المهام والدور الذي تلعبه هذه اللجان فيما يتعلق بكل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية والتي ستكون موضوعا للمبحثين الثالث والرابع على التوالي.

المبحث الأول: تقديم العينة محل الدراسة

تقوم هذه الدراسة على التحليل الوصفي لاستقصاء تم توزيعه على عينة مكونة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، حيث قمنا بتوزيع الاستقصاء على 32 محافظ حسابات و/أو خبير محاسبي ولم نتمكن من جمع أكثر من 20 إجابة كاملة، حيث واجهتنا بعض الصعوبات في جمع الباقي وقد اكتفينا بهذه العينة المكونة من 20 استقصاء.

وقد لجأنا إلى آراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين حول نظرتهم لاحتمال تطبيق هذه اللجان في المؤسسات الجزائرية والدور الذي ينتظر أن تلعبه هذه اللجان، وذلك لعدة أسباب نذكر منها:

- علاقة موضوعنا وارتباطه بمهنة محافظة الحسابات والخبرة المحاسبية.
- الآثار التي يرتقب أن تشهدها مهنة المراجعة الخارجية في حال تبني لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية.
- افتراض أن يحيط محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بالموضوع، وبالتالي يفترض أن يقدموا لنا معلومات يمكن العمل على أساسها.

ولقد اعتمدنا في دراستنا على مجموعة من المعلومات الشخصية وتتمثل في:

- المستوى أو المؤهل العلمي.

- المؤهل الوظيفي.

- الخبرة.

1- عدد الاستقصاءات المقبولة والمرفوضة

لقد قمنا بتوزيع الاستقصاءات بطريقتين: الأولى مباشرة بالتقريب من محافظ الحسابات والثانية عن طريق الانترنت بإرسال الاستقصاء عن طريق الانترنت لمجموعة من محافظي الحسابات، ونظرا لاحتواء الاستقصاءات التي تم جمعها في بعض الأحيان على إجابات ناقصة أو عدم توفرها على المعلومات الضرورية التي نحن بحاجة إليها، فقد قمنا بفرز هذه الاستقصاءات ومن ثم استطعنا تعيين الاستقصاءات التي تلاءمنا ورفض الباقي، إذ سنعرض عدد هذه الاستقصاءات في الجدول الآتي:

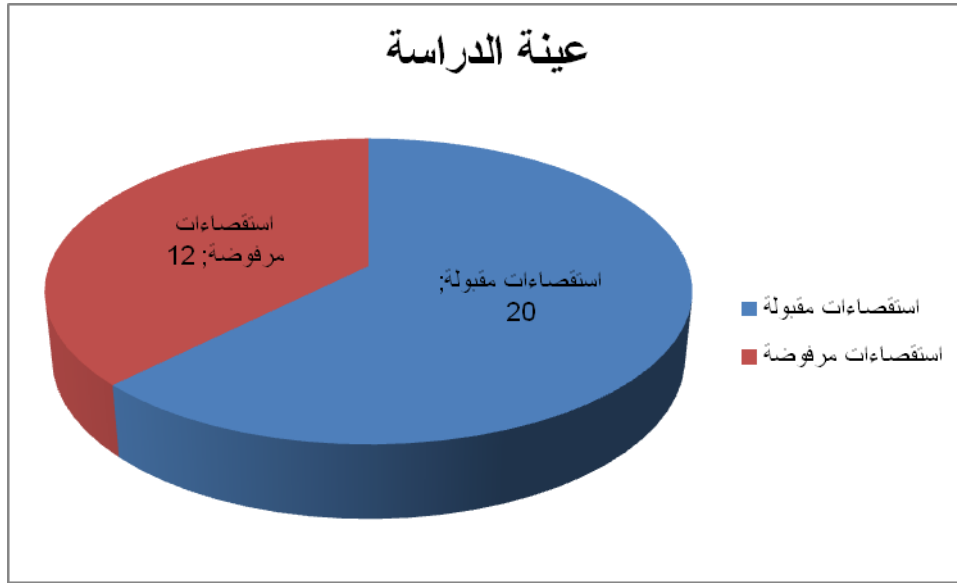
الجدول رقم 1.4: عدد الاستقصاءات المعتمدة في الدراسة

التكرار	البيان
20	عدد الاستقصاءات المقبولة
12	عدد الاستقصاءات المرفوضة
32	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات.

ويظهر التمثيل البياني التالي هذه النتائج بمزيد من الوضوح:

الشكل رقم 1.4: عدد الاستقصاءات المقبولة والمرفوضة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات

يظهر لنا من خلال التمثيل البياني أن عدد الاستقصاءات التي تلم بالمعلومات التي نحن بحاجة إليها والتي تم قبولها تمثل 20 استقصاء، بحيث يمثل عينة الدراسة التي سنعتمد عليها في القيام بدراستنا، وذلك نتيجة لعدم اكتمال الاستقصاءات الأخرى بسبب عدم إرجاع الاستقصاءات في الوقت المناسب، رفض المجيبين للإجابة على بعض الأسئلة، عدم توفر بعض المعلومات لمحافظي الحسابات لعدم وجود لجان مراجعة في الواقع.... الخ.

2- توزيع عناصر العينة حسب المؤهل الوظيفي

لقد تم استهداف محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين للإجابة على هذا الاستقصاء نظرا لما للجان المراجعة في حال إنشائها في المؤسسات الجزائرية من آثار على وظيفة كل منهما، لذا فقد تم توزيع الاستقصاءات على مجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وقد كان توزيع العينة كما يلي:

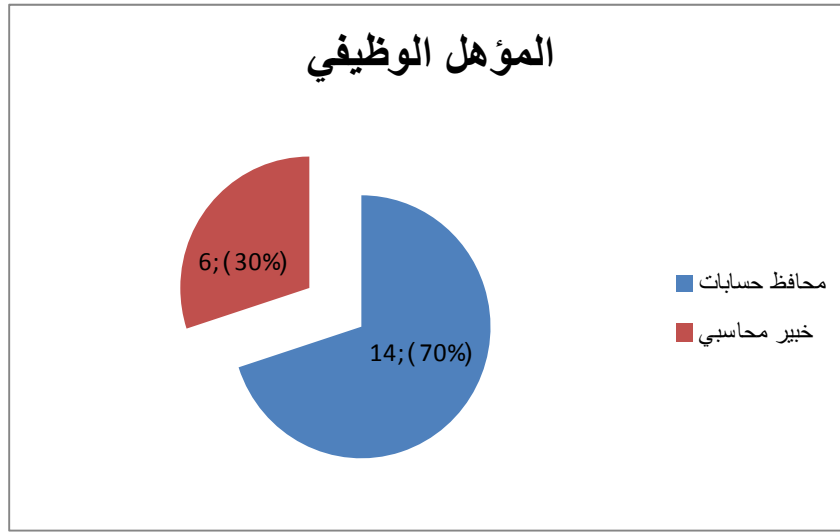
الجدول رقم 2.4: توزيع عناصر العينة حسب المركز الوظيفي

التكرار	البيان
14	محافظ حسابات
6	خبير محاسبي
20	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات

وقصد عرض المعلومات المدرجة والتي تبين توزيع عناصر العينة حسب المؤهل الوظيفي في الجدول بطريقة أسهل، سنقوم بعرضها من خلال الشكل البياني التالي:

الشكل رقم 2.4: التمثيل البياني لتوزيع عناصر العينة حسب المؤهل الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات

يتضح من الرسم البياني أن (هناك 14 إجابة أي نسبة 70% من طرف محافظي الحسابات + 6 إجابات من طرف الخبراء المحاسبين)، مع الإشارة إلى أن الخبراء المحاسبين يعتبرون محافظي حسابات كذلك بطريقة تلقائية.

3- توزيع عناصر العينة حسب الشهادة العلمية

تعتبر المؤهلات العلمية لعناصر العينة من بين المحددات الرئيسية لدرجة أهمية المعلومات التي نجعلها من خلال هذا الاستقصاء، حيث أن كل عناصر العينة يفترض أنهم يمتلكون معارف ولو بسيطة تسمح لهم الإحاطة بالموضوع، وتمكننا من الحصول على معلومات يمكن الاعتماد عليها للوصول إلى نتائج موضوعية، وتتمثل هذه المؤهلات في:

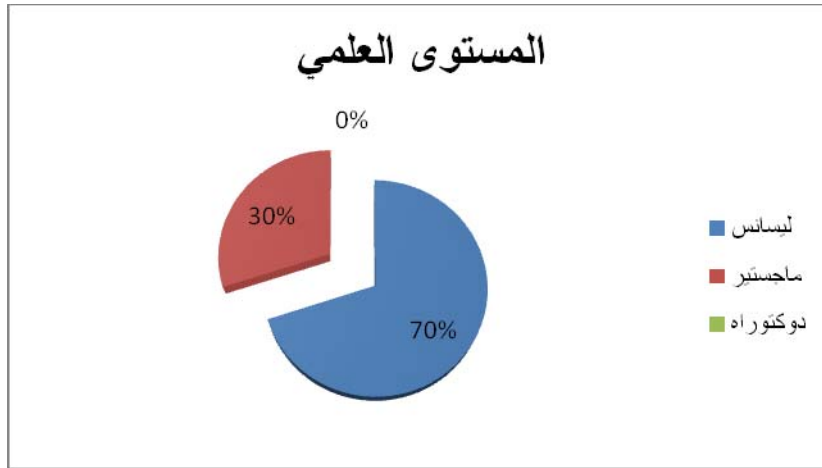
الجدول رقم 3.4: المؤهلات العلمية لعناصر العينة

التكرار	البيان
14	ليسانس
6	ماجستير
0	دكتوراه
20	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات

وقصد تمثيل المعلومات الخاصة بتوزيع عناصر العينة حسب المؤهلات العلمية المبينة في الجدول بطريقة أسهل، يمكن عرضها فيما يلي:

الشكل رقم 3.4: التمثيل البياني لتوزيع عناصر العينة حسب المؤهلات العلمية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات

ويتبين من الشكل أن 30% من عناصر العينة يحوزون على شهادات عليا تتمثل في شهادة الماجستير، بينما يتوفر باقي عناصر العينة على شهادة الليسانس.

4- الخبرة:

يمكن كذلك التطرق إلى مختلف مستويات الخبرة المهنية أو الأقدمية لعناصر العينة المستهدفة، حيث يمكن من خلال ذلك تبيان درجة إمكانية الوصول إلى نتائج معتبرة، فيفترض أن العناصر التي تمتلك أكثر خبرة تملك معارف أكثر حول الموضوع ويمكنها الإجابة عن الأسئلة التي يحتويها الاستقصاء، ويمتلك عناصر العينة مدة خبرة متفاوتة من عنصر إلى آخر، ويمكن توضيح الخبرة التي يمتلكها عناصر العينة كالتالي:

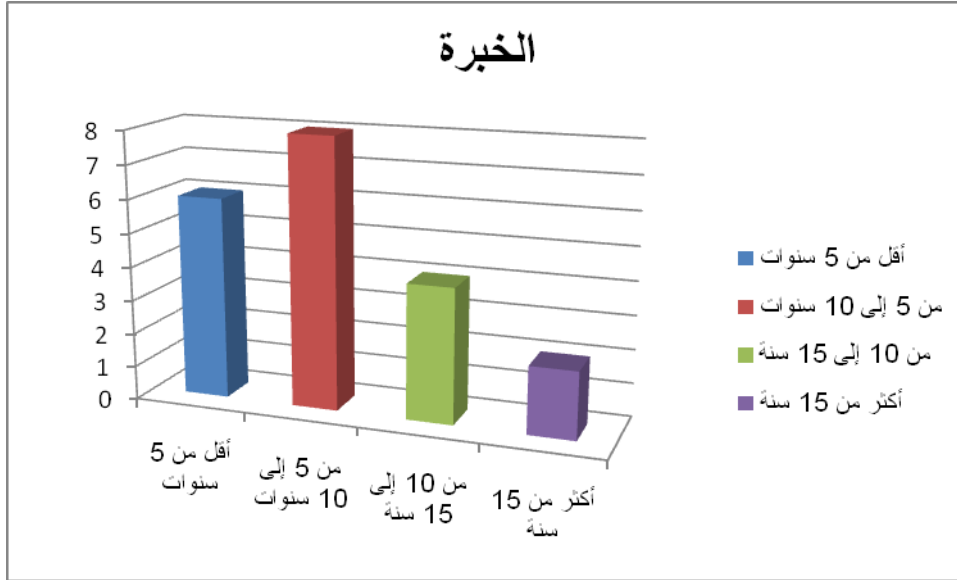
الجدول رقم 4.4: الخبرة المهنية لعناصر العينة

التكرار	البيان
6	أقل من 5 سنوات
8	من 5 إلى 10 سنوات
4	من 10 إلى 15 سنوات
2	أكثر من 15 سنوات
20	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات

ويمكن تمثيل خبرة عناصر العينة في الشكل البياني التالي:

الشكل 4.4: التمثيل البياني لتوزيع عناصر العينة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعطيات

ويظهر من الشكل البياني أن 8 عناصر من العينة أي 40% من العناصر التي شملها الاستقصاء يمتلكون ما بين 5 إلى 10 سنة خبرة في مجال محافظة الحسابات أو الخبرة المحاسبية، ونجد 6 عناصر أي ما يمثل 30% من مجموع العينة حديثي العهد بالمهنة فخبرتهم لم تتجاوز الخمس سنوات، بينما هناك من هم أكثر خبرة منهم حيث نجد 4 عناصر يملكون بين 10 إلى 15 سنة خبرة وعنصرين قد تجاوزوا 15 سنة خبرة في المهنة، وبما أن 70% من عناصر العينة يملكون أكثر من 5 سنوات خبرة يمكن القول أن المعلومات التي تم الحصول عليها نابعة من أشخاص لهم دراية بالمهنة.

المبحث الثاني: لجنة المراجعة؛ خصائصها، دورها وأهميتها

من أجل أخذ فكرة عن لجان المراجعة، خصائصها، أهميتها ودورها من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وما الذي يؤثر على فعالية هذه اللجان ومصادقيتها حسب رأيهم، تم طرح بعض الأسئلة في هذا الإطار وسنقوم في هذا المبحث بطرح وتحليل الأجوبة التي حصلنا عليها كما يلي:

– يتعلق السؤال الأول بمدى تأثير عدد أعضاء اللجنة على فعاليتها، وما هو العدد الأمثل لأعضاء اللجنة حتى تقوم بالمهام الموكلة إليها بفعالية.

يمثل الجدول التالي الإجابات التي حصلنا عليها من طرف عناصر العينة فيما يخص رأيهم حول تأثير عدد أعضاء اللجنة على عمل وفعالية هذه الأخيرة،

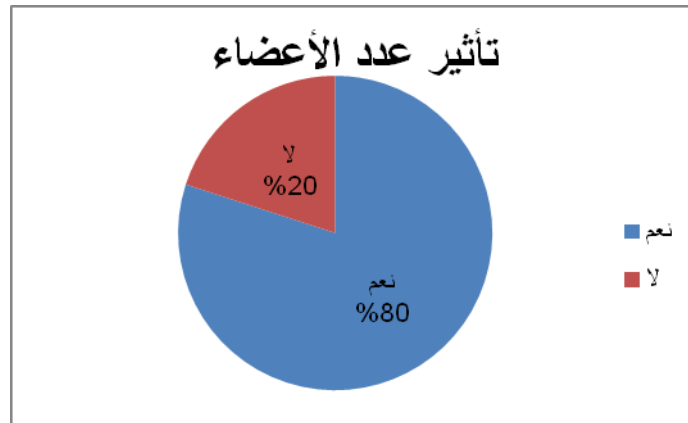
الجدول رقم 5.4: إجابات عناصر العينة فيما يخص تأثير عدد الأعضاء على فعالية اللجنة.

التكرار	البيان
16	نعم
4	لا
20	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات

كما يمكن تمثيل المعطيات التي حصلنا عليها في الشكل البياني التالي:

الشكل 5.4: تأثير عدد أعضاء اللجنة على فعاليتها



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعطيات

يرى 80% من عناصر العينة أن عدد أعضاء لجنة المراجعة يؤثر بشكل أو بآخر على فعالية وأداء اللجنة لمهامها على أكمل وجه، ويرجع هذا الاتجاه إلى أن لجنة المراجعة يجب أن يتلاءم عدد أعضائها مع حجمها وتعاملاتها وكذا طبيعة النشاط الذي تقوم به، وذلك حتى تتمكن من الإحاطة بجميع عمليات وحسابات الشركة.

وفيما يخص العدد الأمثل الذي يراه المشاركون في الاستقصاء أنه يمكن للجنة من القيام بمهامها يمثل الجدول التالي الإجابات التي تم الحصول عليها:

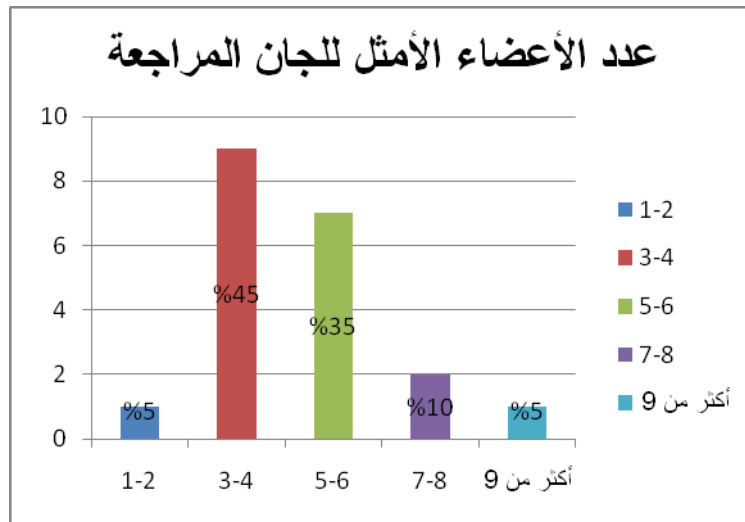
الجدول رقم 6.4: عدد الأعضاء الأمثل للجان المراجعة

التكرار	البيان
1	عضو أو عضوين
9	3 أو 4 أعضاء
7	5 أو 6 أعضاء
2	7 أو 8 أعضاء
1	أكثر من 9 أعضاء
20	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعطيات

وهو ممثل في الشكل البياني التالي:

الشكل 6.4: عدد الأعضاء الأمثل للجان المراجعة



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعطيات

ويظهر من الشكل أن 45% من عناصر العينة يرون أن 3 أو 4 أعضاء كافيين لقيام لجنة المراجعة بمهامها على أكمل وجه، ويرى 35% آخرون أن العدد ينبغي أن يرتفع إلى 5 أو 6 أعضاء.

ويمكن القول أن هذه النتائج مشابهة إلى حد ما للتقرير الذي أعده مكتب KPMG في سنة 2006، والذي تناول موضوع مقارنة تطبيق لجان المراجعة في فرنسا وفي العالم وقد كانت نتائج التقرير أن ما معدله 72% من لجان المراجعة التي تم إنشاؤها في المؤسسات على مستوى العالم تتكون من 3 أو 4 أعضاء، بينما حوالي 22% من المؤسسات ضمت لجان المراجعة فيها 5 أو 6 أعضاء¹.

¹ La pratique des comités d'audit en France et dans le monde, KPMG, Paris, 2006, p 8.

– السؤال الثاني يخص تأثير مدة العضوية على فعالية اللجنة والمدة المثلى للعضوية من أجل لجنة فعالة.

وقد كانت الإجابات التي حصلنا عليها من عناصر العينة والمتعلقة بتأثير مدة عضوية الأعضاء على فعالية اللجنة من عدمه كما يلي:

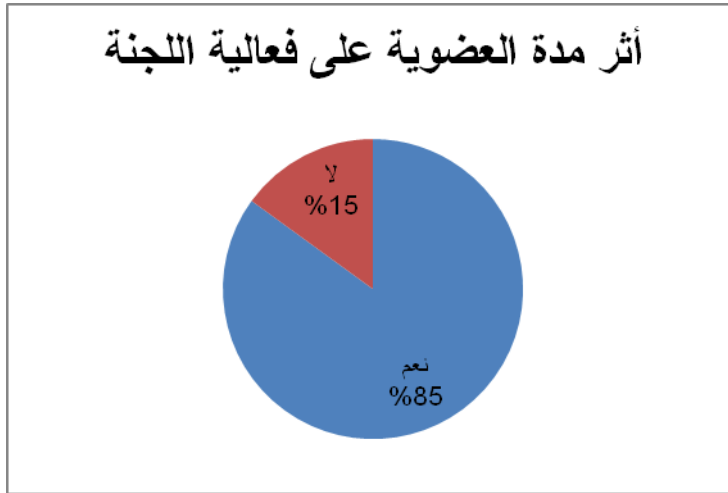
الجدول رقم 7.4: إجابات عناصر العينة فيما يخص تأثير مدة العضوية على فعالية اللجنة.

التكرار	البيان
17	نعم
3	لا
20	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات

ويمكن تمثيل هذه النتائج في الشكل البياني التالي:

الشكل 7.4: تأثير مدة العضوية في اللجنة على فعاليتها



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعطيات

وافق 85% من عناصر العينة قيد الدراسة على أن مدة العضوية في لجنة المراجعة تؤثر في فعالية أداء اللجنة، وذلك باعتبار أن المدة التي يقضيها أعضاء لجنة المراجعة في المؤسسة قد تؤثر على استقلاليتهم وكفاءتهم وهو ما يؤثر حتما على فعالية وأداء لجنة المراجعة، بينما يرى باقي عناصر العينة أن المدة التي يقضيها الأعضاء في لجنة المراجعة لا يمكن أن تؤثر بأي حال من الأحوال على فعالية الأداء بالنسبة للجنة المراجعة.

أما فيما يتعلق بالمدة المثلى التي تمكن أعضاء اللجنة من القيام بمهامهم بفعالية أكبر فقد كانت الإجابات عنها كما يلي:

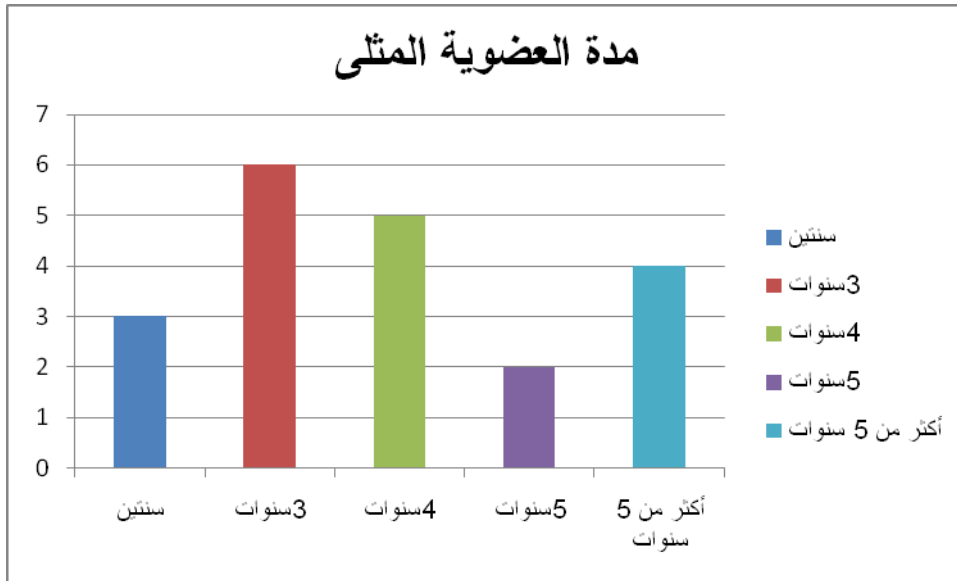
الجدول رقم 8.4: مدة العضوية المثلى في لجان المراجعة

التكرار	البيان
3	سنتين
6	3 سنوات
5	4 سنوات
2	5 سنوات
4	أكثر من 5 سنوات
20	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعطيات

ويمكن تمثيل هذه النتائج في التمثيل البياني التالي:

الشكل 8.4: مدة العضوية المثلى للجنة المراجعة



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعطيات

وقد كانت الإجابات متفاوتة بين الاقتراحات المقدمة ولكن نجد أن ما مجموعه 55% من عناصر العينة يرون أن المدة المثلى للعضوية في لجان المراجعة هي بين 3 و 4 سنوات " 30% أجابوا ب 3 سنوات و 25% أجابوا ب 4 سنوات" ويكون تبريرهم لهذه المدة أن أعضاء لجنة المراجعة لا ينبغي عليهم أن يعملوا طويلا في اللجنة لأن ذلك قد يولد علاقات بينهم وبين مسيري الشركة مما يؤثر على استقلاليتهم وموضوعيتهم في التصريح بالتلاعبات والتجاوزات التي يمكن أن يكتشفونها، بينما يرى 20% من عناصر العينة أن الأعضاء من المستحسن أن يمكثوا أكثر من 5 سنوات في اللجنة معنيين ذلك بأن بقاءهم في المؤسسة يمكنهم من التحكم أكثر في ملف العمل والإحاطة بنشاطات وتعاملات

المؤسسة بصفة أحسن وهو ما يمكنهم من اكتشاف المزيد من التجاوزات والتلاعبات التي قد تحدث في المؤسسة.

– السؤال الثالث متعلق بشروط الالتحاق بلجنة المراجعة من حيث الشهادات وسنوات الخبرة:

يتفق جميع عناصر العينة على أن الالتحاق بلجنة المراجعة يجب أن يتوقف على شروط معينة لأعضاء اللجنة من أهمها حيازة شهادات جامعية وخبرة معتبرة، وتتمثل الشهادات اللازمة للالتحاق باللجنة في الإجابات الممثلة في الجدول التالي:

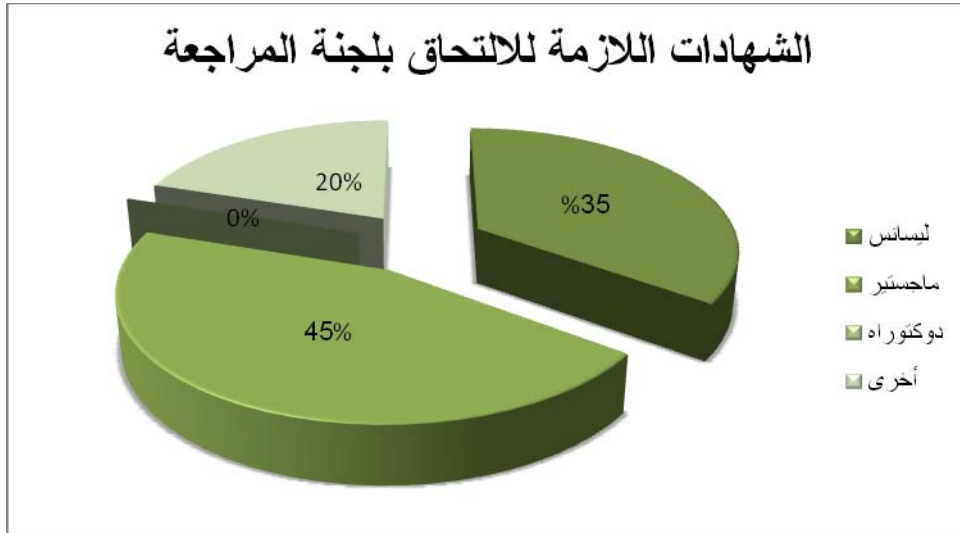
الجدول رقم 9.4: الشهادات اللازمة للالتحاق باللجنة

البيان	التكرار
ليسانس	7
ماجستير	9
دكتوراه	0
أخرى	4
المجموع	20

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات

ويمكن تمثيل هذه الإجابات في الشكل البياني التالي:

الشكل 9.4: الشهادات اللازمة للالتحاق باللجنة



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعطيات

يتفق أغلبية عناصر العينة على اشتراط الحصول على شهادات عليا للالتحاق بلجنة المراجعة، فيشترط 45% الحصول على شهادة الماجستير ويرى 20% ضرورة الحصول على شهادات عليا في اختصاص محافظة الحسابات والمراجعة، بينما يرى بقية عناصر العينة أن شهادة الليسانس تعد شهادة

كافية تمكن صاحبها من الالتحاق باللجنة ولا يرى أي عنصر من العينة ضرورة للحصول على شهادة الدكتوراه من أجل الالتحاق باللجنة.

وأما فيما يتعلق بالخبرة اللازمة من أجل الالتحاق بلجنة المراجعة فقد كانت إجابات عناصر العينة كالتالي:

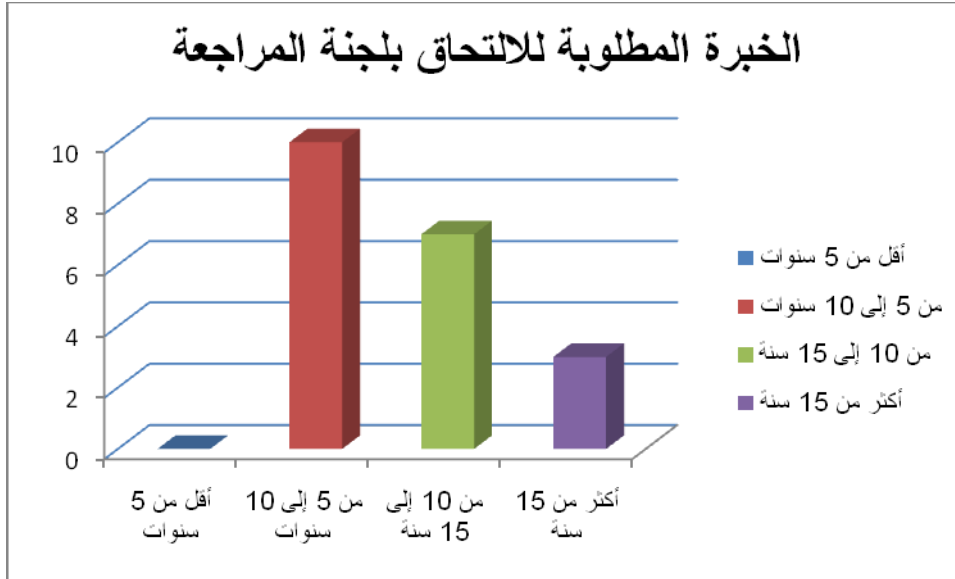
الجدول رقم 10.4: الخبرة اللازمة للالتحاق باللجنة

التكرار	البيان
0	أقل من 5 سنوات
10	من 5 إلى 10 سنوات
7	من 10 إلى 15 سنوات
3	أكثر من 15 سنوات
20	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات

ويمكن تمثيل الإجابات التي حصلنا عليها فيما يتعلق بالخبرة المطلوبة للالتحاق بلجنة المراجعة في الشكل البياني التالي:

الشكل 10.4: الخبرة المطلوبة للالتحاق بلجنة المراجعة



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعطيات

يبدو من الشكل البياني أن عناصر العينة متفقون على ضرورة توفر جميع من يريد الالتحاق باللجنة على أكثر من 5 سنوات خبرة، ولكن هناك 50% من عناصر العينة يرون أن أعضاء اللجنة تكفيهم من 5 إلى 10 سنوات خبرة، بينما يشترط 35% عنصر من عناصر العينة التي شملتها الدراسة أن الخبرة اللازمة للالتحاق بلجنة المراجعة يجب أن تكون من 10 إلى 15 سنة، وفي مقابل ذلك اشترط باقي

عناصر العينة توفر أعضاء لجنة المراجعة على أكثر من 15 سنة خبرة لأن ذلك يساعدهم على أداء مهامهم بفعالية أكبر.

– السؤال الرابع متعلق بالصفات الشخصية التي يجب أن تتوفر في أعضاء لجنة المراجعة

من أجل القيام بمهامه على أكمل وجه يستحسن أن تتوفر في كل عضو من أعضاء لجان المراجعة صفات وميزات شخصية تساعده في عمله، ويرى عناصر العينة هذه الصفات كما يلي:

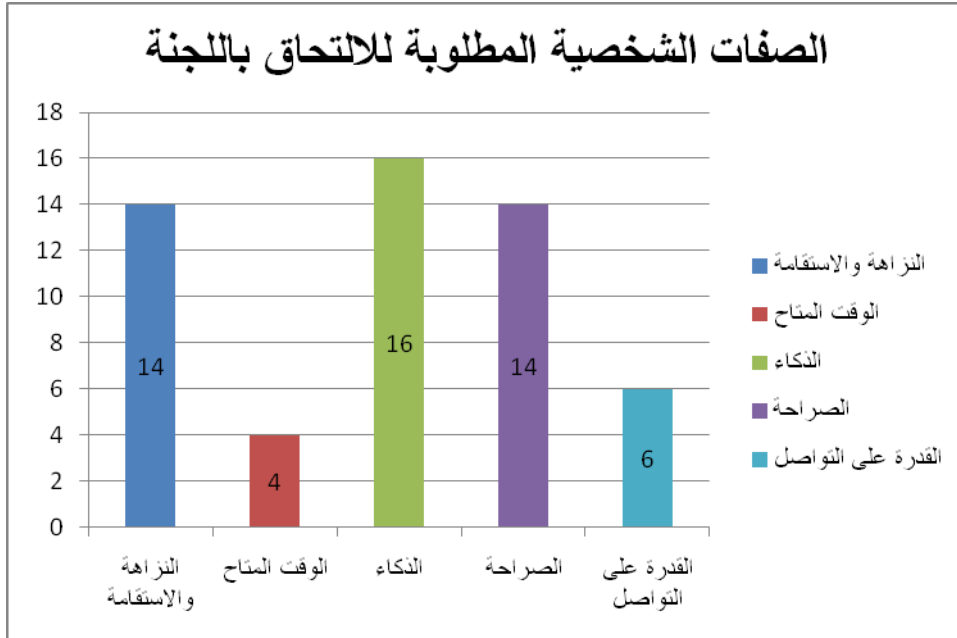
الجدول رقم 11.4: الصفات الشخصية المطلوبة للالتحاق باللجنة

التكرار	البيان
14	النزاهة والاستقامة
4	توفر الوقت
16	الذكاء
14	الصراحة
6	القدرة على التواصل

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات

ويمكن تمثيل هذه النتائج في الشكل البياني التالي:

الشكل 11.4: الصفات الشخصية المطلوبة للالتحاق بلجنة المراجعة



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعطيات

يظهر من الشكل البياني أن الصفات التي اتفق عليها غالبية عناصر العينة تتمثل في: الذكاء، الصراحة والنزاهة والاستقامة، وقد ركز عناصر العينة على الذكاء أكثر بينما خلص التقرير الذي أعده

مكتب KPMG إلى أن الصفة الأولى التي يجب أن تتوفر في أعضاء لجان المراجعة هي النزاهة والاستقامة وهي التي حلت ثانيا في ترتيب الأولويات في هذا الاستقصاء، بينما حل الذكاء في المرتبة الثالثة من الأولويات في التقرير المذكور، وفيما عدا ذلك لم تكن النتائج جد مختلفة.

– السؤال الخامس حول أهمية وضرورة توفر لجان المراجعة على إداريين مستقلين من بين أعضائها

وقد كانت الإجابات المتعلقة بهذه النقطة كما يلي:

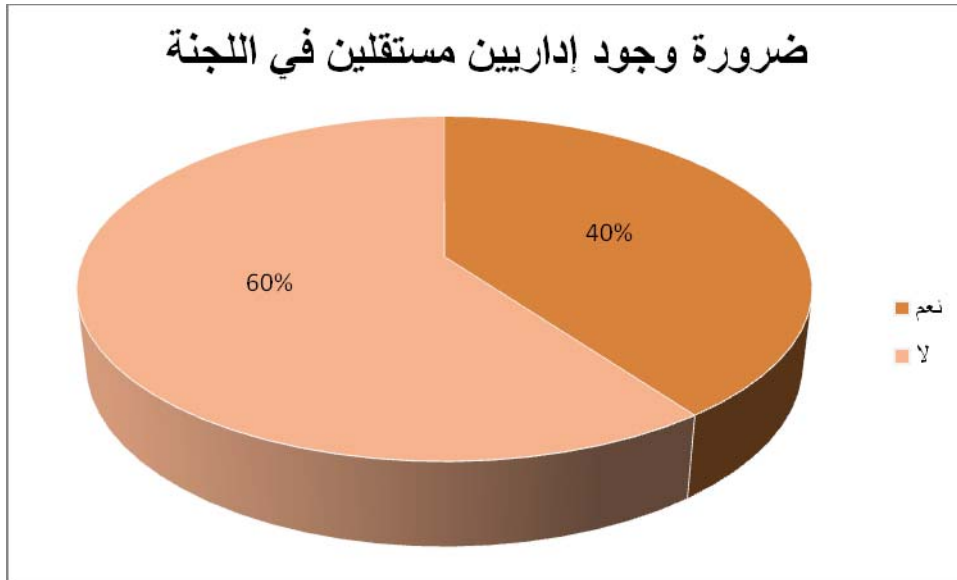
الجدول رقم 12.4: ضرورة وجود إداريين مستقلين في اللجنة.

البيان	التكرار
نعم	8
لا	12
المجموع	20

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات

ويمكن تمثيل هذه النتائج في الشكل البياني التالي:

الشكل 12.4: ضرورة توفر إداريين مستقلين في لجنة المراجعة



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعطيات

يظهر من الشكل البياني أن 60% من عناصر العينة لا يرون ضرورة لوجود إداريين مستقلين بين أعضاء لجنة المراجعة، وهذا عكس الاتجاه الذي سلكته مختلف الدراسات والأبحاث المقدمة حول لجان المراجعة وتطبيقاتها على مستوى العالم، حيث أن مختلف التقارير التي تناولت دراسة لجان المراجعة اعتبرت أن وجود إداريين مستقلين بين أعضاء لجنة المراجعة ضرورة لا مفر منها، حتى أن بعض التقارير اقترحت أن يكون ثلث أعضاء اللجنة من الإداريين المستقلين وهو نفس رأي 4 عناصر من

الذين يرون ضرورة وجود إداريين مستقلين في لجان المراجعة من بين عناصر العينة التي استهدفتها دراستنا.

– السؤال السادس يتعلق بعدد الاجتماعات التي ينبغي أن تعقدها لجان المراجعة سنويا

حتى تقوم لجنة المراجعة بمهامها على أتم وجه فإن أعضاءها يجتمعون عدة مرات سنويا، ويختلف عدد الاجتماعات التي تعقدها لجان المراجعة من مؤسسة إلى أخرى وذلك حسب اختلاف حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها وكذا المهام الموكلة إلى اللجنة، ونبين فيما يلي آراء عناصر العينة فيما يخص العدد الأمثل لاجتماعات لجنة المراجعة:

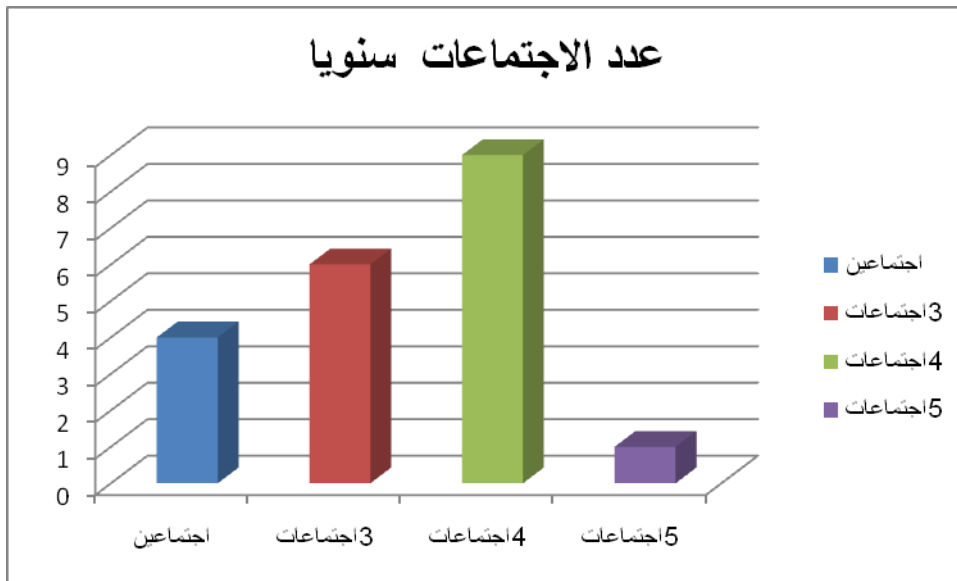
الجدول رقم 13.4: العدد الأمثل لاجتماعات لجان المراجعة سنويا

البيان	التكرار
اجتماعين	4
3 اجتماعات	6
4 اجتماعات	9
5 اجتماعات	1
المجموع	20

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات

ويمكن تمثيل هذه المعلومات في الشكل البياني التالي:

الشكل 13.4: العدد الأمثل لاجتماعات لجان المراجعة سنويا



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعطيات

نلاحظ أن أكبر نسبة من الإجابات وتمثل 45% كانت بعقد 4 اجتماعات سنوية أي اجتماع كل ثلاثة أشهر، وهي أقرب إلى النتائج الذي توصل إليها مكتب KPMG في تحقيقه حول تطبيقات لجان المراجعة حيث خلصت إلى أن لجان المراجعة تعقد ما معدله 4.6 اجتماعا سنويا، بينما تعقد لجان المراجعة في العالم 6.5 اجتماعا في السنة.

بعد تطرقنا إلى بعض خصائص لجان المراجعة سنتناول الأسئلة الآتية بعض مهام لجان المراجعة

– السؤال السابع: هل ينبغي أن تقوم لجان المراجعة بمراقبة تقارير الإدارة ومطابقتها بالقوائم المالية؟

وقد كانت الإجابات المتعلقة بهذه النقطة كما يلي:

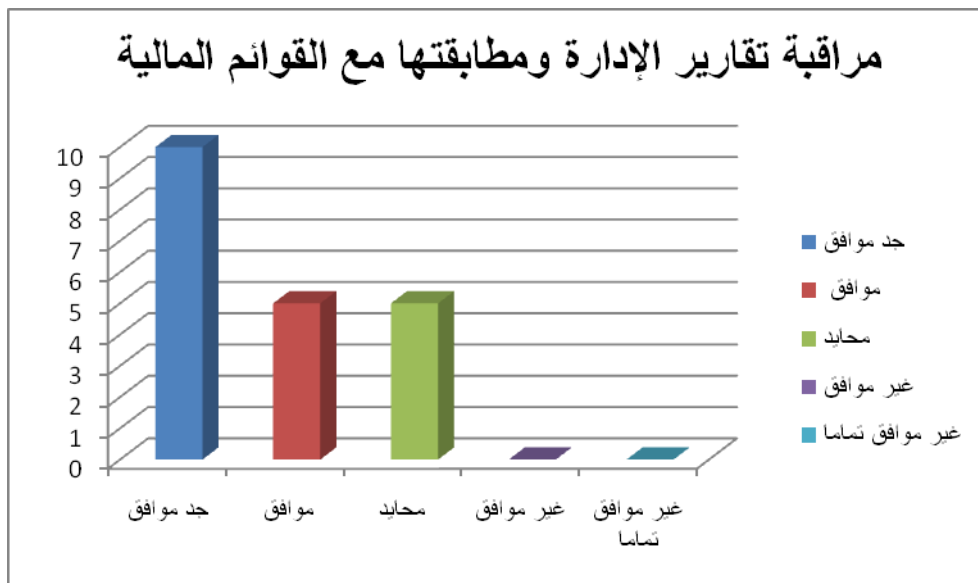
الجدول رقم 14.4: مراقبة لجان المراجعة لتقارير الإدارة ومطابقتها مع القوائم المالية

التكرار	البيان
10	جد موافق
5	موافق
5	محايد
0	غير موافق
0	غير موافق تماما
20	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات

ويمكن تمثيل الإجابات في الشكل التالي:

الشكل 14.4: مراقبة تقارير الإدارة ومطابقتها مع القوائم المالية



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعطيات

ويتبين من الشكل أنه لا يوجد أي عنصر من عناصر العينة يرفض إمكانية أن تقوم لجان المراجعة بمراقبة التقارير التي تقدمها الإدارة ومقارنة تطابقها مع القوائم المالية المصرح بها، وفي المقابل نجد نصف العينة تؤكد على ضرورة قيامه بهذه المهمة.

– السؤال الثامن: حول قيام لجان المراجعة بمتابعة مدى تنفيذ الإدارة لتوصيات المراجعين

لقد كانت إجابات المشاركين في الاستقصاء حول أهمية قيام لجان المراجعة بمتابعة مدى تنفيذ الإدارة لتوصيات واقتراحات المراجعين " الداخليين والخارجيين على حد سواء" كما يلي:

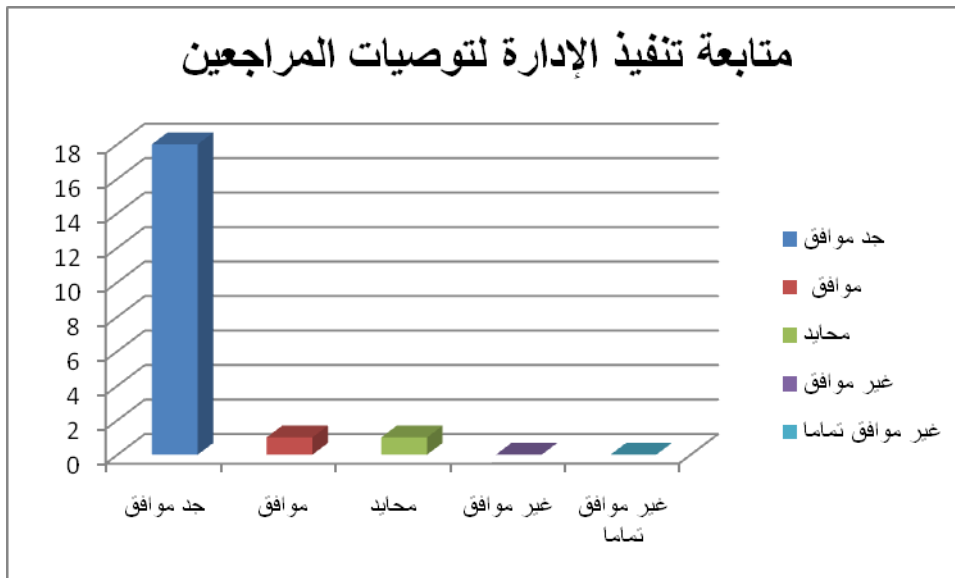
الجدول رقم 15.4: متابعة لجان المراجعة لمدى تنفيذ الإدارة لتوصيات المراجعين

التكرار	البيان
18	جد موافق
1	موافق
1	محايد
0	غير موافق
0	غير موافق تماما
20	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات

ويمكن تمثيل هذه النتائج في الشكل البياني التالي:

الشكل 15.4: متابعة تنفيذ الإدارة لتوصيات واقتراحات المراجعين



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعطيات

تري الأغلبية الساحقة من عناصر العينة أن لجان المراجعة ملزمة بمتابعة الإدارة في تنفيذها لتوصيات المراجعين، حيث أن 90% يعتبرون قيام لجان المراجعة بهذه الدور مهم جدا، وذلك نظرا لأهمية تنفيذ هذه التوصيات بالنسبة لصورة المؤسسة في نظر المتعاملين الخارجيين فالإدارة تعمل على

إبداء نيتها في تحسين صورة المؤسسة وخدمة مصالحها، وفي مقابل ذلك ذهبت بعض الدراسات إلى القول بأن لجان المراجعة يمكن أن تقوم هي بتنفيذ توصيات المراجعين بدل الإدارة.

– السؤال التاسع حول مساهمة لجان المراجعة في تحسين إجراءات الحوكمة في المؤسسات

يتعلق هذا السؤال بمدى قدرة لجان المراجعة على تحسين إجراءات حوكمة الشركات في حال إنشائها، وتظهر إجابات عناصر العينة في الجدول التالي:

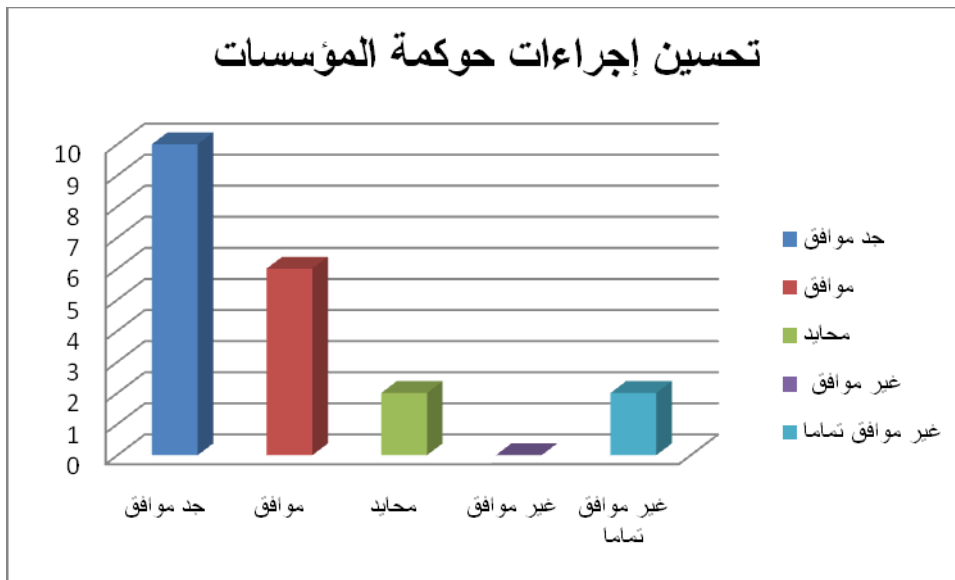
الجدول رقم 16.4: مدى قدرة لجان المراجعة على تحسين إجراءات حوكمة المؤسسات

التكرار	البيان
10	جد موافق
6	موافق
2	محايد
0	غير موافق
2	غير موافق تماما
20	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات

ويمكن تمثيل هذه النتائج في الشكل البياني التالي:

الشكل 16.4: مدى قدرة لجان المراجعة على تحسين إجراءات حوكمة المؤسسات



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعطيات

لقد بينت النتائج أن أغلب عناصر العينة يوافقون على أن لجان المراجعة تعمل على تحسين إجراءات حوكمة الشركات وذلك باعتبار أن لجان المراجعة تعمل على حماية حقوق حاملي الأسهم والمساواة بينهم، كما تسعى إلى توفير المعلومات اللازمة بشفافية ووضوح تمكنان جميع المتعاملين وحاملي الأسهم

من اتخاذ القرارات المناسبة وهي نفس الأهداف التي تعمل على تحقيقها حوكمة الشركات، كما أن هذه اللجان تعتبر كحلقة وصل بين الأجهزة الرقابية في الشركة ومجلس الإدارة.

– السؤال العاشر يخص مساهمة لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية أو الابتكارية

يعد انتشار المحاسبة الإبداعية أحد أهم العوامل التي ساهمت في تفاقم الفضائح المالية التي شهدتها العالم في العقدين الماضيين والتي كانت وراء اهتمام المشرعين والمختصين بإنشاء لجان المراجعة، وتظهر إجابات عناصر العينة حول هذه النقطة في الجدول التالي:

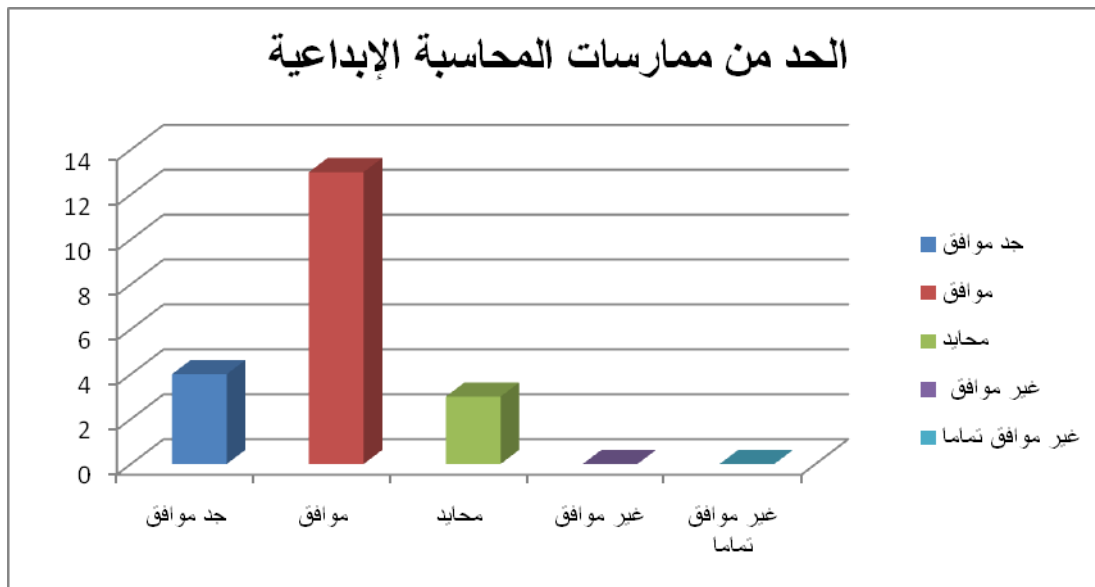
الجدول رقم 17.4: مساهمة لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

التكرار	البيان
4	جد موافق
13	موافق
3	محايد
0	غير موافق
0	غير موافق تماما
20	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات

ويمكن تمثيل هذه النتائج في الشكل البياني التالي:

الشكل 17.4: مساهمة لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعطيات

ويبدو من الشكل أن معظم عناصر العينة يوافقون على قدرة لجان المراجعة على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات وهو ما يعني أدائها للمهمة التي كانت سببا مباشرا في إنشائها.

يرتبط مفهوم لجان المراجعة واحتمال إنشائها في جميع المؤسسات بمدى توفر المؤسسة على المحيط المناسب لعمل هذه اللجان وكذا الخصائص التي تمكنها من أداء عملها بالفعالية اللازمة، وتتمثل أهم الخصائص التي يمكن أن تؤثر في فعالية لجان المراجعة حسب الدراسات والتقارير العالمية المختلفة التي تناولت موضوع لجان المراجعة في هيكلية وتشكيل لجان المراجعة في حد ذاتها، وتشمل هذه النقطة شروط وخصائص اللجنة وطبيعة عمل وكذا صفات ومؤهلات أعضاء اللجنة وأهم المهام الموكلة إليهم.

وقد تناول هذا المبحث وجهة نظر عناصر العينة التي استهدفها الاستقصاء في بعض هذه الخصائص وتأثيرها على فعالية لجان المراجعة، فكانت النتائج أن أغلب عناصر العينة يرون أن عدد الأعضاء ومدة العضوية لهم تأثير على فعالية اللجنة، وأن الأفضل للجنة أن تضم من 3 إلى 6 أعضاء لمدة 3 أو 4 سنوات لكل منهم، كما يشترط أن يجوز كل عضو من الأعضاء على شهادة جامعية عليا مع تبرير خمس سنوات خبرة على الأقل على أن يتسم الأعضاء ببعض الميزات أهمها الذكاء، الصراحة، النزاهة والاستقامة، وعلى لجنة المراجعة أن تجتمع 3 أو 4 اجتماعات سنويا ولا يرى معظم عناصر العينة ضرورة لوجود أعضاء مستقلين في اللجنة.

ويوافق أغلبية عناصر العينة على ضرورة قيام لجان المراجعة بمراقبة تقارير الإدارة ومطابقتها مع القوائم المالية المصرح بها وكذا متابعة مدى تنفيذ الإدارة لتوصيات المراجعين واعتبار هاتين النقطتين إضافة إلى المهام التي تخص المراجعة الداخلية والخارجية أبرز المهام التي يجب أن توكل إلى لجان المراجعة، مع التأكيد على أهمية لجان المراجعة والدور الذي تلعبه في تحسين إجراءات الحوكمة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة.

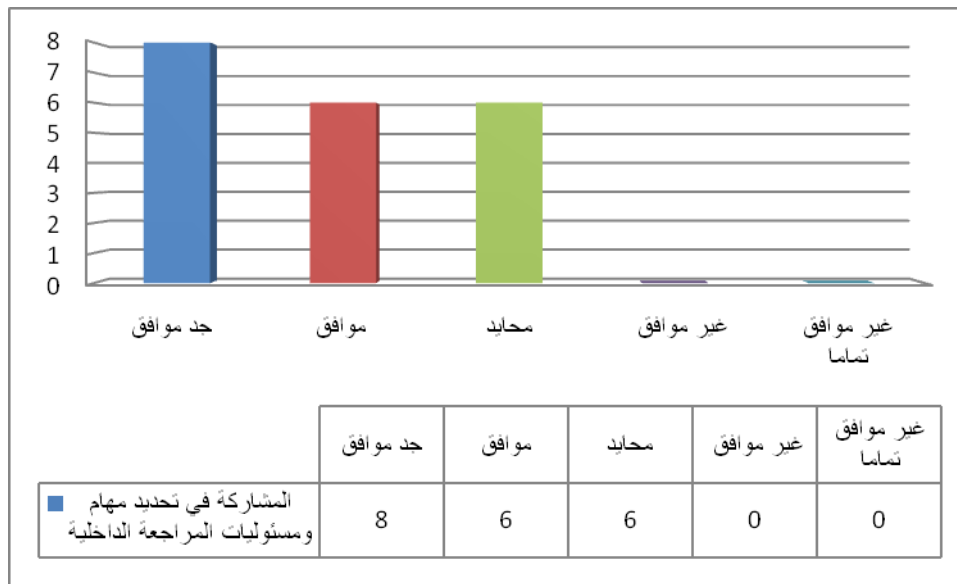
المبحث الثالث: دور لجان المراجعة فيما يخص المراجعة الداخلية

لقد أكدت مختلف الدراسات والتقارير وحتى القوانين التي تبنت تطبيق لجان المراجعة في المؤسسات العالمية الكبرى على أن هذه الأخيرة ملزمة بالتعامل مع المراجعة الداخلية والعمل على تحسين أدائها بهدف إعطاء أكثر ثقة للمساهمين والإدارة على حد سواء وإضفاء المصداقية اللازمة في تقارير المراجعة الداخلية، وتختلف المهام الموكلة إلى لجان المراجعة فيما يخص المراجعة الداخلية من بلد إلى آخر ومن مؤسسة إلى أخرى حسب إستراتيجية وأهداف المؤسسات، وسنتناول في هذا المبحث رأي ووجهة نظر عناصر العينة في بعض المهام التي ينتظر أن تقوم لجان المراجعة في حال إنشائها في المؤسسات الجزائرية القيام بها والتي تمس وظيفة المراجعة الداخلية، وفيما يلي أهم هذه النقاط بشيء من التحليل:

– السؤال الحادي عشر حول مشاركة لجان المراجعة في تحديد مهام ومسئوليات المراجعة الداخلية

ويمكن تمثيل إجابات عناصر العينة فيما يخص مشاركة لجان المراجعة في تحديد مهام ومسئوليات المراجعة الداخلية في الشكل التالي:

الشكل رقم 18.4: مشاركة لجان المراجعة في تحديد مهام ومسئوليات المراجعة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعطيات

ويتضح من الشكل أعلاه أن 8 عناصر من العينة محل الدراسة يرون أنه من الضروري أن تشارك لجان المراجعة في تحديد مهام ومسئوليات المراجعة الداخلية بينما يوافق 6 عناصر على قيام اللجنة بهذا بالمشاركة في ذلك، وبالتالي فإن 70% من العينة محل الدراسة يوافقون على أن تشارك لجنة المراجعة في تحديد المهام والمسئوليات الخاصة بالمراجعة الداخلية وبقية العناصر محايدون وفي المقابل لا يرفض أي عنصر من عناصر العينة هذا الطرح.

– السؤال الثاني عشر يخص قيام لجنة المراجعة بالإشراف على المراجع الداخلي خلال قيامه بمهامه

وقد كانت إجابات عناصر العينة حول هذه النقطة كالتالي:

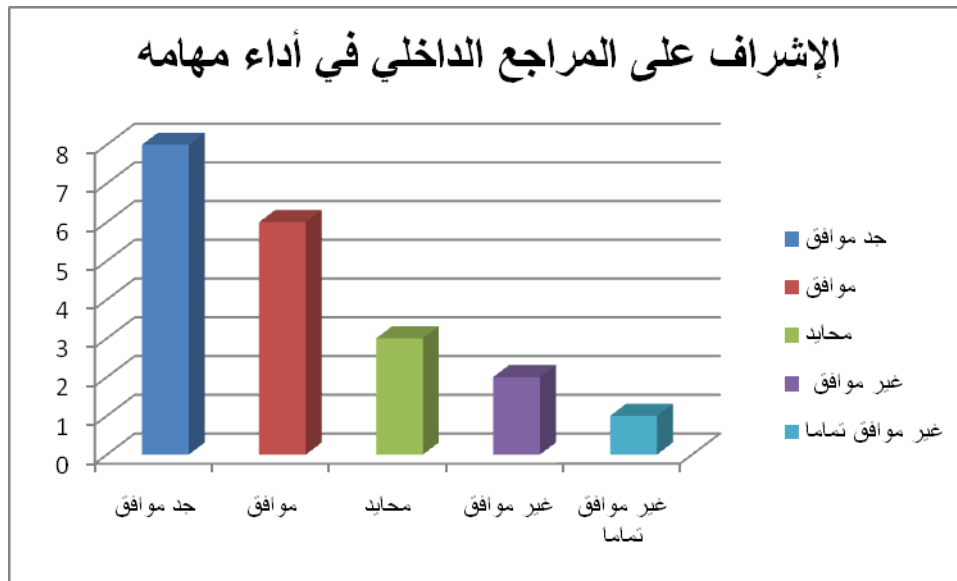
الجدول رقم 18.4: إشراف لجان المراجعة على المراجع الداخلي في أداء مهامه

التكرار	البيان
8	جد موافق
6	موافق
3	محايد
2	غير موافق
1	غير موافق تماما
20	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات

ويمكن تمثيل هذه الاجوبة في الشكل البياني التالي:

الشكل رقم 19.4: إشراف لجان المراجعة على المراجع الداخلي خلال أدائه لمهامه



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعطيات

توافق الأغلبية الساحقة من عناصر العينة محل الدراسة على أن توكل إلى لجان المراجعة مهمة الإشراف على المراجع الداخلي خلال قيامه بمهامه في المؤسسة، حيث يرون أن ذلك يسمح للمراجع الداخلي بتوجيه اهتمامه مباشرة إلى النقاط التي تهتم المؤسسة وتساهم في تحقيقها للأهداف المرجوة منها، وعلى الرغم من ذلك إلى أن بعض العناصر ترى أن إشراف اللجنة على المراجع الداخلي قد يمس استقلالية هذا الأخير.

– السؤال الثالث عشر حول استلام لجنة المراجعة لبرنامج عمل المراجع الداخلي مسبقا لتحليله وإبداء رأيها فيه أمام مجلس الإدارة

وقد كانت الاجوبة التي حصلنا عليها من عناصر العينة حول هذه النقطة كما يلي:

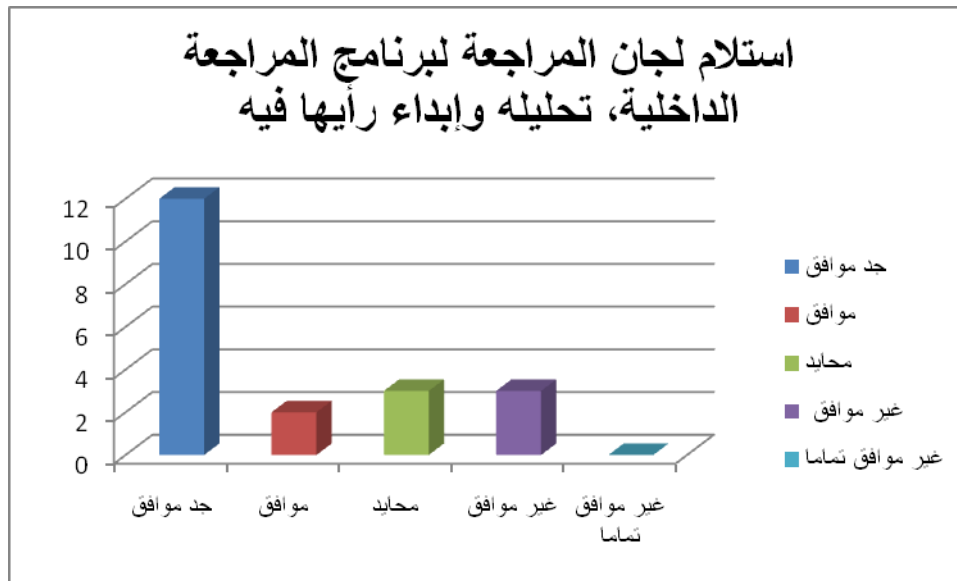
الجدول رقم 19.4: استلام لجان المراجعة لبرنامج المراجعة الداخلية لتحليله وإبداء رأيها فيه

التكرار	البيان
12	جد موافق
2	موافق
3	محايد
3	غير موافق
0	غير موافق تماما
20	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات

ويمكن تمثيل هذه الاجوبة في الشكل البياني التالي:

الشكل رقم 20.4: استلام لجان المراجعة لبرنامج المراجعة الداخلية، تحليله وإبداء رأيها فيه



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعطيات

يرى 60% من عناصر العينة محل الدراسة أن المراجعة الداخلية ينبغي عليها أن تسلم برنامج عملها إلى لجنة المراجعة مسبقا من أجل أن تقوم هذه الأخيرة بتحليله وتقديم رأيها فيه ومناقشته أمام مجلس الإدارة، ومن ثم يقوم المراجع الداخلي بتعديل برنامج عمله إذا اقتضى الأمر أخذا بعين الاعتبار الملاحظات التي تم تقديمها من طرف الإدارة ولجنة المراجعة.

– السؤال الرابع عشر يخص قيام لجنة المراجعة بتقييم كفاءة المراجعة الداخلية

في هذا الشأن كانت أجوبة عناصر العينة كالتالي:

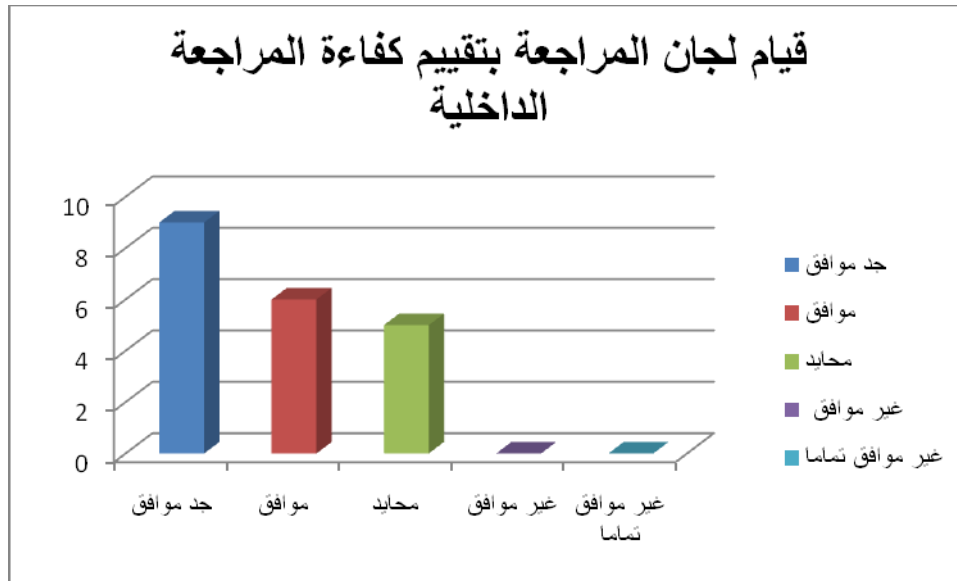
الجدول رقم 20.4: قيام لجنة المراجعة بتقييم كفاءة المراجعة الداخلية

التكرار	البيان
9	جد موافق
6	موافق
5	محايد
0	غير موافق
0	غير موافق تماما
20	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات

ويمكن تمثيل هذه الاجوبة في الشكل البياني التالي:

الشكل رقم 21.4: قيام لجنة المراجعة بتقييم كفاءة المراجعة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعطيات

يوافق غالبية عناصر العينة على قيام لجنة المراجعة بتقييم كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة وقدرتها على القيام بما هو منتظر منها وتقديم القيمة المضافة للرقابة في المؤسسة، وذلك من خلال قيام لجنة المراجعة بالتأكد من مؤهلات وقدرات فريق المراجعة الداخلية، ومقارنة مدى ملائمة الموارد المتاحة لوظيفة المراجعة الداخلية مع ما هو مطلوب منها أن تقوم به، وكذا مقارنة ما تم انجازه من مهام مع برنامج العمل الذي تقدمه المراجعة الداخلية ومناقشة النتائج والملاحظات التي خلصت إليها المراجعة الداخلية من خلال قيامها بمهامها.

– السؤال الخامس عشر حول مساهمة لجنة المراجعة في حال إنشائها في تدعيم استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية

وقد كانت الإجابات الخاصة بهذه النقطة كما يلي:

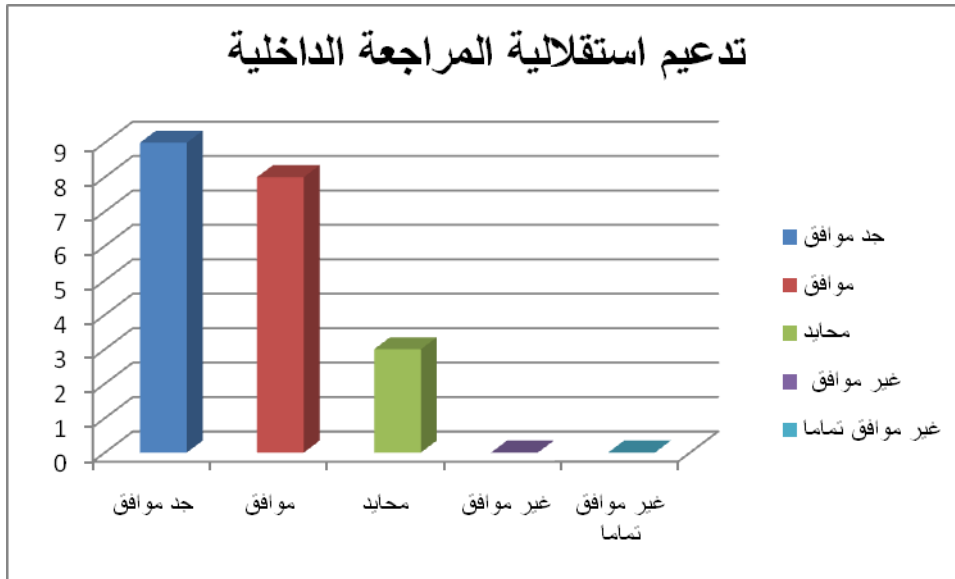
الجدول رقم 21.4: مساهمة لجان المراجعة في تدعيم استقلالية المراجع الداخلي

التكرار	البيان
9	جد موافق
8	موافق
3	محايد
0	غير موافق
0	غير موافق تماما
20	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات

ويمكن تمثيل هذه النتائج في الشكل البياني التالي:

الشكل رقم 22.4: مساهمة لجان المراجعة في تدعيم استقلالية المراجعة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعطيات

يرى 85% من عناصر العينة محل الدراسة أن وجود لجان المراجعة في المؤسسات يمكنها أن تدعم استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية، وذلك باعتبار أن لجنة المراجعة من خلال إشرافها على المراجع الداخلي تسمح له بالقيام بمهامه دون ضغوط من طرف المسيرين أو الموظفين في المؤسسة نظرا لسلطة اللجنة في المؤسسة وهو ما يمهد للمراجع الداخلي إبداء رأيه والتصريح بنتائج مهمته بحرية مطلقة.

وفي نفس الإطار تم طرح سؤال حول إمكانية تبعية المراجعة هرميا إلى لجنة المراجعة بدلا من الإدارة العامة للمؤسسة، و يمكن عرض أجوبة المشاركين في الاستقصاء على هذه النقطة ممثلة في الجدول التالي:

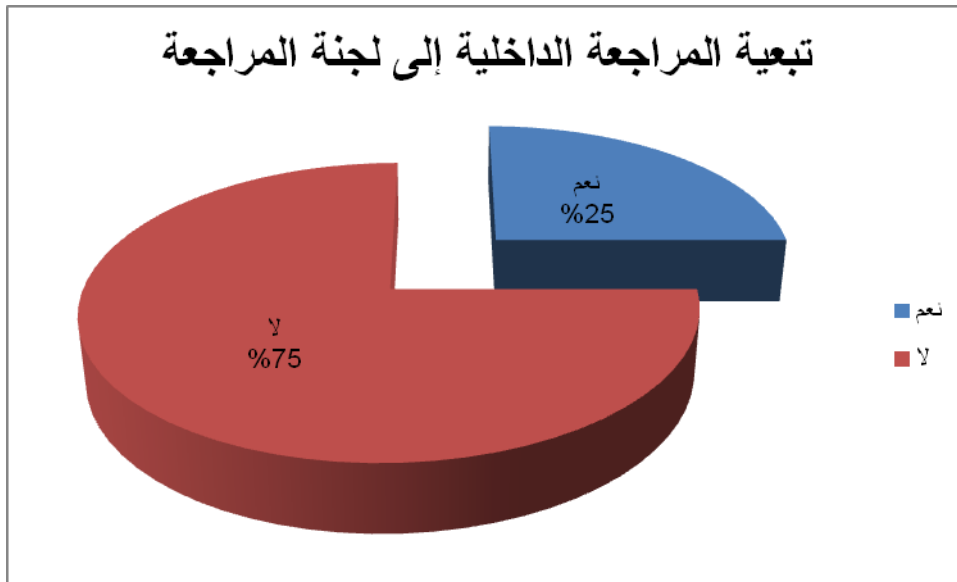
الجدول رقم 22.4: تبعية المراجعة الداخلية هرميا إلى لجنة المراجعة.

البيان	التكرار
نعم	5
لا	15
المجموع	20

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات

ولمزيد من الوضوح يمكن تمثيل النتائج الظاهرة في الجدول في الشكل البياني التالي:

الشكل رقم 23.4: تبعية المراجعة الداخلية هرميا إلى لجنة المراجعة.



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعطيات

ويظهر من الشكل جليا أن ثلاثة أرباع العينة يرفضون فكرة تبعية وظيفة المراجعة الداخلية هرميا إلى لجنة المراجعة ويؤكدون على ضرورة أن تكون وظيفة المراجعة تابعة مباشرة إلى الإدارة العامة للمؤسسة لأن وجود وسيط بين الإدارة العامة للمؤسسة والمراجعة الداخلية قد يمس باستقلاليتها ويؤثر على أدائها لمهامها بالفعالية والكفاءة المطلوبة وبالإضافة إلى ذلك فإن تبعية وظيفة المراجعة الداخلية إلى الإدارة العامة للمؤسسة يعد من بين الركائز التي يركز عليها مفهوم وظيفة المراجعة الداخلية وهي كذلك أساس وجودها في المؤسسة.

– السؤال السادس عشر: هل يمكن أن تلعب لجنة المراجعة دور قناة تواصل بين المراجع الداخلي ومجلس الإدارة؟

وقد كانت أجوبة المشاركين في الاستقصاء حول هذا السؤال كما يلي:

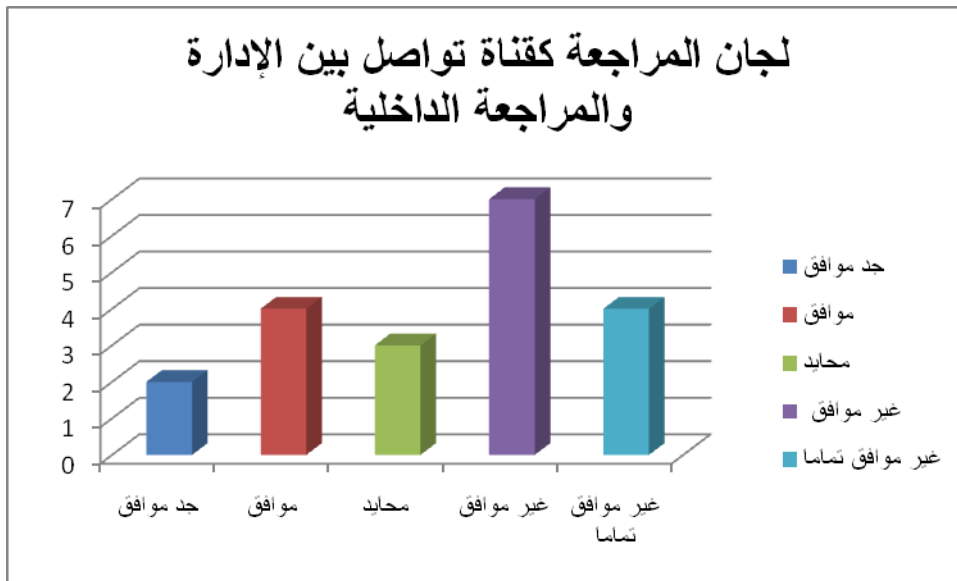
الجدول رقم 23.4: لجنة المراجعة كقناة تواصل بين المراجع الداخلي ومجلس الإدارة.

التكرار	البيان
2	جد موافق
4	موافق
3	محايد
7	غير موافق
4	غير موافق تماما
20	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات

ويمكن تمثيل هذه النتائج من خلال الشكل البياني التالي:

الشكل رقم 24.4: لجنة المراجعة كقناة تواصل بين المراجع الداخلي ومجلس الإدارة.



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعطيات

نلاحظ من الشكل البياني أن معظم عناصر العينة يرفضون فكرة أن تلعب لجنة المراجعة دور قناة التواصل بين مجلس الإدارة والمراجع الداخلي، وذلك لأن هذا من شأنه أن يمس استقلال وموضوعية المراجع الداخلي، كما أن اتصال المراجع الداخلي مباشرة مع الإدارة ومجلس الإدارة يسمح له بالعمل براحة أكثر وتقديم أفضل ما عنده، مستغلا في ذلك الثقة التي يضعها فيه أعضاء مجلس الإدارة، كما أن اللجنة تعمل على تقييم عمله وتقدم تقريرها أمام مجلس الإدارة فلا داعي لأن تكون وسيطا بينهما.

– السؤال السابع عشر يخص قيام لجنة المراجعة بالتنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي من أجل تفاعل أفضل بين الوظيفتين

وقد كانت إجابات عناصر العينة فيما يتعلق بهذه النقطة كما يلي:

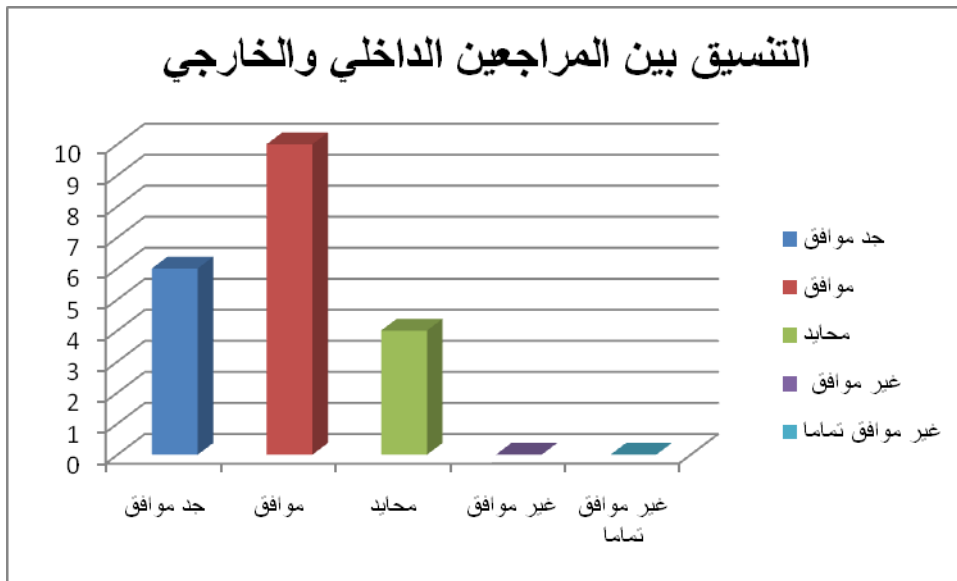
الجدول رقم 24.4: قيام لجنة المراجعة بالتنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.

التكرار	البيان
6	جد موافق
10	موافق
4	محايد
0	غير موافق
0	غير موافق تماما
20	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات

ويمكن تمثيل هذه النتائج في الشكل البياني التالي :

الشكل رقم 25.4: قيام لجنة المراجعة بالتنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعطيات

يرى جل عناصر العينة محل الدراسة أن لجنة المراجعة مطالبة بالتنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي من أجل تكثيف جهودهما خدمة لمصالح المؤسسة، ففي الأول والأخير فإن الوظيفتان تعملان على تحقيق مصالح وأهداف المؤسسة لذا فهما مطالبتان بالتفاعل والعمل معا من أجل الوصول إلى ذلك، وتحرص لجنة المراجعة على ربط الاتصال بين الطرفين والإشراف على تعاونهما من أجل الوصول إلى نتائج أفضل لمهمة المراجعة.

يعتبر تعامل لجنة المراجعة مع وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة أحد أهم المحاور التي ركزت عليها الهيئات المختصة في تحديد أساس عمل لجان المراجعة حيث عمدت إلى تحديد المهام التي يمكن أن توكل إلى اللجنة وتمس بصفة مباشرة وظيفية المراجعة الداخلية، ومن خلال هذا المبحث حاولنا أن نوضح رأي محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الذين شملهم الاستقصاء في بعض هذه المهام ومدى موافقتهم على قيام لجان المراجعة في حال إنشائها بهذه المهام.

وقد خلصنا إلى أن معظم الذين أجابوا على الاستقصاء يوافقون على أن تشارك لجنة المراجعة في تحديد مهام ومسئوليات المراجعة الداخلية، وأن تقوم بالإشراف على المراجع الداخلي خلال أدائه لمهامه بدءا بتحليل برنامج عمله إلى تقييم كفاءة وظيفية المراجعة الداخلية في المؤسسة ونتائج عملها، كما يرى أغلبية عناصر العينة أن وجود لجان المراجعة في المؤسسات من شأنه أن يدعم استقلالية المراجع الداخلي لكنهم لا يوافقون أن يكون هذا الأخير تابعا هرميا إلى لجنة المراجعة ولا أن تقوم اللجنة بلعب دور الوسيط بين الإدارة والمراجع الداخلي لأن هذا من شأنه أن يؤثر على استقلالية هذا الأخير.

وفي الأخير فإن غالبية عناصر العينة يرون ضرورة أن تقوم لجنة المراجعة بالتنسيق بين وظيفتي المراجعة الداخلية والخارجية من أجل نتائج أفضل لمهامهما.

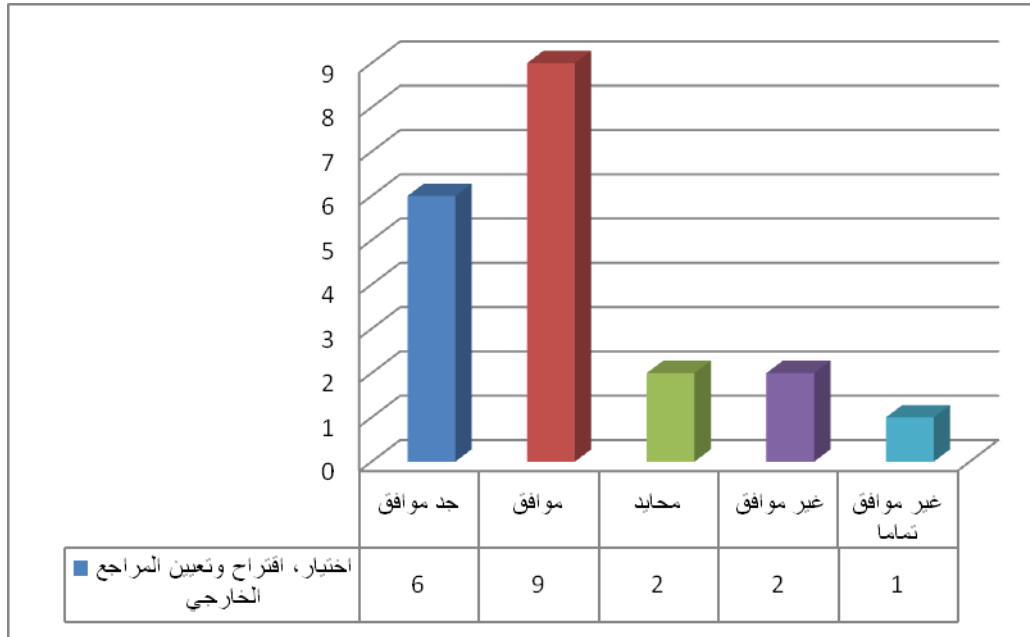
المبحث الرابع: دور لجان المراجعة فيما يتعلق بالمراجعة الخارجية

تمثل المراجعة الخارجية من جهتها محورا هاما من محاور نشاط لجان المراجعة التي ركزت عليها الهيئات والمنظمات التي تحرص على تعريف وتقديم هذه اللجان قصد إنشائها في المؤسسات العالمية، لذا فقد خصصنا قسما من دراستنا إلى المهام التي يمكن أن تقوم بها لجان المراجعة فيما يتعلق بالمراجعة الخارجية، فبعد تناولنا في المبحث السابق لمهام ودور لجان المراجعة فيما يخص المراجعة الداخلية سيتناول هذا المبحث المهام الموكلة إلى لجان المراجعة والمتعلقة أساسا بالمراجعة الخارجية، وقد كانت وجهات نظر عناصر العينة محل الدراسة في الأسئلة التي قمنا بطرحها عليهم من خلال هذا القسم من الاستقصاء كما يلي:

– السؤال الثامن عشر حول تكفل لجان المراجعة باختيار، اقتراح وتعيين المراجع الخارجي

يعتبر اختيار المراجع الخارجي واقتراحه على مجلس الإدارة قصد تعيينه أول نقطة يمكن للجان المراجعة أن تتدخل فيها فيما يخص المراجعة الخارجية ويمكن تمثيل أجوبة عناصر العينة على هذا السؤال في الشكل البياني التالي:

الشكل رقم 26.4: قيام لجنة المراجعة باختيار، اقتراح وتعيين المراجع الخارجي.



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعطيات

نلاحظ من الشكل البياني أعلاه أن ثلاثة أرباع عناصر العينة موافقون على قيام لجنة المراجعة باختيار المراجع الخارجي واقتراحه على مجلس الإدارة من أجل تعيينه وكذا تجديد عقده في حال قرر مجلس الإدارة مواصلة العمل مع نفس المراجع الخارجي لعهدته ثانية، وذلك عوض أن تقوم الإدارة العامة بهذه المهمة لأن قيام اللجنة بذلك يدعم استقلال وموضوعية المراجع الخارجي.

– السؤال التاسع عشر يخص سهر اللجنة على استقلالية المراجع الخارجي وتوفير الظروف المناسبة لأدائه لعمله.

ويعتبر استقلال المراجع الخارجي من أهم العناصر التي تركز عليها مصداقية وشرعية مهنة المراجعة الخارجية، وقد كانت إجابات عناصر لعينة فيما يتعلق بضرورة حرص لجان المراجعة على استقلال المراجع الخارجي كما يلي:

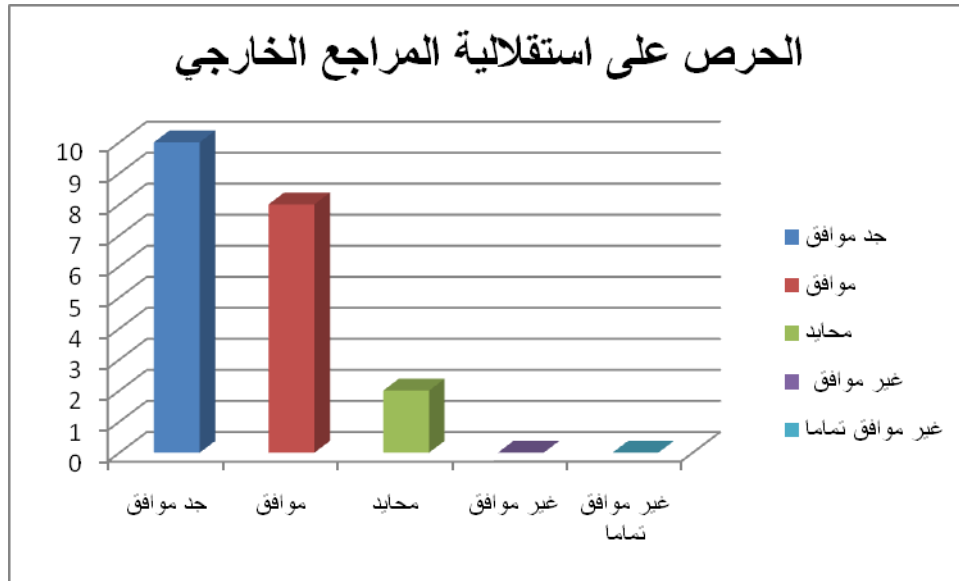
الجدول رقم 25.4: حرص لجنة المراجعة على استقلال المراجع الخارجي وتوفير الظروف المناسبة لأداء مهامه.

التكرار	البيان
10	جد موافق
8	موافق
2	محايد
0	غير موافق
0	غير موافق تماما
20	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات

ويمكن تمثيل هذه النتائج في الشكل البياني التالي:

الشكل رقم 27.4: حرص لجنة المراجعة على استقلال المراجع الخارجي وتوفير الظروف المناسبة لأداء مهامه.



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعطيات

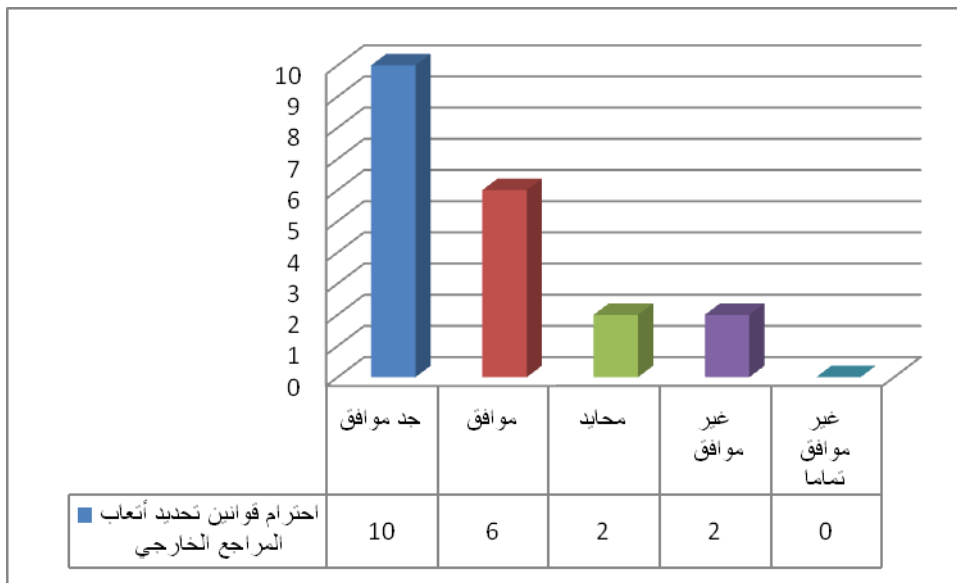
يبين الشكل البياني أن عناصر العينة يجمعون على أن لجنة المراجعة ينبغي أن تعمل على ضمان استقلال المراجع الخارجي خلال أدائه لمهامه وتوفير ظروف العمل التي تمكن هذا الأخير من أداء عمله

بموضوعية وحرية تامة بعيدا عن أي ضغط من أي طرف من الأطراف، ويبدأ تدخل اللجنة في هذا الإطار من اختيار المراجع وتعيينه إلى غاية تقييم ومناقشة نتائج مهمته مع متابعة عمله في مختلف مراحل المهمة.

– السؤال العشرون يهتم بسهر اللجنة على احترام المؤسسة لقواعد وقوانين تحديد أتعاب المراجع الخارجي سارية المفعول

يمكن أن يؤثر تحديد أتعاب المراجع الخارجي بطريقة مباشرة أو غير مباشرة على استقلال وموضوعية هذا الأخير، ويمكن تمثيل إجابات عناصر العينة في الشكل البياني التالي:

الشكل رقم 28.4: سهر لجنة المراجعة على احترام قواعد وقوانين تحديد أتعاب المراجع الخارجي.



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعطيات

وقد كانت الإجابات كما هم ممثل في الشكل البياني في اتجاه واحد، حيث أن معظم عناصر العينة يجمعون على ضرورة قيام لجنة المراجعة بمراقبة مدى تطبيق واحترام الإدارة للقواعد والقوانين سارية المفعول فيما يخص تحديد أتعاب المراجع الخارجي، مع الحرص على عدم تقديم الإدارة لأي مكافآت أو هدايا عينية أو نقدية بصفة مباشرة أو غير مباشرة خارج الأتعاب المتفق عليها لأن ذلك يؤثر تأثيرا كبيرا على موضوعية وفعالية المراجع الخارجي في أدائه لعمله، وقد ذهبت بعض الدراسات إلى ابعده من ذلك حين طالبت بأن تقوم لجنة المراجعة بتحديد أتعاب المراجع الخارجي وتقديم القيمة المتفق عليها إلى مجلس الإدارة من أجل المصادقة عليها حرصا على عدم تناول الإدارة لموضوع الأتعاب بتاتا مع المراجع الخارجي.

– السؤال الحادي والعشرون يخص بإمكانية قيام اللجنة بلعب دور الوسيط بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي

لقد كانت الإجابات المتعلقة بهذا السؤال كما يلي:

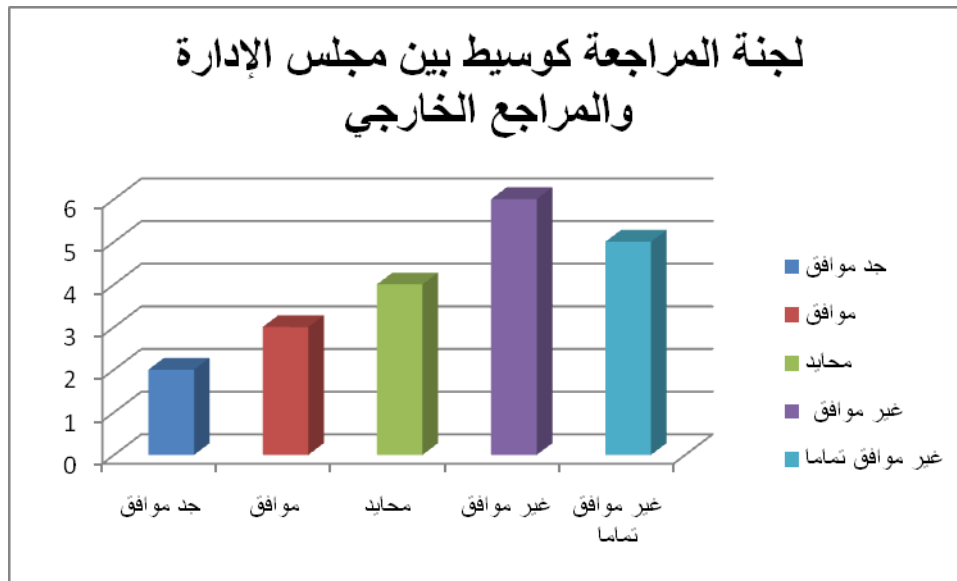
الجدول رقم 26.4: لجنة المراجعة كوسيط بين المراجع الخارجي ومجلس الإدارة.

التكرار	البيان
2	جد موافق
3	موافق
4	محايد
6	غير موافق
5	غير موافق تماما
20	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات

ويمكن تمثيل هذه المعطيات في الشكل البياني التالي:

الشكل رقم 29.4: لجنة المراجعة كوسيط بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعطيات

وقد كانت إجابات عناصر العينة متفاوتة كما هو مبين في الشكل، ولكن الأغلبية ترى أنه لا ينبغي أن تلعب لجنة المراجعة ولا أي طرف من الأطراف دور الوسيط بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي لأن ثقة المجلس في المراجعة الخارجية قد تهتز في حال وجود وسيط بينهما، وفي المقابل فإن لجنة المراجعة مطالبة بأن تلعب دور الوسيط بين المسيرين والمراجع الخارجي لمزيد من الاستقلالية والموضوعية في أداء هذا الأخير.

– السؤال الثاني والعشرون حول استلام ومناقشة اللجنة لبرنامج ونتائج عمل المراجع الخارجي

يهتم هذا السؤال بمعرفة وجهة نظر عناصر العينة في مدى ضرورة تقديم المراجع الخارجي لبرنامج ونتائج عمله للجنة المراجعة ومناقشتها معها، وقد كانت أجوبة عناصر العينة كما يلي:

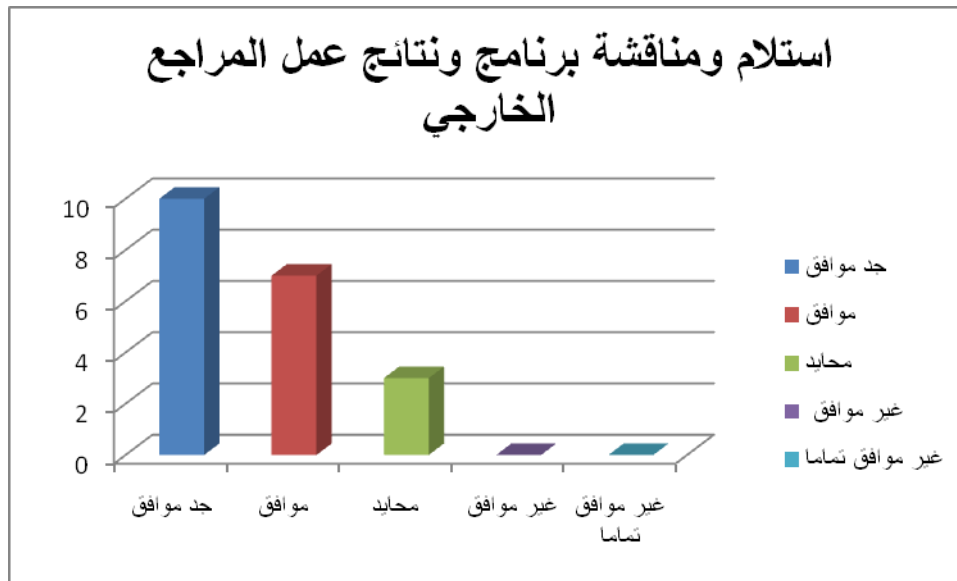
الجدول رقم 27.4: استلام ومناقشة لجنة المراجعة لبرنامج ونتائج المراجع الخارجي.

التكرار	البيان
10	جد موافق
7	موافق
3	محايد
0	غير موافق
0	غير موافق تماما
20	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات

ويمكن تمثيل هذه النتائج في الشكل البياني التالي:

الشكل رقم 30.4: استلام ومناقشة لجنة المراجعة لبرنامج ونتائج عمل المراجع الخارجي



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعطيات

ويوافق 85% من عناصر العينة على أن يقوم المراجع الخارجي بتقديم برنامج عمله للجنة المراجعة قصد مناقشة مختلف مراحل المهمة وأهم النقاط التي سيركز عليها في مهمته، وبعد ذلك فإن المراجع الخارجي ملزم حسب أغلبية عناصر العينة بمناقشة النتائج الأولية أو التقرير الأولي لمهمته مع اللجنة من أجل تقريب وجهات النظر حول الملاحظات التي خلص إليها المراجع والتي يمكن تداركها قبل عرض التقرير النهائي للمراجع الخارجي على مجلس الإدارة.

– السؤال الثالث والعشرون يهتم بإبداء لجنة المراجعة لوجهة نظرها حول مدى ملائمة برنامج المراجعة الخارجية للمخاطر المحيطة بنشاط المؤسسة

سيتناول هذا السؤال رأي عناصر العينة في ضرورة أخذ رأي لجنة المراجعة حول ملائمة برنامج المراجعة للمخاطر المحتملة، وقد كانت الإجابات كما يلي:

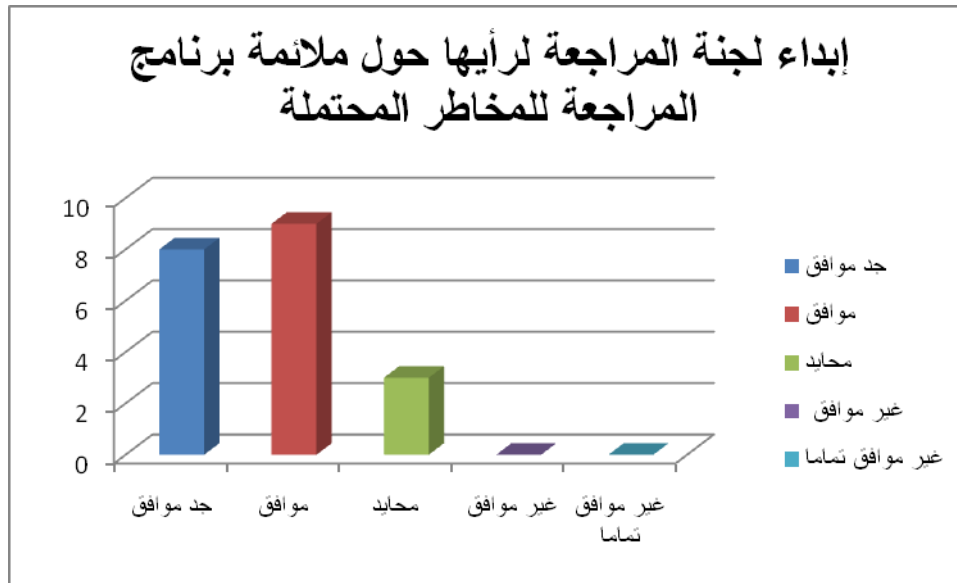
الجدول رقم 28.4: إبداء لجنة المراجعة لرأيها حول ملائمة برنامج المراجعة للمخاطر المحتملة.

التكرار	البيان
8	جد موافق
9	موافق
3	محايد
0	غير موافق
0	غير موافق تماما
20	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات

ويمكن تمثيل هذه الاجوبة في الشكل البياني التالي:

الشكل رقم 31.4: إبداء لجنة المراجعة لرأيها حول ملائمة برنامج المراجعة للمخاطر المحتملة.



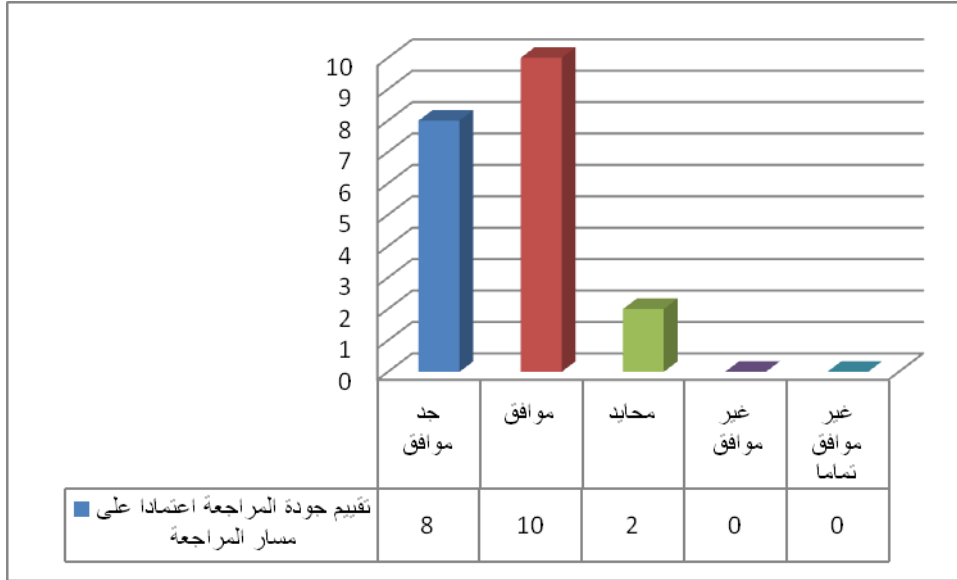
المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعطيات

ويبدو من الشكل البياني أعلاه أن أغلبية عناصر العينة يوافقون على قيام لجنة المراجعة بإبداء رأيها حول مدى ملائمة برنامج المراجعة الخارجية للمخاطر المحتملة للمؤسسة، وذلك باعتبار أن التنبؤ بالمخاطر في المؤسسة وإدارتها تعتبر كذلك من المهام الأساسية للجنة المراجعة والمراجعة الخارجية ينبغي عليها التركيز على هذه المخاطر، لذا تقوم اللجنة بالتأكد من ملائمة البرنامج للمخاطر المحتملة.

– السؤال الرابع والعشرون حول قدرة لجنة المراجعة على تقييم جودة المراجعة اعتمادا على مسار المراجعة

ويمكن تمثيل إجابات عناصر العينة حول هذا السؤال في الشكل البياني التالي:

الشكل رقم 32.4: تقييم لجنة المراجعة لجودة المراجعة اعتمادا على مسار المراجعة.



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعطيات

يرى أغلبية عناصر العينة كما هو موضح في الشكل البياني أن لجنة المراجعة بإمكانها الاعتماد على مسار المراجعة في تقييمها لجودة المراجعة، وذلك باعتبار أن لجنة المراجعة تقوم بمتابعة تنفيذ المراجع الخارجي لمهامه في المؤسسة عبر مختلف المراحل من اختيار وتعيين المراجع إلى مناقشة برنامج عمله ونتائج مهمته مرورا بمرافقته في أدائه لمهامه من أجل توفير الظروف الملائمة لأدائه لمهامه، ويمكنها التدخل في أي لحظة قصد مناقشة أي اختلاف في وجهات النظر بين المراجع الخارجي والمسيرين، بالرغم أن الدراسات التي تناولت موضوع تقييم جودة المراجعة اعتبرت أن التقييم بالاعتماد على مسار عملية المراجعة جد معقد باعتبار أن مسار المراجعة يمثل حسبهم عتبة سوداء يصعب حلها.

تعتبر المراجعة الخارجية من بين الأسباب التي أدت إلى اللجوء إلى لجان المراجعة في المؤسسات العالمية الكبرى، فالدور السلبي الذي لعبته في الفضاء المالية ومساهمتها في تفاقم هذه الفضاءات وتسترها على تلاعبات المسيرين أدى إلى اهتزاز ثقة المساهمين في خدمات المراجعة الخارجية وهو ما جعلهم يلجؤون إلى إنشاء لجان المراجعة في المؤسسات الكبرى، وقد حاولنا من خلال هذا المبحث توضيح وجهات نظر القائمين بمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر " محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين" فيما ينتظرونه من لجان المراجعة.

وقد كانت نتائج هذا المبحث أن معظم عناصر العينة وافقوا على أن تقوم لجان المراجعة باختيار المراجع الخارجي واقتراحه على مجلس الإدارة من أجل تعيينه وتحرص على التأكد من تحديد أتعابه وفق القوانين سارية المفعول مع السهر على توفير الظروف المناسبة لأداء مهامه باستقلالية وموضوعية.

كما يرى معظم عناصر العينة أن لجنة المراجعة بإمكانها تقييم جودة المراجعة بالاعتماد على مسار لجنة المراجعة باعتبار أن اللجنة تناقش برنامج عمل المراجع ومقارنته مع المخاطر المحتملة للمؤسسة وكذا مناقشة نتائج وتقرير المراجع الخارجي.

وفي المقابل يرفض أغلب عناصر العينة أن تلعب لجنة المراجعة دور الوسيط بين المراجع الخارجي ومجلس الإدارة.

تم في خضم هذه الدراسة الميدانية توزيع استقصاءات على عدد من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر، وقمنا في هذا الفصل بتحليل الأجوبة التي تمكنا من الحصول عليها من عناصر العينة التي شملها الاستقصاء من أجل معرفة رؤية هذه الفئة من المتعاملين الاقتصاديين لاحتمال إنشاء لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية، وقد لجأنا إلى تحليل الاستقصاء بالنظر إلى عدم وجود أو قلة المؤسسات التي قامت بإنشاء هذا النوع من اللجان في الجزائر.

وقد استهلّت الدراسة بتحليل رؤية عناصر العينة للخصائص والشروط التي يستحسن توفرها في لجان المراجعة حتى تتمكنها من القيام بمهامها بفعالية وموضوعية، وقد كانت أغلب النتائج مطابقة للشروط التي فرضتها الهيئات والمنظمات العالمية التي تهتم بإنشاء وتنظيم عمل لجان المراجعة في المؤسسات، سواء من حيث الشروط الواجب توفرها في أعضاء اللجنة من أجل الالتحاق باللجنة أو من حيث تنظيم وطريقة عمل لجنة المراجعة وأهم المهام الموكلة إليها.

كما خصصنا جزءا من هذه الدراسة لتحليل العلاقة القائمة بين المراجعة الداخلية بلجان المراجعة، وكانت النتائج أن هذه اللجان تعمل على الإشراف على المراجعة الداخلية خلال قيامها بمهامها وتحرص على استقلاليتها وتقييم فعاليتها، كما أنها تقوم بالتنسيق بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في المؤسسة.

ونالت علاقة اللجان بالمراجعة الخارجية والتي تمس عناصر العينة خاصة قسطا من هذه الدراسة، فقد استنتجنا من خلال هذا الفصل أنها علاقة وطيدة بين أعضاء اللجنة والمراجعين الخارجيين من تعيين هذا الأخير إلى غاية إتمام عهده، فهما يتعاملان كثيرا أثناء قيام المراجع الخارجي بمهامه في المؤسسة في مختلف مراحل عملية المراجعة الخارجية.

الختامة

العامّة

تعد وظيفة المراجعة الداخلية من بين الوظائف الحديثة في المؤسسات والتي لجأ إليها المساهمون وأصحاب رؤوس الأموال من أجل التحكم في تسيير مؤسساتهم ومراقبتها وذلك بعد فصل الملكية عن التسيير وزيادة تعارض المصالح بين المسيرين والمساهمين في المؤسسة، وقد كان ظهورها يهدف كذلك إلى تخفيض أعباء المراجعة التي كان يتلقاها المراجعون الخارجيون نظير قيامهم بمراجعة عمليات وحسابات المؤسسة.

ولكن هذه الوظيفة لم تلق الإجماع حول قيامها بالمراجعة بدلا من المراجعين الخارجيين، فمن جهة نجد أن السلطات والمتعاملين الخارجيين يطالبون بقيام شخص خارجي مؤهل بالمصادقة على حسابات المؤسسة، ومن جهة أخرى نجد أن المراجعين الداخليين باعتبارهم موظفين في المؤسسة يمكن أن تكون لهم مصالحهم الخاصة كذلك، كما يمكن أن تولد صداقات بينهم وبين المسيرين مما يؤثر على موضوعية عملهم، كل هذه الأسباب دفعت إلى الاستجداد مجددا بالمراجعة الخارجية للعمل جنبا إلى جنب مع المراجعة الداخلية.

وبعد الفضائح التي شهدتها الاقتصاد العالمي في العقد الأخيرين والتي كانت مجموعة من كبريات الشركات العالمية مسرحا لها، تغيرت الكثير من المفاهيم المتعلقة بتسيير ومالية المؤسسات وتحدت معالم جديدة للحياة الاقتصادية على المستوى العالمي وتغيرت الأدوار التي يقوم بها مختلف الأعوان الاقتصاديين، فبعد اكتشاف مساهمة كلا من المسيرين والمحاسبين وحتى المراجعين في تقاوم هذه الفضائح، تطور مفهوم حوكمة الشركات وعمل المشرعون على سن آليات مختلفة تعمل على تقوية وتدعيم أسس الحوكمة.

وتعتبر لجان المراجعة من بين أهم الآليات التي دعت إليها سلطات الأسواق المالية للحد من التلاعبات في القوائم المالية والمحاسبية للمؤسسات، وذلك نتيجة للدور السلبي الذي لعبته مهنة المراجعة بمختلف أنواعها أثناء الفضائح المالية الكبرى، حيث فقد المساهمون وأصحاب رؤوس الأموال الثقة في خدمات المراجعة وهو ما أدى بالسلطات المالية في أول الأمر إلى الحث على إنشاء لجان مراجعة في جميع المؤسسات المسعرة في البورصات الأمريكية بعد مصادقة مجلس الشيوخ الأمريكي على قانون SOX قبل أن يتم تعميمها في مختلف الدول.

ويهدف هذا البحث إلى دراسة العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ومدى تفاعلها عملا على تحقيق مصالح وأهداف المؤسسة، وكذا دراسة موضوع لجان المراجعة مفاهيمها، شروط إنشاء هذه اللجان وشروط الالتحاق بها والعضوية فيها وظروف عمل هذه اللجان، وكذا دور هذه الأخيرة فيما يتعلق بكل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ومساهمتهما في تفعيل العلاقة فيما بينهما من أجل تحقيق الأهداف المسطرة لكليهما بفعالية أكبر، ومن جهة أخرى فإن هذا البحث يحتوي على دراسة ميدانية تهدف إلى أخذ فكرة عن وجهات نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر حول موضوع لجان المراجعة وبلورة ما تنتظره هذه الفئة المهمة في الحياة الاقتصادية من لجان المراجعة والدور المرتقب أن تلعبه هذه اللجان في الحياة الاقتصادية في الجزائر.

ولمعالجة هذا الموضوع وقصد تحقيق الهدف المسطر لهذه الدراسة تم طرح الإشكالية العامة كالتالي:

كيف يمكن للجان المراجعة أن تفعل العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في المؤسسة؟

ومن خلال تطرقنا لمختلف جوانب الموضوع وبعد تناولنا بالدراسة كلا من المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية وكذا لجان المراجعة، فقد خلصنا إلى مجموعة من النتائج يمكن ذكر أهمها فيما يلي:

- تعتبر المراجعة الخارجية بمثابة الضمان بالنسبة للأطراف المتعاملة مع المؤسسة حول سلامة ومصداقية الحسابات والقوائم المالية التي تقدمها وتصرح بها إدارة المؤسسة، حيث يعد تقرير المراجع الخارجي بمثابة تأشير من هذا الأخير وتعبير عن رأيه في القوائم المالية والمحاسبية للمؤسسة التي قام بمراجعتها.
- تتم عملية المراجعة الخارجية وفق منهجية محددة ومعمول بها على المستوى العالمي تم وضعها من طرف الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية، كما أن هذه المهنة تقوم على عدة معايير مهنية دولية تحدد شروط الالتحاق بالمهنة وظروف قبول المهمة وتنفيذها وكذا شكل ومضمون التقرير الذي يقدمه عند إتمام مهامه والذي يعتبر الثمرة النهائية لمهمة المراجعة الخارجية.
- تفتقر مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر -محافظة الحسابات والخبرة المحاسبية- إلى التنظيم المناسب الذي يتلاءم مع أهمية وأثر هذه المهنة على المؤسسات والاقتصاد الوطني ككل، كما أن التكوين الذي يتلقاه ممارسو هذه المهنة في الجزائر يعتبر غير كاف لمواجهة التطورات الحاصلة في الميدان على المستوى العالمي.
- تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية وظيفية حديثة العهد في المؤسسات إذا ما قارناها بباقي الوظائف كالمالية والمحاسبة وكذا مقارنة بمهنة المراجعة الخارجية، ولكنها في المقابل تعتبر من بين أكثر الوظائف تطورا منذ نشأتها إلى الآن، فقد تم إنشاء هيئات ومنظمات عالمية تحكم الوظيفة وتنظمها، فقامت هذه الأخيرة بوضع المعايير والأطر العامة التي تقوم على أساسها وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة وكذا الشروط والظروف اللازمة لإتمام مهمة المراجعة الداخلية على أحسن وجه.
- رغم التحديثات التي عرفتها وظيفية المراجعة الداخلية في الجزائر إلا أن هذه الوظيفة لا تزال تشهد عدة نقائص في المؤسسات الجزائرية وبطئ شديد في تطبيق التوصيات التي جاءت بها AACIA، وذلك راجع أساسا إلى افتقاد مسيري المؤسسات الجزائرية لثقافة المراجعة وكذا نقص القوانين التي تؤطر هذه الوظيفة على شاكلة قانون SOX في الولايات المتحدة وقانون الحماية المالية في فرنسا.
- تختلف المراجعة الخارجية عن المراجعة الداخلية في عدة جوانب ونقاط تميز إحداهما عن الأخرى بالرغم من توفرهما على بعض نقاط التشابه التي تجمعهما، كما أن كلا منهما تعملان على تحقيق أهداف ومصالح المؤسسة، لذا فهما تتفاعلان فيما بينهما من أجل القيام بهذه المهام بأكثر فعالية مع أقل جهد ممكن من الطرفين، حيث يستعمل كلا منهما في بعض الأحيان نتائج عمل الطرف الآخر من أجل تفادي تكرار العمل نفسه.
- تعد لجان المراجعة بمثابة الرد المباشر للسلطات المختصة على الفضائح المالية التي ضربت العديد من المؤسسات العالمية الكبرى وأدت إلى إفلاس أكثرها، وهي تمثل إحدى أهم الآليات التي تدعم حوكمة المؤسسات وتدعم الرقابة المفروضة على المسيرين في المؤسسات، وهي عبارة عن خلية رقابية تابعة هرميا إلى مجلس الإدارة وتقدم تقاريرها مباشرة إلى المساهمين.
- تتمحور أهم المهام التي تقوم بها لجان المراجعة في الأدوار الرقابية داخل المؤسسة، فهي تعمل على فرض رقابة شاملة ودائمة على جميع المتدخلين والمؤثرين على إنتاج المعلومات المالية والمحاسبية وكذا إدارة المخاطر في المؤسسة والتعامل مع كل من المراجعين الداخليين والخارجيين، وهي نفس المهام التي ينتظر محافظو الحسابات

والخبراء المحاسبون الجزائريون أن تلعبه لجان المراجعة في حال إنشائها في المؤسسات الجزائرية.

– كما توصلنا من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها إلى أن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر يأملون وينتظرون إضافات معتبرة لفعالية الوظائف الرقابية في المؤسسات الجزائرية في حال إنشاء لجان المراجعة فيها.

ومن خلال هذه النتائج التي توصلنا إليها يمكننا أن نوصي بضرورة العمل على ضمان مواكبة كلا من وظيفة المراجعة الداخلية ومهنة المراجعة الخارجية لمختلف التطورات والتحديات المتعلقة بالميدان والتي تحدث على المستوى العالمي وخاصة في ظل الانفتاح الذي يشهده الاقتصاد الوطني على السوق العالمية والزيادة المشهودة في عدد المؤسسات الأجنبية والمستثمرين الأجانب الذين أصبحوا يستهدفون الاستثمار في السوق الجزائرية، وهو ما يستوجب على المؤسسات الجزائرية مواكبة التطورات الحاصلة في الميدان في حال ما إذا قررت الاستثمار في بلد أجنبي مثلا أو التحالف مع مؤسسات أجنبية.

كما نرى أن المؤسسات الجزائرية مطالبة بإنشاء وظيفة المراجعة الداخلية واحترام المعايير والقوانين التي تصدرها الهيئات العالمية المنظمة والمسيرة للمهنة، وذلك من أجل فرض رقابة داخلية كافية تضمن احترام الإجراءات المعمول بها داخل المؤسسة.

كما ينبغي على المؤسسات الجزائرية الاهتمام بالمراجعة الخارجية والحرص على جودتها حتى في حال توفرت على آليات داخلية فعالة للرقابة، لأن المراجعة الخارجية ذات الجودة العالية تعتبر ضرورة حتمية بالنسبة للاقتصاد الوطني وللاستقرار الوضع المالي للمؤسسات وضمن لمصادقية وشرعية المعلومات المالية والمحاسبية المصرح بها، مع إمكانية التقليل من التلاعبات والأخطاء التي يمكن حدوثها في القوائم والتقارير المالية للمؤسسة.

كما نرى أنه من الضروري على المشرع الجزائري سن قوانين وإجراءات ردية أكثر صرامة من أجل ضمان استقلال المراجع الخارجي استقلالا تاما عن المؤسسات التي يقوم بمراجعتها وهو ما يسمح له بأداء مهامه بحرية وموضوعية.

كما ينبغي على السلطات أن تضع قوانين وتشريعات مماثلة لقانون SOX في الولايات المتحدة الأمريكية وكذا قانون الحماية المالية في فرنسا، وذلك بهدف فرض إنشاء لجان مراجعة في المؤسسات الجزائرية التي تحتوي على الشروط والظروف اللازمة لإنشاء مثل هذه اللجان، لما لهذه الأخيرة من تأثير كبير على فعالية وأداء المؤسسات.

وفي نفس الإطار ينبغي على السلطات المختصة في حال قيامها بفرض إنشاء لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية أن تأخذ بعين الاعتبار كل الأمور المتعلقة بتنظيم وعمل هذه اللجان على مستوى المؤسسة وهذا حتى تمنحها إطارا موحدًا على مختلف المستويات.

ولقد واجهتنا خلال قيامنا بهذا البحث العديد من الصعوبات وأهمها :

– نقص المراجع والكتب التي تتناول موضوع المراجعة في الجزائر،

– نقص المراجع التي تتحدث عن موضوع لجان المراجعة وإن وجدت فمعظمها باللغة الانجليزية،

– ندرة المؤسسات المتوفرة على لجان المراجعة في الجزائر، وهو ما اضطرنا إلى اللجوء إلى دراسة ما يمكن لهذه اللجان تقديمه من قيمة مضافة في حال إنشائها في المؤسسات الجزائرية.

– نقص المعلومات حول لجان المراجعة لدى أغلب عناصر العينة التي شملها الاستقصاء، ولدى العديد من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الذين رفضوا الإجابة عن الاستقصاء لهذا السبب.

ونظرا لهذه الأسباب وغيرها والتي حالت دون التعمق والتوسع أكثر في الموضوع فقد اقتصر بحثنا على دراسة علاقة المراجعة الخارجية بالمراجعة الداخلية ودور لجان المراجعة في تفعيل العلاقة بينهما، وفي هذا الإطار يمكن اقتراح عدد من المواضيع التي يمكن أن تشكل مواضيع دراسة في المستقبل:

- دراسة معمقة حول الظروف والشروط اللازمة لإنشاء لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية.
- دراسة محددات جودة المراجعة ودور لجان المراجعة في تقييم هذه الجودة.
- دور لجان المراجعة في التخفيف من تضارب المعلومات على مستوى المؤسسات الجزائرية.
- دور آليات الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات.
- دراسة العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجع وتأثيرها على جودة المراجعة.

المراجع

الكتب بالعربية:

1. أمين السيد لطفي، المراجعة وخدمات التأكد: بعد قانون Sarbanes-Oxley، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
2. بوتين محمد، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
3. بوتين محمد، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
4. جربوع يوسف محمود، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
5. جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003-2002.
6. جورج دانيال غالي وعبد المجيد محمد محمود، دراسات متقدمة في المراجعة: الأسس العلمية والتطبيق العملي، دار البيان للطباعة والنشر، مصر، 2003.
7. حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة: مدخل معاصر، المكتبة العصرية، المنصورة، 2007.
8. حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الثالث، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
9. خليفة كمال أبو زيد والبيديوي أحمد منصور وحسن علي شريفة، دراسات في نظرية المراجعة وتطبيقاتها العملية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.
10. العمرات أحمد صالح، المراجعة الداخلية: الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار النشر للنشر والتوزيع، عمان، 1990.
11. الساعي مهيب ووهبي عمرو، علم تدقيق الحسابات، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان، 1991.
12. سرايا محمد السيد، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي، الإسكندرية، 2007.
13. الصبان محمد سمير وجمعة إسماعيل إبراهيم، الرقابة والمراجعة الداخلية: مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 1996.
14. الصحن محمد عبد الفتاح، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1989.
15. الصحن محمد عبد الفتاح وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999-2000.
16. الصحن محمد عبد الفتاح والسوافيري فتحي رزقي، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
17. طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
18. الفيومي محمد وعوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998.
19. الوردات خلف عبد الله، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006.

الكتب باللغة الفرنسية:

20. Alex Mucchielli, Etude des communications : Information et Communication Interne, Armand Colin, Paris, 2005.
21. Belaiboud Mokhtar, Guide Pratique d'Audit Financier et Comptable, 2ème édition, La Maison des Livres, Alger, 1986.
22. Belaiboud Mokhtar, Pratique de l'Audit, Berti Editions, Alger, 2005.

23. Christian Bouvier, Audit des Achats, Les Editions d'Organisations, Paris, 1990.
24. Christian Fisher et Hugues Angot, Audit Comptable et Audit Informatique, 3ème Edition, Deboeck, Paris, 2004.
25. Didier de Ménonville, les comités d'audit, Economica, Paris, 2009.
26. Frédéric PARRAT, Le Gouvernement d'entreprise, Maxima, Paris, 1999.
27. Frédéric Peltier, La Corporate Governance, Dunod, Paris, 2004.
28. Grand Bernard, Audit Comptable et Financier, Economica, Paris, 1999.
29. Hamini Allel, le contrôle interne et l'élaboration de bilan comptable : Entreprise Publique Economique, OPU, Alger, 1991.
30. Khayarallah Belaid, L'Audit Interne et l'Approche de la Dynamique de Groupe, Tunisie, 2005.
31. Lionnel Collins et Gerard Vallin, Audit et Contrôle interne : aspects financiers, opérationnels et stratégiques, 4ème édition, Dalloz, Paris, 1992.
32. Obert Robert, Pratique Internationale de la Comptabilité et de l'Audit, Dunod, Paris, 1994.
33. Pigé Benoit, Audit et Contrôle Interne, Editions EMS, France, 2001.
34. Renard Jacques, Audit Interne : ce qui fait débat, Dunod, Paris, 2003.
35. Renard Jacques, Théorie et Pratique de l'Audit Interne, Edition d'Organisation, Paris, 2004.
36. Sadi Nacer Eddine et Ali Mazouz, La pratique du commissariat aux comptes en Algérie, Edition SNC, Tome 1, Alger, 1993.
37. Soltani Bahram, Le Commissaire aux Compte et le Marché Financier, Economica, Paris, 1996.

أطروحات الدكتوراه بالعربية:

38. صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

أطروحات الدكتوراه بالفرنسية:

39. HERBACH Olivier, Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier, Université des sciences sociales : Toulouse 1, 2000.

رسائل الماجستير بالعربية:

40. بلخيزر سميرة: المراجعة في قطاع البنوك، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.
41. بن يخلف أمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.
42. شعباني لطفى: المراجعة الداخلية: مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك الدورة "مبيعات - مقبوضات"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

المقالات بالعربية:

43. الصابر أمجد منذر، المحددات العشر لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، مجلة المدقق، العدد 51، 2002.
44. شقير أحمد، العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، مجلة المدقق، العدد 41-42، 2000.
45. عوض بن سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، 2008.
46. مركز المديرين المصري، دليل عمل لجان المراجعة، مصر، 2008.
47. رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق، المجلد 26، العدد الثاني، 2010.

المقالات بالفرنسية:

48. Hadj Ali Samir, Le Commissariat aux comptes : caractéristiques et missions, Revue Algérienne de comptabilité et d'audit, SNC, 2ème trimestre, 1997.
49. Toufik Saada, Les comités d'audit en France : un an après le rapport de Viénot, Université Paris 12, finance Contrôle Stratégie, Volume 1, n° 3, 1998.
50. Tiphaine Compernelle, Les tribulations de comité d'audit des Etats-Unis jusqu'à la France, Université Paris Dauphine.
51. Hervé Stolowy & Eduard Pujol & Mauro Molinari, Audit financier et contrôle interne : l'apport de la loi Sarbanes-Oxley, Group HEC, 2004.
52. Christian PRAT dit HAURET, Comité d'audit et gouvernance des sociétés cotées : une analyse comparative Etats-Unis – France, Université Montesquieu Bordeaux 4.
53. Institut Français des Administrateurs, Les comités d'audit : 100 bonnes pratiques, 2008.
54. Observatoire de la qualité Comptable, Processus d'élaboration du comité d'audit, Paris, 2003.
55. Mekram Chemangui, la problématique de la mesure de la qualité d'audit : proposition d'une approche conception.
56. KPMG, La pratique des comités d'audit en France et dans le monde, Paris, 2006.

المقالات بالانجليزية:

57. Sawyer, L.B, Sawyer's Internal Auditing, Tenth Edition, I.I.A, New York, 1996.

الملاحق

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

Ecole Supérieure de Commerce

Questionnaire pour montrer le rôle de comités d'audit dans l'activation de relation entre l'audit externe et l'audit interne

Ce questionnaire sera exploité dans le cadre d'un mémoire de magistère portant sur la relation entre l'audit externe et l'audit interne et le rôle des comités d'audit dans l'activation de cette relation. Nous vous prions de bien vouloir nous aider à la réalisation de ce projet en acceptant de nous renseigner.

Je vous prie d'agréer mes salutations les plus distinguées.

NB: Ce questionnaire contient Sept « 7 » pages.

Question générales

Veillez cocher la réponse qui convient:

Sexe: Homme Femme

Niveau scolaire: Licence Magistère Doctorat autres.....

Titre Fonctionnel: Commissaire aux comptes Expert Comptable

Expérience : Mois de 5ans de 5 à 10 ans de 10 à 15 ans

Plus de 15 ans

1- Est-ce que le nombre des membres d'un comité d'audit a une influence sur l'efficacité de ce comité ?

Oui Non

A votre avis quel est le nombre des membres d'un comité d'audit idéal pour quel soit efficace?

1-2 membres 3 -4 membres 5 -6 membres 7-8 membres
> 9 membres

2- Est-ce que la rotation des membres de comité d'audit a une influence sur leur performance ?

Oui Non

A votre avis quelle est la durée idéale pour la rotation de comité d'audit ?

2 ans 3 ans 4 ans 5 ans > 5 ans

3- Est-ce que il est indispensable pour un candidat d'avoir un certain diplômes ou/et une expérience professionnelle pour être membre de ledit comité?

Oui Non

A votre avis, Quel est le diplôme exigé pour rejoindre les membres d'un comité d'audit ?

Licence Magistère Doctorat autres.....

Et Quel est le nombre d'années d'expérience d'un membre d'un comité d'audit:

Mois de 5ans 5ans à 10ans 10ans à 15ans

Plus de 15ans

4- Quelles sont les qualités personnelles exigées pour un membre d'un comité d'audit ?

Intégrité Disponibilité au temps Intelligence Franchise
Communication/Négociation Autres

Citez les :

5- Est-ce que l'existence des administrateurs indépendants au sein d'un comité d'audit est obligatoire ? Oui Non

- si oui, quel est le nombre minimal des administrateurs indépendants dans un comité d'audit :

6- Combien de fois par an il faut que se réunissent les membres du comité d'audit ? :

2 fois par an 3 fois par an 4 fois par an 5 fois par an

Autre (précisez) :

7- Le comité d'audit va contrôler et vérifier les rapports de conseil d'administration pour s'assurer de leur conformité avec les états financiers de l'entreprise

Très Favorable Favorable Neutre Défavorable
Très Défavorable

8- Le comité d'audit doit veiller à s'assurer que l'administration exécute les recommandations des auditeurs

Très Favorable Favorable Neutre Défavorable
Très Défavorable

9- L'existence d'un comité d'audit peut contribuer à l'amélioration des pratiques de gouvernance d'entreprise

Très Favorable Favorable Neutre Défavorable
Très Défavorable

10- On peut considérer le comité d'audit comme une meilleure solution pour diminuer l'influence de l'utilisation de la comptabilité créative dans les entreprises

Très Favorable Favorable Neutre Défavorable
Très Défavorable

11- Le comité d'audit participe à la détermination des responsabilités de l'audit interne

Très Favorable Favorable Neutre Défavorable
Très Défavorable

12- Le comité d'audit va s'assisté l'auditeur interne au cours de sa mission d'audit interne

Très Favorable Favorable Neutre Défavorable
Très Défavorable

13- Le comité d'audit reçoit et analyse le plan de l'audit interne pour l'année à venir et donne son avis au conseil d'administration

Très Favorable Favorable Neutre Défavorable
Très Défavorable

14- Le comité d'audit va évaluer la compétence de l'audit interne

Très Favorable Favorable Neutre Défavorable
Très Défavorable

15- L'existence de comité d'audit augmente l'indépendance de l'audit interne:

Très Favorable Favorable Neutre Défavorable
Très Défavorable

A votre avis : Est-ce que le mieux pour l'audit interne que se soit attaché hiérarchiquement au comité d'audit au lieu du conseil d'administration ?

Oui Non

16- le comité d'audit peut servir comme un canal de communication entre l'administration et l'auditeur interne

Très Favorable Favorable Neutre Défavorable
Très Défavorable

17- Le comité d'audit coordonne entre l'audit interne et l'audit externe pour améliorer les résultats de leurs missions

Très Favorable Favorable Neutre Défavorable
Très Défavorable

18- Le comité d'audit doit s'occuper de choisir l'auditeur externe et il le propose au conseil d'administration pour la nomination

Très Favorable Favorable Neutre Défavorable
Très Défavorable

19- le comité d'audit doit veiller sur l'indépendance de l'auditeur externe et les conditions d'exercice de leur mission

Très Favorable Favorable Neutre Défavorable
Très Défavorable

20- Le comité d'audit s'assurera que la société observe et respecte les règles applicables de niveau d'honoraires d'audit

Très Favorable Favorable Neutre Défavorable
Très Défavorable

21- Le comité d'audit joue le rôle d'un intermédiaire entre le conseil d'administration et l'auditeur externe

Très Favorable Favorable Neutre Défavorable
Très Défavorable

22- L'auditeur externe présente chaque année au comité d'audit leur plan d'approche et les conclusions de leur travail sur les projets d'arrêtés de comptes

Très Favorable Favorable Neutre Défavorable
Très Défavorable

23- Le comité d'audit doit pouvoir prononcer sur l'adéquation de l'audit de comptes aux risques de l'entreprise

Très Favorable Favorable Neutre Défavorable
Très Défavorable

24- Le comité d'audit peut évaluer la qualité de la prestation de l'auditeur en se basant sur l'analyse de processus d'audit

Très Favorable Favorable Neutre Défavorable
Très Défavorable

25- Avez – vous des propositions à propos de l’institution des comités d’audit dans les entreprises Algérienne ?

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

Nous vous remercions d’avance de votre collaboration.

الأتعاب حسب كلم / دج(*)	العدد العادي لساعات العمل	المبلغ الإجمالي الخام عن الميزانية السنوية (الاستثمارات غير معادة التقييم وعائدات الاستغلال)
من 40 إلى أقل من 80	من 80 إلى أقل من 160	حتى أقل من 50 مليون دج
من 80 إلى أقل من 120	من 160 إلى أقل من 240	من 50 إلى أقل من 100 مليون دج
من 120 إلى أقل من 170	من 240 إلى أقل من 340	من 100 إلى أقل من 200 مليون دج
من 170 إلى أقل من 230	من 340 إلى أقل من 460	من 200 إلى أقل من 400 مليون دج
من 230 إلى أقل من 300	من 460 إلى أقل من 600	من 400 إلى أقل من 800 مليون دج
من 300 إلى أقل من 380	من 600 إلى أقل من 760	من 800 إلى أقل من 1600 مليون دج
من 380 إلى أقل من 515	من 760 إلى أقل من 1030	من 1600 إلى أقل من 3200 مليون دج
من 515 إلى أقل من 700	من 1030 إلى أقل من 1400	من 3200 إلى أقل من 6400 مليون دج
من 700 إلى أقل من 900	من 1400 إلى أقل من 1800	من 6400 إلى أقل من 12800 مليون دج
من 900 إلى أقل من 1200	من 1800 إلى أقل من 2400	من 12800 إلى أقل من 25600 مليون دج
الحد الأقصى 2250	الحد الأقصى 4500 ساعة	أكثر من 25600 مليون دج يضاف إلى 2400 ساعة نسبة 2% أي 48 ساعة لكل حصة إضافية بـ 5000 مليون دج حتى الحد الأقصى 4500 ساعة