

# المعايير والركائز الأساسية لتحقيق جودة المراجعة الداخلية في الشركات الجزائرية

## Standards and Basic Pillars to Achieve The Quality of Internal Auditing in Algerian Companies

جلاب محمد

جامعة الجزائر 03- الجزائر

[mdjellab28@gmail.com](mailto:mdjellab28@gmail.com)

تاريخ النشر: 2023/03/31

كينة عبد الحفيظ\*

جامعة الجزائر 03- الجزائر

[Kina.abdelhafid@univ-alger3.dz](mailto:Kina.abdelhafid@univ-alger3.dz)

تاريخ الإستلام: 2023/03/08

تاريخ القبول: 2023/03/15

### ملخص:

تبين هذه الدراسة التطور التاريخي والقانوني لمهنة المراجعة الداخلية في الجزائر وتبرز واقعها على مستوى الشركات الإقتصادية، وتحدد أهم العناصر التي تؤثر في جودة المراجعة الداخلية ومعاييرها ومؤشرات قياسها، ومن خلال هذه الدراسة أيضا حاولنا إظهار أن التزام الشركات بالمعايير الدولية للمراجعة الداخلية يعتبر من المحددات المحورية لتحقيق جودة المراجعة الداخلية، وأن هذه الأخيرة لا يمكنها أن تقوم بأدوارها بفاعلية وتسهم في تحقيق أهدافها وتعزيز عمليات حوكمة الشركات وإدارة المخاطر والرقابة، إلا إذا كانت تتم وفقا للقواعد والمعايير المتعارف عليها دوليا. الكلمات المفتاحية: جودة المراجعة الداخلية، المعايير الدولية للمراجعة الداخلية. تصنيفات JEL: G39، M42.

### Abstract:

This study shows the historical and legal development of the internal audit profession in Algeria and highlights its reality at the level of economic companies, it identifies the most important elements that affect the quality of internal auditing, its standards, and its measurement indicators. Through this study, we also tried to show that companies' commitment to international standards of internal auditing is one of the pivotal determinants of achieving the quality of internal auditing, and that the audit cannot play its role effectively and contribute to achieving its objectives and strengthening the processes of corporate governance, risk management and control, unless it is carried out in accordance with internationally recognized rules and standards.

**Keywords:** Internal Audit Quality, International Standards of Internal Auditing.

**Jel Classification Codes:** M42;G39.

\* المؤلف المراسل.

1. مقدمة:

مع التطور السريع الذي تشهده بيئة الأعمال والإقتصاد ككل ومظاهر العولمة والكم الهائل من تدفق المعلومات تطورت مهنة المراجعة تطورا سريعا، وزاد الاهتمام بها من طرف الشركات والاختصاصيين والمنظمات المهنية التي كان لها أثر بالغ في تفعيل دور المراجعة بصفة عامة، والمراجعة الداخلية على وجه الخصوص، والتي تطورت من مجرد نشاط تقليدي يهدف إلى التأكد من وجود نظام للرقابة يعمل بكفاءة وفعالية واكتشاف الأخطاء والاختلالات، إلى مهنة لها قواعد وأسس أخلاقية ومعايير تتم في إطار دولي مهني متعارف عليه، ولا تهدف فقط إلى خدمة مصالح وأطراف معينة، بل تهدف أكثر إلى خلق قيمة مضافة للشركة ككل.

في ظل ما سبق، فإن المراجعة الداخلية متنوعة بتنوع بيئة الأعمال التي تنشط فيها من بلد إلى آخر وحسب القوانين السارية فيه، كما تتنوع أيضا بتنوع أهداف الشركات وحجمها وهيكلها، وهذه الاختلافات والتنوعات قد تؤثر في ممارسات المراجعة وبالتالي في جودتها المطلوبة، أولا من بلد إلى آخر، وثانيا من شركة إلى أخرى، وتتمثل إشكالية الدراسة في: "ما هو واقع المراجعة الداخلية في الجزائر؟ وكيف يمكن تحقيق جودتها في الشركات الإقتصادية الجزائرية؟"

1.1. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في إبراز التطور الذي عرفته مهنة المراجعة الداخلية في الجزائر منذ نشأتها وإلى غاية يومنا هذا، كما تبرز أيضا أهم العناصر والمحددات التي يجب أن تركز عليها الشركات لتحقيق جودة المراجعة المطلوبة والتي سيتم التطرق إليها في هذه الدراسة.

2.1. أهداف وهيكلية الدراسة: تهدف أهم محاور هذه الدراسة إلى ما يلي:

- معرفة أهم المحطات التي عرفتها مهنة المراجعة الداخلية في الجزائر، وواقعها؛
- تحديد أهم العناصر المؤثرة في جودة المراجعة الداخلية؛
- إبراز أهم المعايير التي تحدد جودة المراجعة الداخلية ومؤشرات قياسها.

2. تطور مهنة المراجعة الداخلية في الجزائر وواقعها:

بعد الإستقلال، عرف الإقتصاد الجزائري العديد من المحطات الإصلاحية وانعكس ذلك على القوانين والقواعد المنظمة لمجالات الأعمال، حيث كان له أثر واضح على إدارة الشركات والمؤسسات العمومية الجزائرية، وكانت تلك الفترة مليئة بالأحداث الإقتصادية الهامة.

1.2. تطور مهنة المراجعة الداخلية في الجزائر:

في هذا المحور، سنستعرض أهم التطورات التي شهدتها مهنة المراجعة الداخلية منذ نشأتها وإلى يومنا هذا، من خلال إظهارها القانوني التشريعي والتنظيمي في الجزائر.

❖ المراجعة الداخلية في الجزائر في المرحلة ما قبل (1988م):

في تلك المرحلة لم يكن هناك ما يعرف اليوم بقسم المراجعة الداخلية، وإنما كانت هناك أنشطة للرقابة الداخلية تتم في الشركات العمومية الإشتراكية، وتقوم بها المصالح المالية الداخلية للشركة، أو المصالح الخارجية للرقابة والتفتيش، وإذا ما لاحظت هذه المصالح مخالفات ضارة بخزينة الشركة، فإنها ترسل تقريرها مباشرة إلى مجلس المحاسبة، وأهم ما ميز هذه المرحلة ما يلي:

- كانت الشركات العمومية تسير وفق الإيديولوجية الإشتراكية التي تبنتها الدولة عقب الإستقلال، حيث أثر هذا النهج السياسي-الذي تبنته الدولة- على القرارات الإقتصادية وعلى أنماط التسيير في الشركات، التي كانت تسير وفق المخططات التي تحددها الحكومة.

- الإقتصاد الجزائري كان موجها، وكانت الشركات العمومية الإقتصادية تعمل فقط لتنفيذ الخطط المرسومة لها تحت وصاية وزارة القطاع، وتمارس عليها هذه الأخيرة سلطة مركزية في اتخاذ القرارات، وبالتالي لم يكن للإدارة العليا في هذه الشركات السلطة في تكوين جهاز رقابي داخلي، أو ما اصطلح عليه اليوم باسم "المراجعة الداخلية".

- كانت الرقابة الداخلية على الشركات العمومية الإقتصادية في هذه المرحلة خاضعة لسلطة مجلس المحاسبة، بموجب القانون 05-80 المؤرخ في 01 مارس 1980م<sup>1</sup>، والمتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، حيث نصت المادة (36) من هذا القانون على أنه "يشارك مجلس المحاسبة في توجيه أعمال المراقبة الداخلية والخارجية المنوطة بالمؤسسات والمصالح المالية ويتابع تنفيذها واستغلال نتائجها"<sup>2</sup>.

#### ❖ المراجعة الداخلية في الجزائر في المرحلة ما بين (1988م-1995م):

نشأت الحاجة إلى المراجعة الداخلية في الجزائر عند صدور القانون رقم 01-88 المؤرخ في 12 جانفي 1988م والمتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الإقتصادية، حيث حدد هذا القانون إجراءات إستقلالية الشركات العمومية الإقتصادية، وبالتالي تحررت الشركات العمومية من قيود المركزية التي فرضت عليها قبل صدور القانون المذكور أعلاه وأصبحت خاضعة للقانون التجاري الجزائري بموجب القانون رقم 04-88 المؤرخ في 12 جانفي 1988م، المعدل والمتمم للأمر رقم 59-75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975م، والمتضمن القانون التجاري، والذي يحدد القواعد الخاصة المطبقة على الشركات العمومية الإقتصادية.

ومع التوجهات الإقتصادية نحو خصوصية الشركات العمومية الجزائرية، وصدور الأمر رقم 22-95 المؤرخ في 26 أوت 1995، والمتعلق بخصوصية المؤسسات العمومية، ثم الأمر رقم 04-01 المؤرخ في 20 أوت 2001، والمتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الإقتصادية وتسييرها وخصوصيتها، وإنشاء الشركات القابضة العمومية والذي تم بموجب الأمر رقم 25-95 المؤرخ في 25 سبتمبر 1995م، ثم تحولها فيما بعد إلى مجلس مساهمات الدولة الذي أنشئ بموجب الأمر 04-01، صار بإمكان الشركات العمومية الإقتصادية التحول إلى شكل شركات مساهمة أو شركات ذات مسؤولية محدودة، وذلك بعد انفصال حق الدولة في ملكية رؤوس أموال الشركات، عن حقها في التسيير، وهذه الإستقلالية الإدارية والمالية ولدت إهتمام الدولة بالمراجعة الداخلية كآلية من آليات الرقابة.

فالمراجعة الداخلية هي آلية من الآليات الرقابية التي فرضتها الدولة، حيث ألزمت كل الشركات العمومية بتكوين جهاز رقابي داخل الشركات والمؤسسات، وتسدن إليها مهام الرقابة على أنشطة وعمليات الشركة، وعلى طريقة تسيير أصول وممتلكات الشركة، والتي تعود ملكيتها في الأصل للدولة. ونصت المادة (40) من القانون 01-88 على أنه: "يتعين على المؤسسات العمومية الإقتصادية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين أنماط سيرها وتسييرها"<sup>3</sup>، ويعد هذه النص القانوني بمثابة "شهادة ميلاد" وظيفية المراجعة الداخلية، التي لم تكن موجودة من قبل، ولم تعرف في مراحل التسيير الإشتراكي للشركات العمومية الإقتصادية، ولم يحدد نص المادة (40) ولا القانون 01-88 آليات عمل المراجعة الداخلية، ولا مسؤولياتها أو صلاحياتها، بل ترك الحرية في ذلك لإدارة الشركة.

### ❖ المراجعة الداخلية في الجزائر في المرحلة ما بعد (1995م):

في عام 1995م، صدر الأمر رقم 95-25 المؤرخ في 25 سبتمبر 1995م، والمتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة، والمتضمن إنشاء الشركات القابضة العمومية وتحديد إختصاصاتها ومهامها وتنظيمها وسير عملها وكيفية مراقبتها وبموجب هذا الأمر تم إلغاء أحكام القانون رقم 88-01 المتعلق باستقلالية الشركات، وبالتالي أصبح تكوين جهاز للرقابة الداخلية في الهيكل التنظيمي للشركات أمرا إختياريا وغير إلزامي، حيث نصت المادة (28) من الأمر رقم 95-25 على أنه "تلقى جميع الأحكام المخالفة لهذا الأمر، ولا سيما منها: القانون رقم 88-11 المؤرخ في 12 جانفي 1988م، والمتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الإقتصادية، باستثناء البابين الثالث والرابع".<sup>4</sup>

وعلى الرغم من إلغاء المادة (40) من القانون 01-88، فإن السلطات العمومية واصلت إصدار تعليمات لفائدة الشركات العمومية الإقتصادية حول ضرورة الإهتمام بالمراجعة الداخلية، ومن بين هذه التعليمات:<sup>5</sup>

- التعليم رقم 97DPE/STP/36 المؤرخة في 17 فيفري 1998م، الصادرة من المجلس الوطني لمساهمة الدولة؛
- التعليم الثالثة لرئيس الحكومة بصفته رئيس مجلس الدولة الصادرة بتاريخ 20 ماي 2003م؛
- التنظيم 03-02 المؤرخ في 14 نوفمبر 2002م، والمتعلقة بتقوية أنظمة الرقابة الداخلية في البنوك والمؤسسات المالية؛
- التنظيم 08-11 المؤرخ في 28 نوفمبر 2011م، والمتعلق بنظم الرقابة الداخلية في البنوك والمؤسسات المالية؛
- التعليم SG/07/79 المؤرخة 30 جانفي 2007م، الصادرة من وزارة ترقية الإستثمارات، والمتضمنة إنشاء مصلحة المراجعة الداخلية في الشركات وتقوية أنظمة الرقابة الداخلية؛
- كما حدد المرسوم التنفيذي رقم 96-09 المؤرخ في 22 فيفري 2009م،<sup>6</sup> شروط وكيفيات الرقابة والمراجعة من طرف المفتشية العامة للمالية، وكلفها بإعداد تقرير سنوي عن نشاطات الرقابة والمراجعة التي تمارسها على الشركات العمومية الإقتصادية، كما أقر هذا المرسوم ضمنا بضرورة إنشاء هيكل للمراجعة الداخلية في الشركات العمومية والإهتمام بها حيث نصت المادة (02) من المرسوم على أنه "يمكن لعمليات الرقابة أن تشمل جميع ميادين الرقابة وتدقيق التسيير التي تطلبها السلطات أو الأجهزة الممثلة للدولة المساهمة".<sup>7</sup>

### ❖ إسهامات جمعية المراجعين الإستشاريين الداخليين الجزائريين:

أنشئت جمعية المراجعين الإستشاريين الداخليين الجزائريين AACIA عام 1993م، من طرف مجموعة من المراجعين الداخليين العاملين في الشركات الإقتصادية الجزائرية والبنوك والمؤسسات المالية، وهي جمعية وطنية غير حكومية مستقلة ولا تسعى لتحقيق الربح، مقرها مدينة الجزائر العاصمة (مقر الجمعية: 01 نهج عيسات إيدير، شراكة، الجزائر العاصمة) وتعتبر هذه الجمعية أول مبادرة جزائرية في هذا المجال والفريدة من نوعها حتى الآن، وهدفها الرئيسي مرافقة تطور مهنة المراجعة الداخلية للإرتقاء بها إلى رتبة مهنية إحترافية بامتياز تسهم في تحقيق القيمة المضافة للشركات الإقتصادية الجزائرية.

في عام 1995م، أصبحت الجمعية عضوا في معهد المراجعين الداخليين IIA بالولايات المتحدة الأمريكية، الذي يضم أيضا الولايات المتحدة الأمريكية، كندا، سويسرا، لكسمبورغ، تونس، المغرب، مالي، الكامرون، والسينغال، كما تعتبر عضوا منتسبا إلى الإتحاد الفرنكوفوني للمراجعة الداخلية UFAI وتشارك في نشاطاته بصفة منتظمة.

وتحظى جمعية المراجعين الإستشاريين الداخليين الجزائريين باحترام العديد من الشركات الجزائرية التي يؤمن مسؤوليتها بدور المراجعة الداخلية في تحسين عمليات الرقابة والحوكمة وتحقيق القيمة المضافة للشركة ككل. ومن أهم أعمال الجمعية دراسة قامت بها بالشراكة مع مكتب "Deloitte" للمراجعة والإستشارة حول واقع مهنة المراجعة الداخلية في

الجزائر، وشملت هذه الدراسة ما يعادل 200 شركة إقتصادية جزائرية. ومن أبرز الأهداف التي تسعى إليها جمعية المراجعين الإستشاريين الداخليين الجزائريين ما يلي:<sup>8</sup>

- ترقية ممارسات مهنة المراجعة الداخلية وتطويرها؛
  - إقتراح محاور التكوين وتحسين المستوى في مجال المراجعة الداخلية؛
  - جمع الدوريات والمراجع المتخصصة في المراجعة الداخلية وتوزيعها؛
  - خلق العلاقات وتدعيمها بين المراجعين الداخليين، ما يمكن من التعاون وتبادل المعارف؛
  - خلق العلاقات مع جمعيات وطنية وأجنبية ذات أهداف مماثلة وتدعيمها؛
  - البحث وتطوير المبادئ والقواعد المنهجية والإلتزام بأخلاقيات المهنة؛
  - برمجة دورات تكوينية في مهنة المراجعة الداخلية بداية من جانفي 2009م، وبالتعاون مع المعهد الفرنسي للمراجعين والإستشاريين الداخليين IFACI؛
  - العمل على تنظيم الملتقيات الدولية والمحلية بين المراجعين الداخليين العاملين في مختلف المؤسسات من أجل تبادل الخبرات والأفكار حول مواضيع تتعلق بالعمل الميداني للمراجعة الداخلية؛
  - مساعدة الشركات الإقتصادية الجزائرية على تحرير ميثاق المراجعة الداخلية.
- 2.2. واقع المراجعة الداخلية في الجزائر:

المراجعة الداخلية في الجزائر ورغم أهميتها لا زالت لم ترق إلى ما هو مطلوب، فالجارتين تونس والمغرب قد قطعنا أشواطاً مهمة في مجال المراجعة، وهذا إيماناً من المسؤولين على الشركات الإقتصادية ومن الساهرين على الإقتصاد الوطني بالقيمة الإضافية التي يمكن أن تقدمها مهنة المراجعة الداخلية للشركات وللإقتصاد ككل، وأما في الجزائر، فالشغل الشاغل للمهتمين بمجالات المراجعة الداخلية سواء من أكاديميين أو مهنيين، لا زال يحوم حول إشكالية: "أين نحن من تطبيق مبادئ المراجعة الداخلية الدولية في الشركات الجزائرية؟"

ومن بين أبرز الأسباب التي أدت إلى ذلك، أن معظم الشركات الإقتصادية الكبيرة وإن وجد في هيكلها التنظيمي قسم للمراجعة الداخلية، تجده محدود الإستقلالية وتابع لمستوى إداري لا يسمح له بممارسة أعماله دون قيود، لأن فكرة إنشاء قسم المراجعة لم تأت عن قناعة من القائمين على الإدارة بالدور الهام الذي يمكن أن تؤديه المراجعة الداخلية في تحسين الأداء، وتحقيق الأهداف، وخدمة أصحاب المصالح، وتحقيق القيمة المضافة، وإنما تكونت فكرة إنشاء قسم المراجعة بموجب القوانين التي تلزم هذا النوع من الشركات بتشكيل جهاز رقابي داخلي.

فالواقع يدل على أن القائمين على إدارة الشركات الكبيرة لا يؤمنون حق الإيمان بأهمية المراجعة الداخلية ولا يرون بأنها ذلك النشاط المستقل والموضوعي الذي يمكنه إرشاد المسؤولين والعمال إلى الممارسات السليمة في أداء العمليات والأنشطة، ويهدف إلى حماية الأصول والممتلكات من سوء الإستخدام، وضمان دقة المعلومات، والإلتزام بالقوانين، بل يرون أن مركزية القرار التي تمارسها الإدارة العليا هي التي تضمن تلك الأهداف، وغالبا ما يقوم هؤلاء باستخدام قسم المراجعة الداخلية كوسيلة ردع، يسلطونها على هذا دون ذلك. وبالمقابل تجد أن هؤلاء القائمين على الإدارة يولون الأهمية القصوى للأقسام الأخرى على غرار قسم المحاسبة والمالية، والأقسام التجارية، هذا من جهة.

ومن جهة أخرى، تبين أن غالبية القائمين على قسم المراجعة الداخلية في هذه الشركات، لا يملكون المستوى العلمي الذي يؤهلهم لإدارة القسم بإحترافية وضمن مبادئ ومعايير الإطار المهني الدولي لأعمال المراجعة الداخلية، لذلك قد تجد أن

قسم المراجعة الداخلية في هذه الشركات يفتقد إلى أبعديات المهنة، على غرار ميثاق المراجعة الداخلية، ورسالة المراجعة الداخلية، ودليل المراجعة وغيرها، كما أن توظيف وتعيين المراجعين الداخليين المبتدئين في هذه الشركات لا يخضع إلى معايير إنتقاء سليمة، وبالتالي يشكل هؤلاء المراجعون الداخليون في حقيقة الأمر، عبئا ماليا إضافيا تتحمله هذه الشركات أكثر مما يشكلون قيمة إضافية لأصحاب المصالح وللشركة ككل.

وأما في الشركات الصغيرة والمتوسطة والتي تدخل ضمن الإهتمامات الكبرى للدولة وضمن إستراتيجياتها لدفع عجلة الإقتصاد نحو النمو، فهناك نقص كبير في الإهتمام بالمراجعة والرقابة الداخلية، وقد تجد العديد من هذه الشركات لا يحتوي هيكلها التنظيمي على قسم أو مصلحة للرقابة أو المراجعة الداخلية. ولكن هذا قد يفسره في الشركات ذات المسؤولية المحدودة أن الحاجة إلى وضع جهاز رقابي داخلي غير محسوسة، لاعتبار أن عملية التسيير تتم مباشرة من طرف أحد المساهمين أو بعض المساهمين المهيمنين على رأسمال الشركة.

ورغم ما ذكرنا من واقع للمراجعة الداخلية، فهذا لا يدل -على وجه الإطلاق- على أن المراجعة الداخلية في الجزائر لا تحظى بالإهتمام من طرف كل الشركات، بل بالعكس، فقد أثبت نتائج بعض الدراسات التي أجريت على عينة من الشركات الجزائرية من مختلف القطاعات على أنه:<sup>9</sup>

- تتفق ممارسات المراجعة الداخلية في الشركات محل الدراسة بدرجة مقبولة مع المعايير الدولية للتدقيق الداخلي المعتمدة، وذلك لإدراك الهيئات العليا، والمراجعين الداخليين لأهمية الإلتزام بهذه المعايير ضمن تحقيق أهداف المراجعة الداخلية وجودة أعمال المراجعة؛
- يتمتع المراجعون الداخليون في الشركات محل الدراسة بالكفاءة المهنية، ويمتلكون المهارات اللازمة للقيام بأعمالهم كما أن استقلاليتهم تزيد من جودة أدائهم للمهام الموكلة إليهم؛
- تطبيق معايير الأداء للمراجعة الداخلية في الشركات محل الدراسة بدرجة جيدة؛
- إعتقاد أغلب الشركات محل الدراسة لميثاق المراجعة الداخلية، وتمتع هذا النشاط بمكانة تنظيمية ملائمة، يدل على وجود إدراك من جانب مجالس الإدارة والإدارة العليا في هذه الشركات لأهمية دور نشاط المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف الشركة.

### 3. جودة المراجعة الداخلية والعوامل المؤثرة في تحقيقها:

تعد جودة المراجعة الداخلية في حد ذاتها هدفا لكل الشركات ولكل من يمارس مهنة المراجعة، وسنحاول في هذا المحور استعراض مفهوم جودة المراجعة الداخلية، وأهم العوامل التي تتحكم في تحقيقها.

#### 1.3. مفهوم جودة المراجعة الداخلية:

لا يوجد تعريف أكاديمي شامل ومتفق عليه لهذا المفهوم، إذ لا يمكن اختزاله في تعريف واحد، إلا أنه يمكن القول بأن جودة المراجعة تتحقق عموما من خلال امتثال المراجعين الداخليين بتوصيات "الإطار الدولي المهني لممارسة المراجعة الداخلية".

ويمكن تعريف مفهوم جودة المراجعة الداخلية بأنها: «مدى إلتزام الشركات بتطبيق معايير المراجعة الداخلية وسياساتها وإجراءاتها المحددة، والتي تقود الشركة إلى تحقيق المهمات المطلوبة إضافة إلى الإلتزام بقواعد السلوك المهني أثناء القيام بعملية المراجعة الداخلية، كل ذلك يؤدي إلى اكتشاف نقاط الضعف والأخطاء وتقديم التوصيات لمعالجتها، أو الحد منها، وإمكانية تحقيق أقصى منفعة منها».<sup>10</sup>

ويعرف مفهوم جودة المراجعة الداخلية أيضا بأنه: «قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والمخالفات المالية في النظام المحاسبي والإفصاح عنها»، وهذا التعريف يركز على ما يجب على المراجع الداخلي القيام به حيث ينظر إلى جودة المراجعة من خلال قدرته على إنجاز عمله والإبلاغ عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية.<sup>11</sup>

2.3. العوامل المؤثرة في تحقيق جودة المراجعة الداخلية: هناك عدة عوامل قد تؤثر في جودة المراجعة الداخلية، هي كالاتي:<sup>12</sup>

❖ العوامل التنظيمية: متمثلة في التخطيط لأنشطة المراجعة، إجراءات ودليل العمل، تحديد حجم العمل، وتحديد الوقت اللازم لإتمام أنشطة المراجعة، ومهارة المراجع الداخلي.

❖ العوامل السلوكية: يجب أن تتوفر في المراجع الداخلي مجموعة من السلوكيات، منها النزاهة، الإستقلالية، أن يكون متعاوناً ومتكاتفاً مع أعضاء فريق المراجعة، أو يكون صاحب مقدرة ذهنية عالية ومتفتحة، وأن يكون حريصاً -هو والإدارة- على توفير عوامل جودة المراجعة.

❖ العوامل الشخصية: وهي أن يكون المراجع الداخلي ذا خبرة عملية، ولديه من التحصيل العلمي ما يؤهله لممارسة المهنة، وأن يحرص على تطوير مهاراته باستمرار سواء بتحصيل شهادات عليا أو المشاركة في دورات تدريبية أو غيرها من وسائل التكوين والتدريب.

❖ العوامل الأخرى الأساسية: مثل إلتزام المراجع الداخلي بتطبيق مبادئ ومعايير المراجعة الداخلية، ومعايير جودة التقرير، وأن يعطي نشاط المراجعة الداخلية قيمة مضافة خاصة فيما يتعلق بالحوكمة، إدارة المخاطر، والرقابة.

4. معايير جودة المراجعة الداخلية مؤشرات قياسها:

في هذا المحور سنتطرق إلى المعايير الرئيسية التي تساعد في تحقيق جودة المراجعة الداخلية، وكذا مؤشرات قياسها.

1.4. معايير جودة المراجعة الداخلية:

حدد معيار المراجعة الأمريكي (SAS 65)، والمعيار رقم (2) الصادر عن مجلس الإشراف المحاسبي PCAOB، والمعيار الأمريكي (SAS 9) مؤشرات الإستدلال المرتبطة بجودة المراجعة الداخلية في العناصر التالية، وهي:<sup>13</sup> الكفاءة المهنية، التأهيل العلمي الخبرة، الموضوعية، الإستقلال التنظيمي والفني، نطاق العمل، وجودة الأداء، وانطلاقاً هذه العناصر يمكن تحديد معايير جودة المراجعة الداخلية على النحو التالي:<sup>14</sup>

❖ المؤهلات العلمية: لا شك أن التأهيل العلمي للمراجع الداخلي يعتبر المطلب الأول والأساسي لخلق مراجع مؤهل ويتميز بالقدرة المهنية على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات، فالمؤهلات العلمية التي يتم صقلها بالخبرة والتدريب والشهادات المهنية تسهم في وجود مراجع داخلي متميز. هذا وقد أثبتت التجارب والممارسات بأن الخلفية العلمية والاستعداد لتلقي التدريب والخبرة تكون أقل بكثير عند الحاصلين على شهادات أقل من الليسانس، أيضا قياسا على التأهيل العلمي للمراجع الخارجي يجب أن يكون المراجع الداخلي هو أيضا متحصل على شهادة الليسانس.

❖ الشهادات المهنية: يقصد بها الشهادات التي تمنحها المنظمات المهنية، مثل: شهادة المراجع الداخلي، شهادة المراجع المالي، شهادة مراجع إختلاس، شهادة مدير مالي، شهادة مراجع أنظمة المعلومات، شهادة محاسب قانوني، شهادة محاسب إداري، ومما لا شك فيه أن القدرة المهنية على تنفيذ مهام المراجعة الداخلية بجودة عالية سوف تكون أعلى لدى المراجعين الحاصلين على شهادات مهنية أكثر من غيرهم.

- ❖ **التدريب:** يعتبر التدريب أحد الوسائل الجيدة لتنمية القدرة المهنية للمراجعين الداخليين واکسابهم الخبرات النظرية أو العلمية وإطلاعهم على الأمور الحديثة ذات العلاقة بالمهنة، وبالتالي تزداد قدرتهم على تنفيذ مهام المراجعة الداخلية بشكل جيد مما يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والممارسات التي قد تهدف إلى التلاعب في الأرباح.
- ❖ **الخبرة:** يقصد بالخبرة المدة التي قضها المراجع الداخلي بقسم المراجعة الداخلية، حيث أن خبرة المراجع الداخلي تعتبر من العوامل التي تصقل القدرة المهنية وبالتالي تزداد قدرته على اكتشاف الممارسات التي قد تقوم بها الإدارة للغش والإحتيال.
- ❖ **حجم قسم المراجعة الداخلية:** الدعم الذي يتلقاه قسم المراجعة الداخلية ممثل في كافة الموارد المطلوبة لتنفيذ المهام سواء أكانت موارد بشرية أو مادية، يؤثر على القدرة المهنية للعاملين بالقسم، كما أن مكافآت المراجعين الداخليين سواء أكانت على شكل راتب ثابت أو مكافآت متغيرة تؤثر أيضا على مستوى القدرة المهنية للمراجعين الداخليين.
- ❖ **حجم أعمال المراجعة الداخلية ذات الصلة بإعداد وعرض القوائم المالية:** أنشطة المراجعة الداخلية تشمل المراجعة المالية والمراجعة التشغيلية ومراقبة الغش ومراجعة الإلتزام أو مراجعة الإنتظام بالإضافة إلى الخدمات الإستشارية للإدارة، وقد يختلف تركيز أنشطة المراجعة الداخلية من شركة لأخرى، ففي بعض الشركات قد تركز المراجعة الداخلية على الرقابة الداخلية واكتشاف الغش المرتبط بالتعدي على أصول الشركة أكثر من التركيز على غش التقارير المالية وقد يحدث العكس في الشركات الأخرى.
- ❖ **المعرفة بعمليات الشركة:** يعتبر إلمام المراجعين الداخليين بالجوانب الفنية لعمليات الشركة من الأمور التي تؤدي إلى زيادة فعالية الدور الذي تؤديه وظيفة المراجعة الداخلية في الرقابة والتقرير، فمن المعلوم أن أنشطة المراجعة لا تقتصر فقط على النواحي المالية بل تمتد لتغطي الجوانب الفنية وتقويم الأداء، وإن لم يكن المراجع الداخلي على دراية بالنواحي الفنية فإن قدرته على تنفيذ المراجعة التشغيلية وتقويم الأداء سوف تكون أقل، فإلى جانب المعرفة المحاسبية للمراجع الداخلي يجب أن تتوفر لديه معرفة بأمر أخرى تمكنه من تنفيذ دوره بفعالية، فيجب أن تتوفر لدى المراجع الداخلي معرفة بالنواحي الإدارية والنواحي الفنية بالشركة إلى جانب معرفته الأساسية المتمثلة في المحاسبة والمراجعة.
- ❖ **الإستقلال التنظيمي:** إستقلال المراجعة الداخلية من أهم المتغيرات المؤثرة في جودة المراجعة الداخلية، ويتوقف استقلال المراجعة على موضع قسم المراجعة في التنظيم، ولكي تؤدي المراجعة الداخلية أنشطتها دون خوف أو إخراج يجب أن تكون تابعة لأعلى مستوى إداري في الشركة أو إلى لجنة المراجعة.
- ❖ **عدم الإشتراك في الأعمال التنفيذية:** إشتراك المراجعين الداخليين في الأعمال التنفيذية قد يفقدهم الحياد المطلوب عند قيامهم بمهام المراجعة، فقد يجد المراجع الداخلي نفسه في موقف يطلب منه فحص أعمال كان قد اشترك في تنفيذها، وهذا قد يضعف موضوعية أنشطة المراجعة الداخلية.
- ❖ **دليل المراجعة الداخلية:** يعتبر دليل المراجعة الداخلية مرجعا أساسيا للمراجعين في كل الأنشطة والأعمال التي يؤديونها، ووجود دليل للمراجعة في القسم مؤشر على جودة تنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية، لأنه إثبات رسمي على أن المراجعة الداخلية تتم وفقا لمحددات وأسس معهد المراجعين الداخليين IIA.
- ❖ **رقابة جودة أداء أنشطة المراجعة الداخلية:** جودة الأداء تعني تنفيذ مهام المراجعة الداخلية بما يتفق مع المعايير المتعارف عليها للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين IIA، ورقابة جودة الأداء تعني العمل على ضمان الإلتزام بمعايير المراجعة الداخلية والسياسات المرسومة لقسم المراجعة وبرامج المراجعة المخططة، ولتحقيق

ذلك يجب أن يكون هناك عمليات تقويم مستمرة لعمل أقسام المراجعة الداخلية وسياساتها وبرامجها، ومعلوم أن وجود سياسة مراقبة جودة الأداء سوف يؤدي إلى ضمان جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية وبالتالي تزداد القدرة على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات وتصحيحها.

2.4. مؤشرات قياس جودة المراجعة الداخلية: هناك مجموعة من المؤشرات التي يستخدمها الرئيس التنفيذي لقسم المراجعة الداخلية لقياس جودة المراجعة، وأهم هذه المؤشرات ما يلي:<sup>15</sup>

#### ❖ مؤشرات النشاط

عدد المهام المنفذة خلال الفترة
عدد المهام المخطط لها

يعتبر هذا المؤشر من المؤشرات الرئيسية، ويساعد على قياس مدى التزام قسم المراجعة الداخلية بخطة المراجعة الموضوعية، ويمكن استخدام هذا المؤشر أيضا بصيغ أخرى، فيمكن مثلا استبدال "البسط" بأحد البيانات التالية:

- عدد مهام المراجعة الداخلية الجاري تنفيذها؛
- عدد المهام التي غيرت مواعيدها لتواريخ لاحقة؛
- عدد المهام التي ألغيت من برنامج المراجعة؛
- عدد المهام المنفذة و غير المبرمجة خلال الفترة.

كما يمكن التعبير عن هذا المؤشر بالمدة الزمنية (الأيام، الأسابيع،...الخ)، مما يسمح لقسم المراجعة بربط مختلف المهام بعامل الزمن، وهو على الشكل التالي:

إجمالي عدد أيام المراجعة
إجمالي عدد المهام

وهناك المؤشر الذي يسمح بقياس متوسط المدة الزمنية لتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية، وهو مؤشر في غاية الأهمية لأنه مرتبط مباشرة بعدد أعضاء فريق المراجعة، ويمكن صياغته على النحو التالي:

إجمالي عدد أيام المراجعة
عدد أيام العمل

وهناك مؤشر الفترة التدريبية لكل مراجع داخلي، ويمكن اعتبار هذا المؤشر تكملة للمؤشر السابق، وهو على النحو التالي:

العدد الإجمالي لأيام التدريب
عدد أيام العمل

وهناك مؤشر يسمح بقياس متوسط عدد صفحات تقارير المراجعة الداخلية، يساعد هذا المؤشر في إعطاء نظرة حول طريقة عمل المراجعين و ثراء أفكارهم ومعلوماتهم وأسلوب تعاملهم مع أوجه القصور:

عدد صفحات التقارير
عدد التقارير

#### ❖ مؤشرات الجودة

هناك المؤشر الذي يسمح بمعرفة دقة خطة المراجعة الموضوعية من طرف الرئيس التنفيذي للقسم، وهو على النحو

التالي:

عدد المهام غير المتوقعة
عدد المهام

المؤشر الذي يقيس أثر التوصيات على الأقسام محل المراجعات، على النحو التالي:

$$\frac{\text{إجمالي التوصيات في التقارير}}{\text{عدد التوصيات المقبولة}}$$

المؤشر الذي يقيس جودة التقييد بتوصيات قسم المراجعة الداخلية، وللإشارة فإن هذا المؤشر هو تكملة للمؤشر السابق:

$$\frac{\text{عدد الأيام المخصصة لأنشطة التسيير}}{\text{عدد أيام العمل}}$$

وهناك المؤشر الذي يساعد على معرفة دقة وجودة ملفات المراجعة، وهو على النحو التالي:

$$\frac{\text{ملفات المراجعة غير الكاملة}}{\text{عدد مهام المراجعة}}$$

### ❖ مؤشرات التكاليف

$$\frac{\text{نفقات قسم المراجعة الداخلية}}{\text{عدد المراجعين}}$$

هو مؤشر للميزانية، يسمح بمقارنة التطور في الميزانية مقارنة بتطور عدد أعضاء قسم المراجعة.

$$\frac{\text{نفقات قسم المراجعة الداخلية}}{\text{عدد أيام مهام المراجعة}}$$

تسمح هذه النسبة بمعرفة تكلفة اليوم الواحد للمهمة، ومقارنة هذه التكلفة بسعر السوق.

### 5. خاتمة:

من خلال هذه الدراسة نجد أن التزام الشركات بالمعايير الدولية للمراجعة الداخلية يعتبر من المحددات المحورية لتحقيق جودة المراجعة الداخلية، وأن هذه الأخيرة يمكنها أن تقوم بأدوارها بفاعلية وتسهم في تحقيق أهدافها وتحسين عمليات حوكمة الشركات وإدارة المخاطر والرقابة إذا كانت تتم وفقا للقواعد والمعايير المتعارف عليها دوليا، خاصة معايير المراجعة الداخلية الدولية التي أصدرها معهد المراجعين الداخليين "IIA".

فأهم ركيزة تركز عليها الشركات لتحقيق جودة المراجعة الداخلية المطلوبة، هي "المعايير الدولية لممارسة مهنة المراجعة الداخلية"، التي تكمن أهميتها في أنها تنظم مهنة المراجعة الداخلية، وتعتبر ضرورية للمراجعين الداخليين كونها تضع المبادئ الأساسية التي تنتظر منهم الإلتزام بها عند ممارستهم لمهامهم حتى يحققوا الهدف من وجودهم، خاصة وأن المعايير تغطي كل أوجه الممارسات التي يقوم بها المراجعون، فهي بمثابة الإجابة الوافية لانشغالاتهم، وبذلك المعايير تمكنهم من تجاوز العديد من العقبات في العمل ككثرة الإستفسارات أو تنامي حالات الشك، وعليه تعد الخطوط الإرشادية الموفرة في هذه المعايير بمثابة أداة عمل فعلية، والإلتزام بها يمكن من اتخاذ رأي ملتزم بالجودة، وهو ما يزيد من احتمالات نجاح المراجعة.

كما تشكل هذه المعايير الإطار المرجعي للمراجعين لتوحيد الفهم لكل التطورات المتعلقة بالمهنة وتفسيراتها وتطبيق المفاهيم والمنهجيات بالإضافة إلى التقنيات المستعملة في مهنة المراجعة الداخلية، وتشكل أيضا أهمية بالنسبة للإدارة العليا للشركات من خلال إعطائها لضمان بخصوص درجة مهنية المراجعين الداخليين بها، وإضفاء موثوقية تامة على نتائج أعمال المراجع، وتتميز بمختلف إسهاماته في تحسين الإدارة داخل الشركة.

## 6. الإقتراحات والتوصيات:

يتبين من خلال ما سبق، أن المراجعة الداخلية في الجزائر ما زالت لم تحظ بذلك الإهتمام الذي حظيت به في الدول المتقدمة، أو حتى عند بعض الدول العربية الشقيقة، على غرار بعض الدول العربية كالسعودية والأردن مثلا، فالفكرة لا تزال حديثة التكوين، والإطار التشريعي الجزائري لا زال يفتقر إلى النصوص القانونية والتنظيمية التي تفرض على الشركات الإقتصادية الإلتزام بالمعايير الدولية للمراجعة الداخلية، التي تعتبر ركيزة أساسية لتحقيق جودة المراجعة المطلوبة، وفي غياب ذلك، سنحاول أن نقترح جملة من التوصيات لتحقيق جودة المراجعة الداخلية وتعزيز دورها في الشركات، ونوجزها فيما يلي:

- مجلس إدارة الشركة عليه أن يقوم بإقتراحاته حول تعيين أو عزل رئيس قسم المراجعة الداخلية ولكنه لا يشرف مباشرة على التعيين أو العزل؛

- تعيين رئيس قسم المراجعة الداخلية يجب أن يشترط فيه مؤهل علمي يفوق أو يعادل شهادة الليسانس، كما يشترط في تعيينه أيضا شهادة مهنية في مجال التخصص، سنوات خبرة مهنية تفوق 10 سنوات، وخبرة مهنية في مجالات التخصص؛

- يضمن مجلس إدارة الشركة استقلالية وموضوعية وظيفية المراجعة الداخلية، ويكون قسم المراجعة الداخلية تابعا إليه تنظيميا؛

- يطلع مجلس الإدارة ويصادق على ميثاق المراجعة الداخلية، وعلى الخطة السنوية للمراجعة الداخلية، وعلى دليل المراجعة، كما يصادق أيضا على خريطة المخاطر التي بعدها قسم المراجعة الداخلية؛

- يحدد رئيس قسم المراجعة مؤشرات لقياس جودة المراجعة الداخلية؛

- يجب العناية بتقارير قسم المراجعة الداخلية، كما يجب أيضا الإطلاع عليها من طرف مجلس إدارة الشركة؛

- تحديد ميزانية قسم المراجعة الداخلية بعناية، بحيث يجب أن تتوافق مع أهداف المراجعة الداخلية؛

- تحدد خطوات مهمة المراجعة الداخلية في دليل المراجعة، ويتم مراجعتها بانتظام؛

- التقيد بمعايير المراجعة الداخلية الموضوعية من طرف مجلس الإدارة أو من طرف رئيس قسم المراجعة؛

- أداء فريق المراجعة الداخلية يجب أن يخضع لتقييم مستمر من طرف مجلس الإدارة مرة واحدة كل 5 سنوات على الأقل؛

- الإلتزام بتطبيق معايير الصفات المتعارف عليها؛

- الإلتزام بتطبيق معايير الأداء المتعارف عليها.

- <sup>1</sup> الجريدة الرسمية، العدد (10)، الصادر في 04 مارس 1980، المتضمن للقانون رقم 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980، والمتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة.
- <sup>2</sup> نفس المرجع السابق.
- <sup>3</sup> الجريدة الرسمية، المادة (40) من القانون رقم 88-01، المؤرخ في 12 جانفي 1988، المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الإقتصادية.
- <sup>4</sup> الجريدة الرسمية، المادة (28) من الأمر رقم 95-25، المؤرخ في 25 سبتمبر 1995، والمتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة.
- <sup>5</sup> صالح محمد يزيد، مقال بعنوان: "واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية، دراسة ميدانية على مجموعة من الشركات" مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والإقتصادية، المجلد 02، العدد 05، 2016، ص: 278-279.
- <sup>6</sup> الجريدة الرسمية، العدد (14)، الصادر في 04 مارس 2009، المتضمن للمرسوم التنفيذي رقم 09-96 المؤرخ في 22 فيفري 2009، والمحدد لشروط وكيفيات رقابة وتدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسات العمومية الإقتصادية.
- <sup>7</sup> المادة (02)، نفس المرجع السابق.
- <sup>8</sup> صالح محمد يزيد، مرجع سبق ذكره، ص: 279.
- <sup>9</sup> صالح محمد يزيد، مرجع سبق ذكره، وهي دراسة أجريت مجتمع متكون من (12) شركة جزائرية، وهي عبارة عن مجمعات وفروعها، وقد وزعت في الدراسة (70) إستبانة، وقد اعتمدت على (60) إستمارة صالحة، وناقشت الدراسة موضوع جودة المراجعة الداخلية في الشركات محل الدراسة، ومدى تطبيقها للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية المتعارف عليها.
- <sup>10</sup> غنوة محمد الماغوط، رسالة ماجستير بعنوان: "أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على جودة التدقيق الداخلي"، الجامعة الإقتصادية، سوريا 2017، ص: 35.
- <sup>11</sup> عبد الرحمن سعيد علي، مقال بعنوان: "الأزمة المالية وأثرها على جودة التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، جامعة تكريت، المجلد 15، العدد 45، الجزء 01، 2019، ص: 167.
- <sup>12</sup> جمانة حنظل التميمي، مقال بعنوان: "العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية"، مجلة كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة البصرة، المجلد 05 العدد 10، 2013، ص: 207-208.
- <sup>13</sup> مجدي مليحي عبد الحكيم مليحي، بحث بعنوان: "أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على إدارة وجودة الأرباح، (وثيقة إلكترونية) من الموقع الإلكتروني: <http://www.bu.edu.eg/>، تاريخ التصفح: 13 أفريل 2020، ص: 7-8.
- <sup>14</sup> الرفاعي إبراهيم مبارك، ورقة بحثية بعنوان: "جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح"، بحث مقدم إلى الندوة الثانية عشر لسبيل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، بعنوان: مهنة المحاسبة في السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، الفترة ما بين 17-19 ماي، 2010، ص: 31-45 (بتصرف).
- <sup>15</sup> Jacques Renard, "Théorie et pratique de l'audit interne", éditions d'Organisation, Paris, 7ème éd, 2010, p-p: 441-443.