

دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وانعكاساته على حوكمة الشركات
**The role of internal audit in evaluating the internal control system
and its implications for corporate governance**

د. مختاري فتيحة ط.د. مراد مسعود سعداوي د. بن زاير مبارك
جامعة طاهري محمد بشار جامعة يحيى فارس المدية جامعة طاهري محمد بشار
Benzair saadaoui.mourad@univmedea.dz fatihamokhtare@gmail.com
mebarek@yahoo.fr

الملخص: تهدف الدراسة إلى معرفة مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وانعكاس ذلك على حوكمة الشركات، ولتحقيق أهداف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي عند تقديم مختلف المفاهيم المتعلقة بالدراسة وتحليل العلاقة بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية مع تحليل انعكاس ذلك على حوكمة الشركات، وقد خلصت الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية تعتبر وسيلة مهمة لتقييم قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية، مع مساهمتها في تقويم هذا النظام، وهذا ما ينعكس إيجاباً على تطبيق حوكمة الشركات، كون الرقابة الداخلية تعد ركيزة أساسية لنظام حوكمة الشركات.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية، نظام الرقابة الداخلية، حوكمة الشركات.

Abstract: The study aims to know the contribution of internal audit in evaluating the internal control system and its impact on corporate governance. The study pointed out that internal audit is an important way to assess the strength or weakness of the internal control system, while contributing to the evaluation of this system, and this is reflected positively on the application of corporate governance, as internal control is a fundamental pillar of the system of corporate governance.

Key words: Internal Audit, Internal Control System, Corporate Governance.

1. المقدمة: شهدت السنوات الأخيرة اهتماماً متزايداً من قبل الشركات والمؤسسات في الدول المتقدمة بالمراجعة الداخلية، وقد تمثل هذا الاهتمام في نواحي متعددة يأتي في مقدمتها المراجعة الداخلية مع العمل على دعمها بالكفاءات البشرية التي تمكنها من تحقيق الأهداف بالكفاءة والفعالية المطلوبة.

ويعود وجود إدارات مستقلة للمراجعة الداخلية من أهم العناصر والمقومات لنظام الرقابة الداخلية الفعال وأداة هامة لتقييم مدى فعالية تلك النظام المتبع في تحقيق الأهداف المرجوة عن طريق

التحقيق من أن التنفيذ يتم وفقاً لما هو وارد باللوائح والتعليمات، ومن ثمة فهي تساعد إدارة ومجالس هذه المؤسسات على القيام بمسؤوليتها عن طريق فحص وتقييم، وإبداء الرأي في السياسات والخطط والإجراءات والتسجيلات لمختلف بنود الكشوف المالية، وأدى تعقد العمليات التي تقوم بها المؤسسة إلى الاهتمام أكثر بحوكمة الشركات، و انطلاقاً من أهمية حوكمة الشركات و ضرورة نقلها حيز التطبيق فإن المراجعة الداخلية تعد أحد ركائز هذا التطبيق، إذ ينبغي أن يرتقي دور المراجعة الداخلية في الشركات الى توجيه العمليات نحو النجاح من خلال فحص و تقويم النشاطات المالية والإدارية و التشغيلية، و توفير المعلومات للإدارة بكل مستوياتها لمساعدتها في تنفيذ إستراتيجيتها بشكل صحيح و كذلك بتفعيل دور المراجع الداخلي في الإطلاع على هذه الاستراتيجية و منحه إمكانية مراجعتها و تنفيذها و مدى تحقق الاهداف المرجوة منها و كذلك تحديد المخاطر التي تواجه الشركة و متابعة كيفية علاجها.

الاشكالية الرئيسية: من خلال ما سبق، وبغية الامام بهذا الموضوع والخوض فيه بصورة أكثر تفصيلاً سنحاول من خلال هذه الدراسة طرح الاشكالية التالية:

ما هو دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وما هي انعكاساتها على حوكمة

الشركات؟

ما وعلى ضوء هذا التساؤل يمكن الإشارة إلى مجموعة من التساؤلات والتي تشكل تلك الاهتمامات الأخرى المتعلقة

بالموضوع منها:

- ما المقصود بالمراجعة الداخلية؟
 - ما هي اسهامات المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية؟
 - كيف ينعكس تقييم نظام الرقابة الداخلية على حوكمة الشركات؟
- أهمية الدراسة:** تكمن أهمية الدراسة في محاولة إبراز أهمية المراجعة الداخلية و معرفة دورها في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالإضافة إلى التعرف على انعكاسات ذلك على حوكمة الشركات.

أهداف الدراسة: إضافة إلى الاجابة على الاشكالية الرئيسية و الأسئلة الفرعية، تهدف الدراسة إلى التعرف على المراجعة:

- الداخلية باعتبارها كأداة إدارية ورقابية لا يمكن الاستغناء عنها.
 - المراجعة الداخلية ومدى مساهمتها في تقييم نظام الرقابة الداخلية.
 - توضيح انعكاسات تقييم نظام الرقابة الداخلي من طرف المرجع الداخلي على حوكمة الشركات.
- منهج الدراسة:** من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي عند التعرض لمفهوم المراجعة الداخلية وأهميتها بالنسبة للمؤسسة، وكذا التعرض لإسهاماتها في تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر من أهم المراحل التي تقوم بها المراجعة الداخلية حتى تستخرج نقاط القوة وضعف نظام الرقابة الداخلية، مع تحليل انعكاس ذلك على حوكمة الشركات.

هيكل الدراسة:

وقد تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث محاور كما يلي:

المحور الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية

المحور الثاني: نظام الرقابة الداخلية و مساهمة المراجعة الداخلية في تقييمه

المحور الثالث: انعكاس تقييم نظام الرقابة الداخلية على حوكمة الشركات

المحور الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية

1- تعريف المراجعة الداخلية: تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الوسائل والطرق التي تستخدمها

الإدارة لغرض التحقق من فعالية الرقابة الداخلية، وهناك عدة تعاريف للمراجعة الداخلية نذكر

منها:

حسب الجمعية الأمريكية عرفت المراجعة على أنها "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة

بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى

الأطراف المعنية¹.

كما عرفها أيضا على أنها "نشاط تقييمي مستقل تقوم به إدارة أو تقييم داخل المنشأة مهمته فحص الأعمال المختلفة في المجالات المحاسبية والمالية والتشغيلية وتقييم أداء الإدارات والأقسام في هذه المنشأة.

وذلك كأساس لخدمة الإدارة العليا، كما أنها رقابة إدارية تؤدي عن طريق قياس وتقييم فاعلية الوسائل الرقابية الأخرى².

وعرفها المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين (I.I.A):³ المراجعة الداخلية هي وظيفة تقييم مستقلة تمارس في المؤسسة من طرف إحدى مصالحها لفحص وتقييم نشاطات هذه المؤسسة، هدف المراجعة الداخلية هو مساعدة أعضاء المؤسسة على ممارسة مسؤولياتهم بفعالية، فهي تزودهم بالتحليل، التوصيات، النصائح والمعلومات حول الأنشطة التي تمت مراجعتها.

بوجه عام تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة رقابية من خلالها يتم فحص و تقييم مدى كفاية و فعالية نظم الرقابة الداخلية ولذلك تعتبر جزء من نظام الرقابة الداخلية تتمثل في نشاط مستقل يقوم به قسم أو إدارة من إدارات الشركة أو المؤسسة و مهمته مراجعة وفحص كل العمليات المختلفة والمؤيدة بأدلة اثبات بالإضافة إلى مراجعة وفحص كل ما تم تسجيله في الدفاتر اليومية، والسجلات وصولا إلى مختلف عناصر الكشوف و التقارير المالية و تقييم أداء الإدارات و الأقسام في المؤسسة لإعداد تقارير تقدم إلى الإدارة العليا بنتائج هذا التقييم.

كما يتضح أن المراجعة الداخلية بالرغم من كونها نظاما من أنظمة الرقابة الداخلية و أحد مقوماتها الرئيسية و خاصة في الشركات و المؤسسات الكبرى إلا أنها تتمتع بالاستقلال الكامل في مباشرة مهامها ولذلك يجب ان تتبع لأعلى مستوى إداري في التنظيم حتى تتمكن من فحص وتقييم كافة المستويات الرقابية بشكل حيادي دون تعرضها لأي مؤثرات أو ضغوط، ولذلك يفضل إتباعها لمجلس الإدارة مباشرة، و في حالة وجود لجنة مراجعة في الشركة أو المؤسسة تكون تبعية المراجعة الداخلية لها مباشرة لضمان تحقيق الاستقلال الكامل لها، و يعكس المفهوم كذلك مدي التطور الذي طرأ على طبيعة ومجال المراجعة الداخلية و الذي أصبح يتضمن ما يلي⁴:

✚ التحقق من دقة المعلومات المالية و إمكانية الوثوق بها و دراسة الطرق المستخدمة لقياس وعرض هذه المعلومات ؛

✚ دراسة وتقييم طرق حماية الأصول و التحقق من وجود تلك الأصول؛

✚ فحص النظم الموضوعة للتحقق من الالتزام بالسياسات و الخطط و الاجراءات والقوانين التي يكون لها أثر واضح على العمليات والتقارير؛

✚ تقييم مدى اقتصادية و كفاءة استخدام الموارد؛

✚ فحص العمليات للتحقق من أن النتائج تتوافق مع الأهداف المحددة؛

✚ فحص العمليات للتحقق من أن النتائج تتوافق مع الأهداف المحددة؛

✚ مراجعة كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات لتحسينها بتكاليف معقولة؛

✚ يحق للمراجع الداخلي الذهاب إلى أبعد من الرقابة المالية والعمليات المحاسبية بحيث يشمل جميع قطاعات وأنشطة المؤسسة وعملياتها التشغيلية.

2- أهداف المراجعة الداخلية: إن هدف المراجعة الداخلية، أصبح السعي لتعظيم القيمة للأطراف

المرتبطة بالنشاط من خلال المساهمة في تحسين الأداء وخفض التكاليف والعمل مع الإدارة لتحقيق

الأهداف الإستراتيجية للوحدة الاقتصادية، وتمثل هذه الأهداف في:⁵

1-2 هدف الحماية: وهو يتمثل بهدف حماية أصول الشركة، والتأكد من سلامة نظم الرقابة

الداخلية، ودور المراجع الداخلي تمثل في:

✓ التأكد من سلامة المعلومات المحاسبية المعدة؛

✓ حماية أصول الشركة؛

✓ التأكد من الاستخدام الاقتصادي الكفاء للموارد؛

✓ التأكد من إنجاز الأهداف الموضوعة للعمليات التشغيلية.

2-2 هدف البناء: ويتحقق هدف البناء من خلال التركيز على المعالجة ومتابعة التوصيات والعمل

على التحسن والتطوير المستمر، في مختلف مجالات نشاط الشركة، ويواجه المراجع الداخلي غالبا

بمعارضة من الإدارة الوسطى والتنفيذية في الشركة، وذلك خلال قيامه بمراجعة العمليات لأن المراجع هنا يقيم عمل الإدارة ويعطي اقتراحات بشأنها.

ولتحقيق هذه الأهداف تقوم المراجعة الداخلية بعدة خدمات في المؤسسة أهمها:

- **خدمات وقائية:** وهي مجموعة من الإجراءات التي يضعها المراجع الداخلي في الشركة لتحقيق الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة أو الاختلاس، وحماية السياسات المختلفة في الشركة من تحريفها أو تغييرها دون مبرر.

- **خدمات تقييمية:** تتمثل في الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال قياس وتقييم مدى فعالية نظم وإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في الشركة، وقد يستخدم نفس أدوات المراجع الخارجي بالتعاون معاً لتسير مهمة كل منهما.

- **خدمات إنشائية:** وهي تتمثل في مساعدة المراجع الداخلي لإدارة الشركة بتوفير البيانات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعية داخل الشركة سواء كانت هذه الأنظمة إدارية أو مالية أو فنية.

- **خدمات علاجية:** تتمثل في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال تصحيح أي أخطاء قد اكتشفها و التوصيات التي يتضمنها تقرير مراجعة الخاصة بإصلاح أي أخطاء أو علاج خلال في نظم المؤسسة.

3- **الضوابط الأساسية للمراجعة الداخلية:** تتكون إدارة المراجعة الداخلية عادة من عدد قليل نسبياً

من المراجعين ذوي المهارات العالية التأهيل والخبرة وذلك بالمقارنة مع معظم إدارة الأخرى وقد يقتصر الأمر في بعض المنظمات على وجود مراجع واحد، كما أنه قد تتسع إدارة المراجعة الداخلية في منظمات أخرى ليضم عدد كبير من المراجعين

وعلى هذا الأساس يتحدد شكل وحجم المراجعة الداخلية في المؤسسة إلى معيارين أساسيين هما:⁶

❖ **حجم المؤسسة:** يعد حجم المؤسسة محدداً أساسياً لطبيعة المراجعة المتعمدة في المؤسسة، فلا يمكن في هذا المجال أن نصمم هيكل للمراجعة الداخلية موحداً بين المؤسسة المحلية، والوطنية أو الدولية، فاختلاف شكل وحجم المؤسسة يحتم إيجاد شكل محدد للمراجعة الداخلية فمثلاً

المؤسسات الصغيرة المتوسطة لا تحتاج إلى إدارة للمراجعة الداخلية بحجم إدارة مماثل في مؤسسة ذات حجم كبير فهذا يقودنا إلى حالة عدم الرشد والزيادة في تكاليف عملية المراقبة.

❖ **مركزية ولا مركزية المراجعة:** إن كبر وحجم المؤسسات واتساعها جغرافيا يحتم وجود هياكل قارة نسبيا لتسيير الأنشطة في منطقتها بغية ممارسة المراقبة على هذه الهياكل يوجد ثلاثة أنواع من المراجعة الداخلية وفقا لهذا الوضع هما مراجعة داخلية مركزية، مراجعة داخلية لامركزية، مراجعة داخلية مختلطة.

4- **أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية:** يلجئ المراجع الداخلي إلى مجموعة من الطرق والأساليب

عند فحص ودراسة نظام الرقابة الداخلية الذي تسيير عليه المؤسسة، ومن أهم هذه الأساليب نجد:

4-1 **الاستبيان:** يتم من خلاله تصميم مجموعة من الاستفسارات والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة ويوزع على العاملين لتلقي الردود عليه بنعم أو لا، وهو عبارة عن قائمة نموذجية تتضمن مجموعة من الأسئلة العامة والخاصة والتي تخص الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية، ثم تحليل تلك الإجابات للوقوف على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق.⁷

4-2 **الملخص التذكيري:** هو عبارة عن بيان تفصيلي تحدد فيه الإجراءات والأسس التي يتميز

بها النظام السليم للرقابة الداخلية من أجل الاسترشاد به عند القيام بعملية الفحص والتقييم، وبذلك يعد هذا الملخص دليلا ومرشدا لتقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن الرجوع إليه في أي وقت.

تمتاز هذه الطريقة بالاعتقاد في الوقت ولكن يؤخذ عليها بأنها لا يتم فيها التدوين الكتابي، وعلى كل مراجع وضع الأسس التي يراها مناسبة في عمله.⁸

4-3 **التقرير الوصفي:** تعتمد هذه الطريقة على قيام المراجع الداخلي بوضع تقرير يصف النواحي

المختلفة للرقابة الداخلية في المؤسسة، ويتضمن شرح لتدفق العمليات والسجلات الموجودة بها، وتقييم الاختصاصات والتعرف بالموظف الذي يقوم بالعمل وطريقة تنفيذ هذا العمل من أجل

التوصل إلى أوجه الإصلاح التي يمكن اقتراحها على إدارة المؤسسة.⁹

يتميز هذا الأسلوب بالسهولة والبساطة حيث يمكن وضع أسئلة للموظفين ليقوموا بكتابة الشرح المطلوب عن أداء كل عملية والإجراءات التي تمر بها والمستندات التي تعد من أجلها، والدفاتر التي تسجل بها، لكن يعاب عليها صعوبة تتبع الشرح المطلوب في وصف الإجراءات، وبالتالي صعوبة التعرف على مواطن الضعف في النظام، كما يمكن أن يحدث سهو عن ذكر بعض العناصر الرقابية الهامة، وهذا الأسلوب عادة ما يكون في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، حيث نظام الرقابة الداخلية بسيط.

5- الخطوات الرئيسية لمهمة المراجعة الداخلية

إن إنجاز أي مهمة مراجعة عادة ما يتم وفقا لأربع مراحل رئيسية وهي:

1-5 مرحلة الأمر بالمهمة: الهدف من هذه المرحلة هو السماح للمراجع بمعرفة المهام التي سيؤديها فمصلحة المراجعة الداخلية لا تقرر بنفسها الأعمال والمهام التي ستقوم بها أو النشاطات التي تم مراجعتها، هذا القرار يعود إلى الإدارة العامة من خلال ما يسمى بـ "الأمر بالمهمة".

الأمر بمهمة هو التفويض الذي يعطي من قبل الإدارة العامة للمراجعين الداخليين والذي يعلم المسؤولين المعنيين بالتدخل الوشيك للمراجعين، هذا التفويض يعطي للمراجعين حق الانطلاق في المهام، وهو عبارة عن وثيقة قصيرة، وليس من الضروري أن تظهر عليها عبارة أمر بالمهمة.¹⁰

أهم النقاط التي يجب أن يتضمنها الأمر بالمهمة هي:¹¹

- ✓ النشاطات والوظائف المعنية بتدخل المراجعين الداخليين؛
- ✓ الأهداف المنتظرة من المهام التي ستؤديها مصلحة المراجعة، حيث يمكن للإدارة العامة أن تعتبر المراجعة: وسيلة للتخلص من الإطار التي تعتبرها غير كفؤ وغير مناسبة؛ وسيلة لخلق تصور مسبق لإصلاحات واسعة النطاق؛ بداية أو انطلاقة لديناميكية نمو وتطور في المؤسسة، وهناك أهداف أخرى قد تفرضها ظروف طارئة (الدخول إلى البورصة، الدخول في شراكة... الخ).

✓ الأسباب التي حفزت على طلب المراجعة، وكذا الطرف الذي قام بالطلب؛

✓ الفترة التي تمثل موضوع الدراسة؛

✓ معايير التقييم المعتمدة؛

✓ تقدير الوقت اللازم لتحقيق كل مرحلة من المراحل القادمة (جمع المعلومات..الخ).
وقد يحدث في بعض الحالات أن لا يتم نشر الأمر بالمهمة، نظرا لظروف طارئة مثلا أو عندما يتطلب نجاح المهمة، إجراء رقابة مفاجئة لم يكن الأشخاص الذين ستراجع أعمالهم.
2-5 مرحلة التخطيط والدراسة: كل عملية مراجعة يجب أن تنتج عن تخطيط وتفكير مسبق، مرحلة التخطيط يجب أن تكون صارمة لأن نجاح أعمال المراجعة يتوقف كثيرا على هذه المرحلة، كما يجب على المراجع أن يأخذ الوقت الكافي لتوجيه وتخطيط المهمة التي أوكلت إليه، لأن المؤسسة ليست مجرد تتابع لأرقام، ميزانيات، نسب وعمليات تم مراجعتها بنفس الطريقة، فهي قبل كل شيء مجموعة أفراد ونظام مفتوح على المحيط الخارجي، يتطلب في كل مرة تكييف المناهج المستعملة.
وعليه فإن المراجع مطالب بالتنفيذ بالعناصر التالية خلال هذه المرحلة:¹² التعرف على النشاط الذي ستتم مراجعته والإحاطة بانشغالاته وكذا الانشغالات التي عبر عنها الطرف الذي طلب المراجعة؛

● تحديد المجالات الهامة بغرض تحديد العناصر التي ستركز عليها الأعمال وتعمق فيها الفحوصات بغرض إعطاء رأي دقيق؛

● تحرير مخطط مهمة يحتوي على طبيعة، ووزنات الأعمال، ويسمى أيضا تقرير التوجيه.

3-5 مرحلة التنفيذ

تتضمن هذه المرحلة ثلاث خطوات رئيسية:¹³

❖ **اجتماع الافتتاح:** الذي يسجل بداية عمليات التنفيذ، ويتم عقده في مقر النشاط الذي ستتم مراجعته، ويحضره المكلفون بالمهمة ومسؤولون الوحدات، حيث يتعرف هؤلاء بعضهم البعض ويناقشون جداول الأعمال والنقاط الهامة، ويعد ضروريا بالرفع كل التباس عن دور كل طرف.

❖ **إعداد برنامج التنفيذ:** يسمى أيضا "مخطط التنفيذ وهو عبارة عن وثيقة داخلية في مصلحة المراجعة الداخلية موجهة لتحديد، تخطيط، توزيع ومتابعة أعمال المراجعين، هذا البرنامج يعده فريق المراجعة تحت إشراف رئيس المهمة، وهو يفيد في تحديد النقاط الأساسية التالية:

- الإشارة إلى الأعمال الأولية؛

- تحديد نوعية قوائم الأسئلة أو الاستبيانات التي تفيد في الوصول إلى الأهداف المسطرة؛
- الإشارة إلى التقنيات والرسائل التي تتناسب مع كل وظيفة.
- ❖ **العمل الميداني:** يبدأ هذا العمل مباشرة بعد إعداد برنامج المراجعات أو برنامج التنفيذ، حيث يتوجه المراجع الداخلي إلى الميدان لاكتشاف المشاكل، الانحرافات، الثغرات، الاختلاسات و التلاعبات، وغيرها من خلال إجراء المحادثة والمقابلات، الاختبارات والمقارنات وغيرها من التقنيات، وهي التي تحدد للمراجع معالم تقريره النهائي، ويدون المراجع كل ما لاحظته أو اكتشفه فيما يسمى بـ"وثيقة إظهار وتحليل المشكل، لاستعمالها في إعداد تقرير المراجعة هذه الوثيقة يلجأ إليها المراجع كلما صادفه سوء في التسيير خطأ، اختلاس، أو نقص... الخ.
- 4-5 مرحلة الإقفال:** تتضمن هذه المرحلة التقرير الأولي للمراجعة، والتقرير النهائي.
- ❖ **التقرير الأولي للمراجعة:** سمي بهذا الاسم لأسباب التالية: السبب الأول يعود إلى عدم المصادقة العامة والنهائية على الملاحظات الواردة في هذا التقرير ؛ غياب مخطط العمل وهو وثيقة تلحق بالتقرير النهائي.
- ❖ **حق الرد من الأشخاص الذين تمت مراجعة أعمالهم:** يرد المسؤولون الذين تمت مراجعة أعمالهم على ما ورد في التقرير الأولي خلال اجتماع الإقفال، حيث بعد الاستماع للمراجعين الداخليين في تبريرهم للنتائج التي توصلوا إليها، يتدخل الأشخاص الذين تمت مراجعة أعمالهم للرد على هذه التبريرات وعناصر الإثبات المقدمة أو انتقاد التوصيات المقترحة، ويجب تكييف التقرير والموافقة عليه، لأن نتائج المراجعة لا تقف عند حد التقرير والتوصيات التي يحتويها بل قد تمثل تغيير هام في الأيام القادمة.
- ❖ **التقرير النهائي:** يسمى أيضا تقرير المراجعة، ويعتبر وثيقة إلزامية ذات أهمية كبيرة لكونها تحتوي على النتائج الهامة لعملية المراجعة الداخلية، والتي ستكون قاعدة موضوعية من جهة للقرارات التي ستتخذها الإدارة العامة ومن جهة أخرى لنشاطات المراجعة المقبلة. النتائج والتوصيات المختارة في تقرير المراجعة، يجب أن تكون مدعومة ومبررة، وبالتالي فإن المراجعين ملزمون بالتفكير في طبيعة وحجم الأدلة التي يحصلون عليها، ويختاروا دائما الدليل الأفضل أي الدليل الموضوعي والقاطع.¹⁴

المحور الثاني: نظام الرقابة الداخلية و مساهمة المراجعة الداخلية في تقييمه

تعتبر المراجعة الداخلية من بين أهم عناصر الرقابة الداخلية، ودور المراجع الداخلي ينحصر في هذا المجال في اختيار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية وكذا تقييم هذه الاجراءات ومراقبة مدى توافر مقومات نظام الرقابة الداخلية اضافة إلى ذلك فان المشاركة الفعالة من مجلس الادارة ووجود قسم داخلي فعال يمنع هيمنة الادارة على هيكل الرقابة الداخلية كما يشكل عائقا امام عمليات الغش التي قد تقوم بها الادارة.

1. العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية: تعتبر المراجعة الداخلية من العناصر الهامة في نظام الرقابة الداخلية فهي تعمل على تطويره وتحسينه وزيادة فعاليته، وكفاءته، حيث أكدت العديد من الدراسات والإصدارات المهنية على أنه يجب أن يكون للمراجعة الداخلية دور في إعداد تقرير الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، وذلك عن طريق متابعة تشغيله وتقييمه، وإخبار الإدارة بنقاط الضعف والقوة الموجودة فيه.¹⁵

2. دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية: تلعب المراجعة الداخلية دورا هاما في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية إلى حد مساهمتها في وصول هذه الأنظمة إلى مستوى هام من الفعالية، بالنظر إلى التفويض الذي أعطى لها من قبل الإدارة العامة لمتابعة ومراقبة سير هذه الأنظمة. وأن تتضمن المراجعة الداخلية أيضا فحص وتقييم ملائمة وفعالية نظام الرقابة الداخلية للمنظمة. ويمكن للمراجعة الداخلية أن تلعب ثلاثة أدوار نسبية في ضمان فعالية نظام الرقابة الداخلية وهي:¹⁶

1.1 الدور التقليدي: والمتمثل في مراقبة نوعية نظام الرقابة الداخلية والتأكد من جودة وملائمة العناصر الرئيسية الخمسة المكونة للرقابة الداخلية:

- ✓ محيط الرقابة؛
- ✓ تقييم المخاطر؛
- ✓ نشاطات الرقابة؛
- ✓ الإعلام و الاتصال؛

✓ القيادة والإشراف.

2.2 الدور الوقائي: والذي يساهم في التأكد من أن نظام الرقابة الداخلية موجودة مسبقا قبل

تنفيذ عمليات جديدة أو إنتاج منتوجات جديدة، ويتلخص هذا الدور في المراحل الثلاث.

✓ التحليل المسبق للمخاطر المرتبطة بالمشروع بطريقة صارمة و دقيقة؛

✓ مراقبة وجود ركيزة لقياس ومراقبة المخاطر المرتقبة بالمشروع وتناسبها؛

✓ مراجعة المشروع، والتأكد من أن التعديلات الضرورية ثم وفق للإجراءات المحددة.

3.2 الدور الاستشاري: ويتمثل في المشاركة الفعالة مع المسير في تصميم نظام الرقابة الداخلية

ويجب أن يحددوا:

✓ مختلف مستويات المسؤولية؛

✓ الموارد والوسائل المخصصة لضمان سير نظام الرقابة الداخلية؛

✓ القواعد التي تضمن استقلالية الرقابة الداخلية؛

✓ الإجراءات الخاصة بأمن أنظمة الإعلام الآلي؛

✓ أنظمة قياس المخاطر؛

المحور الثالث: انعكاس تقييم نظام الرقابة الداخلية على حوكمة الشركات

وانطلاقا من كون المراجعة الداخلية أحد عوامل الإسناد لحوكمة الشركات وانعكاسا لتطور معايير

المراجعة الداخلية على دور المراجع الداخلي، فقد تغير الدور التقليدي للمراجع الداخلي وتجاوز

عملية تحديد مخاطر نظام الرقابة الداخلية ليصل إلى القيام بدور استشاري كبير لتطوير وتعديل

مؤشرات تشغيل الأداء الرئيسية، وأصبح المراجع الداخلي مطالبا بأن يكون لديه عدد من المهارات

الفنية لتساعده في فهم الخطط وأسس بناء البرامج. بعد الأحداث الاقتصادية المهمة التي تمثلت

بانهيار شركات عالمية كبرى، و التي كانت أهم أسباب انهيارها أزمة الثقة الناتجة عن ضعف الأداء

الرقابي والتدقيق الداخلي في الشركات المنهارة، إذ أخذ التدقيق الداخلي أهمية كبيرة كونه الأساس

الذي تركز عليه حوكمة الشركات في ظل الفصل بين الملكية و الإدارة، إذ يقوم التدقيق الداخلي

من منظور حوكمة الشركات بدور مهم إذ يأخذ على عاتقه تقويم نظم الرقابة الداخلية و العمل على تطويرها وكذلك تقويم و إدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة.

1- دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره على حوكمة الشركات: تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي جزءا مهما من نظام الرقابة الداخلية فهي أعلى قمة في هذا النظام، فأرى مدير المراجعة الداخلية حول كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية أصبح مهما وشائعا، خصوصا مع تطور المعايير الدولية للمراجعة الداخلية¹⁷ وإذا تم النظر إلى حوكمة الشركات على أنها نظام يتم من خلاله إدارة المؤسسة والرقابة عليها من خلال مجلس الإدارة الذي يحدد أهدافها وإستراتيجيتها ويتابع إدارة المنظمة ويبلغ المساهمين بنتائجها، يتبين لنا أهمية التدقيق الداخلي في مساعدة مسؤولية ومهام مجلس الإدارة مبدأ من مبادئ الحوكمة في ضمان فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة مما ينتج عنه أن المدقق يقوم بمساعدة المجلس على القيام بمسؤولياته.¹⁸ يتضمن مفهوم حوكمة الشركات عدة آليات رقابية تعمل على تحقيق أهداف الشركة، ويمكن تقسيم هذه الآليات إلى ما هو داخلي كالمراجعة الداخلية ولجان المراجعة ونظام الرقابة الداخلية، ومنها ما هو خارجي كالمراجعة الخارجية. و للحوكمة دور بالغ الأهمية في التنسيق بين هذه الآليات والعمل على تطويرها، فإذا نظرنا إلى محور هذا البحث نجد أنه يدور حول دور المراجعة الداخلية في تقويم نظام الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات، ولكي يأتي التقويم لنظام حيوي مثل نظام الرقابة الداخلية لا بد له من نظام مراجعة داخلية قوي للتأثير فيه.

وعليه، سوف يدور الحديث الآن عن تطور نظام المراجعة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات مما أدى إلى تقويم نظام الرقابة الداخلية بشكل سليم، وبدوره إحداث التوافق بين الآليات بفعل الحوكمة.

يوجد هناك اهتماما كبيرا حول نظم الرقابة الداخلية في إطار حوكمة الشركات مما أدى إلى تطور مفهوم المراجعة الداخلية في ظل الحوكمة لمواكبة أهمية نظم الرقابة الداخلية وللقيام بالدور المطلوب منها في تحسين نظام الرقابة الداخلية، إذ أصبح من الضروري أن يتضمن تقرير المراجع الداخلي بل والخارجي أيضا تقريرا مدججا مع التقرير المالي حول فعالية إجراءات الرقابة الداخلية، حيث لا تكون

هناك قيمة إضافية لعمل المراجع بدون تقييمه وتقويته للرقابة الداخلية، مما يؤدي إلى استنتاج أن المراجعة بنوعها الداخلية والخارجية مرتبطة بالرقابة الداخلية بشكل تكاملي، كما لها دور كبير في تفعيل الرقابة الداخلية بما يحقق أهداف حوكمة الشركات.

2- دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام إدارة المخاطر وأثره على حوكمة الشركات: تعرف

إدارة المخاطر على أنها "جزء من ثقافة المؤسسة فهي هيكل من الإجراءات والعمليات التي تدار من أجل مواجهة الفرص والتهديدات ودراسة الآثار المترتبة عنها " وعملية إدارة المخاطر هي جزء أساسي في عملية التدقيق الداخلي، وذلك من خلال تقييم وتحليل المخاطر ومتابعة أنظمة الرقابة في كل مؤسسة فالمدقق الداخلي يقدم إلى مجلس الإدارة ولجنة التدقيق ولإدارة العليا التأكيدات اللازمة بشأن المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة ومدى السيطرة عليها بيان مدى قوة وفعالية الأداء الرقابي في المؤسسات وهذه الجهود التي يبذلها المدقق الداخلي تعتبر ركيزة أساسية يستفاد منها مجلس الإدارة في أداء مسؤولياته بفعالية وكفاءة عالية، وهذا ما يؤدي إلى طمأنة المساهمين ولأطراف الأخرى صاحبة المصلحة على أن المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومه من جانب مثليهم وأن الإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي منظم هذا من شأنه يعزز ويساهم في تطبيق وتجسيد مبادئ الحوكمة في الشركات.¹⁹

الخاتمة: هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية واثار ذلك على حوكمة الشركات وتم تسليط الضوء على الدور الذي يقوم به المراجع الداخلي وكيف يؤثر على فعالية نظام الرقابة الداخلية مما يحقق أهداف حوكمة الشركات، بحيث تم التوصل إلى النتائج التالية:

النتائج:

- 1- تلعب المراجعة الداخلية دورا بالغ الأهمية في دراسة وتقييم وتقوم نظام الرقابة الداخلية حيث تعتبر من أهم مقومات نجاحه، حتى وان كان هذا الدور خفي أو غير واضح لكنه موجود ولا بد من العمل على توضيحه بشكل أكبر؛
- 2- هناك علاقة قوية جدا بين المراجعة الداخلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية؛

- 3- تقوم المراجعة الداخلية بإضافة قيمة للشركة من خلال الوظائف التي أصبح تقوم بأدائها في إطار حوكمة الشركات والتي تشمل توفير المعلومات للإدارة بكل مستوياتها وتقويم نظام الرقابة الداخلية.
- 4- تعتبر الحوكمة أداة للتسيير والرقابة، يكمن الهدف الرئيسي للحوكمة في ضمان صحة البيانات والمعلومات التي سيعتمد عليها كأساس للحكم على مدى نجاعة المؤسسة، كما تعبر عن مدى قدرة المؤسسة في حماية ممتلكاتها.
- 5- يتوقف دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات على ضرورة توافر الفهم المشترك لدى المراجعين الداخليين والأطراف المستفيدة من حوكمة الشركة لكيفية جعل المراجعة الداخلية نشاطا يضيف قيمة للشركة و يحمي حقوقهم بها.
- 6- تمثل حوكمة الشركات، الكيفية التي تدار بها المؤسسات و تراقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، و بالتالي فهي تعتبر بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة إدارة المؤسسة في استغلالها لمواردها و دراستها للمخاطر، و هو ما يعتبر كمؤشر عن تحقيق المؤسسة لأهدافها بالدرجة الأولى و أهداف الأطراف ذات العلاقة بها.

المراجع والمصادر:

- ¹ محمد التوهامي طواهر، و صديقي مسعودي، المراجعة وتدقيق الحسابات. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص 09.
- ² وحدي حامد حجازي. أصول المراجعة الداخلية. الاسكندرية: دار التعليم الجماعي، 2009، ص 11.
- ³ Alain mikol, *le formes d'audit dans l'encyclopédie de comptabilité control de gestion et audit*.,Edition dunod-paris, 2000, p 740.
- ⁴ بلقاسم سعودي، المراجعة الداخلية. المراجعة الداخلية. مطبوعة منشورة على موقع جامعة المسيلة، 2007، ص 08.
- ⁵ فتحى رزق السوافيري، و محمد وأحمد عبد المالك، الرقابة والمراجعة الداخلية. الدار الجامعية الاسكندرية، 2003، ص 35.
- ⁶ محمود ربيعي، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية. أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير جامعة البلدة، 2012/2013، ص 16.
- ⁷ محمد عباس الرماحي. (2009). مراجعة المعاملات المالية. الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009، ص 185.
- ⁸ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق (المجلد الطبعة الاولى). الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص 85.
- ⁹ جربوع محمود يوسف. (2000). مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق (المجلد الطبعة الاولى). عمان، الاردن: مؤسسة الوارث للنشر، 2000، ص 114

- ¹⁰ Olivier lemant/Group de recherches .*la conduite d'une mission d'audit interne* ,
Edition dunod, pari, 1995, p 35.
- ¹¹ Pierre Tcherkawsky, Philippe laurent .*Pratique de l'audit opérationne* .paris: les
éditions d'organisation, 1989, p 114.
- ¹² عبد الفتاح محمد الصحن، السيد رجب، و درويش، أصول المراجعة. الدار الجامعية الإسكندرية، 2000، ص 122.
- ¹³ Jacques Renard»*théorie et pratique de l'audit interne* .« Paris: les éditions
d'organisation, 1996, p253.
- ¹⁴ أبو الفتوح علي فضالة، المراجعة العامة. القاهرة: دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، 1996، ص 56.
- ¹⁵ عبد الوهاب نصره شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعمولة أسواق المال. الإسكندرية: الدار الجامعية،
2006، ص 10.
- ¹⁶ louis Vauris, *l'audit interne et la ville sur le système de control interne «dans le colloque
international, 1997, p 396.*
- ¹⁷ أسامة عبد المنع، أثر راس المال الفكري والتأقبيق الداخلي على الحاكمة المؤسسية. الأردن: مذكرة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية،
2008، ص 47.
- ¹⁸ عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات. جامعة المدية الجزائر: مذكرة ماجستير، 2009، ص 56.
- ¹⁹ Date Cooper و Stephen Grey, Geoffrey Raymond and Phil Walker .London, 2005, p
03.