

لجان المراجعة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية

**Audit committees  
in Algerian public economic enterprises  
Les comités d'audit  
dans les entreprises économiques publiques algériennes**

د. / حسياني عبد الحميد \* & د. / لوشان وليد \*\*

تاريخ قبول النشر: 2019/12/23

تاريخ استلام المقال: 2019/10/26

**Abstract:**

Review of the general manager of the auditing at the success to scandals financial and corruption in the grand enterprises international, il est nécessaire de créer des comptes mandats et de leur importance pour la promotion du concept de gouvernance.

En Algérie, il y a un législateur qui n'a pas encore été promu ou imposé par la formation dans les institutions économiques publiques algériennes, ce qui rend le processus de formation par ceux-ci facultatif.

**Key words:** Audit Committees, Governance, Control, Auditing, Public Economic Sector, Algerian Public Economic Enterprises.

\* أستاذ محاضر ﴿أ﴾ - جامعة الجزائر 3

\*\* أستاذ محاضر ﴿أ﴾ - جامعة الجزائر 3

## **Abstract:**

Lors de la révision du cadre général de l'audit et du contrôle à la suite des mises à jour consécutives aux scandales financiers et à la corruption dans les grandes entreprises internationales, il est nécessaire de créer des comités d'audit, compte tenu de leurs mandats et de leur importance pour la promotion du concept de gouvernance.

En Algérie, il s'avère que le législateur n'a pas encore fait sa part pour promouvoir ou imposer la formation de comités d'audit dans les entreprises économiques publiques algériennes, ce qui rend le processus de formation de ceux-ci facultatif.

**Mots clés:** Comités d'audit, Gouvernance, Contrôle, Audit, Secteur économique public, Entreprises économiques publiques algériennes.

## **ملخص:**

عند استعراض الإطار العام للمراجعة والرقابة بعد التحديثات التي حدثت عقب الفضائح المالية وعمليات الفساد في كبرى المؤسسات العالمية، تظهر ضرورة إنشاء لجان المراجعة، نظرا للمهام المنوطة بها وأهميتها في تعزيز مفهوم الحوكمة. في الجزائر، يتبين أن المشرع لم يقم بدوره حتى الآن بخصوص حث أو فرض تكوين لجان المراجعة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية، ما يجعل عملية تكوينها أمر اختياري.

**الكلمات المفتاحية:** لجان المراجعة، الحوكمة، الرقابة، التدقيق، القطاع الاقتصادي العمومي، المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية.

### مقدمة:

هناك علاقة ورابطة قوية تربط عمليات المراجعة والرقابة بحوكمة المؤسسات الاقتصادية، خاصة بعد نقشي الفضائح المالية وعمليات الفساد في كبرى المؤسسات العالمية، وهذا ما يمكن ضرورة إنشاء لجان للمراجعة في المؤسسات العمومية الاقتصادية، نظرا للأهمية القصوى في التطبيق. ورغم كل هذا، فإن المشرع الجزائري لم يفرض تكوين لجان المراجعة في هذه المؤسسات العمومية.

مما سبق ذكره، تتمثل إشكالية البحث في طرح السؤال الأساسي: كيف يمكن تصور تكوين لجان المراجعة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية؟

### مخطط المقال:

#### مقدمة

#### 1) تكوين لجان المراجعة في المؤسسات العمومية الاقتصادية

1-1) دواعي تكوين لجان المراجعة

2-1) ضرورة تكوين لجان المراجعة

#### 2) نموذج تكوين لجان المراجعة في المؤسسات العمومية الاقتصادية

1-2) واقع وضع لجان المراجعة في التشريع الجزائري

2-2) مقترح تكوين لجان المراجعة

#### خاتمة

## 1) تكوين لجان المراجعة في المؤسسات العمومية الاقتصادية:

كانت الرقابة الإدارية في المؤسسات العمومية حتى نهاية القرن العشرين ظاهرة في محاولات السيطرة على الإدارة<sup>1</sup>. وتكتسب المؤسسات المملوكة للدولة أهمية خاصة، إذ إنه على الرغم من الخصوصية التي شهدتها العديد من الدول، إلا أن تلك المؤسسات لازالت مساهماتها تمثل جزءا أساسيا من إجمالي الناتج المحلي وتوفير فرص العمل، وتظهر بشكل بارز في اقتصادات العديد من الدول ومنها الجزائر، إذ تؤدي المؤسسات العمومية الاقتصادية دورا مهما في تنمية الاقتصاد الوطني من خلال توفير فرص العمل لعدد كبير من المواطنين. وقد أشارت الدراسات والتقارير الخاصة بحوكمة المؤسسات إلى ضرورة وجود لجان مراجعة في المؤسسات ضمن قواعد الحوكمة، خاصة مع تزايد أعداد شركات الأموال، أصبح لزاما علي فكر المراجعة أن ينشط وأن يكون هناك اهتمام من جانب الباحثين والهيئات العلمية لمسايرة هذا التطور وانعكاساته لفتح آفاق جديدة لجودة أداء عملية المراجعة<sup>2</sup>.

تتمثل مهمة لجان المراجعة الأساسية في التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وفعالية تنفيذه ثم تقديم التوصيات التي من شأنها تفعيل النظام<sup>3</sup>، كون المحاسبة تجعل من الممكن تمثيل مختلف العمليات الاقتصادية المالية التي تتحقق بين المؤسسة وشركائها بغرض رئيسي هو إعطاء صورة حقيقية لوضع المؤسسة<sup>4</sup>.

## 1-1) دواعي تكوين لجان المراجعة:

زاد الاهتمام بلجان المراجعة وتطور أداؤها ليتضمن العديد من الأنشطة والأعمال داخل المؤسسة بأن أداء لجان المراجعة مرتبط بمدى تمتع أعضائها بكل من الاستقلال والخبرة المالية، لتنفيذ مهمات محاسبية ومالية محددة، وهناك العديد من العوامل التي أدت إلى الاهتمام بلجان المراجعة واتجاه معظم المؤسسات نحو تشكيلها<sup>5</sup>.

### ✦ تفشي الفساد:

مما لا شك فيه إن الفساد في المؤسسات العمومية الجزائرية أصبح من سمات المرحلة الحالية، وهو داء خطير لم تسلم منه أي دولة في العالم متقدمة فكيف بحال الدول النامية مثل الجزائر، ويتجلى ذلك من خلال الأوجه العديدة للفساد المالي كانتشار الرشوة، والتسبب بين الموظفين وضعف الإنتاجية وتفشي المحسوبية والوساطة وزيادة الروتين وتعقيد الإجراءات في تنفيذ المعاملات.

الفساد هو سوء استخدام النفوذ العام لتحقيق مكاسب خاصة، ويشتمل ذلك على جميع أنواع رشاوى المسؤولين المحليين أو الوطنيين أو السياسيين ويمكن أن ينظر إلى الفساد بأنه التغيير غير المرغوب فيه في المعاملة بين القطاع العام والقطاع الخاص، الذي يمثل تقويضاً للثقة العامة أو خرقاً للقوانين والسياسات والإجراءات التي توضع موضع التنفيذ للمصالح العام، لغرض تحقيق المنافع الشخصية على حساب المجتمع، وذلك بإعطاء أو أخذ الرشاوى أو الامتيازات، وذلك بإساءة استعمال السلطة والنفوذ في المؤسسات الرسمية<sup>6</sup>. هناك مجموعة من الأسباب لظهور الفساد في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية منها:

- تهاون الأجهزة الحكومية في معالجته؛
- قصور وعيوب الهيكل التنظيمي؛
- قلة عدد الموظفين خاصة في المجال المالي والمحاسبي مع زيادة حجم الأعمال الملقاة على عاتقهم مما يسبب استغلاله لارتكاب حالات الفساد وكثرة الأخطاء المحاسبية نتيجة ضغط العمل وعدم وجود مراجعة دقيقة على أعماله؛
- اختلال أنظمة الأجور والحوافز؛
- كثرة وتضارب القوانين والأنظمة مما يؤدي إلى ظهور بعض الثغرات فيها مما يشجع على الفساد والتهرب من المحاسبة؛
- ضعف نظم الرقابة الداخلية على الأعمال المالية مما يسبب عمليات مالية ومحاسبية غير مشروعة؛
- عدم كفاية وكفاءة النظام المالي مما يسبب وجود ثغرات في العمليات المالية والمحاسبية، وهو ما يساعد على انتشار الفساد المالي؛
- غياب المسائلة والردع.

#### ✦ الفصائح المالية:

من أولى الفصائح التي برزت للعيان في البيئة الجزائرية كان ما حدث في مؤسسة سوناطراك مع مؤسسة "سايبام" الإيطالية المختصة في أشغال الهندسة المرتبطة بالحرقانات، وهي فرع من فروع العملاق "إيني"، في السوق الجزائرية حيث تحولت المؤسسة إلى أهم المؤسسات في السوق الجزائرية وحصلت في زمن قياسي لم يتجاوز 3 سنوات على صفقات ومشاريع لم تحظ بها أي مؤسسة أخرى في الجزائر من قبل. حيث ظفرت المؤسسة الإيطالية بمشاريع وصفقات في قطاعي النفط والغاز بلغ عددها 8 مشاريع، والأدهى أن قيمة الصفقات التي حازت عليها "سايبام" بلغت 11 مليار دولار في ظرف 3 سنوات ما بين 2006 و2009، في الوقت الذي كانت المؤسسة قبلها لا تقدر على تلبية طلبات لمشاريع في السوق الجزائري تتعدى قيمتها 30 مليون دولار. واستمرت مؤسسة "سايبام" في الصعود والنمو غير

الطبيعي وغير العادي في السوق الجزائري في ظرف قياسي، وهذا برعاية مسؤولين كبار في مؤسسة سوناطراك ووزارة الطاقة الجزائرية. لتظهر لاحقا من خلال التحقيقات الايطالية إن هذه المشاريع شابها فساد مالي من رشاي والتعسف في استعمال السلطة إلى حد كبير<sup>7</sup>. سببت هذه الفضيحة والفضائح الأخرى التي هزت الجزائر لغط وتأثير كبير على الساحة الاجتماعية والإعلامية والسياسية لأنها تخص أكبر مؤسسة عمومية اقتصادية وهي مؤسسة سوناطراك والتي عرفت في الأوساط القضائية والإعلامية بفضيحة سوناطراك الأولى والثانية وعند القيام بتحليل بسيط لما حدث نلاحظ أن هناك قصور وخلل ما في نظام الرقابة الداخلية لدى هذه المؤسسة، وهذا يدل على أن الفساد الذي مس المؤسسة وعرقل سير أهدافها المرسومة وهذا الخلل من المفروض أن يعالجه نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة مع العلم أن هذه الفضيحة لو كانت في مؤسسة خاصة أو أجنبية لأعلنت الإفلاس نتيجة الصورة القاتمة التي أخذها أصحاب المصالح الأخرى في الأسواق الدولية ونزول سمعة المؤسسة إلى الحضيض على غرار ما حدث في الفضائح السابقة في معظم دول العالم لكن عدم استقرار أسعار النفط وعدم الاستقرار الأمني في بعض المناطق من مختلف دول العالم الغنية بالنفط والحاجة إلى النفط الجزائري وتدخل الدولة هو الذي سمح للمؤسسة بالاستمرار. وبالكلام عن خلل في نظم الرقابة الداخلية نتكلم عن خلل في أداء المراجعين الداخليين والخارجيين الذين من المفروض هم المسؤولون عن تجنب هكذا مخاطر خاصة إن المشرع الجزائري فرض على المراجعين الخارجيين وضع تقرير خاص عند أداء مهامه كمحافظ حسابات عن تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقرير آخر حول درجة قدرة المؤسسة على الاستمرار.

أما فيما يخص لجنة المراجعة والتي من مهامها على سبيل المثال لا الحصر مناقشة نوعية ومدى كفاية الرقابة الداخلية في المؤسسة مع الإدارة والمراجعين الخارجيين، فالملاحظ أيضا في تلك الفترة أن مؤسسة سوناطراك كلفت لجنة بالعمل على تكوين لجنة مراجعة في المؤسسة لكنها جمدت فيما بعد ولم ترى النور إلى حد الآن، فوجود لجنة المراجعة في ذلك الحين كان يمكن أن يساهم في تقليل المخاطر التي تعيق تحقيق أهداف المؤسسة. من هنا، فإن وجود نظام رقابة داخلية ومديرية للمراجعة الداخلية ومراجع خارجي لم يعد يكفي لتحقيق الغرض المنشود لهذا فان وجود لجان مراجعة في المؤسسات العمومية الاقتصادية أصبح أكثر من ضروري.

## 1-2) ضرورة تكوين لجان المراجعة:

باتت الحاجة ملحة إلى لجان المراجعة في المؤسسات نظراً لحاجة بيئة الرقابة والمراجعة إليها، وذلك لحماية مصطلح المستثمرين في شركات المساهمة ولتدعيم الهيكل الرقابي لهذه المؤسسات من أجل مواجهة احتمالات الخلل أو ضعف الثقة في النظام الرقابي. ومازالت تجربة تكوين لجان المراجعة في البيئة الجزائرية حديثة جداً إذ طبقت في البنوك الجزائرية وبعض المؤسسات الاقتصادية مثل مؤسسة صيدال ومؤسسة سونلغاز.

### ✦ صعوبات تطبيق لجان المراجعة في البيئة الجزائرية:

إن انفتاح الاقتصاد الجزائري على اقتصاد السوق سوف يعمل بالتأكيد على تحفيز المؤسسات إلى الاتجاه نحو تكوين آليات جديدة للتحكم والرقابة ومنها لجان المراجعة، كما أن توجه بعض المؤسسات نحو تشكيل لجان المراجعة ولو اقتصر ذلك على المؤسسات المالية إلا أنه يعتبر خطوة جيدة نحو الإدارة المثلى وخطوة جيدة أيضاً نحو التطبيق الجيد لمفهوم حوكمة المؤسسات<sup>9</sup>.

تتأتى صعوبات تطبيق لجان المراجعة من مدى تنفيذ خطة المراجعة نفسها التي يقدمها مراقب الحسابات للجان المراجعة، التي تعتبر هامة ويجب تقديمها قبل اجتماعات لجنة المراجعة الدورية، وقد يكون من المفيد عقد اجتماع مختصر مع المراقب قبل اجتماع لجنة المراجعة، ويجب أن تتضمن التقارير التي يقدمها المراقب لجنة أي صعوبات تقابله في تنفيذ عملية المراجعة مثل<sup>10</sup>:

- تأخر الإدارة في أداء مهام محاسبية مطلوبة أو عدم الوصول لبعض الأفراد في المؤسسة أو عدم رغبة الإدارة في توفير المعلومات التي يحتاجها مراقب الحسابات؛
- تحديد أماكن تأخر تنفيذ خطة المراجعة وأسباب ذلك
- الحصول على أدلة المراجعة المطلوبة يتطلب جهداً كبيراً جداً غير متوقع من مراقب الحسابات؛
- حدوث تغير في ظروف المؤسسة أو في النظم أو في طاقم المحاسبة لم يكن متوقع في خطة المراجعة؛
- فريق المراجعة يواجه قيود غير متوقعة من الإدارة؛
- عدم رغبة الإدارة لتدعيم وتوثيق التقديرات المحاسبية
- وتحديد أي نتائج غير متوقعة للمراجعة مثل ضعف كفاءة الرقابة الداخلية وأثر ذلك على عملية المراجعة.

وعلى ذكر المعطيات السابقة، يواجه تكوين لجان المراجعة في الجزائر عدة صعوبات عند التطبيق حيث أن بعض المؤسسات لم تتمكن من تشكيل تلك اللجان بالصورة المطلوبة والبعض الآخر اقتصر دور اللجنة فيه فقط على ترشيح المراجع الخارجي في ظل غياب نص قانوني يحدد الخطوط العريضة لتشكيلها ومهامها والخبرات المطلوبة في أعضائها... الخ ولعل من أهم الصعوبات التي يمكن أن تلاقى المؤسسات فيما يخص تشكيل لجان المراجعة بالصيغة التشريعية الموجودة حاليا ما يلي<sup>11</sup>:

- غياب دليل (نموذج) إرشادي خاص بتشكيل لجان المراجعة على غرار ما هو موجود في مختلف دول العالم؛
- عدم وضوح مهام ونطاق عمل اللجنة في ظل غياب سند قانوني خاص بلجان المراجعة؛
- عدم إلمام إدارة المؤسسة وبعض أعضاء لجان المراجعة بأهداف ومهام لجان المراجعة؛
- عدم وضوح مفهوم الاستقلال لدى إدارة المؤسسة وبعض أعضاء لجان المراجعة؛
- وعدم توفر التأهيل العلمي والمهني الكافي لدى بعض أعضاء لجان المراجعة وعدم حصولهم على التعليم المهني المستمر، لمواكبة التطورات ذات العلاقة بأعمال المؤسسة.

#### ✦ إتباع المدخل الإلزامي في تكوين لجان المراجعة:

يمكن القول بأن الجزائر اتبعت مدخلين في تكوين لجان المراجعة المدخل الإلزامي مثل تشكيل لجنة مراجعة لمساعدة مجلس الإدارة في القيام بمهامه في مؤسسة أمثال<sup>12</sup>، ومدخل اختياري مثل ما يتضح من القانون التجاري وهذا غير موجود في دول الأخرى وي طرح الكثير من التساؤلات حول هذا التناقض في فرض تكوين لجان مراجعة في مؤسسة وعدم فرضه في مؤسسة أخرى مع أن المالك واحد وهي الدولة، كما أن التجارب أثبتت أن المسير الجزائري لن يبادر إلى تشكيلها بصفة طوعية ما لم يكن هناك قرار إلزامي بتكوينها وهذا شيء طبيعي يدخل في طبيعة النفس البشرية التي ترفض كل ما يساهم في رقابتها والحد من صلاحيتها.

لهذا لا يمكن إغفال أن المؤسسات الجزائرية باتت بحاجة ملحة إلى لجان المراجعة في مؤسسات المساهمة العمومية الجزائرية نظرا لحاجة بيئة الرقابة والمراجعة إليها، وذلك لحماية مصالح المساهمين وهم بالدرجة الأولى الدولة الجزائرية المساهم الرئيسي فيها، ولتدعيم الهيكل الرقابي لهذه المؤسسات من أجل مواجهة احتمالات الخلل أو ضعف الثقة في النظام الرقابي نتيجة الفضائح المالية التي هزت كبرى المؤسسات العمومية وكذا في ظل اتجاه الاقتصاد الجزائري نحو خصخصة المؤسسات وتوسيع قاعدة الملكية، وما ينتج عن ذلك من الاهتمام بتطوير سوق الأوراق المالية، وهو الأمر الذي يفرض ضرورة تحسين عملية إعداد التقارير المالية واطفاء الثقة والمصادقية عليها كأساس لاتخاذ القرار الاستثماري، كما أن القوائم المالية تعتبر إحدى الآليات العامة في الهيكل الرقابي باعتبارها الوسيلة التي يتم من

خلالها توصيل المعلومات إلى المستثمرين، وكل ما سبق يدخل في تعزيز ما يسمى باليات الحوكمة.

وإذا أمعنا النظر مليا في بيئة الأعمال الجزائرية لألفينا أن هناك عدة عوامل تقرض الاهتمام بفكرة لجان المراجعة، والالتزام بتطبيقها في مؤسسات العمومية الجزائرية، ومن أهم هذه العوامل التطور الكبير في الأنشطة الاقتصادية والتجارية والمالية والتي تمثل الآن قطاعا تنظيميا على قدر كبير من الأهمية في الاقتصاد الجزائري، حيث أصبح توجه الحكومة في الوقت الراهن نحو تحفيز القطاع الخاص للدخول في شراكة مع القطاع العام نظرا للدور الذي يمكن أن يؤديه في دفع النمو الاقتصادي. ويتم تشكيل لجان المراجعة لتعزيز الحوكمة من خلال:

- زيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية التي تخضع للمراجعة والتأكد من جودة المعلومات الواردة بها، وزيادة فعالية نظم الرقابة الداخلية؛
  - مساعدة مجلس إدارة المؤسسة على الوفاء بمسئولياته القانونية كوكيل عن الدولة، من خلال قنوات رسمية للاتصال بين اللجان التابعة لمجلس الإدارة من ناحية والمراجعين وهيكل الرقابة الداخلية من ناحية أخرى؛
  - تدعيم استقلال وظيفة المراجعة وتحسين جودتها، من خلال اضطلاع اللجنة بمهمة ترشيح المراجعين الخارجيين الذين سيتم تعيينهم أو عزلهم أو تغييرهم؛
  - الإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية وتدعيم استقلالها.
- إن الهدف من تكوين لجان المراجعة القيام بالإشراف والمتابعة على كافة أنشطة المنظمة واستخلاص النتائج وتقديم تقاريرها وتوصياتها إلى مجلس الإدارة، وبالرغم من أنه يسند لها مهام محددة ويفوض لها سلطات للقيام بتلك المهام، إلا أنها لا تحل محل مجلس الإدارة في اتخاذ القرارات النهائية حيث يظل للمجلس أوسع السلطات لإدارة المؤسسة.

## 2) نموذج تكوين لجان المراجعة في المؤسسات العمومية الاقتصادية:

يمكن وضع نموذج تكوين لجان المراجعة بالتطرق واقع وضع لجان المراجعة في التشريع الجزائري أولاً، ثم بعد ذلك محاولة وضع نموذج من خلال وضع مقترح لتكوين لجان المراجعة. ولهذا نقترح نموذج تكوين لجان المراجعة نظراً للاستخدام الكبير للبيانات المالية المحاسبية من المستثمرين الحاليين والمحتملين، الموظفين والمقرضين والموردين والدائنين الآخرين والزيائن والحكومات والهيئات العامة والجمهور<sup>13</sup>.

### 2-1) واقع وضع لجان المراجعة في التشريع الجزائري:

لم تحظ لجان المراجعة في الجزائر بالاهتمام الذي حظيت به في باقي الدول على الأقل العربية منها، حيث لا يزال المشرع الجزائري يعد تشكيلها غير إلزامي من حيث اعتبارها جزءاً من مسؤوليات مجلس الإدارة<sup>14</sup>.

في دراسة مشتركة قامت بها جمعية المراجعين والمستشارين الداخليين الجزائريين (AACIA) مع مكتب المراجعة والخدمات الاستشارية الفرنسي (Deloitte) حول المراجعة الداخلية في الجزائر التي شملت 200 مؤسسة عمومية من خلال توزيع استمارة استبيان لجمع معلومات حول المراجعة الداخلية فيها، وقد بلغت نسبة لاستجابة 20,5% بما يعادل 41 مؤسسة، حيث أظهرت نتائج الدراسة غياب لجان المراجعة على مستوى هذه المؤسسات، وقد بلغت نسبة المؤسسات التي لديها لجنة مراجعة 3% من مجموع هذه المؤسسات وهو ما يعادل مؤسسة واحدة فقط<sup>15</sup>. وربما هذا راجع للطابع الاختياري في تكوين لجان المراجعة في الجزائر في ذلك الوقت. لكن وعلى إثر الفضائح المالية التي تعرضت لها مؤخرًا مؤسسة سوناطراك توجهت جهود السلطات التنظيمية والتشريعية في الجزائر نحو مدخل إلزامي في تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية فعلى سبيل المثال صدر المرسوم الرئاسي 11-85 المتضمن تنظيم مؤسسة مناجم الجزائر المسماة "منال مؤسسة ذات أسهم" وسيرها، ومن أبرز ما تضمنه القرار تشكيل لجنة مراجعة لمساعدة مجلس الإدارة في القيام بمهامه إضافة لتقديم تقرير لمجلس الإدارة كل ثلاثة أشهر فقد تضمنت المادة 18 من المرسوم ما يلي "تساعد الرئيس المدير العام لجنة تدقيق مكلفة بمراقبة التسيير، وتقوم على الخصوص بإعداد تقرير إلى مجلس الإدارة كل 3 أشهر"، إلا أن القرار لم يتضمن أي تحديد لضوابط تشكيلها بل ترك ذلك في إطار السلطات المخولة لمجلس الإدارة وهو ما قد يحد من جودة عملها.

يمكن أن نستنبط التشريعات التي تطرقت للجان المراجعة في الجزائر كما يلي:

### 1. ميثاق حوكمة<sup>16</sup>:

تشير إننا نتكلم هنا عن "ميثاق حوكمة" غير إلزامي وليس قانون واجب التطبيق لكن يبقى الميثاق مرجع شبه رسمي وقد تطرق الميثاق للجان المراجعة من خلال انه لم يلزم المؤسسات بتشكيل لجان المراجعة ولم يسمها لكن اعتبر ذلك من مسؤوليات مجلس الإدارة حيث اكتفى بالإشارة إلى أن المجلس بإمكانه تشكيل لجان متخصصة على مستواه لمساعدته للقيام بمهامه على أكمل وجه، تعمل بنظام مساوي لباقي الأعضاء، هذه اللجان المتخصصة تأخذ صفة الإشراف على عملية مراجعة الحسابات (المراجعة الخارجية) والرقابة المالية للمؤسسة (لجنة مراجعة)، وتحديد مرتبات الإطارات المسيرة (لجنة المكافآت ولجنة التعيينات).

### 2. القانون التجاري<sup>17</sup>:

لم يتضمن القانون التجاري بشكل صريح تشكيل لجان المراجعة ولكن يمكن استخلاصها ضمناً في المادة 622 منه والتي أكدت "يخول لمجلس الإدارة كل السلطات للتصرف باسم المؤسسة، ويمارس هذه السلطات في نطاق موضوع المؤسسة ومع مراعاة السلطات المسندة صراحة في القانون لجمعيات المساهمين"، إذ يمكن لمجلس الإدارة تشكيل لجان مراجعة تساعد في أداء مهامه والوفاء بالتزاماته، وصولاً لحوكمة جيدة للمؤسسة وعليه فهذه المادة قد تشكل المرجعية القانونية للمؤسسات الجزائرية لتشكيل لجان المراجعة.

وفيما يخص أتعاب لجان المراجعة فيمكن استنباطها أيضاً من المادة 633 من نفس القانون أنه "يجوز لمجلس الإدارة منح أجور استثنائية عن المهام أو الوكالات المعهود بها للقائمين بالإدارة، وفي هذه الحالة يجب أن تخضع الأجور المقيدة على تكاليف الاستغلال لأحكام المواد من 628 إلى 630".

أما عملية تشكيل لجان المراجعة، وطريقة تحديد أعضائها من طرف مجلس الإدارة فعلى المؤسسات الجزائرية التقيد بأحكام المادة 629 من القانون التجاري الجزائري والتي تؤكد أن هذه اللجان لا تشكل إلا بموافقة وتصريح من الجمعية العادية للمساهمين وبموجب عقد.

في الأخير، نرى أن القوانين التي تم التطرق لها تعكس قلة التشريعات المتعلقة بلجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية، فقد اكتفت القوانين التي عرضت بالإشارة لها بصورة سطحية دون أي تحديد واضح لعملها من حيث تشكيلها، مهامها، فالمحدودية التي تلازم القانون التجاري الجزائري يمكن أن تطرح العديد من التساؤلات حول الخلفية التنظيمية التي يمكن العودة إليها في حالة رغبة أي مؤسسة في تشكيل لجان مراجعة للآليات التي سيعتمد عليها المجلس في ترشيح أعضاء اللجنة واختيارهم إضافة إلى تحديد أتعابهم، وحتى بالاطلاع على التشريعات، لم تفرض بورصة الجزائر على المؤسسات الخاضعة لها تكوين لجان مراجعة بخلاف ما هو موجود في مختلف البورصات العالمية.

ولهذا، يمكن القول أن الجزائر مازالت بعيدة في هذا المجال بالرغم من صدور الأمر 03-2002 في 14 نوفمبر 2002 والمتعلق بالرقابة الداخلية في البنوك والمؤسسات المالية والصادر عن بنك الجزائر مباشرة بعد فضيحة الخليفة بنك، والذي عبر عن إمكانية خلق لجان مراجعة في البنوك والمؤسسات المالية من طرف مجلس الإدارة، والذي التزمت به معظم البنوك العمومية، ولكن هذا لا يعتبر كافيا لاقتصاره على البنوك والمؤسسات المالية فقط.

## 2-2) مقترح تكوين لجان المراجعة:

إن وجود لجنة المراجعة في حد ذاته ليس كافياً، ولكن يجب أن تمارس عملها بمهنية عالية، وعلى علم بما يلزم من معلومات، وحيث أن أداء لجان المراجعة يؤثر في أداء الكثير من الفئات داخل وخارج المؤسسة الاقتصادية مثل المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين والعاملين بالإدارة المالية والمديرين... الخ، كما أنه يساعد على منع التعارض بين مصالح الفئات المختلفة بل وحماية حقوق هذه الفئات وبصفة خاصة المساهمين<sup>18</sup>.

يمثل النموذج المقترح لتكوين لجان المراجعة في المؤسسات العمومية الجزائرية المخرج النهائي لهذه الدراسة، وقد هدفنا من خلال تحديد مكونات هذا النموذج إلى وجوب إلزام المؤسسات عن طريق دخول الهيئات الوصية بفرض تكوينها وعدم ترك الحرية للمؤسسات في تكوينها بالإضافة إلى ضرورة وضع نموذج استرشادي من الجهات الوصية يكون مرجع للمؤسسات في تكوين هذه اللجان ووضع هيئة رقابية تسهر على عمل هذه اللجان وإعادة تعديل القانون التجاري بما يتماشى مع عمل هذه اللجان.

## الإلزامية تكوين لجان المراجعة: ❖

النموذج العام	العناصر الثانوية للنموذج
في حالة عدم تكوينها يجب تقديم طلب للهيئة الوصية وتتخذ الهيئة القرار النهائي في ذلك.	فرض تكوين لجان المراجع في جميع المؤسسات المساهمة العمومية التي تتمتع بخصائص معينة يحددها التشريع (على أساس القطاع ورقم الأعمال وعدد العمال وطبيعة النشاط)
في حالة عدم تكوينها يجب تقديم طلب للهيئة الوصية وتتخذ الهيئة القرار النهائي في ذلك.	فرض تكوين لجان المراجع في جميع المؤسسات المساهمة العمومية التي تتمتع بخصائص معينة يحددها التشريع (على أساس القطاع ورقم الأعمال وعدد العمال وطبيعة النشاط)

⊕ الصفات الضرورية الواجب توفرها في الأعضاء:

النموذج العام	العناصر الثانوية للنموذج
<p>- لا يكون العضو موظف في المؤسسة؛ - لا يكون من موردي المؤسسة أو زبائنها؛ - لا يكون من الأقارب المباشرين لأعضاء مجلس الإدارة؛ - لا يسمح بعضوية لجنة المراجعة لأكثر من لجنة مراجعة واحدة.</p>	<p>الاستقلالية</p>
<p>- العضو الأول: أن يكون خبيرا محاسيبيا ويرأس اللجنة ويعمل على أساس التفرغ الكامل؛ - العضو الثاني: أن يكون خبيرا فنيا وعلى معرفة بطبيعة أعمال المؤسسة وله خبرة في القطاع؛ - العضو الثالث: أن يكون خبير قانوني في القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة. يمكن إضافة تخصصات أخرى على حسب طبيعة عمل المؤسسة وعدد أعضاء اللجنة.</p>	<p>المؤهلات والخبرات على أن لا تقل اللجنة عن 3 أعضاء</p>

⊕ تعيينها واختيار وعزل أعضائها:

النموذج العام	العناصر الثانوية للنموذج
<p>اختيار الأعضاء الذين تنطبق عليهم المواصفات المطلوبة والتحقق من جودة عملهم وعرضها على الجمعية العامة.</p>	<p>مجلس الإدارة (المراقبة)</p>
<p>المصادقة على تعيين وعزل أعضاء اللجنة.</p>	<p>الجمعية العامة</p>

✦ المهام الموكلة إليها:

العناصر الثانوية للنموذج	النموذج العام
صحة القوائم المالية	- مراجعة التقارير المالية السنوية والمرحلية والمصادقة عليها؛ - وضع السياسات المحاسبية ومراجعتها؛ - فحص أنظمة الرقابة الداخلية.
المراجعة الخارجية	- ترشيح المراجع الخارجي وتقييم مؤهلاتهم وكفاءتهم وجودة عملهم؛ - مراجعة خطط المراجعة المتبعة من طرف المراجعين الخارجيين ووضع اقتراحاتها؛ - الموافقة على الخدمات الاستشارية للمراجعين الخارجيين؛ - التأكد من استقلالية المراجع الخارجي؛ - مراجعة تقارير المراجع الخارجي ودراستها قبل رفعها لمجلس الإدارة؛ - التأكد من تطبيق الإدارة لتوصيات المراجعين الخارجيين؛ - تحديد إتعاب المراجع الخارجي.
المراجعة الداخلية	- تعيين مدير المراجعة الداخلية وتوفير ظروف العمل؛ - مراجعة خطط المراجعة الداخلية ومدى فاعليتها وإجراءات الرقابة الداخلية؛ - مراجعة تقارير المراجعين الداخليين وإبداء الملاحظات الضرورية قبل إرسالها للإدارة العليا؛ - التأكد من الاتصال المستمر والفعال بين المراجع الداخلي والخارجي؛ - الاجتماع الدوري بالمراجعين الداخليين والتأكد من توفير الموارد ومدى تطبيق الإدارة لتوصياتهم؛ - التأكد من استقلالية المراجع الداخلي.
إدارة المخاطر	تحديد المخاطر المحتملة المعيقة لتحقيق أهداف المؤسسة والعمل على تخفيضها من خلال وضع الإجراءات الرقابية لمواجهتها
حوكمة المؤسسات	- تسهيل الاتصالات بين مختلف الأطراف الداخلية والخارجية؛ - متابعة ممارسات المؤسسة على ضوء الاعتبارات الأخلاقية وعلاقات المؤسسة بجميع الأطراف الفاعلة؛ - التأكد من تواف ممارسات المؤسسة مع القوانين والإجراءات السارية المفعول.

✦ صلاحيات الرئيس وأعضاء اللجنة:

النموذج العام	العناصر الثانوية للنموذج
<ul style="list-style-type: none"> <li>- الاطلاع على جميع السجلات والوثائق وطلب المعلومات عن موظفي المؤسسة؛</li> <li>- طلب المشورة والاستعانة بمستشارين خارجيين؛</li> <li>- إرسال تقاريرها إلى مجلس الإدارة؛</li> <li>- تبلغ المساهمين عن أي ملاحظات أو خروقات قامت بها الإدارة خلال الاجتماع السنوي لها؛</li> <li>- وضع ميثاق خاص بها تحدد مهامها وسلطاتها ويصادق عليه مجلس الإدارة.</li> </ul>	<p>يمكن تصور ذلك في النقاط</p>

✦ آليات عمل اللجنة:

النموذج العام	العناصر الثانوية للنموذج
<ul style="list-style-type: none"> <li>- تعقد اللجنة اجتماعاتها على أساس شهري؛</li> <li>- تعقد اللجنة اجتماعات أخرى في حالات طارئة بطلب من رئيسها؛</li> <li>- ينتخب رئيس اللجنة من طرف أعضائها؛</li> <li>- تدعو جميع الموظفين التي تراهم مناسبين لاجتماعاتها؛</li> <li>- تصدر على الأقل تقرير سنوي يبين مهامها المنفذة فعلا والمهام غير المنجزة؛</li> <li>- مدة عضويتها مع مدة عمر مجلس الإدارة؛</li> <li>- توفر الإدارة جميع الموارد الضرورية لعمل اللجنة؛</li> <li>- يحمل مجلس الإدارة اللجنة جميع مسؤوليتها في جزء من تقريره السنوي يوضح أداء اللجنة.</li> </ul>	<p>يمكن تصور ذلك في النقاط</p>

### خاتمة:

تكتسب الرقابة الداخلية أهمية خاصة في المؤسسات العمومية الاقتصادية باعتبارها خط الدفاع الأول لحماية الموارد العامة وضمان الاستخدام الأمثل لها، والأداة الفاعلة في تطوير السياسات وزيادة الكفاية الإنتاجية لها بما يعود بالنفع على مختلف قطاعات المجتمع في الدولة.

يمثل النموذج المقترح لتكوين لجان المراجعة في المؤسسات العمومية الجزائرية من خلال إتباع الآليات السالفة الذكر، نظرا لحاجة الرقابة الداخلية لإرساء قواعد العمل المؤسسي المنظم، وتوفير مستوى معقول من الثقة، وإعطاء صورة واضحة ودقيقة عن صحة التقارير والبيانات المالية والإدارية، وتأكيدات معقولة عن تنفيذ النظام المالي والإداري، ومدى التقيد بالقوانين والأنظمة واللوائح والتشريعات التي تحكم أعمالها. وكل هذا، يساعد الإدارة في المحافظة على الأموال العامة، وضمان سلامة استخدامها، وبدعم عمليات اتخاذ القرارات والتخطيط وتقييم الأداء والاستغلال الأمثل للموارد.

## الهوامش والمراجع:

1 RENARD Jacques, NUSSBAUMER Sophie & ORIOT Fabienne, «Audit interne et contrôle de gestion», Eyroles (2°ed.), Paris, 2018, pp. 17-18.

2 مقال، «مفهوم وأهداف لجان المراجعة»، 2015/02/12،

<http://www.arabinternalauditors.com/vb/showthread.php?t=1431>

3 انتصار حسين علي عبد الله، «لجان المراجعة في ظل حوكمة الشركات وأثرها على جودة التقارير المالية (دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية)»، دكتوراه في المحاسبة، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة الرباط الوطني، 1436 هـ الموافق لـ 2016م، ص 35.

4 DISLE Charlotte. MAËSO Robert & MÉAU Michel, «Introduction à la comptabilité», Dunod, Paris, 2018, p. 3.

5 ارجع إلى:

- Institut français des administrateurs (IFA) & Audit Committees institut (KPMG), «Guide des bonnes pratiques pour les comités d'audit & modus operandi», IFA & KPMG, Paris, juin 2015, p. 12;

- عبيد بن حامد الشمري، «دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية»، الندوة الثانية عشر حول «سبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية»، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، 1431 هـ الموافق لـ 2010م، ص 11.

<http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2010/05/-لجان-المراجعة-في-تفعيل-حوكمة-الشركات-المساهمة-بالمملكة-العربية-السعودية-د-عبيد-بن-حامد-الشمري>

- عطية صلاح سلطان، «دور لجان المراجعة في دعم حوكمة الشركات لأغراض استمرار المنشأة»، المؤتمر العربي الأول حول «التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات -تدقيق الشركات- تدقيق المصارف والمؤسسات المالية- تدقيق الشركات الصناعية»، القاهرة، 24-26 سبتمبر 2005 [كتاب المؤتمر، ص 206]؛

- انتصار حسين علي عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص ص 10-12؛

- عبيد بن حامد الشمري، مرجع سبق ذكره، ص ص 17-18.

6 خليل عبد القادر، «الحوكمة وثنائية التحول نحو اقتصاد السوق ونفسي الفساد- دراسة اقتصادية تقييمية حول الجزائر-»، مجلة بحوث اقتصادية عربية، الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية & مركز دراسات الوحدة العربية العدد 46، 2009، ص ص 83-104.

7 مقال، «القصة الكاملة لفضيحة سوناثر ك»، الشروق اليومي، 15 فيفري 2013.

8 مجدي محمد سامي، «دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية»، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، المجلد 46، العدد 02، جويلية 2009، ص ص 1-42،

<http://alqashi.com/rch/rch26.pdf>

9 بونس زين، «أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية لتعزيز استقلال مراجع الحسابات»، مجلة روى اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، المجلد 04، العدد 06، جوان 2014، ص ص 33-47.

10 نصر طه حسن عرفه & مجدي مليجي عبد الحكيم مليجي، «مدخل إجرائي لتطوير آلية عمل لجان المراجعة في بيئة الأعمال المصرية - دراسة ميدانية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية 1، 2014، ص ص 1-44.

11 حسياني عبد الحميد، «أهمية وجود لجان المراجعة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل الاتجاه الدولي نحو تعزيز حكمة المؤسسات»، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2015، ص ص 208-209.

12 المرسوم الرئاسي 11-85 المؤرخ في 13 ربيع الأول 1430 هـ الموافق لـ 16 فيفري 2011 المتضمن تنظيم شركة المناجم الجزائر المسماة منال ش ذ أ وسيرها، (الجريدة الرسمية العدد 12، 2011).

13 DESENFANS Arnaud, OBERT Robert & MAIRESSE Marie-Pierre, «Comptabilité et audit», Dunod, Paris, 2017, p. 2.

14 صلاح حواس & حسياني عبد الحميد، «لجان المراجعة وتطورها في ظل القوانين والتقارير الصادرة عن الهيئات المهنية على الصعيدين الدولي والمحلي»، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، المجلد 17، العدد 05، 2013، ص ص 217-233.

15 ZIAD Abdelhadi, «L'audit interne encore rare au sein des entreprises», Journal la Tribune, Paris, 06 décembre 2006.

16 وزارة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة والصناعة التقليدية (سابقا)، «ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر»، الجزائر، 2009، كتاب ميثاق في 100 صفحة.

17 القانون التجاري والمعدل والمتمم للأمر 59-75 المؤرخ في 20 رمضان 1395 هـ الموافق لـ 26 سبتمبر 1975م المتضمن القانون التجاري.

18 خليل محمد، «تطوير أداء لجان المراجعة وأثره علي عملية المراجعة في الشركات المساهمة المصرية»، 2015/01/01،

[https://www.researchgate.net/publication/280036525\\_twyr\\_ada\\_ljan\\_almrajt\\_wathr\\_h\\_ly\\_mlyt\\_almrajt\\_fy\\_alshrkat\\_almsahmt\\_almsryt](https://www.researchgate.net/publication/280036525_twyr_ada_ljan_almrajt_wathr_h_ly_mlyt_almrajt_fy_alshrkat_almsahmt_almsryt)