



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله



معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم: علوم التسيير

المرجع :/2018

الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

فرع: علوم التسيير

التخصص: إدارة مالية

مذكرة بعنوان:

دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات
دراسة حالة مؤسسة مطاحن بني هارون -القرارم قوقة-

مذكرة مكمله لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير (ل.م.د) تخصص " إدارة مالية "

الإشراف الأستاذ (ة):

أبوبكر بوسالم

إعداد الطلبة:

بشرى زويد

عبلة زاوي

لجنة المناقشة:

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ
رئيسا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	محمد بوطلاعة
مناقشا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	سليمان زواري
مشرفا ومقررا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	أبوبكر بوسالم

السنة الجامعية: 2017-2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

بعد الحمد والشكر لله الذي وفقنا لإعداد هذا العمل، لا يسعنا إلا أن نتقدم بجزيل الشكر والاحترام

وخالص التقدير:

إلى الأستاذ الفاضل الذي أشرف على إنجاز هذا العمل وتقديمه للنصح والتوجيه الدكتور

"أبويكر بوسالم"

كما ندين بالشكر إلى موظفي المركب الصناعي مطاحن بني هارون - قرارم قوقة-

إهداء

الحمد لله على عظيم فضله وكثير عطائه، والصلاة والسلام على أشرف خلقه سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

بأسمى معاني الوفاء أهدي هذا العمل المتواضع:

- إلى من حملتني بأمر ربي حملاً جميلاً وعلمتني مكارم الأخلاق والمبادئ الفاضلة ولا زال رضاها يعينني على المضي إلى الأمام إلى أُمِّي الحبيبة حفظها الله وأطال في عمرها.
- إلى الذي لو أهديته الدنيا بأسرها عجزت عن مكافأته على عطائه أبي العزيز حفظه الله وأطال في عمره.
- إلى من شجعني على المواصلة وأمدني بالإرادة وأن أقول للفشل لا ... زوجي ورفيق دربي .
- إلى أحبابي " إخوتي وأخواتي " الذين تقاسموا معي الحلو والمر، وإلى ابن أختي الغالي " أواب "
- إلى جميع صديقاتي وأحبابي وإلى كل من يعرفني من قريب أو بعيد .

إلى كل من فتح هذه المذكرة وتصفحها من بعدي.

"بشرى"

إهداء

أشكر الله الذي أعطاني القدرة على إتمام هذا العمل الذي هو ثمرة دراستي والذي أهديه:

- إلى التي خصها الله بالشرف الرفيع، التي اهدتني الدفاء والحنان إلى أغلى شيء في الوجود أمي الغالية.
 - إلى الذي تكفل المشقة في تعليمي والذي رباني وأرادني أن أبلغ المعالي إلى مثلي الأعلى في الصبر والطاعة إلى أعز ما عندي أبي العزيز.
 - إلى من جمعتهم معي ظلمة الرحم إلى من يعيش في كل وجودهم أُملي أخواتي.
 - إلى كل من جمعني بهم مشعل العلم، إلى رفقاء دربي وإلى كل زملائي وزميلاتي.
 - إلى كل من يعرفني من قريب ومن بعيد.
- إلى كل من فتح هذه المذكرة وتفصحها من بعدي .

"حيلة"

ملخص

ملخص

دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات في مؤسسة "مطاحن بني هارون"

تهدف هذه الدراسة إلى تبين دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات، وذلك من خلال مساهمته في تقييم كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، وتقديم تأكيد بأن مخاطر المؤسسة تدار بفعالية، من أجل حماية حقوق المساهمين، المستثمرين، ومختلف أصحاب المصالح.

كما تهدف الدراسة إلى إبراز علاقة التدقيق الداخلي بكل من لجنة التدقيق، مجلس الإدارة والإدارة العليا بهدف تحسين الأداء العام للشركة، ضمان الالتزام بالإفصاح والشفافية، دعم المساءلة وإدخال تحسينات على الأساليب الإدارية والرقابية لتحقيق قواعد ممارسة الإدارة الرشيدة.

لقد دعمت الدراسة النظرية بحالة تطبيقية لمؤسسة مطاحن بني هارون وذلك من أجل التعرف على ما إذا كانت هذه المؤسسة تلتزم بمبادئ حوكمة الشركات ومدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ذلك.

من بين النتائج المتوصل إليها أن وظيفة التدقيق الداخلي تعتبر آلية جوهرية لدعم حوكمة الشركات، إذا أحسن استخدامها ودعمت بآليات أخرى مثل التدقيق الخارجي، مجلس الإدارة وغيرها. وقد تبين من الدراسة الميدانية بأن ضعف التدقيق الداخلي بمؤسسة مطاحن بني هارون في بعض المجالات من بينها إدارة المخاطر واستخدام المعايير المهنية الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، إضافة إلى غياب لجنة التدقيق يعتبر من بين المعوقات أمام نجاحها في دعم حوكمة الشركات بمطاحن بني هارون.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، حوكمة الشركات، الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، مجلس الإدارة، لجنة التدقيق.

Abstract

The Role of Internal Audit in Activating Corporate Governance at Bni Haroun's Mills

This study aims at identifying the role of internal auditing in the application of corporate governance through its contribution to the evaluation of the efficiency and effectiveness in internal control, risk management, and providing the assurance that the institution's risks are effectively managed In order to protect the rights of shareholders, investors and various stakeholders.

In addition to that, the study aims at highlighting the internal audit relationship with the Audit Committee, Board of Directors and the senior management in order to improve the overall performance of the company, ensure the commitment to disclosure and transparency, support accountability, and introducing improvements to administrative and supervisory methods to achieve to achieve the rules of good governance practice.

The theoretical study was supported by an applied case on Beni Haroun Mills Corporation in order to identify whether it is committed to the principles of the corporate governance and the extent of which the internal audit contributes to this.

Among the gathered results of the study is that the internal audit function is an essential mechanism to support corporate governance as long as it is well used and supported by other mechanisms such as external audit, Board of Directors and others. The field study has revealed that there are some weak aspects in the internal audit at Beni Haroun Mills Corporation including risk management and the use of international professional standards for the practice of internal audit, in addition to the absence of the Audit Committee which is one of the obstacles to its success in supporting corporate governance at Bani Haroun Mills Corporation.

Key words: internal audit, corporate governance, internal control, risk management, board of directors, Audit Committee.

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
–	شكر وتقدير
–	الإهداء
I-IV	فهرس المحتويات
V	فهرس الجداول
VI	فهرس الأشكال
VII	فهرس الملاحق
–	الملخص باللغة العربية
–	الملخص باللغة الأجنبية
ب- و	المقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق
03	المطلب الأول: ماهية التدقيق
06	المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق
09	المطلب الثالث: أنواع التدقيق
13	المطلب الرابع: فروض التدقيق
14	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي
14	المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي

16	المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق الداخلي
19	المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي
20	المطلب الرابع: مبادئ التدقيق الداخلي
21	المبحث الثالث: مراحل وأدوات ومعايير التدقيق الداخلي
21	المطلب الأول: مراحل التدقيق الداخلي
22	المطلب الثاني: أدوات التدقيق الداخلي
24	المطلب الثالث: معايير الممارسة المهنية الدولية للتدقيق الداخلي
29	خاتمة الفصل
	الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة الشركات
31	تمهيد
32	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات
32	المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات
39	المطلب الثاني: النظريات المفسرة لحوكمة الشركات
41	المطلب الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات
42	المطلب الرابع: ركائز حوكمة الشركات
43	المبحث الثاني: أسس حوكمة الشركات
44	المطلب الأول: محددات حوكمة الشركات
46	المطلب الثاني: آليات حوكمة الشركات
49	المطلب الثالث: مبادئ الـ OCDE/G20 لحوكمة الشركات

52	المطلب الرابع: تجارب بعض الدول في تطبيق حوكمة الشركات
56	المبحث الثالث: آليات تفعيل حوكمة الشركات
58	المطلب الأول: مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات
63	المطلب الثاني: مساهمة تدقيق إدارة المخاطر في تفعيل حوكمة الشركات
68	المطلب الثالث: مساهمة تقييم الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات
73	خاتمة الفصل
	الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن بني هارون -القرارم قوقة-
75	تمهيد
76	المبحث الأول: نبذة عن المؤسسة وواقع التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات فيها
76	المطلب الأول: نبذة عن مؤسسة مطاحن بني هارون - قرارم قوقة-
81	المطلب الثاني: واقع التدقيق الداخلي في مؤسسة مطاحن بني هارون - قرارم قوقة-
83	المطلب الثالث: واقع حوكمة الشركات في مؤسسة مطاحن بني هارون - قرارم قوقة-
84	المبحث الثاني: الإجراءات المنهجية للدراسة
84	المطلب الأول: منهج وحدود الدراسة
85	المطلب الثاني: مجتمع وأنموذج الدراسة
86	المطلب الثالث: أداة الدراسة والإختبارات الإحصائية المستخدمة
88	المطلب الرابع: صدق أداة الدراسة
92	المبحث الثالث: تحليل النتائج واختبار الفرضيات
93	المطلب الأول: تحليل المتغيرات الديمغرافية للعينة

94	المطلب الثاني: التحليل الوصفي لنتائج الإستبانة
100	المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة
103	خاتمة الفصل
105	الخاتمة العامة
109	المراجع
116	الملاحق

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	التطور التاريخي لأهداف التدقيق	07
02	الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	12
03	المعايير الأساسية للحكم الراشد في المؤسسة والمحددة في ميثاق الحكم الراشد في الجزائر	56
04	مقياس التحليل	88
05	درجة الإتساق الداخلي لعبارات محور التدقيق الداخلي	89
06	درجة الإتساق الداخلي لعبارات محور حوكمة الشركات (المبدأ الأول)	90
07	درجة الإتساق الداخلي لعبارات محور حوكمة الشركات (المبدأ الثاني)	90
08	درجة الإتساق الداخلي لعبارات محور حوكمة الشركات (المبدأ الثالث)	91
09	درجة الإتساق الداخلي لعبارات محور حوكمة الشركات (المبدأ الرابع)	91
10	قيمة معامل الثبات لمتغيرات الدراسة	92
11	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات الشخصية	92
12	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات محور التدقيق الداخلي	94
13	استجابات أفراد الدراسة للمبدأ الأول (حوكمة الشركات) مرتبة حسب متوسطات الموافقة	96
14	استجابات أفراد الدراسة للمبدأ الثاني (حوكمة الشركات) مرتبة حسب متوسطات الموافقة	96
15	استجابات أفراد الدراسة للمبدأ الثالث (حوكمة الشركات) مرتبة حسب متوسطات الموافقة	97
16	استجابات أفراد الدراسة للمبدأ الرابع (حوكمة الشركات) مرتبة حسب متوسطات الموافقة	98
17	المتوسطات الحسابية والمتوسط العام لحوكمة الشركات ومبادئها	99
18	نتائج تحليل الانحدار المتعدد للتدقيق الداخلي في مبادئ حوكمة الشركات	100
19	تحليل نتائج الانحدار لأثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات	102

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	ركائز حوكمة الشركات	43
02	المحددات الأساسية لحوكمة الشركات	45
03	عمليات إدارة المخاطر	64
04	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن بني هارون	80
05	أنموذج الدراسة	86

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
01	استبانة حول دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات	116
02	نتائج التوزيع الديمغرافي لعينة الدراسة	118
03	نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية	119
04	نتائج تحليل الإنحدار المتعدد	119
05	نتائج تحليل الإنحدار المتعدد لأثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات	122
06	خطة العمل للتدقيق الداخلي لسنة 2017	124
07	التقرير النهائي لنشاط التدقيق الداخلي لشهر جانفي 2017	126

المقدمة

مقدمة

بعد الأزمات المالية التي حدثت في نهاية القرن الماضي وبدايات القرن الحالي، ولعل أكثرها القضايا ذات الارتباط بغش التقارير المالية وفي محاولة لاستعادة ثقة مستخدمي المعلومات المالية في التقارير نشأت الحاجة على وجود إجراءات، فكانت النتيجة المنطقية أن سارعت كثير من المؤسسات الدولية والمنظمات المهنية في العديد من الدول بوضع مجموعة من القوانين والضوابط والأنظمة والمبادئ الأخلاقية من أجل ضمان نزاهة وشفافية عملية التقرير المالي والحفاظ على حقوق الأطراف المعنية وتحقيق المساءلة والرقابة بشكل أكثر فعالية، وقد سميت هذه الضوابط بحوكمة الشركات على المستوى الدولي التي جاءت لتمثل الحل المناسب لمعالجة أسباب الإنهيار وأزمة الثقة في جودة التدقيق ولمنع تواطؤ المدققين مع من لهم علاقة ومصالح في الشركة واهتمت المنظمات الدولية بوضع مبادئ لحوكمة الشركات لتكون بمثابة نقاط مرجعية ليتم الاسترشاد بها عند تطبيق هذه المبادئ في الواقع العملي.

إن التطبيق السليم لحوكمة الشركات يحتاج إلى العديد من الآليات ويعتبر التدقيق الداخلي من بين الآليات المعتمدة في هذا المجال لما له من دور مساهم في ضمان تطوير وترقية الأداء العام للشركة، إدارة المخاطر وإدخال تحسينات على الأساليب الرقابية على اعتبار أن التدقيق الداخلي ركيزة أساسية لنظام الرقابة الداخلية، إضافة إلى أعداد وتوفير التقارير والقوائم المالية بشكل دقيق وعلى درجة عالية من الإفصاح والشفافية لخدمة مختلف المصالح ودعم ثقتهم في المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية والاستثمارية.

وباعتبار وظيفة التدقيق الداخلي عادة ما تخدم أطراف تمارس دورا هاما في حوكمة الشركات مثل مجلس الإدارة، لجنة التدقيق والتدقيق الخارجي فإنها تساهم في دعم حوكمة الشركات ومن أجل تفعيل دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات بادر معهد المدققين الداخليين لتطوير المعايير الدولية للتدقيق الداخلي لجعلها أداة قوية لإقامة قيمة للشركة من خلال خدمات التأكيد والاستشارة والتقييم ومراجعة الوظائف والأنشطة. ولقد تطور هذا الدور وتطور نطاقه وأصبح يتضمن تقدير المخاطر، التحقق من الإجراءات الرقابية واختبارات مدى الالتزام بمعايير الإفصاح والشفافية وكلها تقع في إطار حوكمة الشركات.

وفي ظل سياسة الانفتاح التي انتهجتها الجزائر منذ تسعينات القرن الماضي أصبح من المهم أن تسعى الشركات الجزائرية العامة والخاصة للبحث عن أساليب التي تساعد على البقاء في المنافسة الجديدة، وإبراز قدرتها على جذب الاستثمارات والحفاظ على حقوق من لهم مصلحة فيها. وهذا بالتطبيق السليم لحوكمة الشركات كأحد الأساليب الهادفة من الفساد المالي والإداري، وذلك باعتماد التدقيق الداخلي كأحد الآليات التي تضمن جودة المعلومات المالية والمحاسبية المفصح عنها.



أولاً. مشكلة الدراسة:

مما سبق يتبين أن الإشكالية المراد معالجتها من خلال هذا البحث، يمكن التعبير عنها بالتساؤل التالي:

كيف تأثر وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات في مؤسسة مطاحن بني هارون؟

وفي محاولة للإجابة عن التساؤل الرئيسي قسمت هذه الدراسة إلى الأسئلة التالية:

- ما أثر التدقيق الداخلي في تفعيل مبدأ توفر إطار فعال في حوكمة الشركات في مؤسسة مطاحن بني هارون؟
- ما أثر التدقيق الداخلي في تفعيل مبدأ حماية حقوق أصحاب المصالح في مؤسسة مطاحن بني هارون؟
- ما أثر التدقيق الداخلي في تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية في مؤسسة مطاحن بني هارون؟
- ما أثر التدقيق الداخلي في تفعيل مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة في مؤسسة مطاحن بني هارون؟

ثانياً. فرضيات الدراسة:

قصد معالجة الإشكالية المطروحة تمت صياغة مجموعة من الفرضيات التي يتم إثباتها أو نفيها من خلال إنجاز البحث، وتتمثل هذه الفرضيات فيما يلي:

الفرضية الرئيسية: يوجد أثر للتدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات في مؤسسة مطاحن بني هارون.

وتتدرج ضمن هذه الفرضية الرئيسية أربعة فرضيات فرعية:

- يوجد أثر للتدقيق الداخلي في تفعيل مبدأ توفر إطار فعال لحوكمة الشركات في مؤسسة مطاحن بني هارون.
- يوجد أثر للتدقيق الداخلي في تفعيل مبدأ حماية حقوق أصحاب المصالح في مؤسسة مطاحن بني هارون.
- يوجد أثر للتدقيق الداخلي في تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية في مؤسسة مطاحن بني هارون.
- يوجد أثر للتدقيق الداخلي في تفعيل مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة في مؤسسة مطاحن بني هارون.

ثالثا. مبررات اختيار موضوع الدراسة:

- تبرز أهم مبررات اختيار الموضوع في النقاط التالية:
- الإهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال الإدارة المالية؛
- أهمية الموضوع الناجمة من كونه أحد المواضيع الراهنة والهامة على المستوى المحلي والدولي؛
- عدم الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي وكذا حوكمة الشركات بالمؤسسات الجزائرية.

رابعا. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة لهذا الموضوع في أهمية التدقيق الداخلي كونه أحد الأسس التي ترتكز عليها حوكمة الشركات، إذ أن حوكمة الشركات تعمل على رقابة وتقويم سلوك مجالس الإدارة وتوجيهها نحو تحقيق مصالح ذات العلاقة بالمؤسسة، حيث يساعد التدقيق الداخلي في فحص وتقويم النشاطات التشغيلية ونظم الرقابة الداخلية، في بيان دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، لذا فالدراسة سوف تقدم خدمة للمؤسسات مما ستكتشفه من نتائج وما سيبنى عليها من توصيات يمكن الاستفادة منها في دعم حوكمة الشركات.

خامسا. أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى التركيز على دور وظيفة التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات، وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية:

1. توضيح المفاهيم الأساسية لموضوعي التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.
2. التعرف على مختلف أدوار التدقيق الداخلي ومعايير الممارسة المهنية الدولية له.
3. التعرف عمليا على ما إذا كان لوظيفة التدقيق الداخلي دورا إيجابيا في تطبيق الحوكمة بالشركة محل الدراسة.

سادسا. منهجية البحث:

نظرا لطبيعة الدراسة وتماشيا مع الموضوع، ولتحقيق أهدافه والوصول إلى النتائج المرجوة منه، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في الجزء النظري، وذلك من خلال وصف وتحليل علاقة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات، كما تمت الاستعانة بالمنهج التاريخي في الجزء المرتبط بالنظريات المفسرة للحوكمة ونشأة التدقيق الداخلي.

أما بالنسبة للأدوات التي تم استخدامها في الجانب النظري والتي تتمثل أساساً في المسح المكتبي من خلال الاطلاع على المراجع والدراسات المتوفرة حول الموضوع، وكذا ما هو متوفر على شبكة الأنترنت، أما في الجانب التطبيقي فقد تم الاستعانة بأسلوب الإستبيان والمقابلة وتدعيمه بالأشكال البيانية والإستنتاجات والملاحق لتسهيل عملية عرض وتحليل معطيات الدراسة الميدانية.

سابعاً. الدراسات السابقة:

توجد العديد من الدراسات البحثية التي تناولت بالدراسة والتحليل موضوع الحوكمة في الشركات، ومن بينها نذكر:

1. ابراهيم اسحاق نسمان، " دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة - دراسة تطبيقية على قطاع المصارف العاملة في فلسطين - " مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية غزة لسنة 2009.

حيث تناول البحث دور إدارات المراجعة الداخلية كآلية لتفعيل مبادئ الحوكمة في فلسطين، وذلك باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، وأهم ما توصل إليه الباحث هو وجود ارتباط قوي بين القيام بأداء عملية المراجعة الداخلية وفق المعايير المهنية الواجبة، والتزام المراجع الداخلي ببذل العناية المهنية مع توافر الخبرة والتأهيل الفني لديه لتفعيل مبادئ الحوكمة في المصارف العاملة في فلسطين.

2. حفيظ هاجر كلثوم، " المراجعة الداخلية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات في المؤسسات الاقتصادية - دراسة استبائية - " مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة لسنة 2014.

حيث تناول البحث مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات الاقتصادية وسبل تفعيلها في الجزائر، وذلك باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، وأهم ما توصلت إليه هذه الدراسة هو أهمية وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة كونها أحد أهم مكونات عناصر تطبيق حوكمة الشركات ومدى مساهمة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تحديد الصلاحيات والمسؤوليات في المؤسسات.

3. براهيمة كنزة، " دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات - دراسة حالة مؤسسة المحركات EMO ولاية قسنطينة - " مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة 02 لسنة 2014.

حيث تناول البحث مدى كيفية مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات وضمان نجاح مسارها التطبيقي، وذلك باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، وأهم ما توصلت إليه الباحثة أن وظيفة التدقيق الداخلي تعتبر آلية جوهرية لدعم حوكمة الشركات إذا دعمت بآليات أخرى مثل لجنة التدقيق.



4.نبيل قبلي، " دور مبادئ الحوكمة في تفعيل الأداء المالي لشركات التأمين - دراسة حالة - " أطروحة لنيل شهادة دكتوراه تخصص محاسبة، مالية وبنوك جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف- لسنة 2017.

حيث تناول البحث ما مدى تأثير مبادئ الحوكمة في تفعيل الأداء المالي لشركات التأمين، وذلك باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، وأهم ما توصل إليه الباحث أن التدقيق المالي يلعب دور هام في الوصول إلى أفضل أداء مالي ممكن في شركات التأمين، كما أنها تعتبر من أهم مبادئ حوكمة الشركات في شركات التأمين.

الفصل الأول:

الإطار النظري للتدقيق الداخلي

تمهيد

يعد ظهور التدقيق الداخلي حديثاً حيث دعت الحاجة إليه بسبب الفضائح والأزمات المالية التي حدثت في الآونة الأخيرة، وكبر حجم المؤسسات وتعدد وتعقد عملياتها وتطور الأساليب التكنولوجية إلى الحد الذي أصبح معه من الصعب على الإدارة التعرف على نتائج الأعمال ومتابعتها أولاً بأول، لذلك أنشأ التدقيق الداخلي لمراجعة ما تقوم به المؤسسة من أجل تحديد التهديدات المحتملة التي قد تؤثر على صحة وربحية المؤسسة ككل، وتقديم اقتراحات للتخفيف من المخاطر المرتبطة بتلك التهديدات.

ولدراسة أكثر تفصيلاً قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية والمتمثلة فيما يلي:

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق؛

المبحث الثاني: مدخل مفاهيمي للتدقيق الداخلي؛

المبحث الثالث: مراحل وأدوات ومعايير التدقيق الداخلي.

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق

أخذت مهنة التدقيق حيزا كبيرا من الاهتمام في وقتنا هذا، نظرا لما لها من أدوار على عدة مستويات، وتزايد الحاجة إليها بحكم تشعبها كنتيجة لتوسع النشاط الاقتصادي وكبر حجم المؤسسات، وكان لابد من إطار نظري يحكمها، فأصدرت مختلف الهيئات الحكومية والمهنية والأكاديمية جملة من المفاهيم والأهداف والأنواع محاولة منها حصر الجانب النظري فيها.

وكتحليل لما سبق سنتطرق في هذا المبحث إلى التطور التاريخي للتدقيق، مفهومه، أهدافه وأهميته، فروضه، أنواعه.

المطلب الأول: ماهية التدقيق

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته والتأكد من مطابقة البيانات للواقع لذا ستناول في هذا المطلب التطور التاريخي للتدقيق ومفهومه، الفرق بين التدقيق والمراجعة.

أولاً: التطور التاريخي للتدقيق

ظهرت الحاجة للتدقيق لدى الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة.

وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات، للوقوف على مدى صحتها وهكذا نجد كلمة التدقيق Audit مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire، ومعناها يستمع. وجاء هذا التطور عبر الفترات التالية:¹

- الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500م:

ما يعرف عن المحاسبة في هذه الفترة أنها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية وكذا المشروعات العائلية، وكان الهدف من خلالها هو الوصول إلى الدقة ومنع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية وكان المدقق خلال هذه الفترة يكتفي بالاستماع إلى الحسابات التي كانت تتلى عليه، على أن يقف على مدى صحة هذه المعلومات بناء على تجربته.

- الفترة من 1500 حتى 1850م :

لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة عن الفترة السابقة إذ اقتصر على اكتشاف الغش والتلاعب

¹ محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2010-2011، ص04، 03.

والتزوير في الدفاتر المحاسبية غير أنها شهدت ما يسمى بانفصال الملكية، وهو ما زاد الحاجة إلى المدققين، ورغم ذلك بقيت ممارسة بصفة تفصيلية.

- الفترة من 1850 حتى 1905م :

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامناً مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، وبالتالي الانفصال التام بين الملاك والإدارة، ما زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على المدققين حفاظاً على أموالهم المستثمرة وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني 1962، الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل.

- الفترة من 1905 إلى يومنا هذا:

أهم ما ميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى وكذا الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق، بالإضافة إلى استعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي أما فيما يخص الهدف من عملية التدقيق، في ما يعد اكتشاف الغش و الخطأ، فاكتشاف هذه الحالات هم من مسؤولية الإدارة بل إن هدف التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل والمحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.

ثانياً: مفهوم التدقيق

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعاريف التدقيق، باختلاف الهيئات الصادرة عنها ورغم الاختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم إلى أنها تصب في نفس الهدف، ونذكر أهم هذه تعاريف التدقيق فيمايلي:

التعريف الأول:

يعرف التدقيق على أنه "علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية، والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية فترة محددة."¹

التعريف الثاني:

يعرف بأنه " فحص منتظم ومستقل للبيانات والقوائم والسجلات والعمليات والفعالية (المالية والغير مالية) لأي مؤسسة وأن يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرائن وتقييمها وإبداء الرأي الفني من خلال تقريره."²

¹ خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي، دار البادية ودار المستقبل، عمان، 2009، ص 09.

² عسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، 2009، ص 14.

التعريف الثالث:

عرفت لجنة جمعية المحاسبة الأمريكية على أن " التدقيق هو عملية منتظمة للحصول على الأدلة المرتبط بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مساهمة هذه العناصر لمعايير الموضوع، ثم توصيل نتائج ذلك على الأطراف المعنية".¹

التعريف الرابع:

من وجهة النظر العلمية هو " طريقة منظمة للحصول بموضوعية على أدلة وقرائن الإثبات بخصوص ما هو مثبت بالدفاتر والسجلات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع وتقييمها للتأكد من درجة التماثل بين ما هو مثبت وهذه الأحداث وفق مقاييس معينة، ونقل النتائج إلى الأطراف المعنية".²

التعريف الخامس:

يعرف أيضا بأنه " يمثل عملية منهجية منظمة للحصول على التقييم بموضوعية لأدلة الإثبات المتعلقة بتأكيدات خاصة بأحداث اقتصادية للتأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة وتوصيل النتائج للمستخدمين المعنيين".³

التعريف الشامل:

التدقيق هو الفحص الإنتقادي المنظم بواسطة المبادئ والقواعد والأساليب بغية الحصول على أدلة وقرائن الإثبات لفحص أنظمة الرقابة الداخلية، البيانات، الحسابات المثبتة في الدفاتر والسجلات بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية معينة ومدى تصويرها لنتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة عن تلك الفترة ثم توصيل تلك النتائج إلى الأطراف المعنية وبالتالي يشمل التدقيق ثلاث عناصر:⁴

- **الفحص:** فحص المستندات، السجلات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها، تبويبها، أي الفحص والقياس المحاسبي (الكمي، النقدي).
- **التحقيق:** هو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لنتائج أعمال المؤسسة عن فترة زمنية معينة.

¹ محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، القاهرة، 2002، ص 06.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية العلمية)، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 1999، ص 01.

³ أمين السيد محمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 07.

⁴ تومي نريمان، دور التدقيق المحاسبي مراجعة الحسابات في ترشيد القرارات، دراسة حالة ديوان الترفيه والتسيير العقاري بسكرة، 2013-2014، ص 06.

إن الفحص والتدقيق وظيفتان مترابطتان إذ تمكنان المدقق من إبداء رأيه من خلال إثبات عدالة نتيجة المؤسسة ومركزها المالي.

- **التقرير:** وهو ختام عملية التدقيق إذ هو بلورة حقيقة لنتائج عملية الفحص والتدقيق في شكل تقرير يقدم للأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها.

ثالثاً: الفرق بين التدقيق والمراجعة:

بسبب انتشار استخدام مصطلح المراجعة في بعض الدول العربية، كما هو الحال في مصر، وانتشار مصطلح التدقيق في دول أخرى مثل لبنان، سوريا، المملكة العربية السعودية وغيرها أصبح لابد توضيح مفهوم كل منهما. حيث صدر عن معهد المحاسبين المعتمدين في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1987 بياناً حول قواعد المحاسبة وخدمات المراجعة يوضح فيه الفرق بين كل منهما.

على أساس أن **المراجعة** تتمثل في "مجموعة من الإستفسارات من العاملين في الوحدة موضوع المراجعة والتدقيق، إضافة إلى فحص وتحليل المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، لكن يكون ذلك في إطار يقل في مضمونه عن إطار التدقيق"، والمراجعة مثلاً لا تتضمن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

وبالتالي فإن عملية التدقيق أوسع نطاقاً وأعمق تحليلاً من المراجعة، لكن لا يجب أن نتوقف عند استخدام مصطلح معين في المجال المهني للمراجعة والتدقيق، حيث أنه عند قيام المراجع بفحص البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر للتحقق من مدى صحتها فهو يقوم بعملية مراجعة، أما عند قيامه بعملية تقييم الرقابة الداخلية وتحليله عناصر الكفاءة والفاعلية فهو يقوم بعملية التدقيق، إلا أنه تبقى الأهداف العامة والرئيسية للمراجعة والتدقيق واحدة وشاملة لكافة الإتجاهات الحديثة في هذا المجال المهني.¹

المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق

كما ذكرنا في إطار التطور التاريخي للتدقيق، فقد صاحب هذا التطور تطور الأهداف وكذا على مستوى التدقيق والفحص، ودرجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، وسنتطرق في هذا المطلب إلى التطور التاريخي للتدقيق، أهدافه، وأهميته.

أولاً: أهداف التدقيق

ويمكن تلخيص التطور التاريخي لأهداف التدقيق في الجدول التالي:²

¹ السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية، المعايير والقواعد، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008، ص 06/05.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، مرجع سبق ذكره، ص 18.

الجدول (01): التطور التاريخي لأهداف التدقيق

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850	اكتشاف الغش والإختلاس	تفصيلي	غير مهمة
1850-1905	اكتشاف الغش والخطأ والإختلاس	بعض الإختبارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
1905-1933	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	فحص اختباري تفصيلي	درجة اهتمام بسيطة
1933-1940	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	اختباري	بداية الإهتمام
1940-1960	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	اختباري	اهتمام قوي وجوهري
1960 حتى الآن	مراقبة الخطط، تقييم نتائج الأعمال، تحقيق الرفاهية الإجتماعية وغيرها	اختباري	أهمية جوهريّة للنداء بعملية التدقيق

المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة، الأردن، 2009، ص 18.

كما نجد أنه تتوفر أهداف أساسية وأخرى ثانوية، وفيما يلي عرض لأهم هذه الأهداف:¹

1. الأهداف الأساسية للتدقيق

يعمل المدقق على تحقيق مجموعة من الأهداف الأساسية أهمها:

- تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما كانت القوائم المالية قد أعدت ن كافة النواحي الأساسية وفقاً لإطار تقارير مالية محددة، وما إذا كانت هذه القوائم تعبر بصورة عادلة عن المركز المالي للشركة ونتيجة نشاطها وتدفقاتها النقدية.
- تمكين المدقق من إبداء رأيه المحايد في البيانات المحاسبية والتأكد من صحتها من أجل تعزيز مصداقيتها، مما يزيد من اطمئنان المالكين على سلامة إدارة الشركة وسلامة أموالهم المستثمرة.
- تسهيل اعتماد المستثمرين والمقرضين على الحسابات المدققة في اتخاذ قراراتهم، وتسهيل اعتماد موظفي الضرائب على الحسابات المدققة عند تقدير الضريبة المستحقة.

¹ براهمة كنزة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2013-2014، ص 60.

2. الأهداف الثانوية للتدقيق:

للتدقيق أهداف ثانوية غير الأهداف الأساسية أهمها:

- اكتشاف الأخطاء والغش أو التزوير في السجلات التي يقوم المدقق بفحصها أثناء عمله، لأن اكتشاف الأخطاء والغش وتقليل فرص وقوعها تعتبر نتيجة تابعة لعملية التدقيق.
- زيادة اعتماد إدارات أقسام الشركة على الحسابات المدققة في تقرير السياسة الإدارية السليمة للحاضر والمستقبل، وقيام الأقسام المالية بتسجيل كافة العمليات.
- هيئة كافة الدفاتر والسجلات وجعلها جاهزة للتدقيق في أي وقت.
- تسهيل قيام الشركة بتقديم التقارير المالية المختلفة إلى المصالح المالية المختلفة إلى المصالح والجهات الإشرافية كرقابة النقد وشركات التأمين وغيرها، وكذا تسهيل تقدير مبلغ شهرة المحل عند بيع الشركة.

ثانياً: أهمية التدقيق

إن القيام بعملية التدقيق يجب أن تخدم العديد من الفئات التي لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي، لأن التدقيق له أهمية كبيرة في خدمة هذه الأطراف. ومن بين هذه الأطراف مايلي:¹

- **أهمية التدقيق لإدارة المؤسسة:** يعتبر التدقيق مهما لإدارة المؤسسة حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزاً للقيام بهذه

المهام، كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الإستثمار لمثل هذه المؤسسات.²

- **أهمية التدقيق للملاك والمستخدمين:** تلجأ هذه الطائفة إلى القوائم المالية المعتمدة ويسترشدون بياناتها لمعرفة الوضع المالي للوحدات الاقتصادية ومدى متانة مركزها المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم واستثماراتهم التي تحقق لهم أكبر عدد ممكن. ولضمان حماية مدخرات المستثمرين فيتحتّم أن تكون البيانات الموضحة بالقوائم المالية دقيقة وصحيحة.

- **أهمية التدقيق للدائنين والموردين:** يعتمدون على تقرير المدقق بسلامة وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الإئتمان التجاري والتوسع فيه. وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقاً لقوة المركز المالي للمؤسسة.

- **أهمية التدقيق للبنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:** تلعب دوراً في التمويل القصير الأجل للمشروعات لمقابلة احتياجاتها وتوسيعاتها، لهذا فإنها تعتمد القوائم المالية تقرير المدقق لدراسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في نهج الإئتمان المصرفي وتعتمد كأساس للتوسع فيه أو الأحجام عنه عن طريق تقييم درجة الخطر في منح الإئتمان المصرفي.

¹ خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي، مرجع سابق ذكره، ص12،13.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، مرجع سبق ذكره، ص19.

- أهمية التدقيق إلى الهيئات الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة، أو فرض الضرائب، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية سليمة، بالإضافة إلى بعض الدول التي تقوم بتحديد أسعار بعض المنتجات أو تقديم إعانات مالية لبعض المشروعات، ويمكن للدولة القيام بذلك دون بيانات موثوق فيها معتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا، وإبداء رأيها الفني عن مدى صحة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية للمشروعات على نتيجة الأعمال والمركز المالي.

- أهمية التدقيق لرجال الاقتصاد: ازداد اهتمامهم بالقوائم المالية المعتمدة وما تحويه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقدير الدخل القومي ورسم برامج الخطط الاقتصادية وتعتمد دقة تقديراتهم وكفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدين عليها.

- أهمية التدقيق لنقابة العمال: تعتمد على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتهم مع الإدارة لرسم السياسة العامة وتحقيق مزايا العمال.

- أهمية التدقيق في تخصيص الموارد: يساعد التدقيق في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاية والتي تظهرها البيانات المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية المعتمدة، إذ أن البيانات والتقارير المحاسبية غير الدقيقة والتي لم تخضع للتدقيق تخفي في طياتها إسرافا وسوء كفاية وتحول دون تخصيص مواردنا بطريقة رشيدة.¹

المطلب الثالث: أنواع التدقيق

تتوفر العديد من الأسس التي تعتمد لتصنيف التدقيق إلى عدة أنواع، وذلك لأغراض الوصف فقط، لأن مفهوم التدقيق ومبادئه العلمية لا تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر منها إلى عملية التدقيق، ويمكن تصنيفه كما يلي:²

1. من زاوية الإلزام القانوني: وينقسم إلى:

- التدقيق الإلزامي:

وهو ذلك التدقيق الذي نص القانون على وجوب القيام به، أي أنه التدقيق الذي تلتزم به المؤسسات وفقا للقانون السائد (قانون الشركات - قوانين الضرائب - قانون الإستثمار)، ومن ثم يترتب عن عدم القيام بذلك التدقيق وقوع المؤسسة المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة.

- التدقيق الاختياري:

وهو ذلك الذي يتم دون إلزام قانوني بل بطلب من مجلس الإدارة والمساهمون قصد الإطمئنان على الحالة المالية للمؤسسة وإن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي وعن نتائج الأعمال والمركز المالي

¹ خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي، مرجع سابق ذكره، ص13.

² أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء، الطبعة الأولى، 2000، ص11.

ذات مصداقية وعدالة، حيث أن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء لا سيما في حالة انفصال أو انضمام شريك جديد.

2. من زاوية نطاق التدقيق: وينقسم إلى:

- التدقيق الكامل

في هذا النوع من التدقيق يكون للمدقق عمل غير محدد، إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات المتعلقة بجميع العمليات التي تتم على مستوى المؤسسة خلال الفترة المحاسبية.¹

ويتعين على المدقق في هذا النوع من التدقيق، تقديم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة القوائم المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباره، حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص، ويتعين على المدقق في هذه الحالة استخدام أسلوب العينات عند إجراء الاختبارات.

- التدقيق الجزئي:

يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات دون غيرها، وتقوم الجهة التي عينت المدقق بتحديد تلك العمليات، وعليه فإن مسؤولية المدقق تنحصر في مجال التدقيق الذي حدد له فقط، كما يتعين وجود اتفاق أو عقد كتابي في مثل هذه الحالات يبين حدود التدقيق والهدف المراد تحقيقه. ومسؤوليته بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير وما يرتبط به من قوائم ومعلومات.²

3. من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات: وينقسم إلى:³

- التدقيق الشامل:

فيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة، كما أنها خالية من الأخطاء والغش.

لذلك نجد أن هذا النوع من التدقيق يناسب المؤسسات الصغيرة، ولا يناسب المؤسسات الكبيرة نظرا لزيادة أعباء التدقيق، بالإضافة إلى تعارضه مع عاملي الوقت و التكلفة اللذين يحرص المدقق على مراعاتهما باستمرار.

-التدقيق الاختباري:

ويقصد به استخدام العينات الإحصائية في إجراء عملية التدقيق واتباع المدقق للأساليب الإحصائية يعتمد على الخبرة ومدى إلمامه بالمفاهيم الإحصائية الهامة مثل: العينة، المجتمع، الوسط الحسابي، التوزيع الطبيعي وكذلك طرق اختبار العينات الإحصائية.

¹ كمال الدين الدهراوي ومحمد السرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص 188.

¹ محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، مرجع سابق ذكره، ص35.

³ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سابق ذكره، ص11.

4. من حيث زاوية توقيت التدقيق: وينقسم إلى:¹

- التدقيق النهائي:

يكلف المدقق بالقيام بثل هذا النوع من التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها، وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي. وفي ذلك ضمان بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها لأن الحسابات قد تكون أقفلت مسبقاً، وهي ميزة لهذا النوع من التدقيق.

- التدقيق المستمر:

هنا يقوم المدقق بتدقيق الحسابات وبصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات للمؤسسة موضوع التدقيق طوال الفترة التي يدققها، في نهاية العام بتدقيق الحسابات الختامية والميزانية، ومن الواضح في هذا النوع أنه يصلح المؤسسات الكبيرة حيث يصعب تدقيقها عن طريق التدقيق النهائي.

5. من زاوية القائم بعملية التدقيق: وينقسم إلى:

- التدقيق الخارجي:

هو جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفاً والتقرير عن ذلك ويجب أداء التدقيق بواسطة شخص كفء ومستقل.²

- التدقيق الداخلي:

هو فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف المديرية قصد مراقبة تسيير المؤسسة، هذا النشاط تقوم به المصلحة التابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى. إن الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري، هي تدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، المعلومات صادقة، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة.³

يمكن التمييز بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي من خلال الجدول الآتي:⁴

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعلمية)، دار وائل، 2007، ص 28، 29.

² أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، مرجع سابق ذكره، ص 7.

³ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 15.

⁴ محمد التهامي طواهر ومسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2005، ص 43.

الجدول رقم (02): الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الأهداف الرئيسية	- خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن نظام المعلومات المحاسبي فعال ويقدم معلومات سليمة ودقيقة للإدارة، وسلامة نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي اكتشاف الأخطاء والانحرافات عن السياسات الموضوعية والعمل على الحد منها؛ - تقييم أنشطة المؤسسة وتقديم الحلول المناسبة.	- خدمة المساهمين والملاك عن طريق إبداء الرأي في مدى سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتائج الأعمال والمركز المالي؛ - اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية النهائية. - المصادقة على صحة ومصادقية المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية والخاتمية للمؤسسة.
نوعية من يقوم بالتدقيق	- شخص موظف داخل الهيكل التنظيمي للمشروع يعين من طرف الإدارة.	- شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين من طرف المساهمين .
درجة الإستقلال	- يتمتع باستقلال جزئي عن بعض الإدارات.	- يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.
المسؤولية	- مسؤول أمام الإدارة ومستويات الإدارة العليا التي تستسلم منه تقرير بنتائج الفحص والدراسة.	- مسؤول أمام الملاك والمساهمين ويقدم تقريره عن نتائج الفحص الذي يبدي فيه رأيه عن القوائم المالية.
نطاق العمل	- تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق الداخلي حسب المسؤوليات التي تقدم إليه.	- يحدد بمقتضى أمر التعيين والعرف السائد، معايير التدقيق المتعارف عليها ونصوص القوانين المنظمة لها.
توقيت الأداء	- يتم الفحص على مدار السنة بصفة مستمرة.	- غالبا ما يتم الفحص مرة واحدة في نهاية السنة المالية أو على فترات منقطعة أحيانا.

المصدر: محمد التهامي طواهر ومسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2005، ص43.

المطلب الرابع: فروض التدقيق

الفروض عبارة معتقدات مسبقة، تبنى على أساسها الأفكار في إطار عملية التحليل حتى تكون ممنهجة ومبسطة وفي إطار حل مشكلة التدقيق، هي الأخرى يجب ان تتوفر على مجموعة من الافتراضات لإيجاد نظرية شاملة لها وهي كالآتي:¹

- **قابلية البيانات للفحص:** يعني هذا إمكانية التأكد مما تحتويه القوائم المالية، فعملية التدقيق قائمة على هذه الفرضية، ذلك أنه يشترط لقيام المدقق بمهمته أن يتوفر على حرية مطلقة في الإطلاع على البيانات المالية وينبع هذا من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية، فهذه تتمثل في:²

- **الملائمة:** يعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين، المحتملين وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

- **القابلية للفحص:** معنى أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها، فإنهما لا بد أن يصل إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها.

- **البعد عن التحيز:** بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.

- **القابلية للقياس الكمي:** هي الخاصية التي يجب أن تتحلّى بها المعلومات المحاسبية.

- **عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المدقق والإدارة:** يفترض عدم وجود تعارض في مصالح بين المدقق من جهة وإدارة الوحدة الاقتصادية من جهة أخرى وهو ما يعني ضمناً وجود قدر من التعاون بين طرفين يساعد على إنجاز عملية التدقيق بسرعة وبسهولة.³

- **خلو القوائم المالية وأي معلومات أخرى تقدم للفحص من أي أخطاء غير عادية:** في حالة حدوث تواطؤ قد لا يكون بإمكان المدقق اكتشاف الأخطاء من خلال القوائم المالية وبالتالي على المدقق أن يحافظ على نزع الشك المهني لعله يكشف التلاعبات من خلال اختبارات أخرى واسعة.

- **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يلغي احتمال حدوث أخطاء:** يعني هذا الفرض أن وجود نظام رقابة داخلية سليم قد يعزز من دقة البيانات المالية، وبالتالي إمكانية الإعتماد على التدقيق الإختباري بدلاً من التدقيق الشامل.

- **التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها يؤدي لقوائم مالية سليمة:** أي أن استرشاد المدقق في عمله بالمبادئ المحاسبية سيعزز التأكد من مدى سلامة تمثيل القوائم المالية بنتائج الأعمال. وفي حالة

¹ عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 25، 26.

² محمد الطاهر سالم، أهمية التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرارات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، 2014-2015، ص 10، 11.

³ رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 26.

غياب أو قصور هذه المبادئ، فإن الأحكام التي سيصدرها المدقق ستكون شخصية إلى حد كبير ودون تبريرات موضوعية.

- **العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي ستكون كذلك في المستقبل:** هذا الفرض مستمد من احد الفروض المحاسبية، وهو فرش استمرار المشروع، وهذا يعني أنه إذا اتضح للمدقق أن الإدارة رشيدة وكذا وقوفه على سلامة نظام الرقابة الداخلية فإنه يفترض استمرار الوضع كذلك في المستقبل، وإذا اتضح للمدقق عكس ذلك أي ميول الإداري إلى التلاعبات أو ملاحظة لضعف على مستوى نظام الرقابة الداخلية، وجب الحرص وأخذ ذلك بعين الاعتبار مستقبلاً.¹

- **مراقب الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط:** في حالة الطلب من مراقب الحسابات إبداء رأيه حول مصداقية القوائم المالية، فإن عليه أن يلتزم بذلك في إطار المهمة الموكلة له، رغم إمكانية قيامه بخدمات أخرى.

- **القوانين المهنية تفرض على المدقق التزامات عليه الإلتزام بها:** يتطرق هذا الفرض إلى مجموع المسؤوليات التي على المدقق الإلتزام بها اتجاه عملائه والتي يفرضها مركز مراقب الحسابات.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي التدقيق الداخلي

إن التدقيق الداخلي يلعب دوراً مهماً في المؤسسة، حيث يعتمد المديرون والمستثمرون والدائنون فضلاً من الجهات التنظيمية المختلفة على المعلومات في اتخاذ قراراتهم وحتى يتم اتخاذ قرارات سليمة وصائبة ومناسبة في الوقت المناسب يجب أن يركز على معلومات صادقة وموثوقة منها، فالتدقيق الداخلي يعتبر المرآة العاكسة مدى صدق وصحة وموضوعية نتائج العمل في نهاية الفترة المالية، لذلك سوف نتطرق في هذا المبحث إلى التطور التاريخي للتدقيق، مفهومه، أهدافه، أهميته، أنواعه، مبادئه.

المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي

من خلال البحث تبين أن التدقيق الداخلي قد مر بمراحل متعددة أثناء تطوره

أولاً: التطور التاريخي للتدقيق الداخلي

ترجع بداية وظيفة التدقيق الداخلي المهنية عند إنشاء معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية في 1941، حيث عمل المعهد على دعم وتطوير التدقيق الداخلي حيث قام ببذل مختلف الجهود لتحسين الوضع المهني لوظيفة التدقيق الداخلي، وذلك من خلال إصدار أول دليل يتضمن قائمة مسؤوليات التدقيق الداخلي في 1947، وبعدها تم إصدار قائمة معدلة من طرف معهد المدققين الداخليين IIA في

¹ عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة، مرجع سابق ذكره، ص 30.

1950، وبقي التطور مستمر إلى أن تم وضع معايير دولية للأداء المهني لوظيفة التدقيق الداخلي في 1974، والتي اعتمدت بشكل نهائي في المؤتمر الدولي السابع والثلاثين في سان فرانسيسكو في 1978.

يلاحظ أن الهدف الأساسي للتدقيق أصبح مقتصرًا على الغش والأخطاء التي قد تظهر عند التدقيق على عمليات الوحدات الاقتصادية، بل تعداه إلى التأكد من صحة عدالة المركز المالي ونتائج الأعمال التي قد يظهر فيها التلاعب والأخطاء والغش عند التدقيق عليها.

لقد تطلب التطور فيه تكنولوجيا المعلومات والأنظمة المالية المحاسبية، المزيد من التطوير في مهنة التدقيق، ففي 2001 تم صياغة دليل جديد لممارسة مهني التدقيق الداخلي.

واستمر تطور التدقيق الداخلي إلى أن وصل إلى ما هو عليه الآن من تشريعات ومعايير وأساليب تنظم بيئة عمله باستخدام البرامج المحاسبية التي تضمن دقة وسرعة الحصول على النتائج التي يسعى إليها.¹

ثانياً: مفهوم التدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي من أهم الأدوات التي تستخدم للتحقق من الإلتزام بإجراءات نظام الرقابة الداخلية في الشركة، وكتعريف للتدقيق الداخلي تم التطرق لكل من التعريف القديم والتعريف الحديث له كما يلي:

التعريف القديم:

" هو وظيفة تقويم مستقلة تنشأ داخل الشركة لفحص وتقييم الأنشطة كخدمة للشركة، وذلك بهدف مساعدة أفرادها على تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية من خلال تزويدهم بالتحليلات، التقييمات، التوصيات المشورة والمعلومات المختصة بفحص الأنشطة وتشمل أهداف التدقيق أيضاً توفير رقابة فعالة بتكلفة معقولة."²

التعريف الحديث:

"هو نشاط مستقل، تأكيد موضوعي واستشاري مصمم لزيادة قيمة الشركة وتحسين عملياتها، ومساعدتها على إنجاز أهدافها بواسطة تكوين مدخل منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم".³

تعاريف أخرى:

عرف بأنه " مجموعة من الأنظمة أو أوجه نشاط مستقل داخل الشركة تنشئه الإدارة بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، والتأكد من كفاية الاحتياطات المستخدمة لحماية أصول

¹ خلدون عودة الله عبد الله البطوش، دور لجان التدقيق في تحسين كفاءة التدقيق الداخلي لإدارة المخاطر في شركات الكهرباء الأردنية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2015، ص 13، 14.

² براهيم كنزة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص 64.

³ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سابق ذكره، ص 46، 47.

وممتلكات المؤسسة، والتحقق من اتباع الموظفين للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وقياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء مهامه، أو اقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها وذلك حتى تصل المؤسسة إلى درجة الكفاءة الإنتاجية القصوى في ضوء القدرات الحالية.¹

كما عرف حسب الهيئة الدولية للتطبيق والمراجعة IFACI فإن " التدقيق الداخلي يحتوي على الخطة التنظيمية ومجموع الطرق المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال، هذه الأهداف تشتمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، وقاية واكتشاف الغش والأخطاء، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات ذات المصادقية.²

" التدقيق الداخلي هو تخطيط التنظيم الإداري للمشروع وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تستخدم داخل المشروع الإداري على الأصول، اختبار دقة البيانات المحاسبية ومدى الإعتماد عليها، وتنمية التنمية الإنتاجية وتشجيع السير للسياسات الإدارية في طريقها المرسوم.³

ومن التعاريف السابقة يمكننا تعريف المدقق الداخلي " هو ذلك الشخص الموظف في المؤسسة التي يقوم بتدقيقها، إذ أن جميع المؤسسات يكون لها قسم للتدقيق والرقابة الداخلية والذي يضمن فحص أنشطة المؤسسة وتقديم تقرير حولها للإدارة العليا أو إلى لجنة التدقيق لأجل مساعدة هذه الإدارة للوصول إلى أغراضها ويشمل عمل المدقق الداخلي تدقيق النشاط وتدقيق الرقابة وإعطاء الإستشارات الضرورية للمستويات الإدارية المختلفة.⁴

المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق الداخلي

أولاً: أهداف التدقيق الداخلي

تتمثل الأهداف الأساسية لوظيفة التدقيق الداخلي في القيام بالأنشطة التالية:⁵

- فحص وتقييم مدى ملائمة تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية والتشغيلية عن طريق تقييم نظم الرقابة المختلفة.

¹ عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة، الإسكندرية، 2006، ص263.

² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل، عمان، 2006، ص25.

³ هيا مروان إبراهيم لظن، مذكرة ماجستير بعنوان مدى فاعلية التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO - دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية في قطاع غزة، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، 2016، ص 18، 19.

⁴ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، مرجع سابق ذكره، ص85

⁵ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، مرجع سابق ذكره، ص19.

- التحقق من مدى التزام العاملين بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والأنظمة ذات التأثير المهم على الأعمال الشركة.
- تحديد مدى ملائمة إجراءات المحاسبة عن الأصول ومدى كفاية وسائل الحماية والأمان لتلك الأصول.
- التحقق من مدى مصداقية وسلامة المعلومات وفحص الوسائل المستخدمة في تحديد وقياس وتبويب وتقرير مثل هذه المعلومات.
- تقييم مدى كفاءة واقتصادية استخدام موارد الشركة والتقرير عن الانحرافات عن المعايير العملية إن وجدت وتحليل وتوصيل ذلك إلى المسؤولين عن اتخاذ القرارات التصحيحية.
- تقييم نوعية وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة .
- زيادة قيمة المؤسسة والتوصية بالتحسينات التشغيلية.
- والى جانب ما سبق فإن من أهداف التدقيق الداخلي¹:
- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على الأسباب التي حالت دون تحقيق المؤسسة لأهدافها الموضوعية.
- تقييم النتائج التي تم التوصل إليها مقارنة مع الأهداف المرسومة.
- العمل على تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاءة الإنتاجية والقضاء على الهدر والإسراف في جميع نشاطات المؤسسة.
- وفي ضوء ما سبق يتبين أن أهداف التدقيق الداخلي تعمل على تحقيق رقابة شاملة إدارية ومحاسبية وتشغيلية في المؤسسة لذا تقع على كاهل إدارة التدقيق مسؤولية كبيرة في الشركة من خلال توفير البيانات و إجراء التحليل والتقييم وتقديم توصيات للإدارة و المساهمة في تحديد وتقييم المخاطر والعمل على تحسين إدارتها وبالتالي مساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها.

2. أهمية التدقيق الداخلي

ازدادت أهمية التدقيق الداخلي في وقتنا الحالي، في الشركات بصورة ملحوظة وذلك لمجموعة من الأسباب أهمها زيادة حجم المشروعات، التعقيد في أنظمتها الإدارية والإنتاجية، زيادة عدد الشركات المتعددة الجنسيات وانتشار فروعها في العديد من البلدان وما رافق ذلك من تعقيدات في أنظمتها المالية والمحاسبية، كما أن أهمية التدقيق الداخلي تعود للخدمات التي تقدمها للإدارة في مختلف المجالات و المتمثلة في:²

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، دار الورق، الطبعة الأولى، 2006، ص39،40.

² خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، دار الورق، الطبعة الأولى، 2006، ص39،40.

- **تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة:** تقوم الإدارة بالتخطيط والتنظيم والإشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف والغايات سوف يتم تحقيقها، هناك تأثير معقول بأن الأهداف المنشودة سوف يتم تحقيقها ولذلك فإن جميع أنظمة وعمليات وأنشطة الشركة خاضعة لتقييم التدقيق الداخلي.
- **قابلية المعلومات للإعتماد عليها:** يجب أن تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة، وكاملة، و تقدم في الوقت المناسب حتى يمكن للإدارة الإعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.
- **حماية الأصول:** يؤكد المدقق الداخلي على ضرورة بحث الخسائر الناتجة عن السرقة والحريق، والتصرفات غير القانونية في ممتلكات الشركة، ولذلك فإن الرقابة التشغيلية الجديدة تمنع سوء استخدام الأصول وحمايتها من المخاطر المحتملة وذلك من خلال التأمين عليها ضد المخاطر.
- **الإلتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية:** يتحقق التدقيق الداخلي من أن منتسبي الشركة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به من اتباع السياسات والخطط والإجراءات والأنظمة والتعليمات، وفي حالة عدم التزام الموظفين بذلك فعلى المدقق تحديد أسباب ذلك. إذ قد تكون الإجراءات خاطئة ولا يمكن تطبيقها وليس المسؤول عن ذلك الموظف فقط، كما يجب عبيه تحديد التكلفة الناتجة والمخاطر الناجمة عن عدم الإلتزام وما هي الطريق التي تحقق التزام العاملين بالإجراءات والسياسات المحددة.
- **الوصول إلى الأهداف والغايات:** يتم وضع الأهداف والغايات و إجراءات الرقابة من قبل الإدارة ويقوم المدقق الداخلي بتحديد فيما إذا كانت متوافقة مع أهداف وغايات الشركة، وتقع مسؤولية وضع أهداف الشركة على عاتق الإدارة العليا أو مجلس الإدارة، وعلى المدقق التأكد من أن البرامج أو العمليات قد نفذت كما خطط لها.
- **تحديد مواطن الخطر:** على المدقق الداخلي تحديد المناطق والأنشطة التي تتضمن مخاطرة عالية، وإعلام الإدارة عنها لتحديد فيما إذا تطلب الأمر إخضاعها للتدقيق ويتم تحديد مواطن الخطر من خبرة المدقق السابقة في المنشأة، أو من معلومات مستقاة من مصادر أخرى، أو من مشاكل موجودة في شركات أخرى ذات نشاط مشابه للشركة الخاضعة للتدقيق أو من خبرة المدقق ومعرفته العامة.
- **منع واكتشاف الغش والإحتيال:** تقع مسؤولية منع الغش والإحتيال على إدارة الشركة وعلى المدقق الداخلي فحص، وتقييم كفاية وفعالية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة للحيلولة دون وقوع الغش، وليس من مسؤولية المدقق الداخلي اكتشاف الغش ولكن عليه أن يكون لديه معرفة كافية بطرق واحتمالات الغش ليكون قادرا على تحديد أماكن حدوث الغش والإحتيال، وعلى المدقق عند اكتشافه ضعف في نظر الرقابة الداخلية عمل اختبارات إضافية للتأكد من عدم حدوث الغش. رغم ذلك لا يستطيع المدقق الداخلي أن يضمن عدم حدوث الغش والإحتيال، إلا أنه يجب أن يكون باستطاعته التحقيق في الغش أو المشاركة من جهات أخرى.

- **الشك المهني:** يجب على المدقق الداخلي أن يخطط وينفذ أعمال التدقيق باعتبار الشك المهني، إذا لا يجب على المدقق افتراض عدم الأمانة للجهات الخاضعة للتدقيق، كما ليس له افتراض الأمانة المطلقة، وبدلاً من ذلك على المدقق تقييم قرائن التدقيق بموضوعية، وعليه الإهتمام بالظروف والأحوال التي إن وجدت فلا بأس عليه حيث أخذ الحيطة والحذر في تطبيق إجراءات التدقيق.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي

يوجد عدة أنواع للتدقيق الداخلي، وفقاً لمجال الإهتمام الذي ينصب إليه النشاط، إذ يقسم التدقيق الداخلي إلى الأنواع هي:¹

- التدقيق المالي:

التدقيق الداخلي المالي هو " الفحص المنظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها وأي متطلبات أخرى". ويهدف التدقيق المالي إلى توفير الحد المقبول بأن التقارير المالية المدققة تعكس بأمانة الوضع المالي، ونتائج عملياتها، وحساباتها الجارية بما يتلاءم مع مبادئ المحاسبة ومعايير التدقيق المالي.²

- تدقيق الالتزام:

يسمى أيضاً تدقيق الرقابة، وهو ذلك النوع من التدقيق الذي يقوم بالتأكد من تطبيق السياسات، والعمليات، والإجراءات للضوابط الرقابية المالية والتشغيلية، ومدى تطبيق القوانين الموضوعية بصورة أصولية، بالإضافة إلى التأكد من أن إجراءات الجودة الموضوعية من قبل المؤسسة، أو من قبل جمعيات مهنية طبقت بصورة جيدة.

- التدقيق التشغيلي:

نظراً لحدوث هذا النوع من التدقيق فإنه لا يوجد تعريف مقبول قبولاً عاماً، حيث عرف على أنه "النطاق الذي تغطيه الرقابة من حيث تقييم النشاطات التشغيلية والإدارية ونتائج أعمال الوحدات المختلفة وتقييم مدى كفاءة استغلال الموارد المتاحة، وذلك بالإضافة إلى ما تتطلبه عملية التدقيق التقليدية للحسابات والقوائم المالية".³

- التدقيق الإداري:

ويقصد به " تحسين الإقتصادية والكفاءة والفعالية التي تؤدي بها الأنشطة والوظائف التنظيمية"،

¹ هيا مروان إبراهيم لظن، مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COCO، مرجع سابق ذكره، ص 20.

² خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي، دار الرابية، الأردن، 2013، ص 241.

³ خالد راغب الخطيب، مفاهيم عامة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، مرجع سابق ذكره، ص 133، 134.

ويهدف التدقيق الإداري لفحص ودراسة وتقييم الأهداف والخطط والسياسات والإجراءات والنظم والأساليب الرقابية وطرق ووسائل التشغيل والإمكانات المادية والبشرية والأداء الفعلي ونتائجه، ويشمل عملية تقييم جودة أسلوب إدارة المخاطر والرقابة ضمن نطاق أهداف الوحدة الاقتصادية.

- التدقيق البيئي:

عرف بأنه " نشاط تقييمي يقوم على فحص الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية بغرض التحقق من فاعليته وتوافقه مع الترتيبات البيئية المخططة، وتحديد آثاره على القوائم المالية للوحدة الاقتصادية، ويهدف هذا التدقيق إلى قياس مدى الالتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة والتلوث وما يمكن أن يواجهه الشركة".¹

المطلب الرابع: مبادئ التدقيق الداخلي

ركز مجمع المدققين الداخليين على وضع مستوى واسع من المبادئ، كما يتوقع أن يقوم المدققين

الداخليين بتطبيق وتأيد المبادئ التالية:

أولاً: أخلاقيات التدقيق

تمتد القواعد الأخلاقية المحددة من جانب معهد المدققين الداخليين لتشمل:

- **الإستقامة والنزاهة:** تضع نزاهة المدققين الداخليين الثقة ولذلك فهي توفر الأساس المرتبط بالإعتماد على حكمهم.²

- **الموضوعية:** فيقصد بها التوجهات الذهنية غير المتحيزة التي تكفل قيام المدققين الداخليين بأداء مهام التدقيق الداخلي على نحو جعلهم يؤمنون بنتائج أعمالهم، وأن لا يكون هناك تهاون في جودة أداء عملهم، ألا يعلق المدققين الداخليين آراءهم وأحكامهم بشأن مسائل التدقيق على آراء أو مواقف الآخرين.³

- **سرية المعلومات:** على المدققين الداخليين أن يحترموا قيمة وملكية المعلومات التي يتلقونها أو يطلعون عليها وعليهم ألا يفصحوا عن تلك المعلومات بدون الحصول على الإذن أو التفويض المناسب اللازم وذلك ما لم يكن هناك التزام قانوني أو مهني بالإفصاح عن تلك المعلومات.⁴

- **الكفاءة:** تعد عنصراً جوهرياً في تأدية مهام التدقيق الداخلي بشكل مناسب داخل المؤسسة، وتشمل المعرفة والخبرة واستمرارية التأهيل ضمن سياسة تدريبية منتظمة لكل موظف من موظفي إدارة التدقيق الداخلي.

¹ خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي، مرجع سابق ذكره، ص 306، 273.

² أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، مرجع سابق ذكره، ص 47.

³ جمعية المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، 2010، ص 3.

⁴ جمعية المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، 2009، ص 3.

ثانيا: قواعد السلوك يتوقع أن يلاحظ المدققين الداخليين المهنيين قواعد السلوك التالية:¹

1. الموضوعية: يجب على المدققين الداخليين المهنيين:

- أن لا يشاركوا في أي نشاط أو علاقة من شأنها إضعاف وافترض أنها تضعف تقييمهم الغير متحيز.
- أن لا يقبلوا أي شيء قد يضعف أو يفترض أن يضعف حكمهم المهني.
- الإفصاح عن كافة الحقائق لهم والتي إذا لم يفصح عنها قد تشوه التقرير عن العمليات محل الفحص.

2. السرية: يجب على المدققين الداخليين المهنيين:

- أن يكونوا حريصين على حماية المعلومات التي تم الحصول عليها في مساهمهم وواجباتهم.
- أن لا يستخدموا معلومات لأي مكسب شخصي ولا بأي طريقة بشأنها أن تكون معاكسة للقانون أو متناقضة مع الأهداف التشريعية والأخلاقية للمنظمة.

3. الكفاءة: يجب على المدققين الداخليين المهنيين:

- الإرتباط فقط بتلك الخدمات التي لديهم من شأنها المعرفة والمهارات والخبرة المطلوبة.
- أداء كافة الخدمات طبقا للمعايير الخاصة بالممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.
- التحسين المتصل لكفاءتهم وفعالية وجود خدماتهم.

المبحث الثالث: مراحل وأدوات ومعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

لقد تزايدت أهمية ومستقبل التدقيق الداخلي من خلال تأثيره الإيجابي و إضافة قيمة للوحدة الإقتصادية بحيث يساهم في إعداد إستراتيجيتها، وتحديد نقاط القوة بها ويهدف هذا المبحث إلى بيان مراحل التدقيق الداخلي و أدواته والمعايير الدولية للممارسة المهنية وواجبات المدقق الداخلي.

المطلب الأول: مراحل التدقيق الداخلي

يتميز التدقيق الداخلي بكونه يتبع نفس المنهج مهما كان الهدف وتتكون مهمة التدقيق الداخلي من

أربعة مراحل كمايلي:²

مرحلة التخطيط والتحضير للمهمة: التخطيط للمهمة وهو عبارة عن نقطة انطلاق أعمال التدقيق، فالمدقق مسئول عن إعداد خطة كتابيا تتضمن هذه المراحل ما يلي:

¹ طارق عبد العالي حماد، حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 302، 303.

² IFACI•Institut de l'audit interne، normes internationales pour le pratique professionnelle de l'audit interne، 1997، p63، 85.

- دراسة النشاط موضوع التدقيق .

- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية.

- خطة عمل وبرامج التدقيق.

2. مرحلة تنفيذ المهمة:

تتضمن فحص وتقييم المعلومات وفحص مختلف المستندات والسجلات، والفحص التحليلي لنظام الرقابة الداخلية وجمع المعلومات عن طريق المقابلات والقوائم الإستقصائية والملاحظة المادية والتفتيش الميداني وتشمل هذه المرحلة ما يلي:

- جمع أدلة الإثبات وتكوين الملاحظات.

- تكوين النتائج والتوصيات.

3. مرحلة إعداد التقرير:

تتضمن هذه المرحلة إيصال النتائج، ينبغي على المدقق الداخلي خلال عملية الفحص والتدقيق أن يحدد الشكل الذي سيقدم فيه أعماله للمهتمين بأعمال المؤسسة، ويتم تقديم هذه النتيجة في شكل تقرير ويساعد التقرير المستويات الإدارية والسلطات التنفيذية وتحسين أدائها وإصدار قرارات فعالة.

المطلب الثاني: أدوات التدقيق الداخلي

تتمثل أدوات التدقيق الداخلي في أربع أدوات والمتمثلة فيما يلي:¹

أولاً: قوائم الإستقصاء (الإستبيان): وهي قائمة نموذجية تضمن مجموعة من الأسئلة التي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، حيث يقوم المدقق بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها ثم تحليلها لمعرفة مدى فعالية نظام التدقيق الداخلي المطبق في المؤسسة.

1. أدوات الوصف: وتشمل هذه الأدوات على مايلي:

- الدراسة الوصفية : وتتمثل في تقديم تعاليق من طرف الجهة التي تكون محل التدقيق، ويعاب على هذه الطريقة بأنها تضيق الكثير من الوقت لأن الجهة محل التدقيق تتكلم عن بعض المعلومات إما بالتوسع أو باختصار وتبقى نظرة المدقق مختلفة.

¹ لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين سير المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم

التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص114

- **الهيكل التنظيمي:** يقوم المدقق الداخلي بإعداد المخطط الوظيفي انطلاقاً من المعلومات التي تم الحصول عليها من عمليات الإستجواب والملاحظة والسرد، حيث يستعمل المدقق هذه الأداة من أجل معرفة ما إن كان هناك:

- شخص واحد يقوم بعدة وظائف.
- وظيفة واحدة يقوم بإعدادها عدة أشخاص.
- عدم إسناد وظيفة ما إلى شخص محدد.
- **خرائط التدفق:** تعرف على أنها تعبير شكلي لمجموعة من العمليات حيث يتم وصف كل الوثائق المختلفة، وتبين هذه الخرائط دورة انتقال الوثائق بين مختلف الوظائف.
- **شبكة تحليل الوظيفة:** تستخدم هذه الشبكة لتحليل الوظائف أو إجراءات محل الدراسة إلى أعمال أولية بهدف تحديد نقائص بين الوظائف داخل المؤسسة ومعالجتها، وتتكون هذه الشبكة من ثلاث أعمدة كالتالي:
- العمود الأول يتم تحديد فيه الأعمال الأولية المتعلقة بالوظيفة.¹
- العمود الثاني توضح فيه طبيعة المهمة المتعلقة بالتنفيذ، التصريح، التسجيل، المراقبة؛
- العمود الثالث فيه الأشخاص الذين لهم علاقة بمختلف مهام الوظيفة.
- **مسار المراجعة:** هي طريقة تحليل يقوم من خلالها المدقق بعمله، حيث يبدأ من وثيقة النتيجة المتوصل إليها إلى غاية المصدر عن طريق تدقيق كل الخطوات.

2. **ورقة الكشف وتحليل المشاكل:** هي وسيلة تحليل بسيطة وفعالة يقوم المدقق بملئها كلما واجهته مشكلة، وتسمح بتوجيه استنتاجات المدقق بهدف التوصل إلى توصيات وتتكون كل ورقة من العناصر التالية:

- المعاينة.

- الأسباب.

- النتائج

- التوصيات.

3. **المعاينة الإحصائية:** هي خطة تطبيق بطريقة تسمح باستخدام القوانين، والمعاينة تعتبر عملية شاملة تضمن تحديد العينة واختيار العناصر وتقييم النتائج، يتبع المدقق عند استخدام هذه الطريقة ثلاث خطوات أساسية:

- **تصور السبر:** يقوم المدقق بتحقيق الأهداف المراد تحقيقها وهو ما يسمح بتحديد الرقابة التي يجب القيام

¹ لطفى شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين سير المؤسسة، مرجع سابق ذكره، ص114.

- بها بهدف تحديد نوع الخطأ الذي يريد المدقق أن يتحقق منه، ويقوم بما يلي:¹
- تحديد المعلومات التي نرغب في تكوين رأي حولها وذلك حسب أهداف المدقق المراد تحقيقها.
- تحديد درجة الثقة التي تتماشى مع الموضوع المراد دراسته.
- تحديد معدل الخطأ المقبول أي الأعلى كنسبة مئوية للخطأ المقبول لمجتمع ما.
- اختيار العينة: ونميز بين نوعين من العينات:
- العينات الإحصائية: هي العينات العشوائية حيث تعطي أرقام لسلسلة من المفردات وتختار مفردات العينة باستخدام جدول العينات العشوائية.
- العينات الغير إحصائية: ويتم اختيار العينة باستخدام طريقة المواجهة الشخصية حيث يعتمد المدقق في اختيار العينة حسب حدسه الشخصي واعتمادا على خبرته ومؤهلاته.
- استغلال نتائج التدقيق: وذلك بالقيام بنوعين من التحليل:
- تحليل كمي للنتائج للتأكد من أن الأخطاء التي تم الوقوف عليها لا تتعارض مع الأهداف.
- تحليل نوعي للأخطار والتأكد إذا متعمدة.

المطلب الثالث: معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

- تتم ممارسة التدقيق الداخلي في بيئات قانونية وثقافية مختلفة ومتنوعة، لصالح مؤسسات تختلف من ناحية الأهداف والحجم والتعقيد والهيكلية، كما تتم ممارسة التدقيق الداخلي من قبل أشخاص من داخل المؤسسات أو من خارجها. ومع أن تلك الاختلافات قد تؤثر في ممارسة التدقيق الداخلي في كل بيئة على حدة فإن التقيد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي يشكل أمرا أساسيا لكي يتمكن المدققين الداخليين ونشاط التدقيق الداخلي من الوفاء بمسؤولياتهم. ويتمثل الغرض من المعايير في:²
- توجيه الالتزام بالعناصر الإلزامية من الإطار المهني الدولي لممارسة التدقيق الداخلي.
 - توفير إطار مرجعي لأداء وتعزيز مجال واسع من خدمات التدقيق الداخلي ذات القيمة المضافة.
 - إرساء الأسس لتقييم أداء التدقيق الداخلي .
 - تعزيز تحسين عمليات وأعمال المؤسسة.

¹ لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين سير المؤسسة، مرجع سابق ذكره، ص114.

² معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، ترجمت إلى اللغة العربية بإشراف ناجي فياض، لبنان.

ويتكون الإطار العام للمعايير التدقيق الداخلي من مجموعتين، وهما معايير السمات ومعايير الأداء:¹

أولاً: المجموعة الأولى: معايير السمات

تناولت خصائص المنظمات والأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي وتم تقسيمها كما يلي:

- معيار رقم 1000 الغرض والسلطة والمسؤولية: يوضح هذا المعيار أن الغرض والسلطات والمسؤوليات الممنوحة للمدقق الداخلي يتم تحديدها من طرف مجلس الإدارة.

- معيار رقم 1100 الإستقلالية والموضوعية: يوضح أن أنشطة التدقيق الداخلي يجب أن تكون مستقلة و أن المدققين الداخليين يجب أن يكونوا موضوعيين في أداء هذه الأنشطة ويشمل هذا المعيار على ثلاثة من المعايير الفرعية:

- المعيار الأول يتعلق بالإستقلال التنظيمي حيث يفترض أن يرفع المدقق الداخلي تقريره إلى المستوى الإداري مناسب داخل المؤسسة بما يضمن تنفيذ التوصيات الواردة.

- المعيار الثاني يتعلق بالموضوعية الشخصية للمدقق الداخلي حيث يفترض به أن يكون محايداً وغير منحاز.

- المعيار الثالث يتعلق بمعالجة الضعف في الإستقلالية والموضوعية، ويوضح هذا المعيار بأن أي ضعف في الإستقلالية من حيث المظهر أو الجوهر يجب الكشف عنه للأطراف المعنية.

- معيار رقم 1200 الكفاءة والعناية المهنية اللازمة: حيث يشمل هذا المعيار على ثلاثة معايير فرعية الأول يتعلق بالكفاءة المهنية، والثاني معيار العناية المهنية والتي تضمن تحقيق النتائج والتي يتوقع أدائها من قبل المدقق الداخلي مؤهل بنسبة كافية، والثالث معيار يتعلق بالتطوير المهني المستمر ويوضح هذا المعيار أن المدققين الداخليين يجب عليهم أن يعززوا معارفهم ومهاراتهم بشكل مستمر.

- معيار رقم 1300 تأكيد الجودة وبرامج التحسين: ويقتضي هذا المعيار من المسئول عن قسم التدقيق الداخلي أن يطور ويحافظ على برنامج يضمن تأمين و تحسين الجودة التدقيق يغطي كافة أوجه النشاط وضمان انسجام عمل التدقيق الداخلي مع المعايير والقواعد الأخلاقية، ويشمل هذا المعيار على أربعة معايير فرعية وهي:

- المعيار الأول يتعلق بتقييم برامج الجودة ويقتضي هذا المعيار مراقبة جودة العمل وتقييم تأثير البرامج المطبق للجودة والأخذ بالملاحظات من داخل وخارج قسم التدقيق الداخلي والمؤسسة.

- المعيار الثاني يتعلق بالتقرير عن برامج الجودة ويتطلب ذلك من المسئول عن التدقيق الداخلي إبلاغ مجلس الإدارة عن التقييمات الخارجية لبرامج الجودة .

¹ أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، الطبعة الأولى، دار صفاء، الأردن، 2011، ص 84، 85، 86.

- المعيار الثالث يتعلق بمراقبة اتساق العمل مع المعايير، وينص هذا المعيار على تشجيع المدققين الداخليين على التقرير بأن عملهم يتسق مع المعايير ويشير إلى أنهم غير ملزمين بذلك إذا نص ميثاق التدقيق الداخلي على أن التدقيق يتم وفق المعايير.

- المعيار الرابع ينص على الكشف عن حالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير وهذا يقتضي من مسئول عن التدقيق الداخلي أن يكشف فوراً للإدارة العليا أو مجلس الإدارة عن حالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير إذا كان لهذا الأمر تأثيرات جوهرية على نتائج عملية التدقيق الداخلي.

ثانياً: المجموعة الثانية: معايير الأداء

وهي المعايير التي تصف أنشطة التدقيق الداخلي، والتي يتم من خلالها قياس أنشطة التدقيق الداخلي، والمتمثلة في:¹

- معيار رقم 2000 إدارة أنشطة التدقيق الداخلي: والتي يستوجب على المدقق الداخلي إدارة قسم بما يضمن المساهمة بقيمة مضافة للمؤسسة والذي يشمل على خمسة معايير فرعية:

- المعيار الأول يتعلق بالتخطيط والذي يوجب على المدقق الداخلي إعداد خطة للتدقيق الداخلي وأن تتسق هذه الخطة مع أهداف المؤسسة.

- المعيار الثاني يتعلق بالاتصال مع الجهات المختصة وحصول على الموافقة والذي يتعلق بضرورة اتصال المدقق الداخلي بالإدارة العليا ومجلس الإدارة والإبلاغ بالخطط والتغيرات الجوهرية على الخطط والحصول على الموافقة عليها.

- المعيار الثالث حول إدارة الموارد والذي يتعلق بأن من واجبات المدقق الداخلي أن يتأكد من توافر الموارد الكافية لإنجاز خطة التدقيق الداخلي.

- المعيار الرابع حول التنسيق والذي يوجب على المدقق الداخلي الاتصال والتنسيق مع الأطراف الداخلية والخارجية التي تقوم بتزويد المؤسسة والخدمات والاستشارات.

- المعيار الخامس حول التقرير إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا وينص على أن المدقق الداخلي يجب عليه أن يرفع تقريره دورياً للإدارة العليا ومجلس الإدارة ويتضمن غرض العمل ونسبة ما تم إنجازه من الخطة ويجب الإفصاح وكشف المخاطر والأمور الرقابية.

- معيار رقم 2100 طبيعة العمل: والذي يشمل معايير تتعلق بما يلي:

- المعيار الأول إدارة المخاطر وينص على أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يساعد المؤسسة على تحديد وتقييم المخاطر الهامة والتي تتعرض لها.

¹ أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، مرجع سابق ذكره، ص 85، 86.

- المعيار الثاني يتعلق بالرقابة والذي ينص على أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يساعد المؤسسة على الإحتفاظ بنظم فعالة للرقابة من خلال تقييم كفاءة وفعالية هذه النظم وتقديم الاقتراحات الفعالة باتجاه التحسين المستمر.
- المعيار الثالث يتعلق بالحوكمة والذي ينص على أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يقيم عملية الحوكمة في المؤسسة ويقدم التوصيات المناسبة لتحسين الحوكمة.
- معيار رقم 2200 تخطيط المهمة: الذي يلزم المدققين الداخليين بتسجيل خطة عمل لكل مهمة وتحتوي على الحد الأدنى على نطاق العمل وأهدافه والتوقيت والمصادر المادية والبشرية التي ستستخدم في إنجاز هذا العمل. ويشمل هذا المعيار على أربعة معايير فرعية:¹
- المعيار الأول أهداف المهمة التي يجب أن تحدد مسبقاً.
- المعيار الثاني نطاق المهمة ويشترط أن يلبي نطاق العمل تحقيق الأهداف بشكل كامل.
- المعيار الثالث تخصيص الموارد المهمة التي يجب على المدققين الداخليين أن يحددوا الموارد اللازمة لإجراء كل مهمة من أجل ضمان تحقيق الأهداف.
- المعيار الرابع برنامج العمل الذي يوجب على المدققين الداخليين أن يطوروا برنامج العمل بشكل يضمن تحقيق الخطة والأهداف.
- معيار رقم 2300 أداء المهمة: ينص على أن المدققين الداخليين يجب أن يحددوا ويحللوا ويسجلوا المعلومات اللازمة للوصول إلى الأهداف المهمة ويشمل أربعة معايير فرعية:
- المعيار الأول تحديد المعلومات حيث يشير المعيار إلى أن المدققين الداخليين يجب عليهم تحديد المعلومات الملائمة والموثوقة والكافية لإنجاز النشاط.
- المعيار الثاني تحليل المعلومات حيث يشير المعيار إلى أن المدققين الداخليين يجب أن يبنوا استنتاجاتهم على تقييم وتحليل المعلومات بشكل كافي وعميق.
- المعيار الثالث تسجيل المعلومات يجب على المدققين الداخليين أن يقوموا بتسجيل المعلومات ذات العلاقة بتحليلاتهم واستنتاجاتهم والتي تدعم الآراء التي يتوصلون لها.
- المعيار الرابع الإشراف على المهمة حيث يشير المعيار إلى أن المدققين الداخليين يجب أن يخضعوا لإشراف ملائم وكافي للتأكد من الوصول إلى الأهداف وتأمين جودة العمل.

¹ أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، مرجع سابق ذكره، 2011، ص، 86.

- معيار رقم 2400 توصيل النتائج: ويوضح أن المدققين الداخليين يجب أن يقوموا بتوصيل نتائج عملهم إلى الجهات ذات العلاقة ويشمل هذا المعيار على أربعة معايير فرعية:
- المعيار الأول معايير التوصيل يشير هذا المعيار أن التقرير يجب أن يوضح الأهداف والنطاق والاستنتاجات والتوصيات والخطط الملائمة للوصول إلى تطبيق التوصيات.
- المعيار الثاني جودة التقارير حيث يشير المعيار إلى أن التقارير يجب أن تكون دقيقة وموضوعية ومختصرة إذا ما رفع التقرير وتم بالخطأ إغفال معلومة هامة فيجب على المدقق الداخلي وواضحة وفي الوقت المناسب، وإيصال المعلومة إلى جميع مستلمي التقرير الأصلي.
- المعيار الثالث خاص بحالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير حيث يشير المعيار إلى أنه حين يكون هناك عدم التزام الكامل بمعايير التدقيق الداخلي فإنه على التقرير أن يوضح المعيار الذي لم يتم الالتزام به بشكل كامل وسبب عدم الالتزام وتأثيره.
- المعيار الرابع نشر النتائج حيث يشير المعيار إلى أن المدقق الداخلي يجب أن يوصل نتائج عمل إلى الأطراف المناسبة.
- معيار رقم 2500 مراقبة تنفيذ التوصيات: حيث يشير هذا المعيار أن المدقق الداخلي يجب أن يؤسس ويحافظ على النظام الخاص بمراقبة تنفيذ التوصيات الواردة في التقرير.
- معيار رقم 2600 مخاطر المقبولة بعد تنفيذ التوصيات: حيث يشير هذا المعيار إلى أن المدقق الداخلي إذا ما وجد مستوى المخاطر المتبقية بعد تنفيذ التوصيات غير مقبول، عليه أن يناقش المسألة مع الإدارة العليا وعند عدم الوصول إلى حل على المدقق الداخلي بالتوافق مع الإدارة العليا أن يتوجه إلى مجلس الإدارة وإبلاغه بالأمر.

خاتمة الفصل:

مما سبق يتبين مدى أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المنشأة، لما لها من دور في ضبط الأداء من خلال التأكد من الإلتزام بالسياسات الموضوعية، والمحافظة على أصول المنشأة، والعمل على إضافة قيمة للمؤسسة بالمساهمة في إدارة مخاطرها، وتقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية فيها لضمان تحقيق أهدافها، لذلك كان لزاماً على المدقق الداخلي الإلتزام بالمعايير والأخلاق المهنية، والحفاظ على الموضوعية واستقلاليتة ليتمكن من أداء مهامه بالشكل المناسب وتحقيق الهدف المرجو من مهنة التدقيق الداخلي.

الفصل الثاني:

الإطار النظري لحوكمة الشركات

تمهيد

تعاظم الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات خلال السنوات الماضية، وذلك لما له من تأثير على العديد من النواحي الاقتصادية والاجتماعية، حيث تهدف لتحقيق مصالح الافراد والشركات والمجتمعات ككل، بما يعمل على ضمان سلامة الاقتصاديات وتحقيق التنمية الشاملة في كل من الدول الناشئة والمتقدمة.

كما أصبح وجود أثر وهياكل جيدة لحوكمة الشركات مطلباً أساسياً لتعزيز قدرة أي شركة على المنافسة و جذب الاستثمارات، وتوجد العديد من العوامل والأسباب التي أدت إلى زيادة الاهتمام بالحوكمة خلال السنوات الأخيرة، ولعل أبرزها الحاجة الماسة إلى استعادة ثقة المتعاملين في الأسواق المالية لاسيما في أعقاب الانهيارات وحالات الفشل التي حدثت في بعض الأسواق و التي كان الفساد وسوء الإدارة أهم أسبابها. وتسعى المنظمات الدولية والدول المتقدمة من خلال الحوكمة إلى وضع الأطر والتنظيمات التي تحكم عمل الشركات في مختلف الأسواق، وعليه فقد قسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث أساسية:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات؛

المبحث الثاني: أسس حوكمة الشركات؛

المبحث الثالث: آليات تفعيل حوكمة الشركات.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

أصبح لحوكمة الشركات أهمية كبيرة على المستوى المحلي و العالمي. فقد تزايد اهتمام العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة بهذا الموضوع نتيجة لحالات الفشل والافلاس المالي لكثير من الشركات الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية وانهيار الاسواق المالية في دول جنوب شرق آسيا. فهذه الاحداث جعلت الخبراء، يوجهون جهودهم نحو دراسة جوانب حوكمة الشركات بما يضمن تحقيق المصلحة العامة للأفراد والشركات واقتصاديات الدول ككل.

المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات

ظهرت حوكمة الشركات نتيجة لفصل الملكية عن الادارة، وذلك لقيام الادارة بمهمة إدارة الشركة نيابة عن حملة الأسهم (المالكين)، وذلك لاختلاف مصالح كل من الطرفين، حيث أن الادارة قد لا تقوم باتخاذ القرارات التي تكون في مصلحة المساهمين، ومن هنا فإن النظام القوي لحوكمة الشركات يجب أن يتكون من مجموعة من القواعد والآليات التي تعمل على حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح مثل الدائنين والحوكمة وغيرها من الأطراف ذات الصلة بالشركة:¹

أولاً: مفهوم حوكمة الشركات

تعددت تعريفات حوكمة الشركات بتعدد كتابها و اختلاف وجهات نظرهم، وكذا لتداخل هذا المفهوم في العديد من الامور التنظيمية، الاقتصادية، المالية والاجتماعية للشركات، وقد تم تقسيم حوكمة الشركات إلى مفهوم لغوي وآخر اصطلاحي .

1. مفهوم الحوكمة لغوياً:

يعتبر مصطلح الحوكمة من المصطلحات التي انتشرت على المستوى الدولي الاقليمي، حيث تشير إلى الترجمة العربية للأصل الانجليزي Governance. أما مصطلح حوكمة الشركات فهو ترجمة للأصل الانجليزي Corporate Governance، حيث تم التوصل إلى هذه الترجمة بعد العديد من المحاولات والمشاورات بين الخبراء في اللغة العربية، وقد برزت ترجمات أخرى لنفس المصطلح مثل الإدارة الرشيدة، الإدارة الجيدة، الضبط المؤسسي، التحكم المؤسسي، الحاكمية المؤسسية وغيرها من المصطلحات، إلا أن أكثرها شيوعاً وتداولاً من طرف الباحثين والكتاب هو مصطلح حوكمة الشركات أو الحوكمة المؤسسية. ويتضمن مصطلح الحوكمة العديد من الجوانب منه:²

- **الحكمة:** ما تقتضيه من التوجيه و الارشاد.

¹ محسن أحمد الخضير، حوكمة الشركات، الطبعة الأولى، مجموعة النيل العربية، اسكندرية، 2008، ص52.

² علاء فرحان طالب، ايمان شيجان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص23.

- الحكم: ما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط و القيود التي تحكم السلوك.
- الاحتكام: ما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خبرات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.
- التحاكم: طلبا للعدالة خاصة عند انحراف السلطة وتلاعبها بمصالح المساهمين.

2. مفهوم حوكمة الشركات اصطلاحا:

تجدر الإشارة الا انه، وعلى المستوى العالمي، لا يوجد تعريف موحد متفق عليه وكافي بذاته، ذلك بسبب تأثر هذا الاخير بالاختلافات الموجودة في التشريعات والممارسات المتعلقة بأنشطة الشركات:¹

ونظرا لتزايد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات حرصت العديد من المؤسسات الدولية على تناول هذا المفهوم بالتحليل والدراسة، ومن بين هذه المؤسسات **منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD** التي عرفت حوكمة الشركات على أنها "مجموعة من القواعد والعلاقات بين إدارة الشركة ومجلس الادارة والملأك وجميع الاطراف التي لها علاقة مع الشركة، وهو الاسلوب الذي يقدم الهيكل أو الإطار المنظم الذي يتم من خلاله تحديد الأهداف وتحقيقها ومراقبة الأداء والنتائج والاسلوب الناجح لممارسة السلطة، الذي يجب أن يقدم الحوافز اللازمة لمجلس الإدارة و الإدارة العليا في السعي لتحقيق الاهداف الموضوعة لخدمة مصالح الشركة ومساهمتها وتسهيل المراقبة الجيدة لاستخدام موارد وأصول الشركات والمؤسسات بكفاءة وفعالية".²

أما **مؤسسة التمويل الدولية International Finance Corporation** فتعتبر حوكمة الشركات على انها "مجموعة الهياكل والعمليات اللازمة لتوجيه وضبط الشركات وتحديد وتوزيع الحقوق والواجبات بين المشاركين الرئيسيين في الشركات بمن فيهم المساهمين، أعضاء مجلس الإدارة والمدراء، وكذلك تحديد القواعد والإجراءات الخاصة باتخاذ القرارات بشأن أمور الشركة".³

كما عرف الكتاب **Monks and Minow** حوكمة الشركات على أنها "علاقة بين عدد من الأطراف والمشاركين التي تؤدي إلى تحديد توجه وأداء المنظمة".⁴

بينما يعرف **تقرير كادبوري**، الصادر عن سوق لندن للأوراق المالية حوكمة الشركات على أنها "النظام الذي من خلاله تدار الشركات و تراقب". حيث يبين هذا التعريف أن حوكمة الشركات عبارة عن

¹ الطيب داودي، الحوكمة وتحسين أداء المؤسسات، منشور في: محمود الوادي وآخرون، قضايا اقتصادية وإدارية معاصرة في مطلع القرن الحادي والعشرين التحديات، الفرص، الآفاق، الجزء الأول، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 606.

² بلال خلف السكارنة، أخلاقيات العمل، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2011، ص 319

حاكم محسن الربيعي، حمد عبد الحسين راضي، حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع،

³ عمان، 2011، ص 25.

⁴ مي فريد، الفساد المالي (رؤية نظرية)، مجلة السياسة الدولية، العدد 143، القاهرة، يناير 2001، ص 226

مجموعة من العناصر، القواعد، الإجراءات والتي تساعد على إدارة الشركة ومراقبتها بشكل ملائم.¹

وفي مقال منشور في **Financial Times 1997** يرى المحرر ان حوكمة الشركات يمكن تعريفه على نحو ضيق بأنه العلاقات بين المنظمة والمساهمين فيها وعلى نحو واسع العلاقات مع المجتمع.²

كما تتوفر مجموعة أخرى من التعاريف المتعلقة بهذا المفهوم، إذ هناك من يعتبر حوكمة الشركات على أنها "نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية الذي يتم عن طريقه إدارة الشركات والرقابة عليها من أجل تحقيق أهدافها و الالتزام بمعايير النزاهة والشفافية". أو هي "مجموعة من الطرق التي يتأكد من خلالها المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم". وهناك من يعتبرها "مجموعة من القواعد والحوافز التي تهتدي بها إدارة الشركات لتعظيم ربحية الشركة وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين". كما يمكن تعريف حوكمة الشركات بأنها "نظام رقابي إداري ومالي على الشركة، حيث يشمل مجموعة من القواعد التي تنظم العلاقات والحقوق والواجبات لكل من أصحاب رأس المال، رئيس مجلس الإدارة، أعضاء مجلس الإدارة والأطراف ذات المصالح بالشركة".³

في حين يراها البعض أنها مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين الإدارة والمساهمين

وأصحاب المصالح في الشركات، من خلال مجموعة من الآليات في شكل إجراءات وأساليب لإدارة الشركة وتوجيه نشاطاتها مما يؤدي إلى ضمان تطوير الأداء، الإفصاح، الشفافية والمساءلة، ومن ثم تعظيم حقوق المساهمين على المدى البعيد إضافة إلى مراعاة حقوق ومصالح الأطراف الأخرى ذات الصلة بالمشروع".⁴

من خلال التعاريف السابقة يتضح أن هناك معاني أساسية لمفهوم الحوكمة، والمتعلقة فيما يلي:

- مجموعة من الأنظمة الخاصة بالرقابة على أداء الشركات؛
- تنظيم للعلاقة بين مجلس الإدارة، المديرين، المساهمين وأصحاب المصالح؛
- التأكد على أن الشركات يجب أن تدار لصالح المساهمين؛
- مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها وفق هيكل معين يتضمن توزيع الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في إدارة الشركة مثل مجلس الإدارة، المديرين التنفيذيين والمساهمين.

¹ طارق عبد العال، حوكمة الشركات، شركات قطاع عام وخاص ومصارف (المفاهيم - المبادئ - التجارب - المتطلبات)، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007-2008، ص 11.

²Transparency International corruption perceptions Index-cpi,2003,Global corruption report 2004, pluto press, London,2004,p.p 282-87.

³ موسى سهام، خالد فراح، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة خيضر بسكرة، 06-07 ماي 2012، ص 05.

⁴ فلة حمدي، نجلاء نويلي، استخدام القيمة العادلة لتحقيق متطلبات مبادئ حوكمة الشركات، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012، ص 04.

عموما فإن موضوع حوكمة الشركات ظهر نتيجة الفصل بين الملكية والرقابة، والبحث عن حل للمشاكل وبين المالكين والمسيرين، وبين مساهمي الأغلبية مساهمي الأقلية وباقي أصحاب المصالح.

إذن ومن خلال التعاريف المقدمة لمصطلح حوكمة الشركات والمعاني المستخلصة يتضح بأن هذا المصطلح يتضمن بعدين هما:¹

- **الالتزام Conformance:** حيث تهدف إلى التأكد من تنفيذ الطلبات، الالتزامات التشريعية والقانونية والإدارية فضلا عن تحقيق مصالح المساهمين وأصحاب المصلحة بأكبر قدر من العدل والشفافية.

- **الأداء Performance:** وذلك برفع مستوى الأداء الشامل للمنظمة والسعي إلى استغلال الفرص الإيجابية والتقليل من الآثار السلبية للمخاطر الفعلية والمتوقعة من خلال استخدام كافة الوسائل المتاحة.

يمكن ارجاع سبب عدم وجود تعريف موحد ومتفق عليه لمصطلح حوكمة الشركات، على أن البعض ينظر إليها من الناحية الاقتصادية على أنه الآلية التي تساعد في الحصول على التمويل اللازم وتعظيم قيمة الأسهم، والبعض الآخر ينظر إليها من الناحية القانونية على أنه يشير إلى العلاقات التعاقدية التي تحدد الحقوق والواجبات لحملة الأسهم وأصحاب المصالح، وأطراف ثالثة تنظر إلى هذا المصطلح من الناحية الاجتماعية والأخلاقية مركزين على المسؤولية الاجتماعية للشركة في حماية حقوق الأقلية وصغار المساهمين وتحقيق العدالة بينهم.²

ثانيا: خصائص حوكمة الشركات:

من خلال مجموعة المفاهيم المختلفة التي أعطيت لحوكمة الشركات والتي شملت جوانب عديدة ومتنوعة بتنوع وجهات النظر حول هذا المصطلح، نجد أنها تتميز بجملة من الخصائص

ويمكن تلخيص أهم خصائص حوكمة الشركات فيما يلي:³

- **الاستقلالية:** ويقصد بها استقلالية مجلس الإدارة واللجان التابعة له، وأنه لا توجد ضغوط عليها.
- **المساءلة:** للمساهمين الحق في مساءلة ومحاسبة أعضاء مجلس الإدارة، واللجان التابعة لها الإدارة العليا، التدقيق الداخلي والخارجي، والإدارة التنفيذية عن قراراتهم وإمكانية تقييم أعمالهم **المسؤولية:** وتعني تحمل المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في الشركة.⁴

¹ إيمان أحمد فتحي مصطفى، دور المراجعة لتفعيل دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات، الأزمة المالية العالمية والآفاق المستقبلية، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 363.

² محسن أحمد الخضير، حوكمة الشركات، مرجع سابق ذكره، ص 56.

³ طارق عبد العال حماد، حوكمة المؤسسات، مرجع سابق ذكره، ص 30.

⁴ أحمد ماهر، تطوير المنظمات (الدليل العلمي لإعادة الهيكلة والتميز الإداري وإدارة التغيير)، الجلال للطباعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص 546.

- الانضباط: ويقصد بها اتباع مختلف الأطراف في الشركة للسلوك الأخلاقي في أداء مهامهم.
- الشفافية: وتعني تقديم صورة حقيقة وواضحة لكل ما يحدث داخل كيان الشركة، مثل الإفصاح عن أهدافها المالية، نشر القوائم المالية و التقارير السنوية في الوقت المناسب.¹

ثالثاً: أهمية حوكمة الشركات:

ازدادت أهمية حوكمة الشركات في أعقاب الانهيارات الاقتصادية و الازمات المالية الت شهدها العالم في الآونة الاخيرة والتي مست العديد من الشركات العالمية، خاصة بما حدث بعدد من اسواق دول جنوب شرق آسيا وأمريكا اللاتينية، نتيجة للفشل المالي والتلاعب بالقوائم المالية وتعظيم أرباح تلك الشركات بنسب مبالغ فيها، والسعي لتحقيق الربح السريع وعدم الالتزام بمحددات السلوك المهني والاخلاقي، مما سبب حصول العديد من حالات الافلاس والعسر المالي لشركات عملاقة تأثر فيها لعديد من المستثمرين وأصحاب رؤوس الأموال.²

هذا ما جذب الاهتمام لموضوع حوكمة الشركات وتأكيد أهميته التي برزت آثاره بوضوح من خلال تحقيقه للمزايا التالية:³

- تسعى حوكمة الشركات لتعزيز قيمة الشركة وتدعيم تنافسيتها في الأسواق، وضمان نموها واستمرارها على المستوى الدولي، الاقليمي و المحلي في بيئة تنافسية عالية، إضافة الى تجنب الشركات حالات الفشل الداري والتعرض للإفلاس والتعثر المالي؛
- إن الالتزام بقواعد حوكمة الشركات أصبحت أداة قوية لخلق سوق تمتاز بالشفافية والافصاح عن المعلومات المحاسبية ساعد في ذلك أدوات فعالة للرقابة على مجالس إدارة الشركات، والالتزام بإعادة هيكلة المجالس وتفعيل الدور الذي يلعبه الأعضاء غير التنفيذيين دخل مجلس الادارة؛
- تبرز أهمية حوكمة الشركات من خلال محاولة التخلص من مشاكل الوكالة الناتجة عن الفصل بين ملكية لشركة عن التسيير، أي بين المساهمين و إدارة الشركة وكذلك الفصل بين مسؤوليات مجلس الإدارة ومسؤوليات المديرين التنفيذيين، ومن تعارض المصالح بين هذه الأطراف؛
- لحوكمة الشركات دور مهم في جذب الاستثمارات سواء كانت أجنبية أو محلية، كما تساعد في الحد من هروب رؤوس الاموال و ازدياد فرص التمويل؛

¹ أمار جيل، حوكمة الشركات وحتمية التطبيق التدريجي، مركز المشروعات الدولية الخاصة، ص 65-66، من الموقع الإلكتروني:

يوم 2018-02-08. <http://www.hawkama.net/files/pdf/6-ch4-Make>

² علاء فرحان طالب، ايمان شبحان المشهداني، ، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، مرجع سابق ذكره، ص 33

³ عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، 2007، ص 22-23.

- تتضمن مبادئ الحوكمة تأكيداً لمسؤوليات الإدارة و تعزيز مساءلتها، تحسين الممارسات المحاسبية والمالية والادارية، والتأكيد على الشفافية، كذلك من شأنه تسريع اكتشاف التلاعب وتأثيرها على الشركة؛
- كما ان تأكيد مسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها وحماية أصول الشركة وحقوق المساهمين وأصحاب المصالح في الشركة والعاملين فيها من التلاعب والغش المالي والفساد الإداري، ومن حالات الافلاس وما يتبعها من أزمات¹؛
- إن تحسين أداء الشركة وقيمة أسهمها، وكذا تحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية فيها ونزاهة تعاملاتها وعدالتها وشفافية المعلومات الصادرة عنها، يساهم أيضاً في تقوية تنافسية الشركة وقدرتها على جذب الاستثمارات.²
- تساهم حوكمة الشركات في تفادي حدوث الاخطاء العمدية والانحرافات المعتمدة أو غير المعتمدة، أو العمل على تقليل ذلك إلى أدنى مستوى ممكن لحماية مصالح الشركة، وذلك باستخدام النظم الرقابية المتطورة؛
- تساهم حوكمة الشركات في تحقيق الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية المنشورة؛
- تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة و المراقبة الداخلية، وتحقيق فاعلية الانفاق وربط الانفاق بالإنتاج.³

رابعا: أهداف حوكمة الشركات:

- سعت معظم الوحدات الاقتصادية لمختلف الدول إلى تطبيق حوكمة الشركات ووضع التشريعات المختلفة اللازمة لها لأنها تشمل مجموعة من الأهداف أو المزايا أو الدوافع، والتي يكمن تلخيصها في العناصر التالية:
- الحد من مخالفات الإدارة المحتملة وضمان التناسق الفعال بين مصالح الإدارة ومصالح المساهمين، والحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة .
 - تقليل المخاطر المالية و الاستثمارية، وزيادة الثقة بالاقتصاد الوطني وتشجيع الاستثمار وجذبها؛
 - تقويم أداء الإدارة العليا وتعزيز العدالة والشفافية وإعطاء الحق لأصحاب المصالح في محاسبة ومساءلة

¹ أحمد حلمي جمعة، التدقيق المالي والحكومي، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 43

² فيصل محمود الشواورة، قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منها في شركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم 25، العدد رقم 02، 2009، ص 10

³ أحمد قطب حسنين، التكامل بين الآليات المحاسبية وغير المحاسبية لنظم الحوكمة وأثره على الأداء "دراسة ميدانية على سوق المال السعودي"، مجلة كلية التجارة للبحوث العالمية، المجلد رقم 46، العدد 01، جامعة الاسكندرية، جانفي 2009.

الإدارة ورفع درجة ثقتهم بها؛¹

- الحفاظ على السمعة الاقتصادية للشركات من خلال تعميق ثقافة التمسك بأخلاقيات المهنة والالتزام بالقوانين والمبادئ والضوابط الرقابية والمعايير المتفق عليها وكذا تحسين صورة الشركة وتحسين عملية صنع القرار فيها.²
- محاربة الفساد بأنواعه، سواء فساد إداري أو مالي أو محاسبي.
- توسيع دور المراقبين لأداء الشركة بحيث يضم المساهمين، العاملين، الموردين، العملاء، المقرضين، المدقق الخارجي والمدقق الداخلي.
- تحسين الأداء المالي للشركة وتدعيم التنافسية في الأسواق المالية العالمية خاصة في ظل استحداث أدوات وآليات مالية جديدة، والسعي لزيادة ثقة المستثمرين في الأسواق المالية؛
- تدعيم دور لجان التدقيق في ممارسة وظيفة الرقابة على الأداء الإداري والمالي لمختلف أنشطة الشركة؛
- عدم الخلط بين مهام ومسؤوليات المديرين التنفيذيين ومهام ومسؤوليات مجلس الإدارة؛
- ضمان تدقيق الأداء المالي للشركة وحسن استخدام أموالها ومدى الالتزام بالقانون في ضوء قواعد الحوكمة؛
- توفير إطار يساعد على اتخاذ الطرق التي تسعى لزيادة وعي المسؤولين وأصحاب المصلحة بأساليب ممارسة السلطة وتحمل المسؤولية، وتحقيق التكامل والتناسق بين أهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف وكذا تشجيع الشركات على الاستخدام الأمثل للموارد باستخدام مختلف الطرق الكفوء والفعالة؛³
- إدخال اعتبارات القضايا البيئية والأخلاقيات في منظومة صنع القرار؛
- التزام الشركات بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات يجنب الاقتصاد الوطني الوقوع في أزمات مالية؛
- مراجعة وتعديل القوانين الحاكمة لأداء الشركات بحيث تتحول مسؤولية الرقابة إلى كل من مجلس الإدارة والمساهمين ممثلين في الجمعية العامة للمساهمين.

¹ إيمان أحمد فتحي مصطفى، دور المراجعة لتفعيل دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات، مرجع سبق ذكره، ص 364

² عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة مرجع سابق ذكره، ص 15.

³ بلال خلف السكارنة، أخلاقيات العمل، مرجع سابق ذكره، ص 325.

المطلب الثاني: النظريات المفسرة لحوكمة الشركات

حوكمة الشركات كمفهوم لم تظهر كما هي عليه الآن، بل ظهرت على شكل نظريات فسرت وجودها بالشركات لتلافي النقائص والصعوبات التي كانت تحكم عمل المديرين، وطبيعة العلاقة بين مالك الشركة ومديرها، وأهم هذه النظريات هي ثلاثة نظرية الوكالة، نظرية تكلفة الصفقات، ونظرية تجدر المديرين:¹

أولاً: نظرية الوكالة *théorie d'agence*

يعتبر الفصل بين الإدارة و الملكية من العوامل الأساسية لظهور نظرية الوكالة، كما أن التوسع الكبير الذي عرفته المؤسسات الاقتصادية، خاصة في ظل العولمة و النمو العلمي الاقتصادي المتزايد، اقتضى ان توكل إدارتها الى مسيرين محترفين وهذا ما انجر عنه مشكلة علاقات الوكالة بين الاطراف المتعاقدة في المؤسسة ولفهم هذه النظرية جيداً يجب التعرف على ثلاثة عناصر مهمة في نظرية الوكالة وهي:

1. **علاقة الوكالة:** تعتبر نظرية الوكالة مركز تحليل المنشأة بشأن العلاقة التي تنتج بين المديرين والمساهمين، وتبحث عن تقديم وتفسير آليات الرقابة على تصرفات المديرين المفروضة من طرف المساهمين.

فالمفهوم القانوني لنموذج حوكمة الشركات جاء من عقد الوكالة *contrat de mandat*، والذي يقابله المصطلح الانجليزي *agency*، هذا يفسر النموذج الذي يدعى بنظرية الوكالة *théorie d'agence* وفي نفس الإطار يدعى بالثنائية الأصل- الوكيل (P-A). وأول من أدخل مفهوم الوكالة في الميدان المالي هما جنسن وماكلين سنة 1976 حيث عالجت مقالتهما بشكل تضارب المصالح بين المساهمين الداخليين والخارجيين وبين الملاك والمساهمين. وقد عرفا علاقة الوكالة بأنها عقد بين فرد أو مجموعة من الافراد (الأصيل) مع فرد آخر أو مجموعة من الافراد (الوكيل) من اجل القيام باسم الطرف الأول بعمل معين والذي يشمل التفويض باتخاذ القرارات وإعطاء سلطة للوكيل .

2. **مشكلة الوكالة:** حيث تنشأ مشكلة الوكالة من خلال تعرض الأصيل لخسارة نتيجة اخلاق وتصرفات الوكيل وعدم بذله العناية الكافية لتعظيم عائد الاصيل، حيث أن هذا الأخير لا يتوفر على أساليب الرقابة المباشرة لقياس مجهودات الوكيل الذي يقدم معلومات للأصيل تنتج مشكلة مخاطر معنوية ومشكلة الاختيار العكسي نتيجة اختلاف كمية ونوعية المعلومات المتاحة لكل من الأصيل والوكيل، ونجد أن مصدر المشكل يتحدد بعنصرين اثنين هما:

- عدم قدرة الأصيل على مراقبة الوكيل
- عدم تماثل المعلومات حيث يكون للإدارة (الوكيل) معلومات أكثر مما يملكه الاصيل.

¹ نبيل قبلي، دور مبادئ الحوكمة في تعزيز الأداء المالي لشركات التأمين-دراسة حالة-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة، مالية وبنوك، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2017، ص 13.

3. **تكلفة الوكالة:** إذا تصرف أصحاب حسب مصالحهم الذاتية، فإن عملية الانفصال تلك سوف يتسبب في وجود خلافات مما يؤدي إلى تحمل تكاليف وكالة، وتعمل هذه التكاليف على مراقبة المديرين وضبط تصرفاتهم اللامعقولة والانتهازية أحيانا، وتقرب التنظيم داخل المنشأة من الفاعلية. وتتمثل هذه التكاليف عموما في تكاليف إشراف، تكلفة الالتزام، الخسائر المتبقية من مصاريف متصلة بالوكيل والأصيل.

ثانيا: نظرية تكلفة الصفقات transaction Cost théorie

النظرية الحديثة لتأريخ المنشأة حسب كوز (coase) سنة 1973 هي أن المنشأة موجودة كبديل عن أساليب صفقات أكثر تكلفة ، فتكاليف الصفقات المتعلقة بالتفاوض والتعاقد والتنسيق وأداء الحقوق والواجبات في إطار مجموعة من العقود، يمكن تخفيضها من خلال خلق المنشأة التي تعمل بمثابة وسيط بين المستهلك ومورد المدخلات.¹

تعتبر نظرية كوز من النظريات الأولى التي فسرت تكلفة الصفقات وتطرق إلى: "لو كان يمكن جمع كل المشاركين في الاقتصاد معا وتم تعيين حقوق الملكية الأولية الخاصة بكل الوحدات ذات القيمة اقتصاديا بين هؤلاء المشاركين، ولو كانوا يستطيعون عقد اتفاقيات محددة تماما وبدقة وملزمة تماما بدون تكلفة، لكان يتوجب بالتالي أن يكون الناتج خطة اقتصادية فعالة، تاركين فقط تقسيم المنافع المكتسبة أو الغنائم يتحدد بالقوى التفاوضية للمشاركين". وأطلق على أسباب إخفاق هذه النظرية في العلاقات الاقتصادية تعبير تكلفة الصفقة. وبشكل عام وأوسع فأى شيء يمنع أو يعيق تحديد أو مراقبة أو تنفيذ صفقة معينة هو تكلفة صفقة. توجد العديد من الأشكال لتكاليف الصفقات تتمثل في انضغاط المعلومات، الانتهازية، تكاليف التحفيز.

ثالثا: نظرية التجذر Entrenchment théorie

تفسر علاقات السلطة القائمة بين الفاعلين في المنظمات والذين يبحثون عن أدوات للتأثير على نظام القرارات بعد تفضيل وتخصيص المصالح والأهداف الشخصية، أصبح الشغل الشاغل مع تطور سلطة المساهمين في المؤسسة المعاصرة وأسلوب التمويل عن طريق اللامساواة (الأسواق المالية)، هذه العلاقات خلقت مساحة وجو من المواجهات والتحالفات بين شكلين من السلطة: سلطة الملكية ممثلة في المساهمين والملاك، وسلطة الإدارة ممثلة في المديرين الموكلين.²

تفترض نظرية التجذر أن الفاعلين في المؤسسة يطورون استراتيجياتهم للحفاظ على مكانتهم في المنظمة والعمل على حرمان المنافسين المحتملين من الدخول إليها، هذا يسمح لهم بالرفع من سلطتهم ولمستوى ادراكهم لما يجري بالمنظمة، حيث أن المديرين يتكونون من وكلاء ذو هيئة، خاصة الذين يمكنهم استعمال موارد المؤسسة من أجل التجذر والرفع من قدرتهم وسلطتهم والحصول على مزايا أخرى (حرية

¹ Robert cobbaut, théorie financière , édition economica, paris, 4^{eme} édition, 1997, p92

² أحمد حماد عبد العال، حوكمة المؤسسات، مرجع سابق ذكره، ص68-69.

النشاط، الحماية أثناء العمل والمكافآت) وينتج تجذر المدراء كرد فعل عن الرقابة الداخلية والخارجية الموجهة إليهم.

وهناك عدة معايير لتصنيف تجذر المديرين تتمثل في التجذر والفاعلية، التجذر التنظيمي والسوقي، استراتيجية التلاعب والتحييد.

المطلب الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

تتوفر أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتتوثر في التطبيق السليم لمفهوم وقواعد حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد، وتتمثل هذه الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات أساساً فيما يلي:¹

- **المساهمين:** وهم الأطراف الذين يساهمون في رأس مال الشركة، من خلال شرائهم لاسهم الشركة مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، وزيادة قيمة الشركة على المدى البعيد، ولهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة لضمان حقوقهم.
 - **الإدارة:** الإدارة تعتبر حلقة الوصل بين مجلس الإدارة وبقية الأطراف المتعاملة الشركة، وتعتبر على أنها الجهة المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، كما تعتبر المسؤولة عن تعظيم الأرباح وقيمة الأسهم لصالح المساهمين، وتعمل على تحقيق الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها لهم.²
 - **مجلس الإدارة:** يمثل مجلس الإدارة المصالح الأساسية للمساهمين وباقي أصحاب المصالح، كما يقوم باختيار المدراء التنفيذيين وتقديم التوجيهات العامة لهم بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم، كما يقوم برسم السياسات العامة للشركة وكيفية الحفاظ على حقوق المساهمين.
 - **أصحاب المصالح:** وهم مجموعة من الأطراف لها مصالح داخل الشركة من دائنين، موردين، عمال وموظفين، إلا أن هذه المصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، فالدائنون مثلاً يهتمون بمقدرة الشركة على السداد، في حين يهتم العمال والموظفون بقدرة الشركة على الاستمرار.
- الملاحظ أن مفهوم حوكمة الشركات يتأثر بالعلاقات بين هذه الأطراف، حيث يتباين دور كل من هؤلاء في الحوكمة، حيث يعتبر مجلس الإدارة و الإدارة أطراف تؤثر في الحوكمة كونها المسؤولة عن تطبيق مبادئها، في يتأثر كل من المساهمين وأصحاب المصلحة بينها كونهم أطراف تستفيد من تطبيقها.

¹ محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق ذكره، ص 20-21

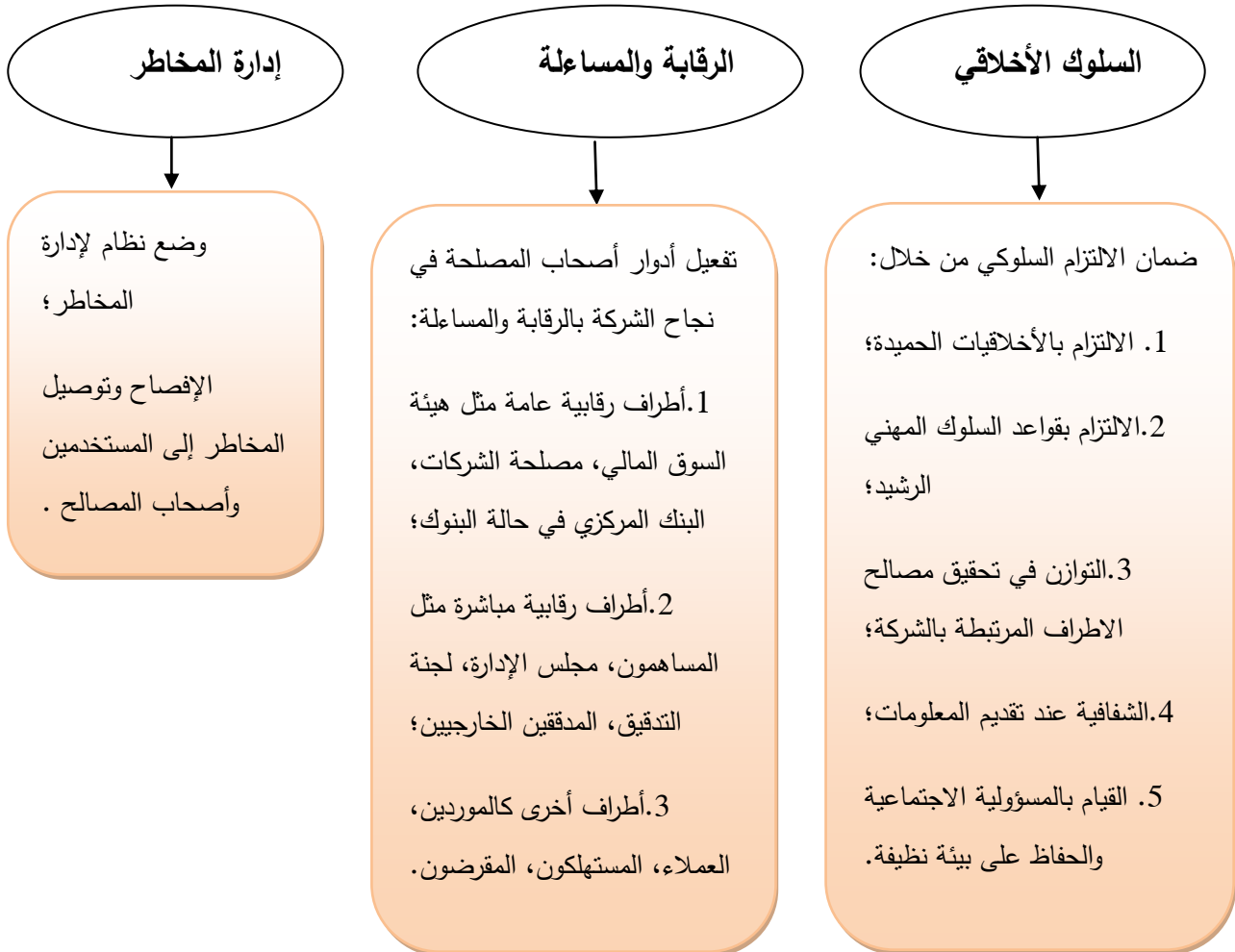
² موسى سهام، خالد فراح، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي، مرجع سابق ذكره، ص 08

المطلب الرابع: ركائز حوكمة الشركات

- تتوفر حوكمة الشركات على ركائز أساسية تمكن الشركة من التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات، حيث تركز حوكمة الشركات على ثلاثة ركائز أساسية. وتتمثل فيما يلي:¹
- **الركيزة الأولى:** وتتعلق بالالتزام بالسلوك والقيم الأخلاقية داخل الشركة، من نزاهة، أمانة، مصداقية، إفصاح، عدل وشفافية، وذلك للحفاظ على السمعة الاقتصادية لها.
 - **الركيزة الثانية:** وتتعلق بتنفيذ دور المساهمين وأصحاب المصالح في حوكمة الشركات، من خلال قيامهم بالرقابة والمساءلة، حيث أن الأطراف الخاضعة للمساءلة المحاسبية أمام المساهمين وأصحاب المصالح تتمثل أساساً في مجلس الإدارة، اللجان التابعة له كلجنة التدقيق، الإدارة العليا، إدارة التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي.
 - **الركيزة الثالثة:** وتتعلق بإدارة المخاطر، لحماية الشركة ومختلف أصحاب المصالح فيها، ورفع أدائها المالي.
- و الشكل الموالي يوضح ركائز حوكمة الشركات:

¹ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات "المفاهيم -المبادئ-التجارب" تطبيقات الحوكمة في المصارف، مرجع سابق ذكره، ص 48.

الشكل رقم (01): ركائز حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على كتاب حسام غضبان محاضرات في حوكمة الشركات، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص 62.

المبحث الثاني: أسس حوكمة الشركات

لكي تتمكن الشركات من الاستفادة من مزايا تطبيق الحوكمة يجب أن تتوفر مجموعة من الأسس تتمثل في محددات وآليات تعتمد عليها إدارة الشركة للتأكد من أن أصولها تستخدم بكفاءة، وتكفل للمساهمين عوائد على استثماراتهم. وفيما يلي إستعراض لأهم محددات وآليات تطبيق حوكمة الشركات.¹

¹ محمد بوطلاعة، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على حوكمة الشركات الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة ومالية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، ص 80.

المطلب الأول: محددات حوكمة الشركات

إضافة إلى الجهود المبذولة من طرف العديد من المنظمات الدولية في الاهتمام بكل جوانب الحوكمة في الشركات، هناك عدد من المحددات التي تمكن الشركات من التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة، والتي يجب أخذها بعين الاعتبار، وتتمثل هذه المحددات في مجموعتين أساسيتين هما:

أولاً: المحددات الخارجية

- تشير هذه المحددات إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، والذي يشمل على:¹
 - القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي، مثل قوانين سوق المال والشركات، القوانين المتعلقة بالإفلاس وكذا القوانين التي تنظم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية؛
 - كفاءة القطاع المالي (المصارف وسوق المال) في توفير التمويل اللازم للمشروعات بالشكل الذي يشجع الشركات على التوسع وتحسين أساليب التشغيل؛
 - درجة تنافسية أسواق السلع و عناصر الإنتاج؛
 - كفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية (هيئة سوق المال) في تنفيذ الرقابة على الشركات.
- تعود أهمية هذه المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة، من خلال تقليل التعارض بين مصالح مختلف الأطراف في الشركة.

ثانياً: المحددات الداخلية

تشمل المحددات الداخلية مختلف القواعد والاساليب التي تطبق داخل الشركات، والتي تتضمن وضع هياكل إدارية سليمة تحدد كيفية اتخاذ القرار وتوزيع السلطات والواجبات بشكل مناسب داخل الشركة بين الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات، مثل مجلس الإدارة، المديرين التنفيذيين و المساهمين، وترجع أهمية هذه المحددات إلى أن وجودها يقلل التعارض بين مصالح تلك الأطراف الثلاثة.²

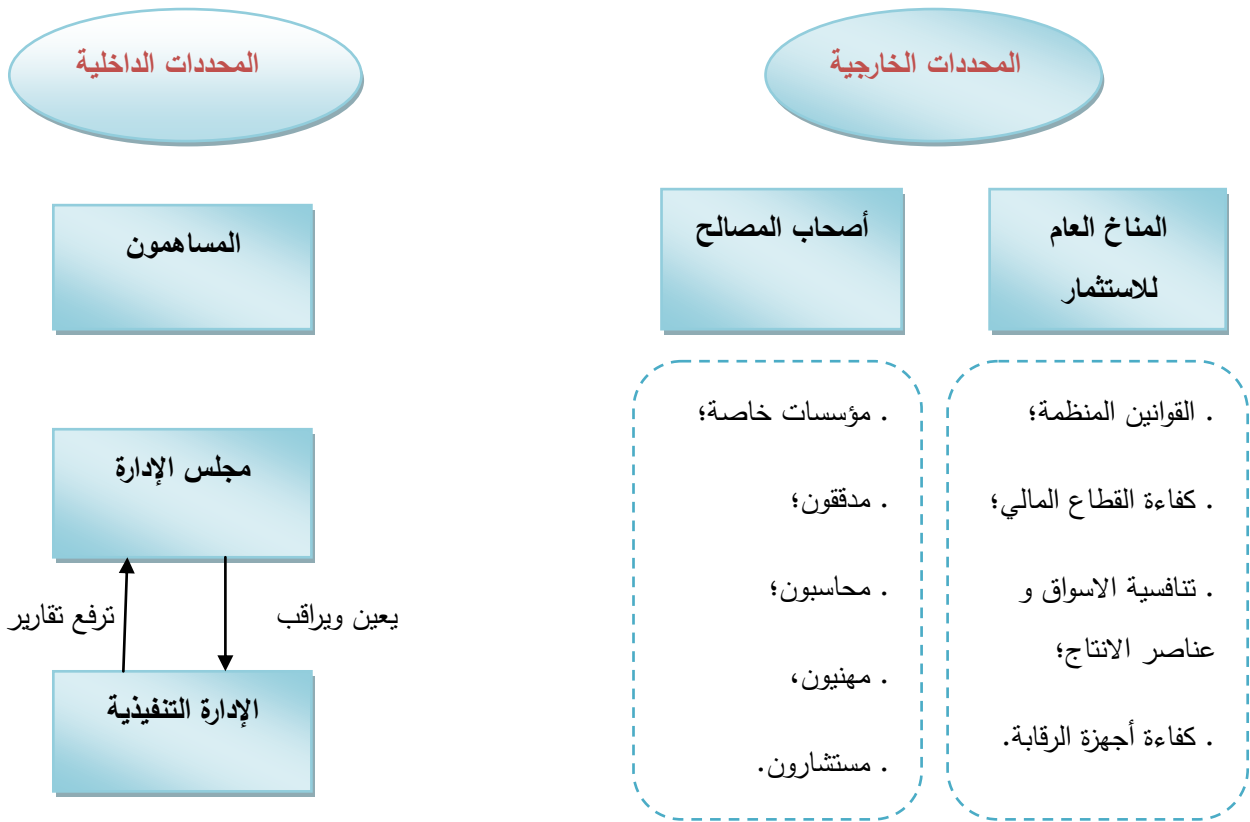
تجدر الإشارة إلى أن هذه المحددات، سواء كانت داخلية أو خارجية فهي بدورها تتأثر بمجموعة من أخرى من العوامل المرتبطة بالنظام السياسي و الاقتصادي للدولة، ومستوى التعليم و الوعي لدى الأفراد. ومنه فحوكمة الشركات ليست سوى جزء من محيط اقتصادي ضخم تعمل في نطاقه الشركات والشكل الموالي يوضح المحددات الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات:

¹ علاء فرحان طالب، إيمان شبحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، مرجع سابق ذكره، ص48.

² حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها، بنك الاستثمار القومي، جوان 2007، ص7. مقال متاح على الموقع الإلكتروني:

<http://www.said.net/doat/hasn/hawkama.doc> بتاريخ 19 فيفري 2018 على الساعة 19:36.

الشكل رقم (02): المحددات الأساسية لحوكمة الشركات



المصدر: حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها، بنك الاستثمار القومي، جوان 2007، ص7. مقال متاح على الموقع الإلكتروني: <http://www.said.net/doat/hasn/hawkama.doc> بتاريخ 19 فيفري 2018 على الساعة 19:36.

المطلب الثاني: آليات تطبيق حوكمة الشركات

تؤدي حوكمة الشركات دورا مهما في معالجة المشكلات المتعددة التي تعاني منها الشركات ذلك من أجل مجموعة من الآليات التي صنفها Hess and Impavido سنة 2003، من أجل التقليل من أوجه القصور التي تنشأ عن المخاطر الأخلاقية وسوء الاختيار، يشترط وجود آليات داخلية وأخرى خارجية التي هي كما يلي:¹

أولا: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

والتي تنصب على القواعد والاساليب التي تطبق داخل المؤسسة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق

أهدافها وتصنف إلى:

¹ حنان بلخادم، أثر جودة التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات - دراسة حالة -، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016، ص58.

1. آلية مجلس الإدارة

يتكون مجلس الإدارة من ممثلين يتم اختيارهم من مجموعة من المساهمين لتولي إدارة شؤون المؤسسة بناءً على تفويض الجمعية العمومية، لذا فإن المسؤولية النهائية عن المؤسسة تبقى لدى المجلس حتى وإن قام بتشكيل لجان أو تفويض جهات أو أفراد آخرين للقيام ببعض أعماله، وذلك يفرض أهمية وضعه لآليات و النظم التي تضمن احترام المؤسسة للقوانين و اللوائح السارية والتزامها بالإفصاح عن المعلومات الجوهرية للمساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين مستندا في ذلك إلى معايير موضوعية لا شكلية فقط، كما أنه عليه القيام بمجموعة من المهام الأخرى كالمراجعة للنظم و إدارة المخاطر في المؤسسة ووضع استراتيجية للحد من المخاطر ومواجهتها لذا نجد أن المجلس يشكل لجنة من أعضاء للقيام بمساعدته بأداء عمله والتي لم تعد وسيلة للتوصل من مسؤوليته أو نقلها للغير، ومنها كل من لجنة التدقيق، لجنة الترشيح، لجنة الأجور وتكمن أهمية هذه اللجان في ثلاثة مجالات هي:

- طمأنة حملة الأسهم خارج المؤسسة بخصوص شمولية وموضوعية عمليات مجلس الإدارة وينطبق هذا على عمل لجنة التدقيق ولاسيما ما يتصل بالتقارير المالية.
- تحسين جودة المهام التي يتولى مجلس الإدارة القيام بها.
- تسوية النزاعات التي تنشأ نتيجة تعارض المصالح بين حملة الأسهم والمدراء التنفيذيين، أو التي تحصل بين هؤلاء المدراء التنفيذيين و المدققين الداخليين والخارجيين وهو الدور الذي تلعبه لجنة التدقيق.

2. آلية لجنة التدقيق

لقد حظيت لجنة التدقيق في الوقت الحاضر باهتمام بالغ من قبل الهيئات العلمية الدولية، والمحلية المتخصصة والباحثين وخاصة بعد الاخفاقات والاضرابات المالية التي حصلت في الشركات العالمية، ويرجع هذا الاهتمام للدور الذي يمكن أن تؤديه لجنة التدقيق كأداة من حوكمة الشركات في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها المؤسسات، وذلك من خلال دورها في إعداد التقارير المالية وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات، وكذلك دورها في دعم هيئات التدقيق الخارجي وزيادة استقلاليتها، فضلا عن دورها في التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات.¹

3. آلية التدقيق الداخلي:

يؤدي التدقيق الداخلي دورا مهما في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بل تسهر أجهزة التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات بمسؤوليات هامة من خلال التأكيد على كفاءة العمليات والإذعان للقوانين والأنظمة وإضفاء

¹ ندى مويحة، مدى تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية على البنوك التجارية "دراسة عينة من البنوك التجارية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود ومالية دولية، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2014-2015، ص35

الثقة على التقارير المالية.¹

ثانيا: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات

تمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابات التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على المؤسسة والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من أجل تطبيق قواعد الحوكمة، ومن الأمثلة على هذه الآليات ما يأتي:²

1. منافسة سوق المنتجات والخدمات وسوق العمل الإداري

تعد منافسة سوق المنتجات أو الخدمات أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات، ويؤكد على هذه الأهمية كل من، وذلك بقولهم إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح أو أنها غير مؤهلة، فإنها سوق تفشل في منافسة المؤسسات التي تعمل في نفس حقل الصناعة، وبالتالي تتعرض للإفلاس، حيث إن منافسة سوق المنتجات أو إنها غير مؤهلة، فإنها سوف تفشل في منافسة المؤسسات التي تعمل في نفس حقل الصناعة، وبالتالي تتعرض للإفلاس، حيث إن منافسة سوق المنتجات أو الخدمات تهذب سلوك الإدارة، وخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا وهذا يعني أن إدارة المؤسسة في حالة الإفلاس سوف يكون لها تأثير سيئ على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة إذا غالبا ما تحدد اختبارات الملائمة للتعين بأن لا يتم إشغال مواقع المسؤولية من أعضاء مجلس إدارة أو مديرين تنفيذيين سبق أن قدموا شركاتهم إلى الإفلاس أو التصفية.

2. الاندماجات والاككتسابات

مما لا شك فيه ان الاندماجات والاككتسابات هي من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة للمؤسسات في أنحاء العالم، ويشير كل من Kedia and Jhon سنة 2003 إلى وجود عدة أدلة تدعم وجهة نظر التي تدعم وجهة نظر التي ترى ان الاككتساب آلية مهمة من الآليات لحوكمة الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال، حيث غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات إذ ان الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاككتساب أو الاندماج.

3. التدقيق الخارجي

يمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة الشركات خصوصا تلك المملوكة للدولة إذ يساعد

¹ خليل أبو سليم، قياس أثر الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات على جذب الاستثمارات الأجنبية، أدلة ميدانية من البيئة الاردنية، مجلة جامع جازان، المجلد 3، العدد 1، جامعة جازان فرع علوم انسانية، المملكة العربية السعودية، 2014، ص 08.

² أبو العطا نزمين، حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية، مجلة الإصلاح الاقتصادي، العدد 08، 2003، ص 06

المدققين الخارجيين هذه الشركات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام، ويؤكد معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية على أن دور التدقيق الخارجي يعزز مسؤوليات الحوكمة في الإشراف، التبصر والحكمة، حيث ينصب الإشراف على التحقق مما إذا كانت المؤسسات المملوكة للدولة تعمل ما هو مفروض أن عمله ويفيد في اكتشاف ومنع الفساد الإداري والمالي أما التبصر فإنه يساعد متخذي القرارات بذلك بتزويدهم وتقويم مستقل للبرامج والسياسات والعمليات والنتائج وأخيرا تحدد الحكمة الاتجاهات والتحديات التي تواجهها المؤسسة.¹

4. التشريع والقوانين

غالبا ما تؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة، ولقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل في دورهم و وظيفتهم في هذه العملية فقط بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم البعض فعلى سبيل المثال فرض قانون Sarbanes-oxly act سنة 2002 متطلبات جديدة على المؤسسات المساهمة العامة تتمثل في زيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين ، وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية، والطلب من المدير التنفيذي ومدير الشؤون المالية الشهادة على صحة التقارير المالية وعلى نضام الرقابة الداخلية ووضع خطوط اتصال فعالة بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق وتحديد قدرة المدققين المسؤولين في المؤسسة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في المؤسسة والتي قد تكون مضرّة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح الآخرين في المؤسسة.

المطلب الثالث: مبادئ الـ G20 / OCDE لحوكمة الشركات.

أولا: استعراض مبادئ حوكمة الشركات نسخة 2004

توصلت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى المعايير "المبادئ التالية" في مجال حوكمة الشركات.²

1. توافر إطار فعال لحوكمة الشركات:

يجب أن يعمل هيكل حوكمة الشركات على رفع مستوى الشفافية وكفاءة أسواق الأوراق المالية وأن يتوافق مع دور القانون ويحدد بوضوح تقسيم المسؤوليات بين الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة والإلزام بتطبيق القانون.

2. حماية حقوق المساهمين:

يجب أن تحمي القواعد المنظمة لحوكمة الشركات ممارسة حقوق المساهمين التي نصت عليها

¹ أبو العطا نرمين، حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية ، مرجع سابق ذكره، ص 07

² محمد بوطلاعة، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على حوكمة الشركات الجزائرية، مرجع سابق ذكره، ص 132.

القوانين والأنظمة النافذة كقانون الشركات والنظام الأساسي للشركة في نقل الملكية وتسجيلها، الحصول على المعلومات المتعلقة بالشركة دورياً، المشاركة والتصويت في اجتماعات الهيئة العامة للمساهمين، انتخاب وعزل مجلس أعضاء الإدارة، المشاركة في أرباح الشركة. وكذلك حق المساهمين في المشاركة بالقرارات المتعلقة بالتغيرات الجوهرية في الشركة كالتعديل في النظام الأساسي.

وبعد التصويت من أهم الحقوق التي يجب أن يتمتع بها المساهم ولا يجوز لإدارة الشركة وضع أي إجراء قد يؤدي إلى إعاقة استخدام هذا الحق بل يجب تسهيل ممارسة المساهم لحقه في التصويت وتيسيره.

3. المساواة في التعامل بين جميع المساهمين:

يجب أن تتضمن قواعد الحوكمة المساواة في معاملة المساهمين من ذات الفئة، بما في ذلك حقوق التصويت، حماية حقوق الأقلية من الممارسات الاستغلالية، منع المتاجرة بالأسهم لصالح المطلعين "الشخص الذي يطلع على المعلومات الداخلية للشركة بحكم عمله فيها أو منصبه".

4. دور أصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة:

يجب أن يضمن نظام الحوكمة حقوق أصحاب المصالح كما هي محددة في القانون "كل شخص له مصلحة مع الشركة مثل المساهمين، والعاملين، والدائنين، والعملاء، والموردين" كما هي محددة في القانون بما في ذلك إتاحة الفرصة لتطوير آلية مشاركة العاملين في تحسين الأداء، وكذلك توفير المعلومات لأصحاب المصالح بأسلوب دوري وفي التوقيت المناسب.

5. الإفصاح والشفافية

تعد نظم الإفصاح القوية بمثابة سمة أساسية من سمات أساليب متابعة الشركات المستندة إلى قوى السوق وتحتل أهمية كبيرة في مساعدة المساهمين على ممارسة حقوقهم، فالإفصاح السليم يعد أداة قوية للتأثير على سلوك الشركات وحماية المستثمرين وعلى جذب رؤوس الأموال والحفاظ على الثقة في أسواق رأس المال. لذلك يتطلب المساهمون والمستثمرون المرتقبون الحصول على المعلومات المنظمة والتي تتسم بدرجة مرتفعة من المصداقية والقابلية للمقارنة مع البيانات الأخرى المناظرة، لتساعد في تقييم كفاءة الإدارة واتخاذ القرارات المستندة إلى المعلومات الكافية بشأن تقييم الشركة.¹

يجب أن يتضمن نظام الحوكمة ضرورة الإفصاح السريع والدقيق لكافة البيانات المتعلقة بالأمور المادية للشركة بما في ذلك الموقف المالي، الأداء، الملكية، والرقابة على الشركة. ويجب أن يتضمن الإفصاح بالإضافة إلى المعلومات الجوهرية "أي واقعة أو معلومة قد تؤثر في قرار الشخص لشراء ورقة مالية أو الاحتفاظ بها أو بيعها" ما يلي: أهداف الشركة - ملكية الأسهم الأغلبية - حقوق التصويت - مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين - معاملات الأطراف ذات العلاقة - عناصر المخاطر الجوهرية.

¹ محمد بوطلاعة، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على حوكمة الشركات الجزائرية، مرجع سابق ذكره، ص133.

ثانياً: مستجدات وتطورات المبادئ (مبادئ حوكمة الشركات لمجموعة الـ 20)

أيد وزراء مالية دول مجموعة العشرين G20¹ باجتماعهم الذي عقد خلال شهر نوفمبر 2015 بمدينة أنطاليا التركية قرار مجلس منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE حول مبادئ الحوكمة الجديدة، والتي تم الاتفاق على أن يطلق عليها مبادئ الـ OCDE/G20 للحوكمة .

إن هدف حوكمة الشركات هو المساعدة في بناء جو من الثقة والشفافية والمساءلة اللازمة لتشجيع الاستثمار على المدى الطويل، والاستقرار المالي ونزاهة العمل، والذي يؤدي بالنتيجة إلى تحقيق النمو لحوكمة الشركات المستدام. إن مبادئ OCDE/G20 تقدم هذا المعيار وتحدد بوضوح اللبنة الأساسية لإطار حوكمة الشركات وتقدم إرشادات عملية للتنفيذ على المستوى الوطني.

وتهدف هذه المبادئ إلى مساعدة واضعي السياسات على تقييم وتحسين الإطار القانوني والتنظيمي، والمؤسسي لحوكمة الشركات، وذلك بهدف دعم الكفاءة الاقتصادية والنمو المستدام والاستقرار المالي. ويتحقق هذا في المقام الأول عن طريق توفير الحوافز المناسبة للمساهمين وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وكذلك الوسطاء الماليين ومقدمي الخدمات وذلك في إطار من الضوابط المتعلقة بهذا الشأن.

وفيما يلي استعراض لأهم محاور المبادئ الجديدة للحوكمة:²

1. ضمان وجود إطار عام وفعال لحوكمة الشركات

- يجب على إطار حوكمة الشركات تعزيز وجود أسواق شفافة وعادلة، وتوزيع فعال للموارد، ويجب أن تكون متسقة مع سيادة القانون وتدعم الإشراف والإنفاذ الفعال
- ينبغي تطوير إطار لحوكمة الشركات للتأثير على الأداء الاقتصادي الكلي وسلامة السوق والحوافز التي تخلقها للمشاركين في السوق وتعزيز أسواق شفافة تعمل بكفاءة.
- يجب على المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر على ممارسات حوكمة الشركات أن تكون متسقة مع سيادة القانون وشفافة وقابلة للتنفيذ.

- ينبغي أن يتم تقسيم المسؤوليات بين السلطات المختلفة بوضوح لخدمة المصلحة العامة.

- يجب أن تدعم تشريعات السوق المالية الحوكمة الفعالة.

- يجب أن تتمتع السلطات التنظيمية والتنفيذية والرقابية بالصلاحيات الكافية والنزاهة والموارد اللازمة للقيام

¹ هو منتدى تأسس سنة 1999 بسبب الأزمة المالية ويضم عشرين دولة الأرجنتين، أستراليا، كندا، الصين، فرنسا، ألمانيا، الهند، إندونيسيا، إيطاليا، اليابان، المكسيك، روسيا، السعودية، جنوب أفريقيا، كوريا الجنوبية،

² جليل طريف، مبادئ الـ OECD / G20 للحوكمة (حوكمة الشركات الفرص والتحديات)، مجلة الإتحاد، الإصدار رقم 11، أكتوبر-نوفمبر-ديسمبر 2015، ص 03. من الموقع الإلكتروني: WWW.uasa.ae بتاريخ: 2018-02-11.

بواجباتها بطريقة مهنية وموضوعية، وينبغي أن تتخذ الإجراءات الرقابية في الوقت المناسب وأن تكون شفافة وواضحة.

- ينبغي تعزيز التعاون عبر الحدود من خلال الترتيبات والاتفاقات الثنائية والمتعددة الأطراف لتبادل المعلومات.

2. الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية¹

يجب على إطار حوكمة الشركات حماية وتسهيل ممارسة المساهمين، بما في ذلك الأقليات والمساهمين الأجانب لحقوقهم ويجب أن يكون لجميع المساهمين فرصة لإنصافهم بشكل فعال في حال تم انتهاك حقوقهم، والهدف من هذا المبدأ هو تعزيز حقوق المساهمين وحمايتهم.

3. المؤسسات الاستثمارية، وأسواق الأسهم، وغيرهم من الوسطاء

يجب على إطار حوكمة الشركات توفر الحوافز السليمة وأن تكون هذه الحوافز متاحة لأسواق الأسهم لتعمل بطريقة تساهم في تطبيق أفضل لممارسات الحوكمة

4. حقوق أصحاب المصالح في حوكمة الشركات

ينبغي أن يعترف إطار حوكمة الشركات بحقوق أصحاب المصالح التي نص عليها القانون أو الاتفاقات المتبادلة وتشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصلحة في خلق الثروة وفرص العمل واستدامة المشاريع السليمة مالياً.

5. الإفصاح والشفافية

ينبغي أن يكفل إطار الحوكمة الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب بشأن جميع المسائل الجوهرية المتعلقة بالشركة، بما في ذلك الوضع المالي والأداء والملكية وإدارة وحوكمة الشركة.

6. مسؤوليات مجلس الإدارة

يجب على إطار حوكمة الشركات ضمان قيام مجلس إدارة الشركة بالتوجيه الاستراتيجي للشركة، والرصد الفعال للإدارة وتحمل المسؤولية الكاملة تجاه الشركة والمساهمين.

¹ خليل طريف، مبادئ الG20 / OECD للحوكمة (حوكمة الشركات الفرص والتحديات)، مرجع سابق ذكره، ص03.

المطلب الرابع: تجارب بعض الدول في تطبيق حوكمة الشركات:

عند التعرض إلى التجارب الدولية بشأن حوكمة الشركات، نلاحظ أن الولايات المتحدة الأمريكية كانت السباقة في هذا المجال إذ قامت بورصة نيويورك (NYSE) ¹ باقتراح قواعد تلزم الشركات بتحديد مديري مستقلين لحضور مجلس الإدارة وقامت الرابطة القومية لمديري الشركات بتشكيل لجنة متابعة مخاطر الشركات لتدعيم المديرين المستقلين والمراجعة الدورية للمخاطر المحتملة. أما في اليابان فقد أعلنت بورصة طوكيو بوضع دليل للتطبيقات الجيدة لحوكمة، أما في المنطقة العربية فتعد جمهورية مصر الدولة العربية الرائدة في مجال تطبيق قواعد ومبادئ حوكمة الشركات، وتشير الدراسات إلى أنه في عام 2001 تم الانتهاء من أول تقرير لتقويم حوكمة الشركات في مصر، والذي قام به البنك الدولي بالتعاون مع وزارة التجارة الخارجية وهيئة سوق المال وبورصة الأوراق المالية ² ويذكر الرحيلي بأنه هناك جهود ومحاولات مماثلة في بعض الدول العربية الأخرى مثل لبنان، الأردن، تونس، المغرب وبعض دول الخليج الأخرى. ³

وستتطرق في هذا المطلب إلى حالة ولايات المتحدة الأمريكية، كندا، فرنسا والجزائر.

أولاً: تجربة الولايات المتحدة الأمريكية

إن تطور سوق المال ووجود هيئات رقابية فعالة تشرف على المراقبة وشفافية البيانات والمعلومات التي تصدرها الشركات العاملة به، مثل هيئة الأوراق المالية بالإضافة إلى التطور الذي وصلت إليه مهنة المحاسبة والتدقيق أدى إلى زيادة الاهتمام بحوكمة الشركات، والزام الشركات خاصة منها المسجلة بالبورصات، بالنقد بأفضل الممارسات التي تضمن التطبيق السليم للحوكمة. والملاحظ أن الاهتمام بالحوكمة ظهر بشكل واضح عند قيام سوق المعاشات العامة The California Public Employees Retirement System (CalPERS)، والذي يعتبر أكبر صندوق للمعاشات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية، بتعريف حوكمة الشركات وإلقاء الضوء على أهميتها ودورها في حماية حقوق المساهمين. ¹

وقام الصندوق بإصدار مجموعة من المبادئ والخطوط الإرشادية لتطبيق حوكمة الشركات: ²

1. مبادئ حوكمة الشركات الأساسية

- يجب أن يكون أغلبية أعضاء مجلس الإدارة مستقلين؛

¹ New York Stock Exchange

² نرمين أبو العطا، حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية، مرجع سابق ذكره، ص 50.

³ الرحيلي عوض سلامة، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات "حالة السعودية"، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، 2005، ص 15.

⁴ كنزة براهيم، دور التدقيق الداخلي في تفيل حوكمة الشركات، مرجع سابق ذكره، ص 35.

⁵ غضبان حسام، محاضرات في حوكمة الشركات، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص 79-80

- يجب أن يتم عقد اجتماع للأعضاء المستقلين على الأقل مرة في السنة بدون حضور الأعضاء التنفيذيين؛
- عندما يعمل رئيس مجلس الإدارة في الشركة كتنفيذي، فإن المجلس سوف يعين رسمياً أو بشكل رسمي أو غير رسمي عضو مستقل يعمل بصفة أساسية لتنسيق عمل الأعضاء المستقلين، ويطلق على هذا العضو اسم "عضو مجلس الإدارة القائد"؛
- إنشاء لجان لمجلس الإدارة مكونة بالكامل من الأعضاء المستقلين؛
- لا يقوم أي عضو بأي عمل استشاري؛
- يجب أن تتم مكافآت الأعضاء من خلال الدمج بين المبالغ النقدية والأوراق المالية.

2. الخطوط الإرشادية لحوكمة الشركات:

- يجب على أعضاء مجلس الإدارة ومساهمي الشركة الاتفاق على تعريف موحد للاستقلال وإلى أن يتم الوصول إلى مثل هذا الاجماع يجب على الشركة ان تقوم بإصدار التعريف الخاص بها في تقريرها السنوي.
- يجب على مجلس الإدارة وضع وظيفة عضو مجلس الإدارة في الاعتبار واتخاذ الخطوات نحو الانفتاح على أفكار جديدة.
- يجب على مجلس الإدارة إعادة فحص التنسيق التقليدي لمراكز المسؤول التنفيذي ولرئيس مجلس الإدارة عند اختيار مسؤول تنفيذي جديد.
- يجب أن يكون لدى مجلس الإدارة خطة فعالة لتعاقب المسؤولين التنفيذيين، كما يجب أن يحصل على تقارير دورية من الإدارة.
- يجب أن يحصل جميع أعضاء مجلس الإدارة على حرية الوصول إلى الغدرة العليا مع المسؤول التنفيذي، أو رئيس مجلس الإدارة، أو المدير القائد الذي يعمل كحلقة وصل.
- يجب على مجالس الإدارة مراجعة حجمها بصورة دورية لتحديد الحجم الأكثر فعالية.

ثانياً: تجربة كندا

- نشر في كندا تقرير Dey سنة 1994 الذي وضع إطار لحوكمة الشركات في كندا، وظهرت نسخة معدلة لهذا التقرير سنة 2001، وإلى جانب التوافق والالتزام فإنه تم الاهتمام ببناء ثقافة الحوكمة من جانب المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين، وبورصة تورنتو للأوراق المالية، وقد ركز هذا التقرير على مسائل أساسية عديدة إلى جانب التوافق والالتزام، وهي بشكل أساسي بناء ثقافة حوكمة صحية:¹
- ماهي الإجراءات التي يمكن اتخاذها لتقوية سلطات مجلس الإدارة؟.

¹ عضبان حسام، محاضرات في حوكمة الشركات، مرجع سابق ذكره، ص 80.

- الدور الحاسم الذي لابد أن يلعبه المجلس في اختيار أعمال التنفيذيين.
- المسائل الخاصة بأن الأعضاء المستقلين يجب أن يتواجدوا بقوة في الشركات التي بها مساهمون.

ثالثا: تجربة فرنسا

توجد عدة أسباب جعلت أطراف السوق أكثر اهتماما بقواعد الحوكمة وإدارة الشركات في فرنسا، ومن أبرز تلك العوامل هي: زيادة وجود المساهمين الأجانب، ظهور صناديق المعاشات، والرغبة في تحديث سوق المال بباريس، وتولى ذلك أهم منظمتين لأصحاب الأعمال في فرنسا هما: المجلس الوطني لأصحاب العمال الفرنسيين، والجمعية الفرنسية للمنشآت الخاصة للذان قاما بإنشاء لجنة قواعد إدارة الشركات التي كانت برئاسة فينووت Vienot، وقد صدر تقرير فينو سنة 1995 الذي جذب الكثير من الاهتمام إلا أن التقرير لم يقترح إدخال تغييرات جوهرية على الممارسات الحالية ولذلك تأخر تنفيذ ما توصل إليه من توصيات، وأيضا لم تكن هناك متابعة رسمية على شكل تقييم يبين مدى الالتزام بتلك التوصيات ويتضمن هذا التقرير مجموعة من التوصيات منها:

- يجب على مجلس إدارة أن يضم عددا لا يقل عن عضوين من الاعضاء المستقلين؛
- يجب أن يمتلك المديرون عددا معقولا ومناسبا من أسهم شركتهم؛
- يجب أن يحتوي كل مجلس على لجنة ترشيحات تضم عضوا مستقلا واحدا على الأقل، ورئيس مجلس إدارة؛
- يجب أن تكون لكل مجلس لجان مراجعة، مكافآت، وترشيحات، وكذلك أن يشير كل مجلس إلى عدد الاجتماعات التي تعقدها كل لجنة سنويا.¹

رابعا: تجربة الجزائر

حاولت الجزائر كغيرها من الدول النامية مسايرة الدول في موضوع حوكمة الشركات، وذلك بإصدار أول ميثاق لحوكمة الشركات في الجزائر تحت تسمية "ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر".²

ورغبة في زيادة التكامل مع المجتمع الاقتصادي العالمي، بذلت الجزائر جهودا مكثفة لتحسين مناخ الأعمال بها وانفتاح اقتصادها، حيث يعتبر موضوع الحوكمة من المواضيع المهمة التي تجذب اهتمام الجزائر في ظل الواقع الراهن، إذ انه اصبح أولوية واستراتيجية وطنية، ويعود ذلك للحاجة الماسة والمنتامية للشركات الجزائرية قصد تعزيز قدراتها التنافسية الداخلية للفوز برهانات وتحديات سوق متطور ومتطور

¹ أحمد حلمي جمعة، التدقيق المالي والحكومي، مرجع سابق ذكره، ص 81.

² وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر، الجزائر، ص 03.

ومفتوح، وعليه انعقد في شهر جويلية من سنة 2007 أول ملتقى دولي حول الحكم الراشد للمؤسسات، وقد شكل هذا الملتقى فرصة مواتية لتلاقي جميع الأطراف الفاعلة في عالم الأعمال، وقد حدد لهذا الملتقى هدف جوهرى، يتمثل في تحسيس المشاركين قصد الفهم الموحد والدقيق للمصطلح وإشكالية الحكم الراشد للشركة، وذلك من جهة الممارسة في الواقع وسبل تطوير الأداء بتطوير الوعي بأهمية الحكم الراشد في تعزيز تنافسية المؤسسات في الجزائر إضافة إلى الاستفادة من التجارب الدولية.

خلال فعاليات الملتقى تبلورت فكرة إعداد ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسات وترجمتها إلى مشروع وضمان تنفيذه بواسطة إنشاء فريق عمل و تلقي دعم للمشروع من طرف وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، وزارة المالية ووزارة العدل بالإضافة إلى مؤسسة التمويل الدولية وبرنامج "ميدا" لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

بفضل الأعمال التي أنجزها فريق العمل خلال الفترة الممتدة من نوفمبر 2007 إلى نوفمبر 2008 نتج ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، وتعتبر مبادئ الحكم الراشد المعتمدة من طرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الاقتصادية لعام 2004، حيث عرف ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة على أنه "عبارة عن فلسفة تسييره من التدابير العملية الكفيلة في آن واحد لضمان استدامة وتنافسية المؤسسة، بواسطة تعريف حقوق وواجبات الأطراف الفاعلة فيها، وتقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عن ذلك، وبصفة عامة فإن تدابير الحكم الراشد للمؤسسة مدونة ضمن الميثاق، والذي يشكل مرجعا لجميع الأطراف الفاعلة في المؤسسة. ويعتبر الانضمام إلى ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة مسعى حر وتطوعي وهو مرتبط بدرجة الوعي، وضرورة استغلال الفرصة من طرف المالكين بالدرجة الاولى وعزمهم لبعث مبادئ الحكم الراشد على المستوى الداخلي للمؤسسة ودعمها.¹

يتضمن ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة جزأين هامين:²

- الجزء الأول يوضح الدوافع التي زادت أهمية وضرورة الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر؛
- الجزء الثاني يركز على المقاييس الأساسية التي يبنى عليها الحكم الراشد للمؤسسات، فمن جهة يعرض العلاقات بين الجهات التنظيمية للمؤسسة (الجمعية العامة، مجلس الإدارة والمديرية التنفيذية)، ومن جهة أخرى علاقات المؤسسات مع الاطراف الشريكة الأخرى كالبנק والمؤسسات المالية والممولون.

كما يتضمن الميثاق مجموعة من الملاحق التي تجمع في الأساس أدوات ونصائح عملية يمكن للمؤسسات اللجوء إليها بغرض الاستجابة لانشغال واضح ودقيق. وبالنسبة لمعايير الحكم الراشد فإنها تهدف إلى تحسين احترام قواعد الإنصاف والشفافية والمسؤولية والتبعية.

¹ كنزة براهيمة، دور التدقيق الداخلي في تفيل حوكمة الشركات، مرجع سابق ذكره، ص 46.

² نفس المرجع، ص 47.

الجدول الموالي يبين المعايير الأساسية للحكم الراشد للمؤسسة، والمحددة في ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر:

الجدول رقم (03): المعايير الأساسية للحكم الراشد في المؤسسة، والمحددة في ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر

المعيار	شرح المعيار
الإنصاف	يعني توزيع الحقوق والواجبات بين الأطراف الفاعلة وكذا الامتيازات المرتبطة بها، وذلك بطريقة منصفة وعادلة.
الشفافية	يعني أن الحقوق والواجبات وكذا الصلاحيات والمسؤوليات الناجمة ينبغي أن تكون شفافة وواضحة للجميع.
المسؤولية	يعني أن تكون مسؤولية أي فرد محددة بأهداف محددة وليست مقسمة.
التبعية	يعني أن كل طرف فاعل مسؤول أمام الآخر فيما يمارس من خلاله المسؤوليات المنوطة له.

المصدر: وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، ص27.

المبحث الثالث: آليات تفعيل حوكمة الشركات

تتمثل آليات تفعيل حوكمة الشركات في كل من وظيفة التدقيق الداخلي و تدقيق إدارة المخاطر من طرف لجنة التدقيق وتقييم الرقابة الداخلية وسنتطرق في هذا المبحث إلى عرض مختلف هذه الآليات وكيفية عملها بالتفصيل.

المطلب الأول: مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات

يرى معهد المدققين الداخليين أنّ الحوكمة الجيدة تتوقف على المعلومات المتولدة عن الأطراف الأربعة التي تشكّل نظام الحوكمة وهي:¹ (مجلس الإدارة - الإدارة التنفيذية- المدققون الداخليون - المدققون الخارجيون)

إن هذه العناصر الأربعة تشكّل الفهم الداخلي لأنشطة المنشأة مع التقييم الخارجي المستقل. ومن ثم فإن إدارة التدقيق الداخلي من الأطراف الرئيسية المعنية بتطبيق مفهوم الحوكمة، كما أكدت مبادئ وقواعد حوكمة الشركات على ضرورة تطوير وظيفة التدقيق الداخلي، وتفعيل دوره في إطار آليات الحوكمة، مع التركيز على علاقته بلجنة التدقيق والمدقق الخارجي.

¹ فانت حنا كيرزان، مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العامة والخاصة " دراسة مقارنة"، جامعة سوريا، 2013، ص96.

وقد دعا الاتحاد الأوروبي لمعهد المدققين الداخليين عام 1999/ إلى المشاركة في المناقشات حول دور التدقيق الداخلي في آليات حوكمة الشركات، وقرّر بأن يضع في مسار عمله العلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

فلفهم دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات لابدّ لنا من البحث في نقطتين أساسيتين، وهما:¹

- المتطلبات الأساسية من التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة.

- العلاقة بين التدقيق الداخلي وباقي أطراف الحوكمة.

أولاً: المتطلبات الأساسية من التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة

أكدت معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين الأمريكي على ضرورة أن يسهم نشاط التدقيق الداخلي في تحسين إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة حيث يشير المعيار 2130/ إلى أنه ينبغي أن يسهم نشاط التدقيق الداخلي في عمليات الحوكمة بواسطة تقييم وتحسين عملية الحوكمة من خلال الآتي:

- التحقق من وضع القيم والأهداف وتوصيلها.

- مراقبة عملية إنجاز الأهداف.

- التحقق من المساءلة.

- التحقق من الحفاظ على القيم في المنشأة.

وتعتبر بيئة النشاط الحالية وظيفة التدقيق الداخلي وظيفة مساعدة للإدارة التنفيذية ولجنة التدقيق والإدارة العليا والمدقق الخارجي وأصحاب المصالح الآخرين إذا تمّ تجهيزها (بالموارد والأفراد) فإنّها ستقوم بدور هام ورئيسي في تعزيز وتفعيل الحوكمة، وبالرغم من أنّ مجلس الإدارة هو المسؤول عن عملية الحوكمة بالمنشأة إلاّ أنّه يعتمد على أطراف أخرى كالإدارة التنفيذية والمدراء والمدققين للمساعدة في القيام بمسؤولياته في الحوكمة، ومن ثمّ تعتبر التدقيق الداخلي أحد الأطراف التي تساعد الإدارة العليا في عملية الحوكمة فهي مصدر هام للأطراف الأخرى المشتركة في عملية الحوكمة (وهي لجنة التدقيق - الإدارة العليا - المدقق الخارجي) في متابعة وتعزيز عملية الحوكمة بالمنشأة.

يرى معهد المراجعين الداخليين IIA بأنّ المتطلبات الأساسية من وظيفة المراجعة الداخلية في عملية الحوكمة تتمثّل في:

¹ فانت حنا كيرزان، مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العامة، مرجع سابق ذكره، ص 97.

1. متطلبات للإدارة العليا

كخدمات تأكيد بشأن نظم الرقابة وخدمات استشارية بشأن التعامل مع المخاطر، وتتمثل متطلبات الإدارة من التدقيق الداخلي في:¹

- تقييم مستقل لنظام الرقابة الداخلية.
- المساعدة في إعداد التقارير عن الرقابة الداخلية.
- تقييم كفاءة العمليات.
- تحليل المخاطر.
- تأكيدات متعلقة بالمخاطر.
- إجراء التقييم الذاتي لكل من نظم الرقابة والمخاطر.

2. متطلبات للجنة التدقيق

كخدمات تأكيد بشأن نظم الرقابة والمخاطر، وتتمثل متطلبات لجنة التدقيق من التدقيق الداخلي في:

- تأكيدات فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية، بما في ذلك تقييم مستقل لذلك النظام بالمنشأة ككل.
- تقييم مستقل عن الممارسات والعمليات المحاسبية الموجودة بالتقارير المالية.
- تحليل المخاطر بالتركيز على التقارير المالية والرقابة المحاسبية الداخلية.
- القيام ببعض عمليات الفحص الخاص.

3. متطلبات للإدارة التنفيذية

كخدمات استشارية بشأن التعامل مع المخاطر. كما أنه للتدقيق الداخلي دور هام في تقييم مدى التزام الإدارة التنفيذية بمبادئ الحوكمة وذلك من خلال إعطاء الثقة للمعلومات التي يحصل عليها مجلس الإدارة ولجنة التدقيق عن الحوكمة، فعلى المدقق الداخلي التركيز على تنفيذ هذه المبادئ أو المواثيق وليس على الاعتراف بالالتزام بها، ومن ثم على المدققين الداخليين توسيع أفقهم والاطلاع المستمر على التغييرات المتسارعة في القوانين والتشريعات والإرشادات وفهم ليس ماذا تعني الكلمة، ولكن كيف يتم تطبيقها.

ثانيا: العلاقة بين التدقيق الداخلي وباقي أطراف الحوكمة

يدعم كل طرف من أطراف حوكمة الشركات الأربع (المدققين الداخليين - المدققين الخارجيين - لجنة التدقيق - مجلس الإدارة) غيره من الأطراف في علاقة تكاملية متبادلة، فتلزم معايير التدقيق الدولية المدققين

¹ فانت حنا كيرزان، مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العامة والخاصة " دراسة مقارنة، مرجع سابق ذكره، ص 98.

الخارجيين بضرورة الاتصال بأطراف الحوكمة للعميل موضوع التدقيق، وذلك في الأمور التي تستدعي انتباههم عند أداء مهام التدقيق، كما أن إصدارات معهد المدققين الداخليين توصي المدققين الداخليين بمناقشة البنود الهامة مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، ومن ثم فإن أطراف الحوكمة يحصلون على المعلومات اللازمة لأداء مهامهم في حوكمة الشركات من مجموعتين من المدققين.

ووفقاً للإحصائيات الحديثة فإن أكثر من نصف المنشآت الكبيرة التي أفلست منذ عام 1996/ والبالغ عددها 673/ منشأة، لم يقدم المدقق الخارجي في تقريره أي تحذيرات باحتمال فشل تلك الشركات، بل على العكس من ذلك أصدر بشأنها تقريراً نظيفاً.

وتشير هذه الإحصائيات إلى أنه كلما كبر حجم المنشأة وزادت درجة تعقيد نشاطها، كلما كان من الصعب على المدققين الخارجيين، الإدارة، واللجان تكوين صورة دقيقة للمخاطر التي تتعرض لها المنشأة وإجراءات الرقابة عليها وتطبيق الحوكمة عليها، وهنا يأتي دور التدقيق الداخلي ليقوم بمهامه من خلال علاقات تفاعلية بينها وبين باقي أطراف الحوكمة، على النحو الآتي:¹

1. العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي

تأتي أهمية العلاقة بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي بالنسبة لحوكمة الشركات من خلال اعتماد المدقق الداخلي على التدقيق الداخلي في تدقيق القوائم المالية وبمعنى آخر قرار الاعتماد Reliance Decision، ويتأثر مدى الاعتماد على عمل التدقيق الداخلي بنزاهة الإدارة، فكلما زادت نزاهة الإدارة كلما زاد اعتماد المدقق الخارجي على عمل إدارة التدقيق الداخلي.

ويعتمد المدققون الخارجيون على عمل التدقيق الداخلي في كل من اختبار الرقابة الداخلية والاختبارات التفصيلية، بالإضافة إلى اعتمادهم عليها عند التخطيط للتدقيق الخارجي.

ويجب أن يعلم المدقق الخارجي وأن يكون له اتصال بتقارير التدقيق الداخلي ذات العلاقة وأن يتم إعلامه بأي أمور مهمة تصل إلى علم المدقق الداخلي والتي قد تؤثر على عمل المدقق الخارجي، وبالمثل يقوم المدقق الخارجي عادةً بإخطار المدقق الداخلي بأي أمور مهمة قد يكون لها أثر على التدقيق الداخلي.

ومن الجدير بالذكر أن عمل التدقيق الداخلي والذي يعتمد عليه المدقق الخارجي يتم أدائه بصفة مستقلة عن التدقيق الخارجي وليس بغرض تقديم مساعدة مباشرة لها. وفي الواقع يُستثمر هذا التعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات وزيادة فعاليتها في عدة نواحي أهمها مايلي:²

¹ عناني عبد الله، دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة الشركات، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة 20 أوت 1955 (أستاذ بجامعة سكيكدة وطالب دكتوراه بجامعة المدية)، العدد السابع، 2017، ص 248.

² عناني عبد الله، دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة الشركات، مرجع سابق ذكره، ص 249.

- يستطيع المدقق الخارجي الاعتماد على المدقق الداخلي في معرفة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية ينفذ بطريقة مرضية للحفاظ على دقة وشفافية البيانات المسجلة بالدفاتر وينعكس على عدالة الإفصاح.
- يتوفر للمدقق الخارجي المعلومات الكافية عن توزيع المهام والمسؤوليات بين أفراد المنشأة.
- يساعد المدقق الداخلي المدقق الخارجي في نهاية السنة المالية في الحصول على مصادقات من العملاء بأرصدة حساباتهم وفي تحضير كشوف ومرفقات بعض بنود الميزانية.
- يمكن للمدقق الخارجي الاعتماد على أوراق العمل والتقارير التي يقدمها المدققون الداخليون من خلال قيامهم بأنشطة التدقيق.
- الاعتماد على المدقق الداخلي بالنسبة لفحص عمليات الفروع وعمليات الجرد التي تتم فيها في حالة المنشآت ذات الفروع المنشرة جغرافياً.
- اعتماد المدقق الخارجي على الداخلي يقلل من التفاصيل ويركز على الأمور الجوهرية.
- اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي في مجال اكتشاف التلاعب نظراً لتواجده الدائم في المنشأة واحتكاكه بكافة المستويات الإدارية.
- يجب أن يلتقي المدققون الداخليون والمدققون الخارجيون دورياً من أجل مناقشة الاهتمامات المشتركة والانفعا من مهاراتهم المتكاملة وحصول كل منهم على فهم لنطاق عمل الآخر.

2. العلاقة بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق:

لجنة التدقيق هي إحدى اللجان الرئيسية لمجلس الإدارة والمتكوّنة من الأعضاء غير التنفيذيين بالمجلس، وينبغي النظر إلى تكوين لجان التدقيق على أنه تطوير لعملية التدقيق في معناها الواسع، فهذه اللجان يمكن أن تدعم موضوعية ومصداقية إعداد التقارير المالية، كما يمكن أن تساعد المدراء التنفيذيين في الوفاء بمسؤولياتهم، وتدعم وتقوي دور المدراء غير التنفيذيين، وتدعم استقلالية المدققين وتحسن من أعمال التدقيق، وتحسن الاتصال بين المدراء والمدققين والإدارة، بالإضافة إلى ذلك تساعد في إيجاد نوع من الرقابة من قبل المساهمين على الإدارة، ويمكن اعتبارها أداة مفيدة ومعاونة لمجلس الإدارة.

وقد وضع معهد المدققين الداخليين مادة في موقعه على الانترنت عن التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق بأنهما يعملان معاً نحو أهداف مشتركة كمايلي:¹

"إنّ مهام ومسؤوليات وأهداف لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي هما توأمان بوسائل عديدة، وبالتأكيد فإنّه مع زيادة حجم مسؤولية المنشأة فإنّ أهمية لجان التدقيق والتدقيق والعلاقة بينهما سوف تزيد أيضاً، فلجنة التدقيق لها مسؤوليات رئيسية في التأكد من أنّ الآليات داخل المنشأة تؤدي وظيفتها بصفة مستمرة وبوضوح،

¹ حلمي جمعة، التدقيق المالي والحكومي، مرجع سابق ذكره، ص 60.

وإحدى هذه الآليات القويّة والمتناغمة هي علاقة التعاون مع التدقيق الداخليّ، ومعهد المدققين الداخليين في نشرته عن وضع لجان التدقيق قد خطا خطوة نحو رفع مستوى نوع العلاقة بما يساعد لجان التدقيق والتدقيق الداخليّ على العمل معاً نحو تحقيق الأهداف المشتركة".

حيث تتحمّل إدارة التدقيق الداخليّ التزامات مباشرة تجاه لجنة التدقيق، ونعرض فيمايلي أهم مجالات

خدمات التدقيق الداخليّ للجنة التدقيق:¹

- **التقارير المالية والإفصاح المحاسبيّ:** من المعروف أنّ مجلس الإدارة هو الذي يتحمّل المسؤولية الأولى عن إعداد التقارير المالية وما تتضمنه من مبادئ محاسبية، ويتّجه مجلس الإدارة إلى تشكيل لجنة التدقيق لمساعدته في الوفاء بهذه المسؤولية وذلك لتأمين خبرة معيّنة في القضايا الفنيّة المرتبطة بهذه التقارير، ورغم أنّ لجنة التدقيق تتلقّى مساعدات هامّة من المدقق الخارجيّ بهذا الخصوص، إلّا أنّه يتعيّن عليها البحث عن آليات أخرى مساعدة، وأحد هذه الآليات هي التدقيق الداخليّ، ومن ثم فإنّ هناك هدف ومصلحة مشتركة بين المدققين الداخليين ولجنة التدقيق فيما يتعلّق بالإفصاح المحاسبيّ والتقارير المالية.

- **مدى ملائمة الرقابة المالية المحاسبية:** تتحمل لجنة التدقيق مسؤولية خاصة في مجال ملائمة الرقابة الداخلية المحاسبية في المنشأة، فيتعيّن عليها البحث عن مساعدة أطراف متعدّدة كالتدقيق الداخليّ والإدارة المالية والتدقيق الخارجيّ، ويعتبر التدقيق الداخليّ في موقع متميّز لمساعدة لجنة التدقيق لارتباط عملها بمدى ملائمة وفعالية النظام الكليّ للرقابة الداخلية.

- **رقابة الانحرافات والمخالفات المالية:** تشير إحدى الدراسات المسحية إلى أنّ 90% من المدققين الداخليين يعتمدون بمسؤولياتهم عن التقرير عن الانحرافات والمخالفات إلى لجنة التدقيق، وتظهر فعالية لجان التدقيق في مراقبة تصحيحات العيوب والأخطاء التي ترد في تقارير المدققين الداخليين.

- **أنشطة التدقيق:** ينبغي أن يكون المدقق الداخليّ قادراً على الوفاء باحتياجات لجنة التدقيق من غير تلك التي تحصل عليها من المدقق الخارجيّ، ويجب أن يقدّم المدقق الداخليّ خدماته كجزء متكامل لبرنامج التدقيق الكليّ الذي يتمّ تنظيمه بواسطة لجنة التدقيق كما ينبغي على لجنة التدقيق أن تحدّد ما إذا كانت أنشطة التدقيق تنفّذ وفقاً لمعايير التدقيق.

حيث تكون لجنة التدقيق مسؤولة بصفة عامّة عن استعراض نظام وبرامج التدقيق الداخليّ ولدى استكمال عمليّات التدقيق الداخليّ تقوم لجنة التدقيق باستعراض أيّ نتائج مع المدقق الداخليّ كما يجب أن تستعرض أية توصيات أو إجراءات قامت بها إدارة المنشأة.

² نفس المرجع، ص 61.

3. العلاقة بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة:

أصبحت الإدارة تعتمد على التدقيق الداخلي في تحسين عملية الحوكمة أكثر من أي وقت مضى، وذلك لما للمدققين الداخليين من دور محوري في التحقق، الاستشارة، وإدارة المخاطر.

وقد أشارت المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي إلى أنه يمكن للمدققين الداخليين تقديم العون للإدارة ومجلس الإدارة في الوفاء بمسؤولياتهم في حوكمة الشركات، وذلك على النحو الآتي:

- مساعدة مجلس الإدارة في التقييم الذاتي للحوكمة.
- تقديم أفكار أفضل لتنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية وعملية إدارة المخاطر للجنة التدقيق.
- البحث عن فرص أفضل لتحقيق الالتزام بغرض تخفيض التكلفة على المدى الطويل.
- فحص قواعد وآداب السلوك الأخلاقي بالمنشأة للتحقق من مدى كفايتها لتحقيق الهدف منها ومن أنها بلّغت للعاملين.
- تنفيذ التدقيق السنوي بالعناية اللازمة وإعداد تقرير بالنتائج يُرفع إلى لجنة التدقيق.
- مراعاة الإفصاح والشفافية عند إعداد وتنفيذ خطة التدقيق السنوية.
- وتحتاج إدارة التدقيق الداخلي لدعم من مجلس الإدارة والإدارة العليا لكي تستطيع القيام بذلك، فهذا الدعم ضروري لعدة أسباب:
- خلق الجو المناسب للعمل معاً لتحقيق الأهداف الكلية للمنشأة ككل.
- تكوين وحدة قوية للتدقيق الداخلي تجعل العاملين لديها راضين عن أنفسهم وعن الأعمال والخدمات التي يقدمونها وهذا ما يؤدي لزيادة فعالية وكفاءة هذه الخدمات.
- إن سلوك العاملين تجاه التدقيق الداخلي ومن يقوم بها يصبح تعاونياً وإيجابياً عندما يدركون أن وحدة التدقيق الداخلي تحظى باهتمام الإدارة العليا.
- ويتولّى مجلس الإدارة في هذا الشأن: ¹
- التأكد من وجود ذراع فعال للتدقيق الداخلي يرتبط مباشرة بالمسؤول التنفيذي الأول ويرفع إليه تقارير ولديه في نفس الوقت حق الاتصال في جميع الأوقات برئيس لجنة التدقيق.
- وضع سياسة لشغل وظائف التدقيق الداخلي.
- المحافظة بشكل كافٍ على استقلالية وكفاءة موظفي التدقيق الداخلي.

¹ عناني عبدالله، دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة الشركات، مرجع سابق ذكره، ص 249.

- تلقي تقارير من المدققين الداخليين والإدارة التنفيذية ولجنة التدقيق بشأن مخالفة القوانين والقواعد واللوائح الإشرافية، وضمان قيام الإدارة باتخاذ الإجراءات اللازمة.
- تقدير مدى الحاجة إلى التدقيق الداخلي والنظر فيما إذا كانت هناك عوامل وثيقة الصلة بأنشطة المنشأة تتطلب الحاجة إلى التدقيق الداخلي.
- لذا يجب على مجلس الإدارة إدراك أهمية عملية التدقيق والعمل على نشر الوعي بهذه الأهمية لدى كافة العاملين في المنشأة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لدعم استقلالية ومكانة المدققين.

المطلب الثاني: مساهمة تدقيق إدارة المخاطر في تفعيل حوكمة الشركات

يشمل نشاط إدارة المخاطر متابعة وتقييم مختلف المخاطر في المجالات التي يتم تدقيقها ورفع نتائج ذلك التقييم إلى الإدارة العليا أو لجنة التدقيق أو الإثنين معا وذلك بغرض تعزيز وتفعيل حوكمة الشركات.¹

أولاً: ماهية إدارة المخاطر

إدارة المخاطر مصممة لتحديد الحوادث المحتملة التي يمكن أن تؤثر سلباً على أداء الشركة، ولتسيير المخاطر ضمن الحدود المقبولة فإن إدارة المخاطر تهدف إلى توفير ضمانات معقولة بأن المخاطر متحكم فيها من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة من طرف الشركة .

1. تعريف المخاطرة

يعتبر كل حدث مستقبلي يهدد إدارة المؤسسة في تحقيق أهدافها خطراً، تتجر عنه لا ربحية للأصول المستثمرة، فالأصول المعنوية من موارد بشرية (كأعضاء لجنة، متطوعون، مستخدمون) تزيد تكلفتها بالإضافة إلى احتمال نقص كفاءتها في أداء مهامها، دون أن ننسى تأثير سمعة المؤسسة جراء آثار هذا الخطر. أما فيما يتعلق بالأصول المادية فقد يؤدي الخطر إلى فقدان المؤسسة لمليتها على العمارات، والوسائل، والأجهزة، والمواد، وحقوق الطبع، والعلامات التجارية، مما يؤثر سلباً على دخل المؤسسة الناتج عن: المبيعات، والمنح، والمساهمات.

2. أنواع المخاطر

يمكن تصنيف المخاطر التي تتعرض لها الشركة إلى مخاطر نظامية (مخاطر السوق) ومخاطر غير نظامية حيث أن المخاطر النظامية هي المخاطر العامة التي تمس الاستثمارات في السوق، وتنشأ هذه المخاطر عن البيئة وتتعلق بالنشاط الاقتصادي وبالنظام المالي العام. ومن أمثلتها ما يلي: مخاطر التضخم

¹ عبد الرشيد بن ديب، عبد القادر شلاي، مداخلة مقدمة للمشاركة في ملتقى الدولي الثالث حول " استراتيجية إدارة المخاطر في المؤسسات " يومي 25-26 نوفمبر 2008، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، ص 08.

والكساد، مخاطر سعر الفائدة، مخاطر سعر الصرف، المخاطر المالية السياسية والاقتصادية. أما المخاطر الغير نظامية فهي المخاطر التي تنتج عن طبيعة ونوع الاستثمار وهي تأتي نتيجة التعاملات الاستثمارية، فقد تؤثر على مستثمر معين دون غيره ومن أمثلتها: مخاطر التمويل، مخاطر الائتمان، مخاطر السيولة، مخاطر التشغيل.

3. تعريف إدارة المخاطر

هي النشاط الإداري الذي يهدف إلى التحكم بالمخاطر و تخفيضها إلى مستويات مقبولة، وبشكل أدق هي عملية تحديد وقياس والسيطرة وتخفيض المخاطر التي تواجه المؤسسة وتهدف إدارة المخاطر إلى:

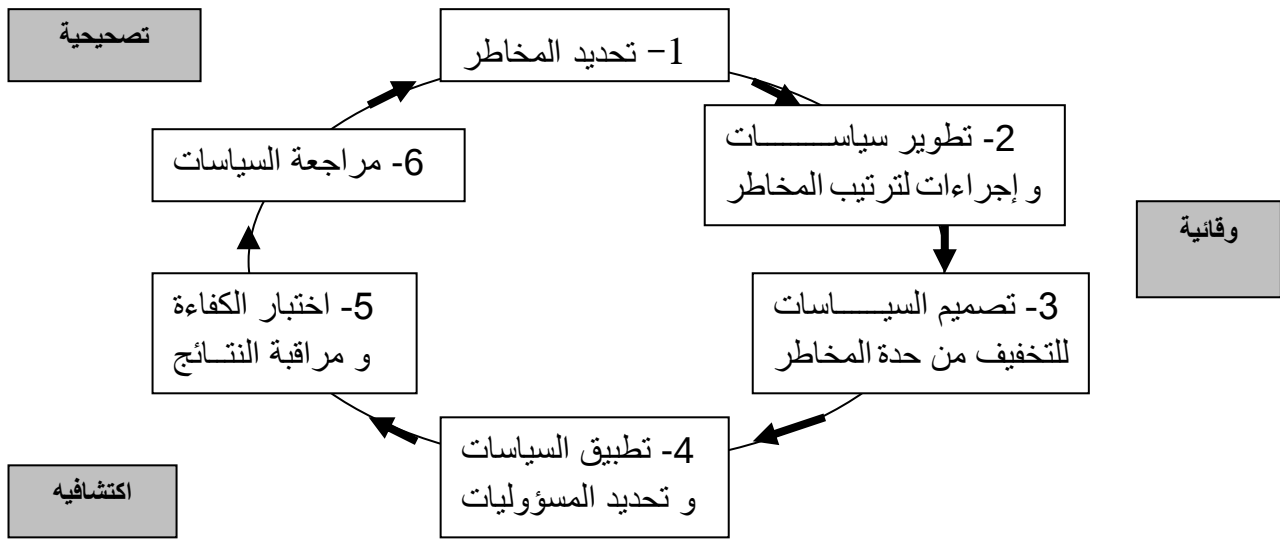
- إدراك الخطر أو الوقاية من عواقبه، و العمل على عدم تكراره.

- التقليل من حجم الخسائر عند حدوثها.

- دراسة أسباب حدوث كل خطر لمنع حدوثه مستقبلاً.

وبهذا تعتبر إدارة المخاطر عملية مستمرة لأن نقاط الضعف تتغير مع الوقت، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (03): عمليات إدارة المخاطر



المصدر: من إعداد الطالبتين

نلاحظ من الشكل أعلاه، أن إدارة المخاطر تتضمن: الوقاية من حدوث المشاكل المحتملة وعلى حد سواء اكتشاف و تصحيح المشاكل الفعلية في حال حدوثها، و بذلك تتطلب إدارة المخاطر دورة من الضوابط المستمرة تضمن لها الفعالية، فإدارة المخاطر تكون:

¹ كنزة براهيمية، دور التدقيق الداخلي في تفيل حوكمة الشركات، مرجع سابق ذكره، ص 128.

- **عملية وقائية:** تصمم و تنفذ وفقها السياسات و الإجراءات للوقاية من النتائج غير المرغوب فيها قبل حدوثها.
 - **عملية اكتشافية:** تصمم السياسات و الإجراءات وفقها للتعرف على النتائج غير المرغوب فيها عندما تحدث، وعن طريقها يتم التعرف على الأخطاء بعد حدوثها.
 - **عملية تصحيحية:** يتم التأكد وفقها من اتخاذ السياسات و الإجراءات التصحيحية لرصد النتائج غير المرغوب فيها، أو للتأكد من عدم تكرارها.
- وبناء على هذا يمكن استخلاص أهم خطوات إدارة المخاطر:
- **تحديد المخاطر:** من أجل إدارة المخاطر يجب أولاً فهم وتحديد هذه المخاطر.
 - **قياس المخاطر:** قياس الخطر من حيث حجمه، مدته واحتمال حدوثه، ويعتبر القياس الصحيح هو الذي يتم في الوقت المناسب ويكون على درجة عالية من الأهمية بالنسبة لإدارة المخاطر.
 - **ضبط المخاطر:** بعد تحديد وقياس المخاطر تأتي الخطوة الثالثة هي ضبط هذه المخاطر وتوجد ثلاث طرق أساسية لضبط المخاطر وهي وضع حدود على بعض النشاطات، تقليل المخاطر، إلغاء هذه المخاطر.
 - **مراقبة المخاطر:** على الشركة أن تعمل على إيجاد نظام معلومات قادر على تحديد وقياس المخاطر بدقة، وبنفس الأهمية ويكون قادراً على مراقبة التغيرات المهمة في وضع هذه المخاطر.

ثانياً: تعريف تدقيق إدارة المخاطر

تجدر الإشارة إلى أن برنامج إدارة المخاطر ينبغي أن يخضع بشكل دوري لعملية تدقيق شاملة تسمى تدقيق إدارة المخاطر من طرف مدقق داخلي ويقصد بتدقيق إدارة المخاطر على أنه "مراجعة تفصيلية ومنظمة لبرنامج إدارة المخاطر وهو مصمم لتقرير ما إذا كانت أهداف البرنامج ملائمة لاحتياجات الشركة، وما إذا كانت التدابير المصممة لتحقيق تلك الأهداف مناسبة وما إذا كانت التدابير منفذة بشكل سليم".¹

1. خطوات تدقيق إدارة المخاطر:

عملية تدقيق إدارة المخاطر تشمل بوجه عام خمسة خطوات نذكرها:

- **تقييم أهداف وسياسة إدارة المخاطر:** بعد التعرف على أهداف البرنامج يتم تقييمها لتقرير مدى مناسبتها للشركة حيث يشمل هذا التقييم بصفة عامة مراجعة للموارد المالية للشركة وقدرتها على تحمل الخسائر المحتملة والتأكد إذا كانت متماشية مع أهداف البرامج، وفي حال ما إذا كانت أهداف إدارة المخاطر بها عيوب أو قصور يتم صياغة أهداف جديدة وعرضها على العدارة للموافقة عليها، أما في حالة وجود تعارض

¹ طارق عبد العال حماد، التقارير المالية. جامعة عين الشمس، الدار الجامعية، 2005، ص232..

بين التطبيق والسياسة ينبغي التوفيق بين الاثنين ذلك إما بتغيير الأهداف وتغيير الأسلوب الذي تنتجه الشركة في التعامل مع مخاطرها، أما في الحالة تكون فيها الأهداف غير واضحة ينبغي تقديم توصيات بأن تعيد الشركة صياغة سياسة وأهدا فإدارة المخاطر بشكل رسمي.

- **تحديد أو اكتشاف الاخطار وتقييمها:** بعد الانتهاء من تحديد وتقييم الأهداف تكون الخطوة الموالية هي التعرف على تعرضات الشركة الحالية للمخاطر، وبالنسبة للتقنيات التي تستخدم في التعرف على المخاطر في عملية تدقيق إدارة المخاطر هي جوهرها نفس التقنيات المستخدمة في مرحلة التعرف على المخاطر في عملية إدارة المخاطر. وتتكون هذه الخطوة من تحليل العمليات لتقرير التعرضات المختلفة للخسارة وهي تعمل بمثابة عمليات مراجعة لإجراءات التعرف التي طبقت سابقا، أما في حالة تجاهل بعض المخاطر الرئيسية التي تتعرض لها الشركة يترتب على التدقيق أن يتعرف على المقاييس الممكن استخدامها للتصدي لها والتوصية بأحسن البدائل وأنسبها، أما في حالة عدم كفاية التصدي لتعرض ما تم التعرف عليه سابقا ينبغي التوصية بالتدابير التصحيحية، وفي هذا الصدد نصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في معيار 10/21، إلى أنه ينبغي أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي الشركة عن طريق تحديد وتقييم التعرض الجوهري للمخاطر كما أن يساهم في التحسين إدارة المخاطر والأنظمة والرقابة.¹

- **تقييم قرارات التعامل في كل تعرض للخسارة:** بعد التعرف على المخاطر التي تواجه الشركة والعمل على قياسها، يقوم المدقق الداخلي بدراسة البدائل الممكن استخدامها للتعامل مع كل خطر، كما ينبغي أن تشمل هذه الخطوة مراجعة تعامل الشركة مع المخاطر كالتفادي والتقليل من حدوثها.

- **تقييم تنفيذ تقنيات معالجة المخاطر المختارة:** تتمثل هذه الخطوة في تقييم القرارات الماضية حول كيفية التصدي لكل تعرض والتحقق من أن القرار تم تنفيذه على أكمل وجهن كما تشمل هذه الخطوة مراجعة كل من تدابير التحكم في الخسارة وتمويلها، وينبغي أن تقرر مراجعة برامج التحكم في المخاطرة الخاص بالشركة أولا ما إذا كانت تدابير منع الخسارة والتحكم فيها قد طبقت على كل واحد من التعرضات المتعرف عليها وإذا لم يتم تطبيقها يجب بيان السبب في ذلك .

- **التقرير والتوصية بإدخال تغييرات بتحسين برنامج إدارة المخاطر:** عادة ما يتم إعطاء تدقيق إدارة المخاطر الطابع الرسمي وذلك في صورة تقرير مكتوب يبين بالتفصيل نتائج التحليل، وي طرح التوصيات بإجراء تغييرات وتعديلات لتحسين برنامج إدارة المخاطر ويرسل التقرير إلى الإدارة العليا مجلس الإدارة، لجنة التدقيق وكذلك المساهمين وأصحاب المصالح عند الضرورة.

2. علاقة التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر:

إن لصدور الإطار الجديد لمعايير ممارسة مهنة التدقيق الداخلي عام 1999 والمعدلة سنة 2004

¹ المرجع نفسه ، ص 122.

وغيرها من القوانين أهمية في التأكيد على أن وظيفة التدقيق الداخلي يمكن أن تلعب دور مهم في إدارة مخاطر الشركة، حيث جعلت في التدقيق الداخلي دعامة أساسية يستعان بها في تقويم أنظمة إدارة المخاطر من أجل تقويتها وتحسينها. ويكون ذلك من خلال قيامهم بما يلي:¹

- مساعد مجلس الإدارة والإدارة العليا على رسم السياسة العامة لإدارة المخاطر وذلك بتقديم اقتراحات وخدمات استشارية؛

- التحقق من مدى التقيد بالأنظمة والإجراءات الواردة بالسياسة العامة لإدارة المخاطر؛

- تقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة التعرف على المخاطر في مستوى الشركة، وسرعة الإبلاغ عنها والعمل على معالجتها؛

- رفع تقارير إلى مجلس الإدارة لتقييم فعالية إدارة المخاطر وتحديد نقاط الضعف والانحرافات فيها.

ومنه يتضح أن العلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر هي علاقة وطيدة، فالتدقيق الداخلي يعتبر أحد أدوار المستعملة من طرف الشركات من أجل تقوية وتحسين الطرق التي تدار بها مخاطرها، وأهم المخاطر التي يتولى المدقق الداخلي تقييمها وإدارتها تتمثل في عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية، الفشل في اتباع سياسات وخطط وإجراءات وقوانين، ضياع الأصول، الاستخدام الغير كفئ للموارد، الفشل في تحقيق الأهداف الموضوعة.

3. أثر إدارة المخاطر من طرف المدقق الداخلي على حوكمة الشركات:

يعمل التدقيق على إضافة قيمة للشركة والعمل على تحقيق أهدافها من خلال تقديم تأكيد معقول بأن المخاطر التي تواجه الشركة تدار بفعالية، وكذا من خلال تحسينات التي تقدمها في مجال إدارة المخاطر، وتدقيق إدارة المخاطر، حيث أن وظيفة التدقيق الداخلي قد اتسع نطاقها من دورها التقليدي المتمثل في التدقيق المالي إلى التدقيق الإداري ثم إلى التركيز على إضافة قيمة للشركة من خلال تدقيق إدارة المخاطر والإفصاح عن مختلف المخاطر التي تواجه الشركة بكل شفافية، وهذا مما يؤدي إلى طمأنة، وزيادة ثقة المساهمين وأصحاب المصالح على أن المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومة من جانب ممثليهم وأن الإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي ومنظم وهذا يساهم في دعم حوكمة الشركات . توجد ضمن المعايير المهنية بمعهد المدققين الداخليين، معايير تعبر عن أهمية مساهمة نظام إدارة المخاطر بالشركة، حيث أن معيار رقم 2110 يشير أنه ينبغي أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي للشركة، ذلك عن طريق تحديد وتقييم التعرض الجوهرى للمخاطر، كما ينبغي أن يعمل على تحسين الإدارة المخاطر وأنظمة الرقابة، وهذا يساهم في تفعيل ودعم حوكمة الشركات.

¹ نبيل قبلي، دور مبادئ الحوكمة في تعزيز الأداء المالي، مرجع سابق ذكره، ص167.

فحسب تعريف معهد المدققين الداخليين الذي يعرف الحوكمة على انه "العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح في الشركة من أجل توفير الإشراف على إدارة المخاطر والتأكيد على كفاءة الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيم الشركة من خلال حوكمة الشركات فيه".¹

المطلب الثالث: مساهمة تقييم الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات

لقيت أنظمة الرقابة الداخلية في السنوات الاخيرة عناية كبيرة واهتماما بالغاً من طرف المحاسبين والمدققين لإدارة الشركات بسبب زيادة حجم المشروعات والحاجة للإدارة لبيانات دورية دقيقة وحماية لمواردها من الضياع والاختلاس وذلك باعتبار الرقابة الداخلية نظاماً يساعد الإدارة على تحقيق أهدافها

أولاً: مفهوم الرقابة الداخلية

أخذ مصطلح الرقابة الداخلية في الفترة الاخيرة محل مصطلح الضبط الداخلي والذي كان يستعمله المحاسبون ورجال الأعمال في الماضي حيث كان يقصد به الإجراءات والطرق المستخدمة في الشركة للمحافظة على النقدية والأصول الأخرى واكتشاف الأخطاء للمحافظة على دقة الحسابات.

يمكن تعريف الرقابة الداخلية كالتالي "الرقابة الداخلية هي الإجراءات والطرق المستخدمة في الشركة، من أجل الحفاظ على النقدية والأصول الأخرى بجانب الدقة الكتابية لعملية مسك الدفاتر"²

1. أنواع الرقابة الداخلية:

الرقابة الداخلية ثلاثة أنواع رئيسية، والتي تتمثل فيما يلي:

- **الرقابة الإدارية:** تمثل الرقابة الإدارية الوجه الإداري للرقابة الداخلية في الشركة، وتعتبر عنصراً أساساً من عناصرها ويتضمن هذا النوع من الإجراءات اللازمة لتحقيق من كفاءة استخدام موارد وممتلكات الشركة والتحقق من مدى التزام الشركة والعاملين فيها بالسياسات الإدارية المرسومة والقوانين واللوائح الداخلية والخارجية.

- **الرقابة المحاسبية:** تمثل الرقابة المحاسبية الوجه المحاسبي للرقابة الداخلية وتعتبر عنصراً رئيسياً من عناصرها في الشركة ويهدف هذا النوع من الرقابة إلى حماية الأصول وضمان دقة البيانات والمعلومات المحاسبية المسجلة بالدفاتر وذلك من أجل تزويد المدقق بدرجة معقولة من التأكيد على أنه قد تم تنفيذ العمليات المالية وفقاً للسياسات العامة للشركة أو بناء على التعليمات الخاصة، وأن هذه العمليات المالية قد تم تسجيلها بشكل سليم يمكن من إعداد التقارير المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو أي مبادئ ملائمة لهذه التقارير.

¹ نبيل قبلي، دور مبادئ الحوكمة في تعزيز الأداء المالي مرجع سابق ذكره، ص 168.

¹ طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، مرجع سابق ذكره، ص 232..

- **الضبط الداخلي:** يشمل الضبط الداخلي الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات التي تهدف لحماية أصول الشركة من اختلاس أو الضياع أو سوء الاستعمال والحد من إمكانية استخدامها إلا أن حدود النطاق الذي تضعه إدارة الشركة، مع وضع نظام لمقارنة بيانات التسجيلات المحاسبية المتضمنة لأصول الشركة مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حيازتها وذلك على أساس دوري مع ضرورة دراسة اسباب أي اختلافات قد تكشف هذه المقارنة.

2. المتعاملون بالرقابة الداخلية :

تتعامل مع الرقابة الداخلية العديد من الجهات من مختلف الجوانب سواء كان ذلك من حيث وضع النظام أو تقييمه وتحديد التوصيات من ابرز المتعاملين مع الرقابة الداخلية نذكر مايلي:¹

- **مجلس الإدارة:** يختلف مستوى مشاركة مجلس الإدارة في الرقابة الداخلية من شركة لأخرى حيث تقوم الإدارة العامة بإبلاغ مجلس الإدارة أو مجلس التدقيق التابعة له عن الخصائص الأساسية لنظام الرقابة الداخلية وفي الضرورة يعتمد مجلس الإدارة على سلطته من خلال قيامه بالمراقبة والفحص أو اتخاذ إجراءات أخرى يراها مناسبة .

- **الإدارة العامة أو المديرية:** وهي الجهة المكلفة بتعريف وتحديد النظام الذي يناسب وضعية ونشاط الشركة وقد تقوم الأعمال التصحيحية في حالة وجود خلل أو انحراف أو نقص في هذا النظام.

- **التدقيق الداخلي:** يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقديم مختلف التوصيات اللازمة لتحسينه من مسؤوليات التدقيق الداخلي لكن دون التدخل بشكل مباشر في وضع النظام، حيث يقوم مسؤول التدقيق الداخلي بتبليغ الإدارة العامة بطرق محددة حسب كل شركة عن النتائج الأساسية للتدقيق التي تم القيام بها.

- **موظفي الشركة:** كل موظف يجب أن يمتلك المعرفة والمعلومة اللازمة وتشغيل ومراقبة نظام الرقابة الداخلية إضافة إلى الأهداف المسؤول عن تحقيقها، مثلا المسؤول التشغيلي المرتبط مباشرة مع نظام الرقابة الداخلية وكذا المراقبين الداخليين والإطارات المالية الذين يلعبون دورا مهما في القيادة والرقابة.

3. مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية:

تتضمن عملية فحص وتقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية لأي شركة خمس خطوات نستعرضها كمايلي:¹

- **جمع الإجراءات:** يتعرف المدقق الداخلي على نظام الرقابة الداخلية من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة والتي تعتبر كدليل عن القيام بعملية ما، مثلا وثائق أو فواتير البيع ، ويقوم بتدوين ملخصات بالنسبة لإجراءات المكتوبة وغير المكتوبة بعد الحوار مع القائمين على إنجازها كما يرسم خرائط تتابع الوثائق ما بين

¹ رمضان عطية، الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سابق ذكره، ص 131.

¹ كنزة براهيم، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، مرجع سابق ذكره، ص 82.

المصالح والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها ويمكن له أيضا استعمال استثمارات مفتوحة تتضمن أسئلة تتطلب أن تكون الإجابة عليها شرحا لكل جوانب العملية

-إختبارات الفهم: بعد إعداد المدقق لخرائط التدقيق أو وصفه الكتابي يحاول في هذه المرحلة التحقق من فهمه للنظام المتبع وذلك من خلال قيامه باختبارات الفهم والتطابق وهذا لتجنب انطلاقه من أسس خاطئة فمثلا: في عملية البيع يأخذ المدقق بعض طلبيات الزبائن ويقارنها بسندات تسليم السلع كما قارنها بفواتير البيع المحررة بتحركات الجرد عبر مختلف الأماكن، وهذا الاختبار ذو أهمية محدودة لأن الهدف منه هو التأكد المدقق بأن الإجراء موجود ومفهوم وأنه أحسن تليخيصه، وليس الهدف منه التأكد من حسن تطبيقه.

- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية: اعتمادا على الخطوتين السابقتين يتمكن المدقق من إعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية ذلك باكتشافه مبدئيا لنقاط القوة ونقاط الضعف حيث يستعمل في هذه الخطوة غالبا استثمارات مغلقة الإجابة فيها تكون بنعم أو لا وفي نهاية هذه المرحلة يستطيع المدقق تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه وذلك من الناحية النظرية للنظام محل الفحص.

- اختبارات الاستمرارية (التأكد من تطبيق النظام): يتأكد المدقق من خلال هذا النوع من الاختبارات ان نقاط القوة التي توصل إليها من خلال التقييم الأولي للنظام هي فعلا نقاط قوة ومطبقة في الواقع بصفة دائمة ومستمرة، حيث تعتبر اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمدقق أن يتأكد من أن الإجراءات التي راقبها هي فعلا مطبقة باستمرار ولا تحمل أي خلل.

- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: بالاعتماد على اختبارات الاستمرارية السابقة يتمكن المدقق من التحقق من ضعف سيره في حال اكتشافه الفعلي لنقاط الضعف أو لسوء استغلال نقاط القوة التي توصل إليها في مرحلة التقييم الأولي.

وبالاعتماد على النتائج التي توصل إليها المدقق الداخلي (نقاط القوة ونقاط الضعف) يقوم بحوصلة ذلك في وثيقة شاملة تمثل تقريرا حول نظام الرقابة الداخلية يقدمها إلى الإدارة مبينا فيها آثار ما توصل إليه بناءا على المعلومات المالية مع تقديمه لاقتراحات قصد تحسينه للإجراءات وبالتالي ينبغي من أجل تحقيق نظام الرقابة الداخلية وتطبيق محتواه وجود موظفين من ذوي كفاءات عالية وإخلاص في العمل ويؤمنون بأن تحقيق أهداف النظام يمثل تحقيقا لأهدافهم.¹

ثانيا: العلاقة بين الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي من بين الادوات التي تستخدم للتحقق من الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية

¹ نبيل قبلي، دور مبائ حوكمة الشركات في تعزيز الأداء المالي، مرجع سابق ذكره، ص 164.

² كنزة براهيم، دور التدقيق الداخلي في تفيل حوكمة الشركات، مرجع سابق ذكره، ص 91.

والعمل على تحسينها بالشركة، حيث يتولى المدققون الداخليون عملية التحقق والتقييم لهيكل الرقابة الداخلية ومدى الكفاءة في تنفيذ الوحدات المختلفة داخل الشركة للأعمال المسندة إليهم، كما يتولى المدققون الداخليون تقديم التقارير بالنتائج التي يتوصلون إليها وتوصياتهم إلى الإدارة العليا وتقع مسؤولية وضع نظام الرقابة الداخلية على إدارة التنظيم نفسه، والإدارة تعتمد في متابعة أداء هذا النظام على المدققين الداخليين، حيث يشير المعيار 2120 إلى أنه ينبغي أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي الشركة في وضع آليات فعالة للرقابة عن طريق تقييم فعالية وكفاءة تلك الآليات وكذلك عن طريق تعزيز التحسين المستمر في الشركة، وإذا أخذنا في الاعتبار أن تطوير أي نظام للرقابة الداخلية يركز على أربع مسؤوليات أساسية هي وضع الإجراءات الرقابية، تطبيق الإجراءات الرقابية، اختبار مدى الالتزام بها وأخيرا تقييمها.

حيث أن مسؤولية المدقق الداخلي تقتصر فقط على اختبار الالتزام بالإجراءات الرقابية في حين أن مسؤولية وضع الإجراءات الرقابية تقع على كل من الإدارة التكتيكية والإدارة التنفيذية، أما تطبيق هذه الإجراءات فتكون على الإدارة التنفيذية في يقوم قسم التدقيق الداخلي باختبار الالتزام بهذه الإجراءات كما تقوم كل من الإدارة التكتيكية والتنفيذية بتقييم نظام الرقابة الداخلية بحثا عن أفضل تحسين ممكن ويقوم أيضا قسم التدقيق الداخلي بتقييم مدى تقييم وفعالية نظام الرقابة الداخلية لكن بطريقة أكثر تنظيما.¹

ولكي يقوم المدقق بتقييم نظام الرقابة الداخلية يجب عليه اختيارا لأسلوب الذي يتبعه ذلك تبعا لطبيعة وحجم الشركة والنشاط الذي تزاوله، فقد يعتمد أسلوب الاستبيانات، أو أسلوب التقارير، أو أسلوب خرائط النظم.

ثالثا: أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات.

يساعد تدقيق الرقابة الداخلية على إنجاح حوكمة الشركات، وبالتالي تحقيق أهداف الشركة، من خلال العمل على تقييم الأداء من الجانب المحاسبي والمالي والمساعدة على حماية أموال الشركة والخطط الموضوعية من مختلف أوجه الاختلاسات والتلاعبات وذلك من خلال ضمان دقة البيانات التي تستخدمها الإدارة في توجيه سياسات العامة للشركة والمساهمة في إدخال تحسينات على الأساليب الإدارية والرقابية المعتمدة، وهذا ما تهدف مبادئ حوكمة الشركات، وما يؤكد ذلك أن المعايير المهنية للمدققين الداخليين وذلك في المعيار رقم 2120 الذي يشير إلى أنه ينبغي أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي الشركة فيما يتعلق بوضع آليات فعالة للرقابة عن طريق تقييم فعالية وكفاءة تلك الآليات وذلك عن طريق تعزيز التحسين المستمر للشركة، حيث يعتبر التدقيق الداخلي أحد الدعائم لنظام الرقابة الداخلية لأنه من غير الممكن توفر نظام فعال للرقابة الداخلية بوجود مهنة التدقيق الداخلي.²

وأیضا يمكن التطرق لهذه النقاط لمعرفة دور تقييم التدقيق الداخلي لنظام الرقابة الداخلية يساهم في

¹ براهمة كنزة، دور التدقيق الداخلي في تفيل حوكمة الشركات، مرجع سابق ذكره، ص 89.

تفعيل حوكمة الشركات:¹

- مساعدة أصحاب المصالح في أساليب ممارسة السلطة الإدارية بالشركة وحصولهم على المعلومات المطلوبة في الوقت المناسب، ويتم بناء الثقة داخل الشركة من خلال السلوك السليم والشفافية والمساءلة التي تتم من قبل أصحاب المصالح.
- يساعد نظام الرقابة الداخلية في قيام الشركة بالإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية في وقت واحد لكافة المستخدمين.
- يساهم نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الإفصاح والشفافية وذلك بتقديم نتائج عن تقويم الاداء وتنبؤات الارباح
- يساعد نظام الرقابة الداخلية في نشر الشركة لقوائمها المالية السنوية المراجعة وبصورة دورية.

² عناني عبد الله، دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة الشركات، مرجع سابق ذكره، ص 231.

خلاصة الفصل:

لحوكمة الشركات أهمية كبيرة تزايدت في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية، خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والازمات المالية التي شهدتها عدد من دول العالم ، والتي مست العديد من اسواق المال العالمية كأزمة جنوب شرق آسيا إضافة إلى انهيار كبريات الشركات العالمية خاصة في الولايات المتحدة العالمية ،نتيجة استخدامها لطرق محاسبية معقدة ومظلمة لإخفاء خسائرها والتلاعب بحقوق اصحاب المصالح.

بعدما تطرقنا لهذا الفصل والمتعلق بحوكمة الشركات وعلاقتها بالتدقيق الداخلي يمكن ان نستنتج ان حوكمة الشركات هي عبارة عن الكيفية التي تدار بها الشركات من طرف جميع الاطراف ذات العلاقة بالركة وبالتالي فهي تعبير بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة إدارة الشركة باستغلالها لمواردها وادارتها للمخاطر، وهو ما يعتبر مؤشر عن تحقيق الشركة لأهدافها بالدرجة الاولى إضافة الى الاطراف ذات العلاقة بها

حوكمة الشركات في مضمونها تهدف لأي تطوير الاداء وتحقيق الإفصاح والمصادقة والشفافية إلى جانب البحث عن تحقيق الانسجام والتوازن بين مصالح الأطراف ذات العلاقة بالشركة، كما تهدف إلى الحد من سيطرة الإدارة وإعطاء المساهمين صلاحيات أكبر، من خلال تفعيل الرقابة على الأداء وتدعيم المساءلة التطبيق السليم لحوكمة الشركات يتطلب الالتزام بمجموعة من المبادئ التي تشكل قواعد أساسية لتحقيق الممارسة الإدارية الرشيدة.

الفصل الثالث:

دراسة حالة مؤسسة مطاحن بني هارون

- قرارم قوقة-

تمهيد

بعد الدراسة النظرية وفي إطار تدعيم الجانب النظري الذي تعرفنا من خلاله على التدقيق الداخلي وأثره في تفعيل حوكمة الشركات، ومختلف المفاهيم الأساسية المتعلقة بهذا الجانب، سنقوم في هذا الفصل بمحاولة إسقاط ما جاء في الجانب النظري على إحدى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية الناشطة في مجال الطحن، وهي مؤسسة مطاحن بني هارون -قرارم قوقة-، من خلال تسليط الضوء على واقع تطبيق التدقيق الداخلي ومدى الإلتزام بمبادئ حوكمة الشركات فيها، ويتجسد ذلك عبر النقاط التالية:

المبحث الأول: نبذة عن المؤسسة وواقع التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات فيها؛

المبحث الثاني: الإجراءات المنهجية للدراسة؛

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة.

المبحث الأول: نبذة عن المؤسسة وواقع التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات فيها

سنتطرق في هذا المبحث إلى تعريف عام عن المؤسسة عن طريق عرض تاريخها وهيكلها التنظيمي بالإضافة إلى مدى تطبيق التدقيق الداخلي وفعالية حوكمة الشركات فيها.

المطلب الأول: نبذة عن مؤسسة مطاحن بني هارون - القرارم قوقة-

أولاً: نشأة مؤسسة مطاحن بني هارون

قبل أن نتطرق للحديث عن مؤسسة مطاحن بني هارون يجب علينا معرفة أصلها أولاً، ونقصد بذلك مؤسسة sempac، لقد ظهرت هذه الوحدة يوم 22 ماي 1965م. ولأن الجزائر تبنت النظام الاشتراكي بعد الاستقلال، فالقرار فيها كان يصدر عن السلطة المركزية إلى غاية 1982 م أين عرف الاقتصاد الوطني مرحلة جديدة تميزت أساساً بإعادة هيكلة المؤسسات الوطنية الجديدة إحداها فقط تم تقسيمها إلى خمس مؤسسات جهوية كل وحدة منها تميزت باستقلالية القرار وهي كالتالي: الرياض الجزائر، الرياض سطيف، الرياض سيدي بلعباس، الرياض تيارت والرياض قسنطينة.

هذه الأخيرة (الرياض قسنطينة) التي صارت تسمى Smide وهذا كان سنة 2002م تضم 11 ولاية، وكغيرها من الوحدات ظلت تسير بنفس النمط إلى غاية تخلي الجزائر عن النظام الاشتراكي والتوجه التدريجي نحو اقتصاد السوق، حيث أعدت الدولة مخططاً وطنياً من أجل تنظيم هيكلة المؤسسات الوطنية في شكل شركات تجارية عن طريق خلق شركات فرعية مستقلة على مستوى الوحدات، تخضع لأحكام القانون التجاري. وكغيرها من المؤسسات عرف سميد قسنطينة تقسيماً جديداً إلى شركات فرعية نذكر منها: مطحنة الساحل سكيكدة، مطحنة سيبيوس عنابة، مطحنة الأوراس باتنة، مطحنة بني هارون ميله التي هي محل دراستنا¹.

ثانياً: تعريف مؤسسة مطاحن بني هارون

هي مؤسسة إنتاجية تجارية يتمثل نشاطها أساساً في تحويل المادة الأولية المتمثلة في القمح إلى مادة السميد والفريضة اللذان بدورهما يستعملان كمادة أولية لصناعات مختلفة تقوم بها مؤسسات أخرى، تتكون مطاحن بني هارون المتواجد مقرها بالقرارم قوقة -ميلة- من:

- المديرية العامة؛
- المركب الإنتاجي والتجاري بني هارون، والذي يختص في إنتاج مادة الفريضة ومستخرجات الطحين؛
- المركب الإنتاجي والتجاري فرجيوة، والذي يختص في إنتاج السميد بأنواعه والفريضة وكذا النخالة.

¹ معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة المستخدمين.

تقع مؤسسة مطاحن بني هارون على الطريق الوطني رقم 27 الرابط بين ولايتي قسنطينة وجيجل، ويحدها شرقا ملعب البلدية وغربا القاعة المتعددة الرياضات، وشمالا إكمالية لطيف بوسمينة، وجنوبا الطريق السريع.

من أهم منتجات هذه المؤسسة: السميد بنوعيه الممتاز والعادي، الفرينة، مستخرجات الطحين (النخالة) وهي الناتجة عن عملية الطحين والغربلة وتستعمل كعلف للحيوانات¹.

ثالثا: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يتكون الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن بني هارون فيما يلي:²

1. المديرية العامة: تضم وحدتين هما وحدة فرجية، ووحدة القرارم يشرف على تسييرها مدير المؤسسة له عدة مهام أهمها:

- التنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة؛

- التنسيق بين المؤسسة ومثيلاتها في نفس القطاع؛

- التنسيق بين المؤسسة والمؤسسة الأم.

وتستعين المديرية العامة بعدة مصالح تتمثل في:

أ- الأمانة: تابعة للمدير العام وتقوم بتسجيل البريد الصادر والوارد وطبع المراسلات الصادرة عن المديرية العامة.

ب- مديرية التطوير.

ج- مكتب الأمن والرقابة: مهمته حماية الشركة داخليا والوقاية خاصة من ناحية الحرائق، السرقة ومختلف وسائل النقل في المؤسسة وحمايتها من مختلف الأخطار.

د- المستشار القانوني: يقوم المدير العام باستشارته في القرارات التي ستصدرها المؤسسة لتفادي الوقوع في الأخطاء القانونية وهو محامي الشركة والمكلف بالمنازعات التي تدخل فيها سواء كانت بين الشركة ومورديها وزبائنهم أو داخل المؤسسة.

هـ - المدقق الداخلي: يقوم بمساعدة المدير العام في مراجعة الحسابات.

و - المفتشية العامة.

¹ معلومات مقدمة من طرف رئيسة مصلحة المالية والمحاسبة العامة.

² الهيكل التنظيمي، مقدم من طرف رئيس مصلحة المستخدمين.

2. مديرية الموارد البشرية: وتنقسم إلى:

- دائرة الإعلام الآلي: هي خلية متابعة كل ما يتعلق بالإعلام الآلي بالمؤسسة سواء العتاد أو البرامج أو الشبكة.

- مصلحة المستخدمين: لها علاقة مباشرة بالعمال حيث تهتم بالشؤون الإدارية للعمال وتنفرع هذه المصلحة إلى أربع فروع:

- فرع تسيير المستخدمين: يشرف على تسييره رئيس الفرع ويقوم هذا الأخير بالمتابعة اليومية لنشاطات المستخدمين والسهر على تقديم كل المعلومات لدى فرع الأجور.

- فرع الأجور: يهتم هذا الفرع بإعداد قسيمة الأجور الخاصة بكل عامل شهريا وذلك ابتداء من تحضير بطاقات الحضور اليومية والشهرية ثم حساب الأجور تبعا لما تحتويه قسيمة قسيمة الأجر الفردية من علاوات وتعويضات واقتطاعات.

- فرع الوسائل العامة: وهي التي تشرف على جميع التجهيزات والوسائل العامة داخل المؤسسة.

- فرع الخدمات الاجتماعية: يهتم هذا الفرع بتقديم تعويضات للعمال كتعويض مصاريف العلاج التي يمنحها له صندوق الضمان الاجتماعي ويعمل في هذا الفرع عامل واحد وهو رئيس فرع الشؤون الاجتماعية ويضم هذا الفرع أيضا المطعم.

3. مديرية الإستغلال: تتمثل مهمة مدير الإستغلال في تزويد المدير العام بكل المعلومات الخاصة بالإستغلال وتضم:

- مصلحة الإنتاج: مهمتها خاصة بالعملية الإنتاجية الكاملة أي من دخول المادة الأولية إلى خروجها كمادة مصنعة وتنقسم إلى أربع فروع: فرع محاسبة المواد، فرع المطاحن، فرع الشحن، فرع التوضيب.

3. مديرية التجارة: تضم دائرة التسويق والتي تنقسم بدورها إلى:

- مصلحة التجارة والتسويق: تقوم هذه المصلحة ببيع المنتج كما تقوم بتموين المؤسسة بالمواد اللازمة للعملية الإنتاجية، وتنقسم إلى:

- فرع التوزيع: يقوم ببيع المنتجات حسب الزبائن الموقعين على دفاتر التوريد.

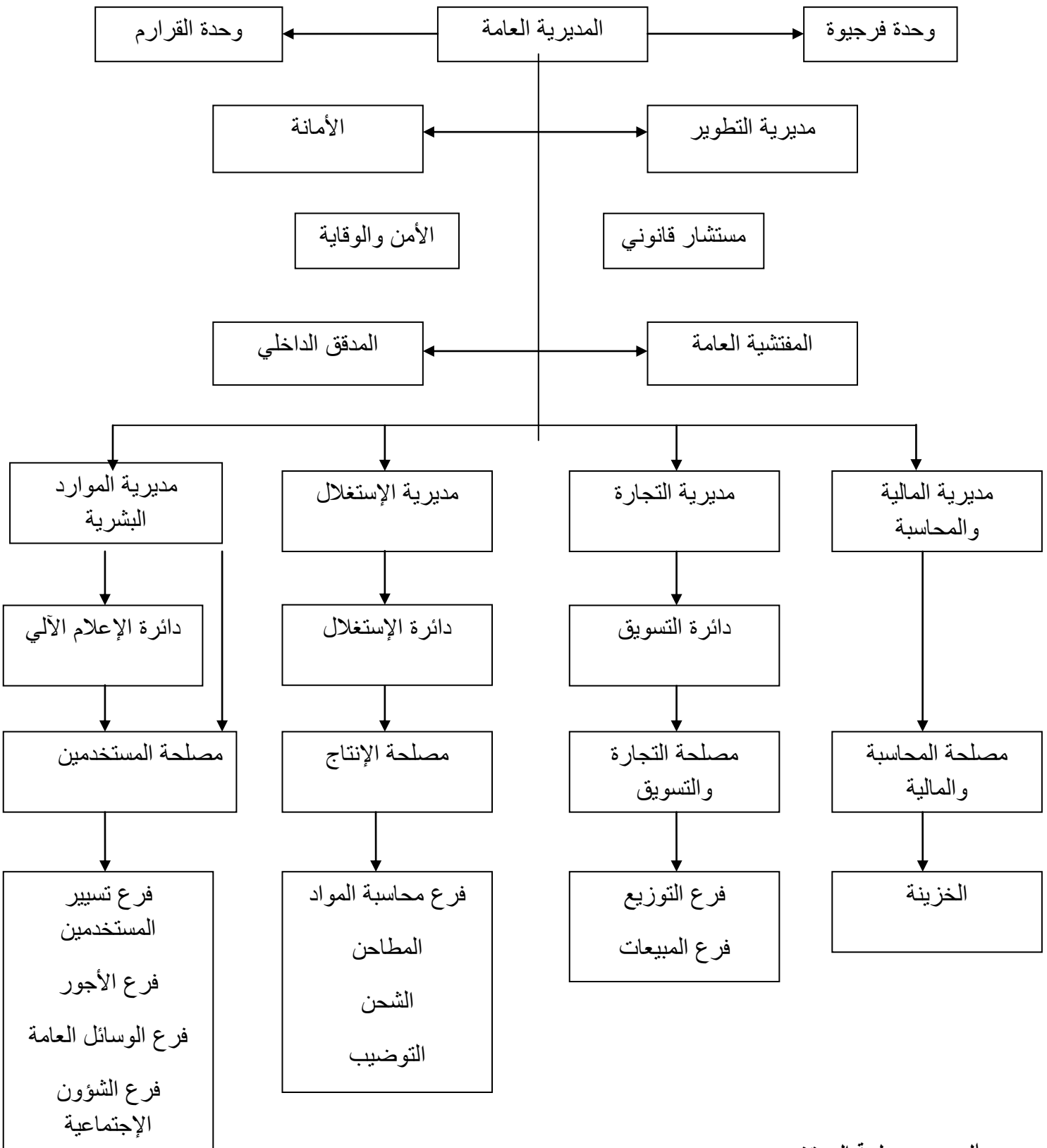
- فرع المبيعات: وهو فرع مكلف بتسجيل كل عمليات البيع التي قام بها فرع التوزيع.

4. مديرية المالية والمحاسبة: مهمتها إدارة المصالح المالية والتنسيق بينها وتتمثل في:

- مصلحة المحاسبة والمالية: وتعتبر من أهم المصالح حيث أن لها علاقة مع جميع المصالح الأخرى، ويقع على عاتقها تسجيل كل العمليات المتعلقة بالنشاط التجاري مع الوحدات، وتضم :

- فرع الخزينة: ويقوم هذا الفرع بالإشراف على دخول وخروج الأموال إلى البنك والصندوق ما عدا الأموال المتعلقة بالمشتريات فتتحملها المديرية العامة و يقوم الفرع بعدة أعمال شهرية وأعمال يومية منها:
 - مراقبة الشيكات بدون رصيد المعادة من البنك؛
 - إعداد وثيقة خاصة بالزبائن الغير متعاقدين؛
 - إعداد وثيقة خاصة بقائمة الشيكات التي ارجعت؛
 - إعداد حالة الديون لكل الزبائن.
- و يمكن تلخيص الهيكل التنظيمي للمؤسسة في المخطط الآتي:

الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن بني هارون - قرارم قوقة-



المصدر: مصلحة المستخدمين.

المطلب الثاني: واقع التدقيق الداخلي في مؤسسة مطاحن بني هارون

بالنسبة لمديرية التدقيق الداخلي في المؤسسة فهي تتكون من شخص واحد هو المدقق الداخلي، له عشر سنوات خبرة ومتحصل على شهادة ليسانس في علوم التسيير وله دورات تكوينية، حيث يقوم بتدقيق وظائف المؤسسة دون استثناء وذلك من خلال مراقبة إجراءات العمل التي يجب أن تتوافق والإجراءات الموثقة، ثم يرفع تقريراً إلى الرئيس المدير العام بشكل مباشر.¹

أولاً: مهام المدقق الداخلي في مؤسسة مطاحن بني هارون

من خلال إجراء مقابلة مع المدقق الداخلي لمؤسسة مطاحن بني هارون ومن أجل التعرف على المهام التي يقوم بها تم طرح بعض الأسئلة عليه من بينها:

• ما هي المراحل التي تتبعها كمدقق داخلي في تحديد مهامك السنوية؟

تبين من خلال الإجابات المقدمة من طرف المدقق الداخلي بأنه يقوم بمجموعة من الوظائف، نذكر منها:

1. في الثلاثي الأخير من السنة يقوم بإعداد البرنامج السنوي للتدقيق الداخلي للسنة N (الملحق رقم 06)، وذلك بأمر من المدير العام، مع الأخذ بعين الاعتبار مايلي:

- النقائص التي سجلها المدقق الداخلي في التقارير التي أعدها في السنوات السابقة؛

- المشاكل المسجلة في السنة السابقة، والتي لم تكن مبرمجة في تقارير المدقق الداخلي؛

- الأمور المبرمجة في برنامج السنة الماضية، والتي لم يتم القيام بها لسبب ما؛

- توجيهات المدير العام؛

- كما يجب أن يشمل برنامج التدقيق الداخلي أكبر قدر ممكن من الوظائف التي يجب تدقيقها لهذه السنة خاصة الوظائف الأساسية (الشراء، الموارد البشرية، المخزون، وغيرها...).

عندما يكمل المدقق الداخلي إعداد البرنامج يقدمه للرئيس المدير العام للمصادقة عليه.

2. في السنة N يقوم المدقق الداخلي بعمليات التدقيق في إطار البرنامج المسطر؛

3. يعمل المدقق الداخلي على تقييم نظام الرقابة الداخلية؛

4. يعمل المدقق الداخلي على ضمان احترام الأحكام القانونية والتنظيمية؛

5. يسعى المدقق الداخلي إلى ضمان فعالية إجراءات التدقيق وتوفير الموثوقية في المعلومات الناتجة عنه؛

¹ مقابلة أجريت مع المدقق الداخلي للمؤسسة السيد "نجار مراد" مرققة بتسجيل صوتي، يوم 2018/04/02 على الساعة 10:25 صباحاً، استغرقت المقابلة مدة ساعة وربع .

6. يعمل المدقق الداخلي على حماية أصول المؤسسة؛

7. يعمل المدقق الداخلي على ضمان الإستغلال الأمثل للموارد البشرية؛

8. يتابع المدقق الداخلي تصحيح النقائص التي سجلها في تقاريره السابقة.

مع العلم أن المدقق الداخلي يملك حرية الإطلاع الكاملة والغير المقيدة على جميع العمليات داخل المؤسسة، كما يقوم بتحديد الاهداف السنوية لدائرة التدقيق الداخلي والتي تبني على أساس أهداف وغايات عملية التدقيق بناءا على خطط وسياسات المؤسسة.

ثانيا: طريقة عمل المدقق الداخلي في مؤسسة مطاحن بني هارون

من أجل التعرف على طريقة عمل المدقق الداخلي، تم طرح بعض الأسئلة عليه من خلال المقابلة معه خلال فترة التربص من بينها:

- ما هي الخطوات التي تتبعها في أدائك لوظيفة التدقيق الداخلي؟ وما هو الأسلوب المعتمد في ذلك؟

وحسب الإجابات المقدمة فإنه يعتمد الخطوات التالية في أداء مهامه المختلفة حيث يبدأ عمله على أساس البرنامج المسطر وبالتسلسل حيث يرسل الرئيس المدير العام أمر إلى المديريات المعنية بإجراء تدقيق عليها لكي يقدموا كل الوثائق التي يطلبها المدقق الداخلي للقيام بمهامه، أما بالنسبة للأسلوب الذي ينتهجه هو أسلوب العينة، والذي يقوم باختيارها بطرق مختلفة نذكر منها:

- يأخذ المدقق الداخلي مثلا 100 ملف يختار من بينها 10 ملفات مثلا يأخذ الملف رقم 01 ثم الملف رقم 10 ثم الملف رقم 20 إلخ حتى يكمل 10 ملفات وهذا الإختيار يرجع لاعتباراته الشخصية دون إطلاع الجهات التي يعمل على تدقيق ملفاتها؛

- أو مثلا في مصلحة الشراء يقوم المدقق الداخلي بأخذ العينة على اساس الموردين خاصة غذا كانت هناك تعاملات مع بعض الموردين تثير الشكوك، وذلك من خلال معلومات وصلت إلى المدقق الداخلي مسبقا حول هذا الأمر، أو يقوم باختيار العينة على أساس الطلبيات مثلا تكون مبالغ الطلبيات تثير الشكوك أو طلبيات متكررة من نفس المورد أكثر من المعقول؛

- أو مثلا في مديرية الموارد البشرية عند تدقيقه لملفات الأجراء يقوم بأخذ أصحاب الأجور المرتفعة بشكل غير معقول، أو يأخذ ملفات العمال الذين يغيبون بشكل كبير.

بعد اختيار المدقق الداخلي للعينة من الملفات المطلوبة يقوم بعملية معالجة البيانات من خلال مقارنة إجراءات العمل المطبقة في إعداد الملفات والتي يتم تدقيقها مع ما هو مدون في المراجع التي يعتمد عليها المدقق الداخلي في أداء مهامه.

بعد هذه المرحلة يقوم المدقق الداخلي باستخراج النقائص الموجودة في الملفات المدققة وكتابتها بكل واضح للتقرير الأولي، ثم يرسله إلى كل الجهات التي تمت فيها عملية التدقيق، وبعد مدة معينة يتم عقد اجتماع بين المدقق الداخلي ومدراء المصالح المعنية لمناقشة ما جاء في التقرير، وبعد تأكيد الجهات التي شملها التقرير بأن أداء مهامها تشمله فعلا نقائص (حالة سوء التسيير)، هنا يقوم المدقق بإعطائهم نصائح وتوجيهات لتصحيح الخلل الموجود وفي نفس الوقت يقوم برفع التقرير النهائي (الملحق رقم 07) للرئيس المدير العام وهذا الأخير يقوم بإعادة إرساله إلى المديريات والمصالح المعنية. وبعدها بمدة حوالي 4 أشهر يقوم المدقق الداخلي بمتابعة مدى قيام المديريات والمصالح المعنية برفع النقائص المسجلة في التقرير.

المطلب الثالث: واقع حوكمة الشركات في مؤسسة مطاحن بني هارون

- الأطراف الفاعلة في حوكمة الشركات في مؤسسة مطاحن بني هارون

تتوفر مجموعة من الأطراف المسؤولة عن دعم تطبيق حوكمة الشركات من مجلس الإدارة، الإدارة، وأطراف أخرى لها مصلحة في أن تطبق المؤسسة مبادئ الحوكمة من مساهمين وباقي أصحاب المصالح، وذلك من أجل أن تضمن حماية حقوقها ومصالحها بالمؤسسة وتتمثل هذه الأطراف أساسا فيمايلي:

1. مساهمي المؤسسة:

لمؤسسة مطاحن بني هارون مساهم وحيد وهو الدولة تابعة للشركة الرئيسية Agrodive ذات رأس اجتماعي قيمته 600.000.000 دج.

2. مجلس الإدارة:

يتكون مجلس إدارة مؤسسة مطاحن بني هارون من 7 أعضاء، 5 منهم تعينهم الدولة كلهم من خارج المؤسسة وبالتالي فهم يتمتعون بالإستقلالية، وعضوين من مجلس الإدارة مهمتهم رقابة التسيير يتم تعيينهم بالانتخاب من طرف العمال، حيث يهتمون بحماية حقوق العمال، ويرأس مجلس إدارة المؤسسة الرئيس المدير العام.

3. الإدارة:

تعتبر الإدارة على أنها الجهة المسؤولة على الإدارة الفعلية للمؤسسة، وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، كما أنها مسؤولة عن تعظيم أرباح المؤسسة وزيادة قيمتها إضافة إلى مسؤوليتها اتجاه الإقصاد والشفافية في المعلومات التي تنشرها، كما أن الإدارة هي حلقة الوصل بين مجلس الإدارة وبقية الأطراف المتعاملة مع المؤسسة، حيث تتكون إدارة المؤسسة من مجموعة موظفين ومدراء تنفيذيين ورؤساء مصالح والمدير العام.

4. أصحاب المصالح:

يتمثل مختلف أصحاب المصالح بمؤسسة مطاحن بني هارون وفروعها في عمال المؤسسة وعددهم 200 منهم الموظفون ومنهم العاملون في المصنع. إضافة إلى الزبائن، حيث يتمثل أهم زبائن المؤسسة في تجار الجملة، إضافة إلى الموردين المتعاملين مع المؤسسة، ومن أهمهم OAIC الديوان الوطني المهني للحبوب.

كما تعتبر البنوك الممولة للمؤسسة من أصحاب المصالح فيها وتتعامل المؤسسة مع بنك واحد هو بنك الفلاحة والتنمية الريفية BADR.

مما سبق يتجلى بأن تطبيق مبادئ الحوكمة داخل المؤسسة يعتبر ضرورة لحماية حقوق أصحاب المصالح من عمال، عملاء، موردين وبنوك، إضافة إلى زيادة الثقة في المعلومات والوثائق المالية التي تصدر عنها.

المبحث الثاني: الإجراءات المنهجية للدراسة

يتضمن هذا المبحث الأساليب والطرائق والإجراءات التي تم اعتمادها في الدراسة الميدانية من هذا البحث، وهي تتضمن منهج البحث، والمجتمع والعينة المدروسة في البحث، والإجراءات اللازمة لذلك وأساليب تحليل البيانات وتفسيرها مع محاولة لترميز محاور الدراسة وتبيين طبيعة توزيع عينة الدراسة.

المطلب الأول: منهج وحدود الدراسة

أولاً: منهج الدراسة

المنهج العلمي هو تلك الطريقة التي يتبعها الطالب لدراسة ظاهرة أو مشكلة ما، بقصد وصفها وتفسير العلاقات المختلفة التي تؤثر وتتأثر بها، بقصد التحكم فيها والتنبؤ بسلوكها مستقبلاً، ومن خلال الاطلاع على الدراسات السابقة ظهر جلياً أن المنهج المناسب للدراسة والذي يحقق أهدافها، هو المنهج الوصفي التحليلي بأسلوبيه (النظري والميداني)، كونه منهجاً مساعداً على التحليل الشامل والعميق للمشكلة قيد البحث، ولكونه المنهج الذي يمتاز بالوصف التفصيلي الدقيق للمعلومات ذات العلاقة كيفاً وكماً، فعلى صعيد الدراسة الوصفية، سيتم إجراء المسح المكتبي والاطلاع على البحوث النظرية والميدانية لبناء الإطار النظري للدراسة. أما على صعيد البحث الميداني التحليلي، فسيتم إجراء دراسة ميدانية مع تحليل كافة البيانات واستخدام الطرق الإحصائية المناسبة لمعالجتها، وستعتمد الدراسة على الاستبيان المخصصة لذلك.

ثانيا: حدود الدراسة

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

1. **الحدود المكانية:** الغرض من هذه الدراسة استبيان موضوع التدقيق الداخلي كآلية لتفعيل حوكمة الشركات، فانحصرت الدراسة في مؤسسة مطاحن بني هارون والوحدات التابعة لها.
2. **الحدود الزمانية:** امتدت هذه الدراسة ما بين 01 أبريل 2018 إلى غاية 15 أبريل 2018.
3. **الحدود الموضوعية:** اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع المرتبطة أساسا بموضوع التدقيق الداخلي وإسهامه في تفعيل حوكمة المؤسسات في المؤسسات الاقتصادية.

المطلب الثاني: مجتمع وأنموذج الدراسة

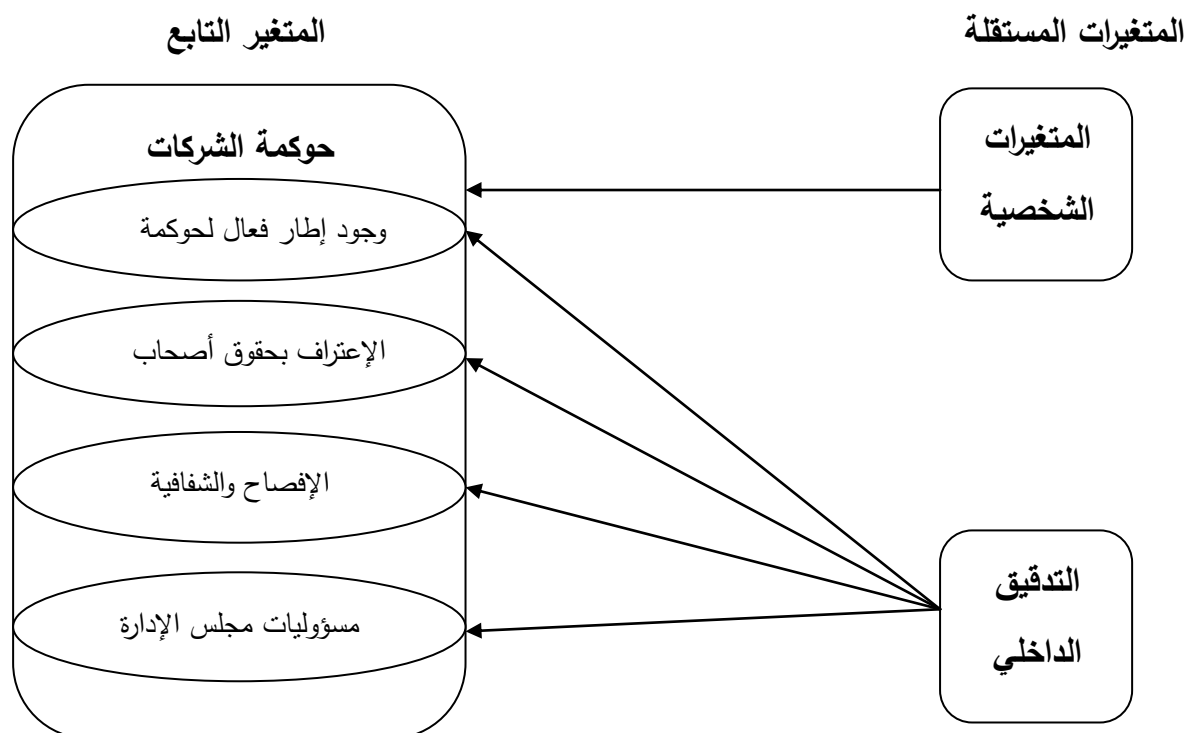
أولا: مجتمع وعينة الدراسة

بالنسبة للجزء الذي اعتمدت فيه الإستبانة فقد تم أخذ كل المدراء ورؤساء المصالح في المؤسسة محل الدراسة والوحدات التابعة لها لمعرفة إجاباتهم وآرائهم فيما يخص مدى تطبيق وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة ومدى اعتمادها لمبادئ الحوكمة، ويتمثل عددهم أساسا في 27 فرد والذين اعتبرناهم في نفس الوقت عينة الدراسة بالإعتماد على المسح الشامل والموزعين كالتالي: 03 مدراء رئيسيين (المدير العام للمديرية العامة)، المدير العام للوحدة الإنتاجية التجارية القرارم، (المدير العام للوحدة الإنتاجية التجارية فرجيو)، 06 مدراء تنفيذيين (مدير التطوير، المدقق الداخلي، مدير الموارد البشرية، مدير الإستغلال، مدير التجارة، مدير المحاسبة والمالية)، 18 رئيس مصلحة في كل من المديرية العامة والوحدات التابعة لها (مصلحة الموارد البشرية، مصلحة الإنتاج، مصلحة التجارة والتسويق، مصلحة المالية والمحاسبة).

أما فيما يتعلق بالجزء الذي استخدمت فيه المقابلة فقد شملت المدقق الداخلي فقط باعتباره الطرف الأساسي الذي يخدم الموضوع المتعلق بدور التدقيق الداخلي للمؤسسة محل الدراسة في التطبيق السليم لحوكمة الشركات.

ثانيا: أنموذج الدراسة

الشكل رقم (05): أنموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبتين.

ويتبين من الأنموذج مايلي:

1. يشمل متغيرين رئيسيين هما: المتغير المستقل (التدقيق الداخلي) والمتغير التابع (حوكمة الشركات)، بالإضافة إلى (المتغيرات الشخصية)، حيث يتكون المتغير التابع من أربع مبادئ (إطار فعال لحوكمة الشركات، الإعتراف بحقوق أصحاب المصالح، الإفصاح والشفافية، مسؤوليات مجلس الإدارة)، كما تشمل المتغيرات الشخصية على خمسة عناصر تتعلق بكل من (الجنس، العمر، المستوى الوظيفي، سنوات الخبرة).
2. إن حركة المخطط تفترض وجود تأثير للتدقيق الداخلي على كل مبدأ من مبادئ حوكمة الشركات، وبالتالي نحصل على الدور الكلي لمتغير التدقيق الداخلي في متغير حوكمة الشركات.

المطلب الثالث: أداة الدراسة والاختبارات الإحصائية المستخدمة

أولاً: أداة الدراسة

تم الإعتماد على استبانة للقيام بجمع البيانات اللازمة للدراسة الميدانية وقد تم تقسيمها إلى ثلاثة محاور أساسية:

- **المحور الأول:** معلومات أولية شخصية ديموغرافية (رتبية، إسمية) تتعلق بالمجيب وعددها أربعة ممثلة في (الجنس، العمر، المستوى الوظيفي، سنوات الخبرة).

- **المحور الثاني:** مكون من (13) سؤال متعلق بالمتغير المستقل (التدقيق الداخلي).

- **المحور الثالث:** مكون من (20) سؤال متعلق بالمتغير التابع (حوكمة الشركات) وهذه الأسئلة موزعة على مبادئ لحوكمة الشركات باستثناء مبدأ حماية حقوق المساهمين و مبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين لأن المؤسسة محل الدراسة لها مساهم وحيد (الدولة) والتطرق للمبادئ التالية فقط: توفر إطار فعال لحوكمة الشركات، الإعراف بحقوق أصحاب المصالح، الإفصاح والشفافية، مسؤوليات مجلس الإدارة.

وقد اعتمدنا على مقياس ليكرت الخماسي (likert scale) وهو مقياس فئوي مكون من خمس درجات لتحديد درجة الموافقة لأفراد عينة الدراسة على كل فقرة من فقرات الاستبانة، ويأتي كالتالي:

- الدرجة (1): غير موافق بشدة؛

- الدرجة (2): غير موافق؛

- الدرجة (3): محايد؛

- الدرجة (4): موافق؛

- الدرجة (5): موافق بشدة.

ثانيا: الاختبارات الإحصائية المستعملة

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات المجمعة، تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية والذي يرمز له اختصارا بالرمز (SPSS)، وهو برنامج يحتوي على مجموعة كبيرة من الاختبارات الإحصائية التي تتدرج ضمن الإحصاء الوصفي مثل التكرارات، المتوسطات والانحرافات المعيارية... الخ، وضمن الإحصاء الاستدلالي مثل معاملات الارتباط، التباين الأحادي... الخ.

وفيما يلي مجموعة الأساليب الإحصائية التي تم استخدامها في هذه الدراسة:

1. **المتوسطات الحسابية:** لمعرفة واقع تطبيق وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة و مدى التزامها بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

2. **الانحرافات المعيارية:** لمعرفة درجة تشتت على متوسطاتها.

3. **معامل الارتباط كاندال:** لمعرفة مدى ارتباط كل فقرة بمحورها.

4. **معامل كرومباخ ألفا:** لمعرفة مدى ثبات أداة الدراسة.

5. معامل الانحدار المتعدد: لمعرفة دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات.

وسيتم اعتماد مقياس التحليل لفقرات الاستبانة بناء على متوسطات إجابات أفراد العينة في المؤسسة على النحو التالي:

الجدول رقم(04): مقياس التحليل

الدرجة	الوسط الحسابي
ضعيف	من 1 إلى أقل من أو يساوي 2.49
متوسط	من 2.50 إلى أقل من أو يساوي 3.49
جيد	من 3.50 إلى 5

المطلب الرابع: صدق أداة الدراسة

صدق الاستبانة يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أعد لقياسه، كما يقصد بالصدق شمول الإستبانة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل هذا من ناحية، ومن الناحية الأخرى وضوح فقراتها ومفرداتها لتسهيل الإجابة عليها وقد قمنا بالتأكد من صدق الإستبانة من خلال:

أولاً: الصدق الظاهري للأداة

بهدف التعرف على مدى صدق الاستبانة ظاهرياً قمنا بعرضها على مجموعة من المحكمين، متمثلين في أساتذة المركز الجامعي-ميلة- وتم الأخذ بملاحظاتهم، وإعادة صياغة فقرات الاستبانة وإجراء بعض التعديلات المطلوبة وبلغ عدد الأساتذة المحكمين 5 وعلى ضوء هذه التعديلات توصلنا للشكل النهائي للاستبانة الملحق رقم(01) .

ثانياً: الصدق البنائي للأداة

بعد التأكد من الصدق الظاهري لأداة الدراسة قمنا بتطبيقها ميدانياً على عينة الدراسة باتباع الإختبارات التالية:

1.معامل الارتباط كاندال لمعرفة درجة الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبانة مع محورها الذي تنتمي إليه، كما هو موضح في الجداول التالية:

الجدول رقم(05): درجة الاتساق الداخلي لعبارات محور التدقيق الداخلي

معامل الارتباط	العبرة	
0.499*	يتم توفير كافة الإمكانيات اللازمة للمدقق الداخلي لكي يقوم بعمله بالشكل المطلوب	01
0.542*	يساعد التدقيق الداخلي المؤسسة في معرفة مدى كفاءة نظام التسيير فيها	02
0.626*	يقترح المدقق الداخلي تحسينات لتطوير فعالية وكفاءة الأنظمة في المؤسسة	03
0.606*	المدقق الداخلي ينفذ دوره بموضوعية وبما يتوافق مع المعايير الدولية للممارسة المهنية	04
0.679*	يقوم المدقق بوظيفته بنزاهة	05
0.429*	المدقق الداخلي مستقل عن كل الموظفين والأنشطة التنفيذية للمؤسسة	06
0.315*	يقوم المدقق الداخلي بإجراءات وتقويمات على مدار السنة المالية	07
0.512*	تقوم وحدة التدقيق الداخلي بمراجعة مؤهلات وخبرات المدقق الداخلي	08
0.389*	من مهام المدقق الداخلي بشكل خاص متابعة الإجراءات المحاسبية وإدارة المخاطر	09
0.413*	يقوم المدقق الداخلي بتحقيقات داخلية للمجالات التي يوجد فيها شبه غش أو مخالفة أو فشل نظم الرقابة وإبلاغ الأمر للإدارة	10
0.601*	المدقق الداخلي يتلقى تدريب وتعليم مستمرين على المعايير المهنية المطلوبة	11
0.596*	يتم الأخذ بتوصيات المدقق الداخلي في كافة النواحي المالية والمحاسبية والمالية والإدارية	12
0.106*	يجد المدقق الداخلي صعوبة في التواصل مع مجلس الإدارة .	13

* دال عند مستوى الدلالة 0.01 فأقل.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الـ (SPSS)

الجدول رقم (06): درجة الاتساق الداخلي لعبارات محور حوكمة الشركات (المبدأ الأول)

العبارة	معامل الارتباط
14	يتم توزيع المسؤوليات وفق قوانين العمل الداخلية والتي تخدم المصلحة العامة. *0.709
15	تتمتع الهيئة التنفيذية المسؤولة عن تنفيذ القانون بالنزاهة و الشفافية. *0.413
16	تقوم الهيئة التنفيذية بتوفير الموارد اللازمة للقيام بواجباتها بأسلوب مهني وبطريقة موضوعية. *0.473

* دال عند مستوى الدلالة 0.01 فأقل.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج ال (SPSS)

الجدول رقم (07): درجة الاتساق الداخلي لفقرات محور حوكمة الشركات (المبدأ الثاني)

العبارة	معامل الارتباط
17	لأصحاب المصالح الحق في الحصول على تعويض مناسب في حالة انتهاك حقوقهم. *0.566
18	لأصحاب المصالح الحق في الحصول على المعلومات بأسلوب دوري عن أداء المؤسسة في وقت مناسب. *0.776
19	لأصحاب المصالح الحق في الاتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات الغير القانونية *0.562
20	يسمح بمشاركة أصحاب المصالح لآليات تحسين مستوى الأداء. *0.627

* دال عند مستوى الدلالة 0.01 فأقل

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج ال (SPSS)

الجدول رقم (08): درجة الاتساق الداخلي لفقرات محور حوكمة الشركات (المبدأ الثالث)

معامل الارتباط	العبرة	
*0.311	يتم الافصاح عن أهداف المؤسسة	21
*0.371	يتم الافصاح عن أعضاء مجلس الإدارة وكبار المديرين.	22
*0.462	يتم الافصاح عن سياسة مكافأة مجلس الإدارة للمديرين التنفيذيين الأساسيين.	23
*0.636	يتم الافصاح عن المخاطر الجوهرية المتوقعة.	24
*0.503	تتوفر قنوات نشر المعلومات من أجل تمكين الجهات المستفيدة من الوصول إليها	25
*0.509	يتم الافصاح في الوقت المناسب عن الوضع المالي للمؤسسة	26

* دال عند مستوى الدلالة 0.01 فأقل.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الـ (SPSS)

الجدول رقم (09): درجة الاتساق الداخلي لفقرات محور حوكمة الشركات (المبدأ الرابع)

معامل الارتباط	العبرة	
*0.357	يقوم مجلس الإدارة بتحديد أهداف المؤسسة وإعداد الموازنات التقديرية وخطط العمل السنوية	27
*0.589	يسعى مجلس الإدارة لحماية مصالح المؤسسة والمساهمين	28
*0.582	يضمن مجلس الإدارة الالتزام بالقوانين وفق معايير أخلاقية	29
*0.503	يقوم مجلس الإدارة باختيار كبار المديرين ومراقبتهم	30
*0.289	يقوم مجلس الإدارة بتحديد مكافآت وإعفاءات لكبار المديرين	31
*0.216	من مهام مجلس الإدارة التأكد من سلامة التقارير المالية والنظم المحاسبية للمؤسسة	32
*0.559	يوجد نظام شفاف لعمليات ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة يراعي فيها المهارة والكفاءة.	33

* دال عند مستوى الدلالة 0.01 فأقل.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الـ (SPSS).

يتضح من الجداول السابقة أن قيم معامل ارتباط كل عبارة من العبارات مع محورها موجبة ومقبولة ودالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.01) فأقل، مما يدل على صدق اتساقها مع محاورها.

2. معامل كرونباخ ألفا لقياس مدى ثبات الاستبانة والنتائج المتحصل عليها موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم(10): قيمة معامل الثبات لمتغيرات الدراسة

إسم المتغير	التدقيق الداخلي	حوكمة الشركات	الاستمارة ككل
معامل الثبات (كرونباخ ألفا) 0	0.837	0.924	0.803

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الـ (SPSS).

يلاحظ من الجدول رقم أن معاملات الثبات لجميع متغيرات الدراسة مقبولة وهي أكبر من النسبة المعيارية 0.06 حيث بلغ معامل كرونباخ ألفا للاستبانة ككل 0.803 ومنه فهي تتمتع بالثبات.

المبحث الثالث: تحليل النتائج واختبار الفرضيات

سننتظر في هذا المبحث إلى دراسة وتحليل نتائج الاستبانة التي تم التوصل إليها باستخدام برنامج spss واختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: تحليل المتغيرات الديمغرافية للعينة

لقد تم وصف خصائص عينة الدراسة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (11): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات الشخصية

النسبة المئوية	التكرار	الفئة	الجنس
%92.6	25	ذكر	
%7.4	2	أنثى	
%100	27	المجموع	
العمر	%00	أقل من 25 سنة	
	%11.11	من 25 إلى 35 سنة	
	%29.6	من 35 إلى 45 سنة	
	%59.3	من 45 سنة فأكثر	
	%100	المجموع	

المستوى الوظيفي	مدير عام	03	11.11%
	مدير تنفيذي	06	18.5%
	رئيس مصلحة	18	70.4%
	المجموع	27	100%
سنوات الخبرة	أقل من 10 سنوات	01	3.7%
	من 10 إلى 15 سنوات	10	33.3%
	أكثر من 15 سنة	16	63.0%
	المجموع	27	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (spss) في الملحق (02).

نلاحظ من خلال الجدول رقم (21) أن عدد الإناث بلغ 02 وبنسبة مئوية (7.4 %) من أصل مجموع أفراد عينة الدراسة، في حين بلغ عدد الذكور (25) وبنسبة مئوية (92.6%) من أفراد عينة الدراسة، وبذلك فإننا نرى أن عدد الذكور أكبر بكثير من عدد الإناث، وأن المرأة لم تأخذ دورها بجانب الرجل في الشركة، وهذا ربما راجع فقط لطبيعة عمل المؤسسة، وعادات وتقاليد أهل المنطقة.

يبين الجدول رقم (21) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية، حيث يتبين من الجدول أن أعلى نسبة في الفئات العمرية كانت الفئة (أكبر من 45 سنة) حيث بلغ عدد الأفراد ضمن هذه الفئة 17 فردا بنسبة مئوية بلغت (59.3%)، ثم تلتها الفئة (من 35-45 سنة) حيث بلغ عدد الأفراد ضمن هذه الفئة 07 أفراد وبنسبة مئوية بلغت (29.6%)، ويوضح الجدول أيضا أن الفئة العمرية (من 25-35 سنة) جاءت في المرتبة الثالثة، حيث بلغ عدد الأفراد ضمنها 03 أفراد وبنسبة مئوية بلغت (11.11%)، أما الفئة العمرية (أقل أو يساوي 25 سنة) فقد حلت المرتبة الرابعة بنسبة مئوية (00%)، والتبرير لوجود فئات عمرية كبيرة في السن وعدم وجود فئة عمرية أقل من 25 سنة بالنسبة لأفراد عينة الدراسة، يعود إلى أن المؤسسة تسعى للحفاظ على الفئات العمرية التي تملك الخبرة والمهارة المكتسبة مع مرور الوقت.

وتدل النتيجة السابقة على التنوع في مستوى أعمار أفراد مجتمع الدراسة، مما يعكس وجود خبرات متنوعة مما يخدم أهداف الدراسة، حيث يضمن التعرف على اتجاهات المستويات العمرية المختلفة بما تحمله من خبرات اتجاه دور التدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة.

يتبين أيضا من الجدول رقم (21) أن أعلى نسبة تمثل فئة رؤساء المصالح بنسبة مئوية بلغت (70.4%) حيث بلغ عددهم 18، ثم تلتها فئة المدراء التنفيذيين بنسبة (18.5%) وبلغ عددهم 06، أما بالنسبة لفئة المدير العام فقد بلغت نسبة (11.11%) وعددهم 03 في المؤسسة محل الدراسة وفروعها.

كما يوضح الجدول رقم (21) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة بالمؤسسة، حيث تم تقسيمها إلى ثلاث فئات، فقد جاءت الفئة (أكثر من 15 سنة) في المرتبة الأولى، حيث بلغ عدد الأفراد ضمن هذه الفئة 16 ونسبة مئوية بلغت (63%)، ثم تلتها الفئة (من 10 إلى 15 سنة) حيث بلغ عدد الأفراد ضمن هذه الفئة 10 ونسبة مئوية بلغت (33.3%)، أما في المرتبة الثالثة فقد جاءت الفئة (أقل من 10 سنوات) حيث بلغ عدد الأفراد ضمن هذه الفئة 01 ونسبة مئوية بلغت (3.7%).

وتدل النتائج السابقة على توفر عامل الخبرة لدى أفراد مجتمع الدراسة، مما يجعلهم قادرين على تكوين آراء إيجابية أو سلبية أكثر دقة تجاه دور التدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة، حيث تعتبر الخبرة من أكبر العوامل المؤثرة في آراء الأفراد، لأن الخبرات المتراكمة عبر التجارب تسهم إلى حد كبير في تكوين اتجاهات إيجابية أو سلبية اتجاه موضوع معين.

المطلب الثاني: التحليل الوصفي

أولاً: تحليل نتائج محور التدقيق الداخلي

الجدول رقم (12): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات محور التدقيق الداخلي

الرقم	محتوى المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	مستوى القبول
01	يتم توفير كافة الإمكانيات اللازمة للمدقق الداخلي لكي يقوم بعمله بالشكل المطلوب	1.78	0.18	12	ضعيف
02	يساعد التدقيق الداخلي المؤسسة في معرفة مدى كفاءة نظام التسير فيها	0.74	0.16	13	ضعيف
03	يقترح المدقق الداخلي تحسينات لتطوير فعالية وكفاءة الأنظمة في المؤسسة	1.85	0.18	11	ضعيف
04	المدقق الداخلي ينفذ دوره بموضوعية وبما يتوافق مع المعايير الدولية للممارسة المهنية	2.26	0.21	5	ضعيف
05	يقوم المدقق بوظيفته بنزاهة	2.07	0.20	8	ضعيف
06	المدقق الداخلي مستقل عن كل الموظفين والأنشطة التنفيذية للمؤسسة	2.59	0.24	3	متوسط
07	يقوم المدقق الداخلي بإجراءات وتقويمات على مدار السنة المالية	2.11	0.15	6	ضعيف

08	تقوم وحدة التدقيق الداخلي بمراجعة مؤهلات وخبرات المدقق الداخلي	3.11	0.25	2	متوسط
09	من مهام المدقق الداخلي بشكل خاص متابعة الإجراءات المحاسبية وإدارة المخاطر	2.04	0.14	9	ضعيف
10	يقوم المدقق الداخلي بتحقيقات داخلية للمجالات التي يوجد فيها شبه غش أو مخالفة أو فشل نظم الرقابة وإبلاغ الأمر للإدارة	2.04	0.21	10	ضعيف
11	المدقق الداخلي يتلقى تدريب وتعليم مستمرين على المعايير المهنية المطلوبة	2.56	0.24	4	متوسط
12	يتم الأخذ بتوصيات المدقق الداخلي في كافة النواحي المالية والمحاسبية والمالية والإدارية	2.07	0.19	7	ضعيف
13	يجد المدقق الداخلي صعوبة في التواصل مع مجلس الإدارة	3.22	0.24	1	متوسط
	جميع العبارات	2.18	-	-	ضعيف

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss في الملحق رقم (03).

يبين الجدول رقم(12) نتائج تحليل المحور الأول من الإستبانة والمتمثل في التدقيق الداخلي حيث بلغ المتوسط العام لها 2.18 مما يعني أن مستوى القبول من طرف أفراد العينة ضعيف مما يدل على أنه لديهم اتجاه سلبي حول تطبيق وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة، حيث جاءت كل من العبارات (13.11.8.6) بدرجة متوسطة بمتوسط حسابي على التوالي (3.22، 2.56، 3.11، 2.59) في حين تحصلت العبارات (12.10.9.7.5.4.3.2.1) على درجة ضعيف بمتوسط حسابي على التوالي (2.07، 2.04، 2.04، 2.11، 2.07، 2.26، 1.85، 0.74، 1.78).

ثانيا: تحليل نتائج محور حوكمة الشركات

1.نتائج تحليل مبدأ توفر إطار فعال لحوكمة الشركات

الجدول رقم(13): استجابات أفراد الدراسة للمبدأ الأول (حوكمة الشركات) مرتبة حسب متوسطات الموافقة

الرقم	محتوى المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	مستوى القبول
14	يتم توزيع المسؤوليات وفق قوانين العمل الداخلية والتي تخدم المصلحة العامة.	2.52	0.24	3	متوسط
15	تتمتع الهيئة التنفيذية المسؤولة عن تنفيذ القانون بالنزاهة و الشفافية.	2.74	0.24	2	متوسط

16	تقوم الهيئة التنفيذية بتوفير الموارد اللازمة للقيام بواجباتها بأسلوب مهني وبطريقة موضوعية.	2.93	0.23	1	متوسط
	جميع العبارات	2.73	-	-	متوسط

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

يبين الجدول رقم(13) نتائج المبدأ الأول من مبادئ حوكمة الشركات وهو مبدأ توفر إطار فعال لحوكمة الشركات، وكانت عدد أسئلة هذا المبدأ 03 أسئلة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا المبدأ 2.73 مما يعني أن مستوى القبول من طرف أفراد العينة متوسط مما يدل على أن تطبيق هذا المبدأ لا بأس به في المؤسسة .

2. نتائج تحليل مبدأ المساواة في حقوق أصحاب المصالح

الجدول رقم(14): استجابات أفراد الدراسة للمبدأ الثاني (حوكمة الشركات) مرتبة حسب متوسطات الموافقة

الرقم	محتوى المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	مستوى القبول
17	لأصحاب المصالح الحق في الحصول على تعويض مناسب في حالة انتهاك حقوقهم	2.74	0.22	3	متوسط
18	لأصحاب المصالح الحق في الحصول على المعلومات بأسلوب دوري عن أداء المؤسسة في وقت مناسب.	2.63	0.19	4	متوسط
19	لأصحاب المصالح الحق في الاتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات الغير القانونية	2.81	0.23	2	متوسط
20	يسمح بمشاركة أصحاب المصالح لآليات تحسين مستوى الأداء.	2.85	0.23	1	متوسط
	جميع العبارات	2.76	-	-	متوسط

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss

يبين الجدول رقم(14) نتائج المبدأ الثاني من مبادئ حوكمة الشركات وهو مبدأ المساواة في حقوق أصحاب المصالح، وكانت عدد أسئلة هذا المبدأ 04 أسئلة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا المبدأ 2.76 مما يعني أن مستوى القبول من طرف أفراد العينة متوسط مما يدل على أن تطبيق هذا المبدأ لا بأس به في المؤسسة .

3. تحليل نتائج مبدأ الإفصاح والشفافية

الجدول رقم(15): استجابات أفراد الدراسة للمبدأ الثالث (حوكمة الشركات) مرتبة حسب متوسطات الموافقة

الرقم	محتوى المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	مستوى القبول
21	يتم الإفصاح عن أهداف المؤسسة.	2.52	0.20	4	متوسط
22	يتم الإفصاح عن أعضاء مجلس الإدارة وكبار المديرين.	2.15	0.18	6	ضعيف
23	يتم الإفصاح عن سياسة مكافأة مجلس الإدارة للمديرين التنفيذيين الأساسيين.	3.11	0.25	1	متوسط
24	يتم الإفصاح عن المخاطر الجوهرية المتوقعة.	2.85	0.22	3	متوسط
25	تتوفر قنوات نشر المعلومات من أجل تمكين الجهات المستفيدة من الوصول إليها.	3.07	0.20	2	متوسط
26	يتم الإفصاح في الوقت المناسب عن الوضع المالي للمؤسسة.	2.26	0.17	5	ضعيف
	جميع العبارات	2.66	-	-	متوسط

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss

يبين الجدول رقم(15) نتائج المبدأ الثالث من مبادئ حوكمة الشركات وهو مبدأ الإفصاح والشفافية، وكانت عدد أسئلة هذا المبدأ 06، حيث بلغ المتوسط الحسابي له 2.66 مما يعني أن مستوى القبول من طرف أفراد العينة متوسط مما يدل على أن تطبيق هذا المبدأ لا بأس به في المؤسسة، حيث جاءت كل من العبارات (21.23.24.25) بدرجة متوسطة بمتوسط حسابي على التوالي (0.20،0.22،0.25،0.20) وبانحراف معياري على التوالي (0.22،0.20،0.25،0.20)، أما بالنسبة للعبارتين (22.26) فقد تحلتا على درجة ضعيفة بمتوسط حسابي على التوالي (2.15،2.26) وبانحراف معياري على التوالي (0.18،0.17) .

4. تحليل نتائج مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة

الجدول رقم(16): استجابات أفراد الدراسة للمبدأ الرابع(حوكمة الشركات) مرتبة حسب متوسطات الموافقة

الرقم	محتوى المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	مستوى القبول
27	يقوم مجلس الإدارة بتحديد أهداف المؤسسة وإعداد الموازنات التقديرية وخطط العمل السنوية .	2.00	0.14	5	ضعيف
28	يسعى مجلس الإدارة لحماية مصالح المؤسسة والمساهمين.	2.00	0.16	7	ضعيف
29	يضمن مجلس الإدارة الالتزام بالقوانين وفق معايير أخلاقية	2.30	0.18	4	ضعيف
30	يقوم مجلس الإدارة باختيار كبار المديرين ومراقبتهم	2.33	0.20	3	ضعيف
31	يقوم مجلس الإدارة بتحديد مكافآت وإعفاءات لكبار المديرين	2.78	0.17	2	متوسط
32	من مهام مجلس الإدارة التأكد من سلامة التقارير المالية والنظم المحاسبية للمؤسسة	2.00	0.14	6	ضعيف
33	يوجد نظام شفاف لعمليات ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة يراعي فيها المهارة والكفاءة.	3.26	0.21	1	متوسط
	جميع العبارات	2.38	-	-	ضعيف

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

يبين الجدول رقم(16) نتائج المبدأ الرابع من مبادئ حوكمة الشركات وهو مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة، وكانت عدد أسئلة هذا المبدأ 07 أسئلة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا المبدأ 2.38 مما يعني أن مستوى القبول من طرف أفراد العينة ضعيف مما يدل على أن تطبيق هذا المبدأ ضعيف مقارنة بالمبادئ الأخرى وهذا راجع للنظرة السلبية لأفراد المؤسسة اتجاه مجلس الإدارة، حيث جاءت العبارتين (33.31) بدرجة متوسطة بمتوسط حسابي على التوالي(3.26، 2.78) وبانحراف معياري على التوالي(0.21، 0.17)، أما باقي العبارات (27.28.29.30.32) فتحصلت على درجة ضعيفة بمتوسط حسابي على التوالي(2، 2.33، 2.30، 2.38). وبانحراف معياري على التوالي (0.14، 0.20، 0.18، 0.16، 0.14).

5. تحليل نتائج مبادئ حوكمة الشركات ككل

الجدول رقم(17): المتوسطات الحسابية والمتوسط العام لحوكمة الشركات ومبادئها.

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الأهمية النسبية	مستوى القبول
المتوسط 01	توفر إطار فعال لحوكمة الشركات	2.73	2	متوسط
المتوسط 02	حماية حقوق أصحاب المصالح	2.76	1	متوسط
المتوسط 03	الإفصاح والشفافية	2.66	3	متوسط
المتوسط 04	مسؤوليات مجلس الإدارة	2.38	4	ضعيف
المتوسط العام	مبادئ حوكمة الشركات	2.63	-	متوسط

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الجداول السابقة.

يبين الجدول رقم(17) نتائج تحليل المحور الثاني من الاستبانة والمتمثل في حوكمة الشركات حيث بلغ المتوسط العام لحوكمة المؤسسة 2.63 بدرجة متوسطة مما يعني أن أفراد الدراسة موافقون بدرجة متوسطة على أن مبادئ الحوكمة في المؤسسة مطبقة بشكل معقول، ومنه فواقع حوكمة الشركات ومختلف مبادئها في المؤسسة محل الدراسة لا بأس به، حيث بلغ المتوسط الحسابي لكل من المبادئ (توفر إطار فعال لحوكمة الشركات، حماية حقوق أصحاب المصالح، الإفصاح والشفافية) قيمة (2.66، 2.73، 2.76) على التوالي وبدرجة متوسطة، في حين جاء مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة بدرجة ضعيفة بمتوسط حسابي 2.38 .

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

سوف نقوم باختبار الفرضيات عن طريق اختبار الانحدار المتعدد Multi Regression

الجدول رقم (18): نتائج تحليل الإنحدار المتعدد للتدقيق الداخلي في مبادئ حوكمة الشركات

مبادئ حوكمة الشركات	مستوى المعنوية sig	قيمة t المحسوبة	Beta
توفر إطار فعال لحوكمة الشركات	0.000	4.270	0.657
حماية حقوق أصحاب المصالح	0.066	1.225	0.366
الإفصاح والشفافية	0.081	1.819	0.348
مسؤوليات مجلس الإدارة	0.005	3.059	0.530

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات spss في الملحق رقم (04)

1. الفرضية الفرعية الأولى: هناك أثر للتدقيق الداخلي في تفعيل مبدأ توفر إطار فعال لحوكمة الشركات في مطاحن بني هارون، حيث:

H0: لا يوجد أثر للتدقيق الداخلي في تفعيل مبدأ توفر إطار فعال لحوكمة الشركات.

H1: يوجد أثر للتدقيق الداخلي في تفعيل مبدأ توفر إطار فعال لحوكمة الشركات.

يتضح من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (18) أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ للتدقيق الداخلي على المبدأ الأول لحوكمة الشركات لأفراد عينة الدراسة، إذ بلغت قيمة t المحسوبة 4.270 وهي أكبر من قيمتها على مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ ، كما أن مستوى المعنوية 0.000 sig= أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، وتشير قيمة Beta إلى أن التغير في قيمة المتغير المستقل (التدقيق الداخلي) بوحدة واحدة يقابله التغير بمقدار 65.7 % في المتغير التابع (توفر إطار فعال في حوكمة الشركات) مما يقتضي رفض فرضية العدم والتي تنص بأنه لا يوجد أثر للتدقيق الداخلي في تفعيل مبدأ توفر إطار فعال لحوكمة الشركات وقبول الفرضية البديلة.

2. الفرضية الفرعية الثانية: هناك أثر للتدقيق الداخلي في تفعيل مبدأ حماية حقوق أصحاب المصالح في مطاحن بني هارون، حيث:

H0: لا يوجد أثر للتدقيق الداخلي في تفعيل مبدأ حماية حقوق أصحاب المصالح.

H1: يوجد أثر للتدقيق الداخلي في تفعيل مبدأ حماية حقوق أصحاب المصالح.

يتضح من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (18) أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ للتدقيق الداخلي على المبدأ الثاني لحوكمة الشركات لأفراد عينة الدراسة إذ بلغت قيمة T 1.225 وهي أقل من قيمتها الجدولية عند مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0.05)$ ، حيث أن مستوى المعنوية 0.066 sig

= أكبر من مستوى الدلالة المعتمد 0.05 ، وتشير قيمة Beta إلى أن التغير في قيمة المتغير المستقل (التدقيق الداخلي) بوحدة واحدة يقابله تغير بمقدار 36.6 % في المتغير التابع (حماية حقوق أصحاب المصالح)، مما يقتضي قبول فرضية العدم والتي تنص على أنه لا يوجد أثر للتدقيق الداخلي في تفعيل مبدأ حماية حقوق أصحاب المصالح ورفض الفرضية البديلة.

3. الفرضية الفرعية الثالثة: هناك أثر للتدقيق الداخلي في تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية في مطاحن بني هارون، حيث:

H0: لا يوجد أثر للتدقيق الداخلي في تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية.

H1: يوجد أثر للتدقيق الداخلي في تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية.

يتضح من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (18) أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ للتدقيق الداخلي على المبدأ الثالث لحوكمة الشركات لأفراد عينة الدراسة إذ بلغت قيمة $T = 1.819$ وهي أقل من قيمتها الجدولية عند مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0.05)$ ، حيث أن مستوى المعنوية $\text{sig} = 0.081$ أكبر من مستوى الدلالة المعتمد 0.05 ، وتشير قيمة Beta إلى أن التغير في قيمة المتغير المستقل (التدقيق الداخلي) بوحدة واحدة يقابلة تغير بمقدار 34.8 % في المتغير التابع (الإفصاح والشفافية)، مما يقتضي قبول فرضية العدم والتي تنص على أنه لا يوجد أثر للتدقيق الداخلي في تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية ورفض الفرضية البديلة.

4. الفرضية الفرعية الرابعة: هناك أثر للتدقيق الداخلي في تفعيل مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة في مطاحن بني هارون، حيث:

H0: لا يوجد أثر للتدقيق الداخلي في تفعيل مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة.

H1: يوجد أثر للتدقيق الداخلي في تفعيل مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة.

يتضح من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (18) أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ للتدقيق الداخلي على المبدأ الرابع لحوكمة الشركات لأفراد عينة الدراسة إذ بلغت قيمة $T = 3.059$ وهي أقل من قيمتها الجدولية عند مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0.05)$ ، حيث أن مستوى المعنوية $\text{sig} = 0.005$ أقل من مستوى الدلالة المعتمد 0.05 ، وتشير قيمة Beta إلى أن التغير في الجدول رقم (1): نتائج تحليل الانحدار المتعدد لأثر التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات قيمة المتغير المستقل (التدقيق الداخلي) بوحدة واحدة يقابله تغير بمقدار 53 % في المتغير التابع (مسؤوليات مجلس الإدارة)، مما يقتضي رفض فرضية العدم والتي تنص على أنه لا يوجد أثر للتدقيق الداخلي في تفعيل مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة وقبول الفرضية البديلة.

5. الفرضية الرئيسية: هناك أثر للتدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات في مطاحن بني هارون، حيث:

H0: لا يوجد أثر للتدقيق الداخلي في حوكمة الشركات .

H1: يوجد أثر للتدقيق الداخلي في حوكمة الشركات.

الجدول رقم(19): تحليل نتائج الإنحدار المتعدد لأثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات

Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى المعنوية	
0.550	3.296	0.003	حوكمة الشركات

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على نتائج الspss في الملحق رقم(05)

يتضح من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم(19) أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(0.05 \leq \alpha)$ للتدقيق الداخلي على حوكمة الشركات لأفراد عينة الدراسة إذ بلغت قيمة T المحسوبة 3.296 وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى الدلالة $(0.05 \leq \alpha)$ ، حيث أن مستوى المعنوية $\text{sig} = 0.003$ أقل من مستوى الدلالة المعتمد 0.05 ، وتشير قيمة Beta إلى أن التغير في قيمة المتغير المستقل (التدقيق الداخلي) بوحدة واحدة يقابله تغير بمقدار 55 % في المتغير التابع (مسؤوليات مجلس الإدارة)، مما يقتضي رفض فرضية العدم والتي تنص على أنه لا يوجد أثر للتدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات وقبول الفرضية البديلة.

خلاصة الفصل:

لقد خصص هذا الفصل للجانب التطبيقي من دراستنا، وكان الهدف منه اختبار ما تم تناوله في الجانب النظري ومدى تطابقه مع الواقع العملي، واختبار صحة فرضيات الدراسة التي تم وضعها. بدأنا أولاً بتقديم المؤسسة محل الدراسة، المتغيرات، ثم قمنا بوضع الجوانب الأساسية للبحث والمتمثلة في كل من طريقة وأدوات جمع المعلومات، التي يمكن من خلالها التوصل للمعطيات و تلخيصها ومعالجتها، وبعد هذه الخطوة قمنا بعرض وتحليل النتائج التي توصلت إليها دراستنا، ومن ثم اختبار فرضيات الدراسة. ومن أهم النتائج المتوصل لها في هذا الفصل هي أن " وظيفة التدقيق الداخلي تساهم بشكل ضعيف في تطبيق حوكمة الشركات في مؤسسة مطاحن بني هارون".

الخاتمة

خاتمة

ما شهده العالم من أزمات مالية وانهيارات مؤسسية مست كبريات أسواق المال والمؤسسات في العالم، وما نعيشه من اتصال سريع و تقنيات متطورة، وما يعكسه على البيئة الجزائرية سواء بالسلب أو بالإيجاب، جعلنا نواجه العديد من التحديات في جميع مناحي حياتنا الاجتماعية، الإقتصادية والسياسية، وهذا بسرعة تقويم وضعنا الراهن والتخطيط لمواكبة المستجدات بما يتوافق مع قيمنا ومبادئنا.

في هذا الإطار سعينا من خلال دراستنا هذه إلى الإحاطة بمدخل من مداخل الإدارة الحديثة والمسماة **بحوكمة الشركات**، والتركيز على آلية من آليات تطبيقها وهي **التدقيق الداخلي**، والتي بإمكانها إحداث مساهمة فعالة في تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات إن حسن استعمالها، وكمحاولتنا دراسة هذا المجال، وهذا بالتعرف على الإطار العام لحوكمة المؤسسات وتبيين مختلف العناصر التي يركز عليها عمل التدقيق الداخلي، وكيفية الإستفادة منها في تطبيق حوكمة المؤسسات، قمنا بدراستنا هذه تحت عنوان " دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات في مؤسسة مطاحن بني هارون -ميلة-"، والتي احتوت على جانبين نظري وميداني من أجل الإحاطة بإشكالية البحث والتساؤلات المرفقة لها.

ففي الجانب النظري حاولنا الإلمام بالإشكالية بتناولنا لفصلين هما:

- الفصل الأول تناولنا فيه إلى الإطار النظري للتدقيق الداخلي؛
- الفصل الثاني تناولنا فيه إلى الإطار النظري لحوكمة الشركات.

أما الجانب التطبيقي تناولنا الفصل الثالث والذي هو عبارة عن دراسة ميدانية عن واقع تطبيق التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات ومدى تأثير التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئها.

نتائج الدراسة:

بعد دراستنا لمختلف الجوانب المتعلقة بكل من التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، وكذا محاولة تبيين دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة المؤسسات قمنا باستخلاص النتائج التالية:

- التدقيق الداخلي يعتبر أهم أحد مكونات عناصر تطبيق الحوكمة في المؤسسات، وأصبحت وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف الهامة في المؤسسة، وهذا لما تقدمه من مساندة لمجلس الإدارة، لجنة المراجعة، إدارة المخاطر ومن هنا فهو يساعد على تطبيق حوكمة المؤسسات؛
- تطبيق نظام سليم لأعمال التدقيق الداخلي يؤدي إلى تفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات؛
- لجنة التدقيق الداخلي تؤثر بشكل رئيسي في ضمان إجراء العمليات التي تستخدمها إدارة المؤسسة وإدارة التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي مما يزيد يحقق كفاءة ونوعية التقارير المالية التي تساعد المصرف للوصول إلى الأهداف المخططة وتطبيق مبادئ الحوكمة بشكل فعال؛

- إدراك العديد من ذوي الإهتمام بالتدقيق الداخلي للدور الحديث الذي يلعبه التدقيق في تطبيق الحوكمة والحاجة الماسة لتدريب العاملين في الجزائر؛
- يساهم تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات في تحديد المسؤوليات في المؤسسات، ويحقق قدرا من الطمأنينة للمساهمين و المستثمرين للحفاظ على حقوقهم، كما أنه يساهم في حل المشاكل التي تواجه المؤسسات وخاصة المشاكل المالية وفقدان الثقة في التقارير المالية، كذلك يساهم في منع وصول الموظف الغير الجدير إلى المناصب العليا؛
- تمثل حوكمة المؤسسات، الكيفية التي تدار بها المؤسسات وتراقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، وهو ما يعتبر كمؤشر عن تحقيق المؤسسة لأهدافها بالدرجة الأولى وأهداف الأطراف ذات العلاقة بها؛
- التطبيق السليم لحوكمة المؤسسات يتطلب توفر ثلاث عناصر مهمة على أرض الواقع الأول تشريعي يتعلق بإصدار لوائح وقوانين، والثاني يتعلق بتوفر مستوى كاف من الثقافة حول هوم الحوكمة ومتطلباتها وأهميتها، وهذا يمكن تحقيقه على أرض الواقع، أما العنصر الأخير والأهم أخلاقي بحيث تطبيقه يعتبر أمر منسي ولا يمكن قياسه.

اختبار الفرضيات:

بالنسبة للفرضيات التي تم اقتراحها في بداية هذا البحث، فقد تم الوصول إلى نتائج من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية لبحثنا كما يلي:

الفرضية الأولى: من خلال تحليل البيانات الإحصائية تبين أن هناك أثر للتدقيق الداخلي على مبدأ توفر إطار فعال لحوكمة الشركات في مؤسسة مطاحن بني هارون. وهذا يدل على أن وظيفة التدقيق الداخلي تساهم في تحقيق كفاءة المؤسسة ونزاهتها. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية: من خلال تحليل البيانات الإحصائية تبين أنه لا يوجد أثر للتدقيق الداخلي على مبدأ حماية حقوق أصحاب المصالح في مؤسسة مطاحن بني هارون وهذا ما يثبت نفي الفرضية الثانية. إذن وظيفة التدقيق الداخلي لا تساهم بأي شكل من الأشكال في ضمان وحماية حقوق أصحاب المصالح للمؤسسة محل الدراسة.

الفرضية الثالثة: من خلال تحليل البيانات الإحصائية تبين أنه لا يوجد أثر للتدقيق الداخلي على مبدأ الإفصاح والشفافية في مؤسسة مطاحن بني هارون وهذا ما يثبت نفي الفرضية الثالثة. إذن وظيفة التدقيق الداخلي لا تساهم في تحقيق الإفصاح والشفافية حيث أن أغلب المعلومات التي من المفروض الإفصاح عنها ليست معلنة كالأرباح الحقيقية للمؤسسة بهدف إبقاء رقم الأعمال مخفي وغير معلن، أيضا بالنسبة للخطط والاستراتيجيات الإنتاجية المتبعة فهي غير معلنة من أجل عدم تمكين الأطراف الخارجية من الاستفادة منها.

الفرضية الرابعة: من خلال تحليل البيانات الإحصائية تبين أن هناك أثر للتدقيق الداخلي على مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة وهذا ما يثبت صحة الفرضية الرابعة. وهذا يدل على أن التدقيق الداخلي يساهم في تعزيز مسؤوليات مجلس الإدارة كونه أداة رقابية تضمن من خلاله المؤسسة اتخاذ قرارات سليمة ذلك من خلال الكشف عن الغش والتلاعبات وإدارة المخاطر.

الفرضية الرئيسية: من خلال تحليل البيانات الإحصائية تبين أن هناك أثر للتدقيق الداخلي على حوكمة الشركات في مؤسسة مطاحن بني هارون وهذا ما يدل على صحة الفرضية الرئيسية.

التوصيات:

من أجل تجسيد الدور الفعلي والحقيقي للتدقيق الداخلي بالمؤسسات الجزائرية، لابد من الأخذ بعين الاعتبار ضرورة ترسيخ الركائز الأساسية لحوكمة المؤسسات، بالإضافة إلى تفعيل دور التدقيق الداخلي فيها، ومن هنا ندرج التوصيات الآتية:

- ضرورة عقد دورات تدريبية، ندوات متخصصة وكذا مؤتمرات علمية بصفة مستمرة، وهذا فيما يخص حوكمة المؤسسات ودور التدقيق الداخلي فيها؛
- ضرورة إعادة تنظيم وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية مما يضمن استقلاليتها، موضوعيتها، وكفاءة وفعالية عملياتها؛
- ضرورة تضمين التقرير النهائي للبيانات والقوائم المالية التي تعدها المؤسسات في ختام الفترة المحاسبية تقريراً عن مدى الالتزام بمبادئ وقواعد الحوكمة في المؤسسات؛
- ضرورة إنشاء منظمة مهنية للتدقيق الداخلي تعمل على تنظيم آليات مزولة المهنة مع إصدار معايير التدقيق الداخلي تتوافق مع المعايير الدولية، بالإضافة إلى وضع ميثاق أخلاقيات المهنة آخذة بعين الاعتبار بيئة الأعمال الجزائرية؛
- ضرورة الإسراع بالإلتزام القانوني للمؤسسات الجزائرية بتطبيق مبادئ الحوكمة، والعمل على توفير الإطار المؤسسي والقانوني كبيئة مناسبة لذلك.

آفاق الدراسة:

لقد تناولنا في بحثنا هذا دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات، وبيننا العناصر الضابطة لعمل التدقيق الداخلي بالإضافة إلى المجالات التي تساهم في تطبيق حوكمة المؤسسات واقتصرنا على دراسة وتحليل آراء المدراء الرئيسيين ورؤساء المصالح، وهذا البحث أظهر إمكانية مواصلة البحث فيه من جوانب أخرى تستحق الدراسة لأن حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي من المواضيع الواسعة التي يمكن أن تكون محل إشكاليات لبحوث مستقبلية، ومن بين المواضيع المقترحة:

- دور حوكمة الشركات في تحسين خدمات قطاع التأمين؛

- اعتماد حوكمة الشركات في تفعيل التدقيق الداخلي في المؤسسات الإقتصادية في الجزائر؛
- دراسة علاقة التأثير والتأثر بين التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات مع دراسة تطبيقية على قطاع ما باستخراج نقاط القوة والضعف لكلا العاملين وتبيين سبل الإرتقاء بهما.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

1- الكتب:

- أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2000.
- أحمد ماهر، تطوير المنظمات (الدليل العلمي لإعادة الهيكلة والتميز الإداري وإدارة التغيير)، الجلال للطباعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007.
- أمين السيد محمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- إيمان أحمد فتحي مصطفى، دور المراجعة لتفعيل دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات، الأزمة المالية العالمية والآفاق المستقبلية، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
- بلال خلف السكارنة، أخلاقيات العمل، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2011.
- حاكم محسن الربيعي، حمد عبد الحسين راضي، حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية العلمية)، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 1999.
- خالد راغب الخطيب، مفاهيم عامة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، دار البديعة ودار المستقبل، عمان، 2008.
- خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي، دار البادية ودار المستقبل، عمان، 2009.
- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعلمية)، دار وائل، 2007.

- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، دار الورق، الطبعة الأولى، 2006.
- خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي، دار الراية، الأردن، 2013.
- رمضان عطية، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، جامعة الزقازيق، مصر، 2007.
- السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية، المعايير والقواعد، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008.
- رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000.
- الطيب داودي، الحوكمة وتحسين أداء المؤسسات، منشور في: محمود الوادي وآخرون، قضايا اقتصادية وإدارية معاصرة في مطلع القرن الحادي والعشرين التحديات، الفرص، الآفاق، الجزء الأول، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- طارق عبد العال حماد، التقارير المالية. جامعة عين الشمس، الدار الجامعية، 2005.
- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
- عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة، الإسكندرية، 2006.
- عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، 2007.
- علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
- غضبان حسام، محاضرات في حوكمة الشركات، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2015.

- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، 2009.
- كمال الدين الدهراوي ومحمد السرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006
- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- محمد التهامي طواهر ومسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2005.
- محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، القاهرة، 2002.
- محسن أحمد الخضير، حوكمة الشركات"، الطبعة الأولى، مجموعة النيل العربية، اسكندرية، 2008.
- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل، عمان، 2006.

2- ملتقيات ومؤتمرات

- الرحيلي عوض سلامة، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات " حالة السعودية"، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، 2005.
- عبد الرشيد بن ديب، عبد القادر شلالي، مداخلة مقدمة للمشاركة في ملتقى الدولي الثالث حول " استراتيجية إدارة المخاطر في المؤسسات" يومي 25-26 نوفمبر 2008، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف.
- موسى سهام، خالد فراح، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة خيضر بسكرة، 06-07 ماي 2012.

3- مقالات

- أحمد قطب حسانين، التكامل بين الآليات المحاسبية وغير المحاسبية لتنظم الحوكمة وأثره على الأداء "دراسة ميدانية على سوق المال السعودي"، مجلة كلية التجارة للبحوث العالمية، المجلد رقم 46، العدد 01، جامعة الاسكندرية، جانفي 2009
- ابو العطا نزمين، حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية، مجلة الإقتصاد، العدد 08، 2003،
- جليل طريف، مبادئ ال OECD / G20 للحوكمة (حوكمة الشركات الفرص والتحديات)، مجلة الإتحاد، الإصدار رقم 11، أكتوبر-نوفمبر- ديسمبر 2015، من الموقع الإلكتروني: WWW.uasa.ae
- خليل أبو سليم، قياس أثر الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات على جذب الاستثمارات الأجنبية، أدلة ميدانية من البيئة الاردنية، مجلة جامع جازان، المجلد 3، العدد 1، جامعة جازان فرع علوم انسانية، المملكة العربية السعودية، 2014
- فيصل محمود الشاورة، قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منها في شركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم 25، العدد رقم 02، 2009
- عناني عبد الله، دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة الشركات، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة 20 أوت 1955 (أستاذ بجامعة سكيكدة وطالب دكتوراه بجامعة المدية)، العدد السابع، 2017

4- تقارير

- أمار جيل، حوكمة الشركات وحتمية التطبيق التدريجي، مركز المشروعات الدولية الخاصة، من الموقع الإلكتروني: <http://www.hawkama.net/files/pdf/6-ch4-Make> ، يوم 2018-02-08
- جمعية المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، 2008.
- جمعية المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، 2010.

-
- معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، ترجمت إلى اللغة العربية بإشراف ناجي فياض، لبنان.
- وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر، الجزائر.

5- رسائل جامعية

- براهمة كنزة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2013-2014.
- تومي نريمان، دور التدقيق المحاسبي مراجعة الحسابات في ترشيد القرارات، دراسة حالة ديوان الترفيه والتسيير العقاري بسكرة، 2013-2014.
- حنان بلخادم، أثر جودة التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات - دراسة حالة -، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016، ص 85.
- خلدون عودة الله عبد الله البطوش، دور لجان التدقيق في تحسين كفاءة التدقيق الداخلي لإدارة المخاطر في شركات الكهرباء الأردنية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2015.
- فاتن حنا كيرزان، مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العامة والخاصة " دراسة مقارنة"، جامعة سوريا، 2013.
- محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2010-2011.
- محمد بوطلاعة، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على حوكمة الشركات الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة ومالية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2017-2018.

- محمد الطاهر سالمي، أهمية التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرارات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، 2014-2015.
- لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين سير المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
- نبيل قبلي، دور مبادئ الحوكمة في تعزيز الأداء المالي لشركات التأمين-دراسة حالة-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة، مالية وبنوك، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2017.
- ندى موبحة، مدى تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية على البنوك التجارية " دراسة عينة من البنوك التجارية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود ومالية دولية، جامعة محمّد الصديق بن يحيى، جيجل، 2014-2015.
- هيا مروان إبراهيم لظن، مذكرة ماجستير بعنوان مدى فاعلية التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO - دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية في قطاع غزة، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، 2016.

ثانيا:المراجع باللغة الأجنبية

1 – Livres

- Robert cobbaut, théorie financière , édition economica, paris, 4^{eme} édition, 1997.

2- séminaires

- Transparency International corruption perceptions Index-cpi,2003,Global corruption report 2004, pluto press, London,2004.

3- rapport

- IFACI,nstitu de l’audit interne, normes internationales pour le pratique professionnelle de l’audit interne,1997.

الملاحق

استبانة حول دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات

تحية طيبة وبعد،

الإستبانة المرفق هو جزء من بحث نقوم به لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة ماستر تخصص إدارة مالية، نرجو من سيادتكم نحن الطالبين "بشرى زويد" و "عيلة زاوي" التعاون معنا لإتمام مذكرة الماستر تحت عنوان دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، علما بأن البيانات التي ستقدمونها تتسم بالسرية التامة ولن تستخدم إلا في مجال هذه الدراسة لأغراض البحث العلمي فقط، وأن دقة النتائج التي ستتوصل لها هذه الدراسة تتوقف على مدى تجاوبكم مع فقرات الإستبيان الذي بين أيديكم، لذا نرجو منكم إعطائه الأهمية المناسبة دعما منكم للبحث العلمي في الجزائر.

تحت إشراف الأستاذ " أبو بكر بوسالم ".

❖ الرجاء من سيادتكم وضع علامة (x) في مكان الإجابة المناسب.

المحور الأول: أسئلة شخصية

- الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐
- الفئة العمرية: أقل من 25 سنة ☐ من 25-35 سنة ☐ من 35-45 سنة ☐ من 45 سنة فأكثر ☐
- الوظيفة: مدير عام ☐ مدير تنفيذي ☐ رئيس مصلحة ☐
- سنوات الخبرة: أقل من 10 سنوات ☐ من 10-15 سنوات ☐ أكثر من 15 سنوات ☐

المحور الثاني: التدقيق الداخلي

البيان	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
1- يتم توفير كافة الإمكانيات اللازمة للمدقق الداخلي لكي يقوم بعمله بالشكل المطلوب					
2-يساعد التدقيق الداخلي المؤسسة في معرفة مدى كفاءة نظام التسيير فيها					
3-يقترح المدقق الداخلي تحسينات لتطوير فعالية وكفاءة الأنظمة في المؤسسة					
4- المدقق الداخلي ينفذ دوره بموضوعية وبما يتوافق مع المعايير الدولية للممارسة المهنية					
5-يقوم المدقق بوظيفته بنزاهة					
6- المدقق الداخلي مستقل عن كل الموظفين والأنشطة التنفيذية للمؤسسة					
7-يقوم المدقق الداخلي بإجراءات وتقويمات على مدار السنة المالية					
8- تقوم وحدة التدقيق الداخلي بمراجعة مؤهلات وخبرات المدقق الداخلي					
9-من مهام المدقق الداخلي بشكل خاص متابعة الإجراءات المحاسبية وإدارة المخاطر					
10-يقوم المدقق الداخلي بتحقيقات داخلية للمجالات التي يوجد فيها شبه غش أو مخالفة أو فشل نظم الرقابة وإبلاغ الأمر للإدارة					
11- المدقق الداخلي يتلقى تدريب وتعليم مستمرين على المعايير المهنية المطلوبة					
12- يتم الأخذ بتوصيات المدقق الداخلي في كافة النواحي المالية والمحاسبية والمالية والإدارية					
13- يجد المدقق الداخلي صعوبة في التواصل مع مجلس الإدارة .					

المحور الثالث: حوكمة المؤسسات

المبادئ	العبارات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
المبدأ الأول: توفر إطار فعال لحوكمة الشركات	1-يتم توزيع المسؤوليات وفق قوانين العمل الداخلية والتي تخدم المصلحة العامة.					
	2-تتمتع الهيئة التنفيذية المسؤولة عن تنفيذ القانون بالنزاهة و الشفافية.					

					3-تقوم الهيئة التنفيذية بتوفير الموارد اللازمة للقيام بواجباتها بأسلوب مهني وبطريقة موضوعية.	
					1-لأصحاب المصالحالحق في الحصول على تعويض مناسب في حالة انتهاك حقوقهم	المبدأ الثاني: الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح
					2-لأصحاب المصالحالحق في الحصول على المعلومات بأسلوب دوري عن أداء المؤسسة في وقت مناسب.	
					3-لأصحاب المصالح الحق في الاتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات الغير القانونية	
					4-يسمح بمشاركة أصحاب المصالح لآليات تحسين مستوى الأداء.	
					1-يتم الإفصاح عن أهداف المؤسسة	المبدأ الثالث: الإفصاح والشفافية
					2-يتم الإفصاح عن أعضاء مجلس الإدارة وكبار المديرين.	
					3-يتم الإفصاح عن سياسة مكافأة مجلس الإدارة للمديرين التنفيذيين الأساسيين.	
					4-يتم الإفصاح عن المخاطر الجوهرية المتوقعة.	
					5-تتوفر قنوات نشر المعلومات من أجل تمكين الجهات المستفيدة من الوصول إليها	
					6-يتم الإفصاح في الوقت المناسب عن الوضع المالي للمؤسسة	
					1-يقوم مجلس الإدارة بتحديد أهداف المؤسسة وإعداد الموازنات التقديرية وخطط العمل السنوية	المبدأ الرابع: مسؤوليات مجلس الإدارة
					2-يسعى مجلس الإدارة لحماية مصالح المؤسسة والمساهمين.	
					3-يضمن مجلس الإدارة الالتزام بالقوانين وفق معايير أخلاقية	
					4-يقوم مجلس الإدارة باختيار كبار المديرين ومراقبتهم	
					5-يقوم مجلس الإدارة بتحديد مكافآت وإعفاءات لكبار المديرين	
					6-من مهام مجلس الإدارة التأكد من سلامة التقارير المالية والنظم المحاسبية للمؤسسة	
					7-يوجد نظام شفاف لعمليات ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة يراعي فيها المهارة والكفاءة.	

الملحق رقم (02): نتائج التوزيع الديمغرافي للعينة

الجنس

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid ذكر id	25	92.6	92.6	92.6
انثى	2	7.4	7.4	100.0
Total	27	100.0	100.0	

العمر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid سنة 35 إلى 25 من	3	11.1	11.1	11.1
سنة 45 إلى 35 من	8	29.6	29.6	40.7
سنة 45 أكبر من	16	59.3	59.3	100.0
Total	27	100.0	100.0	

الوظيفة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid مدير عام	3	11.1	11.1	11.1
مدير تنفيذي	5	18.5	18.5	29.6
رئيس مصلحة	19	70.4	70.4	100.0
Total	27	100.0	100.0	

الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid سنوات أقل من 10	1	3.7	3.7	3.7
سنة 15 إلى 10 من	9	33.3	33.3	37.0
سنة 15 أكثر من	17	63.0	63.0	100.0
Total	27	100.0	100.0	

الملحق رقم (03): نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية

Statistics

		q1	q2	q3	q4	q5	q6	q7	q8	q9	q10	q11	q12	q13	audit
N	Valid	27	27	27	27	27	27	27	27	27	27	27	27	27	27
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		1.7778	1.7407	1.8889	2.2593	2.0370	2.5556	2.1111	3.1852	2.1111	2.0000	2.6667	2.1852	3.2222	2.2877
Median		2.0000	2.0000	2.0000	2.0000	2.0000	2.0000	2.0000	3.0000	2.0000	2.0000	3.0000	2.0000	3.0000	2.0769
Std. Deviation		.93370	.81300	.93370	1.09519	1.05544	1.28103	.80064	1.21012	.84732	1.03775	1.14354	.96225	1.21950	.60366

الملحق رقم (04): نتائج تحليل الإنحدار المتعدد للتدقيق الداخلي في مبادئ حوكمة الشركات

ANOVA^b

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	12.187	1	12.187	18.237	.000 ^a
Residual	16.039	24	.668		
Total	28.226	25			

a. Predictors: (Constant), audit

b. Dependent Variable: gover

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	.238	.605		.394	.697
audit	1.103	.258	.657	4.270	.000

a. Dependent Variable: gover

ANOVA^b

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	2.884	1	2.884	3.707	.066 ^a
Residual	18.676	24	.778		
Total	21.560	25			

a. Predictors: (Constant), audit

b. Dependent Variable: gover

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	1.547	.653		2.369	.026
Audit	.536	.279	.366	1.925	.066

a. Dependent Variable: gover

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1.652	1	1.652	3.307	.081 ^a
	Residual	11.986	24	.499		
	Total	13.638	25			

a. Predictors: (Constant), audit

b. Dependent Variable: gover

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.743	.523		3.331	.003
	audit	.406	.223	.348	1.819	.081

a. Dependent Variable: gover

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1.719	1	1.719	9.355	.005 ^a
	Residual	4.410	24	.184		
	Total	6.130	25			

a. Predictors: (Constant), audit

b. Dependent Variable: gover

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	1.982	.317		6.243	.000
audit	.414	.135	.530	3.059	.005

a. Dependent Variable: gover

الملحق رقم (05): تحليل نتائج الإنحدار المتعدد لأثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات

ANOVA^b

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	3.336	1	3.336	10.865	.003 ^a
Residual	7.677	25	.307		
Total	11.014	26			

a. Predictors: (Constant), audit

b. Dependent Variable: gover

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	1.287	.410		3.137	.004
audit	.576	.175	.550	3.296	.003

a. Dependent Variable: gover

الملحق رقم (06): خطة العمل للتدقيق الداخلي لسنة 2017

Plan d'action Audit interne**Exercice 2017****CIC Béni-Haroun Mila**

N°	Période	Objet de la mission (cycle audité)	Observations
01	Janvier 2017	-Audit des registres légaux ;	UPC Ferdjioua ; UPC Grarem ; Siège DG.
02	Février 2017	-Audit de la fonction hygiène et sécurité ;	UPC Ferdjioua. UPC Grarem
03	Mars 2017	-Audit de la fonction personnel et ressources humaines ; -Audit de la paie.	UPC Grarem ; Siège DG.
04	Avril 2017	- Audit de la fonction personnel et ressources humaines ; -Audit de la paie.	UPC Ferdjioua ;
05	Mai 2017	-Audit des dépôts de ventes	-UPC Ferdjioua ; -UPC Grarem.

06	Juin 2017	-Audit de la fonction production ; -Audit de la fonction contrôle qualité des produits.	UPC Ferdjioua.
07	Juillet 2017	-Audit de la caisse régie ; -Audit des frais de mission.	UPC Ferdjioua ; UPC Grarem ; Siège DG.
08	Aout 2017	-Congé Annuel	-
09	Septembre 2017	-Audit gestion carburant ; -Audit des archives.	UPC Ferdjioua ; UPC Grarem ; Siège DG.
10	Octobre 2017	-Audit de la fonction gestion des stocks ; -Audit de la fonction achats.	UPC Ferdjioua
11	Novembre 2017	-Audit des approvisionnements et gestion des stocks ; -Audit de la fonction commerciale.	UPC Grarem.
12	Décembre 2017	-Audit de la fonction commerciale.	UPC Ferdjioua.

الملحق رقم (07): التقرير النهائي لنشاط التدقيق الداخلي لشهر جانفي 2017



مطاحن بني هارون - ميله
EPE LES MOULINS DE BENI HAROUN - MILA-
 شركة مساهمة ذات رأسمال اجتماعي : 600.000.000 دج
 شركة فرعية تابعة لمجمع - سميد -



Rapport d'activité du mois de janvier 2017

Référence : N° 01/DG/2017 du 05/02/2017

A-INTRODUCTION

L'intervention de la direction d'audit rentre dans le cadre de l'exécution de son plan d'action pour l'exercice 2017.

B-LES DIFFERENTS RAPPORTS ELABORES AU COURS DU MOIS.

I- Premier rapport :

N° 01/2017 du mois de janvier 2017.

I.2- Objet du rapport de mission :

Audit des registres légaux des trois Sites

Structures concernées par l'audit :

L'UPC de Grarem :

- Service comptabilité et finances ;
- Service du personnel ;
- Service maintenance.

Le siège de la D.G :

- Direction finances et comptabilité ;
- Service du personnel.

L'UPC de Ferdjioua :

- Département comptabilité et finances ;
- Département technique ;
- Service du personnel .

Noms et prénoms des personnes rencontrées :

L'UPC de Grarem :
Le siège de la D.G :
L'UPC Ferdjioua :

Audit antérieur des registres légaux :

-Les constatations ou recommandations exposées dans le rapport précédent N°01/2016 du mois de janvier 2016 sur les registres légaux des trois entités laissent ce qui suit :

Remarques et observations essentielles contenues dans le rapport précédent

-
-
-
-

La mise en œuvre des recommandations :

-Cette faiblesse ou anomalie sus citée a été prise en charge totalement par la structure (levée).

-Cette faiblesse ou anomalie sus citée a été prise en charge totalement par la structure (non levée).

cette faiblesse ou anomalie sus citée a été prise en charge totalement par la structure (levée).

- cette faiblesse ou anomalie sus citée a été prise en charge totalement par la structure (levée).

1.2.2- Objectifs de la mission :

L'objectifs assignés à cette mission consiste notamment à :

- Vérifier la tenue et la mise à jour des registres légaux mis en place dans les trois entités conformément aux dispositions législatives et réglementaires ci-après :

-l'article n° 156 de la loi 90-11 du 21 avril 1990,

-article n°08 (alinéa 3) de la loi 90-03 du 06 février 1990 ;

-le décret exécutif n°96-98 du 06 mars 1996 déterminant la liste et le contenu des livres et registres spéciaux obligatoires pour les employeurs ;

-la loi n°07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier, et notamment les articles n°20 et n°21 qui définissent les livres comptables.

- Relever les insuffisances ainsi de présenter les propositions d'amélioration appropriées et les recommandations pour une meilleure gestion et suivi des livres et registres spéciaux.

Les livres et les registres légaux qui ont fait l'objet de ce contrôle sont les suivants :

- Registre de paie ;
- Registre des congés payés ;
- Registre des personnels ;
- Registre des travailleurs étrangers ;
- Registre d'hygiène et sécurité et médecine de travail ;
- Registre des accidents de travail ;
- Registre des mises en demeures ;
- Registre des vérifications technique des installations et équipements industriels ;
- Livre inventaire ;
- Livre journal (Centralisateur) ;
- Registre des immobilisations.

1.2.3- Travaux réalisés :

L'examen de l'ensemble des livres et registres spéciaux dans les trois sites de travail fait apparaitre ce qui suit :

I.3 - Observations et remarques essentielles contenues dans le rapport de mission :

1-4 Recommandations essentielles contenues dans le rapport de mission :

I.5- Conclusion :

I.6- Autres travaux :

Rien à signaler.

I.7- Contraintes et difficultés rencontrées :

Rien à signaler.

I.8- Absences au cours du mois :

Congé annuel : du :/...../au/.....

Congé spécial : du/.....au/.....

Congé de maladie : du/.....au/.....

Autre à préciser : du/.....au/.....

Le Directeur D'Audit Interne