وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد الصديق بن يحي-جيجل-

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم التسيير

الموضوع:

دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات

- دراسة حالة الشركة الإفريقية للزجاج-

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص: إدارة مالية

إعداد الطلبة:

- إيناس كحلوش

- سارة بريبوة

إشراف الأستاذ:

- عمر قيرة

لجنة المناقشة

عبد الحفيظ عيمر	جامعة جيجل	رئيسا
عمر قيرة	جامعة جيجل	مشرفا ومقررا
عبد الرحمان حنوف	جامعة جيجل	مناقشا

السنة الجامعية:2018/2017

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد الصديق بن يحي-جيجل-

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم التسيير

الموضوع:

دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات

- دراسة حالة الشركة الإفريقية للزجاج-

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص: إدارة مالية

إعداد الطلبة:

- إيناس كحلوش

- سارة بريوة

إشراف الأستاذ:

- عمر قيرة

لجنة المناقشة

عبد الحفيظ عيمر	جامعة جيجل	رئيسا
عمر قيرة	جامعة جيجل	مشرفا ومقررا
عبد الرحمان حنوف	جامعة جيجل	مناقشا

السنة الجامعية:2018/2017

شكر وعرفان

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم : "لا يشكر الله من لا يشكر الناس"

صدق رسول الله

نحمد الله حمدا كثيرا ونشكره شكرا جزيل يليق بمقامه الذي أوصلنا إلى هذه الدرجة من التحصيل العلمي وأنعم

علينا بتمام هذا العمل ومهد لنا السبيل إلى بلوغ هذه الثمرة

إن واجب الوفاء والإعتراف بالعمل يدعونا إلى التقدم بفائق الشكر إلى الأستاذ المشرف قيرة عمر

الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه وانتقاداته البنائة فكان نعم المعلم والأستاذ

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى السيد خالد مفروش على وقته الثمين الذي أمدنا به وكذلك على المعلومات والإرشادات القيمة المقدمة من طرفه ودعمه المتواصل.

إلى كل العاملين بالشركة الإفريقية للزجاج AFRICAVER

دون أن ننسى أن نشكر كل من مد لنا يد العون وساهم في مساعدتنا من قريب وبعيد

شكرا

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
شكر	I
فهرس المحتويات	II
قائمة الجداول	III
قائمة الأشكال	VI
قائمة الملاحق	V
قائمة المختصرات	IV
مقدمة	أ–د
I- الإطار النظري لحوكمة الشركات	
تمهيد	6
I-1- الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات	7
I-1-1- ماهية حوكمة الشركات	7
I-1-2- نظام حوكمة الشركات (الأهداف– المحددات– الركائز)	14
I-1-3- المنظمات الدولية ومبادئ حوكمة الشركات	18
I-2- آليات حوكمة الشركات	21
I-2-1- الآليات الداخلية لحوكمة الشركات	21
I-2-2- الآليات الخارجية	23
I-2-3- آليات حوكمة خارجية أخرى	24
I-3- تجارب بعض الدول في تطبيق حوكمة الشركات	25
I-3-1- تجارب الدول الأجنبية في تطبيق حوكمة الشركات	25
I-3-2- تجارب الدول العربية في تطبيق حوكمة الشركات	27
خلاصة	30
II- التدقيق الداخلي ومساهمته في تطبيق حوكمة الشركات	
تمهيد	32

II-1- عموميات حول التدقيق	33
II-1-1- نبذة تاريخية عن التدقيق	33
II-1-2- مفهوم التدقيق	34
II-1-3- أهمية وأهداف التدقيق	36
II-1-4- أنواع التدقيق	38
II-1-5- المعايير العامة للتدقيق	41
II-2- الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي	43
II-2-1- ماهية التدقيق الداخلي	43
II -2-2- معايير وصلاحيات المدقق الداخلي ومسؤولياته	48
II -2-3- الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي	52
II-2-4- آلية سير مهنة التدقيق الداخلي	53
II-2-5- الصعوبات التي تواجهها المدقق الداخلي	56
II-3- دور التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات	56
II-3-1- العلاقة بين حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي والرقابة الداخلية	57
II-3-2- دور التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة في تحسين حوكمة الشركات	58
II-3-3- دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر لدعم حوكمة الشركات	60
II-3-4- العلاقة بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق لدعم حوكمة الشركات	62
II-3-5- التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لدعم حوكمة الشركات	64
خلاصة	67
III- دراسة حالة الشركة الإفريقية للزجاج AFRICAVER	
تمهيد	69
III-1- تقديم الشركة الإفريقية للزجاج AFRICARER	70
III-1-1- التطور التاريخي للشركة الإفريقية للزجاج	70
III-1-2- المجال البشري داخل الشركة الإفريقية للزجاج	72
III-1-3- أهمية وأهداف الشركة الإفريقية للزجاج	73

III-1-4- دراسة الهيكل التنظيمي للشركة	74
III-2- الإطار المنهجي للدراسة الميدانية	78
III-2-1- إطار الدراسة وحدودها	79
III-2-2- أدوات المستعملة في الدراسة	79
III-2-3- دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات بالشركة الإفريقية للزجاج	80
III-3- عرض النتائج والمناقشة	81
III-3- 1- عرض النتائج	81
III-3-2- المناقشة	83
III-3-3- نموذج عن تقرير المدقق الداخلي في الشركة الإفريقية AFRICAVER	91
III-3-4- اختبار فرضيات الدراسة	98
خلاصة	99
الخاتمة	101
قائمة المراجع	
قائمة الملاحق	
الملخص	

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(3-1)	توزيع العمال داخل الشركة	72
(3-2)	برنامج سير المدقق الداخلي لأداء مهمته	88
(3-3)	يبين الفرق بين الكميات المسجلة عند مسؤولي تسيير المخزون وأمين المخزن	93
(3-4)	يبين التوافق في قيم المخزون مستوى المحاسبة والقيم المسجلة على مستوى سير المخزون	95

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
(1-1)	خصائص حوكمة الشركات	12
(2-1)	الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	14
(3-1)	المحددات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات	17
(4-1)	ركائز حوكمة الشركات	18
(1-2)	أنواع التدقيق	41
(2-2)	معايير التدقيق	43
(3-2)	أنواع التدقيق الداخلي	47
(4-2)	معايير التدقيق لداخلي	50
(1-3)	الهيكل التنظيمي للشركة الإفريقية للزجاج	78

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان
01	أداة الدراسة (المقابلة)
02	نموذج عن تقرير المدقق الداخلي للشركة الإفريقية للزجاج AFRICAVER

المقدمة

مقدمة

تزايد الاهتمام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات في العديد من اقتصاديات دول العالم جراء عدة أزمات مالية واقتصادية، أهمها انهيار الشركتين الأمريكيتين إنرون وورلدكوم للاتصالات سنة 2002 وعلى أثرها اهتز الاقتصاد الأمريكي بشدة، هذا ما خلق أزمة اقتصادية عالمية، كذلك عدم مصداقية وشفافية القوائم المالية والإفصاح عنها، بشكل سليم، كان من بين الأسباب اللذان ساهما في ظهور مفهوم حوكمة الشركات وهذا من أجل إعادة بعث الثقة التي فقدت في التعاملات الاقتصادية.

كما أدت الانهيارات والفضائح المستمرة إلي بعث تساؤلات حول مهنة التدقيق وأداء المدققين خصوصا بعدما انهارت شركة التدقيق الكبرى أرتر اندرسون ARTHUR ANDERSON، التي قدمت تقارير تدقيق غير صادقة مما أدى لتعرضها لغرامات مالية وفقدان الثقة في المعلومات المفصح عنها، وترتب عن ذلك أزمة ثقة عالمية في القوائم المالية للشركات.

وبعد إجراء العديد من الدراسات والبحوث التي تناولت أسباب انهيار هذه الشركات، خلصت إلى أن السبب الرئيسي يعود إلى غياب الممارسات والإجراءات في الإدارة والتنظيم والإشراف الفعال على الشركات بما يضمن تحقيق الأهداف الموضوعة.

ويعتبر التدقيق الداخلي أحد أدوات تقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية حيث تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف في المؤسسات الاقتصادية لما لها من أثر في تفعيل وتطوير نظام الرقابة الداخلية وكفاءة استخدام الموارد المتاحة.

وعليه يعتبر التدقيق الداخلي إحدى أهم آليات الرقابة التي يتم الاعتماد عليها لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وذلك لما يوفره التدقيق الداخلي من الاستشارات والتحليلات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات، وإجراءات إدارة المخاطر وتقويم نظام الرقابة الداخلية التي يحتاج إليها مجلس الإدارة لحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح بالشركة.

الإشكالية:

وعلى ضوء ما سبق يتم صياغة الإشكالية التالية:

كيف يمكن للتدقيق الداخلي أن يساهم في تفعيل حوكمة الشركات؟

الأسئلة الفرعية:

انطلاقا من الإشكالية قمنا بصياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ ما المقصود بحوكمة الشركات؟

- ✓ ما هي علاقة التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلية؟
- ✓ هل يمكن اعتبار التدقيق الداخلي آلية من آليات حوكمة الشركات؟ وكيف ذلك؟
- ✓ كيف يمكن للشركة الإفريقية للزجاج أن تقوم بتطبيق حوكمة الشركات بواسطة التدقيق الداخلي؟

الفرضيات الفرعية:

كإجابات مبدئية للأسئلة الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- ➢ تعتبر الحوكمة للشركات نظام يتم بواسطته توجيه ورقابة الشركات؛
- ➢ يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة داخل الشركة وتمثل أحد عناصر الرقابة الداخلية؛
- ➢ يقوم التدقيق الداخلي بالرقابة على العمليات المالية والإدارية داخل الشركة مما يساهم في تطبيق حوكمة الشركات؛
- ➢ تقوم الشركة الإفريقية للزجاج AFRICAVER بتطبيق حوكمة الشركات عن طريق وضع خلية خاصة بالتدقيق الداخلي تسهر على رقابة أعمال الشركة المالية والإدارية.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في:

تحديد الدور الذي يجب أن يقوم به المدقق الداخلي لتحسين كفاءة الرقابة الداخلية وتقويمها وزيادة فعاليتها، حيث أن تحسين كفاءة نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها هو أمرا مهما للعديد من الأطراف مثل الإدارة، المساهمين والمدققين الخارجيين.

أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- ✓ إبراز دور حوكمة الشركات من خلال تحديد مختلف المبادئ والخصائص الجيدة لإدارة الشركات؛
- ✓ محاولة تحديد الكيفية التي تمكن التدقيق الداخلي من إرساء وتطبيق مبادئ حوكمة الشركات؛
- ✓ محاولة الوقوف على المشاكل التي تواجه حوكمة الشركات الاقتصادية الجزائرية.

أسباب اختيار الموضوع:

تتجلى أسباب اختيار الموضوع من خلال ما يلي:

- الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لإرتباطه بمجال تخصص المالية والتدقيق؛
- الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات خصوصا في ظل التطورات الحالية؛

- محاولة إثراء المكتبة لقلة الدراسات التي تناولت موضوع التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل حوكمة الشركات.

المنهج المتبع:

قصد الإجابة عن الإشكالية المطروحة وبهدف الإلمام بمختلف جوانب البحث واختبار صحة الفرضيات، سيتم دراسة البحث وفق المنهج الوصفي التحليلي، قصد وصف التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، وكذا لتحليل دور التدقيق الداخلي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات.

الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات البحثية التي لها علاقة بموضوع الدراسة:

1. براهمة كنزة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، دراسة حالة مؤسسة المحركات EMO الخروب –قسنطينة–، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2014-2013.

يكمن هدف هذه الدراسة التعريف على مختلف أدوار التدقيق الداخلي وتوجهاته الحديثة، كذلك توضيح المفاهيم الأساسية لموضوعي حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي، وقد توصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها، أن حوكمة الشركات تقوم على مجموعة من المبادئ التي تساعدها على ترشيد إدارة الشركات ومساعدتها في التطبيق السليم للحوكمة، يساعد التدقيق الداخلي الشركة على تحقيق أهدافها، من خلال ايجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتجسين نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر.

2. زلاسي رياض،إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مؤسسة أليانس للتأمينات الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح وقلة، 2012.

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة إبراز دور لجان التدقيق في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وكذلك إظهار الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية بما يساهم في تحسين المعلومات المحاسبية، وقد توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية، وجود علاقة وثيقة بين حوكمة الشركات والمعلومات المحاسبية ومستوى جودتها، حيث أن مبادئ وإجراءات الحوكمة تلعب دورا كبيرا في مجال مهنة المحاسبة، هذا بدوره ينعكس على مستوى جودة المعلومات المحاسبية.

3. لخضر لوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات- دراسة حالة مجمع صيدال-، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة ورقلة، 2011.

يمثل هدف هذه الدراسة في إبراز دور وظيفة المراجعة الداخلية وكيفية مساهمتها في تطبيق قواعد حوكمة الشركات في ظل المجهودات الرامية إلى تطوير وتحسين الشركات الجزائرية، وخلصت هذه الدراسة إلى النتائج أهمها، لابد من استقلالية المدقق الداخلي لضمان موضوعية وشفافية عمله، وكذا توفر المدقق على خبرة مهنية ودراسة كافية بعمله تمكنه من التكيف مع متطلبات تطبيق حوكمة الشركات.

وعليه فإن ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة ما يلي:

اختلاف واضح بين طريقة معالجة الدراسة ونتائجها؛

إبراز أهمية الحوكمة من خلال عرض أهم المبادئ والركائز وغيره من الأمور التي يمكن أن تكون لها تأثير بعملية التدقيق الداخلي؛

التدقيق الداخلي يلعب دورا بالغ الأهمية في دراسة وتقييم بل وتقويم نظم الرقابة الداخلية، ولتحقيق هذه الأهداف تمت الدراسة الميدانية على مستوى الشركة الإفريقية للزجاج AFRICAVER.

هيكل الدراسة:

قصد الإلمام بجوانب الموضوع قمن بتقسيم دراستنا إلى ثلاثة أجزاء، الأول والثاني خصصناه للدراسة النظرية، أما الجزء الثالث يمثل الجانب التطبيقي للدراسة، إضافة إلى المقدمة والخاتمة التي تتضمن بعض النتائج والتوصيات المتوصل إليها.

الجزء الأول متمثل في الإطار النظري لحوكمة الشركات، ويضم ثلاثة عناصر، حيث تم التطرق في العنصر الأول إلى الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات، أما الثاني كان تحت عنوان آليات حوكمة الشركات، وفيما يخص العنصر الثالث فتناولنا فيه تجارب بعض الدول في تطبيق حوكمة الشركات.

أما الجزء الثاني فكان موضوعه التدقيق الداخلي ومساهمته في تطبيق حوكمة الشركات، وقد قسم إلى ثلاثة عناصر، تناول الأول عموميات حول التدقيق، أما الثاني فتضمن الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي، ونجد العنصر الثالث يدور حول دور التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات.

أما فيما يخص الجزء الثالث فقد خصص للدراسة حالة الشركة الإفريقية للزجاج AFRICAVER، وهو بدوره قسم إلى ثلاث عناصر، في الأول قمنا بالتعريف بالشركة الإفريقية للزجاج AFRICAVER، أما الثاني

تناولنا فيه إلى الإطار المنهجي للدراسة الميدانية، والعنصر الثالث والأخير فقد تم التطرق فيه إلى عرض النتائج ومناقشتها.

I -الإطار النظرير لحوكمة الشركات

تمهيد

I-1- الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات.

I-2- آليات حوكمة الشركات.

I-3- تجارب بعض الدول في تطبيق حوكمة الشركات.

خلاصة

تمهيد:

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

كما أصبح وجود أطر وهياكل جيدة لحوكمة الشركات مطلبا أساسيا لتعزيز قدرة أي شركة على المنافسة وجذب 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 والتي كان الفساد وسوء الإداري من 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 ثلاثة أجزاء:

I-1- الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات.

I-2- آليات حوكمة الشركات.

I-3- تجارب بعض الدول في تطبيق حوكمة الشركات.

I-1- الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

لقد أصبحت حوكمة الشركات من أهم المصطلحات المستعملة في برامج الإصلاح الاقتصادي التي تطبقها العديد من دول العالم، خاصة بعد الهزات العنيفة التي أصابت الكثير من اقتصاديات الدول المتقدمة منها جراء فضائح الفساد التي أصابت كبرى الشركات فيها، حيث تم تبني هذا المفهوم في محاولة للتحكم الرشيد في الشركات وضمان مصالح مختلفة الأطراف.

I-1-1- ماهية حوكمة الشركات

أدى مفهوم الاقتصاد الحر الذي اتبعه معظم دول العالم، وظهور العولمة وتحرير الأسواق المالية إلى تحقيق الشركات أرباحا عالية، وخلق فرص استثمارية جديدة وفرص عمل في الدول التي تعمل بها هذه الشركات، وحتى تحافظ هذه الشركات على تميزها فإنّها تعمل على إيجاد هياكل سليمة لحوكمة الشركات.

أولا- نشأة مفهوم حوكمة الشركات

تعود جذور حوكمة الشركات إلى المفكرين Berle & Meoms اللّذان يعدان أول من تناولا موضوع فصل الإدارة عن الملكية في الشركات سنة 1932[1]، وفي عام 1976 قام جونسن Djensen وميكلينج Meckling بالاهتمام بحوكمة الشركات وإلقاء الضوء على المشاكل التي تنشأ نتيجة تعارض المصالح بين أعضاء الإدارة في الشركات وبين المساهمين فيها، إلى زيادة الاهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح التي تعمل على حماية حقوق المساهمين والحد من التلاعب المالي والإداري الذي يقوم به أعضاء الإدارة (المدراء التنفيذيون)، بهدف تعظيم مصالحهم الذاتية على حساب مصلحة المساهمين، وذلك باعتبارهم الجهة المسيطرة على مقدرات الشركة، لاسيما في ظل سيادة خاصية انفصال الإدارة عن الملكية في المؤسسات الكبيرة والشركات المساهمة وتنويع المستثمرين في الأسواق المالية لمحافظهم الاستثمارية.

أما في الولايات المتحدة الأمريكية فقد أدى تطور سوق المال أو وجود هيئات رقابية فعالة تعمل على مراقبته والإشراف على شفافية البيانات والمعلومات التي تصدرها الشركات التي تنشط فيه، مثل هيئة الأوراق المالية "Securities Exchange Commission" بالإضافة إلى تطور مهنة المحاسبة في زيادة الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإلزام الشركات خاصة المسجلة أسهمها لدى البورصات بحتمية تطبيق مبادئها[2].

---

[1] حامد نور الدين، ساسي فطيمة، **دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والإداري للقطاع الخاص في الجزائر**، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر- بسكرة-، يومي 06-07- ماي 2012، ص 2.

[2] براهمة كنزة، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 1013- 2014، ص ص 3- 4.

كما أن الاهتمام بهذا المفهوم ظهر بصورة واضحة عند قيام صندوق المعاشات العامة "The California Public Employee's Retirement System" والذي يعتبر أكبر صندوق للمعاشات العامة في الوليات المتحدة، بتعريف حوكمة الشركات وإلقاء الضوء على أهميتها ودورها في حماية حقوق المساهمين.[1]

ففي عام 1987 قامت اللجنة الوطنية بالاحتيال والتضليل في إعداد القوائم المالية "National Commission on Fraudulent Financial Reporting"، بإصدار تقريرها المسمى "Treadway Commission" والذي تضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق حوكمة الشركات ومجموعة من المبادئ للحد من حدوث الغش والتلاعب في إعداد التقارير المالية، وذلك من خلال التركيز على نظام الرقابة الداخلية وتعزيز مهنة التدقيق الخارجي أمام مجالس إدارة الشركات[2].

وفي عام 1999 أصدر كل من "New York Stock Exchange" (NYSE) و"National Association of Securities Dealers" (NASD) تقريرهما المعروف بـ "Report Blue Ribbon" والذي اهتم بفعالية الدور الذي يمكن أن تقوم به لجان التدقيق بالشركات بشأن الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات[3].

أما بالنسبة لسنة 2002 تم إصدار "Sarbanes-Oxcley Act" الذي ركز على دور حوكمة الشركات في القضاء على الفساد المالي والإداري الذي يواجه العديد من الشركات من خلال تفعيل الدور الذي يلعبه الأعضاء غير التنفيذيين في مجالس إدارة الشركات[4].

ومع تصاعد الأزمة المالية العالمية عقد اجتماع لمجلس الاتحاد الأوروبي في أكتوبر 2008 ألح خلاله بعض الزعماء السياسيين في الدول الكبرى إلى ضرورة إخضاع كل الفاعلين في الأسواق المالية للتنظيم والإشراف[5].

---

[1] المرجع نفسه، ص 4.

[2] رامي حسن الغزالي، **دور تطبيق حوكمة الشركات في منع حدوث الثغر المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين**، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية – غزة –، 2015، ص 28.

[3] العابد دلال، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر –بسكرة–، 2015– 2016، ص 13.

[4] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، الدار الجامعية –الإسكندرية–، 2006، ص 14.

[5] العابد دلال، مرجع سبق ذكره، ص 13.

ثانيا- مفهوم حوكمة الشركات

لقد تعددت التعاريف والمفاهيم المتعلقة بحوكمة الشركات، واختلفت الآراء ووجهات النظر، وكذا لتداخل هذا المفهوم في العديد من الأمور التنظيمية، الاقتصادية، المالية والاجتماعية للشركات، وقد تم تقسيم مفهوم حوكمة الشركات إلى المفهوم اللّغوي، والمفهوم الاصطلاحي.

❖ **لغة:**

يعود مصطلح حوكمة الشركات إلى ما اصطلح عليه بالانجليزية لأول مرة في الو.م.أ بـ "CorporateGouvernance"، وهو مصطلح تتشابك فيه العديد من الأمور التنظيمية، القانونية، الاقتصادية، المحاسبية والمالية، يعتبر لفظ الحوكمة مستحدث في قاموس اللغة العربية، وهو لفظ مستمد من الحكومة، حيث يعني الانضباط والسيطرة والحُكْمُ بكل ما تعني الكلمة من معاني.

وعليه فإن لفظ "الحَوْكَمَة" يتضمن العديد من الجوانب منه[1]:

- **الحِكْمَةُ:** وما تقتضيه من التوجيه.
- **الحُكْمُ:** وما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك.
- **الإِحْتِكَامُ:** وما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خبرات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.
- **التَّحَاكُمْ:** طلبا للعدالة خاصة عند انحراف سلطة الإدارة وتلاعبها بمصالح المساهمين.

❖ **اصطلاحا:**

تجدر الإشارة إلى أنه، وعلى المستوى العالمي، لا يوجد تعريفا موحدا متفقا عليه وكافيا بذاته، وذلك بسبب تأثر هذا الأخير بالاختلافات الموجودة في التشريعات والممارسات المتعلقة بأنشطة الشركات.

ونظرا لتزايد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات حرصت العديد من الهيئات الدولية على تناول هذا المفهوم بالتحليل والدراسة، ومن بين الهيئات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD التي عرفت حوكمة الشركات على أنها: "نظام يتم بواسطته توجيه ورقابة الشركات، والحوكمة تحدد هيكل توزيع الوجبات والمسؤوليات بين المشاركين المختلفين في الشركة مثل مجلس الإدارة والمديرين، وغيرهم من ذوي المصالح وتضع القواعد والأحكام لاتخاذ القرارات وشؤون الشركة، وبهذا الإجراء فإن الحوكمة تعطى الهيكل الملائم

[1] حسين يرقي، عمر علي عبد الصمد، **واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها**، بطاقة مشاركة في الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وآفاق)، جامعة العربي بن مهيدي-أم البواقي-، 07-08 ديسمبر 2010، ص 4.

الذي تستطيع من خلاله الشركة وضع أهدافها والوسائل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف والعمل على مراقبة الأداء"[1].

كما يصف تقرير Cadbury عام 1992 حوكمة الشركات كما يلي: "يعتمد اقتصاد دولة ما على زيادة وكفاءة الشركات وهكذا فإن الفاعلية التي تؤدي بها مجالس الإدارات بمسؤولياتها تحدد الوضع التنافسي للدولة، وهذا هو جوهر أي نظام لحوكمة الشركات"[2].

تواصل Cadbury في توثيق بسيط في جملة صغيرة ولكنها شهيرة عملية الحوكمة كما يلي: "حوكمة الشركات هي نظام بمقتضاه تدار الشركة وتراقب"[3].

« Corporate Governance is the System by which Companies re Directed and Controlled ».

وعرفت من طرف مؤسسة التمويل الدولية IFC بأنها: "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها"[4].

أما ميثاق الحكم الراشد لسنة 2009 عرفها على أنها: "عبارة عن فلسفة تسييرية ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة، في آن واحد لضمان استدامة وتنافسية المؤسسة بواسطته: التعريف حقوق وواجبات الأطراف الفاعلة في المؤسسة، تقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عن ذلك وبصفة عامة فإن فحوى وتدابير الحكم الراشد للمؤسسة مدونة ضمن ميثاق الحكم الراشد يشكل مرجع لجميع الأطراف الفاعلة في المؤسسة"[5].

كما تتوفر مجموعة أخرى من التعاريف المتعلقة بهذا المفهوم، إذ هناك من يعتبر حوكمة الشركات على أنها: "عبارة عن القواعد التي توجه سلوك الشركات وحاملي الأسهم ومديري الشركات، والإجراءات

---

[1] فريد عبة، مريم طبني، **دور مبادئ حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري**، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر – بسكرة–، يومي 06–07– ماي 2012، ص 2.

[2] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات (المفاهيم– المبادئ– التجارب) تطبيقات حوكمة في المصارف**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، 2005، ص 9.

[3] المرجع نفسه، ص 9.

[4] عمر إقبال توفيق المشهداني، **تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 02، جامعة جرش– الأردن–، 2012، ص 222.

[5] صالحي محمد يزيد، بن بريكة عبد الوهاب، **واقع حوكمة الشركات في الجزائر**، دراسة ميدانية على المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر، جامعة محمد خيضر– بسكرة– ، ص 6.

من الموقع الإلكتروني:

http://dspace.univ-biskra.dz:8080/jspui/bitstream/123456789/7389/1/%D8%B5%D8%A7%D9%84%D8% يوم 2018/06/01.

الحكومية الرامية إلى تعزيز وفرض تطبيق تلك القواعد"[1]. أو هي: "وضع النظام الأمثل الذي يتم من خلاله استغلال موارد الشركات وحسن توجيهها ومراقبتها من أجل تحقيق أهداف الشركة والوفاء بمعايير الإفصاح والشفافية"[2].

ومن خلال التعاريف السابقة تضح لنا معان أساسية لحوكمة الشركات وهي كالتالي:

- ✓ أن الحوكمة هي مجموعة من الأنظمة والقوانين التي تعمل على تنظيم عمل المؤسسات وتخضعها للرقابة على أداءها من أجل حماية مصالح المستثمر؛
- ✓ تتضمن الحوكمة قواعد الإفصاح المالي والإداري وكافة المعلومات الأخرى التي يهتم بها المستثمر والأطراف ذات العلاقة؛
- ✓ تتضمن الحوكمة مجموعة من معايير الرقابة التي تحدد مسؤوليات مجلس الإدارة من أجل تطوير المؤسسة ونموها ومساهمتها بفعالية في التنمية الاقتصادية؛
- ✓ تنظيم الحوكمة العلاقة بين الأطراف الثلاثة: مجلس، أصحاب المصالح، والمستثمرين الحاليين والمحتملين.

هذا ويمكن القول أنّ مفهوم الحوكمة يشير إلى عدة خصائص أهمها[3]:

- **الانضباط:** أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح؛
- **الشفافية:** أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث؛
- **الاستقلالية:** أي لا يوجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل؛
- **المسؤولية:** أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المنشأة؛
- **المساءلة:** أي إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛
- **العدالة:** أي يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المنشأة؛
- **المسؤولية الاجتماعية:** أي النظر إلى الشركة كعون اقتصادي جيد.

ويمكن تلخيص خصائص التطبيق الجيد لحوكمة الشركات فيما يلي:

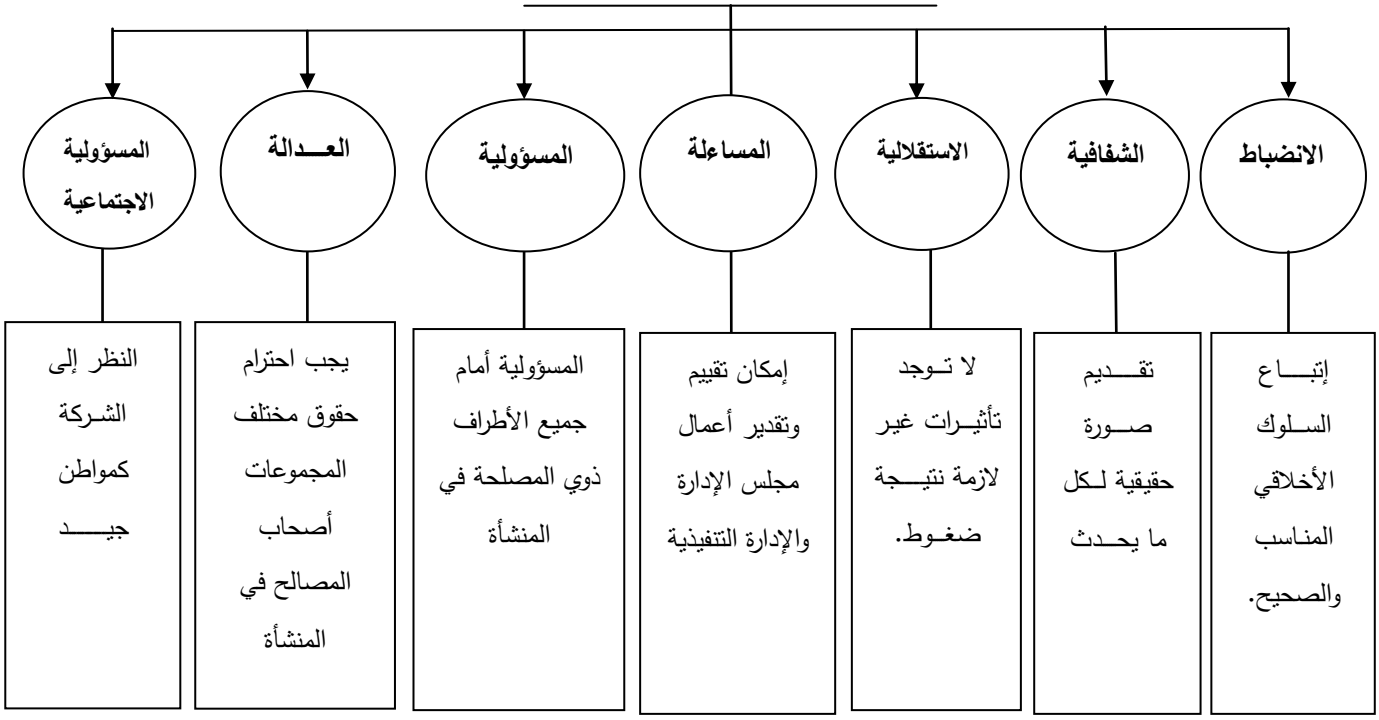
---

[1] أحمد بن محمد بن حمد الرزين، **حوكمة الشركات المساهمة –دراسة فقهية–**، برنامج دعم رسائل وأبحاث طلاب الدراسات العليا، كرسي سابك لدراسات الأسواق المالية الإسلامية، 2012، ص4.

[2] محمد إبراهيم موسى، **حوكمة الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية**، الدار الجامعية، 2010، ص 17.

[3] فاطمة الزهراء طاهري، **دور حوكمة الشركات في الرفع من كفاءة السوق المالية**، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي، جامعة محمد خيضر – بسكرة–، يومي 06– 07 ماي 2012، ص 8.

الشكل رقم (1-1): خصائص حوكمة الشركات



المصدر: طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات (المفاهيم- المبادئ- التجارب) تطبيقات حوكمة في المصارف** ، مرجع سبق ذكره، ص 23.

ثالثا- أهمية حوكمة الشركات

لحوكمة الشركات أهمية كبيرة للشركات والدول سواء المتقدمة أو الناشئة، فهي أساس جيد للاستقامة والصحة الأخلاقية وتظهر فيما يلي:

- ✓ القضاء على الفساد المالي والإداري والمحاسبي ووضع التدابير اللازمة التي تضمن تجنب حدوثه مرة أخرى[1]؛
- ✓ تحقيق وضمان النزاهة والاستقامة لكافة العاملين بالشركة بدءا من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتى أدنى العاملين فيها[2]؛

[1] سامي محمد أحمد غنيمي، **مدى ايجابية الأزمة المالية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في منظمات الأعمال**، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد الثاني، جامعة المنصورة، يوليو 2013، ص 17.

[2] بريش عبد القادر، حمو محمد، **البعد السلوكي والأخلاقي لحوكمة الشركات ودورها في التقليل من آثار الأزمة المالية العالمية**، بطاقة مشاركة في الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس – سطيف-، أيام 20-21 أكتوبر 2009، ص 2.

- ✓ تفادي وجود أية أخطاء عمدية أو انحراف متعمد كان أو غير متعمد ومنع استمراره[1]؛
- ✓ محاربة الانحرافات وعدم السماح باستمرارها؛
- ✓ تقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن باستخدام النظم الرقابية التي تمنع حدوث مثل هذه الأخطاء؛
- ✓ تحقيق أعلى قدر ممكن من الفاعلية لمراقبي الحسابات الخارجيين، والتأكد من كونهم على أعلى درجة من الاستقلالية وعدم خضوعهم لأية ضغوط من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين؛
- ✓ الشفافية والثقة والوضوح في البيانات المالية التي تصدرها الشركات، وما يترتب على ذلك من زيادة ثقة المستثمرين بها واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات[2].

رابعا– الأطراف المعنية بتطبيق قواعد حوكمة الشركات

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد، وهذه الأطراف هي[3]:

- ❖ **المساهمون Shareholders:** هم من يقومون بتقديم رأس مال الشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وتعظيم قيمة الشركة على المدى البعيد مما يحدد مدى استمراريتها مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتها ويملكون الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.
- ❖ **مجلس الإدارة Board of Directors:** وهم من يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى من أصحاب المصالح. ومجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل لهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم، كما يقوم برسم السياسات العامة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.
- ❖ **الإدارة Management:** تعتبر الإدارة هي الجهة المسؤولة في الشركة عن تقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، كما أن الإدارة تكون مسؤولة عن تعظيم أرباح الشركات وزيادة قيمتها، بإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

---

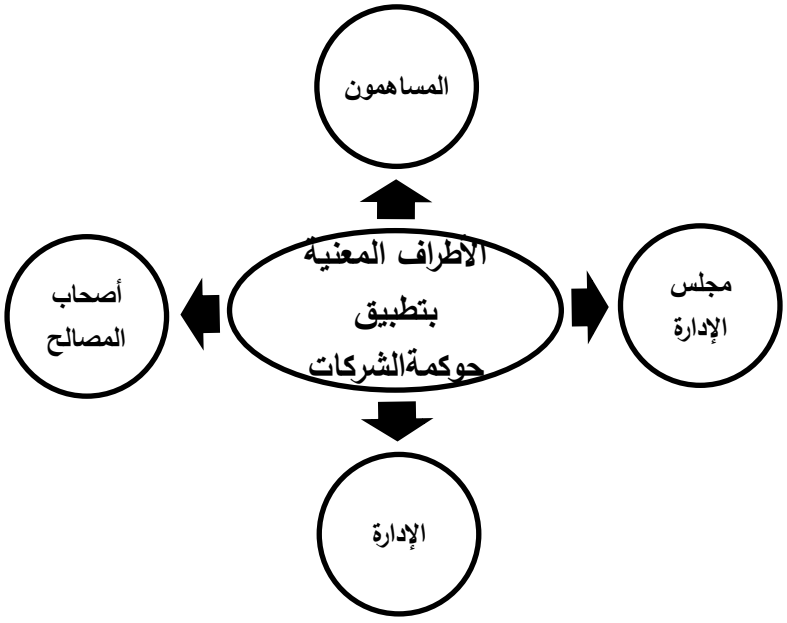
[1] مليكة زغيب، سوسن زيرق، **دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر**، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر –بسكرة–، يومي 06–07 ماي 2012، ص 5.

[2] جودي محمد رمزي، **اهتمام لجنة المعايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات**، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر – بسكرة–، يومي 06–07 ماي 2012، ص 3.

[3] ماجد اسماعيل أبو حمام، **أثر قواعد حوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**، قدم هذا البحث استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية – غزة–، 2009 ، ص ص 26–27–28.

❖ **أصحاب المصالح Stockholders:** هم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين، وقد تكون مصالح هذه الأطراف متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، فهم الذين يقومون بأداء المهام التي تساعد الشركة على لإنتاج وتقديم السلع والخدمات، وبدونهم لا تستطيع الإدارة ولا حتى مجلس الإدارة والمساهمين وتحقيق الاستراتيجيات الموضوعة للشركة.

الشكل رقم (1-2): الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على ما سبق.

I-1-2- نظام حوكمة الشركات (الأهداف- المحددات- الركائز)

تعتبر حوكمة الشركات نظام تحكمه نوعين من المحددات ومجموعة من الركائز التي تساهم في نجاح مسار التطبيق، وفي تحقيق مختلف الأهداف المرتقبة.

أولا- نظام حوكمة الشركات

يعد نظام حوكمة الشركات بمثابة نظام يتكون من مجموعة من أجزاء تعمل على تفعيل الإمكانيات وتوظيف الموارد بطريقة فعالة، ومن خلال هذا النظام تتم إدارة ورقابة الشركة وتعزيز الشفافية والمساءلة، ويتكون من ثلاثة أجزاء هي[1]:

[1] حساني رقية وآخرون، **آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري**، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر - بسكرة-، يومي 06-07 ماي 2012، ص ص 6-7.

- **مدخلات نظام الحوكمة:** وتشمل مختلف المستلزمات التي تحتاج إليها الحوكمة، سواء كانت متطلبات قانونية، تشريعية، إدارية، واقتصادية.
- **نظام تشغيل الحوكمة:** يقصد بها مختلف الجهات المسؤولة عن تطبيق الحوكمة، وكذلك الجهات المشرفة على هذا التطبيق وجهات الرقابة، وكل أسلوب إداري داخل الشركة أو خارجها مساهم في تنفيذ الحوكمة وتشجيع الالتزام بها وتطوير أحكامها والارتقاء بفاعليتها.
- **مخرجات نظام الحوكمة:** الحوكمة ليست هدفا في حد ذاتها ولكنها أداة ووسيلة لتحقيق نتائج وأهداف يسعى إليها الجميع، فهي مجموعة من المعايير والقواعد والقوانين المنظمة للأداء والممارسات العلمية والتنفيذية للشركات، ومن ثم الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية ومسؤوليات مجلس الإدارة.

ثانيا- أهداف حوكمة الشركات

تحقق حوكمة الشركات الجيدة كثيرا من الأهداف من أهمها[1]:

- ✓ مراعاة مصالح وحقوق المساهمين وحمايتها؛
- ✓ حماية حملة الوثائق والمستندات ذات الصلة بفعالية الشركات؛
- ✓ حماية حقوق ومصالح العاملين في الشركات بكافة فئاتهم؛
- ✓ تحقيق وتأمين العدالة لكافة أصحاب المصالح والمتعاملين مع الشركات؛
- ✓ تعظيم أرباح الوحدة الاقتصادية والحصول على التمويل المناسب والتنبؤ بالمخاطر المتوقعة؛
- ✓ تأمين حق المساءلة أمام أصحاب الحقوق لإدارة الشركات؛
- ✓ محاربة الفساد بكل صوره سواء كان الفساد ماليا أو محاسبيا أو إداريا، وهذا يحقق الاستقرار والمصداقية للقطاعات المالية على المستوى المحلي والدولي؛
- ✓ تحقيق العدالة والشفافية والمعاملة النزيهة لجميع الأطراف ذوي المصلحة[2]؛
- ✓ الحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة؛

[1] أحمد طلحة، **أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة عمار تليجي -الأغواط -، 2012، ص ص 19-20.

[2] أمينة فداوي، **دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي المختار - عنابة-، 2013-2014، ص 41.

- ✓ زيادة الثقة في الاقتصاد القومي؛ وتعميق دور سوق المال وزيادة قدرته على تنمية المدخرات ورفع معدلات الاستثمار ودعم القدرة التنافسية[1]؛
- ✓ الالتزام بأحكام القوانين والتشريعات النافذة.

ثالثا- محددات حوكمة الشركات

هناك مجموعتان من المحددات يتوقف عليهما مستوى الجودة والتطبيق الجيد لحوكمة الشركات، وفيما يلي عرض لهاتين المجموعتين:

- ❖ **المحددات الخارجية:** إنّ وجود مثل هذه المحددات يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تساعد على حسن إدارة الشركة وتشمل هذه المجموعة[2]:

- ✓ المناخ العام للاستثمار في الدولة، والذي يشمل على سبيل المثال القوانين المؤسسة للنشاط الاقتصادي مثل قوانين سوق المال والشركات؛
- ✓ تنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس؛
- ✓ كفاءة القطاع المالي- البنوك وسوق رأس المال- في توفير التمويل اللازم للمشروعات؛
- ✓ كفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية في إحكام الرقابة على الشركات؛
- ✓ وجود بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة مثل الجمعيات المهنية والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية؛
- ✓ وجود مؤسسات خاصة بالمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمراجعة والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية والاستثمارية.

- ❖ **المحددات الداخلية:** وتشل هذه المحددات ما يلي[3]:

- ✓ القواعد والتعليمات والأسس التي تحدد أسلوب وشكل القرارات داخل الشركة؛
- ✓ توزيع السلطات والمهام بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين من أجل تحقيق التعارض بين مصالح هذه الأطراف؛

---

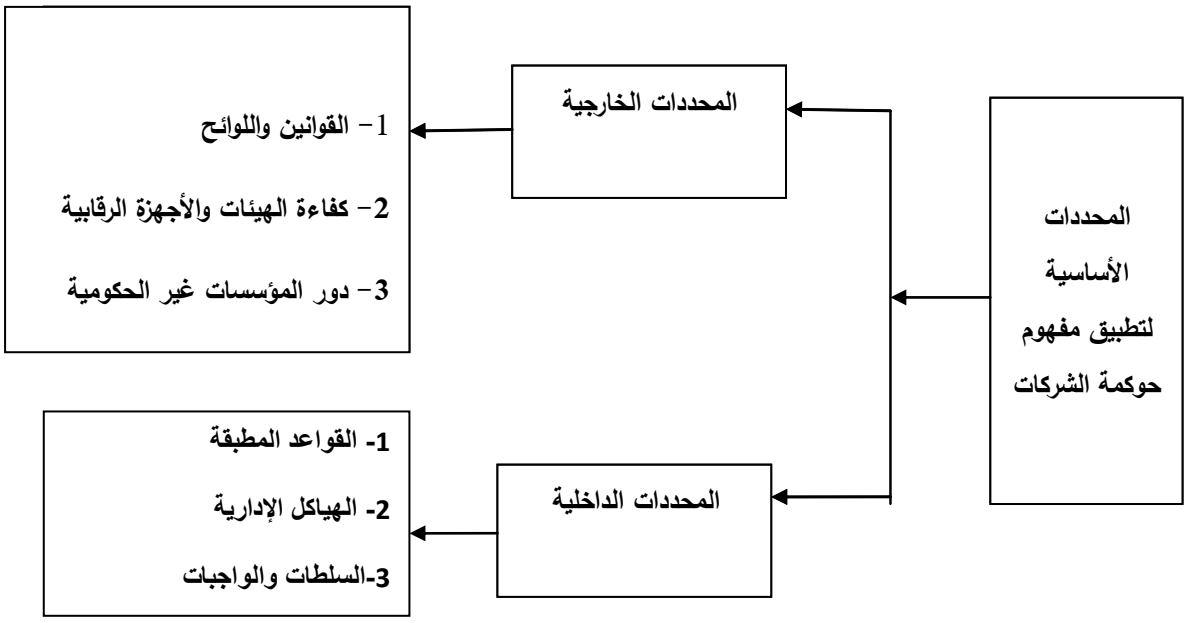
[1] نبيل قبلي، **دور مبادئ حوكمة الشركات في تفعيل الأداء المالي لشركات التأمين**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة- مالية وبنوك، جامعة حسيبة بن بوعلي- الشلف-، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2017، ص 9.

[2] هواري معراج، حديدي آدم، **تفعيل دور الحوكمة المؤسسية في ضبط إدارة الأرباح في البنوك التجارية الجزائرية**، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر- بسكرة-، يومي 06-07 ماي 2012، ص 5.

[3] منار حداد، **دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية**، المؤتمر العلمي الأول حول حوكمة الشركات ودورها في الإفصاح الاقتصادي، جامعة دمشق، يومي 15-16 تشرين الأول 2008، ص ص 4-5.

- ✓ الحوكمة تؤدي في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي؛
- ✓ العمل على ضمان حقوق الأقلية وصغار المستثمرين؛
- ✓ مساعدة المشروعات في الحصول على تمويل مشاريعها وتحقيق الأرباح؛
- ✓ خلق فرص العمل.

الشكل رقم (1-3): المحددات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات



المصدر: لخضر لعروس، **دور آليات حوكمة الشركات في مكافحة مظاهر الغش المالي والمحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص بنوك-مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف- مسيلة-، 2016-2017، ص 10.

رابعا- ركائز حوكمة الشركات

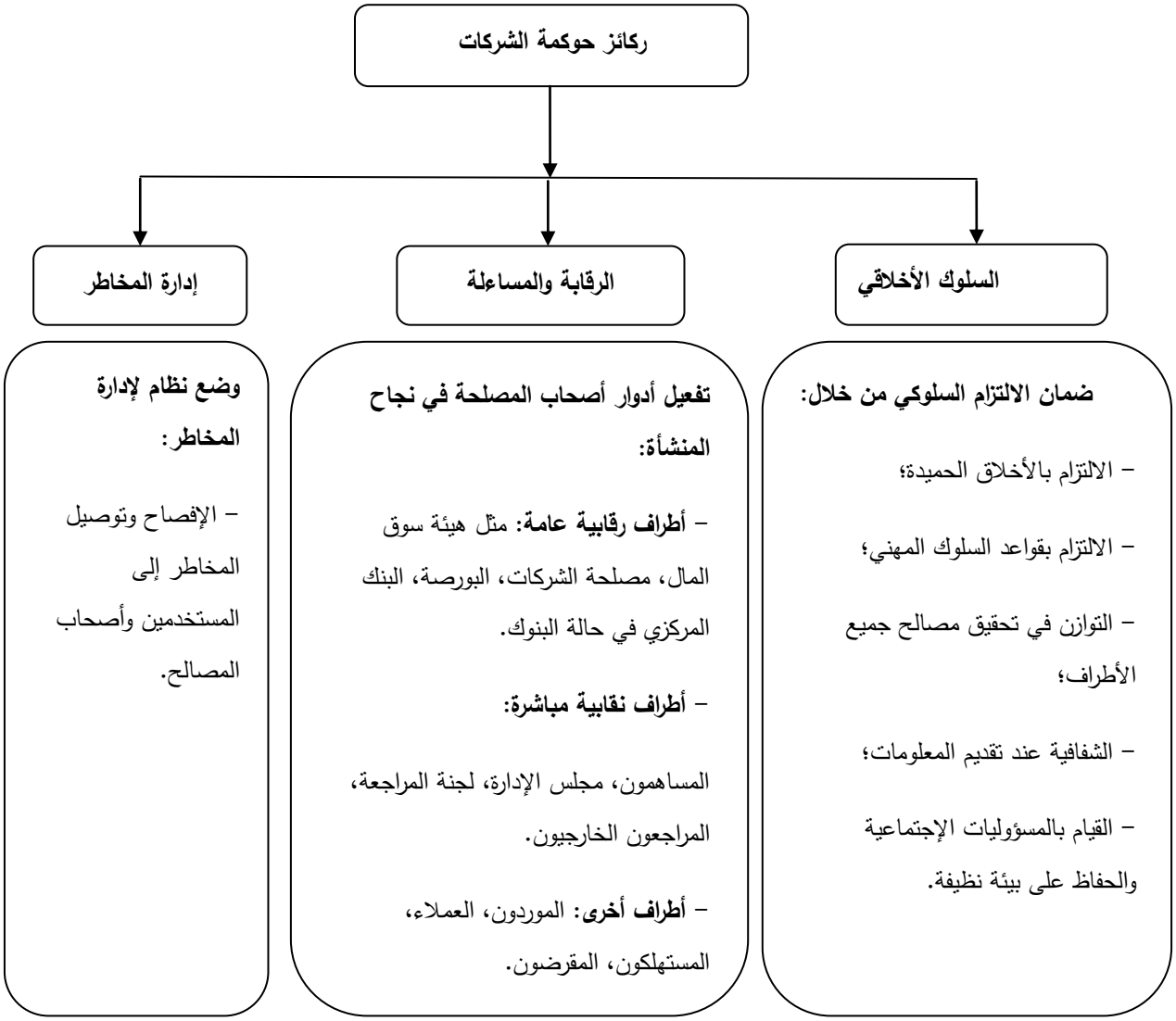
ترتكز حوكمة الشركات على ثلاثة عناصر وهي[1]:

- ❖ **السلوك الأخلاقي:** أي ضمان الالتزام السلوكي، من خلال الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني، والتوازن في تحقيق مصالح كافة الأطراف المرتبطة بالمنشأة، والشفافية في عرض المعلومات المالية.
- ❖ **الرقابة والمساءلة:** وذلك من خلال تفعيل دور أصحاب المصالح مثل الهيئات الإشرافية العامة، والأطراف المباشرة للإشراف والرقابة، والأطراف الأخرى المرتبطة بالمنشأة.

[1] بالعادي عمار وآخرون، **دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية المؤسسية – واقع، رهانات وآفاق-، جامعة أم البواقي – الجزائر-، يومي 07-08 ديسمبر 2010، ص 6.

❖ **إدارة المخاطر:** أي وضع نظام لإدارة المخاطر.

الشكل رقم (1-4): ركائز حوكمة الشركات



المصدر: بريش عبد القادر، حمو محمد، مرجع سبق ذكره، ص 4.

I-1-3- المنظمات الدولية ومبادئ حوكمة الشركات

تمثل حوكمة الشركات واحد من أبز الموضوعات التي حازت اهتماما دوليا واسعا لاسيما منذ منتصف التسعينات، خاصة من قبل الهيئات الاقتصادية الدولية مثل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وبنك التسويات الدولية BIS متمثلا في لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية، ومؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي، التي سعت للتوصل إلى وضع أسس ومقومات ومبادئ لحوكمة الشركات.

أولا- مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD: يتم تطبيق الحوكمة وفق مبادئ توصلت إليها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام 1999، علما بأنها قد أصدرت تعديلات في عام 2004 وتتمثل في[1]:

- **ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:** ينبغي أن يشجع هذا الإطار على الشفافية وكفاءة الأسواق وأن يكون متوافقا مع أحكام القانون، وأن يصاغ بوضوح تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.
- **توفير حماية المساهمين وتسهيل ممارسة حقوقهم والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق المصالح:** وتشمل نقل ملكية الأسهم، واختيار مجلس الإدارة، والحصول على عائد في الأرباح، ومراجعة القوائم المالية، وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.
- **توفير المعاملة المتساوية لكافة المساهمين:** يجب على إطار حوكمة الشركات أن يضمن المعاملة المتساوية لكافة المساهمين بما في ذلك مساهمي الأقلية والأجانب، وينبغي أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعال عن انتهاك حقوقهم.
- **الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح:** يجب على إطار حوكمة الشركات أن يعترف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون أو التي تنشأ نتيجة لاتفاقيات متبادلة، وأن يعمل على تشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصالح في خلق الثروة وفرص العمل واستدامة الشركات السليمة ماليا.
- **الإفصاح والشفافية:** وتتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقب الحسابات، والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، ويتم الإفصاح المتعلق بأعضاء عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ودون تأخير.
- **تحديد مسؤولية مجلس الإدارة:** بما يعني التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة والرقابة الفعالة على إدارة الشركة، كما يعني محاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليته أمام الشركة والمساهمين.

[1] بتول محمد نوري، علي خلف سلمان، **حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة**، بطاقة مشاركة في الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة المستنصرية، ص 9.

ثانيا- مبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية: هذه المبادئ متعلقة بالحوكمة في الشركات، حيث أصدرت لجنة بازل تقريرا عن تعزيز الحوكمة في الشركات عام 1999، ثم أصدرت نسخة معدّلة سنة 2005 وفي 2006، يتضمن المبادئ المتمثلة فيما يلي[1]:

- ✓ أن يكون أعضاء مجلس الإدارة مؤهلين لمراكزهم، وعلى دراية تامة بالحوكمة، وبالقدرة على إدارة العمل بالبنك، وأن يكونوا مسؤولين عن الأداء المالي للبنك وعن صياغة إستراتيجية، ونظم مواجهة المخاطر، وتجنيب تعارض المصالح؛
- ✓ أن تكون إستراتيجية الشركة معدة جيدا ما يمكن من قياس نجاحها بالمقارنة مع ما تجسد على أرض الواقع والنتائج المحققة؛
- ✓ على مجلس الإدارة وضع حدود واضحة للمسؤوليات والمحاسبة التي تترتب عن الإخلال بها، وأن يضع هيكل إداري ملائم لذلك؛
- ✓ مبادئ ومفاهيم الإدارة التنفيذية تتوافق مع سياسة المجلس، وأن تتم أنشطة البنك وفقا للسياسات والنظم التي وضعها مجلس الإدارة وفقا لنظام فعال للرقابة الداخلية؛
- ✓ توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمن مهام المراجع الداخلي والخارجي، مع توفر إدارة مستقلة للمخاطر؛
- ✓ يجب أن يتأكد مجلس الإدارة من أن سياسات الأجور والمكافآت تتناسب مع ثقافة وأهداف وإستراتيجية البنك، وأن ترتبط حوافز الإدارة بأهداف البنك في الأجل الطويل؛
- ✓ اعتماد الشفافية ضروري لإعلام المساهمين، ومختلف الأطراف أصحاب المصلحة بأداء البنك، وإدارته من خلال الإفصاح المناسب والدقيق؛
- ✓ يجب أن يتفهم أعضاء المجلس والإدارة العليا هيكل عمليات البنك والبيئة التشريعية التي يعمل ضمنها.

[1] سفير محمد، قاشي يوسف، **محاضرات في حوكمة الشركات، كلية العلوم الاقتصادية**، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العقيد أكلي محند اولحاج -البويرة-، 2016- 2017، ص ص 36- 37.

ثالثا- مبادئ مؤسسة التمويل الدولية: أما مبادئ مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي فقد وضعت عام 2003 توجيهات وقواعد ومعايير عامة تراها أساسية لدعم الحوكمة في المؤسسات على تنوعها، سواء كانت مالية أو مالية، وذلك على أربع مستويات على النحو التالي[1]:

- ✓ الممارسات المقبولة للحكم الجيد؛
- ✓ خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد الجديد؛
- ✓ إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا؛
- ✓ القيادة.

I-2- آليات حوكمة الشركات

بسبب الطبيعة المتعددة الأبعاد لحوكمة الشركات، هناك آليات عديدة ذات طبيعة مختلفة الأبعاد (البعد التنظيمي، المحاسبي، المالي، بعد الأسواق المالية، القانوني) يؤدي وضعها في الخدمة إلى تحقيق حوكمة أفضل للشركات، إذ هناك من هذه الآليات ما هو ذو طابع جزئي مرتبط بالترتيبات الداخلية للشركة، وما هو ذو طابع كلي متعلق بقوى تنشط على مستوى الاقتصاد ككل. وعلى هذا الأساس يتم تقسيم هذه الآليات كما يلي:

I-2-1- الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

تنصب الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على أنشطة وفعاليات الشركة و الترتيبات التنظيمية السائدة على مستواها، وكذا على اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة، ويدخل ضمن هذا الصنف من الآليات مايلي[2]:

أولا- مجلس الإدارة Conseil d'administration

على الرغم من اختلاف الشركات على العديد من الأصعدة، إلا أن العامل المشترك بينها هو وجود مجلس الإدارة في قمة هرم السلطة على مستوى هذه الشركات، إذ يعتبر مجلس الإدارة في الشركة واحداً من الهيئات الاجتماعية الثلاث، إلى جانب كل من الجمعية العامة للمساهمين والإدارة التنفيذية، التي تشرف على إدارة الشركة والتحكم فيها. وهو عبارة عن هيئة للتداول في المسائل المتعلقة بالإشراف والرقابة على إدارة الشركة. يضم مجموعة من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين يتم انتخابهم من طرف الجمعية العامة

[1] بوسبعين تسعديت، **حوكمة المؤسسات وانعكاسات تطبيقها على السياسة والموازنة العامة للدولة**، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني الثاني حول متطلبات إرساء مبادئ الحوكمة في إدارة الميزانية العامة للدولة، جامعة لبويرة، ص 3.

[2] عمر قيرة، **الهندسة المالية وإدارة مخاطر تمييع رأس المال في المؤسسات الاقتصادية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس- سطيف 1-، 2017، ص ص 229- 249.

للمساهمين، وفي الحالة التي يكون فيها العضو عبارة عن شخصية معنوية يقوم هذا الأخير بتعيين شخص طبيعي لكي يمثله في اجتماعات المجلس.

ثانيا- لجنة المكافآت Le Comité de Rémunérations

حيث يدخل ضمن نطاق صلاحيتها تحديد القواعد التي تمنح على أساسها هذه المكافآت، وذلك بالتماشي مع جودة الأداء والمحقق والإستراتيجية المتبعة. وعلى العموم تتمحور واجبات لجنة المكافآت حول مايلي:

- ✓ تحديد المكافآت والمزايا الأخرى للإدارة العليا وأعضاء مجلس الإدارة، ومراجعتها والتوصية لمجلس الإدارة بالمصادقة عليها؛
- ✓ وضع سياسات لإدارة برامج مكافآت الإدارة العليا ومراجعة هذه السياسات بشكل دوري؛
- ✓ اتخاذ الخطوات لتعديل برامج مكافآت الإدارة العليا التي ينتج عنها دفعات لا ترتبط بشكل معقول بأداء عضو الإدارة العليا؛
- ✓ وضع سياسات لمزايا الإدارة ومراجعتها باستمرار.

ثالثا- لجنة التعيينات Le Comité de Nominations

وتتمثل مهام هذه اللجنة فيما يلي:

- ✓ تقوم لجنة التعيينات بالتعاون مع مجلس الإدارة في الشركة بوضع المهارات والخبرات المطلوب توافرها لدى عضو مجلس الإدارة وكبار الموظفين التنفيذيين في الشركة؛
- ✓ وضع آليات شفافة للتعيين، بما يضمن الحصول على أفضل المرشحين المؤهلين؛
- ✓ تقوم اللجنة مع بقية أعضاء مجلس الإدارة بتقويم المهارات المطلوبة للشركة باستمرار؛
- ✓ يجب أن تقوم اللجنة بالإعلان عن الوظيفة المطلوب شُغلها، ودعوة المؤهلين لتقديم طلباتهم للتعيين؛
- ✓ على اللجنة أن تتوخى الموضوعية، وذلك بمقارنة مؤهلات ومهارات المتقدم مع المواصفات الموضوعة من طرف الشركة.

رابعا- آلية التدقيق الداخلي

تلعب وظيفة التدقيق الداخلي دوراً مهماً في عملية الحوكمة على مستوى الشركات، إذ أنها تسند وتدعم هذه العملية، وذلك من خلال زيادة قدرة الأطراف دوي العلاقة في الوصل إلى معلومات صادقة وعادلة ومن تم زيادة قدرتهم على مساءلة الإدارة في الشركة، حيث يقوم المدققين الداخليين من خلال الأنشطة التي

ينفذونها بزيادة مستوى مصداقية وعدالة الحسابات وكذا تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي. وفي هذا السياق يرى Archambault، أن كل من التدقيق الداخلي والخارجي يعد آلية مهمة من آليات حوكمة الشركات، هذا وقد اعترفت اللجان التي أوكلت إليها مهمة وضع التوصيات في مجال حوكمة الشركات بأهمية التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة، فقد أكدت لجنة كادبيري Cadbury Committee على أهمية مسؤولية المدقق الداخلي في اكتشاف ومنع الغش والتزوير، كما أنه ومن أجل تحقيق هذه الوظيفة لأهدافها يجب أن تكون مستقلة وتنظم بشكل جيد و تستند إلى تشريع خاص بها.

وفي هذا الصدد أكدت لجان العمل المختصة والمنظمات المهنية على ضرورة تقوية استقلالية هذه الوظيفة، لاسيما من خلال جعلها ترفع تقاريرها مباشرة إلى لجنة المراجعة وليس إلى الإدارة.

I-2-2- الآليات الخارجية

يندرج ضمن الآليات الخارجية لحوكمة الشركات كل من عمليات الرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية، سواء كانت حكومية أو غير حكومية، التي تعنى بتطبيق حوكمة الشركات، حيث يشكل هذا النوع من الآليات أحد أقوى عوامل الضبط من أجل حمل الشركات على تطبيق قواعد الحوكمة، ومن الأمثلة على هذه الآليات ما يلي[1]:

أولا- منافسة سوق المنتجات (الخدمات) وسوق العمل الإداري

تعد منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات، ويؤكد على هذه الأهمية كل من هيس وإمبافيدو Hess & Impavido، وذلك من خلال أنه « إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح (أو أنها غير مؤهلة)، فسوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس القطاع وبالتالي سوف تتعرض للإفلاس». إذا فإن المنافسة في سوق المنتجات والخدمات تهذب سلوك الإدارة، وخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري، وهذا يعني أن قيادة إدارة الشركة إلى صعوبات مالية أو إلى الإفلاس سوف يكون له تأثير سيئ على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة، إذ غالباً ما تحدد اختبارات الملائمة للتعيين أنه لا يتم إشغال مواقع المسؤولية من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين الذين سبق وأن قادوا شركاتهم إلى الإفلاس والتصفية.

ثانيا- الاندماج والاستحواذ وآلية سوق رأس المال

ومما لاشك فيه أن عمليات الاندماج والاستحواذ تعد من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم، ويشير في هذا الصدد كل من جون وكيديا John & Kedia إلى وجود العديد من

[1] عمر قيرة ، مرجع سبق ذكره، ص ص 249- 252.

الأدبيات والأدلة التي تدعم وجهة النظر التي ترى أن الاندماج–استحواذ آلية مهمة من آليات الحوكمة، خاصة في البلدان التي تتسم بتشتت ملكية الشركات مثل الولايات المتحدة الأمريكية. وبدون هذا النوع من الآليات لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال، حيث غالباً ما يتم الاستغناء عن الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عمليات الاندماج والاستحواذ.

ثالثا– آلية التدقيق الخارجي

يكتسي التدقيق الخارجي، لاسيما الإلزامي منه، أهمية قصوى في إطار حوكمة الشركات. فوفقاً لنظرية الوكالة، يعتبر المدقق القانوني في الشركة حكماً بين الإدارة التنفيذية وجمهور المساهمين والأطراف الآخرين دوي العلاقة، فالمدقق القانوني هو الشخص الوحيد المؤهل لتقديم رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة المعلومات المحاسبية والمالية التي يعدها المحاسبون في الشركات تحت مسؤولية الإدارة، والتي تعتبر أداة الاتصال الوحيدة بين المساهمين أصحاب المصلحة الرئيسية في الشركة والإدارة التنفيذية، وتسمح هذه المعلومات المدققة للمساهمين والأطراف الأخرى بتقييم أداء الإدارة المهنية التي أوكلوها مهمة استثمار أموالهم وتحقيق عائد يغطي المخاطر التي تحملوها نظير تقديم أموالهم بصورة دائمة للشركة.

رابعا– التشريع والقوانين

غالباً ما تؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة، فقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فقط فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم البعض، فعلى سبيل المثال قد فرض قانون Sarbanes-Oxly Act متطلبات جديدة على الشركات المساهمة العامة، تتمثل في زيادة وزن أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، وتقوية إشراف لجنة المراجعة على عملية إعداد التقارير المالية، وإلزام المدير التنفيذي (CEO) ومدير الشؤون المالية (CFO) بالشهادة على صحة التقارير المالية وجودة نظام الرقابة الداخلية، ووضع خطوط اتصال فعالة بين المدقق القانوني ولجنة المراجعة. كما ألزم هذا القانون الشركة بالتصريح بالمعاملات التي تقوم بها مع كبار أعضاء الإدارة فيها وكبار مساهميها.

I-2-3- آليات حوكمة خارجية أخرى

هناك آليات حوكمة خارجية أخرى تؤثر على فاعلية الحوكمة طرق هامة ومكملة للآليات الأخرى في حماية أصحاب المصالح في الشركة، ويذكر كوهن وآخرون Cohen & al أنها تتضمن (ولكن لا تقتصر على) المنظمين، المحللين الماليين وبعض المنظمات الدولية. فعلى سبيل المثال تمارس منظمة شفافية دولية ضغوطاً كبيرة على الحكومات والدول من أجل محاربة الفساد المالي والإداري، وتضغط منظمة التجارة

العالمية من أجل تحسين الأنظمة المالية والمحاسبية، وفي قطاع البنوك تمارس لجنة بازل ضغطاً من أجل تحسين ممارسة الحوكمة فيها[1].

وفي الأخير لابد من الإشارة إلى أن آليات الحوكمة، وعلى تنوعها واختلاف طبيعتها، تسعى إلى تحقيق مبادئ الحوكمة، ولاسيما تلك المتعلقة بالشفافية، المعاملة المتكافئة للمساهمين وحماية حقوق أقلية المساهمين.

I-3- تجارب بعض الدول في تطبيق حوكمة الشركات

أدى الاهتمام المتزايد بمفهوم حوكمة الشركات إلى قيام العديد من دول العالم بإصدار مبادئ وقواعد خاصة بحوكمة الشركات، والتي تتناسب مع البيئة الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية السائدة في كل بلد.

I-3-1- تجارب الدول الأجنبية في تطبيق حوكمة الشركات

أولا- تجربة الولايات المتحدة الأمريكية

كانت بداية ظهور مفهوم حوكمة الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية في أواخر السبعينات من القرن الماضي، حيث أصدرت المائدة المستديرة للشركات تقريرا في يناير 1978 بعنوان "دور وتكوين مجلس إدارة شركة كبيرة مساهمة"، وذلك محاولة لسن التشريعات للحد من عمليات الشراء والاستحواذ العدوانية على الشركات، كما تم تحديد الوجبات الرئيسية للمدير، والتي تتمثل في الإشراف على الإدارة، اختيار وتعاقب أعضاء المجلس، مراجعة إجراءات القواعد الجيدة لإدارة الشركات في مختلف أنحاء العالم، أداء الشركة المالي وأخير ضمان الالتزام بالقوانين[2].

وبعد الانهيارات المالية الكبرى للشركات الأمريكية أظهرت جميع التحليلات التي أجريت للتعرف على أسباب الانهيارات التي حدثت وجود خلل رئيسي في أخلاقيات وممارسة مهنتي المحاسبة والمراجعة، حيث قامت حيث إلزام الشركات المدرجة (Sarbanes - Oscley Act) الحكومة الأمريكية سنة 2002 بإصدار قانون بالأسواق المالية الأمريكية بالتقيد به وتطبيق جميع بنوده.

---

[1] بروش زين الدين، دهيمي جابر، **دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري**، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر – بسكرة–، يومي 06-07 ماي 2012، ص ص 17-18.

[2] عادل قرقاد، **أثر حوكمة المؤسسة على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، 2011-2012، ص ص 17- 18.

وقد ركز هذا القانون على دور حوكمة المؤسسات في الحد ومعالجة الفساد المالي والإداري الذي تواجهه العديد من الشركات، وهذا من خلال تفعيل دور الأعضاء غير التنفيذيين في مجالس إدارة الشركات والتركيز على ضرورة أن يكون غالبية أعضاء مجلس الإدارة من الأعضاء غير التنفيذيين، مع وصف تحديد الشروط التي يجب أن تتوافر لديهم مع تحيد واضح لمسؤولياهم داخل مجلس الإدارة أو داخل اللجان التابعة له مثل لجنة المراجعة ولجنة المكافلت ولجنة التعيينات[1].

تعد التجربة الأمريكية في مجال حوكمة الشركات من التجارب الهامة، حيث سبقت الكثير من الدول في تطبيق وإصدار قوانين خاصة بحوكمة الشركات.

ثانيا- تجربة المملكة المتحدة

في سنة 1992م تم نشر تقرير Cadbury تحت عنوان "الجوانب المالية لقواعد إدارة الشركات" الذي احتوى على أفضل الممارسات، وذلك بعد حالات فشل الشركات الكبيرة، بالإضافة إلى القلق المتزايد من انخفاض مستوى الثقة في إعداد التقارير المالية، وفي قدرة مدققي الحسابات على توفير الضمانات التي يطلبها ويتوقعها كل من يستخدم التقارير المالية للشركة، ويعد تقرير Cadbury من أهم التشريعات والإصدارات الخاصة بموضوع حوكمة الشركات، والذي أصبح فيما بعد أساسا للمعايير الموحدة لحوكمة الشركات والذي ركز على مجموعة المحددات التالية[2]:

- ✓ مسؤوليات المدراء التنفيذيين وغير التنفيذيين عن تقييم أداء الشركة وتقرير عن ذلك للمساهمين وللأطراف الأخرى المهتمة بالأمور المالية، وشكل ووضوح ودورية تقديم تقارير الأداء المؤسسي الكلي والجزئي؛
- ✓ اختصاصات ومسؤوليات لجنة المراجعة في الشركة؛
- ✓ مسؤوليات المراجعين ومستوى وأهمية تقارير المراجعة الدورية؛
- ✓ العلاقة بين المساهمين ومجلس الإدارة والمساهمين.

[1] زلاسي رياض، **إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي رابحي–ورقلة–، 2011- 2012، ص 22.

[2] صباحي نوال، **واقع حوكمة الشركات في دول مختارة – مع التركيز على تجربة الجزائر–**، بطاقة مشاركة في الملتقى الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي – الشلف–، ص 8.

وفي سنة 1993 صدر تقرير Ruttemain الذي أوصى بأن تقدم الشركات المدرجة في البورصة ضمن تقاريرها تقرير عن نظم الرقابة الداخلية التي تقوم الشركة بتطبيقها للمحافظة على أصولها، وفي سنة 1995 ظهر تقرير Greenbury والذي اهتم بموضوع المكافآت والمزايا التي يحصل عليها أعضاء مجلس إدارة الشركات، وفي سنة 1998 أصدرت لجنة Hmpel مجموعة من القواعد والإجراءات للتأكيد على مسؤوليات وواجبات أعضاء مجلس الإدارة[1].

وفي سنة 1999 صدر تقرير Trunbull والخاص بإلزام إدارة الشركات بالإفصاح عن تقويم كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية داخل تنظيماها، أما في سنة 2002 صدر تقرير (Combined code) لوضع أحسن القواعد والمبادئ لأفضل الممارسات، والذي ركز على تقرير Cadbury.

ثالثا- تجربة كندا

نشر هذا التقرير في عام 1994 ووضع إطارا لحوكمة الشركات في كندا، وظهرت نسخة معادلة لهذا التقرير في نوفمبر 2001، فإلى 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 صحيحة[2]:

- ✓ ما هي الإجراءات التي يمكن اتخاذها لتقوية سلطات مجلس الإدارة وقدراته على الالتزام بعلاقة ناضجة وبناءه مع الإدارة- وهذا يقوم على الفهم المشترك لدور كل منهما وقدرة المجلس على العمل في استقلال للوفاء بمسؤولياته؛
- ✓ الدور الحاسم الذي لابد أن يلعبه المجلس في اختبار أعمال التنفيذيين؛
- ✓ المسائل الخاصة بأن الأعضاء المستقلين يجب أن يتواجدوا وبقوة في الشركات التي بها مساهمين هامين.

I-3-2- تجارب الدول العربية في تطبيق حوكمة الشركات

أولا- تجربة مصر

قامت مصر بإجراء إصلاحات شاملة خلال فترة التسعينات من العقد الماضي عندما تحولت إلى اقتصاد السوق، ومن بين هذه الإصلاحات الخصخصة على نطاق واسع وتطوير أسواق رأس المال، ورغم

[1] المرجع نفسه، ص 9.

[2] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات شركات قطاع عام وخاص ومصارف (المفاهيم- المبادئ- التجارب)**، الدار الجامعية، الطبعة الثانية، 2007، ص 23.

بدل مصر هذه الجهود فقد أظهر الانهيار المالي لعدد من الشركات الكبرى الحاجة إلى تبني مبادئ حوكمة الشركات على نطاق واسع داخل مجتمع الأعمال المصري. وفي دراسة مسحية أجريت سنة 2005 بتكليف من مركز المشروعات الدولية الخاصة على مالكي الشركات المصرية المدرجة وغير المدرجة في سوق الأوراق المالية، وقد وافق 92% من الذين شملتهم الدراسة على أن حوكمة الشركات هي إحدى أفضل السبل لحماية الشركات وتشجيع التنمية الاقتصادية، حيث أنه في أوائل سنة 2008 تم عقد المؤتمر السنوي لمعهد المديرين المصريين تحت عنوان "دور مجلس الإدارة واستدامة الأعمال"، والذي ظل تحت رعاية وزير الاستثمار بمصر بدعم من مركز المشروعات الدولية الخاصة، ومؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، وقد حضره ما يزيد عن 500 مشارك حيث أكد هذا المؤتمر على أن حوكمة الشركات قوية تعتمد على التوازن بين ثلاثة أطراف رئيسية والمتمثلة في الإدارة، مجلس الإدارة، وحملة الأسهم وفي أفضل بيئة عمل للشركات، حيث يقوم مجلس الإدارة القوي المتكون من الأعضاء المستقلين بوضع الإستراتيجية وتوفير الإشراف على إدارة الشركة[1].

كما تجدر الإشارة إلى أن دور الحوكمة لا يقتصر على وضع القواعد ومراقبة تنفيذها، ولكن يمتد لتشمل البيئة اللازمة لدعم مصداقيتها، وهذا لا يتحقق إلا بالتعاون بين كل من الحكومة والسلطة الرقابية والقطاع الخاص، والفاعلين الآخرين، والذي يعتبر له دور فعال في زيادة الوعي نحو أهمية الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات من خلال الندوات ولنشرات الدورية التي يقوم بنشرها.

ثانيا- تجربة الجزائر

لقد تم الشروع في الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر دون إدراك لمضامين الحكومة، إلا أن دعم الإصلاحات من قبل المنظمات الدولية كصندوق النقد الدولي والبنك العالمي جعل مبادئ الحوكمة تكون ضمن الخدمات المقدمة للسلطات العمومية، خاصة وأنه تمت ملاحظة بعض المؤشرات السلبية في أداء الاقتصاد الجزائري، كتصنيف الجزائر في مراتب متقدمة ضمن مؤشرات الفساد وضعف جاذبية المناخ الاستثماري، مما دفع بالدولة إلى تكوين لجنة سميت بلجنة "الحكم الراشد" خاصة وأن الجزائر اعتبرت من المبادرين بمشروع النيباد الذي يقتضي بخضوع الدول الأعضاء لتقييم دوري فيما يتعلق بالحوكمة.

وقد كانت الانطلاقة في شهر جويلية من سنة 2007، بانعقاد أول ملتقى في الجزائر حول "الحكم الراشد للمؤسسات"، الذي شكل فرصة مواتية لتلاقي جميع الأطراف الفاعلة في علام الشركات، ليتم بعدها في سنة 2009، إصدار "ميثاق الحكم الراشد" من إعداد حلقة عمل والتفكير حول الشركة ومنتدى رؤساء

[1] براهمة كنزة، مرجع سبق ذكره، ص ص 42-43.

الشركات، وبدعم من وزارة الشركات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، وقد شكلت مبادئ الحكم الراشد المعتمدة من طرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية التي أصدرت في سنة2004، أهم مرجع استلهمت منه مبادئ هذا الميثاق الموجه بصفة خاصة إلى[1]:

- ✓ مجموع الشركات الصغيرة والمتوسطة الخاصة والتي تصبو إلى ديمومة واستمرار نشاطها، كما تطمع إلى فرض نفسها ضمن اقتصاد عصري وتنافسي، تلعب فيه دور المحرك للتنمية الوطنية؛
- ✓ الشركات المساهمة في البورصة أو تلك التي تتهيأ لذلك.

حيث يهدف موضوع هذا الميثاق إلى وضع تحت التصرف الشركات الجزائرية الخاصة جزئيا وكليا وسيلة عملية مبسطة تسمح بفهم المبادئ الأساسية للحكم الراشد قصد الشروع في مسعى يهدف إلى تطبيق المبادئ على أرض الواقع، كما يقوم الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر على أربعة مبادئ أساسية هي[2]:

- **الإنصاف:** الحقوق والواجبات الخاصة بالأطراف الشريكة، وكذا الامتيازات والالتزامات المرتبطة بهم، يجب أن توزع بصورة منصفة.
- **الشفافية:** الحقوق والواجبات، وكذا الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عن ذلك، يجب أن تكون واضحة وصريحة للجميع.
- **المساءلة:** مسؤولية كل طرف محددة على حدة بواسطة أهداف محددة وغير متقاسمة.
- **المحاسبة:** كل طرف شريك يكون محاسبا أمام طرف آخر عن الشيء الذي هو مسؤول عنه.

[1] عادل قرقاد، مرجع سبق ذكره، ص ص 19-20.

[2] رياض زلاسي ، مرجع سبق ذكره، ص 30.

خلاصة:

تعبر الحوكمة عن الكيفية التي تدار وتراقب بها الشركات من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة، بحيث التطبيق السليم لحوكمة الشركات يتطلب مجموعة من الآليات، والتي تشمل الهياكل والمسؤوليات والممارسات التي تعتمدها إدارة الشركات في تحقيق أهدافها.

تمثل ركائز حوكمة الشركات الدعائم الأساسية التي يقوم عليها نظام الحوكمة، فحتى يحقق هذا النظام والمتمثل في إرساء مبادئ الحوكمة، لابد من القيام بمجموعة من الأنشطة الضرورية لإتمام العملية الرقابية وتتدخل فيها آليات داخلية وأخرى خارجية.

II- التدقيق الداخلي ومساهمته في تطبيق حوكمة الشركات

تمهيد

II-1- عموميات حول التدقيق.

II-2- الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي.

II-3- دور التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات.

خلاصة

تمهيد:

يعد التدقيق الداخلي من أهم الوسائل والطرق التي تستخدمها الإدارة لغرض التحقق من فاعلية الرقابة الداخلية، والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها وذلك من أجل ضان تحقيق أهداف الشركة وفعالية وكفاءة العمليات المحاسبية التي تفصح عنها.

لقد تحول التدقيق الداخلي من كونه أداة للرقابة الداخلية ليصبح أوسع وأشمل من المفهوم التقليدي، حيث أنه لم يبقى مقتصرا فقط على فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وإنما امتد دوره ليشمل أيضا التعريف بالمخاطر التي تتعرض لها الشركة، وتقديم الاستشارات اللازمة بمجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة التدقيق والمدقق الخارجي في هذا الخصوص

وعليه قسم هذا الفصل إلى ثلاثة أجزاء:

II-1- عموميات حول التدقيق.

II-2- الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي.

II-3- دور التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات.

II-1- عموميات حول التدقيق

يلعب التدقيق دورا هاما في الحياة الاقتصادية، فالتدقيق مجال هام وواسع، فقد عرف تطورات وتحولات كبيرة عقب مراحل عديدة، صحبتها ضخامة وكبر المؤسسات وكذا تعقد أنشطتها وتنوعها فأصبح من الصعب تسييرها، فكثرة المعلومات المدققة والعمليات يؤدي إلى عدم الدقة وتزايد الأخطاء والانحرافات وأحيانا الغش والتلاعب أيضا، لذلك برز التدقيق في هذا الميدان بغية تفادي كل الانحرافات وما شابهها.

II-1-1- نبذة تاريخية عن التدقيق

مر التدقيق الداخلي بمراحل عديدة، فقد كان ظهوره ضرورة ملحة بالنسبة للشركات، وفيما يلي سنتطرق إلى هذه المراحل:

أولا: المرحلة من العصر القديم حتى 1500 م

في البداية التدقيق كان ينظر إليه على أنه الوسيلة التي يمكن من خلالها اكتشاف الخطأ والغش، وأنها الوسيلة التي تحد من تزايد هذه المخاطر داخل الشركة، وأن مهمة المدقق تقتصر على من حدوث الأخطاء واكتشاف التدليس والتزوير الموجود بالدفاتر، بمعنى أن النظرة لأهداف التدقيق من ذلك الوقت كانت تتحدد في التحقق من الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات فقط[1].

ثانيا: المرحلة من1500 حتى 1850 م

لم تتغير أهداف التدقيق في هذه الفترة عن الفترة السابقة، فهي لا تزال مقتصرة على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير، كما أن عملية التدقيق كانت تفصيلية، إلا أنه جرت بعض التغيرات الأخرى وهي[2]:

- ✓ انفصال الملكية عن الإدارة، مما زاد من الحاجة إلى التدقيق؛
- ✓ تبني فكرة النظام المحاسبي بصورة بدائية، خاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج.

ونتيجة لهذه المتغيرات أصبح هناك نوع من الرقابة الداخلية على عمليات الشركات، كما أن عمليات التدقيق استمرت بشكل تفصيلي.

ثالثا: المرحلة من 1850 حتى 1905 م

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، وبالتالي الانفصال التام بين الملاك والإدارة، ما زاد من إلحاح المساهمين في الطب على المدققين حفاظا على أموالهم المستثمرة، وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862، الذي أوجب على

[1] محمد بشير غوالي، **دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع إدارة أعمال، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003، ص 3.

[2] كنزة براهمة، مرجع سبق ذكره، ص 55.

الشركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل، أما أهداف التدقيق خلال هذه الفترة فكانت كالآتي[1]:

- ✓ اكتشاف الغش والخطأ؛
- ✓ اكتشاف ومنع الأخطاء الفنية؛
- ✓ اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

رابعا: المرحلة من 1905 إلى يومنا هذا

أهم ما يميز هذه المرحلة هو ظهور الشركات الكبرى، وكذا الاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق، وكذا الاعتماد على استخدام أسلوب العينات الإحصائية في التدقيق وفق أساس علمي[2].

كما أصبح الهدف الأساسي للتدقيق هو إبداء الرأي الفني والمحايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في التمثيل المركز المالي للشركة والنتائج المسجلة[3].

II-1-2- مفهوم التدقيق

يعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذوي المصلحة سواء من داخل الشركة أو خارجها، ويمكن إعطاء مفهوم لغوي واصطلاحي للتدقيق، وذلك كما يلي:

أولا: لغة

كلمة التدقيق مشتقة من اللغة اللاتينية من كلمة "Audir" والتي تعني الاستماع[4]، حيث يعني التدقيق لغويا إعادة النظر فيما قام به الفرد من عمل أو فيما قام به غير من أعمال لتحديد مدى صحتها، وقد كان التدقيق يتم في العصور القديمة عن طريق سماع أحد الأفراد لما دوّنه أخر من بيانات تتعلق في الغالب بأموال عامة وحكومية للتحقق من صحتها[5].

---

[1] محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010-2011، ص 4.

[2] المرجع نفسه، ص 4.

[3] لطفي شعباني، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة**، مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص 19.

[4] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصرة -الناحية النظرية-**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة -عمان-، 2006، ص 13.

[5] كنزة براهمة، مرجع سبق ذكره، ص 56.

ثانيا: اصطلاحا

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعاريف التدقيق، وهذا باختلاف الهيئات الصادرة عنها. ورغم الاختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم، إلا أنه تصب في نفس الهدف، وذكر أهم هذه التعاريف فيما يلي:

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية التدقيق على أنه: "عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى توافق وتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق"[1].

كما عرفت منظمة العمل الفرنسية التدقيق على أنه: "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف شخص مهني، يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظم والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"[2].

ويعرف أيضا على أنه: "يمثل الإجراءات التي يتبعها شخص مستقل مؤهل محايد لتجميع وتقييم الأدلة الثبوتية حول معلومات مكملة، معلومات عن طريق كميات أو مبالغ، تعود لشركة معينة، وذلك لغرض القيام بأخذ القرار المناسب حول رأيه في درجة العلاقة الموجودة بين هذه المعلومات والأسس والقواعد التي يجب اتبعها من قبل الشركة وذلك للوصول إلى قرار نهائي حول هذه المعلومات الكمية"[3].

عرف أيضا على أنه: "فخص قوائم مالية للمؤسسة، تدقيق مدى مصداقيتها، صحتها، درجة الوفاء، هذا الفحص يجريه مهني مستقل يدعى المدقق"[4].

وقد عرفه A.Burpaud et C.Simon على أنه: "عبارة مراقبة أنظمة الرقابة حيث يقوم بالتحقق من مدى فعالية وكفاءة هذا النظام وكذا التحقق مدى صحة ومطابقة المعلومات المقدمة"[5].

---

[1] زوهري جليلة، **أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر**، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 04، 2015، ص 54.

[2] يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، **التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، تخصص التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة بوبكر بلقايد –تلمسان–، 2014، ص 13.

[3] نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة المعاملات المالية**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع –عمان–، 2009، ص 15.

[4] إيمان لعماري، **دور التدقيق في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات المحاسبية في تفعيل الرقابة الداخلية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي –الشلف–، 2017، ص 12.

[5] عزوز ميلود، **دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، كلية علوم التسيير وعلوم الاقتصادية، جامعة 20 أوت 1955 –سكيكدة–، 2006–2007، ص 6.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص تعريف شامل لتدقيق بأنه: "هو عملية منظمة ومنهجية يقوم بها شخص مهني مستقل، حيث يقوم بجمع وتقييم الأدلة عن المعلومات للفحص والتأكد من مدى مصداقية المعلومات المالية، وإعطاء رأي فني محايد، تم تقديم النتائج إلى الأطراف المعنية".

II-1-3- أهمية وأهداف التدقيق

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

أولا: أهمية التدقيق

تعود أهمية التدقيق إلى كونها وسيلة لا غاية، تهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف خارجية وداخلية التي تستخدم القوائم المالية المدققة في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها، وفيما يلي أهم الجهات التي تهتم بالتدقيق:

- **أصحاب المصالح:** إن تقرير المدقق يعتبر أداة فعالة تمكن الملاك سواء كانوا مجموعة شركاء أو مساهمين أو كان فردا من الاطمئنان على سلامة استثمار أموالهم في الشركة، وعلى قدرة المسؤولين على التسيير الناجح[1].
- **إدارة الشركة:** تعتمد إدارة الشركة اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في الوضع الخطط، ومراقبة وتقييم التنفيذ والأداء، وبالتالي فهي تحرص على أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة[2].
- **المستثمرين:** يستفيد المستثمرين من عملية التدقيق، وذلك للحكم على معدلات ربحية الشركة، وتقرير حدود الإسهام في رأسمالها.
- **المصاريف ومؤسسات الإقراض:** لغرض تقرير منح الشركة قروضا أو تسهيلات ائتمانية، إضافة للاطمئنان على مقدرة الشركة على الإيفاء بالتزاماتها[3].
- **الدائنين والموردين:** يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام، وكذا درجة السيولة لدى الشركة، ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى الشركة[4].

---

[1] براهمة كنزة، مرجع سبق ذكره، ص 58.

[2] خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر –عمان–، 1997، ص 11.

[3] حازم هاشم الآلوسي، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق،الجزء الأول –المراجعة نظريا–**، الطبعة الأولى، دار الكتب الوطنية – طرابلس–، 2003، ص 33.

[4] محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص 10.

- **الهيئات الحكومية:** تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها الشركات في العديد من الأغراض، نذكر منها التخطيط الاستراتيجي، التنفيذ والإشراف والمراقبة على الشركات التي لها مساس بالمرافق العامة وفرض الضرائب المختلفة وتحديد الأسعار وبعض السلع والخدمات الضرورية وتقرير المنح...الخ[1].
- **النقابات العمالية:** تعتمد النقابات العمالية بشكل دائم ومستمر على النتائج المالية المدققة عند القيام بالتفاوض مع الإدارة، وذلك حتى تتمكن هذه النقابات من المطالبة بمرتبات العمال ونصيبهم من الأرباح[2].

ثانيا: أهداف التدقيق

انطلاقا من التطور التاريخي للتدقيق والتعاريف المقدمة لها يظهر لنا جليا تطور أهداف هذه الأخيرة من حقبة زمنية إلى أخرى نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة ونتيجة لتعدد الأطراف المستعملة المحاسبية من جهة أخرى، ومنه يمكن تحديد أهداف التدقيق بمجموعتين أساسيتين هما[3]:

❖ **الأهداف التقليدية:** وتقسم إلى:

- **الأهداف الرئيسية:**
  - ✓ التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المسجلة والمثبتة بالدفاتر والسجلات ومدى الاعتماد عليها؛
  - ✓ إبداء رأي فني محايد يستند إلى أدلة وقرائن قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية.
- **الأهداف الفرعية:**
  - ✓ اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو تزوير؛
  - ✓ تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والتزوير عن طريق تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية بالشركة وما تحدته من زيارات مراقب الحسابات المفاجئة من أثر في نفوس العاملين بها.

❖ **الأهداف الحديثة:**

- ✓ مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأساليب التي حالت دون الوصول إلى الهدف المرسوم؛
- ✓ تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها؛
- ✓ تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين.

---

[1] زهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع –عمان–، 2009، ص 19.

[2] إيهاب نظمي، هاني الغرب، **تدقيق الحسابات –الإطار النظري–**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع –عمان–، 2012، ص 16.

[3] نواف محمد عباس الرمّاحي، مرجع سبق ذكره، ص ص 19-21.

بالإضافة إلى الأهداف التقليدية والحديثة التي تطرقنا لها، هناك أهداف أخرى عملية وميدانية نذكر منها ما يلي[1]:

- **الوجود والتحقق:** أن يسعى المدقق في الشركة إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلا.
- **الملكية والمديونية:** يجب على المدقق أن يتأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها؛
- **الشمولية أو الكمال:** بما أن الشمول هو بين أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومة بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية وتوليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات والمركبات الأساسية التي تمد بصلة إلى الحدث.
- **التقييم:** يهدف التدقيق من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم العمليات المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهتلاك الاستثمارات وتقييم المخزونات.
- **العرض والإفصاح:** تسعى الأطراف المطالبة الطالبة للمعلومات المحاسبية، إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقة للشركة، من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والمتمثلة في المعلومات التي أعدت وفقا للمعايير الممارسة للمهنة، ومن تم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية.
- **إبداء رأي فني:** يسعى المدقق من خلال عملية التدقيق إلى إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية المدققة.

لذلك ينبغي عليه في إطار عملية التدقيق القيام بالفحص والتحقق من العمليات الآتية:

- ✓ التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة؛
- ✓ مراقبة عناصر الأصول؛
- ✓ مراقبة عناصر الخصوم؛
- ✓ التأكد من التسجيل السليم للعمليات.

II-1-4- أنواع التدقيق

توجد عدة أنواع للتدقيق تختلف باختلاف الغاية والمنظور التي ينظر إلى التدقيق، ولكن مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة، ويمكن تصنيفها إلى ما يلي:

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية –الجزائر–، 2006، ص ص 15–19.

أولا: من حيث نطاق عملية التدقيق

يتم تقسيم التدقيق حسب هذا المعيار إلى نوعين هما[1]:

- **التدقيق الكامل:** يقصد به التدقيق الذي يمنح للمدقق إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، بمعنى عدم وجود قيود أو تحديد لنطاق عمل المدقق من قبل الإدارة، حيث يقوم المدقق بفحص القيود والمستندات والسجلات المحاسبية بقصد إعطاء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية، حيث كان هدف التدقيق هو كشف جميع الأخطاء التي تحتويها الدفاتر والسجلات المحاسبية.
- **التدقيق الجزئي:** هو التدقيق الذي يقتصر على عمل المدقق فيف على بعض العمليات المعنية، أو هو ذلك النوع من التدقيق الذي يوضع فيه بعض القيود على نطاق فحص المدقق بأنه صورة من الصور، وتحدد الجهة التي تعين المدقق تلك العمليات.

ثانيا: من حيث توقيت القيام بالتدقيق

على هذا الأساس نجد هناك نوعين من التدقيق، وهما[2]:

- **التدقيق النهائي:** يعد التدقيق النهائي مناسبا للشركات الصغير والمتوسطة الحجم، وذلك لأن المدقق يبدأ عمله بعد إقفال الدفاتر وترصيد الحسابات، وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد تدقيقها، مما يسهل على المدقق تتبع العماليات المحاسبية كاملة.
- **التدقيق المستمر:** هو التدقيق المستمر الذي يقوم به المدقق والذي يتم على مدار الفترة المالية، حيث يقوم بالتردد على الشركة من وقت لأخر للقيام بفحص العمليات المحاسبية التي تمت، ولذلك فإن هذا النوع يعد مناسبا لشركات الأموال، وغيرها من الشركات التي تقوم بعمل ضخم من العمليات، حيث تحتاج إلى وقت طويل نسبيا لفحصها. كما أنها توفر للمدقق الوقت الكافي له على مدار السنة المالية، وبالتالي التقليل فرص ارتكاب الغش فضلا عن ذلك سرعة اكتشاف الأخطاء.

ثالثا: من حيث الجهة التي تقوم بالتدقيق

عند القيام على هذا الأساس نجد نوعين من التدقيق، وهما[3]:

- **التدقيق الداخلي:** هو نشاط داخلي مستقل ينشأ داخل الشركة وتابع للشركة، هدفه الحكم على الكفاية والفعالية والاقتصادية لنظام الرقابة الداخلية واكتشاف ومنع الأخطاء والتلاعبات.

---

[1] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)**، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع –عمان–، 2009، ص 46.

[2] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث (الإطار الدولي أدلة ونتائج التدقيق)**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع –عمان–، 2009، ص 46.

[3] خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق (وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية)**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوارق للنشر والتوزيع –عمان–، 2006، ص 54.

❖ **التدقيق الخارجي:** هو نشاط خارجي يقوم بالتدقيق على نتيجة الأعمال المحاسبية: هدفه إبداء الرأي في عدالة البيانات المالية.

رابعا: من حيث حجم الاختبارات

باعتبار حجم الاختبارات معيار تقسيم التدقيق نجد نوعين، وهما[1]:

❖ **التدقيق الشامل:** ويقصد به أن يقوم المدقق بفحص كامل العماليات، وهذا النوع يصلح للوحدات الاقتصادية صغيرة الحجم، حيث يكون حجم وعدد عملياتها قليلة نسبيا.

❖ **التدقيق الاختياري:** هو تدقيق عينة من العمليات تمثل المجتمع الذي تم اختبارها منه، ويناسب هذا النوع الوحدات الاقتصادية المتوسطة والكبيرة الحجم، والتي يكون عدد عملياتها كبير.

خامسا: من حيث مدى إلزام بالتدقيق

هناك نوعين من التدقيق عند التقسيم على هذا الأساس، وهما:

❖ **التدقيق الإلزامي:** هو ذلك التدقيق الذي نص القانون على وجوب القيام به، حيث نص على وجوب التدقيق حسابات الشركات وعرض نتائج أعمالها ومركزها المالي سنويا، ومن ثم يمكن فرض وتوقيع الجزاء على الشركات التي تتخلف عن القيام بذلك[2].

❖ **التدقيق الاختياري:** هو ذلك التدقيق الذي يطلبه أصحاب الشركات دون إلزام قانوني على وجوب القيام به، وتلك هي الحالة بالنسبة للمشروعات الفردية ولشركات الأشخاص وشركة المحاصة[3].

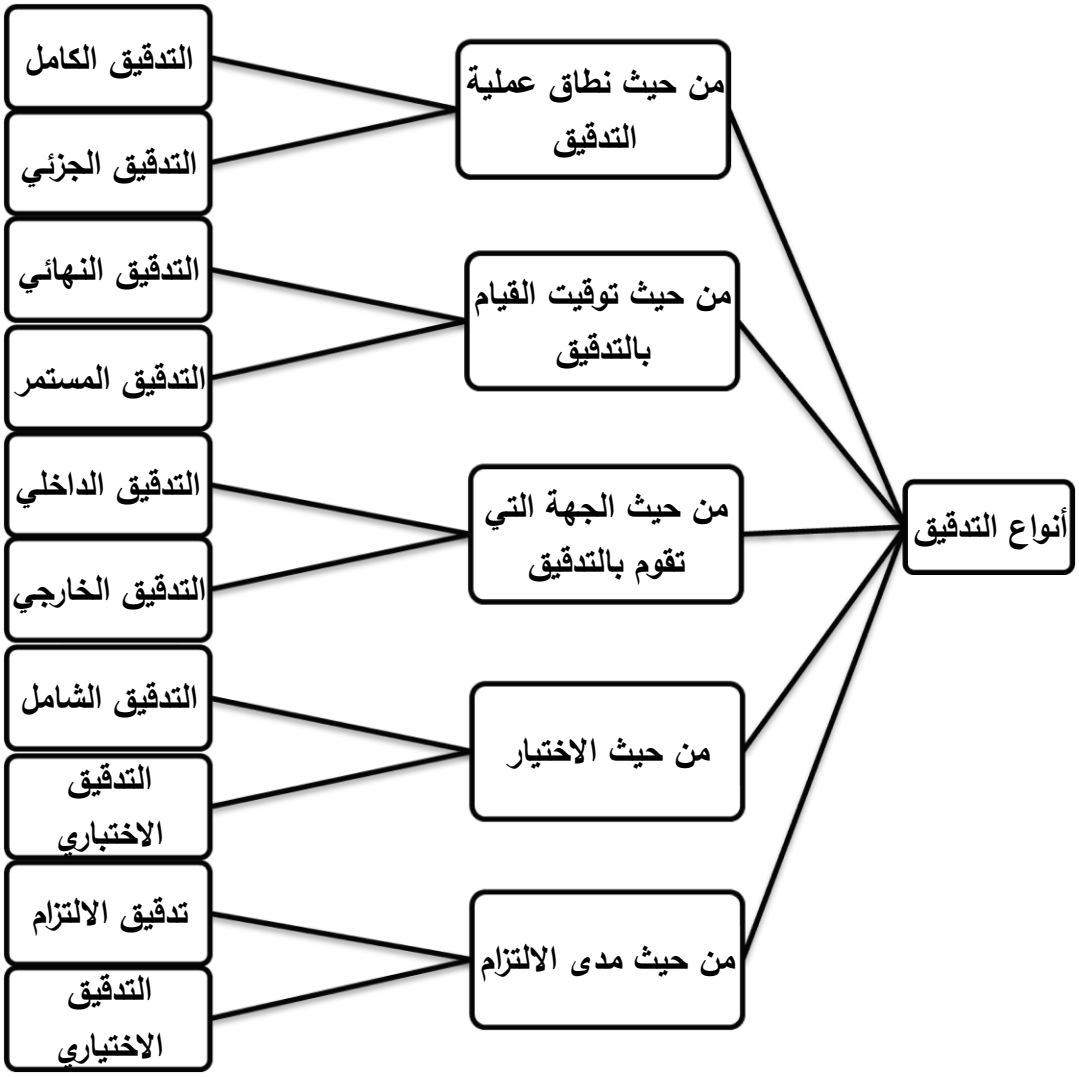
---

[1] حسين القاضي، حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوارق للخدمات الحديثة –عمان–، 1999، ص 17.

[2] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)**، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع –عمان–، 2007، ص 31.

[3] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)**، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع –عمان–، 1997، ص 36.

الشكل رقم (2-1): أنواع التدقيق



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ماسبق

II-1-5- المعايير العامة للتدقيق

لقد أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) بواسطة مجلس معايير التدقيق قائمة بمعايير التدقيق، حيث تم تبويبها في ثلاث مجموعات وهي:

أولا: المعايير العامة: وتشمل ما يلي[1]:

- ✓ يجب أن تتم التدقيق بواسطة شخص أو أشخاص، لديهم تدريب كافي والكفاية الفنية المطلوبة في المدقق؛
- ✓ في جميع الأمور المتعلقة بعملية التدقيق، ينبغي أن يحتفظ المدقق باستقلال مهني؛

[1] السيد أحمد السقا، **قراءات وبحوث في المراجعة المتقدمة**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية -الإسكندرية-، 2008، ص 40.

- ✓ يجب أن يبدل المدقق العناية المهنية الواجبة عند تخطيط وأداء عملية التدقيق، وإعداد التقرير.

ثانيا: معايير العمل الميداني: وتشمل ما يلي[1]:

- ✓ يجب أن يتم تخطيط العمل وتخصيص المهام على المساعدين والإشراف عليهم على نحو ملائم؛
- ✓ يجب التوصل إلى فهم كاف للرقابة الداخلية لتخطيط التدقيق وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التي يجب القيام بها؛
- ✓ يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات حتى يتوفر أساس مناسب للتوصل إلى رأي في القوائم المالية محل التدقيق.

ثالثا: معايير إعداد التقرير: وتشمل ما يلي[2]:

- ✓ يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛
- ✓ يجب أن يذكر بالتقرير حالات عدم الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بين الفترة الحالية والفترة السابقة؛
- ✓ ما لم يذكر عكس ذلك في التقرير للتدقيق يعد الإفصاح والشفافية كافيا؛
- ✓ يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المدقق عن رأيه في القوائم المالية ككل أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي.

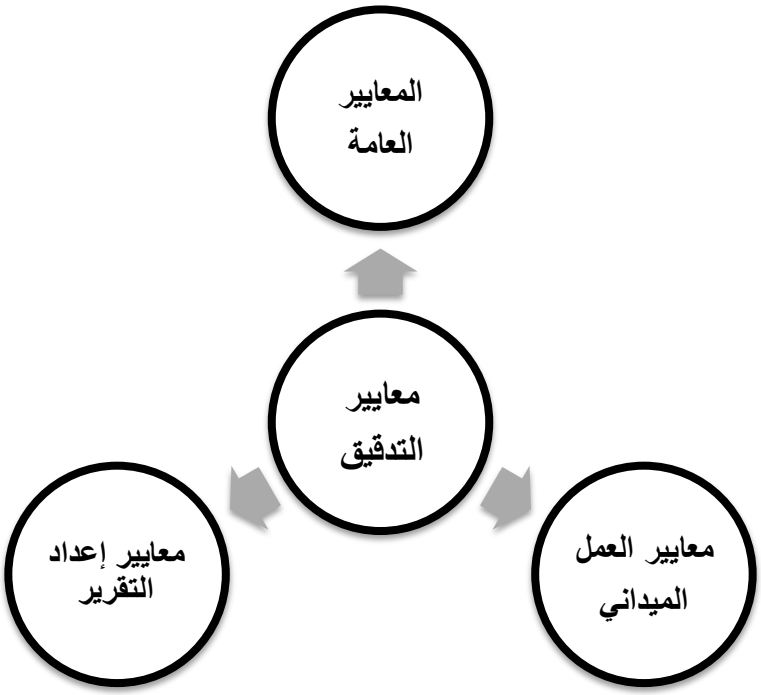
وتمثل المعايير السابقة في ظل مجموعاتها الثلاث الضوابط والمقاييس التي يجب أن يلتزم بتطبيقها مدقق الحسابات عند مباشرته لمهنته[3].

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع –عمان–، 2005، ص ص 27–28.

[2] السيد أحمد السقا، مرجع سبق ذكره، ص 40.

[3] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، مرجع سبق ذكره، ص ص 29–30.

الشكل رقم (2-2): معايير التدقيق



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ماسبق

II-2- الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي

إن مفهوم التدقيق الداخلي ليس بالمفهوم الجيد فقد عرف منذ زمن بعيد، لكنه لم يخص بالاهتمام في بادئ الأمر، لكن ومع تطور حجم الشركة وانتشارها جغرافيا على نظام واسع زادت الحاجة لوجود التدقيق الداخلي باعتباره أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها للتحقق من الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية وترشيد العملية الإدارية.

II-2-1- ماهية التدقيق الداخلي

إن التطور التوسع الاقتصادي الذي عرفته المؤسسات الاقتصادية، أظهر الحاجة الماسة إلى التدقيق الداخلي، حيث يعتبر من أهم الوسائل التي تستخدمها الإدارة في التأكد من فعالية الإجراءات التي تطبق داخل الشركة.

أولا: تعريف التدقيق الداخلي

لقد تعددت التعاريف التي تناولت التدقيق الداخلي، حيث عمل معهد المدققين الداخليين (IIA) على تحديث التعريفات الواردة منه، وذلك استجابة لتطورات المهنية فكان أول تعريف عام 1947 في أول نشرة

أصدرها، والتي جاء فيما يلي: "التدقيق الداخلي هو نشاط تقييم مستقل يوجد في منظمة الأعمال لمراقبة العماليات المحاسبية والمالية والعمليات الأخرى من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة، فهو نوع من الرقابة هدفه فحص وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى، وهذا النوع من التدقيق يتعامل أساسا مع الأمور المحاسبية والمالية، ولكنه قد يتعامل بشكل ما مع بعض الأمور ذات الطبيعة التشغيلية".

في عام 1971 أصدر معهد المدققين الأمريكيين تعريف جديدا للتدقيق مفاده أن: "التدقيق الداخلي هو نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العماليات كخدمة للإدارة، وهي وسيلة رقابية إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى"[1].

في عام 1999 قدم معهد المدققين الداخليين تعريفا حديثا للتدقيق الداخلي على النحو التالي: "التدقيق الداخلي نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية، بهدف إضافة قيمة للمؤسسة لتحسين عملياتها، ويساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها، من خلال إيجاد منهج منظم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة خطر الرقابة والحوكمة[2].

أما المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين (IFACI) فعرفه على أنه: "عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، وهذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى"[3].

كما يعرف التدقيق الداخلي بأنه: "نشاط مستقل للتقييم يتم اللجوء إليه لمساعدة الإدارة العليا في الشركات الكبيرة على إدارة أعمالها بفاعلية"[4].

ويعرف أيضا بأنه: "عبارة عن وظيفة من وظائف الشركة، الهدف من ورائها مرافقة قسم المحاسبة والمالية بصفة مستمرة وشاملة طيلة السنة، بغرض الرفع من جودة المعلومات المالية"[5].

---

[1] عمر شريفي، **التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء المالي في المؤسسة**، مجلة أداء المؤسسة الجزائرية، العدد 07، 2015، ص 125.

[2] خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 35.

[3] أحمد كاروس، **تصميم إدارة للمراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداة وفعالية المؤسسة**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر 3، 2010-2011، ص 38.

[4] أحمد حلمي جمعة، **الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد (الداخلي- الحكومي- الإداري- الخاص- البيئي- المنشآت الصغيرة)**، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع -عمان-، 2009، ص 27.

[5] نصر الدين عيساوي، **التدقيق المالي (وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، المعايير الجزائرية للتدقيق NAA، المعايير الجزائرية للتقارير محافظ الحسابات NARCC)**، مؤسسة نوميدغراف للنشر والإشهار -قسنطينة-، 2005، ص 17.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن التدقيق الداخلي هو: "عبارة عن نشاط مستقل يقوم به فرد أو أفراد أو جهاز داخل الشركة من أجل خدمة الإدارة عن طريق التأكد من كافة أنظمة الرقابة الداخلية أنها تعمل بشكل كفئ وفعال، وذلك لتحقيق أهدافها كما حددتها الإدارة، وفق منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين فعالية إجراءات إدارة المخاطر والرقابة وعملية الحوكمة".

ثانيا: أهمية التدقيق الداخلي

تكمن أهمية التدقيق الداخلي، في كونها رقابة فعالة تساعد إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال، وتقييم الأداء والمحافظة على ممتلكات وأصول الشركة، إضافة إلى أنها تعتبر عين وأذن المدقق الخارجي وأهم آليات الحوكمة، لذلك فقط ظهرت تطورات وزادت أهميتها نظرا للأسباب التالية[1]:

- ✓ كبر حجم الشركات وانتشارها جغرافيا وعلى نطاق واسع مما أدى إلى تباعد بين الإدارة العليا وبين كافة العملين؛
- ✓ ظهور شركات المساهمة وحاجة الجمعية العمومية إلى معلومات لسلامة استثمار أموالها وصحة وعدالة الإفصاح عن البيانات والكشوف المحاسبية؛
- ✓ التغلب على الصعوبات التي تترتب على الظروف الاقتصادية؛
- ✓ تحول التدقيق الخارجي إلى أسلوب (التدقيق الاختياري) يعتمد فيه على أسلوب العينة الإحصائية؛
- ✓ حاجة المجتمع إلى توفير بيانات ومعلومات مثبة في التقارير يمكن الاعتماد عليها لاتخاذ القرارات؛
- ✓ حاجة إدارة الشركة إلى حماية وصيانة أموال الشركة من الغش والسرقة والأخطاء.

ثالثا: أنواع التدقيق الداخلي

لم يقتصر التدقيق الداخلي على المحاسبة المالية فقط، بل اتسع نطاقه إلى جميع المجالات والأنشطة، وأصبح يشمل كل الوظائف المؤسسة، ولقد أظهر كل هذا أنواع أساسية نذكر منها:

[1] سعودي بالقاسم، **المراجعة الداخلية**، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثانية علوم التسيير، تخصص مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف -مسيلة-، 2016-2017، ص 6.

❖ **التدقيق المالي**

التدقيق الداخلي المالي هو عبارة عن الفحص المنظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى التزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأي متطلبات أخرى، وينقسم هذا النوع من التدقيق إلى قسمين هما[1]:

- **التدقيق المالي قبل الصرف:** وهذا النوع يتطلب مراجعة الأعمال قبل وأثناء تنفيذها، عن طريق تكليف موظف معين لتدقيق عمل موظف أخر، للتحقق من سلامة الإجراءات واكتمال المستندات وموافقة السلطة المختصة على التنفيذ.
- **التدقيق الداخلي المالي بعد الصرف:** ينفذ وفق خطة مرسومة، وبنسبة اختيارية (أي عينات) وفحصها وذلك ليؤكد المدقق الداخلي للإدارة العليا، أن العمليات تسيير وفق القوانين واللوائح الموضوعة والمقررة وبما يضمن تحقيق الأهداف.

❖ **التدقيق التشغيلي**

يعتبر التدقيق الداخلي التشغيلي المجال التقليدي للتدقيق الداخلي، ونشأ هذا النوع كوليد للتطورات التي حدثت في مجال التدقيق الداخلي، ويطلق عليها بعض الأسماء أخرى مثل التدقيق الإداري أو تدقيق الأداء، ويسعى هذا النوع من التدقيق الداخلي إلى فحص وتقييم أعمال الشركة ككل، لتحقيق الكفاية والفعالية في استخدام الموارد المتاحة، وذلك وفق خطة معدة مقدما ومتفق عليها مع الجهات العليا في الشركة[2].

❖ **تدقيق الالتزام**

ويسمى أيضا تدقيق الأداء أو التنفيذ، يهدف إلى تدقيق ومراجعة مدى التزام بالمعايير المقررة، كالسياسات والإجراءات الإدارية الرسمية المكتوبة للمنظمة[3]، وهذا النوع من التدقيق يتعلق بالحصول على أدلة تدقيقية وتقييمها، من أجل تحديد مدى الالتزام بالأنشطة التشغيلية والمالية للقوانين والقواعد والشروط المحددة[4].

---

[1] كمال محمد سعيد كامل النونو، **مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف في البنوك الاسلامية العاملة في قطاع غزة**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية –غزة–، 2009، ص ص 22–23.

[2] يوسف سعيد يوسف، **دور وظيفة التدقيق الداخلي الأداء المالي والإداري**، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية –غزة–، 2007، ص 46.

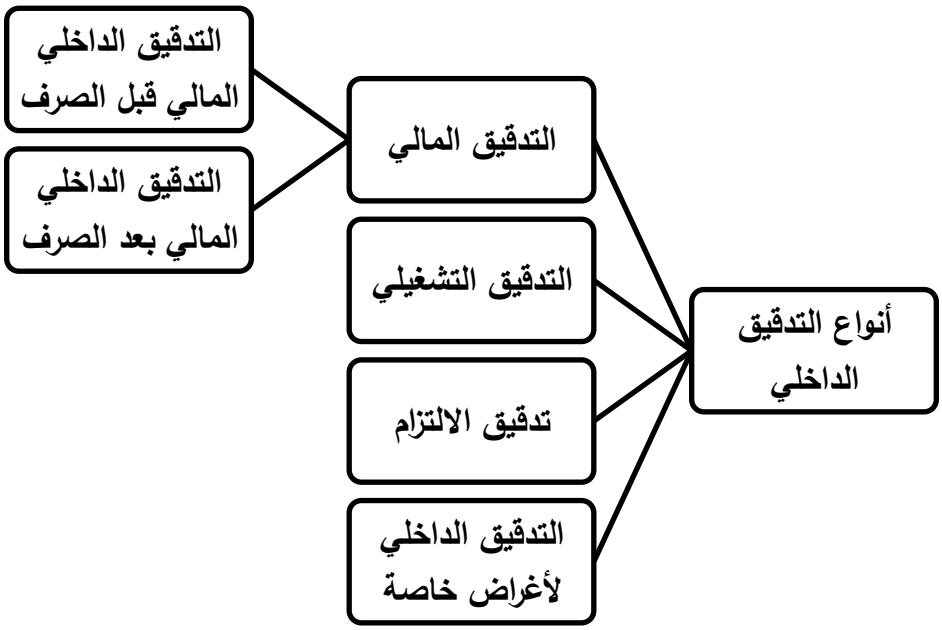
[3] محمد عبد الله حامد العبدلي، **أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية**، رسالة مقدمة لاستكمال المتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012، ص 36.

[4] أم سلمة محمد شريف محمد، **التدقيق الداخلي للجودة على مخاطر المصرفية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل درجة الماجستير في إدارة الجودة الشاملة والامتياز، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم التكنولوجيا، 2017، ص 17.

❖ **التدقيق الداخلي لأغراض خاصة**

وهذا النوع يتعلق بالتدقيق الذي يقوم به المدقق الداخلي حسب ما يستجد من موضوعات كلفت الإدارة العليا القيام بها، ويتفق من حيث الأسلوب أو النطاق مع النوعين السابقين، ولكنه يختلف من ناحية التوقيت إذ أنه غالبا ما يكون فجائيا وغير مدرج ضمن خطة التدقيق الداخلي، ويشمل هذا النوع على عمليات التفتيش الفجائية التي تهدف لاكتشاف الغش أو الفساد وإجراء التحقيقات المتعلقة بهذه الموضوعات[1].

الشكل رقم (2-3): أنواع التدقيق الداخلي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ماسبق

رابعا: أهداف التدقيق الداخلي

لقد انحصر هدف التدقيق الداخلي في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، نتيجة لتطور الزمن فقد تطورت أهداف التدقيق الداخلي وأصبحت متمثلة في النقاط التالية[2]:

- ✓ تحديد مدى ودقة ومصداقية المعلومات المالية والتشغيلية؛
- ✓ مراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛

[1] علي سليمان وآخرون، **مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية، المجلد الأول، العدد 01، 2014، ص 203.

[2] إيمان أحمد رويحة، سامح رفعت أبو الحجر، **دور المراجعة في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر**، بطاقة مشاركة في المؤتمر السنوي الخامس حول المحاسبة في عالم متغير، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص 8.

- ✓ تحديد مخاطر الشركة وتخفيضها إلى حد أدنى؛
- ✓ حماية أصول الشركة من الاختلاسات والتلاعب[1]؛
- ✓ إبداء الرأي الفني المحايد حول تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال للشركة؛
- ✓ الاستقلال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي وتعدد المستويات الإدارية في الشركة[2]؛
- ✓ التأكد من إتباع الخطط والسياسات والإجراءات داخل الشركة ومدى الالتزام بهم[3]؛
- ✓ تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها[4].

II -2-2- معايير وصلاحيات المدقق الداخلي ومسؤولياته

من أجل الوصول إلى نظام تدقيق داخلي يتسم بالكفاءة والفاعلية، لابد من تحديد صلاحيات ومسؤوليات المدقق الداخلي، وذلك طبقا للمعايير المتعارف عليها لمهنة التدقيق الداخلي والتي يجب على المدققين الداخليين الالتزام بها عند أداء مهامهم المختلفة.

أولا: معايير التدقيق الداخلي

تتمثل في وثيقة رسمية صادرة عن هيئة معايير التدقيق الداخلي، تحدد فيها متطلبات أداء نطاق عريض من أنشطة التدقيق الداخلي، وتقييم أداءه. وتعتبر معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين الأكثر شيوعا وتطبيقا في العلم، حيث تنقسم إلى مجموعتين هما[5]:

- المجموعة الأولى (المعايير الصفات)؛
- المجموعة الثانية (معايير الأداء).

وفيما يلي توضيح أكثر لهذه المعايير[6]:

❖ **معايير الصفات:** وتشمل أربعة معايير رئيسية تتمثل فيما يلي:

➢ **معيار رقم 1000 (الأهداف والصلاحيات):** يختص هذا المعيار بتحديد أهداف وصلاحيات ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي بوثيقة مصادق عليها من مجلس الإدارة، حيث تحدد هذه الوثيقة نطاق عملية

---

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسة مقدمة في المحاسبة والمراجعة**، المكتب الجامعي الحديث –الإسكندرية–، 2006. ص 192.

[2] يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، الوارق للنشر والتوزيع –الأردن–، 2008، ص 12.

[3] محمد السيد سرايا، عبد الفتاح الصحن، **الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي**، الدار الجامعية –الإسكندرية–، 2003–2004، ص 184.

[4] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار الصنعاء للنشر والتوزيع –عمان–، 2000، ص 8.

[5] عبد الله مايو، يزيد صالحي، **واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 09، 2016، ص 62.

[6] مهاوات لعبيدي، **إسهامات المراجعة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر**، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر –بسكرة–، العدد 42، 2015، ص ص411–412.

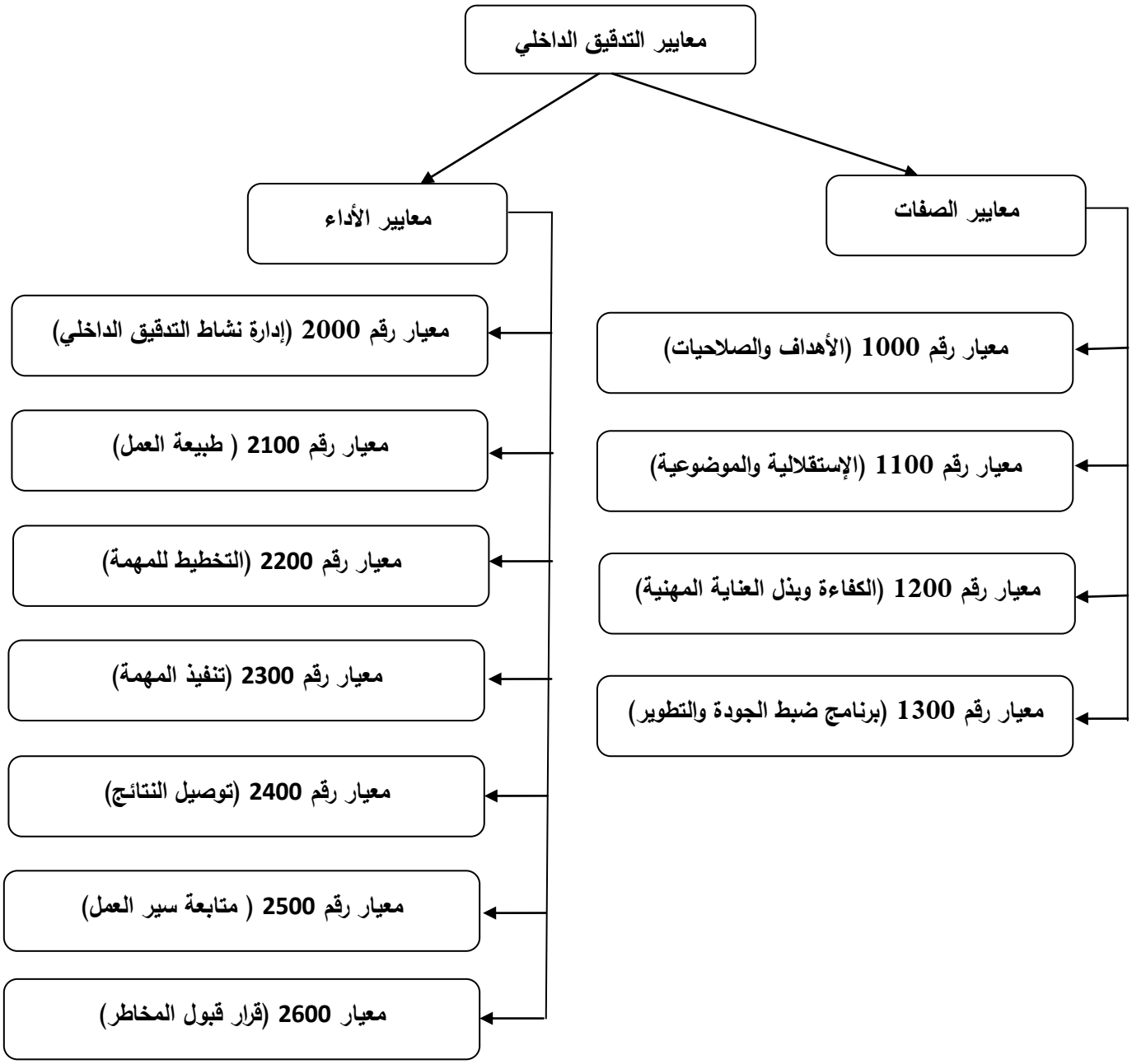
التدقيق الداخلي وصلاحيات فريق التدقيق الداخلي، كما يجب أن تعتمد هذه الوثيقة من قبل مجلس الإدارة والمصادقة عليها.

- **معيار رقم 1100 (الاستقلالية والموضوعية):** ويختص هذا المعيار بالاستقلالية والموضوعية فيما يخص أنشطة التدقيق الداخلي، حيث يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلا، كما يجب أيضا على المدققين الداخليين أداء مهامهم بموضوعية.
- **معيار رقم 1200 (الكفاءة وبدل العناية المهنية اللازمة):** يجب تنفيذ أعمال التدقيق الداخلي بكفاءة ومهارة مع بذل العناية المهنية المطلوبة.
- **معيار رقم 1300 (برنامج ضبط الجودة وتطوير التدقيق الداخلي):** يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يعد ويحافظ على برنامج ضمان وتحسين الجودة، بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي.

❖ **معايير الأداء:** وتشمل سبعة معايير رئيسية وتتمثل فيما يلي:

- **معيار رقم 2000 (إدارة نشاط التدقيق الداخلي):** إن تحديد نشاط إدارة التدقيق الداخلي يقع على عاتق مدير التدقيق في الشركة، إذ يجب عليه أن يدير هذا النشاط بكفاءة وفاعلية، من أجل خلق قيمة للشركة.
- **معيار رقم 2100 (طبيعة العمل):** يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم والمساهمة في تحسين أنظمة إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والحوكمة، وذلك من خلال استخدام منهج منظم ومنضبط.
- **معيار رقم 2200 (التخطيط للمهمة):** على المدقق الداخلي تكوين ووضع خطة لكل مهمة، تشمل كل الجوانب المتعلقة بنشاط التدقيق الداخلي، من أجل تحقيق أهدافها.
- **معيار رقم 2300 (تنفيذ المهمة):** على المدققين الداخليين تحديد، تحليل وتقييم وتسجيل معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة.
- **معيار رقم 2400 (توصيل النتائج):** يجب على المدقق الداخلي إيصال نتائج التدقيق بالوقت والطريقة المناسبة إلى الأطراف المعنية، وأن يقوم بإيصال كل المعلومات حول المهمة التي كلف بها مبديا رأيه فيها.
- **معيار رقم 2500 (متابعة سير العمل):** على المدقق الداخلي وضع والحفاظ على نظام الرقابة الداخلية، ومتابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة.
- **معيار 2600 (قرار قبول المخاطر):** ينبغي على مدير التدقيق الداخلي في الشركة التأكد من المستوى الذي تتقبله الإدارة من المخاطر، وإذا رأى أنه غير مناسب أن يناقش الأمر مع الإدارة، وإذا لم يتوصل إلى الحل، يتوجب عليه إبلاغ الإدارة بذلك، من أجل الوصول للحل المناسب.

الشكل رقم (2-4): معايير التدقيق الداخلي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ماسبق

ثانيا: صلاحيات المدقق الداخلي

حتى يتمكن التدقيق الداخلي من تحقيق هدفه بكفاءة وفعالية، فإنه لابد أن يكون مديرو ومدققي إدارة التدقيق الداخلي متمتعين بالصلاحيات الآتية[1]:

- ✓ الوصول غير المشروط أو المقيد بجميع الأنشطة والسجلات والممتلكات ولموظفي الشركة؛
- ✓ الاتصال غير المقيد بلجنة التدقيق؛
- ✓ تحديد نطاق عمل التدقيق بما فيها اختيار الأنشطة، وتطبيق الأساليب والتعليمات المطلوبة لتحقيق أهداف التدقيق الداخلي؛
- ✓ الحصول على المساعدة المطلوبة من موظفي الشركة (إذ لزم الأمر) بالتنسيق مع الإدارة العليا.

ثالثا: مسؤوليات المدقق الداخلي

يعتبر المدقق الداخلي مسئولا عن تنفيذ مهمات التدقيق الداخلي طبقا لبرنامج التدقيق الداخلي المعد لهذا الغرض من قبل مشرف التدقيق، وعليه فإن المدقق الداخلي يقوم بالمسؤوليات التالية[2]:

- ✓ فحص الإجراءات والضوابط الرقابية الموضوعية، للتأكد من الالتزام بكافة المتطلبات القانونية واللوائح والأنظمة والإجراءات الداخلية للشركة، ومساعدة إدارة الشركة في التعرف على مواطن الضعف أو الخلل، ورفع التوصيات الملائمة بشأن الإجراءات الواجب اتخاذها لمعالجتها والتغلب عليها؛
- ✓ توفر المعلومات حول مدى كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية، واللوائح الداخلية المتعلقة بالجوانب الإدارية والمحاسبية والمالية بالشركة، وكذلك عن أداء الشركة بالمقارنة مع المعايير قائمة؛
- ✓ مراجعة الوسائل والآليات المستخدمة لحماية أصول الشركة؛
- ✓ مراجعة أنظمة الرقابة الداخلية (التدقيق الداخلي)، والنظم الإدارية والمحاسبية والمالية –سواء اليدوية أو الآلية– المصممة لحماية موارد الشركة والعمل على ضمان التزامها بالقوانين واللوائح المعمول بها؛
- ✓ مراجعة كافة جوانب العمل بالشركة للتأكد من الاستغلال الأمثل للموارد ومدى التزامها بالسياسات والإجراءات واللوائح الداخلية المنظمة لها؛
- ✓ مراجعة الإجراءات والضوابط الرقابية لأنظمة الشركة لضمان دقة ونزاهة المعلومات، والتأكد من أن التقارير والبيانات التي تطلبها الجهات الرقابية يتم إعدادها بشكل صحيح وتام وإنها تقدم في الوقت المحدد لها.

---

[1] رافد عبيد النواس، **دور التدقيق الداخلي في الحدمن الفساد المالي**، مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيقية، المجلد 24، العدد 47، نقابة المحاسبين والمدققين، المركز العام –بغداد–، 1977، ص 12.

[2] إيمان أحمد رويحة، سامح رفعت أبو الحجر، مرجع سبق ذكره، ص ص 15–16.

II -2-3- الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي

يعتبر ميثاق أخلاقيات المهنة الثقافة الأخلاقية التي تحكم مهنة التدقيق الداخلي، حيث تعتبر من الضروريات و الأساسيات للقيام بنشاط التدقيق الداخلي، فعلى المدقق الداخلي الالتزام به لتحقيق الأهداف الموجودة من هذه المهنة.

أولا: ماهية أخلاقيات المهنة

إن أخلاقيات مهنة التدقيق تنعكس على أداء المدققين وأنشطتهم، إذ أنهم سيراعون المحددات الأخلاقية قبل أن يظهر أي رد فعل لهم أثناء القيام بهنة التدقيق، فأخلاقيات المهنة: "هي تطبيق للمعايير الأخلاقية الفردية في موقف الأعمال المختلفة، التي تظهر على تصرفات المدققين اللاقانونية واللاخلاقية أو الإنزعاجات التي تظهر ضمن نطاق أخلاقيات العمل المهني الذي يهتم بما هو صحيح، أو ما هو خاطئ في الحالات الاعتيادية، فضلا عن ما يوجهه المدقق في عمله اليومي، كاستخدام موارد الشركة لأغراض شخصية أو اتفاقيات غير واضحة"[1].

إن الهدف من القواعد الأخلاقية لمعهد المدققين الداخليين هو تقدير الثقافة الأخلاقية في مهنة التدقيق الداخلي، حيث تعتبر القواعد الأخلاقية ضرورية ومناسبة لمهنة التدقيق الداخلي، فقد تم وضعها استنادا للثقة الموضوعية فيها بهدف توكيد المخاطر والرقابة والتوجيه[2].

ثانيا: الميثاق الأخلاقي للتدقيق الداخلي

قد حدد معهد المدققين المواصفات الواجب توفرها في المدقق حيث وضع أربعة قواعد عامة (مبادئ) يندرج في إطارها مجموعة من الجزئيات وهي كالتالي[3]:

❖ **النزاهة:** وتتضمن القواعد السلوكية التالية:

- ✓ يجب على المدققين الداخليين الاتسام بالأمانة والمسؤولية والحرص على أداء عملهم؛
- ✓ الحافظ على القوانين والكشف عن كل ما يخالفها ويسيء للمهنة؛
- ✓ يجب على المدققين الداخليين أن لا يشتركوا في أنشطة غير قانونية أو غير معروفة تكون معيبة لمهنة التدقيق الداخلي أو للشركة التي يعملون فيها؛

---

[1] عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري، **قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية**، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012، ص ص 15-16.

[2] خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 86.

[3] نبيه توفيق المرعي، **دور لجنة التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية**، رسالة الماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، جامعة جدارا للدراسات العليا، 2009، ص ص 46-47.

- ✓ يجب على المدققين الداخليين أن يحترموا الأهداف الشرعية والأخلاقية للشركة التي يعملون فيها والمساهمة في تحقيقها.

❖ **الموضوعية:** وتتضمن القواعد السلوكية التالية:

- ✓ يجب على المدققين الداخليين أن لا يشركوا في أية أنشطة أو علاقات ربما تضعف أو من المفترض أن تضعف تقييم العمليات؛
- ✓ يجب على المدققين الداخليين الإفصاح عن كل الحقائق المادية التي توصلوا إليها أثناء قيامهم بواجباتهم، والتي من شأن عدم ذكرها التأثير على قيمة التقرير الصادر حول الأنشطة محل التدقيق؛
- ✓ يجب على المدققين الداخليين عدم قبول أي شيء كالهدايا والخدمات وغيرها من أي طرف ذو علاقة من شأنه أن يضعف من حكمهم المهني.

❖ **السرية:** وتتضمن القواعد السلوكية التالية:

- ✓ يجب على المدققين الداخليين أن يكونوا عقلاء بشأن استخدام المعلومات المكتسبة أثناء القيام بواجباتهم وحمايتها؛
- ✓ يجب على المدققين الداخليين أن لا يستخدموا المعلومات في سبيل الحصول على أي مكاسب شخصية أو أي أسلوب لا يتفق مع القانون، أو مخالف للأهداف المشروعة للشركة وإطارها الأخلاقي.

❖ **الكفاءة المهنية:** وتتضمن القواعد السلوكية التالية:

- ✓ يجب على المدققين الداخليين أن يؤدوا مهامهم الخدماتية بالمعرفة والخبرة والمهارة الضرورية؛
- ✓ يجب على المدققين الداخليين أن يؤدوا خدمات التدقيق الداخلي طبقا لمعايير الممارسة الداخلية للتدقيق الداخلي؛
- ✓ يجب على المدققين الداخليين أن يحسنوا باستمرار كفاءتهم وجودة خدماتهم.

II-2-4- آلية سير مهنة التدقيق الداخلي

تتمثل منهجية تنفيذ التدقيق الداخلي في مجموعة من الخطوات والوسائل التي يتبعها المدقق الداخلي، والتي تساعد في مراجعته وتقييمه للأعمال المختلفة داخل الشركة، واتخاذ القرارات الصائبة والتوجيهية، وتتكون مهمة التدقيق الداخلي من ثلاث مراحل أساسية وهي:

أولا: مرحلة التحضير للمهمة

يتطلب الأمر من المدقق الداخلي قبل البدء بالتنفيذ لأعمال التدقيق الداخلي، أن يقوم أولا بالتحضير الجيد لهذه المهمة، وتتمثل مرحلة التحضير للمهمة بعدة خطوات هي[1]:

- **الأمر بالمهمة:** وهو عبارة عن التفويض الذي تمنحه الإدارة العامة إلى مصلحة التدقيق الداخلي، بهدف إعلام المسؤولين عن عملية التدقيق.
- **مرحلة التعود:** تعتبر هذه المرحلة ضرورية وهامة جدا لإنجاح مهمة التدقيق الداخلي، حيث تساعد على فهم الموضوع الذي هم بصدد مراجعته، وذلك من خلال الإطلاع وجمع المعلومات الكافية واللازمة، بهدف معرفة وتحديد أهداف هذه المهمة.
- **خطة التقارب:** هي وثيقة تظهر في شكل جدول يقوم بتقسيم النشاط أو الوظيفة محل التدقيق إلى مجموعة أعمال أولية سهلة الملاحظة، حيث يقوم بوضع خطة التقارب في هذه المرحلة من خلال المعلومات التي قام بتجميعها.
- **تحديد مواقع الخطر:** يقوم المراجع بتحديد مواقع الخطر، وتعريفها وتقييم الوسائل التي وضعها للتحكم في الخطر المقبول والحد من الخطر الغير مقبول، والكشف عن المشاكل والنقائص وتقديم التوصيات لمعالجتها، ويسمح ذلك بتنظيم مهمة التدقيق الداخلي من خلال تحديد نقاط الواجب التعمق في تحليلها، بهدف إعداد برنامج المدقق الداخلي.
- **التقرير التوجيهي:** هو عبارة عن وثيقة يتم من خلالها تحديد الأهداف التي يريد المدقق الداخلي تحقيقها، وهو بمثابة عقد يبرم بين المدقق الداخلي والأطراف التي ستخضع للتدقيق، ويحدد من خلال أهداف ونطاق عمل التدقيق الداخلي.

ثانيا: مرحلة تنفيذ المهمة

بعد أن ينتهي المدقق الداخلي من دراسته وتخطيط لمهمة التدقيق المكلف بها، تبدأ مرحلة التنفيذ الميداني للمهمة، التي من خلالها يقوم المدقق الداخلي بجمع المعلومات وأدلة الإثبات، وبما يمكنه من تحقيق أهداف هذه المهمة،وتتمثل هذه الخطوة في ثلاث مراحل هي[2]:

---

[1] محمد لمين عيادي، **مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007، ص ص 113-114.

[2] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2009-2010، ص 68.

- **اجتماع الافتتاح:** يتم عقد اجتماع الافتتاح في مقر النشاط الذي سيتم مراجعته، بين الفريق المكلف بالمهمة ومسؤولي النشاط محل التدقيق، وفيه يتم بناء أولى العلاقات بين الطرفين، وكذلك التهيئة الميدانية لعملية التدقيق التي ستتم.
- **برنامج التدقيق (مخطط التنفيذ):** يقوم هذا البرنامج بتقسيم أعمال التدقيق بين مختلف أعضاء فريق التدقيق، وفقا لمؤهلاتهم وخبرتهم وحسب الزمن، تنظيم تنقلات الأعضاء وبرمجة الاستجوابات واللقاءات، ويسمح للمدقق بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته، ويساعد على تتبع عمل المدققين لضمان السير العادي للمهمة خلال الزمن، وتحديد المراحل التي تم التوصل إليها من طرف المدقق، ويعتبر مرجعا مهما للمهمات المستقبلية، كما لا يجب الخلط بين هذا المخطط وخطة التقارب، فالثانية تخطط العمل حتى نهاية مرحلة الدراسة والتخطيط فقط.
- **العمل الميداني:** يتم تنفيذ هذه المرحلة مباشرة بعد إعداد برنامج التدقيق واعتماده من مدير التدقيق، حيث يقوم فريق التدقيق بتطبيق هذا البرنامج على الواقع من خلال إجراء الاختبارات، المقارنات وغيرها من تقنيات التدقيق بغرض جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق، والكشف عن أي مشاكل أو مخلفات أو انحرافات قد تحدث.

ثالثا: مرحلة إنهاء المهمة

تعتبر هذه المرحلة كمرحلة أخيرة لمهمة المراجعة الداخلية والتي تنتهي بإعطاء تقرير نهائي وتشمل ما يلي[1]:

- **هيكل التقرير:** يتكون هيكل التقرير من المشاكل المذكورة في ورقة إبراز وتحليل المشاكل من جهة والنتائج المذكورة في ورقة التغطية فيما يخص النقاط الايجابية من جهة أخرى، كما يعتبر أساس لتحضير التقرير النهائي للمهمة.
- **العرض النهائي:** يتمثل هذا الأخير في العرض الشفهي للملاحظات التي يراها المدقق هامة وأساسية، لأهم المسؤولين للمصالح محل التدقيق، إذ يتم هذا العرض بعد إنهاء المدقق للعمل الميداني.
- **تقرير التدقيق الداخلي:** بعد إنهاء التدخل يرسل التقرير النهائي للتدقيق الداخلي لأهم المسؤولين المعنيين والإدارة، لإعلامهم بنتائج التدقيق المتعلقة بقدرة التنظيم محل التدقيق بالقيام بمهامه، مع ذكر المشاكل من أجل تحسينها، ويعتبر هذا التقرير من أهم الوثائق التي تحضرها مصلحة التدقيق.
- **حالة أعمال التحسين:** بعد اقتراح المدقق الداخلي لمجموعة من التصحيحات الواجب القيام بها، انطلاقا من الملاحظات التي سجلها عند القيام بمهمته، يقوم هذا الأخير بتتبع هذه التصحيحات، وتنتهي هذه المرحلة عند تحقيق كل التصحيحات المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة.

[1] شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 81.

II-2-5- الصعوبات التي تواجهها المدقق الداخلي

يواجه المدقق الداخلي بعض الصعوبات أثناء تأدية عمله، ويمكن إجمال هذه الصعوبات على النحو التالي[1]:

- ✓ عدم فهم الموظفين دور المدقق الداخلي في تطوير وتحسين أساليب العمل، وأن دوره لا يقتصر على إبراز الملاحظات وبيان مقدار لانحرافات، بل يمتد إلى إيجاد الحلول وتقييم التوصيات والاقتراحات بما يعود بالفائدة على الشركة وعلى العاملين فيها؛
- ✓ محاولة بعض الموظفين تبرير الأخطاء والانحرافات السلبية بصورة خاطئة، مما يؤدي إلى تضليل المدقق الداخلي حول تفسير الانحرافات؛
- ✓ ضغط العمل في الفروع يؤدي إلى التأخر في انجاز مهمة التدقيق، مما يتسبب في بعض الأحيان في اكتشاف بعض الأخطاء التي تؤثر على أداء العمل؛
- ✓ اختيار صيغة المخاطبة والعبارات المتعلقة بالملاحظات، كون المدقق الداخلي يتعامل مع فئات ومستويات إدارية مختلفة؛
- ✓ استمرار ارتكاب الأخطاء الأخطاء التي وردت في التقارير السابقة على الرغم من التأكد بالرد على تلافي تلك الأخطاء مسبقا أو مستقبلا؛
- ✓ ومن المشاكل التي تواجه المدقق الداخلي قضية الاستقلالية في ظل غموض مؤشراتها، حيث يجد المدقق الداخلي نفسه في بيئة عمل غير مستقرة، الأمر الذي يجعله عاجزا عن التصرف باستقلالية، ويعد غياب الاستقلالية للمدقق الداخلي دليلا عن ضعفه وعجزه عن ممارسة الحريات في اختيار الأنشطة التي يرى أنها جديرة بالفحص؛
- ✓ يشكل حصر بعض أعضاء مجلس الإدارة لعمل المدقق الداخلي بالأعمال المالية والمحاسبية عائقا في أداء المدقق الإداري، لعدم معرفتهم بهذا النشاط.

II-3- دور التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات

يلعب التدقيق الداخلي دورا مهما في حوكمة الشركات، فهو يساعد الشركة على تحقيق أهدافها، من خلال إيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، وكذا علاقاته مع كل من التدقيق الخارجي ولجنة التدقيق ومجلس الإدارة، والتي تعتبر في حدّ ذاتها من بين آليات الحوكمة.

[1] خالد راغب الخطيب، **التأمين من الناحية المحاسبية والتدقيقية**، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، 2009، ص ص 178-170.

II-3-1- العلاقة بين حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي والرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية من بين أهم الوسائل المساهمة في حوكمة الشركات، وازدادت أهميتها أكثر بعد الانهيارات المالية لكبريات الشركات في العالم، لما لها من دور كبير في تحقيق أهداف حوكمة الشركات، وكذا الارتباط الذي ينبغي أن يكون بينها وبين التدقيق الداخلي.

أولا: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

كان مصطلح الرقابة الداخلية يستخدم حتى وقت قريب كمرادف لمصطلح الضبط الداخلي، غير أن هذا المصطلح طرأ عليه في السنوات الأخيرة توسع في مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية، بحيث أصبح الضبط الداخلي إحدى حلقاتها[1].

لقد عرف المعهد الأمريكي للمحليين القانونيين AICPA الرقابة الداخلية على أنها: "مجموعة من الإجراءات والطرائق المستخدمة في الشركة، للمحافظة على النقدية والأصول الأخرى، واكتشاف الأخطاء وضمان دقة السجلات"[2].

ثانيا: العلاقة بين الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي من بين الأدوات التي تستخدم للتحقق من الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية، والعمل على تحسينها في الشركة، 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 تقييم التقارير بالنتائج لتي يتوصلون إليها وتوصياتهم إلى الإدارة العليا[3].

وتعتبر العلاقة بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية علاقة مباشرة، حيث يعتبر من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الفعال وجود قسم داخل الشركة وهو قسم التدقيق الداخلي، تتمثل مهمته في التأكد من مدى تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات التي تم وضعها، وكذا التأكد من دقة المعلومات المالية والتحقق من عدم وجود أي تلاعبات أو مخالفات، وبصورة مختصرة فإن: "المهمة الرئيسية لقسم التدقيق الداخلي هي التأكد من تطبيق وانجاز مهمات الرقابة الداخلية[4].

---

[1] محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة وآليات التطبيق**، الدار الجامعية –الإسكندرية–، 2002–2003، ص 195.

[2] عمر زهير عز الدين ، **أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية على أداء المدقق الداخلي**، قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2015، ص 18.

[3] براهمة كنزة، مرجع سبق ذكره، ص 84.

[4] صالحي محمد يزيد، **أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث (ل م د) في العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر – بسكرة–، 2015–2016، ص 47.

ثالثا: دور حوكمة الشركات في التنسيق بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية

هناك اهتماما كبيرا حول نظم الرقابة الداخلية في إطار حوكمة الشركات، مما أدى إلى تطور مفهوم التدقيق الداخلي في ظل الحوكمة لمواكبة أهمية نظم الرقابة الداخلية، وللقيام بالدور المطلوب منها في تحسين نظام الرقابة الداخلية، إذ أصبح من الضروري أن يتضمن تقرير المدقق الداخلي بل والخارجي أيضا تقريرا مذمجا مع التقرير المالي حول فعالية إجراءات الرقابة الداخلية، مما يؤدي إلى استنتاج أن التدقيق بنوعيه الداخلي والخارجي مرتبط بالرقابة الداخلية بشكل تكاملي، كما لها دور كبير في تفعيل الرقابة الداخلية بما يحقق أهداف حوكمة الشركات[1].

حيث يساعد التدقيق على إنجاح حوكمة الشركات، وبالتالي تحقيق أهداف الشركة من خلال الرقابة الداخلية التي تعمل على تقييم الأداء من الجانب المحاسبي والمالي، فالتدقيق الداخلي يساعد على حماية أموال الشركة والخطط الإدارية الموضوعة من مختلف أوجه الاختلاسات والتلاعبات، وذلك من خلال ضمان دقة البيانات التي تستخدمها الإدارة في توجيه السياسة العامة للشركة، والمساهمة في إدخال تحسينات على الأساليب الإدارية والرقابية المعتمدة، حيث يعتبر التدقيق الداخلي احد الدعائم الأساسية لنظام الرقابة الداخلية، لأنه من غير الممكن أن يتوفر نظام فعال للرقابة الداخلية بدون وجود لمهنة التدقيق الداخلي[2].

أن وجود ارتباط بين الآليات الرقابية الداخلية، والتي يعتبر أهمها التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية لمفهوم حوكمة الشركات فيما بينها يعمل باتجاه التفعيل الجيد لحوكمة الشركات، ولذلك فإنه كل ما يكون هناك تعاون وارتباط بينهم بشكل كبير فإن ذلك حتما سيعزز التحكم في الشركة، مما يسمح بتجسيد رقابة الأطراف ذات المصلحة على الشركة كما أن هذه الآليات من الأفضل أن تعمل فيما بينها لتغطية النقائص التي يمكن أن تجر من إحدى آلياتها، وهو ما تسعى إليه حوكمة الشركات من خلال العمل على التنسيق بين آلياتها[3].

II-3-2- دور التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة في تحسين حوكمة الشركات

يعتبر مجلس الإدارة من بين آليات حوكمة الشركات، لما لها من تأثير فعال على جودتها من خلال تأثيرها في باقي أطراف الحوكمة، ويتطلب ذلك وجود تفاعل بين وظيفة التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة.

[1] سامح رفعت أبو حجر، إيمان أحمد محمد رويحة، مرجع سبق ذكره، ص 24.

[2] براهمة كنزة، مرجع سبق ذكره، ص 89.

[3] سامح رفعت أبو حجر، إيمان أحمد محمد رويحة، مرجع سبق ذكره، ص 24.

أولا: مفهوم مجلس الإدارة

يعرف مجلس الإدارة على أنه: "عبارة عن هيئة للتداول في لمسائل المتعلقة بالإشراف والرقابة على إدارة الشركة"[1].

ثانيا: علاقة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة

يلعب مجلس الإدارة دورا محوريا في حوكمة الشركات، فهو مسؤول عن الإشراف عن العمليات التي تقوم بها الشركة بتقديم القيادة والتوجيه الإستراتيجي ومراقبة الإدارة.

إن تطبيق مفهوم حوكمة الشركات يقتضي ضرورة قيام مجلس الإدارة بخلق مجموعة من اللجان حيث تتكون كل لجنة من بعض أعضاء مجلس الإدارة، ومن أهم اللجان التي تسمح بتحقيق الحوكمة، لجنة التوظيف، ولجنة الأجور، ولجنة التدقيق، كما يمكن خلق لجان أخرى مثل لجنة الإستراتيجية ولجنة النزاهة ولجنة المخاطر ولجنة التنمية المستدامة[2].

ثالثا: انعكاسات العلاقة بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة وحوكمة الشركات

باعتبار مجلس الإدارة من الأطراف الأساسية لحوكمة الشركات، والتي لها تأثير فعال على جودة الحوكمة المنبثق من تأثيرها في باقي أطراف الحوكمة، استلزم ذلك وجود تفاعل بين وظيفة التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة، وهذا يمدها بنتائج تقدير المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وكذلك الإفصاح الدوري للإدارة عن الأنشطة التي تنفذها السلطات، ومسؤولياتها وما تم انجازه من خطتها لموضوعة، حيث أصبح مجلس الإدارة يعتمد على وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين عملية حوكمة الشركات، وذلك لما للمدققين الداخلين من دور محوري في تقديم خدمات التأكيد، الخدمات الاستشارية وإدارة المخاطر[3].

إنما يؤكد مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات هي المعايير المهنية لمعهد المدققين الداخلين، وذلك في المعيار 2130 الخاص بحوكمة الشركات والذي ينص على أنه ينبغي أن يساهم المدقق الداخلي في تصميم عملية الحوكمة في الشركة، وأن يضع توصيات واقتراحات من أجل تحسين عمليات الحوكمة باستمرار، وذلك من خلال ضمان وتحسين أخلاقيات العمل في الشركة، وضمان التنسيق الفعال بين الوظائف.

[1] قيرة عمر، مرجع سبق ذكره، ص 229.

[2] عمر الشريفي، مرجع سبق ذكره، ص 129.

[3] حسين يرقي، عمر علي عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 13-14.

كما أن قيام المدقق الداخلي بعمليات الرقابة والتدقيق تحقق التزام بضمان أن كل عمليات الشركة مسيطر عليها، وأنها تتم بفعالية وشفافية كافية، وهذا يعتبر شرط مهم لتحقيق دعم تطبيق حوكمة الشركات[1].

II-3-3- دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر لدعم حوكمة الشركات

يشمل نشاط التدقيق الداخلي متابعة وتقييم فعالية نظام إدارة المخاطر في الشركة، وتقييم مختلف المخاطر في المجالات التي يتم تدقيقها ورفع نتائج ذلك التقييم إلى الإدارة العليا أو لجنة التدقيق أو الاثنين معا.

أولا: مفهوم إدارة المخاطر

عرفت إدارة المخاطر بتعريفات متنوعة نذكر منها:

عرف معهد المدققين الداخليين IIA إدارة المخاطر على أنها: "هيكل متناسق أو عمليات مستمرة عبر الوحدة الاقتصادية ككل لتحديد وتقييم والتقرير عن الاستجابات والفرص والتهديدات التي تؤثر على إنجاز الأهداف"[2].

كما عرفها معهد إدارة المخاطر على أنها: "الجزء الأساسي في الإدارة الإستراتيجية لأي شركة، فهي الإجراءات التي تتبعها الشركات بشكل منتظم لمواجهة الأخطار المصاحبة لأنشطتها بهدف تحقيق المزايا المستدامة من كل نشاط ومن محفظة كل نشاط"[3].

وتعرف أيضا إدارة المخاطر على أنها: "تنظيم متكامل يهدف إلى مواجهة المخاطر بأفضل الطرق والوسائل وأقل التكاليف، وذلك من خلال اكتشاف الخطر، تحليله، قياسه، وتحديد وسائل لمواجهته واختيار أفضل وسيلة لتحقيق الهدف المطلوب"[4].

ويقصد بإدارة المخاطر على أنها: "عملية تحديد وتقويم المخاطر، واختبار وإدارة التقنيات، للتكيف مع المخاطر التي يمكن التعرض لها"[5].

---

[1] براهمة كنزة، مرجع سبق ذكره، ص 114.

[2] هيا مروان ابراهيم لظن، **مدى فعالية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO**، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية –غزة–، 2016، ص 42.

[3] مهاوات لعبيدي، مرجع سبق ذكره، ص 413.

[4] أمال عبدي، **دور إدارة مخاطر المشروع في ضمان نجاح إنجازه**، مذكرة مكملة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة وتسيير المشاريع، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تبسة، 2012–2013، ص 63.

[5] سمير عبد الحميد رضوان، **المشتقات المالية ودورها في إدارة المخاطر ودور هندسة المالية في صناعة أدواتها (دراسة مقارنة بين النظم الوضعية وأحكام الشريعة الإسلامية)**، الطبعة الأولى، دار النشر للجامعات –مصر–، 2005، ص 309.

ثانيا: مفهوم تدقيق إدارة المخاطر

يقصد بتدقيق إدارة المخاطر على أنه: "هو مراجعة تفصيلية ومنظمة لبرنامج إدارة مخاطر مصمم لتقرير إذا كانت أهداف البرنامج ملائمة لاحتياجات المنظمة، وما إذا كانت التدابير المصممة لتحقيق تلك الأهداف مناسبة، وما إذا كانت التدابير قد تم تنفيذها بشكل سليم"[1].

إن تدقيق إدارة المخاطر الكامل سواء كان داخليا أو خارجيا، لابد أن يتضمن تدقيق لكامل برامج إدارة المخاطر[2].

ثالثا: علاقة التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر

إن الاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي أعطت أهمية لنظام إدارة المخاطر في المؤسسة، فوفقا للمعيار 2120 من معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين، فإن التدقيق الداخلي يجب أن يقيم فعالية نظام إدارة المخاطر في المؤسسة ويساهم في تحسينها ويكون كما يلي[3]:

- ✓ مساعدة مجلس الإدارة والإدارة العليا على رسم السياسة العامة لإدارة المخاطر وذلك بتقديم اقتراحات وخدمات استشارية؛
- ✓ التحقق من مدى التقيد بالأنظمة والإجراءات الواردة في السياسة العامة لإدارة المخاطر؛
- ✓ تقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة التعرف على المخاطر على مستوى الشركة، وسرعة الإبلاغ عنها والعمل على معالجتها؛
- ✓ رفع تقارير إلى مجلس الإدارة لتقييم فعالية إدارة المخاطر.

ومن خلال ما سبق، تتضح لنا العلاقة الوطيدة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر في المؤسسة حيث أصبحت المؤسسات في الوقت الحاضر وفي إطار التسيير الحديث تعتبر التدقيق الداخلي كأحد الأدوات الرئيسية للرفع من كفاءة إدارة المخاطر، كما أن المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ركزت على قيام التدقيق الداخلي بتقييم فعالية إدارة المخاطر بالمؤسسة.[4]

ربعا: أثر إدارة المخاطر من طرف المدقق الداخلي على حوكمة الشركات

يقوم التدقيق الداخلي بإضافة قيمة للشركة والعمل على تحقيق أهدافها من خلال تقديم تأكيد معقول على أن مخاطر الشركة تدار بفاعلية وكذا من خلال التحسينات التي تقدمها في مجال إدارة المخاطر،

---

[1] طارق عبد العال حماد، **إدارة المخاطر (أفراد، إدارات، شركات، بنوك)**، الدار الجامعية –الإسكندرية–، 2003، ص 120.

[2] طارق عبد العال حماد، **إدارة المخاطر (أفراد، إدارات، شركات، بنوك)، مخاطر الائتمان والاستثمار والمشتقات وأسعار الصرف**، الدار الجامعية –الإسكندرية–، 2007، ص 126.

[3] عمر الشريفي، مرجع سبق ذكره، ص 131.

[4] أم سلمة محمد شريف محمد، مرجع سبق ذكره، ص 47.

فوظيفة التدقيق الداخلي قد اتسع نطاقها من دورها التقليدي وهو التدقيق المالي إلى التدقيق الإداري، ثم التركيز على إضافة قيمة للشركة متمثلة في تدقيق إدارة المخاطر، وتطبيق مدخل التدقيق على أساس المخاطر، وهذا ما يؤدي إلى كمأنة المساهمين والأطراف الأخرى صاحبة المصلحة على أن المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومة من جانب ممثليهم وأن الإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي منظم[1].

فحسب تعريف معهد المدققين الداخليين الذي يعرف الحوكمة على أنها: "العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح في الشركة، من أجل توفير الإشراف على إدارة المخاطر ومراقبتها والتأكيد على كفاءة الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيم الشركة من خلال حوكمة الشركات فيه"[2].

وبالتالي فإن اهتمام التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر، إضافة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية يعزز من دعمه للتطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات.

II-3-4- العلاقة بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق لدعم حوكمة الشركات

تعتبر لجان المراجعة من الآليات الحديثة لحوكمة الشركات، التي تحضى باهتمام العديد من الجهات الحكومية وغير الحكومية في العديد من الدول، ويرجع هذا الاهتمام للدور الذي يمكن أن تلعبه لجنة المراجعة كأداة من أدوات حوكمة الشركات في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات، وذلك من خلال دورها في إعداد التقارير المالية وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات.

أولا: مفهوم لجنة التدقيق

تعرف لجنة التدقيق بأنها: "لجنة منبثقة من مجلس الإدارة تقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين ممن لديهم الخبرة في مجال المحاسبة والتدقيق، تشمل مسؤولياتها على تدقيق المبادئ والسياسات المحاسبية المعتمدة في إعداد التقارير المالية وتدقيق الإفصاح في التقارير ودعم استقلال المدقق الخارجي ومناقشته بنتائج التدقيق"[3].

---

[1] مسعود بدراوسي، ضيف الله محمد الهادي، **فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري**، بطاقة مشاركة في المتلقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر –بسكرة–، يومي 06-07 ماي 2012، ص 17.

[2] براهمة كنزة، مرجع سبق ذكره، ص 95.

[3] براق محمد، قمان عمر، **دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابة الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري**، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر – بسكرة–، يومي 06-07- ماي 2012، ص 8.

ثانيا: علاقة التدقيق الداخلي بلجنة التدقيق

تلعب لجنة تدقيق دورا مهما في زيادة فاعلية التدقيق الداخلي، والعمل على تحسينها وتطويرها خاصة أن عمليات التدقيق الداخلي لها تأثير كبير على جميع عمليات الشركة، كما أن وظيفة التدقيق الداخلي تعتبر أهم جزاء نظام الرقابة الداخلي المطبق في الشركة[1].

وتظهر العلاقة بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق، أنه من خلال هذه الأخيرة يتم اعتماد جميع السياسات والمعايير والإجراءات الخاصة بالتدقيق الداخلي، كما أنه من مهام لجنة التدقيق المشاركة في المساءلة الإدارية لإدارة التدقيق الداخلي مع الإدارة العليا وذلك باعتماد وتوظيف وفصل المشرفين على إدارة وظيفة التدقيق الداخلي، فكلما زادت العلاقة بين لجنة التدقيق وقلت العلاقة مع الإدارة العليا كلما زاد احتمال توافر الاستقلالية والموضوعية في الفحص والتقرير. ويتضح كذلك أن التدقيق الداخلي يشكل عنصرا أساسيا في أعمال لجنة التدقيق المشكلة من أعضاء مجلس الإدارة المسؤول أساسا عن سلامة تطبيق مبادئ الحوكمة، ولذلك يجب أن يتفهم المدققون الداخليون مبادئ الحوكمة ودورهم الأساسي حيال ضمان الالتزام بها، وذلك بتأهيلهم المناسب علميا وعمليا لذلك[2].

ثالثا: مساهمة لجنة التدقيق في تحسين فعالية حوكمة الشركات

إن الاهتمام بحوكمة الشركات هو الأمر الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بلجان التدقيق، فقد ركزت إصلاحات الحوكمة على أدوار ومسؤوليات جميع المشاركين في عملية إعداد التقارير المالية للشركة من مدققين داخليين وخارجيين ومجلس الإدارة ولجان التدقيق، حيث أكدت معظم الدراسات الخاصة بالحوكمة على ضرورة وجود لجان للتدقيق داخل الشركات التي تسعى إلى تطبيق لحوكمة[3].

ومن هنا تأتي أهمية لجنة التدقيق كونها أهد أهم دعائم الحوكمة من خلال ما تلعبه من دور في مراقبة الإدارة والإشراف على عمليات التدقيق الداخلي والخارجي، وكذلك التحقق من كفاية نظم الرقابة الداخلية وتنفيذها بفاعلية، وتقديم التوصيات اللازمة لمجلس الإدارة التي من شأنها تفعيل النظام وتطويره بما يحقق أهداف الشركة وحماية مصالح المساهمين والمستثمرين[4].

---

[1] إياد سعيد محمود الصوص، **دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي (دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فلسطين)**، قدمت هذه الراسة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماحستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية –غزة–، 2012، ص 54.

[2] عمر الشريفي، مرجع سبق ذكره، ص 128.

[3] ز لاسي رياض، مرجع سبق ذكره، ص 71.

[4] إياد سعيد محمود الصوص، مرجع سبق ذكره، ص 49.

كما أن للجنة التدقيق علاقة مهمة مع وظيفة التدقيق الداخلي، حيث يعتبر التدقيق الداخلي أهم الدعائم الأساسية التي تساعدها على مهامها، وبالتالي تحقيق حوكمة أفضل للشركات. باعتباره موردا هاما لعزيز ودعم لجنة التدقيق مصدرا لها بمختلف المعلومات التي تحتاجها، وهذا فيما يخص تقديمه لخدمات التأكيد والاستشارة خاصة فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، كما أنه يعتبر حلقة وصل بين لجنة التدقيق والمستويات الأخرى من الإدارة، وهي من جهتها تشرف عليه لتزيد من استقلاليته وموضوعيته وكفاءته مما يأهله لدعم حوكمة الشركات[1].

وعليه لجان التدقيق تعتبر أداة جيدة من أدوات الحوكمة، بل أحد الدعائم الأساسية في نجاحها.

II-3-5- التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لدعم حوكمة الشركات

يعتبر وجود العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي أمر مهم جدا وضروريا للطرفين وللمؤسسة لما لها من تأثير إيجابي وفائدة كبيرة لتحقيق أهداف كل منهما بشكل خاص، وعلى حسن تسيير المؤسسة بشكل عام، وما يؤكد أهمية هذا التكامل ويعززه هو قيام بعض المنظمات المهنية الدولية بإصدار معايير نحكم وتنظم العديد من أوجه التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

أولا: مفهوم التدقيق الخارجي

رغم تعدد صيغ التعاريف التي تناولت التدقيق الخارجي، إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي يسعى التدقيق إلى تحقيقها، وفيما يلي استعراض لبعض تلك التعاريف:

تعريف التدقيق الخارجي بأنه: "عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة"[2].

أما Porter فقد عرفت التدقيق الخارجي بأنه: "عملية الفحص الحيادي المستقل، والتي تتم وفق لمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المدقق، والتي تنتهي إلى إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مدقق حيادي"[3].

[1] براهمة كنزة، مرجع سبق ذكره، ص 108.

[2] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية**، مرجع سبق ذكره، ص 13.

[3] Porter, B, **Principles of external auditing**, John Viley and sons, 1997, p 19.

وهناك من يعرفه: "هو كل شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة ومعايير المراجعة المتعارف عليها"[1].

ثانيا: مفهوم التكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي

التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يقصد به: "التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي أثناء تنفيذهما لمهامهما بما يضمن تغطية أشمل لأعمال التدقيق، وتقليل بقدر الإمكان ازدواجية الجهود، وتوزيع العمل توزيعا يحقق أهداف التدقيق بشكل عام ويعود بالفائدة على المؤسسة"[2].

للتدقيق الخارجي دور مهم في حوكمة الشركات وذلك لمساهمته في إبداء رأيه المحايد حول القوائم المالية للشركة وذلك لزيادة الثقة في المعلومات المالية الواردة فيها.[3]

فنجد أن التكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي يساهم في تخفيض تكاليف التدقيق عن طريق استبعاد ازدواجية العمل، كما أنه يساهم في توفير معلومات حقيقية مفصلة للإدارة والتي تساعد على اتخاذ القرارات الفعالة في الوقت والمكان المناسبين.

وبالتالي فإن التكامل بين كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يساهم في خدمة أصحاب المصالح من داخل وخارج الشركة وبالتالي فهو يساهم أساسا في دعم وتقوية التطبيق السليم لحوكمة الشركات.

ثالثا: طبيعة العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

تفرض علاقة التفاعل بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين ضرورة حتمية للتعاون البناء فيما بينهم، إن العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي تمثل إحدى المتطلبات الأساسية التي نصت عليها معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، وأدلة التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين للتأكد من توفير التغطية المناسبة وتقليل الجهود المكررة في أعمال التدقيق.

إن بناء علاقة إيجابية بين المدقق الداخلي والخارجي، تقوم على الثقة المتبادلة والمعرفة الكاملة والإمكانات، مما تؤدي إلى زيادة التنسيق والتعاون البناء بينهما وبالتالي تؤدي إلى تضافر الجهود المبذولة لتحقيق الأهداف المشتركة لكل منهما بما يعود بالفائدة على المؤسسة[4].

---

[1] Société nationale de la comptabilité, **guide d'audit et de commissariat aux**. DRH, 1989, p 102.

[2] حمد شقير، **العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي**، مجلة المدقق العدد (41-42)، آذار 2000، ص 10.

[3] حسين يرقي، عمر علي عبد الصمد، ص 13-14.

[4] خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 283.

كما يعتبر التدقيق الداخلي جزءا من المؤسسة، وبغض النظر عن درجة استقلاله الذاتي وموضوعيته فإن التدقيق الداخلي لا تستطيع الوصول إلى نفس درجة الاستقلالية المطلوبة من المدقق الخارجي عند إبداء رأيه في البيانات المالية، كما أن المدقق الخارجي يتحمل منفردا مسؤولية إبداء الرأي بعملية التدقيق، ولا تقلل من هذه المسؤولية أية استفادة من عمل التدقيق الداخلي، كما أن كافة الآراء المتعلقة بالبيانات المالية هي تلك الصادرة من المدقق الخارجي[1].

[1] أحمد حلمي جمعة، **الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد (الداخلي- الحكومي -الإداري الخاص- البيئي المنشآت الصغيرة)**، مرجع سبق ذكره، ص 62.

خلاصة:

أخد التدقيق الداخلي أهمية كبيرة كونه الأساس الذي ترتكز عليه حوكمة الشركات في ظل الفصل بين الملكية والإدارة، إذ يقوم التدقيق الداخلي من منظور حوكمة الشركات بدور مهم إذ يأخذ على عاتقه تقويم نظم الرقابة الداخلية والعمل على تطويرها، وإدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة، وكذا العلاقة التعاونية بين التدقيق الداخلي وباقي الأطراف حوكمة الشركات، وعليه يمكن استنتاج.

- ✓ يلعب التدقيق الداخلي دورا بالغ الأهمية في الدراسة وتقييم بل وتقويم نظام الرقابة الداخلية، حيث يعتبر من أهم مقومات نجاحه؛
- ✓ إن متابعة العمل وتطوير معايير التدقيق الداخلي ساهم في تفعيل ودعم التطبيق السليم لحوكمة الشركات؛
- ✓ الاهتمام بلجان التدقيق له دور هام في تفعيل وتقوية مهام التدقيق الداخلي مما يؤدي بدوره إلى نظام الرقابة الداخلية، وإرساء مبادئ حوكمة الشركات بشكل سليم.

III- دراسة حالة الشركة الإفريقية للزجاج AFRICAVER

تمهيد

III-1- تقديم الشركة الإفريقية للزجاج AFR ICAVER؛

III-2- الإطار المنهجي للدراسة الميدانية؛

III-3- عرض النتائج والمناقشة.

خلاصة

تمهيد:

بعد إتمام الدراسة النظرية والتي تعرفنا من خلالها على مفاهيم حوكمة الشركات، وكذلك على آلية من آلياتها والمتمثلة في التدقيق الداخلي، وبغية تدعيم الجانب النظري تطلب الأمر القيام بدراسة ميدانية في الشركة الإفريقية للزجاج، وذلك من أجل تحديد مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في دعم التطبيق السليم لحوكمة الشركات داخلها، وهذا من خلال إجراء مقابلة شخصية مع المدقق الداخلي للشركة بهدف التعرف أكثر على وظيفة التدقيق الداخلي، ودوره في دعم التطبيق السليم لحوكمة الشركات.

ولقد قسم هذا الفصل إلى ثلاثة أجزاء:

III-1- تقديم الشركة الإفريقية للزجاج AFR ICAVER؛

III-2- الإطار المنهجي للدراسة الميدانية؛

III-3- عرض النتائج والمناقشة.

III-1- تقديم الشركة الإفريقية للزجاج AFRICAVER

في هذا الجزء سيتم تقديم الإطار العام للشركة محل الدراسة، من خلال إبراز نشأتها ومراحل تطورها وعرض مختلف أهدافها المسطرة مع إعطاء شرح مفصل عن هيكلها التنظيمي.

III-1-1- التطور التاريخي للشركة الإفريقية للزجاج

يمكن تلخيصه فيما يلي[1]:

أولا: النشأة

أنشأت الشركة الإفريقية للزجاج سنة 1982 بالمنطقة المسماة أولاد صالح بالطاهير ولاية جيجل، وتعد هذه الشركة امتداد لوحدة الزجاج المسطح ثم مركب الزجاج قبل أن يتم إعطاءها التسمية الحالية، وذلك في إطار إعادة هيكلة القطاع الصناعي عام 1996، لتصبح منذ ذلك التاريخ فرع من فروع مجمع المؤسسة الوطنية للزجاج والمواد الكاشطة (GROUPE-ENAVA) يوجد مقرها الاجتماعي بوهران.

ثانيا: مراحل تطور الشركة الإفريقية للزجاج

يمكن تلخيص أهم مراحل تطور الشركة زمنيا في ثلاث مراحل، وهي:

1- مرحلة النشأة 1982-1987

في إطار دراسة قام بها مكتب انجليزي مختص (PELKINGTON) في عقد السبعينات، وبناء على استنتاجه، تم إبرام عقد انجاز بين الشركة الوطنية للصناعات الكيميائية (SNIC) والشركة الفرنسية (TECHNIP) سنة، 1982 وذلك لانجاز وحدة الزجاج الأمني بطاقة 20.000 طن/ سنويا من زجاج البناء الشفاف و44000 وحدة من الزجاج السيارات الأمامي ثم انجاز المشروع الزجاج المسطح بين سنتي 1982 و1986، وقد عرف بعض التأخر لأسباب تقنية و مالية وانطلق عمليا في الإنتاج في 01 أوت 1987، خلال مدة الانجاز تواكبت ثلاث مؤسسات وطنية على متابعة أشغال الانجاز وهي:

- شركة SNIC: 82-84 انجاز؛
- شركة EDIC: 84-86 متابعة الأشغال؛
- شركة ENAVA: استلمت المشروع في ماي 86 الاستغلال.

[1] مقابلة مع المدقق الداخلي .....، يوم 3 ماي 2018 على الساعة 10:48.

2- مرحلة التوسع 1986-1996:

بعد انطلاق وحدة الزجاج المسطح في النشاط ووفقا لسياسة تنمية وتطوير معتمدة أنداك تم تسطير برنامج توسيع الوحدة إلى وحدات جديدة تشمل انجاز مشاريع أخرى لصناعة أنواع متعددة من الزجاج بمختلف استعمالاته وأنواعه، تمثلت هذه المشاريع في انجاز:

- **وحدة جديدة للزجاج الأمني:** زجاج سيارات أمامي، جانبي وخلفي، زجاج مصفف feuillete، زجاج مقاوم trempe، زجاج مصقع blinde انطلقت في الإنتاج سنة 1992، وأنجزت من طرف شركة فلندية تدعى TAMGLASS، وبالتالي الطاقة النظرية للإنتاج قدرت بـ:
  - زجاج السيارات (زجاج أمامي، خلفي، جانبي) 200.000 وحدة سنويا؛
  - زجاج مصفف 80.000 وحدة/سنويا.
- **وحدة جديدة للزجاج السائل:** وتظم هده الوحدة ثلاث خطوط للإنتاج الزجاج المطبوع، الأجور الزجاجي والأكواب أنجزت هذه الوحدة من طرف شركة BASSE SAMBRE البلجيكية، وانطلق خط إنتاج الزجاج المطبوع سنة 1994 في حين انطلق مشروع الأجر الزجاجي في نهاية نفس السنة ليتوقف هذا الخط عن الإنتاج 1996 لأسباب تجارية بحتة مرتبطة بعدم استيعاب السوق للكمية المعروضة وتكلفة الإنتاج الكبيرة، أما الخط الثالث فلم ينطلق لنفس الأسباب رغم توفر التجهيزات واكتمال المشروع ولمواجهة إشكالية استغلال هذان الخطان لجأت الشركة إلى تحويل الأفران لإنتاج مادة سيليكات الصودا التي تستعمل عادة كمادة أولية لصناعة المنظفات Détergents، حيث قدرت الطاقة النظرية للإنتاج:
  - الزجاج المطبوع 15000 طن /سنويا؛
  - سيليكات الصودا 12000 طن/سنويا.
- **وحدة إنتاج و معالجة المواد الأولية:** إضافة إلى الورشة تم انجاز وحدة جديدة لمعالجة المواد الأولية مثل: رمل السيليس، اندولومي... الخ ونشاط الوحدة المذكورة يمثل أهم ورشة مدعمة للمادة الأولية لوحدة الزجاج السائل، أنجزت هذه الوحدة المذكورة أيضا من طرف شركة BASSAMBR وانطلقت سنة 1994، أما طاقة الإنتاج النظري فقدرت بـ:
  - رمل سيليس 30.000 طن/سنويا؛
  - معالجة الدلومي (DOLOMIE)؛
  - معالجة الفلدسباط (FELDSPATH)؛
  - معالجة الكالكير (CALCAIRE).

إضافة إلى هذه المشاريع التي أنجزت وانطلقت في الإنتاج كما هو مبين، هنالك مشاريع أخرى تغيرت وتوقفت لأسباب مالية مرتبطة بالظروف الاقتصادية العامة، باعتبار تمويل انجازها مصدره خزينة الدولة، فإن عملية التمويل توقفت مع مطلع سنة 1994، كما توقفت هذه المشاريع بدورها وهي:

- **مشروع تجديد فرن الزجاج المسطح:** كون أفران الزجاج تشتغل بدورات حياة محددة عادة بين خمسة وتسع سنوات فان فرن الزجاج المسطح توقف عن الإنتاج في فيفري 1994، بعد سبع سنوات تقريبا من النشاط، ونظرا لعدم توفر غلاف مالي لتجديده حينها، ونظرا للتطور التكنولوجي الحاصل في مجال صناعة الزجاج تم التخلي نهائيا عن عملية تجديده أملا في الحصول على شراكة تمكن من انجاز مشروع زجاج الفلوت FLOAT الأكثر ملائمة تكنولوجيا.
- **مشروع الزجاج المقعرH28:** رغم اكتمال انجاز خط هذا المشروع التابع لوحدة الزجاج السائل، ورغم وجود كل التجهيزات فإن عملية انطلاقه تغيرت لأسباب مرتبطة أساسا، بالنجاعة باعتبار طاقة إنتاجه تفوق طاقة استيعاب السوق المحلي، إضافة إلى وجود منافسة شديدة في هذا المجال تجعل عملية تسويق منتوجاته في غاية الصعود بسبب النوعية وسعر التكلفة.
- **مشروع الزجاج الحراري BOROSILICATE:** نسبة انجاز هذا المشروع وصلت إلى حدود 80%، ورغم وجود التجهيزات والآلات بالمصنع لم ينطلق لأسباب مالية وتجارية أيضا، هذا المشروع كان موجه لإنتاج الأواني المنزلية، مصابيح السيارات والزجاج المضغوط.

3- مرحلة الاستقلال منذ 1997

أخذت الشركة الإفريقية للزجاج استقلاليتها عن الشركة الأم في جانفي 1997، حيث أصبح لديها ذمة مالية وشخصية معنوية.

III-1-2- المجال البشري داخل الشركة الإفريقية للزجاج

كما ذكرنا سابقا فهي تقع بالمنطقة الصناعية أولا صالح بالطاهير ولاية جيجل، أي تبعد حوالي 17 كلم عن مقر ولاية جيجل، كما تقع على بعد 5 كلم عن ميناء جن جن، 2,5 كلم عن مطار فرحات عباس، كما تقدر مساحتها بـ 17 هكتار منها 9 هكتارات مغطاة، يعمل بالشركة 195 عامل موزعين كالآتي:

الجدول رقم (3-1): يوضح توزيع العمال داخل الشركة الإفريقية للزجاج

إطارات	30
عمال مؤهلين	30
عمال التنفيذ	135
المجموع	195

المصدر: مديرية الموارد البشرية

III-1-3- أهمية وأهداف الشركة الإفريقية للزجاج

أولا: أهمية الشركة

تلعب صناعة الزجاج الدور الفعال في تطور اقتصاديات الدول بسبب الاستعمالات المتعددة لهذه المادة التي تدخل في عدة نشاطات صناعية وتجارية منها كقطاع البناء، صناعة لزجاج السيارات، الصناعات الكهرومنزلية، وتبرز أهمية الشركة بصفة عامة وصناعة الزجاج بصفة خاصة فيما يلي:

- تلعب دورا اجتماعيا واقتصاديا هاما لما لها من أثر فعال في بعض النشاطات التجارية والصناعية، إذ تعتبر مجالا خصبا للتشغيل خاصة في القطاع الجغرافي؛
- لها نفس الأهمية، في المجال الصناعي حيث أن مادة الزجاج بمختلف أنواعه تدخل كمادة أولية مكملة لبعض الصناعات الأخرى؛
- تشكيلة منتجات الشركة الإفريقية للزجاج، تبرز أهمية الشركة في المجال الاقتصادي الوطني وذلك باعتبارها الممون الرئيسي لعدة شركات أخرى ذات أهمية بالغة مثل: الشركة الوطنية للسيارات الصناعية (رويبة)، المؤسسة الوطنية لعتاد الأشغال العمومية (قسنطينة)، شركات التنظيف (هنكل).

ثانيا: أهداف الشركة

تهدف الشركة الإفريقية للزجاج إلى تحقيق ما يلي[1]:

- تنمية صناعة الزجاج في الجزائر؛
- تلبية حاجيات وطلبات الاقتصاد الوطني في مواد الزجاج في قطاع البناء؛
- قطاع صناعة وتركيب السيارات، قطاع الصناعة الكهرومنزلية؛

[1] مقابلة مع المدقق الداخلي .....، يوم 7 ماي 2018 على الساعة 11:26.

- مواكبة التطور التكنولوجي؛
- العمل على تصدير المنتجات وإدخالها في السوق الدولية؛
- تحسين رأس مال الشركة؛
- وضع سياسة تجارية فعالة لاقتحام في السوق الوطني والدولي على حد سواء؛
- المساهمة في ترقية السوق الوطني؛
- تدعيم منتوج الزجاج وفتح ورشات في مختلف أنحاء الوطن.

III-1-4- دراسة الهيكل التنظيمي للشركة

1- المدير العام: هو الذي يشرف على جميع المصالح المشكلة للمؤسسة ويترأسها في المجالس الإدارية، كما يقوم بوضع الأهداف والسياسات التي تسعى المؤسسة لتحقيقها مستقبلا، وتتجلى مهامه في:

- إبرام الصفقات مع الموردين المحليين والأجانب؛
- تمثيل الشركة في المحافل والمناسبات الدولية؛
- إصدار القرارات والأوامر الضرورية التي تخدم مصالح الشركة؛
- إمضاء جميع الوثائق الخاصة بالشركة؛
- تطبيق إستراتيجية الشركة وسياستها.

2- مساعد المدير العام مكلف بالنوعية والنظافة والأمن والبيئة: يهتم بالدراسات المتعلقة بالمنتوج والنمو وتتمثل مهامها في:

- تسهيل عمل مختلف الأقسام من خلال تقديم المعلومات التقنية الخاصة ببرنامج تأهيل الشركة للحصول على شهادة ISO؛
- تطبيق مقاييس المطابقة الدولية لمنتوجات الزجاج الأمني المتمثلة في معيار R43؛
- إعداد الدراسات والوضعيات المتعلقة بالتخطيط لمشاريع جديدة؛

وتشرف على المكاتب التالية:

- البحث والتطوير ؛
- التخطيط والمشاريع؛
- الأمن الصناعي؛
- التحاليل والمراقبة؛
- المقاييس والدراسات التقنية.

3- مساعد المدير العام مكلف بالسكرتارية: هي المسؤولية عن ضمان خدمات إدارة المديرية، وتتولى المهام التالية:

- استقبال البريد الخاص بالمديرية العامة؛
- ترتيب الوثائق في خزائن الأرشيف؛
- تحرير المراسلات؛
- استقبال وإرسال الفاكس.
- استقبال وتحويل المكالمات الهاتفية الخاصة بالمدير العام.

4- مسؤول مراقبة النوعية: هو المسؤول عن تطبيق نظام المراقبة والنوعية، يتولى المهام التالية:

- إيجاد الوسائل لضمان المراقبة التقنية للنوعية؛
- التعريف بالمشاكل المتعلقة بالإنتاج وطرق نظام النوعية؛
- العلم بجميع التغيرات وتطبيقها في مجال ضمان النوعية؛
- برمجة وتوجيه ومراقبة كل الأعمال في إطار مخطط النوعية؛
- السهر على الإجراءات المتعلقة بشهادة النوعية والتجديد الدوري لها.

5- سائق المديرية العامة

6- رئيس خلية المراقبة والتسيير: يشارك ويساعد في تحسين تسيير مختلف الأعمال داخل المؤسسة، يتولى المهام التالية:

- مساعدة مسؤولي الوحدات في طرق التسيير والتنظيم؛
- الحضور مع المدير العام في مختلف اللقاءات الدورية بين المديريات؛
- الحرص على اللقاءات المبرمجة بين المدير العام ومختلف الهيئات الأخرى؛
- القيام بعمليات المراقبة دوريا أو بطلب من الإدارة العامة؛
- إنجاز مختلف التقارير؛
- تحضير مخططات المالية؛
- إنجاز تقارير النشاطات اليومية، الشهرية، الثلاثية، والسنوية؛
- تسطير السياسة العامة للشركة مع المدير العام.

7- رئيس خلية الإعلام الآلي

8- مدقق داخلي: هو المسؤول عن تعليمات التسيير و مدى تطبيقها باستمرار، يتولى

المهام التالية:

- مراقبة تطبيق طرق وقواعد التسيير؛
- تقديم تقرير للمسؤول المعني عن كل الأخطاء والعيوب الموجودة؛
- إنشاء برامج التدقيق لنظام المراقبة الداخلية؛
- تنفيذ كل التحقيقات المطلوبة من طرف المدير العام.

9- المكلف بالمنازعات: هو المسؤول عن تسيير ملفات المنازعات، يتولى المهام التالية:

- تحويل الملفات إلى المحامي المستشار للشركة؛
- متابعة مختلف القضايا الخاصة بالمنازعات؛
- تكوين ملف المنازعات وتحرير عريضة من أجل الدفاع عن المؤسسة؛
- تمثيل المؤسسة أمام مختلف الجهات الإدارية؛
- تكوين ملفات خاصة بديون المؤسسة من أجل استرجاعها مثل: إرسال إعذارات.

10- مديرية التجارة: تضع مخططات البيع والتسويق وكذلك وضع الإستراتيجية الخاصة بهما وذلك بالتنسيق مع باقي المديريات، كما يمثل الشركة مع باقي المتعاملين التجاريين والزبائن، ويتفاوض معهم بخصوص الاتفاقيات التجارية ويحرص على تنفيذها من خلال مجموعة من الأعوان الذين يشرف عليهم.

11- مديرية الإمداد والصيانة: مشكلة من قسم الإسناد و المشتريات و قسم الصيانة و الضروريات.

- **بالنسبة للقسم الأول:** تقوم بشراء المواد الأولية وقطع الغيار الصناعية من السوق المحلية أو الدولية وضمان الخدمات المرتبطة بها كالتأمين والجمركة والنقل.
- **بالنسبة للقسم الثاني:** فهو ينقسم إلى فرعين هما: فرع الصيانة الميكانيكية وفرع الصيانة الكهربائية وهذان الفرعان يتدخلان لإصلاح الإعطاب المختلفة في المصنع زيادة على ذلك الصيانة العادية للتجهيزات والعتاد.

إضافة إلى تسيير مخزون قطع الغيار والمواد الأولية المختلفة وكذا المنتجات الجاهزة.

12- مديرية الاستغلال: وهي مديرية تنقسم إلى ثلاث وحدات رئيسية كما يلي :

- **وحدة الزجاج السائل** : وينتج بها الزجاج المطبوع الموجه للبناء ووكلاء معتمدين.
- **وحدة الزجاج الأمني** : تتشكل من فرعين، فرع الزجاج المورق فرع الزجاج المنقوع.
- **وحدة معالجة وإنتاج المواد الأولية:** وهي وحدة تقوم باستغلال الرمل ومعالجته بالغسل والتصفية وكذا باقي المواد التي تدخل في صناعة الزجاج والسيليكات كالكالكير، الفلدسباط والدولومي...إلخ.

13- مديرية المالية والمحاسبة: تهتم بمتابعة نشاط المحاسبين، الميزانية المالية وأيضا مراقبة التسيير وتتمثل مهامها في:

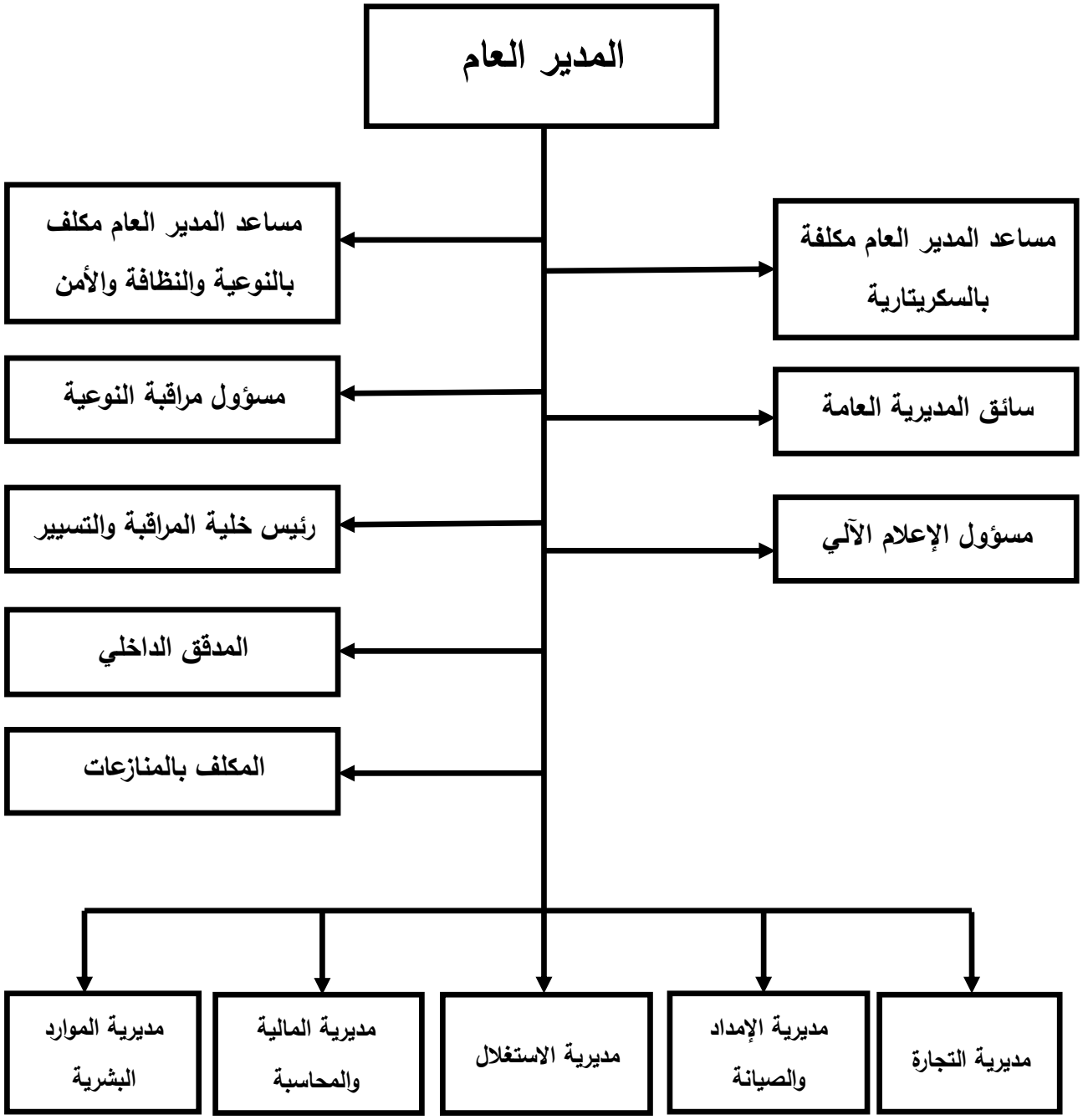
- الإشراف على تطبيق السياسة المالية للشركة؛
- توفير اللوازم المالية والإدارية كالورق؛
- الإشراف على عمليات المحاسبة وإعداد التقارير الشهرية وتحليلها؛
- تسيير مختلف مدا خيل الشركة وتكاليف الإنتاج.

وتشرف على:

- مصلحة المالية والمحاسبة؛
- مصلحة المحاسبة التحليلية.

14- مديرية الموارد البشرية: تهتم بإنجاز سياسة الشركة بخصوص شؤون الموظفين والعمال، وتتمثل مهامها في الإشراف على تطبيق سياسة الشركة الخاصة بالموارد البشرية والمتمثلة في التوظيف، التكوين، الأجور، تسيير المستخدمين. وتعتبر أيضا قطاعا هاما في الشركة إذ تسهر على متابعة الموارد البشرية وحركتها في مكان العمل ومتابعة وضعيتهم المهنية من يوم توظيفهم وتعينهم إلى يوم استقبالهم أو تقاعدهم وتندرج هذه المديرية تحت مصلحة واحدة وهي: مصلحة الموارد البشرية.

الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي للشركة الإفريقية للزجاج



المصدر: وثائق مقدمة من طرف الشركة

III -2- الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

خصص هذا المبحث لتقديم الطريقة المتبعة في دراستنا الميدانية من خلال تحديدنا لمجال الدراسة ومتغيرات هذه الدراسة والأدوات المستعملة، وكذا الإطار ووصف مجتمع الدراسة.

III-2-1- إطار الدراسة وحدودها

أولا: مجال الدراسة

- **مجال الجغرافي:** الشركة الإفريقية للزجاج Africaver والتي تقع في وسط المدينة بطاهير بلدية عين صالح– جيجل.
- **مجال الزمني:** تمت دراسة الحالة في الشركة الإفريقية للزجاج لمدة شهر ونصف على مستوى مصلحة التدقيق والتي كانت خلال الفترة من 2018/04/01 إلى غاية 2018/05/15.

ثانيا: متغيرات الدراسة

- **المتغير المستقل:** التدقيق الداخلي.
- **المتغير التابع:** حوكمة الشركات.
- **العلاقة:** دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات.

ثالثا: المنهج المستخدم

للوصول إلى الأهداف المرجوة من هذا البحث اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي ومنهج دراسة حالة فهو منهج مناسب لهذا النوع من الدراسات حيث نرى:

- **المنهج الوصفي:** وصف مهام ومكانة ودور التدقيق الداخلي في تجنب المخاطر في الشركة الإفريقية للزجاج وتفعيل حوكمتها.
- **منهج دراسة حالة:** اعتمدنا على هذا المنهج للوصول إلى نتائج تسمح لنا بمعرفة دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات –مؤسسة الإفريقية للزجاج–.

III-2-2- أدوات المستعملة في الدراسة

اعتمدنا في دراستنا هذه على استخدام منهج المقابلات غير المهيكلة وهي: مقابلة شخصية مع أفراد محل الدراسة وكذلك الملاحظة الشخصية وذلك من أجل الاستفسار وطرح أسئلة للوصول غلى نتائج صحيحة تمكننا من الوصول إلى نتائج دقيقة لجمع المعلومات الضرورية التي تخدم موضوعنا.

- **مقابلة شخصية:** وهي عبارة عن استجواب شفوي موجه لي للمدقق الداخلي بشركة الإفريقية للزجاج أثناء المقابلة.
- **الملاحظة:** وهي فحص لعمليات الدقيق الداخلي بالشركة الإفريقية للزجاج وتسجيل كل المعلومات الخاصة بها التي تفيدنا.

III-2-3- دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات بالشركة الإفريقية للزجاج Africaver

من خلال دراستنا للشركة الإفريقية للزجاج اتضح أن التدقيق الداخلي له دور مهم جدا في دعم حوكمة الشركات وذلك من خلال:

- ✓ اكتشاف القصور في نظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ إعداد التقارير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ تحسين الرقابة على كافة أنشطة الرقابة الداخلية؛
- ✓ التنبؤ بالمخاطر وتفاديها؛
- ✓ توفير المعلومات للمدقق الخارجي عن الشركة؛
- ✓ الاتصال مع المدقق الخارجي لمناقشة تطورات أعمال الشركة وحل المشكلات؛
- ✓ تبليغ المدقق الخارجي للمدقق الداخلي بأي أمور مهمة لفتت انتباهه وتؤثر على عمل المدقق الداخلي والعكس؛
- ✓ التزام المدقق الداخلي بتوصيل نتائج تدقيقية على نحو فوري إلى الجهة المعنية سواء كانت مجلس الإدارة العليا، أو المدير العام؛
- ✓ القيام بالإفصاح عن النتائج المالية والتشغيلية للشركة بطريقة عادلة ونزيهة وصادقة؛
- ✓ القيام بالمراقبة والمتابعة بعد القيام بعملية التدقيق للتأكد من مدى الالتزام بالتوصيات؛
- ✓ تمييز مؤشرات الغش والتلاعب في السجلات والقوائم المالية عليه فالتدقيق الداخلي يساهم في دعم وتفعيل حوكمة جيدة لدى الشركة الإفريقية للزجاج؛
- ✓ تغيير نظام الرقابة الداخلية من المتطلبات الأساسية للشركة خصوصا مع متطلبات حوكمة الشركات، كما يعد التدقيق الداخلي من الركائز الأساسية في هذا النظام، فرأي المدقق الداخلي حول كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية، وكذا تقديمها الخدمات الاستشارية في هذا المجال تعد إضافة قيمة للشركة وكذا تطبيقها لحوكمة الشركات؛
- ✓ إن القيام بإدارة المخاطر تؤدي إلى معرفة الطريقة التي تدار بها المخاطر، وبالتالي طمأنة المساهمين والأطراف ذات المصلحة من أن المخاطر مفهومة والإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي متعلم.

III-3- عرض النتائج والمناقشة

III-3- 1- عرض النتائج

بعد الإطلاع على الأسئلة المقدمة لدراسة حالة الشركة الإفريقية للزجاج من خلال المقابلة تتضح لنا النتائج التالية فيما يخص كل من استقلالية ودور ومسؤوليات المدقق الداخلي، وذلك كما يلي:

أولا: استقلالية وحقوق المدقق الداخلي

- ✓ يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية داخل الشركة الإفريقية للزجاج الذي تمكنه من أداء عمله؛
- ✓ لا توجد تدخلات من قبل إدارة الشركة الإفريقية للزجاج لتحديد نطاق عمل المدقق الداخلي
- ✓ للمساهمين الحق في ممارسة الرقابة داخل شركتهم؛
- ✓ للمدقق الداخلي الحق في الحصول على تعويض في حالة انتهاك لحقوقه وتعرضه للمخاطر؛
- ✓ لأصحاب المصالح الحق في الحصول على المعلومات بشكل دوري عن أداء الشركة؛
- ✓ لأصحاب المصالح في الشركة الاتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم؛
- ✓ يسمح بمشاركة أصحاب المصالح في آليات تحسين مستوى الأداء بالشركة؛
- ✓ لا يخضع المدقق الداخلي لأي ضغوطات من طرف الإدارة.

ثانيا: دور المدقق الداخلي

- ✓ يوجد مدقق داخلي في الشركة الإفريقية للزجاج– عينة الدراسة–؛
- ✓ للمدقق الداخلي دور يقوم به في الشركة الإفريقية للزجاج يمكن في إعداد تقرير للإدارة؛
- ✓ لا توجد لجنة تدقيق داخلي في الشركة الإفريقية للزجاج؛
- ✓ يرتبط المدقق الداخلي بأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي بالشركة؛
- ✓ يقوم بإعداد الحسابات ومسك المحاسبة المديرية المالية؛
- ✓ توجد مهام واضحة للمدقق الداخلي؛
- ✓ نعم تمثل وظيفة التدقيق الداخلي إحدى الوظائف الأساسية في الشركة الإفريقية للزجاج؛
- ✓ يتم تقييم أعمال جمع المستويات الإدارية في الشركة الإفريقية للزجاج ومساءلتهم حول مهامهم من طرف المدقق الداخلي؛
- ✓ تتوفر قنوات نشر والمعلومات لدى الشركة الإفريقية للزجاج؛
- ✓ يتم الإفصاح في الوقت الملائم عن أهداف والوضع المالي للشركة؛

- ✓ يسعى مجلس الإدارة لتوجيه إستراتيجية الشركة والموازنات التقديرية وخطط العمل السنوية وتحديد الأهداف للشركة؛
- ✓ يلتزم المدقق الداخلي ولجنة التدقيق بالإفصاح عن النتائج المالية والتشغيلية للشركة بطريقة عادلة ونزيهة وصادقة؛
- ✓ يمتلك المدقق الداخلي القدرة على تمييز مؤشرات الغش وتلاعب والتحريف في السجلات والقوائم المالية للتقليل من الأخطاء؛
- ✓ يوجد اتصال ثنائي بين المدقق الداخلي والخارجي لمناقشة تطورات أعما الشركة وحل المشكلات.
- ✓ للتدقيق الداخلي منهجية عمل عبارة عن مراحل؛
- ✓ لتدقيق الداخلي أساليب متنوعة لتطبيق إجراءات دوره؛
- ✓ تكمن مكانة المدقق الداخلي في الشركة الإفريقية للزجاج من خلال الهيكل التنظيمي؛
- ✓ يقوم المدقق الداخلي بإعداد خطة وفقا لنتائج تقييم المخاطر.

ثالثا: مسؤوليات المدقق الداخلي

- ✓ يتبع المدقق الداخلي للمديرية العامة؛
- ✓ ليس بإمكان المدقق الداخلي الاطلاع على جميع السجلات المحاسبية وكل المعلومات المتعلقة بالإجراءات والقواعد في أي وقت؛
- ✓ نعم يقوم المدقق الداخلي بالتدقيق في مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات والأنظمة في الشركة؛
- ✓ نعم يقوم المدقق الداخلي بالتدقيق في كافة البرامج قيد التطبيق؛
- ✓ لا توجد تدخلات من قبل إدارة الشركة الإفريقية للزجاج لتحديد نطاق عمل المدقق الداخلي؛
- ✓ نعم يلتزم المدقق الداخلي بالحياد والنزاهة عند قيامه بعمله؛
- ✓ يتم توزيع المسؤوليات وفق قوانين وإجراءات العمل الداخلي؛
- ✓ لدى الهيئات الإشرافية والرقابية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها؛
- ✓ يرفع مدير التدقيق الداخلي بصفة دورية التقارير إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة حول أهداف وأداء نشاط التدقيق الداخلي؛
- ✓ يبلغ المدقق الخارجي المدقق الداخلي بأي أمور مهمة لفتت انتباهه وتؤثر على عمل المدقق الداخلي والعكس؛
- ✓ للمدقق الداخلي مواصفات يلتزم بها لأداء مسئولياته.

III-3-2- المناقشة

أولا: استقلالية وحقوق المدقق الداخلي

1. هل يخضع المدقق الدالي لضغوطات من طرف الإدارة؟

- لا يخضع المدقق الداخلي لضغوطات من طرف الإدارة لان عمله مستقل عن باقي المصالح الأخرى.

2. هل توجد تدخلات من قبل إدارة الشركة الإفريقية للزجاج لتحقيق نطاق عمل المدقق الداخلي؟

- لا توجد تدخلات من قبل إدارة الشركة الإفريقية للزجاج لتحديد نطاق عمل المدقق الداخلي لأنه : العمل الذي يقوم به المدقق الداخلي هو مستقل تماما ويشرف وحده على الأعمال والتوجيهات المطلوبة.

3. للمساهمين الحق في ممارسة الرقابة داخل شركتكم؟

- لا يوجد مساهمين في الشركة فهي مؤسسة عمومية (مساهم واحد متمثل في الدولة).

4. للمدقق الحق في الحصول على تعويض في حالة إنتهاك حقوقه وتعرضها للمخاطر ومحاسبة المتسببين في ذلك؟

- نعم له الحق في الحصول على تعويض في حالة انتهاك حقوقه وتعرضها للمخاطر وكذلك محاسبة المتسببين في ذلك، وهذا يكون من خلال كتابة طلب خطي وتسليمه للنقابة العمالية في الشركة للنظر فيه، وفي حالة تعذر الوصول غلى حل يرفع إلى مفتشية المتواجدة في بلدية الطاهير للفصل فيه وفي حالة عدم الفصل يرفع مباشرة إلى المحكمة حيث يقوم القاضي بالفصل في النزاعات بين العمال.

5. هل لأصحاب المصالح (العاملين- مقرضين، مستثمرين، ضرائب وغيرهم) الحق في الحصول على المعلومات بشكل دوري عن أداء الشركة في الوقت المناسب؟

- نعم لأصحاب المصالح الحق في الحصول على المعلومات بشكل دوري في أداء الشركة في الوقت المناسب وذلك، فيما يتعلق بتاريخ ومكان وجدول الجمعية العامة وكذلك المعلومات الكاملة وفي الوقت المناسب عن الموضوعات التي سيجري اتخاذ قرارات بشأنها في الاجتماع.

6. هل لدى أصحاب المصالح بما فيهم العاملين أو الجهات التي تمتلهم الحق في الاتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم اتجاه التصرفات غير القانونية ومخالفة أخلاقيات المهنة وذلك لحماية حقوقهم؟

- أجل لي أصحاب المصالح بما فيهم العاملين أو الجهات التي تمتلهم الحق في الاتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم اتجاه التصرفات غير القانونية ومخالفة أخلاقيات المهنة وذلك لحماية

حقوقهم، فأي مخلفة أو تصرف غير قانوني سيتوجب المساءلة واتخاذ الإجراءات والعقوبات التأديبية وفقا لأحكام النظام الذي نقوم عليه الشركة.

7. هل يسمح بمشاركة أصحاب المصالح في آليات تحسين مستوى الأداء بالشركة؟

- ينبغي أن تتاح فرصة لأصحاب المصالح بالشركة في آليات تحسين الأداء بالشركة، وذلك من خلال استخدام قدراتهم ومهارتهم المطلوبة بغية رفع مستوى الأداء وتحسين وكذلك تدقيق ما تصبوا إليه الشركة.

8. هل المدقق الداخلي يتمتع بالاستقلالية أم لا، وإذا كان نعم فيما تتمثل أوجه الاستقلالية المتعلقة به؟

- المدقق الداخلي يتمتع بالاستقلالية والموضوعية وهي تتمثل في:

- الاستقلال في أداء عملية التدقيق ويقصد به عدم تأثر عملية التدقيق بأراء الغير عند تخطيط عملية التدقيق وعند القيام بالفحص وكذلك عند التقرير؛
- الاستقلال الفني: امتلاك أعلى درجات المهارة في أداء العمل المنوط به؛
- الاستقلال المالي: ويقصد به عدم تدخل الإدارات التنفيذية في تعين المدقق الداخلي وتحديد أتعابه ومكافآته.

9. ما هي مواصفات المدقق الداخلي؟

- مواصفات المدقق الداخلي تتمثل فيما يلي:

- النزاهة، الأمانة، الموضوعية؛
- الالتزام بالقانون؛
- جمع وتقييم الأدلة وإيصال المعلومات وتحقيق أهداف الشركة.

ثانيا: دور المدقق الداخلي

1. هل يوجد مدقق داخلي في الشركة؟

- نعم يوجد مدقق داخلي في الشركة وهو عبارة عن خلية تعمل على تعميم ومراقبة نظام الرقابة الداخلية في الشركة,حيث يقوم بالتأكد من السير الحسن للعمليات التي تقوم بها الوحدات وأقسام الشركة.

2. ما هو الدور الذي يقوم به المدقق الداخلي في الشركة؟

- الدور الذي يقوم به المدقق الداخلي في الشركة الأفريقية للزجاج يمكن في إعداد تقرير للإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية بالشركة وذلك من خلال متابعة تشغيله وتقييمه وإخطار الإدارة بنقاط

الضعف والقوة الموجودة، حيث يساعد أيضا على حماية أموال الشركة وتنفيذ الخطط الإدارية الموضوعة من مختلف الاختلاسات والتلاعب.

3. هل يرتبط المدقق الداخلي بأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي بالشركة؟

➢ نغم يرتبط المدقق الداخلي له دورا هاما وأساسيا في الشركة.

4. من يقوم بإعداد الحسابات ومسك المحاسبية؟

➢ الذي يقوم بإعداد الحسابات ومسك المحاسبية هي المديرية المالية والمحاسبية لأنها من مهامها الرئيسية.

5. هل تمثل وظيفة التدقيق الداخلي إحدى الوظائف الأساسية في الشركة الإفريقية للزجاج؟

➢ نعم تمثل وظيفة التدقيق الداخلي إحدى الوظائف الأساسية في الشركة الإفريقية للزجاج حيث يقوم المدقق الداخلي بأعمال الرقابة والتدقيق داخل المؤسسة على النحو التالي:

- التدقيق المالي:

✓ الإشراف والتدقيق على بنود الموازنة من الإيرادات والنفقات وتقديم تقارير دورية إلى الرئيس (المدير) عن شؤون الشركة المالية؛

✓ متابعة ذمم العملاء وأعمار الديون؛

✓ تدقيق رواتب وأجور موظفي الشركة الشهرية والإضافية لبعض الأشهر؛

✓ متابعة كافة الاتفاقيات والعقود.

- التدقيق الإداري:

✓ رئاسة لجان الجرد السنوي لموجودات الشركة والمستودعات والكتب والمراجع؛

✓ المشاركة في لجان استلام الأعمال الإنشائية واللوازم والمشتريات؛

✓ تقييم الخطط والإجراءات ومراعاة التزام الموظفين للإجراءات المرسومة.

6. هل يقوم المدقق الداخلي بالتدقيق في كافة البرامج قيد التطبيق للتأكيد من مدى مطابقتها للأهداف الموضوعة في البرنامج أو المنهجية الموضوعة مسبقا؟

➢ نعم يقوم المدقق الداخلي بالتدقيق في كافة البرامج قيد التطبيق للتأكيد من مدى مطابقتها للأهداف الموضوعة في البرنامج أو المنهجية الموضوعة مسبقا.

7. كيف يتم تقييم أعمال جميع المستويات الإدارية في الشركة الإفريقية للزجاج ومساءلتهم حول مهامهم من طرف المدقق الداخلي ؟

- يتم تقييم أعمال جميع المستويات الإدارية في الشركة الإفريقية للزجاج ومساءلتهم حول مهامهم من طرف المدقق الداخلي كما يلي:
  - ✓ خدمات تقييميه، وتتمثل في الإجراءات التي يتخذها المدقق من أجل:
  - ✓ تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، حيث تخضع جميع الأنشطة والعمليات بالمؤسسة للتقييم والمتابعة من طرف المدقق الداخلي؛
  - ✓ التأكد من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعة من قبل الإدارة ومن التشريعات والقوانين السارية المفعول التي تخضع لها الشركة الإفريقية للزجاج.

8. يسعى مجلس الإدارة لتوجيه إستراتيجية الشركة والموازنات التقديرية وخط العمل السنوية وتحديد أهداف الشركة ومراقبة التنفيذ بالاستناد لتوصيات المدقق الداخلي؟

- نعم كما هو معروف بأن المدقق الداخلي يقوم من خلال التقارير المرفوعة لمجلس الإدارة بتقديم سلسلة من التوصيات والتي تخدم مجلس الإدارة وعلى أساسها يقوم بوضع الموازنات التقديرية وتوجيه الإستراتيجيات وتحديد الأهداف.

9. هل يلتزم المدقق الداخلي ولجنة التدقيق بالإفصاح عن النتائج المالية والتشغيلية للشركة بطريقة عادلة ونزيهة وصادقة؟

- نعم، حيث أن المدقق الداخلي يقوم برفع تقديره عن نتائج عملية التدقيق للإدارة العليا ويجب أن يكون هذا التقرير صادقا وعادلا عن تحديد وتحليل وتقييم وتسجيل المعلومات بشكل كافي لتحقيق أهداف التدقيق، مع إستلام عملية التوصيل بدقة وموضوعية ووضوح.

10. كيف يمتلك المدقق الداخلي القدرة على تمييز مؤشرات الغش وتلاعب والتحريف في السجلات والقوائم المالية للتقليل من الأخطاء وزيادة الموثوقية في القوائم المالية؟

- للمدقق الداخلي دور مهما ورئيسا في حماية المؤسسة من عمليات التلاعب والاحتيال، خصوصا بعد أن أشارت الدراسات إلى أن المدقق الخارجي المستقل لا نستطيع اكتشاف جميع حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية نظرا لعدم تواجده بصورة دائمة في الشركة واعتماده على العينات الإحصائية بدلا من الفحص الكامل مثل المدقق الداخلي فهو من يستطيع أن يحمي المؤسسة التي

يعمل بها من كل عمليات التلاعب بالأصول وانه ليس هنا رد من هو أقدر من ذلك من خلال رقابته وتقييمه الدوري في النشاط المؤسسة.

11. هل يوجد اتصال ثنائي بين المدقق الداخلي والخارجي لمناقشة تطورات أعمال الشركة وحل المشكلات؟

- نعم يوجد اتصال ثنائي بين المدقق الداخلي والخارجي لمناقشة تطورات أعمال الشركة وحل المشكلات وذلك من خلال:
  - ✓ التدقيق الداخلي هو رقابة داخلية (مالية وعمليات) تخضع لمالك المنشأة أو الشركة وتقوم بعمل تقارير بصفة دورية عن نشاطات الشركة المختلفة وكذلك الإدارة المالية بصفة خاصة من خلال تدقيق عينات من القيود المحاسبية ومراجعة الحسابات المختلفة وإعداد تقارير عن الميزانية وأوضاع أقسام وإدارات الشركة المختلفة ومن ثم فإن التدقيق الداخلي يكون متعمق في مشكلات الشركة المختلفة ويقيس أداء الأقسام المختلفة بمعايير الضبط الداخلي ...الخ
  - ✓ أما بالنسبة للمدقق الخارجي فيتم الاتصال به ليقوم بعملية التدقيق مثل التي يقوم بها المدقق الداخلي ولكن بنسبة أقل من العمق وبناء إلى مبادئ و أصول مهنة المحاسبة والتدقيق المعتمد وبعدا الانتهاء يقوم بعمل تقرير نهائي عن الميزانية وأوضاع المنشأة ويجب أن يكون التقرير مرفق بتخفيضات أو بدونها والفائدة الأساسية الأرقام المدونة بالميزانية.

12. أين تكمن مكانة المدقق الداخلي في شركة الإفريقية للزجاج؟

- تكون مكانة في الهيكل التنظيمي أي كلما ارتفعت المكانة التنظيمية لقسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية كلما تفوق العائد من نشاط التدقيق الداخلي على تكلفة أداء هذا النشاط.

ثالثا– مسؤولية المدقق الداخلي

1. لمن يتبع المدقق الداخلي؟

- يتبع المدقق الداخلي للمديرية العامة، فهو يقوم بجمع المعلومات حول الشركة محل التدقيق والتي تسمح له بالحصول على نتائج أكثر دقة وصحة، وبناء على هذا يقوم بإعداد تقرير كتابي ويصادق عليه ثم يرسله إلى المدير العام.

2. هل توجد لجنة تدقيق داخلي في الشركة؟

- لا توجد لجنة تدقيق داخلي في الشركة الأفريقية للزجاج لان المدقق الداخلي هو الذي يتصل مباشرة بالمدير العام وتسليمه التقرير الذي يعده ويصادق عليه.

3. هل المدقق بإمكانه الإطلاع على جميع السجلات المحاسبية وكل المعلومات المتعلقة بالإجراءات والقواعد المناشير الداخلية في أي وقت؟

➢ ليس بإمكان المدقق الداخلي الإطلاع على جميع السجلات المحاسبية وكل المعلومات المتعلقة بالإجراءات والقواعد والمناشير في أي وقت، فهو يقوم كل سنة جديدة بإعداد برنامج لكل شهر تسير وفقه الشركة خلال تلك السنة، وذلك كما يلي:

الجدول رقم (3-2): يبين برنامج سبر المدقق الداخلي بأداء مهمته

الأشهر	المصالح التي يقوم بمراقبتها
فيفري	يقوم بعملية التدقيق في مصلحة مسيري المخزون
مارس	يقوم بعملية التدقيق في مصلحة المبيعات
أفريل	يقوم بعملية التدقيق في مصلحة الصيانة
ماي	يقوم بعملية التدقيق في مصلحة البشرية
جويلية	يقوم بعملية التدقيق في مصلحة المالية والمحاسبية
سبتمبر	يقوم بعملية التدقيق في مصلحة الإنتاج
أكتوبر	يقوم بعملية التدقيق في مصلحة الوقاية والأمن

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مقابلة مع المدقق الداخلي

4. هل هناك مهام واضحة للمدقق الداخلي؟

➢ نعم هناك مهام واضحة للمدقق الداخلي وتتمثل هذه المهام أساسا فيما يلي:

- مهمة التدقيق العملي: وتتمثل في تقييم الأداء التشغيلي للشركة وذلك من خلال مراقبة شاملة لكل النشاطات المنجزة والإجراءات المتبعة أي القيام بتقييم شامل لكيفية تنظيم الشركة ولأدائها العام، والعمل على اكتشاف الاختلال واقتراح الحلول الممكنة؛
- مهمة التدقيق المالي: تتمثل في التأكد من صحة المعلومات المالية وحماية الأصول المادية البشرية والمالية للشركة؛
- مهمة التدقيق الإستراتيجي: وتتمثل مهمة المدقق الداخلي في تحديد المخاطر المرتبطة بالأهداف والتوجهات الإستراتيجية للشركة والعمل على تقييم الإجراءات الرقابية اللازمة للسيطرة على الآثار السلبية لهذه المخاطر وإدارتها بطريقة سليمة؛

فمهام التدقيق الداخلي ترتكز على التأكد بأن كل عمليات الشركة متحكم فيها، وضمن الشفافية المطلقة كما يمنح الثقة أكبر لبيانات والمعلومات التي ثم إعدادها.

5. هل يقوم المدقق بتدقيق مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات والأنظمة في الشركة؟

➢ نعم يقوم المدقق بتدقيق مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات والأنظمة في الشركة وذلك من خلال القوانين والقواعد المقررة في النظام:

- ✓ يلزم بإعداد هذا النظام كل مؤسسة تستخدم عشرة عمال فأكثر كل عامل يترأس مصلحة ما في الشركة؛
- ✓ يختص هذا النظام بأحكام الخاصة ينتظم العمل فقط وخاصة أوقات ومواعيد العمل، وفترات الراحة، والإجازات، ومخالفات العمل والعقوبات؛
- ✓ لا يجوز أن يتضمن النظام أي أحكام فيها إنقاص لحقوق أو امتيازات أعلى للعاملين بموجب قانون العمل؛
- ✓ يتم إعداد النظام مطبوعا في صفحات مرقمة، بيضاء من الحجم العادي ومرسومة باسم الشركة المؤسسة وحسب النموذج المرفق لها.

6. هل يلتزم المدقق الداخلي بالحياد والنزاهة عند قيامه بعمله لأنه: يوجد مدقق خارجي لمحافظ الحسابات، يراقب التقرير أو العمل الذي طلب للمدقق الداخلي القيام به؟

➢ نعم يلتزم المدقق الداخلي بالحياد والنزاهة عند قيامه بعمله لأنه يوجد مدقق خارجي لمحافظ الحسابات، يراقب التقرير أو العمل الذي طلب من المدقق الداخلي القيام به.

7. هل يتم توزيع المسؤوليات وفق قوانين وإجراءات العمل الداخلي والتي تخدم المصلحة العامة؟

➢ نعم يتم توزيع المسؤوليات وفق قوانين وإجراءات العمل الداخلي والتي يخدم المصلحة العامة وذلك وفقا هيكل تعمل من خلاله على توزيع المهام والمسؤوليات للمديريات التي تتولى عمليات التنسيق والإشراف فيما بينهم.

8. هل لدى الهيئات الإشرافية والرقابية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها؟

➢ نعم لدى الهيئات الإشرافية والرقابية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها.

9. تتوفر قنوات نشر معلومات لدى شركة من أجل تمكين الجهات المستفيدة من الوصول إليها بشكل عادل وبتكلفة منخفضة؟

- نعم هناك قنوات نشر معلومات لدى شركة تتوافد عليها الجهات المستفيدة وذلك من اجل تسهيل عملية الوصول إلى المعلومات المراد البحث عنها وبشكل عام وبتكلفة منخفضة.

10. كيف يتم الإفصاح في الوقت الملائم عن أهداف والوضع إلى لشركتكم.

- يتم الإفصاح عن الأهداف والوضع المالي في الشركة بطريقة عادلة وشفافية بين جميع أطراف الفاعلية وأصحاب المصالح في الوقت المناسب وبدون تأخير.

11. هل يرفع مدير التدقيق الداخلي بصفة دورية التقارير إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة حول أهداف وأداء نشاط التدقيق الداخلي لمساعدتها في اتخاذ قراراتها؟

- نعم يقوم المدقق الداخلي بصفة دورية برفع التقارير إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة حول أهداف وأداء نشاط التدقيق الداخلي لمساعدتها في اتخاذ قراراتها.

12. هل يبلغ المدقق الخارجي المدقق الداخلي بأي أمور مهمة لفتت انتباهه وتؤثر على عمل المدقق الداخلي والعكس ؟

- نعم يبلغ المدقق الخارجي المدقق الداخلي بأي أمور مهمة تلفت انتباهه وتؤثر على عمل المدقق الداخلي والعكس صحيح وذلك من خلال عمل المدقق الخارجي يقوم بالإطلاع على التقرير الذي أعده المدقق الداخلي وإذا وجد أي أمر لفت انتباهه يقوم بتبليغ المدقق الداخلي للاستفسار أكثر.

13. ما هي مراحل منهجية التدقيق الداخلي؟

- يتضمن منهجية التدقيق الداخلي للحكومة الاتحادية المراحل التالية:
  - مرحلة التخطيط ونجدها تحتوي على:
    - التحليل الإستراتيجي؛
    - تقييم المخاطر؛
    - إعداد خطة التدقيق الداخلي.
  - مرحلة التنفيذ ونجد:
    - تنفيذ التدقيق الداخلي؛
    - إعداد التقارير؛
    - متابعة الملاحظات.

14. كيف يتم إعداد خطة التدقيق الداخلي؟

➢ يتم إعداد خطة التدقيق الداخلي وفقا لنتائج تقييم المخاطر، على أن تغطي تلك الخطة فترة من سنتين إلى ثلاثة سنوات بالإضافة إلى ذلك أن تكون مرنة بما فيه الكفاية لاستيعاب أية تغيرات، قد تطرأ، ويتم اعتمادها من الإدارة العليا، وفي حالة وجود تعديلات ناتجة عن إعادة تقييم يجب أن يعتمد أيضا من الإدارة العليا.

15. ما هي أساليب التدقيق؟

➢ توجد أساليب متنوعة لتطبيق إجراءات التدقيق، والتي يمكن استخدامها خلال عملية التدقيق وهي:

- الإستبانات؛
- الاختبارات التحليلية؛
- الاختبارات المستندة؛
- المقابلات؛
- الاستعانة بالمتخصصين في بعض المجالات التفصيلية؛
- التحليلات الإحصائية.

III-3-3- نموذج عن تقرير المدقق الداخلي في الشركة الإفريقية للزجاج AFRICAVER

وصف مفصل لمهمة التدقيق الداخلي

السيد الرئيس المدير العام

تنفيذاً لمهمة التدقيق الداخلي التي أوكلت إليا من طرفكم، كان في المقرر أن الفترة أجريت من 22 إلى 25 فبراير 2016 على مستوى قسم الإمداد والصيانة، وفقاً للبرنامج المعد أقدم تقريري حول:

- إدارة المخزون على مستوى الشركة.
- حيت تم القيام بما يلي في:
- مراجعة إجراءات التنظيم على مستوى إدارة المخزون.
- التحقق من التنازل عن التحفظات الواردة في تقرير التدقيق الداخلي للسنة المالية 2015.
- التحقق من وجود إجراءات تتعلق بإدارة المحزونات وجود إجراءات تتعلق بإدارة المحزونات.
- فحص المخزون الدائم وعمليات التسويق.
- دور تقييم المخزون وطرق تقييم المخزون.
- معالجة الفروق (جرد المخزون المادي في 2015/12/31).

1. التنظيم:

من خلال سيطرتنا، على مستوى الإمداد والصيانة،ثم تجهيز وظيفة إدارة المخزون بالموارد البشرية والمادية الضرورية لتشغيلها

➢ **الموارد البشرية:**

على الجانب الإنساني، يتكون الموظفون المتاحون له من:

- 01 مدير الخدمات الإمداد والصيانة.
- 03 مديري إدارة المخزون.
- 03 مديري المخزون.
- 02 صاحب متجر.

➢ **الفصل في الوظائف (المهام):**

مهمة تسيير المخزون غير مرتبطة بالمهام الأخرى، وبصفة خاصة مهمة الشراء التي تسمح لنا بالتأكد من تفادي الأخطاء والتقليل (الحد) من خطر إخفاء العمليات الخاطئة أو الغير قانونين

➢ **تسيير المخزون:**

مسؤولي تسيير المخزون لديهم برنامج لتسيير المخزون (BCSI) الذي يسمح للمسؤولين بأن يكونوا أكثر فعالية بتطوير نوعية العامل الذي يسمح للمسؤولين بأن يكون أكثر فعالية بتطوير نوعية العمل.

لقد استخرجنا عدة احتياطات وملاحظات:

مثل: في حالة التدقيق حركات (الدخول، الخروج) العمود الخاص بالكمية النهائية فيها قيم مختلفة عن القيم الحقيقية، غياب عمود خاص بالقيم بالافتتاحية في الجدول الخاص بالحركات وفي ...التخزين.

2. رفع الإحتياطات الخاصة بـ2015:

الملاحظات الأخطار التي تتعلق بتسيير المخزون في الشركة ما تزال إلى ومنا هذا لم تتدارك

3. الإجراءات:

مصلحة الإمداد والصيانة لديها إجراءات لتسيير المخزون للمنتوج النهائي و(PR.744 .5. R_5) Calcin بتاريخ (2013/03/07) وإجراءات لتسيير المخزون الخاص بالمواد الأولية والمستهلة(PR.744 .8 R_0) بتاريخ (2013/03/28) وإجراءات لتقييم المخزون بتاريخ 2012/06 ولكن استخلصنا غياب في الإجراءات المتعلقة بتسيير مخزون قطع الغيار.

– إجراءات تسمح لنا بتسيير مراحل تسيير المخزون.

4. عملية الجرد:

عملية التدقيق تتمثل في التحقق في تطابق في الكميات المسجلة عند مسؤولي تسيير المخزون وأمين المخزن من عملية التدقيق استخرجنا مايلي:

الجدول رقم (3-3): يبين الفرق بين الكميات المسجلة عند مسؤولي تسيير المخزون وأمين المخزن

البيان	التاريخ	الكمية	
		المسؤول عن إدارة المخزون	مسؤول المخزن
المواد الخام المستهلة			
- كربونات الصوديوم	2016/01/17	45 وحدة	45 وحدة
- حزام جلخ	2016/02/15	1762.21m^2	1762.21m^2
- زجاج flcl	2016/02/15	33 وحدة	33 وحدة
- جنرال موتوز القاطع	2016/02/15	42 وحدة	42 وحدة
- شريط لاصق p.v.c			
قطع الغيار الفراغ			
- مصباح مختلط	2016/02/02	0 وحدة	68 وحدة
- جوز	2016/02/02	0 وحدة	1134 وحدة
- الفرقة السلس transply	2016/02/02	0 وحدة	0 وحدة
- سلك كهربائي	2016/02/02	27.5m	26.5m
- كابل الصلب	2016/02/02	132.50m	68m
المنتجات النهائية			
- الزجاج الأمامي b2200 مازدا	2016/02/07	1 وحدة	/
- لاند روفر av النافدة الجانبية	2016/01/24	17 وحدة	/
- الزجاج الأمامي te	2016/01/24	5 وحدة	/

المصدر: بالاعتماد على نموذج عن تقرير المدقق الداخلي في الشركة الإفريقية للزجاج.

الملاحظة 01: الفرق يرجع إلى البرنامج

الملاحظة02: لم يتم تحديث بطاقة المنتج النهائي (زجاج الأمان)

5. المخزن:

من خلال رقبتنا على مستوى مختلف مناطق التخزين،لاحظنا ما يلي:

- يتم تنظيم مخزن قطع الغيار، ويتم تجميع العناصر من نفس اقتصادات التخزين مع وثيقة تخزين ووثيقة تعريف مرقمة؛
- مخزن المواد الاستهلاكيةح
- مخزن المنتج النهائي (زجاج منظم)؛
- مخزن المنتج النهائي (الزجاج الغير محمي)؛
- طريقة FIFO، لا يتم تطبيقها في تخزين المخزون، والإدارة الفعالة لمجموعة تخزين المواقع لتسهيل استخدام مواد النظام "لتجنب تجاوز تاريخ انتهاء الصلاحية.

6. تقييم المخزون:

قيمة الإدخال:

يتم تسجيل المخزونات على مستوى إدارة المخزون:

– تسجل المخزونات بسعر شرائها خارج الرسم مثلما تظهر على المستوى الفاتورة قبل ودون إحتساب الرسم

قيمة الإنتاج:

طريقة التقييم متناسبة مع الطريقة المتبعة في السنة الماضية وهي متوافقة عند قيمة الخروج مع مبادئ المحاسبة.

يتم تقييم المخزون بمتوسط التكلفة المرجح بعد كل إدخال:

CMPU = (قيمة المخزونات السابقة + قيمة المدخلات) (الكمية المخزنة + الكمية المدخلة)

من ناحية أخرى، فهنا يفحص التوافق في قيم المخزون المسجل على مستوى المحاسبة والقيم المسجلة على مستوى سير المخزون، وثم هذا العمل كما يلي:

الجدول رقم (3-4): يبين التوافق في قيم المخزون مستوى المحاسبة والقيم المسجلة على مستوى سير المخزون

		الكمية	
تعيين	تاريخ	مسؤول إدارة المخزون	المحاسبة الموارد
مواد أولية:			
- كربونات الصوديوم	2015/12/31	16 722 795,50	18 139 983,83
- صودا سلفات.	2015/12/31	1 384 545,94	1 387 626,95
- الكبريت.	2015/12/31	1 240 200,00	1 240 200,00
زجاج الأمان:			
- الزجاج المصقع المتوافق.			
- p.v.b متوافق.			
- مستهلكات الزجاج الآمن			

المصدر: بالاعتماد على نموذج عن تقرير المدقق الداخلي في الشركة الإفريقية للزجاج

توجد فروق بين قيم الأسهم المسجلة في حسابات المواد والقيم المسجلة في إدارة المخزون.

7. معالجة قوائم الجرد (2015/12/31)

من خلال المقابلة التي أجريناها مع مديري المستودعات ومسير المخزون والتفتيش على الوثائق (قائمة الجرد)، وجدنا أن فروق المخزون توقفت في 2015/12/31 لا يتم التعامل في الفترة نفسها.

ملاحظة: نلاحظ أن المخزون التحذيري غير معروف بطريقة واضحة، ولذلك نصرح بتحديد كمية المخزون الأدنى والمخزون الأمني للاحتياط والمخزون التحذيري.

ولتفادي نقص المخزون أو انعدامه الذي يمثل نقص في الربح في الاتفاقية أو الصفقة.

المخزون الأدنى: هو المخزون الذي يتوافق مع عمليات البيع والشراء في مدة التسليم.

المخزون الاحتياطي (الأمني): هي كمية من المخزون وعبارة عن زيادة عن المخزون الأدنى التي تسمح لنا بتلبية علميات بيع أخرى خلال فترات التسليم.

المخزون التحذيري: هو المخزون أي يلبي الطلبيات ويساوي المخزون الأدنى + المخزون الاحتياطي.

المدقق الداخلي

n.chelgoui

الشركة الإفريقية للزجاج EPE/SPA

رأس المال المجمع: 1.046.440.000دج

العنوان: أولاد صالح بريد رقم 06 الطاهير 18200

ولاية جيجل– الجزائر–

الهاتف: 213(0) 34.54.97.96/98 البريد الإلكتروني: afv@africaver.com.dz

الهاتف والفاكس:213(0)90.97.54.34 الموقع الإلكتروني:www.africaver.com.dz

الشركة الإفريقية للزجاج	التدقيق في مهمة داخلية	التاريخ:
	رقم : 04	رقم: DG/16

المديرية العامة لخلية التدقيق

الإسم واللقب: شلغوي نسيبة

الوظيفة: التدقيق الداخلي

مكان التدقيق: مصلحة الإمداد والصيانة

تاريخ المهمة: 22 حتى 25 فيفري 2016

الهدف: التدقيق في تسيير المخزون

تابع لبرنامج

رئيس المدير العام

III-3-4- نتائج اختبار الفرضيات:

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

الفرضية الأولى:

تعتبر حوكمة الشركات نظام يتم بواسطته توجيه ورقابة الشركات ،فهي تمثل الممارسات والإجراءات السليمة لإدارة الشركات، حيث تعمل هده الإجراءات والممارسات بموجب معايير وقواعد تحكمها بصورة ملزمة،وتهدف من خلال عملها الى التقليل من تعارض المصالح بين المساهمين وأصحاب المصالح وكل من له علاقة مع الشركة،وبالتالي الحكم علي صحة الفرضية.

الفرضية الثانية:

فيما يخص اعتبار التدقيق الداخلي وظيفة داخل الشركة وهي تمثل احد عناصر الرقابة الداخلية، محققة، حيث أن الرقابة الداخلية تعتبر الأساس التي يرتكز عليها المدقق الداخلي عند القيام بإعداد برنامجه، حيث أن التدقيق الداخلي يقوم بتأكد من وجود وكفاءة الرقابة الداخلية.

الفرضية الثالثة:

يقوم التدقيق الداخلي على الرقابة على العمليات المالية والإدارية داخل الشركة مما يساهم في تطبيق حوكمة الشركات ودلك من خلال الدور الفعال الذي يقوم به التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر عن طريق تحديد وتقويم المجالات التي تكون عرضة للمخاطر داخل الشركة، وكدا التحقق من نظام الرقابة الداخلية عن طريق تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف،مما يساهم في تطبيق حوكمة الشركات،وبالتالي الحكم على صحة الفرضية.

الفرضية الرابعة:

أما فيما يخص الفرضية الرابعة و المتمثلة في قيام الشركة الإفريقية للزجاجAFRICAVER بتطبيق حوكمة الشركات عن طريق وضع خلية خاصة بالتدقيق الداخلي تسهر على رقابة أعمال الشركة المالية والإدارية، والتي تقوم بدور كبير في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، ودلك عن طريق ضمان المستوى الكافي من الإفصاح، من خلال ضمان العدالة في وصول المعلومات الواردة في التقارير إلى المساهمين وكدا أصحاب المصالح لتزويدهم بما يساعدهم في اتخاذ قراراته،وبالتالي الفرضية محققة.

خلاصة:

لقد استطاعت إدارة الشركة الإفريقية للزجاج AFRICAVER من تحسين وتطوير أداء الشركة، من خلال الاعتماد على وظيفة التدقيق الداخلي واستخدامه كآلية لتفعيل وتطبيق قواعد حوكمة الشركات، فهي تسعى دائما لتبني أنظمة رقابية لتمكنها من تحقيق أهدافها، فكان بذلك للتدقيق الداخلي دورا كبيرا في تطبيق حوكمة الشركات، وهذا ما تعرفنا عليه من خلال المقابلة التي قمنا بها مع المدقق الداخلي في المؤسسة الإفريقية للزجاج.

من خلال قيامنا بإجراء الدراسة التطبيقية في الشركة الإفريقية للزجاج، ساعدنا على التعرف بكيفية القيام بمهمة التدقيق الداخلي وهذا ما جعلنا نتوصل إلى أن استقلال المدقق الداخلي عند أداء وظيفته من خلال تحديد نطاق عمله وتدخله يرفع من أدائه ويجعله أكثر موضوعية وغير متحيز إلى أي طرف قد تكون له مصلحة في نتائج عملية التدقيق وإعداد التقرير.

إن إدارة التدقيق الداخلي تقوم بدور فعال لتطبيق حوكمة الشركات من خلال تحديد وتقويم المجالات التي تكون عرضة للمخاطر داخل الشركة، وضمان المستوى الكافي من الإفصاح من خلال ضمان العدالة في وصول المعلومات الواردة في التقارير، وتطوير وتكييف نظم الرقابة الداخلية بما يواكب التطور الحاصل في عملية وأنشطة الشركة.

الخاتمة

الخاتمة:

إن التطبيق السليم لحوكمة الشركات يحتاج إلى العديد من الآليات، ويعتبر التدقيق الداخلي من بين الآليات المعتمدة في هدا الجانب، لما له من دور مساهم في ضمان تطوير وترقية الأداء العام للشركة، إدارة المخاطر، وكذلك تحسين وتقويم وتطوير النظم الرقابية، على اعتبار أن التدقيق الداخلي ركيزة أساسية لنظام الرقابة الداخلية.

حاولنا من خلال تناول هذا الموضوع "دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات"، إلقاء الضوء على بعض نقاط حوكمة الشركات، والتركيز على آلية من آلياتها والمتمثلة في التدقيق الداخلي، والتي بإمكانها إحداث مساهمة في التطبيق الفعال لحوكمة الشركات، إن حسن استخدامها.

من أجل الحكم على أن التدقيق الداخلي يساهم في تفعيل حوكمة الشركات، قمنا بإجراء دراسة حالة الشركات الإفريقية للزجاج على مستوى ولاية جيجل، وهذا من خلال القيام بقابلة شخصية احتوت على مجموعة من الأسئلة المغلقة والمفتوحة، تمكننا من الإجابة على إشكالية الدراسة، وقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج، وبناء عليها تم تقديم مجموعة من التوصيات.

أولا: نتائج الدراسة

من خلال الجانب النظري والتطبيقي لموضوع الدراسة استخلصنا النتائج التالية:

❖ **النتائج النظرية**

- ✓ التطبيق السليم لحوكمة الشركات يتطلب الالتزام بمجموعة من المبادئ التي تشكل القواعد الأساسية لتحقيق ممارسة الإدارة الرشيدة؛
- ✓ حوكمة الشركات ومن خلال كونها ذلك النظام التي بمقتضاه تدار وتراقب، هي مفهوم ذو علاقة وطيدة بكيفيات إدارة الشركة من جهة، والآليات الرقابية عليها والتحكم فيها من جهة أخرى؛
- ✓ التدقيق الداخلي يسعى لخدمة الشركات من خلال إدارة ورقابة المخاطر، وتأكيد الرقابة الداخلية وتعزيز حوكمة الشركات؛
- ✓ يعتبر التدقيق الداخلي أهم مكونات تطبيق الحوكمة رغم التأثير الكبير للحوكمة عليه وعلى تطوره، ويتضح أن العلاقة بين المتغيرين متبادلة ذات تغذية عكسية وليس من طرف واحد؛
- ✓ تمثل الرقابة الداخلية أهم الآليات الرقابية التي تعتمد عليها مفهوم حوكمة الشركات، وكذلك التدقيق الداخلي؛

- ✓ إن التكامل بين كل من وظيفتي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يمنع ازدواجية العمل، ويحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات الصادرة عنها، ويعمل على تقوية الوظيفة الرقابية بالشركة؛
- ✓ تعتبر لجنة التدقيق آلية جوهرية في دعم حوكمة الشركات، حيت يسعى لتحقيق الإفصاح والشفافية والحد من التلاعبات؛
- ✓ يقوم التدقيق الداخلي بتزويد مجلس الإدارة والإدارة العليا لمختلف المعلومات عن نشاط الشركة.

ثانيا: النتائج التطبيقية

- ✓ يبدل المدقق الداخلي محل الدراسة والعناية المهنية اللازمة عند أداء مهامه؛
- ✓ يعتمد المدقق في الشركة على برنامج سنوي للتدقيق؛
- ✓ يختلف تقرير المدقق الداخلي محل الدراسة باختلاف طبيعة الجهة الخاضعة للتدقيق، وكذلك عملية التدقيق ذاتها؛
- ✓ التدقيق الداخلي في الشركة الإفريقية للزجاج وظيفة مستقلة، تتكون من شخص واحد هو المدقق الداخلي؛
- ✓ يقوم المدقق الداخلي محل الدراسة بإرسال وثيقة الأمر بالمهمة قبل البدء بعمله، وبعدها يقوم بمقابلة الجهة محل التدقيق؛
- ✓ يقوم المدقق الداخلي بدوره في كشف الانحرافات والتلاعبات في الشركة، من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلة وتحديد نقاط القوة والضعف؛
- ✓ تحظى وظيفة التدقيق الداخلي داخل الشركة الإفريقية للزجاج بأهمية معقولة، حيث أنها تابعة مباشرة للمدير العام مما يؤكد استقلالية الوظيفة.

ثانيا: الاقتراحات

على ضوء ما سبق يمكن تقديم الاقتراحات التالية:

- ✓ ضرورة إقامة دورات تدريبية وتأهيلية للمدقق الداخلي وفقا للخطط المدروسة، وذلك لتزويده بالمهارات والخبرات المطلوبة والقادرة على تحديد ومراقبة ودعم إدارة المخاطر المحيطة بالشركة؛
- ✓ لابد من تعيين أكثر من مدقق داخلي، ويجب أن يتوفر فيهم المؤهل العلمي في مجال المحاسبة والتدقيق والأخلاقيات المهنية؛
- ✓ العمل على زيادة الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي وتفعيل دورها لما لها من أثر إيجابي في دعم حوكمة الشركات وأحكام الرقابة؛

- ✓ العمل على متابعة وتطوير معايير التدقيق الداخلي، ومدى علاقتها بنظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ ضرورة العمل الدائم على إبقاء وظيفة التدقيق الداخلي مستقلة عن باقي المصالح الأخرى في الشركة.
- ✓ لابد من نشر ثقافة الحوكمة بين أعضاء مجلس الإدارة وسائر الموظفين داخل الشركة من خلال عقد ندوات ومؤتمرات لتشيّد بدور مبادئ الحوكمة في تفعيل أداء الشركات والقوانين والتشريعات المنظمة لها.

ثالثا: أفاق الدراسة

من خلال دراستنا لهذا الموضوع تبين لنا إمكانية مواصلة البحث فيه من جوانب أخرى، لما له من اهتمام كبير لدى العديد من الأطراف، وللتوسع أكثر يمكن اقتراح بعض المواضيع:

- ✓ واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في المصارف الإسلامية؛
- ✓ مدى الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات المصرفية الإسلامية.

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

❖ **الكتب:**

1. أحمد بن محمد بن حمد الرزين، **حوكمة الشركات المساهمة –دراسة فقهية–**، برنامج دعم رسائل وأبحاث طلاب الدراسات العليا، كرسي سابك لدراسات الأسواق المالية الإسلامية، 2012.
2. أحمد حلمي جمعة، **الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد (الداخلي– الحكومي– الإداري– الخاص– البيئي– المنشآت الصغيرة)**، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع –عمان–، 2009.
3. أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار الصنعاء للنشر والتوزيع – عمان–، 2000.
4. أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع –عمان–، 2005.
5. أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث (الإطار الدولي أدلة ونتائج التدقيق)**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع –عمان–، 2009.
6. إيهاب نظمي، هاني الغرب، **تدقيق الحسابات –الإطار النظري–**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع –عمان–، 2012.
7. حازم هاشم الآلوسي، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق،الجزء الأول –المراجعة نظريا–**، الطبعة الأولى، دار الكتب الوطنية –طرابلس–، 2003.
8. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)**، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع –عمان–، 2009.
9. حسين القاضي، حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوارق للخدمات الحديثة –عمان–، 1999.
10. حمد شقير، **العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي**، مجلة المدقق العدد (41–42)، آذار 2000.
11. حمد شقير، **العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي**، مجلة المدقق العدد (41–42)، آذار 2000.
12. خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر –عمان–، 1997.

13.خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)**، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع –عمان–، 2007.

14.خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)**، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع –عمان–، 1997.

15.خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية والعلمية**، الطبعة الثانية، دار وائل للطباعة والنشر–عمان–، 2001.

16.خالد راغب الخطيب، **التأمين من الناحية المحاسبية والتدقيقية**، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، 2009.

17.خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق (وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية)**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوارق للنشر والتوزيع –عمان–، 2006.

18.رافد عبيد النواس، **دور التدقيق الداخلي في الحدمن الفساد المالي**، مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيقية، المجلد 24، العدد 47، نقابة المحاسبين والمدققين، المركز العام –بغداد–، 1977.

19.زهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع –عمان–، 2009.

20.زوهري جليلة، **أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر**، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 04، 2015.

21.سامي محمد أحمد غنيمي، **مدى ايجابية الأزمة المالية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في منظمات الأعمال**، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد الثاني، جامعة المنصورة، يوليو 2013.

22.سمير عبد الحميد رضوان، **المشتقات المالية ودورها في إدارة المخاطر ودور هندسة المالية في صناعة أدواتها (دراسة مقارنة بين النظم الوضعية وأحكام الشريعة الإسلامية)**، الطبعة الأولى، دار النشر للجامعات –مصر–، 2005.

23.السيد أحمد السقا، **قراءات وبحوث في المراجعة المتقدمة**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية –الإسكندرية–، 2008.

24.طارق عبد العال حماد، **إدارة المخاطر (أفراد، إدارات، شركات، بنوك)**، الدار الجامعية –الإسكندرية–، 2003.

25.طارق عبد العال حماد، **إدارة المخاطر (أفراد، إدارات، شركات، بنوك)، مخاطر الائتمان والاستثمار والمشتقات وأسعار الصرف**، الدار الجامعية –الإسكندرية–، 2007.

26.طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات (المفاهيم– المبادئ– التجارب) تطبيقات حوكمة في المصارف**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، 2005.

27.طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات شركات قطاع عام وخاص ومصارف (المفاهيم– المبادئ– التجارب)**، الدار الجامعية، الطبعة الثانية، 2007.

28.عبد الله مايو، يزيد صالحي، **واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 09، 2016.

29.علي سليمان وآخرون، **مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية، المجلد الأول، العدد 01، 2014.

30.عمر إقبال توفيق المشهداني، **تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 02، جامعة جرش– الأردن–، 2012.

31.عمر الشريفي، **التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في رفع من جودة الأداء في المؤسسة**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 07، 2015.

32.غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصرة –الناحية النظرية–**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة –عمان–، 2006.

33.كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسة مقدمة في المحاسبة والمراجعة**، المكتب الجامعي الحديث –الإسكندرية–، 2006.

34.نصر الدين عيساوي، **التدقيق المالي (وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، المعايير الجزائرية للتدقيق NAA، المعايير الجزائرية للتقارير محافظ الحسابات NARCC)**، مؤسسة نوميدغراف للنشر والإشهار–قسنطينة–، 2005.

❖ **المجلات:**

35.محمد إبراهيم موسى، **حوكمة الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية**، الدار الجامعية، 2010.

36.محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية –الجزائر–، 2006.

37.محمد السيد سرايا، عبد الفتاح الصحن، **الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي**، الدار الجامعية –الإسكندرية–، 2003–2004.

38.محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة وآليات التطبيق**، الدار الجامعية –الإسكندرية–، 2002–2003.

39.محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، الدار الجامعية – الإسكندرية–، 2006.

40.نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة المعاملات المالية**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع – عمان–، 2009.

41.يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، الوارق للنشر والتوزيع –الأردن–، 2008.

❖ **الرسائل الجامعية**

42.أحمد طلحة، **أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة عمار تليجي –الأغواط –، 2012.

43.أحمد كاروس، **تصميم إدارة للمراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداة وفعالية المؤسسة**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر 3، 2010–2011.

44.أم سلمة محمد شريف محمد، **التدقيق الداخلي للجودة على مخاطر المصرفية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل درجة الماجستير في إدارة الجودة الشاملة والامتياز، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم التكنولوجيا، 2017.

45.أمال عبدي، **دور إدارة مخاطر المشروع في ضمان نجاح إنجازه**، مذكرة مكملة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة وتسيير المشاريع، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تبسة، 2012–2013.

46.أمينة فداوي، **دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي المختار – عنابة–، 2013–2014.

47. إياد سعيد محمود الصوص، **دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي (دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فلسطين)**، قدمت هذه الراسة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماحستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية –غزة–، 2012.

48. إياد سعيد محمود الصوص، **دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي (دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فلسطين)**، قدمت هذه الراسة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماحستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية –غزة–، 2012.

49. إيمان لعماري، **دور التدقيق في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات المحاسبية في تفعيل الرقابة الداخلية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي –الشلف–، 2017.

50. براهمة كنزة، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 1013– 2014.

51. رامي حسن الغزالي، **دور تطبيق حوكمة الشركات في منع حدوث الثعتر المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين**، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية – غزة –، 2015.

52. زلاسي رياض، **إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي رابحي–ورقلة–، 2011– 2012.

53. صالحي محمد يزيد، **أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث (ل م د) في العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر –بسكرة–، 2015–2016.

54. العابد دلال، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر –بسكرة–، 2015– 2016.

55. عادل قرقاد، **أثر حوكمة المؤسسة على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، 2011-2012.

56. عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري، **قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية**، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012.

57. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2009-2010.

58. عزوز ميلود، **دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، كلية علوم التسيير وعلوم الاقتصادية، جامعة 20 أوت 1955 -سكيكدة-، 2006-2007.

59. عمر زهير عزالدين ، **أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية على أداء المدقق الداخلي**، قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2015.

60. عمر قيرة، **الهندسة المالية وإدارة مخاطر تمييع رأس المال في المؤسسات الاقتصادية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف -1-، 2017.

61. كمال محمد سعيد كامل النونو، **مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف في البنوك الاسلامية العاملة في قطاع غزة**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية -غزة-، 2009.

62. لطفي شعباني، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة**، مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004.

63.ماجد اسماعيل أبو حمام، **أثر قواعد حوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**، قدم هذا البحث استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية – غزة–، 2009.

64.محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010–2011.

65.محمد بشير غوالي، **دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع إدارة أعمال، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003.

66.محمد عبد الله حامد العبدلي، **أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية**، رسالة مقدمة لاستكمال المتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012.

67.محمد لمين عيادي، **مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007.

68.نبيل قبلي، **دور مبادئ حوكمة الشركات في تفعيل الأداء المالي لشركات التأمين**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة– مالية وبنوك، جامعة حسيبة بن بوعلي– الشلف–، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2017.

69.نبيه توفيق المرعي، **دور لجنة التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية**، رسالة الماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، جامعة جدارا للدراسات العليا، 2009.

70.هيا مروان ابراهيم لظن، **مدى فعالية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO**، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية –غزة–، 2016.

71. يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، **التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، تخصص التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة بوبكر بلقايد –تلمسان–، 2014.

72. يوسف سعيد يوسف، **دور وظيفة التدقيق الداخلي الأداء المالي والإداري**، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية – غزة–، 2007.

❖ **الملتقيات والمؤتمرات**

➢ **الملتقيات**

73. بالعادي عمار وآخرون، **دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية المؤسسية – واقع، رهانات وآفاق–، جامعة أم البواقي – الجزائر–، يومي 07–08 ديسمبر 2010.

74. بتول محمد نوري، علي خلف سلمان، **حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة**، بطاقة مشاركة في الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة المستنصرية –العراق–.

75. براق محمد، قمان عمر، **دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابة الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري**، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر – بسكرة–، يومي 06–07– ماي 2012.

76. بروش زين الدين، دهيمي جابر، **دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري**، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر – بسكرة–، يومي 06–07– ماي 2012.

77. بريش عبد القادر، حمو محمد، **البعد السلوكي والأخلاقي لحوكمة الشركات ودورها في التقليل من آثار الأزمة المالية العالمية**، بطاقة مشاركة في الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس – سطيف–، أيام 20–21 أكتوبر 2009.

78. بوسبعين تسعديت، **حوكمة المؤسسات وانعكاسات تطبيقها على السياسة والموازنة العامة للدولة**، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني الثاني حول متطلبات إرساء مبادئ الحوكمة في إدارة الميزانية العامة للدولة، جامعة لبويرة.

79.جودي محمد رمزي، **اهتمام لجنة المعايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات**، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر – بسكرة–، يومي 06–07– ماي 2012.

80.حامد نور الدين، ساسي فطيمة، **دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والإداري للقطاع الخاص في الجزائر**، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر– بسكرة–، يومي 06–07– ماي 2012.

81.حساني رقية وآخرون، **آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري**، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر – بسكرة–، يومي 06–07– ماي 2012.

82.حسين يرقي، عمر علي عبد الصمد، **واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها**، بطاقة مشاركة في الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع، رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 07–08 ديسمبر 2010.

83.صباحي نوال، **واقع حوكمة الشركات في دول مختارة مع التركيز على تجربة الجزائر**، بطاقة مشاركة في الملتقى الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي – الشلف–، يومي 19–20 نوفمبر 2013.

84.فاطمة الزهراء طاهري، **دور حوكمة الشركات في الرفع من كفاءة السوق المالية**، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي، جامعة محمد خيضر – بسكرة–، يومي 06– 07 ماي 2012.

85.فريد عبة، مريم طبني، **دور مبادئ حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري**، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر – بسكرة–، يومي 06–07– ماي 2012.

86.مسعود بدراوسي، ضيف الله محمد الهادي، **فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري**، بطاقة مشاركة في المتلقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر –بسكرة–، يومي 06–07 ماي 2012.

87.مسعود بدراوسي، ضيف الله محمد الهادي، **فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري**، بطاقة مشاركة في المتلقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر –بسكرة–، يومي 06–07 ماي 2012.

88.مليكة زغيب، سوسن زيرق، **دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر**، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر –بسكرة–، يومي 06–07– ماي 2012.

89.هواري معراج، حديدي آدم، **تفعيل دور الحوكمة المؤسسية في ضبط إدارة الأرباح في البنوك التجارية الجزائرية**، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر– بسكرة–، يومي 06–07 ماي 2012.

➢ **المؤتمرات**

90.إيمان أحمد رويحة، سامح رفعت أبو الحجر، **دور المراجعة في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر**، بطاقة مشاركة في المؤتمر السنوي الخامس حول المحاسبة في عالم متغير، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

91.منار حداد، **دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية**، المؤتمر العلمي الأول حول حوكمة الشركات ودورها في الإفصاح الاقتصادي، جامعة دمشق، يومي 15–16 تشرين الأول 2008.

❖ **مواقع الإلكترونية**

92.صالحي محمد يزيد، بن بريكة عبد الوهاب، **واقع حوكمة الشركات في الجزائر**، دراسة ميدانية على المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر، جامعة محمد خيضر– بسكرة–،

من الوقع الإلكتروني:

http://dspace.univbiskra.dz:8080/jspui/bitstream/123456789/7389/1/%D8%B5%D8%A7%D9%84%D8%.2018/06/01 :يوم

➢ **مراجع أخر**

93.سعودي بالقاسم، **المراجعة الداخلية**، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثانية علوم التسيير، تخصص مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف –مسيلة–، 2016–2017.

94.سفير محمد، قاشي يوسف، **محاضرات في حوكمة الشركات، كلية العلوم الاقتصادية**، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العقيد أكلي محند اولحاج –البويرة–، 2016– 2017.

ثانيا: مواقع باللغة الأجنبية

95. Porter, B, **Principles of external auditing**, John Viley and sons, 1997, p 19.

96. Société nationale de la comptabilité, **guide d'audit et de commissariat aux,** DRH, 1989, p 102.

الملاحق

الملحق رقم : 01

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الصديق بن يحي- جيجل-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير **الطالبتين: إيناس كحلوش**

تخصص إدارة مالية **سارة بريوة**

مقابلة البحث

السادة: المدقق الدقق الداخلي

تحية طيبة وبعد

في إطار التحضير لمذكرة الماستر حول موضوع "دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، نلتمس من سيادتكم الإجابة على أسئلة هذه المقابلة بكل صدق وموضوعية علما أن صحة نتائج هذه المقابلة تعتمد بدرجة كبيرة عى صحة إجابتكم وهذا سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم كمهنيين حول أهمية الدور الذي يقوم به المدقق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات.

ونحيطكم علما أن إجابتكم ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط

تفضلوا بقبول فائق التقدير والاحترام

الطالبتان: سارة بريوة

إيناس كحلوش

1-الاستقلالية والحقوق المدقق الداخلي

رقم السؤال	المحتوى	الملاحظة
1	**هل يخضع المدقق الدالي لضغوطات من طرف الإدارة؟**	
2	**هل توجد تدخلات من قبل إدارة الشركة الإفريقية للزجاج لتحقيق نطاق عمل المدقق الداخلي؟**	
3	**للمساهمين الحق في ممارسة الرقابة داخل شركتكم؟**	
4	**للمدقق الحق في الحصول على تعويض في حالة إنتهاك حقوقه وتعرضها للمخاطر ومحاسبة المتسببين في ذلك؟**	
5	**هل لأصحاب المصالح (العاملين- مقرضين، مستثمرين، ضرائب وغيرهم) الحق في الحصول على المعلومات بشكل دوري عن أداء الشركة في الوقت المناسب؟**	
6	**هل لدى أصحاب المصالح بما فيهم العاملين أو الجهات التي تمتلهم الحق في الاتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم اتجاه التصرفات غير القانونية ومخالفة أخلاقيات المهنة وذلك لحماية حقوقهم؟**	
7	**هل يسمح بمشاركة أصحاب المصالح في آليات تحسين مستوى الأداء بالشركة؟**	
8	**هل المدقق الداخلي يتمتع بالاستقلالية أم لا، وإذا كان نعم فيما تتمثل أوجه الاستقلالية المتعلقة به؟**	
9	**ما هي مواصفات المدقق الداخلي؟**	

2- الدور المدقق الداخلي

رقم السؤال	المحتوى	الملاحظة
1	**هل يوجد مدقق داخلي في الشركة؟**	
2	**ما هو الدور الذي يقوم به المدقق الداخلي في الشركة؟**	
3	**هل يرتبط المدقق الداخلي بأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي بالشركة؟**	
4	**من يقوم بإعداد الحسابات ومسك المحاسبية؟**	
5	**هل تمثل وظيفة التدقيق الداخلي إحدى الوظائف الأساسية في الشركة الإفريقية للزجاج؟**	
6	**هل يقوم المدقق الداخلي بالتدقيق في كافة البرامج قيد التطبيق للتأكيد من مدى مطابقتها للأهداف الموضوعة في البرنامج أو المنهجية الموضوعة مسبقا؟**	
7	**كيف يتم تقييم أعمال جميع المستويات الإدارية في الشركة الإفريقية للزجاج ومساءلتهم حول مهامهم من طرف المدقق الداخلي ؟**	
8	**يسعى مجلس الإدارة لتوجيه إستراتيجية الشركة والموازنات التقديرية وخط العمل السنوية وتحديد أهداف الشركة ومراقبة التنفيذ بالاستناد لتوصيات المدقق الداخلي؟**	
9	**هل يلتزم المدقق الداخلي ولجنة التدقيق بالإفصاح عن النتائج المالية والتشغيلية للشركة بطريقة عادلة ونزيهة وصادقة؟**	
10	**كيف يمتلك المدقق الداخلي القدرة على تمييز مؤشرات الغش وتلاعب والتحريف في السجلات والقوائم المالية للتقليل من الأخطاء وزيادة الموثوقية في القوائم المالية؟**	
11	**هل يوجد اتصال ثنائي بين المدقق الداخلي والخارجي لمناقشة تطورات أعمال الشركة وحل المشكلات؟**	
12	**أين تكمن مكانة المدقق الداخلي في شركة الإفريقية للزجاج؟**	

3- مسؤولية المدقق الداخلي

رقم السؤال	المحتوى	الملاحظة
1	**كيف يتم إعداد خطة التدقيق الداخلي؟**	
2	**ما هي مراحل منهجية التدقيق الداخلي؟**	
3	**هل يبلغ المدقق الخارجي المدقق الداخلي بأي أمور مهمة لفتت انتباهه وتؤثر على عمل المدقق الداخلي والعكس ؟**	
4	**هل يرفع مدير التدقيق الداخلي بصفة دورية التقارير إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة حول أهداف وأداء نشاط التدقيق الداخلي لمساعدتها في اتخاذ قراراتها؟**	
5	**كيف يتم الإفصاح في الوقت الملائم عن أهداف والوضع إلى لشركتكم.**	
6	**تتوفر قنوات نشر معلومات لدى شركة من أجل تمكين الجهات المستفيدة من الوصول إليها بشكل عادل وبتكلفة منخفضة؟**	
7	**هل لدى الهيئات الإشرافية والرقابية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها؟**	
8	**هل يتم توزيع المسؤوليات وفق قوانين وإجراءات العمل الداخلي والتي تخدم المصلحة العامة؟**	
9	**هل يلتزم المدقق الداخلي بالحياد والنزاهة عند قيامه بعمله لأنه: يوجد مدقق خارجي لمحافظ الحسابات، يراقب التقرير أو العمل الذي طلب للمدقق الداخلي القيام به؟**	
10	**هل يقوم المدقق بتدقيق مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات والأنظمة في الشركة؟**	

11	**هل هناك مهام واضحة للمدقق الداخلي؟**	
12	**هل المدقق بإمكانه الإطلاع على جميع السجلات المحاسبية وكل المعلومات المتعلقة بالإجراءات والقواعد المناشير الداخلية في أي وقت؟**	
13	**هل توجد لجنة تدقيق داخلي في الشركة؟**	
14	**لمن يتبع المدقق الداخلي؟**	
15	**ما هي أساليب التدقيق؟**	

الملخص:

إن التطبيق السليم لحوكمة الشركات يحتاج إلى العديد من الآليات، ويعتبر التدقيق الداخلي من بين هذه الآليات المعتمدة في هذا المجال، لما له من دور مساهم في ضمان وتطوير وترقية الأداء العام الشركة،إدارة المخاطر وإدخال تحسينات على الأساليب الرقابية، على اعتبار أن التدقيق الداخلي ركيزة أساسية لنظام الرقابة الداخلية.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في جمع البيانات والمعلومات من مصادرها الأولية والثانوية، وقد تم الاعتماد على الدراسة النظرية والدراسات السابقة في إعداد مقابلة شخصية مع المدقق الداخلي في وحدة التدقيق الداخلي في الشركة الإفريقية للزجاج، ولخصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها:

- يساعد التطبيق السليم لحوكمة الشركات على توفير الاستقلال المهني للمدقق الداخلي، الذي يمكنه من تحقيق أهداف عملية التدقيق الداخلي بمستوى كفاءة أفضل في المجال المالي والتشغيلي بالشركة؛
- هناك علاقة وثيقة بين التدقيق الداخلي مع باقي آليات الحوكمة؛
- تحرص حوكمة الشركات على أن يمتلك المدقق الداخلي المعرفة الكافية بالمعايير المهنية اللازمة لوظيفة التدقيق الداخلي؛
- مساهمة التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات في الشركة محل الدراسة وهذا من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، التدقيق الداخلي، نظام الرقابة الداخلية، الشركة الإفريقية للزجاج.

Résumé:

La bonne application de la gouvernance d'entreprise doit un grand nombre des mécanismes, et est considéré comme l'audit interne de ces mécanismes adoptés dans ce domaine, en raison de son rôle d'actionnaire pour assurer le développement et la promotion de la performance globale de l'entreprise, la gestion des risques et l'amélioration des méthodes de contrôle, au motif que le pilier d'audit interne Du système de contrôle interne.

Pour atteindre les objectifs de l'étude ont été utilisés approche descriptive et analytique dans la collecte des données et des informations provenant de sources primaires et secondaires, a misé sur la théorie et les études précédentes études dans la préparation d'un entretien personnel avec le vérificateur interne dans l'unité d'audit interne de la Société de verre africaine, il résume l'étude à plusieurs des résultats les plus importants:

-Une bonne application de la gouvernance d'entreprise contribue à fournir une indépendance professionnelle à l'auditeur interne, qui peut atteindre les objectifs du processus d'audit interne à un meilleur niveau d'efficacité financière et opérationnelle de l'entreprise;

-Il existe une relation étroite entre l'audit interne et les autres mécanismes de gouvernance;

-Le gouvernement d'entreprise s'assure que l'auditeur interne possède une connaissance suffisante des normes professionnelles requises pour la fonction d'audit interne;

-La contribution de l'audit interne à la gouvernance d'entreprise dans l'entreprise étudiée à travers l'évaluation du système de contrôle interne.

Mots clés:

Gouvernance d'entreprise, audit interne, système de contrôle interne, AFRICAVER.