

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المدرسة العليا لإدارة الأعمال – تلمسان-



مذكرة

تخرج لنيل شهادة الماستر أكاديمي في علوم التسيير
التخصص : إدارة وإستراتيجية المؤسسات

بعنوان:

دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات -دراسة حالة مركب الحجار
للحديد والصلب بعنابة وحالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-

إعداد الطالبة: عوابدي مروة

المناقشة بتاريخ: 2022/06/13

لجنة المناقشة

الصفة	الرتبة	اسم ولقب الأستاذ
رئيسة	أستاذة محاضرة - أ-	د.حايذ زهية
مشرفة	أستاذة محاضرة -أ-	د. سلهامي سامية
ممتحنة	أستاذة محاضرة -أ-	د.شقرن مريم

السنة الجامعية: 2022/2021



الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين، نحمده حمدا كثيرا كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه، وعلى كل نعمة أنعمها علي وعلى والدي الكريمين.

قال تعالى : (و من شكر فإنما يشكر لنفسه و من كفر فإن ربي غني كريم).

و قال رسول الله صلى الله عليه و سلم : (من لم يشكر الناس لم يشكر الله عز وجل ...).

مما تقدم أتقدم بالشكر و الامتنان لله سبحانه و تعالى الذي أمدني بالقوة للانتهاء من هذا البحث المتواضع و إخراجہ إلى النور.

كما أتقدم بجزيل الشكر و التقدير إلى كل من ساهم في إنجاح هذا العمل المتواضع و على رأسهم أستاذتي الفاضلة الدكتورة سلھامي سامية، التي ضحت بجهودها و طاقتها من أجل إثراء هذه المذكرة و إعدادها بشكلها ومضمونها الحاليين و على ما قدمته لي من جهد صادق و عون مخلص.

كما أتقدم بالشكر و العرفان لكل شخص قدم لي النصيحة و المشورة والمساعدة في إعداد هذا البحث. و أتوجه بالشكر إلى المشرف في مركب الحجار السيد عطايا و كل المدققين الداخليين بالمؤسسة على حسن استقبالهم و مساعدتهم.

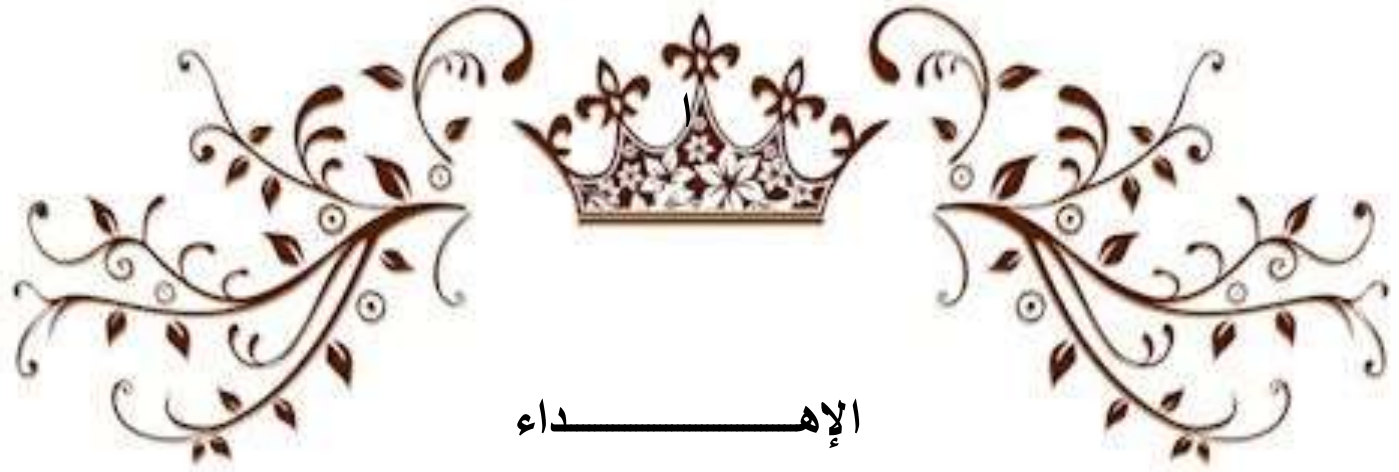
كما لا أنسى شكر الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة الذين سأنال شرف مناقشتهم لمذكرتي، فلهم مني كل الشكر والتقدير.

كما أتقدم بالشكر إلى مدير المدرسة العليا لإدارة الأعمال سعیدی طارق.

وإلى كل الموظفين و العاملين في مدرستنا.

وحتى لا أكون ناكرة للجميل، أتقدم بوافر الشكر والتقدير إلى جميع موظفي المؤسسات الاقتصادية الذين استجابوا بقبول الإجابة على إستبيان الدراسة.





الإهداء

ربي نحمدك حمدا يليق بجلال وجهك وعظيم سلطانك

اهدي عملي المتواضع إلى:

التي جعل الجنة تحت أقدامها، بهجة حياتي ونور دربي أُمي الغالية

حفظها الله وأطال في عمرها.

إلى الذي لا تفيه الكلمات والشكر والعرفان بالجميل أبي الغالي أطال الله

عمره.

إلى سندي في الحياة إخوتي كوكا وصدام وجنيدي ورحيم ووائل حفظهم الله.

إلى زوجي العزيز رمزي حفظه الله.

إلى بسمه البيت، بهجة الحياة وعصافير الجنة مريا وأسماء.

إلى كل صديقاتي وفقهن الله.

إلى كل من أحبني وأحببتهم في الله وتمنى لي النجاح والتوفيق.



خطة البحث

	مقدمة عامة
	الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات
14	المبحث الثاني: أساسيات تطبيق حوكمة الشركات
22	المبحث الثالث: بعض تجارب تطبيق الحوكمة
33	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني: التدقيق الداخلي ومساهمته في تطبيق حوكمة الشركات
35	تمهيد
36	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق والتدقيق الداخلي
48	المبحث الثاني: أساسيات حول التدقيق الداخلي
59	المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات
72	خلاصة الفصل الثاني
	الفصل الثالث: دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات -دراسة حالة مركب الحجار للحديد والصلب بعناية وحالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-
74	تمهيد
75	المبحث الأول: تقديم مركب الحجار
84	المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة
98	المبحث الثالث: عرض ومناقشة النتائج
134	خلاصة الفصل الثالث
136	خاتمة عامة
140	قائمة المراجع
152	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
الفصل الأول		
09	أهمية وأهداف الحوكمة	(1-1)
الفصل الثالث		
80	صناعات مركب الحجار	(1-3)
87	رزمة تنفيذ المقابلات	(2-3)
88	درجات سلم ليكارت الخماسي	(3-3)
89	الاستثمارات الموزعة على أفراد العينة	(4-3)
91	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول	(5-3)
92	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني	(6-3)
94	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث	(7-3)
96	معامل الاتساق الداخلي لألفا كرونباخ	(8-3)
97	اختبار الثبات بطريقة التجزئة النصفية	(9-3)
97	النتائج الإحصائية للجزئين	(10-3)
98	البيانات الشخصية للمدققين الداخليين بمركب الحجار	(11-3)
100	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس	(12-3)
100	توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن	(13-3)
101	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	(14-3)
102	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	(15-3)
102	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	(16-3)
103	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الهيئة المستخدمة	(17-3)
104	تحليل فقرات المحور الأول من المقابلة	(18-3)
108	تحليل فقرات المحور الثاني من المقابلة	(19-3)
112	تحليل تكرارات الإجابات على أسئلة المحور الأول	(20-3)
114	إجابات الأسئلة و دلالاتها	(21-3)
115	تحليل اتجاه إجابات المحور الأول من الاستبيان	(22-3)
118	تحليل تكرارات الإجابات على أسئلة المحور الثاني	(23-3)
121	تحليل اتجاه إجابات الأسئلة الفرعية للمحور الثاني	(24-3)
124	تحليل تكرارات الإجابات على أسئلة المحور الثالث	(25-3)

127	تحليل اتجاه إجابات الأسئلة الفرعية للمحور الثالث	(26-3)
132	نتائج اختبار بيرسون لمتغيري التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات	(27-3)

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
الفصل الأول		
(1-1)	خصائص حوكمة الشركات	11
(2-1)	محددات حوكمة الشركات	13
(3-1)	ركائز حوكمة الشركات	14
(4-1)	معايير حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية	17
(5-1)	الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	19
(6-1)	المبادئ الأساسية للحكم الراشد في الجزائر	30
الفصل الثاني		
(1-2)	معايير التدقيق الداخلي	51
(2-2)	الهيكل التنظيمي النموذجي لقسم التدقيق الداخلي	54
(3-2)	آلية سير مهنة التدقيق الداخلي	58
الفصل الثالث		
(1-3)	الهيكل التنظيمي الخاص بالمديرية العامة لمركب الحجار بعنابة	81
(2-3)	الهيكل التنظيمي لمديرية التدقيق الداخلي بمركب الحجار بعنابة	83
(3-3)	النموذج الافتراضي للدراسة	89
(4-3)	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الجنس	100
(5-3)	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير السن	100
(6-3)	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	101
(7-3)	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	102
(8-3)	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	102
(9-3)	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الهيئة المستخدمة	103

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
152	مقابلة الدراسة	1
155	استبيان الدراسة	2
162	إجراءات التدقيق الداخلي بمركب الحجار بعنابة	3
164	مخرجات نتائج برنامج ال SPSS	4

مقدمة عامة

مقدمة عامة :

جاء الأزمات المالية والاقتصادية التي مرت بها دول العالم والتي من أهمها الأزمة المالية لدول جنوب شرق آسيا عام 1997، والانهيarts المالية المفاجئة لعدد من البنوك والشركات العالمية الكبرى، كالشركتين الأمريكيتين إنرون للطاقة وورلدكوم للاتصالات سنة 2002 وغيرها، ظهر اهتمام متزايد بتنفيذ وتطبيق حوكمة الشركات في العديد من اقتصاديات الدول.

وقد نتجت هذه الأزمات نتيجة التلاعب بمصادقية القوائم المالية، وتدني مستوى الرقابة الداخلية ودرجة الإفصاح والشفافية، بسبب استخدام أساليب محاسبية مضللة لإخفاء الخسائر، والتلاعب بحقوق المساهمين وبقية أصحاب المصلحة، وذلك بالتواطؤ مع شركات تدقيق عالمية، مثل شركة أندرسون التي قدمت تقارير تدقيق غير صادقة، مما أدى لتعرضها لغرامات مالية، وفقدان الثقة في المعلومات المفصح عنها، وترتب عن ذلك أزمة ثقة عالمية في البيانات المالية للشركات.

وللحد من الآثار السلبية لمثل هذه الممارسات، من الضروري أن تلتزم جميع الشركات بتطبيق مبادئ الحوكمة، والتي أصبحت تمثل معيارًا لبيئة استثمارية تتميز بالشفافية والوضوح، فالمؤسسات بحاجة لأنظمة رقابية قوية ومتطورة، تمكنها من القيام بمختلف المسؤوليات المختلفة المخولة لها والمساعدة في الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية. وهذا ما دفع بالإدارة ومجلس الإدارة لهذه الشركات إلى الاستعانة بأفراد ذوي الخبرة والكفاءة في المراقبة المستمرة على جميع جوانب نشاط الشركة، وتقديم الاقتراحات والتوصيات اللازمة وهؤلاء الأشخاص هم المدققون الداخليون.

فوظيفة التدقيق الداخلي تعتبر من أهم آليات الرقابة وأساس النظام الرقابي، الذي يتم على أساسه تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، لما لها من دور مساهم في ضمان تطوير وتعزيز الأداء العام للشركة، وإدارة المخاطر وتحسين أساليب الرقابة، وإعداد وتوفير التقارير والقوائم المالية بشكل دقيق وعلى درجة عالية من الإفصاح والشفافية، لخدمة أصحاب المصلحة وبناء ثقتهم في المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية والاستثمارية.

مقدمة عامة

وفي ضوء سياسة الانفتاح التي تنتهجها الجزائر منذ تسعينيات القرن الماضي، أصبح من المهم للشركات الجزائرية العامة والخاصة البحث عن طرق تساعد على البقاء في ظل المنافسة الشديدة، وإثبات قدرتها على جذب الاستثمارات والحفاظ على حقوق من له مصلحة فيها، وهذا بالتطبيق لسليم لحوكمة المؤسسات كأحد الأساليب التسييرية الهادفة إلى الحد من الفساد المالي والإداري، وذلك باعتماد التدقيق الداخلي كأحدى الآليات التي تضمن جودة المعلومات المالية والمحاسبية المفصح عنها.

■ إشكالية الدراسة:

و على ضوء ما سبق عرضه تبرز لنا ملامح إشكالية البحث والتي يتم صياغتها كالآتي:

كيف يؤثر التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟

ومن أجل الوصول لحل هذه الإشكالية، يجب علينا البحث في التفاصيل الموجزة في الأسئلة الفرعية التالية:

✓ ماذا نعني بحوكمة الشركات وبالتدقيق الداخلي؟

✓ ما علاقة التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلية؟

✓ هل يمكن اعتبار التدقيق الداخلي آلية من آليات حوكمة الشركات؟ وكيف ذلك؟

✓ كيف يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة في مركب الحجار بعنابة؟

✓ هل يوجد أثر للتدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

■ فرضيات الدراسة:

انطلاقاً من الإشكالية والأسئلة الفرعية التابعة لها، يمكننا طرح الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية الأولى: لا يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة داخل مركب الحجار بعنابة.

الفرضية الرئيسية الثانية: يوجد تأثير موجب للتدقيق الداخلي على حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية

الجزائرية. ولإثبات صحة هذه الفرضية تم صياغة الفرضيات الفرعية التالية:

• H0 لا يوجد تأثير موجب للتدقيق الداخلي على حوكمة الشركات عند مستوى دلالة 5%.

• H1 يوجد تأثير موجب للتدقيق الداخلي على حوكمة الشركات عند مستوى دلالة 5%.

■ أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة من خلال:

✓ الدور المنشود من التدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية العامة منها

والخاصة من أجل جذب الاستثمار الأجنبي وتحقيق النمو الاقتصادي المحلي.

✓ أهمية التدقيق الداخلي في مركب الحجار ودوره في تفعيل الحوكمة التي تعمل إلى إضافة قيمة للمركب،

ومساعدته على تحقيق أهدافه عن طريق تقييم الأنشطة التشغيلية وأنظمة الرقابة الداخلية وتحسين إجراءات

إدارة المخاطر؛

■ مبررات اختيار الموضوع:

تتجلى أسباب اختيار الموضوع من خلال ما يلي:

✓ الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال التخصص؛

✓ الرغبة في تطوير معرفتنا في هذا المجال؛

✓ الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات خصوصا في ظل التطورات الحالية؛

✓ محاولة إثراء مكتبة المدرسة لقلة الدراسات التي تناولت جوانب هذا الموضوع.

■ أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

✓ التعرف على التدقيق الداخلي وعلى حوكمة الشركات؛

✓ دراسة ومناقشة دور التدقيق الداخلي كأحد أهم الركائز في تحقيق مفهوم الحوكمة؛

✓ التعرف عمليا ما إذا كان لوظيفة التدقيق الداخلي دورا ايجابيا في تطبيق الحوكمة بالمؤسسات الاقتصادية

الجزائرية؛

✓ محاولة الخروج باقتراحات مفيدة للمؤسسات الجزائرية ولمركب الحجار لتطبيق مبادئ الحوكمة والتدقيق الداخلي.

■ صعوبات الدراسة:

تكمّن صعوبة الدراسة في:

✓ عدم استجابة بعض المديرين بسبب انشغالاتهم وتغيّبهم؛

✓ عدم احترام آجال الرد على الاستبيان؛

✓ صعوبة إيجاد المعلومات و تكتم من طرف المسؤولين و هذا لأن موضوع التدقيق هو موضوع حساس.

■ منهجية البحث والأدوات المستعملة:

من أجل تحقيق أهداف البحث السابقة والوصول إلى أفضل الأساليب والطرق للكشف عن أثر التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات، اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي من أجل وصف الجوانب النظرية للموضوع من حيث النشأة، والمفهوم والأهداف ...، وكذا اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في دراسة الحالة في الجزء التطبيقي وذلك بالاستعانة بالمقابلة والاستبيان وبعدها ثم دراسة نتائج المقابلة ودراسة نتائج الاستبيان بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS نسخة 22.

وقد اعتمدنا على مصادر مختلفة للحصول على المعلومات اللازمة، وهي كالتالي:

- **فيما يتعلق بالجانب النظري:** ثم جمع البيانات من الكتب والمجلات والرسائل الجامعية والمجلات والمؤتمرات والدوريات الوطنية والدولية والقوانين والمراسيم ومطبوعات المحاضرات الجامعية، كما تم الاستعانة بمراجع أجنبية.
- **في الجانب التطبيقي:** تتمثل أدوات جمع البيانات في هذا الجانب في المقابلة المباشرة مع ثلاثة مدققين داخليين داخل مركب الحجار بعناية محل الدراسة الميدانية، والاستبيان الذي وزع على عينة مهمة تتمثل في المدراء والمدققين ومساعد المدققين على مستوى 53 مؤسسة اقتصادية جزائرية لمعرفة آراء أفرادهم في جوانب معينة من الموضوع.

■ حدود الدراسة:

حدود الدراسة وتتمثل في:

✓ **الحدود الموضوعية:** اهتمت هذه الدراسة بدراسة المواضيع المرتبطة بالتدقيق الداخلي ودوره الفعال في تفعيل الحوكمة في المؤسسات.

✓ **الحدود المكانية:** تمت هذه الدراسة الميدانية بولاية عنابة وبالضبط على مستوى مركب الحجار للحديد والصلب، كما تم التوجه إلى مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

✓ **الحدود الزمنية:** تم إجراء هذه الدراسة الميدانية خلال السداسي الثاني من السنة الجامعية 2021-2022، والمقدرة من بداية شهر افريل إلى أواخر شهر ماي.

✓ **الحدود البشرية:** ركزت هذه الدراسة على الاهتمام بآراء وإجابات عينة الدراسة والمتمثلة في مدراء المؤسسات والمدققين الداخليين ومساعدتي المدققين الداخليين.

■ الدراسات السابقة:

- دراسة محمد أمين مازون، (2010-2011)، بعنوان: **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر:**¹

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة إبراز الفائدة من سن معايير دولية للتدقيق المحاسبي، و معرفة الغاية من التوجه نحو تدويل التدقيق و الإطلاع على آراء المختصين في مدى انعكاس توجه الجزائر نحو التوحيد وتطبيق معايير التدقيق الدولية على المهنة في الجزائر من جهة، وعلى انفتاحها الاقتصادي من جهة أخرى، عن طريق تبني المنهج الاستدلالي بالطريقة الاستقرائية الاستنباطية، فاعتمد الباحث على الأداة التاريخية من خلال سرد التطورات التاريخية التي شهدتها مهنة التدقيق المحاسبي وكذا مراحل بلوغها الإطار الدولي فضلا عن مراحل صدور معايير التدقيق الدولية، كما اعتمد على الأداة التحليلية في باقي الأطوار النظرية للبحث، بالإضافة إلى الأداة الإحصائية بالنسبة

¹ محمد أمين مازون، (2010)، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3.

للدراصة التطبيقية، وبالنسبة لعينة الدراصة المستهدفة في هذا البحث تمثلت في فئة المهنيين المدققين ذوي الاختصاص في الجزائر، وقد توصلت هذه الدراصة إلى أن التدقيق المحاسبي جاء بناء على الحاجة إليه، وتطوره كان بالتوازي مع التطور الاقتصادي وإن ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف عن الممارسة وفق المعايير الدولية، كما خرج هذا البحث بمجموعة من التوصيات من أهمها ضرورة أخذ الجزائر بعين الاعتبار لمناهج التعليم الدولية وكذا لمناهج التعليم المعتمدة لدى الدول المتقدمة في المهنة عند تكوين المدققين، وإلزام المدققين تحت التربص المرور عبر امتحان الهدف منه التأكد من كفاءة المتربص لتحمل مسؤولية تدقيق الحسابات.

- دراسة كنزة براهيمة، (2013-2014)، بعنوان: دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات:¹

هدفت هذه الدراصة في التعريف بمختلف أدوار التدقيق الداخلي وتوجهاته الحديثة، وكذلك توضيح المفاهيم الأساسية لموضوعي حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي، وذلك باستخدام المنهج الوصفي التحليلي دون غيره في الجزء النظري أما في الجانب التطبيقي فقد تم الاستعانة بأسلوب المقابلة والاستبيان، وقد تمثلت عينة الدراصة المستهدفة في المدراء الرئيسيين في مؤسسة المحركات بقسنطينة، أما بخصوص الأدوات المستعملة من طرف الباحث فتتمثل في المسح المكتبي من خلال الاطلاع على المراجع والدراسات المتوفرة حول الموضوع وكذا ما هو متوفر على شبكة الانترنت، كما دعم الباحث الجزء التطبيقي بالأشكال البيانية والاستنتاجات لتسهيل عملية عرض وتحليل معطيات الدراصة الميدانية، كما توصلت هذه الدراصة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن حوكمة المؤسسات تقوم على مجموعة من المبادئ التي تساعد على ترشيد إدارة المؤسسات، وإن التدقيق الداخلي يساعد الشركة على تحقيق أهدافها من خلال إيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتجسيد نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر. ومن التوصيات التي خرجت بها هذه الدراصة نجد ضرورة تعيين أكثر من مدقق داخلي في المؤسسات وضرورة وضع أوامر ضمن اللوائح والقوانين الداخلية للمؤسسة تفرض على المدقق الداخلي الالتزام بالميثاق الأخلاقي للمهنة.

¹ كنزة براهيمة، (2013)، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة قسنطينة 2.

- دراسة حسام الدين غضبان، (2013-2014)، بعنوان: مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية:¹

تهدف هذه الدراسة إلى بناء نموذج بسيط وواقعي للحوكمة خاص بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، كما هدفت هذه الدراسة أيضا إلى إبراز دور وتأثير الحوكمة في خلق القيمة للمؤسسة الاقتصادية، وذلك عن طريق تبني المنهج التحليلي المستخدم لتفسير النتائج الإحصائية و النتائج العملية، والمنهج الاستنباطي في محاولة لاقتراح ووضع مبادئ النموذج المتوافقة مع خصوصيات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وأخيرا لجا الباحث إلى المنهج التجريبي الذي استخدمه لتجربة المؤشر المبني على مؤسسات دراسة الحالة كما تمثلت عينة الدراسة في أربعة مؤسسات جزائرية، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن الحوكمة لها آثار ايجابية على المؤسسة أهمها ضمان شفافية ونزاهة الحسابات وجذب الموارد النادرة الخارجية اللازمة كرؤوس الأموال والشركاء والكفاءات، وذلك بفضل الصورة المطمئنة التي تتحلى بها المؤسسة، فضلا عن كونها تضع استدامتها وتطورها في منأى عن كل الاضطرابات الداخلية وعليه أوصى الباحث بعدم اعتبار تطبيق الحوكمة تكلفة أو خسارة، وإنما ربح على المدى الطويل، كما يوصي الباحث بضرورة الاستفادة من تجارب الدول و المؤسسات الناجحة في تطبيق نظام الحوكمة.

- دراسة محمد لمين علون، (2015-2016)، بعنوان: دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية:²

يكن هدف هذه الدراسة في الإلمام بمختلف الجوانب النظرية والتنظيمية والعملية للتدقيق الداخلي، وتسليط الضوء على أهم التحديثات في هذا المجال، وكيفية الاستفادة من نظام المعلومات المحاسبية في عملية التدقيق الداخلي، باستخدام المنهج الوصفي في بعض الأجزاء المرتبطة بالمدخل العلمي لنظام المعلومات المحاسبية والتدقيق الداخلي، والمنهج التحليلي في الجوانب المتعلقة بالربط المباشر بين نظام المعلومات المحاسبية والتدقيق الداخلي، كما

¹ حسام الدين غضبان، (2013)، مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم الثالث في علوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة محمد خيضر - بسكرة.

² محمد لمين علون، (2015)، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر - بسكرة.

مقدمة عامة

تم الاستعانة بمنهج دراسة الحالة لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة، وتمثلت عينة الدراسة في هذا البحث في موظفي مختلف المصالح الموجودة في الديوان، كما توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن التدقيق الداخلي ضرورة وجزء لا يتجزأ من أنشطة جميع المؤسسات على إختلاف أعمالها، وإن التدقيق الداخلي أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة، ومن خلال هذه الدراسة والنتائج المتوصل إليها تمكن الباحث من تقديم بعض التوصيات العملية التي تساهم في تفعيل أداء التدقيق الداخلي وذلك عن طريق تفعيل عنصر الرقابة من خلال مقارنة الإنجازات المحققة بالأهداف المسطرة من أجل حساب الإنحرافات وتفسير أسبابها وتحديد المسؤوليات ومهام الموظفين، كما يجب على المدقق الداخلي التخلي عن المفهوم التقليدي في التدقيق حول الحاسوب، وعليه أن يقتحم نظام إدارة البيانات باعتباره اليوم جزءاً لا يتجزأ من النظام الحديث للرقابة الداخلية.

- دراسة أمال حدو، (2018-2019)، بعنوان: دور الحوكمة في إدارة المخاطر والوقاية من الأزمات المالية:¹

يكمّن هدف هذه الدراسة التي سعت الباحثة إلى تحقيقها على التعرف على مفهوم حوكمة الشركات و البنوك، مبادئها، أهميتها، أهدافها، والمزايا المتحصلة منها، وذلك من خلال الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي الملائم للجانب النظري، وبالنسبة لعينة الدراسة المستهدفة التي قامت الباحثة باختيارها في هذا البحث تمثلت في عشرة بنوك تونسية، وبهذه الدراسة توصلت الباحثة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن الهدف الأساسي من تطبيق الحوكمة هو بناء وتقوية الشفافية والمصداقية والمساءلة وسلامة البيانات والمعلومات والقوائم المالية بهدف حماية أصحاب المصلحة من أجل خلق قيمة داخل الشركات والبنوك، كما خرجت الباحثة بمجموعة من التوصيات من بينها نشر ثقافة مكافحة الفساد ومعاقبة البنوك في حالة فشلها في التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة فيها، و ذلك من أجل أخذ الاحتياطات اللازمة ضد سوء الإدارة و الفساد و تشجيع الشفافية و الإفصاح في المعلومات المالية.

¹أمال حدو، (2018)، دور الحوكمة في إدارة المخاطر والوقاية من الأزمات المالية، رسالة مقدمة للحصول على شهادة الدكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، جامعة جيلالي ليايس - سيدي بلعباس.

- دراسة عزيز لوجاني، (2019-2020)، بعنوان: دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات:¹

هدفت دراسة عزيز لوجاني في إبراز الدور الريادي للتدقيق الداخلي في تفعيل وإرساء حوكمة الشركات بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، وذلك باستخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال إلمامه بعملية ضبط لمختلف التعاريف والمفاهيم المتعلقة بالجانب النظري للدراسة، كما اعتمد الباحث على منهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي عن طريق تصميم أداة متمثلة في استمارة استبيان، وبالنسبة لعينة الدراسة التي تم اختيارها تمثلت في مدراء مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، كما اعتمد الباحث على بعض الأدوات التي سمحت بإعداد هذه الدراسة وذلك من خلال الاتصال المباشر مع بعض إدارات مؤسسات عينة الدراسة، كما تم الاستعانة بخبرة بعض الأساتذة الجامعيين خاصة في ميدان الإحصاء والتحليل الإحصائي، الاطلاع المكتبي على الكتب، المقالات، أطروحات الدكتوراه ذات العلاقة بموضوع الدراسة... الخ وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن التدقيق الداخلي مرآة الإدارة العليا فهو أداة فعالة لديها ويعمل على تأكيد التزاماتها بالعمل على تطوير وتحسين مختلف النظم الرقابية ومن خلال كل النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة قدم الباحث مجموعة من التوصيات من أهمها نجد ضرورة إعادة النظر في قانون الحكم الراشد المتعلق بحوكمة الشركات الجزائرية، وذلك من خلال سن مجموعة من القوانين الصارمة للحد من عمليات الغش والاحتيال والعمل على الاقتداء ببعض التجارب للدول الرائدة في مجال مكافحة الفساد المالي والإداري.

■ هيكل الدراسة:

يضم البحث مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة، الفصل الأول والثاني خصصناه للدراسة النظرية أما الفصل الثالث

فيمثل الجانب التطبيقي للدراسة.

¹عزيز لوجاني، (2019)، دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر -بسكرة-، 2019.

- الفصل الأول بعنوان "الإطار النظري لحوكمة الشركات" حيث قسم إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات، المبحث الثاني أساسيات تطبيق حوكمة الشركات، أما المبحث الثالث فخصص لتجارب بعض الدول في حوكمة الشركات، وكل مبحث يشتمل على ثلاثة مطالب.

- الفصل الثاني بعنوان "التدقيق الداخلي ومساهمته في تطبيق حوكمة الشركات" حيث قسم إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول الإطار المفاهيمي للتدقيق والتدقيق الداخلي، وفيما يخص المبحث الثاني تطرقنا إلى بعض الأساسيات حول التدقيق الداخلي، أما المبحث الثالث فخصص لدراسة دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات، وكل مبحث يضم ثلاثة مطالب.

- الفصل الثالث خصص للدراسة التطبيقية بعنوان "دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات -دراسة حالة مركب الحجار للحديد والصلب بعنابة وحالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-" حيث قسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول خصص لتقديم مركب الحجار، والمبحث الثاني الإطار المنهجي للدراسة، أما المبحث الثالث والأخير فقد تم فيه عرض ومناقشة النتائج.

الفصل الأول:

الإطار النظري لحوكمة الشركات

تمهيد:

في السنوات الأخيرة ترسخ مفهوم حوكمة الشركات في عالم الأعمال، وذلك في ظل المتطلبات الجديدة التي تفرضها مظاهر العولمة وما رافقها من تطورات قانونية واقتصادية.

وقد نما الاهتمام بها في جميع دول العالم المتقدمة والناشئة، لدورها الكبير في حماية وإنقاذ المؤسسات من مخاطر التعثر والفشل المالي والإداري، خاصة مع الأزمات العديدة التي واجهتها الاقتصاديات الكبرى في المقام الأول مثل الولايات المتحدة الأمريكية التي شهدت انهيار مؤسساتها الرئيسية الكبرى وعلى رأسها شركة إنرون ثم ما تبعها من أزمات في مختلف دول العالم.

بالإضافة إلى تحول أغلب دول العالم نحو أنظمة الاقتصاد الرأسمالي، والتي يعتمد فيها بدرجة كبيرة على المؤسسات الخاصة لتحقيق معدلات مرتفعة ومتواصلة من النمو الاقتصادي، مما يستدعي تطبيق حوكمة المؤسسات.

وقصد التعرف أكثر على حوكمة الشركات ثم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث هي:

➤ المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات.

➤ المبحث الثاني: أساسيات تطبيق حوكمة الشركات.

➤ المبحث الثالث: تجارب بعض الدول في مجال حوكمة الشركات.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحكومة الشركات

ظفر مفهوم حوكمة الشركات باهتمام كبير من المنظمات الاقتصادية والمالية العالمية والإقليمية، وكذلك العلماء والباحثين، لاسيما بعد سلسلة الانهيارات المالية للعديد من الشركات، وذلك بسبب ارتباطها بالدور الرقابي على القوائم المالية للمؤسسات، ومحاولة إيجاد آلية لتنظيم العلاقة بين الإدارة والمساهمين للحد من تضارب المصالح. سوف نتطرق في هذا المبحث إلى دراسة بعض المفاهيم في حوكمة الشركات في ثلاثة مطالب وهي:

❖ **المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات.**

❖ **المطلب الثاني: أهمية وأهداف حوكمة الشركات وخصائصها.**

❖ **المطلب الثالث: محددات الحوكمة وركائزها.**

المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات

لم تنشأ حوكمة الشركات وليدة الصدفة، بل تولدت نتيجة أحداث متتالية، خاصة بعد أزمة عام 1929، وتلتها الخلافات بين المالكين والمديرين، مما دفع بالباحثين والمنظمات إلى التفكير بضرورة وجود آلية تتميز بقواعد ومبادئ تحكم العلاقات وتعمل على حل كل هذه المشكلات وهذه الآلية تتمثل في الحوكمة.

1. نشأة مفهوم حوكمة الشركات

يعود لفظ الحوكمة إلى كلمة إغريقية قديمة في القرن الثالث عشر (kubernan)، والتي تعبر عن قدرة ربان السفينة الإغريقية و مهارته في قيادة السفينة وسط الأمواج و الأعاصير و العواصف، و ما يمتلكه من قيم و أخلاق نبيلة و سلوك نزيه في الحفاظ على أرواح و ممتلكات الركاب، و رعايته وحرصه على الأمانات و الممتلكات التي بحوزته و من ثم تسليمها لأصحابها، و دفاعه عنها ضد القراصنة و الأخطار التي تتعرض لها أثناء الإبحار. فإذا ما وصل بها إلى ميناء الوصول ثم عاد سالما إلى ميناء الإبحار من مهمته أطلق عليه الربان الجيد good

¹.governor

¹ حسام الدين غضبان، مرجع سبق ذكره، ص 2.

وقد استعمل مصطلح الحوكمة في اللغة اللاتينية بكلمة (Gubernare) في بداية القرن الرابع عشر بنفس المعنى السابق، ثم استعمل لأول مرة في اللغة الفرنسية القديمة بداية من القرن الثالث عشر كمرادف لفن أو طريقة الحكم، و ابتداء من سنة 1478 استعمل المفهوم للإشارة إلى المنظمات التي تتبع هيكل إداري خاص. و في اللغة الإنجليزية تم طرح مصطلح (Governance) للدلالة على وسيلة الإدارة أو الحكم.¹

2. مفهوم حوكمة الشركات

هناك العديد من المفاهيم المتعلقة بحوكمة الشركات، وقد تباينت الآراء ووجهات النظر حولها، فضلاً عن تداخلها في العديد من القضايا التنظيمية، والاقتصادية، والمالية، والاجتماعية للمؤسسات، وقد تم تقسيم مفهوم حوكمة الشركات إلى مفهوم لغوي ومفهوم اصطلاحي.

2.1. المفهوم اللغوي لحوكمة الشركات

"ترجم مصطلح Corporate Governance في بدايته إلى اللغة العربية بالإدارة الرشيدة أو الحازمة، وفي عام 2002 اعتمد مجمع اللغة العربية كلمة الحوكمة بوصفها ترجمة لـ Governance، وأصبحت مستخدمة منذ ذلك الوقت في معظم التراجم والكتابات العربية".² وبالعودة إلى قواميس اللغة العربية نلاحظ أن الحوكمة مشتقة من الجذر الثلاثي لكلمة (حكم) وهو لا يقتصر على معنى واحد، بل له عدة معانٍ من أهمها حكم، بمعنى منع الظلم ومنع الوقوع فيه.³ وعليه فإن مصطلح الحوكمة يشمل عدة جوانب منها:⁴

✓ الحكمة: ما تتطلبه من النصيحة والتوجيه والإرشاد؛

✓ الحكم: وما يتطلبه الأمر للتحكم في الأشياء من خلال وضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك؛

¹Joumard Robert, 2009, **Le concept de gouvernance**, Rapport n° LTE 0910, présenté par l'institut national de recherche sur les transports et leur sécurité , Paris, France.

²فانت حنا كيرزان، (2013)، **مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العامة والخاصة**، مجلة المنارة، جامعة دمشق، دمشق، المجلد 19، العدد 4، ص 93.

³عدنان حسن، حريث أمير حسن التميمي، (2015)، **مفهوم نظام حوكمة شركات المساهمة: النظرة القانونية مقارنة بالشرعية الإسلامية**، مجلة الثقافة العالمية، المجلد 5، العدد 2، ص 125.

⁴حسين يرقى، عمر علي عبد الصمد، (2010)، **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-، يومي 07-08 ديسمبر، ص 4.

✓ الاحتكام: وما تتطلبه من الرجوع إلى المراجع الأخلاقية والثقافية والتجارب المكتسبة من خلال التجارب السابقة؛

✓ التحاكم: المطالبة بالعدالة خاصة عندما تتحرف سلطة الإدارة عن مصالح المساهمين وتضرر بها.

ويظهر من خلال المعنى اللغوي لمصطلح الحوكمة أنها تهدف إلى وضع قواعد الإدارة القوية، من خلال التحكم في عملية تسيير وإدارة المؤسسة، من خلال مجموعة من القواعد والأسس التي تضمن حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصلحة، ومنع التجاوزات والمظالم من قبل الإدارة تجاه الأطراف المرتبطة بالشركة مثل المساهمين والدائنين وكذلك موظفي الشركة.

2.2. المفهوم الاصطلاحي لحكومة الشركات

- ثم تعريف الحوكمة من قبل لجنة كاديبيري في تقريرها الصادر سنة 1992 على أنها: " نظام بمقتضاه تدار الشركات وتراقب".¹

- ثم تعريفها من طرف البنك الدولي على أنها: " العملية التي يتم من خلالها ممارسة السلطة السياسية، من أجل رقابة إدارة الموارد المؤسسية من أجل التنمية الاقتصادية والاجتماعية".²

- ثم تعريفها من طرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على أنها: " مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين".³

- عرفها كل من Shleifer و Vishney عام 1997 على أنها: " مجموعة من الطرق التي بواسطتها يضمن المساهمون وأصحاب المصلحة أموالهم والعوائد المترتبة من استثمارهم".¹

¹Report of the committee on the financial Aspects of corporate governance, 1 December 1992, **The financial Aspects of corporate governance**, London, Burges Science press.

²Carlos Santiso, (2001), **good governance and aid effectiveness:the world bank and conditionality**, the Georgetown public policy review, volume 7 , number 1.

³عمار بلعادي، (2010)، دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح، الملتقى الدولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة-واقع، رهانات وآفاق-المنعقد بكلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي-الجزائر، يومي 07-08 ديسمبر 2010، ص 4.

- ثم تعريفها من طرف معهد المدققين الداخليين على أنها: "العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح، من أجل توفير إشراف على إدارة المخاطر ومراقبة مخاطر المنشأة، والتأكيد على كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيم المنشأة، من خلال أداء الحوكمة في المنشأة".²

- ثم تعريفها من طرف مؤسسة التمويل الدولية (IFC) على أنها: "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها".³

- وثم تعريفها أيضا على أنها: "نظام يتم بواسطته توجيه منظمات الأعمال والرقابة عليها، حيث تحدد هيكل وإطار توزيع الواجبات والمسؤوليات بين المشاركين في الشركة المساهمة، مثل مجلس الإدارة والمديرين وغيرهم من ذوي المصالح، وتضع القواعد والأحكام لاتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون الشركة".⁴

انطلاقا من التعاريف السابقة يمكن تعريف الحوكمة على أنها مجموع القواعد والآليات والإجراءات القانونية التي تكون وتشكل القواعد الأخلاقية، وتوجه السياسات العامة للمؤسسات، وتهدف إلى تعظيم قيمة المؤسسة وتمنع أي تجاوز وتلاعب في البيانات والقوائم المالية، وتحمي جميع أصحاب المصلحة في المؤسسة.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف حوكمة الشركات وخصائصها

لحوكمة المؤسسات أهمية كبيرة، ومجموعة من الأهداف، التي شجعت المجتمع الدولي على الاهتمام بجوانبها المختلفة، والسعي لتحقيقها، من خلال العمل على تنفيذ مبادئها.

¹Shleifer Anderi et Vishy Robert W, (1997), A survey of corporate governance, The Journal of Finance, volume 52, number 2.

²خلف عبدا الله الوردات، (2014)، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، ص 183-184.

³عمار بلعادي، مرجع سبق ذكره، ص 4.

⁴عمر إقبال توفيق المشهداني، (2013)، تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها "إطار مقترح"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 2، ص 234.

1. أهمية حوكمة الشركات

تعتبر حوكمة الشركات ذات أهمية كبيرة للشركات والدول سواء كانت متقدمة أو ناشئة، حيث أنها أساس جيد للنزاهة والصحة الأخلاقية. يمكن تلخيص أهمية الحوكمة في النقاط التالية:¹

- ✓ التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة الصادرة بشأن تطبيق حوكمة الشركات؛
- ✓ محاربة الفساد المالي والإداري والمحاسبي نهائياً، واتخاذ الإجراءات اللازمة لمنع تكراره؛
- ✓ صيانة الحقوق ولاسيما حقوق صغار المساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين المرتبطين بالمنظمة، ضد إمكانية التواطؤ بين إدارة المنظمة والمساهمين الرئيسيين لتحقيق مصالحهم الخاصة على حساب الأطراف الأخرى.

وتظهر أهميتها أيضاً فيما يلي:²

- ✓ تجنب أي خطأ أو انحراف متعمد، سواء كان مقصوداً أم بغير قصد، ومنع استمراره؛
- ✓ تخفيض الأخطاء إلى الحد الأدنى باستخدام أنظمة الرقابة التي تمنع حدوث مثل هذه الأخطاء؛
- ✓ تحقيق النزاهة والحياد لجميع العاملين في الشركات، من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين إلى أدنى الموظفين؛
- ✓ تحقيق أعلى مستوى ممكن من الكفاءة للمدققين الخارجيين والتأكد من أنهم على أعلى درجة من الاستقلالية وعدم تعرضهم لأي ضغط من مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

¹ سامي محمد احمد غنيمي، (2013)، مدى ايجابية الأزمة المالية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في منظمات الأعمال، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، العدد 02، ص 17.

² مليكة زغيب، سوسن زريق، (2012)، 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 6.

وأيضاً:¹

- ✓ الرفع من إمكانية المؤسسات الوطنية على المنافسة عالمياً وفتح أسواق جديدة لها؛
- ✓ استقطاب الاستثمارات الأجنبية وتحفيز رأس المال المحلي على الاستثمار في المشروعات الوطنية؛
- ✓ زيادة مستوى أداء المؤسسات وما ينجم عنه من تسريع للتنمية والتقدم الاقتصادي للدول التي تنتمي إليها هذه الشركات؛

- ✓ الوضوح في البيانات المالية والدقة والشفافية التي تنشرها الشركات وما ينجم عنها من الرفع من ثقة المستثمرين بها واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات.

2. أهداف حوكمة الشركات

يمكن اختصار الأهداف المراد تحقيقها من خلال تطبيق حوكمة الشركات في النقاط التالية:²

- ✓ تنمية وتطوير المؤسسة وإعانة المديرين ومجلس الإدارة في بناء إستراتيجية سليمة وضمان اتخاذ القرارات للسيطرة السليمة على كفاءة وفعالية الأداء؛
- ✓ تقادي توقع الأزمات حتى في البلدان التي لا تعمل شركاتها في الأسواق المالية؛
- ✓ بناء ثقة الجمهور في نجاح الخوصصة وضمان تحقيق الدولة أفضل عائد على استثماراتها، وبالتالي توفير المزيد من فرص العمل وزيادة التنمية الاقتصادية؛
- ✓ ضمان المعاملة العادلة مع المساهمين والعاملين والدائنين والأطراف المعنية الأخرى في حالة إفلاس الشركة؛

- ✓ الالتزام بالرقابة الفعالة وتعزيز المسؤولية المحاسبية، مما يدعم عنصر الشفافية في إجراءات المحاسبة والمراجعة المالية، بما يسمح بمراقبة وكشف عناصر الفساد في أي مرحلة وحيث توجد طرق وأدوات مختلفة

¹ محمد رمزي جودي، (2012)، اهتمام لجنة معايير 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 5.

² مراد كواشي، (2017)، أهمية الحوكمة في تحسين الأداء الشامل لمنظمات الأعمال، مجلة جامعة بابل، المجلد 25، العدد 1، ص ص 176-177.

التي يمكن الاعتماد عليها لتحقيق أهداف هذه الحوكمة، والتي تعتبر عمليات التدقيق الداخلي والخارجي هي

جزء من الآليات التي تعتمد عليها لتحقيق البعد الرقابي للحوكمة؛

✓ التأكيد والتركيز على الالتزام بأحكام القانون والعمل على ضمان مراجعة الأداء المالي ووجود هياكل إدارية

تسمح بمساءلة الإدارة أمام المساهمين، وتشكيل لجنة تدقيق مؤلفة من غير أعضاء مجلس الإدارة، تكون لها

العديد من المهام والاختصاصات والصلاحيات التي تسمح بالإشراف المستقل.

أهداف أخرى:¹

✓ تحسين تنافسية الوحدات الاقتصادية وزيادة قيمتها؛

✓ التأكد من تدقيق الأداء المالي والتشغيلي والنقدي للوحدة الاقتصادية؛

✓ ضمان العدالة والشفافية ومكافحة الفساد؛

✓ تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة وزيادة مستوى الثقة بها.

يمكن إيجاز أهمية وأهداف حوكمة الشركات وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (1-1): أهمية وأهداف الحوكمة

أهمية الحوكمة	أهداف الحوكمة
• محاربة الفساد الداخلي؛ • جذب الاستثمار الأجنبي؛ • رفع مستوى أداء المؤسسة؛ • ضمان النزاهة والشفافية؛ • تسهيل حركة رؤوس الأموال.	• تحسين صورة المؤسسة؛ • الالتزام بأحكام القانون؛ • إدخال الاعتبارات الأخلاقية؛ • حماية حقوق ومصالح العاملين؛ • تحسين عملية صنع القرار.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق

¹ احمد سعيد قطب حسانين، (2009)، التكامل بين الآليات المحاسبية وغير المحاسبية لنظم الحوكمة وأثره على الأداء وخفض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة للمنشأة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 46، العدد 1، ص 17.

3. خصائص حوكمة الشركات

من خلال مجموعة التعريفات المختلفة التي تم تقديمها لحكومة الشركات، والتي تضمنت جوانب عديدة ومتنوعة بتنوع وجهات النظر حول هذا المصطلح نجد أنها تتميز بمجموعة من الخصائص، ويمكن تلخيص أهم سمات حوكمة الشركات كالآتي:

- الانضباط: الانضباط ويقصد به إتباع السلوك الأخلاقي السوي من طرف مختلف الأطراف في الشركة أثناء تنفيذ واجباتهم؛¹
- الشفافية: الشفافية ويقصد بها تقديم وعرض صورة حقيقية وواضحة لكل ما يحدث داخل الشركة؛²
- الاستقلالية: الاستقلالية ويقصد بها أنه لا توجد تأثيرات وضغوط على مجلس الإدارة؛³
- المساءلة: المساءلة ويقصد بها تقدير وتقييم أعمال كل من مجلس الإدارة واللجان التابعة له؛⁴
- المسؤولية: المسؤولية ويقصد بها تحميل المسؤولية لكل الأطراف ذوي المصلحة في الشركة؛⁵
- العدالة: العدالة ويقصد بها احترام حقوق الأطراف المختلفة من أصحاب المصلحة في الشركة؛⁶
- المسؤولية الاجتماعية: المسؤولية الاجتماعية ويقصد بها اعتبار الشركة مواطنا صالحا.⁷

¹ ونام ملاح، (2016)، دور حوكمة الشركات في تحقيق الثقة في المعلومة المحاسبية، مجلة الأفاق للدراسات الاقتصادية، المجلد 1، العدد 1، ص 209.

² هجيرة بوزوينة، مسعود دراوسي، (2017)، أثر الآليات المحاسبية لحكومة الشركات على الرفع من جودة المعلومات المالية وكفاءة الأسواق المالية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 6، العدد 12، ص 217.

³ يحيى سعيدي، لخضر أوصيف، (2012)، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 5، ص 185.

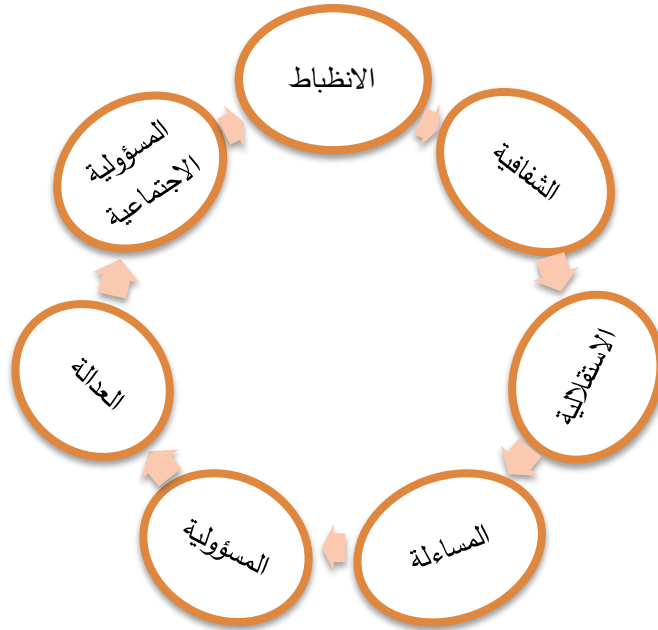
⁴ جميلة خرخاش، حسين بلعجوز، (2015)، دور الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات لدى البنوك التجارية الجزائرية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية -دراسات اقتصادية-، جامعة زيان عاشور بالجلفة، المجلد 31، العدد 1، ص 218.

⁵ النواس رافد عبيد، (2008)، أثر حوكمة المؤسسات على جودة أداء مراقب الحسابات نموذج مقترح، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14، العدد 50، ص 243.

⁶ المرجع نفسه.

⁷ ذهبية عيشو، (2017)، أثر تطبيق حوكمة الشركات على مصداقية القوائم المالية، مجلة أفاق للعلوم، جامعة الجلفة، المجلد 2، العدد 6، ص 353.

الشكل رقم (1-1): خصائص حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق

المطلب الثالث: محددات الحوكمة وركائزها

تساهم هذه المحددات والركائز في زيادة فاعلية وجودة تطبيق مبادئ الحوكمة كدعائم لها.

1. محددات الحوكمة

من المتفق عليه أن التطبيق الصحيح لحوكمة الشركات من عدمه يعتمد على توافر وجودة مجموعتين من

المحددات: المحددات الخارجية والمحددات الداخلية ، والتي تتمثل في:¹

1.1. المحددات الخارجية: وتتمثل في

❖ المناخ العام للاستثمار في الدولة، والذي يضم على سبيل المثال القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي مثل قوانين

سوق المال، وقوانين الشركات، وتنظيم المنافسة، ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس، ومحاربة الفساد؛

❖ كفاءة القطاع المالي (البنوك وسوق المال) في توفير التمويل اللازم للمشاريع بالشكل المناسب الذي يشجع

المؤسسات على النمو والتوسع والمنافسة دولياً؛

¹ أمال حدو، مرجع سبق ذكره، ص ص 41-42.

- ❖ درجة تنافسية الأسواق للمواد الأولية وعوامل الإنتاج؛
- ❖ كفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية في تعزيز الرقابة على الشركات؛
- ❖ بالإضافة إلى بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن الأداء الفعال للأسواق (على سبيل المثال، الجمعيات المهنية التي تضع مدونة أخلاقيات للعاملين في السوق، مثل المراجعين والمحاسبين والمحامين والشركات العاملة في البورصة، وما إلى ذلك) بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والتدقيق والتصنيف الائتماني، الاستشارات المالية والاستثمارية؛
- ❖ بالإضافة إلى وجود جهاز قضائي يتسم بالشفافية والإنصاف قادر على تحديد المسؤوليات وملاحقة ومحاكمة مرتكبي المخالفات الإدارية والمالية في الوقت المناسب.

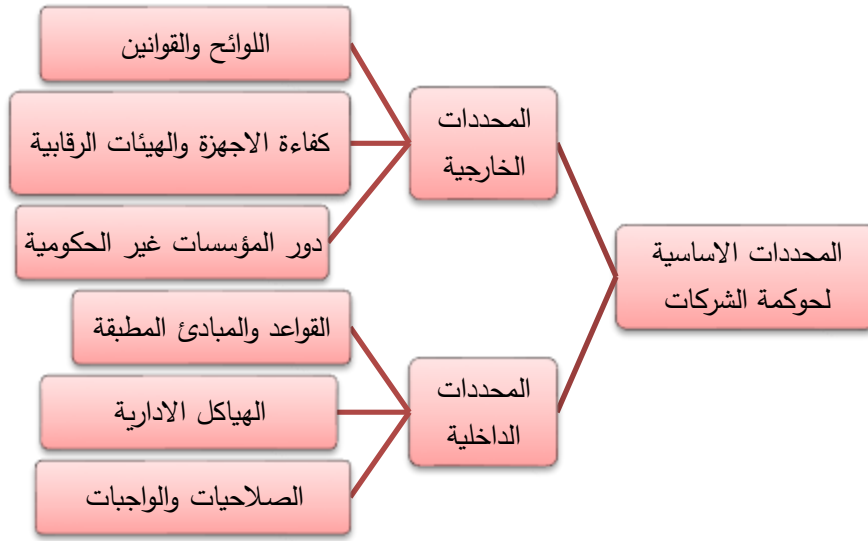
1.2. المحددات الداخلية:

وتتضمن القواعد والمبادئ التي يتم تطبيقها داخل الشركة، والتي تتضمن إنشاء الهياكل الإدارية السليمة التي يتم من خلالها اتخاذ القرارات وتوزيع الصلاحيات والواجبات داخل الشركة بين الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات، مثل مجلس الإدارة، والإدارة والمساهمين وأصحاب المصلحة، بطريقة لا تؤدي إلى تضارب المصالح، ولكنها تؤدي بدلاً من ذلك إلى تحقيق مصالح المستثمرين على المدى الطويل.

وتجدر الإشارة إلى أن هذه المحددات، سواء كانت داخلية أو خارجية، تتأثر بدورها بمجموعة من العوامل الأخرى المتعلقة بثقافة الدولة والنظام السياسي والاقتصادي ومستوى ثقافة ووعي الأفراد. وهي تختلف من دولة إلى أخرى بمعنى أنه لا يوجد نظام واحد قابل للتطبيق في جميع الدول ويؤدي تطبيقه إلى الحصول على نفس النتائج.¹

¹ أمال حدو، المرجع نفسه، ص 43.

الشكل (1-2): محددات حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق

2. ركائز حوكمة الشركات

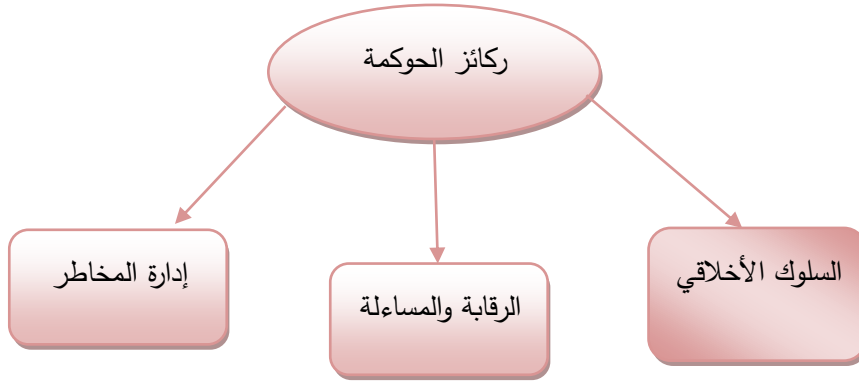
لكي تؤدي الحوكمة دورها السابق ذكره، يجب أن تكون هناك مجموعة من الركائز الأساسية التي تساعد على

تعزيز هذا النظام في الشركات، وقد حدد الباحثون أهم هذه الركائز على النحو التالي:¹

- السلوك الأخلاقي: أي التعهد بالالتزام السلوكي السوي عن طريق الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني الرشيد، والتوازن في تحقيق مصالح جميع الأطراف المرتبطة بالشركة، والشفافية والوضوح في عرض المعلومات المالية؛
- الرقابة والمساءلة: من خلال تفعيل دور أصحاب المصلحة مثل هيئات الرقابة العامة والجهات المباشرة الرقابية والإشرافية والأطراف الأخرى المرتبطة بالشركة؛
- إدارة المخاطر: بمعنى إنشاء نظام لإدارة المخاطر.

¹ أعمار بلعادي، مرجع سبق ذكره، ص 6.

الشكل (1-3): ركائز حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ماسبق

المبحث الثاني: أساسيات تطبيق حوكمة الشركات

تشكل المبادئ، والآليات، والأطراف المساهمة في الحوكمة العمود الفقري لها، لأنها تضمن حسن سير العمل وانضباطه داخل المؤسسة.

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى دراسة بعض الأساسيات في تطبيق حوكمة الشركات في ثلاثة مطالب وهي:

❖ المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات.

❖ المطلب الثاني: الأطراف المساهمة في الحوكمة.

❖ المطلب الثالث: آليات حوكمة الشركات.

المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات

وضعت مختلف الهيئات والمنظمات الدولية قواعد حوكمة الشركات، ولكن أشهرها الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والمتمثلة في :

➡ المبدأ الأول: وجود إطار فعال لحكومة الشركات

يؤكد هذا المبدأ على انه يجب أن يتضمن إطار حوكمة الشركات مجموعة من الأسس التي تساهم في تحقيق الشفافية، ورفع مستوى كفاءة وفعالية الأسواق ، لضمان تحقيق نتائج ايجابية للأداء الاقتصادي بالمؤسسة، ويجب أن

يتم ذلك في إطار مجموعة من القوانين واللوائح التنظيمية التي توزع وتحدد المسؤوليات بوضوح بين جميع السلطات التنظيمية والإشرافية والتنفيذية المختلفة.¹

المبدأ الثاني: حقوق المساهمين

يجب أن تحمي الحوكمة حقوق المساهمين وتحافظ عليها، وإن يمارسوا حقوقهم بطريقة شفافة عن طريق المشاركة في اجتماعات الهيئة العامة وحماية إجراءات تسجيل الملكية، تحويل أو انتقال المساهمات والحصول على المعلومات المادية المتعلقة بالشركة بشكل منتظم وفي الوقت المناسب، ولهم الحق في المشاركة والتصويت وكذلك الحق في انتخاب أعضاء مجلس الإدارة وإلغاء عضويتهم، أي المشاركة النشطة في اجتماعات الهيئة العامة، كما يحق لهم الحصول على أرباح الشركة، وأن تكون البرامج والخطط الخاصة بتخصيص ومنح المكافآت وأعضاء المجلس والموظفين على درجة عالية من الإنصاف والمساواة وتخضع لموافقة المساهمين.²

المبدأ الثالث: المعاملة المتساوية للمساهمين

ويقصد بهذا المبدأ المساواة بين المساهمين في كل فئة، وحقهم في الدفاع عن امتيازاتهم القانونية، والتصويت في الجمعية العامة على القرارات المهمة، وحمايتهم من حالات الاستحواذ والربح المشكوك فيها، أو تبادل المعلومات الداخلية، والوصول إلى جميع المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين.³

المبدأ الرابع: الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح

يجب أن يعترف إطار حوكمة الشركات بحقوق أصحاب المصلحة كما يريها القانون، وكذلك تعزيز التعارف بين المؤسسات وأصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وضمان استدامة المشاريع القائمة على أسس مالية متينة، إضافة إلى:¹

¹ سامي محمد احمد غنيمي، مرجع سبق ذكره، ص 18.
² صادق راشد الشمري، (2008)، الحوكمة دليل عمل للإصلاح المالي والمؤسسي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 17، ص 129.
³ عبد السلام إبراهيم، فاضل عباس كريم، (2009)، حوكمة الشركات ضرورة إستراتيجية لمنظمات الألفية الجديدة، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 2، العدد 12، ص 164.

- ✓ يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات احترام حقوق أصحاب المصلحة التي يحميها القانون؛
- ✓ عندما يحمي القانون حقوق أصحاب المصلحة، فيجب أن تتاح لهم إمكانية الوصول إلى التعريفات في حالة انتهاك حقوقهم؛
- ✓ يجب أن يوفر إطار حوكمة الشركات آليات لمشاركة أصحاب المصلحة وأن يضمن أن الآليات بدورها تعمل على تحسين مستويات الأداء؛
- ✓ عندما يشارك أصحاب المصلحة في عملية حوكمة الشركات، يجب أن تتاح لهم الفرصة للحصول على المعلومات ذات الصلة.

المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية

يتناول هذا المبدأ الإفصاح عن المعلومات المهمة ودور المدقق، والإعلان والإفصاح عن ملكية غالبية الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين. ويجب الكشف عن جميع هذه المعلومات بشكل عادل بين جميع المساهمين وأصحاب المصلحة في الوقت المناسب ودون تأخير.²

المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة

يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة، والرقابة الفعالة لمجلس الإدارة على المجلس ومحاسبة مجلس الإدارة على مسؤوليته تجاه المؤسسة والمساهمين. من أهم مسؤوليات مجلس الإدارة ما يلي:³

- ✓ إعداد وقيادة استراتيجيات المؤسسة، وخطط العمل الرئيسية، والميزانيات وسياسة المخاطر وتحديد أهداف الأداء ومراجعة التنفيذ؛

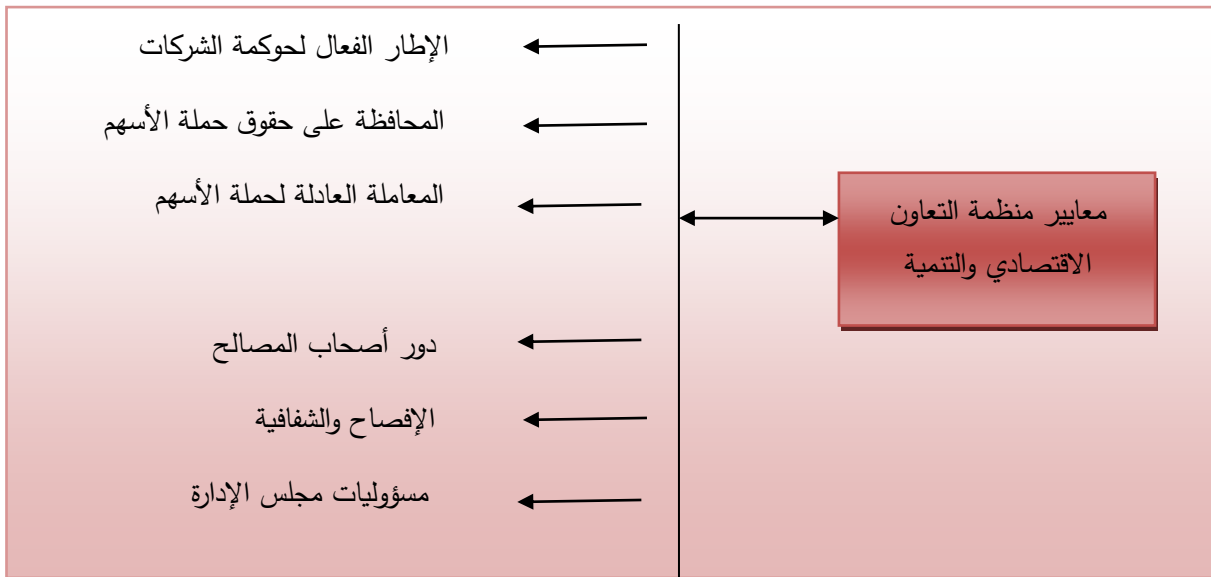
¹ موسى سعادوي، (2013)، حوكمة المؤسسات: مدخل للتسيير الفعال تجارب بعض الدول الاقتصادية الكبرى، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، المجلد 2، العدد 27، ص 121.

² علي عبد الغني اللاليز وآخرون، (2013)، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية، مجلة التقني، المجلد 26، العدد 4، ص 100.

³ أمينة جودي، ابتسام بن غزال، (2017)، مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي- الجزائر، العدد 10، الجزء 2، ص ص 224-225.

- ✓ الإشراف على متابعة ومراقبة ممارسات حوكمة الشركات وإجراء التغييرات إذا لزم الأمر؛
 - ✓ اختيار وتحديد المكافآت والرواتب لكبار المديرين التنفيذيين في الشركة؛
 - ✓ التناسب عند مكافئة كبار المديرين التنفيذيين بالمؤسسة؛
 - ✓ ضمان الوضوح والشفافية في عملية انتخاب وترشيح مجلس الإدارة؛
 - ✓ مراقبة وإدارة أي تضارب محتمل في مصالح المؤسسة وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين؛
 - ✓ التأكد من سلامة حسابات المؤسسة ونظم إعداد قوائمها المالية، بما في ذلك المراجعة المستقلة، ولاسيما وجود أنظمة لإدارة المخاطر والرقابة المالية والرقابة على العمليات؛
 - ✓ الإشراف على عمليات الإفصاح.
- ومن خلال عرضنا لهذه المبادئ ومناقشتها، نستخلص بأن حوكمة الشركات لكي يتم تطبيقها بشكل صحيح وفعلي ولكي نحصد ونجني ثمارها وفوائدها، يجب أن نوفر لها بيئة تدرك هذه المبادئ. فالحوكمة بدون هذه المبادئ لا معنى لها وبالتالي تصبح مضیعة للوقت والجهد.

الشكل (4-1): معايير حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية



المصدر: عبد السلام إبراهيم، فاضل عباس كريم، (2009)، حوكمة الشركات ضرورة إستراتيجية لمنظمات الألفية الجديدة، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 2، العدد 12، ص 165.

المطلب الثاني: الأطراف المساهمة في الحوكمة

توجد أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتتأثر في التطبيق الصحيح لمفهوم ولقواعد الحوكمة، وتحدد إلى حد كبير مدى النجاح أو الفشل في تنفيذ هذه القواعد وهي:

➤ **المساهمون:** المساهمون وهم من يقدمون ويجلبون رأس المال للشركة عن طريق حيازتهم وامتلاكهم للأسهم، مقابل الحصول على أرباح مناسبة لاستثماراتهم، وكذا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم¹؛

➤ **مجلس الإدارة:** مجلس الإدارة ويتمثل في المساهمين والأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، وهم المسؤولون عن اختيار المديرين التنفيذيين الذين توكل إليهم سلطة إدارة أعمال المؤسسة اليومية، بالإضافة إلى مراقبة أدائهم، و كما يقومون برسم السياسات وكيفية حماية حقوقهم وحقوق الآخرين²؛

➤ **الإدارة:** الإدارة وهي التي تقوم بإدارة الشركة وتكون مسؤولة عليها وتقوم بتقديم تقارير الأداء إلى مجلس الإدارة، وهي المسؤولة عن تعظيم أرباح المؤسسة والرفع من قيمتها، وأيضا تكون الإدارة مسؤولة اتجاه الإفصاح والشفافية عن كل المعلومات التي تقدمها للمساهمين³؛

➤ **أصحاب المصالح:** أصحاب المصالح ويتمثلون خاصة في الدائنون، حيث تتركز مصلحتهم على تعظيم فرص سداد الديون، وأصحاب المصالح نجد أيضا الموظفين والموردين والعملاء بشكل عام⁴.

¹سعود جايد مشكور، حيدر عباس عبد، (2016)، علاقة نظام الحوكمة بجودة التدقيق وأثرها في محاربة الفساد المالي والإداري، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة واسط، المجلد 1، العدد 24، ص 9.

²عقبة قطاف، بشير بن عيشي، (2017)، دور الآليات الداخلية لحوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 13، ص 133.

³فضيلة بن شهيدة، محمد رمضان، (2017)، العلاقة التبادلية بين حفظ حقوق المساهمين وتفعيل حوكمة الشركات، مجلة دفاتر بوانكس، العدد 7، ص 44.

⁴عبد الرزاق حبار، (2009)، الالتزام بمتطلبات لجنة بازل كمدخل لإرساء الحوكمة في القطاع المصرفي العربي، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 7، ص 77.

الشكل رقم (5-1): الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق

المطلب الثالث: آليات حوكمة الشركات

تعرف آليات حوكمة الشركات حسب التمييز، على أنها الأساليب والطرق التي تستعمل للتعامل مع مشاكل الوكالة التي تنشأ بين الإدارة وحملة الأسهم عمومًا، وبين الأقلية من حملة الأسهم وبين الأغلبية المسيطرة منهم. وبإستطاعتنا القول أن هناك شبه إجماع بين الكتاب والباحثين في مجال حوكمة الشركات، على تصنيف آليات حوكمة الشركات إلى فئتين: خارجية و داخلية.¹

هذه الآليات تضمن حصول أصحاب المصلحة على حقوقهم، ويمكن تلخيص أهم آليات حوكمة الشركات (الداخلية والخارجية) على النحو التالي:

1. مجلس الإدارة

مجلس الإدارة هو الهيئة المهمة التي تحكم الشركة، وقد تم إنشاؤه بهدف ضمان تعظيم الشركة لمصالح المساهمين على المدى الطويل، تقع على عاتق مجلس الإدارة مسؤولية حضور الاجتماعات السنوية، والتصويت على القرارات الرئيسية، واستعراض التقارير الإدارية حول الوضع المالي وأداء المؤسسة، والتصويت على المقترحات

¹ أمينة فداوي، (2013)، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في العلوم الإدارية، تخصص مالية محاسبة والتسويق في المؤسسة، جامعة باجي مختار-عنازة، ص 60.

المتعلقة بأمور التمويل في إطار توزيعات الأسهم، واستراتيجيات الأعمال مثل عمليات الدمج والاستحواذ، وقضايا التشغيل مثل عزل أو تنصيب الرئيس التنفيذي للمؤسسة وتصميم خطط التعويض للإدارة.¹

ويضم مجلس الإدارة عادة ثلاثة أنواع من المديرين وهم:²

- ❖ **المديرون الداخليون:** هم موظفون في المؤسسة، مثل الرئيس التنفيذي للمؤسسة والمديرين التنفيذيين؛
- ❖ **المدراء الخارجيون:** يتم تعيينهم من خارج المنظمة، ويطلق عليهم المديرين غير التنفيذيين المستقلين؛
- ❖ **المدراء التابعون:** يتم تعيينهم من خارج المنظمة ولهم علاقة معها، مثل الموردين والمستهلكين وموظفي المؤسسات التابعة، ومكاتب التدقيق والمستشارين والمحامين والمصرفيين والاستشاريين والمديرين التنفيذيين لوكالات الإعلان والموظفين السابقين في المؤسسة... الخ.

ومن أجل قدرة مجلس الإدارة على القيام بجميع واجباته في التوجيه والرقابة، فإنه يلجأ إلى تأليف مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين وهم:³

- **لجنة التدقيق:** بعد الانهيار المالي لأكبر الشركات في العالم في الولايات المتحدة الأمريكية، ونشر قانون Sarbanes Oxley لعام 2002، ألزم هذا القانون جميع الشركات بتشكيل لجنة تدقيق، تتبثق هذه اللجنة من مجلس الإدارة، و يقتصر أعضائها على أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، الذين يتمتعون بالاستقلالية والخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة، ويتمثل الدور الرئيسي للجنة المراجعة في التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتطبيقه الفعال، وتقديم أي توصيات لمجلس الإدارة من شأنها تفعيل النظام وتطويره بما يحقق أهداف الشركة ويحمي مصالح المساهمين والمستثمرين بكفاءة عالية وبتكلفة معقولة.

¹ حمزة بوسنة، (2017)، العوامل المؤثرة في جودة الأرباح المحاسبية من منظور ممارسات إدارة الأرباح، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التدبير، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -، ص 78.

² المرجع نفسه، ص 78-79.

³ أمينة فداوي، مرجع سبق ذكره، ص 66.

- **لجنة المكافآت:** توصي معظم دراسات حوكمة الشركات والتوصيات الصادرة عن الأطراف المهتمة بها، بأن تتكون لجان المكافآت من أعضاء مجلس إدارة غير تنفيذيين، وفي مجال الشركات العامة، تنص المبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على تأكيد ضرورة أن تكون مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا معقولة من أجل ضمان تعزيز المصالح طويلة الأجل للشركة من خلال جذب المهنيين المؤهلين تأهيلاً عالياً، وهذا هو الدور الفعال لهذه اللجنة.

- **لجنة التعيينات:** يجب تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أنسب المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم وخبراتهم مع المهارات والخبرات المحددة من الشركة، ولضمان الشفافية في تعيين أعضاء مجلس الإدارة كبقية الموظفين تم تشكيل هذه اللجنة للقيام بمجموعة من المهام، فهي تقوم بوضع المهارات والخبرة المطلوب توافرها في عضو مجلس الإدارة والموظفين المطلوبين، وتضع آليات شفافة للتوظيف، والتأكد من اختيار المرشحين الأكثر تأهيلاً، وتقوم مع بقية أعضاء مجلس الإدارة بتقييم المهارات المطلوبة للشركة.

2. التدقيق الداخلي

يلعب التدقيق الداخلي دوراً فعالاً في عملية الحوكمة، من خلال فتح المجال وزيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة وذلك بزيادة المصداقية والعدالة، وتحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركة وتقليل مخاطر الفساد المالي والإداري. وهو آلية رقابية مهمة داخل هيكل الحوكمة، وهو مستقل ومنظم بشكل جيد ليضمن دقة ونزاهة التقارير والكشف عن الاحتيال والتحرif.¹

3. التدقيق الخارجي

التدقيق الخارجي هو عملية خارجية وأسلوب رقابي فعال، يساعد الملاك على ممارسة السيطرة على عمليات المؤسسة واكتشاف العيوب ونقاط الضعف في الإدارة، وإيجاد الحلول المثلى لها في الوقت المناسب والملائم. تعمل آلية التدقيق الخارجي على التقليل والتخفيض من الاحتيال والتلاعب وتقييم الأداء والحفاظ على حقوق المساهمين.

¹ أمينة فداوي، المرجع نفسه، ص 67-68.

يتم تنفيذه من قبل جهة خارجية مستقلة ووفقاً للمعايير المطلوبة، مما يزيد من الحد من عمليات الاحتيال مما يدعم ممارسات حوكمة الشركات الجيدة.¹

4. منافسة سوق المنتجات وسوق العمل الإداري

تعتبر المنافسة الموجودة في سوق المنتجات احد الآليات المهمة لحكومة الشركات ويؤكد على ذلك كل من Hess و Impavido، من خلال قولهما بان الإدارة إن لم تقم بواجباتها بالشكل الصحيح فسوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل معها في نفس حقل الصناعة، وبالتالي ستتعرض للإفلاس فالمنافسة الموجودة في سوق المنتجات تهذب من سلوك الإدارة.²

المبحث الثالث: بعض تجارب تطبيق الحوكمة

إن تفاعل الدول والحكومات وحتى المؤسسات مع مفهوم الحوكمة وتطبيقها متغير ومختلف، فهناك دول تأخذ مبادئ الحوكمة كأمر مسلم به، باعتبارها أمر حتمي في جميع مجالاتها. بينما تطبيقها في بلدان أخرى يكون اختياري. وهذا يختلف باختلاف ظروف كل دولة ومستوى تطورها، وحتى داخل البلد نفسه يختلف تبني هذه المبادئ من مؤسسة إلى أخرى.

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى دراسة بعض تجارب الدول في تطبيق حوكمة الشركات في ثلاثة مطالب وهي:

❖ المطلب الأول: تجارب بعض الدول المتقدمة في مجال حوكمة الشركات.

❖ المطلب الثاني: تجارب بعض الدول العربية في مجال حوكمة الشركات.

❖ المطلب الثالث: تجربة الجزائر في مجال حوكمة الشركات.

¹ عاشوري عبد الناصر، (2015)، دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحكومة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص الحوكمة ومالية مؤسسة، جامعة سطيف 1، ص 72-73.

² خلف الله بن يوسف، كمال زينوني، (2019)، دور آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المالية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة جديد الاقتصاد، المجلد 14، العدد 1، ص 198.

المطلب الأول: تجارب بعض الدول المتقدمة في مجال حوكمة الشركات

في هذا المطلب سنتطرق للتجربة الأمريكية والبريطانية اللذان يعتبران من الدول المتقدمة في مجال التطبيق السليم لحوكمة الشركات.

1. تجربة الولايات المتحدة الأمريكية

برزت ملامح حوكمة الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية في نهاية السبعينيات من القرن الماضي، حيث قامت المائدة المستديرة للشركات بإصدار ونشر تقريرها في جانفي 1978 بعنوان "دور وتكوين مجلس إدارة شركة كبيرة مساهمة" بهدف سن تشريع للحد من عمليات الشراء والاستحواذ العدوانية للشركات. كما تم تحديد المهام الرئيسية للمدير وهي: الإشراف على الإدارة واختيار أعضاء مجلس الإدارة وخلفتهم، ومراجعة إجراءات قواعد الإدارة الجيدة للشركات والمؤسسات في جميع أنحاء العالم، الأداء المالي للشركة، وأخيرًا ضمان الامتثال للقانون.¹ وبعد سلسلة من الانهيارات المالية الكبرى للشركات الأمريكية، أظهرت جميع التحليلات التي تم إجراؤها لتحديد أسباب الانهيارات التي حدثت وجود عيبًا كبيرًا وخلل في أخلاقيات وممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة، وفي عام 2002 أصدرت الحكومة الأمريكية قانون (Sarbanes Oxley Act) الذي يطالب الشركات المدرجة في الأسواق المالية الأمريكية بالامتثال له وتطبيق جميع أحكامه.² وأكد هذا القانون على دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والإداري الذي تتعرض له العديد من المؤسسات، ومكافحته من خلال تفعيل دور الأعضاء غير التنفيذيين في مجالس إدارات المؤسسات، والتأكيد على ضرورة وحتمية أن تكون الغالبية من أعضاء مجلس الإدارة هم أعضاء غير تنفيذيين، مع وصف للشروط التي يجب استيفاؤها لديهم، مع خرق واضح لمسؤولياتهم في مجلس الإدارة أو داخل لجانته مثل لجنة التدقيق ولجنة المكافآت ولجنة التعيينات.³

¹ محمد البشير بن عمر، (2016)، دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التدبير، تخصص مالية المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص 67.

² رياض زلاسي، (2011)، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، ص 22.

³ المرجع نفسه.

2. تجربة المملكة المتحدة

في المملكة المتحدة وُلد مفهوم حوكمة الشركات وتطور ليصبح جزءًا من المفهوم السائد داخل الشركات، سواء كانت مدرجة أو غير مدرجة في البورصة، وقد أدت المشكلات المالية الناتجة عن إخفاء بعض الشركات للبيانات والمعلومات المالية في الحسابات والقوائم المالية المقدمة للمساهمين والتي انتشرت في فترة التسعينيات، إلى قيام البورصة ومجلس التقارير المالية (FRC) والهيئات المحاسبية الأخرى، بدراسة كيفية استعادة الثقة في التقارير المالية التي تصدرها الشركات مرة أخرى. وكانت أول فرصة لمجتمع الأعمال في المملكة المتحدة للانخراط في حوار جاد ومفتوح حول موضوع حوكمة الشركات. ونتيجة لذلك تم نشر "تقرير كادبري" Cadbury Report في عام 1992، والذي يعتبر حتى الآن أحد أهم التقارير التي تتناول مفهوم حوكمة الشركات في المملكة المتحدة، وفي أكتوبر 1993 ظهر "تقرير روتمان" Rutteman Report الذي أوصى الشركات المدرجة في البورصة بأن تقدم في تقريرها عرضًا عن نظم الرقابة الداخلية المطبقة في الشركة لحماية أصولها، وتبع هذا التقرير في عام 1995 تقرير آخر بعنوان "تقرير جرينبري" Greenbury Report التقرير الذي تناول موضوع المكافآت والمزايا التي يحصل عليها أعضاء مجلس الإدارة.¹ ويوصي التقرير بضرورة تشكيل لجنة المكافآت، من بين مسؤولياتها مراجعة وتقييم القواعد واللوائح والأسس التي يتم على أساسها تحديد حجم المكافآت على أن تتناسب قيمتها مع أداء الأعضاء، وفي عام 1998 ظهر ما يسمى بـ "الكود الموحد" Combined Code، والذي تضمن جميع التوصيات الواردة في التقارير السابقة، وأصبحت هذه الوثيقة جزءًا من متطلبات الإدراج في بورصة لندن، وقد تم تعديل هذه الوثيقة في سنة 2003 لتشمل أفضل الممارسات لحوكمة الشركات، في ظل الانهيارات المالية الذي حدثت في الولايات المتحدة عام 2000.²

¹ كمال يوعظم، عبد السلام زايد، (2009)، حوكمة الشركات ودورها في التقليل من عمليات التضليل في الأسواق المالية والحد من وقوع الأزمات - مع الإشارة إلى واقع حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الدولية-، الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة باجي مختار-عنابة-، يومي 18-19 ماي 2009، ص 10.

² المرجع نفسه.

المطلب الثاني: تجارب بعض الدول العربية في مجال حوكمة الشركات

في هذا المطلب سنتطرق للتجربة العربية في مجال حوكمة الشركات، وقد اخترنا التجربة المغربية والمصرية بشكل خاص.

1. تجربة المغرب

احتلت المغرب المرتبة 76 وفقاً لتقرير منظمة الشفافية العالمية الصادر في 26 سبتمبر 2007، ويشير هذا التقرير إلى أن المغرب تعمل على تعزيز أنظمة حوكمة الشركات في أساليب إدارتها، ومن بين مظاهر اهتمام المغرب بحوكمة الشركات والإدارة السليمة إدراجها لحوكمة الشركات في التعليم الجامعي كمادة في المناهج الأكاديمية إلى جانب مواد أخرى في جامعة الملك حسين الثاني. وتناقش هذه المادة فكرة حوكمة الشركات، وأسس نظم حوكمة الشركات، والتحديات الخاصة بحوكمة الشركات التي تواجهها الاقتصاديات الناشئة. وتشمل المادة موضوعات حقوق الملكية، والإدارة، ودور الجهات التنظيمية في حوكمة الشركات، ودور البنوك في حوكمة الشركات، واللوائح والتنظيمات مثل قانون Sarbance Oxley للولايات المتحدة. وفي القسم الخاص بالاقتصاديات الصاعدة في المقرر الدراسي تركز المناقشات على بيئة حوكمة الشركات في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا وخاصة العوائق المؤسسية أمام ممارسة حوكمة الشركات في المغرب.¹

2. تجربة مصر

بدأت ملامح الاهتمام بالحوكمة في مصر عام 2001 بمبادرة من وزارة الاقتصاد والتجارة الخارجية، حيث وجدت الوزارة أن برنامج الإصلاح الاقتصادي الذي أطلقته مصر في أوائل التسعينيات لن يكتمل إلا بإنشاء إطار تنظيمي ورقابي يحكم عمل القطاع الخاص في ظل حرية السوق.² وبالفعل تمت دراسة وتقييم مدى التزام مصر بقواعد ومعايير حوكمة الشركات الدولية، حيث أعد البنك الدولي بالتعاون مع وزارة التجارة الخارجية وهيئة سوق المال

¹ خضرة صديقي، (2014)، واقع تطبيق الحوكمة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير الموارد البشرية، جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان، ص 68.

² خولة عبد الحميد محمد، (2012)، دور حوكمة الشركات في إرساء الأسس العملية لعمل الشركات المساهمة في العراق، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 8، العدد 25، ص 67.

وبورصة الأوراق المالية بالإضافة إلى عدد من المراكز البحثية وشركات المحاسبة والمراجعة والمهتمين من الاقتصاديين والقانونيين أول تقرير لتقييم حوكمة الشركات في مصر ومن أهم نتائج التقييم:¹

- تتماشى القواعد التي تحكم إدارة الشركات والمطبقة في مصر مع المبادئ الدولية في إطار 39 مبدأ من أصل 98 مبدأ، حيث تنص مبادئ حوكمة الشركات والبورصات على نفس المبادئ، وتطبيقاتها نفذت بالكامل مع معايير الأداء الجيد؛

- ومن أهم القوانين الداعمة لتطبيق مبادئ الحوكمة قانون الشركات رقم 159 لسنة 1981، وقانون أعمال القطاع العام رقم 203 لسنة 1991، وقانون سوق رأس المال رقم 95 لسنة 1992، وقانون الاستثمار رقم 08 لسنة 1997، وقانون التسوية والإبداع والحفظ المركزي رقم 93 لسنة 2000؛

- بعض المبادئ الواردة في حوكمة الشركات غير مطبقة عملياً في السوق المصري، وقد يرجع ذلك إلى جهل المساهمين أو إدارة الشركات بهذه المعايير، ومن ثم فإن هذه القواعد غير متوافقة عملياً مع المبادئ الدولية في إطار 07 مبادئ من إجمالي 48 مبدأ، وهناك اثنان لم يتم تطبيقهما على الإطلاق في السوق المصري.

أما التقرير الثاني الصادر في أغسطس 2002 والذي يدعو بالوفاء لجميع متطلبات معايير الحوكمة، بحيث إذا كان هناك أي تصور بعدم وجود مطابقة ومساءلة عن عدم قدرة الجهات المسؤولة على تلبية جميع المتطلبات دون ثغرات، والتقرير الثالث في أبريل 2003، والذي دعا إلى تقييم مبادئ الحوكمة في مصر في ضوء المبادئ التي أرسنها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لعام 2009، والتقرير الرابع في مارس الذي دعا إلى تقييم مبادئ الحوكمة في مصر، في ضوء المبادئ التي أرسنها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بعد تعديلها في عام 2004.²

¹شرف الدين أمين بن عواق، (2015)، تطبيقات حوكمة الشركات ودورها في محاربة الفساد المالي والإداري، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 3، ص 150-151.

²عزيز لوجاني، مرجع سبق ذكره، ص 142-143.

المطلب الثالث: تجربة الجزائر في مجال حوكمة الشركات

الجزائر كغيرها من البلدان الأخرى حاولت مواكبة حوكمة الشركات وذلك من خلال نشر أول ميثاق لحوكمة الشركات في الجزائر بعنوان "ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر".

1. أسباب ظهور الحوكمة في الجزائر

بشكل عام، ساهمت عدة أسباب في ظهور "الحكم الراشد" في الجزائر، وهذه الأسباب على عدة مستويات تتراوح بين ما هو اجتماعي وثقافي واقتصادي إلى ما هو سياسي وأمني... الخ، بشكل عام يمكن تصنيف هذه الأسباب إلى أربع فئات أساسية:¹

1.1. الأسباب السياسية: ومن الأسباب السياسية اندماج الجزائر في العولمة، وانتشار المفاهيم الديمقراطية الغربية التي تتبناها، وتزايد عدد المنظمات غير الحكومية، بالإضافة إلى تنامي وتزايد مستويات الفساد الإداري والبيروقراطي. وضعف الهيكل المؤسسي والإداري في إدارة مؤسسات الدولة، وتدهور معدلات الاستقرار السياسي منذ عام 1988، والبحث عن مصادر حكم جديدة لتحل محل القديمة؛

1.2. الأسباب الاقتصادية: ومن الأسباب الاقتصادية أزمة الديون الدولية التي تعكس ضعف الحكومة في إدارة مواردها، وضرورة الانتقال إلى الحوكمة، لاسيما على مستوى الميزانية العامة للدولة؛

1.3. الأسباب الاجتماعية: من بين الأسباب الاجتماعية تدني معدلات التنمية البشرية وانتشار البطالة والامية وغيرها؛

1.4. الأسباب العلمية: من بين الأسباب العلمية تطور مفاهيم التنمية، وظهور دراسات حقوق الإنسان، وتطور علم الإدارة والتسيير.

¹ خضرة صديقي، (2016)، مدى مساهمة ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية في تطبيق الحوكمة، مجلة البشائر الاقتصادية، العدد 07، ص 220-221.

2. إصدار ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية

يتخذ مجتمع الأعمال زمام المبادرة لوضع مدونة للحوكمة، مع تضافر جهود ثلاث مؤسسات وهي: مؤسسة الفكر والعمل حول المشاريع الخاصة CARE، ومعهد رؤساء المؤسسات، والاتحاد الجزائري لمنتجي المشروبات APAB، وتم تطوير المدونة بدعم من مؤسسة التمويل الدولية IFC، والمنتدى العالمي لحوكمة الشركات GCCE، بينما يقوم مركز المشروعات الدولية الخاصة حاليًا بدعم التنفيذ.¹

وقد صدر ميثاق الحوكمة الرشيدة للمؤسسة في الجزائر في 11 مارس 2009.²

وضمن إطار القوانين والتشريعات التي تنظم الحوكمة في الجزائر، تم تعريفها حسب القانون رقم 06-06 من القانون التوجيهي للمدينة وضمن المادة الثانية من الفصل الأول من المبادئ العامة على أنها: "الحكم الراشد بموجبه تكون الإدارة مهتمة بانشغالات المواطن، وتعمل للمصلحة العامة في إطار الشفافية".³

3. مكونات ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية

يتألف ميثاق الحكم الراشد من جزأين مهمين وملاحق وهم:⁴

الجزء الأول: بعنوان "ضرورة ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسة"، ويتناول الظروف والأسباب التي أدت إلى إصدار هذا الميثاق، وكذلك المؤسسات المستهدفة من قبله. والمشاكل المختلفة التي تتعلق بالحوكمة في الجزائر؛

الجزء الثاني: يمثل "المعايير الأساسية للحكم الراشد في المؤسسة" ويناقش المعايير الأساسية التي تقوم عليها حوكمة الشركات ويعرض ما يلي:

¹ محمد سفير، عاشور حيدوشي، (2017)، دور حوكمة الشركات في تدعيم نمو و استمرارية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة اقتصاديات المال والأعمال، المجلد 1، العدد 2، ص 277.

² خضرة صديقي، مدى مساهمة ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية في تطبيق الحوكمة، مرجع سبق ذكره، ص 221.

³ المادة 2، القانون رقم 06-06 المؤرخ في 21 محرم 1427 الموافق ل 20 فيفري 2006، والمتضمن القانون التوجيهي للمدينة، الجريدة الرسمية، العدد 15، ص 18.

⁴ وسيلة سعود، (2015)، حوكمة المؤسسات كأداة لرفع أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، تخصص إستراتيجية المنظمات، جامعة محمد بوضياف-المسيلة-، 2015، ص 54.

- ✓ الجهات الفاعلة الداخلية وعلاقاتهم المتبادلة؛
 - ✓ علاقات المؤسسة مع الجهات الخارجية الفاعلة؛
 - ✓ جودة ونشر المعلومات المتعلقة بشكل رئيسي بالمعلومات المالية والالتزامات القانونية؛
 - ✓ حل مشكلة نقل ملكية المؤسسة وأي إجراءات قانونية أو نزاعات مصاحبة لها.
- وأخيرًا يأتي الجزء الخاص بالملاحق، والذي يحتوي بشكل أساسي على أدوات ونصائح عملية للشركات. وجميع المؤسسات الجزائرية معنية بتنفيذ هذا الميثاق، إلا أنه لا يطبق على المؤسسات ذات رأس المال العام، حيث تتجاوز مشكلة الحكم الراشد فيها الحكم إطار الميثاق الحالي، لأنها ترتبط بنهج يعتمد بشكل خاص على الاستخدام السليم للأموال العامة.

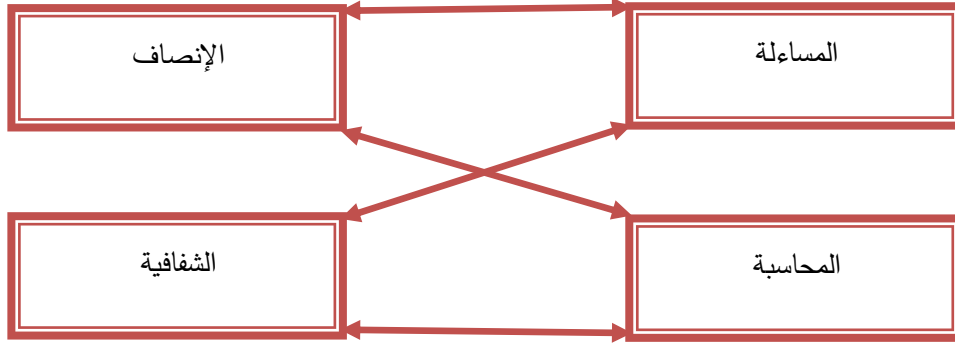
4. مبادئ الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية

- عندما صدر ميثاق الحوكمة الرشيدة للشركات الجزائرية كان يقوم على أربعة مبادئ أساسية وهي:¹
- ✓ **الإنصاف:** التوزيع العادل لحقوق وواجبات وامتيازات والتزامات الأطراف الشريكة؛
 - ✓ **الشفافية:** يجب أن تكون الحقوق والواجبات وكذلك الصلاحيات والمسؤوليات واضحة وصريحة للجميع؛
 - ✓ **المساءلة:** يتم تحديد مسؤولية كل طرف على حدا من خلال أهداف محددة وليست مشتركة؛
 - ✓ **المحاسبة:** كل طرف شريك مسؤول عن جزء ما يتم محاسبته من طرف طرف آخر عن الشيء المسؤول عنه؛

¹ محمد البشير بن عمر، مرجع سبق ذكره، ص 75.

يمكن تحديد وتوضيح المبادئ الأربعة التي يقوم عليها الحكم الرشيد في المؤسسة الجزائرية على النحو التالي:

الشكل رقم (1-6) : المبادئ الأساسية للحكم الرشيد في الجزائر



المصدر: محمد البشير بن عمر، (2016)، دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص 75.

يتضح من الشكل السابق أن مبادئ الحوكمة الرشيدة للشركات في الجزائر تشكل نسيجاً متشابكاً ومتداخلاً لا يمكن تقسيمه وتفريقه، لأن هذه المبادئ تشكل فيما بينها كتلة واحدة لا تنفصل عن بعضها البعض وغير قابلة للتجزئة، وفقدان احدها سيشكل تخلياً تاماً عن المبادئ التي من أجلها تم تشكيل هذا الميثاق، وبقاء الشركة في مجال المنافسة واستمرار نشاطها ونجاحها يعني الحاجة إلى الالتزام التام بهذه المبادئ ككل بدون تقسيم.

5. أهداف ميثاق الحكم الرشيد للمؤسسات الجزائرية

يهدف تنفيذ ميثاق الإدارة الرشيدة للمؤسسات الجزائرية الصادر عام 2011 إلى تحقيق الأهداف التالية:¹

- إتاحة طريقة عملية مبسطة للمؤسسات الجزائرية الخاصة جزئياً أو كلياً، تسمح لهم بفهم المبادئ الأساسية للحوكمة الرشيدة للشركات من أجل الانخراط في عملية تهدف إلى تنفيذ هذه المبادئ على أرض الواقع ؛
- الغرض المقصود من تنفيذ هذا الميثاق ومبادئه ليس حمل المؤسسة على الإغلاق طوعية على نفسها أو الامتنثال لهذه القيود الصارمة التي تعيق نشاطها؛ على العكس من ذلك، فهو يمنح الأدوات التي تساعد على تحرير إدارتها من خلال توفير أكبر درجات من الأمان لها؛

¹وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، ميثاق الحكم الرشيد للمؤسسة في الجزائر، إصدار 2009، ص 16.

• كما أن هذا الميثاق يندرج في إطار القوانين والنصوص التنظيمية المعمول بها، وبالتالي فهو يأتي موافقا لها غير أنه لا يدعي الكمال، خاصة وأن النصوص في هذا المجال وفيرة، وهو لا يتضمن مجموعة كاملة من النصوص القانونية والتنظيمية، بل هو بالأحرى وثيقة مرجعية ومصدر مهم سهل الوصول إليه من قبل المؤسسات.

6. مشاكل ومعوقات تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر

هناك جملة من العقبات والعوائق التي تقف في طريق التنفيذ الفعال لمبادئ الحوكمة في الجزائر، ووفقاً لتقرير الحوكمة الصادر عام 2009 عن وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، فإن تطبيق الحوكمة الرشيدة تواجهها جملة من المشكلات من بينها:¹

- **سوء العلاقة بين المؤسسات والبنوك:** تنعكس العلاقة الضعيفة بين المؤسسات والبنوك في صعوبة التمويل البنكي لبعض المشاريع، ولاسيما عملية الاقتراض حيث ترجع صعوبة الحصول على قروض بنكية بشكل أساسي إلى تدني رأس مال هذه الشركات، وكذلك ضعف الضمانات التي يقدمها هذا الأخير كضمان للقروض التي تم الحصول عليها؛
- **عدم فتح رأس المال:** بسبب الحذر والخسارة الحتمية لعملية الرقابة والتسيير التي تميز الشركات الخاصة العائلية أدت إلى استثمارات منخفضة ومتنوعة؛
- **غياب الثقة تجاه مصلحة الضرائب:** إن عملية فقدان الثقة في الشركات الخاصة قد تم إبرازها مع مصالح الإدارة الجبائية على وجه الخصوص، حيث تعتبر هذه الأخيرة عبئاً على المؤسسات الخاصة بسبب عدم شفافية ونزاهة حساباتها، وبالتالي يجب إقامة علاقة صادقة وشفافة مع الإدارة الجبائية من أجل بناء مستقبل أفضل لهذه المؤسسات ومن أجل الاستفادة من ترتيبات الدعم التي تقدمها الدولة لهذه الشركات؛

¹عزيز لوجاني، مرجع سبق ذكره، ص 141-142.

- **عدم وضوح العلاقة بين المساهمين:** وهنا نتحدث عن النزاعات الداخلية بين المساهمين في الجمعية العامة بسبب الغموض المحيط ببعض الأنظمة الداخلية لهذه الجمعيات، حيث كانت هذه الأخيرة هي الملاذ الأول والأخير الذي يضمن حقوق وواجبات المساهمين؛
- **الغموض في العلاقة بين الأطراف الفاعلة:** يسمى هذا بأزمة الوكالة الناتجة بين المديرين والمساهمين بسبب تراكم الصلاحيات؛
- **ضعف التسيير:** اللامبالاة والموقف الصعب والسيئ بسبب عدم نزاهة المديرين من جهة. وانعكاس ذلك على عدم وجود رقابة دقيقة على النتائج المتحصل عليها والأهداف المحددة؛
- **غياب الرؤية المستقبلية:** نظرًا لأن معظم المؤسسات غير قادرة على تحديد الإستراتيجية طويلة المدى المحددة للأهداف، وغالبيتها تخطط للحاضر دون التخطيط للمستقبل.

الخلاصة:

توصلنا من خلال دراستنا لهذا الفصل إلى أن الحوكمة نظام رقابي فعال، من خلال الحد من عمليات الغش والتلاعب، وتهدف إلى تطوير الأداء وتحقيق الإفصاح والشفافية، وقبل كل شيء تهدف إلى تحقيق التوازن بين مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة، بحيث يتطلب تطبيقها مجموعة من المبادئ التي سعت عدة دول ومنظمات إلى إصدارها، والتأكيد على ضرورة تنفيذها، وأيضاً ركائزها الأساسية ويعتمد عليها النظام في استكمال عملية الرقابة وهي إدارة المخاطر من أجل تجنب الأزمات.

الفصل الثاني:

التدقيق الداخلي ومساهمة
في تطبيق حوكمة الشركات

تمهيد:

يعتبر التدقيق الداخلي من أهم الوسائل والأساليب التي تستخدمها الإدارة للتحقق من فاعلية الرقابة الداخلية، كما انه يعمل مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق لإدارة ومراقبة المخاطر لضمان تحقيق أهداف المنظمة وفعالية وكفاءة عملياتها المحاسبية المفصح عنها.

وقد تطور التدقيق الداخلي من أداة للرقابة الداخلية إلى مفهوم أوسع وأشمل، وأصبح لا يقتصر فقط على فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، بل توسع دوره ليشمل تحديد المخاطر التي تواجهها المنظمات، ورفع التقارير إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا ولجنة التدقيق والمدققين الخارجيين لتقديم المشورة اللازمة لهم من أجل دعم عمليات الحوكمة.

فالتدقيق الداخلي اليوم كوظيفة يساهم في تحسين حوكمة الشركات من خلال علاقته التعاونية مع مجلس الإدارة، ولجنة التدقيق، والمدقق الخارجي، وذلك بدعمه لهذه الأطراف في أداء دورها في حوكمة الشركات.

وقصد التعرف أكثر على التدقيق الداخلي ومساهمته في تطبيق حوكمة الشركات ثم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث هي:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق والتدقيق الداخلي.

المبحث الثاني: أساسيات حول التدقيق الداخلي.

المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق والتدقيق الداخلي

التدقيق مهم في الحياة الاقتصادية، فالتدقيق مجال واسع، شهد تطورات وتحولات كبيرة بعد عدة مراحل، مصحوبة بضخامة واتساع المؤسسات، وتعدد وتنوع أنشطتها، مما يجعل إدارتها صعبة. فالكثافة الهائلة من المعلومات والعمليات، يؤدي إلى زيادة عدم الدقة والأخطاء والتناقضات، وفي بعض الأحيان يؤدي أيضًا إلى الاحتيال والتلاعب. لذلك ظهرت الحاجة للتدقيق وللتدقيق الداخلي بصفة خاصة وذلك لما له من دور في إعداد وتقديم التقارير والقوائم المالية والتي تتضمن بيانات دقيقة تستخدمها الإدارة في توجيه السياسة العامة للشركة وإدخال التحسينات على الأساليب الإدارية والرقابية وذلك باعتبار التدقيق الداخلي جزء من نظام الرقابة الداخلية ككل.

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى دراسة الإطار المفاهيمي للتدقيق والتدقيق الداخلي في ثلاثة مطالب وهي:

❖ **المطلب الأول: ماهية التدقيق.**

❖ **المطلب الثاني: ماهية التدقيق الداخلي.**

❖ **المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي.**

المطلب الأول: ماهية التدقيق

في العصور القديمة لم يكن هناك داعي للتدقيق أو حتى للمدققين، فكان كل فرد قادر على أن يتقن أعماله بمفرده بسبب نقص المعاملات وصغر العمليات التجارية التي كانت موجودة آنذاك. ولكن مع التطورات الفكرية، والاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية، ومع حاجة المؤسسات للمعلومات والبيانات التي تعبر عن مدى سلامة تسيير أنشطة المؤسسة ظهرت الحاجة للتدقيق واخذ في التطور حتى وصل إلى ما هو عليه اليوم فأصبح علم له أصوله وفن له أساليبه.

1. التطور التاريخي للتدقيق

لقد مر التدقيق الداخلي بمراحل عديدة، وكان ظهوره ضرورة ملحة للمؤسسات، وسوف نلخص هذه المراحل على النحو التالي:

1.1. فترة ما قبل 1500 م: في هذه المرحلة اعتبر التدقيق وسيلة لكشف الأخطاء والاحتيال، وهو الوسيلة التي تحد من زيادة هذه المخاطر داخل الشركة، وأن مهمة المدقق تقتصر على منع الأخطاء واكتشاف الغش والتزوير الموجود في الدفاتر، مما يعني أن أهداف التدقيق في ذلك الوقت اقتصر على التحقق من الدقة الحسابية للسجلات فقط.¹

1.2. الفترة من 1500 حتى 1850 م: لم تتغير أهداف التدقيق خلال هذه الفترة عن الفترة السابقة، حيث لا تزال تقتصر على كشف الاحتيال والتلاعب والتزوير، وتم تفصيل عملية التدقيق، ولكن تم إجراء تغييرات أخرى، وهي:²

✓ فصل الملكية عن الإدارة، مما زاد من الحاجة إلى التدقيق؛

✓ تبني فكرة النظام المحاسبي لأول مرة خاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج.

ونتيجة لهذه التغييرات أصبح هناك نوع من الرقابة الداخلية على عمليات الشركات، وعمليات التدقيق استمرت بشكل تفصيلي.

1.3. الفترة من 1850 حتى 1905 م: شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة بالتزامن مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، وبالتالي الفصل التام بين المالكين والإدارة، مما زاد من إلحاح المساهمين في مطالبة المدققين بالحفاظ على أموالهم المستثمرة. وقد تعزز ذلك من خلال سن قانون الشركات البريطانية في عام 1862، الذي يقضي بلزوم وجود مدقق مستقل في شركات المساهمة. أما أهداف التدقيق خلال هذه الفترة فكانت كما يلي:³

¹ محمد بشير غوالي، (2002)، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التدقيق، تخصص

إدارة أعمال، جامعة ورقلة، ص 3.

² كنزة براهيم، مرجع سبق ذكره، ص 55.

³ محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص 4.

✓ اكتشاف الاحتيال والخطأ؛

✓ اكتشاف ومنع الأخطاء التقنية؛

✓ اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية؛

1.4. الفترة من 1905 إلى يومنا هذا: أهم ما يميز هذه المرحلة هو ظهور المؤسسات الكبيرة وكذلك استخدام

أنظمة الرقابة الداخلية بشكل كبير في عملية التدقيق، وكذلك استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في التدقيق وفق

أسس علمية.¹ كما أصبح الهدف الرئيسي من التدقيق هو إبداء رأي فني ومحايد بشأن البيانات المالية ومدى

أمنها في تمثيل الوضع المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة.²

ومنه نستنتج من خلال هذه المراحل الأربعة للتطور التاريخي للتدقيق بأن التدقيق أصبح يمثل في وقتنا الحالي أداة

فعالة منتشرة في جميع أنحاء العالم وعلى جميع المستويات.

2. مفهوم التدقيق

ظهرت تعريفات عديدة لمفهوم التدقيق بفضل تطور مهنة التدقيق من جهة، والتغيرات التي مر بها العالم على

المستويات الاقتصادية والمالية والاجتماعية من جهة أخرى، حيث تم تعريف التدقيق من قبل عدة جهات حكومية

وأخرى أكاديمية.

2.1. المفهوم اللغوي للتدقيق

¹ المرجع نفسه.

² لطفي شعباني، (2003)، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر، ص 19.

"التدقيق بمعناه اللفظي Audit، وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire، والتي تعني الاستماع لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق".¹

2.2. المفهوم الاصطلاحي للتدقيق

- التدقيق هو "النشاط الذي يطبق باستقلالية وفقا لمعايير وإجراءات من أجل القيام بالفحص قصد التقييم ومعرفة مدى الملائمة ودرجة الثقة وسير جميع الأنشطة داخل المؤسسة وفقا لمعايير محددة لها".²

- عرفه عبد الفتاح الصحن على أنه: "فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمنشأة فحصا دقيقا، حتى يطمئن المدقق من أن التقارير المالية، سواء أكانت تقريرا عن نتيجة المشروع خلال فترة زمنية أو تقرير عن المركز المالي في نهاية فترة زمنية أو أي تقرير آخر يظهر وتتطبع فيه صورة واضحة وحقيقية ودقيقة الغرض الذي من أجله أعد هذا التقرير".³

- عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية 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".⁴

- عرفته منظمة العمل الفرنسي على أنه: "معى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني، يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".⁵

¹ فاتح غلاب، (2010)، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس - سطيف -، ص 47.

² Jean charles Becour, Henri Bouquin, (1996), **Audit opérationnel**, Economica, 2^{ème} Edition, Paris -Franc - .

³ عبد الفتاح الصحن، (1994)، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ص 04.

⁴ جلييلة زوهري، (2015)، أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 04، ص 54.

⁵ يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، (2014)، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، تخصص التسيير، جامعة بوبكر بلقايد - تلمسان -، ص 13.

- التدقيق هو "تلك العملية المنظمة التي تؤدي عن طريق مدقق مؤهل وحيادي للتحقيق من صحة المعلومات، ومزاعم قابلية التحقق منها تتعلق بأنشطة وأحداث مالية ومطابقة نتائجها الاقتصادية مع معايير محاسبية مقررّة عن طريق جمع وتقييم أدلة الإثبات (إجراءات ومصادقات وملاحظات واستفسارات وفحص)، مع التقرير عن نتائج تلك العملية للأطراف المستخدمة لتلك المعلومات لاستخدامها في اتخاذ قراراتها".¹

ومن التعاريف السابقة، يمكن استنتاج تعريف شامل للتدقيق على أنه عملية أو نشاط منظم يقوم به شخص متخصص ومستقل وحيادي يتميز بمهارات مهنية وعملية حيث يقوم بالتأكد من دقة وتوافق القوائم المالية للمؤسسة مع معايير التدقيق المتعارف عليها وتقديم النتائج إلى الأطراف المعنية.

ومن خلال التعريفات السابقة للتدقيق، نجد أن التدقيق كنشاط يعتمد على ثلاث نقاط رئيسية:²

- ✓ **الفحص:** فحص البيانات والسجلات، والتأكد من صحة وسلامة العمليات؛
- ✓ **التحقيق:** الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري والحكم على مدى تمثيل الوضع المالي للوضع الحقيقي للشركة في فترة من الزمن؛
- ✓ **التقرير:** إعداد تقرير ختامي ورفعته للجهات المهنية الداخلية والخارجية، وهذا التقرير هو ملخص لنهاية فترة المدقق في التدقيق والتدقيق الجزئي أو الكلي للبيانات المالية للمؤسسة.

المطلب الثاني: ماهية التدقيق الداخلي

إن التطور والتوسع الاقتصادي الذي شهدته المؤسسات الاقتصادية العالمية عامة والجزائرية خاصة، قد أظهر مدى الحاجة للتدقيق الداخلي، حيث يُنظر إليه على أنه من أهم الوسائل التي تستخدمها الإدارة لضمان فاعلية الإجراءات المطبقة داخل الشركة. وفي هذا المطلب سنتطرق للتطور التاريخي للتدقيق الداخلي بالجزائر ثم التعرف على تعريف التدقيق الداخلي والمدقق الداخلي حسب مختلف الهيئات.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، (2005)، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، مصر، ص 02.
² سليمة بن زعمة، ريمة بصري، يزيد تفرارات، (2018)، التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، العدد 04، ص 85.

1. نشأة وتطور التدقيق الداخلي بالجزائر:

في الجزائر لم تعرف المؤسسات الاقتصادية نشاط التدقيق الداخلي إلا في عام 1990، وقد ظهر مع بداية الإصلاحات الاقتصادية التي مرت بها البلاد. أما طريقة إدخاله فقد كانت بحكم القانون حيث ألزمت المادة 40 من القانون 01-88 المتعلق بإدارة المؤسسات الاقتصادية العامة في الجزائر كل مؤسسة بأن يكون لها هيئة تدقيق داخلي. ومع ذلك فقد تمكن عدد قليل فقط من المؤسسات من القيام بذلك، حيث اقتصر دوره ومهامه على بعض الأمور التي تمس فقط الجوانب المحاسبية، أما بالنسبة لهدفه كأداة للرقابة الإدارية من حيث تحليل وتقييم الانحرافات والمساعدة على التحكم في الإدارة وتقديم الحلول لها فقد كان شبه معدوم.¹

يمكن تلخيص عملية التطور التاريخي الذي شهده نشاط التدقيق الداخلي في الجزائر بالمراحل التالية:²

1.1. مرحلة ما قبل الإصلاحات الاقتصادية:

تميزت هذه المرحلة بسيادة النظام الاشتراكي، وتميز الشؤون الاقتصادية بالطابع العمومي، وتولي مختلف الهيئات الوزارية لوضع الخطط والتوجيهات الإستراتيجية للمؤسسات مع خضوع المؤسسات لها، وخضوع الشركات الوطنية لرقابة مجلس المحاسبة، كما ثم سن المادة 36 من القانون 05_80 التي تنص على ضرورة أن يخضع التدقيق الداخلي لسلطة مجلس المحاسبة وفقدان الإدارة العليا لمسؤوليتها على وظيفة التدقيق الداخلي وجعلها تحت سلطة ومسؤولية مجلس المحاسبة.

1.2. مرحلة الإصلاحات الاقتصادية

¹ عبد الرحمان العايب، (2018)، آليات تحسين ممارسة نشاط التدقيق الداخلي في الجزائر على ضوء واقع الممارسة والمتطلبات الجديدة للمهنة، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، المجلد 5، العدد 2، ص 215.

² المرجع نفسه، ص ص 215_216.

تميزت هذه المرحلة بالتوجه نحو اقتصاد السوق كنموذج اقتصادي بدلا من الاقتصاد الاشتراكي بمساعدة جملة من القوانين التي وضعتها السلطات العمومية، كقانون 01_88 الذي يضم المادة 40 التي تلزم بضرورة إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي داخل المؤسسات الجزائرية العمومية، هذه المادة تحدد مهام وظيفة التدقيق الداخلي للمساعدة في التطوير والتحسين بشكل دائم ومستمر أساليب إدارة وتسيير المؤسسات، وقد ساهم هذا القانون في تحرير مسيري المؤسسات العمومية من رقابة مجلس المحاسبة مع انفصال وظيفة التدقيق الداخلي من سلطة مجلس المحاسبة وخضوعها لسلطة الإدارة العليا، ورغم التطور الذي عرفته وظيفة التدقيق الداخلي خلال هذه المرحلة إلا أنها لم ترقى إلى المستوى المطلوب وذلك لمجموعة من الاعتبارات من بينها:

- ✓ اختلاف الزاوية التي ينظر منها للتدقيق الداخلي؛
- ✓ تعدد المشاكل التي كانت تعاني منها المؤسسات العمومية؛
- ✓ انحراف وظيفة التدقيق الداخلي عن تأدية مهامها الأساسية.

1.3. المرحلة الحالية

تميزت هذه المرحلة بامتدادها من سنة 1995 إلى يومنا هذا، كما تميزت بإلغاء كل القوانين والإصلاحات الاقتصادية منها القانون 01_88 وإلغاء مادته 40 وتعويضهم بالأمر الرئاسي رقم 95_25 المؤرخ في 25 سبتمبر 1995، والذي يتضمن تسيير رؤوس الأموال المنقولة ملكا للدولة، ورغم إلغاء المادة 40 التي كانت تفرض على المؤسسات ضرورة وجود وظيفة التدقيق الداخلي إلا أن السلطات العمومية استمرت في إصدار تعليمات بضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي.

2. تعريف التدقيق الداخلي والمدقق الداخلي وخصائص التدقيق الداخلي

2.1. تعريف التدقيق الداخلي

- عرف حسب جمعية المراجعين الداخليين أو المدققين الداخليين سنة 1945 على أنه "عبارة عن نشاط تقويم مستقل، يعمل بصفة أساسية، في مجال الموضوعات المحاسبية والمالية، ولكن من الجائز أن يتعامل في بعض المسائل ذات الطبيعة المستقبلية".¹

- في سنة 1971، اصدر معهد المدققين الداخليين تعريفا جديدا للتدقيق الداخلي مفاده أن: "التدقيق الداخلي هو نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة، وهي وسيلة رقابية إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى".²

- في سنة 1999 تم تقديم تعريف حديث للتدقيق الداخلي من طرف معهد المدققين الداخليين على أنه: " نشاط تأكيدي استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة لتحسين عملياتها وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة، والتوجيه (التحكم)".³

- ثم تعريفه من طرف المعهد الفرنسي للمدققين الداخليين (IFACI) على أنه: " فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف مديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى".⁴

- كما يعرف بأنه: " وظيفة من وظائف الشركة، الهدف من ورائها مرافقة قسم المحاسبة والمالية بصفة مستمرة وشاملة طيلة السنة، بغرض الرفع من جودة المعلومات المالية".¹

¹ بلقاسم سعودي، (2016)، المراجعة الداخلية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثانية علوم التسيير، تخصص مراقبة التسيير، جامعة محمد بوضياف- المسيلة-، ص 8.

² عمر شريقي، (2015)، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء المالي في المؤسسة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 07، ص 125.

³ خلف عبد الله الوردات، (2006)، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق (وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية)، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، ص 35.

⁴ أحمد كاروس، (2010)، تصميم إدارة للمراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر-3، ص 38.

انطلاقاً من التعاريف السابقة يمكن تعريف التدقيق الداخلي على أنه وظيفة من وظائف المؤسسة، يقوم بها أفراد متخصصين يتمتعون بمهارات وكفاءات مهنية، هذه الوظيفة أو النشاط تكون مستقلة، تهدف إلى خدمة الإدارة وتحقيق الأهداف المرسومة من طرف المديرين.

2.2. تعريف المدقق الداخلي

المدقق الداخلي هو شخص من داخل المنظمة الاقتصادية يعمل ضمن قسم التدقيق الداخلي يقوم بعمليات التدقيق الداخلي ويتحمل مسؤوليتها، يتسم بالاستقلالية والموضوعية والشفافية، ويمتلك الخبرة والكفاءة المهنية في اكتشاف حالات الفساد، له الحق في إبداء رأيه الفني والمحايد عند كتابة تقريره المالي حول ما قام به من تدقيق لأي نشاط أو وحدة اقتصادية ورفع هذا التقرير للإدارة العليا.

2.3. خصائص التدقيق الداخلي

انطلاقاً من تعاريف التدقيق الداخلي يمكن استخلاص الخصائص التالية:²

- ❖ **نشاط تأكيدى:** تتمثل مهمته في تقديم خدمات تأكيدية للإدارة، وضمان حسن سير الأعمال، وفحص الأنشطة المختلفة للمنشأة، وتقييم الأدلة بموضوعية من أجل تقديم رأي حول عمليات إدارة المخاطر والحوكمة والرقابة؛
 - ❖ **نشاط استشاري:** عن طريق عمليات المشورة التي يتم توفيرها للوحدات التنظيمية داخل وخارج المؤسسة.
 - ❖ **نشاط موضوعي:** حيث يخلو من التحيز في أداء واجباته؛
 - ❖ **نشاط مستقل:** بمعنى إفساح المجال للمدقق الداخلي لممارسة مهامه المهنية بحرية تامة وخالية من أي ضغوط.
- وبذلك يمكن القول أن خدمات التدقيق الداخلي أصبحت خدمات تأكيدية بخصوص نظام الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر والحوكمة موجهة للجنة التدقيق ومجلس الإدارة، وخدمات استشارية من خلال النصائح والتوصيات موجهة لمجلس الإدارة؛

¹نصر الدين عيساوي، (2005)، التدقيق المالي (وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، المعايير الجزائرية للتدقيق NAA، المعايير الجزائرية للتقارير لمحافظ الحسابات NARCC)، مؤسسة نوميدغراف للنشر والإشهار - قسنطينة -، ص 17.

²يزيد صالح، عبد الله مايو، (2016)، دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 4، ص 48.

❖ **نشاط:** ثم تأكيد طبيعة التدقيق الداخلي على انه نشاط بدلا من وظيفة وذلك بحكم مبررين رئيسيين وهما:¹

- تطبيق احد الأنماط الحديثة لتسير المؤسسات وهي الإدارة بالأنشطة والتي تسمح بتصنيف الأنشطة على حسب الأهمية وعلى قدر المساهمة في خلق القيمة المضافة للمؤسسة؛
- تطبيق إستراتيجية المناولة التي تتيح فرصة اللجوء إلى أطراف خارجية في حالة عجز الطرف الداخلي في تقديم الخدمة بشكل جزئي أو كلي.

❖ **نشاط منهجي:** ويقصد به أن عملية التدقيق الداخلي تجري حسب مخطط عمل منظم ومتسلسل.²

المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي

يحض التدقيق الداخلي كوظيفة بأهمية كبيرة في المؤسسة سواء كانت خاصة أو عمومية، وذلك للدور الريادي الذي يلعبه كعين للإدارة لحماية أصول الشركة، وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وحوكمة المؤسسة، كما يسعى التدقيق الداخلي بإمامه لمجموعة القواعد الرقابية من اجل تأدية دوره وتحقيقه لمختلف الأهداف من اجل المساهمة في نجاح المؤسسة وخدمة كل الأطراف.

1. أهمية التدقيق الداخلي

يكتسي التدقيق الداخلي أهمية كبيرة في زيادة قيمة المؤسسة حيث تكمن أهميته في ما يلي:³

✓ إعانة المدير في تنفيذ المهام اليومية لإدارة شؤون المنشأة وذلك بهدف ضمان سلامة ونزاهة نظام الرقابة الداخلية؛

✓ التأكد من صحة وسلامة نظام مسك الدفاتر المحاسبية ودوام عمل هذا النظام والتأكد على أن كل المعلومات المتاحة هي قاعدة بيانات باستطاعة المؤسسة الاعتماد عليها؛

¹ منى كشاط، تيجاني بالرقى، (2017)، الأدوار الحديثة للتدقيق الداخلي على ضوء مستجدات الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، المجلد 7، العدد 2، ص 321.

² محمد لمين علون، مرجع سبق ذكره، ص 16.

³ محمد بن الدين، (2014)، أثر تكنولوجيا المعلومات على كفاءة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الحقيقة، جامعة احمد دراية ادرار-الجزائر، المجلد 13، العدد 30، ص 186.

✓ الاعتناء والاهتمام بالجوانب المالية والإدارية والجانب الاقتصادي للرقابة الداخلية وضمان سلامته المالية والإدارية والتأكد من عمله كما هو مخطط له.

2. أهداف التدقيق الداخلي

تطورت أهداف التدقيق الداخلي مع تطور بيئة الأعمال من أهداف تقليدية إلى أهداف أخرى حديثة.¹

2.1. الأهداف التقليدية:

كان يقتصر الهدف من التدقيق الداخلي في البداية على اكتشاف الأخطاء والاحتيايل والتلاعب وقصر نطاقه على المعاملات المالية فقط، أي التحقق من سلامة الملفات والبيانات المالية، وبعد ذلك كان هناك تطور منطقي لأهداف التدقيق الداخلي لتشمل التقييم والوقاية ولكن هذه الرؤية تطورت وأصبحت ذات صبغة تأكيدية واستشارية لإضافة قيمة للمؤسسة.

2.2. الأهداف الحديثة:

خصصتها نشرة المعايير الدولية 1999 المتعلقة بالممارسة العلمية للتدقيق الداخلي، واخذت بعين الاعتبار الهدف الأساسي من التدقيق الداخلي هو مساعدة كافة أعضاء المؤسسات على أداء أعمالهم بفعالية وكفاءة، ويتم ذلك عن طريق قيام التدقيق الداخلي بتزويدهم بالتحليلات والتقييمات والتوصيات والمشورات وكل المعلومات اللازمة التي تهم الأنشطة التي يتم مراجعتها.

أهداف أخرى يسعى التدقيق الداخلي إلى تحقيقها:²

✓ التأكد من دقة الحسابات السنوية لإعطاء صورة واضحة عن المؤسسة؛

✓ التأكد من دقة البيانات المسجلة بالدفاتر والسجلات؛

¹ طلال زغبة، شريط حسين الأمين، (2018)، أهمية التدقيق الداخلي كأداة لقياس جودة القوائم المالية، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد 5، ص 197.

² عائشة عوماري، عمر قاسم، (2017)، دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر البنكية، مجلة الحقيقة، العدد 41، ص 793.

- ✓ إبداء الرأي حول جودة التسيير داخل المنشأة؛
 - ✓ مراجعة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية؛
 - ✓ منع الغش والأخطاء واكتشافه حال حدوثه؛
 - ✓ التأكد من درجة الاعتماد على المعلومات الواردة في التقارير المالية؛
 - ✓ حماية أصول المنشأة؛
 - ✓ مراجعة الأنظمة والسياسات المعمول بها وتحديد مدى التزام الموظفين بها؛
 - ✓ تقييم كفاءة الأفراد؛
 - ✓ مراجعة إجراءات إدارة المخاطر ومراكز المخاطر التي تتضمنها، وكذلك مراجعة فعالية الطرق المعتمدة لتقييم هذه المخاطر.
- كما يمكن القول أن هذه الأهداف هي على سبيل الذكر لا الحصر، فأهداف التدقيق الداخلي تتطور وفقاً للتطور التاريخي لمفهومه، ولا يقتصر نطاق التدقيق الداخلي على نشاط معين، بل يشمل جميع الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة.

المبحث الثاني: أساسيات حول التدقيق الداخلي

إن وظيفة التدقيق الداخلي نتيجة الاهتمام المتزايد بها من قبل المنظمات الدولية والإقليمية، وكذلك من قبل المؤسسات الاقتصادية الخاصة، حظيت بمكانة هامة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، كم ثم تحديد صلاحيات ومسؤوليات المدقق الداخلي، بما يتفق مع المعايير المتعارف عليها لمهنة التدقيق الداخلي بهدف تحقيق غاية الوصول إلى نظام تدقيق داخلي يتميز بالكفاءة والفعالية، فآلية سير مهنة التدقيق الداخلي تسمح بفحص وتقييم الأعمال المختلفة مما يعني ضمان استمرارية المؤسسة.

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى دراسة أساسيات حول التدقيق الداخلي في ثلاثة مطالب وهي:

❖ **المطلب الأول: معايير وصلاحيات ومسؤوليات المدقق الداخلي.**

❖ **المطلب الثاني: موقع قسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للشركة.**

❖ **المطلب الثالث: آلية سير مهنة التدقيق الداخلي.**

المطلب الأول: معايير وصلاحيات ومسؤوليات المدقق الداخلي

بهدف تحقيق غاية الوصول إلى نظام تدقيق داخلي يتميز بالكفاءة والفعالية، لابد من تحديد صلاحيات ومسؤوليات المدقق الداخلي، بما يتفق مع المعايير المتعارف عليها لمهنة التدقيق الداخلي، والتي يجب أن يلتزم بها المدققين الداخليين عند تنفيذ مهامهم المختلفة.

1. معايير التدقيق الداخلي

في منتصف عام 1999 توصل مجلس إدارة المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين إلى إطار عمل احترافي جديد لوظيفة التدقيق الداخلي، حيث تم تطوير معايير التدقيق الداخلي إلى مجموعتين مجموعة الصفات ومجموعة الأداء،

حيث تم العمل بهما ابتداء من بداية جانفي 2003، وتم مراجعة هذه المعايير ودخولها حيز التنفيذ بداية من الفاتح جانفي 2007، وأخر تعديل لهذه المعايير تم إجراؤه في عام 2012 ودخل حيز التنفيذ في جانفي 2013.¹

1.1. معايير الصفات:

وهي عبارة عن أربعة معايير رئيسية تتمثل في:²

1.1.1 معيار الأهداف، الصلاحية والمسؤولية: يجب تحديد الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات المختلفة لنشاط التدقيق الداخلي، وذلك عن طريق وثيقة أو عقد رسمي يبرم بين طرفين، وفقا للمعايير الدولية المهنية للتدقيق الداخلي، ويجب على مدير إدارة التدقيق الداخلي مراجعة وثيقة التدقيق الداخلي بشكل دوري مع إلزامية تقديمه للإدارة العليا ومجلس الإدارة للموافقة عليه حتى يصبح هذا المعيار حيز التنفيذ.

1.1.2 معيار الاستقلالية والموضوعية: يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلا ويجب أن يكون المدققون الداخلون يتحلون بالموضوعية والموثوقية خلال ممارستهم وأدائهم لنشاطهم التدقيقي. ويضم هذا المعيار ثلاثة معايير فرعية تتمثل في الاستقلال التنظيمي، وموضوعية المدققين، ضعف الاستقلالية أو الموضوعية.

1.1.3 معيار البراعة وبذل العناية المهنية: يجب على المدقق الداخلي القيام بأعمال التدقيق بمهنية وكفاءة كبيرين، وامتلاكه لقدرات علمية ومهنية كافية، وينقسم هذا المعيار إلى ثلاثة معايير فرعية تتمثل في البراعة، وبذل العناية المهنية، والتطوير المهني المستمر.

1.1.4 معيار التوكيد على الجودة وبرنامج التحسين: يجب أن يعمل مدير التدقيق الداخلي على تطوير برامج ضبط جودة التدقيق الداخلي والمحافظة عليه، والمراقبة الدورية لفعالية هذا البرنامج، كما يعمل على تصميم هذا البرنامج لخدمة أنشطته ولإضافة قيمة إلى أعمال الشركة وتحسين عملياتها المالية والتشغيلية، كما يضمن امتثال أنشطته لمعايير وأخلاقيات المهنة.³

¹عزيز لوجاني، مرجع سبق ذكره، ص 57.

²خلف عبدالله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مرجع سبق ذكره، ص 77_98.

³أكتفاء رحيم محسن، إحسان شميران الياسري، (2019)، أثر التدقيق الداخلي في تحسين أداء البنك المركزي العراقي، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 14، العدد 46، ص 159.

1.2. معايير الأداء:

وهي عبارة عن سبعة معايير رئيسية وتتمثل فيما يلي:¹

1.2.1. معيار إدارة نشاط التدقيق الداخلي: إن تحديد نشاط قسم التدقيق الداخلي هو مسؤولية الرئيس التنفيذي

للتدقيق الداخلي في المؤسسة، كما يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إدارة نشاط التدقيق الداخلي بفعالية وكفاءة لضمان تحقيق القيمة المضافة للشركة؛

1.2.2. معيار طبيعة عمل التدقيق الداخلي: يقيم نشاط التدقيق الداخلي ويساهم في تحسين إدارة المخاطر والرقابة

الداخلية وعمليات الحوكمة، وذلك بواسطة إتباع منهج منظم ومنضبط؛

1.2.3. معيار تخطيط مهام التدقيق الداخلي: يجب أن يعمل المدقق الداخلي على وضع خطة عمل لكل مهمة من

مهام التدقيق، بحيث تتضمن هذه الخطة أهداف المهمة، ونطاقها، وتوقيتها، والموارد المخصصة لها؛

1.2.4. معيار تنفيذ مهام التدقيق الداخلي: يستلزم على المدقق الداخلي أن يقوم بتحديد، وتحليل، وتقييم، وتوثيق،

جميع المعلومات اللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق؛

1.2.5. معيار تبليغ النتائج: يقوم المدقق الداخلي بإبلاغ نتائج مهمة التدقيق الموكلة إليه إلى الجهة المختصة، في

الوقت المناسب، وبالطريقة المناسبة؛

1.2.6. معيار مراقبة سير العمل: يجب على المدقق الداخلي أن يقوم بوضع وتطوير نظام لتتبع التقدم المحرز في

النتائج التي تم إبلاغ الإدارة بها، مع تتبع أي شيء يتم اتخاذه بخصوص النتائج التي تم إبلاغ الإدارة بها؛

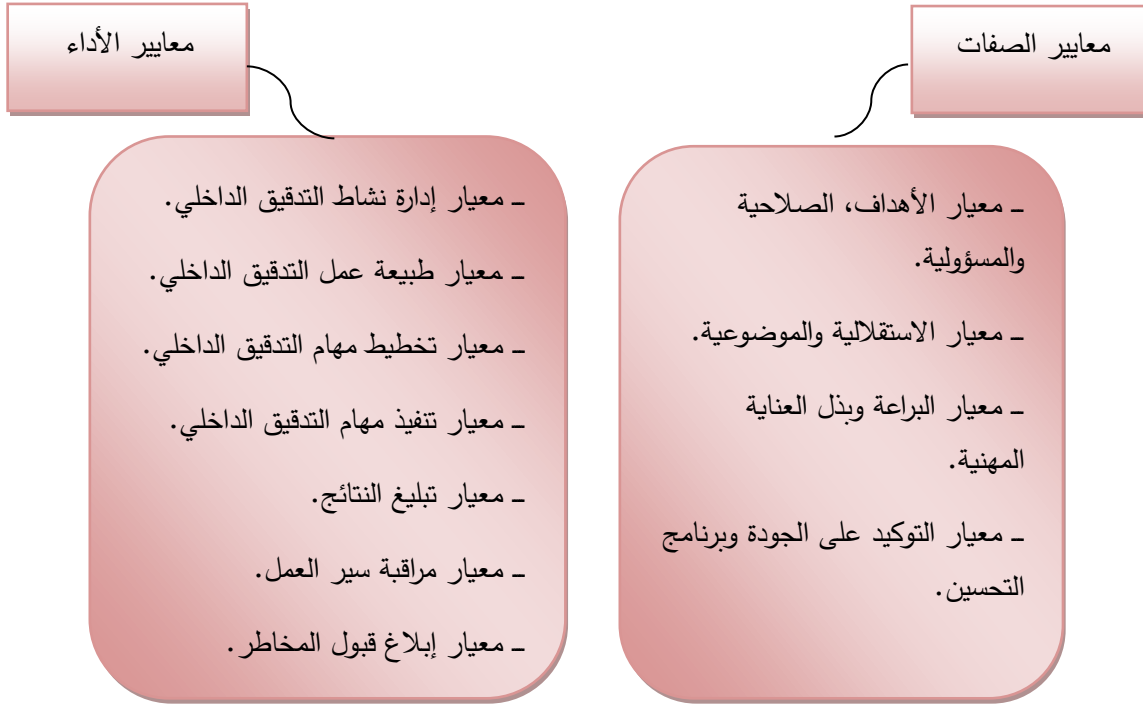
1.2.7. معيار إبلاغ قبول المخاطر: يعمل المدقق الداخلي للشركة على التأكد من مستوى المخاطر التي تقبلها

الإدارة، وإذا وجد أن الإدارة قد قبلت بدرجة عالية من المخاطر فعليه أن يناقش الأمر معها، وإذا لم يتوصل معهم

إلى حل ورأى إن الإشكال لم يحل، فانه يقوم بإبلاغ مجلس الإدارة بذلك.

¹ محمد مصطفى الجبو، (2017)، تقييم مدى مساهمة إدارة المراجعة الداخلية بالشركات الصناعية الليبية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات من خلال تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، المجلد 5، عدد خاص، ص ص 226-228.

الشكل رقم (2-1): معايير التدقيق الداخلي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق

2. صلاحيات المدقق الداخلي

للمدقق الداخلي صلاحيات معينة تسمح له بإجراء فحص كامل للدفاتر والسجلات، وتختلف هذه الصلاحيات حسب طبيعة المهمة الموكلة إليه بموجب العقد المبرم بينه وبين الطرف الآخر الذي يتمثل في الإدارة أو صاحب المنشأة أو رئيس قسم ما في المؤسسة، من بعض الصلاحيات الأساسية التي يمكن أن تنسب للمدقق الداخلي نجد:¹

- ✓ بإمكان المدقق الرجوع والاطلاع على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر في أي وقت وفي عين المكان، وبشكل عام يمكنه الاطلاع على جميع الوثائق الخاصة بالشركة أو الهيئة، ويمكنه طلب أي توضيحات من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة وإن يقوم بكل التفقيشات التي يراها لازمة؛
- ✓ بإمكان المدقق طلب المعلومات من الأجهزة المؤهلة في مقر الشركة والمرتبطة بالمؤسسات ذات الصلة أو المؤسسات الأخرى التي تربطها بها علاقة مساهمة؛

¹المواد: 31، 32، 33، 36، 37، 38 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الموافق ل 11 جويلية 2010.

- ✓ يجب على مديري الاقسام تقديم بيان محاسبي كل 6 أشهر على الأقل للمدقق وفقاً لمخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية المنصوص عليها في القانون؛
- ✓ يشارك المدقق في الاجتماعات العامة في كل مرة يتم دعوته فيها بناء على تقريره ويحتفظ بالحق في التدخل في الاجتماع المتعلق بادهاء مهمته؛
- ✓ تحدد الجمعية العمومية أو الجهة المختصة بالمداولة أتعاب المدقق في بداية مهمته، ولا يمكن للمدقق أن يتقاضى أي أجر أو امتياز مهما كان شكله باستثناء الأتعاب والتعويضات التي يتكبدها في إطار مهمته. ولا يمكن بأي حال من الأحوال احتساب الأتعاب على أساس النتائج المالية التي حققتها الشركة أو الهيئة المعنية؛
- ✓ يجوز للمدقق الاستقالة دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته 3 أشهر، ويقوم بتقديم تقرير عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.

3. مسؤوليات المدقق الداخلي

- المدقق الداخلي يعتبر مسؤول عن تنفيذ مهام التدقيق الداخلي وفقاً لبرنامج التدقيق الداخلي المعد لهذا الغرض من قبل مشرف التدقيق، وبناءً عليه يتحمل المدقق الداخلي المسؤوليات التالية:¹
- ✓ مراجعة الإجراءات والضوابط الرقابية الموضوعية، لضمان الامتثال لجميع المتطلبات القانونية واللوائح والأنظمة والإجراءات الداخلية للشركة، ومساعدة إدارة الشركة في تحديد نقاط الضعف أو العيوب، وتقديم التوصيات المناسبة فيما يتعلق بالخطوات التي يجب اتخاذها لمعالجتها والتغلب عليها؛
 - ✓ تقديم المعلومات عن مدى كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية، واللوائح الداخلية المتعلقة بالجوانب الإدارية والمحاسبية والمالية بالمنظمة، وكذلك عن أداء المؤسسة وفقاً للمعايير القائمة؛
 - ✓ فحص الوسائل والآليات المستخدمة في حماية أصول الشركة؛

¹ سامح رفعت أبو حجر، إيمان احمد محمد رويحه، دور المراجعة الداخلية كآلية لتقويم نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر، بطاقة مشاركة في الملتقى السنوي الخامس حول المحاسبة في عالم متغير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص ص 15-16.

- ✓ مراجعة أنظمة الرقابة الداخلية (التدقيق الداخلي)، والأنظمة الإدارية والمحاسبية والمالية - سواء اليدوية أو الآلية - المصممة لحماية موارد الشركة والعمل على ضمان امتثالها للقوانين واللوائح المعمول بها؛
- ✓ مراجعة جميع جوانب عمل الشركة لضمان الاستخدام الأمثل للموارد وامتثالها للسياسات والإجراءات واللوائح الداخلية المنظمة لها؛
- ✓ مراجعة الإجراءات والضوابط الرقابية لأنظمة الشركة للتأكد من دقة وسلامة المعلومات، وللتأكد من أن التقارير والبيانات المطلوبة من قبل الجهات الرقابية معدة بشكل صحيح وكامل وتقديمها يكون في الوقت المحدد لها.
- يتحمل المدقق الداخلي عددًا من المسؤوليات الأخرى، بما في ذلك:¹
- ✓ التعاون والتنسيق الجيد والمستمر مع المدققين الخارجيين لضمان التغطية الكافية لإتمام التدقيق وتقليل الازدواجية قدر الإمكان؛
- ✓ المساعدة في إجراء التحقيقات الخاصة مثل أعمال الاحتيال والتزوير وإعلام الإدارة ولجنة التدقيق بكل النتائج؛
- ✓ إبلاغ لجنة التدقيق بالتوصيات الواردة في التقارير الصادرة عن التدقيق الداخلي ومراحل تنفيذها ونتائج العمل بها
- وإية نتائج ايجابية التي يمكن أن تحصل عليها الوحدة الحكومية بعد تطبيق هذه التوصيات.

المطلب الثاني: موقع قسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للشركة

- إن من أهم العناصر التي تدعم نجاح وظيفة التدقيق الداخلي هو مكانتها الرقابية في التنظيم الداخلي للمؤسسة، سواء كانت تابعة مباشرة لمجلس الإدارة، أو للجنة التدقيق التابعة له، فإن هذا يزيد من استقلاليتها وكفاءتها في تنفيذ مهامها، بفضل الدعم الذي تتلقاه من مجلس الإدارة، فقسم التدقيق الداخلي يعتبر جزءًا مهمًا من الهيكل التنظيمي للشركة.²

¹أنور عباس ناصر، (2018)، دور التدقيق الداخلي في مكافحة الفساد المالي والإداري، مجلة الدنانير، العدد 13، ص 497.

²محمد عبد الله حامد العبدلي، (2012)، اثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، ص 38.

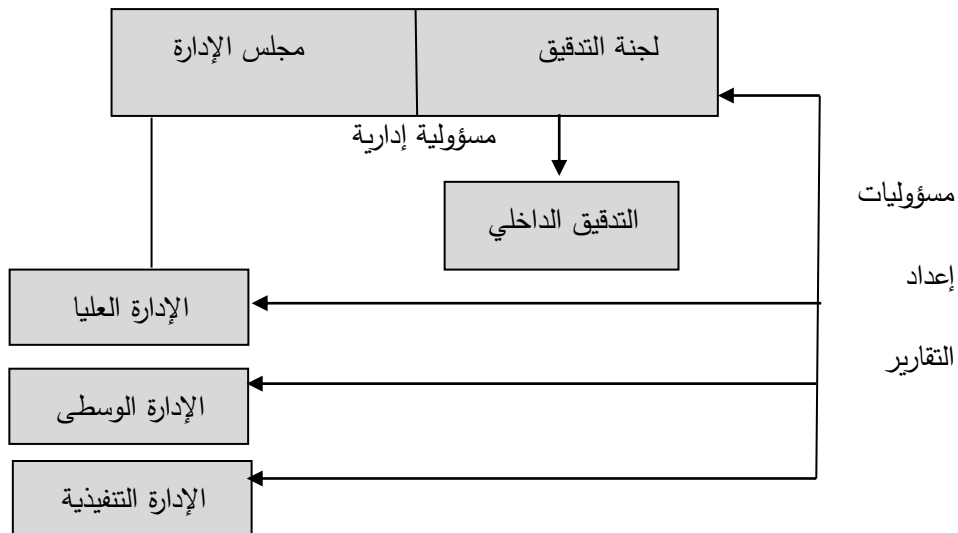
فمكانة قسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي تختلف من شركة إلى أخرى، وهذا يعود إلى حجم الشركة وطبيعة نشاطها وإلى درجة اهتمام الإدارة العليا بوظيفة التدقيق الداخلي، فيمكن أن يتبع قسم التدقيق الداخلي لمسؤول مالي أو إداري أو إلى المدير العام، وقد يتبع مباشرة لمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق التابعة له، وقد كان قسم التدقيق في السابق يدخل ضمن اختصاص ومسؤولية نائب المدير العام للشؤون المالية أو ضمن اختصاص المراقب المالي، وقد كان يقتصر على مجال المحاسبة والجوانب المالية، ولكن الآن فقد تم تغيير الاختصاصات واتسع نطاق عمل المدقق الداخلي، وأصبح من الضروري تغيير موقع قسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي ليصبح تابعا لمجلس الإدارة مما يساعد على تحقيق الرقابة المطلوبة، كما أن تحديد الموقع التنظيمي المناسب لقسم التدقيق الداخلي يعتمد على عاملين رئيسيين، وهما:¹

✓ وجوب ضمان استقلالية قسم التدقيق الداخلي؛

✓ ضرورة تحديد موقع قسم التدقيق الداخلي عند المستوى الذي يؤكد دعم الإدارة العليا لها.

ويوضح الشكل التالي الهيكل التنظيمي النموذجي لقسم التدقيق الداخلي.

الشكل رقم (2-2): الهيكل التنظيمي النموذجي لقسم التدقيق الداخلي



المصدر: كنزة براهيمة، (2013)، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة قسنطينة 2، ص 72.

¹ كنزة براهيمة، مرجع سبق ذكره، ص 71.

ويوضح الشكل السابق الهيكل التنظيمي النموذجي لقسم التدقيق الداخلي، وهذا الهيكل يضمن الاستقلال التام لوظيفة التدقيق الداخلي من خلال رفعه للتقارير مباشرة إلى لجنة تدقيق مستقلة تضم أعضاء غير تنفيذيين من مجلس الإدارة. وعلى الرغم من أن المساءلة الإدارية لقسم التدقيق الداخلي تقع على عاتق لجنة التدقيق، إلا أن الواقع العملي قد يختلف، حيث أن أعضاء لجنة التدقيق هم أعضاء من مجلس الإدارة غير المتفرغين ولديهم مسؤوليات أخرى خارج المؤسسة. الأمر الذي يجعل الإشراف على قسم التدقيق الداخلي صعباً، ولهذا السبب تقع أقسام التدقيق الداخلي عملياً تحت مسؤولية الإدارة العليا¹.

المطلب الثالث: آلية سير مهنة التدقيق الداخلي

تتمثل منهجية تنفيذ التدقيق الداخلي في مجموعة من الخطوات والوسائل التي يتبعها المدقق الداخلي، والتي تسمح بفحص وتقييم الأعمال المختلفة داخل المؤسسة، واتخاذ القرارات الصحيحة والتوجيهية، و تتميز مهمة التدقيق الداخلي بثلاث مراحل أساسية، وهي:²

مرحلة التحضير، مرحلة التنفيذ، مرحلة الختام

1. مرحلة التحضير للمهمة

يتطلب من المدقق الداخلي قبل الشروع في تنفيذ أعمال التدقيق الداخلي، أن يقوم أولاً بالتحضير المسبق لهذه المهمة، وهذه المرحلة تمر بالخطوات التالية:³

1.1. الأمر بالمهمة: وهي عبارة عن التفويض الذي تمنحه الإدارة العامة لقسم التدقيق الداخلي، بهدف إبلاغ

المسؤولين عن عملية التدقيق؛

¹ كنزة براهيمة، المرجع نفسه، ص 72.

²Saidj Faiz, (2014), *methodologie et cadre de reference des pratiques professionnelles de l'audit interne*, revue nouvelle economie, Université de Blida, volume 2, number 11.

³ محمد لمين عيادي، (2007)، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التدبير، تخصص إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، ص ص 113-115.

1.2. مرحلة التعود: هذه الخطوة تتطلب من المدقق الداخلي ثقافة مالية، تسييرية، وتقنية لأنها تساعد على فهم الموضوع الذي هو بصدد مراجعته، وذلك من خلال جمع المعلومات اللازمة بهدف تحديد أهداف هذه المهمة وتحديد المشاكل الرئيسية؛

1.3. خطة التقارب: إنها وثيقة تظهر على شكل جدول يقسم النشاط أو الوظيفة محل التدقيق إلى مجموعة أولى من الأعمال سهلة الملاحظة، حيث يقوم المدقق بوضع خطة التقارب في هذه المرحلة من خلال المعلومات التي قام بتجميعها؛

1.4. تحديد مواقع الخطر: يقوم المدقق بتحديد مواقع الخطر وتعريفها، وتقييم الوسائل التي وضعها للسيطرة على المخاطر المقبولة وتقليل المخاطر الغير مقبولة، والكشف عن المشاكل وأوجه القصور وتقديم التوصيات لمعالجتها، ويسمح ذلك بتنظيم مهمة التدقيق الداخلي من خلال تحديد نقاط الواجب التعمق في تحليلها، بهدف إعداد برنامج المدقق الداخلي؛

1.5. التقرير التوجيهي: وهو وثيقة يتم من خلالها تحديد الأهداف التي يريد المدقق الداخلي تحقيقها، وهي عبارة عن عقد يبرم بين المدقق الداخلي والأطراف التي ستخضع للتدقيق، ويتم من خلاله تحديد أهداف ونطاق عمل التدقيق الداخلي.

2. مرحلة تنفيذ المهمة

بمجرد أن ينتهي المدقق الداخلي من دراسته والتخطيط لمهمة التدقيق الموكلة إليه، تبدأ مرحلة التنفيذ الميداني للمهمة، والتي من خلالها يقوم المدقق الداخلي بجمع المعلومات والأدلة التي تمكنه من تحقيق أهداف هذه المهمة، وتتمثل هذه الخطوة في ثلاثة مراحل وهي:¹

¹ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، (2009)، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، ص 68.

2.1. اجتماع الافتتاح: تعقد الجلسة الافتتاحية في مقر النشاط المراد تدقيقه، بين الفريق المكلف بالمهمة ومديري النشاط الخاضع للتدقيق، والتي يتم خلالها بناء العلاقات الأولى بين الطرفين، وكذلك التهيئة الميدانية للقسم الذي سيخضع لعملية التدقيق؛

2.2. برنامج التدقيق (مخطط التنفيذ): يقوم برنامج التدقيق بتوزيع أعمال التدقيق على مختلف أعضاء فريق التدقيق، حسب مؤهلاتهم وخبراتهم ووفقاً للوقت، وترتيب سفر الأعضاء، وجدولة المقابلات والاجتماعات، والسماح للمدقق بمعرفة أدق تفاصيل مهمته، ويساعد على متابعة عمل المدققين لضمان التقدم الطبيعي للمهمة مع مرور الوقت، وتحديد المراحل التي تم الوصول إليها من قبل المدقق، وتعتبر مرجعا مهما للمهام المستقبلية، وهذا المخطط يجب عدم الخلط بينه وبين خطة التقارب، فالثانية تخطط للعمل فقط حتى نهاية الدراسة؛

2.3. العمل الميداني: يتم تنفيذ هذه المرحلة فور تطوير برنامج التدقيق والموافقة عليه من قبل مدير التدقيق، حيث يطبق فريق التدقيق هذا البرنامج على الواقع عن طريق إجراء الاختبارات، والمقارنات وتقنيات التدقيق الأخرى بهدف جمع أدلة إثبات كافية ومناسبة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق، والكشف عن أي مشاكل أو بقايا أو انحرافات قد تنشأ.

3. مرحلة إنهاء المهمة

وتعتبر هذه المرحلة الأخيرة في مهمة التدقيق الداخلي والتي تنتهي بتقديم تقرير نهائي للجهة المسؤولة وتتضمن هذه المرحلة العناصر التالية:¹

3.1. هيكل التقرير: يتكون هيكل التقرير من القضايا المذكورة في الوثيقة التي تسلط الضوء على المشاكل وتحللها من جهة، والنتائج المذكورة في وثيقة التغطية فيما يتعلق بالنقاط الإيجابية من جهة أخرى، كما يعتبر أساس لتحضير التقرير النهائي للمهمة؛

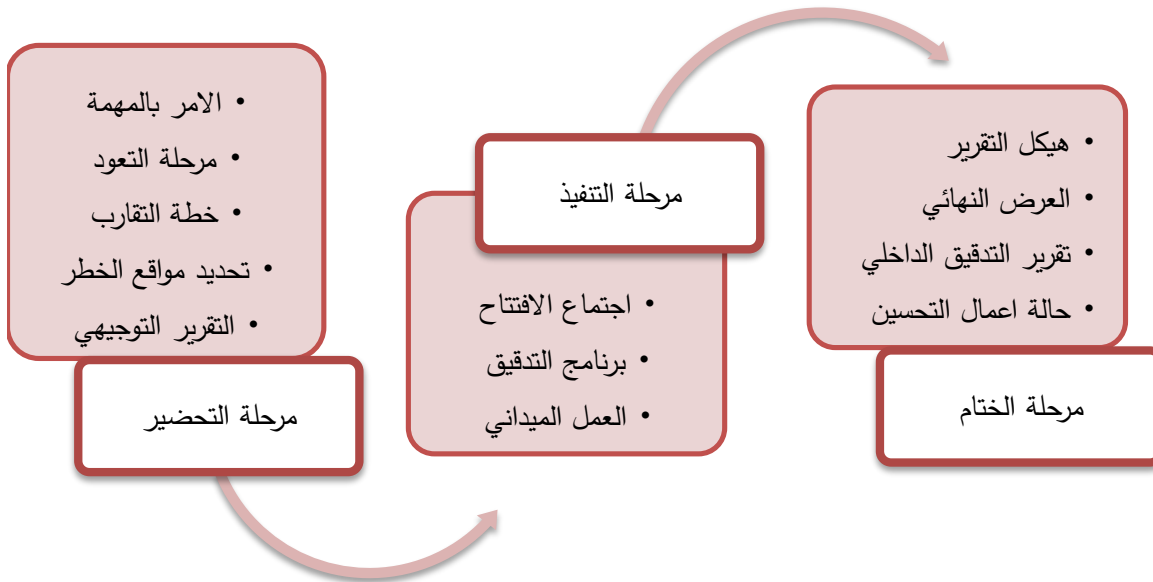
3.2. العرض النهائي: وهو العرض الشفهي للملاحظات التي يراها المدقق مهمة وضرورية لأهم المسؤولين لمختلف المصالح محل التدقيق، إذ يتم هذا العرض بعد انتهاء المدقق من العمل الميداني؛

¹ لطفي شعباني، مرجع سبق ذكره، ص ص 80-81.

3.3. **تقرير التدقيق الداخلي:** بمجرد الانتهاء من التدقيق، يتم إرسال تقرير التدقيق الداخلي النهائي إلى أهم المديرين المعنيين والإدارة، لإبلاغهم بنتائج التدقيق المتعلقة بقدرة التنظيم محل التدقيق بالقيام بمهامه، مع ذكر المشاكل للتحسين، ويعتبر هذا التقرير من أهم الوثائق التي يحضرها قسم التدقيق الداخلي؛

3.4. **حالة أعمال التحسين:** بعد أن يقترح المدقق الداخلي مجموعة من التصحيحات التي يتعين إجراؤها، بناءً على الملاحظات التي سجلها أثناء أداء مهمته، يتابع الأخير هذه التصحيحات، وتنتهي هذه المرحلة عندما يتم تحقيق جميع التصحيحات المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة.

الشكل رقم (2-3): آلية سير مهنة التدقيق الداخلي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق

المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات

للتدقيق الداخلي دور مهم في تفعيل حوكمة المؤسسات، فهو يعينهم على تحقيق مختلف غاياتهم وأهدافهم من خلال إيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، وكذلك علاقاته مع كل من التدقيق الخارجي ولجنة التدقيق ومجلس الإدارة، الذين يعتبرون في حد ذاتهم من بين آليات الحوكمة.

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى دراسة دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات في ثلاثة مطالب وهي:

- ❖ **المطلب الأول:** علاقة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة ولجنة التدقيق وبالتدقيق الخارجي.
- ❖ **المطلب الثاني:** دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقييم وإدارة المخاطر.
- ❖ **المطلب الثالث:** دور التدقيق الداخلي في ترشيد الإدارة العليا وتعزيز الإفصاح والشفافية.

المطلب الأول: علاقة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة ولجنة التدقيق وبالتدقيق الخارجي

في هذا المطلب سنتطرق لعلاقة التدقيق الداخلي مع كل من مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والتدقيق الخارجي.

1. علاقة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة

1.1. تعريف مجلس الإدارة

عرف كل من Monks and Minow مجلس الإدارة بأنه: "الصلة بين الأشخاص الذين يقدمون رأس المال (المساهمون) والأشخاص الذين يستخدمون رأس المال لخلق القيمة (المديرون)".¹ وفي مجالس إدارة المؤسسات يوجد نوعان من الأعضاء، أعضاء تنفيذيين وأعضاء غير تنفيذيين، فالأعضاء التنفيذيين هم الأعضاء المسؤولون عن إدارة

¹ يوسف سعيد يوسف المدلل، (2007)، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية- غزة، ص 102 .

الأعمال اليومية داخل المؤسسة لما لهم من خبرة ومعرفة بطبيعة عمل الشركة، أما الأعضاء غير التنفيذيين هم أعضاء من خارج الشركة يتمثل دورهم في الترشيح والرقابة على القرارات التي يصدرها الأعضاء التنفيذيين.¹

1.2. علاقة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة

إن علاقة التدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة لا تكون في معظم الحالات مباشرة، وإنما تكون من خلال لجنة التدقيق التابعة له، وفي حالة عدم وجود لجنة التدقيق، يجب على مجلس الإدارة القيام بالمهام التي تضمن استقلالية المدقق الداخلي وكفاءته وفعاليته.² ويتم تأكيد العلاقة الوظيفية للتدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة عندما يقوم مجلس الإدارة ب:³

- ✓ بالموافقة على ميثاق التدقيق الداخلي؛
- ✓ الموافقة على مخطط التدقيق الداخلي القائم على المقاربة بالمخاطر؛
- ✓ الموافقة على الميزانية والموارد التقديرية للتدقيق الداخلي؛
- ✓ الموافقة على قرارات تعيين أو إزالة مسؤول التدقيق الداخلي؛
- ✓ الموافقة على راتب مسؤول التدقيق الداخلي.

وباعتبار أن مجلس الإدارة والإدارة العليا من الأطراف الفاعلة لحوكمة الشركات، والتي لها تأثير فعال على جودة الحوكمة النابعة من تأثيرها في باقي أطراف الحوكمة، فإنه يتطلب وجود تفاعل بين وظيفة التدقيق الداخلي والإدارة وهذا من خلال تزويدها بنتائج تقييم المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وكذلك الإفصاح الدوري للإدارة عن الأنشطة التي تنفذها، سلطاتها ومسؤولياتها وما تم انجازه من خططها الموضوعية، نظرا لأن مجلس الإدارة أصبح

¹ أمينة مليط، مسعودة عبد الهادي، (2015)، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التدقيق، تخصص محاسبة وإدارة مالية، جامعة محمد الصديق بن يحي - جيجل -، ص 67.

² رشيد العيفة، (2014)، دور وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير أكاديمي في العلوم التجارية، تخصص محاسبة مراقبة تدقيق، جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة -، ص 48.

³ المرجع نفسه، ص 48-49.

يعتمد على وظيفة التدقيق الداخلي لتحسين عملية حوكمة المؤسسات، وذلك نظرا للدور المركزي للمدققين الداخليين في تقديم خدمات التأكيد والاستشارة وإدارة المخاطر.¹

2. علاقة التدقيق الداخلي بلجنة التدقيق

2.1. تعريف لجنة التدقيق

تعرف لجنة التدقيق بأنها: "لجنة منبثقة من مجلس الإدارة تقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين ممن لديهم الخبرة في مجال المحاسبة والتدقيق، وتشمل مسؤولياتها على تدقيق المبادئ والسياسات المحاسبية المعتمدة في إعداد التقارير المالية وتدقيق الإفصاح في التقارير ودعم استقلال المدقق الخارجي ومناقشته بنتائج التدقيق".²

2.2. علاقة التدقيق الداخلي بلجنة التدقيق

تعتبر لجنة التدقيق من أهم أدوات الرقابة في المؤسسات، كما أنها تعتبر من أهم ركائز تحقيق مفهوم حوكمة المؤسسات، حيث تعمل كحلقة وصل بين مجلس الإدارة وكل من المدقق الداخلي والخارجي، كما أكدت بعض الدراسات والأبحاث على أهمية العلاقة بين لجنة التدقيق والمدقق الخارجي والمدقق الداخلي ودورها في تعزيز الرقابة المؤسسية.³ فلجنة التدقيق تلعب دورا مهما في زيادة فاعلية التدقيق الداخلي، وتعمل على تحسينه وتطويره بشكل خاص.⁴ وكما تبرز العلاقة بين لجنة التدقيق و التدقيق الداخلي، انه بواسطة لجنة التدقيق يتم اعتماد جميع السياسات والمعايير وإجراءات التدقيق الداخلي، فمن مهام لجنة التدقيق المشاركة في المساءلة الإدارية لقسم التدقيق الداخلي مع الإدارة العليا، وذلك بتوظيف وعزل الموظفين لقسم التدقيق الداخلي، وكلما كانت العلاقة أقوى بين لجنة

¹ بكرة بوشمبة، (2018)، دور التدقيق الداخلي في تحقيق التطبيق الفعلي لحوكمة الشركات داخل المؤسسات، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد 5، العدد 1، ص 65.

² محمد براق، عمر قمان، (2012)، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية 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.

³ بكرة بوشمبة، مرجع سبق ذكره، ص 65.

⁴ إياد سعيد محمود الصوص، (2012)، مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية- غزة-، ص 54.

التدقيق والمدقق الداخلي والعلاقة بين الإدارة العليا والتدقيق الداخلي أضعف زادت احتمالية الاستقلالية والموضوعية في الفحص وإعداد التقارير للمدقق الداخلي.¹

2.3. مساهمة لجنة التدقيق في تحسين فعالية حوكمة الشركات

إن الاهتمام والتركيز على حوكمة الشركات هو ما أدى إلى زيادة الاهتمام بلجان التدقيق، فإصلاحات الحوكمة ركزت على أدوار ومسؤوليات جميع المشاركين في عملية إعداد التقارير المالية للمنشأة بما في ذلك المدققون الداخليون والخارجيون ومجلس الإدارة ولجان التدقيق، وقد أشارت معظم دراسات الحوكمة لضرورة وجود لجان تدقيق داخل المنشآت التي تهدف وتسعى لتطبيق الحوكمة ومبادئها.²

ومن هنا تأتي أهمية لجنة التدقيق، فهي أهم ركائز الحوكمة من خلال دورها في الرقابة الإدارية والإشراف على عمليات التدقيق الداخلي والخارجي، وكذلك التحقق من كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية وفعاليتها، ورفع وتقديم التوصيات اللازمة إلى مجلس الإدارة الذي من شأنه تفعيل وتطوير النظام بما يحقق أهداف الشركة ويحمي مصالح المساهمين والمستثمرين.³

كما تحافظ لجنة التدقيق على علاقة تعاونية مهمة مع وظيفة التدقيق الداخلي، حيث يعتبر التدقيق الداخلي من أهم الركائز الأساسية الذي يساعدها في تنفيذ مهامها، وبالتالي تحقيق حوكمة مؤسسية أفضل كمورد هام لتقوية وتعزيز ودعم لجنة التدقيق ومصدر لها لمختلف المعلومات التي تحتاجها، في سياق تقديمه لخدمات التأكيد والاستشارة، لاسيما فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، كما انه يعتبر حلقة وصل بين لجنة التدقيق والمستويات الإدارية الأخرى، كما أن لجنة التدقيق هي التي تشرف عليه لتزيد من استقلاليته وموضوعيته وفعاليتها وكفاءته مما يؤهلها لدعم الحوكمة.⁴

¹ عمر شريقي، مرجع سبق ذكره، ص 128.

² رياض زلاسي، مرجع سبق ذكره، ص 71.

³ إياد سعيد محمود الصوص، مرجع سبق ذكره، ص 49.

⁴ كنزة براهيم، مرجع سبق ذكره، ص 108.

3. علاقة التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي

تعتبر العلاقة بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي علاقة قديمة برزت بظهور النوعين من التدقيق، ومع ذلك، فقد زادت أهمية العلاقة مع زيادة متطلبات حوكمة الشركات، ففي بيئة الأعمال الحديثة اليوم أصبح دورهم أكثر تكاملاً مما استدعى تعميق العلاقة بينهم حيث أن تكاملهما له دور إيجابي في حوكمة الشركات، فالتدقيق الخارجي يعرف على أنه نشاط يقوم به طرف من خارج المؤسسة ومستقل عن إدارتها، وتحدده علاقة تنظيمية محمية بموجب القانون، بهدف إبداء رأي فني محايد حول مصداقية المعلومات التي تم فحصها.¹

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

فللتدقيق الخارجي دور هام في حوكمة المؤسسات لما له من مساهمة في التعبير عن رأيه المحايد في البيانات المالية للمؤسسة، وذلك لزيادة الثقة في المعلومات المالية الواردة فيها، فنجد أن التكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي يساعد في تقليل تكاليف التدقيق من خلال استبعاد ومنع ازدواجية العمل، كما أنه يساعد على تزويد الإدارة بمعلومات حقيقية ومفصلة تساعد في اتخاذ قرارات فعالة في الوقت المناسب وفي المكان المناسب. لذلك فإن التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يساهم في خدمة أصحاب المصلحة الداخليين والخارجيين للمؤسسة، وبالتالي يساهم بشكل رئيسي في دعم وتعزيز التطبيق السليم لحوكمة الشركات.³

¹ قاسم عمر، (2016)، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي، الجزائر، ص 8.

² عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، (2009)، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، ص 96.

³ إيناس كحلوش، سارة بربوة، (2017)، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التدقيق، تخصص إدارة مالية، جامعة محمد الصديق بن يحيى-جيجل-، ص 66.

المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقييم وإدارة المخاطر

في هذا المطلب سنتطرق للدور الفعال للتدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية ونظام إدارة المخاطر، فهما عنصران مهمان جدا لضمان حسن سير عمل المؤسسات وضمان استمرارية وجود المؤسسة.

1. دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية

قبل التطرق إلى الدور الفعال للتدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية يجب أولاً التعريف بنظام الرقابة الداخلية وإبراز طبيعة العلاقة الموجودة بينهما.

1.1. تعريف الرقابة الداخلية

- ثم تعريفها من طرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) "بأنها مجموعة من الإجراءات والطرائق المستخدمة في المنشأة، للمحافظة على النقدية والأصول الأخرى، واكتشاف الأخطاء، وضمان دقة السجلات".¹
- كما عرفت لجنة رعاية المنظمات (COSO -Committee of Sponsoring Organizations) بأنها " عمليات تنفذ من قبل مجلس إدارة الشركة والإدارة والأفراد في الشركة، يتم تصميمها لتعطي تأكيد معقولاً حول تحقيق الشركة لأهدافها".²

1.2. خطوات المدقق الداخلي في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية

لكي يتمكن المدقق الداخلي من تقييم نظام الرقابة الداخلية، فإنه يتبع الخطوات التالية:³

✓ تحديد الأنشطة الخاضعة للتدقيق؛

✓ تحديد أنظمة التشغيل ونقاط التحكم؛

¹ عمر زهير عز الدين عز الدين، (2015)، أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية على أداء المدقق الداخلي، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، ص 18.

² صفية يخلف، سايج جبور علي، (2019)، متطلبات تحسين جودة التدقيق الداخلي من أجل إرساء التطبيق السليم لحوكمة الشركات، مجلة بحوث الإدارة والاقتصاد، المجلد 01، العدد 02، ص 100.

³ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 170.

- ✓ إعداد تقييم أولي للأنظمة؛
- ✓ تحديد مدة التدقيق بناءً على نتائج التقييم الأولي؛
- ✓ القيام بأعمال الرقابة؛
- ✓ تقييم نتائج اختبارات التدقيق؛
- ✓ استنتاج حول ما إذا كانت الرقابة غير مناسبة وغير فعالة؛
- ✓ تقديم تقييم نهائي لنظام التحكم وتحديد التوصيات لتحسين النظام.

1.3. علاقة التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلية

تبرز علاقة التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلية من خلال اعتبار التدقيق الداخلي أداة من الأدوات التي تستخدم للتحقق من الامتثال والالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية، والعمل على تحسينها في الشركة، حيث يتكفل المدققون الداخليون بعملية فحص وتقييم هيكل الرقابة الداخلية، وكذلك يعمل المدققون على التحقق من مدى كفاءة وفعالية الوحدات المختلفة داخل المؤسسة على تأدية وتنفيذ الأعمال المسندة إليهم، كما يتولى المدققون الداخليون تقديم نتائجهم وتوصياتهم إلى الإدارة العليا.¹

1.4. دور حوكمة الشركات في التنسيق بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية

أدى الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية في سياق حوكمة الشركات إلى تطوير مفهوم التدقيق الداخلي فيما يتعلق بالحوكمة لدعم أهمية أنظمة الرقابة الداخلية وللعلم الدور المطلوب منها في تحسين الرقابة الداخلية، لأنه أصبح من الضروري أن يتضمن تقرير المدقق الداخلي تقريراً مدمجاً مع التقرير المالي عن فاعلية إجراءات الرقابة الداخلية، لأنه لا توجد قيمة إضافية لعمل المدقق دون تقييمه و تقويمه للرقابة الداخلية مما يؤدي إلى استنتاج مفاده أن التدقيق

¹ كنزة براهيمة، مرجع سبق ذكره، ص 84.

الداخلي يرتبط بالرقابة الداخلية بشكل متكامل، ويلعب أيضًا دورًا رئيسيًا في تمكين الرقابة الداخلية من تحقيق أهداف حوكمة الشركة¹.

حيث يساهم التدقيق الداخلي في نجاح حوكمة الشركات، وبالتالي تحقيق مصالح وأهداف الشركة، من خلال الرقابة الداخلية التي تعمل على تقييم الأداء من الناحية المحاسبية والمالية، حيث يساعد التدقيق الداخلي على حماية أموال الشركة والخطط الإدارية من الاختلاس والتلاعبات المختلفة، وذلك عن طريق ضمان دقة البيانات المستخدمة من قبل الإدارة لتوجيه سياسة الشركة، والمساهمة في تحسين الأساليب الإدارية والرقابية المعتمدة، مما يحقق الشعور بالراحة لدى المساهمين ومختلف أصحاب المصالح وزيادة ثقتهم بأن حقوقهم ومصالحهم في أمان. وهذا ما تهدف إليه مبادئ حوكمة الشركات، حيث يعتبر التدقيق الداخلي من ركائز نظام الرقابة الداخلية لأنه لا يمكن أن يكون هناك نظام رقابة داخلي فعال دون وجود مهنة التدقيق الداخلي².

فوجود علاقة ترابط بين أنظمة الرقابة الداخلية وأهمها التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية فإن هذا الترابط يعمل باتجاه تفعيل الجيد لحوكمة الشركات، وبالتالي فكلما كان هناك تعاون واتصال بينهما بشكل كبير، فإن هذا سيعزز حتمًا التحكم في الشركة، مما يسمح بتجسيد رقابة الأطراف ذات المصلحة على الشركة كما أن لهذه الآليات مصلحة في العمل مع بعضها البعض لتغطية أوجه القصور التي قد تنجم عن إحدى آلياتها، وهذا ما تسعى إليه حوكمة الشركات من خلال السعي لتنسيق آلياتها³.

¹ سامح رفعت أبو حجر، إيمان أحمد محمد رويحه، مرجع سبق ذكره، ص 24.

² كنزة براهيم، مرجع سبق ذكره، ص 89.

³ إيمان أحمد محمد رويحه، سامح رفعت أبو حجر، مرجع سبق ذكره، ص 24.

2. دور التدقيق الداخلي في تقييم وإدارة المخاطر

2.1. تعريف إدارة المخاطر

- يتم تعريف إدارة المخاطر من طرف معهد إدارة المخاطر على أنها: "الجزء الأساسي في الإدارة الإستراتيجية لأي شركة، فهي الإجراءات التي تتبعها الشركات بشكل منظم لمواجهة الأخطار المصاحبة لأنشطتها، بهدف تحقيق المزايا المستدامة من كل نشاط ومن محفظة كل نشاط".¹

- كما تم تعريفها من طرف معهد المدققين الداخليين IIA على أنها " هيكل متناسق أو عمليات مستمرة عبر الوحدة الاقتصادية ككل لتحديد وتقييم والتقرير عن الاستجابات والفرص والتهديدات التي تؤثر على انجاز الأهداف".²

2.2. تدقيق إدارة المخاطر

يقصد بتدقيق إدارة المخاطر على أنه: "مراجعة تفصيلية ومنظمة لبرنامج إدارة المخاطر وهو مصمم لتقرير إذا كانت أهداف البرنامج ملائمة لاحتياجات الشركة، وما إذا كانت التدابير المصممة لتحقيق تلك الأهداف مناسبة، وما إذا كانت التدابير قد تم تنفيذها بشكل سليم".³

كما أشار معهد المدققين الداخليين إلى أن تقييم إدارة المخاطر هو جزء من واجبات ووظائف المدقق الداخلي.⁴ كما ورد في المعايير الدولية للممارسة المهنية في أحد معايير الأداء التي تحمل رقم 2120 أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يقيم الفعالية ويساهم في تحسين عملية إدارة المخاطر.⁵

¹ العبيدي مهاوات، (2015)، إسهامات المراجعة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر - بسكرة، العدد 42، ص 413.

² هيا مروان إبراهيم لظن، (2016)، مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، تخصص المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة، ص 42.

³ طارق عبد العال حماد، (2003)، إدارة المخاطر (أفراد، إدارات، شركات، بنوك)، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 120.

⁴ يوسف سعيد يوسف المدلل، مرجع سبق ذكره، ص 121.

⁵ محمد بن لدغم، محمد سعيداني، ياسين نمشة، (2017)، دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر بالمؤسسة، مجلة المؤشر للدراسات الاقتصادية، المجلد 01، العدد 04، ص 37.

2.3. علاقة التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر

تتضح علاقة التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر من خلال ما قدمته الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي لمكانة بارزة لنظام إدارة مخاطر المؤسسة، فقسم التدقيق الداخلي بالمنظمة ينبغي عليه أن يقوم بتقييم المخاطر المتعلقة بحوكمة المنظمة، وعملياتها ونظم المعلومات بها. وفي حالة الخدمات الاستشارية، يجب على المدققين الداخليين تقييم المخاطر المتعلقة بأهداف المنظمة وأن يكونوا حذرين من احتمال وجود مخاطر كبيرة أخرى.¹

2.4. دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر

يتمثل دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر من خلال مساعدته للمؤسسة على تحديد وتقييم المخاطر والمساعدة في تحسين إدارة المخاطر ومراقبتها على النحو التالي:²

- ✓ إعانة مجلس الإدارة والإدارة العليا في تطوير السياسة العامة لإدارة المخاطر، من خلال تقديم الخدمات الاستشارية والاقتراحات؛
- ✓ التأكد من الامتثال للأنظمة والإجراءات الواردة في السياسة العامة لإدارة المخاطر؛
- ✓ تقييم كفاءة وفعالية أنظمة تحديد المخاطر وأنظمة القياس المستخدمة في جميع أنشطة وعمليات المنظمة؛
- ✓ تقويم مدى كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية وإجراءات الرقابة الموضوعية للتحكم في المخاطر المحددة ودقة قياسها؛
- ✓ تقييم التقارير التي يعدها مدير المخاطر بشأن تطبيق الإطار العام لإدارة المخاطر وسرعة الإبلاغ واتخاذ قرار بشأن معالجتها والإجراءات التصحيحية المتخذة ؛
- ✓ رفع التقارير إلى مجلس الإدارة لتقييم مدى كفاءة وفعالية إدارة المخاطر.

وانطلاقاً مما سبق تتجلى لنا العلاقة الوثيقة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر في المنظمة، حيث أصبحت المنشآت في الوقت الحاضر وضمن إطار الإدارة الحديثة، تعتبر التدقيق الداخلي كأحد الأدوات الرئيسية لرفع الفعالية

¹ عمر شريقي، مرجع سبق ذكره، ص 131.

² المرجع نفسه.

وكفاءة إدارة المخاطر، وركزت معايير التدقيق الداخلي الدولية على إنشاء التدقيق الداخلي لتقييم فعالية إدارة المخاطر بالمنظمات.¹

2.5. أثر إدارة المخاطر من طرف المدقق الداخلي على حوكمة الشركات

يضيف التدقيق الداخلي قيمة إلى المؤسسة ويعمل على تحقيق أهدافها من خلال توفير ضمان معقول بأن مخاطر المؤسسة يتم إدارتها بشكل فعال، وكذلك من خلال إدخال التحسينات التي تقدمها في مجال إدارة المخاطر، وقد توسعت وظيفة التدقيق الداخلي من دورها التقليدي المتمثل في التدقيق المالي إلى التدقيق الإداري ثم إلى التركيز على إضافة قيمة للشركة الممثلة في تدقيق إدارة المخاطر وتطبيق نهج التدقيق القائم على المخاطر، مما يؤدي إلى طمأنة المساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين بأن المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومة من جانب ممثليهم وأن الإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي منظم²، وهذا يساعد في تفعيل حوكمة الشركات.

وضمن المعايير المهنية لمعهد المدققين الداخليين، هناك معايير تعبر عن أهمية مساهمة التدقيق الداخلي في نظام إدارة مخاطر المؤسسة، ومن هذه المعايير نجد المعيار رقم 2110 الذي يشير إلى أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يساعد الشركة، من خلال تحديد وتقييم التعرض الجوهري للمخاطر، ويجب أن يعمل على تحسين إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة، وهذا يساعد في دعم وتفعيل حوكمة المؤسسات. ووفق تعريف معهد المدققين الداخليين الذي يعرف الحوكمة بأنها العمليات التي يتم تنفيذها من خلال الإجراءات التي يستخدمها ممثلو أصحاب المصلحة في الشركة، وذلك لضمان الإشراف والرقابة على إدارة المخاطر والتأكيد على فعالية الضوابط لتحقيق أهداف الشركة

¹ أم سلمة محمد شريف محمد، (2017)، التدقيق الداخلي للجودة وأثره على المخاطر المصرفية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل درجة الماجستير، تخصص إدارة الجودة الشاملة والامتياز، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، ص 47.

² مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، (2012)، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية 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 17.

والحفاظ على قيمها من خلال حوكمة الشركات فيها¹، وإن اهتمام التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر وتدقيق إدارة المخاطر، بالإضافة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية، يعزز دعمه للتطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات.

المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في ترشيد الإدارة العليا وتعزيز الإفصاح والشفافية

سنتناول في هذا المطلب كيف يقوم التدقيق الداخلي في المؤسسة بترشيد الإدارة العليا وتعزيز الإفصاح والشفافية.

1. دور التدقيق الداخلي في ترشيد الإدارة العليا

توجد تسميات مختلفة تعطى للشخص الذي يتولى الإدارة التنفيذية مثل المدير العام الرئيسي، عضو مجلس الإدارة المنتدب، المسؤول التنفيذي أو المسؤول التنفيذي الرئيسي، وأعضاء مجلس الإدارة يعينونهم، ويخضعون للمساءلة من قبل أعضاء مجلس الإدارة، ويتمتع المديرون بالسلطة المفوضة إليهم من قبل أعضاء مجلس الإدارة لإدارة أجزاء من المؤسسة، كما يجوز لأعضاء مجلس الإدارة تولي مسؤوليات إدارية خاصة في المراحل الأولى من عمل المؤسسة، في الوقت نفسه هم مسؤولون عن عمليات أو وظائف محددة، كما أنهم يشاركون في عملية صنع القرار الجماعي داخل مجلس الإدارة.²

ويقوم قسم التدقيق الداخلي بترشيد الإدارة العليا من خلال التقارير التي يرسلها إليها والتي تتضمن النتائج التي تم الحصول عليها أثناء عملية التدقيق والتي تحتوي على توصيات ووسائل معالجة أوجه القصور والاختلالات القائمة.³

¹ طالب علاء فرحان، المشهداني ايمان شيخان، (2011)، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ص 25.

² عمر علي عبد الصمد، (2009)، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكره مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الدكتور يحيى فارس-المدينة-، ص 114.

³ المرجع نفسه، ص 134.

2. دور التدقيق الداخلي في تعزيز الإفصاح والشفافية

الإفصاح والشفافية هو الوجه الذي يعبر عن النزاهة والحياد والاهتمام بسلامة العمليات والمعاملات، وهو جانب مرتبط بجميع الأدوار التي يمارسها كل من أعضاء مجلس الإدارة، المديرين التنفيذيين، مراقبي الحسابات الخارجيين.¹

كما يجب على منظمة التدقيق الداخلي الانتباه إلى هذا الجانب من خلال تقييم فعالية وصدق المعلومات المالية والتشغيلية، والتأكد من أن المعلومات المحاسبية يتم إعدادها ونشرها وفقاً لمعايير المحاسب. وكذلك التأكد من وجود قنوات لنشر المعلومات حتى يتمكن المستخدم من الوصول إليها في الوقت المناسب.

¹رشيد العيفة، مرجع سبق ذكره، ص 61.

خلاصة:

وفي الأخير يمكن القول بأن التدقيق الداخلي اكتسب أهمية كبيرة حيث أنه الأساس الذي تقوم عليه حوكمة الشركات في ضوء الفصل بين الملكية والإدارة، إذا يلعب التدقيق الداخلي من منظور حوكمة الشركات دورًا مهمًا لأنه يقوم بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية ويعمل على تطويرها كما يعمل على إدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة، وعلاقتها التعاونية مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والمدقق الخارجي تساهم في تفعيل الحوكمة، وعليه يمكن استخلاص الأفكار التالية:

- ✓ يلعب التدقيق الداخلي دورًا مهمًا للغاية في دراسة وتقييم وحتى تقويم نظام الرقابة الداخلية، حيث يعتبر من أهم عناصر نجاحها؛
- ✓ ساعدت وساهمت مواصلة تطوير معايير التدقيق الداخلي في تفعيل ودعم التطبيق السليم لحوكمة الشركات؛
- ✓ يلعب الاهتمام بلجان التدقيق دورًا مهمًا في تفعيل وتقوية مهام التدقيق الداخلي، والذي يؤدي بدوره إلى تفعيل نظام الرقابة الداخلية ووضع مبادئ حوكمة الشركات بشكل صحيح.