

جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم
كلية العلوم الإقتصادية، التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : علوم مالية و محاسبية . التخصص : تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير.

العنوان: دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات

دراسة حالة سابقة لمؤسسة GP1Z – سوناتراك-

مقدمة من طرف الطالبان

مخلوف إكرام

لقايد إكرام

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا		أستاذ	جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
مشرف	د. موزاوي عبد القادر	أستاذ	جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
مناقشا		أستاذ	جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

السنة الجامعية : 2020/2021



بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

{وَإِذَا سَأَلَكَ عِبَادِي عَنِّي فَإِنِّي قَرِيبٌ أُجِيبُ دَعْوَةَ

الدَّاعِ إِذَا دَعَانِ}

سورة البقرة: 186

إهداء

وجد الإنسان على وجه البسيطة ولم يعيش بمعزل عن باقي البشر، وفي جميع مراحل الحياة يوجد أناس يستحقون منا الشكر، وأولى الناس بالشكرهما الأبوان لما لهما من الفضل ما يبلغ عنان السماء، فوجودهما سبب للنجاة والفلاح في الدنيا و الآخرة.

اهدي تخرجي الى أختي حبيبتي و اخواني الذين لا تكفي الكلمات للتعبير عن حبي لهم , كل الحب لشخصيات ساعدتني ك الزميل برامكي وكذا شخصيات أخذت بيدي للوصول الى هذا المكان لن أقل منهم يكفي أنهم يبتسمون حين يعرفون أنهم المقصودون إلى كل من أسعدهم تخرجي أصدقائي وأهلي بلا استثناء أهديكم تخرجي دعواتكم بالتوفيق والنجاح نحو مستقبل مشرق حافل بالعطاء والرفاهية وإكمال مسيرتي التعليمية.

شكر و تقدير

بسم الله الرحمن الرحمان الرحيم، والحمد لله رب العالمين الذي وفقنا وأعاننا على إنهاء هذا البحث والخروج به بهذه الصورة المتكاملة، فبالأمس القريب بدأنا مسيرتنا التعليمية ونحن نتحسس الطريق برهبة وارتباك، فرأينا أن التدقيق كتخصص هدفًا ساميًا وحبًا وغاية تستحق السير لأجلها، وإن بحثنا يحمل في طياته طموح شباب يحلمون أن تكون أمتهم العربية كالشامة بين الأمم.

وانطلاقًا من مبدأ أنه لا يشكر الله من لا يشكر الناس، فإننا نتوجه بالشكر الجزيل للأستاذ المعلم الدكتور (موزاوي عبدالقادر) الذي رافقنا في مسيرتنا لإنجاز هذا البحث وكانت له بصمات واضحة من خلال توجيهاته وانتقاداته البناءة والدعم الأكاديمي.

قائمة الأشكال والجداول

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
	خصائص حوكمة الشركات	1-1
	بنية نظام حوكمة الشركات	2-1
10	أنواع التدقيق الداخلي	2-1
11	أشكال ورموز خرائط التدفق	2-2
44	الهيكل التنظيمي لمؤسسة sonatrach	3-2
45	هيكل تنظيمي ل مركب GP1Z	4-2

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
50	توزيع العينة حسب الجنس	1-3
51	توزيع العينة حسب الفئة العمرية	2-3
52	توزيع العينة حسب الخبرة	3-3
56	توزيع العينة حسب مبادئ حوكمة الشركة	-4
		3

الفهرس

الصفحة	العنوان
	الاهداء
	شكر وتقدير
	الفهرس
	قائمة الجداول
	قائمة الملاحق
02	مقدمة
الفصل الأول الاطار النظري لحوكمة الشركات	
08	تمهيد
09	المبحث الأول: مفاهيم حوكمة الشركات
09	المطلب الأول: نشأة مفهوم حوكمة الشركات
10	المطلب الثاني: تعريف حوكمة الشركات
10	المطلب الثالث: خصائص حوكمة الشركات
11	المبحث الثاني: أساسيات حوكمة الشركات
12	المطلب الأول: بنية نظام حوكمة الشركات
13	المطلب الثاني: أهمية وأهداف حوكمة الشركات
14	المطلب الثالث: مبادئ حوكمة الشركات
الفصل الثاني الاطار النظري للتدقيق الداخلي	
22	المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الداخلي
22	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي
23	المطلب الثاني: أهداف وأمية التدقيق الداخلي
24	المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي
27	المبحث الثاني: تقنيات وأدوات التدقيق الداخلي
28	المطلب الأول: تقنيات التدقيق الداخلي
29	المطلب الثاني: أدوات التدقيق الداخلي
34	المبحث الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بباقي الأطراف المساهمة في تطبيق حوكمة الشركات
35	المطلب الأول: تعريف مجلس الادارة و الادارة العليا.
35	المطلب الثاني : العلاقة التعاونية بين التدقيق الداخلي و مجلس الادارة و الادارة العليا.
36	المطلب الثالث: انعكاسات العلاقة التعاونية بين التدقيق الداخلي و مجلس الادارة و الادارة العليا على حوكمة الشركات.
الفصل الثالث دراسة ميدانية في مؤسسة سوناطراك GP1Z	
39	المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة السوناطراك
39	المطلب الأول: تعريف مؤسسة السوناطراك

47	المطلب الثاني: تعريف أدوات البحث المعتمدة, مجتمع و حدود الدراسة
48	المبحث الثاني: تشخيص الواقع العملي لمبادئ حوكمة الشركات الصادرة من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بالمؤسسة محل الدراسة
51	المطلب الاول: الأطراف الفاعلة في حوكمة شركات المؤسسة محل الدراسة
60	المطلب الأول: تعريف مجلس الادارة و الادارة العليا.
62	المطلب الثاني : العلاقة التعاونية بين التدقيق الداخلي و مجلس الادارة و الادارة العليا.
63	الخاتمة العامة
	المراجع
	الملاحق
	الملخص

مقدمة عامة

لقد ساهمت الأزمات و الفضائح التي حصلت في شركة انرون للطاقة و كذا انهيار شركة آرثر أندرسون التي تمثل أكبر شركة تدقيق في العالم و أهم أزمة مالية كانت في دول جنوب شرق آسيا عام 1997 وغيرها , و هذا نتيجة التلاعب بمصداقية القوائم المالية و التضليل و ضعف مستوى الرقابة الداخلية, و التلاعب أيضا بحقوق المساهمين و غيرهم من أصحاب المصالح, و ذلك بالتواطؤ مع شركات التدقيق العالمية مثل شركة أندرسون التي قدمت تقارير تدقيق غير صادقة مما أدى لتعرضها لغرامات مالية و ترتب عن ذلك فقدان الثقة في الإدارات و الأنظمة الرقابية و المحاسبة المتبعة لها.

لحد من النتائج السلبية لمثل هذه الحالات كتقديم معلومات محاسبية تتميز بانعدام المصداقية و الشفافية نتج عنها بما يسمى بحوكمة الشركات التي تساعد على تحقيق الإفصاح و الشفافية لحماية حقوق المساهمين و أصحاب المصالح للشركات و زيادة ثقتهم لذا و جب نقلها لحيز التطبيق. الأ أن التطبيق السليم لحوكمة الشركات يحتاج لعديد من الآليات . من أهم الركائز هو التدقيق الداخلي , و يعتبر من الآليات المعتمدة في هذا المجال لما له من دور في ترقية أداء الشركة, و من أجل تفعيل دوره بادر معهد المدققين الداخليين لتطوير المعايير الدولية للتدقيق الداخلي لجعلها أداة قوية لإضافة قيمة للشركة من خلال خدمات التأكيد و الاستشارة وغيرها.

و لقد تطور واتسع نطاقه و أصبح أداة للتحقق من الإجراءات الرقابية و تقدير المخاطر و كلها في إطار حوكمة الشركات.

لهذا أصبح من المهم أن تسعى الشركات الجزائرية للبحث عن طرق تساعد على البقاء في ظل المنافسة الشديدة و هذا بالتطبيق السليم لحوكمة الشركات و انتهاج التدقيق الداخلي كأحد الآليات اللازمة التي تضمن جودة المعلومات المحاسبية و المالية اللازمة لاتخاذ القرارات الادارية و الاستثمارية.

و باعتبار وظيفة التدقيق الداخلي لما له من دور في حوكمة الشركات مثل مجلس الإدارة , لجنة التدقيق و التدقيق الداخلي تساهم في دعم حوكمة الشركات. و من أجل تفعيل دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات, بادر معهد المدققين الداخليين لتطوير المعايير الدولية للتدقيق الداخلي, لجعلها أداة قوية لإضافة قيمة للشركة من خلال خدمات التأكيد و الاستشارة و تقييم و مراجعة الوظائف والأنشطة.

و لقد تطوّر هذا الدور واتسع نطاقه و أصبح يتضمن تقدير المخاطر, التحقق من الإجراءات الرقابية و اختبارات مدى الالتزام بمعايير الإفصاح و الشفافية, و كلها لا تقع في إطار حوكمة الشركات. أولاً. مشكلة البحث:

و بغية الامام بهذا الموضوع, سنحاول من خلال دراستنا الاجابة على الاشكالية التي تتمحور حول السؤال الرئيسي التالي: ما هو دور التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات و ضمان نجاح آليات ها؟

وفي محاولة الاجابة على التساؤل الرئيسي يتطلب الأمر الاجابة على جملة من الأسئلة الفرعية والتي تتمثل في:

- ما مفهوم حوكمة الشركات. وما هي المبادئ اللازمة لتطبيقها؟
- ما المقصود بالتدقيق الداخلي. وما هي أهميته؟
- الى أي مدى يعتمد التدقيق الداخلي كأداة مساعدة لتطبيق حوكمة الشركات في مؤسسة السوناطراك؟

ثانيا. الفرضيات:

من أجل معالجة اشكالية الدراسة تم اقتراح جملة من الفرضيات التي يتم اثباتها أو نفيها من خلال انجاز البحث، و تتمثل هذه الفرضيات فيما يلي:

- حوكمة الشركات تتضمن علاقات تعاقدية تربط الشركة بأصحاب المصالح.
- ازداد الاهتمام بالتدقيق الداخلي بعد الأزمات التي حصلت وذلك لما له من دور في المؤسسات.
- نعتمد على وظيفة التدقيق الداخلي كأداة مساعدة لتطبيق الحوكمة في مؤسسة الGP1Z بشكل مقبول.

ثالثا. أهمية الدراسة:

تظهر أهمية البحث من خلال النقاط التالية:

- يعتبر موضوع البحث من أهم المواضيع الحديثة التي تسعى لتحقيق الاستقرار المالي والاقتصادي على المستوى العالمي.
- يساهم البحث في توضيح مدى مساهمة حوكمة الشركات في تقليل المخاطر و حماية أصحاب المصالح، بالاعتماد على التدقيق الداخلي كأهم الية محورية.
- تسليط الضوء على الدور المرجو من التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات بالجزائر، باعتبار الوصول لقواعد جيدة لادارات الشركات الجزائرية أداة قوية لدعم القطاع الخاص والعام و جلب الاستثمارات الأجنبية وتحقيق النمو الاقتصادي المحلي.

رابعا. أهداف الدراسة:

- توضيح المفاهيم الأساسية لكل من الحوكمة و التدقيق الداخلي.
- دراسة و مناقشة دور التدقيق الداخلي كأحد أبرز دعائم تحقيق مفهوم الحوكمة
- بيان علاقة التدقيق الداخلي بتطبيقات الحوكمة و سبل تطويرها في الجزائر.

خامسا. أسباب اختيار الدراسة:

تبرز أهم مبررات اختيار الموضوع في النقاط التالية:

- الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال تخصصي التدقيق و مراقبة التسيير.
- أهمية الموضوع بذاته لكونه أحد المواضيع الراهنة و الهامة على المستوى المحلي و الدولي.
- محاولة تعميق المعارف في ميدان التدقيق.

سادسا. منهجية البحث:

للإجابة على الاشكالية المطروحة و اختبار صحة الفرضيات, قمنا بتقسيم موضوع البحث الى ثلاث فصول , حيث تطرقنا في الفصل الأول المعنون ب "الاطار النظري لحوكمة الشركات" الى مفاهيم حول حوكمة الشركات في الفصل الأول ومن ثم أساسيات تطبيق حوكمة الشركات في الفصل الثاني . أما الفصل الثاني بعنوان الاطار النظري للتدقيق الداخلي, حيث تطرقنا في الفصل الأول الى عموميات حول التدقيق الداخلي أما الفصل الثاني تضمن تقنيات و أدوات التدقيق الداخلي و اخيرا في المبحث الثالث درسنا العلاقة بين التدقيق الداخلي بباقي الأطراف المساهمة في تطبيق حوكمة الشركات. و اخيرا في الفصل الثالث استعملنا استبيان لمعرفة آراء المدراء في تأكيد مدى استعمال مبادئ حوكمة الشركات, وكذا مقابلة عن التدقيق الداخلي و أهميته في الشركات مع الاطلاع على العلاقة بين التدقيق الداخلي و مجلس الادارة و أيضا التدقيق الداخلي و علاقته مع الادارة العليا.

سابعا. حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: القيام بالدراسة ب مؤسسة GP1Z بوهران, و ذلك لمعالجة الاشكالية المطروحة.
- الحدود الزمانية: تحدد الدراسة في السداسي الثاني للسنة الجامعية 2020-2021.

ثامنا. المنهج المتبع:

نظرا لطبيعة الدراسة و الموضوع, ولتحقيق أهدافه و الوصول الى النتائج المرجوة منه, تمّ استخدام المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري, و ذلك من خلال وصف و تحليل علاقة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات, كما تمّت الاستعانة بالمنهج التاريخي في الجزء المرتبط بالحوكمة و كذا نشأة التدقيق الداخلي. أمّا في الجانب التّطبيقي فقد تمّ اعتماد منهج دراسة حالة.

أما بالنسبة للأدوات التي تمّ استخدامها في الجانب التّطري و تتمثل أساسا في المسح المكتبي من خلال الاطلاع على المراجع و الدّراسات المتوفرة حول الموضوع, وكذا ما هو متوفر في الكتب, أما في الجانب التّطبيقي فقد تمّ الاستعانة بأسلوب المقابلة و الاستبيان و تدعيمها بالأشكال البيانية و الاستنتاجات لتسهيل عملية عرض و تحليل معطيات الدّراسة الميدانية.

تاسعا. صعوبات الدراسة:

- صعوبة الحصول على المعلومات الخاصة بالتدقيق الداخلي من المؤسسة محلّ الدراسة, نظرا لتحفظ العمال حول هذا الأمر,

- قصر فترة الدراسة مقارنة بحجم الموضوع، عاشرًا. منهجية البحث:
لتجسيد موضوع الدراسة و الوصول الى نتائجها المنتظرة، تم اعتماد خطة تتضمن ثلاثة فصول، خصص فصلين منها للجانب النظري، أما الفصل الثالث فقد تطرقنا فيه للجانب التطبيقي، إضافة الى المقدمة والخاتمة التي تتضمن بعض النتائج والتوصيات المتوصل اليها.
الفصل الأول و المتمثل في الاطار النظري لحوكمة الشركات، تم التطرق من خلاله لمفاهيم حوكمة الشركات، أهميتها، إضافة للمبادئ التي تقوم عليها والصادرة عن المنظمات الدولية.
الفصل الثاني موضوعه حول التدقيق الداخلي ومدى فعاليته في حوكمة الشركات، حيث درسنا فيه الاطار العام للتدقيق الداخلي، وتوجهاته الحديثة ومختلف الأدوار التي يقوم بها لتفعيل حوكمة الشركات، وذلك من خلال عرض دور التدقيق الداخلي وأهميته في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وعلاقته التعاونية مع أصحاب المصالح.
الفصل الثالث خصصنا فيه الجانب التطبيقي لموضوع البحث، حيث تم التطرق لنظرة عامة عن المؤسسة محل الدراسة، بعدها تم تحديد أدوات البحث المعتمدة، مجتمع و حدود الدراسة، ثم القيام بتشخيص الواقع العملي لمبادئ حوكمة الشركات الصادرة على منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية بمؤسسة المحركات، في الأخير التطرق لدور التدقيق الداخلي في دعم تطبيق حوكمة الشركات بنفس المؤسسة.
الدراسات السابقة:
- عثمان عثمانية، "الحوكمة و أثرها على الأداء المالي للشركة: دراسة مقارنة بين بعض الشركات الأمريكية و الجزائرية"، مذكرة مقدّمة لنيل شهادة الماجستير تخصص استراتيجية مالية، من جامعة تبسة لسنة 2010-2011.
حيث سعى الباحث في هذه الدراسة لتأكيد الدور الهام الذي تلعبه حوكمة الشركات في تحسين أداء الشركة و المساهمة في تعظيم أهداف أصحاب المصلحة فيها، وذلك باعتماد المنهج الوصفي و المنهج التحليلي في الجانب النظري و المنهج المقارن في دراسة الحالة، و قد توصل الى مجموعة نتائج أهمها أن حوكمة الشركات تسعى للقضاء على الفساد المالي و الاداري، و ترقية أداء الشركة من خلال الرقابة و ضبط سلوكيات من لهم تأثير على سير الشركة، كما توصل الباحث من خلال الدراسة الميدانية المقارنة الى أن الشركات الأمريكية أفضل من حيث تطبيق مبادئ الحوكمة من الشركات الجزائرية.
- بادن عبدالقادر، " دور حوكمة النظام المصرفي في الحدّ من الأزمات المالية و المصرفية بالإشارة الى حالة الجزائر"، مذكرة مقدّمة لنيل شهادة الماجستير تخصص مالية و محاسبة، جامعة حسيبة بن بوعلي، - الشلف- لسنة 2007-2008.

- يهدف البحث للدور الذي يمكن أن تلعبه مبادئ الحوكمة في النظم المصرفية للحد من الأزمات المالية و المصرفية, و طرق تفعيل الحوكمة في النظام المصرفي الجزائري لتفادي حدوث أزمات مستقبلا, و ذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي, و قد توصل الباحث الى أن الالتزام بالتطبيق السليم للحوكمة المؤسسية في البنوك الجزائرية أمر مهم لإعادة الثقة و جذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة و تفادي الأزمات المالية و المصرفية.
 - براهمة كنزة, " دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات", مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص ادارة مالية, جامعة قسنطينة 2 –قسنطينة-, لسنة 2013-2014.
- حيث تطرقنا في هذا البحث عن دراسة الدور الذي يكمنه التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات, وذلك باستخدام المنهج الوصفي التحليلي, وأهم مت توصلت له الباحثة هو وجود ارتباط قوي بين التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات من حيث الفعالية في الشركات في عدة دول.

الفصل الأول

الاطار النظري لحوكمة الشركات

لحوكمة الشركات

تمهيد:

تعاظم الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات خلال السنوات الماضية, وذلك لما له من تأثير على العديد من النواحي الاقتصادية والاجتماعية, حيث إلى تحقيق مصالح الأفراد والشركات والمجتمعات ككل, بما يعمل على ضمان سلامة الاقتصاديات وتحقيق التنمية الشاملة في كل من الدول المتقدمة والناشئة. كما أصبح وجود أطر وهياكل جيّدة لحوكمة الشركات مطلباً أساسياً لتعزيز قدرة أي شركة على المنافسة وجذب الاستثمارات. وتوجد العديد من العوامل والأسباب التي أدت إلى زيادة الاهتمام بالحوكمة خلال السّنوات الأخيرة, ولعلّ أبرزها الحاجة الماسة إلى استعادة ثقة المتعاملين في الأسواق المالية لاسيما في أعقاب الانهيارات وحالات الفشل التي حدثت في بعض الأسواق والتي كان الفساد وسوء الإدارة من أهم أسبابها. وتسعى المنظمات الدّولية والدّول المتقدمة, من خلال الحوكمة, إلى وضع الأطر والتنظيمات التي تحكم عمل الشركات في مختلف الأسواق.

و عليه فقد قسّم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث أساسية, حيث تناول المبحث الأول منهن الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات, أما المبحث الثاني فت التّطرق لبنية الحوكمة وكذا أهميتها وأهدافها. في حين تضمن المبحث الثالث مبادئ حوكمة الشركات وتجربتها في بعض الدول.

المبحث الأول: مفاهيم حول حوكمة الشركات

المبحث الثاني: أساسيات تطبيق حوكمة الشركات

لحوكمة الشركات

المبحث الأول: مفاهيم حول حوكمة الشركات

أصبح لحوكمة الشركات أهمية كبيرة على المستوى المحلي و العالمي, فقد تزايد اهتمام العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة بهذا الموضوع نتيجة لحالات الفشل والافلاس المالي لكثير من الشركات الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية و انهيار الأسواق المالية في دول جنوب اسيا. فهذه الأحداث جعلت الخبراء, من أكاديميين و ممارسين, يوجهون جهودهم نحو دراسة مختلف جوانب حوكمة الشركات مما يضمن تحقيق المصلحة العامة للأفراد و الشركات و الاقتصاديات للدول ككل.

المطلب الأول: نشأة مفهوم حوكمة الشركات

الحوكمة مشتقة من الأصل اللاتيني (gubernare) وتعني توجيه السفينة, لكن الإشارة إلى هذا المصطلح في الأدبيات الاقتصادية يعود إلى عام 1776 عندما أكد ادم سميت في كتابه الشهير ثروة الأمم إلى الحاجة إلى فصل الملكية عن الإدارة (Berle and Means, 1932) في ندوتهم " الحديثة و الملكية الخاصة (the modern corporation and private property) إلى ان المؤسسات أصبحت ضخمة الحجم, وان هذا سيؤدي إلى الانفصال بين الملكية والرقابة لنفس الانتباه إلى ما يمكن أن يحدث من مشاكل في المؤسسة نتيجة فصل الملكية عن الإدارة ونتيجة التشدد الكبير في الملكية والذي سيؤدي إلى ضعف تأثير الملاك على الإدارة أو إلى عدم الاهتمام بالانشطة اليومية للإدارة .

من (Jenson and meckling, 1976) بالاهتمام الشركات و اضرار اهميتها في الحد او التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية و الاداره, اما في عام 1987 قام معهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) تشكيل لجنة حمايه تنظيمات الاداريه (-COSO-The committee of sponsoring organization) معروفه باسم لجنة تريداوي (Treadway commission) التي نظرت تقرير عن المتضمن مجموعه من التوصيه الخاصة بتطبيق قواعد الحوكمة في المؤسسات وما يرتبط بها من من حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابه الداخليه التدقيق الداخلي امام مجالس اداره المؤسسات.

البدايه الحقيقيه للاهتمام بمفهوم الحوكمة المؤسسات حينما اصرت اللجنة الابعاد الماليه للحوكمة المؤسسات (cadbury) في ديسمبر 1992 تقريرها عن قبل المجلسي التقارير الماليه و سوق لندن للاوراق المالية بعنوان الابعاد الماليه لحوكمة المؤسسات (the financial aspects of corporate governance) (OECD, 1999) بعنوان: مبادئ حوكمة المؤسسات (principal of corporate governance) وهو اول اعتراف دولي رسمي بهذا المفهوم.

المطلب الثاني: خصائص حوكمة الشركات

لحوكمة الشركات

تتمثل خصائص الحوكمة في: الانضباط، الشفافية، الاستقلالية، المسائلة، المسؤولية، العدالة والمسؤولية الاجتماعية و فيما يلي التفصيل في هذه الخصائص:

- **الانضباط:** من خلال توريد بيانات واضحة للجمهور، ووجود حافز لدى الإدارة اتجاه تحقيق سعر عادل للسهم، والتقدير السليم لحقوق الملكية بالإضافة إلى استخدام الديون في مشروعات هادفة و اقرار نتيجة الحوكمة في التقدير السنوي تتحقق بتقديم صورة واضحة و حقيقية.
- **الإفصاح و الشفافية:** يتم ذلك من خلال الإفصاح عن الأهداف المالية بدقة، نشر التقرير السنوي في موعده، نشر التقارير المالية السنوية البيئية في الوقت المناسب، الإفصاح العادل عن النتائج السنوية، تطبيق معايير المحاسبة و المراجعة، توفير إمكانية وصول المستثمرين إلى الإدارة العليا و تحديث المعلومات على شبكة الانترنت و تلاقي التأثيرات غير ضرورية نتيجة للضغوطات.
- **الاستقلالية:** و يتحقق ذلك من خلال المعاملة العادلة للمساهمين من قبل مجلس الإدارة و الإدارة العليا وجود رئيس مجلس الإدارة منسق عن الإدارة، وجود لجنة لتحديد المرتبات و المكافآت يرأسها عضو مجلس إدارة مستقل، تدعيم وجود مراجعين مستقلين، بمعنى إمكانية تقييم و تقدير أعمال مجلس الإدارة.
- **المسألة:** للإدارة التنفيذية و يتحقق ذلك من خلال ممارسة العمل بعناية و مسؤولية و الترفع عن المصالح الشخصية، التصرف بشكل فعال ضد الأفراد الذين يتجاوزون حدود مسؤوليتهم، التحقيق الفوري في حالة إساءة الإدارة العليا و وضع آليات تسمح بمعاقبة الموظفين التنفيذيين و أعضاء مجلس الإدارة في حالة تجاوز مسؤوليتهم و سلطاتهم.
- **المسؤولية:** و تكون المسؤولية أمام جميع الأطراف من ذوي المصلحة في المؤسسة، و يتحقق ذلك من خلال عدم قيام مجلس الإدارة بالإشراف بدور تنفيذي، وجود أعضاء لمجلس الإدارة مستقلين و من غير موظفين، الاجتماعات الدولية و الكاملة لمجلس الإدارة، وجود لجنة مراجعة ترشح المرجع الخارجي و تراقب أعماله، بالإضافة لمراجعة تقارير المراجعين الداخليين و الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية و احترام حقوق كل المجموعات ذات مصلحة.
- **العدالة:** المعادلة العادلة لمساهمي الأقلية من قبل المساهمين أصحاب الأغلبية، حق كافة حملة الأسهم في الدعوة إلى الاحتجاجات العامة، المكافآت العادلة لأعضاء مجلس الإدارة و إعطاء المساهمين حق الاعتراض عند الإساءة لحقوقهم كالمشاركة في تعيين المديرين أيضا في اتخاذ القرارات بالنظر للمؤسسة كمواطن صالح.

لحوكمة الشركات

- المسؤولية الاجتماعية: و يتحقق ذلك من خلال وجود سياسة واضحة تؤكد على التمسك بالسلوك الأخلاقي ووجود سياسة توظيف واضحة وعادلة بالإضافة إلى وجود سياسة واضحة عن المسؤولية البيئية¹

الشكل رقم(01-01): خصائص حوكمة الشركات

الانضباط	الشفافية	الاستقلالية	المسائلة	العدالة	المسؤولية	المسؤولية الاجتماعي
اتباع السلوك الأخلاقي المناسب و الصحيح	تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث	لا توجد تأثيرات غير لازمة نتيجة الضغوط	امكانية تقييم و تقدير أعمال مجلس الإدارة	المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة	يجب احترام حقوق مختلف المجموعات	النظر للشركة كمواطن جيد.

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على علي عبدالصمد عمر, مرجع سبق ذكره, ص 31

¹ العابدي دلال, حوكمة الشركات و دورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية, مذكرة ماستر, قسم العلوم التجارية, كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير, غير منشورة, جامعة بسكرة, 2016, ص 11.

لحوكمة الشركات

المبحث الثاني: أساسيات تطبيق حوكمة الشركات

تمثل حوكمة الشركات من أهم المواضيع التي حازت اهتماما كبيرا دوليا، خاصة في عقد التسعينات إلى حد الآن لاسيما من قبل الهيئات الاقتصادية الدولية مثل منظمة التعاون الاقتصادي وكذا التنمية، صندوق النقد الدولي والبنك الدولي، وحاولت التوصل إلى وضع أسس ومقومات ومبادئ لحوكمة الشركات.

المطلب الأول: بنية نظام حوكمة الشركات

إن نجاح أي يرتبط أساسا بجودة تصميم النظام وبفعالية التطبيق والتطوير، فنظام الحوكمة يعد من النظم المرتبطة بتطبيق سياسات الحرية الاقتصادية وبتفعيل وإحكام آليات السوق، وفي الوقت نفسه فهو نظام يعمل على جذب الاستثمارات لأي دولة من الدول ولأي مؤسسة من المؤسسات. فهو يرتبط بعمليات تحقيق القيمة المضافة وكذلك التراكم الرأسمالي مما يؤدي إلى تحقيق نتائج ملموسة، وتتلخص مكونات نظام الحوكمة فيما يلي:¹

1- المدخلات Input:

حيث يتكون هذا الجانب من جميع ما تحتاج إليه الحوكمة من مستلزمات، وما يتعين توفيره لها من متطلبات قانونية، إدارية واقتصادية.

2- التشغيل Operation :

ويقصد به الأسلوب الإداري داخل المؤسسة أو خارجها المساهم في تطبيق الحوكمة من آليات الحوكمة، الجهات الرقابية المسؤولة عن تطبيقها كالهيئات والمنظمات المهنية، سوق رأسمال... الخ.

3- المخرجات Output:

الحوكمة ليست هدفا في حد ذاتها ولكنها أداة ووسيلة لتحقيق نتائج وأهداف يسعى إليها أصحاب المصالح. فهي مجموعة من المعايير والقواعد والقوانين المنظمة للأداه والممارسة العلمية والتنفيذية للمؤسسات ومن ثم الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية والمتمثلة أساسا في الجوانب الآتية:²

- حماية حقوق المساهمين.
- حماية حقوق أصحاب المصالح.
- تحقيق الإفصاح والشفافية.
- تأكيد المعاملة المتساوية والعادلة بين المساهمين.

علي عبدالصمد عمر، حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي، الطبعة الأولى، دار الهومة، ص 1.31

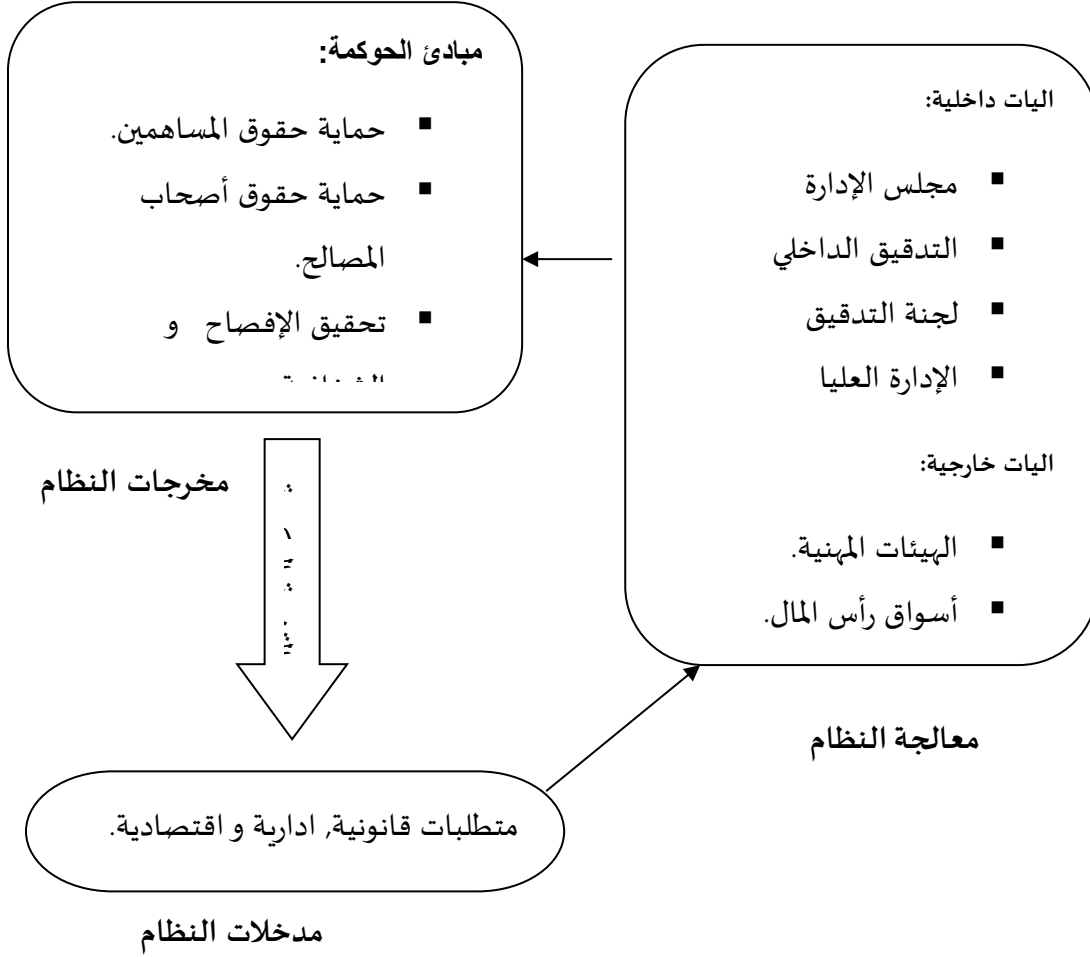
علي عبدالصمد عمر، مرجع سبق ذكره، ص 2.36

لحوكمة الشركات

- تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة .

لحوكمة الشركات

تم تصوير شكلها مما سبق معرفته كالآتي : الشكل رقم(01-02): بنية نظام حوكمة الشركات



المصدر: من اجتهاد الباحثين اعتمادا على علي عبدالصمد, مرجع سبق ذكره, ص36

المطلب الثاني: أهمية وأهداف حوكمة الشركات

ساهمت الازمات والانهيارات التي مسّت العديد من الشركات والمصارف في العقود الماضية في زيادة الاهتمام بالحوكمة سواء على المستوى المؤسسي أو الدولي, وذلك لأن التطبيق الجيد لها يحقق العديد من المزايا والفوائد التي تساعد الدول والمؤسسات على تحسين أدائها على حد سواء.

الفرع الأول: أهمية حوكمة الشركات

تعد حوكمة المؤسسات من أهم العمليات التي تحسن من عمل الشركات, ولضمان تحقيق الشركة لأهدافها بشكل صحيح وسليم يجب عليها الوفاء بالتعهدات والقوانين.

لحوكمة الشركات

ويتضح أن لها أهمية كبيرة بالنسبة ل أصحاب المصالح وذلك كما يلي:¹

¹ العابدي دلال, حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية, مذكرة دكتوراه, قسم العلوم التجارية, جامعة محمد خيضر, بسكرة, 2016, ص25.

لحوكمة الشركات

أولاً- أهمية الحوكمة بالنسبة للشركات:

تتجلى أهمية حوكمة الشركات فيما يأتي¹:

- تمكن من رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة من خلال وضع العلاقة بين مديري الشركة ومجلس الإدارة و المساهمين.
- تعمل على وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلال تحديد أهداف الشركة و سبل تحقيقها من خلالها توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية لكي يعملوا على تحقيق أهداف الشركة التي ترعى مصلحة المساهمين.
- تؤدي إلى الانفتاح لأسواق المال العالمية و جذب قاعدة عريضة من المستثمرين خاصة الأجانب لتمويل المشاريع التوسعية.
- تحضى الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة بزيادة ثقة المستثمرين لأن تلك القواعد تضمن حماية حقوقهم.

ثانياً- أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين:

- تساعد في ضمان الحقوق لكافة المساهمين مثل حق التصويت، حق المشاركة في القرارات الخاصة بأي تغييرات جوهرية قد تؤثر على أداء الشركة في المستقبل.
- الإفصاح الكامل على أداء الشركة و الوضع المالي و القرارات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في هذه الشركات.²

الفرع الثاني: أهداف حوكمة الشركات

سعت معظم الوحدات الاقتصادية لمعظم الدول إلى تطبيق حوكمة الشركات و وضع التشريعات المختلفة اللازمة لها لأنها تشمل مجموعة من الأهداف أو المزايا أو الدوافع، والتي يمكن تلخيصها في العناصر التالية:³

- تأكيد مسؤوليات الإدارة و تعزيز مساءلتها.
- حماية أصول المؤسسة، و كذا حماية حقوق المساهمين، و غيرهم من أصحاب المصالح، و تعزيز دورهم في مراقبة أداء المؤسسة.

¹ العابدي دلال، مرجع سبق ذكره، ص25.

² حسين عبدالجليل ال غزوي، حوكمة الشركات و اثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، المملكة العربية السعودية، 2010، ص42.

³ براهيمة كنزة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2014، ص 12.

لحوكمة الشركات

- تحسين أداء المؤسسة، وقيمتها الاقتصادية وقيمة أسهمها.
- تحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية في المؤسسة.
- تحقيق العدالة والنزاهة والشفافية في جميع تعاملات المؤسسة وعملياتها.¹

المطلب الثالث: مبادئ حوكمة الشركات

تم وضع مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية حول حوكمة الشركات، استجابة لدعوة من اجتماع مجلس (OECD) في 27-28 افريل 1998 لتطوير مجموعة من الارشادات والمعايير، وذلك بالاقتران مع الحكومات الوطنية والمنظمات العالمية ذات العلاقة والقطاع الخاص، ومنذ الموافقة على المبادئ في عام 1999 أصبحت هذه المبادئ تشكل أساسا لمبادرة حوكمة الشركات في كل من دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وغيرها من الدول إلى حد سواء، ولقد تمثلت هذه المبادئ في:²

الفرع الأول: توافر إطار فعال للحوكمة

- ينبغي أن يتم وضع إطار حوكمة الشركات بهدف أن يكون ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل، ونزاهة الأسواق، والحوافز التي يخلقها للمشاركين في السوق، وتشجيع قيام أسواق تتميز بالشفافية والفعالية
- ينبغي أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسة حوكمة الشركات في نطاق اختصاص تشريعي ما، متوافقة مع حكم القانون، وذات شفافية وقابلة للتنفيذ
- ينبغي أن يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات في نطاق اختصاص تشريعي ما، محددًا بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة
- ينبغي أن تكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية، فضلاً على أن أحكامها وقراراتها ينبغي أن تكون في الوقت المناسب وشفافة، مع توفير الشرح التام لها.³

الفرع الثاني: حقوق المساهمين

- يتضمن هذا المبدأ مجموعة من الحقوق التي تضمن الملكية الآمنة للأسهم، والإفصاح التام عن المعلومات، وحقوق التصويت، والمشاركة في قرارات بيع أو تعديل أصول المؤسسة بما في ذلك

¹ علي عبدالصمد عمر، مرجع سبق ذكره، ص43

² أفروخ رانيا، دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات -دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات-، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015، ص26.

³ أفروخ رانيا، مرجع سبق ذكره، ص26.

لحوكمة الشركات

عمليات الاندماج و إصدار أسهم جديدة. و تسمح هذه الإجراءات على تحديد مجموعة من الموضوعات الأخرى المرتبطة بالاهتمام الأساسي لحماية قيمة المؤسسة.

- الفرع الثالث: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات
- يجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصلحة كما يوضحها القانون، و أن يعمل أيضا على تشجيع الاتصال بين المؤسسات و بين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة و فرص العمل و تحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أساس مالية سليمة.
- الفرع الرابع: الإفصاح و الشفافية
- ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح الدقيق، و في الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس المؤسسة، و من بينها الوضعية المالية و الأداء و الملكية و أسلوب ممارسة السلطة.¹
- الفرع الخامس: مسؤوليات مجلس الإدارة
- يتم العمل من خلال هذا المعيار على تحقيق الرقابة الفعالة على الإدارة من قبل مجلس الإدارة ، وكذا ضمان التوجه الاستراتيجي للشركة و تحديد مسؤولية مجلس الإدارة اتجاه المؤسسة و حملة الأسهم، و لهذا الغرض اقترحت مؤسسة التمويل الدولية IIF أن يتم اصدار بنود تشريعية لحوكمة الشركات التي يمكن أن تتضمن قوانين أسواق المال و لوائح المؤسسات على أنه بالرغم من البنود التشريعية الا أن مدى كفاءة المناخ التنظيمي و الرقابي يعد أكثر أهمية حيث أن دور أجهزة الإشراف و الرقابة في متابعة الأسواق يتعاظم باستمرار، و تشمل هيكل مجلس الإدارة و واجباته القانونية و كيفية اختيار أعضائه و مهامه الأساسية و دور في الإشراف على الإدارة التنفيذية.²
- الفرع السادس: المعاملة المتكافئة للمساهمين
- يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، و من بينهم صغار المساهمين و الأجانب منهم، كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقه.³

علي عبد الصمد عمر، مرجع سبق ذكره، ص ص 41,40. ¹

² هوام جمعة، "دور حوكمة الشركات في تحقيق المعلومات المحاسبية"، مداخلة في الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع رهانات و آفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، يومي 7/8 ديسمبر 2010، ص 8.

³ علي عبد الصمد عمر، مرجع سبق ذكره، ص 40.

لحوكمة الشركات

لقد تم تلخيص ما تم دراسته على الشكل التالي:

الشكل (01-03): مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي OECD



المصدر: من اجتهاد الباحثين اعتمادا على هوام جمعة, مرجع سبق ذكره, ص 8.

لحوكمة الشركات

خلاصة:

لحوكمة الشركات دور كبير وأصبح يتزايد في العديد من الاقتصاديات المتقدمة و الناشئة خلال العقود الأخيرة، خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها في عدة دول من العالم، و التي مسّت العديد من أسواق المال العالمية كأزمة جنوب شرق آسيا، إضافة الى انهيار كبريات الشركات العالمية خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية، نتيجة استخدامها لطرق محاسبية معقدة ومضلّلة لاختفاء خسائرها والتلاعب بحقوق أصحاب المصالح من المساهمين وغيرهم.

بعد أن تطرّقنا في هذا الفصل المتعلق بالاطار النظري لحوكمة الشركات يمكن أن تستنتج أنّ:

- حوكمة الشركات عبارة عن الكيفية التي تراقب بها الشركات من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة، و بالتالي فهي تعتبر بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة ادارة الشركة في استغلالها لمواردها ودارتها للمخاطر، وهو ما يعتبر كمشروع تحقيق الشركة لأهدافها.

الفصل الثاني

الاطار النظري للتدقيق الداخلي

للتدقيق الداخلي

تمهيد:

عند ظهور المؤسسات الاقتصادية في القرن السابع عشر كانت عملية التسيير بسيطة, حيث كانت تقتصر على صاحب المؤسسة نظرا لبساطتها وعدم تعقدها ولكن مع التطورات التي شهدتها المؤسسات خاصة في أوروبا وأمريكا بعد الثورة الصناعية, كثرت نشاطات المؤسسات وعملياتها وبالتالي تعقد عمليات التسيير مما أدى الى اكتشاف طريقة جديدة داخل هيكلها التنظيمي.

تتمثل هذه الطريقة في التدقيق الداخلي للمؤسسة لقييم العمليات والمعلومات التي تقوم بها والسيطرة على مختلف الموارد وتحسين التسيير داخل أقسامها.

ولدراسة أكثر تفصيل للتدقيق الداخلي, سنحاول في هذا الفصل عرض الاطار النظري للتدقيق

الداخلي, الذي قسم الى مبحثين :

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الداخلي

المبحث الثاني: تقنيات وأدوات التدقيق

المبحث الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بباقي الأطراف المساهمة في تطبيق حوكمة الشركات

للتدقيق الداخلي

المبحث الاول:عموميات حول التدقيق الداخلي

لم يحظى التدقيق الداخلي بصفة خاصة باهتمام كبير من طرف الباحثين, غير أن موضوع الحوكمة بالدراسة و البحث زاد من الحاجة لتوفير معلومات محاسبية و مالية دقيقة من أجل ضمان تطوير الأداء العام للشركة,و تشجيع أصحاب رؤوس الأموال على الاستثمار,و ذلك من خلال عمليات الإفصاح والشفافية و التي تعتبر العنصر الجوهري لعملية التدقيق, و بهذا اهتم الباحثين في مجال الاقتصاد إلى تحديد مفاهيم التدقيق و الدور الفعال الذي يلعبه في إعداد القوائم المالية و التقارير و هذا ما سنعرضه ببعض من التفصيل في هذا المبحث.

المطلب الاول: مفهوم التدقيق الداخلي

التدقيق يعني: الأنعم النَّظْر فيها

يعني التدقيق اصطلاحا(اعادة النظر بالشيء...) أي التفحص لغاية التصويب و التصحيح¹

صدرت عدة تعاريف حول التدقيق أهمها ما يلي:

جاء تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية للتدقيق كما يلي: "التدقيق هو عملية منظمة و منهجية لجمع و تقييم الأدلة و القرائن بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية,و ذلك لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج و النتائج و المعايير المقررة,و تبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة". تعريف منظمة العمل الفرنسي: عرّفت التدقيق على انه "عبارة عن مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات و التقييم, و تقدير مصداقية و فعالية النظم و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم.

عرف التدقيق بأنه: "فحص انتقادي لأدلة قرائن الاثبات المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية, يقوم به فرد مهني من اجل اعطاء رأي فني و محايد حول مدى اتساق هذه العناصر مع المعايير المقررة". كما يمكن أن نقول بأن التدقيق هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحسا انتقاديا منظما قصد الخروج برأي فني و محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة, و مدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.

و هكذا فان عملية التدقيق تشمل الفحص...و التحقيق ... و التقرير

يقصد بالفحص التأكد من صحة قياس العمليات و سلامتها التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها.

¹ " , الطبعة الثانية, الوراقة للنشر و التوزيع, الأردن, 2017, ص29اخلق عبدالله الوردات, " دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية

للتدقيق الداخلي

يقصد بالتحقيق إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع عن فترة مالية معينة وكذلك على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة .

أما التقرير فيقصد به بلورة نتائج الفحص و التحقيق و اثباتها في تقرير يقدم إلى من يهيمه الأمر داخل المشروع و خارجه و هو ختام عملية التدقيق.

المطلب الثاني: أهداف و مهام التدقيق الداخلي

- التأكد من مدى ملائمة و فعالية السياسات و إجراءات الضبط الداخلي المعتمدة لبيئة و ظروف العمل و التحقق من تطبيقها.
- التأكد من التزام الإدارات و الدوائر من خلال ممارسة أعمالها بتحقيق الأهداف و السياسات و الإجراءات المعتمدة خلال فترة زمنية أو مالية معينة.
- اقتراح الإجراءات اللازمة لزيادة كفاءة و فعالية الدوائر التنفيذية و الأنشطة ,تأكيدا للمحافظة على الممتلكات و الموجودات.
- التأكد من صحة البيانات , و مدى الاعتماد للعمليات, و دراسة الضبط Review, فحص Examine عليها, من خلال مراجعة و تقييم إدارة المخاطر الداخلي و تدقيق البيانات.
- مراجعة إجراءات إدارة المخاطر و ما اشتملت عليه من مراكز الخطر.
- مراجعة فعالية الأساليب المعتمدة لتقييم تلك المخاطر.
- التأكد من الالتزام بالقوانين و الأنظمة المعمول بها.
- إعداد تقارير مفصلة و دورية بنتيجة التدقيق و رفعه إلى أعلى سلطة تنفيذية.¹

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي

ينقسم التدقيق الداخلي إلى ثلاثة أقسام رئيسية:

1 . التدقيق المالي:

يتمثل في الفحص المنتظم للعمليات المالية و القوائم و السجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و السياسات الادارية و أية متطلبات أخرى موضوعة مسبقا (المدلل, 2007, ص56).

وينقسم هذا النوع من التدقيق إلى قسمين (النونو, 2009, ص23).

أ . التدقيق الداخلي المالي قبل الصرف: و هي تكليف موظف معين بتدقيق عمل موظف آخر لضمان اكتمال العملية و سلامة الإجراءات و هي نوع من الرقابة على الأعمال قبل و أثناء العملية.

¹ خلق عبدالله الوردات, مرجع سبق ذكره, ص32.

للتدقيق الداخلي

ب . التدقيق الداخلي المالي بعد الصرف: ويتم بأخذ عينات وفحصها وذلك لضمان سير الأداء المالي وفق القوانين الموضوعة والمقررة.

للتدقيق الداخلي

2 . تدقيق الالتزام:

وهو تقييم مستقل ما اذا كانت العمليات والأنشطة والمعاملات والمعلومات المالية تتفق في جميع جوانبها مع الأنظمة الموضوع (INTOSAI , P. 3).

وهو عبارة عن جودة وملائمة الأنظمة التي تم وضعها للتأكد من الالتزام بالانظمة والتشريعات والسياسات الموضوعية من قبل الإدارة والإجراءات (المدهون, 2011, ص 17).

ويعتمد أداء تدقيق الالتزام على وجود معلومات قابلة للتحقق ومعايير صادرة من جهة مسؤولة. (Meig, et.al., 1989, p. 10).

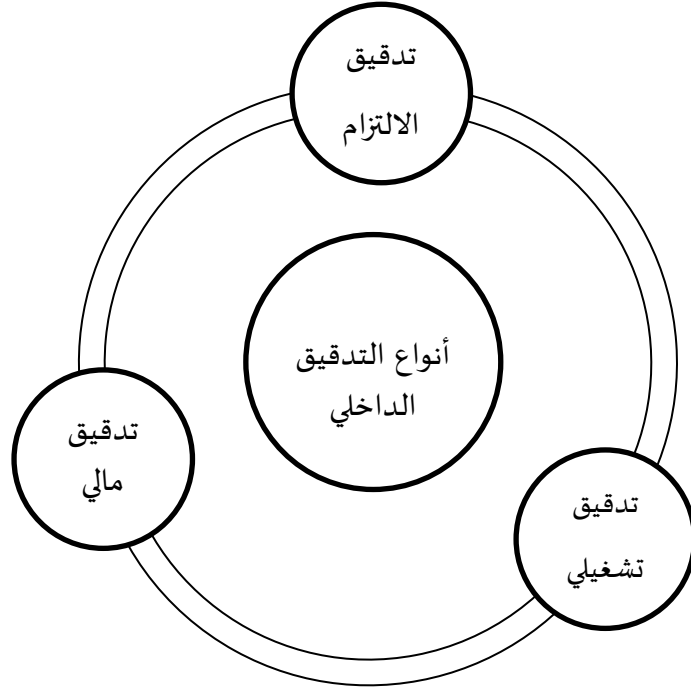
ويستخدم تدقيق الالتزام في القطاع الخاص والقطاع غير الربحي حيث توجد سياسات موضوعية واتفاقيات تعاقدية , ومتطلبات قانونية يجب التأكد من التزام المنشأة بها, (jarbou, 2008, p.8).

3 . التدقيق التشغيلي:

هو تقنية تستخدمها المنشأة لتقييم كفاءة وفعالية عملياتها التشغيلية, حيث يقدم المدقق للجهات المعنية تقرير حول نتائج التقييم والتوصيات الخاصة بعمليات التحسين, والهدف الأساسي هو ضمان سير المنشأة في طريق تحقيق أهدافها , وهناك خمس خطوات للتدقيق التشغيلي وهي التحضير التمهيدي, والمسح الميداني, وتطوير برنامج التطبيق وتطبيق البرنامج, بالإضافة للتقرير والمتابعة (Salazar, 2002, p. 1).¹

¹ أحمد موسى ابراهيم فاطمة, العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة, مذكرة ماجستير, محاسبة وتمويل, كلية التجارة, الجامعة الإسلامية, 2016, ص 23.

للتدقيق الداخلي



المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات أحمد موسى ابراهيم فاطمة, مرجع سبق ذكره,

ص23.

للتدقيق الداخلي

المبحث الثاني: تقنيات و أدوات التدقيق الداخلي

يحتاج المدقق الداخلي عند قيامه بمهمته الى مجموعة من التقنيات و الأدوات, من خلالها يستطيع تطبيقها لتساعده على جمع أدلة كافية و صحيحة لتدعيم عمله و تنظم مهمته ليتمكن من اكتشاف الأخطاء المرتكبة و بالتالي تحليلها و معالجتها.

المطلب الأول: تقنيات التدقيق الداخلي

يعتمد المدقق على مجموعة من التقنيات عند قيامه بمهمته, و التي بفضلها يستطيع معالجة الأخطاء و المخالفات المرتكبة, و تقديم النصح و التوصيات للدارة العليا, و نذكر هذه التقنيات كما يلي:¹

▪ المقابلة :

تعتبر المقابلة من أهم التقنيات المعتمد عليها في الحصول على المعلومات, فهي ليست مجرد محادثة عادية أو اشباع لرغبة الحديث بين الطرفين, و انما هي تبادل لفظي بين الباحث و المبحوث لتحقيق هدف معين يرتبط بجمع البيانات التي من شأنها أن تشكل الرأي حول الملاحظات و الفرضيات على مراحل مسبقة للمقابلة, و تسعد في معرفة المزيد عن البيئة الداخلية للمنشأة. و فضلا عن ذلك, يمكن تلخيص أهم مراحل المقابلة فيما يلي:²

▪ التحضير للمقابلة: و يتم من خلال:

- التحديد المسبق لموضوع المقابلة من ناحية المعلومات و الشروحات التي يرغب المدقق الحصول عليها
- محاولة الحصول على المعلومات عن الشخص الذي ستتم معه المقابلة
- إعداد المقابلة بشكل مفتوح للحصول على إجابات واضحة
- تحديد موعد المقابلة
- إجراء المقابلة:

قبل البدء بالمقابلة و الحصول على المعلومات, على المدقق الداخلي أن يذكر نفسه بهدف المهمة التي سيقوم بها, و يقدم قائمة بالمواضيع التي سيقوم بمعالجتها, كما عليه أن يحاول جاهدا بكسر جدار التردد بينه و بين الشخص الذي سيجري معه المقابلة, و يمنحه الثقة عند بداية طرح الأسئلة, و بمجرد بداية المهمة على المدقق القيام ب:

- ضمان تحقيق الأهداف التي وضعها لجمع المعلومات,
- تلخيص كل الردود التي جمعها,
- العودة الى الأسئلة الأساسية اذا كان هناك و فرة في المعلومات, و المحاولة في الزيادة في الوقت المخصص للقيام بالمقابلة.

¹ دوب أمينة, مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات, مذكرة ماستر, قسم العلوم التجارية, كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير, جامعة 20 أوت 1955, سكيكدة, 2015, ص14.

² Manuel d'audit interne CIGM, maroc, 2007, p71.

للتدقيق الداخلي

و عند نهاية المقابلة على المدقق تلخيص النقاط الأساسية المسجلة و التأكد من صحتها لاجتناب الأخطاء الناتجة عن عدم الفهم أو النسيان, و البحث عن الأشخاص آخرين يطرح عليهم الأسئلة للتأكد من صحة المعلومات المتحصل عليها.

- إعداد ملخص للمقابلة: على المدقق أن يقوم بإعادة صياغة وتلخيص الموضوع الذي تم مناقشته من أجل تسليط الضوء على أهم النقاط المتحصل عليها, وأهم النقاط التي بقي بحاجة إليها.
- الفحص التحليلي:

تعتبر الإجراءات التحليلية من التقنيات الفعالة, و التي تلعب دورا هاما أساسيا في مهمة التدقيق الداخلي, و ذلك من خلال مساعدة المدقق في التخطيط لمهمته.

و نقصد بالفحص التحليلي مجموعة من الفحوصات التي تتضمن تحقيقات, تحريات و مقارنات لجميع المعلومات و التدفقات بالميدان محل التدقيق, و تركز هذه التقنية السابقة و هي المقابلة إضافة الى خرائط التدفق للوثائق و المعلومات و ذلك باستخدام أساليب و أدوات مختلفة تنطلق بالإجراءات المقارنات البسيطة مثل الاستفسار و المناقشة, الى إجراءات معقدة تستخدم الأساليب الاحصائية و الرياضية.

كما أن هذه التقنية تسمح للمدقق الداخلي من اكتشاف الانحرافات و الفروقات الموجودة بين ما هو مسطر و مقدر و ما هو متحصل عليه كنتائج هذا من جهة, و من جهة أخرى فانها تساعد المدقق على تسليط الضوء على الأمور الغير عادية و ذلك بمقارنتها مع البيانات المسجلة, و بالتالي فان الفحص التحليلي يهدف الى التعمق في فحص الأمور التي تتطلب المزيد من الأدلة و الاثبات, و يمكن أن تستخدم هذه التقنية كاختبار أساسي أثناء الفحص الميداني.¹

- الملاحظة المادية: تعتبر هذه التقنية طريقة مباشرة للحصول على أدلة اثباتية ميدانية. فالمدقق لا يكتفي بالوثائق و المستندات التي يدرسها على مستوى قسم التدقيق الداخلي, و انما يستدعي الأمر خروجه ميدانيا للدراسة و الملاحظة المادية مثل زيارة مصالح أو مديريات المؤسسة, حيث تعد هذه الزيارات و الفحوص الميدانية قاعدة أساسية في مرحلة تحقيق التدقيق الحسابات و ذلك بهدف التحقق و التأكد من السير الحسن و الفعلي للإجراءات, و مدى احترام مبادئ الرقابة الداخلية, كما عليه اختيار الفترة المناسبة للفحص الميداني حسب نوع و هدف المهمة. و عموما يمكن للمدقق ملاحظة و تقييم الإجراءات, الأصول, الوثائق, السلوك و الأداء.²

¹ كاروس أحمد, تصميم ادارة للمراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء و فعالية المؤسسة, مذكرة ماجستير, قسم العلوم التجارية, كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير, غير منشورة, جامعة الجزائر, الجزائر, 2011, ص 156-157.

² نفس المرجع, ص 157.

للتدقيق الداخلي

المطلب الثاني: أدوات التدقيق الداخلي

إضافة الى التقنيات السابقة يعتمد المدقق الداخلي في المؤسسة على مجموعة من الأدوات، والتي تعتبر بمثابة طرق منطقية تساعد في فحص مختلف العمليات المراد تدقيقها، وتستعمل هذه الأدوات عادة بصفة متفاوتة حسب الضرورة، ويمكن تصنيفها الى ثلاث أدوات وهي كالتالي:

أولاً- أدوات الاستفسار:

- المعاينة الاحصائية: هي خطة معاينة تطبق بطريقة تسمح باستخدام قوانين الاحتمالات للوصول الى اراء حول المجتمع، والمعاينة الاحصائية تعبر عن العملية الشاملة التي تتضمن تحديد العينة و اختبار العناصر و اختبارها و تقييم نتائجها. يمر هذا الأسلوب بالمراحل الآتية:
- تحديد المجتمع الاحصائي: و يمكن تعريفه بأنه مجموعة المشاهدات و القياسات الخاصة بمجموعة من الوحدات الاحصائية و التي تخص ظاهرة من الظواهر القابلة للقياس. و هنا على المدقق القيام بالخطوات التالية:
- تحديد المجتمع أي كل المعلومات التي ترغب في تكوين رأي حولها و ذلك حسب أهداف المدقق المراد تحقيقها،
- تحديد درجة الثقة المرغوب فيها و التي تتماشى مع الموضوع المراد دراسته،
- تحديد معدل الخطأ المقبول أي الحد الأعلى كنسبة مئوية للخطأ المقبول لمجتمع ما و معدل الخطأ المنتظر الوقوف عليه، و الذي ينبغي أن يكون أصغر من معدل الخطأ المقبول.
- كما يقوم المدقق بتقسيم المجتمع الى طبقات اذا كانت هذه العملية تخص القيم و تحديد المفردات المهمة مما سيؤدي الى انخفاض حجم العينة.
- اختيار العينة: العينة هي عدد من وحدات المجتمع التي تم اختيارها للتدقيق، و التي على المدقق اختبارها بعناية، عن طريق الطرق التالية:
- الطريقة الموجهة الشخصية: حيث يختار المدقق العينة حسب حكمه الشخصي، أو اعتماداً على مؤهلاته و خبرته.
- الطريقة العشوائية: حيث تعطي أرقام لسلسلة من المفردات، و تختار مفردات العينة باستعمال جدول الأرقام العشوائية لتتمكن من توفير احتمالاً لجميع وحدات المجتمع لامكانية انتماءها الى العينة:
- طريقة السبر التريبي: انطلاقاً من نقطة معينة يتم اختيار المفردات بشكل مرتب مثلاً 25,35,45... الخ.

للتدقيق الداخلي

- استغلال نتائج التدقيق: يتم استغلال نتائج التدقيق بنوعين من التحليل: تحليل كميّ للنتائج بتأكده من أن الأخطاء والانحرافات التي تم الوقوف عليها لا تتعارض و الأهداف المسطرة، تحليل نوعي للأخطاء والانحرافات والتأكد فيما اذا كانت تكرارية أم لا، وكذلك اذا كانت ارادية –متعمدة- أم لا، وفي النهاية على المدقق اتخاذ قرار قبول المجتمع أو عدم قبوله.
- ان تنفيذ التدقيق بأسلوب العينة يتطلب عادة من المدقق كفاءة وخبرة، اما في اختيار العينة أو تحليل النتائج، التي تؤدي الى تعميم الظاهرة المدروسة على المجتمع.
- ملاحظة ملفات الكمبيوتر: يعتبر هذا الأسلوب من استخدامات تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق حيث يرتكز المدقق على نظام المعلومات المعمول به داخل المؤسسة، حيث يسمح هذا الاجراء بربح الوقت و التقليل من تكاليف المهمات و الحصول على معلومات أكثر دلالة على سير العمليات، يتم ذلك عن طريق:
 - ادخال اسم البيانات التي يرغب الحصول عليها،
 - وصف طريقة معالجة هذه البيانات للوصول الى النتائج المرجوة،
 - استخراج المعلومات المطلوبة و تحليل النتائج.
- ثانيا- أدوات الوصف:
 - الدراسات الوصفية: تتمثل الدراسة الوصفية في نوعين من السرد والوصف، أحدهما يحدث من طرف الشخص الخاضع للتدقيق، و الاخر من قبل القائم بمهمة التدقيق (المدقق)، فالأول يكون شفهيًا و الثاني فهو كتابي، و النوع الأول هو الأكثر اثراء لأنه يعطينا أكبر كمّ من المعلومات، بينما الثاني فما هو الا تنظيم لأفكار و معارف المدقق¹.
 - الوصف من طرف الشخص الخاضع للتدقيق: عند استعمال هذا النوع من الأدوات يكون المدقق ساكتا و يكتفي بالاستماع و تسجيل الملاحظات، فهو بعكس المقابلات لا يتم التحضير له، و لكن بشكل تلقائي و هو يمثل أول احتكاك بين المدقق و الأشخاص الخاضعين للتدقيق.
 - الوصف من المدقق: و يتمثل في كتابة المدقق لأهم ملاحظاته من محادثته، إضافة الى ملاحظاته المادية و نتائج الاختبارات التي قام بها دون الحاجة الى أية تقنية أو معرفة.
 - شبكة تحليل الوظائف: تدعى أيضا بجدول توزيع الوظائف، تسمح هذه الشبكة بتحليل المهام المكونة كل عملية و ذلك بهدف تحديد مسؤولية كل موظف في سياق هذه العملية. كما تهدف هذه الأداة الى التحقق من توزيع أعباء العمل على الموظفين، ضمان الفصل بين الوظائف و

¹ دوب أمينة، مرجع سبق ذكره، ص 17.

للتدقيق الداخلي

الواجبات و الإبلاغ عن الخروق الناجمة عن ذلك، تحديد المهام غير المنفذة، حيث تتكون هذه الشبكة من ثلاث أعمدة كالتالي:

- العمود الأول يتم فيه توضيح تفاصيل المهام الخاصة بكل وظيفة
 - العمود الثاني يتم فيه توضيح طبيعة المهمة سواء كانت تتعلق بالتنفيذ، التصريح، التسجيل و المراقبة.
 - العمود الثالث نجد فيه الأشخاص الذين لهم علاقة بمختلف المهام الوظيفية.
 - مسار التدقيق: هي طريقة تحليل يقوم بواسطتها المدقق بعمله، حيث يبدأ من الوثيقة الأخيرة أو النتيجة المتوصل إليها الى غاية المصدر، وفي هذه الطريقة يجب على المدقق أن يقوم بعمله جيدا للبحث وأن يبدأ كما قلنا سابقا من النتيجة وصولا الى المصدر، وتكون له رخصة للتدقيق والفحص.
 - خرائط التدفق: يمكن تعريفها على أنها رسم تصويري، باستخدام مجموعة من الرموز المتعارف عليها دوليا، يوضح بينيا تدفق البيانات و المعلومات و تتابع العمليات و الانشطة داخل النظام المعين، كما تعتبر من الأدوات الأساسية التي يعتمد عليها المدقق الداخلي لتقديم صورة عن النشاط الذي يتم دراسته بما يمكن من فهمه و تحليله و تقييمه و اعادة تصميمه اذا تطلب الأمر.
- كما يمكن القول بأن خرائط التدفق هي مذكرة وصفية تسمح بتنفيذ مسار مستندات الاثبات بين مختلف الوظائف ومراكز المسؤولية وتحديد مصدرها واتجاه حركتها من خلال استعمال رموز معينة، وبالتالي تسمح للمدقق بتكوين نظرة شاملة و متكاملة لتدفق المعلومات و الأدوات الحاملة لها و محطات العمل والقرارات و المسؤوليات والعمليات و تحديد نقاط الضعف في المنشأة¹، وفيما يلي بعض خصائص خرائط التدفق:

- تسهيل عملية الفهم و الاتصال
- طريقة تحضير هذه الخرائط تجعل المدقق يتحقق من صحة فهمه للنظام
- تسمح للمدقق بايجاد الإجراءات الرقابية الملائمة
- و لاعداد خرائط التدفق يجب أن نمر بالخطوات التالية:
- التعرف على الواجبات و المستندات و طرق تدفق المعلومات و الوثائق
- توزيع المهام عبر مختلف العمليات
- تعيين كل من المحددات العملية، القرار، الرقابة، و التنفيذ.

¹ عائدة غاشوش، دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، غير منشورة، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2011، ص38.

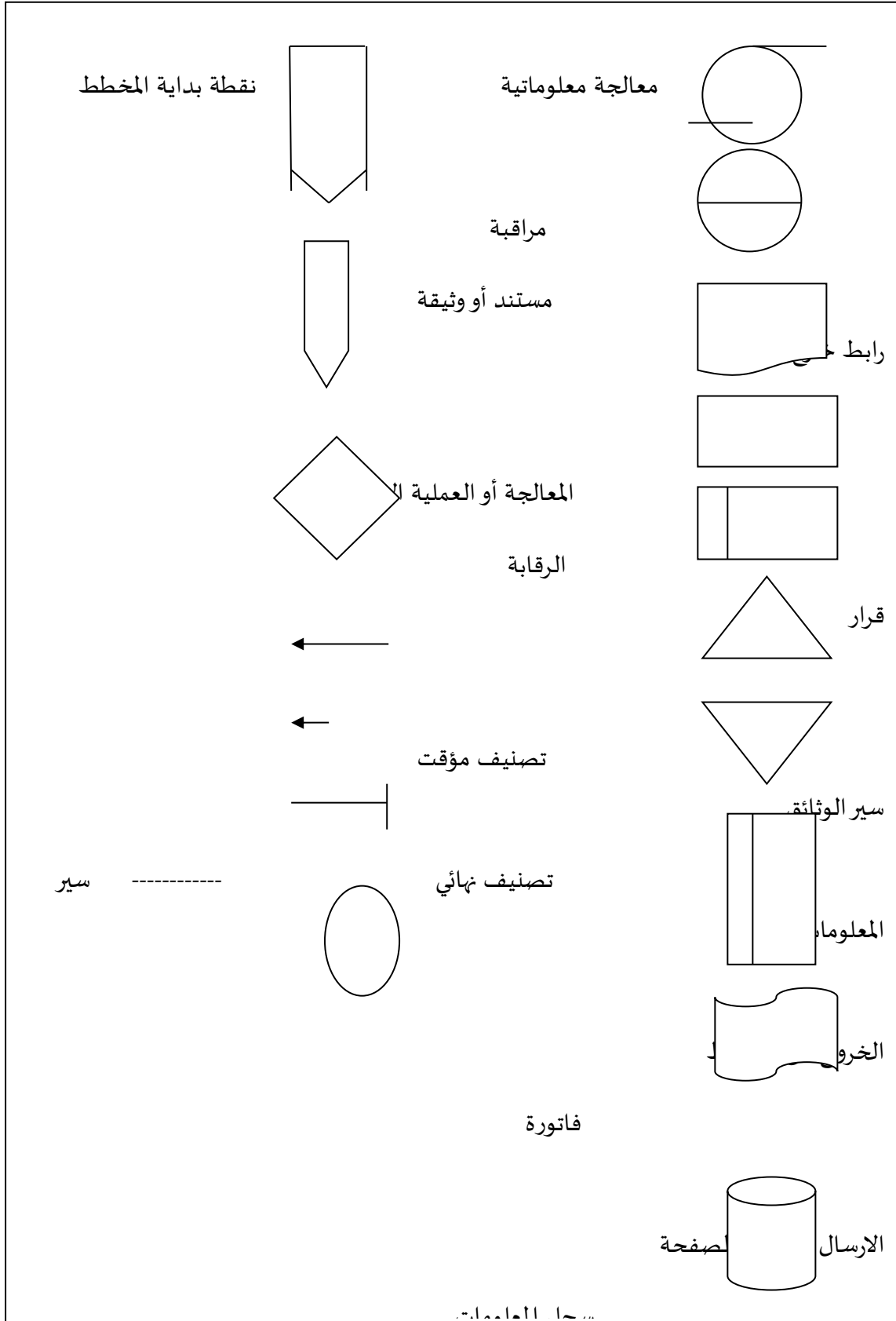
للتدقيق الداخلي

- الابتعاد عن التفصيل المعقد الذي يؤدي الى تعقد و تشابك خريطة التدفق
- التأكد من صحة تسلسل العمليات و المعطيات في خريطة التدفق عن طريق التحقق لدى الجهة محل التدقيق (عن طريق المقابلة)¹

¹ دوب أمينة, مرجع سبق ذكره, ص19.

للتدقيق الداخلي

الشكل رقم (02-02): أشكال ورموز خرائط التدفق.



للتدقيق الداخلي

Source : Reda khelassi, L'audit interne, Edition Distribution Houma, Alger, 2005, p33.

ثالثا: أدوات التنظيم تتمثل أساسا في:

- الهيكل التنظيمي: بخلاف الهيكل التنظيمي الذي يشكل أحد عناصر نظام الرقابة الداخلية, والذي يكون معدا من قبل الإدارة , فان الهيكل الوظيفي يعده المدقق الداخلي اذا كان ضروريا لرؤية أوضح, انطلاقا من المعلومات التي جمعها من خلال الملاحظات, المقابلات, الوصف,...الخ, وتستعمل هذه الأداة من طرف المدقق ذلك من خلال فحصه للهيكل الوظيفي, من أجل معرفة ما اذا كان هناك:
 - شخص واحد يقوم بعدة وظائف
 - وظيفة واحدة مشتركة بين عدة أشخاص
 - وجود وظيفة شاغرة بدون شخص
 - شخص بدون وظيفة
- كما يسمح رسم الهيكل الوظيفي باثراء المعلومات المحصل عليها من خلال الجمع بين الهيكل التنظيمي وتحليل المناصب, كما يسمح بالحصول على مقارنة أولية لمشاكل الفصل بين الوظائف والتي يمكن تحليلها بدقة أكبر من خلال شبكة تحليل الوظائف.

للتدقيق الداخلي

المبحث الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بباقي الأطراف المساهمة في تطبيق حوكمة الشركات
يعتبر مجلس الادارة و الإدارة العليا من بين آليات حوكمة الشركات, حيث أن لهما تأثيراً فعالاً على جودتها
وذلك من خلال تأثيرهما في باقي أطراف حوكمة الشركات.

المطلب الأول: تعريف مجلس الإدارة و الإدارة العليا

يعتبر مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة , لأنه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة
من سوء الاستعمال من قبل الإدارة , وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين و اعفاء و مكافأة
الإدارة العليا, كما أنه يشارك في وضع استراتيجية الشركة و يقدم الحوافز المناسبة للإدارة و يراقب سلوكها
و بالتالي يعظم قيمة الشركة, كما أن المهمة الرقابية لمجلس الإدارة و استقلالية اعضاءه و اشرافه الفعال
على المديرين التنفيذيين بالشركة يعتبر من أهم الأدوات التي تساعد على التطبيق السليم لمفهوم حوكمة
الشركات, فلكي يتمكن مجلس الإدارة من العمل بطريقة تتميز بالشفافية يجب أن يكون هناك جزء من
أعضاءه من غير الموظفين التنفيذيين في الشركة أو من أفراد العائلة أو من بين المساهمين الرئيسيين, ممّا
يسهل للمجلس القيام بمراقبة المديرين و مساءلتهم و محاسبتهم على كل ما يتعلق بأدائهم لتحقيق أهداف
الشركة, كما يسهل من عملية نقل المعلومات بين أعضاء مجلس الإدارة و المدراء و يزيد من فعالية
القرارات المتخذة, كما أنّ تفعيل دور مجلس الإدارة يزداد اذا كانت هناك معلومات و افصاح عن هيكله و
كذا معلومات عن النشاطات التي يقوم بها و عن دوره في خلق قيمة لأصحاب المصالح داخل الشركة.

أما بالنسبة لهيكل مجلس الإدارة , و الذي يقصد به نسبة تمثيل الأعضاء المستقلين فيه أي الغير
تنفيذيين المالكين للقدر و الخبرة العالية ممّا يعطي للمجلس سلطة و قوة في اتخاذ القرارات, و قد اهتمت
مبادئ الحوكمة بنسبتهم الى مجموعة أعضاء مجلس الإدارة , و قد وفرت مبادئ حوكمة الشركات عدد من
الارشادات لبناء هيكل ملائم لمجلس الإدارة يمكن من خلاله ضمان الاستقلالية في أداء مهامه.

و من اهم الارشادات:

- وجود عدد كافي من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين, لكي يكون المجلس قادر على ممارسة أعماله
في الرقابة و الاشراف بشكل مستقل.
- تطبيق معايير جديدة لاختيار أعضاء مجلس الإدارة , و التي تشمل المهارات و القدرات و التأهيل
العلمي و الخبرات الواجب توفرها في أعضاء مجلس الإدارة , و فصل مكاتب رؤساء مجلس الإدارة
عن مكاتب أعضائها.
- لكي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه و المراقبة, يلجأ الى انشاء مجموعة من
اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين, و هي :

للتدقيق الداخلي

- لجنة التدقيق: وهي اللجنة التي تساعد مجلس الإدارة على ضمان صحة البيانات المالية وسلامة الإفصاح , حيث زاد الاهتمام بلجنة التدقيق في الوقت الحاضر من طرف الهيئات العلمية الدولية والمحلية المتخصصة و الباحثين خاصة بعد ما حدث من اضطرابات مالية في الشركات العالمية, ويرجع هذا الاهتمام للدور الذي يمكن أن تؤديه لجنة التدقيق كأداة من أدوات حوكمة الشركات في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية المفصّح عنها, وذلك من خلال دورها في اعداد التقارير المالية و اشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي وفي دعم هيئات التدقيق الخارجي وزيادة استقلاليتها, إضافة الى دورها في التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات.¹
 - لجنة المكافآت (الأجر): تتركز وظائف المكافآت وواجباتها في تحديد الرواتب و المكافآت و المزايا الخاصة ب الإدارة العليا, حيث توصي أغلب الدراسات الخاصة بالحوكمة و التوصيات الصادرة عن الجهات المهتمة بها على أنه يجب تشكيل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين.
 - لجنة التعيينات: وهي اللجنة التي تعمل على الموافقة على المرشحين للأماكن الشاغرة في مجلس الإدارة , حيث يجب تعيين أعضاء مجلس الإدارة و الموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم و خبراتهم مع المهارات و الخبرات المحددة من الشركة.
- في حين تعرّف الإدارة العليا على أنها الإدارة التي تهتم بالتخطيط الاستراتيجي و تقييم البدائل المتاحة و تسيير الموارد, حيث يحتل مديري الإدارة العليا المستوى الإداري الأعلى في الشركة, وعادة ما يمثلهم المدير العام و نائب المدير العام و هدفهم يختص في تحديد الأهداف الشاملة للشركة, تحديد الاستراتيجيات و السياسات التشغيلية, و يتم تعيينهم من طرف أعضاء مجلس الإدارة كما أنهم قابلون للمساءلة من طرفهم, و يتمتع المديرون بالسلطة المفوضّة لهم من جانب أعضاء مجلس الإدارة و ذلك لإدارة أجزاء من الشركة.

المطلب الثاني: علاقة وظيفة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة و الإدارة العليا

تعتبر العلاقة بين وظيفة التدقيق الداخلي من جهة و مجلس الإدارة و الإدارة العليا من جهة أخرى عبارة عن علاقة تأثير و تأثر, حيث يعمل مجلس الإدارة على توفير الدعم لوظيفة التدقيق الداخلي في أداء مهامها بكفاءة, و يساهم في ذلك إنشاء لجنة تدقيق تابعة لمجلس الإدارة التي تزيد من قوة و استقلالية و مصداقية

¹ أقطي جوهرة, مقراش فوزية, أثر حوكمة المستشفيات على أخلاقيات المهنة الطبية (دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية لولاية جيجل), بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي و الإداري, جامعة محمد خيضر, بسكرة, 07-06 ماي 2012, ص05.

للتدقيق الداخلي

وظيفة التدقيق الداخلي، كما يعمل مجلس الإدارة على الاختيار المناسب لموظفي وظيفة التدقيق الداخلي من حيث الخبرة والمهارة اللازمة وكذا العمل على تحسين أدائهم من خلال توفير فرص التدريب المستمر، أما بالنسبة للإدارة العليا فهي تعمل على توفير التسهيلات اللازمة عند قيام وظيفة التدقيق الداخلي بمهامها. حيث يترتب على مدير دائرة التدقيق الداخلي أن يأخذ موافقة الإدارة العليا حول أهداف وصلاحيات ومسؤوليات دائرة التدقيق الداخلي و عن أية قيود فرضت على عملية التدقيق، لكي يحصل على دعمها ويتمكن من الحصول على تعاون الجهات الخاضعة للتدقيق ويتمكن من القيام بعمله بحرية كاملة.¹

أما بالنسبة لمساهمة التدقيق الداخلي فإنه على رئيس فريق التدقيق الداخلي رفع تقرير دوري الى مجلس الإدارة والإدارة العليا، عن عرض نشاط التدقيق الداخلي وسلطاته ومسؤولياته، كما يجب أن يشمل التقرير التعرض للمخاطر الملحوظة ومساءل الرقابة، ومساءل حوكمة الشركات والأمور الأخرى اللازمة أو المطلوبة. وهذا ما تؤكده قواعد الحوكمة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الاقتصادية التي نصّت على أن مجلس الإدارة ينبغي له الاتصال مع دائرة التدقيق الداخلي في الشركة وتلقي تقاريرها بشكل مباشر، إضافة للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وذلك في المعيار رقم 2060 بشأن رفع التقارير الى مجلس الإدارة والإدارة العليا، والذي ينص على أنه يجب على رئيس المدققين Chief Audit Executive أن يرفع تقاريره عن أهداف أنشطة التدقيق الداخلي وعن السلطات والمسؤوليات المتصلة بخطة العمل بشكل دوري الى مجلس الإدارة والى الإدارة العليا،² كما ينبغي أن يشمل التقرير المخاطر الجوهرية والرقابة وحوكمة الشركات، وكذا المواضيع الأخرى التي يطلبها مجلس الإدارة والإدارة العليا، كما أن تقرير التدقيق الداخلي يخدم الإدارة العليا من خلال توفيره لمعلومات تفصيلية عن مختلف العمليات وأوجه الرقابة، كما يعتبر تقرير التدقيق الداخلي وسيلة لطمأنة الإدارة العليا على تطبيق القواعد واللوائح وبيان أية تجاوزات عنها.³

المطلب الثالث: انعكاسات العلاقة التعاونية بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة والإدارة العليا على حوكمة الشركات

¹ فيروز شين، نوال شين، دور اليات الحوكمة في تعزيز المسؤولية الاجتماعية للمنظمة، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات مالية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012، ص 07.

² رزان العياشي، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات، بطاقة مشاركة في الملتقى الدولي الثامن حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات و افاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 07-08 ديسمبر 2010، ص 07-08.

³ حسين يرق، عمر علي عبد الصمد. واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها، بطاقة مشاركة في الملتقى الدولي حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات و افاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 07-08 ديسمبر 2010، ص 14.

للتدقيق الداخلي

باعتبار مجلس الإدارة و الإدارة العليا من أساسيات حوكمة الشركات والتي لها تأثير فعال على جودتها وذلك من خلال تأثيرها في باقي أطراف الشركة, تطلب ذلك وجود تفاعل بين التدقيق الداخلي و الإدارة العليا ومجلس الإدارة , حيث أن المدقق الداخلي يزودهما بخدمات تأكيدية عن كل ما توصل اليه في أداء مهامه لجعلهما على دراية بكل ما يجري داخل الشركة, كما يقدم لهما خدمات استشارية لتزويدهما بمختلف الاقتراحات لعلاج الاختلالات و محاسبة المقصرين, و اتخاذ قرارات سليمة, كما يعمل على مساعدتها في رسم السياسة العامة لإدارة المخاطر و الرقابة الداخلية من خلال هذه الخدمات. لرفع أداء الشركة و حمايتها وبالتالي دعم التّطبيق السليم لحوكمة الشركات.

ولإبراز أهمية علاقة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة في حماية الشركة و أصحاب المصالح فيها وبالتالي تحقيق الحوكمة داخلها نرجع لأهم أسباب فشل و إشهار و إفلاس الشركات العملاقة في الولايات المتحدة الأمريكية (انرون وورلد كوم), و المتمثلة أساسا في سيطرة المدير العام على كل شؤون الشركة و على مجلس الإدارة و ضعف معايير التدقيق الداخلي و كذا عدم مصداقية المحللين الماليين للشركة, حيث تقوم الشركة بدفع عمولات لرفع تقييم أسهمها, كما أن من أسبابها السلبية و ضعف مجلس الإدارة في أداء دوره الرّقابي و كذا التلاعب و تزوير البيانات المالية و حسابات الشركة, و ذلك لضعف علاقته بوظيفة التدقيق الداخلي إضافة لعوامل أخرى, كما أن ضعف التنسيق بين المدقق الداخلي و الخارجي, و المبالغة في رواتب المديرين و عدم ربط الروابط بالأداء المالي للشركة, و ضعف معايير الحوكمة المطبقة من بين الأسباب البارزة في انهيار هذه الشركات. وبالتالي فان معظم المشاكل التي سببت الانهيار و غيرها تمثلت في قصور أداء أعضاء مجلس الإدارة و ضعف التدقيق الداخلي وبالتالي ضعف العلاقة التعاونية بينهما. اذا حوكمة الشركات لا يمكن تطبيقها بمعزل عن الجانب الأخلاقي لأعضاء مجلس الإدارة .

أخيرا فان ما يؤكد مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات هي المعايير المهنية لمعهد المدققين الداخليين, و ذلك في المعيار 2130 الخاص بحوكمة الشركات و الذي ينص على أنته ينبغي أن يساهم المدقق الداخلي في تقييم عملية الحوكمة في الشركة, و أن يضع توصيات واقتراحات من أجل تحسين عمليات الحوكمة باستمرار, و ذلك من خلال ضمان و تحسين أخلاقيات العمل في الشركة, ضمان تسيير كفاء لأداء الشركة و ضمان التنسيق الفعّال بين الوظائف, و توصيل المعلومات على المخاطر و الرقابة الداخلية الى المستويات المناسبة داخل الشركة, و تزويد كلّ من مجلس الإدارة , المدققين الخارجيين و لجنة التدقيق بمختلف هذه المعلومات و ضمان التنسيق الفعّال بينهم. كما ان قيام المدقق الداخلي بعملية الرّقابة

للتدقيق الداخلي

والتدقيق تحقق التزام بضمان أن كلّ عمليات الشركة مسيطر عليها و أنها تتم بفعالية وشفافية كافية, و هذا يعتبر شرط مهمة التحقيق دعم تطبيق حوكمة الشركات.¹

¹ براهمة كنزة, مرجع سبق ذكره, ص113.

للتدقيق الداخلي

خلاصة:

انّ ما شهده العالم خلال السّنوات الأخيرة من تغيرات تمثلت في العولمة، التّطورات الاقتصادية و المعلوماتية وكذا الانهيارات المالية والاقتصادية التي مسّت أكبر الشركات في العالم، أدّى الى زيادة الاهتمام بمهنة التدقيق الداخلي كأداة رقابة تتضمن قدرة الشركة على مواكبة هذا التّطور و الكمّ الهائل من المتغيرات التي يشهدها الاقتصاد العالمي.

حيث تطرقنا في هذا المحور محاولة اظهار مدى مساهمة التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات، وذلك من خلال تقييم التّدقيق الداخلي لنظام الرقابة الداخلية، وكذا العلاقة التعاونية بين التدقيق الداخلي وباقي أطراف حوكمة الشركات من لجنة التدقيق، مجلس الإدارة و الإدارة العليا. و عليه يمكن استنتاج أنّ:

- يقوم التدقيق الداخلي بدوره الذي يتفق مع مضمون وظيفته في متابعة و تحليل و تقييم نظام الرقابة الداخلية، لحماية مصالح الشركة و حقوق المساهمين و باقي أصحاب المصالح من المستثمرين، مقرضين، موردين و غيرهم، و يتطلب ذلك التزامه بالسلوكيات الأخلاقية لممارسة المهنة،
- ان ما يتحقق من التطبيق الفعّال لحوكمة الشركات هو انتاج معلومات محاسبية ذات جودة مصدرها خاصة وظيفة التدقيق الداخلي، والذي يعتمد عليه من قبل أطراف متعددة ومختلفة تربطها مصالح الشركة، فمن خلال المعلومات المحاسبية المنتجة و المفصح عنها، و التي تتميز بالشفافية و المصداقية، يمكن لأطراف ذوي العلاقة بالشركة المحافظة على مصالحهم و حماية حقوقهم من التلاعب و الضياع و يولّد الثقة في الإدارة و يدعم المركز التنافسي للشركة.

الفصل الأول

دراسة حالة مؤسسة GP1Z

حالة مؤسسة GP1Z

تمهيد:

من أجل تدارك أي نقص قد يلحق بموضوعية البحث عند عرض نتائجه و بناء توصياته, و لتدعيم الجانب النظري له, تطلب الأمر القيام بدراسة ميدانية في مؤسسة GP1Z الجزائرية, وذلك من أجل تحديد مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات داخلها. وهذا من خلال تصميم وتوزيع استمارة تضمنت مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على المدراء الرئيسيين في المؤسسة و الممثلين في عشرة مدراء, وذلك للتعرف على مدى التزام المؤسسة بهذه المبادئ, و قد تم تحليل هذا الاستبيان من خلال حساب التكرارات و النسب المئوية لاجابات مفردات العينة, و دعم ذلك بالأشكال البيانية, و قد تم اجراء مقابلة شخصية مع المدقق الداخلي للمؤسسة بهدف التعرف أكثر على وظيفة التدقيق الداخلي و دعمها في التطبيق السليم لحوكمة الشركات, من خلال التطرق لدور التدقيق الداخلي للمؤسسة في تقييم نظام الرقابة الداخلية و ادارة المخاطر, و علاقته بكل من مجلس الإدارة و الإدارة العليا, مع استخلاص استنتاجات تخص مدى مساهمة كل عنصر في دعم الحوكمة داخل المؤسسة محل الدراسة.

لقد قسم الفصل التطبيقي الى ثلاث مباحث أساسية , حيث تناول المبحث الأول منه تقديم مؤسسة السوناطراك عامة و مركب GP1Z, محل الدراسة, و مختلف أدوات البحث المستخدمة, أما المبحث الثاني فتم التّعرض من خلاله لتشخيص الواقع العملي لمبادئ الحوكمة لمركب GP1Z حسب مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. في حين تعرّض المبحث الثالث للدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة لمركب GP1Z.

حالة مؤسسة GP1Z

المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة سوناطراك

لقد تم إنشاء شركة سونا طراك بتاريخ 1963/12/31 إذ هي عبارة عن مجموعة شركات عالمية مختلفة إلى غاية 1971/02/24 تم الإعلان الرسمي عن تأمين الغاز الطبيعي الجزائري من طرف الدولة، وهذا ما يسمح للشركة الجزائرية سونا طراك بشق طريقها بين الشركات العالمية الكبيرة. **المطلب الأول: تعريف مؤسسة سوناطراك:**

هي مؤسسة وطنية بحكم تاريخها واتجاهها لها وزن اقتصادي و دولي بالنظر إلى نشاطها المتضمن الصناعات البترولية و الغازية، هي موجودة في الصف الأول بأهمية نشاطاتها و المتمثلة في التنقيب، الحفر و الإنتاج ... تسيير نشاطها مؤمن من طرف المديرية التنفيذية التي تقوم بإعداد و السهر على تنفيذ السياسة والإستراتيجية الجماعية ، فهي تزود الخبرة والدعم اللازم لنشاطاتها.

الاسم الكامل والمختصر للمؤسسة :

تسمى سونا طراك بالشركة الوطنية للبحث والإنتاج ، النقل وتحويل المحروقات وتسويقه.

شركة So/Société وطنية NA/Nationale

نقل TRA/Transport تسويق C/Commercialisation

المحروقات H/ Hydrocarbure

مقر الشركة :

يوجد مقر سوناطراك بمدينة الجزائر العاصمة " جنان الملك " بحيدرة

رأس مال الشركة وطابع نشاطها :

فيما يخص رأس مالها فهو ليس مؤكد وليس محصور ولا يعرف أحد كم يبلغ كذلك لذا لم يوضع.

أما فيما يخص طابع نشاطها فهو يتفرع إلى :

1. التنقيب والإنتاج Amont
2. النقل عن طريق القنوات Transport
3. التحويل البتروكيميائي.
4. التسويق Commercialisation

تعتبر LRP نشاط لتحويل المحروقات البتروكيميائية وتنقسم :

1. تحويل وتمييع الغاز الطبيعي GNL
2. فرع تمييع الغاز الطبيعي GPL
3. تكرير البترول
4. البتروكيمياء

كما لها عدة مركبات في منطقة أريزومنه GP2/z ، GL1L/z ، GL2 /z ، GL3/z ، RAF ، CP1/z

و GP1/z وهذا الأخير أين قمت بتريصي بها.

حالة مؤسسة GP1Z

المطلب الثاني: تعريف مركب GP1/Z :

يعتبر المركب GP1/z آخر مجمع صناعي تابع لمؤسسة سوناطراك في المنطقة الصناعية آرزيو في مرسى الحجاج ويتربع على مساحة قدرها 120 هكتار تم بناءه من طرف شركة بناءات يابانية (IHI-CITHO).

بدأت العملية الإنتاجية في 12/12/1983 ويعمل المركب على معالجة غاز البترول وتحويله إلى منتجات البوتان والبروبان مميعين ويتحصل على هذا المنتج من خلال التقطير تحت الضغط والهدف من هذه العملية : فصل غازات البترول السائلة.

وتم ملئ أول صهريج شاحنة بالبوتان في 31/12/1983 كما ملئت أول باخرة بالبوتان في 20/02/1984 ويلقب هذا المركب بـ GUMBO-GPL وتقدر القدرة الإنتاجية للمركب بـ 9 مليون طن و طاقة تخزين تفوق 16000 متر مكعب والمنتجات النهائية للمركب توجه إلى التصدير والسوق الوطني.

يقع المركب في موقع استراتيجي بحيث يقع بين محول الطاقة الكهروباثية المركزي لمرسى الحجاج والمركبات GNL غربا في حدود الطريق الوطني رقم 11 وشاطئ البحر المتوسط. وتصدر منتجات المركب إلى فرنسا، إيطاليا، إسبانيا، تركيا، المغرب، مصر وتونس عن طريق البحر الأبيض المتوسط.

وللولايات المتحدة الأمريكية وأمريكا اللاتينية، المكسيك، البرازيل، هولندا، السويد، الصين واليابان.

الإطار القانوني للمؤسسة:

لقد أنشأت مؤسسة سوناطراك بموجب مرسوم رقم 63/491 المؤرخ في 21 ديسمبر 1963 وقد توسعه مهامها بموجب مرسوم رقم 22/296 المؤرخ في 22 سبتمبر 1966 لتصبح مؤسسة وطنية لـ التنقيب، الإنتاج، النقل، التحويل، التسويق، وهناك مجموع من القوانين التي تنظم علاقات المتعاملين معها سواء كانوا موظفين أو متعاقدين معها.

فأما الأول فهناك حوالي 120 مادة قانونية موجودة داخل كتيب تحت عنوان "القانون الداخلي لسونا طراك" وهو مقسم إلى فصول التي تنص على سياستها الداخلية للمؤسسة وعلى كيفية العلاقات بين الأقسام داخل المركب، نذكر منها على سبيل المثال المادة 23 تمنع المتعاملين التنقل خارج منطقة العمل للمركب.

وأما الثانية في شكل دفتر الشروط التي تحفظ علاقات المؤسسة مع المتعاقدين معها وتبين الشروط وحقوق والعقوبات مثلا: تنص المادة 20 على "مسؤولية التأمين في حالة ظهور عطب في الأجهزة"، والمادة 8 تنص على "عقوبة التأخر في تقديم المشروع في الأجل المحددة".

وأخيرا فيما يخص السجل التجاري فهو غير موجود لأنها مؤسسة تابعة للدولة.

آليات الاتصال بالمؤسسة:

حالة مؤسسة GP1Z

إن مؤسسة سوناتراك تستعمل عدة آليات للاتصال بها إما تقليدية أو حديثة.
فأول مثال:

العنوان العادي: B.P N° Bethioua

أرقام الهواتف:

313-41-47-95-95

041-47-91-74

أرقام الفاكس:

041-47-00-08

041-47-01-39

أو الثانية:

Télex

12 928

العنوان الإلكتروني:

Site web : www.sonatrach-dz.com

Adresse Email : sonatrach-dz

حالة مؤسسة GP1Z

الهيكل التنظيمي للموارد البشرية:

عدد العمال والموظفين الإجمالي هو 825 موظف.

عدد العمال والموظفين حسب التقسيمات الآتية:

أ. جنس العمال إما:

ذكور : 684

إناث: 141

ب. الشهادة العلمية والكفاءات المهنية هناك أربعة تقسيمات أساسية وهي:

• ماجستير

• ليسانس

• شهادات تطبيقية

• تقني سامي

1. إطارات سامية و يبلغ عدده حسب جميع الدوائر 16

مهندس وإطار: 324

2. فئة إطارات أخرى المتحكمين وعددهم 481 وهو في طور الإدماج.

تقني سامي: 454

3. فئة المنفذين: 4

ت. هناك نوعين من التوظيف هما:

- موظفون دائمون و يبلغ عددهم حسب الإحصائيات 825

- موظفون مؤقتين أي عن طريق عقود وعددهم هو 81

ث. المناصب والمسؤولية:

هناك عدد هائل وضح من المناصب التي تتدرج من أعلى المراتب أي المدير العام ثم هناك نائب في الأشغال ونائب في الإدارة ورئيس الدائرة ورئيس القسم، ولذلك صعب على حصر جميعها بسبب ضخامة مؤسسة سوناطراك وقد اخترت مثال على منصب ومسؤولية:

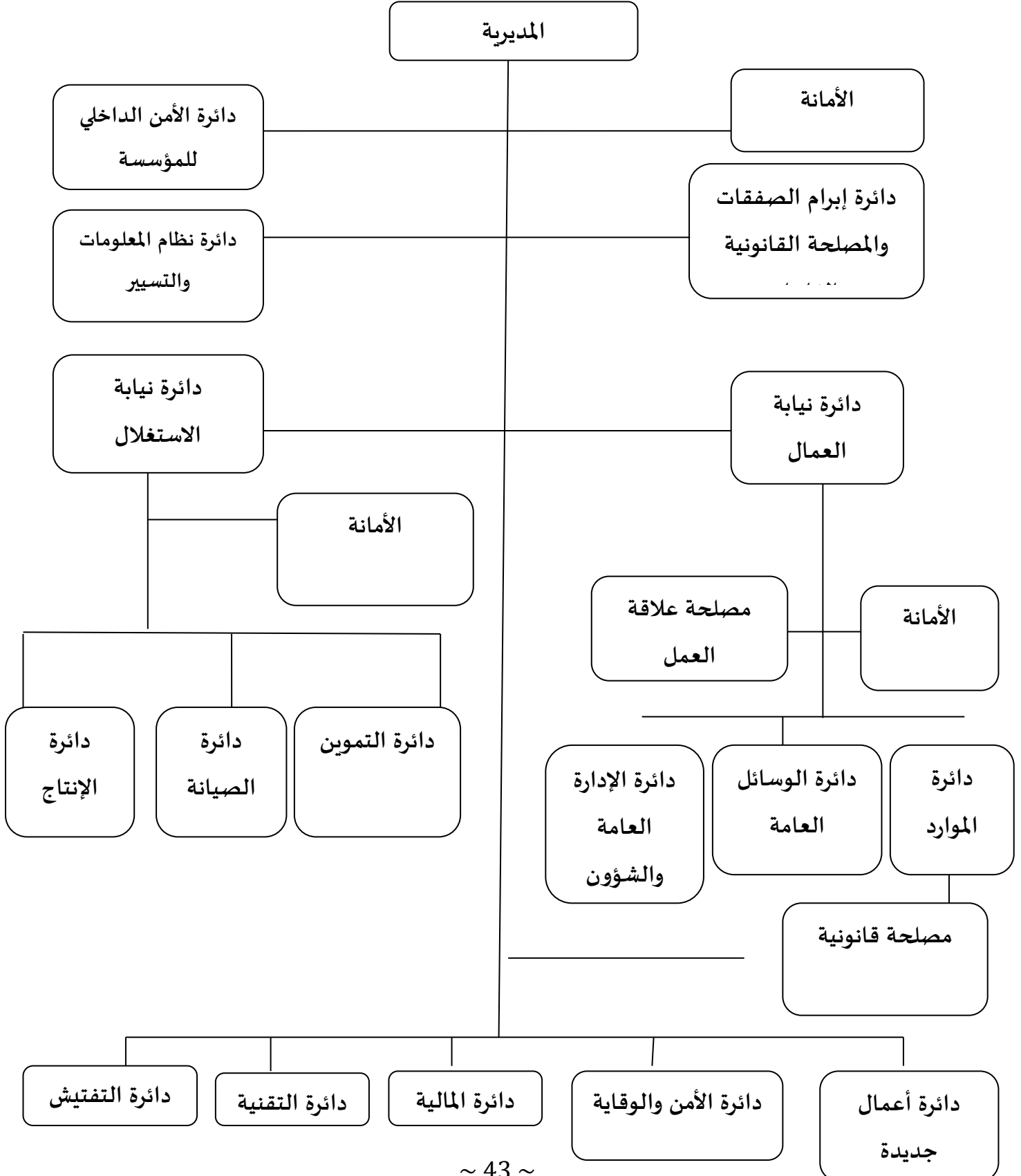
مسؤول علاقات العمل الذي يقوم بالمهام التالية:

يسهر على تسجيل جميع الملفات المهنية وتحضير خطط الاجتماعات ومتابعة جميع القضايا الاجتماعية والقانونية والمشاكل ومحاولة إيجاد حلول لها، ويقوم بتحليل وشرح النصوص القانونية والربط مع علاقات العمل والتأكيد على نشرها.

حالة مؤسسة GP1Z

المخطط العام للهيكل التنظيمي:

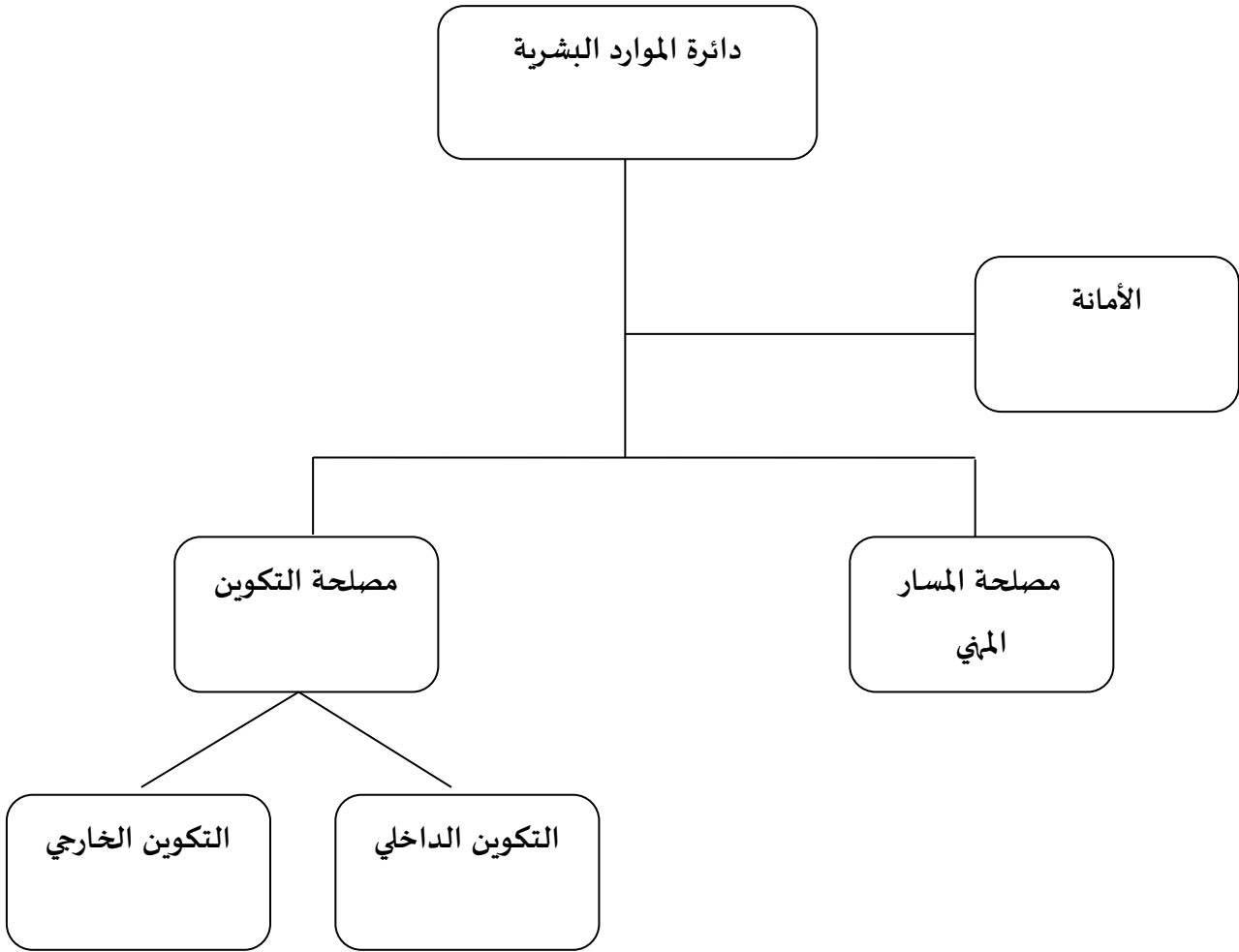
الذي يسمح لنا بمعرفة كل دوائر والأقسام الموجودة داخل المركب GP1/z



حالة مؤسسة GP1Z

المخطط الجزئي لدائرة الموارد البشرية:

1. دائرة الموارد البشرية: دائرة تحت مديرية (D*S) وتتكون من :



تعريف الموارد البشرية:

إن الموارد البشرية هي مجموعة من العمليات مثل التخطيط والتنظيم والتوجيه والمراقبة لكافة النواحي التي تتعلق بالأفراد، من أجل المحافظة عليهم وتنميتهم وتوعيتهم وتعويضهم من غير الحاجة إلى أي إدارة متخصصة

1. قسم تخطيط القوى العاملة وإدارة التسيير الوظيفي :

قسم تخطيط الموظفين وإدارة التسيير المهني هو المسؤول عن اقتراح مسارات العمل لضمان أفضل تطابق بين الاحتياجات المعبر عنها وموارد الموظفين.

حالة مؤسسة GP1Z

يجب أن يتم ذلك لأن اسمه يشير إلى "التخطيط "

- المهام الرئيسية للمصلحة هي:
- اختيار وتعيين الموظفين وفقا لاحتياجات المنظمة.
- التقييم السنوي للعوامل المعقدة، جميع الفئات الاجتماعية المهنية مجتمعة.
- تتبع المسار المهني وتنقل الموظفين.
- إنشاء برامج معلومات تعريفية للمجندين الجدد ومتابعتهم طوال فترة التجربة.
- إدارة سوق العمل.

2. قسم التكوين:

- تحديد الاحتياجات التكوينية.
- يقترح الإجراءات الواجب تنفيذها كجزء من منظمة التكوين.
- تطوير خطة التكوين المؤقتة.
- يضمن خطة التكوين المتفق عليها.
- ينسق ويشرف على الإجراءات التكوينية.

حالة مؤسسة GP1Z

المبحث الثاني : أدوات البحث المعتمدة، مجتمع و حدود الدّراسة:

من المعروف أنه لا يمكن اصدار أي حكم على أية دراسة أو اتخاذ أي قرار دون أن تتوفر معلومات و حقائق عن الموضوع. لأن صدق البيانات و الاعتماد على مصادر موثوق بها يعتبر شرطا أساسيا لاصدار أي حكم موضوعي و التوصل لنتائج علمية.

المطلب الأول: أدوات البحث المعتمدة

ان نجاح البحث في تحقيق أهدافه يتوقف على الاختيار السليم للأدوات الملائمة للحصول على البيانات المتعلقة بموضوع الدّراسة. و تماشيا مع طبيعة الموضوع فقد تم اعتماد مقابلة و استمارة البحث كتقنيتين في جمع البيانات الميدانية، حيث تم استخدام استمارة البحث في تقييم مدى الالتزام بمبادئ حوكمة GP1Z , و ذلك بتوزيع استبيان على كل المدراء الرئيسيين في المؤسسة و الممثلين في عشرة مدراء. حيث يتضمن الاستبيان مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية تقابلها اختيارات الاجابة من الشكل (موجود، غير موجود، نوعا ما)، و الذي تم تحليله من خلال حساب التكرارات و النسب المئوية، و تمثيل النتائج من خلال الأشكال البيانية و التعليق عليها.

كما تم الاعتماد على المقابلة في التطرق لمساهمة التدقيق الداخلي في دعم الحوكمة داخل المؤسسة محل الدراسة، و ذلك من خلال الاتصال المباشر مع المدقق الداخلي لجمع مختلف المعلومات المتعلقة بأهمية وظيفة التدقيق الداخلي داخل المؤسسة، طريق العمل، و مدى التزام المدقق الداخلي للمؤسسة بالميثاق الأخلاقي للمهنة. و كذا الاستفسار عن العلاقة الوظيفية بالمدقق الداخلي للمؤسسة و مجلس الإدارة و الإدارة العليا، بعدها ثم الاستنتاج لدور العلاقة في دعم التطبيق السليم للحوكمة داخل المؤسسة.

• مجتمع الدراسة:

بالنسبة للجزء الذي اعتمدنا فيه على الاستبيان، و المتعلق بالمبحث الثاني فقد تم أخذ كل المدراء الرئيسيين للمؤسسة محل الدراسة لمعرفة اجاباتهم و آرائهم فيما يخص مدى اعتماد المؤسسة لمبادئ الحوكمة . و يتمثل عددهم أساسا في عشرة مدراء و الذين تم اعتبارهم في نفس الوقت عينة الدراسة، أي اعتماد المسح الشامل.

اما فيما يتعلق بالجزء الذي استخدمت فيه المقابلة و المتمثل في المبحث الثالث، فقد شملت المدقق الداخلي باعتباره الطرف الأساسي الذي يخدم الموضوع المتعلق بدور التدقيق الداخلي لمؤسسة GP1Z في التطبيق السليم لحوكمة الشركات.

المطلب الثاني: حدود الدّراسة

تتمثل حدود الدّراسة الميدانية التي تم اجرائها في تحديد المكان و الفترة التي تمت فيها الدراسة، و الموضوع الذي تناولته , و ذلك مبين فيما يلي:

- الحدود المكانية: اقتصرت الدراسة على مؤسسة GP1Z بمنطقة اريزو بوهران
- الحدود الزمانية: استغرقت فترة التبرص مدة شهر نهاية شهر ماي الى نهاية شهر جوان 2021
- الحدود الموضوعية: اهتمت هذه الدراسة بالتطرق لموضوع دور التدقيق الداخلي لمؤسسة GP1Z في التطبيق السليم لحوكمة الشركات

حالة مؤسسة GP1Z

المبحث الثالث: تشخيص الواقع العملي لمبادئ حوكمة الشركات الصّادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بمؤسسة GP1Z

على الرّغم من وجود تشريعات مختلفة تسعى لضمان السّير الحسن للمؤسسات الوطنية، إلا أنه توجد العديد من السلوكيات اللاأخلاقية من جدانب مسيري المؤسسات وكذا العاملين بها، والتي تؤثر على أداء المؤسسات، هذا ما يخلق ضرورة لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات وذلك من أجل تجسيد الإدارة الرّشيدة داخل مختلف المؤسسات الوطنية. عمومية كانت أو خاصة. وقد اعتمدنا في الاستبيان على تشخيص مدى التزام المؤسسة محل الدراسة بمبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والتي تعتبر مرجعا على المستوى العالمي، وذلك من خلال تحليل معطياته، استخلاص النتائج والتعليق عليها.

المطلب الأول: الأطراف الفاعلة في حوكمة الشركات بمؤسسة GP1Z

تتوفر مجموعة من الأطراف المسؤولة عن دعم تطبيق حوكمة الشركات من مجلس الإدارة، الإدارة وغيرها، وأطراف أخرى لها مصلحة في أن تطبق مؤسسة GP1Z لمبادئ الحوكمة. من مساهمين وباقي أصحاب المصالح، وذلك من أجل أن تضمن حماية حقوقها ومصالحها بالمؤسسة.

المطلب الثاني: تقييم مدى الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات الصّادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بالمؤسسة GP1Z:

تمّ اعداد استبيان يتضمن مبادئ حوكمة الشركات الصّادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وهو موجه للمدراء الرئيسيين في المؤسسة ويتمثل عددهم في عشرة مدراء، وذلك بهدف تقييم مدى التزام المؤسسة بمبادئ الحوكمة، من أجل الانطلاق في دراسة دور وظيفة التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات في هذه المؤسسة، وقد تمّ تحليل نتائج الاستبيان. وكان ذلك كما يلي:

1. الأساس الذي تمّ عليه اختيار العيّنة:

تمّ اخذ كل مدراء المديرية الرئيسية في المؤسسة في عينة الدّراسة وذلك للتعرف على مدى تطبيق حوكمة الشركات الصّادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في المؤسسة. وتتكون العينة من عشرة مدراء متمثلين في الرئيس المدير العام، مدير الانتاج، مدير المحاسبة المالية، مدير التجارة، مدير الموارد البشرية، مسؤول تسيير المخزون، المدير التقني، مسؤول مراقبة التّسيير، مسؤول مراقبة و تسيير الجودة، مسؤول التدقيق الداخلي، حيث ورّعت عليهم عشر استبيانات، واسترجع نفس العدد وكانت كلّها صالحة للتّحليل.

2. تحليل معطيات الاستبيان، واستخلاص النتائج والتعليق عليها:

بعد جمع استمارات الاستبيان الموزعة على مفردات العيّنة تمّ تحليل نتائجها من خلال حساب التكرارات والنسب المئوية ورسم الأشكال البيانية، والتعليق عليها. وذلك كما يلي:

1.2 توزيع عينة الدراسة على أساس الجنس:

حيث يمثل الجدول الموالي توزيع عيّنة الدّراسة على أساس الجنس.

حالة مؤسسة GP1Z

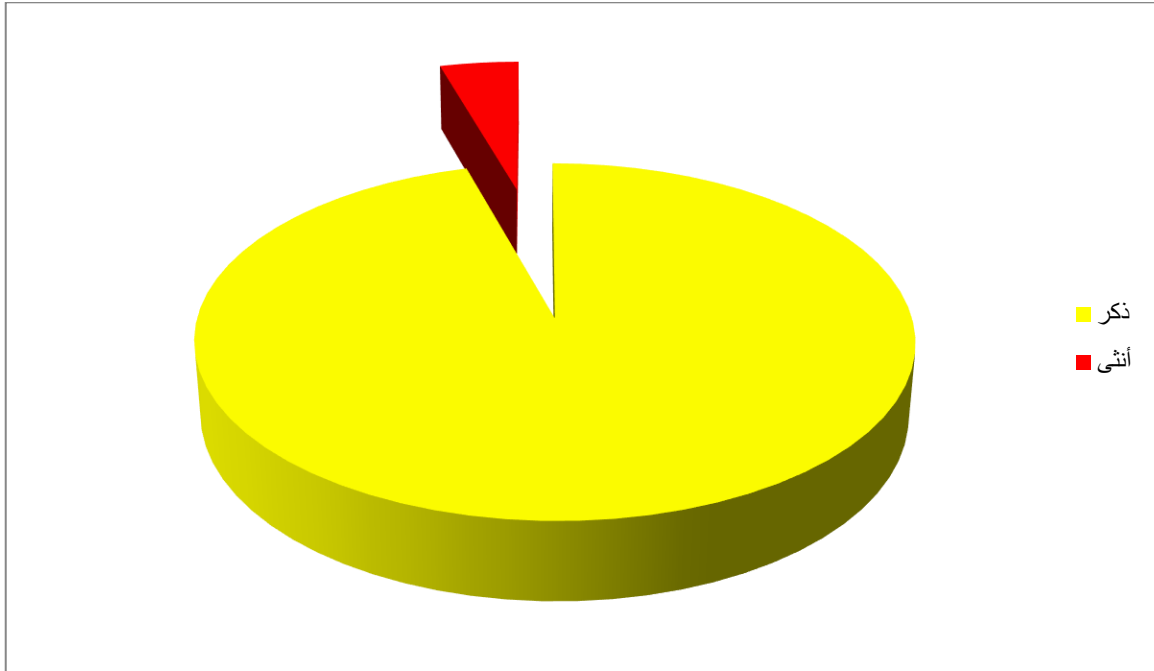
الجنس	ذكر	أنثى	مجموع التكرارات	مجموع النسب
التكرارات	07	03	10	
النسب	70	30		100

الجدول رقم (3.1): توزيع عينة الدراسة على أساس الجنس

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على نتائج الاستبيان.

يتضح من الجدول أعلاه أن نسبة 70 من مفردات العينة من جنس الذكور. في حين بلغت نسبة الاناث نسبة 30 وهذا يعني بأن النسبة الغالبة من المدراء الرئيسيين بالمؤسسة من جنس الذكور. والشكل الموالي يعكس المعطيات التي تضمنها الجدول السابق.

الشكل رقم (1.3): توزيع العينة على أساس الجنس



المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على الجدول رقم (1.3).

2.2 توزيع العينة على أساس الفئة العمرية:

يمكن توضيح نتائج تحليل الاستبيان فيما يتعلق بتوزيع عينة الدراسة على أساس الفئة العمرية من خلال الجدول التالي:

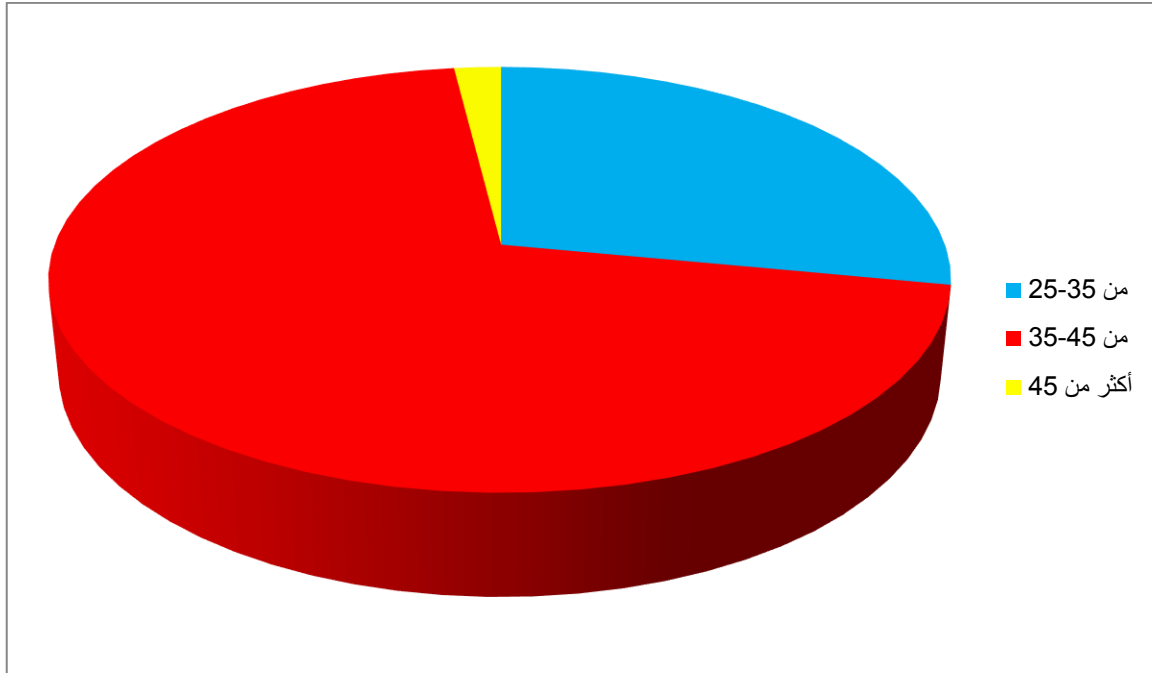
حالة مؤسسة GP1Z

الجدول رقم (2.3): توزيع العينة على أساس الفئة العمرية

العمر	من 25-35	من 35-45	أكثر من 45	مجموع التكرارات	مجموع النسب
التكرارات	02	05	03	10	
النسب	20	50	30		100

المصدر: من اعداد الباحثين على نتائج الاستبيان.

أسفرت النتائج المحصّل عليها و المبيّنة بالجدول أعلاه، أنّ نسبة المفردات العينة الذين ينتمون للفئة التي يتراوح فيها العمر بين 35-25 سنة بلغت 20، تليها الفئة العمرية 45-35 سنة بنسبة 50، وأخيرا الفئة العمرية أكثر من 4 (سنة بنسبة 30، و الدائرة البيانية الموالية توضح النتائج التي تمّ التحصل عليها: الشكل رقم(3.3): توزيع العينة على أساس الفئة العمرية.



المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على نتائج الاستبيان.

3.2 توزيع العينة على أساس سنوات الخبرة:

يمكن توضيح نتائج تحليل الاستبيان فيما يتعلق بتوزيع العينة حسب سنوات الخبرة في الجدول الموالي:

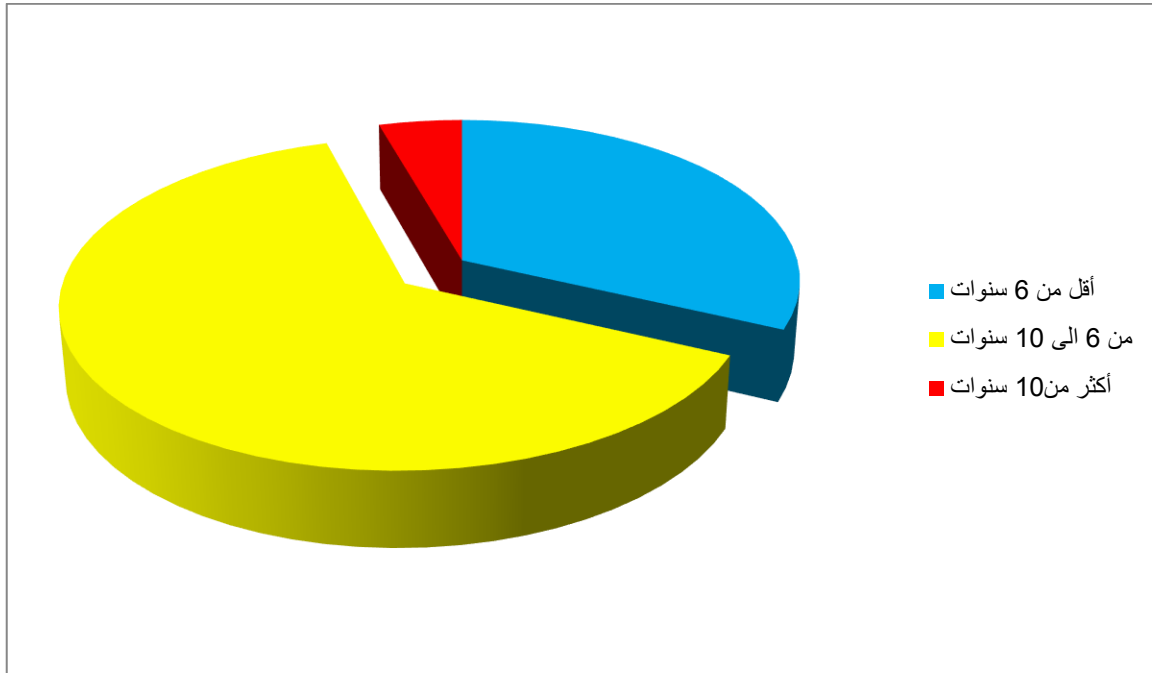
حالة مؤسسة GP1Z

الجدول رقم (3.3): توزيع العينة على أساس سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	أقل من 6 سنوات	من 6- 10	أكثر من 10	مجموع التكرارات	مجموع النسب
التكرارات	01	02	07	10	
النسب	10	20	70		100

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على نتائج الاستبيان.

تبين نتائج الجدول رقم (3.3) بأن نسبة مفردات العينة الذين تعتبر سنوات خبرتهم أقل من 6 سنوات بنسبة 10 , تليها الفئة التي تتراوح سنوات خبرتهم بين 6-10 سنوات بنسبة 20, وأخيرا الفئة التي تتمتع سنوات الخبرة فيها أكثر من 10 سنوات هي 70. و الدائرة البيانية الموالية توضح ما تمّ التوصل اليه في الجدول السابق.



المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على نتائج الاستبيان.

4.2 تحليل اجابات الاستبيان حسب مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون

الاقتصادي و التنمية:

حالة مؤسسة GP1Z

بعد جمع اجابات مفردات العينة حول مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وذلك وفق الاختيارات الممنوحة في الاستبيان (موجود، غير موجود، نوعا ما)، تمّ بعدها حساب التكرارات و النسب المئوية لكلّ عنصر من طلّ مبدأ و ذلك حسب كلّ اختيار ممنوح للاجابة. بعدها تمّ حساب المعدّل العام للنسب المئوية و المتمثل في الوسط الحسابي للنسب المئوية لعناصر كل مبدأ، وقد تمّ استخدامه في رسم الأعمدة البيانية:

❖ توزيع عينة الدراسة على أساس مبادئ حوكمة الشركات:

الجدول رقم (4.3) : توزيع العينة على أساس مبادئ حوكمة الشركات

نوعا ما		غير موجود		موجود		الاجابات المبادئ
%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	
20%	02	10%	01	70%	07	يسعى المجلس لحماية مصالح المؤسسة و المساهم.
10%	01	00%	00	90%	09	يقوم مجلس الإدارة باختيار كبار المديرين وتحديد مكافأتهم و متابعي أدائهم و إعفائهم عند الضرورة.
20%	02	00%	00	80%	08	للمساهم الحق في مساءلة أعضاء مجلس الإدارة.
00%	00	10%	01	90%	09	يتم توزيع المسؤوليات وفق قوانين و إجراءات العمل الداخلية والتي تخدم المصلحة العامة.
10%	01	10%	01	80%	08	توجد طرق مضمونة لتسجيل ملكية المساهم الوحيد
10%	01	00%	00	90%	09	للمساهم الوحيد الحق في الحصول على المعلومات المتعلقة بالمؤسسة في الوقت المناسب و بشكل منتظم.

حالة مؤسسة GP1Z

07	70%	01	10%	02	20%	للمساهم الحق في توجيه الأسئلة لمجلس الإدارة بما في ذلك الأسئلة المتعلقة بالتدقيق الخارجي السنوي.
07	70%	02	20%	01	10%	للمساهم الحق في الحصول على نصيب من أرباح المؤسسة.
05	50%	03	30%	02	20%	للمساهم الحق في الحصول على تعويض في حال انتهاك حقوقهم
20	02	20%	02	60%	06	لأصحاب المصالح ما فهم العاملين الحق في الحصول على تعويض مناسب في حال انتهاك حقوقهم
20%	02	00	00%	80%	08	احترام حقوق أصحاب المصالح التي ينص عليها القانون
20%	02	30%	03	50%	05	يسمح بمشاركة أصحاب المصالح في آليات تحسين مستوى الأداء
00%	00	20%	02	80%	08	يتم الإفصاح في الوقت المناسب عن الوضع المالي للشركة، أدائها الرقابة فيها وحقوق الملكية.
10%	01	00	00%	90%	09	يتم الإفصاح عن أهداف الشركة.
30%	03	30%	03	40%	04	يتم الإفصاح عن المخاطر الجوهرية المتوقعة.
30%	03	10%	01	60%	06	المدققين الخارجيين قابلين للمسائلة و المحاسبة أمام المساهم.

حالة مؤسسة GP1Z

المعدل		71.88		12,5		15,63
--------	--	-------	--	------	--	-------

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على نتائج الاستبيان.

نلاحظ من نتائج الجدول رقم (4.3) أن 90 من مفردات العينة أكدت العينة بأنه يتم احترام مبادئ حوكمة الشركات, في حين 10 ترى عكس ذلك. و ذلك يرجع الى تقسيم المسؤوليات على أساس طبيعي نشاط المؤسسة, حجم المؤسسة و الاستراتيجية المسطرة من طرف مجلس الادارة. ذلك فيما يخص المبدأ الأول توافر اطار فعال لحوكمة الشركات.

أما بالنسبة للمبدأ الثاني الذي يَخَص حقوق المساهم الوحيد نجد أن 77,75 أكدت العينة أنه يوجد ما يسمى بحقوق المساهم الوحيد أي يوجد ما يسمى بحق ممارسة الرقابة و الحق في الحصول على أرباح المؤسسة كنصيب, عكس 10 يعكسون ذلك مفسرين بأن الدولة هي المساهم الوحيد وهي بذلك الامرة و النهائية , في حيث القانون التجاري ينص على على تقديم كل التوضيحات , أما البقية حوالي 12,5 يرون أنه نوعا ما يوجد ذلك.

سنتطرق في تحليل المبدأ الثالث وهو مبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين, يشير الجدول على أن 50 من المفردات العينة تأكد أن للمساهم الحق في الحصول على تعويض في حال انتهاك حقوقه و تعرضها للمخاطر و محاسبة المتسببين في ذلك, أما 30 تعارض هذا الرأي, في حين 20 أجابت لمرجعين ذلك لأنه لكون المساهم الوحيد هو الدولة فان حقوقه مضمونة.

في الأخير أن النسبة الغالبة تؤيد أن للمساهم حق استرجاع أو التعويض له في حالة وجود انتهاك لحقوقه و تعرضها للمخاطر.

أما المبدأ الرابع و هو الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح نجد أن 63,33 تؤكد أن أصحاب المصالح في المؤسسة لهم الحق في الحصول على معلومات بأسلوب دوري في الوقت المناسب, و أن العاملين أو الجهات التي تمثلهم من أجل مصالحهم و حقوقهم, ويكون ذلك عن طريق لجنة المشاركة و التي تعتبر من بين أعضاء مجلس الادارة , في حين 16,67 منهم عارضو هذا الرأي, و الباقي منهم حوالي 20 أجابو بنوع ما معتبرين أنه لا يمكن لهم التعبير عن كل مخاوفهم التي يواجهونها و أنه رغم من وجود قوانين تضمن العلاقات المبرمة بين المؤسسة و بعض الأطراف من ذوي المصلحة, لكن تبقى جميع هذه العلاقات في أطر ضيقة تمنع مشاركة هؤلاء الأطراف في رفع مستوى الأداء و تحقيق الحوكمة بالمؤسسة.

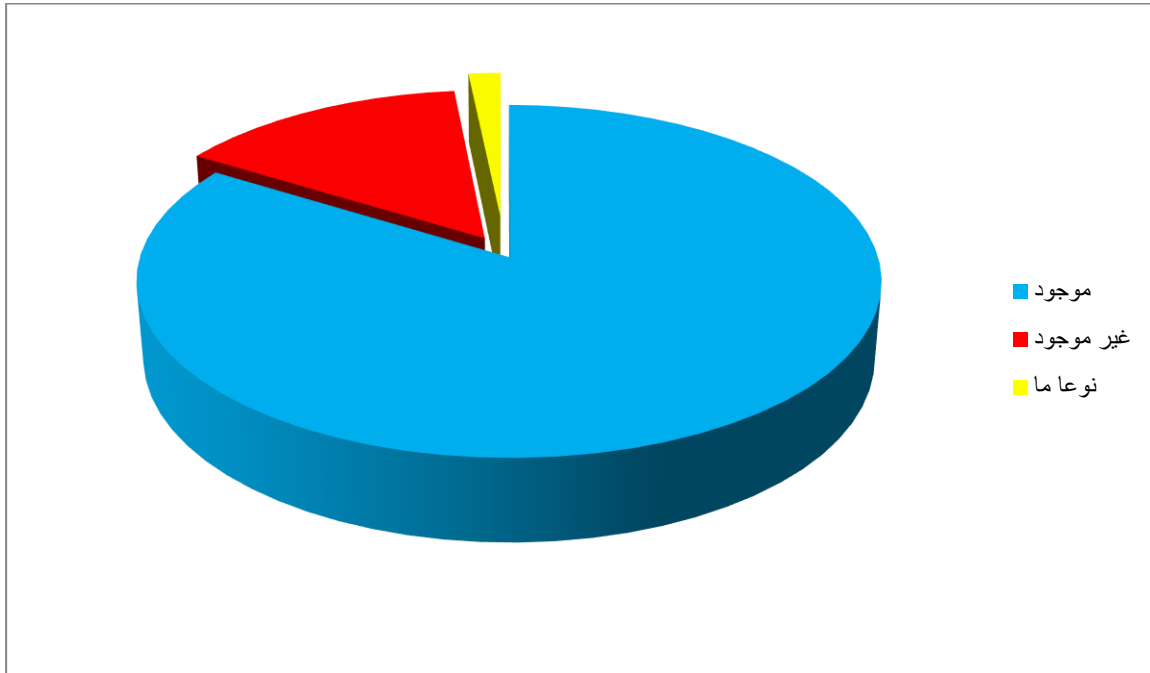
و أخذنا كذلك بعض الاجابات فيما يخص المبدأ الخامس وهو الافصاح و الشفافية ملاحظا أنه 67,5 من العينة صرّحو بوجود الافصاح عن أهداف المؤسسة, في حين 17,5 يعكسون ذلك و ذلك حسب قولهم يرجع الى أن الافصاح في هذه المؤسسة لا يتم بشكل رسمي ولا يكون موجه لكل أطراف المؤسسة, كما ان الرئيس

حالة مؤسسة GP1Z

المدير العام لا يصحّ بكلّ أهداف المؤسسة بشكل تفصيلي و انما يصح بالاهداف العامة فقط. أما البقية الراضة تمثلت في 15 من العينة.

العنصر الأخير و هو من أهم المبادئ و الذي يتمثل في مسؤوليات مجلس الادارة، نرى أن 80 من عينة المفردات تسعى لتوجيه استراتيجية المؤسسة و الموازنات التقديرية و خطط العمل السنوية و كذا تحديد أهداف المؤسسة و مراقبة التنفيذ، في حين أن 16,67 ترى أنه يتم ذلك نوعا ما مرجعين ذلك الى ان مجلس الادارة يعمل على وضع استراتيجية المؤسسة و تحديد أهدافها، كما يصادق على الميزانيات التقديرية و خطط العمل السنوية لكنّه لا يراقب التنفيذ ، بل يكلف بذلك جهات أخرى من داخل المؤسسة ، و يدرس التقارير التي ترفع له من النشاط، أما البقية تمثل في 3,33 و التي ترفض هذا الرأي.

❖ و في الأخير نلاحظ أن 71,88 تؤكد و تصرح بأنه يتم احترام و المشي بقوانين المبادئ الخاصة بالحوكمة، و أن 12,5 من عينة المفردات ترفض ذلك و لا تؤيد هذا الرأي، في حيث أن 15,63 تصرح بنوعا مل و ذلك لأسباب مختلفة. ما يهنا هو أن النسبة الغالبة لاجابات العينة تصرح بوجود احترام للمبادئ.



المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على نتائج الاستبيان.

حالة مؤسسة GP1Z

المطلب الثاني : دليل إجراءات تنفيذ عملية التدقيق¹

سنتطرق في هذا المطلب الى ثلاث فروع كالتالي :

الفرع الأول : التحضير للمهمة

1- اختيار فريق التدقيق :

من الأساسيات الواجب توفرها و التي أكدت عليها المعايير هي تحلي المدقق الداخلي بالكفاءة و الضمير المهني

يجب أن يعتمد تكوين فريق التدقيق على تقييم طبيعة و تعقيد كل مهمة ، بالأخذ بعين الاعتبار المدة و الموارد المتوفرة .

يتكون فريق التدقيق عادة من مشرق (المسؤول الأول) ، رئيس المهمة ، اثنان الى ثلاث مدققين .
يجب أن يضمن المشرف من أن الفريق المعد لمهمة التدقيق يكتسب بشكل جماعي المعرفة و الدراية و المهارات اللازمة لتنفيذ المهمة بشكل صحيح .

يتم تكيف حجم الفريق المكلف بالمهمة من حيث عدد الأشخاص مع نطاق و مدى تعقيد الموضوع.
إذا لم يتم استيفاء هذه الشروط يتوجب على المشرف الحصول على مساعدة من أشخاص مؤهلين داخل أو خارج المجموعة .

2- رسالة المهمة :

تساهم رسالة المهمة في اعلام المديرين الرئيسيين المعنيين بالتدخل الوشيك للمدققين الداخليين عندما تسمح طبيعة المهمة بذلك . (ملحق رقم 05)

■ ملاحظة : يتم الإعلام عن المهمة عندما تكون مهمة مخطط لها في برنامج العمل المعد من طرف المجموعة لمهام التدقيق على مدار السنة في حين يمكننا مصادفة مهام تدقيق غير مخطط لها و تكون عادة في حين وجود حالات مشتبه بها أو تلقي رسائل مجهولة المصدر و التبليغ عن وجود نوع من الاختلاس و غيره مما يدفع التدخل السريع لمهمة تدقيق من ارج برنامج العمل .

عادة يقوم المدقق بإبلاغ الجهة الخاضعة لعملية للتدقيق الداخلي بوصوله في أجل لا يتجاوز 15 يوم و يتم إرسال رسالة مهمة في شكل بريد الكتروني ، فاكس أو عبر البريد في شكل ورقي لإبلاغ الجهة المعنية بأنه سيتم إجراء مهمة تدقيق .

يتم التحقق من أنه تم استقبال رسالة المهمة و ذلك عن طريق مكالمة هاتفية في غضون مرور 48 ساعة .

حالة مؤسسة GP1Z

تعلن رسالة المهمة عن مهمة التدقيق و تاريخ بدئها و المدة المخطط لها بالإضافة الى اسم رئيس المهمة والمدققين المرافقين .

كما يتم الإشارة إلى خطة التدقيق المعتمدة من طرف الرئيس و موضوع المهمة .
يتم الاحتفاظ بنسخة من رسالة المهمة في ملف التدقيق (قسم التحضير للمهمة).
3- الدراسة الأولية :

قبل البدء في مهمة التدقيق يقوم المدققون بدراسة أولية حول الجهة المراد تدقيقها و جمع كل المعلومات المفيدة التي يمكن جمعها و ذلك من أجل تكوين نظام مرجعي للجهة المراد تدقيقها و تحليل مختلف المخاطر وتحديد هدف التدقيق و الوقت لمخصص لهذه الخطوة في المتوسط هو بنسبة 20% من الوقت الاجمالي للمهمة .

ملاحظة :

- يمكن إجراء الدراسة الأولية بشكل استثنائي عبر الهاتف لكنها عموما تكون ضمن العمل الميداني .

في نهاية هذه المرحلة قد يتقرر إعادة تكييف خطة المهمة و تغيير حجم الفريق و الوقت المخصص له كما أنه تساهم الدراسة الأولية في التغيير الجذري مثلا إلغاء المهمة .

1-3 التعارف و المقابلة مع الجهة الخاضعة للتدقيق :

قبل البدء في عملية التدقيق يجب على المشرف للمهمة تحديد موعد مقابلة مع مديري الجهة الخاضعة للتدقيق و ذلك لغرض :

- التشاور حول مصلحة و أهداف مهمة التدقيق التي سيتم تنفيذها و تحديد الخطوط الرئيسية لها.
 - مناقشة تنسيق التدقيق الداخلي مع الأداء التشغيلي للجهة المراد تدقيقها و جمع معلومات تحليلية تكميلية اضافية مساعدة .
 - الموافقة على الأهداف الرئيسية للوظيفة .
- يجب أن تسمح هذه المناقشة بما يلي :

- التحقق من صحة و توافقية المخاطر التي تم تحديدها مسبقا و احتمال وقوعها .
 - تحسين الكفاءة عن طريق التقدير الأصح لعدد الأيام.
- و أخيرا يتم تسجيل نتائج الاجتماع كتابيا في شكل محضر المقابلة الأولى و يتم الاحتفاظ به في ملف مهمة التدقيق (قسم التحضير للمهمة). (ملحق رقم 06)

2-3 جدول المخاطر :

يتم تنفيذ مرحلة تحليل المخاطر في المقر الرئيسي و ذلك من خلال المقابلات لفهم تنظيم و عمل الجهة الخاضعة للتدقيق . (ملحق رقم 07-08)

حالة مؤسسة GP1Z

يتم إعداد جدول المخاطر بهدف إجراء تقدير لنقاط القوة والضعف الحقيقية وإمكانيات الجهة الخاضعة للتدقيق و يستخدم هذا الجدول لتحديد أهداف و يجب الاحتفاظ به في ملف التدقيق (قسم التحضير للمهمة)

من أجل إعداده يجب ما يلي :

- تقسيم النشاط الى مهام فرعية .
 - الإشارة إلى كل مهمة و الهدف منها و تقدير المخاطر المترتبة بطرح السؤال " ما الذي يمكن أن يحدث اذا لم تتحقق الأهداف ؟ "
 - تقييم المخاطر بإيجاز.
- 4-3 مذكرة التوجيه :

يتم إعدادها من طرف رئيس المهمة و مراجعتها من طرف المشرف و تحتوي على :

- الأهداف الرئيسية .
 - المهام بشكل تفصيلي
 - الطرق المعتمد عليها في جمع المعلومات خلال مهمة التدقيق .
- و بالتالي هي تحديد بدقة نطاق التدخل و يتم ادراجها ضمن ملف التدقيق (قسم التحضير للمهمة) (ملحق رقم 09)

5-3 إعداد برنامج العمل :

يتم وضع برنامج العمل على أساس المذكرة التوجيهية و الغرض منه هو تحديد ، توزيع ، و تخطيط عمل المدققين الداخليين .

يجب مراجعة البرنامج و التحقق منه و من صحته قبل بدء العمل الميداني و الاحتفاظ به ضمن ملف المهمة (قسم التحضير للمهمة) . (ملحق رقم 10)

الفرع الثاني : تنفيذ المهمة

1- الاجتماع الافتتاحي :

يعقد الاجتماع الافتتاحي في مقر الجهة الخاضعة للتدقيق يشارك فيه :

مريد الجهة الخاضعة للتدقيق ، رئيس القسم ، رئيس الخدمة ، فريق التدقيق و من أهم النقاط التي يتم التطرق إليها خلال هذا الاجتماع :

- تقديم المدققين ، وظائفهم وخبراتهم.
- عرض وظيفة التدقيق ، و تعريف مبسط و الإشارة على الميثاق الأخلاقي للوظيفة .
- مناقشة المذكرة التوجيهية.
- التذكير بإجراءات سير مهمة التدقيق .

يجب تسجيل استنتاجات هذا الاجتماع في شكل محضر اجتماع . (ملحق رقم 11)

1-1 اختبارات التدقيق الميداني :

حالة مؤسسة GP1Z

يتكون العمل الميداني من إجراءات الفحوصات المنصوص عليها في برنامج العمل باستخدام أدوات التدقيق المناسبة (إجراء مقابلات ، ملاحظات عينية ، اختبار العينات ...)
 يتم توزيع المهام على كل مدقق من الفريق في شكا أوراق اختبار ويتم تنفيذ أعمال التحقق وجمع المعلومات حول جميع العناصر و يجب أن تكون المعلومات كافية و موثوقة مع اجابة و تنفيذ جميع المهام الفرعية الخاصة بكل مدقق . (ملحق رقم 12-13)

أخيرا تجمع الاستنتاجات في ورقة التغطية و من المهم خلال هذه المرحلة :
 -يظل المدقق منتبها و متعمقا خلال تحقيقاته و أن يستمر بطرح الأسئلة .

2- إضفاء الطابع الرسمي على النتائج و عرضه على الجهات الخاضعة للتدقيق :

بعد كل خطوة من خطوات العمل (الإجابة على أسئلة ورقة الاختبارات) و في حالة مصادفة خطأ ما أو حالة مشتبه بها يقوم المدقق بوضع استنتاجات جانبية في شكل ورقة اظهر و تحليل المشكل FRAP (ملحق رقم 14-15) و هي عبارة عن ورقة تملأ في حالة وجود قصور في العمل و يتم الاستناد عليها خلال مرحلة إعداد التقرير التي على أساسها تبنى التوصيات اللازمة .

3- الاجتماع الختامي لمرحلة التحقق :

يجب عقد اجتماع جانبي بين مسؤول المهمة و المدققين للتأكد من أن الأهداف قد تم تحقيقها و أن جميع نقاط برنامج العمل قد تحققت قبل مغادرة الموقع .

و يتم تنظيم اجتماع مع ادارة الجهة الخاضعة للتدقيق من أجل اغلاق مرحلة التحقق برد شفوي يتم المشاركة فيها نفس الأعضاء المشاركين في الاجتماع الافتتاحي و من بين النقاط التي يتم مشاركتها خلال هذا الاجتماع ما يلي :

- التشكر (شكر الجهة الخاضعة للتدقيق على التعاون و توفير الوثائق اللازمة)
- تقديم النتائج التي تم التحقق من صحتها .
- مناقشة التوصيات .
- يجب أن يتيح هذا الاجتماع التحقق من صحة التقرير المستقبلي .

يجب تسجيل نتائج هذا الاجتماع في التقرير و حفظ نسخة منه في ملف المهمة ، و ترسل نسخة منه الى مدير الجهة الخاضعة للتدقيق . (ملحق رقم 16)

الفرع الثالث : اختتام المهمة

1- مشروع تقرير التدقيق :

يوصى بصياغة مسودة معظم التقرير خلال المهمة و قبل عقد الاجتماع الختامي و عليه يقوم المدقق بصياغة مسودة التقرير لإضفاء الطابع الرسمي على استنتاجاته و توصياته .

يشكل التقرير بيانا للثغرات و الضعف و الاختلالات التي تم تحديدها خلال المهمة .

يتم توزيع مسودة التقرير على المديرين المعنيين بنطاق التدقيق مع جميع أوراق FRAP التي يتم إعدادها و يشتمل عرض المشاكل و الأسباب و العوائق و التوصيات .

2- اجتماع المراجعة:

حالة مؤسسة GP1Z

بمجرد عودة المدققين من مهمتهم يطلب منهم مناقشة جميع الإحداث و الوقائع و الملاحظات (ايجابية كانت او سلبية) من أجل تحديد الإجراء التي يتعين اتخاذه
3- اجتماع التحقق :

يتم عقد اجتماع التحقق بين المدققين حيث يتم فيه مناقشة جميع جوانب مسودة التقرير و تعيين جميع التوصيات و الموعد النهائي المقترح للانتهاء منها و تحرير نتائج الاجتماع في شكل محضر اجتماع (ملحق رقم 17)

ملاحظة : عندما لا تسمح القيود الجغرافية المكانية بعقد اجتماع التحقق ، يظل المبدأ غير ملموس و يتم عقده عبر الهاتف على الأقل مع الشخص المسؤول في الجهة الخاضعة للتدقيق .

4- التقرير النهائي :

تشكل مسودة التقرير بعد اجتماع التحقق و التحديثات التقرير النهائي و هو يتألف من ملخص و جميع ملفات FRAP التي يتم فحصها خلال اجتماع التحقق من الصحة و قائمة التوصيات يتم قراءته من طرف المديرين.

يتم إرسال التقرير الى المديرين الخاضعين لعملية التدقيق ، مدير اللجنة التنفيذية ، رئيس مجلس الإدارة ، مدير التدقيق للمجموعة المركزية .
ملاحظة : تقرير التدقيق يجسد عمل المدققين الداخليين كما نصح المستلمون بعدم تمديد توزيعه لاحتوائه على معلومات سرية.

حالة مؤسسة GP1Z

المبحث الثالث: علاقة المدقق الداخلي بمجلس الإدارة و الإدارة العليا باعتبار مجلس الإدارة و الإدارة العليا من بين الأطراف التي تساهم في التطبيق السليم لحوكمة الشركات، فان العلاقة التكاملية بين هذه الأطراف من جهو و بين التدقيق الداخلي من جهة أخرى يجعل هذا الأخير في حد ذاته الية جوهرية لدعم حوكمة الشركات في مؤسسة GP1Z. **المطلب لأول: علاقة المدقق الداخلي مع مجلس الإدارة و الإدارة العليا للمؤسسة محل الدراسة لدعم حوكمة الشركات**

تماشياً مع موضوع الدراسة تطّلب الأمر التطرق لعلاقة المدقق الداخلي مع كل من مجلس الإدارة و الإدارة العليا للمؤسسة، و على هذا الأساس تم جمع المعلومات على عن تكوين مجلس الإدارة و الإدارة العليا و مهامها من خلال معلومات مصرح بها من طرف جهات بالمؤسسة. بعدما تمّ اجراء مقابلة مع المدقق الداخلي من خلال طرح بعض الأسئلة ببتعرف على علاقته مع كلا الطرفين السابقين، و من بين الأسئلة: ما هي علاقتك بمجلس الإدارة و الإدارة العليا، ؟ و كيف يتم رفع تقاريرك اليهما؟ مع ترك الاجابة مفتوحة. **نظرة مجلس الإدارة للمؤسسة محل الدراسة:**

يتكون مجلس الإدارة من سبعة أعضاء، خمسة منهم يعينهم المساهم الوحيد شركة مساهمات الدولة، كلهم من خارج المؤسسة. و بالتالي فهم يتمتعون بالاستقلالية، كما يوجد عضوين من مجلس الإدارة لرقابة التسيير يتم تعيينهم بالانتخاب من طرف العمال و يهتمون بحماية حقوقهم، و يرأس مجلس الإدارة الرئيس المدير العام. و بالنسبة لاجتماعات مجلس الإدارة فالقانون التجاري يسمح له بستة اجتماعات في السنة يحضرها كل أعضائه، و يمكن أن يكون معهم مدقق خارجي ذلك بدعوة من الرئيس المدير العام، لكن يمكن أن تعقد اجتماعات طارئة بشرط أن يقدم مجلس الإدارة للمدقق الخارجي تبرير القيام بهذا الاجتماع الطارئ.

حيث يقوم الرئيس المدير العام باعتباره رئيس مجلس الإدارة بوضع استراتيجية المؤسسة، يتبع صرف الميزانية للمؤسسة، و يقدم الموافقة على كل الملفات الشراء شخصياً و غيرها من المهام، كما انه لا يمكن للمؤسسة بيع استثماراتها المهتلكة الا بعد الموافقة مجلس الإدارة.

المطلب الثاني: علاقة المدقق الداخلي مع مجلس الإدارة و الإدارة العليا على الحوكمة داخل المؤسسة محل الدراسة:

من خلال ما تم جمعه من معلومات ، من خلال فترة التريص، تبين أن كل أعضاء مجلس الإدارة من خارج المؤسسة، و بالتالي فانهم يتمتعون بالاستقلالية، وهذا ما يساهم في مراقبتهم لسلك الإدارة و تقييم أدائهم بموضوعية لحماية حقوق المساهم، و يكونون أكثر قابلية للمساءلة و هي من بين الخطوات اللازمة لضمان التطبيق السليم لحوكمة الشركات داخل المؤسسة، وهذا ما تبين من خلال الاستبيان فيما يتعلق بمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة يعتبر الرئيس المدير العام داخل المؤسسة مما يخفض من استقلاليتها، و بالتالي قد يؤثر على قرارات مجلس الإدارة.

كما أن وجود علاقة مباشرة بين المدقق الداخلي و رئيس مجلس الإدارة تزيد من استقلالية المدقق الداخلي و موضوعيته في أداء مهامه. و باعتبار مجلس الإدارة و الإدارة العليا من الأطراف الأساسية لحوكمة الشركات،

حالة مؤسسة GP1Z

و التي لها تأثير فعال على جودة الحوكمة اتمنبثق تأثيرها في باقي الأطراف, فان وجود تفاعل بينهما و بين وظيفة التدقيق الداخلي في هذه المؤسسة و ذلك من خلال اطلاعها بشكل مباشر على مختلف التقارير عن النشاط و عن التقييم للنظام الرقابة الداخلية و عنما تم انجازه من الخطة السنوية و غيرها, كل هذا يجعل مجلس الادارة و الادارة العليا على دراية تامة بكل ما يجري في المؤسسة, كما تتخذ تقارير المدقق الداخلي وتوصياته كركيزة لتحسين أداء المؤسسة و معالجة الاختلالات و تصحيحها و ذلك لحماية حقوق المساهم وأصحاب المصالح بالمؤسسة محل الدراسة, كما يسهل ذلك على الرئيس لمجلس الادارة رفع كل المعلومات عن أداء المؤسسة للمساهم و تحقيق الافصاح و الشفافية. وبالتالي فان مجلس الادارة و الادارة العليا تعتمد على وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين تطبيق الحوكمة داخل المؤسسة حتى لو كان ذلك بشكل غير مباشر.

حالة مؤسسة GP1Z

خلاصة :

- استهدفت الدراسة الميدانية بشكل أساسي دراسة وتحليل دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات داخل المؤسسة محل الدراسة، ومن خلال النتائج المتحصل عليها نستنتج ما يلي:
- المدقق الداخلي للمؤسسة محل الدراسة يعتبر أن الميثاق الأخلاقي للمهنة من بين أساسيات مهنته التي يجب أن يحترمها و يعمل على تطبيق مبادئها، بالرغم من عدم توفر اجبارية تطبيق هذا الميثاق ضمن اللوائح الداخلية للمؤسسة.
 - غياب الالزامية بخصوص تطبيق معايير الدولية للتدقيق الداخلي بسبب تهاون في العمل بها من طرف المدقق الداخلي للمؤسسة بالرغم من أهميتها في دعم نجاح وظيفة التدقيق الداخلي، لكي تصبح أداة قوية لدعم حوكمة الشركات للمؤسسة محل الدراسة.
 - قيام المدقق الداخلي للمؤسسة بمهمة تقييم نظام الرقابة الداخلية تساهم في دعم حوكمة الشركات داخل المؤسسة، في حين ضعف تكوينه في مهمة ادارة المخاطر تعتبر معرقلا أمام نجاح وظيفة ادارة المخاطر من طرف التدقيق الداخلي في دعم الحوكمة في المؤسسة.

الخاتمة

أصبحت قواعد ومبادئ حوكمة الشركات من بين المواضيع المهمة المطروحة على صعيد اقتصاديات دول العالم، كما تشكل عنصرا هاما لتعزيز الإصلاح الاقتصادي و التّنظيمي في ظل العولمة وانفتاح اقتصاديات الدّول على بعضها البعض لاو المنافسة الشديدة. حيث أنّ ما يتحقق من تطبيق الفعلي والفعال لحوكمة الشركات هو انتاج المعلومة المحاسبية ذات جودة وتميز بالمصداقية والشفافية تستخدمها أطراف مختلفة تربطها مصالح بالشركة، و يساهم في ذلك مهنة التدقيق الداخلي، حيث يتضمن هذه المعلومات المفصح عنها حماية حقوقهم و مصالحهم من الضياع و التلاعب، كما تولد الثقة في الادارة وممارستها، وتدعم المركز التنافسي للشركة و تنشط حركة الأسواق المالية و تدعم كفاءتها.

ان تقوية وظيفة التدقيق الداخلي بالشكل الذي يجعله أداة فعالة في دعم حوكمة الشركات، داخل الشركات العامة و الخاصة، يعزز الثقة فيها و بالتالي تحقيق ادارة رشيدة، كما يجعل الاقتصاد الوطني قوي وقادر على المنافسة و جاذب للاستثمارات المحلية و الأجنبية.

و قد حاولنا من خلال تناول الموضوع " دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات " ، معالجة اشكالية البحث، و التركيز على الية من بين الياتها المحورية و المتمثلة في التدقيق الداخلي، الذي يمكن له المساهمة في التطبيق الفعال لحوكمة الشركات و ذلك ان أحسن استخدامه في الشركة. و قد تمّ التّوصل الى مجموعة من النتائج و بناءا عليها تمّ تقديم مجموعة من التوصيات.

1. النتائج المتوصل اليها:

- من خلال الجانب النظري و التطبيقي، لموضوع الدراسة تمّ التوصل لمجموعة من النتائج، والتي تعتبر بمثابة اختبار للفرضيات الموضوعية سابقا. و من النتائج المتوصل اليها من الطرح النظري:
- تعتبر حوكمة الشركات القواعد و المعايير التي تحدد العلاقة بين ادارة الشركة من جهة و حملة الأسهم وأصحاب المصالح من جهة أخرى.
- تهدف حوكمة الشركات لتطوير الأداء تحقيق العدالة، المساءلو و المصداقية، الافصاح و الشفافية في مختلف المعلومات المالية و المحاسبية التي تصدر عن الشركة.
- تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من المبادئ التي تساعد على ترشيد ادارة الشركات و مساعدتها في التّطبيق السّليم للحوكمة.
- تركز مبادئ الحوكمة بشكل عام على ايجاد حلّ للمشكلات التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية و الادارة، و كذا المشاكل بين أصحاب الملكية الحاكمة في الشركة و صغار المساهمين، و باقي أصحاب المصالح الأخرى مثل الدّائنين، العاملين، الموردين، العملاء، المستثمرين، الحكومات، وغيرها. حيث تخضع الشركات في تطبيق الحوكمة اما للالتزام الاجباري من القانون، أو الالزام الاختياري، أو نتيجة الضغوط و حوافز من قوى السّوق لاتباع أفضل الممارسات و البقاء في ظل المنافسة. (مما سبق يمكن تعاكيد صحة الفرضية الاولى) .
- اكتسب التدقيق الداخلي تطورا و أهمية كبيرة خاصة فيما يتعلق بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي. والتي ساهمت في تعزيز جودة أداء هذه الوظيفة، حيث أصبحت أداة تأكيدية و استشارية لرفع قيمة الشركة.
- يساعد التدقيق الداخلي الشركة على تحقيق أهدافها، من خلال اجاد منهج منظم لتقييم و تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية و ادارة المخاطر. وهذا ما يزيد من قدرة هذه الوظيفة على العمل كالية

محورية تساعد على التطبيق السليم لحوكمة الشركات، من خلال ضمانم دقة وصحة البيانات المالية والمحاسبية والالتزام بالمصداقية والافصاح والشفافية والمساهمة في ادخال تحسينات على الأساليب الادارية والرقابية المعتمدة. وذلك بدوره الفعال في:

(1) تقييم نظام الرقابة الداخلية: ان المعايير الدولية للتدقيق الداخلي تنص على وجوب أداء المدقق الداخلي لمهمة تقييم نظام الرقابة الداخلية، بما يضمن التزام بالقوانين، الاجراءات و اللوائح الداخلية. مما يحقق الشعور بالراحة لدى المساهمين و باقي أصحاب المصلحة، وهذا هو هدف حوكمة الشركات.

(2) ادارة المخاطر: صرح المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين لأهمية ادارة المخاطر في تطبيق حوكمة الشركات و دور المدقق الداخلي في ذلك لاضافة قيمة للشركة والعمل على تحقيق أهدافها، من خلال تقديم تأكيد معقول على أن المخاطر التي تواجه الشركة تدار بفعالية، وذلك من خلال اكتشافها والبحث على سبل العلاج المناسبة لزيادة الثقة للمساهمين و باقي أصحاب المصالح. علاقة التدقيق الداخلي لمجلس الادارة و الادارة العليا: يقوم المدقق الداخلي بتزويد مجلس الادارة والادارة العليا لمختلف المعلومات على نشاط الشركة، اضافة لذلك فهو يقوم بتقديم خدمات تأكيدية لطمأنة الادارة العليا ومجلس الادارة، بأن المخاطر متعلقة بالشركة مفهومة ويتم التعامل معها بشكل مناسب، اضافة الى ذلك فانه يقدم خدمات استشارية لتزويدها بالتحليلات والاقتراحات اللازمة لعلاج الاختلالات، و محاسبة المقصرين و اتخاذ القرارات السليمة لرفع أداء الشركة وحمايتها و بالتالي دعم حوكمة الشركات.

ان قيام المدقق الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية و ادارة المخاطر، وكذا علاقاته مع كل منم التدقيق الخارجي، لجنة التدقيق، مجلس الادارة و الادارة العليا، و التي تعتبر في حد ذاتها من بين اليات حوكمة الشركات. يساهم بشكل كبير في دعم التدقيق الفعال في حوكمة الشركات. لقد حاولنا من خلال الفصل التطبيقي توضيح دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات من خلال التطرق لحالة المؤسسة محل الدراسة، و لتحقيق هذا الهدف تم تشخيص الواقع العملي لمبادئ حوكمة الشركات للمؤسسة محل الدراسة، من خلال توزيع استبيان على كل مدراء الرئيسيين و التي تضمن مجموعة من مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية و بعد جمع الاجابات وتحليلها تم التوصل الى :

✓ 90 من أفراد العينة يرون أن المؤسسة تسعى لضمان وجود اطار فعال لحوكمة الشركات.
 ✓ 77,75 من أفراد العينة يرون أن المؤسسة تعمل على حماية حقوق المساهم الوحيد (الدولة) .

✓ الا أنه في المبدأ الثالث متضمن المعاملة المتساوية للمساهمين و باعتبار المؤسسة تملك مساهم واحد فانه تم الاستغناء عن العناصر التي تشمل المعاملة المتساوية للمساهمين في استبيان و المحافظة على العنصر الواحد الذي يتماشى مع طبيعة المؤسسة، حيث أن نسبة 50 من عينة الافراد ترى أن للمساهم الحق في الحصول على تعويض في حال انتهاك حقوقه، و محاسبة المتسببين في ذلك.

✓ 63,33 من أفراد العينة تؤكد على أنه يتم احترام حقوق أصحاب المصالح في المؤسسة بما فيهم العاملين .

✓ 67,5 من مفردات العينة ترى أن المؤسسة تسعى لتحقيق الإفصاح والشفافية.

✓ فيما يخص مسؤولية مجلس الادارة فان النسبة 80 تؤكد أداء مجلس الادارة لمختلف مهامه.

الملاحظ أن النسب المسجلة حسب آراء المدراء الرئيسيين فيها تشير الى أن المؤسسة تسعى نسبيا لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات, لكن في ظل وجود مساهم وحيد و هو الدولة و عدم دخول المؤسسة محل الدراسة في السوق المالي, اضافة لعدم توعية المؤسسات الجزائرية لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات برغم من اصدار ميثاق الحكم الراشد في الجزائر, يشكّل عائقا أمام تشجيع مؤسسة المحركات للتطبيق الفعلي لحوكمة الشركات بشكل فعّال أكثر.

أما فيما يخص دور التدقيق الداخلي كآلية في دعم تطبيق الحوكمة للمؤسسة محل الدراسة. فان الملاحظ أن وظيفة التدقيق الداخلي تحظى لأهمية معقولة, حيث أنها تابعة مباشرة لرئيس المدير العام الذي يعتبر رئيس مجلس الادارة مما يؤكد استقلالية الوظيفة. و بالرغم من عدم توفر أوامر ضمن لوائح داخلية, للمؤسسة محل الدراسة, و التي تفرض على المدقق الداخلي التزامه بمعايير الميثاق الأخلاقي, فانه يعتبر أن مبدأ النزاهة والموضوعية و مبدأ السرية من بين متطلبات المهنة الأساسية و ذلك حسب تصريحاته وتصريحات بعض الاطارات. الا أن اتباع المدقق الداخلي للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي يعتبر محدود لوجود بعض النقائص, منها عدم توفر دورات تدريبية للمدقق, كما انه لا تتوفر تعليمات أو أوامر من داخل المؤسسة تفرض على المدقق الداخلي اتباع المعايير الدولية للمهنة, مما يخلق بعض التهاون لدة المدقق الداخلي اتجاه هذه المعايير المهمة لنجاح وظيفته و هذا يسبب بعض الخلل فيما يخص نجاح وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة داخل المؤسسة لغياب الكفاءة و المهارة المهنية.

و الملاحظ أيضا أن المدقق الداخلي يعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية و هذا يكون له دور المساهم في دعم الحوكمة داخل المؤسسة من هذه الناحية. لكن قيامه بمهمة ادارة المخاطر تبقى محدودة خاصة فيما يتعلق من مخاطر متوقع حدوثها, و كذا التدقيق لادارة المخاطر , و هذا يرجع لضعف تأهيل المدقق الداخلي في هذا المجال مما يعرقل نجاحه في دعم حوكمة من هذا الجانب, و هذا يشكل بالتأكيد نقطة ضعف لتطبيق الفعال لمبادئها و ذلك راجع لأهمية الكبيرة لادارة المخاطر في تطبيق الحوكمة, و التي صّرح بها المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين. أما بالنسبة لعلاقات المدقق الداخلي مع أطراف الفاعلة في حوكمة الشركات.

التوصيات: رغم الدور المهم الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات, الا أن هناك بعض النقائص التي تعرقل هذا الدور في المؤسسة محل الدراسة, وعلى هذا الأساس يمكن تقديم بعض الاقتراحات و التوصيات و التي قد تساعد في تفعيل دور التدقيق الداخلي في مجال الدعم التدقيق السليم للحوكمة وذلك كما يلي:

- يتطلب من المؤسسة محل الدراسة تعريف و الشرح الكافي لمبادئ و مقومات حوكمة الشركات وأهميتها في رفع أداء المؤسسة و حماية حقوق أصحاب المصالح بها, من خلال عقد دورات تدريبية

بصفات مستمرة، لكل من أعضاء مجلس الادارة الموظفين، المدققين، لأن نجاح تطبيق الحوكمة يعتمد بدرجة كبيرة على هذه الأطراف.

- على ادارة المؤسسة محل الدراسة تعيين أكثر من مدقق داخلي ويجب أن يتوفر فهم المؤهل العلمي في مجال المحاسبة والتدقيق وز المعايير الدولية و الاخلاق المهنية، وكذا ادارة المخاطر و الخبرة و الكفاءة العالية في ذلك.
- ضرورة تكوين مدقق الداخلي للمؤسسة محل الدراسة في مجال ادارة المخاطر وتدقيق ادارة المخاطر بالشكل الذي يتوافق مع معايير التدقيق الدولية.
- يتطلب من رئيس المدير العام للمؤسسة محل الدراسة وضع أوامر ضمن اللوائح والقوانين الداخلية للمؤسسة، تفرض على المدقق الداخلي التزام بالميثاق الأخلاقي، و المعايير الدولية للمهنة مع فرض عقوبات على مخالفة ذلك لأنها تعتبر من مقومات الادارة الرشيدة .
- ضرورة اعداد دورات تدريبية للمدقق الداخلي حول المعايير الدولية للمهنة، وكذا حول أهمية دور وظيفة التدقيق الداخلي في مساهمة بتحقيق الافصاح و الشفافية و المصداقية، و بالتالي دعم تطبيق الحوكمة داخل المؤسسة محل الدراسة ورفع أدائها.
- يتطلب على مجلس ادارة المؤسسة محل الدراسة تشكيل لجنة تدقيق تتكون من عدد محدود من أعضاء مجلس الادارة المستقلين، لهم الخبرة و الكفاءة في المجالات المالية و المحاسبية. وذلك لما لها من دور مساهم في دعم حوكمة الشركات. من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية مراجعة القوائم المالية و تقييم نشاط التدقيق الداخلي مما يزيد من استقلاليته و موضوعيته في الفحص و التدقيق و اعداد التقارير وغيرها، و بالتالي زيادة كفاءته في دعم الحوكمة.

أفاق الدّراسة:

دراسة هذا الموضوع أظهر امكانية مواصلة البحث فيه من جوانب أخرى، تستحق البحث والدراسة لأن حوكمة الشركات و التدقيق الداخلي من بين المواضيع الواسعة التي يمكن أن تكون محل اشكالية لبحوث مستقبلية. ومن بين المواضيع المقترحة : دور حوكمة الشركات في تحسين مردودية المؤسسة.

قائمة المراجع

المراجع:

- أفروخ رانيا، دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات -دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات- , مذكرة ماستر, قسم العلوم التجارية, كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير, 2015, ص26.
- العابدي دلال, حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية, مذكرة دكتوراه, قسم العلوم التجارية, جامعة محمد خيضر, بسكرة, 2016, ص.
- أحمد موسى ابراهيم فاطمة, العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات و المؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة, مذكرة ماجستير, محاسبة و تمويل, كلية التجارة, الجامعة الإسلامية, 2016, ص.
- أقطي جوهره, مقراش فوزية, أثر حوكمة المستشفيات على أخلاقيات المهنة الطبية (دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية لولاية جيجل), بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي و الاداري, جامعة محمد خيضر, بسكرة, 06-07 ماي 2012, ص05.
- حسين يرقى, عمر علي عبدالصمد. واقح حوكمة المؤسسات في الجزائر و سبل تفعيلها, بطاقة مشاركة في الملتقى الدولي حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع, رهانات و افاق, جامعة العربي بن مهيدي, أم البواقي, 07-08 ديسمبر 2010, ص14.
- حسين عبدالجليل ال غزوي, حوكمة الشركات واثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية, قسم المحاسبة, كلية الإدارة و الاقتصاد, المملكة العربية السعودية, 2010, ص42.
- علي عبدالصمد عمر, حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية و التدقيق المحاسبي, الطبعة الأولى, دار الهومة, ص
- هوام جمعة, "دور حوكمة الشركات في تحقيق المعلومات المحاسبية", مداخلة في الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع رهانات و أفاق, جامعة العربي بن مهيدي, أم البواقي, يومي 7/8 ديسمبر 2010, ص8.
- " , الطبعة الثانية, الوراقة للنشر و التوزيع, الأردن, 2017, ص29a||خلق عبدالله الوردات, "دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية
- دوب أمينة, مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات, مذكرة ماستر, قسم العلوم التجارية, كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير, جامعة 20 أوت 1955, سكيكدة, 2015, ص14.
- كاروس أحمد, تصميم ادارة للمراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء و فعالية المؤسسة, مذكرة ماجستير, قسم العلوم التجارية, كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير, غير منشورة, جامعة الجزائر, الجزائر, 2011, ص156-157.
- عائدة غاشوش, دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية, مذكرة ماستر, قسم العلوم التجارية, كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير, غير منشورة, جامعة قسنطينة, الجزائر, 2011, ص38.

- فيروز شين, نوال شين, دور اليات الحوكمة في تعزيز المسؤولية الاجتماعية للمنظمة, بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات مالية للحد من الفساد المالي و الاداري, جامعة محمد خيضر, بسكرة, 07-06 ماي 2012, ص 07.
- رزان العياشي, أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات, بطاقة مشاركة في الملتقى الدولي الثامن حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع, رهانات و افاق, جامعة العربي بن مهيدي, أم البواقي, 08-07 ديسمبر 2010, ص 08-07.

المراجع باللغة الفرنسية:

MANUEL DES PROCEDURES D'AUDIT INTERNE Procédure de conduite d'une mission d'Audit Interne Code : SH/ADG : E-006sonatrach
Manuel d'audit interne CIGM, maroc, 2007, p71.

الملاحق

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة مستغانم – عبد الحميد بن باديس-
كلية العلوم الاقتصادية و التسيير

قسم: المحاسبة و المالية
تخصص: التدقيق و مراقبة التسيير

تحية حارة و بعد:

في إطار إعداد مذكرة التخرج لنيل شهادة الماستر في التدقيق و مراقبة التسيير,
حول موضوع "دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات" .

أن نقدم لكم استمارتين حول مدى تأثير التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات راجية
منكم الإجابة بكل صدق و موضوعية حتى نتمكن من الحصول على أجوبة و نتائج
صادقة. و نعلمكم أن إجابتكم لن يطلع عليها أحد و أنها تستخدم لأغراض علمية, و شكرا
لكم لحسن تعاونكم.

الباحثين:

- لقايد اكرام
- مخلوف اكرام

يرجى وضع علامة (x) في الاجابة المناسبة

الجدول رقم (4.3) : توزيع العينة على أساس مبادئ حوكمة الشركات

نوعا ما		غير موجود		موجود		الاجابات المبادئ
%	التكرار		التكرار	%	التكرار	
						يسعى المجلس لحماية مصالح المؤسسة و المساهم.
						يقوم مجلس الإدارة باختيار كبار المديرين وتحديد مكافأتهم و متابعي أدائهم و إعفائهم عند الضرورة.
						للمساهم الحق في مساءلة أعضاء مجلس الإدارة.
						يتم توزيع المسؤوليات وفق قوانين و إجراءات العمل الداخلي و التي تخدم المصلحة العامة.
						توجد طرق مضمونة لتسجيل ملكية المساهم الوحيد
						للمساهم الوحيد الحق في الحصول على المعلومات المتعلقة بالمؤسسة في الوقت المناسب و بشكل منتظم.
						للمساهم الحق في توجيه الأسئلة لمجلس الإدارة بما في ذلك الأسئلة المتعلقة بالتدقيق الخارجي السنوي.
						للمساهم الحق في الحصول على نصيب من أرباح المؤسسة.

						للمساهمين الحق في الحصول على تعويض في حال انتهاك حقوقهم
--	--	--	--	--	--	---

						لأصحاب المصالح بما فيهم العاملين الحق في الحصول على تعويض مناسب في حال انتهاك حقوقهم
						احترام حقوق أصحاب المصالح التي ينص عليها القانون
						يسمح بمشاركة أصحاب المصالح في آليات تحسين مستوى الأداء
						يتم الإفصاح في الوقت المناسب عن الوضع المالي للشركة، أداؤها الرقابة فيها و حقوق الملكية.
						يتم الإفصاح عن أهداف الشركة.
						يتم الإفصاح عن المخاطر الجوهرية المتوقعة.
						المدققين الخارجيين قابلين للمسائلة و

الجنس	ذكر	أنثى	مجموع التكرارات	مجموع النسب
التكرارات				
النسب				
المحاسبة أمام المساهم.				

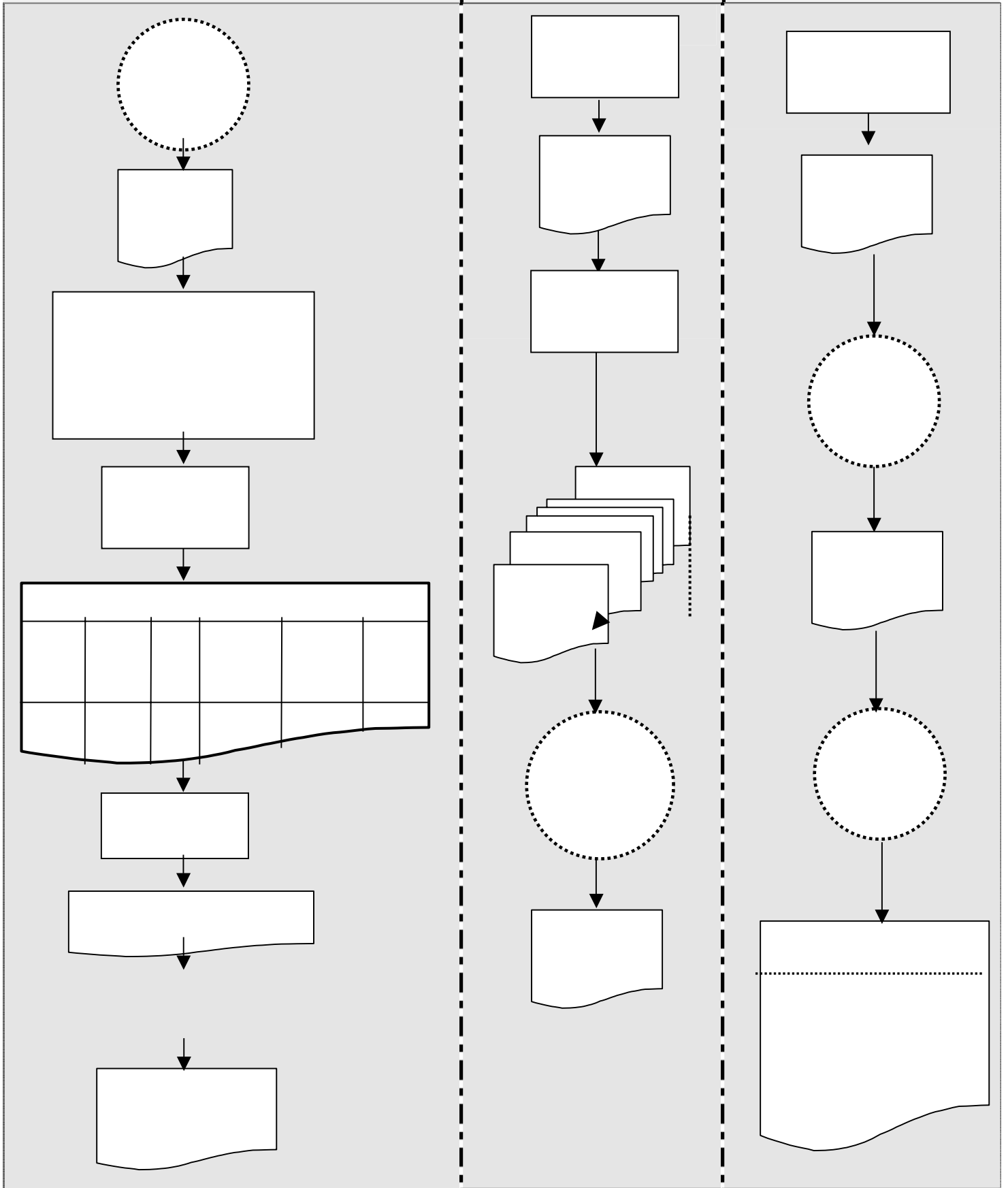
توزيع العينة على أساس سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	أقل من 6 سنوات	من 6-10	أكثر من 10	مجموع التكرارات	مجموع النسب
التكرارات					
النسب					

توزيع العينة على أساس الفئة العمرية

العمر	من 25-35	من 35-45	أكثر من 45	مجموع التكرارات	مجموع النسب
التكرارات					
النسب					

توزيع العينة على أساس الجنس



Direction Centrale Audit Groupe

N° _____/ADG-05

Objet: Objet de la Mission

Conformément au plan d'audit, approuvé par le Président, la Direction de l'Audit est chargée de l'audit de xxxxxxxxxxxx (intitulé).

Les objectifs généraux de la mission sont (à préciser si les éléments de la demande d'audit le permettent).....

Cette mission, supervisée par xxxxxxxx, sera conduite par xxxxxxxxxxxx, chef de mission. Les autres membres de l'équipe d'audit sont: xxxxxxxx, xxxxx xxxx et xxxxxxxx.

La mission se déroulera du JJ/MM/AA au JJ/MM/AA. L'intervention dans vos locaux est prévue pour la (les) période(s) du au (et du au).

Des contacts préliminaires seront pris prochainement auprès de vous-même puis avec vos principaux collaborateurs que nous vous prions d'informer et de nous désigner.

Tout l'équipe d'audit et moi-même vous remercions par avance de votre concours actif au bon déroulement de cet audit.

Le Directeur Central Audit Groupe,

NN. BOUGHALEM

Copie:

ملخص:

أصبحت قواعد ومبادئ حوكمة الشركات أسلوباً تسييرياً تحتاجه شركات القطاع العام والخاص لتحسين أدائها، واعتماد إجراءات عادلة وشفافة للحد من الممارسات المالية غير شرعية، وتعزيز الثقة في الإدارة و بالتالي زيادة جاذبية الاقتصاد للاستثمارات المحلية والأجنبية ورفع قدرته التنافسية وتنشيط حركة الأسواق المالية. وعليه فإن هذه الدراسة تهدف للتعريف بوظيفة التدقيق الداخلي كالية من اليات التي تدعم التطبيق السليم لحوكمة الشركات وذلك من خلال مساهمته في تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر وتكامله مع التدقيق الخارجي لضمان الالتزام بالقوانين والإجراءات الإدارية، مصداقية وجودة المعلومات المحاسبية، صحة القوائم المالية وتقييم تأكيدا بأن مخاطر المؤسسة تدار بفعالية، من أجل حماية حقوق المساهمين المستثمرين ومختلف أصحاب المصالح.

كما تهدف هذه الدراسة الى ابراز علاقة التدقيق الداخلي بكل من لجنة التدقيق و، مجلس الإدارة و الإدارة العليا بهدف تحسين الأداء العام للشركة، ضمان الالتزام بالافصاح والشفافية، دعم المسألة و ادخال تحسينات على الأساليب الإدارية والرقابية لتحقيق قواعد ممارسة الإدارة الرشيدة.

لقد دعمت الدراسة النظرية بحالة تطبيقية للمؤسسة الجزائرية مؤسسة GP1Z و هي مؤسسة اقتصادية عمومية، وذلك من أجل التعرف ما اذا كانت هذه المؤسسة تلتزم بمبادئ حوكمة الشركات، و مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ذلك. من بين النتائج المتوصل اليها أن وظيفة التدقيق الداخلي تعتبر الية جوهرية لدعم حوكمة الشركات اذا احسن استخدامها، ودعمت ب اليات أخرى مثل التدقيق الخارجي، لجنة التدقيق، مجلس الإدارة وغيرها... وقد تبين من الدراسة الميدانية بأن ضعف وظيفة التدقيق الداخلي لمؤسسة GP1Z في بعض المجالات من بينها إدارة المخاطر واستخدام معايير الدولية المهنية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، إضافة الى غياب لجنة التدقيق يعتبر من بين المعوقات أمام نجاحها في دعم حوكمة شركات في مؤسسة GP1Z.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، التدقيق الداخلي، تقييم نظام الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، مجلس الإدارة، الإدارة العليا.

Abstract:

Corporate governance is becoming a much needed system of management, either by public and private companies, which are seeking to improve management, fair and transparent procedures to reduce illegal financial activities, to enhance trust in the administration and to increase domestic and foreign investment and to improve the economy competitiveness, and to boost financial activities.

Thus, this study aims to identify the function of internal auditing as an instrument, among others, which sustains good corporate governance, mainly through its contribution to the assessment of the ability and efficiency of the internal control system, risks management and, working together with the external auditing, to ensure the conformity to the administrative regulations and procedures, the reliability and quality of the accounting data, accuracy

