

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل

شهادة ماستر أكاديمي

تخصص: التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير

الشعبة: المالية و المحاسبة

**دور وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات  
دراسة حالة لمركز التكوين نפטال وهران**

تحت إشراف الأستاذ:

إبراهيمي عمر

مقدمة من طرف الطالبة:

- بودور حنان

**أعضاء اللجنة المناقشة:**

الصفة	الإسم و اللقب	الرتبة	الجامعة
أستاذ	بوزيان العجال	محاضر أ	مستغانم
أستاذ	إبراهيمي عمر	مساعد أ	مستغانم
أستاذ	بشني يوسف	محاضر أ	مستغانم

السنة الجامعية: 2022/2021

# الشكر والتقدير

- أول من يشكر ويحمد أثناء الليل وأطراف النهار، هو العلي القهار، هو الأول والأخر والظاهر والباطن، لله الحمد والشكر كله، الذي مدني بالقوة وألهمني الصبر على المشاق التي واجهتها لإنجاز هذا العمل وإتمامه.
- كما أتقدم بجزيل الشكر وعظيم التقدير الى الأستاذ المشرف " ابراهيمي عمر " على كل ماقدمه من توجيهات ومعلومات.
- كما أتوجه بالشكر والعرفان الى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة.
- كما أتقدم باسمي معاني الامتنان والشكر إلى الأساتذة الكرام على كل ماقدموه طيلة فترة الدراسة من خلال مختلف التوضيحات والمعلومات. لبناء جيل الغد لتبعث الامة من جديد.
- كما اشكر كل إطارات وعمال مركز التكوين نفضال وهران الذين ساعدوني طيلة فترة التبرص.
- وفي الأخير لا يسعني الى أن أدعو الله عز وجل أن يرزقنا السد والرشاد والعفاف والعنى.

بودورحنان.

# الإهداء

الحمد لله والصلاة والسلام على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفى اما بعد،  
أهدي ثمرة هذا النجاح الى من علمتني العطاء دون انتظار، الى فضاء المحبة ونبع الحنان:  
أمي الغالية حفظها الله ورعاها.

الى روح والدي الطاهرة تغمده الله برحمته واسكنه فسيح جناته.

الى سندي الذي لا احصي فضائله : أخي العزيز " الحاج " .

الى الاعمدة التي ارتكز عليا للصمود: عائشة، فاطمة، فاطمة.

الى خالتي و زوجها وكل عائلتها : حليلة، زوليخة، إسماعيل، إبراهيم، أمين و حنان.

الى من وجدت معهم اسمى معاني الاخوة و الصداقة وجميع العائلة دون استثناء.

الى كل من يعرفه قلبي ولا يذكره قلبي.

أهدي عملي هذا الى كل هؤلاء وارجو من الله سبحانه وتعالى ان يتقبل مني ثمرة هذا

الاجتهاد.

بودور حنان.

# قائمة المحتويات

## قائمة المحتويات:

الصفحة	المحتوى
	الشكر والتقدير.
	الاهداءات.
	قائمة المحتويات.
	قائمة الاشكال والجداول.
أ	المقدمة العامة.
	الفصل الأول: مفاهيم أساسية لحوكمة الشركات
2	تمهيد الفصل.
3	المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات.
3	المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات.
5	المطلب الثاني: نشأة الحوكمة ودوافع ظهورها.
7	المطلب الثالث: خصائص ومرتكزات حوكمة الشركات.
10	المبحث الثاني: الاطار الفكري لحوكمة الشركات.
10	المطلب الأول: معايير حوكمة الشركات.
12	المطلب الثاني: نظام ومحددات حوكمة الشركات.
14	المطلب الثالث: اهداف واهمية حوكمة الشركات.
15	المبحث الثالث: نظرة لتطبيقات بعض الدول لحوكمة الشركات.
15	المطلب الأول: تطبيقات الحوكمة في الدول العربية.
17	المطلب الثاني: تطبيقات الحوكمة في الدول الغربية.
18	المطلب الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات.
21	خلاصة الفصل.
	الفصل الثاني: التدقيق الداخلي ودوره في حوكمة الشركات.
23	تمهيد الفصل.
24	المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الداخلي.
24	المطلب الأول: نشأة وتطور مفهوم التدقيق الداخلي.

27	المطلب الثاني: اساسيات التدقيق الداخلي.
35	المطلب الثالث: وظائف التدقيق الداخلي وخدماته.
38	المبحث الثاني: معايير ومراحل تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي والتقنيات المستعملة.
38	المطلب الأول: معايير التدقيق الداخلي.
42	المطلب الثاني: مراحل مهمة التدقيق الداخلي.
46	المطلب الثالث: تقنيات التدقيق الداخلي.
49	المبحث الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات.
49	المطلب الأول: علاقة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة ولجنة التدقيق.
52	المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقييم وإدارة المخاطر.
58	المطلب الثالث: العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.
59	خلاصة الفصل.
	الفصل الثالث: واقع التدقيق الداخلي في مركز التكوين نفضال وهران.
61	تمهيد الفصل.
62	المبحث الأول: تقديم الشركة محل الدراسة.
66	المطلب الأول: تعريف مؤسسة نفضال ومهامها:
67	المطلب الثاني: تعريف مركز التكوين نفضال.
68	المطلب الثالث: مركز التكوين نفضال وهران.
68	المبحث الثاني: واقع التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسة محل الدراسة.
68	المطلب الأول: وثائق التدقيق الداخلي بالمؤسسة محل الدراسة.
69	المطلب الثاني: عمليات وحالات التدقيق الداخلي بالمؤسسة محل الدراسة.
70	المطلب الثالث: نتائج الدراسة الميدانية.
71	خلاصة الفصل.
73	خاتمة عامة.

76	قائمة المراجع.
82	الملاحق.
87	ملخص الدراسة.

# قائمة الأشكال والجداول.

## قائمة الاشكال:

الرقم .	العنوان.	الصفحة.
1	مرتكزات حوكمة الشركات.	9
2	الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات.	20
3	خدمات التدقيق الداخلي.	37
4	معايير التدقيق الداخلي الخاصة بالصفات.	39
5	عناصر ورقة التغطية.	44
6	ورقة اظهار وتحليل المشكل.	45
7	خطوات تقييم الرقابة الداخلية.	56
8	توقعات تكوين مثبت غاز البترول المميع.	67
9	الهيكل التنظيمي الشامل لمركز التكوين نفضال وهران.	68

## قائمة الجداول:

الرقم.	العنوان.	الصفحة.
1	تحديد المخاطر.	31
2	معايير الأداء.	41-40
3	مكونات الرقابة الداخلية.	54
4	التاريخ والتنمية لمركز التكوين.	66
5	مشروع تكوين القيمة المضافة.	66

# المقدمة العامة

## المقدمة:

شهدت كبريات الشركات العالمية في أواخر القرن العشرين تزايد الاهتمام بالتدقيق الداخلي الذي يعتبر وظيفة أحد القضايا الهامة التي تشغل المجتمع المالي حيث يعمل بمساهمتها بقدر كبير في تحقيق نمو وتقديم المؤسسات بضبطه للأداء المالي والممارسات الإدارية من خلال توفر العديد من الإجراءات التي تضمن الشفافية في العمل مما يعزز ثقة المساهمين وتشجيعهم على الاستثمار.

ومن بين المصطلحات التي لاقت اهتمام كبير من قبل الباحثين وخبراء الاقتصاد مصطلح التدقيق الداخلي ومصطلح حوكمة الشركات، وباعتبار حوكمة الشركات من المفاهيم الحديثة التي ظهرت في السنوات القليلة الماضية بسبب الأزمات المالية والاقتصادية التي حدثت في دول شرق آسيا في التسعينات من القرن العشرين. وكذلك ما شهده الاقتصاد الأمريكي مؤخرا من انهيارات مالية ومحاسبية، ولعل من أبرزها أزمة شركتي أنرون وورلد كوم في الولايات المتحدة في عام 2001 و2002 التي تبعها انهيار شركة آرثر اندرسون التي تمثل أكبر شركة تدقيق في العالم وذلك لثبوت تورطها بانهيار شركة أنرون سابقة الذكر. وتزايدت أهمية الحوكمة نتيجة لاتجاه كثير من دول العالم إلى التحول إلى النظم الاقتصادية الرأسمالية التي يعتمد فيها بدرجة كبيرة على الشركات الخاصة لتحقيق معدلات مرتفعة ومتواصلة من النمو الاقتصادي. وقد أدى اتساع حجم تلك المشروعات إلى انفصال الملكية عن الإدارة، ودفع اتساع حجم الشركات وانفصال الملكية عن الإدارة إلى ضعف آليات الرقابة على تصرفات المديرين، وإلى وقوع كثير من الشركات في أزمات مالية.

وهذا ما أدى إلى الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي ودوره في تطبيق حوكمة الشركات. حيث تعد هذه الوظيفة إلى جانب التدقيق الخارجي من آليات الرقابة ضمن إطار هيكل الحوكمة، وخاصة في الحد من الفساد المالي والإداري حيث تطورت وظيفة التدقيق الداخلي تطورا كبيرا خاصة في الآونة الأخيرة. وأدى ذلك التطور إلى تغيير النظرة القديمة للتدقيق الداخلي من مجرد آلية لكشف الأخطاء والانحرافات والحفاظ على

الأصول إلى إضافة قيمة للمنشأة وأداة فعالة في خدمة الإدارة وحمايتها من المخاطر ودعم عمليات الحوكمة وتقديم المشورة لمجلس الإدارة، وبالتالي ضمان تحقيق أهداف المنشأة.

## 2- طرح الإشكالية:

قمنا بصياغة التساؤل على النحو التالي:

كيف يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات؟

ويتفرع عن هذا السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية؟

ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات من خلال تقييم وإدارة المخاطر؟

هل توجد علاقة تكاملية وتعاونية بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق؟

هل توجد علاقة تعاونية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي؟

## فرضيات الدراسة:

وكإجابات مبدئية للأسئلة المطروحة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية: يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات في مركز التكوين نفضال وهران، وتتفرع الفرضية الرئيسية، الفرضيات الفرعية التالية:

1- يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية.

2- يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات من خلال تقييم وإدارة المخاطر.

3- يساهم التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات من خلال علاقته التكاملية والتعاونية مع مجلس

الإدارة ولجنة التدقيق.

4- يساهم التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات من خلال علاقته التعاونية مع التدقيق الخارجي.

## أهمية الدراسة:

تظهر أهمية الدراسة من جهة، في الأهمية التي حظيت بها حوكمة الشركات في الآونة الأخيرة حيث

أصبحت تمثل الحل الأمثل للحد من الفساد المالي والإداري، والحفاظ على حقوق المساهمين

وأصحاب المصالح، بالإضافة إلى تعزيز الإفصاح والشفافية في المؤسسة. ومن جهة ثانية، في أهمية دور وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات من خلال الدور الحديث المنوط بالتدقيق الداخلي والمتمثل في إضافة قيمة للمنشأة ومساعدتها على تحقيق أهدافها من خلال تقييم وتحسين إجراءات إدارة المخاطر والرقابة.

#### أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف الدراسة في:

- إسقاط الضوء على مفهوم حوكمة الشركات ومبادئها وآليات تطبيقها.
- إلقاء الضوء على مفهوم التدقيق الداخلي والتغيرات التي طرأت عليه.
- إبراز دور وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات.
- إبراز العلاقة التعاونية والتكاملية بين التدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق.
- إبراز العلاقة التعاونية للتدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي.
- أسباب اختيار الموضوع:
- الإلمام الشخصي بالموضوع وارتباطه بمجال تخصصي مراقبة وتدقيق.
- الرغبة الذاتية في الاطلاع أكثر على الموضوع والتعرف على المفاهيم المتعلقة به.
- أهمية الموضوع الناجمة من كونه أحد المواضيع الراهنة والهامة على المستوى المحلي والدولي.

#### الدراسات السابقة:

1- دراسة عمر علي عبد الصمد، الموسومة بـ " دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات:

دراسة ميدانية " رسالة ماجستير بالمحاسبة والمالية، جامعة المدية، سنة 2009

تهدف هذه الدراسة الى تبين دور المراجعة الداخلية كآلية من اليات تطبيق حوكمة المؤسسات وكذا

سبل تفعيلها في الجزائر، من وجهة نظر مجموعة من المهنيين (مدراء اقسام المراجعة الداخلية)

والأكاديميين (أساتذة المحاسبة والمراجعة) وخلصت الدراسة الى نتائج ان المراجعة الداخلية تركز على ثلاث عناصر رئيسية على أساسها تتحدد درجة تأثيرها في حوكمة المؤسسات وتمثل هذه العناصر في أهلية المراجع الداخلي، استقلاليته وموضوعيته، وجودة أداء عمله.

2- دراسة صفاء احمد العاني واخرون (2009): " التدقيق الداخلي في ظل إطار حوكمة الشركات ودوره في زيادة قيمة الشركة ".

اعتمدت الدراسة على التقارير المالية السنوية لمصارف العينة المدروسة والتقارير المالية لسوق الأوراق المالية، وحاول الباحثان في هذه الدراسة قياس مدى تطبيق تلك المؤسسات للمراجعة الداخلية، ومدى استعدادها للتطبيق الكامل لمتطلباتها في ظل حوكمة الشركات.

خلصت هذه الدراسة الى النتائج أهمها ان للمراجعة الداخلية أثر واضح في دفع المؤسسة الى الزيادة، ولكن بالرغم من هذا الدفع لم تصل تلك المؤسسات الى الحد المطلوب الذي تبلى فيه متطلبات الحوكمة، وأوصى الباحث بضرورة تطوير مهنة المرجعة الداخلية وتفعيل وظائفها في منظومة حوكمة الشركات

من خلال عرض الدراسات السابقة يتضح وجود اختلاف بين طريقة معالجة لكل دراسة ونتائجها، وما يميز هذه الدراسات عن سابقتها انها تركز على الدور الحديث المنوط للتدقيق الداخلي الداعم لحوكمة الشركات والمتمثل في إضافة قيمة للمؤسسة من خلال منهج منظم، ولتحقيق هذه الأهداف تمت الدراسة الميدانية على مستوى شركة نפטال مستغانم حيث تم توزيع استبيانات الدراسة على المديرين التنفيذيين، ورؤساء الدوائر، ورؤساء المصالح والمدققين الداخليين، وبعض الإطارات لأخذ آرائهم حول موضوع الدراسة.

#### حدود الدراسة:

تهتم هذه الدراسة بإبراز دور وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقييم وإدارة المخاطر وعلاقة التدقيق الداخلي بباقي آليات الحوكمة ودوره في تعزيز الإفصاح والشفافية في المؤسسة.

## صعوبات الدراسة:

تكمن صعوبات الدراسة في حداثة الموضوع وقلة المراجع التي تناولت موضوع علاقة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات.

تعارض المعلومات على شبكة الأنترنت فيما بينها، مما أوجب علينا الدقة والحذر في أخذ البعض والمفيد منها. تشعب الموضوع واتساعه، مما أوجب صعوبة التحكم فيه.

## هيكل الدراسة:

من أجل الإجابة عن الإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم موضوع البحث إلى ثلاثة فصول، فصلان يمثلان الجانب النظري والفصل الثالث يمثل الجانب التطبيقي.

-تطرقنا في الفصل الأول إلى مفاهيم أساسية لحوكمة الشركات، دوافع ظهورها بالإضافة إلى خصائصها وركائزها والأطراف المعنية بتطبيقها. كما تناولنا فيه كذلك الأبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات وتجارب بعض الدول.

-في حين تم التطرق في الفصل الثاني إلى نشأة وتطور مفهوم التدقيق الداخلي، ومعايير ومراحل تنفيذ مهمة التدقيق والتقنيات المستعملة، كما أبرزنا العلاقة بين التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات محاولين إظهار العلاقة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة ولجنة التدقيق والى دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة وتقييم إدارة المخاطر بالإضافة الى ذلك علاقتها بالتدقيق الخارجي.

وأخيرا تضمن الجانب التطبيقي تعريف مركز التكوين نפטال وهران التي أجريت فيها التريص، والى الطريقة المتبعة في الدراسة.

الفصل الأول:

مفاهيم أساسية

لحوكمة الشركات

## الفصل الأول: مفاهيم أساسية لحوكمة الشركات.

## تمهيد الفصل:

أدت العولمة وتحرير الأسواق المالية وتحول كثير من دول العالم إلى النظم الاقتصادية الرأسمالية التي يعتمد فيها بدرجة كبيرة على الشركات الخاصة لتحقيق معدلات مرتفعة ومتواصلة من النمو الاقتصادي من أجل التوسع في مجال أنشطتها مما له من أثر في خلق فرص استثمارية جديدة وزيادة فرص العمل، وقد أدى اتساع حجم تلك المشروعات إلى انفصال الملكية عن الإدارة، ودفع اتساع حجم الشركات وانفصال الملكية عن الإدارة إلى ضعف اليات الرقابة على تصرفات المديرين، وإلى وقوع كثير من الشركات في أزمات مالية. حيث ساهمت هذه العوامل في ظهور مفهوم جديد وهو مفهوم حوكمة الشركات التي جاءت تمثل كحل أنسب لمعالجة الانهيار والتأكيد على الالتزام بالسياسات والإجراءات الرقابية وعلى دورها في دعم اقتصاديات الدول.

وسنحاول التطرق في هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كالآتي:

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات.

المبحث الثاني: الإطار الفكري لحوكمة الشركات.

المبحث الثالث: نظرة لتطبيقات بعض الدول لحوكمة الشركات.

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات.

المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات.

تعتبر حوكمة الشركات من الموضوعات الحديثة في التجارة الدولية، وعلى المستور العالمي اختلف الاقتصاديين والقانونيين في إيجاد تعريف موحد لمفهوم حوكمة الشركات وفيما يلي مجموعة من التعاريف:

- الدكتور مصطفى سليمان: ان حوكمة المؤسسة هي نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية عن طريقة يتم إدارة المؤسسات والرقابة عليها، فهي مجموعة من الطرق التي يمكن من خلالها ان يتأكد المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم أي مجموعة من القواعد والحوافز التي تهتدي بها إدارة المؤسسات لتعظيم ربحية المؤسسة وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين فهي مجموعة من القوانين والقواعد التي تحدد العلاقة بين إدارة المؤسسة من ناحية، وحملة الأسهم وأصحاب المصالح المرتبطة بالمؤسسة من ناحية أخرى<sup>1</sup>.
- الدكتور طارق عبد العال حماد: أنها " هي الإجراءات المستخدمة بواسطة ممثلي أصحاب المصلحة في المنظمة (مثل المساهمين ... الخ) التوفير، الاشراف على المخاطر ورقابة المخاطر التي تقوم بها الإدارة".
- ويصف تقرير كاد بيري Cadbury عام 1992 في توثيق بسيط ومحكم في جملة صغيرة ولكنها شهيرة حوكمة الشركات بانها " نظام بمقتضاه الشركات تدار وتراقب"<sup>2</sup>.
- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD): عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بان حوكمة الشركات مجموعة من القواعد والعلاقات بين ادارة الشركة ومجلس الإدارة والملاك وجميع الأطراف التي لها علاقة مع الشركة، وهو الأسلوب الذي يقدم الهيكل او الإطار المنظم الذي يتم من خلاله تحديد الأهداف وتحقيقها ومراقبة الأداء والاشراف الدقيق والنتائج والأسلوب الناجح لممارسة السلطة الذي يجب يقدم الحوافز اللازمة لمجلس الإدارة والإدارة العليا في السعي

<sup>1</sup> محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية الإسكندرية، القاهرة،

2006 ص 12-14.

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات، الدار الجامعية الإسكندرية، طبعة 2، 2007، ص 11.

الى تحقيق الأهداف الموضوعية لخدمة مصالح الشركة ومساهمتها وتسهيل المراقبة الجيدة لاستخدام موارد واصول الشركات والمؤسسات بكفاءة وفعالية.<sup>1</sup>

● تعريف مؤسسة التمويل الدولية ( IFC ) : بأنها " هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في اعمالها".<sup>2</sup>

● تعريف الحوكمة من وجهة نظر الهيئات الدولية والكتاب: لم تتفق الكتابات حول مفهوم واضح ومحدد لمصطلح حوكمة الشركات، وقد رجع تنوع التعاريف الى التداخل في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية وهو الامر الذي يؤثر في كل مجتمع واقتصاد على حدي. ويمكننا استنباط المعاني والمفاهيم الأساسية لهذا المفهوم.

يمكن تعريف حوكمة الشركات بانها تطبيق ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة بالشركات ويشير هذا المفهوم الى القوانين والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية وحملة الأسهم وأصحاب المصالح المرتبطة بالشركة من ناحية أخرى.<sup>3</sup>

من خلال هذه التعاريف تبين لنا ان الحوكمة هي نظام يقصد به الأسلوب الذي تمارس به سلطات الإدارة بطريقة جيدة، وهذا النظام ينظم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء داخل أي منظمة بالإضافة الى تحديد المسؤوليات داخلها وضمان حقوق جميع الأطراف التي لها علاقة بالمنظمة والعدالة.

كما انها تبين الإجراءات والقواعد لاتخاذ القرارات بخصوص شؤون الشركة، وهي بذلك توفر الهيكل الذي يمكن من خلاله وضع اهداف الشركة ووسائل بلوغها ورقابة الأداء على ذلك.

<sup>1</sup> ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة فلسطين، 2012 ص184.

<sup>2</sup> حسين عبد الجليل آل غزوال، حركة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير غير منشورة، الاكاديمية العربية، 2010 ص:9.

<sup>3</sup> د. مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الاعمال المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، المجلد رقم 46، العدد رقم 2، جوان 2009.

## المطلب الثاني: نشأة الحوكمة ودوافع ظهورها.

أولاً: النشأة.

ظهرت الحاجة الى الحوكمة في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية. فالأساس النظري والتاريخي لحوكمة الشركات يرجع أولاً ل: نظرية الوكالة (Théorie d'Agence, Principal-Agent) حيث تصف هذه النظرية المنشأة بأنها مجموعة من العلاقات التعاقدية وان وجود المنشأة يتحقق من خلال واحد او أكثر من العقود الاتفاقية، وان عقود الاستخدام ماهي الا أدوات لتخصيص الموارد ووصف الغرض من نشاط المنشأة وبالتالي يمكن دراسة المنشأة عن طريق تحليل الخصائص العامة لعقود التوظيف الخاصة بها.

يعود ظهورها أولاً الى الأمريكيين Berls & means سنة 1932، الذين لاحظوا ان هناك فصل بين ملكية رأسمال الشركة وعملية الرقابة والاشراف داخل الشركات المسيرة وهذا الفصل له اثاره على مستوى أداء الشركة. ثم بعد ذلك جاء دور الأمريكيين أصحاب جائزة نوبل للاقتصاد Jensen & Meckling سنة 1976 حين قدما تعريفا لهذه النظرية الشهيرة: (نحن نعرف نظرية الوكالة كعلاقة بموجها يلجا الشخص "الرئيسي Principal" صاحب الراس المال لخدمات شخص اخر "العامل Agent" لكي يقوم بدله ببعض المهام، هذه المهام تستوجب نيابته في السلطة.<sup>1</sup>

## 1- وترتكز النظرية على عدة فرضيات أهمها:

- ✓ يتميز كلا من الموكل والوكيل بالوعي والفصاحة اللازمة لمعرفة المصلحة العامة وتحقيق المنافع المتوقعة بناء على تصرفاته وقراراته.
- ✓ قد يسعى الوكيل لتحقيق مصالحه الشخصية على حساب مصلحة الموكل ومصلحة الشركة.
- ✓ ومن هنا تظهر ضرورة وجود نظام للحوافز يضمن تقليص فرص حدوث تعارض المصالح بين الطرفين.

<sup>1</sup>عبد الوهاب نصر علي، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الاعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، جمهورية مصر العربية، الطبعة الأولى، 2007، ص. 23.

✓ تعتمد استمرارية الشركة ونجاحها على وجود مصالح مشتركة بين الموكل والوكيل بما يضمن التعاون لتحسين نشاط الشركة وتقليل المخاطر والخسائر.<sup>1</sup>

## 2- تكاليف نظرية الوكالة:

ويترتب على العلاقة القائمة على نظرية الوكالة ثلاثة أنواع من التكاليف وهي:

- أولاً التكاليف المراقبة: تكاليف الرقابة التي تضعها الشركة للحد من السلوك الانتهازي للمدراء او القائمين على العمل.
  - ثانياً تكاليف الحوافز: وتشمل الأسهم التي يقوم أصحاب الشركات بمنحها للمدراء لمشاركتهم في مصالح الشركة.
  - ثالثاً تكاليف الفرصة البديلة: وهي تكاليف الخسائر التي قد تحدث نتيجة تباين مصالح أصحاب الشركات والقائمين على ادارتها.
  - والطريقة المثلى لعلاج المشكلة تقع بين الحلين وهما ربط اجر الإدارة بالداء مع وجود بعض الرقابة المباشرة.
- إضافة الى توضيح مشكلة الوكالة فقد أوضحت هذه النظرية التكاليف الناتجة عن وجود الصراعات بين الملاك والإدارة ومنها:
- تكلفة الرقابة: يتحملها الموكل (وتتضمن جميع التكاليف المترتبة لعملية الرقابة على الوكيل)
  - تكلفة الثقة: يتحملها الوكيل (الذي يبذل جهده ليؤكد انه شخص موثوق به وقادر على الوفاء بوعدده).
  - تكلفة الخسارة المتبقية: يتحملها الموكل (وهي تمثل الفرق بين تكلفة القرار الذي اتخذه المدير وتكلفة القرار الذي كان من الممكن ان يتخذه لو كان مالكا).

وهذا ما يدفع الأطراف المتصارعة الى التوافق لتخفيض هذه التكاليف لتحقيق اهداف المؤسسة ككل وليس تحقيق هدف أحد الأطراف على حساب الأطراف الأخرى، ويمكن ان يتم ذلك عن طريق ما يسمى بقواعد الإدارة الرشيدة او الحوكمة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup><https://www.net.researchgate>

<sup>2</sup> <https://www.researchgate.net> op cite.

ثانياً: دوافع ظهورها.

كشفت ظاهرة انهيارات العديد من الشركات الدولية كمؤسسة انرون " ENRON " وورلد كوم " WORDCOM "

وغيرها الى الحجة الماسة الى إعادة التوازن المالي والإداري ومعالجة الخلل في الهياكل المالية والإدارية للمؤسسات الأخرى بمعظم دول العالم. وفيما يلي اهم الدوافع التي أدت الى ظهور الحوكمة:

✓ تحول معظم الدول العالم الى النظم الاقتصادية الرأسمالية التي يعتمد بدرجة كبيرة على الشركات الخاصة لتحقيق معدلات مرتفعة للنمو الاقتصادي.

✓ ظهور الكثير من قضايا الفساد المالي والإداري من خلال التلاعب والتظليل في التقارير المالية وهذت بالممارسة المالية والادارية الخاطئة بالمؤسسة.

✓ كثرة وجود المشاكل الناجمة عن تضارب المصالح بين الإدارة والمساهمين من جهة وبين ذوي المصالح المتعارضة من جهة أخرى.

✓ وقوع كثير من الشركات في أزمات مالية، ومن أبرزها أزمة دول جنوب شرق اسيا في أواخر التسعينات، وأزمة مؤسستي انرون وورلد كوم في الولايات المتحدة سنة 2001.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: خصائص ومرتكزات حوكمة الشركات.

أولاً: الخصائص.

(1) الانضباط - Discipline: اتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح: ويتحقق ذلك من خلال توريد بيانات واضحة للجمهور، وجود حافز لدى الإدارة اتجاه تحقيق سعر عادل للسهم، التقدير السليم لحقوق الملكية، استخدام الديون في مشروعات هادفة وإقرار نتيجة الحوكمة في التقدير السنوي..

(2) الشفافية – Transparency: تتحقق بتقديم صورة واضحة لكل ما يحدث

(3) الاستقلالية – Independence: أي لا يكون هناك أي تأثيرات غير لازمة نتيجة للضغوطات، ويتحقق ذلك من خلال: المعاملة العادلة للمساهمين من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا، كما

<sup>1</sup> عطا الله و ارد خليل، محمد عبد الفتاح العثماني، " الحوكمة المؤسسية " المدخل في مكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، 2008، ص: 22.

يكون هناك تدعيم وجود مراجعين مستقلين مع وجود رئيس مجلس إدارة مستقل عن الإدارة العليا ووجود لجنة لتحديد المرتبات والمكافآت يرأسها عضو مجلس إدارة مستقل.

(4) المسائلة – **Accountability**: بمعنى إمكانية تقييم وتقدير اعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، ويتحقق ذلك من خلال: ممارسة العمل بعناية والتصرف بشكل فعال ضد الافراد الذين يتجاوزون حدود مسؤوليتهم.

(5) المسؤولية – **Resonsibility**: وتكون المسؤولية امام جميع الأطراف من ذوي المصلحة في المنشأة ويتحقق ذلك من خلال: عدم قيام مجلس الإدارة الاشرافي بدور تنفيذي، وجود لجنة مراجعة ترشح المراجع الخارجي وتراقب اعماله، بالإضافة لمراجعتها لتقارير المراجعين الداخليين والاشراف على اعمال المراجعة الداخلية.

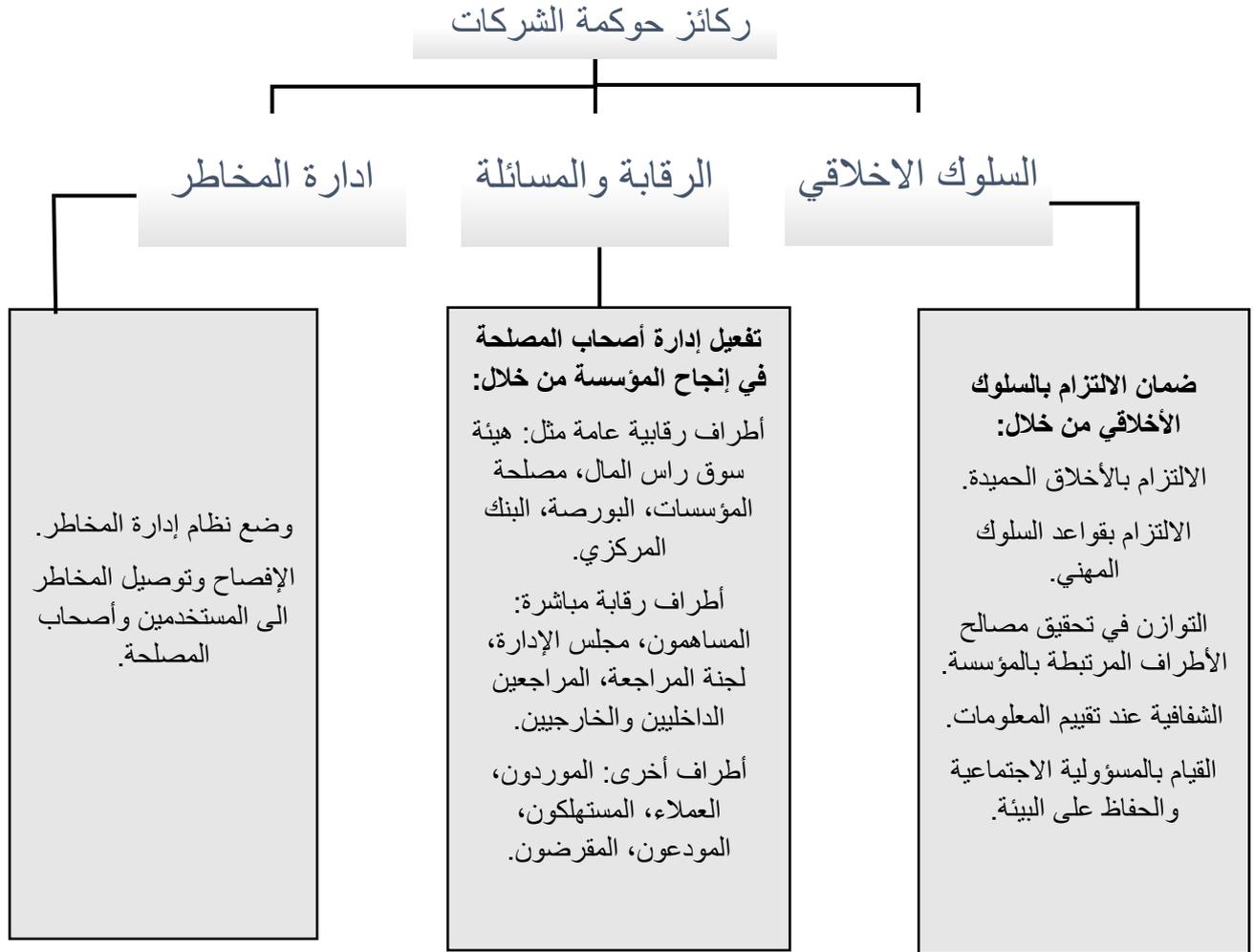
(6) العدالة - **Faimess**: يجب احترام حقوق كل المجموعات ذات المصلحة في المؤسسة من خلال المعاملة العادلة لمساهمي الأقلية من قبل مساهمي الأغلبية، حق كافة حملة الأسهم في الدعوة الى الاجتماعات العامة، سهولة طرق الادلاء بالأصوات والمكافآت العادلة لأعضاء مجلس الإدارة.

(7) المسؤولية الاجتماعية – **Social Responsibility** : أي النظر الى الشركة كمواطن جيد، يهتم بمصلحة المجتمع ويساهم في تطويره<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> عطا الله جليل، محمد عبد الفتاح العثماوي، مرجع سبق ذكره، ص: 128-130.

ثانياً: مرتكزات الحوكمة.

الشكل (1-1) يوضح مرتكزات حوكمة الشركات:



المصدر: طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، شركات القطاع عام وخاص ومصارف، المفاهيم- المبادئ- التجارب- المتطلبات- الإسكندرية، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، 2005، ص:49.

## المبحث الثاني: الإطار الفكري لحوكمة الشركات.

## المطلب الأول: معايير حوكمة الشركات.

لقد عملت العديد من المؤسسات على دراسة هذا المفهوم وتحليله ووضع معايير محددة لتطبيقه، ونجد انه كما اختلفت التعاريف لهذا المفهوم كذلك اختلفت المعايير التي تحكم عملية الحوكمة وذلك على النحو التالي:

## • معايير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية:

يتم تطبيق الحوكمة وفق خمسة معايير توصلت اليها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام 1999، علما بانها قد أصدرت تعديلا لها في عام 2004. وتتمثل في:

- (1) ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات: يجي ان يضمن إطار حوكمة الشركات كلا من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب ان يكون متناسقا مع احكام القانون، وان يصبغ بوضوح تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الاشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة.
- (2) حفظ حقوق جميع المساهمين: وتشمل نقل ملكية الأسهم، واختيار مجلس الإدارة، والحصول على عائد في الأرباح، ومراجعة القوائم المالية، وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.
- (3) المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين: وتعني المساواة بين جميع حملة الأسهم داخل كل فئة، وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، وكذلك حمايتهم من أي عمليات استحواذ او دمج مشكوك فيها، او من الايجار في المعلومات الداخلية، وكذلك حقهم في الاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين.
- (4) دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركة: وتشمل احترام حقوقهم القانونية، والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق، وكذلك اليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة، وحصولهم على المعلومات المطلوبة، ويقصد بأصحاب المصالح البنوك والعاملين وحملة السندات والموردين والعملاء.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>البنك الأهلي المصري، أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة في الشركات، النشرة الاقتصادية، العدد الثاني، المجلد 56، 2003، ص:16.

5) الإفصاح والشفافية: وتتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقب الحسابات، والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين والتنفيذيين، ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ودون تأخير<sup>1</sup>.

6) مسؤوليات مجلس الإدارة: وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية، ودوره في الاشراف على الإدارة التنفيذية.

• معايير لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية (Basel Commette):

وضعت لجنة بأول في عام 1999 إرشادات خاصة بالحوكمة في المؤسسات المصرفية والمالية، وهي تركز على النقاط التالية:

1. قيم الشركة وموثيق الشرف للتصرفات السليمة وغيرها من المعايير للتصرفات الجيدة والنظم التي يتحقق باستخدامها تطبيق هذه المعايير.
2. عناصر الهيكلية والأساسية في بناء الحوكمة. استراتيجية للشركة معدة جيدا، والتي بموجبها يمكن قياس نجاحها الكلي ومساهمة الافراد في ذلك.
3. التوزيع السليم للمسؤوليات ومراكز اتخاذ القرار متضمنا تسلسلا وظيفيا للموافقات المطلوبة من الافراد للمجلس.
4. وضع الية للتعاون الفعال بين مجلس الإدارة ومدققي الحسابات والإدارة العليا.
5. توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة للمخاطر عن خطوط العمل مع مراعاة تناسب السلطات مع المسؤوليات (Checks & Balances)
6. مراقبة خاصة لمراكز المخاطر في المواقع التي يتصاعد فيها تضارب المصالح، بما في ذلك علاقات العمل مع المقترضين المرتبطين بالمصرف وكبار المساهمين والإدارة العليا، او متخذي القرارات الرئيسية في المؤسسة.
7. الحوافز المالية والإدارية للإدارة العليا التي تحقق العمل بطريقة سليمة، وأيضا بالنسبة للمديرين او الموظفين سواء كانت في شكل تعويضات او ترقيات او عناصر أخرى.
8. تدقق المعلومات بشكل مناسب داخليا او الى الخارج<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>، <http://www.f-Law.net/Law/showthead.PHP/8170>, ppt :1-5,h14 :22.

<sup>2</sup>السعيد خلف، أجهزة الرقابة المباشرة في تطبيق حوكمة الشركات، دراسة حالة، مذكرة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير، جامعة ورقلة، 2012.

• معايير مؤسسة التمويل الدولية:

وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي في عام 2003 موجهات وقواعد ومعايير عامة نراها أساسية لدعم الحوكمة في المؤسسات على تنوعها، سواء كانت مالية أو غير مالية، وذلك على المستويات الأربعة التالية:

1. الممارسة المقبولة للحكم الجيد.
2. خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد الجديد.
3. اسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا.
4. القيادة<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: نظام ومحددات حوكمة الشركات.

أولاً: نظام حوكمة الشركات: تتمثل مدخلات حوكمة الشركات وكيفية تشغيله ومخرجاته فيما يلي:

1. مدخلات النظام: يتكون هذا الجانب مما تحتاج اليه الحوكمة من مستلزمات، وما يتعين توفيره لها من مطالب، كانت مطالب ومتطلبات قانونية وتشريعية أو إدارية واقتصادية.<sup>2</sup>
2. نظام تشغيل الحوكمة: ويقصد بها الجهات المسؤولة عن تطبيق الحوكمة، وكذلك المشرف على هذا التطبيق، وجهات الرقابة وكل كيان اداري داخل الشركات او خارجها مساهم في تنفيذ الحوكمة وفي تشجيع الالتزام بها وفي تطوير أحكامها والارتقاء بفعاليتها<sup>3</sup>
3. مخرجات نظام الحوكمة: الحوكمة ليست هدفا في حد ذاته ولكن هي أداة ووسيلة لتحقيق نتائج وأهداف يسعى اليها الجميع، فهي مجموعة من المعايير والقواعد والقوانين المنظمة للأداء والممارسات العلمية والتنفيذية للشركات ومن ثم الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية.

<sup>1</sup>كمال بوعظم، زايدى عبد السلام، مداخلة بعنوان: حوكمة الشركات ودورها في التقليل من عمليات التضليل في الأسواق المالية والحد من وقوع الازمات - مع الإشارة الى واقع حوكمة الشركات في بيئة الاعمال الدولية الملتقى الدولي حول " الحوكمة واخلاقيات الاعمال في المؤسسات" جامعة باحي مختار، عنابة، قسم العلوم التجارية، 18-19 نوفمبر 2009، الجزائر، ص:47-48

<sup>2</sup>د-أشرف حنا ميخائيل، تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الأول حول " التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات"، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009، ص:94.

<sup>3</sup>د-عمار عصام السامرائي، أهمية حوكمة المؤسسات ودورها في تعزيز فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية تجربة الأسواق الناشئة، جامعة اليرموك، الأردن، 17-18 أبريل 2013، ص:289.

ثانياً: محددات حوكمة الشركات.

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

المحددات الداخلية.

المحددات الخارجية

وسنتطرق لشرح المجددين بالتفصيل.

❖ **المحددات الخارجية:** ان وجود مثل هذه المحددات يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تساعد على حسن اجارة الشركة، وتشمل هذه المجموعة:

المناخ العام للاستثمار المنظم للأنشطة الاقتصادية في الدولة مثل القوانين والتشريعات والإجراءات المنظمة لسوق العمل والشركات.

تنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والافلاس.

كفاءة وجود القطاع المالي الذي يوفر الأموال اللازمة لقيام المشروعات وكفاءة الأجهزة الرقابية في احكام الرقابة على الشركات.

وجود بعض المؤسسات ذاتية التنظيم مثل الجمعيات المهنية والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية.

وجود مؤسسات خاصة بالمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمكاتب الاستشارية المالية الاستثمارية.

❖ **المحددات الداخلية:** هذه المحددات تشمل:

القواعد والتعليمات والاسس التي تحدد أسلوب وشكل القرارات داخل الشركة.

توزيع السلطات والمهام بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين من اجل تخفيف التعارض بين مصالح هذه الأطراف.

الحوكمة في النهاية تؤدي الى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي.

زيادة وتعميق سوق العمل على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار.

العمل على ضمان حقوق الأقلية وصغار المستثمرين.

العمل على دعم وتشجيع نمو القطاع الخاص، وخاصة قدرته التنافسية.

مساعدة المشروعات في الحصول على تمويل مشاريعها وتحقيق الأرباح وخلق فرص العمل.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: أهداف وأهمية حوكمة الشركات.

أولاً: أهداف حوكمة الشركات.

تسعى الحوكمة لتحقيق مجموعة من الأهداف وهي كالآتي:

1. تحقيق الشفافية والعدالة ومنح الحق في مساءلة إدارة المؤسسة للجهات المعنية.
2. تحقيق الحماية اللازمة للملكية العامة مع مراعاة مصالح المتعاملين مع مؤسسات الدولة المختلفة والحد من استغلال السلطة في تفضيل المصلحة العامة.
3. تحقيق فرصة مراجعة الأداء من خارج أعضاء الإدارة التنفيذية تكون لها مهام واختصاصات وصلاحيات لتحقيق الرقابة الفعالة والمستقلة.
4. زيادة الثقة في إدارة الاقتصاد القومي بما يساهم في رفع معدلات الاستثمار وتحقيق معدلات نمو مرتفعة من الدخل القومي.
5. تحقيق الشفافية والعدالة ومنح الحق في مساءلة إدارة المؤسسة للجهات المعنية.
6. تحقيق الحماية اللازمة للملكية العامة مع مراعاة مصالح المتعاملين مع مؤسسات الدولة المختلفة والحد من استغلال السلطة في تفضيل المصلحة العامة.
7. تحقيق فرصة مراجعة الأداء من خارج أعضاء الإدارة التنفيذية تكون لها مهام واختصاصات وصلاحيات لتحقيق رقابة فعالة ومستقلة.
8. زيادة الثقة في إدارة الاقتصاد القومي بما يساهم في رفع معدلات الاستثمار وتحقيق معدلات نمو مرتفعة من الدخل القومي.<sup>2</sup>

ثانياً: أهمية حوكمة الشركات.

اكتسبت حوكمة الشركات أهمية كبرى بالنسبة لجميع الدول نتيجة حالات الفشل الإداري والمالي التي تعرضت له الكثير من الشركات الكبرى، ومن أسباب هذا الفشل انعدام أسلوب حوكمة الشركات وضعف نوعية المعلومات التي تؤدي إلى منع الإشراف والرقابة، ويؤدي اتباع المبادئ السليمة لحوكمة الشركات إلى خلق الاحتياطات اللازمة ضد الفساد وسوء الإدارة، مع تشجيع الشفافية في الحياة الاقتصادية.

<sup>1</sup> <http://busniss.uobabylon-.edu.iq>

<sup>2</sup> السعيد خلف، مرجع سابق ص:16.

وقد أدت الازمة المالية الى حسن استخدام حوكمة الشركات لمنع الازمات الدولية القائمة، فهي بمثابة شيء أخلاقي نقوم بعمله وهي مفيدة لمنشآت الاعمال، ومن خلال مفهوم حوكمة الشركات إتضح لنا انه هو المسؤول بدرجة كبيرة عن تحديد مصير الشركات ومصير اقتصاديات الدول في العصر الحالي ما يسمى بعصر العولمة<sup>1</sup>

### المبحث الثالث: نظرة لتطبيقات بعض دول العالم للحوكمة.

#### المطلب الأول: تطبيقات الحوكمة في الدول العربية.

##### أولاً: مؤشرات تبني حوكمة الشركات في الجزائر

تعتبر الجزائر من بين الدول العربية التي بدأت في تطبيق مبادئ وقواعد حوكمة جيدة لمؤسساتها وهيكلها لتحقيق مستويات أداء أفضل، ومن اجل خلق القيمة لكل الأطراف الأخذة ولعل الحركات الإصلاحية التي عرفتها الجزائر منذ الثمانينات خير دليل على رغبتها في مساعدة مؤسساتها ومنحها الفرصة للبقاء والاستمرار.

لم تكن قضية الحوكمة بشكل مطروحة للنقاش في الجزائر. ولكن وبإلحاح من المؤسسات والهيئات المالية والدولية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي والبنك العالمي بات من الضرورة تبني قواعد حوكمة الشركات على المستوى الكلي في إدارة الاقتصاد أو على المستوى الجزئي في إدارة الشركات. لكن تبني الجزائر لسياسة اقتصاد السوق لم يكن كافياً لتوفير مناخ ملائم لنمو المدخرات واستقطاب رؤوس الأموال.<sup>2</sup>

تم اصدار دليل الحوكمة الجزائري أو ما يطلق عليه بميثاق الحكم الراشد وهو كالآتي:

#### - ميثاق الحكم الراشد في الجزائر:

وجدت الجزائر نفسها أما تحديات البيئة الداخلية نظرا لضعف شركاتها والبيئة الخارجية التي فرضت عليها التكيف مع المستجدات الحديثة عقب إطلاق مدونة المنشآت الصغيرة والمتوسطة بالمغرب جانفي 2008، وكذلك الارشادات الخاصة بأفضل ممارسات حوكمة الشركات في تونس جويلية 2000 فأصبح موضوع حوكمة الشركات من المواضيع التي تستقطب اهتمام الجزائر وهذا كله من أجل دعم القدرة التنافسية للشركات الوطنية والاستفادة من الأسواق المالية ورؤوس الأموال الدولية ومن هذا المنطلق

<sup>1</sup> <https://www.researchgate.net>

<sup>2</sup> أبو إسماعيل نهلة وأ مخناش فنتيحة، مدى تأثير تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بو علي الشلف، 19-20 نوفمبر 2013، ص:194.

كانت رغبة الجزائر في تحقيق التكامل مع الاقتصاد العالمي وضبط بيئة الاعمال حيث بذلت الحكومة الجزائرية جهود كبيرة لإيجاد إطار وبناء صرح لحوكمة الشركات ولأجل ذلك انعقد في جويلية 2007 أول ملتقى دولي حول " الحكم الراشد للمؤسسات " حيث كانت فرصة مواتية للتلاقي جميع الأطراف الفاعلة في عالم المؤسسات من القطاع العام والخاص الذين قاموا بإنشاء مجموعة عمل لحوكمة الشركات تعمل جنبا مع المنتدى العالمي لحوكمة الشركات (GCGE) ومؤسسة التمويل الدولية (IFC) وحدد لهذا الملتقى هدف جوهرى يتمثل في:

تحسيس المشاركين قصد الفهم الموحد والدقيق للمصطلح وإشكالية حوكمة الشركات من زاوية الممارسة العملية في الواقع، وسبل تطوير الأداء ببلورة الوعي بأهمية الحوكمة في تعزيز تنافسية الشركات في الجزائر، كذا الاستفادة من التجارب الدولية.

ومن خلال فعاليات هذا الملتقى تبلورت فكرة اعداد ميثاق جزائري للحكم الراشد للشركة كأول توصية وخطوة عملية تتخذ وق تفاعلت كل من جمعية العمل والتفكير حول حلقة العمل والتفكير حول الشركة ومنتدى رؤساء الشركات مع الفكرة ورعايتها لها.<sup>1</sup>

ثانيا: تجربة مصر.

اهتمت العديد من الأقطار العربية - خاصة في العقد الأخير- بممارسات حوكمة الشركات في الاقتصاديات العربية، قد تم تنظيم العديد من المؤتمرات في أكثر من دولة عربية وتناولت هذه المؤتمرات التطبيقات الحديثة لمفهوم حوكمة الشركات، وبادرت العديد من الاقتصاديات العربية بخطوات جادة - بالتعاون مع المؤسسات الدولية المتخصصة لتقييم تشريعاتها الخاصة بحوكمة الشركات.

ومن ضمن المبادرات التي قدمت لإرساء قواعد حوكمة الشركات في المنطقة العربية، صدر تقرير على المنتدى الإقليمي الثاني لحوكمة الشركات، والذي عقد بمدينة بيروت في شهر جوان 2004 تحت شعار " حوكمة الشركات في منطقة الشرق الأوسط وشمال افريقيا: تحسين الإفصاح والشفافية" وتم اعتبار حوكمة الشركات منطلقا لتحديث اقتصاديات منطقة المينا ومن ضمن التوصيات التي خرج بها المنتدى ان يتم انشاء منتدى سنوي على المستويين القومي والإقليمي وفقا لأفضل المعايير.

وسعى لتحسين مستوى حوكمتها طلبت من صندوق النقد الدولي سنة 2001 تقييم مدي الالتزام بتطبيق معايير الحوكمة فيها كأول دولة عربية يتم تقييمها، وتوصل التقرير ان مصر قد حققت نسبة 62 من المعايير المطبقة، وعلى إثر هذه النتائج المشجعة أصدرت مصر العديد من القوانين والتعليمات الهادفة الى

<sup>1</sup>أبو إسماعيل نهلة وا مخناش فتيحة، نفس المرجع السابق، ص:194-105.

تفعيل مبادئ الحوكمة، وفي سنة 2003 صدر قرار وزاري بإنشاء مركز المديرين لنشر أفكار الحوكمة من خلال التوعية بمبادئ الحوكمة وتدريب الشركات والمؤسسات على تطبيقها ومنذ انشاء هذا المركز بدأ تطبيق الحوكمة في مصر يخطو خطوات متسارعة، وصلت خلالها مصر الى تطبيق 82%<sup>1</sup>

## المطلب الثاني: تطبيقات الحوكمة في الدول الغربية.

### أولاً. الحوكمة في فرنسا.

هناك عدة عوامل جعلت فرنسا السوق الكثر اهتماما بقواعد الحوكمة، من بينها وجود المستثمرين الأجانب، والرغبة في تحديث سوق المال في باريس. فقد قام كل أعضاء المجلس الوطني لأصحاب الاعمال الفرنسيين والجمعية الفرنسية للمؤسسات الخاصة بإنشاء لجنة لقواعد إدارة المؤسسات عن طريق اصدار تقرير فينو (VENOT) سنة 1995 والذي تضمن مجموعة من التوصيات أهمها:

✓ على المجالس المشاركة في القرارات ذات الأهمية الاستراتيجية للمؤسسة وعلى المؤسسات ان تفصح كل سنة عن كيفية صنعها للقرارات.

✓ يجب على المؤسسة ان تتجنب احتواء مجالسها عدد كبير من الأعضاء الذين دامت خدمتهم للمؤسسة أكثر من خمس سنوات.

✓ يجب ان يضم كل مجلس عدد لا يقل عن عضوين من الأعضاء المستقلين غير التنفيذيين.

وعقب الهزات المالية التي عصفت بالاقتصاد العالمي عملت فرنسا على اصدار عدة قوانين تهدف الى تعزيز تطبيق قواعد الحوكمة في الشركات الفرنسية.<sup>2</sup>

### ثانياً. الحوكمة في ألمانيا.

بدأ الاهتمام بموضوع الحوكمة في ألمانيا بعد تعرض عدد من المؤسسات الكبيرة للانهيار مثل شركة دايمز، وتبعاً لهذه الظروف وافقت الحكومة الألمانية على اقتراح ما يسمى كون تراج (KON TRAG) يضم الاقتراحات التالية.

- يسمح للمؤسسة بإعادة شراء أسهمها بموجب شروط مشددة.

- لن يكون هناك تخفيض في عدد أعضاء المجلس الرقابي.

<sup>1</sup>أدزايدى عبد السلام، أخلف الله كريم، حوكمة الشركات بين الأسس النظرية وآليات التطبيق مع الإشارة الى واقع الحوكمة في الجزائر المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 19-20 نوفمبر 2013، ص:111.

<sup>2</sup>محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص:99.

يجب زيادة السماح للأقلية أي صغار المساهمين بتقديم دعاوي ضد المديرين بتخفيض حقهم في الأرباح إلى 5 أو 2% مليون مارك:

وفي 6 يونيو 2006 قامت منظمة المساهمين (Deutsche schuttevemingung fur dsw rbesitz)

بتقديم مجموعة من الاقتراحات في مجال حوكمة المؤسسات تمثلت في.

- منع تضارب المصالح بين أعضاء المجالس الرقابية.
- ضمان استقلال المراجع الخارجي.
- ارسال الدعوة لحضور الاجتماع السنوي لحملة الأسهم في وقت مبكر.
- طلب المزيد من القابلية للمحاسبة والمزيد من الشفافية في البنوك.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات.

يوجد هنا أربع أطراف رئيسية تؤثر وتتأثر بالتطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد، وهذه الأطراف هي:

(1) المساهمون Shareholders: هم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وتعظيم قيمة الشركة على المدى البعيد مما يحدد مدى استمراريته مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم ويملكون الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم، وبالمقابل عدم تحقيق الأرباح المجدية يقلص رغبة المساهمين في زيادة أنشطة الشركة مما يؤثر على مستقبل الشركة، ويمكن تحقيق أهداف المساهمين من خلال حسن اختيار أعضاء الإدارة العليا لإدارة الشركة ضمن القوانين والسياسات المطلوبة.

(2) مجلس الإدارة: Board of directors: بصفتهم من يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل لهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، ويرسم السياسات العامة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين، بالإضافة إلى الرقابة على أداءهم.

(3) الإدارة Management: تعتبر الإدارة هي الجهة المسؤولة في الشركة عن تقديم التقارير الخاصة بالأداء الفعال إلى مجلس الإدارة، كما أن الإدارة تكون مسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين،

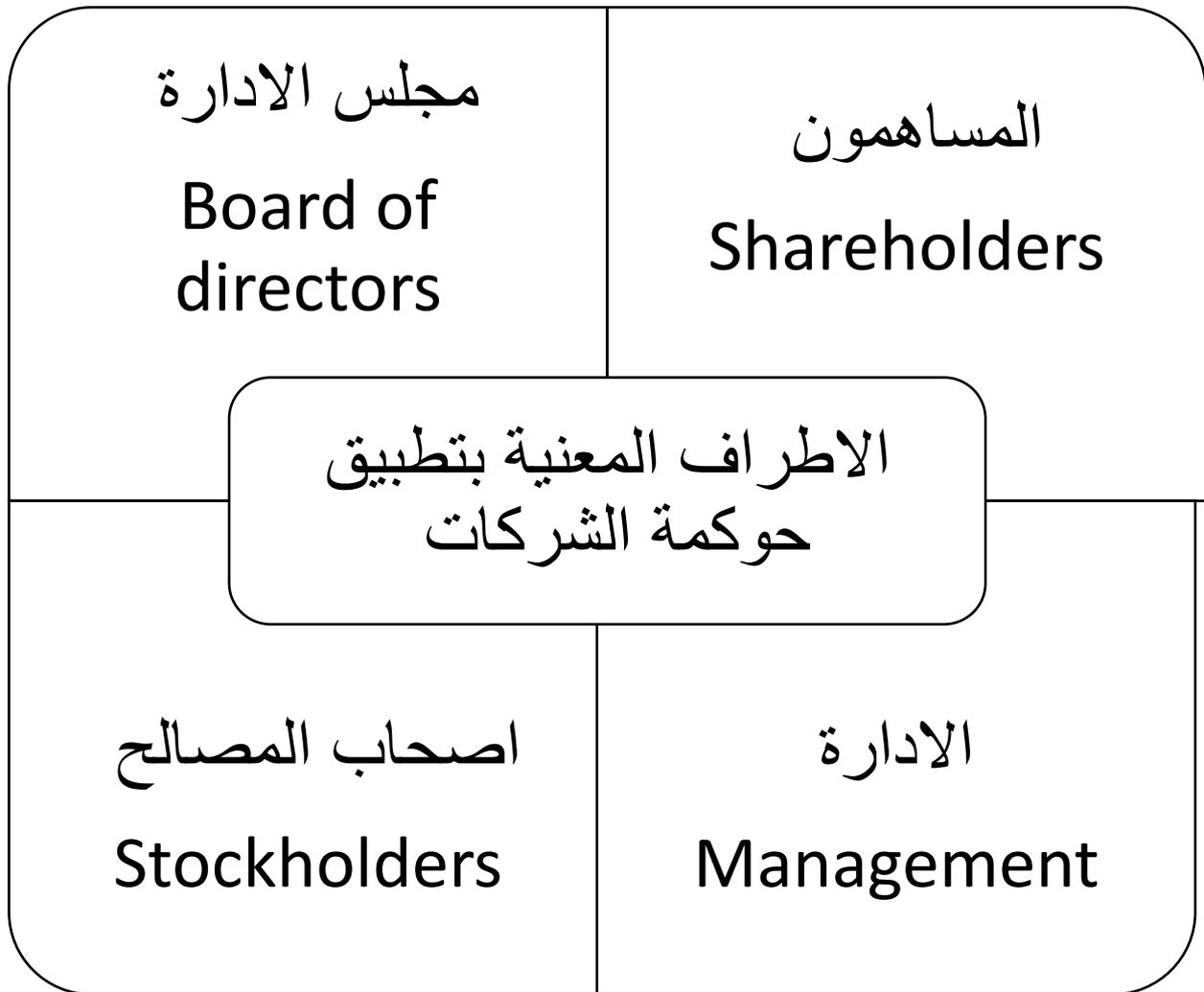
<sup>1</sup> عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية، ص: 32.

والإدارة هي حلقة الوصل بين مجلس الإدارة وبقية الأطراف المتعاملة مع الشركة، لذا يجب الحرص على اختيار افراد الإدارة بعناية لأنهم من يقوم بتنفيذ رغبات المساهمين.

(4) أصحاب المصالح Stockholders: وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين، وقد تكون مصالح هذه الأطراف متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان. ويتأثر مفهوم حوكمة الشركات بشكل كبير بالعلاقات بين هذه الأطراف وهذه الأطراف مهمة في معادلة العلاقة في الشركة، فهم الذين يقومون بأداء المهام التي تساعد الشركة على انتاج وتقييم السلع والخدمات، وبدونهم لا تستطيع الإدارة ولا حتى مجلس الإدارة والمساهمين تحقيق الاستراتيجيات الموضوعة للشركة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>سعيد خلف، مرجع سبق ذكره، ص:27.

شكل (2-2) يوضح الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات.



المصدر: محمد مصطفى سليمان، ص:17

## خلاصة الفصل.

حاولنا من خلال هذا الفصل تقدير عرض شامل ومبسط لكل ما يتعلق بالمفاهيم والتطبيقات في مجال الحوكمة، وكل ما توصلنا اليه ان ظهور حوكمة الشركات كان بسبب انفصال الملكية عن الإدارة وازدياد الاهتمام بها بعد الازمات المالية والانهيارات الكبرى التي شهدتها شركات العالم وسعي المنظمات العالمية لتدارك الوضع واصدارها لمختلف التقارير والتنظيمات، كل ذلك ساهم في وضع مجموعة من المبادئ التي تضمن الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة وتحقيق اهداف أصحاب المصالح وخاصة المساهمين:

ولا يتم هذا الامر الا بضرورة ترسيخ الركائز الأساسية لحوكمة الشركات، بالإضافة الى تفعيل دور أطراف الحوكمة والآليات الرقابية وهي العناصر الهيكلية والاساسية في بناء الحوكمة.

الفصل الثاني:  
التدقيق الداخلي  
ودوره في حوكمة  
الشركات.

## الفصل الثاني: التدقيق الداخلي ودوره في حوكمة الشركات.

### تمهيد الفصل:

تعد وظيفة التدقيق الداخلي من آليات الرقابة ضمن إطار حوكمة الشركات، فقد ظهر التدقيق الداخلي ليساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها وتأكيد فعالية نظام الرقابة الداخلية والعمل على مجلس الإدارة ولجنة التدقيق من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها ودعم عمليات الحوكمة وتقديم المشورة لمجلس الإدارة.

حيث أسفر عن ذلك الاهتمام بالدور الذي يلعبه مفهوم حوكمة الشركات، حيث تعتبر من أهم العمليات الضرورية لحسن عمليات الشركات حيث يتم ممارستها من خلال أربع طرق أساسية تربطها علاقة تعاونية وهي: مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، وظيفة التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي، يمكن لوظيفة التدقيق الداخلي أن تساهم في تحسين حوكمة الشركات من خلال تعاونها مع أطراف الحوكمة الثلاثة وذلك بدعمها في أداء دورها في حوكمة الشركات لهذه الأطراف.

من خلال هذا المبحث وبناء على ما سبق ذكره سوف نقوم بدراستنا هذه بإظهار دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، وسيتم في هذا الفصل عرض العناصر التالية:

### المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي.

المبحث الثاني: معايير ومراحل تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي والتقنيات المستعملة.

المبحث الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات.

## المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الداخلي.

المطلب الأول: نشأة وتطور مفهوم التدقيق الداخلي.

أولاً: التطور التاريخي للتدقيق الداخلي.

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الانسان الى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات. والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، ولقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية على ان حكومات القدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات، وكان المدقق وقتها يستمع الى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها وهكذا نجد ان كلمة " تدقيق "

" Auditing " مشتقة من كلمة يونانية " Audir " والتي معناها استماع او يستمع.

ان ظهور نظرية القيد المزدوج في القرن خامس عشر أدى الى سهولة وتبسيط وانتشار تطبيق المحاسبة والتدقيق مما أدى الى تطور مهنة المحاسبة والتدقيق.<sup>1</sup>

وترجع بداية الاهتمام بالتدقيق الداخلي الى انشاء معهد المدققين الداخليين. في الولايات المتحدة الامريكية عام 1941، وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي، حيث ساهم منذ نشأته في تطوير التدقيق الداخلي واتساع نطاق الانتفاع بخدماته، وقد عمل المعهد على تدعيم وتطوير التدقيق الداخلي عن طريق بذل الجهود المختلفة.<sup>2</sup>

ثانياً: التطور القانوني للتدقيق الداخلي:

1- 1 قانون ساربينز أوكسلي-Oxley soxsarbannes : هو قانون امريكي يوجع

الى الشركات ان تضمن وتعتمد المعلومات المالية من خلال أنظمة الرقابة الداخلية.

تمت المصادقة على هذا القانون من طرف الكونغرس الأمريكي بتاريخ 29 اوت 2002 كرد فعل على شركتي enron و wordes ذلك بهدف إعادة الثقة للأسواق المالية وحماية المستثمرين وزيادة الشفافية المالية.

لقد كان للقانون تأثير كبير في دعم التدقيق الداخلي، وهو ما يظهر في الفقرة 404 منه

<sup>1</sup> الهاشمي حمزة، فعالية التدقيق الداخلي في المؤسسة، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، مستغانم، 2016، ص:6.

<sup>2</sup> خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص: 30.

(تقييم الأداء للرقابة الداخلية) والتي تنص على وجود تقديم تقرير سنوي عن الرقابة الداخلية للإدارة وفعاليتها وهذا يعتبر من صلاحيات التدقيق الداخلي حسب التعاريف التي أعطيت له.<sup>3</sup>

2-2 قانون الحماية المالية - (Loi sur la sécurité financière (ISF)

على غرار قانون SOX بالولايات المتحدة الأمريكية، تمت المصادقة على ISF في فرنسا من طرف الجمعية الوطنية بتاريخ 1 أوت 2003، يلزم رئيس مجلس الإدارة أو الرقابة في شركات المساهمة وفقاً للفقرة 117 من القانون بإعداد تقرير يقدم أمام الجمعية العمومية حول شروط عمل المجلس وكذا إجراءات الرقابة الداخلية المعمول بها.<sup>4</sup>

ثالثاً: تعريف التدقيق الداخلي.

تعرف جمعية المحاسبة الأمريكية AAA التدقيق على انه عبارة عن " عملية منظمة لجمع وتقييم ادلة الاثبات - بشكل موضوعي - تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات واحداث اقتصادية، بهدف توفير تأكيد على وجود درجة تطابق بين تلك التأكيدات مع المعايير المقررة وتبليغ تلك النتائج الى المستخدمين المعنيين".<sup>5</sup>

التدقيق بمعناه المهني يعني " عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصاً فنياً انتقادياً محايداً للتحقق من صحة العمليات وابداء الراي في عدالة الكشوفات المالية للمؤسسة معتمدين في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية".<sup>6</sup>

عرفت منظمة العمل الفرنسية التدقيق على انه " مسعى او طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية اصدار حكم معلل ومستقل، استناداً على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".<sup>7</sup>

ولم تكتفي المنظمة بالتعريف السابق وأضافت توضيح ينظر من خلاله للتدقيق من منظورين تبعاً للأهداف المتوخاة منها:<sup>8</sup>

- تقديم نوعية المعلومات أي تشكيل راي حول المعلومات المنتجة داخل المؤسسة.
- تقدير النجاعة وفعالية النظام المعلوماتي والتنظيم.

<sup>3</sup> <https://ar.m.wikipedia.org>

<sup>4</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، طبعة 2، دار المسيرة، عمان، 2009، ص: 13

<sup>5</sup> امين السيد احمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2014، ص: 18.

<sup>6</sup> احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، الأردن، 2000، ص: 7

<sup>7</sup> الهاشمي حمزة، مرجع سبق ذكره، ص: 8

<sup>8</sup> احمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص: 10

التعريف الحديث للتدقيق الداخلي: التدقيق الداخلي نشاط مستقل، تأكيدي، استشاري

وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها، وهو يساعد الشركة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين فعالية إجراءات إدارة المخاطر والرقابة وحوكمة المؤسسة".<sup>9</sup> ويعتبر هذا التعريف تطوراً هاماً في تعاريف التدقيق الداخلي التي يصدرها المعهد منذ 1947 بصفة شبه دورية، وهذا التعريف الذي سنعتمد عليه في دراستنا لدور وظيفة التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات. من خلال التعاريف السابقة نلاحظ ان التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل، وموضوعي، يهدف لتأدية خدمات التوكيد والأنشطة الاستشارية المختلفة وجد لتحسين واطافة قيمة للعمليات في المؤسسة. وهو يساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها يساهم هذا النشاط من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم في تقويم وتحسن فاعلية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة.

حيث ان التدقيق الداخلي هو نوع من الانضباط الإداري الذي تم تطويره منذ الحرب العالمية الثانية وهو نشاط يركز أساساً على الأمور المالية المحاسبية الى ان وصل لكامل المستويات التشغيلية. ان ازدياد حجم اللامركزية بالمنظمات زاد من تعقيد الأنشطة والعمليات مما ولد الحاجة لإيجاد وسائل مراقبة أدت لنمو التدقيق الداخلي. ويشمل نطاق التدقيق الداخلي فحص وتقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية بالمنظمة وجودة الأداء عند تأدية الأنشطة المختلفة.<sup>10</sup>

رابعاً: أنواع التدقيق الداخلي.

ومن اهم انواعه كالتالي:

1- التدقيق الداخلي المالي: وهو يعني تدقيق العمليات والوثائق المالية والمحاسبية والإجراءات

المستعملة في تسيير هذا الجانب بالاعتماد على التقنيات التالية:

- 1-1 تحليل الحسابات والنتائج واستخراج الانحرافات الموجودة.
- 2-1 اختبار صحة الوثائق التي تقوم بإعدادها المؤسسة مثل الفواتير وموازن التدقيق.
- 3-1 التحقق من الوجود الفعلي للأصول وذلك باختبار الإجراءات الخاصة بالاستلام الجرد الفعلي للأصول والمخزونات الثابتة مع التأكد من صحة معالجتها المحاسبية في الدفاتر.<sup>11</sup>

<sup>9</sup> يحي سعيدي وأ لخضر اوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، سنة 05، 2012، ص: 192.

<sup>10</sup> علم المحاسبة..... <https://sotor.com>

<sup>11</sup> زهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص: 89.

2- التدقيق الداخلي التشغيلي: ويطلق عليه أيضا التدقيق الإداري، والتدقيق الوظيفي وجميعها تشير لوصف عملية التدقيق الداخلي التي تهدف الى تقييم العمليات التشغيلية لوظيفة او نشاط معين، وعلى اختلاف المصطلحات يشير التدقيق التشغيلي الى الفحص والتقييم الشامل لعمليات المشروع بهدف اعلام الإدارة إذا كانت العمليات المخططة قد نفذت وفق السياسات والخطط المتعلقة بالأهداف، كما يتضمن أيضا تقييم مدى كفاءة استغلال الموارد المتاحة.<sup>12</sup>

وفضلا عن وجود نوع آخر للتدقيق الداخلي وهو التدقيق الشامل المتعلق بالإدارات الحكومية وانشطتها المختلفة، ويشمل هذا النوع التدقيق المالي والقانوني، وتدقيق الكفاءة والاقتصاد، وتدقيق الأداء.

3- التدقيق الداخلي لأغراض خاصة: وهذا النوع من التدقيق يتعلق بالتدقيق الذي يقوم به المدقق الداخلي حسب ما يستجد من موضوعات تكلفه الإدارة العليا للقيام بها ويتفق من حيث الأسلوب او النطاق مع النوعين السابقين ولكنه يختلف من ناحية التوقيت اذ انه غالبا ما يكون فجائيا وغير مدرج ضمن خطة التدقيق الداخلي ويشمل هذا النوع من التدقيق من وجهة نظر الباحث عمليات التفتيش الفجائية التي تهدف لاكتشاف الغش او الفساد واجراء التحقيقات المتعلقة بهذا الموضوع.<sup>13</sup>

## المطلب الثاني: اساسيات التدقيق الداخلي.

### أولا. فروض ومهام التدقيق الداخلي

- 1- فروض التدقيق الداخلي: يمكن ان تعرف الفروض بانها متطلبات او معتقدات تستند عليها المقترحات والقواعد والأفكار، ويمكن تلخيص اهم الفروض التي تستند عليها عملية التدقيق فيما يلي:
  - 1-1 فرض استقلال المدقق: قيام المدقق بعملية التدقيق بحيادية واستقلالية وابداء الراي دون تحيز ويعني ذلك عدم وجود تعارض بين عمل المدقق والقائمين بتجهيز المعلومات المالية.
  - 2-1 فرض إمكانية فحص المعلومات المالية والقوائم: حتى يتمكن المدقق من فحص القوائم المالية فانه يجب ان يتوافر في هذه القوائم مجموعة من المعايير مثل:

<sup>12</sup>مفتاح صالح، معارف فريدة، دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر المصرفية، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والافق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 اوت 55، سكيكدة، الجزائر، يومين 11 و 12 أكتوبر 2010، ص:10

<sup>13</sup> <https://www.starshams.com>

- الملائمة: يجب ان تكون المعلومات المحاسبية المعدة والمقدمة للمدقق ملائمة لمستخدميها وتفي باحتياجاتهم، ومرتبطة بالفترة المالية الخاصة بها.
- البعد عن التحيز: ان يتم اعداد المعلومات والبيانات المالية دون تحيز لأي طرف، بمعنى ان تعكس الحقائق الموجودة.
- القياس الكمي: ان تكون المعلومات المالية قابلة للقياس الكمي والتعبير عنها رقميا حتى تكون مفيدة للأطراف ذوي العلاقة.

1-3 فرض وجود نظام رقابة داخلي سليم: يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الأسس والمفاهيم والذي يؤدي الى الابتعاد عن احتمال حدوث خطأ، مما يجعل مدقق الحسابات يقوم بعمله استنادا الى وجود نظام الرقابة السليم.

1-4 فرض ثبات حقائق الماضي في المستقبل ما لم يظهر تغيير في الظروف: أي ثبات الإدارة في مبادئها وأنها رشيدة في تصرفاتها. اما إذا اتضح المدقق ان الإدارة تميل الى التلاعب او اضعاف نظام الرقابة فانه من المفترض ان يكون حريص في الفترات المستقبلية.

1-5 فرض الصدق في محتويات التقرير: حيث يتطلب من المدقق ان يتحقق من:

- تطبيق المنشأة محل التدقيق للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وبثبات.
- ان المعلومات الموجودة في التقارير المالية هي معلومات ملائمة.<sup>14</sup>

## 2- مهام التدقيق الداخلي.

وقد كانت مهام التدقيق الداخلي في الفترات السابقة تركز على الاحداث المالية والمحاسبية ومن ثم اتسعت مهامه لتشمل تحديد المخاطر التي يمكن ان تؤثر سلباً على أداء المنشأة وكذلك الى التأكد من ان الإجراءات والعمليات التي تقوم بها المنشأة تتم وفق القواعد الموضوعة لها<sup>15</sup> وتتعدد مهام واختصاصات إدارة التدقيق الداخلي كما يلي:

- 1- رفع تقارير التدقيق الداخلي للإدارة العليا حول الأنشطة المختلفة، ومتابعة تنفيذ التوصيات.
- 2- تقييم المخاطر التي قد تواجه المنشأة بصفة دورية.
- 3- قياس كفاءة الأساليب والإجراءات المتبعة، ومدى مساهمتها في تحقيق اهداف المنشأة.

<sup>14</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 20-21

<sup>15</sup> Kagermann, et, al :2008, p :4

- 4- تقييم مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة والسياسات والإجراءات الموضوعية.
- 5- التقرير عن الأداء العام للمنشأة واقسامها ومدى تنفيذها للخطط المرسومة.
- 6- التحقق من دقة وصحة العمليات والمعاملات المالية عن طريق فحص الوثائق المحاسبية.<sup>16</sup>

### ثانيا: مبادئ التدقيق الداخلي.

على الرغم من أن المصطلحات التي تم اختيارها لصياغة المبادئ المعروفة لمزاوي مهنة التدقيق الداخلي الا ان معهد المدققين الداخليين العالمي قد قدم شرحا إضافية للمبادئ جوهرها ما يلي:

- 1- النزاهة: النزاهة هي أولى قواعد الاخلاقيات الخاصة بمهنة التدقيق الداخلي حيث حددت قواعد الاخلاقيات الحد الأدنى لمتطلبات السلوك الأخلاقي، والنزاهة هي القاعدة الأساسية لباقي المبادئ فالموضوعية والسرية والكفاءة تعتمد على النزاهة. كما ان النزاهة تظهر من خلال الراي الذي يقدم من قبل التدقيق الداخلي خلال مهام التدقيق ومن خلال النتائج والتوصيات أيضا.
- 2- إظهار الكفاءة والعناية المهنية اللازمة: الكفاءة هي أيضا أحد قواعد الاخلاقيات، فعلى المدقق الداخلي ان تتوفر لديه المعرفة والمهارات والخبرة المطلوبة وعليه ان يطور كفاءته باستمرار. اما العناية المهنية اللازمة فهي معنية بتطبيق المعارف والخبرات كما ان العناية المهنية المناسبة تتضمن توفير الاشراف واتباع الإجراءات المعتمدة.
- 3- ان يكون موضوعيا ومتحررا من أي تأثيرات غير مناسبة: هذا المبدأ مرتبط بالمبدأ الأول فالموضوعية هي سلوك ذهني غير متحيز بحيث لا يتم الاعتماد في اصدار الأحكام على الاخرين وهي تتأثر بالاستقلالية والتي تعني تحرر التدقيق الداخلي من الظروف التي تمنعه من تأدية مهامه. فالموضوعية تتعزز بالدع التي يحصل عليه التدقيق الداخلي والاستقلالية تتعزز من خلال إجراءات واضحة للتدقيق الداخلي.

- 4- ان يكون متوافقا مع استراتيجيات واهداف ومخاطر المؤسسة: هذا المبدأ هو أكثر المبادئ تأثيرا بالدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي لإضافة قيمة فلا بد ان تكون خطط التدقيق متسقة مع ما تطمح له المؤسسة.

- 5- ان يكون في المركز الوظيفي المناسب ويمتلك الموارد الكافية: يعتبر هذا المبدأ

<sup>16</sup>فاطمة احمد موسى إبراهيم، العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، 2016، ص: 21-22

أيضا مؤثرا في إضافة القيمة وهو داعم للمبادئ الأخرى فلا يمكن المحافظة على النزاهة والاستقلالية والموضوعية دون ان يكون التدقيق الداخلي في المركز الوظيفي المناسب ويتوفر لديه الموارد الكافية لتأدية مهامه.

6- اظهار الجودة والتحسين المستمر: هذا المبدأ معني بالمحافظة على فعالية وكفاءة

التدقيق الداخلي فلا بد من توفر إجراءات متسقة مع إجراءات المؤسسة وتتوافق مع إطار الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ولا بد من وضع برنامج لتوكيد وتحسين الجودة ووضع مؤشرات أداء.

7- التواصل بشكل فعال: أهمية هذا المبدأ تكمن في الاخذ بعين الاعتبار توقعات الإدارة

العليا ومجلس الإدارة عند التواصل معهم، كما انه لا بد من ان يتم التواصل بهدف التوعية عن التدقيق الداخلي مما يؤثر على زيادة فعاليته ولا بد من وضع خطة تواصل بهدف تعزيز دور التدقيق الداخلي.

8- تقديم توكيد مرتكز على المخاطر: هذا المبدأ يعتبر الدور الأساسي للتدقيق الداخلي

ولا بد للتدقيق الداخلي ان يؤدي اغلب وقته لتحقيق هذا المبدأ فلا بد من تطوير خطة تدقيق بنية على المخاطر مع الاخذ بعين الاعتبار إطار المخاطر الذي تبنته المؤسسة.

9- ذوبصيرة ومبادرة وذو نظرة مستقبلية: يجب ان لا يعتمد التدقيق الداخلي على

المعلومات التاريخية فقد لتقديم توكيد وانما يجب ان يتمتع بنظرة مستقبلية ويكون مبادر حتى يكون عضو فعال ومؤثر في قيادة التغيير.

10 - يدعم تطوير وتحسين المؤسسة: هذا المبدأ هو الهدف الرئيسي للتدقيق الداخلي

والذي طالب به تعريف التدقيق الداخلي وهو اهم ما يجب ان تتميز به تقارير التدقيق الداخلي وهي القيمة الحقيقية التي يقدمها التدقيق الداخلي.<sup>17</sup>

ثالثا: منهجية التدقيق الداخلي.

يجب على وظيفة التدقيق الداخلي اتباع خطوات عمل واتباع المنهجية السليمة، التي تتمثل في:

ا. : مرحلة التحضير لمهمة التدقيق الداخلي: في هذه المرحلة يتبنى المدقق وضعية

المراقب، حيث يقوم بتحليل المهمة للتعرف على الإجراءات المطبقة والأشخاص المعنيين بموضوع الامر بمهمة التدقيق، ليقوم بتحضير ميدان المهمة، وتضم هذه المرحلة الخطوات الآتية:

<sup>17</sup>ايمن عبد الرحيم، مجلة التدقيق الداخلي الأردنية، ال عدد9 ايلول / سبتمبر2019، ص: 13-14.

1. الامر بالمهمة: قبل البدء في مرحلة التحضير على المدقق ان يقدم للأطراف المعنية

بمهمة التدقيق الوثيقة التي تسمح بانطلاق أي مهمة تدقيق، هذه الوثيقة تعتبر بمثابة تفويض من الإدارة العامة موجّهة الى فريق التدقيق والذي يحمل صيغة الاعلام.<sup>18</sup>

2. التعرف والتقارب: تعد المرحلة الأهم لان المدقق من خلالها يمكنه التعرف على

المصلحة المدققة وعملياتها من اجل فهم أعمق للمعلومات والتفسيرات التي سيتم البحث عنها، كما يمكنه ان يفهم نطاق وظيفة التدقيق من اجل إيجاد حلول ملائمة.

3. تحديد المخاطر: حسب المعيار AI 2010 الذي يتضمن تطبيق هذه المرحلة حيث

يلزم المدقق الداخلي بإجراء تقييم اولي للمخاطر المرتبطة بالنشاط الذي يتم التدقيق عليه ويجب ان تعكس اهداف مهمة التدقيق نتائج ذلك التقييم، ومن اجل تحديد أمثل لهذه المخاطر يستخدم المدقق جدول المخاطر وهو كالتالي:

جدول (1): يوضح تحديد المخاطر.

العملية .	الأهداف .	المخاطر.	التقييم.	نظام الرقابة الداخلية.	الملاحظة.
استقبال البضائع .	الامن .	الضياع والتلف.	متوسط، ضعيف.	معايير الاستلام والتخزين،	بدون.

Source : Jacques renard, théorie et Pratique de l'audit interne, 7<sup>émé</sup> édition, édition d'organisation, Paris, 2010,

P239

4- تحديد الأهداف: يعرف أيضا بالتقرير التوجيهي او المخطط للمهمة، حيث يقوم المدقق الداخلي

بتحديد أسس تحقيق مهمته ونطاقها، كما يعرض الأهداف التي يسعى الى تحقيقها، ويعرف مواقع الخطر المحددة سابقا والتي على ضوءها يتم تحدد نطاق المهمة، كما يتضمن هذا التقرير مقترح المدقق لمجالات تدخه من حيث مجال العمل الوظيفي والعمل الجغرافي، وهو قابل للتعديل بعد التشاور بين فريق التدقيق والطرف الآخر الطالب لها.

ا. مرحلة تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي: بعد ان ينتهي المدقق الداخلي من عملية التحضير لمهمة

المكلف بها، تبدأ خطوات التنفيذ الميداني للمهمة والتي من خلالها يقوم المدقق الداخلي بجمع المعلومات وادلة الاثبات، بما يمكنه من تحقيق اهداف هذه المهمة،<sup>19</sup> وتتمثل هذه الخطوات في المراحل الآتية:

<sup>18</sup> Madeline Cidre, **Audit interne-quelle valeur ajoutée à l'entreprise** -, école supérieure d'assurance, 2012, p :32

1- اجتماع الافتتاح: يتم عقد الاجتماع في المكان الذي ستم فيه مهمة التدقيق بين المدقق

والمسؤولين عن النشاط محل التدقيق، ويكون بهدف شرح طبيعة المهمة، أسلوب التنسيق والاتصال والمعلومات المطلوبة.<sup>20</sup>

2- برنامج التدقيق: وثيقة داخلية في مصلحة التدقيق الداخلي يضم تقسيم اعمال التدقيق بين

مختلف أعضاء فريق التدقيق الداخلي وفقا لمؤهلاتهم وخبراتهم وحسب الزمن، تنظيم تنقلات الأعضاء، ويسمح للمدقق بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته، كما يساعد على تتبع عمل المدققين لضمان السير العادي للمهمة، ويعتبر مرجعا مهما للمهمات المستقبلية.<sup>21</sup>

3- العمل الميداني: في هذه المرحلة يقو فريق التدقيق بإجراء الاختبارات الازمة بمساعدة أدوات

خاصة نذكر منها:

- ✓ الملاحظة الشاملة. التي تسمح بفهم مختلف طرق العمل وإبراز الوضعيات غير المتوقعة مع ملاحظة مواطن الاخطار المحددة في المراحل السابقة من اجل ضمان نوعية النتائج.
- ✓ ورقة ابراز وتحليل المشاكل FRAP: تعتبر الوثيقة الأكثر استخداما فهي موجهة الى اقسام النشاطات المدققة من اجل اخبارهم بالمشاكل الملاحظة وطريقة حلها، حيث تنقسم الى خمسة أجزاء (المشاكل، الاثباتات، الأسباب، النتائج، التوصيات)، وهي ضرورية عند تحرير التقرير.

4- التأشير على التوصيات: بعد اعداد وتصنيف أوراق ابراز وتحليل المشاكل يقوم فريق التدقيق

من التأكد من صحة اتساق الملاحظات قبل تأشيرها، والتأكد من ان المشاكل التي تم تحديدها هي حقيقية ويمكن ان تضر بالمصلحة المدققة او المؤسسة ثم التأكد من ان المخاطر المحددة سيتم تصحيحها كليا ونوعيا من اجل تفادي المفاجآت غير السارة، ليقوم بعدها فريق التدقيق بالتأشير على التوصيات.<sup>22</sup>

III. : التقرير عن مهمة التدقيق الداخلي: تعد المرحلة الأخيرة من مراحل تحقيق مهمة التدقيق

الداخلي حيث ينتهي حضور فريق التدقيق في ميدان المهمة وهي الأخرى تضم المراحل التالية:

1- التقرير الاولي للتدقيق: يتم اعداد هذا التقرير من خلال أوراق ابراز وتحليل المشاكل التي تم اعدادها اثناء تنفيذ برنامج التدقيق، والتي تشتمل على كافة المشاكل والانحرافات والمخالفات التي اكتشفها المدققين اثناء تنفيذهم للمهمة، وهذا التقرير يعتبر أساس التقرير النهائي.

<sup>19</sup> عبد السلام عبد الله سعيد، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010، ص: 67-68.

<sup>20</sup> Madelin Cidre, op-cite, p 38

<sup>21</sup> عبد السلام عبد الله سعيد، مرجع سبق ذكره، ص: 68

<sup>22</sup> Madeline Cidre, op- cite, p41-44

- 2- الاجتماع الختامي: المشاركون في هذا الاجتماع هم أنفسهم المشاركون في الاجتماع الافتتاحي، حيث يقوم فريق التدقيق بعرض الملاحظات والنتائج التي توصلوا اليها مدعومة بالأدلة المؤيدة لها، إضافة الى التوصيات المقترحة بشأنها، بعدها يتدخلون الأشخاص المدققة أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات والنتائج والتوصيات، من خلال التبريرات والتوضيحات والانتقادات التي يقدمونها.
- 3- التقرير النهائي: بعد انتهاء التدخل يتم اعداد التقرير في صورته النهائية، ويتم ارساله الى اهم المسؤولين المعنيين والإدارة، لإعلامهم بنتائج مهمة التدقيق، والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات والاختلالات التي اكتشفت خلال عملية التدقيق، ويجب ان يكون التقرير موضوعي وواضح وبناء، ويتع اعداده وتقديمه في الوقت المناسب.<sup>23</sup>
- 4- متابعة تنفيذ التوصيات: المتابعة ضرورية وخاصة لأنه من الطبيعي ان يود المدققون قياس تأثير وفعالية الحلول التي اقترحوها خصوصا من اجل إثراء ملفاتهم عند عمليات التدقيق المقبلة.<sup>24</sup>

#### رابعا: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي.

##### (1) أهمية التدقيق الداخلي: لقد تبوأَت وظيفة التدقيق الداخلي مكانة بارزة في معظم

المؤسسات والشركات وارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب، بل كنشاط تقييمي للتدقيق وفحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة بهدف تطويرها وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية منها ووقائي من خلال تدقيق الاحداث والوقائع الماضية، وإنشائي يشمل التأكد من كل نشاط من أنشطة المنشأة وذلك من خلال وضع برامج التدقيق.<sup>25</sup>

كما يعتبر التدقيق الداخلي وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المنشأة

وخارجها ولا يعتبر غاية بحد ذاتها، حيث ان القيام بعملية التدقيق يجب ان تخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعريف على عدالة المركز المالي للمنشأة ومن هذه الأطراف:<sup>26</sup>

- 1-1 إدارة المنشأة: يساعدها في اتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية، كما يؤدي تدقيق القوائم المالية الى توجيه الاستثمار الى المنشأة.
- 2-1 المؤسسات المالية والتجارية والصناعية: في حالة طلب المنشأة لقرض معين او تمويل او مشروع فان تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ القرار منح القرض او عدمه على القوائم المالية المدققة.

<sup>23</sup> عبد السلام عبد الله سعيد، مرجع سبق ذكره، ص:69

<sup>24</sup> Madeline Cidre, op – cite, p50

<sup>25</sup> خلف عبد الله الواردات، مرجع سبق ذكره: 63

<sup>26</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره: 19-20

3-1 الجهات الحكومية: تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط، فرض الضرائب منح القروض والدعم لبعض النشاطات.

(2) أهداف التدقيق الداخلي: يتميز التدقيق الداخلي بمجموعة من الأهداف نذكرها كالآتي:

➤ الحفاظ على رقابة صارمة: أحد الأهداف الرئيسية للتدقيق الداخلي هو الحفاظ على

رقابة صارمة على جميع أنشطة المنظمة، تحتاج الإدارة الى تأكيد صحة السجلات المالية وكفاءة عمليات الشركة، ويساعد التدقيق الداخلي في انشاء كليهما.

➤ خلق نظام محاسبة ممتاز: يحافظ التدقيق الداخلي على فحص دقيق للغاية لنظام

المحاسبة للمؤسسة، حيث يقوم بفحص كل شيء من القسائم الى المعاملات الى الدقة الرياضية.

➤ مراجعة اعمال المؤسسة: الغرض من التدقيق الداخلي هو مراقبة الجوانب المالية

والتشغيلية للأعمال التجارية، ويمكن للتدقيق الداخلي ان يشير الى الأخطاء ونقل الضعف ونقاط القوة في العمل، وسيسمح هذا بمراجعة مستمرة لدلا من الانتظار حتى نهاية السنة.

➤ ضمان حماية الأصول: في عملية التدقيق الداخلي هناك دائما تقييم للأصول

والتحقق منها، كما انه هناك أيضا تحقق مادي من ملكية وحيازة مادة العرض.

وفي حالة المعاملات الخاصة مثل البيع او الشراء او إعادة تقييم الأصل، يتم أيضا تدقيق الاذن بذلك في التدقيق الداخلي مما يحيي الأصول بشكل كامل.

➤ رصد الأخطاء وتصحيحها: في التدقيق المالي سيتمكن المقق من تحديد ما إذا كانت

هناك اية أخطاء قد حدثت في السجلات المالية، ولكن هذا يحدث فقط في نهاية السنة المالية ثم تصحح الأخطاء بعد ذلك، ولكن في حالة التدقيق الداخلي يتم رصد الأخطاء فور حدوثها وتصحيحها على الفور.

➤ كشف محاولات الاحتيال: في حالة وجود تدقيق داخلي في الشركة، يصبح اكتشاف

الاحتيال أسهل بكثير، وهذا يرجع الى وجود فحص على مدار العام على الموظفين من خلال عمليات التدقيق الداخلي، لذا تقل احتمالية قيام الموظف بمحاولة الاحتيال في وجود مدقق داخلي.<sup>27</sup>

## المطلب الثالث: وظائف التدقيق الداخلي وخدماته.

أولاً: وظائف التدقيق الداخلي.

يهدف التدقيق الداخلي الى التأكد من صحة وسلامة ومصداقية الدفاتر والسجلات المحاسبية ومدى فعالية الأنظمة التسييرية القائمة في المؤسسة وهذا لا يكون الا من خلال القيام بالوظائف وهي كالتالي:

أ- الفحص: يشمل الفحص السجلات والدفاتر المحاسبية ومراقبة الأصول والتحقق من

التقارير المالية، وأيضا يقوم المدقق الداخلي بزيارة الفروع المختلفة للمؤسسة، وكما يمتد الفحص والتحقق من التقارير المستخرجة من سجلات المشروع، حيث تعتمد الإدارة الى حد كبير على المعلومات والبيانات الواردة في هذه التقارير لتسيير النواحي التشغيلية واتخاذ القرارات التي تكون سليمة إذا كانت مبنية على تقارير صحيحة ومن امثلة الفحص نجد قيام المدقق بمقارنة ارقام التقارير بالمعلومات المستخرجة منها والتأكد من القيود المسجلة.

ب- التقييم: ان فحص السجلات المحاسبية والتقارير يمنح للمدقق الداخلي القدرة للحكم

على مدى قوة النظام الموضوع ونقاط الضعف فيه، وعلى هذا يستطيع ان يقيم النظام ويقترح التعديلات المناسبة عليه، من خلال التقييم يستطيع المدقق الداخلي ان يوفر للإدارة ما يلي:

- المحافظة على مواردها من الضياع او الإهمال او السرقة.
- مراقبة جميع الخطوات التشغيلية وتقييم الكفاية المحاسبية.
- تقييم العمل لجميع الإدارات،

ج- مراقبة التنفيذ: ان تكون السياسات الموضوعة والإجراءات التنظيمية والرقابية ذات قيمة الا إذا اتبعت فعلا، وعلى هذا فان من أغراض التدقيق الداخلي مراقبة تطبيق النظم والسياسات الموضوعة ويكون هذا من خلال ملاحظة وفحص السجلات والتقارير المعدة والتأكد من ان العمل قد تم كما هو

مرسوم.<sup>28</sup>

<sup>28</sup> عبد الفتاح صحن، سمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 2001، ص:218-

## ثانيا: خدمات التدقيق الداخلي.

يوجد هناك عدة خدمات للتدقيق الداخلي داخل المؤسسة من أهمها ما يلي:

- خدمات وقائية: وهي عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي في المؤسسة لتحقيق الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة او الاختلاس او الاسراف، وحماية السياسات المختلفة في المؤسسة من تحريفها او تغييرها دون مبرر.
- خدمات تقييمية: تتمثل في الأساليب الإجراءات التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال قياس وتقييم مدى فعالية النظم وإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة، وقد يستخدم المدقق الداخلي نفس الأدوات التي يستخدمها المدقق الخارجي بالتعاون معا لما في ذلك من تيسير لمهمة كل منهما.
- خدمات انشائية. وتتمثل في مساعدة المدقق الداخلي لإدارة المؤسسة بتوفير البيانات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعة داخل المؤسسة سواء كانت هذه الأنظمة إدارية او مالية او فنية.
- خدمات علاجية: تتمثل في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال تصحيح أي أخطاء قد اكتشفتها او التوصيات التي يتضمنها تقرير مراجعته الخاصة بإصلاح أي أخطاء او علاج أوجه القصور في مختلف نظم المشروع.<sup>29</sup>

<sup>29</sup> محمد السيد سريا، أصول المراجعة والتدقيق الشامل، الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل تطبيق العمل، المكتب الجامعي الحديث مصر، 2008، ص: 128-129

الشكل (1): يوضح خدمات التدقيق الداخلي.



المصدر: من اعداد الطالبة.

المبحث الثاني: معايير ومراحل تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي والتقنيات المستعملة.

المطلب الأول: معايير التدقيق الداخلي.

تمثل المعايير إطار عام يحكم وظيفة التدقيق، تهدف الى وضع قوانين تنظيمية وتشغيلية لمصلحة التدقيق الداخلي، كما تحدد مسؤولية وسلطة التدقيق الداخلي في المؤسسة، بحيث تنقسم معايير التدقيق الداخلي الى:<sup>30</sup>

أ- **معايير الصفات Normes de qualification**: تتناول سمات او خصائص المؤسسات والافراد الذين

يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي وتضم مجموعة من المعايير وتتمثل في

▪ **معييار 1000 الغرض والسلطة والمسؤولية**: ينبغي تحديد الغرض

والسلطة والمسؤولية المتعلقة بأنشطة التدقيق في وثيقة التدقيق بشكل رسمي بما ينسجم مع المعايير ويوافق عليه المجلس.

▪ **معييار 1100 الاستقلالية والموضوعية**: ينبغي ان يكون التدقيق الداخلي

نشاط مستقل، وان يتسم المدققين الداخليين بالموضوعية في أداء عملهم، مما يسمح لهم بأداء عملهم على أكمل وجه دون أي تدخل من أي جهة كانت.

▪ **معييار 1200 الكفاءة والعناية المهنية**: ينبغي ان تؤدي المهام بالكفاءة

والعناية المهنية اللازمة، حيث يجب ان يتوفر في المدققين الداخليين المعرفة والمهارة اللازمة لأداء المهام الموكلة إليهم والتي تساعدهم في اكتشاف اعمال الغش والتدليس كما يجب عليهم بذل العناية المهنية اللازمة كأن يراعي المدقق استخدام أدوات التدقيق بمساعدة الحاسب وتقنيات تحليل البيانات الأخرى.

▪ **معييار 1300 تأكيد الجودة وبرنامج التحسين**: يجب على الرئيس التنفيذي

للتدقيق العمل على تطوير والمحافظة على تأكيد الجودة وبرنامج التحسين لكافة أنشطة التدقيق الداخلي ومراقبة استمرار فعاليتها، حيث تتضمن هذه البرامج التقييم الدوري داخليا عن طريق الفحص المستمر لأداء أنشطة التدقيق الداخلي، وخارجيا من خلا فحص تأكيد الجودة مرة واحدة على الأقل كل خمس سنوات من طرف شخص مؤهل ومستقل.

<sup>30</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص: 35-46

شكل (2): يوضح معايير التدقيق الدولية الخاصة بالصفات



المصدر: من اعداد الطالبة.

ب- معيار الأداء Normes de fonctionnement : تصف هذه المعايير طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي،

كما تضع معايير قياس أداء أنشطة التدقيق الداخلي وتتمثل في:<sup>31</sup>

➤ معيار 2000 إدارة أنشطة التدقيق الداخلي: على الرئيس التنفيذي للتدقيق ان

يدير أنشطة التدقيق الداخلي على نحو فعال بما يحقق قيمة عالية للمؤسسة من خلال وضع خطط نشاط التدقيق الداخلي التي تستند على تقييم المخاطر والتي تتم مرة كل سنة على الأقل، ووضع السياسات والإجراءات التي توجه نشاط التدقيق والعمل على توصيل المعلومات وتنسيق الأنشطة مع الأطراف الداخلية والخارجية، ورفع التقارير الى مجلس الإدارة والإدارة العليا.

➤ معيار 2100 طبيعة العمل: ينبغي ان يشمل نشاط التدقيق الداخلي تقييم والاسهام

في تحسين إدارة المخاطر والرقابة والعمليات التحكم المؤسسي باستخدام مدخل منظم ومنضبط من خلال تولي نشاط التدقيق الداخلي مراقبة وتقييم فعالية نظام إدارة المخاطر بالمؤسسة، والتحقق من ان نطاق اهداف العمليات والبرامج يتماشى مع اهداف المؤسسة.

<sup>31</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص: 47-53

➤ معيار 2200 التخطيط للمهمة: ينبغي على المدققين الداخليين تطوير وتسجيل

خطة مهمة لكل مهمة تشمل النطاق والاهداف والوقت وتوزيع الموارد من خلال مراعاة اعتبارات التخطيط، وتحديد الأهداف لكل مهمة وتوزيع الموارد الضرورية وتطوير برامج العمل لتحقيق اهداف مهمة.

➤ معيار 2300 أداء المهمة: ينبغي ان يعمل المدققين الداخليين على تحديد

وتحليل وتقييم وتسجيل المعلومات الكافية لتحقيق اهداف مهمة.

➤ معيار 2400 توصيل النتائج: ينبغي على المدققين الداخليين ان يوصلوا النتائج

المهمة.

➤ معيار 2500 مراقبة التقدم: ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق ان يضع

ويحافظ على نظام مراقبة سير النتائج التي يتم توصيلها للإدارة للتأكد من ان يتم تنفيذها بفعالية وان الإدارة العليا قبلت مخاطر عدم اتخاذ التدابير.

➤ معيار 2600 قرار قبول الإدارة للمخاطر: عند قبول الإدارة العليا مستوى من

المخاطر لا يعد مقبولاً للمؤسسة، فانه ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق مناقشة ذلك مع الإدارة وإذا لم يتم التوصل الى حل ينبغي على الرئيس التنفيذي والإدارة العليا رفع تقرير بذلك لمجلس الإدارة ليتولى حل النزاع

وتتفرع عن هذه المعايير معايير أخرى وهي موضحة في الجدول التالي:

جدول (2) يوضح معايير الأداء.

2000	إدارة أنشطة التدقيق الداخلي.
2010	التخطيط.
2020	الاتصال والموافقة.
2030	إدارة الموارد.
2040	القواعد والإجراءات.
2050	التنسيق.
2060	رفع التقارير الى مجلس الإدارة والإدارة العليا.
2070	مسؤولية المنشأة في حالة اللجوء الى متعامل خارجي لأداء أنشطة التدقيق الداخلي.

2100	طبيعة العمل.
2110	حوكمة المؤسسة (على التدقيق الداخلي تقييم نظام حوكمة المؤسسة وتقديم التوصيات اللازمة لتحسينه).
2120	إدارة المخاطر (يجب على المدققين التأكد من ان اهداف المنشأة منسجمة مع طبيعة مهمتها وتم تحديد المخاطر المعتبرة وتقييمها وان تكون طرق معالجتها منسجمة مع طبيعة المخاطر).
2130	الرقابة.
2200	التخطيط للمهمة.
2201	اعتبارات التخطيط.
2210	اهداف المهمة.
2220	نطاق المهمة.
2230	الموارد المخصصة للمهمة.
2240	برنامج عمل للمهمة.
2300	أداء المهمة.
2310	تحديد المعلومات.
2320	التحليل والتقييم.
2330	توثيق المعلومات.
2340	الاشراف على المهمة.
2400	توصيل النتائج.
2410	مضمون التوصيل.
2420	جودة التوصيل.
2421	الأخطاء والسهو.
2430	استعمال ملاحظة.
2431	الإفصاح عن عدم المطابقة.
2440	نشر النتائج.
2450	الآراء الشاملة.
2500	مراقبة إجراءات التطور.
2600	قرار قبول الإدارة للمخاطر.

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على خلف عبد الله الواردات، مرجع سبق ذكره، ص: 454-487.

ج- معايير التنفيذ les normes de mise en œuvre : تحدد متطلبات لتطبيق معايير الصفات ومعايير الأداء حسب نوعية الخدمة المقدمة، سواء كانت خدمات تأكيد او خدمات استشارية.

تشمل خدمات التأكيد تقييما موضوعيا للأدلة من طرف المدقق الداخلي لتقديم آراء او استنتاجات بشأن كيان او عملية او وظيفة او مسار او نظام او غيرها من الموضوعات. ويتم تحديد طبيعة ونطاق مهمة التأكيد من قبل المدقق الداخلي. وبصفة عامة تشترك ثلاث أطراف في خدمات التأكيد:<sup>32</sup>

1- الشخص او المجموعة التي هي في علاقة مباشرة بالكيان او بالعملية او بالوظيفة او بالمسار او بالنظام او غيرها من الموضوعات.

2- الشخص او المجموعة التي تقوم بإجراء هذا التقييم (أي المدقق الداخلي).

3- الشخص او المجموعة التي تستخدم هذا التقييم (أي المستخدم).

الخدمات الاستشارية هي خدمات ارشادية وتنفذ بصفة عامة بناء على طلب محدد من عميل المهمة. وتخضع طبيعة ونطاق المهمات الاستشارية للاتفاق من عميل المهمة: وتتضمن هذه الخدمات بصفة عامة طرفين وهما:

1- الشخص او المجموعة التي تقدم المشورة (أي المدقق الداخلي).

2- الشخص او المجموعة التي تبحث عن المشورة وتتلقاها(العميل).

وعند تنفيذ الخدمات الاستشارية ينبغي ان يحافظ المدقق الداخلي على الموضوعية ولا يضطلع باي مسؤولية تسييرية.

### المطلب الثاني: مراحل مهمة التدقيق الداخلي.

هناك ثلاث مراحل أساسية للقيام بعملية التدقيق الداخلي وهي:<sup>33</sup>

1- مرحلة الدراسة: وهي المرحلة التي من خلالها يتم انجاز كافة الاعمال التحضيرية للأنشطة محل التدقيق.

1-1 الامر بعملية التدقيق: وتتمثل في رسالة تتضمن توكيل من طرف الإدارة العامة الى التدقيق الداخلي، يحدد من خلاله المسؤولين الرئيسيين المعنيين بالتدخل القريب للمدققين الداخليين.

<sup>32</sup> <https://ouditorabio.com>

<sup>33</sup> عبد الوهاب نصر وشحاته السيد، الرقابة والمراجعة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الأولى، ص: 501

- 1-2 تخطيط عملية التدقيق الداخلي: يقوم المدقق الداخلي بتخطيط عملية التدقيق، ويجب ان يكون التخطيط موثق ويتم من خلاله مجموعة من الخطوات التالية:
- تحديد اهداف ونطاق عمل المدقق الداخلي.
  - الحصول على معلومات تمثل الخلفية للأنشطة محل التدقيق مثل أوراق العمل، تدقيق في الفترات الماضية.
  - تحديد الموارد اللازمة لأداء التدقيق.
  - التواصل مع كافة الأطراف التي تحتاج ان تعرف معلومات حول عملية التدقيق الداخلي.
  - يجب ان يحدد مدير إدارة التدقيق الداخلي توقيت والكيفية ولن سيتم تقدير تقارير ادارته.
- 1-3 اعداد جدول تبيان نقاط القوة والضعف: ويتم من خلال هذا الجدول تقديم أي رأي المدقق حول تحليل مصادر القوة ومصادر الضعف بالنسبة لأهداف الرقابة الداخلية، وتقليل مخاطر التدقيق الداخلي بهدف تحضير تقرير التوجيه، تتوقف مخاطر التدقيق على تقدير كل من المخاطر الثلاثة التالية والتي تعتمد على الحكم المهني للمدقق الداخلي وهي: المخاطر الكامنة، مخاطر الرقابة الداخلية، مخاطر الكشف.
- 4-1 تقرير التوجيه: ويتم من خلال توضيح اهداف التدقيق الى مسؤولي الأنشطة محل التدقيق وذلك انطلاقاً من نتائج جدول تبيان نقاط القوة والضعف.
- 2- مرحلة التنفيذ: وهي المرحلة التي يقوم فريق التدقيق الداخلي بالعمل ميدانيا وتشمل العناصر التالية:<sup>34</sup>
- 1-2 فحص وتقييم المعلومات: يقوم المدقق الداخلي بجمع وتحليل وتفسير وتوثيق المعلومات وذلك لتدعيم نتائج عملية التدقيق حيث:
- جمع المعلومات يجب ان يحكمه اهداف نطاق عملية التدقيق.
  - يجب ان تكون المعلومات كافية وتتميز بالكفاءة مناسبة ونافعة وان توفر أساس سليم للتواصل الى النتائج وتوصيات سليمة لعملية التدقيق.
  - الإجراءات بما فيها أساليب المعاينة يجب ان يتم تحديدها بشكل مسبق.
  - عملية جمع البيانات وتحليلها وتفسيرها يجب ان تتم تحت اشراف المدقق الداخلي.
  - أوراق العمل الخاصة بعملية التدقيق الداخلي يجب ان يتم اعدادها بواسطة المدقق الداخلي على ان يقوم مدير إدارة التدقيق الداخلي بفحصها.

<sup>34</sup> عبد الوهاب نصر وشحاته السيد، مرجع سبق ذكره، ص: 502

- 2-2 البحث عن الأدلة والاثبات: يقوم المدقق الداخلي بالبحث عن الأدلة الكافية من اجل اعطاء رأي فني محايد، اعتمادا على التأكد من سلامة المعالجة المحاسبية للبيانات وعرض المعلومات وكذا من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات التي توفر للمدقق رايًا معقولًا وقاعدة متينة يستطيع على ضوءها من ابداء رأي فني محايد حول موضوع التدقيق.
- 3-2 برنامج الفحص: وهو وثيقة داخلية لإدارة التدقيق موجهة لتحديد وتوزيع مهام فريق التدقيق، وتخطيط ومتابعة اعمال المدققين من اجل تحقيق الأهداف المتعلقة بتقرير التوجيه.
- 4-2 ورقة التغطية: وهي ورقة يتم اعدادها لفترة قبل وبعد نهاية المهام المحددة في برنامج التحقيق وذلك لأنه ربما تتغير او يتسع نطاق الإجراءات إذا كان هناك ضرورة لذلك، ويتضمن اهداف التدقيق شروط تنفيذ العمل والاستنتاجات بصورة واضحة ومفهومة.<sup>35</sup>

الشكل (3) يوضح عناصر ورقة التغطية.

التدقيق حول .....	برنامج الفحص.	المحرر.
-------------------	---------------	---------

ورقة التغطية حول.	التعليمات.
الهدف.	
شروط تنفيذ العمل.	
النتائج.	
الاستنتاجات.	

Source : Pierre Schick, Mémento D'audit Interne méthode de conduite d'une mission, Dunod, France, 2007, p :10

- 5-2 ورقة اظهار وتحليل المشكل: وتتمثل في ورقة عمل تتشكل من عدة عناصر، يقوم المدقق بالبحث عن المشكل ومعاينة وشرح أسبابه ونتائجه، واقتراح الحلول.
- وتتكون ورقة اظهار وتحليل المشكل من العناصر التي يلخصها الشكل التالي:

<sup>35</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص:52

شكل (4) يوضح ورقة اظهار وتحليل المشكل

ورقة اظهار وتحليل المشكل		
أوراق العمل:	وت ورقم:	المشكل:
المعاينة:		
الأسباب:		
النتائج:		
الحلو المقترحة:		
اعداد:	المصادق عليه	صالح ل
يوم:	يوم:	يوم:

Source, Pierre Schick, Op. Cite, P : 108

3- المرحلة الختامية: يقوم المدقق في هذه المرحلة بجمع عناصر عمله من خلال

أوراق العمل التي هي عبارة عن كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المدقق لإظهار ما قام به والدليل على نتائج العناية المهنية اثناء عملية الفحص.

3-1 هيكله التقري: يقوم المدقق بإعداد تقرير مبدئي حول نتائج المراحل السابقة من اجل اعداد التقرير النهائي.

3-2 تقديم ملخص نهائي الى مسؤول الوحدة محل التدقيق: يقوم مسؤول عملية التدقيق

الداخلي بتقديم ملخص حول عملية التدقيق الى مسؤول الوحدة محل التدقيق.

3-3 تقرير التدقيق: يقوم المدقق الداخلي بتوصيل نتائج عملية التدقيق الداخلي التي قام بها

من خلال اعداد تقرير في شكل مكتوب، ويجب ان يكون موقعا، وذلك بعد الانتهاء من عملية الفحص.

- يجب ان يكون التقرير موضوعي، غير متحيز وان يكون خالي من أي تحريف.

- يجب ان يكون التقرير مفهوم، منطقي وان يحتوي على اقل قدر ممكن من اللغة

التقنية المتخصصة حتى يكون مفهوما لجميع العاملين، وان يحتوي على معلومات كافية لتدعيم الحقائق والاستنتاجات التي يشتمل عليها التقرير.

- ان الشكل الذي يكون عليه تقرير التدقيق الداخلي وكذلك محتويات هذا التقرير تختلف بناء على طبيعة عملية التدقيق ذاتها ولكن هناك حد أدنى مشترك في كافة أنواع التقارير وهو ضرورة احتوائها على هدف عملية التدقيق ونطاق الفحص وأخيرا النتائج التي توصل اليها.
- يمكن ان يحتوي التقرير على معلومات تمثل الخلفية للموضوع محل التدقيق ويمكن ان يحتوي على ملخص لأمر معينة، مثل بعض المعلومات التفسيرية وبعض الاستنتاجات من تقارير تدقيق داخلي سابق<sup>36</sup>

3-4 المتابعة: يجب ان يتابع المدقق الداخلي عملية التدقيق بعد اعداد تقريره النهائي عنها،

وذلك للتأكد من ان النتائج والتوصيات التي اقترحها قد تم اتخاذ إجراءات مناسبة اتجاهاها، حيث يجب ان يحدد المدقق الداخلي الإجراءات التصحيحية اللازمة لتصحيح أي نواحي الضعف، لذلك فان المدقق الداخلي يجب ان يتأكد ان هذه الإجراءات التصحيحية قد حققت النتائج المرغوبة او ان الإدارة ومجلس الإدارة قد اخذا في الحسبان الخطر المصاحب لتجاهل هذه الإجراءات التصحيحية وهناك عدد من الأساليب لتحقيق متابعة فعالة على سبيل المثال الحصول او تلقي تعديلات بشكل دوري من الإدارة وذلك للتعرف على المجهودات المبذولة لتصحيح أي أخطاء كانت موجودة عند اعداد التقارير للإدارة العليا عن مدى الاستجابة لنتائج عملية التدقيق الداخلي.<sup>37</sup>

### المطلب الثالث: تقنيات التدقيق الداخلي:

يقوم المدقق الداخلي في عمله مجموعة من التقنيات التي يختارها بما يناسب الأهداف والاستنتاجات التي يريد التوصل اليها، ويمكن توزيع هذه التقنيات على ثلاث مقاربات وهي:<sup>38</sup>

أولاً: أنواع التقنيات المستعملة:

- 1- تقنيات تستخدم في مقاربات شاملة وتتمثل في العناصر التالية:
  - التحليل الاقتصادي المالي، حجم ونوع الصفقات، خرائط التدفق.
- 2- تقنيات مبنية على الاسئلة *approche par vérification* وتتمثل في:
  - المقاربات (المقاربة البنكية والمقاربة بين الجرد المادي والمحاسبي)

<sup>36</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره: ص: 53

<sup>37</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 54.

<sup>38</sup> Pierre schick, op cite, p :146,

- فحص ملفات الاعلام الالي (التأكد من صحة المعطيات)، المعاينة الإحصائية.

ثانيا: أدلة الاثبات: لقد عرفت المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق ادلة الاثبات بانها المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل الى استنتاجات يبني على أساسها رايه المهني، ويجب ان تتصف هذه الأدلة بالكفاية أي القدر الكافي والملائمة أي ذات نوعية وموثوقة.

1- أنواع ادلة الاثبات: يمكن تقسيمها الى الأدلة التالية:

- الوجود الفعلي، المستندات والسجلات المؤيدة للعمليات.
- التقارير المعدة خارج المؤسسة.
- التقارير المعدة داخل المنشأة من قبل إدارة المنشأة.
- وجود نظام رقابة داخلي سليم.
- صحة الأرصدة من الناحية الحسابية.<sup>39</sup>

2- الأساليب الفنية للحصول على الأدلة والقرائن:

- الجرد الفعلي، المراجعة المستندة، نظام المصادقات، التحليل المالي، نظام الاستفسار.
- المراجعة الحسابية المراجعة الانتقادية الربط والمقارنة بين المعلومات.
- فحص نظام الرقابة الداخلية، نظام الشهادات.<sup>40</sup>

ثالثا: ملفات التدقيق الداخلي: ان الطابع الدائم لمهمة التدقيق تجعله ملزما بمسك ملفين اساسين والمتمثلين في الملف الدائم والملف الجاري.<sup>41</sup>

1- الملف الدائم: ان طريقة ترتيب مضمون الملف الدائم مرتبطة بخصائص المؤسسة محل التقييم وتشتمل على ما يلي:

1-1 عموميات حول المؤسسة محل المراجعة والوحدات المكونة لها.

- التنظيم العام، وثائق عامة.

2-1 الرقابة الداخلية: يجب ان يحتوي الملف الدائم بالنسبة لهذه النقطة على كل ما يسمح بتقدير

درجة الثقة الخاصة بالرقابة الداخلية والمخاطر العامة (وصف الوظائف او المهام، قوائم

الاستقصاء، خرائط التدفق.....الخ)

<sup>39</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود الصديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 132.

<sup>40</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 182-183.

<sup>41</sup> شعبان لظفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك الدورة مبيعات مقبوضات، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع إدارة اعمال، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص: 54-56.

- 3-1 معلومات محاسبية ومالية:
- المخطط والدليل المحاسبي المستعمل.
  - الإجراءات المحاسبية، الهياكل التنظيمية للمصلحات المحاسبية.
  - الهياكل التنظيمية للمصلحات المحاسبية، حجم المعلومات حسب الطبيعة.
  - الحسابات السنوية للسنوات المالية الثلاثة الأخيرة، حالة الخزينة والتمويل.
- 4-1 معلومات قانونية، جبائية واجتماعية ومعلوماتية:
- عقد التأسيس والوثائق الأخرى ذات الطابع القانوني.
  - قرار تعيين مراجعة الحسابات.
  - قائمة المساهمين مع عدد الأسهم التي بحوزة كل واحد منهم.
  - وثائق متعلقة بالنظام الجبائي والاجتماعي للشركة.
  - محاضر المجالس والجمعيات، تقارير مراجعي الحسابات السابقون.
  - الهيكل التنظيمي الخاص بالمعلوماتية، البرامج والوثائق المستعملة.
- 2- الملف الجاري: ان الملف الجاري يتكون من كل العناصر المهمة التي لا تتجاوز السنة المالية التي تتم فيها عملية المراجعة، ويشتمل على المعلومات التالية:
- 1-2 التنظيم والتخطيط للمهمة.
- البرنامج العام او الشامل.
  - قائمة المتدخلين، موازنة الوقت ومتابعة الاعمال، تواريخ ومدة الزيارات ومكان التدخلات.
- 2-2 تقييم الرقابة الداخلية:
- وصف الأنظمة، الوثائق الخاصة بمراقبة الحسابات السنوية.
  - خرائط التدفق وقوائم الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية، نقاط القوة والضعف للأنظمة والاجراءات الموضوعة من طرف المؤسسة محل المراجعة.
- 3-2 تحقيقات خاصة او قانونية:
- فحص الاتفاقيات، المراسلات المتبادلة مع المؤسسة، قرارات مجلس الإدارة التي لها تأثير على حسابات السنة المالية.

## المبحث الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات.

نص معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الامريكية لسنة 1999 على ان التدقيق الداخلي هو نشاط محايد وموضوعي كما هو استشاري ومطمئن، حيث يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها وتأكيد فعالية نظام الرقابة الداخلية والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، من اجل إدارة المخاطر والرقابة عليها وذلك بإصداره للتقرير حول الرقابة الداخلية فمن مهام التدقيق الداخلي الأساسية تقييم نظام الرقابة الداخلية واعلام مجلس الإدارة بكل النقائص وهذا نتيجة لاستقلاليتها (التدقيق الداخلي) وتبايعتها لمجلس الإدارة واتصالها بلجنة التدقيق مما سمح بالتطبيق السليم لحوكمة الشركات.

## المطلب الأول: علاقة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة ولجنة التدقيق.

## 1- علاقة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة.

عرف ( Monks and Minow ) مجلس الإدارة بأنه<sup>42</sup>: " حلقة الوصل بين أولئك الذين يقدمون راس المال وأولئك الذين يستخدمون هذا المورد في خلق القيمة."

كما تعتبر مسؤولية مجلس الإدارة مبدا من مبادئ حوكمة الشركات ومن الأطراف الأساسية لها، حيث ينبغي على مجلس الإدارة ان يحافظ على المستوى المطلوب من الاستقلالية في اتخاذ القرارات التي من شأنها تحقيق اهداف الشركة ومساهمتها، يوجد هناك نوعين من الأعضاء داخل مجالس إدارة الشركات هما الأعضاء التنفيذيون والأعضاء غير التنفيذيين، فالأعضاء التنفيذيون هم الذين يكونون متفرغون في الإدارة التنفيذية للشركة ويشاركون في الأعمال اليومية لها لنا لهم من خبرة ومعرفة بطبيعة عمل الشركة، اما الأعضاء غير التنفيذيون هم من خارج الشركة يتمثل دورهم في الترشيد والرقابة على القرارات التي يصدرها الأعضاء التنفيذيون.

تكون علاقة التدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة من خلال لجنة التدقيق التابعة له أي لا تكون مباشرة في اغلب الأحيان وفي حالة عدم وجود لجنة التدقيق فان مجلس الإدارة يجب عليه ان ينظر الى المهام التي تكفل استقلال وكفاءة التدقيق الداخلي.

<sup>42</sup> يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الذكاء المالي والإداري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 2007، ص: 102

يعد مجلس الإدارة الهيئة العامة التي تحكم المؤسسة، وهم من يمثلون المساهمون وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

العلاقة الوظيفية للتدقيق الداخلي تتأكد عندما يقوم هذا الأخير ب:

1-1 بالمصادقة على ميثاق التدقيق الداخلي.

2-1 المصادقة على مخطط التدقيق الداخلي القائم على المقاربة بالمخاطر.

3-1 المصادقة على ميزانية الموارد التقديرية للتدقيق الداخلي.

4-1 المصادقة على قرارات تعيين او إزالة مسؤول التدقيق الداخلي.<sup>43</sup>

2- علاقة التدقيق الداخلي بلجنة التدقيق:

1-2 تعرف لجنة التدقيق:

تعتبر لجنة التدقيق على المستوى الدولي على انها لجنة تابعة لمجلس الإدارة وهي المسؤولة عن الاشراف على عملية اعداد التقارير المالية واختيار عضو لجنة التدقيق المستقل واستلام نتائج التدقيق على الصعيدين الداخلي والخارجي.

كما عرفت الهيئة الكندية للمحاسبين 1992 لجنة التدقيق " بانها لجنة مكونة من مدراء المؤسسة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها الى مجلس الإدارة، وتتلخص نشاطاتها في مراجعة ترشيح المدقق الخارجي، ونطاق ونتائج التدقيق وكذلك الرقابة الداخلية للمؤسسة. وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر".<sup>44</sup>

لجنة التدقيق هي: "لجنة دائمة منبثقة من مجلس الإدارة، وتتكون من عدد لا يقل عن ثلاثة من الأعضاء غير التنفيذيين ذوي الكفاءة والخبرة، وتجتمع معظم لجان التدقيق كل ربع سنة، ويجب ان يكون لها خط اتصال مباشر مع المساهمين عن طريق تقرير منفصل عن التقرير السنوي، وتسعى اللجنة لتقديم رؤية واضحة عن مدى تحقيق مبادئ حوكمة المؤسسات، والقيام بمهمة الرقابة والتدقيق والمسائلة".<sup>45</sup>

2-2 دور لجنة التدقيق: ويتمثل دور لجنة التدقيق في:

<sup>43</sup> يوسف سعيد يوسف المدلل، مرجع سبق ذكره، ص:76

<sup>44</sup> عناني عبد الله، دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة سكيكدة،

جوان 2017، ص:243

<sup>45</sup> طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص:171

### 1-2-2 عملية التدقيق الخارجي:

- تحديد أجور المدقق الخارجي ومدى الاحتفاظ بها.
- النظر في خطط التدقيق الداخلي ومراجعة خطاب الارتباط واي شروط خاصة به
- الموافقة على خطط المراجعة الخارجية التي تكون مكتملة لكافة الجوانب الخاصة بخطة المراجعة للشركة.

### 2-2-2 القوائم المالية:

- تقدير مدى توفير التقرير السنوي للمعلومات التي يحتاجونها المساهمون وباقي المستخدمين.
- التوصية بان يوافق المجلس على القوائم المالية.
- النظر فيما إذا كان هناك مجال للتحريف في القوائم المالية.
- ضمان معالجة جميع الأمور التي تم اثارها من جانب المراجعة الداخلية او الخارجية.
- ان تعمل على مناقشة القوائم المالية مع الإدارة العليا.

### 3-2-2 نظام الرقابة الداخلية:

- النظر في كفاية نظام الرقابة الداخلية، وتقديم تقرير لجنة عن فعالية المراجعة الداخلية.
- الحصول على تقرير يبين الخسائر من مجلس الإدارة او الإدارة التنفيذية.
- تقارير خاصة عن أي انتهاك للرقابة الداخلية يؤثر على القوائم المالية.
- تقرير من الإدارة التنفيذية عن الإجراءات الرئيسية المصممة لتقديم رقابة داخلية فعالة.

### 4-2-2 التدقيق الخارجي: المراجعة الداخلية تتولى شان التدقيق الداخلي كما يلي:

- الاشراف عن أنشطة المراجعة الداخلية وتنظيمها.
- مناقشة مدى كفاية الرقابة الداخلية مع المراجع الداخلية او الإدارة حسب ما هو ملائم.
- ضمان ان المراجعة الداخلية تعمل وفقا للمعايير المهنية.
- الموافقة على استراتيجية المراجعة الداخلية وخطتها السنوية للمراجعة والتغيرات التي تحدث.

### 5-2-2 إدارة المخاطر: من اجل تحقيق اهداف المنظمة تسعى إدارة المخاطر الى وجود نظام فعال

لإدارة المخاطر ودعم أوجه الرقابة وكذلك التأكد من:

- التحديث المستمر لإدارة المخاطر من اجل انعكاس الوضع الحالي والتغيرات الجارية التي تطرأ.

- وجود هياكل مناسبة وترتيبات معينة ومتاحة لضمان إدارة فعالة للمخاطر.
- توفر سجلات معدة للمخاطر كما يوجد هناك تقارير الى التنفيذيين من اجل تمكينهم من رصد تنفيذ الاستراتيجية المتبعة في إدارة المخاطر.
- تواجد الوعي التدريبي وتطوير مستمر ومتواصل للعاملين.

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

حسب <sup>46</sup> Jaques Renard، يطلب المعيار " 2120 من التدقيق الداخلي تقييم المخاطر المتعلقة بحوكمة الشركات، ومنه يلاحظ التركيز على فكرة المخاطر، لهذا فان التدقيق الداخلي ويرتكز على تقييم:

- نجاعة وصدق المعلومات المالية التشغيلية.
- كفاءة ومردودية المعلومات.
- احترام او الالتزام بالقوانين والتشريعات والعقود. وهذه كلها تدخل ضمن إطار اهداف الرقابة الداخلية، وهذا يعني ان اجراء عملية تقييم المخاطر يؤدي في نفس الوقت الى فحص نوعية الرقابة الداخلية للمؤسسة. وللقيام بهذه المهمة على أحسن وجه يجب توفر شرطين أساسيين وهما:
- يجب ان يحظى التدقيق الداخلي داخل المؤسسة بسلطات معترف بها في اعلى الهرم.
- يجب توفر التدقيق الداخلي على مهارات كبيرة للقيام بالتحاليل اللازمة وتقديم مساهمة بناءة.

ويرى Hermanson and Rittenberg ان وظيفة التدقيق الداخلي تساهم في دعم الحوكمة من خلال التقارير والتوصيات التي تقدمها الى الإدارة العليا ولجنة التدقيق حيث تتعلق هذه التوصيات بالأمور التالية:<sup>47</sup>

- التقييم المستقل لنظام الرقابة الداخلية وتقديم التقارير المناسبة بالخصوص.
- المساهمة في تصميم نظام الرقابة الداخلية.
- تقييم كفاءة العمليات والإجراءات الإدارية.

<sup>46</sup> Jaque renard, op cite, p :449

<sup>47</sup> يوسف سعيد يوسف المدلل، مرجع سبق ذكره، ص: 57

- تحليل المخاطر وتقديم التأكيدات بخصوص تلافها.
- تسهيل قيام الأطراف المختلفة بالتقييم الذاتي للمخاطر ونظم الرقابة.

حسب Richard Chambers رئيس معهد المدققين الداخليين فانه يرى بان الحوكمة الجيدة يجب ان تتحقق من خلال عنصرين أساسيين هما<sup>48</sup>: نظام رقابة داخلي جيد وإدارة استراتيجية المخاطر.

أولاً: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

1- تعريف الرقابة الداخلية: عرفتها لجنة COSO كما يلي: يقصد بالرقابة الداخلية كل

والإجراءات التي تستخدمها المنشأة لحماية أصولها وموجوداتها وللتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية والاحصائية ولرفع الكفاءة الإنتاجية في المنشأة وتحقيق الفعالية.

ويمكن تعريف الرقابة الداخلية على انها خطة تنظيمية إدارية ومحاسبية للضبط الداخلي عند استعمال عوامل الإنتاج المتاحة لدى المنشأة وصولاً الى أعلى معدلات ممكنة من الكفاءة الإنتاجية.

ويمكن حصر اهداف الرقابة الداخلية من خلال التعاريف السابقة كالآتي:<sup>49</sup>

- حماية المنشأة من أي تلاعب او اختلاس او سوء استخدام.
- التأكد من الدقة المحاسبية للبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر.
- المحافظة على مستوى الأداء الجاري، واكتشاف أي انحرافات عن هذا المستوى.
- الكشف عن أي تغيير مفاجئ في سير العمل او في مستوى الأداء بما ينعكس على التكاليف.
- الرقابة على استخدام الموارد المتاحة.
- زيادة الكفاءة الإنتاجية للمنشأة.
- وضع نظام للسلطات والمسؤوليات وتحديد الاختصاصات.
- حسن اختيار الافراد للوظائف التي يشغلونها.
- التدريب والعلاقات الإنسانية.
- تحديد الإجراءات التنفيذية واللوائح والتعليمات بطريقة تضمن انسياب العمل.

<sup>48</sup> Ziani abdelhak, **le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise** : cas entreprises algérienne, thèse doctorat en science économique, université aboubaker belkaid Tlemcen, 2013-2014

<sup>49</sup> احمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص:81

2- مكونات الرقابة الداخلية: يوجد هناك خمس مكونات للرقابة الداخلية وتتمثل في:

جدول (3) يبين مكونات الرقابة الداخلية.

بيئة الرقابة.	الموقف العمومي للمدراء وادراكم وفعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية واهميته في المنشأة.
نشاطات الرقابة.	السياسات والإجراءات التي تعتمد عليها الإدارة إضافة لبيئة الرقابة لغرض تحقيق اهداف المنشأة الخاصة.
تقييم المخاطر.	افساح المجال لأنظمة الرقابة الداخلية من اجل تقييم المخاطر التي تواجه الشركة سواء من المؤثرات الداخلية او الخارجية.
المعلومات والاتصالات.	تسجيل المعلومات وايصالها الى الإدارة والى كل من يحتاجها داخل الشركة وذلك بشكل اطار زمني يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية .
مراقبة النظام.	تقييم نوعية الأداء في فترة زمنية ما وتضمن ان نتائج التدقيق والمراجعة تم مراجعتها مباشرة مع تصميم أنظمة الرقابة الداخلية لضمان استمرار عملية المراقبة.

المصدر: من اعداد الطالبة مع الاعتماد على عطا الله احمد سويلم الحسبان، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، ط1، دار اليازة للنشر والتوزيع عمان، 2009، ص 56-58

3- أقسام الرقابة الداخلية: تنقسم الرقابة الداخلي الى ثلاثة أنواع وهي كالاتي:

1-3 الرقابة المحاسبية<sup>50</sup>: تمثل الرقابة المحاسبية الوجه المحاسبي من أوجه الرقابة

الداخلية وعنصرها رئيسيا من عناصرها في المشروع وتهتم بالإجراءات لحماية موارد المشروع من أي تصرفات غير مشروعة وتحقق دقة البيانات والمعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها ويتم تحقيق هذا النوع من المراقبة عن طريق العناصر التالية:

- وضع وتصميم نظام مستندي متكامل وملائم لعمليات المشروع.
- وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق مع طبيعة نشاط المشروع.
- وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات المشروع وفقا للمعايير المحاسبية المعمول بها.

<sup>50</sup>محمد السيد سريا، مرجع سبق ذكره، ص:80

- وضع نظام لمراقبة وحماية المشروع وممتلكاته.
- وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات سجلات محاسبة المسؤولة عن أصول المشروع من نتائج الجرد الفعلي للأصول.
- وضع نظام لأعداد موازين مراجعة بشكل دوري.
- وضع نظام لاعتماد نتيجة الجرد والتسويات الجردية في نهاية الفترة.

2-3 الرقابة الإدارية<sup>51</sup>: تمثل الرقابة الإدارية الوجه الإداري من أوجه الرقابة الداخلية في المنشأة، وتتضمن جميع الإجراءات اللازمة لتحقيق كفاءة استخدام مورد او ممتلكات المنشأة استخداما امثلا من ناحية والتحقق من مدى التزام المنشأة والعاملين فيها بالسياسات والقوانين واللوائح الداخلية والخارجية على المنظمة لأعمال وأنشطة المنشأة من جهة أخرى.

ويتحقق هذا النوع من الرقابة من خلال العناصر التالية:

- تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمنشأة وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات والاقسام مع وضع توصيف دقيق لمثل هذه الأهداف حتى يسهل تحقيقها.
- وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية في المنشأة لضمان جاء بها في إجراءات وخطوات.
- وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المنشأة بشكل دوري في بداية كل سنة مالية لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات وتحديد الانحرافات السلبية.

3-3 الضبط الداخلي: يتحقق الضبط الداخلي بمجموعة من القواعد وتتمثل في:<sup>52</sup>

- لا ينبغي ان يكون شخص معين مسؤولا عن عملية معينة بالكامل من بدايتها الى نهايتها وذلك لاكتشاف الأخطاء والتقرير عنها إذا تم في فصل العملية بين شخصين او أكثر.
- اجراء الجرد المادي للأصول بواسطة اشخاص محايدين.
- ينبغي تناوب الافراد على الوظيفة المعينة او العمل المعين كلما كان ذلك ممكنا عمليا.
- ان لا يعهد لأي فرد بأعمال تزيد عن مسؤولياته بقدر ما هو مسموح به في الخريطة التنظيمية.
- فصل الأصل عن السجل الذي يسجل تحركات الأصل، كالتقديرات والبضاعة والأوراق المالية.
- اعتمادية تدفق العمل، بمعنى ان انتهاء من مهمة أحد الافراد تكون بمثابة إشارة لبدء لمهمة فرد اخر وبحيث يقوم الفرد بالفحص والتحقق من عمل اخر.

<sup>51</sup>محمد السيد سريرا، مرجع سبق ذكره، ص:81-82  
<sup>52</sup>د خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص:125

4- خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية: من اجل دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية يقوم المدقق بالخطوات المذكورة في الشكل التالي:

شكل (5) يبرز خطوات تقييم الرقابة الداخلية.

الخطوة الاولى: فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية.

الخطوة الثانية: تحديد مخاطر الرقابة الداخلية.

الخطوة الثالثة: اختبارات الالتزام.

المصدر من اعداد الطالبة بالاعتماد على غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره.

ثانيا: إدارة المخاطر.

تتضمن حوكمة الشركات الإجراءات والأنشطة التي يقوم بها ممثلو أصحاب المصالح بالتنظيم وذلك بغرض الرقابة على المخاطر وضمان قيام الإدارة بتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية اللازمة للتغلب على هذه المخاطر: حيث يساهم نشاط التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات من خلال:

- وضع وتبليغ القيم والاهداف. ورصد تحقيقها
- ضمان القيام بالمسؤوليات والحفاظ على القيم..

1- تعريف المخاطر:

عرفت المخاطر بانها حالة من عدم التأكد، فهي احتمال لحدوث ظروف او احداث من شأنها ان يكون لها تأثير على اهداف المنشأة ويشمل ذلك إمكانية حدوث خسارة او رب، أي حوث اخلاف عن النتيجة

المرجوة او المخطط لها، ويرتبط تحقق الخطر او حدوثه بعنصرين هما احتمال وقوع الحدث المسبب للخطر، والاثار او العواقب التي ستترتب على وقوع هذا الحدث.<sup>53</sup>

وعرفها طارق عبد العال حماد على انها " حالة يكون فيها إمكانية ان يحدث انحراف معاكس عن النتيجة المرغوبة والمتوقعة ".<sup>54</sup>

من هذه التعاريف يمكن ان نعرف المخاطر على انها توقع حدوث ظرف غير محتسب، من الممكن ان يؤثر على تحقيق اهداف المنشأة وعدم بلوغ النتيجة المراد الوصول اليها.

## 2- إدارة المخاطر Risk management:

لقد كان الظهور الأول لمصطلح إدارة المخاطر يعود الى الخمسينات من القرن الماضي، وظهر تحت مسمى " إدارة المخاطر ومشاريع الاعمال "، وتبلور رسمياً كإدارة المخاطر عام 1963.

- تعريف: عرفت إدارة المخاطر من طرف معهد إدارة المخاطر على انها " الجزء

الأساسي في الإدارة الاستراتيجية لأي شركة فهي الإجراءات التي تتبعها الشركات بشكل منظم لمواجهة الأخطاء الصاحبة لأنشطتها، بهدف تحقيق المزايا المستدامة من كل نشاط ومن محافظة كل نشاط".

وقد عرفت لجنة إدارة المخاطر على انها: " تحديد وتحليل والسيطرة الاقتصادية على هذه المخاطر التي تهدد الأصول او القدرة الإيرادية للمشروع".

## 1-2 مسؤوليات إدارة المخاطر على الشركات.<sup>55</sup>

- وضع السياسات اللازمة لتطبيق مبادئ إدارة المخاطر، والالتزام بالضوابط الداخلية والعمليات الرامية الى تحديد ومعالجة المخاطر التي تواجه الشركة.
- انشاء إطار متكامل لإدارة المخاطر لقياس وإدارة كافة جوانب المخاطر. وتشمل هذه المخاطر: مخاطر السيولة والملاءة المالية.
- التأكد من ان جميع الموظفين يدركون تماماً المخاطر داخل بيئة عملهم ومسؤولياتهم الشخصية.

<sup>53</sup>شادي صالح بجيمري، دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، 2010-2011، ص:21

<sup>54</sup>- طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص:16

<sup>55</sup> <https://www.unioniverst.org>

- وضع وإصدار سياسات وإجراءات ومبادئ وتوجيهات إدارية لضمان تقسيم جميع المخاطر اللازمة التي تنفذ داخل الشركة او الإدارة بالتنسيق مع مستشارين محددین عند الضرورة.
- تنفيذ ورصد أي مخاطرة محددة عن طريق التدابير الرقابية.
- التأكد من رفق جميع الموظفين بالمعلومات اللازمة والتدريب والخبرة لتمكينهم من الاضطلاع الفعال لممارسات مهام إدارة المخاطر.
- تقديم تقارير منتظمة بالمعلومات ذات الصلة، بما في ذلك التوصيات المقدمة الى الرئيس التنفيذي ومجلس الإدارة التي تدعم الإدارة الفعالة للمخاطر.

### المطلب الثالث: العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي<sup>56</sup>

في الآونة الأخيرة ومع زيادة متطلبات حوكمة الشركات، زادت أهمية العلاقة بين وظيفة التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي فقد أصدر معهد المدققين القانونيين الأمريكي قائمة معايير التدقيق رقم (65) التي تشجع المدققين الخارجيين على الاستعانة بأنشطة التدقيق الداخلي عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، كما أصدر قائمة معايير التدقيق رقم (55) التي تلزم المدقق الخارجي بضرورة فهم الرقابة الداخلية، حيث ان التدقيق الداخلي يعتبر جزءا من الرقابة الداخلية.

يعتبر عمل كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي فعالية تدقيقية وان اختلفا في النطاق والاهداف، حيث لا يوجد تعارض بين عمل كل منهما بل الأصل ان تتغلب الصبغة التكاملية على عملهما، حيث ان مصلحة الشركة تقتضي هذا التعاون والتنسيق بينهما وهذا ما يقتضيه المعيار الدولي رقم 610 بعنوان (استفادة المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي) حيث أشار المعيار الى انه يجب على المدقق الخارجي ان يراعي فعالية التدقيق الداخلي وتأثيراته ان وجدت على إجراءات التدقيق الخارجي ويشمل ذلك مراعاة مكانة المدقق الداخلي في التنظيم ومدى العمل المتاح للمدقق الداخلي ووجهة نظر الإدارة حول توصياته وكذلك الكفاءة الفنية للمدقق الداخلي

<sup>56</sup>سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات، مع دراسة تطبيقية، مجلة التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم 1، المجلد رقم 45، يناير 2008

## خلاصة الفصل.

بعد دراستنا لهذا الفصل المتعلق بالتدقيق الداخلي واسهاماته في حوكمة الشركات نستنتج ان التدقيق الداخلي قديم النشأة. حيث تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي كألية رقابية في المؤسسة، فهو عبارة عن فحص مهمي شامل للدفاتر المحاسبية بغية ابداء الراي حول مصداقيتها، كما يعمل على إضافة القيمة للمنشأة وتحسين عملياتها ومساعدتها على تحقيق أهدافها عن طريق منهج منظم وصارم.

تمثل اسهامات التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات في العلاقة التكاملية والتعاونية مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقييم إدارة المخاطر والعلاقة التكاملية مع التدقيق الخارجي.

الفصل الثالث:

واقع التدقيق الداخلي

في مركز نفضال

للتكوين وهران.

## تمهيد الفصل:

بعد ان تطرقنا في الفصلين السابقين للجوانب النظرية لموضوع الدراسة سنتطرق الى الجانب النظري الذي ما هو الا تجسيد للجانب النظري من مفاهيم ومبادئ ومدى تطابقها لأرض الواقع.

تعد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من المؤسسات الرائدة في مجال تطبيق نظام المعلومات في إدارة الموارد البشرية بالرغم من ان تطبيق هذه الأنظمة لم يصل الى مراحل جد متطورة الا انها سهلت وازالت الكثير من العقبات وساهمت في تفعيل الدور الإنتاجي او الخدماتي لهذه المؤسسات وريح الوقت ولان تطبيق هذه الأنظمة يحتاج الى بنية تحتية لا تتواف عند جميع المؤسسات وبناء على هذه المعطيات قمنا باختيار مؤسسة نفضال التي تتوفر بشكل كبير على احدث الأنظمة المستعملة في إدارة الموارد البشرية وكذا مواكبة التغيرات الحاصلة في مجال الأجهزة والتقنيات الحديثة ونظرا لان المؤسسة كبيرة فقد اقتصرنا دراستنا على مركز التكوين بوهران وسنحاول ان نعرف الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في إدارة الموارد البشرية لمركز نفضال للتدريب.

المبحث الأول: تقديم الشركة محل الدراسة.

المطلب الأول: تعريف مؤسسة نفضال ومهامها.

1. التعريف بمؤسسة نفضال.

❖ بطاقة فنية عن المؤسسة.

في 1961/12/31 تأسست الشركة الوطنية سوناطراك لتكون مسؤولياتها الأساسية، استخراج وتوزيع المحروقات التي كان استغلالها حكرا على المؤسسات الأجنبية وخاصة منها الشركات الفرنسية، وفي 1971/02/24 قام الرئيس الراحل هواري بومدين بتنفيذ قرار تأميم المحروقات لتسترجع الجزائر بذلك سيادتها على مواردها الطاقوية

ولقد سمح هذا القرار من ادماج الجزائر في الاقتصاد العالمي لتقوم لعد ذلك بالاستغلال الحسن لمحروقاتها لمصلحة البلاد وهذا بجمعها لكل الوظائف والمهام الكثيرة والمتشعبة التي باشرت عدة شركات متعددة الجنسيات في مهمة وطنية واجدة كبيرة شملت المسح، التنقيب، الاستغلال، الإنتاج، التكرير، التسويق والتوزيع على الصعيدين لداخلي والداخلي.

مما ادخل سوناطراك في تحدي جديد يلزمها التمسك بما جاء في 1971/02/24 ومتابعة ما بدأت به من مجهودات جبارة للتحكم الأفضل من اجل التطور التكنولوجي والصرامة في تسيير موقعها التنافسي وتبيان قدرتها والرفع من أرباحها لتنمية الاقتصاد الجزائري باعتبار سوناطراك القلب الذي ينبض به هذا الأخير.

2. لمحة تاريخية عن مؤسسة نفضال:

أنشئت شركة تكرير وتسويق البترول بمرسوم 101/80 الصادر يوم 1980/04/06 حيث أسندت إليها سوناطراك مهمة تكرير وتسويق وتوزيع المواد البترولية وفي سنة 1984 أصدر مرسوم معدل للمرسوم السابق والذي بموجبه انشطرت الشركة الى مؤسسة نفضال والتي أوكلت لها عملية التسويق وتوزيع المواد البترولية والمؤسسة الوطنية تفتك وظيفتها الى تكرير المواد البترولية.

وبعد مباشرة المؤسسة الوطنية أداء مهامها في 1986، بعد ان تم تحويل ممتلكات والعقارات الثابتة والمنقولة إليها، وتسليم المهام التي تتطلبها الوظيفة الاقتصادية والخدماتية في صيغتها الجديدة حيث تتكفل بالوحدات والمراكز تكفلا شاملا ودقيقا، ونشير الى ان كلمة نفضال كلمة مركبة من جزأين: NAF هي

كلمة عالمية تدل على المادة الخام المستخرجة من باطن الأرض نפט وAl هي الحروف الأولى من كلمة الجزائر. Alegria.

وهي شركة ذات أسهم يقدر راس المال الحالي ب 160.000.000.000.00 دج وهذا الأخير هو تابع 100 بالمئة للشركة الام (سوناطراك).

### 3. مهامها:

تعد شركة نפטال المتعامل التاريخي في توزيع وتسويق المواد البترولية ومشتقاتها في الجزائر يوفر أكثر من 13 مليون طن من المنتجات الطاقوية في السوق المحلية.

### 4. فروع مؤسسة نפטال:

1/ فرع الوقود CBR: يعتبر هذا الفرع ذو أهمية بالغة وأثر كبير في نشاط المؤسسة حيث يلعب دور أساسي في:

- ضمان التمويل المنتظم والامداد وذلك من المنابع المتمثلة في محطات التكرير والتصفية الى المخازن الرئيسية الخاصة بالمؤسسة.
- تسيير وسائل معدات النقل عبر الانابيب والشاحنات والسكك الحديدية.
- تسيير ومراقبة المخزون على مستوى التخزين.
- تطوير وتنمية وصيانة البنيات الأساسية للتوزيع.

ويتوزع بدوره الى عدة مراكز على كامل التراب الوطني. مراكز الوقود، مراكز الطيران ومراكز البحرية.

2/ فرع غاز البترول المميع GPL : هذا القسم متخصص في توزيع وتسويق غاز البترول المميع (البوتان، البروبان، سير غاز) والذي يحتوي بدوره الى مراكز تعبئة التي تستلم المنتجات بعد تكريرها وتعبئتها في قارورات ونقلها الى مستودعات ونقاط البيع والتوزيع على مستوى التراب الوطني.

3/ الفرع التجاري Commercialisation : يعتبر هذا الفرع من اهم الفروع لما له من دور كبير في تسويق وتوزيع المنتجات البترولية وتمويل المحطات والمؤسسات الاقتصادية الكبرى وتمويل المؤسسات التربوية والاستشفائية الى جانب المؤسسات الاستراتيجية بالوقود وتمويل الطائرات والبواخر بالمواد البترولية. وينقسم الى مقاطعات تجارية مقسمة عبر كامل التراب الوطني وتنقسم بدورها الى اقسام: قسم الزيوت والعجلات، قسم الشبكات، قسم الزفت، قسم مواد خاصة وهي زيوت مصنعة انطلاقا من البترول المقطر والتي تستعمل في الصيدلة مثلا وصناعة الشموع والمتفجرات هذا والى جانب مديريات مركزية مساعدة ترافق المؤسسة في نشاطها وتنفيذ استراتيجياتها المتمثلة خاصة في مديرية تنفيذية للموارد

البشرية مديرية تنفيذية استراتيجية وتخطيط مديرية تنفيذية مالية إضافة الى مديريات مركزية خاصة بالوسائل العامة للشؤون الاجتماعية، الوقاية والامن.

هذا وتحتوي المؤسسة على:

- مركز ومستودع لتوزيع وتخزين الوقود.
- 11 مركز و19 مخزن للزيوت والعجلات.
- 19 مركز ومستودع للطيران و9 مراكز تجارية.
- 26 مستودع مخصص لتخزين الغاز (غاز البترول المميع).
- 23 مركز لتعمير وتصنيف غاز GPL يقدر ب 3.1 مليون طن في السنة.
- 1 مراكز GPL (gaz de pétrole liquéfié)
- 31 وحدة زفت المقدرة ب 192 ألف في السنة.
- 1222 شاحنة توزيع و822 ماكينة رفع وصيانة.
- 912 كلم انابيب canalisation.

كما تحتوي على شبكة توزيع تتكون من قسمين:

- 3611 محطة خدمات.
- 9611 نقطة بيع لغاز البترول المميع (بوتان وpropane butan).

كما تمتلك ثلاث وحدات صيانة وعتاد في الشرق، الوسط، وهران.

**المطلب الثاني: تعريف مركز التكوين نفضال.**

لقد تم انشاء مركز تكوين مؤسسة نفضال يوم 01 يناير سنة 1984، بموجب قرار رقم 031 والمركز موضوع تحت الوصاية المباشرة للمديرية المركزية للموارد البشرية.

من مهامه الأساسية، التكوين المهني المختص للإطارات وشبه الإطارات والعمال التنفيذيين في جميع الاختصاصات الخاصة بالنقل، تخزين وتوزيع المواد البترولية، تسيير محطات البنزين.

❖ تنظيمه:

هو مكون أساسا من مديرية المركز.

يعتبر مركز التكوين نפטال ضمن استراتيجية الموارد البشرية للمؤسسة لهذا أنشأت وانبثقت مراكز التكوين من مديرية الموارد البشرية لأنه جزء من سياسة التكوين الداخلي والخارجي التابعة لسياسة واستراتيجية المؤسسة.

تملك نפטال 3 مراكز تكوين للمؤسسة، يرافقان البرامج السنوية ومتعددة السنوات للتكوين، وذلك بتطوير وتأهيل مواردها البشرية في إطار برامج عصرنة معدات التخزين والتوزيع والتسويق موجّهين للتكوين في مجال المهن القاعدية لتوزيع وتسويق المنتجات البترولية يملك مركز التكوين وهران فريق من المكونين المتخصصين في مختلف نشاطات المؤسسة من جهة والبيداغوجيين في مهن التوزيع والتسويق من جهة أخرى.

كما تقدم أيضا مراكزها لتكوين خدماتها للعديد من الشركات التي وضعت ثقتها بها وبخبراتها للتكفل بحاجياتها العملية في ميدان التكوين في مجالات اختصاصنا:

- التسويق.
- النقل والتوزيع.
- الصيانة.
- الصحة والامن.
- الاستغلال.
- تحويل السيارات الى غاز البترول المميع/وقود.
- ادماج الإطارات الجدد في سلك العمل.

المطلب الثالث: مركز التكوين وهران.

❖ التاريخ والتنمية:

تاريخ الانشاء.	1982/12/12 عقب إنشاء المنطقة اللوجستية الغربية بموجب القرار رقم 140 من تاريخ 1981/12/12.
المساحة	6000 متر مكعب
عدد الغرف	14 غرفة مزدوجة.
عدد غرف التدريب	1 من 20 مقعد. 1 من 14 مقعد. غرفة كمبيوتر بها 12 مكانا.
مقصف واحد	30 مقعدا.

المصدر: وثائق داخلية للمؤسسة.

❖ التكوين المقدم في مركز التكوين وهران.

مثبت مجموعة غاز البترول المميع: للخواص ووكلاء نفضال.

- مركب البروبان: لوكلاء نفضال.

- عملية. Exploitation

- الصحة والسلامة والبيئة والجودة. HSEQ

- التقنية والصيانة. Technique et Maintenance

- اعلام آلي. Informatique

- قوة البيع. Force de vente.

❖ مشروع تكوين القيمة المضافة:

مهندسي التعدين، الأطراف الخواص والوكلاء، بهدف تحقيق الإيرادات على مستوى ورشة العمل GPLC	جهاز ضغط الغاز "APC"
للجهات الخارجية ووكلاء نفضال.	تقني تركيب البروبان.
لصيانة مضخات غاز البترول المميع وضواغط الغاز، ضواغط الهواء والمجففات.	ورشة عمل تعليمية عملية.

المصدر: وثائق داخلية للمؤسسة.

## ❖ توقعات تكوين مثبت غاز البترول المميع ..GPL.C.

2018	• 5897000.00 دج
2019	• 5630000.00 دج
2021 توقعات بدون شهادة إختصاصية للسياسة وغير ذلك من التكوين ذي القيمة المضافة.	• 18000000.00 دج

مركز التكوين الجديد لوهران. يتكون من 04 قاعات تدريس بها 20 مقعد لكل منهما لتمون قادرة على ادراء التكوين لأطراف ثالثة بالتوازي مثل: الشهادة الاختصاصية للسائق، مثبت مجموعة غاز البترول المميع، مركب البروبان، وضمان الإيرادات للشركة.

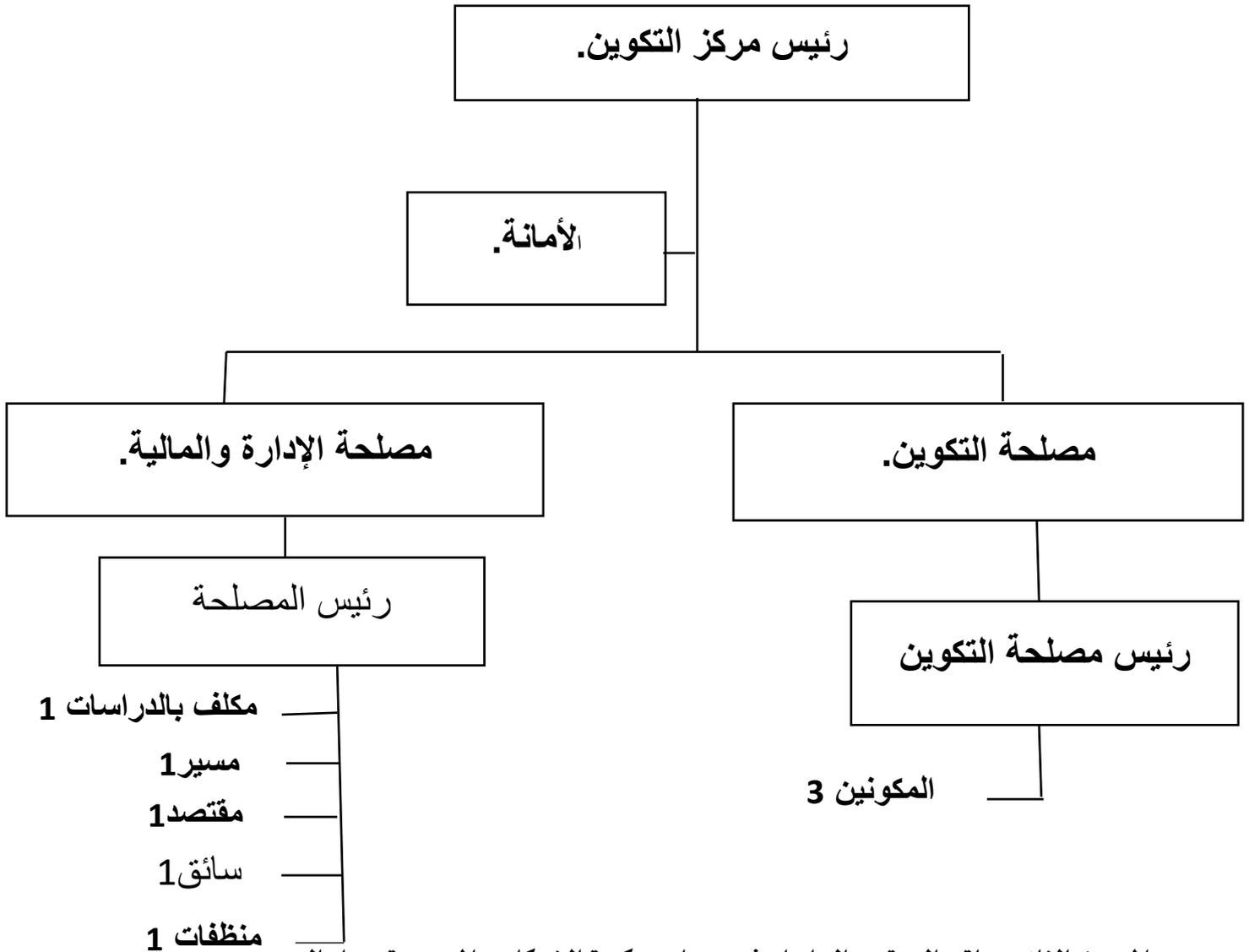
ورشات عمل عملية: تدرك ورش العمل 70% من الوقت المخصص للمتريصين، ذو جودة عالية.

- مجموعة غاز البترول المميع والبروبان (وقود، البروبان).
- صيانة المنشآت الثابتة، غاز البترول المميع، الوقود.
- صيانة الشبكة (مصلح مجرب).

105 غرفة وقاعة مؤتمرات تسع ل 90 مقعدا.

أيضا تقليل تكاليف الإقامة والتموين للشركة (الميزانيات البشرية، التجمع، ندوات .... الخ).

• الهيكل التنظيمي:



المبحث الثاني: واقع التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسة محل الد

المطلب الأول: وثائق التدقيق الداخلي بالمؤسسة محل الدراسة.

- (1) ورقة بيانات المتربص: **Fiche signalétique stagiaire**: هي وثيقة داخلية للمؤسسة تحمل مجموعة من البيانات التي يوجب على المتربص ملا المعلومات الخاصة به. (أنظر الملحق رقم 1).
- (2) زرقة تقييم التكوين الحالية **Fiche d'evaluation de la formation ACHAUD**: في هذه الوثيقة يجب على المتربص أن يقوم بوضع كل المعلومات المتعلقة به من اسم ولقب، المهنة، مكان العمل، موضوع التكوين، الفترة والمكان التي يتم فيها التربص والهيئة المكونة. كما ان يقوم بتقييم

هذا التبرص وفيه يكون اما راضي جدا، راضي فقط أو متوسط كما قد يكون غير راضي بهذا التكوين. (أنظر الملحق رقم 2).

3) فلاش اسبوعي لإنجازات التكوين والندوات وإعادة التجميع للشهر

Flashe Hebdomadaire des réalisations formations, séminaires et regroupement  
du mois.

المطلب الثاني: عمليات وحالات التدقيق الداخلي بالمؤسسة محل الدراسة:

■ عمليات التكوين.

يقوم المدقق الداخلي اثناء مهمته بثلاث مراحل أساسية وهي:

- قبل التكوين.
- أثناء التكوين.
- بعد التكوين.

I. فقبل التكوين:

- ✓ إرسال القائمة الاسمية للمتبرصين من طرف الزبون حيث يقوم المدقق بعرض هذه القائمة.
- ✓ تهيئة الوسائل المادية والبيداغوجية.
- ✓ عرض المخطط الأسبوعي للتبرص والقاعات.

II. أثناء التكوين:

- ✓ استقبال المتبرصين من طرف الهيئة المكونة.
- ✓ ملا البيانات من طرف المتبرصين والمكون.
- ✓ عند نهاية التكوين ملا وثيقة تقييم التكوين من طرف المتبرصين.
- ✓ استلام وثائق مطبوعة في شكل أقراص (CD)

III. بعد التكوين:

تجمع الوثائق من طرف رئيس المصلحة للقيام بتحضير ما يلي:

- ✓ فلاش اسبوعي هو ملخص لكل التكوين المنجز خلال الأسبوع.
- ✓ حالة الحضور Etat assiduité: إعطاء حالة حضور وغياب المتبرصين.

- ✓ القيام بالنظام الإداري للجودة: إعطاء النسبة المئوية للتكوين من خلال تقييم المتريص (SMQ) Système management de qualité.
- ✓ تحضير شهادات مشاركة التكوين لكل متريص. (أنظر الملحق رقم 3).
- حالات التكوين بالمؤسسة محل الدراسة

للقدمنا بأخذ حالتين من مركز التكوين نفضال وهران كأمثلة عن دراستنا لهذا الموضوع:

- الحالة الأولى: كان فيها المتريص راضي جدا بالتكوين إلا أنه مدة التكوين لم تكن كافية مقارنة لاختصاص المواد الامن والوقاية هذا حسب تعليقه حول التكوين (أنظر الملحق رقم 4).
- الحالة الثانية: كان المتريص من مهنة عون الوقاية والتدخل وحسب رايه فقد كان راضي بالتكوين ولم يكن لديه أي تعليقات بهذا الخصوص. (انظر الملحق رقم 5).

#### المطلب الثالث: نتائج الدراسة الميدانية:

من خلال هذا التدريب الداخلي دخلت لأول مرة في عالم الشركات.

كانت هذه التجربة في مركز التكوين نفضال وهران بناءة للغاية وسمحت لي بتلبية كل توقعاتي، كما سمحت لي بمعرفة مختلف المهام المتعلقة بالشركة والاستجابة بشأن الأسئلة المختلفة للأعمال الداخلية لها.

كانت هذه الأيام التي قضيتها في مركز التكوين جد مجزية، كل يوم لي في الشركة أنتج ثروة من الاكتشافات المهمة لدراساتي المستقبلية.

وبعد ما تم عرضه في دراستنا التطبيقية، يمكن ذكر مجمل النتائج المتوصل اليها كالآتي:

- ❖ التدقيق الداخلي مصدر استشاري وتوجيهي تعتمد عليه المؤسسة لتحقيق أهدافها من خلال اتباع منهجية دقيقة تهدف الى تعزيز الحوكمة.
  - ❖ يعتمد مركز نفضال للتكوين على التدقيق الداخلي لتوفير المعلومات المناسبة للإدارة، إضافة الى سعيها للتأكد من مدى اتباع المتريصين للسياسات والإجراءات الموضوعية من قبل الإدارة.
  - ❖ لدى المدقق الداخلي في مركز التكوين نفضال دور جد فعال في اكتشاف التلاعبات الممكن حدوثها.
  - ❖ تبني إدارة المؤسسة نظام محكم للتدقيق يعمل على تحديد المخاطر المحتملة والعوامل تؤدي الى حدوثها بهدف تقليلها او الحد منها.
- وفي الأخير انا ممتنة للظروف الجيدة سواء كانت مادية او معنوية التي وفرت لي العمل بشكل مريح.

## خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة الميدانية التي أجريت في مركز التكوين نفضال وهران، والتي كانت عبارة عن اسقاط لما تم تناوله في الجانب النظري للدراسة على واقع المؤسسة محل الدراسة، تم التوصل الى ان التدقيق الداخلي له دور كبير في تفعيل الحوكمة داخل المؤسسة، فالتنسيق بين وظيفتي التدقيق والحوكمة يساهم في رفع مستوى أدائها، حيث تسعى جاهدة الى تجسيد الكفاءة والفعالية بغية تحقيق أهدافها.

الخاتمة العامة.

## خاتمة:

حاولنا من خلال هذه الدراسة ابراز دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات في مركز التكوين نفضال وهران ولتحقق هذا الهدف فقد تطرقنا الى الجانب النظري والمفاهيمي الى ماهية حوكمة الشركات وخصائصها ومبادئها، كما تم التطرق الى مفهوم التدقيق الداخلي حيث يلعب دور مهم كآلية رقابية في دعم وتفعيل حوكمة الشركات، حيث تم تجديد إشكالية الدراسة وصياغتها في سؤال " كيف يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات "، وثلاث فرضيات فرعية، حينها استعرضنا الدراسة الميدانية والتي تعتبر تجسيدا للاطار النظري ولنتمكن من الإجابة على الإشكالية المطروحة، حيث تمت معالجة موضوع البحث من وجهة نظر المدراء والتنفيذيين والمدققين الداخليين، باستخدام وسائل وأدوات لإعداد تقرير المدقق الداخلي.

## اختبار صحة الفرضيات:

- الفرضية الأولى: تتناول هذه الفرضية فحص درجة مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة بمركز التكوين نفضال من خلال تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- الفرضية الثانية: يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات من خلال تقييم إدارة المخاطر بالمؤسسة من خلال زيارة ميدانية الى مركز التكوين نفضال والتي توصلنا فيه الى الدور الفعال الذي يكتسبه التدقيق الداخلي في تقدير وتحديد المخاطر لغرض اتخاذ القرارات داخل المؤسسة وعلى هذا الأساس تم قبول هذه الفرضية والتأكد من صحتها.
- بالنسبة للفرضية الثالثة: يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات من خلال علاقته التكاملية والتعاونية مع مجلس الإدارة، ولجنة التدقيق، " الإجابات المتحصل عليها من طرف عينة الدراسة حول الموضوع إيجابية اذن نقبل صحة هذه الفرضية".

## نتائج الدراسة:

- 1- يساعد التدقيق الداخلي المؤسسة في الحفاظ على نظام رقابة ملائم. من خلال ضمان احترام الموظفين لسياسات المؤسسة والخطط والإجراءات والقوانين المعمول بها، لما لها من تأثير جوهري على المعلومات المفصح عنها في التقارير.
- 2- بالنسبة لمحور التدقيق الداخلي المتمثل في أهلية واستقلالية وجودة أداء المدقق الداخلي فكانت إجابات افراد العينة كلها إيجابية وموافقة بان المدقق الداخلي لمركز التكوين نفضال يؤدي مهامه بكفاءة وبالجودة المطلوبة.

3- يفصح التدقيق الداخلي عن المخاطر التي تعد المؤسسة عرضة لها بكل شفافية في إطار تعزيز الحوكمة.

#### التوصيات:

على ضوء النتائج التي تم التوصل اليها يمكن التأكيد على التوصيات او التوجيهات التالية:

- اجراء دورات تكوينية للمدققين الداخليين بمؤسسة نفطال بصورة منتظمة، لتدريبهم على العمل وفق المعايير المنصوص عليها دوليا، وبما يتناسب مع الواقع المهني للتدقيق الداخلي بالمؤسسات.
- ضرورة الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات عن طريق اجراء ندوات تحسيسية والقاء محاضرات من طرف خبراء ذوي كفاءة عالية وأساتذة جامعيين لهم الخبرة في مجال حوكمة الشركات.
- العمل على انشاء خلية تابعة للمديرية العامة تسهر على مدى التطبيق الصارم للتعليمات المتعلقة بحوكمة الشركات.
- يستحسن رفع تقارير دورية لمجلس الإدارة حول مدى فعالية إدارة المخاطر، للتمكن من تقليص أثر الاختلالات الداخلية والخارجية التي تضغط على مؤسسة نفطال، وذلك تعزيزا للإفصاح والشفافية في مؤسسة.
- إلزام المؤسسات الجزائرية بتبني القواعد الأساسية للحوكمة والعمل بها.

#### آفاق الدراسة:

- ❖ مساهمة إدارة المخاطر في اتخاذ القرارات بالمؤسسة.
- ❖ دور التدقيق الداخلي في دعم وتحسين الأداء المالي للمؤسسة.
- ❖ أثر كيان التدقيق على حوكمة المؤسسات.
- ❖ دور مجالس الإدارات في تطبيق حوكمة المؤسسات.

# قائمة المراجع

قائمة المراجع:

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

- 1- محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية الإسكندرية، القاهرة، 2006، ص:12-14.
- 2- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات، الدار الجامعية الإسكندرية، طبعة 2، 2007، ص11.
- 3- عبد الوهاب نصر علي، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الاعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، جمهورية مصر العربية، الطبعة الأولى، 2007، ص23.
- 4- عطا الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح العثماوي، " الحوكمة المؤسسية " المدخل في مكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، 2008، ص22.
- 5- عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية، ص32.
- 6- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص30.
- 7- عمان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، طبعة 2، دار المسيرة، عمان، 2009، ص13.
- 8- امين السيد احمد لطفي، المراجعة لبين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2014، ص18.
- 9- احمد حلي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، الأردن، 200، ص7.
- 10- زهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الياية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص98.
- 11- عبد الفتاح صحن، سمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 2001، ص218-220.
- 12- محمد السيد سريا، أصول المراجعة والتدقيق الشامل، الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل تطبيق العمل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2008، ص128-129.
- 13- عبد الله نصر وشحاته السيد، الرقابة والمراجعة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الأولى، ص501.

14- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص 52.

#### الاطروحات والرسائل الجامعية:

- 15- ماجد إسماعيل أبو حمام، إثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة فلسطين، 2012، ص 184.
- 16- حسين عبد الجليل آل غزوال، حركة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير غير منشورة، الاكاديمية العربية، 2010، ص 9.
- 17- السعيد خلف، أجهزة الرقابة المباشرة في تطبيق حوكمة الشركات، دراسة حالة، مذكرة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير، جامعة ورقلة، 2012.
- 18- الهاشمي حمزة، فعالية التدقيق الداخلي في المؤسسة، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، مستغانم، 2016، ص 6.
- 19- فاطمة احمد موسى إبراهيم، العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، 2016، ص 21-22.
- 20- عبد السلام عبد الله سعيد، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010، ص 67-68.
- 21- شعبان لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين وتسيير المؤسسة، مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك الدورة مبيعات مقبوضات، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع ادارة اعمال، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص 54-56.
- 22- يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الذكاء المالي والإداري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 2007، ص 102.
- 23- شادي صالح بجيمري، دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، 2010-2011، ص 21.

## المدخلات والمقالات والمجلات:

- 24- د. مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الاعمال المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، المجلد رقم 46، العدد رقم 2، جوان 2009.
- 25- البنك الأهلي المصري، أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة في الشركات، النشرة الاقتصادية، العدد الثاني، المجلد 56، 2003، ص 16.
- 26- كمال بوعظم، زايدى عبد السلام، مداخلة بعنوان: حوكمة الشركات ودورها في التقليل من عمليات التضليل في الأسواق المالية والحد من وقوع الازمات، مع الإشارة الى واقع حوكمة الشركات في بيئة الاعمال الدولية الملتقى الدولي حول " الحوكمة واخلاقيات الاعمال في المؤسسات " جامعة باجي مختار، عنابة، قسم العلوم التجارية، 18-19 نوفمبر 2009، الجزائر، ص 47-48.
- 27- د. أشرف حنا ميخائيل، تدقيق الحسابات واطرافه في إطار حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الأول حول " التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات «، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009، ص 94.
- 28- د. عمار عصام السامرائي، أهمية حوكمة المؤسسات ودورها في تعزيز فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية تجربة الأسواق الناشئة، جامعة اليرموك، الأردن، 17-18 افريل 2013، ص 289.
- 29- أبو إسماعيل نهلة وأ مخناش فتيحة، مدى تأثير تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بو علي الشلف، 19-20 نوفمبر 2013، ص 194.
- 30- زايدى عبد السلام، اخلف الله كريم، حوكمة الشركات بين الأسس النظرية وآليات التطبيق مع الإشارة الى واقع الحوكمة في الجزائر، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بو علي الشلف، 18-19 نوفمبر 2013، ص 111.
- 31- يحي سعيدي وأ لخضر اوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، سنة 05، 2012، ص 192.
- 32- مفتاح صالح، معارف فريدة، دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر المصرفية، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والافق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 اوت 55، سكيكدة، الجزائر، يومين 11 و 12 أكتوبر 2010، ص 10.

- 33- ايمن عبد الرحيم، مجلة التدقيق الداخلي الأردنية، العدد 9 أيلول/ سبتمبر 2019، ص 13-14.
- 34- عناني عبد الله، دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة سكيكدة، جوان 2017، ص 243.
- 35- سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات، مع دراسة تطبيقية، مجلة التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم 1، المجلد رقم 45، يناير 2008.

قائمة المراجع باللغة الفرنسية:

الكتب:

- 36- Kagermann, et, al : 2008, p :4.
- 37- Jacques renard, théorie et pratique de l'audit interne, 7ème édition, édition d'organisation, paris, 2010, p239.
- 38- Madeline cidre, audit interne- quelle valeur ajoutée à l'entreprise, école supérieure d'assurance, 2012, p32.
- 39- Pierre schick, memento d'audit interne méthode de conduite d'une mission, dunod, paris, 2007

الاطروحات:

- 40- Ziani abdelhak, le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : cas entreprise algérienne, thèse de doctorat en sciences économiques, université aboubaker belkaid Tlemcen, 2013-2014.

المواقع الالكترونية:

- 41- <https://www.researchgate.net>
- 42- <https://www.f-law.net/law/showthead.PHP/8170.ppt> :1-5, h14 :22
- 43- <http://busniss.uobabylon-edu.ig>

- 44- <https://ar.m.wikipedia.org>
- 45- [www.ifaci.com.version](http://www.ifaci.com.version) française de la définition international approuvée le 21 mars 2000 par ifaci.
- 46- <https://sotor.com> .....علم المحاسبة
- 47- <https://www.starshams.com>
- 48- <https://www.fostcoo.com> .....التدقيق
- 49- <https://auditorabio.com>
- 50- <https://www.unioniverst.org>

قائمة الملاحق:

1



DIRECTION EXECUTIVE RESSOURCES HUMAINES  
DIRECTION DES CENTRES DE FORMATION  
CENTRE DE FORMATION / Alger / KHROB / ORAN

ERQ . DG . RH 62 . RO

## FICHE SIGNALETIQUE STAGIAIRE

INTITULE DE LA FORMATION : ..... : موضوع التكوين  
PERIODE : DU : ..... : AU : ..... : الفترة من :  
NON : ..... : القب :  
PRENOM : ..... : الإسم :  
DATE DE NAISSANCE : ..... : تاريخ الميلاد :  
LIEU DE NAISSANCE : ..... : مكان الميلاد :  
GROUPE SANGUIN : ..... : الزمرة الدموية :  
TELEPHONE / PORTABLE : ..... : رقم الهاتف / النقال :  
NIVEAU D'INSTRUCTION : ..... : المستوى الدراسي :  
DIPLOME OBTENU : ..... : الشهادة المحصل عليها :  
FONCTION ACTUELLE : ..... : الوظيفة الحالية :  
BRANCHE : ..... : مقاطعة :  
DIRECTION : ..... : مديرية :  
CENTRE : ..... : مركز :

### AGENTS TIERS العملاء الخواص

ENTREPRISE  PARTICULIER   شخص طبيعي  مؤسسة  
PIECE D'IDENTITE N° : ..... و رقم و ت و DELIVREE LE : ..... : صادرة في  
PAR : ..... : من طرف :  
ADRESSE : ..... : العنوان :

FAITA : ..... في LE : ..... بتاريخ

Signature du Stagiaire

الإمضاء

2

 <p>DIRECTION EXECUTIVE RESSOURCES HUMAINES DIRECTION DES CENTRES DE FORMATION CENTRE DE FORMATION / Alger / Khroub / Oran</p>	<p>FICHE D' EVALUATION DE LA FORMATION A CHAUD</p>	<p>ERQ . DG .RH .64 .RO</p>
---	--	-----------------------------

Nom et prénom ( facultatif ) : ..... ( اختياري ) الإسم و القب ( اختياري )

Fonction : ..... المهنة

Lieu de travail : ..... مكان العمل

Intitulé de la formation : ..... موضوع التكوين

Période allant du : ..... إلى ..... Au : ..... من ..... ا لفترة من

Organisme Formateur : ..... الهيئة المكونة ..... Lieu : ..... المكان

LA FORMATION EST UN INVESTISSEMENT IMPORTANT POUR NAFTAL .  
AFIN DE NOUS A EVALUER L' EFFICACITE DE LA FORMATION , NOUS VOUS DEMANDONS DE BIEN  
VOULOIR REMPLIR CE QUESTIONNAIRE.

VEUILLEZ COCHER LA CASE CORRESPONDANTE

	Trés satisfaisant راضي جدا	satisfaisant راضي	Moyen متوسط	Insatisfaisant غير راضي
Satisfaction des attentes تلبية الاحتياجات المنتظرة من التكوين				
Atteinte des abjectifs تحقيق الأهداف				
Maitrise du sujet التمكن من الموضوع				
Clarté pédagogique وظوح منهجية التعليم				
Supports pédagogique نوعية الوثائق البيداغوجية				
Apport théorique الأداء النظري				
Apport pratique ( Etude de cas , execices ... etc ) الأداء التطبيقي				
Environnement ( Hébergement , restauration , locaux ... etc ) البيئة ( الإقامة ، الإطعام ، المبانى ... )				
Organisation ( Horaires , matériel ... ) التنظيم ( الوقت ، الوسائل ... )				
Gestion du temps إدارة الوقت				

Merci d'ajouter un commntaire a vos réponses

الرجاء إضافة تعليق إلى الإجابات الخاصة بك

.....  
.....  
.....

suggestions :

اقتراحات

.....  
.....  
.....

Imp . naftal



**Société Nationale de Commercialisation et de Distribution de Produits Pétroliers**  
- NAFTAL -



Direction Centrale Ressources Humaines  
Direction des Centres de Formation  
Centre de Formation Oran  
N°: /20

المديرية المركزية للموارد البشرية  
مديرية مراكز التكوين  
مركز التكوين وهران

## ATTESTATION DE PARTICIPATION

Je soussigné, le **Chef de Centre de Formation NAFTAL Oran**, atteste que :

**Mr, Mme, Melle :**

**Né (e) le :**

**Structure :**

**Inscrit(e) au cycle de formation :**

**Période du :** au :

**A participé au stage de formation**

Fait à Oran le

Le Chef de Centre de Formation Oran

ERQ.DG.RH.65.R0



5

 <p>DIRECTION EXECUTIVE RESSOURCES HUMAINES DIRECTION DES CENTRES DE FORMATION CENTRE DE FORMATION / Alger / Khroub / Oran</p>	FICHE D'ÉVALUATION DE LA FORMATION	ERQ . DG .RH .64 .RO
	A CHAUD	

Nom et prénom ( facultatif ) : ..... ( الاختياري )  
 Fonction : ..... معاون الوقتات وتدريب  
 Lieu de travail : ..... مبنى ملبانة  
 Intitulé de la formation : PERFECTION API  
 Période allant du : 17/05/2022 إلى : 14/05/2022 Au : .....  
 Organisme Formateur : ..... الهيئة المكونة Lieu : .....

LA FORMATION EST UN INVESTISSEMENT IMPORTANT POUR NAFTAL .  
 AFIN DE NOUS A EVALUER L' EFFICACITE DE LA FORMATION , NOUS VOUS DEMANDONS DE BIEN  
 VOULOIR REMPLIR CE QUESTIONNAIRE.

VEUILLEZ COCHER LA CASE CORRESPONDANTE

	Trés satisfaisant راضي جدا	satisfaisant راضي	Moyen متوسط	Insatisfaisant غير راضي
Satisfaction des attentes تلبية الاحتياجات المنتظرة من التكوين		X		
Atteinte des abjectifs تحقيق الأهداف		X		
Maitrise du sujet التمكن من الموضوع		X		
Clarté pédagogique وظوح منهجية التعليم				
Supports pédagogique نوعية الوثائق البيداغوجية	X			
Apport théorique الأداء النظري		X		
Apport pratique ( Etude de cas , execices ... etc ) الأداء التطبيقي	X			
Environnement ( Hébergement , restauration , locaux ... etc ) البيئة ( الإقامة ، الإطعام ، المبانى ... )			X	
Organisation ( Horaires , matériel ... ) التنظيم ( الوقت ، الوسائل ... )				X
Gestion du temps إدارة الوقت				X

Merci d'ajouter un commntaire a vos réponses

الرجاء إضافة تعليق إلى الإجابات الخاصة بك

suggestions :

اقتراحات

ملخص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى ابراز مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات في مركز نפטال للتكوين وهران من وجهة نظر المدراء والتنفيذيين والمدققين الداخليين وبعض الإطارات حيث تمت دراسة العلاقة بين المتغيرين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات من خلال الدور المنوط بالتدقيق الداخلي في المؤسسة، وعلاقته التعاونية مع باقي آليات الحوكمة، مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والتدقيق الخارجي وكانت النتائج المتوصل اليها هي

- مساهمة التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات في مركز نפטال للتكوين من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقييم وإدارة المخاطر.
- هناك علاقة تكاملية وتعاونية بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق والتدقيق الخارجي.

**Résumé :**

Le but de cette étude est de mettre en évidence la contribution de l'audit interne dans l'activation de la gouvernance des entreprises au sein de **centre formation Naftal Oran** du point de vue des directeurs exécutifs, des chefs de départements, des chefs de services, des auditeurs internes, et de certains cadres. L'étude de la relation entre ces deux variable (l'audit interne et la gouvernance des entreprises) a été basée sur le rôle dévolue a l'audit interne dans l'entreprise, et sa relation complémentaire et coopérative avec le conseil d'administration, le comité d'audit et l'audit externe. Les résultats obtenus sont comme suit :

\* La contribution de l'audit interne à la gouvernance d'entreprise dans centre formation naftal à travers l'évaluation du contrôle interne et l'évaluation et la gestion de risques.

\*L'audit interne a une relation complémentaire et coopérative avec le conseil d'administration et le comité d'audit et également avec l'audit externe.