



UNIVERSITE  
Abdelhamid Ibn Badis  
MOSTAGANEM

عبد الحميد ابن باديس

جامعة مستغانم

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير- علوم تجارية

تخصص: تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر

العنوان

التدقيق الداخلي و دوره في تحقيق حوكمة  
الشركات  
(دراسة حالة مؤسسة سونا طراك)

من اعداد الطلبة :

- طاهير منال نجلاء حكيمة  
- سنوسي ياسمين

تحت اشراف الاستاذة :

- بن زازة منصورية

2022/2021



# شكر و عرفان

بعد بسم الله و الصلاة و السلام على أشرف خلق الله

سيدنا محمد صلى الله عليه و سلم

إن الحمد و الشكر لله الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل و الذي لولاه ما كنا لنصل لهذا

ثم لا بد من شكر كل من ساهم في ذلك

نتقدم بجزيل الشكر و العرفان للأستاذة المشرفة بن زازا و التي تشرفنا بقبولها للإشراف على هذه  
المذكرة

و على مجهودها و سعة صبرها طيلة فترة بحثنا هذا

كما لا يفوتنا التوجه بجزيل الشكر لجميع عمال مؤسسة سوناطراك الذين لم يبخلوا علينا  
بتوجيهاتهم و مساعدتهم و بالأخص السيد عابد محمد أمين نزييم

# إهداء

نهدي ثمرة جهدنا و عملنا هذا

إلى الوالد "سنوسي بن زهية" أطال الله في عمره الذي شجعنا و دعمنا و إلى  
روح الوالد " طاهير حبيب" رحمه الله و أسكنه فسيح جنانه

إلى من الجنة تحت أقدامهم أمهاتنا الغاليات لدعائهم لنا أطال الله في أعمارهم

إلى إخواننا و كل فرد من العائلة

نهدي الجميع بفخر و إعتزاز هذا العمل

أ	شكر و عرفان
ب	الإهداء
ج	الفهرس
د	قائمة الأشكال
1	المقدمة العامة
30-2	الفصل الأول : الإطار العام للتدقيق الداخلي
3	تمهيد
11-4	المبحث الأول : ماهية التدقيق الداخلي
6-4	المطلب الأول: نشأة و مفهوم التدقيق الداخلي
8-6	المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي
11-9	المطلب الثالث : خصائص و انواع التدقيق الداخلي
23-12	المبحث الثاني : الإجراءات العملية لتنفيذ مهمة التدقيق الداخلي
16-12	المطلب الأول : خطوات تنفيذ مهنة التدقيق الداخلي
19-16	المطلب الثاني : تقنيات التدقيق الداخلي
23-20	المطلب الثالث : معايير التدقيق الداخلي
29-23	المبحث الثالث :إدارة التدقيق الداخلي
24-23	المطلب الأول: خلية التدقيق الداخلي
26-24	المطلب الثاني: موضع إدارة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي
29-27	المطلب الثالث: تنظيم إدارة التدقيق الداخلي
30	خلاصة الفصل
61-31	الفصل الثاني : انعكاسات التدقيق الداخلي على تطبيق حوكمة الشركات
32	تمهيد
40-33	المبحث الأول : ماهية حوكمة الشركات
34-33	المطلب الأول : العوامل التي ساهمت في ظهور حوكمة الشركات
37-34	المطلب الثاني : نشأة وتعريف حوكمة الشركات
40-38	المطلب الثالث : أهمية حوكمة الشركات و أهدافها
50-40	المبحث الثاني: أسس حوكمة الشركات
43-40	المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات
47-44	المطلب الثاني : ركائز حوكمة الشركات و محدداتها
50-47	المطلب الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات
60-50	المبحث الثالث :إسهامات التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات
53-51	المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلي
57-54	المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في تحسين عمليات إدارة المخاطر
58-57	المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات

60-58	المطلب الرابع: إطار مقترح لتطوير فعالية التدقيق الداخلي في ظل حوكمة الشركات
61	خلاصة الفصل
85-62	الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سوناطراك
63	تمهيد
65-64	المبحث الأول: التعريف بمؤسسة سوناطراك
64	المطلب الأول: تاريخ سوناطراك
64	المطلب الثاني: تصنيف سوناطراك العالمي
65	المطلب الثالث: المهام الرئيسية لسوناطراك
84-66	المبحث الثاني: التدقيق على مستوى نشاط نقل خطوط الأنابيب
68-66	المطلب الأول: المهام الرئيسية لدائرة التدقيق داخل النشاط
69-68	المطلب الثاني: رفع التقارير إلى قسم التدقيق في نشاط لجنة الحقيقة و المصالحة
84-69	المطلب الثالث: مسار مهمة التدقيق
85	خلاصة الفصل
88-86	الخاتمة العامة
95-89	المراجع

الصفحة	إسم الشكل	الرقم
25	موضع إدارة التدقيق الداخلية وفقا للجنة المراجعة	(1-1)
25	موضع إدارة التدقيق الداخلية وفقا للإدارة العليا	(2-1)
26	مطالب المنافسة على وضيعة التدقيق الداخلية	(3-1)
27	تنظيم التدقيق الداخلية المركزية	(4-1)
27	تنظيم التدقيق الداخلية اللامركزية	(5-1)
28	تنظيم التدقيق الداخلية المختلطة	(6-1)
37	خصائص حوكمة الشركات	(1-2)
39	أهمية حوكمة الشركات	(2-2)
42	مبادئ حوكمة الشركات	(3-2)
50	الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	(4-2)
52	نظام الرقابة الداخلية	(5-2)
66	المخطط التنظيمي لمركزية نشاط المصنوع	(1-3)
68	الهيكل التنظيمي لقسم المراجعة	(2-3)
69	رسالة المهمة	(3-3)
70	جدول الأخطار	(4-3)
70	برنامج العمل	(5-3)
71	مذكرة التوجيه	(6-3)
83	كتاب التوصيات	(7-3)
84	رسم تخطيطي لمهمة التدقيق الداخلي	(8-3)

# المقدمة العامة



تزايد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات في العديد من الاقتصاديات المتقدمة و الناشئة خلال العقود القليلة الماضية وخاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية، وكذلك الإفلاس التي تعرضت لها العديد من الشركات الكبرى في العالم مثل شركة انرون للطاقة سنة وشركة آرثر أندرسون للتدقيق سنة 2001. ومع انتشار الشركات العملاقة و المتعددة الجنسيات في العديد من دول العالم، اتجهت هذه الأخيرة نحو رفع القيود والحواجز الجمركية لاستقطاب أكبر حجم ممكن من رؤوس الأموال و الاستثمارات، من خلال الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات التي أصبحت تمثل معيارا لوجود بيئة استثمارية شفافة و واضحة المعالم، و لقد أصبحت الشركات مطالبة بتطوير و تحسين أدائها و إيجاد أنظمة رقابية قوية و متطورة تمكنها من القيام بمسؤولياتها المختلفة و تساعدها على الاستخدام الأمثل لمواردها الاقتصادية، حيث أنه رغم امتلاك الإدارة لمهارات وقدرات وإمكانيات إلا أنها لا تستطيع أن تلم بكل الجوانب المتعلقة بنشاط الشركة. هذا ما دفع بإدارات ومجالس إدارات الشركات إلى الاستعانة بخدمات أشخاص تتوفر لديهم الكفاءة العلمية و الخبرة العملية، ويتسمون بالاستقلالية في آرائهم ونظرتهم للأمور ليقوموا بالمتابعة والرقابة المستمرة لكافة أوجه نشاط الشركة، وتقديم التوصيات والمقترحات اللازمة لذلك، وهؤلاء الأشخاص هم المدققون الداخليين.

تعتبر التدقيق الداخلي إحدى أهم آليات الرقابة التي يتم الاعتماد عليها لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وذلك لما توفره التدقيق الداخلي من الاستشارات والتحليلات و الاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات، وإجراءات إدارة المخاطر وتقويم نظام الرقابة الداخلي التي يحتاج إليها مجلس الإدارة لحماية حقوق المساهمين و أصحاب المصالح بالشركة.

### 1- الإشكالية:

و على ضوء ما سبق يتم صياغة الإشكالية التالية:

إلى أي مدى يمكن للتدقيق الداخلي أن تساهم في تفعيل حوكمة الشركات؟

### 2- الأسئلة الفرعية:

انطلاقا من الإشكالية قمنا بصياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي علاقة التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلي؟
- هل يمكن اعتبار التدقيق الداخلي كأحد أطراف حوكمة الشركات؟ وكيف؟
- كيف يمكن تطبيق حوكمة الشركات بواسطة التدقيق الداخلي؟

### 3- الفرضيات:

كإجابات مبدئية للأسئلة الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة داخل الشركة ويمثل أحد عناصر الرقابة الداخلي.
- يقوم التدقيق الداخلي على الرقابة على العمليات المالية والإدارية داخل الشركة مما يساهم في تطبيق حوكمة الشركات.
- يتم تطبيق حوكمة الشركات عن طريق وضع خلية خاصة بالتدقيق الداخلي تسهر على رقابة أعمال الشركة المالية والإدارية.

**الفصل الأول: الإطار العام**  
**للتدقيق الداخلي**

**تمهيد:**

إن التطور العلمي و التكنولوجي الذي ظهر بوضوح في العصر الحالي و ما أصاب قطاع الأعمال من تطور كبير وأيضا ظهور شركات متعددة الجنسيات، أدى للحاجة الماسة لمعلومات موثوقة فيها و دقيقة حول نشاط الشركات وذلك عن طريق أداة إدارية تعمل على مسانبتها في العملية الرقابية، والتي تعطي ثقة أكبر لأصحاب المشروع والمستفيدين منه بأن أعمالهم يتم إنجازها وفقا لما هو مخطط له و وفق الأنظمة والقوانين، و أن أصول و التزامات الشركة حقيقية و يتم المحافظة عليها، فتمدها بالتقارير من أجل معرفة الإختلالات و الأخطاء التي تحدث في الشركة، و بالتالي تستطيع الإدارة اتخاذ قراراتها بناءا على المعطيات التي توفرها لها هذه الجهة والمتمثلة في وحدة التدقيق الداخلي.

و منه فإن الشركات اليوم بحاجة إلى وجود وحدات للتدقيق الداخلي بها، إذ أنها تمتاز بكبر حجمها و تشعب عملياتها بدرجة يصعب عليها أن تتمكن الإدارة العليا للشركة من الرقابة على جميع العمليات و الأنشطة بداخلها، فلا يكفي أن تقوم الإدارة العليا بوضع أنظمة رقابية تضبط بها العمل داخل الشركة و أن تضع القوانين واللوائح التي تحكم عمل الموظفين لديها وإنما لابد من وجود من يقوم بمتابعة هذه الأنظمة للتأكد من أنها تعمل بكفاءة و فعالية ،وكذلك تتأكد من التزام الموظفين داخل الشركة بالقوانين والتعليمات و اللوائح التي تقوم الإدارة العليا بتعميمها عليهم.

فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية وهي:

المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي؛

المبحث الثاني: الإجراءات العملية لتنفيذ مهمة التدقيق الداخلي؛

المبحث الثالث: إدارة التدقيق الداخلي

المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي

سنطرق من خلال هذا المبحث إلى نشأة التدقيق الداخلي, مفهومها, أهميتها و كذا أنواعها المختلفة

المطلب الأول: نشأة التدقيق الداخليأولاً: نشأة التدقيق الداخلي

لقد أدى تعدد و توسع أنشطة الشركة إلى ظهور الحاجة إلى التدقيق الداخلي والتي ظهرت بعد التدقيق الخارجي بوقت طويل، وأدى اهتمام إدارة الشركة بالتعرف على مدى كفاءة أداء العاملين فيها وتنفيذهم لسياساتها وتوجيهاتها إلى ضرورة وجود محاسب داخلي يقوم بتقييم الأنشطة الداخلي في الوحدة وفحص الأداء المحاسبي فيها يطلق عليه اسم المدقق الداخلي.

التدقيق الداخلي مهنة جديدة إذا ما قورنت بالتدقيق الخارجي بحيث يرجع ظهورها إلى الأزمة الاقتصادية لسنة 1929 في الولايات المتحدة الأمريكية والتي أثرت سلباً على المؤسسات و أدت إلى ضرورة المراقبة الدقيقة للحسابات بهدف تخفيض تكاليف التدقيق الخارجية، ورغم اعتماد المؤسسات الأمريكية على مكاتب المراجعة الخارجي التي كانت مهمتها التصديق على الحسابات السنوية، ظهرت الحاجة إلى وسيلة لتخفيض مبالغ المصاريف الناتجة عن كثرة الأعمال التحضيرية التي يقوم بها المدقق الخارجي من جرد، تحليل الحسابات، وتم اقتراح القيام بهذه الأعمال من طرف أشخاص من داخل الشركة .

ومنه ظهر المراجعين الداخليين بما أنهم يقومون بأعمال التدقيق دون تقديم نتائج أعمالهم , واقتصر عملهم على مساعدة المراجعين الخارجيين و المساهمة في تحقيق الأهداف المسطرة أي تخفيف نفقات الشركة و منه ولدت الكلمة و ليس المهنة أدى الاعتراف بالتدقيق الداخلية كمهنة إلى إنشاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة سنة 1941<sup>(1)</sup>

حيث اقتصر التدقيق الداخلي في بادئ الأمر على الناحية المالية و المحاسبية للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية و اكتشاف الخطأ إن وجدت, و كذا التأكد من سلامة إدارة أصول المؤسسة غير أنه اتسع نطاقها وأصبحت تغطي مختلف الوظائف في المؤسسة , و تعمل بصفة مستقلة عن بقية الإدارات الخاضعة للرقابة الداخلية , بحيث تستخدم كأداة لفحص و تقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية في متابعة تنفيذ المهام و مد الإدارة العليا بصفة مستمرة بالحقائق و المعلومات أثر القرارات الإدارية التي سبق اتخاذها على تنفيذ المهام و نتائج النشاط داخل الأقسام بحيث تعتمد عليها الإدارة العليا أساساً فيما تتخذه من قرارات جديدة سواء أكانت متصلة بتصحيح الأوضاع القائمة أو بتنفيذ سياسة جديدة و اهتم بوضع معايير المهنة و عقد امتحانات تأهيلية تمنح

<sup>(1)</sup>فتحي رزق السوافيري, أحمد عبد الملك, الرقابة و التدقيق الداخلية, الدار الجامعية, مصر 2003, ص 81

على إثرها شهادة مراجع داخلي معتمد (1)

تعتبر هذه الوظيفة حديثة الاستعمال في الجزائر فلم ينص عليها المشروع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1998 الذي ينص على أنه " يتعين على المؤسسات الاقتصادية العمومية تنظيم و تدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في الشركة و تحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها و تسييرها "(2)

كما تنص المادة 40 من القانون 01/91 أن المؤسسات الاقتصادية العمومية مدعوة لإقامة و تدعيم نظم داخلية لتدقيق المؤسسات و تحسين طرق أدائها بشكل ملحوظ (3)

### ثانيا: تعريف التدقيق الداخلي

**التعريف الأول(4)** عرف مجمع المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية التدقيق الداخلي على أنها "وظيفة تؤديها هيئة مؤهلة من الموظفين، وتتناول الفحص الانتقادي المنظم والتقييم المستمر للخطط والسياسات و الإجراءات ووسائل الرقابة الداخلي وأداء الإدارات و الأقسام المختلفة بهدف التحقق من مدى الالتزام بهذه الخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة ومدى كفاءتها وفعاليتها وأداء الإدارات و الأقسام".

**التعريف الثاني(5)**: أما المعهد الفرنسي للمراجعين و المستشارين الداخليين عرف التدقيق الداخلي على أنه "نشاط تقييمي مستقل يهدف إلى تدقيق العمليات المحاسبية و المالية و غيرها من أجل خدمة الإدارة و بالتالي فهي رقابة إدارية تمارس عن طريق قياس و تقويم درجة كفاءة أنظمة الرقابة الأخرى"

**التعريف الثالث**: التدقيق الداخلي هو وظيفة إدارية تابعة لإدارة المؤسسة تعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تماشي النظام مع متطلبات الإدارة و العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى"

(1) مرجع سابق, ص 82

(2) عبادي محمد لمين, مساهمة التدقيق الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي, رسالة ماجستير, قسم علو التسيير, 2008/2007, ص 102

(3) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 20 المؤرخة في 1991/04/27 ص 112

(3) خلف عبد الله الوردات, التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفق معايير التدقيق الدولية, الوارق للنشر و التوزيع, الطبعة الأولى, عمان-الأردن, 2006, ص 139

(4) عمر عبد الصمد, دور التدقيق الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات, مذكرة ماجستير, تخصص مالية و محاسبة, جامعة المدينة, 2009/2008, ص 52

(5) أحمد حلمي جمعة, المدخل الحديث لتدقيق الحسابات, دار الصفاء, عمان -الأردن, 2000, ص 61

**التعريف الرابع:**(1) أما في عام 2001 تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي و تم تعريفها على أنها نشاط مستقل موضوعي تأكيدى و استشاري مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة و تحسين عملياتها , و هو يساعد الشركة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم و دقيق لتقييم و تحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر , الرقابة و حوكمة الشركات

**التعريف الخامس:** (2) التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل و موضوعي يعطي ضمان عن درجة تحكم المؤسسة في عملياتها , كما تقدم توصيات و نصائح للإدارة العليا , و يعمل على خلق قيمة مضافة و مساعدة المؤسسة في الوصول إلى أهدافها المسطرة من خلال تقييم منهجي و تقديم مقترحات للحد من المخاطر و تعزيز الحوكمة

و يمكننا استخلاص ما يلي من خلال التعاريف السابقة :

- ❖ التدقيق الداخلي من أهم عناصر الرقابة الداخلي في المنشأة
- ❖ الغرض منها التحقق من تطبيق السياسات المسطرة من طرف المؤسسة
- ❖ نشاط داخلي مستقل في المؤسسة
- ❖ وظيفة مستقلة داخل المؤسسة غير أن هذه الاستقلالية نسبية و ليست مطلقة أنها تابعة لإدارة العليا

### المطلب الثاني: أهمية و أهداف التدقيق الداخلي

إن الغرض الرئيسي للتدقيق الداخلي هو مساعدة جميع أعضاء إدارة المشروع على تمدية مسؤولياتهم بطريقة فعالة وذلك بتزويدهم بتحليل موضوعية للبيانات و تقارير صحيحة على نشاط المشروع بوجه عام فكان صفة الشمول هنا من صفات التدقيق الداخلي , فهي تختص بمس نشاط من أنشطة المشروع في النواحي التي ترى الإدارة جدواها في سبيل إخلاء مسؤولياتها.

### أولاً: أهمية التدقيق الداخلي

نجم التدقيق الداخلي و تطور ع تزايد الحاجة إليه للمحافظة على الموارد المتاحة, واطمئنان مجلس الإدارة إلى سلامة العمل و حاجتها إلى بيانات دورية دقيقة لمختلف النشاطات من أجل اتخاذ القرار المناسب و اللازم لتصحيح الانحرافات و رسم السياسات المستقبلية لقد تبوأ وظيفه

(1) عمر عبد الصمد, دور التدقيق الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات , مرجع سبق ذكره, ص52

(2) Jaque.R et Sophie.N , Audit interne et contrôle de gestion , groupe Eyrolles , paris , France , 2011, p20

التدقيق الداخلية مكانة في معظم المؤسسات و الشركات , و ارتبطت بأعلى مستويات التنظيم .

### أهميتها من حيث النشاط: (1)

**1\_ نشاط تقييمي :** تعتبر كمنشآت تقييمي لتدقيق و فحص كافة الأنشطة و العمليات المختلفة بهدف تطويرها و تطوير أقصى كفاية إنتاجية منها, و ما كانت لتبلغ هذه المرتبة التنظيمية لولا تظافر العديد من العوامل التي ساعدت على نموها و تطويرها و ازدياد أهميتها

**2\_ نشاط وقائي:** تعتبر كمنشآت وقائي من خلال تدقيق الأحداث و الوقائع الماضية.

**3\_ الإنشائية:** تشمل التأكد من كل نشاط من أنشطة المنشأة, وذلك من خلال وضع برنامج للتدقيق

لقد تطور هذا المفهوم للتدقيق الداخلي بعد عام 2000 و ظهر المفهوم الجديد على أنه نشاط تأكيدي و استشاري مستقل و موضوعي إضافة لقيمة المنشأة..... إلخ

**أهميتها من حيث الجهات المستفيدة(2)** تعتبر التدقيق الداخلي مهمة بالنسبة للمستثمرين و أصحاب الأموال الذين يتميزون باستعمالهم للبيانات و القوائم المالية في اتخاذ القرارات و من المستفيدين من التدقيق نذكر:

**-مسيرو الشركات :** يتجه مسيرو المؤسسات بدرجة كبيرة للتأكد من أن الأهداف المسطرة قد تم بلوغها و التحقق من أن نظام المتابعة و التدقيق الدورية للحسابات المقدمة عبارة عن معلومات مقنعة و صادقة التي يمكن أن تؤخذ كقاعدة لاتخاذ القرارات التسييرية.

**-المساهمون و ملاك الشركة:** يتجه اهتمام المسيرين إلى نتائج التدقيق الداخلي و هذا للتأكد من الكشف عن أخطاء الغش و منع حدوثها أو على الأقل الحد من انتشارها و كذا الاستغلال الجيد و الأمثل للأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة.

**-الدائنون و الموردون:** إن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعاملات و التي تتم بين الشركة و متعاملها و دائنيها حيث يمكن أن يستعينوا برأي المراجع في القوائم المالية و المركز المالي, كما أن درجة السيولة و الربح لهما أهمية قصوى و بالتالي تعتبر كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية أو اتجاههما.

(1) رشام نسيم, أهمية التدقيق الداخلية في المؤسسة , مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر , كلية العلوم الاقتصادية و التجارية , جامعة أنلي محمد أولحاج , البويرة , 2013, ص 86

(2) محمد بوتين , التدقيق و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق , ديوان المطبوعات الجامعية , الجزائر , 2002, ص 97

-الغير :

- **المستثمرون:** يلعب التدقيق الداخلي دور هام بالنسبة للمستثمرين, فهو يتقدم كضمان أساسي لطلب القروض و التحرك في حالات العسر المالي أو قرار الإفلاس أو في حالة استثمارات إضافية.
- **الهيئات الحكومية:** تؤسس هيئات الدولة سياستها المتعلقة بالتخطيط, المراقبة, الضريبة على قاعدة التقرير المعد من طرف المراجع و كذا لحماية المؤسسات و خاصة العمومية منها بتوفير نظام رقابة داخلية سليم .
- **إدارة الضرائب:** إن احترام النصوص التشريعية و القانونية و كذا المبادئ المحاسبية المقبولة بصفة عامة تسمح بتحقيق خاصية المصادقية و الثقة في الحسابات أمام إدارة الجباية و كذا لتحديد الوعاء الضريبي وإعطاء المصادقية للتصريحات الضريبية.

**ثانيا: أهداف التدقيق الداخلي<sup>(1)</sup>**

لقد تطورت أهداف التدقيق الداخلي وأصبحت تتماشى مع التطورات الاقتصادية الحديثة حيث تطورت من اكتشاف الأخطاء و الغش و التلاعبات و أصبحت تهتم بكل النشاطات و الوظائف في الشركات , حيث يمكن تقسيم أهداف التدقيق الداخلي إلى هدفين هما :

**-حماية ممتلكات الشركة و مصالحها:** يسعى المدقق الداخلي إلى حماية مصالح الشركة و ممتلكاتها من الغش و الأخطاء و الضياع و الانحراف باستخدام إجراءات ملائمة كما يسعى إلى إظهار نواحي الضعف عن طريق فحص دقة البيانات المحاسبية و يعتمد لتحقيق هذا الهدف برنامج لتدقيق النواحي المالية و المحاسبية عن طريق التدقيق المالية و تتضمن فحص كل من النظام المحاسبي و الرقابة الداخلية للتأكد من سلامتها و فعاليتها من حيث التصميم و التنفيذ و اختيار السجلات المناسبة و القوائم المالية و تحقيق عناصر المركز المالي .

**-البناء و الإصلاح:** عن طريق تقديم توصيات لإجراء التعديلات اللازمة على نواحي النشاط و تعتمد في هذا المجال على قياس و تقييم و تدقيق خطط و سياسات و إجراءات الإدارة عن طريق القيام بتدقيق خاصة تتعلق بمختلف نشاطات الشركة و هو ما يعرف بتدقيق الأعمال و التي تهدف إلى تقييم مدى تخصص قسم أو نشاط معين للبرنامج المسطر من طرف الإدارة.

(1) خالد أمين عبد الله , علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية, دار وائل للنشر , الطبعة الثالثة , الأردن , 2002,ص96



## المطلب الثالث: خصائص و أنواع التدقيق الداخلي

### أولاً: خصائص التدقيق الداخلي

- التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة عن بقية النشاطات و العمليات التي تخضع لفحص المراجع الداخلي و هذا الاستقلال يعد حجر الزاوية في موضوعية نتائج و توصيات المراجع الداخلي و مدى ملائمتها و قبولها و الاعتماد عليها و بدون هذه الاستقلالية تكون نتائج و توصيات المراجع الداخلي بعيدة عن الموضوعية و تعتبر فيها شيء من التحيز للنشاطات التي تشارك فيها (1)
- تختص وظيفة المراجع الداخلي بمهمة فحص جميع الأنشطة في المؤسسة.
- اتسعت مهام و مسؤوليات المراجع الداخلي الصادرة سنة 1994 من قبل المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين يلاحظ أن المعهد الأمريكي للمراجعين أو المدققين الداخليين حاول التوسع في مفهوم التدقيق الداخلية لدرجة وصفه بأنه رقابة إدارية و أن التوسع له ما يبرره من وجهة نظر المعهد حيث كانت النظرة السائدة آنذاك أن المحاسبين و المراقبين الماليين في الشركات مصدر خوف و قلق و انزعاج للعاملين في خطوط السلطة المختلفة و دقة البيانات المحاسبية اللازمة في رسم السياسات العامة للمؤسسة و تجري التعديلات على الطرق و الوسائل الإدارية في الرقابة و ذلك لأجل مسايرتها في التطورات التجارية.
- التدقيق الداخلي وظيفة دورية (مستمرة) و هي خاصة تفرقها عن غيرها
- التدقيق الداخلي تطبق على جميع الوظائف امتدت لتشمل كل وظائف المؤسسة بدون استثناء
- التدقيق الداخلي يشمل كل العمليات , يقوم المدقق الداخلي بتدقيق كل العمليات من شراء و بيع و تخزين و صيانة.
- 7\_ التدقيق الداخلي وظيفة جديدة نسبياً لظهورها بعد الأزمة الاقتصادية العالمية سنة 1929

**ثانياً: أنواع التدقيق الداخلي:** للتدقيق الداخلي أنواع عديدة و تعدد أنواعها يؤثر على جوهر العملية حيث يمكن إدراجها وفق المعياريين التاليين:

### 1) حسب طبيعة التدقيق: (2) و نميز من خلال هذا المعيار بين كل من :

(1) محمد نصر الهواري و محمد توفيق محمد، أصول التدقيق و الرقابة الداخلية التأصيل العلمي و الممارسة العملية، مكتبة الشباب، القاهرة، 1998، ص118،

(2) داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، اتحاد المصارف العربية، لبنان، 2007، ص40-44

## الفصل الأول:

### الإطار العام للتدقيق الداخلي

- **التدقيق المستمر** : يعني التدقيق المستمر طوال السنة للأنشطة التي ترى الإدارة العليا في الشركة ضرورة متابعتها و مراجعتها صورة مستمرة بسبب أهمية النشاط أو المهام أو بسبب ضخامة حجم الأموال و النقدية أو الحسابات المعينة تحقيقاً لأهداف معينة يحددها مجلس الإدارة أو الإدارة العليا.
- **التدقيق النهائي**: يتم إجراء أعمال التدقيق النهائية بعد إقفال السنة المالية موضوع التدقيق بالإضافة و استكمالاً إلى ما سبق القيا به في التدقيق المستمرة من خلال التدقيق الفصليّة أو المرحلية يتم التأكد من صحة البيانات المالية المحاسبية المعدة بواسطة الإدارة المالية لتقديمها إلى الإدارة العليا و مجلس الإدارة و مطابقتها للبيانات الفعلية في السجلات المالية و أنها معدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية و من أنه تم إعداده بصورة عادلة وفقاً للقوانين و التنظيمات و من أنها تظهر الوضع أو المركز المالي للمؤسسة و نتائج الأعمال و التدفقات النقدية و التغيرات في الحقوق و أن الإيضاحات حول البيانات المالية هي كافية و ملائمة , و كذلك تدقيق البيانات المالية قبل تقديمها لأية جهة خارجية.
- **التدقيق الخاص** : يحدد مسؤول دائرة التدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة أو المدير العام بعد موافقة مجلس الإدارة أو المدير العام على نطاق أعمال مهام الراجعة الخاصة خلال سنة مالية معينة , يقصد بذلك الأعمال و الأنشطة , العمليات , الأقسام , الدوائر أو الإدارات التي ينبغي أن تشملها أعمال التدقيق الخاصة , حيث يتم تحضير برنامج تدقيق خاص لكل مهمة وفقاً لأهداف و نطاق المهمة الخاصة بموضوع التكليف إلا في حال تطابق ما ورد في برنامج التدقيق مع المهام الخاصة , في هذه الحالة يجب تطبيق كامل بنود التدقيق في الجز الخاص منه بالمهمة و إلا يجب تعديل برنامج التدقيق ليتلائم مع المهمة الخاصة موضوع المدققة.
- (2) **حسب موضوع و أوجه المراجعة**:<sup>(1)</sup> من خلال هذا المعيار نميز بين كل من :
  - **التدقيق المالي**: تنطوي هذه التدقيق على تجميع الأدلة عن البيانات التي تشمل عليها القوائم المالية لأية مؤسسة واستخدام هذه الأدلة للتأكد من مدى تطبيق الشركة للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً يتحقق هذا المستوى من التدقيق بصفة عامة على الرقابة المحاسبية المطلوبة بالنسبة للأنشطة و العمليات المختلفة و التي تتضمن العناصر التالية:
- **التحقق من أن العمليات المالية تمت كما يجب أن يكون (الوجود, الملكية, الاكتمال, الدقة, التسجيل و التقييم .....**)

<sup>(1)</sup> محمد السيد سرايا , أصول و قواعد التدقيق الإطار النظري -المعايير و القواعد- مشاكل التطبيق العلمي , المكتب الجامعي الحديث, مصر, 2007, ص128-129

- تحديد ما إذا كانت اللوائح و التعليمات المالية و الإجراءات المالية التي تتضمنها القوانين و النظم الموضوعية قد تم الالتزام بها و العمل على أساسها و عدم الخروج عنها.
- تحديد ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت بصورة موضوعية و تعرض البيانات بصورة صادقة و عادلة.
- التحقق من أن نتيجة النشاط من ربح أو خسارة تعبر تعبيراً صادقاً عن النتيجة الحقيقية لنشاط الشركة و أن الميزانية العمومية تعبر تعبيراً صادقاً عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة.
- التحقق من مدى الالتزام بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها فيما يتعلق بطبيعة العمل المحاسبي من حيث الدورات المستندية و المحاسبية اللازمة لتسجيل العمليات المالية المختلفة.

**التدقيق التشغيلي (العمليات):** تمثل التدقيق التشغيلي دراسة لأحد الوحدات الخاصة في الشركة لأغراض قياس أدائها حيث تقوم المراجعات التشغيلية على فحص كافة أو بعض الإجراءات التشغيلية للمؤسسة لأغراض تقييم فعالية التشغيل حيث نقيس الفعالية أي ما إذا كانت الشركة تحقق أهدافها و غاياتها أما الكفاءة فهي توضح كيف تستخدم الشركة بشكل أفضل مواردها لتحقيق أهدافها , و لا يقتصر عمليات الفحص التشغيلية على المحاسبة فقط حيث أنها قد تتضمن تقييم الهيكل التنظيمي والتسويق طرق الإنتاج و تشغيل الحاسب الإلكتروني, أو أي مجال من المؤسسة يخضع للتقييم و عادة ما يتم تقديم توصيات للإدارة لأغراض تحسين العمليات . إن معايير الفعالية و الكفاءة غير مقررّة بوضوح مثل مبادئ المحاسبة المقبولة و المتعارف عليها أو تلك التي تتضمنها القوانين . فإن عملية التدقيق التشغيلية تتطلب أحكام تتسم بأنها أكثر ذاتية مقارنة بتدقيق القوائم المالية.<sup>(1)</sup>

**تدقيق الالتزام:** <sup>(2)</sup> تمثل تدقيق الالتزامات عملية فحص لإجراءات الشركة لتحديد ما إذا كانت الشركة تتبع الإجراءات المقررة أو القواعد أو اللوائح المحددة عن طريق سلطة أعلى كما نقيس تدقيق الالتزام تقيد الشركة بالمعايير المقررة.

<sup>(1)</sup> حسين أحمد دحدوح , حسين يوسف القاضي, تدقيق الحسابات المتقدمة الإطار النظري و الإجراءات العملية, دار الثقافة للنشر و التوزيع, الأردن 2009, و ص 36

<sup>(2)</sup> أمين السيد أحمد لطفي, التطورات الحديثة في المراجعة, الدار الجامعية , مصر, 2007, و ص 36

## المبحث الثاني: الإجراءات العملية لتنفيذ مهمة التدقيق الداخلي

تتمثل منهجية تنفيذ التدقيق الداخلي في مجموعة من الخطوات و الوسائل التي يتبعها المراجع الداخلي في سبيل مراجعته و فحصه و تقييمه للأعمال المختلفة داخل الشركة , و ذلك بهدف إيجاد رقابة فعالة على أعمال الشركة و مساعدة العاملين فيها على القيام بمسؤولياتهم بشكل فعال و كفاء.

### المطلب الأول: خطوات تنفيذ مهنة التدقيق الداخلي

تختلف طريقة أداء التدقيق الداخلي تبعا لاختلاف طبيعة نشاط الشركة و نوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عملياتها و النظام الإداري الذي تديره , إلا أن أداء مهنة التدقيق الداخلية يتم من خلال اختيار الجهة الخاضعة للتدقيق و من ثم إتباع مجموعة من المراحل لتنفيذها.(1)

أولا : اختيار الجهة الخاضعة للمراجعة(2)

يبدأ التدقيق الداخلي باختيار النشاط الذي سيخضع لعملية المدققة، و الذي يتم وفق ثلاث طرق:

- 1- **الاختيار المنظم** :و يتم تبعا لهذه الطريقة اختيار النشاط أو الجهة الخاضعة للتدقيق استنادا إلى خطة التدقيق السنوية التي يتم وضعها في بداية السنة.
- 2- **الاختيار بناء على طلب الإدارة العليا** :قد تحتاج الإدارة العليا إلى الحصول على المعلومات بشأن وضع أو مشكلة ما، ترى الإدارة أنها بحاجة إلى حكم أو رأي فيها، مثل تدقيق اتفاقية ما على وشك التوقيع، أو تدقيق حساب أحد العملاء تمهيدا لدفع فاتورة ما.
- 3- **الاختيار بناء على طلب الجهة الخاضعة للمراجعة** :قد يحتاج بعض مدراء الدوائر إلى مساعدة المدقق الداخلي إلى تقييم كفاية و فعالية نظام الرقابة الداخلي لبعض الأنشطة الخاضعة لإدارتهم.

### ثانيا :مراحل إنجاز عملية التدقيق الداخلي

سنقوم بتحديد مراحل إنجاز عملية التدقيق من خلال ما يلي :

- 1- **التحضير لمهمة التدقيق الداخلي**:يتطلب الأمر من المدقق الداخلي قبل البدء بالتنفيذ لأعمال التدقيق، أن يقوم أولا بالتحضير الجيد لهذه المهمة من أجل تحديد أولويات مهمة التدقيق بالتوافق مع أهداف الشركة .و تتمثل خطوة التحضير للمهمة في مرحلتين هما مرحلة الأمر بالمهمة و مرحلة الدراسة و التخطيط.

(1) أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في التدقيق، نفس المرجع السابق، ص157

(2) خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص156

**1-1- الأمر بالمهمة<sup>(1)</sup>** يتمثل الأمر بالمهمة الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة إلى مصلحة التدقيق الداخلي من أجل إعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية التدقيق فالأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف التدقيق الداخلي لصالح الإدارة العامة كما يمكن لهذا الأمر أن يحدد العلاقة بين القائمين بعملية التدقيق و الأشخاص أو المصلحة أو حتى الهيكل محل التدقيق لتفادي أي غموض.

أما من حيث الشكل فيستحسن أن يكون الأمر بالمهمة وثيقة لا تفوت الصفحة الواحدة كما يمكن أن يكون أمر شفهي في حالة ما إذا كانت الشركة صغيرة نسبيا.

كما تجدر الإشارة أن الطالب لخدمات التدقيق الداخلية يستطيع أن يكون غير الإدارة العامة للمؤسسة على سبيل المثال رئيس مصلحة معينة و لأسباب ما يطلب تدقيق المصلحة ففي هذه الحالة يستحسن أن يكون هذا الأمر موقع من طرف الإدارة العامة و لو كتوقيع ثاني ذلك لإعطاء صلاحيات أكثر للتدقيق الداخلي و استقبال أحسن و تسهيلات عند القيام بعملهم.

**1-2- الدراسة و التخطيط<sup>(2)</sup>** إن هذه المرحلة تعتبر ضرورية و هامة جدا لإنجاح مهمة التدقيق الداخلي، حيث يجب على المدققين الداخليين وضع خطة التدقيق المبنية على المخاطر، لتحديد أولويات مهمة التدقيق بما يتلاءم الأهداف المسطرة و يتم تنفيذ هذه المرحلة من خلال ما يلي:

أ - الإطلاع و الفهم: في هذه الخطوة يجب على المدقق الداخلي أن يقوم بعملية الإطلاع و جمع المعلومات الكافية و اللازمة، التي تمكن من فهم الموضوع محل التدقيق بغرض معرفة الأهداف المطلوب تحقيقها من هذه المهمة؛ معرفة الرقابة الداخلي المطبقة في النشاط أو الوظيفة محل التدقيق و تحديد المشاكل الأساسية المتعلقة بها فعلى المدقق الداخلي الفهم الجيد لطبيعة النشاط محل المدققة، و تحديد احتياجات الطرف المستفيد منها، ليركز عليه التخطيط للمهمة .

ب - خطة التقارب<sup>(3)</sup> : بعد أن يقوم المراجع الداخلي بالإطلاع و الفهم الجيد للمهمة المكلف بها , زمن خلال المعلومات التي قام بجمعها فإنه يقوم بإعداد خطة التقارب و هي عبارة عن وثيقة تظهر في شكل جدول يقوم بتقسيم النشاط أو الوظيفة محل التدقيق إلى مجموعة أعمال أولية سهلة الملاحظة حيث يقسم الجدول إلى عمودين يبين العمود الأول تقسيمات الأعمال أو العمليات الأولية، بينما يبين العمود الثاني أهداف تلك الأعمال أو العمليات.

<sup>(1)</sup> شعباني لطفى، التدقيق الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص78

<sup>(2)</sup> عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين التدقيق الداخلية و التدقيق الخارجية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير، فرع محاسبة و مراجعة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010، ص10

<sup>(3)</sup> Jaque Renard, ibid, page 189

**ج - تحديد مواقع الخطر<sup>(1)</sup>** على المدقق الداخلي أن يقوم بتقييم مدى ملائمة وفعالية إدارة مخاطر النشاط و أنظمة الضبط مقارنة بإطار العمل المتعلقة به و في نهاية هذه الخطوة و على ضوء تحديده لمواقع الخطر.

فإن المدقق الداخلي يقوم بإكمال جدول خطة التقارب بالإضافة : (2)

- **عمود ثالث** : يحدد الخطر المرتبط بكل عمل؛

- **عمود رابع** : يتضمن تقييم ملخص للخطر حسب ثلاث مستويات : عالي، متوسط، ضعيف؛

- **عمود خامس** : ذكر وسائل الرقابة الداخلي التي يجب توفيرها لإبطال هذه المخاطر، بالاعتماد على الإجراءات و المعايير، الإشراف و الأدوات الملائمة أو الأفراد المؤهلين؛

- **عمود سادس** : الإشارة إلى وجود أو عدم وجود الإجراءات التي تعتبر ذات أهمية، أو أنها موجودة و لا تؤدي عملها والعكس غير موجودة و لكن توجد وسائل أخرى تتحكم في العمل؛

**د - التقرير التوجيهي** : يحدد التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة التدقيق الداخلي و نطاقها، و يعرض الأهداف التي يسعى المدقق الداخلي لتحقيقها، كما يعرف مواقع الخطر المحددة سابقاً ضمن خطة التقارب، و التي على ضوءها يتم تحديد نطاق المهمة، كما يتضمن مقترح المدققون بمجالات تدخلاتهم، من حيث مجال العمل الوظيفي، أي الإدارة ولفروع التي ستخضع للمراجعة، و مجال العمل الجغرافي، أي مكان القيام بالمهمة.

كما أن هذا التقرير قابل للتعديل ذلك بعد التشاور مع الأشخاص المعنيين بالتدقيق و الطالبين لها و حتى يستطيع التقرير التوجيهي لمهمة التدقيق من تحقيق الأهداف المسطرة عليه أن يأخذ بعين الاعتبار النتائج المستخلصة بعد تحديد مواقع الخطر

## 2 تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي:

بعد أن ينتهي المدقق الداخلي من دراسته و تخطيطه لمهمة التدقيق الداخلي المكلف بها، تبدأ خطوات العمل الميداني للمهمة، و التي من خلالها يقوم المدقق الداخلي بجمع المعلومات و أدلة الإثبات، بما يمكنه من تحقيق أهداف هذه المهمة، و تتمثل هذه الخطوة في ثلاث مراحل هي :

**1-2 اجتماع الافتتاح** : يتم عقد اجتماع الافتتاح في مقر النشاط الذي سيتم مراجعته بين الفريق المكلف بالمهمة و مسؤولو النشاط محل التدقيق وفيه يتم بناء أولى العلاقات بين الطرفين و كذلك التهيئة الميدانية لعملية التدقيق و الفحص التي ستتم.

## 2-2 برنامج التدقيق (مخطط التنفيذ):

يقوم برنامج التدقيق بتقسيم أعمال التدقيق بين

(1) داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، مرجع سبق ذكره، ص253

(2) Jaque Renard ,Ibid ,p190

## الفصل الأول:

### الإطار العام للتدقيق الداخلي

مختلف أعضاء فريق التدقيق وفقا لمؤهلاتهم و خبرتهم و حسب الزمن ,تنظيم تنقلات الأعضاء ,برمجة الاستجوابات و اللقاءات ,ويسمح للمراجع بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته و يساعد على تتبع عمل المدققين لضمان السير العادي للمهمة خلال الزمن و تحديد المراحل التي تم التوصل إليها من طرف المدقق ,و يعتبر مرجها مهما للمهمات المستقبلية,كما لا يجب الخلط بين هذا المخطط مع خطة التقارب ,فالثانية تخطط العمل حتى نهاية مرحلة الدراسة و التخطيط فقط . و قد نصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي فيما يخص هذه الخطة في المعيار رقم 2200 التخطيط للمهمة على "يجب على المدققين الداخليين إعداد مخطط موثق لكل مهمة تدقيق ,و يتضمن المخطط أهداف ,نطاق , المجال الزمني و الموارد المخصصة لكل مهمة"كما تتم عملية التدقيق الداخلي ثلاث مراحل أساسية هي:المرحلة التحضيرية ,المرحلة التنفيذية و مرحلة الاستنتاج<sup>(1)</sup>

**2-3 العمل الميداني:** يتم تنفيذ هذه الرحلة مباشرة بعد إعداد برنامج التدقيق و اعتماده من مدير التدقيق ,حيث يقوم فريق التدقيق بتطبيق هذا البرنامج على الواقع من خلال إجراء الاختبارات ,المقارنات و غيرها من تقنيات التدقيق بغرض أدلة الإثبات الكافية و الملائمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق و الكشف عن أي مشاكل أو مخالفات أو انحرافات قد تحدث.

و يجب على فريق التدقيق القيام بتوثيق كافة أعمال التدقيق ,بأوراق عمل مؤيد بمعلومات و مستندات ثبوتية داعمة لها,و تعتبر أوراق العمل من أهم عناصر أعمال التدقيق ,فهي التي تدعم و تعزز و تثبت عملية و نتائج و توصيات التدقيق ,الناجمة عن أدلة التدقيق من أعمال التدقيق المنجزة.

### 3-التقرير عن مهمة التدقيق الداخلية:

هذه الخطوة تعتبر الأخيرة في إنجاز مهمة التدقيق الداخلية و تتمثل في أربعة مراحل هي<sup>(2)</sup>

**3-1التقرير الأولي للمراجعة:** يتم إعداد هذا التقرير من خلال أوراق إبراز و تحليل المشاكل التي يتم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج التدقيق و التي تشمل كافة المشاكل و الانحرافات و المخالفات التي تكشف للمراجعين أثناء تنفيذهم للمهمة و هذا التقرير يعتبر أساس إعداد التقرير النهائي.

**3-2حق الرد من الأشخاص التدقيق أعمالهم:** يتم عقد اجتماع بين فريق التدقيق الذي قام بتنفيذ مهمة التدقيق و الأشخاص التدقيق أعمالهم و في هذا الاجتماع يقوم فريق التدقيق

<sup>(1)</sup>Elisabeth Bertin et autre,Manuel comptabilité et audit,bertin édition,Alger,Algérie,2013,p556

<sup>(2)</sup>عبد السلام عبد الله أبو سرعة ,التكامل بين التدقيق الداخلية و التدقيق الخارجية ,مرجع سبق ذكره,ص70-69



بعرض الملاحظات و النتائج التي توصلوا إليها مدعمة بالأدلة المؤيدة لها , إضافة إلى التوصيات المقترحة بشأنها بعدما يتدخل الأشخاص التدقيق أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات و النتائج و التوصيات من خلال التبريرات و التوضيحات و الانتقادات التي يقدمونها إن كان لديهم.

**3-3 التقرير النهائي:** بعد انتهاء التدخل يتم إعداد تقرير التدقيق في صورته النهائية, و يتم إرساله لأهم المسؤولين المعنيين و الإدارة لإعلامهم بنتائج مهمة التدقيق و التوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات و الاختلالات التي تكشف خلال عملية المراجعة. و يجب أن يكون التقرير موضوعي و واضح و بناء و يتم إعداده و تقديمه في الوقت المناسب.

**4-3 تنفيذ التوصيات:** بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التوصيات التصحيحية الواجب القيام بها بناء على الملاحظات التي سجلها أثناء القيام بمهمته فإنه يقوم بمتابعة مدى الالتزام بتنفيذ تلك التوصيات و تنتهي هذه المرحلة عند تنفيذ كل التوصيات المقترحة و التي صادقت عليها الإدارة.

### المطلب الثاني: تقنيات التدقيق الداخلي

سنقوم بتحديد أولاً أوراق العمل لتنفيذ مهمة التدقيق الداخلية و من ثم قرائن و أدلة الإثبات.

#### أولاً: أوراق العمل لتنفيذ مهمة التدقيق الداخلي

تعتبر أوراق العمل من أهم عناصر أعمال التدقيق فهي التي تدعم و تعزز و تثبت عملية و نتائج و توصيات التدقيق الناتجة عن أدلة التدقيق من أعمال التدقيق المنجزة.

**1 تعريف أوراق عمل التدقيق<sup>(1)</sup>:** تعتبر أوراق العمل دليلاً مادياً عن الوقت المستغرق في عملية التدقيق, لذا أصبح من الضروري على أي مراجع الاهتمام بهذه الأوراق لاعتبارها ركيزة أساسية في كتابة التقرير.

كما تعرف أوراق العمل على أنها "تشمل كل الأدلة و القرائن التي تم جمعها بواسطة المراجع لإظهار ما قام به من عمل و بواسطتها يكون للمراجع الأساس الذي يستند إليه في إعداد التقرير و القرائن لمدى الفحص الذي قام به"<sup>(2)</sup>

و تعرف أيضاً على "أنها سجلات يحتفظ بها للإجراءات التي تم تنفيذها و الاختبارات التي أجراها

<sup>(1)</sup>Laurent.H et Philippe,la pratique de l'audit,France,1994,p 69

<sup>(2)</sup>فتحي رزق السوافيري,محمد أحمد عبد المالك,الرقابة و التدقيق الداخلية, مرجع سبق ذكره,ص69



و المعلومات التي تم الحصول عليها و الاستنتاجات الملائمة التي توصل إليها<sup>(1)</sup>

**2-أنواع أوراق العمل:** تشمل أوراق ممارسة مهنة التدقيق على ما يلي :

### أولا :ملفات التدقيق

عادة ما يحتفظ المراجع بالوثائق و الأوراق التي يتحصل عليها و يقوم بترتيبها في ملفين ,ملف دائم و الآخر سنوي أو جاري و مضمون هذين الملفين لا يختلف كثيرا بين المراجعين و التي تحتوي على ما يلي

- **مذكرات التدقيق:**<sup>(2)</sup> كثيرا ما تعترض المراجع أثناء قيامه بعملية التدقيق أمورا تحتاج إلى تفسيرات و إيضاحات فيقوم بتدوينها في سجل خاص و من الملاحظات التي يدونها المراجع في هذا السجل :

بيانات بالمستندات المفقودة أو غير المستوفاة للشروط الشكلية أو الموضوعية أو القانونية.

بيان للأخطاء التي عثر عليها أثناء التدقيق.

بيان للثغرات التي وجدها في نظام الرقابة الداخلية.

المسائل التي يرغب المراجع استكمالها في المرات القادمة.

اقتراحات و تعديلات يرى ضرورة لإدخالها على برنامج التدقيق.

تحفظاته و ملاحظاته في عملية التدقيق.

- **علامات المراجعة<sup>(3)</sup>** على المراجع أن يستخدم علامات أو رموز خاصة أثناء قيامه بعملية التدقيق و عندما ينتهي من تدقيق خطوة ما يؤشر عليها برمز خاص يفيد مراجعتها و طبيعة تلك التدقيق و عليه أيضا أن يحتفظ هو و مساعدوه على سرية هذه الأمور، و ليس هناك علامات معينة متعارف عليها بين جمهور المراجعين ،حيث يوجد لكل مراجع رموزه الخاصة موضوعة في قائمة موضح بها الرموز و دلالتها لبعض معاونوه يسيرون على نظام رمزي موحد يسهل على المراجع متابعة أعماله و من الأمثلة على علامات التدقيق ما يلي :

(1) محمد الفيومي ،عوض لبيب،أصول التدقيق ،المكتب الجامعي الحديث،مصر،2005،ص11

(2) خالد أمين السيد،علم تدقيق الحسابات :الناحية النظرية و العملية،الطبعة الرابعة،دار وائل للنشر و التوزيع،الأردن،2007،ص106-107

(3) خالد أمين السيد،علم تدقيق الحسابات :الناحية النظرية و العملية،نفس المرجع السابق،ص106

□: دلالة على تدقيق ترحيل المبلغ من دفتر اليومية.

= : للدلالة على تدقيق المجموع الرأسي .

x : للدلالة على المجموع الأفقي.

› : للدلالة على مطابقة العملية مع المستند المؤيد لها.

o : للدلالة على إلغاء رقم أو شطبه.

s: للدلالة على عدم انتهاء تدقيق الخطوة.

v: للدلالة على التدقيق المستندية.

م: للدلالة على النقل من صفحة إلى أخرى.

ك: للدلالة على وجود كشف تحليلي.

**ثانياً: القرائن و أدلة الإثبات:** تقوم البنية الأساسية لعملية التدقيق على وظيفة الإثبات و ليس الفحص و عليه فإنه يجب على المراجع الداخلي عند تنفيذه للإجراءات أن يحصل على قرائن كافية تمكنه من التوصل إلى نتائج معقولة يعتمد عليها في كتابة تقريره و إبداء رأيه.

**1-أنواع القرائن و أدلة الإثبات<sup>(1)</sup>:** تتمثل لأنواع قرائن الإثبات في التدقيق الداخلية فيما يلي:

-الوجود الفعلي

-المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات سواء أنشأت داخل الشركة أو خارجها.

-وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.

-صحة الأرصدة من الناحية الحسابية.

-الإقرارات المكتوبة و التي تعتبر من أدلة الإثبات المؤيدة للقوائم المالية كدفاتر القيد الأصلي و دفاتر الأستاذ العام و السجلات المحاسبية و أوراق العمل المتعلقة بالتسويات الجردية.

(1) عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين التدقيق الداخلية و الراجعة الخارجية، مرجع سبق ذكره، ص 80-82

## 2- وسائل الحصول على أدلة الإثبات و القرائن: (1)

من أجل القيام بتنفيذ مهمة التدقيق الداخلي فإن المدقق يحتاج إلى معلومات نوعية و أخرى كمية من أجل التخطيط لأعمال التدقيق و تنفيذها و لجمع هذه المعلومات و تحليلها يجب الاعتماد على مجموعة من الوسائل و التقنيات و التي تتمثل في ما يلي:

- **المعاينة و الجرد الفعلي:** لكي يتأكد المراجع من صحة و حقيقة الرصيد الدفترى للأصل , فإنه يجب عليه معاينة الأصل على الواقع و كذلك الوثائق المثبتة لوجوده و القيام بعمليات العد و القياس و الجرد هذه الوسيلة تعتبر أهم و أقوى وسيلة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل.

**التدقيق الحسابية:** يهدف هذا الإجراء للتأكد من سلامة الأرقام و البيانات الحسابية المسجلة بالمستندات و الدفاتر و الكشوف و القوائم المالية و ذلك من الناحية الحسابية فقط و رغم بساطة هذه الوسيلة إلا أنها وسيلة ضرورية تمكن المراجع من التأكد من الصحة الحسابية للمراحل المختلفة من مراحل العمل المحاسبي.

التدقيق المستندي: إن المستندات هي الأوراق التي تعتبر مرجعا سليما يعتمد عليها المراجع في التأكد من الحدوث الفعلي لواقعة معينة و من الصحة المتعلقة بها. و تعتبر التدقيق المستندي من أهم الوسائل المستخدمة للحصول على أدلة الإثبات في التدقيق و يتوقف نجاح عملية التدقيق على دقة أدلة التدقيق المستندي حيث أنها تساعد المراجع على الربط بين الأحداث و التصرفات المالية بالشركة.

- فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية: إن هذا الإجراء يعتبر هاما و ضروري لعمل المراجع أو يجب عليه القيام به فمن خلاله يتمكن المراجع من تحديد نطاق عملية التدقيق و تقدير مدى الاعتماد على ذلك النظام و تحديد حجم العينة و الاختبارات التي يجب أن يقوم بإجرائها لذلك فإنه يجب على المراجع الداخلي فحص أنظمة المعلومات للتأكد من احتواء السجلات المالية على معلومات صحيحة و دقيقة و أن إجراءات الرقابة كافية و فعالة, كما يجب على المراجع الداخلي تدقيق الأنظمة الموضوعية و مدى ملاءمتها مع السياسات و الخطط بالشركة لتحديد مدى كفاية و فعالية هذه الأنظمة.

(1) عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة, التكامل بين التدقيق الداخلية و التدقيق الخارجية, مرجع سبق ذكره, ص75

### المطلب الثالث: معايير التدقيق الداخلي

تتم عملية التدقيق الداخلي داخل شركات تتباين أهدافها و أحجامها و هياكلها التنظيمية و من خلال أشخاص مختلفين كل تلك الفروق و الاختلافات تؤثر على ممارسة أنشطة التدقيق الداخلية لذلك قام معهد المدققين الداخليين بإصدار معايير التدقيق الداخلية لضبط عمل المدقق الداخلي.

#### أولاً: معايير الصفات (1)

هي عبارة عن مجموعة مكونة من أربعة معايير رئيسية صادرة من معهد المدققين الداخليين و التي تتناول سمات و خصائص الشركات و الأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي و شملت على الأهداف و الصلاحيات و المسؤوليات الاستقلالية و الموضوعية , الكفاءة و بدل العناية المهنية , تأكيد الجودة و برامج التحسين و هي كما يلي :

**- معيار 1000 الغرض و السلطة و المسؤولية:** يجب تحديد أهداف و صلاحيات و مسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي بوثيقة رسمية تنسجم مع المعايير و موافق عليها من طرف مجلس إدارة كما يجب أن يكون نطاق عمل التدقيق الداخلي غير مقيد بمعنى أن قسم التدقيق الداخلي تكون له السلطة التي يحتاجها لمتابعة الإجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل من الإدارة.

**- معيار 1100 الاستقلالية و الموضوعية:** ينبغي أن تكون التدقيق الداخلية نشاط مستقل كما ينبغي أن يتسم المدققين الداخليين بالموضوعية في أداء عملهم " يجب أن يرتبط الرئيس التنفيذي للتدقيق بأعلى مستوى في الهيكل الإداري للمؤسسة و ذلك لتمكين نشاط التدقيق الداخلي من تنفيذ مسؤولياته على أكمل وجه كما يجب عليه أن يقدم لمجلس الإدارة مرة على الأقل في السنة تأكيدا على الاستقلالية التنظيمية لهذا النشاط "(2)

**- معيار 1200 الكفاءة و العناية المهنية :** ينبغي أن تؤدي المهام بالكفاءة و العناية المهنية اللازمة .إن كفاءة الأداء المهني هي مسؤولية مدير التدقيق و مسؤولية كل مدقق داخلي و يجب أن يمتلك الكفاءة المهنية و العلمية و التدريب و الانضباط اللازم لأداء واجبه و أن يمارس الحرص المهني في أداء أعمال التدقيق كما ينبغي على المدققين الداخليين أن يلتزموا بالعناية المهنية اللازمة و المهارة المتوقعة من مراجع داخلي كفاء و العناية المهنية لا تعني أن المراجع الداخلي معصوم من الخطأ.

(1) The institute of auditors ,international standards for the professional practice of internal auditing ' standards and guidance ' , USA ,2012,p1

(2)the institute of internal auditors,ipid,p4

- معيار 1300 تأكيد الجودة و برامج التحسين: على مدير قسم التدقيق أن يعمل على تطوير و المحافظ على تأكيد الجودة من خلال تصميم برامج بما يسمح بتحسين نشاط التدقيق و أن تخضع هذه البرامج للتقييم الدوري للجودة داخليا و خارجيا و المراقبة الدورية المستمرة لكل جزء من البرنامج و تحسين عمليات الشركة بما يضمن توافق نشاط التدقيق الداخلية مع معايير و مع الميثاق الأخلاقي.

لا يمكن أن تتوافق التدقيق الداخلية مع هذا المعيار إلا إذا كانت تابعة مباشرة إما إلى الإدارة العامة أو إلى مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق (1)

#### ثانيا: معايير الأداء(2)

هي عبارة عن سبعة معايير رئيسية صادرة من معهد المراجعين الداخليين و التي تصف أنشطة التدقيق الداخلي,تضع المقاييس النوعية التي يمكن أن يقاس بها أدائها و شملت على إدارة نشاط التدقيق الداخلي,طبيعة العمل ,تخطيط المهمة ,تنفيذ المهمة ,إيصال النتائج ,مراقبة و رصد مراحل الإنجاز و قبول إدارة المخاطر و هي كما يلي :

- معيار 2000 أنشطة التدقيق الداخلي: على مدير قسم التدقيق أن يدير أنشطة التدقيق الداخلي على نحو فعال بما يحقق قيمة عالية للمؤسس.

- معيار 2100 طبيعة العمل: إذ يجب على نشاط التدقيق الداخلية أن تقوم بالتقييم و المساهمة في تحسين إدارة المخاطر و الرقابة و السيطرة و حوكمة الشركات.

- معيار 2200 تخطيط مهمة العمل: هذه المعايير تتناول أهم الإعتبارات التي يجب أن يأخذها المدقق عند التخطيط لمهمة التدقيق تحديد الأهداف و النطاق و الوقت و توزيع الموارد.

- معيار 2300 أداء المهمة: إذ ينبغي على المدققين الداخليين أن يقوموا بتحديد و تحليل و تقويم و تسجيل معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة التي يتولون القيام بها و يجب أن يكون إشراف سليم للتأكد من تحقيق الأهداف و من توفر الجودة و تطوير الأفراد

- معيار 2400 نتائج الإتصال: ينبغي على المدقق الداخلي أن يقوم بإيصال نتائج عمل التدقيق في الوقت و لطريقة المناسبين.

- معيار 2500 برنامج المراقبة : على مدير التدقيق الداخلي وضع جدول لمراقبة و متابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة.

(1)Chekroun Meriem.,Le role de l'audit interne dans le pilotage et performance du système de contrôle interne,thés de doctorat,université Abou Beker Belkaid de Telmcen,FSECSG,Algérie,2014p37-38

(1) خلف عبد الله الوردات, التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق, مرجع سبق ذكره, ص487.466

- معيار 2600 قبول الإدارة للمخاطرة: بما أن تقويم وتحسين إدارة المخاطر أصبح نشاط عمل التدقيق بموجب المعيار 2600 ينبغي على مدير قسم التدقيق في الشركة التأكد من المستوى الذي تتقبله الإدارة من المخاطر و إذا أحس أنه أعلى من المستوى الذي يمكن للمؤسسة أن تتحمله عليه أن يناقش الموضوع مع الإدارة العليا و إذا لم يتم حله يتم رفعه لمجلس الإدارة للتوصل للحل المناسب.

ثالثاً: الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي<sup>(1)</sup> على العموم بأنها مجموعة من المبادئ و القيم، والتي تتمثل في القوانين، والقواعد Ethics تعرف الأخلاقيات التنظيمية والمواثيق العامة للجماعات المهنية مثل المحاسبين، ومواثيق السلوك للمنظمات المختلفة .

في سنة 2000 وضع معهد المدققين الداخليين دليل جديد لأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلية الهدف منها هو تعزيز الثقافة الأخلاقية في المهنة من أجل تحمل المراجعين مسؤولياتهم للمحافظة على مصالح من يقومون بخدمتهم حيث قسم الميثاق الأخلاقي إلى مكونين أساسيين هما :

#### أولاً: المبادئ المرتبطة بالمهنة و تطبيق معايير التدقيق الداخلي<sup>(2)</sup>

ترتبط هذه المبادئ بالمهنة و الممارسة العملية للتدقيق الداخلي، حيث يتوقع من المدققين الداخليين تطبيق ودعم المبادئ التالية:

1-النزاهة: استقامة المراجعين الداخليين تنشأ من الثقة التي يمنحونها و التي توفر الأساس للاعتماد على أحكامهم.

2-الموضوعية: يظهر المراجعون الداخليين أعلى درجات الموضوعية المهنية في جمع، تقييم و إيصال المعلومات حول النشاط و العمل.

3-السرية: يحترم المراجعون الداخليين قيمة و حيافة المعلومات التي يحصلون عليها و، يفصحون عن هذه المعلومات بدون صلاحيات إلا في حالة الإلزام القانوني أو المهني لفعل ذلك.

4-الكفاءة المهنية: يطبق المدققين الداخليين المعرفة، المهارات و الخبرات المطلوبة في تقديم خدمات التدقيق الداخلي.

(1) أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث، دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 2009، ص 53-54

(2) أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في التدقيق و خدمات التأكيد، دار الجامعة، 2007، ص 210

### ثانياً: المبادئ المرتبطة بالسلوك<sup>(1)</sup>:

هي تلك القواعد التي تصف السلوك النموذجي المتوقع من المدققين الداخليين، هذه القواعد تساعد في تفسير مبادئ التطبيق العملي، وتتلخص في:

- 1- **النزاهة:** على المدققين الداخليين ممارسة عملهم بأمانة وحذر ومسؤولية .
- 2- **الموضوعية:** يجب على المدققين الداخليين أن لا يشاركوا في أية أنشطة أو علاقات ربما أو من المفترض أن تضعف تقييم غير متحيز.
- 3- **السرية:** أن لا يستخدموا المعلومات لأي مكسب شخصي أو أي أسلوب لا يتفق مع القانون أو يضر بالأهداف الشرعية والأخلاقية للمؤسسة التي يعملون بها.
- 4- **الكفاءة المهنية:** يجب على المدققين الداخليين أن يؤديوا فقط الخدمات التي يملكون فيها المعرفة والمهارة الضرورية والخبرة.

### المبحث الثالث: إدارة التدقيق الداخلي

سيتم من خلال هذا المبحث التطرق إلى خلية التدقيق الداخلي، وكذا تنظيم إدارة التدقيق الداخلي و موضعها في الهيكل التنظيمي.

### المطلب الأول: خلية التدقيق الداخلي

إن وضع منهجية يتبعها القائم بعملية التدقيق تساعده في اتخاذ القرارات الصائبة و الوجيهة، و قد أدى كبر حجم الشركات و تعقد الأنشطة و نمو خلية التدقيق داخلها إلى ضرورة وجود أداة إدارية لمتابعة نظام للرقابة الداخلي على إدارة التنظيم نفسه يمكن اعتبار تبعية وظيفة التدقيق الداخلي عاملاً أساسياً ومحدداً لمدى نجاح هذه المهنة، ومن المنطقي والمرغوب فيه أن يُعطى لها كل الوزن والقدر الكافي في المؤسسة وهذا يجعلها مباشرة تحت أعلى مستويات الهرم التنظيمي، من أجل ضمان استقلاليتها تجاه مختلف الإدارات في نفس الوقت وتدعيم صحة استنتاجاتها.<sup>(2)</sup>

**أولاً: مسؤولية المدقق الداخلي.**<sup>(3)</sup>: لأن التدقيق الداخلي توجد من أجل خدمة الشركة، لذلك فإن إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعيين المدقق الداخلي فالمدققين الداخليين يعتبرون جزءاً من آلية التغذية العكسية لخلية التدقيق حيث تبدأ مهمة المدقق الداخلي بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة الأمر بذلك و الذي يشمل المدة المدة ومجال التدخل و المنهجية المتبعة، حيث يقوم المدققين الداخليين غالباً بفحص جميع مستويات وسائل الرقابة، كما أنهم يقومون بتحديد ما

<sup>(1)</sup>أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد، مرجع سبق ذكره، ص55

<sup>(2)</sup>Barbier Etienne, l'audit interne permanence et actualité, Edition d'organisation, France, 1996, p25

<sup>(3)</sup>ثناء علي القباني، التدقيق الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص91

ما إذا كانت طرق التقييم مناسبة أم لا و إضافة إلى ذلك يقوم المراجع الداخلي بمعرفة ماذا يجب عليه أن يراجع ومتى يتم التدقيق، و لأي غرض تتم من خلال عملية التدقيق التي تتم التوصل إليها. فعلى المراجع تدقيق ذلك الجزء من الرقابة الذي يحقق المنفعة مع التكلفة التي يتحملها، و التي تتعلق عادة بمخاطر الفشل في تحقيق هدف أو أكثر من أهداف الرقابة الداخلية، و تتصف الأخطار تبعا لأهداف الرقابة الإدارية كما يلي: (1)

- عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية.- الفشل في إتباع السياسات و القوانين.- ضياع الأموال و الاستخدام غير الاقتصادي وغير الكفاء للموارد.

### ثانيا .تنظيم خلية التدقيق الداخلي :

يتكون قسم التدقيق الداخلي من عدد قليل من المدققين ذوي المهارات العالية، و تقع على المشرف المسؤولية العامة لقسم التدقيق الداخلي كونه يقوم بالتخطيط و وضع سياسات و إجراءات التدقيق و كذا التنسيق مع المدققين الخارجيين .و يلعب حجم الشركة دورا كبيرا في إنشاء مصلحة للتدقيق الداخلي التي لا يمكن إنشاؤها في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، كونها تتميز بسهولة تسيير عكس المؤسسات الكبيرة التي تتميز بتعدد تسييرها، و عليه يرتبط تنظيم مصلحة التدقيق الداخلي في الشركة إضافة إلى اختيار مركزية التدقيق أو لا مركزيتها.

### ثالثا :علاقة خلية التدقيق بلجنة المدققة:

تقوم الكثير من المؤسسات بإنشاء ما يطلق عليه لجنة التدقيق و تتكون لجنة التدقيق من أعضاء مجلس الإدارة بهدف الإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي مما يؤدي إلى استقلال قسم التدقيق الداخلي عن الإدارة .فكلما زادت العلاقة بين لجنة التدقيق و قسم التدقيق الداخلي كلما ازداد احتمال توفر الاستقلالية و الموضوعية في الفحص و التقييم، و لا بد من اعتماد جميع السياسات و المعايير و الإجراءات بالتدقيق الداخلي عن طريق لجنة المدققة.

### المطلب الثاني :موضع إدارة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي

يختلف موضع إدارة التدقيق الداخلي باختلاف الهيكل التنظيمي حيث نجد:

#### أولا :موضع إدارة التدقيق الداخلي وفقا للجنة التدقيق

تتجه العديد من الشركات نحو إنشاء ما يعرف بلجنة التدقيق، وذلك بغرض الإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي في الشركة، مما يزيد من استقلالية إدارة التدقيق الداخلي عن الإدارة العليا، و تتمثل العلاقة بين التدقيق الداخلي و لجنة التدقيق في الدور الذي يلعبه المدقق الداخلي في مساعدة لجنة التدقيق للوفاء بمسؤوليات الإشراف الخاصة بها و يخدم المدقق الداخلي لجنة التدقيق من خلال (2)

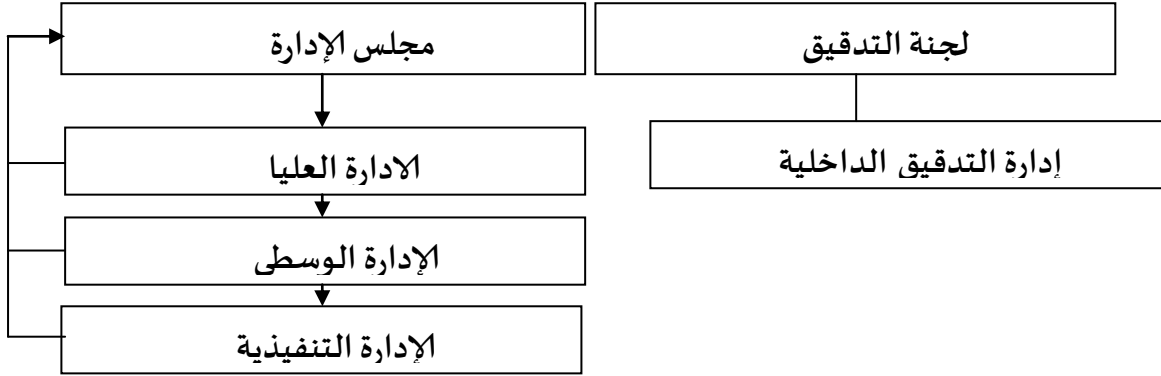
(1) عبد الفتاح محمد الصحن، أصول التدقيق، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص240

(2) أمين السيد لطفى، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص476



- توفير وجهة نظرة مستقلة عن القضايا المحاسبية الرئيسية.
- توفير تغذية عكسية عن كفاءة الأنشطة و الالتزام الخاص بالشركة و الجهات التنظيمية.
- تدعيم لجنة التدقيق في تقييمها لجودة التقرير المالي كجزء من متطلبات القانون وبذلك يكون موضع إدارة التدقيق الداخلية وفقا للجنة التدقيق من الهيكل التنظيمي للشركة كالتالي:

**الشكل رقم (1-1) موضع إدارة التدقيق الداخلية وفقا للجنة التدقيق**

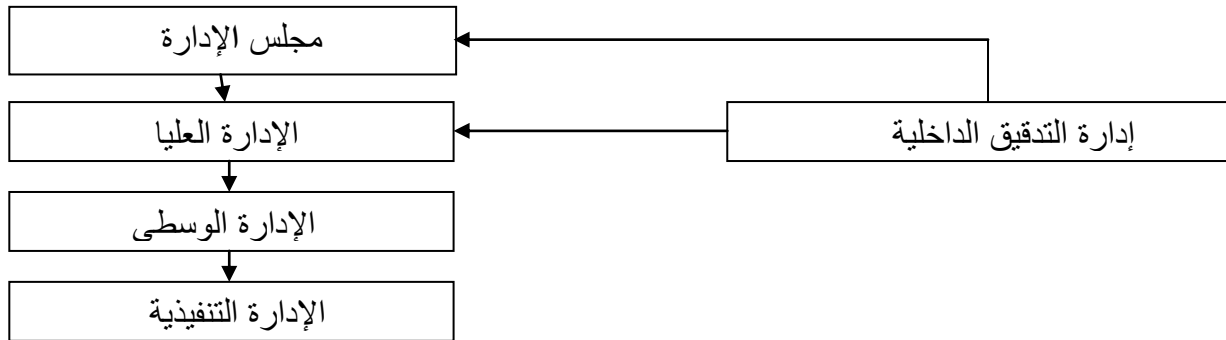


المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون، أصول التدقيق، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص235

**ثانيا: موضع إدارة التدقيق الداخلية وفقا للإدارة العليا<sup>(1)</sup>**

تساعد إدارة التدقيق الداخلية المستقلة الإدارة العليا في مسؤولياتها الإشرافية عن طريق توفير تقييم مستقل لعمليات إدارة المخاطر بالشركة و تقييم ضوابط الرقابة الداخلية بالإضافة إلى تقييم كفاءة العمليات، و غالبا ما يأخذ المراجعون الداخليين الريادة في تقييم فعالية توثيق الإدارة العليا لضوابط الرقابة الداخلية.

**الشكل رقم (2-1) موضع إدارة التدقيق الداخلية وفقا للإدارة العليا**



المصدر: عبد الفتاح الصحن و آخرون، أصول التدقيق، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص9

<sup>(1)</sup> أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، مرجع سبق ذكره، ص477

إن اتخاذ إدارة التدقيق الداخلي وضعا محددًا يضمن موضوعيتها و استقلاليتها عن باقي الوظائف الأخرى للشركة من شأنه أن يؤهلها للقيام بعملها كما ينبغي و بما يضمن فعاليتها، و بالتالي تكون مخرجات وظيفة التدقيق الداخلي قابلة للإعتماد عليها في عملية اتخاذ القرار على كل المستويات، فالأدوار المحددة للإدارة العليا و مجلس الإدارة و لجنة التدقيق جميعها تركز على الأبعاد المختلفة لتقدير و تقييم المخاطر و الرقابة على الشركة، مما يزيد من المطالب المنافسة على وظيفة التدقيق الداخلي بين الإدارة العليا و لجنة التدقيق كما هو موضح في الشكل التالي:

**الشكل رقم: (3-1) مطالب المنافسة على وظيفة التدقيق الداخلية**



**Source:** The Institute of Internal Auditors Research Foundation Internal Audit and organizational governance, 2003, P: 33, date of consultation, 25/12/2017, 17h28 <http://www.theiia.org/download.cfm?file=1775,pd>

### المطلب الثالث: تنظيم إدارة التدقيق الداخلي

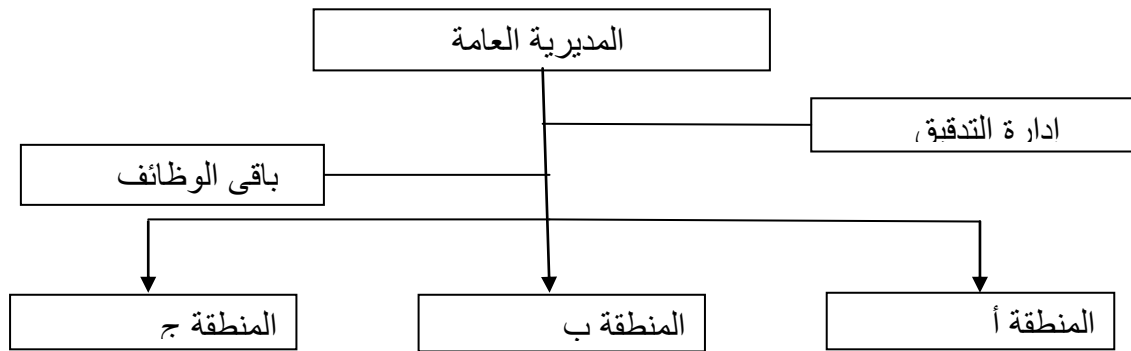
تعمل الشركات الاقتصادية على تنظيم التدقيق الداخلي نظرا لكبر حجمها و تشعب أعمالها.

#### أولا :أنواع تنظيم إدارة التدقيق الداخلي<sup>(1)</sup>

إن كبر حجم الشركات و اتساعها جغرافيا يحتم عليها وجود هياكل كبيرة لتسيير الأنشطة في مناطقها و ممارسة الرقابة عليها حيث لا يوجد ثلاث أنواع لإدارة التدقيق الداخلية و هي :

**1- تدقيق داخلي مركزي:** تكون باعتماد إدارة واحدة بالشركة لتقوم ببرمجة الزيارات الميدانية المختلفة لفروع هذه الشركة كما هو مبين في الشكل التالي:

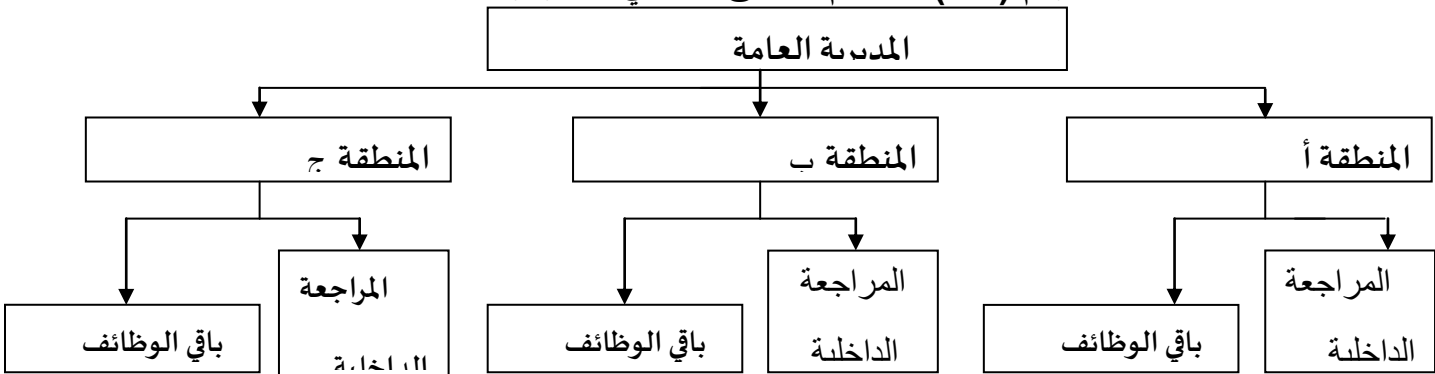
#### الشكل رقم (4-1) تنظيم التدقيق الداخلي المركزية



المصدر :صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للتدقيق المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة الدكتوراه تخصص التخطيط الاقتصادي، جامعة الجزائر، 3. 2004. ص 55

**2-تدقيق داخلي لا مركزية:** يتم من خلالها وضع إدارة التدقيق الداخلي على مستوى كل منطقة نشاط أو تكتل جغرافي أو فرع للشركة كما هو مبين في الشكل التالي :

#### الشكل رقم (5-1) : تنظيم التدقيق الداخلي اللامركزية

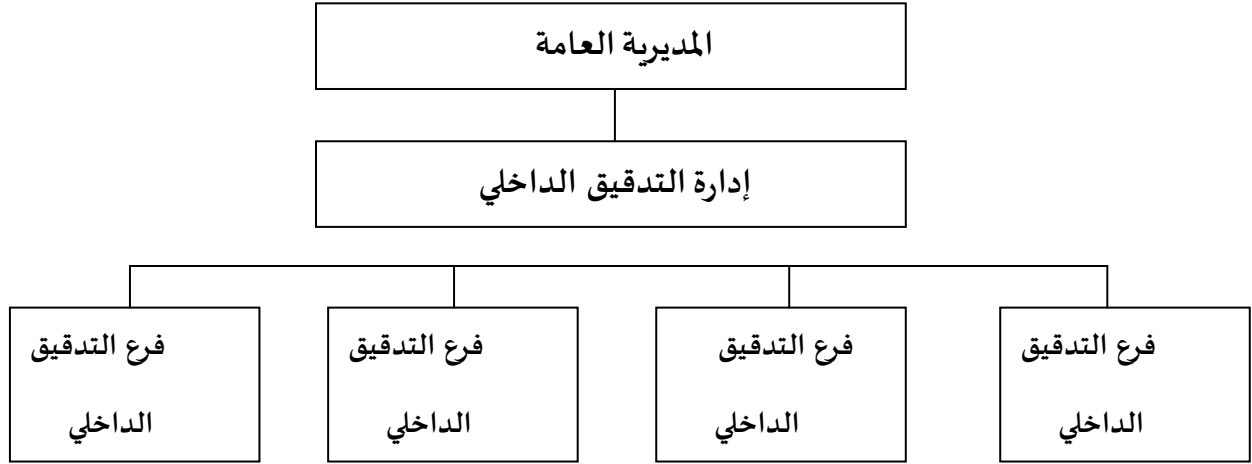


المصدر :صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للتدقيق المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية أطروحة الدكتوراه تخصص التخطيط الاقتصادي، جامعة الجزائر، 3. 2004. ص56

<sup>(1)</sup>صديقي مسعود ،نحو إطار متكامل للتدقيق المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية ,مرجع سبق ذكره,ص 55-56

**3تدقيق داخلية مختلط:** (1) في هذا النوع من التدقيق الداخلي يتم المزج بين النوعين السابقين ( التدقيق الداخلي المركزي والتدقيق الداخلي اللامركزي)، بحيث يتم إرساء إدارة للتدقيق الداخلي على مستوى المديرية العامة للشركة و جعل فروع لها على مستوى كل منطقة نشاط و هذا وفقا للشكل التالي :

**الشكل رقم (6-1) تنظيم التدقيق الداخلي المختلطة**



المصدر: صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للتدقيق المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية أطروحة الدكتوراه تخصص التخطيط الاقتصادي، جامعة الجزائر، 3. 2004، ص56

يختلف أداء وظيفة التدقيق الداخلية باختلاف التنظيم الإداري لها (مركزية و لا مركزية)؛ فالشكليات الأولين تتخللها جملة من النقائص تبعا لطبيعة كل واحد منهما كالبطء في تنفيذ الزيارات و عدم المتابعة الآنية و غياب التنسيق بين فروع التدقيق و الاستفادة من الحالات الموجهة في كل فرع، و كذا التقدم اللامتوازن في عملية المراجع بين الفروع، أما النوع الثالث ( التدقيق الداخلية المختلطة ) فيسمح لإدارة التدقيق الداخلية من تقديم رأي فني محايد عن الأعمال التي يقوم بها على مستوى المناطق، من خلال إشرافها على الفروع المختلفة لها و إلزامهم بالتقيد بإجراءات و معايير التدقيق الداخلي، و حثهم على العمل على تحقيق الأهداف المسطرة في برنامج المراجعة، إلا أنه يعاب على هذا النوع في ارتفاع تكلفة التدقيق لما يحتاج إليه من وسائل مادية و مالية و موارد بشرية مؤهلة.

**ثانيا :مسؤوليات و اختصاصات إدارة التدقيق الداخلي**

بداية سنقوم بتحديد مسؤوليات إدارة التدقيق الداخلية و من ثم اختصاصاتها.

(1) صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للتدقيق المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، مرجع سبق ذكره، ص56

## 1-مسؤوليات إدارة التدقيق الداخلي<sup>(1)</sup>:تنحصر مسؤوليات إدارة التدقيق الداخلي فيما يلي :

تعمل إدارة التدقيق الداخلي بناءً على سلطات صريحة و تكون جميع الإدارات على علم بحقوقها و سلطاتها المطبقة في تدقيق جميع العمليات و الدفاتر و السجلات؛  
 - الاحتفاظ بأعضاء فريق تدقيق مهني لديه معرفة و مهارات و خبرة كافية و تأهيل مهني؛  
 - تطوير خطة تدقيق سنوية مرنة باستخدام منهجية ملائمة تأسيساً على المخاطر التي قد تتعرض لها الشركة حيث تقدم هذه الخطة إلى لجنة التدقيق للموافقة عليها بالإضافة إلى تحديثها دورياً؛  
 - تطبيق خطة التدقيق السنوية كما تم الاتفاق عليها متضمنة أي مهام خاصة أو مشروعات مطلوبة عن طريق مجلس الإدارة و لجنة المدققة؛  
 جعل لجنة التدقيق على إحاطة و علم بالاتجاهات البارزة و الممارسات الناجحة في التدقيق الداخلية.

## 2-اختصاصات إدارة التدقيق الداخلي<sup>(2)</sup> تختص إدارة التدقيق الداخلي بما يلي :

أن يكون لديها حق التعامل كامل و حر مع مجلس الإدارة و لجنة المدققة؛  
 - تخصيص الموارد و اختيار الموضوعات، و تحديد أوجه نطاق العمل و تطبيق الأساليب المطلوبة لتحقيق أهداف المدققة؛  
 الحصول على المساعدة الضرورية من أفراد الشركة عندما تقوم بأداء عمليات المدققة، بالإضافة إلى الخدمات المتخصصة الأخرى من خارج أو داخل الشركة.  
 و لا تختص إدارة التدقيق الداخلي فيما يلي:<sup>(3)</sup>  
 - ليس من واجباتها مراقبة المديرين أو وضع سياسات للإدارات و لا إعطاء أي أوامر؛  
 - تتدخل بطريقة مباشرة في شؤون الموظفين، و ينبغي أن تكون العلاقة بين موظفي إدارة التدقيق الداخلي وباقي الموظفين أساسها التعاون للوصول إلى هدف مشترك و هو رفع شأن الشركة؛  
 - أداء أي واجبات تشغيلية للشركة أو شركائها؛  
 - إبرام أو الموافقة على المعاملات المحاسبية خارج إدارة التدقيق الداخلي.

<sup>(1)</sup>متولي محمد حسن، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر العربي الأولي حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، 26/24 سبتمبر، مصر، ص7

<sup>(2)</sup>نفس المرجع السابق، ص8

<sup>(3)</sup>نفس المرجع السابق، ص8

### خلاصة الفصل الأول

بعد دراستنا لهذا الفصل والخاص بالإطار العام للتدقيق الداخلي توصلنا إلى أن التدقيق الداخلي تعمل على تجميع وتقويم موضوعي للأدلة المتعلقة بأحداث وتصرفات اقتصادية من أجل التأكد من درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعية مع توصيل النتائج للمستخدمين وذوي الاهتمام، كما أنها تشمل العديد من الأنواع يعمل كل واحد منها على تحقيق غرض معين، ونصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي على الضوابط والأسس التي تحكم قسم التدقيق الداخلي بما يمكنها من تحقيق أهدافها بفعالية وكفاءة، وهذا باعتمادها على تقنيات وأدوات وإتباعها لمراحل من أجل التطبيق السليم لها.

الفصل الثاني: انعكاسات

التدقيق الداخلي على

تطبيق حوكمة الشركات

### تمهيد:

ساهمت الفضائح المالية التي حدثت في العديد من الشركات في العالم إلى الدفع بمفهوم جديد إلى الظهور وهو مفهوم حوكمة الشركات، التي جاءت لتؤكد على أهمية استخدام التطبيقات المثلى لممارسة الرقابة والإشراف الفعال على الشركات، وتمثل بذلك الحل المناسب لمعالجة أسباب الإنهيار، والتي كان من أهم مسبباتها ضعف الرقابة الداخلي مما أدى إلى فقدان الثقة في إدارات ومجالس الشركات.

حيث أصبحت الحاجة ملحة إلى دعم حوكمة الشركات والتي تركز على التدقيق الداخلي باعتبارها من الآليات الهامة التي تقوم عليها، فتقييم نظام الرقابة الداخلي وإدارة المخاطر تعد من الأمور الضرورية لاستمرار الشركة وقدرتها على تحقيق أهدافها.

حيث قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات.

المبحث الثاني: أسس حوكمة الشركات.

المبحث الثالث: إسهامات التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات.



### المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات

لقد زاد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات في العديد من الاقتصاديات خلال العقود القليلة الماضية، وعقب الانهيارات والأزمات التي شهدتها العديد من الدول، و في هذا الصدد سنقوم بالتعرف على العوامل التي أدت لظهور حوكمة الشركات، وكذا أهميتها وأهدافها.

#### المطلب الأول: العوامل التي ساهمت في ظهور حوكمة الشركات

لقد تعددت الأسباب في ظهور حوكمة الشركات، حيث تتمثل فيما يلي:

##### أولاً: نظرية الوكالة: (1)

يصف Jeansen & Meckling علاقة الوكالة بأنها عقد بموجبه يقوم شخص أو أكثر ( الأصيل أو الموكل )

بتعيين واحد أو أكثر ( الوكيل ) لإنجاز بعض الأعمال و الخدمات بالنيابة عنه، و في المقابل يفوض الأصيل الوكيل باتخاذ القرارات.

و تقوم نظرية الوكالة على مجموعة من الفرضيات تتمثل في:

- يتميز كل من الأصيل و الوكيل بالرشد الاقتصادي و كلاهما يسعى لتعظيم منفعته؛

- اختلاف أهداف الوكيل و الأصيل إذ يسعى الأول للحصول على أكبر قدر من جهد الوكيل مقابل أجر معقول بينما الثاني يسعى للحصول على مكافآت أكبر مع بذل جهد أقل؛

- بالرغم من تعارض أهداف الأصيل و الوكيل فهناك حاجة مشتركة بينهما في بقاء العلاقة أو الشركة قوية لمواجهة الشركات الأخرى؛

- اختلاف أو تباين المخاطرة التي يتعرض لها كل من الموكل و الوكيل نتيجة عدم قدرة الموكل إحكام الرقابة على أداء الوكيل و اختلاف إمكانية التوصل للمعلومات و مدى فهمها لكل منها.

حيث هناك مشكلين أساسيين للوكالة هما:

أ - مشكلة التخلخل الخلفي: تنشأ عندما لا يستطيع الأصيل ملاحظة و رقابة أداء الوكيل و عندما تختلف تفضيلات كل من الأصيل و الوكيل حول البدائل المتاحة للاختيار.

ب - مشكلة التخلخل العكسي ( الاختيار العكسي ): تنشأ عند عدم تماثل المعلومات لكل من الموكل و الوكيل حيث للإدارة ( الوكيل ) معلومات أكثر من الملاك ( الموكل )، هذا ولو توفرت نفس المعلومات للموكل فإنه لا يستطيع قراءتها وتفسيرها بنفس القدرة التي يتمتع بها الوكيل.

(1) عدنان حيدر بن درويش , حوكمة الشركات و دور مجلس الإدارة , إتحاد المصارف العربية , مص, 2007 و ص 66

## الفصل الثاني:

### انعكاسات التدقيق الداخلي على تطبيق حوكمة الشركات

و من هنا يتعين على الموكل العمل على الحد من عدم تطابق المصالح، بتطبيق نظام تحفيزي من شأنه توفير وسائل المتابعة للتحكم في السلوكيات المضللة للوكيل، و مثل هذا المقصد يستدعي تحمل تكاليف معينة و تسمى بتكاليف الوكالة، حيث تغطي تكاليف الوكالة ما يلي<sup>(1)</sup>

- تكاليف المراقبة.

- تكاليف الالتزام

- تكاليف الفرصة البديلة

### ثانيا :الفضائح المالية (2)

أدت الانهيارات المالية و الفضائح الإدارية بالشركات العملاقة في العديد من دول العالم، والتي كان لها وما يزال الأثر البالغ على اقتصاديات الدول التي تنتمي لها تلك الشركات، إلى دراسة و تحليل الأسباب التي تؤدي إلى ظهور الفساد المالي والمحاسبي بالشركات و الذي يؤدي بطبيعة الحال إلى حدوث تلك الانهيارات والفضائح . ولعل من أهم هذه الفضائح ما حدث لشركة (Enron إنرون للطاقة)، وشركة (الاتصالات Worldcom)

والشركة (الأوربية للأغذية Parmala ) والتي تبين فيما بعد أن العيب ليس بمعايير المحاسبة ولكن في سلوكيات مطبقيها .فما جاء في قضية إنرون أن معايير المحاسبة كانت تنص على آليات معينة يجب إتباعها عند إنشاء شركة إلا أن إدارة إنرون لم تتقيد بها، حيث غض مراجعهم الخارجي ( ارثر اندرسون )الطرف عن عملية عدم التقيد وبالتالي وفي الحالتين اتبعت الإدارة ومراجعتها الخارجي الأسلوب اللأ أخلاقي.

وهذا ما أدى بالحكومة الأمريكية إلى إصدار قانون (Sarbanes-Oxley Act of 2002) يلزم الشركات المدرجة بالأسواق المالية الأمريكية بالتقيد و تطبيق جميع بنوده كدعامة لحوكمة الشركات، والذي أحدث تغييرات جوهرية على بيئة الأعمال وبيئة مهنة المحاسبة و التدقيق بشكل خاص.

### المطلب الثاني :نشأة وتعريف حوكمة الشركات

بعد التعرف على العوامل التي ساهمت في ظهور حوكمة الشركات، سنتطرق إلى تعريف حوكمة الشركات ونشأته.

<sup>(1)</sup>Jean Bernard ducrou, **Le gouvernement d'entreprise**, [http://www.creg.acversailles.fr/IMG/pdf/Le\\_gouvernement\\_d'entreprise.pdf](http://www.creg.acversailles.fr/IMG/pdf/Le_gouvernement_d'entreprise.pdf), P :3 , date de cnsultation : 22/03/2018

<sup>(2)</sup>ظاهر يوسف القشي , انهيار بعض الشركات العالمية و أثرها في بيئة المحاسبة,المجلة العربية للإدارة ,المجلة 25,العدد 2,مصر,2005,ص13

### أولاً: نشأة مفهوم حوكمة الشركات (1)

نشأ مفهوم حوكمة الشركات بعد ظهور نظرية الوكالة و ما تتضمنه من تعارض في المصالح بين إدارة الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح بصفة عامة، و هذا ما أدى إلى زيادة الاهتمام بإيجاد قوانين و قواعد تنظم العلاقة بين الأطراف في الشركات، ففي عام 1976 قام كل من Jeanson & Meckeling بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات و إبراز أهميتها في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة، أما في عام 1987 قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بتشكيل لجنة حماية التنظيمات الإدارية.

(COSO) المعروفة باسم لجنة تريداوي (Treadway Commission) والتي أصدرت تقريرها المتضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات و ما يرتبط بها من منع حدوث الغش و التلاعب في إعداد القوائم المالية.

وفي أعقاب الانهيارات المالية الكبرى لمشركات أميركية في عام 2002 ، مثل شركة أنزون وشركة ورلدكوم التي ركز على دور الحوكمة للقضاء على الفساد المالي والإداري الذي تواجهه العديد من الشركات.

### ثانياً: تعريف حوكمة الشركات

تعددت تعاريف حوكمة الشركات بتعدد كتابها و اختلاف وجهات نظرهم، و ذلك لتداخل هذا المفهوم في العديد من الأمور التنظيمية و الاقتصادية و المالية و الاجتماعية للشركات، و كذا ارتباط هذا المفهوم بمجموعة من الأطراف و هي المساهمين، الإدارة، مجلس الإدارة و أصحاب المصالح.

و فيما يلي بعض التعريفات المتعلقة بمفهوم حوكمة الشركات:

- تعريفات حوكمة الشركات من وجهة نظر المنظمات:

أ - تعريف البنك الدولي (2) (WB) : ممارسة للسلطة السياسية، و رقابة إدارة الموارد المؤسساتية من أجل تنمية إقتصادية واجتماعية

(1)Stéphane Trébuq, La Gouvernance D'Entreprise Héritière de Conflits Idéologiques et Philosophiques, Communication pour les neuvièmes journées d'histoire de la comptabilité et du management, Crefige-Universite Paris-Dauphine avec le soutien de l'associat francophone de Comptabilité, 20-21 Mars 2003, p p 03-.05.

Carlos Santos, **Good Governance and Aid Effectiveness**, the world bank and conditionality, the Georgetown public policy review, volume 7 Number 1 fall , 2001, p 5

ب - تعريف برنامج الأمم المتحدة الإنمائي<sup>(1)</sup> (le UNDP) ممارسة السلطة السياسية و الاقتصادية والإدارية لإدارة شؤون الشركة و أعمالها، وبمفهومها الواسع تغطي الهيكا التنظيمية و أنشطة الحكومة المركزية، الإقليمية والمحلية، و البرلمان و الشركات و الأفراد التي تضم المجتمع المدني و القطاع الخاص في المشاركة بفعالية و التأثير في السياسة العامة التي تؤثر على كافة المجتمع.

ج - تعريف منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية<sup>(2)</sup> (OCED) تعتبر حوكمة الشركات بأنها نظام يتم بواسطته توجيه و رقابة منظمات الأعمال، و الحوكمة تحدد هيكل توزيع الواجبات و المسؤوليات بين المشاركين المختلفين في الشركة المساهمة، مثل مجلس الإدارة و المديرين، وغيرهم من ذوي المصالح و تضع القواعد و الأحكام لاتخاذ القرارات لشؤون الشركة المساهمة، فإن الحوكمة تعطي الهيكل الملائم الذي تستطيع من خلاله الشركة وضع أهدافها و الوسائل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف و العمل على مراقبة الأداء.

تعريفات حوكمة الشركات من وجهة نظر الملاك<sup>(3)</sup>:

أ - هي مجموعة من العمليات التي يستخدمها المستثمرون لمحاولة تخفيض التشغيل، وتكاليف الوكالة المرتبطة بممارسة الشركة لنشاطها.

ب - عرف كل من ( Coleman & Biekpe 2006 ) حوكمة الشركات من وجهة نظر المستثمر باعتبارها :

- الوعد بدفع عائد رأس المال للمستثمر.

- الالتزام بإدارة و تشغيل استثمارات الشركة بفعالية .

د - هي مجموعة من الآليات التي يستخدمها أصحاب المصالح ( حملة الأسهم، الدائنون، الموظفون، العملاء والأطراف ذات الصلة ) لممارسة الرقابة داخل الشركة، وعلى المديرين بالشكل الذي يضمن لهم حماية مصالحهم داخل الشركة.

-تعريفات حوكمة الشركات من وجهة نظر الإدارة:<sup>(4)</sup>

أ - هي واجبات و مسؤوليات مجالس إدارة الشركات في إدارة الشركات، و إدارة العلاقات مع حملة الأسهم ومجموعات أصحاب المصالح.

ب - هي مجموعة الآليات التي تؤثر على عملية اتخاذ القرارات بواسطة المديرين، عندما يكون هناك انفصال بين الملكية و الإدارة

<sup>(1)</sup>Wajidi ben rejeb, **gouvernance et performance dans les établissement des soins en Tunisie**, Mmoire pour l'obtention du diplôme des études Approfondies en Management, Faculté des scienceséconomique et de gestion de tunisie, 2003, p : 5.

<sup>(2)</sup> عدنان حيدر درويش، ، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، ، مرجع سبق ذكره، ص13  
<sup>(3)</sup>بهاء الدين سمير علام، أثر الآليات الداخلي لحوكمة الشركات على الإداري المالي للشركات المصرية، بحث مقدم لوزارة الاستثمار مركز المديرين المصري، مصر، 2007، ص5

<sup>(4)</sup>بهاء الدين سمير علام أثر الآليات الداخلي لحوكمة الشركات على الإداري المالي للشركات المصرية مرجع سبق ذكره ، ص6

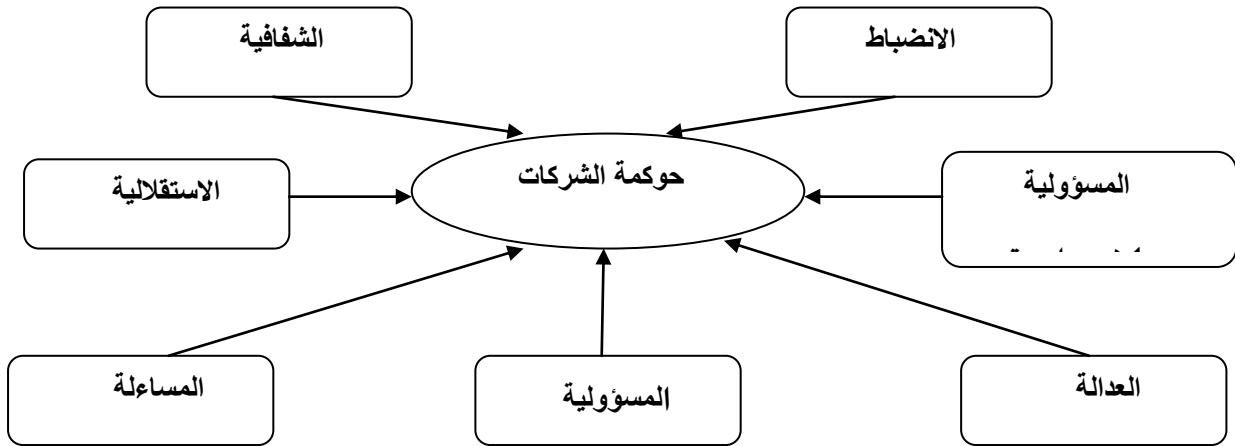
ج - حوكمة الشركات تُعنى بوضع التطبيقات و الممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة وتنظيمها بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم و السندات و العاملين بالشركة و أصحاب المصالح وغيرهم، وذلك من خلال تحري تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية التي تربط بينهم.

د - حوكمة الشركات هي السعي لضمان إدارة الشركات بفعالية من خلال ما سبق يمكن تعريف حوكمة الشركات على أنها مجموعة من القوانين و القواعد و المعايير التي من شأنها إدارة ورقابة الشركات من الناحية المالية و غير المالية من أجل الحفاظ على حقوق و مصالح المساهمين وكذا التخفيف من تعارض المصالح القائم بين الملاك و المسيرين للشركة.

من التعريف السابقة يمكن استنتاج مجموعة من الخصائص نوجزها فيما يلي (1):

- الانضباط :و يقصد به إتباع السلوك الأخلاقي المناسب و الصحيح.
  - الشفافية :و يقصد بها تقديم و إعطاء صورة حقيقية لكل ما يحدث في الشركة.
  - الاستقلالية :أي لا يوجد تأثيرات غير لازمة نتيجة الضغوطات.
  - المساءلة :و تعني إمكانية تقييم و تقدير الأعمال التي يقوم بها مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية؛
  - المسؤولية :و تعني المسؤولية التي يتحملها مجلس الإدارة أمام جميع الأطراف التي لها مصلحة بالشركة.
  - العدالة :و تعني وجوب احترام حقوق جميع الأطراف سواء كانوا مساهمين، مسيرين أو أصحاب مصلحة في الشركة.
  - المسؤولية الاجتماعية :و تعني النظر إلى الشركة كمواطن جيد يهتم بمصلحة المجتمع و يساهم في تطويره.
- و الشكل التالي يوضح خصائص حوكمة الشركات.

### الشكل رقم (1-2) : خصائص حوكمة الشركات



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على طارق عبد العال حماد، حوكمة شركات قطاع عام وخاص ومصارف ( المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات)، الدار الجامعية، مصر، 2008 ص23 .

(1) طارق عبد العال حماد، حوكمة شركات قطاع عام وخاص ومصارف ( المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات)، الدار الجامعية، مصر، 2008 ص23

### المطلب الثالث: أهمية حوكمة الشركات و أهدافها

سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى أهمية حوكمة الشركات وأهدافها.

#### أولاً: أهمية حوكمة الشركات:

يمكن توضيح أهمية حوكمة الشركات فيما يلي (1) :

- التطبيق السليم لقواعد الحوكمة يحسن من أداء السهم، وتعظيم الربحية، و يولد الثقة لدى المستثمر و حملة الأسهم ويؤدي إلى زيادة قدرة المنظمات على المنافسة في الأجل الطويل نظراً لما تتمتع به هذه الشركات من الشفافية في معاملاتها و إجراءاتها المحاسبية، و التدقيق المالية في جميع عمليات الشركة بما يدعم ثقة المستثمرين.
- تعظيم ثروة الملاك و تدعيم تنافسية الشركات في أسواق المال العالمية، و خاصة في ظل استحداث أدوات وآليات مالية جديدة، و حدوث اندماجات أو استحواذ أو بيع لمستثمر رئيسي... الخ
- تطبيق قواعد الحوكمة يعطي الشركات قدر أكبر في الحصول على التمويل اللازم، و معاملة مرضية للفئات المختلفة من أصحاب المصالح.
- توفير الحماية لأصحاب المصالح، و المحافظة على حقوق حملة الأسهم و خاصة الأقلية من حملة الأسهم.
- يعتبر التطبيق الجيد لآليات حوكمة الشركات أحد الحلول الممكنة لحل مشكلة الوكالة و تخفيض تكاليفها؛ قدر من الكفاءة و -تحقيق التنمية و الاستقرار الاقتصادي و تجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية مالية، بما يعمل على تدعيم واستقرار نشاط الشركات.
- لحوكمة الشركات أهمية كبيرة فهي تعمل على تحقيق التنمية الاقتصادية و القانونية و الرفاه الاجتماعي للاقتصاديات والمجتمعات، حيث يهتم القانونيين بآليات الحوكمة لأنها تعمل على الوفاء بحقوق الأطراف المتعددة و التي تضم حملة الأسهم، مجلس الإدارة، المديرين، العاملين، المقرضين و البنوك... الخ
- تساهم حوكمة الشركات في تفادي حدوث الأخطاء العمدية و الانحرافات المتعمدة أو غير المتعمدة ، أو العمل على تقليل ذلك إلى أدنى مستوى ممكن لحماية مصالح الشركة، وذلك باستخدام نظم رقابية متطورة. (2)

- تساهم حوكمة الشركات في تحقيق الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية المنشورة تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية، وتحقيق فاعلية الانفاق و ربط الإنفاق بالإنتاج. (3)

(1) ابن عيشي عمار و عمري سامي، تطبيق قواعد الحوكمة وأثره على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية: دراسة حالة شركات المساهمة الجزائرية ، مداخلة بملتقى الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات وأفاق، جامعة أم البواقي، 7-8 ديسمبر 2010 ، ص 5:

(2) حسيبال رقية وآخرون، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري جامعة محمد خيضر بسكرة ماي 2012 ص 09 .

(3) براق محمد ، قمان عمر، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري، بطاقة مشاركة في ملتقى الوطني حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ماي 2012 ص 3

أهمية الحوكمة من الناحية المحاسبية والرقابية: (1) الأمر الذي فوق أهمية هو مدى كفاءة المناخ التنظيمي والرقابي، وأن أهمية دور أجهزة الإشراف في متابعة الأسواق تزداد من خلال التركيز على ثلاثة عوامل أساسية الإفصاح، الشفافية، والمعايير المحاسبية السليمة، وسعيًا لضمان المزيد من الانضباط أصدرت الولايات المتحدة تشريعا جديدا أطلق عليه اسم " sarbanes Oxley " ينص على أهمية انتهاز آليات دورية وسريعة لضمان الحصول على الإفصاح والشفافية المطلوب، كما يدعو إلى تشكيل لجان من أعضاء مستقلين لمتابعة أعمال تدقيق الحسابات والقوائم المالية بحياد تام، كما يشير أيضا إلى أهمية إنشاء جهاز متابعة ومراقبة أداء مؤسسات المحاسبة والتدقيق وضمان كفاءة أداء مهامها .

### الشكل رقم (2-2) أهمية حوكمة الشركات



المصدر: ميكرا كراسينكي، حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة، مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE نصائح إرشادية لتحقيق الإصلاح، أوت 2008، ص 6

**ثانيا :أهداف حوكمة الشركات:** يركز هدف حوكمة الشركات على ثلاث محاور رئيسية و تتمثل في (2) تسهيل و تنشيط أداء الأعمال الإدارية من خلال إنشاء و صيانة نظام الحوافز الذي يحفز المديرين على تحقيق أقصى قدر من الكفاءة التشغيلية للشركة، و العائد على الموجودات و الأرباح الإنتاجية على المدى الطويل.

(1) بتول محمد نوري، علي خلف سلمان، حوكمة المؤسسات و دورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، الملتقى الدولي للإبداع و التعبير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة البليدة، 18 و 19 ماي 2011، ص8

(2) Charles Oman ?Steven fries et Willem Buiters, La gouvernance d'entreprise dans les pays en développement, en transirons et les économies émergentes, centre de développement de l'OCDE, cahier de politique économique N°23, 2003, p6



- تقييد إساءة استخدام السلطة من قبل المسيرين على موارد الشركة، حيث أن هذه التجاوزات تأخذ شكل إساءة استخدام أصول الشركة، و هذا ما يسمى « مشاكل الوكالة » و التي عموما تكون نتيجة ميل المسيرين لخدمة أنفسهم؛

- توفير الوسائل اللازمة لمراقبة سلوك المسيرين لضمان مساءلة للشركات و حماية أفضل لمصالح المستثمرين من استغلال السلطة من طرف المديرين التنفيذيين بالشركات.

كما تعمل الحوكمة الجيدة على تحقيق العديد من الأهداف و أهمها(1) :

تحسين القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية أمام المنافسة الأجنبية و زيادة قيمتها، و هذا يؤدي إلى خلق حوافز للتطوير و تبني تكنولوجيات حديثة لزيادة درجة جودة المنتجات و تخفيض التكاليف الإنتاجية

- فرض الرقابة و تدعيم المساءلة المحاسبية للوحدات الاقتصادية، و هذا يدعم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركة و إجراءات المحاسبة و التدقيق المالية بالشكل الذي يمكن من ضبط الفساد؛

- تعظيم أرباح الوحدة الاقتصادية، و الحصول على التمويل المناسب و التنبؤ بالمخاطر المتوقعة؛

- زيادة ثقة المستثمرين في الأسواق المالية، مما يؤدي إلى جذب الاستثمارات الأجنبية و الحد من هروب رؤوس الأموال؛

- تعميق ثقافة الالتزام بالقوانين و المبادئ و مراعاة مصالح الأطراف المختلفة.

### المبحث الثاني :أسس حوكمة الشركات

تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من المبادئ التي تمثل دعامة أساسية لها، و نظرا لأهميتها حرصت العديد من المؤسسات الدولية على وضع معايير يتم الالتزام بها، و في هذا المبحث سيتم التعرف على مبادئ حوكمة الشركات ركائزها ومحدداتها وكذا الأطراف المعنية بتطبيقها.

### المطلب الأول :مبادئ حوكمة الشركات

لقد قامت منظمة التعاون الإقتصادي و التنمية ( OECD ) بوضع مبادئ لحوكمة الشركات، حيث تضمنت الورقة الصادرة عن منظمة التعاون الإقتصادي و التنمية سنة 1999 خمسة مبادئ بينما تضمنت الورقة الصادرة سنة 2004 ستة مبادئ تتمثل فيما يلي (2)

(1) صديقي مسعود، دريس خالد، دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية لترشيد قرر الإستثمار، مداخلة بملتقى الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات وأفاق، جامعة أم البواق 7-8 ديسمبر 2010 ، ص-14

(2) OCED, Principe de la ouverture d'entreprise, 2004, <http://www.oecd.org>, consultation le 14/03/2018.



**ب - حفظ حقوق المساهمين و الوظائف الرئيسية للملاك:** و تشمل نقل أو تحويل ملكية الأسهم، و تسهيل مشاركة فاعلة للمساهمين عند اتخاذ القرارات كإنتخاب مجلس الإدارة، وحق المساهمين في المشاركة في القرارات المتعلقة بالتغيرات الجوهرية، و توضيح القواعد و الأحكام و الإجراءات التي تحكم رقابة الشركات المساهمة في الأسواق المالية.

**ج - المعاملة العادلة للمساهمين:** يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات المعاملة العادلة لجميع المساهمين، بما في ذلك أقلية المساهمين و المساهمين الأجانب كما يجب أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فاعل مقابل أي انتهاك لحقوقهم، و محاسبة المتسببين في ذلك.

**د - دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:** يجب أن يأخذ إطار حوكمة الشركات بعين الاعتبار حقوق أصحاب المصالح التي وضعت بقانون أو اتفاقية وتشجيع التعاون النشط والفاعل بين الشركات المساهمة و أصحاب المصالح، و ذلك لتحديد الثروة و تنميتها و المحافظة علي ديمومة المشاريع، هذا مع احترام حقوق أصحاب المصالح التي ينص عليها القانون، كما يجب أن يكون لدى أصحاب المصالح الفرصة للحصول على تعويض عند انتهاك حقوقهم، كما لأصحاب المصالح الحرية في الحصول على معلومات ملائمة في أي وقت.

**ه - الإفصاح و الشفافية:** يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح الصحيح و في الوقت المناسب للأمر الهامة و الجوهرية للشركات، بما في ذلك الوضع المالي و الإداري و حقوق الملكية، هذا مع مراعاة أن يكون الإفصاح شاملا و أن لا يقتصر على المعلومات الهامة فقط بل يشمل معلومات أخرى كالنتائج المالية و التشغيلية و أهداف الشركة، و الملكية الرئيسية للأسهم و حقوق التصويت، كما ينبغي أن تعد المعلومات المحاسبية و الإفصاح عنها طبقا لمعايير المحاسبة و التدقيق المالية، و كذلك القيام بالتدقيق السنوية لحسابات الشركة بواسطة مراجع مستقل و مؤهل و هذا لتقديم ضمانات خارجية و موضوعية للمجلس و المساهمين بأن البيانات المالية تمثل إلى حد ما الوضع المالي الحقيقي للشركة و أدائها كما يجب توفير قنوات توزيع المعلومات التي تمكن مستخدمي المعلومات الحصول عليها في الوقت المناسب.

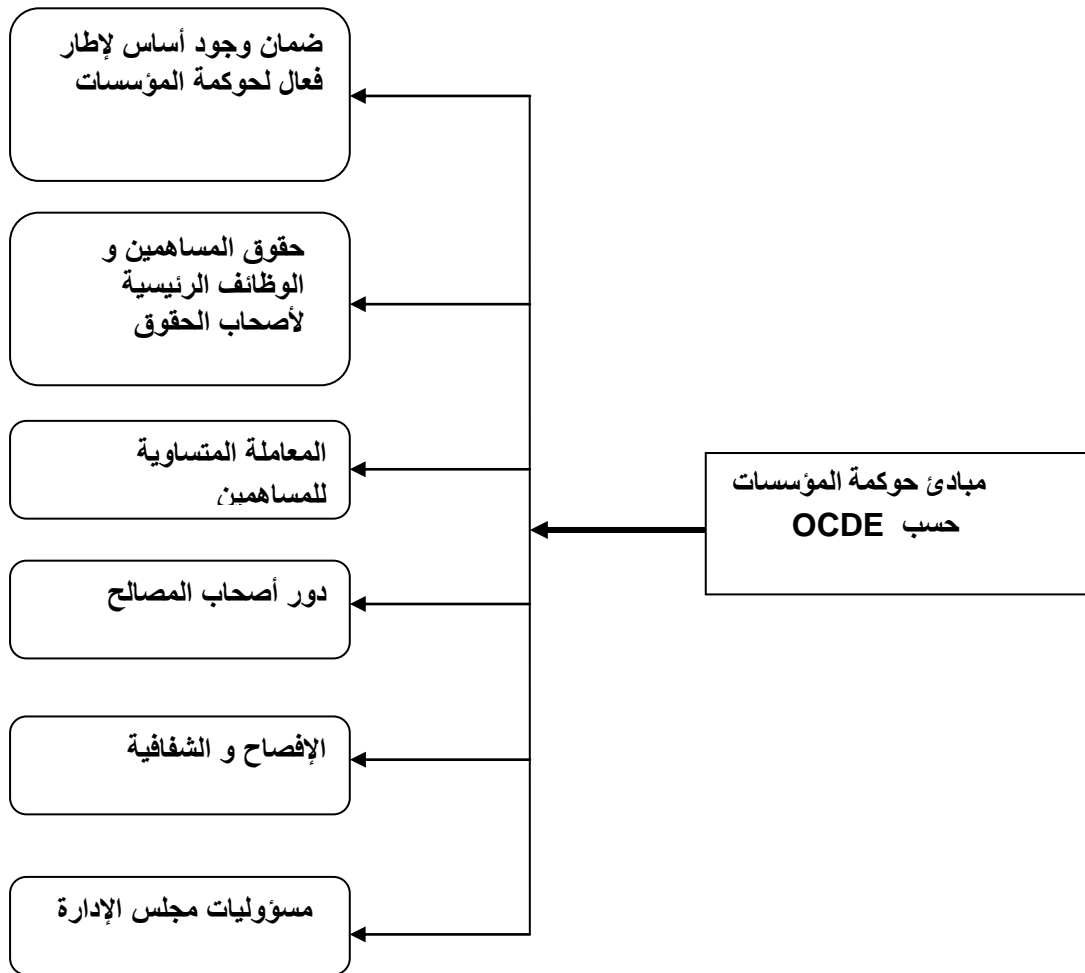
**و- مسؤوليات مجلس الإدارة:** يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات التوجيه و الإرشاد الإستراتيجي للشركة، و الرقابة الفعالة لمجلس الإدارة على إدارة الشركة و محاسبة مجلس الإدارة عن مسؤولياتهم أمام الشركة و المساهمين، و هذا من خلال أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة و على أساس توفير كامل للمعلومات بعناية و العمل على تحقيق أفضل مصلحة للشركة و المساهمين كودلك إذا ما كانت قرارات مجلس الإدارة ستؤثر في مختلف مجموعات المساهمين بطرق مختلفة، فإن على مجلس الإدارة العمل على تحقيق معاملة عادلة اتجاه كافة المساهمين . كما على مجلس الإدارة القيام بوظائف رئيسية :توجيه إستراتيجية الشركة و سياسة المخاطر و الموازنات التقديرية و خطط العمل السنوية، و تحديد أهداف الشركة و اختيار المسؤولين التنفيذيين، و مراقبة التنفيذ و أداء الشركة مع الإشراف على المصاريف الرأسمالية الرئيسية و عمليات الإستحواذ و التخلي عن الإستثمار، و كذلك يجب أن يكون مجلس الإدارة

قادرا على ممارسة التقييم و الحكم الموضوعي لشؤون الشركة بصفة مستقلة، و هذا من خلال تكليف عدد من أعضاء مجلس الإدارة من غير موظفي الشركة ذوي القدرة على ممارسة الحكم المستقل للقيام بمهام يحتمل وجود تعارض في المصالح بها و من أمثلة تلك المسؤوليات: ضمان نزاهة القوائم المالية و ترشيح أعضاء لمجلس الإدارة.

و يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توافر كامل للمعلومات، وكذا على أساس النوايا الحسنة وسلامة القواعد المطبقة، كما يجب أن يعمل لتحقيق مصالح المؤسسة والمساهمين.

حينما ينتج عن قرارات مجلس الإدارة تأشرات متباينة على مختلف فئات المساهمين، فإن المجلس ينبغي أن يعمل على تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين.<sup>(1)</sup>

### الشكل رقم : ( 2-3 ) مبادئ حوكمة الشركات



Source : OCDE , principes de la gouvernement d'entreprises, 2004

<sup>(1)</sup> مصطفى حسن بسيوني السعدني، التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات من منظور طبيعة خدمات التدقيق الداخلي، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، المنعقد في الشارقة، الإمارات العربية المتحدة في سبتمبر 2005 ، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009 ، ص ص 200، 201

### ثانياً: مبادئ لجنة بازل (1)

- وضعت لجنة بازل في العام 1999 إرشادات خاصة بالحوكمة في المؤسسات المصرفية والمالية، وهي تركز على النقاط التالية
- قيم المؤسسة وموئيق الشرف للتصرفات السليمة وغيرها من المعايير للتصرفات الجيدة والنظم التي يتحقق من باستخدامها هذه المعايير.
  - إستراتيجية المؤسسة معدة جيداً، والتي بموجبها يمكن قياس نجاحها الكلي ومساهمة الأفراد في ذلك؛ ليس الإدارة.
  - التوزيع السليم للمسؤوليات ومراكز اتخاذ القرار متضمناً تسلسلاً وظيفياً للموافقات المطلوبة من الأفراد.
  - وضع آلية للتعاون الفعال بين مجلس الإدارة ومراجع الحسابات والإدارة العليا.
  - توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة للمخاطر عن خطوط العمل مع مراعاة تناسب السلطات مع المسؤوليات.
  - مراقبة خاصة لمراكز المخاطر في المواقع التي يتصاعد فيها تضارب المصالح، بما في ذلك علاقات العمل مع المقترضين المرتبطين بالمصرف وكبار المساهمين والإدارة العليا، أو متخذي القرارات الرئيسية في المؤسسة.
  - الحوافز المالية والإدارية للإدارة العليا التي تحقق العمل بطريقة سليمة، وأيضاً بالنسبة للمديرين أو الموظفين سواء كانت في شكل تعويضات أو ترقية أو عناصر أخرى.
  - تدفق المعلومات بشكل مناسب داخلياً أو خارجياً.

### ثالثاً: مبادئ مؤسسة التمويل الدولية (2)

- وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي عام 2003 موجهات وقواعد ومبادئ عامة تراها أساسية لدعم الحوكمة في المؤسسات على تنوعها، سواء كانت مالية أو غير مالية، وذلك على مستويات أربعة كالتالي:
- الممارسات المقبولة للحكم الرشيد.
  - خطوط إضافية لضمان الحكم الجيد الجديد.
  - إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محلياً.
  - القيادة .

(1) فاتح غلاب، تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة المؤسسات لتجسيد مبادئ و معايير التنمية المستدامة، دراسة لبعض المؤسسات الصناعية، مذكرة ماجستير تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة سطيف، 2011، ص50

(2) فؤاد شاكر، الحكم الجيد في المصاريف و المؤسسات المالية العربية حسب المعايير العالمية، المؤتمر المصرفي العربي تحت عنوان الشراكة بين العمل المصرفي و الإستثمار من أجل التنمية، 2005، ص34

### المطلب الثاني: ركائز حوكمة الشركات و المحددات

بداية يتم تحديد ركائز حوكمة الشركات و من ثم محددها.

#### أولا: ركائز حوكمة الشركات(1)

ترتكز حوكمة الشركات على ثلاث ركائز أساسية تتمثل في:

**السلوك الأخلاقي:** يتم ضمان الالتزام بالسلوك الأخلاقي من خلال :

- الالتزام بالأخلاقيات الحميدة و قواعد السلوك المهني الرشيد.
- التوازن في تحقيق مصالح الأطراف التي لها علاقة بالشركة.
- الصدق و الشفافية عند تقديم المعلومات.
- القيام بمتطلبات المسؤولية الإجتماعية و الحفاظ على بيئة نظيفة.
- الرقابة و المساءلة:** و تتم عن طريق وجود :

- أطراف رقابية عامة مثل: هيئة سوق المال، البورصة، البنوك.....
- أطراف رقابية مباشرة مثل: المساهمين، مجلس الإدارة، لجنة المدققة، المدققين الداخليين، المدققين الخارجيين،...
- أطراف رقابية أخرى مثل: الموردين، العملاء، المقرضين... الخ.
- إدارة المخاطر:** و ذلك عن طريق :

- وضع نظام جيد و فعال لإدارة المخاطر،
- ضمان توصيل المخاطر إلى المستخدمين و أصحاب المصالح في الوقت المناسب.

#### ثانيا: محددهات حوكمة الشركات(2)

حتى تستفيد الشركات و الدول من مزايا تطبيق حوكمة الشركات، يجب توفر مجموعة من المحددات التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات.

حيث هناك مجموعتين من المحددات تتمثل فيما يلي

**المحددات الخارجية:** إن وجود مثل هذه المحددات يضمن تنفيذ القوانين و القواعد التي تساعد على حسن إدارة الشركة، و تتمثل هذه المحددات فيما يلي:

المناخ العام للإستثمار المنظم للأنشطة الإقتصادية في الدولة مثل القوانين و التشريعات و الإجراءات المنظمةة لسوق العمل و الشركات.

(1) طارق عبد العال حماد، حوكمة شركات قطاع عام وخاص ومصارف ( المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات مرجع سبق ذكره، ص : 49  
(2) مناوور حداد، دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية، مداخلة في المؤتمر العلمي الأول حول حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي 15-16 سبتمبر، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، 2008 ، ص7

- تنظيم المنافسة و منع الممارسات الاحتكارية؛
  - كفاءة وجود القطاع المالي الذي يوفر الأموال اللازمة لقيام المشروعات و كفاءة الأجهزة الرقابية في إحكام الرقابة على الشركات؛
  - وجود بعض المؤسسات ذاتية التنظيم مثل الجمعيات المهنية و الشركات العاملة في السوق المالية؛
  - وجود مؤسسات خاصة بالمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة و المكاتب الاستشارية.
- محددات داخلية:** و تتمثل هذه المحددات فيما يلي:
- القواعد و التعليمات و الأسس التي تحدد أسلوب و شكل القرارات داخل الشركة؛
  - توزيع السلطات و المهام بين الجمعية العامة و مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين من أجل تخفيف التعارض بين مصالح هذه الأطراف؛
  - الحوكمة تؤدي في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي؛
  - زيادة و تعميق سوق العمل على تعبئة المدخرات و رفع معدلات الاستثمار؛
  - العمل على ضمان حقوق الأقلية و صغار المستثمرين؛
  - العمل على دعم و تشجيع نمو القطاع الخاص؛ و خاصة قدرة التنافسية و خلق فرص العمل؛
  - مساعدة المشروعات في الحصول على تمويل مشاريعها و تحقيق الأرباح.

### ثالثاً: آليات حوكمة الشركات

يتم تطبيق مبادئ الحوكمة من خلال مجموعة من الآليات صنفنا إلى آليات داخلية وخارجية.

#### الآليات الداخلي لحوكمة الشركات (1):

تنصب آليات حوكمة المؤسسات الداخلي على أنشطة وفعاليات المؤسسة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف المؤسسة، ويمكن تصنيف هذه الآليات إلى :

#### ـ مجلس الإدارة:

يعد مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة ، إذ أنه يحمي رأس المال المستثمر في المؤسسة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا، كما أن مجلس الإدارة القوي يشارك بفعالية في وضع إستراتيجية المؤسسة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويراقب سلوكها و يقيم أدائها، وبالتالي تعظيم قيمة المؤسسة ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة المؤسسة، وفي ذات الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للمؤسسة بعين الاعتبار، كما يجب أن تمتلك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيداً عن التدخلات السياسية والبيروقراطية في شؤون ذلك ، وتقوم بالإشراف المستمر على أداء المؤسسة والإفصاح عن ذلك ، ولكي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة يلجأ إلى إنشاء مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين، والميزة الرئيسية لهذه اللجان أنها لا تحل محل مجلس الإدارة فهي تقوم برفع تقرير مفصل للمجلس هو صاحب القرار النهائي والمسؤولية الكاملة .

(1) محمد مصطفى سليمان , حوكمة المؤسسات و معالجة الفساد المالي الإداري, الدار الجامعية , الإسكندرية, 2006, ص115

### لجنة المدققة:

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

### التدقيق الداخلي:

تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورا مهما في عملية الحوكمة، إذ تعزز هذه العملية وذلك بزيادة قدرة المواطنين على مساءلة المؤسسة، حيث يقوم المراجع الداخلي من خلال الأنشطة التي ينفذها بزيادة المصداقية والعدالة وتحسين سلوك الموظفين العاملين في المؤسسات المملوكة وتقليل مخاطر الفساد بأنواعه، كما أن للمراجع الداخلي مسؤولية في منع واكتشاف الغش والتزوير.

### الآليات الخارجية لحوكمة المؤسسات(1)

تتمثل آليات حوكمة المؤسسات الخارجية بالرقابات التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على المؤسسة والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل، هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من أجل تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات، ومن هذه الآليات نجد:

### منافسة سوق المنتجات ( الخدمات ) وسوق العمل الإداري:

تعد منافسة سوق المنتجات أو الخدمات أحد آليات المهمة لحوكمة المؤسسات، إذ أن الإدارة إذا لم تقم بواجباتها بالشكل الصحيح (او انها غير مؤهلة )سوف تفشل في منافسة المؤسسات التي تعمل في نفس حقل الصناعة وبالتالي تتعرض للإفلاس وعليه فإن منافسة سوق المنتجات أو الخدمات تهذب سلوك الإدارة وخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا وهذا يعني أن إدارة المؤسسة إذا كانت في حالة إفلاس سوف يكون له تأثير سيئ على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة، إذ غالبا ما تحدد اختبارات الملائمة للتعيين أنه لا يتم إشغال مواقع المسؤولية من أعضاء مجلس إدارة أو مديري تنفيذيين سبق أن قادوا مؤسساتهم إلى الإفلاس أو التصفية.

### التدقيق الخارجية:

تمثل التدقيق الخارجية حجر الزاوية لحوكمة جيدة في المؤسسات إذ يساعد المراجعون الخارجيين المؤسسات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها، ويغرسون الثقة بين

(1)عباس حميد التميمي, آليات الحوكمة دورها في الحد من الفساد المالي و الإداري في المؤسسات المملوكة للدولة, ورقة بحثية

أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام، ويؤكد معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية على أن دور المراجع الخارجي يعزز مسؤوليات الحوكمة في الإشراف والتبصر والحكمة، إذ أن الإشراف ينصب على التحقق مما إذا كانت المؤسسات المملوكة للدولة تعمل ما هو مفروض أن عمله ويفيد أيضا في اكتشاف ومنع الفساد الإداري والمالي، أما التبصر فإنه يساعد متخذي القرارات بتزويدهم بتقويم مستقل للبرامج والسياسات العمليات والنتائج، والحكمة تحدد الاتجاهات والتحديات التي تواجهها المؤسسة، ولإنجاز كل دور من الأدوار السابقة يستخدم المراجعين الداخليين التدقيق المالية وتدقيق الأداء والتحقق والخدمات الاستشارية.

### \_التشريع والقوانين:

أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، وليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم، فعلى سبيل المثال قد فرض قانون Sarbanes – OxlyAct

متطلبات جديدة على المؤسسات المساهمة العامة، وتمثل بزيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية، والطلب من المدير التنفيذي ومدير الشؤون المالية الشهادة على صحة التقارير المالية وعلى نظام الرقابة الداخلية، ووضع خطوط اتصال فعالة بين المراجع الخارجي ولجنة التدقيق وتحديد قدرة المسؤولين في المؤسسة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في المؤسسة، والتي قد تكون مضرّة بمصالح المالكيين وأصحاب المصالح الآخرين في المؤسسة.

### المطلب الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر و تؤثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات، و تحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد، وهذه الأطراف هي<sup>(1)</sup>

**المساهمون - les actionnaires:** هم من يقومون بتقديم رأس مال الشركة 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، و بالمقابل 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 و السياسات المطلوبة.

(1) فاتح غلاب، تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة المؤسسات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة دراسة لبعض المؤسسات الصناعية  
مذكرة ماجستير تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة سطيف 2011، ص10



**مجلس الإدارة : - Conseil d'administration** هم من يمثلون المساهمين و أيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، و مجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين و الذين يوكل لهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، و يرسم السياسات العامة و كيفية المحافظة على حقوق المساهمين، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم، و قد بينت مبادئ الحوكمة بأن أعضاء مجلس الإدارة يضطلعون بنوعين من الواجبات عند قيامهم بعملهم و هما:

**واجب العناية اللازمة :** و يتطلب أن يكون مجلس الإدارة يقظا و حذرا و أن يبذل الجهد و الحرص و العناية

اللازمة في اتخاذ القرار، و أن يتوفر في الشركة إجراءات و أنظمة كافية و سليمة، و أن تكون الشركة ملتزمة بالقوانين والأنظمة و التعليمات الموضوعية.

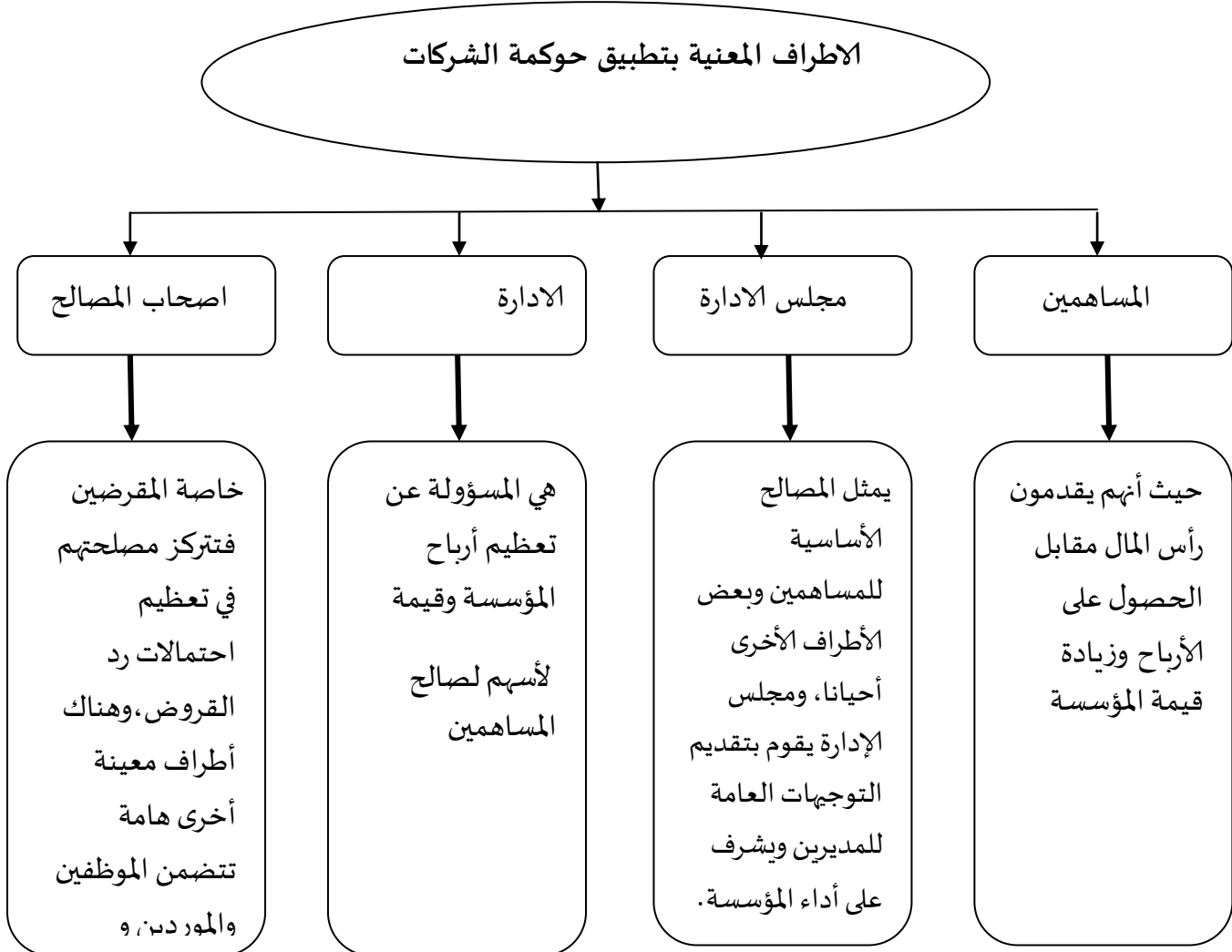
**واجب الإخلاص في العمل :** و يشمل ذلك المعاملة المتساوية للمساهمين و المعاملات مع الأطراف ذات المصالح و وضع سياسات ملائمة للرواتب و المكافآت و غير ذلك.

**الإدارة L'administration :** و هي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة و تقديم التقارير الخاصة بالأداء الفعلي إلى مجلس الإدارة، كما أن الإدارة تكون مسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة و زيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح و الشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين، و الإدارة هي حلقة وصل بين مجلس الإدارة و بقية الأطراف المتعاملة مع الشركة، لذا يجب الحرص على اختيار أفراد الإدارة بعناية لأنهم من يقوم بتنفيذ رغبات المساهمين و مجلس الإدارة.

**أصحاب المصالح Les partenaires :** و هم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين، الموردين و الموظفين، و قد تكون مصالح هذه الأطراف متعارضة و مختلفة في بعض الأحيان، و يتأثر مفهوم حوكمة الشركات بشكل كبير بالعلاقات بين هذه الأطراف، فهم الذين يقومون بأداء المهام التي تساعد الشركة على الإنتاج و تقديم السلع والخدمات، و بدونهم لا تستطيع الإدارة و لا حتى مجلس الإدارة و المساهمين تحقيق الاستراتيجيات الموضوعية للشركة.



الشكل (2-4) الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات



المصدر: فاتح غلاب، "تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة المؤسسات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية

المستدامة - دراسة لبعض المؤسسات الصناعية" -مذكرة ماجستير تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة سطيف، 2011، ص 10.

المبحث الثالث: إسهامات التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات

لقد أصبحت الحاجة الملحة إلى دعم حوكمة الشركات والتي تركز على التدقيق الداخلية والتي بدورها تقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذا إدارة المخاطر و بذلك تساهم في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

### المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية

تقوم الشركة بوضع و تصميم نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن مجموعة من إجراءات المراقبة المختلفة و التي ترتبط بالجوانب المالية، المحاسبية، التنظيمية و الإدارية، و ذلك ضمانا لجس ن سير العمل في الشركة و التقيد بالسياسات الموضوعة و هذا من أجل تحقيق أهدافها.

فنظام الرقابة الداخلية الفعال يعتبر كدعامة لعملية المراجعة، لذلك يقوم المراجع الداخلي بتقييمه قصد تحديد نطاق عمله. يعتبر السبب الرئيسي لظهور نظام الرقابة الداخلية إلى انفصال الملكية عن التسيير و كذا كبر حجم الشركات و تعقدتها الشيء الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية، كما أصبح أمرا ضروريا من أجل المحافظة على الموارد المتاحة للشركة و تحقيق أهدافها.

#### أولا: نشأة الرقابة الداخلية(1)

في بادئ الأمر كانت لا توجد أهمية كبيرة لنظام الرقابة الداخلية نظرا لعدم وجود فصل بين الملكية و الإدارة حيث كانت هناك رقابة المالك أو ما يعرف بالرقابة الشخصية، فالمالك كان يقوم بالرقابة على أنشطة الشركة، و انحصر مفهوم الرقابة الداخلية في حماية النقدية فقط باعتبارها أكثر أصول الشركة تداولاً، و بعد ذلك اتسع نطاقها ليستخدم كمرادف للضبط الداخلي، و الذي يعني تقسيم العمل و تحديد السلطات و المسؤوليات و الفصل بينهما عن طريق عدم قيام موظف ما بعملية كاملة و لذلك يعرف نظام الضبط الداخلي بأنه " مجموعة من الوسائل و المقاييس و الأساليب التي تضعها الإدارة بغرض ضبط عملياتها و مراقبتها بطريقة تلقائية و مستمرة لضمان حسن سير العمل و عدم حدوث الأخطاء أو الغش أو التلاعب أو حتى الاختلاس في أصول الشركة و سجلاتها و حساباتها."

كما أن كبر حجم الشركات و تعقد نواحيها الادارية، المالية و التنظيمية، أدى إلى اعتبار نظام الرقابة الداخلية أمرا حتميا للإدارة الحديثة للمحافظة على مواردها المتاحة، كما أن تعقد عالم الأعمال و حدوث الفضائح المالية أدت إلى إعادة النظر في نظام الرقابة الداخلية من أجل تطويره و تحسين فعاليته ليتماشى مع المستندات الحالية

#### ثانيا: مفهوم نظام الرقابة الداخلية(2)

لقد عرف نظام الرقابة من قبل لجنة حماية المنظمات COSO على أنها العملية المتخذة من طرف الإدارة و الموظفين الآخرين من أجل توفير ضمان مقبول لتحقيق أهداف الشركة و فعالية و كفاءة العمليات، و هذا بالإعتماد على التقارير المالية و الالتزام بالقوانين و النظم.

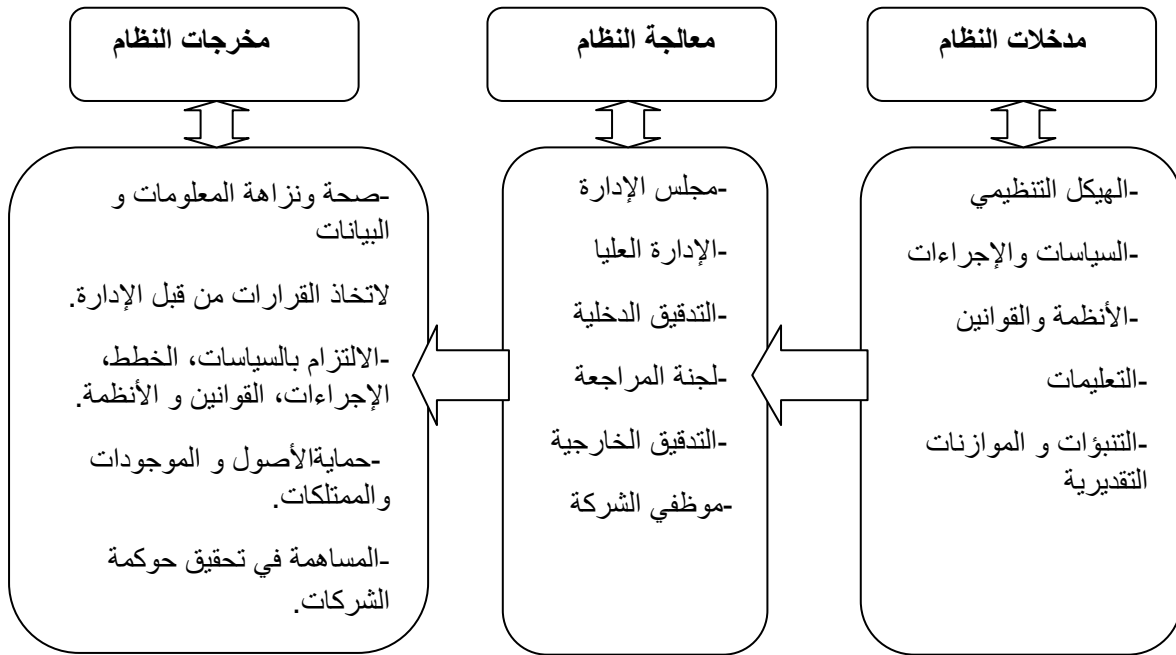
(1) نادر شعبان السواح، التدقيق الداخلي في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2006 ، ص122  
(2) عمر علي عبد الصمد، دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة المؤسسات، دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير، تخصص مالية و محاسبة، جامعة المدينة 2009، ص81

كما نص المعيار الدولي للتدقيق رقم 400 و الخاص بتقدير المخاطر و الرقابة الداخلية على أن نظام الرقابة الداخلي يشمل " كافة السياسات و الإجراءات التي تتبناها إدارة الشركة لمساعدتها قدر الإمكان للوصول إلى هدف إدارة الشركة، و هو الوصول إلى هدف الإدارة، و هو إدارة العمل بشكل منظم كفاء، و المتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة و حماية الأصول، منع و اكتشاف الاحتيال و الخطأ، دقة و اكتمال السجلات المحاسبية و إعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب.

و منه يمكن أن نستخلص أن نظام الرقابة الداخلي يتضمن مجموعة من الوسائل تشمل الهيكل التنظيمي السياسات و الإجراءات، الأنظمة و القوانين، الموازنات التقديرية... الخ، و كل ما تراه الشركة ضروري لهذا النظام كمدخلات و التي تحكمها منهجيات و أساليب و تستخدم في ذلك أدوات كمجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة المدققة، التدقيق الداخلي و الخارجية، و سائر الموظفين في الشركة، وهذا من أجل تحقيق مخرجات و نتائج تعمل على تحقيق أهداف الشركة و المساهمة في تطبيق حوكمة الشركات.

و منه يمكن تصور نظام الرقابة الداخلية وفق الشكل التالي:

الشكل رقم : ( 5-2 ) نظام الرقابة الداخلية



المصدر: عمر علي عبد الصمد، دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة المؤسسات، دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير، تخصص مالية و محاسبة، جامعة المدية، 2009 ص 81

### ثالثا: انعكاسات تقييم نظام الرقابة الداخلية على حوكمة الشركات<sup>(1)</sup>

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي جزءا مهما من نظام الرقابة الداخلي فهي تقع على قمة هذا النظام، كما أن دورها تغير من التركيز فقط على الجوانب المالية لتشمل أيضا الجوانب الإدارية و مساهمتها في إضافة قيمة للشركة وكذا تقديمها للخدمات الإستشارية، فرأي مدير التدقيق الداخلي حول كفاية و فاعلية نظام الرقابة الداخلي أصبح مهما وشائعا خصوصا مع المستجدات التي ظهرت في بيئة الأعمال و لعل أهمها قانون Sarbanes-Oxley و تطور المعايير الدولية للتدقيق الداخلي المعيار رقم 2410 معايير الإبلاغ و التي ، Criteria for Communicating نصت على أن رأي المدقق الداخلي يجب أن يشمل بوضوح العناصر التالية:

- معايير التقييم و كيفية استخدامه؛
  - المجال الذي يشمل رأي المدقق الداخلي؛
  - من الذي يتولى المسؤولية عن انشاء و صيانة نظام الرقابة الداخلي؛
  - المجالات الخاصة التي شملها رأي المدقق الداخلي.
- و التي من شأنها تحقيق المنافع التالية<sup>(2)</sup>

- ضمان الاستمرارية في عملية المراقبة، أن التقييم، التوصيات و التقارير التي تعدها تتم بصفة مستمرة خلال السنة مما يحقق الشعور بالراحة لدى أصحاب المصلحة، كما أن الاستمرار يمكن الإدارة من تنفيذ الإصلاحات و التحسينات في الوقت الملائم؛
- المساهمة في ضمان جودة التنظيم، فتنضمن جودة العمليات الالتزام بالسياسات و الإجراءات و اللوائح الداخلي لضمان انجاز التنظيم لأهدافه بطريقة اقتصادية و فعالة، و للمراجعين الداخليين دور رقابي هام في ضمان الالتزام بتلك الإجراءات و اللوائح الداخلي؛
- تقديم الخدمات الاستشارية، يعتبر المراجعون الداخليون في موقع فريد يمكنهم من تزويد مجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة المراجعة، المراجع الخارجي و أصحاب المصالح بالتحليلات الضرورية، التقييم و التوصيات. ومن ثم فإن وظيفة التدقيق الداخلية عند تقييمها لنظام الرقابة الداخلية تقدم الدعم و المساهمة من أجل تطبيق حوكمة الشركات.

<sup>(1)</sup>The Institute Of Internal Auditors, Pratical Consideration Regarding Internal Auditing Expressing an Opinion Control, USA, 2005, P : 3.

<sup>(2)</sup> سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة التدقيق الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 01 ، المجلد رقم45 ، جانفي 2008 ، ص 9

## المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في تحسين عمليات إدارة المخاطر

### أولاً: تعريف المخاطر و أنواعها

#### تعريف المخاطر (1)

تعرف المخاطر التي تتعرض لها الشركة أنها "احتمالية مستقبلية قد تعرض الشركة إلى خسائر غير متوقعة وغير مخطط لها، مما قد يؤثر على تحقيق أهداف الشركة وعلى تنفيذها بنجاح، و قد تؤدي في حال عدم التمكن من السيطرة عليها وعلى آثارها إلى القضاء على الشركة و إفلاسها."

#### أنواع المخاطر (2)

تنقسم المخاطر التي تتعرض لها الشركة إلى:

**مخاطر الائتمان:** تنشأ هذه المخاطر عن عدم قدرة أو رغبة المتعامل في الوفاء بالتزاماته، وتشمل: القروض السندات والاعتمادات المستندية... الخ، وتحدث المخاطر الائتمانية نتيجة لعوامل خارجية مثل: التغيرات في الأوضاع الاقتصادية كاتجاه الاقتصاد نحو الركود أو حدوث انهيار غير متوقع لأسواق المال، و عوامل خارجية مثل: ضعف سياسات التسعير، ضعف إجراءات متابعة المخاطر و الرقابة عليها... الخ.

**مخاطر السوق:** تعرف مخاطر السوق بمخاطر التعرض إلى الخسائر الناتجة عن عوامل السوق و تشمل المخاطر التالية: مخاطر أسعار الفائدة، مخاطر التسعير، مخاطر أسعار الصرف، مخاطر السيولة... الخ.

**مخاطر التشغيل:** تنشأ مخاطر التشغيل نتيجة احتمال الخسارة التي قد تنشأ عن فشل أو عدم كفاية كل من: العمليات الداخلي، العمال و الموظفين ( غش، اختلاس، سرقة)، الأنظمة... الخ.

### ثانياً - تعريف إدارة المخاطر (3)

تعرف إدارة المخاطر على أنها "احتمالية تنفيذ أو عدم تنفيذ أمر ما يؤثر بشكل سلبي على الشركة أو النشاط الخاضع للمراجعة" كما تمثل إدارة المخاطر مختلف الأعمال التي تقوم بها الإدارة للحد من بعض الآثار السلبية الناتجة عن هذه المخاطر، بالرغم من أن معظم الطرق المتبعة للحد من الآثار السلبية للمخاطر تتعلق بوضع إجراءات رقابية إضافية، إلا أنه من الممكن استخدام طرق متاحة أخرى منها: التنويع أو مشاركة آثار هذه المخاطر مع جهات أخرى بواسطة العقود، الكفالات، الضمانات و التأمين... الخ.

(1) طارق عبدالعال حماد، حوكمة شركات قطاع عام و خاص و مصارف (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات)، مرجع سبق ذكره، ص 507

(2) صالح رجب حماد، أثر المخاطر التشغيلية على البيئة الرقابية و التدقيق الداخلي، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الدولي السنوي السابع حول إدارة المخاطر و اقتصاد المعرفة، جامعة الزيتونة، الأردن، 2007، ص 5-7

(3) Dana hermanson, Larry Rittenberg, Internal audit & organizational Governance, The institute of Internal Auditors research foundation, florida, 2003, date of consultation 30/01/2018. <http://www.theiia.org/download.cfm?file=1775>

### ثالثا - خطوات إدارة المخاطر (1)

تقوم عملية إدارة المخاطر بعمل فحص و تحليل شامل و مفصل لكل أنواع المخاطر التي قد تتعرض لها موضع دراسة المخاطر، و يتم ذلك بتطبيق خمس خطوات أساسية على النحو التالي :

**تعريف المخاطر:** و هي الخطوة الأساسية الأولى للتعرف على المخاطر المحيطة بالعمل؛

**تحليل المخاطر:** و يتم من خلالها تصنيف الخطر و الوقوف على مصادره الأصلية؛

**تقييم المخاطر:** من خلال تحديد عنصري الخطر المتمثلين في: الآثار التي يحدثها كل خطر، احتمال حدوث كل خطر؛

**التحكم في المخاطر:** و بها يتم تحديد أي الطرق تستخدم لتقليل احتمال الخطر و آثاره؛

**المراقبة و المتابعة الدورية:** و تتم لاكتشاف أي مصادر خطر جديدة، أو فشل التحكم في مخاطر سابقة.

### رابعا -العلاقة بين إدارة المخاطر و التدقيق الداخلي(2)

يوضح المعيار رقم 2110 إدارة المخاطر (Risk Management) العلاقة بين إدارة المخاطر و التدقيق الداخلي، حيث ينص على أنه " ينبغي على نشاط التدقيق الداخلي مساعدة الشركة في تعريف و تقييم مواقع الخطر الهامة، و المساهمة في تحسين إدارة المخاطر و نظام الرقابة."

كما تنص الفقرتين A1 و A2 من المعيار السابق على:

**A1 2120** على نشاط التدقيق الداخلي تقييم التعرض للمخاطر المتعلقة بحوكمة الشركات، عمليات التي تقوم بها الشركة و نظم المعلومات و هذا بتقييم:

- موثوقية و سلامة المعلومات المالية و التشغيلية؛

- فعالية و كفاءة العمليات؛

- حماية الأصول؛

- الامتثال للقوانين، الأنظمة و الاتفاقيات .

**A2 2120** - على نشاط التدقيق الداخلية تقييم احتمالات حدوث الاحتيال و الغش، و كيفية إدارة الشركة لهذه المخاطر.

(1)عاطف عبد المنعم و آخرون، تقييم و إدارة المخاطر، مركز تطوير الدراسات العليا و البحوث، مصر، 2008، ص6

(2)T.flemming Ruud ,Jan Marc Bodenmann,Corporate Governance et Audit Interne,Reue de l'expert comptble Geneve ,2006,p532

### خامسا - مراحل تدقيق إدارة المخاطر<sup>(1)</sup>

- تدقيق إدارة المخاطر " هي عبارة عن تدقيق تفصيلية و منظمة لبرنامج إدارة المخاطر مصممة لتقرير ما إذا كانت أهداف البرنامج ملائمة لاحتياجات الشركة، و ما إذا كانت التدابير المصممة لتحقيق تلك الأهداف مناسبة، و ما إذا كانت التدابير قد تم تنفيذها بشكل سليم " حيث أن تدقيق برنامج إدارة المخاطر من طرف قسم التدقيق الداخلي يمر بالمرحلة التالية<sup>(2)</sup>

#### تدقيق أهداف و سياسات إدارة المخاطر :تتضمن هذه المرحلة ما يلي:

- تدقيق سياسة و برنامج إدارة المخاطر و معرفة أهدافه؛ بعد التعرف على أهداف البرنامج، يتم تقييمه و تحديد مدى مناسبه للشركة، حيث يشمل هذا التقييم عموما تدقيق الموارد المالية للشركة و مدى قدرتها على تحمل الخسائر التي قد تتعرض لها، و الهدف منها:

- تقرير ما إذا كانت أهداف البرنامج متماشية مع موارد الشركة المالية و قدرتها على تحمل الخسارة و عندما تكون أهداف إدارة المخاطر معيبة و قاصرة يتم صياغة أهداف جديدة و عرضها على الإدارة للموافقة عليها؛ في حالة وجود تناقض أو تعارض بين التطبيق و السياسة ينبغي التوفيق بين الاثنين إما بتغيير الأهداف أو تغيير سياسة الشركة في التعامل مع مخاطرها.

#### التعرف على مواطن الخطر و التعرض للخسارة:

- بعد الانتهاء من تحديد و تقييم الأهداف تكون الخطوة التالية هي التعرف على مواطن الخطر التي قد تتعرض لها الشركة، و في حالة اغفال و تجاهل بعض الأخطار ينبغي على المدقق الداخلي أن يتعرف على المقاييس الممكن استخدامها للتصدي لها بأنسب البدائل و التوصية بالتدابير التصحيحية.

#### تقييم قرارات التعامل مع كل تعرض للمخاطر:

بعد أن يتم التعرف على المخاطر التي تواجه الشركة و قياسها، يدرس المدقق الداخلي المداخل المختلفة الممكن استخدامها للتعامل مع كل المخاطر، و ينبغي أن تشمل هذه الخطوة تدقيق الكيفية التي تتعامل بها الشركة مع المخاطر كما ينبغي أن يدرس أيضا ما إذا كان أي من المخاطر المحتفظ بها يجب أن تحول أو يحتفظ بها.

(1) عمر علي عبد الصمد، دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة المؤسسات، دراسة ميدانية، مرجع سبق ذكره، ص 101

(2) علي عبد الصمد، دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة المؤسسات، دراسة ميدانية، مرجع سبق ذكره، ص 102

**تفويض تقنيات معالجة المخاطر المختارة:** يتم في هذه المرحلة تنفيذ القرارات السابقة حول كيفية التصدي لكل تعرض للخطر و التحقق من أن القرار تمتنفيذه على أكمل وجه، كما تشمل هذه الخطوة تدقيق كل من تدابير التحكم في الخسارة و تمويل الخسارة

**التقرير و التوصية بإدخال تغييرات لتحسين البرنامج:** عادة ما يتم إعطاء تدقيق إدارة المخاطر الصيغة الرسمية و هذا في صورة تقرير مكتوب، يبين بالتفصيل نتائج التحليل ويطرح توصيات بإجراء تغييرات و تعديلات لتحسين برنامج إدارة المخاطر، و يرسل التقرير إلى الإدارة العليا و لجنة التدقيق و مجلس الإدارة و كذا المساهمين و أصحاب المصالح عند الضرورة.

### **سادسا: أثر تدقيق إدارة المخاطر على حوكمة الشركات(1)**

تقوم التدقيق الداخلية بإضافة قيمة للشركة و العمل على تحقيق أهدافها من خلال تقديم تأكيد معقول عل أن مخاطر الشركة تدار بفعالية و كذا من خلال التحسينات التي تقدمها في مجال إدارة المخاطر، فوظيفة التدقيق الداخلية قد اتسع نطاقها من دورها التقليدي و هو التدقيق المالية إلى التدقيق الإدارية ثم إلى التركيز على إضافة قيمة للشركة متمثلة في تدقيق إدارة المخاطر و تطبيق مدخل التدقيق على أساس المخاطر، و هذا ما يؤدي إلى طمأنة المساهمين ولأطراف الأخرى صاحبة المصلحة على أن المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومة من جانب ممثليهم و أن الإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منتهي منظم

### **المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلية في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات**

تلعب التدقيق الداخلي دورا مهما في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات و ذلك من خلال:

#### **أولا: تعظيم القيمة للعملاء(2)**

يضع هذا الدور المراجع الداخلي أمام تحد يتمثل في سعيه لاكتساب مهارات جديدة تساهم في التطور في مختلف مجالات العمل بالشركة، ليس هذا فحسب بل تطوير آليات تنفيذ مهامه بما يدعم جهود الشركة في تعظيم القيمة أو المنفعة المتحققة للعميل، في إطار تغيير النظرة إليه من مجرد مستهلك لمننتات و خدمات الشركة إلى شريك في عملية الحوكمة، و طالما أن فاعلية تنفيذ قواعد الحوكمة تتوقف على كفاءة الرقابة الداخلية للشركة. فهنا يتضح بعد آخر لدور المراجع الداخلي في زيادة القيمة المتحققة للعميل، من خلال سعيه إلى التقييم الفعال للنظم الرقابية، و تقديم التوصيات الكفيلة ، مما يضمن برفع مستوى جودتها.

(1) عمر علي عبد الصمد، دور التدقيق الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، دراسة ميدانية، مرجع سبق ذكره، ص103

(2) لخضر أوصيف، دور التدقيق الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير قسم العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد و تسيير المؤسسات، 2011، ص90



### ثانياً: تعظيم القيمة للمساهمين

ينوب مجلس الإدارة عن المساهمين في إدارة أموالهم، و هذا يعني أن المجلس مسؤول بالوكالة عن الوفاء باحتياجات و مصالح المساهمين، و المتمثلة في ضرورة الإفصاح عن مدى فعاليته في إدارة ما أوكل إليه من مهام، حيث تمثل التقارير المالية التي يشرف مجلس الإدارة على إعدادها معياراً يتم على أساسه اتخاذ قرارات و سلوكيات من طرف المستثمرين الحاليين و المرتقبين، و هنا يتضح دور التدقيق الداخلي كعنصر فعال في ضمان دقة و نزاهة التقارير المالية و تعزيز قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة الشركة، و كذا مساهمتها بالتعاون مع الإدارات المسؤولة في الحد من المخاطر التي تتعرض لها الشركة، و مما يدعم الدور الذي يؤديه فريق التدقيق الداخلي وجوده في موقع الأحداث يعايشها لحظة بلحظة بالشركة، حيث تساعده هذه الميزة على تدقيق القوائم المالية و التقرير عنها بشكل أكثر تفصيلاً من المدقق الخارجي مما يضمن الاستخدام الأمثل لأصول الشركة، و حمايتها من الأخطار التي قد تنتج نتيجة الغش أو عدم الالتزام بالقوانين و التعليمات و الإجراءات المطبقة في الشركة.<sup>(1)</sup>

### ثالثاً: تعظيم القيمة لأصحاب المصالح

يتمثل أصحاب المصالح في الموظفين و الموردين و الدائنين و المجتمع المحيط ككل، الذين لهم مصالح فردية أو جماعية في نجاح الشركة و استمراريتها، فهي التي توفر فرص العمل و تدفع الضرائب و تقدم السلع و الخدمات. فاستمرارية الشركة تمثل مصلحة مشتركة للمساهمين و الأطراف الأخرى ( أصحاب المصالح ) المرتبطة و المتأثرة بنشاطها، و لا تتوقف استمرارية الشركة فقط على مدى كفاءة و فعالية عملياتها، بل أيضاً على التحسين المستمر لتلك العمليات، و هنا يبرز دور التدقيق الداخلي حيث يمكنها من خلال التقييم لنظم الرقابة الداخلي، و مساهمتها في إدارة المخاطر و تعزيز قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة الشركة و الرفع من مستوى كفاءة و جودة عمليات الشركة و تعظيم ما يتولد عنها من قيمة أو منفعة لأصحاب المصالح.

### المطلب الرابع: إطار مقترح لتطوير فعالية التدقيق الداخلي في ظل حوكمة الشركات

يتأسس الإطار المقترح على فكرة إعادة النظر للتدقيق الداخلي من منظور شامل لتحديد الأنشطة المكونة لها، والتي تبدأ بالتخطيط ثم التنفيذ، فالإتصال و رفع التقارير إلى مجلس إدارة الشركة، و تنتهي بالمتابعة و مناقشة لجنة التدقيق التابعة لمجلس الإدارة.

**أولاً: التخطيط لعملية التدقيق الداخلي<sup>(2)</sup>** ترتكز خطة التدقيق الداخلي تقليدياً على مجال واحد من المخاطر و هي المخاطر المحاسبية و المالية، لذا يتم تصميم الاختيارات للبحث عن هذه الأخطاء، مما يؤثر سلباً على الأنشطة التي تخضع أعمالها للتدقيق لكونها مجزأة تحري عن الأخطاء، و من ثم ينظر للتدقيق الداخلي على أنها نشاط يثير القلق و يعطل الأداء و يؤثر سلباً

(1) لخضر أوصيف، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص90

(2) لخضر أوصيف، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص92

عن عمل مختلف الأنشطة الأخرى، حيث يتطلب تحليل وظيفة التخطيط لعملية التدقيق الداخلية النظر إليها من ثلاث زوايا مترابطة وهي

**نطاق التخطيط لعملية التدقيق الداخلي:** يجب أن تتأسس خطة التدقيق الداخلي على تقييم كافة مخاطر النشاط، فالسعي للتغلب على هذه المخاطر يولد قيمة أعلى للمساهمين و أصحاب المصالح، بحيث يجب تصميم الخطة بناءً على تأثير هذه المخاطر على عملية تطبيق قواعد حوكمة الشركات ؛

**إجراءات وضع الخطة بما يضمن فاعليتها من خلال تجارب المستويات الإدارية و التنفيذية مع الجهود المبذولة لتنفيذها:** يجب تقييم المخاطر من خلال استطلاع آراء المستويات الإدارية المختلفة، كما يجب تدقيق استراتيجيات الشركة والخطط التفصيلية، بعد ذلك حصر المخاطر و تصنيفها تبعاً لأهميتها، و تصميم إجراءات التدقيق الداخلي لكل نوع من المخاطر؛

**تطوير خطة التدقيق الداخلي:** يجب على فريق التدقيق الداخلي أن يسعى دائماً لتطوير خطة المدققة، مثلاً إذا لاحظ الفريق زيادة في معدل الدوران الوظيفي بسبب الاستقالة، يجب أن يبحث عن حل للمخاطر المترتبة عن ذلك، نظراً لما يمكن أن تتحملة الشركة من تكاليف لتعيين و تدريب موظفين جدد، زيادة على ذلك فقدانها لخبرات ملمة بطبيعة نشاط الشركة، واحتمال انتقالها لشركات منافسة، مما قد يؤثر على الميزة التنافسية التي تحققها الشركة، ويتمثل دور التدقيق الداخلي هنا في العمل مع خبراء الموارد البشرية في الشركة، لوضع الحلول الكفيلة بتخفيض معدل الدوران من خلال تدقيق أسس تقييم الأداء و نظام الحوافز المطبقة في الشركة و مدى تأثيرهما على هذا المعدل.

#### ثانياً: متطلبات تنفيذ خطة التدقيق الداخلي :

يتم تنفيذ خطة التدقيق الداخلي وفقاً لأربعة متطلبات هي<sup>(1)</sup>

**الاعتماد على متخصصين:** المدقق الداخلي ليس خبيراً بكل جوانب أنشطة الشركة، و عدم اعتماده على خبير متخصص عند مراجعته مجالاً ما خارج نطاق خبرته، يتطلب ضرورة سعيه لمعرفة طبيعة المجال و الظروف المحيطة به معتمداً على القائمين بالتنفيذ، فحل هذه المشكلة يتطلب ضرورة الاعتماد متخصصين في المجال المراد مراجعته، ففي المثال السابق الخاص بتدقيق مسببات زيادة معدل الدوران الوظيفي، فإن ضم خبير في الموارد البشرية لفريق التدقيق يساهم في التأكد من أن عملية التدقيق الداخلي تم تخطيطها و تنفيذها بطريقة جيدة، و أن النتائج المتحصل عليها وثيقة الصلة بالموضوع؛

**إتباع مدخل العملية:** على فريق التدقيق الداخلي إتباع مدخل العملية عند أداء عمله، من خلال تقييم مجموعة الأنشطة المكونة للعملية المراد مراجعتها، للتعرف على نقاط القوة التي يجب تنميتها و الضعف التي يجب التخلص منها في كل نشاط، بما يؤدي في النهاية إلى تحقيق المراد من تنفيذ العملية ككل، حيث يساعد هذا المدخل على تخفيض الوقت اللازم لإنجاز عملية التدقيق و تدعيم و تطوير تقرير المراجعة الداخلي و جعله أكثر قبولاً.

(1) محمود يوسف الكاشف، نحو إطار متكامل لتطوير فعالية التدقيق الداخلي كمنشآت مضيف للقيمة، مجلة كلية التجارة، مصر، 2007

**إجراء تقييم ذاتي لمخاطر الرقابة الداخلي:** يجب على فريق التدقيق الداخلي أن يسعى لإجراء تقييم ذاتي لمخاطر الرقابة الداخلي من خلال ورش عمل يشترك فيها أعضاء فريق التدقيق الداخلي مع المتخصصين في المجال الخاضع للرقابة، يكون هدفها تحديد مخاطر الرقابة الرئيسية فيه، و إيجاد حلول رقابية تقلل من تلك المخاطر؛

**إستخدام التقنيات الحديثة في المدققة:** من المعلوم أن استخدام التقنيات الحديثة لا يؤدي إلى دقة وسرعة الإنجاز فحسب، بل يساعد على رفع مستوى جودته، و التدقيق الداخلي كأى وظيفة يمكن تطويرها بالاعتماد على الأساليب التقنية الحديثة من خلال السعي للوصول لمعلومات عن أفضل التطبيقات ووضعها كهدف يجب تحقيقه، خاصة مع اتساع نطاق تبادل المعلومات عن أفضل التطبيقات في مختلف المجالات .

### ثالثا: الإتصال و رفع التقارير إلى مجلس إدارة الشركة

- تؤثر تقارير التدقيق الداخلي على العلاقة بين إدارات الشركة و فريق التدقيق الداخلي، فقد تؤدي إلى توتر هذه العلاقة نظرا لتركيزها على الأخطاء و الجوانب السلبية للأداء، و هو ما يزيد من احتمال عدم تنفيذه هذه الإدارات لما يرد في تقارير التدقيق الداخلي من توصيات، و للتغلب على هذه المشكلة يجب : (1)

- أن تتضمن التقارير تعليقا عن الجوانب الإيجابية في العملية التي تمت مراجعتها، من خلال ذكر الجهود المبذولة من طرف إدارات الشركة في السهر على تطبيق قواعد الحوكمة، و من ثم تكون أكثر قبولا و تحفيزا لتنفيذ ما ورد بها من توصيات.

- يجب أن تكون التقارير معبرة اختصار و دقة عما يريد فريق التدقيق الداخلي توصيله للجهة التي تستلم التقرير.

### رابعا: المتابعة و مناقشة لجنة المدققة

- لضمان استمرارية نجاح وظيفة التدقيق الداخلي كآلية لتفعيل حوكمة الشركات يجب أن تكون هناك مناقشة بين إدارة التدقيق الداخلي و مجلس الإدارة عن طريق لجنة المدققة، لتقييم أداء فريق إدارة التدقيق الداخلي من خلال مطابقتها بالإجابة عن مجموعة من الأسئلة منها على سبيل المثال: (2)

- هل حققت إدارة التدقيق الداخلي أهدافها من منظور مجلس الإدارة الممثل لحقوق المساهمين؟

- هل ساعدت إدارة التدقيق الداخلي على التحكم في المخاطر التي تعرضت لها الشركة؟

- هل كانت التوصيات التي قدمتها إدارة التدقيق الداخلي حول وضعية الشركة ملائمة؟

- هل تتسم نتائج التدقيق الداخلية و تقاريرها بالدقة؟

(1) محمود يوسف الكاشف، نحو إطار متكامل لتطوير فعالية التدقيق الداخلية كنشاط مضيف للقيمة، مرجع سبق ذكره، ص 22

(2) محمود يوسف الكاشف، نفس المرجع السابق، ص 24

### خلاصة الفصل الثاني

ظهرت حوكمة الشركات بسبب انفصال الملكية عن الإدارة ، وزاد الاهتمام بها بعد سلسلة الانهيارات والأزمات المالية التي مست بعض الشركات، حيث ساهمت هذه الظروف في وضع مجموعة من المبادئ التي تضمن الاستغلال الأمثل لموارد الشركة وتحقيق أهداف أصحاب المصالح.

كما ساهمت التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات، وهذا من خلال تقييمها لنظام الرقابة الداخلي وإدارة المخاطر وكذا دور التدقيق الداخلي في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات.

و من خلال كل هذا استنتاج ما يلي:

يعتبر نظام الرقابة الداخلي من المتطلبات الأساسية للشركة خصوصا مع متطلبات حوكمة الشركات، كما تعد التدقيق الداخلي من الركائز الأساسية في هذا النظام، فرأي التدقيق الداخلي حول كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلي، وكذا تقديمها الخدمات الإستشارية في هذا المجال تعد إضافة قيمة للشركة وكذا تطبيقها لحوكمة الشركات؛

إن القيام بإدارة المخاطر تؤدي إلى معرفة الطريقة التي تدار بها المخاطر، وبالتالي طمأنة المساهمين والأطراف ذات المصلحة من أن المخاطر مفهومة والإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي منظم.

## الفصل الثالث: دراسة حالة

### مؤسسة سوناظراك

**تمهيد:**

في دراستنا لهذا الفصل إلى الدراسة النظرية حول أهمية التدقيق الداخلي و أهمية هذا التدقيق في تحقيق حوكمة الشركات. و قد تطرقنا في دراستنا هذه إلى التعريف بمؤسسة سوناطراك و ذكرنا أهم وظائفها و خصصنا جزء للمؤسسة محل التربص و هي الخاصة بنشاط نقل خطوط الأنابيب. و لدراسة هذه الحالة أخذنا أمثلة متعددة عن التدقيق داخل المؤسسة على مستوى النشاط الموضح سابقا.

و على أساس ما تم ذكره أعلاه فقد قمنا بتقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: التعريف بمؤسسة سوناطراك

المبحث الثاني: التدقيق على مستوى نشاط نقل خطوط الأنابيب

## المبحث الاول : التعريف بشركة سوناطراك

### المطلب الاول : تاريخ سوناطراك

بعد الاستقلال في مجال المحروقات ، مثل غالبية المجالات الأخرى ظلت محتكرة من قبل الشركات. رداً على هذا الوضع أنشأت الدولة الجزائرية من خلال المرسوم رقم 491-63 الصادر في 31-12-1963 ، سوناطراك (الشركة الوطنية للنقل خط أنابيب الهيدروكربونات) في البداية ، اقتصرتها مهمتها على نقل المحروقات ، ومن هنا جاءت تسميتها ، لكنها لم تفعل قريبا ليشمل جميع أنشطة عملية استغلال الهيدروكربونات

- تم تحفيز تطوير سوناطراك بعدة عوامل ، اثنان منها أكثر الأهمية:

تأميم المحروقات في 24-02-1971 أصبحت الجزائر مالكة لـ 51٪ موارد جزائرية (قبل ذلك كانت 50٪ فقط).

استثمارات الشركة الضخمة في مجالات مختلفة مثل التكرير ، الإسالة ، البتروكيماويات ، الاستغلال ، النقل.

بناءً على المرسوم الرئاسي رقم 48-98 الصادر في 11-02-1998 بشأن وضع الشركة ، تحولت سوناطراك إلى شركة مساهمة برأس مال مائتين وأربعين خمسة مليارات دينار (2.45 مليار يورو) مقسمة إلى مائة وخمسة وأربعين ألف سهم مليون دينار للوحدة (100,000 يورو) كاملة وحصرية مكتتب بها و صدر من قبل الدولة

### المطلب الثاني : تصنيف سوناطراك العالمي

تصنف سوناطراك دائما بين اثني عشر شركة نفطية كبرى في جميع أنحاء العالم بفضل:

- الإمكانيات البشرية المؤهلة تأهيلا عاليا ؛

- تشريعات نشطة للغاية وتنافسية بشأن المواد الهيدروكربونية ؛

- احتياطات كبيرة.

- 40 عاما من الخبرة في مجال التشغيل والتطوير مجالات؛

- خبرة واسعة في صناعة الغاز

في عام 1999 ، الجزائر مع شركائها حالة جيو اقتصادية مميزة المرتبة الأولى بين الاكتشافات العالمية

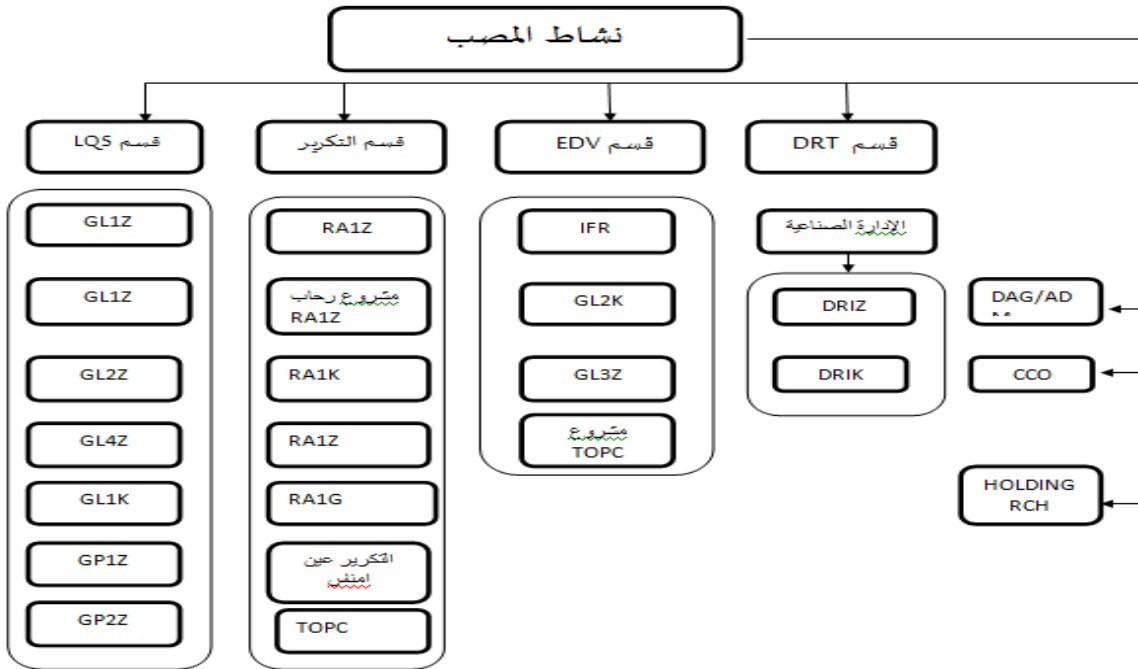
**المطلب الثالث: المهام الرئيسية لسوناطراك**

- التنقيب عن المواد الهيدروكربونية والبحث فيها واستغلالها.
- تطوير وتشغيل وإدارة شبكات النقل والتخزين وتحميل الهيدروكربونات ؛
- تسهيل الغاز الطبيعي ومعالجة واسترجاع الهيدروكربونات الغازي؛
- تحويل وتكرير الهيدروكربونات ؛
- تطوير أي شكل من أشكال الأنشطة المشتركة في الجزائر أو خارج الجزائر مع شركات جزائرية أو أجنبية.
- استثمارات حقوق الملكية والأوراق المالية الأخرى القابلة للتحويل في جميع الشركات القائمة التي تم إنشاؤها في الجزائر أو في الخارج ؛
- إمداد الدولة بالمحروقات على المديين المتوسط والبعيد.
- دراسة وتعزيز والتحقق من أي شكل ومصدر آخر للطاقة ؛
- تطوير جميع الأنشطة التي لها صلة مباشرة بكل الوسائل صناعة الهيدروكربون ، والنشاط الذي قد يولد الاهتمام به
- تتدخل سوناطراك أيضاً في قطاعات أخرى مثل توليد الكهرباء والطاقات الجديدة والمتجددة وتحلية المياه
- تم تنظيم سوناطراك في أربعة (04) أنشطة:
- نشاط المنبع UPSTREAM.
- نشاط DOWNSTREAM.
- النقل بواسطة نشاط خطوط الأنابيب T.R.C.
- نشاط التسويق COM.1.5
- المخطط التنظيمي لشركة SONATRACH**
- ACT:النشاط المركزي.
- ADG:إدارة التدقيق المركزي للمجموعة.
- AMT: المنبع.
- AVL: المصب
- COM: تجاري.
- FIN: التمويل.



- HSE: إدارة السلامة الصحية والبيئة
- DCJUR: الإدارة القانونية المركزية.
- RHC: الموارد البشرية والاتصالات.
- SIE: الأمان.
- SIHC: شركة سوناطراك العالمية القابضة
- SPE: قسم الاستراتيجية والتخطيط والاقتصاد.
- TRC: النقل عن طريق خطوط الأنابيب

الشكل رقم(1-3): المخطط التنظيمي لمركزية نشاط المصب



### المبحث الثاني: التدقيق على مستوى نشاط نقل خطوط الأنابيب

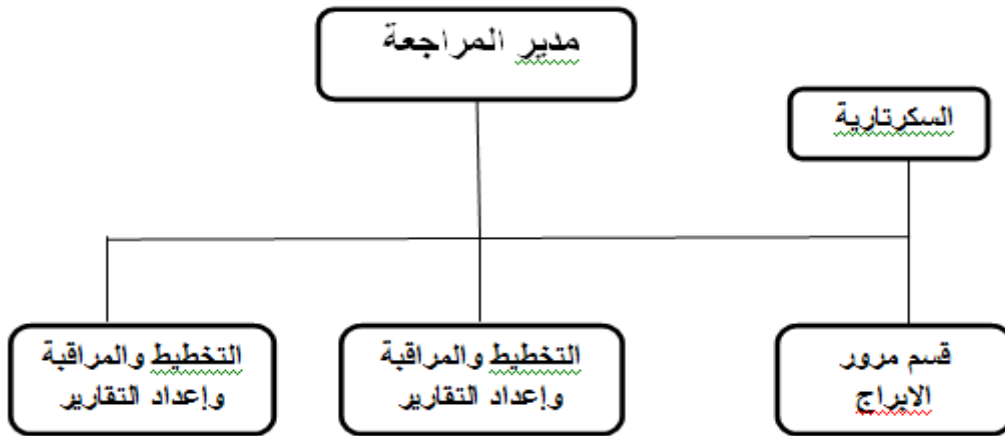
#### المطلب الأول: المهام الرئيسية لدائرة التدقيق داخل النشاط

- المشاركة في تنفيذ سياسة الرقابة الداخلية لمجموعة سوناطراك في مستوى النشاط
- الامتثال لتطبيق سياسات وإجراءات المجموعة على مستوى النشاط
- المساعدة في إدارة نشاط لجنة الحقيقة والمصالحة وفقاً للتوجيهات والقواعد و تتفق إجراءات مجموعة سوناطراك مع المعايير المتعلقة بوظيفة التدقيق داخلي .

- تطبيق النظام المرجعي للتدقيق الداخلي لمجموعة سوناطراك ، والمكون من سياسة الرقابة الداخلية وميثاق التدقيق الداخلي وقانون الأخلاقيات و السلوك المهني للمدققين الداخليين ، ولا سيما من خلال إجراءات الوعي والمعلومات ؛
- تمثيل نشاط لجنة الحقيقة والمصالحة في لجنة إدارة التدقيق في سوناطراك بقيادة إدارة التدقيق المركزي للمجموعة وجميع الأعمال المتعلقة بوظيفة التدقيق الداخلي في سوناطراك؛
- وضع واقتراح خطط التدقيق الداخلي السنوية للنشاط بناءً على النهج القائم على المخاطر ، في تحقيق الأهداف التي حددتها المجموعة ؛
- المشاركة في تدقيق وتحكيم خطط التدقيق الداخلي السنوية لدائرة الرقابة الداخلية المجموعة ، في إطار لجنة التدقيق الإدارية ، بما يتوافق مع إجراءات التدقيق الداخلي المعمول بها في سوناطراك ؛
- تنفيذ خطة التدقيق الداخلي السنوية للنشاط وفق دليل إجراءات التدقيق الداخلية والقواعد التي تحكم وظيفة التدقيق في سوناطراك ؛
- المشاركة في تنفيذ خطط التدقيق الداخلية السنوية لمجموعة سوناطراك بالإضافة إلى أي مهمة غير مخطط لها ، تكلف بها أو تنسقها الإدارة المركزية ؛
- الامتثال للمعايير ، كجزء من خطط مراقبة الجودة السنوية الموضوعية من قبل دائرة التدقيق المركزي للمجموعة ، لضمان جودة المهام ، أساليب وإجراءات التدقيق الداخلي المعمول بها في سوناطراك ؛
- الاستخدام الأمثل لموارد التدقيق والتأكد من تقييمها لأدائها وكفاءتهم في تنفيذ المهام الموكلة إليهم والإرشادات الصادرة عن إدارة التدقيق الداخلي.
- الإدارة وبالتعاون مع الموارد البشرية للنشاط أي احتياجات تدريبية ضرورية لتقييم رأس المال والاستفادة منها في سياق تحقيق الأهداف التي حددها النشاط ؛
- المشاركة في عملية تطوير وتنفيذ الخطة التدريبية للتدقيق الداخلي الذي يعده قسم التدقيق المركزي للمجموعة
- إعداد التقارير الدورية ، تنفيذ مهام التدقيق الداخلية وفقاً لدليل إجراءات التدقيق الداخلي الخاص بسوناطراك.
- دعم العمليات ومتابعة توصيات التدقيق الداخلية للرقابة الداخلية ؛

- تقديم الدعم للتحكم في التطبيق ، على مستوى النشاط ، من الإجراءات والأحكام التنظيمية لسوناطراك فيما يتعلق بالمشتريات ؛
- الرد على أي طلب من إدارة النشاط فيما يتعلق بتسليم الأسواق ، ولا سيما من خلال إنشاء قاعدة بيانات والآراء والمشورة ومقترحات لتحسين تطبيق الإجراءات المذكورة؛
- إدارة الواجهة بين النشاط والإدارات المركزية المسؤولة عنها الترسية العقود على شركة سوناطراك ، وفق التعليمات والإرشادات من النشاط.
- وضع ومتابعة تنفيذ برامج دورية لمساعدة الرقابة الداخلية بالتعاون مع الهياكل الوظيفية للنشاط ، في إطار تحسين الرقابة الداخلية ؛
- مساعدة الهياكل التشغيلية في تنفيذ نظام الرقابة الداخلية ؛
- تنسيق عمليات الرقابة الخارجية (تدقيق قانوني ، تدقيق التعاقدية) وكذلك مراقبة الإدارة من خلال الهياكل الوظيفية والجوانب التشغيلية للنشاط والتوصيات والتحفظات المتعلقة به ، وهذا ، لأغراض التوحيد لإدارة الأعمال والمجموعة.

### الشكل رقم (2-3) الهيكل التنظيمي لقسم التدقيق



### المطلب الثاني : رفع التقارير إلى قسم التدقيق في نشاط لجنة الحقيقة والمصالحة

يتبع قسم التدقيق في هيئة تنظيم قطاع الاتصالات بشكل هرمي نائب رئيس النشاط النقل عن طريق الأنابيب ومن ناحية أخرى ، يتم توصيله وظيفياً بإدارة التدقيق المركزي للمجموعة (ADG).

لوظيفة التدقيق في مجموعة سوناطراك معايير يجب أن يكون لها:

**ميثاق الأخلاق والسلوك المهني للمدققين الداخليين:** والغرض منه هو توفير مبادئ توجيهية لممارسة التدقيق الداخلي داخل مجموعة SONATRACH من خلال تضمين عنصرين أساسيين- المبادئ الأساسية- قواعد السلوك.

**- ميثاق التدقيق:** يحدد الدور والتنظيم والتطبيق ومعسكرات التدخل لتدقيق الحسابات الداخلي ويشكل مستودعاً لحقوق وواجبات المدقق الداخلي لجميع كيانات المجموعة التي يتعين الالتزام بها في سياق نشاطها.

**- دليل إجراءات التدقيق الداخلي:** يتضمن مجموعة من الإجراءات اللازمة لتشغيل هيكل التدقيق الداخلي في سوناطراك ؛ إنها وثيقة مرجعية دائم.

### المطلب الثالث: مسار مهمة التدقيق

من الضروري تحديد أن هذه الحالة العملية تتعلق بإجراء مهمة التدقيق الداخلية هي محاكاة ، وهذا بالنظر إلى الطبيعة السرية لوظيفة التدقيق الداخلي.

**1- مرحلة التحضير:** خلال هذه المرحلة ، يجب على فريق التدقيق إعداد جدول المخاطر ، ملاحظة برنامج التوجيه والعمل. من ناحية أخرى ، سيتم إرسال رسالة مهمة للجهة الخاضعة للرقابة لهذا الغرض.

### الشكل رقم (3-3) : رسالة المهمة

Lettre de mission



سوناطراك  
sonatrach

Activité TRC  
Direction Audit

N°\_010\_/PE/AUD/TRC-09

Objet : Audit du dispositif de contrôle interne

Monsieur le Président de la Filiale ABC

Oran, le JJ/MM/15

Conformément au plan d'audit 2015, approuvé par Monsieur le Président Directeur Général, la Direction de l'Audit est chargée de l'audit du dispositif de contrôle interne de votre filiale.

Les objectifs généraux de la mission sont de s'assurer que :

- l'organisation en place est en adéquation avec les objectifs et le collectif de l'entreprise
- le dispositif de contrôle interne mis en place est fiable et assure une maîtrise des risques au niveau de chaque étape du processus achats paiements fournisseurs
- le logiciel comptable, en vigueur au niveau de l'entreprise est fiable et assure une protection de l'information.

Cette mission, supervisée par M. A.H sera conduite par M. K.B chef de mission. Les autres membres de l'équipe d'audit sont : MM. S.L et R.A.

L'intervention dans vos locaux est prévue le JJ/MM/15 et ce, pour 02 semaines.

A ce titre, nous vous saurions gré de bien vouloir prendre toutes les dispositions nécessaires pour prêter assistance à l'équipe d'audit et de mettre à sa disposition les moyens requis pour le bon déroulement de ses travaux.

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

الشكل رقم (4-3) : جدول الأخطار

Tableau des risques					
Tâches	Objectifs	Risques	Evaluation du risque	Dispositif de contrôle interne	Constat
Organisation	Définition d'une organisation adéquate Pourvoi des postes	Dilution de responsabilités Déperdition de compétences Non atteint des objectifs	F	Organigramme approuvé Manuel d'organisation	Organisation non achevée (en cours)
Mise en place des DCI	Atteinte des objectifs de l'activité, du processus et de l'opération : - Maîtrise de risques, à différents niveaux	Pratiques inadéquates / non autorisées Dépassement des prérogatives	F	Charte de responsabilités Procédures	Absence de charte de responsabilités Absence de procédures formalisées
Informatisation du système comptable	Sécuriser toutes les informations comptables Veiller à la fiabilité des informations comptables	Accès non autorisés (Manipulation des données) Etats financiers erronés	F	Clés personnelles d'accès Changements périodiques des mots de passe	Système non sécurisé

الشكل رقم (5-3) : برنامج العمل

Programme de Travail

Section	Actions	Outil	Responsable en charge	Réf. Papier Travail	Date de début	Date de fin
Organisation	Prise de connaissance du fonctionnement de l'organisation	Entretiens Diagramme fonctionnel Test	LA & KM	CRE 01 FT 220-1 FRAP 220-1-1	06/02/08	08/02/08
	Examen de l'organigramme en vigueur					
	Examen du manuel d'organisation					
Dispositif de contrôle interne	Vérifier l'existence d'une charte de responsabilités	Entretien & test	LA & KM	CRE 02 FT 220-2 FRAP 220-2-1	09/02/08	10/02/08
	Vérifier les procédures en vigueur	Grille de séparation des tâches				
Système informatique	Prise de connaissance du fonctionnement du système comptable	Entretien	LA & KM	CRE 03 FT 220-3 FRAP 220-4	13/02/08	14/02/08
	Tester la restriction des accès et séparation des tâches	Observation				

## الشكل رقم (3-6) : مذكرة توجيه

## Note d'orientation



Destinataires :

MM. Le Directeur Général du Holding

Le Directeur Audit

Activité TRC  
Direction Audit

Conformément au plan d'audit 2015 ainsi qu'à la lettre de mission N°010/PE/AUD/TRC-09 du JJ/MM/15 et après étude préliminaire du dossier objet de l'audit avec les auditeurs et le commanditaire de la mission et à travers la consultation et le traitement des éléments d'information recueillis, la présente note est destinée à vous informer de l'orientation que nous donnons à la mission.

**Mission :** Audit et évaluation du Dispositif de Contrôle Interne**Objectifs généraux :**

Les objectifs généraux de cette mission sont :

S'assurer que l'organisation en place est en adéquation avec les objectifs et le collectif de l'entreprise

- S'assurer que le dispositif de contrôle interne mis en place est fiable et assure une maîtrise des risques au niveau de chaque étape du processus achats paiements fournisseurs

- S'assurer que le logiciel comptable, en vigueur au niveau de l'entreprise est fiable et assure une protection de l'information.

**Objectifs spécifiques :**

Il est demandé de se focaliser sur :

- La revue et l'analyse du manuel d'organisation ;
- Vérifier le pourvoi des postes et les fiches y afférentes ;
- Vérifier l'existence de procédures, charte de pouvoirs ainsi que le principe de séparation des tâches ;

**Champ d'action :**

Après discussion avec le Management de la structure auditée et compte tenu de la contrainte liée au budget temps très restreint alloué à la mission, à savoir une quinzaine de jours (15), et afin d'assurer plus d'efficacité et d'efficience dans la réalisation et l'atteinte des objectifs assignés à la mission, il a été jugé judicieux de se focaliser essentiellement sur les directions Y & Z.

**Le chef de la mission :**

K. B

**Copie pour information :**

M. Le Directeur de la filiale ABC

## 2- مرحلة التحقيق:

### 1- اجتماع الافتتاح

#### محضر الاجتماع الافتتاحي

- المشاركون :

- الحاضرين

- المدقق :

السادة المحترمون

(ا.ب.ت) السيد العضو المنتدب لشركة

م. رئيس الوحدة التنظيمية

م. مدير تكنولوجيا المعلومات

- المدققين :

السادة المحترمون

ا.ا رئيس البعثة

ا.ب مدقق حسابات

ا.ث مدقق

أ.ج مشرف البعثة

**النقاط المعنونة:**

مقدمة موجزة عن المدققين من قبل مشرف الارتباط لأولئك المسؤولين عن شركة تابعة تحديد الجهات الخاضعة للرقابة ووظائفها ؛

التذكير بموضوع المهمة وأهدافها ونطاقها.

إعلان عن سير المهمة مؤقتاً مع بيان الخطوات الواجب إتباعها حتى المرحلة النهائية (خاتمة).

### استنتاج:

وكان خلال هذا الاجتماع عند تقديم فريق التدقيق والموضوع وكذلك الأهداف المخصصة للمهمة ومصحتها ؛ أول مدير للشركة التابعة وبعد الترحيب بفريق التدقيق تعيين رئيس وحدة المنظمة كشخص اتصال ؛

تم تحديد مجال تدخل فريق التدقيق وجلسات التعريف (جهة اتصال) تمت برمجتها / إصلاحها مع مديري الهياكل المعنية من قبل موضوع التدقيق ، وهو قسم المالية والبنية التحتية وكذلك وحدة المشتريات.

وفيما يتعلق بالجانب اللوجستي ، أكد المدير العام أنه سيكون متاحا لتوفير مكتب لفريق التدقيق وجهازي كمبيوتر صغير بالإضافة إلى الدعم طوال المهمة

في نهاية الاجتماع ، أكد فريق التدقيق على الحاجة إلى التعاون والمشاركة لجميع الجهات الفاعلة في الشركة من أجل حسن سير المهمة ونجاحها .



### 3- اختبارات :

#### ورقة الاختبار 220.1 "التنظيم"

##### الأهداف:

تأكد من أن المنظمة الموجودة تتماشى مع أهداف ومجمل المؤسسة

##### طرق إجراء الاختبار:

-تحقق من المخطط التنظيمي

-التأكد من شغل جميع الوظائف العضوية

-فحص دليل التنظيم

-تقريب دليل المنظمة (المهام) من التوصيفات الوظيفية

##### نتائج:

-أدى فحص المخطط التنظيمي الكلي والجزئي للشركة إلى النتائج التالية:

\* إضفاء الطابع الرسمي على الدليل التنظيمي

\*عدم استئناف إدارتي ضبط ومراقبة الميزانية الإدارية

\* عدم ملء جميع الوظائف العضوية

##### استنتاج:

عدم وجود منظمة رسمية يجعل من المستحيل وجود نظام رقابة داخلية غير جدير بالثقة ، ولا يسمح للشركة بتحقيق أهدافها

### ورقة الاختبار 220.2 "نظام الرقابة الداخلية" :

#### الأهداف:

تأكد من أن نظام الرقابة الداخلية المطبق موثوق به ويضمن التحكم في المخاطر في كل مرحلة من مراحل عملية شراء مدفوعات المورد

#### طرق إجراء الاختبار:

1. تحقق من ميثاق تفويض الصلاحيات إن وجد
2. التحقق من احترام مبدأ فصل البقع (على سبيل المثال)
3. تحقق من الإجراءات الحالية على المستوى المركزي وعلى مستوى الهيكل (الإلكترونيات ، تنسيق الورق)
4. تحقق مما إذا كانت الهياكل الوظيفية تمارس السيطرة على الوحدات التشغيلية (إضفاء الطابع الرسمي على هذه الرقابة وتعميم الإجراءات في الهياكل)

#### نتائج:

لم يتم إضفاء الطابع الرسمي على ميثاق المسؤوليات (تفويض الصلاحيات) السجل المحاسبي (أمر شراء أو إيصال أو إشعار تسليم أو أخرى ...) من قبل أمين الصندوق

#### استنتاج:

عدم وجود نظام رقابة داخلي موثوق به لا يسمح بأي سيطرة على المعلومات رأسياً وأفقياً ، من خلال قفل أي مخاطر تتعلق بنشاط الشركة ، وقد يتعارض مع تحقيق أهداف الشركة

### ورقة الاختبار 220.2 "نظام الرقابة الداخلية" :

#### الأهداف:

تأكد من أن نظام الرقابة الداخلية المطبق موثوق به ويضمن التحكم في المخاطر في كل مرحلة من مراحل عملية شراء مدفوعات المورد

#### طرق إجراء الاختبار:

1. تحقق من ميثاق تفويض الصلاحيات إن وجد
2. التحقق من احترام مبدأ فصل البقع (على سبيل المثال)
3. تحقق من الإجراءات الحالية على المستوى المركزي وعلى مستوى الهيكل (الإلكترونيات ، تنسيق الورق)
4. تحقق مما إذا كانت الهياكل الوظيفية تمارس السيطرة على الوحدات التشغيلية (إضفاء الطابع الرسمي على هذه الرقابة وتعميم الإجراءات في الهياكل)

#### نتائج:

لم يتم إضفاء الطابع الرسمي على ميثاق المسؤوليات (تفويض الصلاحيات) السجل المحاسبي (أمر شراء أو إيصال أو إشعار تسليم أو أخرى ...) من قبل أمين الصندوق

#### استنتاج:

عدم وجود نظام رقابة داخلي موثوق به لا يسمح بأي سيطرة على المعلومات رأسياً وأفقياً ، من خلال قفل أي مخاطر تتعلق بنشاط الشركة ، وقد يتعارض مع تحقيق أهداف الشركة

**ورقة الاختبار 220.3 "نظام المعلومات المحاسبية" :**

**الأهداف:**

التأكد من أن برنامج المحاسبة (WINCOMPTA) المعمول به على مستوى الشركة موثوق ويضمن حماية المعلومات.

**طرق إجراء الاختبار:**

- تحقق من التحكم الآلي في الإدخال من خلال محاكاة العمليات الخاطئة للتجارة
- التحقق من التحكم الآلي في البيانات (التحديث والموثوقية)
- تحقق من الواجهات بين المحاسبة والجدولة والنقد (نقل المعلومات)
- تحقق من أن البرنامج يضمن فصل المهام (كلمات المرور لكل صاحب مصلحة مع تغيير دوري).

**نتائج:**

- لا يوجد تعريف للمستخدم ، ولا قيود أو تأمين استخدام المتطفلين لبرنامج كمبيوتر WIN .COMPTA
- عدم وجود واجهة حاسوبية بين قسم المحاسبة ودائرة الخزنة يتم إرسال البيانات عن طريق إرسال قسيمة ؛ تحت استخدام برنامج WIN الحساب (17 بيانات مالية ، يتم تحليل الحسابات الإضافية بتنسيق Excel)
- لا يسمح برنامج المحاسبة Win الذي يعمل على مستوى المعالجة المحاسبية بأي منها فصل المهام ، لا يوجد تحكم آلي في الإدخالات والبيانات
- يوفر البرنامج المعاملة الضريبية للفاتورة التي لا تستخدمها الإدارة محاسبة

**استنتاج:**

يمكن أن يؤثر الافتقار إلى أمان تكنولوجيا المعلومات والإغلاق المناسب على موثوقية المعلومات المعالجة والمرسلة.

### 2.3 إضفاء الطابع الرسمي على نتائج "FRAP":

#### 220.1.1 "F.R.A.P" المنظمة

##### مشكلة:

الانتقال المستمر إلى التنظيم الجديد لا يسمح بإنشاء صارم للرقابة الداخلية ، مما قد يؤدي إلى التخفيف من المسؤوليات وفقدان الكفاءة

##### حقائق:

عدم اعتماد النتائج المتعلقة بالمنظمة التي اقترحتها الشركة الكندية ببطء لوحظ في تنفيذ التنظيم الجديد

##### الأسباب:

عدم وجود دعم للمشروع من قبل لجنة مكرسة للتوجيه ، أو كل توقعات كان من الممكن أن يتم الاعتناء بإدارة الشركة قبل نهاية المشروع قدم التغيير في إدارة الشركة تنظيمًا جديدًا لجزء واقتراح الهيئات الاعتبارية لدمج العمليات الجديدة (القانونية ، التواصل) من ناحية أخرى قرار الإدارة بتبني منظمة مختلفة عن تلك التي تقترحها الشركة

##### الآثار:

خطر فقدان الكفاءة التنظيمية مضيعة للموارد والوقت ، تكلفة المنظمة غير الأمثل عدم تحقيق أهداف التنمية

##### التوصيات:

ضمان الانتهاء والتنفيذ ، بسرعة ، للمنظمة الجديدة ، في وضع دليل تنظيمي واضح المعالم

### F.R.A.P 220.2.1 "نظام الرقابة الداخلية"

#### مشكلة:

نظام الرقابة الداخلية المعمول به لا يجعل من الممكن السيطرة على أي مخاطر، لتحسين استخدام الموارد لتحقيق أهداف الشركة.

#### حقائق:

عدم ملء الهيكل المسؤول عن مراقبة الميزانية الممارسات غير الرسمية ميثاق الصلاحيات لا ينطبق على جميع العمليات  
عدم التقيد بمبدأ الفصل بين الواجبات

#### الأسباب:

عدم تنفيذ التنظيم الجديد بواسطة دليل يسرد جميع المهام والصفات عدم وجود إجراءات رسمية

#### الآثار:

خطر عدم تحقيق الأهداف وفقدان حصة السوق عدم الوقاية من المخاطر المحتملة التي يمكن أن تؤثر على إدارة النشاط ككل

#### التوصيات:

ضمان إضفاء الطابع الرسمي على الإجراءات المختلفة المتعلقة بالعمليات المختلفة التأكد من إلغاء ميثاق الصلاحيات

**F.R.A.P 220.3.1 "نظام المعلومات المحاسبية"****مشكلة :**

عدم أمان المعلومات التي تتم معالجتها بواسطة برنامج WIN COMPTA وكذلك الغياب يمكن أن يؤثر التحكم التلقائي في الإدخال على موثوقية البيانات التي تتم معالجتها.

**حقائق:**

- لا يوجد تعريف للمستخدم أو تقييد أو أمان يمنع استخدام برنامج WIN COMPTA للكمبيوتر من خلال إضافات للخدمات ؛
- عدم وجود واجهة حاسوبية بين قسم المحاسبة ودائرة الخزينة و يتم إرسال البيانات عن طريق إرسال قسيمة ؛
- لا يمكن معالجة البيانات المالية السبعة عشر وتحليلات الحساب بواسطة البرنامج WIN COMPTA ويتم إجراؤها في المحاسبة الإضافية في Excel)
- عدم تحديث نظام الحاسب الآلي المستخدم منذ السنة المالية 2000.

**سبب :**

عدم وجود دعم لتنظيم وخصوصية إجراءات المحاسبة بشكل عام (فصل المهمات)

**الآثار :**

- خطر الازدواجية (التسجيل)
- خطر اقتحام شخص مجهول لنظام الكمبيوتر
- خطر تعديل أو حذف البيانات الموجودة في النظام
- مخاطر حدوث أخطاء في الإدخال عند نقل البيانات بين قسم المحاسبة و قسم الخزينة

**التوصيات:**

توفير حماية الوصول المنطقي إلى برنامج WIN COMPTA (أذونات الوصول إلى النظام ، التغيير الدوري لكلمات المرور)

### 3-المرحلة الختامية.

#### 3.1 الجلسة الختامية

#### تقرير الاجتماع الختامي

##### مشاركون:

الحاضرين:

##### مدقق :

السادة المحترمون:

السيد ك العضو المنتدب لشركة ABC

م. رئيس الوحدة التنظيمية

م. يا مدير تكنولوجيا المعلومات

##### المدققين :

السادة المحترمون:

ا.ا رئيس البعثة.

S.Lمدقق حسابات

ر. مدقق

أ. مشرف البعثة.

##### النقاط المعنونة:

- عرض النقاط الإيجابية التي تمت ملاحظتها خلال مهمة التدقيق.

- عرض النتائج الرئيسية التي لوحظت خلال مهمة الرقابة الداخلية

- مناقشة الحقائق المعروضة



**استنتاج :**

وفيما يتعلق بتدقيق نظام الرقابة الداخلية، فقد تم طرح جميع النقاط التي أثيرت و تم قبولها من قبل المديرين المعنيين (التوريد والتمويل وتحصيل).

وفي نهاية الاجتماع تم شرح تقدم المراحل التالية التيأبلغ عنها رئيس البعثة إلى المدير مع المراحل وأصحاب المصلحة ؛ في التركيز على جمع الملاحظات.

وكرر مدير ABC رغبته في تدقيق فريق التدقيق ، وعلى وجه الخصوص التعامل مع الجوانب الفنية (إدارة تصاريح العمل ، الأمن ، شبكة ERS ، إلخ).

**3.2- كتاب التوصيات:**

**الشكل رقم (7-3) : كتاب التوصيات**

التوصيات	المدة			التعليقات	
	الهيكل المعنى	المسؤول			
محتويات الأولويات					
ضمان الانتهاء والتنفيذ ، بسرعة ، للمنظمة الجديدة ، من خلال إعداد دليل تنظيمي واضح المعالم	اساسي	DG	DGA	12/08	- الأوصاف الوظيفية حالية الإنجاز - مستودع المهارات الحالية من التفصيل - مستودع الموارد الحالي من التفصيل
• ضمان إضفاء الطابع الرسمي على الإجراءات المختلفة المتعلقة بالعمليات المختلفة • التأكد من إلغاء ميثاق الصلاحيات	اساسي	DG	اللجنة التنفيذية للتدقيق	06/08	الإجراءات: قيد الإنجاز من قبل شركة التدقيق ميثاق السلطات قيد التقدم اللمسات الأخيرة
توفير حماية الوصول المنطقي إلى برنامج WIN COMPTA (أذونات الوصول إلى النظام ، والتغيير الدوري لكلمات المرور)	معتدل	DFC	DPS	10/08	DFC في انتظار خطة عمل

الشكل رقم (8-3): رسم تخطيطي لمهمة التدقيق الداخلي



### خلاصة الفصل

عمليات البحث المختلفة التي أجريناها من خلال وثائق التعامل مع موضوع التدقيق الداخلي سمح لنا باكتشاف ليس فقط وظيفة التدقيق الداخلي هي حديثة و مهمة أيضاً بسبب المكانة التي تحتلها في المنظمة.

بالنظر إلى البيئة الاقتصادية المتغيرة باستمرار ، الصناعة والسياسات التنظيمية وظروف التشغيل ، فمن الضروري أن يكون لديك طرق لتحديد والتحكم في مخاطر محددة مرتبطة بالتغيير.

يضمن وجود وحدة تدقيق داخلي داخل الشركة التطبيق الحقيقي لإجراءات الرقابة الداخلية وكذلك الحد من

التزوير.

وفقاً لعرض موضوعنا المدروس ، والذي يتعلق بهذا المجال ، التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل وموضوعي يعطي المنظمة تأكيداً على درجة السيطرة على عملياتها ، يقدم المشورة حول كيفية تحسينها ، ويساهم في خلق قيمة مضافة ؛

يقوم المدقق الداخلي في النهاية بكتابة تقرير مكتوب يبدي فيه الرأي حول نظام الرقابة الداخلية المطبق بناءً على التركيز على نقاط القوة والضعف والدعوة إلى التحسينات المناسبة.

خلال فترة تدريبنا العملي ، علمنا أن التدقيق الداخلي في النهاية هو الوسيلة التي تحصل الإدارة بواسطتها على المعلومات ، حماية والمراقبة العملية ذات الأهمية الحيوية من أجل التشغيل الفعال للأعمال.

## الخاتمة العامة

تعتبر حوكمة الشركات عن الممارسات و الإجراءات السليمة لإدارة الشركات، حيث تعمل هذه الإجراءات والممارسات بموجب معايير وقواعد تحكمها بصورة ملزمة، و هدفها التقليل من تعارض المصالح بين المساهمين وأصحاب المصالح وكل من له علاقة مع الشركة، حيث أن تنفيذ حوكمة الشركات يتطلب وضع إطار شامل لها، يأخذ بعين الاعتبار جميع مصالح المساهمين وأصحاب المصالح في الشركة، فكل طرف يؤدي دورا مهما في عملية الحوكمة، حيث تهدف إدارة التدقيق الداخلي من خلال موقعها المتميز في الشركة إلى تقييم المخاطر وتحديد الأساليب الملائمة لإدارتها والتأكد من أن نظم الرقابة الداخلي تعمل بكفاءة، وتقديم التوصيات اللازمة التي لمجلس الإدارة لحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح في الشركة.

### نتائج اختبار الفرضيات

بالنسبة للفرضيات التي فقد تم التوصل إلى نتائج من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية لبحثنا كما يلي:

**الفرضية الأولى:** فيما يخص اعتبار التدقيق الداخلي وظيفة داخل الشركة وهي تمثل أحد عناصر الرقابة الداخلي محققة حيث أن الرقابة الداخلي تعتبر الأساس التي يركز عليها المدقق الداخلي عند القيام بإعداد برنامجه، حيث أن التدقيق الداخلي تقوم بالتأكد من وجود و كفاية الرقابة الداخلي.

**الفرضية الثانية:** يقوم التدقيق الداخلي بدور فعال في إدارة المخاطر عن طريق تحديد و تقييم المجالات التي تكون عرضة للمخاطر داخل الشركة، وكذا التحقق من نظام الرقابة الداخلي عن طريق تحديد نقاط القوة و الضعف، مما يساهم في تطبيق حوكمة الشركات، وبالتالي الحكم على صحة الفرضية.

**الفرضية الثالثة:** أما فيما يخص الفرضية الثالثة و المتمثلة في تطبيق حوكمة الشركات عن طريق وضع خلية خاصة بالتدقيق الداخلي تسهر على رقابة أعمال الشركة المالية الإدارية، والتي تقوم بدور كبير في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وذلك عن طريق ضمان المستوى الكافي من الإفصاح من خلال ضمان العدالة في وصول المعلومات الواردة في التقارير إلى المساهمين و كذا أصحاب المصالح لتزويدهم بما يساعدهم في اتخاذ قراراته وبالتالي الفرضية محققة.

### النتائج:

- ظهرت حوكمة الشركات بسبب انفصال الملكية عن الإدارة؛
- التدقيق الداخلي تعتبر من الوظائف المهمة في الشركة، وهذا لدورها في تقييم نظام الرقابة الداخلي وإدارة المخاطر وبهذا تكون قد ساعدت في تطبيق حوكمة الشركات.
- يتوقف دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات على ضرورة الفهم المشترك لدى المدققين الداخليين والأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات لكيفية جعل التدقيق الداخلي نشاطا يضيف قيمة للشركة ويحمي حقوقهم ومصالحهم بها؛

- انطلاقا من كون التدقيق الداخلي أحد الآليات المهمة لتفعيل حوكمة الشركات، فقد تغير الدور التقليدي للمراجع الداخلي وتجاوز عملية تحديد مخاطر نظام الرقابة الداخلي، ليصل إلى القيام بدور استشاري في الشركات، وأصبح المدقق الداخلي مطالبا بأن يكون لديه عدد من المهارات الفنية لتؤهله للعمل على تقديم التوصيات اللازمة لمجلس الإدارة.

- التدقيق الداخلي يساهم في تحقيق مستوى كافي من الإفصاح، من خلال ضمان العدالة في وصول المعلومات الواردة في التقارير أو أية معلومات إضافية إلى المساهمين وأصحاب المصالح.

### التوصيات:

لابد من الأخذ بعين الاعتبار ضرورة ترسيخ الركائز الأساسية لحوكمة الشركات من أجل تجسيد الدور الفعلي والحقيقي للتدقيق الداخلي بالشركات الجزائرية، ، بالإضافة إلى تفعيل دور التدقيق الداخلي فيها، ومن هنا ندرج التوصيات التالية، والتي من شأنها المساهمة في تفعيل دور التدقيق الداخلي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات، إذ لابد من:

- إلزام الشركات الجزائرية على العمل بالقواعد الأساسية لحوكمة الشركات التي تتلخص في الشفافية، المساءلة، المسؤولية مع فرض عقوبات على كل من يخالف التطبيق السليم لهذه القواعد؛

- إصدار قوانين وتشريعات تلزم شركات المساهمة الجزائرية على إنشاء لجان للمراجعة، لتدعيم استقلالية المدققين الداخليين أثناء تأديتهم لأعمالهم؛

- منح تسهيلات للعاملين في شركات المساهمة الجزائرية وتشجيعهم على شراء أسهم من الشركات التي يعملون فيها وذلك لتحويلهم من مجرد عاملين في هذه الشركة إلى مالكين لجزء من رأسمالها، حتى يتولد لديهم ولاء للشركة وحوافز إيجابية للعمل على تحقيق مصالحها والمحافظة على استمراريتها؛

- استحداث معاهد متخصصة في التدقيق الداخلي في الجزائر، لتدريب وتأهيل المدققين الداخليين، وتطوير مهاراتهم وتحديث الطرق التي يستخدمونها في عملية المدققة، عن طريق تبادل الخبرات مع المعاهد الدولية المتخصصة في نفس المجال؛

- العمل على مقومات الاستقلالية للمدقق الداخلي ليتمكن من القيام بأداء مهامه دون التعرض الى ضغوطات .

## قائمة المراجع

## المراجع باللغة العربية

### ❖ الكتب

- فتحي رزق السوافيري، أحمد عبد الملك، الرقابة والتدقيق الداخلي، الدار الجامعية، مصر، 2003
- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفق لمعايير التدقيق الدولية، الوارق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان،- الأردن، 2006
- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دارالصفاء، عمان الأردن، 2000
- محمد بوتين، التدقيق ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002
- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، الأردن، 2002
- محمد نصر الهواري و محمد توفيق محمد .اصول التدقيق و الرقابة الداخلي التاصيل العلمي و الممارسة العملية . مكتبة الشباب القاهرة 1998
- داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، اتحاد المصارف العربية، لبنان، 2007
- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد التدقيق الإطار النظري -المعايير والقواعد -مشاكل التطبيق العلمي، المكتب الجامعي الحديث، مصر 2007
- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، تدقيق الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن 2009
- أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المدققة، الدار الجامعية، مصر، 2007
- محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المدققة، المكتب الجامعي الحديث، مصر 2005
- خالد أمين السيد، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العملية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007
- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009
- أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في التدقيق وخدمات التأكيد، الدار الجامعية، 2007
- ثناء علي القباني، التدقيق الداخلي في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية، مصر 2000
- عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المدققة، الدار الجامعية، مصر، 2000
- أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، مصر، 2005
- إيمان شيحان المشهداني، علاء فرحان طالب الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع عمان سنة 2011
- عدنان حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، إتحاد المصارف العربية، مصر، 2007
- طارق عبد العال حماد، حوكمة شركات قطاع عام وخاص ومصارف ( المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات)، الدار الجامعية، مصر، 2008



- محمد مصطفى سليمان، "حوكمة المؤسسات ومعالجة الفساد المالي والإداري"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006
- نادر شعبان السواح، التدقيق الداخلي في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2006
- عاطف عبد المنعم وآخرون، تقييم وإدارة المخاطر، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث، مصر، 2008
- ❖ **الرسائل الجامعية**
- نبيل قبلي دور مبادئ الحوكمة في تفعيل الأداء المالي لشركات التأمين اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه قسم العلوم الاقتصادية جامعة حسيبة بن بو علي الشلف 2017
- مناد على ، بعنوان دور حوكمة الشركات في الأداء المؤسسي دراسة قياسية حالة SPA الجزائر اطروحة دكتوراه في الاقتصاد والتنمية ، غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان ، الجزائر ، 2004
- عدنان عبد المجيد عبد الرحمن قباجة، أثر فاعلية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، اطروحة دكتوراه الفلسفة في التمويل، غير منشورة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، فيفري 2008
- عيادي محمد لمين، مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم نظام المعلومات المحاسبي، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، 2007/ 2008
- عمر عي عبد الصمد، دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات، رسالة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدينة، 2008/ 2009
- رشام نسيم، أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة أنلي محمد أولحاج، البويرة، 2013
- نقاز محمد، دور التدقيق الداخلي في دعم وتفعيل القرار، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة عمار تلجي، الأغواط، 2007
- شعباني لطفي، التدقيق الداخلي مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004
- عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، فرع محاسبة ومراجعة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010
- فريد شقور، مدى التزام البنوك الأردنية بمعايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية/الأردن 2000
- شرف الدين محمد خير محمد علي ، دور التدقيق الداخلي في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة بالتطبيق على وزارة المالية الاتحادية الخرطوم جامعة ام درمان الاسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2007
- بوشدوب طلال محمد الخميني التدقيق الداخلي لإجراءات التنظيمية و المحاسبية للقروض الاستهلاكية على مستوى بنك التنمية المحلية رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة مقدمة بالمدرسة العليا للتجارة، الجزائر، سنة 2007

- غوالي محمد بشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورقلة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2012
  - قوبة كريم، دور التدقيق الداخلي في تفعيل الأداء الرقابي للمؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البلدية، 2001
  - براج بلال تقيم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلي في المؤسسات الاقتصادية رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة احمد بوقرة بومرداس، 2015
  - شادي صالح البجيرمي دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة دمشق، 2010-2011
  - إبراهيم رباح إبراهيم المدهون دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية ، بغزة، 2011
  - أحمد محمد مخلوف التدقيق الداخلي في ظل المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستير مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة الجزائر سنة 2007
  - عيسى ريم، تطبيق آليات حوكمة المؤسسات و أثرها على الأداء حالة المؤسسات الجزائرية المدرجة في سوق الأوراق المالية رسالة ماجستير في اقتصاد و تسيير المؤسسة ، غير منشورة ،كلية العلوم لاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة الجزائر 2012 .
  - سماح محمود حلمي نجم بعنوان حوكمة شركات التأمين في فلسطين) تقييم الوضع الراهن ومتطلبات التحديث-دراسة مقارنة رسالة ماجستير في القانون الخاص من كلية الدراسات العليا جامعة النجاح الوطنية نابلس، فلسطين، 2014 .
  - بن عيسى عبد الرحمان" بعنوان دور حوكمة الشركات في رفع كفاءة الأسواق المالية دراسة نظرية تطبيقية مذكرة مقدمة ضمن متطبات نيل شهادة ماجستير- محاسبة ومالية-جامعة المدينة،الجزائر،2009 .
  - إبراهيم إسحق نسمان دور إدارات التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل الجامعة الإسلامية غزة 2009 .
  - هاني محمد خليل مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة التدقيق رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل فلسطين 2009 .
  - فاتح غلاب ،تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة المؤسسات لتجسيد مبادئ و معايير التنمية المستدامة ،دراسة لبعض المؤسسات الصناعية ،مذكرة ماجستير ،تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة سطيف، 2011 .
  - لخضر أوصيف، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، 2011 .
- ❖ الأوراق البحثية
- متولي محمد حسن، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات 26/ 24 سبتمبر، مصر، ص7 .

- د.عزيزة بن سمينة، طبني مريم، ورقة بحثية بعنوان حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التأمين التعاوني مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي السابع حول "الصناعة التأمينية، الواقع العملي وآفاق التطوير – تجارب الدول -" المنظم من طرف جامعة الشلف يومي 03-04 ديسمبر 2012 .
- د.سعيد بن فرحات بعنوان بعض مبادئ وآليات الحوكمة في شركات التأمين مقارنة بين شركة التأمين وإعادة التأمين وشركة التأمين ورقة بحثية ضمن فعاليات ندوة حول "مؤسسات التأمين التكافلي والتأمين التقليدي بين الأسس النظرية والتجربة التطبيقية"، المنظمة بجامعة سطيف يومي 25 / 26 أبريل 2011 .
- عباس حميد التميمي، " آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات المملوكة للدولة"، ورقة بحثية .
- صالح رجب حماد، أثر المخاطر التشغيلية على البيئة الرقابية و التدقيق الداخلي، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الدولي السنوي السابع حول إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة، جامعة الزيتونة، الأردن، 2007، ص ص5-7 .
- بهاء الدين سمير علام، أثر الآليات الداخلي لحوكمة الشركات على الإداري المالي للشركات المصرية، بحث مقدم لوزارة الاستثمار مركز المديرين المصري، مصر، 2007، ص 5 .

#### ❖ المجالات

- مجلة جامعة الملك عبد العزيز :الاقتصاد والإدارة، م 28 ع 2 ، ص ص3 – 31 : 2014 م / 1435هـ  
DOI: 10.4197 / Eco. 28-2.1
- مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية –المجلد - 25 العدد الثاني 2009
- مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية جامعة الإسكندرية العدد رقم 1 (المجلد رقم (45) يناير 2008 .
- ظاهر يوسف القشي، انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة، المجلة العربية للإدارة، المجلة 25 ، العدد2 ، مصر، 2005 ص 13 .
- سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين جودة حوكمة الشركات مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد 01 ، المجلد رقم45 ، جانفي 2008 ، ص 9 .
- محمود يوسف الكاشف، نحو إطار متكامل لتطوير فعالية التدقيق الداخلي كنشاط مضيف للقيمة، مجلةكلية التجارة، مصر، 2007، ص ص 20 21 .
- إسراء أحمد وعلام حمدان FROM BAHRAIN STOCK EXCHANGE  
THE IMPACT OF CORPORATE GOVERNANCE مقال علمي منشور في European Journal of Business and Innovation  
Research العدد الخامس، ديسمبر 2015 .
- ناصر نجار The Impact of Corporate Governance on the Insurance Firm's Performance in Bahrain  
مقالة علمية منشورة في ، Journal of Learning & International Development العدد الثاني مارس 2012 .

- عيسى عبد الله عيسى والموسومة بعنوان إمكانية حوكمة الشركات لتحسين الأداء في الشركات الصناعية الليبية -دراسة ميدانية- تحليلية -مقالة متضمنة في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 25 العدد الثاني 2009 .

#### ❖ المداخلات العلمية

- الشحادة و البرغوثي ، ، سوريا " بعنوان " : ركائز الحوكمة و دورها في ضبط إدارة الأرباح في البيئة المصرفية في ظل الأزمة المالية الملتقى الدولي الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية المنعقد يوم 20 اكتوبر 2009 كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة فرحات عباس سطيف ، الجزائر .
- بن عيسى عمار وعمرى سامي، تطبيق قواعد الحوكمة وأثره على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية :دراسة حالة شركات المساهمة الجزائرية ، مداخلة بملتقى الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات وآفاق، جامعة أم البواقي، 7-8 ديسمبر 2010، ص: 5 .
- صديقي مسعود، دريس خالد، دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية لترشيد قرر الإستثمار، مداخلة بملتقى الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات وآفاق، جامعة أم البواقي 7-8 ديسمبر 2010 ، ص14 .
- مناور حداد، دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية، مداخلة في المؤتمر العلمي الأول حول حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي 15-16 سبتمبر، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2008 ، ص 7 .

#### ❖ الملتقيات و المؤتمرات

- بتول محمد نوري ،علي خلف سلمان ،حوكمة المؤسسات و دورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، الملتقى الدولي للإبداع و التغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة ،جامعة البليدة، 18 و 19 ماي 2011 ،ص8 .
- حسيال رقية وآخرون، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري جامعة محمد خيضر بسكرة ماي 2012 ص09 .
- براق محمد ، قمان عمر، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري، بطاقة مشاركة في ملتقى الوطني حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ماي 2012 ص 3 .
- مصطفى حسن بسيوني السعدني، التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات من منظور طبيعة خدمات التدقيق الداخلي، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، المنعقد في الشارقة، الإمارات العربية المتحدة في سبتمبر 2005 ، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009 ، ص ص 200،201 .
- فؤاد شاكر، الحكم الجيد في المصاريف و المؤسسات المالية العربية حسب المعايير العالمية، المؤتمر المصرفي العربي تحت عنوان الشراكة بين العمل المصرفي و الإستثمار من أجل التنمية، 2005 ، ص. 34

#### القوانين و المراسيم

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 20 المؤرخة في 1991/04/27 .

## المراجع باللغة الأجنبية

- The institute of internal auditors, **international standards for the professional practice of internal auditing “standards and guidance“**,USA, 2012.
- Chekroun Meriem, **le rôle de l’audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne**, thèse de doctorat, université Abou Beker Belkaid de Tلمcen, FSECSG, Algérie, 2014.
- T.Flemming Ruud, Jan Marc Bodenmann, **Corporate Governance et Audit Interne**, Revue de l’expert comptable Geneve, 2006.
- Dana Hermanson, Larry Rittenberg, Internal Audit and organizational Governance, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Florida, 2003, Date of consultation 30/01/2018. [http : www.theiia.org/download.cfm?file=1775](http://www.theiia.org/download.cfm?file=1775).
- The Institute Of Internal Auditors, Pratical Consideration Regarding Internal Auditing Expressing an Opinion Control, USA, 2005.
- Charles Oman, Steven Fries et Willem Buiters, **La gouvernance D’entreprise dans les pays en développement, en transirons et les économies émergentes**, Centre de développement de L’OCDE, Cahier de politique économique N°23, 2003.
- OCED, **Principe de la ouvertement d’entreprise**, 2004, <http://www.oedc.org>, consultation le 14/03/2018.
- Stéphane Trébucq, La Gouvernance D’Entreprise Héritière de Conflits Idéologiques et Philosophiques, Communication pour les neuvièmes journées d’histoire de la comptabilité et du management, Crefige-Universite Paris-Dauphine avec le soutien de l’associat francophone de Comptabilité, 20-21 Mars 2003.
- Carlos Santos, **Good Governance and Aid Effectiveness**, the world bank and conditionality, the Georgetown public policy review, volume 7 Number 1 fall , 2001,
- Wajidi ben rejeb, **gouvernance et performance dans les établissement des soins en Tunisie**, Mimore pour l’obtention du diplôme des études Approfondies en Management, Faculté des sciences économique et de gestion de tunisie, 2003.

- Jean Bernard ducrou, **Le gouvernement d'entreprise**, [http://www.creg.acversailles.fr/IMG/pdf/Le\\_gouvernement\\_d'entreprise.pdf](http://www.creg.acversailles.fr/IMG/pdf/Le_gouvernement_d'entreprise.pdf), P :3 , date de consultation : 22/03/2018.
- Whit, K.R, and Alexander, "Internal Auditing :Trends and Practices"Journal of Institute of Internal Auditor, March 1992.
- Barbier Etienne, **l'audit interne permanence et actualité**, Edition d'organisation, France, 1996.
- Elisabeth Bertin et autre, **Manuel comptabilité et audit**, Bertin édition, Alger. Algérie, 2013.
- Laurent, H et Philippe, La pratique de l'audit, France, 1994, P : 69.
- Jaques. R et Sophie N **audit interne et contrôle de gestion** , Groupe Eyrolles, Paris. France, 2011.
- Jaque Renard, **théorie et pratique de l'audit interne**, édition d'organisation, 3eme édition, France2000 .