جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير

قسم :علوم التسيير

فرع :تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

عنوان المذكرة

دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات

دراسة حالة مؤسسة سايمكس لانتاج الحليب

مستغانم

من إعداد الطالب: **تحت إشراف الأستاذة:**

- مصطفى عبد العزيز – **أ. سليمان عائشة**

أعضاء لجنة المناقشة

أ.بلعياشي بومدين غوتي	**أستاذ محاضر**	**جامعة مستغانم رئيسا**
أ .وهراني مجدوب	**أستاذ محاضر**	**جامعة مستغانم مقررا**
أ.بن زيدان ياسين	**أستاذ محاضر**	**جامعة مستغانم مناقشا**

–الموسم الجامعي : 2014 – 2015 .

إهداء

إلى من أضاءت لي دربي المظلم

إلى من كان حبها زادي وعمادي

إلى من كنت أحتمي بدعائها الخالص وحنانها

إلى أمي الحبيبة

إلى من زرع في قلبي روح التحدي و الاجتهاد وسقاني

بالرعاية والاهتمام وأنار دربي ومنحني الحب

إلى أبي أصدق الناس

أسأل الله أن يحفظهما ويديم لهما الصحة والعافية

إلى القلوب الطاهرة والنفوس البريئة

و إخوتي الذين ساعدوني وكانوا عونا لي

إلى كل رفقاء دربي و صديقاي رياض

ومنصور إلى كل هؤلاء الأعزاء أهدي ثمرة جهدي

عبد العزيز

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1.1)	نظام حوكمة الشركات	15
(2.1)	المحدّدات الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات	17
(3.1)	ركائز حوكمة الشركات	18
(4.1)	مبادئ حوكمة الشركات الصّادرة عن منظمة التّعاون الاقتصادي والتّنمية OECD	29
(5.1)	الأهداف المحققة عند تطبيق مبادئ حوكمة الشركات	30
(6.1)	الأطراف الفاعلة داخل المؤسسة وعلاقاتهم المتبادلة وفق ميثاق الحكم الرّاشد للمؤسسة في الجزائر	47
(7.1)	الأطراف الفاعلة الخارجيين وعلاقاتهم المتبادلة وفق ميثاق الحكم الرّاشد للمؤسسة في الجزائر	49
(1.2)	نموذج لموقع وحدة التّدقيق الدّاخلي في شركة نموذجية	72
(1.3)	الهيكل التّنظيمي لمؤسسة المحرّكات بقسنطينة	121
(2.3)	توزيع العيّنة على أساس الجنس	126
(3.3)	توزيع العيّنة على أساس الفئة العمرية	127
(4.3)	توزيع العيّنة على أساس سنوات الخبرة	128
(5.3)	توزيع العيّنة على أساس المبدأ الأوّل: توافر إطار فعّال لحوكمة الشركات	129
(6.3)	توزيع العيّنة على أساس المبدأ الثاني: حماية حقوق المساهمين	132
(7.3)	توزيع العيّنة على أساس المبدأ الثالث: المعاملة المتساوية للمساهمين	134
(8.3)	توزيع العيّنة على أساس المبدأ الرّابع: الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح	136
(9.3)	توزيع العيّنة على أساس المبدأ الخامس: الافصاح والشفافية	139
(10.3)	توزيع العيّنة على أساس المبدأ السّادس: مسؤوليات مجلس الإدارة	142

قائمة الجداول

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1.1)	المعايير الأساسية للحكم الرّاشد في المؤسسة، والمحدَّدَة في ميثاق الحكم الرّاشد للمؤسسة في الجزائر	46
(1.2)	معايير السّمات Attribut Standards (سلسلة الألف)	76
(2.2)	معايير الأداء Performance Standards (سلسلة الألفين)	77
(3.2)	أوجه الاختلاف بين التّدقيق الدّاخلي والتّدقيق الخارجي	99
(1.3)	توزيع عيّنة الدّراسة على أساس الجنس	126
(2.3)	توزيع عيّنة الدّراسة على أساس الفئة العمرية	127
(3.3)	توزيع عيّنة الدّراسة على أساس سنوات الخبرة	127
(4.3)	توزيع العيّنة على أساس المبدأ الأوّل: توافر إطار فعّال لحوكمة الشركات	129
(5.3)	توزيع العيّنة على أساس المبدأ الثاني: حماية حقوق المساهمين	131
(6.3)	توزيع العيّنة على أساس المبدأ الثالث: المعاملة المتساوية للمساهمين	133
(7.3)	توزيع العيّنة على أساس المبدأ الرّابع: الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح	135
(8.3)	توزيع العيّنة على أساس المبدأ الخامس: الافصاح والشفافية	138
(9.3)	توزيع العيّنة على أساس المبدأ السّادس: مسؤوليات مجلس الإدارة	141

الفهرس

الفهرس

العنوان **الصفحة**

الفهرس.....

قائمة الجداول.....

قائمة الأشكال.....

المقدمة عامة.....

الفصل الأول :الإطار النظري لحوكمت الشركات.....02

تمهيد.....02

المبحث الأول: الإطار ألمفاهيمي لحوكمت الشركات..... 3

المطلب الأول: ماهية حوكمت الشركات.....3

المطلب الثاني : أهمية وأهداف حوكمت الشركات.....10

المطلب الثالث : نظام حوكمت الشركات، المحددات و الركائز.....14

المبحث الثاني :المنظمات الدولية ومبادئ حوكمت الشركات.....19

المطلب الأول : مبادئ حوكمت الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية.....19

المطلب الثاني :مبادئ حوكمت الشركات الصادرة عن البنك الدولي.....30

المطلب الثالث : مبادئ حوكمت الشركات الصادرة عن صندوق النقد الدولي.....32

المبحث الثالث :تجارب بعض الدول في تطبيق مبادئ حوكمت الشركات.....34

المطلب الأول :تجربة المملكة المتحدة والولايات المتحدة في تطبيق حوكمت الشركات.....34

المطلب الثاني :تجربة الجزائر ومصر في تطبيق حوكمت الشركات.....41

خلاصة الفصل.....51

الفصل الثاني: التدقيق الداخلي ومساهمته في تطبيق حوكمت الشركات.....**53**

تمهيد.....53

المبحث الأول :الإطار العام للتدقيق الداخلي.....54

المطلب الأول: ماهية التدّقيق.....54
المطلب الثاني : اتجاهات التطوّر في ممارسة مهنة التدّقيق الدّاخلي وفق المعايير الدّولية.....62
المطلب الثالث: أثر تطوّر المعايير الدّولية لممارسة مهنة التدّقيق الدّاخلي على حوكمت الشركات.....73
المبحث الثاني: دور التدّقيق الدّاخلي في تقييم نظام الرقابة الدّاخلية وإدارة المخاطر لدعم حوكمت الشركات.....81
المطلب الأول: دور التدّقيق الدّاخلي في تقييم نظام الرقابة الدّاخلية لدعم حوكمت الشركات.....81
المطلب الثاني : دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر لدعم حوكمت الشركات.....89
المبحث الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بباقي الأطراف المساهمة في تطبيق حوكمت الشركات.....96
المطلب الأول : التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لدعم حوكمت الشركات.....96
المطلب الثاني : العلاقة التّعاونية بين التدّقيق الدّاخلي ولجنة التدّقيق لدعم حوكمت الشركا.....102
المطلب الثالث :العلاقة التّعاونية بين مجلس الإدارة، الإدارة العليا والتدّقيق الدّاخلي لدعم حوكمت الشركات.....109
خلاصة الفصل.....115

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الحليب سايمكس.....116
مقدمة الفصل.....117
المبحث الأول :. : تقديم مؤسسة سايمكس.....118
المطلب الأول: : نبذة تاريخية لمؤسسة سايمكس.....118
المطلب الثاني : نشاط ومهام مؤسسة سايمكس..... 119
مطلب الثالث : . الهيكل التنظيمي للمؤسسة..... 120
المبحث الثاني : نظام وإستراتيجية مؤسسة سايمكس.....129
المطلب الأول :مراحل إنتاج المؤسسة .....،... 129
المطلب الثاني : مراقبة جودة المؤسسة 131
المطلب الثالث.... عدد العمال المساهمين في عملية التسيير والإنتاج 134

المبحث الثالث : دراسة نقدية لنظام مراقبة التسيير الخاص بالمؤسسة.....135
المطلب الأول التكاليف الشهرية لسنوات الإنتاج (2012-2013-2014) 135
المطلب الثاني كمية المشتريات لمؤسسة سايمكس لسنوات الإنتاج (2012-2013-2014).....137
المطلب الثالث :تطور مبيعات المؤسسة (2012- 2013 – 2014) 140
خاتمة الفصل.....146
خاتمة عامة.....148
قائمة المراجع.....152
قائمة الملاحق.....

مقدمة

تزايد الاهتمام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات في العديد من اقتصاديات دول العالم جراء عدّة أزمات مالية واقتصادية، أهمها الأزمة المالية لدول جنوب شرق آسيا عام 1997، إضافة إلى انهيارات مالية مفاجئة لعدد من كبريات البنوك والشركات العالمية، أبرزها الشركتين الأمريكيتين إنرون للطّاقة وورلدكوم للاتصالات سنة 2002 وغيرها، وهذا نتيجة التّلاعب بمصداقية القوائم المالية وضعف مستوى الرّقابة الدّاخلية ودرجة الإفصاح والشفافية. فقد تمّ استخدام طرق محاسبية مضلّلة لإخفاء الخسائر والتّلاعب بحقوق المساهمين وباقي أصحاب المصالح، وذلك بالتّواطؤ مع شركات تدقيق عالمية مثل شركة آرثر أندرسون التي قدّمت تقارير تدقيق غير صادقة ممّا أدى لتعرضها لغرامات مالية وفقدان الثقة في المعلومات المفصح عنها، وترتّب عن ذلك أزمة ثقة عالمية في القوائم المالية للشركات.

وللحدّ من النّتائج السّلبية لمثل هذه الممارسات، والمتمثلة خاصة في إنتاج وتقديم معلومات محاسبية تتميّز بانعدام المصداقية والشفافية وبالتّالي ضعف مستوى جودتها، كان الاهتمام بحوكمة الشركات التي تساعد على تحقيق الإفصاح والشفافية لحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح للشركات وزيادة ثقتهم في المعلومات الصّادرة عنها.

وعليه فقد حرصت عدد من المنظمات الدّولية على تناول هذا المصطلح بالتّحليل والدّراسة، وعلى رأسها صندوق النّقد الدّولي، البنك الدّولي ومنظمة التّعاون الاقتصادي والتّنمية. هذه الأخيرة أصدرت عام 1999 مبادئ حوكمة الشركات وعدّلتها سنة 2004، وأهم ما تضمنته حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح ومسؤوليات مجالس الإدارة وتعزيز الإفصاح والشفافية، لتدعيم إدارة الشركات ورفع كفاءة أسواق المال وتحقيق استقرار الاقتصاد ككل.

إلّا أنّ التّطبيق السّليم لحوكمة الشركات يحتاج إلى العديد من الآليات. ويُعْتَبَرُ التّدقيق الدّاخلي من بين الآليات المعتمدة في هذا المجال، لما له من دور مساهم في ضمان تطوير وترقية الأداء العام للشركة، إدارة المخاطر وإدخال تحسينات على الأساليب الرّقابية على اعتبار أنّ التّدقيق الدّاخلي ركيزة أساسية لنظام الرّقابة الدّاخلية، إضافة إلى إعداد وتوفير التّقارير والقوائم المالية بشكل دقيق وعلى درجة عالية من الإفصاح والشفافية، لخدمة أصحاب المصالح ودعم ثقتهم في المعلومات المحاسبية اللّازمة لاتخاذ القرارات الإدارية والاستثمارية.

وباعتبار وظيفة التّدقيق الدّاخلي عادة ما تخدم أطرافا تمارس دورا هاما في حوكمة الشركات مثل مجلس الإدارة، لجنة التّدقيق والتّدقيق الخارجي فإنّها تساهم في دعم حوكمة الشركات. ومن أجل تفعيل دور التّدقيق الدّاخلي في تطبيق حوكمة الشركات، بادر معهد المدققين الدّاخليين لتطوير المعايير الدّولية للتّدقيق الدّاخلي، لجعلها أداة قوّية لإضافة قيمة للشركة من خلال خدمات التّأكيد والاستشارة وتقييم ومراجعة الوظائف والأنشطة. ولقد تطوّر هذا الدّور واتّسع نطاقه وأصبح يتضمن تقدير المخاطر، التّحقق من الإجراءات الرّقابية واختبارات مدى الالتزام بمعايير الإفصاح والشفافية، وكلّها تقع في إطار حوكمة الشركات.

وفي ظل سياسة الانفتاح التي انتهجتها الجزائر منذ تسعينات القرن الماضي، أصبح من المهم أن تسعى الشركات الجزائرية، العامة والخاصة، للبحث عن الأساليب التي تساعدها على البقاء في ظل المنافسة الشديدة، وإبراز قدرتها على جذب الاستثمارات والحفاظ على حقوق من لهم مصلحة فيها، وهذا بالتّطبيق السّليم لحوكمة الشركات كأحد الأساليب التّسييرية الهادفة للحدّ من الفساد المالي والإداري، وذلك باعتماد التّدقيق الدّاخلي كأحد الآليات التي تضمن جودة المعلومات المالية والمحاسبية المفصح عنها.

أوّلا. مشكلة البحث:

ممّا سبق يتبين بأنّ الإشكالية المراد معالجتها من خلال هذا البحث، يمكن التّعبير عنها بالتّساؤل المحوري التّالي:

كيف يمكن للتّدقيق الدّاخلي المساهمة في تفعيل حوكمة الشركات وضمان نجاح مسارها التّطبيقي؟.

وفي محاولة للإجابة على التّساؤل الرّئيسي يتطلب الأمر الإجابة على جملة من الأسئلة الفرعية والمتمثلة أساسا في:

1) ما المقصود بحوكمة الشركات، وما هي المبادئ اللّازمة لتطبيقها؟.
2) ما هي الأهمية التي يكتسبها التّدقيق الدّاخلي، وما الدّور الذي يلعبه في التّطبيق السّليم لحوكمة الشركات؟.
3) إلى أيّ مدى يُعْتَمَدُ التّدقيق الدّاخلي كأداة مُسَاعِدَةٍ لتطبيق الحوكمة في مؤسسة المحرّكات بقسنطينة؟.

ثانيا. الفرضيات:

قصد معالجة الإشكالية المطروحة تمّت صياغة جملة من الفرضيات التي يتم إثباتها أو نفيها من خلال إنجاز البحث، وتتمثل هذه الفرضيات فيما يلي:

1) حوكمة الشركات تتضمن علاقات تعاقدية تربط الشركة بأصحاب المصالح؛
2) تضاعف الاهتمام بمهنة التّدقيق الدّاخلي بعد تعدّد الأزمات المالية، وبرز دورها المهم في تطبيق حوكمة الشركات، من خلال تقييم فعالية نظام الرّقابة الدّاخلية وإدارة المخاطر في الشركة؛
3) تُعْتَمَدُ وظيفة التّدقيق الدّاخلي في تطبيق الحوكمة بمؤسسة المحرّكات محلّ الدّراسة بشكل مقبول.

ثالثا. أهمية الدّراسة:

تظهر أهمية البحث من خلال النّقاط التّالية:

1) يعتبر موضوع البحث أحد المواضيع الحديثة التي تسعى لتحقيق الاستقرار المالي والاقتصادي على المستوى العالمي؛
2) يساهم البحث في توضيح مدى مساهمة حوكمة الشركات في تقليل المخاطر وحماية حقوق أصحاب المصالح، باعتماد التّدقيق الدّاخلي كآلية محاسبية محورية؛

3) تسليط الضّوء على الدّور المرجو من التّدقيق الدّاخلي في تفعيل الحوكمة بالشركات الجزائرية، باعتبار الوصول لقواعد جيّدة لإدارات الشركات الجزائرية أداة قوّية لدعم القطاع الخاص والعام وجلب الاستثمارات الأجنبية وتحقيق النّمو الاقتصادي المحلي.

رابعا. أهداف الدّراسة:

تسعى الدّراسة إلى التّركيز على أهمية وظيفة التّدقيق الدّاخلي في تطبيق حوكمة الشركات، وذلك من خلال تحقيق الأهداف التّالية:

1) توضيح المفاهيم الأساسية لموضوعي حوكمة الشركات والتّدقيق الدّاخلي؛
2) التّعرف على مختلف أدوار التّدقيق الدّاخلي وتوجهاته الحديثة، التي تسمح بتحديد كفاءة وفعالية نظام الرّقابة الدّاخلية ودوره في إدارة المخاطر وعلاقاته التّعاونية مع الأطراف ذات الأهمية في إطار حوكمة الشركات؛
3) التّعرف عمليا ما إذا كان لوظيفة التّدقيق الدّاخلي دورا ايجابيا في تطبيق الحوكمة بالشركة محلّ الدّراسة.

خامسا. مبررات اختيار الموضوع:

تبرز أهم مبررات اختيار الموضوع في النّقاط التّالية:

1) الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال تخصص إدارة مالية؛
2) أهمية الموضوع النّاجمة من كونه أحد المواضيع الرّاهنة والهامة على المستوى المحلي والدّولي؛
3) إصدار دليل حوكمة المؤسسات الجزائري سنة 2009، والذي تمّ إعداده بمساعدة كلّ من المنتدى العالمي لحوكمة الشركات Global Corporate Governance Forum (GCGF)، ومؤسسة التّمويل الدّولية International Finance Corporation (IFC)، والذي فَتَحَ المجال لدراسة إلى أيّ مدى يتم تطبيق مبادئ الحوكمة في الشركات الجزائرية باعتماد التّدقيق الدّاخلي.

سادسا. منهجية البحث:

نظرا لطبيعة الدّراسة وتماشيا مع الموضوع، ولتحقيق أهدافه والوصول إلى النّتائج المرجوة منه، تمّ استخدام المنهج الوصفي التّحليلي في الجزء النّظري، وذلك من خلال وصف وتحليل علاقة التّدقيق الدّاخلي بحوكمة الشركات، كما تمّت الاستعانة بالمنهج التّاريخي في الجزء المرتبط بتطوّر الاهتمام بمفهوم الحوكمة ونشأة التّدقيق الدّاخلي. أمّا في الجانب التّطبيقي فقد تمّ اعتماد منهج دراسة حالة.

أمّا بالنّسبة للأدوات التي تمّ استخدامها في الجانب النّظري وتتمثل أساسا في المسح المكتبي من خلال الاطّلاع على المراجع والدّراسات المتوفرة حول الموضوع، وكذا ما هو متوفر على شبكة الانترنيت، أمّا في الجانب التّطبيقي فقد تمّ الاستعانة بأسلوب المقابلة والاستبيان وتدعيمها بالأشكال البيانية والاستنتاجات لتسهيل عملية عرض وتحليل معطيات الدّراسة الميدانية.

سابعا. هيكل البحث:

لتجسيد موضوع الدّراسة والوصول إلى نتائجه المنتظرة، تمّ اعتماد خطة تتضمن ثلاثة فصول، خصّص فصلين منها للجانب النّظري، أما الفصل الثالث فقد خُصِّصَ للجانب التّطبيقي، إضافة إلى المقدمة والخاتمة التي تتضمن بعض النّتائج والتّوصيات المتوصل إليها.

الفصل الأوّل والمتمثل في الإطار النّظري لحوكمة الشركات، تمّ التّطرق من خلاله لمفاهيم حوكمة الشركات، أهميتها، إضافة للمبادئ التي تقوم عليها والصّادرة عن المنظمات الدّولية، وفي الأخير تمّ التّطرق لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات ببعض دول العالم.

الفصل الثاني موضوعه التّدقيق الدّاخلي ومساهمته في تطبيق حوكمة الشركات، حيث تمّ التّطرق للإطار العام للتّدقيق الدّاخلي، وتوجهاته الحديثة وفق المعايير الدّولية، ومختلف الأدوار التي يقوم بها لتفعيل حوكمة الشركات، وذلك من خلال عرض دور التّدقيق الدّاخلي في تقييم نظام الرّقابة الدّاخلية، إدارة المخاطر وعلاقاته التّعاونية مع باقي الأطراف المساهمة في تطبيق حوكمة الشركات، المتمثلة في التّدقيق الخارجي، لجنة التّدقيق، مجلس الإدارة والإدارة العليا.

أمّا الفصل الثالث فقد خُصِّصَ للجانب التّطبيقي لموضوع البحث، حيث تمّ التّطرق لنظرة عامة عن المؤسسة محلّ الدّراسة، بعدها تمّ تحديد أدوات البحث المعتمدة، مجتمع وحدود الدّراسة، ثم القيام بتشخيص الواقع العملي لمبادئ حوكمة الشركات الصّادرة عن منظمة التّعاون الاقتصادي والتّنمية بمؤسسة المحرّكات، في الأخير التّطرق لدور التّدقيق الدّاخلي في دعم تطبيق حوكمة الشركات بنفس المؤسسة.

ثامنا. الدّراسات السّابقة:

توجد العديد من الدّراسات البحثية التي تناولت بالدّراسة والتّحليل موضوع الحوكمة في الشركات والمصارف، ومن بينها نذكر:

1) عثمان عثمانية، **"الحوكمة وأثرها على الأداء المالي للشركة: دراسة مقارنة بين بعض الشركات الأمريكية والجزائرية"**، مذكرة مقدّمة لنيل شهادة الماجستير تخصص استراتيجية مالية، من جامعة تبسة لسنة 2010-2011.

حيث سعى الباحث من خلال الدّراسة إلى التّأكيد على الدّور المتزايد لحوكمة الشركات في تحسين أداء الشركة والمساهمة في تعظيم أهداف أصحاب المصلحة فيها، وذلك باعتماد المنهج الوصفي والمنهج التّحليلي في الجانب النّظري والمنهج المقارن في دراسة الحالة، وقد توصّل إلى مجموعة نتائج أهمها أنّ حوكمة الشركات تسعى للقضاء على الفساد المالي والإداري، وترقية أداء الشركة من خلال الرّقابة وضبط سلوكيات من لهم تأثير على سير الشركة، كما توصّل الباحث من خلال الدّراسة الميدانية المقارنة

إلى أنّ الشركات الأمريكية تلتزم بتطبيق مبادئ وآليات حوكمة الشركات أكثر بكثير من الشركات الجزائرية، ممّا جعل الأداء المالي للشركات الأمريكية أفضل من أداء الشركات الجزائرية.

2) حسياني عبد الحميد، **"أهمية الانتقال للمعايير الدّولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IFRS- IAS) كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات"**، مذكرة مقدّمة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3 لسنة 2009-2010.

حيث يهدف البحث لدراسة وتوضيح أهمية التّوجه نحو المعايير الدّولية للمحاسبة والمعلومة المالية لتحسين التّطبيق الفعّال لحوكمة المؤسسات، ومحاولة إسقاط ذلك على الواقع الجزائري، وذلك بإتّباع المنهج الوصفي التّحليلي، وقد توصّل الباحث من خلال الدّراسة إلى أنّ المفاهيم الجديدة التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدّولية التي وضعت متطلبات الإفصاح الواجب إتّباعه عند عرض القوائم المالية، سواء في المؤسسات الاقتصادية أو المالية، تفي بمتطلبات حوكمة المؤسسات وتزيد من ثقة المستثمرين والأطراف الأخرى.

3) بادن عبد القادر، **"دور حوكمة النّظام المصرفي في الحدّ من الأزمات المالية والمصرفية بالإشارة إلى حالة الجزائر"**، مذكرة مقدّمة لنيل شهادة الماجستير تخصص مالية ومحاسبة، جامعة حسيبة بن بو علي – الشلف– لسنة 2007-2008.

يهدف البحث لإبراز الدّور الذي يمكن أن تلعبه مبادئ الحوكمة في النّظم المصرفية للحدّ من الأزمات المالية والمصرفية، وطرق تفعيل الحوكمة في النّظام المصرفي الجزائري لتفادي حدوث أزمات مصرفية مستقبلا، وذلك باعتماد المنهج الوصفي والمنهج التّحليلي، وقد توصّل الباحث إلى أنّ الالتزام بالتّطبيق السّليم للحوكمة المؤسسية في البنوك الجزائرية أمر مهم لإعادة الثقة وجذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة وتفادي الأزمات المالية والمصرفية.

4) ابراهيم اسحاق نسمان، **"دور إدارات المراجعة الدّاخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة –دراسة تطبيقية على قطاع المصارف العاملة في فلسطين–"** مذكرة مقدّمة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الاسلامية غزة لسنة 2009.

حيث تناول البحث دور إدارات المراجعة الدّاخلية كآلية لتفعيل مبادئ الحوكمة في المصارف العاملة في فلسطين، وذلك باستخدام المنهج الوصفي التّحليلي، وأهم ما توصّل إليه الباحث هو وجود ارتباط قوّي بين القيام بأداء عملية المراجعة الدّاخلية وفق المعايير المهنية الواجبة، والتزام المراجع الدّاخلي ببذل العناية المهنية مع توافر الخبرة والتّأهيل الفني لديه لتفعيل مبادئ الحوكمة في المصارف العاملة في فلسطين.

الفصل الأوّل

الإطار النّظري لحوكمة الشركات

تمهيد

تعاظم الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات خلال السّنوات الماضية، وذلك لما له من تأثير على العديد من النّواحي الاقتصادية والاجتماعية، حيث تهدف إلى تحقيق مصالح الأفراد والشركات والمجتمعات ككل، بما يعمل على ضمان سلامة الاقتصاديات وتحقيق التّنمية الشاملة في كلّ من الدّول المتقدمة والنّاشئة.

كما أصبح وجود أطر وهياكل جيّدة لحوكمة الشركات مطلبًا أساسيا لتعزيز قدرة أي شركة على المنافسة وجذب الاستثمارات. وتوجد العديد من العوامل والأسباب التي أدّت إلى زيادة الاهتمام بالحوكمة خلال السّنوات الأخيرة، ولعلّ أبرزها الحاجة الماسة إلى استعادة ثقة المتعاملين في الأسواق المالية لاسيما في أعقاب الانهيارات وحالات الفشل التي حدثت في بعض الأسواق والتي كان الفساد وسوء الإدارة من أهم أسبابها. وتسعى المنظمات الدّولية والدّول المتقدمة، من خلال الحوكمة، إلى وضع الأطر والتّنظيمات التي تحكم عمل الشركات في مختلف الأسواق.

وعليه فقد قُسِّم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث أساسية، حيث تناول المبحث الأوّل منه الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات. أمّا المبحث الثاني فتمّ التّعرض من خلاله لبعض المنظمات الدّولية التي أصدرت مبادئ حوكمة الشركات. في حين تضمن المبحث الثالث تجارب عملية لتطبيق حوكمة الشركات ببعض الدّول الغربية والعربية، من بينها الجزائر.

المبحث الأوّل: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

أصبح لحوكمة الشركات أهمية كبيرة على المستوى المحلي والعالمي. فقد تزايد اهتمام العديد من الاقتصاديات المتقدمة والنّاشئة بهذا الموضوع نتيجة لحالات الفشل والإفلاس المالي لكثير من الشركات الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية وانهيار الأسواق المالية في دول جنوب شرق آسيا. فهذه الأحداث جعلت الخبراء، من أكاديميين وممارسين، يُوَجِّهُونَ جهودهم نحو دراسة مختلف جوانب حوكمة الشركات بما يضمن تحقيق المصلحة العامة للأفراد والشركات واقتصاديات الدّول ككل.

المطلب الأوّل: ماهية حوكمة الشركات

ظهرت حوكمة الشركات نتيجة لفصل الملكية عن الإدارة، وذلك لقيام الإدارة بمهمة إدارة الشركة نيابة عن حملة الأسهم (المالكين)، وذلك لاختلاف مصالح كلّ من الطرفين، حيث أنّ الإدارة قد لا تقوم باتخاذ القرارات التي تكون في مصلحة المساهمين. ومن هنا فإنّ النّظام القوّي لحوكمة الشركات يجب أن يتكوّن من مجموعة من القواعد والآليات التي تعمل على حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح مثل الدّائنين والحكومة وغيرها من الأطراف ذات الصّلة بالشركة.

1. نشأة مفهوم حوكمة الشركات:

أدّى ظهور نظرية الوكالة التي جاءت لتسليط الضوء على المشاكل التي تظهر نتيجة تعارض المصالح بين أعضاء مجالس إدارة الشركات والمساهمين، إلى زيادة الاهتمام بضرورة توفير مجموعة من القوانين التي تعمل على حماية مصالح المساهمين، والحدّ من التّلاعب المالي والإداري الذي قد يقوم به أعضاء مجالس الإدارة بهدف تعظيم مصالحهم الخاصة[1].

ففي سنة 1976[2] عمل كلّ من Jensen and Mecklings على الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميته في الحدّ أو التّقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة. وقد تبع ذلك مجموعة من الدّراسات العلمية والعملية التي أكدّت على أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات وأثرها على زيادة ثقة المستثمرين في أعضاء مجالس الإدارة، ممّا يساعد على جذب المستثمرين سواء كانوا محليين أو أجانب. هذا ما حث بعض الهيئات العلمية والمشرعين، في العديد من دول العالم، على إصدار مجموعة من اللّوائح والقوانين والتّقارير التي تؤكد على أهمية التزام الشركات بتطبيق تلك المبادئ.

أمّا في الولايات المتحدة الأمريكية فقد أدّى تطوّر سوق المال ووجود هيئات رقابية فعّالة تعمل على مراقبته والاشراف على شفافية البيانات والمعلومات التي تصدرها الشركات التي تنشط فيه، مثل هيئة الأوراق المالية

[1] محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)، الطبعة الثانية، الدّار الجامعية، الاسكندرية، 2009، ص 15.

[2] 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'associait francophone de Comptabilité, 20-21 Mars 2003, p p 03-.05.

Securities Exchange Commission (SEC)، بالإضافة إلى تطوّر مهنة المحاسبة والتّدقيق الذي ساهم في زيادة الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإلزام الشركات خاصة المسجلة أسهمها لدى البورصات بحتمية تطبيق مبادئها.

كما أنّ الاهتمام بهذا المفهوم ظهر بصورة واضحة عند قيام أكبر صندوق للمعاشات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية The California Public Employee's Retirement System (CALPERS) بإلقاء الضوء على تعريف وأهمية ودور حوكمة الشركات في حماية حقوق المساهمين[1].

وقد تمّ تأسيس هيئة تريدوي* عام 1985 وتَمَثَلَ دورها الأساسي في تحديد أسباب سوء توضيح الوقائع في التّقارير المالية، وتقديم توصيات تعمل على منع حدوث الغش والتّلاعب في إعداد القوائم المالية، حيث قدّمت هذه الهيئة أوّل تقرير لها عن حوكمة الشركات عام 1987، الذي يسعى لتوفير بيئة رقابية سليمة ومستقلة مع تدقيق داخلي موضوعي يدعو لضرورة الإفصاح عن مدى فعالية الرّقابة الدّاخلية، وتقوية مهنة التّدقيق الخارجي أمام مجالس إدارة الشركات.

وفي عام 1999 أصدرت كلّ من بورصة نيويورك New York Stock Exchange (NYSE) والرّابطة الوطنية لتجار الأوراق المالية National Association of Securities Dealers (NASD) تقريرهما المعروف باسم Blue Ribbon Report، والذي اهتم بأهمية الدّور الفعّال الذي يمكن أن تقوم به لجان التّدقيق بشأن الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات.

كما تمّ إصدار Sarbanes Oxley Act في أعقاب الانهيارات المالية لكبرى الشركات الأمريكية سنة 2002، حيث ركّز على دور حوكمة الشركات في القضاء على الفساد المالي والإداري الذي تعاني منه العديد من الشركات، من خلال تفعيل الدّور الذي يلعبه الأعضاء غير التّنفيذيين في مجالس إدارة الشركات.

أمّا في المملكة المتحدة فقد أثار موضوع الحوكمة جَدَلًا كبيرا في أواخر الثمانينات وأوائل التّسعينات، بعد انهيار كبريات الشركات الأمريكية والأوروبية آنذاك، ممّا قاد المساهمين والمستثمرين في الشركات وقطاع المصارف إلى القلق على استثماراتهم وجعل الحكومة في المملكة المتحدة تدرك أن التّشريعات السّائدة والنّظم القائمة تعاني من خلل ما، الأمر الذي دفع بورصة لندن للأوراق المالية London Stock Exchange لتشكيل لجنة كادبوري* عام 1991 التي تضمنت ممثلين عن الصّناعة البريطانية، وتمثلت مهمتها في وضع مشروع للممارسات المالية لمساعدة الشركات في تحديد وتطبيق الرّقابة الدّاخلية من أجل تجنيب تلك الشركات الخسائر الكبيرة. وفي عام 1992 تمّ إصدار أوّل تقرير عن هذه اللّجنة والذي يؤكّد على أهمية حوكمة الشركات من أجل زيادة ثقة المستثمرين في إعداد

[1] محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 16،15.

* لجنة تريدوي هي لجنة وطنية تم تشكيلها عام 1985 لدراسة التّقارير المالية المزورة في الشركات بعد الانهيارات المالية التي حصلت في مجال الادخار والقروض إذ تمثل هذه اللّجنة كلّ من معهد المحاسبين الأمريكي ومعهد المديرين الماليين الأمريكي ومعهد المدققين الدّاخليين الأمريكي ومعهد المحاسبين الاداريين الأمريكي. (علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمّان، 2011، ص 28).

* لجنة كادبوري هي لجنة تدقيق الشؤون المالية للشركات البريطانية وتتضمن ممثلين عن مستويات الصناعة البريطانية وتتحدد مهمتها في وضع الممارسات التي تساعد الشركات على تحديد وتطبيق الرّقابة الدّاخلية من أجل منع حدوث الانحرافات والتّلاعب وتجنب الخسائر في هذه الشركات. (المرجع السابق، ص 29،28).

وتدقيق القوائم المالية، وبالرّغم من أنّ توصيات هذا التّقرير غير مُلْزِمَةٍ للشركات المسجلة أسهمها في بورصة لندن، إلّا أنّ البورصة تُجْبِرُ الشركات على أن تحدّد في تقريرها السّنوي مدى التزامها بتلك التّوصيات[1]. كما ركّز على دراسة العلاقة بين الإدارة والمستثمرين، ودور المستثمرين في تعزيز دور التّدقيق في الشركات والحاجة إلى لجان تدقيق فاعلة.

هذا وقد أشار التّقرير إلى دور مجلس الإدارة والإدارة التّنفيذية والدّعوة إلى فصل مسؤوليات وصلاحيات كلا الطرفين. بعدها توالت التّقارير عن هذه اللّجنة وظهرت العديد من التّقارير المتعلقة بحوكمة الشركات، دور مجالس إدارة الشركات، أنظمة الرّقابة الدّاخلية، اللّجان التّابعة لمجلس الإدارة وتقييم وإدارة المخاطر مثل Hample Report عام 1995 و Higges and Smith Report عام 2003.

وقد تعززت فكرة مفهوم حوكمة الشركات أكثر نتيجة الجهود المبذولة البارزة في أعقاب الأزمة الآسيوية التي حدثت في أسواق تايلند وماليزيا عام 1997، وما تبعها من فضائح مالية أدّت إلى إفلاس العديد من الشركات والمصارف الكبرى العالمية. فقد اهتزت ثقة المستثمرين والمساهمين بمختلف الشركات، سواء كانت وطنية أو متعددة الجنسيات، وذلك لعدم قدرة التّشريعات وهيئات الرّقابة على التّنبؤ بفشل شركات الأعمال وما يقوم به أصحاب القرار من تجاوزات إدارية وقانونية، للحصول على منافع خاصة دون تمكّن المساهمين من الاطلاع على تلك التّجاوزات.

وعليه كان البحث عن سبل ووسائل للرّقابة على أعمال الشركات والمصارف من طرف المؤسسات الدّولية المالية والنّقدية (صندوق النّقد الدّولي، البنك الدّولي ومنظمة التّعاون الاقتصادي والتّنمية)، وذلك قصد الحفاظ على حقوق المساهمين وضمان قيام المؤسسات المالية والاقتصادية بعيدا عن الفساد المالي والإداري، وتمثلت أوّل محاولة دولية في إصدار مبادئ حوكمة الشركات من طرف منظمة التّعاون الاقتصادي والتّنمية (OECD) Organization for Economic Co- operation and Development عام 1999، والتي تمّ تنقيحها وتحديثها في طبعتها الثانية عام 2004[2]، حيث تدور معظمها حول السّبل الإرشادية لتدعيم إدارة الشركات وكفاءة أسواق المال، والتي تساعد على استقرار الاقتصاد ككل، وهي تلك الخطوط التي حرصت المنظمة العالمية لمشرفي الأوراق المالية على التّأكيد عليها من أجل الحفاظ على سلامة أسواق المال واستقرار الاقتصاديات ككل[3].

[1] محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 17.

[2] حاكم محسن الربيعي، حمد عبد الحسين راضي، حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمّان، 2011، ص 16،15.

[3] محمد ابراهيم موسى، حوكمة الشركات بسوق الأوراق المالية، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2010، ص 16.

2. مفهوم حوكمة الشركات:

تعدّدت تعريفات حوكمة الشركات بتعدّد كُتَّابِهَا واختلاف وجهات نظرهم، وكذا لتداخل هذا المفهوم في العديد من الأمور التّنظيمية، الاقتصادية، المالية والاجتماعية للشركات، وقد تمّ تقسيم مفهوم حوكمة الشركات إلى المفهوم اللّغوي، والمفهوم الاصطلاحي.

1.2 مفهوم الحوكمة لغويا:

يُعْتَبَرُ مصطلح الحوكمة من المصطلحات التي انتشرت على المستوى الدّولي والإقليمي، حيث يشير إلى التّرجمة العربية للأصل الانجليزي Governance. أمّا مصطلح حوكمة الشركات فهو ترجمة للأصل الانجليزي Corporate Governance، حيث تمّ التّوصل إلى هذه التّرجمة بعد العديد من المحاولات والمشاورات بين خبراء اللّغة العربية بمجمع اللّغة العربية من جهة، والخبراء الاقتصاديين والقانونيين من جهة أخرى، وقد برزت ترجمات أخرى لنفس المصطلح، مثل الإدارة الرّشيدة، الإدارة الجيّدة، الضبط المؤسسي، التّحكم المؤسسي، الحاكمية المؤسسية وغيرها من المصطلحات، إلاّ أنّ أكثرها شيوعا وتداولا من طرف الباحثين والكتاب هو مصطلح الحوكمة المؤسسية أو حوكمة الشركات. ويتضمن مصطلح الحوكمة العديد من الجوانب منها[1]:

- **الحِكْمَةُ**: ما تقتضيه من التّوجيه والإرشاد.
- **الحُكْمُ**: ما يقتضيه من السّيطرة على الأمور بوضع الضّوابط والقيود التي تتحكم في السّلوك.
- **الاِحْتِكَامُ**: ما يقتضيه من الرّجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خبرات تمّ الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.
- **التَّحَاكُمْ**: طلبا للعدالة خاصة عند انحراف السّلطة وتلاعبها بمصالح المساهمين.

2.2 مفهوم حوكمة الشركات اصطلاحا:

تجدر الإشارة إلى أنّه، وعلى المستوى العالمي، لا يوجد تعريفا موحدا متفقا عليه وكافي بذاته، وذلك بسبب تأثر هذا الأخير بالاختلافات الموجودة في التّشريعات والممارسات المتعلقة بأنشطة الشركات[2].

ونظرا لتزايد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات حرصت العديد من المؤسسات الدّولية على تناول هذا المفهوم بالتّحليل والدّراسة، ومن بين هذه المؤسسات منظمة التّعاون الاقتصادي والتّنمية OECD التي عرّفت حوكمة الشركات على أنّها "مجموعة من القواعد والعلاقات بين إدارة الشركة ومجلس الإدارة والملاك وجميع الأطراف التي لها علاقة مع الشركة، وهو الأسلوب الذي يقدّم الهيكل أو الإطار المنظم الذي يتم من خلاله تحديد الأهداف وتحقيقها ومراقبة الأداء والنّتائج والأسلوب النّاجح لممارسة السّلطة، الذي يجب أن يقدّم الحوافز اللّازمة

[1] علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، مرجع سبق ذكره، ص 24.

[2] الطيّب داودي، الحوكمة وتحسين أداء المؤسسات، منشور في: محمود حسين الوادي وآخرون، قضايا اقتصادية وإدارية معاصرة في مطلع القرن الحادي والعشرين التّحديات، الفرص، الآفاق، الجزء الأول، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمّان، 2009، ص 606.

لمجلس الإدارة والإدارة العليا في السّعي لتحقيق الأهداف الموضوعة لخدمة مصالح الشركة ومساهميها وتسهيل المراقبة الجيّدة لاستخدام موارد وأصول الشركات والمؤسسات بكفاءة وفاعلية"[1].

أمّا معهد المدققين الدّاخليين The Institute of Internal Auditors (IIA) فَيُعَرِّفُ حوكمة الشركات على أنّها "العمليات والإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير الإشراف على إدارة المخاطر ومراقبتها والتّأكيد على كفاءة الضّوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيم الشركة من خلال حوكمة الشركات فيه"[2].

بينما يعرّف تقرير كادبوري، الصّادر عن سوق لندن للأوراق المالية، حوكمة الشركات على أنّها "النّظام الذي من خلاله تدار الشركات وتراقب"[3]. حيث يبيّن هذا التّعريف أنّ حوكمة الشركات عبارة عن مجموعة من العناصر، القواعد، الإجراءات والتي تساعد على إدارة الشركة ومراقبتها بصورة ملائمة.

أمّا مؤسسة التّمويل الدّولية International Finance Corporation (IFC) فتَعْتَبِرُ حوكمة الشركات على أنّها "مجموعة الهياكل والعمليات اللّازمة لتوجيه وضبط الشركات وتحديد توزيع الحقوق والواجبات بين المشاركين الرّئيسين في الشركة بمن فيهم المساهمين، أعضاء مجلس الإدارة والمدراء، وكذلك تحديد القواعد والإجراءات الخاصة باتخاذ القرارات بشأن أمور الشركة"[4].

كما تتوفر مجموعة أخرى من التّعاريف المتعلقة بهذا المفهوم، إذ هناك من يَعْتَبِرُ حوكمة الشركات على أنّها[5] "نظام متكامل للرّقابة المالية وغير المالية الذي يتم عن طريقه إدارة الشركة والرّقابة عليها من أجل تحقيق أهدافها والالتزام بمعايير النّزاهة والشفافية". أو هي "مجموعة من الطرق التي يمكن من خلالها أن يتأكد المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم". وهناك من يعتبرها "مجموعة من القواعد والحوافز التي تهتدي بها إدارة الشركات لتعظيم ربحية الشركة وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين". كما يمكن تعريف حوكمة الشركات بأنّها "نظام رقابي إداري ومالي على الشركة، حيث يشمل مجموعة من القواعد التي تنظم العلاقات والحقوق والواجبات لكلّ من أصحاب رأس المال، رئيس مجلس الإدارة، أعضاء مجلس الإدارة والأطراف ذات المصالح بالشركة"[6].

---

[1] موسي سهام، خالدي فراح، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التّقارير المالية، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012، ص 05.

[2] علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، مرجع سبق ذكره، ص 25.

[3] طارق عبد العال، حوكمة الشركات، شركات قطاع عام وخاص ومصارف (المفاهيم- المبادئ- التجارب- المتطلبات)، الدّار الجامعية، الاسكندرية، 2007-2008، ص 11.

[4] حاكم محسن الربيعي، حمد عبد الحسين راضي، مرجع سبق ذكره، ص 25.

[5] محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 17،18.

[6] أحمد ماهر، تطوير المنظمات (الدّليل العلمي لإعادة الهيكلة والتّميز الإداري وإدارة التغيير)، الجلال للطباعة، الدّار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص 543.

في حين يرى البعض بأنّها "مجموعة من العلاقات التّعاقدية التي تربط بين الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح في الشركات، من خلال مجموعة من الآليات في شكل إجراءات وأساليب لإدارة الشركة وتوجيه نشاطاتها بما يؤدي إلى ضمان تطوير الأداء، الإفصاح، الشفافية والمساءلة، ومن ثم تعظيم حقوق المساهمين على المدى البعيد إضافة إلى مراعاة حقوق ومصالح الأطراف الأخرى ذات الصّلة بالمشروع"[1].

من خلال التّعريفات السّابقة يتّضح بأن هناك معاني أساسية لمفهوم حوكمة الشركات، والمتمثلة فيما يلي:

- مجموعة من الأنظمة الخاصة بالرّقابة على أداء الشركات؛
- تنظيم للعلاقات بين مجلس الإدارة، المديرين، المساهمين وأصحاب المصالح؛
- التّأكيد على أنّ الشركات يجب أن تدار لصالح المساهمين؛
- مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة الشركة والرّقابة عليها وفق هيكل معيّن يتضمن توزيع الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في إدارة الشركة مثل مجلس الإدارة، المديرين التّنفيذين والمساهمين.

عموما فإنّ موضوع حوكمة الشركات ظهر نتيجة الفصل بين الملكية والرّقابة، والبحث عن حلّ للمشاكل بين المالكين والمسيِّرين، وبين مساهمي الأغلبية ومساهمي الأقلية وباقي أصحاب المصالح[2].

إذ ومن خلال التّعاريف المقدمة لمصطلح حوكمة الشركات والمعاني المستخلصة يتضح بأنّ هذا المصطلح يتضمن بعدين هما[3]:

1) **الالتزام Conformance:** حيث تكون الغاية هي التّأكد من تنفيذ المتطلبات، الالتزامات والسّياسات التّشريعية والقانونية والإدارية فضلا عن تحقيق مصالح المساهمين وأصحاب المصلحة بأكبر قدر من الأمانة والعدل والشفافية.
2) **الأداء Performance:** وذلك برفع مستوى الأداء الشامل للمنظمة والسّعي إلى استغلال الفرص الإيجابية والتّقليل من الآثار السّلبية للمخاطر الفعلية والمتوقعة من خلال استخدام كافة الوسائل المتاحة.

يمكن إرجاع سبب عدم وجود تعريف موحد ومتفق عليه لمصطلح حوكمة الشركات، إلى أنّ البعض ينظر إليه من النّاحية الاقتصادية على أنّه الآلية التي تساعد في الحصول على التّمويل اللّازم وتعظيم قيمة الأسهم، والبعض الآخر ينظرون إليه من النّاحية القانونية على أنّه يشير إلى العلاقات التّعاقدية التي تحدّد الحقوق والواجبات

[1] فلّة حمدي، نجلاء نوبلي، استخدام القيمة العادلة لتحقيق متطلبات مبادئ حوكمة الشركات، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحدّ من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012، ص 04.

[2] Alexander N, Rodolfo Apreda, Corporate Governance, Virtus Interpress, Ukraine, 2007, p 03.

[3] إيمان فتحي أحمد مصطفى، دور المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات لتحقيق شفافية المعلومات، منشور في: مروة أحمد وآخرون، الأزمة المالية العالمية والآفاق المستقبلية، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 363.

لحملة الأسهم وأصحاب المصالح، وأطراف ثالثة تنظر إلى هذا المصطلح من النّاحية الاجتماعية والأخلاقية مُرَكِّزِينَ على المسؤولية الاجتماعية للشركة في حماية حقوق الأقلية وصغار المساهمين وتحقيق العدالة بينهم[1].

3. الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات:

تتوفّر أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التّطبيق السّليم لمفهوم وقواعد حوكمة الشركات، وتحدّد إلى درجة كبيرة مدى النّجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد. وتتمثل هذه الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات أساسا فيما يلي[2]:

- **المساهمين:** وهم الأطراف الذين يساهمون في رأس المال للشركة، من خلال شرائهم للأسهم مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم وزيادة قيمة الشركة على المدى الطويل، ولهم الحقّ في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.
- **مجلس الإدارة:** يمثل مجلس الإدارة المصالح الأساسية للمساهمين وباقي أصحاب المصالح، كما يقوم باختيار المدراء التّنفيذيين وتقديم التّوجيهات العامة لهم بالإضافة إلى الرّقابة على أدائهم، كما يقوم مجلس الإدارة برسم السّياسات العامة للشركة وكيفية الحفاظ على حقوق المساهمين.
- **الإدارة:** الإدارة تُعْتَبَرُ حلقة الوصل بين مجلس الإدارة وبقية الأطراف المتعاملة مع الشركة[3]، وتُعْتَبَرُ على أنّها الجهة المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التّقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، كما تُعْتَبَرُ المسؤولة عن تعظيم الأرباح وقيمة الأسهم لصالح المساهمين، وتعمل على تحقيق الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها لهم.
- **أصحاب المصالح:** وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة من دائنين، موردين، عمّال وموظفين، إلّا أنّ هذه المصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، فالدّائنون مثلا يهتمون بمقدرة الشركة على السّداد، في حين يهتم العمّال والموظفين على مقدرة الشركة على الاستمرار.

الملاحظ أنّ مفهوم حوكمة الشركات يتأثر بالعلاقات بين هذه الأطراف، حيث يتباين دور كلّ من هؤلاء في الحوكمة، حيث يُعْتَبَرُ مجلس الإدارة والإدارة أطرافا تأثر في حوكمة الشركات لأنّها من الأطراف المسؤولة على تطبيق مبادئها، في حين يتأثر كلّ من المساهمين وأصحاب المصالح بحوكمة الشركات لأنّهم من بين الأطراف المستفيدة من تطبيقها.

---

[1] حسياني عبد الحميد، أهمية الانتقال للمعايير الدّولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS /IFRS) كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2009-2010، ص 15.

[2] محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 20،21.

[3] موسى سهام، خالدي فراح، مرجع سبق ذكره، ص 08.

4. خصائص حوكمة الشركات:

من خلال مجموعة المفاهيم المختلفة التي أعطيت لحوكمة الشركات والتي شملت جوانب عديدة ومتنوعة بتنوّع وجهات النّظر حول هذا المصطلح، نجد أنّها تتميّز بجملة من الخصائص. ويمكن تلخيص أهم خصائص حوكمة الشركات فيما يلي[1]:

- **الاستقلالية:** ويقصد بها استقلالية مجلس الإدارة واللّجان التّابعة له، وأنّه لا توجد ضغوط عليها.
- **المساءلة:** للمساهمين الحقّ في مساءلة ومحاسبة أعضاء مجلس الإدارة، واللّجان التّابعة له، الإدارة العليا، التّدقيق الدّاخلي والخارجي، والإدارة التّنفيذية عن قراراتهم وإمكانية تقييم وتقدير أعمالهم.
- **المسؤولية:** وتعني تحمل المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في الشركة.
- **العدالة والأمانة:** ويقصد بها احترام حقوق مختلف أصحاب المصالح في الشركة والعدل في المعاملة بينهم، وذلك بكلّ أمانة.
- **الانضباط:** ويقصد بها اتّباع مختلف الأطراف في الشركة للسّلوك الأخلاقي في أداء مهامهم[2].
- **الشفافية:** وتعني تقديم صورة حقيقية وواضحة لكلّ ما يحدث داخل كيان الشركة، مثل الإفصاح عن أهدافها المالية، نشر القوائم المالية والتّقارير السّنوية في الوقت المناسب، وتقديم الحسابات طبقا لمبادئ المحاسبة العامة المقبولة دوليا[3].

المطلب الثاني: أهمية وأهداف حوكمة الشركات

لحوكمة الشركات أهمية كبيرة وجملة من الأهداف التي شجعت المجتمع الدّولي على الاهتمام بمختلف جوانبها والسّعي لتحقيقها، وذلك من خلال العمل على تطبيق مبادئها.

1. أهمية حوكمة الشركات:

ازدادت أهمية حوكمة الشركات في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدها العالم في الآونة الأخيرة والتي مسّت العديد من الشركات العالمية، خاصة ما حدث بعدد من أسواق دول جنوب شرق آسيا وأمريكا اللّاتينية، نتيجة لحالات الفشل الإداري والتّلاعب بالقوائم المالية وتعظيم أرباح تلك الشركات بنسب مبالغ فيها، والسّعي لتحقيق الرّبح السّريع وعدم الالتزام بمحدّدات السّلوك المهني والأخلاقي، ممّا سبّب في حدوث العديد من حالات الإفلاس والعسر المالي لشركات عملاقة تضرر فيها الكثير من المستثمرين وأصحاب رؤوس

---

[1] طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات "المفاهيم- المبادئ- التجارب" تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدّار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص 03.

[2] زايد مراد، ترغيني صبرينة، البعد الاستراتيجي لحوكمة الشركات، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحدّ من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012، ص 04.

[3] آمار جيل، حوكمة الشركات وحتمية التّطبيق التّدريجي، مركز المشروعات الدّولية الخاصة، ص 66،65. من الموقع الالكتروني: http://www.hawkama.net/files/pdf/6_Ch.4- Make Me Holy…but Not Yet!.pdf، يوم 30-03-2014.

الأموال[1]. هذا ما جذب الاهتمام لموضوع حوكمة الشركات وتأكيد أهميته التي برزت آثاره بوضوح من خلال تحقيقه للمزايا التّالية:

- تسعى حوكمة الشركات لتعظيم قيمة الشركة وتدعيم تنافسيتها في الأسواق، وضمان نموها واستمرارها على المستوى الدّولي، الإقليمي والمحلي في بيئة تنافسية عالية، إضافة إلى تجنيب الشركات حالات الفشل الإداري والتّعرض للإفلاس والتّعثر المالي؛
- إنّ الالتزام بقواعد حوكمة الشركات أصبحت أداة قوية لخلق سوق تمتاز بالشفافية والإفصاح عن المعلومات المحاسبية ساعد في ذلك أدوات فعّالة للرّقابة على مجالس إدارة الشركات، والتزامها بإعادة هيكلة هذه المجالس وتفعيل الدّور الذي يلعبه الأعضاء غير التّنفيذيين داخل مجلس الإدارة؛
- تبرز أهمية الحوكمة من خلال محاولة التّقليل من مشاكل الوكالة النّاتجة عن الفصل بين ملكية الشركة والتّسيير، أي بين المساهمين وإدارة الشركة وكذلك الفصل بين مسؤوليات مجلس الإدارة ومسؤوليات المديرين التّنفيذيين، ومن تعارض المصالح بين هذه الأطراف؛
- لحوكمة الشركات دور مهم في جذب الاستثمارات سواء كانت أجنبية أو محلية، كما تساهم في الحدّ من هروب رؤوس الأموال وازدياد فرص التّمويل؛
- تتضمن مبادئ حوكمة الشركات تأكيدا لمسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها، تحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية، والتّأكيد على الشفافية، كلّ ذلك من شأنه تسريع اكتشاف التّلاعب والغش المالي والفساد الإداري، واتخاذ الإجراءات الواجبة بشأنه لعلاج أسبابه وآثاره قبل تفاقمها وتأثيرها على الشركة؛
- كما أنّ تأكيد مسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها وحماية أصول الشركة وحقوق المساهمين وأصحاب المصالح في الشركة، وتعزيز دورهم في مراقبة أداء الشركة والتّأكيد على الشفافية، من شأنه أن يحمي الشركة والعاملين فيها من التّلاعب والغش المالي والفساد الإداري، ومن حالات الإفلاس وما يتبعها من أزمات؛
- إنّ تحسين أداء الشركة وقيمتها الاقتصادية وقيمة أسهمها، وكذا تحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية فيها ونزاهة تعاملاتها وعدالتها وشفافية المعلومات الصّادرة عنها، يساهم أيضا في تقوية تنافسية الشركة وقدرتها على جذب الاستثمارات[2]؛

[1] علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، مرجع سبق ذكره، ص 33.

[2] عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، 2007، ص 22،23.

- تساهم حوكمة الشركات في تفادي حدوث الأخطاء العمدية والانحرافات المتعمدة أو غير المتعمدة، أو العمل على تقليل ذلك إلى أدنى مستوى ممكن لحماية مصالح الشركة، وذلك باستخدام النّظم الرّقابية المتطورة[1]؛
- تساهم حوكمة الشركات في تحقيق الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية المنشورة؛
- تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والمراقبة الدّاخلية، وتحقيق فاعلية الإنفاق وربط الإنفاق بالإنتاج[2].

2. أهداف حوكمة الشركات:

سعت معظم الوحدات الاقتصادية لمختلف الدّول إلى تطبيق حوكمة الشركات ووضع التّشريعات المختلفة اللّازمة لها لأنّها تشمل مجموعة من الأهداف أو المزايا أو الدّوافع، والتي يمكن تلخيصها في العناصر التّالية:

- الحدّ من مخالفات الإدارة المحتملة وضمان التّناسق الفعّال بين مصالح الإدارة ومصالح المساهمين (سواء كانوا أقلية أو أغلبية وتعظيم عائدهم)، والحدّ من استغلال السّلطة في غير المصلحة العامة[3]؛
- تقليل المخاطر المالية والاستثمارية، وزيادة الثقة بالاقتصاد الوطني وتشجيع جذب الاستثمارات وتدفق الأموال المحلية والدّولية؛
- تقويم أداء الإدارة العليا وتعزيز العدالة والشفافية وإعطاء الحق لأصحاب المصالح في محاسبة ومساءلة الإدارة ورفع درجة ثقتهم بها؛
- الحفاظ على السّمعة الاقتصادية للشركات من خلال تعميق ثقافة التّمسك بأخلاقيات المهنة والالتزام بالقوانين والمبادئ والضوابط الرّقابية والمعايير المتفق عليها[4]، وكذا تحسين صورة الشركة وتحسين عملية صنع القرار فيها[5]؛
- محاربة الفساد بكل أنواعه، سواء كان فساد إداري أو مالي أو محاسبي؛

---

[1] حسياني رقية وآخرون، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012، ص 09.

[2] براق محمد، قمان عمر، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرّقابية الدّاخلية والخارجية للحدّ من الفساد المالي والإداري، بطاقة مشاركة في ملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012، ص 03.

[3] فيصل محمود الشواورة، قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم 25، العدد رقم 02، 2009، ص 10.
من الموقع الالكتروني: http://www.damascusuniversity.edu.sy/mag/law/images/stories/119-155.pdf، يوم 30-03-2014.

[4] أحمد سعيد قطب حسانين، التّكامل بين الآليات المحاسبية وغير المحاسبية لنظم الحوكمة وأثره على الأداء وخفض فجوة التّوقعات عن القيمة العادلة للمنشأة "دراسة ميدانية على سوق الأسهم السّعودي"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد رقم 46، العدد رقم 01، جامعة الإسكندرية، جانفي 2009، ص 17.
من الموقع الالكتروني: http://www.acc4arab.net/new/accountants-library/finish/11-/6-.html، يوم 29-04-2014.

[5] بن علي بلعزوز، عبد الرزاق حبار، الحوكمة في المؤسسات المالية والمصرفية: مدخل للوقاية من الأزمات المالية والمصرفية بالإشارة لحالة الجزائر، بطاقة مشاركة في الملتقى الدّولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدّولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عبّاس، سطيف، 20-21 أكتوبر 2009، ص 05.

- توسيع دور المراقبين لأداء الشركة بحيث يضم المساهمين، العاملين، الموردين، العملاء، المقرضين، المدقق الدّاخلي والمدقق الخارجي؛
- تحسين الأداء المالي للشركة وتعظيم القيمة الإسمية لأسهمها، وتدعيم تنافسية الشركة في الأسواق المالية العالمية خاصة في ظل استحداث أدوات وآليات مالية جديدة، والسّعي لزيادة ثقة المستثمرين في الأسواق المالية؛
- تدعيم دور لجان التّدقيق في ممارسة وظيفة الرّقابة على الأداء الإداري والمالي لمختلف أنشطة الشركة؛
- عدم الخلط بين مهام ومسؤوليات المديرين التّنفيذين وبين مهام ومسؤوليات أعضاء مجلس الإدارة؛
- ضمان تدقيق الأداء المالي للشركة وحسن استخدام أموالها ومدى الالتزام بالقانون في ضوء قواعد الحوكمة[1]؛
- توفير إطار يساعد على اختيار الطرق التي تسعى لزيادة وعي المسؤولين وأصحاب المصلحة بأساليب ممارسة السّلطة وتحمل المسؤولية، وتحقيق التّكامل والتّناسق بين أهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف وكذا تشجيع الشركات على الاستخدام الأمثل لمواردها باستخدام مختلف الطرق الكفؤة والفعّالة[2]؛
- إدخال اعتبارات القضايا البيئية والأخلاقيات في منظومة صنع القرار[3]؛
- التزام الشركات بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات يجنب الاقتصاد الوطني الوقوع في أزمات مالية[4]؛
- مراجعة وتعديل القوانين الحاكمة لأداء الشركات بحيث تتحول مسؤولية الرّقابة إلى كلّ من مجلس الإدارة والمساهمين ممثلين في الجمعية العامة للمساهمين[5].

[1] إيمان فتحي أحمد مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 364،365.

[2] عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سبق ذكره، ص 15.

[3] زايد مراد، ترغيني صبرينية، مرجع سبق ذكره، ص 05.

[4] أحسين عثماني، سعاد شعابنية، النظام المالي والمحاسبي كأحد متطلبات حوكمة الشركات وأثره على بورصة الجزائر، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحدّ من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012، ص 06.

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

المطلب الثالث: نظام حوكمة الشركات، المحدّدات والرّكائز

تُعْتَبَرُ حوكمة الشركات نظام تحكمه نوعين من المحدّدات ومجموعة من الرّكائز التي تساهم في نجاح مسار التّطبيق وفي تحقيق مختلف الأهداف المرتقبة.

1. نظام حوكمة الشركات:

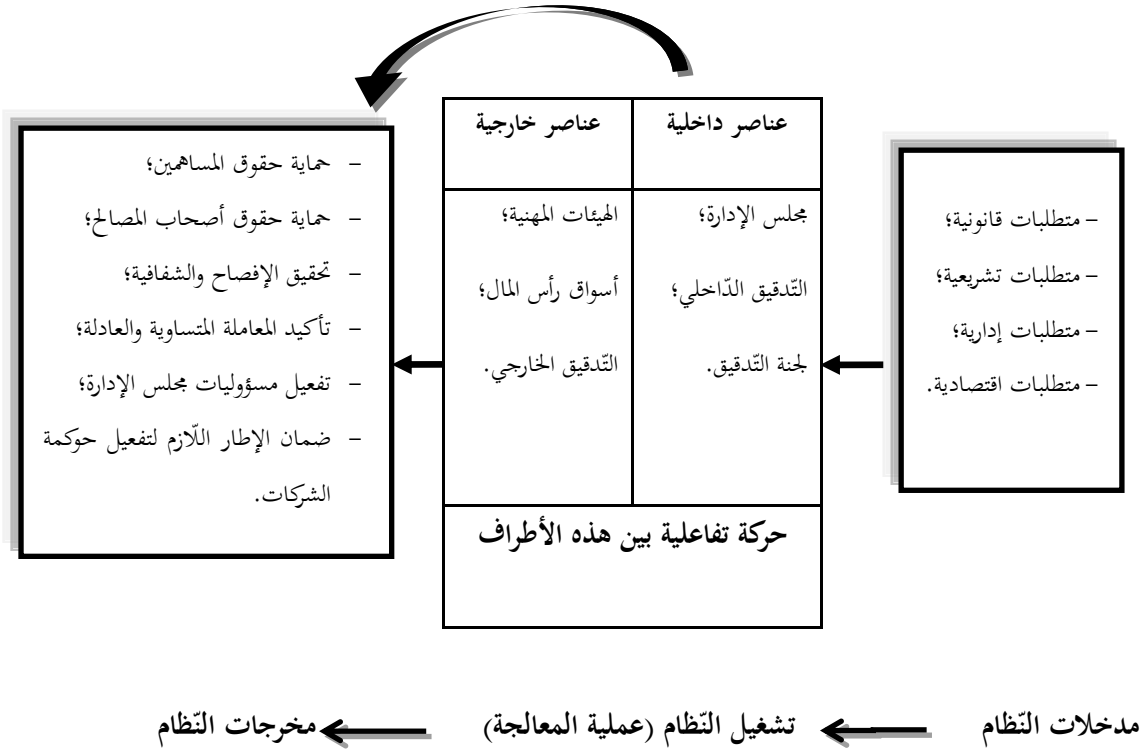
تُعَدُّ حوكمة الشركات بمثابة نظام يتكون من مجموعة أجزاء تعمل على تفعيل الإمكانات وتوظيف الموارد بطريقة فعّالة، ومن خلال هذا النّظام يتم إدارة ورقابة الشركة وتعزيز الشفافية والمساءلة، ويتكون من ثلاث أجزاء هي[1]:

- **المدخلات Input**: وتشمل مختلف المستلزمات التي تحتاجها حوكمة الشركات، وما يتوجب توفيره لها من متطلبات سواء كانت متطلبات تشريعية، إدارية، قانونية، أو اقتصادية.
- **التّشغيل Opération**: ويقصد به مختلف الجهات المسؤولة عن تطبيق حوكمة الشركات، والجهات المشرفة على هذا التّطبيق، وكذا الجهات الرّقابية وكلّ كيان إداري داخل أو خارج الشركة يساهم في تنفيذ الحوكمة ويشجع الالتزام بها وتطوير أحكامها والارتقاء بها.
- **المخرجات Output**: تعتبر المخرجات على أنّها مجموعة من المعايير، القواعد والقوانين المنظمة للأداء والممارسات العملية والتّنفيذية سواء في الشركات أو في المصارف للحفاظ على حقوق المساهمين وأصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية.

ممّا سبق يمكن أن نستخلص أن نظام حوكمة الشركات يتضمن كمدخلات مجموعة من المتطلبات التّشريعية، الإدارية، القانونية والاقتصادية والتي يتم معالجتها وتشغيلها من طرف مجموعة من الآليات والجهات المسؤولة على تطبيق حوكمة الشركات سواء كانت داخلية أو خارجية، كالتّدقيق الدّاخلي، لجنة التّدقيق، التّدقيق الخارجي، مجلس الإدارة، الجهات الرّقابية الأخرى وغيرها من الهيئات الإدارية التي تساهم في تطبيق الحوكمة وتشجيع الالتزام بها، والتي تتفاعل فيما بينها لتحقيق مخرجات تعمل على حماية حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية. والشكل الموالي يوضح نظام حوكمة الشركات:

[1] علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، مرجع سبق ذكره، ص 26،25.

الشكل رقم (1.1): نظام حوكمة الشركات



المصدر: حساني رقية وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 07.

2. محدِّدات حوكمة الشركات:

إضافة للجهود المبذولة من طرف العديد من المنظمات الدّولية في الاهتمام بكلّ جوانب حوكمة الشركات، هناك عدد من المحدّدات التي تُمكِّنُ الشركات من التّطبيق السّليم لمبادئ الحوكمة، والتي يجب أخذها بعين الاعتبار. وتتمثل هذه المحدّدات في مجموعتين أساسيتين هما:

1.2 المحدِّدات الخارجية: تشير هذه المحدّدات إلى المناخ العام للاستثمار في الدّولة. والذي يشتمل على[1]:

- القوانين المنظِّمة للنشاط الاقتصادي، مثل قوانين سوق المال والشركات، القوانين المتعلقة بالإفلاس وكذا القوانين التي تنظّم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية؛
- كفاءة القطاع المالي (المصارف وسوق المال) في توفير التّمويل اللّازم للمشروعات بالشكل الذي يشجع الشركات على التّوسع وتحسين أساليب التسيير؛
- درجة تنافسية أسواق السّلع وعناصر الإنتاج؛
- كفاء الأجهزة والهيئات الرّقابية (هيئة سوق المال) في تنفيذ الرّقابة على الشركات.

[1] المرجع السابق، ص 46.

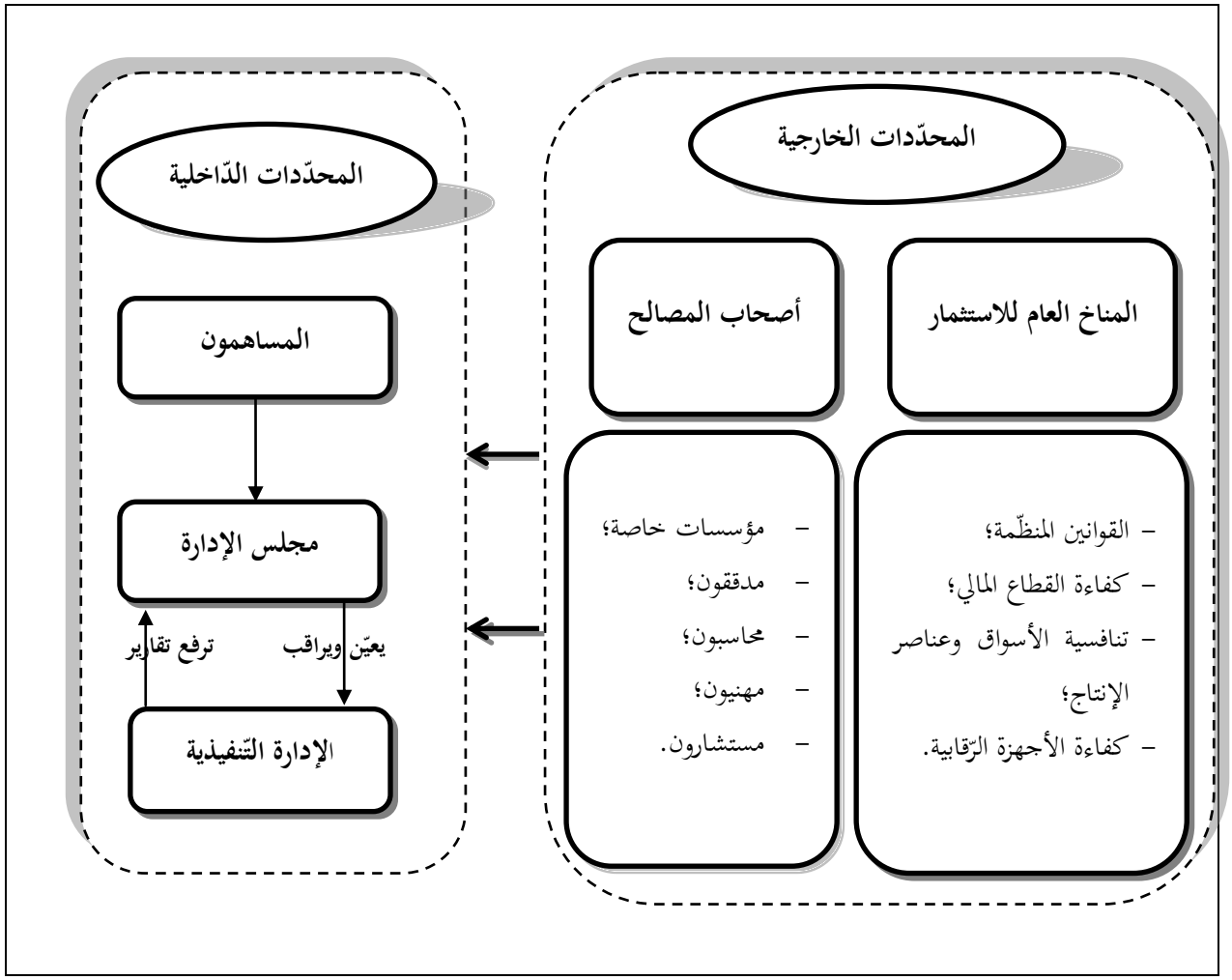
تعود أهمية المحدّدات الخارجية إلى أنّ وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة، من خلال تقليل التّعارض بين مصالح مختلف الأطراف في الشركة.

2.2 **المحدِّدات الدّاخلية:** تشمل المحدّدات الدّاخلية مختلف القواعد والأساليب التي تُطَبَّقُ داخل الشركات، والتي تتضمن وضع هياكل إدارية سليمة تُحَدِّدُ كيفية اتخاذ القرار وتوزيع السّلطات والواجبات بشكل مناسب داخل الشركة بين الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات، مثل مجلس الإدارة، المديرين التّنفيذيين والمساهمين. وترجع أهمية هذه المحدّدات إلى أنّ وجودها يقلّل التّعارض بين مصالح تلك الأطراف الثلاثة.

تجدر الإشارة إلى أنّ هذه المحدّدات، سواء كانت داخلية أو خارجية، فهي بدورها تتأثر بمجموعة أخرى من العوامل المرتبطة بالنّظام السّياسي والاقتصادي للدّولة، ومستوى التّعليم والوعي لدى الأفراد. وعليه فحوكمة الشركات ليست سوى جزء من محيط اقتصادي ضخم تعمل في نطاقه الشركات، كما أنّ إطار حوكمة الشركات يعتمد أيضا على البيئة القانونية والتّنظيمية والمؤسسية بالإضافة إلى عوامل أخرى، مثل أخلاقيات الأعمال ومدى إدراك الشركات للمصالح البيئية والاجتماعية للمجتمعات التي تعمل فيها الشركة والتي يمكن أن يكون لها أثر على سمعتها ونجاحها على المدى الطويل[1]. والشكل الموالي يوضح محدّدات حوكمة الشركات:

[1] محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 24.

الشكل رقم (2.1): المحدّدات الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات



المصدر: علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، مرجع سبق ذكره، ص 47.

3. ركائز حوكمة الشركات:

إضافة إلى المحدّدات الأساسية التي تُمَكِّنُ الشركات من التّطبيق السّليم لمبادئ حوكمة الشركات، فإنّه تتوفر ركائز أساسية تساهم أيضا تحقيق ذلك، حيث ترتكز حوكمة الشركات على ثلاث ركائز أساسية. وتتمثل فيما يلي[1]:

- **الرّكيزة الأولى:** وتتعلق بالالتزام بالسّلوك والقيم الأخلاقية داخل الشركة، من نزاهة، أمانة، مصداقية، إفصاح، عدل وشفافية، وذلك للحفاظ على السّمعة الاقتصادية لها.
- **الرّكيزة الثانية:** وتتعلق بتفعيل دور المساهمين وأصحاب المصالح في حوكمة الشركات، من خلال قيامهم بالرّقابة والمساءلة، حيث أنّ الأطراف الخاضعة للمساءلة المحاسبية أمام المساهمين وأصحاب

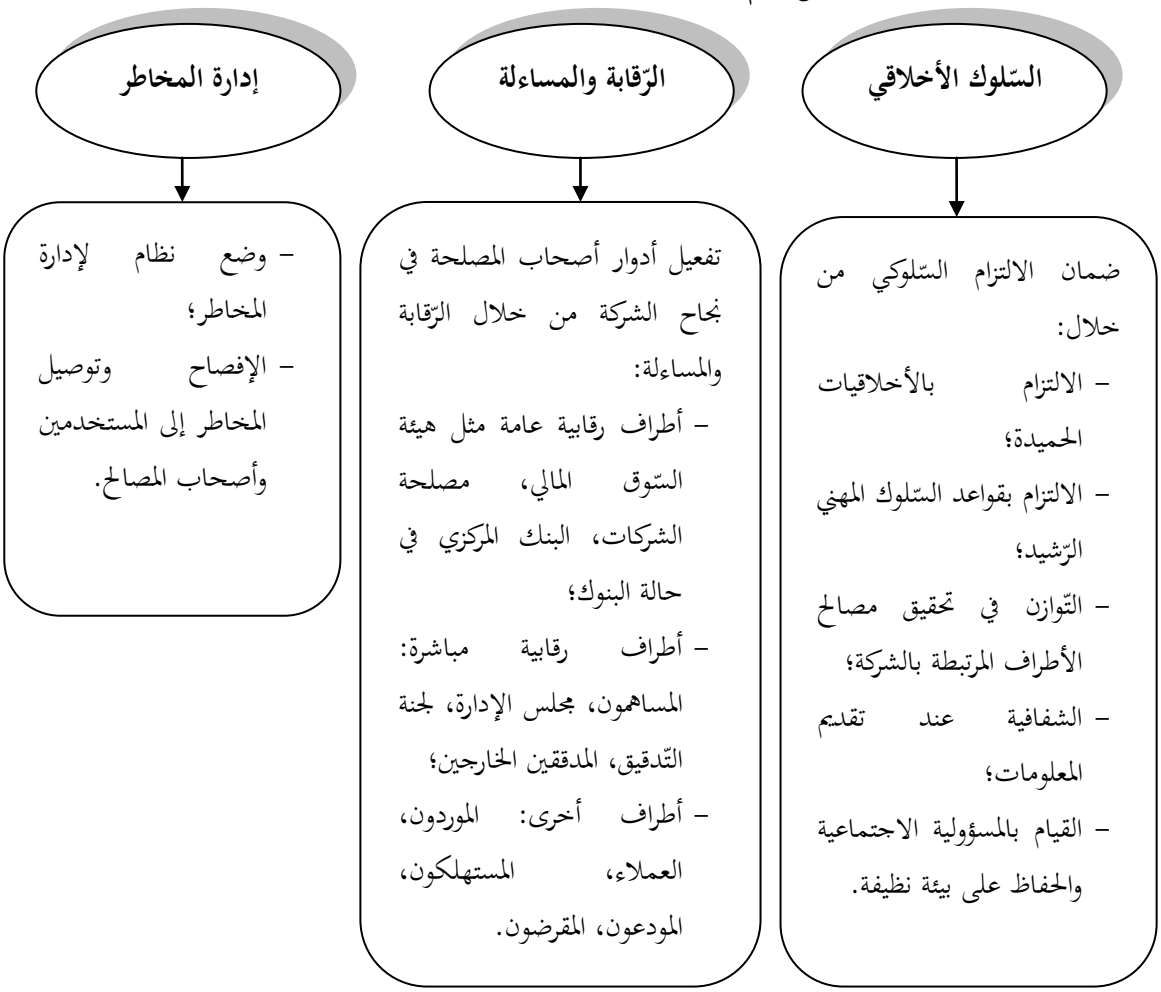
[1] طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات "المفاهيم- المبادئ- التجارب" تطبيقات الحوكمة في المصارف، مرجع سبق ذكره، ص 48.

المصالح تتمثل أساسا في مجلس الإدارة، اللّجان التّابعة له كلجنة التّدقيق، الإدارة العليا، إدارة التّدقيق الدّاخلي، التّدقيق الخارجي.

- **الرّكيزة الثالثة:** وتتعلق بإدارة المخاطر، لحماية الشركة ومختلف أصحاب المصالح فيها، ولرفع أدائها المالي.

الشكل الموالي يوضح ركائز حوكمة الشركات:

الشكل رقم (3.1): ركائز حوكمة الشركات



المصدر: طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات "المفاهيم- المبادئ- التجارب" تطبيقات الحوكمة في المصارف، مرجع سبق ذكره، ص 47.

المبحث الثاني: المنظمات الدّولية ومبادئ حوكمة الشركات

تمثل حوكمة الشركات واحد من أبرز الموضوعات التي حازت اهتماما دوليا واسعا، لاسيما منذ منتصف عقد التّسعينات، خاصة من قبل الهيئات الاقتصادية الدّولية مثل منظمة التّعاون الاقتصادي والتّنمية، صندوق النقد الدّولي والبنك الدّولي، والتي سعت للتّوصل إلى وضع أسس ومقومات ومبادئ لحوكمة الشركات.

المطلب الأوّل: مبادئ حوكمة الشركات الصّادرة عن منظمة التّعاون الاقتصادي والتّنمية

المقصود بمبادئ حوكمة الشركات مختلف القواعد والنّظم والإجراءات التي تحقق أفضل حماية وتوازن بين مصالح مديري الشركة والمساهمين فيها، وأصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بها، حيث صرّحت منظمة التّعاون الاقتصادي والتّنمية بعدم وجود نموذج جيّد وموحّد لحوكمة الشركات، حيث أنّ المبادئ بطبيعتها تتطور وتتغيّر من خلال الإبداع والتّطور في الشركات[1].

ففي الاجتماع الذي عُقِدَ على المستوى الوزاري في الفترة من 27-28 أفريل من عام 1998 طلب مجلس منظمة التّعاون الاقتصادي والتّنمية من المنظمة أن تقوم، وبالاشتراك مع الحكومات الوطنية التي تُعْتَبَرُ عضوا بالمنظمة وغيرها من المنظمات الدّولية والقطاع الخاص، بوضع مجموعة من المبادئ والإرشادات الخاصة بحوكمة الشركات، ولتحقيق هذا الهدف قامت المنظمة بإنشاء فريق عمل مهمته وضع مبادئ غير مُلْزِمَةٍ لحوكمة الشركات تمثل وجهات نظر الدّول الأعضاء[2].

كما تمت الاستفادة من مجهودات عدد من الدّول غير الأعضاء في المنظمة إضافة إلى مجهودات صندوق النّقد الدّولي، البنك الدّولي، قطاع الأعمال، المستثمرين، الاتحادات المهنية، وغيرها من الأطراف المعنية بحوكمة الشركات والتي كان لها دورا بارزا في إرساء مجموعة من المبادئ التي تُعْتَبَرُ المرجع الأساسي الذي تَسْتَنِدُ إليه الدّول والشركات عند قيامها بوضع القواعد المناسبة لتطبيق حوكمة الشركات[3]. وقد وافق الوزراء على مبادئ منظمة التّعاون الاقتصادي والتّنمية لحوكمة الشركات في اجتماع مجلس المنظمة على المستوى الوزاري في 26-27 ماي 1999[4].

لقد شملت المبادئ الصّادرة عن منظمة التّعاون الاقتصادي والتّنمية خمسة مجالات، تمّ تعديلها في سنة 2004، بعد العديد من المشاورات العامة المكثفة. وقد وافقت الدّول الأعضاء في منظمة التّعاون الاقتصادي والتّنمية على الصّياغة المعدّلة للمبادئ والتي أصبحت تشمل ستة مجالات.

---

[1] طارق عبد العال، حوكمة الشركات، شركات قطاع عام وخاص ومصارف (المفاهيم- المبادئ- التجارب- المتطلبات)، مرجع سبق ذكره، ص 12.

[2] أحمد حلمي جمعة، تطوّر معايير التّدقيق والتّأكيد الدّولية وقواعد أخلاقيات المهنة، سلسلة الكتب المهنية (الكتاب الخامس)، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتّوزيع، عمّان، 2009، ص 13.

[3] محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 48.

[4] The Centre for International Private Enterprise (CIPE), Corporate Governance Trends, Middle East and North Africa, This publication is sponsored by the Middle East Partnership Initiative, Cairo, Spring 2004, p 01.

حيث تُعْتَبَرُ مبادئ منظمة التّعاون الاقتصادي والتّنمية مرجعا على المستوى العالمي[1]. وتُوَفِّرُ الحوافز المناسبة لمجلس الإدارة والإدارة التّنفيذية للشركة لمتابعة الأهداف التي تتماشى مع مصلحة الشركة من جهة، ومصلحة مساهميها من جهة أخرى. كما تُوَفِّرُ هذه المبادئ المتابعة الفعّالة التي يمكن عن طريقها قيام الشركات باستثمار مواردها بصورة أكثر كفاءة بالإضافة إلى زيادة قدرتها على جذب الاستثمارات الأجنبية بالشكل الذي يُمَكِّنُهَا من التّوسع والمنافسة العالمية. وتتمثل هذه المبادئ أساسا في[2]:

المبدأ الأوّل: توافر إطار فعّال لحوكمة الشركات

يؤكد هذا المبدأ على أنّه ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يشجع على رفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق، وأن يتوافق مع أحكام القانون ويحدّد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتّنظيمية والتّنفيذية. وقد ركز هذا المبدأ على الجوانب التّالية:

1) ينبغي وضع إطار حوكمة الشركات بهدف أن يكون ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل ونزاهة الأسواق والحوافز التي يقدّمها للمشاركين في السّوق، وتشجيع قيام أسواق مالية تتميّز بالشّفافية والفعالية؛
2) إنّ المتطلبات القانونية والرّقابية التي تؤثر على ممارسة حوكمة الشركات في نطاق اختصاص تشريعي، ينبغي أن تكون ذات شفافية وقابلة للتّنفيذ وأن تتوافق مع أحكام القانون؛
3) أن تنص التّشريعات على توزيع المسؤوليات بين الهيئات المختلفة بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة؛
4) أن تتمتع كل من الهيئات الإشرافية والرّقابية والتّنفيذية المسؤولة عن تنفيذ القانون بالسّلطة والنّزاهة وتوفير الموارد اللّازمة للقيام بواجباتها بأسلوب مهني وبطريقة موضوعية، فضلا على أنّ أحكامها وقراراتها ينبغي أن تكون في الوقت المناسب وتتميّز بالشفافية مع توفير الشرح الكافي لها.

أكّد هذا المبدأ على أنّه ينبغي أن يشجّع إطار حوكمة الشركات على كفاءة وشفافية الأسواق، وأن يكون متوافقا مع أحكام القانون وأن يحدِّد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتّنظيمية والتّنفيذية، وأن يكون لدى هذه الجهات السّلطة والنّزاهة في القيام بواجباتها[3].

[1] Olivier Meier et Guillaume Schier, Entreprises Multinationales (Stratégie, Restructuration, Gouvernance), Imprimé en France, Paris, 2005, p 272.

[2] علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، مرجع سبق ذكره، ص ص 34-42.

[3] عبد العزيز دغيم، رنا التونجي، حوكمة الشركات في الأسواق المالية النّاشئة بين الإلزام والتطبيق الطوعي "حالة سوق دمشق للأوراق المالية"، منشور في: مروة أحمد وآخرون، الأزمة المالية العالمية والآفاق المستقبلية، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 473.

المبدأ الثاني: حقوق المساهمين

ينص هذا المبدأ على ضرورة أن يوفّر إطار حوكمة الشركات الحماية للمساهمين، وأن يسهل لهم ممارسة حقوقهم. والمتمثلة في:

1) حقوق المساهمين الأساسية التي تضم:
- طرق مضمونة لتسجيل الملكية؛
- نقل وتحويل ملكية الأسهم؛
- الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وبصورة منتظمة؛
- المشاركة والتّصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين؛
- المشاركة في انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة؛
- الحق في الحصول على نصيب من أرباح الشركة.

2) حق المساهمين في المشاركة في اتخاذ القرارات المهمة، وإعلامهم بشكل كافي عن القرارات المتعلقة بالتّغييرات الأساسية في الشركة. ومن بينها:
- التّعديلات في النّظام الأساسي أو في بنود تأسيس الشركة أو في غيرها من الوثائق الأساسية للشركة؛
- العمليات الاستثنائية التي تؤدي إلى التّأثير السّلبي على الشركة؛
- التّرخيص بإصدار أسهم إضافية.

3) حق المساهمين في المشاركة الفعّالة والتّصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، وإعلامهم بالقواعد وإجراءات التّصويت التي تحكم اجتماعات الجمعية، وهي:
- ينبغي تزويد المساهمين بالمعلومات الكافية في الوقت المناسب عن مكان وتاريخ وجدول أعمال اجتماعات الجمعية العامة، فضلا عن المعلومات الكاملة في التّوقيت المناسب فيما يخص الموضوعات التي ستتخذ بشأنها القرارات في الاجتماع؛
- ينبغي إتاحة الفرصة للمساهمين لتوجيه الأسئلة لمجلس الإدارة بما في ذلك الأسئلة المتعلقة بالتّدقيق الخارجي السّنوي، واقتراح قرارات في نطاق حدود معقولة؛
- ينبغي تسهيل مشاركة المساهمين في القرارات الأساسية الخاصة بحوكمة الشركات، كترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة، وينبغي أن يكون للمساهمين القدرة على التّعبير عن آرائهم فيما يخصّ سياسة مكافآت أعضاء مجلس الإدارة وكبار المديرين التّنفيذين في الشركة، كما ينبغي أن يخضع القسم الخاص بتقديم أسهم لأعضاء مجلس الإدارة والعاملين كجزء لمكافآتهم لموافقة المساهمين؛
- ينبغي إعطاء الحقّ للمساهمين في التّصويت بالحضور شخصيا أو بالإنابة مع مراعاة المساواة في تأثير التّصويت بالحضور الشخصي أو بالإنابة.

4) وجوب الإفصاح عن هيكل رأس المال والتّرتيبات التي تُمَكِّنُ بعض المساهمين من ممارسة درجة من السّيطرة والرّقابة، والتي تؤثر على سياسة الشركة بما يتناسب مع نسبة مساهمتهم.

5) ينبغي توفّر الكفاءة والشفافية في قيام السّوق بوظائفه في الرّقابة على الشركات، حيث:

- ينبغي توفير القواعد والإجراءات التي تشمل عمليات الاستحواذ والصّفقات غير العادية، إذ ينبغي مثلا أن تكون عملية الاندماج وبيع موجودات الشركة واضحة ومعلنة وأسعارها تتصّف بالشفافية والشروط العادلة، بحيث يتسنى للمستثمرين فهم حقوقهم والتّعرف على المسارات المتاحة لهم بحسب فئاتهم المختلفة.

6) ينبغي أن يأخذ المساهمون بما في ذلك المستثمر المؤسسي في الحسبان التّكاليف والمنافع المقترنة بممارستهم لحقوقهم في التّصويت والتي تركّز على:

- على المستثمر المؤسسي الذي يعمل في المجالات المالية أو الائتمانية أن يفصح عن جميع السّياسات المتعلقة بحوكمة الشركات، بما في ذلك الإجراءات الخاصة باستخدام حقوقه في التّصويت؛
- على المؤسس الذي يعمل في المجالات المالية أو الائتمانية أن يفصح عن أسلوبه في التّعامل مع تضارب المصالح، الذي قد يؤثر على ممارسة الحقوق الرّئيسية للملكية الخاصة باستثماراته.

7) توفير لجميع المساهمين، بما في ذلك المؤسسون، الفرصة لتبادل الاستشارات في الموضوعات المتعلقة بحقوق ملكيتهم المنصوص عليها بالمبادئ التي تتناول الاستثناءات لمنع سوء الاستغلال.

8) ينبغي على المستثمرين المؤسسين الذين يعملون بصفة وكلاء أن يفصحوا عن الكيفية التي يتعاملون بها مع التّعارض المادي للمصالح، والتي قد تؤثر في ممارستهم لحقوق الملكية الرّئيسية الخاصة باستثماراتهم[1].

ومنه فإنّ هذا المبدأ يتضمن مجموعة من حقوق المساهمين والتي تضمن الملكية الآمنة لأسهمهم، الإفصاح التّام عن المعلومات المالية وذلك بشكل منتظم وفي الوقت المناسب، الحقّ في ممارسة الرّقابة، الحقّ في حضور الجمعية العامة والتّصويت وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة، الحقّ في الحصول على العائد من الأرباح والمشاركة في قرارات بيع أو تعديل أصول الشركة بما في ذلك عمليات الاندماج وإصدار أسهم جديدة.

[1] محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 55.

المبدأ الثالث: المعاملة المتساوية للمساهمين

ينصّ هذا المبدأ على ضرورة أن يضمن إطار حوكمة الشركات معاملة متساوية لكافة المساهمين، بما في ذلك مساهمي الأقلية والمساهمين الأجانب، وينبغي أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعّال عند انتهاك حقوقهم. وهناك مجموعة من الإرشادات التي يجب الأخذ بها عند الالتزام بتطبيق هذا المبدأ، وهي:

1) توفير حقوق التّصويت المتساوية للمساهمين داخل كل فئة (حملة نفس طبقة الأسهم)، وإعطائهم الحقّ في الحصول على المعلومات المتعلقة بكافة فئات الأسهم وعن حقوقهم في التّصويت قبل شراء الأسهم، وينبغي أن تكون أيّة تغييرات في حقوق التّصويت خاضعة لموافقة تلك الطّبقات من المساهمين، والتي تتأثر سلبا نتيجة للتّغيير؛
2) أن يتّم التّصويت بواسطة فارزي الأصوات (الأمناء أو المفوضين) أو المرشحين لهذا الغرض، بطريقة متفق عليها مع أصحاب الأسهم؛
3) ينبغي حماية مساهمي الأقلية من إساءة الاستغلال التي تكون بشكل مباشر أو غير مباشر، والتي تكون لمصلحة المساهمين أصحاب النّسب الحاكمة، وينبغي أن تكون هناك وسائل فعّالة للإصلاح بشكل فعّال؛
4) أن تسمح الإجراءات المتّبعة لعقد اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين بالمعاملة المتساوية لكلّ المساهمين، وعلى الشركة أن تتجنب الصّعوبات وزيادة تكاليف التّصويت بدون مبرر؛
5) منع تداول الأسهم بالشكل الذي لا يتميّز بالإفصاح والشفافية؛
6) ينبغي على أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التّنفيذين بالشركة الإفصاح لمجلس الإدارة عمّا إذا كانت لهم سواء بشكل مباشر أو غير مباشر أو بالنيابة عن طريق طرف ثالث أيّة مصالح مادية قد تمسّ بمصالح الشركة بطريقة مباشرة.

وعليه ينبغي أن يضمن إطار حوكمة الشركات المعاملة المتساوية والعادلة لجميع المساهمين ضمن كل فئة (أغلبية وأقلية، محليين وأجانب)، وذلك من حيث ضمان كلّ حقوقهم، كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعلي في حالة تعرّض حقوقهم للمخاطر.

المبدأ الرّابع: الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح

ينصّ المبدأ على الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح (عمّال، موظفين، موردين، مستثمرين، مقرضين، حكومات، وغيرهم)، والتي يحدّدها القانون، أو تنشأ نتيجة لاتفاقيات متبادلة، وأن يعمل على تشجيع التّعاون الفعّال بين الشركات وأصحاب المصالح من أجل إنجاح الشركة، وخلق الثروة وفرص عمل جديدة وضمان استمرار قوّة المركز المالي للشركات.

وقد تضمن المبدأ الرّابع ما يلي:

1) أن يشدِّد إطار القواعد المنظمة لحوكمة الشركات على ضرورة احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون؛
2) إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح للحصول على تعويض مناسب في حالة انتهاك حقوقهم؛
3) أن يسمح إطار حوكمة الشركات بمشاركة أصحاب المصالح في آليات تحسين مستوى الأداء؛
4) توفير المعلومات لأصحاب المصالح بأسلوب دوري وفي التّوقيت المناسب؛
5) السّماح لأصحاب المصالح بمن فيهم العاملين من الأفراد والجهات التي تمثلهم الاتّصال بحرية بمجلس الإدارة، للتّعبير عن مخاوفهم اتجاه التّصرفات غير القانونية والمخالفة لأخلاقيات المهنة، بما يسمح من حماية حقوقهم؛
6) أن يُزَوِّدَ إطار القواعد المَنَظِمَةُ لحوكمة الشركات بهيكل كفء لحماية الشركة من الإعسار والالتزام بتسديد حقوق الدّائنين.

المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية

ينصّ المبدأ على ضرورة القيام، وفي الوقت المناسب، بالإفصاح والشفافية عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة بما في ذلك الوضع المالي، الأداء، الرّقابة، حقوق الملكية وحوكمة الشركات. ويتضمن هذا المبدأ ما يلي:

1) ينبغي أن يشمل الإفصاح المعلومات التّالية:
   - النّتائج الاستثمارية ونتائج التّشغيل الخاصة بالشركة؛
   - أهداف الشركة؛
   - ملكية أسهم الأغلبية وحقوقهم في التّصويت؛
   - أعضاء مجلس الإدارة وكبار المديرين[1]؛
   - سياسة مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التّنفيذين الأساسين والمعلومات الخاصة بمؤهلاتهم وكيفية اختيارهم ومدى استقلالهم؛
   - العمليات المتعلقة بأطراف من أصحاب المصالح في الشركة أو أقاربهم؛
   - المخاطر الجوهرية المتوقعة؛
   - الموضوعات المادية والجوهرية المتعلقة بالعاملين وأصحاب المصالح الآخرين؛
   - هياكل وسياسات قواعد حوكمة الشركات ومضمون قانون الحوكمة وأسلوب تنفيذه.

[1] محسن ناصر الدّوسري، على محمود الخنشاوي، دور الرّقابة الدّاخلية في تطبيق مبادئ الحوكمة، مسابقة البحوث السادسة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، 2005، ص11.

2) ينبغي أن تُعَدَّ المعلومات المفصح عنها استنادا إلى معايير محاسبية عالية الجودة، وتشمل المعلومات المالية وغير المالية؛

3) ينبغي إجراء التّدقيق الخارجي السّنوي لحسابات الشركة بواسطة مدقق مستقل، كفء ومؤهل، وذلك بهدف تقديم ضمان خارجي وموضوعي لمجلس الإدارة والمساهمين بأنّ القوائم المالية تمثل فعلا المركز المالي للشركة وأداءها في جميع المجالات المهمة؛

4) ينبغي على المدققين الخارجيين أن يكونوا قابلين للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين، وعليهم أن يقوموا بممارسة كافة ما تقتضيه العناية والأصول المهنية في عملية التّدقيق؛

5) ينبغي توفير قنوات نشر المعلومات من أجل تمكين الجهات المستفيدة من الوصول إليها بشكل عادل وبكلفة منخفضة وفي الوقت المناسب؛

6) تعزيز التّقارير بما يقدّمه الوسطاء والمحلّلون ووكالات التّقدير من مشورة ونصح ذات الصّلة بقرارات المساهمين.

وعليه ينبغي أن يضمن إطار حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح الدّقيق في الوقت المناسب بشأن كلّ الأمور المتعلقة بالشركة، وأن يكون الإفصاح شامل ومن بينها الوضعية المالية والأداء والملكية وأسلوب ممارسة السّلطة، مع ضمان توفير قنوات توصيل المعلومات لمستخدميها في الوقت المناسب[1]، حيث يمثل الإفصاح الجيّد والشفافية في عرض المعلومات المالية وغير المالية أحد المبادئ والأركان الرّئيسية التي تقوم عليها حوكمة الشركات[2].

المبدأ السّادس: مسؤوليات مجلس الإدارة

حسب هذا المبدأ ينبغي أن يضمن إطار حوكمة الشركات التّوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسؤولياته أمام الشركة والمساهمين. وذلك من حيث:

1) أن يعمل مجلس الإدارة بإخلاص على حماية مصالح الشركة والمساهمين؛

2) على مجلس الإدارة أن يسعى إلى تحقيق المعاملة المتساوية والعادلة لجميع المساهمين، وذلك إن كانت قراراته تؤثر على مختلف مجموعات المساهمين بطرق مختلفة؛

3) على مجلس الإدارة أن يضمن الالتزام بالقوانين السّارية وأن يَتَبّعَ معايير عالية للأخلاق ويضع مصالح المتعاملين مع الشركة بعين الاعتبار؛

[1] بديسي فهيمة، التّدقيق الدّاخلي ودوره في إنجاح مسار تطبيق الحوكمة، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التّدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 11-12 أكتوبر 2010، ص 13.

[2] علوي اسماعيل، سعيدي عبد الحليم، أثر تطبيق النّظام المحاسبي المالي على إرساء مبدأ الإفصاح والشفافية في إطار حوكمة الشركات والحدّ من الفساد المالي والمحاسبي، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحدّ من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012، ص 15.

4) على مجلس الإدارة القيام بإنجاز مجموعة من المهام الأساسية المذكورة سابقا، بما في ذلك:

- وضع استراتيجية الشركة، سياسة إدارة المخاطر، الموازنات التّقديرية، خطط العمل السّنوية، تحديد أهداف الأداء ومراقبة تنفيذه، أداء الشركة مع الإشراف على النّفقات الرّأسمالية الرّئيسية، عمليات الاستحواذ، وتصفية الاستثمارات؛
- متابعة قياس كفاءة ممارسة الشركة لقواعد حوكمة الشركات وإجراء التّعديلات عند الحاجة؛
- اختيار كبار المديرين وتحديد مكافآتهم ومتابعة أدائهم وإعفائهم عند الضّرورة؛
- مراعاة التّناسب بين مكافآت كبار التّنفيذين وأعضاء مجلس الإدارة وبين مصالح الشركة والمساهمين في الأجل الطويل؛
- توافر نظام رسمي يتّصف بالشفافية لعمليات ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة؛
- الرّقابة على حالات تعارض المصالح الخاصة بالمديرين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين، بما في ذلك سوء استخدام موجودات الشركة وإحكام السّيطرة على بعض العمليات المتعلقة بها؛
- التّأكد من سلامة التّقارير المالية والنّظم المحاسبية للشركة بما في ذلك نظام التّدقيق المالي المستقل والرّقابة الدّاخلية لاسيما أنظمة إدارة المخاطر والرّقابة المالية والتّشغيلية، والامتثال للقوانين والتّعليمات؛
- الإشراف على عمليات الإفصاح.

5) ينبغي على مجلس الإدارة ضمان الحكم بشكل مستقل وموضوعي فيما يتعلق بشؤون الشركة من خلال:

- تكليف عدد كافي من أعضاء مجلس الإدارة من غير موظفي الشركة ذوي القدرة على إصدار الحكم الموضوعي المستقل، للقيام بالمهام التي يُحْتَمَلُ وجود تعارض المصالح بها، وذلك من حيث ضمان نزاهة التّقارير المالية وغير المالية، مكافآت التّنفيذين وأعضاء مجلس الإدارة؛
- التّحديد الدّقيق والإفصاح عن الهدف وإجراءات العمل الخاصة بلجان مجلس الإدارة عند تأسيسها؛
- ينبغي على أعضاء مجلس الإدارة تكريس وقت كافي لممارسة مسؤولياتهم بطريقة فعّالة.

6) أن يتوافر لأعضاء مجلس الإدارة سهولة الوصول إلى المعلومات المناسبة والدّقيقة في التّوقيت المناسب من أجل تسهيل القيام بمسؤولياتهم بشكل سليم.

وعليه يتوجب على مجلس الإدارة إنجاز المهام المطلوبة منه مثل وضع الخطوط الإرشادية الاستراتيجية لتوجيه الشركة، والمتابعة الفعّالة للإدارة التّنفيذية، وضمان نزاهة الحسابات والإفصاح عن كافة المعلومات المتوفرة وفي الوقت المناسب، ومراجعة الأداء وسياسة المخاطر، وضمان أنّ النّظم الملائمة للرّقابة الدّاخلية قائمة، خاصة نظم إدارة ومتابعة المخاطر والرّقابة المالية ومدى التّوافق مع القوانين والإفصاح والاتّصالات.

ينبغي على مجلس الإدارة تعيين لجنة تدقيق مكونة من أعضاء مجلس الإدارة غير التّنفيذيين، والاتّصال بالمديرين الأساسين والمدقق الدّاخلي واللّجوء إلى المشورة الخارجية المستقلة. كما يعمل على اختيار المسؤولين التّنفيذيين الرّئيسيين ومتابعتهم وتقرير المرتّبات والمزايا الممنوحة لهم[1]. وتتّم مساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين. ويجب أن يراعى في تشكيل مجلس الإدارة المهارة والكفاءة اللّازمة لاتخاذ القرارات السّليمة، وتحقيق القدرة على المتابعة والمساءلة من خلال نظام فعّال لتقييم ومراجعة الأداء وتقييم المخاطر[2].

ما تجدر الإشارة إليه هو أنّ مبادئ منظمة التّعاون الاقتصادي والتّنمية تنطبق في المقام الأوّل على شركات المساهمة المقيّدة في بورصة الأوراق المالية، خاصة التي يجري تعامل نشط على أسهمها، وكذلك على المؤسسات المالية التي تتخذ شكل شركات مساهمة[3]. فتلك الشركات تكون ملكيتها موزعة بين عدد من الشركاء ممّا يستلزم تحديد العلاقة بين ملكيتها وإدارتها التي تكون مؤثرة بشكل مباشر على مجموعة كبيرة من الجمهور، كما تنطبق على الشركات التي يكون تمويلها الرّئيسي من المصارف كضمان للدّائنين إثر التزامها بمبادئ الحوكمة. وقد صيغت هذه المبادئ بحيث تتلاءم مع تلك الشركات في إطار أحكام قانون شركات المساهمة وشركات التّوصية بالأسهم وشركات ذات المسؤولية المحدودة.

علما بأنّه لا يوجد نموذجا واحدا لحوكمة الشركات الجيّدة الذي يمكن تطبيقه في جميع دول العالم، ويؤدي لتحقيق نفس النّتائج. كما أنّ المبادئ السّابقة ليست مُلْزِمَةٌ ولا تهدف لوضع وصفة تفصيلية لنظام تشريع محلي لأيّة دولة، لكنّها تسعى لتحديد أهداف واقتراح وسائل مختلفة لتطبيقها باعتبارها نقاط مرجعية يمكن الاستعانة بها. ومن أجل تحقيق هذه المبادئ عمليا يتطلب توفر مجموعة من الدّعائم في شكل مقومات أساسية يُعْتَمَدُ عليها لضمان التّطبيق الفعلي والفعّال لمبادئ حوكمة الشركات. ومن بين هذه المقومات نذكر ما يلي[4]:

- توفّر القوانين واللّوائح الخاصة بضبط الأداء الإداري للشركة؛
- توفّر لجان أساسية منها لجنة التّدقيق والتي تكون تابعة لمجلس الإدارة لمتابعة وتقييم أداء الشركات؛
- وضوح السّلطات والمسؤوليات بالهيكل التّنظيمي للشركة؛
- فعالية نظام التّقارير وقدرته على تحقيق الشفافية وتوفير المعلومات؛
- تعدّد الجهات الرّقابية على أداء الشركة خاصة الأداء الإداري والمالي، وهذا من خلال المساهمين وأصحاب المصالح إلى جانب لجان التّدقيق المستقلة[5].

---

[1] جودي محمد رمزي، اهتمام لجنة معايير المحاسبة الدّولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحدّ من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012، ص 07.

[2] موسى سهام، خالدي فراح، مرجع سبق ذكره، ص 07.

[3] علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، مرجع سبق ذكره، ص 42.

[4] بوقرة رابح، غانم هاجر، الحوكمة: المفهوم والأهمية، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحدّ من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012، ص 09.

[5] بديسي فهيمة، التّدقيق الدّاخلي ودوره في إنجاح مسار تطبيق الحوكمة، مرجع سبق ذكره، ص 14.

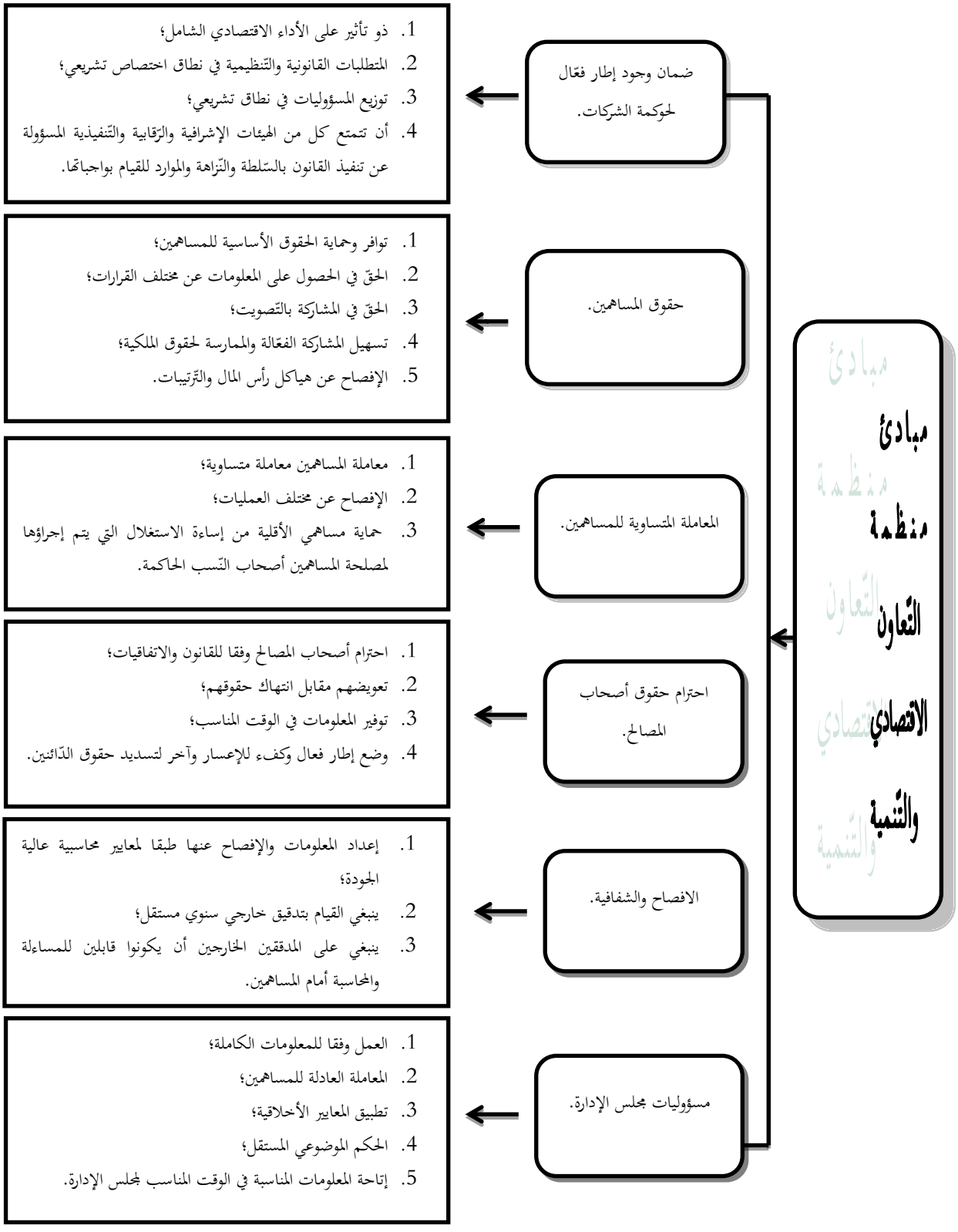
الملاحظ أنّه في نفس الوقت الذي تكون فيه هذه المبادئ تتميّز نسبيا بتطبيقها العالمي، فإنّ هذه المبادئ تُوَفِّرُ أساسا جيّدا لوضع مبادئ خاصة بكلّ دولة، حيث توجد عبارة تُسْتَخْدَمُ غالبا من جانب مُؤيدي حوكمة الشركات وهي أنّ "وجود نظام موّحد ليلائم الكلّ لن يكون عمليا في الممارسة"[1].

كما أنّ مبادئ حوكمة الشركات تتركز بشكل عام على إيجاد حلّ للمشكلات التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة، وكذا المشاكل بين أصحاب الملكية الحاكمة في الشركة وصغار المساهمين الآخرين، وكذلك أصحاب المصالح الأخرى مثل الدّائنين، العاملين وغيرها[2]. والشكل الموالي يوضّح مبادئ منظمة التّعاون الاقتصادي والتّنمية باختصار:

[1] طارق عبد العال، حوكمة الشركات، شركات قطاع عام وخاص ومصارف (المفاهيم- المبادئ- التجارب- المتطلبات)، مرجع سبق ذكره، ص 13.

[2] أحمد علي خضر، الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، 2012، ص 09.

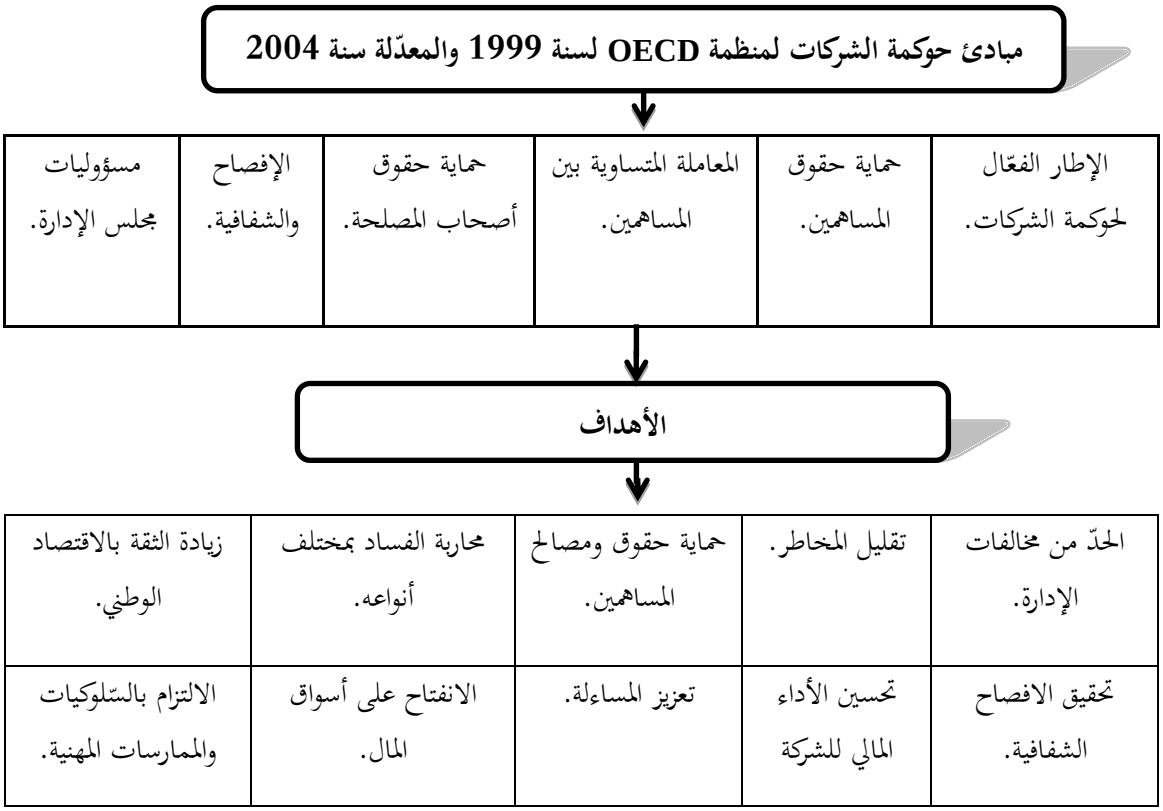
الشكل رقم (4.1): مبادئ حوكمة الشركات الصّادرة عن منظمة التّعاون الاقتصادي والتّنمية OECD



المصدر : محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 50.

إنّ الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات تعمل على تحقيق مجموعة من الأهداف، والشكل التّالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (5.1): الأهداف المحققة عند تطبيق مبادئ حوكمة الشركات



المصدر : علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، مرجع سبق ذكره، ص 45.

المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات الصّادرة عن البنك الدّولي

إضافة إلى مبادئ منظمة التّعاون الاقتصادي والتّنمية، فإنّ البنك الدّولي ساهم بدوره في وضع مجموعة من المبادئ، التي صنّفها على المستوى المحلي وعلى المستوى الاقليمي وعلى المستوى العالمي، ويمكن إبراز أهم قواعد حوكمة الشركات حسب البنك الدّولي كما يلي[1]:

1. على المستوى المحلي:

على المستوى المحلي وضع البنك الدّولي مجموعة من التّقويمات التي تقوم بها الدّول، والتي تحدّد على أساسها مواطن الضّعف والقوة التي تخصّ حوكمة وإدارة الشركات ممّا يساعد تلك الدّول على ترتيب أولوياتها. والهدف من التّقويم هو دعم الإصلاح التّشريعي، وتبني مبادرة القطاع الخاص في مجال وضع قواعد وأسس حوكمة الشركات، وهو الأمر الذي يتفق وإطار البنك الدّولي العام للتّنمية الشاملة، والذي يؤكّد على حوكمة الشركات

[1] حسين عبد الجليل آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية (دراسة اختبارية على شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2010، ص 34.

كعامل أساسي في التّنمية، كما يؤكّد الإطار العام على أهمية القطاع الخاص، المحلي والأجنبي، كأحد العناصر الأساسية أيضا في عملية التّنمية.

2. على المستوى الإقليمي:

عمل البنك الدّولي على المستوى الإقليمي مع بعض الوكالات الدّولية الأخرى على رعاية مجموعة من حلقات النّقاش التي تخاطب المسؤولين الحكوميين، المشرعين، المنظمين، الشركات المحلية والأجنبية، المستثمرين ووكالات التّصنيف للمساعدة على الوصول إلى رأي متفق عليه بالإجماع فيما يخص إصلاح وتنظيم الشركات، وذلك بهدف تجنب الوقوع في الأزمات.

3. على المستوى العالمي:

على المستوى العالمي عمل البنك الدّولي ومنظمة التّعاون الاقتصادي والتّنمية على توسيع دائرة قواعد إدارة الشركات خارج نطاق دول المنظمة. فقد وَقَّعَ البنك الدّولي ومنظمة التّعاون الاقتصادي والتّنمية مذكرة تفاهم في يوم 21 جوان من عام 1999، وذلك من أجل رعاية المنتدى الدّولي لقواعد إدارة وحوكمة الشركات.

كان الهدف الرّئيسي للمنتدى هو مساعدة الدّول ذات الدّخول المنخفضة على تحسين المعايير التي تستخدمها في حوكمة الشركات بتبني روح المغامرة في مجال الأعمال والمساءلة وتشجيع العدل وتحمل المسؤولية، كما يركز البنك الدّولي على الشفافية ويرى أنّها تقوم على المشاركة من جهة، والمساءلة من جهة أخرى.

بعد المشاورات مع المنظمات الأخرى توصّل البنك الدّولي إلى وضع نموذج Report On The Observance Of Standards And Codes (ROSC) لتقوية نظام الحوكمة وإدارة الشركات في الدّول النّامية. وقد صُمِّمَ هذا النّموذج بحيث يتيح فرصة تقويم نقاط القوة والضّعف في مختلف الأسواق، وهذا التّقويم يساهم في التّقرير الذي يُعِدُّهُ البنك الدّولي وصندوق النّقد الدّولي عن الالتزام بمعايير وقواعد ROSC، كما أنّ هذا التّقويم يلخّص المدى الذي وصلت إليه الدّول في الالتزام ببعض المعايير المعترف بها دوليا[1].

لقد أكدّ البنك الدّولي على أهمية أن تتضمن قواعد وأسس حوكمة الشركات كلّ من الإعسار وحقوق الدّائنين والشفافية في نظم المحاسبة والتّدقيق. حيث أنّ:

- الإعسار وحقوق الدّائنين:

توفّر نظم الإعسار مجموعة من القواعد المنصوص عليها مسبقا للشركات، والتي تعمل في مجال الإعسار وعمليات التّصفية أو إعادة التّأهيل، والتي تنتج عن الشركة المعسرة. كما تتيح نظم الإعسار للمقرضين الحصول

[1] المرجع السابق، ص 34.

على تقرير أكثر دقة عن مجمل المخاطر، وتشجع على أن يكون الإقراض في صورة تدفق الأموال، بدلا من أن يكون عملية إقراض تُوَجِّهُهَا العلاقات أو السّياسة، كما توجّه المديرين لتخصيص الموارد القليلة بكفاءة[1].

- **الشفافية في نظم المحاسبة والتّدقيق:**

أسّس البنك العالمي مفهومه لحوكمة الشركات على أربعة مبادئ أساسية هي الفعالية، تحميل المسؤولية، المشاركة والشفافية، هذه الأخيرة التي تسمح بالحصول على قوائم مالية للشركة تكون شفافة وتُقَدَّمُ في وقتها المناسب، وكجزء من التّقارير الخاصة بمبادرة الالتزام بمعايير وقواعد ROSC، حيث يقوم البنك الدّولي بمراجعة مدى الالتزام بمعايير المحاسبة والتّدقيق في عدد من الدّول.

كما أنّ مؤسسة التّمويل الدّولية IFC، والتي تُعْتَبَرُ عضوا في مجموعة البنك الدّولي، شجعت أيضا على تطبيق قواعد حوكمة الشركات، بشرط أن تقوم الشركات المستثمرة في الدّولة بممارسة قواعد سليمة للحوكمة، وتصميم نظم داخلية مناسبة للرّقابة وتقديم التّقارير، وهذا ما تتطلبه الأسواق النّاشئة للأسهم والسّندات، وعليه وضع البنك الدّولي مجموعة من المؤشرات التي تتعلق بجودة الإدارة، والتي تقيس حدود الفساد في مجال إدارة الموارد وإدارة السّوق[2].

المطلب الثالث: مبادئ حوكمة الشركات الصّادرة عن صندوق النّقد الدّولي

إضافة إلى مساهمة صندوق النّقد الدّولي في مبادرة البنك الدّولي للالتزام بمعايير وقواعد ROSC فقد وضع صندوق النّقد الدّولي قواعد الممارسات الجيّدة الخاصة بشفافية السّياسات المالية والنّقدية الحكومية، وذلك بإصدار قانون السّياسات المالية وقانون الممارسات.

1. **قانون السّياسات المالية:**

يسعى صندوق النّقد الدّولي لتشجيع الدّول الأعضاء على تطبيق المدوّنة القانونية للممارسات الجيّدة الخاصة بالشفافية المالية[3]، حيث يؤكّد مضمون هذا القانون على ضرورة توضيح مسؤوليات الحكومة وكيفية إعداد الميزانية وتنفيذها، كما يتطلب من الحكومة توفير المعلومات الخاصة بأنشطتها للمواطنين، وأن تَتْبَعَ المعلومات المالية معايير الجودة المتّفق عليها وأن تخضع لنظام تأكيد النّزاهة. كما يتضمن هذا القانون الأسس والوسائل التي تعتمدها الحكومة لتحقيق هذه الأهداف. والمتمثلة أساسا في[4]:

- **وضوح الأدوار والمسؤوليات:** وذلك بالتّمييز بين القطاع الحكومي والهيئات التّابعة له في القطاع العام وفي سائر قطاعات الاقتصاد، ويجب أن تكون أدوار السّياسة والإدارة في القطاع العام واضحة

[1] فاتح غلاب، تطوّر دور وظيفة التّدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التّنمية المستدامة دراسة لبعض المؤسسات الصناعية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتّجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010-2011، ص 23.

[2] حسين عبد الجليل آل غزوي، مرجع سبق ذكره، ص 35.

[3] فاتح غلاب، مرجع سبق ذكره، ص 43.

[4] حسين عبد الجليل آل غزوي، مرجع سبق ذكره، ص 35،36.

ويتم الإفصاح عنها علانية. كما يجب توفر إطار قانوني وإداري واضح للإدارة المالية في مؤسسات القطاع العام.

- **توافر المعلومات للجماهير:** حيث أنّه يجب توفر المعلومات الكاملة للمواطنين حول الأنشطة المالية والالتزام بنشر المعلومات المالية في وقتها، وتوفير المعلومات حول قواعد الحوكمة المطبّقة سابقا وحاليا والمتوقعة مستقبلا.
- **إعداد الميزانيات وتنفيذها وتقديم التّقارير بشكل واضح عنها:** حيث يجب أن تحدّد وثائق الميزانية أهداف السّياسة المالية بالإضافة إلى المخاطر المالية الأساسية التي يمكن الوقوع فيها. كما يجب تقديم المعلومات الخاصة بالميزانية، والإجراءات المتعلقة بتنفيذ ومتابعة المصروفات المتفق عليها وكذا جميع الإيرادات، والتي يجب أن تكون محدّدة بكلّ وضوح، كما يجب تقديم تقارير مالية دورية للهيئة التّشريعية والمواطنين، وكلّ هذا يكون بطريقة تُسَهِّلُ تحليل السّياسات وتشجع المساءلة.
- **تأكيد النّزاهة:** ويكون ذلك من خلال توافق البيانات المالية مع معايير جودة البيانات المتفق عليها، وأن تخضع المعلومات المالية للفحص المستقل.

2. قانون الممارسات الجيّدة حول شفافية السّياسات المالية والنّقدية:

قام صندوق النّقد الدّولي بإعداد قانون الممارسات الجيّدة والخاصة بشفافية السّياسات النّقدية والمالية. وقد أضيفت إجراءات الشّفافية الجديدة إلى القانون وفق أساسين[1]:

- أنّ السّياسات النّقدية والمالية من الممكن أن تصبح أكثر فعالية إذا ما عَرَفَ المواطنون أهداف السّياسة وأدواتها وإذا ما التزمت الحكومة بها؛
- أنّ مبادئ الإدارة الجيّدة تدعو لأن تكون البنوك المركزية والهيئات المالية خاضعة للمساءلة خاصة عندما تُعْطَى للسّلطات النّقدية والمالية درجة عالية من الاستقلالية.

لقد وُضِعَ القانون في سياق تطوير المعايير وقواعد الإفصاح العلني للجماهير وإجراءات الشفافية التي وُضِعَتْ لدعم النّظم النّقدية والمالية الدّولية، وتدعو لدرجة أعلى من الشفافية في البنوك التّجارية، وشركات السّندات وشركات التّأمين والبنوك المركزية. ولقد تبنى صندوق النّقد الدّولي هذا المعيار في أفريل من عام 1998، ويقصد بالشفافية المالية، في هذا الإطار بالإفصاح عن هيكل ووظائف الحكومة، توجهات السّياسة المالية، وحسابات القطاع العام والتّقديرات المالية.

[1] المرجع السابق، ص 36.

المبحث الثالث: تجارب بعض الدّول في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات

أدّى الاهتمام المتزايد بمفهوم حوكمة الشركات إلى قيام العديد من دول العالم بإصدار مبادئ وقواعد خاصة بحوكمة الشركات، والتي تتناسب مع البيئة الاقتصادية، الاجتماعية، والسّياسية السّائدة في كلّ بلد.

المطلب الأوّل: تجربة المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية في تطبيق حوكمة الشركات

يتشابه اهتمام الولايات المتحدة الأمريكية مع اهتمام المملكة المتحدة فيما يخصّ مفهوم حوكمة الشركات، وهذا نظرا لتشابه اقتصاد الدّولتين، وارتباط العديد من شركات البلدين ببعضهما.

1. تجربة المملكة المتحدة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات:

تُعْتَبَرُ المملكة المتحدة من أوّل الدّول الرّائدة في تطبيق نظام حوكمة الشركات، نتيجة تعثر العديد من شركاتها في عقد الثمانينات بسبب المشاكل المترتبة عن إخفاء معلومات وبيانات مالية بالحسابات والقوائم المالية المقدّمة للمساهمين، وبالتّالي سوء في تطبيقات حوكمة الشركات، ممّا دفع المملكة المتحدة لقيادة حملة إصلاحية في هذا المجال، كما أنّ المملكة المتحدة أوّل دولة من بين دول الاتحاد الأوروبي التي أصدرت تشريع يهدف إلى تشجيع التّطبيق الاختياري للممارسات الرّشيدة لإدارة الشركات[1]. وقد أُعْتُمِدَتْ حوكمة الشركات بالمملكة المتحدة بشكل واسع من قِبَلْ الشركات، سواء تلك المسجلة في بورصة الأوراق المالية أو غير المسجلة.

حيث بدأ اهتمام مجتمع الأعمال بالمملكة المتحدة بإجراء حوار جدّي ومفتوح حول حوكمة الشركات، وقد ساهم هذا في صدور تقرير كادبيري في نهاية 1992 بمعرفة اللّجنة المالية لحوكمة الشركات المنبثقة عن مجلس التّقارير المالية، وسوق لندن للأوراق المالية، والذي يُعْتَبَرُ من أهم التّقارير التي تناولت حوكمة الشركات في المملكة المتحدة والعالم. يضم تقرير كادبيري تسعة عشر بندا والتي تتمثل في توجيهات الممارسات السّليمة لحوكمة الشركات وهي كالآتي[2]:

1) ينبغي على مجلس الإدارة أن يجتمع بانتظام، وأن يحافظ بصفة دائمة على رقابة كاملة وفعّالة على كلّ نواحي الشركة، وأن يتابع أعمال الإدارة التّنفيذية؛
2) ينبغي أن يكون لمجلس الإدارة جدولا رسميا للمسائل المخصّصة له، وذلك لاتخاذ القرارات، ولضمان أن تقوم الإدارة بتقديم توجيهات ورقابة للشركة؛
3) يجب أن يضمن مجلس الإدارة المحافظة على وجود علاقة موضوعية ومهنية مع المدققين؛
4) يقع على عاتق مجلس الإدارة تقديم تقرير واضح ومتوازن بكافة جوانبه عن وضع الشركة في السّوق؛
5) ينبغي على أعضاء مجلس الإدارة أن يوضّحوا مسؤولياتهم عن إعداد التّقارير المالية؛

[1] صلاح حسن، تحليل وإدارة وحوكمة المخاطر المصرفية الإلكترونية، الطبعة الأولى، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2010، ص 183.
[2] محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 87،88.

6) يجب أن لا تتجاوز عقود خدمة المديرين التّنفيذيين ثلاث سنوات، وإذا تمّ خلاف ذلك ينبغي أن يكون بموافقة المساهمين؛
7) يجب الإفصاح، من ناحية المديرين في تقريرهم، عن مدى فاعلية نظام الرّقابة الدّاخلية المطبّق بالشركة؛
8) يجب على مجلس الإدارة أن يضمن وجود لجنة التّدقيق والتي تتكوّن من ثلاثة أعضاء على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة غير التّنفيذيين، وذلك مع وضع نظام أساسي لها يتناول بوضوح سلطاتهم وواجباتهم؛
9) ينبغي وجود إجراء متفق عليه بالنّسبة لأعضاء المجلس في تقرير واجباتهم، والحصول على مشورة مهنية مستقلة عند الضّرورة على حساب الشركة؛
10) لابدّ من وجود تقسيم واضح، مقبول ومكتوب للمسؤوليات في رئاسة الشركة بما يضمن توازي القوى والسّلطة، وذلك حتى لا ينفرد أحدهم بالسّلطة في اتخاذ القرارات؛
11) يجب أن يضم مجلس الإدارة أعضاء غير تنفيذيين وأعضاء تنفيذيين بشكل يوفر توازنا في المسؤوليات؛
12) ينبغي أن يكون لكلّ أعضاء مجلس الإدارة حقّ الحصول على المشورة والتّوصل إلى المعلومات، وذلك لضمان التّأكد من أنّ إجراءات المجلس يتم إتّباعها، وأنّ القواعد المطبّقة واللّوائح يتم التّوافق معها؛
13) ينبغي أن يكون لأعضاء لجنة التّدقيق حكم مستقل مسموع في المسائل الخاصة باستراتيجية الشركة، وكذا بالأداء والموارد بما في ذلك التّعيينات الأساسية والالتزام بمعايير السّلوك المهني؛
14) يجب أن يكون أعضاء لجنة التّدقيق مستقلين عن الإدارة وأن لا يكون لأعضاء اللّجنة أيّ أعمال أو ارتباطات أخرى تؤثر جوهريا على طبيعة أعمالهم الرّقابية؛
15) يجب أن يتّم تعيين أعضاء لجنة التّدقيق لمدّة معينة بحيث لا تكون إعادة تعيينهم تلقائيا؛
16) يجب اختيار أعضاء لجنة التّدقيق من خلال عملية رسمية تحت إشراف مجلس الإدارة؛
17) يجب الإفصاح الكامل عن كلّ ما يتقاضاه الأعضاء من مكافآت، وكذلك رئيس مجلس الإدارة؛
18) ما يُدْفَعُ للمديرين التّنفيذيين يجب أن يخضع لتوصيات لجنة الأجور المكوّنة كلّها أو بصفة رئيسية من أعضاء لجنة التّدقيق؛
19) يجب على أعضاء مجلس الإدارة الإقرار بأنّ الأعمال مستمرة تماشيا مع دليل الحوكمة والذّي يشتمل على:

أ. الحاجة إلى التّصدي لإساءة استخدام الحرّية بالنّسبة لتحديد أجور ومزايا أعضاء مجلس الإدارة؛

ب. الحاجة إلى ضمان وجود رقابة جيّدة على التّشغيل؛

ج. الحاجة إلى الفصل بين الوظائف الأساسية لضمان الرّقابة؛

د. الحاجة إلى ضمان إشراف أفضل من خلال لجنة التّدقيق والمبادئ الأساسية التي تدعم هذا الدّليل، والمتمثلة في[1]:

- **الصّراحة:** الصّراحة من جانب الشركات وذلك في الحدود التي يسمح بها الوضع التّنافسي، من أجل بناء الثقة بين الشركة والذين لهم مصلحة في نجاحها، وذلك بتقديم المعلومات التي تساهم في العمل الكفء لاقتصاد السّوق بما يدفع مجالس الإدارة إلى اتخاذ الإجراءات الفعّالة، ويتيح للمساهمين وغيرهم أن يتفحصّوا الشركة بدقّة.
- **النّزاهة (الاستقامة):** وتعني توفر كلّ من التّعامل النّزيه والمكتمل، كما ينبغي أن تكون التّقارير المالية أمينة وأن تقدّم صورة متوازنة عن حالة أعمال الشركة، ونزاهة التّقارير تَعْتَمِدُ على نزاهة أولئك الذّين ينجزونها ويعرضونها.
- **المساءلة:** مجالس الإدارة مسؤولة أمام المساهمين، ويقع على كليهما عبء تفعيلها، حيث أنّ مجالس الإدارة في حاجة إلى تحقيق هذا من خلال جودة المعلومات التي يتّم تقديمها للمساهمين، في حين يعمل المساهمون على ممارسة مسؤولياتهم كملاك ومساءلة مجلس الإدارة.

إلّا أنّ هذا التّقرير لم يلقى قبولا، في البداية، من طرف الشركات بحجّة أنّه يمثل إعاقة لعملها، إلّا أنّ هناك من ينادي بضرورة تطبيقه من أجل الصالح العام، لزيادة ثقة المستثمرين في القوائم المالية التي تصدرها الشركات، وبالرّغم من أنّ التّوصيات التي تبناها تعتبر غير مُلْزِمَةٍ للشركات المسجلة في بورصة لندن، إلّا أنّ البورصة تُلْزِمُ الشركات على أن تحدّد في تقريرها السّنوي مدى التزامها بتلك التّوصيات[2].

في سنة 1993 أقرّت مجموعة العمل، برئاسة بول روثمان، بإمكانية تنفيذ توصيات كاديبري. وفي أكتوبر 1993 صدر تقرير روتمان والذي أوصى بأنّه يجب على الشركات المسجلة في البورصة أن يكون ضمن تقريرها تقريرا عن نظم الرّقابة الدّاخلية المعمول بها لحماية أصولها، ولكنّه حَصَرَ تلك المسؤولية في الرّقابة المالية الدّاخلية.

لعلاج القلق المتصاعد من أصحاب المصلحة أُنْشِئَتْ لجنة "ريتشارد جيرين بيري" بواسطة اتحاد الصّناعات البريطاني سنة 1995 لِتُعِدَّ تقريرا مستقلا عن مكاتب المديرين، وهو تقرير "جيرين بيري" الذي وضع ميثاقا لأفضل الممارسات في تقديم الإفصاحات عن المكافآت والمزايا التي يحصل عليها أعضاء مجلس إدارة الشركات. كما أوصى التّقرير على أنّه ينبغي على مجالس الإدارات إنشاء لجنة المكافآت التي تتكوّن من ثلاثة أعضاء على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة غير التّنفيذيين، وتكون من ضمن مسؤولياتها مراجعة وتقييم اللّوائح

[1] طارق عبد العال، حوكمة الشركات، شركات قطاع عام وخاص ومصارف (المفاهيم- المبادئ- التجارب- المتطلبات)، مرجع سبق ذكره، ص 16.

[2] محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 90.

والأسس التي يتّم على أساسها تحديد تلك المكافآت بحيث تتناسب مع الأداء الخاص بهم، ويجب أن يشتمل هذا التّقييم أيضا كبار المديرين التّنفيذيين بالشركة.

بالنّسبة لتقرير لجنة المكافآت للمساهمين فيجب أن يكون الوسيلة التي يتّم من خلالها تقديم إفصاحات الشركة إلى المساهمين عن مكافآت أعضاء مجلس الإدارة، كما يجب أن يكون التّقرير باسم المجلس وأن يكون في قسم منفصل أو ملحق بالتّقرير السّنوي للشركة وقوائمها، كما يجب أن يُبْرِزَ السّياسة العامة عن مكافآت الإدارة التّنفيذية، والمكافآت الفعلية التي تقاضوها ككلّ، شاملة خيارات الأسهم وحقوق المعاشات المكتسبة بالنّسبة لأعضاء المجلس بالاسم والمبالغ التي تقاضوها والالتزام بأنّ كل عضو يجب أن يخضع للتّدقيق[1].

في نفس السّنة صدر تقرير هامبيل تحت إشراف بورصة الأوراق المالية بلندن، والذي ركز مرة أخرى على دور الرّقابة الدّاخلية في حوكمة الشركات، حيث أوصى التّقرير بمسؤولية مجلس الإدارة عن نظام الرّقابة الدّاخلية بالشركات خاصة منها المالية، مع ضرورة قيام المجلس بإجراء تقييم دوري للنّظام وتحديد مدى ملائمته لعمليات الشركة.

أمّا في سنة 1998 تمّ تجميع التّوصيات المقدمة من كادبيري والمراجعات اللّاحقة لحوكمة الشركات وظهر الكود الموّحد. جديرا بالذكر أن هذا الكود أصبح من ضمن متطلبات القيد في بورصة الأوراق المالية بلندن. وقد تمّ تعديل هذا الكود سنة 2003 ليضم أفضل ممارسات حوكمة الشركات في ظلّ الانهيارات المالية في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 2002. كما صدر في سنة 2003 تقريران Higges and Smith Reports والمتعلقان بحوكمة الشركات ودور مجالس الإدارة وأنظمة الرّقابة الدّاخلية واللّجان التّابعة لمجلس الإدارة وتقييم وإدارة المخاطر[2].

2. تجربة الولايات المتحدة الأمريكية في تطبيق حوكمة الشركات:

إنّ تطوّر سوق المال ووجود هيئات رقابية فعّالة تشرف على المراقبة وشفافية البيانات والمعلومات التي تصدرها الشركات العاملة به، مثل هيئة الأوراق المالية Exchange Commission Securities (SEC)، بالإضافة إلى التّطور الذي وصلت إليه مهنة المحاسبة والتّدقيق أدى إلى زيادة الاهتمام بحوكمة الشركات، وإلزام الشركات، خاصة منها المسجلة بالبورصات، بالتّقيد بأفضل الممارسات التي تضمن التّطبيق السّليم للحوكمة. والملاحظ أنّ الاهتمام بالحوكمة ظهر بشكل واضح عند قيام صندوق المعاشات العامة 'The California Public Employees Retirement System (CalPERS)، والذّي يُعْتَبَرُ أكبر صندوق للمعاشات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية، بتعريف حوكمة الشركات وإلقاء الضوء على أهميتها ودورها في حماية حقوق المساهمين.

[1] طارق عبد العال، حوكمة الشركات، شركات قطاع عام وخاص ومصارف (المفاهيم- المبادئ- التجارب- المتطلبات)، مرجع سبق ذكره، ص ص 17-19.
[2] محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 91.

قام صندوق المعاشات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية بإصدار مجموعة من المبادئ والخطوط الإرشادية لتطبيق حوكمة الشركات. المتمثلة في[1]:

أوّلا. مبادئ حوكمة الشركات حسب صندوق المعاشات العامة: وتتمثل هذه المبادئ أساسا فيما يلي:

1) يجب أن تكون الأغلبية الجوهرية لمجلس الإدارة من أعضاء مستقلين؛
2) يجب على أعضاء مجلس الإدارة المستقلين عقد اجتماع لمرة واحدة على الأقل سنويا دون حضور أعضاء مجلس الإدارة التّنفيذيين؛
3) يجب أن يتّم تعيين "عضو مجلس الإدارة القائد" من قِبَلْ أعضاء مجلس الإدارة؛
4) يجب أن تكون لجان مجلس الإدارة مكوّنة بالكامل من أعضاء مجلس إدارة مستقلين، وتقوم بمجموعة من المهام والمتمثلة في التّدقيق، تقييم أعمال المجلس والحوكمة، تقييم أجور التّنفيذيين والإدارة والتّأكد من التّوافق مع القوانين وتوافر الأخلاقيات؛
5) يجب أن تكون مكافأة عضو مجلس الإدارة مكوّنة من النّقد والأسهم، مع اعتبار أنّ الأسهم تمثل جزءا هاما من الأجر الإجمالي؛
6) يجب على مجالس الإدارة إقرار بيانات كتابية تتعلق بالمبادئ الخاصة بالمكافأة مع ضرورة إعادة تقييمها بصفة منتظمة؛
7) يجب على مجالس الإدارة وضع معايير للأداء خاصة بها ومراجعة الأداء الذي لا يتناسب مع تلك المعايير بصفة دورية؛
8) يجب على أعضاء مجلس الإدارة المستقلين وضع معايير للأداء وحوافز تعويضية للمسؤول التّنفيذي ومراجعة الأداء الذي لا يتناسب مع تلك المعايير بصفة منتظمة؛
9) يجب أن يكون لدى أعضاء مجلس الإدارة المستقلين حرية الوصول إلى المستشارين المستقلين لتقييم أداء المسؤول التّنفيذي وأجره؛
10) يجب على مجالس الإدارة إقرار خطوط إرشادية تنظم الالتزامات التي يصعب الإيفاء بها نظرا لضيق الوقت، وهي المشكلة التي يواجهها أعضاء مجلس الإدارة عندما يعملون في عدّة مجالس إدارة.

[1] المرجع السابق، ص ص 91-94.

ثانيا. الخطوط الإرشادية لحوكمة الشركات حسب صندوق المعاشات العامة: عبارة عن جملة من القواعد الواجب التّقيد بها، وتتمثل في:

1) يجب على أعضاء مجلس إدارة الشركة ومساهميها الاتّفاق على تعريف موحّد "للاستقلال"، وإلى أن يتّم الوصول إلى مثل هذا الإجماع يجب على كلّ شركة أن تقوم بإصدار التّعريف الخاص بها في تقريرها السّنوي؛
2) يجب على مجلس الإدارة وضع وظيفة عضو مجلس الإدارة في الاعتبار، واتخاذ الخطوات نحو الانفتاح على أفكار جديدة؛
3) يجب على مجلس الإدارة إعادة فحص التّنسيق التّقليدي لمراكز المسؤول التّنفيذي ولرئيس مجلس الإدارة عند اختيار مسؤول تنفيذي جديد؛
4) يجب أن يكون لدى مجلس الإدارة خطة فعّالة لتعاقب المسؤولين التّنفيذيين، كما يجب أن يحصلوا على تقارير دورية من الإدارة حول تقدّم أعضاء الإدارة العليا؛
5) يجب أن يحصل كلّ أعضاء مجلس الإدارة على حرّية الوصول إلى الإدارة العليا مع المسؤول التّنفيذي أو رئيس مجلس الإدارة القائد الذي يعمل كوسيط؛
6) يجب على مجالس الإدارة مراجعة حجمها بصفة دورية لتحديد الحجم الأكثر فعالية؛
7) يجب على كلّ مجلس إدارة وضع التّوقعات السّلوكية الفردية لأعضاء المجلس، والتي تتعلق بالحضور والاستعداد والمشاركة والإخلاص؛
8) المسؤولين التّنفيذين المتقاعدين يجب أن لا يستمروا في العمل كأعضاء مجلس إدارة.

في عام 1987 قامت اللّجنة الوطنية الخاصة بالانحرافات في إعداد القوائم المالية National Commission on Fraudulent Financial Reporting والتّابعة ل SEC، بإصدار تقريرها المسمى تقرير تريدوي، والذي تضمن مجموعة من التّوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات، وما يرتبط بها من منع حدوث الغش و التّلاعب في إعداد القوائم المالية، وذلك من خلال الاهتمام بمفهوم نظام الرّقابة الدّاخلية وتقوية مهنة التّدقيق الخارجي أمام مجالس إدارة الشركات. وفي عام 1999 أصدر كل من بورصة نيويورك New York Stock Exchange (NYSE) والرّابطة الوطنية لتجار الأوراق المالية National Association Securities Dealers (NASD) تقريرهما المعروف باسم Blue Ribbon Report والذّي اهتّم بفعالية الدّور الذي يمكن أن تقوم به لجان التّدقيق بالشركات بشأن الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات، حيث تضمن هذا التّقرير عشرة توصيات متعلقة بالشروط التي يجب أن تتوافر في عضو لجنة التّدقيق، من استقلال وخبرة في المحاسبة والتّدقيق لكي يتمكّن من أداء مهامه بموضوعية وحياد.

كما نصّ تقرير Blue Ribbon Report على مسؤوليات أعضاء لجنة التّدقيق والتي يمكن تلخيصها فيما يلي[1]:

1) **مسؤولية اللّجنة اتجاه إعداد التّقارير المالية، وتشمل الجوانب التّالية:**
   - مراجعة المبادئ المحاسبية التي تمّ استخدامها في إعداد التّقارير المالية؛
   - مدى مناسبة تلك المبادئ لطبيعة عمليات الشركة؛
   - مراجعة وتقييم نظم الرّقابة الدّاخلية التي تطبّقها الشركة.
2) **مسؤوليات لجنة التّدقيق اتجاه وظيفة التّدقيق الخارجي، وتشتمل على:**
   - تعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعابه؛
   - مراجعة خطة التّدقيق التي يقوم المدقق الخارجي بإعدادها؛
   - حلّ المنازعات التي قد تنشأ بين إدارة الشركة والمدقق الخارجي بشأن إعداد القوائم المالية؛
   - التّأكد من استقلالية المدقق الخارجي؛
   - مراجعة الخدمات غير خدمات التّدقيق التي يقوم المدقق الخارجي بتقديمها للشركة.
3) **مسؤوليات لجنة التّدقيق اتجاه وظيفة التّدقيق الدّاخلي، وتتمثل في:**
   - قيام اللّجنة بتعيين رئيس قسم التّدقيق الدّاخلي؛
   - مراجعة خطط التّدقيق الدّاخلي؛
   - التّأكد من توفير الموارد اللّازمة لقسم التّدقيق الدّاخلي.

كما تضمن تقرير Blue Ribbon Report خطوطا إرشادية، توضّح طبيعة العلاقة بين لجنة التّدقيق، مجلس الإدارة، الإدارة التّنفيذية، وكلّ من المدقق الخارجي والمدققين الدّاخليين. وفي أعقاب الانهيارات المالية لكبرى الشركات الأمريكية في عام 2002، تم إصدار Sarbanes-Oxley Act، الذّي ركز على دور حوكمة الشركات في القضاء على الفساد المالي و الإداري الذي يواجه العديد من الشركات من خلال تفعيل الدّور الذي يلعبه الأعضاء غير التّنفيذيين في مجالس إدارة الشركات، والتركيز على ضرورة أن يكون غالبية أعضاء مجلس الإدارة من الأعضاء غير التّنفيذيين، مع وصف وتحديد الشروط التي يجب أن تتوافر لديهم مع تحديد واضح لمسؤولياتهم داخل مجلس الإدارة أو داخل اللّجان التّابعة له، مثل لجنة التّدقيق ولجنة المكافآت ولجنة التّعيينات والحوكمة. ويمكن تلخيص أهم مبادئ حوكمة الشركات السّائدة في الولايات المتحدة في الآتي:

1) الأغلبية من أعضاء مجلس الإدارة يجب أن يكونوا أعضاء غير تنفيذيين مستقلين؛
2) يتم عقد اجتماع للأعضاء المستقلين مرّة في السّنة على الأقل بدون حضور أعضاء مجلس الإدارة التّنفيذيين، وذلك بهدف مراجعة وتقييم أدائهم؛

[1] المرجع السابق، ص ص 95-98.

3) قيام مجلس الإدارة باستعراض وتوجيه استراتيجية الشركة، وخطط العمل الرّئيسية، وسياسة المخاطر، والموازنات التّقديرية، وخطط العمل السّنوية، ووضع أهداف الأداء، ومراقبة التّنفيذ؛
4) ضمان الإشراف على فعالية ممارسات حوكمة الشركات، وإجراء التّغيرات إذا لزم الأمر وفق المتغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال التي تعمل فيها الشركة؛
5) إنشاء لجنة المكافآت، من أعضاء مجلس الإدارة غير التّنفيذيين والتي تقوم بمراجعة وتحديد الأسس التي تبنى عليها مكافآت ومرتبات أعضاء مجلس الإدارة وكبار التّنفيذيين بالشركة، مع مراعاة التّناسب بين مكافآت كبار التّنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة، وبين مصالح الشركة والمساهمين في الأجل الطويل؛
6) ضمان الشفافية في عملية ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة، والتي يجب أن تتّم بشكل رسمي؛
7) رقابة وإدارة أيّ تعارض محتمل في مصالح إدارة الشركة وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين، بما في ذلك إساءة استخدام أصول الشركة؛
8) ضمان نزاهة حسابات الشركة، ونظم إعداد قوائمها المالية بما في ذلك التّدقيق المستقل، مع ضمان وجود نظم سليمة للرّقابة خاصة وجود نظم لإدارة المخاطر والرّقابة المالية ورقابة العمليات والالتزام بالقانون والمعايير ذات الصّلة؛
9) قيام لجنة التّدقيق بالإشراف على إعداد القوائم المالية ووظيفة التّدقيق الخارجي والدّاخلي، ومراجعة العمليات المتعلقة بالإفصاح في القوائم المالية؛
10) ضمان عدم قيام أعضاء مجلس الإدارة بتقديم أيّ عمل استشاري للشركة.

المطلب الثاني: تجربة مصر والجزائر في تطبيق حوكمة الشركات

في الآونة الأخيرة زاد اهتمام كثير من الدّول العربية بحوكمة الشركات خاصة بعد الانهيارات المالية التي شهدتها الأوساط المالية في العديد من دول العالم، إلّا أنّه توجد فجوة كبيرة بين الدّول العربية والدّول الصّناعية الكبرى وذلك في مجال تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وفي توفير الظروف المناسبة لتطبيقها. وقد عمل كلّ من المنتدى الدّولي لحوكمة الشركات* Global Corporate Governance Forum (GCGF) ومركز المشروعات

* المنتدى العالمي (الدّولي) لحوكمة الشركات GCGF هو منتدى قام بتأسيسه البنك الدّولي ومنظمة التّعاون الاقتصادي والتّنمية، ويقوم المنتدى بتأييد ودعم ونشر معايير حوكمة الشركات في أنحاء العالم خاصة في الدوّل النامية والاقتصادات الانتقالية، ويعمل المنتدى تحت رعاية حكومات الهند ولوكسمبورغ وهولندا والنرويج والسويد وسويسرا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة ومنظمة التّعاون الاقتصادي والتّنمية ومجموعة البنك الدّولي، (مركز المشروعات الدّولية الخاصة، ممثلو قيادات الأعمال العربية ينادون بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، بيان صحفي، القاهرة، 12 سبتمبر 2003، ص 02).

الدّولية الخاصة* وكثير من المهتمين بحوكمة الشركات في العديد من الدّول العربية، بتنظيم مجموعة من المؤتمرات والنّدوات والنّشرات، التي تهدف لوضع التّوصيات الخاصة بالتّطبيق السّليم لمبادئ منظمة التّعاون الاقتصادي والتّنمية، بما يتناسب مع الظروف الاقتصادية والثقافية والسّياسية التي تتميّز بها الدّول العربية[1].

1. تجربة مصر في تطبيق حوكمة الشركات:

قامت مصر بإجراء إصلاحات شاملة خلال فترة التّسعينات من العقد الماضي عندما تحوّلت إلى اقتصاد السّوق، ومن بين هذه الإصلاحات الخصخصة على نطاق واسع وتطوير أسواق رأس المال، ورغم بذل مصر هذه الجهود فقد أظهر الانهيار المالي لعدد من الشركات الكبرى الحاجة إلى تَبَنِّي مبادئ حوكمة الشركات على نطاق واسع داخل مجتمع الأعمال المصري. وفي دراسة مسحية أجريت سنة 2005 بتكليف من مركز المشروعات الدّولية الخاصة على مالكي الشركات المصرية المدرجة وغير المدرجة في سوق الأوراق المالية، وقد وافق 92% من الذين شملتهم الدّراسة على أنّ حوكمة الشركات هي إحدى أفضل السّبل لحماية الشركات وتشجيع التّنمية الاقتصادية، وتَبَنِّي المبادئ السّليمة لحوكمة الشركات يُوَفِّرُ الأمان لمواجهة الفساد وسوء الإدارة كما يشجع على تطبيق الشّفافية والتّرويج لها، وفي أكتوبر 2005 أصدر معهد المديرين المصري ميثاق حوكمة الشركات في مصر، الذّي أعدّه مركز المشروعات الدّولية والشركاء المحليون بالتّشاور مع مجتمع الأعمال والمحاسبين ومدققي الحسابات، وكان هذا الميثاق هو الأوّل من نوعه في العالم الذي كُتِبَ باللّغة العربية، إذ تمّ إنشاؤه ليناسب البيئة القانونية والتّنظيمية في مصر، ويلائم متطلبات الأطراف المعنية صاحبة المصلحة، ويهدف الميثاق إلى نشر وتشجيع الشفافية والانفتاح والملكية والمسؤولية، وينصّ الميثاق على أنّ "تطبيق حوكمة الشركات بالطّريقة الصّحيحة لا يقتصر على مراعاة احترام مجموعة من القواعد وتفسيرها تفسيرا حرفيا بطريقة مقيّدة، بل إنّ الحوكمة تُعْتَبَرُ أيضا ثقافة وأسلوب لإدارة العلاقة بين مالكي الشركة، مديريها، والجهات المعنية صاحبة المصلحة فيها، ممّا يجعل مصلحة المجتمع ككلّ أكثر قابلية للتّحقيق، ويعمل المزيد من المعنيين بتطبيق الميثاق"، حيث مرّ إعداد ميثاق حوكمة الشركات من قِبَلْ معهد المديرين المصري ومركز المشروعات الدّولية الخاصة بعدّة مراحل، تضمنت المرحلة الأولى إجراء مراجعة لأفضل الممارسات الدّولية في مجال حوكمة الشركات، وذلك من أجل تزويد المجموعة بفهم أكبر لمفهوم حوكمة الشركات، حيث كوّنت المراجعة صورة معمّقة لإعداد وتطبيق مواثيق مماثلة في دول أخرى، أمّا المرحلة الثانية فتضمنت إجراء مراجعة للإطار القانوني القائم في مصر، بما في ذلك مراجعة الأدبيات المحلية والتّقارير التي تصدرها المنظمات

* مركز المشروعات الدّولية الخاصة CIPE هو مؤسسة غير ربحية وهو جزء من غرفة التّجارة والصّناعة الأمريكية، حيث يعمل من أجل تعزيز اقتصاد السّوق الحرّ في مختلف دول العالم وذلك من خلال مساعدته في إجراء الاصلاحات المبنية على أسس الشفافية والمصداقية والمسؤولية، ويهدف المركز إلى تشجيع المبادرات الاقتصادية المتميزة من خلال تقديم التّدريب والمساعدة الفنية، كما يرتبط المركز بمراكز ثقافية وعلمية متميزة بعلاقات وثيقة مع عدد من الشركات الخاصة ومراكز البحوث في عدد كبير من دول العالم، وترتكز سياسة المركز في منطقة الشرق الأوسط وشمال افريقيا على المصالح المتبادلة والوعي المشترك بأهمية إجراء اصلاحات حاسمة من شأنها أن تقود إلى تنمية اقتصاديات المنطقة، (مركز المشروعات الدّولية الخاصة، الشرق الأوسط وجنوب افريقيا قضايا واتجاهات: حوكمة الشركات، المركز الدّولي للمشاريع الخاصة منظمة شقيقة لغرفة التجارة والصّناعة الأمريكية، العدد رقم 02، الجزء رقم 01، ديسمبر 2002، ص 04).

[1] محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 247.

المصرية الدّولية، وتلت هذه المرحلة نقاشات مع معهد المديرين المصري لوضع الطّبيعة القانونية للميثاق ونطاق عمله، ومع أنّ الالتزام بالميثاق أمر طوعي إلّا أنّه كان من المأمول أن يستند إلى قانون سوق رأس المال وقانون الشركات، وقد صدر ميثاق حوكمة الشركات بلغة سهلة يفهمها جميع المستخدمين المحتملين له، حيث يحدّد حقوق ومسؤوليات مساهمي الشركات، أعضاء مجلس الإدارة، المدققين الدّاخليين والخارجيين ولجان التّدقيق، ويدعو إلى الإفصاح الكامل عن المعلومات المالية، سياسات الشركة للمساهمين، أعضاء مجلس الإدارة، الموظفين والجمهور، كما حدّد الميثاق التّدابير التي تهدف إلى تجنّب تضارب المصالح[1].

حيث أنّه في أوائل سنة 2008 تمّ عقد المؤتمر السّنوي لمعهد المديرين المصري تحت عنوان "دور مجلس الإدارة واستدامة الأعمال" والذي نُظِّمَ تحت رعاية وزير الاستثمار بمصر بدعم من مركز المشروعات الدّولية الخاصة CIPE ومؤتمر الأمم المتحدة للتّجارة والتّنمية UNCTAD ومنظمة التّعاون الاقتصادي والتّنمية، وقد حضره ما يزيد عن 500 مشارك، حيث أكّد هذا المؤتمر على أنّ حوكمة الشركات القوّية تعتمد على التّوازن بين ثلاثة أطراف رئيسية والمتمثلة في الإدارة، مجلس الإدارة وحملة الأسهم وفي أفضل بيئة عمل للشركات، حيث يقوم مجلس الإدارة القوّي المتكوّن من الأعضاء المستقلين بوضع الاستراتيجية وتوفير الإشراف على إدارة الشركة[2].

كما تجدر الإشارة إلى أنّ دور الحوكمة لا يقتصر على وضع القواعد والقوانين ومراقبة تنفيذها، ولكن يمتد ليشمل البيئة اللّازمة لدعم مصداقيتها وهذا لا يتحقق إلّا بالتّعاون بين كلّ من الحكومة والسّلطة الرّقابية والقطاع الخاص والفاعلين الآخرين، بما فيهم الجمهور والهيئات العلمية مثل مركز المشروعات الدّولية الخاصة، والذّي يُعْتَبَرُ له دور فعّال في زيادة الوعي نحو أهمية الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات من خلال النّدوات والنّشرات الدّورية التي يقوم بنشرها[3].

2. تجربة الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات:

حاولت الجزائر كغيرها من الدّول النّامية مسايرة الدّول في موضوع حوكمة الشركات، وذلك بإصدار أوّل ميثاق لحوكمة الشركات في الجزائر تحت تسمية "ميثاق الحكم الرّاشد للمؤسسات في الجزائر".

1.2 إعداد الميثاق الجزائري للحكم الرّاشد للمؤسسات في الجزائر:

رَغْبَةً في زيادة التّكامل مع المجتمع الاقتصادي العالمي، بذلت الجزائر جهودا مكثفة لتحسين مناخ الأعمال بها وانفتاح اقتصادها[4]، حيث يُعْتَبَرُ موضوع حوكمة الشركات من بين المواضيع المهمة التي تجذب اهتمام الجزائر في

[1] مركز المشروعات الدّولية الخاصة "CIPE"، استراتيجيات لإصلاح السّياسات خبرات مأخوذة من أنحاء العالم، القاهرة، 2007، ص ص 76-78.

[2] Randa Al Zogbbi, Protecting Minority Sharholders in Egypt, the Center for International Private Enterprise, Corporate Governance TRENDS, Special Publication for the Middle East and North Africa, Number 14, Cairo, 2008, p 01.
http://www.hawkama.net/files/pdf/CGT_14_EN.pdf, en 25-03-2014.

[3] محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 266.

[4] The Center for International Private Enterprise, Corporate Governance TRENDS, Special Publication for the Middle East and North Africa, Number 13, Cairo, Summer 2008, p 02.
http://www.hawkama.net/files/pdf/CGT_Summer_2008.pdf, en 25-03-2014.

ظلّ الواقع الرّاهن، إذ أنّه أصبح أولوية واستراتيجية وطنية، ويعود ذلك للحاجة الماسة والمتنامية للشركات الجزائرية قصد تعزيز قدراتها التّنافسية الدّاخلية للفوز برهانات وتحدّيات سوق متطوّر ومفتوح. وعليه انعقد في شهر جويلية من سنة 2007 أوّل ملتقى دولي حول "الحكم الرّاشد للمؤسسات"، وقد شكّل هذا الملتقى فرصة مواتية لتلاقي جميع الأطراف الفاعلة في عالم الأعمال، وقد حُدِّدَ لهذا الملتقى هدف جوهري، يتمثل في تحسيس المشاركين قصد الفهم الموّحد والدّقيق لمصطلح وإشكالية الحكم الرّاشد للشركة، وذلك من جهة الممارسة في الواقع وسبل تطوير الأداء بتطوير الوّعي بأهمية الحكم الرّاشد في تعزيز تنافسية المؤسسات في الجزائر إضافة إلى الاستفادة من التّجارب الدّولية.

خلال فعاليات الملتقى تبلورت فكرة إعداد ميثاق جزائري للحكم الرّاشد للمؤسسات، كأوّل خطوة عملية، وقد تفاعلت كلّ من جمعية حلقة العمل والتّفكير حول المؤسسة ومنتدى رؤساء المؤسسات مع الفكرة المقترحة، وذلك بترجمتها إلى مشروع وضمان تنفيذه بواسطة إنشاء فريق عمل متجانس ومتعدّد التّمثيل، كما عملت السّلطات العمومية ممثلة في وزارة المؤسسات الصّغيرة والمتوسطة والصّناعة التّقليدية، وزارة المالية ووزارة العدل[1]على دعمها للمشروع بقبول رعاية الملف، وتكليف أحد إطاراتها السّامية للمشاركة الفعلية في فوج العمل المكَلَّفُ بتحرير ميثاق الحكم الرّاشد للمؤسسة في الجزائر وكذا تسخير الدّعم المادي، كما شاركت في المبادرة مجموعة من الهيئات والمؤسسات الدّولية المقيمة بالجزائر، مثل مؤسسة التّمويل الدّولية وبرنامج "ميدا" لتطوير المؤسسات الصّغيرة والمتوسطة وكذا المنتدى الدّولي للحكم الرّاشد للمؤسسة[2].

بفضل الأعمال التي أنجزها فريق العمل خلال الفترة الممتدة من نوفمبر 2007 إلى نوفمبر 2008 نتج ميثاق الحكم الرّاشد للمؤسسة في الجزائر، وتُعْتَبَرُ مبادئ الحكم الرّاشد المعتمدة من طرف منظمة التّعاون الاقتصادي والتّنمية الاقتصادية لعام 2004[3]، من أهم المراجع التي اعتمدها فريق العمل، مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات المؤسسة الجزائرية. يطمح الميثاق إلى إعطاء انطلاقة جديدة لترقية الحكم الرّاشد ضمن بعد شامل ودائم للمؤسسة الجزائرية.

وقد تمّ عقد مؤتمر وطني في 11 مارس 2009، أعلنت فيه كلّ من دائرة العمل والتّفكير الخاصة بالمشروعات، جمعية كير CARE، واللّجنة الوطنية لحوكمة الشركات في الجزائر عن إصدار دليل حوكمة المؤسسات الجزائري، وقد تمّ إعداده بمساعدة كلّ من المنتدى العالمي لحوكمة الشركات ومؤسسة التّمويل الدّولية[4]، بينما يقوم

[1] Sabrina Bouheraoua, Algeria Launches Corporate Governance Code, The Center for International Private Enterprise Corporate Governance TRENDS, Special Publication for the Middle East and North Africa, Number 16 .2009, p 03.
http://www.hawkama.net/files/pdf/CGT_16_EN.pdf, en 25-03-2014.

[2] وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصّناعات التّقليدية، ميثاق الحكم الرّاشد للمؤسسات في الجزائر، الجزائر، 2009، ص 13.

[3] المرجع السابق، ص 13.

[4] فاتح غلاب، مرجع سبق ذكره، ص 38.

مركز المشروعات الدّولية الخاصة حاليا بدعم التّنفيذ[1]. وما جاء في هذا الميثاق أنّه يستوجب على الشركات الجزائرية أن تثق بأنّ مصلحتها تكون في تَبَنِّي ميثاق الحكم الرّاشد وأنّ المؤسسات الصّغيرة والمتوسطة الخاصة تحتاج أكثر من قبل لحماية نفسها من الصّعوبات التي تعترضها، بواسطة تبنيها لقواعد التّسيير الشفاف والاستقرار والانضباط والصّورة الحسنة.

كما أنّ تَبَنِّي هذا الميثاق عمليا يسمح بتحسين صورة المؤسسة الجزائرية وجاذبية الاقتصاد الوطني من حيث رأس المال والمهارات. حيث يعتمد مدى نجاح إتّباع ممارسات حوكمة الشركات على مدى اتساع قبولها في مجتمع الأعمال، وبالتّالي بعد إصدار هذا الميثاق يتطلب على الجماعات المحلية العمل على نشر وزيادة الوعي، في كلّ من القطاع العام والخاص وأجهزة الإعلام حول مختلف فوائد و مزايا حوكمة الشركات والإطار المؤسّسي اللّازم لها[2].

حيث عُرِّفَ ميثاق الحكم الرّاشد للمؤسسة على أنّه "عبارة عن فلسفة تسييرية ومجموعة من التّدابير العملية الكفيلة في آن واحد لضمان استدامة وتنافسية المؤسسة، بواسطة تعريف حقوق وواجبات الأطراف الفاعلة فيها، وتقاسم الصّلاحيات والمسؤوليات المترتبة عن ذلك"[3]، وبصفة عامة فإنّ تدابير الحكم الرّاشد للمؤسسة مدونة ضمن الميثاق، والذي يشكّل مرجعا لجميع الأطراف الفاعلة في المؤسسة.

يندرج هذا الميثاق في سياق القوانين والنّصوص التّنظيمية السّارية المفعول، موجّه أساسا للمؤسسات الصّغيرة والمتوسطة الخاصة وتترك الحرّية للشركات الأخرى في استعماله أو اللّجوء لمصادر أخرى. ويُعْتَبَرُ الانضمام إلى ميثاق الحكم الرّاشد للمؤسسة مسعى حرّ وتطوّعي، وهو مرتبط بدرجة الوعي، وضرورة استغلال الفرصة من طرف المالكين بالدّرجة الأولى وعزمهم لبعث مبادئ الحكم الرّاشد على المستوى الدّاخلي للمؤسسة ودعمها. إلّا أنّ ترقية الحكم الرّاشد يتطلب إضافة إلى عملية النّشر الواسع للميثاق ضرورة وضع جهاز مرافقة، ومن أجل وضع هذا الجهاز على أرض الواقع يتطلب إنشاء معهد جزائري للحكم الرّاشد للمؤسسة. حيث يتكفل هذا الجهاز بما يلي[4]:

1) تسجيل المؤسسات المندرجة في هذا الميثاق والتّعديلات والإثراءات التي ترغب في إدراجها؛
2) تشكيل مجموعات عمل وتفكير حول اقتراحات التّعديل المحتملة حول ميثاق الحكم الرّاشد للمؤسسة في السّياق الجزائري؛
3) تنظيم لقاءات تحسيسية وتكوينية حول الحكم الرّاشد للمؤسسات، لاسيما اتجاه المديرين؛

[1] صبرينا بوهراوه، إطلاق المدونة الجزائرية لحوكمة الشركات، منشور في: مركز المشروعات الدّولية الخاصة، حوكمة الشركات قضايا واتجاهات، نشرة دورية للشرق الأوسط وشمال افريقيا، العدد رقم 16، 2009، ص 03. من الموقع الالكتروني: http://www.hawkama.net/files/pdf/CGT_16_AR.pdf. يوم 15-02-2014.

[2] The Center for International Private Enterprise, Corporate Governance TRENDS, Number 13, op.cit, p 02.

[3] وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصّناعات التّقليدية، مرجع سبق ذكره، ص 16.

[4] المرجع السابق، ص 17.

4) تطوير العلاقات الدّولية مع الهيئات المماثلة بهدف تبادل التّجارب، والمشاركة في المنتديات والشبكات العالمية التي لها علاقة بالحكم الرّاشد للمؤسسات.

يتضمن ميثاق الحكم الرّاشد للمؤسسة جزأين هامين[1]:

- الجزء الأوّل يوضح الدّوافع التي أدّت إلى زيادة أهمية وضرورة الحكم الرّاشد للمؤسسات في الجزائر؛
- الجزء الثاني يركز على المقاييس الأساسية التي يبنى عليها الحكم الرّاشد للمؤسسات، فمن جهة يعرض العلاقات بين الهيئات التّنظيمية للمؤسسة (الجمعية العامة، مجلس الإدارة والمديرية التّنفيذية)، ومن جهة أخرى علاقات المؤسسة مع الأطراف الشريكة الأخرى كالبنوك والمؤسسات المالية والممونون.

كما يتضمن الميثاق مجموعة من الملاحق التي تجمع في الأساس أدوات ونصائح عملية يمكن للمؤسسات اللّجوء إليها بغرض الاستجابة لانشغال واضح ودقيق. وبالنّسبة لمعايير الحكم الرّاشد فإنها تهدف إلى تحسين احترام قواعد الإنصاف والشفافية والمسؤولية والتّبعية.

الجدول الموالي يبيّن المعايير الأساسية للحكم الرّاشد للمؤسسة، والمحَدَّدَةُ في ميثاق الحكم الرّاشد للمؤسسة في الجزائر:

الجدول رقم (1.1): المعايير الأساسية للحكم الرّاشد في المؤسسة، والمُحَدَّدَةُ في ميثاق الحكم الرّاشد للمؤسسة في الجزائر

المعيار	شرح المعيار
الإنصاف	يعني توزيع الحقوق والواجبات بين الأطراف الفاعلة وكذا الامتيازات والالتزامات المرتبطة بها، وذلك بطريقة منصفة وعادلة.
الشفافية	يعني أنّ الحقوق والواجبات وكذا الصّلاحيات والمسؤوليات النّاجمة ينبغي أن تكون شفافة وواضحة للجميع.
المسؤولية	يعني أن تكون مسؤولية أيّ فرد محدّدة بأهداف دقيقة وليست مقسّمة.
التّبعية	يعني أنّ كلّ طرف فاعل مسؤول أمام الآخر فيما يمارس من خلاله المسؤوليات المنوطة له.

المصدر: وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصّناعات التّقليدية، مرجع سبق ذكره، ص 27.

[1] المرجع السابق ، ص 17.

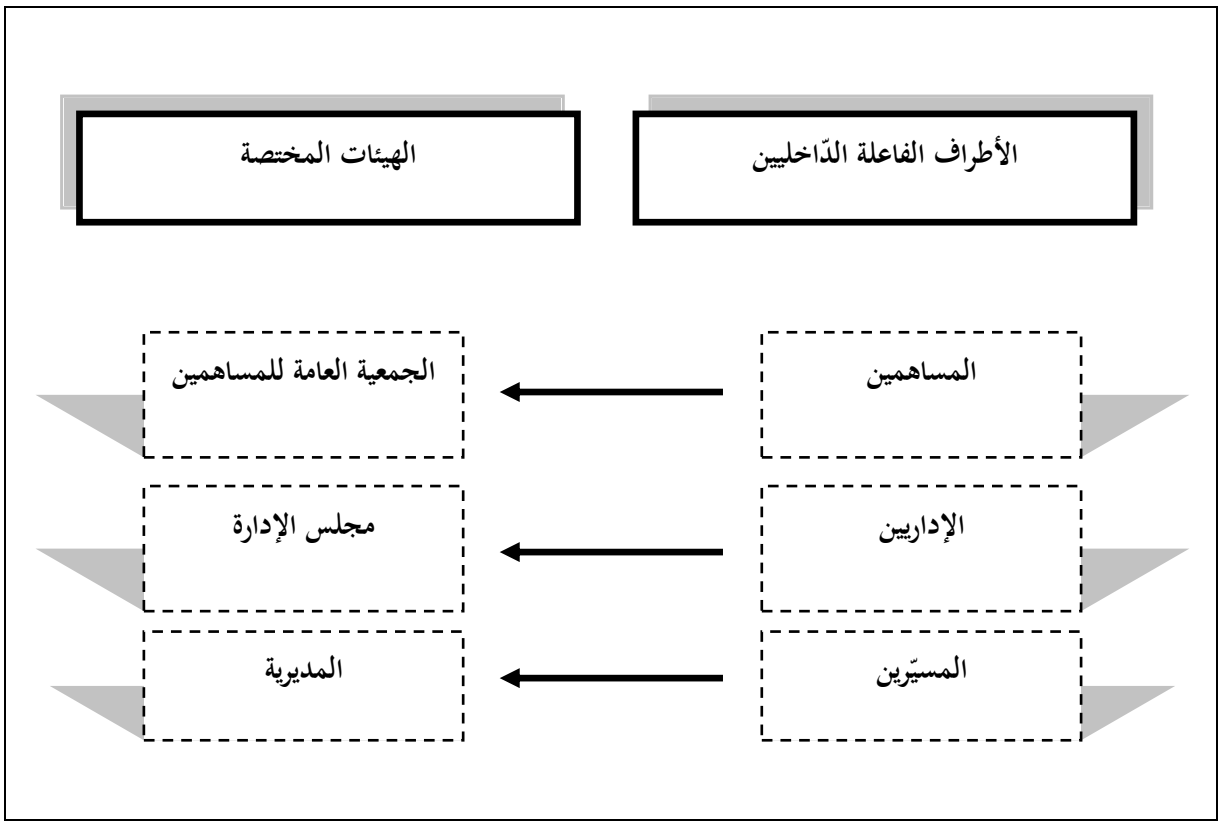
2.2 العلاقات التي تربط المؤسسة مع الأطراف الفاعلة الدّاخليين والخارجيين، وفق ميثاق الحكم الرّاشد للمؤسسة في الجزائر:

تُغَطِي معايير الحكم الرّاشد للمؤسسات العلاقات التي تربط المؤسسة مع الأطراف الفاعلة الدّاخليين للمؤسسة من جهة، ومع الأطراف الفاعلة الخارجيين من جهة أخرى، حيث تُعْتَبَرُ هذه العلاقات محدّدة إلى حدّ كبير ومضبوطة بقانون الأعمال والقوانين الأساسية للمؤسسة، والعقود والاتفاقات المحرّرة من طرف هذه الأخيرة مع الغير.

أ. الأطراف الفاعلة داخل المؤسسة وعلاقاتهم المتبادلة:

تعمل الأطراف الفاعلة على المستوى الدّاخلي في إطار الهيئات التّنظيمية المكرّسة لهم، ومن خلال هذه الهيئات العضوية يتّم مدّ جسور التّعاون، ويمكن تداخل وتبادل الوظائف المقرّرة والمسموح بها. والشكل الموالي يبيّن الأطراف الفاعلة الدّاخليين وعلاقاتهم المتبادلة وفق ميثاق الحكم الرّاشد للمؤسسة في الجزائر:

الشكل رقم (6.1): الأطراف الفاعلة داخل المؤسسة وعلاقاتهم المتبادلة وفق ميثاق الحكم الرّاشد للمؤسسة في الجزائر



المصدر: وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصّناعات التّقليدية، مرجع سبق ذكره، ص 30.

تتمثل الهيئات المختصة حسب ميثاق الحكم الرّاشد للمؤسسة في الجزائر في[1]:

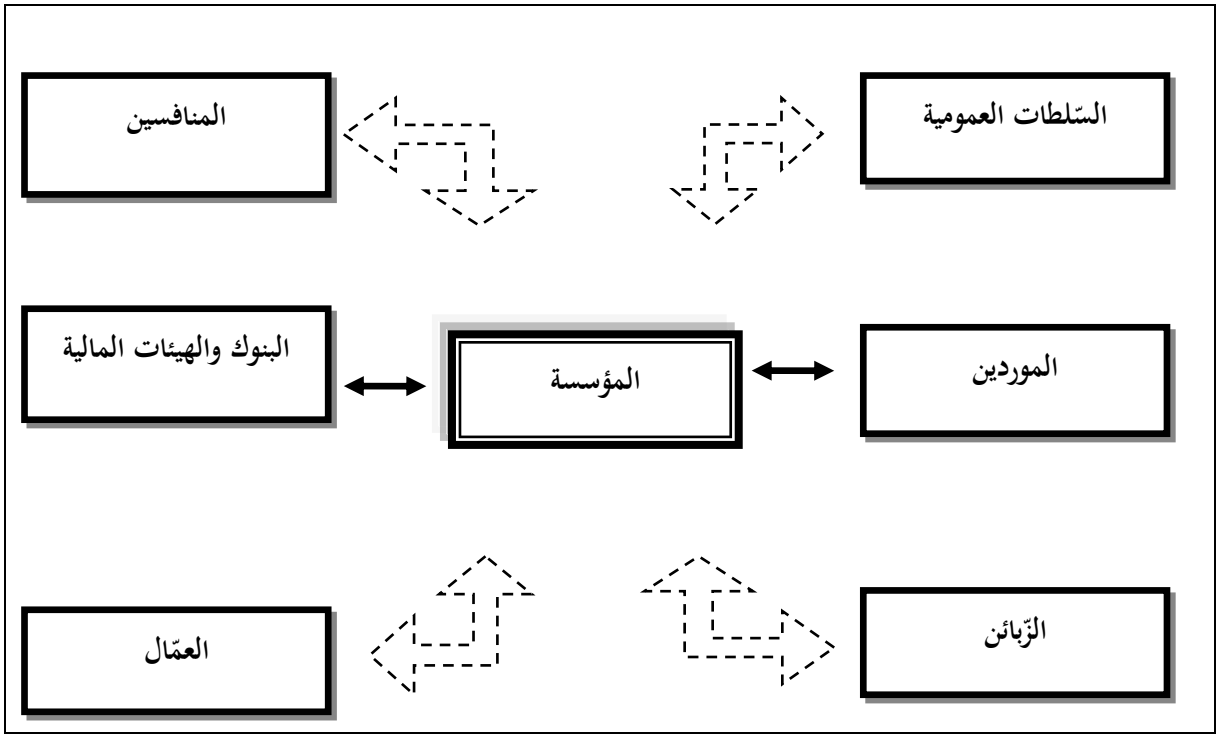
- **الجمعية العامة للمساهمين:** وتتحدّد مهام الجمعية العامة للمساهمين حسب الميثاق في تقسيم الأرباح بشكل شفاف ونزيه، وينبغي أن تكون أساليب تسجيل السّندات بشكل فعّال، كما يجب أن لا تتم إجراءات التّنازل ونقل السّندات بشكل غير عقلاني ممّا يؤثر على التّفاوض حول السّندات، كما ينبغي أن تصل المعلومات المتعلقة بجداول الأعمال والقرارات التي يتعيّن اتخاذها في الجمعية العامة في الوقت المناسب وبالشكل الملائم.
- **مجلس الإدارة:** وتتحدّد مهامه حسب الميثاق في وضع استراتيجية تتناسب ومصالح المؤسسة، وبالنّسبة لتنصيب الفريق التّنفيذي، فيجب تحديد معايير انتقائهم ونظم تقييم ذات شفافية عالية، وفيما يتعلق برواتب الفريق التّنفيذي والإداري، فيجب ملائمة هذه الرّواتب مع مصالح المؤسسة على المدى الطويل ومساهميها، وكذا السّهر على وضع إجراءات مكتوبة وشفافة لضمان التّأكد من تعيين أو انتخاب الإداريين، كما يعمل على توقّع تضارب المصالح بين الفريق التّنفيذي والمساهمين ومعالجتها، وتوقّع مخاطر الانحرافات من حيث إساءة استخدام موارد المؤسسة والاختلاس، واستعمال السّلطة للقضاء عليها. كما حدَّد الميثاق توصيات تخصّ مهام مجلس الإدارة المرتبطة بمراقبة المؤسسة وكذا اللّجان الواجب تشكيلها.
- **المديرية:** تُخْتَارُ المديرية وتُعَيَّنُ من طرف مجلس الإدارة وتضطلع بمهامها تحت اشرافه، حيث يجب أن تكون الأجور والأهداف المقرّرة من طرف المديرية متناسقة مع مصالح المؤسسة والأهداف المرجو تحقيقها والموارد الواجب توفيرها، والقيّم الواجب الدّفاع عنها والسّلطات المفوضة للمديرية، ويقع على مجلس الإدارة مهمة العمل على تحقيق تناسق هذه الأبعاد.

ب. علاقات المؤسسة مع الأطراف الفاعلة الخارجيين:

تشكل المؤسسة جهاز مفتوح على العديد من الأطراف الفاعلة الخارجيين وتكون على اتصال دائم معهم، وعليه فإنّ هناك مجموعة من التّوصيات الواجب تنفيذها قصد ملاءمتها مع حالة كلّ مؤسسة لكي تتمكن من تحسين علاقاتها مع الأطراف الفاعلة الخارجيين، وتوسيع جاذبيتها اتجاههم. والشكل الموالي يبيّن الأطراف الفاعلة الخارجيين وعلاقاتهم المتبادلة وفق ميثاق الحكم الرّاشد للمؤسسة في الجزائر.

[1] حسياني عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص 42،41.

الشكل رقم (7.1): الأطراف الفاعلة الخارجيين وعلاقاتهم المتبادلة، وفق ميثاق الحكم الرّاشد للمؤسسة في الجزائر



المصدر: وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصّناعات التّقليدية، مرجع سبق ذكره، ص 44.

يمكن توضيح الأطراف الفاعلة الخارجين وفق ميثاق الحكم الرّاشد للمؤسسة في الجزائر فيما يلي[1]:

- **السّلطات العمومية:** باعتبار الإدارات العمومية جزء لا يتجزأ من السّلطة العمومية، فإنّه من مصلحتها أن ترى ازدهار المؤسسات، وما يُبَرِّرُ هذا تلك الإجراءات العديدة للدَّعم والمساعدات المالية الممنوحة من طرف الدّولة. كما يجب عليها أن تَتَشَدَّدَ في التّعامل مع المؤسسات التي تكون مخالفة للقانون، وتمرّ عملية تحسين العلاقة مع الإدارات العمومية بما يقتضيه من احترام القانون من طرف المؤسسة، خاصة في المجالات الثلاثة التّالية: قانون العمل، الضرائب وحماية البيئة. أمّا بالنّسبة للمؤسسة فينتج عنها ضرورة الانتباه لتطورات النّصوص القانونية في المجالات الثلاثة والالتزام بتنفيذ ما جاء فيها.
- **البنوك والهيئات المالية الأخرى:** يجب على المؤسسة إرسال، وفي الوقت المناسب، المعلومات الشاملة والصّحيحة عن الوضعية المالية السّابقة، الحالية والتّقديرية للمؤسسة، وذلك لتأسيس علاقة دائمة مبنية على الثّقة والشفافية مع ممثلي الهيئات المالية، كما أنّه من أجل تأسيس علاقة قائمة

[1] وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصّناعات التّقليدية، مرجع سبق ذكره، ص 44،45.

على الثّقة مع المقرضين، يجب المحافظة على عدم الخلط بين الأموال الخاصة للمؤسسة والأملاك الخاصة التّابعة للمساهمين وهذا شرط ملزم للمؤسسات الصّغيرة العائلية.

- **الموردين:** إنّ نوعية العلاقات الموجودة بين المؤسسات والموردين تشكل حجر الأساس بالنّسبة للإنتاج الذّي يضمن السّير الحسن للمؤسسة.
- **الزّبائن:** تُعْتَبَرُ عملية إرضاء الزّبائن من المهام التي يجب أن تكون في قلب مهام المؤسسة، وهذا في إطار الاحترام لمبدأ الرّبح للجميع واحترام القوانين واللّوائح حَيِّزْ التّنفيذ، وذلك في ظلّ مناخ اقتصادي تغلب عليه حِدّةُ المنافسة.
- **العمّال:** يمكن اعتبارهم أوّل زبائن المؤسسة، ممّا يفرض السّعي لكسبهم على اعتبار أنّه يقع عليهم الاعتماد الكبير لأجل تحقيق أهداف المؤسسة، كما يجب على المؤسسة أن تسهر على تكوين رأسمالها البشري وأن تؤدي التزاماتها الاجتماعية.
- **المنافسين:** لا تقتصر المنافسة على التّخاصم حول حصص في السّوق، بل تتعداها إلى واجبات التّعاون والتّشاور بين المنافسين حول الاهتمامات القطاعية الموّحدة بينهم باعتبارهم أشقاء في المهنة.

بالبناء على قوّة الدّفع التي خلقها دليل حوكمة الشركات الجزائري، قامت مجموعة عمل حوكمة الشركات الجزائرية بإطلاق "مركز حوكمة الجزائر" في أكتوبر 2010 بالجزائر العاصمة، والذي تأسّس ليكون بمثابة منبر لمساعدة الشركات الجزائرية على الالتزام بمواد الدّليل، واعتماد أفضل ممارسات حوكمة الشركات، ورفع الوعي الجماهيري بحوكمة الشركات، ويُعْتَبَرُ إطلاق المركز فرصة جديدة لمجتمع الأعمال لإظهار التزامه بتحسين البيئة الاقتصادية في البلاد وتحسين مبادئ الحوكمة بما فيها الشفافية، المساءلة والمسؤولية. ومنذ إطلاق دليل حوكمة الشركات الجزائرية بادر عدد من شركات القطاع الخاص الجزائرية بما فيها شركة "أن سي أ –رويبة–" بتطبيق مواد اللّائحة، وكان ذلك بشكل طوعي[1].

في الأخير تجدر الإشارة إلى أنّه من الأفضل أن تَتَبَّعَ الشركة المبادئ التي تتوافق مع وضعها القانوني، نشاطها، حجمها وبيئتها الخارجية، لأن مبادئ حوكمة الشركات تختلف من شركة إلى أخرى فحوكمة الشركات بالنّسبة للشركات المدرجة في البورصة مثلا ليست نفسها بالنّسبة للشركات الغير مدرجة في البورصة، وحوكمة الشركات بالنّسبة للشركات الكبرى ليست نفسها بالنّسبة للشركات الصّغرى، وحوكمة البنوك ليست نفسها حوكمة المستشفيات، وحوكمة الشركات بالنّسبة للشركات الأمريكية ليست نفسها بالنّسبة للشركات الأوروبية[2].

[1] مركز المشروعات الدّولية الخاصة، حوكمة الشركات قضايا واتجاهات، نشرة دورية للشرق الأوسط وشمال افريقيا، العدد رقم 21، 2011، ص ص 1-3. من الموقع الالكتروني: http://www.hawkama.net/files/pdf/CGT_21_AR.pdf، يوم 30-02-2014.

[2] عثمان عثمانية، الحوكمة وأثرها على الأداء المالي للشركة (دراسة مقارنة بين بعض الشركات الأمريكية والجزائرية)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، مدرسة الدكتوراه: تحليل استراتيجي، صناعي، مالي ومحاسبي، جامعة تبسة، القطب المكوّن: جامعة أم البواقي، 2010-2011، ص41.

خلاصة الفصل:

لحوكمة الشركات أهمية كبيرة تزايدت في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والنّاشئة خلال العقود القليلة الماضية، خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دوّل العالم، والتي مسّت العديد من أسواق المال العالمية كأزمة جنوب شرق آسيا، إضافة إلى انهيار كبريات الشركات العالمية خاصة في الولايات المتحدّة الأمريكية، نتيجة استخدامها لطرقة محاسبية معقدة ومضلّلة لإخفاء خسائرها والتّلاعب بحقوق أصحاب المصالح من مساهمين وغيرهم.

بعد تطرّقنا لهذا الفصل والمتعلق بالإطار النّظري لحوكمة الشركات يمكن أن نستنتج أنّ:

- حوكمة الشركات عبارة عن الكيفية التي تدار وتراقب بها الشركات من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة، وبالتّالي فهي تعتبر بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة إدارة الشركة في استغلالها لمواردها وإدارتها للمخاطر، وهو ما يُعْتَبَرُ كمؤشر عن تحقيق الشركة لأهدافها بالدّرجة الأولى إضافة لأهداف الأطراف ذات العلاقة بها؛
- حوكمة الشركات في مضمونها تهدف إلى تطوير الأداء وتحقيق الإفصاح والمصداقية والشفافية، إلى جانب البحث عن تحقيق الانسجام والتّوازن بين مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة، كما تهدف إلى الحدّ من سيطرة الإدارة وإعطاء المساهمين صلاحيات أكبر، من خلال تفعيل الرّقابة على الأداء وتدعيم المساءلة؛
- التّطبيق السّليم لحوكمة الشركات يتطلب الالتزام بمجموعة من المبادئ التي تشكّل القواعد الأساسية لتحقيق الممارسة الإدارية الرّشيدة.

الفصل الثاني

التّدقيق الدّاخلي ومساهمته في تطبيق حوكمة الشركات

تمهيد

التّدقيق الدّاخلي يساعد الشركة على تحقيق أهدافها وتأكيد فعالية نظام الرّقابة الدّاخلية، والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة التّدقيق من أجل إدارة المخاطر والرّقابة عليها، وتقييم وتحسين العمليات الدّاخلية للشركة وضمان صحة المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها ممّا يؤكّد على جودة ممارسة الشركة لأعمالها، حيث أكّدت لجنة كادبيري على مسؤولية المدقق الدّاخلي في اكتشاف الغش والتّزوير، وهذا نتيجة لاستقلالية وظيفة التّدقيق الدّاخلي وتبعيتها لرئيس مجلس الإدارة واتصالها بلجنة التّدقيق.

لقد اتّسع دور التّدقيق الدّاخلي في ظلّ متطلبات حوكمة الشركات، حيث أنّه لم يبقى مقتصرا على التّدقيق المالي فقط بل أصبح يشمل التّدقيق الإداري. كما أنّه لم يعد يقتصر على فحص وتقييم أنظمة الرّقابة الدّاخلية بل، ونتيجة للتّغيرات التي أدخلتها الهيئات الدّولية المشرفة على التّدقيق الدّاخلي، أصبح يهتم بأنظمة إدارة المخاطر وتقديم الاستشارات اللّازمة. كما له علاقات تعاونية مع كلّ من مجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة التّدقيق والتّدقيق الخارجي.

من أجل تفعيل دور التّدقيق الدّاخلي في تطبيق حوكمة الشركات بادر معهد المدققين الدّاخليين بتطوير المعايير الدّولية للتّدقيق الدّاخلي وذلك لمواجهة متغيّرات بيئة الأعمال الحالية، وهذا بجعلها أداة لإضافة قيمة للشركة من خلال خدمات التّأكيد والاستشارة التي تقدّمها، إضافة إلى ما تقوم به من تقييم ومراجعة لوظائف الشركة.

وعليه فقد قُسِّمَ هذا الفصل إلى ثلاث مباحث أساسية، حيث تناول المبحث الأوّل منه الإطار العام للتّدقيق الدّاخلي. أما المبحث الثاني فتمّ التّعرض من خلاله لدور التّدقيق الدّاخلي في تقييم نظام الرّقابة الدّاخلية وفي إدارة المخاطر لدعم حوكمة الشركات. في حين تضمن المبحث الثالث علاقة وظيفة التّدقيق الدّاخلي بباقي الأطراف المساهمة في تطبيق حوكمة الشركات.

المبحث الأوّل: الإطار العام للتّدقيق الدّاخلي

لم يحظى التّدقيق بصفة عامة والتّدقيق الدّاخلي بصفة خاصة باهتمام كبير من طرف الباحثين، غير أنّ تناول موضوع الحوكمة بالدّراسة والبحث زاد من الحاجة لتوفير معلومات محاسبية ومالية دقيقة من أجل ضمان تطوير وترقية الأداء العام للشركة، وتشجيع أصحاب رؤوس الأموال على الاستثمار، وذلك من خلال عمليات الإفصاح والشفافية والمساءلة والتي تعتبر جوهر عملية التّدقيق، وبهذا ظهرت أهمية التّدقيق الدّاخلي وذلك لما له من دور في إعداد وتقديم التّقارير والقوائم المالية، والتي تتضمن بيانات دقيقة تستخدمها الإدارة في توجيه السّياسة العامة للشركة وإدخال تحسينات على الأساليب الإدارية والرّقابية، وذلك باعتبار التّدقيق الدّاخلي جزء من نظام الرّقابة الدّاخلية ككل.

المطلب الأوّل: ماهية التّدقيق

قبل اندلا ع الثورة الصّناعية كانت هناك مؤسسات مملوكة للأفراد، أو شركات أشخاص والتي تتوفّر لديها رؤوس أموال محدودة نسبيا، لكن بعد اندلا ع الثورة الصّناعية في القرن التّاسع عشر ظهرت شركات الأموال القادرة على توفير رؤوس أموال ضخمة وذلك بتوسيع دائرة الملكية، حيث أنّ هذا التّغير أدى إلى التّوسع الكبير في الأنشطة الاقتصادية وازدياد حجم الشركات وانتشارها جغرافيا، إضافة إلى انفصال الملكية عن التّسيير ممّا زاد من أهمية الدّور الذي تلعبه وظيفة التّدقيق في عملية الضّبط المالي لهذه الأنشطة، وتقديم الإرشادات للإدارة من خلال تصحيح الأخطاء والتّلاعبات.

1. التّطور التّاريخي للتّدقيق، مفهومه والفرق بينه وبين المراجعة:

يعدّ التّدقيق ميدان واسع، عرف تطورات كبيرة ومتواصلة صاحبت تعقد النّشاطات، تنوعها وكبر حجم الشركات، حيث أصبح يصعب فيها التّسيير نتيجة كثرة العمليات المنجزة، كثرة المعلومات المتدفقة عن الشركة والأخطاء والانحرافات وحتى التّلاعبات فيها.

1.1 التّطور التّاريخي للتّدقيق:

مرّ التّدقيق بمجموعة من المراحل الزّمنية في تطوره التّاريخي، والتي يمكن تقسيمها إلى مجموعة من الفترات، وذلك كما يلي[1]:

أ. **الفترة قبل سنة 1500 ميلادي:**

لم يكن التّدقيق في هذه المرحلة معروفا، كما أنّ المحاسبة كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية والمشروعات العائلية، ومن أجل تسهيل عملية اكتشاف الأخطاء والتّلاعبات كان يُحْتَفَظُ بمجموعتين منفصلتين من الدّفاتر المحاسبية والتي تسجل فيها نفس العمليات، وفي نهاية الفترة تتم مقارنة المجموعتين للتّأكد من سلامة

[1] ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قاريونس، بنغازي، 2008، ص ص 17-20.

العمليات المحاسبية من طرف محاسب كلّ مجموعة، كما أنّه في هذه الفترة كان الاهتمام منصبا على المخزون السّلعي (البضاعة) حيث يتم جردها عدّة مرات في الفترة الواحدة.

أمّا في عهد الامبراطورية الرّومانية كانت الدّفاتر المحاسبية تُتْلَى على مَسْمَعِ الحاكم ومستشاريه، وذلك لاكتشاف أي تصرفات غير مسؤولة من قِبَلْ القائمين على الممتلكات وحفظ الحسابات. وبعد سقوط الامبراطورية الرّومانية وانقسام إيطاليا إلى دويلات ظهرت الحاجة إلى عملية التّدقيق خاصة بعد نمو المدن الإيطالية والتي كانت تشتهر بالتّجارة، حيث تمّ استخدام المدققين لأوّل مرّة وذلك من خلال تدقيق العمليات المسجلة بالدّفاتر والخاصة بالبضائع، لكن يبقى الهدف من التّدقيق في هذه الفترة هو اكتشاف التّلاعب والغش في الحسابات.

ب. الفترة من 1500 حتى 1850 ميلادي:

لم تتغيّر أهداف التّدقيق في هذه الفترة عن الفترة السّابقة، فهي لا تزال مقتصرة على اكتشاف الغش والتّلاعب والتّزوير، كما أنّ عملية التّدقيق كانت تفصيلية، إلّا أنّه جرت بعض التّغييرات الأخرى وهي:

- انفصال الملكية عن الإدارة، ممّا زاد من الحاجة إلى المدققين؛
- تبني فكرة النّظام المحاسبي بصورة بدائية، خاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج.

ونتيجة لهذه المتغيرات أصبح هناك نوع من الرّقابة الدّاخلية على عمليات المشاريع، كما أنّ عمليات التّدقيق استمرت بشكل تفصيلي.

ج. الفترة من 1850 حتى 1905 ميلادي:

شهدت هذه الفترة نموا اقتصاديا كبيرا خاصة في المملكة المتّحدة، وذلك بعد اندلاع الثورة الصّناعية ممّا أدّى إلى ظهور شركات المساهمة الكبيرة. كما تمّ الانفصال النّهائي بين الملكية والإدارة وزادت حاجة المساهمين إلى البحث عن سبل لحماية أموالهم المستثمرة في تلك الشركات، وبهذا أصبح الجوّ مهيّأ للتّدقيق كي يظهر كمهنة وكطرف ثالث محايد لتأكيد مدى أمانة الإدارة على أموال وممتلكات المساهمين، وقد شجع ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 والذي نصّ بين مواده على ضرورة تدقيق شركات المساهمة من قِبَلْ مدققي الحسابات. وفي أواخر هذه الفترة أصبح المدققون يعتمدون على نظم الرّقابة الدّاخلية في عمليات التّدقيق، وبهذا عُرِفَ لأوّل مرّة التّدقيق الاختباري، وذلك باستخدام العيّنات على أساس الحكم الشخصي، حيث أصبحت عملية التّدقيق أقلّ تفصيلا. أمّا أهداف عملية التّدقيق حتى نهاية هذه الفترة كانت تتمثل في اكتشاف الغش والتّلاعب بالدّفاتر، واكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

د. الفترة من 1905 ميلادي حتى وقتنا الحاضر:

في هذه الفترة، خاصة بعد سنة 1940، وبظهور الشركات الكبيرة وتبني أنظمة الرّقابة الدّاخلية التي أصبح يعتمد عليها المدقق اعتمادا كليًّا في أداء مهامه أصبح التّدقيق اختباريا، كما أنّه في أواخر هذه الفترة أصبح

يستخدم أسلوب العيّنات الإحصائية في عمليات التّدقيق وأصبحت العيّنات تُخْتَارُ على أساس عملي وليس على أساس الحكم الشخصي للمدقق، والهدف الأساسي لعملية التّدقيق أصبح يمثل إعطاء رأي محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال الشركات، أمّا اكتشاف الأخطاء والتّلاعب فلم يعد الهدف الأساسي بل يأتي كنتيجة لقيام المدقق المؤهل علميا وعمليا بهمته على أكمل وجه.

2.1 مفهوم التّدقيق:

يعتبر التّدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذوي المصلحة سواءً من داخل الشركة أو خارجها، ويمكن إعطاء مفهوم لغوي واصطلاحي للتّدقيق، وذلك كما يلي:

أ. مفهوم التّدقيق لغويا:

اشتق مصطلح تدقيق Auditing من كلمة لاتينية Audire والتي تعني الاستماع، حيث يعني التّدقيق لغويا إعادة النّظر فيما قام به الفرد من عمل أو فيما قام به غيره من أعمال لتحديد مدى صحتها، وقد كان التّدقيق يتم في العصور القديمة عن طريق سماع أحد الأفراد لما دوّنه آخر من بيانات تتعلق في الغالب بأموال عامة وحكومية للتّحقق من صحتها[1].

ب. مفهوم التّدقيق اصطلاحا:

يعتبر التّدقيق بصورة رئيسية فحص المعلومات أو البيانات المالية من طرف شخص مستقل ومحايد لأي شركة بغض النّظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني[2]، وقد عرّفته جمعية المحاسبة الأمريكية بأنّه "عملية منظمة لجمع وتقويم أدّلة إثبات (بموضوعية) تتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية للتّأكد من درجة تطابق تلك الحقائق مع المعايير الموضوعة، وتوصيل النّتائج إلى مستخدمي المعلومات المعنيين"[3]. ويلاحظ من هذا التّعريف ما يلي:

- أنّه تعريف عام يشمل كافة أنواع التّدقيق المختلفة مثل التّدقيق الدّاخلي، التّدقيق الخارجي والتّدقيق الحكومي[4]؛
- يحكم عملية التّدقيق إطار عام من المعايير المتعارف عليها، ويتم تنفيذها بإتّباع إجراءات وخطوات منظمة ومخططة يختارها المدقق[5]؛
- يتحتّم على المدقق تجميع أو الحصول على الأدّلة والإثباتات والبراهين لتكون أساسا لإعطاء رأيه، حيث يقوم باختيار هذه الأدّلة بموضوعية وتقويمها أيضا على أسس موضوعية بما يؤكّد احتفاظه برأيه

[1] حامد طلبة محمد أبو هيبة، أصول المراجعة، الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون، عمّان، 2011، ص 12.

[2] هادي التميمي، مدخل إلى التّدقيق من النّاحية النّظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمّان، 2006، ص 20.

[3] حامد طلبة محمد أبو هيبة، مرجع سبق ذكره، ص 13.

[4] محمد السيّد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتّدقيق (الإطار النّظري، المعايير والقواعد، مشاكل التّطبيق العملي)، دار المعرفة الجامعية، الاسكندرية، 2002، ص 29.

[5] ادريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص 16.

المحايد في هذا الصّدد[1]، وتتضمن هذه الأدّلة بصفة عامة أيّة معلومات يستخدمها المدقق لتحديد ما إذا كانت القوائم التي يتم مراجعتها قد تمّ عرضها وفق المعايير المتفق عليها[2]؛

- عملية التّدقيق تشمل الحقائق والأحداث والوقائع والعمليات الاقتصادية، وغيرها والتي يتم ترجمتها في النّهاية في شكل معلومات محاسبية، هذه الأخيرة قد تظهر على شكل حسابات أو قوائم وتقارير مالية، كما قد تتعلق بنظام الرّقابة الدّاخلية، وتجدر الإشارة هنا إلى أنّه بالرّغم من اختلاف طبيعة ووظائف المحاسبة عن التّدقيق إلّا أنّه توجد علاقة وثيقة بينهما، لأنّ عمل المدقق يبدأ من حيث ينتهي عمل المحاسب، كما أنّ اختلاف نوع المعلومات المحاسبية يؤدي إلى اختلاف نوع التّدقيق، فالمعلومات المالية مثلا تستلزم تدقيق مالي[3]؛
- المعلومات الخاضعة للتّدقيق والنّاتجة عن النّظام المحاسبي المستخدم يجب أن تتوافق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأن لا يكون حكم المدقق على المعلومات المحاسبية مبني على مجرّد انطباعات شخصية وإنّما تكون على أسس ومعايير محدّدة توضع ضمن أهداف التّدقيق وحاجات مستخدمي المعلومات، كما يقوم المدقق بتوصيل رأيه الفنّي المحايد إلى مستخدمي المعلومات المعنيين ويكون في شكل تقرير عادة، حيث أنّ مصادقة المدقق على المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية يزيد من ثقة مستخدميها[4].

3.1 الفرق بين التّدقيق والمراجعة:

تمثل المراجعة الوجه المكمّل للعمل المالي والمحاسبي بصفة عامة، لأنّها تُعَبِّرُ عن مدى صدق وصحة وموضوعية نتائج هذا العمل في نهاية الفترة المالية، ومن أجل ذلك يُعْتَبَرُ المراجع نوع معيّن من المحاسبين تتركز مهمته في عملية فحص ومراجعة نتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية في إطار مجموعة من القواعد والمعايير التي تحكم طبيعة مهنة المراجعة والتّدقيق.

لكن بسبب انتشار استخدام مصطلح المراجعة في بعض الدّول العربية، كما هو الحال في مصر، وانتشار مصطلح التّدقيق في دول أخرى مثل لبنان، سوريا، المملكة العربية السّعودية وغيرها أصبح من الضّرورة توضيح مفهوم كلّ منهما. وفي هذا الصّدد صدر عن معهد المحاسبين المعتمدين في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1987 بيانا حول قواعد المحاسبة وخدمات المراجعة يوضّح فيه الفرق بين كلّ من المراجعة والتّدقيق، على أساس أنّ المراجعة تتمثل في "مجموعة من الاستفسارات من العاملين في الوحدة موضوع المراجعة والتّدقيق، إضافة إلى فحص

[1] حامد طلبة محمد أبو هيبة، مرجع سبق ذكره، ص 13،14.

[2] أمين السيّد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الطبعة الأولى، دار نشر الثقافة، الاسكندرية، 2009، ص 05.

[3] حامد طلبة محمد أبو هيبة، مرجع سبق ذكره، ص 14،15.

[4] المرجع السابق، ص 15،16.

وتحليل المعلومات التي تحتويها القوائم والتّقارير المالية، لكن يكون ذلك في إطار يَقِّلُ في مضمونه عن إطار التّدقيق"، والمراجعة مثلا لا تتضمن دراسة وتقييم نظام الرّقابة الدّاخلية.

وبالتّالي يمكن القول أنّ عملية التّدقيق أوسع نطاقا وأعمق تحليلا من المراجعة، لكن لا يجب أن نتوقف عند مجرد استخدام مصطلح معيّن في المجال المهني للمراجعة والتّدقيق، حيث أنّه عند قيام المراجع بفحص البيانات المحاسبية المسجلة في الدّفاتر والسّجلات للتّحقق من مدى صحتها ودقتها فهو يقوم بعملية مراجعة مستندية، أمّا عند قيامه بعملية دراسة وتقييم نظام الرّقابة الدّاخلية وتحليله أو تقييم عناصر الكفاءة والفاعلية فهو في هذه الحالة يقوم بعملية تدقيق، إلّا أنّه تبقى الأهداف العامة والرّئيسية للمراجعة والتّدقيق واحدة وشاملة لكافة الاتجاهات الحديثة في هذا المجال المهني[1].

2. أهمية التّدقيق وأهدافه:

إنّ القيام بعملية التّدقيق يجب أن تخدم العديد من الفئات التي تكون لها مصلحة في التّعرف على عدالة المركز المالي للشركة، لأنّ التّدقيق له أهمية كبيرة في خدمة هذه الأطراف.

1.2 أهمية التّدقيق بالنّسبة لأطراف مختلفة:

يُعْتَبَرُ التّدقيق وسيلة لا غاية، حيث يهدف إلى خدمة عدّة أطراف خارجية وداخلية التي تستخدم القوائم المالية المدققة في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها، فالتّدقيق يُعْتَبَرُ أداة رقابية فعّالة في التّحقق من صحة البيانات المحاسبية المختلفة وإبداء الرّأي عمّا إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة عن نتائج عمليات الشركة وعن مركزها المالي، ممّا يزيد من ثقة مستخدمي هذه القوائم المالية والاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم. وفيما يلي أهم الجهات التي تهتّم بالتّدقيق وتقاريره[2]:

- **أصحاب الشركة:** إنّ تقرير المدقق يُعْتَبَرُ أداة فعّالة تُمَكِّنُ الملاك سواء كانوا مجموعة شركاء أو مساهمين أو كان فردا من الاطمئنان على سلامة استثمار أموالهم في الشركة، وعلى قدرة المسؤولين على التّسيير النّاجح.
- **إدارة الشركة:** بالرّغم من أنّ إدارة الشركة تخضع لتدقيق أعمالها، إلّا أنّها من أولى الأطراف التي تستفيد من البيانات المحاسبية المدققة، وذلك من أجل التّخطيط والرّقابة ومتابعة أعمال الشركة.
- **المستثمرون:** يستفيد المستثمرون من عملية التّدقيق وذلك للحكم على معدّلات ربحية الشركة، وتقرير مدى الإسهام في رأس مالها.

[1] السيّد محمد، المراجعة والرّقابة المالية، المعايير والقواعد، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008، ص 05،06.

[2] حازم هاشم الآلوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتّدقيق، الجزء الأول: المراجعة نظريا، الطبعة الأولى، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2003، ص ص 32-34.

- **البنوك ومؤسسات الإقراض:** تهتم هذه الجهات بمدى صحة البيانات المحاسبية ومصداقية القوائم المالية التي تؤكّدها عملية التّدقيق، وذلك لغرض اتخاذ القرار السّليم فيما يخص منح الشركة قروض أو تسهيلات ائتمانية، إضافة إلى الاطمئنان على مقدرة الشركة على الإيفاء بالتزاماتها.
- **الدّائنون والموردون:** يعتمد الدّائنون والموردون على النّتائج المالية المدققة للتّأكد من قدرة الشركة على تسديد التزاماتها.
- **الزّبائن:** يهتم الزّبائن بمعرفة استمرارية الشركة، خاصة عند ارتباطهم معها في معاملات طويلة الأجل، أو إذا كانوا معتمدين عليها كَمَوْرِدْ أساسي للبضاعة أو المواد الأوّلية[1].
- **الهيئات المُنَظِمَةُ لتداول الأوراق المالية:** تهتم هذه الجهة بعملية التّدقيق، لكون تعليمات هذه الهيئات تنصّ على ضرورة أن تكون حسابات الشركات التي يتم تداول أسهمها وسنداتها قد تمّ تدقيقها.
- **المحلّلون الماليون والاقتصاديون:** يعتمد هؤلاء الأطراف على القوائم المالية وتقرير المدقق الخارجي وذلك عند تقديم التّوصيات لعملائهم عن أفضل أوجه الاستثمار.
- **الدّولة:** تعتمد الدّولة على القوائم المالية المدققة لأغراض عديدة منها مراقبة النّشاط الاقتصادي، رسم السّياسات الاقتصادية للدّولة، فرض الضّرائب، تحديد أسعار بعض المنتجات المحمية أو لتقديم الإعانات المالية لجهات معينة التي تهتم الدّولة بترقيتها، كما أنّ إدارة الضّرائب[2] تكون متأكّدة من سلامة تحديد الوّعاء الضّريبي.
- **النّقابات والجمعيات المهنية والعمالية:** يعتمد ممثلو الموظفين والعمّال على النّتائج المالية المدققة عند القيام بالتّفاوض مع الإدارة حول مرتّباتهم ونصيبهم من الأرباح.
- **الباحثون وطلبة الدّراسات العليا:** باعتبار القوائم المالية من المراجع المهمة لبحوثهم، فإنّ مصداقية هذه القوائم تزيد في حالة كونها موقعة من طرف المدقق الخارجي.
- **جهات أخرى:** بالإضافة إلى الجهات المذكورة، فإنّه توجد جهات أخرى تهتم بوجود قوائم مالية مدققة، مثل شركات التّأمين في حالة تعويض الخسائر، الشركاء الرّاغبين في الانضمام للشركة، البائعين والمشترين لشركة ما، وذلك لتحديد قيمة أصولها والتزاماتها وشهرة المحلّ.

[1] محمد أمين مازون، التّدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدّولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010-2011، ص 10.

[2] مسيف خالد، المعايير الدّولية للتّدقيق وآفاق تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، جامعة باجي مختار، عنابة، 2012-2013، ص 20.

2.2 أهداف التّدقيق:

إنّ التّطرق للتّطور التّاريخي للتّدقيق ومختلف التّغييرات الحاصلة على أهدافه وأساليبه، يكشف عن توجّه جديد للاعتماد المتزايد على الرّقابة الدّاخلية والتّقليل من الفحص الشامل للأحداث المالية، ومنه نجد أنّه تتوفر أغراض أساسية للتّدقيق وأغراض أخرى ثانوية. وفيما يلي عرض لأهم هذه الأهداف[1]:

أ. أهداف أساسية للتّدقيق:

يعمل المدقق على تحقيق مجموعة من الأهداف الأساسية أهمها تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد أُعِدَّتْ من كافة النّواحي الأساسية وفقا لإطار تقارير مالية محدّدة، وما إذا كانت هذه القوائم تعبّر بصورة عادلة عن المركز المالي للشركة ونتيجة نشاطها وتدفقاتها النّقدية، وكذا إبداء رأيه المحايد في البيانات المحاسبية والتّأكد من صحتّها من أجل تعزيز مصداقيتها، ممّا يزيد من اطمئنان المالكين على سلامة إدارة الشركة وسلامة أموالهم المستثمرة، كما يسهل من اعتماد الأطراف الأخرى كالمستثمرين والمقرضين على الحسابات المدققة في اتخاذ قراراتهم، كما يعمل على تسهيل اعتماد موظفي الضّرائب على الحسابات المدققة عند تقدير الضّريبة المستحقة.

ب. الأهداف الثانوية للتّدقيق:

للتّدقيق أهداف أخرى غير الأهداف الرّئيسية ويمكن اعتبارها على أنّها أهداف ثانوية، من بينها اكتشاف الأخطاء والغش أو التّزوير في السّجلات التي يقوم المدقق بفحصها أثناء عمله، حيث أنّ اكتشاف الأخطاء والغش وتقليل فرص وقوعها تُعْتَبَرُ نتيجة تابعة لعملية التّدقيق، وهذا يزيد من اعتماد إدارات أقسام الشركة على الحسابات المدققة في تقرير السّياسة الإدارية السّليمة للحاضر والمستقبل، وقيام الأقسام المالية بتسجيل كافة العمليات، وتهيئة كافة الدّفاتر والسّجلات وجعلها جاهزة للتّدقيق في أيّ وقت، ويسهل قيام الشركة بتقديم التّقارير المالية المختلفة إلى المصالح والجهات الإشرافية كرقابة النّقد وشركات التّأمين وغيرها، وكذا تسهيل تقدير مبلغ شهرة المحلّ عند بيع الشركة.

3. أنواع التّدقيق:

تتوفّر العديد من الأسس التي تُعْتَمَدُ لتصنيف التّدقيق إلى عدّة أنواع، وذلك لأغراض الوصف فقط، لأنّ مفهوم التّدقيق ومبادئه العلمية لا تختلف باختلاف الزّاوية التي يُنْظَرُ منها إلى عملية التّدقيق، ويمكن تصنيفه كما يلي:

[1] حازم هاشم الآلوسي، مرجع سبق ذكره، ص 29،28.

أوّلا. من حيث مدى الإلزام بالتّدقيق: هناك نوعين من التّدقيق عند التّقسيم على هذا الأساس، وهما[1]:

- **التّدقيق الإلزامي (الإجباري):** وهو التّدقيق الذي تكون الشركة ملزمة بالقيام به حسب نصوص التّشريعات والقوانين النّافذة، وذلك من خلال وجود نصّ صريح في التّشريع المعني، وبالتّالي يمكن فرض العقوبات القانونية على المخالفين لأحكام هذه التّشريعات.
- **التّدقيق الاختياري:** وهو التّدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني بل يكون باختيار أصحاب الشركة، مثل تدقيق شركات المحاصة، أو المشروعات الفردية البسيطة وشركات الأشخاص.

ثانيا. من حيث نطاق التّدقيق: عند اتخاذ نطاق التّدقيق كمعيار لتقسيم التّدقيق نجد نوعين، وهما[2]:

- **التّدقيق الكامل:** ويعني أنّه لا توجد أيّة قيود على عملية التّدقيق، ويكون للمدقق الحقّ في فحص جميع عمليات وأنشطة وبيانات المشروع دون استثناء، سواءً نُفِذَ ذلك بصورة شاملة أو اقتصر على فحص عيّنة من هذه العمليات، وذلك لاعتبارات عديدة.
- **التّدقيق الجزئي:** ويعني أنّه توضع بعض القيود على مجال التّدقيق من قبل الجهة التي تُعَيِّنُ المدقق، بحيث يقتصر عمله على جزء محدّد من أنشطة المشروع وبياناته، وهو ما يمكن أن يكون في شكل الفحص لغرض خاص في بعض الأحيان مثلا تكليفه بتدقيق المخزون فقط.

ثالثا. من حيث توقيت القيام بالتّدقيق: على هذا الأساس نجد أنّه هناك نوعين من التّدقيق، وهما[3]:

- **التّدقيق النّهائي (الختامي):** وهو التّدقيق الذي يتم القيام به في ختام الفترة المالية للشركة محلّ التّدقيق، أي بعد إجراء قيود التّسوية والقوائم المالية، ممّا يسهل على المدقق تتبّع العمليات المحاسبية كاملة، ويلاءم هذا النّوع عادة الشركات صغيرة الحجم.
- **التّدقيق المستمر:** وهو التّدقيق الذي يتم على مدار الفترة المالية من خلال المدقق أو أحد مندوبيه، وذلك بمداومة الاتصال بالشركة طوال السّنة المالية والقيام بتدقيق أعمالها، ممّا يمكّنه من القيام بتدقيق أكثر تفصيل ويسهل له اكتشاف الغش والأخطاء وذلك لتوفّر الوقت الكافي له على مدار السّنة المالية وهذا عكس النّوع الأوّل، ويناسب هذا النّوع الشركات كبيرة الحجم كالمصارف وشركات التّأمين وشركات الطّيران وغيرها.

رابعا. من حيث حجم الاختبارات: باعتبار حجم الاختبارات معيار تقسيم التّدقيق نجد نوعين، وهما[4]:

- **التّدقيق التّفصيلي:** في هذا النّوع يقوم المدقق بتدقيق كلّ العمليات بشكل شامل وتفصيلي، وهو يناسب الوحدات الاقتصادية صغيرة الحجم والتي تكون عملياتها قليلة نسبيا.

---

[1] المرجع السابق، ص 59.

[2] حامد طلبة محمد أبو هيبة، مرجع سبق ذكره، ص 17.

[3] حازم هاشم الآلوسي، مرجع سبق ذكره، ص 61.

[4] ادريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص 21.

- **التّدقيق الاختباري:** ويعني أن يقوم المدقق بأخذ عيّنات فقط من مختلف الأنشطة والعمليات، ويناسب هذا النّوع الوحدات الاقتصادية المتوسطة والكبيرة الحجم والتي يكون عدد عملياتها كبير.

خامسا. من حيث الجهة التي تقوم بالتّدقيق: عند التّقسيم على هذا الأساس نجد نوعين من التّدقيق، وهما[1]:

- **التّدقيق الخارجي:** وهو التّدقيق الذي تقوم به جهة مستقلة من خارج الشركة وتسمى بالمدقق الخارجي، سواء كان هذا التّدقيق إلزامي أو اختياري، وذلك لإعطاء رأي فنّي محايد حول مدى عدالة القوائم المالية.
- **التّدقيق الدّاخلي:** هو التّدقيق الذي يقوم به موظف من داخل الشركة ويهدف إلى التّحقق من تطبيق السّياسات الإدارية والمالية الموضوعة، واكتشاف ومنع الأخطاء والتّلاعبات، ويُعْتَبَرُ التّدقيق الدّاخلي أداة من أدوات الرّقابة الدّاخلية.

المطلب الثاني: اتجاهات التّطور في ممارسة مهنة التّدقيق الدّاخلي وفق المعايير الدّولية

تواجه مهنة التّدقيق الدّاخلي منذ نهاية القرن العشرين وبداية القرن الحالي تغييرات هائلة، خاصة بعد ظهور ما يعرف بظاهرة حوكمة الشركات النّاتجة عن الفضائح المالية في شركات الأعمال الأمريكية. وقد ترتّب عن هذه الظاهرة قيام معهد المدققين الدّاخليين بتشكيل لجنة عمل لوضع إطار جديد للممارسة المهنية للتّدقيق الدّاخلي، الذي تضمن تعريف التّدقيق الدّاخلي، الميثاق الأخلاقي والمعايير الدّولية للممارسة المهنية للتّدقيق الدّاخلي.

1. تطور مفهوم التّدقيق الدّاخلي:

ظهرت الحاجة إلى التّدقيق الدّاخلي مع تضاعف أحجام الشركات وتعقد نشاطاتها وتنوعها، الأمر الذي أدّى إلى تضاعف المعلومات المالية التي ينبغي إعدادها دوريا، كما أنّ اهتمام إدارة الشركات بضرورة التّعرف على مدى كفاءة أداء العاملين فيها ومدى تنفيذهم لسياساتها وتوجيهاتها أدّى إلى زيادة الحاجة لنشاط داخلي يكون عَيْنًا للإدارة، ويقوم بتقييم الأنشطة الدّاخلية في الشركة وفحص الأداء المحاسبي فيها. ويُعْرَفُ هذا النّشاط بالتّدقيق الدّاخلي.

1.1 التّطور التّاريخي للتّدقيق الدّاخلي:

لم يكن التّدقيق الدّاخلي معروفا قبل سنة 1941، فقد كان الشكل الوحيد المتعارف عليه هو التّدقيق المحاسبي القانوني الخارجي، باعتبار أنّ نشأته وتطوّره ترافقت مع التّطورات التي عرفتها تقنية المحاسبة، غير أنّ اعتماد التّدقيق الخارجي لأسلوب التّدقيق بالعيّنات من جهة ورغبة مديري الشركة في التّأكد من سلامة التّسجيلات المحاسبية، ومدى احترام المسيّرين للقرارات والسّياسات المسّطرة من جهة أخرى، أظهرت الحاجة إلى

[1] المرجع السابق، ص 20.

إنشاء وظيفة داخلية مستقلة تقوم بهذه المهام[1]، وقد تعززت أهمية التّدقيق الدّاخلي عام 1941، حيث تمّ إنشاء معهد المدققين الدّاخليين IIA (The Institute of Internal Auditors) في الولايات المتحدة الأمريكية، ويمكن اعتبار هذه الخطوة هي الأساس في مجال التّجسيد المهني للتّدقيق الدّاخلي[2].

يهتم المعهد بوضع معايير مهنة التّدقيق الدّاخلي، كما يعمل على عقد امتحانات تأهيلية ويمنح لمن يجتازها شهادة بكونه مدقق داخلي معتمد، كما يقوم المعهد بعقد العديد من المؤتمرات والنّدوات والبرامج التّدريبية وبرامج التّعليم المستمر في مختلف أنحاء العالم. لقد أدّت الجهود التي يقوم بها معهد المدققين الدّاخليين بالولايات المتحدة الأمريكية وفروعه في مختلف الدّول إلى زيادة أعضاءه إلى ما يزيد عن ثلاثين ألف عضو، كما أنّ مهمة التّدقيق الدّاخلي تتمتّع باحترام وثقة كلّ من الجهات الحكومية والتّنظيمات المختلفة وذلك لما تقدّمه من فحص وتقييم موضوعي لأنشطة تلك الجهات[3]، وقد وضع المعهد الأمريكي للمدققين الدّاخليين أوّل تعريف للتّدقيق الدّاخلي سنة 1947 وحدّد فيها أوّل قائمة تتضمن مسؤوليات المدقق الدّاخلي.

بحلول سنة 1957، وكذلك سنة 1971 تطوّر نطاق ومسؤوليات التّدقيق الدّاخلي بشكل كبير وأصبح يشمل العديد من الخدمات التي يقدّمها للإدارة، وبحلول سنة 1978 اعتمد المعهد معايير الممارسة المهنية للتّدقيق الدّاخلي بشكل رسمي، ولقد استهدفت هذه المعايير بصفة خاصة توحيد مهنة التّدقيق الدّاخلي عبر العالم بأسره من خلال وضع آلية يتم من خلالها الاعتراف الكامل بالتّدقيق الدّاخلي كمهنة[4]، حاليا أصبح التّدقيق الدّاخلي بالغ الأهمية باعتباره أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية، حيث بدأ بمجال ضيّق مقتصرا على تدقيق القيود والسّجلات المالية ثم اتجه بعد ذلك نحو المجالات الإدارية والتّشغيلية[5].

2.1 مفهوم التّدقيق الدّاخلي:

يُعْتَبَرُ التّدقيق الدّاخلي من أهم الأدوات التي تُسْتَخْدَمُ للتّحقق من الالتزام بإجراءات الرّقابة الدّاخلية في الشركة، وكتعريف للتّدقيق الدّاخلي تمّ التّطرق لكلّ من التّعريف القديم والتّعريف الحديث له، واللّذان يَعْتَبِرَانِ أنّ الاستقلالية تُمَثِلُ شرطا ضروريا لكي يؤدي قسم التّدقيق الدّاخلي دوره داخل التّنظيم.

أوّل عملية تطوير للتّدقيق الدّاخلي، في العصر الحديث، ظهرت مع معهد المدققين الدّاخليين، حيث بلغ عدد أعضاء المعهد حينها 7000 عضوا، ووصل في عام 2001 إلى 70000 عضوا من 120 دولة. وحسب

---

[1] مزياني نور الدّين، لخضاري صالح، مهنة التّدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التّدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 11-12 أكتوبر 2010، ص 02.

[2] هوام جمعة، كوردي وداد، أثر الهندسة المالية الحديثة على فعالية دور التّدقيق وحوكمة الشركات، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التّدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 11-12 أكتوبر 2010، ص 14.

[3] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، الرّقابة والمراجعة الدّاخلية، الاسكندرية، 2006، ص 219.

[4] أحمد حلمي جمعة، التّدقيق الدّاخلي والحكومي، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمّان، 2011، ص 161.

[5] شدري معمر سعاد، دور المراجعة الدّاخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية –دراسة حالة سونلغاز–، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2008-2009، ص 51.

التّعريف القديم لمعهد المدققين الدّاخليين للتّدقيق الدّاخلي فهو "وظيفة تقويم مستقلة تنشأ داخل الشركة لفحص وتقييم الأنشطة كخدمة للشركة، وذلك بهدف مساعدة أفرادها على تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية من خلال تزويدهم بالتّحليلات، التّقييمات، التّوصيات، المشورة والمعلومات المختصة بفحص الأنشطة وتشمل أهداف التّدقيق أيضا توفير رقابة فعّالة بتكلفة معقولة"[1].

وكتعريف جديد للتّدقيق الدّاخلي عرّفت لجنة العمل التّابعة لمعهد المدققين الدّاخليين التّدقيق الدّاخلي سنة 1999 على أنّه "نشاط مستقل، تأكيد موضوعي واستشاري مصمّم لزيادة قيمة الشركة وتحسين عملياتها، ومساعدتها على إنجاز أهدافها بواسطة تكوين مدخل منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرّقابة وعمليات التّحكم"[2].

كما يُعَرِّفُهُ المعهد الفرنسي للتّدقيق والرّقابة الدّاخليين L'Institut Français de L'Audit et de Contrôle Internes (IFACI)، على أنّ التّدقيق الدّاخلي هو "نشاط مستقل وهادف، يوفّر للشركة ضمانا بخصوص درجة التّحكم في عملياتها، ويقدّم نصائح لتحسينه، كما يساهم في خلق القيمة. ويساعد الشركة على تحقيق أهدافها من خلال عمل منهجي لتقييم عمليات إدارة المخاطر، الرّقابة، الحوكمة وتقديم اقتراحات لتدعيم فعالية الإجراءات المتّخذة"[3].

إلّا أنّ هذا التّعريف يُعْتَبَرُ في الحقيقة ترجمة لتعريف معهد المدققين الدّاخليين الأمريكي لعام 1999، وله نفس المعنى، وتمّ اعتماده من قبل مجلس إدارة IFACI منذ عام 2002.

من هنا نجد أنّ هناك تطورا في مفهوم التّدقيق الدّاخلي، فبالإضافة إلى قيامه بوظيفتي الفحص والتّقييم يقوم أيضا بوظيفتي تقييم المخاطر وتقديم الخدمات الاستشارية.

وعليه فإنّ أهداف التّدقيق الدّاخلي، وفق المفهوم التّقليدي، يتمثل في منع واكتشاف وتصحيح الأخطاء والغش، أمّا وفق المفهوم الجديد فقد تطوّرت وأصبحت تشمل إضافة للهدف التّقليدي:

- زيادة قيمة الشركة وتحسين عملياتها؛
- تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر؛
- تقييم وتحسين فعالية الرّقابة؛
- تقييم وتحسين فعالية عمليات الحوكمة.

---

[1] محمد خالد المهايني، حسن عبد الكريم، التّدقيق الدّاخلي لمعاملات الموازنة الفيديرالية للعراق، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد رقم 66، 2007، ص 03. من الموقع الالكتروني: http://ecoadmin.mag.com/uploads/files/2014-03/1396165985_4.pdf ، يوم 12-05-2014.

[2] أحمد حلمي جمعة، التّدقيق الدّاخلي والحكومي، مرجع سبق ذكره، ص 46،47.

[3] Mohammed Chérif Madagh, Samira Rym Madagh, L'audit interne au cœur de la dynamique de la gouvernance d'entreprise: Lectures théoriques et enjeux pratique, (بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحدّ من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012)، ص 05.

ممّا سبق نجد أنّ التّدقيق الدّاخلي كنشاط تقييمي مستقل مهم جدّا لأنّه يمثل أحد الدّعائم الأساسية لنظام الرّقابة الدّاخلية للشركة، وذلك على اعتبار أنّ الهدف الأساسي للتّدقيق الدّاخلي يتمثل في تقييم العملية الرّقابية ومساعدة الإدارة على أداء وظائفها بشكل جيّد[1].

3.1 أهمية التّدقيق الدّاخلي:

ازدادت أهمية التّدقيق الدّاخلي، في وقتنا الحالي، في الشركات بصورة ملحوظة وذلك لمجموعة من الأسباب أهمها زيادة حجم المشروعات، التّعقيد في أنظمتها الإدارية والإنتاجية، زيادة عدد الشركات المتعدّدة الجنسيات وانتشار فروعها في العديد من البلدان وما رافق ذلك من تعقيدات في أنظمتها المالية والمحاسبية[2]، حيث أصبح التّدقيق الدّاخلي نشاطا تقويميا لكافة الأنشطة والعمليات في الشركة وذلك بهدف تطوير هذه الأنشطة ورفع كفايتها الانتاجية. كما أنّ أهمية وظيفة التّدقيق الدّاخلي تعود للخدمات التي تقدّمها للإدارة في مختلف المجالات، حيث تُعْتَبَرُ هذه الوظيفة كصمام الأمان بيد الإدارة، ويتم وصفها أحيانا "بعيون الإدارة وآذانها".

لقد حدّدت نشرة معايير الأداء المهني للتّدقيق الدّاخلي الصّادرة عن معهد المدققين الدّاخليين في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1978، في مقدّمتها، أنّ الهدف الرّئيسي للتّدقيق الدّاخلي هو مساعدة جميع أعضاء الشركة على تأدية مسؤولياتهم بفاعلية، حيث يتّم ذلك من خلال قيام التّدقيق الدّاخلي بتزويد أعضاء الشركة بالتّحليلات والتّقويمات والتّوصيات والمشورة والمعلومات التي تهم الأنشطة التي يتم تدقيقها. وتظهر أهمية التّدقيق الدّاخلي من خلال تقديمها للإدارة الخدمات التّالية[3]:

- **خدمات وقائية:** حيث تقوم وظيفة التّدقيق الدّاخلي بالتّأكد من وجود حماية كافية لأصول الشركة، وحماية السّياسات الإدارية من الانحراف عند التّطبيق الفعلي لها.
- **خدمات تقويمية:** حيث تعمل وظيفة التّدقيق الدّاخلي على قياس وتقويم فعالية نظم الرّقابة وإجراءاتها في الشركة، وكذا مدى الالتزام بالسّياسات الإدارية الموضوعة.
- **خدمات إنشائية (بنّاءة):** حيث تقوم وظيفة التّدقيق الدّاخلي بتقديم اقتراحات حول مختلف التّحسينات اللّازمة على الأنظمة الموضوعة داخل الشركة، كما أنّها تُطَمْئِنُ الإدارة على سلامة ودقّة المعلومات المقدّمة لها.

---

[1] بديسي فهيمة، التّدقيق الدّاخلي ودوره في إنجاح مسار تطبيق الحوكمة، مرجع سبق ذكره، ص 05.

[2] كمال محمد سعيد كامل النونو، مدى تطبيق معايير التّدقيق الدّاخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص 25.

[3] خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرّقابة المالية والدّاخلية في القطاع العام والخاص، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمّان، 2010، ص ص 133-136.

4.1 أنواع التّدقيق الدّاخلي:

يمكن تقسيم التّدقيق الدّاخلي إلى قسمين رئيسيين، وهما[1]:

أ. **التّدقيق الدّاخلي المالي Financial Internal Auditing:**

يعرّف التّدقيق الدّاخلي المالي على أنّه "الفحص الكامل والمنظّم للقوائم المالية والسّجلات المحاسبية والعمليات المتعلقة بتلك السّجلات، لتحديد مدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسّياسات الإدارية وأيّة متطلبات أخرى". حيث أنّ التّدقيق الدّاخلي المالي هو المجال التّقليدي للتّدقيق الدّاخلي والذي يتضمن مراجعة وتتبع القيود المحاسبية التي تعود إلى الأحداث الاقتصادية التي تخصّ الشركة، وتدقيقها حسابيا ومستنديا، ثم التّأكد من سلامتها وتطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسّياسات والأنظمة الخاصة بالشركة، كما يتضمن أيضا التّدقيق الدّاخلي المالي التّحقق من وجود الأصول وحمايتها من الضّياع والاختلاس، وكذا فحص وتقييم نظام الرّقابة الدّاخلية للشركة، ومن هنا نجد أنّ التّدقيق الدّاخلي المالي يقوم بنفس أعمال التّدقيق الخارجي، لكنّ وجهة الاختلاف هو أنّ الشخص القائم بالتّدقيق الدّاخلي المالي هو موظف من داخل الشركة.

ب. **التّدقيق الدّاخلي التّشغيلي Operational Internal Auditing:**

ويطلق على التّدقيق الدّاخلي التّشغيلي مصطلحات أخرى مثل التّدقيق الإداري، تدقيق الأداء أو التّدقيق الوظيفي وهو التّدقيق الذي يشمل فحص الإجراءات الرّقابية الخاصة بنواحي النّشاطات الأخرى غير النّاحية المالية أو المحاسبية[2]، كما يعمل على تقييم الأهداف والخطط والإجراءات والهيكل التّنظيمي وتقييم الأداء وأساليب الرّقابة الإدارية وفحص مدى انعكاس الآثار غير المالية على أوجه نشاط الشركة[3]، وكذا التّأكد من سير برنامج التّدريب للموظفين والعاملين بالشركة وتحديد كفاءة هذا البرنامج واقتراح سبل تطويره لرفع مستوى الكفاءة في أداء العمل[4].

نظرا لحداثة هذا النّوع من التّدقيق فإنّه لا يوجد تعريف مقبول قبولا عاما، حيث عُرِّفَ على أنّه "النّطاق الذي تغطيه الرّقابة من حيث تقييم النّشاطات التّشغيلية والإدارية ونتائج أعمال الوحدات المختلفة وتقييم مدى كفاءة استغلال الموارد المتاحة، وذلك بالإضافة إلى ما تتطلبه عملية التّدقيق التّقليدية للحسابات والقوائم المالية"[5]. ويمكن التّوحيد بين التّدقيق المالي والتّدقيق التّشغيلي في مفهوم واحد يُعْرَفُ "بشمولية التّدقيق الدّاخلي الحديث"، حيث نجد أنّ الاتجاهات الحديثة في وقتنا الحالي تقوم على شمولية التّدقيق الدّاخلي لكافة العمليات في الشركة،

---

[1] المرجع السابق، ص 139،140.

[2] مصطفى نجم البشاري، الإدارة العامة للمراجعة الدّاخلية لأجهزة الدّولة، المؤتمر الأوّل للمراجعة الدّاخلية: أهمية تطبيق معايير حوكمة الشركات لتفعيل نظم المراجعة الدّاخلية في المؤسسات العامة بالسّودان، قاعة الصّداقة، السّودان، 20-21 جانفي 2008، ص 12.

[3] شدري معمر سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 55.

[4] ادريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص 64.

[5] خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 141.

لأنّه من الصّعب وضع حدود فاصلة لأنواع التّدقيق الدّاخلي، لذلك أصبح هناك ما يُعْرَفُ بالتّدقيق التّشغيلي الشامل.

2. أثر تطوّر مفهوم التّدقيق الدّاخلي في دعم حوكمة الشركات:

من أجل إظهار أثر تطوّر مفهوم التّدقيق الدّاخلي على حوكمة الشركات يرى كل من Chapman and Anderson أنّ التّعريف الجديد للتّدقيق الدّاخلي يعطي صورة جديدة للمهنة، وذلك في ستة اتجاهات رئيسية والمتمثلة فيما يلي[1]:

- يؤكّد التّعريف الجديد للتّدقيق الدّاخلي على المساهمة الجوهرية لهذا النّشاط بالنّسبة للشركة، وذلك بالتّأكيد الصّريح على أنّ التّدقيق الدّاخلي يهدف لإضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها؛
- يأخذ التّدقيق الدّاخلي في الاعتبار الشركة ككل، حيث أنّه يختص بمهمة فحص وتقييم وتدقيق جميع الأنشطة في الشركة، لذا فإنّ التّعريف الجديد ينظر للتّدقيق الدّاخلي بشكل أوسع على أنّه يعمل على مساعدة الشركة في تحقيق أهدافها الكلّية؛
- يفترض التّعريف الجديد أنّ أدوات الرّقابة لا تتواجد إلّا لمساعدة الشركة على إدارة المخاطر ولتعزيز حوكمة الشركات، وهذا الاتجاه يعمل على توسيع نطاق وآفاق التّدقيق الدّاخلي بشكل كبير حيث يوسّع من نطاق عمله ليشتمل على إدارة المخاطر، الرّقابة وحوكمة الشركات؛
- يرى التّعريف الجديد أنّ التّراث المهني للتّدقيق الدّاخلي قد يكون أثمن أصولها، كما أنّ المعايير الصّارمة للمهنة تضمن جودتها؛
- التّدقيق الدّاخلي نشاط مستقل عن الإدارة التّنفيذية، وهو تابع لمجلس الإدارة داخل دائرة لجنة التّدقيق المنبثقة عنه[2]، كما أنّه نشاط موضوعي وهذا ما يؤكّد على جودة خدمات التّدقيق الدّاخلي بالشركة؛
- نطاق التّدقيق الدّاخلي يشتمل الأنشطة التّأكيدية من خلال طمأنة الإدارة العليا، الإدارات الفرعية، مجلس الإدارة والمساهمين، عند الضّرورة، بأنّ المخاطر المتعلقة بالشركة يتّم التّعامل معها بشكل مناسب، إضافة إلى ذلك يقدّم التّدقيق الدّاخلي الخدمات الاستشارية، وهذا بتزويد الإدارة العليا، الإدارات الفرعية، مجلس الإدارة والمساهمين بالتّحليلات، الاستشارات والاقتراحات اللّازمة عند الضّرورة من أجل اتخاذ القرارات المناسبة، وهي تركّز على القضايا الرّئيسية في الرّقابة، إدارة المخاطر وحوكمة الشركات[3].

---

[1] أحمد حلمي جمعة، التّدقيق الدّاخلي والحكومي، مرجع سبق ذكره، ص 55،56.

[2] حسين يرقي، عمر علي عبد الصمد، دور التّدقيق الدّاخلي في إدارة المخاطر وانعكاساته على تطبيق حوكمة المؤسسات، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التّدقيق في الجزائر (الواقع والآفاق) في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 11-12 أكتوبر 2010، ص15.

[3] المرجع السابق، ص 15.

ممّا سبق يتّضح أنّ المفهوم الجديد للتّدقيق الدّاخلي يسعى لخدمة الشركة من خلال إدارة ورقابة المخاطر وتأكيد الرّقابة الدّاخلية وتعزيز حوكمة الشركات.

3. الميثاق الأخلاقي لمهنة التّدقيق الدّاخلي:

تعرّف الأخلاقيات بوجه عام بأنّها "مجموعة من المبادئ أو القيم التي تتمثل في القوانين، القواعد التّنظيمية، المواعظ الدّينية، مواثيق العمل للجماعات المهنية، مثل المحاسبين ومواثيق السّلوك في المنظمات المختلفة"[1].

كما تعرّف أخلاقيات المهنة على أنّها "عبارة عن مجموعة من القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب مهنة واحدة، والتي تستلزم من الممارس سلوكا معيّنا يقوم على الالتزام، بحيث تكون مراعاتها محافظة على المهنة وشرفها"[2].

أمّا بالنّسبة للسّلوك الأخلاقي فهو يعني أنّه "ضمان الالتزام السّلوكي، من خلال الالتزام بالأخلاقيات الحميدة وبقواعد السّلوك المهني الرّشيد والتّوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالشركة والشفافية في تقييم المعلومات وغيرها"[3]. وحسب المفهوم الحديث للتّدقيق الدّاخلي، وأهدافه فقد قسّم الميثاق الأخلاقي إلى مكوّنين، وهما:

- المبادئ المرتبطة بالمهنة، وتطبيق معايير التّدقيق الدّاخلي؛
- قواعد السّلوك، والتي تصف معيار السّلوك المتوقع للمدققين الدّاخليين، وتساعد على تفسير المبادئ في التّطبيق العملي والمعدّة كدليل للسّلوك الأخلاقي للمدققين الدّاخليين.

حيث يتضمن كل مبدأ مجموعة من القواعد السّلوكية، وذلك كما يلي[4]:

المبدأ الأوّل. النّزاهة: نزاهة المدققين الدّاخليين تنشأ من الثقة التي يوفّرونها والتي تعطي الأساس للاعتماد على أحكامهم، وتتضمن النّزاهة القواعد السّلوكية التّالية:

1) يجب على المدققين الدّاخليين أداء عملهم بأمانة وحذر ومسؤولية؛
2) يجب على المدققين الدّاخليين المحافظة على القانون، وأن يتوقعوا اكتشاف أيّة أفعال بواسطة القانون أو المهنة؛
3) يجب على المدققين الدّاخليين أن لا يشتركوا في أنشطة غير قانونية أو غير معروفة وتكون معيبة لمهنة التّدقيق الدّاخلي أو الشركة التي يعملون فيها؛

---

[1] أمين السيّد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التّأكد، الدّار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص 210.

[2] جاوحدو رضا، حقائق حول أخلاقيات ممارسة مهنة التّدقيق في الجزائر، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التّدقيق في الجزائر (الواقع والآفاق) في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 11-12 أكتوبر 2010، ص 04.

[3] صلاح حسن، البنوك والمصارف ومنظمات الأعمال معايير حوكمة المؤسسات المالية، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2011، ص 133.

[4] أحمد حلمي جمعة، التّدقيق الدّاخلي والحكومي، مرجع سبق ذكره، ص 48،49.

4) يجب على المدققين الدّاخليين أن يحترموا ويساهموا في تحقيق الأهداف الشرعية والأخلاقية للشركة التي يعملون فيها.

المبدأ الثاني. الموضوعية: على المدققين الدّاخليين أن يضعوا تقييم متوازن لجميع الظروف، وأن لا يَتَحَيَّزُوا لمصالحهم الشخصية أو للآخرين في إصدار أحكامهم. وتتضمن الموضوعية القواعد السّلوكية التّالية:

1) يجب على المدققين الدّاخليين أن لا يشاركوا في أيّ نشاط أو علاقة ربّما قد تُضْعِفْ أو يُفْتَرَضُ أن تُضْعِفَ تقييمهم غير المتحيّز، مثل الأنشطة أو العلاقات التي من الممكن أن تكون ضدّ مصلحة الشركة؛

2) يجب على المدققين الدّاخليين ألّا يقبلوا أيّ شيء ربّما قد يُضْعِفْ أو يفترض أن يُضْعِفَ حكمهم المهني؛

3) يجب على المدققين الدّاخليين الإفصاح عن كلّ الحقائق المادية التي تَعَرَّفُوا عليها أثناء قيامهم بواجباتهم، والتي إن لم يتّم الإفصاح عنها ربّما تؤدي إلى تشويه تقاريرهم المعدّة عن الأنشطة التي يراجعونها.

المبدأ الثالث. السّرية: يجب على المدققين الدّاخليين احترام قيمة المعلومات التي يحصلون عليها، وأن لا يُفْصِحُوا عنها بدون صلاحيات مناسبة إلّا في حالة الإلزام القانوني أو المهني للقيام بذلك، وتتضمن السّرية القواعد السّلوكية التّالية:

1) يجب على المدققين الدّاخليين أن يكونوا عقلاء بشأن استخدام وحماية المعلومات التي يحصلون عليها أثناء القيام بواجباتهم؛

2) يجب على المدققين الدّاخليين أن لا يستخدموا المعلومات لأيّ مكسب شخصي أو بأيّ أسلوب لا يتفق مع القانون أو يضّر بالأهداف الشرعية والأخلاقية للشركة.

المبدأ الرّابع. الكفاءة المهنية: على المدققين الدّاخليين تطبيق المعرفة، المهارة والخبرة اللّازمة في تقديم خدمات التّدقيق الدّاخلي. وتتضمن الكفاءة المهنية القواعد السّلوكية التّالية:

1) يجب على المدققين الدّاخليين أن يؤدوا خدماتهم بالخبرة والمعرفة والمهارة اللّازمة؛

2) يجب على المدققين الدّاخليين أن يؤدوا خدمات التّدقيق الدّاخلي بما يتماشى مع معايير الممارسة المهنية للتّدقيق الدّاخلي؛

3) يجب على المدققين الدّاخليين أن يعملوا على تحسين كفاءاتهم وفعالية وجودة خدماتهم باستمرار.

ومنه للحفاظ على ثقة الجمهور في مصداقية عمل المدققين الدّاخليين، فإنّه يتعيّن عليهم التّمسك بمعايير السّلوك الأخلاقي التي تضمن توفّر النّزاهة، الموضوعية، السّرية والكفاءة المهنية، كما أنّ الالتزام بمعايير الممارسة المهنية للتّدقيق الدّاخلي يُعْتَبَرُ أمرا ضروريا يلتزم من خلاله المدققون الدّاخليون بمهامهم الوظيفية اتجاه الشركة.

4. أثر تطوّر الميثاق الأخلاقي في دعم حوكمة الشركات:

إنّ وظيفة التّدقيق الدّاخلي عادة ما تخدم مجلس الإدارة، لجنة التّدقيق والمدقق الخارجي باعتبارهم من بين الأطراف المسؤولين عن تطبيق حوكمة الشركات، إضافة إلى أنّ وظيفة التّدقيق الدّاخلي تخدم وتضيف قيمة للمستفيدين من تطبيق حوكمة الشركات من مساهمين، مستثمرين، موردين، زبائن، عمّال، مقرضين والمجتمع ككل. وبالتّالي فإنّ وظيفة التّدقيق الدّاخلي عادة ما تخدم[1] المسؤولين عن حوكمة الشركات والمستفيدين منها. من هنا يتضح بأنّ الالتزام بمبادئ الميثاق الأخلاقي لمهنة التّدقيق الدّاخلي والتي تتضمن النّزاهة، الموضوعية، السّرية والكفاءة المهنية له أهمية كبيرة في الحدّ من الصّراع بين الطرفين ويضمن حماية حقوقهم ويدعم حوكمة الشركات.

في أغلب الأحيان تجد الشركات صعوبة في الالتزام بالقواعد المَنَظِمَةُ لحوكمة الشركات إن لم يواكب ذلك تحسين المناخ القانوني والتّنظيمي الكلّي في الدّولة، حيث تُعْتَبَرُ المبادئ والقيّم الأخلاقية التي تسود الشركة من الدّاخل والأطر المؤسسية السّائدة في البيئة الخارجية المحيطة بها، هي التي تحكم التّطبيق السّليم لحوكمة الشركات، وذلك ليس فقط لمصلحة الشركات وإنّما لمصلحة المجتمع ككل[2].

5. قسم التّدقيق الدّاخلي، الإدارة والمهام:

من أهم العناصر التي تدعم نجاح وظيفة التّدقيق الدّاخلي هو موقع دائرة التّدقيق الدّاخلي في التّنظيم، حيث إذا كانت تابعة مباشرة لمجلس الإدارة أو للجنة التّدقيق التّابعة له فإنّ هذا يزيد من استقلاليتها وكفاءتها في أداء مهامها، وذلك لمقدار الدّعم الذي تتلقاه من مجلس الإدارة.

1.5 موقع دائرة التّدقيق الدّاخلي في الهيكل التّنظيمي للشركة:

تعتبر دائرة التّدقيق الدّاخلي جزءا مهما في الهيكل التّنظيمي للشركة، حيث تقوم بأداء وظيفتها طبقا للسّياسات الموضوعة من طرف مجلس الإدارة والإدارة العليا، كما أنّ أهداف دائرة التّدقيق الدّاخلي وصلاحياتها ومسؤولياتها أو ما يعرف بالنّظام الدّاخلي الخاص بها يتّم اعتماده من قبل مجلس الإدارة، فهو الذي يرسم لها حدود مسؤولياتها[3] ويصادق على خططها وبرامجها.

حيث أنّ النّظام الدّاخلي لدائرة التّدقيق الدّاخلي يجب أن يجعل أهداف الدّائرة واضحة وأن تكون مكلّفة بفحص كلّ الأنشطة والعمليات التي تمّ تنفيذها في الشركة، وذلك في أيّ وقت ودون أيّة قيود، كما أنّه على النّظام أن يبيّن عدم وجود أيّة علاقة تربط المدقق الدّاخلي بالعمليات التي يقوم بتدقيقها، كما يتعيّن على الإدارة

---

[1] المرجع السابق، ص 56.

[2] جون سوليفان، تقديم جورج كيل، البوصلة الأخلاقية للشركات. أدوات مكافحة الفساد: قيم ومبادئ الأعمال وآداب المهنة وحوكمة الشركات، الدّليل السابع، المنتدى العالمي لحوكمة الشركات، فيفري 2009، ص 04.

من الموقع الالكتروني: http://www.hawkama.net/files/pdf/art797.pdf، يوم 12-05-2014.

[3] محمد عبد الله حامد العبدلي، أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على جودة التّدقيق الدّاخلي في الشركات الصّناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2012، ص 38.

دعم أعمال المدقق الدّاخلي ليتمكّن من الحصول على تعاون الجهات الخاضعة للتّدقيق، ولكي يتمكّن من القيام بعمله بحرية كاملة.

حيث يكون مدير دائرة التّدقيق الدّاخلي على اتصال مباشر مع مجلس الإدارة، باعتبار الاتصال المنظم مع المجلس يساعد على تأكيد استقلالية المدقق وإبقاء المجلس والإدارة العليا على معرفة بكلّ ما يجري داخل الشركة، كما يجب أن تكون أهداف وصلاحيات ومسؤوليات دائرة التّدقيق مبيّنة في وثيقة رسمية مكتوبة، ويترتّب على مدير دائرة التّدقيق الدّاخلي أن يأخذ الموافقة من الإدارة العليا، وأن يقوم بإعلامها عن نطاق عمل الدّائرة، وعن أيّة قيود فُرِضَتْ عليها.

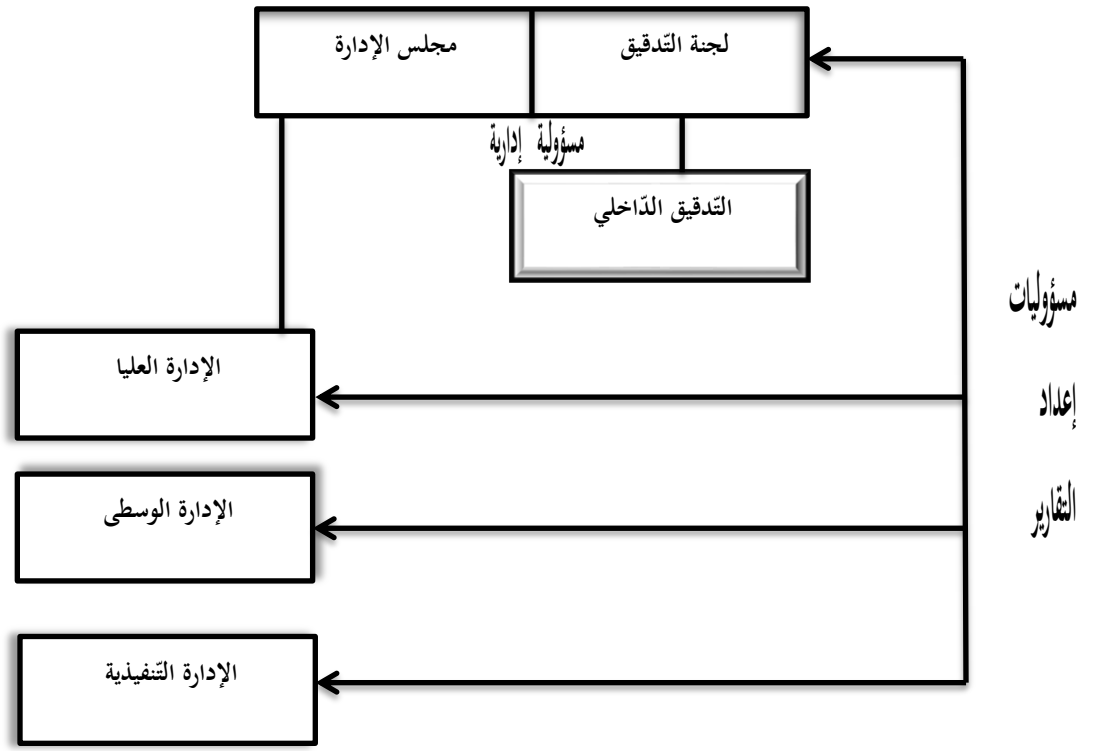
أمّا بالنّسبة لموقع دائرة التّدقيق الدّاخلي في الهيكل التّنظيمي فإنّه يختلف من شركة إلى أخرى، ويعود هذا إلى حجم الشركة وطبيعة نشاطها وإلى درجة اهتمام الإدارة العليا بوظيفة التّدقيق الدّاخلي، ويمكن أن تُتْبَعَ دائرة التّدقيق الدّاخلي لمسؤول مالي أو إداري أو إلى المدير العام، وقد تُتْبَعُ مباشرة لمجلس الإدارة أو لجنة التّدقيق التّابعة له، وقد كانت دائرة التّدقيق في السّابق تدخل ضمن اختصاص نائب المدير العام للشؤون المالية أو ضمن اختصاص المراقب المالي، وقد كانت مقتصرة على مجال المحاسبة والجوانب المالية، أمّا حاليا فقد تغيّرت الاختصاصات واتسّع مجال عمل المدقق الدّاخلي، وأصبح من الضّروري تغيير موقع دائرة التّدقيق الدّاخلي في الهيكل التّنظيمي لتصبح تابعة لمجلس الإدارة ممّا يساعد على تحقيق الرّقابة المطلوبة، كما أنّ تحديد الموقع التّنظيمي المناسب لدائرة التّدقيق الدّاخلي يعتمد على عاملين أساسين، وهما[1]:

- وجوب ضمان استقلالية دائرة التّدقيق الدّاخلي؛
- وجوب تحديد موقع دائرة التّدقيق الدّاخلي عند المستوى الذي يؤكّد دعم الإدارة العليا لها.

والشكل التّالي يبيّن هيكل تنظيمي نموذجي لدائرة التّدقيق الدّاخلي:

[1] خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص ص 142-145.

الشكل رقم (1.2): نموذج لموقع وحدة التّدقيق الدّاخلي في شركة نموذجية



المصدر: فتحي رزق السوافري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرّقابة والمراجعة الدّاخلية، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2002، ص 83.

يمثل الشكل السّابق هيكلا تنظيميا نموذجيا لدائرة التّدقيق الدّاخلي، حيث يضمن هذا الهيكل الاستقلالية التّامة لوظيفة التّدقيق الدّاخلي من خلال رفعه للتّقارير مباشرة إلى لجنة تدقيق مستقلة والتي تضّم أعضاء غير تنفيذيين من مجلس الإدارة. غير أنّه وبالرّغم من أنّ المساءلة الإدارية لقسم التّدقيق الدّاخلي تكون من طرف لجنة التّدقيق، إلّا أنّ الواقع العملي قد يختلف عن ذلك، حيث أنّ أعضاء لجنة التّدقيق هم من أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين ولديهم مسؤوليات أخرى خارج الشركة، ممّا يجعل الإشراف على قسم التّدقيق الدّاخلي أمر صعب، ولهذا فإنّ أقسام التّدقيق الدّاخلي تكون من النّاحية العملية تحت مساءلة الإدارة العليا[1].

2.5 مهام التّدقيق الدّاخلي:

إنّ للتّدقيق الدّاخلي والحوكمة نفس الأهداف، وذلك من خلال مواجهة المخاطر وتحقيق أهداف الشركة وحماية مصالح المساهمين، إلّا أنّ دور الحوكمة يتمثل في وضع القيم الأخلاقية الأساسية، وتقوم الإدارة بنشر مبادئ الحوكمة وإجراءاتها، بينما يساهم التّدقيق الدّاخلي في تحسين التّطبيق السّليم للحوكمة، حيث يعمل على تقييم

[1] فتحي رزق السوافري وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 83.

مدى الالتزام بهذه القيم الأخلاقية، وكذا تقييم مدى فعالية أداء إدارة الشركة[1]. وتتمثل مهام التّدقيق الدّاخلي أساسا فيما يلي[2]:

- **مهمة التّدقيق العملي**: وتتمثل في تقييم الأداء التّشغيلي للشركة، وذلك من خلال مراقبة شاملة لكلّ النّشاطات المنجزة والإجراءات المتّبعة، أي القيام بتقييم شامل لكيفية تنظيم الشركة ولأدائها العام، والعمل على اكتشاف الاختلالات واقتراح الحلول الممكنة.
- **مهمة التّدقيق المالي**: وتتمثل في التّأكد من صحة المعلومات المالية وحماية الأصول المادية، البشرية والمالية للشركة.
- **مهمة التّدقيق الاستراتيجي**: وتتمثل مهمة المدقق الدّاخلي في تحديد المخاطر المرتبطة بالأهداف والتّوجهات الاستراتيجية للشركة، والعمل على تقييم الإجراءات الرّقابية اللّازمة للسّيطرة على الآثار السّلبية لهذه المخاطر وإدارتها بطريقة سليمة.

ممّا سبق يتّضح أن مهام التّدقيق الدّاخلي تتركّز على التّأكيد بأنّ كلّ عمليات الشركات مُتَحَكَّمٌ فيها وضمن الشفافية المطلقة، كما يمنح ثقة أكبر للبيانات والمعلومات التي تمّ إعدادها، ويعمل على تزويد الأطراف ذات العلاقة بالشركة بالمعلومات المتعلقة بالأداء التّشغيلي والمالي والمخاطر المحيطة بالشركة، كما يسهِّل مهمة التّدقيق الخارجي. وقد تزيد فعالية التّدقيق الدّاخلي بإنشاء لجنة تدقيق، للإشراف على مهنة التّدقيق وزيادة استقلالية وموضوعية عمل المدقق الدّاخلي خاصة إذا تمّ الالتزام بقواعد أخلاقيات المهنة. من هنا يبدو جليا أنّ التّدقيق الدّاخلي هو شرط أساسي من بين شروط نجاح مسار تطبيق حوكمة الشركات.

المطلب الثالث: أثر تطوّر المعايير الدّولية لممارسة مهنة التّدقيق الدّاخلي على حوكمة الشركات

تُعْتَبَرُ معايير التّدقيق الدّاخلي الصّادرة عن معهد المدققين الدّاخليين الأكثر شيوعا وتطبيقا في العالم، حيث تشكل أدّلة إرشادية متكاملة تساعد على ضمان تنفيذ أنشطة التّدقيق الدّاخلي بشكل كفء وفعّال ممّا يزيد من ثقة المساهمين وأصحاب المصالح ويدعم حوكمة الشركات.

1. المعايير الدّولية للممارسة المهنية للتّدقيق الدّاخلي:

يتكوّن الإطار العام لمعايير التّدقيق الدّاخلي التي وضعها معهد المدققين الدّاخليين بأمريكا سنة 1978 والتي تمّ تعديلها في سنة 1993، من خمسة معايير* عامة تمّ تبويبها في مجموعات وتتضمن 25 معيارا فرعيا.

---

[1] زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية "دراسة حالة شركة أليانس للتّأمينات الجزائرية" خلال 2009-2010، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012، ص 71.

[2] بديسي فهيمة، التّدقيق الدّاخلي ودوره في إنجاح مسار تطبيق الحوكمة، مرجع سبق ذكره، ص ص 07-09.

* تعني كلمة معيار ما ينبغي أن يكون عليه الشيء، وهو بذلك مرجعية لتقييم نوعية الأوضاع والإنجازات، (مزياني نور الدّين، لخضاري صالح، مرجع سبق ذكره، ص 05).

وقد كان آخر تعديل لها في ديسمبر 2003، شُرِعَ في العمل بها في أوّل جانفي 2004[1]. ويتكوّن الإطار العام لمعايير التّدقيق الدّاخلي الجديدة والمعدّلة من مجموعتين، هما معايير السّمات ومعايير الأداء، وكلّ منهما ينطبق على خدمات التّدقيق الدّاخلي بشكل عام[2]:

- **المجموعة الأولى**: معايير السّمات (الصّفات) Attribut Standards (سلسلة الألف)، وتتناول معايير السّمات خصائص المنظمات والأفراد الذين يؤدّون أنشطة التّدقيق الدّاخلي.
- **المجموعة الثانية**: معايير الأداء Performance Standards (سلسلة الألفين)، وهي المعايير التي تصف أنشطة التّدقيق الدّاخلي، والمعايير التي يتّم من خلالها قياس أداء أنشطة التّدقيق الدّاخلي.

تتولى معايير التّنفيذ Implémentation Standards (سلسلة nnnn.Xn) تطبيق معايير السّمات ومعاير الأداء على أنواع محدّدة من الأنشطة، مثل تدقيق الإذعان وفحص الغش والتّدليس والرّقابة الذّاتية على الشركة. علما بأنّه توجد فئة واحدة من معايير السّمات ومن معايير الأداء، في حين تتوفر فئات متعددة لمعايير التّنفيذ، أي فئة لكلّ نشاط رئيسي من أنشطة التّدقيق الدّاخلي، مثل الأنشطة الاستشارية التي يشار إليها بحرف C بعد رقم المعيار كما في nnnn.c1، أو أنشطة التّأكيد التي يشار إليها بحرف A بعد رقم المعيار كما في nnnn.A1 ...إلخ.

وأهم التّطورات التي عرفتها معايير التّدقيق الدّاخلي كانت على النّحو التّالي:

أوّلا. معايير السّمات: فقد تضمن المعيار 1130/1100 بشأن تهديد الاستقلالية والموضوعية على أنّه "إن تعرّضت الاستقلالية أو الموضوعية للتّهديد شكلا أو موضوعا، فإنّه ينبغي الإبلاغ عن ذلك للجهات المعنية ويتوقف مدى الإبلاغ على طبيعة العوامل التي تهدّد الاستقلالية أو الموضوعية". ومن هذه العوامل:

1) بالنّسبة لخدمة التّأكيد (1130 A1)– (A2):

- ينبغي أن يمتنع المدققون الدّاخليون عن تقييم عمليات محدّدة كانوا مسؤولين عنها في السّابق، فمن المفترض أن تتأثر الموضوعية بشكل سلبي إذا أدّى المدقق خدمات تدقيق على نشاط كان مسؤولا عنه سابقا؛
- ينبغي أن يكون هناك طرف خارجي مسؤول عن تقييم الوظائف التي يؤديها كبير المدققين.

2) بالنّسبة لخدمة الاستشارة (1130 C1)– (C2):

- يمكن أن يقدّم المدققون الدّاخليون خدمات استشارية عن عمليات كانوا مسؤولين عنها سابقا؛
- إذا كان من المحتمل أن يقع ما يهدّد استقلالية أو موضوعية المدققين الدّاخليين عند أدائهم لخدمات استشارية، فإنّه ينبغي الإفصاح عن ذلك للجهات المعنية قبل قبول تقديم الاستشارة.

[1] IFACI, Institut de l'Audit Interne, Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, février 2004, p 03.

[2] أحمد حلمي جمعة، التّدقيق الدّاخلي والحكومي، مرجع سبق ذكره، ص ص 50-53.

كما تضمن المعيار 1220/1200 المتعلق بالعناية المهنية اللّازمة ما يلي:

1) **بالنّسبة لخدمة التّأكيد (1220 A1– (A2):**

أ. على المدقق الدّاخلي أن يلتزم بالعناية المهنية الواجبة، وأن يأخذ في الاعتبار ما يلي:

- مدى العمل المطلوب لأداء أهداف التّدقيق؛
- مدى كفاية وفعالية إدارة المخاطر وعمليات الحوكمة والرّقابة؛
- احتمال حدوث أخطاء جوهرية أو حالات عدم التزام؛
- تكلفة العمل المؤدّي قياسيا إلى منافعه.

ب.على المدقق الدّاخلي أن ينتبه للمخاطر الجوهرية التي قد تؤثر على الأهداف والعمليات أو الموارد.

2) **بالنسبة لخدمة الاستشارة (1220 C1):**

على المدقق الدّاخلي أن يبذل العناية المهنية الواجبة أثناء قيامه بعمله الاستشاري، بأن يأخذ في الاعتبار:

- حاجات وتوقعات العميل بما في ذلك توصيل النّتائج إليه؛
- التّعقد النّسبي ومدى العمل المطلوب لتحقيق أهداف العمل؛
- تكلفة العمل الاستشاري قياسا إلى المنافع المختلفة منه.

ثانيا. معايير الأداء: أشار المعيار 2010 بشأن التّخطيط إلى أنّه "على كبير المدققين أن يضع الخطط الخاصة بالمخاطر لتحديد أولويات نشاط التّدقيق الدّاخلي بما يتماشى مع الأهداف التّنظيمية". مع مراعاة ما يلي:

1) **بالنّسبة لخدمة التّأكيد (2010 (A1):** ينبغي أن تستند خطة نشاط التّدقيق الدّاخلي على تقييم المخاطر التي تتّم مرّة كل سنة على الأقل.

2) **بالنّسبة لخدمة الاستشارة (2010 (C1):** على كبير المدققين أن ينظر في أمر قبول الاستشارات بناءً على استهداف تحسين إدارة المخاطر وتحسين عمليات الشركة، وينبغي أن تشتمل الخطة على الأعمال الاستشارية الواجب القيام بها.

من هنا نجد أنّ مهنة التّدقيق الدّاخلي قد تطوّرت، كما أنّها اكتسبت دورا بالغا في الأهمية داخل مختلف أنواع الشركات، سواء كانت شركات صناعية أو حكومية أو غير هادفة للرّبح. كما أنّ المعلومات النّاتجة عن المدققين الدّاخليين قد تساعد على اتخاذ القرارات داخل الشركة وخارجها، وهو ما يؤدي إلى الاستخدام الكفء والفعّال للموارد التّنظيمية النّادرة للشركة. إضافة إلى ذلك فإنّ مهنة التّدقيق الدّاخلي أصبحت لها مسؤولية واسعة اتجاه الشركة ذاتها، واتجاه أصحاب المصالح، كما أنّ وظيفة التّدقيق الدّاخلي بتقديمها لخدمات استشارية فهي تساهم بشكل كبير في تحسين حوكمة الشركات. والجدول الموالي يوضّح المجموعة الأولى من قائمة معايير التّدقيق الدّاخلي الجديدة، والمتمثلة في معايير السّمات (سلسلة الألف).

الجدول رقم (1.2): معايير السّمات Attribut Standards (سلسلة الألف)

المجموعة الأولى	معايير السمات ATTRIBUTE STANDARDS		
1000	الغرض والسّلطة والمسؤولية		
1100	الاستقلال والموضوعية		
	1110	الاستقلال التّنظيمي	
	1120	الموضوعية الفردية	
	1130	تهديد الاستقلال أو الموضوعية	
1200	الكفاءة والعناية المهنية اللازمة		
	1210	الكفاءة المهنية	
	1220	العناية المهنية اللازمة	
	1230	التطوير المهني المستمر	
1300	تأكيد الجودة وبرامج التحسين		
	1310	تقييم برامج الجودة	
		1311	التّقييم الدّاخلي
		1312	التّقييم الخارجي
	1320	التّقرير عن برامج الجودة	
	1330	استخدام عبارة لقد دققنا وفق المعايير	
	1340	الافصاح عن عدم الإذعان	

المصدر: أحمد حلمي جمعة، التّدقيق الدّاخلي والحكومي، مرجع سبق ذكره، ص 84،85.

أمّا الجدول الموالي يوضّح المجموعة الثانية من قائمة معايير التّدقيق الدّاخلي الجديدة، المتمثلة في معايير الأداء (سلسلة الألفين).

الجدول رقم (2.2): معايير الأداء Performance Standards (سلسلة الألفين)

المجموعة الثانية	معايير الأداء PERFORMANCE STANDARDS		
2000	إدارة أنشطة التّدقيق الدّاخلي		
	2010	التّخطيط	
	2020	الاتصال والموافقة	
	2030	إدارة الموارد	
	2040	السّياسات والإجراءات	
	2050	التّنسيق	
	2060	التّقرير إلى المجلس والإدارة العليا	
2100	طبيعة العمل		
	2110	إدارة المخاطر	
	2120	الرّقابة	
	2130	الحوكمة	
2200	تخطيط المهمة		
	2201	اعتبارات التّخطيط	
	2210	أهداف المهمة	
	2220	نطاق المهمة	
	2230	تخصيص موارد المهمة	
	2240	برنامج عمل المهمة	
2300	أداء المهمة		
	2310	تحديد المعلومات	
	2320	التّحليل والتّقييم	
	2330	تسجيل المعلومات	
	2340	الإشراف على المهمة	
2400	توصيل النّتائج		
	2410	معايير التّوصيل	
	2420	جودة الاتصال	
		2421	السّهو والخطأ
	2430	الافصاح عن عدم الإذعان للمعايير	
	2440	نشر النّتائج	
2500	برامج المراقبة		
2600	قبول الإدارة للمخاطر		

المصدر: أحمد حلمي جمعة، التّدقيق الدّاخلي والحكومي، مرجع سبق ذكره، ص 85،86.

2. أثر تطوّر معايير الممارسة المهنية للتّدقيق الدّاخلي في دعم حوكمة الشركات:

أكدّت مجموعة معايير السّمات (سلسلة الألف) على دور هذه المعايير في دعم حوكمة الشركات، أمّا بالنّسبة لمعايير الأداء (سلسلة الألفين)، فهي تساهم في دعم حوكمة الشركات من خلال ما تضمنته. والمتمثل فيما يلي[1]:

- يشير المعيار رقم 2060 بشأن رفع التّقارير إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا إلى أنّه يجب على رئيس المدققين Chief Audit Executive (CAE) أن يرفع تقاريره عن أهداف أنشطة التّدقيق الدّاخلي وعن السّلطات والمسؤوليات المتّصلة بخطة العمل بشكل دوري إلى مجلس الإدارة وإلى الإدارة العليا، كما ينبغي أن يشمل التّقرير القضايا المتعلقة بالمخاطر الجوهرية والرّقابة وحوكمة الشركات، والمواضيع الأخرى التي يطلبها مجلس الإدارة والإدارة العليا؛
- أمّا بالنّسبة للمعيار 2100 فهو يشير فيما يخص "طبيعة العمل" إلى أنّ نشاط التّدقيق الدّاخلي يتولى تقييم والإسهام في تحسين إدارة المخاطر والرّقابة وحوكمة الشركات. وذلك كما يلي:

أوّلا. بالنّسبة لإدارة المخاطر: يشير المعيار 2110 إلى أنّه ينبغي أن يساعد نشاط التّدقيق الدّاخلي الشركة، وذلك عن طريق تحديد وتقييم التّعرض الجوهري للمخاطر، كما ينبغي أن يساهم التّدقيق الدّاخلي في تحسين إدارة المخاطر وأنظمة الرّقابة مع مراعاة ما يلي:

أ. **بالنّسبة لخدمة التّأكيد (2110.A2-A1):**

1) ينبغي أن يعمل نشاط التّدقيق الدّاخلي على متابعة وتقييم فعالية نظام إدارة المخاطر بالشركة؛
2) ينبغي أن يعمل نظام التّدقيق الدّاخلي على تقييم تعرض الشركة للمخاطر، وذلك فيما يتعلق بموثوقية ونزاهة المعلومات المالية والتّشغيلية، كفاءة وفعالية العمليات، حماية الأصول، والالتزام بالقوانين والتّشريعات والعقود الموقعة.

ب. **بالنّسبة لخدمة الاستشارة (2110.C2-C1):**

1) عند القيام بالأعمال الاستشارية فإنّه يتعيّن على المدققين الدّاخليين مناقشة المخاطر المتصلة بأهداف الأعمال الاستشارية؛
2) على المدققين الدّاخليين أن يستخدموا المعرفة التي يكتسبونها من الأعمال الاستشارية في تحديد وتقييم التّعرض للمخاطر الجوهرية بالشركة.

ثانيا. بالنّسبة لتأكيد الرّقابة: يشير المعيار 2120 إلى أنّه ينبغي أن يساعد نشاط التّدقيق الدّاخلي الشركة فيما يتعلق بوضع آليات فعّالة للرّقابة عن طريق تقييم فعالية وكفاية تلك الآليات، وكذلك عن طريق تعزيز التّحسين المستمر بالشركة.

[1] المرجع السابق، ص ص 60-64.

ويكون ذلك مع مراعاة ما يلي:

أ. **بالنّسبة لخدمة التّأكيد (2120.A1 – A4):**

1) ينبغي أن يعمل نشاط التّدقيق الدّاخلي بالاعتماد على نتائج تقييم المخاطر على تقييم كفاية وفعالية أدوات الرّقابة التي تضم الحوكمة بالشركة وأنظمة معلوماتها، وينبغي أن يشتمل ذلك على:
   - ضمان موثوقية ونزاهة المعلومات المالية والتّشغيلية؛
   - ضمان كفاءة وفعالية العمليات؛
   - ضمان حماية الأصول؛
   - ضمان الالتزام بالقوانين والتّشريعات والعقود الموقعة.
2) على المدققين الدّاخليين التّحقق من وضع البرامج بما يتماشى مع أهداف الشركة؛
3) على المدققين الدّاخليين القيام بتدقيق العمليات والبرامج للتّحقق من مدى توافق النّتائج مع الأهداف الموضوعة؛
4) ينبغي على المدققين الدّاخليين التّحقق من وضع الإدارة لمعايير كافية للتّحقق من إنجاز الأهداف الموضوعة، حيث ينبغي أن يستخدم المدققون الدّاخليون تلك المعايير في عملية تقييم أدوات الرّقابة، أمّا إذا لم تكن المعايير كافية، فإنّه يتطلب على المدققين الدّاخليين أن يعملوا مع الإدارة على تطوير معايير التّقييم الملائمة.

ب. **بالنّسبة لخدمة الاستشارة (2120. C1–C2):**

1) ينبغي على المدققين الدّاخليين عند أداء واجبهم الاستشاري التّحقق من أنّ أدوات الرّقابة تتماشى مع الأهداف التي يرغبون في تحقيقها، كما ينبغي أن يكون المدققون الدّاخليون قادرين على اكتشاف نواحي الضّعف الجوهرية في أدوات الرّقابة؛
2) ينبغي أن يَدْمِجَ المدققون الدّاخليون المعرفة التي يكتسبونها من خلال عملهم الاستشاري في عملية تحديد وتقييم تعرّض الشركة للمخاطر.

ثالثا. بالنّسبة لحوكمة الشركات: فيما يخصّ حوكمة الشركات، فإنّ المعيار رقم 2130 يشير إلى أنّه ينبغي أن يساهم نشاط التّدقيق الدّاخلي في تقييم وتحسين عمليات حوكمة الشركات، وذلك من خلال:

1) التّحقق من وضع القيم والأهداف وتوصيلها لمجلس الإدارة والإدارة العليا؛
2) مراقبة عملية إنجاز الأهداف؛
3) التّحقق من المساءلة؛
4) التّحقق من الحفاظ على القيم بالشركة.

كما يجب مراعاة ما يلي[1]:

أ. **بالنّسبة لخدمة التّأكيد (2130.A1):**

- يجب على المدققين الدّاخليين فحص العمليات والبرامج للتّحقق من اتساقها مع القيم التّنظيمية.

ب. **بالنّسبة لخدمة الاستشارة (2130.C1):**

- يجب أن تتوافق أهداف العملية الاستشارية مع الأهداف العامة للشركة.

أمّا بالنّسبة للمعيار رقم 2201 المتعلق ب"اعتبارات التّخطيط"، فيشير إلى أنّه عندما يقوم المدققون الدّاخليون بالتّخطيط للمهمة المراد أداؤها فإنّه يتعيّن عليهم مراعاة ما يلي:

1) أهداف النّشاط الذي يتّم فحصه ووسائل الرّقابة على الأداء؛
2) المخاطر الهامة للنّشاط، الأهداف، الموارد، العمليات والأساليب التي يتّم من خلالها الحفاظ على المخاطر عند المستوى المقبول؛
3) كفاية وفعالية إدارة مخاطر الأنشطة وأنظمة الرّقابة مقارنة بإطار أو نموذج الرّقابة؛
4) الفرص المتاحة لوضع التّحسينات الهامة على إدارة مخاطر الأنشطة ونظام الرّقابة.

أمّا بالنّسبة للمهمة الاستشارية، فإنّه يجب على المدققين الدّاخليين توفير أسس للتّفاهم مع العملاء الذين يقدّمون لهم الاستشارات بشأن الأهداف والنّطاق وخاصة المسؤوليات وتوقعات العميل الأخرى.

أمّا المعيار رقم 2210 بشأن "أهداف المهمة"، فينصّ على أن تشمل أهداف المهمة المخاطر والرّقابة وعمليات حوكمة الشركات المصاحبة للأنشطة محلّ الفحص، وذلك كما يلي:

أ. **بالنّسبة لخدمة التّأكيد (2210.A1-A2):**

1) عندما يتولى المدقق الدّاخلي التّخطيط للعمل المراد القيام به، فإنّه يتعيّن عليه تحديد وتقييم المخاطر المتصلة بالنّشاط محلّ الفحص، كما ينبغي أن تعكس أهداف العمل نتائج تقييم تلك المخاطر؛
2) على المدقق الدّاخلي أن يأخذ بعين الاعتبار احتمال حدوث الأخطاء، المخالفات، عدم الإذعان والتّعارضات الأخرى عند تطوير أهداف المهمة.

ب. **بالنّسبة لخدمة الاستشارة (2210.C1):**

يجب أن تتناول أهداف المهمة الاستشارية المخاطر والرّقابة وعمليات حوكمة الشركات ونطاق الاتفاق مع العميل.

أمّا فيما يتعلق "بنشر النّتائج" وفق المهمة الاستشارية (2440.C2) يشير المعيار 2440 إلى أنّه يمكن تحديد القضايا المتصلة بإدارة المخاطر والرّقابة وحوكمة الشركات أثناء المهمة الاستشارية، وإذا كانت تلك القضايا تمثل أهمية بالغة بالنّسبة للمنظمة فإنّه ينبغي توصيلها إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

[1] المرجع السابق، ص 64،65.

المبحث الثاني: دور التّدقيق الدّاخلي في تقييم نظام الرّقابة الدّاخلية وإدارة المخاطر لدعم حوكمة الشركات

يعمل التّدقيق الدّاخلي مع مجلس الإدارة، لجنة التّدقيق ولجنة المخاطر إن وجدت، من أجل إدارة المخاطر وضمان فعالية الرّقابة الدّاخلية ككل، ومن المحتمل أن تكون وظيفة التّدقيق الدّاخلي هي الوحيدة داخل الشركة التي يكون لها فهم عميق بإدارة المخاطر والرّقابة في الشركة، من خلال تقديم المشورة، تقديم تأكيد مستقل وموضوعي لمجلس الإدارة عن كفاية وفعالية الرّقابة الأساسية وأنشطة إدارة المخاطر وغيرها من المهام، لهذا من الغير معقول أن نجد شركة كبيرة لا يوجد فيها وظيفة تدقيق داخلي.

المطلب الأوّل: دور التّدقيق الدّاخلي في تقييم نظام الرّقابة الدّاخلية لدعم حوكمة الشركات

تزايد الاهتمام بالرّقابة الدّاخلية في بداية التّسعينات، حيث خلال هذه الفترة ظهرت الفضائح المالية والاقتصادية خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية، والتي كان من بين أسبابها ضعف أنظمة الرّقابة الدّاخلية للشركات.

1. ماهية الرّقابة الدّاخلية:

يُعْتَبَرُ نظام الرّقابة الدّاخلية من النّظم الرّئيسية والهامة لأي مشروع، حيث تعتبر نقطة البداية لمهام المدقق الخارجي والأساس الذي يرتكز عليه عند إعداده لبرنامج التّدقيق وتحديده لمدى الاختبارات التي سيقوم بها، أي تحديد أسلوب التّدقيق الذي سيتبعه سواء كان تدقيق كامل أو جزئي، وهذا يعتمد على مدى قوّة أو ضعف نظام الرّقابة الدّاخلية.

1.1 مفهوم الرّقابة الدّاخلية وأنواعها:

لقيت أنظمة الرّقابة الدّاخلية في السّنوات الأخيرة عناية كبيرة واهتماما بالغا من طرف المحاسبين والمدققين وإدارة الشركات بسبب زيادة حجم المشروعات، وحاجة الإدارة لبيانات دورية دقيقة وحماية لمواردها من الضّياع والاختلاس، وذلك باعتبار الرّقابة الدّاخلية نظاما يساعد الإدارة على تحقيق أهدافها.

أ. مفهوم الرّقابة الدّاخلية:

أخذ مصطلح الرّقابة الدّاخلية في الفترة الأخيرة محلّ مصطلح الضّبط الدّاخلي، والذي كان يستعمله المحاسبون ورجال الأعمال في الماضي، حيث كان يقصد به الإجراءات والطرق المستخدمة في الشركة للمحافظة على النّقدية والأصول الأخرى واكتشاف الأخطاء للمحافظة على دقة الحسابات. كما أنّ هذا التّغير في المصطلح تبعه توسّع في مفهوم وأغراض الرّقابة الدّاخلية، وأصبح الضّبط الدّاخلي إحدى حلقاتها[1].

ونتيجة للدّور الهام الذي تلعبه أنظمة الرّقابة الدّاخلية في نجاح الشركات، فقد حظيت باهتمام الهيئات المحاسبية المتخصصة التي سعت إلى تطوير مفهوم الرّقابة الدّاخلية بصورة مستمرة.

[1] حازم هاشم الآلوسي، مرجع سبق ذكره، ص 214،213.

وكان أوّل تعريف للرّقابة الدّاخلية هو تعريف جمعية المدققين الأمريكيين، والذي ينصّ على أنّ "الرّقابة الدّاخلية هي الإجراءات والطرق المستخدمة في الشركة، من أجل الحفاظ على النّقدية والأصول الأخرى بجانب التّأكد من الدِّقة الكتابية لعملية مسك الدّفاتر"[1].

والملاحظ أنّ المفهوم التّقليدي لنظم الرّقابة الدّاخلية هو حماية أصول المشروع والتّأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدّفاتر، غير أنّ المفهوم الحديث لنظم الرّقابة الدّاخلية اتّسع نطاقه، وأصبح يقصد بالرّقابة الدّاخلية كما عرفها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على أنّها "تشمل الخطة التّنظيمية وكل ما يرتبط بها من وسائل وإجراءات يتبناها المشروع للمحافظة على الأصول، اختبار دقة الحسابات ودرجة الاعتماد عليها، تنمية كفاءة العمل، وتشجيع إتّباع السّياسات الإدارية الموضوعة"[2].

وممّا سبق يتّضح أنّ أهداف الرّقابة الدّاخلية تشتمل أساسا على تنظيم المشروع لتوضيح السّلطات، الصّلاحيات والمسؤوليات، وحماية أصول الشركة من التّلاعب والاختلاس وسوء الاستعمال، وكذا التّأكد من دقة البيانات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السّياسات والقرارات الإدارية وتشجيع الالتزام بها، مع رفع مستوى كفاءة العمل وكذا تقييم مستويات التّنفيذ في الأقسام المختلفة بالشركة.

إلّا أنّ إجراءات الرّقابة الدّاخلية تختلف من شركة إلى أخرى، وذلك تبعا لطبيعة وحجم النّشاط، حيث أنّه في الواقع لا يوجد نظام ثابت ومحدّد للرّقابة الدّاخلية يمكن إتباعه في جميع الشركات، فما هو مناسب لشركة معيّنة قد لا يكون مناسب لشركة أخرى، لكن تتوفر بعض المبادئ التي يمكن الاقتداء بها لتحقيق نظام رقابة داخلية فعّال[3].

ب. أنواع الرّقابة الدّاخلية:

للرّقابة الدّاخلية ثلاث أنواع رئيسية، والتي تتمثل فيما يلي:

- **الرّقابة الإدارية:** تمثل الرّقابة الإدارية الوجه الإداري للرّقابة الدّاخلية في الشركة، وتعتبر عنصرا رئيسيا من عناصرها، ويتضمن هذا النّوع من الرّقابة الإجراءات اللّازمة للتّحقق من كفاءة استخدام موارد وممتلكات الشركة، والتّحقق من مدى التزام الشركة والعاملين فيها بالسّياسات الإدارية المرسومة والقوانين واللّوائح الدّاخلية والخارجية الموضوعة على مستوى الدّولة والمنظّمة لأنشطة الشركة[4].
- **الرّقابة المحاسبية:** تمثل الرّقابة المحاسبية الوجه المحاسبي للرّقابة الدّاخلية، وتعتبر عنصرا رئيسيا من عناصرها في الشركة، ويهدف هذا النّوع من الرّقابة إلى حماية الأصول وضمان دقة البيانات والمعلومات المحاسبية المسجلة بالدّفاتر، وذلك من أجل تزويد المدقق بدرجة معقولة من التّأكيد على أنّه قد تمّ تنفيذ العمليات المالية وفقا

[1] مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرّقابة الدّاخلية والمالية، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمّان، 2010، ص 12.
[2] ادريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص 58.
[3] المرجع السابق، ص 61.
[4] السيّد محمد، مرجع سبق ذكره، ص 88.

للسّياسة العامة للشركة أو بناءًا على تعليمات خاصة، وأنّ هذه العمليات قد تمّ تسجيلها بشكل سليم يُمَكِّنُ من إعداد التّقارير المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أو أيّ مبادئ أخرى ملائمة لهذه التّقارير[1].

- **الضّبط الدّاخلي**: يشمل الضّبط الدّاخلي الخطة التّنظيمية وجميع وسائل التّنسيق والإجراءات التي تهدف لحماية أصول الشركة من الاختلاس أو الضّياع أو سوء الاستعمال، والحدّ من إمكانية استخدامها إلّا في حدود النّطاق الذي تضعه إدارة الشركة، مع وضع نظام لمقارنة بيانات السّجلات المحاسبية المتضمنة لأصول الشركة مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حيازتها وذلك على أساس دوري، مع ضرورة دراسة أسباب أي اختلافات قد تكشفها هذه المقارنة. كما يعتمد هذا النّوع من الرّقابة في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية، حيث يخضع عمل كلّ موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسّلطات والمسؤوليات[2].

2.1 المتعاملون مع الرّقابة الدّاخلية:

يتعامل مع الرّقابة الدّاخلية العديد من الجهات من مختلف الجوانب، سواء كان ذلك من حيث وضع النّظام أو تقييمه وتحديد التّوصيات، من أبرز المتعاملين مع الرّقابة الدّاخلية نذكر ما يلي[3]:

أ. **مجلس الإدارة**: يختلف مستوى مشاركة مجلس الإدارة في الرّقابة الدّاخلية من شركة لأخرى، حيث تقوم الإدارة العامة أو المديرية بإبلاغ مجلس الإدارة أو لجنة التّدقيق التّابعة له عن الخصائص الأساسية لنظام الرّقابة الدّاخلية، وفي الضّرورة يعتمد مجلس الإدارة على سلطته من خلال قيامه بالمراقبة والفحص أو اتخاذ إجراءات أخرى يراها مناسبة، كما يسمح وجود لجنة تدقيق القيام بمراقبة دقيقة ومنتظمة لنظام الرّقابة الدّاخلية وتحديد مسؤولياته، كما تقوم لجنة التّدقيق بالاستماع إلى رأي مسؤول التّدقيق الدّاخلي وتقديمه للتّقارير أو تلخيص دوري عنها.

ب. **الإدارة العامة أو المديرية**: وهي الجهة المكلّفة بتعريف وتحديد النّظام الذي يناسب وضعية ونشاط الشركة، وقد تقوم بالأعمال التّصحيحية في حالة وجود خلل أو انحراف أو نقائص في هذا النّظام.

ج. **التّدقيق الدّاخلي**: يعتبر تقييم نظام الرّقابة الدّاخلية، وتقديم مختلف التّوصيات اللّازمة لتحسينه من مسؤوليات التّدقيق الدّاخلي لكن دون التّدخل بشكل مباشر في وضع النّظام، حيث يقوم مسؤول التّدقيق الدّاخلي بتبليغ الإدارة العامة بطرق محدّدة حسب كلّ شركة عن النّتائج الأساسية للتّدقيق التي تمّ القيام بها.

---

[1] حازم هاشم الآلوسي، مرجع سبق ذكره، ص 216،217.

[2] مصطفى صالح سلامة، مرجع سبق ذكره، ص 16.

[3] عيادي محمد لمين، مساهمة المراجعة الدّاخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة (دراسة حالة المديرية التجارية للمؤسسة الوطنية للتجهيزات الصناعية، الدّورة "مبيعات – مقبوضات")، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007-2008، ص 136،137.

د. **موظفي الشركة:** كلّ موظف يجب أن يمتلك المعرفة والمعلومة اللّازمة لتصميم وتشغيل ومراقبة نظام الرّقابة الدّاخلية إضافة إلى الأهداف المسؤول عن تحقيقها، مثلا المسؤول التّشغيلي المرتبط مباشرة مع نظام الرّقابة الدّاخلية وكذا المراقبين الدّاخليين والإطارات المالية الذين يلعبون دورا مهما في القيادة والرّقابة.

2. دور التّدقيق الدّاخلي في تقييم نظام الرّقابة الدّاخلية:

التّدقيق الدّاخلي يُعْتَبَرُ من بين أهم عناصر الرّقابة الدّاخلية، ودور المدقق الدّاخلي ينحصر في هذا المجال في اختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرّقابية، وكذا تقييم هذه الإجراءات ومراقبة مدى توافر مقومات نظام الرّقابة الدّاخلية. إضافة إلى ذلك فإنّ المشاركة الفعّالة من مجلس الإدارة ووجود قسم تدقيق داخلي فعّال يمنع هيمنة الإدارة على هيكل الرّقابة الدّاخلية، كما يشكل عائقا أمام عمليات الغش التي قد تقوم بها الإدارة.

1.2 العلاقة بين الرّقابة الدّاخلية والتّدقيق الدّاخلي:

يعتبر التّدقيق الدّاخلي من بين الأدوات التي تستخدم للتّحقق من الالتزام بإجراءات الرّقابة الدّاخلية والعمل على تحسينها في الشركة[1]، حيث يتولى المدققون الدّاخليون عملية التّحقق والتّقييم لهيكل الرّقابة الدّاخلية، ومدى الكفاءة في تنفيذ الوحدات المختلفة داخل الشركة للأعمال المسندة إليهم. كما يتولى المدققون الدّاخليون تقديم التّقارير بالنّتائج التي يتوصلون إليها وتوصياتهم إلى الإدارة العليا[2].

وتقع مسؤولية وضع نظام الرّقابة الدّاخلية على إدارة التّنظيم نفسه، والإدارة تعتمد في متابعة أداء هذا النّظام على المدققين الدّاخليين، حيث يشير المعيار رقم 2120 إلى أنّه ينبغي أن يساعد نشاط التّدقيق الدّاخلي الشركة في وضع آليات فعّالة للرّقابة عن طريق تقييم فعالية وكفاية تلك الآليات، وكذلك عن طريق تعزيز التّحسين المستمر بالشركة[3]، وإذا أخذنا في الاعتبار أنّ تطوير أيّ نظام للرّقابة الدّاخلية يرتكز على أربع مسؤوليات أساسية هي[4] وضع الإجراءات الرّقابية، تطبيق الإجراءات الرّقابية، اختبار مدى الالتزام بها وأخيرا تقييمها.

حيث أنّ مسؤولية المدقق الدّاخلي تقتصر فقط على اختبار الالتزام بالإجراءات الرّقابية وتقييمها، في حين أنّ مسؤولية وضع الإجراءات الرّقابية تقع على كلّ من الإدارة التّكتيكية والإدارة التّنفيذية، أمّا تطبيق هذه الإجراءات فتكون على الإدارة التّنفيذية، في حين يقوم قسم التّدقيق الدّاخلي باختبار الالتزام بهذه الإجراءات، كما تقوم كلّ من الإدارة التّكتيكية والإدارة التّنفيذية بتقييم نظام الرّقابة الدّاخلية بحثا عن أفضل تحسين ممكن، ويقوم أيضا قسم التّدقيق الدّاخلي بتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرّقابة الدّاخلية ولكن بطريقة أكثر تنظيما

[1] ادريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص 63.

[2] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة (شرح معايير المراجعة الدّولية والأمريكية والعربية)، مسؤوليات المراجع، تخطيط المراجعة، الجزء الأول، الدّار الجامعية، الاسكندرية، 2004، ص 51.

[3] أحمد حلمي جمعة، التّدقيق الدّاخلي والحكومي، مرجع سبق ذكره، ص 62.

[4] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 227.

وشمولية مقارنة بما تقوم به الإدارة ذاتها، حيث يقوم المدقق الدّاخلي بتقييم بعدين لنظام الرّقابة الدّاخلية وهما تصميم النّظام وفعاليته، والمعروف أنّ التّصميم الجيّد لنظام الرّقابة الدّاخلية هو التّصميم الذي يوفّر تأكيدا كافيا بأنّ أهداف التّنظيم سوف يتم تحقيقها بتكلفة معقولة، والنّظام الفعّال هو الذي يحقّق ما تمّ تصميمه من أجله[1]. كما أنّ وجود نظام سليم للتّدقيق الدّاخلي والذي يعمل على دراسة وتقييم أنظمة الرّقابة الدّاخلية يزيد من اعتماد المدقق الخارجي على درجة متانة أنظمة الرّقابة الدّاخلية واستعمال أسلوب العيّنة، كما يمكن له الاعتماد على بعض الكشوفات والقوائم التي أعدّها المدقق الدّاخلي[2]. ومنه فإنّ من متطلبات نظام الرّقابة الدّاخلية الجيّد هو وجود قسم كتنظيم إداري داخل الوحدة الاقتصادية والذي يطلق عليه بقسم التّدقيق الدّاخلي، تكون مهمته التّأكد من تطبيق أو إنجاز مهمات نظام الرّقابة الدّاخلية، من خلال التّأكد من تطبيق كلّ الإجراءات واللّوائح والسّياسات التي وضعتها الإدارة، وكذا من دقة البيانات المحاسبية التي يوفّرها النّظام المحاسبي، وكذا التّحقق من عدم وجود مختلف أوجه التّلاعب أو المخالفات[3].

2.2 أساليب تقييم نظام الرّقابة الدّاخلية:

يمثل فريق موظفي التّدقيق الدّاخلي في أيّ شركة عنصرا أساسيا في الرّقابة الدّاخلية، حيث يتولى المدققون عملية التّحقق والتّقييم لهيكل الرّقابة الدّاخلية، وذلك بهدف الحصول على تأكيد بأنّ النّظام يعمل بشكل جيّد، ثم يقوم المدقق الدّاخلي بعرض تقييمه على الإدارة العليا أو لجنة التّدقيق ممّا يجعله طرفا أساسيا في تطوير نظام الرّقابة الدّاخلية وذلك كوظيفة استشارية، لكنّ دوره الاستشاري يعني عدم مبادرته في وضع الإجراءات الرّقابية وذلك حتى يستطيع بموضوعية وحيادية القيام بعملية التّقييم، كما أنّ قيام المدقق الدّاخلي بتقييم الإجراءات الرّقابية يمنح هذه الإجراءات المزيد من القوّة والقدرة على تحقيق أهداف هذه الإجراءات وأهداف الشركة ككل[4]. ولكي يقوم المدقق بتقييم نظام الرّقابة الدّاخلية يجب عليه اختيار الأسلوب الذي يتبعه وذلك بناءًا على طبيعة وحجم الشركة والنّشاط الذي تزاوله.

وفيما يلي شرح مختصر لأكثر الأساليب شيوعا بين المدققين[5]:

أ. أسلوب قوائم الاستقصاء (الاستبيانات):

الاستبيانات عبارة عن قائمة تحتوي على أسئلة تتعلق بنظام الرّقابة الدّاخلية على النّشاطات والعمليات المختلفة، وتكون قائمة الاستبيان مكوّنة من عدّة أجزاء كلّ جزء منها يتعلق بإحدى مجالات النّشاط، مثلا تقييم إجراءات الرّقابة الدّاخلية على الأصول الثابتة، وتكون الإجابة عن هذه الأسئلة إمّا "بنعم" ويدّل على إتّباع

[1] المرجع السابق، ص 228،229.

[2] مصطفى صالح سلامة، مرجع سبق ذكره، ص 34،35.

[3] فتحي رزق السوافيرى، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 35.

[4] يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التّدقيق الدّاخلي في ضبط الأداء المالي والإداري (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية، غزة، 2007، ص 113،114.

[5] ادريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص ص 71- 74.

الإجراء السّليم وتعني قوّة النّظام، أمّا إذا كانت الإجابة "بلا" فيدّل ذلك على عدم إتّباع الإجراء السّليم وتعني ضعف النّظام، وبعد جمع الإجابات يتم تحليلها وتحديد نقاط القوّة والضّعف في النّظام الرّقابي، وعادة تكون قائمة الاستبيان مقسّمة إلى خانة للأسئلة، خانة للإجابات وخانة لتقييم الإجابات وتقديم الملاحظات، كما يقوم عادة بالإجابة على أسئلة الاستبيان من لهم دراية بإجراءات الرّقابة الدّاخلية المطبقة فعلا بالشركة، فكلّ جزء من أجزاء الاستبيان يقوم بالإجابة عليه الأشخاص الذين تربطهم علاقة به.

ب. الأسلوب الوصفي للرّقابة (التّقرير الوصفي):

يستخدم هذا الأسلوب كبديل لطريقة قائمة الاستبيان في تقييم نظام الرّقابة الدّاخلية، وذلك لاعتقاد البعض أن طريقة الاستبيان تعاني من بعض العيوب، من بينها أنّ الأسئلة الواردة في قائمة الاستبيان هي أسئلة عامة وغير مرنة كما أنّ طول القائمة يجعل مهمة الإجابة على الأسئلة مملة وروتينية، ممّا يؤدي لعدم الجدّية في الإجابة، ويتوفّر أسلوب التّقرير الوصفي على درجة أكبر من المرونة مقارنة بالأسلوب السّابق، حيث يقوم المدقق بكتابة تقرير وصفي عن الإجراءات المتعلقة بالرّقابة الدّاخلية المتبعة في تنفيذ مختلف العمليات، وعن تدفق المعلومات والبيانات بين الأقسام والوظائف ويتم ذلك عن طريق المقابلات مع المسؤولين والعاملين، وعن طريق الملاحظة، الاختبار، الاستفسار وكذلك عن طريق المستندات والسّجلات المحاسبية وغيرها من الوثائق المستخدمة في الشركة.

ج. أسلوب خرائط التّدفق (خرائط النّظم):

يعتبر هذا الأسلوب من الأساليب الحديثة التي انتشر استعمالها لجمع معلومات عن نظام الرّقابة الدّاخلية، وهو تعبير شكلي لنظام أو مجموعة من العمليات المتتالية ويتم تصميمها بغرض وصف تدفق العمل لأنّ ما يميّز هذا الأسلوب هو استخدام عدّة رموز في إعداد خرائط النّظم، وهي رموز متعارف عليها عالميا، حيث تعتبر هذه الخرائط وسيلة توضيحية تبيّن تدفق الإجراءات والمعلومات، عناصر الرّقابة المحاسبية والإدارية، تقسيم العمل بين الوظائف المختلفة ومخرجات النّظام من سجلات وتقارير وغيرها. وهذه الخرائط قد تكون موجودة أصلا ضمن النّظام المالي والإداري للشركة، ففي هذه الحالة يكون على المدقق دراستها وفحصها واختبارها وذلك بتتبع مسار الإجراءات والمعلومات واكتشاف أي نقاط ضعف فيها، أمّا إذا كانت هذه الخرائط غير موجودة فعلى المدقق أن يقوم بتصميم خرائط التّدفق بعد حصوله على وصف كامل لإجراءات الرّقابة الدّاخلية للعمليات والوظائف المختلفة. ومن مميزات خرائط النّظم أنّها تعطي لمعدّها أو قارئها فكرة سريعة عن نظام الرّقابة وتمكّنه بسرعة وسهولة من الحكم عن مدى جودته، لكنّ من عيوبها أنّ إعدادها يتطلب وقتا طويلا كما أنّها تصبح صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، إضافة إلى أنّها لا تبيّن الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذات أهمية كبيرة لتقييم نظام الرّقابة الدّاخلية. وتتميّز خرائط التّدفق عن طريقة التّقرير الوصفي، وطريقة الاستبيان (الاستقصاء) بأنّها توضح

خط سير العمليات بين أجزاء النّظام بطريقة بسيطة، كما توضّح الوسائل المستعملة في إدخال البيانات واستخراجها وذلك يدويا أو آليا[1].

3.2 مراحل تقييم نظام الرّقابة الدّاخلية:

التّدقيق الدّاخلي وظيفة تقييمية مستقلة داخل الشركة، وهي نوع من الإجراءات الرّقابية التي تهدف إلى فحص وتقييم كفاءة التّصميم والفعالية التّشغيلية لنظام الرّقابة الدّاخلية، وتقديم التّوصيات اللّازمة لتحسينه، كما يقوم عادة بالتّحسيس عن الرّقابة الدّاخلية لكنّه لا يتدخل مباشرة في وضع النّظام.

تتضمن عملية فحص وتقييم إجراءات نظام الرّقابة الدّاخلية لأيّ شركة خمس خطوات نستعرضها كما يلي[2]:

أ. **جمع الإجراءات:** يتعرّف المدقق الدّاخلي على نظام الرّقابة الدّاخلية من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة والتي تعتبر كدليل عن القيام بعملية ما، مثلا وثائق أو فواتير عملية البيع، ويقوم بتدوين ملخصات بالنّسبة للإجراءات المكتوبة وغير المكتوبة بعد الحوار مع القائمين على إنجازها، كما يرسم خرائط تتابع الوثائق ما بين المصالح والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها، ويمكن له أيضا استعمال استمارات مفتوحة تتضمن أسئلة تتطلب أن تكون الإجابة عليها شرحا لكلّ جوانب العملية.

ب. **اختبارات الفهم:** بعد إعداد المدقق لخرائط التّدفق أو وصفه الكتابي، يحاول في هذه المرحلة التّحقق من فهمه للنّظام المتبع وذلك من خلال قيامه باختبارات الفهم والتّطابق، وهذا لتجنب انطلاقه من أسس خاطئة، فمثلا في عملية البيع يأخذ المدقق بعض طلبيات الزّبائن ويقارنها بسندات تسليم السّلع كما يقارنها بفواتير البيع المحرّرة وبتحرّكات الجرد عبر مختلف الأماكن، وهذا الاختبار ذو أهمية محدودة لأنّ الهدف منه هو تأكّد المدقق من أنّ الإجراء موجود ومفهوم وأنّه أُحْسِنَ تلخيصه، وليس الهدف منه التّأكد من حسن تطبيقه.

ج. **التّقييم الأوّلي لنظام الرّقابة الدّاخلية:** اعتمادا على الخطوتين السّابقتين يتمكّن المدقق من إعطاء تقييم أوّلي للرّقابة الدّاخلية، وذلك باكتشافه مبدئيا لنقاط القوّة (ضمانات تسمح بالتّسجيل الجيّد للعمليات)، ونقاط الضّعف (عيوب يترتب عنها ارتكاب أخطاء وتزوير)، حيث يُسْتَعْمَلُ في هذه الخطوة غالبا استمارات مغلقة، أيّ التي تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إمّا بنعم (الجواب إيجابي)، أو بلا (الجواب سلبي)، وفي نهاية هذه المرحلة يستطيع المدقق تحديد نقاط قوّة النّظام ونقاط ضعفه، وذلك من النّاحية النّظرية للنّظام محلّ الفحص.

---

[1] عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرّقابة الدّاخلية للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية – بسكرة–، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2006–2007، ص 77.

[2] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النّظرية إلى التّطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، جامعة الجزائر، 2008، ص ص 72–75.

د. **اختبارات الاستمرارية (التّأكد من تطبيق النّظام)**: يتأكّد المدقق من خلال هذا النّوع، من الاختبارات من أنّ نقاط القوّة التي توصّل إليها في التّقييم الأوّلي للنّظام هي فعلا نقاط قوّة ومطبقة في الواقع وبصفة دائمة ومستمرة، حيث تُعْتَبَرُ اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتّطابق لأنّها تسمح للمدقق أن يتأكّد من أنّ الإجراءات التي راقبها هي فعلا مطبقة باستمرار ولا تحمل أي خلل.

هـ. **التّقييم النّهائي لنظام الرّقابة الدّاخلية**: بالاعتماد على اختبارات الاستمرارية السّابقة الذكر يتمكّن المدقق من التّحقق من ضعف النّظام وسوء سيره، في حال اكتشافه للوجود الفعلي لنقاط الضّعف أو لسوء تطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوّة، التي تمّ توصل إليها في مرحلة التّقييم الأوّلي لنظام الرّقابة الدّاخلية.

وبالاعتماد على النّتائج التي توصّل إليها المدقق الدّاخلي (نقاط القوّة ونقاط الضّعف)، يقوم بحوصلة ذلك في وثيقة شاملة تمثل تقريرا حول نظام الرّقابة الدّاخلية، يقدّمها إلى الإدارة مبيّنا فيها آثار ما توصّل إليه على المعلومات المالية مع تقديمه لاقتراحات قصد تحسين الإجراءات. وبالتّالي ينبغي من أجل تحقيق أهداف نظام الرّقابة الدّاخلية وتطبيق محتواه وجود موظفين ذوي كفاءات عالية وإخلاص في العمل ويؤمنون بأنّ تحقيق أهداف نظام الرّقابة الدّاخلية يمثل تحقيقا لأهدافهم.

في الأخير يمكن القول أنّ مجرّد وجود نظام الرّقابة الدّاخلية في أيّ شركة لا يعني بالضّرورة أنّ هذا النّظام مطبّق فعلا في العمليات والنّشاطات المختلفة، لهذا يقوم المدقق بإجراء الاختبارات اللّازمة للتّأكد من أنّ المعلومات المتحصّل عليها عن طريق إحدى أساليب التّقييم المذكورة سابقا تتفق مع ما هو مطبّق عمليا، وبعد التّقييم العملي يقوم المدقق بإعداد تقرير خاص بنظم الرّقابة الدّاخلية يبيّن فيه كافة نواحي الضّعف والعيوب إن وجدت في الإجراءات المختلفة، مع تقديم التّوصيات والإرشادات التي من شأنها علاج هذه العيوب أو نقاط الضّعف في نظم الرّقابة[1]. ومنه فإنّ التّدقيق الدّاخلي يعمل على فحص وتقييم أنظمة الرّقابة المطبّقة في الشركة، ويحدّد مختلف نواحي القصور القائمة، حيث يعني الفحص تدقيق الأحداث والوقائع، ويعني التّقييم التّأكد من أنّ كلّ جزء من الشركة موضع مراقبة.

3. انعكاسات تقييم التّدقيق الدّاخلي لنظام الرّقابة الدّاخلية على حوكمة الشركات:

يُعَدُّ وجود إدارة التّدقيق الدّاخلي في الشركة من أهم عناصر ومقومات نظام الرّقابة الدّاخلية الفعّال خاصة في الشركات الكبيرة الحجم، حيث أنّها تعتبر أداة مهمة لتقييم مدى فعالية نظام الرّقابة المتبع في تحقيق الأهداف المرجوة منه عن طريق التّحقق من أنّ التّنفيذ تمّ وفقا لما هو وارد في اللّوائح والتّنظيمات، وبالتّالي فهي تساعد إدارة الشركة على القيام بمسؤولياتها عن طريق فحص وتقويم وإبداء الرّأي في السّياسات والخطط

[1] ادريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص 80.

والإجراءات والسّجلات، كما يساعد التّدقيق الدّاخلي في دعم الهيكل الرّقابي والعمل على تقديم المقترحات بشأن التّحسين المستمر لنظام الرّقابة وبالتّالي رفع كفاءة وربحية الشركة وتعزيز الثقة فيها[1].

حيث يساعد التّدقيق الدّاخلي على إنجاح حوكمة الشركات، وبالتّالي تحقيق أهداف الشركة، من خلال الرّقابة الدّاخلية والتي تعمل على تقييم الأداء من الجانب المحاسبي والمالي، فالتّدقيق الدّاخلي يساعد على حماية أموال الشركة والخطط الإدارية الموضوعة من مختلف أوجه الاختلاسات والتّلاعبات، وذلك من خلال ضمان دقة البيانات التي تستخدمها الإدارة في توجيه السّياسة العامة للشركة والمساهمة في إدخال تحسينات على الأساليب الإدارية والرّقابية المعتمدة[2]، ممّا يحقق الشعور بالرّاحة لدى المساهمين ومختلف أصحاب المصالح وزيادة ثقتهم بأنّ حقوقهم ومصالحهم في أمان، وهذا ما تهدف إليه مبادئ حوكمة الشركات. وما يؤكّد ذلك أيضا المعايير المهنية لمعهد المدققين الدّاخليين وذلك في المعيار رقم 2120، الذي يشير إلى أنّه ينبغي أن يساعد نشاط التّدقيق الدّاخلي الشركة فيما يتعلق بوضع آليات فعّالة للرّقابة عن طريق تقييم فعالية وكفاية تلك الآليات، وكذلك عن طريق تعزيز التّحسين المستمر بالشركة[3]، حيث يعتبر التّدقيق الدّاخلي أحد الدّعائم الأساسية لنظام الرّقابة الدّاخلية لأنّه من غير الممكن أن يتوفّر نظام فعّال للرّقابة الدّاخلية بدون وجود لمهنة التّدقيق الدّاخلي[4].

وقد عرّف تقرير كادبوري، الصّادر عن سوق لندن للأوراق المالية، حوكمة الشركات على أنّها "النّظام الذي من خلاله تدار الشركات وتراقب"[5]. وبالتّالي فإنّ التّدقيق الدّاخلي بتقديمه للخدمات الاستشارية عن مدى كفاءة وفعالية الأساليب الرّقابية المطبقة إلى جانب خدمات التّأكيد، والفحص والتّقييم، فهذا يعتبر تأكيدا صريحا وموجّها لخدمة المساهمين ومختلف أصحاب المصالح، وعليه فوظيفة التّدقيق الدّاخلي عند قيامها بتقييم نظام الرّقابة الدّاخلية تقدّم الدّعم والمساهمة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

المطلب الثاني: دور التّدقيق الدّاخلي في إدارة المخاطر لدعم حوكمة الشركات

يشمل نشاط التّدقيق الدّاخلي متابعة وتقييم فعالية نظام إدارة المخاطر في الشركة، وتقييم مختلف المخاطر في المجالات التي يتّم تدقيقها ورفع نتائج ذلك التّقييم إلى الإدارة العليا أو لجنة التّدقيق أو الاثنين معا.

1. ماهية إدارة المخاطر:

إدارة المخاطر مصمّمة لتحديد الحوادث المحتملة التي يمكن أن تؤثر سلبا على أداء الشركة، ولتسيير المخاطر ضمن الحدود المقبولة فإنّ إدارة المخاطر تهدف إلى توفير ضمانات معقولة بأنّ المخاطر متحكم فيها من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة من طرف الشركة.

---

[1] حسياني عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص 147.

[2] بديسي فهيمة، الحوكمة ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، بطاقة مشاركة في الملتقى الدّولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 07- 08 ديسمبر 2010، ص 08.

[3] أحمد حلمي جمعة، التّدقيق الدّاخلي والحكومي، مرجع سبق ذكره، ص 62.

[4] بديسي فهيمة، التّدقيق الدّاخلي ودوره في إنجاح مسار تطبيق الحوكمة، مرجع سبق ذكره، ص 05.

[5] طارق عبد العال، حوكمة الشركات- شركات قطاع عام وخاص ومصارف (المفاهيم- المبادئ- التجارب- المتطلبات)، مرجع سبق ذكره، ص 11.

1.1 تعريف المخاطر:

يعتبر الخطر، المجازفة والمخاطرة مصطلحات مرتبطة فيما بينها لكنّها لا تحمل نفس المعنى، حيث أنّ[1] الخطر يعتبر السّبب في حدوث الخسارة، مثلا خطر انخفاض الأسعار، خطر الحريق أو السّرقة وغيرها من مسببات الخسارة. أمّا بالنسبة للمجازفة فهي الحالة التي قد تخلق أو تزيد من فرص حدوث الخسارة بسبب خطر ما، ومن الممكن أن يكون شيء ما خطر ومجازفة معا[2]. في حين المخاطرة وهو مصطلح مستمد من الكلمة الايطالية Risicare، وتعني الخسارة المتوقعة للقرار في ظل حدث معيّن، كما تعرّف على أنها الحالة التي يكون فيها إمكانية حدوث انحراف معاكس عن النّتيجة المرغوبة أو المتوقعة لأسعار الفائدة، أو التي تسبب ضرر أو تؤدي إلى الخسارة.

2.1 أنواع المخاطر:

يمكن تصنيف المخاطر التي تتعرّض لها الشركة إلى مخاطر نظامية (مخاطر السّوق)، ومخاطر غير نظامية، حيث أنّ المخاطر النّظامية وهي المخاطر العامة التي تمسّ الاستثمارات في السّوق، وتنشأ هذه المخاطر عن البيئة وتتعلق بالنّشاط الاقتصادي وبالنّظام المالي العام. ومن أمثلتها ما يلي[3]:

- **مخاطر التّضخم والكساد:** حيث تؤدي هذه المخاطر إلى انخفاض القيمة الحقيقة للموجودات والأصول الاستثمارية بسبب انخفاض قوّتها الشرائية.
- **مخاطر تغيّر أسعار الفائدة:** وهي المخاطر التي تتمثل في التّغيرات المحتملة لأسعار الفائدة سواء بالارتفاع أو بالانخفاض، والتي تتأثر بها عملية اختيار الأدوات الاستثمارية.
- **مخاطر أسعار الصّرف:** وهي المخاطر التي تنشأ نتيجة التّقلبات أو التّغيرات العكسية المحتملة في أسعار صرف العملات.
- **المخاطر السّياسية، المالية والاقتصادية:** وهي المخاطر المرتبطة بالأوضاع السّياسية، المالية، الاقتصادية والاجتماعية السّائدة في البلاد التي تزاول الشركة نشاطها فيه.

أمّا المخاطر غير النّظامية وهي المخاطر التي تنشأ عن طبيعة ونوع الاستثمار، وهي تأتي نتيجة التّعاملات الاستثمارية، فقد تؤثر على مستثمر معيّن دون غيره. ومن أمثلتها ما يلي:

- **مخاطر التّمويل:** وهي مخاطر ترتبط بنوعية التّمويل، حيث أنّ زيادة نسبة الأموال المقترضة إلى الأموال المستثمرة تعني أنّ الشركة تتحمل مخاطر دفع تكلفة نقدية زيادة عن التّكاليف الأخرى.

---

[1] مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، فعالية وأداء المراجعة الدّاخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحدّ من الفساد المالي والإداري، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012، ص 14.

[2] طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر (أفراد- إدارات – شركات – بنوك)، الدّار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص 22.

[3] مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، مرجع سبق ذكره، ص 14،15.

- **مخاطر الائتمان:** وهي المخاطر النّاتجة عن التّوسع في منح الائتمان التّجاري ويزداد بزيادة الذّمم الممنوحة إلى العملاء.
- **مخاطر السّيولة:** وتتمثل في لجوء الشركة إلى تحويل عناصر الموجودات المتداولة إلى سيولة لتسديد التزاماتها اتجاه الغير.
- **مخاطر التّشغيل:** وهي تلك المخاطر النّاجمة عن ارتفاع مصاريف التّشغيل عن الحدّ المتوقع، ويؤثر هذا التّغير على صافي الدّخل.
- **مخاطر رأس المال أو سداد الالتزامات:** وتعني عدم القدرة على الوفاء بالالتزامات عندما تنخفض القيمة السّوقية لأصول الشركة إلى مستوى أقلّ من القيمة السّوقية لهذه الالتزامات، وترتبط بهذه المخاطر جودة الأصول، مخاطر التّشغيل والسّيولة، مقدار الأرباح الموزعة، مقدار الأرباح المحتجزة والمخاطر الخارجية.

3.1 تعريف إدارة المخاطر:

تعتبر إدارة المخاطر على أنّها تنظيم متكامل يرتكز على مجموعة من الأساليب تهدف إلى مواجهة المخاطر بأفضل الطرق وأقل التّكاليف، وذلك من خلال اكتشاف الخطر، تحليله، قياسه، تحديد وسائل لمواجهته ثم اختيار أفضل وسيلة لذلك[1]. ويمكن تعريف إدارة المخاطر على أنّها "عملية موضوعة ومنفذة من طرف مجلس الإدارة، الإدارة العامة والإدارة ومجموع المساهمين في الشركة، كما أنّها تؤخذ بعين الاعتبار عند وضع الاستراتيجية وفي جميع عمليات ونشاطات الشركة، وهي مصمّمة لتحديد الحوادث المحتملة التي يمكن أن تؤثر على أداء الشركة، ولتسيير المخاطر ضمن الحدود المقبولة تهدف إلى توفير ضمانات معقولة من أجل الوصول إلى الأهداف المسّطرة من طرف الشركة"[2]. حيث يعتبر مجلس الإدارة المسؤول بصفة أساسية عن إدارة المخاطر، وتحميل هذا الدّور على المدراء الآخرين لتسيير المخاطر كلّ حسب نشاطه، إلّا أنّه يمكن أن تتوفّر وظيفة مستقلة في الشركة متمثلة في قسم إدارة المخاطر والتي يترأسها مدير المخاطر إضافة إلى مساعدين يملكون مؤهلات ومهارات خاصة، ويكون هذا بالنّسبة للشركات كبيرة الحجم، أمّا بالنّسبة للشركات الصّغيرة فقد تُوَكَّلُ هذه الوظيفة إلى أحد المدراء في الشركة، في حين شركات أخرى يمكن أن تَسْنِدَ هذه المهمة لوظيفة التّدقيق الدّاخلي ويرجع هذا لسياسة واستراتيجية الشركة[3].

4.1 خطوات إدارة المخاطر:

إنّ من أبرز مهام المسؤول عن إدارة المخاطر هي وضع سياسة واستراتيجية إدارة المخاطر والتّعاون على المستوى الاستراتيجي والتّشغيلي فيما يتعلق بعملية إدارة المخاطر، مع بناء الوعي الثقافي داخل الشركة حول هذه

[1] شقيري نوري موسى وآخرون، إدارة المخاطر، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمّان، 2012، ص 26،27.

[2] العايب عبد الرحمان، التّدقيق الدّاخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدّولية، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التّدقيق في الجزائر (الواقع والآفاق) في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 11-12 أكتوبر 2010، ص 09.

[3] حسين يرقي، عمر علي عبد الصمد، دور التّدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاساته على تطبيق حوكمة المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص 18.

العملية، كما تسعى عملية إدارة المخاطر إلى اكتشاف المخاطر المتعلقة بكلّ نشاط اقتصادي وإعداد التّقارير لمجلس الإدارة وأصحاب المصالح حول هذه المخاطر، وكذا تحليل كلّ خطر والتّعرف على طبيعته وأسبابه وقياس درجة الخطورة وتقدير حجم الخسائر المتوقعة، وفي الأخير اختيار أفضل وسيلة لإدارة هذه المخاطر حسب درجة الأمان والتّكلفة اللّازمة[1]. وبناءً على هذه المهام يمكن تحديد أهم خطوات إدارة المخاطر كالآتي[2]:

أ. **تحديد المخاطر**: من أجل إدارة المخاطر يجب أوّلا فهم وتحديد هذه المخاطر.

ب. **قياس المخاطر**: بعد تحديد المخاطر المتعلقة بنشاط معيّن تبدأ الخطوة الثانية في قياس هذه المخاطر وذلك من حيث حجمه، مدّته واحتمال حدوثه، ويعتبر القياس الصّحيح هو الذي يتّم في الوقت المناسب ويكون على درجة عالية من الأهمية بالنّسبة لإدارة المخاطر.

ج. **ضبط المخاطر**: بعد تحديد وقياس المخاطر تأتي الخطوة الثالثة وهي ضبط هذه المخاطر، وتتوفّر ثلاث طرق أساسية لضبط المخاطر وهي: وضع حدود على بعض النّشاطات، تقليل المخاطر، إلغاء هذه المخاطر.

د. **مراقبة المخاطر**: على الشركة أن تعمل على إيجاد نظام معلومات قادر على تحديد وقياس المخاطر بدّقة، وبنفس الأهمية ويكون قادر على مراقبة التّغيرات المهمة في وضع هذه المخاطر.

2. ماهية تدقيق إدارة المخاطر:

برنامج إدارة المخاطر ينبغي أن يخضع بشكل دوري لعملية تدقيق شاملة تسمى تدقيق إدارة المخاطر من طرف مدقق داخلي، والتي تتم عبر مراحل معينة من أجل تحقيق أهداف معيّنة، وبما أنّ أعمال تدقيق إدارة المخاطر يمكن أن تُؤدَّى بواسطة طرف خارجي إلّا أنّها يمكن أن تؤدَّى داخليا أيضا، وبالرّغم من أنّ أعمال التّدقيق الدّاخلي قد تفتقر إلى موضوعية أعمال التّدقيق الخارجي وكونها ليست بديلة له، إلّا أنّها يمكن أن تحقّق الكثير من نفس مزاياه، حيث أنّ المعايير المهنية لمعهد المدققين الدّاخليين تؤكد ذلك من خلال المعيار 2100 الذي يشير فيما يخصّ "طبيعة العمل" إلى أن نشاط التّدقيق الدّاخلي يتولى تقييم والإسهام في تحسين إدارة المخاطر، الرّقابة وحوكمة الشركات.

1.2 تعريف تدقيق إدارة المخاطر:

يقصد بتدقيق إدارة المخاطر على أنّه "مراجعة تفصيلية ومنظمة لبرنامج إدارة المخاطر وهو مصمّم لتقرير إذا كانت أهداف البرنامج ملائمة لاحتياجات الشركة، وما إذا كانت التّدابير المصمّمة لتحقيق تلك الأهداف مناسبة وما إذا كانت التّدابير قد تمّ تنفيذها بشكل سليم"[3].

---

[1] المرجع السابق ذكره، ص 18،19.

[2] شقيري نوري موسى وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 303،304.

[3] طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر (أفراد- إدارات – شركات – بنوك)، مرجع سبق ذكره، ص 120.

والجدير بالذكر أنّ معهد المدققين الدّاخليين أشار إلى أنّ تقييم وإدارة المخاطر يعتبر ضمن واجبات واختصاصات المدقق الدّاخلي[1]، وتوجد العديد من المعايير المهنية لمعهد المدققين الدّاخليين والتي تُعَبِّرُ عن أهمية انخراط التّدقيق الدّاخلي في نظام إدارة المخاطر بالشركة، حيث تنصّ المعايير المهنية لمعهد المدققين الدّاخليين في معيار الأداء 2100 على أن نشاط التّدقيق الدّاخلي ينبغي أن يساعد الشركة على التّعرف على التّعرضات الهامة للمخاطر وتقييمها والمساهمة في تحسين إدارة المخاطر والنّظم الرّقابية، أمّا معيار الأداء 2110.AI يوضّح أنّ "نشاط التّدقيق الدّاخلي ينبغي أن يُرَاقِبْ ويُقَيِّمْ فعالية نظام إدارة المخاطر بالشركة"[2].

2.2 خطوات تدقيق إدارة المخاطر:

عملية تدقيق إدارة المخاطر تشمل بوجه عام خمسة خطوات، سواء كان التّدقيق داخلي أو خارجي[3]:

أ. **تقييم أهداف وسياسة إدارة المخاطر**: تتمثل الخطوة الأولى المتعلقة بتقييم برنامج إدارة المخاطر في مراجعة سياسة إدارة المخاطر التي تنتهجها الشركة ومعرفة أهداف البرنامج، حيث أنّه بعد التّعرف على أهداف البرنامج يتّم تقييمها لتقرير مدى مناسبتها للشركة، حيث يشمل هذا التّقييم بصفة عامة مراجعة للموارد المالية للشركة وقدرتها على تحمل الخسائر المحتملة والتّأكد إذا كانت متماشية مع أهداف البرنامج، وفي حال ما إذا كانت أهداف إدارة المخاطر بها عيوب أو قصور يتّم صياغة أهداف جديدة وعرضها على الإدارة للموافقة عليها، أمّا في حالة وجود تعارض بين التّطبيق والسّياسة ينبغي التّوفيق بين الاثنين وذلك إمّا بتغيير الأهداف أو تغيير الأسلوب الذي تنتهجه الشركة في التّعامل مع مخاطرها، أمّا في الحالة التي تكون فيها الأهداف غير واضحة ينبغي تقديم توصية بأن تعيد الشركة صياغة سياسة وأهداف إدارة المخاطر بشكل رسمي.

ب. **تحديد أو اكتشاف الأخطار وتقييمها**: بعد الانتهاء من تحديد وتقييم الأهداف تكون الخطوة الموالية هي التّعرف على تعرّضات الشركة الحالية للمخاطر، وبالنّسبة للتّقنيات التي تُسْتَخْدَمُ في التّعرف على المخاطر في عملية تدقيق إدارة المخاطر هي في جوهرها نفس التّقنيات المستخدمة في مرحلة التّعرف على المخاطر في عملية إدارة المخاطر. وتتكون هذه الخطوة من تحليل العمليات لتقرير التّعرضات المختلفة للخسارة، وهي تعمل بمثابة عملية مراجعة لإجراءات التّعرف التي طبقت سابقا، أمّا في حالة تجاهل بعض المخاطر الرّئيسية التي تتعرّض لها الشركة يترتب على التّدقيق أن يتعرف على المقاييس الممكن استخدامها للتّصدي لها والتّوصية بأحسن البدائل وأنسبها، أمّا في حالة عدم كفاية التّصدي لتعرض ما تمّ التّعرف عليه سابقا فينبغي التّوصية بالتّدابير التّصحيحية، وفي هذا الصّدد نصّت المعايير الدّولية للممارسة المهنية للتّدقيق الدّاخلي في المعيار رقم 2110 إلى

[1] يوسف سعيد يوسف المدلل، مرجع سبق ذكره، ص 121.

[2] طارق عبد العال، حوكمة الشركات، شركات قطاع عام وخاص ومصارف (المفاهيم-المبادئ-التجارب-المتطلبات)، مرجع سبق ذكره، ص 418.

[3] طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر (أفراد- إدارات – شركات – بنوك)، مرجع سبق ذكره، ص ص 123-125.

أنّه ينبغي أن يساعد نشاط التّدقيق الدّاخلي الشركة وذلك عن طريق تحديد وتقييم التّعرض الجوهري للمخاطر، كما ينبغي أن يساهم في تحسين إدارة المخاطر وأنظمة الرّقابة.

ج. **تقييم قرارات التّعامل مع كلّ تعرض للخسارة:** بعد التّعرف على المخاطر التي تواجه الشركة والعمل على قياسها، يقوم المدقق الدّاخلي بدراسة البدائل الممكن استخدامها للتّعامل مع كل خطر، كما ينبغي أن تشمل هذه الخطوة مراجعة تعامل الشركة مع المخاطر كالتّفادي والتّقليل من حدوثها.

د. **تقييم تنفيذ تقنيات معالجة المخاطر المختارة:** تتمثل هذه الخطوة في تقييم القرارات الماضية حول كيفية التّصدي لكلّ تعرّض والتّحقق من أنّ القرار تمّ تنفيذه على أكمل وجه، كما تشمل هذه الخطوة مراجعة كلّ من تدابير التّحكم في الخسارة وتمويلها، وينبغي أن تقرّر مراجعة برنامج التّحكم في المخاطرة الخاص بالشركة أوّلا ما إذا كانت تدابير منع الخسارة والتّحكم فيها قد طبّقت على كلّ واحد من التّعرضات المتعرف عليها، وإذا لم يتم تطبيقها يجب بيان السّبب في ذلك.

هـ. **التّقرير والتّوصية بإدخال تغييرات لتحسين برنامج إدارة المخاطر:** عادة ما يتم إعطاء تدقيق إدارة المخاطر الطابع الرسمي وذلك في صورة تقرير مكتوب يبيّن بالتّفصيل نتائج التّحليل، ويطرح توصيات بإجراء تغييرات وتعديلات لتحسين برنامج إدارة المخاطر، ويرسل التّقرير إلى الإدارة العليا، مجلس الإدارة، لجنة التّدقيق وكذا المساهمين وأصحاب المصالح عند الضّرورة[1].

3. علاقة التّدقيق الدّاخلي بإدارة المخاطر:

إنّ لصدور الإطار الجديد لمعايير ممارسة مهنة التّدقيق الدّاخلي عام 1999، والمعدّلة سنة 2004 وغيرها من القوانين أهمية في التّأكيد على أنّ وظيفة التّدقيق الدّاخلي يمكن أن تلعب دور مهم في إدارة مخاطر الشركة، حيث جعلت من التّدقيق الدّاخلي دعامة أساسية يُسْتَعَانُ بها في تقويم أنظمة إدارة المخاطر من أجل تقويتها وتحسينها. ويكون ذلك من خلال قيامه بما يلي[2]:

- مساعدة مجلس الإدارة والإدارة العليا على رسم السّياسة العامة لإدارة المخاطر وذلك بتقديم اقتراحات وخدمات استشارية؛
- التّحقق من مدى التّقيد بالأنظمة والإجراءات الواردة في السّياسة العامة لإدارة المخاطر؛
- تقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة التّعرف على المخاطر على مستوى الشركة، وسرعة الإبلاغ عنها والعمل على معالجتها؛
- رفع تقارير إلى مجلس الإدارة لتقييم فعالية إدارة المخاطر، وتحديد نقاط الضّعف والانحرافات فيها.

[1] حسين يرقي، عمر علي عبد الصمد، دور التّدقيق الدّاخلي في إدارة المخاطر وانعكاساته على تطبيق حوكمة المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص 27،26.
[2] العايب عبد الرحمان، مرجع سبق ذكره، ص 10،09.

ومنه يتّضح أنّ العلاقة بين التّدقيق الدّاخلي وإدارة المخاطر هي علاقة وطيدة، فالتّدقيق الدّاخلي يُعْتَبَرُ أحد الأدوات المستعملة من طرف الشركات من أجل تقوية وتحسين الطرق التي تدير بها مخاطرها، وأهم المخاطر التي يتولى المدقق الدّاخلي تقييمها وإدارتها تتمثل في عدم دقة المعلومات المالية والتّشغيلية، الفشل في إتباع السّياسات والخطط والإجراءات والقوانين، ضياع الأصول، الاستخدام غير الكفء للموارد، والفشل في تحقيق الأهداف الموضوعة[1].

4. أثر إدارة المخاطر من طرف المدقق الدّاخلي على حوكمة الشركات:

يعمل التّدقيق الدّاخلي على إضافة قيمة للشركة والعمل على تحقيق أهدافها من خلال تقديم تأكيد معقول بأنّ المخاطر التي تواجه الشركة تدار بفعالية، وكذا من خلال التّحسينات التي تقدمها في مجال إدارة المخاطر، وتدقيق إدارة المخاطر، حيث أنّ وظيفة التّدقيق الدّاخلي قد اتسع نطاقها من دورها التّقليدي المتمثل في التّدقيق المالي إلى التّدقيق الإداري ثم إلى التركيز على إضافة قيمة للشركة من خلال تدقيق إدارة المخاطر، والإفصاح عن مختلف المخاطر التي تواجه الشركة بكلّ شفافية، وهذا ما يؤدّي إلى طمأنة وزيادة ثقة المساهمين وأصحاب المصالح على أنّ المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومة من جانب ممثليهم وأنّ الإدارة تقوم بالتّصدي لها بشكل منهجي ومنظم[2] وهذا يساهم في دعم حوكمة الشركات.

توجد ضمن المعايير المهنية لمعهد المدققين الدّاخليين، معايير تُعَبِّرُ عن أهمية مساهمة التّدقيق الدّاخلي في نظام إدارة المخاطر بالشركة، حيث أنّ المعيار رقم 2110 يشير إلى أنّه ينبغي أن يساعد نشاط التّدقيق الدّاخلي الشركة، وذلك عن طريق تحديد وتقييم التّعرض الجوهري للمخاطر، كما ينبغي أن يعمل على تحسين إدارة المخاطر وأنظمة الرّقابة، وهذا يساهم في تفعيل ودعم حوكمة الشركات.

فحسب تعريف معهد المدققين الدّاخليين الذي يُعَرِّفُ الحوكمة على أنّها "العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح في الشركة، من أجل توفير الإشراف على إدارة المخاطر ومراقبتها والتّأكيد على كفاءة الضّوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيم الشركة من خلال حوكمة الشركات فيه"[3]. وبالتّالي فإنّ اهتمام التّدقيق الدّاخلي بإدارة المخاطر وتدقيق إدارة المخاطر، إضافة إلى تقييم نظام الرّقابة الدّاخلية يعزز من دعمه للتّطبيق السّليم لمبادئ حوكمة الشركات.

[1] يوسف سعيد يوسف المدلل، مرجع سبق ذكره، ص 112.

[2] مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، مرجع سبق ذكره، ص 17.

[3] علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، مرجع سبق ذكره، ص 25.

المبحث الثالث: علاقة التّدقيق الدّاخلي بباقي الأطراف المساهمة في تطبيق حوكمة الشركات

تتم ممارسة حوكمة الشركات من خلال خمسة أطراف رئيسية تربطها علاقات تعاونية، والمتمثلة في مجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة التّدقيق، المدقق الخارجي ووظيفة التّدقيق الدّاخلي. وبما أنّ الحوكمة تتعلق بشكل رئيسي بالعلاقات بين الأطراف المختلفة التي تساهم في تحقيق أهداف الشركة حسب ما جاء في تعريف منظمة التّعاون الاقتصادي والتّنمية لحوكمة الشركات على أنّها مجموعة من القواعد والعلاقات بين إدارة الشركة، مجلس الإدارة، الملاك وجميع الأطراف التي لها علاقة مع الشركة، وهو الأسلوب الذي يتم من خلاله تحديد الأهداف وتحقيقها ومراقبة الأداء والنّتائج والأسلوب النّاجح لممارسة السّلطة، وذلك لخدمة مصالح الشركة ومساهميها بكفاءة وفاعلية.

ففي دراسة دور التّدقيق الدّاخلي في إنجاح مسار تطبيق حوكمة الشركات، لابّد من دراسة الشكل الأمثل الذي يجب أن تكون عليه العلاقات بين التّدقيق الدّاخلي مع مجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة التّدقيق وكذا التّدقيق الخارجي لدعم حوكمة الشركات.

المطلب الأوّل: التّكامل بين التّدقيق الدّاخلي والتّدقيق الخارجي لدعم حوكمة الشركات

تعتبر العلاقة بين التّدقيق الدّاخلي والتّدقيق الخارجي علاقة قديمة عُرِفَتْ بظهور النّوعين من التّدقيق، إلّا أنّ أهمية العلاقة زادت مع زيادة متطلبات حوكمة الشركات، ففي بيئة الأعمال الحديثة أصبح دورهما أكثر تكاملا ممّا استدعى تعميق العلاقة بينهما لأنّ تكاملهما له دورا إيجابيا في حوكمة الشركات.

1. ماهية التّدقيق الخارجي:

نتيجة لما يقوم به المدقق الخارجي من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال قيامه بإبداء رأيه المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدّها الشركات من خلال التّقرير الذي يقوم بإعداده ويرفقه بالقوائم المالية، فإنّ دور التّدقيق الخارجي أصبح جوهريا وفعالا في مجال حوكمة الشركات، لأنّه يحدّ من التّعارض بين الملاك وإدارة الشركات، كما أنّه يحدّ من مشكلة عدم تماثل المعلومات ويحدّ من مشكلة الانحراف الخلقي في الشركات.

1.1 مفهوم التّدقيق الخارجي:

يعرّف التّدقيق الخارجي على أنّه الفحص الانتقادي للدّفاتر والسّجلات من طرف شخص خارجي محايد من أجل الحصول على رأي حول عدالة القوائم المالية، ويتم تعيين المدقق الخارجي بعقد بينه وبين الشركة[1]. كما يعرّف بأنّه الأداة الرّئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في الشركة. التّدقيق الخارجي بمعناه المتطور والحديث والشامل ما هو إلّا نظام يهدف إلى إعطاء الرّأي الموضوعي في التّقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات الشركة موضوع التّدقيق. كما يهدف أيضا، إلى التّحقق بشكل موضوعي، حيادي ومستقل

[1] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، النّاحية النّظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمّان، 2006، ص 25.

من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات الشركة ومطابقتها مع الأهداف المرجوة، وتبليغ الجهات المعنية بنتائج التّدقيق في الوقت المناسب وبصيغة منطقية موضوعية وهادفة[1]. وبصفة عامة يمكن القول أنّ التّدقيق الخارجي الحيادي يتضمن الجوانب التّالية:

- ضرورة تمكن التّدقيق الخارجي من قواعد المحاسبة ومبادئها وأهدافها الرّئيسية؛
- التّعرف على أساليب وأدوات التّحقق الرّئيسية التي يمكن استخدامها لتنفيذ عملية تدقيق عناصر النّشاط المختلفة في الشركة؛
- امتلاك المدقق الخارجي لمختلف المؤهلات والقدرات لأداء عمله؛
- تحديد مستوى العلاقة بين المدقق الخارجي وإدارة التّدقيق الدّاخلي في الشركة، وذلك من أجل تحديد مستوى التّعاون بينهما في مجال إنجاز عملية التّدقيق.

2.1 مهام التّدقيق الخارجي:

للتّدقيق الخارجي مجموعة من المهام داخل الشركة، كما أنّ له دور مهم وفعّال في إنجاح حوكمة الشركات لأنّه يعمل على التّقليل أو القضاء على التّعارض بين المساهمين والإدارة، كما أنّه يسعى للقضاء على عدم تماثل المعلومات المحاسبية في القوائم المالية. كما أنّ المدقق الخارجي يضفي ثقة ومصداقية على المعلومات المحاسبية وذلك من خلال المصادقة على القوائم المالية التي تعدّها الشركة، وهذا بعد مراجعتها والتّأكد من صحة البيانات والمعلومات الموجودة فيها مع إعداد تقارير مفصّلة ترفق بالقوائم المالية[2]، كما يحدّ من مشكلة الانحراف الخلقي في الشركات[3]، حيث يتمثل الواجب الرّئيسي للمدقق الخارجي في فحص حسابات السّنة المالية التي كُلِّفَ بتدقيقها وإعداد تقريرا يبيّن رأيه المحايد وتقديمه للمالكين وغيرهم من الأطراف المعنية، كما يقوم بطرحه أمام الجمعية العامة للمساهمين والرّد على أيّة تساؤلات يتّم طرحها فيما يتعلق بتقريره. ويتفرّع عن هذه المهمة الرّئيسية عدّة مهام منها[4]:

- فحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة وأنظمة الرّقابة المالية الدّاخلية، والتّأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة عليها؛

[1] السيّد محمد، مرجع سبق ذكره، ص 42،41.

[2] بديسي فهيمة، الحوكمة ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص 08.

[3] محمد قوجيل، بن مالك محمد جسان، تأثير التوافق بين عملية الإصلاح المحاسبي وتطبيق مبادئ الحوكمة على جودة الإفصاح في المؤسسات الجزائرية، بطاقة مشاركة في الملتقى العلمي الدّولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 29-30 نوفمبر 2011، ص 17.

[4] عمار عصام السامرائي، إجراءات مراجع الحسابات والحاكمية المؤسسية في الكشف عن حالات الفساد المالي والإداري والتنبؤ عن احتمالات التعثر والفشل والعسر المالي لتجنب الأزمات المالية المحلية والعالمية، المؤتمر العلمي الثالث، كلية العلوم الإدارية والمالية وكلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة الإسراء الخاصة، بغداد، 28-29 أفريل، 2009، ص 04،03.

- التّأكد من أنّ حسابات وسجلات ومستندات الشركة تتم وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها عالميا، أو المعتمدة محليًّا عند الجهات المهنية المختصة، والتي تمكّن من إظهار المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها؛
- التّحقق من ملكية الشركة لموجوداتها، والتّأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على الشركة وصحتها؛
- إبداء رأيه النّهائي في الميزانية وحساب الأرباح والخسائر للشركة وذلك بإحدى التّوصيات المتمثلة في المصادقة بشكل مطلق أو المصادقة مع التّحفظ مع بيان الأسباب وأثرها المالي على الشركة، أو عدم المصادقة وردّها إلى مجلس الإدارة مع بيان الأسباب الموجبة لرفضه؛
- كما يقوم المدقق الخارجي بحضور اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين التي يعرض فيها على المساهمين الميزانية والحسابات الختامية لمناقشتها، والمصادقة عليها والموافقة على مشروع توزيع الأرباح الذي اقترحه مجلس الإدارة، لأنّ حضوره يساهم في تقديم توضيحات للمساهمين عمّا جاء في تقريره.

3.1 أوجه الاختلاف بين التّدقيق الدّاخلي والتّدقيق الخارجي:

يتحدّد دور التّدقيق الدّاخلي من طرف الإدارة، وتتباين أهدافه ووظائفه حسب متطلبات الإدارة، أمّا أهداف المدقق الخارجي الذي يتم تعيينه بشكل مستقل فهي تختلف عن أهداف التّدقيق الدّاخلي، حيث يرتكز اهتمامه الرّئيسي في التّأكد عمّا إذا كانت القوائم المالية خالية من المعلومات الجوهرية الخاطئة، ومع ذلك فإنّ بعض وسائل تحقيق الأهداف الخاصة بكلّ من المدقق الدّاخلي والخارجي غالبا ما تتشابه، ولذلك فإنّ الكثير من أوجه عمل التّدقيق الدّاخلي قد يكون مفيدا في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التّدقيق الخارجي، وعليه وجب على المدقق الخارجي أن يأخذ في الاعتبار فعاليات التّدقيق الدّاخلي وتأثيراتها إن وجدت على إجراءات التّدقيق الخارجي[1]. والجدول التّالي يوضّح أوجه الاختلاف بين المدقق الدّاخلي والخارجي:

[1] حازم هاشم الآلوسي، مرجع سبق ذكره، ص 234،235.

الجدول رقم (3.2): أوجه الاختلاف بين التّدقيق الدّاخلي والتّدقيق الخارجي

الاختلاف	التّدقيق الدّاخلي	التّدقيق الخارجي
الطرف القائم بالتّدقيق وطريقة تعيينه	موظف تابع للشركة من ذوي الخبرة يتم تعيينه من طرف الإدارة العليا، إلّا أنّ التّدقيق الدّاخلي اختياري للشركة فهو يدخل ضمن استراتيجياتها وأهدافها.	شخص مهني مستقل من خارج الشركة، حيث يتولى مجلس الإدارة ترشيحه ويعرض هذا التّرشيح على الجمعية العامة للمساهمين لإقرار تعيينه واتخاذ القرار بذلك، حيث أنّ التّدقيق الخارجي إجباري على الشركة لأنّ المشرّع يفرضه.
الاستقلالية	المدقق الدّاخلي مستقل جزئيا لأنّه من ناحية مستقل عن باقي الإدارات والأقسام، ومن ناحية يتبع الإدارة العليا.	المدقق الخارجي يتمتع باستقلال كامل أي أنّه محايد وليس له أية علاقة مع الإدارة ولا مع أقسام وإدارات الشركة.
الهدف	يهدف إلى منع الأخطاء والتّزوير والكشف عنها والرّقابة على المخاطر وإبداء الرّأي لتدعيم أنظمة الرّقابة الدّاخلية بالشركة، كما يهدف لتحقيق وجود نظام محاسبي فعّال يساعد في إعداد تقارير وقوائم مالية صحيحة وانتظام سير العمل المحاسبي على مدار السّنة كما يهدف لخدمة الإدارة والمدقق الخارجي.	الهدف الأساسي للتّدقيق الخارجي هو إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للوضع المالي ونتائج الأعمال، كما يسعى لتحقيق وجود نظام فعّال للرّقابة الدّاخلية أو العمل على وجوده، وكذا وجود نظام محاسبي فعّال ومتكامل خاصة في مجال إعداد تقارير وقوائم مالية ختامية صحيحة. كما يعمل على تبادل الخدمات مع المدقق الدّاخلي أمّا اكتشاف الأخطاء والتّزوير فلا يمثل هدفا أساسيا له.
نطاق العمل	المدقق الدّاخلي يعمل باستمرار طوال السّنة ولديه الوقت الكافي لإجراء فحص تفصيلي موسع للعمليات، حيث تعتبر إدارة الشركة المسؤولة عن تعيين نطاق عمل المدقق الدّاخلي وحدوده وعادة يتضمن تدقيق جميع العمليات التي تمت خلال الفترة بشكل منتظم.	تطوّرت عملية التّدقيق الخارجي من تفصيلية إلى اختبارية تقوم على أسلوب العيّنة الإحصائية، وذلك لعدّة عوامل منها ضيق الوقت وكثرة الجهد وضخامة التّكلفة، حيث يحدّد المدقق الخارجي نطاق عمله من خلال عنصرين: الأوّل المسؤولية المهنية الملقاة على عاتقه والثاني بالاتفاق في حالات معينة مع الإدارة.
المسؤولية والتّقرير	المدقق الدّاخلي يكون مسؤولا أمام الإدارة العليا في الشركة بحكم أنّه موظف فيها، ويقدّم لها تقريره عن مهمته التي أنجزها.	يكون المدقق الخارجي في شركات المساهمة مسؤولا أمام الجمعية العامة للمساهمين ويقدّم تقريره لها، أمّا في باقي الشركات فيسأل أمام الملاك ويقدّم تقريره لهم.
طريقة وأسلوب العمل	-بما أنّ المدقق الدّاخلي موظف من داخل الشركة يحدّد عمله بطريقة مكمّلة لعمل المحاسب من خلال الدّورة المستندية والدّورة المحاسبية خطوة بخطوة مع التّركيز على العمليات ذات الأهمية؛ -يتبع أسلوب التّدقيق المستمر مستنديا وحسابيا وفنيا للتّحقق من مدى صحة العمليات المختلفة وتصحيح أي أخطاء يتم اكتشافها؛ -يغلب على عمله الطابع الوقائي في معالجة الانحرافات والأخطاء.	يتّبع المدقق الخارجي طريقة وأسلوب التّدقيق الملائم لظروفه بالاتفاق مع إدارة الشركة مع الأخذ في الاعتبار ما يلي: – الوقت المتاح للمدقق، وعدد مساعديه. – شكل وطبيعة وحجم برنامج التّدقيق الذي قام المدقق بوضعه؛ – حجم معاملات الشركة؛ – نتيجة فحصه لنّظام الرّقابة الدّاخلية في الشركة؛ – يغلب على عمله الطّابع العلاجي لأنّ معظم المدققين يختار عيّنة معيّنة يقوم بتدقيقها وعادة في نهاية السّنة المالية ويوصي بعلاج أيّ مشاكل قد يتم اكتشافها أثناء تدقيقه.
فحص نظام الرّقابة الدّاخلية	يعمل المدقق الدّاخلي على دراسة وتقييم أنظمة الرّقابة الدّاخلية من أجل تحسينها وإحكامها، وإعطاء التّوصيات الخاصة بتطويرها إذا لزم الأمر، كما أنّ المدقق الدّاخلي يهتم بالرّقابة الدّاخلية المحاسبية والإدارية.	يقوم المدقق الخارجي أيضا بفحص واختبار نظام الرّقابة الدّاخلية لكنّه يهدف من وراء ذلك لتحديد نطاق عملية التّدقيق فهو يضيّق أو يوسع من نطاق تدقيقه اعتمادا على قوّة أو ضعف أنظمة الرّقابة الدّاخلية.
توقيت الأداء	يتم الفحص على مدار السّنة بصورة مستمرة.	يتم الفحص على فترات متقطعة، أو قد يتم مرّة واحدة في نهاية السّنة المالية.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المراجع التّالية: السّيد محمد، مرجع سبق ذكره، ص 120،121، ص ص 160-163. حازم هاشم الآلوسي مرجع سبق ذكره، ص 58.

من الجدول السّابق نلاحظ أنّ للتّدقيق الدّاخلي والتّدقيق الخارجي العديد من أوجه الاختلاف إلّا أنّ هذا لا يمنع من وجود تكامل بينهما، حيث أنّه من الأمور الهامة في مجال المراجعة والتّدقيق ضرورة وجود تعاون وثيق بين كلّ من المدقق الدّاخلي والمدقق الخارجي، وذلك بحكم أن المدقق الدّاخلي موظف من داخل الشركة، حيث يقع عليه العبء الأكبر في مراجعة وتدقيق جميع العمليات مهما كانت طبيعتها والتي تتم خلال السّنة، لذا فهو يعمل على مساعدة المدقق الخارجي في تجهيز مختلف البيانات والمعلومات والدّفاتر والحسابات التي قد يحتاجها، لأنّ المدقق الدّاخلي هو المسؤول الرّئيسي مع العاملين في الإدارة المالية على توفير كلّ ما يحتاجه المدقق الخارجي[1].

2. طبيعة التّكامل بين التّدقيق الدّاخلي والتّدقيق الخارجي:

على الرّغم من وجود اختلاف بين كلّ من المدقق الدّاخلي والمدقق الخارجي، إلّا أنّ أوجه التّعاون والتّكامل بينهما كثيرة، حيث يُعْتَبَرُ عمل كل منهما فعالية تدقيقية، حتى لو اختلف كلّ منهما في النّطاق والأهداف فإنّه لا يوجد تعارض بين عمل كلّ منهما بل الأصل أن تتغلب الطبيعة التّكاملية على عملهما، حيث أنّ مصلحة الشركة تقتضي هذا التّعاون والتّنسيق بينهما[2]. ويمكن تلخيص هذه المجالات فيما يلي[3]:

- إنّ اهتمام المدقق الدّاخلي بعملية الرّقابة الدّاخلية من حيث تحسينها ودعمها وتقييم أدواتها يساعد المدقق الخارجي على تحديد نطاق فحصه وتدقيقه؛
- يستطيع المدقق الدّاخلي أن يساعد المدقق الخارجي في كثير من أعمال الجرد المفاجئ مثل الجرد المفاجئ للنّقدية؛
- يستطيع المدقق الدّاخلي أن يُعِّدَ للمدقق الخارجي الأدّلة التي يطلبها في تدقيقه خاصة في نهاية السّنة، مثل التّحقق من الأصول مثلا البضاعة بالمخزن، إعداد أوراق العمل التي يحتاجها المدقق الخارجي لملفه الدّائم؛
- وجود التّدقيق الدّاخلي على مستوى الشركة يعطي نوعا من الثقة للمدقق الخارجي في صحة ومصداقية حساباتها ونتائج أعمالها، كما يمكن له أن يعتمد على بعض إجراءات وأعمال التّدقيق الدّاخلي[4]. ويلاحظ ممّا تقدّم أنّ التّعاون بين المدقق الدّاخلي والمدقق الخارجي يؤدّي إلى تحقيق منافع في كلا الاتجاهين، حيث يستفيد المدقق الخارجي بشكل رئيسي من فهمه وتقييمه لنظام الرّقابة الدّاخلية في تحديد حجم وتوقيت الإجراءات الواجب عليه اتخاذها وتزداد ثقته في دقة وسلامة نظام الرّقابة الدّاخلية واستعمال أسلوب العيّنة، كما يستفيد المدقق الدّاخلي بشكل رئيسي من الاحتكاك

[1] السيد محمد، مرجع سبق ذكره، ص 159،160.
[2] يوسف سعيد يوسف المدلل، مرجع سبق ذكره، ص 103.
[3] كمال محمد سعيد كامل النونو، مرجع سبق ذكره، ص 43.
[4] محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره ص 15.

بالمدقق الخارجي من خلال زيادة فعاليته وخبرته وإمكانية تطوير أساليب التّدقيق الدّاخلي، كما أنّ المنفعة تعود على الشركة ككل[1].

3. انعكاسات التّكامل بين التّدقيق الدّاخلي والتّدقيق الخارجي على حوكمة الشركات:

للتّدقيق الخارجي دور مهم في حوكمة الشركات وذلك لمساهمته في إبداء رأيه المحايد حول القوائم المالية للشركة، وذلك لزيادة الثقة في المعلومات المالية الواردة فيها، ويكون هذا من خلال التّقرير الذي يقوم بإعداده ويرفقه بالقوائم المالية، حيث يتم إعداده لكافة الأطراف ذوي المصلحة في الشركة خاصة المساهمين والمستثمرين المتعاملين في سوق الأوراق المالية. وفي إطار توسيع دور التّدقيق في تطبيق حوكمة الشركات أصبح على المدقق الخارجي إبداء رأيه عن مدى كفاءة وفعالية هيكل الرّقابة الدّاخلية بالشركة[2]. كما أنّ التّكامل بين التّدقيق الدّاخلي والتّدقيق الخارجي له انعكاس إيجابي على حوكمة الشركات، حيث يمنع ازدواجية العمل ويحدّ من مشكلة عدم تماثل المعلومات الصادرة عنهما، ويعمل على تقوية وظيفة الرّقابة بالشركة، ويزيد من الثقة والمصداقية في التقارير والقوائم المالية التي يعتمد عليها المساهمون وأصحاب المصالح لاتخاذ قراراتهم وبالتّالي حماية مصالحهم ودعم الحوكمة. كما يوفر مجموعة من مزايا لأصحاب المصالح سواء من داخل الشركة أو خارجها[3].

حيث أنّ التّكامل بين التّدقيق الدّاخلي والتّدقيق الخارجي يساهم في تخفيض تكاليف التّدقيق عن طريق استبعاد ازدواجية العمل، كما أنّه يساهم في توفير معلومات حقيقية مفصّلة للإدارة والتي تساعد على اتخاذ القرارات الفعّالة في الوقت والمكان المناسبين، إضافة إلى زيادة الثقة في المعلومات التي تُعَبِّرُ عن الأداء الإداري والمالي للشركة، كما أنّ التّكامل يساهم أيضا في التّأكيد على متانة نظام الرّقابة الدّاخلية المعتمد في الشركة، وإعلام الإدارة عن مواطن الضّعف وتحديد أسلوب المعالجة ممّا يسمح لها بالقضاء على هذا الضّعف، ممّا يزيد من ثقة مختلف أصحاب المصالح بالشركة.

كما تعتبر الأطراف الخارجية عن الشركة (المستثمرون الحاليون أو المحتملون، البنوك، إدارة الضرائب، صناديق الاستثمار، البورصة، الموردون والمجتمع المدني، وغيرهم)، من أهم مستعملي رأي المدقق الخارجي وإدراك هؤلاء الأطراف بأهمية التّكامل بين التّدقيق الدّاخلي والتّدقيق الخارجي يجعل مصداقية هذا الرّأي يتوقف على درجة التّكامل بين النّوعين، وتتمثل أهم الفوائد لأصحاب المصالح خارج الشركة والمترتبة عن هذا التّكامل في زيادة ثقة واطمئنان هؤلاء الأطراف عن الرّأي المعبِّر عن صحة ومصداقية القوائم المالية، وزيادة اطمئنان أصحاب الشركة على أموالهم. كما أنّ كلّ من التّدقيق الدّاخلي والتّدقيق الخارجي يهدفان إلى الحدّ من مشكلة عدم تماثل

[1] يوسف سعيد يوسف المدلل، مرجع سبق ذكره، ص 107.

[2] ابراهيم خليل حيدر السعدي، حوكمة الشركات ورفع مستوى الإفصاح وأثرها في معالجة الأزمة المالية المعاصرة، منشور في: مروة أحمد وآخرون، الأزمة المالية العالمية والآفاق المستقبلية، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 343،344.

[3] حسين يرقي، عمر علي عبد الصمد، واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها، بطاقة مشاركة في الملتقى الدّولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 07- 08 ديسمبر 2010، ص 13،14.

المعلومات بين الملاك والإدارة ومختلف أصحاب المصالح، والسّعي إلى نشر القيم الأخلاقية وتقييم مدى الالتزام بها والحدّ من مشكلة الانحراف الخلقي في الشركات[1]. وكلّ هذا يعتبر عنصرا أساسيا في حوكمة الشركات.

وبالتّالي فإنّ التّكامل بين كلّ من التّدقيق الدّاخلي والتّدقيق الخارجي يساهم في خدمة أصحاب المصالح من داخل وخارج الشركة وبالتّالي فهو يساهم أساسا في دعم وتقوية التّطبيق السّليم لحوكمة الشركات.

المطلب الثاني: العلاقة التّعاونية بين التّدقيق الدّاخلي ولجنة التّدقيق لدعم حوكمة الشركات

تمثل لجان التّدقيق أحد الأركان الرّئيسية لحوكمة الشركات، حيث تعتبر لجنة التّدقيق أحد الضّوابط الأساسية التي تمنع حدوث الأخطاء نظرا لصلتها الوثيقة مع كلّ من المدقق الدّاخلي والخارجي ومجلس الإدارة، وقد أشارت معظم الدّراسات حول حوكمة الشركات إلى ضرورة وجود لجنة تدقيق داخل كلّ شركة فهي التي تسهر على تطبيق الحوكمة وتضمن جودة التّقارير المالية وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية، كما أنّ وجود لجنة تدقيق في الشركة يقلّل من الممارسات المالية غير المشروعة، كما يساهم الإعلان عن تشكيل لجان تدقيق في تنشيط حركة أسهم الشركة في سوق الأوراق المالية.

1. ماهية لجنة التّدقيق:

حظيت لجان التّدقيق باهتمام بالغ من طرف الهيئات الدّولية المتخصصة، الشركات والباحثين، وهذا يرجع للدّور الذي يمكن أن تلعبه في تطبيق حوكمة الشركات.

1.1 مفهوم لجنة التّدقيق:

بدأ مصطلح لجان التّدقيق في الظهور في أواخر الثلاثينات (1930)، في الولايات المتحدة الأمريكية عندما قامت كلّ من بورصة نيويورك New Yourk Security Exchange وهيئة تداول الأوراق المالية Security Exchange Commitee بالتّوصية على ضرورة إنشاء لجنة تتكون من الأعضاء غير التّنفيذيين لمجلس الإدارة، وجاء ذلك إثر الأزمات المالية التي تعرّضت لها الشركات الأمريكية في تلك الفترة والتي كانت بسبب تلاعب الشركات في تقاريرها المالية مثل قضية Mckesson and Robbins[2]. حيث أنّ لجنة التّدقيق تُعَدُّ من بين مقومات حوكمة الشركات[3]، إذ تؤكّد معظم الدّراسات على ضرورة وجود لجان تدقيق في الشركات التي تسعى لتطبيق الحوكمة، إذ يمثل دور هذه اللّجان عاملا أساسيا لتقييم مستويات الحوكمة المطبّقة، كما تقوم لجان التّدقيق بدور حيوي في ضمان جودة التّقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة لما تقوم به من اشراف على

[1] زلاسي رياض، مرجع سبق ذكره، ص 71.

[2] جميل أحمد، سفير محمد، تجليات حوكمة الشركات في الارتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012، ص 13.

[3] أحمد سعيد قطب حسانين، مرجع سبق ذكره، ص 18.

عمليات التّدقيق الدّاخلي والخارجي[1]، كما أنّ وجودها في أيّ شركة يمثل حماية للمساهمين وأصحاب رؤوس الأموال من التّلاعب في القوائم المالية، كما تدعم الثقة في عملية إعداد ومراجعة تلك القوائم المالية.

لا يوجد تعريف موحد للجنة التّدقيق، حيث تعدّدت التّعاريف حولها في أدبيات التّدقيق، ومن بين هذه التّعاريف، تعرّف الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) لعام 1992 لجنة التّدقيق بأنّها "لجنة مكوّنة من مدراء الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في تدقيق القوائم المالية السّنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة، وتعد لجنة التّدقيق حلقة وصل بين المدققين ومجلس الإدارة، وتتلخص نشاطاتها في مراجعة ترشيح المدقق الخارجي ونطاق ونتائج التّدقيق، وكذلك الرّقابة الدّاخلية للشركة وجميع المعلومات المالية المعدّة للنّشر"[2].

كما يمكن تعريفها على أنّها "لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة وعضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التّنفيذيين والذين لديهم خبرة في مجال المحاسبة والتّدقيق، وتكون مسؤولة عن الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية، مراجعة وظيفتي التّدقيق الدّاخلي والتّدقيق الخارجي ومراجعة الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات"[3]. حيث توجد بعض الأمور الواجب مراعاتها عند وضع لجنة التّدقيق[4]:

- ينبغي على مجلس الإدارة تعيين لجنة تدقيق تكون أغلبيتها من أعضاء غير تنفيذيين، وأغلبية أعضاء اللّجنة يجب أن تكون على علم بالأمور المالية؛
- يكون رئيس اللّجنة أحد الأعضاء غير التّنفيذيين ويكون مستقلا، وأن لا يكون رئيسا لمجلس الإدارة. والرّأي الأفضل هو أنّ رئيس مجلس الإدارة لا ينبغي مطلقا أن يكون عضوا في لجنة التّدقيق، ولكن يمكن دعوته لحضور اجتماعات لجنة التّدقيق، وعلى مجلس الإدارة أن ينظر فيما إذا كان مطلوبا أن يكون الرّئيس التّنفيذي عضوا في لجنة التّدقيق أو أن يحضر فقط بناءً على دعوة؛
- لابد أن يكون للجنة التّدقيق نظاما مكتوبا عن عضويتها وسلطاتها وواجباتها، كما أنّه لابد أن تفصح الشركات في تقريرها السّنوي عمّا إذا كانت لجنة التّدقيق قد راعت النّظام الرسمي وما إذا كانت قد أوفت بالتزاماتها وذلك بما يتفق مع نظامها، ويجب أيضا أن يتّم الإفصاح في التّقرير السّنوي عن عضوية لجنة التّدقيق، ولابد أن يكون رئيسها موجودا في الجمعية العمومية للرّد على أيّة أسئلة عن عمل اللّجنة.

---

[1] جاوحدو رضا، مايو عبد الله، تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات والمنهج المحاسبي السّليم متطلبات ضرورية لإدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية، بطاقة مشاركة في الملتقى الدّولي الأوّل حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 07- 08 ديسمبر 2010، ص 08.

[2] عوض بن سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات –حالة السعودية–، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد رقم 22، العدد رقم 01، جدّة، 2008، ص 193. من الموقع الالكتروني: http://www.kantakji.com/media/1413/920.pdf، يوم 20-04-2014.

[3] مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، مرجع سبق ذكره، ص 12.

[4] طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات "المفاهيم – المبادئ – التجارب" تطبيقات الحوكمة في المصارف، مرجع سبق ذكره، ص 165،166.

2.1 تشكيلة لجنة التّدقيق:

لجنة التّدقيق هي لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة، وهي تتكون من بعض أعضاء مجلس الإدارة المستقلين وغير التّنفيذيين الذين يتمتعون بخبرات مالية ومحاسبية ويقصد بهم الأعضاء الذين لا يتولون أعمال تنفيذية، وذلك لتقديم رؤية عن مدى تحقيق حوكمة الشركات، ولابد أن يكون هؤلاء الأعضاء من الأفراد الأكفاء ذوي الخبرة لضمان قدرتهم على الالتزام بتخصيص وقت وجهد كافي لمهمة الرّقابة والتّدقيق والمساءلة ومتابعة مدى الالتزام بالقيم الأخلاقية وترتيبات الحوكمة[1]. إلّا أنّه لا توجد معايير مثالية لاختيار أعضاء لجان التّدقيق، كما أنّه لا يوجد عدد مثالي لعدد أعضائها، حيث يعتمد ذلك على حجم الشركة وتعقد عملياتها لأنّ هناك علاقة مباشرة بين مهام لجان التّدقيق ومعايير اختيار أعضائها، حيث كلّما تعقّدت مهامها كلّما تطلب ذلك وجود أعضاء أكثر تأهيلا وخبرة، كما أنّ تلك المعايير قد تختلف من شركة إلى أخرى ومن محيط اقتصادي إلى آخر، لكن يعتبر معيار استقلال أعضاء لجنة التّدقيق عن الإدارة من أهم المعايير التي تركز عليها أغلب اللّوائح المنظمة لعمل لجان التّدقيق، ويمثل هذا المعيار أحد أهم شروط اختيار أعضاء لجان التّدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية، كما قد أشار بنك بريطانيا في توصياته حول معايير اختيار أعضاء لجان التّدقيق إلى ضرورة توفر خبرات كافية في أعضاء اللّجنة مع ضرورة التّأكد من استقلالهم عن إدارة الشركة، سواء فيما يتعلق بعملياتها أو ماليتها أو نظامها[2].

3.1 دور لجنة التّدقيق:

إنّ العديد من الدّراسات العلمية في الولايات المتحدة الأمريكية أظهرت أنّ إنشاء لجنة تدقيق يؤدّي إلى زيادة جودة المعلومات والتّقارير المحاسبية التي تصدرها الشركة للأطراف الخارجية، فوجود لجنة مستقلة تقوم بعملية الإشراف على إعداد التّقارير المالية وتدعيم استقلالية ودور المدقق الخارجي والتّأكيد على الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، تؤدّي إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية الأخرى التي تبني قراراتها الاستثمارية وغيرها من القرارات على أساس المعلومات المالية التي تصدرها الشركات في هذه التّقارير[3]، إلّا أنّ لجنة التّدقيق لا يوجد لها معيار محدّد يمكن استخدامه لتحديد دورها، ودور لجنة التّدقيق يمكن أن يدخل فيه المكونات التّالية[4]:

أ. **عملية التّدقيق الخارجي:** للجنة التّدقيق العديد من الأدوار فيما يخص عملية التّدقيق الخارجي، نذكر منها أنّ على لجنة التّدقيق تحديد أجور المدقق الخارجي ومدى الاحتفاظ به وذلك على أساس تقييم أدائه، النّظر في خطط التّدقيق الخارجي والتّأكد من أنّ المدقق الخارجي مستقل وأنّ مختلف الأمور التي تفسد استقلاليته يتم معالجتها بشكل سليم، وغيرها.

---

[1] طارق عبد العال، حوكمة الشركات شركات قطاع عام وخاص ومصارف، (المفاهيم-المبادئ-التجارب-المتطلبات)،مرجع سبق ذكره، ص 223.

[2] مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، مرجع سبق ذكره، ص 13.

[3] هوام جمعة، لعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، بطاقة مشاركة في الملتقى الدّولي الأوّل حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 07- 08 ديسمبر 2010، ص 20.

[4] طارق عبد العال، حوكمة الشركات، شركات قطاع عام وخاص ومصارف (المفاهيم-المبادئ-التجارب-المتطلبات)، مرجع سبق ذكره، ص ص 173- 178.

ب. **القوائم المالية:** للجنة التّدقيق العديد من الأدوار فيما يخصّ القوائم المالية، نذكر منها أنّها تعمل على مناقشة القوائم المالية مع الإدارة العليا وضمان أنّ جميع الأمور التي أثارتها من جانب التّدقيق الدّاخلي أو الخارجي قد تمّ علاجها بشكل سليم، وتقدير مدى توفير التّقرير السّنوي للمعلومات التي يحتاجها المساهمون وباقي المستخدمين.

ج. **نظام الرّقابة الدّاخلية:** للجنة التّدقيق العديد من الأدوار فيما يخصّ نظام الرّقابة الدّاخلية، منها أنّها تعمل على النّظر في كفاية نظام الرّقابة الدّاخلية والتّشاور مع المدقق الخارجي والمدقق الدّاخلي للحصول على رأيهما فيما يخصّ كفاية نظام الرّقابة الدّاخلية للشركة، الحصول على تقارير خاصة عن أي انتهاك للرّقابة الدّاخلية قد يؤثر على القوائم المالية.

د. **التّدقيق الدّاخلي:** للجنة التّدقيق العديد من الأدوار فيما يخصّ التّدقيق الدّاخلي، نذكر منها أنّها تشارك في تعيين المدققين الدّاخليين والتّحقق من استقلالهم وضمان أنّ وظيفة التّدقيق الدّاخلي تعمل وفق المعايير المهنية، وكذا مراجعة أهداف التّدقيق الدّاخلي والإشراف على أنشطته وتنظيمها، دراسة ومناقشة تقاريره ومعالجة الملاحظات الواردة فيه[1]، وضمان وجود اتصالات جيّدة بين المدققين الدّاخليين، المدققين الخارجيين، مجلس الإدارة والإدارة وغيرها من المهام.

هـ. **إدارة المخاطر:** يجب أن تضمن لجنة التّدقيق وجود نظام فعّال لإدارة المخاطر بالشركة، كما يجب أن تضمن أنّ إدارة المخاطر تتّم بما يتفق مع الطرق المهنية السّليمة، كما يجب أن تتأكّد من وجود عملية رسمية لتحديد وتقدير وإدارة المخاطر في كلّ المستويات بالشركة، كما يتّم توفير التّقارير إلى الأعضاء التّنفيذيين لتمكينهم من رصد تنفيذ الاستراتيجية المتّبعة لإدارة المخاطر وكذا التّحديث المستمر لإدارة المخاطر لتعكس الوضع الحالي والتّغيرات الجارية.

على الرّغم ممّا قد يكون من اختلاف في دور لجنة التّدقيق فيما بين شركة وأخرى، وفيما بين دولة وأخرى، فإنّ معظم الكتابات عن "أفضل ممارسات حوكمة الشركات" تتفق على أنّه لكي تكون لجنة التّدقيق فعّالة ينبغي أن تكون بها عناصر رئيسية حدّدها Gegory, Holly and Lilian فيما يلي[2]:

- **الاستقلال والحياد:** يجب أن تضم اللّجنة أغلبية من أعضاء مجلس الإدارة غير التّنفيذيين الذين يملكون القدرة على التّقدير والحكم بشكل مستقل عن الإدارة، وبالرّغم من ذلك فإنّ كثير من الدّول تذهب إلى ما هو أبعد من ذلك، حيث تنادي بأن لا تتكوّن لجنة التّدقيق من أعضاء مجلس الإدارة غير التّنفيذيين فحسب، بل يجب أن يكون هؤلاء الأعضاء مستقلين فعلا*، لأنّ لجنة

[1] براق محمد، قمان عمر، مرجع سبق ذكره، ص 10.

[2] أمين السيّد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص ص 287-290.

* أعضاء مجلس الإدارة المستقلين: في معظم الدوّل يعتبر عضو مجلس الإدارة مستقلا إذا لم يكن موظفا في الشركة أو تربطه علاقة وثيقة بالشركة أو إدارتها من خلال الأسرة أو أي علاقة اقتصادية أو غيرها من الرّوابط، (المرجع السابق، ص 288).

التّدقيق المكوّنة من أعضاء مجلس إدارة مستقلين تكون في وضع أفضل لتقييم نوعية الإفصاح المالي ومدى كفاية الرّقابة الدّاخلية، كما أنّ هؤلاء الأعضاء المستقلين قد يكونون أقرب إلى الموضوعية والحيادية عند تحليل النّتائج المالية وتقييم أداء الشركة.

- **تحديد العدد الملائم لأعضاء لجنة التّدقيق:** من الضّروري تحديد عدد أعضاء لجنة التّدقيق بالشكل الذي يحقق مزيج من الخبرات والقدرات التي تمكّن اللّجنة من تحقيق أهدافها، لكن يجب مراعاة عدم زيادة عدد أعضاء اللّجنة بصورة قد تمنع من اتخاذ القرارات وتحدّ من أداء اللّجنة لأعمالها بكفاءة وفعالية، ويعتبر العدد الأمثل لأعضاء لجنة التّدقيق بين ثلاثة وخمسة أعضاء.
- **التّحديد بوضوح لسلطات ومسؤوليات لجنة التّدقيق:** ينبغي تحديد سلطات ومسؤوليات لجنة التّدقيق بشكل تفصيلي وواضح ومكتوب، من أجل أن تتمكّن هذه اللّجنة من القيام بأعمالها بكفاءة وحتى لا يحدث تداخل أو تعارض بين اللّجنة وبعض الأجهزة التّنفيذية في الشركة. ويتطلّب على أعضاء لجنة التّدقيق أن تدرك دورها الإيجابي في حوكمة الشركات وذلك من خلال تدعيم دور الإفصاح المحاسبي وغير المحاسبي لمساعدة أصحاب المصلحة في الشركات على مراقبة الإدارة، وكذا تدعيم دور التّدقيق الخارجي في زيادة درجة الثقة في القوائم المالية للشركات وتدعيم دور الرّقابة الدّاخلية في صدق القوائم المالية وضمان التزام إدارة الشركة بالقوانين واللّوائح ذات الصّلة.
- **ضرورة أن تتوفّر لجنة التّدقيق على أعضاء مؤهلين للعمل في هذه اللّجنة:** ففي الولايات المتحدة الأمريكية مثلا، تتطلب قواعد بورصات الأوراق المالية بشكل حازم أن تتوفّر لدى أعضاء لجنة التّدقيق مجموعة من المهارات تمكّنها من أداء مهامها بشكل سليم.

2. علاقة التّدقيق الدّاخلي بلجنة التّدقيق:

صاحبت الأهمية المتزايدة للجنة التّدقيق الاعتماد على التّدقيق الدّاخلي كجانب أساسي لتطبيق حوكمة الشركات، وقد أوضحت بورصة نيويورك سنة 2002 أنّ كلّ الشركات المسجلة بالبورصة يجب أن تتوفّر على وظيفة التّدقيق الدّاخلي، أمّا في المملكة المتحدة فإنّ وظيفة التّدقيق الدّاخلي بالرّغم من أنّ لها تشجيعا قوّيا إلّا أنّها ليست إلزامية رغم أنّ لجنة التّدقيق مطلوبة، حيث يحتاج المدقق الدّاخلي إلى علاقة قوّية مع لجنة التّدقيق والتّوسع في التّفاعل بين لجنة التّدقيق والتّدقيق الدّاخلي يمكن أن يُعَزِزَ جودة حوكمة الشركات ويقوّي البنية الأساسية للشركة[1]. وكأحد المجالات الأساسية للمدققين الدّاخليين أنّ لهم خبرة واضحة في تطبيق نماذج الرّقابة في الشركة، وهنا نجد أن رئيس فريق التّدقيق الدّاخلي قد يساعد لجنة التّدقيق في فهم استخدام وتصميم نماذج الرّقابة التي على أساسها يتّم تكوين الرّأي عن الرّقابة الدّاخلية، وتقديم التّوصيات إلى مجلس الإدارة، كما يقوم رئيس قسم التّدقيق الدّاخلي بإرسال التّقارير الخاصة بالقسم مباشرة إلى لجنة التّدقيق، لكي تقوم بتقييم وظيفة التّدقيق الدّاخلي

[1] طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات "المفاهيم – المبادئ – التجارب" تطبيقات الحوكمة في المصارف، مرجع سبق ذكره، ص 164.

بالشركة من حيث كفاءة الموظفين والمكافآت المتعلقة بهم والعمليات الخاصة بتقييم المخاطر وإنشاء خطط التّدقيق الدّاخلي[1]. كما أنّ تعريف معهد المدققين الدّاخليين يأخذ مدير التّدقيق الدّاخلي في قلب لجنة التّدقيق من خلال تقديم خدمات التّأكيد والاستشارة على إدارة المخاطر وعمليات الرّقابة والحوكمة، كما يمكن استخدام التّدقيق الدّاخلي كمصدر للمعلومات للجنة التّدقيق في حالات الاختلاسات الغير عادية ومدى تطبيق الشركة للمتطلبات القانونية، كما يجب على مدير التّدقيق الدّاخلي أن يكون على اتصال مباشر مع لجنة التّدقيق للمساعدة في تأكيد استقلالية إدارة التّدقيق الدّاخلي، كما يجب عليه أن يحضر اجتماعات لجنة التّدقيق على الأقل مرة واحدة سنويا، كما يجب عليه إعلام لجنة التّدقيق بنتائج التّدقيق مركّزا بذلك على النّتائج والتّوصيات الهامة[2].

أمّا بالنّسبة للجنة التّدقيق، فهي تعمل على الإشراف على وظيفة التّدقيق الدّاخلي من أجل زيادة استقلاليته عن الإدارة، حيث تعمل هذه اللّجنة على تحقيق ما يلي[3]:

- المشاركة في تعيين المدققين الدّاخليين وضمان أنّ وظيفة التّدقيق الدّاخلي تؤدّي عملها بشكل جيّد وتعمل وفق المعايير المهنية، وتُوفي بمسؤولياتها بمقتضى خطة استراتيجية للتّدقيق؛
- مراجعة أهداف وظيفة التّدقيق الدّاخلي والإشراف على أنشطتها وتنظيمها، والموافقة على الاستراتيجية التي تعدّها هذه الوظيفة وخطتها السّنوية والتّغييرات التي تجري خلال السّنة، وضمان أنّ التّدقيق الدّاخلي يعمل وفقا للمعايير المهنية وأنّ له نظام تأكيد قوي للجودة معمول به. كما تقوم بمراجعة الأداء العام للتّدقيق الدّاخلي والحصول على تقارير عن التّقدم الجاري في تحقيق المؤشرات الأساسية المحدّدة للأداء؛
- مناقشة مدى كفاية الرّقابة الدّاخلية مع وظيفة التّدقيق الدّاخلي أو الإدارة حسب ما هو ملائم، كما تقوم بتلقي التّقرير السّنوي الدّاخلي والتّفسيرات، والمساعدة على تكوين رأي رسمي عن كفاية الرّقابة الدّاخلية داخل الشركة؛
- النّظر في التّقارير الواردة من الفحص الخارجي للتّدقيق الدّاخلي شاملة الدّراسات الميدانية مع عملاء التّدقيق، كما تعمل على مراجعة خطط ونتائج التّدقيق الدّاخلي والتّدقيق الخارجي وضمان وجود اتصالات جيّدة بين المدققين الدّاخليين والمدققين الخارجيين ومجلس الإدارة والإدارة[4]، وهو الأمر

---

[1] خنشور جمال، خير الدّين جمعة، دور لجان مراجعة الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحدّ من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012، ص 10.

[2] كمال محمد سعيد كامل النونو، مرجع سبق ذكره، ص 40.

[3] طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات "المفاهيم – المبادئ – التجارب" تطبيقات الحوكمة في المصارف، مرجع سبق ذكره، ص 154،155.

[4] مها محمود رمزي ريحاوي، الشركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات (حالة دراسية للشركات العامة العمانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم 24، العدد رقم 01، دمشق، 2008، ص 117.

من الموقع الالكتروني: http://www.damascusuniversity.edu.sy/mag/law/images/stories/89-126.pdf، يوم 15-05-2014

الذي يرفع بمستوى تحقيق أهداف التّدقيق الدّاخلي ويعمل على تدعيم وإسناد حوكمة الشركات وضمان استمرار وسلامة تطبيقها.

3. انعكاسات العلاقة التّعاونية بين التّدقيق الدّاخلي ولجنة التّدقيق على حوكمة الشركات:

تمثل لجان التّدقيق أحد الآليات الجوهرية لحوكمة الشركات، حيث تعتبر أحد الضّوابط الأساسية التي تمنع حدوث الأخطاء والتّلاعبات نظرا لصلتها الوثيقة مع كلّ من المدقق الدّاخلي، المدقق الخارجي ومجلس الإدارة[1]. حيث أنّ الاهتمام بحوكمة الشركات هو الأمر الذي أدّى إلى زيادة الاهتمام بلجان التّدقيق، فقد ركّزت إصلاحات الحوكمة على أدوار ومسؤوليات جميع المشاركين في عملية إعداد التّقارير المالية للشركات من مدققين داخليين، خارجيين، مجلس الإدارة ولجان التّدقيق، حيث تتمثل مهام لجان التّدقيق في مساندة الإدارة العليا للقيام بمهامها بكفاءة وتدعيم استقلالية المدقق الدّاخلي وحيادية المدقق الخارجي[2]، كما أنّ وجود لجنة تدقيق في الشركة يساهم في مدّ خط اتصال مباشر بين مجلس الإدارة والمدققين إضافة إلى مساهمتها في التّخفيف من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة ومجلس الإدارة[3]، كما أكدّت معظم الدّراسات التي أنجزت بخصوص حوكمة الشركات على ضرورة وجود لجان تدقيق داخل الشركة لأنّها هي التي تسهر على تطبيق الحوكمة وتقييم مستوياتها وتأكيد صحة المعلومات المالية والمحاسبية الموجودة في التّقارير والقوائم المالية للشركة وزيادة مصداقيتها، وذلك بما يضمن جودتها وكذا تشجيع الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة[4]، وتعزيز الإفصاح والشفافية، لكنّ اليوم امتدّ دور لجنة التّدقيق ليشمل أيضا ضمان قوّة إجراءات الرّقابة الدّاخلية.

كما أنّ للجنة التّدقيق علاقة تعاونية مهمة مع وظيفة التّدقيق الدّاخلي، حيث يعتبر التّدقيق الدّاخلي أحد الدّعائم الأساسية التي تساعدها على مهامها، وبالتّالي تحقيق حوكمة أفضل للشركات. باعتباره موردا هاما لتعزيز ودعم لجنة التّدقيق ومصدرا لها بمختلف المعلومات التي تحتاجها، وهذا فيما يخصّ تقديمه لخدمات التّأكيد والاستشارة خاصة فيما يتعلق بنظام الرّقابة الدّاخلية وإدارة المخاطر، كما أنّه يعتبر حلقة وصل بين لجنة التّدقيق والمستويات الأخرى من الإدارة[5]. وهي من جهتها تشرف عليه لتزيد من استقلاليته وموضوعيته وكفاءته ممّا يأهله لدعم حوكمة الشركات.

وبالتّالي فإنّ علاقة التّعاون بين كلّ من التّدقيق الدّاخلي ولجنة التّدقيق تزيد من قدرة هتين الآليتين على دعم حوكمة الشركات.

---

[1] حسياني عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص 152.

[2] زلاسي رياض، مرجع سبق ذكره، ص 71.

[3] هوام جمعة، كوردي وداد، أثر الهندسة المالية الحديثة على فعالية دور التّدقيق وحوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص 12،11.

[4] بديسي فهيمة، الحوكمة ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص 08.

[5] حسين يرقي، عمر علي عبد الصمد، واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها، مرجع سبق ذكره، ص 14.

المطلب الثالث: العلاقة التّعاونية بين مجلس الإدارة، الإدارة العليا والتّدقيق الدّاخلي لدعم حوكمة الشركات

يعتبر مجلس الإدارة والإدارة العليا من بين آليات حوكمة الشركات، حيث أنّ لهما تأثيرا فعّالا على جودتها وذلك من خلال تأثيرهما في باقي أطراف حوكمة الشركات.

1. مفهوم مجلس الإدارة، الإدارة العليا ومهامهما:

مجلس الإدارة يتكون من مزيج من الأعضاء التّنفيذيين والغير تنفيذيين، وذلك لتحقيق توازن من أجل تمثيل مصالح المساهمين بطريقة مهنية وشريفة، وتحسين مستوى القيادة والتّوجيه لشؤون الشركة ورفع مستوى أدائها.

1.1 تعريف مجلس الإدارة والإدارة العليا:

يعتبر مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، لأنّه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قِبَلْ الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا، كما أنّه يشارك في وضع استراتيجية الشركة ويقدّم الحوافز المناسبة للإدارة ويراقب سلوكها وبالتّالي يعظّم قيمة الشركة[1]، كما أنّ المهمة الرّقابية لمجلس الإدارة واستقلالية أعضائه وإشرافه الفعّال على المديرين التّنفيذيين بالشركة يعتبر من أهم الأدوات التي تساعد على التّطبيق السّليم لمفهوم حوكمة الشركات، فلكي يتمكّن مجلس الإدارة من العمل بطريقة تتميّز بالشفافية يجب أن يكون هناك جزء من أعضاءه من غير الموظفين التّنفيذين في الشركة أو من أفراد العائلة أو من بين المساهمين الرّئيسين، ممّا يسهل للمجلس القيام بمراقبة المديرين ومساءلتهم ومحاسبتهم على كل ما يتعلق بأدائهم لتحقيق أهداف الشركة[2]. كما يسهل من عملية نقل المعلومات بين أعضاء مجلس الإدارة والمدراء ويزيد من فعالية القرارات المتخذة، كما أنّ تفعيل دور مجلس الإدارة يزداد إذا كانت هناك معلومات وإفصاح عن هيكله وكذا معلومات عن النّشاطات التي يقوم بها وعن دوره في خلق قيمة لأصحاب المصالح داخل الشركة[3].

أمّا بالنّسبة لهيكل مجلس الإدارة، والذي يقصد به نسبة تمثيل الأعضاء المستقلين فيه أي الغير تنفيذيين المالكين للقدرة والخبرة العالية ممّا يعطي للمجلس سلطة وقوّة في اتخاذ القرارات[4]، وقد اهتمت مبادئ حوكمة الشركات بنسبتهم إلى مجموعة أعضاء مجلس الإدارة، وقد وفّرت مبادئ حوكمة الشركات عدد من الإرشادات لبناء هيكل ملائم لمجلس الإدارة يمكن من خلاله ضمان الاستقلالية في أداء مهامه.

---

[1] حساني رقية وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 18.

[2] The Center for International Private Enterprise, Corporate Governance Trends, This publication is sponsored by the Middle East Partnership Initiative (MEPI), Cairo, Winter 2005, P 05.

[3] أقطي جوهرة، مقراش فوزية، أثر حوكمة المستشفيات على أخلاقيات المهنة الطبية (دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية لولاية جيجل)، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحدّ من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012، ص 05.

[4] Commission Européenne, Livre vert, "Le cadre de la gouvernance d'entreprise dans L'UE", Bruxelles, Le 5.4.2011, p 03.

ومن أهم هذه الإرشادات[1]:

- وجود عدد كافي من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، لكي يكون المجلس قادر على ممارسة أعماله في الرّقابة والإشراف بشكل مستقل؛
- تطبيق معايير جديدة لاختيار أعضاء مجلس الإدارة، والتي تشمل المهارات والقدرات والتّأهيل العلمي والخبرات الواجب توفّرها في أعضاء مجلس الإدارة، وفصل مكاتب رؤساء مجلس الإدارة عن مكاتب أعضائها؛
- لكي يتمكّن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في التّوجيه والمراقبة، يلجأ إلى إنشاء مجموعة من اللّجان من بين أعضائه من غير التّنفيذيين، وهي[2]:

1) **لجنة التّدقيق:** وهي اللّجنة التي تساعد مجلس الإدارة على ضمان صحة البيانات المالية وسلامة الإفصاح، حيث زاد الاهتمام بلجنة التّدقيق في الوقت الحاضر من طرف الهيئات العلمية الدّولية والمحلية المتخصّصة والباحثين خاصة بعد ما حدث من اضطرابات مالية في الشركات العالمية، ويرجع هذا الاهتمام للدّور الذي يمكن أن تؤديه لجنة التّدقيق كأداة من أدوات حوكمة الشركات في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية المفصح عنها، وذلك من خلال دورها في إعداد التّقارير المالية وإشرافها على وظيفة التّدقيق الدّاخلي وفي دعم هيئات التّدقيق الخارجي وزيادة استقلاليتها، إضافة إلى دورها في التّأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات.

2) **لجنة المكافآت (الأجور):** تتركز وظائف لجنة المكافآت وواجباتها في تحديد الرّواتب والمكافآت والمزايا الخاصة بالإدارة العليا، حيث توصي أغلب الدّراسات الخاصة بحوكمة الشركات والتّوصيات الصّادرة عن الجهات المهتمة بها على أنّه يجب تشكيل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التّنفيذيين.

3) **لجنة التّعيينات:** وهي اللّجنة التي تعمل على الموافقة على المرشحين للأماكن الشاغرة في مجلس الإدارة، حيث يجب أن يتّم تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم وخبراتهم مع المهارات والخبرات المحدّدة من الشركة.

في حين تعرّف الإدارة العليا على أنّها الإدارة التي تهتم بالتّخطيط الاستراتيجي وتقييم البدائل المتاحة وتسيير الموارد، حيث يحتل مديري الإدارة العليا المستوى الإداري الأعلى في الشركة، وعادة ما يمثلهم المدير العام ونائب المدير العام وهدفهم يختصّ في تحديد الأهداف الشاملة للشركة، تحديد الاستراتيجيات والسّياسات

[1] جميل أحمد، سفير محمد، مرجع سبق ذكره، ص 12،11.

[2] حساني رقية وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 19.

التّشغيلية. ويتّم تعيينهم من طرف أعضاء مجلس الإدارة كما أنّهم قابلون للمساءلة من طرفهم. ويتمتع المديرون بالسّلطة المفوّضة لهم من جانب أعضاء مجلس الإدارة وذلك لإدارة أجزاء من الشركة.

2.1 مهام مجلس الإدارة والإدارة العليا:

يجب على مجلس الإدارة أن يضمن التّوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة، وأن يتحمل مع الإدارة التّنفيذية المسؤولية المباشرة وغير المباشرة عن مدى تحقيق أهداف الشركة وتحقيق مصلحة المساهمين وأصحاب المصالح ومعاملتهم معاملة عادلة، والإشراف على حسن ممارسة الحوكمة في الشركة. كما يعتبر التّخطيط ووضع استراتيجية الشركة والكشف المبكّر عن المخاطر من خلال الدّور الرّقابي من أهم مسؤوليات مجلس الإدارة إضافة إلى مجموعة أخرى من المسؤوليات، أهمها[1] العمل على رسم الاستراتيجية والأهداف، إضافة إلى التّأكد من قيام الإدارة بتنفيذ هذه الأهداف، وكذا التّأكد من وجود نظام للرّقابة والتّدقيق الدّاخلي عالي الكفاءة والجودة، والعمل على رقابة أنشطة المديرين التّنفيذيين وتقييم أدائهم بانتظام واختيار المدير العام، والتّأكد من كفاءة وسلامة نظام الإفصاح ومن أنّ الشركة تدار بطريقة تحترم سلوكيات وأخلاقيات المهنة، إضافة إلى تقسيم المسؤوليات والسّلطات بين المديرين في الشركة[2]. كما أنّه من مبادئ حوكمة الشركات الصّادرة عن منظمة التّعاون الاقتصادي والتّنمية المبدأ السادس المتعلق بمسؤوليات مجلس الإدارة، والذي نصّ على أنّه[3] ينبغي على أعضاء مجلس الإدارة أن يعملوا على أساس من المعلومات الكافية مع توفير العناية اللّازمة لتحقيق أفضل مصلحة للشركة والمساهمين، كما ينبغي عليهم معاملة كافة المساهمين بشكل عادل، مع تطبيق معايير أخلاقية عالية والأخذ في الحسبان مصالح أصحاب المصلحة في الشركة، كما يتطلب على مجلس الإدارة إنجاز المهام المطلوبة منه، مثل وضع خطة استراتيجية شاملة والإشراف والمراقبة وإجراء التّغييرات اللّازمة مع ضمان نزاهة حسابات الشركة والإفصاح عن كافة المعلومات المتوفرة بشكل صحيح وفي الوقت المناسب. وللتّأكيد على أهمية ودور مجلس الإدارة في حوكمة الشركات فقد أصدر مركز الحوكمة الخاصة بالشركات العامة الأمريكية عدّة مبادئ تقوم على ما يلي:

- تتطلب الحوكمة السّليمة التّفاعل بين أعضاء مجلس الإدارة، الإدارة، المدقق الخارجي والمدقق الدّاخلي. كما يجب على مجلس الإدارة أن يركّز مسؤولياته على حماية المساهمين والأخذ في الاعتبار مصالح أصحاب المصلحة بالشركة، كما ينبغي عليه مراقبة الإدارة التّنفيذية والإشراف على استراتيجية الشركة ومراقبة المخاطر؛

---

[1] أماني خالد بورسلي، آثار تطبيق معايير ومبادئ الحوكمة الحديثة وأسس التقييم، منشور في اتحاد الشركات الاستثمارية، حوكمة الشركات، مكتبة آفاق، سبتمبر 2011، ص 26،27.

من الموقع الالكتروني: http://www.unioninvest.org/Publications/7Corporate Governance.pdf، يوم 19-04-2014.

[2] فيروز شين، نوال شين، دور آليات الحوكمة في تعزيز المسؤولية الاجتماعية للمنظمة، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحدّ من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012، ص 07.

[3] رزار العياشي، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات، بطاقة مشاركة في الملتقى الدّولي الثامن حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 07-08 ديسمبر 2010، ص 07،08.

- يجب الفصل بين أدوار رئيس مجلس الإدارة والإدارة التّنفيذية، وأن تكون اتصالات ونشاطات وعمليات المجلس قائمة على الشفافية وفي الوقت المناسب. كما يجب أن تكون صلاحيات عمليات التّرشيح والتّعيين والمكافآت ولجان التّدقيق من طرف مجلس الإدارة؛
- يجب على جميع الشركات الاحتفاظ بوظيفة تدقيق داخلي دائمة وفاعلة على أن ترفع تقاريرها إلى لجنة التّدقيق بشكل مباشر.

في حين أنّ الإدارة العليا تشمل على وظائف تقليدية تتمثل في التّخطيط، التّنظيم، التّوجيه والرّقابة والتي تحدّد الأطر التي تعمل فيها الإدارة العليا، إضافة إلى ذلك تشمل اتخاذ القرارات التّنفيذية لتسهيل تنفيذها، كما تقوم بتتبع الظروف المحيطة بالشركة وقياس تأثيرها على الخطط الاستراتيجية وتنفيذها، والاجتماع بالمديرين التّنفيذين، وتنمية الأفكار الاستراتيجية من خلالهم ورفعها إلى مجلس الإدارة، ومتابعة استخدام الموارد المتاحة بكفاءة، وكذا التّوقيع على العقاب النّاجم عن أي تقصير أو إهمال في تنفيذ الخطط وتقييم البيئة الدّاخلية والخارجية وتحديد نقاط القوّة والضّعف.

2. علاقة وظيفة التّدقيق الدّاخلي بمجلس الإدارة والإدارة العليا:

تعتبر العلاقة بين وظيفة التّدقيق الدّاخلي من جهة ومجلس الإدارة والإدارة العليا من جهة أخرى عبارة عن علاقة تأثير وتأثّر، حيث يعمل مجلس الإدارة على توفير الدّعم لوظيفة التّدقيق الدّاخلي في أداء مهامها بكفاءة، ويساهم في ذلك إنشاء لجنة تدقيق تابعة لمجلس الإدارة التي تزيد من قوّة واستقلالية ومصداقية وظيفة التّدقيق الدّاخلي، كما يعمل مجلس الإدارة على الاختيار المناسب لموظفي وظيفة التّدقيق الدّاخلي من حيث الخبرة والمهارة اللّازمة وكذا العمل على تحسين أدائهم من خلال توفير فرص للتّدريب المستمر، أمّا بالنّسبة للإدارة العليا فهي تعمل على توفير التّسهيلات اللّازمة عند قيام وظيفة التّدقيق الدّاخلي بمهامها. حيث يترتب على مدير دائرة التّدقيق الدّاخلي أن يأخذ موافقة الإدارة العليا حول أهداف وصلاحيات ومسؤوليات دائرة التّدقيق الدّاخلي التي تكون مبيَّنة في وثيقة رسمية، كما يترتب عليه إعلام الإدارة العليا عن نطاق عمل التّدقيق الدّاخلي وعن أيّة قيود فُرِضَتْ على عملية التّدقيق، لكي يحصل على دعمها ويتمكّن من الحصول على تعاون الجهات الخاضعة للتّدقيق ويتمكّن من القيام بعمله بحرية كاملة[1].

أمّا بالنّسبة لمساهمة التّدقيق الدّاخلي فإنّه على رئيس فريق التّدقيق الدّاخلي رفع تقرير دوري إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا، عن غرض نشاط التّدقيق الدّاخلي وسلطاته ومسؤولياته، كما يجب أن يشمل التّقرير التّعرض للمخاطر الملحوظة ومسائل الرّقابة، ومسائل حوكمة الشركات والأمور الأخرى اللّازمة أو المطلوبة[2]. وهذا ما تؤكّده قواعد الحوكمة الصّادرة عن منظمة التّعاون الاقتصادي والتّنمية الاقتصادية التي نصّت على أنّ مجلس

[1] خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 143،144.

[2] طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات "المفاهيم – المبادئ – التجارب" تطبيقات الحوكمة في المصارف، مرجع سبق ذكره، ص 165.

الإدارة ينبغي له الاتصال مع دائرة التّدقيق الدّاخلي في الشركة وتلقي تقاريرها بشكل مباشر، إضافة للمعايير الدّولية للممارسة المهنية للتّدقيق الدّاخلي وذلك في المعيار رقم 2060 بشأن رفع التّقارير إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا، والذي ينصّ على أنّه يجب على رئيس المدققين Chief Audit Executive أن يرفع تقاريره عن أهداف أنشطة التّدقيق الدّاخلي وعن السّلطات والمسؤوليات المتصّلة بخطة العمل بشكل دوري إلى مجلس الإدارة وإلى الإدارة العليا، كما ينبغي أن يشمل التّقرير المخاطر الجوهرية والرّقابة وحوكمة الشركات، وكذا المواضيع الأخرى التي يطلبها مجلس الإدارة والإدارة العليا[1]. كما أنّ تقرير التّدقيق الدّاخلي يخدم الإدارة العليا من خلال توفيره لمعلومات تفصيلية عن مختلف العمليات وأوجه الرّقابة، كما يُعْتَبَرُ تقرير التّدقيق الدّاخلي وسيلة لطمأنة الإدارة العليا على تطبيق القواعد واللّوائح وبيان أيّة تجاوزات عنها.

3. انعكاسات العلاقة التّعاونية بين التّدقيق الدّاخلي ومجلس الإدارة والإدارة العليا على حوكمة الشركات:

باعتبار مجلس الإدارة والإدارة العليا من الأطراف الأساسية لحوكمة الشركات والتي لها تأثير فعّال على جودتها وذلك من خلال تأثيرها في باقي أطراف الحوكمة، تطلّب ذلك وجود تفاعل بين التّدقيق الدّاخلي والإدارة العليا ومجلس الإدارة، حيث أنّ المدقق الدّاخلي يزودهما بخدمات تأكيدية عن كل ما توصل إليه في أداء مهامه لجعلهما على دراية بكل ما يجري داخل الشركة، كما يقدّم لهما خدمات استشارية لتزويدهما بمختلف الاقتراحات لعلاج الاختلالات ومحاسبة المقصرين، واتخاذ قرارات سليمة، كما يعمل على مساعدتهما في رسم السّياسة العامة لإدارة المخاطر[2] والرّقابة الدّاخلية من خلال هذه الخدمات. لرفع أداء الشركة وحمايتها وبالتالي دعم التّطبيق السليم لحوكمة الشركات.

ولإبراز أهمية علاقة التّدقيق الدّاخلي بمجلس الإدارة في حماية الشركة وأصحاب المصالح فيها وبالتّالي تحقيق الحوكمة داخلها نرجع لأهم أسباب فشل وإشهار إفلاس الشركات العملاقة في الولايات المتحدّة الأمريكية (أنرون وورلد كوم)، والمتمثلة أساسا في سيطرة المدير العام على كل شؤون الشركة وعلى مجلس الإدارة وضعف معايير التّدقيق الدّاخلي وكذا عدم مصداقية المحللين الماليين للشركة، حيث تقوم الشركة بدفع عمولات لرفع تقييم أسهمها، كما أنّ من أسبابها سلبية وضعف مجلس الإدارة في أداء دوره الرّقابي وكذا التّلاعب وتزوير البيانات المالية وحسابات الشركة، وذلك لضعف علاقته بوظيفة التّدقيق الدّاخلي إضافة لعوامل أخرى، كما أنّ ضعف التّنسيق بين المدقق الدّاخلي والخارجي، والمبالغة في رواتب المديرين وعدم ربط الرّواتب بالأداء المالي للشركة، وضعف معايير الحوكمة المطبقة من بين الأسباب البارزة في انهيار هذه الشركات. وبالتّالي فإنّ معظم المشاكل التي سببت انهيار هذه الشركات وغيرها تمثلت أساسا في قصور أداء أعضاء مجلس الإدارة وضعف التّدقيق الدّاخلي وبالتّالي ضعف

[1] أحمد حلمي جمعة، التّدقيق الدّاخلي والحكومي، مرجع سبق ذكره، ص 60.

[2] حسين يرقي، عمر علي عبد الصمد، واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها، مرجع سبق ذكره، ص 15،14.

العلاقة التّعاونية بينها، وضعف أو غياب معايير الحوكمة[1]. إذ أنّ حوكمة الشركات لا يمكن تطبيقها بمعزل عن الجانب الأخلاقي لأعضاء مجلس الإدارة[2].

أخيرا فإنّ ما يؤكّد مساهمة التّدقيق الدّاخلي في تطبيق حوكمة الشركات هي المعايير المهنية لمعهد المدققين الدّاخليين، وذلك في المعيار 2130 الخاص بحوكمة الشركات والذي ينصّ على أنّه ينبغي أن يساهم المدقق الدّاخلي في تقييم عملية الحوكمة في الشركة، وأن يضع توصيات واقتراحات من أجل تحسين عمليات الحوكمة باستمرار، وذلك من خلال ضمان وتحسين أخلاقيات العمل في الشركة، ضمان تسيير كفء لأداء الشركة وضمان التّنسيق الفعّال بين الوظائف، وتوصيل المعلومات عن المخاطر والرّقابة الدّاخلية إلى المستويات المناسبة داخل الشركة، وتزويد كلّ من مجلس الإدارة، المدققين الخارجيين ولجنة التّدقيق بمختلف هذه المعلومات وضمان التّنسيق الفعّال بينهم. كما أنّ قيام المدقق الدّاخلي بعمليات الرّقابة والتّدقيق تحقق التزام بضمان أنّ كلّ عمليات الشركة مسيطر عليها وأنّها تتم بفعالية وبشفافية كافية، وهذا يُعْتَبَرُ شرط مهم لتحقيق دعم تطبيق حوكمة الشركات[3].

[1] أماني خالد بورسلي، مرجع سبق ذكره، ص 37،38.

[2] فاتح غلاب، مرجع سبق ذكره، ص 28.

[3] Necib Rdjem, Tabani Razika, Gouvernance D'Entreprise et Audit : Une Relation D'Agence, بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 11-12 أكتوبر 2010، ص 14،15.

خلاصة الفصل:

إنّ ما شهده العالم خلال السّنوات الأخيرة من تغيّرات تمثلت في العولمة، التّطورات الاقتصادية والمعلوماتية وكذا الانهيارات المالية والاقتصادية التي مسّت كبريات الشركات في العالم، أدّى إلى زيادة الاهتمام بمهنة التّدقيق الدّاخلي كأداة رقابة تضمن قدرة الشركة على مواكبة هذا التّطور والكمّ الهائل من المتغيّرات التي يشهدها الاقتصاد العالمي.

حيث كان محور هذا الفصل محاولة إظهار مدى مساهمة التّدقيق الدّاخلي في دعم التّطبيق السّليم لحوكمة الشركات، وذلك من خلال تقييم التّدقيق الدّاخلي لنظام الرّقابة الدّاخلية، إدارة المخاطر وكذا العلاقة التّعاونية بين التّدقيق الدّاخلي وباقي أطراف حوكمة الشركات من تدقيق خارجي، لجنة تدقيق، مجلس الإدارة والإدارة العليا. وعليه يمكن استنتاج أنّ:

- إصدار المعايير الدّولية للتّدقيق الدّاخلي له دور مهم على بيئة الأعمال، والذي انعكس على أداء التّدقيق الدّاخلي، فبالإضافة إلى مهمة الفحص والتّقييم والتّأكيد أصبحت وظيفة التّدقيق الدّاخلي تقوم بتقييم المخاطر وتقديم الخدمات الاستشارية اللّازمة لمجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة التّدقيق والمدقق الخارجي والتي تعتبر في حدّ ذاتها من الأطراف المساهمة في تطبيق حوكمة الشركات، ممّا يزيد من الرّقابة على أداء الشركة ويرفع من قيمتها، فتزداد ثقة المساهمين وأصحاب المصالح بالشركة، الأمر الذي يساهم في تفعيل ودعم التّطبيق السّليم لحوكمة الشركات؛
- يقوم التّدقيق الدّاخلي بدوره الذي يتفق مع مضمون وظيفته في متابعة وتحليل وتقييم نظام الرّقابة الدّاخلية وإدارة المخاطر، لحماية مصالح الشركة وحقوق المساهمين وباقي أصحاب المصالح من مستثمرين، مقرضين، موردين وغيرهم، ويتطلب ذلك التزامه بالسّلوكيات الأخلاقية لممارسة المهنة؛
- إنّ ما يتحقّق من التّطبيق الفعّال لحوكمة الشركات هو إنتاج معلومات محاسبية ذات جودة مصدرها خاصة وظيفة التّدقيق الدّاخلي، والتي تُعتَمَدُ من قِبَلْ أطراف متعددة ومختلفة تربطها مصالح بالشركة، فمن خلال المعلومات المحاسبية المنتجة والمفصح عنها، والتي تتميّز بالشفافية والمصداقية، يمكن للأطراف ذوي العلاقة بالشركة المحافظة على مصالحهم وحماية حقوقهم من التّلاعب والضّياع ويولّد الثقة في الإدارة ويدعم المركز التّنافسي للشركة.

مقدمة الفصل

إن الدراسة النظرية التي قمنا بها في الفصول السابقة تعتبر الركيزة الأساسية التي يقوم عليها نظام التدقيق الداخلي الفعال، والذي يعمل على تصحيح الانحرافات الموجودة بعد قياسها وبالتالي تحسين مستوى أداء المؤسسة ككل. يتطلب هذا توفر أدوات مراقبة فعالة ووضع نظام معلومات يسمح بمعرفة التغيرات المتعلقة بالمؤسسة حتى تتمكن هذه الأخيرة من اتخاذ القرارات السلمية في الأوقات المناسبة.

وفي إطار استكمال بحثنا هذا أردنا التأكد من إدراك ذات الشيء بداخل إحدى مؤسساتنا والمتمثلة في مؤسسة إنتاج الحليب ،بحيث أردنا في هذا الفصل إسقاط المعلومات المحصل عليها في الفصول السابقة على أرضية الواقع من خلال إجراء دراسة تقييمية لنظام التدقيق الداخلي الخاص بالمؤسسة والتعرف على أدواته ومدى فعاليتها ومساهمتها في اتخاذ القرارات.

وعليه فقد قسمنا دراستنا هذه إلى ثلاث مباحث:

-التعريف بالمؤسسة وبهيكلها التنظيمي؛

-التعريف بنظام الإنتاج ؛

-وأخيرا تقييم نظام التدقيق الداخلي الخاص بالمؤسسة.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة سايمكس

المطلب الأول: نبذة تاريخية لمؤسسة سايمكس

قبل التطرق إلى لمحة التاريخية لشركة السايمكس نتحدث على" المجمع أورولي" الذي يمثل أول وحدة إنتاج الحليب الذي يمثل أهم مؤسسة لتوزيع الحليب في الجزائر عن طريق ثلاث وحدات في الغرب "أورولي" و"أورلاك" في الجزائر العاصمة و"أوريلي" الواقعة في الجهة الشرقية للبلاد.

سنتطرق إلى تسمية المؤسسة ولمحة تاريخية لي سايمكس":

تسمى هذه المؤسسة "ذ.ش.و.ذ.م .م" الشركة الجزائرية للإستيراد والتصدير " ذات الشخص الوحيد والمسؤولية المحدودة الواقعة في صلامندر منطقة أورولي بلدية مستغانم، ولاية مستغانم.

تقديم نبذة تاريخية عن الشركة:

- قبل تاريخ 02 سبتمبر 1991 كانت تسمى هذه المؤسسة الفواكه .(OFLA) كانت مخزون للخضر ؛

- في 02 سبتمبر 1991 هذه المؤسسة كانت على شكل ذات المسؤولية المحدودة(SARL SAIMEX) و كان نشاطها الرئيسي شراء و بيع الأسماك المجهزة؛

- في 2000 بداية تركيب المعدات و الآلات الإنتاجية؛

- في 2003 بداية نشاط المؤسسة في إنتاج مادة الحليب المبستر ؛

- في 2004 وصل إنتاج الحليب المبستر 120000 لتر يوميا ، أصبحت تنافس شركة أورولي؛

- في 2007 ارتفاع سعر مسحوق الحليب وبهذا سبب أعلنت المؤسسة إفلاسها وبعد م قدرتها على تغطية تكاليفها وذالك رغم وعد الدولة بتدعيمها ؛

- بعد التوقف عن النشاط لمدة ثلاث سنوات تم إعادة فتحها في 2011 بهدف إعادة إحياء النشاط ويستمد هذا النشاط الاستراتيجي من إنتاج الحليب، اللبن والرئب، الإنتاج وتعزيز تسمية "الممتازة" التي سيتم تركيبها كعلاقة تجارية شعبية في السوق المحلية.

المطلب الثاني : نشاط ومهام مؤسسة سايمكس

نشاط المؤسسة يرتكز:

- أولا:

في إنتاج الحليب المبستر المصنوع بالمادة الأولية الممونة من طرف الديوان الوطني المهني للحليب غبرة الحليب 0% دسم، وغبرة الحليب 26دسم %.

– ثانيا :

في إنتاج حليب البقرة المبستر وهذا النشاط يخص القسم الفلاحي الذي يعمل على إثبات اتفاقية مع مربي الأبقار والتي تنص على أن المربي يحضر الحليب الغير منزوع الدسم بمقابل الحصول على علف الأبقار وتسديد في نهاية الشهر.

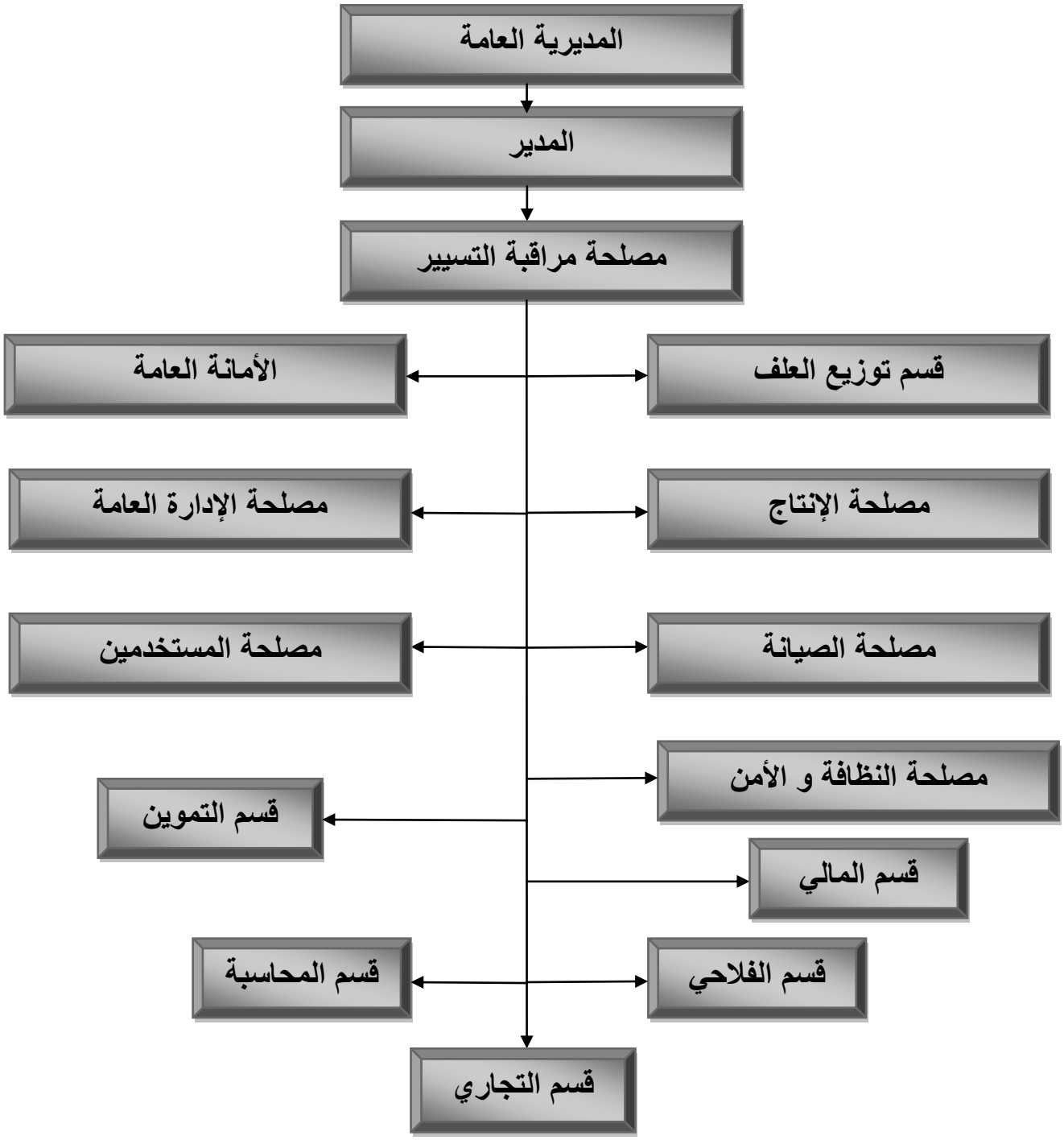
مهام وأهداف الشركة:

توظيف حاليا 22 موظفا وتهدف المؤسسة إلى رفع هذا العدد بالتوازي مع تطور منتجات الحليب ومشتقاته، من من بين أهدافها:

- تنويع المنتجات المنتجة " الحليب، الرايب، اللبن، الزبدة....."؛
- إنتاج منتجات ذو جودة عالية؛
- إثبات نفسها مع المنافسين في سوق الحليب.

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل رقم (3-1) : هيكل تنظيمي لمؤسسة سايمكس



المصدر: وثائق المؤسسة

1-المديرية العامة:

تتمثل المهام الأساسية لهذه المصلحة في متابعة تنظيم سياسة الإنتاج، البيع وتموين وهذا يتناسق مع المديرية العامة:

- تحديد المشاريع المستقبلية للمؤسسة؛

- مراقبة نشاط الوحدة؛

- توضيح الوحدة إلى مدير المجمع؛

- تسيير وتوجيه المدير للسياسة العامة للإنتاج، البيع، التموين.

و من مهام المدير :

- مراقبة نشاط الوحدة؛

- تحديد المشاريع المستقبلية للمؤسسة.

2- المدير:

- توضيح الوحدة إلى المدير العام؛
- تسيير و توجيه رؤساء المصالح لمساعدتهم على تنفيذ مهامهم؛
- مراقبة نشاط الوحدة.

3- مصلحة مراقبة التسيير:

- تقوم بإرسال تقارير أسبوعية إلى إدارة المجمع من رؤساء المصالح ومقارناتها مع التقارير المسطرة؛
- حساب الانحرافات؛
- مراقبة التكاليف، الحصص الاقتصادية والمالية.

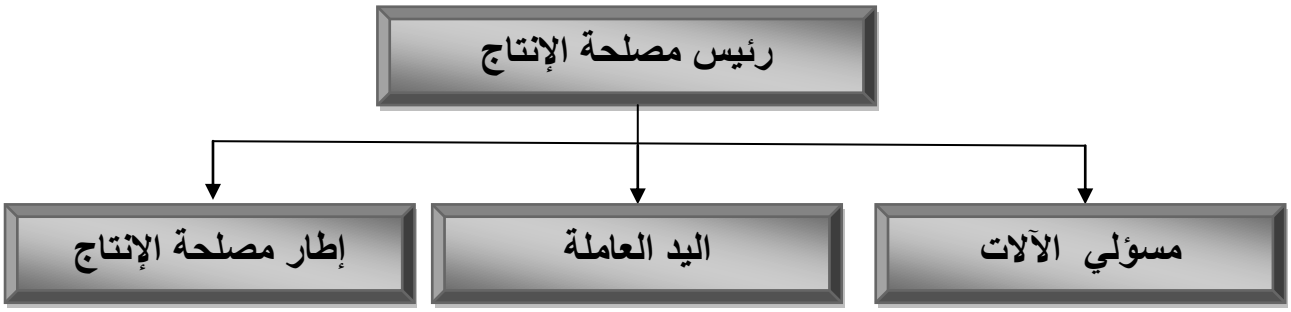
4 - مصلحة الإنتاج:

هذه المصلحة خاصة بإنتاج الحليب ومشتقاته أي هي المسئولة على الإنتاج؛

- تحويل المادة الأولية إلى منتج نهائي(حليب، رايب، لبن)؛

- تسجيل و الإمضاء على الكميات المنتجة و المقدمة للتسويق.

الشكل (3-2) : هيكل تنظيمي لمصلحة الإنتاج



المصدر: وثائق المؤسسة

5- مصلحة الصيانة : من مهامها :

- مراقبة نشاط المصالح التي تشملهم مسؤوليتها؛
- مراقبة الماء لمعرفة صلاحيته؛

- مراقبة الطاقة الكهرباء والغاز؛
- ضمان الصيانة والحفظ الجيد والنوعي للعتاد ؛
- تطبيق الصيانة والوقائية لتجنب الوقوع في الخسارة.

الشكل (3-3) : هيكل تنظيمي لمصلحة الصيانة

المصدر: على وثائق المؤسسة

6- مصلحة النظافة و الأمن :

- الأمن على الوحدة وعلى وسائل العمل؛
- مراقبة دخول وخروج العمال والبضائع المحملة؛
- تأكد من نظافة الوحدة.

7- قسم توزيع العلف :

وهي مادة العلف الممتازة التي تقوم بشرائها المؤسسة على شركة الأم الذي يمثل الغذاء الأولي للأبقار.

- تقسيم العلف على الفلاحين بقدر الحليب الذي تم جمعه .

8- مصلحة المستخدمين (تسيير الموارد البشرية):

- وضع القرارات المتعلقة بتنظيم مهنة المستخدمين؛
- تسيير الملفات الإدارية؛
- متابعة برامج التكوين.

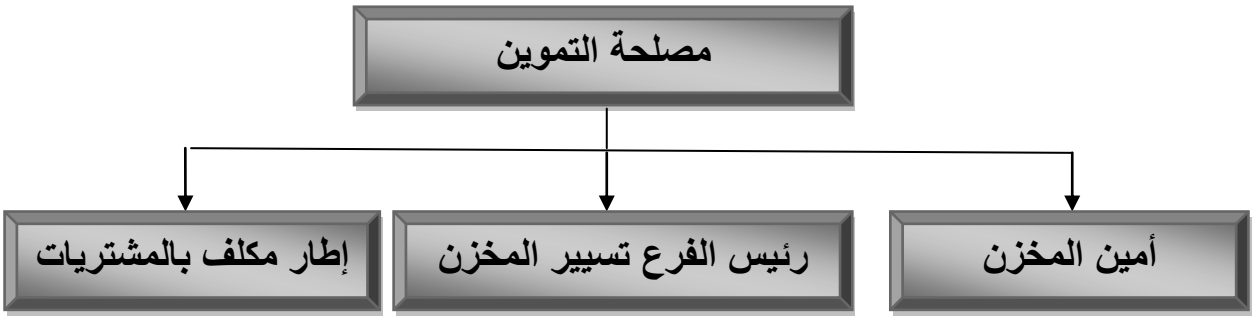
9- مصلحة التموين:

تتمثل المهام الرئيسية لهذه المصلحة في توفير المواد الأولية المستعملة في إنتاج الحليب ومش نقلته والعلاقات الخاصة بهذين المنتجين والمواد الكيميائية وتنشق إلى نوعين وهما :

- المواد الأولية المحلية التي تم شراءها في الجزائر،

- المواد الأولية المستورد.

الشكل (3-4) : هيكل تنظيمي لمصلحة التموين



المصدر: على وثائق المؤسسة

10- القسم الفلاحي:

- جمع الحليب ،

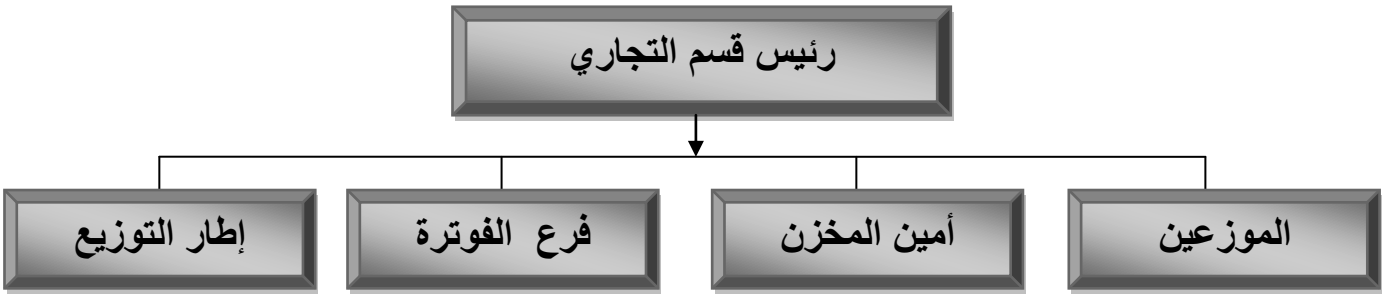
- إعادة تحليل الحليب المستلم.

11- القسم التجاري:

- توزيع الحليب ومشتقاته على مستوى الولاية ،

- دراسة السوق والبحث عن الأسواق الخارجية،
- القيام بالحملات الإشهارية.

الشكل (3-5) : هيكل تنظيمي لمصلحة القسم التجاري



المصدر: وثائق المؤسسة

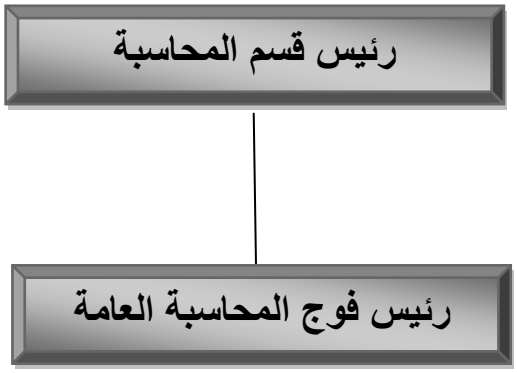
12 – قسم المالية والمحاسبة:

أ– مصلحة المحاسبة العامة:

فيها يقوم المحاسب بعد استلامه لكل الفواتير والوثائق التي تثبت وتبين المعطيات التي قامت بها المؤسسة بتسجيل كل عملية للمحاسب الخاص بها، مثل عمليات الشراء، البيع، خروج المواد الأولية من المخزنات، تقديم طلبية الشراء وهذا بعد أن تمر هذه الفـواتير بمصلحة المالية التي تقوم بتسديد المبلغ وفي أخر السنة يقوم المحاسب بإنجاز الميزانية السنوية لتحديد النتيجة من خلال جدول النتائج ويجب أن تتطابق هاتين النتيجتين أي إيجاد نفس النتيجة باستعمال الطريقتين وإلا فإنه يوجد خطأ ما .

باختصار يقوم باستلام الفـواتير والوثائق المبينة للعمليات النقدية وكذلك تسديد هذه مبالغ ومراقبة التحركات البنكية .

الشكل (3-6) : هيكل تنظيمي لقسم المحاسبة



المصدر: وثائق المؤسسة

13- قسم المالية:

تتمثل المهام الأساسية لهذه المصلحة في تسديد مبلغ الفاتورة المختلفة مثل شراء حليب البقرة التي تعتبر مصاريف

وفي نفس الوقت لديها مداخيل تتمثل في مبالغ البيع الخاصة بالحليب ومشتقاته وهي تقوم شهريا بحساب مجموع المصاريف ومجموع المداخيل وعندما تريد تسيير مبلغ شراء مثلا يجب أن تكون هناك أربع وثائق لذلك وهي :

- وثيقة الطلبية ،
- الفاتورة التي تبين الثمن ،
- وثيقة طلب الشراء،
- وثيقة الدخول .

الشكل (3-7) : هيكل تنظيمي لقسم المالية

المصدر: وثائق المؤسسة

المبحث الثاني : نظام وإستراتيجية مؤسسة سايمكس

المطلب الأول: مراحل إنتاج المؤسسة

هناك منتجين تملكهم المؤسسة وينقسم الإنتاج إلى ورشات كما يلي:

– الورشة الأولى:

-جمع الحليب البقرة :

وهي الورشة التي يجمع فيها الحليب البقرة الذي يحلل مخبريا وينبغي أن يكون مطابقا مع المعايير ميكروبيولوجية وفيزيو كيميائيةِ؛

– أن تكون نظيفة وبحالة جيدة؛

– أن يكون مصمما للسماح بعملية التنظيف أو التطهير؛

– أن تكون حافظة لنقل المواد الغذائية ؛

– إذا لزم الأمر، أن تكون مصممة لفصل فعال من المنتجات الأخرى بالإضافة إلى الأغذية .

– الورشة الثانية:

– استقبال غبرة الحليب:

تقوم المؤسسة بتخزين غبرة الحليب بعد شرائها من ديوان الوطني المهني للحليب .

الورشة الثالثة :

– خطة غبرة الحليب :

في هذه المرحلة نقوم بخلط غبرة الحليب المنزوع الدسم 0 بالمائةِ مع بذرة الحليب المتكون من 26 بالمائةِ من الدسم،

مع المياه المعالجة،

تكون هذه الغبرة مبسترة من قبل، تقوم المؤسسة بإعداد تحليلها لمراقبة جودة المنتج .

–الورشة الرابعة :

– البسترة:

إن هذه المرحلة تطبق لكلتا المنتجين وهي البسترة أي استخدام تقنيات تسخين الحليب ما بين 72° إلى 85° لمدة 15إلى 20 ثانية ثم نقوم بالتبريد لكي يحافظ على طعم الحليب الخام والصفات الحسية والبتريولوجية العذبة وهذه هي طريقة المفضلة للتخلص من كل الجراثيم

– الورشة الخامسة:

– مراحل التكييف:

هي المرحلة التكييف أو التعليب أي ملء أكياس الحليب ومراقبة جودة المنتج النهائي وإعادة تحليله لمعرفة إن كان مطابق للمعايير الوطنية وإن كان بإمكانها توزيع هذا المنتج.

– الورشة السادسة:

– مرحلة التخزين:

مباشرة بعد مرحلة التكييف ينقل الإنتاج إلى غرفة التبريد للحفاظ على درجة الحرارة وهذه المرحلة هي مرحلة المحافظة على المنتج قبل التوزيع.

المطلب الثاني : مراقبة جودة المنتجات

تعريف الرقابة في المؤسسة :

الرقابة في ملبنة سايمكس تكون من طرف المدير وتتفرع إلى رؤساء مختلفة المصالح الأخرى وكل رئيس مصلحة يمارس رقابته على الأشخاص و الممتلكات .

أ - الرقابة على الجودة

هذا الجزء من الرقابة يبدأ من المادة الأولية من المدخلات بحيث تمر على عملية التحويل وتنتهي إلى المخرجات (منتج نهائي).

المدخلات :

وتتم المراقبة عند استقبال احد عينات من المادة الأولية (حليب البقرة، البذرة) ويتم تحليلها مخبريا وذلك حسب الموصفات التي حددتها الدولة أي يجب ألا تكون المادة الأولية؛

- ملوثة وذات رائحة كريهة؛
- أما فيما يخص حليب البقرة ألا يكون ناتج عن الإحتلاب قبل سبعة أيام من الوضع ؛
- ناتجا عن حيوانات مصابة بأمراض معدية؛
- متخثر عند الغليان ؛
- نتيجة إحتلاب غير كامل.
- و يجب فضلا على ذلك ألا تجرى على الحليب العمليات التالية:
- استخلاص مركباته المغذية أو تعويضها ؛
- عمليات أخرى التصفية أو الأساليب الحرارية للتطهير التي من شأنها أن تغير التكوين الفيزيائي أو الكيميائي إلا إذا كانت هذه المعالجة مرخصا بها.

المخرجات :

المنتج النهائي :

مراقبة النوعية، الشمولية والجودة وهنا في المؤسسة تتم المراقبة أثناء مرحلة الإنتاج والمرحلة النهائية من خلال معاينة ومراقبة جودة المنتج مخبريا ،

وبالتالي فمراقبة الجودة هي مهمة جدا في المخبر لأنه يثبت صحة وجودة المنتج وتعمل مصالح الإنتاج على الاستمرار أو توفيق العمل وبالتالي فالجودة هي مهمة جدا في منتجات الشركة وهذا لخدمة المستهلك بالدرجة الأولى.

سياسة الجودة في المؤسسة :

إن سياسة المؤسسة ومن بين اهتماماتها المنتج النهائي ونذكر أنها تقوم بـ:

- تحديد مستوى الجودة المحصل عليها والجودة المطلوبة لمنتجاتها؛
- تحديد خصائص الجودة بالتكلفة المناسبة المطلوبة؛
- متابعة تطور الجودة والتعامل بصرامة وجدية تامة في هذا المجال؛
- فيما يخص الحليب المبستر هذا المنتج تحدده الدولة وذلك بفرضها معايير يجب العمل بها حتى تحافظ على ثبات تكاليف إنتاجه.

الرقابة ودورها في المؤسسة:

1 -الرقابة الداخلية:

تسهر المؤسسة على ضمان النوعية والجودة في منتجاتها وذلك من خلال وجود مصلحة للمخبر تقوم بفحص عينات من المادة الأولية(بذرة الحليب وحليب البقرة) لضمان نوعية المنتج لتستمر في فحص متواصل للمنتج خلال عملية الإنتاج ويتمثل الفحص في مطابقة المنتج للمعايير وقابلية استهلاكه من طرف المستهلك وقياس الكمية التي يحتويها الكيس.

وتتم نوعية المنتج بمروره على تحاليل مختلفة في المخبر وبمراقبة وقت التصنيع ونذكر تحليل المنتج ومراقبته في جزأين:

الجزء الأول: مراقبة المنتج من ناحية التركيبة بحيث يتم فيها :

- تحليل الفيزيائي الكيميائي؛

- المراقبة بأخذ عينة من المنتج بمقدار (01 لتر) والقيام بالتحاليل اللازمة؛

- مراقبة تصنيع المنتج مراعيا دائما التركيبة؛

- مراقبة الكثافة بحيث نراعي إذا كانت هناك كمية كبيرة من الغبرة و الماء؛

- مراقبة المواد الدسمة؛

- مراقبة الحموضة ؛

- مراقبة درجة الحرارة أو البرودة.

– الجزء الثاني :

تكون الرقابة (ميكروبيولوجيا) بحيث يتم تحليل الحليب ورؤية نوع الميكروب وحسب كل نوع له حالتين يعرف على أساسها من أين يأتي المشكل :

- سواء من عدم وجود عملية بسترة جيدة ،

- أو عدم التنظيف الجيد من طرف الفرع العامل على التنظيف.

2 -الرقابة الخارجية :

وتتمثل الرقابة الخارجية في مراقبة مصلحة المراقبة ، قمع الغش لمديرية المنافسة والأسعار من خلال حضور فجائي للمؤسسة و أخذ عينات ومطابقتها مع المعايير الواجب العمل بها وهذا خصوصا في منتج الحليب المبستر.

المطلب الثالث : عدد العمال المساهمين في عملية التسيير والإنتاج

جدول رقم (3–1) : عدد العمال المساهمين في عملية التسيير و الإنتاج

القطاع	المنصب	عدد العمال	النسبة%
دائرة الإنتاج	**عمال الإنتاج**	20	46,51%
قطاع الصيانة	**عمال البناء والصيانة**	10	23,25%
عمال إداريين	**مدير** **إطار تقني** **مدير مالية** **مساعد رئيسي للمدير**	1 3 1 1	30.23%
المجموع		36	100 %

المصدر: وثائق المؤسسة

نستنتج من الجدول هذا أن مؤسسة سايمكس تتكون من 36 عاملا مقسمون على النحو التالي :

عمال الإنتاج الذين يمثلون 46,51 % من عمال المؤسسة والذي تكمن مهمتهم في تنفيذ القرارات الموجهة لهم ويطبقونها في عملية الإنتاج بالاعتماد على جهودهم الخاصة؛

عمال التدعيم الذين يمثلون 23،25 % من عمال المؤسسة والذي تكمن مهمتهم في تدعيم المؤسسة بقراراتهم ومراقبتهم لعملية التسيير فيما يخص عملية الإنتاج بالاعتماد على جهودهم الخاصة في ابتكار الطرق لمواجهة المصاعب؛

عمال غير المنتجين هم العمال الذين يتحكمون في إستراتيجية المؤسسة والمتكونة من المدير العام للشركة ومدير المالية بالإضافة إلى مساعدي المدير؛

من مجموع عدد العمال نستنتج حجم مؤسسة سايماكس باعتبارها مؤسسة متوسطة .

المبحث الثالث: دراسة نقدية لمراقبة التسيير الخاص بالمؤسسة

المطلب الأول: التكاليف الشهرية لسنوات الإنتاج (2012-2013-2014)

تكاليف الخاصة بعملية الإنتاج :

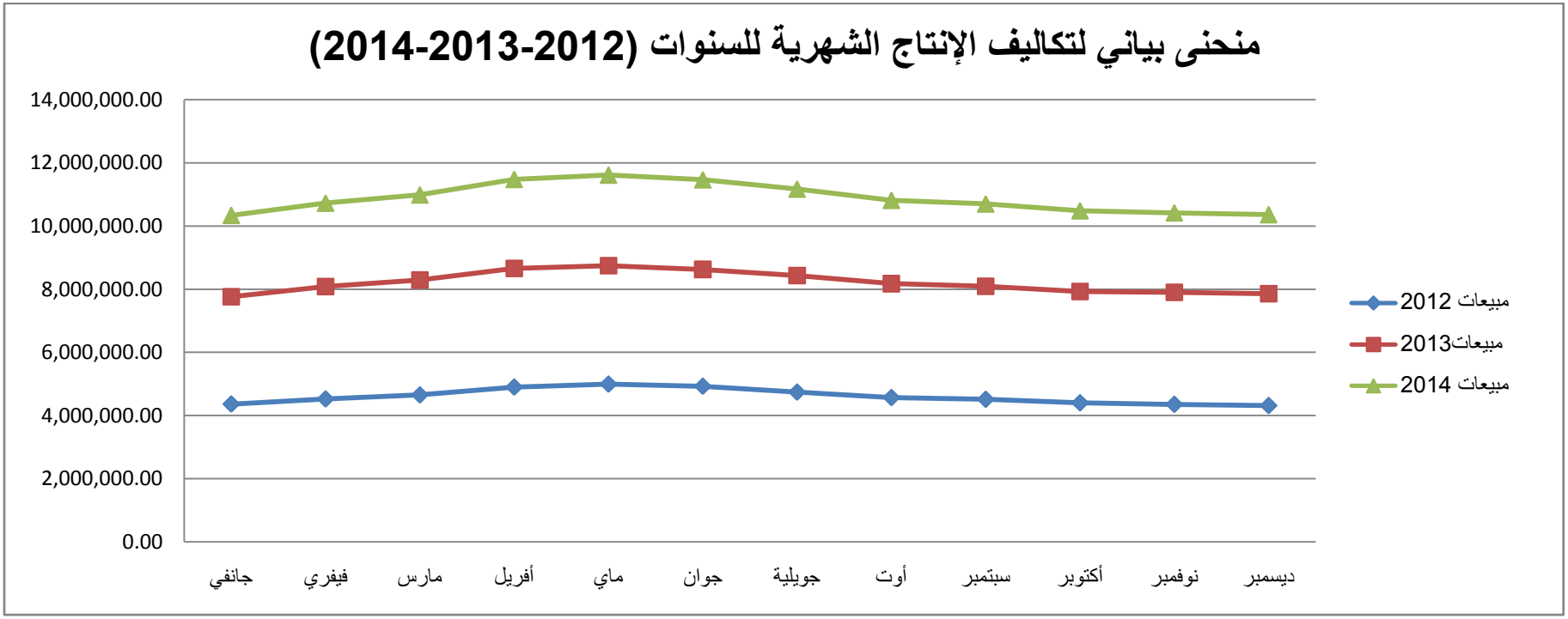
- غبرة الحليب تتكون من تكاليف غبرة الحليب المنزوعة الدسم 0%مع غبرة الحليب المتكونة من 26 % من الدسم مع المياه المعالجة ،
- تكاليف حليب البقرة التي يتم شرائه من مربي الأبقار إضافة إلى تكاليف مواد التنظيف المتكونة من ACIDE و SOUDE،
- تكاليف المياه والغاز ،
- تكاليف أجور العمال ،

وفي الأخير نجمع التكاليف لمعرفة تكاليف نهاية الشهر أو السنة والغرض من زيادة التكاليف أو تخفيضها للبحث عن الطريقة الأمثل لتحسين الأداء وتخفيض التكاليف التي تصاحبها زيادة في الأرباح وهذا اعتمادا على لوحة القيادة التي تعتبر من أهم أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية سايمكس، ومن هنا سنتطرق إلى التكاليف الشهرية للسنوات الثلاث (2012-2013-2014)والمبينة في الجداول الثلاث(1-2-3)؛ أنظر الملاحق.

وه ي عبارة عن ملخص لتكاليف المؤسسة لمعرفة الأشهر التي تكون فيها التكاليف مرتفعة بسبب زيادة عملية الإنتاجأو في حالة كثرة الطلب وهذا راجع إلى عامل السوق.

ومن خلال هذه الجداول سنتطرق إلى منحنى بياني نشرح فيه عملية ارتفاع وانخفاض التكاليف

الشكل رقم (3-8) : منحني البياني يمثل تكاليف الإنتاج الشهرية لسنة 2012-2013-2014



المصدر: من إعداد الطالب إستنادا على وثائق المؤسسة

من الجداول والمنحنى البياني نستنتج أن تكاليف الشهرية ترتفع ابتداء من شهر جانفي إلى شهر ماي وتنخفض ابتداءا من شهر جوان إلى أخر السنة وذالك حسب الكمية المنتج التي تحددها المؤسسة وذالك راجع إلى تحكم المستهلك وطبيعة المواسم الأربعة.

المطلب الثاني : كمية المشتريات لمؤسسة سايمكس لسنوات الإنتاج (2012-2013-2014).

جدول رقم (3-2) : كمية المشتريات الشهرية لسنة 2012 بمؤسسة سايمكس

مؤسسة سايمكس											
مجموع المشتريات لمؤسسة سايمكس لسنة 2012(مقاسة بالكمية)											
سنة 2012	غبرة الحليب		حليب	لفافة كيس	لفافة كيس	محلول مطهر		الماء		الغاز والكهرباء	
	0%	26%	البقر	حليب غبرة	حليب البقر	ACIDE	SOUDE	40,95	15,25	الكهرباء	الغاز
جانفي	6759,45	8637,075	36600	150,21	36,6	60	60	1830	1830	58700,1	11700
فيفري	6770,25	8650,875	41400	150,45	41,4	60	60	1830	1830	58700,1	11700
مارس	6766,2	8645,7	44910	150,36	44,91	60	60	1830	1830	58700,1	11700
أفريل	6831	8728,5	51750	151,8	51,75	60	60	1830	1830	58700,1	11700
ماي	6858	8763	54300	152,4	54,3	60	60	1830	1830	58700,1	11700
جوان	6825,6	8721,6	52650	151,68	52,65	60	60	1830	1830	58700,1	11700
جويلية	6798,6	8687,1	47250	151,08	47,25	60	60	1830	1830	58700,1	11700
أوت	6786,45	8671,575	42000	150,81	42	60	60	1830	1830	58700,1	11700
سبتمبر	6795,9	8683,65	40140	151,02	40,14	60	60	1830	1830	58700,1	11700
أكتوبر	6758,1	8635,35	37200	150,18	37,2	60	60	1830	1830	58700,1	11700
نوفمبر	6772,95	8654,325	35550	150,51	35,55	60	60	1830	1830	58700,1	11700
ديسمبر	6764,85	8643,975	34470	150,33	34,47	60	60	1830	1830	58700,1	11700
المجموع	**81487,35**	**104122,725**	**518220**	**1810,83**	**518,22**	**720**	**720**	**21960**	**21960**	**704401,2**	**140400**

المصدر: وثائق المؤسسة

جدول رقم (3-3) : كمية المشتريات الشهرية لسنة 2013 بمؤسسة سايمكس

مؤسسة سايمكس											
مجموع المشتريات لمؤسسة سايمكس لسنة 2013(مقاسة بالكمية)											
سنة 2013	غبرة الحليب		حليب	لفافة كيس	لفافة كيس	محلول التنظيف		الماء		الغاز والكهرباء	
	0%	26%	البقر	حليب الغبرة	حليب البقر	ACIDE	SOUDE	40,95	15,25	الكهرباء	الغاز
جانفي	13672,8	51240	455,76	76,86	36,6	60	60	3660	3660	68700,1	21700
فيفري	13770	57960	459	86,94	41,4	60	60	3660	3660	68700,1	21700
مارس	13702,5	62850	456,75	94,275	44,91	60	60	3660	3660	68700,1	21700
أفريل	13824	72450	460,8	108,675	51,75	60	60	3660	3660	68700,1	21700
ماي	13753,8	76020	458,46	114,03	54,3	60	60	3660	3660	68700,1	21700
جوان	13648,5	73710	454,95	110,565	52,65	60	60	3660	3660	68700,1	21700
جويلية	13783,5	66150	459,45	99,225	47,25	60	60	3660	3660	68700,1	21700
أوت	13743	58800	458,1	88,2	42	60	60	3660	3660	68700,1	21700
سبتمبر	13756,5	56190	458,55	84,285	40,14	60	60	3660	3660	68700,1	21700
أكتوبر	13678,2	52080	455,94	78,12	37,2	60	60	3660	3660	68700,1	21700
نوفمبر	13790,25	49770	459,675	74,655	35,55	60	60	3660	3660	68700,1	21700
ديسمبر	13824	48240	460,8	72,36	34,47	60	60	3660	3660	68700,1	21700
المجموع	**164947,05**	**725460**	**5498,235**	**1088,19**	**518,22**	**720**	**720**	**43920**	**43920**	**824401,2**	**260400**

المصدر: وثائق المؤسسة

جدول رقم (3-4) : كمية المشتريات الشهرية لسنة 2014 بمؤسسة سايمكس

مؤسسة سايمكس											
مجموع المشتريات لسنة 2014(مقاسة بالكمية)											
سنة 2014	غبرة الحليب		حليب	لفافة كيس	لفافة كيس	محلول التطهير		الماء		الغاز والكهرباء	
	0%	26%	البقر	حليب الغبرة	حليب البقر	ACIDE	SOUDE	40,95	15,25	الكهرباء	الغاز
جانفي	17722,8	22645,8	455,76	76,86	36,6	60	60	3660	3660	68700,1	21700
فيفري	17820	22770	459	86,94	41,4	60	60	3660	3660	68700,1	21700
مارس	17752,5	22683,75	456,75	94,275	44,91	60	60	3660	3660	68700,1	21700
أفريل	17874	22839	460,8	108,675	51,75	60	60	3660	3660	68700,1	21700
ماي	17803,8	22749,3	458,46	114,03	54,3	60	60	3660	3660	68700,1	21700
جوان	17698,5	22614,75	454,95	110,565	52,65	60	60	3660	3660	68700,1	21700
جويلية	17833,5	22787,25	459,45	99,225	47,25	60	60	3660	3660	68700,1	21700
أوت	17793	22735,5	458,1	88,2	42	60	60	3660	3660	68700,1	21700
سبتمبر	17806,5	22752,75	458,55	84,285	40,14	60	60	3660	3660	68700,1	21700
أكتوبر	17739	22666,5	455,94	78,12	37,2	60	60	3660	3660	68700,1	21700
نوفمبر	17840,25	22795,875	459,675	74,655	35,55	60	60	3660	3660	68700,1	21700
ديسمبر	17874	22839	460,8	72,36	34,47	60	60	3660	3660	68700,1	21700
المجموع	**213557,85**	**272879,475**	**1015530**	**7118,595**	**1523,295**	**720**	**720**	**72000**	**72000**	**908401,2**	**380400**

المصدر: وثائق المؤسسة

من تحليلنا للجداول الثلاث للسنوات(2012-2013-2014) المتعلقة بكمية المشتريات الشهرية في مؤسسة سايمكس يتضح لنا جليا الارتفاع المتزايد في كمية المشتريات بالأخص في كمية الحليب إلى أن يصل إلى ذروته في الأشهر الأربع أفريل، ماي، جوان، جويلية، ثم يبدأ بالانخفاض تدريجيا في باقي الأشهر وهذا راجع إلى كمية الإنتاج المتعلقة بدورها بنسبة الطلب الذي يؤثر بدوره على توفر المادة الأولية التي تعتبر العامل الأساسي

المطلب الثالث : تطور مبيعات المؤسسة 2012- 2013 – 2014.

نبين تطور مبيعات الملبنة في الجداول التالية من سنة إلى أخرى :

جدول رقم (3-5) : مبيعات مؤسسة سايمكس لسنة 2012.

مؤسسة سايمكس							
مجموع مبيعات 2012							
	حليب البقر المبستر			حليب الغبرة المبستر			
الشهر	المجموع الكلي	المجموع	السعر الوحدوي (دج)	الكمية (ل)	المجموع	السعر الوحدوي (دج)	الكمية (ل)
جانفي	**4 788 403,50**	1 281 000,00	35	36600	3 507 403,50	23,35	150210
فيفري	**4 962 007,50**	1 449 000,00	35	41400	3 513 007,50	23,35	150450
مارس	**5 082 756,00**	1 571 850,00	35	44910	3 510 906,00	23,35	150360
أفريل	**5 355 780,00**	1 811 250,00	35	51750	3 544 530,00	23,35	151800
ماي	**5 459 040,00**	1 900 500,00	35	54300	3 558 540,00	23,35	152400
جوان	**5 384 478,00**	1 842 750,00	35	52650	3 541 728,00	23,35	151680
جويلية	**5 181 468,00**	1 653 750,00	35	47250	3 527 718,00	23,35	151080
أوت	**4 991 413,50**	1 470 000,00	35	42000	3 521 413,50	23,35	150810
سبتمبر	**4 931 217,00**	1 404 900,00	35	40140	3 526 317,00	23,35	151020
أكتوبر	**4 808 703,00**	1 302 000,00	35	37200	3 506 703,00	23,35	150180
نوفمبر	**4 758 658,50**	1 244 250,00	35	35550	3 514 408,50	23,35	150510
ديسمبر	**4 716 655,50**	1 206 450,00	35	34470	3 510 205,50	23,35	150330
المجموع	**60 420 580,50**	**18 137 700,00**	**35**	**518220**	**42 282 880,50**	**23,35**	**1810830**
100 %	النسبة	**30,02**		النسبة	**69,98**		

المصدر:من إعداد الطالب إستنادا على وثائق المؤسسة

نستنتج أن مبيعات مؤسسة سايمكس ترتفع من شهر جانفي إلى شهر ماي بعد ذالك نرى أن المبيعاتها في حالة إنخفاظ إبتداء من شهر جوان إلى أخر السنة ، هذا ما يوحي إلى أن المؤسسة تعتمد على موسمين في زيادة إنتاجها وهما أواسط موسم الشتاء و موسم الربيع

مؤسسة سايمكس

جدول رقم (3–6) : مبيعات مؤسسة سايمكس لسنة 2013.

مؤسسة سايمكس							
مجموع مبيعات 2013							
	حليب البقر المبسترالنهائي(المكيف)			حليب الغبرة المبستر النهائي(المكيف)			
الشهر	الكمية(ل)	السعر الوحدوي(دج)	المجموع	الكمية(ل)	السعر الوحدوي(دج)	المجموع	المجموع الكلي
جانفي	303840	23,35	7 094 664,00	51240	35	1 793 400,00	**8 888 064,00**
فيفري	306000	23,35	7 145 100,00	57960	35	2 028 600,00	**9 173 700,00**
مارس	304500	23,35	7 110 075,00	62850	35	2 199 750,00	**9 309 825,00**
أفريل	307200	23,35	7 173 120,00	72450	35	2 535 750,00	**9 708 870,00**
ماي	305640	23,35	7 136 694,00	76020	35	2 660 700,00	**9 797 394,00**
جوان	303300	23,35	7 082 055,00	73710	35	2 579 850,00	**9 661 905,00**
جويلية	306300	23,35	7 152 105,00	66150	35	2 315 250,00	**9 467 355,00**
أوت	305400	23,35	7 131 090,00	58800	35	2 058 000,00	**9 189 090,00**
سبتمبر	305700	23,35	7 138 095,00	56190	35	1 966 650,00	**9 104 745,00**
أكتوبر	303960	23,35	7 097 466,00	52080	35	1 822 800,00	**8 920 266,00**
نوفمبر	306450	23,35	7 155 607,50	49770	35	1 741 950,00	**8 897 557,50**
ديسمبر	307200	23,35	7 173 120,00	48240	35	1 688 400,00	**8 861 520,00**
TOTAL	**3665490**	**23,35**	**85 589 191,50**	**725460**	**35**	**25 391 100,00**	**110 980 291,50**
النسبة			**77,12**	النسبة		**22,88**	**100 %**

المصدر من إعداد الطالب إستنادا على وثائق المؤسسة

مجموع مبيعات 2014							
	حليب البقر المبستر النهائي (المكيف)			حليب الغبرة المبستر النهائي (المكيف)			
المجموع النهائي	المجموع	السعر الوحدوي(دج)	الكمية (ل)	المجموع	السعر الوحدوي(دج)	الكمية (ل)	الأشهر
11 706 714,00	2 510 550,00	35	71730	9 196 164,00	23,35	393840	جانفي
12 085 800,00	2 839 200,00	35	81120	9 246 600,00	23,35	396000	فيفري
12 291 225,00	3 079 650,00	35	87990	9 211 575,00	23,35	394500	مارس
12 824 670,00	3 550 050,00	35	101430	9 274 620,00	23,35	397200	أفريل
12 962 544,00	3 724 350,00	35	106410	9 238 194,00	23,35	395640	ماي
12 794 505,00	3 610 950,00	35	103170	9 183 555,00	23,35	393300	جوان
12 494 955,00	3 241 350,00	35	92610	9 253 605,00	23,35	396300	جويلية
12 113 790,00	2 881 200,00	35	82320	9 232 590,00	23,35	395400	أوت
11 992 695,00	2 753 100,00	35	78660	9 239 595,00	23,35	395700	سبتمبر
11 756 070,00	2 551 500,00	35	72900	9 204 570,00	23,35	394200	أكتوبر
11 695 207,50	2 438 100,00	35	69660	9 257 107,50	23,35	396450	نوفمبر
11 469 345,00	2 194 725,00	35	67530	9 274 620,00	23,35	397200	ديسمبر
146 187 520,50	**35 374 725,00**	**35**	**1015530**	**110 812 795,50**	**23,35**	**4745730**	المجموع
100 %	**24,20**	النسبة		**75,80**	النسبة		

جدول رقم (3–7) : مبيعات مؤسسة سايمكس لسنة 2014.

المصدر من إعداد الطالب إستنادا على وثائق المؤسسة

جدول رقم (3–8) : جدول مقارنة مبيعات حليب البقرة بحليب الغبرة.

المصدر من إعداد الطالب إستنادا على وثائق المؤسسة

المنتوج / السنوات	مبيعات حليب الغبرة	مبيعات حليب البقر	المجموع	الفرق
2012	42 282 880,50	18137700,00	60 420 580,50	24 145 180,50
النسبة	**69,98%**	**30,02%**	100 %	/
2013	85 589 191,50	25 391 100,00	110 980 291,50	60 198 091,50
النسبة	**77,12%**	**22,88%**	100 %	/
2014	110 812 795,50	35 374 725,00	146 187 520,50	75 438 070,50
النسبة	**75,80%**	**24,20%**	100 %	/

نستنتج من هذا الجدول ومن خلال سنوات الثلاث 2012-2013-2014 أن مؤسسة سايمكس للحليب تعتمد في مبيعاتها الإجمالية على حليب البذرة أكثر من حليب البقرة تقدر بالنسب المئوية سابقة ذكرها في الجدول والتي تتمثل فيما يلي :

في سنة2012 حليب البذرة يمثل 69,98 % من مبيعات سايمكس لذا نجد حليب البقرة لا يمثل إلى30,02% ،

في سنة2013 حليب البذرة يمثل 77,12 % من مبيعات سايمكس لذا نجد حليب البقرة لا يمثل إلى22,88 %،

في سنة 201 حليب البذرة يمثل 75,80 % من مبيعات سايمكس لذا نجد حليب البقرة لا يمثل إلى24,20 %.

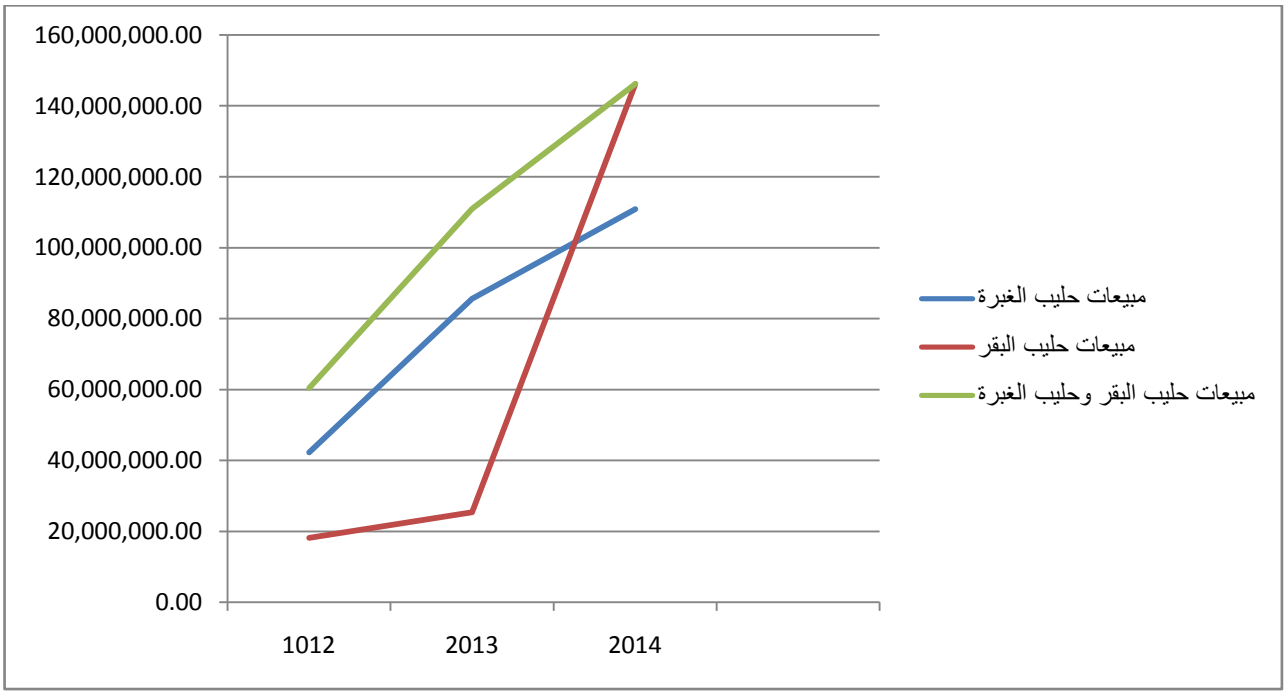
جدول رقم (3–9) : مقارنة مبيعات بين السنوات الثلاث 2012–2013–2014.

السنوات	2012	2013	2014
المبيعات	60 420 580,50	110 980 291,00	146 187 520,50
الفرق بين السنوات	/	50 559 710,00	35 207 229,50

المصدر من إعداد الطالب إستنادا على وثائق المؤسسة

ومن خلال الجدولين الأخيرين سنتطرق إلى منحنى بياني الذي يمثل زيادة إرتفاع المبيعات من سنة إلى أخرى(2012-2013-2014).

الشكل رقم (5-9) منحنى بياني يمثل مبيعات مؤسسة سايمكس خلال سنوات الثلاث 2012-2013-2014



المصدر: من إعداد الطالب إستنادا على وثائق المؤسسة

نلاحظ من هذا المنحنى ارتفاع مستوى المبيعات من سنة إلى أخرى وذالك لاعتماد المؤسسة على أرباحها في زيادة إنتاجها ، لذا نستنتج أن الأرباح تساهم في تضخيم الإنتاج .

نستخلص من دراستنا الميدانية لمؤسسة سايمكس أنها تعتمد إلا على لوحة القيادة في معرفة المعلومات الخاصة بعملية مراقبة التسيير والإنتاج لذا تأخذ المؤسسة بالإعتبار مجموع التكاليف السنوية ومقرنتها ببعضها البعض لمعرفة إذ كانت تستهلك نفس التكاليف أو إما هي في تزايد وذلك بعد تطرقها إلى حجم المبيعات وحجم الإنتاج فإّذ كانت تكاليف المؤسسة منخفضة وإنتاجها يزيد فإنها في حالة جيدة تستعمل طريقة جيدة في التسيير،

أما بنسبة للمؤسسة سايمكس لاحظنا من الجداول التكاليف والمبيعات أنها تعتمد على زيادة إنتاجها ومبيعاتها على زيادة التكاليف فهذا يعني أن تكاليف في هذه الحالة تتحكم في كمية المنتجة والمباعة ،لذا تراءى لنا على المؤسسة تطوير مجال مراقبة التسيير لتحسين الأداء وذالك عن طريق تقديم تحليل عن مرد وديتي المؤسسة لمعرفة الانحرافات لتسهيل عملية المراقبة .

خاتمة الفصل

من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها يتبين لنا بوضوح أن مؤسسة إنتاج الحليب سايمكس لا تملك نظاما فعالا لتجسيد التدقيق الداخلي بحكم أننا أبرزنا عدة نقائص تتخلل النظام.

فبعد عرضنا لنظام المعلومات الخاص بالتدقيق الداخلي والذي كان يخص كيفية مراقبة العمليات الإنتاجية بالمؤسسة، توصلنا إلى أن هذا النظام قد أهمل عنصرا أساسيا وهو عنصر التكلفة كما لاحظنا غياب العنصر الأهم وهو حساب الانحرافات وتفسيرها ليتم تجنبها في المستقبل.

من خلال عرضنا كذلك للوحات القيادة المتوفرة بالمؤسسة وجدنا أنها لا تتطابق مع المواصفات المطلوبة ولهذا السبب حاولنا القيام بتصميم لوحات قيادة للإدارة العامة ومختلف الإدارات الأساسية للمؤسسة، التي لابد من توسيعها مستقبلا لتشمل باقي الإدارات.

كما لاحظنا أن المؤسسة تقوم بالمقارنة انطلاقا من وضع برنامج إنتاج ، وعليه قمنا بوضع التكاليف ومقارنتها بحجم المبيعات التي تخص السنوات 2012 -2013-2014 حسب الطريقة التي عرضناها في الدراسة النظرية والتي تنطلق من موازنة المبيعات باعتبار أن المؤسسة عليها أن تنتج ما يمكن أن تبيع.

وفي الأخير وبما أن المؤسسة قد تم خوصصتها مؤخرا فإنها بصدد القيام بعدة تحسينات للقضاء على الاختلالات التي ورثتها عن النظام السابق للتسيير، و نأمل أن تقوم بالإصلاحات اللازمة التي تخص نظام مراقبة التسيير بأسرع ما يمكن باعتباره العمود الفقري لنجاح العملية التسييرية ولتحسين أداء المؤسسة ككل.

الخاتمة

أصبحت قواعد ومبادئ حوكمت الشركات من بين المواضيع المهمة المطروحة على صعيد اقتصاديات دول العالم، كما تشكت عنصرا هاما لتعزيز الإصلاح الاقتصادي والتنظيمي في ظل العولمة وانفتاح اقتصاديات الدول على بعضها البعض والمنافسة الشديدة. حيث أن ما يتحقق من التطبيق الفعلي والفعال لحوكمة الشركات هو إنتاج معلومات محاسبية ذات جودة وتميز بالمصداقية والشفافية تستخدمها أطراف مختلفة تربطها مصالح بالشركة،

ويساهم في ذالك مهنة التدقيق الداخلي، حيث تضمن هذه المعلومات المفصح عنها حماية حقوقهم ومصالحهم من الضياع والتلاعب، كما تولّد الثقة في الإدارة وممارستها، وتدعم المركز التنافسي للشركة وتنشط حركة الأسواق المالية وتدعم كفاءتها.

إنّ تقوية وظيفة التدقيق الداخلي بالشكل الذي يجعله أداة فعّالة في دعم حوكمة الشركات، داخل الشركات العامة والخاصة، يعزز من الثقة فيها وبالتالي تحقق إدارة رشيدة، كما يجعل الاقتصاد الوطني قوي وقادر على المنافسة وجاذب للاستثمارات المحلية و الأجنبية.

وقد حاولنا من خلال تناول موضوع "دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات"، إلى معالجة إشكالية البحث التي تدور حول موضوع حوكمة الشركات، والتركيز على آلية من بين آلياتها المحورية والمتمثلة في التدقيق الداخلي، الذي يمكن له المساهمة في التطبيق الفعال لحوكمة الشركات وذلك إذ أحسن استخدامه في الشركة.وقد تم التوصل غلى مجموعة من النتائج وبناءا عليها تم تقديم مجموعة من التوصيات.

1.النتائج المتوصل إليها:

من خلال الجانب النظري و التطبيقي، لموضوع الدراسة، تم التوصل لمجموعة من النتائج، والتي تعتبر بمثابة اختبار للفرضيات الموضوعة سابقا. ومن النتائج المتوصل إليها من الطرح النّظري:

- تعتبر حوكمة الشركات على أنها القواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من جهة وحملة الأسهم وأصحاب المصالح من جهة أخرى،
- حوكمة الشركات بمثابة النظام الذي تدار وتراقب به الشركات،وتهتم أساسا بالإدارة الرشيدة لشؤون الشركة،
- تهدف حوكمة الشركات لتطوير الأداء، تحقيق العدالة، المساءلة، المصداقية، الإفصاح والشفافية في مختلف المعلومات المالية والمحاسبية التي تصدر عن الشركة،

- تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من المبادئ التي تساعد على ترشيد إدارة الشركات ومساعدتها في التطبيق السّليم للحوكمة،
- اكتسب التدقيق الداخلي تطورا وأهمية كبيرة خاصة فيما يتعلق بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي، والتي ساهمت في تعزيز أداء هذه الوظيفة، حيث أصبحت أداة تأكيدية واستشارية لرفع قيمة الشركة،
- يساعد التدقيق الداخلي الشركة على تحقيق أهدافها، من خلال إيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر. وهذا ما يزيد من قدرة هذه الوظيفة على العمل كآلية محورية تساعد على التطبيق السليم لحوكمة الشركات، من خلال ضمان دقة وصحة البيانات المالية والمحاسبية والالتزام بالمصداقية والإفصاح والشفافية والمساهمة في إدخال التحسينات على الأساليب الإدارية والرقابة المعتمدة.وذلك بدوره الفعال في:

1) **تقييم نظام الرقابة الداخلية:** إن المعايير الدولية للتدقيق الداخلي تنص على وجوب أداء المدقق الداخلي لمهمة تقييم نظام الرقابة الداخلية،بم يضمن الالتزام بالقوانين، الإجراءات واللوائح الداخلية. مما يحقق الشعور بالراحة لدى المساهمين وباقي أصحاب المصلحة، وهذا هو هدف حوكمة الشركات.

2) **إدارة المخاطر:** صرح المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين بأهمية إدارة المخاطر في تطبيق حوكمت الشركات ودور المدقق الداخلي في ذلك لإضافة قيمة للشركة والعمل على تحقيق أهدافها، من خلال تقديم تأكيد معقول على أن المخاطر التي تواجه الشركة تدار بفاعلية، وذلك من خلال اكتشافها والبحث عن سبل العلاج المناسبة لزيادة ثقة المساهمين وباقي أصحاب المصالح.

3) **علاقة التدقيق الداخلي التكاملية مع وظيفة التدقيق الخارجي:** إنّ التكامل بين كل من وضيفتي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يمنع إزدواجية العمل ويحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات الصادرة عنهما، ويزيد من الثقة في المعلومات التي تعبر عن الأداء وعن متانة نظام الرقابة الداخلية.كما أن المساهمين وأصحاب المصالح،من مستثمرين، بنوك، موردين وغيرهم، يعتمدون على رأي المدقق الخارجي حول صحة القوائم المالية، كضمان لاتخاذ قرارات رشيدة فيما يتعلق بتمويل الشركة والاستثمار فيها، وتوريدها وغيرها. والتكامل بين الوظيفتين يزيد من مصداقية هذا الرأي وبالتالي حماية مصالحهم ودعم حوكمة الشركات.

4) **علاقة التدقيق الداخلي بلجنة التدقيق:** تعتبر لجنة التدقيق آلية جوهرية في دعم الحوكمة حيث تسعى لتحقيق الإفصاح والشفافية والحد من التلاعبات، ولها علاقة تعاونية مع المدقق الداخلي حيث تزيد من استقلاليته وموضوعيه وكفاءته مما يؤهله لدعم الحوكمة، وهذا الأخير يزودها بخدمات التأكيد والاستشارة خاصة فيما يتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، لتعزيز الرقابة وزيادة الثقة في الشركة وبالتالي دعم حوكمة الشركات.

5) **علاقة المدقق الداخلي بمجلس الإدارة العليا:** يقوم المدقق الداخلي بتزويد مجلس الإدارة والإدارة العليا بمختلف المعلومات عن نشاط الشركة، إضافة لذلك فهو يقوم بتقديم خدمات تأكيدية لطمأنة الإدارة العليا ومجلس الإدارة، بأن المخاطر المتعلقة بالشركة مفهومة ويتم التعامل معها بشكل مناسب، إضافة إلى ذلك فإنه يقدم خدمات استشارية لتزويدهما بالتحليلات والاقتراحات الأزمة لعلاج الاختلالات، ومحاسبة المقصرين واتخاذ قرارات سليمة لرفع أداء الشركة وحمايتها وبالتالي دعم حوكمة الشركات.

إن قيام المدقق الداخلي بتقييم نضام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، وكذلك علاقته مع كل من التدقيق الخارجي،لجنة التدقيق، مجلس الإدارة والإدارة العليا، والتي تعتبر في حد ذاتها من بين آليات الحوكمة. يساهم وبشكل كبير في دعم التطبيق الفعال لحوكمة الشركات.(وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية).

أما فيما يخص دور التدقيق الداخلي كآلية في دعم تطبيق حوكمة الشركات بمؤسسة سايمكس، فإن الملاحظ أن وضيفة التدقيق الداخلي لا تحظى بأهمية كافية، فبالرغم من أن المدقق الداخلي يعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية وهذا ما يجعل له دور مساهم في دعم الحوكمة داخل المؤسسة من هذه الناحية، إلا أن قيامه بمهمة إدارة المخاطر تبقى محدودة خاصة فيما يتعلق بالمخاطر التوقع حدوثها، وكذا تدقيق إدارة المخاطر، وهذا راجع لضعف تأهيل المدقق الداخلي في هذا المجال مما يعرقل نجاحه في دعم الحوكمة من هذا الجانب، وهذا يشكل بالتأكيد نقطة ضعف في التطبيق الفعال لمبادئها، وذلك راجع للأهمية الكبيرة لإدارة المخاطر في تطبيق الحوكمة.

أما بالنسبة لعلاقة المدقق الداخلي مع الأطراف الفاعلة في حوكمة الشركات،فإن له علاقة تعاونية معقولة مع كل من المدقق الخارجي، مجلس الإدارة العليا، لكن المشكل الظاهر من خلال هيكل المؤسسة، هو عدم وجود لجنة تدقيق والتي تعتبر من بين الآليات المحورية لتطبيق حوكمة الشركات، كما أنها تزيد من استقلالية وموضوعية

المدقق الداخلي وتساعد على دعمه، وبالتالي فإن غياب لجنة التدقيق يعتبر من بين أهم النقائص التي تقف أمام نجاح وظيفة التدقيق الداخلي لمؤسسة سايمكس في تعزيز التطبيق السليم للحوكمة داخلها.

ومنه نجد أن نجاح وظيفة التدقيق الداخلي في دعم التطبيق السليم لحوكمة الشركات بمؤسسة سايمكس تقف أمامه بعض العراقيل والمعوقات، والمتمثلة في ضعف تأهيل المدقق الداخلي في المعايير الدولية، وفي إدارة المخاطر وكذا غياب لجنة تدقيق بالمؤسسة. (وهذا ما ينفي الفرضية الثالثة)

2.التوصيات:

رغم الدور المهم الذي يلعبه التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات،إلا أن هناك بعض النقائص التي تعرقل هذا الدور في مؤسسة الحليب سايمكس، وعلى هذا الأساس يمكن تقديم بعض الاقتراحات والتوصيات والتي قد تساعد في تفعيل دور التدقيق الداخلي في مجال دعم التطبيق السليم للحوكمة بمؤسسة الحليب، وذلك كما يلي:

- يتطلب من مؤسسة سايمكس التعريف والشرح الكافي لمبادئ ومقومات حوكمة الشركات وأهميتها في رفع أداء المؤسسة وحماية حقوق أصحاب المصالح بها، من خلال عقد دورات تدريبية بصفة مستمرة، لكل من أعضاء مجلس الإدارة، الموظفين والمدققين، لأن نجاح تطبيق الحوكمة يعتمد بدرجة كبيرة على هذه الأطراف،
- ضرورة تكوين المدقق الداخلي لمؤسسة سايمكس في مجال إدارة المخاطر وتدقيق إدارة المخاطر بالشكل الذي يتوافق ومعايير التدقيق الدولية،
- يتطلب من الرئيس المدير العام لمؤسسة سايمكس وضع أوامر ضمن اللوائح والقوانين الداخلية للمؤسسة تفرض على المدقق الداخلي الالتزام بالميثاق الأخلاقي، والمعايير الدولية للمهنة مع فرض عقوبات على مخالفة ذلك،
- ضرورة إعداد دورات تدريبية للمدقق الداخلي حول المعايير الدولية للمهنة، وكذا حول أهمية دور وظيفة التدقيق الداخلي في المساهمة في تحقيق الإفصاح والشفافية والمصداقية، وبالتالي دعم تطبيق الحوكمة داخل مؤسسة الحليب سايمكس ورفع أدائها.

المراجع

المراجع باللّغة العربية:

كتب:

1. أحمد حلمي جمعة، التّدقيق الدّاخلي والحكومي، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمّان، 2011.
2. أحمد حلمي جمعة، تطوّر معايير التّدقيق والتّأكيد الدّولية وقواعد أخلاقيات المهنة، سلسلة الكتب المهنية (الكتاب الخامس)، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمّان، 2009.
3. أحمد علي خضر، الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، 2012.
4. أحمد ماهر، تطوير المنظمات (الدّليل العلمي لإعادة الهيكلة والتّميز الإداري وإدارة التّغيير)، الجلال للطباعة، الدّار الجامعية، الاسكندرية، 2007.
5. ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قاريونس، بنغازي، 2008.
6. أمين السيّد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التّأكد، الدّار الجامعية، الاسكندرية، 2007.
7. أمين السيّد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الطبعة الأولى، دار نشر الثقافة، الاسكندرية، 2009.
8. حازم هاشم الآلوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتّدقيق، الجزء الأول: المراجعة نظريا، الطبعة الأولى، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2003.
9. حاكم محسن الربيعي، وحمد عبد الحسين راضي، حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمّان، 2011.
10. حامد طلبة محمد أبو هيبة، أصول المراجعة، الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون، عمّان، 2011.
11. خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرّقابة المالية والدّاخلية في القطاع العام والخاص، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمّان، 2010.
12. السيّد محمد، المراجعة والرّقابة المالية: المعايير والقواعد، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008.
13. شقيري نوري موسى وآخرون، إدارة المخاطر، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمّان، 2012.
14. صلاح حسن، البنوك والمصارف ومنظمات الأعمال معايير حوكمة المؤسسات المالية، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2011.
15. صلاح حسن، تحليل وإدارة وحوكمة المخاطر المصرفية الإلكترونية، الطبعة الأولى، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2010.

16. طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر (أفراد- إدارات – شركات – بنوك)، الدّار الجامعية، الاسكندرية، 2007.
17. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات "المفاهيم – المبادئ – التّجارب" تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدّار الجامعية، الاسكندرية، 2005.
18. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة (شرح معايير المراجعة الدّولية والأمريكية والعربية)، مسؤوليات المراجع، تخطيط المراجعة، الجزء الأول، الدّار الجامعية، الاسكندرية، 2004.
19. طارق عبد العال، حوكمة الشركات، شركات قطاع عام وخاص ومصارف (المفاهيم-المبادئ-التّجارب-المتطلبات)، الدّار الجامعية، الاسكندرية، 2007-2008.
20. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، الرّقابة والمراجعة الدّاخلية، الاسكندرية، 2006.
21. عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، 2007.
22. علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمّان، 2011.
23. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، النّاحية النّظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمّان، 2006.
24. فتحي رزق السوافيرى وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرّقابة والمراجعة الدّاخلية، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2002.
25. محمد ابراهيم موسى، حوكمة الشركات بسوق الأوراق المالية، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2010.
26. محمد السّيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتّدقيق (الإطار النّظري، المعايير والقواعد، مشاكل التّطبيق العملي)، دار المعرفة الجامعية، الاسكندرية، 2002.
27. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النّظرية إلى التّطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، جامعة الجزائر، 2008.
28. محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)، الطبعة الثانية، الدّار الجامعية، الاسكندرية، 2009.
29. مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرّقابة الدّاخلية والمالية، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمّان، 2010.
30. هادي التميمي، مدخل إلى التّدقيق من النّاحية النّظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمّان، 2006.

ملتقيات ومؤتمرات:

1. ابراهيم خليل حيدر السعدي، حوكمة الشركات ورفع مستوى الإفصاح وأثرها في معالجة الأزمة المالية المعاصرة، منشور في: مروة أحمد وآخرون، الأزمة المالية العالمية والآفاق المستقبلية، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتويع، الأردن، 2011.
2. أحسين عثماني، سعاد شعابنية، النّظام المالي والمحاسبي كأحد متطلبات حوكمة الشركات وأثره على بورصة الجزائر، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحدّ من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012.
3. أقطي جوهرة، مقراش فوزية، أثر حوكمة المستشفيات على أخلاقيات المهنة الطبية (دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية لولاية جيجل)، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحدّ من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012.
4. إيمان فتحي أحمد مصطفى، دور المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات لتحقيق شفافية المعلومات، منشور في: مروة أحمد وآخرون، الأزمة المالية العالمية والآفاق المستقبلية، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
5. بديسي فهيمة، التّدقيق الدّاخلي ودوره في إنجاح مسار تطبيق الحوكمة، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التّدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 11-12 أكتوبر 2010.
6. بديسي فهيمة، الحوكمة ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، بطاقة مشاركة في الملتقى الدّولي الأوّل حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 07- 08 ديسمبر 2010.
7. براق محمد، قمان عمر، دور حوكمة الشركات في التّنسيق بين الآليات الرّقابية الدّاخلية والخارجية للحدّ من الفساد المالي والإداري، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحدّ من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012.
8. بن علي بلعزوز، عبد الرزاق حبار، الحوكمة في المؤسسات المالية والمصرفية: مدخل للوقاية من الأزمات المالية والمصرفية بالإشارة لحالة الجزائر، بطاقة مشاركة في الملتقى الدّولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدّولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عبّاس، سطيف، 20-21 أكتوبر 2009.
9. بوقرة رابح، غانم هاجر، الحوكمة: المفهوم والأهمية، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحدّ من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012.

10. جاوحدو رضا، حقائق حول أخلاقيات ممارسة مهنة التّدقيق في الجزائر، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول مهنة التّدقيق في الجزائر (الواقع والآفاق) في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 11-12 أكتوبر 2010.
11. جاوحدو رضا، مايو عبد الله، تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات والمنهج المحاسبي السّليم متطلبات ضرورية لإدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية، بطاقة مشاركة في الملتقى الدّولي الأوّل حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 07- 08 ديسمبر 2010.
12. جميل أحمد، سفير محمد، تجليات حوكمة الشركات في الارتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحدّ من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012.
13. جودي محمد رمزي، اهتمام لجنة معايير المحاسبة الدّولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحدّ من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012.
14. حساني رقية وآخرون، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحدّ من الفساد المالي والإداري، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحدّ من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012.
15. حسين يرقي، عمر علي عبد الصمد، دور التّدقيق الدّاخلي في إدارة المخاطر وانعكاساته على تطبيق حوكمة المؤسسات، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التّدقيق في الجزائر (الواقع والآفاق) في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 11-12 أكتوبر 2010.
16. حسين يرقي، عمر علي عبد الصمد، واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها، بطاقة مشاركة في الملتقى الدّولي الأوّل حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 07- 08 ديسمبر 2010.
17. خنشور جمال، خير الدّين جمعة، دور لجان مراجعة الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحدّ من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012.
18. رزار العياشي، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التّقارير المالية للشركات، بطاقة مشاركة في الملتقى الدّولي الثامن حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 07-08 ديسمبر 2010.

19. زايد مراد، ترغيني صبرينة، البعد الاستراتيجي لحوكمة الشركات، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحدّ من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012.

20. الطيّب داودي، الحوكمة وتحسين أداء المؤسسات، منشور في: محمود حسين الوادي وآخرون، قضايا اقتصادية وإدارية معاصرة في مطلع القرن الحادي والعشرين التّحديات، الفرص، الآفاق، الجزء الأول، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمّان، 2009.

21. العايب عبد الرّحمان، التّدقيق الدّاخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدّولية، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التّدقيق في الجزائر (الواقع والآفاق) في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 11-12 أكتوبر 2010.

22. عبد العزيز دغيم، رنا التونجي، حوكمة الشركات في الأسواق المالية النّاشئة بين الإلزام والتّطبيق الطوعي "حالة سوق دمشق للأوراق المالية"، منشور في: مروة أحمد وآخرون، الأزمة المالية العالمية والآفاق المستقبلية، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.

23. علوي اسماعيل، سعيدي عبد الحليم، أثر تطبيق النّظام المحاسبي المالي على إرساء مبدأ الإفصاح والشفافية في إطار حوكمة الشركات والحدّ من الفساد المالي والمحاسبي، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحدّ من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012.

24. عمار عصام السامرائي، إجراءات مراجع الحسابات والحاكمية المؤسسية في الكشف عن حالات الفساد المالي والإداري والتنبؤ عن احتمالات التعثر والفشل والعسر المالي لتجنب الأزمات المالية المحلية والعالمية، المؤتمر العلمي الثالث، كلية العلوم الإدارية والمالية وكلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة الإسراء الخاصة، بغداد، 28-29 أفريل، 2009.

25. فلّة حمدي، نجلاء نوبلي، استخدام القيمة العادلة لتحقيق متطلبات مبادئ حوكمة الشركات، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحدّ من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012.

26. فيروز شين، نوال شين، دور آليات الحوكمة في تعزيز المسؤولية الاجتماعية للمنظمة، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحدّ من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012.

27. محمد قوجيل، بن مالك محمد جسان، تأثير التّوافق بين عملية الإصلاح المحاسبي وتطبيق مبادئ الحوكمة على جودة الإفصاح في المؤسسات الجزائرية، بطاقة مشاركة في الملتقى العلمي الدّولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 29-30 نوفمبر 2011.

28. مزياني نور الدّين، لخضاري صالح، مهنة التّدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التّدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 11-12 أكتوبر 2010.
29. مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، فعالية وأداء المراجعة الدّاخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحدّ من الفساد المالي والإداري، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012.
30. مصطفى نجم البشاري، الإدارة العامة للمراجعة الدّاخلية لأجهزة الدّولة، المؤتمر الأول للمراجعة الدّاخلية: أهمية تطبيق معايير حوكمة الشركات لتفعيل نظم المراجعة الدّاخلية في المؤسسات العامة بالسودان، قاعة الصداقة، السّودان، 20-21 جانفي 2008.
31. موسي سهام وخالدي فراح، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التّقارير المالية، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012.
32. هواري معراج، حديدي آدم، نحو تفعيل دور الحوكمة المؤسسية في ضبط إدارة الأرباح في البنوك التجارية الجزائرية، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحدّ من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012.
33. هوام جمعة، كوردي وداد، أثر الهندسة المالية الحديثة على فعالية دور التّدقيق وحوكمة الشركات، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التّدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 11-12 أكتوبر 2010.
34. هوام جمعة، لعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، بطاقة مشاركة في الملتقى الدّولي الأوّل حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 07- 08 ديسمبر 2010.

مقالات:

1. أحمد سعيد قطب حسانين، التّكامل بين الآليات المحاسبية وغير المحاسبية لنظم الحوكمة وأثره على الأداء وخفض فجوة التّوقعات عن القيمة العادلة للمنشأة "دراسة ميدانية على سوق الأسهم السّعودي"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد رقم 46، العدد رقم 01، جامعة الإسكندرية، جانفي 2009.
من الموقع الالكتروني: http://www.acc4arab.net/new/accountants-library/finish/11-/6-.html، يوم 29-04-2014.

2. عوض بن سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات –حالة السّعودية–، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد رقم 22، العدد رقم 01، جدّة، 2008. من الموقع الالكتروني: http://www.kantakji.com/media/1413/920.pdf، يوم 20-04-2014.

3. فيصل محمود الشواورة، قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم 25، العدد رقم 02، 2009. من الموقع الالكتروني:
http://www.damascusuniversity.edu.sy/mag/law/images/stories/119-155.pdf.
يوم 30-03-2014.

4. محسن ناصر الدّوسري، علي محمود الخنشاوي، دور الرّقابة الدّاخلية في تطبيق مبادئ الحوكمة، مسابقة البحوث السّادسة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، 2005.

5. محمد خالد المهايني، حسن عبد الكريم، التّدقيق الدّاخلي لمعاملات الموازنة الفيديرالية للعراق، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد رقم 66، 2007. من الموقع الالكتروني:
http://ecoadmin.mag.com/uploads/files/2014-03/1396165985_4.pdf، يوم 12-05-2014.

6. مها محمود رمزي ريحاوي، الشركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتّعليمات (حالة دراسية للشركات العامة العمانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم 24، العدد رقم 01، دمشق، 2008. من الموقع الالكتروني:
http://www.damascusuniversity.edu.sy/mag/law/images/stories/89-126.pdf.
يوم 15-05-2014.

تقارير:

1. آمار جيل، حوكمة الشركات وحتمية التّطبيق التّدريجي، مركز المشروعات الدّولية الخاصة. من الموقع الالكتروني:
http://www.hawkama.net/files/pdf/6_Ch.4- Make Me Holy…but Not Yet!.pdf.
يوم 30-03-2014.

2. أماني خالد بورسلي، آثار تطبيق معايير ومبادئ الحوكمة الحديثة وأسس التّقييم، منشور في اتحاد الشركات الاستثمارية، حوكمة الشركات، مكتبة آفاق، سبتمبر 2011. من الموقع الالكتروني:
http://www.unioninvest.org/Publications/7Corporate Governance.pdf.
يوم 19-04-2014.