الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

Ministère l'Enseignement Supérieur et de la recherche Scientifique

جامعة عبد الحميد بن باديس / مستغانم

كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم المالية و المحاسبة

Université Abdelhamid Ibn Badis

Faculté des Sciences Economiques Commerciales

et des Sciences de Gestion

Département des Finances et de la Comptabilité

الموضوع :

دور التدقيق المحاسبي في حوكمة الشركات الإقتصادية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

من إعداد الطالب :

جيلايلي أمين

تحت إشراف الأستاذ :

د.عمراني محمد

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الإسم اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	خالدي يحي	أستاذ محاضر (ب)	جامعة مستغانم
مقررا	د.عمراني محمد	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مناقشا	أمين مكاوي	أستاذ محاضر (أ)	جامعة مستغانم

السنة الجامعية : 2021/2020

قال الله تعالى :

((ومن الناس من يعجبك قوله في الحياة الدنيا ويشهد الله على مافي قلبه وهو ألد الخصام، وإذا تولى سعى في الأرض ليفسد فيها ويهلك الحرث والنسل، والله لايحب الفساد))

صدق الله العظيم

" البقرة/ 205"

شكر و عرفان

مهما تقدمنا و فتحت أمامنا سبل طلب العلم و وصلنا كل ما نحلم به, علينا نتذكر فضل من كانوا سببا في نجاحنا, و سندا لنا للإستمرار, بوجودهم تحفزنا و تشجعنا, فمهما عبرنا لهم فالكلمات قليلة, لهذا أقدم لكم هنا أجمل العبارات و الشكر و التقدير.

الشكر و كل التقدير للأستاذ المشرف الأستاذ المحاضر **"عمراني محمد"** أطال الله في عمره على كل ما أخذنا من علمه و أخلاقه و تواضعه, فمهما نطقت الألسن بأفضالها و مهما خطت الأيادي بوصفهم و مهما جسدت الروح معانيها ستضل مقصرة أمامكم ... أسعدك المولى و جعل ما تقدمه في ميزان حسناتك.

كما أتقدم بالشكر الجزيل لكل من ساندني و لو بكلمة طيبة من أساتذة كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير بجامعة **"عبد الحميد بن باديس" مستغانم**.

الإهـــداء

عملا بقوله تعالى **"أن أشكر لي و لوالديك إلي المصير"** أهدي ثمرة هذا الجهد إلى والدي الكريمين سائلا الله عز و جل أن يجعلها في ميزان حسناتهم.

و مصداقا إلى قوله تعالى **"سنشد عضدك بأخيك"** أهدي هذا العمل المتواضع إلى إخوتي و أخواتي و زوجتي و إلى أصدقائي جميعا.

الفهرس

فـــهـــرس المـحتـــويـــات

فهرس المحتويات	الصفحة
شكر و عرفان	
الإهداء	
الفهرس	**I**
قائمة الجداول	**III**
قائمة الأشكال	**IV**
المقدمة العامة	أ
الفصل الأول : الإطار العام حول تدقيق الحسابات	
تمهيد	**1**
المبحث الأول : ماهية تدقيق الحسابات	**2**
المطلب الأول : التطور التاريخي لتدقيق الحسابات	**2**
المطلب الثاني : مختلف تعاريف التدقيق	**3**
المطلب الثالث : أهمية و أهداف التدقيق	**4**
المبحث الثاني : علاقة التدقيق الداخلي و الخارجي بالشركة	**7**
المطلب الأول : معايير و صلاحيات المدقق الداخلي في الشركة	**7**
المطلب الثاني : معايير و تقنيات التدقيق الخارجي	**10**
المطلب الثالث : العلاقة التي تربط بين التدقيق الداخلي و الخارجي	**14**
المبحث الثالث : دور التدقيق في إدارة المخاطر	**17**
المطلب الأول : مفهوم المخاطرة و إدارتها	**17**
المطلب الثاني : دور التدقيق الداخلي في إكتشاف الغش و الإحتيال	**19**
المطلب الثاث : علاقة التدقيق بحل أزمات الشركات	**21**
خلاصة الفصل	**24**
الفصل الثاني الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات	
تمهيد	**25**
المبحث الأول : مدخل لحوكمة الشركات	**26**
المطلب الأول : مفهوم حوكمة الشركات	**26**
المطلب الثاني : خصائص حوكمة الشركات	**29**

المطلب الثالث : أهمية و أهداف حوكمة الشركات 30
المبحث الثاني : محددات حوكمة الشركات, آلياتها و ركائز تطبيقها 33
المطلب الأول : المحددات الاساساية لتطبيق حوكمة الشركات 34
المطلب الثاني : الآليات الداخلية و الخارجية لحوكمة الشركات 35
المطلب الثالث : الركائز الأساسية لحوكمة الشركات 38
المبحث الثالث : تأثير عناصر الحوكمة على أداء الشركة 42
المطلب الأول : تأثير الشفافية و الإفصاح على أداء الشركة 42
المطلب الثاني : تأثير المساءلة على أداء الشركة 46
المطلب الثالث : تأثير المسؤولية الإجتماعية على أداء الشركة 50
خلاصة الفصل 55

الخاتمة العامة 56
قائمة المراجع 59
الملخص

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
01	التطور التاريخي لأهداف التدقيق	06
02	أوجه الإختلاف بين المراجعة الداخلية و الخارجية	15
03	أبعاد المسؤولية الإجتماعية للمؤسسات	52

قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
01	العوامل التي تساهم في زيادة مخاطر التلاعب و الإحتيال	20
02	آلية إجراء التحقيقات المتعلقة بالغش و الإحتيال	21
03	أهمية حوكمة الشركات	32
04	آليات حوكمة الشركات	38
05	ركائز حكومة الشركات	39
06	معايير جودة تطبيق حوكمة الشركات	40
07	الإفصاح و الشفافية	43
08	أهمية الإفصاح و الشفافية	46
09	هرم المسؤولية الإجتماعية	53

المقدمة العامة

المقدمة العامة

تعتبر مهنة المحاسبة و التدقيق احدى المهن التي تتمتع بدور اقتصادي مهم على مستوى الافراد و الشركات و القطاعات من حيث توجيه القرارات الاقتصادية , ولها تمثيل كبير في مجتمع الاعمال بالدولة و تزداد اهميتها كلما زادت المعايير الشفافية للشركات الخاصة و العامة تعاريف التدقيق بين مختلف المؤلفين و الباحثين و هذا ما يحملنا على عرض بعض منها لاستخلاص تعريف يكون شاملا و عاما له , و كما هو معلوم التدقيق بمعنى اللفضي **"اوديت"** وهو مشتق من الكلمة اللاتينية **"اوبير"** معناها يستمع و لقد انقسم الفعل الكلاسيكي **"اوسكولتار"** في اللغة اللاتينية الى فعلين ثانويين اولهما الفعل **"اسكاتار"** ويعني استماع اما الفعل الثاني **"اسكوتار"** يعنى به الفحص , ان هذا الاشتقاق جاء ليعطي معنى جديد وهو التغذية لمعنى كلمة التدقيق بادماج كلمة الاستماع من جهة اخرى بداية عرف التدقيق على انه فحص البيانات و الارقام و السجلات و يقصدون به الفحص الانتقادي المنظم لانظمة المراقبة الداخلية و البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و السجلات و القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية التي تراجع حساباتها بقصد ابداء راي محايد عن مدى صحة هذه البيانات و درجة الاعتماد عليها و عن مدى دلالة القوائم المالية او الحسابات الختامية التي اعدتها المؤسسة عن نتيجة اعمالها من ربح او خسارة و عن مركزها المالي .

كما عرفت الجمعية المحاسبية الامريكية **"AAA"** التدقيق على انها علمية منظمة تعتمد على الموضوعية لتجميع و تقييم الادلة المتعلقة بنتائج العمليات و الاحداث الاقتصادية للمشروع و ذلك للتحقق من مدى تطابق تلك النتائج مع المعايير الموضوعية و المقبولة قبولا كاملا و توصيل النتائج للاطراف المعنية .

ايضا نجد كلا من **"باكين"** و **"بيكور"** عرفا التدقيق على انه النشاط الذي يطبق باستقلالية وفقا لمعايير الاجراءات المترابطة بقصد التقييم و مدى الملائمة و درجة الثقة و سير جميع اجزاء النشاط داخل المؤسسة و هذا كله وفق المعايير المحددة له .

كما كان راي المؤلف خالد امين عبد الله : "على ان التدقيق و فحص انظمة المراقبة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات التي تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما بقصد المزيج براي فني محايد".

و انطلاقا من التطور التاريخي للتدقيق و التعاريف المقدمة له , حيث تطورت اهداف التدقيق من اكتشاف التلاعب و الاختلاس و المزيج براي محايد يبين نتائج المؤسسة من ربح او خسارة ومركزها المالي في نهاية الفترة الحالية , و من هذه الاهداف مراقبة الخطط و و متابعة تنفيذها و تقييم الاداء ورفع مستوى الكفائة و الفعالية في المؤسسات التي تحت التدقيق في النقاط التالية :

أ- التحقق من اثبات صحة المعلومات الواردة في القوائم المالية من خلال الجرد او المادي .

ب- التاكد من ان كل العناصر الاصول هو ملك للمؤسسة و الخصوم هو التزام عليها .

ت- التاكد من صحة البيانات المثبتة بالدفاتر و السجلات المحاسبية من جهة و من جهة اخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة .

ث- الحصول على معلومات ذات مصداقية و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال عرضها و الافصاح عنها .

ج- ابداء راي فني محايد حول مدى تعبير القوائم المالية الختامية للمؤسسة.

ح- التقرير حول المشاهد المرتبطة بالواقع الفعلي للمؤسسة و المؤثرة على درجة المصادقة .

و نحن بصدد الحديث على التدقيق المحاسبي نرجع الى التاريخ حادثة انفجار ازمة الاسواق المالية في شرق آسيا عام 1997 حيث إهتمت منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية ببارس بمبادئ و معايير الحوكمة .تعود حوكمة الشركات الى **"بيريل"** و **"مينيسيس"** اللذان يعدان اول من تناول موضوعفصل الملكية عن الادارة و ذلك سنة 1932 .

بسبب ظهور مفهوم الحوكمة يعود الى انهيار بعض الشركات الكبيرة و كذلك الفضائح المالية و حالات الفساد خلال الاعوام العديدة الماضية .

مصطلح الحوكمة و هو الترجمة المختصرة التي راجت للمصطلح **CORPORATE GOVERNANCE** اما الترجمة العالمية هي لاسلوب ممارسة سلطات الادارة الرشيدة , وقد اختلف العلماء على تعريف قاطع و محدد المفهوم الحوكمة, حيث ينظر اليه البعض من الناحية الاقتصادية على انه الية ....تساعد في الحصول على التمويل, و تظمن تعظيم قيمة اسهم الشركة و استمرارها في الجل الطويل و من هم من عرفها عرفها على انها اطار قواعد و ممارسات يضمن من خلالها مجلس الادارة تحقيق النزاهة و المسائلة و الشفافية في علاقة الشركة مع جميع المساهمين اي المموليين و العملاء و الادارة و المجتمع و الحوكة و الموظفين .

و منه تعد حوكمة الشركات مرشدا جيدا للشركات الخاصة في توازن حالات تعارض المصالح بين المستثمرين و ادارة الشركة و اصحاب المصالح الاخرى تعمل على زيادة ثقة المستثمرين و زيادة القيمة السوقية لاسهم الشركات, و تساعدها في الحصول على التمويل الدولي و المحلي ومن اهمية حوكمة الشركات لنا عدة نقاط نذكر منها :

- التاكد من حماية مسؤوليات الادارة و تعزيز مساءلتها .
- تحقيق العدالة و النزاهة و الشفافية في كل تعاملات و عمليات الشركة

- جذب الاستثمارات الاجنبية و تشجيع راس المال المحلي للتوجه نحو الاستثمار في المشروعات الوطنية

السياق في الجزائر (المؤسسات الجزائرية) :

الجزائر ملزمة كغيرها من الدول بضمان حوكمة جيدة لمؤسساتها و هياكلها لتحقيق مستويات اداء الافضل و من اجل خلق القيمة لكل الاطراف المهتمة, و لكن ما نعانيه في الواقع نشهد غياب شبه تام لمصلحة الحوكمة وادارة الشركات العامة منها و الخاصة كما لا يختلف اثنان غياب و نقص الشفافية في مؤسساتنا الحكومية و القطاع الخاص.

الاشكاليات الرئيسية :

انطلاقا من هذا الواقع يهدف التدقيق المحاسبي الى تسيير المخاطر التي تهدد المصالح المشتركة في الشركات, و ذلك من خلال التقييم المستمر او دوري لنظام الرقابة الداخلية و بهذا يمكن القول ان التدقيق آداة من ادوات حوكمة الشركات و يضمن جودة المعلومات المالية لكل المتعاملين الاقتصاديين, و على ضوء ما تقدم فإن الاشكالية تدور في مجملها حول ما يلي :

هل يساعد دور التدقيق المحاسبي في حوكمة الشركات من خلال ضمان التطبيق السليم لمبادئه ؟

- **الاسئلة الفرعية :**

- ما هو التدقيق المحاسبي المالي و مذا نقصد بحوكمة الشركات
- ما واقع تطبيق حوكمة الشركات في الشركات الاقتصادية

الفرضيات : كاجابات مبدئية للاسئلة المطروحة وضعنا مجموعة الفرضيات التي سنحاول من خلال دراستنا التحقق من مدى صحتها و خطئها و هي كالآتي :

1- التدقيق المحاسبي المالي هو فحص للقوائم المالية
2- هناك تطبيق فعلي لحوكمة الشركات في المؤسسات الميناائية
3- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التدقيق المحاسبي المالي ومباديء حوكمة الشركات
4- **اهمية الدراسة :** ترجع اهمية هذه الدراسة الى الحاجة الملحة للمؤسسة الى محيط رقابي يساعد ادارة المؤسسة على تحمل مسؤولية تحقيق الاهداف و تطبيق السياسات و الإجراءات اللازمة والمحافظة على كيان المؤسسة و ضمان لها الاستمرار و النمو في ظل بيئة متغيرة بالاضافة الى ما يلي :

- دور المرجعة الداخلية كاداة اتصال و تبادل المعلومات بين المستويات الادارية و تفعيل كفائة العاملين
- اهية التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية كمصدر اساسي للمعلومة و اتخاذ القرارت

5- اهداف الدراسة :

تسعى هذه الدراسة الى تحقيق الاهداف التالية :

تظهر من خلال الشرح كيفية مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل اتخاذ القرارت في المؤسسة الاقتصادية في جميع المستويات الادارية

- معرفة مدى اعتماد المؤسسات الجزائرية للمرجعة الداخلية بجميع مقوماتها الاساسية
- مدى وعي المؤسسات الجزائرية باهمية المرجعة الداخلية كاسلوب اتخاذ القرار
- مدى اعتماد على المراجعة الداخلية في المؤسسات الجزائرية لاتخاذ القرار بكفاءة فعالية و كمصدر اساسي للمعلومة

6- حدود الدراسة :

الحدود الزمنية : تمتد فترة الدراسة من مارس الى غاية ماي

الحدود المكانية : و شملت مؤسسة ميناء مستغانم

تقتصر هذه الدراسة على دور التدقيق المحاسبي المالي في حوكمة الشركات

7- المنهج المتبع في الدراسة :

تستند على طبيعة موضوع الدراسة استخدام منهج الوصفي و التحليلي باعرض الموضوع الذي يتدخل ضمن الدراسات الاقتصادية, لهذا يكون المنهج وصفيا في بعض الاجزاء المرتبطة بالمدخل العلمي للتدقيق بصفة عامة و التدقيق المحاسب المالي بصفة خاصة كما يكون تحليليا في الجوانب المعلقة بالربط المباشر بين التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات من خلال العلاقة السلبية بينهما.

8- خطة البحث :

انطلاقا من طبيعة الموضوع و الاهداف المنصوبة و من اجل الاجابة على الاشكالية المطروحة تم تقسييم موضوع البحث الى فصول بعد المقدمة, فتطرقنا في الفصل الاول الى الجانب النظري و الذي يحتوي على التدقيق المحاسبي المالي مقسم الى ثلاثة مباحث حيث المبحث الاول تناول ماهية التدقيق المحاسبي و المبحث الثاني علاقة التدقيق الداخلي و الخارجي بالشركة و المبحث الثالث فكان حول دور التدقيق في ادارة المخاطر.

اما الفصل الثاني يحتوي على مفاهيم اساسية على حوكمة الشركات تقسم لاى ثلاث, تناولنا في المبحث الاول اطار مفاهيم الحوكمة للشركات اما المبحث الثاني فكان محددات حوكمة الشركة, الياتها و ركائز تطبيقها و اما البحث الثالث فكان تاثير عن فهم الحوكمة على اداء الشركة .

الفصل الأول

الإطار العام حول تدقيق الحسابات

تمهيد :

يعتبر التدقيق المحاسبي المالي علم كأي علم من علوم الميدان الواسع, و قد عرف تطورات كلبيرة و متواصلة عبر السنين, خاصة بعد ظهور الثورة الصناعية و ما تعاقب من كبر المؤسسات و كبر حجمها و ظهور ما يسما بالشركات متعددة الجنسيات و ما نتج عن ذلك من إنفصال الملكية عن التسيير, و هنا تكمن عملية التدقيق من أجل المحافظة على حقوق الملاك و ذلك بالتأكد من صحة البيانات المالية و المحاسبية و مدى تمثيلها للمركز المالي للشركة و كذلك تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف الإدارة لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية و منع حالات الغش و التلاعب بأملاكها و عليه فالتدقيق المحاسبي المالي ينطلق من مجموعة من المراحل.

و على هذ الأساس سنقوم بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالآتي :

المبحث الأول : ماهية تدقيق الحسابات

المبحث الثاني : علاقة التدقيق الداخلي و الخارجي بالشركة

المبحث الثالث : دور التدقيق في إدارة المخاطر

(I) المبحث الاول : ماهية تدقيق الحسابات

ان تطور التدقيق المحاسبي المالي الا ما هو عليه الان كان امرا حتميا و ذلك للدور الكبير الذي يلعبه في ضل التطورات الاقتصادية الكبيرة و صعوبة مراقبة الملاك بسبب كبر حجمها و تنوع انشطتها

1- المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي المالي

تستمد مهنة التدقيق نشاتها من حاجة الانسان الى التحقق من صدفة البيانات المحاسبية التي تعتمد عليها في اتخاذ قراراته و التاكد من مطابقة تلك البيانات للواقع و قد اضهرت هذه الحاجة اولا لدى الحكومات, حيث تدل الوثائق التاريخية على ان الحكومات قدماء المصريين و اليونان كانت تستخدم المدققين لتاكد من صحة الحسابات العامة و كان المدقق يستمع الى القيود المثبتة بالدفاتر و السجلات للوقوف على مدى صحتها و هكذا نجد ان كلمة التدقيق مشتقة من الكلمة اللاتنية **"أدير"** و معناها يستمع, تم استمع نطاق التدقيق فشمل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع و منشآت مختلفة خصوصا بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة باتباع نظام القيد المزدوج فقد ادت سهولة استعمال النظام الى انتشار تطبيقه, ذلك الانتشار الذي ساعد في تطور المحاسبةو التدقيق, فقد نشا حاجة صاحب او اصحاب المشروع الى التاكد من الدقة الحسابية و مطابقة ذلك لواقع حال المشروع و قد ازدادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المنشآت و ظهور شركات الاموال و ما تضمنته ذلك من فصل بين ملكية المشروع و ادارته مما دعى المساهمين تعيين مدققين كوكلاء ياجر عنهم للقيام اعمال الادارة.

و لقد ظهرت اول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في **"فونيسيا"** بايطاليا عام 1581 حيث تاسست كلية **"فروسيناتي"** كانت تتطلب 6 سنوات قرينية بجانب النجاح في امتحان خاص ليصبح خبير محاسبة و قد اصبحت خصوبة هذه الكلية عام 1669 شرط من شروط مزاولة مهنة التدقيق ثم اتجهت الدول الاخرى الى تنظيم هذه المهنة[1].

و قد كان لبريطانيا فضل السبق في هذا التنظيم المهني حيث اصبحت عملية التدقيق الحسابات مهنية مستقلة في بريطانيا عندما انشئت جمعية المحاسبين القانونيين بـ:**"اندیرة"** عام 1854 بالرغم من ان المهنة نشات هناك قبل ذلك بكثير 1773

و قد جاء قانون الشركات عام 1862 ينص على وجود التدقيق بقصد حماية المستثمرين من تلاعب الشركات باموالهم و قد دفع هذا القانون بمهنة التدقيق خطوات هامة الى الامام حيث ساعد في الاهتمام بها

[1] Fitzpatrick, the story of book keeping , accounting and auditing

و انتشار ها بسبب الحاجة التي نشات من برانه اما الدول التالية في هذا السياق كانت : فرنسا 1881, الولايات المتحدة الامريكية 1882, المانيا 1892, كندا 1902, استراليا 1904 و فنلندا 1911

و هكذا حتى اصبح لا يخلو منها بلد في عصرنا الحالي.

1- المطلب الثاني: مختلف تعاريف التدقيق المحاسبي

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق اليها في تعاريف التدقيق و هذا باختلاف الهيئات و الاطراف الصادرة عنها و رغم الاختلاف الشكلي بين هذه التعاريف نذكر اهمها:

- **التدقيق :** يوجد العديد من التعاريف لكن سنحاول تقييم اهم التعاريف لكن سنحاول تقديم اه التعاريف التي قدمت التدقيق حيث عرف **"ثارموند"** و **"بونولت"** التدقيق على انه اختيار تقني صارم و بناء باسلوب من طرف مهني مؤهل و مستقل بغية إعطاء رأي معلل على نوعية و مصداقية و جودة المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة[1].
- **تدقيق الحسابات :** يقصد بتدقيق الحسابات فحص انظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروعتحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما بقصد المزيج براي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية غند الوضع المالي لذلك المشروعفي نهاية فترة زمنية معلومة و مدى تصويرها لنتائج اعمال من ربح او خسارة عن تلك الفترة.

عرف اتحاد المحاسبين الامريكيين التدقيق المحاسبي على انه اجراءات منظمة لاج الحصول الادلة المعلقة بالاقرارات او الارصدة الاقتصادية و الاحداث, و تقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الاقرارت و مقياس معين و ايصال النتائج الى المستفدين و عرف ايضا جمعية المحاسبة الامريكية للتدقيق على انه على لنه عملية منظمة و ممنهجة لجمع و تقييم الادلة و القوانين بشكل موضوعي التي تتعلق البنتائج و المعايير المقررة و تبلغ الاطراف المعنية نتائج المراجعة.

ان عملية التدقيق عملية منظمة و بالتالي فهي قائمة على مخطط مسبق يبني المدقق رايه من خلالها حول عدالة القوائم المالية من عدمها يلزم المدقق الحياد في جمعهالادلة.

بناء على تعريف مصف الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين الفرنسيين فان عملية التدقيق فحص مهني مؤهل و مستقل لابداء رايه و راي حول انتظام و مصداقية الميزانية و جدول الحسابات لنتائج المؤسسة.

التدقيق هو فحص انتقادي بناء للمعلومات المالية, اضافة الى عنصر الكفاءة يشترط في شخص المدقق عنصر الاستقلالية.

[1] محمد فاضل مسعد, خالد راتب الخطيب, دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات, الطبعة الأولى, دار الكنوز, الأردن, 2009 ص 110

2- المطلب الثالث : اهمية تدقيق الحسابات

I – تهدف عملية التدقيق الى مراجعة عناصر القوائم المالية و نظام الرقابة الداخلية وفقا لبرنامج التدقيق يوضح مسبقا من قبل المدقق و ذلك بعرض تمكينه من ابداء رايه حول البيانات المالية المعدة من قبل الشركة وفقا للسياسات المحاسبية المحددة و كذلك ما ان كانت المصروفات التي انفقت و المبالغ التي حصلت مقيدة بالدفاتر بصورة صحيحة و ما اذا كانت الاصول قد قيمت تقييما صحيحا و بصورة اشملتقرير ما اذا كانت الشركة تحفظ حساباتها و بياناتها و تمسك دفاترها و سجلاتها وفقا لمباديء المحاسبة المقبولة قبولا هاما و ما اذا كانت هذه الحسابات و البيانات تمثل وضع الشركة المالي بصورة عادلة لذلك فان دور التدقيق هو بمثابة ابداء راي اكثر من كونه تاكيد للحقائق اوالشهادة.

أ- **البنوك :** بغرض توسيع نشاطاتها او لمراجعة مسير مالي تلجا المؤسسات الى القروض من المؤسسات الحالية غير ان هذه الخيرة عليها معرفة درجة الخطر و معرفتها لقدرة المؤسسات على السداد و مستقبلا و تعود في ذلك الى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية و تحتسبها للمركز المالي للمؤسسة.

ب- **ادارة المؤسسة :** تعتمد ادارة المؤسسة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق اهدافها المسطرة مسبقا, و بالتالي فان مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحهما درجة كبيرة من الثقة و يزيد من نسبة الاعتماد عليها كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى اعضاء مجلس الادارة[1].

II – اهداف التدقيق :

لقد كان هدف التدقيق قاصراعلى التاكد من الدقة الحسابية و الدفاتر و السجلات و ما تحويه من بيانات و مطابقة القوائم المالية مع تلك الدفاتر دون ابداء راي فني محايد حول اكثر من ذلك و لكن هذا الهدف ايضا قد تغير حيث اصبح من واجب المدقق بمراجعة انتقادية منظمة للدفاتر و السجلات و اصدار راي فني محايد يضعه في تقريره الذي يقدمه للمساهمين عن نتيجة فحصه.

و يمكن حصد الاهداف التدقيق في نواحي عدة منها :

أ- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر اخطاء او غش

ب- تقليل فرص الاخطاء و الغش عن طريق زيارات مفاجأة

ت- التاكد من دقة البيانات المحاسبية و صحتها المثبتة في الدفاتر

[1] مجنح عتيقة دور التدقيق الداخلي في تقسيم الاداء المالي للمؤسسةالاقتصادية مذكرة الماجستر كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير قسم علوم التسيير جامعة بسكرة 2005.2006 ص 8 ص9

ث- مراقبة الخطط الموضوعية و متابعة تنفيذها

ج- تحقيق اقصى قدر ممكن من الرفاهية لافراد المجتمع

ح- تحقيق اقصى قدر ممكن من الكفاءة الانتاجية

خ- تقييم نتائج اعمال المشروع بالنسبة الى الاهدراف المرسومة

د- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة

ذ- طمأنة مستخدمي القوائم المالية و تمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم

ر- اعتماد الادارة علمية في تقرير.

الاهداف المتطورة :

من 1960 و حتى الان اضيف اهداف عديدة للتدقيق منها[1] :

أ- مراقبة الخطط و متابغة تنفيذها و التعرف على ما حققته من اهداف و دراسة الاسباب التي حالت دون الوصول الى الاهداف المحددة

ب- تقييم نتائج الاعمال بالنسبة الى ما كان مستهدف منها

ت- القضاء على الاسراف من خلال تحقيق اقصى كفاية انتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.

ث- تخفيض خطر التدقيق و ذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق على العميل و المنشآت محل التدقيق من العرض التاريخي السابق نلخص الهدف الرئيسي لعملية تدقيق الحسابات هو ابداء الراي الفني محايد عما اذا كانت التقارير المالية تعبر بصورة صادقة و عادلة عن مركز المالي للمنشاة محل التدقيق و نتائج الاعمال عن تلك الفترة.

ما هو جدير بالذكر ان تطور اهداف التدقيق يرجع الى القضاء الانجليزي و لعل العبارة الشهيرة للقاضي **"لوباز"** في قضية خليج الاقطان في عام 1892 و التي وصف فيها المدقق بانه "كلب حراسة و ليس كلب ذا حاسة شم قوية لتتبع آثار المجرمين"

تشير هذه العبارة الى ان هدف الاساسي للتدقيق ليس إكتشاف الغش و الأخطاء و انما تظهر هذه الاخطاء و الغش عند قيام المدقق بمهنته, لقد اكد الاتحاد الدولي للمحاسبين على ما تقدم في المعيار للتدقيق رقم 200 فترة 2 على ان الهدف التدقيق للقوائم المالية يكون يعي ما تقدم ان يتمكن المدقق من اعطاء رايه ما اذا كانت القوائم المالية معدة و من جميع الجوانب المادية طبقا للاطار معروف من التقارير المالية[2].

[1] متولي محمد الجمل عبد المزعم محمود المراجعة , دار النهظة العربية, القاهرة 1973

[2] متولي محمد الجمل عبد المزعم محمود مرجع السابق ص20

الجدول رقم (1) : يبين التطور التاريخي لاهداف التدقيق[1] :

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقق او الفحص	اهمية التدقيق
قبل 1850	اكتشاف الغش و الاختلاس	تفصيلي	غير مهمة
1850 – 1905	اكتشاف الغش و الخطاو الاختلاس	بعض الاختبارات تفصيل سيء	غير مهمة
1905 – 1933	تحديد عدالة المركز الماليو اكتشاف الغش و الخطأ	فحص اختباري تفصيلي	درجة اهتمام بسيطة
1933 – 1940	تحديد عدالة المركز الماليو اكتشاف الغش و الخطأ	اختباري	بداية الاهتمام
1940 – 1960	تحديد عدالة المركز الماليو اكتشاف الغش و الخطأ	اختباري	اهتمام قوي و جهوي
1960 حتى الآن	مراقبة الخطط, تقسيم نتائج الاعمال, تحقيق الرفاهية الاجتماعية و غيرها	اختباري	اهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق

[1] عشان فلاح الطارنة, تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية) دار المسيرة للنشر الاردن 2006 ص 18

(II) المبحث الثاني : علاقة التدقيق الخارجي و الداخلي بالشركة

يبدي المدقق الخارجي رايه حول مدى صحة و مصداقية القوائم المالية و عدالتها في التعبير الاحداث و والواقع الاقتصادية بالمنشأة, ام المدقق الداخلي فيقوم بالتحقق من صحة البيانات المحاسبية و مدى التزام بتطبيق السيايات الاجراءات و الخطط الموضوعة لاضافة الى المراجعة الانشطة للتحقق من كفاية و انتظامها و اعداد التقرير و تقديم التوصيات اللازمة للادارة و ان كان ايضا مهام المدقق الداخلي مراجعة المعلومات السائدة في التنظيم و بصفة خاصة في ضل التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية.

المطلب الأول : معايير و صلاحيات المدقق الداخلي في الشركة

أولا : معايير التدقيق الداخلي :

اصبح يوجد الان معايير خاصة بوظيفة التدقيق الداخلي و تشمل هذه المعايير الصادرة عن معهد المدقيقن الداليين على خمسة مجموعات من المعايير تغطي النواحي الرئيسية و الوضائف الرئيسية للتدقيق الداخلي و كل مجموعة من مجموعات تحتوي على ارشادات و تعليقات ذات قيمة للمدققين الداخليين [1].

و تتمثل هذه التعابير في خمسة معايير التالية :

1- الاستقلالية :

معيار الاستقلال و الحياد يعني ان يكون المجقق بعيدا عن تاثير الجهة التي تقوم بتدقيق اعمالها فيتوفر له الاستقلال التام عنها و لا يكون لها اي تاثير عليه و يرى معهد المدققين الداخليين ان استقلال المدقق الداخلي يقوم على دعامتين هما المركز التنظيمي للمرفق الداخلي بحيث يكون لمدير قسم التدقيق الداخلي خط اتصال مباشر مع مجلس الادارة و اللجنة و التدقيق و الموضوعية بحيث يكون المدقق الداخلي مستقلا من الانشطة التي يقوم بها.

مكانة المدقق الداخلي في المؤسسة :

يجب ان يكون لقسم التدقيق الداخلي وضع تنظيمي يسمح له باداء مسؤولياتها و يجب ان يحصل المدق الداخلي على دعم من الادارة العليا و من مجلس الادارة و ذلك لكي يكون الافراد الخاضعين للتدقيق متعارفين, يجب ان يتمتع مدير قسم التدقيق الداخلي سلطة لكي يحقق له ذلك الاستقلالية و توسيع نطاق عمل قسمة و تنفيذ توصيات هذا القسم لما يجب ان يكون لمدير قسم التدقيق اتصال مباشر مع مجلي الادارة حتى يستطيع توصيل المعلومات في النواحي المهمة, من ناحية اخرى فإن الإستقلالية قسم التدقيق الداخلي, يمكن ان تتزايد من خلال وجود اجماع بين اعضاء مجلي الادارة في شكل مكتوب.

---

[1] عبد الوهاب نصر علي شحاتة, المراقبة و المراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنلوجيا المعلومات و عولمة اسواق المالية (الواقع و المستقبل) الدار الجامعية مصر , 2005-2006 ص 500 , 501 ,

كما يجب ان يتم عرض خطط الميزانية المالية و خطط الموارد البشرية الخاصة بقسم التدقيق الداخلي على الادارة العليا و مجلس الادارة للموافقة عليه

يجب ايضا ان يقدم مدير قسم التدقيق الداخلي بالانشطة التي تم القيام بها للادارة العليا و لمجلس الادارة على ان يتم ذلك سنويا او نصف سنوي, و الوضع التنظيمي الاشمل لقسم التدقيق الداخلي هو ان يكون متابع للجنة التدقيق او لمجلس الادارة مباشرة.

1- الموضوعية :

يجب ان يكون المدقق الداخلي موضوعيا عند ارآئه لوظيفة التدقيق الداخلي و تعتبر الموضوعية امرا ذهنيا يجب ان يتحقق لدى المدقق الداخلي اثناء ادآئه لعمله بحيث يجب الا يكون تابع للغير عند ابداء راي موضوعي, و يجب ايضا ان يتفادى المدقق الداخلي آداء مهام التشغيلية حيث ان ادآء اي من المهام التشغيلية التي سيدققها فيها بعد سيجعل من موضوعيته متوافرة, الامر الذي ان يؤخذ في الحسابات عند الحصول على تقرير المدقق الداخلي[1].

أ- الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي :

يجب ان يملك المدقق الداخلي المعارف و المهارات و الكفاءات المهنية المطلوبة لاداء مسؤوليتهم الفردية و يتحقق هذا المعيار من خلال العنار التالية:

1- تحديد مواصفات و مؤهلات و خبرات من يعمل داخل الادارة او قسم التدقيق الداخلي من حيث :

- الكفاءة العلمية
- الخبرة العلمية
- فهم المباديء الادارية
- دراسة و فهم العلوم السلوكية
- توفر الصفاء الخلقية

2- وضع برنامج تدريب مستمر لرفع كفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي و تحسين الغاية المهنية.

ب- نطاق التدقيق الداخلي :

نصت معايير الاداء المهني للتدقيق الداخلي على ان مجال عمل التدقيق الداخلي يجب ان يتضمن فحص و تقسيم سلامة و فعالية الرقابة الداخلية المعمول بها في المؤسسة و جودة الاداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة فيها الى انه يجب ملاحظة ان تحديد مجال التدقيق الداخلي متروك في النهاية للمؤسسة و مجلس الادارة حسب مقتضيات المواقف و متطلباتها و اعطاء التوجيهات العامة بشان التدقيق و العمليات و الانشطة الراتب مراجعتها.

[1] عبد الوهاب نصر علي شحاتة, المرجع السابق ص 502

و على ذلك نجد ان نطاق عمل التدقيق الداخلي يشمل فحص و تقييم مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة و مدى كفاءة اداء المهام المحددة و يتم ذلك من خلال[1]:

1- فحص و تقسيم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة و مدى تحقيق اهدافها و التي تتمثل في :

- حماية الممتلكات و مواد المؤسسة من اي تصرفات غير مرغوب فيها
- دقة المعلومات المحاسبية الذي ينتجه النظام المحاسبي في المؤسسة
- التحقق من مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بشكل امثل
- التحقق من مدى الالتزام بالقوانين و السياسات و الاجراءات

2- فحص مدى جودة و فعالية الاداء و مدى تحقيق الاهداف و النتائج الموجودة بفعالية.

3- **آداء عمل التدقيق الداخلي :**

نصت معايير المهني للتدقيق الداخلي على ضرورة ان يشمل عمل التدقيق تخطيط عمل التدقيق, فحص و تقييم المعلومات, ابلاغ نتائج التدقيق ثم المتابعة, و على ذلك يجب على المدقق الداخلي ان يخطط لعملية التدقيق الداخلي و يتوصل الى النتائج بطريقة سليمة, و يجب عليه ان يقوم بفحص و تقسيم المعلومات و التحقق من مدى صحتها و اعداد التقارير اللازمة في الوقت المناسب عن العمليات التي قام بتدقيقها و رفعها على المختصين و اخير متابعة التوجيهات و الملاحظات التي لاحظها جراء عملية التدقيق.

4- **ادارة قسم التدقيق الداخلي :**

تتقتضي معايير التدقيق الداخلي بضرورة ان يتولى المدقق الداخلي ادارتها بطريقة مناسبة, و يكون مسؤولا عن تلك المؤسسة بحيث[2] :

- تحقق اعمال التدقيق الأغراض العامة و المسؤوليات التي اعتمدتها الادارة العليا و قبلها مجلي الادارة.
- تتماشى جميع اعمال التدقيق الداخلي مع معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.
- تستخدم الموارد المتاحة لادارة التدقيق الداخلي لكفاءة و فعالية و حتى يتمكن هذا المدير من ادارتها بما يحقق تلك الاهداف فان يجب عله ان:

- تكون لديه ائحة باهداف و سلطات و مستويات الادارة
- يقوم بوضع خطط لتنفيذ مسؤوليات الادارة
- يوفر برنامجا لاختيار و تطوير الموارد البشرية في ادارة التدقيق الداخلي
- يقوم بتنسيق بين جهود كل من ادارة التدقيق و التدقيق الخارجي
- ادارة افراد العاملين في القسم

[1] محمد السيد سريا, اصول المراجعة (الاطارالنظري, المعايير و القواعد, مشاكل التطبيق العلمي) دار المعرفة الجامعية, مصر 2002 ص 147, 148

[2] عبد الفتاح محمد الصحن, فتحي رزق السوافيري, الرقابة و المراجعة الداخلية, الدار الجامعية, مصر 2004, ص 225

ثانيا : صلاحيات المدقق المالي :

حتى يستطيع المدقق الداخلي ادارة عمله بكفاءة و فعالية ينبغي عليه ان يكون على علم بكامل مسؤولياته و صلاحياته, دفعا لما تقتضي به قواعد و مباديء و معايير التدقيق الداخلي و بما ان الغرض الرئيسي للتدقيق الداخلي يتمثل في مساعدة جميع اعضاء ادارة المؤسسة على تادية و ظائفهم بطريقة فعالة, عن طريق امدادهم بتحاليل موضوعية للبيانات المعروفة عليهم و تقارير دقيقة و صحيحة عن نشاط المؤسسة, و حتى يتمكن التدقيق الداخلي من تحقيق ذلك الغرض بكفاءة و فعالية فانه لا بد ان يكون مدير و مدققي قسم التدقيق الداخلي مستمتعين بمجموعة من الصلاحيات اهمها [1]:

1- الوصول الغير مشروط او المقيد لجميع انشطة و سجلات و ممتلكات و موضفي المؤسسة
2- تحديد نطاق عمل التددقيق كما فيها اختيار الانشطة و تطبيق الاساليب و التعليمات المطلوبة لتحقيق اهداف التدقيق, حيث يجب ان يكون نطاق اعمال التدقيق الداخلي غير مقيدة, بمعنى ان ادرة التدقيق الداخليتكون لديها السلطة و التي تحتاجها لمتابعة الاجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل لادارة المؤسسة.
3- الحصول على المساعدة المطلوبة من موظفي المؤسسة في كافة قطاعاتها اي ان على جميع موضفي المؤسسة مساعدة المدققين الداخليين و التعاون معهم بشكل كامل و اعطاء الاولوية لاجابة طلباتهم بدون قيود تحقيقا للفائدة المجو من التدقيق الداخلي للمؤسسة,
4- الحق في طلب خدمات خاصة من خارج المؤسسة اذا لزم الامر.

المطلب الثاني : معايير و تقنيات التدقيق الخارجي

1- تقنيات التدقيق الخارجي :

أ- **فحص الدفاتر و الملفات و الوثائق :** هو امعان النظر في القيود و المستندات و التاكد من سلامتها محاسبيا و واقعيا في ضوء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها و يطلق لفضا الفحص التحليلي على عملية المعاينة التي يقوم بها المدقق فيها يتعلق بالمستندات و السجلات المحاسبية و غير المحاسبية, هو غالبا ما يرتبط بادلة الاثبات المستندة, و مما لا شك فيه ان صلاحية دليل الاثبات المستندي على الاقناع تعتمد لحد كبير على[2] :

- مصدر و منشأ
- ما اذا كان المستند قد ارسل للمدقق مباشرة

[1] محمد لمين عبادي, مساهمة المراجعة الداخلية في تقسيم المعلومات الحسابية للمؤسسة, مذكرة ماجستر, قسم علوم التسيير, فرع ادارة الاعمال, جامعة الجزائر, الجزائر, 2006.2007 ص 119

[2] محمد لمين عبادي, مساهمة المراجعة الداخلية في تقسيم المعلومات الحسابية للمؤسسة(مرجع السابق) ص 120

و هناك اتجاهين لاستخدام ادلة الاثبات المستندية

- عملية الفحس المستندي يملك المدقق مسارا عكسي للنظام المحاسبي حيث يبدأ بالقوائم المالية ثم الدفاتر المحاسبية ثم المستندات بغية اكتشاف المغالاة في عرض ارصدة معينة بالقوائم المالية.
- عملية إعادة التشبع : يسلك المدقق مسارا امامي للنظام المحاسبي, حيث يبدا بالتحديد للمستندات ثم يسعى للتحقق من عملية تسجيلها بالسجلات و تحقق ظهور اثرها بالقوائم المالية.

ب- **المشاهدة العينية:** حيث يعتمد المدققون طيلة عملية التدقيق على الملاحظة كوسيلة مهمة لتجميع الادلة و البراهين فيقوم المدقق بتتبع سير العمل في ادارة المؤسسة و فروعها من ان العمل المحاسبي و المالي يسير طبقا للخطة المرسومة كما تستخدم للتاكد من الوجود المادي للاصل و التحقق من ملكية المؤسسة له و كذا صحة التقييم

ت- **المصادقات :** عبارة عن شهادات او قرارات من الغير مرسلة الى المدقق مباشرة بالموافقة او الاعتراض ارصدة حساباتهم, يجب على المدقق اتخاذ الاحتياط الكافي لتجنب حدوث اي تلاعب في مثل هذه الاقرارات من جانب موظفي المؤسسة قبل الوصول اليه و لتفادي ذلك يجب اتباع الاعتبارات التالية :

- يجب ان تصدر طلبات المصادقة للغير عن ادارة المؤسسة لان المدقق الصفة القانونية اتجاه الغير
- اشراف المدقق على عملية اعداد هذه المصادقات و ارسالها الى الغير
- قيام ادارة المؤسسة باخطار الذي يرسل اليها المصادقات بضرورة ارسالها بعد توقيع عليها و الاجابة مباشرة الى دائرة التدقيق .

ث- **الاستفسارات :** يكون شفويا او تحريريا و على المدقق في الحالتين ان يحرص في البحث عن تعزيز الاجابات التي يتلقاها يقنع بها, و يصلح للتطبيق في حال تقسيم انظمة الرقابة الداخلية و تتوقف قوة القرائن و الادلة التي يحصل عليها المدقق على كيفية توجيه الاسئلة و صياغتها

ج- **التدقيق القياسي او الفحص التحليلي :** ان القياس و التحليل تقنية يلجا اليها المدقق الخارجي في بداية المهمة لوجه عملية التدقيق التي يجب القيام بها, كما تستعمل في النهاية للتاكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها بالاضافة الى مقارنة بعض تلك المؤشرات على الاقل مع المؤشرات و المعايير النموذجية للنشاط الذي تزاوله المؤسسة و القطاع الذي تنتمي اليه المعرفة مكانها[1].

2- معايير التدقيق الخارجي :

صدر مجمع المحاسبين الامريكيين **(AICPA)** بواسطة مجلس معايير التدقيق **(ASB)** قائمة بمعايير التدقيق و قد تم تبويبها في ثلاثة مجموعات و هي :

أ- المجموعة الاولى : المعايير الشخصية

[1] د. خالد امين عبد الله, علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية, الطبعة الاولى, دار وائل للنشر, عمان الاردن, 1999, ص 99

ب- المجموعة الثانية : معايير العمل الميداني

ت- المجموعة الثالثة

أولا : المعايير الشخصية :

هذه توصف هذه المجموعة من المعايير بانها عامة بكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني و معايير التقرير كما انها توصف بانها توصف بانها شخصية لانها تحتوي بالصفات الشخصية لمدقق الحسابات الخارجي, و تتكون المعايير العامة او الشخصية من ثلالث معايير هي :

- **المعيار الاول:** التاهيل العلمي و العملي للمدقق و ينقسم هذا المعيار الى :
- التاهيل العلمي او الدراسي
- التاهيل العملي و الخبرة المهنية
- الربط بين التاهيل العلمي و العملي و متطلبات الاداء المهني من خلال انشاء جداول تتضمن :
- جدول المحاسبين او المدققين تحت التمرين
- جدول المحاسبين او المدققين
- جدول مساعدي المحاسبين او المدققين
- **المعيار الثاني :** استقلال المدققين و يتضمن هذا المعيار الابعاد الثلاثة التالية :
- اعداد برنامج التدقيق
- الفحص
- اعداد التقرير
- **المعيار الثالث :** بذل العناية المهنية المناسبة و الالتزام بقواعد السلوك المهني في ادائه لعملية التدقيق و في اعاددة للتقرير.

ثانيا: و ترتبط هذه المعايير بخطوات تنفيذ عملية التدقيق و الاجراءات الفنية كما تبرز لنا هذه المعايير اهمية دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية و من ثم تحديد حجم الاختبارات و تشمل هذه المعايير على ثلاث معايير و هي :

- **المعيار الاول :** التخطيط السليم لعملية التدقيق و الاشراف الجاد على اعمال المساعدين, و يتركز هذا المعيار عموما على عنصر الوقت من حيث :
- توقيت تعيين المدقق الخارجي
- توقيت القيام بالتدقيق

- توقيت تنفيذ اجراءات التدقيق

- **المعيار الثاني :** يجب ان تتم دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية بصورة سليمة كاساس لتحديد مدى الاعتماد عليه, و بالتالي تحديد حجم الاختبارات اللازمة و التي تحدد الاجراءات التدقيق الضرورية.
- **المعيار الثالث :** ضرورة حصول المدقق على قدر كاف من ادلة و براهن الاثبات الملائمة لتكون اساسا سليما يرتكز عليها عند التعبير عن رايه في التقارير المالية و ذلك عن طريق الفحص المستندي, و التدقيق الحسابي و الانتقادي و الملاحظة و الاستفسارات و المصادقات[1].

ثالثا : معايير التقرير (تقرير المدقق) :

و ترتب هذه المعايير على اربعة معايير و هي :

- **المعيار الاول :** التقرير عما اذا كانت التقارير المالية قد اعدت طبق المباديء المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر المعيار الاول الى المجموعات التالية :

1- **المجموعة الاولى :** المباديء العامة, و يمكن اجمال هذه المباديء كالآتي:

- مبدأ الحيطة
- مبدأ الثبات
- مبدأالشمولية
- مبدأ الاهمية النسبية
- مبدأ الافصاح

2- **المجموعة الثانية :** المباديء العلمية المرتبطة بالربح و يمكن اجمال هذه المباديء كالآتي :

- مبدأ تحقق الايراد
- مبدا التكلفة في قياس النفقة
- مبدأ مقابلة الايرادات بالنفقات

3- **المجموعة الثالثة :** المباديء العلمية المرتبطة بالربح و يمكن اجمال هذه كالآتي :

- مبدأ التكلفة التاريخية ناقص الاستهلاك
- مبدأ القيمة المنتظر تحقيقيا مستقبلا

و تشمل المعايير السابقة في ظل مجموعاتها الثلاث الضوابط و المقاييس التي يجب ان يلتزم بتطبيقها مدقق الحسابات عند مباشرته لمهنته و لكن يلاحظ ان هذه المعايير تحتاج الى مزيد من الدراسة و التحليل

[1] د. خالد امين عبد الله, علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية (مرجع السابق) ص 100

و يجب ان يضاف اليها معيار يتطلب الالتزام بقواعد السلوك المهني عند القيام بعملية التدقيق و اعداده لتقرير مع العلم بان معهد المحاسبين القانونيين الامريكي قد اضاف عام 1988 قسم خاص لمفاهيم و قواعد آداب و سلوك المهنة في دليل قواعد السلوك المهني و ذلك ليعكس المزيد من المسؤوليات للمدقق[1].

المطلب الثالث : العلاقة التي تربط التدقيق الداخلي و الخارجي

ان التكامل بين التدقيق الخرجي و الداخلي اصبح هاما و ضروريا للطرفين لما له من تاثير ايجابي, و غالبا ما تحدد الادارة الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في المؤسسة و لذلك فان اهداف المراجعة الداخلية تختلف عن اهداف المراجعة الخارجية, ورغم الاختلاف الا ان التدقيق الداخلي و الخارجي مكملان لبعضهما البعض و وسائل تنفيذها تكاد تكون موحدة.

1- **اوجه الاختلاف و التشابه بين التدقيق الداخلي و الخارجي :**

نظرا لتعدد اوجه الاختلاف و التشابه بينهما فقد ياتي ابرازهما كما يلي :

أ- **اوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي و الخارجي :**

يمكن توضيح اهم اوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية و الخارجية من خلال الجدول التالي :

[1] د. احمد حلمي جمعة, المدخل الحديث لتدقيق الحسابات, الطبعة الاولى, دار صفاء للنشر و التوزيع, عمان, الاردن, 2000 ص 26

الجدول رقم (02) : أوجه الإختلاف بين التدقيق الداخلي و الخارجي[1]

معيار التفريق	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الهدف	خدمة الادارة عن طريق تاكد من النظام المحاسبي كفئ ويقدم بيانات سليمة و دقيقة للادارة و يكون الهدف كشف و منع الاخطاء و النحراف عن السياسات الموضوعية	خدمة الملاك عن طريق ابداء راي فني بعدالة القوائم المالية بينما اكتشاف الاخطاء هو هدف ثانوي
نوعية القوائم	موظف من داخل الهيئة التنظيمية للوحدة و يعيين بواسطة الادارة	شخص مهني مستقل من خارج الوحدة الاقتصادية يعين بواسطة الملاك
درجة الاستقلالية	تتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الادرات, مثل ادارة الحسابات المالية و لكن يخدم رغبات و حاجيات الادارة جميعها	يتمتع بالاستقلالبية الكاملة عن الادارة في عملية الفحص و التقويمو ابداء راي
المسؤولية	مسؤولية امام الادارة من ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص و الدراسات الى مستويات الادارة العليا	مسؤولية امام الملاك من لم يقدم تقريره عن نتائج الفحص و رايه الفني في القوائم المالية
نطاق العمل	تحدد الادارة نطاق العمل بمقدار المسؤوليات التي تعهد للمراجعة الداخلية يكون نطاق عملها	يحدد ذلك امر الملاك و الاعراف السائدة و المعايير المهنية و ما تنص عليه القوانين و النظمة
توقيت التدقيق	يتم فحصه بشكل مستمر على مدار السنة المالية	يتم فحص غالبا مرة واحدة نهاية السنة المالية و قد يكون احيانا فترات متقطعة من السنة

[1] احمد حلمي جمعة, المدخل الحديث لتدقيق الحسابات (مرجع سابق ص 27)

من خلال الجدول و بالنظر الى الشخص الذي يقوم بعملية المراجعة يمكن ان نفهم التالي[1] :

- **المدقق الخارجي :**

■ شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة وهو مسؤول اما المماللك

■ يعين من طرف الملاك و يكون تعيينه الزاميا بالقانون معين

■ يتمتع بالاستقلالية الكاملة في ممارسة مهمامه

■ يبدي راي محايد و مستقل حول سلامة و صدق تمثيل القوائم المالية التي يعدها المحاسب

- **المدقق الداخلي :**

■ شخص موظف داخل المؤسسة و تابع لهيكلها التنظيمي

■ يعين من طرف الادارة

■ استقلالية محدودة غير كاملية

■ مسؤول امام الادارة

ب- اوجه التشابه بين التدقيق الداخلي و الخارجي :

على الرغم من اوجه الاختلاف بينهما كما سبق ذكره فان هناك اوجه للشبه بينهما, و لعل اهمها ما يلي :

أ- دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية :

يسعى كل من المدقق الداخلي و الخارجي الى التاكد من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال دراسته و تقييمه و تحديد لنقاط قوته و نقاط ضعفه, و التاكد من ان النظام المحاسبي النتتبع فعال, و يمد المؤسسة بالمعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية الصحيحة التي يمكن الاعتماد عليها و اتخاذ القرارات الصائبة.

- **التقنيات المستعملة :**

يستعمل كل من المدقق الخارجي و الداخلي تقريب نفس التقنيات في ممارسة مهامها و التي منها (الاستبيان, الفحص المستندي)

2- اهمية و اهداف التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي :

ان التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي يقصد التعاون و التنسيق بين المدققين الدخلي و الخارجي بهدف ايجاد تكامل المطلوب بين الطرفين و كذا تنفيذها للفحص المحاسبي للسجلات المالية بما يضمن تغطية اشمل لإكتشاف الاخطاء و تحقيق الاهداف المرجوة.

يمكن تحديد اهداف التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي في النقاط التالية :

- تغطية اعمال المراجعة لكافة انشطة المؤسسة

[1] د. احمد حلمي جمعة, المدخل الحديث لتدقيق الحسابات (مرجع سابق ص 28)

- تنفيذ اعمال المراجعة بجودة عالية
- الحد من التكرار و ازدواجية العمال
- تخفيض تكلفة اعمال المراجعة
- مساعدة المؤسسة في تحقيق اهدافها بنجاح

أما على صعيد الخدمات التي يقدمها المدقق الداخلي للمدقق الخارجي فيمكن بيانها ما يلي :

التقارير التي يرفعها المدقق الداخلي لادارة البنك سواء كانت سالبة او انتقامية او مصححة للاجراءات المتبعة مفيدة للمدقق الخارجي في تكون فكرة سليمةعن مدى قوة نظام الرقابة الداخلية و مدى فعالية المراجعة الداخلية في تحسين ضبط تلك النظم.

يمكن لادارة التدقيق الداخلي بما لديها من خبرة ودراية بعمليات البنك و اساليب العمل و الاجراءات المتبعة ان تقدم الإيضاحات الكاملة للمدقق الخارجي اثناء قيامه بمهامه .

ان وجود مراجع داخلي او ادارة للمراجعة الداخلية تساهم في تحسين طرق العمل و تدعيم نظام الرقابة الداخلية الامر الذي يعمل على طمأنة المدقق الخارجي و تخفيض نطاق اختباراته.[1]

(III) المبحث الثالث : دور التدقيق في إدارة المخاطر

المطلب الأول : مفهوم المخاطرة و إدارتها

1- مفهوم المخاطرة :

يقر الباحثون ان عملية إدارة المخاطر و تقييمها و العامل معها تعتبر اهمر مهم جدا للنجاح و استمرار المنشأة و لكن النقاش يدور حول اليات و السبل لذلك و خصوصا عملية قياس هذه المخاطر و قد اعتبرت عملية ادارة المخاطر حسب مساح اجراه **"ك.ب.م.ج"**

في ثمانية بلدان اوروبية عنصرا حيويا و هما من عناصر حوكمة الشركات و انها تضيف قيمة هامة للشركة هامة للشركة و اعتبرها **"سارنس و بيلدي"** بانها عنصرا هاما من عناصر الادارة الاستراتيجية و رافعة هامة للمزايا التنافسية و قد عرف **"سوليم و ماك نامي"** المخاطر بانها مفهوم يستخدم للتعبير عن حالة عدم التاكد بخصوص الاحداث و نتائجها التي يمكن ان تحدث تاثيرا جوهريا على تحقيق اهداف و استراتيجيات المنظمة.

أ- **مخاطر البيئة الخارجية :**

و تشمل التهديدات من العوامل الخارجية مثل السلع البديلة و التغير في اذواق و تفضيلات الزبائن و المنافسة و التغييرات اقانونية و السياسية و توافر الايدي العاملة و رأس المال.

[1] احمد حلمي جمعة, المدخل الحديث لتدقيق الحسابات (مرجع سابق ص 30)

ب- **مخاطر التشغيلية و خطر فقدان الاصول :**

و تشمل مخاطر العمل غير الكفئ و غير الفعال في التحويل و النقل و التسويق و كذلك عدم التاكد من مقدرة المنظمة على تحقيق عائد مناسب على الاصول او حدوث مشاكل في التدفقات النقدية و كذلك مخاطر ضارة الاصول بما فيها الاصول المعنوية مثل سمعة الشركة[1].

ت- **المخاطر المعلومتية :**

و تشمل مخاطر استخدام معلومات نضللة و غير دقيقة و غير ملائمة في اتخاذ القرارات

ث- **المخاطر المالية :**

و تمكن هذه المخاطر في عدم مقدرة المنظمة على الوفاء بالتزاماتها المالية تجاه الغير او حدوث خلل في هيكلتها التمويلي مثل التوسع الزائد في الاقراض او الاقتراع.

و قد استنتج احدى العمليات التي تمت في ماليزيا من خلال معهد المدققين الداخليين ماليزيا **"2أم"** و المؤسسة الماليزية لحوكمة الشركات و شركة **"ارنست و يونج ان"** المدقق الداخلي هو افضل من يفهم و يقدر عمل المنشأة و يساهم بشكل كبير و بدور استشاري في تقليل المخاطر و ان هذا بدوره يعظم ثروة المساهمين و هذايشير بوضوح الى دور المدقق الداخلي في تحديد و تقييم المخاطر التي تتعرض لها المنظمة تبقى لاهميتها النسبية و المشاركة في تحسين ادارة المخاطر و نظم المراقبة.

ان عملية ادارة المخاطر تشمل عملية تحديد و تقييم الادارة و التحكم في الاحداث المحتملة و الاوضاع القائمة لتزويد توكيدات و ضمانات معقولة باتجاه الوصول الى اهداف المنظمة.

و تلجأ الشركات و المنظمات عادة لوسائل متنوعة لتقليل و التعامل مع المخاطر فإنها تقوم بالتـأمين و نظم المراقبة المختلفة.

عندما يكون من المستحيل او من الصعب فرض الرقابة على بعض المخاطر فانها تقوم بتأمين عليها أو البحث عن عائد أكبر عندما تكون المخاطر أعلى و عملية إدارة المخاطر من وجهة نظر **"كيني"** تستعمل على العناصر السبعة التالية :

- البيئة
- تقدير الأحداث
- تقسيم الأحداث

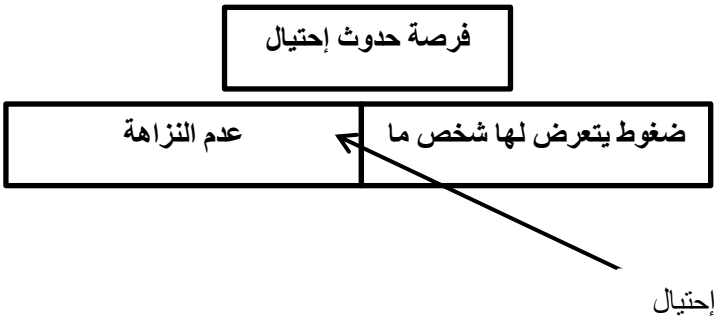
[1] **"ك.ب.م.ج"** هي تسمية من الشركات المهنية المتخصصة في تزويد خدمات التدقيق و الخدمات الضريبية و خدمات الاستشارات الادارية على مستوى العالم

- الإستجابة لها
- أنشطة الرقابة عليها
- المعلومات و توصيلها بالتقرير
- المراقبة

المطلب الثاني : دور التدقيق الداخلي في إكتشاف الغش و الإحتيال (الفساد المالي)

تعتبر ظاهرة الفساد المالي ظاهرة موجودة منذ عشرات السنين و لكن اصبحت متفشية و تجذب انتباه الباحثين منذ العقود الاخيرة, و ذلك نظرا لاهمية مخاطر الغش و الاحتيال التي تستعرض لها الشركات و دورها في انهيار الشركات او حدوث خسائر كبيرة منها لديها و خروجها من السوق و ضياع اموال المساهمين و مازلنا نبحث على دور التدقيق الداخلي في ظبط الاداء الإداري و المالي فلا بد لنا من ان نعرج على دور التدقيق الداخلي في مكافحة الفساد المالي و التقليل من حالاته حيث ان وجود التدقيق و الرقابة الدائمة يمنع تسول له نفسه من الاعمال غير المشروعة من القيام بها ظنا منه بامكانه اكتشافه و محاسبته[1], و قد اشار **"الصبان و آخرين"** الى ان مراجعة اوجه التلاعب تهدف الى كشف عن التضليل المقصود للسجلات او اي عملية تخصيص غير مناسب بباصول و الموجودات و ينشأ خطر الإحتيال كما هو معروف من تقاطع ثلاث عوامل رسمية هي :

1- وجود ظغوط يتعرض لها شخص معين قد تدفع به الى ممارسته الاحتيال
2- وجود فرصة سانحة لحدوث احتيال مثل ثغرة في نظام الرقابة الداخلية
3- ان يكون الشخص الذي توفرت عنده الضغوط الخاصة و الفرسة السامحة عنده قابلية شخصية للتحليل بمعنى عدم نزاهته و الشكل التالي يوضح العوامل السابقة و تاثيرها على حدوث الاحتيال المالي :



الشكل رقم (01) : يوضح العوامل التي تساهم في زيادة مخاطر التلاعب و الإحتيال

[1] أسعد جاسم خضري الكروي, دور نظام الرقابة الداخلية في تشخيص حالات الفساد المالي (واقع و معوقات) رسالة استكمال المتطلبات الحصول على ماجستر في المحاسبة, جامعة الشرق الأوسط, عمان 2015 ص 30, 37

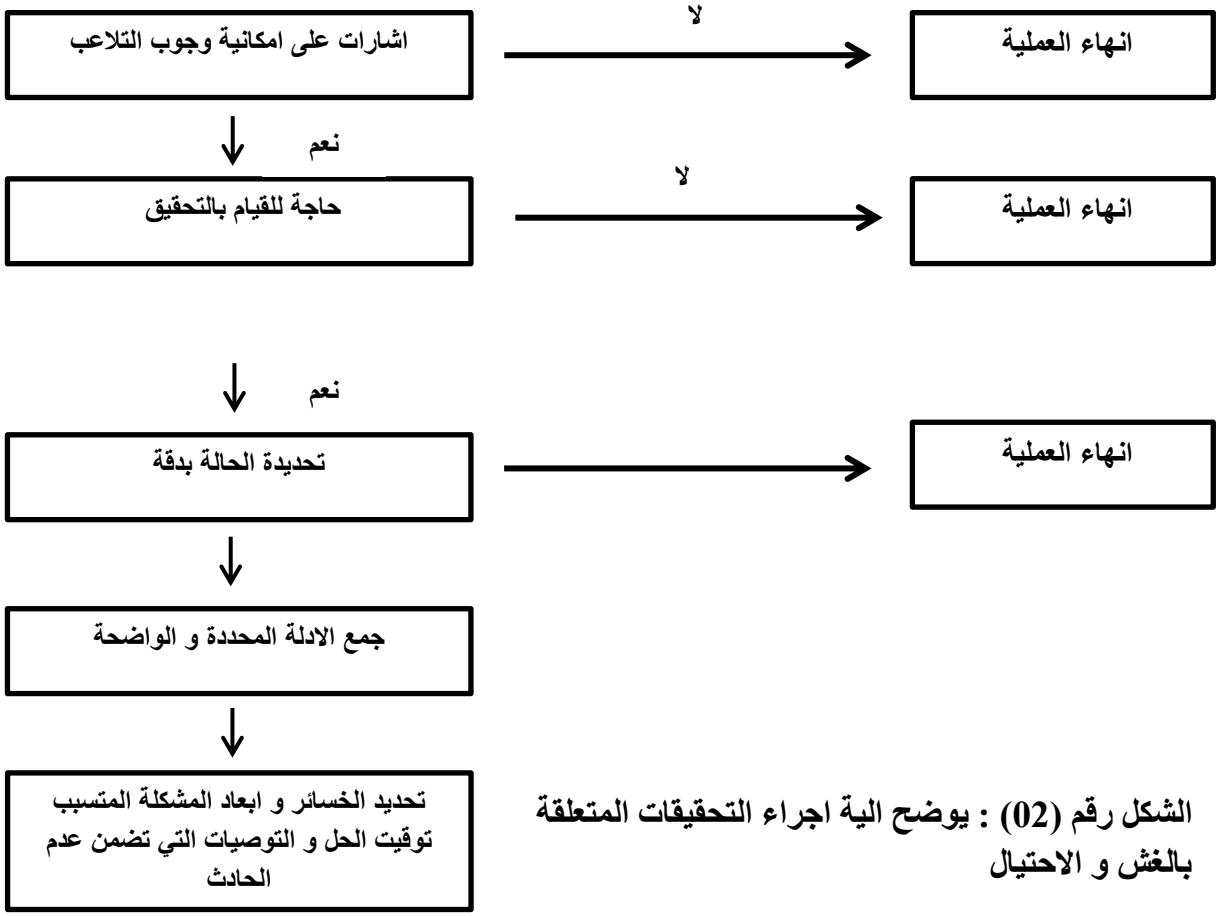
و بالتالي يقع على عاتق المدقق الداخلي تلمس الحالات السابقة بشكل دائم و عدم اغفال اي إشارات قد توحي بحدوث الغش و الاحتيال و رصدها و متابعتها و هذا يعتبر احد احد الأدوار التقليدية للتدقيق الداخلي حيث يرى الباحثون الى ان الحذر و الشك المنطقي او ما يقصد عليه الشك المهني يعتبر من اهم المهارات التي يجب ان يتمتع بها المدقق الداخلي و التي تساعده في مهمته و ان الاهمية النسبية للتعلاعب و الاحتيال لا تتعلق بحجم المبلغ و انما بالآثار لنوعية ايضا و ذلك للاسباب التالية :

أ- اذا لم يتم منع حدوث التلاعب فهناك احتمالية لان تتفشى اوجه التلاعب بسرعة كبيرة

ب- ان وجود التلاعب يشير بوضوح الى ضعف في نظام المراقبة الداخلية

ت- ان التلاعب يتضمن موضوعات اخرى شاملة و مغطاة قد يصعب الوصول اليها[1]

و قد اشارت احدى الدراسات التي اجريت في الولايات المتحدة الامريكية جدول دور التدقيق الداخلي في اكتشاف الغش و الاحتيال القوائم الحالية الى اهمية ان يرفع التدقيق الداخلي تقاريره الى مجلس الادارة و ليس الادراة العليا للشركة و ذلك يتم بعده القيام باجراء التحقيقات و التحريات الكافية و الشكل التالي يوضح الية اجراء التحقيقات المتعلقة بالغش و الاحتيال :



الشكل رقم (02) : يوضح الية اجراء التحقيقات المتعلقة بالغش و الاحتيال

[1] أسعد جاسم خضري الكروي, مرجع السابق ص 58

المطلب الثالث : علاقة التدقيق الداخلي بأزمات الشركات

منذ سنوات بحث الكثير من المدققين و الإداريين و الإقتصاديين عن كيفية تطوير مهنة التدقيق و جاء الإهتمام بعد الفضائح و النهيارات المالية و الإقتصادية, فصاحب ذلك هجوما كبيرا على مهنة التدقيق التي أدت إلى إفلاس إحدى أكبر خمس شركات للتدقيق في العالم و هي **"آرثر أندرسون".**

أ- التدقيق الداخلي و إرتباطه مع إدارة الأزمات :

لإجراء إدارة حديثة للكيانات الإقتصادية يجب وجود رقابة صارمة و مرنة هنا يتطلب رقابة مستمرة و منظمة لهذه الأنشطة, فالتدقيق الداخلي له إرتباط بالإدارة من خلال عناصر عديدة من بينها :

- تقييم و موثوقية و نزاهة المعلومات المالية و التشغيلية من خلال تقييم الوسائل التي وضعتها الإدارة للتحديد و التصنيف و الإبلاغ عن تلك المعلومات.
- تقييم إنشاء نظام الإداري و ذلك لضمان الإمتثال و التطبيق للسياسات و الخطط و القوانين التي لها تأثير كبير على العمليات و التقارير و تحديد ما إذا كانت المؤسسة ملتزمة اولا.
- تقييم النظام الإداري لحماية الأصول و ذلك بالتحقيق من وجود مثل هذه الأصول.
- تقييم النظام الإداري لضمان النتائج مع الأهداف و ذلك بالمراتبة و أن العمليات المنأشة يتم تنفيذها كما هو مخطط له[1].

فتداخل عمل التدقيق الداخلي مع الإدارة تطور بشكل ملحوظ و الآن أصبح المدقق يقدم ضمانات و خدمات إستشارية للإدارة في جميع المجالات و خاصة في تسيي الأزمات.

ب- دور التدقيق في تسيير المخاطر و إدارة أزمات الشركات :

قد يساعد التدقيق الداخلي للمؤسسة لتقييم و تحسين إدارة المخاطر و الأزمات و الرقابة عليها و قد يتعهد التدقيق الداخلي في الكثيرمن أحيان بعض الأعمال منها :

- **ضمان سير عملية تحديد المخاطر :** قال مستشار التدقيق الداخلي ان التدقيق الداخلي يمكن ان يكون جيدا جدا في المساعدة و البحث و القضاء على المخاطر في المستقبل و أن المدقيقين الداخليين يجتمعون مع لجان المخاطر و بعد إجتماعهم يقومون بتجميع المخاطر للتأكد من أن جميع العمليات منظمة و أنهم تحكمو بالمخاطر المؤثرة في المؤسسة.
- **ضمان صحة تحليل المخاطر :** يطرح المدقق الداخلي أسئلة حول كيفية التأثر بالمخاطر و قال مدير التدقيق الداخلي للإجابة على كيفية التأثر بالمخاطر تحتاج إلى نظر لأعضاء لجان المراجعة للإستفادة من

[1] أسعد جاسم خضري الكروي, مرجع السابق ص 65

خبرائهم في التفكير في نموذج الأعمال و كيفية ظهور مخاطر جديدة فخطط المدقق القديم لا تعمل الآن لأن المخاطر و الأزمات تتغير بمرور الزمن.

- **مراجعة عملية إدارة المخاطر :** عندما وصف مدير التدقيق الداخلي بأن من دور التدقيق الداخلي (تدقيق عملية المخاطر) قائلا **"نحن لا نقوم بإدارة الأزمات و هذا قد يكون خطأ فنحن نقوم بأعمال نهاية السنة فنحن أعلى من إدارة المخاطر في المؤسسة فهناك لجنة إدارة المخاطر و هو يقومون للعملية الإدارة و نحن نقوم بمراجعة العمليات المنجزة"**

هناك أيضا العديد من المهام التي يجب على التدقيق الداخلي القيام بها لضمان القيم بدور فعال في إدارة المخاطر و هي :

1- الحصول على المستندات التي تبيت منهجية المؤسسة في إدارة مخاطرها و التأكد من خلال هذه المعلومات على شمولية العمليات.
2- البحث و مراجعة و استعراض المعلومات الأساسية و المراجع التي استندت إليها الإدارة في تقنيات إدارة المخاطر لتكون قاعدة المراجع للتأكد من صحة العمليات المستخدمة من قبل المؤسسة.
3- مراجعة تقارير تقييم الخطر التي تم وضعها من قبل الإدارة أو المدققين الخارجيين أو أي جهة أخرى.
4- المساعدة في تحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر من خلال فحص التقييم و الإبلاغ و التوصيات.
5- التأكد من وجود الكليات تحذير مبكر للأزمات المالية
6- مراجعة عملية إدارة المخاطر لكافة أوجه نشاط المؤسسة,
7- التأكد من تحديث منهج إدارة المخاطر بشكل مستمر.

بطبيعة الحال إدارة المخاطر قد تكون قبلية و من خلاله تستطيع المؤسسة التنبؤ بالمخاطر و قد تستطيع تفاديها أما الأزمات فهي قد تحدث بشكل فجائي و سريع و بالتالي من خلال إدارة يمكن التقليل من ضررها و أن تتفاداها في المستقبل و هذا بعض النهوض من هذه الأزمة[1].

فيما سبق قد تم إستنتاج دور التدقيق الداخلي في إدارة الأزمات :

- وضع عدة سيناريوهات و التدرب عليها فعند حدوث الأزمة لا يصاب بالخوف أو الإرتباك.
- على المدقق الداخلي جمع و دراسة المتغييرات المحيطة بالمؤسسة و المسببة لهذه الأزمة.
- إختيار أفضل بديل (الحل) للتقليل من الأزمة و معالجتها في المستقبل.
- كتابة تقرير لمجلس الإدارة و إبلاغهم بالبدائل المتاحة و توصيتهم بالبديل و القرار الأفضل.

[1] أسعد جاسم خضري الكروي, مرجع السابق ص 69

- مراقبة عملية إدارة الأزمات و مراقبة تأثير القرارات و تقييم إمكانية النجاح و الفشل.
- التعلم من هذه الأزمة و محاولة تفادي مسبباتها و تجنبها مستقبلا.

خلاصة الفصل :

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تم الوقوف على جملة الإستنتاجات فتطور التدقيق المحاسبي كان نتيجة تطور الواقع الإقتصادي حسب الثورة الصناعية و التغيرات التي مست الشركات جراء الإنفصال التام بين الملاك و الإدارة, الأمر الذي حسم ضرورة الإستعانة بطرف خرجي مستقل محترف يدلي برأي فني محايد موضوعي, كما تبين من خلال هذاالفصل أن وظيفتي التدقيق الداخلي و الخارجي هما وظيفتان متكاملتان و مجالات التنسيق و التعاون بينهما واسعة, إذ يعتمد التدقيق الخارجي الى حد كبير على التدقيق الداخلي كما أن التدقيق الخارجي مكمل للتدقيق الداخلي و هذا نظرا لما يتمتع به المدقق الخارجي من موضوعيته و إستقلاليته.

مع كبر حجم المؤسسات و الشركات و ظهور الغش, أصبحت المسؤولية كبيرة على عاتق محافضي الحسابات, إذ لابد من الأخذ بعين الإعتبار مباديء و فروض المراجعة المتعاون عليها أثناء عملية المراجعة و التدقيق بل أصبح لزاما تفعيل دور المدققين في كشف الغش و الفساد المالي, و لا يأتي ذلك الى عن طريق عديد المتطلبات.

و للتأكد من وجود هذه المتطلبات وتفعيل دور المراجعة في الكشف عن الغش و إدارة المخاطر, كان لا بد من محاولة إثباتها حقيقة, و هذا ما سنحاول القيام به في الفصل الثاني عن طريق دراسة حوكمة الشركات.

الفصل الثاني

الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

تمهيد :

تعد حوكمة الشركات من الموضوعات المهمة لجميع المؤسسات المحلية و العالمية في عصرنا الحاضر, إذ ان سلسلة الإنهيارات للمؤسسات المالية الناتجة عن الأزمة الإقتصادية الأخيرة و التي تعتبر أزمة ثقة في المؤسسات و التشريعيات التي تنظم نشاط الأعمال و العلاقات فيما بين منشآت الأعمال و الحوكمة, أخذ المعالم ينظر نظرة جديدة الى طريقة تسيير المؤسسات مما ساهم في وضع مفهوم حوكمة الشركات ضمن الأولويات.

فحوكمة الشركات ترسي قيم العدل و المساءلة المسؤولية و الشفافية في المؤسسات و تضمن نزاهة المعاملات, فهي بهذا تمنع إساءة استخدام السلطة و تعز سيادة القانون و الحكم الديمقراطي, و بالتالي أصبح تطبيقها إتجاها دوليا, و الجزائر ليست بمعزل من العالم, فرغبة منها في زيادة التكامل الإقتصادي العالمي بذلت مجهودات لبناء ميثاق الحكم الراشد سنة 2009 كمسعى يهدف الى تطبيق مباديء الحوكمة على أرض الواقع و للإلهام أكثر بالموضوع قمنا بتقسيم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث و هي :

المبحث الأول : مدخل لحوكمة الشركات

المبحث الثاني : محددات حوكمة الشركات, آلياتها و ركائز تطبيقها

المبحث الثالث : تأثير عناصر الحوكمة على آداء الشركة

(I) المبحث الأول : مدخل لحوكمة الشركات

حضي مفهوم حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة بإهتمام كبير نتيجة حالات الفشل التي منيت بها الشركات التي تؤثر فقط قي من لهم صلة مباشرة بالشركات المعينة و لكن أثرت على إقتصاد تلك الدول في مجملها, وهذا ما جعل العالم ينظر نظرة جديدة الى مفهوم حوكمة الشركات.

و سيتم التطرق في هذا المبحث الى تقديم عام حول حوكمة الشركات من خلال مفهومها و جذورها و خصائصها و أهميتها و أهدافها و أهدافها

المطلب الأول : مفهوم حوكمة الشركات

أ- يعتبر لفظ الحوكمة مستحدثا في قاموس اللغة العربية, فهو لفظ مستمد من المصطلح **"الحوكمة"** و هو ما يعني الإنظباط و السيطرة و الحكم بكل ما تعنيه الكلمة و عليه يتضمن لفظ الحوكمة العديد من الجوانب منها **"الحكمة"** و ما تقتضيه من التوجيه و الإرشاد و **"الحكم"** و ما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الظوابط و القيود التي تتحكم في السلوك و الإحتكام و ما يقتضيه من الرجوع الى مرجعيات أخلاقية و ثقافية إلى خيرات ثم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة و التحاكم طلبا للعدالة خاصة عند إنحراف سلطة الإدارة و تلاعبها بمصالح المساهمين[1]

أما إصطلاحا فلا يوجد تعريف موحد متدقق عليه بين كافة الإقتصاديين المحليين, الأكاديميين و يرجع ذلك إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية و الإقتصادية و المالية و الإجتماعية للشركات[2]

وهذا الإختلاف إنسحب من الترجمة العربية حيث أطلق عليها عدة تسميات مثل : حوكمة الشركات, الإدارة الرشيدة, الإدارة الحكيمة, الإجراءات الحاكمة, حكم الشركات, حكمانية الشركات باللإضافة إلى عدد من البدائل مثل أسلوب ممارسة السلطة لإدارة الشركات, أسلوب إدارة المثلى, القواعد الحاكمة للشركات, الإدارة النزيهة و غيرها, و فيما يلي أهم المفاهيم المرادفة لحوكمة الشركات كما وردت في بعض الدراسات أنها مرادف لمفهوم الإجراءات الحاكمة بالشركات لضمان تحقيق التوازن فيا حقوق أصحاب المصالح المتعارضة[3]

---

[1] مسين برقي, عمر علي عبد الصمد, واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر و سبل تفعيلها, الموقع الإلكتروني PDF يرقي و عمر علي عبد الصمد حسين , تفعيلها بسبل مؤسسات , حوكمة , دور /.. /iefpedia.com

[2] مصطفى سليمان, حوكمة الشركات و دور أعضاء مجلس الإدارة (33)و المدرسين التنفيذيين الدار الجامعية الإسكتندرية,مصر 2005 ص 14

[3] عدنان عبد المجيد عبد الرحمان قباجة, أثر فاعلية الحاكمية للمؤسسة على آداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية, مذكرة دكتورة الفلسفة في التمويل, غير منشورة, كلية الدراسات الإدارية و المالية العليا, جامعة عمان العربية للدراسات العليا, 2008 ص 33-35

أنها بديل لمفهوم **"التحكم في المنشأة"** للأغراض إحكام الرقابة على مديري منظمات الأعكال من قبل مقدمي الأموال لضمان عدم قيام إدارة هذه المؤسسات بإستغلال أموالها ذاتيا أو بإستثمارها في مشروعات غير رشيدة.

أنها تقبل **"الحكم المؤسساتي"** بإعتبارها مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة و مجلس إدارتها و مساهميها بل كل المهتمين شؤونها و هي تتضمن الهيكل الذي من خلاله يتم وضع أهداف المؤسسة و الأدوات التي يتم بها التنفيذ.

أنها تستخدم كبديل لمفهوم **"التحكم المؤسسي"** للأغراض معالجة مشكلة الوكالة و حماية الحقوق حائزي الأسهم, و حماية حقوق أصحاب الشأن و الأكيد على ضرورة تفعيل المعايير المحاسبية على المستوى الدولي, فضلا عن تحقيق القيمة الإقتصادية و الرفاهية الإقتصادية من منظور إقتصاد السوق.

و عند إستعراض المقترحات الموضوعية ثم إستبعاد **"حكم الشركات"** لها للكلمة من دلالة على أن المؤسسات هي الحاكمة أو الفاعلة مما لا يعكس المعنى المقصودكما تم إستبعاد **"حكمانية"** لم يرتبط في بنائها اللغوي من آلية أو تشابه و تماثل و هو يضيع المعنى المقصود كذلك تم إستبعاد حاكمية لما قد يحدثه استخدامها من خلط مع إحدى النظريات الإسلامية المسماة **"نظرية الحاكمية"** التي تتطرق للحكم و السلطة السياسية للدولة, كما تم استبعاد البدائل المطروحة الأخرى مثل أسلوب ممارسة سلطة الإدارة بالشركات و أسلوب الإدارة الملكي.

و قد رأى البعض أن الحوكمة للشركات قي أقرب لأنها تحافظ على جذور الكلمة و قد تم إقتراح المصطلح من قبل الأمين العام لمجمع اللغة العربية و قد استحسن عددا من متخصصي اللغة العربية و منهم مكز دراسات اللغة العربية بالجامعة الأمريكية بالقاهرة.

و يمكننا في هذا الصدد إعطاء مجموعة من التعاريف لحوكمة الشركات:

- عرفت منظمة التعاون الإقتصادي و التنمية الحوكمة انها للنظام الذي يتم من خلال توجيه و إدارة شركات الأعمال و يحدد الحقوق و السؤوليات بين مختلف الأطراف ذات الصلة بنشاط الشركة مثل مجلس الإدارة و المديرين و المساهمين و غيرهم من أصحاب المصالح كما أنه يحدد قواعد إعداد إجراءات إتخاذ القرارات المتعلقة باشركة كذلك يحدد الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف الشركة و وسائل الرقابة على الأداء[1]
- و عرفتها اللجنة الإنجليزية بأنها نظام بمقتضاه قدر الشركات و تراقب.

[1] علي أحمد زيت, محمد حسني عبد الجليل صبيحي, مبادئ و ممارسات حوكمة الشركات, ندوة حوكمة الشركات العامة و الخاصة من أجل إصلاح الإقتصادي و الهيكلي, القاهرة, مصر, 2006, منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية 2009, ص 73

- عرفت أيضا بأنها فن ممارسة الرشادة و العقلانية و تعظيم الثقة و تنمية عوامل الأمان و في الوقت ذاته تحقيق حكمة و رصانة الملوك و التصرفات الإدارية و حماية المشروعات من العناصر فساد الإداري و الرعونة و الإدارة.
- و عرفت أيضا أنها أسلوب الإدارة المثلى سواء من حيث الإستغلال و التوجيه أو الإحكام المراقبة, فالحوكمة تعني اين وضع النظام الأمثل الذي يتم من خلاله إستقلال موارد المؤسسات و حسن توجيهها و مراقبتها من أجل تحقيق أهداف المؤسسة و الوفاء بمعايير الإفصاح و الشفافية.
- و كذلك عرفت بأنها مجموعة القواعد التي تنظم العلاقات المتبادلة بين المؤسسة و الأطراف لأصحاب المصالح المختلفة من المؤسسة في إطار من الشفافية و المسائلة و التي يؤدي إتباعها الى إستدامة الأعمال و رفع كفاءة المؤسسة في إدارة عملياتها و يحسن قدرتها التنافسية بالسواق.

من خلال التعاريف السابقة تتضح لنا معان أساسية لحوكمة الشركات و هي كالآتي[1] :

- أن الحوكمة هي مجموعة من الأنظمة و القوانين التي تعمل على تنظيم عمل المؤسسات و تخضعها للرقابة على أدآءها من أجل حماية مصالح المستثمر
- تتضمن الحوكمة قواعد الإفصاح المالي و الإداري و كافة المعلومات الأخرى التي يتهم بها المستثمر و الأطراف ذات العلاقة
- تتضمن الحوكمة مجموعة من المعايير التي تضمن حقوق أصحاب المصالح و المساهمين بما يقدم مصلحتهم و لا يتعارض مع أهداف المؤسسة
- تنظيم الحوكمة العلاقة بين الأطراف الثلاثة : مجلي الإدارة, أصحاب المصالح و المستثمرين الحاليين و المحتملين.

ب- **جذور حوكمة الشركات :**

إذا بحثنا في الأدبيات الإقتصادية لحوكمة الشركات نجد أنه في عام 1932 كأن كل من **"مينس"** و **"باغلي"** من أوائل من تناول فصل الملكية عن الإدارة و التي تتطلب توفر قواعد حوكمة الشركات لسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مديري و مالكي المؤسسة من جراء الممارسات السلبية التي من الممكن أن تضر بالمؤسسة عندما يكون هناك فصل بين الملكية و الإدارة و في هذا السياق اتحدو على إمكانية حل مشكلة الوكالة من خلال التطبيق الجيد لقواعد حوكمة الشركات.

و في سنة 1985 و بعد حدوث العديد من الإنهيارات المالية في الولايات المتحدة الأمريكية قامت خمسة جمعيات مهنية مقرها الولايات المتحدة و من أهمها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين و المعتمدين

[1] مصطفى حسن بسيوني السعدني, التنافسية و الإفصاح في إطار حوكمة الشركات, ندوة حوكمة الشركات العامة و الخاصة من أجل الإصلاح الإقتصادي و الهيكلي, القاهرة, نوفمبر 2006, منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية, القاهرة, مصر 2009 ص 147

بتشكيل لجنة و حماية التنظيمات الإدارية وا المعروفة بإسم لجنة **"ترايد واي"** و بعد دراسة أجرتها هذه الأخيرة لتحديد العوامل المسببة التي أدت الى اعداد تقرير المالية الإحتيالية و إجراءات الحد منها.

حيث أصدرت في أكتوبر 1987 تقرير نهائي, تقرير اللجنة الوطنية الخاصة بالإحتيال و التضليل في التقارير المالية, و تضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات و ما يرتبط بها من منع الغش و التلاعب في إعداد القوائم المالية و ذلك عن طريق الإهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية و تعزيز مهمة المراجعة الخارجية أمام مجالس إدارة المؤسسات.

قد أخذت حوكمة الشركات بعد آخد إنهيار أسواق جنوب شرق آسيا سنة 1997 الذي كان سوء إستخدام السلطة و التحاليل على القواعد و النظم سبب فيه[1]

و على المستوى الدولي يعتبر التقرير الصادر عن منظمة التنمية و التعاون الإقتصادي سنة 1999 بعنوان مبادئ حوكمة الشركات و هو أول إعتراف دولي رسمي بهذا المفهوم

كما أنشئ المعهد البرازيلي لحوكمة الشركات إهتمام كبيرا بعد حدوث الأزمات المالية و إفلاس العديد من المؤسسات و الفضائح المالية

أضافت سنة 2004 منظمة **"أ.س.د"** مبدأ توافر إطار فعال لحوكمة الشركات ليكون مبدأ الحوكمة, و إعتبارهم مبدأ من مبادئ الحوكمة لأنه يشمل القوانين و اللوائح المنظمة للعمل و المناخ العام و البيئة المحيطة بالعمل.

المطلب الثاني : خصائص حوكمة الشركات

نشر برنامج الأمم المتحدة الإنمائي عددا من خصائص حوكمة الشركات و التس شملت في دراسة أولية سبعة خصائص و في دراسة ثنائية حشد لها عدد من الخبراء من كافة إتحاد العالم خلص الخبراء الى تحديد عدد من الخصائص التي تتقسم بها حوكمة الشركات و هي كالآتي[2] :

1- **المشاركة :**

و هي حق الجميع للمشاركة في إتخاذ القرار إما مباشرة أو بواسطة مؤسسات شرعية وسيطة تمثل مصالحهم و تركز المشاركة على الرحبة و حرية الحديث و على توفر القدرات للمشاركة البناءة.

2- **الإدامة :**

و هي الإمكانية لإدامة نشاطات الحوكمة و إدامة التنمية الشمولية على المدى البعيد الداعية الى تقليص حدة الفقر و تنمية الموارد البشرية.

3- **الشرعية :** أي أن تكون السلطة مشروعة من حيث الإطار التشريعي و المؤسسي و القرارات المحددة من حيث المعايير المرعية في المؤسسة و العمليات و الإجراءات بحيث تكون مقبولة لدى العامة.

[1] محمد طارق يوسف, حوكة الشركات في التواريخ, ملتقى الحوكمة و الإصلاح المالي و الإداري للمؤسسات الحكومية, منشورات المنظمة العربية الإدارية, 2009, القاهرة, مصر, ص 244

[2] محمد طارق يوسف, مرجع السابق, ص 245

4- **الشفافية :** و التي تتركز على حرية تدفق المعلومات بحيث تكون العمليات و المعلومات في متناول المعنيين بها وتكون المعلومات المتوفرة كافية لفهم و متابعة عمليات المؤسسات.

5- **العدالة و المساواة :** بحيث تتوفر الفرص للجميع و كافة أنواعهم و أجناسهم لتحسين أوضاعهم أو الحفاظ عليها مثلما يتم إستهداف الفقراء و الأقل حظا لتوفير الرفاهية للجميع.

6- **تعزيز سلطة القانون :** بحيث تكون الأنظمة و القوانين عادلة و تنفذ بنزاهة لسيما ما يتعلق منها بحقوق الإنسان و ضمان مستوى عال من الأمن و السلامة العامة في المجتمع.

7- **الكفاية و الفعالية في إستخدام الموارد :** حيث يتم إستغلال الموارد البشرية و المالية و المادية و الطبيعية من قبل المؤسسات لتلبية الإحتياجات المحددة.

8- تحث على الإحترام و الثقة للآخرين و للأطراف المكونة و تحمل إختلاف وجهات النظر المختلفة

9- **المسائلة :** يكون من متخذو القرارات في القطاع العام و الخاص و في تنظيمات المجتمع المدني مسؤولين أمام الجمهور و دوائر محددة ذات علاقة و كذلك أمام من يهمهم الأمر و لهم مصلحة في تلك المؤسسات

10- قادرة على تحديد و تبني الحلول الوطنية للمشاكل التي تواجه المواطنين في المجتمع.

11- **التمكين و التخويل :** بحيث يتم تمكين جميع الأطراف من متابعة الأهداف المشروعة لتحقيقها و إنشاء البيئة التس تمكنهم من تحقيق أقصى حد ممكن من النجاح و الرخاء للجميعذ

12- **تنظيمية بدلا من كونها رقابية :** بحيث ترتكز على نطاق الإشراف و المتابعة و تترك أمور التنفيذ و الرقابة للمستويات الإدارية الأدنى.

13- قادرة على تعامل مع القضايا المؤقتة و الطارئة بفعالية و كفاية.

المطلب الثالث : أهمية و أهداف حوكمة الشركات

إن أهمية و أهداف حوكمة الشركات مستمدة بالأساس من أسباب ظهورها

الفرع الأول : أهمية حوكمة الشركات

تتمثل أهمية حوكمة الشركات في[1] :

أولا : بالنسبة للمؤسسات

- المؤسسات التي تدار بشكل جيد يكون آدائها أفضل فالمؤسسات التي تطبق الحوكمة يتوقع تخفيض تكلفة رأسمالها, و من ثم تستطيع أن تجذب مستثمرين على نطاق أوسع أو هو ظمهم من الذين يسعون للإستثمار طويل الأجل.

[1] ميكرا كراسيكي, حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة, مركز المشروعات الدولية خاصة **CIPE** نصائح إرشادية لتحقيق الإصلاح, أوت 2008 ص 4, 5

- تقلل من إحتمالات تعرض المؤسسة للمخاطر المختلفة كما أن المؤسسة إذ تصرفت بمسؤولية و بعدل يمكن أن تبني علاقات مثمرة و طويل المدى مع كل أصحاب المصلحة بما قي ذلك الدائنين و العاملين و العملاء و المورثين.

ثانيا : بالنسبة للمستثمرين و حملة الأسهم

يدرك المستثمرون إحتمال وصولهم على عائد أكبر من المؤسسات التي تدار بشكل جيد, وهذا يحفزهم على الإستثمار, كما أنهم يدركون قيمة حماية من التعرض للخسارة بسبب الجشع و الإهمال و إستهتار المديرين أو محاباتهم لذوي الصلة بهم, فالحوكمة تحمي حقوق المستثمرين و خاصة حقوق الأقلية من جملة الأسهم, بما في ذلك حقهم في إبداء رأيهم في شأن إدارة الشركة, إدارة الشركة إضافة الى حقهم في معرفة كل ما يرتبط بإستثمارهم.

ثالثا : بالنسبة لأصحاب المصلحة و المجتمع[1]

تتطلب الحوكمة إحترام المؤسسات لإلتزاماتها تجاه العاملين بها و عملائها و دائنيها و مورديها و المجتمعات التي تعمل فيها, فكل هذه المجموعات تستفيد من أمانة وجودة العمل في هذه المؤسسات و القدرة على الإعتماد عليها و من ثم يحصد المجتمع ككل مزايا إدارة المؤسسات بشكل جيد, فذلك يوفر عمل و يبني الثقة في الإقتصاد و يمنع تبديد الموارد.

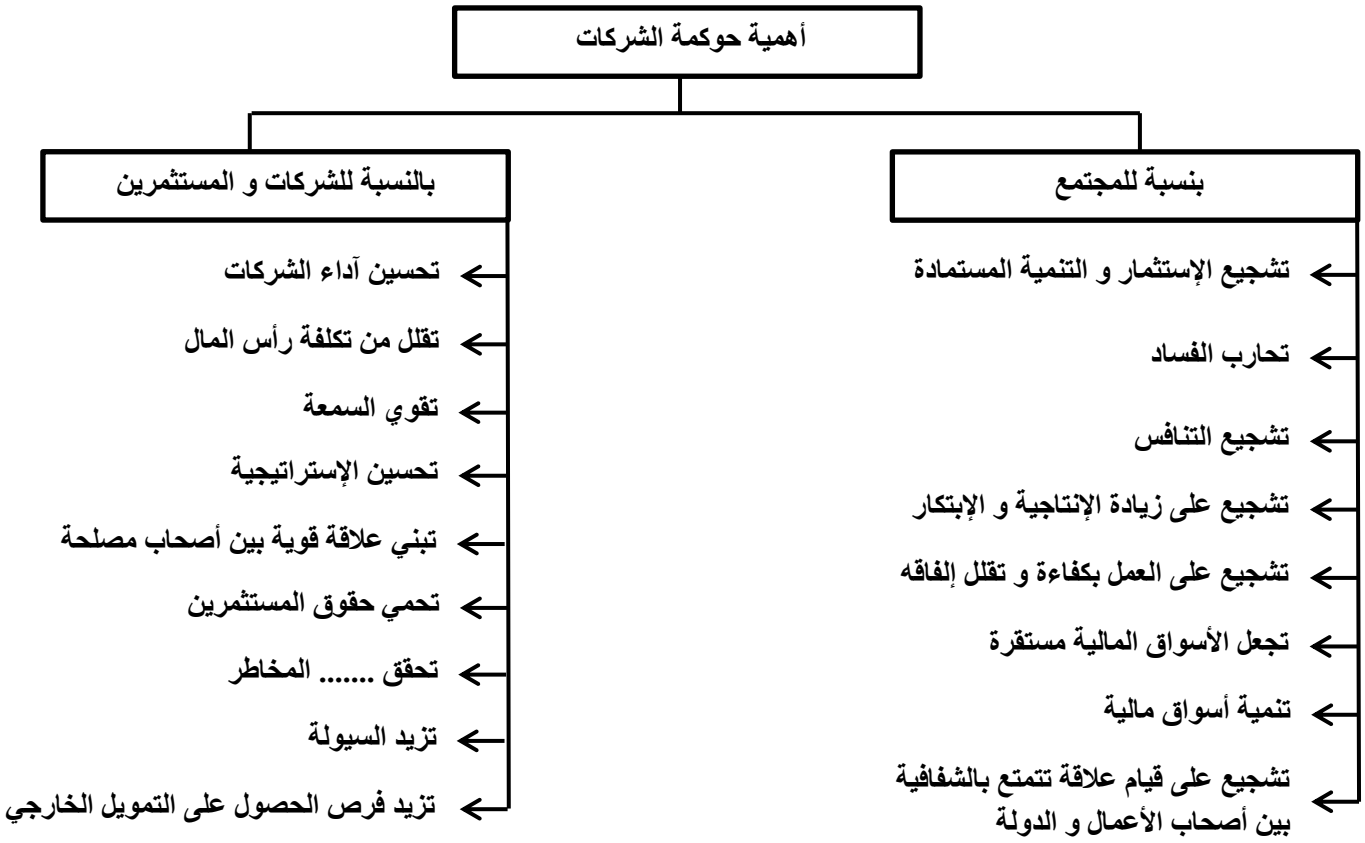
و تتضمن هذه المزايا للمجتمع من وقوع أزمات مصرفية إضافية إلى تنمية أسواق مال أكبر أكثر سيولة, كما أن البلاد التي تتم فيها الأعمال بشكل مسؤول و تحترم الملكية الخاصة تجتذب نسبة أكبر من الإستثمارات الأجنبية, بالإضافة الى ذلك فإن مزايا زيادة الإنتاجية و التجديد و الإبتكار الناتج عن المنافسة الشريفة و العادلة يمكن أن يفتح الباب أمام النمو الإقتصادي في مجالات جديدة تماما.

أما في المجال السياسي فإن التحول إلى حوكمة الشركات القطاع العام, ففي المناخ العام الذي يتمتع بالشفافية يذوي الفساد, ذلك أن إخفاء الرشاوي قد يصبح أكثر صعوبة عندما تحتفظ المؤسسات سجلات دقيقة مما يمكن المديرين من إصدار ثروات أكثر حكمة, و حوكمة الشركات تكون في كثير من الأسواق الناشئة عنصرا أساسيا لتغيير العلاقة بين رجال الأعمال و الدولة, ذلك ان إضفاء عنصر شفافية على هذه العلاقة يساعد على إستبعاد المحسوبية و المحاباة, بل و على العكس من ذلك يسهل قيام علاقة أكثر إنفتاحا بين القطاع الخاص و الحوكمة[2].

[1] ميكرا كراسينكي, نفس مرجع سابق ص 06
[2] ميكرا كراسينكي, نفس مرجع سابق ص 06

و فيما يلي مخطط يوضح أهمية حوكمة الشركات :

الشكل رقم (3) : أهمية حوكمة الشركات



الفرع الثاني : أهداف حوكمة الشركات

تختلف حوكمة الشركات طبقا للجهة المصدرة للأهداف و لكن كلها تتدفق على ضرورة تعقيم الثروة للمساهمين و عدم الإضرار بالمتعاملين و ترشيد قرارات مجلس الإدارة.

و طبقا لما أهدرته منظمة التعاون الدولي فإن أهداف حوكمة الشركات تتخلص في[1] :

- تحسين آداء المؤسسات و زيادة ربحيتها و مساعدتها على النمو و زيادة قدرتها التنافسية في الأسواق المحلية و الدولية.
- الزام المؤسسات بقواعد و إجراءات العمل وفقا لمجال كل منها

[1] عمرو يس, دور المراجعة الداخلية في تفعيل مباديء حوكمة الشركات, ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الإقتصادي و الهيكلي, القاهرة, نوفمبر 2006, منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية, القاهرة, مصر 2009 ص 188-190

- تعظيم دور المؤسسات و مساهمتها في عملية التنمية الإقتصادية على مستوى الإقتصاد الكلي للدولة و قدرتها على خلق الثورة للمجتمع و خلق فرص التوظيف.
- تحسين العلاقات بين المؤسسة و كافة الأطراف ذات المصالح المرتبطة بالمؤسسة من مساهمين و عملاء و مقرضين و مديرين و المجتمع المحيط بها
- بناء و سيادة و ثقافة الحوكمة الجيدة في المجتمع

كما حددت هيئة سوق المال في **"نيوزيلندا"** عن ضرورة أن تحتوي و تشمل أهداف حوكمة الشركات على :

- تعظيم الثورة للمساهمين
- حماية حقوق المساهمين
- الإمداد بمعلومات تمكن المتعاملين من الأطراف المتعددة على إتخاذ القرار المناسب
- التطابق مع القوانين

و قد اوصت مؤسسة المساهمين الأوروبيين في الدليل الذي أصدرته في **فيفري 2000** ببعض التوصيات و التي وضعت تحت قسم أهداف الحوكمة و أهمها :

- يجب على المؤسسة أن تعظم الثروة للمساهمين على الأجل الطويل و أن تكون أهدافها المالية واضحة و مكتوبة[1].
- و يجب على المساهمين إعتماد القرارات التي لها تأثير رئيسي على أي من طبيعة الحجم, الهيكل و المخاطر الخاصة بالمؤسسة.
- يجب أن يتمتع المراجعون بإستقلال يمكنهم من أداء عملهم
- يجب أن يتم إتباع الوسائل الحديثة اللازمة لإمداد المساهمين بالمعلومات ذات الأهمية الخاصة.
- يجب أن يمتلك المساهمون حق إنتخاب الأعضاء و حق إقتراحتهم قبل إنتخابهم.

(II) المبحث الثاني : محددات حوكمة الشركات, آليتها و ركائز تطبيقها

لكي تتمكن الشركات و الدول من الإستفادة من مزايا تطبيق مفهوم حوكمة الشركات يجب أن يتوفر مجموعة من المحددات و العوامل الأساسية التي تضمن التطبيق الجيد لمبدأ الحوكمة بالإضافة الى نظام يحدد آليات و العناصر التي تعمل معا في إطار متماسك و فعال لحماية و تحقيق مصالح الأفراد التي لها

[1] عمرو يس, دور المراجعة الداخلية في تفعيل مباديء حوكمة الشركات نفس المرجع السابق ص 200

مصلحة في المنشأة من خلال ظبط سلوك الإدارة مع توفر على ركائز أساسية تساهم أيضا في تطبيق ذلك, و هذا كله يأتي على عدة معايير يتم إستخدامها للحكم على تواجد هذه الحوكمة

المطلب الأول : المحددات الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات

لكي تتمكن الشركات من الإستفادة من مزايا تطبيق قواعد الحوكمة يجب أن يتوفر مجموعة من المحددات التي تضمن التطبيق السليم لقواعد الحوكمة و تشمل هذه المحددات مجموعتين و هي :

المجموعة الأولى : المحددات الخارجية

و تشمل البيئة أو المناخ التي تعمل من خلالها الشركات و المصارف و التي قد تختلف من دولة لأخرى و هي عبارة عن[1] :

1- القانون و اللوائح التي تنظم العمل بالأسواق المالية (قوانين سوق المال و الشركات و تنظيم المنافسة و منع الممارسات الإحتكارية و الإفلاس)
2- النظام المالي الجيد, و يتضمن توفير التمويل الجيد للمشروعات بالشكل المناسب الذي يشجع على الإستمرارية و المنافسة الدولية.
3- كفاءة الهيئات و الأجهزة الرقابية مثل هيئات سوق المال و ذلك عن طريق إحكام الرقابة على الشركات و التحقق من دقة و سلامة البيانات و المعلومات التي تقوم بنشرها و وضع العقوبات المناسبة و التطبيق الفعلي لها في حالة عدم الإلتزام.
4- دور الشركات غير الحكومية في ضمان إلتزام أعضائها بالنواحي السلوكية و المهنية و الأخلاقية و التي تضمن عمال الأسواق بكفاءة و تتمثل هذه الشركات في جمعيات المحاسبين و المراجعين و نقابات المحامين, و تعتبر المحددات الخارجية مهمة جدا في تنفيذ القوانين و القاعدة التي تضمن حسن الشركة و هذا ما يقلل من التعارض بين العائد الإجتماعي للشركة و العائد الخاص لها.

المجموعة الثانية : المحددات الداخلية

تشير المحددات الداخلية إلى القواعد و الأسس التي تحدد كيفية إتخاذ القرارات و توزيع السلطات داخل المؤسسة بين الجمعية العامة و مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين و التي يؤدي توافرها من ناحية و تطبيقها من ناحية أخرى إلى الحد من تضارب المصالح و التقليل من النزاعات بين مختلف الأطراف تتكون داخل الشركات نفسها و تشمل :

[1] حاتم رياض مصطفى أصلان, مدى مساهمة تطبيق الحوكمة في تعزيز إكتشاف الغش و التلاعب بالتقارير المالية, رسالة ماجيستر, تخصص المحاسبة و التمويل, الجامعة الإسلامية بغزة, 2015 ص 32-33

1- آلية توزيع السلطات داخل الشركة

2- الآلية و القواعد و الأسس المنظمة لكيفية إتخاذ القرارات الأساسية في الشركة[1]

3- العلاقة الهيكلية بين الجمعية العمومية للشركة و مجلس إدارتها و المديرين التفيذيين و وضع آلية المناسبة لهذه العلاقات مما يخفض من التعارض بين المصالح هذه الأطراف الثلاثة وصولا إلى كامل هذه المصالح.

المطلب الثاني : الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات

- **الفرع الأول : الآليات الداخلية لحوكمة الشركات**

تعتبر هذه الآليات عن مجموعة القواعد و الوسائل و الأساليب التي تتم داخل منشأة الرقابة مصداقية القوائم المالية هذه الآليات كما يلي :

1- آلية مجلس الإدارة : يعد مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة إذ أنه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة سواء الإستعمال من قبل الإدارة و ذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين و إعفاء و مكافأة الإدارة العليا كما يعتبر مجلي الإدارة المحرك الأساسي لنظام حوكمة الشركات بإعتبار أن مجلس إدارة أي شركة يهتم أساسا برسم السيايات العليا لأنشطة الشركة أو من ثم حماية حقوق المساهمين, مجلس الإدارة له السلطة العليا في شكل و محتوى و تفاصيل التقرير السنوي للشركة, و الذي كلما كان مصلا زادت شفافية المعلومات عن الشركة و من ثم زاد مستوى حوكمتها و تنبثق من مجلس الإدارة عدة لجان أهمها (لجنة التدقيق و لجنة التعينات و لجنة المكافأة و التعويضات).

و تتمثل لجان مجلي الإدارة بالآتي :

أ- لجنة التحقيق :

و تحدد مهامها في الإشراف على إعداد و تدقيق التقارير المالية فضلا على دورها في دعم المدققين الداخليين و الخارجيين و التأكد على الإلتزام لمبادئ حوكمة الشركات, و يعتمد إختبار أعضاء لجنة التحقيق و عدد أعضائها على حجم الشركة فضلا فضلا على أن معايير الإختبار تختلف من شركة إلى أخرى لوجود علاقة مباشرة بين مهما لجنة التدقيق و معايير إختبار أعضائها أكثر تأصيلا و خبرة[2].

ب- لجنة التفويضات و المكافآت :

و تحدد مهامها في تحديد الرواتب و المكافآت للإدارة العليا و إتخاذ خطوات تعديل المكافأت ووضع السياسات للإدارة البرامج و وصفها بموجب معايير خاصة بالأداء و يفضل أن يكون أعضاء اللجنة من الأعضاء عند التنفيذيين.

[1] بن نومي سارة, فوضيلي سمية, دورة تدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات, ورقة مقدمة ضمن فعالية المؤتمر الدولي الأول حول المحاسبة, المراجعة في ضل بيئة الأعمال الدولية, كلية العلوم الإقتصادية و السير و التجارة, جامعة ميلة, 4 و 5 ديسمبر 2012 ص 12

[2] بن نومي سارة, فوضيلي سمية, دورة تدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات نفس مرجع السابق ص 7

ت- لجنة التشريعات و الحوكمة :

و تتكون من أعضاء على الأقل ثلاثة منهم مستقلون و تتحدد مهامها بترشيح المديرين التنفيذيين في الشركة و وضع المعايير اللازمة لإختبارهم و التأكد على إستقلالية مجلس الإدارة و كذلك تقوم بإنشاء الآليات الخاصة بالحوكمة

ث- آلية تركز الملكية :

و تحدد بعدد الأسهم التي يمتلكها جملة الأسهم و تعد من الآليات المهمة للسيطرة على القرارات الإدارية, و هناك نوعين من الهياكل, هياكل الملكية المشتتة و هياكل الملكية المركزة, هذا و تشير هياكل الملكية المركزة و التي تركز الملكي لدى حملة الأسهم الذين يمتلكون **5 %** على الأقل من الأسهم المصدرة من قبل الشركة في حين تعد هياكل الملكية المشتتة الآلية البديلة تركز الملكية و تتمثل بوجود عدد كبير من المساهمين الذين يملكون نسب صغيرة من أسهم الشركة و بذلك لا يوجد دافع ثانوي لديهم لمراقبة أنشطة الشركة عن قرب.

ج- **آليات تفويضات المديرين التنفيذيين :**

تهدف هذه الآلية إلى دمج مصالح المديرين و المالكين و توحيدها م خلال الرواتب و العلاوات و تعويضات الحوافز طويلة الأجل, و تعتمد هذه الآلية من الخطورة إلى أن مجلس الإدارة إذا ما أخفق في تحديد التعويض المناسب فإن الشركة ستعاني كثيرا.

ح- **آلية اللإفصاح و الشفافية :**

إن لهذه الألية أهمية في تطبيق الحوكمة, إذ تتطلب الإنصاح عن جميع المعلومات ذات صلة بالظروف و القرارات و التصرفات القائمة في الشركة, و أن تكون قابلة للفهم و يمكن عدها وسيلة لتعزيز أنظمة الضبط الداخلي و المسائلة و حوكمة الشركات.

الفرع الثاني : الآليات الخارجية لحوكمة الشركات [1]

تتمثل آليات حوكمة الشركات بالرقابات التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة, و الظغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع, حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من أجل تطبيق قواعد الحوكمة و من الأمثلة على هذه الآليات ما يلي :

[1] ودان بو عبد الله, حوكمة البنوك الإسلامية و دورها في حل الأزمات المالية, و رقة عمل مقدمة ضمن فعالية الملتقى حول دور الحوكمة في تفعيل آداء المؤسسات و الإقتصاديات, كلية العلوم الإقتصادية, جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف, الجزائر, 20,19 نوفمبر 2013 ص 105

أ- آلية منافسة سوق المنتجات و سوق العمل الإداري :

تعد منافسة المنتجات أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات و يؤكد على هذه الأهمية كل من **"هاس"** و **"إيمبافيدو"** و ذلك بقولهم إذا لم تتم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح (أو أنها غير مؤهلة) أنها سوف تشمل فيمنافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة, و بالتالي تتعرض إلى إفلاس إذ أن منافسة سوق المنتجات تضرب سلوك الإدارة, خاصة إذ كانت هناك سوق فعالة للمعمل الإداري للإدارة, إذ غالبا ما تحدد الإختبارات الملائمة لتعيين انه يتم أشغال المواقع المسؤولة من أعضاء مجلي إدارة أو المدرسين التنفيذيين سبق أن قادو شركائهم إلى الإفلاس أو التصفية.

- **الإندماجات و الإستحواذ :**

من لا شك فيه أن الإندماجات و الإستحواذ من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات, و يشير كل من **"جون"** و **"كيديا"** إلى وجود العديد من الأدبيات و الأدلة التي تدعم وجهة النظر التي ترى أن الإكتساب ألية مهمة من آليات الحوكمة في الولايات النتحدة الأمريكية على سبيل المثال و بدونه لا يمكن السيطرة على الإدارة بشكل فعال, حيث غالبا ما يتم الإستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الإكتساب و الإندماج.

و يرى الباحث أن آلية الإكتساب ليس لها تأثير على الشركات الممولة للدولة و ذلك لأنها يمكن أن تحصل في شركات المساهمة الخاصة, و هي ليست موضوع الدراسة,

أما الإندماج فقد نص عليه قانون الشركات العامة إلا أنه على حد علم الباحث لم يتم تفعيل هذه الآلية[1].

أ- التدقيق الخارجي :

لقد أكدت قواعد حوكمة الشركات أهمية المدقق في تحقيق مبدأالإفصاح و الشفافية التي يعد من المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات من خلال إستقلالينه في الشركة, إذ يقوم بإبداء رأيه في الحساباتو عليه التأكدمن مدى إلتزام الشركات بإعداد القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية المقبولة و المتعارف عليها بحيث يمكن إجراء المقارنات الزمنية و المكانية بين محتويات التقارير المالية للشركة عبر الإعتراف المتعاقبة و كذلك بين محتويات التقارير المالية للشركات الأخرى

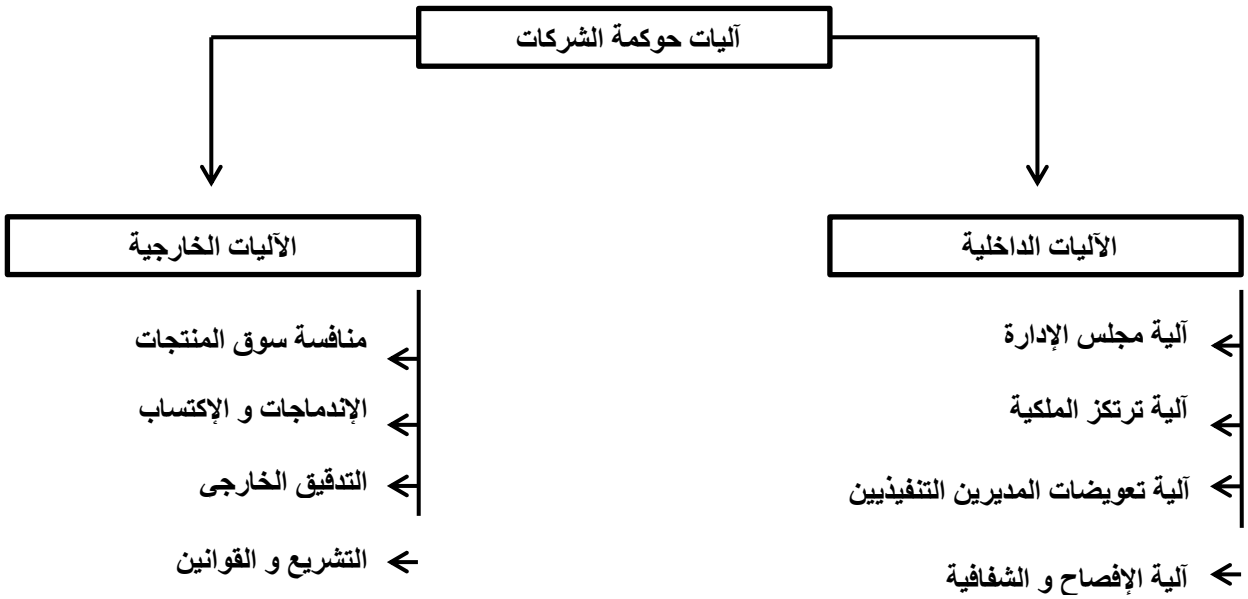
ب- التشريع و القوانين :

غالبا ما تشكل و تؤثر هذه الآليات عن التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة, ليس فيمايتصل بدورهم في هذه العملية بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم.

[1] محمد عمر شلفوف عبد الحفيظ ميرة, الحاكمية المؤسسية و علاقاتها بالخصخصة و المسؤولية الإجتماعية ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر الثالث للعلوم المالية و المصرفين حول حاكمية الشركات تجربة الأسواق الناشئة, كلية الإقتصاد, جامعة البرموك, اربد الأردن, 17-18 أبريل 2013 ص 117

مما سبق ذكره يتضح لنا أن هناك العديد من آليات حوكمة الشركات الداخلية و الخارجية و أن إستخدام آليات متعددة للحاكمية تسمح للمالكين من التحكم بالشركة بالطريقة التي تعظم التنافس الإستراتيجي و تزيد القيمة المالية للشركة كما أن آليات الحوكمة للشركات تعمل تعظيم كل مصالح و كل الأطراف بأدنى تكلفة.

و كتخليص لما ذكرناه سابقا نستنتج الشكل الآتي :



الشكل رقم (04): آليات حوكمة الشركات (من إعداد الطالب)

(III) المطلب الثالث : الركائز الأساسية لحوكمة الشركات

إضافة إلى المحددات الأساسية و الآليات بنوعيها التي تمكن من التطبيق السليم لمبدئ حوكمة الشركات, فإنه تتوفر ركائز أساسية تساهم أيضا في تحقيق ذلك, حيث ترتكز حوكة الشركات على ثلاث ركائز أساسية و تتمثل فيما يلي[1] :

الركيزة الأول :

و تتعلق بالإلتزام بالقيم الأخلاقية داخل الشركة من نزاهة الأمانة, مصداقية الإفصاح, عدل و شفافية, و ذلك للحفظ على السمعة الإقتصادية لها.

[1] براهمية كنزة, دور التدقيق الداخلي في تفعيل حركة الشركات, دراسة حالة مؤسسة الحركات, الخروب, ولاية قسنطينة, رسالة ماجستر, غير منشور, علوم التسيير, تخصص إدارة المالية, جامعة قسنطينة, الجزائر 2014 ص 17

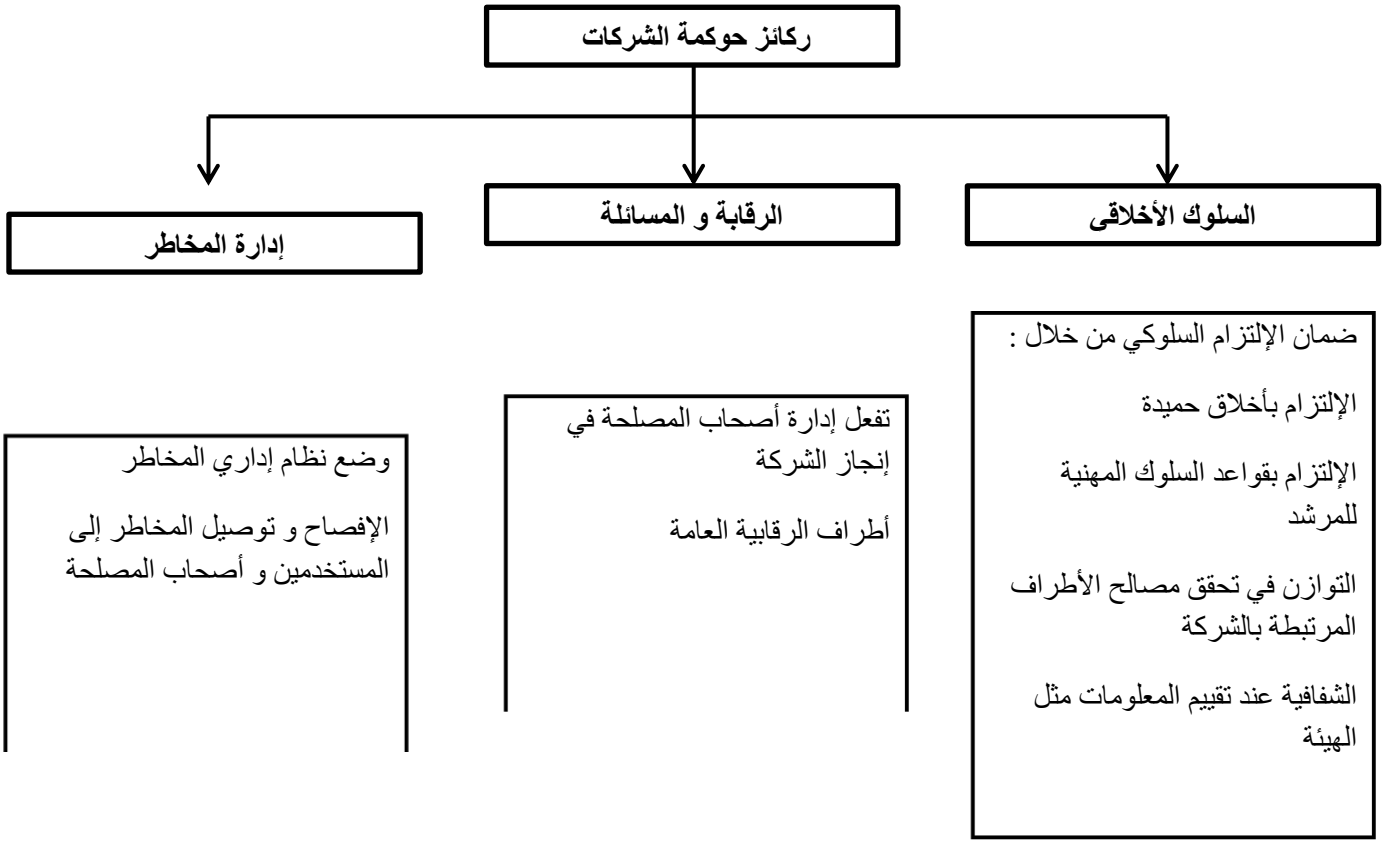
الركيزة الثانية :

و تتعلق بتفعيل دور المساهمين و أصحاب المصالح و حوكمة الشركات من خلال قيامهم بالرقابة و المسائلة, حيث أن الأطراف الخاضعة المساءلة المحاسبة أمان المساهمين و أصحاب المصالح تتمثل أساسا في المجلس الإدارة اللجان التابعة له كلجنة التدقيق, الإدارة العليا' إدارة التدقيق الداخلي و الخارجي[1].

الركيزة الثالثة :

و تتعلق بإدارة المخاطر لحماية الشركة و تختلف أصحاب المصالح فيها و رفع آدائها المالي

الشكل رقم (05) : ركائز حوكمة الشركات

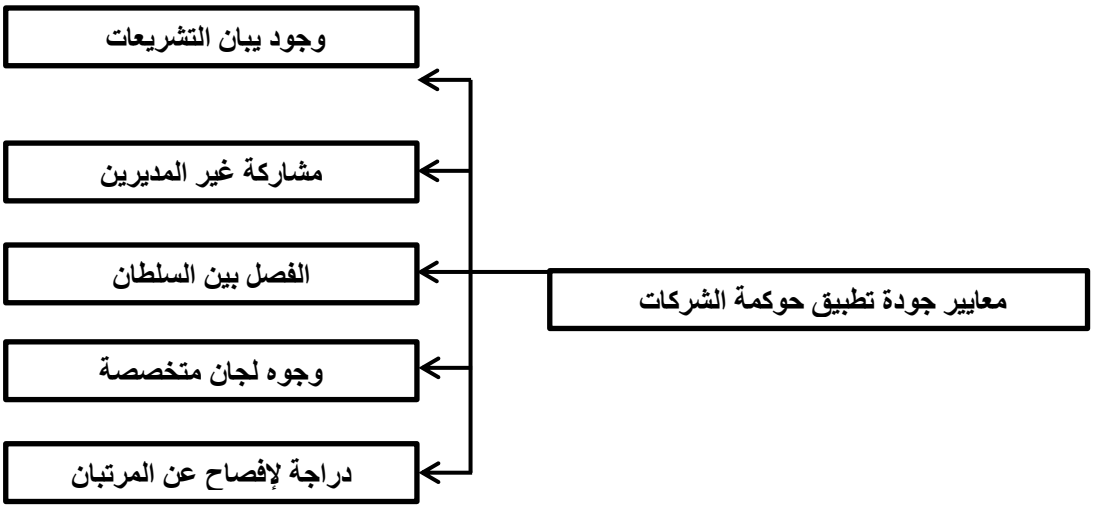


- **المصدر :** نعام سليمان عيد حداد, دور حاكمية المؤسسة في تطوير إدارة المخاطر في البنوك التجارية المدرجة في بورحة عمان **"دراسة ميدانية"** رسالة ماجستر, منشور كلية الإقتصاد و التجارة, تخصص المحاسبة جامعة الزرقاء الأردن 2014 ص 21.

[1] براهمية كنزة, دور التدقيق الداخلي في تفعيل حركة الشركات نفس المرجع السابق ص 19

2- **معايير جودة تطبيق حوكمة الشركات :**

تأكدت الدراسات الحديثة و أبرزها دراسة **"بسيوني السعدي"** 2009 أن هناك مجموعة من المؤشرات التي يتم بموجبها قياس مدى فاعلية الحوكمة و بصفة خاصة في الأسواق الإستثمارية المختلفة و من خلال مجموعة معايير تعكس و توضح بصفة عامة القيم التي تسود و تؤثر على حوكمة الشركات.



الشكل رقم (06) : معايير جودة تطبيق حوكمة الشركات

إذا يتضح لنا من خلال هذا الشكل أن الحوكمة لها عدة معايير يتم إستخدامها للحكم توجد هذه الحوكمة و مدى تطبيقها و تتمثل هذه المعايير في ما يلي[1] :

أ- **مدى وجود بيان بالتشريعات و القوانين و اللوائح :**

و تتضمن هذه القوانين اللوائح أفضل أساليب ممارسة سلطة الإدارة في مجلي إدارة الشركات و هل من السهل الحصول عليها, و هل فصولها واضحة و صيغتها سليمة, سهلة الفهم و كافة, و هل هي منسقة مع التشريعات الأخرى, أم أن هناك تعارضا و تضارب و عدم لتوافق بينهما و بين التشريعات الأخرى بحيث يبطل أحدهما الآخر أو يعطل تنفيذ أو يحد لمن يخالف أحكامها مخرجا من تلك العقوبات الخاصة بالمخالفة بأحكامها

ب- **مدى المشاركة لغير المديرين التنفيذيين :**

و ذلك في وضع القرارت و توجيه مصار العمل, و في تحديد الجالات و نشاط هو أمر بالغ الأهمية, حيث من شأنه أن يوفر أداة جيدة للنوعية و الرقابة و تحسين الإشراف و تحقيق المزيد من الشفافية, فضلا عن

[1] مصطفى حسن البيسوني السعدي, الشفافية و الإفصاح في إطار حوكمة الشركات, ندوة حوكمة الشركات العامة و الخاصة من أجل الإصلاح الإقتصادي و الهيكلي المنعقدة 19-23 نوفمبر 2006 المنظمة العربية للتنمية الإدارية القاهرة, مصر 2006 ص 152

أن هذه المشاركة ستوضح الحقائق و تظهرها و تعمل في الوقت ذاته على معالجة أي معالجة أي قصور أو أي إنحراف و بشكل مؤثر و سريع و إصلاح أي خطأ قد يحدث للشركة.

ت- مدى وجود فصل بين السلطات :

و ذلك بالفصل و تقسم العمل و الأدوار بين مجل الإدارة و المسؤول التنفيذي الرئيسي (العضو المنتدب / المدير العام) خاصة ما يخلفه هذا الفصل في حيوية و فعالية تتص بتحديد الرؤية الإستراتيجية و إختيار رسم السياسات و ما يتصل أيضل بالتكتيكات التنفيذية المختلفة التي تتم من وقت لآخر في العمل و مدى توافق أو اشراقه مع إحتياطات و متطلبات مصالح العمل و مصالح أصحاب رؤوس الأموال المستثمرة في المشروع.

ث- مدى وجود لجان رئيسية متخصصة تابعة لمجال الإدارة[1] :

هذه اللجان تتناول الأعمال التي تحتاج إلى بحث و دراسة تفصيلية و تتناول الأنشطة التي تحتاج إلى تطور و التي من شأنها دراسة بحث جديد و عمليات الإصلاح التي تحتاج إليها الشركة خاصة فيها يتصل بعمليات الاحلال و التجديد , بما يدعم كفاءة الشركة و قدرتها على تحقيق أهدافها التي تسعى إليها, و تقوم هذه اللجان بتقديم تقاريرها إلى مجلي الإدارة بما يساعده على فهم حقيقة ما يجري في الشركة و الإحاطة بعناصر الخطر و مجالات الخطر.

ج- مدى و درجة الإفصاح عن مرتبات و مكافئات كبار المسؤولين :

و كل ما يتصل بهذه المكافآت و الإنجازات و الأعمال التي تم القيام بها و مدى ما دققه المديرين من نتائج و اتساقها مع ما يتم التعاقد عليه معه, و كم الآداء و التحسن و التطور الذي التوصل إليها و من ثم الحكم على مدى كفاءة المجلي الإداري و مدى امكانية إستمرار أعضاء المجلس في شغل هذه المناصب أو القيام بإحلال أفراد محلهم لتحقق نتائج أفضل.

لقد حرصت كافة كافة الدول المتقدمة على تأكيد نجاح برامج الحوكمة, و إن إختلف منها في مجال إهتمامها بالحوكمة ستجعلها في ذلك النتائج التي تم تحقيقها و الانجازات التي يتم التواصل إليها فضلا عن إتجاهات كل دولة لتطوير أساليب حوكمةالشركات فيها و تطوير طرق و أدوات الحوكمة ثقافة الالزام و زيادة تأثيرها في الشركات و المشروعات.

و بالتالي فالحوكمة تكاد تكون مرتبطة بإتجاهات و إهتمامات كل دولة بإهتمامات حاملي أسهم الشركات فيها, لكنها في نهاية المطاف تظل مجموعة القيم و المبادئ و المثل العليا التي لا يختلف عليها أحد في أي مكان فالعالم بصفة عامة المال و الأعمال بصفة خاصة.

[1] مصطفى حسن البيسوني السعدي, الشفافية و الإفصاح في إطار حوكمة الشركات نفس المرجع السابق ص 155

المبحث الثالث : تأثير عناصر الحوكمة على أداة المؤسسة

تقوم حوكمة الشركات على جملة من المبادئ و المقومات التي تضمن إستدامة المؤسسات و نموها و هذا التأثير الإيجابي على أدائها

و الإلمام بالموضوع قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى أربعة مطالب كالآتي :

- تأثير الشفافية و الإفصاح على أداء المؤسسة
- تأثير المساءلة على أداء المؤسسة
- تأثير الؤسسة الإجتماعية على اداء المؤسسة
- المشاركة على أداء المؤسسة

المطلب الأول : تأثير الشفافية و الإفصاح على أداء المؤسسة

يعتبر مبدأ الشفافية و الإفصاح من أهم ركائز الإقتصاد الحديث, و لا يمكن للإقتصاد أن يزدهر و أن يستقطب الإستثمار إذا لم تكن هناك شفافية كافية في جميع القطاعات و على كل المستويات فالإدارة غير الشفافة هي إدارة فاسدة, و لغياب الشفافية تأثير سلبي على النمو الإقتصادي إذا أن تغير المعلومات الصحيحة و الدقيقة عن المستثمرين سيدفعهم إلى إتخاذ قرارت خاطئة و بالتالي يعمل المستثمرون على توجيه إستثماراتهم إلى بلدان أخرى حيث الشفافية لا تحجب أية معلومات عن مساهميها مهما كانت سيئة, فالشفافية تشكل مصدر أساسيا لتعزيز الحكم السليم و هي ما يحتاجه المستثمرون[1].

الفرع الأول : مفهوم الإفصاح و الشفافية

الإفصاح هو إتصال الشركة بالعالم الخارجي بالوسائل المختلفة لكشف المعلومات الهامة للمستثمرين و المساهمين و سوق المال و غيرهم من أصحاب المصالح المختلفة بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة الشركة على الأرباح و سداد إلتزاماتها و الإفصاح في الشركاء و سوق المال يعني:

- إشهار كافة الحقائق عن المؤسسة
- إظهار جميع البيانات و المعلومات
- توفير كافة المعلومات سوء الدولية, و كذلك المالية و الغير المالية لجميع الأطراف و سوق المال

أما الشفافية فتعني توفير المؤسسة للبيانات الماليو و الغير المالية بصورة حقيقية عن المركز المالي للمؤسسة و كذلك العمليات الأخرى بالمؤسسة حتى يمكن توقع النشاط الحالي و المستقبلي للمؤسسة فالشفافية تعني[2] :

- عدم حجب المعلومات

[1] بلعادي عمار, دور حكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية و الإفصاح, الملتقى الدولي الأحول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع و هانات وافاق, كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير, جامعة العربي بن مهيدي, أم البواقي الجزائر 8/7 ديسمبر 2010 ص 3

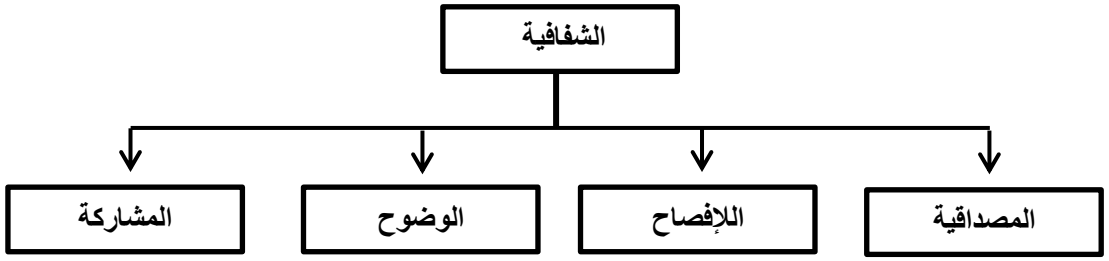
[2] أحمد علي خضر, الاقتصاح و الشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات دار الفكرة الجامعة الإسكندارية مصر, 2012 ص 52

- توصيل المعلومات للكافة و بدقة في الوقت المناسب

كما تفسير معظم قواميس اللغة كلمة الشفافية بالوضوح و الصراحة و للنزاهة و عدم الغش, أما بالنسبة للعاملين و المنظمات فتعني الشفافية السماح للآخرين بمعرفة الحقيقة دون محاولة إخفاء أو تضليل المعني أو تبديل الواقع لإضهار الأمور بصورة أفضل, فالشفافية بمعناها الواسع تعني الإفصاح الفعلي غير المشروط و قد ساعد على ذلك إنتشار الإعلام الدقيق المكثف, و توفير تكنولوجيا المعلومات لجميع أفراد المجتمع, و يمكن القول أن جميع تعريفات الشفافية تدعو إلى جوهر واحد يرتبط بكلمات أربعة و هي : المصداقية, الإفصاح, الوضوح و المشاركة[1].

و فيما يلي مخطط يوضح جوهر الشفافية :

الشكل رقم (07) : الإفصاح و الشفافية



المصدر : نعيمة محمد حرب, واقع الشفافية الإدارية و متطلبات تطبيقها في الجامعات الفلسطينية بقطاع غزة, فلسطين, 2011, ص 11

الفرع الثاني : شروط الشفافية

هناك عدة شروط يجب توافرها في أي معلومة أو إجراء يتصف بالشفافية منها[2] :

1- أن تكون الشفافية في الوقت المناسب حيث أن الشفافية المتأخرة تكون عادة قيمة لها و يعلن عنها أحيانا فقط لإستيفاء الشكل و نستشهد على ذلك بميزانيات الشركات التي تنشر بعد شهر أو سنوات بعد صدورها.
2- أن تكون تتاح الشفافية لكافة الجهات في ذات الوقت.
3- أن تكون سارحة نفسها فيما قيمة شفافية غامضة أو غير شفافية, فقد تقوم بعض الشركات بنشر قوائمها المالية بالصحف إستيقاء للشكل القانوني بدون مرفقها أو بدون تقرير مراقب الحسابات أو تفصيل البنود

[1] أحمد علي خضر مرجع سابق ص 53
[2] بلعادي عمار مرجع سابق ص 8

على أنه يجب ملاحظة ألا تخل الشفافية بالمبادئ العامة للحفاظ على بعض المعلومات ذات الصلة بسرية العمل.

4- أن يعقب الشفافية مساءلة, فالشفافية في حد ذاتها ليست غاية بل وسيلة لإظهار الأخطاء و الإقتصاص من مرتكبيها و ذلك بالطبع في إطار الوسائل القانونية المنظمة لذلك.

الفرع الثالث :

اهمية الإفصاح و الشفافية بالنسبة لأداء المؤسسة سعى العالم إلى ترسيخ مبدأ الإفصاح و الشفافية و أخذ علماء الإدارة ينادو إلى تطبيقه كأحد أهم وسائل مكافحة الفساد و الإنحراف الإداري, حيث تسعى الشفافية إلى وضوح التشريعات, و دقة الأعمال المنجزة داخل التنظيمات و إتباع تعليمات و ممارسات إدارية واضحة للوصول إلى إتخاذ قرارات على درجة عالية من الموضوعية و الدقة و الوضوح من خلال التدفق المستمر للمعلومات ذات المصداقية العالية بين مختلف المستويات الإدارية و سهولة الإتصال بين هذه المستويات, و قوة العلاقات الرسمية و غير الرسمية بين الرؤساء و المرؤوسين و جمهور المواطنين و الثقة المتبادلة بينهم, و بذلك تكون الشفافية مدخلا لمعالجة الفساد وصولا إلى مستوى متقدم من الإصلاح و التطوير الإداري في مختلف مجلالات العمل, كما أن الشفافية إن كانت مطلوبة في حياة الأفراد و علاقاتهم مع بعضهم بعضا إلا أنها تبدو ضرورية أيضا بالنسبة لمنظمات العمل و الإدارية و السياسية فعلى سبيل المثال تكون الشفافية مطلوبة في المنظمة الإدارية بين القيادات مع بعضهم بعضا من جهة, و بين القيادات و العاملين من جهة أخرى, و ذلك حتى لا تكون المنظمة غمضة في توجهاتها و لا تعرف أهدافها بالنسبة للعاملين فيها مما يؤدي إلى تقليل روح الإنتماء لديهم, فإفصاح المعلومات و الشفافية تعزز الولاء و الإلتزام لدى العاملين, و تزيد من إنتاجيتهم, و تشحد همهم حين يعرفون كل شيء عن المنظمة و يعتبر حقا لهم[1].

كما أنما تساعد على إزالة العوائق البيروقراطية و الروتينية كالتواقيع و التصديقات الكثير و غير الضرورية, كما تساعد على بسط الإجراءات و التوسع في اللامركزية مع وضوح خطوط السلطة, و بساطة الهيكل التنظيمي للمؤسسات سهولة إيصال المعلومات من القمة للقاعدة و التغذية العكسية, كما أن وجود تشريعات واضحة و شفافة يؤدي إلى تنمية الثقة العامة (المصداقية) لفئات لفأت المجتمع كافة و الحفاظ عليها[2].

[1] محمد فوزي عبد العزيز, الشفافية الإدارية و علاقاتها بالإلتزام التنظيمي و المساءلة الإدارية لدى العاملين بمديرية الشباب و الرياضة بمحافظة ألمانيا, ص 12, الموقع الإلكتروني phedu.mi,ia.edu.eg/STAFF/ABO.../default.aspx تاريخ الإطلاع : 2015/04/12

[2] رشا نايل حامد الطاونة, علي محمد عمر العضايلة, أثر تطبيق الشفافية على مستوى المسائلة الإدارية في الوزارات الأردنية, المجلة الأردنية في إدارة الأعمال, المجلد 6, بعد 1, الجامعة الأردنية 2010, ص 68

و الإفصاح الملائم عن المعلومات ذات الأثر على أسعار الأسهم للشركات المدرجة في السوق ضرورية وحيوية ليست فقط للمستثمرات وإنما أيضل للشركات نفس و للسوق و الإقتصاد الوطني برمته, فالإفصاح الملائم يقود للكفائة و العدالة في التسعير,و لحماية المستثمرين و خصوصا الصغار منهم, و لمنع الاتجار إستناد إلى معلومات خاصة بالمطلعين دون غيرهم و لتخفيف التقلبات الحادة في الأسعار و لتعميق السوق و زيادة سيولته, و لتوزيع أمثل للموارد المالية المحدودة على الأنشطة الإقتصادية الأكثر تنافسية[1].

و أيضا يمكن الإفصاح و الشفافية المستثمرين من مراقب إستثماراتهم و حمايتها, و دفع المستثمر لإتخاذ قرار الإستثمار حيث تبرز أهمية الإفصاح و الشفافية على سبيل المثال بالنسبة لقيمة المؤسسة و قوة السهم فهناك علاقة طردية بن الإفصاح و قوة السهم أو تدنيه, فكلما زادت درجة الإفصاح كلما إعتبر السهم قويا و لا يتأثر بالمعلومات السلبية و تطبيق مبدأالإفصاح و الشفافية يمكن أن يكون من أهم الحلول الفعالة للعلاج, لكن يضمن المساهم و الأطراف أصحاب المصلحة أن الإدارة أو الدولة تقوم بالفعل من أجلهم, و يطلعون بشفافية على الكيفية التي تدار بها المؤسسة حتى لا يتوفر لدى المساهم و الأطراف الأخرى إعتماد بأنهم يعيشون تحت الضغظ المؤامرة, و هو ما يؤثر بالقطع في إستدامه الأعمال و الإستثمار بالمؤسسة[2].

كما يساعد مبدأ الإفصاح و الشفافية على تحقيق الإنضباط المالي و المسيطرة على الإنفاق, و تخفيض تكاليف المشروعات و حماية المستثمرين و توفير الثقة في السوق, ومن ثمة زيارة كفاءة الإقتصاد ككل, و على العكس من ذلك فإن غياب الشفافية يؤدي إلى إهدارالموارد و عدم إستخدامها الإستخدام الأمثل, أي عدم ترشيدها[3].

كما أن اللأفراد العاملين في التنظيمات الإدارية المطبقة لمبدأ الإفصاح و الشفافية يتمتعون بإستقلالية أكثر أثناء قيامهم بواجباتهم الوظيفية و هذا يعزز الرقابة الذاتية بدلا من الرقابة الإدارية المستمرة, الأمر الذي يجعل قرارات الأفراد العاملين أكثر رشادة[4].

و يمكن تلخيص أهمية الإفصاح و الشفافية في المخطط التالي :

[1] نصر عبد الكريم, تقديم تجربة الإدراج و الإفصاح في سوق فلسطين للأوراق المالية بعد مرور عشر سنوات على تأسيسه, الملتقى السنوي الأول لسوق رأس المال الفلسطيني, الجامعة, الإسلامية, غزوة فلسطين, سبتمبر 2017 ص 10

[2] أحمد علي خضر, الإفصاح و الشفافية كأحد مباديء الحوكمة في قانون الشركات دار الفكر الحامي, الإسكندرية, مصر, 2012 ص 6

[3] نفس المرجع السابق ص 193

[4] علي الصاوي, ماهية المساءلة و الشفافية و دورها في تعزيز التنمية الإنسانية, المؤتمر الثالث, للجمعية الإقتصاديةالعمارنية بالتعاون مع الجمعية الإقتصادية و الخليجة و برنامج الأمم المتحدة الالماني حول المسألة الشفافة مسقط عمان 21-22 مارس 2009 ص 9

الشكل رقم (08) : اهمية الإفصاح و الشفافية

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على جملة من المراجع.

المطلب الثاني : تأثير المساءلة على أداء المؤسسة

تعتبر المسائلة بعد من أبعاد حوكمة الشركات حيث تشكل المبدأ المتضمن طريقة إخضاع القابضين و الممارسين للسلطة العامة للمحاسبة, و أيضا كحاسبة الموضفين على نظام عملهم و مدى تقيدهم بالأنظمة و القوانين المعمول بها.

الفرع الأول : مفهوم المساءلة.

تراجع تسمية المسائلة إلى لفظ الحساب, و يعني مضمون هذا اللفظ أن الفرد لا يعمل لنفسه فقط بل أنه مسؤول أمام الآخرين, أما إصطلاحا فيمكن تعريف المساءلة بأنها محاسبة طرف من أطراف العقد أو الإنفاق للطرف الآخر و ذلك بشأن نتائج أو مخرجات ذلك العقد, التي تم الـفاق على شروطها من حيث النوع و التوقيت و معايير الجودة[1].

و عرف الدارسون لعلم الإدارة المساءلة من عدة مناظير فكان هناك إختلاف في التعريف تبعا لإختلاف الأطراف المرجعية من فكرية و عملية لتحديده فيما يلي عرض بعض التعريفات حول المساءلة [2]:

[1] رشا نايل حامد الطروانة, علي محمد عمر العضالبة, مرجع سابق ص 68
[2] رشا نايل حامد الطروانة, علي محمد عمر العضالبة, مرجع سابق ص 70

و عرف المسائلة بأنها : قدرة المستخدم على تنفيذ المهمات المحددة و قدرته على شرح و تفسير و توضيح مستوى المكتسبات التي حققها بطريقة تبني ثقة المراقب لعمل المستخدم

و عرفت أيضا بأنها الإستعداد لقبول اللوم عن الفشل أو قبول الثناء و التقدير عن النجاح و الإنجاز و تشمل شرحا و تفسير للأسباب المؤدية لذلك, و ما يجب فعله لتصحيح مثل هذا الموقف.

و عرفت أيضا بأنها إلتزام الإدارة العامة بتقديم حساب عن طبيعة ممارستها للواجبات المنوطة بها هدف رفع الكفاءة و الفعالية لهذه المؤسسات.

أو هي منظومة تضم آليا عناصر لضمان النزاهة و الشفافية و القضاء على الفساد الإداري و تحقيق الصالح العام.

و كذلك تعني المساءلة قام فردأخرى عن أداء من المفروض أن يقوم به و إشعاره بمستوى هذا الأداء.

و عليه فالمساءلة في الإدارة وسيلة يتم بواسطتها متابعة العاملين عن كيفية إستخدامهم للصلاحيات و السلطات و المسؤوليات الموكلة له.

و عرف برنامج الأمم المتحدة الإنمائي المسائلة على أنها الطلب من المسؤولين تقديم التوضيحات اللازمة لأصحاب المصلحة حول كيفية إستخدام صلاحياتهم و تصرف واجباتهم, و الأخذ بالإنتقادات التي توجه لهم و تلبية المتطلبات المطلوبة منهم و قبول بعض المسؤولية عن الفشل و عدم الكفاءة أو عن الخداع و الغش[1].

الفرع الثاني : أنواع المساءلة و مبادئها

أولا : أنواع المساءلة

لم يتفق الباحثون على تصنيف واحد يشمل جميع أنواع المساءلة فهناك تصنفات متباينة تعتمد على المدخل الذي إستخدم في دراسة المسائلة و يمكن توضيح أنواعها علة النحو التالي[2] :

1- المساءلة السياسية :

ترتكز على أداء الحوكمات من قبل الأحزاب السياسية, و تؤكد على أن الحق في حكم و تمثيل الشعب يتم من خلال إنتخابات ديمقراطية أن حضورها أو غيابها يعكس درجة ديمقراطية الدولة و المجتمع.

[1] رشا نايل حامد الطروانة, علي محمد عمر العضالبة, مرجع سابق ص 75
[2] نعيمة محمد حرب , مرجع السابق ص 44

2- المساءلة الإدارية للمؤسسات :

تتم من خلال وضع آليات داخلية تضمن مساءلة العاملين و المسؤولين بهدف التأكد من تنفيذ اللوائح و القوانين

3- المساءلة القانونية :

تتضمن المساءلة القانونية التأكد من تطبيق المباديء الدستورية و القوانين و الإلتزامات التعاقدية و من أمثلة المساءلة القانونية التدقيق المالس السنوي.

4- المساءلة المهنية :

و تؤكد على مسؤولية الأفراد أمام المسؤول عن ممارستهم حرية التصرف في وظائفهم و من ثم فهم يحاسبون على تصرفاتهم و تظهر بشكل كبير في المهن المتخصصة و المعقدة.

5- المساءلة الإجتماعية (العامة) :

و تشير إلى الآليات التي تخضع للمسؤولين في الحوكمة و الإدارات المختلفة داخل الدولة للمساءلة من قبل المواطنين و هي أحد المقومات الهامة في الدول النامية التي تعز الشفافية و ذلك بسبب تفاعل المستثمرين القطاعيين السياسي و الإداري للتأكد من أن عمل هؤلاء يتفق مع القيم الديمقراطية و مع تعريف وظائفهم و مهامهم بموجب القانون.

6- المساءلة الهيكلية :

و هي المساءلة المبنية على العلاقة الهرمية بين الرئيس و المرؤوس و م أمثلتها مراجعة أداء الأفراد سنويا أو نصف سنويا حيث يقوم المسؤول بمراجعة و تقييم أداء المرؤوسين.

ثانيا : مباديء المساءلة :

توجد عدة مبادئ يجب الأخذ بها عند إقرار المساءلة و هذه المبادئ كما يلي[1]:

1- وضوح قواعد النظام و عواقب المخالفات :

يجب أن يدرك العاملون بوضوح القواعد المطلوبة بالإلتزام بها و عواقب مخالفتها, و أن توضح الفائدة من التمسك بتلك القواعد.

2- المبدأ المباشر في تطبيق الجزاء :

إيجاد إرتباط بين المخالفة و بين الجزاء حتى يتجنبه العامل مستقبلا, و يجب أن يكون هناك تحقيق كامل للمخالفة و أسبابها.

[1] نعيمة محمد حرب , مرجع السابق ص 50

3- عدالة تطبيق الجزاء :

4- يجب أن يقتنع العاملون بعدالة تطبيق الجزاءات حتى يتقبلوها, لذلك يجب أن يكون هناك تحذير واضح بأن بمخالفة معينة تعرض من يرتكبها لجزاء معين.

5- المساءلة و التجانس في توقيع العقوبة :

يعد هذا المبدأ من أهم مبادئ المساءلة و يجب أن يفهم أن العقوبة لا ترتبط بالشخص لمخالف و لكن ترتبط بموع المخالفة, و إذا إرتكب عاملان المخالفة نفسها و عاقب المدير عاملا و تدرك الآخر فإن إدارته تتهم بالتحيز و المحاباة.

6- **مبدأالتدرج في شدة العقاب :**

يجب أن يكون هناك نوع من التدرج في نوع العقوبة بما يتناسب مع نوع المخالفة و تكرارها.

الفرع الثالث : أهمية المساءلة بالنسبة لأداء المؤسسة

تعتبر المساءلة وسيلة الفساد و الإنحراف الإداري, فشعور العاملين بشعور العاملين بشيوع المساءلة يكبح الجماح لإستغلال المسؤولين في إساءة إستخدام الموارد, حيث يخلق الشعور بإمكانية الكشف للرأي العام عن عدم إستقامة القرار الإداري أو السلوك و هي مانع لتعسف في ممارسة السلطة و عدم إستقامة القرار الإداري أو السلوك, و هي مانع لتعسف في ممارسة السلطة و عدم الإستقامة, فالمساءلة هي إحدى آليات ضبط الأراء لضمان حسن الإستخدام أو منع إساءة إستخدام السلطة[1].

و كون المساءلة ترتكز على نتائج العمليات الرقابية فإنها تشكل أداة لتوجيه السلوك لأن الشعور بحصول المساءلة بموجب نتائج الرقابة يفرض على العاملين و متخذي القرارات الإدارية إعطاء إهتمام أكبر يجعل النتائج المرتبة على قراراتهم متساوية مع المخطط المرسوم.

و وجود المساءلة يضمن حسن إدارة المديرين لموظفيهم, و يتم ذلك من خلال تحقيق المساءلة الأفقية سواء للمديرين من قبل أقرانهم و من هم بسوبتهم من المستوى الإداري, أو من خلال المساءلة العمودية بشكليها من الأسفل للأعلى و من الأعلى للأسفل فوجود المساءلة و شيوع ثقافتها يسبب زيادة الإلتزام و المراعاة لقيم و أخلاقيات الإدارة[2].

كما أن المساءلة تشجع الموضفين على المشاركة أكثر عملية صنع القرارات الإدارية, ما يحقق مستوى أفضل من الإلتزام في إنجاز العملية الإدارية نظرا إلى إحتوائهم و شعورهم بالأهمية و ترفع من مستوى

[1] فارس بن علوش بن بادي السيعي, دور الشفافية و المساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية, مذكرة دكتوراه الفلسفة في العلوم الأمنية, غير قسم العلوم الإدارية كلية الدراسات العليا (63) 2010 ص 42
جامعة نايف العربية نايف العربية للعلوم الأمنية, الرياض, السعودية.

[2] فارس بن علوش بن بادي السيعي مرجع السابق ص 42-48

الرضا لدى العاملين و تحقق تحسين و صيانة الجانب المعنوي لدى الأفراد ما يعزز الولاء للمؤسسة و العمل, و تعزز الشعور بالجدارة و الكفاءة على مستوى اللأفراد و المؤسسات.

و تساعد أيضا على الإبداع و الإبتكار حيث أن تفعيل المساءلة في حالة إظهار الإنجاز الحسن تنتمي لدى العاملين الرغبة بمحاولة الإبداع و البحث عن الوساءل لتحقيق ذلك, و هو ما يمكن ربطه مع حب تحقيق الذات لدى العامل إعتمادا على أن الموظف أو عامل الإدارة يسعى لتحقيق المسؤولية.

و تساهم أيضا في بيان و توضيح الأدوار و المسؤوليات للأطراف المشتركة في تقديم خدمات معينة أو إنجاز عملية إدارية مشتركة, و بوصف وظيفي لكل وظيفة إدارية يراعي قدرة العاملين من خلال الإعتماد على نظام الجدارية في التعيين و توفير الإمكانات و السلطة اللازمة لتنفيذ مهم كل وظيفة.

كما تمكن من إيجاد نظام لرفع التقارير لجهات ذات العلاقة على أن تكون معلومات هذه التقارير دقيقة, موثقة و صادقة تصنف النتائج المتحققة و مع التسبب الملائم نسبيا و إيجابيا, و تمكن أيضا من المرجعة المشتركة بين الأطراف و مناقشة النتائج المتحققة و مقارنتها مع المخطط لها, و التعاون على تحديد سبل العلاج إجراءات التحسين و التطوير و وضع نظام للإستفادة من التغذية الراجعة بين الأطراف طاقاتها نحو الأهداف و تحدد نقاط الفشل في العمل أثناء ترجع الأداء و تمكن من معرفة العاملين بالنتائج المتوقعة, و توجيه تركيزهم إلى نتائج أعمالهم, و تساعد أيضا فيتحسين الأساليب المستخدمة في تسيير أمور العمل[1].

المطلب الثالث : تأثير المسؤولية الإجتماعية على أداء المؤسسة

يعتبر مفهوم المسؤولية الإجتماعية عاملا أساسيا في توازن أهداف إستراتيجيات الشركات, و هو مفهوم مرتبط بتطور و تغيير الأوضاع المرتبطة بالشركات و المجتمع ككل, و يهدف إلى توجيه رؤية الشركات إلى تبني الإهتمام بالممارسات الإجتماعية على الصعيدين الداخلي و الخارجي, فمثلا على الصعيد الداخلي الإهتمام بالحاجات الإجتماعية للعمال أما على على الصهيد الخارجي إرضاء و إشباع إحتياجات المصالح فمثلا وصولا إلى الحفاظ على البيئة, هذا جانب الهدف الرئيسي لخلق الشركات المتمثل في البحث عن الثورةو الربح, و المشاركة في التنمية الإقتصادية.

الفرع الأول : مفهوم المسؤولية الإجتماعية

عرفت المسؤولية الإجتماعية بأنها إلتزام المؤسسة تجاه المجتمع الذي تعمل فيه.

[1] فارس بن علوش بن بادي السيعي مرجع السابق ص 50

و يعرفها المكتب الدولي للعمل بأنها طريقة تنظر فيها المؤسسات في تأثير عملياتها في المجتمع و تؤكد مبادئها و قيمها في أساليبها و عملياتها الداخلية في تفاعلها مع قطاعات أخرى.

و عرفها مجلي الأعمال العالمي للتنمية المستدامة بأنها الإلتزام المستمر من قبل منظمات الأعمال بالتصرف أخلاقيا و المساهمة في تحقيق التنمية الإقتصادية و العمل على تحسين نوعية الظروف المعيشية للقوى العاملة وعائلاتهم إلى المجتمع المحلي و المجتمع ككل[1].

و يرى أن المسؤولية الإجتماعية تستند إلى إعتبارات أخلاقية مركزة على الأهداف بشكل إلتزامات بعيدة الأمد تقي بها المؤسسة بما يعزز صورتها في المجتمع.

و عرفها كل من بأنها ألتزام المؤسسة بأن تضع نصب عينيها خلال عملية صنع القرارات الأثار و النتائج المرتبة عن هذه القرارات على النظام الإجتماعي الخارجي بطريقة تضمن إيجاد توازن بين تحقيق الأرياح الإقتصادية المطلوبة و الفوائد الإجتماعية المرتبة على هذه القرارات.

الفرع الثاني : أبعاد المسؤوليةالإجتماعية للمؤسسات.

تتضمن المسؤولية الإجتماعية عدة أبعاد منها البعد الإقتصادي, القانوني, الإنساني, الأخلاقي, و البيئي, و تتركز في بعض المجالات خاصة العمل الإجتماعي, مكافحة الفساد, التنمية البشرية, التشغيل و المحافظة على البيئة و تستند المسؤولية الإجتماعية للشركات إلى نظرية أصحاب المصالح التي تنص على أن الهدف الأساسي لرأس المال يتمثل في توليد و تعظيم القيمة لكل أصحاب المصالح من حملة أسهم شركاء, موردين, موزعين و عملاء و أيضاالعاملين و أسرهم و البيئة المحيطة و الجتمع ككل[2].

[1] فارس بن علوش بن بادي السيعي مرجع السابق ص 42-48

[2] بن مسعود نصر الدين, كنوش محمد, واقع أهمية و قيمة المسؤولية الإقتصادية, المؤسسة الإجتماعية مع دراسة إستطلاعية على إحدى المؤسسات الوطنية, الملتقى الدولي الثالث حول منظمات الأعمال و المسؤولية الإجتماعية, الكلية الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير, جامعة بشار, بشار, الجزائر 14-15 فيفري 2012 ص 4

الجدول رقم (03) : يوضح أبعاد المسؤولية الإجتماعية للمؤسسات[1]

أبعاد المسؤولية الإجتماعية			
إتجاه المجتمع	**إتجاه حماية المستهلك**	**المسؤولية الأخلاقية**	**إتجاه حماية البيئة**
- إنجاز المشاريع الأساسية - تقديم الهبات و التبرعات - توفير فرص العمل للنساء و للمعاقين - المساهمة في دعم الأنشطة الثقافية و الحضارية - المساهمة في دعم الإقتصاد المحلي	- التبيين - السعر - الضمان - التعبئة و التغليب - التوزيع - الإعلان - المقاييس و الأوزان - النقل و التخزين	- تنافس أهداف الشركة مع أهداف المجتمع - عدم إحتكار المنتجات - وجوه دليل عمل أخلاقي للمنظمة - تشجيع العاملين على الإبلاغ عن الممارسات السلبية - عدم التحايل بالأسعار	- الإلتزام بالتشريعات البيئية - الإقتصاد في إستخدام الموارد - تجنب مسببات التلوث - ألية التخلص من النفايات - المساهمة في إكتشاف مصادر جديدة لمواد الخام و الطاقة

المصدر : عزاوي عمر مولاي لخضر عبد الرزاق بوراق, بوزيد السايح, دوافع تبني منظمات الأعمال و المسؤولية الإجتماعية, كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم السير, جامعة بشار, الجزائر 14-15 فيفري 2012 ص 8

إن شمولية محتوى المسؤولية الإجتماعية جدت بالباحث إلى بيان أن المسؤولية الإجتماعية تضع أربعة عناصر جوهرية و هي : الإقتصادي, الأخلاقي, القانوني و الخيري و في إطار ذلك طور مصفوفة بين فيها هذه العناصر الأربعة و كيف يمكن أن تؤثر على كل واحد من المستفيدين في البيئة حيث أن فهم العناصر الأربعة للمسؤولية الإجتماعية يتطلب إيجاد علاقة وثيقة بين متطلبات النجاح في العمل و متطلبات تلبية حاجات المجتمع و خاصة في غطار العناصر الإقتصادية و القانونية حيث تمثل هذه العناصر مطالب أساسية للمجتمع من المفترض تلبيتها من قبل منظمات الأعمال, في حين يتوقع المجتمع

[1] فارس بن علوش بن بادي السيعي مرجع السابق ص 55

من منظمات الأعمال أن تلعب دور أكبر فيما يخص العنصر الأخلاقي و الخيري, علما بأن هذا الأخير يمثل في حقيقته رغبات مشروعة للمجتمع من المفترض أن تتبناه منظمات الأعمال و قد وضع كرول هذه العناصر بشكل هرمي متسلسل لتوضيح طبيعة الترابط بين هذه العناصر من جانب و من جانب آخر فإن إسناد أي بعد على بعد آخر يمثل حالة واقعة[1], و كما هو موضح في الشكل التالي :

الشكل رقم (09) : هرم المسؤولية الإجتماعية

المصدر : بن مسعود نصر الدين, كنوش محمد, واقع أهمية و قيمة المسؤولية الإجتماعية مع الدراسة الإستطلاعية على إحدى المؤسسات الوطنية, الملتقى الدولي الثالث حول منظمات الأعمال و المسؤولية الإجتماعية, كلية العلوم اللإقتصادية و التجارية و علوم التسيير, جامعة بشار, بشار, الجزائر 14-15 فيفري 2012 ص 5

الفرع الثالث : أهمية المسؤولية الإجتماعية بالنسبة للمؤسسة

تبايت دوافع الشركات سواء كانت عامة أو خاصة نحو أهداف تبينها للمسؤولية الإجتماعية, كما تبينة كذلك دوافع أصحاب المصالح أو ملاك الشركة و إدارتها و المجتمع المدني من تبني المسؤولية الإجتماعية.

[1] بن مسعود نصر الدين, كنوش محمد, واقع أهمية و قيمة المسؤولية الإقتصادية مرجع السابق ص 67

فالبعض يرى أن المسؤولية الإجتماعية للمؤسسات واجب تمليه الدوافع الإنسانية و الإجتماعية و الدينية, أما البعض الآخر فيرى أن تبني هذا المبدأ بمثابة إستثمار يساهم في خلق القيمة للمؤسسة و هذل لتأثيرها الإيجابي على أداء المؤسسة, و يمكن توضيح أهمية المسؤولية الإجتماعية للمؤسسات في النقاط التالية[1] :

- تشجيع عملية إتخاذ القرارات على أساس فهم مطور لتطلعات المجتمع و الفرص المرتبطة بالمسؤولية المجتمعية و مخاطر عدم تحمل المسؤولية المجتمعية.
- تحسين ممارسات إدارة المخاطر.
- تعزيز سمعة المنظمة, و هذا يجعلها مؤهلة للإقراض من القطاع المصرفي, و قادرة على جذب الإستثمارات فضلا عن تحسين العلاقة بين الشركات و الحكومة مما يعود عليها بالنفع.
- تحسين تنظيم العلاقة داخل المؤسسة بين الإدارة و العاملين بها من ناحية و الإدارة و عملاء المؤسسة من ناحية أخرى.
- تعزيز ولاء الموظفين و رحهم المعنوية, و تحسين سلامة و صحة العاملين, تأثير الإيجابي على قدرة المنظمة على توضيف و تحفيز الموظفين و الإحتفاظ بهم.
- تحقيق الوافرات المرتبطة بزيادة الإنتاجية و كفاءة الموارد, و خفض إستهلاك الطاقة و المياه و الحد من التلوث, و حفض النفيات, و إسترداد قيمة المنتجات المشتقة من جانب و زيادة وفرة المواد الخام.
- تقليل التكاليف لأن المِؤسسة التي لم تلتزم بمبادئ المسؤولية الإجتماعية ستكبد تكاليف باهضة, تدفعها على شكل تعويضات للمتضررين من أصحاب المصالح بما فيهم حماية البيئة و الذين يمكن أن يطالبو المؤسسة بدفع تكاليف الضرر البيئي.
- نزاهة المعاملات من خلال المشاركة السياسية المسؤولة و المنافسة العادلة, و إنعدام الفساد.
- المنع أو الحد من الصراعات المحتملة مع المستهلكين بشأن المنتجات أو الخدمات.
- المساهمة في حيوية المنظمة على المدى الطويل عن طريق تعزيز إستدامة الموارد الطبيعية و الخدمات البيئية.
- المساهمة في الصالح العام, و تعزيز المجتمغ المدني و المؤسسات.
- تحسين الأداء المالي و تخفيض تكاليف التشغيل.[2]
- تحسن الأداء البيئي و تقليل إنبعاث الغازات التي تسبب تغير المناخ أو تقليل إستخدام المواد الكيميائية الزراعية.
- تقليل تكاليف التخلص من النفايات من خلال مبادرات إعادة تدويرها.

[1] بن مسعود نصر الدين, كنوش محمد, واقع أهمية و قيمة المسؤولية الإقتصادية مرجع السابق ص 12-16
[2] بن مسعود نصر الدين, كنوش محمد, واقع أهمية و قيمة المسؤولية الإقتصادية مرجع السابق ص 17-20

- خفض نسبة غياب العاملين, و زيادة الإحتفاظ بعدد كبير من الموظفين و خفض تكاليف التوظيف و التدريب.
- تعزيز صورة و سمعة العلامة التجارية و المبيعات و ولاء العملاء.
- زيادة الإنتاجية و الجودة و الفعالية و الكفاءة الإنتاجية.

خلاصة الفصل

تعتبر حوكمة الشركات النظام الذي تدار بمقتضاه الشركات و تراقب فهي تعمل على إيجاد نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء, و تعود جذور هذا المصطلح إلى نظرية الوكالة الناجمة عن إنفصال الملكية عن الإدارة, تقوم الحوكمة على الإفصاح و الشفافية و العدالة و المساءلة و المسؤولية الإجتماعية, تطبق آليات حوكمة الشركات بهدف عدم الوقوع في أي إنهيارات قادمة, و بما أن العالم يسعى إلى تحقيق تنمية إقتصادية ناجحة و تقدم إقتصادي فيما يتعلق بالشركات بشكل ما إلى أن هناك عائق يحدد من سرعة تحقيق هذه الأهداف آلى و هو الفساد الذي يعمل على تشويه التجارة الدولية.

ظاهرة الفساد المالي و الإداري ما هو إلى تعبير عن وجود خلل في إدارة الدولة و إنحراف الأسس التي أنشأت من أجل تلك المنظمات, لذا ظهرت حوكمة الشركات التي تعني مزيدا من التدخل و الإشراف من جانب المساهمين و جمعياتهم العمومية على مجلس الإدارة و أجهزتها التنفيذية.

الخـاتمـة

العـامـة

الخاتمة

يلعب التدقيق المحاسبي المالي في يومنا هذا دورا جوهريا في مكافحة كل أنواع الغش و التلاعب في الحسابات و يعتبر صمام الأمان في الإقتصاديات المعاصرة من أجل ضمان إستمرار الثقة اللازمة لقطاع الأعمال و على الرغم من بعض الشكوك في هذه المهنة ظهرت بعض الفضائح المتصلة بها.

لقد أدى ظهور العديد من القضايا المدوية للإختلاس المالي و التلاعب المحاسبي إلى إعادة التركيز أكثر فأكثر حول دور محافظ الحسابات, و ذلك بصفته أحد حراس البوابات للكشوفات المالية و تسهيل مهام الإدارة الضريبية.

حيث زادت المسؤولية الملقات على عاتق المدقق في إطار النموذج الجديد لحوكمة الشركات الذي فرضته هذه المستجدات حيث إتسع نطاق عمله إلى القيام بالعديد من الفحوصات التي تتعدى مجال فحص الحسابات إذ أصبح المدقق يقع في صلب نظام حوكمة اشركات من خلال قيامه بإدارة مجموعة من العلاقات مع كل قسم التدقيق الداخلي, مجلس الإدارة و لسيما لجنة المراجعة.

فمن خلال الدور الذي يلعبه التدقيق المالي المحاسبي في تفعيل حوكمة الشركات تبين أنه لا يمكن الحديث عن نظام لحوكمة الشركات دون إعتماد على آلية التدقيق, فهو يوفر كشوف مالية مدققة تخدم مصالح الشركة من جهة و أصحاب المصالح من جهة أخرى, و هذا ما يساعد على تكريس مبادئ حوكمة الشركات.

1- نتائج إختبار الفرضيات :

بالنسبة للفرضيات التي تم إقتراحها في بداية هذا البحث فقد تم التوصل إلى النتائج من خلال الدراسة النظرية و الميدانية إلى ما يلي :

بداية بالفرضية الاولى : التدقيق المحاسبي المالي هو فحص القوائم المالية : وجدنا انها فرضية مقبولة. حيث أن يقوم المدقق الداخلي و الخارجي بفحص القوائم المالية, حيث المدقق الخارجي يكمل و يتمم عمل المدقق الداخلي لتفادي الأخطاء و الغش.

بالنسبة للفرضية الثانية : هناك تطبيق فعلي لحوكمة الشركات في المؤسسات المالية : وجدنا هذه الفرضية غير مقبولة, حيث إتضح لنا أنه يوجد نقص كبير لمصطلح الحوكمة في مؤسسات الميناء.

2- عرض نتائج الدراسة :

بعد دراستنا لمختلف الجوانب المتعلقة بكل من حوكمة الشركات و التدقيق المحاسبي المالي وكذا محاولة تبيان دور التدقيق في تطبيق حوكمة الشركات ثم بعد قيامنا بالدراسة الميدانية تمكنا من الوصول إلى النتائج التالية :

3- نتائج الدراسة النظرية :

- هناك دور جديد و هام للمدقق المحاسبي المالي يتعلق بإدارة المخاطر و ذلك من خلال قيامه بفحص و مراقبة تلك المخاطر.
- تمثل حوكمة الشركات الكيفية التي تدار بها الشركات و تراقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة و بالتالي فهي تعتبر بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة إدارة الشركة في إستغلالها لمواردها و دراستها للمخاطر و هو ما يعتبر كمؤشر عن تحقيق الشركة لأهدافها بالدرجة الأولى و أهداف الأطراف ذات العلاقة بها.
- التدقيق سيؤدي بدوره إلى تفعيل أسلوب حوكمة الشركات من خلال القيام بعملية الربط بين مجل الإدارة والمدقق الداخلي و المدقق الخارجي و مختلف لجان التدقيق بما يسمح بتحقيق الإستقلالية و كفاءة الأداء المهني.
- إن أسلوب حوكمة الشركات بما يتضمنه من مبادئ و قواعد و إجراءات تنظيمية, قانونية, محاسبية و مالية ....إلخ, سيسمح بتفعيل تبني و إستخدام معايير التدقيق الدولي و من ثم تحقيق درجة أكبر من الوضوح و الشفافية في البيانات.

4- نتائج الدراسة التطبيقية :

- يكتسي تقرير مدقق الحسابات أهمية كبيرة لمستخدي الكشوف المالية.
- تحرص الشركة على إلتزام بمبادئ حوكمة الاشركات.
- اللإستقلالية و الحياد أساس تعزيز الثقة في رأي المدقق.
- الإلتزام بالمعايير العامة لتدقيق المحاسبي المالي يساهم في زيادة فعالية حوكمة الشركات

5- الصعوبات :

لقد واجهتنا عدة صعوبات أثناء إعداد البحث وعرقلة السير الحسن و من بينها :

- صعوبة الوصول إلى عينة الدراسة خاصة محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين لقلة عددهم.
- عدم تجاوب بعض محافظي الحسابات.
- قلة المراجع المتعلقة بحوكمة الشركات.

6- **الإقتراحات :**

بناء على الدراسة النظرية و نتائج الدراسة الميدانية, نقترح التوصيات التي من شأنها المساهمة في دور التدقيق المحاسبي المالي في حوكمة الشركات :

- إقامة دورة تدريبية و مؤتمرات مهنية و علمية بغرض التعريف بمفهوم حوكمة الشركات و نقد حوكمة الشركات.
- إعطاء ميثاق حوكمة الشركات المزيد من العناية الإهتمام و تعديله بما يحقق المصلحة من إصداره و ذلك لحماية الشركات وحماية حقوق ملاكها و جهات أخرى مستفيدة.
- تفعيل و تطبيق الحوكمة في المؤسسات و الشركات خصوصا في الجزائر.

7- **آفاق الدراسة :**

لقد تناولنا في دراستنا هذه دور التدقيق المحاسبي المالي في حوكمة الشركات, مبرزين مجالات المساهمين و بالتالي فإن هذه الدراسة و نتائجها تبرز بعض القضايا التي يمكن أن تكون مجالا للأبحاث القادمة و ذلك على النحو التالي :

- علاقة التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي و أثرها على حوكمة الشركات.
- مدى فعالية لجان المراجعة في تدعيم إستقلالية المراجع و تفعيل حوكمة الشركات.
- دراسة أثر إعتماد حوكمة الشركات على تفعيل المراجعة الداخلية في الجزائر.
- أثر تدقيق إدارة المخاطر على حوكمة الشركات.

قائمة

المراجع

أولا المصادر و المراجع باللغة العربية :

أ- الكتب :

1- محمد فاضل مسعد, خالد راتب الخطيب, دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات, الطبعة الأولى, دار الكنوز, الأردن, 2009 ص 110.

2- مجنح عتيقة دور التدقيق الداخلي في تقسيم الاداء المالي للمؤسسةالاقتصادية مذكرة الماجستر كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير قسم علوم التسيير جامعة بسكرة 2005.2006 ص 8 ص9.

3- متولي محمد الجمل عبد المزعم محمود المراجعة , دار النهظة العربية, القاهرة 1973 ص 18.

4- عشان فلاح الطارنة, تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية) دار المسيرة للنشر الاردن 2006 ص 18.

5- عبد الوهاب نصر علي شحاتة, المراقبة و المراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنلوجيا المعلومات و عولمة اسواق المالية (الواقع و المستقبل) الدار الجامعية مصر , 2005-2006 ص 500 , 501.

6- محمد السيد سريا, اصول المراجعة (الاطارالنظري, المعايير و القواعد, مشاكل التطبيق العلمي) دار المعرفة الجامعية, مصر 2002 ص 147, 148.

7- عبد الفتاح محمد الصحن, فتحي رزق السوافيري, الرقابة و المراجعة الداخلية, الدار الجامعية, مصر 2004, ص 225.

8- محمد لمين عبادي, مساهمة المراجعة الداخلية في تقسيم المعلومات الحسابية للمؤسسة, مذكرة ماجستر, قسم علوم التسيير, فرع ادارة الاعمال, جامعة الجزائر, الجزائر, 2006.2007 ص 119.

9- د. خالد امين عبد الله, علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية, الطبعة الاولى, دار وائل للنشر, عمان الاردن, 1999, ص 99.

10- د. احمد حلمي جمعة, المدخل الحديث لتدقيق الحسابات, الطبعة الاولى, دار صفاء للنشر و التوزيع, عمان, الاردن, 2000 ص 26.

11- **"ك.ب.م.ج"** هي تسمية من الشركات المهنية المتخصصة في تزويد خدمات التدقيق و الخدمات الضريبية و خدمات الاستشارات الادارية على مستوى العالم.

12- أسعد جاسم خضري الكروي, دور نظام الرقابة الداخلية في تشخيص حالات الفساد المالي (واقع و معوقات) رسالة استكمال المتطلبات الحصول على ماجستر في المحاسبة, جامعة الشرق الأوسط, عمان 2015 ص 30, 37.

13- مصطفى سليمان, حوكمة الشركات و دور أعضاء مجلس الإدارة (33)و المدرسين التنفيذيين الدار الجامعية الإسكتندرية,مصر 2005 ص 14.

14- عدنان عبد المجيد عبد الرحمان قباجة, أثر فاعلية الحاكمية للمؤسسة على آداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية, مذكرة دكتورة الفلسفة في التمويل, غير منشورة, كلية الدراسات الإدارية و المالية العليا, جامعة عمان العربية للدراسات العليا, 2008 ص 33-35.
15- علي أحمد زيت, محمد حسني عبد الجليل صبيحي, مبادئ و ممارسات حوكمة الشركات, ندوة حوكمة الشركات العامة و الخاصة من أجل إصلاح الإقتصادي و الهيكلي, القاهرة, مصر, 2006, منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية 2009, ص 73.
16- مصطفى حسن بسيوني السعدني, التنافسية و الإفصاح في إطار حوكمة الشركات, ندوة حوكمة الشركات العامة و الخاصة من أجل الإصلاح الإقتصادي و الهيكلي, القاهرة, نوفمبر 2006, منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية, القاهرة, مصر 2009 ص 147.
17- محمد طارق يوسف, حوكة الشركات في التواريخ, ملتقى الحوكمة و الإصلاح المالي و الإداري للمؤسسات الحكومية, منشورات المنظمة العربية الإدارية, 2009, القاهرة, مصر, ص 244.
18- ميكرا كراسيكي, حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة, مركز المشروعات الدولية خاصة **CIPE** نصائح إرشادية لتحقيق الإصلاح, أوت 2008 ص 4, 5.
19- عمرو يس, دور المراجعة الداخلية في تفعيل مباديء حوكمة الشركات, ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الإقتصادي و الهيكلي, القاهرة, نوفمبر 2006, منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية, القاهرة, مصر 2009 ص 188-190.
20- حاتم رياض مصطفى أصلان, مدى مساهمة تطبيق الحوكمة في تعزيز إكتشاف الغش و التلاعب بالتقارير المالية, رسالة ماجيستر, تخصص المحاسبة و التمويل, الجامعة الإسلامية بغزة, 2015 ص 32-33.
21- بن نومي سارة, فوضيلي سمية, دورة تدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات, ورقة مقدمة ضمن فعالية المؤتمر الدولي الأول حول المحاسبة, المراجعة في ضل بيئة الأعمال الدولية, كلية العلوم الإقتصادية و السير و التجارة, جامعة ميلة, 4 و 5 ديسمبر 2012 ص 12.
22- بن نومي سارة, فوضيلي سمية, دورة تدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات نفس مرجع السابق ص 7.
23- ودان بو عبد الله, حوكمة البنوك الإسلامية و دورها في حل الأزمات المالية, و رقة عمل مقدمة ضمن فعالية الملتقى حول دور الحوكمة في تفعيل آداء المؤسسات و الإقتصاديات, كلية العلوم الإقتصادية, جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف, الجزائر, 20,19 نوفمبر 2013 ص 105.
24- محمد عمر شلفوف عبد الحفيظ ميرة, الحاكمية المؤسسية و علاقاتها بالخصخصة و المسؤولية الإجتماعية ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر الثالث للعلوم المالية و المصرفين حول حاكمية الشركات تجربة الأسواق الناشئة, كلية الإقتصاد, جامعة البرموك, اريد الأردن, 17-18 أبريل 2013 ص 117.

25- براهمية كنزة, دور التدقيق الداخلي في تفعيل حركة الشركات, دراسة حالة مؤسسة الحركات, الخروب, ولاية قسنطينة, رسالة ماجستر, غير منشور, علوم التسيير, تخصص إدارة المالية, جامعة قسنطينة, الجزائر 2014 ص 17.
26- مصطفى حسن البيسوني السعدي, الشفافية و الإفصاح في إطار حوكمة الشركات, ندوة حوكمة الشركات العامة و الخاصة من أجل الإصلاح الإقتصادي و الهيكلي المنعقدة 19-23 نوفمبر 2006 المنظمة العربية للتنمية الإدارية القاهرة, مصر 2006 ص 152.
27- بلعادي عمار, دور حكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية و الإفصاح, الملتقى الدولي الأحول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع و هانات وافاق, كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير, جامعة العربي بن مهيدي, أم البواقي الجزائر 8/7 ديسمبر 2010 ص 3.
28- أحمد علي خضر, الاقتصاح و الشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات دار الفكرة الجامعة الإسكندارية مصر, 2012 ص 52.
29- رشا نايل حامد الطاونة, علي محمد عمر العضايلة, أثر تطبيق الشفافية على مستوى المسائلة الإدارية في الوزارات الأردنية, المجلة الأردنية في إدارة الأعمال, المجلد 6, بعد 1, الجامعة الأردنية 2010, ص 68.
30- نصر عبد الكريم, تقديم تجربة الإدراج و الإفصاح في سوق فلسطين للأوراق المالية بعد مرور عشر سنوات على تأسيسه, الملتقى السنوي الأول لسوق رأس المال الفلسطيني, الجامعة, الإسلامية, غزوة فلسطين, سبتمبر 2017 ص 10.
31- أحمد علي خضر, الإفصاح و الشفافية كأحد مباديء الحوكمة في قانون الشركات دار الفكر الحامي, الإسكندرية, مصر, 2012 ص 6.
32- علي الصاوي, ماهية المساءلة و الشفافية و دورها في تعزيز التنمية الإنسانية, المؤتمر الثالث, للجمعية الإقتصاديةالعمارنية بالتعاون مع الجمعية الإقتصادية و الخليجة و برنامج الأمم المتحدة الالماني حول المسألة الشفافة مسقط عمان 21-22 مارس 2009 ص 9.
33- فارس بن علوش بن بادي السيعي, دور الشفافية و المساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية, مذكرة دكتوراه الفلسفة في العلوم الأمنية, غير قسم العلوم الإدارية كلية الدراسات العليا (63) 2010 ص 42.
34- بن مسعود نصر الدين, كنوش محمد, واقع أهمية و قيمة المسؤولية الإقتصادية, المؤسسة الإجتماعية مع دراسة إستطلاعية على إحدى المؤسسات الوطنية, الملتقى الدولي الثالث حول منظمات الأعمال و

المسؤولية الإجتماعية, الكلية الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير, جامعة بشار, بشار, الجزائر 14-15 فيفري 2012 ص 4.

ب- الإنترنت :

1- مسين برقي, عمر علي عبد الصمد, واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر و سبل تفعيلها, الموقع الإلكتروني PDF يرقي و عمر علي عبد الصمد حسين , تفعيلها بسبل مؤسسات , حوكمة , دور ../ /iefpedia.com.

2- محمد فوزي عبد العزيز, الشفافية الإدارية و علاقاتها بالإلتزام التنظيمي و المساءلة الإدارية لدى العاملين بمديرية الشباب و الرياضة بمحافظة ألمانيا, ص 12, الموقع الإلكتروني .phedu.mi,ia.edu.eg/STAFF/ABO…/default.aspx

ثانيا المصادر و المراجع باللغة الإنجليزية :

أ- الكتب :

1. Fitzpatrick, the story of book keeping , accounting and auditing

الملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي يلعبه التدقيق لمحاسبي في حوكمة الشركات عن طريق تفعيل هذه الأخيرة في المؤسسات الإقتصادية, حيث أصبحت اليوم حوكمة الشركات أولى إهتمامات هذه المؤسسات خاصة المساهمين و كافة الأطراف الخارجية الأخرى و ذلك كحماية لأصول الشركة و حقوق ذوي الأقلية وهذا بعدد سلسلة الفضائح و الهزات المالية العالمية التي عرفتها كبريات الشركات العالمية و إقتصاديات بعض البلدان.

و قد خلصت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي و الخارجي يسمح بإنتاج معلومات محاسبية و مالية ذات جودة مما يسمح بأن تكون بمثابة قاعدة بيانات لمتخذي القرارات, كما يهدف التدقيق الداخلي لحوكمة الشركات من خلال إرساء لمبادئ و قواعد حوكمة الشركات بفضل نظام الرقابة الداخلية و لجان التدقيق و كذلك الإفصاح و الشفافية.

و منه يعمل التدقيق المحاسبي على حماية الشركة من كل المخاطر المالية التي تؤثر بصفة سلبية على واقع المركز المالي لها بالإضافة إلى أهمية الإستعانة بدور التدقيق الداخلي و الخارجي من خلال تحسين سمعة المؤسسة و منه زيادة القدرة التنافية و العامة على جذب العديد من المساهمين و إكتساب حصص جديدة في السوق و عليه التدقيق المحاسبي بمثابة المحرك الأساسي و صمام الأمان للحوكمة الرشيدة.

كلمات مفتاحية : التدقيق المحاسبي, حوكمة الشركات, الحوكمة الرشيدة.

Abstract :

This study aims to highlight the role that auditing plays for accountants in corporate governance by activating the latter in economic institutions, where today corporate governance has become the first concern of these institutions, especially shareholders and all other external parties, as a protection for the company’s assets and the rights of minority people, and this is a series of series Global financial scandals and shocks that major international companies and the economies of some countries have known.

The study concluded that the internal and external audit allows the production of quality accounting and financial information, which allows it to serve as a

database for decision-makers. The internal audit also aims at corporate governance by establishing the principles and rules of corporate governance thanks to the internal control system and audit committees and Also, disclosure and transparency.

And from it, the accounting audit works to protect the company from all financial risks that negatively affect the reality of its financial position, in addition to the importance of using the role of internal and external auditing by improving the reputation of the institution and increasing the competitive and public ability to attract many shareholders and acquire stakes. New in the market, and the accounting audit is the main engine and safety valve for good governance.

Keywords : accounting audit, corporate governance, good governance.