جامعة عبد الحميد ابن باديس

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

القسم: العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : المالية والمحاسبة التخصص : التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

دور و ظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات

دراسة حالة المؤسسة المينائية مستغانم

مقدمة من طرف الطالب :

- بودور إبراهيم

تحت إشراف الأستاذ

بوشيخي بوحوص

أعضاء اللجنة المناقشة :

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
أستاذ	بن زيدان الحاج	رئيسا	جامعة مستغانم
أستاذ	بوشيخي بوحوص	مقررا	جامعة مستغانم
أستاذ	بوظراف جيلالي	مناقشا	جامعة مستغانم

السنة الجامعية : 2019/2018

الإهداء

تبارك الذي أهدانا نعمة العقل و أنار سبيلنا بنور العلم و مهد لنا طريق النجاح بكل تقدير و عرفان

أهدي هذا اعمل المتواضع إلى أعز ما أملك و ما لدى الكون في الوجود و اقرب الناس إلى قلبي و إلى إخوتي الأعزاء حفظهم الله

إلى الأستاذ المشرف أسمى التحية و التقدير الجزيل

إلى كل من شجعني و لو بكلمة طيبة

إلى كل الأقارب و الأحباب

جزاكم الله خيرا

و شكرا.

ابراهيم

الشّكـــر والتّقديـــر

أتوجه بالشكر والحمد لله عز وجل الذي مدّني بالقوة والصبر على مواصلة هذا العمل وإتمامه.

كما أتقدّم بجزيل الشكر وعظيم التقدير إلى الأستاذ" ..... " لتفضّله بالإشراف على هذه المذكرة وعلى حكمة توجيهاته وملاحظاته.

و أدين بالشكر أيضا إلى كل الأشخاص، الذين ساعدوني من خلال تقديم جميع التسهيلات ومختلف التوضيحات والمعلومات المقدّمة من طرفهم لإنجاز هذا البحث.

ابراهيم

فهرس المحتويات

المحتوى	الصفحة
تشكرات و تقدير	-
الإهداءات	-
قائمة المحتويات	-
قائمة الأشكال و الجدوال	-
المقدمة العامة	- أ- د-
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات	
تمهيد الفصل	**02**
المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات	**03**
المطلب الأول: اسباب وبواعث ظهور حوكمة الشركات	**03**
أولا : نظرية الوكالة	**03**
ثانيا : نظرية التجذر	**05**
ثالثا : نظرية تكلفة الصفقات	**05**
رابعا : الانهيارات المالية	**06**
المطلب الثاني : مفهوم حوكمة الشركات	**06**
أولا : نشأة مفهوم حوكمة الشركات	**06**
ثانيا: مفهوم حوكمة الشركات	**07**
ثالثا:خصائص حوكمة الشركات	**09**
المبحث الثاني: أساسيات حوكمة الشركات	**10**
المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات	**10**
أولا : ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات	**10**
ثانيا : حقوق المساهمين	**11**
ثالثا: المعاملة المتكافئة للمساهمين	**11**
رابعا : دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات	**11**
خامسا: الإفصاح والشفافية	**12**
سادسا : مسؤوليات مجلس الإدارة	**12**
المطلب الثاني : أهمية وأهداف حوكمة الشركات	**13**
اولا : أهمية حوكمة الشركات	**13**
ثانيا : اهداف حوكمة الشركات	**13**

المطلب الثالث : نظام ومحددات حوكمة الشركات	**14**
أولا : نظام حوكمة الشركات	**14**
ثانيا : محددات حوكمة الشركات	**15**
المطلب الرابع : ركائز حوكمة الشركات والأطراف المعنية بتطبيقها	**16**
اولا : ركائز حوكمة الشركات	**16**
ثانيا : الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	**17**
المبحث الثالث: الأبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات وتجارب بعض الدول	**18**
المطلب الأول : الأبعاد التنظيمية لحومكة الشركات	**18**
أولا : البعد الاشرافي	**18**
ثانيا: البعد الرقابي	**19**
ثالثا : البعد الأخلاقي	**20**
رابعا : البعد الاستراتيجي	**20**
خامسا: تحقيق الافصاح والشفافية	**20**
المطلب الثاني : تجارب بعض الدول	**20**
اولا- التجربة البريطانية	**20**
ثانيا- التجربة الأمريكية	**21**
ثالثا: التجربة الفرنسية	**22**
رابعا: التجربة الألمانية	**23**
خامسا : التجربة المصرية	**23**
سادسا: واقع حوكمة الشركات في الجزائر	**24**
خلاصة الفصل	**26**
الفصل الثاني : التدقيق الداخلي وإسهاماته في حوكمة الشركات	
تمهيد الفصل	**28**
المبحث الأول : ماهية التدقيق الداخلي	**28**
المطلب الأول : نشأة وتطور مفهوم التدقيق الداخلي	**29**
اولا : تطور مفهوم التدقيق الداخلي	**29**
ثانيا : تعريف التدقيق الداخلي	**29**
ثالثا: انواع التدقيق الداخلي	**30**
المطلب الثاني : اساسيات التدقيق الداخلي	**32**
أولا : فروض ومبادئ التدقيق الداخل	**34**
ثانيا : مكانة التدقيق الداخلي في الشركة	**34**
ثالثا : أهمية واهداف التدقيق الداخلي	**35**

المبحث الثاني: معايير ومراحل تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي والتقنيات المستعملة	**36**
المطلب الأول: معايير التدقيق الداخلي	**39**
اولا:معايير الصفات	**39**
ثانيا: معايير الأداء	**39**
ثالثا: معايير التنفيذ	**40**
المطلب الثاني: سير مهمة التدقيق الداخلي	**42**
اولا : مرحلة تحضير المهمة	**42**
ثانيا : مرحلة تنفيذ المهمة	**43**
ثالثا: مرحلة نهاية المهمة	**44**
المطلب الثالث : تقنيات التدقيق الداخلي	**44**
اولا : انواع التقنيات المستعملة	**44**
ثانيا : أدلة الإثبات	**44**
ثالثا : ملفات التدقيق الداخلي	**45**
المبحث الثالث : علاقة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات	**45**
المطلب الأول : علاقة التدقيق الداخلي بمجلس الادارة ولجنة التدقيق	**46**
اولا : علاقة التدقيق الداخلي بمجلس الادارة	**47**
ثانيا : علاقة التدقيق الداخلي بلجنة التدقيق	**48**
المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقييم وادارة. المخاطر	**51**
أولا : تقييم نظام الرقابة الداخلية	**51**
ثانيا : ادارة المخاطر	**57**
المطلب الثالث : علاقة التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي	**60**
خلاصة الفصل	**62**
الفصل الثالث : الدراسة الميدانية	
المبحث الأول: تقديم مؤسسة ميناء مستغانم	**64**
المطلب الأول: لمحة تاريخية حول مؤسسة ميناء مستغانم	**64**
المطلب الثاني: الموقع الجغرافي لميناء مستغانم وتصميمه	**65**
المطلب الثالث: التسهيلات المينائية والانشاءات المتخصصة له	**66**
المطلب الرابع: أهداف وخصائص مؤسسة ميناء مستغانم	**66**
المطلب الخامس: الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم	**67**
المبحث الثاني: تحليل الاستبيان.	**69**

خلاصة الفصل	73
خاتمة عامة	76-75
قائمة المراجع	81-78
ملخص الدراسة	83

قائمة الاشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1	مشاكل نظرية الوكالة	**5**
2	خصائص حوكمة الشركات	**10**
3	المحددات الأساسية لتطبيق مفهوم حوكمة الشركات	**16**
4	ركائز حوكمة الشركات	**17**
5	الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات	**18**
6	**الهيكل التنظيمي الشامل لمؤسسة ميناء مستغانم.**	**67**

قائمة الجداول.

الرقم	العنوان	الصفحة
1	معايير التدقيق الدولية الخاصة بالصفات	**40-39**
2	معايير التدقيق الدولية الخاصة بالأداء	**42-40**

المقدمة

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

وهذا ما أدى إلى الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي ودوره في تطبيق حوكمة الشركات نظرا لدوره في مساعدة الإدارة ومجلس الإدارة ولجان التدقيق في القيام بمسؤولياتهم من خلال تزويدهم بالمعلومات التفصيلية التي يحتاجون إليها. حيث تعد وظيفة التدقيق الداخلي الى جانب التدقيق الخارجي من آليات الرقابة ضمن إطار هيكل الحوكمة، وخاصة في الحد من الفساد المالي والإداري. حيث تطورت وظيفة التدقيق الداخلي تطورا كبيرا خاصة في الآونة الأخيرة من خلال التعريف الحديث للتدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية لسنة 1999. وأدى ذلك التطور إلى تغيير النظرة القديمة للتدقيق الداخلي من مجرد آلية لكشف الأخطاء والانحرافات والحفاظ على الأصول إلى إضافة قيمة للمنشأة وأداة فعالة في خدمة الادارة من خلال مساهمته في تصميم وتقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية وكذلك في تقييم وادارة المخاطر والحماية منها ودعم عمليات الحوكمة وتقديم المشورة لمجلس الادارة، وبالتالي ضمان تحقيق أهداف المنشأة.

أسئلة الدراسة الدراسة

موضوع البحث قمنا بصياغة التساؤل الرئيسي على النحو التالي:

كيف يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات ؟

ويتفرع عن هذا التساؤل الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

1- ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية؟
2- ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات من خلال تقييم وادارة المخاطر ؟
3- هل توجد علاقة تكاملية وتعاونية بين التدقيق الداخلي ومجلس الادارة ولجنة التدقيق ؟
4- هل توجد علاقة تعاونية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي؟

فرضيات الدراسة

وكإجابات مبدئية للأسئلة المطروحة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية: يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسة المينائية مستغانم. و تتفرع عن الفرضية الرئيسية، الفرضيات الفرعية التالية:

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

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

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

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

أهمية الدراسة

تظهر أهمية الدراسة من جهة، في الأهمية التي حظيت بها حوكمة الشركات في الآونة الأخيرة حيث أصبحت تمثل الحل الأمثل للحد من الفساد المالي والإداري، والحفاظ على حقوق المساهمين وأصحاب المصالح، بالإضافة إلى تعزيز الإفصاح والشفافية في المؤسسة. ومن جهة ثانية، في أهمية دور وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات من خلال الدور الحديث المنوط بالتدقيق الداخلي والمتمثل في إضافة قيمة للمنشأة ومساعدتها على تحقيق أهدافها من خلال تقييم وتحسين إجراءات ادارة المخاطر والرقابة.

اهداف الدراسة

تتمثل أهداف الدراسة في :

– إلقاء الضوء على مفهوم حوكمة الشركات و مبادئها و آليات تطبيقها.

- إلقاء الضوء على مفهوم التدقيق الداخلي والتطورات التي طرأت عليه.

- إبراز دور وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات.

- إبراز العلاقة التكاملية والتعاونية للتدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق.

- إبراز العلاقة التعاونية للتدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي.

أسباب اختيار الموضوع

- أسباب شخصية نظرا لملائمة الموضوع المجال التخصص، و رغبتنا الشخصية للإلمام بموضوع البحث.

-أهمية الموضوع وحداثته حيث ازداد الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات خاصة في أعقاب الانهيار المالية العالمية حيث أصبح تطبيق مبادئ الحوكمة ضرورة لحسن أداء المؤسسات وللحد من الفساد المالي والإداري

- نظرا لأهمية دور التدقيق الداخلي كالية رقابية في اطار حوكمة الشركات وأداة لتفعيلها.

الدراسات السابقة

1- دراسة عمر علي عبد الصمد، الموسومة ب: "**دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات: دراسة ميدانية**" رسالة ماجستير بالمحاسبة والمالية، جامعة المدية، سنة 2009.

تهدف هذه الدراسة إلى تبيين دور المراجعة الداخلية كآلية من آليات تطبيق حوكمة المؤسسات وكذا سبل تفعيلها في الجزائر، من وجهة نظر مجموعة من المهنيين (مدراء اقسام المراجعة الداخلية) والاكاديميين (اساتذة المحاسبة والمراجعة) وخلصت الدراسة إلى نتائج أن المراجعة الداخلية ترتكز على ثلاث عناصر رئيسية على أساسها تتحدد درجة تأثيرها في حوكمة المؤسسات وتتمثل هذه العناصر في أهلية المراجع الداخلي، استقلاليته و موضوعيته، وجودة أداء عمله.

2- دراسة إبراهيم إسحاق نسمان، الموسومة ب : "**دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة، دراسة تطبيقية على قطاع المصارف العاملة بفلسطين**" رسالة ماجستير بالمحاسبة، جامعة غزة الإسلامية، سنة 2009.

هدفت الدراسة إلى معرفة دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة في المصارف العاملة في فلسطين حيث تم التركيز على أداء المراجعة الداخلية وعلاقتها بالمخاطر ودورها في تفعيل حوكمة المصارف ودراسة ميدانية شملت قطاع المصارف، وخلصت الدراسة إلى أن هناك تأثير كبير للميثاق الأخلاقي للمراجعة الداخلية على حوكمة المصارف ولضمان تنفيذ أعمال الحوكمة يجب أن يتواجد التنظيم الإداري والمهني المتكامل والذي يشمل مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، إدارة المراجعة الداخلية، إدارة المخاطر مع وظيفة مراقبة الامتثال. 3-د/سمير كامل محمد عيسى: "**العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات-مع دراسة تطبيقية** - مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد رقم 1، المجلد رقم 45 ، جانفي 2008.

اهتمت هذه الدراسة بابراز اهم البحوث التي جرت في امريكا، انجلترا، واستراليا حول جودة المراجة الداخلية والاتجاهات الحديثة لها، وخلص الباحث الى ان اهمية المراجعة الداخلية قد زادت خصوصا مع متطلبات حوكمة المؤسسات وهذا فيما يخص دعمها للمراجع الخارجي، مجلس الادارة، لجنة المراجعة، والادارة العليا.

من خلال عرض الدراسات السابقة يتضح وجود اختلاف بين طريقة معالجة كل دراسة ونتائجها. وما يميز هذه الدراسة عن سابقاتها انها تركز على الدور الحديث المنوط بالتدقيق الداخلي الداعم الحوكمة الشركات والمتمثل في اضافة قيمة للمؤسسة من خلال منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين فعالية اجراءات ادارة المخاطر والرقابة الداخلية. والتركيز كذلك على الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي المتعلقة بكفاءة المدقق الداخلي، واستقلاليته

وموضوعيته، وجودة اداء مهامه. ولتحقيق هذه الأهداف تمت الدراسة الميدانية على مستوى المؤسسة المينائية مستغانم.

حيث تم توزيع استبيانات الدراسة على المديرين التنفيذيين، ورؤساء الدوائر، ورؤساء المصالح والمدققين الداخليين، وبعض الاطارات لأخذ آرائهم حول موضوع الدراسة.

حدود الدراسة

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

منهج الدراسة

تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة بالنسبة للجزء النظري حيث استعمل المسح المكتبي بجمع ما تيسر من المؤلفات و البحوث المتعلقة بموضوع الدراسة. والمنهج الاستدلالي او الاستقرائي بالنسبة للجانب التطبيقي مستخدمين الاستبيان، حيث تم توزيعه على المديرين التنفيذيين والمدققين ورؤساء الدوائر ورؤساء المصالح بالمؤسسة المينائية لولاية مستغانم.

صعوبات الدراسة

تكمن صعوبات الدراسة في حداثة الموضوع وقلة المراجع التي تناولت موضوع علاقة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات. بالإضافة إلى صعوبات لاقيناها إثناء الدراسة الميدانية تمثلت في عدم استجابة بعض المديرين للإجابة على الاستبيان بسبب انشغالاتهم و تغيبهم .كما اننا لم نتمكن من الحصول على أجوبة أعضاء مجلس الإدارة بسبب عدم وجودهم بالمؤسسة خلال فترة التربص ذلك الكونهم أعضاء خارجين عن المؤسسة.

هيكل الدراسة

لقد قمنا بتقسيم موضوع البحث إلى ثلاثة فصول ، فصلين يمثلان الجانب النظري و الفصل الثالث يمثل الجانب التطبيقي.

- تطرقنا في الفصل الأول إلى ماهية حوكمة الشركات، ومبادئها بالإضافة إلى محدداتها وركائزها والأطراف المعنية بتطبيقها. كما تناولنا فيه كذلك الأبعاد التنظيمية الحوكمة الشركات وتجارب بعض الدول.
- في حين تم اتطرق في التطرق في الفصل الثاني إلى نشأة وتطور مفهوم التدقيق الداخلي، ومعايير ومراحل تنفيذ مهمة التدقيق والتقنيات المستعملة، بالإضافة إلى علاقة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات محاولين إبراز علاقة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة ولجنة التدقيق والى دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر بالإضافة إلى علاقتها بالتدقيق الخارجي.
- وفي الأخير تضمن الجانب التطبيقي تعريف المؤسسة المينائية لولاية مستغانم التي اجرينا فيها التربص، والى الطريقة المتبعة في الدراسة. كما تناولنا فيه كذلك عرض وتحليل نتائج الدراسة.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات.

تمهيد الفصل:

ازدادت أهمية حوكمة الشركات نتيجة لاتجاه كثير من دول العالم إلى التحول إلى النظم الاقتصادية الرأسمالية التي يعتمد فيها بدرجة كبيرة على الشركات الخاصة لتحقيق معدلات مرتفعة ومتواصلة من النمو الاقتصادي. وقد أدى اتساع حجم تلك المشروعات إلى انفصال الملكية عن الإدارة، ودفع اتساع حجم الشركات وانفصال الملكية عن الإدارة إلى ضعف آليات الرقابة على تصرفات المديرين، وإلى وقوع كثير من الشركات في أزمات مالية. حيث ساهمت هذه العوامل في دفع مفهوم جديد الى الظهور وهو مفهوم حوكمة الشركات التي جاءت لتمثل الحل المناسب لمعالجة الانهيار وازمة الثقة التي ترتبت عليه والتي طال تأثيرها اغلب التعاملات في الاسواق العالمية.

وللإحاطة بموضوع الحوكمة فقد تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات، سنتطرق في هذا المبحث الى أسباب وبواعث ظهور حوكمة الشركات والتعاريف الواردة بشأنها، وخصائصها.

المبحث الثاني: أساسيات حوكمة الشركات، سنتناول فيه مبادئ وأهمية وأهداف حوكمة الشركات بالإضافة إلى نظامها ومحدداتها كما سنتطرق فيه كذلك إلى ركائز حوكمة الشركات والأطراف المعنية بتطبيقها

المبحث الثالث: الإبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات وتجارب بعض الدول وواقع الحوكمة في الجزائر سنتطرق فيه إلى الإبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات والى تجارب او تطبيقات بعض الدول للحوكمة بالإضافة إلى واقع الحوكمة في الجزائر.

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات.

المطلب الأول: اسباب وبواعث ظهور حوكمة الشركات

أولا: نظرية الوكالة[1]: أدى ظهور نظرية الوكالة وما ارتبط بها من إلقاء الضوء على المشاكل التي تنشأ نتيجة تعارض المصالح بين أعضاء مجالس إدارة الشركات وبين المساهمين، الى زيادة الإهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح التي تعمل على حماية مصالح المساهمين والحد من التلاعب المالي والإداري الذي يقوم به أعضاء مجالس الإدارة بهدف تعظيم مصالحهم الخاصة. وفي عام 1976 قام كل من

"jensen and meckling" بالإهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميته في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة. ولاحق ذلك مجموعة من الدراسات العلمية والعملية والتي أكدت على أهمية الإلتزام بمبادئ حوكمة الشركات وأثرها على زيادة ثقة المستثمرين في أعضاء مجالس الشركات.

1- **تعريف نظرية الوكالة**[2] : تصف نظرية الوكالة المنشأة بانها مجموعة من العلاقات التعاقدية وان وجود المنشأة يتحقق من خلال واحد او اكثر من العقود الاتفاقية، وأن عقود الاستخدام ما هي الا أدوات لتخصيص الموارد ووصف الغرض من نشاط المنشأة وبالتالي يمكن دراسة المنشأة عن طريق تحليل الخصائص العامة لعقود التوظيف الخاصة بها.

يصف Meckling & jensen (1976) علاقة الوكالة بأنها عقد يقوم بموجبه واحد أو أكثر من الإفراد (الأصيل أو الموكل) بتعيين واحد أو أكثر (الوكيل) لكي ينجز بعض الإعمال والخدمات بالنيابة عنه، وفي المقابل يفوض الأصيل الوكيل في اتحاد بعض القرارات.

2-**فروض نظرية الوكالة**[3]:

- يتميز كل من الأصيل والوكيل بالرشد الاقتصادي و يسعى إلى تعظيم منفعته الذاتية.

- اختلاف أهداف و أفضليات كل من الأصيل والوكيل، فبينما يسعى الأول إلى الحصول على أكبر قدر من جهد وعمل و تصرفات الوكيل مقابل أجر معقول، فإن الوكيل يسعى إلى تعظيم منفعته من خلال الحصول على أكبر قدر من المكافآت والحوافز والمزايا مع بذل جهد اقل.

اختلاف المخاطرة التي يتحملها كل من الأصيل و الوكيل، ويرجع ذلك إلى :

- عدم قدرة الأصيل على متابعة وملاحظة أداء وقرارات وتصرفات الوكيل بصورة مباشرة نتيجة معايشة الأخير لظروف العمل ومشاكله والإلمام بخصائص التنظيم.

- اختلاف الخلفية التدريبية والخصائص الشخصية لكل من الأصيل والوكيل.

- اختلاف إمكانية التوصل إلى المعلومات و فهمها لكل من الأصيل و الوكيل.

[1] د. محمد مصطفى سليمان ، حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الاداري ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2006، ص 13.

[2] **د طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (شركات قطاع عام و خاص و مصارف) المفاهيم المبادئ التجارب المتطلبات)، ط2، الدار الجامعية القاهرة، مصر، 2007، ص77.**

[3] **د - طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص70.**

2-مشاكل نظرية الوكالة[1]: تعد نظرية الوكالة تعبيرا للعلاقة التعاقدية بين مجموعتين تتضارب أهدافها وهما كلا من الاصلاء (المالكين) والوكلاء (المدراء) وتهدف نظرية الوكالة إلى صياغة العلاقة بين هؤلاء الأطراف بهدف جعل تصرفات الوكيل تنصب في تعظيم ثروة المالكين. ومن خلال هذه العلاقة تنشأ العديد من المشاكل، لعدم وجود عقود كاملة.

2 - 1 - مشكلة تضارب المصالح: أن كلا من الأصيل والوكيل شخصا يتميز بالتصرف الرشيد ويقصد بذلك أن كلا منهم يعمل على تعظيم منفعته المتوقعة، إذ يعد ذلك بمثابة هدف يفسر تصرفات كل منهما فالمالكون سوف يعملون من اجل تعظيم ثروتهم وتحقيق مصالحهم الذاتية بشكل منفرد بالعائد المالي المتوقع الذي سيتولد من استثماراتهم في الشركة بواسطة المدراء. أما المدراء فسوف يعملون على تحقيق مصالحهم الذاتية بتعظيم عائدهم (ثروتهم) و كذلك بعدم بذل الجهد أو ما يسمى بوقت الراحة Leisure ولو كان ذلك على حساب مصلحة المالكين، فالمصالح الذاتية للمدير تمثل مكونات العائد المتوقع الذي سيحصل عليه من الشركة ، وهي احد الدوافع المؤثرات السلوكية للإدارة العليا، وقد تكون هذه المصالح جارية أو مصالح مستقبلية، كما أنها قد تتضمن منافع مالية وأيضا غير مالية، كما أن المدير قد يحصل على هذه المنافع بشكل مباشر أو غير مباشرة[2]

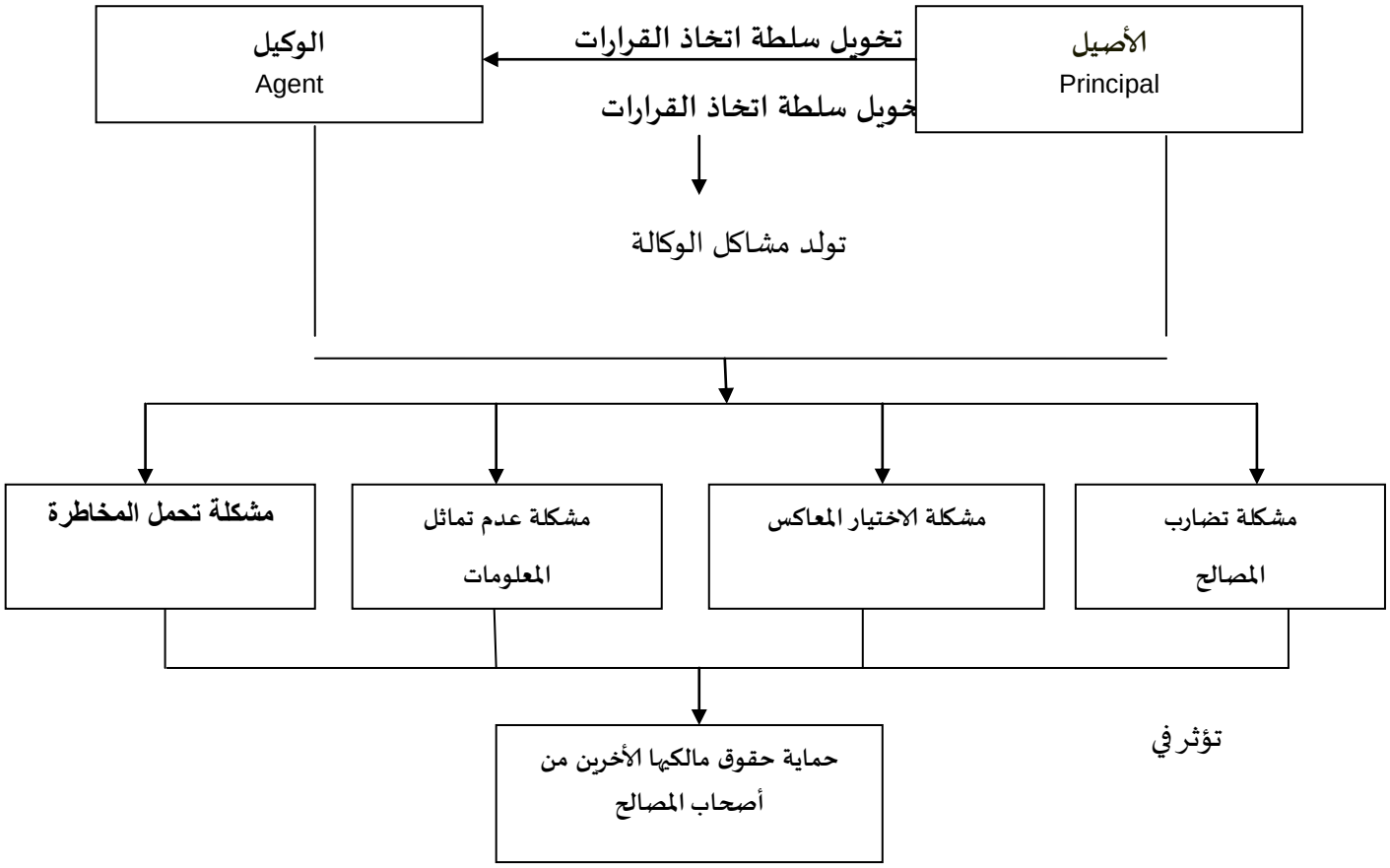
2. - 2 - مشكلة عدم تماثل المعلومات: حيث يتوافر للوكيل (وهو الإدارة) كل المعلومات المتاحة عن المؤسسة من واقع معايشته اليومية لها ويستخدم الوكيل هذه المعلومات لتحقيق مصلحته الشخصية حتى لو تعارضت مع مصلحة الأصيل، ومن الممكن أن يفصح الوكيل عن بعض هذه المعلومات ويخفي البعض الآخر، أو يقدم المعلومات بطريقة تجعل الأصيل يقيم مجهوداته في أفضل صورة ممكنة أو في وضع أفضل مما توافرت كل المعلومات للأصيل.[3]

[1] -د تبول محمد نوري، د على خلف سلمان، دراسة حول حوكمة الشركات و دورها في تخفيض مشاكل الوكالة ، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة ، جامعة المستنصرية العراق، ص18

[2] نفس المرجع السابق، نفس الصفحة

[3] دطارق حماد عبد العال ، مرجع سابق، ص 79.

شكل رقم (1) مشاكل نظرية الوكالة



المصدر د تبول محمد فوزي ،د على خلف سليمان، مرجع سابق ص 17 .

ثانيا: نظرية تكلفة الصفقات[1] La Théorie de cout de transaction: تعتبر نظرية كوز (coase) السنة 1973 من النظريات الأولى التي فسرت تكاليف الصفقات و تطرقت إليها بشأن تواجد المؤسسة. حيث اعتبرت المنشأة موجودة كبديل عن صفقات أكثر تكلفة. حيث تقوم نظرية كوز على ان علاقات العمل هي من تعمل على تخفيض تكاليف الصفقات ودور العمال في هذا التخفيض متعلق بنظام التشغيل، المكافئات، الترقية، مرقبة وتقييم الأداء. وأطلق على أسباب إخفاق هذه النظرية في العلاقات الاقتصادية تعبير تكلفة الصفقة. تعود نظرية تكاليف الصفقات إلى الباحث اوليفر ويليمسون في سنة 1975 حيث قام بتسمية الأسعار المولدة للتكاليف الإضافية prix genere des couts supplementaires بتكاليف الصفقات أو المعاملات وهذه التكاليف صنفت إلى ثلاث فئات: تكاليف البحث والمعلومة تكاليف التفاوض وإتخاد القرار، تكاليف المراقبة والتنفيذ.

ثالثا: نظرية التجذر[2] La Théorie de l ' enracinement: تفترض نظرية التجدر أن الفاعلين في المؤسسة يطورون إستراتيجيتهم للحفاظ على مكانتهم بالمؤسسة والعمل على حرمان المنافسين المحتملين من الدخول إليها، هذا ما يسمح لهم بالرفع من سلطتهم ومن مساحة إدراكهم لما يجري بالمؤسسة وينتج تجذر المديرين كرد فعل عن الرقابة

[1] حفيظ هاجر كلتوم، المراجعة الداخلية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات في المؤسسات الاقتصادية ، دراسة استبيانية، مذكرة ماستر جامعة البويرة، 2013-2014،ص12.

[2] نفس المرجع، ص 11.

الداخلية والخارجية الموجهة إليهم. حيث من الشروط الضرورية لفعالية الرقابة الممارسة على المديرين بهدف حماية مصالح المساهمين وباقي الأطراف لديها:

- كفاءة المراقبين: تعني بذلك القدرة على امتلاك وحيازة المعلومات ومعرفة خاصة وجيدة بالبيئة وبباقي الفاعلين ومعالجة تلك المعلومات.
- تحفيز المراقبين: ركزت كل من نظرية الوكالة ونظرية تكلفة الصفقات على التصرف الانتهازي للمراقبين.
- استقلالية المراقبين: حيث وضعت نظرية التجذر علامة استفسار عن العلاقات القائمة بين المديرين والمراقبين وفقا ل(FAMA et JENSEN 1983) فإن الرقابة الفعالة على المديرين تمر بأربعة مراحل هي:

التدريب والتعليم المتعلق بالاقتراحات المقدمة قبل استعمال الموارد.

الموافقة المتصلة باختيار مبادرات و خيارات القرارات.

تهيئة ظروف تنفيذ القرارات الموافق عليها .

الرقابة من خلال قياس أداء الوكلاء.

رابعا : الانهيارات المالية[1] : إن الأسباب الرئيسية التي أدت إلى الاهتمام المتزايد بمفهوم حوكمة الشركات تكمن في الأفلسات التي تعرضت لها الكثير من الشركات في الدول المتقدمة ومثال على ذلك الانهيارات المالية التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا وامريكا اللاتينية عام 1997 وأزمة شركة انرون Enron التي كانت تعمل في مجال تسويق الكهرباء و الغاز الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية عام 2001 م وكذلك أزمة شركة ورلد كوم Worldcom الأمريكية للاتصالات عام 2002 م وإذا نظرنا إلى أهم الأسباب التي أدت إلى هذه الانهيارات ترجع معظمها إلى الفساد الإداري والمحاسبي بصفة عامة والفساد المالي بصفة خاصة، مع مراعاة أن الفساد المحاسبي يرجع في احد جوانبه إلى دور مراقبي الحسابات وتأكيدهم على صحة القوائم المالية وما تتضمنه من من معلومات محاسبية، ذلك على خلاف المعلومات الحقيقية التي تعبر عنها الأوضاع المالية لهذه الشركات والمؤسسات الاقتصادية ، وقد نتج عن ذلك مجموعة من الآثار السلبية أهما فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية و فقدانها للجودة.

نتيجة لكل هذا ازداد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات، وأصبحت من الركائز الأساسية التي يجب أن تقوم عليها المؤسسات الاقتصادية، حيث قامت العديد من المنظمات والهيآت الدولية بتأكيد مزايا هذا المفهوم والحث على تطبيقه في الشركات والمؤسسات الاقتصادية مثل لجنة كادبيري cadbury commity التي تم تشكيلها لوضع اطار حوكمة الشركات باسم cabury best practice عام 1999م في المملكة المتحدة، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD التي قامت بوضع مبادئ حوكمة الشركات عام 1999، وصندوق المعاشات العامة CALPERS في الولايات المتحدة الأمريكية.

المطلب الثاني: مفهوم حوكمة الشركات

أولا: نشأة مفهوم حوكمة الشركات: يعود لفظ الحوكمة إلى كلمة إغريقية قديمة تعبر عن قدرة ربان السفينة الإغريقية ومهارته في قيادة السفينة وسط الأمواج والأعاصير والعواصف، وما يمتلكه من قيم وأخلاق نبيلة،

[1] - فاتح غلاب ، تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ و معايير التنمية المستدامة دراسية لبعض المؤسسات الصناعية مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص ادارة الاعمال و الاستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس سطيف، 2010-2011، ص6.

وسلوكيات نزيهة وشريفة في الحفاظ على أرواح وممتلكات الركاب ورعايته وحمايته للأمانات و البضاعة التي في عهدته وإيصالها لأصحابها[1].

وفي عام 1976 قام كل من (Jenson and Meckling) بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميتها في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة والتي مثلتها نظرية الوكالة[2].

ومن الملاحظ أن الاهتمام بهذا المفهوم بصورة واضحة عندما قام صندوق المعاشات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية The california public Employees Retirement system CALPERS بتعريف حوكمة الشركات وإلقاء الضوء على أهميتها ودورها في حماية حقوق المساهمين. أما في عام 1987 قامت اللجنة الوطنية والخاصة بالانحرافات في إعداد القوائم المالية والتابعة ل SEC securities exchange commission بإصدار تقريرها المسمى باسم لجنة تريدواي Commission) (Treadway المتضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية، وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية وتعزيز مهمة المراجعة الخارجية أمام مجالس إدارة الشركات[3].

لقد كانت البداية الحقيقية للاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات حينما أصدرت لجنة الأبعاد المالية لحوكمة الشركات (Cadbury) ديسمبر 1992 تقريرها والمشكل من قبل مجلس التقارير المالية وسوق لندن للأوراق المالية بعنوان الأبعاد المالية لحوكمة الشركات، ولقد أخذت حوكمة الشركات بعدا آخر بعد حدوث الأزمات المالية وإفلاس العديد من الشركات والفضائح المالية في كبريات الشركات الأمريكية في نهاية عام 2001، وعلى المستوى الدولي يعتبر التقرير الصادر عن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي

(Organization For Economic Co Operation And Devlopment) (1999,OECD)

بعنوان : مبادئ حوكمة الشركات (Principles of Corporate Governance) هو أول اعتراف دولي رسمي بذلك المفهوم[4]

ثانيا: مفهوم حوكمة الشركات: على المستوى العالمي لا يوجد تعريف موحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين لمفهوم حوكمة الشركات ويرجع ذلك إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات، وفيما يلي مجموعة من التعاريف لهذا المفهوم:

1- تعريف الحوكمة لغويا[5]: تعني الحكمة، وما تقتضيه الحكمة من تقرير النصح والارشاد والتوجيه وحسن الحكم على الأشياء.

- كما تعني أيضا الحكم والسيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تحكم وتتحكم في السلوك.

- تعني كذلك الاحتكام الى مرجعيات اخلاقية وثقافية في ضوء التجربة والخبرة.

[1] -د-محسن احمد الخضير، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، القاهرة، مصر، 2005، ص7.

[2] د محمد مصطفى سليمان ، مرجع سابق، ص 13

[3] د محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق ، ص14.

[4] د مسعود درواسي و أضيف الله محمد الهادي ، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، مخبر مالية ،بنوك و ادارة اعمال ، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والإداري جامعة محمد خيضر بسكرة ، يومي 6-7 ماي 2012،ص3.

[5] اسد محسن احمد الخضيري، مرجع سابق، ص 55

-كما تعني التحاكم امامها طلبا لعدالتها وإنصافها.

2- تعريف الحوكمة من وجهة نظر الهيات الدولية والكتاب: لم تتفق الكتابات حول مفهوم واضح ومحدد لمصطلح حوكمة الشركات، حيث أخذ المفكرون والباحثون وكذا المنظمات الدولية والمهنية بالتسابق لتعريفها، وقد رجع تنوع التعاريف إلى التداخل في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية وهو الأمر الذي يؤثر في كل مجتمع و اقتصاد على حدى. ويمكننا سرد مجموعة من التعاريف ثم نحاول استنباط المعاني والمفاهيم الأساسية لهذا المفهوم.

يمكن تعريف حوكمة الشركات بأنها تطبيق ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة بالشركات ويشير مفهوم حوكمة الشركات الى القوانين والمعايير التي تحدد العلاقة بين ادارة الشركة من ناحية وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة من ناحية أخرى[1].

- **تعريف لجنة كاد بيري cadbury**[2] : وصف تقرير لجنة الأبعاد المالية الحوكمة الشركات (Cadbury) عام 1992 حوكمة الشركات بأنها" :نظام بمقتضاه تدار الشركات وتراقب."

- **تعريف معهد المدققيق الداخليين (IA)**[3]**:** وقد عرف معهد المدققين الداخليين (IIA) حوكمة الشركات بأنها: "العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير إشراف على إدارة ومراقبة مخاطر الشركات والتأكيد على كفاية الضوابط الإنجاز الأهداف والمحافظة على قيمة الشركة من خلال أداء الحوكمة فيها".

- **تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD**[4]**:** وعرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD حوكمة الشركات بأنها مجموعة من القواعد والعلاقات بين إدارة الشركة ومجلس الإدارة والملاك وجميع الأطراف التي لها علاقة مع الشركة، وهو الأسلوب الذي يقدم الهيكل او الإطار المنظم الذي يتم من خلاله تحديد الأهداف وتحقيقها ومراقبة الأداء والإشراف الدقيق والنتائج والأسلوب الناجح لممارسة السلطة الذي يجب إن يقدم الحوافز اللازمة لمجلس الإدارة والإدارة العليا في السعي لتحقيق الأهداف الموضوعة لخدمة مصالح الشركة ومساهميها وتسهيل المراقبة الجيدة الاستخدام موارد وأصول الشركات والمؤسسات بكفاءة وفاعلية

.(OECD، 1999)

تعريف مركز المشروعات المالية الخاصة ICIPE [5]: أما تعريف مركز المشروعات العملية الخاصة CIPE فأعتبرها :"الإطار الذي تمارس فيه المؤسسات وجودها. وتركز الحوكمة على العلاقة فيما بين الموظفين أعضاء مجلس الإدارة

---

[1] د. مجدي محمد سامي ، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات و اثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، مصر، المجلد رقم46، العددرقم 2، جوان 2009

[2] د طارق عبد العال حماد، ورجع سابق، ص 79.

[3] - ديجي سعيدي و ألخضر اوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات ، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية ، جامعة الوادي العدد 05 السنة05 ،2012 ص184

[4] ماجد اسماعيل ابو حمام ، اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الافصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية ، مذكرة للحصول على درجة الماجيستير في المحاسبة و التمويل ، الجامعة الاسلامية غزة فلسطين، 2009، ص16.

[5] عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة لنيل شهادة الماجيستير في علوم التسيير، جامعة المدية،2008-2009، ص8.

والمساهمين أصحاب المصالح وواضعي التنظيمات الحكومية وكيفية التفاعل بين كل هذه الأطراف في الإشراف على عمليات الشركة".

ويرى الكاتب محمد مصطفى سليمان[1] : أن حوكمة المؤسسات هي نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية عن طريقه يتم إدارة المؤسسات والرقابة عليها، فهي مجموعة من الطرق التي يمكن من خلالها أن يتأكد المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم أي مجموعة من القواعد والحوافز التي تهتدي بها إدارة المؤسسات لتعظيم ربحية المؤسسة وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين فهي مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة المؤسسة من ناحية، وحملة الأسهم وأصحاب المصالح المرتبطة بالمؤسسة (مثل حملة السندات، العاملين الدائنين، والمواطنين) من ناحية أخرى.

وعرفها الدكتور طارق عبد العال حماد على انها "النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من اجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية[2].

بناءا على ما سبق يمكن استخلاص بأن حوكمة الشركات لها عدة معاني تتمثل في كونها :

- مجموعة من الأنظمة و القوانين والقواعد الخاصة بالرقابة على أداء الشركة.

- تنظيم العلاقات بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح.

- مجموعة من القواعد التي يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها وفق هيكل معين ومنظم.

- الإجراءات المتخذة من طرف أصحاب المصالح للإشراف على إدارة ومراقبة مخاطر الشركات وضمان تحقيق الأهداف والمحافظة على قيمة الشركة.

ثالثا:خصائص حوكمة الشركات: تتصف حوكمة الشركات بمجموعة من الخصائص تعد الركائز الأساسية، وتتمثل في:

- **الانضباط :** بإتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.

- **الشفافية:** بتقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.

- **الاستقلالية:** لا توجد تأثيرات غير لازمة نتيجة ضغوط.

- **المساءلة:** بإمكان تقييم و تقدير أعمال مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية.

- **المسؤولية:** المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في النشأة.

- **العدالة:** يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في النشأة.

- **المسؤولية الاجتماعية:** النظر إلى الشركة كمواطن جيد. يهتم بمصلحة المجتمع ويساهم في تطويره.

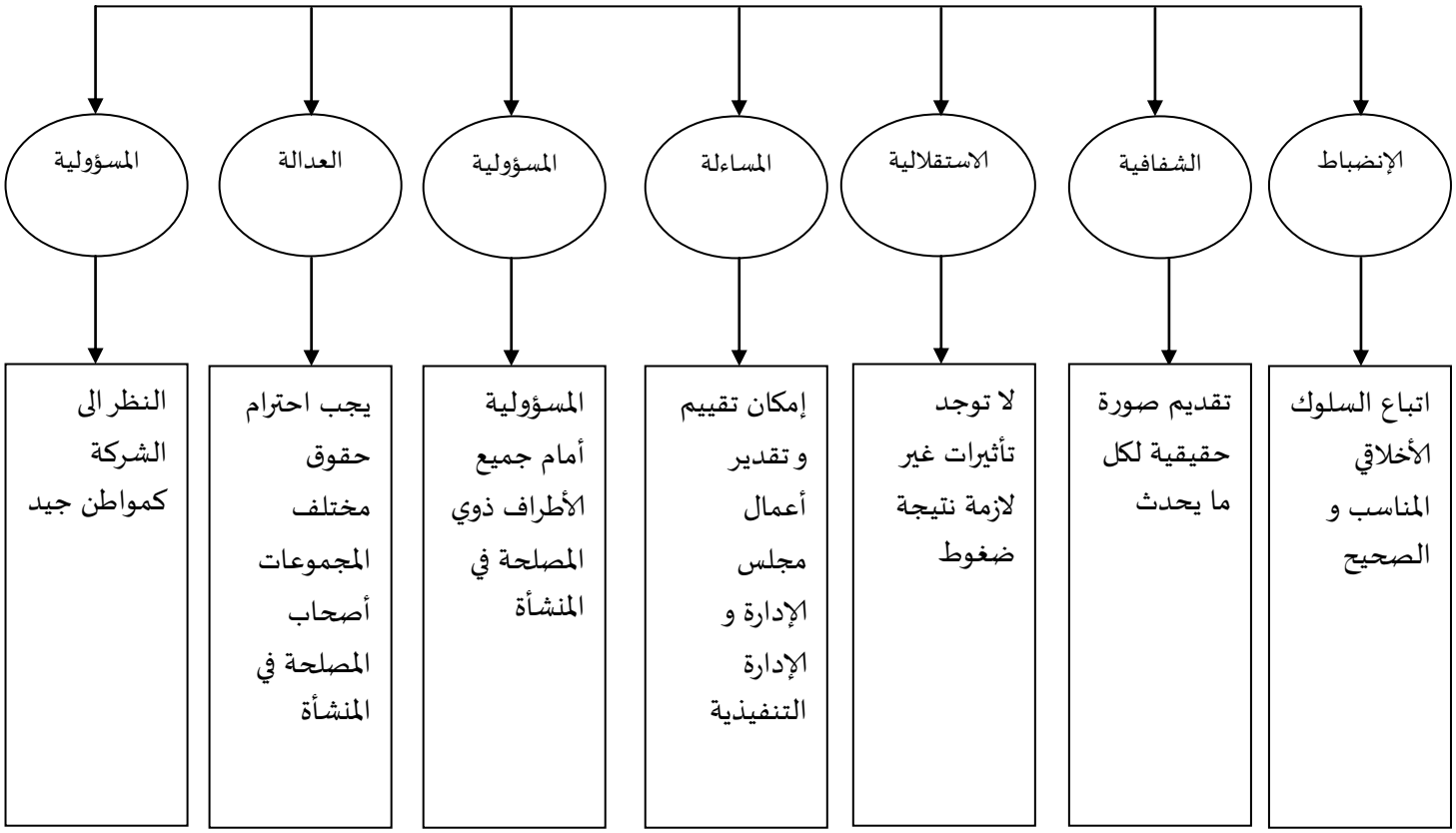
[1] د-محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص

[2] -د.طارق عبد العال حماد ، مرجع سابق، ص4.

الشكل رقم (2) يوضح خصائص حوكمة الشركات

المصدر طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 25

خصائص حوكمة الشركات



المبحث الثاني: أساسيات حوكمة الشركات

المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات: نظرا للأهمية المتزايدة لظاهرة حوكمة الشركات، فقد حرصت العديد من المنظمات الدولية وبورصات الأوراق الدولية بمعظم الدول المتقدمة على إصدار مجموعة من القواعد والمعايير المحددة لمجموعة من مبادئ حوكمة الشركات التي تمثل خلفية مرجعية قابلة للتطبيق من قبل صانعي السياسات الاقتصادية بمعظم دول العالم وخاصة بالدول النامية ، ولعل الريادة ترجع في هذا المقام إلى جهود منظمة التعاون الإقتصادي و التنمية (OECD) التي أرست مبادئ حوكمة الشركات في جولات متعددة آخرها الإصدار المعاصر لعام 2004 وتتمثل في ستة مبادئ أساسية هي كما يلي[1] :

أولا- ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات: يتضمن الإطار العام لحوكمة الشركات مجموعة الأبعاد التالية:

- يجب أن يعمل هيكل حوكمة الشركات على رفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق وأن يتوافق مع أحكام القانون و يحدد بوضوح تقسيم المسؤوليات بين الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة والالتزام بتطبيق القانون..

[1] د. عطا الله وارد خليل ود. محمد عبد الفتاح العشماوي، الحوكمة المؤسسية، مكتبة الحرية النشر و التوزيع ، القاهرة، مصر، 2008، ص 39-42.

يجب على إطار حوكمة الشركات أن يتطور من وجهة نظر أثره على الأداء الإقتصادي ككل وتكامل السوق، والحوافز التي يوفرها للمشاركين في السوق .

يجب أن يكون لدى السلطات الإشرافية والتنظيمية والمسؤولة عن تطبيق القوانين ذات الصلة السلطة والموارد لتلبية واجباتها بأسلوب مهني وموضوعي، ويجب أن تكون أحكامها في الوقت المناسب وشفافة ومفسرة بالكامل. **ثانيا- ثانيا: حقوق المساهمين** ينبغي أن يكفل نظام حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين المتمثلة في :

- تأمين أساليب تسجيل الملكية، نقل أو تحويل ملكية الأسهم.

- الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة.

- المشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين، انتخاب أعضاء مجلس الإدارة.

- الحصول على حصص من أرباح الشركة.

- للمساهمين الحق في المشاركة، وفي الحصول على معلومات كافية عن القرارات المتصلة بالتغيرات الأساسية في الشركة كالتعديلات في النظام الأساسي أو في مواد تأسيس الشركة أو في غيرها من الوثائق الأساسية للشركة، طرح أسهم إضافية، وأية معاملات مالية قد تسفر عن بيع الشركة.

- إتاحة الفرصة للمساهمين للمشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين وإحاطتهم علما بالقواعد التي تحكم اجتماعات المساهمين.

ثالثا - المعاملة المتكافئة للمساهمين: يجب أن يكفل نظام حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب، كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة للحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم، وعليه:

يجب أن يعامل المساهمون المنتمون الى نفس الفئة معاملة متكافئة.

ينبغي أن يكون للمساهمين داخل كل فئة-نفس حقوق التصويت و تمكينهم من الحصول على المعلومات المتصلة بحقوق التصويت قبل قيامهم بشراء الأسهم كما يجب إعلان أية تغيرات مبكرا وفي الوقت المناسب.

- يجب منع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح أو الشفافية.

- ينبغي أن يطلب من مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم أو بذويهم قد تتصل بعمليات أو مسائل تمس الشركة.

رابعا-دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات: يجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح كما يرسيه القانون وأن يعمل أيضا تشجيع التعاون بين الشركات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة وعليه:

- ينبغي أن يعمل إطار حوكمة الشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح المصالح التي يحميها القانون. .

- حينما يحمي القانون حقوق أصحاب المصالح فإن أولئك ينبغي أن تتاح لهم لهم فرص الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم.

- يجب أن يسمح إطار حوكمة الشركات بوجود آليات المشاركة أصحاب المصالح لتحسين مستويات

الأداء.

- حينما يشارك أصحاب المصالح في عملية حوكمة الشركة ، يجب أن تكفل لهم فرص الحصول على المعلومات المالية وغير المالية المتصلة بذلك.

خامسا- الإفصاح والشفافية[1]: ينبغي أن يكفل نظام نظام حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح الدقيق في الوقت المناسب لكافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة، ومن بينها الموقف المالي، والأداء والملكية وأسلوب ممارسة السلطة وعليه:

- يجب ان يكون الإفصاح شاملا ومتكاملا وألا يقتصر على المعلومات الجوهرية فقط وانما يشمل أيضا على معلومات أخرى مثل النتائج المالية والتشغيلية، ملكية اسهم الأغلبية ، عوامل المخاطرة المتوقعة المسائل المادية المتعلقة بالعاملين وبغيرهم من أصحاب المصالح. يجب إعداد المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها طبقا لمعايير المحاسبة والمراجعة المالية وغير المالية.

- يجب القيام بالمراجعة السنوية لحسابات الشركة بواسطة مراجع مستقل ومؤهل، وذلك بهدف تقديم

ضمان خارجي وموضوعي للمجلس والمساهمين يفيد أن القوائم المالية المركز المالي الحقيقي للشركة وأدائها وأن يراعي في عمله المبادئ، القواعد، والضوابط المهنية التي تمارس بها المهنة.

- يجب أن تكفل كامل الحرية للمراقب الخارجي في الإطلاع على كافة المستندات والدفاتر وإجراء عمليات الجرد والتحقق من وجود الأصول، وأن يعلن عن القيود أو الضغوط التي تمت ممارستها من قبل سلطة الإدارة عليه، أو على أي من العاملين لديه.

- يجب توفير قنوات البث معلومات تسمح بحصول المستخدمين عليها في الوقت المناسب، وبتكلفة اقتصادية وبطريقة تتسم بالعدالة.

- يجب أن يزود إطار حوكمة الشركات بمنهج فعال يتناول التحليل، ويدعم توصيات المحلل والوسطاء وشركات التصنيف، وغيرها من الأطراف التي تؤثر على القرارات التي يتخذها المستثمرين، والتي تخلو من تعارض المصالح الذي يؤثر على نزاهة التحليل أو المحلل.

سادسا- مسؤوليات مجلس الإدارة[2] : يجب أن يتيح إطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية لتوجيه الشركات، كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وأن يتضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين.

و بمعنى آخر أن يتضمن هذا المبدأ ما يلي:

[1] المبادئ منظمة التنمية والتعاون الإقتصادي للحكم المشترك، OECD 2004 ، (الطبعة العربية العراقية)، ص 19.

[2] مبادئ منظمة التنمية والتعاون الإقتصادي للحكم المشترك، OECD 2004، (الطبعة العربية العراقية)، ص 21.

-يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توفير كامل للمعلومات وكذا على أساس النوايا الحسنة وسلامة القواعد، كما يجب أن يعمل الأعضاء لتحقيق صالح الشركة والمساهمين وليس لحساب أنفسهم.

حينما ينتج عن قرارات مجلس الإدارة تأثيرات متباينة على مختلف فئات المساهمين، فإن المجلس ينبغي أن يعمل على تحقيق المعاملة المتكافئة لهم، بحيث لا يحدث أي ظلم لأي فئة من هذه الفئات.

- يجب أن يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية وأن يأخذ في الحسبان اهتمامات كافة أصحاب المصالح في كافة القرارات التي يصدرها، وألا يسمح بأي حال من الأحوال بالخروج على الشرعية أو القوانين أو القرارات الحكومية التنظيمية.

- يجب على مجلس الإدارة القيام ببعض المهام الرئيسية من بينها مراجعة وتوجيه إستراتيجية الشركة سياسة المخاطرة، الميزانيات، خطط العمل، تحديد الأهداف، اختيار المسؤولين التنفيذيين وتقرير المرتبات والمزايا الممنوحة لهم ومتابعتهم أيضا، ضمان سلامة التقارير المالية والمحاسبية للشركة.

- يجب أن يتمكن مجلس الإدارة من ممارسة التقييم الموضوعي لشؤون الشركة بصفة مستقلة عن الإدارة من خلال تعيين عدد من الأعضاء غير التنفيذيين القادرين على تقييم مستقبل الأعمال.

- يجب أن يتوفر لأعضاء مجلس الإدارة سهولة النفاذ إلى المعلومات المناسبة والدقيقة في الوقت المناسب بالشكل الذي يحقق المعرفة الفورية والكاملة التي تساعد على اتخاذ القرار المناسب في وقته.

المطلب الثاني : أهمية وأهداف حوكمة الشركات

أولا : أهمية حوكمة الشركات[1] : حظيت حوكمة الشركات بالعديد من الاهتمام في الآونة الأخيرة نتيجة العدد من من حالات الفشل الإداري و المالي التي منيت بها العديد من الشركات الكبرى في الولايات المتحدة ودول شرق آسيا على سبيل المثال. ومن خلال دراسة الأسباب التي أدت إلى حدوث هذا الفشل الإداري والمالي تبين أن انعدام أسلوب حوكمة الشركات يمكن للقائمين على الشركة من الداخل سواء كانوا مجلس الإدارة أو المديرين او الموظفين العموميين من تفضيل مصلحتهم الشخصية على حساب مصلحة المساهمين والدائنين وأصحاب المصلحة الآخرين مثل الموظفين والموردين وعموم الجمهور.

وعلى هذا فان الشركات بل والدول التي تضعف أساليب حوكمة الشركات فيها أكثر عرضة لنتائج وخيمة تفوق بكثير مجرد الفضائح والأزمات المالية، هذا وقد أصبح من الواضح تماما إن إدارة الشركات من خلال مفهوم حوكمة الشركات يحدد بدرجة كبيرة مصير الشركات ومصير اقتصاديات الدول في العصر الحالي المسمى بعصر العولمة.

ثانيا : أهداف حوكمة الشركات: تحقق حوكمة الشركات الجيدة كثيرا من الأهداف من أهمها[2] :

[1] د-محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص26.

[2] د عزيزة بن سمينة وأطبني مريم، حوكمة الشركات و دورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التأمين التعاوني، مداخلة في الملتقى الدولي حول الصناعة التأمينية ، الواقع العملي و آفاق التطوير-تجارب الدول-، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، يومي 03-04 ديسمبر 2012،ص 6.

- تحقيق الشفافية والعدالة وحماية حقوق المساهمين في الشركة وهذا يتم من خلال إيجاد قواعد وأنظمة وضوابط تهدف تحقيق الشفافية والعدالة .

- إيجاد ضوابط وقواعد وهياكل إدارية تمنح حق مساءلة إدارة الشركة أمام الجمعية العامة وتضمن حقوق المساهمين في الشركة.

- تنمية الاستثمارات وتدفقها من خلال تعميق ثقة المستثمرين في أسواق المال.

- العمل على تنمية المدخرات وتعظيم الربحية وإيجاد فرص عمل جديدة.

- العمل على الأداء المالي الجيد من خلال محاسبة الإدارة أمام المساهمين.

- فرض الرقابة الجيدة والفاعلة على أداء الوحدات الاقتصادية لتطوير وتحسين القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية.

- العمل على محاربة التصرفات غير المقبولة سواء كانت في الجانب المادي أو الإداري أو الأخلاقي.

- توفير فرص عمل جديدة.

-جذب الاستثمارات سواء الأجنبية أم المحلية والحد من هروب رؤوس الأموال الوطنية للخارج

- الشفافية في إجراءات المحاسبة والمراجعة المالية لتقليل وضبط الفساد في الشركة.

- مساعدة أصحاب القرار مثل المديرين ومجالس الإدارة على بناء إستراتيجية متطورة.

- العمل على تحفيز الأيدي العاملة في الشركة وتحسين معدلات إنتاجهم، وتعميق ثقتهم بالشركة.

- زيادة المعلومات والخبرات والمهارات نتيجة العمل بالحوكمة.

وفي نهاية الأمر لا بد من الإشارة إلى أن من أهم أهداف حوكمة الشركات العمل على مساءلة ومحاسبة ومحاربة الفساد الإداري والمالي في الشركة بكل صوره، وكذلك العمل بكل الوسائل المتاحة الجذب الاستثمارات المحلية والأجنبية سواء بالتشريعات أو القوانين والامتيازات الممنوحة للمستثمرين بالإضافة إلى تطبيق مبدأ الأخلاق الحميدة الجيدة والمعاملات الإنسانية والاقتصادية بين المتعاملين مع الشركات فالجوانب الأخلاقية في عمل الشركات هي الأكثر ملائمة لدعم الحوكمة الجيدة والناجحة .

المطلب الثالث: نظام ومحددات حوكمة الشركات

أولا:نظام حوكمة الشركات: تتمثل مدخلات نظام حوكمة الشركات وكيفية تشغيله ومخرجاته فيما يلي[1]:

1- **مدخلات النظام:** يتكون هذا الجانب مما تحتاج إليه الحوكمة من مستلزمات ، وما يتعين توفيره لها من مطالب، سواء كانت مطالب ومتطلبات قانونية وتشريعية او إدارية واقتصادية. 2

[1] د- اشرف حنا ميخائيل ، تدقيق الحسابات و أطرافه في إطار حوكمة الشركات ، المؤتمر العربي الأول حول "التدقيق الداخلي في اطار حوكمة الشركات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة ، مصر، 2009، ص94

2- **-نظام تشغيل الحوكمة:** ويقصد بها الجهات المسؤولة عن تطبيق الحوكمة، وكذلك المشرفة على هذا التطبيق، وجهات الرقابة وكل كيان إداري داخل الشركات أو خارجها مساهم في تنفيذ الحوكمة وفي تشجيع الالتزام بها وفي تطوير أحكامها والارتقاء بفاعليتها. 3

3- **مخرجات نظام الحوكمة:** الحوكمة ليست هدف في حد ذاته لكنها أداة ووسيلة لتحقيق نتائج وأهداف يسعى إليها الجميع، فهي مجموعة من المعايير والقواعد والقوانين المنظمة للأداء والممارسات العلمية والتنفيذية سواء للشركات ومن ثم الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية. ومنه يمكن أن نستخلص أن نظام حوكمة الشركات يتضمن مجموعة من المتطلبات القانونية والتشريعية الإدارية والاقتصادية، كمدخلات والتي تحكمها منهجيات وأساليب وتستخدم في ذلك آليات كالمراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، لجنة المراجعة، مجلس الإدارة، المنظمات المهنية والجهات الرقابية، والتي تتفاعل فيما بينها وهذا من أجل تحقيق مخرجات أو نتائج تعمل على إدارة المؤسسة ومراقبتها بما يحفظ حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية.

ثانيا: محددات حوكمة الشركات[1]

1- **المحددات الخارجية:** وتشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، والذي يشمل على سبيل المثال :

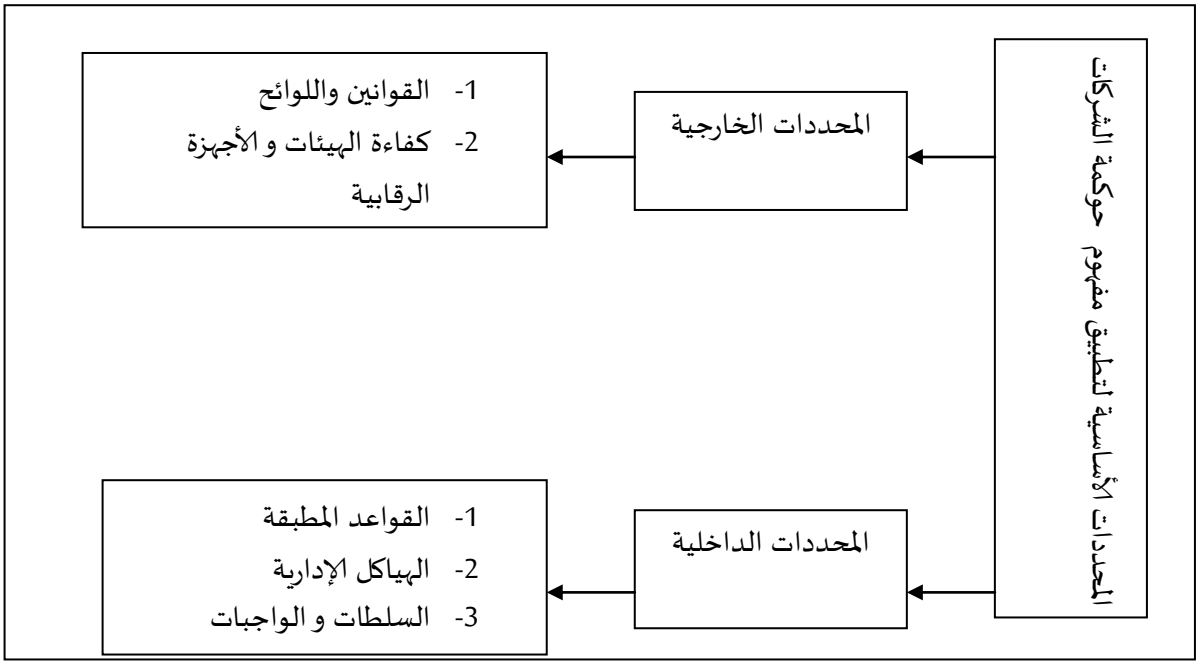
القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي (مثل قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع هيئة سوق المال والبورصة) في إحكام الرقابة على الشركات، وذلك فضلا عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة (ومنها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق، مثل المراجعين والمحاسبين والمحامين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها) بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمراجعة والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية والاستثمارية. وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.

2-المحددات الداخلية: وتشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدى توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة.

وتؤدى الحوكمة في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي، وتعميق دور سوق المال وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار، والحفاظ على حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين. ومن ناحية أخرى، تشجع الحوكمة على نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية وتساعد المشروعات في الحصول على التمويل وتوليد الأرباح، وأخيرا خلق فرص عمل.

[1] د. عمار عصام السامرائي ، اهمية حوكمة المؤسسات و دورها في تعزيز فاعلية اجهزة التدقيق الداخلي، المؤتمر الثالث للعلوم المالية و المصرفية حول حاكمية الشركات و المسؤولية الاجتماعية تجربة الاسواق الناشئة ، جامعة اليرموك، الأردن، 17-18 افريل 2013 ص ،289.

الشكل رقم (4) يوضح المحددات الاساسية لتطبيق مفهوم حوكمة الشركات



المصدر محمد مصطفى سليمان ، مرجع سابق، ص 19

المطلب الرابع : ركائز حوكمة الشركات والأطراف المعنية بتطبيقها

أولا : ركائز حوكمة الشركات: ترتكز حوكمة الشركات على ثلاث ركائز هي[1]:

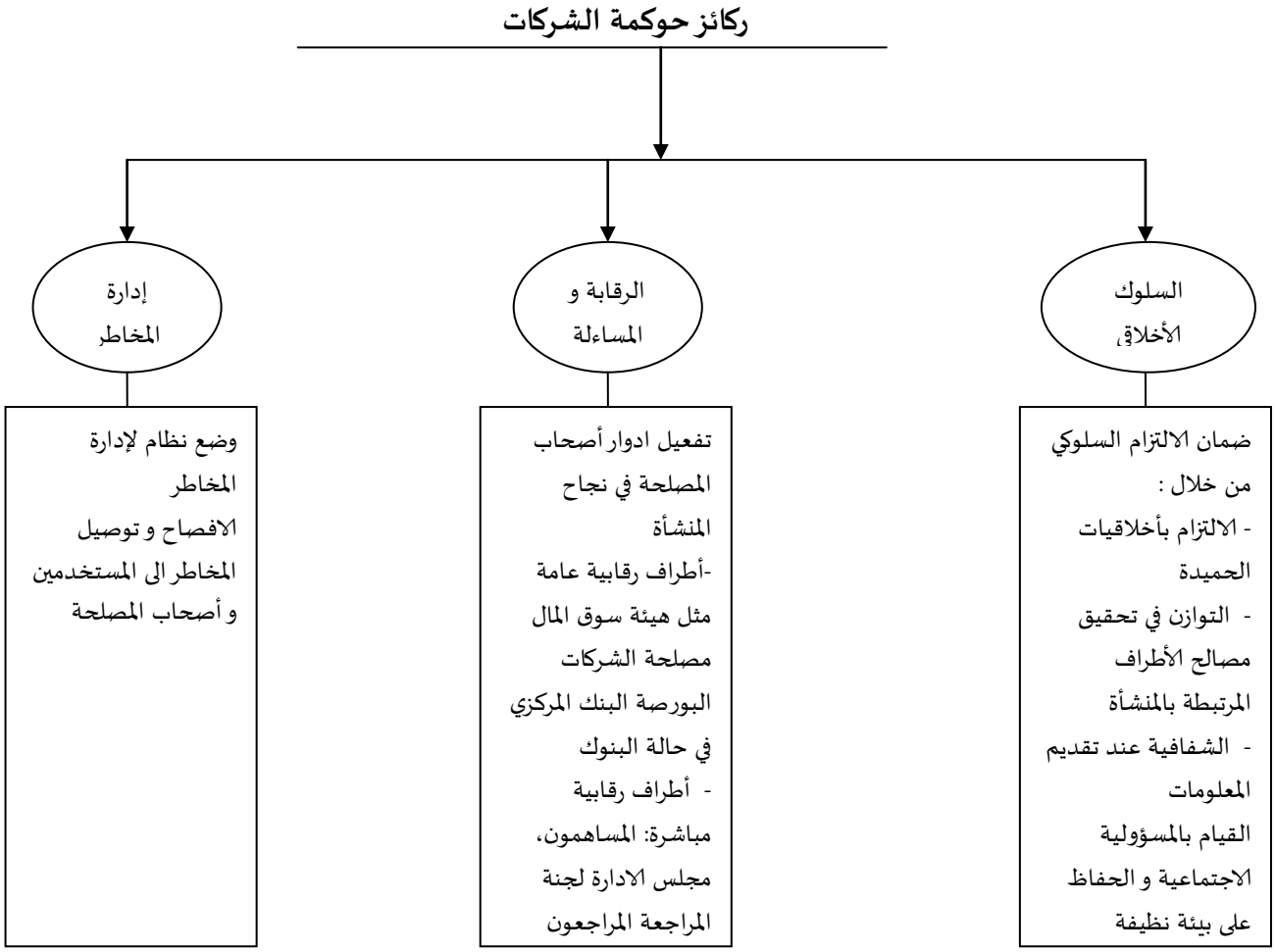
1- السلوك الأخلاقي: أي ضمان الالتزام السلوكي من خلال الالتزام بالأخلاقيات وقواعد السلوك المهني الرشيد والتوازن في تحقيق مصالح كافة الأطراف المرتبطة بالمنشأة والشفافية عند عرض المعلومات المالية.

2-الرقابة و المسائلة: وذلك من خلال تفعيل ادوار أصحاب المصلحة مثل الأطراف الرقابية العامة المتمثلة في هيئة سوق المال ومصلحة الشركات وفي حالة البنوك البنك المركزي. وكذلك الأطراف الرقابية المباشرة مثل المساهمون ومجلس الإدارة والمراجعون الداخليون والخارجيون ولجنة المراجعة وهناك أطراف أخرى كالعملاء والمستهلكين والمودعون والمقرضون والموردون.

3-ادارة المخاطر: وذلك من خلال وضع نظام الإدارة المخاطر والإفصاح وتوصيل المخاطر إلى المستخدمين وأصحاب المصلحة

[1] طارق عبد العال حماد ، مرجع سابق، ص 49.

شكل رقم (5) يوضح ركائز حوكمة الشركات



المصدر طارق حامد عبد العال ص 49

ثانيا: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات[1]

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد وتتمثل في التالي:

1- المساهمين: وهم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم و تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل ولهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

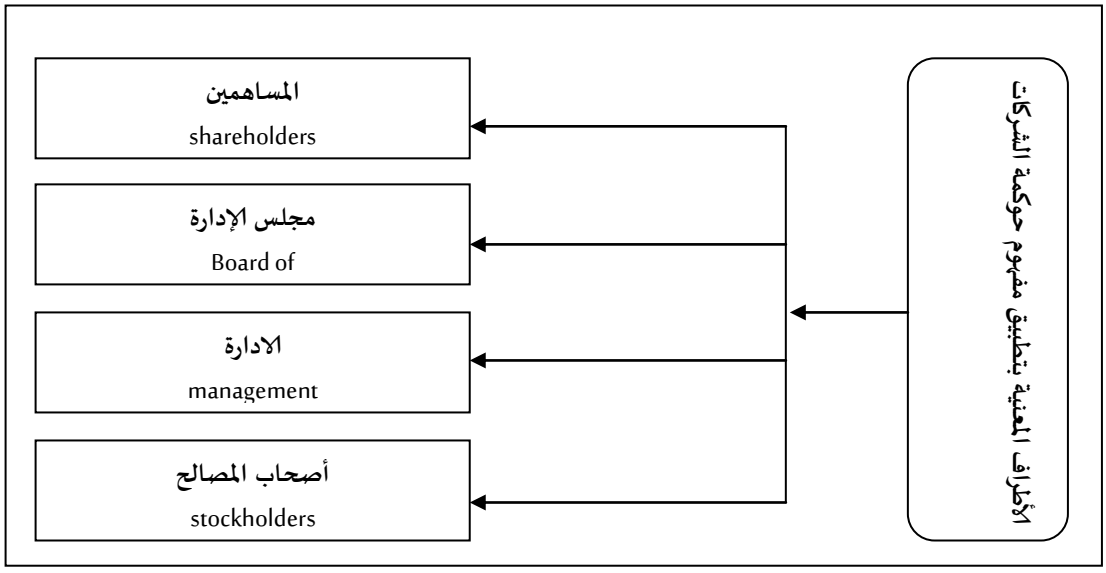
[1] -د. محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 19-20.

2-مجلس الإدارة: وهم من يمثلون المساهمين، ومجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لإعمال الشركة، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم كما يقومون برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

3-الإدارة : وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة وتعتبر هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها اتجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

4- أصحاب المصالح: وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنون والموردون والعمال والموظفين، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان.

شكل رقم (6) يوضح الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات



المصدر د - محمد مصطفى سليمان ، ص 17

المبحث الثالث: الأبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات وتجارب بعض الدول

المطلب الأول: الأبعاد التنظيمية لحومكة الشركات: توصلت الأبحاث في حوكمة الشركات وقواعدها إلى نتائج يمكن بواسطتها تحديد الأبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات فيما يلي:

أولا: البعد الإشرافي[1] **:** يتعلق البعد الإشرافي بالدور الذي تمارسه الجمعيات العمومية للمساهمين ولحاملي الأسهم وزيادة مساهمتها في تحسين درجة الشفافية والإفصاح ومن خلال ما تمارسه الجمعيات العمومية من ضغوط على مجالس الإدارة الخاصة بالشركات ليكون عملهم أفضل، ومن ثم إيجاد قدر ملائم من الطمأنينة والثقة للمستثمرين

[1] امحمد مصطفى سليمان ، مرجع سابق، ص194

وحملة الأسهم، وتأكدهم من تحقيق عائد مناسب الاستثماراتهم مع الحفاظ على حقوقهم بصفة خاصة حقوق الأقلية حائزة الأسهم.

كما ان تقرير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (oecd) الصادر عام 1999م، أشار في المبدأ الخاص بمسؤوليات مجلس الإدارة، إلى ضرورة المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وكذلك مساءلة مجلس الادارة نفسه من قبل المساهمين.

ثانيا: البعد الرقابي[1] **:** ويتعلق بتدعيم وتفعيل الرقابة سواء على المستوى الداخلي او الخارجي للشركة فعلى المستوى الداخلي فان تدعيم وتفعيل الرقابة يتناول نظم الرقابة الداخلية ونظم ادارة المخاطر واما على المستوى الخارجي فيتناول القوانين واللوائح وقواعد التسجيل في البورصة وواتاحة الفرصة الحملة الأسهم والأطراف ذات المصلحة في الرقابة، فضلا عن توسيع نطاق مسؤوليات المراجع الخارجي وتدعيم استقلاله من خلال :

1-الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة : أن تطبيق الحوكمة يشجع دور الإدارة في اختبار السياسة المحاسبية المناسبة وبالتالي فالحوكمة تعارض الاتجاه نحو الالتزام بمعايير محاسبية محددة، كما أنها تساعد في حسم مشكلة إساءة استخدام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة .

2- دور المراجعة الداخلية: ترتبط المحاسبة والمراجعة سواء على المستوى المهني او المستوى التنظيري بالحوكمة ارتباطا وثيقار حيث تعتبر المحاسبة والمراجعة من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثيرا او تأثرا بمبادئ واجراءات الحوكمة فلا يمكن لمبادئ وإجراءات الحوكمة أن تطبق بفاعلية وتؤتي ثمارها بدون دعم مهنة المحاسبة والمراجعة، كما إن مبادئ وإجراءات الحوكمة تلعب دورا كبيرا في مجال تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة .

ولذلك يتبين الدور الذي تقوم به المراجعة الداخلية في مساعدة الوحدة الاقتصادية في تحقيق اهدافها وتاكيد فعالية الرقابة الداخلية والعمل مع مجلس الادارة ولجنة المراجعة من اجل ادارة المخاطر والرقابة عليها في عملية حوكمة الشركات من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للوحدة الاقتصادي

3-دور المراجع الخارجي: نتيجة لمل يقوم به المراجع الخارجي من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية ذلك من خلال قيامه بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده، فان دور المراجعة الخارجية أصبح جوهريا وفعالا في مجال حوكمة الشركات لأنه يحد من التعارض بين الملاك وإدارة الوحدة ،كما انه يحد من مشكلة عدم الالتزام بمبادئ وسلوك المهنة.

4-دور لجان المراجعة: تقوم لجان المراجعة بدور حيوي في ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة لما تقوم به من تطبيق لقواعد الحوكمة، وقد انبثت الدراسات بأن الوحدات الاقتصادية التي لديها لجان مراجعة قد انخفض بها معدل حدوث التصرفات المالية غير القانونية، بجانب زيادة درجة الثقة في معلومات القوائم المالية وخاصة الوحدات الاقتصادية المقيدة أسهمها في سوق الأوراق المالية. الأمر الذي دعا الشركات الى الاهتمام بوجود لجان مراجعة تاخد على عاتقها متابعة تطبيق قواعد الحوكمة وتقييم فاعلية مستويات الأداء اللازمة لزيادة كفاءتها.

[1] د سماجد اسماعيل ابو حمام، مرجع سالق، ص ص-30-31.

ثالثا: البعد الأخلاقي [1] : نظرا لأهمية السلوك الأخلاقي داخل الشركات ودوره في تفعيل الدور الرقابي داخالها، فان اغلب الهيات العلمية والمهنية المتخصصة تطالب بضرورة أن يتواجد بالشركة دليل للسلوك الأخلاقي يركز على القيم الأخلاقية والنزاهة، ويجب أن يركز هذا الدليل على ضرورة التزام العاملين بالقيم الأخلاقية التي تضمن حسن سمعة الشركة ومصداقيتها، مع ضرورة التزامهم بالقيم واللوائح الداخلية للشركة. حيث يتمثل الهدف من سياسة السلوك الأخلاقي في:

- الاتزام بتحقيق مستوى عال من السلوك الأخلاقي.
- تشجيع الالتزام بالسلوك الأخلاقي ومعاقبة عدم الالتزام به.
- تنمية ثقافة أخلاقية داخل الشركة.

رابعا: البعد الاستراتيجي [2] : ويتعلق بصياغة استراتيجيات الأعمال والتشجيع على التفكير الاستراتيجي والتطلع إلى المستقبل استنادا على دراسة متأنية ومعلومات كافية عن أدائها الماشي والحاضر، وكذلك دراسة عوامل البيئة الخارجية وتقدير تأثيراتها المختلفة استنادا على معلومات كافية عن عوامل البيئة الداخلية ومدى تبادل التأثير فيما بينها .

خامسا: تحقيق الافصاح والشفافية [3] : يمثل الإفصاح الجيد والشفافية في عرض المعلومات المالية وغير المالية أحد المبادئ والأركان الرئيسية التي تقوم عليها قواعد حوكمة الشركات، يجب إن لا يخلو أي تقرير صادر عن منظمة أو هيئة أو دراسة علمية من التأكيد على دور الحوكمة في تحقيق الإفصاح والشفافية خاصة وأنهما من الأساليب الفعالة لتحقيق مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة، ويمثلان احد المؤشرات الهامة للحكم على تطبيق نظام الحوكمة من عدمه داخل الوحدات الاقتصادية المختلفة.

لذا فان مبادئ حوكمة الشركات التي وضعتها منظمة (oecd) ترى إن إطار الحوكمة يجب إن يتضمن الإفصاح الدقيق وفي التوقيت السليم عن كافة الأمور الهامة المتصلة، بالوحدات الاقتصادية ودلك فيما يتعلق بمركزها المالي والأداء المالي والتشغيلي والنقدي لها والجوانب الأخرى المتصلة بأعضاء مجلس الإدارة والإدارة المالية.

المطلب الثاني : تجارب بعض الدول

اولا- التجربة البريطانية [4] : نشأ وتطور مفهوم حوكمة الشركات في المملكة المتحدة بحيث أصبح جزءا من المفهوم السائد داخل الشركات، سواء كانت مدرجة أو غير مدرجة في سوق الأوراق المالية وقد أدت المشاكل المالية المترتبة على قيام بعض الشركات بإخفاء بيانات ومعلومات مالية في الحسابات والقوائم المالية المقدمة للمساهمين والتي إنتشرت في فترة التسعينات إلى قيام كل من بورصة الأوراق المالية ومجلس التقارير المالية FRC وجهات محاسبية أخرى، بدراسة كيفية استعادة الثقة مرة أخرى في التقارير المالية التي تصدرها الشركات، وكانت الخطوة الأولى

[1] فاتح غلاب ، مرجع سابق ، ص 28.

[2] ماجد اسماعيل ابو حمام ، مرجع سابق ص32.

[3] ماجد اسماعيل ابو حمام ، مرجع سابق ، ص 32.

[4] -أدزايدي عبد السلام ، أخلف الله كريم ، حوكمة الشركات بين الأسس النظرية و آليات التطبيق مع الإشارة الى واقع الحوكمة في الجزائر المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات و الاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 19-20 نوفمبر 2013، ص 111

لمجتمع الأعمال في المملكة المتحدة تعتمد على إجراء حوار جدي ومفتوح عن موضوع حوكمة الشركات وقد نتج عن ذلك صدور تقرير cadbury report سنة 1992، والذي يعتبر حتى الآن من أهم التقارير التي تناولت مفهوم حوكمة الشركات في المملكة المتحدة وفي أكتوبر 1993 ظهر تقرير روتمان Ruttman report الذي أوصى أن تقدم الشركات المدرجة في البورصة ضمن تقريرها عرضا عن نظم الرقابة الداخلية المطبقة في الشركة للمحافظة على أصولها وتلى هذا التقرير سنة 1995 تقرير آخر عرف ب Greenbyry report والذي إهتم بموضوع المكافآت والمزايا التي يحصل عليها أعضاء مجلس إدارة الشركات، وأوصى التقرير بضرورة إنشاء لجنة المكافآت وتكون من ضمن مسؤولياتها مراجعة وتقييم اللوائح والأسس التي يتم على أساسها تحديد حجم المكافآت على أن تتناسب قيمتها مع الأداء الخاص بالأعضاء، وفي سنة 1998 ظهر ما يعرف ب الكود الموحد combined code والذي إشتمل على جميع التوصيات التي تضمنتها التقارير السابقة له وأصبحت هذه الوثيقة من ضمن متطلبات القيد في بورصة لندن للأوراق المالية، هذا وقد تم تعديل هذه الوثيقة سنة 2003 لتضم أفضل الممارسات الحوكمة الشركات في ضوء الإنهيارات المالية التي حدثت في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 2002.

ثانيا- التجربة الأمريكية[1] : قام صندوق المعاشات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية - والذي يعتبر أكبر صندوق للمعاشات من حيث رؤوس الأموال المستثمرة- بتبني مفهوم حكومة الشركات والتركيز على أهميتها ودورها في حماية حقوق المساهمين، وقام الصندوق بإصدار مجموعة من المبادئ والخطوط الإرشادية الجوهرية لتطبيق مفهوم حكومة الشركات، وقد أبدت كبريات الشركات الأمريكية موافقتها على تلك المبادئ ، وفي سنة 1987 قامت اللجنة الوطنية والخاصة بتقييم الانحرافات في القوائم المالية بإصدار تقريرها المسمى Treadway Commission والذي تضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حكومة الشركات، تحسبا لمنع حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية للشركات، وذلك بالتركيز على مفهوم نظام الرقابة الداخلية وتقويم مهنة المراجعة الخارجية بين مجالس الإدارة في الشركات.

ومع تفاقم الأزمات التي احتضنتها أسواق المال الأمريكية، والتي أظهرت ضعفها جليا في ممارسات حكومة الشركات في كثير من المناحي، وذلك بداء من أزمة أحد صناديق التمويل المعروف ب LTCM ثم أزمة شركة الطاقة Enron وشركة worldcom والتي أفرزت عددا من قضايا سوق المالfi التي تستحق الدراسة، وقد أوضحت الأزمات أوجه القصور والضعف في الرقابة على الأنشطة المالية للمؤسسات غير المالية، ومثال ذلك شركة Enron (وهي شركة متخصصة في مجال الطاقة) حيث كانت صانع سوق رئيسي في سوق المشتقات المالية وأحد المؤسسات الرئيسية التي تمد سوق مشتقات الطاقة بالسيولة، من خلال التداول خارج المقصورة، في حين لم تكن الشركة من الناحية التشريعية مطالبة بالإفصاح عن معلومات بحدود المخاطر المصاحبة لعمليات التداول على المشتقات وخاصة أنها لم تكن مطالبة بالإفصاح عن كافة المعلومات المتعلقة بمخاطر تعاملاتها في أسواق المشتقات المالية وبالمثل فإن صناديق التحوط Hedge Funde (مثل صندوق LTCM ورأس المال المخاطر) وغيرها من المؤسسات المالية ذات الرافعة المالية العالية ليست خاضعة للوائح التنظيمية في الولايات المتحدة الأمريكية، والتي تلزم الشركات بالإفصاح والشفافية عن المعلومات المتعلقة بمخاطر التداول في الأسواق المالية، وذلك لاعتقاد المشرعين وصانعي السياسات والجهات الرقابية، بأن دخول المستثمرين في هذه الأنشطة (بالغة التعقيد) ما هو إلا نتيجة لتمتعهم بقدر كاف من

[1] نفس المرجع السابق، ص ص. 111-112.

المعارف والخبرات التي تؤهلهم للتعامل مع هذه الأدوات المالية الحديثة. كما أعقبت الانهيارات المالية لكبريات الشركات الأمريكية سنة 2002، إصدار قانون -Sarbanes Oxley الذي أشاد بدور حكومة الشركات في محاربة مظاهر الفساد المالي والإداري الذي تعاني منه العديد من الشركات، وذلك من خلال تفعيل الدور الذي يمكن أن يلعبه الأعضاء غير التنفيذيين في مجالس إدارة الشركات، والدعوة إلى ضرورة أن يكون غالبية الأعضاء في مجلس الإدارة من الأشخاص غير التنفيذيين، مع توضيح الشروط الواجب توافرها فيهم وتعيين مسؤولياتهم بدقة داخل مجلس الإدارة أو داخل اللجان التابعة له.

كما قامت بورصة نيويورك بإصدار قواعد جديدة للقيد ، تلزم الشركات بتحديد مديرين مستقلين الحضور اجتماعات مجلس الإدارة، كما قامت الرابطة الوطنية لمديري الشركات NACD بتشكيل لجنة متابعة المخاطر الشركات، وذلك بهدف تدعيم المديرين المستقلين وتحسين المراجعة الدورية للمخاطر المحتملة.

ثالثا: التجربة الفرنسية[1] :

1-تقرير فينو : بدأ الاهتمام بحوكمة المؤسسات في فرنسا بصدور تقرير فينو (VIENOT REPORT) الذي نشر سنة 1992 بسبب مجموعة من العوامل اهمها : العولمة، زيادة وجود المساهمين الأجانب وخاصة صناديق المعاشات الأمريكية وظهور صناديق معاشات في فرنسا والرغبة في تحديث سوق المال بباريس.

وقد جدب التقرير كثير من الاهتمام ، وتضمنت أهم توصيات هذا التقرير مايلي:

- يجب ان يضم كل مجلس ادارة عددا لايقل عن عضوين من المديرين المستقلين.

- يجب أن يحتوي كل مجلس على لجنة تشريعات تضم عضوا مستقلا على الأقل ورئيس مجلس الشركة.

-على المؤسسة أن تفصح كل سنة عن كيفية تنظيمها لاتخاذ القرارات الهامة.

- يجب أن تكون لكل مجلس ادارة لجان مراجعة ومكافئات تتكون من ثلاثة مديرين على الأقل مع ضرورة استقلالية احدهم، ويجب أن يشير كل مجلس الى عدد الاجتماعات التي تعقدها كل لجنة سنويا.

- لا يجوز للمديرين التنفيذيين ولا لمديري ادارات الموظفين العمل في لجنة المراجعة ولجنة المكافئات.

- يجب ان يمتلك المديرون عددا معقولا ومناسبا من اسهم شركتهم.

2- **تقرير ماريني:** صدر تقرير السيناتور ماريني سنة 1996 ويضم الاقتراحات التالية:

- يجب أن يكون للمؤسسات الحق في الفصل بين سلطات رئيس المجلس وسلطات الرئيس التنفيذي.

- يجب السماح لمجلس الإدارة بقوة القانون بتشكيل لجان ذات سلطات مستقلة.

- يجب على المؤسسات أن تقدم للمستثمرين المحتملين قوائم بمالكيها.

- يجب إرسال إشعارات المشاركة في الاجتماعات الى المساهمين قبل موعد الانعقاد بشهر بدلا من 15يوم

[1] عمر علي عبد الصمد، مرجع سابق، ص 31.

رابعا: التجربة الألمانية[1] : بدأ الاهتمام بموضوع الحوكمة في ألمانيا بعد تعرض عدد من المؤسسات الكبيرة للانهيار، مثل شركة دايمز، و تبعا لهذه الظروف وافقت الحكومة الألمانية على اقتراح يسمى كون تراج (kon trag) يضم الاقتراحات التالية:

- يسمح للمؤسسة باعادة شراء اسهمها بموجب شروط مشددة.
- لن يكون هناك تخفيض في عدد اعضاء المجلس الرقابي.

يجب زيادة السماح للأقلية أي صغار المساهمين بتقديم دعاوي ضد المديرين بتخفيض حقهم في الأرباح الى 5% او 2 مليون مارك.

وفي 6 يونيو 2006 قامت منظمة المساهمين (deutsche schutzvemingung fur dsw_rbesitz)

بتقديم مجموعة من الاقتراحات في مجال حوكمة المؤسسات تمثلت في:

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

خامسا: التجربة المصرية[2] : اهتمت العديد من الأقطار العربية - خاصة في العقد الأخير - بممارسات حوكمة الشركات في الاقتصاديات الغربية، قد تم تنظيم العديد من المؤتمرات في أكثر من دولة عربية وتناولت هذه المؤتمرات التطبيقات الحديثة لمفهوم حوكمة الشركات وأوصت بضرورة تطبيق مبادئها وقواعدها التي تتماشى مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية لكل من الدول العربية وقد بادرت العديد من الاقتصاديات العربية من الاقتصاديات العربية بخطوات جادة - بالتعاون مع المؤسسات الدولية المتخصصة لتقييم تشريعاتها الخاصة بحوكمة الشركات.

ومن ضمن المبادرات التي قدمت لإرساء قواعد حوكمة الشركات في المنطقة العربية، صدر تقرير عن المنتدى الإقليمي الثاني لحوكمة الشركات، والذي عقد بمدينة بيروت في شهر جوان 2004 تحت شعار "حوكمة الشركات في منطقة الشرق الأوسط وشمال افريقيا : تحسين الإفصاح والشفافية " وتم اعتبار حوكمة الشركات منطلقا لتحديث اقتصاديات منطقة المينا ومن ضمن التوصيات التي خرج بها المنتدى أن يتم انشاء منتدى سنوي على المستويين القومي والإقليمي وفقا لأفضل المعايير والمستويات والممارسات الدولية لتنفيد مبادئ حوكمة الشركات، وتكوين مجموعة عمل وطنية لحوكمة الشركات في كل دولة من الدول المشاركة ، واجراء عملية مسح لحوكمة الشركات في كافة دول المنطقة، كما أوصى المنتدى بتبني مبادئ وقواعد حوكمة الشركات ومعايير المحاسبة والمراجعة الدولية .

وفي سعيها لتحسين مستوى الحوكمة وطلبت مصر من صندوق النقد الدولي سنة 2001 تقييم مدى الالتزام بتطبيق معايير الحوكمة فيها كأول دولة عربية يتم تقييمها، وتوصل التقرير إلى أن مصر قد حققت نسبة 62 من المعايير

[1] في نفس المرجع، ص 32.

[2] نفس المرجع السابق ص-112.

المطبقة ، وعلى اثر هذه النتائج المشجعة أصدرت مصر العديد من القوانين والتعليمات الهادفة إلى تفعيل مبادئ الحوكمة، وفي سنة 2003 صدر قرار وزاري بإنشاء مركز المديرين لنشر أفكار الحوكمة من خلال التوعية بمبادئ الحوكمة وتدريب الشركات والمؤسسات على تطبيقها، ومنذ إنشاء المركز بدا تطبيق الحوكمة في مصر يخطو خطوات متسارعة، وصلت خلالها مصر إلى تطبيق 82%من معايير الحوكمة وذلك بعد تقييمها مرة ثانية من طرف صندوق النقد الدولي سنة 2004.

سادسا: واقع حوكمة الشركات في الجزائر: الجزائر ليست بمعزل عن التطورات الحاصلة على الساحة الدولية لذا لزم عليها مسايرة ذلك التطور عن طريق محاولة توفيق تشريعاتها على هذا الخصوص وباعتبار حوكمة الشركات سلوك عالمي فإنها حاولت تبنيها للإستفادة من منافعها.

1 - مؤشرات تبني الجزائر لحوكمة الشركات[1] : لم تكن قضية الحوكمة بشكل عام مطروحة للنقاش في الجزائر. ولكن وبإلحاح من المؤسسات والهيئات المالية الدولية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي والبنك العالمي بات من الضرورة تبني قواعد حوكمة الشركات على المستوى الكلي في إدارة الاقتصاد أو على المستوى الجزئي في إدارة الشركات. لكن تبني الجزائر لسياسة اقتصاد السوق لم يكن كافيا لتوفير مناخ ملائم لنمو المدخرات واستقطاب رؤوس الأموال .

ومن بين المؤشرات الدالة على إدخال قواعد الحوكمة في الشركات الجزائرية والتي يمكن رصدها من خلال: -سعي الجزائر إلى الاندماج في الاقتصاد العالمي والانتقال إلى اقتصاد السوق جعلها تخضع الالتزامات الانضمام للمنظمات الدولية والتجمعات الإقليمية التي تقوم على الشفافية وتعزيز التنافسية وزيادة تحرير الاقتصاد. وهذا ما انعكس على مراجعة آليات إدارة الاقتصاد والانفتاح على المبادرات الخاصة الوطنية والأجنبية. ولقد تجسد هذا الانفتاح في السعي إلى تقليص حجم الدولة والشروع في خصخصة القطاع العام و إزالة القيود أمام تكوين مؤسسات القطاع الخاص .

- اعتماد نظام محاسبي ومالي جديد معد وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، والانطلاق في تطبيقه على كافة الشركات والقطاعات ابتداء من سنة 2010 .

- وفي إطار تعزيز الشفافية تم إلزام الشركات ذات المسؤولية المحدودة (وهي الغالبة في الجزائر) على اعتماد مراجع حسابات خارجي يعمل وفق مدونة للسلوك والأخلاقيات، بعدما كان هذا الإلزام خاصا بشركات المساهمة فقط. وذلك من خلال إصدار قانون " المهنة 2010 " الذي ينظم عمل محافظ الحسابات.

- لقد تمت مراجعة القانون التجاري بشكل يوضح كيفية إسناد وتوزيع المسؤوليات داخل الشركات.

2- ميثاق الحكم الراشد في الجزائر[2] : إن الجزائر كغيرها من الدول ليست بمعزل عن التحول الاقتصادي العالمي إذ وجدت نفسها أمام تحديات البيئة الداخلية نظرا لضعف شركاتها والبيئة الخارجية التي فرضت عليها التكيف مع المستجدات الحديثة عقب إطلاق مدونة المنشآت الصغيرة والمتوسطة بالمغرب جانفي 2008، وكذلك الإرشادات الخاصة بأفضل ممارسات حوكمة الشركات في تونس جويلية 2000 فأصبح موضوع حوكمة الشركات من المواضيع

[1] أ- ابو اسماعيل نهلة و أ. مخناش فتيحة، مدى تأثير تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الافصاح المحاسبي ، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات ، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف ، 19-20 نوفمبر 2013، ص194

[2] نفس المرجع السابق ، ص-ص-194-195.

التي تستقطب اهتمام الجزائر وهذا كله من أجل دعم القدرة التنافسية للشركات الوطنية والاستفادة من الأسواق المالية ورؤوس الأموال الدولية ومن هذا المنطلق كانت رغبة الجزائر في تحقيق التكامل مع الاقتصاد العالمي وضبط بيئة الأعمال حيث بذلت الحكومة الجزائرية جهود كبيرة لإيجاد إطار وبناء صرح لحوكمة الشركات ولأجل ذلك انعقد في جويلية 2007 أول ملتقى دولي حول "الحكم الراشد للمؤسسات "حيث كان فرصة مواتية التلاقي جميع الأطراف الفاعلة في عالم المؤسسات من القطاع العام والخاص الذين قاموا بإنشاء مجموعة عمل لحوكمة الشركات تعمل جنبا مع المنتدى العالمي لحوكمة الشركات (GCGF) ومؤسسة التمويل الدولية (IFC) وحدد لهذا الملتقى هدف جوهري يتمثل في:

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

ومن خلال فعاليات هذا الملتقى تبلورت فكرة إعداد ميثاق جزائري للحكم الراشد للشركة كأول توصية وخطوة عملية تتخذ وقد تفاعلت كل من جمعية العمل والتفكير حول حلقة العمل والتفكير حول الشركة ومنتدى رؤساء الشركات مع الفكرة ورعايتها له .

وفي غضون الفترة الممتدة بين نوفمبر 2007، ونوفمبر 2008 تمكن فريق العمل بعد سلسلة مشاورات مع الأطراف الفاعلة من إعداد ميثاق الحكم الراشد للشركات في الجزائر بالإعتماد على مبادئ منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية الإقتصادية مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات الشركة الجزائرية وقد عرف ميثاق الحكم الراشد للشركة "الحوكمة على أنها "فلسفة تسييرية ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة في آن واحد لضمان استدامة وتنافسية الشركة بواسطة :

- تعريف حقوق وواجبات الأطراف الفاعلة في الشركة

- تقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة على ذلك.

خلاصة الفصل

بعد دراسة هذا الفصل المتعلق بماهية حوكمة الشركات، يمكن استنتاج ما يلي:

- ظهرت حوكمة الشركات بسبب انفصال الملكية عن الادارة وازداد الاهتمام بها بعد سلسلة الأزمات والفضائح المالية التي ضربت اكبر الشركات الأمريكية كشركة انرون وورد كوم بالإضافة إلى الأزمات المالية التي شهدتها دول جنوب شرق آسيا. حيث ساهمت كل هذه العوامل في وضع مجموعة من المبادئ التي تضمن الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة وتحقيق أهداف أصحاب المصالح وخاصة المساهمين.
- تسعى الحوكمة من خلال أهدافها إلى تحقيق رفع كفاءة أداء المؤسسات .
- يتطلب التطبيق الأمثل لحوكمة الشركات توفر مجموعة من القوانين والتشريعات ومحيط خارجي ملائم كأسواق ذات كفاءة و تنافسية تقوم على الالتزام بالسلوك الأخلاقي.

الفصل الثاني : التدقيق الداخلي و إسهاماته في حوكمة الشركات

تمهيد الفصل

تعد وظيفة التدقيق الداخلي من آليات الرقابة ضمن إطار هيكل حوكمة الشركات خاصة في الآونة الأخيرة من خلال التعريف الحديث للتدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية لسنة 1999 . و أدى ذلك التطور إلى تغيير النظرة للتدقيق الداخلي من مجرد آلية لكشف الأخطاء و الانحرافات والحفاظ على الأصول إضافة قيمة للمنشاة و أداة فعالة في خدمة الإدارة من خلال مساهمته في تقييم و تطوير نظام الرقابة الداخلية ،و كذلك في تقييم و ادارة المخاطر و الحماية منها و دعم عمليات الحكومة وتقديم المشورة لمجلس الإدارة . حيث يتم ممارسة حوكمة الشركات من خلال أربعة أطراف أساسية تربطها علاقات تعاونية هي : مجلس الإدارة ، لجنة التدقيق ، وظيفة التدقيق الداخلي ، و المدقق الخارجي . ويمكن لوظيفة التدقيق الداخلي أن تساهم في تحسين حوكمة الشركات من خلال علاقاتها التعاونية مع أطراف الحوكمة الثلاثة الأخرى ،و ذلك بدعمها لهذه الأطراف في أداء دورها في حوكمة الشركات [1] .

و بناءا على ما سبق ذكره ،فسوف نقوم في دراستنا هذه بإبراز مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات من خلال علاقاته بمجلس الإدارة و لجنة التدقيق ، و دوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، وتقييم و إدارة المخاطر في الشركة بالإضافة إلى علاقته التعاونية بالتدقيق الخارجي ، و دوره في ترشيد الإدارة العليا و تعزيز الإفصاح و الشفافية في المؤسسة .

-**المبحث الأول** : ماهية التدقيق الداخلي : سنتطرق في هذا المبحث إلى نشأة و تطور مفهوم التدقيق الداخلي أنواع التدقيق الداخلي و المبادئ التي يقوم عليها ، أهمية و أهداف التدقيق الداخلي و الخدمات التي يقدمها .

– **المبحث الثاني** :معايير التدقيق الداخلي ، مراحل تنفيذ مهمة التدقيق و التقنيات المستعملة سنتطرق في هذا المبحث إلى معايير التدقيق الداخلي الحديثة و سير مهمة التدقيق الداخلي و التقنيات ، و أدلة الإثبات المستعملة من طرف المدقق الداخلي .

- **المبحث الثالث** : علاقة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات سنتطرق في هذا المبحث إلى علاقة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة و لجنة التدقيق و الى دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية و تقييم و إدارة المخاطر بالإضافة إلى علاقة التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي و دوره في ترشيد الإدارة العليا و إلى دوره في تعزيز الإفصاح و الشفافية في المؤسسة .

[1]. د- سمير كامل محمد عيسى ، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات – مع دراسة تطبيقية مجلة التجارة للبحوث العلمية – جامعة الاسكندرية العدد رقم (1) المجلد رقم (45)يناير 2008 ، ص02

المبحث الأول : ماهية التدقيق الداخلي

المطلب الأول : نشأة و تطور مفهوم التدقيق الداخلي

أولا : تطور مفهوم التدقيق الداخلي

1 – **التطور التاريخي للتدقيق الداخلي** : يرجع أصل التدقيق إلى العصور الوسطى و التدقيق في المعنى الحديث يعود إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى إلى حيز الوجود ، و تطور التدقيق مع تطور تلك الصناعة ، و يعود التدقيق في شكله المبسط إلى التطور في النظام المحاسبي بشكل أساسي حيث أنه أصبح من الضروري أن يعهد إلى شخص يقوم بالتحقق من حسن استغلال الموارد المتاحة لدى شخص آخر ، حيث أن قدامى المصريين كانوا يقومون بتعيين شخصين لتسجيل الأموال الأميرية الواردة، و يقوم شخص آخر بعملية التدقيق لما قاما به هؤلاء الأشخاص من تسجيل . قدامى اليونان كانوا يعينوا موظف للتدقيق و حفظ سلامة الحسابات العامة بعد الانتهاء من عملية التسجيل ، كذلك الرومان قاموا بوضع نظام يفصل بين الشخص المسؤول عن المصروفات و الشخص المسؤول عن المقبوضات.[1] و المتتبع لتاريخ تطور مهنة التدقيق في العديد من دول العالم يجد أنها نمت و تطورت في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة، و ذلك لحاجة ملاك المنشأة إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاية المنشأة في استخدام مواردها المتاحة [2]

وترجع بداية الاهتمام بالتدفق الداخلي إلى إنشاء معهد المدققين الداخليين

في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941 ، و هذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي ، حيث ساهم منذ إنشائه في تطوير التدقيق الداخلي و اتساع نطاق الانتفاع بخدماته، و قد عمل المعهد على تدعيم و تطوير التدقيق الداخلي عن طريق بذل الجهود المختلفة[3].

2 – التطور القانوني للتدقيق الداخلي

2 -1 قانون ساربينز أوكسلي – oxley soxsarbannes :هو قانون أمريكي يوجب على الشركات أن تضمن و تعتمد المعلومات المالية من خلال أنظمة الرقابة الداخلية .

تمت المصادقة على هذا القانون من طرف الكونغرس الأمريكي بتاريخ 29 أوت 2002 كرد فعل مباشر على شركتي enronو word.c ذلك بهدف إعادة الثقة للأسواق المالية و حماية المستثمرين و زيادة الشفافية المالية.

[1] د-غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، ط2 ، دار المسيرة ، عمان ، 2009 ، ص13 .

[2] د-أحمد حلمي جمعة ، المدخل الى التدقيق الحديث، ط2 ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، 2009 ،ص13 .

[3] - خلف عبد الله الواردات ،التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع عمان ، 2006 ، ص 30

لقد كان للقانون تأثير كبير في دعم التدقيق الداخلي ، و هو ما يظهر في الفقرة 404 منه (تقييم الإدارة للرقابة الداخلية) و التي تنص على وجوب تقديم تقرير سنوي عن الرقابة الداخلية للإدارة و فعاليتها و هذا يعتبر من صلاحيات التدقيق الداخلي حسب التعاريف التي أعطيت له .

2 - 2 **قانون الحماية المالية** (lsf)loi sur la sécurité financiére[1]

على غرار قانون sox بالولايات المتحدة الأمريكية ، تمت المصادقة على lsf في فرنسا من طرف الجمعية الوطنية بتاريخ 1 أوت 2003 ، يلزم رئيس مجلس الإدارة أو الرقابة في شركات المساهمة وفقا للفقرة 117 من القانون و بإعداد تقرير يقدم أمام الجمعية العمومية حول شروط عمل المجلس و كذا إجراءات الرقابة الداخلية المعمول بها .

ثانيا : تعريف التدقيق الداخلي : كلمة تدقيق مشتقة من اللغة اللاتينية من كلمة.audir أي يستمع ، حيث أنه في العصور القديمة كان صاحب العمل (المالك) عندما يشك في وجود خيانة يعين شخص للتحقق من الحسابات و كان هذا الشخص يجلس مع محاسب رب العمل ليستمع الى ما يقوله المحاسب بخصوص الحسابات الخاصة بالعمل ، لقد كان الايطالي باشيليو lucaأول من أوجد نظام القيد المزدوج في عام 1494 ، و قام بالتنويه ووصف لواجبات و مسؤوليات مدقق الحسابات و فصله عن عملية التسجيل في الدفاتر.[2]

و من وجهة نظر الهيئات الدولية لمهنة التدقيق فقد تعددت التعريفات التي تناولت التدقيق الداخلي و تدرجت حسب التطور التاريخي الذي لحق بهذه الوظيفة الى أن استقرت التعريفات على التعريف الذي أصدره معهد المدققين الداخليين عام 1999 .

1 – **تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية** : فقد عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية association american accounting (AAA)كما يلي : [3]" التدقيق هو عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية ، و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ، ثم توصيل نتائج ذلك الى الأطراف المعنية " .

و يتضمن هذا التعريف عدة نقاط ذات أهمية و هي :

- التدقيق عملية منتظمة ، و ذلك يعني أن اختبارات المدقق تعتمد على تخطيط مسبق في برنامج موضوع لعملية المراجة .
- ضرورة الحصول على القرائن و تقييمها بطريقة موضوعية .
- مدى مسايرة العناصر محل الدراسة للمعايير الموضوعية
- إيصال نتائج الفحص و الدراسة إلى الأطراف المعنية .

[1] غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية ، ط2 ، دار المسيرة ، عمان ، 2009 ، ص13

[2] د- عبد الفتاح الصحن و آخرون ، أسس المراجعة الأسس العلمية و العملية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2004 ، ص13

[3] – عبد الفتاح الصحن و آخرون ، مرجع سابق ، ص 14 .

2 – **تعريف معهد المدققين الداخليين :** عرف معهد المدققين الداخليين ،(IIA التدقيق الداخلي بأن "وظيفة تقييم مستقل تنشأ من داخل المنشأة لفحص و تقييم كافة أنشطتها كخدمة المنشأة بهدف مساعدة موظفي المنشاة للاضطلاع بمسؤولياتهم بجدارة ، حيث يقوم التدقيق الداخلي بتزويد الإدارة بالتحليلات و التقييمات ،و النصائح و الإرشادات ، و المعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تمت مراجعتها ، و يتضمن هدف التدقيق الداخلي إيجاد نظام رقابة كفؤ بتكلفة معقولة .[1] "

- و من هذا التعريف نستخلص ما يلي :
- - التدقيق الداخلي وظيفة تقييم مستقل أي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها .
- هدف التدقيق الداخلي هو فحص و تقييم كافة الإجراءات لخدمة أنشطة المنشأة نفسها .
- التدقيق الداخلي يفحص كافة أنشطة المنشأة .
- مراجعة كفاية و فعالية أنظمة الرقابة الداخلية و تقديم التوصيات لتحسينها بتكاليف معقولة .

3 – **التعريف الحديث للتدقيق الداخلي** : أما التعريف الحديث لمعهد المدققين الداخليين ..... الصادر سنة 1999 أم فيعرف التدقيق الداخلي كما يلي :

"التدقيق الداخلي نشاط مستقل ، تأكيدي ، استشاري و موضوعي مصمم لإضافة قيمة للشركة و تحسين عملياتها ، و هو يساعد الشركة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم و صارم لتقييم و تحسين فعالية إجراءات إدارة المخاطر و الرقابة و حوكمة المؤسسة [2] .

"l'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maitrise de ses opérations , lui apporte ses conseils pour les améliorer , et contribue à créer de la valeur ajoutée.il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant , par une approche systématique et méthodique , ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité." [3]

.

و يعتبر هذا التعريف تطورا هاما في تعاريف التدقيق الداخلي التي يصدرها المعهد منذ 1947 بصفة شبه دورية ، و هذا التعريف الذي سنعتمد عليه في دراستنا لدور وظيفة التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات .

[1] خلف عبد الله الواردات ، 2006 ، مرجع سبق ذكره ، ص34

[2] د- يحي سعيدي و أ لخضر أوصيف ، دور لمراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات ،مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية ، جامعة الوادي، ع5 السنة 05، 2012، ص 192.

[3] www.ifaci.com.version francaise de la definition internationel approuvee le 21mars2000 par ifaci

من التعريف السابق نستخلص الخصائص أو المميزات الأساسية للتدقيق الداخلي كما يلي :[1]

- **التدقيق الداخلي نشاط تأكيدي** : أي يطمئن الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بالمنشأة مفهومة و يتم التعامل معها بشكل مناسب .

- **استشاري** : يزود الإدارة بالتحليلات و الدراسات و الاستشارات و الاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات

- **مستقل** : بارتباطه بأعلى مستوى إداري داخل التنظيم .

- **موضوعي** : بأدائه الأعمال الموكلة إليه بكل موضوعية .

جميع هذه الأدوات تعمل من أجل إضافة قيمة للمنشأة من خلال خفض التكاليف و اكتشاف وضع الغش و فحص و تقييم الرقابة الداخلية ، و العمل على اقتراح ما يلزم لتحسين عملياتها و مساعدة المنشأة على تحقيق أهدافها عن طريق تقييم و تحسين عمليات :

- إدارة المخاطر – الرقابة – الحوكمة .

ثالثا : التدقيق المالي :لقد كان المفهوم التقليدي للتدقيق الداخلي مرتبطا بالمعلومات المحاسبية و المالية و التأكد من صحتها و دقتها ، حتى يتسنى للإدارة الاعتماد عليها في رسم السياسات و اتخاذ القرارات الإدارية ،حيث يهدف المدقق الداخلي في إطار التدقيق المالي إلى فحص و مراجعة الوثائق المالية و المحاسبية لتجنب الوقوع في أخطاء تتعلق بالتسيير.[2]

حيث يسعى المدقق الداخلي المالي إلى تحقيق الأهداف التالية :

- التحقق من التسجيل الصحيح للعمليات المحاسبية .
- التأكد من التطبيق السليم و المناسب للمبادئ و القواعد المحاسبية المتعارف عليها .
- الكشف عن مواطن الخطأ و الغش بعد تنفيذ العمليات المحاسبية لإزالة التحريف في المعلومات المالية
- تحديد مدى ملائمة الإجراءات المحاسبية على الأصول و التحقق من الوجود المادي لها لحمايتها من الضياع أو الاختلاس أو التلاعب .
- تقييم النظام المحاسبي و ما يرتبط به من إجراءات و تعليمات إدارية .
- زيادة درجة الموثوقية و الاعتماد على المعلومات المستخرجة من سجلات و بيانات المؤسسة .
- تحقيق عدالة و صدقية القوائم المالية و إظهار الوضع الحقيقي للمركز المالي للمؤسسة و نتائج أعمالها .

[1] خلف عبد الله الواردات ، 2006 ، مرجع سبق ذكره ، ص 36

[2] شدري معمر سعاد ، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة سونلغاز ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير فرع مالية المؤسسة ، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس ، 2008 -2009 ، ص 55 .

2 **التدقيق التشغيلي :** أن توسع مجال تدخل المراقبة الداخلية أدى إلى ظهور تدقيق العمليات أو التدقيق التشغيلي الذي يهتم بالناحية التسييرية لمختلف نشاطات المؤسسة ، يدرس هذا النوع من التدقيق مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة و يزود متخذ القرارات عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي بتحاليل و اقتراحات قصد ترقية تلك النشاطات و تطوير المؤسسة باعتبارها كنظام معقد مفتوح على محيط مسيطر ، متقلب و معقد ، إن المدقق التشغيلي يتعدى الناحية المالية و يدرس كل وظائف المؤسسة .

إن الهدف الأساسي لمراجعة العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة ، و تزويدها بتحاليل موضوعية ، تقييم النشاطات .[1]

ان الهدف من التدقيق التشغيلي هو تحليل المخاطر و الإختلالات الموجودة بهدف إعطاء إرشادات و توصيات و اقتراح استراتيجيات جديدة، و منه فالتدقيق التشغيلي يشمل كل المهمات التي تهدف إلى تحسين أداء المؤسسة [2] .

3 – **تدقيق الالتزام** [3]: يمثل تدقيق الالتزام عملية فحص لإجراءات المنظمة لتحديد ما إذا كانت المنظمة تتبع الإجراءات المقررة أو القواعد أو اللوائح المحددة عن طريق سلطة أعلى ، يقيس تدقيق الالتزام تقيد المنشاة بالمعايير المقررة .

المطلب الثاني : أساسيات التدقيق الداخلي

أولا : فروض و مبادئ التدقيق الداخلي

1 – **فروض التدقيق الداخلي** :يمكن أن تعرف الفروض بأنها متطلبات أو معتقدات تستند عليها المقترحات و القواعد و الأفكار، و يمكن تلخيص أهم الفروض التي تستند عليها عملية التدقيق في ما يلي [4]:

1 - 1 **فرض استقلال المدقق** : قيام المدقق بعملية التدقيق بحيادية و استقلالية و إبداء الرأي دون تحيز و يعني ذلك عدم وجود تعارض بين عمل المدقق و القائمين بتجهيز المعلومات المالية .

1–2 **فرض إمكانية فحص المعلومات المالية و القوائم** : حتى يتمكن المدقق من فحص القوائم المالية فانه يجب أن يتوافر في هذه القوائم مجموعة من المعايير مثل .

- **الملائمة :** يجب أن تكون المعلومات المحاسبية المعدة و المقدمة للمدقق ملائمة لمستخدميها و تفي باحتياجاتهم ، و مرتبطة بالفترة المالية الخاصة بها .

- **البعد عن التحيز**: أن يتم إعداد المعلومات و البيانات المالية دون تحيز لأي طرف ، بمعنى أن تعكس الحقائق الموجودة .

[1] محمد بوتين ، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق ، ط 2 ،ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2005 ص-ص 8

[2] Alain Mikol,les audits financiers comprendre les mecanismes du contrôle legal, editions d'organisation, paris, 1999 ,p10.

[3] أمين السيد أحمد لطفي ، التطورات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2007 ، ص 29 .

[4] د- غسان فلاح المطارنة ،مرجع سبق ذكره ، ص 20 – 21 .

– **القياس الكمي** : أن تكون المعلومات المالية قابلة للقياس الكمي و التعبير عنها رقميا حتى تكون مفيدة للأطراف ذوي العلاقة .

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

1 -4 **فرض ثبات حقائق الماضي في المستقبل ما لم يظهر تغيير في الظروف** : أي ثبات الإدارة في مبادئها و أنها رشيدة في تصرفاتها . أما إذا اتضح المدقق أن الإدارة تميل إلى التلاعب أو إضعاف نظام الرقابة فانه من المفترض أن يكون حريص في الفترات المستقبلية .

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

- تطبيق المنشأة محل التدقيق للمبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما و بثبات .

– أن المعلومات الموجودة في التقارير المالية هي معلومات ملائمة .

2 – **مبادئ التدقيق الداخلي** : أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 على أن المبادئ العامة للتدقيق التي يجب أن يلتزم بها المدقق هي :[1]

- الاستقلالية Independence
- الكرامة integrity
- الموضوعية Objectivity
- الكفاءة المهنية Proffessionalcompetence
- السرية confidentiality.
- السلوك المهني Professional behavior

ثانيا : مكانة التدقيق الداخلي في الشركة : [2]يؤثر الموقع التنظيمي للتدقيق الداخلي في الشركة على قدرته على تحقيق الاستقلالية و الموضوعية في عمله و يختلف الوضع التنظيمي لإدارة التدقيق الداخلي في بيئة الرقابة من شركة إلى أخرى تبعا للتطور الذي بلغته هذه الشركة في متابعتها و مسايرتها لأحدث نظم الرقابة حيث أنها تخضع إما للإدارة العليا أو لمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة و يشير الباحثون في هذا الموضوع إلى أن الوضع الطبيعي و الأمثل هو أن تكون تبعية التدقيق الداخلي الى أعلى مستوى إداري بالشركة لم يكن لمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق .

[1] د- أحمد حلمي جمعة ، 2005 ، مرجع سبق ذكره ، ص 25

[2] يوسف سعيد يوسف المدلل ، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي و الإداري دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، الجامعة الإسلامية غزة ، فلسطين ، 2007 ص 76 .

إن الحالة المثالية هي تبعية و ارتباط قسم التدقيق الداخلي بأعلى مستوى إداري بالشركة و الهدف من ذلك هوان يتمكن المدقق الداخلي القيام بعمله في جميع دوائر و أقسام الشركة الأخرى كما أن ذلك يشير بدرجة كبيرة إلى درجة الاستقلالية التي يتمتع بها و قد استنتجت إحدى الدراسات أنه كلما ارتفعت المكانة التنظيمية لقسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية كلما تفوق العائد من نشاط التدقيق الداخلي على تكلفة أداء هذا النشاط.

وهذا ما أكد عليه المعيار(1110 الاستقلالية داخل المنشأة) حيث نص هذا المعيار على أن مسؤول التدقيق الداخلي يجب أن يتبع لمستوى معين من الهرم التنظيمي يسمح له بأداء مسؤولياته .

و على مسؤول التدقيق الداخلي أن يثبت للمجلس على الأقل مرة في السنة استقلالية التدقيق الداخلي داخل المنشأة . والعلاقات الوظيفية للتدقيق الداخلي مع المجلس تتأكد عندما يقوم هذا الأخير:

- بالمصادقة على ميثاق التدقيق الداخلي .
- المصادقة على مخطط التدقيق الداخلي القائم على المقاربة بالمخاطر.
- المصادقة على ميزانية و الموارد التقديرية للتدقيق الداخلي .
- المصادقة على قرارات تعيين أو إزالة مسؤول التدقيق الداخلي .
- المصادقة على راتب مسؤول التدقيق الداخلي .

ثالثا : أهمية و أهداف التدقيق الداخلي .

1 - أهمية التدقيق الداخلي : لقد تبوأت وظيفة التدقيق الداخلي مكانة بارزة في معظم المؤسسات و الشركات ارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب ، بل كنشاط تقييمي لتدقيق و فحص كافة الأنشطة و العمليات المختلفة بهدف تطويرها و تحقيق أقصى كفاية إنتاجية منها ووقائي من خلال تدقيق الأحداث و الوقائع الماضية ، و إنشائي يشمل التأكد من كل نشاط من أنشطة المنشأة و ذلك من خلال وضع برامج التدقيق .[1]

لقد تطور هذا المفهوم للتدقيق الداخلي بعد سنة 2002 و ظهر المفهوم الجديد على أنه نشاط تأكيدي و استشاري و مستقل و موضوعي لإضافة قيمة المنشأة .

[1] خلف عبد الله الواردات ، مرجع سابق ، ص63

كما يعتبر التدقيق الداخلي وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المنشأة و خارجها ولا يعتبر غاية بحد ذاتها ،حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب أن تخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمنشأة و من هذه الأطراف :[1]

1 -1 إدارة المنشأة: يساعدها في اتخاذ القرارات الحالية و المستقبلية ، كما يؤدي تدقيق القوائم المالية الى توجيه الاستثمار إلى المنشأة .

1 -2 المؤسسات المالية و التجارية و الصناعية : في حالة طلب المنشأة لقرض معين أو تمويل مشروع فان تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة .

1 – 3 الجهات الحكومية : تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة و التخطيط ، فرض الضرائب منح القروض و الدعم لبعض النشاطات .

2 – أهداف التدقيق الداخلي : لقد صاحب تطور مهنة التدقيق تطور في أهدافها و مدى التحقق و الفحص و كذلك درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية ، و يتمثل ذلك في العرض التالي : [2]

2 -1 قبل عام 1900 :كان الهدف من التدقيق اكتشاف التلاعب و الاختلاس و الأخطاء ، و لذلك كان التدقيق تفصيلي ، ولا يوجد أي وجود لنظام الرقابة الداخلية .

2 -2 من 1905 حتى 1940 : كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة المركز المالي و صحته بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب و الأخطاء و لذلك بدأ الاهتمام بالرقابة الداخلية .

2 -3 من 1940 إلى 1960 : كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة و صحة المركز المالي و تم التحول نحو التدقيق الاختباري الذي يعتمد على متانة و قوة نظام الرقابة الداخلية .

2 -4 من 1960 و حتى الآن: أضيف أهداف عديدة للتدقيق منها :

- مراقبة الخطط و متابعة تنفيذها و التعرف على ما حققته من أهداف ، و دراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة .

– تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها .

– القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط .

– تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع .

[1] غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ، ص-ص 19 – 20 .

[2] د-أحمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، ط1 ، 2000 ، ص 8-9

– تخفيض خطر التدقيق و ذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق على المنشآت محل التدقيق .

من العرض التاريخي السابق يتضح أن الهدف الرئيسي لعملية تدقيق الحسابات هو ايداء الرأي الفني المحايد عما إذا كانت التقارير المالية تعبر بصورة صادقة و عادلة عن المركز المالي للمنشأة محل التدقيق و نتائج الأعمال عن تلك الفترة .

و تجدر الإشارة إلى أن تطور أهداف التدقيق يرجع إلى القضاء الانجليزي عام 1896 الذي وصف المدقق بأنه "كلب حراسة و ليس كلب ذا حاسة شم قوية لاقتفاء آثار المجرمين " . حيث تشير هذه العبارة إلى أن الهدف الأساسي للتدقيق ليس اكتشاف الغش و الأخطاء و إنما تظهر هذه الأخطاء و الغش عند قيام المدقق بمهمته . و لقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين على ما تقدم في المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 فقرة 2 على أن هدف التدقيق للقوائم المالية هو تمكين المدقق من إعطاء الرأي عما إذا كانت معدة من جميع الجوانب المادية طبقا لإطار معروف من التقارير المالية .[1]

رابعا : **الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي** : يقوم التدقيق الداخلي بمساعدة الإدارة في تحمل مسؤولياتها بتقديم الخدمات التالية :[2]

1 – **تحديد كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة** : تقوم الإدارة بالتخطيط و التنظيم و الإشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف و الغايات سوف يتم تحقيقها . هناك تأثير معقول بأن الأهداف المنشودة سوف يتم تحقيقها و لذلك فان جميع أنظمة و عمليات و أنشطة المنشأة خاضعة لتقييم التدقيق الداخلي .

2 – **قابلية المعلومات للاعتماد عليها** : يجب أن تكون المعلومات المالية و التشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة و كاملة ، و مفيدة ، و أن تكون قدمت في الوقت المناسب حتى يمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة .

3 – **حماية الأصول** : يؤكد المدقق الداخلي على ضرورة بحث الخسائر الناتجة عن السرقة و الحريق و التصرفات غير القانونية في ممتلكات المنشأة ، و لذلك فان الرقابة التشغيلية الجيدة تمنع سوء استخدام الأصول و حماية الأصول من المخاطر المحتملة .

4 – **الالتزام بالسياسات و الإجراءات الموضوعية** : يتحقق التدقيق الداخلي من أن منتسبي المنشأة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به من إتباع السياسات و الخطط و الإجراءات و الأنظمة و التعليمات ، كما يجب عليه تحديد التكلفة الناتجة من عدم الالتزام و ما هي الطرق التي تحقق التزام العاملين بالإجراءات و السياسات المحددة

5 – **الوصول إلى الأهداف و الغايات** : يتم وضع الأهداف و الغايات إجراءات الرقابة من قبل الإدارة و يقوم المدقق الداخلي بتحديد فيما إذا كانت متوافقة مع أهداف و غايات المنشأة ، و تقع مسؤولية

[1] - د- أحمد حلمي جمعة ، مصدر سابق ، 2000 ص 9 .

[2] - د- خلف عبد الله الواردات ، مصدر سابق ، ص-ص 37- 38 .

وضع أهداف المنشأة على عاتق الإدارة العليا أو مجلس الإدارة ، و على المدقق التأكد من أن البرامج أو العمليات قد نفذت بما خطط لها .

6 – **تحديد مواطن الخطر**: على المدقق الداخلي تحديد المناطق و الأنشطة التي تتضمن مخاطر عالية و إعلام الإدارة عنها لتحديد فيما إذا تطلب الأمر إخضاعها للتدقيق .

7 – **منع و اكتشاف الغش و الاحتيال** : تقع مسؤولية منع الغش و الاحتيال على إدارة المنشأة و على المدقق الداخلي فحص ، و تقييم كفاية و فعالية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة للحيلولة دون وقوع الغش ، و على المدقق عند اكتشافه ضعف في نظر الرقابة الداخلية عمل اختبارات إضافية للتأكد من عدم حدوث الغش .

8 – **الشك المهني** : يجب على المدقق الداخلي أن يخطط و ينفذ أعمال التدقيق باعتبار الشك المهني ، إذ لا يجب على المدقق افتراض عدم الأمانة للجهات الخاضعة للتدقيق ، كما ليس لها فتراض الأمانة المطلقة بل عليه تقييم قرائن التدقيق بموضوعية .

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

المطلب الأول: معايير التدقيق الداخلي،[1] أوضح معهد المدققين الداخليين الهدف من إصدار المعايير كما يلي:

- توضيح المبادئ الأساسية لممارسة عملية التدقيق الداخلي.
- وضع إطار لإنجاز وإثراء نشاط التدقيق الداخلي وتحديد إطار موسع لمجالات تدخله بقيمة مضافة.
- وضع أساس لقياس أداء التدقيق الداخلي.
- تحسين الإجراءات العملياتية والتنظيمية في المؤسسات.

وقد تم تصنيف هذه المعايير إلى قسمين:

أولا: معايير الصفاتNORMES DE QUALIFICATION: وهي سلسلة من الألف(1000) وتتناول سمات وخصائص المنظمات أو الأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي.

جدول رقم (1) بين معايير التدقيق الدولية الخاصة بالصفات.

الرقم	العبارة
1000	المهمة والسلطة والمسؤولية
1000A1	تحديد طبيعة خدمات التأكيد في ميثاق التدقيق الداخلي
1000C1	تحديد الخدمات الاستشارية في ميثاق التدقيق الداخلي
1100	الاستقلالية والموضوعية (أداء مهمة التدقيق الداخلي بكل مسؤولية والاستقلالية تتحقق على مستوى –المدقق الداخلي- على مستوى سير مهمة التدقيق – وعلى مستوى وضعية التدقيق الداخلي في المنشأة)

[1] - www.ifaci.com IFACI (normes internationales pour la pratiques professionnelles de l'audit internes) publication 2013 révision janvier 2015.

1110	**الاستقلال التنظيمي**
1111	**العلاقة المباشرة مع مجلس الإدارة**
1120	**الموضوعية الفردية**
1130	**العوامل التي تهدد الاستقلالية أو الموضوعية**
1130A1	على المدقق الداخلي الامتناع عن تدقيق العمليات التي كان مسؤولا من قبل.
1130C1	يمكن للمدققين الداخليين انجاز خدمات استشارية متعلقة بعمليات كانوا مسؤولين عنها من قبل.
1200	**الكفاءة والعناية المهنية**
1210	**الكفاءة** **على مسؤول التدقيق الداخلي الاستعانة بآراء ومساعدة أشخاص مؤهلين في حالة عدم امتلاكهم للمعارف.**
1210A1	**الكافية أثناء تأدية مهامهم**
1220	**العناية المهنية اللازمة**
1230	**التطوير المهني المستمر**
1300	**برنامج التأكيد وتحسين الجودة**
1310	**متطلبات برامج التأكيد وتحسين الجودة**
1311	**التقييم الداخلي**
1312	**التقييم الخارجي**
1320	**التقارير المتعلقة ببرنامج التأكيد وتحسين الجودة**
1321	**استخدام عبارة " تم وفقا لمعايير"**
1322	**الإفصاح عن عدم الالتزام.**

المصدر: من إعداد الطالب.

ثانيا: معايير الأداء NORMES DE FONCTIONNEMENT: وهي سلسلة الألفين (2000) وتصف طبيعة التدقيق الداخلي، كما تضع معايير قياس أداء أنشطة التدقيق الداخلي.

جدول رقم(2) يبين معايير التدقيق الدولية الخاصة بالأداء.

2000	إدارة التدقيق الداخلي (على مسؤول التدقيق الداخلي تسيير هذا النشاط بفعالية وبطريقة تضمن قيمة مضافة للمنشأة)
2010	التخطيط
2020	الاتصال والموافقة
2030	إدارة الموارد
2040	القواعد والإجراءات

2050	التنسيق
2060	رفع التقارير إلى مجلس الإدارة والإدارة العامة
2070	مسؤولية المنشأة في حالة اللجوء إلى متعامل خارجي لأداء أنشطة تدقيق داخلي
2100	طبيعة العمل
2110	حوكمة المؤسسة (على التدقيق الداخلي تقييم نظام حوكمة المؤسسة وتقديم التوصيات اللازمة لتحسينه) ولهذا يحدد ما إذا كانت الإجراءات تستجيب للأهداف التالية: - تفعيل القواعد الأخلاقية والقيم المناسبة في المؤسسة. - ضمان تسيير فعال لأداء المؤسسة والمساءلة. - إبلاغ المصالح المعنية بكل المعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة. - توفير معلومة مناسبة وملائمة للمجلس، للمدققين الداخليين والخارجيين ، وللإدارة وضمان تنسيق نشاطاتهم.
2120	إدارة المخاطر(لتحديد فاعلية إجراءات إدارة المخاطر، يجب على المدققين الداخليين التأكد من أن : - أهداف المنشأة منسجمة مع طبيعة مهمتها.
	- المخاطر المعتبرة تم تحديدها وتقييمها. - طرق معالجة المخاطر المعمول بها منسجمة مع طبيعة المخاطر. - المعلومات المتعلقة بالمخاطر تم تجميعها وإيصالها في الوقت المناسب داخل المنشأة للسماح للمتعاونين ومسؤوليهم وللمجلس باتخاذ مسؤولياتهم)
2130	الرقابة
2200	التخطيط للمهمة
2201	اعتبارات التخطيط
2210	أهداف المهمة
2220	نطاق المهمة
2230	الموارد المخصصة للمهمة
2240	برنامج عمل المهمة
2300	أداء المهمة
2310	تحديد المعلومات
2320	التحليل والتقييم
2330	توثيق المعلومات
2340	الإشراف على المهمة
2400	توصيل النتائج
2410	مضمون التوصيل
2420	جودة التوصيل

2421	الأخطاء والسهو
2430	استعمال ملاحظة " سير المهمة حسب المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي "
2431	الإفصاح عن عدم المطابقة.
2440	نشر النتائج
2450	الآراء الشاملة
2500	مراقبة إجراءات التطور
2600	قرار قبول الإدارة للمخاطر

المصدر: من إعداد الطالب.

ثالثا: معايير التنفيذ les normes de mise en eouvre وهي سلسلة nnnn.Xn فتتولى تطبيق معايير الصفات ومعايير الأداء على أنواع محددة من الأنشطة مثل تدقيق الإذعان والكشف عن الغش والتدليس والرقابة الذاتية، يتم وضع معايير التطبيق بالأساس لأعمال التأكيد (أشير لها بحرف A) متصلا برقم (المعيار) ولأعمال الاستشارة(أشير لها بحرف C متصلا برقم المعيار).

المطلب الثاني: سير مهمة التدقيق الداخلي.

أولا: سير مهمة التدقيق الداخلي: إن الهدف من مهمة التدقيق الداخلي هو دراسة التحكم في المخاطر المتعلقة بالنشاط ، الإجراءات أو المنشأة محل التدقيق. وكل مهمة للتدقيق الداخلي تتم على ثلاث مراحل أساسية هي[1]:

- تحضير المهمة: préparation de la mission
- تنفيذ المهمة: exécution de la mission
- نهاية المهمة: conclusion de la mission

1- **مرحلة تحضير المهمة: phase de préparation** وتتم وفق الخطوات التالية:

1-1- الأمر بالمهمة[2]: وهو التفويض أو التكليف بأداء المهمة، ويصدر من جهة عليا في المنشأة كالمديرية العامة أو جهة أخرى في نفس المستوى، ويجب أن يكون ممضي من طرف المدير العام ، وهو بمثابة إعلام للمسؤولين الرئيسيين المعنيين بتدخل المدققين، ويحتوي على المعلومات التالية:

- موضوع المهمة، أسماء المدققين.
- وصف مقتضب للمهمة(النطاق، الأهداف العامة المنتظرة، النقاط ذات الأولوية).
- تاريخ البداية والمدة التقديرية للمهمة، طالب المهمة والخاضعين لها.

1-2- تحضير المهمة: préparation de la mission وتتمثل في المراحل التالية:[1]

[1] -jaques renard, **théorie et pratique de l'audit interne**, 7eme édition, édition d'organisation, eyrolles, paris, 2010,p214.

[2] - saidj faiz, **méthodologie et cadre de référence des pratique professionnelles de l'audit interne**,revue nouvelle economie,N°11-vol02-2014,p9.

1-2-1- مخطط التقارب: تنفيذ مخطط التقارب يتمحور حول العناصر التالية:

- التعرف على النشاط الخاضع للتدقيق.
- تقسيم النشاط أو الإجراء الخاضع للتدقيق إلى عمليات متتالية وتحديد أهدافها.
- الأخذ بعين الاعتبار المخاطر وفرص التحسين.

تبدأ هذه الخطوة بجمع المعلومات ذات العلاقة بالنشاط الخاضع للتدقيق من مصادره المختلفة للحصول على فهم لطبيعة هذا النشاط، ويمكن تلخيص هذه المصادر بما يلي:

- تقارير ملفات التدقيق السابقة.
- السياسات، الخطط، الإجراءات، التعليمات والاتفاقيات المتعلقة بالنشاط.
- الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي.
- الموازنة التقديرية والمعلومات المالية عن النشاط.
- نتائج التدقيق الخارجي عن النشاط.

إن قراءة هذه الوثائق المختلفة وتحليل المعلومات يمكن فريق التدقيق من امتلاك رؤية شاملة عن النشاط الخاضع للتدقيق.

- تحديد السير دورات التي تتموضع فيها المخاطر.
- إعطاء مصداقية للمهمة.

يتم بعد ذلك إعداد جدول المخاطر المتعلق بالنشاط الخاضع للتدقيق.

1-2-2- التقرير التوجيهي: أو مخطط المهمة حسب المعيار 2240 " برنامج عمل المهمة" هو برنامج يحدد محاور وحدود عملية التدقيق ويحدد أهداف مهمة التدقيق المتمثلة في الأهداف العامة والأهداف الخاصة ونطاق العمل.

1-2-2-1- الأهداف العامة: وهي أهداف تتعلق بالرقابة الداخلية وتتمثل في:

- حماية الأصول، نزاهة وصدق المعلومات، احترام القوانين والتعليمات، حسن استخدام الموارد.

1-2-2-2- الأهداف الخاصة: تحديد مختلف أدوات الرقابة التي سيتم اختبارها من طرف المدقق والتي تسام كلها في تحقيق الأهداف العامة والمتعلقة بمناطق الخطر المحددة سابقا.

1-2-2-3- نطاق العمل: يجب أن يحدد التقرير التوجيهي المجالات المعنية بعملية التدقيق ومختلف المصالح ومختلف النشاطات.

2- مرحلة تنفيذ المهمة[2] :phase de réalisation الخطوات الرئيسية لهذه المرحلة تتمثل في ما يلي:

[1] - saidj faiz, op cit, p10.

[2] - saidj faiz,op cit,p11.

- **الاجتماع الافتتاحي.**
- برنامج التدقيق، أو برنامج الفحص.
- استبيان الرقابة الداخلية.
- العمل في الميدان.

تبدأ هذه المهمة رسميا بالاجتماع الافتتاحي الذي يشرف عليه رئيس المهمة ويشرح فيه ظروف وأسباب المهمة وأهدافها والتعريف بفريق التدقيق والمسؤولين الخاضعين للتدقيق.

يبدأ فريق التدقيق عمله بمسح ميداني للتعرف على نقاط القوة ونقاط الضعف في النواحي الرقابية التي سيتم تدقيقها وفحصها لاحقا، ومن ثم يتم إعداد برنامج الفحص. حيث يقوم فريق التدقيق بإنجاز أعمال الرقابة المسطرة في برنامج الفحص وذلك باستخدام مختلف تقنيات وأدوات التدقيق، حيث يتعرفون على مواطن الخلل ويدونون الاقتراحات المبدئية بشأنها، كما يكونون ملف التدقيق المتكون من الملف الدائم والملف الجاري.

3- مرحلة نهاية المهمة[1] la phase de conclusion : وتتضمن الخطوات التالية:

3-1- **الاجتماع الختامي:** وهي آخر مرحلة في عملية التدقيق ويتم فيها لقاء المدقق مع الخاضع للتدقيق ويتم فيها على الفجوات التي تم التوصل إليها وتحديد النقاط الايجابية وعرض نتائج التدقيق والتوصيات المقدمة من طرف المدققين.

3-2- **تقرير التدقيق le rapport d'audit :** عند الانتهاء من عملية التدقيق يجب إصدار تقرير مكتوب وذلك بعد مناقشة التوصيات المقترحة مع فريق التدقيق.

يجب أن يتضمن إيصال النتائج أهداف المهمة والنطاق، بالإضافة إلى النتائج الملائمة ، التوصيات وخطط إنجاز التوصيات.

3-3 متابعة المهمة le suivi de la mission: لا تتوقف مهمة أعضاء فرقة التدقيق عند تحديد الاختلافات والنقائص فحسب، بل تتعدى إلى اقتراح البدائل والحلول المساهمة في وضع الإجراءات التصحيحية والوقائية واختبار مدى فعاليتها.

المطلب الثالث: تقنيات التدقيق الداخلي: يستخدم المدقق الداخلي في عمله عددا من التقنيات التي يختارها بما يناسب الأهداف والاستنتاجات التي يريد الوصول إليها، ويمكن توزيع أهم هذه التقنيات على ثلا مقاربات عند استخدامها وهي [2]:

أولا: أنواع التقنيات المستعملة:

1- تقنيات تستخدم في مقاربات شاملة وتتمثل في العناصر التالية:

- التحليل الاقتصادي والمالي، حجم ونوع الصفقات، خرائط التدفق.

[1] - saidj faiz, op cit, p12.

[2] - pierre schick, **mémento d'audit interne méthode de conduite d'une mission,dunod**, paris,2007,p146.

2- **تقنيات مبنية على الأسئلة approche par questions** وتتمثل في:
- المقابلات، الاستبيانات ومنها استبيانات التعرف واستبيانات الرقابة الداخلية.
- جدول فصل المهام.

3- **تقنيات مبنية على التحري والتفتيش approche par vérification** وتتمثل في:
- المقاربات(المقاربات البنكية والمقاربة بين الجرد المادي والمحاسبي).
- فحص ملفات الإعلام الآلي(التأكد من صحة المعطيات)، المعاينة الإحصائية.

ثانيا: أدلة الإثبات: لقد عرفت المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق أدلة الإثبات بأنها المعلومات التي يحصل لا عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني، ويجب أن تتصف هذه الأدلة بالكفاية أي القدر الكافي والملائمة أي ذات نوعية وموثوقة.

1- **أنواع أدلة الإثبات:** يمكن تقسيم أدلة وقرائن الإثبات إلى الأنواع التالية[1]:
- الوجود الفعلي، المستندات والسجلات المؤيدة للعمليات.
- التقارير المعدة خارج المؤسسة.
- التقارير المعدة داخل المنشأة من قبل إدارة المنشأة.
- وجود نظام رقابة داخلي سليم.
- صحة الأرصدة من الناحية الحسابية.

2- **الأساليب الفنية للحصول على الأدلة والقرائن:**[2]
- الجرد الفعلي، المراجعة المستندية، نظام المصادقات، التحليل المال، نظام الاستفسار.
- المراجعة الحسابية، المراجعة الإنتقادية، الربط والمقارنة بين المعلومات
- فحص نظام الرقابة الداخلية، نظام الشهادات.

ثالثا: ملفات التدقيق الداخلي:[3] إن الطابع الدائم لمهمة التدقيق تجعله ملزما بمسك ملفين أساسين والمتمثلين في الملف الدائم والملف الجاري.

1- **الملف الدائم:** إن طريقة ترتيب مضمون الملف الدائم مرتبطة بخصائص المؤسسة محل التقييم ويشتمل على ما يلي:

1-1- عموميات حول المؤسسة محل المراجعة والوحدات المكونة لها.
- التنظيم العام، وثائق عامة.

[1] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات – الإطار النظري والممارسة التطبيقة، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2005، ص132.

[2] د- غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص-ص182-183.

[3] شعباني لطفي، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سونطراك الدورة مبيعات مقبوضات** ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص 54-56.

1-2- الرقابة الداخلية: يجب أن يحتوي الملف الدائم بالنسبة لهذه النقطة على كل ما يسمح بتقدير درجة الثقة الخاصة بالرقابة الداخلية والمخاطر العامة(وصف الوظائف أو المهام، قوائم الاستقصاء، خرائط التدفق...الخ).

1-3- معلمات محاسبية ومالية:

- المخطط والدليل المحاسبي المستعمل.
- الإجراءات المحاسبية، الهياكل التنظيمية للمصلحات المحاسبية.
- الهياكل التنظيمية للمصلحات المحاسبية، حجم المعلومات حسب الطبيعة
- حجم المعلومات حسب الطبيعة.
- الحسابات السنوية للسنوات المالية الثلاثة الأخيرة، حالة الخزينة والتمويل.

1-4- معلومات قانونية، جبائية واجتماعية ومعلوماتية:

- عقد التأسيس والوثائق الأخرى ذات الطابع القانوني.
- قرار تعيين مراجعة الحسابات.
- قائمة المساهمين مع عدد الأسهم التي بحوزة كل واحد منهم.
- وثائق متعلقة بالنظام الجبائي والاجتماعي للشركة.
- محاضر المجالس والجمعيات، تقارير مراجعي الحسابات السابقون.
- الهيكل التنظيمي الخاص بالمعلوماتية، البرامج والوثائق المستعملة.

2- **الملف الجاري:** إن الملف الجاري يتكون من كل العناصر المهمة التي لا تتجاوز السنة المالية التي تتم فيها عملية المراجعة، ويشتمل على المعلومات التالية:

2-1- التنظيم والتخطيط للمهمة.

- البرنامج العام أو الشامل.
- قائمة المتدخلين، موازنة الوقت ومتابعة الأعمال، تواريخ ومدة الزيارات ومكان التدخلات.

2-2- تقييم الرقابة الداخلية:

- وصف الأنظمة ، الوثائق الخاصة بمراقبة الحسابات السنوية.
- خرائط التدفق وقوائم الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية، نقاط القوة والضعف للأنظمة والإجراءات الموضوعة من طرف المؤسسة محل المراجعة.

2-3- تحققات خاصة أو قانونية:

- فحص الاتفاقيات، المراسلات المتبادلة مع المؤسسة، قرارات مجلس الإدارة التي لها تأثير على حسابات السنة المالية.

المبحث الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات:

انطلاقا من الدور الحديث المنوط بالتدقيق الداخلي والذي أقره معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية لسنة 1999، حيث نص على أن التدقيقي الداخلي هو نشاط محايد موضوعي استشاري ومطمئن

يساهم في إضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها، وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها عن طريق أسلوب منتظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية إجراءات إدارة المخاطر والرقابة وحوكمة المؤسسة.

حيث يلعب التدقيق الداخلي دور رئيسي في حوكمة المؤسسة على مستويين ، المستوى الأول من خلال تخفيض عدم تماثل المعلومات عن طريق لجنة التدقيق لأن هذه الأخيرة تعتبر همزة الوصل بين المدققين الداخليين والخارجيين من جهة ومجلس الإدارة من جهة أخرى وذلك لأن لجنة التدقيق هي التي تتحصل على تقرير المدقق الداخلي وبالتالي بإمكان مجلس الإدارة الإطلاع عليه وإعلام المساهمين. أما المستوى الثاني فمن خلال إدارة المخاطر وذلك بإصداره للتقرير حول الرقابة الداخلية فمن مهام التدقيق الداخلي الأساسية تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعلام مجلس الإدارة بكل النقائص.

المطلب الأول : علاقة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة و لجنة التدقيق

أولا : علاقة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة: عرف (monks and minow) مجلس الإدارة بأنه[1]: "حلقة الوصل بين أولئك الذين يقدمون رأس المال و ألئك الذين يستخدمون هذا المورد في خلق القيمة " .

يوجد نوعان من الأعضاء داخل مجالس إدارة الشركات هما الأعضاء التنفيذيون و الأعضاء غير التنفيذيين ، فالأعضاء التنفيذيون هم الأعضاء المسؤولون عن إدارة الأعمال اليومية داخل الشركة لما لهم من خبرة و معرفة بطبيعة عمل الشركة ، أما الأعضاء غير التنفيذيين هم أعضاء من خارج الشركة يتمثل دورهم في الترشيد و الرقابة على القرارات التي يصدرها الأعضاء التنفيذيون .[2]

و علاقة التدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة لا تكون مباشرة في أغلب الأحيان و إنما تكون من خلال لجنة التدقيق التابعة له و في حالة عدم وجود لجنة التدقيق فان مجلس الإدارة لا يجب عليه أن يضطلع بالمهام التي تكفل تحقيق استقلال و كفاية و فاعلية وحدة التدقيق الداخلي .

مجلس الإدارة هم يمثلون المساهمين و أيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح و مجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين و الذي يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم ، كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة و كيفية المحافظة على حقوق المساهمين .[3]

العلاقات الوظيفية للتدقيق الداخلي مع المجلس تتأكد عندما يقوم هذا الأخير [4] :

- بالمصادقة على ميثاق التدقيق الداخلي .

[1] يوسف سعيد يوسف المدلل ، مرجع سابق ، ص 102

[2] محمد مصطفى سليمان ، مرجع سابق ، ص 29 .

[3] نفس المصدر ، ص 18

[4] يوسف سعيد يوسف المدلل ، مرجع سابق ، ص 76 .

– المصادقة على مخطط التدقيق الداخلي القائم على المقاربة بالمخاطر.

– المصادقة على ميزانية و الموارد التقديرية للتدقيق الداخلي .

– المصادقة على قرارات تعيين أو إزالة مسؤول التدقيق الداخلي .

– المصادقة على راتب مسؤول التدقيق الداخلي .

ثانيا : علاقة التدقيق الداخلي بلجنة التدقيق .

1: تعريف لجنة المراجعة[1] : تلعب لجنة المراجعة دورا هاما في حوكمة الشركات ، و هي لجنة دائمة منبثقة من مجلس الإدارة و تتكون من عدد لا يقل عن ثلاثة من الأعضاء غير التنفيذيين و تجتمع معظم لجان المراجعة كل ربع سنة و هي عادة ما تكون موجودة في كل المنظمات و القطاعات الحكومية خاصة المنظمات الكبيرة و يحضر هذه اللجنة المراجعون الداخليون و المراجع الخارج إذا لزم الأمر و تفوض للجنة سلطات العمل طبقا للأحكام المقررة .

2 : دور لجنة المراجعة [2]: النظرة الجديدة للجنة المراجعة لها معالم متميزة كثيرة ، و لكن لها شكل خاص يناسب كل شركة على حدة ، بما يعني أنكل لجنة مراجعة ستكون مختلفة تماما و لا يوجد معيار موضوع يمكن استخدامه لتحديد دورها وبما يعني أن وجود حجم واحد يناسب الكل هو أمر غير واقعي . و هذا هو السبب في أن معظم مواثيق لجنة المراجعة ليست معيارية ، و مع ذلك هناك نطاق لإعداد أدلة توفر أفضل الممارسات بالرغم من أنها لا يمكن أن تكون متعلقة بشركة معينة ، و دور لجنة المراجعة يمكن أن يدخل فيه المكونات التالية :

2 - 1 عملية المراجعة الخارجية : فحص عملية المراجعة الخارجية و عمل توصيات للمجلس يكون من خلال المجلات الآتية :

- تعيين و تحديد أجور و مدى الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على أساس تقييم أدائه .

– مراجعة خطاب الارتباط و أي شروط خاصة فيه .

– الموافقة على خطط المراجعة الخارجية تكمل كافة جوانب خطة المراجعة الشركة .

2 -2 : القوائم المالية

[1] طارق عبد العال حماد ، حوكمة الشركات، مرجع سابق ، ص 171

[2] نفس المرجع ، ص-ص 173 – 175

- مناقشة القوائم المالية مع الإدارة العليا كلما كان ذلك ملائما .

– ضمان أن جميع الأمور التي تم إثارتها من جانب المراجعة الداخلية أو المراجعة الخارجية قد تم معالجتها .

– التوصية بأن يوافق المجلس على القوائم المالية .

– النظر في السياسات المحاسبية المستخدمة و تقدير المجالات التي استخدمت فيها .

– تقدير مدى توفير التقرير السنوي للمعلومات التي يحتاجها المساهمين و المستخدمين الآخرين .

– النظر فيما إذا كان هناك مجال للتحريف في التقارير المالية .

2 -3 – نظام الرقابة الداخلية :

- النظر في كفاية نظام الرقابة **الداخلية** ، تقديم تقرير عن نظم الرقابة الداخلية .

– مراجعة التصويبات الجوهرية التي يقدمها المراجع بالنسبة لتحسينات الرقابة الداخلية .

– الحصول على تقارير خاصة عن أي انتهاك للرقابة الداخلية يؤثر على القوائم المالية .

– مراجعة البيئة العامة للرقابة في المنظمة و ما إذا كانت الرسائل الصحيحة قد أرسلت من الإدارة العليا و أن هذه الرسائل تتفق و تضع الممارسات العملية المتبعة .

– تقدير ما إذا كان هناك إطار للرقابة متفق عليه مستخدم و أن هذا الإطار يرتفع بمستوى الرقابة الجيدة على المجالات التي قد يكون بها مخاطر غير مقبولة . كذلك فان " دليل حوكمة الشركات " يتضمن عددا من المداخلات فيما يتعلق بالرقابة الداخلية للمنظمة .

– تقرير من الإدارة التنفيذية عن الإجراءات الرئيسية المصممة لتقديم رقابة داخلية فعالة .

– تقدير اللجنة عن فاعلية المراجعة الداخلية .

– تقرير عن المراجعة الخاصة التي وصلت اللجنة من المراجعة الداخلية أو غيرها .

– تقرير عن الخسائر من مجلس الإدارة أو الإدارة التنفيذية .

2 - 4 المراجعة الداخلية : تتولى لجنة المراجعة بهذا الشأن ما يلي :

- المشاركة في تعيين المراجعين الداخليين و ضمان أن وظيفة المراجعة الداخلية تعمل وفق المعايير المهنية ، و أنها تقوم بعملها جيدا و توفي بمسؤولياتها بمقتضى خطة إستراتيجية المراجعة .

– مراجعة أهداف المراجعة الداخلية و رسالتها و ضمان أنها توفر الأساسي لإستراتيجية مراجعة تضيف قيمة لإدارة المخاطر ، و يجب وضع الهدف داخل ميثاق رسمي مأخوذ به للمراجعة .

– الإشراف على أنشطة المراجعة الداخلية و تنظيمها

– الموافقة على إستراتيجية المراجعة الداخلية و خطتها السنوية للمراجعة و التغييرات التي تطرأ .

– مناقشة مدى كفاية الرقابة الداخلية مع المراجع الداخلي أو الإدارة حسبما هو ملائم .

– مراجعة الأداء العام للمراجعة الداخلية و الحصول على تقارير من التقدم الجاري في تحقيق المؤشرات الأساسية المحددة للأداء .

– ضمان إن المراجعة الداخلية تعمل وفقا للمعايير المهنة .

– ضمان وجود اتصالات جيدة بين المراجعين الداخليين و المراجعين الخارجيين و مجلس الإدارة و الإدارة ، و هو الأمر الذي يرتفع بمستوى تحقيق أهداف المراجعة الداخلية .

2 – 5 إدارة المخاطر: يجب أن تضمن لجنة المراجعة ، وجود نظام فعال لإدارة المخاطر بالمنظمة و أنه يدعم أوجه الرقابة التي بدورها توفر أساسا معقولا لإمكانية تحقيق أهداف المنظمة و كذلك التأكد من الأمور التالية :
- أن سياسة المخاطر و استراتيجياتها تقوم و تشكل أساس التعامل مع المخاطر.

– أن سياسة المخاطر مستمدة من مجلس الإدارة .

- إن المديرين التنفيذيين و الإدارة العليا و قادة فرق العمل و رؤساء الأقسام و كل العاملين يفهمون أدوار بالنسبة لإدارة المخاطر و أنهم يقومون بمسؤولياتهم بطريقة مهنية .

– أن هناك وعي تدريبي و تطوير مستمر و متقدم للعاملين كلما كان ذلك ملائما .

– أن هناك هياكل مناسبة و ترتيبات معينة موجودة و متاحة لضمان إدارة فعالة للمخاطر.

– توفير التقارير إلى التنفيذيين لتمكينهم من رصد تنفيذ الإستراتيجية المتبعة في إدارة المخاطر.

– التحديث المستمر لإدارة المخاطر لتعكس الوضع الحالي و التغيرات الجارية .

– وجود سجلات معدة للمخاطر توفر أساسا لرقابة داخلية فعالة .

المطلب الثاني : دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية و تقييم و إدارة المخاطر. حسب jaques Renard [1] ، يطلب المعيار .. 2120 من التدقيق الداخلي تقييم المخاطر المتعلقة بحوكمة الشركات . و منه يلاحظ التركيز على فكرة المخاطر ، لهذا فان التدقيق الداخلي و يركز على تقييم :

- نجاعة و صدق المعلومات المالية و التشغيلية.

– كفاءة و مردودية المعلومات .

– احترام أو الالتزام بالقوانين و التشريعات و العقود . و هذه كلها تدخل ضمن إطار أهداف الرقابة الداخلية ، و هذا يعني أن إجراء عملية تقييم المخاطر يؤدي في نفس الوقت إلى فحص نوعية الرقابة الداخلية للمؤسسة . و للقيام بهذه المهمة على أحسن وجه يجب توفر شرطين أساسيين :

- يجب أن يحضى التدقيق الداخلي داخل المؤسسة بسلطات معترف بها في أعلى الهرم

– يجب توفر التدقيق الداخلي على مهارات كبيرة للقيام بالتحاليل اللازمة و تقديم مساهمة بناءة .

و يرى Hermanson and Rittenberg أن وظيفة التدقيق الداخلي تساهم فيدعم الحوكمة من خلال التقارير و التوصيات التي تقدمها إلى الإدارة العليا و لجنة التدقيق حيث تتعلق هذه التوصيات بالأمور التالية : [2]

- التقييم المستقل لنظام الرقابة الداخلية و تقديم التقارير المناسبة بالخصوص .

– المساهمة في تصميم نظام الرقابة الداخلية .

– تقييم كفاءة العمليات و الإجراءات الإدارية .

– تحليل المخاطر و تقديم التأكيدات بخصوص تلافيها .

– تسهيل قيام الإطراف المختلفة بالتقييم الذاتي للمخاطر و نظم الرقابة .

حسب richard chambers رئيس معهد المدققين الداخليين IIAفانه يرى بأن الحوكمة الجيدة يجب أن تتحقق من خلال عنصرين أساسيين هما : [3]أولا ، نظام رقابة داخلي جيد و ثانيا إدارة إستراتيجية للمخاطر.

أولا : تقييم نظام الرقابة الداخلية

[1] – jaque renard . op cit ,page 449

[2] يوسف سعيد المدلل ، مرجع سابق ، ص 57 .

[3] – zian i abdelhak , le role de l 'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise :cas entreprises algeriennes ,these de doctorat en sciences économique , université aboubaker belkaid Tlemcen ,2013 – 2014 , p

1 – تعريف الرقابة الداخلية : عرفتها لجنة coso كما يلي : يقصد بالرقابة الداخلية كل الوسائل و الإجراءات التي تستخدمها المنشأة لحماية أصولها و موجوداتها و للتأكد من صحة و دقة البيانات المحاسبية و الإحصائية و لرفع الكفاءة الإنتاجية في المنشأة و تحقيق الفعالية .

و يمكن تعريف الرقابة الداخلية على أنها خطة تنظيمية إدارية و محاسبية للضبط الداخلي عند استعمال عوامل الإنتاج المتاحة لدى المنشأة وصولا إلى أعلى معدلات ممكنة من الكفاية الإنتاجية . [1]

و من التعريف السابق يمكن حصر أهداف الرقابة الداخلية في الآتي : [2]

- حماية المنشأة من أي تلاعب أو اختلاس أو سوء استخدام .

– التأكد من الدقة المحاسبية للبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر.

– المحافظة على مستوى الأداء الجاري ، و اكتشاف أية انحرافات عن هذا المستوى .

– الكشف عن أي تغيير مفاجئ في سير العمل أو في مستوى الأداء بما ينعكس على التكاليف .

– الرقابة على استخدام الموارد المتاحة .

– زيادة الكفاءة الإنتاجية للمنشأة .

– وضع نظام للسلطات و المسؤوليات و تحديد الاختصاصات .

– حسن اختيار الأفراد للوظائف التي يشغلونها .

– التدريب و العلاقات الإنسانية .

– تحديد الإجراءات التنفيذية و اللوائح و التعليمات بطريقة تضمن انسياب العمل .

2 – مكونات الرقابة الداخلية : تتكون الرقابة الداخلية من خمس مكونات مترابطة و متداخلة هي :[3]

2 – 1 بيئة الرقابة : و تعني الموقف العمومي للمدراء و إدراكهم و أفعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية و أهميته المنشأة ، و لبيئة الرقابة تأثير على فعالية بعض إجراءات الرقابة و تتضمن العوامل التي تعكس بيئة الرقابة

[1] – fr , wikipedia , org / wiki / coso

[2] أحمد حلمي جمعة ، مرجع سابق 2000 ، ص 81 .

[3] – د- عطا الله أحمد سويلم الحسبان ، التدقيق و الرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية ، ط 1 ، دار الراية للنشر و التوزيع عمان ، 2009 ،ص 56-58

، مثل : وظيفة مجلس الإدارة ، و اللجان التابعة له و فلسفة الإدارة و أسلوب التشغيل و الهيكل التنظيمي للمنشأ و نظام الرقابة الداخلية .

2 – 2 نشاطات الرقابة : و تعني تلك السياسات و الإجراءات التي اعتمدتها الإدارة إضافة لبيئة الرقابة لغرض تحقيقا لأهداف الخاصة بالمنشأة ، و تتضمن هذه الإجراءات تقديم التقارير و فحص الدقة الحسابية للسجلات و السيطرة على تطبيقات و بيئة نظم معلومات الحاسوب .

2 – 3 تقييم المخاطر: تفسح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها الشركة سواء من المؤثرات الداخلية أو المؤثرات الخارجية . كما يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للشركة شرطا أساسا لتقييم المخاطر ، لذلك فان تقييم المخاطر عبارة عن تحديد و تحليل المخاطر ذات العلاقة و المرتبطة بتحديد الأهداف المحددة في خطط الأداء طويلة الأجل . و لحظة تحديد المخاطر فانه من الضروري تحليلها للتعرف على أثرها الممكن و ذلك من حيث أهميتها و تقدير احتمال حدوثها و كيفية إدارتها و الخطوات الواجب القيام بها .

2 – 4 المعلومات و الاتصالات : يجب تسجيل المعلومات و إيصالها إلى الإدارة و إلى آخرين يحتاجونها داخل الشركة و ذلك بشكل إطار زمني يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية و المسؤوليات الأخرى .

و حتى تستطيع الشركة أن تعمل و تراقب عملياتها ، عليها أن تقوم باتصالات ملائمة يمكن الثقة بها و في الوقت المناسب و ذلك فيما يتعلق بالأحداث الداخلية و الخارجية .

2 -5 مراقبة النظام : تعمل أنظمة الرقابة الداخلية على تقييم نوعية الأداء في فترة زمنية ما و تضمن أن نتائج التدقيق و المراجعة الأخرى تم مراجعتها مباشرة ، و يجب تصميم أنظمة الرقابة الداخلية لضمان استمرار عمليات المراقبة كجزء من العمليات الداخلية .

3 – أقسام الرقابة الداخلية : يمكن تقسيم الرقابة الداخلية إلى ثلاثة أنواع هي :

الرقابة المحاسبية ،الرقابة الإدارية ، الضبط الإداري .

3 – 1 : الرقابة المحاسبية : [1]تمثل الرقابة المحاسبة الوجه المحاسبي من أوجه الرقابة الداخلية و عنصرا رئيسيا من عناصرها في المشروع و تهتم بالإجراءات لحماية موارد المشروع من أي تصرفات غير مشروعة و تحقق دقة البيانات و المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها و يتم تحقيق هذا النوع من المراقبة عن طريق العناصر التالية :
- وضع و تصميم نظام مستندي متكامل و ملائم لعمليات المشروع .

– وضع نظام محاسبي متكامل و سليم يتفق و طبيعة نشاط المشروع .

[1] – د- محمد السيد سرايا ، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل الاطار النظري – المعايير و القواعد – مشاكل التطبيق العملي ، ط1 ، المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية ، 2007 ، ص 80 .

– وضع نظام سليم لجرد أصول و ممتلكات المشروع وفقا للمعايير الحسابية المعمول بها .

– وضع نظام لمراقبة و حماية المشروع و ممتلكاته .

– وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات سجلات محاسبة المسؤولية عن أصول المشروع من نتائج الجرد الفعلي للأصول . – وضع نظام لإعداد موازين مراجعة بشكل دوري .

– وضع نظام لاعتماد نتيجة الجرد و التسويات الجردية في نهاية الفترة .

3 -2 : الرقابة الإدارية [1] :تمثل الرقابة الإدارية الوجه الإداري من أوجه الرقابة الداخلية في المنشأ ، و تتضمن جميع الإجراءات اللازمة لتحقيق من كفاءة استخدام مارد و ممتلكات المنشأ استخداما أمثلا من ناحية و التحقق من مدى التزام المنشأة و العاملين فيها بالسياسات و القوانين و اللوائح الداخلية و الخارجية على ساء و المنظمة لأعمال و أنشطة المنشأة من جهة أخرى .

و يتحقق هذا النوع من الرقابة من خلال العناصر التالية :

-تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمنشأة و كذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات و الأقسام مع وضع توصيف دقيق لمثل هذه الأهداف حتى يسهل تحقيقها .

– وضع نظام لرقاية الخطة التنظيمية في النشأة لضمان جاء بها في إجراءات و خطوات .

– وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المنشأة بشكل دوري في بداية كل سنة مالية لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات و تحديد الانحرافات السلبية .

3 -3 : الضبط الداخلي : يهدف الضبط الداخلي إلى حماية الموجودات من السرقة أو الضياع أو التلف . و يعتمد الضبط الداخلي على تقسيم العمل و تحديد الصلاحيات و الاختصاصات ، مع مراعاة عدم إسناد عملية كاملة من بدايتها إلى نهايتها لموظف واحد دون أن يراجع عمله من قبل موظف آخر و ذلك ضمانا لسلامة سير العمل بصورة جيدة و لتدارك الأخطاء و الغش بسهولة .

و يمكن تحقيق الضبط الداخلي من خلال مجموعة من القواعد التالية : [2]

- لا ينبغي أن يكون شخص معين مسؤولا عن عملية معينة بالكامل من بدايتها الى نهايتها و ذلك لاكتشاف الأخطاء و التقرير عنها إذا تم فصل العملية بين شخصين أو أكثر .

– إجراء الجرد المادي للأصول بواسطة أشخاص محايدين .

[1] د- محمد السيد سرايا ، مرجع سبق ذكره ، ص –ص 81-82

[2] – د خلف عبد الله الوردات ، مرجع سابق ، ص 125 .

– ينبغي تناوب الأفراد على الوظيفة المعينة أو العمل المعين كلما كان ذلك ممكنا عمليا .

– أن لا يعهد لأي فرد بأعمال تزيد عن مسؤولياته بقدر ما هو مسموح به في الخريطة التنظيمية .

– فصل الأصل عن السجل الذي يسجل تحركات الأصل ، كالنقدية و البضاعة و الأوراق المالية .

– اعتمادية تدفق العمل ، بمعنى أن انتهاء من مهمة أحد الإفراد تكون بمثابة إشارة البدء لمهمة فرد آخر و بحيث يقوم الفرد بالفحص و التحقق من عمل الاخر.

4 –خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية : يقوم المدقق بدراسة و فحص نظام الرقابة الداخلية في المنشأة من خلال الخطوات التالية : [1]

4 -1 الخطوة الأولى فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية : يجب على المدقق أن يحقق المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية عن طريق الاستفسار من الأشخاص في المستويات المختلفة داخل المنشأة و كذلك الرجوع الى المستندات التي توصف نظام الرقابة الداخلية ، و الوظائف للحصول على فهم كاف لهيكل نظام الرقابة الداخلية .
4 – 2 الخطوة الثانية تحديد مخاطر الرقابة : و تتمثل في تحديد مخاطر الرقابة ، و يمكن للمدقق أن يقوم بذلك عن طريق مواطن الضعف و القوة و يجب تسجيلها و توثيقها وضمها لأوراق التدقيق كذلك يجبان توثق مواطن الضعف و القوة فيما يسمى بأوراق التدقيق الجسر ، و قد سميت بذلك لأنها تربط نتائج تقييم النظام بالإجراءات اللاحقة للتدقيق .

4 – 3 الخطوة الثالثة اختبارات الالتزام : تهدف هذه الخطوة للتحقق من أن أساليب الرقابة في المنشأة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها ، و أن الموظفين في المنشأة ملتزمون بتطبيق إجراءات و أساليب الرقابة ، و يجب على إدارة المنشأة أن تحث الموظفين على الالتزام بهذه الإجراءات و الأساليب عن طريق تدريبهم و يمكن للمدقق اختيار الالتزام بإجراءات الرقابة المؤيدة بمستندات عن طريق أخذ عينة من هذه المستندات بواسطة الطرق الإحصائية و من الممكن أن تكون خطوات اختبار الالتزام بإجراءات الرقابة على النحو التالي :

- أن يتم تحديد أهداف التدقيق ، و تعريف و تحديد مجتمع الدراسة .

–أن يحدد الصفات المراد اختبارها و الانحرافات عنها ، و تحديد حجم العينة .

– أن يقوم باختبار العينة ، و فحص إجراءات الرقابة .

– و الخطوة الأخيرة تقييم أدلة الإثبات .

5 –طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية :

[1] د- غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق ، ص –ص 214 – 216 .

حتى يقوم المدقق بتقييم نظام الرقابة الداخلية يجب عليه أن يقوم بدراسة و مراجعة النظام بطريقة منتظمة أثناء تطبيقه الفعلي ، و كذلك التركيز على الأساليب الرقابية المصممة لمنع حدوث الغش و الأخطاء و المخالفات أو لاكتشافها ، و لا يكفي للمدقق أن يقوم بطرح الأسئلة و الحصول على الإجابات لتقييم نظام الرقابة الداخلية ولكن يمكن أن يستخدم عدد من الوسائل من شأنها أن تساهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن ذكرها على النحو التالي : [1]

5 – 1 الاستقصاء أو الاستبيان : يستخدم المدقق قائمة الاستبيان المكتوبة كنوع من الوسائل التي يقوم من خلالها بتوثيق إجابات العميل حول الاستفسارات الموجهة له ، و يتم تصميم نموذج الاستقصاء بان تكون الإجابة إما نعم أو لا أو لا يطبق أو لا يطبق و حيث أن إجابة نعم أن يطبق تشير إلى قوة نظام الرقابة الداخلية و إجابة لا أو لا يطبق تشير إلى ضعف النظام .

تقسيم قائمة الاستقصاء إلى عدة أقسام ، قسم عام يتضمن معلومات عامة عن نظام الرقابة الداخلية قسم لصندوق المصروفات النثرية ، قسم للمتحصلات النقدية ، قسم المدفوعات النقدية .

5 – 2 التقرير الوصفي الكتابي:

يتم استخدام طريقة التقرير الوصفي لتقييم نظام الرقابة الداخلية عن طريق وصف إجراءات نظام الرقابة المتبعة و تفاصيل إجراءات الرقابة على العمليات و تسمح هذه الطريقة بتوفير درجة من المرونة اكبر من نظام الاستقصاء ، و من خلال نظام التقرير الوصفي يصل المدقق إلى نتيجة أن نظام الرقابية الداخلية قوي أو ضعيف و ما هي نقاط الضعف يشمل التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية جميع الإجراءات المستخدمة في المنشأة لكل عملية و تدقق للمستندات .

5 – 3 خرائط التدفق :

تستخدم خرائط التدفق لفهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة و ما يتعلق بها من مستندات أخرى في نظام الرقابة الداخلية ، و تأخذ خرائط التدفق شكلا بيانيا لجزء من نظام الرقابة ، كذلك تمكن المدقق من الحصول على معلومات ذات دلالة حول نظام الرقابة الداخلية و بيان مواطن قوته ، و ضعفه استنادا إلى الأخطاء الجوهرية الممكن حدوثها .

يمكن إعداد خرائط التدفق وفقا للخطوات التالية :

- أن يقوم المدقق بدراسة الواجبات و المستندات و أسلوب تدفقها خلال مراحل استخدامها .

– بعد الخطة السابقة و استنادا عليها يقوم المدقق بوضع وصف مبدئي لنظام الرقابة الداخلية .

[1] – د- غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق ، ص –ص 218 – 220.

– يقوم بإعداد خريطة تدفق النظام استنادا الى المعلومات الواردة في ملخص واجبات (اختصاصات) العاملين و إجاباتهم على استفسارات المدقق .

ثانيا :إدارة المخاطر:

تتضمن حوكمة الشركات الإجراءات و الأنشطة التي يقوم بها ممثلو أصحاب المصالح بالتنظيم و ذلك بغرض الرقابة على المخاطر و ضمان قيام الإدارة بتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية اللازمة للتغلب على هذه المخاطر. [1]حيث يساهم نشاط التدقيق الداخلي في عملية حوكمة الشركات من خلال :[2]

- وضع و تبليغ القيم و الأهداف ، و رصد تحقيقها .

– ضمان القيام بالمسؤوليات و الحفاظ على القيم .

و تقوم المراجعة الداخلية بالعمل مع مجلس الإدارة و لجنة المراجعة إن وجدت من اجل إدارة المخاطر و فعالية الرقابة الداخلية ككل و من المحتمل أن تكون المراجعة الداخلية هي الوظيفة الوحيدة داخل المنظمة التي يكون لها فهم عميق بالمخاطر و الرقابة و تتولى :

-تقديم المشورة لإدارة المخاطر و الرقابة على العاملين في كل المنظمة .

– تقديم تأكيد مستقل و موضوعي لمجلس الإدارة عن كفاية و فعالية الرقابة الأساسية و أنشطة إدارة المخاطر الأخرى في كل المنظمة .

فإدارة المخاطر تعتبر تحديا للمدقق ، إذ يجب أن تتضمن تحديد و تقييم و إدارة و مراقبة الأحداث المحتملة لتقديم تأكيدات معقولة بان المنشأة تدير مخاطرها على النحو الذي يمكنها من تحقيق أهدافها .

1 – تعريف المخاطر:

لا يوجد تعريف محدد للمخاطر حيث تعددت التعاريف و لهذا المصطلح و فيما يلي أهمها :

- عرف معهد المدققين الداخليين IIA المخاطر بأنها : هي احتمال حدوث ظروف أو إحداث يمكن أن تؤثر على تحقيق أهداف المنظمة ، و تقاس المخاطر من خلال درجة تأثيرها على أهداف المنظمة و درجة احتمال حدوثها [3] .
– و عرفت كذلك بأنها حالة من عدم التأكد ، فهي احتمال لحدوث ظروف أو إحداث من شأنها أن يكون لها تأثير على أهداف المنشأة ،ويشمل ذلك إمكانية حدوث خسارة أو ربح ، أي حدوث اختلاف عن النتيجة المرجوة أو

[1] – دسمير كامل محمد عيسى ، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة الشركات – مع دراسة تطبيقية مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الاسكندرية ، العدد 1 المجلد رقم 45 و يناير 2008 ، ص 1
[2] – طارق عبد العال حماد ، مرجع سابق ، ص 215 .
[3] pierre shick . jacques vera .olivier bourouilh, audit interne et referentiel de risque ,2eme edition dunod ,paris , 2014 , p 14

المخطط لها ، و يرتبط تحقق الخطر أو حدوثه بعنصرين هما احتمال وقوع الحدث المسبب للخطر ، و الآثار أو العواقب التي ستترتب على وقوع هذا الحدث .[1]

- و عرفها طارق عبد العال حماد على أنها " حالة يكون فيها إمكانية أن يحدث انحراف معاكس عن النتيجة المرغوبة و المتوقعة" .[2]

مما سبق يمكن تعريف المخاطر على انها احتمال حدوث ظرف غير متوقع ،بإمكانه أن يؤثر على تحقيق أهداف المنشاة و عدم تحقيق النتيجة المرجوة .

2 – أنواع المخاطر: [3]يمكن تصنيف المخاطر التي تتعرض لها الشركة الى مخاطر نظامية (مخاطر السوق) و مخاطر غير نظامية كما يلي :

2 -1 المخاطر النظامية(مخاطر السوق) : و هي المخاطر العامة التي تسري على الاستثمار في السوق و تنشأ عن البيئة و تتعلق بالنشاط الاقتصادي و بالنظام المالي العام ، و من أمثلتها ما يلي :

- مخاطر و التضخم و الكساد : حيث تؤدي هذه المخاطر إلى انخفاض القيمة الحقيقية للموجودات و الأصول الاستثمارية بسبب انخفاض القوة الشرائية .

– مخاطر تغير أسعار الفائدة : و هي المخاطر التي تكمن في التغيرات المحتملة لأسعار الفائدة ارتفاعا و انخفاضا و بالتالي فان اختيار الأدوات الاستثمارية تتأثر بهذه التغيرات .

– مخاطر أسعار الصرف : و هي المخاطر التي تنشأ نتيجة التقلبات أو التغيرات المحتملة لأسعار الفائدة ارتفاعا و انخفاضا و بالتالي فان اختيار الأدوات الاستثمارية تتأثر بهذه التغييرات .

– المخاطر السياسية و المالية و الاقتصادية : و هي المخاطر المرتبطة بالأوضاع السياسية و المالية و الاقتصادية و الاجتماعية السائدة في البلد الذي تزاول المؤسسة نشاطها فيه .

2 - 2 المخاطر غير النظامية : وهي المخاطر التي تنشأ عن طبيعة و نوع الاستثمار ، فهي تأتي نتيجة التعاملات الاستثمارية فقد تؤثر على مستثمر معين دون غيره ، و من أمثلتها ما يلي :

- مخاطر التمويل : ترتبط بنوعية التمويل ، و على العموم زيادة نسبة الأموال المقترضة إلى الأموال المستثمرة يعني أن المؤسسة تتحمل مخاطر دفع كلفة نقدية زيادة عن التكاليف الأخرى .

– مخاطر الائتمان : هي المخاطر الناجمة عن التوسع في منح الائتمان التجاري و يزداد بزيادة الذمم الممنوحة إلى العملاء .

---

[1] شادي صالح بجيرمي ، دور المراجعة الداخلية في ادارة المخاطر ، مذكرة لنيل درجة الماجيستار في المحاسبة ،جامعة دمشق ، 2010 – 2011 ، ص 21 .

[2] – د- طارق عبد العال حماد ، ادارة المخاطر افراد – ادارات – شركات – بنوك مخاطر الائتمان و الاستثمار و المشتقات و اسعار الصرف، الدار الجامعية ، الاسكندرية ن 2007 ، ص 16 .

[3] – د – مسعود درواسي و أ – ضيف الله محمد الهادي ، مرجع سابق ، ص 15

– **مخاطر السيولة** : و تتمثل في قدرة المؤسسة على تحويل عناصر الموجودات المتداولة إلى سيولة لتسديد الأزمات المترتبة عليه .

– **مخاط التشغيل** : و هي تلك المخاطر الناجمة عن ارتفاع مصاريف التشغيل عن المتوقع ، ويؤثر ذلك التغير على صافي الدخل .

- **مخاطر رأس المال أو سداد الالتزامات** : و تعني عدم القدرة على الوفاء بالالتزامات عندما تنخفض ، القيمة السوقية لأصول المؤسسة إلى مستوى أقل من القيمة السوقية لهذه الالتزامات و ترتبط هذه المخاطر بجودة الأصول و مخاطر التشغيل و السيولة و مقدار الأرباح الموزعة و الأرباح المحتجزة و المخاطر الخارجية .

3 – **تعريف إدارة المخاطر**: رغم أن نشاطات الأعمال تتعرض للمخاطر ، فان الدراسات الرسمية لإدارة المخاطر قد بدأت في أواخر النصف الثاني من القرن العشرين ، أما إدارة المخاطر فقد عرفت من طرف معهد إدارة المخاطر

على أنها " الجزء الأساسي في الإدارة الإستراتيجية لأي شركة فهي الإجراءات التي تتبعها الشركات بشكل منظم لمواجهة الأخطار الصاحبة لأنشطتها ، بهدف تحقيق المزايا المستدامة من كل نشاط و من محفظة كل نشاط .[1]

و يمكن تعريف إدارة المخاطر بأنها : عبارة عن منهج أو مدخل علمي للتعامل مع المخاطر البحتة عن طريق توقع الخسائر العارضة المحتملة و تصميم و تنفيذ إجراءات من شأنها أن تقلل إمكانية حدوث الخسارة أو الأثر المالي للخسائر التي تقع إلى الحد الأدنى : [2]

و قد عرفت لجنة. إدارة المخاطر على أنها : تحديد و تحليل و السيطرة الاقتصادية على هذه المخاطر التي تهدد الأصول أو القدرة الإيرادية للمشروع .[3]

4 – **خطوات تدقيق إدارة المخاطر**: سواء تم تقييم و مراجعة برنامج إدارة المخاطر داخليا أو بواسطة مدقق خارجي ، فان العملية تشمل الخطوات التالية : [4]

4 – 1 **مراجعة أهداف و سياسة إدارة المخاطر**: تتمثل الخطوة الأولى من مراجعة سياسة إدارة المخاطر التي تنتجها الشركة و معرفة أهداف البرنامج استنادا إلى معيار ما، و ما تمثل أهداف البرنامج المعيار المنطقي لمثل هذا التقييم ، و حتى عندما لا يكون لدى المنظمة سياسة إدارة مخاطر مكتوبة ، فان تحليل الإجراءات و نمط الحماية يمكنان يشير إلى وجود سياسة قائمة فعلا . و بعد أن يتم التعرف على أهداف البرنامج يتم تقييمها لتقرير مدى مناسبتها للمنظمة . و يشمل هذا التقييم مراجعة لموارد المنظمة المالية و قدرتها على تحمل الخسائر المعرضة لها و الهدف هنا هو تقرير ما إذا كانت أهداف البرنامج متماشية مع موارد المنظمة المالية و قدرتها على تحمل الخسارة و عندما تكون أهداف إدارة المخاطر معيبة و قاصرة ، يتم صياغة أهداف جديدة و عرضها على الإدارة للموافقة عليها و في حالة وجود تناقض أو تعارض بين التطبيق و السياسة ينبغي التوفيق بين الاثنين ، إما بتغيير الأهداف أو تغيير أسلوب

[1] – د- مسعود درواسي و اضيف الله محمد الهادي ، مرجع سابق ص

[2] – طارق عبد العال حمادة ، ادارة المخاطر ، مرجع سابق ، ص 51

[3] رباح ابراهيم المدهون ، دور المدقق الداخلي في تفعيل ادارة المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة و مذكرةلنيل شهادة الماجيستير في المحاسبة و التمويل ، الجامعة الاسلامية غزة ، ص 59

[4] د- طارق عبد العال حماد ، ادارة المخاطر ، مرجع سابق ، ص 123

المنظمة في التعامل مع مخاطرها و في تلك الأحوال التي تكون فيها الأهداف غير واضحة ينبغي تقديم توصية بان تصوغ المنظمة فلسفتها فيما يتصل بإدارة المخاطر عن طريق تبني سياسة إدارة مخاطر رسمية .

4 - 2 **التعرف على المخاطر**: بعد الانتهاء من تحديد و تقييم الأهداف ، تكون الخطوة التالية هي التعرف على تعرضات المنظمة الحالية ، و تتكون هذه الخطوة من تحليل العمليات لتقرير التعرضات المختلفة للخسارة و هي تعمل بمثابة عملية مراجعة لإجراءات التعرف التي طبقت في الماضي ، و في حالة إغفال و تجاهل تعرضات رئيسية ، ينبغي على التدقيق أن يتعرف على المقاييس الممكن استخدامها للتصدي لها و التوصية بأنسب البدائل ، أما في حالة عدم كفاية التصدي لتعرض تم التعرف عليه سابقا فينبغي التوصية بالتدابير التصحيحية .

4 -3 **تقييم قرارات التعامل مع كل تعرض** (دراسة البدائل) : بعد أن يتم التعرف على المخاطر إلى تواجه المنظمة و قياسها ، يدرس المدقق المداخل المختلفة الممكن استخدامها للتعامل مع كل مخاطرة و ينبغي أن تشمل هذه الخطوة مراجعة لمدى استخدام تفادي و تقليل المخاطرة في التعامل مع مخاطر المنظمة ، كما ينبغي ان يدرس أيضا ما إذا كان أي من المخاطر المحتفظ بها يجب أن تحول ، أو ما إذا كانت المخاطر التي تم التأمين ضدها من الأنسب الاحتفاظ بها .

4 –4 **تقييم تدابير إدارة المخاطر التي تم تنفيذها** : الخطوة التالية هي تقييم القرارات الماضية حول كيفية التصدي لكل تعرض و التحقق من أن القرار تم تنفيذه على أكمل وجه ، و تشمل هذه الخطوة كل من تدابير التحكم في الخسارة و تمويل الخسارة

4 – 5 **التقرير و التوصية بإدخال تغييرات لتحسين البرنامج** : يتم إعداد تقرير مكتوب و مفصل حول نتائج التحليل متضمنا التوصيات اللازمة بإجراء تغييرات و تعديلات لتحسين برنامج إدارة المخاطر و يرفع إلى الإدارة العليا و مجلس الإدارة و لجنة المراجعة و كذا المساهمين و أصحاب المصالح .

المطلب الثالث : علاقة التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي : في الآونة الأخيرة و مع زيادة متطلبات حوكمة الشركات ، زادت أهمية العلاقة بين وظيفة التدقيق الداخلي و المدقق الخارجي .فقد أصدر معهد المدققين القانونيين الأمريكي قائمة معايير التدقيق رقم (65) التي تشجع المدققين الخارجيين على الاستعانة بأنشطة التدقيق الداخلي عند تخطيط و تنفيذ عملية التدقيق ،كما أصدر قائمة معايير التدقيق رقم (55) التي تلزم المدقق الخارجي بضرورة فهم الرقابة الداخلية حيث أن التدقيق الداخلي يعتبر جزءا من الرقابة الداخلية .[1]

يعتبر عمل كل من المدقق الداخلي و المدقق الخارجي فعالية تدقيقية و أن اختلفا في النطاق و الأهداف ، حيث لا يوجد تعارض بين عمل كل منهما بل الأصل أن تتغلب الصبغة التكاملية على عملهما ، حيث أن مصلحة الشركة تقتضي هذا التعاون و التنسيق بينهما و هذا ما يقتضيه المعيار الدولي للتدقيق رقم 610 بعنوان (استفادة المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي) حيث أشار المعيار إلى أنه يجب على المدقق الخارجي أن يراعي فعالية التدقيق

[1] – سمير كامل محمد عيسى ، مرجع سابق ، ص 20 .

الداخلي و تأثيراته إن وجدت على إجراءات التدقيق الخارجي و يشمل ذلك مراعاة مكانة المدقق الداخلي في التنظيم و مدى العمل المتاح للمدقق الداخلي ووجهة نظر الإدارة حول توصياته و كذلك الكفاءة الفنية للمدقق الداخلي .[1]

[1] - يوسف سعيد يوسف المدلل ، مرجع سابق ، ص 105

خلاصة الفصل

يعد دراسة هذا الفصل المتعلق بالتدقيق الداخلي و إسهاماته في حوكمة الشركات يمكن استخلاص ما يلي :

- تطور وظيفة التدقيق الداخلي كآلية رقابية في المؤسسة و هذا راجع إلى التعريف الحديث الصادر عن معهد المدققين الداخليين بأمريكا سنة 1999 ، و إلى تطور المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ، حيث أصبح الدور المنوط بالتدقيق الداخلي هو إضافة قيمة للمنشأة و تحسين عملياتها و مساعدتها على تحقيق أهدافها عن طريق منهج منظم و صارم لتقييم و تحسين فعالية إجراءات إدارة المخاطر و الرقابة و حوكمة المؤسسة .

– إن إسهامات التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات مستمدة من طبيعة المهام المنوطة به حسب التعريف الحديث الذي أعطي له و المشار إليه سابقا ، و منه فان هذه الإسهامات تتمثل في علاقته التكاملية و التعاونية مع مجلس الإدارة و لجنة التدقيق ، و دوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية و تقييم و إدارة المخاطر ، و علاقته التكاملية مع التدقيق الخارجي .

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم

المبحث الأول: تقديم مؤسسة ميناء مستغانم.

يعد ميناء مستغانم جزء أساسي من البنية التحتية الخاصة بالنقل، فهو ضروري للعديد من الصناعات الكبرى التي تشارك في التجارة الدولية من خلال تقديم العديد من الخدمات كالخدمات التجارية وخدمات الصيد البحري، لذا سوف يتم التطرق من خلال هذا البحث إلى لمحة تاريخية حول ميناء مستغانم.

أهدافه وخصائصه، وهيكل تنظيمي لهذه المؤسسة.

المطلب الأول: لمحة تاريخية حول ميناء مستغانم.

يتم تطوير ميناء مستغانم بما يتماشى مع متطلبات المنطقة حيث أصبح يشكل اليوم جزءا أساسيا من البنية التحتية الخاصة بالنقل في المنطقة، إذ أنه يشجع استحداث مجموعة من الخدمات المقربة من المستلمين النهائيين عبر أورقة النقل متعددة الأنماط.

1- نشأة الميناء:

كان الميناء خليجا صخريا حادا يمتد بين رأس البحري لصلامندرو رأس البحرية لخروبة، استخدمته القراصنة لاقتسام الأغنام،وسمي ميناء مستغانم فيما قبل 1833 بـ " مرسى الغنائم" ومن هنا سميت مدينة "مستغانم" .

في سنة 1848 أنشئ أول رصيف للميناء بطول 80 متر ليصل امتداد إلى 325 متر بحلول سنة 1881.

انطلق أول مشروع لتهيئة الميناء في سنة 1882 وبعد ثلاثة سنوات من ذلك أعلن عنه مشروعا ذا منفعة عامة، تلت أعمال تهيئة ضخمة بين 1890و1904 انتهت بميلاد أول حوض للميناء.

بعد بناء كاسرة الأمواج الجنوبية الغربية للميناء سنة 1941 ثم إنشاء الحوض الثاني برصيف طوله 430 متر فيما بين نهاية 1955وبداية 1959.

2- الشكل القانوني للمؤسسة ميناء مستغانم:

يقدم الميناء نوعين من الخدمات: الخدمات التجارية وخدمات الصيد البحري، وتشرف على تسييره مؤسسة ميناء مستغانم وهي مؤسسة عمومية اقتصادية/ شركة ذات أسهم EPE/EMP/ SPA أنشأت في إطار إصلاح النظام المينائي الجزائري بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 82-287 الصادر بتاريخ 14 أوت 1882.

في 29 فيفري 1989 شقت مؤسسة ميناء مستغانم طريقها نحو الاستقلالية على غرار المؤسسات التي كشفت عن استقرار في وضعيتها المالية، حيث تم تحويلها عقد موثق من شركة عمومية ذات طابع اجتماعي إلى شركة عمومية اقتصادية/ شركة ذات أسهم رأس مالها 1500.000.000 دج تحت حيازة كاملة لشركة تسيير المساهمات الدولية " الموانئ " تحمل السجل التجاري رقم 88B01 وتخضع للقانون التجاري والمدني طبقا لأحكام القوانين 88-01 و 88-03 و88-04 الصادرة بتاريخ 12

جانفي 1988 والمتضمنة للنصوص التنظيمية لاستقلالية المؤسسات وطبقا للرسوم 88-101 الصادرة بتاريخ 12 جانفي 1988 والمرسوم 88-119 الصادرة بتاريخ 16 ماي 1988 والمرسوم 88-177 الصادر بتاريخ 28 سبتمبر 1988.

أنيط إلى مؤسسة ميناء مستغانم إنجاز المهام التالية:

- استثمار وتطوير ميناء مستغانم.
- استغلال الآلات والإنشاءات المينائية.
- إنجاز أعمال صيانة وتهيئة التحديث للبنى المينائية الفوقية.
- إعداد برامج بناء وصيانة وتهيئة للبنى المينائية التحتية بالتعاون مع شركاء آخرين.
- مباشرة عملية الشحن والتفريغ المينائية.
- مزاولة عملية القطر، القيادة، الإرساء وغيرها.
- القيام بكل العمليات التجارية، المالية، الصناعية والعقارية ذات الصلة المباشرة وغير المباشرة بموضوع مؤسسة ميناء مستغانم.

المطلب الثاني: الموقع الجغرافي لميناء مستغانم وتصميمه.

يقع ميناء مستغانم من الجهة الشرقية لخليج أرزيو بين خطي عرض 35° و56° شمالا وخطي طول 00° و05° شرقا ويحتوي على:

1- **كاسرة الأمواج**: بطول 1830 متر.
2- **المدخل البحري للميناء**: شمالي غربي بعرض 100م وعمق 12م.
3- **الأحواض**: وتتكون من حوضين:

1-3- الحوض الأول: بمساحة مائية تقدر بـ 14 هكتار وعمق يتراوح بين 6.77م و8.17م.

2-3- الحوض الثاني: بمساحة مائية تقدر بـ 16 هكتار وعمق يتراوح بين 6.95م و 8.22م.

4- **الأرصفة**: تحوي على 10 محطات رسو بطول كلي يصل إلى 1296م خطي مقسمة كما يلي:

1-4- الرصيف الشمالي الشرقي: 117م خطي (المحطة0)

2-4- الرصيف المغرب:412 متر خطي (المحطة 1-2-3)

3-4- الرصيف الجديد: 217 متر خطي (المحطة 8 و 9)

4-4- رصيف الإستقلال: 270 متر خطي (المحطة 4- 5)

5-4- الرصيف الجنوبي الغربي: 280 متر خطي (المحطة 6 – 7)

5- **أرضية التخزين**: بمساحة 44.430 م.

6- 6- **مرآب السيارات**: بمساحة 24.000 م

7- 7- **مرآب الحاويات**: بمساحة 15000م وقدرة المعالجة 15000 حاوية سنويا.

8- **المخازن**: عددها 16 مخزن بمساحة 7455 م، تستخدم ثمانية مخازن (8) لأغراض تجارية.

9- **الطرق والمواصلات** : وتتكون من:

9-1- الطريق الأرضي: 4885 متر خطي.

9-2- السكة الحديدية: 3747 متر خطي (كل الأرصفة مجهزة بخطوط سكة حديدية متجددة تستخدم مؤقتا لنقل الحبوب، الأنابيب المعدنية...)

المطلب الثالث: التسهيلات المينائية والإنشاءات المتخصصة له:

1- التسهيلات المينائية:

1-1- **إرشاد السفن** : تؤمنه ل 24 سا /24سا مديرية القيادة الميناء بثلاثة سفن قيادة وزورقي إرساء.

1-2- قطر السفن: تقطر السفن التجارية ليلا ونهارا باستخدام قاطرة 2 ISSER ذات قوة 7100 حصان.

2- الانشاءات المتخصصة:

2-1- **محطة الزفت نفطال:** أنشأت سنة 1929 بالرصيف الشمالي الشرقي على مساحة 2524م، وهي مجهزة بثلاث أوعية (أحواض) ذات سعة 4700 طن وقدرة المعالجة 30000 طن سنويا من الزفت.

2-2- **صومعة الحبوب التابعة للديوان الجزائري المهني للحبوب:** أنشأ سنة 1986 على مساحة 4640م سعتها 30000طن وهي مجهزة بمضختين متحركتين بمعدل ضخ 300 طن من الحبوب/ ساعة لكل منهما.

2-3- **صومعة السكر:** أنشأت سنة 1971 على مساحة 5697 م من طرف شركة التسيير والتوزيع الغذائي أصبحت تسمى فيما بعد شركة تكرير السكر، تصل سعة الاستقبال لديها إلى 16000 طن من السكر غير الموضب وقدرة العبور إلى 150000 طن سنويا.

المطلب الرابع: أهداف وخصائص مؤسسة ميناء مستغانم.

مؤسسة ميناء مستغانم كغيرها من المؤسسات تسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف في ظل الخصائص التي تميزها.

1- أهداف الميناء: تسعى مؤسسة ميناء مستغانم إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تأمين أحسن الظروف لعبور البضائع من حيث المدة الزمنية، النوعية، الحماية والسعر.
- تقديم تسهيلات حقيقية (وسائل عبور ومعالجة وتخزين ذات كفاية عالية)
- كون الآذان الصاغية لاهتمامات المتعاملين الاقتصاديين.
- تسيير أملاك الدولة.
- تسيير الاستثمار وتطوير ميناء مستغانم.
- استغلال الوسائل والتجهيزات المينائية.
- تنفيذ شغال الصيانة والتهيئة وخلق بنيات مينائية بالتنسيق مع متعاملين آخرين متخصصين.
- تنفيذ عمليات الشحن والتفريغ المينائية.

- تنفيذ عمليات القطر والإرشاد والرسو . ..الخ
- تنفيذ كل العمليات التجارية، المالية،الصناعية والعقارية المرتبطة مباشرة وغير مباشرة بالهدف الاجتماعي.

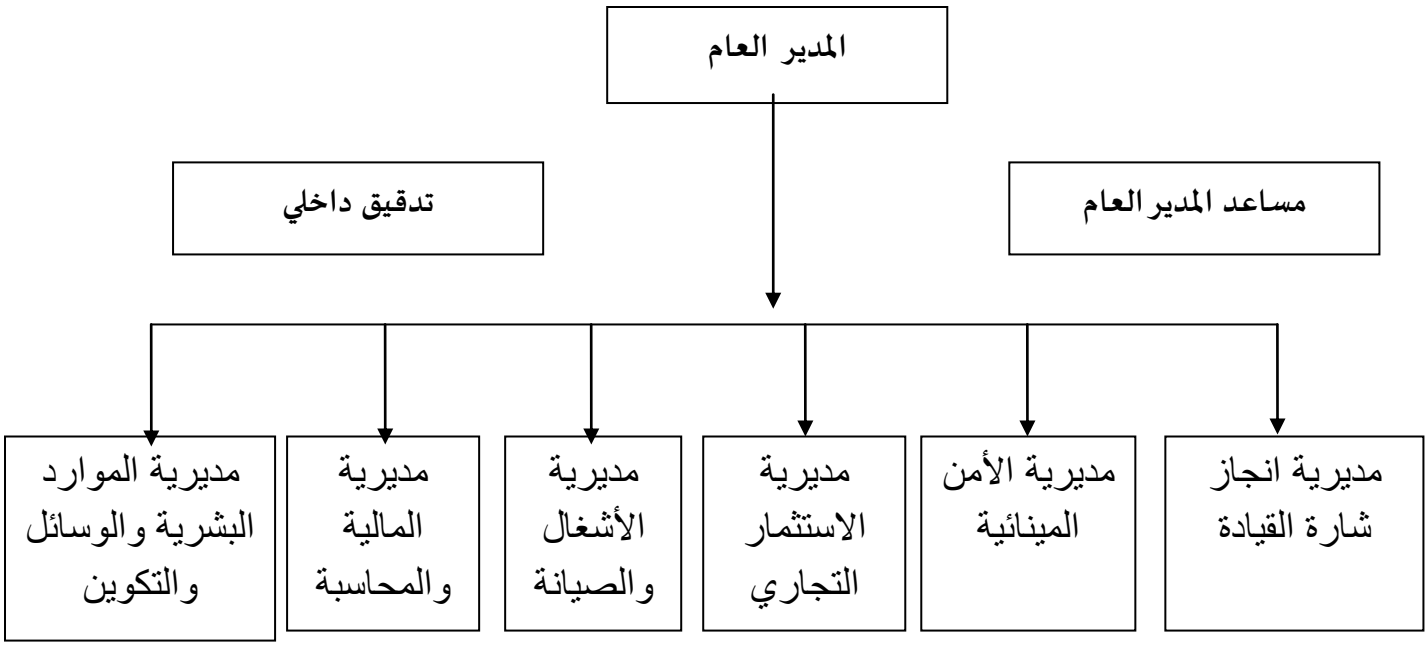
2- **مميزات وخصائص مؤسسة ميناء مستغانم:** تتميز مؤسسة ميناء مستغانم بـ:

- موقع جيو استراتيجي هام.
- وفرة طرق مواصلات نحو منطقة خلفية تتألف من 12 ولاية.
- محطات رسو متخصصة لمعالجة ناقلات الحبوب، السكر، الخمور وناقلات الزفت.
- قدرات تخزين مغطاة وغير مغطاة.
- حماية جيدة للبضائع.
- تنوع طرق تسليم البضائع (السكة الحديدية، الطريق الأرضي) عبر التراب الوطني.
- بنى فوقية وتجهيزات وفق طموح المتعاملين الاقتصاديين.
- إطارات وعمال مهيؤون ومدربون على عمليات الشحن والتفريغ.
- ساعات عمل متواصلة: 24 سا / 24 سا و 7 أيام / 7 أيام

المطلب الخامس: الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة ميناء مستغانم.

1- شكل الهيكل التنظيمي:

الشكل رقم (12) : الهيكل التنظيمي الشامل لمؤسسة ميناء مستغانم.



المصدر: وثائق داخلية لمؤسسة ميناء مستغانم، 2017.

2- شرح الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم.

1- المديرية العامة:

وظيفتها التسيير ، المراقبة، التنظيم والسهر الحسن للمؤسسة، ترتب وتراقب جميع مديريات المؤسسة وتفرض سلطتها عليها وتتكون من:

1-1- **المدير العام:** وهو الممثل الوحيد القانوني للمؤسسة والمسؤول الأول في شكل الهرم القانوني للمؤسسة، حيث يشرف على جميع الأعمال التي تقوم بها المؤسسة بمشاركة المدراء المنفذين والذين يصغرونه درجة في هيكل المؤسسة.

2-1- **مساعد مدير المؤسسة:** ويعتبر المستشار القانوني للمدير العام حيث يساعده في اتخاذ القرارات المناسبة في كل الأعمال التي لها صلة بالمؤسسة.

3-1- **التدقيق الداخلي:** هي على علاقة مباشرة بالإدارة العامة، وتتمثل مهامها في التأكد في احترام إجراءات التسيير، وكذلك تدقيق وفحص العمليات والأنشطة المختلفة للمؤسسة.

2- **مديرية الموارد البشرية:** تهتم بالتنظيم والتنسيق والمراقبة بجميع الشؤون المرتبطة بتسيير المستخدمين والتكوين والوسائل العامة للمؤسسة.

3- **مديرية المالية والمحاسبة:** وهي المديرية المكلفة بتسيير الوضعية المالية للشركة وذلك عن طريق وضع ميزانيات محددة لكل سنة ومدى مطابقتها للأهداف المسطرة، وإحصاء كل العمليات المالية التي نفذت خلال السنة الواحدة، وإمساك الدفاتر التجارية المبنية للنشاط التجاري.

4- **مديرية الأشغال والصيانة:** وهي مديرية مختصة بالأشغال والصيانة ويقصد بالأشغال كل الأعمال التي من شأنها توفير الإجراءات الملائمة للسير الحسن للعمل، والمتمثلة في توفير الإنارة، تعبيد الطرق، بناء هياكل ، النظافة، وإزالة الأخطار التي تهدد سلامة العمال.

5- **مديرية الاستثمار التجاري:** وتقوم هذه المديرية بـ :

- تسيير العمليات المرتبطة بعبور البضائع (الشحن، التفريغ والتخزين)
- تسيير أملاك الدولة المينائية.
- تسيير الإنشاءات المتخصصة.
- متابعة تطور تقنيات الاستثمار المينائي والبحث عن الوسائل المناسبة لإدماجها بفاعلية داخل المؤسسة.

6- **مديرية الأمن المينائية:** تقوم بتأمين حركة الملاحة (دخول السفن، خروجها، تحويلها من مركز رسوها لآخر) وتأمين الحدود المينائية.

7- **مديرية انجاز شارة القيادة:** تعطي أمر بدخول السفن للميناء.

المبحث الثاني: تحليل الاستبيان.

تباينت الأرقام حول مدى احترام المؤسسات بمبدأ الإفصاح المحاسبي ولا شفافية في الأرقام المصرح بها إذ غلبت نسبته 65% بالرفض ، وحسب تصريح البعض فإن الرأي الجامع لهذه الوضعية هو الهروب من الضغط الجبائي الذي دفع بالكثير إلى عدم الالتزام بالمبدأ المذكور سالفا في حين 35% الذين أكدوا تحقيقه فعليا لكون أن أخلاقيات المهنة التي يمارسها هؤلاء المعنيين بالمحاسبة تشترط عليهم صحة المعلومات وتناظرها ليكون هناك توافق سليم بين المعطيات الرقمية والأدلة العينية والمعنوية في ظل النظام المحاسبي المالي.

حسب العينة المحققة تشير التصاريح المقتبسة عن الاستمارات المستردة أن ما نسبة 35% والتي أفادت بإجابة قبول المقترح الأول من الاستمارة التي تعددت رؤاهم حول الغاية والنتيجة الفعلية من عملية الإفصاح والشفافية في الإقرار المحاسبية والضريبة والتي إما تسهل من مهامهم وأدائها في وقتها أو اللجوء إلى عمليات المعاوضة والتسويات الخفية والظاهرة في أن واحد بغرض الهروب من التصاريح التي بحسب المعني بها تثقل أعبائهم رغم أنها تعطيهم السبق في الحصول على قروض وسلفات مصرفية لتمويل نشاطها بغرض التوسعة أو أي هدف آخر فإنها تلجأ إلى الرفع من مستوى الإفصاح بغرض تبيان مدى كفاءتها المالية وكل هذا يصب في إشكالية مصداقية المؤسسة ومصداقية القائم بالمحاسبة سواء كان حرا كما هو حال المحصل عن الاستمارات الموزعة أو المحاسبين العاملين لديها والتي لم تتح الفرصة في التعامل معهم لرفضهم استلام الاستثمار مما يشير ان المصداقية مفقودة بمجرد الهروب من التصريح حول حيثياتها هذه النتائج تنوعت أدوات معالجتها بين PCN و SCF واختلفت تماما إلا أن البنوك الحالية بحسب هذه التصاريح مازالت تستخدم الأدوات الكلاسيكية لعدم ولوج الكثير من المؤسسات إلى النظام الجديد لأسباب عدة: وفيما يلي شكلين بيانيين يوضحان ما جاء في السؤال الأول من الاستمارة يلخص ما سبق معالجتها إحصائيا.

حول السؤال المعني بسهولة ممارسة هؤلاء المعنيين بمهام المحاسبة من عدمه، فإن النتائج تشير إلى صعوبة فعلية حقيقية في ذلك إذ ما يقارب 15/12 أجابوا بصعوبة فائقة وانقسمت على عدة حجج توزعت في:

- درجة الإتقان المحاسبي.
- احترام المبادئ وفقا SCF و PCN.
- مرونة الحصول على الوثائق المحاسبية
- مرونة التعامل مع المؤسسات.

إذ يظهر جليا أن هؤلاء يلحقوا كفة هذا الخلل بأصحاب المؤسسات ومالكيها دونهم في الواقع الملموس لمستوى الصعوبة المحقق عند فحص ومعاينة الحسابات، أما الجزء الآخر والذي بين أن ما نسبة 3/1 من التجار يقدمون تصاريح سهلة وسليمة وقانونية وبهذا يمكن الحصول على دليل شبه التوجه إلى الاحتيال المحاسبي أو عكسه.

السؤال الثاني	نعم	لا

في رأيك الشخصي عند فحص الحسابات هل تجد سهولة في معاينتها؟		

أ- إذا كانت إجابتك بالرفض على السؤال السابق فوضح الأسباب التي تجعلك غير راض عليها؟

الأسباب	أوافق بشدة	أوافق	لا أعلم	أرفض	أرفض بشدة
1- درجة الإتقان في القيد المحاسبي	00	04	00	05	03
2- معظم الدفاتر اليومية غير محترمة لشكل ومضمون القيد وفق SCF /PCN	00	03	01	04	04
3- عدم المرونة في مطابقة الوثائق المحاسبية مع القيود المحاسبية.	04	04	02	00	02
4- عدم مرونة مالكي الدفاتر المحاسبية مع عملية المراقبة أو المعاينة	03	04	02	02	01
5- أسباب أخرى					

في رأيك الشخصي عند فحص الحسابات هل تجد سهولة في معاينتها؟		

ب- إذا كانت إجابتك بالإيجاب على السؤال الرابع فوضح الأسباب التي تجعلك موافق على إدعائها؟

الأسباب	أوافق بشدة	أوافق	لا أعلم	أرفض	أرفض بشدة
1- تشير إلى مدى التزام التجار بالإفصاح السليم عن المعاملات والوثائق التجارية والمحاسبية.	03	00	00	00	00
2- توضح التزام التجار باحترام القوانين والتقيد بالطرق التنظيمية للشأن المحاسبي	03	00	00	00	00

3- تدل على التزام التجار على الإجابة على كافة التساؤلات والتوضيحات المطلوبة الخاصة بالقيود المحاسبية	03	00	00	00	00
4- أسباب أخرى					

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الاستبيان

أغلب ما يتماشى مع الموضوع المحاسبة الإبداعية هو الغش الضريبي لهذا تضمنت الاستمارة طيفا من هذا النوع من التساؤل لمعرفة أن هذا القصد الوحيد لهذا السلوك أو هناك أطياف مجاورة لما سبق في هذا العمل إلا أن الإجابة تقريبا انتصفت بين الرفض والإيجاب أما الفريق الرافض فقد تعددت حجتهم بين الهروب من دفع ضرائب عالية من خلال قيد فواتير مصاريف تضليلة والابتعاد عن الرشادة في هذا التصرف بما أن السلوك السيئ الذي يغطي بعض الأعمال التجارية من الفساد، هي التي تؤدي إلى الحرفية الإبداعية وتكون هذه العملية في بعض الأحيان بمعية ممارسي المحاسبة بذاتهم أما من أجابوا بالقبول فآراؤهم أتت كلها على سمعة المؤسسة والتوجه المستقبلي في صنع حصة سوقية تتقضى بدعم الواجهة التسويقية إذ أن هذا الواقع كان يدعم المؤسسات لو أن تضمن حال الجزائر على بورصة فاعلة كما هو قائم خارجها.

من خلال المعاينة لنتائج الإجابة لاحظنا أن أفراد العينة لم يلحقوا مما يحدث من احتيال محاسبي بهم بل أما إغفال لبعض الوثائق المحاسبية من طرف المؤسسات أو تدليس أو استخدام بيانات كتابية مثل الفواتير تعطي أرقام مضللة مما لا يكفل للمعني بالمحاسبة مع ملاحظة ذلك كما انتشار المعطيات المحصلة عليها ونسبة عالية أو هؤلاء المهنيين لهم كفاءات عالية في المحاسبة متمكنين من معايير التدقيق الدولية وأنهم يطلبون من المتعاملين معهم كافة معايير الانضباط والشفافية لأداء مهامهم حيث أن المكتسبات العلمية المحاسبية هي نتائج لدراسات أكاديمية وخبرة محاسبية ودورات تكوينية متواصلة توافق التطورات المالية الدولية كما هو الحال مما جاء به الانضمام IFRS/IAS تضمنت الإجابة على الاستثمارات رؤوس عن محاسبين أوكلت لهم مهام الخبرة المحاسبية لدى القضاء باعتبارهم معتمدين في هذا الإطار وعليه أي مهمة في هذا السياق تتطلب التحضير والتمكن كافة عناصر التدقيق المتنوعة بين المحاسبة والقانونية والضريبية والاقتصادية بغرض الوصول إلى تقارير خبرة نقل فيها الفروقات والتظليل لأن مصداقية التقرير ترفع من مصداقية الشخص المدقق، إذ أن للمكاتب سمعة محاسبية سواء محلية وقد تكون دولية كما هو الحال أحد المجيبين على الاستمارة الذي أشار أن بعض الحالات في سياق الكشف عن الخطأ تم نقاشها مع آخرين دوليين وهذا بيان السؤال الثالث في شكل بيان.

ولهذا يعتمد المحاسبين هؤلاء إلى الأخذ بعملة ذات وجهين وجه يأخذ بصحيح التصريحات والإفصاح ووجه قد يتضمن جانبا من الغش أو الخطأ المحاسبي رغم أن القرارات الأدبية تشير أن المحاسبة الإبداعية هي سلوك متعمد(عمدي) على أساس هذا يقدر المحاسب أخطاء المؤسسة بكلفة الظروف ، القوانين ، الأطر والإجراءات المتخذة لأداء المهمة أو المهنة. سريان هذا الشيء قد يدعم ما قد يقلل هذا السلوك المحاسبي الإبداعي باعتبار أن المعني سيكون له يوما من المعاينة أو المتابعة المستقبلية.

تشير كافة المعطيات أن الخبرة من أهم العناصر التي تصنع للمحاسبة الكفاءة في اكتشاف الحقائق المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية مما يؤدي به إلى صنع وتصميم السياق الكفيل له بهذه المهمة وعليه تناصفت الإجابة على ضرورة العمل بين بيان عال من جهة وينتهي عند الوسطية من جهة أخرى.

حسب ما تم جمعه من الاستمارات فإن هؤلاء الأفراد (العينة) يعملون على تأدية المهام بكافة السبل المحققة لوجه إيجابي ومن بين هذا تقديم النصائح والتوصيات والاقتراحات بغرض الخروج من المحاسبة الإبداعية سواء بالعمد أو من دونه وتقديم كافة الإجراءات الوقائية الكفيلة بتصحيح نتائج هذه الممارسات من أجل السير الحسن لمسار المؤسسة مهما كان نوعها.

خلاصة الفصل:

القصد من هذه الدراسة الميدانية والتي تمت من خلال إعداد وتقديم 30 استبيانا إلى مختلف الكوادر الخاصة الممتهنة لمهنة مراقبة الحسابات والتدقيق فيها والمكلفة بالمعالجة المحاسبية ومراجعتها أو معاينتها ومن بينهم كان (محافظو الحسابات الخبراء المحاسبون والمحاسبون المعتمدون) إجمالا العينة التي تم الاتصال بها كلها معتمدة ومسجلة لدى المجلس الوطني للمحاسبة، وقضت الدراسة بإيداع رابطة بين القرارات النظرية لوجود المحاسبة الاحتيالية لدى المؤسسات الاقتصادية في ظل ما طرأ عليها من تحديث وربط للمحاسبة المحلية بالنسيج المحاسبي الدولي.

أجلت الكتابات حول الموضوع ونتائج الاستبيان الذي تم استرجاعه والذي يفوق 50% من الموزع أي التوجه نحو الإفصاح المحاسبي والتصريح السليم(بيع، شراء، عمليات تجارية) إلى أقل من المرغوب فيه، لقد اشتملت العينة المقصودة كل هذا العمل على مستوى الغرب الجزائري ولكن لم يتم ذلك لعدم توافر عناوين المكاتب أو فاكسات التي يمكن من خلالها دعم الدراسة بواقعية أكثر.

حاولنا من خلال هذه الدراسة إبراز مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات باعتباره آلية داخلية من آليات تطبيقها، حيث تطرقنا في الجانب النظري إلى ماهية حوكمة الشركات وخصائصها ومبادئها ، كما تطرقنا إلى مفهوم التدقيق الداخلي والتطورات التي طرأت عليه، حيث يلعب التدقيق الداخلي والتطورات التي طرأت عليه، حيث يلعب التدقيق الداخلي دور مهم كآلية رقابية في دعم وتفعيل حوكمة الشركات وذلك من خلال المهام المنوطة به والمتمثلة في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقييم وإدارة المخاطر بالإضافة إلى علاقته التكاملية والتعاونية مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والتدقيق الخارجي.

وتمت الدراسة التطبيقية في المؤسسة المينائية مستغانم ، حيث تمت معالجة موضوع البحث من وجهة نظر المدراء التنفيذيين ورؤساء الدوائر ورؤساء المصالح والمدققين الداخليين وبعض الإطارات باستخدام أسلوب الاستبيان، وبعد تحليل البيانات المتحصل عليها تمكنا من اختبار الفرضيات واستخلاص نتائج الدراسة.

اختبار الفرضيات:

- بالنسبة للفرضية الأولى: " يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسة المينائية مستغانم من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية"، كانت ايجابيات أفراد العينة ايجابية نحو فقرات المحور المتعلق بهذه الفرضية وموافقة لها، وهو ما يجعلنا نقبل صحة هذه الفرضية.
- بالنسبة للفرضية الثانية: " يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسة المينائية مستغانم من خلال تقييم وإدارة المخاطر" إن الإجابات المتحصل عليها من طرف أفراد العينة حول هذا المحور ايجابية، وهو ما يجعلنا نقبل صحة هذه الفرضية.
- بالنسبة للفرضية الثالثة: " يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات من خلال علاقته التكاملي والتعاونية مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق" الإجابات المتحصل عليها من طرف عينة الدراسة حول هذا المحور ايجابية وتجعلنا نقبل صحة هذه الفرضية.

إن إثبات الفرضيات الفرعية السابقة يؤدي بنا إلى إثبات الفرضية الرئيسية بأن التدقيق الداخلي يساهم في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسة المينائية مستغانم.

نتائج الدراسة:

1- بالنسبة لمحور التدقيق الداخلي المتمثل في أهلية واستقلالية وجودة أداء المدقق الداخلي فكانت إجابات أفراد العينة كلها ايجابية، وموافقة بأن المدقق الداخلي بالمؤسسة المينائية مستغانم يؤدي مهامه بكفاءة واستقلالية وموضوعية وبالجودة المطلوبة.
وهذه الخصائص التي يتمتع بها المدقق الداخلي تساهم كلها في دعم وزيادة فعالية الأدوار والمهام التي يقوم بها التدقيق الداخلي والتي تساهم في تفعيل وتحسين حوكمة الشركات.
2- إن هيئة التدقيق الداخلي بالمؤسسة المينائية مستغانم تقوم بالمهام المنوطة بها وتتبع الخطوات والإجراءات المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية وتقييم وإدارة المخاطر وفق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، وذلك بإصدارها للتقارير الدورية حول الرقابة الداخلية والمخاطر ورفعها إلى مجلس الإدارة عن طريق لجنة

التدقيق وإلى الإدارة العليا ممثلة في المدير العام وإلى المديرين التنفيذيين لإبلاغهم بالاختلالات والمخاطر المحتملة، بهذا الإجراء فإنها تقدم المساعدات الضرورية لهذه الهيئات المسيرة لاتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.

كما تقوم هيئة التدقيق بالتنسيق والتعاون مع التدقيق الخارجي لتمكينه من أداء مهامه بشكل جيد لتحقيق وتعزيز الإفصاح والشفافية في المؤسسة.

التوصيات:

إن التوصيات أو الاقتراحات التي يمكن التركيز عليها من خلال هذه الدراسة والتي يجب أخذها بعين الاعتبار من طرف المؤسسة المينائية مستغانم تكمن في النقاط التالية:

- ضرورة الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات عن طريق إجراء ندوات تحسيسية وإلقاء محاضرات من طرف خبراء ذوي كفاءة عالية وأساتذة جامعيين لهم خبرة في مجال حوكمة الشركات.
- ضرورة إصدار لوائح ومنشورات داخلية تعرف الموظفين بموضوع حوكمة الشركات.
- إنشاء خلية تابعة للمديرية العامة تسهر على مدى التطبيق الصارم للتعليمات المتعلقة بحوكمة الشركات.
- ضرورة إجراء دورات تدريبية للمدققين الداخليين لتمكينهم من الإلمام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي.
- رفع عدد المدققين الداخليين في المؤسسة لتمكينهم من تغطية كافة أنشطة المؤسسة وأداء مهامهم بفعالية أكبر.
- ضرورة إنشاء هيئة تابعة للمديرية العامة مكلفة بإدارة المخاطر.

قائمة المراجع:

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1- محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

2- طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات (شركات قطاع عام وخاص ومصارف) المفاهيم- المبادئ – التجارب- المتطلبات)**، ط2، الدار الجامعية القاهرة،2007.

3- محسن أحمد الخضير، **حوكمة الشركات**، مجموعة النبل العربية، القاهرة، 2005.

4- عطا الله وارد خليل ود- محمد عبد الفتاح العشماوي، **الحوكمة المؤسسية**، مكتبة الحرية النشر والتوزيع، القاهرة،2008.

5- غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، ط2، دار المسيرة، عمان، 2009.

6- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، ط2، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005.

7- خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006.

8- أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة وحوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010.

9- عبد الفتاح الصحن وآخرون، **أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2004.

10- محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2005.

11- أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

12- أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،ط1، 2000.

13- عطا الله أحمد سويلم الحسبان، **التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية**، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

14- محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري**- المعايير والقواعد – مشاكل التطبيق العملي، ط1، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.

15- طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر أفراد – إدارات- شركات- بنوك مخاطر الائتمان والاستثمار والمشتقات وأسعار الصرف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

16- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات – الإطار النظري والممارسة التطبيقية**،ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

الأطروحات والرسائل الجامعية:

17- فاتح غلاب، **تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة- دراسة لبعض المؤسسات الصناعية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص إدارة الأعمال والإستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010-2011.

18- عمر علي عبد الصمد، **دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة المدية، 2008-2009.

19- حفيظ هاجر كلثوم، **المراجعة الداخلية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات في المؤسسات الاقتصادية دراسة استبيانية**، مذكرة ماستر ، جامعة البويرة، 2013-2014.

20- شذري معمر سعاد، **دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة سونلغاز**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير فرع مالية المؤسسة، جامعة أمحمد بوقرة ، بومرداس، 2008-2009.

21- يوسف سعيد يوسف المدلل، **دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري – دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية** ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة- فلسطين، 2007.

22- شعباني لطفي، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سونطراك الدورة مبيعات مقبوضات**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2003-2004.

23- شادي صالح بجيرمي، **دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر**، مذكرة لنيل مذكرة الماجستير في المحاسبة ، جامعة دمشق، 2010-2011.

24- رباح إبراهيم المدهون، **دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة.

25- ماجد إسماعيل أبو حمام، **أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**، مذكرة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية- عزة فلسطين، 2009.

المداخلات والمقالات والمجلات:

26- تبول محمد نوري، علي خلف سلمان، دراسة حول حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل الوكالة، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة جامعة المستنصرية، العرق.

27- مسعود درواسي وضيف الله محمد الهادي، **فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مخبر مالية، بنوك وإدارة أعمال** ، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والإداري ، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 6-7- ماي 2012.

28- مجدي محمد سامي، **دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية، مصر، المجلد رقم 46، العدد رقم 46، العدد رقم 2، جوان 2009.

29- يحى سعيدي ولخضر أوصيف، **دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي ، العدد05، السنة 05، 2012.

30- عزيزة بن سمينة وطبني مريم، **حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التأمين التعاوني**، مداخلة في الملتقى الدولي حول الصناعة التأمينية، الواقع العملي وآفاق التطوير- تجارب الدول- جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، يومي 03-04 ديسمبر 2012.

31- أشرف حنا ميخائيل، **تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار حوكمة الشركات**، المؤتمر العربي الأول حول " التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009.

32- عمار عصام السامرائي، **أهمية حوكمة المؤسسات ودورها في تعزيز فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي**، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية تجربة الأسواق الناشئة، جامعة اليرموك، الأردن، 17-18 أفريل 2013.

33- زايدي عبد السلام، خلف الله كريم، **حوكمة الشركات بين الأسس النظرية وآليات التطبيق مع الإشارة إلى واقع الحوكمة في الجزائر**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 19-20 نوفمبر 2013.

34- أبو إسماعيل نهلة ومخناش فتيحة، **مدى تأثير تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 19-20 نوفمبر 2013.

35- سمير كامل محمد عيسى، **العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات**- مع دراسة تطبيقية، مجلة التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم 1، المجلد رقم 45 ، يناير 2008.

36- مبادئ منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي للحكم المشترك، OECD 2004، (الطبعة العربية العراقية).

قائمة المراجع باللغة الفرنسية:

الكتب:

37- Alain Mikol, les audits financiers comprendre les mécanismes du contrôle légal, éditions d'organisation, paris, 1999.

38- Jaques renard , **theirie et pratique de l'audit interne**, 7eme édition, édition d'organisation, eyrolles, paris, 2010.

39- Pierre schick, **memento d'audit interne methode de conduite d'une mission**, dunod, paris,2007.

40- Elisabet Bertin, audit interne enjeux et pratiques a l'international, edition organisation eyrolls, paris, 2007.

41- Pierre shick, jacques vera, olivier bourouilh, **audit interne et referentiel de risque**, 2eme edition dunod, paris,2014.

الأطروحات:

42- Ziani Abdelhak , **le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : cas entreprises algériennes**, thèse de doctorat en sciences économiques , université aboubaker belkaid Tlemcen, 2013-2014.

المداخلات والمجلات:

43- Saidj faiz, méthodologies et cadre de référence des pratique professionnelles de l'audit interne , revue nouvelle économie , N°11- vol 02, 2014.

المواقع الالكترونية:

44- Wikipedia .org/wiki/likerte _scale

45- Wikipedia .org/wiki/coso

46- www.ifaci.com

ملخص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسة المينائية مستغانم من وجهة نظر المدراء التنفيذيين ورؤساء الدوائر ورؤساء المصالح والمدققين الداخليين وبعض الإطارات .حيث تمت دراسة العلاقة بين المتغيرين، التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات من خلال الدور المنوط بالتدقيق الداخلي في المؤسسة، وعلاقته التعاونية مع باقي آليات الحوكمة، مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والتدقيق الخارجي.وكانت النتائج المتوصل إليها هي:

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

الكلمات المفتاحية:

حوكمة الشركات – التدقيق الداخلي – الرقابة الداخلية – إدارة المخاطر – مجلس الإدارة – لجنة التدقيق – التدقيق الخارجي.

Résumé:

Le but de cette étude est de mettre en évidence la contribution de l'audit interne dans l'activation de la gouvernance des entreprises au sein de l'entreprise portuaire de Mostaganem du point de vue des directeurs exécutifs, des chefs de départements, des chefs de services, des auditeurs internes, et de certains cadres. L'étude de la relation entre ces deux variables (l'audit interne et la gouvernance des entreprises) a été basée sur le rôle dévolue à l'audit interne dans l'entreprise, et sa relation complémentaire et coopérative avec le conseil d'administration, le comite d'audit et l'audit externe. Les résultats obtenus sont comme suit: -l'audit interne contribue au gouvernement des entreprises dans l'entreprise portuaire de Mostaganem à travers l'évaluation du contrôle interne et l'évaluation et la gestion des risques.

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

Les mots clés : la gouvernance des entreprises - L'audit interne – le contrôle interne – la gestion des risques – conseil d'administration – comite d'audit – audit externe.