

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



دور المدقق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات ماستر أكاديمي

الشعبة : العلوم المالية والمحاسبية، التخصص: تدقيق مالي و مراقبة التسيير

تحت اشراف:

أ. بن شني يوسف

من اعداد الطالب:

قزقوز فيصل

السنة الجامعية: 2021/2020



شكر و تقدير

أحمد الله تعالى الذي وفقني في إنجاز هذا العمل المتواضع .

أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف " بن شني يوسف " الذي
رغم انشغالاته الكثيرة، أبي إلا أن يكون صاحب الفضل و التوجيه في
متابعة هذا العمل.

شكر خاص إلى كل أساتذة الكلية وزملائي و عائلتي و كل من ساعدنا
في إتمام هذا العمل من بعيد أو قريب و لو بكلمة طيبة

الهداء

الحمد لله علام الغيوب، و الحمد لله الذي بذكره تطمئن القلوب، و الحمد لله

الذي كان لي عوناً و حفيظاً.

أهدي هذا العمل إلى من زرعت في قلبي الحياة فكانت لي السند لدربي و نور عيني

والدتي حفظها الله.

إلى الأب الكريم جوهرة قلبي و رمز الاحترام والذي العزيز.

كما أهدي هذا العمل إلى كل عائلتي و زملائي و كل من جمعني بهم المحبة.

ملخص:

هدفت الدراسة إلى ابراز أهمية و دور المدقق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات في ظل المجهودات الرامية إلى تطوير وتحسين تسيير المؤسسات ، وتمثل هدف الدراسة في معرفة مساهمة التدقيق الداخلي في إرساء حوكمة الشركات، وقد تم استخدام المنهج الوصفي ، حيث عالجتنا موضوع الدراسة من الجوانب النظرية مقسمين محتواها إلى فصلين تضمن كل فصل مبحثين. كما قمنا باستعراض الأدبيات التي تناولت المفاهيم والمبادئ النظرية للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات قصد تدعيم الدراسة نظريا.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها مساهمة التدقيق الداخلي في إرساء حوكمة الشركات ، من خلال دوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية والمساعدة في إدارة المخاطر وعلاقته التعاونية مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق.

Abstract :

The study aimed to highlight the importance and role of the internal auditor in activating corporate governance in light of the efforts aimed at developing and improving the management of institutions, and the aim of the study was to know the contribution of internal audit to the establishment of corporate governance, and the descriptive approach was used, where we dealt with the subject of the study from the theoretical aspects divided Its content is divided into two chapters, each chapter contains two chapters. We also reviewed the literature that dealt with the theoretical concepts and principles of internal auditing and corporate governance in order to theoretically support the study.

The study reached several results, including the contribution of internal audit to the establishment of corporate governance, through its role in evaluating the internal control system and assistance in risk management and its cooperative relationship with the Board of Directors and the Audit Committee

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
3	شكر وتقدير
4	الإهداء
5	ملخص
6	فهرس المحتويات
10	مقدمة عامة
الفصل الأول: إطار مفاهيمي للتدقيق	
15	تمهيد الفصل
16	المبحث الأول: ماهية التدقيق
16	المطلب الأول: تعريف التدقيق
18	المطلب الثاني: أسباب وجود التدقيق و خصائصه
21	المطلب الثالث: صور التدقيق
23	المبحث الثاني: الضوابط الأساسية لتدقيق الداخلي
23	المطلب الأول: وظيفة التدقيق

25	المطلب الثاني: أدوات التدقيق
29	المطلب الثالث: مراحل اعداد التدقيق الداخلي
33	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: ماهية حوكمة الشركات	
35	تمهيد الفصل
36	المبحث الأول: مفهوم حوكمة الشركات
36	المطلب الأول: مراحل تطور حوكمة الشركات
40	المطلب الثاني: تعريف حوكمة الشركات وأهدافها
43	المطلب الثالث: أهمية حوكمة الشركات
45	المبحث الثاني: وظيفة حوكمة الشركات
45	المطلب الأول: أسس حوكمة الشركات
47	المطلب الثاني: أجهزة تطبيق حوكمة الشركات
48	المطلب الثالث: آليات ومحددات حوكمة الشركات
50	خلاصة الفصل
52	خاتمة

53	نتائج الدراسة
54	التوصيات
56	قائمة المصادر والمراجع

مقدمة عامة

مقدمة

تزايد الاهتمام بتطبيق حوكمة الشركات في العديد من اقتصاديات الدول و ذلك جراء ما شهدته دول العالم من أزمات مالية واقتصادية، إضافة الى انهيارات مالية مفاجئة لعدد من كبريات البنوك والشركات العالمية، أبرزها الشركتين الأمريكيتين انرون للطاقة وورلدكوم للاتصالات عام 2000 .

لقد كانت هذه الازمات نتيجة التلاعب بمصادقية القوائم المالية وضعف مستوى الرقابة الداخلية ودرجة الإفصاح والشفافية، حيث تم استخدام طرق محاسبية مضللة لإخفاء الخسائر والتلاعب بحقوق المساهمين وبأقاي أصحاب المصالح وذلك بالتواطؤ مع شركات التدقيق.

و للحد من النتائج السلبية لمثل هذه الممارسات، تحتم على كل الشركات الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، و التي أصبحت معيار يمثل وجود بيئة استثمارية واضحة المعالم تتميز بالشفافية، مما أدى الى ولوج منافسة بين هذه الشركات على دول مختلفة، و ضرورة وجود أنظمة رقابية قوية و متطورة تمكنها بالقيام بمختلف المسؤوليات المخولة لها، والمساعدة للاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية، مما دفع بالإدارة و مجلس الإدارة لهذه الشركات الى الاستعانة بأشخاص ذوي الخبرة والكفاءة بالمتابعة المستمرة و المراقبة لكافة أوجه نشاط الشركة، و تقديم الاقتراحات والتوصيات اللازمة، و هؤلاء الأشخاص هم المدققون الداخليون.

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي احدى أهم آليات الرقابة، وأساس النظام الرقابي الذي على أساسه يتم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، لما له من دور مساهم في ضمان تطوير وترقية الأداء العام للشركة، إدارة المخاطر وإدخال تحسينات على الأساليب الرقابية، إضافة الى إعداد وتوفير التقارير والقوائم المالية بشكل دقيق وعلى درجة عالية من الإفصاح والشفافية لخدمة أصحاب المصالح ودعم ثقتهم في المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية والاستثمارية.

أصبح من المهم أن تسعى الشركات العامة والخاصة، للبحث عن الأساليب التي تساعد على البقاء في ظل المنافسة الشديدة، و ابراز قدرتها على جذب الاستثمارات والحفاظ على حقوق من لهم مصلحة فيها، وهذا بالتطبيق السليم لحوكمة الشركات كأحد الأساليب التيسيرية الهادفة للحد من الفساد المالي والإداري ، وذلك باعتماد التدقيق الداخلي كأحد آليات التي تضمن جودة المعلومات المالية والمحاسبية المفصح عنها.

إشكالية الدراسة:

أدت الزيادة والتوسع في الأعمال والمشاريع والخدمات التي تقدمها الوزارات والمؤسسات في كافة المجالات إلى زيادة وتنوع العمليات الإدارية والمالية في هذه الوزارات، لذلك برزت الحاجة إلى تقارير تدقيق داخلي ذات جودة تعمل

مقدمة

على مراقبة الأنظمة الإدارية والمالية وتساعد على استغلال الموارد المتاحة استغلالاً أمثلاً وتضمن تنفيذ التعليمات وفق السياسات الإدارية والمالية المقررة. و من هنا يبرز دور المدقق في هذه العملية.

و عليه يتبلور لنا الإشكال التالي:

كيف يمكن للمدقق الداخلي أن يؤثر في تفعيل حوكمة الشركات؟

ويتفرع عن هذا السؤال الرئيسي بعض التساؤلات الفرعية والمتمثلة في:

- ما هو الإطار النظري والمفاهيمي للتدقيق الداخلي؟

- ما هو الإطار النظري والمفاهيمي لحوكمة الشركات؟

- ما هي الأهمية التي يكتسبها التدقيق الداخلي، وما الدور الذي يلعبه في التطبيق السليم لحوكمة الشركات؟

- ما دور المدقق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات ونجاح تسييرها؟

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في المكانة التي تحظى بها حوكمة الشركات في الوقت الحاضر وأهمية التدقيق الداخلي كونه أحد الأسس التي تركز عليها الحوكمة، كما تساهم الدراسة في توضيح مدى مساهمة حوكمة الشركات في تقليل المخاطر وحماية حقوق أصحاب المصالح، وفي تسليط الضوء على الدور المرجو من التدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة بالشركات الجزائرية العامة منها والخاصة من أجل جلب الاستثمارات الأجنبية وتحقيق النمو الاقتصادي المحلي.

أهداف الدراسة:

- ✓ توضيح المفاهيم الأساسية لكل من الحوكمة والتدقيق الداخلي؛
- ✓ دراسة ومناقشة دور التدقيق الداخلي كأحد أبرز دعائم تحقيق مفهوم الحوكمة؛
- ✓ زيادة الإهتمام بهذا الموضوع من المنظور المفاهيمي والنظري والواقع العملي الممارس، خاصة في ظل الفضائح المالية والأخلاقية التي تعرض لها العالم، الأمر الذي يستلزم تسليط الضوء على واقع التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات وتنافسية المؤسسة.
- ✓ زيادة وعي المؤسسات بضرورة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي من أجل رفع تنافسيتهما.

✓ إثراء المكتبة بهذا النوع من الدراسات نظرا لقلّة البحث فيها.

أسباب اختيار الموضوع:

- طبيعة التخصص التي تتلاءم مع دراسة هذه المواضيع.
- أهمية الموضوع بذاته لكونه أحد المواضيع الراهنة والهامة على المستوى المحلي والدولي.
- محاولة تعميق المعارف في ميدان التدقيق.
- الميل الشخصي إلى الموضوعات المتعلقة بدراسة الحقائق العلمية لممارسة مهنة التدقيق.

منهجية الدراسة:

تحدد طبيعة المنهج المتبع من خلال طبيعة الدراسة وقصد الإحاطة بأهم جوانب الدراسة ومن أجل الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة والتي تعكس إشكالية الدراسة و تحقيقا لهدفها تم اختيار المنهج الوصفي الذي يعد مناسباً للوصف والتشخيص و الذي يعرف بأنه طريقة في البحث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة ومتاحة للقياس كما هي دون التدخل في مجرياتها، حيث يستطيع الباحث أن يتفاعل معها فيصنفها ويحللها. وذلك باعتباره يساعد على توضيح المفاهيم الأساسية ذات الصلة بموضوع الدراسة وتبيان أهميتها.

الدراسات السابقة:

الدراسة الأولى ل: "غلاب فاتح"، بعنوان "تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة دراسة لبعض المؤسسات الصناعية"، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص أداة الأعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة سطيف، 2010.

تهدف هذه الدراسة إلى واقع التنمية المستدامة وحوكمة الشركات في المؤسسات الصناعية الجزائرية، وكذلك تبين الاتجاه الحديث للتدقيق والتحقق في مجال حوكمة الشركات، خصوصا في ظل التحديات التي فرضتها التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية، ولقد اعتمد الباحث على المنهج الوصفي والتاريخي في الإطار النظري أما في الإطار التطبيقي فقد اعتمد على المنهج التحليلي.

الدراسة الثانية ل: "لعشوري نوال" بعنوان "دور حوكمة الشركات في الرفع من أداء وكفاءة السوق المالي دراسة حالة مصر"، رسالة ماجستير، جامعة باجي مختار عنابة.

مقدمة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام الشركات المدرجة في السوق المالي المصري بتطبيق حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، من خلال معرفة مدى ملاءمة القوانين والأنظمة المنظمة لعمل السوق المالي مع مبادئ الحوكمة، وخلصت إلى أن الإطار القانوني والرقابي المنظم لعمل السوق المالي المصري يتلاءم إلى درجة كبيرة مع مبادئ حوكمة الشركات كما توصلت أيضا إلى وجود علاقة طردية بين تطبيق مبادئ الحوكمة ورفع أداء وكفاءة السوق المالي.

الدراسة الثالثة: ل: "عمر علي عبد الصمد" دراسة ميدانية بعنوان " دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، رسالة ماجستير، جامعة المدية، الجزائر.

هدفت إلى التعرف على دور المراجعة الداخلية كآلية من آليات تطبيق حوكمة الشركات، وكذا سبل تفعيلها في الجزائر. وقد خلصت هذه الدراسة إلى أنه توجد علاقة ايجابية بين المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات، إذ تركز المراجعة الداخلية على الأهلية، الاستقلالية والموضوعية، أيضا جودة أداء العمل، كما أن المراجعة الداخلية تساهم في تطبيق الحوكمة من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية ومراجعة المخاطر وتفاعلها الجيد مع أطراف حوكمة الشركات.

الدراسة الرابعة: ل: "صالح محمد يزيد" بعنوان "أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع التنافسية_دراسة حالة صيدال، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة، وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على مؤسسة صيدال خلال الفترة الممتدة من 2010 إلى 2015، بحيث تم قياس ممارسات التدقيق الداخلي ومدى تطبيق ميثاق الحكم الراشد وتأثيرهم على رفع تنافسي المؤسسة، ومن ثم تقديم التوصيات الملائمة لرفع مستوى تطبيق التدقيق الداخلي ومبادئ حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة صيدال. وتوصلت الدراسة إلى أنه على مستوى مؤسسة صيدال يتم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وهناك إلتزام واضح من قبل المدقق الداخلي للمؤسسة بمعايير التدقيق الداخلي، كذلك وجود مستوى عالي من التنافسية. كما توصلت إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الداخلي ومبادئ حوكمة الشركات، ووجود أثر ذو دلالة إحصائية بين تطبيق كل من التدقيق الداخلي ومبادئ حوكمة الشركات على رفع تنافسية المؤسسة، وفي الأخير تم اثبات وجود أثر للتدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات على تنافسية مؤسسة صيدال. وأكدت الدراسة على ضرورة العمل على إلزامية تطبيق ميثاق الحكم الراشد في جميع المؤسسات الجزائرية وإنشاء لجنة تعمل على مراقبة تطبيقه، بالإضافة إلى خلق جهة تشرف على مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر وتهتم بتحديث وتطوير القوانين المتعلقة به.

الدراسة الخامسة: ل: "الخيبي عبد الباسط أحمد" بعنوان "مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والاداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة".

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تبني معايير واضحة لوظيفة التدقيق الداخلي وتحديد تأثير الكفاءة العلمية والعملية ودوره في ضبط الأداء المالي والاداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة وما هو تأثير وجود قسم التدقيق الداخلي على جودة المخرجات وكذلك اظهار نتائج نجاح وظيفة التدقيق الداخلي في ظل وجود المعايير العلمية والخبرة التنظيمية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي بقطاع غزة . وقد استخدمت الدراسة اسلوب المقابلة الشخصية وكذلك 50 استبانة تم توزيعها على المدققين الداخليين العاملين بهيئات الحكم المحلي.

ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن هناك استقلالية لوظيفة التدقيق الداخلي وأنها تتأثر بالكفاءة العلمية والعملية المتخصصة، وأن هيئات الحكم المحلي تطبق كافة اجراءات التدقيق الداخلي بما يكفل صحة ودقة البيانات المالية والإدارية وأن هناك الت ازم من قبل المدققين الداخليين بمعايير التدقيق المتعارف عليها.

وقد أوصت الدراسة بضرورة متابعة التطورات الفنية التي تطرأ على معايير التدقيق وأن يشتمل قسم التدقيق الداخلي على التخصص الفني.

خطة و هيكل البحث:

يأتي بحثنا هذا من أجل دراسة دور المدقق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات ومن أجل معالجة الإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم البحث الى فصلين، حيث خصصنا الأول لمهية التدقيق الداخلي و تضمن الثاني الجانب النظري لحوكمة الشركات. إضافة الى المقدمة التي حددنا من خلالها أهمية و أهداف الدراسة و إشكاليته، و خاتمة تضمنت بعض النتائج و التوصيات.

الفصل الأول

تمهيد الفصل:

لقد ساهمت الأزمات والانهيارات والفضائح التي حدثت وغيرها من العوامل الى مواجهة مهنة التدقيق الداخلي تغيرات هائلة، ناتجة عن الفضائح المالية في منظمات الأعمال الأمريكية وقد ترتب على هذه الظاهرة قيام معهد المدققين الداخليين بتشكيل لجنة عمل لوضع إطار جديد للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وتزايد اهتمام الشركات بإنشاء إدارات مستقلة للتدقيق الداخلي مع العمل على دعمها بالكفاءات البشرية التي تمكنها من تحقيق الأهداف بالكفاءة والفعالية المطلوبة.

وهكذا فرض التدقيق الداخلي نفسه، فهو يساعد الشركة على تحقيق أهدافها وتأكيد فعالية نظام الرقابة الداخلية، والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها، وتقييم وتحسين العمليات الداخلية للشركة وضمان صحة المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها مما يؤكد على جودة ممارسة الشركة لأعمالها، بالإضافة الى اكتشاف الغش والتزوير، وكل هذا يقع ضمن متطلبات حوكمة الشركات.

ومن خلال هذا الفصل سنحاول إلقاء الضوء على دور التدقيق الداخلي و ماهيته من خلال تقسيم هذا لفصل إلى مبحثين الأول بعنوان ماهية التدقيق سنعرف التدقيق في أول مطلب و نحدد أسباب وجوده و خصائصه في ثاني مطلب أما الثالث فخصصناه لصور التدقيق.

أما ثاني مبحث من هذا الفصل جاء تحت مسمى الضوابط الأساسية للتدقيق الداخلي، اذ خصصنا أول مطلب لوظيفة التدقيق و ثاني مطلب لأدواته أما ثالث مطلب فسنحدد فيه مراحل اعداد التدقيق الداخلي.

المبحث الأول: ماهية التدقيق

إن التغييرات المتتالية التي مست جميع مجالات الحياة، نخص بذلك المجالات الاقتصادية، ومجالات الإدارة التي أدت إلى ظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات وزيادة المؤسسات كبيرة الحجم، الأمر الذي أدى إلى تنامي حاجات هذه الأخيرة في جميع الميادين، ولزوم تحديد أولويات هذه الحاجات من جهة، والوقوف على الكيفية التي تتم بها تلبية هذه الحاجات، فتولدت لديها ما هو أكبر من ذلك وهي الاستعانة بجهاز رقابي محكم داخليا وخارجيا، وقد أدى تنامي هذه الحاجة إلى تطور الممارسة المهنية للتدقيق.

المطلب الأول: تعريف التدقيق

لغة: والتي تعني الاستماع، حيث يعني التدقيق لغويا Audire من كلمة لاتينية وتعني Auditing مصطلح التدقيق إعادة النظر فيما قام به الفرد من عمل أو فيما قام به غيره من أعمال لتحديد مدى صحتها، وقد كان التدقيق يتم في العصور القديمة عن طريق سماع أحد الأفراد لما دونه آخر من بيانات تتعلق في الغالب بأموال عامة وحكومية للتحقيق من صحتها.¹

اصطلاحا: يعتبر التدقيق بصورة رئيسية فحص المعلومات أو البيانات المالية من طرف شخص مستقل ومحايّد لأي شركة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني²، كما يعرف على أنه عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصا فنيا انتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة البيانات المالية للمنشأة اعتمادا على قوة نظام الرقابة الداخلية، في حين عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية:

على أنه عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة، وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك للتحقيق.³

يعرفه معهد المدققين الداخليين على أنه " نشاط مستقل و موضوعي يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة و تحسين عملياتها، وتساعد هذه الوظيفة في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال إتباع أسلوب منهجي لتقييم و تحسين فعالية عمليات الحوكمة و الرقابة وإدارة المخاطر." كما عرفه المعهد الفرنسي للتدقيق و الرقابة الداخلية بأنه: "نشاط مستقل داخل المنظمة لتقييم مراقبة العمليات من خلال تقدير و تقييم فعالية الأشكال الأخرى من الرقابة، بهدف التدقيق الداخلي إلى مساعدة إدارة المؤسسة في الممارسة الفعالة

¹ حامد طلبة محمد أبو هبة، أصول المراجعة، الطبعة الأولى، زمزم للنشر و التوزيع، عمان، 2011 ص 12

² هادي التميمي، المدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 2006، ص 20

³ أحمد حلبي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2015، ص 25

لمسؤوليتها بتزويدها بتحليل، تقييمات و اقتراحات ملائمة تتعلق بالأنشطة التي تم فحصها ". وقد عرفه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنه "التدقيق العمليات و القيود التي تتم بشكل مستمر حيث تنفذ من قبل أشخاص يعينون وفق شروط خاصة¹."

في مفهوم التدقيق الداخلي:

يعد مفهوم التدقيق الداخلي من المفاهيم القديمة التي رسخت في منتصف القرن العشرين الماضي، بحيث صار التدقيق الداخلي في تلك الآونة إحدى المهن الأسرع نمواً، وقد تم تعريفه من قبل جمعية التدقيق الداخلي سنة 1945 بأنه " عبارة عن نشاط تقويم مستقل يعمل بصفة أساسية في مجال الموضوعات المحاسبية والمالية ولكن من الجائز أن يتعامل في بعض المسائل ذات الطبيعة المستقبلية وعرف أيضاً بأنه "نشاط تقييمي داخل المؤسسة لخدمة إدارتها، وتقوم بها إدارة داخل المؤسسة تسمى إدارة التدقيق الداخلي ومجالها عمليات ونظم معلومات وأنشطة وأقسام المشروع ككل²."

و هناك تعريف آخر لمعهد المدققين الداخليين سنة 2010" هو نشاط مستقل وموضوعي يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، وتساعد هذه الوظيفة في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال إتباع أسلوب منهجي لتقييم وتحسين فعالية عمليات الحوكمة و دارة الرقابة والمخاطر. "وعرف كذلك على أنه "نشاط يهدف بشكل أساسي لمراقبة وتقييم الرقابة الداخلية والتأكد من تطبيقها على أرض الواقع، وتقديم الاستشارة للمؤسسة و التوصيات المختلفة من أجل تحسين وتقوية أنظمة الرقابة الداخلية لديها و أنظمة إدارة المخاطر ومساعدتها في تحقيق أهدافها.

كما عرفه المعهد الفرنسي للتدقيق و الرقابة الداخلية على أنه: "نشاط مستقل داخل المؤسسة لتقييم ومراقبة العمليات من خلال تقدير وتقييم فعالية الأشكال الأخرى من الرقابة، و يهدف التدقيق الداخلي إلى مساعدة إدارة المؤسسة في الممارسة الفعالة لمسؤوليتها بتزويدها بتحليل تقييمات و اقتراحات ملائمة تتعلق بالأنشطة التي تم فحصها³."

¹ يزيد صالح، عبد الله مايو، دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد الرابع، 2016، 48

² شذري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية-دراسة سونلغاز-مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، بومرداس، 2009، ص51

³ صالح محمد يزيد، أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة، دراسة حالة صيدال خلال الفترة 2010_2015، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2016، 42

المطلب الثاني: أسباب وجود التدقيق وخصائصه

تعتبر عملية التدقيق تعتبر من أهم العمليات التي يقدمها المدقق للشركة، ومما لا شك فيه أن هذه الخدمة لم توجد لو لم تكن هناك حاجة إليها، إذ نجد أن للتدقيق عدة أسباب وعوامل أدت إلى وجوده إذ أننا نجد المساهمين مثلا الذين يرغبون في استثمار أموالهم عن طريق شراء أسهم في شركات المساهمة سواء كان ذلك عن طريق الاكتتاب في أسهم جديدة نتيجة زيادة رأس المال أو شراء أسهم عن طريق الأسواق المالية أو البورصة، يواجهون خطر المعلومات المقدمة، مما يجعل التدقيق ضروري في الاقتصاد المعاصر الذي غدا أكثر اعتمادا على متخذي القرارات الذين يرغبون في الاعتماد على بيانات قابلة للتصديق عن طريق تدقيقها من قبل هيئة مؤهلة ومستقل.

نذكر أهم الأسباب التي تدعم وجود هذه المهنة فيما يلي :

1. البعد: لن هناك بعدا فاصلا بين المعلومات والمستفيد منها، هذا الفاصل يجعل التدقيق ضرورية والمستفيد أو متخذ القرار غير قادر شخصيا على ممارستها والتأكد من عدالة القوائم المالية لأسباب منه:
 - عدم تخصص متخذي القرار في التدقيق من جهة ومن جهة أخرى عدم توفر الوقت الكافي لإتاحة الفرصة لمتخذي القرارات جميعهم ليدققوا القوائم المالية
 - عدم تواجدهم في موقع الشركة إذ ليس من الضروري أن يقوم المساهمون مباشرة بإدارة الشركة بل إن الكثير منهم لا يحضر للشركة إلا مصادفة
2. تحيز معد المعلومات: قد لا تتعارض مصلحة معد المعلومات كالإدارة مثلا مع مصلحة المساهمين أو المجتمع المالي فتعرض المعلومات بحسب المعايير الدولية من غير اللجوء إلى الغش أو التلاعب لكن كثيرا ما تتعارض مصلحة معد المعلومات مع المستفيد منها فقد ترغب الإدارة في إظهار المشروع رابحا بشكل يخالف الواقع ليحافظ على سمعتها ويحافظ على سعر السهم أو تتمكن من الإقراض للحصول على أموال تسدد بها التزاماتها وتبعد عنها افلاسا محتملا، فتعرض قوائمها المالية على أنها رابحة، وقد ترغب بتخفيض الأرباح للتهرب من دفع الضرائب أو المحافظة على سعر منخفض للسهم،... الخ، وإن وجود حوافز لمعد المعلومات لتضليل المجتمع المالي يجعل الحاجة ماسة لتدقيق الحسابات.
3. ضخامة حجم العمليات المالية: إن اتساع حجم المشروعات الاقتصادية والتي صاحبها تضخم حجم العمليات المالية التي توسعت بفعل زيادة التجارة المحلية والإقليمية والدولية، كل ذلك يجعل الخوف من زحف الخطأ أو تدبير الغش والتلاعب أكثر أهمية ويخلق مبررا لخدمة التأكيد التي يقدمها المدقق.

4. التعقيد: تميزت العقود الأخيرة بتعدد العمليات المحاسبية فكثرت عمليات السيطرة والاندماج وعمت التجارة الإلكترونية الى حد كبير وصار من الصعب على مستخدمي المعلومات المالية استيعاب مدلولها و الثقة بالأرباح الناجمة عنها، وصار أمام هؤلاء المستخدمين خيارا :

- الأول تحمل الخطر و بالتالي تحمل تكاليفه

- والثاني تكليف مهنة التدقيق للحد خطر المعلومات وجعلها أكثر فهما وبيان الرأي في قابلية الاعتماد عليها

5. مساهمات منشآت التدقيق بتحمل الخطر: إن متخذي القرارات يتحملون خطرا كبيرا في ضياع اموالهم كليا او جزئيا كالمساهمين الذين يشتغلون اسهما بناء على قوائم مالية مضللة مما يؤدي الى انخفاض قيمتها عند بيان الواقع، او البنوك التي تقدم قروضا تفقد معظمها اذا افلس المشروع... الخ، لا شك ان الاطراف المتضررة ستلجأ الى القضاء لمحاولة استرداد جزء من الخسائر التي بنيت بها لكن امكانية الاسترداد ضعيفة جدا، اذ ان الادارة ليس لديها سمعة تخشى عليها بعد افلاس المشروع في عهدها، كما انها لن تتمكن من دفع تعويضات للمتضررين بسبب ضعف امكانياتها الاقتصادية. في حين اذا كانت القوائم المالية قد خضعت للرقابة وعززت بتقرير من منشأة مراجعة الحسابات سيجعل ذلك المجتمع المالي اكثر امانا خاصة أن هذه الأخيرة تعتمد على رصيد معنوي هام من السمعة والشهرة كما لديها امكانيات اقتصادية تجعلها اقدر على دفع التعويضات وقد ادت مسؤولية ارثر أندرسون (كانت اكبر منشأة تدقيق في العالم) عن افلاس ENRON الى تصفيه ارثر أندرسون ذاتها.

ولا شك أن تحمل مهنة التدقيق لهذا الخطر يعذر الطلب عليها ويبرر الاتعاب التي يتقاضاها القائمون عليها¹.

خصائص التدقيق :

للتدقيق عدة خصائص تميزه عن باقي الادوات الاخرى لتسيير نذكر منها ما يلي:

ضرورة الحصول على الأدلة والقرائن وتقييمها بطريقة موضوعية ويعتبر ذلك جوهر عملية التدقيق وهو الأساس الذي يعتمد عليه المدقق في ابداء رأيه عن القوائم المالية للشركة.

¹ حسين أحمد الدحود و حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، جزء 1، الطبعة 1، دار الثقافة، عمان، 2009، ص 40

يشتمل التدقيق على ابداء رأي أو إصدار حكم ومن ثم فمن الضروري وضع مجموعة من المعايير التي يتم استخدامها كأسس للتقييم وإصدار الحكم الشخصي ومن جملة هذه المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها التي تستخدم كمعيار للحكم على مدى سلامة البيانات محل الدراسة.

التدقيق عملية منتظمة تعتمد على الفكر والمنطق، لذلك فهو يعتبر نشاطا يجب التخطيط له مسبقا، كما يجب ان تكون عملية التنفيذ بأسلوب منهجي وليس بطريقه عشوائية.

أصول نتائج التدقيق الى الاطراف المعنية ومن ثم فإن التدقيق يمثل وسيلة من وسائل الاتصال ويعتمد مدقق الحسابات في عرض نتيجة الفحص والدراسة وإيصالها الى من يهيمه الأمر على التقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد¹.

¹ محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003، ص 7

المطلب الثالث: صور التدقيق

يمكن تصنيف التدقيق الى عدة تبويات سواء من حيث عملية التدقيق، أو القائم بالتدقيق، أو من حيث الإلزام، ولذلك يمكن تبويب التدقيق من حيث الحدود، الى التدقيق الكامل والتدقيق الجزئي، ومن حيث الفحص الى التدقيق التفصيلي و التدقيق الاختباري، ومن حيث التوقيت الى التدقيق النهائي والتدقيق المستمر، ومن حيث الاستقلال الى التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، ومن حيث المدققين الى المدقق الداخلي و المدقق الخارجي والمدقق الحكومي ومن حيث الإلزام الى التدقيق الإلزامي والتدقيق الاختياري، ومن حيث مهمة التدقيق تدقيق البيانات المالية، وتدقيق الالتزام والتدقيق التشغيلي.¹

ومن أهم أنواعها كالتالي:

التدقيق المالي: هو الفحص المنظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليه أو السياسات الإدارية وأي متطلبات أخرى موضوعة مسبقا.

تدقيق الإلتزام: يسمى بتدقيق الأداء أو التنفيذ، ويهدف إلى تدقيق ومراجعة مدى التزام الشركة بالمعايير المقررة، كالسياسات والإجراءات الإدارية الرسمية المكتوبة، وهذا النوع من التدقيق يهتم بالالتزام بالقوانين والسياسات والنظام الداخلي، حيث يكون الغرض معرفة مدى التقيد أو الإلتزام بأداء سياسات معينة، أو قوانين وتعليمات أو مدى التقيد بعقود معينة، ويقوم المدقق في هذه الحالة بكتابة تقرير عما إذا كان قد تم إتباع تلك السياسات والإجراءات المقررة أم لا.

التدقيق الاجتماعي: يعرف التدقيق الاجتماعي بأنها لدراسة و الفحص و التقييم المنظم لأداء الاجتماعي للشركات بهدف التحقق من سلامة التقارير المالية والاجتماعية عن مدى التزام الشركة بالمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقها ومدى مساهمتها في تحقيقا لرفاهية العامة للمجتمع.

التدقيق لأغراض خاصة: هو نوع من التدقيق يقوم به المدقق الداخل يحسب ما يستجد من أحداث، تكلفه الإدارة العليا للقيام به، فغالبا ما يكون فجائيا وغير مدرج ضمن برنامج أو خط التدقيق الداخلي.²

¹ أحمد حلي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص41
² أوصيف لخضر، مدخل للتدقيق الداخلي، مطبوعة علمية مقدمة للطلبة، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة، 2017، ص17

تدقيق نظم المعلومات: يقصد بالتدقيق الإلكتروني عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التغطية والرقابة وتوثيق أعمال التدقيق، وتدقيق عمليات وبيانات الحاسب الآلي ونظام المعلومات المستخدمة في المؤسسات يعتبر من المهام الأساسية في التدقيق المالي وتدقيق الالتزام وتدقيق العمليات و مما يزيد من أهمية وضرورة تدقيق عمليات وبيانات الحاسب الآلي ونظام المعلومات الإلكترونية في تلبية حاجة أعمالها، إضافة إلى الدور الرئيسي الأهم والذي تلعبه أنظمة المعلومات الإلكترونية في أداء المهام اليومية وفي إعداد التقارير التي يعتمد عليها المدراء في اتخاذ قراراتهم.

التدقيق البيئي: ويتضمن :

- تدقيق الالتزام بالقوانين الخاصة بالبيئة وتسري على ما يجري من عمليات وعلى ما جرى في الماضي أو ما يتوقع إجراؤه في المستقبل؛
- تدقيق نظم إدارة البيئة بما يفيد عدم تعرض نظم العمليات الحالية لمخاطر البيئة في المستقبل؛
- تدقيق الأضرار البيئية في المستقبلية المتعلقة بتسهيلات المعالجة والتخزين والتخلص من الفضلات
- تدقيق الالتزامات الخاصة بالبيئة؛
- تدقيق المنتجات؛¹

¹؛ خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الطبعة الأولى، دارالوراق للنشر، 2014، ص237

المبحث الثاني: الضوابط الأساسية للتدقيق الداخلي

تعتمد معظم الإدارات في وقتنا الحالي على وظيفة التدقيق الداخلي لما تكتسبه من أهمية بالغة في تعزيز نظم الرقابة الداخلي لديها، كما أنها تساعد في تحقيق أهدافها المسطرة، حيث أن وظيفة التدقيق الداخلي بمفهومها الحديث أصبحت تمارس أنشطتها في مختلف المستويات دون إستثناء، ولكي تؤدي دورها وبصورة فعالة يجب أن تتميز بمجموعة من الخصائص و بالإضافة الى ذلك يجب أن تؤدي مهامها ضمن تنظيم محكم.

المطلب الأول: وظيفة التدقيق

بالرجوع إلى التعريف الصادر عن معيد المدققين الداخليين والذي بني عليه الإطار الجديد لتدقيق الداخلي يتضح أن خدمات التدقيق الداخلي تشمل الآتي:

خدمات التأكيد: والتي تتم بالتقييم الموضوعي للأدلة من أجل تقديم رأي مستقل أو استنتاجات تخص العملية أو النظام أو غيرها من الموضوعات، طبيعة ونطاق مهمة التأكيد تتحدد بواسطة المدقق الداخلي.

خدمات استشارية: التي هي بطبيعتها توجهات وتنفيذ بناء على الطلب الخاص لعميل المهمة، حيث أن طبيعة ونطاق المهمة الاستشارية خاضعين للاتفاق مع العميل. وعند أداء الخدمات الاستشارية يجب على المدقق الداخلي أن يحافظ على الموضوعية ولا يفترض أن المسؤوليات الإدارية قد تم القيام بها بالكامل.

وظيفة الفحص: ويعني مفهوم الفحص تدقيق الأحداث و الوقائع الماضية لمتحقق من الآتي:

-دقة وتطبيق الرقابة المحاسبية ومدى الاعتماد على البيانات المحاسبية؛

-أن أصول المؤسسة قد تم المحاسبة عنها و أنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة والإهمال؛

-اختبار الرقابة الداخلية خاصة بما يتعمق بالفصل بين وظيفة الاحتفاظ، ووظيفة التنفيذ، ووظيفة المحاسبة؛

-تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال بما يحقق تسلسل تنفيذ العمليات¹.

¹ خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص36

وظيفة التقييم: تعد وظيفة التقييم امتدادا لتدقيق الأحداث المالية، لذا فإن مفهوم التقييم يتضمن التأكد من أن كل جزء من نشاط المؤسسة موضع مراقبة.

ولذلك فإن تحقيق هذه الوظيفة يكون من خلال تأسيس برنامج للتدقيق الداخلي من خلال الخريطة التنظيمية وليس من خلال التقارير المالية، وبناء على ذلك فإن المدقق الداخلي يعد في هذه الحالة ممثلاً للإدارة العامة وليس ممثلاً للإدارة المالية، وذلك لأنه يقيم مدى تقارب أهداف الأنظمة الفرعية مع الأهداف التي وضعتها الإدارة العليا لها، أو مدى تمشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة¹.

¹ حمد حلي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، الطبعة الأولى، دار صفاء لمنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص30

المطلب الثاني: أدوات التدقيق

تعتبر الأدوات التي يستعملها المدقق الداخلي بمثابة طرق منطقية التي تساعد في فحص مختلف العمليات المراد تدقيقها ، وتستعمل هذه الأدوات عادة عند تطبيق التقنيات بصفة متفاوتة حسب الضرورة وهي كالتالي:

1. قوائم الإستقصاء: تتلخص هذه الأداة في الاستقصاء عن طريق إعداد قائمة نموذجية بأسئلة وافية عن الإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المؤسسة أو عمليا المختلفة وعندما نقول قوائم الاستقصاء فإننا نقصد صنفين من القوائم ليس لهما نفس المحتوى ولا نفس الهدف وهما :
 - أولا- قوائم الإستقصاء للتعرف على المهام : وهذه القوائم مستعملة أساسا في مرحلة التعرف على المهام التي سوف يقوم المدقق الداخلي بتنفيذها، وتسمى أيضا بـ " استبيان الإطلاع " ، فهي وثيقة تتضمن كل الأسئلة الهامة المتعلقة بفهم موضوع المهمة وزيادة على ذلك فإن كل مدقق يقوم بإعداد هذا النوع من قوائم الإستقصاء بحسب مكتسباته وخبرته من جهة، وعلى كل ما يعرفه أو ما يود معرفته حول الموضوع من جهة أخرى، وهذا يعني أن أهمية هذا النوع من قوائم الإستقصاء تختلف من مدقق لآخر، ولكن رغم ذلك فإنها تبقى أداة هامة تساعد المدقق الداخلي في:
 - فهم موضوع المهمة وتحديد مجال تطبيقها؛
 - تحديد أهداف المهمة المسندة إليه؛
 - التعرف بشكل صحيح على المشاكل الأساسية المتعلقة بالموضوع؛
 - تنظيم عمله؛
 - وضع كل الأسئلة الخاصة بموضوع التدقيق وتفادي الوقوع في متاهات التي قد تؤثر سلبا على عمل المدقق؛
 - تحضير قوائم الأسئلة المتعلقة بالرقابة الداخلية.
 - ويعمل المدقق على الإجابة عن تلك الأسئلة باستخدام كل التقنيات التي يملكها (المقابلات الملاحظات، الوثائق وغيرها) ، ليقوم بعد ذلك بفحصها وتحليلها¹.

¹ عيد الفتاح الصحن و محمد ناجي درويش، ص23

ثانيا-قوائم الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية QCI:وتسمى أيضا قوائم الإستبيان، وهي عبارة عن مجموعة من الأسئلة في شكل قوائم، بحيث تجب الإجابة عنها كتابيا، ويعدّها المدقق ويعد لها حسب الظروف التي أمامه، ويمكن اعتبارها بمثابة وسيلة تحليل، أين الهدف منها هو السماح للمدقق بتقييم مستوى الرقابة الداخلية وتشخيص فعاليتها للوحدة أو الوظيفة التدقيق، وتكون مصممة وفق ثلاثة معايير هي:

-مصمم لتقييم الرقابة وليس للوصف بالتفصيل للنظام ؛

-مصمم لتسمح للمدقق بتقييم الرقابة الداخلية وقواعد التنفيذ في الأنظمة؛

-منظمة حسب الوظائف، فهناك أسئلة لوظيفة الشراء، البيع، وغيرها من الوظائف.فهي مكونة من مجموعة واقعية من الأسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، والتي تكون بشكل مغلق، أي لا تحتتمل الإجابة عنها أكثر من " نعم " أو " لا " حتى يتمكن المدقق من حصر وإحصاء الوسائل المتاحة من أجل بلوغ الرقابة الداخلية.وتشير الإجابة بـ " نعم " إلى مواطن قوى ايجابية للنظام أما الإجابة بـ " لا " فهي تمثل مواطن الضعف لهذا النظام والتي تستوجب من المدقق الداخلي شرح و توضيح، ويجب عليه تسجيل هذا على أوراق العمل بصفة مستمرة ، أما بشأن نقاط القوة فلا بد أن تخضع إلى فحص وتحقق عن طريق المعاينة الإحصائية أو اختبار السير الحسن للنظام.ويلاحظ أن هذا النوع من قوائم الإستقصاء يستعمل أثناء مرحلة الدراسة والعمل الميداني، ففي الحالة الأولى حيث تصبح قوائم استقصاء الرقابة الداخلية بمثابة أداة لتحديد جدول بنقاط القوة ونقاط الضعف الظاهرة.و تمر عملية إعداد قوائم الاستقصاء بثلاثة مراحل أساسية هي :

-تقسيم النشاط المرغوب في دراسته إلى خطوات تمهيدية ترسم الطريقة والمسار انطلاقا من وقوع

الحدث الاقتصادي وانتهاء بالتسجيل في الدفاتر المحاسبية وغيرها؛

-تحديد الأهداف الخاصة بكل خطوة بالانسجام مع الأهداف العامة للرقابة الداخلية؛

-تحديد ماهية طرق ونماذج السريان الضرورية للوظيفة أو للوحدة الخاضعة لمهمة التدقيق من أجل تحقيق أهدافها، وصياغة الأسئلة لمعرفة ما إذا كان الأمر يتعلق بالوسائل الموضوعة أم يتعلق بالثغرات . ومن خلال الإجابة على الأسئلة المتعلقة بالرقابة الداخلية، يستخلص المدقق النقاط الجوهرية للنظام واستخدام هذه الأسئلة يؤدي إلى تصنيف نقاط الرقابة الداخلية إلى قسمين هما:

1. نقاط القوة والتي تمثل الإجابة بـ " نعم " وذلك يعني أن المؤسسة تحتوي نظريا على إجراءات مناسبة تضمن تحقيق أهداف الرقابة الداخلية لأنه في الواقع يمكن أن تكون نقطة القوة تنفي وراءها نقطة ضعف حقيقية لهذا يجب أن يتم فحصها ميدانيا .

2. نقاط الضعف وتمثل الإجابة بـ " لا " وتعني أن هناك خلا أو نقص في إجراءات الرقابة الداخلية .

وهناك ملاحظات تدل على أن السؤال لا يمكن استعماله أو الإجابة عليه .وفي الواقع المهني، توجد قوائم نموذجية من أسئلة الرقابة الداخلية، يمكن للمدقق الركون إليها، مع ملاحظة أنه يجب عليه تعديلها وتكييفها لظروف النشاط موضوع التدقيق، حتى يتحقق الهدف منها¹.

ii. أدوات الوصف: وتتمثل فيما يلي:

أولاً- الدراسة الوصفية: تتمثل الدراسة الوصفية في نوعين من السرد و الوصف، أحدهما يحدث من طرف الشخص الخاضع للتدقيق والآخر من قبل القائم بمهمة التدقيق، فالأول يكون شفهيًا أما الثاني فهو كتابي، والنوع الأول هو الأكثر إثراءً، فهو الذي يعطينا أكبر كم من المعلومات، أما الثاني فما هو إلا تنظيم لأفكار ومعارف المدقق.

أ. الوصف من طرف الشخص الخاضع للتدقيق: عند استعمال هذا النوع من الأدوات يكون المدقق ساكتا ويكتفي بالاستماع وتسجيل الملاحظات فهو بعكس المقابلات لا يتم التحضير له، ولكن يتم بشكل تلقائي وهو يمثل أول احتكاك بين المدقق والأشخاص الخاضعين للتدقيق.

ولكن ما يعاب على هذه الأداة هو صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الإجراءات، فالأجوبة التي يتحصل عليها المدقق تتميز في بعض الأحيان بالغموض وبالتالي يصعب عليه استخراج الأهم من المهم مما يصعب على المدقق التعرف على مواطن الضعف، كما يمكن أن يحدث سهو عن بعض العناصر المهمة، بالإضافة إلى ذلك أنها تضيع الكثير من الوقت، إناء الاستماع إلى الشخص، والذي يمكن أن يستغرق مدة كبيرة في شرح أمور بسيطة.

ب. الوصف من قبل المدقق: ويتمثل في كتابة المدقق لأهم ملاحظاته من محادثته، إضافة إلى ملاحظاته المادية ونتائج الاختبارات التي قام ا دون الحاجة إلى أية تقنية أو معرفة . من الغير. إن انتقال المعلومات هو أهم مميزات هذا النوع من التعبير والذي لا يمثل سوى تنظيم للمعلومات المتحصل عليها وبغض النظر عن محاسن ومساوي هذه الأداة فإنه يلاحظ بشكل عام محدوديتها ولا يمكن للمدقق أن يقتصر عليها لوحدها.

¹ IFACI :la conduite d'une mission d'audit interne,Eds dunod,paris,1995 ,p :189

ثانيا- الهيكل الوظيفي : بخلاف الهيكل التنظيمي الذي يشكل أحد أهم عناصر نظام الرقابة الداخلية، والذي يكون معدا من قبل الإدارة، فإن الهيكل الوظيفي يعده المدقق الداخلي إذا كان ضروريا لرؤية أوضح، انطلاقا من المعلومات التي جمعها من خلال الملاحظات، المقابلات، والوصف ... الخ . وتستعمل هذه الأداة من طرف المدقق وذلك من خلال فحصه للهيكل الوظيفي من أجل معرفة ما إن كان هناك:

- شخص واحد يقوم بعدة وظائف؛

-وظيفة واحدة مشتركة بين عدة أشخاص؛

-وجود وظيفة شاغرة بدون شخص؛

-شخص بدون وظيفة.

كما يسمح رسم الهيكل الوظيفي للمدقق بإثراء المعلومات المحصل عليها من خلال الجمع بين الهيكل التنظيمي وتحليل المناصب، كما يسمح بالحصول على مقارنة أولية لمشاكل الفصل بين الوظائف والتي يمكن تحليلها بدقة أكبر من خلال شبكة تحليل الوظائف¹.

¹Jacques Renard, théorie et pratique de l'audite interne, Eds d'organisation, 3ème édition, p:330

المطلب الثالث: مراحل اعداد التدقيق الداخلي

تتميز مهمة التدقيق الداخلي بكوا تتبع نفس المنهجية مهما كان الهدف المسطر ويستخدم في ذلك تقنيات معترف وتخضع لقواعد محددة يستوجب احترامها لتحقيق عمل كامل وفعال، وتتكون مهمة التدقيق الداخلي من ثلاث مراحل وهي:

أ. مرحلة التحضير للمهمة: إن مهمة التدقيق الداخلي تستوجب تحضيراً جيداً حتى يتمكن لها من تحقيق أهدافها المسطرة والتي تعتبر بمثابة الإطار الذي يحدد مجال تدخلها، فمهمة التدقيق الداخلي تبدأ غالباً بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة لأمر¹ بالمهمة إلى قسم التدقيق الداخلي، وفيما يلي نستنتج المراحل الفرعية لهذه المرحلة:

❖ الأمر بالمهمة: l'ordre de mission يتمثل الأمر بالمهمة في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة إلى قسم التدقيق الداخلي من أجل إعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية التدقيق، فلأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف التدقيق الداخلي لصالح الإدارة العليا، كما يمكن لهذا الأمر أن يحدد العلاقة بين القائمين بعملية التدقيق والأشخاص أو قسم أو حتى الهيكل محل التدقيق لتفادي أي غموض.

❖ خطة التقرب: Plan d'approche بعد حصول إدارة التدقيق الداخلي على الأمر بالمهمة، تنطلق في جمع المعلومات أولية حول المحيط الاقتصادي الجبائي، معلومات حول السوق، هيكل القسم، تنظيمها والنتائج المسجلة من طرفها، فهذه العملية التي تعتبر كمرحلة ثانية عند تحضير مهمة التدقيق، كما تقود كذلك للاستماع للموظفين القدامى بالمؤسسة. كما أن خطة التقرب لا تقتصر فقط في الحصول على معلومات أولية حول القسم محل التدقيق، بل تصل إلى تكوين نظرة أولية حول كيفية تنفيذ المهمة أي مرحلة الدراسة التي تسبق تنفيذها، ومن ثم تنظيمها بطريقة يمكن تحقيق الأهداف المسطرة مسبقاً. كما أن خطة التقرب تحتوي على مرحلة أين يقوم المدقق الداخلي بتحليل المخاطر قبل القيام بمهمته، كما يمكن لخطة التقرب أن تأخذ شكل جدول يقسم النشاط محل التدقيق إلى الأعمال الأساسية والتي يجب القيام بها.¹

¹ لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، علوم اقتصادية، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر 3، الجزائر، ص 77

❖ جدول القوة و الضعف: Tableau des forces apparentes يعتبر هذا الجدول كخاتمة لمرحلة تحليل المخاطر المعدة على أساس الأهداف المعرفية في خطة التقرب فهو يعرض بطريقة موجزة ومبررة لملاحظات أو رأي المدقق حول كل ما قام بدراستهن فهو يشكل نقاط القوة والضعف الحقيقية أو النسبية ، فهذا الجدول يسمح بترتيب المخاطر دف تحضير التقرير التوجيهي، فنقاط القوة و الضعف تعرض على شكل نوعي أو حتعلى شكل قيمة عددية أو كمية، ذلك حسب القواعد، والإجراءات، والنظم الموجودة، فرأي المدقق يجب أن يكون أساسا حول أهداف الرقابة الداخلية غير المحترمة، أمن صحة المعلومات و حماية أصول المؤسسة، وكذلك حسب النتائج المنتظرة، فمرحلة الدراسة التي يقوم ا المدقق الداخلي يجب أن تكون في معظمها عبارة عن تحليلا للمخاطر والتي يتم عرضها في جدول القوى و الضعف.

❖ التقرير التوجيهي: le rapport d' orientation يستعمل هذا البرنامج لتحقيق الأهداف المسطرة في التقرير التوجيهي، فهو بمثابة وثيقة داخلية بقسم التدقيق، موجه للتعريف بالمهمة، توزيع الفريق، التخطيط و متابعة أعمال المدققين، فهو يعرف أعمال المدققين وذلك للتحقق منها، و من حقيقة نقاط القوة و الضعف، فمن خلاله نتأكد من وجود نقاط القوة، و مدى تأثير نقاط الضعف.

ب. العمل الميداني للمهمة (مرحلة تنفيذ المهمة): تعتبر هذه المرحلة كانطلاقة الرسمية لعملية التدقيق والتي تهدف إلى الوصول لنتائج و أجوبة لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدماتها، فهذه المرحلة تحتوى أيضا على مراحل فرعية وهي:

❖ تخطيط عمل التدقيق: la planification de travail يعمل تخطيط عمل التدقيق على تنظيم مهمة التدقيق زمانا ومكانا، من اية مرحلة الدراسة إلى توزيع التقرير، فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في عمل المدققين الداخليين المنفذين للمهمة، فيمكن اعتبار هذا التخطيط لعمل التدقيق بمثابة برنامج لها.

❖ ورقة التغطية: la feuille de couverture وهي وثيقة تعطي في نفس الوقت، وصف لطريقة تنفيذ العمل المعرف في برنامج التحقق، وإبراز النتائج المستخلصة في هذا الأخير، كما تعتبر وثيقة التغطية وسيلة للربط بين برنامج التحقق والعمل الميداني لقسم أو جزء منه بنتائجه¹.

¹ لظفي شعبان، مرجع سابق، ص80

- مبدأ التدخل الفوري: أي رد تبليغ المدقق عن المشاكل يتم تشجيعه للقيام الفوري بالأعمال التصحيحية إذا توفرت له الوسائل اللازمة، ويتم الإشارة إلى ذلك في تقرير التدقيق .
- مبدأ المعرفة المشتركة: يجب التأكد من أن كل الأطراف المشاركة على علم بالمشاكل الملاحظة و أن لا يتم طرح مشاكل لم يتم التطرق إليها من قبل، و تقوم الأطراف المشاركة في الاجتماع النهائي بالمصادقة على التقرير الذي يوزع على المشاركين مسبقا، ويتم عرض الملاحظات التي تم تحريرها على أوراق إبراز وتقليل المشاكل المدعمة بأمثلة واقعية ومرفقة بأوراق العمل وأدلة الإثبات، و يقدم المدققون التوصيات المناسبة لتصحيح هذه المشاكل
- ❖ تقرير التدقيق الداخلي: le rapport d'audit interne يعد تقرير المدقق الداخلي الخطوة الأخيرة و الهامة في إبلاغ الإدارة عن نتائج تدقيق العمليات وأنشطة المختلفة، و أوجه الخلل و القصور في نظام الرقابة الداخلية و عدم الالتزام بالقوانين و الأنظمة، و التعليمات و تنبيه الإدارة على مخاطرها الخلل و القصور، حيث يتضمن التقرير برنامج الأعمال التصحيحية بحيث يحدد المدقق كل التوصيات، من يقوم بماذا و متى، كما يحتوي التقرير على الملاحق لتفادي أثقال النص كالجداول، النصوص الرسمية، القواعد و الإجراءات مع وضع فهرس يسمح بترتيبها.²

¹ محمد أمين عيادي ، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، فرع إدارة أعمال ، جامعة الجزائر2، الجزائر، 2008، ص 119.

² محمد أمين عيادي، مرجع سابق، ص 119

خلاصة الفصل:

إن الغرض من وظيفة التدقيق يتمثل أساسا في إظهار نتائج المؤسسة بصورة سليمة من خلال ضمان مصداقية القوائم المالية، حيث تطورت هذه الأخيرة من مجرد عملية رقابية إلى وسيلة لرفع كفاءة موارد المؤسسة، وتشمل العديد من الأنواع يعمل كل واحد منها لتحقيق غرض معين، ومنها وظيفة التدقيق الداخلي التي أصبحت من المهن الأساسية لحسن سير عمل أية مؤسسة، إذ تكون مضبوطة وفق قواعد ومعايير تحكم الجانب الميداني والأخلاقي لممتهميها، والتي تسعى مختلف الهيئات الدولية لوضعها. لذا فإن السير الحسن لمهمة التدقيق يتطلب الإعداد المسبق والجيد لها، واتباع منهج محدد في التنفيذ للخروج برأي موضوعي.

وبالنظر لما حققه التدقيق في المجال المالي والمحاسبي من نتائج هامة بالنسبة للباحثين والمهنيين فقد عمدوا إلى تكثيف البحث الدائم والمستمر من أجل إدخال تقنياته على الأنشطة التسييرية منها: التنظيم، الإنتاج، التسويق، التخطيط، الرقابة. وهذا ما يساهم في تحسين أداء المؤسسة، وذلك من خلال كونه مدخل للحوكمة الذي سنتناوله في الفصل الثاني.

الفصل الثاني

تمهيد الفصل:

نظرا لتزايد الاهتمام الذي اكتسبه مفهوم حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة نتيجة لحالات إفلاس العديد من الشركات الكبرى العالمية، فقد حرصت العديد من المؤسسات الدولية في العديد من الدول على تناول هذا المفهوم بالتحليل و الدراسة وإصدار مجموعة من المبادئ التي تحكم التطبيق السليم له، وعلى رأس هذه المؤسسات كل من صندوق النقد والبنك الدوليين ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التي أصدرت مبادئ حوكمة الشركات.

ولعل من أهم الأسباب التي أدت إلى تطبيق حوكمة الشركات مشكلة الشفافية في إعداد القوائم المالية للشركات وانعكاس ذلك على السوق المالي، مما ساهم بشكل كبير في الضعف المالي على مستوى الشركات وعلى المستوى الوطني، مما أدى إلى محاولة إعادة بناء الثقة لدى أصحاب المصالح من خلال تبني وتطبيق مبادئ حوكمة.

المبحث الأول: مفهوم حوكمة الشركات

أصبح لحوكمة الشركات أهمية كبيرة على المستوى المحلي والعالمي، فقد تزايد اهتمام العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة بهذا الموضوع نتيجة لحالات الفشل والإفلاس المالي لكثير من الشركات الكبرى في الو.م.أ وانهيار الأسواق المالية في دول الجنوب شرق آسيا فهذه الأحداث جعلت الخبراء من أكاديميين وممارسين، يوجهون جهودهم نحو دراسة مختلف جوانب الحوكمة بما يضمن تحقيق المصلحة العامة للأفراد والشركات واقتصاديات الدول ككل.

المطلب الأول: مراحل تطور حوكمة الشركات

"بالرجوع إلى الأدبيات الاقتصادية لحوكمة الشركات نجد أنه في عام 1932 كان كل من Means and Berle من أوائل من تناول فصل الملكية عن التسيير، والتي تحاول فيه حوكمة الشركات سد الفجوة بين مسيري المؤسسة ومالكها من جراء الممارسات السلبية التي يمكن أن تضر بالمؤسسة والاقتصاد ككل، وكذلك تطرق إلى الموضوع كل من Jensen and Meckling في عام 1976 و "Fama" عام 1980، حيث أشاروا إلى حتمية حدوث صراع في المؤسسة عندما يكون هناك فصل بين الملكية والتسيير. سنة 2001 عن إمكانية حل مشكلة الوكالة، من خلال "Minow and Monks" وفي هذا السياق يؤكد التطبيق الجيد لآليات حوكمة الشركات. وهناك عدة أسباب ومبررات أخرى أدت إلى ظهور مفهوم الحوكمة، ومن أبرز هذه الأسباب معاناة الكثير من الدول جراء الأزمة الاقتصادية المالية التي لحقت بها، وتعثرت بعض المؤسسات، وتفشي الفساد وسوء الإدارة فيها. هذا من جهة ومن جهة أخرى ما تشهده الدول والمؤسسات من تطور في ظل اقتصاد العصر الحالي المسمى بعصر العولمة، وفي هذا الصدد ارتبط مدى تطبيق الحوكمة بالعولمة والأزمات الاقتصادية والمالية، حيث فرض هذا المصطلح نفسه بسرعة حتى أصبح محل اهتمام الدوائر الأكاديمية والسياسية العالم²².

²² صالح محمد يزيد، مرجع سبق ذكره، ص 60

المرحلة الأولى: مرحلة ظهور نظرية الوكالة

لقد أدى ظهور نظرية الوكالة وما ارتبط بها من إلقاء الضوء على المشاكل التي تنشأ نتيجة تعارض المصالح بين مجالس إدارة المؤسسات وبين المساهمين إلى زيادة الاهتمام 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، وذلك باعتبارهم الجهة التي تمسك بزمام الأمور داخل الشركات.²³

والوكالة هي بمثابة عقد يقوم فيه المالك بتفويض شخص أو آخرين في القيام بتسيير المؤسسة نيابة عنه. وأهم شرط في عقد الوكالة هو ذلك الاخلاص بقيام الوكيل بأداء مسؤولياته بما يحقق ويعظم مصلحة الملاك وذلك مقابل حصول الوكيل على الأجر المناسب مقابل تأدية مسؤولياته.

فبطبيعة الحال فإن المسييرين يتمتعون بمعلومات أكثر من المساهمين عن وضعية المؤسسة، فيمكن للمسييرين أن يهتموا بتحقيق أهدافهم الشخصية بدل تحقيق أهداف المساهمين. وفي هذه الحالة فإن الأمر يتطلب نوعاً من التكاليف التي يتحملها المساهمون لضمان أهدافهم، ومن هنا يأتي أحد المصادر الأساسية لتكلفة الوكالة التي يتحملها المساهمون لضمان المراقبة على المسييرين تسمح بتحقيق أهدافهم.²⁴

وجوهر النظرية هو طرح إشكالية وجود أهداف ذاتية خاصة بالمسييرين تؤدي بهم إلى انتهاج سلوك مخالف عن سلوكهم حالة كونهم ملاك، وتهدف نظرية الوكالة إلى تقديم خصائص التعاقد الأمثل الذي يمكن أن تكون بين الموكل والوكيل معتمدة في ذلك على المبدأ النيوكالسيكي الذي يستند إلى فرضية تضارب المصالح، بحيث يهدف كل عون اقتصادي إلى تعظيم مصلحته الخاصة قبل المصلحة العامة. وتقتصر هذه النظرية أسلوباً لتسيير صراع الوكالة بشكل أمثل، خصوصاً فيما يتعلق بالقرارات المالية²⁵.

²³ محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري دراسة مقارنة، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 15
²⁴ بريش عبد القادر وبيروني عيسى، دراسة تأثير توزيع الأرباح على المؤسسة المدرجة في البورصة، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 10، جوان 2013، ص 15
²⁵ مؤيد محمد علي الفضل ونوال حربي راضي، العلاقة بين الحاكمية المؤسسية وقيمة الشركة في ضوء نظرية الوكالة (دراسة حالة في الأردن)، مجلة القادسية للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 12، العدد 4، 2010، ص 130

المناسبة. كما تحاول هذه النظرية تفسير سلوك المتعاملين بتمويل المؤسسة ومحاولة ملاحظة تأثير سلوكهم على تحديد هيكل التمويل وذلك استناداً إلى فرضيتين:

✓ أن الموكل والوكيل شخص أو أشخاص يتميزون بالوعي، بمعنى أن كلا الطرفين يعرف مصلحته

✓ تأسيساً على ما تقدم سيسعى الوكيل إلى تعظيم منفعته حتى ولو كان ذلك على حساب مصلحة الموكل²⁶

اذ ترفض نظرية الوكالة أن تعتمد المؤسسة على مبدأ التسلسل الذي يمثل قاعدة لكل مؤسسة رأسمالية، هذا ما يؤدي إلى نزع بين الواقع والنظرية من حيث أن:

- تكاليف الوكالة لا يمكنها أن تمثل أمثلية لأنها ستقابل بالرفض من طرف أصحاب المصالح عندما تكون واعية بوجود أشكال أفضل للمنافسة.

- تقلص المؤسسة إلى علاقات ما بين الأشخاص، هذا ما يؤدي إلى انحلال كلي لمفهوم المؤسسة نفسها.

- تخفيض تكاليف الوكالة لا يمكن تطبيقها، إما لأن الفريق المتعاقد لا يستطيع أن يكون على علم، أو أن هذه الأطراف لا تبحث حتى في الإعلام بسبب تكاليف المعلومات.²⁷

المرحلة الثاني: الفضائح والأزمات المالية

إن ما يشهده العالم اليوم من تحرير اقتصاديات السوق، وما يتبعها من تغيرات في الأسواق المالية، وما يترتب عليها من نتائج اقتصادية لها تأثير بالغ على الاقتصاديات أدى إلى زيادة حدة المنافسة بين المؤسسات، وفي بعض الحالات إلى حدوث انهيارات مالية نتيجة للجوء هذه المؤسسات إلى إجراء الكثير من الممارسات الإدارية والمالية الخاطئة، والتي تمثل نوعاً من التصرفات المهنية غير الأخلاقية بصفتها وكيلة على المساهمين، وذلك سعياً نحو تحقيق وتعظيم منافعها الذاتية على حساب هؤلاء المساهمين. ولقد استخدمت في سبيل ذلك أدوات مختلفة أهمها التلاعب في السياسات المحاسبية للتأثير على الأرقام المحاسبية بشكل عام وعلى الربح ونسب توزيعه بشكل خاص، مما أدى إلى ضرورة الاستعانة بآليات حديثة للإدارة والرقابة من خلال تطبيق مبادئ الحوكمة في جميع أنواع المؤسسات²⁸

²⁶ مؤيد محمد علي فاضل ونوال راضي، مرجع سبق ذكره، ص131

²⁷ Tahir née Ben Ahmed Rime, La gouvernance d'entreprise et performance, mémoire pour l'obtention d'un magister, option management, Economie, Université Tlemcen, 2008/2009, P28

²⁸ عبد الرزاق الشحادة وسمير إبراهيم البرغوثي، ركائز الحوكمة ودورها في ضبط إدارة الأرباح في البيئة المصرفية في ظل الأزمة المالية العالمية، ملتقى الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، 2009، ص02

لقد شكلت الدول الآسيوية قوة اقتصادية ومالية في نهاية القرن العشرين وجلبت هذه الدول رؤوس أموال أجنبية قد تسببت في أزمة مالية سنة 1997 عرفت في التاريخ بأنها "الأزمة الآسيوية"، حيث تسببت في انهيار الأسواق المالية في دول جنوب شرق آسيا، وجاء نتيجة بعض الممارسات غير الصحيحة في الأسواق المالية، كما أن تشجيع الاستثمار الأجنبي للمضاربة في الأسواق الوطنية وغيرها كان من أهم الأسباب في حدوث هذه الأزمة، حيث أن هذه الأزمة دفعت بالاقتصاد العالمي للدخول في حالة الركود التي استمرت حتى عام 2002 تقريبا أي ق اربة خمسة سنوات وهي الدورة الاقتصادية.²⁹

ونتيجة لما سبق شهدت الساحة الدولية الاقتصادية بزوغ مفاهيم اصطلاح على تسميتها "بحوكمة الشركات" الم ارجعة ضعف الرقابة في الشركات، وباعتبارها مدخلا معاصرا لإحكام الرقابة.

المرحلة الثالث: مرحلة العولمة

لقد أدت عولمة رأس المال وتحول الكثير من دول العالم إلى مفهوم الاقتصاد الحر، إلى سهولة حركة رأس المال بين الدول وتدفقه من البلدان التي توجد بها وفرة مالية إلى البلدان الأكثر التي تعاني من عجز، ونتجت عنه الرغبة في حماية رؤوس الأموال المتنقلة، لأن عملية جذب رؤوس الأموال لهذه البلدان تتسم بقدرة كبيرة من التحديات، إذ أصبح المستثمرون ومن بينهم المؤسسات ي واجهون سوء الإدارة والفساد المالي والإداري، وما يترتب عنه من تفضيل مصالح من يقومون بإدارة المؤسسات ومصالح المستثمرين، وأصبحوا قبل الالتزام بأي مستوى أو قدر من التمويل يطالبون بالأدلة والبراهين من المؤسسات من أجل التقليل من إمكانية الفساد الإداري والمالي إلى أقل قدر ممكن، كذلك يريد هؤلاء أن يتمكنوا من تحليل الاستثمارات الحالية والمستقبلية وفقا للقوائم المالية التي تم إعدادها على أساس معايير ذات جودة عالية من الشفافية والوضوح والدقة، ويجب أن نلاحظ أن هذا المطلب لم يصبح مقتصرًا على الأسواق الدولية فقط بل تعدى ذلك إلى الأسواق المحلية، ويتضح مما سبق أن المستثمرين يسعون إلى المؤسسات التي تتمتع بوجود هيكل سليم للحوكمة، وما يترتب على ذلك من وجود الشفافية والدقة في التقارير المالية التي تنشرها، حتى يتمكنوا من اتخاذ القرارات السليمة. لذا أصبح تطبيق مفهوم حوكمة الشركات يحدد بشكل كبير مصير المؤسسات ومصير اقتصاديات الدول في عصر العولمة.³⁰

²⁹ حسين عبد الجليل الغزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، الأكاديمية العربية في

الدانمارك، 2010، ص21

³⁰ لعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في رفع كفاءة وأداء السوق المالي دراسة حالة مصر، رسالة ماجستير، تخصص أسواق مالية، جامعة باجي

مختار، عنابة، 2011، ص5

المطلب الثاني: تعريف حوكمة الشركات و أهدافها

-لغويا:

يعتبر مصطلح الحوكمة من المصطلحات التي انتشرت على المستوى الدولي و الإقليمي، حيث يشير الى أما مصطلح حوكمة الشركات فهو ترجمة للأصل الإنجليزي، governance الترجمة العربية للأصل الإنجليزي حيث تم التوصل الى هذه الترجمة بعد العديد من المحاولات و المشاورات بين، corporate governance خبراء اللغة العربية بمجمع اللغة العربية من جهة، و الخبراء الاقتصاديين و القانونيين من جهة أخرى، و قد برزت ترجمات أخرى لنفس المصطلح، مثل الإدارة الرشيدة، الإدارة الجيدة، الضبط المؤسسي، التحكم المؤسسي، الحاكمية المؤسسية، و غيرها من المصطلحات إلا أن أكثرها شيوعاً و تداولاً من طرف الباحثين و الكتاب هو مصطلح الحوكمة المؤسسية أو حوكمة الشركات، و يتضمن مصطلح الحوكمة العديد من الجوانب منها:

-الحكمة: ما تقتضيه من التوجيه و الارشاد.

-الحكم: ما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط و القيود التي تتحكم في السلوك.

-الاحتكام: ما يقتضيه من الرجوع الى مرجعيات أخلاقية و ثقافية و الى خبرات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.

-التحّاكم: طلباً للعدالة خاصة عند انحراف السلطة و تلاعها بمصالح المساهمين³¹

-اصطلاحاً:

تجدر الإشارة الى أنه وعلى المستوى العالمي، لا يوجد تعريفاً موحداً متفقاً عليه و كافي بذاته، وذلك بسبب تأثير هذا الأخير بالاختلافات الموجودة في التشريعات و الممارسات المتعلقة بأنشطة الشركات.

الحوكمة بأنها: مجموعة من العلاقات فيما بين OECD فتعرف منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية القائمين على إدارة الشركة و مجلس الإدارة و حملة الأسهم و غيرهم من المساهمين.

تعريف البنك الدولي 1992: الحكم الراشد مرادف التسيير الاقتصادي الفعال و الأمثل، الذي يسعى للإجابة على مختلف الانتقادات الخاصة و الموجهة للدول و المؤسسات التي تشكل في الإصلاحات الهيكلية المسيرة بطريقة علوية، أي من الأعلى نحو الأسفل و التي أدت الى فراغ مؤسسي بدل تعبئة قدرات

³¹ علاء فرحان طالب، ايمان شبحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية و الأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 61.

وظائف المجتمع التي يرغب بها كما تعرف مؤسسة التمويل الدولية IFC حوكمة بأنها: هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات و التحكم في أعمالها³².

تعريف كادبوري: أما المسير أدريان كادبوري فيعرفها في تقريره الشهير تقرير كادبوري سنة 1992 ب: حوكمة الشركات هو النظام الذي تدار به الشركات ... مجالس الإدارة المسؤولة عن حوكمة الشركات و دور المساهمين في الحوكمة هو انتخاب أعضاء مجلس الإدارة و المراجعين و التأكد من أن هناك هيكل حوكمة ملائم و في مكانه، إن مسؤولية المجلس تتضمن وضع الأهداف الاستراتيجية للشركة و توفير القيادات التي تحقق هذه الأهداف، ومراقبة إدارة العمل، ورفع التقارير للمساهمين أثناء فترة ولايتهم لتأكد من أن مجالس الإدارة تلتزم بالقوانين واللوائح و تعمل لمصلحة المساهمين أعضاء الجمعية العامة³³.

من خلال التعاريف السابقة يتضح بأن هناك معاني أساسية لمفهوم حوكمة الشركات والمتمثلة في:

- مجموعة من الأنظمة الخاصة بالرقابة على أداء الشركات
- تنظيم العلاقات بين مجلس الإدارة، المديرين، المساهمين وأصحاب المصالح؛
- التأكيد على أن الشركات يجب أن تدار لصالح المساهمين؛
- مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها وفق هيكل معين يتضمن توزيع³⁴

الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في إدارة الشركة مثل مجلس الإدارة، المديرين التنفيذيين والمساهمين. عموماً فإن موضوع حوكمة الشركات ظهر نتيجة الفصل بين الملكية والرقابة، والبحث عن حلّ للمشاكل بين المالكين والمسيرين، وبين مساهمي الأغلبية ومساهمي الأقلية وباقي أصحاب المصالح.

والحقيقة أنه لا يوجد تعريف موحد لمفهوم الحوكمة وربما يكون ذلك بسبب تداخل هذا المفهوم في كثير من الأحيان بالجوانب التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات وما لذلك من أثر على المجتمع والاقتصاد ككل، كذلك الحال بالنسبة الى التوصل الى مرادف لمصطلح حوكمة الشركات باللغة العربية، وبانت الحوكمة تعني مجموعة من القوانين والقرارات التي تهدف الى تحقيق الجودة والتميز في الأداء³⁵.

³² بلعادي عمار، دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح، الملتقى الدولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة-واقع رهانات وأفاق-المنعقد بكلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي-الجزائر، ديسمبر 2010، ص8

³³ عثمان ميرة، أهمية تطبيق الحوكمة في البنوك وأثرها على بيئة الأعمال-حالة الجزائر-، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، تخصص مالية البنوك والتأمين، مسيلة، الجزائر، 2012، ص14

³⁴ براهيم كثر، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، دراسة حالة مؤسسات المحركات مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص إدارة مالية، قسنطينة، الجزائر، 2014، ص8

³⁵ عثمان ميرة، مرجع سبق ذكره، ص15

أهداف حوكمة الشركات:

يمكن تلخيص الأهداف التي يتم السعي إلى تحقيقها من خلال تطبيق حوكمة الشركات في النقاط التالية:

-تحسين القدرة التنافسية للشركات الاقتصادية وزيادة قيمتها.

-فرض الرقابة الفعالة على أداء الوحدات الاقتصادية وتدعيم المساءلة المحاسبية لها.

-ضمان مراجعة الأداء الإداري والمالي والنقدي للوحدة الاقتصادية.

-تقويم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة فيها.

-تعميق ثقافة الالتزام بالقوانين والمبادئ والمعايير المتفق عليها.

-تعظيم أرباح الشركة الاقتصادية.

-زيادة ثقة المستثمرين في أسواق المال لتدعيم المواطنة الاستثمارية.

-الحصول على التمويل المناسب والتنبؤ بالمخاطر المتوقعة.

-تحقيق العدالة والشفافية ومحاربة الفساد.

-مراعاة مصالح الأطراف المختلفة وتفعيل التواصل معهم³⁶.

بالإضافة إلى أهداف أخرى منها:

-حماية حقوق ومصالح العاملين في الشركات بكافة فئاتهم.

-الحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة.

-الالتزام بأحكام القوانين والتشريعات النافذة³⁷.

³⁶ كرمية نسرين، أثر الالتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات-دراسة استنبائية- مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص

محاسبة وتدقيق، الجزائر، 2010، ص12

³⁷رززار العياشي وشرق سمير، حوكمة الشركات-المفهوم-الخصائص-الركائز والأهمية الاقتصادية، الملتقى الوطني الثالث حول:سبل تطبيق الحكم

الراشد بالمؤسسات الاقتصادية الوطنية، جامعة 60 أوت 1955، سكيكدة، ديسمبر 2007، ص16

المطلب الثالث: أهمية حوكمة الشركات

ترجع أهمية حوكمة الشركات إلى العمل على كفاءة استخدام الموارد، وتعظيم قيمة الشركة وتدعيم تنافسيته في الأسواق، بما يمكنها من جذب مصادر تمويل محمية ودولية وعالمية لتوسع والنمو، وتأكيد نزاهة الإدارة فيها وكذلك للوفاء بالالتزامات والتعهدات ولضمان تحقيق الشركات لأهدافها.

تهدف قواعد وضوابط الحوكمة إلى تحقيق الشفافية والعدالة ومنح حق مساءلة إدارة الشركة، وبالتالي تحقيق الحماية للمساهمين وحماية الوثائق جميعاً مع مراعاة مصالح العمل والعمال والحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة بما يؤدي إلى تنمية الاستثمار، تشجيع تدفقه وتنمية المدخرات بالإضافة إلى تعظيم الربحية وإتاحة فرص عمل جديدة. كما أن هذه القواعد تؤكد أهمية الالتزام بأحكام القانون والعمل على ضمان تدقيق الأداء المالي ووجود هيكل إداري تمكن من محاسبة الإدارة أمام المساهمين مع تكوين لجنة تدقيق من غير أعضاء مجلس الإدارة التنفيذية تكون لها مهام واختصاصات وصلاحيات عدة لتحقيق رقابة مستقلة على التنفيذ. وتؤدي الحوكمة في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد الوطني وتعميق دور البورصة وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار، والمحافظة 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 وخلق فرص عمل³⁸.

حظيت حوكمة الشركات باهتمام كبير في السنوات الأخيرة وذلك لأسباب كثيرة منها اهتمام الدول والشركات باجتذاب الاستثمار وتحسين الأداء ومنه يمكن تلخيص أهمية الحوكمة في النقاط التالية:

-تسعى حوكمة الشركات لتعظيم قيمة الشركة وتدعيم تنافسيته في الأسواق، وضمان نموها واستمراره على المستوى الدولي، الإقليمي والمحلي في بيئة تنافسية عالية، إضافة إلى تجنب الشركات حالات الفشل الإداري والتعرض للإفلاس والتعثر المالي؛

-إن الالتزام بقواعد حوكمة الشركات أصبحت أداة قوية لخلق سوق تمتاز بالشفافية والإفصاح عن المعلومات المحاسبية ساعد في ذلك أدوات فعالة للرقابة على مجالس إدارة الشركات، والتزامها بإعادة هيكلة هذه المجالس وتفعيل الدور الذي يلعبه الأعضاء غير التنفيذيين داخل مجلس الإدارة³⁹؛

³⁸ محمد طارق يوسف، حوكمة الشركات و التشريعات اللازمة لسلامة التطبيق، مبادئ و ممارسة حوكمة الشركات، المنظمة العربية للتنمية

الإدارية، القاهرة، 2009، ص12.

³⁹ براهمة كنزة، مرجع سبق ذكره، ص11_12.

- تبرز أهمية الحوكمة من خلال محاولة التقليل من مشاكل الوكالة الناتجة عن الفصل بين ملكية الشركة والتسيير، أي بين المساهمين وإدارة الشركة وكذلك الفصل بين مسؤوليات مجلس الإدارة ومسؤوليات المديرين التنفيذيين، ومن تعارض المصالح بين هذه الأطراف؛
- لحوكمة الشركات دور مهم في جذب الاستثمارات سواء كانت أجنبية أو محلية، كما تساهم في الحد من هروب رؤوس الأموال وازدياد فرص التمويل؛
- تتضمن مبادئ الحوكمة تأكيداً لمسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها، تحسن الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية، والتأكيد على الشفافية؛
- تساهم حوكمة الشركات في تفادي حدوث الأخطاء العمدية والانحرافات المتعمدة أو غير المتعمدة؛
- تساهم في تحقيق الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية المنشورة⁴⁰.

⁴⁰ براهمة كنزة، المرجع السابق، ص12

المبحث الثاني: وظيفة حوكمة الشركات

إن التطبيق الحقيقي لحوكمة الشركات هو الذي يحقق أهدافها في محاربة الفساد الإداري و المالي يشترط وضع مجموعة من المبادئ و الأسس و الآليات لتطبيق حوكمة الشركات.

المطلب الأول: أسس حوكمة الشركات

وضعت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية مجموعة من المبادئ و الأسس لكي تستوفي الشركات شروط الحوكمة ويمكن تلخيصها كالتالي:

حماية حقوق المساهمين; وتشمل نقل ملكية الأسهم و اختيار مجلس الادارة و الحصول على عائد في الأرباح و مراجعة القوائم المالية و حق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.

المعاملة العادلة للمساهمين; تعني المساواة في التعامل بين كل المساهمين، حقي في الدفاع عف حقوق القانونية والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، أيضا الإطلاع على كل المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

دور أصحاب المصالح; ويقصد بأصحاب المصالح و البنوك و العاميين و حملة المستندات و الموردين و العملاء و تشمل الإقرار بحقوق أصحاب المصالح المنصوص عليها في القانون أو عبر اتفاقيات متبادلة تشجيع التعاون النشط بين الشركات و بين أصحاب المصالح و تشمل التعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق و كذلك مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة.

الإفصاح و الشفافية; ضمان الإفصاح الدقيق و في الوقت المناسب عن كل المسائل المادية التي تتعمق بالشركة، بما في ذلك الوضع المالي و الأداء و الملكية و حوكمة الشركة و تتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة و دور مراقب الحسابات و الإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم و الإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين و يتم الإفصاح عفن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين المساهمين و أصحاب المصالح في الوقت المناسب و دون تأخير.

مسؤوليات مجلس الإدارة; وتشمل هيكل مجلس الإدارة و واجباته القانونية و الرقابية التي تؤثر على ممارسة حوكمة الشركات داخل التشريع مع قواعد القوانين و شفافيته و الالتزام بتطبيقها مع تمتع الهيئات الرقابية و المشرفة بالسلطة، النزاهة و المواد اللازمة للقيام بمهامها على أعلى مستوى.⁴¹

⁴¹ Organisation de coopération et de développement économique (OECD), principe de gouvernance d'entreprise de l'OECD ,paris, France,2004,p 17.

ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات ; حيث يجب أن تتوافق المتطلبات القانونية والرقابية التي تسير على ممارسة حوكمة الشركات داخل التشريع مع قواعد القوانين وشفافيته والإلتزام بتطبيقها مع تمتع الهيئات الرقابية والمشرفة بالسلطة بالنزاهة والمواد اللازمة للقيام بمهامها على أعلى مستوى.

خصائصها:

الاستقلالية: يقصد بها استقلالية مجلس الإدارة واللجان التابعة له وأنه لا يوجد ضغوط عليها
المساءلة: للمساهمين حق المساءلة ومحاسبة أعضاء مجلس الإدارة واللجان التابعة له، الإدارة العليا، التدقيق الداخلي والخارجي والإدارة التنفيذية عن قراراتهم وإمكانية تقييم وتقدير الأعمال
المسؤولية: هي تحمل المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في الشركة
العدل و الأمانة: يقصد بها احترام حقوق جميع أصحاب المصالح في الشركة والعدل في المعاملة بينهم وذلك بكل أمانة

الانضباط: يقصد بها اتباع مختلف الأطراف في الشركة السلوك الأخلاقي في أداء مهامهم.

الشفافية: تقديم صورة حقيقية وواضحة لكل ما يحدث في الشركة مثل الإفصاح عن أهدافها المالية، نشر القوائم المالية والتقارير السنوية في الوقت المناسب.⁴²

⁴² طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات المفاهيم-المبادئ-التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،

المطلب الثاني: أجهزة تطبيق حوكمة الشركات

هناك أربعة أجهزة رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم على لقواعد حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى نجاح أو فشل تطبيق هذه القواعد، وفيما يلي توضيح لهذه الأجهزة ومدى ارتباطها بحوكمة الشركات:

-المساهمون : مجموعة من المستثمرين هدفهم استثمار أموالهم في نشاطات شركة ما بغية الحصول على عوائد نقدية، ولهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

-مجلس الإدارة: هو مجلس ينوب ويمثل المساهمين والأطراف الأخرى المتمثلة في أصحاب المصالح، مهمته اختيار المديرين التنفيذيين الذين توكل إليهم مهمة الإدارة اليومية لأعمال الشركة.

-الإدارة: هي الطرف المسؤول عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء لمجلس الإدارة فهي عبارة عن حلقة وصل بين مجلس الإدارة وبقية الأطراف.

-أصحاب المصالح: هم مجموعة من الأطراف لهم مصالح مع الشركة قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان⁴³.

⁴³ محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره ص 17

المطلب الثالث: آليات و محددات حوكمة الشركات

تشمل حوكمة الشركات مختلف الآليات التي تساهم في تخفيض حدة التعارض في المصالح بين المساهمين والمدراء، وكذلك بين مختلف أصحاب المصالح بصفة عامة. وتنقسم آليات حوكمة الشركات إلى قسمين: آليات داخلية وآليات خارجية. حيث تتضمن الآليات الداخلية كل من مجلس الإدارة والجهات الرقابية الأخرى داخل المؤسسة، مثل نظم الرقابة الداخلية بصفة عامة، التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق.

أما الآليات الخارجية فتأخذ هذه الطبيعة نتيجة تطبيقها من طرف أشخاص أو مؤسسات من خارج المؤسسة، مثل المدقق الخارجي، سوق العمل، السوق المالي والبنوك. وتعمل آليات حوكمة الشركات أساساً على ضمان حقوق المساهمين وكافة أصحاب المصالح الآخرين للمؤسسة، ويتم ذلك من خلال إحكام الرقابة والسيطرة على أداء إدارة المؤسسة ومراقبة الحسابات، حيث تتوزع تلك الآليات بين نطاقين كما يلي:

1-آليات الرقابة الداخلية:

وتشمل آليات تحقيق الرقابة على أداء إدارة المؤسسة، أخذاً بعين الاعتبار قوة إدارة التدقيق الداخلي فيها، ومدى إلزام الإدارة بتطبيق المعايير المحاسبية المعمول بها كذلك قوة استقلال لجنة التدقيق، ومدى اعتماد المؤسسة على تكنولوجيا المعلومات المتطورة.

2-آليات الرقابة الخارجية:

تخص مراقب حسابات المؤسسة، والذي يتولى مهام تدقيق القوائم وإعداد التقارير المالية وإبداء رأيه الفني المحايد عليها، لذا يجب توفير الرقابة على أداءه، مثل التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات بصفة دورية، وضمان استقلاله، وأيضاً درجة إلزامه بتطبيق معايير التدقيق المعمول بها، ومدى تقديمه خدمات استشارية للمؤسسة محل التدقيق⁴⁴.

محددات حوكمة الشركات: المحددات التي تمكن الشركات من التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة والتي يجب أخذها بعين الاعتبار، فهي تتمثل في مجموعتين أساسيتين هما:

أ- المحددات الخارجية: وهي تشي ر الى المناخ العام للاستثمار في الدولة، وتعود أهميتها الى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة من خلال تقليل التعارض بين مصالح مختلف الأطراف في الشركة .

⁴⁴ Alain Finet et autre, Gouvernance d'entreprise, enjeux managériaux, comptables et financiers, Edition de boeck université Bruxelles, Belgique, 2005, p29.

ب- المحددات الداخلية: وتشمل مختلف القواعد والأساليب التي تطبق داخل الشركات، والتي تتضمن وضع هياكل إدارية سليمة تحدد كيفية اتخاذ القرار وتوزيع السلطات والواجبات بشكل مناسب داخل الشركة بين الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات .

تجدر الإشارة الى أن هذه المحددات، سواء كانت داخلية أو خارجية، فهي بدورها تتأثر بمجموعة أخرى من العوامل المرتبطة بالنظام السياسي والاقتصادي للدولة، و مستوى التعليم و الوعي لدى الأفراد، و عليه فحوكمة الشركات ليست سوى جزء من محيط اقتصادي ضخم تعمل في نطاقه الشركات، كما أن اطار حوكمة الشركات يعتمد أيضا على البيئة القانونية و التنظيمية و المؤسسية بالإضافة الى عوامل أخرى ، مثل أخلاقيات الأعمال ومدى ادراك الشركات للمصالح البيئية و الاجتماعية للمجتمعات التي تعمل فيها الشركة و التي يمكن أن يكون لها أثر على سمعتها و نجاحها على المدى الطويل . والشكل الموالي يوضح محددات حوكمة الشركات⁴⁵ .

⁴⁵ براهمة كنزة، مرجع سبق ذكره، ص16

خلاصة الفصل:

بعد تطرقنا لهذا الفصل والذي كان خاص بماهية حوكمة الشركات فقد توصلنا الى أن السبب الرئيسي الأول في ظهورها هو انفصال الملكية عن الإدارة وزاد الاهتمام بها بعد سلسلة أحداث الفشل التي ضربت أكبر الشركات الأمريكية المقيدة في أشهر أسواق المال العالمية، بالإضافة الى الأزمات المالية، حيث ساهم كل هذا في وضع مجموعة من المبادئ التي تضمن الاستغلال الأمثل لموارد الشركة وتحقيق وحماية مصالح وأهداف الشركة إضافة الى أهداف الأطراف ذات العلاقة بها.

كما توصلنا الى أن حوكمة الشركات في مضمونها تهدف الى تطوير الأداء وتحقيق الإفصاح والمصادقية والشفافية، الى جانب البحث عن تحقيق الانسجام والتوازن بين مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة.

خاتمة

خاتمة:

لقد بات واضحاً الاهتمام الكبير والمتنامي بموضوع حوكمة الشركات على الساحة العالمية يعود إلى ما شهده العالم من أزمات وانهيارات التي أطاحت بأكبر الأنظمة الاقتصادية فيه، والتي حدثت نتيجة سوء التسيير وانتشار الفساد المالي والإداري.

وعلى إثر ذلك سارعت الحكومات والمنظمات الدولية والإقليمية والهيئات المحلية إلى إصدار مبادئ ومواثيق تعزز من تطبيق معايير الحوكمة الجيدة بالشركات لتتلافى حدوث أزمات وانهيارات أخرى تضر بكثير من الأوطان، وذلك ما قامت به منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية من جهتها بإصدار مبادئ الحوكمة المعدلة في 2004، وهي مبادئ عالمية وملائمة لأنماط ونماذج الحوكمة في العالم، حيث تم الاعتماد عليها في بناء مواثيق وطنية. ومن أجل التطبيق السليم لهذه المبادئ، فقد تم تسخير العديد من الآليات ومن أهمها، التدقيق الداخلي فتقويته بالشكل الذي يجعله أداة فعالة في دعم حوكمة الشركات داخل الشركات العامة والخاصة، يعزز من الثقة فيها وبالتالي تحقيق إدارة رشيدة، كما يجعل الاقتصاد الوطني قوي وقادر على المنافسة وجاذب للاستثمارات المحلية والأجنبية.

من خلال دراستنا التي تحمل عنوان "دور المدقق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، تناولنا الإطار العام لحوكمة الشركات وللتدقيق الداخلي والدور الذي يساهم به من أجل تطبيق سليم لمبادئ الحوكمة، وهذا كله من خلال إجابتنا على إشكالية الدراسة "كيف يمكن للمدقق الداخلي أن يؤثر في تفعيل حوكمة الشركات وضمان نجاح مسارها التطبيقي". تتركز مبادئ حوكمة الشركات بشكل عام على إيجاد حل للمشكلات التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة، وكذا المشاكل بين أصحاب الملكية الحاكمة في الشركة وصغار المساهمين، وباقي أصحاب المصالح الأخرى مثل الدائنين، العاملين، الموردين، العملاء، المستثمرين، الحكومات، وغيرها. حيث تخضع الشركات في تطبيق الحوكمة إما للالتزام الإجمالي من خلال القانون، أو للالتزام الاختياري، أو نتيجة لضغوط وحوافز من قوى السوق لإتباع أفضل الممارسات والبقاء في ظل المنافسة. يساعد التدقيق الداخلي الشركة على تحقيق أهدافها، من خلال إيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر. وهذا ما يزيد من قدرة هذه الوظيفة على العمل كآلية محورية تساعد على التطبيق السليم لحوكمة الشركات، من خلال ضمان دقة وصحة البيانات المالية والمحاسبية والالتزام بالمصداقية والإفصاح والشفافية والمساهمة في إدخال التحسينات على الأساليب الإدارية والرقابية المعتمدة.

النتائج المتوصل إليها:

-تمثل حوكمة الشركات الكيفية التي تدار بها الشركة وتراقب من قبل الأطرا، ذات العلاقة بالشركة باعتبارها أداة تضمن كفاءة إدارة الشركة في استغلالها لمواردها ودراستها للمخاطر وحدها للكثير من المشاكل التي تواجهها هذه الشركات لذلك هناك اهتمام متزايد بحوكمة الشركات ليس فقط من قبل الوحدات الاقتصادية بل أيضا من قبل الدول المتقدمة والنامية.

-تهد، حوكمة الشركات لتطوير الأداء، تحقيق العدالة، المساءلة، المصداقية، الإفصاح والشفافية في مختلف المعلومات المالية والمحاسبية التي تصدر عن الشركة.

-تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من المبادئ الصادرة عن المنظمات العالمية والتي تساعد على التطبيق السليم للحوكمة.

-إن لمهنة التدقيق الداخلي دورا هاما في تفعيل حوكمة الشركات باعتبارها تخدم جميع أطرا، حوكمة الشركات كمجلس الإدارة ولجنة التدقيق وهي تضيف قيمة لهؤلاء الأطرا،، حيث يعتبر المدقق الداخلي من أهم الوسائل الرقابية للشركة لما يوفره من افصاح وشفافية تمكن من اتخاذ القرارات الصائبة من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا، وكذلك قيام المدقق الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية وتدقيق إدارة المخاطر يضيف قيمة للشركة ويحمي حقوق أصحاب المصالح وبالتالي يتم تفعيل حوكمة الشركات.

-مساهمة المعايير المهنية للتدقيق الداخلي في تعزيز جودة أداء هذه الوظيفة، حيث أصبحت أداة تأكيدية واستشارية لرفع قيمة الشركة.

وبالتالي فإن قيام المدقق الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، وكذا علاقاته التعاونية مع المدقق الخارجي ولجنة التدقيق ومجلس الإدارة والتي تعتبر في حد ذاتها من آليات الحوكمة يساهم وبشكل كبير في دعم التطبيق الفعال لحوكمة الشركات.

التوصيات:

تبعاً للدور المهم الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، ونظراً للنتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة، فقد ارتأينا تقديم بعض الاقتراحات والمتمثلة في النقاط التالية:

- -العمل على زيادة الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي وتفعيل دورها لما لها من أثر إيجابي في دعم تطبيقات الحوكمة وإحكام الرقابة على مختلف جوانب الأداء بالمؤسسة.
- -ضرورة تعميق المفاهيم والمبادئ التي قضت بها المعايير الدولية للتدقيق الداخلي لدى كافة المدققين الداخليين من خلال عقد الدورات التدريبية التأهيلية اللازمة.
- -إضافة مدققين داخليين بالمديرية من أجل الامام بكل جوانب ومهام هذه الوظيفة.
- -ضرورة وضع لوائح داخلية بمؤسسة الميناء تنص على إلزامية العمل وفق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، واجبارية الامتثال للميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي.
- ضرورة تكوين المدقق الداخلي في مجال إدارة المخاطر وتدقيق المخاطر بالشكل الذي يتوافق ومعايير التدقيق الدولية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

الكتب باللغة العربية:

1. أحمد حلي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد، الطبعة الأولى، دار صفاء لمنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009
2. أحمد حلي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015
3. حامد طلبه محمد أبو هيبه، أصول المراجعة، الطبعة الأولى، زمزم للنشر والتوزيع، عمان، 2011
4. حسين أحمد الدحدوح و حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري و الإجراءات العملية)، جزء 1، الطبعة 1، دار الثقافة، عمان، 2009
5. حسين عبد الجليل الغزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، الأكاديمية العربية في الدانمارك، 2010
6. خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر، 2014
7. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات المفاهيم-المبادئ-التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005
8. علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011
9. لعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في رفع كفاءة وأداء السوق المالي دراسة حالة مصر، رسالة ماجستير، تخصص أسواق مالية، جامعة باجي مختار، عنابة، 2011
10. محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003
11. محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري دراسة مقارنة، الدار الجامعية، مصر، 2006

12. هادي التميمي، المدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006

المجلات و الملتقيات:

1. بريش عبد القادر وبدي روني عيسى، دراسة تأثير توزيع الأرباح على المؤسسة المدرجة في البورصة، الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، العدد 10، جوان 2013
2. بلعادي عمار، دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح، الملتقى الدولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة-واقع رهانات وأفاق-المنعقد بكلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي-الجزائر، ديسمبر 2010
3. زرزار العياشي وشرقرق سمير، حوكمة الشركات-المفهوم-الخصائص-الركائز والأهمية الاقتصادية، الملتقى الوطني الثالث حول: سبل تطبيق الحكم الراشد بالمؤسسات الاقتصادية الوطنية، جامعة 60 أوت 1955، سكيكدة، ديسمبر 2007
4. عبد الرزاق الشحادة وسمير إبراهيم البرغوتي، ركائز الحوكمة ودورها في ضبط إدارة الأرباح في البيئة المصرفية في ظل الأزمة المالية العالمية، ملتقى الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، 2009
5. محمد طارق يوسف، حوكمة الشركات و التشريعات اللازمة لسلامة التطبيق، مبادئ و ممارسة حوكمة الشركات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009
6. مؤيد محمد علي الفضل ونوال حربي راضي، العلاقة بين الحاكمية المؤسسية وقيمة الشركة في ضوء نظرية الوكالة(دراسة حالة في الأردن)، مجلة القادسية للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 12، العدد 4، 2010.
7. يزيد صالح، عبد الله مايو، دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد الرابع، 2016

الرسائل و الأطروحات:

1. صالح محمد يزيد، أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة، دراسة حالة صيدال خلال الفترة 2010_2015، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2016

2. محمد أمين عبادي ، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، فرع إدارة أعمال ، جامعة الجزائر2، الجزائر، 2008
3. شذري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية-دراسة سونلغاز- مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، بومرداس، 2009
4. كرمية نسرين، أثر الالتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات-دراسة استبائية- مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، الجزائر، 2010
5. عثمان ميرة، أهمية تطبيق الحوكمة في البنوك وأثرها على بيئة الأعمال-حالة الجزائر-، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، تخصص مالية البنوك والتأمين، مسيلة، الجزائر، 2012
6. براهيمة كنزة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، دراسة حالة مؤسسات المحركات مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص إدارة مالية، قسنطينة، الجزائر، 2014
7. لطفي شعباني ، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، علوم اقتصادية، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر 3 ، الجزائر
8. أوصيف لخضر، مدخل للتدقيق الداخلي، مطبوعة علمية مقدمة للطلبة، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة، 2017

1. IFACI :la conduite d'une mission d'audit interne,Eds dunod,paris,1995
2. Jacques Renard, théorie et pratique de l'audite interne, Eds d'organisation, 3ème édition
3. Tahir née Ben Ahmed Rime, La gouvernance d'entreprise et performance, mémoire pour l'obtention d'un magister, option management, Economie, Université Tlemcen,2008/2009
4. Organisation de coopération et de développement économique (OECD),principe de gouvernance d'entreprise de l'OECD ,paris, France,2004.
5. Alain Finet et autre, Gouvernance d'entreprise, enjeux managériaux, comptables et financiers, Edition de boeck université Bruxelles, Belgique, 2005