

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
-جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبية



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم الاقتصادية تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات

دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم

تحت إشراف الأستاذ:

د/ بابا عبد القادر.

مقدمة من طرف الطالبة:

حبيب خديجة.

أعضاء لجنة المناقشة:

| الجامعة       | الرتبة               | الاسم واللقب        | الصفة  |
|---------------|----------------------|---------------------|--------|
| جامعة مستغانم | أستاذة مساعدة (أ)    | أ/ إجري خيرة        | رئيسا  |
| جامعة مستغانم | أستاذ التعليم العالي | أ/د بابا عبد القادر | مقررا  |
| جامعة مستغانم | أستاذة مساعدة (ب)    | أ/ مكي عمارية       | مناقشا |

السنة الجامعية: 2016/2017.



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
-جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبية



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم الاقتصادية تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات

دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم

تحت إشراف الأستاذ:

د/ بابا عبد القادر.

مقدمة من طرف الطالبة:

حبيب خديجة.

أعضاء لجنة المناقشة:

| الجامعة       | الرتبة               | الاسم واللقب        | الصفة  |
|---------------|----------------------|---------------------|--------|
| جامعة مستغانم | أستاذة مساعدة (أ)    | أ/ إجري خيرة        | رئيسا  |
| جامعة مستغانم | أستاذ التعليم العالي | أ/د بابا عبد القادر | مقررا  |
| جامعة مستغانم | أستاذة مساعدة (ب)    | أ/ مكي عمارية       | مناقشا |

السنة الجامعية: 2016/2017.

## الإهداء

العطاء كلمة من كلمات عينك الساهرة، والطهر الذي تحمله روحك والحنان الذي أشعر به لأن قلبك معي

والعهد الذي قطعته على نفسي ألا أنسى فضلك علي ما حييت

إلى الشمعة التي تذوب لتضيء شموعنا ...

أمي الحبيبة

وجدت الدنيا جميلة حين حدثتني عن جمالها، ووجدت الأحلام ممكنة حين حدثتني عن الإرادة والتحدي

وأدركت سر الوجود حين علمتني أن أشكر لمن أحسن إلي

كنت بجانبني دائما الأب والأخ والصديق

إليك أقدم حصيلة جهدك الذي بدلته لتراني أواجه صعاب الحياة

أبي الحنون

الحب والحنان اللذان منحاني القوة والتصميم والمتابعة جمعتنا المسرات والذكريات والأحلام وجعلتنا قلبا واحدا

إخوتي جيلالي وحبیب وجلول، وزوجاتهم

أخواتي ميمي وفتيحة

بسمة البيت، بهجة الحياة وعصافير الجنة

لميس، بشرى، ايمان، هشام، لينا، أحمد، ياسين، عبد الرحمن، نوهه

صحبتك اختيار، وقربك أنس ومحبة، وثقتي بكى تجعلني أشعر أن الدنيا لن تخذلني ما دمتنا معا ...

صديقتي حورية

إلى كل من أحبني وأحببتهم في الله وتمنى لي النجاح والتوفيق

الباحثة

حبيب خديجة

## الشكر

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله - سيدنا محمد - وعلى آله وصحبه

وبعد،

في البداية أحمد الله عز وجل وأشكره لأنه ألهمني الصبر وأعطاني القدرة على إكمال

هذه المذكرة. ولا أنسى والداي الكريمين حفظهما الله وأطال في عمرهما وكافة أفراد

أسرتي خاصة ميعي وحبيب على الدعم المعنوي الذي قدموه لي، أطلب من الله عز وجل أن يمن عليهم برحمته

الواسعة ويجازيهم ألف خير

وأقدم بالشكر لأستاذي الفاضل الدكتور بابا عبد القادر على تكرمه بالإشراف على

مذكرتي المتواضعة وعلى دعمه وتشجيعه الكبير لي

كما لا أنسى شكر الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة الذين سأنال شرف مناقشتهم لمذكرتي، فلهم مني كل الشكر والتقدير

وأخيرا وليس آخرا، من لم يشكر الناس لا يشكره الله لذلك أتقدم بأسى معاني الشكر والعرفان والتقدير، لكل من ساهم وقدم لي المساعدة والمشورة لإتمام هذه المذكرة، وأخص بالذكر مدير مكتبة العلوم التجارية الاقتصادية وعلوم التسيير السيد بن خطاب مهدي محمد، الذي لم يبخل علي بخصوص توفير المراجع والكلمة الطيبة، فجزاك الله عني كل

خير

وكافة موظفي مؤسسة ميناء مستغانم

وفي الأخير أخص بالشكر أعز صديقاتي بالدرجة الأولى حورية وكل زملائي وزميلاتي وكل

من ساهم وساعد ونصح وأرشد من قريب أو من بعيد وسهوت عن ذكر فضله

وشكره

الباحثة

حبيب خديجة

## قائمة المحتويات

| الصفحة | المحتوي   |
|--------|---|
|        | الإهداء   |
|        | التشكر  |
| I      | قائمة المحتويات   |
| IV     | قائمة الأشكال   |
| V      | قائمة الجداول   |
| VI     | قائمة المختصرات   |
| 01     | مقدمة عامة  |
| (35-5) | <b>الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات</b>                  |
| 06     | تمهيد   |
| 07     | <b>المبحث الأول: التأصيل العلمي لحوكمة الشركات</b>                |
| 07     | المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات                                 |
| 07     | 1-نشأة مفهوم حوكمة الشركات  |
| 08     | 2-تعريف حوكمة الشركات   |
| 10     | المطلب الثاني: أهمية وأهداف حوكمة الشركات وخصائصها                |
| 10     | 1-أهمية حوكمة الشركات   |
| 10     | 2-أهداف حوكمة الشركات   |
| 11     | 3-خصائص حوكمة الشركات   |
| 12     | المطلب الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات               |
| 14     | <b>المبحث الثاني: مبادئ حوكمة الشركات المحددات والركائز</b>       |
| 14     | المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات والمنظمات الدولية               |
| 14     | 1-مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية |
| 18     | 2-مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن البنك الدولي                     |
| 19     | 3-مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن صندوق النقد الدولي               |
| 20     | المطلب الثاني: محددات وركائز حوكمة الشركات                        |
| 20     | 1-محددات حوكمة الشركات  |
| 22     | 2-ركائز حوكمة الشركات   |

|         |  |
|---------|--|
| 23      | <b>المبحث الثالث: نظريات وتجربة بعض الدول في تطبيق مبادئ الحوكمة</b>                       |
| 23      | المطلب الأول: النظريات المفسرة لحوكمة الشركات  |
| 23      | 1- نظرية الوكالة   |
| 24      | 2- نظرية تكلفة الصفقات   |
| 25      | 3- نظرية التجذر  |
| 27      | المطلب الثاني: تجربة بعض الدول في تطبيق حوكمة الشركات                                      |
| 27      | 1- تجربة إنجلترا في تطبيق حوكمة الشركات  |
| 28      | 2- تجربة الولايات المتحدة الأمريكية في تطبيق حوكمة الشركات                                 |
| 29      | 3- تجربة بعض الدول العربية   |
| 30      | 4- تجربة الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات  |
| 35      | خلاصة.   |
| (70-36) | <b>الفصل الثاني: التدقيق الداخلي ومساهمته في تطبيق حوكمة الشركات</b>                       |
| 37      | تمهيد  |
| 38      | <b>المبحث الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي</b>  |
| 38      | المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي  |
| 46      | المطلب الثاني: اتجاهات التطور في ممارسة مهنة التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية          |
| 50      | المطلب الثالث: أثر تطور إطار ممارسة مهنة التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات              |
| 53      | <b>المبحث الثاني: دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات</b>                           |
| 53      | المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية                           |
| 53      | 1- ماهية نظام الرقابة الداخلية   |
| 55      | 2- العلاقة بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية   |
| 57      | المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر  |
| 57      | 1- ماهية إدارة المخاطر   |
| 60      | 2- تدقيق إدارة المخاطر   |
| 62      | 3- علاقة التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر  |
| 63      | المطلب الثالث: انعكاسات تقييم نظام الرقابة الداخلية وتدقيق إدارة المخاطر على حوكمة الشركات |
| 63      | 1- انعكاسات تقييم نظام الرقابة الداخلية على حوكمة الشركات                                  |
| 64      | 2- انعكاسات تقييم إدارة المخاطر على حوكمة الشركات  |

|           |   |
|-----------|---|
| 65        | المبحث الثالث: التدقيق الداخلي كأحد الآليات لإرساء نظام حوكمة فعال وعلاقته بالآليات الأخرى            |
| 65        | المطلب الأول: التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لدعم حوكمة الشركات                         |
| 67        | المطلب الثاني: العلاقة التعاونية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق لدعم حوكمة الشركات                 |
| 68        | المطلب الثالث: العلاقة التعاونية بين مجلس الإدارة والتدقيق الداخلي لدعم حوكمة الشركات                 |
| 70        | خلاصة   |
| (105-71)  | <b>الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم</b>   |
| 72        | تمهيد   |
| 73        | المبحث الأول: تقديم مؤسسة ميناء مستغانم   |
| 73        | المطلب الأول: التعريف بمؤسسة ميناء مستغانم  |
| 73        | 1- نبذة حول مؤسسة ميناء مستغانم   |
| 73        | 2- الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم   |
| 77        | المطلب الثاني: تعريف أدوات البحث المعتمدة – مجتمع وحدود الدراسة-                                      |
| 77        | 1- أدوات البحث المعتمدة   |
| 77        | 2- مجتمع الدراسة  |
| 77        | 3- حدود الدراسة   |
| 78        | المبحث الثاني: تشخيص الواقع العملي لمبادئ الحوكمة بمؤسسة ميناء مستغانم                                |
| 78        | المطلب الأول: الأطراف الفاعلة في حوكمة الشركات بمؤسسة ميناء مستغانم                                   |
| 79        | المطلب الثاني: تقييم مدى الالتزام بمبادئ الحوكمة بمؤسسة ميناء مستغانم                                 |
| 98        | المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في دعم تطبيق الحوكمة بمؤسسة ميناء مستغانم                          |
| 98        | المطلب الأول: مديرية التدقيق الداخلي بمؤسسة ميناء مستغانم   |
| 102       | المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر بمؤسسة ميناء مستغانم |
| 105       | خلاصة   |
| (110-106) | خاتمة عامة  |
| 111       | قائمة المراجع   |
| -         | قائمة الملاحق   |

## قائمة الأشكال

| الصفحة | عنوان الشكل   | الرقم    |
|--------|---|----------|
| 12     | خصائص حوكمة الشركات   | (1-I)    |
| 12     | الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات  | (2-I)    |
| 17     | مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية                       | (3-I)    |
| 20     | نظام حوكمة الشركات  | (4-I)    |
| 21     | المحددات الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات  | (5-I)    |
| 22     | ركائز حوكمة الشركات   | (6-I)    |
| 32     | أهداف الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية  | (7-I)    |
| 33     | الأطراف الفاعلة داخل المؤسسة وفق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر                      | (8-I)    |
| 34     | الأطراف الفاعلة الخارجين وعلاقتهم المتبادلة وفق ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر | (9-I)    |
| 51     | نموذج لموقع وحدة التدقيق الداخلي  | (1-II)   |
| 58     | أنواع المخاطر   | (2-II)   |
| 59     | خطوات إدارة المخاطر   | (3-II)   |
| 60     | مهام إدارة المخاطر  | (4-II)   |
| 76     | هيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم  | (1-III)  |
| 80     | توزيع العينة على أساس الجنس   | (2-III)  |
| 81     | توزيع العينة على أساس الفئة العمرية   | (3-III)  |
| 82     | توزيع العينة على أساس سنوات الخبرة  | (4-III)  |
| 83     | توزيع العينة على أساس المبدأ الأول: توافر إطار فعال لحوكمة الشركات                    | (5-III)  |
| 86     | توزيع العينة على أساس المبدأ الثاني: حماية حقوق المساهم الوحيد (الدول)                | (6-III)  |
| 88     | توزيع العينة على أساس المبدأ الثالث: المعاملة المتساوية للمساهمين                     | (7-III)  |
| 90     | توزيع العينة على أساس المبدأ الرابع: الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح                     | (8-III)  |
| 93     | توزيع العينة على أساس المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية                                | (9-III)  |
| 96     | توزيع العينة على أساس المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة                            | (10-III) |

## قائمة الجداول

| الصفحة | عنوان الجدول                                       | الرقم   |
|--------|--|---------|
| 39     | التطور التاريخي للتدقيق وأهدافه                    | (1-II)  |
| 60     | أهداف إدارة المخاطر                                | (2-II)  |
| 79     | توزيع العينة على أساس الجنس                        | (1-III) |
| 80     | توزيع العينة على أساس الفئة العمرية                | (2-III) |
| 81     | توزيع العينة على أساس سنوات الخبرة                 | (3-III) |
| 83     | توزيع العينة على أساس المبدأ الأول لحوكمة الشركات  | (4-III) |
| 85     | توزيع العينة على أساس المبدأ الثاني لحوكمة الشركات | (5-III) |
| 87     | توزيع العينة على أساس المبدأ الثالث لحوكمة الشركات | (6-III) |
| 89     | توزيع العينة على أساس المبدأ الرابع لحوكمة الشركات | (7-III) |
| 92     | توزيع العينة على أساس المبدأ الخامس لحوكمة الشركات | (8-III) |
| 95     | توزيع العينة على أساس المبدأ السادس لحوكمة الشركات | (9-III) |

## قائمة المختصرات

| الترجمة                                     | معنى المختصر   | المختصر |
|---|--|---------|
| المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين        | American Institute of Certified Public Accountants             | AICPA   |
| لجنة حماية التنظيمات الإدارية<br>(تريدواي)  | The committee of sponsoring organization (Treadway Commission) | COSO    |
| المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة<br>الداخلية | L'institut français de l'audit et de contrôle internes         | IAFACI  |
| منظمة التمويل الدولية                       | International Finance Corporation                              | IFC     |
| معهد المدققين الداخليين                     | Institute of internal Auditors                                 | IIA     |
| منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية            | Organization for Economic Co-operation and Development         | OECD    |
| تقرير عن مراعاة المعايير والمدونات          | Report on the observance of standards and codes                | ROSC    |
| هيئة الأوراق المالية                        | Securities and Exchange Commission                             | SEC     |

# مقدمة عامة

مقدمة عامة

## مقدمة عامة:

جاء ما شهدته دول العالم من أزمات مالية واقتصادية، أهمها الأزمة المالية لدول جنوب شرق آسيا عام 1997، إضافة الى انهيارات مالية مفاجئة لعدد من كبريات البنوك والشركات العالمية، أبرزها الشركتين الأمريكيتين انرون للطاقة وورلدكوم للاتصالات عام 2002 وغيرها، فقد تزايد الاهتمام بتطبيق حوكمة الشركات في العديد من اقتصاديات الدول.

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 وبأقي أصحاب المصالح وذلك بالتواطؤ مع شركات تدقيق عالمية مثل شركة أندرسون التي قدمت تقارير تدقيق غير صادقة مما أدى لتعرضها لغرامات مالية وفقدان الثقة في المعلومات المفصح عنها، وترتب عن ذلك أزمة ثقة عالمية في القوائم المالية للشركات.

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 وادخال 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.

وفي ظل سياسة الانفتاح التي انتهجتها الجزائر منذ تسعينيات القرن الماضي، أصبح من المهم أن تسعى الشركات الجزائرية، 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.

وفي ظل هذا السياق توصلنا الى الاشكالية الرئيسية المراد معالجته من خلال هذه الدراسة، والذي يمكن التعبير عنه بالتساؤل المحوري التالي:

كيف يمكن للتدقيق الداخلي أن يؤثر في تفعيل حوكمة الشركات وضمان نجاح مسارها التطبيقي؟

وللاإحاطة أكثر بجوانب البحث ارتأينا الإجابة على جملة من الأسئلة الفرعية المتمثلة في:

1-فيما تتمثل حوكمة الشركات؟

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

3-الى أي مدى يعتمد التدقيق الداخلي كأداة مساعدة لتطبيق الحوكمة في مؤسسة ميناء مستغانم؟

**الفرضيات:**

1-تعتبر حوكمة الشركات مجموعة العلاقات التي تربط الشركة بالمساهمين وأصحاب المصالح وفي نفس الوقت أداة مساعدة للحد من الفساد المالي والإداري.

2-اكتسب التدقيق الداخلي أهمية بالغة بعد تعدد الأزمات المالية، وأصبح له دور مهم في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات من خلال تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر في الشركة.

3-يعتبر التدقيق الداخلي كألية هامة في تطبيق الحوكمة في مؤسسة ميناء مستغانم.

**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؛

-بيان علاقة التدقيق الداخلي بتطبيقات الحوكمة وسبل تطويرها في الجزائر.

**أسباب اختيار الدراسة:**

-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.

### 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 ومن أجل اختبار صحة الفرضيات المطروحة أعلاه، فقد تم اختيار المنهج الوصفي الذي يعد مناسباً للوصف والتشخيص، كما ارتأينا الاستعانة بالمنهج التاريخي في نقاط متفرقة من هذا البحث وهذا في الجزء المرتبط بتطور الاهتمام بمفهوم الحوكمة ونشأة التدقيق الداخلي، أما في الجانب التطبيقي فقد تم اعتماد المنهج التحليلي من أجل دراسة حالة.

### الدراسات السابقة:

توجد العديد من الدراسات البحثية التي تناولت بالدراسة والتحليل في هذا الموضوع، ونذكر من بينها:

1- **وليد علي بو خمادة**، المراجعة الداخلية ودورها في تفعيل مبادئ حوكمة المصارف، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة من الجامعة العربية الألمانية للعلوم والتكنولوجيا، 2014/2013.

حيث تناول الباحث بالتحليل والمناقشة دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة في المصارف العاملة بليبيا، مع عرض سريع لمفهوم حوكمة المصارف، وبيان أهميتها وأهدافها ومبادئها، ومن ثم التطرق الى دور المراجعة الداخلية في ضوء المهام والمسؤوليات المتعلقة بها، وقد خلصت الدراسة الى مجموعة من التوصيات كان من أهمها ضرورة تعميق المفاهيم والمبادئ التي قضت بها المعايير الدولية للمراجعة الداخلية لدى كافة المراجعين الداخليين من خلال عقد الدورات التدريبية التأهيلية اللازمة.

2- **بادن عبد القادر**، "دور حوكمة النظام المصرفي في الحد من الأزمات المالية والمصرفية بالإشارة إلى حالة الجزائر"، مذكرة مقدّمة لنيل شهادة الماجستير تخصص مالية ومحاسبة، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، الجزائر، 2002/2001.

يهدف البحث لإبراز الدور الذي يمكن أن تلعبه مبادئ الحوكمة في النظم المصرفية للحدّ من الأزمات المالية والمصرفية، وطرق تفعيل الحوكمة في النظام المصرفي الجزائري لتفادي حدوث أزمات مصرفية مستقبلا، وذلك باعتماد المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، وقد توصل الباحث إلى أنّ الالتزام بالتطبيق السليم للحوكمة المؤسسية في البنوك الجزائرية أمر مهم لإعادة الثقة وجذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة وتفادي الأزمات المالية والمصرفية.

3-غلاب فاتح، "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 اداة الاعمال 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 أعتمد الباحث على المنهج الوصفي والتاريخي في الإطار النظري أما في الإطار التطبيقي فقد اعتمد على المنهج التحليلي.

#### خطة وهيكل البحث:

يأتي بحثنا هذا من أجل دراسة مدى تأثير التدقيق الداخلي في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات مع دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم، ومن أجل معالجة الإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم البحث الى ثلاث فصول، الفصلين الأولين احتوى الجانب النظري فحين جاء الفصل الثالث ليتضمن دراسة الحالة، إضافة الى المقدمة والخاتمة التي تضمنت بعض النتائج والتوصيات المتوصل اليها.

الفصل الأول احتوى في طياته الجانب النظري لحوكمة الشركات بما فيه من تعاريف وأهمية وأهداف بالإضافة الى المحددات والركائز والمبادئ وبعض التجارب لبعض الدول.

الفصل الثاني كان مخصص لكل من التدقيق الداخلي مفاهيمه وأساسياته ومساهمته في تطبيق الحوكمة، وهذا من خلال اظهار العلاقة بينه وبين الأطراف المساهمة في تطبيق الحوكمة.

أما الفصل الثالث فقد تم تخصيصه ليضم كل ما يتعلق بدراسة الحالة والمتمثلة في مؤسسة ميناء مستغانم، حيث تم تشخيص الواقع العملي لمبادئ الحوكمة والتطرق الى دور التدقيق الداخلي في دعم هذا التطبيق في المؤسسة.

الفصل الأول

المقدمة

الإطار النظري

المقدمة

لحوكمة الشركات

المقدمة

تمهيد:

أصبحت حوكمة الشركات تحتل مكان الصدارة بالنسبة لجميع دول العالم سواءً المتقدمة منها أو النامية، خصوصاً بعد التغيرات التي شهدتها العالم خلال العقدين الأخيرين والمتمثلة أساساً في الأزمات المالية الكبرى والانهيارات المؤسسية.

وإنّ تطبيق قواعد الحوكمة الرشيدة له أهمية كبيرة وبخاصة للشركات المدرجة في الأسواق المالية، حيث تشكل عنصراً مهماً من عناصر تقييم الشركة، وعامل اطمئنان للمستثمرين مما يؤدي إلى كسب ثقة المتعاملين في السوق المالي، وتوسعى المنظمات الدولية والدول المتقدمة، من خلال الحوكمة إلى وضع الأطر والتنظيمات التي تحكم عمل الشركات في مختلف الأسواق.

وعليه فقد خصصنا هذا الفصل لإلقاء الضوء على بعض مفاهيم الحوكمة من خلال تقسيمه إلى ثلاث مباحث أساسية، تناولنا في المبحث الأول التأصيل العلمي لحوكمة الشركات، أما الثاني يضم كل من المبادئ الخاصة بالحوكمة الصادرة عن المنظمات الدولية والمحددات والركائز، فحين المبحث الثالث ضم في طياته بعض التجارب لبعض الدول بالإضافة إلى النظريات المفسرة لمفهوم حوكمة الشركات.

### المبحث الأول: التأصيل العلمي لحوكمة 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 الـ 90. وأنهايار 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: ماهية حوكمة الشركات

نتعرض من خلال هذا المطلب الى نشأة حوكمة الشركات مع تقديم بعض التعاريف الخاصة بها.

#### 1-نشأة مفهوم حوكمة الشركات:

نشأ مفهوم حوكمة الشركات بعد ظهور نظرية الوكالة وما تتضمنه من تعارض في المصالح بين إدارة الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح بصفة عامة، وهذا ما أدى الى زيادة الاهتمام بإيجاد قوانين وقواعد تنظيم العلاقة بين الأطراف في الشركات.

ففي عام 1976 قام كل، Jensen and Meckting بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وابرز أهميتها في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة، أما في عام 1987 قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بتشكيل لجنة حماية التنظيمات الإدارية (COSO) المعروفة باسم تريداوي (Treadway Commission)، والتي أصدرت تقريرها 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.<sup>1</sup>

لقد كانت البداية الحقيقية للاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات حينما أصدرت لجنة الأبعاد المالية لحوكمة الشركات كادبوري (تم تشكيل هذه اللجنة عام 1991 من قبل مجلس التقارير المالية وبورصة لندن وبعض المحاسبين لتحديد الملامح المالية لحوكمة الشركات وذلك برئاسة السيد أدريان كادبوري) في ديسمبر 1992 تقريرها المشكل من قبل مجلسي التقارير المالية وسوق لندن للأوراق المالية بعنوان الأبعاد المالية لحوكمة الشركات (The Financial Aspects of Corporate Governance)، ولقد أخذت حوكمة الشركات بعدا آخر بعد حدوث الأزمات المالية وافلاس العديد من الشركات والفضائح المالية في كبريات الشركات الأمريكية في نهاية عام 2001، وعلى المستوى الدولي يعتبر التقرير الصادر عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) عام 1999، بعنوان: مبادئ حوكمة الشركات (Principle of Corporate Governance) وهو أول اعتراف دولي رسمي بذلك المفهوم.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>- محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص14.  
<sup>2</sup>- محمد جميل حبوش، مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات، دراسة تحليلية لأراء المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجيين ومدراء الشركات المساهمة العامة، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل، جامعة غزة الإسلامية، فلسطين، 2007، ص22.

### 2-تعريف حوكمة الشركات:

-لغويا:

يعتبر مصطلح الحوكمة من المصطلحات التي انتشرت على المستوى الدولي والإقليمي، حيث يشير إلى الترجمة العربية للأصل الإنجليزي (governance)، أما مصطلح حوكمة الشركات فهو ترجمة للأصل الإنجليزي (corporate governance)، حيث تم التوصل إلى هذه الترجمة بعد العديد من المحاولات والمشاورات بين خبراء اللغة العربية بمجمع اللغة العربية من جهة، والخبراء الاقتصاديين والقانونيين من جهة أخرى، وقد برزت ترجمات أخرى لنفس المصطلح، مثل الإدارة الرشيدة، الإدارة الجيدة، الضبط المؤسسي، التحكم المؤسسي، الحاكمية المؤسسية، وغيرها من المصطلحات إلا أن أكثرها شيوعاً وتداولاً من طرف الباحثين و الكتاب هو مصطلح الحوكمة المؤسسية أو حوكمة الشركات، ويتضمن مصطلح الحوكمة العديد من الجوانب منها:<sup>3</sup>

-الحكمة: ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد.

-الحُكم: ما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك.

-الاحتكام: ما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خبرات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.

-التحّاكم: طلباً للعدالة خاصة عند انحراف السلطة وتلاعها بمصالح المساهمين.

-اصطلاحاً:

تجدر الإشارة إلى أنه وعلى المستوى العالمي، لا يوجد تعريفاً موحداً متفقاً عليه وكافي بذاته، وذلك بسبب تأثر هذا الأخير بالاختلافات الموجودة في التشريعات والممارسات المتعلقة بأنشطة الشركات.

فتعرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) الحوكمة بأنها: مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين.<sup>4</sup>

تعريف البنك الدولي 1992: الحكم الرشيد مرادف التسيير الاقتصادي الفعال والأمثل، الذي يسعى للإجابة على مختلف الانتقادات الخاصة والموجهة للدول والمؤسسات التي تشك في الإصلاحات الهيكلية المسيرة بطريقة علوية، أي من الأعلى نحو الأسفل والتي أدت إلى فراغ مؤسسي بدل تعبئة قدرات وطاقات المجتمع التي يرغب بها.<sup>5</sup>

3-علاء فرحان طالب، إيمان شبحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص24.

4-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، 7-8 ديسمبر 2010، ص4.

5-نفس المرجع، ص04.

## الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات

كما تعرف مؤسسة التمويل الدولية (IFC) الحوكمة بأنها: هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها.<sup>6</sup>

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 والمراجعين والتأكد من أن هناك هيكل حوكمة ملائم وفي مكانه، إن مسؤولية المجلس تتضمن وضع الأهداف الاستراتيجية للشركة وتوفير القيادات التي تحقق هذه الأهداف، ومراقبة إدارة العمل، ورفع التقارير للمساهمين أثناء فترة ولايتهم لتأكد من أن مجالس الإدارة تلتزم بالقوانين واللوائح وتعمل لمصلحة المساهمين أعضاء الجمعية العامة.<sup>7</sup>

أما معهد المدققين الداخليين (IIA) فيعرف حوكمة الشركات على أنها: العمليات والإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير الاشراف على إدارة المخاطر ومراقبتها والتأكد على كفاءة الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيم الشركة من خلال حوكمة الشركات فيه.<sup>8</sup>

من خلال التعاريف السابقة يتضح بأن هناك معاني أساسية لمفهوم حوكمة الشركات والمتمثلة في:<sup>9</sup>

-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 توزيع الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في إدارة الشركة مثل مجلس الإدارة، المديرين التنفيذيين والمساهمين.

عموما 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.<sup>10</sup>

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، وباتت الحوكمة تعني مجموعة من القوانين والقرارات التي تهدف الى تحقيق الجودة والتميز في الأداء.<sup>11</sup>

<sup>6</sup> بلعادي عمار، مرجع سبق ذكره، ص 04.

<sup>7</sup> -عثماني 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، ص 14.

<sup>8</sup> -علاء فرحان طالب، ايمان شيجان المشهداني، مرجع سبق ذكره، ص 25.  
و-براهمة كنزة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، دراسة حالة مؤسسات المحركات (EMO)، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص إدارة مالية، قسنطينة، الجزائر، 2014، ص 8.

<sup>10</sup> - Alexander N° Rodolfo Apreda، Corporate Governance، Virtus Interpress، Ukraine، 2007، p 03.

<sup>11</sup> -عثماني ميرة، مرجع سبق ذكره، ص 15.

### المطلب الثاني: أهمية وأهداف حوكمة الشركات وخصائصها

لحوكمة الشركات أهمية كبيرة وجملة من الأهداف التي شجعت المجتمع الدولي على الاهتمام بمختلف جوانبها والسعي لتحقيقها وهذا من خلال العمل على تطبيق مبادئها.

#### 1-أهمية حوكمة الشركات:

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:<sup>12</sup>

-تسعى حوكمة الشركات لتعظيم قيمة الشركة وتدعيم تنافسيتها في الأسواق، وضمان نموها واستمرارها على المستوى الدولي، الإقليمي والمحلي في بيئة تنافسية عالية، إضافة الى 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 الإدارة؛

-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 المنشورة.

#### 2-أهداف حوكمة الشركات:

يمكن تلخيص الأهداف التي يتم السعي الى تحقيقها من خلال تطبيق حوكمة الشركات في النقاط التالية:<sup>13</sup>

-تحسين القدرة التنافسية للشركات الاقتصادية وزيادة قيمتها.

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

<sup>12</sup>-براهمة كنزة، مرجع سبق ذكره، ص11-12.

<sup>13</sup>-كرمية نسرين، أثر الالتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات-دراسة استبتيائية-مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، الجزائر، 2010، ص12.

## الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات

-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 معهم.

بالإضافة الى أهداف أخرى منها:<sup>14</sup>

-حماية حقوق ومصالح العاملين في الشركات بكافة فئاتهم.

-الحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة.

-الالتزام بأحكام القوانين والتشريعات النافذة.

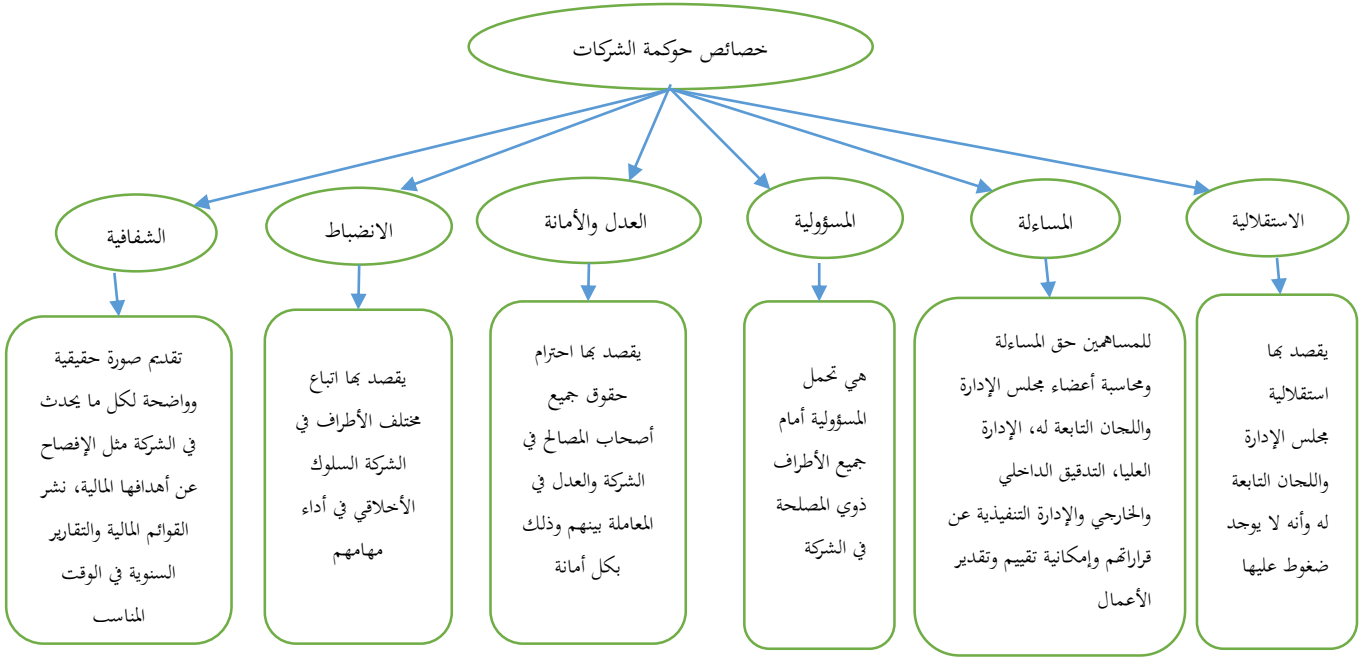
### 3- خصائص حوكمة الشركات:

من خلال التعاريف المقدمة سلفا فيما يخص الحوكمة، نجد أن لهذه الأخيرة جملة من الخصائص، يمكن

تلخيصها في الشكل الموالي:

14-زرزار العياشي وشرقرق سمير، حوكمة الشركات-المفهوم-الخصائص-الركائز والأهمية الاقتصادية، الملتقى الوطني الثالث حول: سبل تطبيق الحكم الراشد بالمؤسسات الاقتصادية الوطنية، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 10/09 ديسمبر 2007، ص 16.

شكل رقم (1-1): خصائص حوكمة الشركات



المصدر: طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات المفاهيم-المبادئ-التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص03، (بتصرف).

المطالب الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

تساهم في تطبيق حوكمة الشركات أربعة أطراف رئيسية، تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لها، وتحدد الى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيقها.

شكل رقم (2-1): الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات



المصدر: محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص20.

## الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة 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 الأحيان.

## المبحث الثاني: مبادئ حوكمة الشركات المحددات والركائز

لقد كان لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD بالمشاركة مع هيئات ومنظمات دولية أخرى دور بارز في إرساء مجموعة من المبادئ الإرشادية لتكون مرجعيات للاستعانة بها في منظمات الأعمال، بالإضافة إلى مجموعة من المحددات.

### المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات والمنظمات الدولية

#### 1- مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD):

لقد غطت المبادئ الصادرة عن منظمة (OECD) عام 1999 تحت عنوان "Principales of Corporate" خمسة مجالات، إلا أنه في عام 2004 تم تعديل هذه المبادئ وأصبحت تغطي ستة مجالات وكما أشارت إليها OECD من خلال موقعها على الشبكة العالمية الأترنتيت.<sup>15</sup>

المبدأ الأول: توافر إطار فعال لحوكمة الشركات.

يؤكد هذا المبدأ على أن يعمل هيكل حوكمة الشركات على رفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق، وأن يتوافق مع دور القانون ويحدد بوضوح تقسيم المسؤوليات بين الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة والالتزام بتطبيق القانون.<sup>16</sup>

كما أكد على أنه ينبغي أن يُشجع إطار حوكمة الشركات على كفاءة وشفافية الأسواق، وأن يكون متوافقاً مع أحكام القانون وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية، وأن يكون لدى هذه الجهات السلطة والنزاهة في القيام بواجباتها.<sup>17</sup>

المبدأ الثاني: حقوق المساهمين.

ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين:<sup>18</sup>

#### 1- تشمل الحقوق الأساسية للمساهمين على ما يلي:

- تأمين أساليب تسجيل الملكية.

- نقل أو تحويل ملكية الأسهم.

15- علاء فرحان طالب، إيمان شبحان المشهداني، مرجع سبق ذكره، ص 34.

16- نفس المرجع، ص 35.

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

18- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات " شركات قطاع عام وخاص ومصارف"، الدار الجامعية، القاهرة، مصر الطبعة الثانية، 2007، ص 43، 42.

- 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.
- 2-للمساهمين الحق في المشاركة وفي الحصول على معلومات كافية عن القرارات المتصلة بالتغيرات الأساسية في الشركة...
- 3-ينبغي أن يتاح للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين، كما ينبغي إحاطتهم علما بالقواعد التي تحكم اجتماعات المساهمين...
- 4-يتعين الإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية التي تمكن أعداد معينة من المساهمين ممارسة درجة من الرقابة لا تتناسب مع حقوق الملكية التي يحوزنها...
- المبدأ الثالث: المعاملة المتساوية للمساهمين.
- يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب، كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم.<sup>19</sup>
- وعليه يجب أن يضمن إطار الحوكمة المعاملة المتساوية والعدالة لجميع المساهمين ضمن كل فئة (أغلبية أو أقلية، محليين أو أجانب)، وذلك من حيث ضمان كل حقوقهم، كما ينبغي أن تتاح لكل المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعلي في حالة تعرض حقوقهم للمخاطر.<sup>20</sup>
- المبدأ الرابع: الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح.
- يجب أن ينطوي إطار أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح كما يرسمها القانون، وأن يعمل أيضا على تشجيع التعاون بين الشركات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة كما يلي:<sup>21</sup>
- ينبغي أن تعمل أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون؛
- حينما يحمي القانون حقوق أصحاب المصالح فإن أولئك ينبغي أن تتاح لهم فرص الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم؛

19- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات " شركات قطاع عام وخاص ومصارف"، مرجع سبق ذكره، ص 44.

20-طلحة أحمد، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مجمع صيدال، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسبير، تخصص نقود مالية وبنوك، الأغواط، الجزائر، ص 26.

21-نفس المرجع، ص 27.

## الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات

- يجب أن يسمح إطار أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركات بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح، وأن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء؛

- حينما يشارك أصحاب المصالح في عملية ممارسة سلطات الإدارة بالشركات يجب أن تكفل لهم فرص الحصول على المعلومات المتصلة بذلك؛

- السماح لذوي المصالح بالاتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات غير القانونية والمنافية لأخلاقيات المهنة؛

- تصميم هيكل فعال كفى للحماية من الاعسار والتطبيق الفعال لحقوق الدائنين.

المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية.

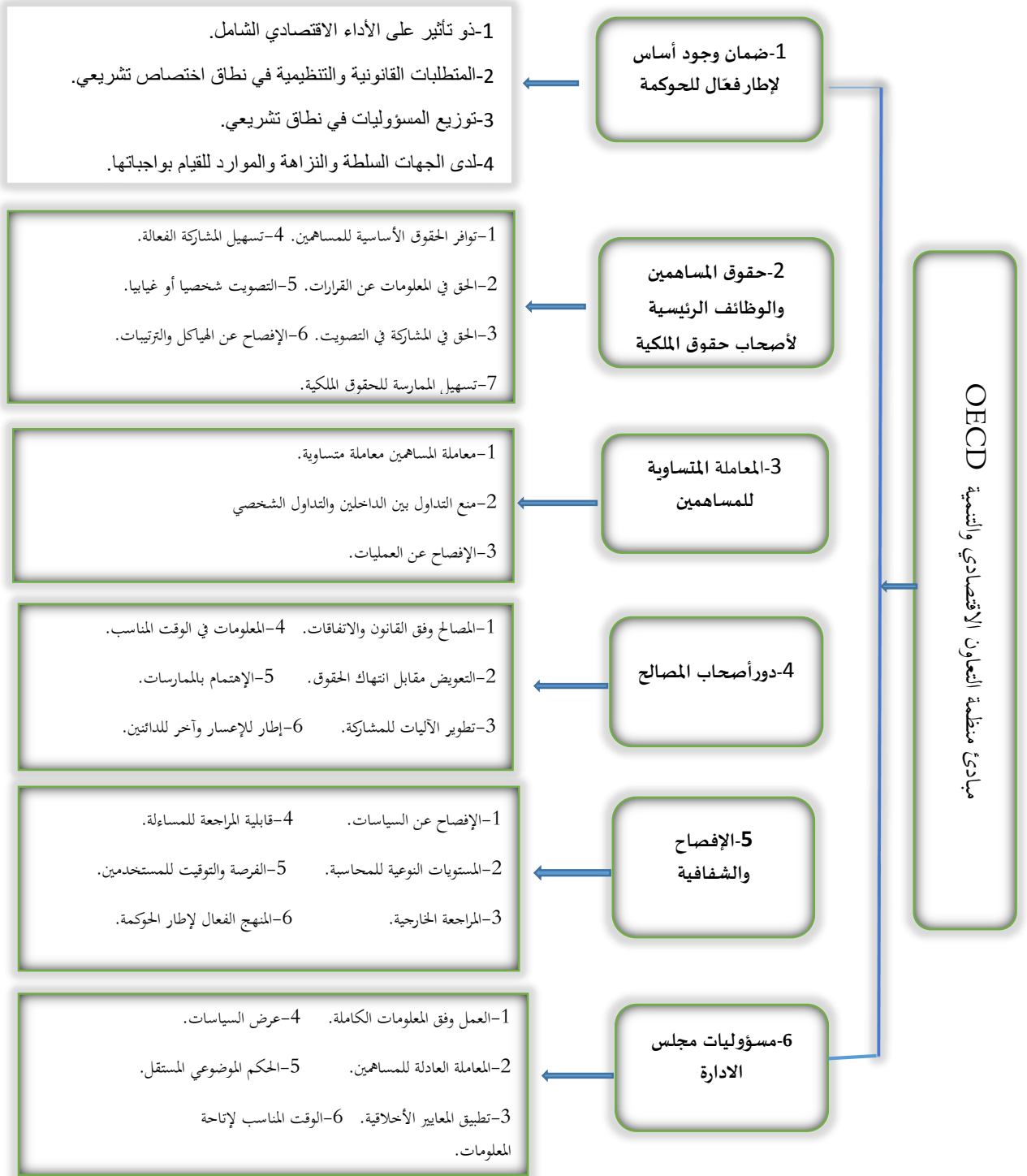
يجب أن يتضمن إطار الحوكمة تقديم إفصاحات كافية وملائمة وفي توقيت مناسب وتكون دقيقة وموثوقة وشاملة لكل الأمور المهمة بشأن الشركة وخاصة المتصلة بتأسيس الشركة وبيان الموقف المالي والملكية والعناصر التي تمس الأداء الإداري وأسلوب ممارسة السلطة.<sup>22</sup>

المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة.

يجب أن يتيح إطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية لتوجيه الشركات، كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وأن يضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين.<sup>23</sup>

22- بن طاهر حسين، بوطلاعة محمد، دراسة حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، مداخلة في الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة خيضر بسكرة، كلية العلوم التجارية الاقتصادية وعلوم التسيير، يومي 06-07 ماي 2012، ص 30.  
23- طلحة أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 28.

### الشكل رقم (1-3): مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)



المصدر: محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 44.

### 2- مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن البنك الدولي:

إضافة الى مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، فإن البنك الدولي ساهم بدوره في وضع مجموعة من المبادئ تعمل على تشجيع الدول على تبني أفضل الممارسات الدولية والقيام بالإصلاحات القانونية وتقديم الدعم المناسب سواء على المستوى المحلي أو الإقليمي والعالمي وهذا كالتالي:<sup>24</sup>

- فعلى المستوى المحلي: دعم البنك الدولي مجموعة من التقييمات التي تقوم بها الدولة بنفسها لنفسها والتي تحدد على أساسها مواطن الضعف والقوة فيما يخص إدارة الشركات، مما يساعد تلك الدول على ترتيب أولوياتها. والهدف منها التقييم ودعم الإصلاح التشريعي، وفي الوقت ذاته تبنى الأعمال التطوعية من القطاع الخاص في هذا المجال، وهو الأمر الذي يتفق وإطار البنك الدولي العام للتنمية الشاملة الذي يؤكد على الحوكمة الجيدة للشركات كعامل أساسي في التنمية.

- أما على المستوى العالمي: فقد عمل البنك مع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لتوسيع دائرة مبادئ حوكمة الشركات خارج نطاق دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وقد وقع البنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مذكرة تفاهم في 11/07/1999، وذلك من أجل رعاية المنتدى الدولي لقواعد حوكمة الشركات، وكان الهدف الرئيسي للمنتدى هو مساعدة الدول ذات الدخل المنخفضة والمتوسطة على تحسين المعايير التي تستعملها إدارات الشركات لتشجيع المسألة في الإدارة والعدل والشفافية وتحمل المسؤولية، كما يركز البنك الدولي على الشفافية ويرى أنها تقوم على المشاركة من جهة، والمساءلة من جهة أخرى.

وقد توصل البنك الدولي الى وضع نموذج Report On the Observance of Standards and Codes (ROSC)، لتقوية نظام الحوكمة وإدارة الشركات في الدول النامية.

لقد أكد البنك الدولي على أهمية أن تتضمن قواعد وأسس حوكمة الشركات كل من الإعسار وحقوق الدائنين والشفافية في نظم المحاسبة والتدقيق، حيث أن:<sup>25</sup>

#### أ- الإعسار وحقوق الدائنين:

توفر نظم الإعسار مجموعة من القواعد المنصوص عليها مسبقاً للشركات، والتي تعمل في مجال الإعسار وعمليات التصفية أو إعادة التأهيل، والتي تنتج عن الشركة المعسرة، كما تتيح نظم الإعسار للمقرضين الحصول على تقرير أكثر دقة عن مجمل المخاطر، وتشجع على أن يكون الإقراض في صورة تدفق الأموال، بدلاً من أن يكون عملية اقراض توجهها العلاقات أو السياسة، كما توجه المديرين لتخصيص الموارد القليلة بكفاءة.

#### ب- الشفافية في نظم المحاسبة والتدقيق:

<sup>24</sup>-براهمة كنزة، مرجع سبق ذكره، ص 31.

<sup>25</sup>-نفس المرجع، ص 32، 31.

## الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات

أسس البنك العالمي مفهومه لحوكمة الشركات على أربعة مبادئ أساسية هي: الفعالية، تحميل المسؤولية، المشاركة والشفافية، هذه الأخيرة التي تسمح بالحصول على قوائم مالية للشركة تكون شفافة وتقدم في وقتها المناسب، وكجزء من التقارير الخاصة بمبادرة الالتزام بمعايير وقواعد ROSC، حيث يقوم البنك الدولي بمراجعة مدى الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق في عدد من الدول.

### 3- مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن صندوق النقد الدولي:

بالإضافة إلى مساهمة صندوق النقد الدولي في مبادرة البنك الدولي للالتزام بالمعايير والقواعد فقد وضع الصندوق قواعد الممارسات الجيدة الخاصة بشكل أساسي من أجل شفافية السياسة المالية والنقدية الحكومية، وتؤكد هذه القواعد على أربعة نقاط:<sup>26</sup>

- وضوح الأدوار والمسؤوليات.
- توافر المعلومات للمواطنين.
- إعداد الميزانية وتنفيذها وتقديم التقارير عنها بطريقة واضحة.
- التأكيد على النزاهة.

<sup>26</sup>-عثماني ميرة، مرجع سبق ذكره، ص 42.

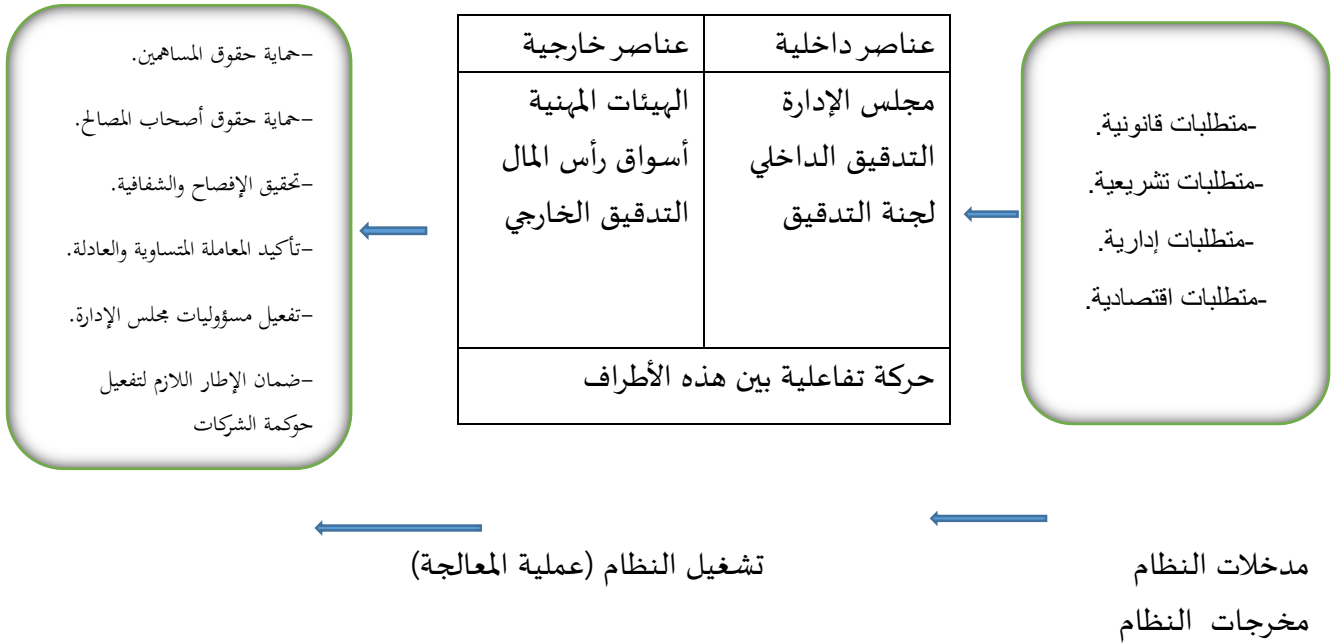
## المطلب الثاني: محددات وركائز حوكمة الشركات

من خلال هذا المطلب سنتطرق لكل من المحددات المساعدة على تطبيق حوكمة الشركات بالإضافة الى الركائز الخاصة بهذا المفهوم، مع تحديد مكونات نظام الحوكمة.

### 1-محددات حوكمة الشركات:

قبل الشروع في تحديد عناصر محددات حوكمة الشركات يجب أولا التنويه حول مكونات نظام الحوكمة. فكما تم ذكره سابقا أن حوكمة الشركات تعد بمثابة نظام يتكون من مجموعة أجزاء تعمل على تفعيل الإمكانيات وتوظيف الموارد بطريقة فعالة، ومن خلال هذا النظام يتم إدارة ورقابة الشركة وتعزيز الشفافية والمساءلة، ويتكون من ثلاث أجزاء وهو ما يتم توضيحه من خلال الشكل الموالي:

### الشكل رقم (4-1): نظام حوكمة الشركات



المصدر: حساني رقية وآخرون، آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 07/06/2012، ص 07.

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

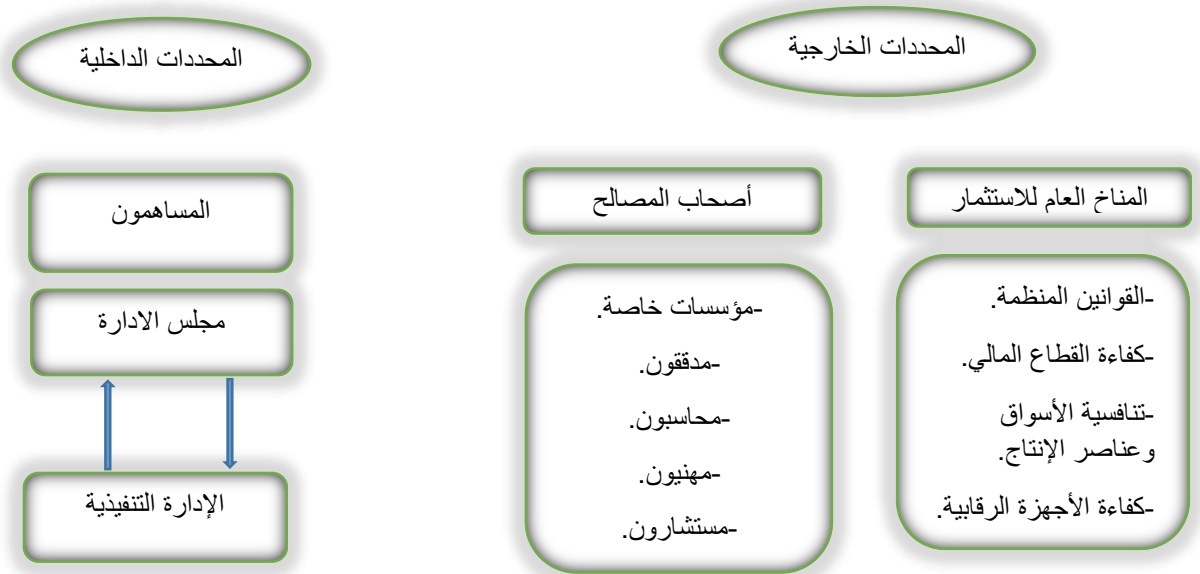
## الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات

أ- المحددات الخارجية: وهي تشير 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.<sup>27</sup>

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.<sup>28</sup>

تجدر الإشارة الى أن هذه المحددات، سواء كانت داخلية أو خارجية، فهي بدورها تتأثر بمجموعة أخرى من العوامل المرتبطة بالنظام السياسي والاقتصادي للدولة، ومستوى التعليم والوعي لدى الأفراد، وعليه فحوكمة الشركات ليست سوى جزء من محيط اقتصادي ضخم تعمل في نطاقه الشركات، كما أن اطار حوكمة الشركات يعتمد أيضا على البيئة القانونية والتنظيمية والمؤسسية بالإضافة الى عوامل أخرى، مثل أخلاقيات الأعمال ومدى ادراك الشركات للمصالح البيئية والاجتماعية للمجتمعات التي تعمل فيها الشركة و التي يمكن أن يكون لها أثر على سمعتها ونجاحها على المدى الطويل.<sup>29</sup> والشكل الموالي يوضح محددات حوكمة الشركات.

### الشكل رقم (5-1): المحددات الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات



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

27-براهمة كنزة، مرجع سبق ذكره، ص 15.

28-نفس المرجع، ص 16.

29-نفس المرجع، ص 16.

2- ركائز حوكمة الشركات:

بالإضافة الى المحددات فإنه هناك أيضا ركائز أساسية تساهم في تحقيق التطبيق السليم لحوكمة الشركات، وتتلخص هذه الركائز في ثلاث عناصر أساسية، سنوضحها من خلال الشكل التالي

الشكل رقم (1-6): ركائز حوكمة الشركات

إدارة المخاطر

-وضع نظام لإدارة المخاطر؛  
-الإفصاح وتوصيل المخاطر  
الى المستخدمين وأصحاب  
المصالح.

الرقابة  
والمساءلة

تفعيل أدوار أصحاب المصلحة  
في نجاح الشركة من خلال  
الرقابة والمساءلة.  
-أطراف رقابية عامة مثل هيئة  
السوق المالي، مصلحة الشركات،  
البنك المركزي في حالة البنوك؛  
-أطراف رقابية مباشرة:  
المساهمون، مجلس الإدارة، لجنة  
التدقيق، المدققين الخارجيين؛  
-أطراف أخرى: الموردون،  
العملاء، المستهلكون، المودعون،  
المقترضون.

السلوك  
الأخلاقي

ضمان الالتزام السلوكي من  
خلال:  
-الالتزام بالأخلاق الحميدة؛  
-الالتزام بقواعد السلوك  
المهني الرشيد؛  
-التوازن في تحقيق مصالح  
الأطراف المرتبطة بالشركة؛  
-الشفافية عند تقديم المعلومات؛  
-القيام بالمسؤولية الاجتماعية  
والحفاظ على بيئة نظيفة.

المصدر: طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات "شركات قطاع عام خاص ومصارف"، مرجع سبق ذكره، ص 47.

### المبحث الثالث: نظريات وتجربة بعض الدول في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات

لقد كان الاهتمام المتزايد بمفهوم حوكمة الشركات احدى الدواعي التي أدت بالعديد من دول العالم الى القيام بإصدار مبادئ وقواعد خاصة بحوكمة الشركات، والحرص على تطبيقها في أرض الواقع، ومن خلال هذا المبحث سنحاول ذكر تجارب بعض الدول مع التطرق الى النظريات المفسرة لهذا المفهوم.

#### المطلب الأول: النظريات المفسرة لحوكمة الشركات

كغيرها من المفاهيم الاقتصادية فإن حوكمة الشركات لم تظهر كمفهوم كما هي عليه الآن، وإنما نشأت من خلال عدة نظريات فسرت ضرورة وجودها وأهمية العمل بها، وانحصرت هذه النظريات في ثلاث نظريات أساسية: نظرية الوكالة، نظرية تكلفة الصفقات ونظرية تجذر المديرين بالشركة.

#### 1-نظرية الوكالة: Théorie d'agence

##### أ-تعريف النظرية:

تعتبر نظرية الوكالة مركز تحليل الشركة بشأن العلاقة التي تنتج بين المديرين والمساهمين وتبحث عن تقديم وتفسير آليات الرقابة على تصرفات المديرين المفروضة من طرف المساهمين.<sup>30</sup>

فالمفهوم القانوني لنموذج حوكمة الشركات جاء من عقد الوكالة (contrat de mandat)، والذي يقابله المصطلح الفني الإنجليزي (agency)، هذا يفسر النموذج الذي يدعى بنظرية الوكالة (théorie d'agence) وفي نفس الإطار يدعى بالثنائية الأصيل-الوكيل (P-A). والمصطلحات القانونية الإنجليزية تشير بالخصوص الى الوكالة (mandat) والوكيل (mandataire)<sup>31</sup>، وحسب أليشان ودامساتز (ALICHIAN et DEMSETZ) فإنّ المنشأة تظهر كسوق خاص للبحث عن تحقيق التوازن بين الأهداف المجتمعة بين الوكيل والأصيل من داخل إطار العلاقات التعاقدية<sup>32</sup>، فمنذ أن كانت وظيفة الإدارة مستقلة عن باقي الوظائف بالمنشأة، قام المساهمون بإنشاء صيغة جديدة للرقابة على القرارات وعلى تصرف المديرين، فالعلاقة التي تربط المدير بالمساهم تمّ وضعها في إطار عقد.<sup>33</sup>

أول من أدخل مفهوم الوكالة في الميدان المالي هما جنسن وماكلين (JENSEN et MEKLING) سنة 1976، عالجت مقالتهما المشاكل الناتجة عن فصل الملكية عن الإدارة ومن بينها تضارب المصالح بين المساهمين الداخليين والخارجيين وبين المساهمين والملاك.

<sup>30</sup>-Jérémy Morvan, la gouvernance d'entreprise managérial : positionnement et rôle des gérants de fonds socialement responsables, thèse pour le doctorat nouveau régime en sciences de gestion, université de Bretagne occidentale, 29 novembre 2005, p29.

<sup>31</sup>-Robert Cobbaut, théorie financière, édition economica, paris, 4eme édition, 1997, p :92.

<sup>32</sup>-Gérard Lécivain ; management des organisations et stratégies : Pouvoir et gouvernance dans l'organisation, dossier N° 5, université de littoral, p : 10.

<sup>33</sup>-Jérémy Morvan, op.cit., p : 31.

## الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات

وتصف هذه النظرية الشركة على أنها مجموعة من العلاقات التعاقدية، ويمكن تعريف الوكالة بأنها عقد يقوم بموجبه واحد أو أكثر من الأفراد (الموكل) بتعيين واحد أو أكثر (الوكيل) لكي ينجز بعض الأعمال والخدمات بالنيابة عنه، وهنا يقوم الموكل بتفويض الوكيل باتخاذ القرارات.<sup>34</sup>

### ب-فروض النظرية:

تقوم نظرية الوكالة (Agency Théory) على بعض الفروض من أهمها:<sup>35</sup>

-يتميز كل من الموكل والوكيل بالرشد الاقتصادي، وكل منهما يسعى الى تعظيم منفعته الذاتية:

-اختلاف أهداف وأفضليات كل من الموكل والوكيل؛

-التباين في المخاطرة التي يتعرض لها كل من الموكل والوكيل نتيجة لاختلاف الخلفية العلمية والعملية لكل منهما.

### ج-مشكلة الوكالة:

فيما يخص مشكلة الوكالة فقد نتجت عن:<sup>36</sup>

-عدم قدرة الموكل على احكام الرقابة على أداء الوكيل.

-عدم تماثل المعلومات لكل من الموكل والوكيل حيث أن الإدارة (الوكيل) لديها معلومات أكثر من الملاك (الموكل)، بالإضافة الى أنه حتى ولو توافرت نفس المعلومات للموكل فإنه لا يستطيع قراءتها وتفسيرها بنفس القدرة التي يتمتع بها الوكيل.

## 2-نظرية تكلفة الصفقات: Théorie des couts de transaction

النظرية الحديثة لتأريخ الشركة حسب كوز (COASE) سنة 1973، هي أنّ الشركة موجودة كبديل عن أساليب صفقات أكثر تكلفة، فتكاليف الصفقات المتعلقة بالتفاوض و التعاقد و التنسيق و أداء الحقوق و الواجبات في إطار مجموعة من العقود، يمكن تخفيضها من خلال انشاء الشركة التي تعمل بمثابة وسيط بين المستهلك و مورد المدخلات، و بالتركيز على فكرة كوز، فإنّ تكاليف الصفقات تعتبر تفسير لوجود الشركة<sup>37</sup>، تقوم نظرية كوز (COASE) على أن علاقات العمل هي من تعمل على تخفيض تكاليف الصفقات و دور العمال في هذا التخفيض متعلق بنظام التشغيل، المكافآت، الترقية، مراقبة و تقييم الأداء.<sup>38</sup>

<sup>34</sup>-طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 69.

<sup>35</sup>-عماد أحمد الشرع، دور الحوكمة في تعزيز الثقة والمصادقية في التقارير المالية، دراسة ميدانية على الشركات المساهمة الكويتية، مذكرة ماجستير، علوم التدبير، تخصص محاسبة، دمشق، سوريا، 2008، ص 25.

<sup>36</sup>-طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 71.

<sup>37</sup> -Zamir Iqbal et Abbas mirakhor، Stakeholders model of Governance in islamic economic system، the fifth international conference on islamic economics and finance: sustainable development and Islamic finance in muslims countries ، 7-9october2003، kingdom of bahrain، p: 964.

<sup>38</sup> -P.milgom et j.robertrts، économie. Organisation et management, PUG, 1997, p : 47.

## الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات

تعتبر نظرية كوز من النظريات الأولى التي فسرت تكاليف الصفقات وتطرت إليها: " لو كان يمكن جمع كل المشاركين في الاقتصاد معا وتم تعيين حقوق الملكية الأولية الخاصة بكل الوحدات ذات القيمة اقتصاديا بين هؤلاء المشاركين، ولو كانوا يستطيعون عقد اتفاقيات محددة تماما وبدقة وملزمة تماما بدون تكلفة، لكان يتوجب بالتالي أن يكون الناتج خطة اقتصادية فعّالة، تاركين فقط تقسيم المنافع المكتسبة أو الغنائم يتحدد بالقوى التفاوضية للمشاركين"، وأطلق على أسباب إخفاق هذه النظرية في العلاقات الاقتصادية تعبير تكلفة الصفقة. وبشكل عام وواسع، فأَي شيء يمنع أو يعيق تحديد أو مراقبة أو تنفيذ صفقة اقتصادية هو تكلفة صفقة، وتعتبر أعمال وليامسون (WILLIAMSON) في سنة 1985،<sup>39</sup> قد شكلت فهما جيدا لهذه التكاليف.<sup>40</sup>

كتب كل من ليلاند وبيل (LELAND et PYLE) سنة 1977، أن النماذج التقليدية للأسواق المالية تجد صعوبة في تفسير الوساطة المالية، وأن المنشآت التي تمتلك نوع من الأصول وتبيع نوع آخر إن لم تكن لها تكاليف صفقات، فإن المقرضون الآخرون عليهم شراء الأصول الأولية مباشرة وتجنب التكاليف المتضمنة في الوساطة ومنها تكاليف الصفقات.<sup>41</sup>

كما دعا منطري "الاقتصاد من تكاليف الصفقات"، الى توحيد المعاملات وطرحوا السؤال الآتي: ما هي درجة نزاهة المعاملات داخل الشركة؟، ولتحقيق ذلك ينبغي تنظيم المعاملات والصفقات من خلال الإدارة (التنظيم بقواعد محددة)، وفيما يخص السلع والخدمات التي تحصل عليها الشركة من الخارج، فإن النموذج المناسب لتنظيم المعاملات هو عمليات السوق (التنظيم بالأسعار).<sup>42</sup>

### 3- نظرية التجذر: Théorie de l'enracinement.

تفسير علاقات السلطة القائمة بين الفاعلين في المنظمات والذين يبحثون عن أدوات للتأثير على نظام القرارات بعد تفضيل وتخصيص المصالح والأهداف الشخصية. أصبح الشغل الشاغل مع تطور سلطة المساهمين في المؤسسة المعاصرة وأسلوب التمويل عن طريق اللامساواة (الأسواق المالية)، هذه العلاقات خلقت مساحة وجو من المواجهات والتحالفات بين شكلين من السلطة:<sup>43</sup>

-سلطة الملكية ممثلة في المساهمين والملاك؛

-سلطة الإدارة ممثلة في المديرين الموكلين.

تفترض نظرية التجذر، أن الفاعلين في الشركة يطورون استراتيجياتهم للحفاظ على مكانتهم بالشركة والعمل على حرمان المنافسين المحتملين من الدخول إليها، هذا يسمح لهم بالرفع من سلطتهم ومن مساحة

<sup>39</sup> C.ZIED ET j. j pluchart, la gouvernance de la banque islamique, proposition de la communication, février 2006, p : 3.

<sup>40</sup> أفيناش ديكسيت، ترجمة نادر إدريس التل، صنع السياسات الاقتصادية: منظور علم سياسة تكاليف الصفقات، دار الكتاب الحديث للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 1998، ص 25.

<sup>41</sup> -Laurence scialom، économie bancaire، édition la découverte et syros، paris، 1999، p :42.

<sup>42</sup> -طلحة أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 36.

<sup>43</sup> -خلوف عقيلة، حوكمة البنوك ودورها في تفعيل حوكمة الشركات والحد من التعثر المؤسسي، مذكرة ماجستير، علوم التسير، تخصص النقود والمالية، جامعة الجزائر، 2010، ص 82.

## الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات

إدراكهم لما يجري بالشركة، حيث أن المديرين يتكونون من وكلاء ذو هينة، خاصة الذين يمكنهم استعمال موارد المؤسسة من أجل التجذر والرفع من قدرتهم وسلطتهم والحصول على مزايا أخرى (حرية النشاط، الحماية أثناء العمل والمكافآت).<sup>44</sup>

وينتج تجذر المديرين كرد فعل عن الرقابة الداخلية والخارجية الموجهة اليهم، حيث تعمل استراتيجية التجذر كمرحلة أولى على تحييد الرقابة الداخلية (مجلس الإدارة، المساهمين والأجراء) وكمرحلة ثانية تحييد الرقابة الخارجية، حيث عرف كل من أليكساندرو بيكرو (ALEXANDRE et PEQUEROT) سنة 2000، استراتيجية التجذر من جانب المديرين بأنها تهدف الى رفع مساحة الحذر والادراك باستعمال وسائل تحت تصرفهم مثل رأسمال البشري، لتحييد الرقابة و الرفع من تبعية مجموع شركاء الشركة، عملية التجذر هذه تمر من خلال مجلس الإدارة الذي يتكون من المديرين الداخليين والخارجيين باعتبارهم من يقيم مشاريع الاستثمار المقترحة من طرف فريق الإدارة، وتوجيه استراتيجية الشركة، وتسعى نظرية التجذر كذلك الى تفسير سبب استمرار مختلف الفاعلين عديبي الفعالية في الوجود في سوق يفترض أنه تنافسي والبقاء فيه للأفضل والأحسن.<sup>45</sup>

44-طلحة أحمد، مرجع سبق ذكره، ص37.

45-نفس المرجع، ص 37.

### المطلب الثاني: تجربة بعض الدول في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات

أدى الاهتمام المتزايد بمفهوم الحوكمة الى قيام العديد من دول العالم بإصدار مبادئ وقواعد خاصة بحوكمة الشركات والتي تتناسب مع البيئة الاقتصادية، الاجتماعية، والسياسية السائدة في كل بلد.

#### 1-تجربة إنجلترا في تطبيق حوكمة الشركات:

إن إخفاء المشكلات الرئيسية في الحسابات والقوائم المالية المقدمة للمستثمرين والمساهمين هي من أهم الأسباب التي أدت الى ظهور وتطور حوكمة الشركات في المملكة المتحدة، حيث تطور هذا المفهوم وتكيف حتى أصبح جزءا من ثقافة المفهوم السائدة داخل الشركات سواءا أكانت موجهة بالبورصة المالية أو غير مدرجة.<sup>46</sup>

ولهذا الغرض قامت كل من بورصة الأوراق المالية بلندن وكذلك مجلس التقارير المالية وجهات محاسبية أخرى في 1991 في البدء بدراسة كيفية إعادة الثقة مرة أخرى في التقارير المالية التي تصدرها الشركات، وكانت هذه هي الفرصة الأولى لمجتمع الأعمال للاهتمام بإجراء حوار جدي ومفتوح عن موضوع حوكمة الشركات والمسؤولية، واتخذ عمل اللجنة شكلا خاصا فقد كانت سمعة لندن كمركز تجاري عالمي على المحك نتيجة التعرض للانتقادات.<sup>47</sup>

وقد أسفر عن هذا صدور تقرير كادبوري Cadbury report والذي يعتبر حتى الآن من أهم التقارير التي تناولت مفهوم حوكمة الشركات. وتناول هذا التقرير 19 بندا وهي عبارة عن إرشادات للممارسة السليمة لمفهوم حوكمة الشركات.<sup>48</sup>

وقد لاقى هذا التقرير عند إصداره العديد من الاعتراضات من قبل الشركة بحجة أنه يمثل إعاقة لعمليات الشركة، إلا أنه وجد من ينادي بضرورة تطبيقه من أجل الصالح العام وزيادة ثقة المستثمرين والمساهمين في القوائم المالية التي تصدرها الشركات.<sup>49</sup>

وبالرغم من أن التوصيات التي تبناها هذا التقرير غير ملزمة الشركات المسجلة أسهمها في بورصة الأوراق المالية بلندن، إلا أن البورصة ترغم الشركات على أن تبين في تقريرها السنوي مدى التزامها بتلك التوصيات.<sup>50</sup>

وفي أكتوبر 1993 اعتبرت مجموعة العمل برئاسة "بول روتمان" إمكانية تنفيذ توصيات كادبوري، وأوصى التقرير بأنه يجب على الشركات المقيدة في البورصة أن يكون ضمن تقريرها المالي تقريرا عن نظم الرقابة الداخلية التي تقوم المؤسسة بتطبيقها للمحافظة على أصول الشركة.<sup>51</sup>

وفي عام 1995 ظهر تقرير لجنة (Greenbury)، الذي ركز على موضوع المزايا والمكافآت التي يحصل عليها أعضاء مجلس الإدارة، ولقد أصدرت اللجنة تقريرا مستقلا بالتعاون مع اتحاد الصناعات البريطاني يوصي

46-طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات المفاهيم-المبادئ-التجارب، مرجع سبق ذكره، ص13.

47-طلحة أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 38.

48-نفس المرجع، ص38.

49-نفس المرجع، ص 39.

50-محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 75-76.

51-طلحة أحمد، مرجع سبق ذكره، ص39.

## الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات

فيه بضرورة انشاء لجنة المكافآت التي تتكون من أعضاء غير تنفيذيين من أعضاء مجلس الإدارة تكون من مسؤولياتها مراجعة وتصميم اللوائح والأسس التي يتم على أساسها تحديد المكافآت بحيث يتناسب مع الأداء الخاص بهم، ويشمل هذا التقييم كبار المديرين التنفيذيين في الشركة، وفي العام نفسه صدرت تحت إشراف بورصة الأوراق المالية بلندن تقرير (Hampel Neparthy)، والذي ركز على دور الرقابة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات، وقد أوصى التقرير بأن مجلس الإدارة مسؤول عن نظام الرقابة المالية الداخلية، ويقصد بالرقابة الداخلية هي رقابة داخلية للحفاظ على الأصول ومسك سجلات مالية سليمة وموثوقية المعلومات المستخدمة للإفصاح عنها في التقارير المالية، وأوصى التقرير كذلك بضرورة قيام المجلس بتعميم دوري ومنتظم بالرقابة المالية الداخلية ومدى تكييف هذا النظام وملائمة مع عمليات الشركة.<sup>52</sup>

وفي عام 1998 تم تجميع التوصيات المقدمة من لجنة كادبوري واللجنة السابقة تحت ما يسمى الكود الموحد (Combined code)، ولقد أصبح هذا الكود من متطلبات قيد الشركة في بورصة الأوراق المالية بلندن، وقد تم تعديل هذا الكود سنة 2003 ليشمل أفضل الممارسات لحوكمة الشركات في ضوء الانهيارات المالية التي حدثت في الولايات المتحدة في 2002، وظهر في 2003 تقريران متعلقان بحوكمة الشركات ودور مجالس إدارة الشركات وأنظمة الرقابة الداخلية بالشركة واللجان التابعة لمجلس الإدارة وتصميم إدارة المخاطر.<sup>53</sup>

### 2- تجربة الولايات المتحدة الأمريكية في تطبيق حوكمة الشركات:

إن تطور سوق المال ووجود هيئات رقابية فعالة تشرف على المراقبة وشفافية البيانات والمعلومات التي تصدرها الشركات العاملة به، مثل هيئة الأوراق المالية (SEC)، بالإضافة إلى التطور الذي وصلت إليه مهنة المحاسبة والتدقيق أدى إلى زيادة الاهتمام بحوكمة الشركات، والزام الشركات خاصة منها المسجلة بالبورصات، بالتقيد بأفضل الممارسات التي تضمن التطبيق السليم للحوكمة. والملاحظ أن الاهتمام بالحوكمة ظهر بشكل واضح عند قيام صندوق المعاشات العامة، والذي يعتبر أكبر صندوق للمعاشات العامة في الـ.م.أ، بتعريف حوكمة الشركات وإلقاء الضوء على أهميتها ودورها في حماية حقوق المساهمون.<sup>54</sup>

قام صندوق المعاشات العامة بالـ.م.أ بإصدار مجموعة من المبادئ والخطوط الإرشادية لتطبيق حوكمة الشركات، من بعض هذه المبادئ نجد مثلاً:

- يجب أن تكون الأغلبية الجوهرية لمجلس الإدارة من أعضاء مستقلين.
- يجب أن يتم تعيين عضو مجلس الإدارة القائد من قبل أعضاء مجلس الإدارة.
- يجب أن تكون مكافأة عضو مجلس الإدارة مكونة من النقد والأسهم.
- يجب على مجلس الإدارة إقرار بيانات كتابية تتعلق بالمبادئ الخاصة بالمكافأة مع ضرورة إعادة تقييمها بصفة منتظمة.

52-طلحة أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 39.

53-محمد جميل حبوش، مرجع سبق ذكره، ص 61.

54-براهمة كنزة، مرجع سبق ذكره، ص 37.

- يجب أن يكون لدى أعضاء مجلس الإدارة المستقلين حرية الوصول الى المستشارين المستقلين لتقييم أداء المسؤول التنفيذي وأجره...

وهذه النقاط تعبر عن بعض من مبادئ الخاصة بهذا الصندوق...<sup>55</sup> أما فيما يخص القواعد الواجب التقيد بها نجد:<sup>56</sup>

- يجب على أعضاء مجلس الإدارة ومساهميها الاتفاق على تعريف موحد "للاستقلال";

- يجب على مجلس الإدارة وضع خطة فعالة لتعاقب المسؤولين التنفيذيين، كما يجب أن يحصلوا على تقارير دورية من الإدارة حول تقدم أعضاء الإدارة العليا؛

- يجب أن يحصل كل أعضاء مجلس الإدارة على حرية الوصول الى الإدارة العليا مع المسؤول التنفيذي أو رئيس مجلس الإدارة القائم الذي يعمل كوسيط؛

- يجب على مجالس الإدارة مراجعة حجمها بصفة دورية لتحديد الحجم الأكثر فعالية؛

- المسؤولين التنفيذيين المتقاعدين يجب أن لا يستمروا في العمل كأعضاء مجلس الإدارة.

في عام 1987 قامت اللجنة الوطنية الخاصة بالانحرافات في إعداد القوائم المالية والتابعة لsec ، بإصدار تقريرها المسمى تقرير تريديوي، والذي تضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات، وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية، وذلك من خلال الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية وتقوية مهنة التدقيق الخارجي أمام مجالس إدارة الشركات. وفي عام 1999 أصدر كل من بورصة نيويورك والرابطة الوطنية لتجار الأوراق المالية تقريرهما الشهير المعروف باسم (bleu ribbon report) والذي اهتم بفاعلية الدور الذي تقوم به لجان المراجعة بالشركات بشأن الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات، وتضمن هذا التقرير مسؤولية لجنة المراجعة تجاه اعداد التقارير المالية ووظيفة المراجعة الخارجية وكذلك مسؤولية لجنة المراجعة تجاه وظيفة المراجعة الداخلية.<sup>57</sup>

وأظهرت جميع التحليلات التي أجريت للتعرف على أسباب الانهيارات التي حدثت وجود خلل رئيسي في أخلاقيات وممارسة مهنتي المحاسبة والمراجعة، وبناء عليها قامت الحكومة الأمريكية في عام 2002 بتطوير تشريع جديد أسمته (sarbanes-oxley act) حيث تم إلزام الشركات المدرجة بالأسواق المالية الأمريكية بالتقيد به وتطبيق جميع بنوده.<sup>58</sup>

### 3- تجربة الدول العربية :

اهتمت العديد من الدول العربية في السنوات الأخيرة بمفهوم حوكمة الشركات، وقد عملت كثير من الهيئات والمنظمات العالمية على إرساء قواعد الحوكمة في هذه الاقتصاديات من بينها مركز المشروعات

55-براهمة كزّة، مرجع سبق ذكره، ص38.

56-نفس المرجع، ص 39.

57-محمد جميل حبوش، مرجع سبق ذكره، ص 62.

58-ظاهر شامل القشي، حازم خطيب، الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية، المجلة العربية للإدارة، العدد 02، الأردن، 2006، ص02.

## الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات

الدولية والمنتدى الدولي لحوكمة الشركات، كما قام كثير من المهتمين بمفهوم حوكمة الشركات في العديد من الدول العربية بتنظيم مجموعة من المؤتمرات والندوات والنشرات التي تهدف إلى وضع التوصيات الخاصة بالتطبيق السليم لتلك المبادئ بما يتناسب والظروف الاقتصادية والثقافية والسياسية التي تمر بها الدول العربية، ومن ضمن المبادرات التي قدمت لإرساء قواعد حوكمة الشركات نذكر ما يلي:

في سنة 2002 قام البنك الدولي بالتعاون مع وزارة التجارة الخارجية وهيئة سوق المال وبورصة الأوراق المالية وشارك فيه عدد من المراكز البحثية وشركات المحاسبة والمراجعة والمهتمين من الاقتصاديين والقانونيين بإجراء دراسة لتقييم حوكمة الشركات في مصر، وخلص التقرير إلى أهم نقاط القوة والضعف في مناخ حوكمة الشركات بكل من قطاع المال والشركات، وفي نوفمبر 2006 أصدرت الهيئة العامة لسوق المال المصرية بياناً تعهدت فيه بالالتزام بمبادئ حوكمة شركات الصادرة عن وزارة الاستثمار في أكتوبر 2005 والعمل على تنفيذها في أول جانفي 2007.<sup>59</sup>

انعقاد الندوة العاشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية بجامعة الملك سعود سنة 2003، تحت عنوان "الإفصاح المحاسبي والشفافية ودورها في دعم الرقابة والمساءلة في الشركات السعودية"، وقد تناولت مناقشة مفهوم حوكمة الشركات ومدى إمكانية تطبيقه في المملكة.<sup>60</sup>

صدور تقرير عن المنتدى الإقليمي الثاني لحوكمة الشركات الذي عقد في بيروت عام 2004، بعنوان "حوكمة الشركات في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا: تحسين الإفصاح والشفافية" وكانت أهم توصياته أن يتم إنشاء منتدى سنوي على المستويين القومي والإقليمي وفقاً لأفضل المعايير والمستويات والممارسات الدولية لتنفيذ قواعد الحوكمة.<sup>61</sup>

وفي سنة 2007 تم افتتاح أعمال منتدى حوكمة الشركات ومسؤولية الشركات الاجتماعية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا بالأردن، وضم المؤتمر مشاهير رجال الأعمال في الدول العربية.

وفي سنة 2008 عقد مركز المشروعات الدولية الخاصة في تونس وبالتعاون مع المعهد العربي لرؤساء المؤسسات ورشة عمل للصحافيين الاقتصاديين حول موضوع حوكمة المؤسسات ودور الصحافيين في الإبلاغ عن التقدم الملموس في مجال الحوكمة.<sup>62</sup>

### 4- تجربة الجزائر في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات:

كغيرها من الدول النامية حاولت الجزائر مسايرة الدول فيما يخص حوكمة الشركات، والتي أصبحت تستقطب اهتمام الجزائر في الوضع الراهن، وهذا عائد للحاجة الماسة والمتنامية لمؤسساتها قصد توطيد قدراتها

59-صبايحي نوال، واقع الحوكمة في دول مختارة-مع التركيز على تجربة الجزائر-، مداخلة في المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، الجزائر، ص 10.

60-نفس المرجع، ص 10.

61-نفس المرجع، ص 11.

62-نفس المرجع، ص 11.

التنافسية الداخلية للفوز برهانات وتحديات سوق مفتوحة ومتطورة، وفي ظل هذا السياق قامت بإصدار ميثاق الحكم الراشد.

### 1-4: عرض عام حول ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية:

في شهر جويلية من سنة 2007، تم انعقاد أول ملتقى دولي حول الحكم الراشد للمؤسسات، وقد شكل هذا الملتقى فرصة مواتية لتلاقي جميع الأطراف الفاعلة في عالم المؤسسة، وحدد لهذا الملتقى هدف جوهرى يتمثل في: تحسين المشاركين قصد فهم الموحد والدقيق لمصطلح وإشكالية الحكم الراشد للمؤسسة، من زاوية الممارسة في الواقع وسبل تطوير الأداء ببلورة الوعي بأهمية الحكم الراشد في تعزيز تنافسية المؤسسات في الجزائر وكذا الاستفادة من التجارب الدولية.<sup>63</sup>

ومن خلال فعاليات هذا الملتقى، تبلورت فكرة "إعداد ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسات"، كأول توصية وخطوة عملية تتخذ،<sup>64</sup> وقد تفاعلت مع هذا العمل العديد من الجهات (وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، مؤسسة التمويل الدولية، وبرنامج ميدا لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، المنتدى الدولي للحكم الراشد للمؤسسات...).

ويعتبر هذا الميثاق ثمرة لسلسلة الأعمال التي قادها فريق العمل بين الفترة الممتدة من نوفمبر 2007 الى نوفمبر 2008،<sup>65</sup> وقد اعتمد هذا الفريق على "مبادئ الحكم الراشد المعتمد من طرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لسنة 2004" واعتبره أهم مرجع مناسب.

ويطمح هذا الميثاق الى إعطاء انطلاقة جديدة لترقية الحكم الراشد ضمن بعد شامل ودائم للمؤسسة الجزائرية، وكذا تفعيل حوار واسع المدى حول الخطوات المستقبلية، التي يمكن اتخاذها في هذا المجال، ضمن المحاور الكبرى المكرسة في آليات الشراكة الجديدة لتنمية افريقيا (النيباد) فيما يخص بالحكم الراشد.<sup>66</sup> وقد تم عقد مؤتمر وطني في 11 مارس 2009، أعلنت فيه كل من دائرة العمل والتفكير الخاصة بالمشروعات، جمعية كير CARE، واللجنة الوطنية لحوكمة الشركات في الجزائر عن اصدار دليل حوكمة المؤسسات الجزائري، وقد تم اعداده بمساعدة كل من المنتدى العالمي لحوكمة الشركات ومؤسسة التمويل الدولية.<sup>67</sup> ويتضمن هذا الميثاق جزأين هامين:<sup>68</sup>

-الجزأ الأول يوضح الدوافع التي أدت الى زيادة أهمية وضرورة الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر؛

63-منشورات وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، اصدار 2009، ص 13.

64-نفس المرجع، ص 13.

65-نفس المرجع، ص 13.

66-نفس المرجع، ص 13.

63-فاتح غلاب، تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، دراسة لبعض المؤسسات الصناعية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص 38.

68-منشورات وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مرجع سبق ذكره، ص 17.

## الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات

-الجزأ الثاني يركز على المقاييس الأساسية التي يبني عليها الحكم الراشد للمؤسسات، فمن جهة يعرض العلاقات بين الهيئات التنظيمية للمؤسسة (الجمعية العامة، مجلس الدولة والمديرية التنفيذية)، ومن جهة أخرى علاقات المؤسسة مع الأطراف الشريكة الأخرى كالبنوك والمؤسسات المالية والممونون.

### 2-4: أهداف معايير الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية :

تهدف معايير الحكم الراشد للمؤسسة الى تحسين احترام قواعد الانصاف والشفافية والمسؤولية التبعية.

### شكل رقم (1-7): أهداف الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية.

|   |   |
|---|---|
| <b>الانصاف:</b><br>توزيع الحقوق والواجبات بين الأطراف الفاعلة وكذا الامتيازات والالتزامات المرتبطة بها، بطريقة منصفة. | <b>الشفافية:</b><br>هذه الحقوق والواجبات وكذا الصلاحيات والمسؤوليات الناجمة ينبغي أن تكون واضحة وجليّة للجميع |
| <b>المسؤولية:</b><br>مسؤولية أي فرد محددة بأهداف دقيقة وليست مقسمة.   | <b>التبعية:</b><br>كل طرف فاعل مسؤول أمام الآخر فيما يمارس من خلاله المسؤوليات المنوطة له.                    |

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

### 3-4: المؤسسات الشريكة بتنفيذ الميثاق :

إن كل المؤسسات الجزائرية معنية مبدئيا بتطبيق الحكم الراشد، غير أن الميثاق الحالي لا يدمج المؤسسات ذات الرأسمال العمومي، والتي تخرج فيما إشكالية الحكم الراشد فيما عن نطاق الميثاق الحالي لأنها ترتبط بمقاربة خاصة تتوقف على الاستعمال الجيد للأموال العمومية، إن هذا الميثاق موجه بصفة خاصة الى:<sup>69</sup>  
-مجموع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة، والتي تصبو الى ديمومة واستمرارية نشاطها كما تطمح الى فرض نفسها ضمن اقتصاد عصري وتنافسي، تلعب فيه دور المحرك للتنمية الوطنية؛  
-المؤسسات المساهمة في البورصة، أو تلك التي تتهيا لذلك.

### 4-4: العلاقات التي تربط المؤسسة مع الأطراف الفاعلة الداخليين والخارجين، وفق ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية :

<sup>69</sup>-نفس المرجع، ص 19.

## الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات

ينص ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية على معايير تربط المؤسسة مع الأطراف الفاعلة الداخليين للمؤسسة من جهة، والأطراف الخارجيين من جهة أخرى وهي كالتالي:

أ-الأطراف الفاعلة داخل المؤسسة وعلاقتهم المتبادلة:

الشكل الموالي يبين الأطراف الفاعلة الداخليين وعلاقتهم المتبادلة وفق ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر:

الشكل رقم (8-1): الأطراف الفاعلة داخل المؤسسة وفق ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر.



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

-الجمعية العامة للمساهمين: تتمثل مهامها في تقسيم الأرباح بشكل شفاف ونزيه، وفي المقابل يجب أن تصل المعلومات المتعلقة بجداول الأعمال والقرارات التي يتعين اتخاذها في الجمعية العامة في الوقت المناسب وبالشكل الملائم.

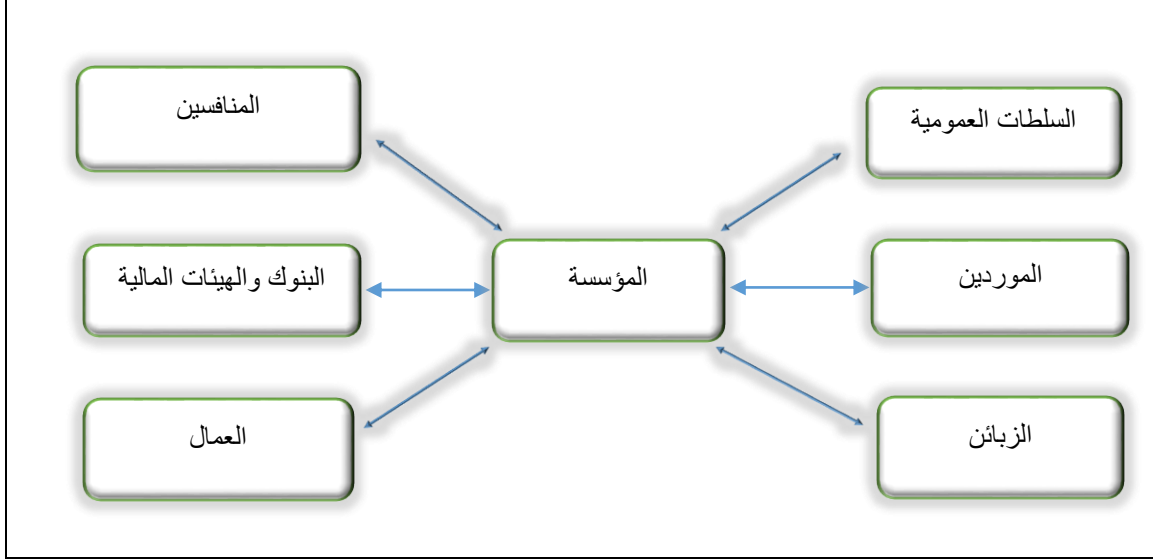
-مجلس الإدارة: حصر الميثاق مهامه في وضع استراتيجية تتناسب ومصالح المؤسسة، وتنصيب الفريق التنفيذي بالاعتماد على معايير ذات شفافية عالية، وتسير المؤسسة بعلاقية وشفافية نزهة، كما حدد الميثاق توصيات تخص مهام المجلس المرتبطة بمراقبة المؤسسة وكذا اللجان الواجب تشكيلها.

-المديرية: تعين هذه الأخيرة من طرف مجلس الإدارة الذي يكون مشرف على كل مهامها، ويجب أن يكون هناك تنسيق ما بين أهداف المديرية ومهامها مع مصالح المؤسسة والأهداف المراد تحقيقها.

ب-علاقات المؤسسة مع الأطراف الفاعلة الخارجية:

وتتضح هذه الأطراف من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (9-1): الأطراف الفاعلة الخارجيين وعلاقاتهم المتبادلة، وفق ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر.



المصدر: منشورات وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مرجع سبق ذكره، ص44.

-السلطات العمومية: باعتبار الإدارات العمومية جزء لا يتجزأ من السلطة العمومية، فإنه من مصلحتها أن ترى المؤسسات تزدهر، وهذا ما تشهد عليه العديد من إجراءات الدعم والمساعدات المالية الممنوحة من طرف الدولة، ويجب عليها بالمقابل أن تتشدد مع المؤسسات التي تكون مخالفة للقانون، وتتم عملية تحسين العلاقات مع الإدارات العمومية بما يقتضيه من المؤسسة من احترام للقانون، خاصة في ثلاثة مجالات هي: قانون العمل والضرائب وحماية البيئة.<sup>70</sup>

-الموردين: من أجل تعاون دائم، فإن الاختيار الدقيق للموردين ونوعية العلاقات الموجودة بينهم وبين المؤسسة تشكل حجر الأساس بالنسبة للإنتاج الذي يضمن السير الحسن للمؤسسة.<sup>71</sup>

-الزبائن: الملاك الحقيقيين للمؤسسة.

-العمال: هم أول زبائن للمؤسسة.

-المنافسين: أخلاق وواجبات، فهي لا تقتصر على التخاصم على حصص في السوق وعدد من الزبائن، ولكنها تبرز على أرض الواقع حين التموين لدى الموردين وتشغيل الكفاءات المطلوبة التقنية منها والتنفيذية، وبصفة أكثر عموماً في مجال تمثيل علامة المنتج أمام الغير.<sup>72</sup>

70- منشورات وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مرجع سبق ذكره، ص 44.

71- نفس المرجع، ص 45.

72- نفس المرجع، ص 45.

### خلاصة:

بعد تطرقنا لهذا الفصل والذي كان خاص بالإطار النظري لحوكمة 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.

ولقد ساهمت العديد من المنظمات الدولية وبذلت الجهود في سبيل وضع المبادئ الأساسية التي تقوم عليها حوكمة الشركات.

والجدير أيضا بالذكر هو أن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يختلف من دولة الى أخرى وهذا حسب ظروف وبيئة أعمال كل دولة، والجزائر كغيرها من هذه الدول كانت لها مساعي لتطبيق هذه المبادئ.

الفصل الثاني  
التدقيق الداخلي

التدقيق الداخلي  
ومساهمته في تطبيق

حوكمة الشركات

### تمهيد:

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 في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وهذا من خلال تقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث، المبحث الأول تحت عنوان الإطار النظري للتدقيق الداخلي والثاني يخص دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، فحين الثالث كان بعنوان التدقيق الداخلي كأحد الآليات لإرساء نظام حوكمة فعال وعلاقته بالآليات الأخرى للحوكمة.

## المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي.

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: ماهية التدقيق الداخلي.

يعد التدقيق الداخلي أحد أنواع التدقيق المحاسبي وسنوضح هذا من خلال هذا المطلب.

#### 1-عموميات حول التدقيق:

إن المتتبع لأثر التدقيق عبر التاريخ يدرك بأن هذا الأخير جاء نتيجة الحاجة الماسة إليه بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل والجماعات وأصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع والاحتفاظ بالمواد في المخزونات نيابة عنهم، فالتدقيق يرجع إذن إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المدققين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة.

والجدول الموالي سيوضح مراحل تطور التدقيق مع أهداف كل مرحلة:

جدول رقم (1-II): التطور التاريخي للتدقيق وأهدافه

| المدة                                | الأمر بالتدقيق                       | المدقق                                   | أهداف التدقيق   |
|--------------------------------------|--------------------------------------|--|---|
| من 2000 قبل الميلاد الى 1700 ميلادي. | الملك، الامبراطور، الكنيسة، الحكومة  | رجل الدين "كاتب"                         | معاينة السارق على اختلاس الأموال، وحماية الأصول.                                    |
| من 1700 ميلادي الى 1850 ميلادي       | الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين | المحاسب                                  | منع الغش ومعاينة فاعليه وحماية الأصول   |
| من 1850 الى 1900                     | الحكومة والمساهمين                   | شخص مهني في المحاسبية أو قانوني          | تجنب الغش والتأكد مصداقية الميزانية.  |
| من 1900 الى 1940                     | الحكومة والمساهمين                   | شخص مهني في التدقيق والمحاسبة            | تجنب الغش والاختفاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية                  |
| من 1940 الى 1970                     | الحكومة، البنوك والمساهمين.          | شخص مهني في التدقيق والمحاسبة            | الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية                             |
| من 1970 الى 1990                     | الحكومة وهيئات أخرى والمساهمين       | شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة | الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق. |
| ابتداء من 1800                       | الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين       | شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة | الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية ضد الغش العالمي.   |

المصدر: محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2003، ص

.7

### 1-1 مفهوم التدقيق:

لغة:

مصطلح التدقيق Auditing من كلمة لاتينية وتعني Audire والتي تعني الاستماع، حيث يعني التدقيق لغويا 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<sup>73</sup>.

### اصطلاحاً:

يعتبر التدقيق بصورة رئيسية فحص المعلومات أو البيانات المالية من طرف شخص مستقل ومحايد لأي شركة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني<sup>74</sup>، كما يعرف على أنه عملية فحص مستندات و دفاتر وسجلات المنشأة فحصاً فنياً انتقادياً محايداً للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة البيانات المالية للمنشأة اعتماداً على قوة نظام الرقابة الداخلية<sup>75</sup>، في حين عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية: على أنه عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع و أحداث اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة، وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك للتحقيق<sup>76</sup>.

### 1-2 أنواع التدقيق:

يمكن تصنيف التدقيق إلى عدة تبويات سواء من حيث عملية التدقيق، أو القائم بالتدقيق، أو من حيث الإلزام، ولذلك يمكن تبويب التدقيق من حيث الحدود، إلى التدقيق الكامل والتدقيق الجزئي، ومن حيث الفحص إلى التدقيق التفصيلي والتدقيق الاختباري، ومن حيث التوقيت إلى التدقيق النهائي والتدقيق المستمر، ومن حيث الاستقلال إلى التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، ومن حيث المدققين إلى المدقق الداخلي و المدقق الخارجي والمدقق الحكومي ومن حيث الإلزام إلى التدقيق الإلزامي والتدقيق الاختياري، ومن حيث مهمة التدقيق تدقيق البيانات المالية، وتدقيق الالتزام والتدقيق التشغيلي<sup>77</sup>، وما يهمننا من هذه التبويات هو تبويب التدقيق من حيث الاستقلال والذي يصنف التدقيق إلى تدقيق داخلي وآخر خارجي.

### 2-عموميات حول التدقيق الداخلي:

#### 1-2 النشأة:

لم يكن التدقيق الداخلي معروفاً قبل سنة 1941، فقد كان الشكل الوحيد المتعارف عليه هو التدقيق المحاسبي القانوني الخارجي، باعتبار أنّ نشأته وتطور ترافقت مع التطورات التي عرفتها تقنية المحاسبة، غير أنّ اعتماد التدقيق الخارجي لأسلوب التدقيق بالعينات من جهة ورغبة مديري الشركة في التأكد من سلامة التسجيلات المحاسبية، ومدى احترام المسيرين للقرارات والسياسات المسطرة من جهة أخرى أظهرت الحاجة

<sup>73</sup> - حامد طلبة محمد أبو هيبية، أصول المراجعة، الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، 2011، ص 12.

<sup>74</sup> - هادي التميمي، المدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 20.

<sup>75</sup> - أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص 25.

<sup>76</sup> - نفس المرجع، ص 25.

<sup>77</sup> - نفس المرجع، ص 41.

الى إنشاء وظيفة داخلية مستقلة تقوم بهذه المهام<sup>78</sup>. ولقد تم الاهتمام أكثر بهذه الوظيفة في 17 نوفمبر 1941 حيث تم إنشاء مؤسسة معهد المدققين الداخليين وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي IIA، هو منظمة دولية نشطة تلبي حاجات المدققين الداخليين على صعيد العالم، وإن المعهد متفرغ للعمل على التطوير المهني المستمر للمدققين الداخليين الأفراد منهم ومهنة التدقيق الداخلي ككل، حيث ساهم منذ إنشائه في تطوير التدقيق الداخلي و اتساع نطاق الانتفاع بخدماته.<sup>79</sup>

وفي 1947 تم إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخلي (IIA)، وفي عام 1957 تم إصدار أول قائمة معدلة لمسؤوليات التدقيق الداخلي،<sup>80</sup> ثم في 1974 تم تشكيل لجان لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني في التدقيق الداخلي.<sup>81</sup>

وبحلول سنة 1978 اعتمد المعهد معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بشكل رسمي، ولقد استهدفت هذه المعايير بصفة خاصة توحيد مهنة التدقيق الداخلي عبر العالم بأسره من خلال وضع آلية يتم من خلالها الاعتراف الكامل بالتدقيق الداخلي كمهنة<sup>82</sup>، حالياً أصبح التدقيق الداخلي بالغ الأهمية باعتباره أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية، حيث بدأ بمجال ضيق مقتصر على تدقيق القيود والسجلات المالية ثم اتجه بعد ذلك نحو المجالات الإدارية والتشغيلية<sup>83</sup>.

### 2-2 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"<sup>84</sup>

وعرف أيضاً بأنه: "نشاط تقييبي داخل المؤسسة لخدمة إدارتها، وتقوم بها إدارة داخل المؤسسة تسمى إدارة التدقيق الداخلي ومجالها عمليات ونظم معلومات وأنشطة وأقسام المشروع ككل"<sup>85</sup>.

<sup>78</sup> مزباني نور الدين، لخضاري صالح، مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر وأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 11-12 أكتوبر 2010، ص 02.

<sup>79</sup> -خالف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مرجع سبق ذكره، ص 27.

<sup>80</sup>-نفس المرجع، ص 28.

<sup>81</sup>-نفس المرجع، ص 29.

<sup>82</sup> - أحمد حلي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، مرجع سبق ذكره، ص 161.

<sup>83</sup> - 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، ص 51.

<sup>84</sup> - خلف عبد الله الوارد، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مرجع سابق سبق ذكره ص 28.

<sup>85</sup> - شحاتة السيد شحاتة، محمد السيد سرايا، محمد إبراهيم راشد، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية،

2013، ص 121.

وتم تقديم تعريف جديد من قبل معهد المدققين الداخليين سنة 2001 على أنه نشاط استشاري توكيدي مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة لتحسين عملياتها، وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر، الرقابة والتوجيه (التحكم).<sup>86</sup>

كما يعرفه المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخليين (IFACI) على أنه "نشاط مستقل وهادف، يوفر للشركة ضمانا بخصوص درجة التحكم في عملياتها، ويقدم نصائح لتحسينه، كما يساهم في خلق القيمة، ويساعد الشركة على تحقيق أهدافها من خلال عمل منهجي لتقييم عمليات إدارة المخاطر، الرقابة، الحوكمة وتقديم اقتراحات لتدعيم فعالية الإجراءات المتخذة".<sup>87</sup>

ومن هنا نجد أن هناك تطورا في مفهوم التدقيق الداخلي، فبعدما كان يقتصر على الفحص والتقييم، تعدى هذا وأصبح يقوم أيضا بوظيفتي تقييم المخاطر وتقديم الخدمات الاستشارية.

وبالتالي ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج أن التدقيق الداخلي هو:<sup>88</sup>

-نشاط توكيدي: مهمته تقديم خدمات تأكيدية للإدارة، وذلك من خلال التأكد من حسن سير العمل وفحص مختلف أنشطة المؤسسة، والتقييم الموضوعي للأدلة من أجل تقديم رأي يخص عمليات إدارة المخاطر، الحوكمة والرقابة.

-نشاط استشاري: وهذا من خلال عمليات المشورة التي تقدم للوحدات التنظيمية داخل المؤسسة وخارجها.

-نشاط موضوعي: حيث يكون بعيدا عن التحيز أثناء ممارسته لمهامه.

-نشاط مستقل: وهذا من خلال افساح المجال للمدقق الداخلي لأداء واجباته المهنية مجدية تامة بعيدا عن أي ضغوط.

### 3-أهداف التدقيق الداخلي:

إن الهدف من التدقيق الداخلي هو مساعدة جميع أفراد المؤسسة على تأدية مسؤولياتهم بفعالية، وهذا من خلال تزويدهم بمختلف المعلومات والتوصيات والتحليلات، بالإضافة إلى كونها تهدف إلى:<sup>89</sup>

-التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية وتحليلها:

ويقصد بدقة البيانات أن تكون موضوعية تعطي صورة صادقة وعادلة عن وضعية المؤسسة، وأن تكون هذه البيانات متوفرة وبشكل كامل وملائم في الوقت المناسب لخدمة الإدارة العليا والأطراف المستفيدة.

<sup>86</sup> - خلف عبد الله الوارد، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مرجع سابق سبق ذكره ص 31، ص 32.

<sup>87</sup> - براهمة كثر، مرجع سبق ذكره ص 64.

<sup>88</sup> - صالح محمد يزيد، أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة، دراسة حالة صيدال خلال الفترة 2010-2015، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2016، ص 43.

<sup>89</sup> - نفس المرجع، ص 44.

#### -حماية ممتلكات المؤسسة:

وذلك من خلال المحافظة على أصول المؤسسة من السرقة، الاختلاس أو التلاعب أو سوء الاستخدام، حيث يتأكد المدقق الداخلي من وجود التأمين اللازم وتفادي الخسائر الناشئة عن الإهمال أو عدم الكفاية.

#### -متابعة تنفيذ الخطط والسياسات والإجراءات المعممة وتقييمها:

وذلك للتأكد من إتباع العاملين في المؤسسة لهذا الخطط والسياسات وتنفيذهم لها كما رسمت، ولا يتوقف على هذا الحد بل يعمل على اكتشاف نقاط الضعف والعمل على تصحيحها.

#### -تقييم الضبط من حيث تقسيم الأعمال:

وذلك للتأكد من تسلسل تنفيذ العمليات، وتحقيق قاعدة الفصل بين وظائف الحياة، التسجيل والتنفيذ.

#### -رفع كفاية العاملين عن طريق التدريب:

إن إدارة التدقيق الداخلي بحكم المامها التام بجميع أوجه النشاط في المؤسسة وبمختلف عملياتها، فإنها الأقدر بين مختلف الأقسام والإدارات الأخرى على المساهمة الفعالة في عملية الاقتراح، ووضع البرامج المختلفة لتدريب العاملين بالتعاون مع إدارة الموارد البشرية.

#### 4-أهمية التدقيق الداخلي:

ازدادت أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسات بصورة ملحوظة نتيجة لأسباب عديدة أهمها زيادة حجم المشروعات، والتقييد في أنظمتها الإدارية والإنتاجية، وزيادة عدد الشركات متعددة الجنسيات وانتشار فروعها، وما رافق ذلك من تعقيدات في أنظمتها المالية والمحاسبية، كل هذه العوامل أدت إلى بروز عدد من المشاكل التشغيلية مثل الحاجة الى التأكد من تطابق العمليات التشغيلية مع الخطط الموضوعية، ومدى كفاية البرامج التشغيلية لتحقيق أهداف المؤسسة وهو الأمر الذي يتطلب التقييم المستمر والمساهمة المتواصلة في حلها، من قبل ذوي الخبرة والاحاطة الشاملة بأنشطة الشركة وأدائها، وكل هذه الصفات لا تنطبق إلا على المدققين الداخليين بحكم طبيعة العمل الذي يقومون به باستمرار داخل المؤسسة، حيث يكرس المدقق الداخلي كل وقته وجهده لخدمة المؤسسات التي يعمل لديها، فتصبح معرفته حول عملياتها ونظم رقابتها الداخلية أكبر بكثير من معرفة المدقق الخارجي،<sup>90</sup> وتظهر أهمية التدقيق الداخلي للإدارة من خلال تقديم الخدمات التالية:<sup>91</sup>

-خدمات وقائية: حيث تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بالتأكد من وجود حماية كافية لأصول الشركة، وحماية السياسات الإدارية من الانحراف عند التطبيق الفعلي لها.

90-كمال محمد سعيد كامل النونو، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص 25.

<sup>91</sup> نفس المرجع، ص 25، 26.

-خدمات تقييمية: حيث تعمل هذه الوظيفة على قياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية وإجراءاتها ومدى الالتزام بالسياسات الإدارية.

-خدمات إنشائية: يمكن تقديم هذه الخدمة من خلال اقتراح التحسينات اللازمة على الأنظمة الموضوعية داخل المشروع.

-حماية السياسة الإدارية من الانحراف عند التطبيق الفعلي.

#### 5-أنواع التدقيق الداخلي:

بالرغم من تعدد أنواع التدقيق الداخلي إلا أنه من الصعوبة فصل هذه الأنواع عن بعضها أثناء التدقيق، فمن الصعوبة أن يتم تدقيق تشغيلي دون الأخذ بعين الاعتبار الأثر المالي أو الأثر الإداري أو قياس مدى الالتزام بالأنظمة والتعليمات وتتمثل هذه الأنواع بما يلي:

#### أ-تدقيق الالتزام:

يهدف الى التحقق من مدى الالتزام بالأنظمة والقوانين المعمول بها والاجراءات الموضوعية من المنشأة، وتقع على عاتق إدارة التدقيق الداخلي عبء التأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات التي تصدرها المنشأة، الإمام الكامل بالقوانين واللوائح والتعليمات العامة، رقابة مدى التزام الإدارات المختلفة بتطبيق النظام الداخلي في إدارتهم.<sup>92</sup>

#### ب-التدقيق التشغيلي:

ويطلق عليه مصطلحات أخرى مثل التدقيق الإداري، تدقيق الأداء أو التدقيق الوظيفي وهو التدقيق الذي يشمل فحص الإجراءات الرقابية الخاصة بنواحي النشاطات الأخرى غير الناحية المالية أو المحاسبية، كما يعمل على تقييم الأهداف والخطط والإجراءات والهيكل التنظيمي وتقييم الأداء وأساليب الرقابة الإدارية وفحص مدى انعكاس الأثار غير المالية على أوجه نشاط الشركة، وكذا التأكد من سير برنامج التدريب للموظفين والعاملين بالشركة وتحديد كفاءة هذا البرنامج واقتراح سبل تطويره لرفع مستوى الكفاءة في أداء العمل.<sup>93</sup>

نظرا لحدائة هذا النوع من التدقيق فإنه لا يوجد تعريف مقبول قبولاً عاماً، حيث عرف على أنه: «النطاق الذي تغطيه الرقابة من حيث تقييم النشاطات التشغيلية والإدارية ونتائج الأداء النشاطات، أو الوحدات المختلفة، عما تتطلبه عملية التدقيق الداخلي التقليدية».<sup>94</sup>

<sup>92</sup> - خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص56.

<sup>93</sup> - براهيمة كزرة، مرجع سبق ذكره، ص 66.

<sup>94</sup> - خلف عبد الله الواردات، التدقيق بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 57.

### ج-التدقيق المالي:

يهدف الى التحقق من دقة البيانات ومدى الاعتماد على المعلومات المالية وكذلك المحافظة على الأصول، وفق درجة المخاطر يتم تحديد نوعية التدقيق أهو مسبق أم لاحق،<sup>95</sup>فهو يعرف على أنه "الفحص الكامل والمنظم للقوائم المالية والسجلات المحاسبية والعمليات المتعلقة بتلك السجلات، لتحديد مدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى، حيث أن التدقيق الداخلي المالي هو المجال التقليدي للتدقيق الداخلي والذي يتضمن مراجعة وتتبع القيود المحاسبية التي تعود الى الأحداث الاقتصادية التي تخص الشركة، وتدقيقها حسابيا ومسنديا، ثم التأكد من سلامتها وتطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات والأنظمة الخاصة بالشركة، كما يتضمن أيضا التحقق من وجود الأصول وحمايتها من الضياع والاختلاس وكذا فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة، ومن هنا نجد أن التدقيق الداخلي المالي يقوم بنفس أعمال التدقيق الخارجي، لكن وجهة الاختلاف هو أن الشخص القائم بالتدقيق الداخلي المالي هو موظف من داخل الشركة.<sup>96</sup>

ويمكن التوحيد بين التدقيق الداخلي المالي والتشغيلي في مفهوم واحد يسمى "شمولية التدقيق الداخلي الحديث"، حيث نجد أن الاتجاهات الحديثة في وقتنا الحالي تقوم على شمولية التدقيق الداخلي لكافة العمليات في الشركة، لأنه من الصعب وضع حدود فاصلة لأنواع التدقيق الداخلي، لذلك أصبح هناك ما يعرف بالتدقيق التشغيلي الشامل.<sup>97</sup>

<sup>95</sup>-نفس المرجع، ص 57.

<sup>96</sup>-كنزة براهيمة، مرجع سبق ذكره، ص 66.

<sup>97</sup>-نفس المرجع، ص 66، 67.

المطلب الثاني: اتجاهات التطور في إطار ممارسة مهنة التدقيق الداخلي

### 1- تطور الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي:

استنادا الى مفهوم التدقيق الداخلي الجديد وأهدافه فقد قسم الميثاق الأخلاقي الى مكونين هما:<sup>98</sup>

أ-المبادئ المرتبطة بالمهنة وتطبيق معايير التدقيق الداخلي.

ب-قواعد السلوك والتي تصف معيار السلوك المتوقع للمدققين الداخليين، وتساعد في تفسير المبادئ في التطبيق العملي والمعدة كدليل للسلوك الأخلاقي للمدققين الداخليين.

فالأخلاقيات بوجه عام تعرف بأنها "مجموعة من المبادئ أو القيم التي تتمثل في القوانين، القواعد التنظيمية، المواعظ الدينية، موثيق العمل للجماعات المهنية، مثل المحاسبين وموثيق السلوك في المنظمات المختلفة".<sup>99</sup>

أما بالنسبة للسلوك الأخلاقي فهو يعني أنه "ضمان الالتزام السلوكي، من خلال الالتزام بالأخلاقيات الحميدة وقواعد السلوك المهني الرشيد والتوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالشركة والشفافية في تقييم المعلومات وغيرها".<sup>100</sup>

وقد تضمن كل مبدأ مجموعة من القواعد السلوكية كما يلي:<sup>101</sup>

المبدأ الأول: النزاهة ويتضمن القواعد السلوكية التالية:

- 1- يجب على المدققين الداخليين أداء عملهم بأمانة وحذر ومسؤولية.
- 2- يجب على المدققين الداخليين أن يحافظوا على القانون ويتوقعوا اكتشاف أية أفعال بواسطة القانون أو المهنة.
- 3- يجب على المدققين الداخليين أن لا يشتركوا في أنشطة غير قانونية أو غير معروفة تكون معيبة Discreditable لمهنة التدقيق الداخلي أو المنظمة التي يعملون بها.
- 4- يجب على المدققين الداخليين أن يحترموا ويساهموا في تحقيق الأهداف الشرعية والأخلاقية للمنظمة التي يعملون بها.

المبدأ الثاني: الموضوعية وتتضمن القواعد السلوكية التالية:

<sup>98</sup>- أحمد حلي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، مرجع سبق ذكره، ص 48.

<sup>99</sup>- أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 210.

<sup>100</sup>- صلاح حسن، البنوك والمصارف ومنظمات الأعمال معايير حوكمة المؤسسات المالية، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2011، ص 133.

<sup>101</sup>- أحمد حلي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، مرجع سبق ذكره، ص 48، 49.

1- يجب على المدققين الداخليين أن لا يشاركون في أية أنشطة أو علاقات ربما تضعف أو من المفترض أن تضعف تقييم غير متحيز.

2- يجب على المدققين الداخليين ألا يقبلوا أية شيء ربما يضعف أو من المفترض أن يضعف حكمهم المهني.

3- يجب على المدققين الداخليين الإفصاح عن كل الحقائق المادية التي عرفوها أثناء قيامهم بواجباتهم والتي إن لم يفصحوا عنها ربما تؤدي إلى تشويه Distort تقاريرهم عن الأنشطة التي يراجعونها.

المبدأ الثالث: السرية وتضمن القواعد السلوكية التالية:

1- يجب على المدققين الداخليين أن يكونوا عقلاء بشأن استخدام وحماية المعلومات المكتسبة أثناء القيام بواجباتهم.

2- يجب على المدققين الداخليين أن لا يستخدموا المعلومات لأي مكسب شخصي أو بأي أسلوب لا يتفق مع القانون أو يضر بالأهداف الشرعية والأخلاقية للمنظمة التي يعملون بها.

المبدأ الرابع: الكفاءة المهنية وتضمن القواعد السلوكية التالية:

1- يجب على المدققين الداخليين أن يؤدوا فقط الخدمات بالمعرفة والمهارة الضرورية والخبرة.

2- يجب على المدققين الداخليين أن يؤدوا خدمات التدقيق الداخلي طبقاً لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

3- يجب على المدققين الداخليين أن يحسنوا باستمرار كفاءتهم وفعالية وجودة خدماتهم.

2- تطور معايير مهنة التدقيق الداخلي:

يجمع علماء الاجتماع على توافق مجموعة من معايير الأداء المهني يعتبر من بين الأمور الأساسية التي ينبغي توافرها لأي عمل مهني متطور وناجح، فقديمًا قال العرب لا تأخذ العلم إلا مع دليله.<sup>102</sup>

ولهذا تم وضع معايير خاصة بمهنة التدقيق الداخلي، بحيث تكون الإطار العام لمعايير التدقيق الداخلي التي وضعها معهد المدققين الداخليين بأمريكا عام 1978 والتي عدلت عام 1993 من خمسة معايير عامة تم تبويبها في مجموعات وتتضمن 25 معياراً فرعياً، بينما يتكون الإطار العام للمعايير المهنية الجديدة من مجموعتين هما:<sup>103</sup>

<sup>102</sup>-خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 85.

<sup>103</sup>-أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، مرجع سبق ذكره، ص 50.

الأولى: معايير السمات Attribute Standards (سلسلة الألف) التي تتناول معايير السمات خصائص المنظمات والأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي.

الثانية: معايير الأداء Performanee Standards (سلسلة الألفين) التي تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي، والمعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة.

بينما معايير التنفيذ Implementation Standards (سلسلة nnnn.xn)، فتتولى تطبيق معايير السمات ومعايير الأداء على أنواع محددة من الأنشطة مثل فحص الغش والتدليس والرقابة الذاتية على المنظمة.

كما توجد فئة واحدة من معايير السمات ومن معايير الأداء، لكنه قد يكون هناك فئات متعددة من معايير التنفيذ: فئة لكل نشاط رئيسي من أنشطة التدقيق الداخلي مثل الأنشطة الاستشارية التي يشار إليها بحرف C بعد رقم المعيار كما في nnnn.c1 أو أنشطة التأكيد التي يشار إليها بحرف A بعد رقم المعيار كما في nnnnA1 ... إلخ.

ومن أهم التطورات التي عرفتها معايير التدقيق الداخلي كانت على النحو التالي:<sup>104</sup>

أولاً: معايير السمات:

فقد تضمن المعيار 1130/1100 - بشأن الاستقلال والموضوعية - ما يلي: "أن تعرضت الاستقلالية أو الموضوعية للتهديد شكلاً أو موضوعاً، فإنه ينبغي الإبلاغ عن ذلك للجهات المعنية ويتوقف مدى الإبلاغ على طبيعة العوامل التي تهدد الاستقلالية أو الموضوعية ومن هذه العوامل:

أ- بالنسبة لخدمة التأكيد (A1130) - (A2):

- 1- ينبغي أن يمتنع المدققون الداخليين عن تقييم عمليات محددة كانوا مسؤولين عن تقييمها في السابق، فمن المفترض أن تتأثر الموضوعية على نحو سلبي إن أدى المدقق خدمات عن نشاط كان مسؤولاً عنه سابقاً.
- 2- ينبغي أن يكون هناك طرف خارجي مسؤول عن الوظائف التي يؤديها كبير المدققين.

ب- بالنسبة لخدمة الاستشارة: (C1130) - (C2):

- 1- يمكن أن يقدم المدققون الداخليون خدمات استشارية عن عمليات كانوا مسؤولين عنها سابقاً.
- 2- إذا كان من المحتمل أن يقع ما يهدد استقلالية أو موضوعية المدققين الداخليين عن أداءهم لخدمات استشارية، فإنه ينبغي الإفصاح عن ذلك للعميل قبل تقديم الاستشارة.

كما تضمن المعيار 1220/122 - بشأن العناية المهنية اللازمة - ما يلي:

<sup>104</sup> - أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، مرجع سبق ذكره، ص 51-53.

أ- بالنسبة لخدمة التأكيد (A11220) – (A2):

1- على المدقق الداخلي أن يلتزم بالعناية المهنية الواجبة وأن يأخذ في عين الاعتبار ما يلي:

-مدى العمل المطلوب لأداء أهداف التدقيق.

-مدى كفاية وفعالية إدارة المخاطر وعمليات التحكم والرقابة.

-احتمال حدوث أخطاء جوهرية أو حالات عدم الالتزام.

-تكلفة العمل المؤدي قياسيا الى منفعه.

2- على المدقق الداخلي أن ينتبه للمخاطر الجوهرية التي قد تؤثر على الأهداف والعمليات أو الموارد.

ب- بالنسبة لخدمة الاستشارة (C11130):

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

-حاجات وتوقعات العميل بما في ذلك توصيل النتائج إليه.

-التعقد النسبي ومدى العمل المطلوب لتحقيق أهداف العمل.

-تكلفة العمل الاستشاري قياسيا الى المنافع المختلفة منه.

ثانيا: معايير الأداء:

فقد أشار المعيار 2010 بشأن التخطيط الى الآتي: " على كبير المدققين أن يضع الخطط الخاصة بالمخاطر

لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي بما يتماشى مع الأهداف التنظيمية مع مراعاة ما يلي:

أ- بالنسبة لخدمة التأكيد (2010) (A): ينبغي أن تستند خطة نشاط التدقيق الداخلي على تقييم المخاطر التي

تتم مرة كل سنة على الأقل.

ب- بالنسبة لخدمة الاستشارة (2010) (C1): على كبير المدققين أن ينظر في أمر قبول الاستشارات بناء على

استهداف تحسين إدارة المخاطر وتحسين عمليات المنظمة، وينبغي أن تشمل الخطة على الأعمال الاستشارية

الملزم القيام بها.

من هنا نجد أن مهنة التدقيق الداخلي قد تطورت، كما أنها اكتسبت دورا بالغا في الأهمية داخل مختلف

أنواع الشركات، سواء كانت شركات صناعية أو حكومية أو غير هادفة للربح، كما أن المعلومات الناتجة عن

المدققين الداخليين قد تساعد على اتخاذ القرارات داخل الشركة وخارجها، وهو ما يؤدي الى الاستخدام

الكفاء والفعال للموارد التنظيمية النادرة للشركة، إضافة الى ذلك فإن مهنة التدقيق الداخلي أصبحت لها

مسؤولية واسعة اتجاه الشركة ذاتها، واتجاه أصحاب المصالح، كما أن وظيفة التدقيق الداخلي بتقديمها

لخدمات استشارية فهي تساهم بشكل كبير في تحسين حوكمة الشركات.<sup>105</sup> والملحق رقم 01 يضم المجموعة الأولى والثانية من قائمة معايير التدقيق الداخلي الجديدة.

### المطلب الثالث: أثر تطور إطار ممارسة مهنة التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات

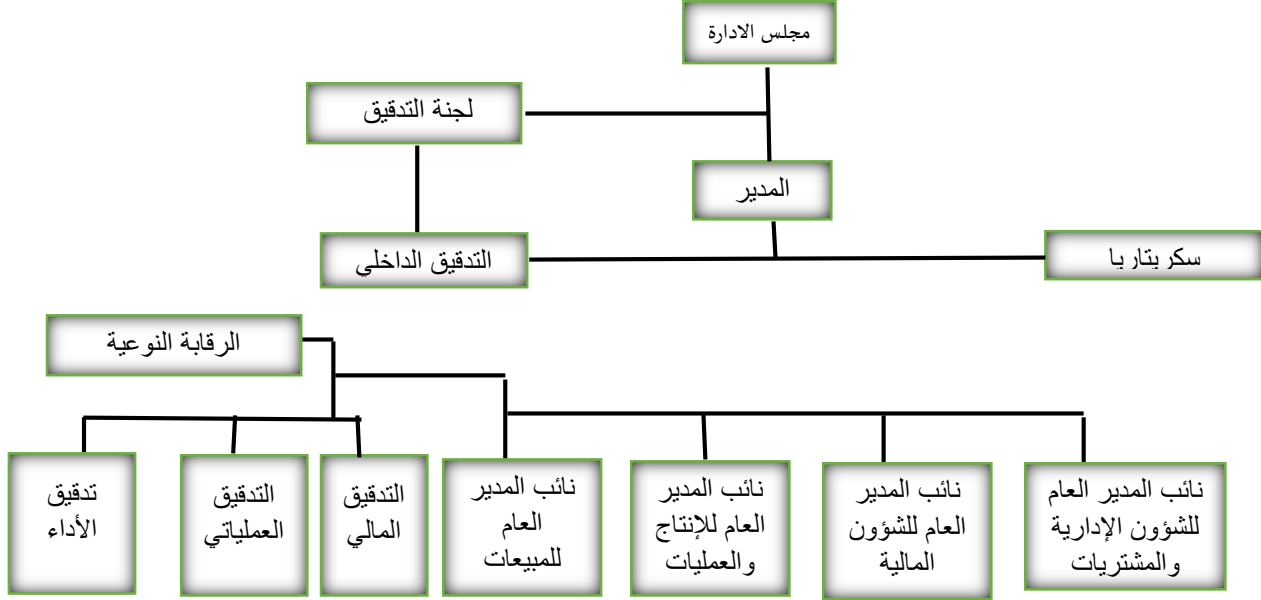
يعرف السيد أديان كادبوري الحوكمة المؤسسية بأنها "النظام الذي يتم به توجيه الشركات وضبطها"، حيث يحدد الهيكل السليم للحوكمة المؤسسية توزيع الحقوق والمسؤوليات بين الأطراف المختلفة داخل المؤسسة، بما في ذلك مجلس الإدارة والمديرون والمساهمون وأصحاب المصالح، كما يحدد قواعد وإجراءات اتخاذ القرار داخل المؤسسة، ولطالما كان وضع الضوابط الرقابية الصحيحة والتأكد من عملها هو قلب الحوكمة المؤسسية، وبناءا عليه عادة ما تكون لدى المؤسسات أنظمة متعددة المستويات للضوابط الرقابية، وعادة ما يوجد أول مستوى داخل كل إدارة حيث تضمن إجراءات العمل وجود ضوابط رقابية بهدف تقليل مجال الأخطاء وسوء الإدارة، فيما يحصل الرئيس التنفيذي على تطمينات بأن ضوابط الرقابة الداخلية كافية وتعمل بشكل جيد من خلال وظيفة التدقيق الداخلي، ولكن لأن المسؤولية النهائية عن حوكمة الشركات تقع على عاتق مجلس الإدارة، فإن تأسيس لجنة تدقيق فعالة يعد أداة رئيسية يمتلكها المجلس للإشراف على عمل المؤسسة.<sup>106</sup>

ولهذا ومن أجل تحقيق أحسن النتائج، قام معهد المدققين الداخليين بتمييز مهنة التدقيق الداخلي عن غيرها بالاستقلالية، فتجد أن موقع دائرة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي يكون مرتبطا مباشرة، إما بالمدير العام أو مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق التابعة له، فحين يكون منفصلا عن باقي الوظائف وهو ما يتضح من خلال الشكل التالي:

105- أشرف جمال، الدور المتنامي للتدقيق الداخلي في مجال الحوكمة المؤسسية، مقالة من مجلة المدقق الداخلي، الشرق الأوسط، مارس 2015، [WWW.INTERNALAUDITOR.ME](http://WWW.INTERNALAUDITOR.ME)، تم الاطلاع 2017/03/21، الساعة 22:19، ص 22.

106- نفس المرجع، ص 23.

شكل رقم (1-II): نموذج لموقع وحدة التدقيق الداخلي



المصدر: خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 67.

ومن خلال هذا الشكل، نجد أن هذا الهيكل يضمن الاستقلالية التامة لوظيفة التدقيق الداخلي من خلال رفعه للتقارير مباشرة الى لجنة تدقيق مستقلة، التي لديها حق المساءلة الإدارية لقسم التدقيق الداخلي ولكن نظرا لانشغالات أعضاء هذه اللجنة بأمر خارج الشركة، فإن قسم التدقيق الداخلي من الناحية العملية يكون تحت مساءلة الإدارة العليا.

وحسب تعريف معهد المدققين الداخليين فإن "التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة ويشير هذا التعريف بوضوح الى أن دور وظيفة التدقيق الداخلي يجب أن يحدد وينظر إليه بشكل إيجابي وليس سلبيا، ويجب أن يذهب الدور الإيجابي الى ما هو أبعد من المفهوم التقليدي المتمثل في الرقابة على أصول الشركة وحمايتها والامتثال للقوانين وتطبيق سياسات الشركة، فدور التدقيق الداخلي يجب أن يركز أكثر على خلق القيمة للمؤسسة وتقييم واقتراح التحسينات على أنظمة الحوكمة المؤسسية للشركات

وعليه سيكون مفهوم خلق القيمة جزءاً لا يتجزأ من التأكد من أن الشركة تحقق نجاحاً على المدى البعيد وأنها تضيف قيمة للمجتمع بشكل عام.<sup>107</sup>

وتلعب وظيفة التدقيق الداخلي الفعالة دوراً أساسياً في مساعدة مجلس الإدارة على القيام بمسؤولياتها المتعلقة بالحوكمة والرقابة، وعليه يجب على مجلس الإدارة تأسيس نهج عام صحيح في الشركة وضمان تقديم الدعم للتدقيق الداخلي على كل المستويات داخل المؤسسة، وينبغي تبليغ الجميع وتوعيتهم بأن التدقيق الداخلي يساعد مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية في حماية أصول المؤسسة وسمعتها واستدامتها، وبالتالي يمتد دوره ليشمل ما هو أبعد من الرقابة المالية، فيشمل على المعلومات غير المالية وعلى الضوابط الرقابية المحيطة بإنتاج تلك المعلومات كذلك.

ونظراً لأهمية دور التدقيق الداخلي بخصوص الحوكمة فنجد أن معهد المدققين الداخليين قاموا بإصدار المعيار رقم 2110 حول "الحوكمة" ينص على أن "وظيفة التدقيق الداخلي الفعالة توفر تطمينا بأن هناك عمليات حوكمة مؤسسية مناسبة وإجراءات رقابة داخلية في مكانها المناسب، وينبغي أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بالتقييم وتقديم التوصيات المناسبة لتحسين عملية الحوكمة بما يكفل تحقيق الأهداف التالية:<sup>108</sup>

- تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة داخل المؤسسة.

- تأكيد فعالية إدارة الأداء والمساءلة داخل المؤسسة.

- إبلاغ المعلومات حول المخاطر والرقابة للجهات المناسبة داخل المؤسسة.

- تنسيق الأنشطة وإيصال المعلومات بين مجلس الإدارة والمدققين الداخليين والخارجيين والإدارة بشكل فعال.

ومن هنا نتوصل إلى أن التدقيق الداخلي هو جزء لا يتجزأ من نظام الحوكمة وهذا بطبيعة الحال ما أكدت عليه العديد من القوانين الصادرة في حوكمة الشركات، فمثلاً نجد قانون كينج الثالث الذي نص في تقريره على أن يتم إنشاء التدقيق الداخلي بشكل استراتيجي ليحقق أهدافه، كما اقترح أن يرفع التدقيق الداخلي التقارير وظيفياً إلى رئيس لجنة التدقيق، وحيث أن مسار رفع التقارير الوظيفية بالنسبة للتدقيق الداخلي هو المصدر الأهم لاستقلاله وسلطته.<sup>109</sup>

<sup>107</sup>- أشرف جمال، مرجع سبق ذكره، ص 23.

<sup>108</sup>- نفس المرجع، ص 23.

<sup>109</sup>- نفس المرجع، ص 23.

## المبحث الثاني: دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات

كما تم ذكره سابقاً فإن التدقيق الداخلي يعد جزءاً لا يتجزأ من نظام الحوكمة وهذا يظهر من خلال وظائفه المتعددة، فهذا الأخير يعمل مع مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، ولجنة المخاطر إن وجدت، من أجل إدارة المخاطر وضمان فعالية الرقابة الداخلية ككل.

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

يعد نظام الرقابة الداخلية ذو أهمية لتحقيق السير السليم والمحكم للمؤسسات، كما أنه الأساس الذي يعتمد عليه في متابعة تنفيذ الخطط المرسومة التي تجسد سياستها من أجل الوصول إلى الأهداف التي تسعى لتحقيقها، ولهذا فإن تقييم هذا النظام ضروري من أجل بلوغ هذه الأهداف.

#### 1- ماهية نظام الرقابة الداخلية:

##### 1-1: مفهوم نظام الرقابة الداخلية:

أخذ مصطلح الرقابة الداخلية في الفترة الأخيرة محل مصطلح الضبط الداخلي، والذي كان يستعمله المحاسبون ورجال الأعمال في الماضي، حيث كان يقصد به الإجراءات والطرق المستخدمة في الشركة للمحافظة على النقدية والأصول الأخرى واكتشاف الأخطاء للمحافظة على دقة الحسابات، كما أن هذا التغيير في المصطلح تبعه توسع في مفهوم وأغراض الرقابة الداخلية، وأصبح الضبط الداخلي إحدى حلقاتها.<sup>110</sup>

ونتيجة للدور الهام الذي تلعبه أنظمة الرقابة الداخلية في نجاح الشركات، فقد حظيت باهتمام العديد من الهيئات المحاسبية المتخصصة التي سعت إلى تطوير مفهوم الرقابة الداخلية بصورة مستمرة.

فقد عرفتها لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي لمحاسبين القانونيين AICPA على أنها "تتمثل في تلك الخطة التنظيمية والأساليب المتبعة من قبل الإدارة في المؤسسة، بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى إمكانية الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة".<sup>111</sup>

كما عرفها المعيار الدولي لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة رقم 400، الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC على أنها "كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى أهدافها، مع ضمان إدارة منظمة وكفاءة عمل عالية بالإضافة إلى الالتزام بسياسات حماية الأصول، منع الغش، اكتشاف الأخطاء والتحقق من دقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثقة في الوقت المناسب".<sup>112</sup>

110- حازم هاشم الألويسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجزء الأول: المراجعة نظرياً، الطبعة الأولى، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2003، ص 214-213.

111- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2004، ص 228.

112- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة-الناحية النظرية-دار المسيرة، الطبعة الثانية، عمان، 2009، ص 207.

ومما سبق يتضح أن أهداف الرقابة الداخلية تشتمل أساساً على تنظيم المشروع لتوضيح السلطات، الصلاحيات والمسؤوليات، وحماية أصول الشركة من التلاعب والاختلاس وسوء الاستعمال، وكذا التأكد من دقة البيانات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الإدارية وتشجيع الالتزام بها، مع رفع مستوى كفاءة العمل وكذا تقييم مستويات التنفيذ في الأقسام المختلفة بالشركة.<sup>113</sup>

### 2-1: أنواع الرقابة الداخلية:

للقابة الداخلية ثلاث أنواع رئيسية هي:

أ- نظام الرقابة الإدارية: تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة التي تستعملها المؤسسة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية عن طريق ضمان الالتزام بالسياسات الإدارية، الاستخدام الاقتصادي للكفاء للموارد والتوزيع المناسب للمسؤوليات والصلاحيات، ولتحقيق ذلك فهي تعتمد على وسائل متعددة مثل الكشوف الإحصائية، دراسة الوقت والحركة، تقارير الأداء، رقابة الجودة، الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية، استخدام الخرائط والرسوم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين وهي متعلقة بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية والمالية.<sup>114</sup>

ب- نظام الرقابة المحاسبية: هي تلك الخطة التنظيمية التي تضعها المؤسسة والتي تبين فيها الإجراءات المتبعة والمستخدم من أجل حماية أصولها، والتأكد من صحة بياناتها ومعلوماتها المحاسبية، المالية لتحديد درجة إمكانية الاعتماد عليها، ولكل مؤسسة سواء كانت إنتاجية أو خدمية طريقة رئيسية في كيفية تنفيذ وتسجيل أنشطتها المختلفة وإثباتها محاسبياً، ويجب أن تكون الأطراف المسؤولة عن ذلك على علم بأهمية ووظائف النظام المحاسبي، وتتضمن أساليب الرقابة المحاسبية نظاماً لتفويض السلطة ومنح الصلاحيات وكذلك الفصل بين المسؤوليات الوظيفية التي تتعلق بإمسك السجلات والتقارير المحاسبية وتلك التي تتعلق بالعمليات أو الاحتفاظ بالأصول، و تتمثل وظائف ذلك النظام في:<sup>115</sup>

- تسجيل وتجميع المعلومات والأرقام من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية؛

- فرض الرقابة والسيطرة ومنع الغش والتلاعبات؛

- إعداد الجداول والتقارير المالية لأغراض التحليل المالي.

ج- نظام الضبط الداخلي: يشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في تحقيق أهدافه على تقسيم العمل

<sup>113</sup>-براهمة كززة، مرجع سبق ذكره، ص 82.

<sup>114</sup>-خالف أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 229.

<sup>115</sup>-تامر محمد مهدي، أثر استخدام الحاسب الإلكتروني على أنظمة الرقابة الداخلية، مجلة جامعة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 12، العدد 4، العراق، 2010، ص 180.

مع الرقابة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.<sup>116</sup>

### 3-1: أهداف نظام الرقابة الداخلية:

لنظام الرقابة الداخلية العديد من الأهداف، بحيث أن كل هدف يسعى لخدمة المؤسسة ومساعدتها، من بين هذه الأهداف نجد:

-حماية أصول المؤسسة؛

-ضمان مصداقية ودقة المعلومات المالية والتشغيلية؛

-الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية؛

-الالتزام بالإجراءات والسياسات الإدارية المرسومة؛

-توفير مصادر المعلومات.

### 4-1: المتعاملون مع الرقابة الداخلية:

-مجلس الإدارة: له سلطة المراقبة والفحص واتخاذ كل الإجراءات المناسبة من أجل النظام.

-الإدارة العامة أو المديرية: الجهة المكلفة بتعريف وتحديد النظام الذي يناسب وضعية الشركة.

-التدقيق الداخلي: تقييم النظام وتقديم مختلف التوصيات اللازمة لتحسينه لكن دون التدخل في وضعه.

موظفو الشركة: المعرفة التامة بكيفية تصميم وتشغيل النظام.

### 2-العلاقة بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية:

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي جزء مهم من نظام الرقابة الداخلية، فهي تقع على قمة هذا النظام كما أنها من أهم عناصره، تضعها إدارة المؤسسة بقصد فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ولتساهم في إضافة قيمة في أدائها عن طريق الخدمات الاستشارية، كما أن المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ألزمت وجود تدقيق داخلي مستقل يقوم على التحسين المستمر لنظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط الضعف فيها، وهذا من خلال المعيار رقم 2130-الرقابة- والذي نص على: "يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المنشأة في الحفاظ على ضوابط رقابية فعلية من خلال تقييم فعاليتها وكفائتها، والدفع لتحسينها المستمر"،<sup>117</sup> كما ينص على: "يجب على نشاط التدقيق

<sup>116</sup>-خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 230.

<sup>117</sup>-الجمعية السعودية للمدققين الداخليين، المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، الموقع الإلكتروني [www.iaa.org.sa](http://www.iaa.org.sa)، تاريخ الاطلاع:

2017/03/24، 18:44، ص 14.

تقييم مدى ملائمة وفعالية الضوابط الرقابية في التعامل مع مخاطر المنشأ المتعلقة بالحوكمة والعمليات وأنظمة المعلومات بالنظر إلى:<sup>118</sup>

-تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

-وثوقية ومصداقية البيانات المالية والمعلومات التشغيلية.

-فعالية وكفاية العمليات والبرامج.

-حماية الأصول.

-الامتثال للقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات والعقود.

ونص أيضا المعيار رقم 2130 أ.1 على: "يجب على المدققين الداخليين استعمال معرفتهم بالضوابط الرقابية المكتسبة من خلال انجازهم للمهام الاستشارية وذلك عند تقييم مسار الرقابة بالمؤسسة".<sup>119</sup>

وبالتالي فإن وظيفة التدقيق الداخلي تمثل إحدى حلقات الاتصال والرقابة بين موظفي المؤسسة، حيث أن واجب التدقيق الداخلي يتمثل في المساعدة من أجل المحافظة على أنشطة المؤسسة، وفي نفس الوقت المحافظة على خطوط الاتصال بين القائمين على هذه الأنشطة، لا سيما وأن المؤسسات تعيش وتتطور في محيط سريع التغير، وهنا يظهر دور التدقيق في تحسين عملية الاتصال سواءً بين الإدارة العليا والمستويات التنفيذية الأخرى، أو فيما بين هذه المستويات التنفيذية بعضها البعض.<sup>120</sup>

يمكن اظهار الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي فيما يخص الرقابة الداخلية فيما يلي:<sup>121</sup>

-تقديم تأكيدات حول مدى الالتزام بالرقابة الداخلية؛

-تقديم خدمات استشارية حول السياسات والإجراءات الرقابية المناسبة للمخاطر؛

-تقديم درجة تأكيد حول مدى ملائمة نظام الرقابة الداخلية للمخاطر التي تواجهها المؤسسة.

ومن هنا نستنتج أن التدقيق الداخلي ما هو إلا أداة من أدوات الرقابة الداخلية، الغرض منه هو قياس مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية داخل المؤسسة والتأكد من دقة وفعالية الأنظمة والإجراءات المتبعة، ورفع التقارير إلى الإدارة العليا.

فالتدقيق الداخلي يعمل على منع وتقليل حدوث الأخطاء وهذا ما يزيد الحاجة له، فطالما أن الإدارة بحاجة لمعلومات كافية وخبرة بإجراءات الرقابة، وتقديم النصائح للمديرين في المحاولة للتقليل ومنع الأخطاء أيضا.

<sup>118</sup> - الجمعية السعودية للمدققين الداخليين، مرجع سبق ذكره، ص 14.

<sup>119</sup> نفس المرجع، ص 14.

<sup>120</sup> - العمرات أحمد صالح، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار النشر، الأردن، 1990، ص 121.

<sup>121</sup> - خليل عبد اللطيف محمد، نموذج مقترح لإدارة وتقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء التوجهات المعاصرة، مجلة جامعة الزقازيق للبحوث التجارية، المجلد 25، العدد 1، مصر 2003، 60.

## المطلب الثاني: دور المدقق الداخلي في إدارة المخاطر

بالإضافة الى تقييم نظام الرقابة الداخلية فإن نشاط التدقيق الداخلي يشمل أيضا متابعة وتقييم فعالية نظام إدارة المخاطر في المؤسسة، وتقييم مختلف المخاطر في المجالات التي يتم تدقيقها ورفع نتائج ذلك التقييم الى الإدارة العليا أو لجنة التدقيق أو الاثنين معا.

### 1- ماهية إدارة المخاطر:

قد تتواجد المخاطر في أي مكان في المؤسسة، وعلى هذا يجب أن تدار بشكل منفرد وعلى مستوى المؤسسة ككل، وهذا الأمر الذي زاد من أهمية الحديث عن تسيير وإدارة المخاطر.

#### 1-1: تعريف المخاطر:

يعتبر الخطر، المجازفة والمخاطرة مصطلحات مرتبطة فيما بينها لكنها لا تحمل نفس المعنى، حيث أن الخطر يعتبر السبب في حدوث الخسارة،<sup>122</sup> مثلا خطر انخفاض الأسعار، خطر الحريق أو السرقة وغيرها من مسببات الخسارة، أما بالنسبة للمجازفة فهي الحالة التي قد تخلق أو تزيد من فرص حدوث الخسارة بسبب خطر ما، ومن الممكن أن يكون شيء ما خطرا ومجازفة معا،<sup>123</sup> في حين المخاطرة وهو مصطلح مستمد من الكلمة الإيطالية Risicare، وتعني الخسارة المتوقعة للقرار في ظل حدث معين، كما تعرف على أنها الحالة التي يكون فيها إمكانية حدوث انحراف معاكس عن النتيجة المرغوبة أو المتوقعة لأسعار الفائدة أو التي تسبب ضرر أو تؤدي الى الخسارة.

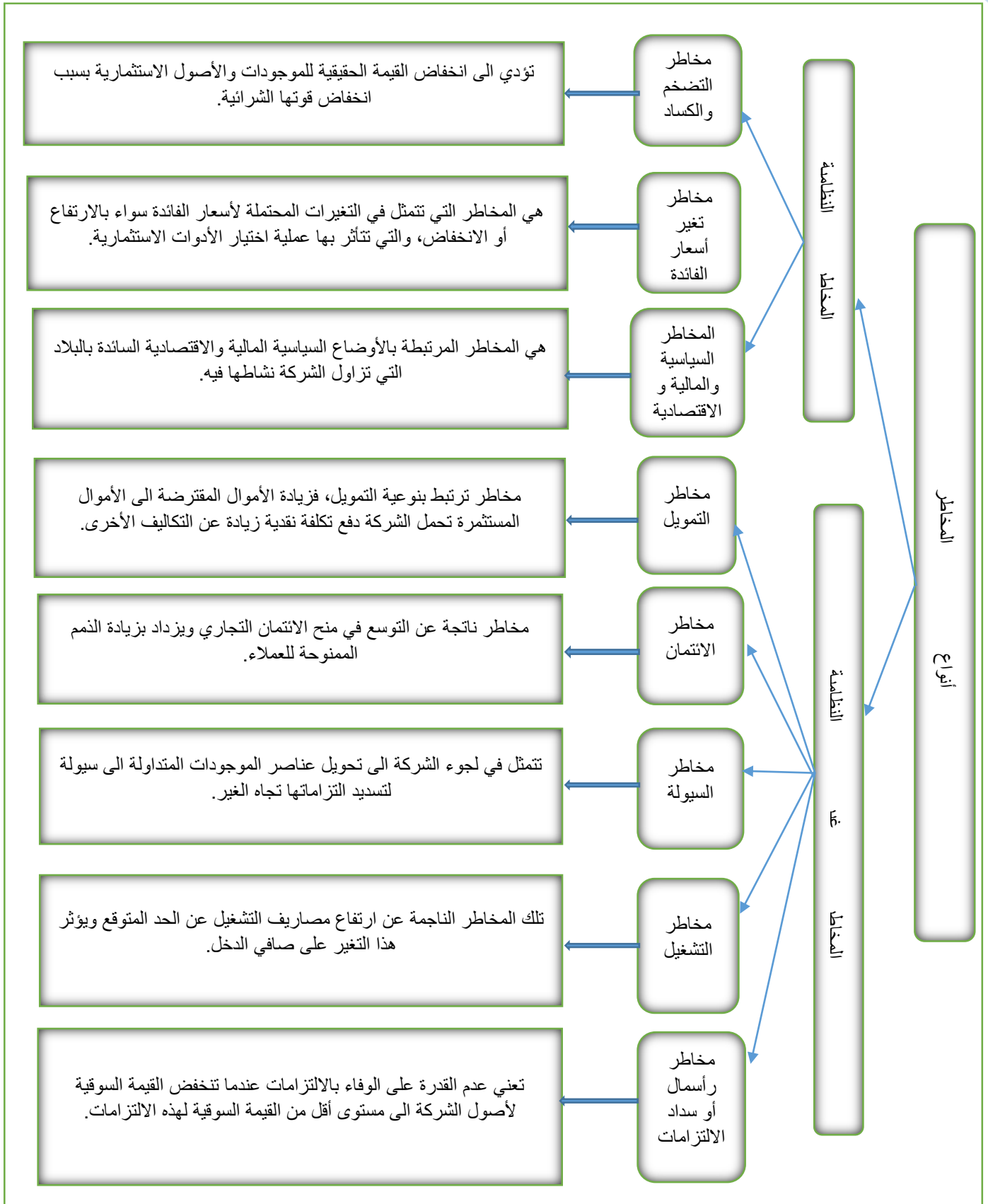
#### 2-1: أنواع الخطر:

يمكن تصنيف المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة الى مخاطر نظامية ومخاطر غير نظامية، المخاطر النظامية وهي المخاطر العامة التي تمس الاستثمارات في السوق، وتنشأ عن البيئة وتتعلق بالنشاط الاقتصادي ومن أمثلتها نجد:

122- مسعود درواسي، ضيف الله محمد الهادي، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 6-7/05/2012، ص 14.

123- طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر (أفراد-إدارات-شركات-بنوك)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 22.

شكل رقم (2-11): أنواع المخاطر



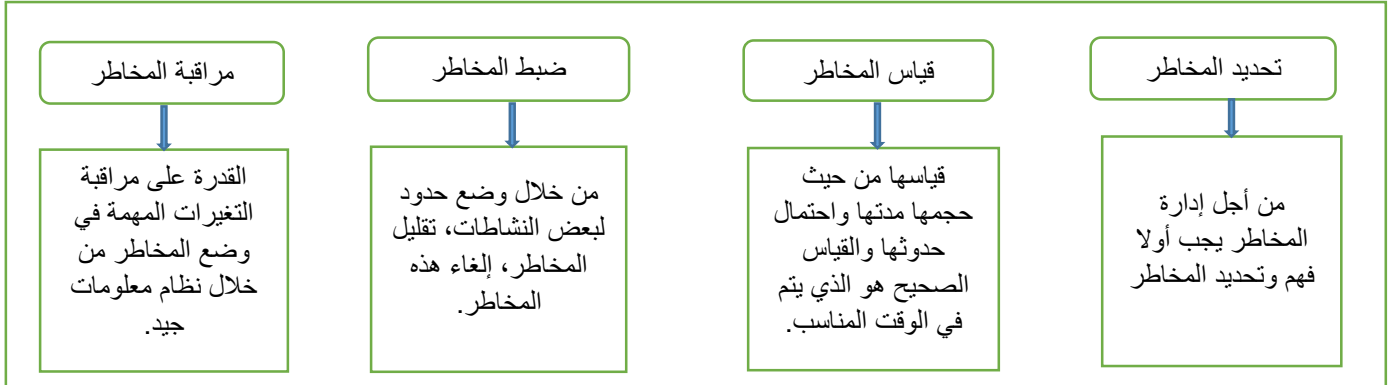
المصدر: مسعود الدرواسي، ضيف الله محمد الهادي، مرجع سبق ذكره، ص 15-15. (بتصرف).

### 3-1: تعريف إدارة المخاطر:

تعتبر إدارة المخاطر على أنها تنظيم متكامل يركز على مجموعة من الأساليب تهدف الى مواجهة المخاطر بأفضل الطرق وأقل التكاليف، وذلك من خلال اكتشاف الخطر، تحليله، قياسه، تحديد وسائل لمواجهته ثم اختيار أفضل وسيلة لذلك، ويمكن تعريف إدارة المخاطر على أنها "عملية موضوعة ومنفذة من طرف مجلس الإدارة، الإدارة العامة والإدارة و مجموع المساهمين في الشركة، كما أنها تؤخذ بعين الاعتبار عند وضع الاستراتيجية وفي جميع عمليات ونشاطات الشركة، وهي مصممة لتحديد الحوادث المحتملة التي يمكن أن تؤثر على أداء الشركة، ولتسيير المخاطر ضمن الحدود المقبولة تهدف الى توفير ضمانات معقولة من أجل الوصول الى الأهداف المسطرة من طرف الشركة، حيث يعتبر مجلس الإدارة المسؤول بصفة أساسية عن إدارة المخاطر، وتحصيل هذا الدور على المدراء الآخرين لتسيير المخاطر كل حسب نشاطه، إلا أنه يمكن أن تتوفر وظيفة مستقلة في الشركة متمثلة في قسم إدارة المخاطر والتي يترأسها مدير المخاطر إضافة الى مساعدين يملكون مؤهلات ومهارات خاصة، ويكون هذا بالنسبة للشركات كبيرة الحجم، أما بالنسبة للشركات الصغيرة فقد تُوكَّل هذه الوظيفة الى أحد المدراء في الشركة، في حين شركات أخرى يمكن أن تُسند هذه المهمة لوظيفة التدقيق الداخلي ويرجع هذا لسياسة واستراتيجية الشركة.<sup>124</sup>

وتبعاً لمهام مسؤول إدارة المخاطر يمكن تحديد أهم خطوات إدارة المخاطر:

#### شكل رقم (3-11): خطوات إدارة المخاطر.



المصدر: شقيري نوري موسى وآخرون، إدارة المخاطر، الطبعة الأولى، دار مسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2012، ص 26-27. (بتصرف).

أما الأهداف فيمكن حصرها في الجدول الموالي:

<sup>124</sup>-براهمة كاتزة، مرجع سبق ذكره، ص 91.

جدول رقم (2-11): أهداف إدارة المخاطر.

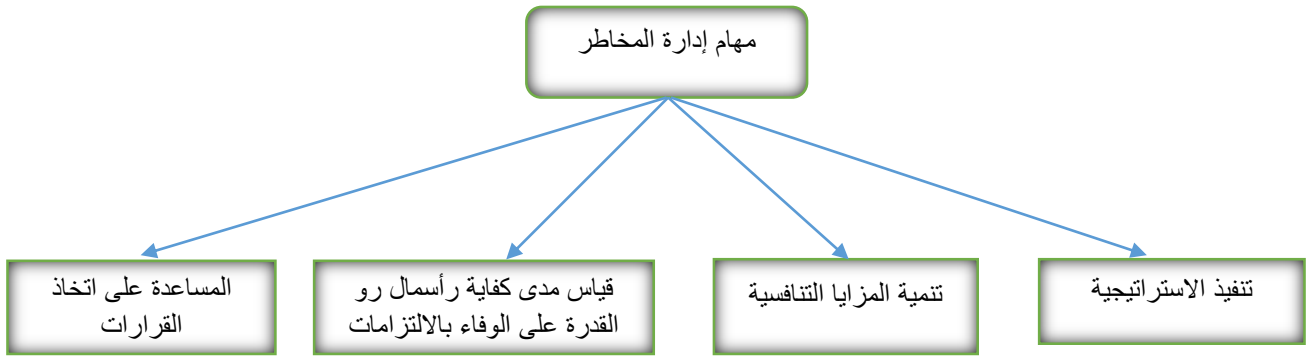
| أهداف ما قبل الخسارة (وقوع الخطر) | أهداف بعد الخسارة (وقوع الخطر) |
|-----------------------------------|--------------------------------|
| الاقتصاد                          | البقاء                         |
| تقليل التوتر                      | مواصلة النشاط                  |
| أهداف الالتزامات الخارجية         | استقرار الأرباح                |
| مسؤولية اجتماعية                  | استمرار النمو                  |
|                                   | المسؤولية الاجتماعية           |

المصدر: طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر، مرجع سبق ذكره، ص 147.

4-1: مهام إدارة المخاطر:

يمكن تلخيص مهام إدارة المخاطر في الشكل الموالي:

شكل رقم (4-11): مهام إدارة المخاطر.



المصدر: من اعداد الطالبة.

2-تدقيق إدارة المخاطر:

يقصد بتدقيق إدارة المخاطر على أنه "مراجعة تفصيلية ومنظمة لبرنامج إدارة المخاطر وهو مصمم لتقرير إذا كانت أهداف البرنامج ملائمة لاحتياجات الشركة، وما إذا كانت التدابير المصممة لتحقيق تلك الأهداف مناسبة وما إذا كانت التدابير قد تم تنفيذها بشكل سليم".<sup>125</sup>

و الجدير بالذكر أن معهد المدققين الداخليين أشار الى تقييم إدارة المخاطر يعتبر ضمن واجبات و اختصاصات المدقق الداخلي،<sup>126</sup> و توجد العديد من المعايير المهنية لمعهد المدققين الداخليين و التي تعبر عن أهمية انخراط التدقيق

<sup>125</sup>-طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر، مرجع سبق ذكره، ص 129.

<sup>126</sup>-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 ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، 2007، ص 121.

الداخلي في نظام إدارة المخاطر بالشركة، حيث تنص المعايير المهنية لمعهد المدققين الداخليين في معيار الأداء 2100 على أن نشاط التدقيق الداخلي ينبغي أن يساعد الشركة على التعرف والتعرضات الهامة للمخاطر وتقييمها و المساهمة في تحسين إدارة المخاطر والنظم الرقابية، أما معيار الأداء أ. 2110 يوضح أن نشاط التدقيق الداخلي ينبغي أن يراقب و يقيم فعالية نظام إدارة المخاطر بالشركة.<sup>127</sup>

### 1-2: خطوات تدقيق إدارة المخاطر:

عملية إدارة المخاطر تشمل بوجه عام خمسة خطوات، سواء كان التدقيق داخلي أو خارجي:<sup>128</sup>

أ-تقييم أهداف و سياسة إدارة المخاطر: تتمثل الخطوة الأولى المتعلقة بتقييم برنامج إدارة المخاطر في مراجعة سياسة إدارة المخاطر التي تنتهجها الشركة و معرفة أهداف البرنامج، حيث أنه بعد التعرف على أهداف البرنامج يتم تقييمها لتقرير مدى مناسبتها للشركة، حيث يشمل هذا التقييم بصفة عامة مراجعة للموارد المالية للشركة و قدرتها على تحمل الخسائر المحتملة و التأكد إذا كانت متماشية مع أهداف البرنامج، و في حال ما إذا كانت أهداف إدارة المخاطر بها عيوب أو قصور يتم صياغة أهداف جديدة و عرضها على الإدارة للموافقة عليها، أما في حالة وجود تعارض بين التطبيق و السياسة ينبغي التوفيق بين الإثنين و ذلك إما بتغيير الأهداف أو تغيير الأسلوب الذي تنتجه الشركة في التعامل مع مخاطرها، أما في الحالة التي تكون فيها الأهداف غير واضحة ينبغي تقديم توصية بأن تعيد الشركة صياغة سياسة و أهداف إدارة المخاطر بشكل رسمي.

ب-تحديد أو اكتشاف الأخطار و تقييمها: بعد الانتهاء من تحديد و تقييم الأهداف تكون الخطوة الموالية هي التعرف على تعرضات الشركة الحالية للمخاطر، و بالنسبة للتقنيات التي تستخدم في التعرف على المخاطر في عملية تدقيق إدارة المخاطر هي في جوهرها نفس التقنيات المستخدمة في مرحلة التعرف على المخاطر في عملية إدارة المخاطر، و تتكون هذه الخطوة من تحليل العمليات لتقرير التعرضات المختلفة للخسارة، و هي تعمل بمثابة عملية مراجعة لإجراءات التعرف التي طبقت سابقاً، أما في حالة تجاهل بعض المخاطر الرئيسية التي تتعرض لها الشركة يترتب على التدقيق أن يتعرف على المقاييس الممكن استخدامها للتصدي لها و التوصية بأحسن البدائل و أنسبها، أما في حالة عدم كفاية التصدي لتعرض ما تم التعرف عليه سابقاً فينبغي التوصية بالتدابير التصحيحية، و في هذا الصدد نصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في المعيار رقم 2110 الى أنه ينبغي أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي الشركة و ذلك عن طريق تحديد و تقييم التعرض الجوهري للمخاطر، كما ينبغي أن يساهم في تحسين إدارة المخاطر و أنظمة الرقابة.

ج-تقييم قرارات التعامل مع كل تعرض للخسارة: بعد التعرف على المخاطر التي تواجه الشركة والعمل على قياسها، يقوم المدقق الداخلي بدراسة البدائل الممكن استخدامها للتعامل مع كل خطر، كما ينبغي أن تشمل هذه الخطوة مراجعة تعامل الشركة مع المخاطر كالتفادي والتقليل من حدوثها.

<sup>127</sup>-طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (شركات قطاع عام و خاص و مصارف)، مرجع سبق ذكره، ص 418.

<sup>128</sup>-طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر، مرجع سبق ذكره، ص 123-125.

د-تقييم تنفيذ تقنيات معالجة المخاطر المختارة: تتمثل هذه الخطوة في تقييم القرارات الماضية حول كيفية التصدي لكل تعرضٍ والتحقق من أن القرار تم تنفيذه على أكمل وجه كما تشمل هذه الخطوة مراجعة كل من تدابير التحكم في الخسارة وتمويلها، وينبغي أن تقرر مراجعة برنامج التحكم في المخاطرة الخاص بالشركة أولاً ما إذا كانت تدابير منع الخسارة والتحكم فيها قد طبقت على كل واحد من التعرضات المتعرف عليها، وإذا لم يتم تطبيقها يجب بيان السبب في ذلك.

ه-التقرير والتوجيه بإدخال تغييرات لتحسين برنامج إدارة المخاطر: عادة ما يتم إعطاء تدقيق إدارة المخاطر الطابع الرسمي وذلك في صورة تقرير مكتوب يبين بالتفصيل نتائج التحليل، وي طرح توصيات بإجراء تغييرات وتعديلات لتحسين برنامج إدارة المخاطر، ويرسل التقرير إلى الإدارة العليا، مجلس الإدارة، لجنة التدقيق وكذا المساهمين وأصحاب المصالح عند الضرورة.

### 3-علاقة التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر:

إن لصدور الإطار الجديد لمعايير ممارسة مهنة التدقيق الداخلي عام 1999، والمعدلة سنة 2004 وغيرها من القوانين أهمية في التأكيد على أن وظيفة التدقيق الداخلي يمكن أن تلعب دور مهم في إدارة مخاطر الشركة، حيث جعلت من التدقيق الداخلي دعامة أساسية يستعان بها في تقويم أنظمة إدارة المخاطر من أجل تقويتها وتحسينها، ويكون ذلك من خلال قيامه بما يلي:<sup>129</sup>

-مساعدة مجلس الإدارة والإدارة العليا على رسم السياسة العامة لإدارة المخاطر وذلك بتقديم اقتراحات وخدمات استشارية؛

-التحقق من مدى التقيد بالأنظمة والإجراءات الواردة في السياسة العامة لإدارة المخاطر؛

-تقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة التعرف على المخاطر على مستوى الشركة، وسرعة الإبلاغ عنها والعمل على معالجتها؛

-رفع تقارير إلى مجلس الإدارة لتقييم فعالية إدارة المخاطر، وتحديد نقاط الضعف والانحرافات فيها.

ومنه يتضح أن العلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر هي علاقة وطيدة، فالتدقيق الداخلي يعتبر أحد الأدوات المستعملة من طرف الشركات من أجل تقوية وتحسين الطرق التي تديرها مخاطرها، وأهم المخاطر التي يتولى المدقق الداخلي تقييمها وإدارتها تتمثل في عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية، الفشل في اتباع السياسات والخطط والإجراءات والقوانين، ضياع الأصول، الاستخدام غير الكفء للموارد، والفشل في تحقيق الأهداف الموضوعية.<sup>130</sup>

129-العايب عبد الرحمن، التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر (الواقع والأفاق) في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 11-12 أكتوبر 2010، ص 09-10.

130-يوسف سعيد يوسف المدلل، مرجع سبق ذكره، ص 112.

### المطلب الثالث: انعكاسات تقييم نظام الرقابة الداخلية وتدقيق إدارة المخاطر على حوكمة الشركات

إن الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي بشأن كل من نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر له انعكاسات واضحة على حوكمة الشركات، وتتمثل هذه الانعكاسات فيما يلي:

#### 1- انعكاسات تقييم التدقيق الداخلي لنظام الرقابة الداخلية على حوكمة الشركات:

يعد وجود إدارة التدقيق الداخلي في الشركة من أهم عناصر ومقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال خاصة في الشركات الكبيرة الحجم، حيث أنها تعتبر أداة مهمة لتقييم مدى فعالية نظام الرقابة المتبع في تحقيق الأهداف المرجوة منه عن طريق التحقق من أن التنفيذ تم وفقا لما هو وارد في اللوائح والتنظيمات، وبالتالي فهي تساعد إدارة الشركة على القيام بمسؤولياتها عن طريق فحص وتقويم وابداء الرأي في السياسات والخطط والإجراءات و السجلات، كما يساعد التدقيق الداخلي في دعم الهيكل الرقابي والعمل على تقديم المقترحات بشأن التحسين المستمر لنظام الرقابة وبالتالي رفع كفاءة وربحية الشركة وتعزيز الثقة فيها.<sup>131</sup>

حيث يساعد التدقيق الداخلي على إنجاح حوكمة الشركات، وبالتالي تحقيق أهداف الشركة، من خلال الرقابة الداخلية والتي تعمل على تقييم الأداء من الجانب المحاسبي والمالي، فالتدقيق الداخلي يساعد على حماية أموال الشركة والخطط الإدارية الموضوعية من مختلف أوجه الاختلاسات والتلاعبات، وذلك من خلال ضمان دقة البيانات التي تستخدمها الإدارة في توجيه السياسة العامة للشركة والمساهمة في ادخال تحسينات على الأساليب الإدارية والرقابية المعتمدة،<sup>132</sup> مما يحقق الشعور بالراحة لدى المساهمين ومختلف أصحاب المصالح وزيادة ثقتهم بأن حقوقهم ومصالحهم في أمان، وهذا ما تهدف إليه مبادئ حوكمة الشركات، وما يؤكد ذلك أيضا المعايير المهنية لمعهد المدققين الداخليين وذلك في المعيار رقم 2120، الذي يشير الى أنه ينبغي أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي الشركة فيما يتعلق بوضع آليات فعالة للرقابة عن طريق تقييم فعالية وكفاية تلك الآليات، وكذلك عن طريق تعزيز التحسين المستمر بالشركة،<sup>133</sup> حيث يعتبر التدقيق الداخلي أحد الدعائم الأساسية لنظام الرقابة الداخلية لأنه من غير الممكن أن يتوفر نظام فعال للرقابة الداخلية بدون وجود مهنة التدقيق الداخلي.<sup>134</sup>

وقد عرف تقرير كادبوري، الصادر عن سوق لندن للأوراق المالية، حوكمة الشركات على أنها "النظام الذي من خلاله تدار الشركات وتراقب"،<sup>135</sup> وبالتالي فإن التدقيق الداخلي بتقديمه للخدمات الاستشارية عن مدى كفاءة وفعالية الأساليب الرقابية المطبقة الى جانب خدمات التأكيد، والفحص والتقييم، فهذا يعتبر تأكيدا صريحا وموجها

131- حسيني عبد الحميد، أهمية الانتقال للمعايير الدولية المحاسبية والمعلومة المالية (IAS-IFRS) كإطار لتفعيل حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010، ص 147.

132- بديسي فهيمة، الحوكمة ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، بطاقة مشاركة في الملتقى الدولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وأفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 07-08 سبتمبر 2010، ص 08.

133- أحمد حلي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، مرجع سبق ذكره، ص 62.

134- بديسي فهيمة، التدقيق الداخلي ودوره في إنجاح مسار تطبيق الحوكمة، مرجع سبق ذكره، ص 05.

135- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات-شركات قطاع عام وخاص ومصارف، مرجع سبق ذكره، ص 11.

لخدمة المساهمين ومختلف أصحاب المصالح، وعليه فوظيفة التدقيق الداخلي عند قيامها بتقييم نظام الرقابة الداخلية تقدم الدعم والمساهمة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

### 2- أثر إدارة المخاطر من طرف المدقق الداخلي على حوكمة الشركات:

يعمل التدقيق الداخلي على إضافة قيمة للشركة والعمل على تحقيق أهدافها من خلال تقديم تأكيد معقول بأن المخاطر التي تواجه الشركة تدار بفعالية، وكذا من خلال التحسينات التي تقدمها في مجال إدارة المخاطر، والإفصاح عن مختلف المخاطر التي تواجه الشركة بكل شفافية، وهذا ما يؤدي إلى طمأننة وزيادة ثقة المساهمين وأصحاب المصالح على أن المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومة من جانب ممثليهم وأن الإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي ومنظم،<sup>136</sup> وهذا يساهم في دعم حوكمة الشركات.

توجد ضمن المعايير المهنية لمعهد المدققين الداخليين، معايير تعبر عن أهمية مساهمة التدقيق الداخلي في نظام إدارة المخاطر بالشركة، حيث أن المعيار رقم 2110 يشير إلى أنه ينبغي أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي الشركة، وذلك عن طريق تحديد وتقييم التعرض الجوهرية للمخاطر، كما ينبغي أن يعمل على تحسين إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة، وهذا يساهم في تفعيل ودعم حوكمة الشركات.

فحسب تعريف معهد المدققين الداخليين الذي يعرف الحوكمة على أنها العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح في الشركة، من أجل توفير الإشراف على إدارة المخاطر ومراقبتها والتأكد على كفاءة الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيم الشركة من خلال حوكمة الشركات فيه،<sup>137</sup> وبالتالي فإن اهتمام التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر وتدقيق إدارة المخاطر، إضافة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية يعزز من دعمه للتطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات.

<sup>136</sup>- مسعود درواسي، ضيف الله محمد الهادي، مرجع سبق ذكره، ص 17.

<sup>137</sup>- علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، مرجع سبق ذكره، ص 25.

### المبحث الثالث: التدقيق الداخلي كأحد الآليات لإرساء نظام حوكمة فعال وعلاقته بالآليات الأخرى

يرى كل من (M. Dana & R.larry) أن وظيفة التدقيق الداخلي تمثل بيئة بحثية فريدة لأنها تخدم أطرافاً تمارس دوراً هاماً في عملية حوكمة الشركات مثل مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والمدقق الخارجي، وفضلاً عن ذلك فإن وظيفة التدقيق الداخلي تخدم وتضيف قيمة للخاضعين لحوكمة الشركات مثل الإدارة والوحدات التنظيمية مثل الإدارة المالية وإدارة العمليات.<sup>138</sup>

#### المطلب الأول: التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لدعم حوكمة الشركات

يرى بعض الكتاب أن كل من التدقيق الداخلي والخارجي يعدان آليتان مهمتان من آليات المراقبة ضمن إطار هيكل الحوكمة، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية ومنع واكتشاف حالات الغش والتزوير.<sup>139</sup> إن مهمة المدقق الخارجي هو ابداء رأي فني محايد حول مدى صحة وانتظامية القوائم المالية ومدى تعبيرها الصادق عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة ونتائج نشاطها، حيث يعمل المدقق الخارجي بصفته وكيلًا عن المساهمين على رقابة أعمال الإدارة وبصفة خاصة مجلس الإدارة الذي يعتبر المسؤول عن القوائم المالية، ويستمد المدقق الخارجي قوته في المؤسسة من الاستقلالية المطلقة وعدم تبعيته لأي جهة إدارية، وهو ما يزيد من ثقة الأطراف أصحاب المصلحة في تقريره حول القوائم المالية.

ولكن انهيار شركة أنرون الأمريكية كبرى شركات الطاقة في العالم سنة 2001، كشف أن مكتب التدقيق "آرثر أندرسون" الذي كان مكلفاً بالتدقيق الخارجي للشركة، كان في نفس الوقت يقدم خدمات استشارية للشركة، ويعتبر هذا الأمر دليلاً على عدم الاستقلال والحياد، ودليل على تواطئه مع إدارة الشركة نتيجة لجمعه بين هاتين المهمتين بالإضافة إلى قيامه بنشاط التدقيق الداخلي للشركة، وتعتبر هذه الأمور ساهمت بشكل كبير في عدم قدرة مكتب "آرثر أندرسون" للإدلاء برأي صادق وعادل عن القوائم المالية لشركة أنرون نتيجة لتواطئه في فساد مالي وإداري مع مسيرها، وذلك من خلال التلاعب في الحسابات والتخلص من العديد من وثائق الشركة، حيث تم تضخيم الأرباح في السنة التي سبقت انهيارها حوالي مليار دولار.<sup>140</sup> ونتيجة لذلك، فقد أقر قانون سيوكس (Sarbanes-Oxley Act) لعام 2002 عدم الجمع بين مهمة تدقيق الحسابات وتقديم خدمات استشارية لنفس الشركة، وجعل للجنة التدقيق أهمية كبيرة في عملية الإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي والتنسيق مع المدققين الخارجيين، وتعد فضيحة شركة أنرون تذكيراً هاماً لطبيعة العلاقة المهمة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ولجنة التدقيق بكل ما تواجههم بدلاً من رفعها للإدارة.

138- عمر شريقي، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة، مجلة أداء المؤسسات 138

الجزائرية، العدد 2015/05/07، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، ص 127.

139- عباس حميد التميمي، آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد، مقال متاح على الموقع الإلكتروني:

<http://www.shatharat.net/vb/showthread.php?t=860>، تاريخ الاطلاع: 2017/03/31، 11:42.

140- احسان صالح المعتاز، أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها: "انهيار شركة أنرون والدروس المستفادة"، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة

الملك عبد العزيز، المجلد 22، العدد 1، 2002، ص 262-264.

## الفصل الثاني: التدقيق الداخلي ومساهمته في تطبيق حوكمة الشركات

وتظهر العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في إطار حوكمة الشركات من خلال العلاقة التكاملية بينهما، حيث بإمكان المدقق الخارجي الاستفادة من نتائج أعمال المدقق الداخلي إذا رأى أعمال هذا الأخير قد تساعده في الادلاء برأيه فيما يتعلق بصحة ومصداقية المعلومات المحاسبية الظاهرة بالقوائم المالية، كما أنه بإمكان التدقيق الداخلي اجراء بعض عمليات التدقيق بناء على ملاحظات أدلى بها المدقق الخارجي في تقريره المتعلق بالمصادقة على القوائم المالية السنوية للمؤسسة.

وقد حثت لجنة المنظمات الراعية (COSO) المدققين الداخليين في تقريرها على العمل بشكل وثيق مع الإدارة والمدقق الخارجي في الأمور التالية:<sup>141</sup>

-تحديد مفهوم الرقابة الداخلية والأهداف المرتبطة بها؛

-تحديد مكونات الرقابة الداخلية؛

-تحديد أدوات القياس الملائمة لقياس كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية،

-الرقابة الدورية والمستمرة على نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن الأهداف الموضوعية قد تم تحقيقها.

---

141-جهان عبد المعز علي، تحليل أثار الأهمية النسبية والمخاطر الحتمية وذاتية التأكيدات على نطاق اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي عند أداء عملية المراجعة، مذكرة ماجستير، جامعة القاهرة، مصر، 2001، ص 52.

## المطلب الثاني: العلاقة التعاونية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق لدعم حوكمة الشركات

تتضمن مبادئ الإدارة الرشيدة على ضرورة خلق لجنة على مستوى مجلس إدارة المؤسسة تسمى بلجنة التدقيق ، تتكون من عدد محدود من أعضاء مجلس الإدارة شريطة أن يكون هؤلاء الأعضاء مستقلون عن الملكية والإدارة أي أنهم لا يمثلون المساهمون ولا يمثلون العمال، كما يشترط في هؤلاء الأعضاء حيازتهم للخبرة والكفاءة في المجالات المالية والمحاسبية، وتعتبر لجنة التدقيق المكونة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين هي الإدارة التي تسمح برفع الأداء الإداري والمالي للشركة ومحاربة الفساد فيها، وذلك من خلال علاقتها بالآليات والوسائل التي يتم من خلالها التأكد من تطبيق مفهوم حوكمة الشركات، وقد أكدت العديد من الدراسات والبحوث على أهمية العلاقة بين لجنة التدقيق والمدقق الداخلي والمدقق الخارجي ومجلس الادرة، حيث تعمل لجنة التدقيق كحلقة وصل بين هذه الأطراف الثلاثة والتي تعتبر أطرافاً رئيسية في نظام حوكمة الشركات.

تكمن العلاقة الموجودة بين حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي في اسناد مهمة تقييم نشاط وظيفية التدقيق الداخلي للجنة التدقيق، ويكون ذلك عن طريق ما يلي<sup>142</sup>

- الاهتمام بالكفاءات الموجودة داخل المؤسسة المشرفة على وظيفة التدقيق الداخلي.
- الاهتمام بفعالية التدقيق الداخلي وبقدرته على تحقيق أهدافه وذلك من خلال دراسة:

\*قدرة الوظيفة على التخطيط لنشاطاتها؛

\*قدرة الوظيفة على تنفيذ الخطة.

-نوعية أو جودة تقارير التدقيق المعتمدة للمديرية العامة.

-القدرة على تقديم الحلول والاقتراحات المناسبة.

-التنظيم المعمول به والمتعلق بتسيير نشاط التدقيق الداخلي مثل:

\*وجود ميثاق للتدقيق الداخلي؛

\*توفر عنصر الاستقلالية فيما يخص علاقة التدقيق بباقي الوظائف؛

\*وجود نظام للتوثيق يسمح بتوفير الحجج والبراهين اللازمة والخاصة بالاستنتاجات التي توصل إليها التدقيق الداخلي.

وتظهر العلاقة بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق، أنه من خلال هذه الأخيرة يتم اعتماد جميع السياسات و المعايير والإجراءات الخاصة بالتدقيق الداخلي، كما أنه من مهام لجنة التدقيق المشاركة في المسألة الإدارية لإدارة التدقيق الداخلي مع الإدارة العليا،<sup>143</sup> وتظهر أهمية قيام لجنة التدقيق بالإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي في

<sup>142</sup>-عمر شريقي، مرجع سبق ذكره، ص 127.

<sup>143</sup>-نفس المرجع، ص 128.

كون ذلك سيزيد من استقلالية إدارة هذه الوظيفة، وكما زادت العلاقة بين لجنة التدقيق وإدارة التدقيق الداخلي وقلت العلاقة مع الإدارة العليا كلما زاد احتمال توافر الاستقلالية والموضوعية في الفحص والتقرير.

ويتضح كذلك أن التدقيق الداخلي يشكل عنصرا أساسيا في أعمال لجنة التدقيق المشكلة من أعضاء مجلس الإدارة المسؤول أساسا عن سلامة تطبيق مبادئ الحوكمة، ولذلك يجب أن يتفهم المدققون الداخليون مبادئ الحوكمة ودورهم الأساسي حيال ضمان الالتزام بها، وذلك بتأهيلهم المناسب علميا وعمليا لذلك.

### المطلب الثالث: العلاقة التعاونية بين مجلس الإدارة والتدقيق الداخلي لدعم حوكمة الشركات

يلعب مجلس الإدارة دورا محوريا في حوكمة الشركات، فهو مسؤول عن الإشراف عن العمليات التي تقوم بها الشركة بتقديم القيادة والتوجيه الاستراتيجي ومراقبة الإدارة، وتمثل مهام مجلس الإدارة في الآتي:<sup>144</sup>

-وضع (أو على الأقل الموافقة على) أهداف الشركة واستراتيجيتها.

-التواصل مع أصحاب المصالح الخارجيين.

-تحديد المسؤوليات ومساءلة الإدارة.

-وضع مؤشرات أداة رئيسية للإشراف ومراقبة أداء الرئيس التنفيذي.

-تحديد أهداف واضحة للإشراف ومراقبة تقدم الشركة.

-النظر في كافة السياسات المحاسبية والبيانات المالية.

-النظر في المعاملات المالية الكبرى (زيادة رأسمال والاقتراض...).

-وضع المبادئ التوجيهية بشأن الاتصالات الخارجية.

-ضمان انجاز الشركة لالتزاماتها المالية بشكل يتسم بالفاعلية والشفافية.

إن تطبيق مفهوم حوكمة الشركات يقتضي ضرورة قيام مجالس الإدارة بخلق مجموعة من اللجان حيث تتكون كل لجنة من بعض أعضاء مجلس الإدارة، ومن أهم اللجان التي تسمح بتحقيق الحوكمة ثلاثة هي: لجنة التوظيف أو التعيين ولجنة الأجور ولجنة التدقيق، كما يمكن خلق لجان أخرى مثل لجنة الاستراتيجية ولجنة النزاهة ولجنة المخاطر ولجنة التنمية المستدامة، ولقيام هذه اللجان بالدور المنوط بها وتحقيق الأهداف المرجوة منها في ظل تحقيق مبادئ حوكمة الشركات ومحاربة الفساد، فإنه لا بد من تحقيق ما يلي:

-يجب أن يعكس عدد اللجان وحجمها وأنواع احتياجات الشركة.

144-مركز المشروعات الدولية الخاصة، تشجيع حوكمة الشركات في الشرق الأوسط وشمال افريقيا: "تجارب وحلول"، المنتدى العالمي لحوكمة الشركات، فيفري 2011، ص 58.

## الفصل الثاني: التدقيق الداخلي ومساهمته في تطبيق حوكمة الشركات

- يجب أن يحدد دور ونطاق عمل اللجان بوضوح، ويراجع من قبل المجلس على أساس منتظم، ويعتبر نشر موثائق اللجنة وتحديد المسؤوليات والحقوق للجان من الممارسات الأفضل.
- السماح للجان بالوصول الى مصادر المعلومات دون المرور بإدارة الشركة. وعلى سبيل المثال، تعد لجنة التدقيق في الغالب الكيان الرسمي الذي يتعامل مع المدققين الخارجيين للشركة.
- يجب أن تستفيد لجان المجلس من المديرين غير التنفيذيين المستقلين، حيث يمكنهم في الغالب تقديم أكثر النصائح موضوعية.
- ويمكن تلخيص العلاقة بين مجلس الإدارة والتدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات في الآتي:
  - ينبغي وجود وظيفة التدقيق الداخلي في الشركة تحظى باحترام وتعاون كل من مجلس الإدارة والإدارة العليا؛
  - تتبع وظيفة التدقيق الداخلي لمجلس الإدارة ويجب أن تتاح لها اتصال مستمر برئيس مجلس الإدارة ولجنة التدقيق؛
  - يجب على مجلس الإدارة تحديد سلطة وغرض ومسؤولية وظيفة التدقيق الداخلي؛
  - يجب على مجلس الإدارة أن يعيد النظر سنويا في نطاق عمل وظيفة التدقيق الداخلي، وبيان مدى سلطتها والموارد المتاحة لها؛
  - يجب على مجلس الإدارة ولجنة التدقيق أن يضمنها الفصل بين وظيفتي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لضمان الاستقلالية؛
  - تقدم وظيفة التدقيق الداخلي تأكيد مستقلا وموضوعيا لمجلس الإدارة عن مدى كفاية وفعالية الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والأنشطة الأخرى بالشركة.

### خلاصة:

إن التغيرات الهائلة التي حدثت في العالم، أدت الى زيادة الاهتمام بمهنة التدقيق الداخلي كأداة رقابة تضمن قدرة الشركة على مواكبة هذا التطور والكم الهائل من المتغيرات التي يشهدها الاقتصاد العالمي.

ومن خلال هذا الفصل حاولنا اظهار المساهمة التي يقدمها التدقيق الداخلي من أجل دعم تطبيق حوكمة الشركات، وذلك من خلال تقييمه لكل من الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، وكذا الأخلاق التي يتصف بها المدقق الداخلي والتي ينص عليها الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي، بالإضافة الى العلاقات التكاملية مع باقي أطراف حوكمة الشركات مثل لجنة التدقيق ومجلس الإدارة بالإضافة الى التدقيق الخارجي، وقد توصلنا في نهاية المطاف الى:

-أن اصدار المعايير الدولية للتدقيق الداخلي كان له دور كبير على المهنة، فبعدما كان دورها ينحصر على الفحص والتقييم والتأكد تعدى ذلك لتصبح الأداة الأساسية لتقييم المخاطر وتقديم الخدمات الاستشارية اللازمة لمجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة التدقيق والمدقق الخارجي والتي تعتبر في حد ذاتها من الأطراف المساهمة في تطبيق حوكمة الشركات، وهذا ما زاد من الرقابة على أداء الشركة، وبالتالي زيادة ثقة المساهمين وأصحاب المصالح، الأمر الذي يساهم ويعزز من أهمية وإلزامية تطبيق حوكمة الشركات؛

-أن التطبيق الفعال والسليم لحوكمة الشركات في الشركة، يؤدي الى انتاج معلومات محاسبية ومالية صادقة وصحيحة وهذا بمساهمة التدقيق الداخلي، والتي تعتمد من قبل أطراف متعددة لها مصلحة وصلة بالشركة، وتكون هذه المعلومات متميزة بالشفافية والمصداقية، ما يمكن المساهمين وأصحاب المصالح بمختلفهم بضمان مصالحهم وأن حقوقهم محمية من التلاعبات والضياع، وهذا ما يعزز ثقتهم بالشركة وبالتالي دعم المركز التنافسي للشركة.

# الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة

ميناء مستغانم

من أجل دعم الجانب النظري للدراسة، تطلب الأمر القيام بدراسة ميدانية في مؤسسة ميناء مستغانم، وهي مؤسسة عمومية ذات طابع اقتصادي، وهذا من أجل تحديد مدى مساهمة التدقيق الداخلي في التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، و كان هذا من خلال تصميم استمارة تضمنت هذه المبادئ ثم توزيعها على عينة من موظفي المؤسسة، وتحليلها بعد جمعها من خلال حساب التكرارات و النسب المئوية لإجابات مفردات العينة، ودعماً بالأشكال البيانية، أما فيما يخص الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في هذا التطبيق فقد قمنا بإعداد مقابلة مع المدقق الداخلي للمؤسسة كان مضمونها يدور حول وظيفة التدقيق الداخلي و كيفية تقييم هذه الوظيفة لكل من نظام الرقابة الداخلية و إدارة المخاطر، بالإضافة إلى علاقته مع كل من مجلس الإدارة ولجنة التدقيق و المدقق الخارجي.

فقمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول قمنا من خلاله بتقديم المؤسسة محل الدراسة بالإضافة إلى الأدوات المعتمدة في الدراسة، أما الثاني فكان خاص بمدى تطبيق مبادئ الحوكمة بالمؤسسة والواقع العملي لها، فحين خصصنا الثالث لمعرفة الدور الذي يقوم به التدقيق الداخلي للمساهمة في هذا التطبيق.

### المبحث الأول: تقديم مؤسسة ميناء مستغانم

لقد قمنا باختيار مؤسسة ميناء مستغانم من أجل التأكد من مدى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على أرض الواقع، وتعتبر هذه الأخيرة مؤسسة عمومية ذات طابع اقتصادي وتوفرها على وظيفة التدقيق الداخلي هو الأمر الذي ساعد على دراسة دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقييم إدارة المخاطر، وعلاقته التعاونية مع باقي أطراف حوكمة الشركات ودوره في كشف الغش والتلاعبات من أجل حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح التي لها علاقة مع المؤسسة، وبالتالي دعم الحوكمة بالمؤسسة محل الدراسة.

### المطلب الأول: التعريف بمؤسسة ميناء مستغانم

#### 1-نبذة حول مؤسسة ميناء مستغانم:

أنشأت مؤسسة ميناء مستغانم بعد إعادة الهيكلة لقطاع الموانئ في 24 أوت 1982 بموجب المرسوم: 82-287 وبدأت المؤسسة نشاطها ابتداء من نوفمبر 1982 وتحصلت على الخدمات والتجهيزات الخاصة بالديون الوطني للموانئ المنحل ONP وكذلك تلك خاص بالشركة الوطنية للشحن والتفريغ المنحلة أيضا (SONAMA) كما اسند إليها مهام القطر المحولة فيما قبل للشركة الوطنية للملاحة (CMAN). مؤسسة EPM عبارة عن شركة ذات أسهم تخضع إلى القانون التجاري والقانون المدني وتحمل في السجل التجاري رقم 01-0-88 ويبلغ رأس مالها الاجتماعي 01 مليار وخمسمائة مليون دينار جزائري.

تحصلت مؤسسة ميناء مستغانم منذ 29 فيفري 1989 على استقلالية التسيير من الشركة الجزائرية الأولى التي كانت تتميز بوضعية مالية متوازنة.

منذ 1989 تم تحويل مؤسسة ميناء مستغانم من مؤسسة عمومية ذات طابع اجتماعي إلى المؤسسة عمومية ذات طابع اقتصادي.

#### المهام الأساسية للمؤسسة:

- تسيير الأملاك العمومية والمؤسسة واستغلال وتطوير الميناء.
- احتكار عملية المناولة، نشاطات وعملية الشحن والقيادة وربط السفن.
- القيام بأعمال الصيانة، التهيئة وتجديد البنية الفوقية للميناء.
- القيام بكل عملية تجارية مالية، صناعية، منقولات، عقارات التي لها صلة مباشرة أو غير مباشرة بالهدف الاجتماعي للمؤسسة.

#### 2-الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم:

#### المديرية العامة:

يشرف على المديرية العامة مدير عام الذي يعتبر المسير والمسؤول الأول في المؤسسة، كما نلاحظ على مستوى الإدارة العامة وجود خليتين هما: خلية المراقبة تقوم بمراقبة كل شيء يحصل في المؤسسة وخليّة الدراسات والتخطيط ومن

خلال المخطط العام للمؤسسة يلاحظ أنه مقسمة إلى ستة مديرات التي بدورها مقسمة إلى دوائر ويتفرع عن الدوائر مصالح وتتفرع منها الخلايا وبالتالي يمكن القول إنه يوجد ترابط دائم ومتواصلة بين مختلف مديريات المؤسسة. أ-مديرية الموارد البشرية والتكوين والوسائل:DRHFM والتي بدورها تحتوي على 3 دوائر:

➤ دائرة المستخدمين والتكوين: التي يتفرع منها 3 مصالح وهي

- مصلحة المستخدمين والتكوين.
- المصلحة الاجتماعية.
- مصلحة الرواتب.

➤ دائرة الشؤون الاجتماعية والثقافية: والتي تنقسم إلى مصطلحين هي:

- مصلحة النشاط الثقافي والرياضي.
- مصلحة المستندات الاجتماعية.

➤ دائرة الوسائل العامة:Direction générale

وتحتوي على 3 مصالح هي:

- مصلحة الوسائل العامة وتتدخل المصلحة في حالة شراء سلعة ما ويشرف عليها رئيس المصلحة والعون الإداري.
- مصلحة تسيير المخازن تتكفل المصلحة بكل العمليات بالمخزن ويشرف على المصلحة رئيس المصلحة والمسير بالإضافة إلى أمين المخزن.
- مصلحة التموين تهتم هذه المصلحة بكل موردي المؤسسة ويشرف عليها رئيس المصلحة وعاونين أو أكثر مكلفين بالشراء.

ب-مديرية الاستثمار التجاري:Direction de l'exploitation commerciale

وتعتبر رأس المؤسسة تحتوي على دائرتين هما:

➤ دائرة التجارة: وتحتوي على مصطلحين:

- مصلحة الفواتير وعقارات البناء.
- مصلحة الإحصاء.

➤ دائرة الشحن والتفريغ: وتحتوي على مصطلحين هما:

- مصلحة المخازن تقوم بعملية التخزين تحت إشراف رئيس المصلحة والمكلفين بالمخازن.
- مصلحة الشحن والتفريغ.

وتضم أيضا 3 خلايا وهي: خلية التسويق، خلية الدراسات والتهيئة، وخلية الدراسات القانونية.

ج-مديرية الأشغال والصيانة:Direction des travaux et de la maintenance

وتحتوي على دائرتين هما:

➤ دائرة الصيانة: وتحتوي على مصطلحين:

▪ مصلحة الأدوات والعتاد.

▪ مصلحة الصيانة.

➤ دائرة الأشغال: وتحتوي على مصلحة واحدة هي:

▪ مصلحة الأشغال والنظافة.

**د-مديرية قيادة الميناء: Direction de la capitainerie**

وتنقسم إلى دائرتين هما:

➤ دائرة الأمن: وتشكل من فرقتين هما:

▪ فرقة حراسة الميناء والأمن.

▪ ضباط الميناء.

➤ دائرة الملاحة: وتحتوي على محطتين هما:

▪ محطة توجيه المركب والجر

▪ محطة الربط التي تقوم بتقييد الباخرة.

**ه-مديرية المالية والمحاسبية: Direction finance et comptabilité**

هي أساس المؤسسة حيث أنها تجمع ما بين كل المديريات وتتفرع إلى دائرتين هما

➤ دائرة المحاسبة العامة: وتحتوي على مصلحتين هما:

▪ مصلحة المحاسبة العامة.

▪ مصلحة المحاسبة التحليلية.

➤ دائرة المالية: وتحتوي على مصلحتين هما:

▪ مصلحة المالية.

▪ مصلحة التحصيل.

**و-مديرية مكتب الأمن الميزاني: Bureau de sécurité patrimoines**

هي مديرية مستحدثة خصيصا لضبط أمن الميناء الداخلي فيما يخص الحراسة والمراقبة، التصريحات بالدخول

والخروج، المتابعة الميدانية لحراس الميناء إلخ.

وتحتوي على ثلاثة مصالح:

مصلحة الأمن الداخلي للمؤسسة

مصلحة أمن حضيرة السيارات

مصلحة أمن الميناء

**ي-مديرية التدقيق الداخلي: Direction d'audit interne.**

هياكل المؤسسة:

إن التقسيم الإداري والوظيفي للمديريات والدوائر والمصالح والخلايا يساعد في التواصل بينها ويؤدي أيضا إلى حسن

سير العمل فالهيكل التنظيمي والوظيفي لأي مؤسسة يساعدنا في معرفة مدى الترابط والتكامل بين الوظائف والأقسام

ويظهر لنا الاستراتيجية المتبعة في تسيير المؤسسة. ممثل في الشكل التال



المطلب الثاني: تعريف أدوات البحث المعتمدة، المجتمع وحدود الدراسة

### 1- أدوات البحث المعتمدة:

من أجل التوصل الى حكم موضوعي فيما يخص هذه الدراسة و الوصول الى نتائج عملية، توجب علينا الاختيار السليم للأدوات الملائمة و هذا للحصول على البيانات المتعلقة بالموضوع، و تماشياً مع طبيعة الموضوع فقد اعتمدنا على المقابلة و الاستبيان كتقنيتين في جمع البيانات الميدانية، حيث تم استخدام الاستبيان في تقييم مدى الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات بمؤسسة ميناء مستغانم، و هذا من خلال توزيعه على كل موظفي المؤسسة و المتمثلين في 100 موظف، حيث تضمن الاستبيان مجموعة المبادئ الخاصة بالحوكمة و الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية، و قد اختصرنا الإجابات عليها بموجود غير موجود و نوعاً ما، ثم قمنا بتحليلها من خلال حساب التكرارات و النسب المئوية، مع تمثيل هذه النتائج بواسطة الأشكال البيانية مع التعليق.

أما فيما يخص المقابلة فقد كانت مع المدقق الداخلي الخاص بالمؤسسة، حيث هدفت هذه المقابلة الى التطرق لمساهمة التدقيق الداخلي في دعم الحوكمة داخل المؤسسة محل الدراسة، وكانت هذه المقابلة عبارة عن طرح لبعض الأسئلة على المدقق الداخلي، و جلّ هذه الأسئلة كان حول أهمية هذه الوظيفة، طريقة العمل، مدى الالتزام بالميثاق الأخلاقي للمهنة وبمعايير التدقيق الدولية، كذلك بالكيفية التي يعتمدها المدقق الداخلي في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر إن وجدت وغيرها من الأسئلة من نفس السياق.

### 2-مجتمع الدراسة:

فيما يخص الاستبيان، فقد تم أخذ العينة والمتمثلة في موظفي المؤسسة محل الدراسة وهذا من أجل معرفة آرائهم وإجاباتهم فيما يخص مدى اعتماد المؤسسة لمبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وكان عددهم 100 موظف.

أما فيما يخص المقابلة، فقد تم اختيار المدقق الداخلي باعتباره الطرف الأساسي الذي يخدم الموضوع المتعلق بدور التدقيق الداخلي لمؤسسة ميناء مستغانم في التطبيق السليم لحوكمة الشركات.

### 3-حدود الدراسة:

-الحدود المكانية: اقتصر على مؤسسة ميناء مستغانم.

-الحدود الزمانية: كانت فترة التريص محدودة في مدة شهر، ابتداء من 2007/03/12 الى 2017/04/14.

-الحدود الموضوعية: اقتصر على تحديد دور التدقيق الداخلي في التطبيق السليم لحوكمة الشركات

بمؤسسة ميناء مستغانم.

### المبحث الثاني: تشخيص الواقع العملي لمبادئ الحوكمة في مؤسسة ميناء مستغانم

لقد تم اعتماد الاستبيان في هذا المبحث بالخاص، من أجل معرفة مدى التزام مؤسسة ميناء مستغانم بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، التي أصبحت ضرورة ملحة على مختلف المؤسسات العمومية منها والخاصة، وهذا نظرا لوجود بعض السلوكيات الأخرى من جانب مسيري المؤسسات وكذا العاملين فيها مما يؤثر على أداء المؤسسات.

#### المطلب الأول: الأطراف الفاعلة في حوكمة الشركات بمؤسسة ميناء مستغانم

تتوفر مجموعة من الأطراف المسؤولة عن دعم تطبيق حوكمة الشركات من مجلس الإدارة، الإدارة وغيرها، وأطراف أخرى لها مصلحة في أن تطبق المؤسسة مبادئ الحوكمة، من مساهمين وباقي أصحاب المصالح، وذلك من أجل أن تضمن حماية حقوقها ومصالحها بالمؤسسة. وتتمثل هذه الأطراف أساسا فيما يلي:

##### 1- مساهمي المؤسسة:

لمؤسسة ميناء مستغانم مساهم وحيد وهو الدولة وذلك برأسمال قدره مليار وخمسمائة ألف دينار جزائري.

##### 2- مجلس الإدارة:

يتكون مجلس الإدارة من سبعة أعضاء، خمسة منهم يعينهم المساهم، كلهم من خارج المؤسسة وبالتالي فهم يتمتعون بالاستقلالية، وعضوين من لجنة المشاركة، ويرأس مجلس الإدارة الرئيس المدير العام.

##### 3- الإدارة:

تعتبر الإدارة على أنها الجهة المسؤولة عن الإدارة الفعلية للمؤسسة، وتقديم التقارير الخاصة بالأداء الى مجلس الإدارة، كما أنها مسؤولة عن تعظيم أرباح المؤسسة وزيادة قيمتها إضافة الى مسؤوليتها اتجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها، كما أنها حلقة وصل بين مجلس الإدارة وبقية الأطراف المتعاملة مع المؤسسة، حيث تتكون إدارة مؤسسة الميناء من موظفين وإطارات إداريين رئيسيين، ومن بينهم الرئيس المدير العام.

##### 4- أصحاب المصالح:

يتمثل مختلف أصحاب المصالح بمؤسسة الميناء في عمال المؤسسة وعددهم 723 منهم الموظفون ومنهم العاملون في حوض الميناء، إضافة الى زبائن المؤسسة، حيث يتمثل أهم زبائن المؤسسة في مؤسسة نفطال ومختلف المستوردين والمصدرين للسلع بمختلف أنواعها، إضافة الى الموردين المتعاملين معها، ومن أهمهم الشركة الوطنية للكهرباء والغاز، المؤسسة العمومية للمياه، مديرية الأشغال العمومية (صيانة أرصفة الميناء لتسهيل إرساء الباخرة، صيانة الأراضي المجهزة لتخزين السلع المستوردة)، اتصالات الجزائر، نفطال.

مما سبق يتجلى بأن تطبيق مبادئ بأن تطبيق الحوكمة داخل المؤسسة يعتبر ضرورة لحماية حقوق المساهم وأصحاب المصالح من عمال، موردين، إضافة الى زيادة الثقة في المعلومات والوثائق المالية التي تصدرها.

### المطلب الثاني: تقييم مدى الالتزام بمبادئ الحوكمة بمؤسسة ميناء مستغانم

من أجل تقييم مدى الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات بمؤسسة ميناء مستغانم، تم إعداد استبيان يشمل مبادئ الحوكمة الصادرة عن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، وتم توجيه هذا الاستبيان الى الموظفين بالمؤسسة بما فهم المدراء الرئيسيين، وقد تم تحليل الاستبيان كالاتي:

#### 1- عينة الدراسة:

تم اختيار عينة دراسة متكونة من 100 موظف في مؤسسة ميناء مستغانم، من أجل معرفة مدى تطبيق مبادئ الحوكمة بالمؤسسة، حيث وزعت عليهم استبيانات وتم استرجاع كل العدد وكلها صالحة للتحليل.

#### 2- تحليل معطيات الاستبيان، استخلاص النتائج والتعليق عليها:

بعد استرجاع الاستبيانات تم تحليل نتائجها من خلال حساب التكرارات والنسب المئوية ورسم الأشكال البيانية كالتالي:

#### 1-2: توزيع العينة على أساس الجنس:

يمثل الجدول التالي توزيع العينة على أساس الجنس:

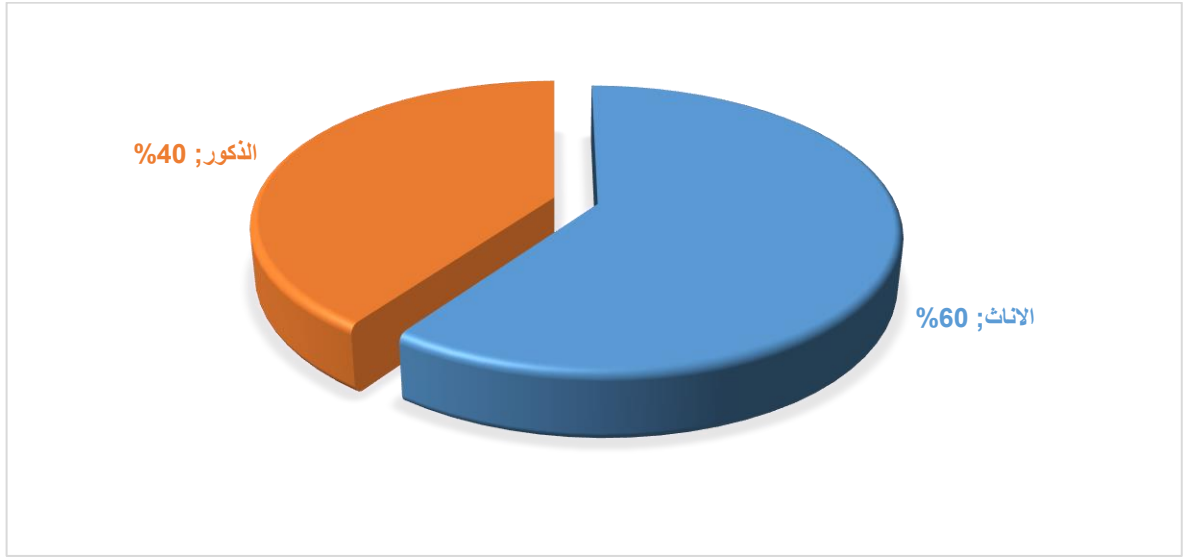
#### الجدول رقم (III-1): توزيع العينة على أساس الجنس

| الجنس          | ذكور | اناث | مجموع التكرارات | مجموع النسب |
|----------------|------|------|-----------------|-------------|
| التكرار        | 40   | 60   | 100             | -           |
| النسبة المئوية | %40  | %60  | -               | %100        |

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان

من خلال نتائج الجدول لاحظنا أن 60% من مفردات العينة هي من جنس الاناث، فحين الذكور كانوا بنسبة 40%، وهذا يعني أن الفئة الغالبة من موظفي المؤسسة هم إناث، والجدول الموالي يعكس نتائج الجدول السابق.

الشكل رقم (1-III): توزيع العينة على أساس الجنس



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الجدول (1-III).

2-2: توزيع العينة على أساس الفئة العمرية:

يمثل الجدول التالي توزيع العينة على أساس الفئة العمرية:

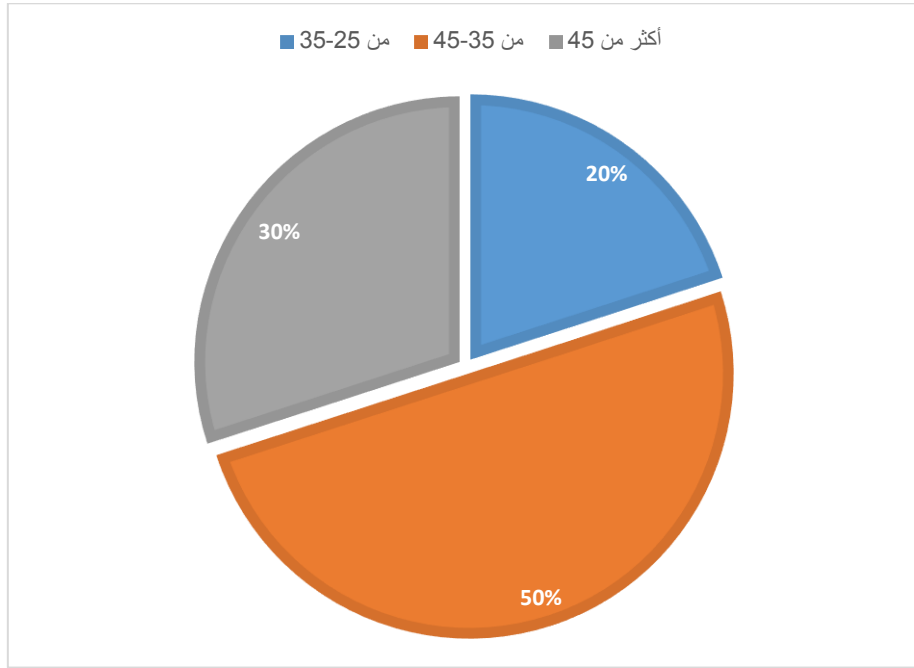
الجدول رقم (2-III): توزيع العينة على أساس الفئة العمرية

| العمر     | من 25-35 | من 35-45 | أكثر من 45 | مجموع التكرارات | مجموع النسب المئوية |
|-----------|----------|----------|------------|-----------------|---------------------|
| التكرارات | 20       | 50       | 30         | 100             |                     |
| النسب     | 20%      | 50%      | 30%        |                 | 100%                |

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

نلاحظ من خلال نتائج الجدول أعلاه، أن نسبة مفردات العينة الذين ينتمون إلى الفئة العمرية (25-35) هي 20%، تليها الفئة (35-45) بنسبة 50%، وأخيرا الفئة (أكثر من 45) بنسبة 30%، وستوضح هذا من خلال الشكل الموالي.

الشكل رقم (2-III): توزيع العينة على أساس الفئة العمرية



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الجدول (2-III).

3-2: توزيع العينة على أساس سنوات الخبرة:

يمكن توضيح نتائج الاستبيان في الجدول التالي:

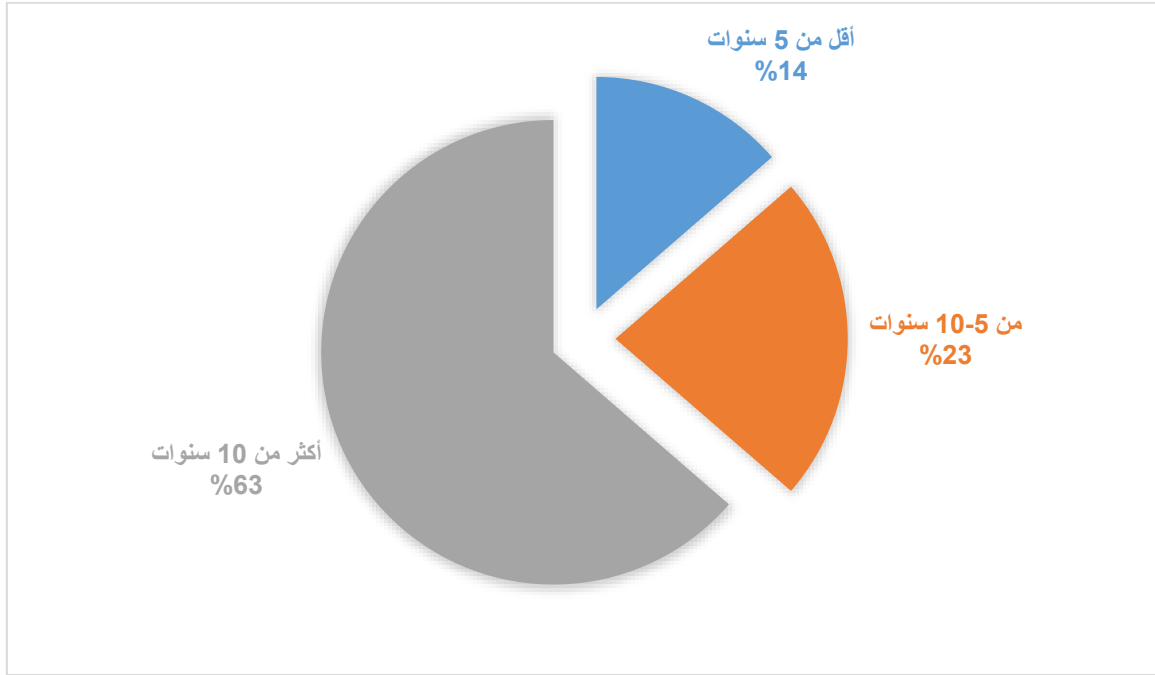
الجدول رقم (3-III): توزيع عينة الاستبيان على أساس سنوات الخبرة

| سنوات الخبرة | أقل من 5 سنوات | من 5-10 | أكثر من 10 | مجموع التكرارات | مجموع النسب |
|--------------|----------------|---------|------------|-----------------|-------------|
| التكرارات    | 30             | 50      | 20         | 100             | -           |
| النسب        | 30%            | 50%     | 20%        | -               | 100%        |

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

أسفرت النتائج المحصل عليها والمبينة في الجدول أعلاه، أن نسبة مفردات العينة الذين يمتلكون خبرة أقل من 5 سنوات هي 30%، فحين الذين يمتلكون خبرة ما بين 5-10 سنوات نسبتهم 50%، وأخيرا 20% الباقية لديها خبرة أكثر من 10 سنوات، وهذا ما تبينه الدائرة البيانية الموالية.

الشكل رقم (III-3): توزيع العينة على أساس سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على نتائج الجدول (III-3).

4-2: تحليل إجابات الاستبيان حسب كل مبدأ من مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية:

بعد جمع إجابات مفردات العينة حول مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وذلك وفق الاختيارات الممنوحة (موجود، غير موجود، نوعاً ما)، ثم حساب التكرارات والنسب المئوية لكل عنصر من كل مبدأ وهذا حسب الإجابة النموذجية للمفردات العينة، بعدها تم حساب المعدل العام للنسب المئوية والمتمثل في الوسط الحسابي للنسب المئوية لعناصر كل مبدأ، واستعماله في رسم الأعمدة البيانية.

أ- توزيع العينة على أساس المبدأ الأول لحوكمة الشركات:

بناء على إجابات مفردات العينة في الاستبيان تم التوصل إلى النتائج الممثلة في الجدول التالي:

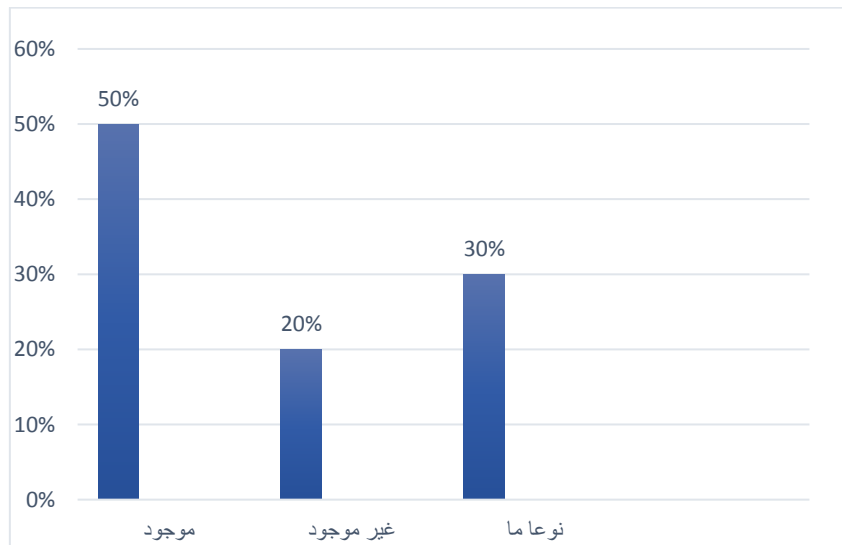
الجدول رقم (4-III): توزيع العينة على أساس المبدأ الأول لحوكمة الشركات

| نوعا ما |         | غير موجود |         | موجود |         | الإجابات<br>المبدأ الأول  |
|---------|---------|-----------|---------|-------|---------|---|
| %       | التكرار | %         | التكرار | %     | التكرار |   |
| 10%     | 10      | 20%       | 20      | 70%   | 70      | توافر إطار<br>المصلحة العامة.   |
| 40%     | 40      | 20%       | 20      | 40%   | 40      | تتمتع كل من الهيئات الاشرافية والرقابية والتنفيذية المسؤولة عن تنفيذ القانون بالسلطة والنزاهة، وتوفير الموارد اللازمة للقيام بواجباتها بأسلوب مهني وبطريقة موضوعية. |
| 40%     | 40      | 20%       | 20      | 40%   | 40      | أحكام وقرارات الهيئات الاشرافية والرقابية والتنفيذية المسؤولة عن تنفيذ القانون تكون في الوقت المناسب وتتميز بالشفافية مع توفير الشرح الكافي لها.                    |
| 30%     |         | 20%       |         | 50%   |         | المعدّل   |

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

الأعمدة البيانية تمثل النتائج المتوصل إليها بناء على معطيات الجدول السابق.

شكل رقم (4-III): توزيع العينة على أساس المبدأ الأول: توافر إطار فعّال لحوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات الجدول (4-III).

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم

نلاحظ من نتائج الجدول أعلاه أن 70% من مفردات العينة أكدت بأنه يتم توزيع المسؤوليات على أساس قوانين وإجراءات العمل الداخلية والتي تخدم المصلحة العامة داخل المؤسسة، أما نسبة 20% ترى عكس ذلك، فحين أن 10% من مفردات العينة كان رأيها أن ذلك يتم نوعاً ما، مرجعين ذلك إلى أن توزيع المسؤوليات يتم أيضاً على أساس طبيعة النشاط في المؤسسة، حجم المؤسسة والاستراتيجية المسطرة من طرف مجلس الإدارة. بالنسبة للعنصر الثاني من المبدأ الأول نلاحظ أن 40% من مفردات العينة ترى أن كلاً من الهيئات الإشرافية والرقابية والتنفيذية المسؤولة عن تنفيذ القانون تتمتع بالسلطة والنزاهة وتوفير الموارد للقيام بواجباتها بأسلوب مهني وبطريقة موضوعية، وأن أحكامها وقراراتها تكون في الوقت المناسب وتتميز بالشفافية مع توفير الشرح الكافي لها، في حين خالفهم في الرأي نسبة 20% من العينة، أما النسبة الأخيرة المقدرة بـ 40% كانت إجابتها بنوع ما مفسرين ذلك بأنه في غالب الأحيان لا تكون أحكام وقرارات تلك الهيئات في وقتها المناسب، ولا ترفق بالشرح الكافي حولها، وبالتالي فهي لا تتمتع بالشفافية حسب رأي هذه الفئة.

في الأخير نجد من تحليل الجدول أعلاه أن 50% من مفردات العينة ترى أن المبدأ الأول مطبق في حين أن 20% ترى عكس ذلك، أما نسبة 30% كانت إجابتها بنوع ما، إلا أن النسبة الغالبة تدل على أن المؤسسة تسعى لضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركة.

### ب- توزيع العينة على أساس المبدأ الثاني لحوكمة الشركات:

بناءً على إجابات مفردات العينة في الاستبيان حول المبدأ الثاني لحوكمة الشركات، توصلنا إلى النتائج التالية:

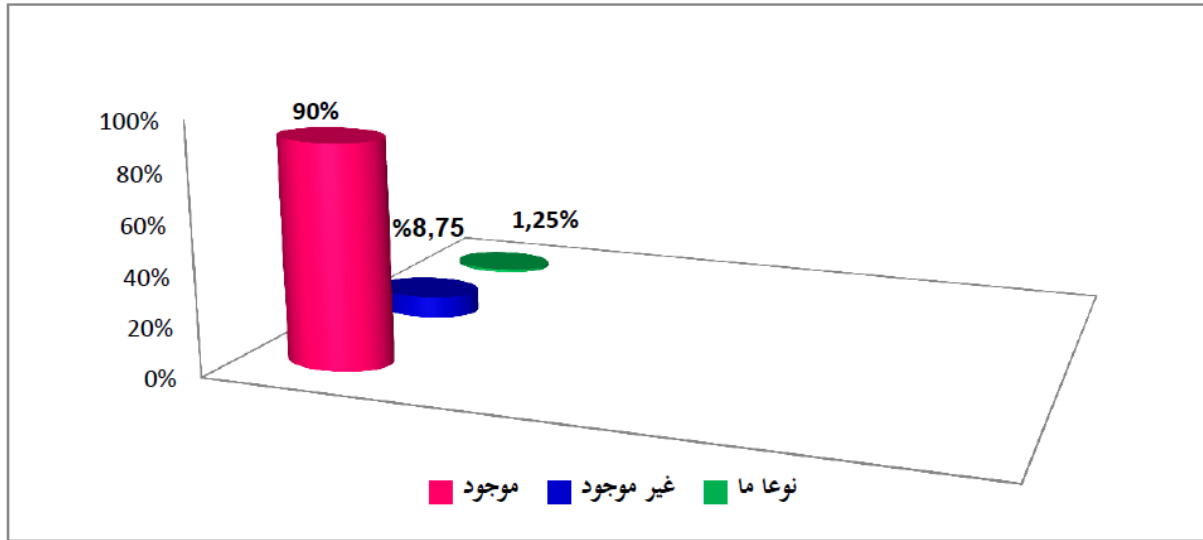
الجدول رقم (III-5): توزيع العينة على أساس المبدأ الثاني لحوكمة الشركات

| نوعاً ما |         | غير موجود |         | موجود |         | الإجابات   | المبدأ الثاني                      |
|----------|---------|-----------|---------|-------|---------|--|------------------------------------|
| %        | التكرار | %         | التكرار | %     | التكرار |  |                                    |
| %0       | 00      | %0        | 00      | %100  | 100     | توجد طرق مضمونة لتسجيل ملكية المساهم الوحيد (الدولة).  | حماية حقوق المساهم الوحيد (الدولة) |
| %0       | 00      | %0        | 00      | %100  | 100     | للمساهم الوحيد الحق في الحصول على المعلومات المتعلقة بالمؤسسة في الوقت المناسب وبشكل منتظم.  |                                    |
| %0       | 00      | %0        | 00      | %100  | 100     | للمساهم الوحيد الحق في المشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين.   |                                    |
| %0       | 00      | %20       | 20      | %80   | 80      | للمساهم الوحيد الحق في توجيه الأسئلة المتعلقة بالتدقيق الخارجي السنوي.   |                                    |
| %0       | 00      | %10       | 10      | %90   | 90      | يتم تزويد المساهم بالمعلومات الكافية في الوقت المناسب عن مكان وتاريخ وجدول أعمال اجتماعات الجمعية العامة وعن الموضوعات التي ستتخذ بشأنها القرارات في الاجتماع. |                                    |
| %0       | 00      | %10       | 10      | %90   | 90      | للمساهم الحق في ممارسة الرقابة   |                                    |
| %0       | 00      | %30       | 30      | %70   | 70      | للمساهم الحق في الحصول على نصيب من أرباح المؤسسة   |                                    |
| %1.25    |         | %8.75     |         | %90   |         | المعدل   |                                    |

المصدر من إعداد الطلبة اعتماداً على نتائج الاستبيان.

الأعمدة الموالية تمثل النتائج المتوصل إليها بناءً على معطيات الجدول السابق.

شكل رقم (5-III): توزيع العينة على أساس المبدأ الثاني: حماية حقوق المساهم الوحيد (الدول)



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الجدول (5-III).

نلاحظ من خلال الجدول رقم (5-III) أن نسبة 100% من مفردات العينة أكدوا وجود طرق مضمونة لتسجيل ملكية المساهم، باعتبار أن المساهم الوحيد للمؤسسة هو الدولة، كما أكدوا أن للمساهم الحق في الحصول على المعلومات المتعلقة بالمؤسسة في الوقت المناسب وبشكل منتظم، وأن له الحق في المشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين.

كما أن نسبة كبيرة من مفردات العينة والتي تقدر بـ 80% أكدت بأن للمساهم الحق في المشاركة في انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة، يقابلها نسبة 20% عارضوا هذا الرأي.

أما بالنسبة لحق المساهم في توجيه الأسئلة لمجلس الإدارة بما في ذلك الأسئلة المتعلقة بالتدقيق الخارجي السنوي فإن 90% أكدوا وجود ذلك، في حين 10% كانت اجابتهم نوعا ما مفسرين ذلك بأن الدولة باعتبارها المساهم الوحيد للمؤسسة، فهي الأمرة والنهائية، والقانون التجاري يفرض على مجالس الإدارة تقديم كل التوضيحات لها بما في ذلك المتعلقة بالتدقيق الخارجي، مضيفين بأن المدقق الخارجي يقدم خدمات استشارية للمساهم.

أما نسبة 90% من مفردات العينة أكدوا أنه يتم تزويد المساهم بالمعلومات الكافية عن مكان، تاريخ وجدول أعمال اجتماعات الجمعية العامة وعن الموضوعات التي ستخذ بشأنها القرارات في الاجتماع، وأن للمساهم الحق في الرقابة على المؤسسة مستدلين في ذلك بأن القانون التجاري ينص على هذا، فحين 10% من مفردات العينة نفت ذلك.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم

أما فيما يتعلق بآخر عنصر من عناصر المبدأ الثاني فإن 70% من مفردات العينة أجابت بأن للمساهم الحق في الحصول على نصيب من أرباح المؤسسة، يقابلها نسبة 30% من مفردات العينة أجابت عكس ذلك مؤكدة بأن أرباح المؤسسة ترفع الى رأس المال.

وأخيرا نجد أن المبدأ الثاني المتعلق بحماية حقوق المساهم الوحيد (الدولة) حسب تحليل إجابات العينة، فإن نسبة تأكيد تطبيق هذا المبدأ تمثلت في 90%، تليها نسبة 8.75% التي تعارض تطبيقه ونسبة 1.25% ترى بأن تطبيقه نوعا ما، لكن النسبة الغالبة تؤكد بأن المؤسسة تعمل على حماية حقوق المساهم الوحيد (الدولة).

### ج- توزيع العينة على أساس المبدأ الثالث لحوكمة الشركات:

باعتبار أن للمؤسسة مساهم وحيد وهو الدولة، فإن المبدأ الثالث من مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية المتعلق بالمعاملة المتساوية للمساهمين لا يمكن تطبيقه، لهذا لم يتم إدراج كل العناصر المتعلقة بهذا المبدأ بل تم التطرق لعنصر واحد فقط الذي يتماشى وطبيعة المؤسسة، وبناءا على إجابات مفردات العينة توصلنا الى النتائج التالية:

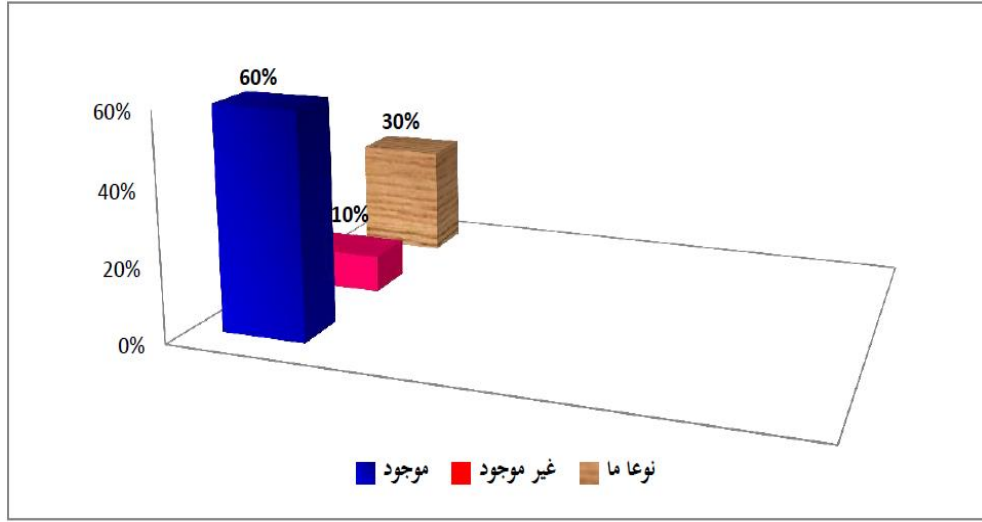
الجدول رقم (III-6): توزيع العينة على أساس المبدأ الثالث لحوكمة الشركات

| نوعا ما |         | غير موجود |         | موجود |         | الإجابات  | المبدأ الثالث                |
|---------|---------|-----------|---------|-------|---------|---|------------------------------|
| %       | التكرار | %         | التكرار | %     | التكرار |   |                              |
| 30%     | 30      | 10%       | 10      | 60%   | 60      | للمساهم الحق في الحصول على تعويض في حال انتهاك حقوقه وتعرضها للمخاطر، ومحاسبة المتسببين في ذلك. | المعاملة المتساوية للمساهمين |
| 30%     |         | 10%       |         | 60%   |         | المعدّل   |                              |

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

فيما يلي الأعمدة البيانية الممثلة للنتائج المتوصل إليها من خلال تحليل معطيات الجدول السابق.

الشكل رقم (III-6): توزيع العينة على أساس المبدأ الثالث: المعاملة المتساوية للمساهمين



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على نتائج الجدول (III-6).

بما أن مؤسسة ميناء مستغانم لديها مساهم وحيد وهو الدولة، فإنه لا يوجد داعي لتطبيق مبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين، هذا ما اضطرنا الى ذكر عنصر واحد من عناصر هذا المبدأ وهو الحق في حصول الدولة على تعويض في حال انتهاك حقوقها كمساهم بالمؤسسة وتعرضها للمخاطر ومحاسبة المتسببين في ذلك، فكانت نسبة 60% من مفردات العينة قد على وجود هذا العنصر فحين 10% عارضت هذا الرأي، وكانت نسبة 30% قد أجابت بنوع ما مرجعة ذلك الى أنه الدولة هي المساهم الوحيد وبالتالي فإن حقوقها مضمونة.

في الأخير نجد أن النسبة الغالبة تؤكد أن للمساهم الحق في الحصول على تعويض في حال انتهاك حقوقه وتعرضها للخطر ومحاسبة المتسببين في ذلك.

د-توزيع العينة على أساس المبدأ الرابع لحوكمة الشركات:

بناء على إجابات مفردات العينة فيما يخص المبدأ الرابع من مبادئ حوكمة الشركات، توصلنا الى النتائج المثلة في الجدول الموالي:

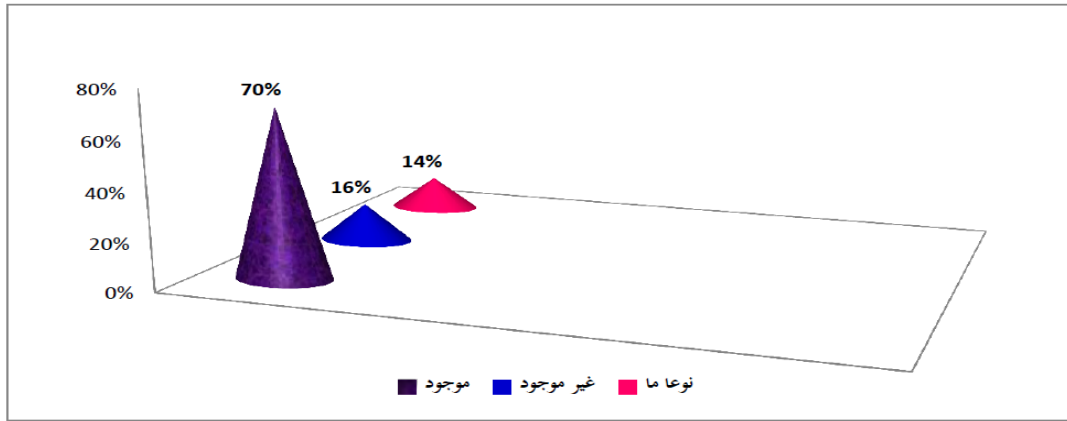
الجدول رقم (III-7): توزيع العينة على أساس المبدأ الرابع.

| نوعا ما |         | غير موجود |         | موجود |         | الإجابات   | المبدأ الرابع     |
|---------|---------|-----------|---------|-------|---------|--|-------------------|
| %       | التكرار | %         | التكرار | %     | التكرار |  |                   |
| 20%     | 20      | 20%       | 20      | 60%   | 60      | لأصحاب المصالح بما فيهم العاملين الحق في الحصول على تعويض مناسب في حال انتهاك حقوقهم.  |                   |
| 10%     | 10      | 10%       | 10      | 80%   | 80      | لأصحاب المصالح (عاملين، مقرضين، موردين، عملاء، مستثمرين، وغيرهم) الحق في الحصول على المعلومات بأسلوب دوري عن أداء المؤسسة وفي الوقت المناسب.                                     | الاعتراف<br>بحقوق |
| 10%     | 10      | 10%       | 10      | 80%   | 80      | لأصحاب المصالح بما فيهم العاملين أو الجهات التي تمثلهم الحق في الاتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم اتجاه التصرفات غير القانونية ومخالفة أخلاقيات المهنة وذلك لحماية حقوقهم. | أصحاب<br>المصالح  |
| 20%     | 20      | 0%        | 00      | 80%   | 80      | احترام حقوق أصحاب المصالح التي ينص عليها القانون.  |                   |
| 10%     | 10      | 40%       | 40      | 50%   | 50      | يسمح بمشاركة أصحاب المصالح في آليات تحسين مستوى الأداء.  |                   |
| 14%     |         | 16%       |         | 70%   |         | المعدّل  |                   |

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

فيما يلي أعمدة بيانية تترجم النتائج المتوصل إليها من خلال الجدول السابق.

الشكل رقم (7-III): توزيع العينة على أساس المبدأ الرابع: الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على نتائج الجدول رقم (7-III).

نلاحظ من نتائج الجدول أعلاه، أن 60% من مفردات العينة أكدت أن أصحاب المصالح في المؤسسة بما فيهم العاملين لهم الحق في الحصول على تعويض مناسب في حال انتهاك حقوقهم، في حين 20% منهم عارضوا ذلك، و20% الأخرى مانت إجابتهم نوعا ما مرجعين ذلك الى أنه إذا تعرض أحد أصحاب المصالح بما فيهم العاملين لانتهاك حقوقهم فإن لهم الحق في الحصول على تعويض مناسب، ولكن يكون ذلك من خلال رفع شكوى للمحكمة.

كما أن 80% من مفردات العينة صرحت أن أصحاب المصالح بالمؤسسة لهم الحق في الحصول على المعلومات بأسلوب دوري وفي الوقت المناسب، وأن للعاملين أو الجهات التي تمثلهم الحق في الاتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم اتجاه التصرفات غير القانونية ومخالفة أخلاقيات المهنة وذلك من أجل حماية مصالحهم وحقوقهم، ويكون ذلك عن طريق لجنة المشاركة والتي تعتبر من بين أعضاء مجلس الإدارة، في حين 10% عارضوا هذا الرأي، و10% الأخيرة أجابوا بنوع ما معتبرين أنه لا يمكن لهم التعبير عن كل مخاوفهم التي يواجهونها.

أما بالنسبة للعنصر الرابع فإن 80% من مفردات العينة أكدت احترام المؤسسة لحقوق أصحاب المصالح التي ينص عليها القانون، فحين 20% من العينة كانت إجابتهم بنوع ما مفسرين ذلك بأن المسؤولين عن تطبيق القوانين داخل المؤسسة لا يتمتعون كلهم بالأخلاقيات احترام الغير، فهناك من يسعى لتحقيق مصالحه على حساب مصالح الآخرين.

أما بالنسبة للعنصر الأخير من المبدأ الرابع فإن 50% من مفردات العينة أكدت على أنه يسمح بمشاركة أصحاب المصالح في آليات تحسين مستوى الأداء، في حين 40% كانت إجابتهم بأن ذلك غير موجود، و10% المتبقية أجابوا بنوع ما مرجعين ذلك الى أنه وبالرغم من وجود قوانين تضمن العلاقات المبرمة بين المؤسسة وبعض الأطراف من ذوي المصلحة، لكن تبقى جميع هذه العلاقات في أطر ضيقة تمنع مشاركة هؤلاء في رفع مستوى الأداء وتحقيق الحوكمة المؤسسية.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم

في الأخير نجد أن 70% من مفردات العينة كانت إجابتهم تؤكد أن المؤسسة تعمل على حماية والاعتراف بحقوق أصحاب المصالح، في حين 16% من مفردات العينة تعارض ذلك، و14% كانت إجابتهم بنوع ما معتبرين أن الممارسة العملية في كثير من الأحيان تنتهك بعض حقوق هذه الأطراف بالمؤسسة محل الدراسة، غير أن بالنسبة الغالبة تؤكد أن مؤسسة ميناء مستغانم تهتم بأصحاب المصالح وهذا لكسب ثقتهم في المؤسسة وتوطيد العلاقة معهم وتسعى للوفاء بالتزاماتها معهم.

ه- توزيع العينة على أساس المبدأ الخامس لحوكمة الشركات:

من خلال إجابات مفردات العينة توصلنا الى النتائج الموضحة في الجدول التالي:

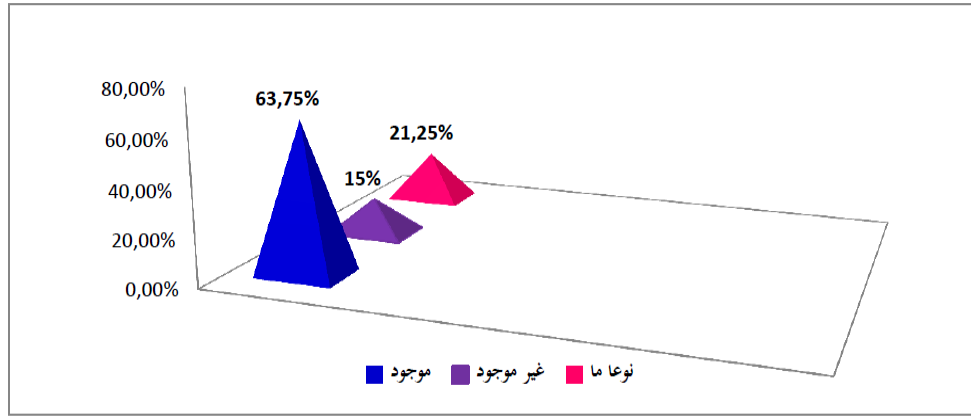
الجدول رقم (III-8): توزيع العينة على أساس المبدأ الخامس

| نوعاً ما |         | غير موجود |         | موجود  |         | الإجابات   | المبدأ الخامس |
|----------|---------|-----------|---------|--------|---------|--|---------------|
| %        | التكرار | %         | التكرار | %      | التكرار |  |               |
| %0       | 00      | %20       | 20      | %80    | 80      | يتم الإفصاح في الوقت المناسب عن الوضع المالي للشركة، أداءها، الرقابة فيها وحقوق الملكية.                                       | الإفصاح       |
| %10      | 10      | %0        | 00      | %90    | 90      | يتم الإفصاح عن أهداف الشركة.   |               |
| %10      | 10      | %10       | 10      | %80    | 80      | يتم الإفصاح عن أعضاء مجلس الإدارة وكبار المديرين.  |               |
| %10      | 10      | %40       | 40      | %50    | 50      | يتم الإفصاح عن سياسة مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الأساسيين.   | و             |
| %50      | 50      | %10       | 10      | %40    | 40      | يتم الإفصاح عن المخاطر الجوهرية المتوقعة.  | الشفافية      |
| %50      | 50      | %10       | 10      | %40    | 40      | تتوفر قنوات نشر المعلومات من أجل تمكين الجهات المستفيدة من الوصول إليها بشكل عادل وبكلفة منخفضة وفي الوقت المناسب.             |               |
| %20      | 20      | %10       | 10      | %70    | 70      | يقدم المدقق الخارجي ضمان موضوعي لمجلس الإدارة والمساهمين عن القوائم المالية إذا كانت فعلاً تمثل المركز المالي للمؤسسة وأدائها. |               |
| %20      | 20      | %20       | 20      | %60    | 60      | المدققين الخارجيين قابلين للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين.   |               |
| %21.25   |         | %15       |         | %63.75 |         | المعدّل  |               |

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على نتائج الاستبيان.

الأعمدة البيانية الموالية توضح نتائج الجدول السابق.

الشكل رقم (8-III): توزيع العينة على أساس المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الجدول (8-III).

نلاحظ من الجدول رقم (8-III) أن 80% من مفردات العينة أكدت على أنه يتم الإفصاح في الوقت المناسب عن الوضع المالي للشركة وعن أدائها والرقابة وحقوق الملكية فيها، وبالتالي تحقق الإفصاح والشفافية، في حين أن 20% أجابوا بعدم تحقق هذا العنصر. كما أن 90% من مفردات العينة صرحوا بوجود الإفصاح عن أهداف المؤسسة، في حين 10% كانت إجابتهم بنوع ما مرجعين ذلك إلى أن الإفصاح عن أهداف المؤسسة لا يتم بشكل رسمي ولا يكون موجه لكل أطراف المؤسسة، كما أن الرئيس المدير العام لا يصرح بكل أهداف المؤسسة بشكل تفصيلي وإنما يصرح بالأهداف العامة فقط.

أما فيما يتعلق بالإفصاح عن أعضاء مجلس الإدارة وكبار المديرين فإن 80% أكدت تحقق ذلك وعارضت هذا الرأي 10% من العينة، و10% الأخيرة أجابت بنوع ما، مرجعين ذلك إلى أن الإفصاح عن أعضاء مجلس الإدارة لا يتم بشكل رسمي ومباشر لكل الموظفين، بل يتم التعرف على أعضاء مجلس الإدارة من طرف بعض الموظفين بطرق غير رسمية وبشكل غير مباشر. كما أن 50% من مفردات العينة وافقوا على وجود الإفصاح عن سياسة مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، وخالفهم في ذلك 40% من العينة، أما 10% المتبقية أجابت بنوع ما مفسرين ذلك بأن الإفصاح عن سياسة مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين لا يتم بشكل رسمي ومباشر.

فيما يخص الإفصاح عن المخاطر الجوهرية وتوفر قنوات نشر المعلومات من أجل تمكين الجهات المستفيدة من الوصول إليها بشكل عادل و في الوقت المناسب و بتكلفة منخفضة، فإن 40% من مفردات العينة أكدت تحقق ذلك و خالفهم في الرأي نسبة 10%، و بالتالي حسب رأي هذه الفئة هناك غياب للشفافية فيما يتعلق بالمخاطر التي تواجهها المؤسسة، في حين النسبة الأكبر 50% كانت إجابتهم بنوع ما مرجعين ذلك إلى أنه بالنسبة للإفصاح عن المخاطر الجوهرية فإنه لا يتم الإفصاح عن كل المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة و ذلك بأمر من الرئيس المدير العام.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم

أما بالنسبة للعنصر السابع من المبدأ الخامس فإن 70% من مفردات العينة كانت إجابتهم بأن المدقق الخارجي يقدم ضمان موضوعي لمجلس الإدارة والمساهم عن القوائم الدالية بأنها تمثل فعلا المركز المالي للمؤسسة وأدائها، أما النسبة المعارضة كانت تمثل 10%، في حين 20% أجابت بنوع ما، مرجعين ذلك إلى أنّ هذا الأمر في بعض الأحيان لا يتم بموضوعية كافية بل يمكن له أن يتغاضى عن بعض الأمور التي يلاحظها أثناء أداء مهامه في تدقيق القوائم المالية.

أما فيما يتعلق بالعنصر الأخير من المبدأ الخامس فإن 60% من مفردات العينة يرون أنّ المدقق الخارجي قابل للمساءلة والمحاسبة أمام المساهم، في حين كانت نسبة 20% معارضة لذلك، 20% الأخيرة كانت إجابته بنوع ما مرجعين ذلك إلى أنّ القانون التجاري يفرض وجود مدقق خارجي، حيث يقدم ضمان موضوعي لمجلس الإدارة وللمساهم عن القوائم المالية إذا كانت تمثل فعلا المركز المالي للمؤسسة وأدائها.

في الأخير نجد أنّ نسبة 63.75% من مفردات العينة أكدت أنّ المؤسسة تسعى لتحقيق الإفصاح والشفافية، في حين 15% من العينة عارضت ذلك، 21.25% من العينة كانت إجابته بنوع ما. غير أنّ النسبة الغالبة تؤكد أنّ مؤسسة الميناء تعمل على الحفاظ على علاقات مبنية على الثقة بينها وبين مختلف الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة، حيث تعمل على توفير أكبر قدر ممكن من المعلومات وبكل شفافية سواء للمساهم أو غيره من الأطراف أصحاب المصلحة بالمؤسسة.

و-توزيع العينة على أساس المبدأ السادس لحوكمة الشركات:

نتائج تحليل إجابات مفردات العينة المتمثلة في مدى تطبيق المبدأ السادس تمّ عرضها في الجدول التالي:

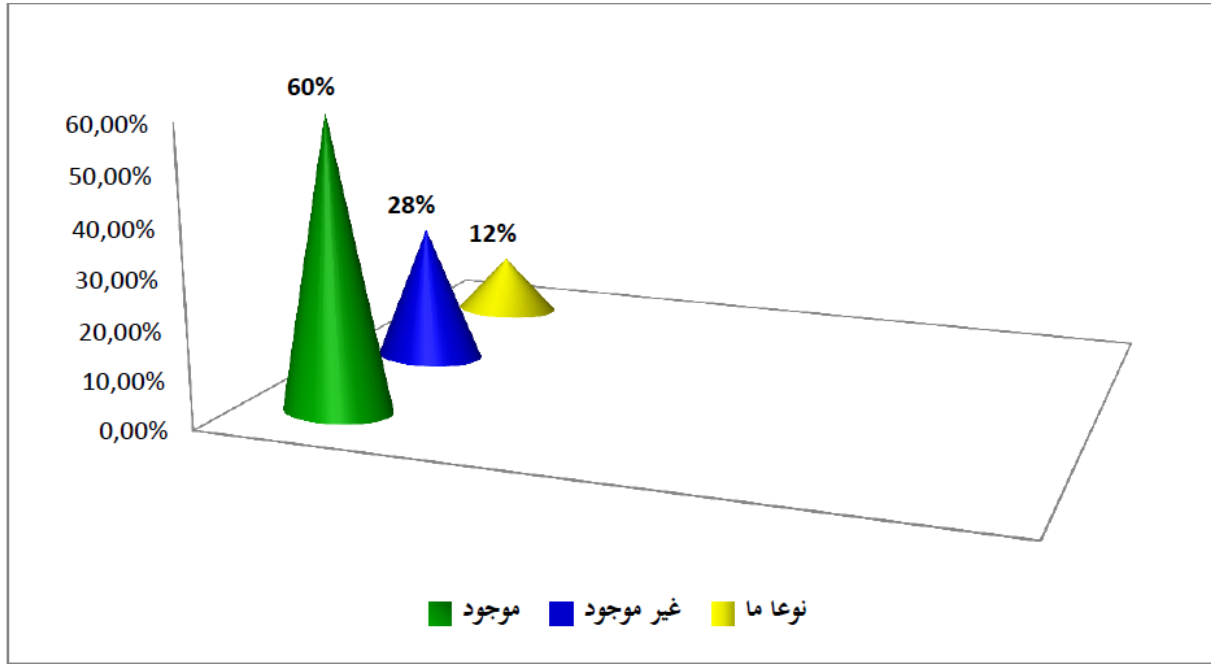
الجدول رقم (10-III): توزيع العينة على أساس المبدأ السادس

| نوعا ما |         | غير موجود |         | موجود |         | الإجابات   | المبدأ السادس |
|---------|---------|-----------|---------|-------|---------|--|---------------|
| %       | التكرار | %         | التكرار | %     | التكرار |  |               |
| %30     | 30      | %0        | 00      | %70   | 70      | يسعى مجلس الإدارة لتوجيه استراتيجية المؤسسة والموازنات التقديرية وخطط العمل التقديرية وخطط العمل السنوية وتحديد أهداف المؤسسة ومراقبة التنفيذ. | مسؤوليات      |
| %10     | 10      | %0        | 00      | %90   | 90      | يسعى المجلس لحماية مصالح المؤسسة والمساهم.   |               |
| %10     | 10      | %0        | 00      | %90   | 90      | من مهامه أن يضمن الالتزام بالقوانين والتعليمات السارية ويتبع في ذلك معايير عالية للأخلاق.  |               |
| %20     | 20      | %0        | 00      | %80   | 80      | يقوم مجلس الإدارة باختيار كبار المديرين وتحديد مكافآتهم ومتابعة أدائهم وإعفاءهم عند الضرورة.   |               |
| %20     | 20      | %40       | 40      | %40   | 40      | مراعاة التناسب بين مكافآت كبار التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهم في الأجل الطويل.  |               |
| %10     | 10      | %0        | 00      | %90   | 90      | من مهام مجلس الإدارة التأكد من سلامة التقارير المالية والنظم المحاسبية للمؤسسة والرقابة الداخلية وأنظمة إدارة المخاطر.                         |               |
| %10     | 10      | %70       | 70      | %20   | 20      | يوجد نظام رسمي شفاف لعمليات ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة لمتابعة وتقييم أداء المؤسسة.  | الإدارة.      |
| %0      | 00      | %70       | 70      | %30   | 30      | تتوفر لجان أساسية منها لجنة التدقيق التي تكون تابعة لمجلس الإدارة لمتابعة وتقييم أداء المؤسسة.   |               |
| %0      | 00      | %70       | 70      | %30   | 30      | التحديد الدقيق والإفصاح عن هدف وإجراءات العمل الخاصة بلجان مجلس الإدارة عند تأسيسها.   |               |
| %10     | 10      | %30       | 30      | %60   | 60      | للمساهم الحق في مساءلة أعضاء مجلس الإدارة.   |               |
| %12     |         | %28       |         | %60   |         | المعدّل  |               |

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

الأعمدة البيانية تمثل نتائج الجدول السابق.

الشكل رقم (III-10): توزيع العينة على أساس المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الجدول (III-10).

من خلال تحليل الجدول أعلاه نلاحظ أنّ 70% من مفردات العينة ترى أنّ مجلس الإدارة يسعى لتوجيه استراتيجية المؤسسة والموازنات التقديرية وخطط العمل السنوية وكذا تحديد أهداف المؤسسة ومراقبة التنفيذ، في حين أنّ 30% المتبقية ترى أنّ ذلك يتم نوعا ما مرجعين ذلك إلى أنّ مجلس الإدارة يعمل على وضع استراتيجية المؤسسة وتحديد أهدافها، كما يصادق على الميزانيات التقديرية وخطط العمل السنوية لكنّه لا يراقب التنفيذ، بل يُكلّف بذلك جهات أخرى من داخل المؤسسة، ويُدْرُسُ التقارير التي تُرْفَعُ له عن النشاط.

أمّا فيما يتعلق بالعنصر الثاني فإنّ 90% من مفردات العينة ترى أنّه من بين مهام مجلس الإدارة أيضا أنّه يضمن الالتزام بالقوانين والتّعليمات السّارية ويتبع في ذلك معايير عالية للأخلاق، كما يسعى لحماية مصالح المؤسسة والمساهم الوحيد (الدّولة)، ويسعى أيضا للتأكد من سلامة التقارير المالية والنّظم المحاسبية للمؤسسة والرقابة الداخليّة خاصة أنظمة إدارة المخاطر، في حين تقابلها نسبة 10% من العينة كانت إيجابتها بنوع ما مفسرين ذلك بأنّ مجلس الإدارة يضع القوانين والتّعليمات، وأنظمة الرّقابة الداخليّة وإدارة المخاطر، لكنّه لا يتكفل بضمان الالتزام بذلك، بل يكون هذا من مهام وظيفة التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، اللذان يرفعان لمجلس الإدارة تقاريرهما متضمنة مدى الالتزام بتلك القوانين والأنظمة.

وما نلاحظ أيضا من الإجابات أن 80% من مفردات العيّنة ترى أنه من مهام مجلس الإدارة اختيار كبار المديرين وتحديد مكافآتهم ومتابعة أدائهم وإعفاءهم عند الضرورة، وتقابلها نسبة 20% كانت إجابتها بنوع ما مفسرين ذلك بأن مجلس الإدارة يقوم باختيار كبار المدراء لكن لا يتكفل بمتابعة أدائهم بل تزفَع له التقارير عن نشاطهم من طرف المدققين.

كما نلاحظ أن 40% من العيّنة وافقت على أنه يتم مراعاة التّناسب بين مكافآت كبار التّنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهم الوحيد في الأجل الطويل، ويعارضُ هذا الرّأي 40%، أما 20% المتبقية فهي ترى أن ذلك يتم نوعا ما،

أما فيما يتعلق بوجود نظام رسمي شفاف لعمليات ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة مع مراعاة الكفاءة والمهارة فإن 20% فقط توافقُ ذلك، في حين 70% ترى أن ذلك غير محقق داخل مؤسسة الميناء، والنسبة المتبقية 10% كانت إجابتها بنوع ما مرجعين ذلك إلى أنه بالنسبة لتعين أعضاء مجلس الإدارة فإنه يوجد نظام رسمي شفاف لعملية ترشيح وانتخاب أعضاءه، إلا أنه لا يراعى في ذلك معيار مهارة وكفاءة الأعضاء لاتخاذ القرارات السليمة بشكل كافي.

أما فيما يتعلق بتوفر لجان أساسية من بينها لجنة التّدقيق التي تكون تابعة لمجلس الإدارة من أجل متابعة وتقييم أداء المؤسسة. وكذا الإفصاح عن أهداف وإجراءات العمل الخاصة بلجان مجلس الإدارة عند تأسيسها فإن نسبة 30% فقط توافق على ذلك، في حين 70% ترى أن ذلك غير موجود.

أما بخصوص آخر عنصر من المبدأ السادس نجد أن 60% من مفردات العيّنة ترى أنه تتم مساءلة أعضاء مجلس الإدارة، وتعارضها في ذلك 30%، في حين 10% المتبقية كانت إجابتها بنوع ما مفسرين ذلك حسب رأيهم أنه باعتبار المساهم هو الدّولة فإن اهتمامه بضمان حقوقه ومصالحه وذلك من خلال مساءلة مجلس الإدارة يكون قليل نسبيا مقارنة بحال ما إذا كان الساهمين من الخواص.

في الأخير لصد من تحليل الجدول أعلاه أن 60% من مفردات العيّنة ترى أن مجلس الإدارة يلتزم بمسؤولياته في مؤسسة الميناء، في حين 28% من العيّنة تعارض ذلك، 12% المتبقية كان رأيها بنوع ما. غير أن النسبة الغالبة توافق على تطبيق المؤسسة للمبدأ السادس من مبادئ منظمة ال تعاون الاقتصادي والتّنمية باعتبار أن القانون التجاري يُحدّد المهام الأساسية التي يتكفل بأدائها مجلس الإدارة، حيث يسعى مجلس الإدارة طبقا لتعليمات هذا القانون لحماية مصالح الشركة والمساهم، كما أنه يضمن الالتزام بالقوانين السارية، وتتم مساءلة أعضاء مجلس الإدارة من طرف المساهم الوحيد (الدّولة).

المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في دعم تطبيق حوكمة الشركات بمؤسسة ميناء مستغانم

كما تم ذكره سلفاً في الجانب النظري، فإن التدقيق الداخلي يعد آلية من آليات تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات وهذا من خلال الأعمال التي يحتويها (تقييم نظام الرقابة الداخلي، إدارة المخاطر، علاقته بكل من لجنة التدقيق المدقق الخارجي مجلس الإدارة...)، ومن خلال هذا المبحث سنحاول التحقق مما توصلنا إليه في النظري على الجانب الميداني في مؤسسة ميناء مستغانم.

**المطلب الأول: مديرية التدقيق الداخلي بمؤسسة ميناء مستغانم**

بالنسبة لمديرية التدقيق الداخلي في مؤسسة الميناء فهي تتكون من ثلاث أشخاص، أولهم المدقق الداخلي و في نفس الوقت رئيس المديرية يملك عدة مؤهلات منها مستوى جامعي في تخصص المحاسبة، المالية، الاعلام الآلي، إدارة الأعمال والهندسة، ترأس عدة مناصب قبل منصبه الحالي ورئيس مصلحة في المصالح التقنية خارج المؤسسة، أما في المؤسسة تولى منصب رئيس مصلحة المحاسبة، رئيس قسم في الشؤون العامة، رئيس قسم المحاسبة و المالية، رئيس قسم التجارة، مدير موارد البشرية والوسائل، و يمتلك ما يفوق 20 سنة خبرة، ترافقه في مهامه الحالية كمدقق داخلي موظفتان الأولى حاصلة على ليسانس في المحاسبة والمالية و ماستر في التدقيق الداخلي أما الثانية ليسانس في الحقوق.

**-مهام المدقق الداخلي بمؤسسة ميناء مستغانم:**

من خلال اجراء المقابلة مع المدقق الداخلي بالمؤسسة محل الدراسة، من أجل معرفة المهام الموكلة إليه، قمنا بطرح بعض الأسئلة عليه:

1-ما هي المهام التي تقوم بها من خلال وظيفتك؟، ما هي المراحل التي تتبعها في تحديد مهامك السنوية؟

ومن خلال اجاباته توصلنا الى:

أن مهمته تتم وفق تخطيط مسبق ومنهجية معينة من أجل تحقيق الأهداف المكلف بها، وأنه يعمل في مهمته على دراسة التحكم في مخاطر النشاط محل التدقيق، تدبير الحلول، ومتابعة تطبيقها، فهو يقول إن مهمته تشبه ما يقوم به الطبيب مع مريضه، إذ أنه يقوم بالتشخيص، يخمن ويتنبأ بالأسباب، ومن ثم يوصي بالعلاج.

فمهمته تمر عبر مراحل هي:

**المرحلة الأولى: مرحلة التحضير.**

فهي تعتبر أول خطوة في مهمته، وتتطلب منه قدرة كافية على القراءة والانتباه والكفاءة اللازمة، كما تتطلب معرفة جيدة بالمؤسسة، إذ أنه من الضروري معرفة مصادر المعلومات خلال تلك الفترة، وتعتبر هذه المرحلة حجر الأساس، والتي بناء عليها يقوم المدقق الداخلي ببناء نموذج النتائج التي يجب الوصول إليها، وتتمثل هذه المرحلة في المحاور الرئيسية التالية:

1-الأمر بالمهمة: فمهمته تبدأ بإصدار التكليف بالمهمة من طرف سلطة مؤهلة (الإدارة العليا، لجنة التدقيق)، حيث أن الأمر بالمهمة يسمح بتبليغ كافة الأطراف التي لها علاقة بمهمة التدقيق.

2-مرحلة الاندماج: تبدأ هذه الخطوة بجمع المعلومات ذات العلاقة بالنشاط الخاضع للتدقيق من مصادره المختلفة والحصول على فهم لطبيعة هذا النشاط، ويمكن تلخيص هذه المصادر فيما يلي:  
أ-تقارير ملفات التدقيق السابقة.

ب-الاجتماع مع الإدارة.

ج-السياسات، الخطط، الإجراءات، التعليمات والاتفاقيات المتعلقة بالنشاط.

د-الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي.

هـ-نتائج التدقيق الخارجي عن النشاط.

ويقول أيضا أن هذه الوثائق المختلفة والتحليل يمكن فريق التدقيق من امتلاك رؤية شاملة عن النشاط الخاضع للتدقيق، تحديد السيرورات التي هي موضع للمخاطر، إعطاء مصداقية للمهمة.

3-تحديد الأخطار وتقييمها:

من خلال هذه النقطة يتم تكييف بقية مراحل عملية التدقيق، حيث يسمح للمدقق صياغة برنامجه وتطويره بناء على التهديدات وما تم وضعه لمواجهةها، وإعطاء الأولوية للتهديدات الأكثر خطورة.

4-تحديد الأهداف: يعرف أيضا بالتقرير التوجيهي أو المخطط للمهمة، حيث قال المدقق في هذا الخصوص أنه بعدما يأخذ كل المعلومات الضرورية عن المؤسسة يقوم بتحرير تقرير توجيهي والذي يوضح محاور البحث، حدود ومجالات تدخل المدقق بالإضافة إلى الأهداف الواجب تحقيقها.

المرحلة الثانية: مرحلة تنفيذ المهمة.

فيما يخص هذه المرحلة أفادنا المدقق الداخلي بأنها تعتبر أطول وأهم مرحلة في مهامه، لأهميتها في كتابة تقرير تدقيق المنتج النهائي للمهمة، ولهذا يجب أن تحظى بالعناية اللازمة من كل الأطراف ذات العلاقة بالمهمة، ويقول أيضا أنه في هذه المرحلة تتحول مهمته من العمل المكتبي إلى العمل الميداني، حيث ينتقل إلى الوحدات محل التدقيق مبتدئا بالاجتماع الافتتاحي مع مسؤولي الوحدة أو النشاط، يقوم بشرح التقرير التوجيهي المصادق عليه من قبل المكلف بالمهمة ويتم التركيز على توضيح ومناقشة كيفية تنفيذ المهمة وأساليب التدقيق المستعملة، المعلومات المطلوبة، الوسائل المادية والظروف الواجب توفيرها من قبل الجهة الخاضعة للتدقيق، و يقول أنه نتائج هذا الاجتماع الافتتاحي يسمح له بإعداد برنامج التدقيق بالتفصيل ويقوم بتطبيقه.

1- إعداد برنامج التدقيق: يقول إنه بعد الاجتماع الافتتاحي يقوم بإعداد برنامج التدقيق (مخطط التنفيذ)، ويعتمد في عمله على الاستبيان حيث يقوم بتوزيع مجموعة من الأسئلة على المسيرين لتلقي الإجابة عليها ومن ثم تحليلها، وهذا من أجل تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

### 2- العمل الميداني:

يقول المدقق الداخلي أنه هنا يعتمد على الملاحظة الفورية، وفي هذه الحالة يكون للخبرة دور كبير، أو الملاحظة المحددة أي اعتماد على استمارة الرقابة الداخلية وتحديد مواطن الخطر يقوم باختبار بعض العمليات والإجراءات المرتبطة بفترات معينة.

### المرحلة الثالثة: إعداد التقرير النهائي وتقديم النتائج.

يقول المدقق فيما يخص هذه المرحلة أنها مرحلة تتطلب القدرة على الانشاء والصياغة الأدبية بالإضافة الى التحوار الذي يبقى موجودا خلال هذه المرحلة ويقوم المدقق ببلورة وتقديم منتج "التقرير"، والذي يجمع كل عناصر عمله، إذ تبدأ هذه المرحلة برجوع المدقق الى مكتبه مع مجموع أوراق العمل، حيث يقوم بصياغة مشروع تقرير ليتم بعدها عقد اجتماع ختامي والمصادقة للحصول على التقرير الختامي.

وفي هذا التقرير يسمح له بإبداء رأيه (كتابيا) حول البيانات والقوائم المالية والمواضيع الأخرى التي كانت محل التدقيق، فهو يلخص مهمة التدقيق، ويعتبر وسيلة بين المدقق والجمهور.

### المرحلة الرابعة: متابعة نتائج المهمة.

يقول المدقق الداخلي أن دوره لا ينتهي بمجرد ارسال التقرير النهائي للجهات المعنية بالمهمة المكلف بها، وانما عليه التأكد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة من قبل الجهات المسؤولة، وعليه متابعة عملية تنفيذها وتقييمها.

ويقول أيضا أنه هناك عدة مواقف بالنسبة للإدارة تجاه تقرير النهائي للتدقيق الداخلي وهي ثلاث:

1- قبول الاقتراحات بشكل كامل.

2- قبول الاقتراحات بشكل جزئي.

3- رفض الاقتراحات بشكل كامل، وهو موقف استثنائي.

هذا كله فيما يخص المراحل التي يتبعها خلال عمله، أما فيما يخص أهم المهام التي يقوم بها فذكر لنا البعض منها وهي كالتالي:

- في السنة ن يقوم بعمليات التدقيق في إطار البرنامج المسطر؛

- يعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية؛

-يعمل على ضمان احترام الأحكام القانونية والتنظيمية؛

-يسعى الى ضمان الاستغلال الأمثل للموارد المادية والبشرية؛

-يقوم بالاتصال المباشر، في شكل اجتماعات شخصية مع الرئيس المدير العام، كما يحضر اجتماعات مديري الوظائف الرئيسية؛

-يتابع تصحيح النصائح التي سجلها في تقاريره السابقة.

2- هل هناك قوانين تفرض عليك الالتزام بالميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي؟

فيما يخص القوانين الداخلية المنظمة لعمل المؤسسة، فإنه لا يوجد أي قوانين تفرض عليه بصفته مدقق داخلي أن يلتزم بالميثاق الأخلاقي للمهنة، و لكن هذا لا يعني اختراقه لهذه الأخلاقيات، لأن مهنته بحد ذاتها تلزمه ذلك، فهذه الأخلاقيات تعد أساسية بالنسبة له لأداء مهامه على أكمل وجه، فمن واجبي احترام القوانين المنظمة لعمل المؤسسة و أداء مهامه بمسؤولية و حذر، كما أنه يعمل على الإفصاح و الإعلان عن كل الحقائق التي قام باكتشافها و تسجيلها في التقرير الذي يتم تقديمه الى المدير العام، و لكل المصالح التي تضمنها التقرير، و لمدقق الخارجي عندما يطلبها.

كما أكد المدقق الداخلي أنه يلتزم بحماية الوثائق التي يجمعها لتدقيقها وذلك بوضعها في مكتبه، في مكان آمن دون تسريبها لأي جهة داخلية كانت أو خارجية قد تستخدمها بطرق تضر بمصالح المؤسسة أو العاملين فيها.

كما لاحظنا أيضا أنه يعمل على الإفصاح عن الحقائق التي يكتشفها أثناء أداء مهامه، والتي إن لم يفصح عنها ربما تؤدي الى تشويه تقاريره المعدة عن الأنشطة التي يدقنها وبالتالي فإن التزامه بهذا سوف يساهم في تحقيق المبدأ الخامس المتعلق بالإفصاح والشفافية.

كما أنه يسعى أيضا لتطبيق مبدأ النزاهة والسرية، وذلك باحترامه للقانون وسعيه لحماية الوثائق المتعلقة بالمؤسسة، كما يسعى لتحقيق مبدأ الموضوعية.

أما فيما يخص مبدأ الكفاءة المهنية، فلاحظنا عند تواجدنا لدى المدقق الداخلي أنه دائم التتبع لما هو جديد في مهنة التدقيق الداخلي، من أجل تحسين كفاءته وفعاليته وجودة خدماته باستمرار وفي هذا الصدد قمنا بطرح سؤال: هل تقوم باطلاع لجان التدقيق بأحدث المستجدات في مهنتك؟، فكان جوابه لا، مضيفا أنه يكتفي بتطبيق كل ما هو جديد فقط.

3- هل تقوم بالالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي؟

فيجيب: هذا شيء أكيد فنحن في أونة علينا التأقلم لكل ما هو جديد في سوق العمل، وهذا ما يحتم علينا الالتزام بالمعايير الدولية. ولكنه قدم ملاحظته أن القوانين الداخلية المنظمة لعمل المؤسسة لا تفرض عليه الالتزام بهذه المعايير، وإنما هي مبادرة منه فقط، فهو يقوم بالاطلاع عليها واعتمادها في أداء مهامه.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم

والملاحظ أنه من بين أسباب النقائص في تطبيق المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي أن المؤسسة لا تشجع هذا الأمر، لأننا قمنا بسؤاله في هذا الخصوص: هل المؤسسة تقوم بإرسالك للقيام بدورات تدريبية فيما يتعلق بهذه المعايير؟، فكانت اجابته بلا، وبأنه يقوم بهذا من تلقاء نفسه ويعتبرها جزء من تحقيق ذاته ورفع كفاءته.

**المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر بمؤسسة ميناء مستغانم**  
من أجل التعرف على دور المدقق الداخلي لمؤسسة الميناء في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقييم مدى مساهمة ذلك في دعم الحوكمة داخل المؤسسة، تم اجراء مقابلة شخصية مع المدقق الداخلي بالمؤسسة وطرحت عليه بعض الأسئلة، ومن بينها:

1-ما هي مهامك أو ماهي المراحل التي تعتمد عليها في القيام بمهمة تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؟  
كانت اجابته كالتالي:

تتم عملية تقييمه للنظام الرقابة الداخلية باعتماده على مجموعة من المراجع والتمثلة في لوائح وقوانين داخلية، والتي يستخدمها في مهنته للتأكد من مدى احترام مختلف وظائف المؤسسة لما تتضمنه هذه القوانين، ويقول إن هذه المراجع هي عبارة عن إجراءات العمل (والتي تختلف من مؤسسة الى أخرى)، مذكرات التوجيه (والتي تصدر عن المديرية العامة)، مذكرات الأوامر (صادرة عن مديريةية العامة وهي اجبارية التطبيق)، ... الخ.  
ويقول في نفس السياق أنه خلال قيامه بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية فإنه يمر عبر مراحل حصرها لنا في الآتي:

**المرحلة الأولى:** يقوم المدقق الداخلي بجمع كل المعلومات الخاصة بالدائرة أو المصلحة التي يقوم فيها بعملية التدقيق، سواء كانت هذه المعلومات في شكل وثائق مكتوبة أو غير مكتوبة، وذلك من خلال حوار مع المسؤولين عن هذه المصالح، ثم يأخذ هذه الوثائق والمعلومات الى مكتبه الخاص وذلك بسرية وأمانة.

**المرحلة الثانية:** يقوم المدقق الداخلي بتفحص هذه الوثائق والتأكد من مصداقيتها وصحتها، ومن أنها تمت وفق المراجع التي تنظم عمل المؤسسة مثل النظام الداخلي للمؤسسة، وغيره.

**المرحلة الثالثة:** يقوم المدقق الداخلي بعد تفحصه للوثائق القائم على تدقيقها باكتشاف الأخطاء والاختلالات والنقائص الموجودة فيها.

**المرحلة الأخيرة:** بعد قيام المدقق الداخلي بتحديد النقائص التي تم اكتشافها في هذه الوثائق و المعلومات المقدمة له من المصالح المعنية يقوم بتسجيل الخلل أو النقص المكتشف في تقريره إضافة الى التوصيات المقترحة لعلاج ذلك و تجنب وقوعه مرة أخرى، ثم يقوم برفعه للرئيس المدير العام، بعدها يقوم المدقق الداخلي بإرسال التقرير

الى مسؤولي المصالح التي تضمنها التقرير و ذلك للاطلاع عليه و محاولة علاج النقص، و في فترة لاحقة يقوم بزيارة ثانية لهذه المصالح و التأكد من أن التوصيات المقدمة قد تم فعلا تنفيذها و علاج النقص الموجود.

و بمقارنة ما قاله المدقق الداخلي خلال محاورتنا له مع ما هو موجود في الجانب النظري، نلاحظ أن وظيفة التدقيق الداخلي هي احدى الوسائل الفعالة للرقابة التنظيمية فهي تعتبر خطة تنظيمية تعمل على تنظيم عمل المؤسسة و توضيح السلطات و الصلاحيات و المسؤوليات، كما تسعى لحماية أصول المؤسسة من الاختلاسات و التلاعبات مع المحافظة على حقوق الغير و غيرها من الأمور، و وجدنا خلال فترة تربصنا داخل المؤسسة و من خلال تصريحات المدقق الداخلي فيما يتعلق بتقييمه لنظام الرقابة الداخلية، أنه يعمل على تدقيق كل المصالح دون استثناء و الاطلاع على مختلف الوثائق المتعلقة بنشاط كل مصلحة و التأكد ما إذا كانت معدة تبعا لما جاء في إجراءات العمل و القوانين المنظمة للعمل داخل المؤسسة، بعدها يقوم بتحديد النقائص و تقديم بعض التوصيات في تقريره و رفعه مباشرة الى الرئيس المدير العام بدون وساطة مما يزيد من استقلاليته.

كل هذه الخطوات التي يقوم بها المدقق الداخلي في إطار القيام بمهمته، تساهم بشكل كبير في حماية مصالح المؤسسة من التلاعبات و الاختلالات و حتى الأخطاء المتعمدة و غير المتعمدة، كما تساهم في تحقيق الانضباط و العدالة و الالتزام بالقوانين المنظمة للعمل، مع التصريح بمختلف المخالفات لتصحيحها و تنفيذ الإجراءات العقابية إذا تطلب الأمر و ذلك بموافقة رئيس مجلس الإدارة.

2- فيما يخص التقارير التي تقوم بإعدادها، هل هي بشكل دوري و ماهي الجهات المختصة التي يتم رفعها إليها؟

في هذا الصدد يقول إنه يقدم تقريره إما كل ثلاث شهور أو كل سنة (حسب طبيعة المهمة)، أما فيما يخص الجهات التي يرفع إليها فقد عددهم في مجلس الإدارة و لجنة التدقيق و القسم أو الوظيفة محل التدقيق.

3- برأيك هل توافق أن التدقيق الداخلي يعتبر جزء مهم من نظام الرقابة الداخلية و أنها تقع على قمة هذا النظام؟

يقول إنه نظرا لمهنتي كمدقق داخلي و كموظف دائم في هذه المؤسسة فأنا أؤكد على أهمية هذه الوظيفة و يدعم بقوله إن التدقيق الداخلي هو أساس هذا النظام لأنه يساهم في نجاحه و تطوره و سيرورته من خلال تقييمه لهذا النظام، و تحديد نقاط القوة و الضعف و تقديم التوصيات من أجل تصحيح الثغرات إن وجدت.

4- فيما يخص إدارة المخاطر، هل تحتوي المؤسسة على مديرية أو قسم خاص بهذه الإدارة؟

صرح لنا المدقق بأن المؤسسة تنعدم فيها إدارة المخاطر، و يعيد سبب من جهته لصغر المؤسسة.

5- بما أنه هناك غياب لإدارة المخاطر في المؤسسة، في رأيك هل من الضروري قيام التدقيق الداخلي بقيادة هذه العملية؟

يقول في حالتي هذه من المستحيل قيامنا بتولي هذه المهمة، معللاً بأن إدارة المخاطر بحد ذاته علم واسع وليس من اختصاصي وليس لي الدراية الكافية به هذا من جهة، أما من جهة أخرى فهو يقول إن أعماله كثيرة كما الإدارة قامت بإضافة مهمة مراقبة التسيير الى مديرية التدقيق الداخلي لهذا يتعذر عليه توليها، وقدم رأيه بهذا الخصوص وقال إنه يستحسن أن تكون إدارة المخاطر علة مستوى كل قسم في المؤسسة، بحيث كل وظيفة تتكفل بتحديد والدراسة المخاطر الخاصة بها، ومن جهته يقوم بالتقييم فقط.

6-فيما يخص وظيفة التدقيق الداخلي، ما هي أهم المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها؟

أثناء نقاشنا مع المدقق الداخلي، صرح بأن وظيفته حساسة وهذا عائد لأهميتها للغير بحيث أن مصير عدة جهات متعلق بمصداقية نتائجه، وبالتالي فإن مصالح الأطراف الأخرى متعلق بنجاحه، وأن أهم عوامل نجاح عمله هو الموضوعية والكفاءة، فالموضوعية تعتبر صفة أساسية وحجر أساس لمن يرغب بالعمل بمهنة التدقيق الداخلي، إلا أن هناك بعض المخاطر تؤثر على موضوعية المدقق الداخلي، من بين هذه المخاطر ذكر:

-المراجعة الذاتية: بحيث تنقسم الى قسمين فالقسم الأول مخاطر ناتجة عن انضمام أحد موظفي المؤسسة للعمل لدى التدقيق الداخلي ثم بعد ذلك ينفذ مهمة تدقيق على الأنشطة التي كان يزاولها سابقاً، القسم الثاني الحالات التي يتم فيها تقديم استشارات من قبل مدقق داخلي في مجال معين ثم يتم التدقيق على نفس المجال.  
-العلاقات والمصالح الشخصية.

-الثقة والألفة: مثلاً اصدار الأحكام الاستباقية قبل الوصول الى نتائج الفحص المطلوب وهذا يكون عائد الى وجود الثقة مع الجهة التي يتم تدقيقها.

-معلومات خاطئة تؤدي الى انتاج تقرير منعدم المصداقية.

ولهذا على المدقق أن يراعي هذه المخاطر وغيرها وأن يحاول تفاديها.

7-ما هي المهارات التي يجب أن يتصف بها المدقق الداخلي؟

يقول في هذا الصدد أنه من الضروري على المدقق امتلاك عدة مهارات من أجل تحويل الاتجاهات السلبية لدى بعض الخاضعين للتدقيق الى اتجاهات أكثر إيجابية من خلال اظهار المدقق أمام الجهة الخاضعة للتدقيق بصورة الخبير الذي يسعى الى مساعدتهم ويبعد عن مخيلتهم صورة رجل الأمن الذي يبحث عن الأخطاء، ومن هذه المهارات ذكر: مهارة الاتصال، مهارة التفاوض، مهارة الاقناع، مهارة الانتقاد، مهارة التأثير على الآخرين.

### خلاصة:

- لقد كان الهدف من دراستنا الميدانية المطبقة على مستوى مؤسسة ميناء مستغانم، هو دراسة وتحليل دور التدقيق الداخلي ومدى مساهمته في تطبيق مبادئ الحوكمة فيها، وهذا ما استدعى بنا إلى الاعتماد على كل من الاستبيان والمقابلة كأداتين لتحقيق مبتغانا، وقد كانت النتائج المتوصل إليها كالتالي:
- محاولة سعي المؤسسة لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.
  - بالرغم من عدم إلزامية تطبيق الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق في المؤسسة، إلا أن المدقق الداخلي يعتبره من أساسيات مهنته.
  - بالرغم من محاولة المدقق الداخلي بتطبيق المعايير المهنية للتدقيق الداخلي في عمله، إلا أن المؤسسة متهاونة فيما يخص إلزامية العمل بهذه المبادئ وهذا واضح من عدم توفر إجبارية تطبيق هذه المعايير من طرف مجلس الإدارة، ما ينقص من دعم ونجاح هذه الوظيفة.
  - مساهمة المدقق الداخلي في دعم حوكمة الشركات بالمؤسسة من خلال قيامه بمهامه فيما يخص تقييم نظام الرقابة الداخلية.
  - غياب إدارة المخاطر بالمؤسسة وبالتالي صعوبة في تقييمها، يعتبر معرقل أمام نجاح الوظيفة في تقييم هذه العملية من جهة، ودعم حوكمة الشركات بالمؤسسة من جهة أخرى.
  - علاقة المدقق الداخلي مع مجلس الإدارة غير كافية في غياب العلاقة مع باقي الأطراف (لجنة التدقيق والمدقق الخارجي).

خاتمة عامة  
جارية

لقد بات واضحاً الاهتمام الكبير والمتنامي بموضوع حوكمة الشركات على الساحة العالمية يعود الى 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 الى إصدار مبادئ ومواثيق تعزز من تطبيق معايير الحوكمة الجيدة بالشركات لتلافي حدوث أزمات وانهيارات أخرى تضر بكثير من الأطراف، 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 التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات-دراسة مؤسسة ميناء مستغانم"، 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 للتدقيق الداخلي أن يؤثر في تفعيل حوكمة الشركات وضمان نجاح مسارها التطبيقي".

تركز 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، الموردن، 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، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

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 بالمصدقية والإفصاح والشفافية والمساهمة في إدخال التحسينات على الأساليب الإدارية والرقابية المعتمدة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

إن نجاح وظيفة التدقيق الداخلي في دعم التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بمؤسسة ميناء مستغانم، تقف أمامه بعض العراقيل والمعوقات، والمتمثلة في غياب مهام

بأطراف الحوكمة بالمؤسسة وعدم وجود معرفة وإلمام كافي من قبل بعض العاملين بها حول مبادئ وقواعد الحوكمة الرشيدة وأسس تطبيقها، وهذا ما ينفي الفرضية الثالثة.

وفي حوصله هذه الدراسة توصلنا الى مجموعة من النتائج وبناءا عليها تم تقديم مجموعة من التوصيات.

#### 1-النتائج المتوصل إليها:

-تمثل حوكمة الشركات الكيفية التي تدار بها الشركة وتراقب من قبل الأطراف 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.

-تهدف حوكمة الشركات لتطوير الأداء، تحقيق العدالة، المساءلة، المصادقية، 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 أطراف حوكمة الشركات كمجلس الإدارة ولجنة التدقيق وهي تضيف قيمة لهؤلاء الأطراف، 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.

-يؤثر الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي في دعم وتفعيل مبادئ الحوكمة، مما يشير إلى أهمية دراسة وتطوير المعايير والأسس التي يقوم عليها هذا الميثاق بصورة مستمرة تديعيا لقواعد ومبادئ الحوكمة في هذا الخصوص.

-إن التكامل بين كل من التدقيق الداخلي و الخارجي يمنح ازدواجية العمل ويحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات الصادرة عنهما، ويعمل على تقوية وظيفة الرقابة بالشركة ويزيد من الثقة في المعلومات التي تعبر عن الأداء و عن متانة نظام الرقابة الداخلية، كما أن المساهمين وأصحاب المصالح، من مستثمرين، بنوك، موردين و غيرهم، تعتمد على رأي المدقق الخارجي حول صحة القوائم المالية، كضمان لاتخاذ قرارات رشيدة فيما يتعلق بتمويل الشركة و الاستثمار فيها، و توريدها و غيرها، و التكامل بين كلا الوظيفتين يزيد من مصداقية هذا الرأي و بالتالي حماية مصالحهم و دعم حوكمة الشركات.

-علاقة التدقيق الداخلي بلجنة التدقيق تعتبر آلية جوهرية في دعم الحوكمة حيث تسعى لتحقيق الإفصاح والشفافية والحد من التلاعبات ولها علاقة تعاونية مع المدقق الداخلي حيث تزيد من استقلاليته وموضوعيته وكفاءته مما يأهله لدعم الحوكمة.

-إن علاقة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة تكون علاقة مباشرة، حيث يقوم بتزويدهم بمختلف المعلومات عن نشاط الشركة، إضافة الى ذلك فهو يقوم بتقديم خدمات تأكيدية لطمأنة مجلس الإدارة، بأن مخاطر الشركة مفهومة ويتم التعامل معها بشكل مناسب، إضافة الى الخدمات الاستشارية التي يقوم بتقديمها.

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.

أما فيما يخص الفصل التطبيقي فقد حاولنا توضيح دور التدقيق الداخلي في دعم تطبيق حوكمة الشركات بمؤسسة مينا مستغانم، وقد تم التوصل الى النتائج التالية:

-بالنسبة للمبدأ الأول ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات 50% من مفردات العينة رأت أنه محقق؛

-بالنسبة للمبدأ الثاني حماية حقوق المساهمين 90% أكدت وجوده؛

-بالنسبة للمبدأ الثالث 60% يرون أنه محقق باعتبار أنه هناك مساهم وحيد وهو الدولة لهذا تم التطرق لعنصر واحد من المبدأ؛

-بالنسبة للمبدأ السادس 60% تؤكد تولى مجلس الإدارة لمختلف مهامه ومسؤولياته.

ومنه حسب هذه النتائج نلاحظ أن المؤسسة تسعى نسبيا لتطبيق مبدأ حوكمة الشركات، مع التذكير أن المؤسسة لديها مساهم وحيد وهو الدولة وعدم دخولها في السوق المالي، إضافة الى عدم توعية المؤسسات الجزائرية بضرورة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بالرغم من إصدار ميثاق الحكم الراشد في الجزائر، ما يشكل عائقا أمام تشجيع مؤسسة مينا مستغانم للتطبيق الفعلي لحوكمة الشركات بشكل فعال أكثر.

أما فيما يخص دور التدقيق الداخلي في تطبيق هذه المبادئ بالمؤسسة توصلنا الى النتائج التالية:

-عدم توفر إجبارية تطبيق الميثاق الأخلاقي بالمؤسسة ضمن اللوائح الداخلية للمؤسسة.

-غياب الإلزامية بخصوص تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي بسبب تهاون في العمل بها من طرف المدقق الداخلي، بالرغم من أهميتها في دعم نجاح هذه الوظيفة، لكي تصبح أداة قوية لدعم حوكمة الشركات بمؤسسة الميناء.

-غياب إدارة المخاطر بمؤسسة الميناء تعتبر معرقلا أمام نجاح وظيفة إدارة المخاطر من طرف التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات بالمؤسسة، بالرغم من قيامه بمهمة تقييم نظام الرقابة الداخلية على أكمل وجه.

-عدم مباشرة لجنة التدقيق لأعمالها بالمؤسسة محل الدراسة، بسبب بعض الخلل في أداء وظيفة التدقيق الداخلي واستقلاليتها وموضوعيتها، مما يعرقل مساهمته في دعم التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة بالمؤسسة، وليس هذا فقط بل هناك غياب واضح للعلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي الذي من المفروض أن يكونا مكملان لبعضهما.

## 2-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 الإلمام 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، مع فرض عقوبات في حالة مخالفة ذلك؛
- يتطلب من مؤسسة ميناء مستغانم التعريف والشرح الكافي لمبادئ ومقومات حوكمة الشركات وأهميتها في رفع أداء المؤسسة وحماية حقوق أصحاب المصالح بها، من خلال عقد دورات تدريبية بصفة مستمرة، لكل من أعضاء مجلس الإدارة، الموظفين والمدققين، لأن نجاح تطبيق الحوكمة يعتمد بدرجة كبيرة على هذه الأطراف؛
- على مؤسسة الميناء الاهتمام بتأسيس إدارة المخاطر بالمؤسسة، وضرورة تكوين المدقق الداخلي في مجال إدارة المخاطر وتدقيق المخاطر بالشكل الذي يتوافق ومعايير التدقيق الدولية؛
- يجب على مجلس الإدارة حث لجنة التدقيق على التعاون مع المدقق الداخلي من أجل إتمام مهام تقييم نظام الرقابة الداخلية، مراجعة القوائم المالية وتقييم نشاط التدقيق الداخلي مما يزيد من استقلاليته وموضوعيته في الفحص والتدقيق وفي أعداد التقارير وغيرها وبالتالي زيادة كفاءته في دعم الحوكمة.
- ضرورة التواصل بين كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من أجل تحقيق التكامل بين الوظيفتين وبالتالي طمأنة المساهمين وأصحاب المصالح وهذا ما يساهم في دعم الحوكمة بالمؤسسة.

# قائمة المراجع

المراجع

قائمة المراجع:

اللغة العربية:

الكتب:

- 1- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
- 2- أفيناش ديكسيت، ترجمة نادر إدريس التل، صنع السياسات الاقتصادية: منظور علم سياسة تكاليف الصفقات، دار الكتاب الحديث للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 1998
- 3- العمرات أحمد صالح، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار النشر، الأردن، 1990.
- 4- أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- 5- حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجزء الأول: المراجعة نظريا، الطبعة الأولى، - الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2003.
- 6- حامد طلبة محمد أبو هيبية، أصول المراجعة، الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، 2011.
- 7- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2004.
- 8- خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخل بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- 9- خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
- 10- شحاتة السيد شحاتة، محمد السيد سرايا، محمد إبراهيم راشد، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2013.
- 11- صلاح حسن، البنوك والمصارف ومنظمات الأعمال معايير حوكمة المؤسسات المالية، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2011.
- 12- طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر (أفراد-إدارات-شركات-بنوك)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- 13- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات " شركات قطاع عام وخاص ومصارف"، الدار الجامعية، القاهرة، مصر الطبعة الثانية، 2007.

14- عبد العزيز دغيم، رنا التونجي، حوكمة الشركات في الأسواق المالية الناشئة بين الالتزام والتطبيق الطوعي " حالة سوق دمشق للأوراق المالية"، منشور في: مروة أحمد وآخرون، الأزمة المالية العالمية والآفاق المستقبلية، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.

15- علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.

16- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة-الناحية النظرية-دار المسيرة، الطبعة الثانية، عمان، - 2009.

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

18- هادي التميمي، المدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006.

الرسائل الجامعية (أطروحات الدكتوراه، رسائل الماجستير والمذكرات):

1- براهيمة كنزة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، دراسة حالة مؤسسات المحركات (EMO)، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص إدارة مالية، قسنطينة، الجزائر، 2014.

2- جيهان عبد المعز علي، تحليل آثار الأهمية النسبية والمخاطر الحتمية وذاتية التأكيدات على نطاق اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي عند أداء عملية المراجعة، مذكرة ماجستير، جامعة القاهرة، مصر، 2002.

3- حسياني عبد الحميد، أهمية الانتقال للمعايير الدولية المحاسبية والمعلومة المالي كإطار لتفعيل حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010.

4- خلوف عقيلة، حوكمة البنوك ودورها في تفعيل حوكمة الشركات والحد من التعثر المؤسسي، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، تخصص النقود والمالية، جامعة الجزائر، 2010.

5- صالح محمد يزيد، أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة، دراسة حالة صيدال خلال الفترة 2010-2015، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2016.

- 6- طلحة أحمد، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مجمع صيدال، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص نقود مالية وبنوك، الأغواط، الجزائر.
- 7- عثمان ميرة، أهمية تطبيق الحوكمة في البنوك وأثرها على بيئة الأعمال-حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتأمين، مسيلة، الجزائر، 2012.
- 8- عماد أحمد الشرع، دور الحوكمة في تعزيز الثقة والمصداقية في التقارير المالية، دراسة ميدانية على الشركات المساهمة الكويتية، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، تخصص محاسبة، دمشق، سوريا، 2008.
- 9- فلاح غلاب، تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، دراسة لبعض المؤسسات الصناعية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011.
- 10- كرمية نسرين، أثر الالتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات-دراسة استبائية -مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، الجزائر، 2010.
- 11- كمال محمد سعيد كامل النونو، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.
- 12- محمد جميل حبوش، مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات، دراسة تحليلية لأراء المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجيين ومدراء الشركات المساهمة العامة، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل، جامعة غزة الإسلامية، فلسطين، 2007.
- 13- 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 ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، 2007.

#### الأوراق البحثية (المقالات، المجلات):

- 1- احسان صالح المعتاز، أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها: انهييار شركة انرون والدروس المستفادة، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 22، العدد 1، 2002.
- 2- تامر محمد مهدي، أثر استخدام الحاسب الالكتروني على أنظمة الرقابة الداخلية، مجلة جامعة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 12، العدد 4، العراق، 2010.

3- خليل عبد اللطيف محمد، نموذج مقترح لإدارة وتقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء التوجهات المعاصرة، مجلة جامعة الزقازيق للبحوث التجارية، المجلد 25، العدد 1، مصر 2003.

4- ظاهر شامل القشي، حازم خطيب، الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية، المجلة العربية للإدارة، العدد 02، الأردن، 2006.

5- عمر شريفي، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 2015/05/07، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف.

#### المدخلات العلمية (الملتقيات الدولية والوطنية):

1- العايب عبد الرحمن، التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر (الواقع والآفاق) في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 11-12 أكتوبر 2010.

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

3- بلعادي عمار، دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح، الملتقى الدولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة-واقع رهانات وآفاق-المنعقد بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي-الجزائر، 7-8 ديسمبر 2010

4- بن طاهر حسين، بوتلاعة محمد، دراسة حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، مداخلة في الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة خيضر بسكرة، كلية العلوم التجارية الاقتصادية وعلوم التسيير، يومي 06-07 ماي 2012.

5- زرار العياشي وشرقرق سمير، حوكمة الشركات-المفهوم-الخصائص-الركائز والأهمية الاقتصادية، الملتقى الوطني الثالث حول: سبل تطبيق الحكم الراشد بالمؤسسات الاقتصادية الوطنية، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 09/10 ديسمبر 2007.

6- صبايحي نوال، واقع الحوكمة في دول مختارة-مع التركيز على تجربة الجزائر-، مداخلة في المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، الجزائر.

- 7-مزياني نور الدين، لخضاري صالح، مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر وآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 11-12 أكتوبر 2010.
- 8-مسعود درواسي، ضيف الله محمد الهادي، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 6-7/05/2012.

### التقارير:

- 1-مركز المشروعات الدولية الخاصة، تشجيع حوكمة الشركات في الشرق الأوسط وشمال أفريقيا: "تجارب - وحلول"، المنتدى العالمي لحوكمة الشركات، فيفري 2011.
- 2-منشورات وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، اصدار 2009.

### مواقع الأنترنت:

- 1-أشرف جمال، الدور المتنامي للتدقيق الداخلي في مجال الحوكمة المؤسسية، مقالة من مجلة المدقق الداخلي، الشرق الأوسط، مارس 2015، [WWW.INTERNALAVDITOR.ME](http://WWW.INTERNALAVDITOR.ME).
- 2-الجمعية السعودية للمدققين الداخليين، المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، الموقع الإلكتروني [www.iiia.org.sa](http://www.iiia.org.sa)
- 3-عباس حميد التميمي، آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد، مقال متاح على الموقع الإلكتروني: <http://www.shatharat.net/vb/showthread.php?t=860>

### المراجع باللغة الأجنبية:

#### Livre :

- 1-Laurence scialom، économie bancaire، édition la découverte et syros. paris, 1999.
- 2-Robert Cobbaut، théorie financière، édition economica، paris, 4eme édition, 1997.

## Thèses :

1-Jérémy Morvan, la gouvernance d'entreprise managérial : positionnement et rôle des gérants de fonds socialement responsables, thèse pour le doctorat nouveau régime en sciences de gestion, université de Bretagne occidentale, 29 novembre 2005.

## Rapports :

1-Alexander N. Rodolfo Apreda. Corporate Governance. Virtus Interpress. Ukraine, 2007.

2-C.ZIED ET j. j. pluchart, la gouvernance de la banque islamique, proposition de la communication, février 2006.

3-Gérard Lécivain ; management des organisations et stratégies : Pouvoir et gouvernance dans l'organisation, dossier N° 5, université de littoral.

4-P. milgom et j. roberts. économie. Organisation et management, PUG, 1997.

## Séminaires :

1-Zamir Iqbal et Abbas mirakhor. Stakeholders model of Governance in islamic economic system. the fifth international conference on islamic economics and finance : sustainable development and Islamic finance in muslims countries, 7-9 october 2003. kingdom of bahrain.

# قائمة الملاحق

قائمة الملاحق



## *Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne*

Copyright © 2001 de The Institute of Internal Auditors, 247 Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida 32701-4201. Tous droits réservés. Conformément aux lois et accords de copyright, aucune partie de cette publication ne peut être reproduite, incluse dans un système de recherche documentaire, ou transmise sous quelque forme ou par quelque moyen que ce soit – par un procédé électronique, mécanique, par photocopie, enregistrement ou autre – sans l'accord écrit et préalable de l'éditeur.

Pour obtenir l'autorisation de traduire, adapter ou reproduire partie de ce document, contacter :

IFACI  
Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne  
12 bis, place Henri Bergson  
75008 Paris  
Tél. : 01 40 08 48 00  
Fax : 01 40 08 48 20  
E-mail : institut@ifaci.com

ISBN 0-89413-454-X

### **Introduction**

L'Audit Interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise 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 leur efficacité.

Les activités d'audit interne sont conduites dans différents environnements juridiques et culturels, dans des organisations dont l'objet, la taille et la structure sont divers, ainsi que par des professionnels de l'audit, internes ou externes à l'organisation. Ces différences peuvent influencer la pratique de l'audit interne dans chaque environnement. Toutefois, le respect des

*Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne* (ci-après "les Normes") est essentiel pour que les auditeurs internes puissent s'acquitter de leurs responsabilités.

Les Normes ont pour objet :

1. de définir les principes de base que la pratique de l'audit interne doit suivre ;
2. de fournir un cadre de référence pour la réalisation et la promotion d'un large éventail d'activités d'audit interne apportant une valeur ajoutée ;
3. d'établir les critères d'appréciation du fonctionnement de l'audit interne ;
4. de favoriser l'amélioration des processus organisationnels et des opérations.

Les Normes se composent des Normes de Qualification (série 1000), des Normes de Fonctionnement (série 2000) et des Normes de Mise en Oeuvre (série nnnn.Xn). Les Normes de Qualification énoncent les caractéristiques que doivent présenter les organisations et les personnes accomplissant des activités d'audit interne. Les Normes de Fonctionnement décrivent la nature des activités d'audit interne et définissent des critères de qualité permettant d'évaluer les services fournis. Les Normes de Qualification et les Normes de Fonctionnement s'appliquent aux travaux d'audit interne en général. Les Normes de Mise en Oeuvre déclinent les Normes de Qualification et les Normes de Fonctionnement à des missions spécifiques (par exemple un audit de conformité, une investigation dans un contexte de fraude ou des travaux d'auto-évaluation du contrôle interne).

Alors qu'il existe un seul ensemble de Normes de Qualification et de Normes de Fonctionnement, il peut exister différents ensembles de Normes de Mise en Oeuvre, correspondant chacun à un grand type d'activité d'audit interne. Dans un premier temps, les Normes de Mise en Oeuvre sont établies pour les activités d'assurance (indiquées par la lettre "A" après le numéro de la Norme, par exemple 1130.A1) et pour les activités de conseil (indiquées par la lettre "C" après le numéro de la Norme, par exemple 1130.C1).

Les Normes font partie du Cadre de Référence des Pratiques Professionnelles. Ce Cadre de Référence a été proposé par « *the Guidance Task Force* » et approuvé par « *The Board of Directors* » de l'IIA en juin 1999. Il comprend la Définition de l'Audit Interne (1), le Code de Déontologie (2), les Normes et d'autres orientations. Les Normes englobent les orientations qui faisaient précédemment l'objet de « *The Red Book* » (3), en leur donnant la nouvelle forme proposée par « *the Guidance Task Force* » et en les actualisant comme celui-ci l'a recommandé dans son rapport intitulé « *A Vision for the Future* ».

Le glossaire contient des termes qui sont utilisés dans des acceptions particulières au sein des Normes.

« *The Internal Auditing Standards Board* » s'est engagé à mener une large consultation dans le cadre de la préparation des Normes. Avant la publication de tout document, « *The Internal Auditing Standards Board* » a présenté des avant-projets au plan international pour commentaires. Au besoin, il a cherché également à consulter des professionnels possédant des compétences ou représentant des intérêts spécifiques. L'élaboration des Normes est un processus continu. « *The Internal Auditing Standards Board* » accueille favorablement les contributions apportées par les membres de l'IIA et autres acteurs concernés en vue de relever les problèmes

nouveaux qui nécessitent de nouvelles Normes ou la révision des Normes existantes. Les suggestions doivent être adressées à :

Institute of Internal Auditors  
Senior Manager Technical Services  
247, Maitland Ave.  
Altamonte Springs, Florida 32701  
USA  
Courrier électronique: standards@theiia.org

Des orientations complémentaires relatives aux modalités d'application des Normes figurent dans les Modalités Pratiques d'Application ("*Practice Advisories*") publiées par « *the Professional Issues Committee* ».

- (1) Traduction française approuvée le 21 mars 2000 par le Conseil d'Administration de l'IFACI
- (2) Traduction française approuvée le 27 février 2001 par le Conseil d'Administration de l'IFACI
- (3) Normes pour la Pratique Professionnelle de l'Audit Interne

## **NORMES DE QUALIFICATION**

### **1000 – Mission, pouvoirs et responsabilités**

La mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne doivent être formellement définis dans une charte, être cohérents avec les Normes et dûment approuvés par le Conseil <sup>(1)</sup>.

**1000.A1** – La nature des missions d'assurance réalisées pour l'organisation doit être définie dans la Charte d'Audit. S'il est prévu d'effectuer des missions d'assurance à l'extérieur de l'organisation, leur nature doit également être définie dans la Charte.

**1000.C1** – La nature des missions de conseil doit être définie dans la Charte d'Audit.

### **1100 – Indépendance et objectivité**

L'audit interne doit être indépendant et les auditeurs internes doivent effectuer leur travail avec objectivité.

#### **1110 – Indépendance dans l'organisation**

Le responsable de l'audit interne doit relever d'un niveau hiérarchique permettant aux auditeurs internes d'exercer leurs responsabilités.

**1110.A1** – L'audit interne ne doit subir aucune ingérence lors de la définition de son champ d'intervention, de la réalisation du travail et de la communication des résultats.

#### **1120 – Objectivité individuelle**

Les auditeurs internes doivent avoir une attitude impartiale et dépourvue de préjugés, et éviter les conflits d'intérêts.

#### **1130 – Atteintes à l'indépendance et à l'objectivité**

Si l'objectivité ou l'indépendance des auditeurs internes sont compromises dans les faits ou même en apparence, les parties concernées doivent en être informées de manière précise. La forme de cette communication dépendra de la nature de l'atteinte à l'indépendance.

**1130.A1** – Les auditeurs internes doivent s'abstenir d'auditer des opérations particulières dont ils ont été auparavant responsables. L'objectivité d'un auditeur est présumée altérée lorsqu'il réalise une mission d'assurance pour une activité dont il a eu la responsabilité au cours de l'année précédente.

**1130.A2** – Les missions d'assurance concernant des fonctions dont le responsable de l'audit a la charge doivent être supervisées par une personne ne relevant pas de l'audit interne.

---

<sup>(1)</sup> Se reporter au glossaire

**1130.C1** – Les auditeurs internes peuvent être amenés à réaliser des missions de conseil liées à des opérations dont ils ont été auparavant responsables.

**1130.C2** – Si l'indépendance ou l'objectivité des auditeurs internes sont susceptibles d'être compromises lors des missions de conseil qui leur sont proposées, ils doivent en informer le client donneur d'ordre avant de les accepter.

## **1200 – Compétence et conscience professionnelle**

Les missions doivent être remplies avec compétence et conscience professionnelle.

### **1210 – Compétence**

Les auditeurs internes doivent posséder les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités individuelles. L'audit interne doit posséder ou acquérir collectivement les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de ses responsabilités.

**1210.A1** - Le responsable de l'audit interne doit obtenir l'avis et l'assistance de personnes qualifiées si les auditeurs internes ne possèdent pas les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires pour s'acquitter de tout ou partie de leur mission.

**1210.A2** – L'auditeur interne doit posséder des connaissances suffisantes pour identifier les indices d'une fraude, mais il n'est pas censé posséder l'expertise d'une personne dont la responsabilité première est la détection et l'investigation des fraudes.

**1210.C1** - Le responsable de l'audit interne doit décliner une mission de conseil ou obtenir l'avis et l'assistance de personnes qualifiées si l'équipe d'audit interne ne possède pas les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires pour s'acquitter de tout ou partie de la mission.

### **1220 – Conscience professionnelle**

Les auditeurs internes doivent apporter à leur travail la diligence et le savoir-faire que l'on peut attendre d'un auditeur interne raisonnablement averti et compétent. La conscience professionnelle n'implique pas l'infaillibilité.

**1220.A1** - L'auditeur interne doit apporter tout le soin nécessaire à sa pratique professionnelle en prenant en considération les éléments suivants :

- l'étendue du travail nécessaire pour atteindre les objectifs de la mission ;
- la complexité relative, la matérialité ou le caractère significatif des domaines auxquels sont appliquées les procédures propres aux missions d'assurance ;
- la pertinence et l'efficacité des processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise <sup>(1)</sup>;

---

<sup>(1)</sup> Se reporter au glossaire

- la probabilité d'erreurs, d'irrégularités ou de non-conformités significatives ;
- le coût de la mise en place des contrôles par rapport aux avantages escomptés.

**1220.A2** – L'auditeur interne doit exercer une vigilance particulière à l'égard des risques significatifs susceptibles d'affecter les objectifs, les opérations ou les ressources. Toutefois, les procédures d'audit seules, même lorsqu'elles sont menées avec la conscience professionnelle requise, ne garantissent pas que tous les risques significatifs seront détectés.

**1220.C1** - L'auditeur interne doit apporter à une mission de conseil toute sa conscience professionnelle, en prenant en considération les éléments suivants :

- Les besoins et attentes des clients, y compris sur la nature, le calendrier et la communication des résultats de la mission.
- la complexité de celle-ci, et l'étendue du travail nécessaire pour atteindre les objectifs fixés.
- son coût par rapport aux avantages escomptés.

### **1230 – Formation professionnelle continue**

Les auditeurs internes doivent améliorer leurs connaissances, savoir-faire et autres compétences par une formation professionnelle continue.

### **1300 – Programme d'assurance et d'amélioration qualité**

Le responsable de l'audit interne doit élaborer et tenir à jour un programme d'assurance et d'amélioration qualité portant sur tous les aspects de l'audit interne et permettant un contrôle continu de son efficacité. Le programme doit être conçu dans un double but : aider l'audit interne à apporter une valeur ajoutée aux opérations de l'organisation et à les améliorer, et garantir qu'il est mené en conformité avec les Normes et le Code de Déontologie.

### **1310 – Évaluations du programme qualité**

L'audit interne nécessite l'adoption d'un processus permettant de surveiller et d'évaluer l'efficacité globale du programme qualité. Ce processus doit comporter des évaluations tant internes qu'externes.

### **1311 – Évaluations internes**

Les évaluations internes doivent comporter :

- des contrôles continus du fonctionnement de l'audit interne ;
- des contrôles périodiques, effectués par auto-évaluation ou par d'autres personnes de l'organisation connaissant les pratiques d'audit interne et les Normes.

**1312 – Évaluations externes**

Des évaluations externes, par exemple des revues d'assurance qualité, doivent être réalisées au moins tous les cinq ans par un évaluateur ou une équipe qualifiés et indépendants extérieurs à l'organisation.

**1320 – Rapports relatifs au programme qualité**

Le responsable de l'audit interne doit communiquer au Conseil les résultats des évaluations externes.

**1330 – Utilisation de la mention "Conduit conformément aux Normes"**

Les auditeurs internes sont encouragés à indiquer dans leurs rapports que leurs activités sont "conduites conformément aux Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne". Toutefois, ils ne peuvent utiliser cette mention que si les évaluations du programme d'amélioration qualité démontrent que l'audit interne fonctionne conformément aux Normes.

**1340 – Indication de non-conformité**

L'audit interne doit être exercé dans le parfait respect des Normes et les auditeurs doivent se conformer au Code de Déontologie ; toutefois, il peut arriver que cette pleine conformité ne soit pas réalisée. Lorsque la non-conformité a une incidence sur le champ d'intervention ou sur le fonctionnement de l'audit interne, la Direction Générale et le Conseil doivent en être informés.

## **NORMES DE FONCTIONNEMENT**

### **2000 – Gestion de l'audit interne**

Le responsable de l'audit interne doit gérer cette activité de façon à garantir qu'elle apporte une valeur ajoutée à l'organisation.

#### **2010 – Planification**

Le responsable de l'audit interne doit établir une planification fondée sur les risques afin de définir les priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation.

**2010.A1** – Le programme des missions d'audit interne doit s'appuyer sur une évaluation des risques réalisée au moins une fois par an et tenir compte du point de vue de la Direction Générale et du Conseil.

**2010.C1** – Lorsqu'on lui propose une mission de conseil, le responsable de l'audit interne, avant de l'accepter, doit considérer dans quelle mesure elle est susceptible de créer de la valeur ajoutée, d'améliorer le management des risques et le fonctionnement de l'organisation. Les missions de conseil qui ont été acceptées doivent être intégrées dans le plan d'audit.

#### **2020 – Communication et approbation**

Le responsable de l'audit interne doit communiquer à la Direction Générale et au Conseil son programme et ses besoins, pour examen et approbation, ainsi que tout changement important susceptible d'intervenir en cours d'exercice. Le responsable de l'audit interne doit également signaler l'impact de toute limitation de ses ressources.

#### **2030 – Gestion des ressources**

Le responsable de l'audit interne doit veiller à ce que les ressources affectées à cette activité soient adéquates, suffisantes et mises en œuvre de manière efficace pour réaliser le programme approuvé.

#### **2040 – Règles et procédures**

Le responsable de l'audit interne doit établir des règles et procédures fournissant un cadre à l'activité d'audit interne.

#### **2050 – Coordination**

Le responsable de l'audit interne doit partager les informations et coordonner les activités avec les autres prestataires internes et externes de services d'assurance et de conseil, de manière à assurer une couverture adéquate des travaux et à éviter dans toute la mesure du possible les double emplois.

#### **2060 – Rapports au Conseil et à la Direction Générale**

Le responsable de l'audit interne doit rendre compte périodiquement à la Direction Générale et au Conseil des missions, des pouvoirs et des responsabilités de l'audit interne, ainsi que des résultats obtenus par rapport au programme prévu. Ces rapports doivent également porter sur les risques importants, le contrôle et sur le gouvernement

d'entreprise <sup>(1)</sup>, ainsi que sur d'autres sujets dont le Conseil et la Direction Générale ont besoin ou ont demandé l'examen.

### **2100 – Nature du travail**

L'audit interne évalue les systèmes de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise <sup>(1)</sup> et contribue à leur amélioration.

#### **2110 – Management des risques**

L'audit interne doit aider l'organisation en identifiant et en évaluant les risques significatifs et contribuer à l'amélioration des systèmes de management des risques et de contrôle.

**2110.A1** – L'audit interne doit surveiller et évaluer l'efficacité du système de management des risques de l'organisation.

**2110.A2** – L'audit interne doit évaluer les risques afférents au gouvernement d'entreprise <sup>(1)</sup>, aux opérations et aux systèmes d'information de l'organisation au regard :

- de la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ;
- de l'efficacité et l'efficience des opérations ;
- de la protection du patrimoine ;
- du respect des lois, règlements et contrats.

**2110.C1** – Au cours des missions de conseil, les auditeurs internes doivent s'intéresser à l'ensemble des risques rencontrés, y compris ceux qui n'entrent pas dans le périmètre de la mission, dans la mesure où ils sont significatifs.

**2110.C2** – Les auditeurs internes doivent intégrer dans le processus d'identification et d'évaluation des risques significatifs de l'organisation les risques révélés lors de missions de conseil.

### **2120 – Contrôle**

L'audit interne doit aider l'organisation à maintenir un dispositif de contrôle approprié en évaluant son efficacité et son efficience et en encourageant son amélioration continue.

**2120.A1** – Sur la base des résultats de l'évaluation des risques, l'audit interne doit évaluer la pertinence et l'efficacité du dispositif de contrôle portant sur le

---

<sup>(1)</sup> Se reporter au glossaire

gouvernement d'entreprise <sup>(1)</sup>, les opérations et les systèmes d'information de l'organisation. Cette évaluation doit porter sur les aspects suivants :

- la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ;
- l'efficacité et l'efficience des opérations ;
- la protection du patrimoine ;
- le respect des lois, règlements et contrats.

**2120.A2** - Les auditeurs internes doivent déterminer dans quelle mesure des buts et objectifs concernant les opérations et les projets ont été définis et si ces buts et objectifs sont conformes à ceux de l'organisation.

**2120.A3** – Les auditeurs internes doivent passer en revue les opérations et les projets afin de déterminer dans quelle mesure les résultats suivent les buts et objectifs établis et si ces opérations et projets sont mis en œuvre ou réalisés comme prévu.

**2120.A4** – Des critères adéquats sont nécessaires pour évaluer le dispositif de contrôle. Les auditeurs internes doivent déterminer dans quelle mesure le management a défini des critères adéquats pour apprécier si les objectifs et les buts ont été atteints. Si ces critères sont adéquats, les auditeurs internes doivent les utiliser dans leur évaluation. S'ils sont inadéquats, les auditeurs internes doivent travailler avec le management pour élaborer des critères d'évaluation appropriés.

**2120.C1** – Au cours des missions de conseil, les auditeurs internes doivent examiner le processus de contrôle interne en accord avec les objectifs de la mission et être attentifs à l'existence de toute faiblesse de contrôle significative.

**2120.C2** – Les auditeurs internes doivent prendre en compte dans le processus d'identification et d'évaluation des risques significatifs de l'organisation le dispositif de contrôle interne dont ils ont eu connaissance lors de leurs missions de conseil.

### **2130 – Gouvernement d'entreprise <sup>(1)</sup>**

L'audit interne doit contribuer au processus de gouvernement d'entreprise <sup>(1)</sup> en évaluant et en améliorant le processus par lequel (1) on définit et on communique les valeurs et les objectifs, (2) on suit la réalisation des objectifs, (3) on en rend compte, et (4) on préserve les valeurs.

#### **2130.A1**

Les auditeurs internes doivent revoir les opérations et les projets afin d'assurer leur cohérence avec les valeurs de l'organisation.

---

<sup>(1)</sup> Se reporter au glossaire

**2130.C1** – Les objectifs de la mission de conseil doivent être en cohérence avec les valeurs et objectifs généraux de l'organisation.

## **2200 – Planification de la mission**

Les auditeurs internes doivent mettre au point et formaliser un plan pour chaque mission.

### **2201 – Considérations relatives à la planification**

Lors de la planification de la mission, les auditeurs internes doivent prendre en compte :

- les objectifs de l'activité soumise à l'audit et la manière dont elle est maîtrisée ;
- les risques significatifs liés à l'activité, ses objectifs, les ressources mises en œuvre et ses tâches opérationnelles, ainsi que les moyens par lesquels l'impact potentiel du risque est maintenu à un niveau acceptable ;
- la pertinence et l'efficacité des systèmes de management des risques et de contrôle de l'activité, en référence à un cadre ou modèle de contrôle appropriés ;
- les opportunités d'améliorer de manière significative les systèmes de management des risques et de contrôle de l'activité.

**2201.C1** – Les auditeurs internes doivent établir avec le client donneur d'ordre un accord sur les objectifs et le champ de la mission de conseil, les responsabilités de chacun et plus généralement sur les attentes du client donneur d'ordre. Pour les missions importantes, cet accord doit être formalisé.

### **2210 – Objectifs de la mission**

Les objectifs de la mission doivent aborder les processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise <sup>(1)</sup> associés aux activités soumises à l'audit.

**2210.A1** – En planifiant la mission, l'auditeur interne doit relever et évaluer les risques liés à l'activité soumise à l'audit. Les objectifs de la mission doivent être déterminés en fonction des résultats de l'évaluation des risques.

**2210.A2** – En détaillant les objectifs de la mission, l'auditeur interne doit tenir compte de la probabilité qu'il existe des erreurs, irrégularités, cas de non-conformité et autres risques importants.

**2210.C1** – Les objectifs d'une mission de conseil doivent porter sur les processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise dans la limite convenue avec le client.

### **2220 – Champ de la mission**

Le champ doit être suffisant pour répondre aux objectifs de la mission.

**2220.A1** – Le champ de la mission doit couvrir les systèmes, les documents, le personnel et les biens concernés, y compris ceux qui se trouvent sous le contrôle de tiers.

---

<sup>(1)</sup> Se reporter au glossaire

**2220.C1** – Quand ils effectuent une mission de conseil, les auditeurs internes doivent s'assurer que le champ d'intervention permet de répondre aux objectifs convenus. Si, en cours de mission, ils émettent des réserves sur ce périmètre, ils doivent en discuter avec le client donneur d'ordre afin de décider s'il y a lieu de poursuivre la mission.

**2230 – Ressources affectées à la mission**

Les auditeurs internes doivent déterminer les ressources appropriées pour atteindre les objectifs de la mission. La composition de l'équipe doit s'appuyer sur une évaluation de la nature et de la complexité de chaque mission, des contraintes de temps et des ressources disponibles.

**2240 – Programme de travail de la mission**

Les auditeurs internes doivent élaborer un programme de travail permettant d'atteindre les objectifs de la mission. Ce programme de travail doit être formalisé.

**2240.A1** – Le programme de travail doit définir les procédures à appliquer pour trouver, analyser, évaluer et documenter les informations lors de la mission. Le programme de travail doit être approuvé avant le début des travaux. Les ajustements éventuels doivent être approuvés rapidement.

**2240.C1** – Le programme de travail d'une mission de conseil peut varier, dans sa forme et son contenu, selon la nature de la mission.

**2300 – Accomplissement de la mission**

Les auditeurs internes doivent identifier, analyser, évaluer et documenter les informations nécessaires pour atteindre les objectifs de la mission.

**2310 – Identification des informations**

Les auditeurs internes doivent identifier les informations nécessaires, fiables, pertinentes et utiles pour atteindre les objectifs de la mission.

**2320 – Analyse et évaluation**

Les auditeurs internes doivent fonder leurs conclusions et les résultats de leur mission sur des analyses et évaluations appropriées.

**2330 – Documentation des informations**

Les auditeurs internes doivent documenter les informations pertinentes pour étayer les conclusions et les résultats de la mission.

**2330.A1** – Le responsable de l'audit interne doit contrôler l'accès aux dossiers de la mission. Il doit, si nécessaire, obtenir l'accord de la Direction Générale et/ou l'avis d'un juriste avant de communiquer ces dossiers à des parties extérieures.

**2330.A2** – Le responsable de l'audit interne doit arrêter des règles en matière de conservation des dossiers de la mission. Ces règles doivent être cohérentes avec

les orientations définies par l'organisation et avec toute exigence réglementaire ou autre.

**2330.C1** – Le responsable de l'audit interne doit définir des procédures concernant la protection et la conservation des dossiers de la mission de conseil ainsi que leur diffusion à l'intérieur et à l'extérieur de l'organisation. Ces procédures doivent être cohérentes avec les orientations définies par l'organisation et avec toute exigence réglementaire ou autre appropriée.

#### **2340 – Supervision de la mission**

Les missions doivent faire l'objet d'une supervision appropriée afin de garantir que les objectifs sont atteints, la qualité assurée et le développement professionnel du personnel effectué.

#### **2400 – Communication des résultats**

Les auditeurs internes doivent communiquer rapidement les résultats de la mission.

##### **2410 – Contenu de la communication**

La communication doit inclure les objectifs et le champ de la mission, ainsi que les conclusions, recommandations et plans d'actions.

**2410.A1** – La communication finale des résultats doit, lorsqu'il y a lieu, contenir l'opinion globale de l'auditeur interne.

**2410.A2** – La communication doit faire état des forces relevées.

**2410.C1** – La communication sur l'avancement et les résultats d'une mission de conseil variera dans sa forme et son contenu en fonction de la nature de la mission et des besoins du client donneur d'ordre.

##### **2420 – Qualité de la communication**

La communication doit être exacte, objective, claire, concise, constructive, complète et émise en temps utile.

##### **2421 – Erreurs et omissions**

Si une communication finale contient une erreur ou une omission importante, le responsable de l'audit interne doit faire parvenir les informations corrigées à toutes les personnes qui ont reçu la version initiale.

##### **2430 – Indication de non-conformité aux Normes**

Lorsqu'une mission donnée n'a pas été conduite conformément aux Normes, la communication des résultats doit indiquer :

- la ou les Normes qui n'ont pas été entièrement respectées,
- la ou les raisons de la non-conformité, et
- l'incidence de la non-conformité sur la mission.

**2440 – Diffusion des résultats**

Le responsable de l'audit interne doit diffuser les résultats aux personnes appropriées.

**2440.A1** – Le responsable de l'audit interne est chargé de communiquer les résultats définitifs aux personnes à même d'assurer que ces résultats recevront l'attention nécessaire.

**2440.C1** – Le responsable de l'audit interne est chargé de communiquer les résultats définitifs des missions de conseil à son client donneur d'ordre.

**2440.C2** – Au cours des missions de conseil, il peut arriver que des problèmes relatifs aux processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise soient identifiés. Chaque fois que ces problèmes sont significatifs pour l'organisation, ils doivent être communiqués à la Direction Générale et au Conseil.

**2500 – Surveillance des actions de progrès**

Le responsable de l'audit interne doit mettre en place et tenir à jour un système permettant de surveiller la suite donnée aux résultats communiqués au management.

**2500.A1** – Le responsable de l'audit interne doit mettre en place un processus de suivi permettant de surveiller et de garantir que des mesures ont été effectivement mises en œuvre par le management ou que la Direction Générale a accepté de prendre le risque de ne rien faire.

**2500.C1** – L'audit interne doit surveiller la suite donnée aux résultats des missions de conseil conformément à l'accord passé avec le client donneur d'ordre.

**2600 – Acceptation des risques par la Direction Générale**

Lorsque le responsable de l'audit interne estime que la Direction Générale a accepté un niveau de risque résiduel qui est inacceptable pour l'organisation, il doit examiner la question avec elle. S'ils ne peuvent arrêter une décision concernant le risque résiduel, ils doivent soumettre la question au Conseil aux fins de résolution.

## **Glossaire**

**Activités d'assurance** – Il s'agit d'un examen objectif d'éléments probants, effectué en vue de fournir à l'organisation une évaluation indépendante des processus de management des risques, de contrôle ou de gouvernement d'entreprise. Par exemple, des audits financiers, opérationnels, de conformité, de sécurité des systèmes et de due diligence.

**Activité d'audit interne** – Assurée par un service, une division, une équipe de consultants ou tout autre praticien, c'est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. L'activité d'audit interne 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 leur efficacité.

**Activités de conseil** – Conseils et services y afférents rendus au client donneur d'ordre dont la nature et le champ sont convenus au préalable avec lui. Ces activités ont pour objectifs de créer de la valeur ajoutée et d'améliorer le fonctionnement d'une organisation. Quelques exemples : consultation, conseil, facilitation, conception de processus et formation.

**Atteintes** – Parmi les atteintes à l'objectivité individuelle et à l'indépendance dans l'organisation peuvent figurer les conflits d'intérêts personnels, les limitations du champ d'un audit, les restrictions d'accès aux dossiers, aux biens et au personnel, ainsi que les limitations de ressources.

**Charte** – La charte de l'audit interne est un document officiel qui définit la mission, les pouvoirs et les responsabilités de cette activité. La charte doit (a) définir la position de l'audit interne dans l'organisation ; (b) autoriser l'accès aux documents, aux biens et aux personnes nécessaires à la bonne réalisation des missions ; (c) définir le champ des activités d'audit interne.

**Code de Déontologie** – Le Code de Déontologie de l'Institut a pour but de promouvoir une culture de l'éthique au sein de la profession d'audit interne. Compte tenu de la confiance placée en l'audit pour donner une assurance objective sur les processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise, la profession s'est dotée d'un tel code. Le Code de Déontologie s'applique à la fois aux personnes et aux organismes qui fournissent des services d'audit interne.

**Conflit d'intérêts** – Toute relation qui n'est pas ou ne semble pas être dans l'intérêt de l'organisation. Un conflit d'intérêts peut nuire à la capacité d'une personne à assumer de façon objective ses devoirs et responsabilités.

**Conformité** – L'aptitude à garantir dans des limites raisonnables le respect et l'adhésion aux politiques, plans, procédures, lois, règlements et contrats de l'organisation.

**Conseil** - Un Conseil de Surveillance, un Conseil d'Administration, leur Comité d'Audit ou tout corps auquel rendent compte les auditeurs internes.

**Contrôle** – Toute mesure prise par le management, le Conseil et d'autres parties afin d'améliorer la gestion des risques et d'accroître la probabilité que les buts et objectifs fixés soient atteints. Les managers planifient, organisent et dirigent la mise en œuvre de mesures suffisantes pour donner une assurance raisonnable que les buts et objectifs seront atteints.

**Contrôle satisfaisant** – C'est le cas lorsque le management s'est organisé de manière à apporter une assurance raisonnable que les risques que court l'organisation ont été gérés efficacement et que les buts et objectifs de l'organisation seront atteints d'une manière efficace et économique.

**Créer de la valeur ajoutée** – Les organisations existent pour créer de la valeur ou des avantages à leurs propriétaires, leurs clients et leurs autres parties prenantes. Cette notion est la raison d'être de leur existence. La valeur provient de la mise au point de produits et de services et de l'utilisation de ressources pour promouvoir ces produits et services. En collectant des données dans le but de comprendre et d'évaluer le risque, les auditeurs internes acquièrent une connaissance approfondie des opérations et des possibilités d'amélioration, qui peut être extrêmement utile à leur organisation. Ils peuvent alors fournir des informations précieuses sous la forme d'une consultation, de conseils, de communications écrites ou d'autres produits, qui doivent toutes être correctement communiquées au management ou au personnel d'exploitation compétent.

**Environnement de contrôle** – L'attitude et les actions du Conseil et du management au regard de l'importance du contrôle dans l'organisation. L'environnement de contrôle constitue le cadre et la structure nécessaires à la réalisation des objectifs primordiaux du système de contrôle interne. L'environnement de contrôle englobe les éléments suivants :

- intégrité et valeurs éthiques,
- philosophie et style de direction,
- structure organisationnelle,
- attribution des pouvoirs et responsabilités,
- politiques et pratiques relatives aux ressources humaines,
- compétence du personnel.

**Fraude** – Tout acte illégal caractérisé par la tromperie, la dissimulation ou la violation de la confiance. Les fraudes sont perpétrées par des personnes et des organisations afin d'obtenir de l'argent, des biens ou des services, ou de s'assurer un avantage personnel ou commercial.

**Gouvernement d'entreprise** – Les procédures dont disposent les représentants des parties prenantes (actionnaires, etc...) afin d'assurer une surveillance des risques et des processus de contrôle mis en œuvre par le management.

**Mission** – Une mission, tâche ou activité de révision particulières telles que un audit interne, une auto-évaluation de contrôle, l'investigation d'une fraude ou une mission de conseil. Une mission peut englober de multiples tâches ou activités menées pour atteindre un ensemble déterminé d'objectifs qui s'y rapportent.

**Objectifs de la mission** – Énoncés généraux élaborés par les auditeurs internes et définissant ce qu'il est prévu de réaliser pendant la mission.

**Objectivité** – Attitude intellectuelle impartiale qui requiert une indépendance d'esprit et de jugement et implique que les auditeurs internes ne subordonnent pas leur propre jugement à celui d'autres personnes. Leurs appréciations doivent être fondées sur les faits ou preuves indiscutables et s'appuyer sur des travaux incontestables exempts de tout préjugé.

**Prestataire de services extérieur** – Une personne ou entreprise, indépendante de l'organisation, qui possède des connaissances, un savoir-faire et une expérience particulières dans une discipline donnée. Parmi les prestataires de services extérieurs figurent les actuaires, les comptables, les experts, les spécialistes de l'environnement, les spécialistes des enquêtes sur les fraudes, les juristes, les ingénieurs, les géologues, les spécialistes de la sécurité, les statisticiens, les informaticiens, les auditeurs externes et les autres organisations d'audit. Le Conseil, la Direction Générale et le Responsable de l'audit interne peuvent passer contrat avec un prestataire de services extérieur.

**Processus de contrôle** – Les politiques, procédures et activités faisant partie d'un cadre de contrôle, conçus pour assurer que les risques sont contenus dans les limites de tolérance fixées par le processus de management des risques.

**Programme de travail de la mission** – Un document énumérant les procédures à suivre en vue de la réalisation de la mission.

**Responsable de l'audit interne** – Le poste de plus haut niveau au sein de l'organisation responsable des activités d'audit interne. Dans une activité d'audit interne organisée de manière classique, ce serait le Directeur de l'audit interne. Dans le cas où les activités d'audit interne sont confiées à des prestataires de services extérieurs, le responsable de l'audit interne est la personne chargée de surveiller l'exécution du contrat de services et l'assurance de la qualité d'ensemble de ces activités, et qui rend compte à la Direction Générale et au Conseil des activités d'audit interne et du suivi des résultats des missions. Ce poste peut également porter le titre d'auditeur général, de chef de l'audit interne ou d'inspecteur général.

**Risque** – Possibilité que se produise un événement susceptible d'avoir un impact sur la réalisation des objectifs. Le risque se mesure en termes de conséquences et de probabilité.

## جامعة مستغانم

### كلية العلوم التجارية الاقتصادية وعلوم التسيير

استبيان حول مدى مساهمة التدقيق الداخلي في التجسيد الأمثل لمبادئ حوكمة الشركات في مؤسسة ميناء مستغانم

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته.

نرجو من سيادتكم التعاون معنا من أجل إتمام مذكرة الماستر تحت عنوان: دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات، دراسة مؤسسة ميناء مستغانم، من خلال التكرم بالإجابة على أسئلة هذا الاستبيان بدقة، مع العلم أن كافة المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تكون سرية ولا تستخدم سوى لغرض البحث العلمي، فنتأجه تعتمد على صحة اجابتم.

مع فائق احتراماتي وتقديري.

الطالبة حبيب خديجة.

نرجو من سيادتكم وضع علامة (+) عند الإجابة الصحيحة:

**1-الجنس:**

| الإجابات | الجنس |
|----------|-------|
|          | ذكر   |
|          | أنثى  |

**2-العمر:**

| الإجابات | العمر      |
|----------|------------|
|          | 35-25      |
|          | 45-35      |
|          | أكثر من 45 |

**3-الوظيفة/المهنة:**

|  |
|--|
|  |
|--|

**4-سنوات الخبرة:**

| الإجابات | سنوات الخبرة     |
|----------|------------------|
|          | أقل من 5 سنوات   |
|          | من 05-10         |
|          | أكثر من 10 سنوات |

|          |           |       | الإجابات   |  | المبادئ   |
|----------|-----------|-------|--|--|---|
| نوعاً ما | غير موجود | موجود |  |  |   |
|          |           |       | يتم توزيع المسؤوليات وفق قوانين وإجراءات العمل الداخلية والتي تحدم الصلحة العامة.  |  | المبدأ الأول:<br>توافر إطار فعال<br>لحوكمة الشركات          |
|          |           |       | تتمتع كل من الهيئات الإشرافية والرقابية والتنفيذية للمسؤولة عن تنفيذ القانون بالسلطة والتزام، وتوفر الموارد اللازمة للقيام بواجباتها بأسلوب مهني وطريقة موضوعية. |  |   |
|          |           |       | أحكام وقرارات الهيئات الإشرافية والرقابية والتنفيذية للمسؤولة عن تنفيذ القانون تكون في الوقت المناسب وتميز بالشفافية مع توفير الشرح الكافي لها.                  |  |   |
|          |           |       | توجد طرق مضمونة لتسجيل ملكية المساهم الوحيد (الذوالة).   |  | المبدأ الثاني:<br>حماية حقوق<br>المساهم الوحيد<br>(الذوالة) |
|          |           |       | للمساهم الوحيد الحق في الحصول على المعلومات المتعلقة بالمؤسسة في الوقت المناسب وبشكل منتظم.  |  |   |
|          |           |       | للمساهم الوحيد الحق في المشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين.   |  |   |
|          |           |       | للمساهم الوحيد الحق في المشاركة في انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة.   |  |   |
|          |           |       | للمساهم الحق في توجيه الأسئلة لمجلس الإدارة بما في ذلك الأسئلة المتعلقة بالتدقيق الخارجي السنوي.   |  |   |
|          |           |       | يتم تزويد المساهم بالمعلومات الكافية في الوقت المناسب عن مكان وتاريخ وجدول أعمال اجتماعات الجمعية العامة وعن الموضوعات التي ستُتخذ بشأنها القرارات في الاجتماع.  |  |   |
|          |           |       | للمساهم الحق في ممارسة الرقابة.  |  |   |
|          |           |       | للمساهم الحق في الحصول على نصيب من أرباح المؤسسة.  |  |   |
|          |           |       | للمساهم الحق في الحصول على تعويض في حال انتهاك حقوقه وتعرضها للمخاطر، وحاسبة التسيين في ذلك.   |  | المبدأ الثالث:<br>المعاملة المتساوية<br>للمساهمين           |

|  |  |  |   |  |
|--|--|--|---|--|
|  |  |  | <p>لأصحاب المصالح بما فيهم العاملون الحق في الحصول على تعويض مناسب في حال انتهاك حقوقهم.</p>  | <p>المبدأ الرابع:<br/>الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح</p> |
|  |  |  | <p>لأصحاب المصالح (عاملين، مقرضين، موردين، عملاء، مستثمرين، وغيرهم) الحق في الحصول على المعلومات بأسلوب توري عن أداء المؤسسة وفي الوقت المناسب.</p>                                     |  |
|  |  |  | <p>لأصحاب المصالح بما فيهم العاملون أو الجهات التي تمثلهم الحق في الاتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم اتجاه التصرفات غير القانونية ومخالفة أخلاقيات المهنة وذلك لحماية حقوقهم.</p> |  |
|  |  |  | <p>احترام حقوق أصحاب المصالح التي ينص عليها القانون.</p>  |  |
|  |  |  | <p>يشجع بمشاركة أصحاب المصالح في آليات تحسين مستوى الأداء.</p>  |  |
|  |  |  | <p>يتم الإفصاح في الوقت المناسب عن الوضع المالي للمؤسسة، أداءها، الرقابة فيها وحقوق الملكية.</p>  | <p>المبدأ الخامس:<br/>الإفصاح والشفافية</p>            |
|  |  |  | <p>يتم الإفصاح عن أهداف المؤسسة.</p>  |  |
|  |  |  | <p>يتم الإفصاح عن أعضاء مجلس الإدارة وكبار المديرين.</p>  |  |
|  |  |  | <p>يتم الإفصاح عن سياسة مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الأساسيين.</p>   |  |
|  |  |  | <p>يتم الإفصاح عن المخاطر الجوهرية المتوقعة.</p>  |  |
|  |  |  | <p>توفر قنوات نشر المعلومات من أجل تمكين الجهات المستفيدة من الوصول إليها بشكل عادل وبكلفة منخفضة وفي الوقت المناسب.</p>  | <p>المبدأ السادس:<br/>مسؤوليات مجلس الإدارة</p>        |
|  |  |  | <p>يقدم التدقيق الخارجي ضمان موضوعي لمجلس الإدارة والمساهمين عن القوائم المالية إن كانت فعلا تعقل التركز المالي للمؤسسة وأدائها.</p>  |  |
|  |  |  | <p>التدقيق الخارجي قابلين للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين.</p>  |  |
|  |  |  | <p>يسعى مجلس الإدارة لتوجيه استراتيجية المؤسسة والولازيات التقديرية وخطط العمل السنوية وتحديد أهداف المؤسسة ومراقبة التنفيذ.</p>  |  |
|  |  |  | <p>يسعى مجلس الإدارة لحماية مصالح المؤسسة والمساهمين.</p>   |  |
|  |  |  | <p>من مهام مجلس الإدارة أن يضمن الالتزام بالقوانين والتعليمات السارية ويتبع في ذلك معايير عالية للأخلاق..</p>   | <p>المبدأ السادس:<br/>مسؤوليات مجلس الإدارة</p>        |
|  |  |  | <p>يقوم مجلس الإدارة باختيار كبار المديرين وتحديد مكافآتهم ومتابعة أدائهم وإعفاقتهم عند الضرورة.</p>  |  |
|  |  |  | <p>مراجعة التناسب بين مكافآت كبار التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين في الأجل الطويل.</p>  |  |
|  |  |  | <p>من مهام مجلس الإدارة التأكد من سلامة التقارير المالية والنظم المحاسبية للمؤسسة والرقابة الداخلية وأنظمة إدارة المخاطر.</p>   | <p>المبدأ السادس:<br/>مسؤوليات مجلس الإدارة</p>        |
|  |  |  | <p>يوجد نظام رسمي شفاف لعمليات ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة، ويراعى فيها المهارة والكفاءة.</p>  |  |
|  |  |  | <p>توفر لجان أساسية منها لجنة التدقيق والتي تكون تابعة لمجلس الإدارة لتابعة وتقييم أداء المؤسسة.</p>  |  |
|  |  |  | <p>التحديد الدقيق والإفصاح عن أهداف وإجراءات العمل الخاصة بلجان مجلس الإدارة عند تأسيسها.</p>   |  |
|  |  |  | <p>للمساهمين الحق في مساءلة أعضاء مجلس الإدارة.</p>   |  |

في الأخير نقبلوا منا خالص الشكر والتقدير.

## الملخص:

اكتسبت الحوكمة في السنوات الأخيرة الكثير من الأهمية منذ انفجار الأزمات المالية المتعاقبة وإفلاس العديد من الشركات بسبب انتشار التلاعب، الفساد ونقص الإفصاح والشفافية عند إظهار المعلومات والبيانات التي تعبر عن حقيقة أوضاع المؤسسات، وهذا ما أدى إلى نشوء الحاجة إلى وسيلة تعيد الثقة في التقارير والكشوف المالية التي تتضمن هذه المعلومات، وتضمن جودتها ومصداقيتها وذلك من خلال تطبيق حوكمة الشركات. وعليه فإن هذه الدراسة تهدف للتعريف بوظيفة التدقيق الداخلي كآلية من الآليات التي تدعم التطبيق السليم لحوكمة الشركات، وذلك من خلال مساهمته في تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر وتكامله مع التدقيق الخارجي لضمان الالتزام بالقوانين والإجراءات الإدارية، مصداقية وجودة المعلومات المحاسبية، صحة القوائم المالية وتقديم تأكيد بأن مخاطر المؤسسة تدار بفعالية، من أجل حقوق المساهمين، المستثمرين ومختلف أصحاب المصالح. كما تهدف إلى إبراز العلاقة التكاملية بين كل من التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق، مجلس الإدارة والإدارة العليا بهدف تحسين الأداء العام للشركة. والجزائر كغيرها من الدول تسعى إلى تطبيق الحوكمة وبلوغ هذه الجودة في المعلومات التي تنشرها مؤسساتها كخطوة منها للتكامل مع الاقتصاد العالمي، حيث عملت على تحسين مناخ الأعمال بها وانفتاح اقتصادها فضلا عن قيام الحكومة بتنفيذ إصلاحات هيكلية وكذا إصدار ميثاق الحكم الراشد سنة 2009، كمنهج يهدف إلى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على أرض الواقع.

وقد تم تدعيم الدراسة النظرية بحالة تطبيقية لمؤسسة ميناء مستغانم، والتي لاحظنا رغم كل المساعي إلا أن التطبيق الفعلي لمبادئ الحوكمة غير موجود، وتوصلنا إلى أن المشكل ليس في القوانين والتشريعات وإنما في الأخلاق والذهنيات، بالإضافة إلى غياب ثقافة التدقيق الداخلي وأهميته.

## الكلمات المفتاحية:

التدقيق المحاسبي، التدقيق الداخلي، حوكمة الشركات، نظام الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، لجنة التدقيق.

## Abstract :

in recent years, corporate governance has assumed so much importance since the eruption of the successive financial crises and bankrupting many businesses because of the widespread manipulation, corruption and lack of disclosure and transparency when show information and data that reflect the true situation of enterprises, and this has given rise to the need to restore confidence in the financial statements and reports containing such information, ensures quality and credibility through the application of corporate governance. Therefore, this study aims to identify the internal audit function as a mechanism of mechanisms that support the proper application of corporate governance, and through its contribution to assess the efficiency and effectiveness of the internal control system, risk management and integration with external audits to ensure compliance with laws and administrative procedures, the credibility of accounting information quality, validity of financial statements and provide assurance that the risks of the Enterprise effectively managed for shareholders, investors and various stakeholders. It also aims to highlight the complementary relationship between each of the internal audit and the Audit Committee, the Board of Directors and senior management to improve the overall performance of the company. And Algeria as other States seeking to implement governance and achieve this quality in information published by organizations as a move to integrate with the global economy, where she worked to improve the business environment and opening up the economy as well as for the Government to implement structural reforms and good governance charter version 2009, as an effort to apply the principles of corporate governance on the ground.

Strengthening theoretical study has been applied situation of Mostaganem port institution, which we noticed after all quests but the actual application of the principles of governance does not exist, we determined that the problem is not in the laws and legislation but in ethics and attitude, plus the absence of internal audit culture and its importance.

## Keywords :

Accounting audit, internal audit, corporate governance, internal control system, risk management, Audit Committee.

## Résumé :

ces dernières années, la gouvernance d'entreprise a pris tellement d'importance depuis l'éclatement de crises financières successives et la faillite de nombreuses entreprises à cause de la manipulation généralisée, la corruption et le manque de transparence et de divulgation lorsque Affichez les informations et données qui reflètent la réalité des entreprises, et cela a donné lieu à la nécessité de restaurer la confiance dans les États financiers et des rapports contenant les renseignements, garantit la qualité et la crédibilité grâce à l'application de la gouvernance d'entreprise. Par conséquent, cette étude vise à identifier la fonction d'audit interne comme un mécanisme de mécanismes qui prennent en charge l'application correcte de la gouvernance d'entreprise et par sa contribution afin d'évaluer l'efficacité et l'efficacité de la système de contrôle interne, la gestion des risques et l'intégration avec les audits externes pour assurer le respect des lois et des procédures administratives, la crédibilité de la qualité de l'information comptable, validité des États financiers et fournir l'assurance que gérer efficacement les risques de l'entreprise pour les actionnaires, les investisseurs et les divers intervenants. Il vise également à mettre en évidence la relation complémentaire entre chacun de l'audit interne et le Comité d'Audit, le Conseil d'administration et la haute direction afin d'améliorer la performance globale de l'entreprise. Et l'Algérie comme d'autres États qui cherchent à mettre en œuvre de la gouvernance et atteindre cette qualité en informations publiés par des organismes comme un mouvement pour s'intégrer à l'économie mondiale, où elle a travaillé à améliorer le climat des affaires et en ouvrant l'économie ainsi que pour le gouvernement à mettre en œuvre des réformes structurelles et bonne gouvernance Charte version 2009, comme un effort pour appliquer les principes de gouvernance d'entreprise sur le terrain. Renforcer l'étude théorique a été appliquée situation d'établissement de port de Mostaganem, dont nous avons remarqués une fois toutes les quêtes, mais l'application effective des principes de gouvernance n'existe pas, nous avons déterminé que le problème n'est pas dans les lois et la législation mais en éthique et attitude, ainsi que l'absence d'une culture de l'audit interne et son importance.

## Mots clés :

Audit comptable, audit interne, la gouvernance d'entreprise, système de contrôle interne, gestion des risques, Comité de vérification.