وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في علوم التسيير

التخصص: محاسبة ومالية

مراقبة التسيير

الموضوع:

مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة المؤسسات
"دراسة حالة الشركة الإفريقية للزجاج لولاية جيجل"

إعداد الطالبتين:

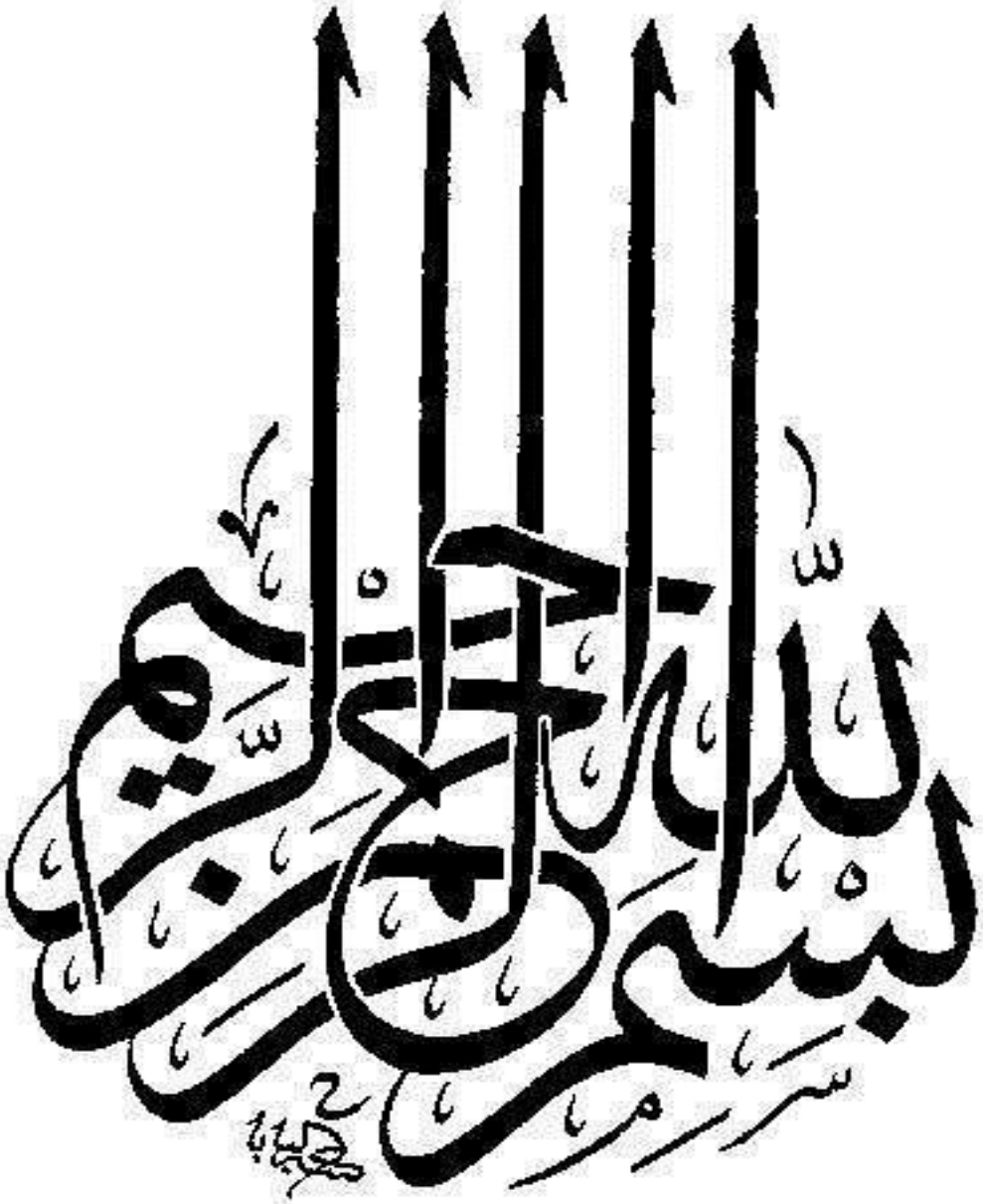
- ✓ بوقطة سماح
- ✓ جابر أحلام

إشراف الأستاذ:

- ✓ د. ثابت محمد ناصر

مكان التربص: الشركة الإفريقية للزجاج لولاية جيجل
مدة التربص: من 2017/04/10 إلى 2017/05/10

السنة الجامعية: 2017/2016



[وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون وستردون إلى عالم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم تعملون].

« سورة التوبة الآية: 104»

شكر وعرفان

الحمد والشكر أولا لله الواحد الأحد الفرد الصمد الذي

لم يلد ولم يولد والذي سدد خطانا وأنار سبيلنا ويسر لنا إتمام

هذا العمل و وفقنا في المشوار الدراسي...

نتقدم بشكرنا الخالص إلى من لم يبخل علينا بنصائحه القيمة

وإرشاداته الوجيهة، إلى الذي كان ومازال وندعو الله أن يبقيه

للدروب منيرا الأستاذ المحترم :

د. ثابت محمد ناصر

احتراما خاصا وعرفانا منا بفضله الكبير

كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر الخالص إلى كافة عمال

الشركة الإفريقية للزجاج

وبالأخص السيد المدير *ب. احسن*، السيدة *ش. نسيبة*

على كافة المعلومات والتوجيهات

إلى كل أساتذة المدرسة العليا للتجارة.

نسأل الله بأسمائه الحسنى أن يجعل عملنا هذا

مباركا منورا

عرف التدقيق الداخلي تطورا كبيرا من حيث المفهوم، حيث أصبح نشاطا مستقلا وموضوعيا يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة نظام الرقابة الداخلية وعمليات إدارة المخاطر والحوكمة.

وعليه تهدف هذه الدراسة إلى بيان دور التدقيق الداخلي كأحد الآليات المهمة في تحسين تطبيق نظام حوكمة فعال وفي الرفع من كفاءة الأداء داخل المؤسسات، مبرزين العلاقة بين التدقيق الداخلي ومختلف الآليات الأخرى من مجلس الإدارة، الإدارة، لجنة التدقيق والتكامل مع التدقيق الخارجي، وذلك لضمان الالتزام بالقوانين واللوائح الإدارية، مصداقية، شفافية مع جودة وصحة المعلومات المالية والمحاسبية الواردة في القوائم المالية المنشورة، وتقديم تأكيدا بأن المخاطر تدار بفعالية من أجل حماية حقوق المساهمين، ومختلف أصحاب المصالح بها ودعم المساءلة وإدخال تحسينات على أساليب الرقابة.

ومن أجل التعرف على ما إذا كانت المؤسسات الجزائرية تلتزم بقواعد حوكمة المؤسسات وما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسينها تم تدعيم الجانب النظري بدراسة ميدانية بمؤسسة اقتصادية وطنية هي الشركة الإفريقية للزجاج لولاية جيجل، ومن بين النتائج المتوصل إليها أن وظيفة التدقيق الداخلي تعتبر آلية مهمة لتحسين الحوكمة داخلها كما ساهمت العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة والمدقق الخارجي في دعم تطبيق حوكمة المؤسسات وتحسينها، إلا أن قصور هذه الوظيفة تجلى في غياب لجنة التدقيق مما يؤدي إلى إحداث فجوة في في تحسين حوكمة الشركة.

الكلمات المفتاحية: حوكمة المؤسسات، التدقيق الداخلي، نظام الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، التدقيق الخارجي، مجلس الإدارة.

L'audit interne a connu un grand développement en termes de concept, où il est devenu une activité indépendante et objective aide l'entreprise à atteindre ses objectifs en créant une approche structurée et rigoureuse pour évaluer et améliorer l'efficacité du système de contrôle interne et de gestion des risques et la gouvernance.

A cet effet, le but principal de cette étude est de mettre en lumière le rôle de l'audit interne comme un des mécanismes dont le but est d'améliorer une saine application d'un système de gouvernance efficace et à accroître l'efficacité générale de la performance au sein des entreprises. Cette étude met en lumière le lien entre l'audit interne et d'autres mécanismes de Gouvernance tels que le conseil d'administration, la direction, Comité d'audit et la coordinance avec l'audit externe afin d' assurer le respect de la règlementation et procédures administratives, la fiabilité et la transparence et qualité des données de comptabilité, l'exactitude des listes financières, et donner des preuves que les risques encourus par l'entreprise sont gérés avec efficacité afin de protéger les droits des actionnaires, investisseurs et autres groupes d'intérêt et pour supporter le questionnement et l'amélioration des méthodes de contrôle.

Et dans le but était de savoir si l'entreprise adhère aux règles et principe de bonne gouvernance et la contribution du service de l'audit interne, Cette étude a été appuyée par une étude de cas d'une entreprise publique Algérienne de fabrication de Verre, la Société Africaine du Verre, Il s'est avéré, entre autres, que le rôle de la fonction d 'audit interne est un mécanisme indispensable à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise,

L'étude de cas a également révélé que le faible rôle de la fonction d'audit interne au niveau de AFRICAVER l'absence de comité d'audit, ce qui conduit à la création d'un écart dans l'amélioration de la gouvernance de l'entreprise AFRICAVER.

Les mots clé: La gouvernance D'entreprise, L'audit Interne, Système de Contrôle Interne, Gestion de Risque, L'audit Externe, Le Conseil D'administration.

الفهـــــرس

الموضـوع	رقم الصفحة
البسملة	I
شكر وعرفان	II
الإهداءات	IV-III
الفهرس	VI–V
قائمة الجداول	VII
قائمة الأشكال	IX
الملخص	XI–X
المقدمة العامة	أ–هـ
الفصل الأول: التأصيل النظري لحوكمة المؤسسات	
تمهيـد	02
المبحث الأول: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات	03
المطلب الأول: ماهية حوكمة المؤسسات	03
المطلب الثاني: أهمية و أهداف حوكمة المؤسسات	11
المطلب الثالث: محددات وركائز حوكمة المؤسسات	12
المبحث الثاني: أساسيات حوكمة المؤسسات	15
المطلب الأول:قواعد وآليات حوكمة المؤسسات	15
المطلب الثاني:مبادئ حوكمة المؤسسات الصادرة عن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية OECD	21
المطلب الثالث:الأطراف الفاعلة في تطبيق حوكمة المؤسسات	27
المبحث الثالث: التجارب الدولية في مجال تطبيق حوكمة المؤسسات	28
المطلب الأول:تجربة الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا	28
المطلب الثاني: تجربة مصر والمملكة العربية السعودية	30
المطلب الثالث: واقع تطبيق حوكمة المؤسسات في الجزائر	31
خلاصــة الفصل الأول	35
الفصل الثاني: التدقيق الداخلي ومساهمته في تحسين حوكمة المؤسسات	
تمهيـد	37
المبحث الأول: الإطار العاملتدقيق	38
المطلب الأول: نشأة وتعريف التدقيق	38
المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق	40

المطلب الثالث: أنواع التدقيق	**43**
المبحث الثاني: الإطار العام للتدقيق الداخلي	**47**
المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي	**47**
المطلب الثاني: تطبيق مهنة التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين	**52**
المطلب الثالث: أثر تطورالمعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي على حوكمة المؤسسات	**55**
المبحث الثالث: أهمية التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة المؤسسات	**57**
المطلب الأول: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة المؤسسات	**57**
المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر لتحسين حوكمة المؤسسات	**59**
المطلب الثالث:علاقة التدقيق الداخلي بالأطراف المساهمة في تطبيق حوكمة المؤسسات	**66**
خلاصــة الفصل الثاني	**72**
الفصل الثالث:دراسة حالة الشركة الإفريقية للزجاج لولاية جيجل	
تمهيـد	**74**
المبحث الأول: تقديم الشركة الإفريقية للزجاج	**75**
المطلب الأول:التعريف بالشركة الإفريقية للزجاج	**75**
المطلب الثاني:أهمية وأهداف الشركة الإفريقية للزجاج	**78**
المطلب الثالث:الهيكل التنظيمي للشركة الإفريقية للزجاج	**79**
المبحث الثاني: الواقع العملي للتدقيق الداخلي في الشركة الإفريقية للزجاج	**84**
المطلب الأول: قسم التدقيق الداخلي في الشركة الإفريقية للزجاج	**84**
المطلب الثاني:منهجية عمليةالتدقيق الداخلي للشركة الإفريقية للزجاج ومدى التزام المدقق الداخلي بالمعايير الدولية لممارسة الوظيفة الصادرة عن معهد المدققين الأمريكي (IIA)	**86**
المبحث الثالث:مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة المؤسسات بالشركة الإفريقية للزجاج	**90**
المطلب الأول: واقع الحوكمة في الشركة الإفريقية للزجاج	**90**
المطلب الثاني: دور المدقق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر لتحسين الحوكمة داخل الشركة الإفريقية للزجاج	**96**
المطلب الثالث: علاقة المدقق الداخلي للشركة الإفريقية للزجاج بلجنة التدقيق، المدقق الخارجي، مجلس الإدارة و الإدارة العليا لتحسين حوكمة المؤسسات	**100**
خلاصــة الفصل الثالث	**105**
الخاتمـة العـامة	**107**
قائمة المـراجـع	**112**
المـلاحق	**119**

قائمة الجداول

قائمــة الجـــداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
01	أهم الإصدارات التي رافقت تطور مفهوم حوكمة المؤسسات	05
02	المعايير الأساسية للحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر	34
03	مراحل تطور التدقيق الداخلي	48
04	التمييز بين التدقيق الداخلي والخارجي	67
05	توزيع العمال للشركة الإفريقية للزجاج لسنة 2017	76

قائمة الأشكال

قائمــة الأشكــال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
01	مشاكل نظرية الوكالة	10
02	المحددات الأساسية لتطبيق حوكمة المؤسسات	13
03	ركائز حوكمة المؤسسات	14
04	آليات حوكمة المؤسسات	21
05	الأهداف المحققة عند تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات	26
06	الأطراف الفاعلة في تطبيق حوكمة المؤسسات	27
07	الهيكل التنظيمي للشركة الإفريقية للزجاج	80
08	منهجية عملية المدقق الداخلي للشركة الإفريقية للزجاج	88

الإهـــداء

"اللهم لك الفضل ولك الشكر كله وإليك يرجع الفضل علانية وسراء"

أهدي ثمرة عملي هذا :

الذي صيغت حروفه بحبر العلم، وصلوات الوالدة، وعرق الوالد، وصبر الأصدقاء

إلى من كان جسـدها حياة ودمهـا روحـا لي إلى التي وهبتنـي الوجـود

ووضعت جنان الرحمان تحت أقـدامها إليك: ***أمـي ثم أمـي ثم أمـي***

إلى من علمني حب العلم ورسم لي طريقا لأسلكه بنور رضاه وكان لي نبراسا

ينيـر لـي مسيـرتي . و جعل تعبـه راحـة لي إلى: *** أبـي*** العـزيز

إلى من جمعتني معهم ظلمات رحم واحد وضمتني معهم جدران بيت واحد

أخوتي ***سفيان ، عثمان، نبيلة، حياة*** سندي ودعمي في الحياة حفظهم الله

إلى زوج أختي ***بلال*** وولديهما الكتكوتين الغاليين ***شرف الدين*** و ***أيمن***

إلى التي أدركت نعمة التفاهم والتلاحم والحب فقاسمتني هذا العمل ***أحـلام***

إلى كل الأهـل والأقـارب من بعيـد أو من قـريب

إلى كل صديقاتي اللواتي عرفت فيهن أسمى معاني الصداقة والصحبة الصالحة

إلى كل من ذكـره القـلب وغفـل عنه العقـل ونسيه القلـم

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي

سماح

الإهـــداء

وأفضـل قسـم الله للمـرء عقـله فليس من الخيرات شيء يقاربه

إذا أكمل الرحمن للمـرء عقـله فقد كمـلت أخـلاقه ومـآربه

يعيش الفتى في الناس بالعقل إنه على العقل يجري علمه و تجاربه

"الإمام علي كرم الله وجهه"

إلى من قال الله فيهما "ووصينا الإنسان بوالديه حسنا".

ومن كان دعاؤهما لي سندا ولا زالا لطريقي نبـراسا.

إلى قرة العين... إلى من جعلت الجنة تحت قدميها... إلى من حرمت نفسها وأعطتني...

ومن نبع حنانها سقتني... إلى تلك المرأة العظيمـــة... **أمـــي الغـــالية** حفظهـا الله.

إلى أعظم الرجال صبرا... ورمز الحب والعطاء... إلى الذي أفنى حياته من أجل راحتي،

و تعليمي **أبـــي العزيز** أطال الله في عمره.

إلى من أكن لهم صدق الحب و الحنان إلى الشموع التي أنارت دربي.

إلى إخوتـــي سدد الله خطـاهم * **إنصـاف، إسحـاق و أميـرة***

إلى كل الأهـل و الأقـارب صغيرًا أو كبيرًا بعيـدًا أو قريبًـا.

إلى من قاسمتني عناء هذا العمل المتواضع صديقتي العزيزة *سماح*.

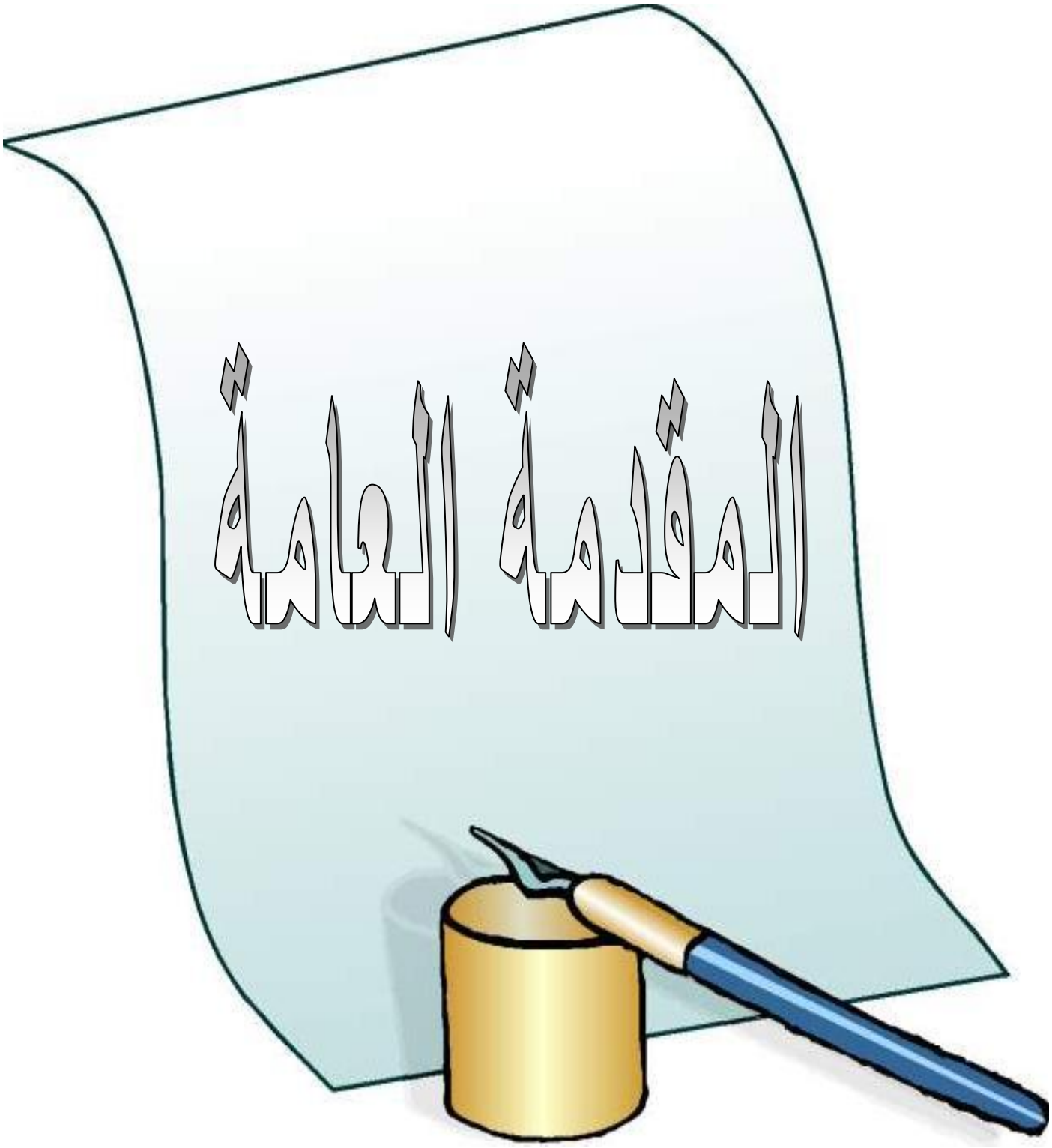
إلى كل من يعرفنـي و يحمـل لي بـذرة حـب.

وصفوة القول قول الله تعالى "بسم الله الرحمن الرحيم"

"يرفع الله الذين آمنوا منكم و الذين أوتوا العلم درجات".

" صدق الله العظيم"

أحلام


المقدمة العامة

تطالعنا الأوساط الاقتصادية العالمية بالجديد من المصطلحات كل يوم، فالأمس خصخصة وعولمة واليوم إفصاح وشفافية وحوكمة. فهي أحدث المفاهيم التي تشغل حاليا بال واهتمام عالمي من الكثير من الباحثين، الأكاديميين، ممارسي مهنة المحاسبة، المدراء الماليين وإدارات المؤسسات وربما المجتمع بأسره.

إن مبدأ فصل الملكية عن التسيير مع تدني أخلاق المسيرين في سعيهم لتحقيق مصالحهم الشخصية أدى إلى فساد إداري، الغش، الاحتيال المحاسبي والتضليل مع انتشارهم في أوربا وآسيا حتى أمريكا، وغير ذلك من أسباب دفعت إلى الساحة بتساؤلات عديدة حول ضرورة تطوير جميع الأطر التنظيمية والمحاسبية والرقابية الكفيلة لحماية حقوق المساهمين والعملاء إضافة لأصحاب الصلة بالمؤسسات.

ومع انفجار الأزمات والفضائح التي يمكن وصفها بأنها كانت أزمة ثقة، أدى إلى حدوث إفلاسات وانهيارات للشركات العالمية الكبرى، أبرزها الأمريكية مثل إنرون (ENRON) للطاقة وورلدكوم للإتصالات (WORDCOM) سنة 2002 وغيرها، فهذا نتيجة التلاعب بمصداقية وشفافية القوائم المالية وعدم الإفصاح عنها بشكل سليم، مع ضعف مستوى الرقابة الداخلية.

فقد كان لسقوط شركة إنرون وما تبعه من انهيار لأحد أعظم شركات التدقيق بالعالم ارثر اندرسون (Arthur Anderson) لثبوت تواطئها مع إنرون، وقعا سلبيا على الأنظمة الإدارية والرقابية والمحاسبية، حيث نتج عنه بعث تساؤلات على مهنة التدقيق وأداء المدققين. فمن أجل منع مثل تلك الأزمات لما لها من أثر سلبي كبير قد يؤدي إلى انهيار اقتصاد الدول بشكل كامل، أخد العالم ينظر نظرة جديدة لمسألة مهمة جدا، هي حوكمة المؤسسات باعتبارها النظام الذي يتم به توجيه المؤسسات وضبطها، كما يحدد توزيع الحقوق والمسؤوليات بين الأطراف المختلفة، كذلك يحدد قواعد اتخاذ القرار داخلها.

إلا أن التطبيق السليم لحوكمة المؤسسات يحتاج إلى العديد من الآليات. ويعتبر التدقيق الداخلي من بين الوسائل المعتمدة في هذا المجال لما له من دور مساهم في ضمان تطوير وترقية الأداء العام للمؤسسة، إدارة المخاطر وإدخال تحسينات على الأساليب الرقابية، إضافة إلى إعداد التقارير والقوائم المالية بشكل دقيق بدرجة عالية من الإفصاح والشفافية، لخدمة أصحاب المصالح ودعم ثقتهم في المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية والاستثمارية.

وباعتبار وظيفة التدقيق الداخلي عادة ما تخدم أطرافا تمارس دورا مهما في حوكمة المؤسسات مثل لجنة التدقيق، مجلس الإدارة والتدقيق الخارجي فإنها تساهم في تحسين الممارسة الجيدة لها، ومن أجل تفعيل هذا الدو بادر معهد المدققين الداخليين لتطوير المعايير الدولية للتدقيق الداخلي لجعلها أداة قوية لإضافة قيمة للمؤسسة من خلال خدمات التأكيد والإستشارة إضافة لتقييم ومراجعة الوظائف.

في ظل سياسة الانفتاح التي انتهجتها الجزائر منذ تسعينات القرن الماضي أصبح من المهم أن تسعى المؤسسات الجزائرية، العامة والخاصة للبحث عن الأساليب التي تساعدها على البقاء في ظل المنافسة الشديدة، وإبراز قدرتها على جذب الاستثمارات والحفاظ على حقوق من لهم مصلحة فيها، وكل ذلك من خلال التطبيق السليم لحوكمة المؤسسات كأحد الأساليب التسييرية الهادفة للحد من الفساد المالي والإداري عن طريق اعتماد التدقيق الداخلي كأحد الآليات التي تضمن جودة المعلومات المالية والمحاسبية المفصح عنها.

إشكالية البحث :

ومما سبق يتبين بأن الإشكالية المراد معالجتها من خلال هذا البحث يمكن التعبير عنها من خلال التساؤل المحوري التالي :

- **كيف تساهم وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة المؤسسات ؟**

وفي محاولة للإجابة على هذه الإشكالية يتطلب الأمر طرح جملة من الأسئلة الفرعية المتمثلة في:

1. مالمقصود بحوكمة المؤسسات؟ وماهي المبادئ اللازمة لتطبيقها؟
2. ماهي الأهمية التي يكتسبها التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة المؤسسات؟
3. إلى أي مدى يعتمد التدقيق الداخلي كآلية مساعدة في تحسين الحوكمة في الشركة الإفريقية للزجاج بجيجل؟

فرضيات البحث:

قصد معالجة الإشكالية المطروحة تمت صياغة جملة من الفرضيات المتمثلة فيما يلي:

1. تتضمن حوكمة المؤسسات علاقات تعاقدية تربط المؤسسة بأصحاب المصالح؛
2. تضاعف الاهتمام بمهنة التدقيق الداخلي بعد تعدد الأزمات المالية، نظرا لمساهمتها في تحسين حوكمة المؤسسات من خلال تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر؛
3. تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي في الشركة الإفريقية للزجاج كآلية تساهم في تحسين الحوكمة بشكل مقبول.

دوافع اختيار موضوع البحث:

تم اختيار هذا الموضوع للدراسة والتحليل للأسباب التالية:

1. أسباب موضوعية:

- التطور الذي واكب العصر وفضائح انهيار العديد من المؤسسات العالمية، حيث أصبح تطبيق مبادئ الحوكمة ضرورة لحسن أدائها والحد من الفساد المالي والإداري؛
- إصدار ميثاق الحكم الراشد الجزائري سنة 2009، والذي تم إعداده بمساعدة كل من المنتدى العالمي لحوكمة الشركات Global Corporate Governance Forum (GCGF)، ومؤسسة التمويل الدولية (IFC) International Finance Corporat، والذي فتح المجال لدراسة إلى أي مدى يتم تطبيق قواعد الحوكمة في المؤسسات الجزائرية باعتماد التدقيق الداخلي.

2. أسباب ذاتية:

- ارتباط الموضوع المدروس بتخصصنا الجامعي؛
- الرغبة والميول الشخصي لمعالجة ودراسة موضوع التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات.

أهمية البحث :

- يعتبر هذا البحث أحد المواضيع الحديثة التي تسعى لتحقيق الاستقرار المالي والاقتصادي والحد من الفساد الإداري على المستوى العالمي؛
- يساعد في توضيح مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي كآلية محاسبية محورية في تحسين حوكمة المؤسسات من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقليل المخاطر وتحسين إجراءات إدارتها بما يؤدي إلى حماية حقوق المساهمين وباقي أصحاب المصالح بالمؤسسة وبالتالي مساعدتها على تحقيق أهدافها؛
- تسليط الضوء على الدور المرجو من التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة بالمؤسسات الجزائرية، باعتبار الوصول لقواعد جيدة لإدارتها أداة قوية لدعم القطاع الخاص والعام وجلب الاستثمارات الأجنبية وتحقيق النمو الاقتصادي المحلي.

أهداف البحث :

تهدف هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى التركيز على أهمية التدقيق الداخلي كونه الأساس الذي تعتمد عليه حوكمة المؤسسات، ولكن بشكل خاص هناك العديد من الأهداف أهمها:

- توضيح المفاهيم الأساسية لموضوعي حوكمة المؤسسات والتدقيق الداخلي؛
- بيان مدى تطور التدقيق الداخلي نتيجة لظهور مفهوم حوكمة المؤسسات؛

- التعرف على مختلف أدوار التدقيق الداخلي وتوجهاته الحديثة التي تسمح بتحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر إضافة لعلاقته التعاونية مع الأطراف ذات الأهمية في إطار حوكمة المؤسسات؛
- معرفة مدى مساهمة شفافية ومصداقية المعلومات المحاسبية والمالية في تحسين حوكمة المؤسسات؛
- إبراز العلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات؛
- التعرف عمليا ما إذا كان لوظيفة التدقيق الداخلي دورا إيجابيا في تطبيق الحوكمة بالشركة الإيفريقية للزجاج لولاية جيجل.

الدراسات السابقة :

توجد العديد من الدراسات التي تناولت موضوع التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات من بينها :

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

حيث سعى الباحث من خلال الدراسة إلى التأكيد على دور الحوكمة في تحسين أداء المؤسسة والمساهمة في تعظيم أهداف أصحاب المصلحة فيها، فقد توصل إلى مجموعة نتائج أهمها أن حوكمة المؤسسات تسعى للقضاء على الفساد المالي والإداري وترقية الأداء، كما توصل الباحث من خلال الدراسة الميدانية المقارنة إلى أن الشركات الأمريكية تلتزم بتطبيق مبادئ وآليات الحوكمة أكثر من الجزائرية.

- إبراهيم إسحاق نسمان، **" دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة: دراسة تطبيقية على قطاع المصارف العاملة في فلسطين"**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، سنة 2009.

تهدف هذه الدراسة إلى مناقشة دور المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة في المصارف العاملة في فلسطين، ولضمان تنفيذ أعمال الحوكمة يجب أن يتواجد تنظيم إداري ومهني متكامل يشتمل على وجود مجلس الإدارة، لجنة المراجعة وإدارة المخاطر كذلك إدارة المراجعة الداخلية إلى جانب وظيفة مراقبة الإمتثال.

- نقاز أحمد، **"دور المراجعة الداخلية في دعم و تفعيل القرار: دراسة حالة مجمع صيدال"**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الأغواط، سنة 2007.

يتمثل هدف هذه الدراسة في إبراز الأهمية ودرجة الاستفادة من مهنة المراجعة الداخلية في العملية التسييرية بصفة عامة وفي اتخاذ القرارات خاصة، حيث خلص الباحث إلى أن هذه الوظيفة يقوم بها من هم

بداخل المؤسسة، إلا أن ذلك يحتاج إلى معلومات مؤهلة، هذا الأمر الذي جعل منها أداة تضمن هذا النوع من المعلومات.

المنهج والأدوات المستخدمة في البحث :

من أجل الإجابة على إشكالية البحث واختبار صحة الفرضيات، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي الذي يظهر بأنه الأنسب لوصف وتحليل العلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات، وتم تدعيم الإطار النظري بجانب تطبيقي من خلال الاعتماد على منهج "دراسة الحالة" بالتركيز على المؤسسة محل الدراسة كحالة تطبيقية وتسليط الضوء عليها وقد تم استخدام "المقابلة" كأداة لجمع المعلومات والبيانات ومعالجتها تحليلا موضوعيا واستخلاص النتائج.

أما بالنسبة للأدوات المستخدمة في الجانب النظري فهي تتمثل في الكتب والمقالات العلمية والاطلاع على الدراسات المتوفرة حول الموضوع بالإضافة إلى ما هو متوفر على شبكة الانترنت.

هيكلة البحث:

للإجابة على إشكالية البحث وإثبات صحة الفرضيات سيتم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول:

سنتناول في الفصل الأول الأسس النظرية لحوكمة المؤسسات وذلك من خلال التطرق لمفاهيمها، أهميتها، مبادئها وآلياتها إضافة لمحدادتها وركائزها.

بالنسبة للفصل الثاني فهو يتمحور حول موضوع التدقيق الداخلي ومساهمته في تحسين ودعم الممارسة الجيدة لحوكمة المؤسسات وذلك من خلال التطرق للإطار العام للتدقيق الداخلي، أهدافه ومختلف الأدوار التي يقوم بها في تفعيلها، وذلك بعرض دوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية، إدارة المخاطروعلاقاته التعاونية مع باقي الأطراف المساهمة في التطبيق الجيد للحوكة.

أما الفصل الثالث يتناول الجانب التطبيقي لموضوع البحث، وذلك من خلال دراسة ميدانية لمساهمة التدقيق الداخلي في تحسين ودعم ممارسة الحوكمة في الشركة الإيفريقية للزجاج لولاية جيجل. وعليه سوف نقوم بتقديم المؤسسة المستقبلة والتعريف بها، بالإضافة للممارسة الميدانية للتدقيق الداخلي على مستواها ومساهمته في الحوكمة الجيدة لها.

التأصيل النظري لحوكمة المؤسسات

تمهيد

ظهرت الحاجة إلى الحوكمة فى العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية خاصة فى أعقاب الانهيارات الاقتصادية والمالية التى شهدتها عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا فى عقد التسعينات من القرن العشرين، وكذلك ما مرت به أمريكا مؤخرا من أزمات مالية ومحاسبية خلال عام 2002، وتزايدت أهمية الحوكمة نتيجة لاتجاه كثير من دول العالم إلى التحول إلى النظم الرأسمالية التي يعتمد فيها بدرجة كبيرة على المؤسسات الخاصة لتحقيق معدلات مرتفعة ومتواصلة من النمو الاقتصادي، وقد أدى اتساع حجمها إلى انفصال الملكية عن الإدارة حيث شرعت في البحث عن مصادر للتمويل أقل تكلفة من المصارف، فاتجهت إلى أسواق المال وساعد على ذلك ما شهده العالم من تحرير لها فتزايدت انتقالات رؤوس الأموال عبر الحدود بشكل غير مسبوق، ودفع اتساع حجم المؤسسات وانفصال الملكية عن الإدارة إلى ضعف آليات الرقابة على تصرفات المديرين وإلى الوقوع في أزمات مالية ولعل من أبرزها أزمة شركتي إنرون وورلدكوم في الولايات المتحدة الأمريكية في عام 2001 التي كانت تتمتع بصورة المؤسسة الكاملة والناجحة والتي اعتبرت في منآى عن كل تجاوز أو انحراف، وقد دفع ذلك العالم للاهتمام بحوكمة المؤسسات لكونها أحد متطلبات الخصخصة وأسس وركائز التحرر الاقتصادي والتحول إلى تفعيل آليات السوق المالي بشكل يساعد على زيادة الثقة بها، هذا ما دفع إلى تشجيع بذل جهود على المستوى الدولي فيما يتعلق بتفعيل هذا المفهوم سواء كان ذلك من خلال المنظمات الدولية كمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، البنك وصندوق النقد الدوليين أو من خلال بعض الدول نفسها وذلك بإصدار تقارير من شأنها تقييم وإصلاح ممارسات حوكمة المؤسسات.

وعليه سوف نحاول التطرق في هذا الفصل لبعض المفاهيم الأساسية لحوكمة المؤسسات من خلال ثلاث مباحث، حيث تناول المبحث الأول الإطار النظري لحوكمة المؤسسات، وتضمن المبحث الثاني أساسيات حوكمة المؤسسات وتطرقنا في المبحث الثالث إلى التجارب الدولية في مجال تطبيق حوكمة المؤسسات.

المبحث الأول: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

إذا بحثنا في الأدبيات الاقتصادية للحوكمة نجد أن فكرة حوكمة المؤسسات ترجع لكل من Berle وMeans عام 1932 اللذان كانا من أوائل من تناول فصل الملكية عن الإدارة، وتأتي آليات الحوكمة لسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين المديرين والمالكين من جراء الممارسات السلبية. وقد كان هذا الموضوع على قمة اهتمامات كل من مجتمع الأعمال والهيئات المالية الدوليين.

المطلب الأول: ماهية حوكمة المؤسسات

أدت المشاكل المالية التي تعرضت لها العديد من المؤسسات الكبرى في العالم إلى زيادة المطالبة بضرورة وجود مجموعة من الضوابط والأعراف والمبادئ الأخلاقية والمهنية لتحقيق الثقة والمصداقية في المعلومات المالية والمحاسبية المنشورة، من هنا ظهرت الحاجة إلى حوكمة المؤسسات باعتبارها المخرج السريع والحل الفعال لكل هذه الأزمات، وذلك من خلال دراسة المفاهيم الأساسية المتعلقة بتطبيقها.

أولا: نشأة حوكمة المؤسسات:

أرجع علماء الاقتصاد نشأة حوكمة المؤسسات إلى العديد من الأفكار، كفكرة فصل الملكية عن الإدارة، ومشكلة الوكالة بالإضافة إلى الأزمات .

وقد جاءت أعمال كل من Berle وMeans سنة 1932 لتسلط الضوء على مشكلة الفصل بين الملكية والإدارة نتيجة تضارب المصالح بين المسيرين والمساهمين. وقد ذكر آدم سميث(Adam Smith) في كتابه الشهير "ثروة الأمم" أن المدراء في هذا النوع من المؤسسات يعتبرون هم المالكون للأموال فيها بدلا من الملاك الحقيقيين وهذا ما يعرف اليوم بمشكل الوكالة[1] مما أدى إلى زيادة الاهتمام بضرورة توفيـــر مجموعة من القوانين التي تعمل على حماية حقوق المساهمين، والحد من التلاعب المالي والمحاسبي الذي قد يقوم به أعضاء مجالس الإدارة بهدف تعظيم مصالحهم الخاصة.[2]

ففي سنة 1967 عمل كل من Jensen وMecklings على الإهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات وإبراز أهميته في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من عقد الوكالة. وقد تبع ذلك مجموعة من الدراسات التي أكدت على أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة المؤسسات وأثرها على زيادة ثقة المستثمرين في أعضاء مجالس الإدارة مما يساعد على جذب الاستثمارات سواء الأجنبية منها أم المحلية.[3]

[1] :Smith A, La richesse des nations, Edition Garnier Flammarion, Paris, France, 1776, p366.

[2]: محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009، ص 15.

[3]:Stéphane Trébucq, La Gouvernance D'Entreprise Héritière de Conflits Idéologiques et Philosophiques, Communication pour les neuvièmes journées d'histoire de la comptabilité et du management, Universite Paris-Dauphine, 20-21 Mars, 2003, p 03.

كما برز مفهوم الحوكمة من خلال تأسيس هيئة تريدوي عام 1985 وتمثل دورها الأساسي في تحديد أسباب سوء توضيح الوقائع في التقارير المالية والمحاسبية، وتقديم التوصيات حول تقليل حدوث ذلك، وقدمت هذه الهيئة أول تقرير لها عن حوكمة المؤسسات عام 1987، الذي يدعو لتوفير بيئة رقابية سليمة ومستقلة للتسيير مع تدقيق داخلي موضوعي يسعى للإفصاح عن مدى فعالية الرقابة الداخلية، وتقوية مهنة التدقيق الخارجي أمام مجالس الإدارة. [1]

في عام 1999 أصدرت كل من بورصة نيويورك New York Stock Exchange (NYSE) والرابطة الوطنية لتجار الأوراق المالية National Association of Securities Dealers (NASD) تقريرهما المعروف باسم Blue Ribbon Report الذي أبرز أهمية الدور الفعال الذي يمكن أن تقوم به لجان التدقيق بشأن الالتزام بمبادئ حوكمة المؤسسات.

ومما زاد من الاهتمام بحوكمة المؤسسات هو الأزمات والفضائح المالية، فمنذ سقوط العديد من كبرى المؤسسات بشكل متسارع، والعالم يحاول إيجاد الحلول المناسبة لمنع مثل تلك الفضائح لما لها من أثر سلبي قد يؤدي إلى انهيار اقتصاد الدول بشكل كامل. ولقد كان لسقوط شركة انرون للطاقة وما تبعه من انهيار أعظم شركة تدقيق بالعالم ارثر اندرسون لثبوت تورطها في أزمة انرون أثرا سلبيا على أسواق الولايات المتحدة الأمريكية نتيجة وجود خلل في أخلاقيات وممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق[2].

وبناءا عليها قامت الحكومة الأمريكية سنة 2002 بتطوير مشروع جديد أسمته Sarbanes Oxley Act حيث ركز على دور الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري، من خلال تفعيل الدور الذي يلعبه الأعضاء غير التنفيذيين في مجلس الإدارة، وإلزام المؤسسات المدرجة بالأسواق المالية بالتقيد به وتطبيق بنوده[3].

أما في المملكة المتحدة فقد تعززت فكرة الحوكمة كثيرا في أواخر الثمانينات وأوائل التسعينات بعد انهيار كبرى المؤسسات الأمريكية والأوروبية آنذاك، مما قاد المساهمين والمستثمرين وقطاع المصارف إلى القلق على استثماراتهم وجعل الحكومة تدرك أن التشريعات السائدة والنظم القائمة تعاني من خلل ما، الأمر الذي دفع بورصة لندن للأوراق المالية (London Stock Exchange) لتشكيل لجنة كادبوري عام 1991التي تضمنت ممثلين عن الصناعة البريطانية، حيث تمثلت مهمتها في وضع مشروع للممارسات المالية والمحاسبية من أجل تحديد وتطبيق رقابة داخلية على التسيير. وفي عام 1992 تم إصدار أول تقرير

[1]: علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص 28.
[2]: ظاهر القشي، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حومة الشركات، بحوث وأوراق عمل، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2005، ص 119 .
[3]: نفس المرجع، ص 119 .

لها والذي يؤكد على أهمية حوكمة المؤسسات من أجل زيادة ثقة المستثمرين في إعداد ومراقبة القوائم المالية، تعزيز دور التدقيق، الحاجة إلى لجان تدقيق فاعلة وتقييم وإدارة المخاطر.[1]

وعليه فإن حوكمة المؤسسات هو مفهوم حديث التطبيق قديم الجذور تطورت فكرته نتيجة عدة عوامل مما جعله ملاذ العديد من الدول بدءا من الولايات المتحدة الأمريكية ثم أوروبا والمملكة المتحدة وانتشر بعد ذلك في الدول العربية منها مصر، المملكة العربية السعودية والإمارات العربية المتحدة بالإضافة إلى الجزائر.

الجدول رقم 1: أهم الإصدارات التي رافقت تطور مفهوم حوكمة المؤسسات

العام	الجهة	الإصدار
1992	**Cadbury**	صدور القواعد البريطانية لحوكمة المؤسسات بتقرير **Cadbury Sir Adrian**، حيث ألزم المؤسسات بالإفصاح عن الإلتزام بقواعد الحوكمة مع تفسير عن ما لم يتم الإلتزام به.
1995	**Greenbury**	صدور تقرير لجنة **Greenbury** الذي ركز على مكافآت أعضاء مجلس الإدارة، والذي أوصى بالإفصاح الكامل عن المدفوعات للإدارة من رواتب ومكافآت.
1998	**Hampel**	صدور تقرير **Hampel** الذي عني بحوكمة المؤسسات، والذي جاء ليعيد النظر في نظامها في المملكة المتحدة من خلال شمول القانونين السابقين**Geendbury** و**Cadbury** في هذا التقرير.
1999	**OECD**	صدور مبادئ منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية **(OECD)** لحوكمة المؤسسات عام 1999، والتي أصبحت حجر أساس ومعيارا دوليا لواضعي السياسات والمستثمرين والشركات والآخرين أصحاب المصالح في جميع أنحاء العالم.
2002	**Sarbanes Oxley Act**	إستجابة للأزمات التي حدثت في العديد من الشركات الأمريكية صدر قانون **Sarbanes Oxley Act** بعدما أقره الكونغرس كتشريع، وتم فيه تحديد متطلبات جديدة بما في ذلك تكوين لجان التدقيق وتحديد مسؤولياتها.
2004	**OECD**	إصدار نسخة 2004 من معايير منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية **(OECD)** وإشتملت على مراجعة النسخة السابقة لمراعاة التطورات الأخيرة والخبرات في دول المنظمة وخارجها.

[1]: علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، مرجع سبق ذكره، ص 28 .

2008	**OECD**	إصدار نسخة 2008 من معايير منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية **(OECD)** وتضمنت القواعد السابقة مدموجة بالخبرات العملية المشتركة التي تدعو جميع الأطراف للإطلاع بمسؤولياتهم.

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على ماسبق.

ثانيا: تعريف حوكمة المؤسسات:

يعود لفظ الحوكمة (Gouvernance) إلى كلمة إغريقية (Kubernan) التي تعبر عن قدرة ربان السفينة و مهاراته في قيادتها ودفاعه عنها ضد الأخطار التي تتعرض لها عند الإبحار فإذا ما وصل بها إلى ميناء الوصول ثم عاد إلى ميناء الإبحار من مهمته سالما أطلق عليه (Good Governor) وتعني المتحوكم الجيد.

حتى عام 2003 تعددت المصطلحات التي استعملت في ترجمة عبارة Corporate Gouvernance من ذلك الإدارة الرشيدة، الإدارة الحكيمة، حوكمة الإدارة أو الحوكمة، وجاء معجم اللغة العربية في بيانه المؤرخ في 2005/05/20 ليحسم الأمر باعتماد لفظ الحوكمة للمصطلح الإنجليزي Corporate Gouvernance. [1] وتعددت التعاريف لحوكمة المؤسسات من قبل المنظمات العالمية حيث لايوجد تعريف موحد متفق عليه وذلك حسب طبيعة كل منظمة.

عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) الحوكمة بأنها مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على تسيير المؤسسة، مجلس الإدارة، حملة الأسهم و الأطراف ذات الصلة بها، فهي إستراتيجية تتبناها في سعيها لتحقيق أهدافها وتوجيه أعمالها من أجل تعزيزالإفصاح والشفافية والمساءلة. [2]

ومعهد المدققين الداخليين (IIA) بدوره عرف حوكمة المؤسسات سنة 2003 على أنها الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير الإشراف على إدارة المخاطر ومراقبتها والتأكيد على كفاءة الضوابط لانجاز الأهداف والمحافظة على القيم الأخلاقية من خلال الحوكمة فيها. [3]

أما G. Charreaux فعرفها بأنها تضم مجموعة من الآليات من أجل الحد من السلطات والتأثير على قرارات المدراء، أو بمعنى آخر هي التي تحوكم قيادتهم وتسعى إلى معرفة فضاءهم السري، والمقصود به ما لا يعرف عن المسيرين.[4]

[1]: محمد سليمان الصلاح، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، بحوث وأوراق عمل، المنظمة العربية للتنمية الاقتصادية، القاهرة، مصر، 2005، ص 65 .
[2]: محمد عبد الفتاح العشماوي، عطا الله وارد خليل، الحوكمة المؤسسية، مكتبة الحرية للنشر، القاهرة، مصر، 2008، ص 32 .
[3]: علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، مرجع سبق ذكره، ص 25 .
[2]: Gérard Charreaux, Philippe Desbriere, gouvernance des entreprises: valeur partenariale contre valeur actionnaire, finance contrôle stratégie, Université de Bourgogne, vol 1, numéro 12, France, 1998, p 59 .

كما يصف تقرير كادبوري سنة 1992 حوكمة المؤسسات كما يلي: يعتمد اقتصاد أي دولة ما على ريادة وكفاءة المؤسسات، وهكذا فإن الفعالية التي تؤدي بها مجالس الإدارة لمسؤولياتها تحدد الوضع التنافسي للدولة، وهذا هو جوهر أي نظام لحوكمة المؤسسات. ويواصل كادبوري في توثيق بسيط ومحكم لعملية الحوكمة كما يلي:"هي نظام بمقتضاه تدار المؤسسات وتراقب".[1]

عرفت مؤسسة التمويل الدولية (IFC) الحوكمة بأنها "النظام الذي يتم من خلاله إدارة المؤسسات والتحكم بأعمالها"[2]، ويعني ذلك مجموعة الهياكل والعمليات اللازمة لتوجيها وضبطها وتحديد توزيع الحقوق والواجبات بين المشاركين الرئيسيين بداخلها بمن فيهم المساهمين، أعضاء مجلس الإدارة، وكذلك تحديد القواعد والإجراءات الخاصة باتخاذ القرارات بشأنها.

وتعتبر الخبيرة إرا ملستين حوكمة المؤسسات على أنها توليفة من القانون، التنظيم، الممارسات الإدارية السليمة في القطاع الخاص مما يشكل البيئة الملائمة لجذب الاستثمارات، رؤوس الأموال والعناصر البشرية التي لها المقدرة على السعي للاستخدام الأمثل من أجل تحقيق إنتاج عوائد اقتصادية لمدى طويل لمصلحة المساهمين، مع المحافظة على احترام مصالح الجهات ذات العلاقة المباشرة والمجتمع في مجمله[3].
فمن خلال التعاريف السابقة يتضح لنا أن هناك معاني أساسية لمفهموم حوكمة المؤسسات وهي:

- مجموعة من الأنظمة الخاصة بالرقابة على أداء المؤسسات ومدى المساءلة التي يخضع لها المديرين والموظفين والمعلومات المفصح عنها للمستثمرين والحماية التي يقدمها لصغار المساهمين؛
- تنظيم للعلاقات بين مجلس الإدارة والمديرين وأصحاب المصالح؛
- مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة المؤسسة والرقابة عليها وفق هيكل معين يتضمن توزيع الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في الإدارة؛
- الآليات والإجراءات والنظم (الإدارية، المحاسبية والمالية) والتعليمات التي توجه سلوك المؤسسة بما يؤدي إلى تحسين الأداء واستغلال الموارد بكفاءة وفعالية من أجل تحقيق أهدافها؛
- تتضمن القواعد وممارسات السوق التي تحدد كيفية عملية اتخاذ القرار في المؤسسة والشفافية التي تحكم هذه العملية فيها.

ثالثا: نظرية الوكالة:

ارتبطت الحوكمة بمفهوم انفصال الملكية عن الإدارة والتي تعرف بنظرية الوكالة، وبسبب كبر حجم المؤسسات و تعقد عملياتها، أصبحت هناك الكثير من العلاقات المتعددة فيها مثل علاقة الوكالة بين

[1]:طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم- المبادئ- التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005، ص 9.
[2]:وليد ناجي الحيالي، حسين عبد الجليل آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحسابية، عمان، الأردن، 2015، ص 24.
[3]: محمد سليمان الصلاح، مرجع سبق ذكره، ص 66.

الملاك و الإدارة، المدقق الخارجي، المساهمين، والدائنين، و لأن لكل طرف مصلحة فإنهم يسعون لتعظيم منافعهم وتحقيق مصالحهم ولو على حساب الآخرين، ومن هنا تسعى حوكمة المؤسسات إلى ضمان الانضباط السلوكي والتوازن في تحقيق مصالح جميع الأطراف وكيفية الرقابة الفعالة وإدارة المخاطر.

1. مفهوم نظرية الوكالة:

تطرق كل من Berle وMeans سنة 1932 إلى نظرية فصل الملكية عن الإدارة، إلا أنه من خلال العمل المكثف لكل من Jensen و Meckling استطاعا سنة 1976 إدخال مفهوم الوكالة في الميدان المالي، حيث أشارا إلى حتمية تضارب المصالح عندما يكون هناك فصل بين الملكية والتسيير.

وتعرف نظرية الوكالة على أنها أداة لتفسير العلاقات التعاقدية التي عرفت في مجالات كثيرة كميدان العمل، ويتجلى ذلك عندما يقوم الأصيل بتفويض الوكيل لإنجاز بعض الأعمال والخدمات بالنيابة عنه، مع إمكانية اتخاذ بعض القرارات.[1]

إذ تعتبر من أهم النظريات المفسرة للحوكمة وتصف المؤسسة على أنها مجموعة من العلاقات التعاقدية بين طرفين، وأن وجودها لا يتحقق إلا من خلال عقد أو أكثر.

2. فروض نظرية الوكالة:

تقوم هذه النظرية على مجموعة من الفرضيات الآتية:

- يتمتع كل من الأصيل والوكيل بالرشد الاقتصادي وأن تصرفاتهم قائمة على تعظيم منافعهم؛
- اختلاف أهداف وتفضيلات كل من الأصيل والوكيل فبينما يسعى الأول إلى الحصول على أكبر قدر ممكن من العمل مقابل دفع أجر أقل، أما الثاني فيهدف إلى تعظيم منفعته الخاصة من خلال الحصول على المكافآت، الحوافز والمزايا؛
- بالرغم من هذا التعارض في دوال الأهداف فإن هناك حاجة مشتركة بين الطرفين في بقاء العلاقة التعاقدية واستمرار المؤسسة.

3. مشاكل الوكالة:

حسب هذه النظرية فإن علاقة الوكالة تؤدي إلى ظهور العديد من المشاكل نتيجة تصرفات الوكيل وعدم بذله العناية الكافية لتعظيم ثروة الأصيل بالإضافة إلى عدم قدرة هذا الأخير على رقابته والاختلاف في حجم ونوعية المعلومات المتاحة لكل منهما.[2]

[1]: طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص ص67، 68.

[2]: Gérard Charreaux, La théorie positive de l 'agence: positionnement et apports, décembre1999, France, P5.

وتتمثل هذه المشاكل فيما يلي:[1]

أ. تضارب المصالح:

يتميز كل من الأصيل والوكيل بالتصرف الرشيد ويقصد بذلك أن كلا منهم يعمل على تعظيم منفعته الخاصة إذ يعد ذلك بمثابة هدف يفسر تصرفات كل منهما، فالمالكون يعملون من أجل زيادة ثروتهم وتحقيق مصالحهم الذاتية بشكل منفرد بالعائد المالي المتوقع الذي سيتولد من استثماراتهم في المؤسسة بواسطة المدراء، أما المسيرون يعملون على تحقيق أهدافهم الذاتية بالرفع من ثروتهم وكذلك بعدم بذل الجهد و لو كان ذلك على حساب مصلحة المالكين.

ب. الاختيار العكسي (المتناقض):

تنشأ هذه المشكلة عندما تكون لدى الوكيل القدرة على الحصول على البيانات الخاصة بنتائج كل بديل و ذلك قبل قيامه بالأداء أو الاختيار في الوقت الذي لا تتوافر للأصيل فيه هذه المعلومات، ما يعني قدرته على إخفاء البعض منها أو تقديم أخرى خاطئة أو مظللة في الحالة التي لا يمكن فيها للأصيل ملاحظة أدائه بصورة مباشرة والتحقق من نتائج قراراته وبالتالي لا يستطيع تحديد ما إذا كان يختار بدائل القياس المناسبة أم لا عند اتخاذ القرارات المختلفة.

ج. عدم تماثل المعلومات :

يتوفر بطبيعة الحال للوكيل كل المعلومات المتاحة عن المؤسسة ويستخدمها لتحقيق مصلحته الشخصية حتى لو تعارض ذلك مع الأصيل، ومن الممكن أن يفصح عن البعض منها ويخفي الآخر أو يقوم بتقديمها بأسلوب يجعل الأصيل يقيم مجهوداته في أفضل وأحسن صورة مما لو أتيحت له كل البيانات.

د. الخطر المعنوي:

فهي تظهر نتيجة عدم التزام الوكيل بما اتفق عليه في العقد الذي وقعه، حيث لا يقوم بالعمل على تحقيق مصالح الأصيل أو الأهداف التي وضعها.

4. تكاليف الوكالة: وتتمثل في:[2]

- **الإشراف:** وهي التكاليف التي يلتزم بها الأصيل عندما يتعاقد مع أطراف خارجية كالمدقق الخارجي من أجل تأمين الرقابة على نشاطات الوكيل، وكشف ومنع التصرفات التي تتعارض مع مصالحه.

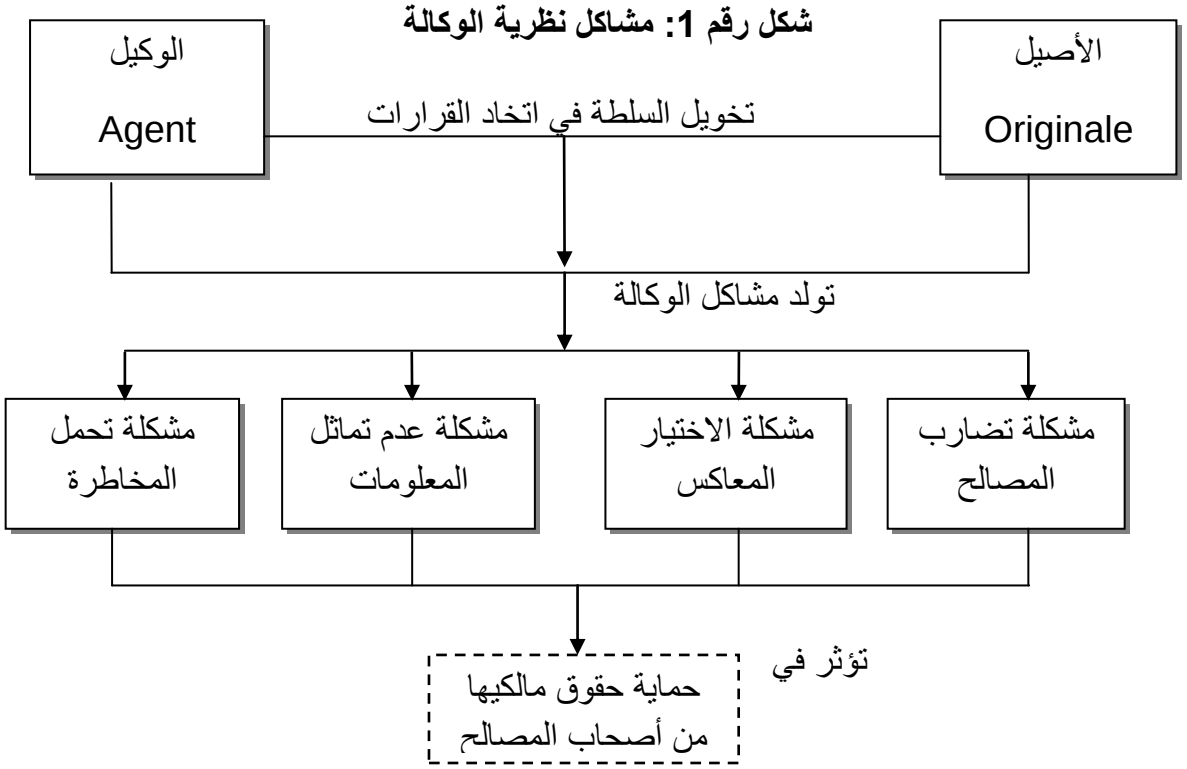
[1]: طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 68-77.

[2] :Roland Pérez, La gouvernance de l'entreprise, Editions La Découverte, Paris, France, 2003, p 34.

- **الالتزام:** وهي تكلفة يتحملها الوكيل من أجل طمأنة الأصيل أنه يعمل لصالحه بما يتوافق مع بنود العقد.
- **المتبقية أو الفرصة الضائعة:** هي الخسارة التي يتحملها الأصيل نتيجة التعارض المستمر للمصالح مع الوكيل.

والشكل الموالي يبين مشاكل الوكالة:

شكل رقم 1: مشاكل نظرية الوكالة



المصدر: بتول محمد نوري، علي خلف سلمان، دراسة بعنوان: حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، الجامعة المستنصرية، العراق، 2011، ص 18 .

أهمية الحوكمة في تخفيض مشكلة تضارب المصالح:

نتيجة للسلوك الانتهازي للمسيرين جاءت آليات رقابية لحوكمة المؤسسات للتقليل من تكاليف الوكالة والتخفيض من مشكلة تضارب المصالح، الرقابة على أدائهم وضبط العلاقة بين الأصيل والوكيل بهدف التحكم في المؤسسة وتحقيق الأرباح، النمو، التوسع والاستمرار. ومن هذه الآليات الحوكمية مايلي:

- ضرورة تطبيق معايير الشفافية و الإفصاح على المعلومات والحسابات المنشورة في القوائم المحاسبية والتي تدل على سلامة المركز المالي للمؤسسة وعلى نتيجة نشاطها والعمل على الحد من أساليب الاحتيال والغش ومعالجة تضارب المصالح؛
- الالتزام بالقواعد المناسبة لاختيار مجلس الادارة تقوم على تحديد المهارات والخصائص والقدرات التي يجب أن تتوفر فيهم؛

- وجود السوق المالي باعتباره أداة رقابة خارجية على المسيرين يتمتع بالإفصاح والشفافية وعامل نحو الحد من السلوك الانتهازي وتضارب المصالح؛
- وضع هيكل الحوافز للمسيرين وتقديم لهم أسهم مستثمرة داخل المؤسسة حتى يصبح يهمهم مصلحتها وبقاؤها وبالتالي التقليل من الخطر المعنوي وإلغاء احتمالات التضارب في المصالح.

المطلب الثاني: أهمية و أهداف حوكمة المؤسسات

تحظى الحوكمة بأهمية كبيرة كونها عملية ضرورية لضمان تحقيق أهداف المؤسسة، كما يساعد أسلوبها الجيد في دعم الأداء الاقتصادي والقدرات التنافسية مع جذب الاستثمارات والمحافظة على استمرارية الأعمال، مما شجع المجتمع الدولي على الاهتمام بمختلف جوانبها والسعي لتحقيقها.

1. أهمية حوكمة المؤسسات:

اكتسبت حوكمة المؤسسات أهمية كبيرة برزت أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدها العالم في الآونة الأخيرة، حيث تعد من أهم العمليات الضرورية لتحسين الأداء والسعي لتحقيق الأهداف المرجوة.

وتتأكد هذه الأهمية من خلال تعظيم قيمة المؤسسة وتدعيم تنافسيتها في الأسواق، وضمان نموها واستمرارها في عالم الأعمال على المستوى الدولي والمحلي، مع تجنيبها حالات الفشل الإداري والتعرض للإفلاس والتعثر المالي كذلك الالتزام بالسلوك المهني والأخلاقي والنزاهة لكافة العاملين من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمساهمين وكذا التقليل من المخاطر وذلك من خلال محاربة الفساد الداخلي وتفادي وجود أية أخطاء أو انحرافات متعمدة أو غير متعمدة وتقليلها إلى أدنى قدر ممكن باستخدام نظم المحاسبة ومراقبة التسيير، كما تعتبر أسلوبا لجذب الادخار والاستثمارات سواء كانت أجنبية أو محلية، والحد من هروب رؤوس الأموال وازدياد فرص التمويل إضافة إلى مساهمتها في توفير الدقة، الشفافية والوضوح في المعلومات الواردة في القوائم المالية المنشورة بغرض حماية مستخدميها خاصة المساهمين والمتعاملين في سوق الأوراق المالية وتحقيق أعلى قدر من الفعالية لمراقبي الحسابات الخارجيين والتأكد من كونهم على أعلى درجة من الاستقلالية وعدم خضوعهم لأية ضغوط من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين، كما وتبرز أهمية حوكمة المؤسسات من خلال محاولة التقليل من مشاكل الوكالة الناتجة عن الفصل بين الملكية والتسيير.[1]

[1]: أشرف حنا ميخائيل، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حومة الشركات، بحوث وأوراق عمل، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2005، ص ص 92، 93.

2. أهداف حوكمة الشركات:[1]

سعت مختلف الدول باختلاف تشريعاتها إلى تطبيق قواعد وضوابط حوكمة المؤسسات باعتبار أنها تهدف إلى تحقيق الشفافية والعدالة، كما تمنح حق مساءلة الإدارة وبالتالي حماية حقوق المساهمين ومصالحهم من خلال وضع الإستراتجية الاستثمارية السليمة، كبح مخالفات الإدارة المحتملة وضمان التناسق بين مصالح المسيرين والملاك، وكذا سعيها إلى تحسين الأداء المالي من خلال تعظيم الربحية بما يساعد المؤسسة على تدعيم مركزها المالي وزيادة احتياطاتها والحفاظ عل السمعة الاقتصادية من خلال التمسك بالقيم الأخلاقية والالتزام بالقوانين واللوائح والضوابط الرقابية والإشرافية، كذلك تحسين عملية صنع القرار بزيادة إحساس المديرين بالمسؤولية.

أما حسب منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية فإن أهداف حوكمة المؤسسات متمثلة في: [2]

- تحسين أداء المؤسسات و وضع الأنظمة الكفيلة بمعالجة الغش و تضارب المصالح والتصرفات غير المقبولة ماديا وأدائيا وأخلاقيا؛
- وضع أنظمة لتسيير المؤسسة والرقابة عليها وفقا لهيكل يحدد توزيع كل الحقوق والمسؤوليات فيما بين مجلس الإدارة والمساهمين ووضع الإجراءات المتعلقة بسير العمل لتحقيق أهدافها.

المطلب الثالث: محددات وركائز حوكمة المؤسسات

إضافة للجهود المبذولة من طرف العديد من المنظمات الدولية في الاهتمام بكل جوانب الحوكمة، هناك عدد من المحددات والركائز التي تمكن المؤسسات من التطبيق السليم للمبادئ والتي يجب الأخذ بها.

أولا: محددات حوكمة المؤسسات

تتمثل في مجموعتين أساسيتين هما:

أ. المحددات الخارجية: تشير هذه المحددات إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة والذي يشمل على القوانين التي تعمل على تنظيم النشاط الاقتصادي، وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس وكذلك كفاءة القطاع المالي في توفير التمويل اللازم للمشروعات بالشكل الذي يشجع على التوسع وتحسين أساليب التسيير والرفع من مستوى تنافسية أسواق السلع والخدمات ووسائل الإنتاج إضافة إلى كفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية في تنفيذ عملية مراقبة التسيير على المؤسسات وتنظيم عمل الأسواق بفعالية. [3]

[1]: عادل رزق، ملتقى الحوكمة والإصلاح المالي والإداري في المؤسسات الحكومية، بحوث وأوراق عمل، المنظمة العربية للتنمية، القاهرة، مصر، 2007، ص 161.

[2]:OECD, Principales of Corporate Governance, Organization for Economic Co–Operation and development, publication Service, 2004, p3.

[3]: عادل رزق، مرجع سبق ذكره، ص ص 162، 163 .

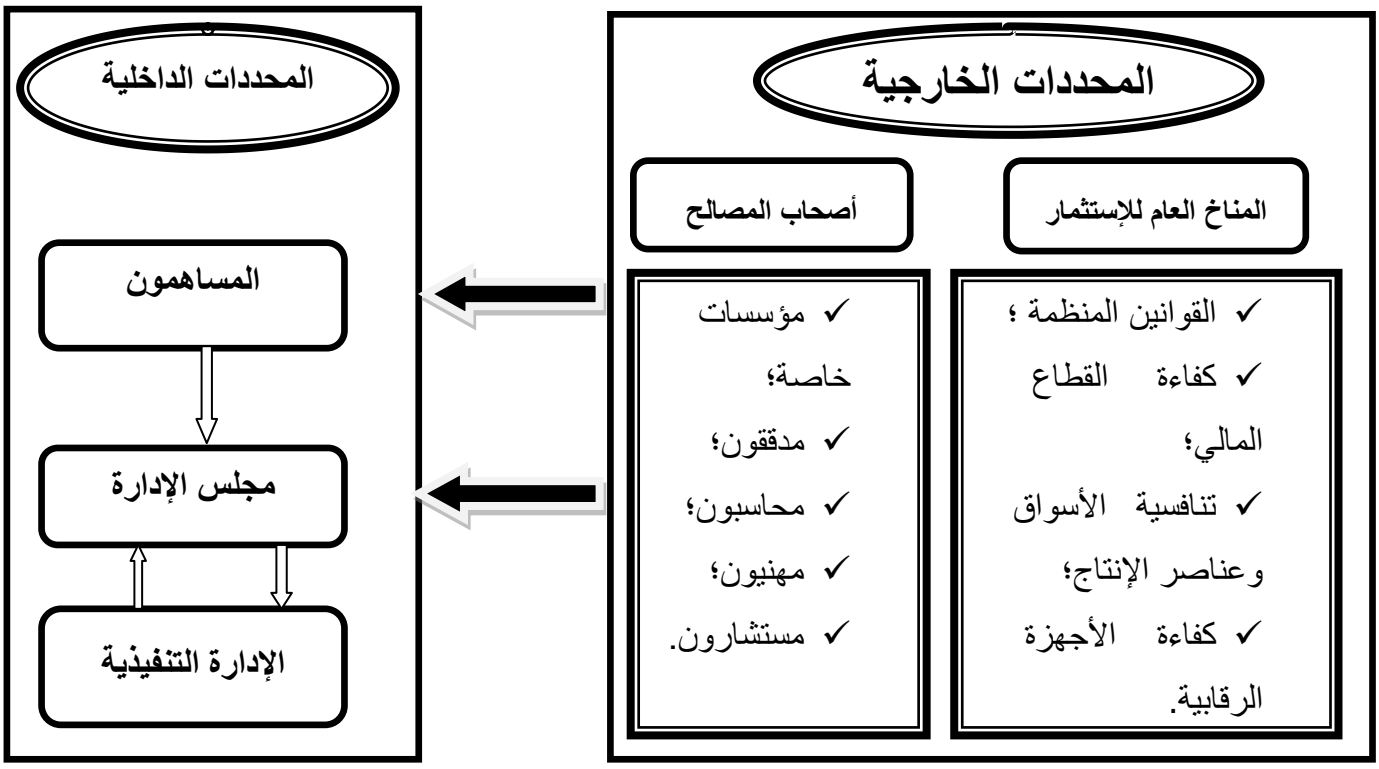
وتعود أهمية المحددات الخارجية لكونها تسعى لتنفيذ القوانين واللوائح التي تضمن حسن إدارة المؤسسة، من خلال تقليل التعارض بين مصالح مختلف الأطراف.

ب. المحددات الداخلية: [1]

تشمل المحددات الداخلية مختلف القواعد والأسس المطبقة داخل المؤسسات، والتي تتضمن وضع هياكل إدارية سليمة تحدد كيفية اتخاذ القرار وتوزيع السلطات والواجبات بشكل مناسب داخلها بين الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة ، مثل مجلس الإدارة، المديرين التنفيذيين والمساهمين. وترجع أهمية هذه المحددات إلى أن وجودها يقلل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة.

وتؤدى الحوكمة في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي، تعميق دور سوق المال، زيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار، الحفاظ على حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين، ومن ناحية أخرى تشجع على نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية، كما تساعد المؤسسات في الحصول على التمويل وتوليد الأرباح وأخيرا خلق فرص عمل. والشكل الموالي يوضح ذلك :

الشكل رقم 2: المحددات الأساسية لتطبيق حوكمة المؤسسات



المصدر:محمد ناجي حسن خليفة، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حومة الشركات، بحوث وأوراق عمل، المنظمة العربية للتنمية الاقتصادية، القاهرة، مصر، 2005، ص 415 .

[1]: محمد حسن يوسف، ورقة بحثية مقدمة حول محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر،جوان، 2007، ص 5.

ثانيا: ركائز حوكمة المؤسسات

وهي تقوم على ثلاث ركائز أساسية كما يبينه الشكل أدناه:

الشكل رقم 3: ركائز حوكمة المؤسسات

المصدر: طارق عبد العال حماد، حومة الشركات (المفاهيم،المبادئ، التجارب)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 47 .

المبحث الثاني: أساسيات حوكمة المؤسسات

تعتبر حوكمة المؤسسات أداة جيدة تمكن المجتمع من التأكد من حسن التسيير بأسلوب يؤدي إلى حماية أموال المساهمين، وتوفير معلومات عادلة وشفافة لكافة الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة، وفي نفس الوقت توفير أداة جيدة للحكم على أداء مجالس الإدارة و محاسبتهم.

ولهذا فإن النظام القوي لحوكمة المؤسسات يجب أن يتكون من مجموعة من القواعد والمبادئ والآليات التي تحد من الممارسات الرديئة وتضع حدا لحدوث مخاطر الفساد.

المطلب الأول: قواعد وآليات حوكمة المؤسسات

أظهرت أعمال Berle و Means في الكتاب The modern corporation and property private سنة 1932 تزايد حرية المسيرين مقارنة مع أصحاب الملكية مما أدى إلى بروز تعارض المصالح بينهما فجاءت آليات الحوكمة لسد هذه الفجوة التى من الممكن أن تضر بالمؤسسة وبالصناعة ككل وإضفاء مجموعة من القواعد تسعى لتحقيق أهدافها.

أولا: قواعد حوكمة المؤسسات

من خلال مجموعة المفاهيم المختلفة التي أعطيت لحوكمة المؤسسات لتنوع وجهات النظر حول هذا المصطلح، نجد أنها تتميز بجملة من القواعد التي تمثل الإطار التنظيمي للمؤسسة والذي يمكنها من تحديد أهدافها، وتتلخص فيما يلي : [1]

1. الانضباط: أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح في أداء مهامهم ويتحقق ذلك من خلال توفير بيانات واضحة للجمهور، وكذا الالتزام بالأعمال الرئيسية المحددة بوضوح والتقدير السليم لحقوق الملكية ولتكلفة رأس المال مع استخدام الديون في مشاريع هادفة وإقرار نتيجة الحوكمة في التقرير السنوي .

2. الشفافية: وتعني تقديم صورة حقيقية وواضحة لكل ما يحدث داخل كيان المؤسسة وتتحقق من خلال الإفصاح عن الأهداف المالية والنتائج الختامية بدقة، نشر القوائم المحاسبية والتقارير السنوية في الوقت المناسب والمحدد كذلك الحفاظ على المعلومات مع تطبيق معايير التدقيق الدولية وتحديث المعلومات على شبكة الإنترنيت.

3. الاستقلالية: لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل، وتتحقق عن طريق المعاملة العادلة للمساهمين من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا وذلك من خلال وجود لجنة تدقيق ولجنة تحديد المكافآت يرأسهما عضو مجلس إدارة مستقل إضافة إلى مدققين خارجيين غير مرتبطين بالمؤسسة.

[1]: طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص ص 24،23 .

4. المساءلة: ويقصد بها إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، وتتحقق عن طريق ممارسة العمل بعناية ومسؤولية والترفع عن المصالح الشخصية، كذلك وضع آليات تسمح بمراقبة الموظفين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة و شفافية وعدالة التعامل في الأسهم.

5. المسؤولية: وهي تعني المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة، وتتحقق من خلال وجود لجنة تدقيق ترشح المدقق الخارجي وتراقب أعماله وتفحص تقارير المدققين الداخليين وتشرف على أعمالهم، كذلك الاجتماعات الدورية لمجلس الإدارة مع وجود أعضاء مستقلين ومن غير الموظفين.

6. العدالة: يجب احترام حقوق مختلف أصحاب المصلحة في المؤسسة والعدل في المعاملة بينهم، وتتحقق عن طريق المكافآت المتساوية لأعضاء مجلس الإدارة والمعاملة المتكافئة لكافة الموظفين، وكذلك المشاركة في تعيين المديرين وفي اتخاذ القرارات وحماية حقوق المساهمين.

7.المسؤولية الاجتماعية: ويقصد بها النظر إلى المؤسسة كمواطن جيد، وذلك بواسطة وجود سياسة واضحة تؤكد التمسك بالسلوك الأخلاقي وتوظيف واضح وعادل.

والأكثر من ذلك أن قواعد حوكمة وإدارة المؤسسات تمثل المحاكم التي يلجأ إليها هؤلاء الأطراف لحل النزاعات وتطبيق التشريعات الحوكمية.[1]

ثانيا: آليات حوكمة المؤسسات

تمثل حوكمة المؤسسات النظام الذي عن طريقه يتم إدارة التنظيمات والرقابة عليها وهي تتكون من آليات رقابة داخلية وخارجية لمراقبة أنشطة الإدارة وكيفية تفعيلها، إضافة إلى تطبيق مبادئ الحوكمة.

و تعرف آليات الحوكمة على أنها تلك الأطراف أو العناصر المسؤولة عن الإشراف والرقابة على أداء المؤسسات للتأكد من التزامها بتطبيق قواعد ومبادئ حوكمة المؤسسات بإفصاح وشفافية.[2]

أولا: الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات

تنصب هذه الآليات الداخلية على أنشطة وفعاليات المؤسسة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهدافها، ويمكن تصنيفها إلى:

1. مجلس الإدارة:

يعد أداة تأمين حوكمة جيدة للمؤسسة، فهو يتكون من ممثلين تم اختيارهم من بين مجموعات مختلفة من المساهمين (الجمعية العامة)، ففي المؤسسات المدرجة بسوق البورصة يتكون من ثلاثة إلى

[1]: أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة وحوكمة الشركات، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2010 ، ص 134.
[2]: محمد فاروق كامل، دراسة تحليلية لأثر حوكمة الشركات وبيئة الرقابة قرارات تخطيط عملية المراجعة الخارجية :دراسة ميدانية، ورقة بحثية مقدمة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2014، ص 11.

اثني عشر عضوا أما غير المدرجة قد يصل إلى خمسة عشر عضوا[1]، إلا أنه متى تم تعيين عضو مجلس الإدارة يجب عليه اعتبار نفسه ممثلا لكافة المساهمين وملتزما بما يحقق المصلحة عموما، كما يجب أن يتضمن أغلبية من الأعضاء غير التنفيذيين ذوي خبرات أو مهارات فنية أو تحليلية مما يجلب نفعا للمجلس.[2]

من أهم مسؤولياته العمل على وضع أو الموافقة على السياسات العامة للمؤسسة وتعيين وفصل الرئيس التنفيذي العام وأعضاء الإدارة العليا والتقليل من تكاليف الوكالة كذلك مراقبة، تدقيق وضبط أو الإشراف على تصرفاتها مع المحافظة على مصالح أصحاب الأسهم ورعايتها ووضع الآليات والنظم التي تضمن احترام المؤسسة للقوانين واللوائح السارية، والتزامها بالإفصاح عن المعلومات الجوهرية للمساهمين، الدائنين وأصحاب المصالح.[3]

ولكي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة يلجأ إلى إنشاء مجموعة من اللجان من بين أعضائه غير التنفيذيين، والميزة الرئيسية لهذه اللجان أنها لا تحل محله فهي تقوم برفع تقرير مفصل له، وبالتالي هو صاحب القرار النهائي والمسؤولية الكاملة.

2. لجنة التدقيق:

لقد حظيت لجنة التدقيق في الوقت الحاضر باهتمام بالغ من قبل الهيئات العلمية الدولية والمحلية خاصة بعد الإخفاقات والاضطرابات المالية التي حصلت في المؤسسات العالمية، فهي تعتبر كجزء من هيكل الحوكمة تهدف إلى الإشراف على السياسات المحاسبية والتقارير المالية والإلتزام بتعليماتها، وكذلك العمل كهمزة وصل بين المجلس وكل من المدقق الخارجي والداخلي.

أ. تعريف لجنة التدقيق:

هي لجنة منبثقة من مجلس الإدارة وتتكون من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين والذين يجب ألا يقل عددهم عن ثلاثة كما ينبغي أن يكون من بينهم مختص في الشؤون المالية والمحاسبية، كما تجتمع هذه اللجنة دوريا لبرنامج اجتماعات محدد وبما لا يقل عن مرة كل ثلاثة أشهر، ويحضرها المدققون الخارجيون إذا اقتضى الأمر وتفوض لها سلطات العمل طبقا للأحكام المقررة بواسطة مجلس الإدارة وترفع تقاريرها الدورية له. [4]

[1] : Gérard Charreaux, Jean Pierre Pitol-Belin, le conseil d'administration, imprimerie Hérissey à Evreux, France, Décembre 1990, p9.

[2]:عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، معايير المراجعة الدولية و التأكيد المهني، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2013، ص 91 .

[3]: نبيل محمد مرسى، الإدارة الإستراتيجية: تكوين وتنفيذ استراتيجيات التنافس، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 88 .

[4]: أشرف حنا ميخائيل، مرجع سبق ذكره، ص 97.

ويظهر ذلك حسب تعريف المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) بأنها" لجنة مكونة من مدراء المؤسسة الذين تتركز مسؤولياتهم في تدقيق القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة. وتعد كحلقة وصل بين هذا الأخير والمدققين، وتتلخص نشاطاتها في فحص ترشيح المدقق الخارجي، نطاق ونتائج المراجعة، وكذلك الرقابة الداخلية، وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر"[1].

في سنة 1977 أكد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على جميع أعضائه ضرورة تشجيع عملائهم على إنشاء لجان تدقيق لكونها ذات أهمية لجميع الأطراف، وفي سنة 1978 أكدت هيئة الأوراق المالية (SEC)على ضرورة الإفصاح عن وجودها أو عدمه في القوائم المالية للمؤسسة.[2]

ب. دور لجنة التدقيق:

يرجع الاهتمام الكبير لهذه اللجنة للدور الذي تؤديه كأداة لحوكمة المؤسسات في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية المفصح عنها والمساءلة المحاسبية وذلك من خلال وظيفتها في إعداد التقارير وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي، وكذلك دورها في دعم هيئات التدقيق الخارجي وزيادة استقلاليته، فضلا عن دورها في التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة المؤسسات و إدارة المخاطر و مراقبة التسيير، [3] وقد أكد ذلك تقرير Cadbury الصادر عام 1992 تحت عنوان " الجوانب المالية للإجراءات الحاكمة للشركات" على أهمية تعيين لجان مجالس الإدارة كلجنة التدقيق والتعيينات والحوافز والمكافآت وأن تقتصر عضويتهم ولجنة التدقيق خاصة على أعضاء مستقلين من خارج الشركة.

ج. **الآثار الحوكمية للجان التدقيق:** [4]

للجان التدقيق آثار حوكمية إيجابية تساهم في تحسين جودة أداء التدقيق من خلال تدعيم استقلالية المدقق الخارجي، والعمل على تنفيذ مقترحاته وبالتالي زيادة ثقة أصحاب المصالح في نظام تعيينه وعزله وتجديد عهدته، كما تؤدي إلى تدعيم مركز المؤسسة الاقتصادي عن طريق تزويد باقي أعضاء مجلس الإدارة بالمعلومات المالية الكافية والملائمة لتحسين قراراته في الإدارة، إضافة إلى زيادة فعالية هيكل الرقابة الداخلية مما تساهم في زيادة اطمئنان وثقة أصحاب المصالح في خلو القوائم المالية من الغش الإداري.

[1]: مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 6-7 ماي، 2012، ص 12.
[2]: جورج دايال، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2001، ص 75.
[3]: عوض سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات:حالة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، 2008، ص 195-197.
[4]: عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص 313.

3. التدقيق الداخلي:

يعد التدقيق الداخلي من بين الآليات التي تقوم عليها حوكمة المؤسسات وتأكيدا على دوره المهم فقد عرفه معهد المدققين الداخليين بأنها وظيفة تقويمية مستقلة وموضوعية واستشارية وتقوم بالعمل مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق من أجل فحص وتقويم الأنشطة المختلفة وذلك بغرض مساعدة المسؤولين في القيام بمهامهم بدرجة عالية من الكفاءة والفعالية، من خلال توفير التحاليل، التوصيات، المشورة والمعلومات التي تتعلق بالمهام التي يتم فحصها[1]، كما يجب على المؤسسات وضع هيكل رقابة للالتزام بالقوانين واللوائح المطبقة لتساعدها بذلك في تحقيق هدف ضمان سير نشاطها بانتظام وفاعلية، حماية أصولها وإضافة قيمة بتطبيق مدخل منظم لتقويم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والحوكمة.[2]

وينبغي أن تحظى هذه المهنة باحترام وتعاون لكل من الإدارة العليا ومجلس الإدارة، وعندما يقرر هذا الأخير وفقا لتقدير خاص عدم إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي فإنه يجب الإفصاح عن أسباب ذلك في التقرير السنوي للمؤسسة مع إيضاح كيفية التأكد من فعالية الرقابة الداخلية. كما ويجب أن تتبع رئيس مجلس الإدارة وأن يتاح لها اتصال مستمر به وبرئيس لجنة التدقيق.[3]

كما يسهم نشاطها في حوكمة المؤسسات في تقييم وتحسين العمليات من خلال وضع الأهداف والقيم والحفاظ عليها، ضمان القيام بالمسؤوليات.

ثانيا: الآليات الخارجية لحوكمة المؤسسات

تتمثل آليات حوكمة المؤسسات الخارجية في الرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على المؤسسة، ومن هذه الآليات نجد:

1. الأسواق التنافسية:[4]

تعد منافسة سوق المنتجات أو الخدمات أحد الآليات الخارجية المهمة لحوكمة المؤسسات، إذ تحفز مفهوم الفرص المتكافئة للجميع في العمل على دعم استمرارية النشاط وتعزيز أعماله وتوسيعها حيث تفرض معطيات الأسواق التنافسية ضرورات الحفاظ على قيمة وميزة المؤسسة وقوة طرحها لمنتجاتها وسلعها وخدماتها للعمل على البقاء فيها وعدم الخروج منها.

---

[1]: محمد علوي بلفقه، عبد اللطيف محمد باشيخ، العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات: دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، مجلد 28، العدد 2، ص 5.

[2]: عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص97.

[3]: أشرف حنا ميخائيل، مرجع سبق ذكره، ص 111- 113.

[4]: خلف عبد الله الوردات، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حومة الشركات، بحوث وأوراق عمل، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 163.

2. الأنظمة والتشريعات: [1]

تشارك الأنظمة و التشريعات القانونية في تعزيز وتدعيم البنية العامة لنظام حوكمة المؤسسات من خلال المتابعة المستمرة لمخرجاته بما يحكم السلوك التفاعلي للعناصر المختلفة، كما تكفل توفير مجموعة من الأدوات اللازمة لتعزيز الممارسة العادلة للحقوق بما يتضمن تحديدا لأنظمة السلوك الداخلي.

3. التدقيق الخارجي: [2]

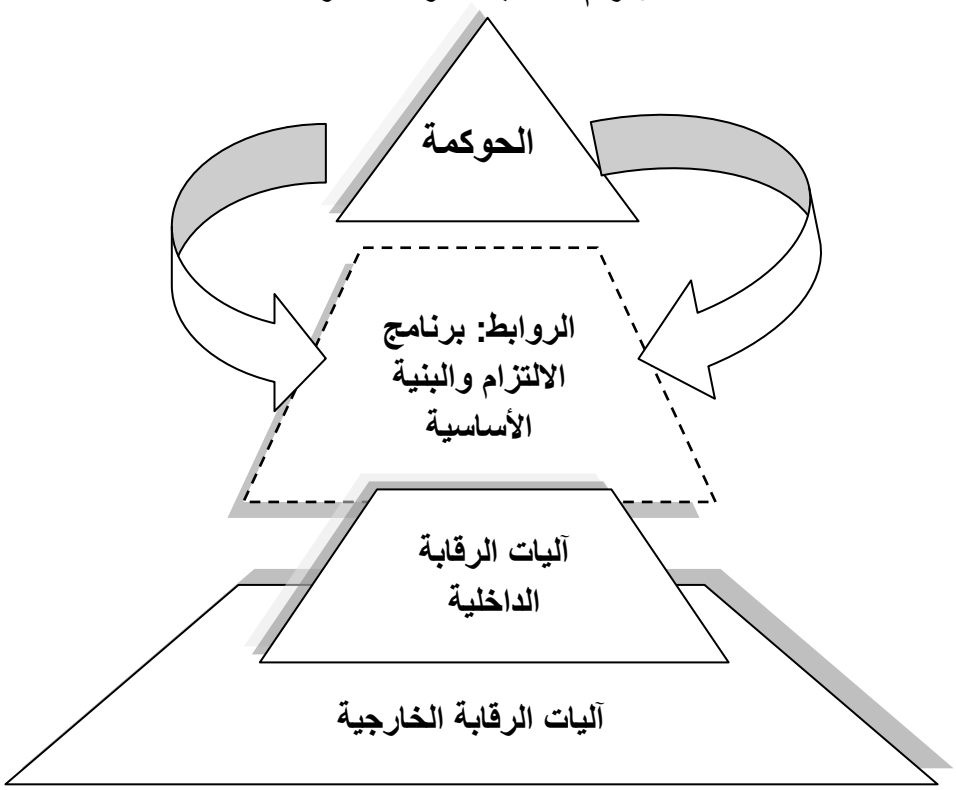
يعتبر التدقيق الخارجي من بين الآليات التي تعتمد عليها المؤسسات لتسييرها المالي والتي يقوم بها محافظ الحسابات بشكل ملزم قانونا في كل دول العالم بغرض فحص أو تدقيق الحسابات والتقارير المالية المختلفة بما يساعدها في ضبط تسييرها المالي ورشادة اتخاذ القرارات.

فهو يعتبر عمليات استعرا ض شامل للدفاتر المحاسبية لهيئة العمل، بواسطة موظفين من الخارج لاينتمون لهذه الهيئة وذلك للتحقق من أن هذه السجلات دقيقة وشاملة وكاملة، كما وقد يتم تنفيذ عملية التدقيق الخارجي من أجل تأكيد نتائج فحص الحسابات الداخلية أو للتحقق من كون الممارسات المحاسبية دقيقة وقانونية.

وتهدف عملية التدقيق الخارجي إلى إبداء الرأي المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إمداد المؤسسة أو إدارتها بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وبيان أوجه القصور فيه، وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المدقق الخارجي في تقريره من أجل تحسين أداء هذا النظام، كما تقوم بإمداد مستخدمي هذه القوائم من المستثمرين والدائنين والبنوك وغيرهم بالبيانات الموثوقه، لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

[1]: محمد سمير الصبان، إبراهيم حسن إبراهيم، أصول المراجعة الخارجية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2012، ص 38.
[2]: نفس المرجع، ص 38.

الشكل رقم 4: آليات حوكمة المؤسسات



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة وحوكمة الشركات، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2010، ص 251 .

المطلب الثاني: مبادئ حوكمة المؤسسات الصادرة عن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية(OECD)

نظرا للأهمية المتزايدة التي يكتسبها مفهوم الحوكمة فقد حرصت عديد من المؤسسات وبورصات الأوراق المالية في العديد من الدول على تناول هذا المفهوم بالتحليل والدراسة وإصدار مجموعة من المبادئ التي تحكم التطبيق السليم لها، وعلى رأسها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCED) التي أصدرت في عام 1999 خمسة مبادئ لحوكمة المؤسسات، وقد حظيت باعتراف العالم بأسره باعتبارها نقطة قياس دولية لجودتها، كما وافق على اتباعها لجنة بازل المتعلقة بالبنوك والمنظمة الدولية للجان الأوراق المالية ومنتدى الاستقرار المالي (Financial Stability From) باعتبارها أحد المعايير الإثني عشر من النظم المالية.

لكن ما حدث من تطورات منذ عام 1999 وخصوصا بعد موجة الإفلاس التي اجتاحت المؤسسات العملاقة الأمريكية استدعى إضافة تعديلات مهمة على هذه المبادئ وقد وافقت الدول الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على هذه الصياغة المعدلة في 22 أفريل 2004[1] والتي تتكون من:

[1]: وليد ناجي الحيالي، حسين عبد الجليل آل غزوي، مرجع سبق ذكره، ص 110 .

المبدأ الأول: ضمان وجود إطار فعال لحوكمة المؤسسات[1]

يؤكد هذا المبدأ على عمل نظام حوكمة المؤسسات على رفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق المالية ولضرورة وجود أساس قانوني وتنظيمي يمكن لكافة المشاركين في السوق الاعتماد عليه في إنشاء علاقاتهم التعاقدية، ويتم هذا من خلال مجموعة من العوامل يجب أخدها بعين الاعتبار وهي:

- وضع إطار حوكمة المؤسسات يهدف إلى التأثير على الاقتصاد الشامل وتشجيع قيام أسواق مالية تتميز بالشفافية والفعالية وتقديم الحوافز للمشاركين فيه؛
- أن تكون المتطلبات القانونية والرقابية المؤثرة على ممارسة حوكمة المؤسسات في نطاق اختصاص تشريعي متوافقة مع أحكام القانون وذات شفافية وقابلة للتنفيذ؛
- أن تتمتع الهيئات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية بالسلطة والنزاهة وتوفير الموارد اللازمة للقيام بواجباتها بأسلوب مهني وموضوعي.
- أن تكون المسؤوليات محددة وواضحة لكل من الهيئات المختلفة، مع حماية مصالح الأطراف التي يهمها بقاء المؤسسة.[2]

المبدأ الثاني: حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية[3]

ينص هذا المبدأ على ضرورة إطار حوكمة المؤسسات توفير الحماية لحقوق المساهمين مع تسهيل ممارستهم لها ومنها ما يلي:

- طرق مضمونة لتسجيل الملكية وإرسال الأسهم أو تحويلها؛
- يجب الإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية التي تمكن المساهمين من درجة من السيطرة و الرقابة لا تتناسب وحقوق ملكياتهم؛
- الحصول على المعلومات الكافية وذات الصلة بالمؤسسة في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم حول كافة المسائل التي تتطلب المناقشة واتخاذ القرارات؛
- المشاركة والتصويت في الجمعية العامة للمساهمين وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة وعزلهم؛
- نصيب من أرباح الشركة.

[1]: محمد عبد الفتاح العشماوي، ملتقى الحوكمة والإصلاح المالي والإداري في المؤسسات الحكومية، بحوث وأوراق عمل، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2007، ص 24 .

[2]: منير إبراهيم هندي، حوكمة الشركات: مدخل في التحليل المالي وتقييم الأداء، الطبعة الأولى، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011، ص 21 .

[3]: أحمد على خضر، حوكمة الشركات، الطبعة الأولى، دارالفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2012، ص 113 .

المبدأ الثالث: المعاملة المتكافئة للمساهمين[1]

يضمن هذا المبدأ توفير معاملة متكافئة لكافة المساهمين بما في ذلك الأقلية والأجانب وينبغي أن تتاح لهم الفرصة بشكل عادل في حال انتهاك حقوقهم. وهناك مجموعة من الإرشادات التي يجب الأخذ بها عند الالتزام بتطبيق هذا المبدأ وهي:

- يجب أن تكفل العمليات والإجراءات الخاصة باجتماع الجمعية العامة معاملة متكافئة للمساهمين حملة نفس طبقة الأسهم،وألا تسفر عن زيادة تكلفة الإدلاء بالأصوات بدون مبرر؛
- منع عمليات التداول الشخصي الصوري للأسهم بين الداخليين في المؤسسة؛
- على أعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيين الرئيسيين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات أو مسائل تمس المؤسسة.

المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات[2]

ينبغي أن ينطوي الإطار الخاص بالقواعد المنظمة للحوكمة بحقوق أصحاب المصالح التي يقرها القانون وأن يعمل على تشجيع التعاون الفعال بين المؤسسات وذوي الصلة بها من أجل خلق الثروة وفرص العمل واستدامتها ماليا. وتضمن ما يأتي:

- كفالة القانون لحقوق أصحاب المصلحة وإتاحتهم تعويض فعال مقابل انتهاك حقوقهم؛
- تسمح القوانين والممارسات بمشاركة أصحاب المصالح في عملية حوكمة المؤسسات بالحصول على المعلومات ذات الصلة وبالقدر الكافي وعلى أساس منتظم؛
- تزويد إطار حوكمة المؤسسات بهيكل فعال وكفئ لتنفيذ حقوق الدائنين؛
- إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح بما في ذلك العاملين وهيئات تمثيلهم للاتصال بحرية بمجلس الإدارة للتنبيه عن ممارسات غير أخلاقية أو غير قانونية بما لا يؤدي إلى المساس بحقوقهم.[3]

المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية[4]

من أسس نجاح تطبيق الحوكمة هو تحقيق الإفصاح الدقيق والسليم وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتعلقة بتأسيس المؤسسة، بيان المركز المالي، حقوق الملكية، الأداء الإداري وممارسة السلطة، باعتبار وجود نظام إفصاح قوي يشجع على الشفافية الحقيقية أحد الملامح المحورية للإشراف على المؤسسات القائمة على أساس اقتصاد السوق، كما يمكن أن يكون أداة قوية للتأثير على سلوكها وحماية

[1]: عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص 81 .
[2]: وليد ناجي الحيالي، حسين عبد الجليل آل غزوي، مرجع سبق ذكره، ص 198 .
[3]: منير إبراهيم هندي، مرجع سبق ذكره، ص 23.
[4]: محمد سليمان الصلاح، مرجع سبق ذكره، ص 69.

المستثمرين، كما يساعد على جذب رأس المال والمحافظة على الثقة في الأسواق المالية. وينبغي أن يتضمن الإفصاح على المعلومات التالية:

- النتائج الاستثمارية والتشغيلية للمؤسسة والملكيات الكبرى للأسهم وحقوق التصويت، الحقوق المالية ذات الصلة بالعاملين وغيرهم من أصحاب المصالح؛
- سياسة مكافأة أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمعلومات الخاصة بمؤهلاتهم وكيفية اختيارهم ومدى استقلالهم ؛
- إعداد وتدقيق كافة المعلومات المالية، والإفصاح عنها بأسلوب يتفق والمعايير المحاسبية والمالية؛
- إجراء عمليات التدقيق السنوية بواسطة مراقب حسابات مستقل بهدف إتاحة التدقيق الخارجي والموضوعي للبيانات التي تم إعدادها.

المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة[1]

يجب على مجلس الإدارة أن يوفر الخطوط الإرشادية الإستراتيجية لتوجيه المؤسسة، كما ينبغي أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية، وأن يتم مساءلته عن مسؤولياته أمام المساهمين، ومن بينها:

- العمل على أساس من المعلومات الكاملة وبحسن النية مع العناية الواجبة وبما يحقق أفضل مصلحة للمؤسسة والمساهمين؛
- معاملة المساهمين بعدالة مع مراعاة التناسب بين مكافآت كبار التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة وبين مصالح المؤسسة والمساهمين؛
- تطبيق معايير أخلاقية عالية وينبغي أن يأخذ في الاعتبار حقوق واهتمامات أصحاب المصالح الآخرين؛
- استعراض وتوجيه إستراتيجية المؤسسة وخطط العمل وسياسة المخاطر والموازنات التقديرية؛
- اختيار المسؤولين التنفيذيين الرئيسيين وتحديد واجباتهم وصلاحياتهم والمكافآت الممنوحة لهم ومتابعتهم لضمان قياس الأداء، إضافة لوضع وتحسين طرق الرقابة الداخلية لتجنب إساءة استخدام أصول المؤسسة وأموالها من قبل جميع الأطراف؛

[1]: علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، مرجع سبق ذكره، ص 41 .

- تأكيد نزاهة حسابات المؤسسة ونظم إعداد قوائمها المالية بما في ذلك التدقيق المستقل، مع ضمان وجود نظم سليمة لمراقبة التسيير وعلى وجه الخصوص وجود نظم لإدارة المخاطر.

وتتميز مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة المؤسسات بعدد من الخصائص من أهمها أنها ليست ملزمة بل بمثابة نقاط مرجعية وكذلك دائمة التطور بطبيعتها في ضوء التغيرات التي تطرأ على الظروف المحيطة، كما وتترك للحكومات وأطراف السوق حرية تطبيق هذه المبادئ، مع أخذ بعين الاعتبار المخاطرة والعائد.[1]

حيث في شهر أفريل سنة 2015 عقد مجلس منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية اجتماعا مع قادة مجموعة العشرين (G20) من أجل إعادة النظر بمبادئ الحوكمة التي أقرتها قبل ما يزيد عن 16 سنة بهدف إضفاء تعديلات جديدة عليها، حيث قامت بإدراج المبدأ الثاني لحقوق المساهمين والثالث للمعاملة المتكافئة للمساهمين في مبدأ واحد وأضافت مبدأ جديد المتمثل في المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأسهم، ثم في 08 جويلية 2015 تم اعتماد هذه التعديلات وتقديمها لقادة مجموعة العشرين الذين عقدوا بدورهم اجتماعا في شهر نوفمبر 2015 بمدينة أنطاليا التركية أيدوا فيه قرارالمنظمة حول مبادئ الحوكمة الجديدة والتي تم الاتفاق أن يطلق عليها مبادئ OECD/G20 والتي تهدف إلى مساعدة واضعي السياسات على تقييم وتحسين الإطار القانوني والتنظيمي لحوكمة المؤسسات. وقد مست هذه التعديلات المبادئ التالية:

- **الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين:**

يجب على إطار حوكمة المؤسسات تعزيز وجود أسواق شفافة وعادلة، مع توزيع فعال للموارد، كما يجب أن تكون متسقة مع سيادة القانون وتدعم الإشراف، كذلك يجب على إطار الحوكمة حماية وتسهيل ممارسة المساهمين لحقوقهم، بما في ذلك الأقلية والأجانب كما يجب أن يكون لجميع المساهمين فرصة لإنصافهم بشكل فعال في حال تم انتهاك حقوقهم.

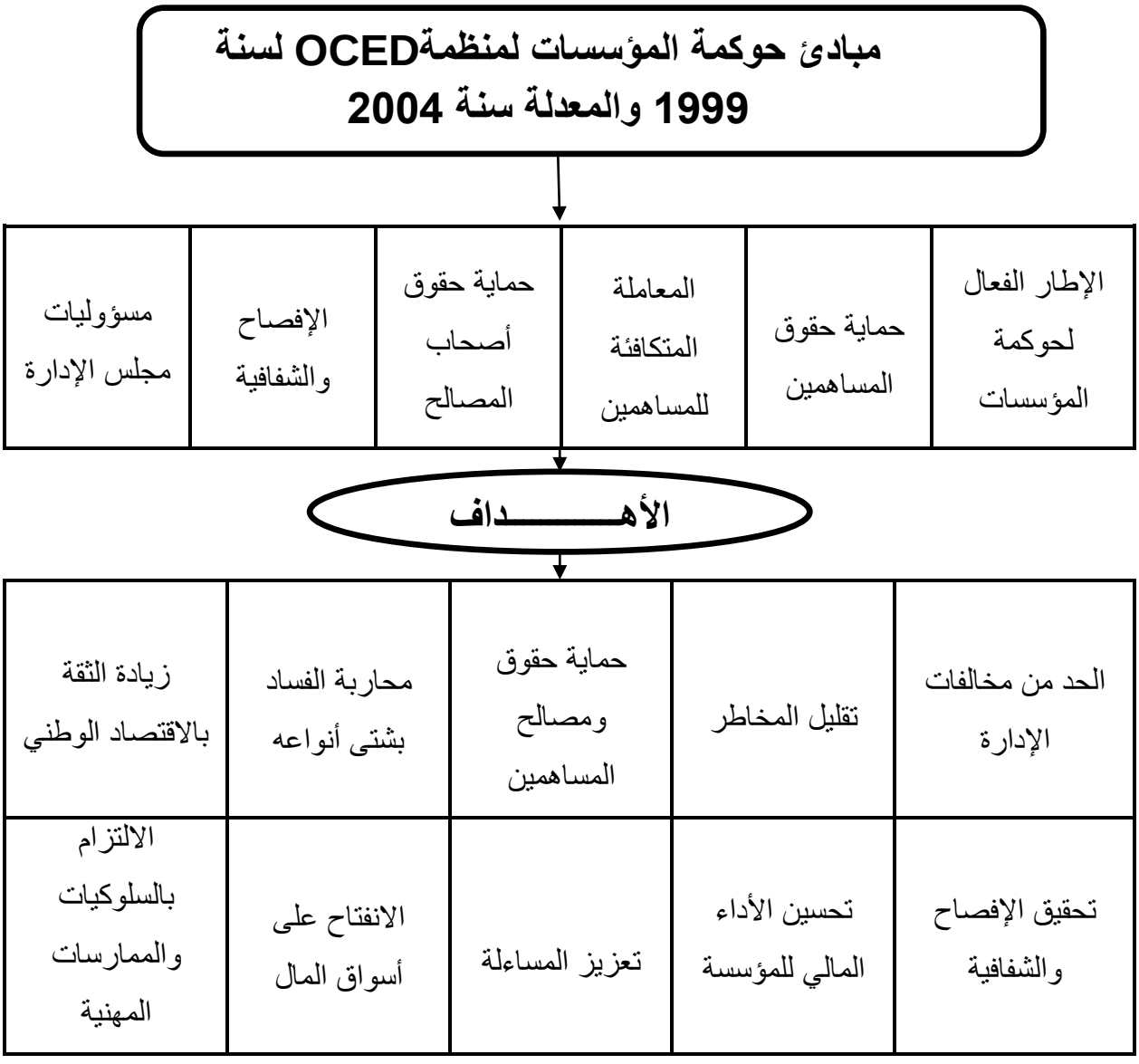
- **المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأسهم:**

يجب على إطار حوكمة المؤسسات توفر الحوافز السليمة وأن تكون هذه الحوافز متاحة لأسواق الأسهم لتعمل بطريقة تساهم في تطبيق أفضل لممارسات الحوكمة.

والشكل الموالي يوضح الأهداف المحققة عند الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات:

[1]: أحمد على خضر، مرجع سبق ذكره، ص 109.

الشكل رقم 5: الأهداف المحققة عند تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات



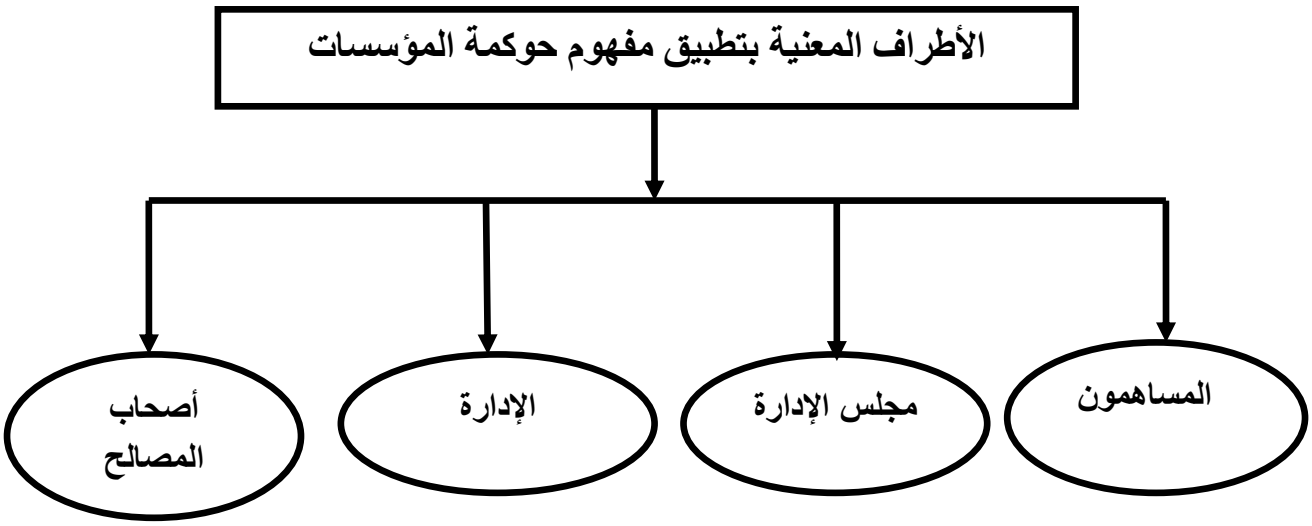
المصدر:علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص 45 .

وبذلك تعتبر مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مرجعا على المستوى العالمي، وتوفر الحوافز المناسبة لمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية لمتابعة الأهداف التي تتماشى مع مصلحة المؤسسة من جهة ومساهميها من جهة أخرى. [1]

المطلب الثالث: الأطراف الفاعلة في تطبيق حوكمة المؤسسات

لا يتجسد مفهوم حوكمة المؤسسات إلا من خلال توفر أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لقواعدها وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد والشكل التالي يوضح هذه الأطراف[2]:

الشكل رقم 6: الأطراف الفاعلة في تطبيق حوكمة المؤسسات



المصدر:عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2013، ص 20.

1. المساهمون: وهم من يقومون بتقديم رأس المال للمؤسسة عن طريق ملكيتهم للأسهم مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

1: Olivier Meier et Guillaume Schier, Entreprises Multinationales(Stratégie,Restructuration,Gouvernance), Edition Dunod, Paris, France, 2005, p 272.

[2]: محمد عبد الفتاح العشماوي، مرجع سبق ذكره، ص ص 6،7 .

2. مجلس الإدارة: هو من يمثل المساهمين وباقي أصحاب المصالح، يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والرقابة على أدائهم كما يقوم برسم السياسات العامة للمؤسسة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

3. الإدارة: وهي حلقة وصل بين مجلس الإدارة وبقية الأطراف المتعاملة مع المؤسسة كما أنها المسؤولة عن التسيير الفعلي وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة بالإضافة إلى دورها في تعظيم الأرباح والعمل على تحقيق الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

4. أصحاب المصالح: وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل المؤسسة (الملاك، المديرون، الدولة، الممولون، الزبائن، العمال والمجتمع) ويمكن أن يكون لهم مصالح متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، فالموردون على سبيل المثال يهتمون بمقدرة المؤسسة على السداد في حين يهتم العمال باستطاعتها على الاستمرار.[1]

يعتبر مجلس الإدارة والإدارة أطرافا تؤثر في حوكمة المؤسسات لأنها المسؤولة على تطبيق مبادئها، في حين يتأثر كل من المساهمين وأصحاب المصالح بها لأنهم من بين الأطراف المستفيدة من تطبيقها.

المبحث الثالث: التجارب الدولية في مجال تطبيق حوكمة المؤسسات

حظي مفهوم الحوكمة بالاهتمام الواسع في مختلف مؤسسات المال والأعمال في أنحاء عدة من العالم، وذلك لما تضيفه من قيمة لها من خلال الرفع من أدائها وتحسين صورتها بين منافسيها، وقد تعددت التجارب الدولية في هذا المجال حيث قامت العديد من الدول بوضع مبادئ خاصة بحوكمة المؤسسات تتناسب مع البيئة الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية السائدة في كل بلد.

المطلب الأول: تجربة الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا

هناك العديد من التجارب الدولية من أنحاء العالم، اهتمت بموضوع الحوكمة لما تحتويه من أهمية لجميع الأطراف حسب طبيعة كل بلد، ونظرا لذلك قامت العديد من دول العالم بإصدار مبادئ وقواعد خاصة بحوكمة المؤسسات.

أولا: تجربة الولايات المتحدة الأمريكية[2]

ظهرت أول بوادر لمحاولة تبني مبادئ الحوكمة في الولايات المتحدة الأمريكية في أواخر السبعينات من القرن العشرين على إثر حركات الدمج والاستحواذ على بعض المؤسسات، وبرز الاهتمام

[1]:الصالحين محمد العيش، حوكمة الشركات بين القانون واللائحة، المجلة الدولية للقانون، جامعة بنغازي، ليبيا، 2016، ص 9 .
[2]: نوال صبايحي، واقع الحوكمة في دول مختارة مع التركيز على التجربة الجزائرية، ورقة بحث مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول: دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، يومي 19-20 نوفمبر، 2013، ص 06.

بهذا المفهوم بصورة واضحة عندما قام صندوق المعاشات العامة (Calbers) بتعريفها وإلقاء الضوء على أهميتها ودورها في حماية حقوق المساهمين.

في سنة 1987 قامت اللجنة الوطنية الخاصة بالانحرافات في إعداد القوائم المالية والتابعة إلى هيئة الأوراق المالية (SEC) بإصدار تقريرها المسمى Treadway commission والذي تضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة المؤسسات وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية وتقوية مهنة التدقيق الخارجية أمام مجالس الإدارة، وفي سنة 1999 أصدر كل من بورصة نيويورك New york stock exchange (NYSE) و الرابطة الوطنية لتجار الأوراق المالية National Association of Securities Dealers (NASD) تقريرهما المعروف باسم Blue Ribbon Report والذي اهتم بفاعلية الدور الذي يمكن أن تقوم به لجان التدقيق بشأن الالتزام بمبادئ حوكمة المؤسسات، حيث تضمن مجموعة من التوصيات تتعلق بصفات أعضاء هذه اللجنة من استقلال وخبرة في المحاسبة والتدقيق، كما تمت الإشارة إلى تحديد مسؤولياتها اتجاه إعداد التقارير المالية ووظيفة التدقيق الداخلي والخارجية. وفي أعقاب الإنهيارت المالية الأمريكية تم إصدار قانون Sarbanes Oxley سنة 2002، حيث تم إلزام المؤسسات المدرجة بالأسواق المالية الأمريكية بالتقيد به وتطبيق جميع بنوده.

وتعد التجربة الأمريكية في مجال حوكمة المؤسسات من التجارب الهامة حيث سبقت الكثير من الدول في تطبيق وإصدار قوانين خاصة بالحوكمة.

ثانيا: تجربة بريطانيا:[1]

انتشرت في المملكة المتحدة بداية من تسعينات القرن الماضي المشاكل المالية المترتبة عن قيام بعض المؤسسات بإخفاء معلومات بالحسابات والقوائم المقدمة للمساهمين مما دفع بمجلس التقارير المالية (FRC) وجهات محاسبية أخرى إلى دراسة كيفية توفير الثقة في التقارير الصادرة، وفي سنة 1992 صدر تقرير Cadbury تحت عنوان " الجوانب المالية لإجراءات حوكمة المؤسسات"، وقد اشتمل على أفضل قواعد الممارسات المالية والمحاسبية بالمؤسسات البريطانية المسجلة بالبورصة، وقد تناول تعزيز موضوعية واستقلالية مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وتفعيل أدائها وضمان الشفافية والإفصاح في الوقت الملائم.

وتوالى بعدها صدور العديد من التقارير الخاصة بالإدارة، ففي سنة 1993 صدر تقرير Ruttemain الذي أوصى بأن تقدم المؤسسات المدرجة في البورصة تفسيرا عن نظم الرقابة الداخلية التي

[1]: نوال صبايحي، مرجع سبق ذكره، ص07.

تقوم بتطبيقها للمحافظة على أصولها، وفي سنة 1995 ظهر تقرير Greenbury والذي اهتم بموضوع المكافآت والمزايا التي يحصل عليها أعضاء مجلس الإدارة، وفي سنة 1998 أصدرت لجنة Hampel مجموعة من القواعد والإجراءات للتأكيد على مسؤولياتهم وواجباتهم.

أما في سنة 1999 صدر تقرير Trunbull والخاص بإلزام إدارة المؤسسات بالإفصاح عن تقويم كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية داخل تنظيماتها، أما في سنة 2001 صدر تقرير Combined Code لوضع أحسن القواعد والمبادئ لأفضل الممارسات، والذي ركز على Cadbury.

المطلب الثاني: تجربة مصر والمملكة العربية السعودية

تعتبر حوكمة المؤسسات من أهم الموضوعات التي تستقطب اهتمام الدول العربية في ظل الوضع الراهن، ويعود ذلك للحاجة الماسة والمتنامية لمؤسساتها قصد توطيد قدراتها التنافسية والتكيف مع المستجدات الحديثة. ومن هذا المنطلق سوف نتطرق في هذا المطلب إلى كل من تجربة مصر والمملكة العربية السعودية.

أولا: تجربة مصـــر:

تعتبر مصر من بين أوائل الدول العربية التي سعت إلى تبني هذا المفهوم حيث بدأ الاهتمام بها سنة 2001 وذلك بمبادرة من وزارة الاقتصاد والتجارة الخارجية آنذاك، حيث وجدت هذه الأخيرة أن برنامج الإصلاح الذي بدأته مصر منذ أوائل التسعينات عندما تحولت إلى اقتصاد السوق لا يكتمل إلا بوضع إطار تنظيمي ورقابي يحكم عمل القطاع الخاص. ولم تكن بداية الحوكمة على مستوى المؤسسات بل إنما ظهرت في المجتمع المدني، حيث كان الحديث عن كيفية تسيير الدولة للنشاط الاقتصادي إدارة رشيدة في ضوء المتغيرات والأحداث.

ولهذا الغرض وفي سنة 2002 أعد البنك الدولي بالتعاون مع وزارة التجارة الخارجية المصرية وهيئة سوق المال وبورصة الأوراق المالية أول تقرير لتقييم حوكمة المؤسسات بمصر، وخلص إلى أهم نقاط القوة والضعف في مناخها بكل من قطاع المال والأعمال، وفي نوفمبر2006 أصدرت الهيئة العامة لسوق المال المصرية بيان تعهدت فيه بالالتزام بمبادئها الصادرة عن وزارة الاستثمار في أكتوبر2005 وبدأت العمل على تنفيذها في أول جانفي2007.[1]

[1]:Randa Al Zogbbi, Protecting Minority Sharholders in Egypt, the center for International Private Enterprise,Corporate Governance, TRENDS،Special publication for the Middele East and noth Africa, Number 14, Cairo, 2008, p01.

كما أصدرت مصر ميثاق حوكمة المؤسسات الذي يحدد حقوق ومسؤوليات كل الأطراف الفاعلة في تطبيقها ويدعو إلى الإفصاح الكامل عن المعلومات المالية وسياسات المؤسسة للمساهمين، أعضاء مجلس الإدارة والموظفين والجمهور كما حدد التدابير التي تهدف إلى تجنب تضارب المصالح.

كما لم يقتصر دور الحوكمة بمصر على وضع القواعد والقوانين ومراقبة تنفيذها ولكن امتد ليشمل البيئة اللازمة للتطبيق السليم لمبادئها وهذا لا يتحقق إلا بالتعاون بين الحكومة، السلطة الرقابية، القطاع الخاص والفاعلين الآخرين.

ثانيا: تجربة المملكة العربية السعودية:[1]

مرت حوكمة المؤسسات في المملكة العربية السعودية بأربعة مراحل منذ العام 1931 حتى سنة 2006 أين كانت البوادر الحقيقة لظهورها، حيث أصدرت هيئة السوق المالية السعودية مشروع لائحة حوكمة المؤسسات بتاريخ 2006/07/01، بعدها صدر قرار عن المجلس بتنفيذها بشكل نهائي. وذلك بغرض القيام بواجبها نحو تطوير السوق المالية في ضوء تعاظم الاهتمام الدولي بمبادئ الحوكمة واعتبارها أهم الآليات التي ترفع كفاءته بهدف زيادة جاذبية الأوراق المالية المتداولة فيها. وقد تم الأخذ بعين الاعتبار في إعداد هذه اللائحة المبادئ الصادرة عن المنظمات الدولية والاستفادة من التجارب في هذا المجال، كما تم الاهتمام بالملاحظات والاقتراحات العديدة التي تلقتها الهيئة بعد نشر المشروع الأولي.

حيث في سنة 2006 مر السوق السعودي بعدد من الانهيارات والتي من أهم أسباب حدوثها غياب الرقابة على آليات الحوكمة ونقص الإفصاح والشفافية، وقد أدى ذلك لمجموعة من الآثار السلبية أهمها فقد الثقة في المعلومات المحاسبية، مما جعل المملكة تبذل جهود مستمرة لتفعيلها بهدف تعزيز الرقابة الداخلية وقد تم تأكيد ذلك بإصدار لائحة لحوكمة المؤسسات المساهمة التي أصدرتها هيئة سوق المال في نوفمبر 2006 وشملت مجموعة من الآليات تمثلت في النظام التجاري، والمؤسسات السعودية والمحاسبين القانونيين، المعايير المهنية، لجان التدقيق، نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي، بهدف توفير المناخ الملائم للاستثمار في سوق المال والتأكد من الإفصاح والشفافية وحماية المستثمرين والمتعاملين بما يزيد من كفاءة المؤسسات و يضمن استمراريتها وتنافسيتها.

إن القناعة في أهمية الحوكمة تفاعلت معها الهيئة العامة للاستثمار بالمملكة العربية السعودية، وبغرض تنمية القدرات التنافسية للمؤسسات فأطلقت مؤشر الحوكمة في إطار إعطاء رؤية لكيفية تقييم المؤسسات المدرجة في هيئة سوق المال، كما ويهدف إلى قياس مدى كفاءة وفعالية ومهنية مجالس الإدارة،

[1]: صالح بن محمد الشعيبي، دور حوكمة الشركات في مواجهة التحديات بالسعودية، مجلة العرب الدولية، العدد 727، 07-04-2014، السعودية، ص 1.

ولقد شارك في تطويره كل من جامعة الفيصل، وكذلك معهد أعضاء مجلس الإدارة في دول التعاون الخليجي، وهذا ما عمل على زيادة الالتزام بقواعد الحوكمة ومبادئها.

المطلب الثالث: واقع تطبيق حوكمة المؤسسات في الجزائر

تعتبر الجزائر كغيرها من الدول العربية حول الاهتمام بموضوع الحوكمة، ورغبة منها في التكامل مع الاقتصاد العالمي بذلت الحكومة جهود كبيرة لإيجاد إطار تنظيمي وفعال لحوكمة المؤسسات.

1. ظروف تطبيق حوكمة المؤسسات في الجزائر

حاولت الجزائر كغيرها من البلدان النامية مسايرة الدول في موضوع حوكمة المؤسسات، عن طريق إصدار أول دليل حول هذا المفهوم تحت تسمية ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر، وذلك راجع إلى ارتفاع مؤشرات الفساد بسبب ضعف آليات الرقابة وقلة الإجراءات الردعية والعقابية وعدم التناسق بين الإستراتيجية العامة للمؤسسة ومصالحها إضافة إلى سوء التسيير وضعف قواعده مع غياب الشفافية والصرامة في الإدارة وعدم الاستغلال الأمثل للموارد، وكذا رداءة مستوى الأداء مما لا يسمح بضبط دقيق للنتائج، فالاعتماد على عائدات النفط وعدم خلق الثروة خارج قطاع المحروقات واستقطاب الاستثمار الأجنبي بما أدى إلى عدم إحداث مناصب شغل دائمة يعتبر أكبر سبب في محاولتها تبني هذا المفهوم الحديث، كذلك عدم القدرة على الاندماج العالمي بالانتقال إلى اقتصاد سوق حديث يتميز بتنافسية المؤسسات، كما أن النمط العائلي للتسيير وحصره بشكل مباشر وكامل في يد المالكين يولد حالة خلط بين الوضعين وهذا يمتد حتى على مستوى العلاقات مع الأطراف الخارجية.

2. إعداد ميثاق للحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر:

رغبة في زيادة التكامل مع المجتمع الاقتصادي العالمي، بذلت الجزائر جهودا مكثفة لتحسين مناخ الأعمال بها وانفتاح اقتصادها[1]، إذ أنه أصبح أولوية وإستراتيجية وطنية، وعليه انعقد في سنة 2007 أول ملتقى دولي حول الحكم الراشد، وقد شكل هذا الملتقى فرصة مواتية لتلاقي الأطراف المهتمة بالحوكمة. وحدد له هدف جوهري، يتمثل في تحسيس المشاركين وتطوير الوعي بأهمية هذا المفهوم في تعزيز تنافسية المؤسسات في الجزائر.[2]

وقد عقد مؤتمر وطني في 11 مارس 2009، أعلنت فيه كل من جمعية CARE واللجنة الوطنية للحوكمة في الجزائر عن إصدار ميثاق الحكم الراشد تم إعداده بمساعدة كل من المنتدى العالمي للحوكمة

[1] :The Center for International Private Enterprise،Corporate Governance TRENDS, Special Publication for the Middle East and North Africa, Number 13, Cairo, Summer 2008, p 02.

[2]: بن عبد الرحمان نريمان، بن شيخ سارة، واقع الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية في ظل المستجدات الحالية، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية، ورقلة، الجزائر، 26,25 نوفمبر، 2014، ص 5.

ومؤسسة التمويل الدولية بينما قام مركز المشروعات الخاصة بدعم التنفيذ، ويطمح هذا الدليل إلى إعطاء انطلاقة جديدة لترقية الحكم الراشد ضمن بعد شامل ودائم للمؤسسة الجزائرية. [1]

كما تم صدور المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، والمتعلق بتبني المعايير الدولية الخاصة بالتقارير المالية والإفصاح International Financial Reporting Standards (IFRS)، و المعايير المحاسبية الدولية Internatinal Accounting Standards (IAS)، وذلك من خلال إعداد النظام المحاسبي المالي(SCF)Système Comptable Financier الذي شرع في العمل به سنة 2010 من أجل ضمان وتعزيز الشفافية والإفصاح.[2]

حيث عرف ميثاق الحكم الراشد على أنه عبارة عن دليل توجيهي ومرجعا مهما يتضمن مجموعة من التدابير العملية الكفيلة لضمان استدامة وتنافسية المؤسسة، بواسطة تحديد حقوق وواجبات الأطراف الفاعلة فيها، وتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عن ذلك[3].

وما جاء في هذا الميثاق:

- يستوجب على المؤسسات الجزائرية أن تثق بأن مصلحتها تكون في تبني ميثاق الحكم الراشد؛
- أن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة تحتاج أكثر من قبل لحماية نفسها من الصعوبات التي تعترضها، بواسطة تبنيها لقواعد التسيير الشفاف والاستقرار والانضباط،
- تبني هذا الميثاق عمليا يسمح بتحسين صورة المؤسسة الجزائرية وجاذبية الاقتصاد الوطني من حيث رأس المال والمهارات.

كما يتضمن هذا الميثاق جزأين هامين: [4]

- **الجزء الأول:** يوضح الدوافع التي أدت إلى زيادة أهمية وضرورة الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر؛
- **الجزء الثاني:** يركز على المقاييس الأساسية التي يبنى عليها الحكم الراشد، فمن جهة يعرض العلاقات بين الهيئات التنظيمية للمؤسسة (الجمعية العامة، مجلس الإدارة والمديرية التنفيذية)، ومن ناحية أخرى علاقاتها مع باقي أطراف المصالح كالبنوك والمؤسسات المالية والموردون.

والجدول الموالي يبين المعايير الأساسية للحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية:

[1]: مركز المشروعات الدولية الخاصة، حوكمة الشركات قضايا واتجاهات، نشرة دورية للشرق الأوسط وشمال إفريقيا، العدد 13، القاهرة، مصر، 2008، ص 11.

[2]: المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد27 المؤرخ بتاريخ 28-05-2008، ص 11-15.

[3]: وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، 2009، ص 13.

[4]: نفس المرجع، ص 17.

الجدول رقم 2 :المعايير الأساسية للحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر

المعيـــــار	شرحـــــه
الانصاف	يعني توزيع الحقوق والواجبات بين الأطراف الفاعلة وكذا الامتيازات والالتزامات المرتبطة بها، بطريقة منصفة وعادلة.
الشفافية	ينبغي أن تكون الحقوق والواجبات وكذا الصلاحيات والمسؤوليات شفافة وواضحة للجميع.
المسؤولية	يعني أن تكون مسؤولية أي فرد محددة بأهداف دقيقة.
التبعية	يعني أن كل طرف فاعل مسؤول أمام الآخر حول ممارسته للمسؤوليات المنوطة له.

المصدر: ميثاق الحكم الراشد للموسسة في الجزائر، 2009، ص 66.

وفي الأخير جاءت حوكمة المؤسسات في الجزائر بإطارها المفاهيمي على شكل ميثاق الحكم الراشد لتدعيم الشفافية والمصداقية بما يتوافق مع المعايير الدولية، وذلك من أجل استقطاب الاستثمار الأجنبي والارتقاء بالمؤسسات الوطنية، من خلال تحسين أدائها واعتماد وسائل رقابية سواء كانت داخليـة أو خارجية قادرة على تفعيل هذا الأداء.

خلاصة الفصل

من خلال تطرقنا للتأصيل النظري لحوكمة المؤسسات نستخلص أن الاهتمام المتزايد بهذا المفهوم شوهد في كثير من دول العالم، خاصة التي عانت من الإفلاس والأزمات المالية وانهيار اقتصادها بالكامل، وذلك للدور الذي تلعبه في الإفصاح والشفافية عن القوائم المالية المنشورة، حماية حقوق أصحاب المصالح المرتبطة بالمؤسسة وكسب ثقة المستثمرين وتحسين أدائها.

وتعددت تعاريف حوكمة المؤسسات، ولكن أغلبها أجمعت على أنها النظام الذي تدار وتراقب به المؤسسة. وبالتالي فهي مجموعة العمليات و القواعد و الهياكل اللازمة لتوجيه و ضبط المؤسسات و تحقيق أهدافها من خلال التطبيق السليم لمبادئها وبالاعتماد على مجموعة من الآليات لتحقيق الممارسة الإدارية الرشيدة لتنظيم العلاقات بين مجلس الإدارة المديرين، المساهمين وأصحاب المصالح

وتختلف تطبيقات حوكمة المؤسسات من دولة إلى أخرى حسب ظروفها وبيئتها، و من هنا توجهت الجزائر نحو تطبيقها من خلال تبني مشروع "ميثاق الحكم الراشد" ساعية لضمان التزام مؤسساتها بمبادئ الشفافية و الإفصاح و تحسين مناخ الأعمال بها وانفتاح اقتصادها.

التدقيق الداخلي ومساهمته في تحسين حوكمة المؤسسات

تمهيد

عرفت مهنة التدقيق الداخلي منذ نهاية القرن العشرين تغيرات هائلة باعتبار الدول المتقدمة وخاصة أمريكا المصدر والمحرك الرئيسي لها وتتمثل هذه التغيرات فيما يعرف بظاهرة حوكمة المؤسسات الناتجة عن الفضائح المالية في منظمات الأعمال الأمريكية وقد ترتب عنها قيام معهد التدقيق الداخلي (IIA) بتشكيل لجنة حماية التنظيمات الإدارية المعروفة باسم تريدوي (Tread way) عام 1987-1997 بشأن التقرير المالي الاحتيالي في المنظمات العامة الأمريكية حيث أكدت على مسؤولية المدقق الداخلي في اكتشاف الغش والتزوير مع أسبابه.

إذ تكمن مساهمة التدقيق الداخلي في إطار حوكمة المؤسسات كونه الأساس الذي تركز عليه إذ أصبح دوره يتجاوز تحديد نظام الرقابة الداخلية ليصل إلى القيام بدور استشاري مستقل وموضوعي لفحص وتقييم أنشطة المؤسسة وتحسين عملياتها بغرض مساعدة المسؤولين في القيام بمسؤوليتهم بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية وذلك عن طريق توفير التحليل والتقويم والتوصيات والمشورة والمعلومات التي تتعلق بالرقابة على الوظائف التي يتم فحصها.

لقد اتسع دورالتدقيق الداخلي في ظل متطلبات الحوكمة حيث يساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها وحماية أصولها وإضافة قيمة بتطبيق مدخل منظم لتقويم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة.

وعليه فقد قسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث سوف نتناول في المبحث الأول منه الإطار العام للتدقيق أما المبحث الثاني نتطرق إلى الإطار العام للتدقيق الداخلي في حين تضمن المبحث الثالث أهمية التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة المؤسسات .

المبحث الأول: الإطار العام للتدقيق

لم يحظى التدقيق بصفة عامة والتدقيق الداخلي بصفة خاصة بأهمية كبيرة من طرف الباحثين غير أن تناول موضوع الحوكمة زاد من الحاجة لتوفير معلومات محاسبية ومالية دقيقة من أجل ضمان ترقية الأداء العام للمؤسسة، وتشجيع أصحاب رؤوس الأموال على الاستثمار وذلك من خلال عمليات الإفصاح والشفافية والمساءلة التي تعتبر جوهر عملية التدقيق.

المطلب الأول: نشأة وتعريف التدقيق

يعتبر التدقيق أحد فروع المعرفة التي تتأثر في نشأتها ونموها بتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية للمجتمعات والتي تهدف إلى تلبية حاجيات الأفراد وأصحاب المصالح. وهو ما نحاول التطرق إليه في هذا المطلب من خلال إبراز الفترة الانتقالية التي عرفها، حيث يمكننا التمييز بين أنواع مختلفة من التدقيق مع إبراز أهدافها وأهميتها بالنسبة للمؤسسة.

1. نشأة التدقيق:[1]

استمدت مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، إذ أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل واليونان كانوا يتحققون من صحة حسابات الإيرادات والمصروفات واكتشاف الغش والخطأ بواسطة الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة، وهكذا نجد أن كلمة التدقيق مشتقة من اللغة اللاتينية (audire) وتعني الشخص الذي يتحدث بصوت عال. وقد لخصت أهدافه في ذلك الوقت بمقولة "هو لأجل التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية".

إلى غاية 1850 وفي ظل عصر النهضة وتفجير الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور النشاط الصناعي والتجاري وزيادة الفجوة بين المالكين والإدارة وتطور النظام الضريبي أصبحت الحاجة لوجود مهنة التدقيق كطرف مستقل ومحايد لفحص تفصيلي للتأكد من دقة القوائم المحاسبية ومنع التلاعب في السجلات والدفاتر، وقد نص على ذلك قانون الشركات البريطاني عام 1862 والذي أدى إلى تطويرهذه الوظيفة، ولكن مع ازدياد حجم العمليات والأنشطة وتطور الأنظمة المحاسبية تم تبني تقنية جديدة للتدقيق بواسطة العينات، حيث أصبحت عمليته أقل تفصيلا و أهدافه متماثلة.

وفي الفترة الممتدة ما بين 1900-1933 أصبح المحاسبون والمدققون يدعون لضرورة وفائدة الرقابة الداخلية على عمليات التدقيق وكذا الاعتراف بأهمية التدقيق الخارجي، وأن العينات التي يعتمدها تتوقف على جودة نظام الرقابة الداخلية وأصبح من أولوياته تحديد المركز المالي وربحية المؤسسة مع

[1]: هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص 17-19.

اكتشاف الغش والخطأ، على عكس ما كانت عليه في اكتشاف التلاعب والانحرافات في المبادئ المحاسبية.

أما بعد هذه الفترة فقد شهدت شبه إجماع وأصبح الغرض الرئيسي للتدقيق ليس اكتشاف الغش والخطأ فهذا من مسؤولية الإدارة بل هو تقرير المدقق المستقل والمحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين بوضوح عدالة المركز المالي.

2. تعريف التدقيق:

هو فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص محايد ومستقل لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني، ولقد قامت عدة منظمات دولية بإعطاء تعريف للتدقيق، من بينها:

عرفه اتحاد المحاسبين الأمريكيين" بأنه عملية منظمة لجمع وتقويم الأدلة بصورة موضوعية والمتعلقة بالوقائع والأحداث الاقتصادية لغرض التأكد من درجة تطابق هذه الإقرارات للمعايير ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية "[1].

كما عرف اتحاد الخبراء الاقتصاديين والمحاسبين (UEC) في ديسمبر 1977 التدقيق كما يلي : "هدف تدقيق القوائم المالية هو إبداء رأي فني عما إذا كانت تعطي صورة صادقة عن وضعية المؤسسة في تاريخ الميزانية ونتائجها المالية بالنسبة للسنة المنتهية، مع مراعاة قانون وممارسات البلد ".[2]

أما Paul Benyamine فقد عرفه على أنه "الفحص الذي يقوم به مهني كفؤ ومستقل من أجل إبداء رأيا مبررا حول قانونية ومصداقية الميزانية وحسابات النتائج".[3]

المجموعة الوطنية لمحافظة الحسابات الفرنسي أعطت التعريف التالي :"التدقيق يعني إعطاء رأي عن طريق استبيان للعناصر المقنعة والمبررة للمعطيات الموجودة في الحسابات وتشمل كذلك تمييز مبادئ المحاسبة المتبعة والتقييمات المهمة المتوصل إليها لإقفال هذه الحسابات مع كيفية عرضها كليا ".

وبالتالي يمكننا إعطاء تعريف شامل للتدقيق على أنه يعتبر من بين أساليب الرقابة يشتمل على مجموعة من الإجراءات التي يتخذها المدقق، والتي تستهدف الفحص الانتقادي للسجلات ودفاتر وحسابات المؤسسة والقوائم المالية ككل للتأكد من صحتها، شفافيتها، مصداقيتها وانسجامها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويجب عليه نشر نتائج فحصه في تقرير مكتوب يتضمن رأيه الفني المحايد عن

[1]:محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1990، ص 18.
[2]:Lionnel Collins, Gérard Valin, Audit et contrôle interne : principes, objectifs et pratiques, 3 ème édition, Dalloz, Paris, France, 1986, p 24 .
[3]:Benyamine Paul, Pour une bonne pratique de l'audit, Imprimerie nationale, Paris, France, p 23.

مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن نتيجة النشاط والمركز المالي للمؤسسة، وكل هذا يتم في إطار معايير التدقيق.

يلاحظ بأن مختلف التعاريف ركزت على ثلاث نقاط رئيسية يتمحور حولها التدقيق وهي:

- **الفحص:** أي فحص السجلات المحاسبية للتأكد من صحة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها وتبويبها.
- **التحقيق:** هوالتأكد من صحة ومصداقية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم على نتيجة النشاطات ومدى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة في فترة زمنية معينة. كما أن الفحص والتحقيق وظيفتان مترابطتان تمكن المدقق من إبداء رأي فني محايد فيما إذا كانت عملية القياس للوقائع المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وواضحة للنتيجة.
- **التقرير:** أي بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير موجه إلى الأطراف المعنية سواء كانت من داخل المؤسسة أو من خارجها، ويعتبر التقرير الناتج النهائي لمهمة التدقيق.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق

يلعب التدقيق دورا مهما في الأوساط المالية والحكومية الاقتصادية، حيث يهدف إلى خدمة أطراف داخلية وخارجية التي تستخدم القوائم المالية في اتخاذ قراراتها ورسم استراتيجياتها.

أولا: أهمية التدقيق:

يعتبرالتدقيق آلية رقابية محايدة ومستقلة للتحقق مما إذا كانت هذه البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية تمثل باعتدال أو بوضوح ومن جميع جوانبها المركز المالي للمؤسسة، ومن أهم الأطراف المستفيدة والمهتمة بالتدقيق نجد:[1]

1. المساهمون:

يعتبر تقرير المدقق أداة فعالة تمكن الملاك سواء كانوا كمجموعة شركاء أو مساهمين أو حتى كان فردا من الاطمئنان على سلامة استثمار أموالهم في المؤسسة، وعلى قدرة المسؤولين على التسيير الناجح، كما ويحتاج المساهمون إلى المعلومات الواردة في القوائم المالية لاتخاذ القرارات.[2]

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

[2]: عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001، ص 22.

2. إدارة المؤسسة:

إن الإدارة تعتمد بشكل أساسي على البيانات المحاسبية في وضع الخطط، مراقبة الأداء وتقييمه وتسيير أموال الملاك بكفاءة، ومن هنا تحرص على أن تكون تلك القوائم مدققة من قبل هيئة فنية محايدة.

3. المستثمرون:

يحتاج المستثمرون لمعلومات عن درجة المخاطرة المتعلقة بالاستثمار في الأسهم، العائد الحالي والمتوقع للسهم، الأداء المالي للمؤسسة ومركزها المالي، وتعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي لإمدادهم بها، لذلك فإن تقرير المدقق يدعم ثقتهم بالبيانات المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد مع ضرورة وجود عنصر الحماية.

4. البنوك والمؤسسات المالية:

فهي تعتمد على مدى صحة ومصداقية المعلومات الواردة في القوائم المالية والمحاسبية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة وذلك لغرض اتخاذ القرار السليم فيما يخص منح المؤسسة قروض أو تسهيلات انتمائية، مع مقدرتها بالإيفاء بالتزاماتها.

5. الموردون:

يهتمون بالنتائج المالية المدققة للتأكد من قدرة المؤسسة على تسديد التزاماتها.

6. الزبائن:

يهتم الزبائن بمعرفة استمرارية المؤسسة، خاصة عند ارتباطهم معها في معاملات طويلة الأجل، أوفي حالة اعتمادهم عليها كمورد أساسي للبضاعة أو المواد الأولية.

7. الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة:

تعتمد الدولة على القوائم المالية المدققة في أغراض منها التخطيط، رسم السياسات الاقتصادية، الرقابة، فرض الضرائب، تحديد الأسعار، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات والجهات التي تهتم بترقيتها. و لا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون معلومات موثوق فيها ومعتمدة من طرف جهات محايدة.

8. النقابات والجمعيات المهنية والعمالية:

تلعب الجمعيات والنقابات دورا هاما في الحفاظ على حقوق العمال في ظل اقتصاد السوق، وذلك من خلال آلية التفاوض مع الإدارة أو الجهات الحكومية بشأن عوائد العمل من أجور وحوافز ومزايا مادية واجتماعية، وعادة ما يكون لدى هذه النقابات مستشارا ماليا يساعد إداراتها في إتمام عملية التفاوض بنجاح.

9. المحللون الماليون والاقتصاديون:

يعتمد هؤلاء الأطراف على القوائم المالية التي تم فحصها وتقرير المدقق الخارجي بغرض تقديم التوصيات لعملائهم عن أفضل أوجه الاستثمار.

مما سبق، يمكن القول أن تقرير المدقق الخارجي يعتبر الأداة الأكثر وثوقا ومصداقية بالنسبة لمختلف الأطراف نظرا لاستقلاليته وكفاءته أكثر من أي شخص آخر.

ثانيا: أهداف التدقيق:

إن تطور التدقيق عبر الزمن انعكس على أهدافه، فانتقلت من أهداف تقليدية إلى حديثة ومن التقليدية ما يلي:

- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وطمأنة مستخدميها،
- إبداء رأي فني محايد حول مدى مصداقية وعدالة عرض القوائم المالية؛
- اكتشاف حالات الغش والأخطاء بالدفاتر والسجلات المحاسبية؛
- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للتقليل من فرص ارتكاب الأخطاء؛ ž
- اعتماد الإدارة على الحسابات المدققة في تقرير ورسم السياسات المالية والإدارية واتخاذ القرارات على المدى القصير أو الطويل؛
- تقديم التقارير المختلفة وملئ الاستمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق.

وفي الوقت الحديث أصبح التدقيق يهدف إلى ما يلي: [1]

- مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة تنفيذها؛
- تقييم الأداء و نتائج الأعمال المحققة من طرف المؤسسات؛
- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية وإنتاجية ممكنة؛
- المصادقة على الوثائق المالية والتقارير المودعة من طرف الإدارة لإعطائها مصداقية أكثر.

و ينص المعيار الدولي للتدقيق (ISA) رقم 200 الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) على ما يلي: "الهدف من تدقيق البيانات المالية هو تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقا لإطار تقارير مالية محددة ".[2]

[1]: أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 08.

[2] :Norme internationale d'audit 200 : Objectifs et principes généraux en matière d'audit d'états financiers, IFAC, traduction : CNCC-IRE, version du 8 mai 2008, p 02.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق

تتوفر العديد من الأسس التي يعتمد عليها لتصنيف التدقيق، حيث كل نوع يعبر عن وجهة النظر التي ينظر منها إلى عملية التدقيق ويمكن تصنيفه إلى:

1. من حيث الإلزام بالتدقيق: وينقسم هذا النوع إلى نوعين من التدقيق هما:

أ. التدقيق الإلزامي:

هو الذي تكون مؤسسات الأموال ملزمة بالقيام به حسب نصوص التشريعات والقوانين النافذة، حيث تلتزم بضرورة تعيين مدقق خارجي لفحص حساباتها واعتماد قوائمها المالية الختامية، ومخالفة ذلك يعرضها تحت طائلة العقوبات المقررة[1]. و تنص المادة 715 مكرر4 من القانون التجاري على ما يلي:

" تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاثة سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني....."[2]، فهذه المادة تلزم المؤسسات ذات الأسهم تعيين مندوب للحسابات و كما تحدد مدة التعيين بثلاث سنوات.

ب. التدقيق الاختياري:

هو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني، ويكون إما بصفة جزئية أو كاملة، ونجد هذا النوع في المؤسسات الفردية والأشخاص، فهي التي تطلب بمحض إرادتها مدقق خارجي ليقوم بفحص حساباتها واعتماد قوائمها المالية الختامية، بغرض الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية وعن مركزها المالي ونتائج نشاطها، بالإضافة إلى إضفاء الثقة على البيانات التي تقدمها للأطراف الخارجية، وكذلك تحديد حقوق الشركاء في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد.[3]

فحسب المادة 584 من القانون التجاري الجزائري تنص على ما يلي:

" .....ولهذا الغرض توجه الوثائق المشار إليها في الفقرة المتقدمة وكذلك نص القرارات المقترحة وعند الاقتضاء تقرير مندوبي حسابات إلى الشركاء حسب الشروط وفي الآجال المحددة قانونا"[4]. فحسب هذه المادة تعيين مندوب الحسابات يكون للحاجة، وفي حالة المخالفة لا تقع المؤسسة تحت وطأة القانون.

[1]: حازم هاشم الآلوسي، مرجع سبق ذكره، ص 59.
[2]: القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، المادة 715 مكرر4، الطبعة الثانية، منشورات بارتي، الجزائر، 2002، ص 184.
[3]: محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية :المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليه أو المعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 34.
[4]: القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، المادة 584، مرجع سبق ذكره، ص 369.

2. من حيث مجال التدقيق: عند اتخاذ نطاق التدقيق كمعيار لتقسيمه نجد نوعين هما:

أ. التدقيق الكامل:

لا يكون للمدقق نطاقا محددا للفحص، بل يقوم بتدقيق وإبداء رأيه عن البيانات والسجلات المتعلقة بجميع العمليات التي تتم على مستوى المؤسسة خلال الفترة المحاسبية محل المراجعة، بغض النظر عن نطاق الفحص والجوانب التي شملتها اختباراته.[1]

ب. التدقيق الجزئي:

يتضمن وضع القيود على نطاق التدقيق بحيث يقتصر عمل المدقق على جزء محدد من الأنشطة والعمليات المتفق عليها دون غيرها، كما ينبغي عليه أن يبدي رأيه حول ما قام بفحصه حتى لا ينسب له أي تقصير أو إهمال.[2]

3. من حيث حجم الاختبارات: ينقسم التدقيق حسب هذا التصنيف إلى نوعين:[3]

أ. التدقيق التفصيلي:

في هذا النوع يقوم المدقق بفحص كل العمليات بشكل شامل وتفصيلي، وهو يناسب الوحدات الاقتصادية صغيرة الحجم والتي تكون عملياتها قليلة نسبيا.

ب. التدقيق الاختباري:

يعني قيام المدقق باختبار عينات فقط من مختلف الأنشطة والعمليات، ويناسب هذا النوع الوحدات الاقتصادية المتوسطة و الكبيرة الحجم و التي يكون عدد عملياتها كبير.

4. من حيث توقيت القيام بالتدقيق: هناك نوعان من التدقيق من حيث توقيت عمليتهما:

أ. التدقيق المستمر:

يناسب هذا النوع من التدقيق المؤسسات الكبيرة الحجم أين تتم عمليات الفحص وإجراء الاختبارات على مدار السنة، وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة وفقا لبرنامج محدد مسبقا ينفذه المدقق، مع ضرورة قيامه بفحص القوائم المالية الختامية، وهذا يمنحه الوقت الكافي للتعرف عليها مما يمكنه من سهولة وسرعة اكتشاف الأخطاء وحالات الغش في الدفاتر المحاسبية.[4]

[1]: حامد طلبة أبو هيبة، مرجع سبق ذكره، ص 17.
[2]: محمد سمير الصبان،عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص 35.
[3]: إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص 17.
[4]: حازم هاشم الآلوسي، مرجع سبق ذكره، ص 61.

ب. التدقيق النهائي:

يقوم المدقق بعمليات الفحص بعد إقفال الدفاتر المحاسبية وإعداد القوائم المالية الختامية، ويلائم هذا النوع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم التي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة أين يقتصر عمله على فحص ومراجعة الميزانية.[1]

5. من حيث القائم بعملية التدقيق: عند التقسيم على هذا الأساس نجد نوعين من التدقيق :

أ. التدقيق الداخلي:

هو نشاط دائم يقوم به شخص من داخل المؤسسة له حرية الحكم والاستقلالية في التصرف والقيام بمهام التقييم والمراقبة والتطابق والتحقق.

وقد عرفه ETIENNE على أنه "وظيفة مستقلة داخل المؤسسة للتقييم الدوري للعمليات لصالح المديرية العامة ".[2]

فالمدققين الداخليين هدفهم الأول هو إظهار المشاكل ونقاط الضعف وتحليلها، تقديرها وبعد ذلك اقتراح الحلول والإصلاحات والتحسينات في شكل توصيات.[3]

ب. التدقيق الخارجي:

يتم بواسطة شخص محترف من خارج المؤسسة مستقلا عن إدارتها ولا يربطه بها أي عقد عمل سابق وهو المدقق الخارجي، حيث تلجأ إليه للقيام بفحص حساباتها وإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة وعدالة قوائمها المالية، كما أنه مسؤول أمام المساهمين أو الملاك، وأن نطاق عمله يتم حسب الاتفاق ومعايير التدقيق المتعارف عليها.[4]

6. حسب الهدف الرئيسي:إن التصنيف الحديث يقسمه حسب الهدف الرئيسي إلى ثلاثة أنواع أساسية وهي:

أ. تدقيق القوائم المالية:

إن الهدف من هذا النوع من التدقيق الخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة البيانات المالية وحقيقة تمثيلها للمركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية وفقا للمعايير المحاسبية المطبقة، وترجع أهمية فحص القوائم المالية إلى ما يلي :

[1]: سهير شعراوي جمعة، أصول المراجعة، مطابع الدار الهندسية، الطبعة السابعة معدلة، القاهرة، مصر، 2003، ص 31 .
[2]:Etienne.B, L'audit interne: pourquoi et comment ?, éditions d'organisation، paris، France, 1989, p. 20.
[3] :IFACI, La charte d'audit : Support d'une légitimité, Paris, France, p p 68, 69.
[4]: إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص 20.

- تساعد هذه القوائم والتقارير المالية في عملية إجراء المقارنات لنفس المؤسسة لعدة سنوات متتالية وبالتالي استخلاص نتائج ومؤشرات هامة تفيد في اتخاذ القرارات و تقييم الأداء.
- تعتبر وسيلة الاتصال الأساسية للمؤسسة بالبيئة الخارجية باعتبارها الأداة الرئيسية للإفصاح المحاسبي لمختلف البيانات، ومن أهمها ما يتعلق بتلبية احتياجات سوق المال والمتعاملين فيه.

ب. تدقيق الالتزام:

هو ذلك النوع من التدقيق للتأكد من مدى التزام الإدارة للتعليمات والقوانين الموضوعة من قبل هيئة معينة، ويرسل التقرير المتضمن نتائج عملية التدقيق ومدى احترامها لهذه القواعد إلى الجهات ذات السلطة.[1]

يتم أداء هذا النوع عن طريق خبراء مختصين سواء من داخل أومن خارج المؤسسة محل التدقيق، حيث يكون تعيينهم عن طريق السلطة التي قامت بتحديد القوانين والقواعد التي يتعين التقيد بها.[2]

ج. تدقيق العمليات:

يهتم بالتدقيق من الناحية التسييرية حول مختلف أنشطة المؤسسة، تقييم ودراسة مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة، ويزود متخذي القرارات عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي بتحاليل واقتراحات قصد تحسين تلك الوظائف وتطويرها، وبالتالي فإن تدقيق العمليات يركز على فحص الفاعلية والكفاءة[3].

ويعرف المعهد الفيدرالي المالي الكندي تدقيق العمليات كما يلي "إن الهدف الأساسي لتدقيق العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحاليل موضوعية، تقييم النشاطات وتقديم الآراء واقتراحات حولها".[4]

[1]: هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 24.
[2]: أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2005، ص 08.
[3]: هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 24.
[4]: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 16 .

المبحث الثاني:الإطار العام للتدقيق الداخلي

أدى التقدم العلمي والتكنولوجي الذي صاحب هذا العصر إلى تطور الاقتصاد الذي تميز بكبر حجم مؤسساته، تطور نشاطها وحجم أعمالها وتعدد عملياتها، الأمر الذي أدى إلى تضاعف حجم المعلومات المالية الواجب معالجتها، ما نتج عنه تعقيد وظائف الإدارة مما زاد الحاجة إلى توفير بيانات محاسبية ومالية دقيقة تتمع بالإفصاح والشفافية بغرض الحد من هذه المشاكل في التسيير ومن هنا ظهرت الحاجة إلى التدقيق الداخلي كسبيل لإضفاء المزيد من المصداقية والرقابة في إعداد القوائم المالية التي تعكس الوضع المالي للمؤسسة و نتيجتها بصفة واضحة.

المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي من العمليات الأساسية التي تضبط الأعمال المحاسبية والمالية في أية مؤسسة بغض النظر عن طبيعة نشاطها، وهو يعد مكملا لعملية التدقيق الخارجي، حيث أصبح مصدرا استشاريا وتوجيهيا يساهم في دعم الحوكمة.

1. نشأة التدقيق الداخلي:

في ظل الأزمة الاقتصادية التي شهدتها الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1929، أين كانت المؤسسات في تلك الفترة تستعمل خدمات مكاتب التدقيق الخارجي في المصادقة على حسابات الميزانية والقوائم المالية، حيث لجأت إلى البحث عن أسلوب لتخفيض المصاريف المنفقة على هذه المكاتب وضمان إصدار البيانات بدقة وشفافية وعرف هذا الأسلوب لاحقا بالتدقيق الداخلي.[1]

وحتى سنة 1941 لم يعرف التدقيق الداخلي كما هو متعارف عليه في الوقت الراهن فقد انحصرت أهدافه في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، غير أنه كان يمارس كوظيفة داخل المؤسسات لفترة طويلة إلا أنه لم يتم الاعتراف به كمهنة حديثة إلا خلال الخمسين سنة الماضية وذلك عند إنشاء معهد المدققين الداخليين (Institue of International Auditors-IIA) في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1941[2]، وقد اعتبرت هذه الخطوة الأساس في مجال التجسيد المهني له، حيث ساهم منذ إنشائه في تطوير هذه الوظيفة و اتساع نطاق الانتفاع بخدماتها[3]، كما ويعتبر أول من وضع تعريف للتدقيق الداخلي سنة 1947 وحدد فيه أول قائمة تتضمن مسؤوليات المدقق الداخلي.

---

[1]: Jacques Renard, théorie et pratique d'audit interne, 7 ème édition, les édition d'organisation, paris, France, 2010, p36.

[2]: فتحي رزق السوافيرى، سمير كامل محمد، محمود مراد مصطفى، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 65 .

[3]: خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، 2006، ص 30.

وفي الفترة الممتدة بين 1957 و 1971 تطور مجال عمل التدقيق الداخلي وكذلك أهدافه، حيث لم تقتصر على الأهداف الوقائية فقط بل تعددت إلى البناءة، وأصبحت مسؤوليات المدقق الداخلي تشمل العديد من خدمات الإدارة كالتقييم، اقتراح الحلول للمشاكل، توجيه الموظفين إن أمكن وإبداء الآراء ومتابعة تنفيذ التوجيهات ومن هنا جاء تعريفه على أنه النشاط التقييمي المحايد داخل المؤسسة لتدقيق العمليات المحاسبية والمالية وذلك بقصد مساعدة الإدارة وتقديم خدمات رقابية بناءة.

بحلول سنة 1978 اعتمد معهد المدققين معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بشكل رسمي واستهدفت بصفة خاصة وضع آلية يتم من خلالها الاعتراف الكامل بالتدقيق الداخلي كمهنة[1].

أما في سنة 1999 تم إصدار دليل جديد لتعريف التدقيق الداخلي من قبل معهد المدققين الداخليين، وفي عام 2001 تمت الصياغة النهائية لهذا الدليل وعرفه على أنه وظيفة تقييمية مستقلة لابد منها على مستوى المؤسسة باعتبارها أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العمليات إلى التنفيذ الجيد للأنشطة والرفع من أدائها[2].

والجدول الموالي يوضح أهم مراحل تطورات التدقيق الداخلي:

الجدول رقم 3: مراحل تطور التدقيق الداخلي

مراحل تطور التدقيق الداخلي	المرحلة الأولى الأربعينيات-الخمسينيات للقرن 20م	المرحلة الثانية الستينات-الثمانينات للقرن 20م	المرحلة الثالثة التسعينات-الوقت الحالي
طبيعة وظيفة التدقيق الداخلي	أداة رقابة وحماية	أداة وقاية وأداة إنشائية	أداة رقابية وأداة إنشائية واستشارية وتوفير المعلومات للإدارة العليا ولجنة التدقيق
نطاق عمل التدقيق الداخلي	العمليات المالية والمحاسبية	جميع عمليات المؤسسة	جميع العمليات المخاطر وإدارة المخاطر والحوكمة

[1]: أحمد علي جمعة، التدقيق الداخلي والحوكمي، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص161.
[2]: خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص32.

أهداف عملية التدقيق	رقابة الإلتزام والرقابة المالية والمحاسبية	رقابة الإلتزام وتقييم الأداء وتقديم الإقتراحات	التحقق والتقييم والتدقيق على أساس المخاطر
التبعية	المدير المالي	إدارة المؤسسة	لجنة التدقيق
تبليغ التقرير	المدير المالي	لجنة التدقيق	لجنة التدقيق ومجلس الإدارة

المصدر: مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06-07 ماي، 2012، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، ص 09.

2. تعريف التدقيق الداخلي:

يعتبر التدقيق الداخلي مركز ثقة ومسؤولية في المؤسسة فهو من أهم الآليات المستخدمة لضمان تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية على التسيير حيث تنشأ هذه الوظيفة بغرض فحص وتقييم كل الأنشطة، وللتدقيق الداخلي تعاريف متعددة وذلك حسب اختلاف الهيئات ومنها نجد:

معهد المدققين الداخليين Institue of International Auditors (IIA)، حيث عرفه سنة 2001 على أنه نشاط تأكيدي مستقل وموضوعي واستشاري مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، وهو يساعدها على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فعالية إجراءات إدارة المخاطر، الرقابة، التحكم والتوجيه[1].

أما المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية Institut Français des auditeurs et des contrôleurs internes(IFACI) فقد عرفه بأنه نشاط مستقل وهادف يوفر للمؤسسة ضمانا عن مدى تحكمها في عملياتها ويقدم النصائح لتحسينها، ويساعدها في تحقيق أهدافها من خلال عمل تنظيمي ومنهجي لتقييم عمليات إدارة المخاطر، الرقابة والحوكمة وتقديم اقتراحات لتدعيم فعالية الإجراءات المتخذة [2].

عرفت لجنة طرائق التدقيق Comitee Of Sponsoring Of Organizations (COSO) بدورها التدقيق الداخلي على أنه عمليات تتأثر بمجلس الإدارة، الإدارة و الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة، حيث يتم تصميمها لتعطي تأكيدا معقولا حول تحقيق الأهداف[3].

[1]: أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد: الداخلي-الحكومي-الخاص-البيئي-المنشآت الصغيرة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 28.

[2] :IFACI, Cadre de référence International des pratiques Professionnelles de l'audit interne, 2013, p15.

[3]: إيهاب نظمي إبراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال، حداثة وتطور: مخاطر الأعمال، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص 21.

من خلال التعاريف السابقة يتضح أن للتدقيق الداخلي خصائص أساسية تتلخص فيما يلي:

- **النشاط:** يعنى بالتقييم المستقل للعمليات والضوابط الرقابية، وذلك بفحصها بصفته خدمة رئيسية للإدارة، وتقييم فاعلية الرقابة الداخلية كضابط إداري مهم، ويرتبط التدقيق الداخلي بأعلى سلطة داخل المؤسسة؛
- **الاستقلالية:** أي مستقل عن بقية النشاطات والعمليات الخاضعة لفحص المدقق الداخلي؛
- **الاستشارة**: من خلال تقديم الخدمات الاستشارية وتزويد الإدارة بالتحليلات والدراسات والاقتراحات اللازمة والتوصيات لاتخاذ القرارات؛
- **الموضوعية:** بأدائه الأعمال الموكلة إليه بكل موضوعية دون التحيز لأي طرف معين وبالتالي فإن جميع هذه الأدوات تعمل من أجل إضافة قيمة للمؤسسة من خلال خفض التكاليف واكتشاف الغش وتحقيق الأهداف عن طرق تقييم وتحسين عمليات: إدارة المخاطر، الرقابة الداخلية والحوكمة.

3. مهام التدقيق الداخلي:[1]

بالرجوع إلى التعريف الأخير الصادر عن معهد المدققين الداخليين سنة 1999 والذي بني عليه الإطار الجديد للتدقيق الداخلي المعدل سنة2004 بأمريكا يتضح أن خدماته تشمل ما يلي:

- **التأكيد الموضوعي:**هو فحص موضوعي للأدلة بغرض توفير رأي مستقل عن مدى فاعلية وكفاءة إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية وعمليات الحوكمة، وتتحدد طبيعة ونطاق مهمة التأكيد بواسطة المدقق الداخلي
- **الخدمات الاستشارية:** وهي عمليات المشورة التي تقدم للوحدات التنظيمية داخل المؤسسة أو خارجها، والهدف منها إضافة قيمة لها وتحسين عملياتها. وعند أداء الخدمات الاستشارية يجب على المدقق الداخلي أن يحافظ على الموضوعية ولا يفترض المسؤوليات الإدارية.

4. أنواع التدقيق الداخلي:[2]

بالرغم من تعدد أنواع التدقيق الداخلي إلا أنها تعتبر متكاملة فيما بينها، وقد عمد معهد المدققين الداخليين تقسيمه إلى:

أ. تدقيق الإلتزام: يهدف إلى التحقق من مدى الالتزام بالأنظمة والقوانين والإجراءات المعمول بها من طرف المؤسسة، و يتولى ما يلي:

- التأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات التي تصدرها المؤسسة والإلمام بها؛
- رقابة مدى التزام الإدارات المختلفة بتطبيق النظام الداخلي في تسييرهم.

[1]: أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 30.
[2]: خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص55-60.

ب. التدقيق التشغيلي: نشأ هذا النوع نتيجة للتطورات التي حدثت في مجال التدقيق الداخلي، وعرف على أنه فحص منتظم لأنشطة المؤسسة ومدى تحقيق الأهداف المرجوة من عملياتها وذلك بغرض تحسين الأداء.

ج. التدقيق المالي: أو ما يسمى بالتوجه المحاسبي للتدقيق الداخلي، يعرف بأنه الفحص الكامل والمنظم للقوائم المالية والعمليات لتحديد مدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية.

د. تدقيق نظم المعلومات: وهدفه التحقق من أمن وسلامة المعلومات لضمان إعداد التقارير المالية والمحاسبية في الوقت المناسب بطريقة صحيحة وكاملة.

ه. تدقيق الأداء: هدفه التأكد من الفعالية والكفاءة حول أداء الموظفين ومدى الالتزام بالأنظمة والقوانين، ويعرف بالتدقيق الإداري كونه يقوم بفحص شامل للإجراءات والأساليب الإدارية ويتم من خلال تقييم الأداء والحكم على الكفاءة وترشيد الإنفاق.

و. التدقيق البيئي: الهدف منه هو قياس مدى الالتزام بالأنظمة البيئية والحفاظ عليها وحماية مواردها من مختلف المصادر التي تؤدي إلى تدهورها.

5. أهمية التدقيق الداخلي:

تحدد أهمية التدقيق الداخلي بالدور الذي يؤديه في دعم الوظيفة الرقابية للإدارة، وتتضح بصورة خاصة من الاتجاه المتزايد خلال السنوات العشر الأخيرة والذي ينادي بضرورة تحسين الأداء الرقابي للمؤسسة، حيث تسعى هذه الأخيرة من خلاله إلى الحفاظ على أصولها وحمايتها من الاختلاس والسرقة وسوء الاستعمال، إضافة إلى ارتفاع كلفة التدقيق الخارجي خاصة إذا كان يشمل كافة المعاملات، كما أن وجود قسم للتدقيق الداخلي لإدارة المؤسسة له أهمية كبيرة نظرا لحاجتها إلى بيانات دورية دقيقة تساعدها في عملية اتخاذ القرارات وحاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى معلومات مدققة وذلك لفرض الضرائب وترشيد الاستهلاك والتسعير وحصر الاقتصاد وتوجيهه.

ويعتبر المدقق الداخلي موظف مستقل داخل المؤسسة يعمل على تدقيق النواحي المحاسبية والمالية والأعمال الأخرى الموكلة له لخدمة الإدارة وتحقيق أهدافها ويمكن أن يعتبر التدقيق الداخلي عبارة عن خدمة وقائية لأنه يتأكد من مدى وجود حماية كافية لأصول المؤسسة ووظيفة إنشائية لأنها تضمن دقة البيانات والمعلومات التي تستخدمها الإدارة في توجيه السياسات العامة. كما ويقوم بإدخال تحسينات على الطرق الإدارية ونظام الرقابة الداخلية.

6. أهداف التدقيق الداخلي:[1]

إن زيادة حجم الأنشطة التي تقوم بها مختلف المؤسسات جعل الإدارة العليا تهتم بتخطيط ورسم السياسات العامة ووضع الإجراءات اللازمة لنجاحها، ولتتحقق من تطبيقها بالشكل الجيد ظهرت الحاجة إلى مهمة التدقيق الداخلي، بحيث تقوم على مساعد أعضاء الإدارة في تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم من خلال القيام بعمليات الفحص والتقييم وتقديم الإرشادات. ويسعى لتحقيق ما يلي:

- تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ومدى قابلية الاعتماد على المعلومات؛
- التأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات حتى يتمكن من الاعتماد عليها كأساس سليم لرسم السياسات؛
- المحافظة على أموال المؤسسة وموجوداتها من أي ضياع أو اختلاس أو تلاعب؛
- زيادة قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها من خلال مشاركة الإدارة في تخطيط إستراتيجيتها وتوفير المعلومات التي تساعدها في تنفيذها؛
- اطلاع الهيئات المسؤولة بالمؤسسة عن مدى مسايرة التطبيق العملي للخطط والسياسات المرسومة لتحقيق الأهداف المرجوة؛
- إبداء الرأي الفني المحايد حول تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال للمؤسسة ومدى توافقه مع قواعد المحاسبة المتعارف عليها؛
- تقييم الخطط الموضوعة والإجراءات التنفيذية فيما يتعلق بالشؤون المالية والمحاسبية.

المطلب الثاني: تطبيق مهنة التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين

تطورت نظرة المجتمع الاقتصادي لمهنة التدقيق الداخلي بدرجة كبيرة في السنوات الأخيرة حيث أصبحت تمارس في بيئات مختلفة ومؤسسات تتباين في أهدافها، حجمها وهياكلها التنظيمية كما تتم من قبل أطراف داخلية أو خارجية، وعليه فهذه الفروقات أثرت على ممارسة هذا النشاط مما استدعى ضرورة وضع معايير دولية تعتبر مرجعا للتطبيق السليم لها[2].

❖ المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الدوليين (IIA) :

تمثل معايير التدقيق الداخلي الدولية المبادئ الأساسية لهذه المهنة كما تعتبر الإطار المنظم لممارساتها، وفي نفس الوقت تعتبر أساسا لتقييم فعاليتها، نظرا لما توفره من إرشادات وتوجيهات لنشاط المدققين الداخليين، حيث توضح كيفية قيامهم بالوفاء بمسؤولياتهم المهنية، بما يضمن تحقيق هذه الوظيفة

[1]: الصبان محمد سمير، جمعة إبراهيم، السوافيري رزق، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1996، ص 128.
[2]: أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد: الداخلي-الحكومي-الخاص-البيئي-المنشآت الصغيرة، مرجع سبق ذكره، ص 43 .

لأهدافها. ويعرف المعيار حسب معهد المدققين الداخليين(IIA)على أنه[1]: "إعلان مهني رسمي يصدر عن هيئة معايير التدقيق الداخلي يحدد متطلبات أداء نطاق أنشطة المهنة وتقييمه".

ويتكون الإطار العام لمعايير التدقيق الداخلي التي وضعها معهد المدققين الداخليين بأمريكا سنة1978 والتي تم تعديلها سنة 1993 من خمسة أقسام عامة تم تنظيمها في مجموعات تتضمن 25 معيارا فرعيا، إذ كان آخر تعديل لها في ديسمبر 2003، حيث شرع في العمل بها في أول جانفي سنة 2004[2]. وهذه الأقسام الأساسية تغطي الجوانب المختلفة للتدقيق الداخلي في أي مؤسسة وتتمثل في:[3]

أ. الاستقلالية: يجب أن يكون المدقق الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بفحصها، وهذا يتطلب ضرورة أن يكون قسم التدقيق الداخلي في وضع تنظيمي يسمح له بأداء المسؤوليات المنوطة به.

ب. العناية المهنية: يجب أن تؤدى أعمال التدقيق بما يتفق مع العناية اللازمة أي اهتمام الشخص الحريص كقسم التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي.

ج. نطاق العمل: يجب أن يتضمن نطاق عمل التدقيق الداخلي فحص وتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وجودة الأداء فيما يتعلق بالمسؤوليات المختلفة.

د. أداء أعمال التدقيق: يجب أن يتضمن التدقيق عملية التخطيط لأنشطته التي سوف يتم تدقيقها كما يتضمن الفحص، تقييم المعلومات، التقرير عن النتائج ومتابعة التوصيات.

ه. إدارة قسم التدقيق الداخلي: تقتضي هذه المعايير ضرورة أن يدير المشرف على قسم التدقيق الداخلي بطريقة مناسبة واستخدام الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية.

و يتكون الإطار العام لمعايير التدقيق الداخلي المعدلة من مجموعتين هما:

أولا: معايير الصفات (سلسلة الألف): تعنى بالخواص والسمات الخاصة بالأفراد والمؤسسات الذين يؤدون أعمال التدقيق الداخلي وتنقسم إلى: [4]

1. -1000- تحديد الغرض، السلطة والمسؤولية: المتعلقة بوظيفة التدقيق الداخلي بشكل رسمي في وثيقة قانونية تنسجم مع المعايير وتوافق عليها الإدارة.

[1] : طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، الدار الجامعية، 2004، ص 35 .

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

[3]: فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد، محمود مراد مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص102-107.

[4]:IFACI, Op cit, p 4-15 .

2. -1100- الاستقلالية والموضوعية: يجب أن يكون التدقيق الداخلي نشاطا مستقلا بالمؤسسة، كما ينبغي أن يتسم المدققون الداخليون بالموضوعية في أداء عملهم.

3. -1200- الكفاءة والعناية المهنية اللازمة: بحيث يجب أن تؤدى المهام بالكفاءة والعناية المهنية اللازمة. وتضم:

4. -1300- تأكيد الجودة وبرامج التحسين: يجب أن يعمل مشرف المدققين على المحافظة على تأكيد الجودة وبرامج التحسين بما يغطي كافة أنشطة التدقيق الداخلي التي تساعد في إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها بما يتوافق مع معايير التدقيق.

ثانيا: معايير الأداء(سلسلة الألفين): تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس النوعية التي يمكن أن يقاس أداؤه بواسطتها وهي كالأتي:[1]

1. -2000- إدارة نشاط التدقيق الداخلي : يجب على مدير المدققين أن يسير أنشطة التدقيق الداخلي على نحو فعال بما يحقق قيمة عالية للمؤسسة.

2. -2100- طبيعة العمل: يشمل نشاط التدقيق الداخلي تقييم وتحسين إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة، من خلال وضع القيم والمحافظة عليها والإعلان عن الأهداف ومراقبة تحقيقها إضافة إلى التأكد من المساءلة والمحاسبة.

3. -2200- التخطيط للمهمة: ينبغي على المدققين الداخلين تطوير وتسجيل خطة لكل مهمة وتشمل النطاق، الأهداف، الوقت وتوزيع الموارد.

4. -2300- أداء المهمة: يعمل المدققون الداخليون على تحديد وتحليل وتقييم وتسجيل المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة.

5. -2400- توصيل النتائج: يجب على المدققين الداخليين أن يوصلوا نتائج المهمة.

6. -2500- مراقبة التقدم: ينبغي على مشرف المدققين أن يضع ويحافظ على نظام مراقبة سير النتائج التي يتم توصيلها للإدارة.

7. -2600- قرار قبول الإدارة للمخاطر: عندما يعتقد مدير التدقيق أن الإدارة تقبل مستوى من المخاطرة لا يعد مقبولا للمؤسسة، يكون عليه مناقشة ذلك مع الإدارة التنفيذية. وإذا لم يتم حل هذه المسائل ينبغي أن يرفع مسؤول المدققين والإدارة التنفيذية تقريرا بذلك إلى مجلس الإدارة.

[1]:أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد: الداخلي-الحكومي-الخاص-البيئي-المنشآت الصغيرة، مرجع سبق ذكره، ص36-41.

كما توجد مجموعة أخرى تعرف بمعايير التنفيذ أو سلسلة **nnnn.xn** وهي تتولى تطبيق معايير الصفات والأداء على أنواع محددة من الأنشطة كالكشف عن الغش والتدليس والرقابة على المؤسسات.

المطلب الثالث: أثر تطور المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي على حوكمة المؤسسات

بعد صدور معايير مهنة التدقيق الداخلي الدولية عام 2003 بدأ الفكر المحاسبي في التوجه نحو تغير الدور التقليدي لهذه الوظيفة بحيث أصبحت أنشطتها المستجدة ذات قيمة اقتصادية وفي ذات الوقت تضاف مهارات جديدة للمدقق الداخلي تؤدي إلى تحسين أدائه في مجالي التأكيد والاستشارة.

أكدت مجموعة الصفات (سلسلة الألف) على دور هذه المعايير في دعم حوكمة المؤسسات، أما بالنسبة للأداء (سلسة الألفين) فهي تساهم في دعمها من خلال ما تضمنته والمتمثلة في[1]:

- يشير المعيار **2060** إلى أنه يجب على رئيس المدققين أن يرفع تقاريره عن أهداف أنشطة التدقيق الداخلي وعن السلطات والمسؤوليات المتصلة بخطة العمل بشكل دوري إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا، كما ينبغي أن يشمل التقرير القضايا المتعلقة بالمخاطر الجوهرية والرقابة وحوكمة المؤسسات.
- وبالنسبة لمعيار **2100** فهو يشير فيما يخص " طبيعة العمل" إلى أن نشاط التدقيق الداخلي يتولى تقييم والمساهمة في تحسين حوكمة المؤسسات، إدارة المخاطر والرقابة.
- أما المعيار رقم **2130** يشير إلى أنه ينبغي أن يساهم نشاط التدقيق الداخلي في تقييم وتحسين عمليات حوكمة المؤسسات، وذلك من خلال:
  - التحقق من وضع الأهداف وتوصيلها لمجلس الإدارة والإدارة العليا ومراقبة عملية إنجازها؛
  - التحقق من المساءلة؛
  - التحقق من الحفاظ على القيم بالمؤسسة.

فالتدقيق الدولي لمبادئ الحوكمة والمتصلة بحماية حقوق المساهمين وبالمعاملة المتكافئة بينهم وبدور أصحاب المصالح وبالشفافية والإفصاح المالي وبمسؤوليات مجلس الإدارة، وذلك لتوفير قناعة مهنية مقبولة حول مدى توافر هذه القواعد الحاكمة للمؤسسة وتحديد نقاط الضعف في نظمها وهياكلها بفعل تدني عناصر كل مبدأ. كما يجب مراعاة ما يلي:

- **بالنسبة لخدمة التأكيد (2130.A1):** يجب على المدققين الداخليين فحص العمليات والبرامج للتحقق من اتساقها مع القيم التنظيمية.

[1]:أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحوكمي، مرجع سبق ذكره، ص 60-65.

- **بالنسبة لخدمة الاستشارة (2130.C1):** يجب أن تتوافق أهداف العملية الاستشارية مع الأهداف العامة للمؤسسة؛

ويهتم المعيار رقم **2210** بأهداف المهمة، فينص على أنها يجب أن تشمل المخاطر والرقابة وعمليات حوكمة المؤسسات المصاحبة للأنشطة محل الفحص، وذلك كما يلي:

أ. بالنسبة لخدمة التأكيد:(2210.A1-A2): ويتضمن ما يلي:

- عندما يتولى المدقق الداخلي التخطيط للعمل المراد القيام به، فإنه يتعين عليه تحديد وتقييم المخاطر المتصلة بالنشاط محل الفحص، كما ينبغي أن تعكس أهداف العمل نتائج تقييمها؛
- على المدقق الداخلي أن يأخذ بعين الاعتبار احتمال حدوث الأخطاء، المخالفات، عدم الإذعان والتعارضات الأخرى عند تطوير أهداف المهمة.

ب. بالنسبة لخدمة الاستشارة (2210.C1): وتضم ما يلي:

يجب أن تتناول أهداف المهمة الاستشارية المخاطر والرقابة وعمليات حوكمة المؤسسات ونطاق الاتفاق مع العميل.

أما فيما يتعلق بنشر النتائج وفق المهمة الاستشارية **(2440.C2)** يشير المعيار **2440** إلى أنه يمكن تحديد القضايا المتصلة بإدارة المخاطر والرقابة وحوكمة المؤسسات أثناء المهمة الاستشارية، وإذا كانت تلك القضايا تمثل أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة فإنه ينبغي توصيلها إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

المبحث الثالث: أهمية التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة المؤسسات

وضع على عاتق المدققين الداخليين الكثير من المسؤوليات لمواجهة التطورات في مفهوم الحوكمة وذلك بما يتوافق ومتطلبات الرقابة على كافة الأنشطة المنفذة وذلك باستخدام سياسات حديثة لقياس وتقييم المخاطر ومتابعة أنشطة الإفصاح من خلال القوائم المالية والإيضاحات المرفقة بها وبدرجة من الشفافية التي تسهل على المهتمين بوضع المؤسسة الحصول على فهم دقيق يمكنهم من اتخاذ قرارات الاستثمار.

المطلب الأول: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة المؤسسات

تحتاج حوكمة المؤسسات إلى آليات ووسائل لضمان التطبيق الجيد لها سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها، بالإضافة إلى الأنظمة والقوانين التي تنظم عملها. وفي هذا المجال أعط قانون سوكس أهمية كبيرة لوظيفة التدقيق الداخلي كأحد المتطلبات الرئيسية لتطبيق نظام حوكمة فعال وإعطائها استقلالية أكبر.

❖ **دور التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة المؤسسات:**

تساعد وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين عملية حوكمة المؤسسات من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية، على اعتبار أن هذه المهنة تعد نشاطا مستقلا عن الإدارة التنفيذية نتيجة تبعيتها إلى لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة.

وبما أن الحوكمة أصبحت من الركائز الأساسية التي يجب أن تقوم عليها المؤسسات، لذا أصدر المشرع الأمريكي عدد من القوانين التي ركزت واهتمت غالبيتها بهذا المفهوم، حيث قام في عام 2002 بتطوير قانون أسمته **Sarbanes-Oxley act** الذي يهدف إلى تحسين أنظمة التقارير المالية، وتم بموجبه إلزام المؤسسات المدرجة بالبورصة الأمريكية تطبيق جميع بنوده ووافق مجلس إدارة سوق نيويورك للأوراق المالية على تعديلات مقترحة لمعايير إدراجها وذلك بإصدار معيار**99**، حيث ركزت بشكل رئيسي على جعل لجان التدقيق الداخلي مسؤولة بشكل كامل على مراقبة المدقق الخارجي وإعطائها السلطة الكاملة في تحديد شروط أعمال التدقيق بالإضافة إلى التركيز على استقلاليته.[1]

وكجزء من تأثير الأزمات المالية العالمية طور المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين دور التدقيق الداخلي والوظائف التي يؤديها لغرض تقديم صورة جديدة للمهنة و بيان أثرها على تفعيل ودعم حوكمة المؤسسات، وذلك من خلال تطوير الميثاق الأخلاقي للوظيفة، كما وأصبحت بعد تطورها تخدم أطرافا يمارسون دورا هاما في دعمها وتحسينها وكذلك إضافة قيمة لهم عن طريق التأكد من رسم الأهداف الإستراتيجية بطريقة تحقق مصالحهم بأساليب شفافة، كما طور المعهد هذه المعايير في ضوء متطلبات

[1]: عمر إقبال توفيق المشهداني، تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها "إطار مقترح"، مجلة الأداء الجزائرية، العدد 2، 2012، ص 226.

الحوكمة حيث أصبحت تواكب المستجدات الاقتصادية. وفيها اتسع الدور التقليدي للتدقيق الداخلي الذي أصبح يركز على إضافة قيمة للمؤسسة وفحص مدى الالتزام بمبادئها.

كما أنه وفي أواخر سنة 2003 أقرت لجنة تبادل الأوراق المالية SEC لائحة بضوابط الحوكمة تضمنت طلبا بإجراء تدقيق داخلي للمؤسسات المدرجة في بورصة نيويورك وذلك لتحسين مستوى تطبيقها.

هذا ويلعب التدقيق الداخلي دورا أساسيا في حوكمة المؤسسات على مستويين، فالمستوى الأول يقوم على تخفيض عدم تماثل المعلومات عن طريق لجنة التدقيق، لأنها تعتبر همزة وصل بين المدققين الداخليين والخارجيين من جهة ومجلس الإدارة من جهة أخرى، وبالتالي بإمكان هذا الأخير الاطلاع على التقارير وإعلام المساهمين، أما المستوى الثاني فيرتكز على إدارة المخاطر وذلك من خلال التقرير الذي يصدر حول نظام الرقابة الداخلية، حيث من مهامه الأساسية تقييم هذا النظام وإعلام مجلس الإدارة بكل النقائص المتعلقة به وكذلك بكل المخاطر التي يمكن أن تؤثر على تحقيق الأهداف وذلك من خلال تعزيز الإفصاح والشفافية في المؤسسة وتصحيح الأخطاء.

فحسب تعريف معهد المدققين الداخليين الذي يعرف حوكمة المؤسسات على أنها مجموعة العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير الإشراف على إدارة المخاطر ومراقبتها والتأكيد على كفاءة الضوابط لإنجاز الأهداف من خلال وظيفة التدقيق الداخلي،[1]فهو يؤكد على أنه لهذه المهنة مساهمة جوهرية بالنسبة للمؤسسة، حيث يهدف لإضافة قيمة لها وتحسين عملياتها، فهو يأخذ في عين الاعتبار أنشطتها ككل حيث يختص بمهمة فحص وتقييم وتدقيق جميع مهامها.

حيث يفترض تعريف التدقيق الداخلي أن أدوات الرقابة لا تتواجد إلا لمساعدة المؤسسة على إدارة المخاطر وتحسين حوكمة المؤسسات، حيث يشتمل على الأنشطة التأكيدية من خلال طمأنة الإدارة العليا، مجلس الإدارة والمساهمين بأن المخاطر يتم التعامل معها بشكل مناسب، إضافة إلى ذلك يقدم الخدمات الاستشارية عن طريق تزويد الإدارة بالتوصيات والاقتراحات اللازمة من أجل اتخاذ القرارات المناسبة.

أخيرا فإن ما يؤكد مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة المؤسسات هو عمل المدقق الداخلي على تقييم عملية الحوكمة من خلال وضع توصيات واقتراحات من أجل تحسين عملياتها، وذلك عن طريق تحسين أخلاقيات العمل ، ضمان تسيير كفء لأدائها والتنسيق الفعال بين وظائفها، توصيل المعلومات عن المخاطر والرقابة الداخلية إلى المستويات المناسبة داخلها، وتزويد كل من مجلس الإدارة، المدققين الخارجيين ولجنة التدقيق بالمعلومات الضرورية واللازمة وتوفير علاقة متكاملة معهم، كما أن قيام المدقق

[1]: أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحوكمي، مرجع سبق ذكره، ص ص 55، 56.

الداخلي بعمليات الرقابة والفحص تحقق الالتزام بضمان أن كل أنشطة المؤسسة مسيطر عليها وأنها تتم بفعالية وبشفافية كافية، وهذا يعتبر شرطا مهما لتحسين تطبيق حوكمة المؤسسات[1].

المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر لتحسين حوكمة المؤسسات

أولا: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية لتحسين حوكمة المؤسسات

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي مهمة في أي مؤسسة وخاصة بعد التغيرات والتطورات الاقتصادية والمعلوماتية الهائلة، وكذا الانهيارات المالية التي مست كبرى الأنظمة الاقتصادية في العالم، حيث تعتبر جزءا مهما من نظام الرقابة الداخلية. فهي تعمل مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق من أجل إدارة المخاطر وضمان فعالية الرقابة الداخلية داخل المؤسسة وإضافة قيمة لها.

1. تعريف نظام الرقابة الداخلية:

من بين أهم التعاريف لنظام الرقابة الداخلية ما صدر عن المعاهد والمنظمات المتخصصة ما يلي:

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)الرقابة الداخلية على أنها" تشمل الخطة التنظيمية وكل ما يرتبط بها من وسائل وإجراءات تتبناها المؤسسة للمحافظة على الأصول، اختبار دقة الحسابات ودرجة الاعتماد عليها، تنمية كفاءة العمل، وتشجيع إتباع السياسات الإدارية الموضوعة".[2]

أما من قبل لجنة حماية المنظمات COSO المنبثقة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فهي: "العملية المتخذة من طرف مجلس الإدارة، المدراء والموظفين من أجل ضمان تحقيق أهداف المؤسسة المتمثلة في فعالية وكفاءة العمليات، الاعتماد على التقارير المالية والالتزام بتطبيق القوانين والتنظيمات". [3]

وعرفها المعيار الدولي لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة رقم **400**، الصادر عن الإتحاد 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، توضيح السلطات والمسؤوليات بالإضافة إلى الالتزام بسياسات حماية الأصول، منع الغش، اكتشاف الأخطاء والتحقق من دقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثقة في الوقت المناسب".[4]

[1]: نسيب رجم، طاباني رزيقة، حوكمة المؤسسات والتدقيق:علاقة الوكالة، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة20 أوت 1955، سكيكدة،11-12 أكتوبر، 2010، ص ص 14، 15.

[2]: إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص 58.

[3]:Mohamed Hamzaoui, audit: gestion des risques d'entreprise et contrôle interne: normes ISA 200, 315, 330 et 500,1er édition, Village mondial, paris, France, 2005, p, 80.

[4]:غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر – الناحية النظرية -، دار المسيرة، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2009، ص 207.

2. علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية:

ألزمت المعايير الدولية لممارسة المهنة وجود وظيفة تدقيق داخلية مستقلة تقوم على التحسين المستمر لنظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط الضعف فيه، وهذا من خلال المعيار رقم **2130-الرقابة-** والذي نص على أنه "يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في الحفاظ على ضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فعاليتها وكفايتها، والدفع لتحسينها المستمر".[1]

كما نص المعيار رقم **2130.A1**:" يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى ملائمة وفعالية الضوابط الرقابية في التعامل مع مخاطر المؤسسة والمتعلقة بالحوكمة، والعمليات وأنظمة المعلومات، وهذا من خلال محاولة تأكيد تحقيق الأهداف الإستراتيجية، مصداقية البيانات المالية والتشغيلية، الامتثال للقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات المسطرة".[2]

كما نص المعيار رقم **2130.C1**على أنه "يجب على المدقق الداخلي استعمال معرفته بالضوابط الرقابية المكتسبة من خلال انجازه للمهمات الاستشارية وذلك عند تقييم مسار الرقابة بالمؤسسة".

يمكن إظهار الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي فيما يخص الرقابة الداخلية كما يلي:

- تقديم تأكيدات حول مدى الالتزام بالرقابة الداخلية؛
- منح خدمات استشارية حول السياسات والإجراءات الرقابية المناسبة للمخاطر؛
- بيان درجة تأكيد مدى ملائمة نظام الرقابة الداخلية للمخاطر التي تواجهها المؤسسة.

وتقع مسؤولية وضع نظام الرقابة الداخلية على الإدارة حيث تعتمد على المدققين الداخليين في متابعة الأداء، حيث أشار المعيار رقم **2120** إلى أنه "يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في وضع آليات للرقابة عن طريق تقييم فعاليتها وتعزيز طرق التحسين المستمر"[3]، إلا أن تطوير أي نظام يرتكز على وضع الإجراءات الرقابية، تطبيقها، اختبار مدى الالتزام بها وأخيرا تقييمها.

فالمدقق الداخلي يقوم بتقييم بعدين لنظام الرقابة الداخلية وهما تصميم النظام وفعاليته، فالأول يوفر تأكيدا بأن أهداف التنظيم سوف يتم تحقيقها بتكلفة معقولة،أما الثاني هو الذي يحقق ما تم تصميمه من أجله.[4]

كما أن وجود نظام سليم للتدقيق الداخلي فهذا يعمل على دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية باستعمال أسلوب العينة واستخدام الكشوف والقوائم التي أعدها المدقق الداخلي، ومن هذا فإن من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد هو وجود قسم كوحدة تنظيمية داخل المؤسسة ألا وهو التدقيق الداخلي الذي

[1]:The institute of internal auditors, international standards for the professional practice of internal auditing "standards and guidance", USA, 2012, p, 12.
[2]: op cit, p,12.
[3]: أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 62.
[4]: عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الاسكندرية، مصر، 2006، ص ص 228، 229.

تنحصر مهمته في التأكد من تطبيق وإنجاز مهام هذا النظام وذلك من خلال التحقق من تطبيق كل الإجراءات واللوائح والسياسات التي وضعتها الإدارة، دقة البيانات المحاسبية والمالية و ضمان عدم وجود مختلف أوجه الاختلاس والغش.

3. دور التدقيق الداخلي في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

يمكن أن يقوم المدقق الداخلي بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال ثلاثة مراحل تتمثل في:[1]

أ. دراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية:

يجب على المدقق الداخلي أن يكون لديه المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية وأساليبه للتأكد من أن إجراءاته كافية تمكن من الاعتماد عليها في تخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت وإطار اختبارات التدقيق وذلك من خلال طلب استفسارات من أشخاص في مختلف المستويات داخل المؤسسة وكذلك الرجوع إلى المستندات التي تصف هذا النظام ومختلف الوظائف، عن طريق استخدام أساليب تقييم نظام الرقابة كالاستبيان، الملخص التذكيري، التقرير الوصفي....

ب. تحديد مخاطر الرقابة:

وفي هذه المرحلة يقوم المدقق الداخلي بتحديد نقاط قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية وذلك استنادا إلى المعايير والمبادئ والقوانين الواجبة التطبيق، وقد نص المعيار الدولي رقم **1220.A3** فيما يخص ذلك على أنه" يجب أن ينتبه المدقق الداخلي إلى المخـــــاطر الهامـــــة التي قد تؤثر على الأهداف أو العمليات أو الموارد الخاصة بالمؤسسة."

ج. إجراء اختبارات التدقيق والالتزام:

تهدف هذه الخطوة إلى التأكد من أن إجراءات الرقابة الداخلية تطبق كما هو محدد وذلك عن طريق مجموعة من الاختبارات التي يقوم بها المدقق الداخلي، والمتمثلة في المراجعة المستندية للعمليات، التحقق من أرصدة الحسابات، ملاحظة تصرفات العاملين أثناء عملية التنفيذ، ويجب على إدارة المؤسسة أن تحث الموظفين على الالتزام بهذه الإجراءات وتدريبهم وتحديد مسؤولياتهم بكل دقة.

4. العلاقة بين حوكمة المؤسسات والتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية:

يساعد التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة المؤسسات من خلال الرقابة الداخلية التي تعمل على تقييم الأداء من الجانب المالي والمحاسبي كما يضمن حماية أموال المؤسسة، الخطط الإدارية ودقة البيانات عن

[1]:غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص ص 214، 215.

طريق إدخال تحسينات على الأساليب التسييرية والرقابية المعتمدة بما يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين وأصحاب المصالح حول ما يخص حقوقهم ومصالحهم والذي يعد من بين مبادئ حوكمة المؤسسات.[1]

فحسب تعريف كادبوري للحوكمة على أنها النظام الذي من خلاله تدار وتراقب المؤسسة وبالتالي فالتدقيق الداخلي بتقديمه للخدمات الاستشارية عن مدى كفاءة وفعالية الأساليب الرقابية المطبقة إلى جانب خدمات التأكيد والفحص والتقييم يعتبر تأكيدا صريحا وموجها لخدمة المساهمين ومختلف أصحاب المصالح وهذا يساهم في تحسين تطبيق مبادئ وقواعد حوكمة المؤسسات.

[2] كما أدى بتطور مفهوم التدقيق الداخلي في ظل حوكمة المؤسسات إلى مواكبة أهمية نظام الرقابة الداخلية وتحسينه، إذ أصبح من الضروري أن يتضمن تقرير المدقق الداخلي بل والخارجي أيضا تقريرا مدمجا مع المالي حول فعالية إجراءات هذا النظام، مما يؤدي إلى استنتاج أن التدقيق بنوعيه مرتبط بالرقابة الداخلية بشكل تكاملي كما له دور كبير في تفعيلها بما يحقق أهداف حوكمة المؤسسات.

مما سبق نستطيع الوصول إلى أن وجود ارتباط بين الآليات الرقابية الداخلية للحوكمة فيما بينها تعمل على التفعيل الجيد لها وتعزيز التحكم في المؤسسة، مما يسمح بتجسيد رقابة الأطراف ذات المصلحة، والعمل على تغطية النقائص، وهوما تسعي إليه حوكمة المؤسسات من خلال العمل على التنسيق بين آلياتها.

ثانيا: دور التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر لتحسين حوكمة المؤسسات

إن معرفة المخاطر وتقويمها وإدارتها من العوامل الرئيسية في نجاح المؤسسة وتحقيقها لأهدافها وتجنيبها مخاطر بيئة العمل والتعثر والفشل المالي والإداري، لذلك فهي تلقى اهتماما متزايدا في أقطار العالم شتى المتقدمة منها والناشئة على حد سواء.

1. تعريف إدارة المخاطر:

قبل تعريف إدارة المخاطر نتطرق أولا لمفهوم الخطر وهو يعرف على أنه الظواهر والأحداث التي تؤثر سلبا على استمرارية المؤسسة[3]، أما إدارة المخاطر فقد عرفها معهد المدققين الداخليين على أنها"عملية

[1]: 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 ديسمبر 2010، ص 08.
[2]:سامح رفعت أبو حجر، إيمان أحمد محمد رويحه، دور المراجعة الداخلية كآلية لتقويم نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر، بحث مقدم إلى المؤتمر السنوي الخامس لقسم المحاسبة، جامعة القاهرة، مصر، 2013، ص 24.
[3]:مفتاح صالح، إدارة المخاطر في المصارف الإسلامية، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، يومي 20 و21 أكتوبر، 2009، ص 01.

تحديد، تقييم، إدارة، ومراقبة الأحداث أو الظروف وذلك بهدف تزويد الإدارة بتأكيد معقول فيما يتعلق بإنجاز وتحقيق الأهداف المخطط لها "[1].

كما وقد عرفها معهد إدارة المخاطر بأنها "الجزء الأساسي في الإدارة الإستراتيجية لأي مؤسسة، فهي الإجراءات التي تتبعها بشكل منظم لمواجهة الأخطار المتعلقة بأنشطتها بهدف تحقيق المزايا المستدامة من كل وظيفة". [2]

من مختلف التعاريف نستخلص أن أهدافها متمثلة في التخفيف من تأثيرات المخاطرة وتقليل التكلفة إلى الحد الأدنى، وهذا ما يؤكده Williams et Heins في تعريفه لها "تقليل الآثار السلبية للمخاطر إلى الحد الأدنى بأقل تكلفة ممكنة من خلال التعرف عليها وقياسها والسيطرة عليها".

2. أنواع المخاطر:[3]

تصنف المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة إلى نظامية وأخرى غير نظامية، ويعرف الصنف الأول بالمخاطر العامة التي تمس بالاستثمارات في السوق، وتنشأ عن بيئة المؤسسة، حيث تتعلق بنشاطها الاقتصادي و نظامها المالي و منها ما يلي:

- **التضخم والكساد:** و تؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للأصول الاستثمارية بسبب انخفاض قيمتها الشرائية؛
- **تغير أسعار الفائدة:** وتتمثل في التغيرات المحتملة لأسعار الفائدة سواء بالارتفاع أو الانخفاض، والتي تتأثر بها عملية اختيار الاستثمارات؛
- **أسعار الصرف:** وتنشأ نتيجة التقلبات والتغيرات العكسية المحتملة في أسعار صرف العملات؛
- **السياسية، المالية والاقتصادية:** وهي المرتبطة بالأوضاع السياسية، المالية، الاقتصادية والاجتماعية السائدة و التي تزاول المؤسسة نشاطها فيها.

أما المخاطر غير النظامية فتنشأ عن طبيعة ونوع الاستثمار تأتي نتيجة التعاملات الاستثمارية، وقد تؤثر على مستثمر معين أو غيره ومنها ما يلي:

- **التمويل:** وترتبط بنوعية التمويل، حيث أن زيادة نسبة الأموال المقترضة إلى الأموال المستثمرة تعني أن المؤسسة تتحمل مخاطر دفع تكلفة نقدية زيادة على التكاليف الأخرى؛
- **الائتمان:** وهي الناتجة عن التوسع في منح الائتمان التجاري، ويزداد بزيادة الدمم المالية للزبائن؛

[1] :The Institute Of Internal Auditors, International Standards For The Professional Practice Of Internal audit, Standards, 2010, p, 19.

[2]: مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي، 2012، ص 15.

[3]: نفس المرجع، ص ص 14، 15.

- **السيولة:** تتمثل في لجوء المؤسسة إلى تحويل عناصر الموجودات المتداولة إلى سيولة لتسديد التزامها اتجاه الغير؛
- **التشغيل:** الناجمة عن ارتفاع مصاريف التشغيل عن الحد المتوقع، ويؤثر هذا التغير على صافي الدخل؛
- **رأس المال أو عدم سداد الالتزام:** و تعني عدم القدرة على الوفاء بالالتزامات عندما تنخفض القيمة السوقية لأصول المؤسسة إلى مستوى أقل لهذه الالتزامات، وترتبط بهذه المخاطر جودة الأصول، مقدار الأرباح الموزعة والمحتجزة ومخاطر التشغيل والسيولة والخارجية.

3. خطوات تدقيق إدارة المخاطر:[1]

تقوم عملية تدقيق إدارة المخاطر على الخطوات التالية:

أ. تقييم أهداف وسياسة المخاطر: وتتمثل أساسا في فحص وتدقيق إدارة المخاطر التي تنتهجها المؤسسة وتحديد أهدافها ومن ثم تقييمها عن طريق مراجعة الموارد المالية والقدرة على مواجهة الخسائر المحتملة وفي حالة ما كانت هذه الأهداف بها عيوب يتم صياغة أخرى جديدة وعرضها على الإدارة للموافقة عليها، أما في حالة عدم وضوحها تقدم توصية للمؤسسة لإعادة صياغتها بشكل رسمي؛

ب. تحديد أو اكتشاف الأخطار أو تقييمها: بعد تقييم أهداف المؤسسة تأتي عملية تحديد طبيعة الأخطار التي تواجها ونوعها، وذلك عن طريق مراجعة إجراءات العمل والتأكد من مدى تطبيقها والخطر الممكن حدوثه في حالة التقصير في تنفيذها؛

ت. تقييم قرارات التعامل مع كل تعرض للخسارة: بعد تحديد نوع المخاطر وقياسها، يقوم المدقق الداخلي بدراسة البدائل الممكن استخدامها للتعامل معها وذلك بهدف تفادي حدوثها مستقبلا؛

ث.تقييم تنفيذ التقنيات المختارة: وتتمثل في تقييم القرارات الماضية حول كيفية التصدي للمخاطر والتحقق من أن القرار نفذ على أكمل وجه، وفي حالة عدم تطبيقها يجب بيان سبب ذلك؛

ج. التقرير والتوصية بإدخال تغييرات لتحسين برنامج إدارة المخاطر: تعطي عملية تدقيق إدارة المخاطر الطابع الرسمي في صورة تقرير مكتوب بوضح نتائج تقييم وتحليل المخاطر التي تواجه المؤسسة ويقدم توصيات واقتراحات بإجراء تعديلات لتحسين برنامج العملية، ويرسل هذا التقرير إلى الإدارة العليا وفي حالة الضرورة كذلك للمساهمين وأصحاب المصالح.

[1]:طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر (أفراد-إدارات-شركات-بنوك)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2007، ص 123-125.

4. دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر:

يلعب التدقيق الداخلي دورا محوريا في التعامل مع المخاطر حيث أشار معهد الدقيقين الداخليين (IIA) في المعيار **2110** "على المدير التنفيذي لدائرة التدقيق الداخلي القيام بوضع خطط للفحص تعتمد على درجة المخاطر المتوقعة فيما يخص الأنشطة وبالتالي اتساقها مع الأهداف العامة للمؤسسة"، حيث يجب عليه أن يطور فهمه وخبرته بخصوصها، وأن يقوم بعد ذلك بإعداد خطة تحتوي كيفية مواجهتها والتخفيف من أثارها.

حيث نص معيار الأداء **2100"** على أن نشاط التدقيق الداخلي ينبغي أن يساعد المؤسسة عن طريق التعرف على المخاطر وتقييم التعارضات الهامة لها والمساهمة في تحسين إدارتها وأداء النظم الرقابية" .

إذ لكل مؤسسة نظام رقابي داخلي يعمل على إدارة المخاطر بصورة منظمة، و وظيفة تدقيق داخلي مستقلة لمراقبة هذا النظام، وتزويد الإدارة ومجلسها بتوقعات المخاطرة، والتأكيد على كون أنظمة الرقابة تعمل على تحسين فاعليته في تنفيذ المسؤوليات الإشرافية.

وبالتالي فالتدقيق الداخلي يحتاج لدراسة وتحديد وتقييم المخاطر ليتم العمل بعد ذلك على محورين أساسيين الأول هو دعم الإدارة مباشرة عبر التقارير الأولية للجهات ذات العلاقة والثاني أخذ عوامل المخاطر في الاعتبار عبر وضع خطة التدقيق وتركيز وتكثيف الإجراءات حولها.

5. أثر إدارة المخاطر من طرف المدقق الداخلي على تحسين حوكمة المؤسسات

تعمل وظيفة التدقيق الداخلي على إضافة قيمة للمؤسسة والعمل على تحقيق أهدافها من خلال تدقيق إدارة المخاطر، والإفصاح عن مختلف الأنواع التي تواجهها بكل شفافية، وهذا ما يؤدي إلى طمأنة و زيادة ثقة المساهمين و أصحاب المصالح على أن المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومة وتدار بفعالية وكفاءة وأن الإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منتظم ومنهجي وهذا ما يساهم في تحسين حوكمة المؤسسات.[1]

كما توجد ضمن المعايير المهنية لمعهد المدققين الداخليين التي تعبر عن أهمية مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين ودعم الحوكمة من خلال تقييم نظام إدارة المخاطر، وهذا ما أكده المعيار رقم **2110** إلى "أنه ينبغي أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة عن طريق تحديد وتقييم التعرض الجوهري للمخاطر".

[1]: مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، مرجع سبق ذكره، ص 14.

فحسب تعريف معهد المدققين الداخليين للحوكمة على أنها "العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح"، وبذلك فهي تسعى إلى توفير الإشراف على إدارة المخاطر ومراقبتها و التأكيد على كفاءة الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على القيم الأخلاقية للمؤسسة.

وبالتالي فإن اهتمام التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر وتدقيقها إضافة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية يعزز من تحسينه للتطبيق السليم لحوكمة المؤسسات.

المطلب الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بالأطراف المساهمة في تطبيق حوكمة المؤسسات

تتم ممارسة حوكمة المؤسسات من خلال أطراف رئيسية تربطها علاقات تعاونية حيث تساهم في تحقيق الأهداف وهذا حسب ما جاءت به منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في تعريفها للحوكمة على أنها مجموعة من القواعد و العلاقات التعاقدية بين إدارة المؤسسة، مجلس الإدارة و جميع الأطراف ذات الصلة.

أولا: التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي لدعم حوكمة المؤسسات

إن الكثير من مجالات عمل المدقق الداخلي تدخل في دائرة اهتمام ومجال مهام المدقق الخارجي، لذلك فإن الوضع الأمثل هو التعاون والتكامل بينهما، لضمان التغطية الشاملة لأنشطة المؤسسة، وتجنب التكرار والازدواجية في العمل، وتخفيض التكاليف والوقت اللازمين لأداء وإنجاز مهامهما الرقابية بكفاءة وفاعلية.

1. تعريف التدقيق الخارجي:

هو عملية الفحص الإنتقادي لأنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والحسابات والدفاتر من طرف شخص مستقل، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة".[1]

أما porter فقد عرف التدقيق الخارجي بأنه "عملية الفحص الحيادي المستقل، والتي تتم وفقا لمتطلبات الأطراف الخارجية، والتي تنتهي إلى إبداء الرأي في التقارير، الأنظمة والقوائم المالية للمؤسسة عن طريق مدقق حيادي".[2]

2. مهام التدقيق الخارجي:

للتدقيق الداخلي مجموعة من المهام داخل المؤسسة، كما أن له دور مهم في إنجاح حوكمة المؤسسات لأنه يعمل على التقليل من الأخطاء أو القضاء على التعارض بين المساهمين والإدارة، كما أنه يسعى للقضاء على عدم تماثل المعلومات المحاسبية، فالمدقق الخارجي يضفي الثقة والمصداقية عليها وهذا بعد التأكد من صحتها مع إعداد تقرير يبين رأيه المحايد وتقديمه للمالكين وغيرهم من الأطراف المعنية.[3]

[1]: خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات -الناحية النظرية والعملية-، الطبعة الثانية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 2001، ص 13.
[2] :Brenda Porter, Jon Simon, David Hatherly, Principles of External Auditing, Ediins John Wiley and sons, Wallingford, Angleterre, 1997, P, 19.
[3]: بديسي فهيمة، مرجع سبق ذكره، ص 08.

3. أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي و الخارجي:

يتحدد دور التدقيق الداخلي من طرف الإدارة وتتباين وظائفه حسب متطلباتها، فالمدقق الداخلي يقوم بالتحقق من صحة البيانات المحاسبية ومدى الالتزام بتطبيق الإجراءات الموضوعة، بالإضافة إلى تدقيق الأنشطة للتحقق من انتظامها، وإعداد التقرير وتقديم التوصيات اللازمة للإدارة، أما المدقق الخارجي فيرتكز رأيه حول صحة القوائم المالية وعدالتها. والجدول التالي يوضح أوجه الاختلاف:

الجدول رقم 4: التمييز بين التدقيق الداخلي والخارجي

البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الهدف	**الهدف الرئيسي:** خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن نظام المعلومات المحاسبي كفء ويقدم معلومات سليمة ودقيقة لها، وكذلك فعالية نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي اكتشاف الأخطاء والانحرافات والعمل على الحد منها.	**الهدف الرئيسي:** خدمة طرف ثالث وهم المساهمون عن طريق إبداء الرأي في مدى شفافية ومصداقية تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتائج الأعمال والمركز المالي. **الهدف الثانوي:** اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية النهائية.
القائم بالتدقيق	شخص موظف داخل المؤسسة يعين من طرف الإدارة.	شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة يعين من طرف المساهمين.
الاستقلالية	في أكثر الحالات نجد تبعية قسم التدقيق الداخلي مباشرة للإدارة العليا مما يزيد من استقلاليته.	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.
المسؤولية	مسؤول أمام الإدارة العليا التي تستلم منه تقرير بنتائج الفحص والدراسة.	مسؤول أمام الملاك أو المساهمين ويقدم تقريره عن نتائج الفحص الذي يبدي فيه رأيه عن القوائم المالية إليهم.
نطاق العمل	يحدد من طرف الإدارة.	يحدد بمقتضى أمر التعيين والمعايير والقوانين المنظمة للمهنة.
توقيت الأداء	يتم الفحص على مدار السنة بصفة مستمرة.	غالبا ما يتم الفحص مرة واحدة في نهاية السنة المالية أو على فترات منقطعة أحيانا.

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات :الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 03 .

4. أوجه التشابه:

فالبرغم من وجود العديد من أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي إلا أن هذا لا يمنع من وجود تكامل وتعاون وثيق بينهما وذلك بحكم أن المدقق الداخلي موظف من داخل المؤسسة يقوم بفحص وتدقيق جميع العمليات مهما كانت طبيعتها بقصد منع حدوث الأخطاء وأوجه التلاعب أو الحد منها، لذا فهو

يعمل على مساعدة المدقق الخارجي في إعداد القوائم المالية من خلال وجود نظام محاسبي ملائم يعمل على توفير مختلف البيانات كذلك تجهيز الدفاتر والحسابات.

وعلى ذلك فكلاهما يعمل على دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وعلى فحص السجلات المحاسبية، وأيضا تحقيق عناصر وقيم الأصول والالتزامات وبنود حقوق الملكية. أي يعتمدان على فعالية نظام الرقابة الداخلية والتدقيق المالي والتشغيلي، مع استعمالهما تقريبا لنفس التقنيات في ممارسة مهامهما.

5. طبيعة التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي:

يقصد بالتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي التعاون والتنسيق بين كل من المدقق الداخلي و الخارجي أثناء تنفيذهما لمهامهما، بما يضمن التقليل من ازدواجية الجهود، وتوزيع العمل بطريقة تحقق أهداف التدقيق وبما يعود بالفائدة على المؤسسة".[1]

يعتبر عمل كل من المدقق الداخلي والخارجي فعالية تدقيقية حتى لو اختلف كل منهم في النطاق والأهداف، فإنه لا يوجد تعارض بين عملهما فالطبيعة التكاملية تعم بينهما لأن مصلحة المؤسسة تقتضي لتحقيقها هذا التعاون والتناسق، وعليه يمكن تحديد أهم مجالات هذا التكامل فيما يلي:

- إن اهتمام المدقق الداخلي بمراقبة تطبيق نظام الرقابة الداخلية والسعي إلى تطويره وتحسينه يساعد المدقق الخارجي على تعيين نطاق فحصه وتدقيقه وتقييمه وتأسيس نظام كفئ وفعال لتحقيق الأهداف؛
- استخدام المدقق الخارجي لعمل التدقيق الداخلي فيما يتعلق بإعداد وتقديم الجداول، تأكيدات قيم القوائم المالية الهامة، التحاليل والتوضيحات والأدلة التي يحتاجها في فحصه وخاصة في نهاية السنة مثل: التحقق من الأصول: الآلات، المعدات والتجهيزات وكذا أعمال الجرد المفاجئ؛
- وجود التدقيق الداخلي على مستوى المؤسسة يعطي نوعا من الثقة للمدقق الخارجي حول شفافية ومصداقية حساباتها ونتائج أعمالها، كما يساعده في تحديد طبيعة وحجم الإجراءات وتوقيت أدائها ومستوى الاختبارات واختيار العينة؛
- قيام المدققين الداخليين بمساعدة المدقق الخارجي بتنفيذ مراجعة تفصيلية لبعض بنود الميزانية وقائمة الدخل، كما قد يعهد إليهم أيضا بتحليل التغير في الحسابات.

6. انعكاسات التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على حوكمة المؤسسات:

للتدقيق الخارجي دور مهم في تحسين حوكمة المؤسسات وذلك لمساهمته من خلال تقريره في إبداء رأيه الفني المحايد حول ثقة ومصداقية القوائم المالية وعدالة المركز المالي ومدى كفاءة وفعالية هيكل

[1]: حمد شقير، العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، مجلة المدقق، العدد (41-42)، 2000، الأردن، ص 10.

الرقابة الداخلية، حيث يتم إعداده لكافة الأطراف ذوي المصلحة خاصة المساهمين والمستثمرين المتعاملين في سوق الأوراق المالية، كما أن التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي له انعكاس إيجابي على حوكمة المؤسسات وذلك من خلال منع ازدواجية العمل والحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات الصادرة عنهما، تقوية وظيفة الرقابة، كما يزيد من الثقة والمصداقية في التقارير والقوائم المالية التي يعتمد عليها المساهمون و أصحاب المصالح لاتخاذ قراراتهم و حماية مصالحهم وتوفير لهم مجموعة من المزايا سواء كانوا من داخل المؤسسة أو من خارجها وبالتالي دعم الحوكمة ومبادئها.[1]

حيث أن التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي يساهم في توفير معلومات حقيقية مفصلة للإدارة والتي تساعد في اتخاذ القرارات الفعالة في الوقت والمكان المناسبين، إضافة إلى زيادة الثقة في المعلومات التي تعبر عن الأداء الإداري والمالي للمؤسسة، كما يساهم أيضا في التأكيد على متانة نظام الرقابة الداخلية وتحويل نقاط الضعف إلى قوة مما يزيد من ثقة مختلف أصحاب المصالح بها.

كما أن كل من التدقيق الداخلي والخارجي يهدفان إلى الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الملاك والإدارة وأصحاب المصالح، والسعي إلى نشر القيم الأخلاقية وتقييم مدى الالتزام بها والحد من الانحراف الخلقي في المؤسسات، وهذا يعتبر من بين ركائز الحوكمة.

وبالتالي فهذا التكامل يساهم في تحسين ودعم التطبيق السليم لحوكمة المؤسسات.

ثانيا: العلاقة التعاونية بين التدقيق الداخلي، مجلس الإدارة، الإدارة ولجنة التدقيق لتحسين حوكمة المؤسسات

يتمثل دور التدقيق الداخلي في إنجاح مسار تطبيق حوكمة المؤسسات فهو الأسلوب الذي يتم من خلاله مراقبة الأداء، الأهداف والنتائج، مما يخدم أصحاب المصالح بكفاءة وفعالية. لذلك لابد من توافر علاقة تعاونية بين التدقيق الداخلي ومختلف الأطراف المساهمة في تطبيق الحوكمة وذلك بهدف دعم التطبيق الجيد لمبادئها.

1. العلاقة بين التدقيق الداخلي و مجلس الإدارة:

يعتبر مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة لأنه يحمي أموال المستثمرين من سوء الاستعمال وذلك من خلال صلاحياته القانونية واستقلالية أعضائه، كما يشارك في وضع استراتجيه المؤسسة ومهمة الرقابة وإشرافه الفعال على المديرين التنفيذيين وبالتالي يعظم من قيمتها[2]، لذا أصبح مجلس الإدارة يعتمد أكثر من أي وقت مضى على التدقيق الداخلي وذلك لما له من دور محوري في التحقق

[1]:حسين يرقي، عمر علي عبد الصمد، واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها، بطاقة مشاركة في الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسية:واقع، رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 07-08 ديسمبر 2010، ص ص 13،14.
[2]:نفس المرجع السابق، ص18.

والاستشارة، حيث يجب أن يشمل تقريره على المخاطر التي تم ملاحظتها ومواضع الرقابة وعمليات حوكمة المؤسسات وهذا ما أكدته قواعدها الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي التي نصت على أن ينبغي له الاتصال مع دائرة التدقيق الداخلي. وقد أشارت المعايير الدولية لممارسة المهنة إلى أنه يمكن للمدققين الداخليين تقديم العون لأعضائه في الوفاء بمسؤولياتهم بما يضمن التطبيق السليم لقواعد الحوكمة وذلك من خلال:

- مساعدة مجلس الإدارة في تقييم الحوكمة؛
- تقديم أفكار أفضل لتنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية وعملية إدارة المخاطر؛
- تنفيذ التدقيق السنوي بالعناية اللازمة وإعداد تقرير بالنتائج يرفع إلى لجنة التدقيق ؛
- مراعاة الإفصاح و الشفافية عند إعداد و تنفيذ خطة التدقيق السنوية[1].

2. العلاقة بين التدقيق الداخلي و الإدارة:

يخدم التدقيق الداخلي الإدارة العليا من خلال توفيره لمعلومات تفصيلية عن مختلف العمليات المفصح عنها والتي تتميز بالملائمة والمصداقية لحماية حقوق ومصالح الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، وطمأنتها على تطبيق القواعد واللوائح وبيان أية تجاوزات.

فالتدقيق الداخلي يقوم بترشيد الإدارة العليا عن طريق تقاريره التي يصدرها ويرسلها إليها، حيث تتضمن النتائج المتوصل إليها من خلال عملية التدقيق المتعلقة بالمصالح التي تم فحصها، والتوصيات وسبل معالجة النقائص والاختلالات الموجودة، كما تتضمن كل المخاطر المحتملة وكيفية تفاديها وبالتالي يساعد الإدارة العليا على تحديد وتغيير الإستراتيجيات والأهداف وآليات تطبيقها من أجل دعم الأداء وبالتالي تحسين الحوكمة.

3. العلاقة بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق:

تعتبر لجنة التدقيق أحد الآليات الأساسية لحوكمة المؤسسات، لما لها من دور رقابي وتقييمي هام في منع حدوث الأخطاء والتجاوزات نظرا لعلاقتها الوثيقة بالمدقق الداخلي والخارجي ومجلس الإدارة فهي من تضمن جودة التقارير المالية وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية والتقليل من الممارسات غير المشروعة بالمؤسسة.

ونظرا للدور الذي تلعبه وظيفة التدقيق الداخلي في منع التلاعب واكتشاف الأخطاء فقد حثت العديد من الهيئات على ضرورة قيام لجنة التدقيق لمتابعة خططها واختيار الجهة المناسبة للقيام بالفحص والعمل

[1]:سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، العدد رقم 1، المجلد رقم 45، جانفي 2008، ص32.

على معالجة التجاوزات. حيث يحتاج المدقق الداخلي إلى علاقة قوية معها لأن التوسع في التفاعل معها يعزز من جودة الحوكمة ويقوي البنية الأساسية للمؤسسة، كما يساعد لجنة التدقيق في فهم استخدام وتصميم نماذج الرقابة التي على أساسها يتم تكوين الرأي عن الفحص والتقييم وتقديم التوصيات إلى مجلس الإدارة، كما تساهم تقاريره في مساعدتها في تقييم وظيفة التدقيق الداخلي [1].

4. مساهمة العلاقة التعاونية بين التدقيق الداخلي، مجلس الإدارة، الإدارة ولجنة التدقيق في تحسين حوكمة المؤسسات

برزت أهمية علاقة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة والإدارة في حماية المؤسسة وأصحاب المصالح كنتيجة لأهم أسباب الانهيارات والإفلاسات في الولايات المتحدة الأمريكية، والمتمثلة أساسا في سيطرة المدير العام على كل الشؤون وعلى مجلس الإدارة وقصور أدائه الرقابي وضعف معايير التدقيق الداخلي وكذا عدم مصداقية المحللين الماليين، بالإضافة إلى التلاعب وتزوير الحسابات والقوائم المالية.

حيث يعتبر مجلس الإدارة و الإدارة العليا من الأطراف الأساسية للحوكمة والتي لها تأثير فعال على جودتها فهما المسؤولان على الإشراف عن العمليات التي تقوم بها المؤسسة بتقديم القيادة والتوجيه الاستراتيجي ومراقبة التسيير، مما تطلب وجود علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي و الإدارة ومجلسها، حيث أن المدقق الداخلي يزودهما بخدمات تأكيدية عن كل ما توصل إليه في أداء مهامه لجعلهما على دراية بكل ما يجري داخل المؤسسة، كما يقدم خدمات استشارية لمنحهما مختلف الاقتراحات لعلاج الاختلالات ومحاسبة المقصرين واتخاذ قرارات سليمة، كما يساعدهما في رسم السياسات العامة لإدارة المخاطر[2] وبالتالي تحسين التطبيق السليم للحوكمة.

حيث أن الاهتمام بحوكمة المؤسسات هو الأمر الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بلجان التدقيق، فقد ركزت إصلاحات الحوكمة على أدوار ومسؤوليات جميع المشاركين في عملية إعداد التقارير المالية من مدققين داخليين و خارجيين ، مجلس إدارة و لجان تدقيق وتتمثل مهمة هذه الأخيرة في مساندة الإدارة العليا للقيام بمهامها بكفاءة و تدعيم استقلالية المدقق الداخلي و حيادية المدقق الخارجي.

كما تسهر لجان التدقيق على تحسين الحوكمة وتقييم مستوياتها وتأكيد صحة وشفافية المعلومات المالية والمحاسبية وزيادة مصداقيتها.

[1]:طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات: قطاع عام خاص و مصارف (المفاهيم-التجارب- المتطلبات)، مرجع سبق ذكره، ص 164.
[2]:حسين يرقى، عمر علي عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 14، 15.

خلاصة الفصل

تطورت مهنة التدقيق الداخلي نتيجة لظهور مفهوم حوكمة المؤسسات وكأداة رقابية تضمن مواكبة المؤسسة للتطورات والتغيرات وخاصة الانهيارات والأزمات المالية التي مست الإقتصاد العالمي، فهو لم يعد مجرد تدقيق مالي ومحاسبي وإنما أصبح يشمل مختلف المجالات الإدارية والتشغيلية والسياسات واقتراح السبل المناسبة لتطويرها .

و قد ركز هذا الفصل على بيان مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة المؤسسات، وذلك من خلال التطرق للعلاقة التعاونية التي تربطه بمختلف الأطراف الفاعلة في تطبيقها من تدقيق خارجي، مجلس إدارة، إدارة عليا ولجنة التدقيق وما مدى تأثيروانعكاس هذه العلاقة على تحسين عمليات الحوكمة ودعم التطبيق السليم لها، كما أن وجود وظيفة التدقيق الداخلي يعد ركيزة أساسية وهامة للرفع من كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر بما يعظم من قيمة المؤسسة و يدعم الحوكمة، أما بالنسبة للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي فبعد أن كانت تتكون من خمسة أصبحت مكونة من مجموعتين والتي تتمثل في معايير الصفات والأداء، وجاءت معايير التنفيذ لتتولى تطبيق هذين الأخيرين على أنواع وحالات محددة، وتتمثل في خدمات تأكيدية و استشارية.

وبالتالي فإن ما يحقق التطبيق الفعال لحوكمة المؤسسات والمساهمة في تحسينها هو إنتاج معلومات محاسبية ذات جودة ومصداقية وشفافية مصدرها التدقيق الداخلي تمارس من قبل أطراف مختلفة تربطها مصالح بالمؤسسة، حيث تمكنهم من المحافظة على حقوقهم و حماية مصالحهم من التلاعب والضياع مما يولد الثقة في الإدارة و يدعم المركز التنافسي ويزيد من قيمتها.

دراسة حالة الشركة الإفريقية للزجاج لولاية جيجل

تمهيد

بغية تدعيم الجانب النظري من البحث ومن أجل الإلمام بموضوع الدراسة للإجابة على الإشكالية الأساسية، ونظرا لسعي المؤسسات الجزائرية إلى إرساء قواعد الحوكمة ومعرفة مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين التطبيق السليم لمبادئها وعملياتها، اقتضى الأمر القيام بدراسة ميدانية على مستوى الشركة الإفريقية للزجاج لولاية جيجل.

وقد تم الاعتماد على منهج "دراسة حالة" في هذه الدراسة الميدانية باعتبارها الأنسب، حيث تم التركيز على الشركة الإفريقية للزجاج وتسليط الضوء عليها، حيث تم إجراء مقابلات مع المدقق الداخلي والإطارات ومسؤولي المديريات لكونهم تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية ودرايتهم بموضوع الحوكمة والتدقيق الداخلي، لاعتبار المقابلة أداة لتوفير المعلومات اللازمة ومن ثم تحليلها لاستخلاص النتائج لتشخيص مدى التزام المؤسسة محل الدراسة بتطبيق قواعد الحوكمة والتعرف على وظيفة التدقيق الداخلي ودورها في تحسين تطبيقها.

وعليه فقد قسم هذا الفصل الذي يمثل الجانب التطبيقي للبحث إلى ثلاث مباحث، حيث تناول المبحث الأول منه تقديم الشركة محل الدراسة، أما المبحث الثاني فقد تم التعرض من خلاله إلى الواقع العملي للتدقيق الداخلي في الشركة، في حين تطرق المبحث الثالث لدور التدقيق الداخلي ومساهمته في تحسين حوكمة الشركة الإفريقية للزجاج.

المبحث الأول: تقديم الشركة الإفريقية للزجاج

لإجراء الدراسة الميدانية لمساهمة التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة المؤسسات قمنا باختيار الشركة الإفريقية للزجاج بولاية جيجل لتوفرها على وظيفة التدقيق الداخلي، الأمر الذي ساعد على دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والعلاقة التكاملية مع مدققها الخارجي وباقي الأطراف الفاعلة في تطبيق الحوكمة، وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى تقديم هذه الشركة من خلال إبراز مراحل نشأتها وتطوها، كذلك الأهمية التي تكتسبها اقتصاديا واجتماعيا والأهداف التي تسعى لتحقيقها، بالإضافة إلى إعطاء شرح مفصل عن هيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: التعريف بالشركة الإفريقية للزجاج

يكتسي قطاع صناعة الزجاج أهمية كبيرة في الإقتصاد الوطني كونه من الموارد الأساسية في عدة مشاريع تنموية، ومن أهم المؤسسات الناشطة في هذا القطاع نجد الشركة الإفريقية للزجاج لولاية جيجل التي تم على مستواها إجراء الجانب التطبيقي، وهي مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم أنشأت نتيجة لتقسيم مجمع الجزائر للتخصصات الكميائية بالجزائر العاصمة، (ACS ALGER) الذي يضم بدوره مجموعة شركات منها مجمع وهران للزجاج والمواد الكاشطة (GROUPE-ENAVA)، حيث تعتبر الشركة محل الدراسة أحد فروعه، وباعتبارها مؤسسة عمومية فتحسين التدقيق الداخلي لعمليات الحوكمة بها يساهم في زيادة الثقة في القطاع العام و الخاص، الرفع من أدائها وزيادة تنافسيتها بما يعمل على تشجيع الاستثمارات بها.

أولا: نبذة تاريخية:

الشركة الإفريقية للزجاج هي مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم، أنشأت سنة 1982 بمنطقة أولاد صالح بالطاهير ولاية جيجل برأس مال قدره 5000.000.00 دينار جزائري.

فهي تعد امتداد لوحدة الزجاج المسطح ثم مركب الزجاج قبل أن يتم إعطائها التسمية الحالية وذلك في إطار إعادة هيكلة المؤسسات الوطنية عام 1996 لتصبح منذ ذلك التاريخ تعرف بالشركة الإفريقية للزجاج (AFRICAVER) تتمتع بالاستقلالية والشخصية القانونية تضم مديريات ورئيس يديرها، وهي فرع من فروع مجمع المؤسسة الوطنية للزجاج و المواد الكاشطة بوهران (GROUPE-ENAVA)، تختص في إنتاج الزجاج الأمني والذي يشمل الأنواع التالية: زجاج البناء الشفاف، زجاج السيارات الأمامي والخلفي والجانبي، الزجاج المصفف والمقاوم والمصقع، إضافة إلى الزجاج المطبوع والمادة الأولية سيليكات الصوديوم لصناعة المنظفات، تبعد حوالي 17 كلم عن مقر ولاية جيجل، وتقدر مساحتها الإجمالية 17 هكتار ومنها 9 هكتار مغطاة، يعمل بها 208 عامل كما يوضحه الجدول أدناه:

الجدول رقم 5: توزيع العمال للشركة الإفريقية للزجاج لسنة 2017

الفئات المهنية	العدد
إطارات	05
عمال مؤهلين	22
عمال التنفيذ	181
المجموع	208

المصدر: مديرية الموارد البشرية للشركة الإفريقية للزجاج.

ثانيا: مراحل تطورها:[1]

مر التطور التاريخي للشركة بثلاثة مراحل هي كالآتي:

1. مرحلة النشأة 1982-1987:

في إطار دراسة قام بها مكتب انجليزي مختص (PELKINGTON) في عقد السبعينات و بناء على استنتاجه، تم إبرام عقد انجاز بين الشركة الوطنية للصناعات الكيميائية (SNIC) والشركة الفرنسية (TECHNIP) سنة 1982 وذلك لإنجاز وحدة الزجاج الأمني بطاقة 20000 طن/سنويا من زجاج البناء الشفاف و44000 وحدة من زجاج السيارات الأمامي، وتم إنجاز مشروع الزجاج المسطح بين سنتي 1982 و 1986 وقد عرف بعض التأخر لأسباب تقنية ومالية وانطلق عمليا في الإنتاج في 01 أوت 1987، وخلال مدة الإنجاز تواكبت ثلاث مؤسسات وطنية على متابعة الأشغال وهي :

- شركة SNIC: 1982-1984 (انجاز)؛
- شركة EDIC: 1984-1986 (متابعة الأشغال)؛
- شركة ENAVA: استلمت المشروع في ماي 1986 للإستغلال.

2. مرحلة التوسع 1987-1996:

بعد انطلاق وحدة الزجاج المسطح في النشاط و وفقا لسياسة تنمية وتطوير معتمدة آنذاك تم تسطير برنامج توسيع الوحدة إلى وحدات جديدة تشمل انجاز مشاريع أخرى لصناعة أنواع متعددة من الزجاج بمختلف الاستعمالات، وتمثلت في إنجاز ما يلي:

1.2 وحدة جديدة للزجاج الأمني: انطلقت في الإنتاج سنة 1992 وأنجزت من طرف شركة فلندية تدعى TAMGLASS، وأهم أنواع منتجاتها زجاج سيارات أمامي، جانبي وخلفي وكذا زجاج مصفف (Feuilléte) ومقاوم (Trempe) إضافة إلى الزجاج المصقع (Blinde).

[1]:وثائق داخلية للشركة الإفريقية للزجاج لولاية جيجل.

وبالنسبة للطاقة الإنتاجية فزجاج السيارات (أمامي، جانبي وخلفي) تقدر 200000 وحدة سنويا، وزجاج مصفف فهي 80000 وحدة سنويا.

2.2 وحدة جديدة للزجاج السائل: تضم ثلاث خطوط لإنتاج الزجاج المطبوع، الآجر الزجاجي والأكواب، حيث أنجزت هذه الوحدة من طرف شركة BASSE SAMBRE البلجيكية، وانطلق خط إنتاج الزجاج المطبوع سنة 1994 في حين انطلق مشروع الأجر الزجاجي في نهاية نفس السنة ليتوقف هذا الخط عن الإنتاج سنة 1996 لأسباب تجارية مرتبطة بعدم استيعاب السوق للكمية المعروضة وتكلفة الإنتاج الكبيرة، أما الخط الثالث فلم ينطلق لنفس الأسباب رغم توفر التجهيزات واكتمال المشروع ولمواجهة إشكالية استغلال هذان الخطان لجأت الشركة إلى تحويل الأفران لإنتاج مادة سيليكات الصوديوم التي تستعمل عادة كمادة أولية لصناعة المنظفات. وقدرت الطاقة الإنتاجية:

- الزجاج المطبوع 15000 طن/سنويا؛
- سيليكات الصوديوم 12000 طن/سنويا.

3.2 وحدة الإنتاج ومعالجة المواد الأولية: إضافة إلى الورشة تم انجاز وحدة جديدة لمعالجة المواد الأولية مثل: رمل السيليس، الدولومي....إلخ، من طرف شركة BASSAMBR والتي انطلقت سنة 1994، حيث يعتبر نشاطها أهم ورشة مدعمة للمادة الأولية سيليكات الصوديوم لوحدة الزجاج السائل .

إضافة إلى هذه المشاريع التي أنجزت وانطلقت في الإنتاج، هناك أخرى توقفت وتغيرت لأسباب مالية مرتبطة بالظروف الاقتصادية العامة، وهي:

أ. مشروع تجديد فرن الزجاج المسطح:

لكون أفران الزجاج المسطح تشتغل بدورات حياة محددة عادة بين خمسة وتسع سنوات فقد توقفت عن الإنتاج في فيفري 1994بعد سبع سنوات تقريبا من النشاط نظرا لعدم توفر غلاف مالي لتجديدها حينها ونظرا للتطور التكنولوجي الحاصل في مجال صناعة الزجاج تم التخلي نهائيا عن عملية تجديدها أملا في الحصول على شراكة تمكن المؤسسة من إنجاز مشروع زجاج الفلوت (FLOAT) الأكثر ملائمة تكنولوجيا.

ب. مشروع الزجاج المقعر H28:

رغم اكتمال إنجاز خط هذا المشروع التابع لوحدة الزجاج السائل ووجود كل التجهيزات إلا أن عملية انطلاقه تغيرت لأسباب مرتبطة أساسا بالنجاعة باعتبار قدرة إنتاجه تفوق طاقة استيعاب السوق

المحلي إضافة إلى وجود منافسة شديدة في هذا المجال مما تجعل عملية تسويق منتجاته في غاية الصعوبة بسبب النوعية وسعر التكلفة.

ج. مشروع الزجاج الحراري (BOROSILICATE):

كان هذا المشروع موجه لإنتاج الأواني المنزلية، مصابيح السيارات والزجاج المضغوط، حيث وصلت نسبة إنجازه إلى حدود 80 % وبالرغم من توفر التجهيزات والآلات بالمصنع فلم ينطلق نتيجة أسباب مالية وتجارية.

3. مرحلة الاستقلال:

أخذت الشركة الإفريقية للزجاج استقلاليتها عن الشركة الأم بالجزائر في جانفي 1997، حيث أصبحت لديها ذمة مالية وشخصية معنوية تقوم على تحسين وتطوير منتجاتها، والعمل على تصديرها وإدخالها سوق المنافسة الدولية مع توسيع شبكة التوزيع.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف الشركة الإفريقية للزجاج

تسعى الشركة الإفريقية للزجاج إلى الحفاظ على استمراريتها ومكانتها والرفع من إنتاجيتها وتطبيق وظائف الإدارة المتمثلة في التخطيط، التنظيم، التوجيه والرقابة وتطوير نمو الاقتصاد الوطني بصفة خاصة.

أولا: أهمية الشركة الإفريقية للزجاج:

تلعب صناعة الزجاج الدور الفعال في تطور اقتصاديات الدول بسبب الاستعمالات المتعددة لهذه المادة التي تدخل في عدة نشاطات صناعية وتجارية كقطاع البناء، إنتاج زجاج السيارات، الصناعات الكهرومنزلية وتبرز أهمية الشركة بصفة عامة وصناعة الزجاج بصفة خاصة. إضافة إلى دورها الاجتماعي والاقتصادي الهام لما له من أثر فعال في بعض النشاطات التجارية، إذ تعتبر مجالا خصبا للتشغيل خاصة في القطاع الجغرافي، كما لها أهمية كبيرة في المجال الصناعي باعتبار أن مادة الزجاج بمختلف أنواعه تعتبر كمادة أولية مكملة لبعض الصناعات الأخرى.

وتبرز تشكيلة منتجاتها أهمية الشركة في المجال الاقتصادي الوطني باعتبارها الممون الرئيسي لعدة مؤسسات أخرى ذات أهمية بالغة مثل:الشركة الوطنية للسيارات الصناعية (رويبة)، المؤسسة الوطنية لعتاد الأشغال العمومية (قسنطينة)، شركات التنظيف (هنكل).

ثانيا: أهداف الشركة الإفريقية للزجاج:

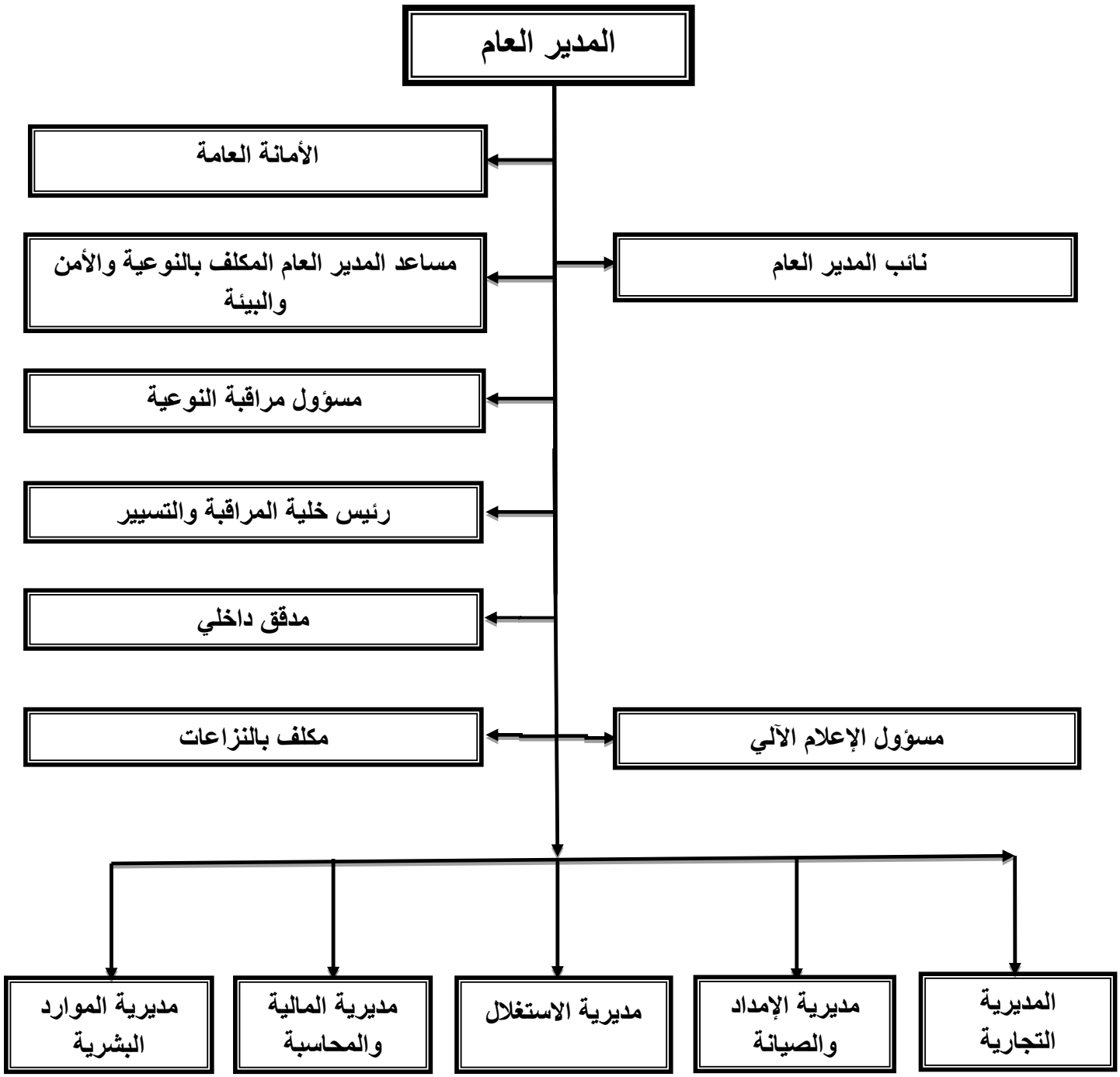
فهي تهدف إلى تحقيق ما يلي :

- تنمية صناعة الزجاج في الجزائر من خلال تطوير وتحسين منتجاتها؛
- تلبية حاجيات وطلبات الاقتصاد الوطني من مواد الزجاج في قطاع البناء، قطاع صناعة وتركيب السيارات والصناعة الكهرومنزلية؛
- مواكبة التطور التكنولوجي والمساهمة في ترقية السوق الوطني؛
- العمل على تصدير المنتوجات وإدخالها في منافسة السوق الدولية؛
- تحسين رأس مال الشركة؛
- وضع سياسة تجارية فعالة للدخول إلى السوق الوطني والدولي على حد سواء؛
- دعم منتوج الزجاج وفتح ورشات في مختلف أنحاء الوطن.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للشركة الإفريقية للزجاج

يعتبر الهيكل التنظيمي للشركة الإفريقية للزجاج البناء الذي يبين مختلف المستويات الإدارية والوحدات التنظيمية الرئيسية والفرعية والوظائف بها، حيث يتكون من خمس مديريات رئيسية كما يبينه الشكل التالي:

الشكل رقم 07: الهيكل التنظيمي للشركة الإفريقية للزجاج AFRICAVER



المصدر: وثائق داخلية للشركة.

❖ **دراسة الهيكل التنظيمي للشركة:** وينقسم إلى خمس مديريات على النحو التالي:

أولا: المدير العام: هو الذي يشرف على جميع مصالح المؤسسة ويترأسها في المجالس الإدارية، كما يقوم بوضع الأهداف والسياسات التي تسعى لتحقيقها مستقبلا، وتتجلى مهامه فيما يلي:

- إبرام الصفقات مع الموردين المحليين والأجانب؛
- تمثيل المؤسسة في المحافل والمناسبات الدولية؛
- إصدار القرارات والأوامر الضرورية التي تخدم مصالح المؤسسة؛
- إمضاء جميع الوثائق الخاصة بالمؤسسة؛
- تطبيق إستراتيجية المؤسسة وسياستها.

1. **الأمانة العامة:** هي المسؤولة عن ضمان خدمات الإدارة، وتتولى المهام التالية:

- استقبال البريد الخاص بالمديرية العامة وتحرير المراسلات؛
- ترتيب الوثائق في خزائن الأرشيف؛
- استقبال وتحويل المكالمات الهاتفية الخاصة بالمدير العام.

2. **نائب المدير العام:**هو المسؤول عن تسيير شؤون المؤسسة بالتنسيق مع المدير العام، حيث يقوم بالمهام التالية:

- إمضاء الوثائق الخاصة بالموظفين؛
- العمل بالتنسيق مع جميع المديريات؛
- السهر على ضمان الانضباط العام داخل المؤسسة.

3. **مساعد المدير العام مكلف بالبيئة والأمن والجودة** : يهتم بالدراسات المتعلقة بالمنتوج والنمو، وتتمثل مهامه في:

- تطبيق سياسة الجودة بالمؤسسة؛
- تسهيل عمل مختلف الأقسام من خلال تقديم المعلومات التقنية الخاصة ببرنامج تأهيل المؤسسة للحصول على شهادة ISO؛
- الالتزام بمقاييس المطابقة الدولية لمنتوجات الزجاج الأمني المتمثلة في معيار R43؛
- إعداد الدراسات والوضعيات المتعلقة بالتخطيط لمشاريع جديدة؛
- كما يشرف على المكاتب التالية: البحث والتطوير، التخطيط والمشاريع، الأمن الصناعي والمقاييس والدراسات التقنية.

4. **مسؤول إدارة الجودة:** هو المسؤول عن تطبيق نظام الجودة والنوعية، يتولى المهام التالية:

- إيجاد الوسائل لضمان المراقبة التقنية للجودة؛

- التعريف بالمشاكل المتعلقة بالإنتاج وطرق نظام الجودة؛
- برمجة وتوجيه ومراقبة كل الأعمال المتعلقة بالجودة والتجديد الدوري لها.

5. رئيس خلية المراقبة والتسيير: يشارك ويساعد في السير الحسن لمختلف الأعمال داخل المؤسسة، ويتولى المهام التالية:

- مساعدة مسؤولي الوحدات في طرق التسيير والتنظيم؛
- الحضور مع المدير العام في مختلف اللقاءات الدورية بين المديريات؛
- القيام بعمليات المراقبة دوريا أو بطلب من الإدارة العامة؛
- انجاز تقارير النشاطات اليومية، الشهرية، الثلاثية، والسنوية وتحضير مخططات المالية؛
- تسطير السياسة العامة للمؤسسة مع المدير العام.

6. مدقق داخلي: هو المسؤول عن تعليمات التسيير ومدى تطبيقها باستمرار، من خلال قيامه بالمهام التالية:

- مراقبة تطبيق طرق وقواعد التسيير؛
- تقديم تقرير للمسؤول المعني عن كل الأخطاء والتجاوزات الموجودة؛
- إنشاء برامج التدقيق لنظام الرقابة الداخلية؛
- إنشاء برنامج التدقيق لنطام إدارة المخاطر؛
- تنفيذ كل التحقيقات المطلوبة من طرف المدير العام.

7. المكلف بالمنازعات: يحرص على تسيير ملفات المنازعات، حيث يتولى المهام التالية :

- تحويل الملفات إلى المحامي المستشار للمؤسسة؛
- متابعة مختلف القضايا الخاصة بالمنازعات، تكوين الملفات الخاصة بذلك وتحرير عريضة من أجل الدفاع عن المؤسسة؛
- تمثيل المؤسسة أمام مختلف الجهات الإدارية؛
- تكوين ملفات خاصة بالديون الواجب استرجاعها مثل : إرسال إعذارات.

8. المسؤول التجاري: وهو يعمل تحت الإشراف المباشر للمديرية العامة بحيث يضع مخططات البيع والتسويق والإستراتيجية الخاصة بهما وذلك بالتنسيق مع باقي المديريات، كما يمثل المؤسسة مع باقي المتعاملين التجاريين والزبائن، ويتفاوض معهم بخصوص الاتفاقيات التجارية ويحرص على تنفيذها من خلال مجموعة من الأعوان الذين يشرف عليهم.

9. مسؤول التسويق: يقوم بإعداد المخططات التسويقية بحيث يقوم بدراسة السوق، المنافسة، الأسعار، الجودة وطرق التوزيع حيث يقوم برفع تقارير عن ذلك إلى المديرية العامة، كما يحضر مختلف التظاهرات التجارية والمعارض والملتقيات وذلك من أجل التعريف بمنتجات المؤسسة وكسب زبائن جدد.

ثانيا: مديرية الإمداد و الصيانة: تضم هذه المديرية قسمين هما:

1. القسم الأول: يقوم بشراء المواد الأولية وقطع الغيار الصناعية من السوق المحلية أو الدولية وضمان الخدمات المرتبطة بها كالتأمين والجمركة والنقل.

2. القسم الثاني: وينقسم إلى فرعين هما : فرع الصيانة الميكانيكية والكهربائية وهما المسؤولان عن إصلاح الأعطاب المختلفة في المصنع زيادة على ذلك الصيانة العادية للتجهيزات والعتاد، إضافة إلى تسيير مخزونات قطع الغيار والمواد الأولية المختلفة وكذا المنتوجات الجاهزة.

ثالثا:مديرية المالية والمحاسبة: تهتم بمتابعة نشاط المحاسبين، الميزانية المالية ومراقبة التسيير وتتمثل مهامها فيما يلي:

- التطبيق السليم للسياسات المالية للمؤسسة؛
- الإشراف على عمليات المحاسبة وإعداد التقارير الشهرية وتحليلها؛
- تسيير مختلف مداخيل الشركة وتكاليف الإنتاج؛
- تشرف على مصلحة المالية والمحاسبة ومصلحة المحاسبة التحليلية.

رابعا: مديرية الاستغلال: تنقسم هذه المديرية إلى وحدات رئيسية كما يلي:

- وحدة الزجاج السائل؛
- وحدة الزجاج الأمني؛
- وحدة معالجة وإنتاج المواد الأولية.

خامسا:مديرية الموارد البشرية: تهتم بإنجاز سياسة المؤسسة والمتعلقة بشؤون الموظفين والعمال، وتتمثل مهمتها الأساسية فيما يلي:

- الإشراف على تطبيق سياسة المؤسسة الخاصة بالموارد البشرية والمتمثلة في التوظيف، التكوين، الأجور وتسيير المستخدمين؛
- تمثيل المؤسسة مع المتعاملين التجاريين والزبائن؛
- الإشراف على المصالح التالية: مصلحة الموارد البشرية والتي يندرج تحتها مكتب التكوين والتوظيف، الإدارة والمستخدمين، الإعلام والاتصال، صيانة الموقع ومكتب الأجور والخدمات الاجتماعية إضافة إلى مصلحة التسويق، تسيير المخزون وكذا المبيعات.

المبحث الثاني: الواقع العملي للتدقيق الداخلي في الشركة الإفريقية للزجاج

تتضمن أعمال التدقيق الداخلي بالشركة الإفريقية للزجاج كل من تخطيط لعملية التدقيق الداخلي، وفحص وتقييم المعلومات والتقرير عن النتائج ومتابعة التوصيات، وعند التخطيط للعملية يهتم المدقق الداخلي بوضع الأهداف ونطاق العمل والحصول على معلومات كافية لتكوين خلفية عن الأنشطة التى يتم فحصها، وكتابة برنامج التدقيق السنوي، وهذا ما سيتم التطرق إليه بالتفصيل في هذا المبحث.

المطلب الأول: قسم التدقيق الداخلي في الشركة الإفريقية للزجاج

من بين اللوائح والقوانين المنظمة لعمل الشركة الإفريقية للزجاج، وجود لائحة تحدد مهام، سلطات وصلاحيات المدقق الداخلي والتي وضعتها مصلحة الموارد البشرية والرئيس المدير العام، كما وتتضمن صفات الشخص الذي يكون مؤهلا لشغل المنصب والتي تتمثل في ليسانس في الاقتصاد وله علاقة ومعرفة في المحاسبة، وخمس سنوات خبرة في القطاع والقيام بتكوين من ستة إلى اثني عشر شهرا وكذا لديه الخبرة في الإعلام الآلي وامتلاكه القدرة على التحليل ومعالجة البيانات.

يتكون قسم التدقيق الداخلي للشركة من شخص وحيد وهو المدقق الداخلي له ستة سنوات خبرة ومتحصل على شهادة ماجيستر في العلوم الاقتصادية والتجارية، حيث يقوم بتدقيق كل وظائف المؤسسة من خلال عمليات الفحص ومراقبة التسيير لإجراءات العمل التي تتوافق مع القوانين واللوائح السارية العمل بها، ثم رفع تقريرا إلى رئيس مجلس الإدارة.

أولا: أهمية التدقيق الداخلي بالشركة:

أعطى المساهم في الشركة الإفريقية للزجاج أهمية كبيرة لوظيفة التدقيق الداخلي، فألزمها منذ أخد استقلاليتها سنة 1997 بإنشائها، حيث جعلها تابعة للإدارة العليا وذلك بهدف دعم استقلاليتها، ويجب أن يكون مجلس الإدارة على علم بجميع مهام المدقق الداخلي مع إجباره على رفع تقاريره إليه وذلك من أجل أخذ الإجراءات اللازمة والمتعلقة بجميع الوظائف بهدف تقييمها والرفع من أدائها، وتتمثل مسؤولية الإدارة العليا في وضع وتطبيق نظام رقابة داخلية فعال، وتجلت مسؤولية التدقيق الداخلي في التأكد من أن هذا النظام مطبق بكفاية وفعالية. كما ركزت نشاطاته على الاستجابة لطلبات أصحاب المصلحة بها من خلال تمكينهم من التأكد أن التقارير التي تصدرها الشركة دقيقة وصحيحة بشأن أعمالها والمخاطر التى تواجهها ونتائج عملياتها حيث يعمل المدقق الداخلي على تنبيه الإدارة لأية مخاطر قائمة أو مستقبلية تهددها وتقديم توصيات وحلول لتفادي وقوعها.

ويقوم المساهم بإرسال أوامر وتوجيهات إلى الشركة عن طريق مجمع وهران للزجاج والمواد الكاشطة كل ثلاثي وأحيانا بصفة غير منتظمة وأغلبيتها حول وظيفة التدقيق الداخلي مع إجبارها على رفع تقارير تثبت تطبيقها لما جاء فيها.

وتعتمد الشركة الإفريقية للزجاج بصفة رئيسية على وظيفة التدقيق الداخلي كوسيلة مستقلة للرقابة على أداء جميع الأطراف الفاعلة بالمؤسسة من خلال جعلها تابعة للإدارة وتحت المسؤولية المباشرة للرئيس المدير العام مما يعزز من استقلاليته في أداء مهامه وهذا ما يؤكد التطبيق السليم لقواعد الحوكمة ومن ثم تحسينها.

ثانيا: مهام المدقق الداخلي بالشركة

من أجل التعرف على أهم المهام التي يقوم بها المدقق الداخلي للشركة الإفريقية للزجاج تم إجراء مقابلة معه وذلك من خلال طرح عليه سؤال ماهي أهم المهام التي تقوم بها؟
وتبين عن طريق الإجابات المقدمة أن أهم وظائفه تتمثل فيما يلي:

1. يقوم بإعداد البرنامج السنوي للتدقيق الداخلي، وذلك بأمر من الرئيس المدير العام، مع الأخذ في عين الاعتبار مايلي:
   أ. النقائص التي سجلها في التقارير التي أعدها في السنوات السابقة؛
   ب. المشاكل المسجلة في السنة السابقة، والتي لم تكن مبرمجة في تقارير المدقق الداخلي؛
   ج. توجيهات الرئيس المدير العام؛
   د. كما يجب أن يشمل برنامج التدقيق الداخلي أكبر قدر ممكن من الوظائف التي يجب فحصها لهذه السنة خاصة الوظائف الأساسية (الشراء، الموارد البشرية، المحاسبة والمالية وغيرها).
2. الحرص على ضمان التسيير الأمثل للأنظمة المعمول بها؛
3. تحديد الثغرات والكشف عن نقاط الضعف مع اقتراح التوصيات المناسبة واللازمة؛
4. مراقبة تنفيذ قواعد التسيير وإجراءات العمل الواجبة التطبيق؛
5. العمل على ضمان احترام الأحكام التنظيمية والتأكد من مطابقتها للقوانين واللوائح السارية؛
6. يسعى إلى ضمان فعالية إجراءات التدقيق، وتوفير الموثوقية في المعلومات الناتجة عنه؛
7. إرسال تقرير إلى المسؤول عن أي فشل أو اختلالات وجدت أثناء قيامه بعملية التدقيق، كذلك الاتصال المباشر وباستمرار مع الرئيس المدير العام في شكل اجتماعات شخصية؛
8. إجراء تحقيقات عن كل عمليات أنشطة المؤسسة وحضور اجتماعات مديري الوظائف الرئيسية؛

9. إعداد وتنفيذ برنامج التدقيق لنظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر للمؤسسة ولمختلف هياكلها؛
10. تقديم التوصيات التي تعمل على تحسين نظام الرقابة الداخلية، ومتابعة مدى احترام مختلف المديريات للتوجيهات والتعليمات التي توصل إليها من خلال قيامه بعملية التدقيق؛
11. إجراء رقابة فجائية على خزينة المؤسسة والتأكد من مدى مطابقتها للتسجيلات المحاسبية؛
12. المشاركة والإشراف على تحضير الإجراءات المتعلقة بجميع وظائف المؤسسة.

مع العلم أن المدقق الداخلي يملك حرية الاطلاع الكاملة وغير المقيدة على جميع العمليات والوثائق، كما يقوم بتحديد الأهداف السنوية لدائرة التدقيق الداخلي بناءا على خطط وسياسات الشركة.

المطلب الثاني: منهجية عملية التدقيق الداخلي للشركة الإفريقية للزجاج ومدى التزام المدقق الداخلي بالمعايير الدولية لممارسة الوظيفة الصادرة عن معهد المدققين الأمريكي (IIA)

إن وظيفة التدقيق الداخلي تمس جميع مجالات التسيير في المؤسسة، وتعتبر بمثابة المرجع الإرشادي في خدمة الإدارة، وذلك بما تقدمه من نصائح وتوصيات لصالحها حيث تساعدها على القيام بمهامها وضمان سلامة العمليات المختلفة، حيث تتضمن تخطيط كفئ ومناسب من طرف المدقق الداخلي للشركة الإفريقية للزجاج يتوافق مع أهدافها. وفي هذا المطلب تم التطرق إلى منهجية عمله ومدى التزامه بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي.

أولا: منهجية عملية التدقيق الداخلي للشركة الإفريقية للزجاج

يتم إعداد برنامج سنوي شامل لجميع عمليات التدقيق، فيتم تحديد أهم الوظائف التي سوف يتم فحصها، والتواريخ التي يجب أن تنفذ فيها، كما توجد هناك مهام استثنائية يتم تنفيذها تحت طلب الرئيس المدير العام في حالة اكتشاف بعض الأخطاء أو وجود اختلالات سطحية، وفي كل الأحوال فإنه يتم إعداد تقرير حول المهمة مهما كانت درجة أهميتها ويمكن تلخيص منهجية عمل التدقيق الداخلي بالشركة الإفريقية للزجاج في الخطوات أدناه وذلك من خلال إجراء مقابلة شخصية مع المدقق الداخلي بطرح عليه بعض الأسئلة من بينها: ماهي الخطوات والمراحل المتبعة في أدائك للوظيفة ؟، وما هو الأسلوب الذي تتبعه؟.

1. التخطيط الأولي لعملية التدقيق الداخلي:

في بداية السنة تقوم الشركة بتحديد برنامج العمل الذي تراه مناسبا لتحقيق أهدافها وفرض أكبر قدر من الرقابة، حيث يتم رفعه إلى مجلس الإدارة للمصادقة عليه من طرف الرئيس المدير العام كما يمكنه إبداء الملاحظات أو الاقتراحات والتي يقوم المدقق الداخلي بالنظر فيها بإجراء التعديلات على برنامج العمل قبل إعادة طرحه من جديد على الرئيس المدير العام (انظر الملحق رقم 1)، ثم ترسل نسخة منه إلى كل مديرية.

تبدأ عملية تنفيذ التدقيق من خلال اعتماد أول مهمة ضمن البرنامج السنوي له، حيث يرسل المدقق الداخلي ورقة عمل لرئيس المديرية المعنية بالفحص تحتوي جميع التفاصيل المتعلقة بالمهمة من تاريخ البدء، الموضوع، الإجراءات التي سيتم تدقيقها، ويقوم بالفحص للمصلحة المعنية ويعقد جلسة مفتوحة مع رئيسها يتم من خلالها مناقشة المحاور الأساسية للمهمة وأبرز أهدافها.(أنظر الملحق 2)

2. تنفيذ المهمة: تمر عملية التنفيذ بالخطوات التالية:

أ. الفحص الميداني: في هذه الخطوة يشرع المدقق الداخلي في مهمته بالتواصل مع رؤساء المديريات المعنية بالتدقيق، حيث يقوم بفحص الوثائق التنظيمية والسجلات مع طلب المعلومات التي تساعده أثناء المهمة، وذلك بانتهاج أسلوب العينة ويقوم باختيارها على أساس طرق مختلفة منها:

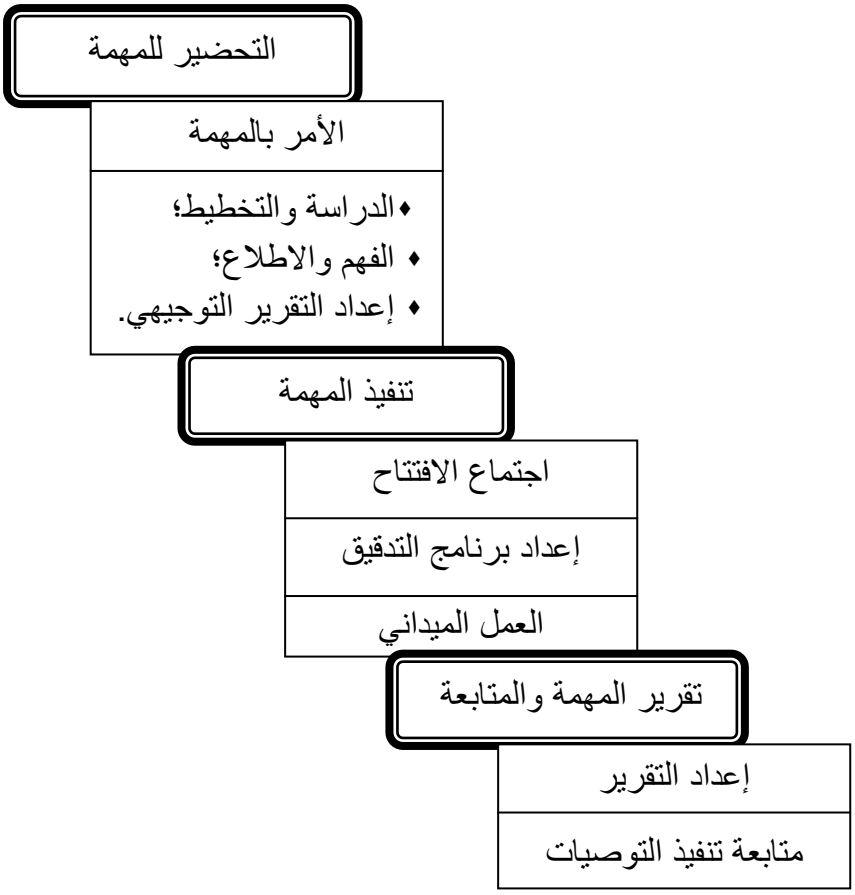
- يأخذ المدقق الداخلي مثلا مائة ملف يختار من بينها عشرة، مثلا يأخذ الملف رقم 01 ثم رقم 15 ثم الملف رقم 30...حتى يكتمل عشرة ملفات، وهذا الاختيار يرجع لاعتباراته الشخصية دون اطلاع الجهات المعنية بالتدقيق؛
- أو مثلا في مصلحة الشراء يقوم المدقق الداخلي بأخذ العينة على أساس الموردين، خاصة إذا كانت هناك تعاملات مع بعضهم تثير الشكوك، وذلك من خلال معلومات وصلته مسبقا حول الأمر، أو يختار العينة على أساس الطلبيات مثلا التي تكون مبالغها تثير الشكوك أو طلبيات متكررة مع نفس المورد أو أكثر من المعقول وغيرها؛
- أومثلا في مديرية الموارد البشرية عند تدقيقه لملفات الأجراء يقوم بأخذ أصحاب الأجور المرتفعة بشكل غير معقول، أو يأخذ ملفات العمال الذين يغيبون بشكل كبير.

ب. تدوين الملاحظات المكتشفة: بعد كل مرحلة من برنامج المهمة يتم وضع خلاصة جزئية من طرف المدقق الداخلي تضم الملاحظات والأخطاء والتجاوزات واستخراج النقائص الموجودة في الملفات المدققة .(انظر الملحق رقم 3)

3. إعداد التقرير:

بعد الانتهاء من الدراسة الميدانية يقوم المدقق الداخلي بكتابة تقرير أولي حول المهمة التي قام بها يوجه إلى كل المديريات التي تم فحصها، وبعد مدة معينة يقوم بعقد اجتماع مع رؤسائها لتزويدهم بالنصائح والتوجيهات لتصحيح الأخطاء الموجودة، ثم يقوم بكتابة التقرير النهائي حيث يرسل مباشرة إلى الرئيس المدير العام الذي يقوم بدراسته والمصادقة عليه، مع اتخاذ التدابير اللازمة إذا تطلب الأمر ذلك، هنا يقوم المدقق الداخلي بمتابعة تنفيذ الإجراءات أو التوصيات التي اقترحها الرئيس المدير العام والتأكد من تطبيقها. (انظر الملحق رقم 4)، والشكل أدناه يوضح كيفية عمل المدقق الداخلي للشركة:

الشكل رقم 8 : منهجية عملية المدقق الداخلي للشركة الإفريقية للزجاج



ثانيا: مدى التزام المدقق الداخلي للشركة الإفريقية للزجاج بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الأمريكي:

أكد المدقق الداخلي على أن الشركة منذ السنوات الأخيرة ألزمته بممارسة مهامه وفق المعايير الدولية لممارسة المهنة، حيث صرح بأنها لاترسله في دورات تدريبية حول هذه المعايير من أجل دعم وتقوية خبرته في هذا المجال، ولكن باعتباره يملك كفاءة عالية فإنه يكون نفسه بنفسه من خلال الاطلاع على الكتب والمقلات، كذلك فقد صرح على أنه من خلال احتكاكه بالمدقق الخارجي فهو يستفيد من خبرته العالية حولها، مما يمكنه من تطبيقها والعمل بها بما يحسن من وظيفة التدقيق الداخلي داخل الشركة.

من القوانين الداخلية المنظمة لعمل الشركة فإنه توجد أوامر تفرض على المدقق الداخلي أن يكون برنامج عمله وفق ميثاق التدقيق الداخلي La charte d'audit Interne، (انظر الملحق رقم 5) والمستمد من المعايير الدولية للمهنة (IFACI)، وهو وثيقة رسمية للتدقيق الداخلي يقوم بإعدادها الرئيس

المدير العام والمدقق الداخلي وتصادق عليها الإدارة العليا تحتوي على الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات لنشاط التدقيق الداخلي، ويجب أن يحدد هذا الميثاق ما يلي:

- مهام وظيفة التدقيق الداخلي؛
- مجال عمل وتدخل المدقق الداخلي؛
- موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة؛
- شروط ممارسة وظيفة التدقيق الداخلي والتي تحتوي على برنامج عملية هذه المهنة وسيرورة مهمتها؛
- نطاق التدقيق الداخلي والهياكل الداخلية للمؤسسة؛
- العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي؛
- ركائز وحدود التدقيق الداخلي؛
- مراجعة وثيقة التدقيق الداخلي.

كما ومن خلال المعلومات التي تم جمعها فإن ميثاق التدقيق للشركة يجب أن يصدر بشكل مكتوب، وعلى المدقق الداخلي تقييم ما إذا كانت الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات كافية ومناسبة ليستطيع التدقيق الداخلي تحقيق أهدافه وممارسة صلاحياته ومسؤولياته، حيث يجب إعادة تعديل نسخة عن هذا الميثاق كلما تطلب الأمر ذلك.

وبالتالي إلزامية وضرورة اعتماد المعايير الدولية لممارسة المهنة الصادرة عن معهد المدققين الأمريكي إضافة لميثاق التدقيق الداخلي المستمد من هذه المعايير في أداء وظيفته يساهم بشكل كبير وإيجابي في دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين تطبيق الحوكمة ومبادئها في الشركة الإفريقية للزجاج.

المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة المؤسسات بالشركة الإفريقية للزجاج

انطلاقا من أهمية حوكمة المؤسسات وضرورة نقلها حيز التنفيذ فإن التدقيق الداخلي يعد أحد ركائز هذا التطبيق، لدوره في توجيه العمليات نحو النجاح من خلال فحص وتقييم النشاطات المالية والإدارية والتشغيلية وتوفير المعلومات الضرورية للإدارة العليا والتي تساعدها في اتخاذ القرارات وتنفيذ الاستراتيجيات من ناحية، وإمدادها بالبيانات عن مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية من جهة أخرى، والمساهمة في تحقيق الحماية لحقوق أطراف المصلحة وتوفير آليات في ظل متطلبات الحوكمة، حيث اهتمت الشركة الإفريقية للزجاج بهذه الوظيفة كآلية تهدف إلى تقييم وتدقيق أنشطتها والرفع من مستوى أدائها ومن أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وتحسين الحوكمة.

المطلب الأول : واقع الحوكمة في الشركة الإفريقية للزجاج

على الرغم من وجود تشريعات مختلفة تسعى لضمان السير الحسن للمؤسسات الوطنية، إلا أنه توجد العديد من السلوكيات الأخلاقية من جانب المسيرين وكذا العاملين بها والتي تؤثر على أدائها، هذا ما يخلق ضرورة لتطبيق مبادئ وقواعد حوكمة المؤسسات وذلك من أجل تجسيد الإدارة الرشيدة داخلها عمومية كانت أو خاصة. وقد تم اعتماد المقابلة كأداة لتشخيص مدى التزام الشركة الإفريقية للزجاج بقواعد الحوكمة ومبادئ أخلاقيات مهنة التدقيق والتعرف على الأطراف الفاعلة في تحسين التطبيق السليم لها، باعتبارها وسيلة ذات إنتاجية وفعالية تساعد في الحصول على أكبر قدر من المعلومات بكل دقة ومصداقية حتى في الحالات التي قد لا تكون مسجلة في المستندات والوثائق.

أولا: الأطراف الفاعلة في تحسين الحوكمة بالشركة الإفريقية للزجاج

توجد مجموعة من الأطراف المسؤولة عن تحسين التطبيق الجيد لعمليات حوكمة المؤسسات، وذلك من أجل ضمان حماية حقوقها ومصالحها داخل الشركة، و تتمثل هذه الأطراف فيما يلي:

1. مساهمي الشركة:

للشركة مساهم وحيد وهو الدولة وذلك برأس مال قدره 1046440000 دينار جزائري.

2. مجلس الإدارة:

يتكون مجلس إدارة الشركة الإفريقية للزجاج من ستة (6) أعضاء أربعة منهم من داخلها تتمثل مهمتهم عن الدفاع وحماية مصالح المؤسسة، واثنين من خارجها يشاركون في اتخاذ القرار عن طريق التصويت، يتم تعيين هؤلاء الأعضاء من طرف مجمع وهران للزجاج والمواد الكاشطة عن طريق الكفاءة

والخبرة في العمل والشهادات والتكوينات والأقدمية إضافة إلى حسن السيرة الذاتية، ويرأس المجلس الرئيس المدير العام.

وقد أكد المدقق الداخلي على أنه من مسؤوليات مجلس الإدارة العمل على توجيه إستراتيجية الشركة والموازنات التقديرية **و**خطط العمل السنوية وتحديد الأهداف ومراقبة التنفيذ من خلال التقارير التي ترفع له عن نشاطه وكذا المدقق الخارجي وكما تكون متضمنة مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة كذلك اختيار كبار المديرين ومتابعة أدائهم وإعفائهم عند الضرورة وذلك بالاستناد لتوجيهاته من خلال تقاريره، ووضع وتحسين طرق الرقابة الداخلية لتجنب إساءة استخدام أصول الشركة وأموالها من قبل جميع الأطراف. إضافة إلى التأكد من سلامة التقارير المالية والنظم المحاسبية والرقابة الداخلية وإدارة المخاطر. وهذا يدل على احترام أحد مبادئ حوكمة المؤسسات.

كما يعمل على توفير نظام رسمي يتصف بالشفافية لعمليات تعيين أعضاء مجلس الإدارة والرقابة على حالات تعارض المصالح الخاصة بالمديرين وأعضاءه والمساهمين وإحكام السيطرة في بعض العمليات والإشراف على عملية الإفصاح والشفافية. وهذا يدل على مظاهر الحوكمة لمجلس الإدارة.

وفيما يتعلق بالإفصاح عن أهداف وإجراءات العمل الخاصة بلجنة التدقيق التابعة لمجلس الإدارة فقد أكد لنا المدقق الداخلي على عدم وجوده باعتبار الشركة لا تتوفر بها لجنة التدقيق.

3. الإدارة:

يديرها الرئيس المدير العام وتتكون من الموظفين وإطارات إداريين رئيسيين، حيث تعتبر إدارة الشركة الإفريقية للزجاج حلقة وصل بين مجلس الإدارة وبقية الأطراف المتعاملة معها كما أنها المسؤولة عن التسيير الفعلي وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة بالإضافة إلى دورها في تعظيم أرباح الشركة والعمل على تحقيق الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تقدمها لمساهمها الوحيد.

4. أصحاب المصالح والاعتراف بحقوقهم:

صرح الأغلبية من المدراء والمسؤولين والمدقق الداخلي وبما في ذلك بعض العمال وحتى بعض الموردون الذين تم لقائهم أن الشركة تحرص على احترام حقوق أصحاب المصالح بها من الموظفين، الزبائن، الموردون والبنك والاعتراف بها وذلك من خلال ضمان حقهم في الحصول على المعلومات بشكل دوري عن أدائها وفي الوقت المناسب لتوطيد العلاقة معها وزيادة الثقة بينهم بما يضمن الرفع من فعاليتها وتحقيق الحوكمة بها.

فالشركة تضمن مراعاة حقوق دائنيها ومقدمي الخدمات لصالحها وتتعامل معهم وفق الضوابط القانونية المتبعة بداخلها، بما يعمل على تحسين سمعتها وميزتها التنافسية.

كما أنه لذوي المصلحة الحق في الاتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم اتجاه التصرفات غير القانونية ومخالفة أخلاقيات المهنة وذلك لحماية حقوقهم ومصالحهم ويكون ذلك عن طريق لجنة المشاركة والتي تعد من بين أعضائه، وكذا الحصول على تعويض مناسب في حالة انتهاك حقوقهم وذلك من خلال رفع شكوى للمحكمة. وهذا ينطوي في إطار مبادئ حوكمة المؤسسات.

ويتمثل مختلف أصحاب المصالح بالشركة الإفريقية للزجاج في:

أ. العمال: ويبلغ عددهم 208 منهم الموظفون والعاملون في الورشات.

ب. الزبائن: تقسم الشركة زبائنها حسب نوع الزجاج المطلوب، فبالنسبة للزجاج الأمني نجد مؤسسات خاصة وتتمثل في الشركات ذات مسؤولية محدودة منها: SARL ESTOR، SARL GEIR وكذلك SARL ALFA DECO ، SARL TECHNOLAB، KSARL AUTOVERRE،

ومؤسسات عمومية مثل:المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية برويبة (SNVI VIR ROUIBA) وبقسنطينة (SNVI CONSANTINE)، الشركة الوطنية للنقل الحضري (ETUSA ALGER) ، والمؤسسة الوطنية للأشغال العمومية (COSIDER GUELMA)، أما بالنسبة للزجاج المطبوع فمن بين أهم الزبائن نجد: شركة التضامن SNC ISOVER .

ج. الموردون: ويتم اختيارهم وفقا للنوعية الجيدة وبأقل سعر مع الأخذ بعين الاعتبار التسديد لأجل ومن أهمهم المؤسسة الوطنية للحصى (ENG ALKHROUB)، المؤسسة الوطنية لعتاد الأشغال العمومية (ENMTP CONSTANTINE ET ANNABA)، كما يقوم باستيراد بعض المواد الأولية من الدول الأجنبية منها إسبانيا، الصين ورومانيا.

د. البنوك: تتعامل الشركة مع بنك وحيد وهو البنك الخارجي الجزائري (BEA)، حيث عند قيامها بطلب القرض يجب أن يكون الهدف منه محدد ومعين بالإضافة إلى تقديم ملف يتضمن الميزانية التقديرية للسنة التي يمنح لها فيها القرض مع الميزانية المالية لنهاية السنة وهنا يظهر دور الحوكمة لضمان حقوق البنك، وفي حالة عدم السداد يقوم البنك بالحجز على حساب الشركة.

ثانيا: قواعد الحوكمة بالشركة الإفريقية للزجاج

من أجل التعرف ووصف واقع حوكمة المؤسسات بالشركة محل الدراسة تم إجراء مقابلات مع المسؤولين والإطارات والمدقق الداخلي وقد تبين أنها تعمل على تطبيق قواعدها والسعي لتطبيق المعايير

الأساسية لميثاق الحكم الراشد، وقد تم جمع العديد من المعلومات حول هذا الموضوع وتم استعراضها كالآتي:

1. الإفصاح والشفافية:

وقد صرح لنا بالأغلبية من خلال المقابلات التي تم إجرائها مع الإطارات والمديرين والمدقق الداخلي على أنه يتم الإفصاح وفي الوقت الملائم عن الأهداف، النتائج المالية والتشغيلية، حقوق الملكية وتقديم ضمان لمجلس الإدارة والمساهم من طرف المدقق الخارجي عن مصداقية الوضع المالي للشركة مع العلم أنه يتمتع بالاستقلالية ولذلك في حالة الشك يقوم المساهم بتعيين مدقق خارجي آخر للتأكد من أعماله، كما يتم الإفصاح عن أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وكيفية اختيارهم، كما أنه تمكن الجهات المستفيدة من الحصول على المعلومات والبيانات في الوقت المناسب وبتكلفة منخفضة وبطريقة تتسم بالعدالة، إضافة إلى قيام الشركة بعقد ملتقيات لإطاراتها وعمالها من أجل إبلاغ وإيصال المعلومات. كذلك قد أكدوا على عدم الإفصاح عن كل المخاطر التي تواجهها وذلك بأمر من الرئيس المدير العام.

وقد صرحوا بالشفافية والعدالة فيما يخص الترقيات حيث تتم الإجراءات بكل شفافية ومصداقية وبطريقة قانونية، إما طبقا لتنظيم هيكلي جديد من طرف مجمع وهران أو حسب الأقدمية ويتخذ القرار في هذا الشأن إما الرئيس المدير العام أو مدير مصلحة الموارد البشرية أو المسؤول عن العامل، وفي حالة مناصب شاغرة يجب وجود الشخص المؤهل والمناسب مع مدى ملائمة الميزانية.

وبالنسبة للإفصاح عن القوائم المالية فإن المكلف بالشؤون القانونية أكد على التزام الشركة الإفريقية للزجاج بما جاء به القانون التجاري على جوب نشر هذه القوائم المالية بعد أن يصادق عليها المدقق الخارجي ومجلس الإدارة وذلك بالمجلس الوطني للحساب التجاري التابع لولاية جيجل، وذلك كل ستة أشهر كما وتضعها تحت تصرف المساهم، وقد أشار وصرح إلى إتاحة الفرصة لمن يريد الإطلاع عليها ومعرفة المركز الحقيقي والواقعي للمؤسسة وعدم حجب المعلومات في ماعدا تلك التي يكون من شأنها إلحاق الضرر بمصالحها فيحتفظون بسريتها. كذلك وكل شهر يقوم الرئيس المدير العام للشركة الإفريقية للزجاج بإرسال التقارير والمعلومات إلى المساهم، إضافة إلى عقد اجتماع تقييمي كل ثلاثة أشهر لعرض ما توصلت إليه، حيث يقوم بالمقارنة مع ميزانية بداية السنة.

وتقوم الشركة الإفريقية للزجاج بالعمل وفق النظام المحاسبي والمالي (SCF) المستمد من المعايير الدولية IAS/IFRS مما يدعم من الإفصاح المحاسبي الذي يحقق الشفافية وهي بدورها تؤدي إلى جودة وشفافية ومصداقية المعلومات المالية والمحاسبية التي تحتويها القوائم المالية، وذلك من أجل الحفاظ على مصالح وثقة مختلف الأطراف، وهذا ما يزيد من أهمية الحوكمة في ضمان المساءلة والشفافية. وبالتالي

فالشركة الإفريقية للزجاج تعمل على تحقيق الإفصاح والشفافية بداخلها والذي يعتبر أحد المبادئ الأساسية لنجاح تطبيق حوكمة المؤسسات.

2. المساءلة: وقد تم التصريح لنا على أنه لذوي العلاقة بالشركة الحق في الحصول على المعلومات اللازمة حول كيفية استخدام صلاحياتهم وواجباتهم في إدارة مواردهم، حيث بتم تقييم وتقدير أعمال الإدارة التنفيذية كل شهر وتقيم مدى النجاح في تنفيذ التقارير الدورية.

3. المسؤولية: لقد أكد لنا مساعد المدير العام مكلف بالبيئة والأمن والجودة لوجود تأكيد على الرسالة الأخلاقية للشركة في المجتمع، كما تلتزم بالواجبات اتجاه حماية البيئة حيث تدفع ضرائب نتيجة ما تخلفه الآلات الإنتاجية بداخلها، وكذلك اتجاه العاملين وتحسين الخدمات المقدمة لهم.

4. الاستقلالية: حسب ما تم جمعه من المعلومات فالعاملون بالشركة يتمتعون باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بالأعمال المنوطة لهم، كما يتجنبون العلاقات التي قد تفقدهم الموضوعية وتعرضهم لهيمنة أطراف أخرى، وكذلك بالنسبة للمدقق الداخلي فقد أكد على عدم تعرضه لأي تأثيرات عند القيام بتنفيذ مهمة التدقيق نتيجة استقلاليته باعتباره تابعا للرئيس المدير العام ، كما ويؤديها بنزاهة وتجرد من أي تحيز وتعارض في المصالح.

ومن خلال هذه المقابلات الشخصية مع الإطارات والمسؤولين وحتى العاملين لاحظنا أن الشركة تسعى لتطبيق قواعد الحوكمة والمعايير الأساسية لميثاق الحكم الراشد من إفصاح وشفافية وعدالة نسبيا وذلك راجع لنقص في الفهم والوعي لبعض العمال للمفاهيم الحديثة ومن بينها ماهية حوكمة المؤسسات ومبادئها وقدرتها على الإدارة الرشيدة بما يحقق الإفصاح والشفافية ومساعدة الإدارة على ضمان كفاءة استغلالها لمواردها ودراستها للمخاطر. ومن أجل سعي الشركة لتطبيق هذا المفهوم الحديث وتوعية عمالها ونتيجة لوجود ضغوط وحوافز من قوى السوق لإتباع أفضل الممارسات والبقاء في ظل المنافسة، تجلى ذلك من خلال حضورها لملتقى تحسيسي بأهمية تطبيق الحوكمة لما لها أثر إيجابي في تحسين صورة المؤسسة الجزائرية وجاذبية الاقتصاد الوطني من حيث رأس المال والمهارات في جانفي 2015 بنزل هلتون والذي نظمه المعهد الجزائري لحوكمة المؤسسات الاقتصادية تحت عنوان الحوكمة شرطا أساسيا لإقلاع المؤسسة العمومية الإقتصادية. ومن المعلومات التي تم جمعها أن الرئيس المدير العام والمدقق الداخلي ورؤساء المصالح والمديريات فقط من يقوم بحضور هذه المؤتمرات والتكوينات.

كما قمنا بملاحظة بعض المظاهر من خلال فترة التربص والمتمثلة في مساءلة فاعلة والمشاركة في اتخاذ القرارات وكذا اتصال فعال وتوزيع واضح لخطوط السلطة والمسؤولية إضافة إلى ارتياح واسع من قبل المساهم وأصحاب المصالح بالتعامل مع المؤسسة نظرا للشفافية والإفصاحات الكافية التي تعبر عنها

التقارير المالية واستقرار ملموس لدى العاملين والموظفين. وهذه المظاهر تدل على الحوكمة الجيدة داخل الشركة الإفريقية للزجاج.

ثالثا: التزام المدقق الداخلي للشركة الإفريقية للزجاج بالميثاق الأخلاقي للمهنة

من خلال الحوار الذي أجري مع المدقق الداخلي ورؤساء المديريات بالشركة الإفريقية للزجاج تبين أنه يلتزم بالعناصر والمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي للمهنة التي نصت عليها اللوائح الداخلية للشركة والعمل على احترامها من النزاهة والاستقامة والموضوعية مع المسسؤولية والحذر في أداء مهامه، كما ويضمن المدقق الداخلي الإفصاح عن كل المعلومات والحقائق التي اكتشفها وتسجيلها ضمن تقاريره بطريقة شفافة وعادلة وموضوعية وذلك بتسجيله لجميع الحقائق صغيرة كانت أم كبيرة والذي يقدمه للرئيس المدير العام والأطراف المعنية بعملية التدقيق بالإضافة إلى المدقق الخارجي، حيث إن لم يفصح عن هذه البيانات قد يؤدي ذلك إلى تشويه تقاريره المعدة عن الأنشطة التي تم فحصها، وهذا الالتزام يساهم في تحقيق أحد أهم مبادئ وقواعد حوكمة المؤسسات والمتعلق بالإفصاح والشفافية. حيث يلتزم كذلك بحماية مختلف الوثائق والمستندات التي تحصل عليها بغرض تدقيقها، حيث يعمل على منع تسريبها لأي جهة قد تستخدمها بطريقة قد تضر بالمؤسسة أو مصالح العاملين بها، وبالتالي فهو يسعى ويعمل على تحقيق أحد ركائز الحوكمة وهو مبدأ السرية والنزاهة.

ومن خلال فترة التربص تم ملاحظة ليس فقط التزام المدقق الداخلي وحتى العاملين وأعضاء مجلس الإدارة بالقيم الأخلاقية في أداء مهامهم وبمبدأ الانضباط والعدالة والاحترام المتبادل في ميدان العمل حسب ما نص عليه القانون رقم 91-29 المؤرخ في 21-12-1991 المعدل والمتمم للقانون 90-11 المتعلق بعلاقات العمل، وتجلى ذلك من خلال التزامهم بالقوانين واللوائح الداخلية، وفي حسن صورة الشركة التي ظهرت من خلال اكتسابها المكانة في السوق وثقة الأطرف ذوي المصلحة بها، كما وأكد المدقق الداخلي لمساهمة السلوك الأخلاقي في تفعيل الدور الرقابي داخلها. ومثال على ذلك مصداقية وشفافية القوائم المالية والمحاسبية الصادرة من طرف المدقق الخارجي، حيث أنه بمعزل عن الجانب الأخلاقي لا يمكن تطبيق حوكمة المؤسسات.

بالإضافة إلى ذلك يساهم المدقق الداخلي في تحقيق الأهداف الأخلاقية للشركة، هذه الأخيرة التي تهدف إلى حماية العاملين من كل مساس أثناء أداء وظائفهم مع اتخاذ الإجراءات التأديبية ضد البعض في الحالة التي تقتضي ذلك، ويكون ذلك بشكل مكتوب ومصرح به لكل الأطراف العاملة داخلها لتوضيح ما لهم من حقوق وما عليهم من واجبات وهذا ما يوفر الشفافية والمصداقية في تطبيق القوانين، ومن أمثلة ذلك المدة القانونية للعمل والساعات الإضافية والعمل التناوبي بالإضافة إلى العطل، الراحة القانونية والغيابات، الوقاية الصحية والأمن حسب ما ينص عليه الأمر رقم 97-03 المؤرخ في 11 جانفي 1997. وتعمل

الشركة على تعديل هذه الإجراءات أو تصحيحها بما يضمن حقوق ومصالح العاملين وهذا يساهم في تحسين و تطوير أنشطة المؤسسة بما يدعم عمليات الحوكمة بها.

وهذا ما يساعد على مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي بالشركة الإفريقية للزجاج في تحسين حوكمة المؤسسات بداخلها.

المطلب الثاني: دور المدقق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر لتحسين الحوكمة داخل الشركة الإفريقية للزجاج

باعتبار التدقيق الداخلي أحد أدوات تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والعمل كآلية على التحسين من حوكمة المؤسسات، فهو يقوم بإضافة قيمة للشركة من خلال الوظائف التي أصبح يضطلع بأدائها. وعليه فقد تم التطرق إلى دور التدقيق الداخلي في تقييمهما بالشركة الإفريقية للزجاج وذلك بهدف تعزيز ما تم الإشارة إليه في الجانب النظري.

أولا: دور المدقق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية

من أجل التعرف و تقييم مدى مساهمة المدقق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل تحسين الحوكمة داخل المؤسسة محل الدراسة تم إجراء مقابلة شخصية معه، حيث طرحت عليه بعض الأسئلة منها: ماهو المقصود بنظام الرقابة الداخلية داخل مؤسستكم؟ و كيف تقوم بتقييم هذا النظام؟ والمراحل المتبعة في ذلك؟.

1. كيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق الداخلي للشركة:

تبين من خلال ما تم جمعه من المقابلة التي أجريت مع المدقق الداخلي أن المقصود بالرقابة الداخلية داخل الشركة مجموعة الأنظمة التي تضمن انتقال المعلومات بين جميع الوظائف بها بطريقة تقلل من وجود التجاوزات أو الأخطاء، كما أشار إلى أن كل وظيفة لديها الإجراءات الرقابية الخاصة بها.

كذلك ومن خلال الحوار معه أكد أنه يعتمد على مجموعة من المراجع في عملية تقييمه لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة والمتمثلة في مذكرات التوجيه التي تصدرها الإدارة اعتمادا على لوائح وقوانين داخلية، حيث تشمل هذه المذكرات مختلف التوجيهات مع الإرشادات التي ترغب في توصيلها للموظفين، ويتطلب على كل القائمين بالأنشطة التي شملتها الالتزام بما جاء فيها، إضافة إلى مذكرات الأوامر وتكون أيضا صادرة عن الإدارة وتشمل الأوامر المرسلة لمختلف الوظائف، والهدف منها تنظيم العمل داخل الشركة و اكتشاف الأخطاء والاختلالات مع تقديم التوصيات لتصحيحها، وهي تعد إجبارية التطبيق.

2. مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية بالشركة الإفريقية للزجاج:

حسب ما ورد عن المدقق الداخلي للمؤسسة، فالمراحل التي يمر بها أثناء قيامه بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية تتمثل فيما يلي:

المرحلة الأولى: المشاركة في عملية إعداد إجراءات العمل الخاصة بجميع المديريات بهدف التفادي المسبق لوقوع الأخطاء، التجاوزات والمصادقة عليها؛

المرحلة الثانية: جمع المعلومات عن المصلحة التي يقوم بفحصها، سواء كانت مكتوبة تتمثل في الوثائق الرسمية كالفاتورة أو غير مكتوبة يتحصل عليها عن طريق حواراته مع المسؤولين عن هذه المصالح والتعامل معها بسرية وأمانة تامة؛

المرحلة الثالثة: مراقبة وفحص تلك الوثائق للتأكد من مصداقيتها وصحتها، وما مدى توافقها مع المراجع التي تنظم عمل الشركة كالنظام الداخلي وغيرها إضافة لاكتشاف الأخطاء، التجاوزات والنقائص الموجودة؛

المرحلة الأخيرة: وأخيرا بعد قيام المدقق الداخلي بتحديد النقائص والتجاوزات التي تم اكتشافها في الوثائق والمعلومات المقدمة من طرف المصالح التي تم تدقيقها يقوم بتسجيل الخلل أو النقص المكتشف في تقريره إضافة إلى التوصيات المقترحة لتفاديها وتجنب وقوعها مرة أخرى، ثم يرفع إلى المدير العام وإرساله إلى مسؤولي المصالح والمديريات التي تم فحصها ومراقبتها للاطلاع عليه بهدف علاج النقائص، وبعد محددة يقوم بفحصها مرة ثانية للتأكد من أن التوصيات المقدمة قد تم فعلا تنفيذها.

أما في حالة ما إذا اكتشف المدقق الداخلي أن النقص والخلل يتمثل في ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في حد ذاتها، فإنه يقوم بإدراجها في التقرير وتقديم التوصيات لعلاج هذا الضعف في النظام.

كما وأشار المدقق الداخلي إلى أن كل وظيفة لديها إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بها ومثال عن ذلك (انظر الملحق رقم 6).

3. انعكاسات تقييم نظام الرقابة الداخلية على الحوكمة بالشركة الإفريقية للزجاج

كما تم التطرق إليه في الجانب النظري على أنه تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الأدوات التي تستخدم للتحقق من الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية والعمل على تحسينها، وهذا ما يحتم على المؤسسات تصميم نظام فعال وكفئ للرقابة الداخلية بما يسمح بتعزيز ثقة المساهمين وأصحاب المصالح مع توفير تأكيد بأن الإدارة تقوم بمراقبة البرامج والأنشطة إضافة للمشروعات المختلفة، وهذا ما يحسن من عمليات حوكمة المؤسسات.

أما فيما يخص الشركة الإفريقية للزجاج وحسب المعلومات المصرح بها من مدققها الداخلي فيما يتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية، فإن المدقق الداخلي يعمل على فحص كل المديريات والوظائف دون استثناء والاطلاع على مختلف الوثائق المتعلقة بنشاط كل مصلحة للتأكد مما إذا كانت معدة تبعا لما جاءت به إجراءات العمل والقوانين المنظمة داخل المؤسسة، ثم يقوم بتحديد النقائص وتقديم التوصيات في تقريره ثم رفعه مباشرة للرئيس المدير العام مباشرة مما يزيد استقلاليته.

فإن قيام المدقق الداخلي بهذه المهام يساعد على تحقيق الإفصاح والشفافية في أداء وظيفته ورفع فعالية الرقابة بالشركة، مما يضمن زيادة ثقة المتعاملين الاقتصاديين بمختلف المعلومات الصادرة عنها، كذلك حماية حقوق المساهم وباقي أصحاب المصالح داخلها، وهذا يعتبر من بين مبادئ الحوكمة التي يساهم المدقق الداخلي من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية في تحسين تطبيقها داخل الشركة الإفريقية للزجاج.

ثانيا: دور المدقق الداخلي في إدارة المخاطر:

بهدف التعرف على مدى مساهمة دور المدقق الداخلي للمؤسسة محل الدراسة في إدارة المخاطر من أجل تحسين الحوكمة تم إجراء مقابلة شخصية معه حيث طرحت عليه بعض الأسئلة منها: ماهي الخطوات التي تعتمدها من أجل إدارة المخاطر؟ وماهي أهم تصنيفات المخاطر التي تواجه الشركة؟.

1. إدارة المخاطر بالشركة الإفريقية للزجاج:

يعتبر المدقق الداخلي للشركة الإفريقية للزجاج هو المسؤول عن إدارة المخاطر التي قد تواجهها، حيث تعتبر هذه العملية من بين الأهداف الرئيسية التي يتولاها المدقق الداخلي، إذ يجب عليه تحديد وإدارة الأحداث المحتملة لتقديم تأكيدات معقولة بأن المؤسسة تدير مخاطرها على النحو الذي يسمح بتحقيق أهدافها.

يقوم المدقق الداخلي للشركة الإفريقية للزجاج بإدارة مخاطرها، وذلك بإتباع الخطوات التالية:

الخطوة الأولى: اكتشاف الخطر الذي يواجه المؤسسة إما عن طريق الرئيس المدير العام الذي يخبره بوجود خطر بوظيفة معينة لابد من فحصها، أو عن طريق معلومات تصله من أطراف أخرى بطرق مختلفة؛

الخطوة الثانية: تحليل كل خطر تم اكتشافه ومعرفة طبيعته فيما إذا كان قائما أو محتملا ومسبباته الأساسية وعلاقته بالأخطار الأخرى؛

الخطوة الثالثة: مساعدة مجلس الإدارة على رسم السياسة العامة لإدارة المخاطر عن طريق اقتراح مجموعة توصيات لعلاج الخطر، ثم تبني الحل المناسب لذلك؛

الخطوة الأخيرة: رفع تقرير إلى الرئيس المدير العام يضم نقاط الضعف والانحرافات.

كما أضاف المدقق الداخلي أنه يقوم بإحصاء جميع الأخطار التي قد تتعرض لها الشركة، سواء كانت عامة كعدم تطبيق القوانين الداخلية والتشريعات الوطنية أو الأخطار الأخرى والتي صنفها إلى قسمين:

أ. الخطر القائم: وهنا يقوم المدقق الداخلي بأمر من الرئيس المدير العام على إدارة الخطر القائم في تلك الفترة مهما كان نوعه، فقدم لنا مثال عن ذلك والمتمثل في خطر نفاذ المخزون حيث أن الوثائق والبيانات تشير إلى وجود مادة سيليكات الصوديوم في المخزن، أما عند وقت تنفيذ الطلبيات اتضح عدم وجود هذه المادة الأولية في المخزن فأدى بالرئيس المدير العام بطلب من المدقق الداخلي في التدقيق والتحليل في الموضوع .

ب.الخطر المحتمل: وهو الخطر الذي يحتمل المدقق الداخلي وقوعه بما يؤدي إلى خطر سير الشركة، حيث قدم لنا مثال عن ذلك ففي حالة عدم أخذ تسبيقات من الزبائن يمكن احتمال التعرض إلى حالة عدم سداد الزبائن، حيث في سنة 2012 واجهت المؤسسة خطر عدم تسديد الزبائن لديونهم، ما ألزم المدقق الداخلي مع الإدارة العليا ضرورة إيجاد حل للخروج من هذا المشكل، والذي تمثل فيما يلي:

- تم الاقتراح على العملاء أن يدفعوا تسبيق للشركة يسمح لها بشراء المواد الأولية في حين الباقي يتم تسديده عند استلام البضاعة (الزجاج بكل أنواعه). وقد نتج عن ذلك ضمان و جود سيولة بالمؤسسة تمكنها من دفع التزاماتها في الأوقات المحددة لها كالفوائد البنكية وديون الموردين.

2. انعكاسات إدارة المدقق الداخلي للمخاطر على حوكمة المؤسسات بالشركة الإفريقية للزجاج

كما تم التطرق إليه في الجانب النظري يقوم المدقق الداخلي بمساعدة الإدارة العليا وتزويدها بالمعلومات عن مختلف الأنشطة، وبصفة خاصة المجالات المتوقع حدوث المخاطر فيها مع تقديم نصائح وإرشادات من خلال التقارير الدورية المقدمة لمجلس الإدارة ومتابعتها مما يرفع من أداء المؤسسة وطمأنة المتعاملين معها وهذا ما يؤدي إلى تحسين التطبيق السليم لعمليات الحوكمة.

فمن خلال الحوار الذي أجري مع المدقق الداخلي تبين وجود وعي وإدراك بأهمية إدارة المخاطر داخل الشركة، وأن تبني ثقافة الخطر داخلها يساعد على عملية اتخاذ القرار عموما ويسهل عملية إدارة المخاطر بشكل خاص، باعتبار التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة تقدم خدمات استشارية تأكيدية تمكن الإدارة من الاعتماد عليها كأداة فحص وتقييم الطرق المستخدمة في إدارة المخاطر.

فالتدقيق الداخلي يساهم بدرجة كبيرة في إدارة مخاطر الشركة الإفريقية للزجاج باعتبار أن مدققها الداخلي يقوم بتقييم كافة المخاطر التي تتعرض لتحقيق أهدافها مع تقليل الخسائر المحتملة، ثم يقوم بتقديم توصيات واستشارات لتحسين كفاءة وفعالية عمليات إدارة المخاطر.

فهذا ما يدل على أن وظيفة التدقيق الداخلي بالشركة الإفريقية للزجاج ومن خلال إدارتها للمخاطر تساهم بالشكل الكافي في تحسين عمليات الحوكمة على مستوى المؤسسة باعتبارها أحد ركائزها.

المطلب الثالث: علاقة المدقق الداخلي للشركة الإفريقية للزجاج بلجنة التدقيق، المدقق الخارجي، مجلس الإدارة و الإدارة العليا لتحسين حوكمة المؤسسات

باعتبار كل من لجنة التدقيق، التدقيق الخارجي، مجلس الإدارة والإدارة العليا من بين الأطراف التي تساهم في التطبيق السليم لحوكمة المؤسسات، فإن العلاقة التكاملية بين هذه الأطراف من جهة ووظيفة التدقيق الداخلي من ناحية أخرى يجعل من هذه المهنة في حد ذاته آلية جوهرية لتحسين الحوكمة، وهذا ما سيتم دراسته في هذا المطلب.

أولا: علاقة المدقق الداخلي للشركة الإفريقية للزجاج بلجنة التدقيق لتحسين حوكمة المؤسسات

من خلال الحوار الذي أجري مع المدقق الداخلي فقد أكد بأن الشركة الإفريقية للزجاج لا تحتوي على لجنة التدقيق بالرغم من أنها تعد من بين آليات حوكمة المؤسسات، وهذا راجع لتنظيمها باعتبار أنها فرع تابع للشركة الأم بالجزائر العاصمة وقلة عدد الموظفين بها حوالي 200 عامل، وبالتالي فإنه لا يتطلب تشكيل لجنة تدقيق بل يكفي وجود مدقق داخلي فقط يتولى مهام تدقيق وفحص جميع الوظائف وتقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، حيث صرح لنا عن وجود لجنة تدقيق على مستوى الشركة الأم بالجزائر تعمل على متابعة ومراقبة الأعمال من خلال تقارير مختلف المؤسسات التابعة لها.

❖ **انعكاس غياب لجنة التدقيق للشركة على تحسين تطبيق حوكمة المؤسسات بداخلها**

كما سبق وتطرقنا من خلال الفصل النظري بأن لجنة التدقيق تمثل حلقة الوصل بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة والتدقيق الخارجي، تساهم في زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية التى تعدها الإدارة للمساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين وكل ذلك يصب في تدعيم وتحسين حوكمة المؤسسات وضمان استمرار وسلامة تطبيقها.

ولكن عدم وجود لجنة تدقيق بالشركة الإفريقية للزجاج دليل على عدم إدراك مجلس الإدارة بأهمية الدور الإيجابي والفعال الذي تقدمه داخلها، وبالتالي عند الحديث عن التدقيق الداخلي وتطوره للعمل كأحد وسائل الدعم والإسناد لتحسين حوكمة المؤسسات يجب تشكيل لجنة تدقيق منبثقة من مجلس الإدارة.
وعليه فإن غياب لجنة التدقيق يؤدي إلى حدوث فجوة في تطبيق الحوكمة بالشركة الإفريقية للزجاج لكونها أحد آلياتها الأساسية.

ثانيا: علاقة المدقق الداخلي بالمدقق الخارجي للشركة الإفريقية للزجاج لتحسين الحوكمة

من أجل التعرف على العلاقة التكاملية بين المدقق الداخلي والخارجي ومدى مساهمتها في تحسين الحوكمة بالشركة الإفريقية للزجاج تم إجراء مقابلة شخصية مع المدقق الداخلي ومن بين الأسئلة التي تم طرحها: ماهي العلاقة التي تربطك بالمدقق الخارجي للمؤسسة؟

1. نظرة عن المدقق الخارجي للشركة:

يقوم مجلس إدارة مجمع وهران للزجاج والمواد الكاشطة بتعيين المدقق الخارجي باعتبار الشركة الإفريقية للزجاج لولاية جيجل تابعة له، وذلك لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة حسب ما نص عليه القانون التجاري الجزائري والذي يحدد مواصفاته، أجره، مهامه وسلطاته، فهو يمتلك الخبرة والكفاءة المهنية إضافة إلى عمق معلوماته في المحاسبة واتصافه بالتأهيل العلمي والعملي الذي يمكنه من أداء واجباته على أحسن وجه، كما يتمتع بالاستقلالية مما تجعله يمتلك قدرة الاطلاع على كافة البيانات المالية والمحاسبية وكل الوثائق التي يحتاجها أثناء أدائه لمهامه دون معارضته وحسب المعلومات التي تم جمعها تبين أن المدقق الخارجي الذي تتعامل معه الشركة له مكتب بوهران، كما يتميز بالجدية، اليقظة والفصاحة والتزامه بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة.

2. مهام المدقق الخارجي للشركة:

حسب تصريحات مقدمة من طرف المدقق الداخلي تبين أن المدقق الخارجي يقوم بزيارات إلى الشركة أربع مرات في السنة كل ثلاثة أشهر حيث يتولى المصادقة على الحسابات ومتابعة سيرورة عملية الجرد إضافة إلى فحص وتحليل كل حسابات الميزانية العامة مثل الضرائب، الزبائن، الديون، القروض، رقم الأعمال وغيرها، كذلك فحص وتدقيق إجراءات التسيير ومدى مطابقة التسجيلات الإلزامية للقوانين المعمول بها، كما يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية وتقديم الإرشادات اللازمة والحضور في بعض اجتماعات مجلس الإدارة عندما يتعلق الأمر بالمصادقة على الميزانية وأعمال الجرد، كذا الاطلاع على العمليات المسجلة بالشركة والمتعلقة بتعاملاتها مع البنك وإيجاد الاختلالات مع الاختلافات ومحاولة معالجتها وتقديم التوصيات اللازمة والمناسبة.

3. علاقة المدقق الداخلي بالمدقق الخارجي للشركة الإفريقية للزجاج:

من خلال المقابلة الشخصية مع المدقق الداخلي للمؤسسة أكد على وجود علاقة تعاونية مع المدقق الخارجي، حيث يقوم بطلب التقارير التي أعدها المدقق الداخلي من أجل دراستها وفحص الوظائف واكتشاف الأخطاء ومناقشة بعض الأمور معه، ثم يقوم بإعطائه بعض الاقتراحات والتوجيهات إضافة

للتوصيات اللازمة، كما أنه يتخذ تقارير المدقق الداخلي خاصة المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية كمرجع تساعده على الانطلاق في مهامه التدقيقية، وبالتالي نلاحظ وجود علاقة تكاملية مع انسجام وتناسق بينهما.

4. انعكاس العلاقة التعاونية بين المدقق الداخلي والخارجي للشركة على تحسين الحوكمة:

تظهر العلاقة التكاملية بين المدقق الداخلي والخارجي للشركة الإفريقية للزجاج من خلال اطمئنان وثقة المدقق الخارجي في دقة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر واعتماده على القوائم والكشوف والتقارير التي يعدها المدقق الداخلي، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض وقت أداء مهمته التدقيقية وتحقيق قدر أكبر من الرضا بينهما.

كما تجلى الانسجام والتكامل بينهما داخل الشركة من خلال تنفيذ المدقق الداخلي لعملية تقييم فاعلية وكفاية وظيفة التدقيق الداخلي من طرف المدقق الخارجي بغية تطوير وتحسين عملهم باستمرار.

فهذه العلاقة التعاونية بين مدققي الشركة بنوعيه تزيد من خبرة المدقق الداخلي لأفضل فهم لمعايير التدقيق وأهدافه وحصوله على التشجيع اللازم كي يصبح أكثر تخصصا وهذا نتيجة احتكاكه واتفاقه مع المدقق الخارجي.

كما أنه خلال فترة التربص صرح لنا المدقق الداخلي للشركة الإفريقية للزجاج أنه عند قيام المدقق الخارجي بعملية الفحص لعناصر القوائم المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر المعتمدة تمكنه من اكتشاف الأخطاء والتجاوزات التي لم تستطع وظيفة التدقيق الداخلي اكتشافها، وبالتالي هذه العلاقة التكاملية بينهما تعمل على تحسين أداء مهنة التدقيق والرقابة داخل المؤسسة سواء من قبل الإدارة أو من طرف جهات أخرى باعتبار أن النقص في نوع ما يكمله النوع الآخر بما ينعكس لصالحها من خلال حسن تسييرها وبالتالي نجاحها.

وبما أن وظيفة التدقيق الخارجي والداخلي تساهم في تحسين حوكمة المؤسسات ومبادئها فلا شك أن العلاقة التكاملية بينهما تقوم بتدعيم تحسين التطبيق السليم للحوكمة داخل الشركة الإفريقية للزجاج.

ثالثا: علاقة المدقق الداخلي بمجلس الإدارة والإدارة لتحسين الحوكمة بالشركة الإفريقية للزجاج

لمعرفة دور التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة المؤسسات فقد تم دراسة علاقة المدقق الداخلي بكل من مجلس الإدارة والإدارة للشركة الإفريقية للزجاج ولهذا فقد أجريت مع المدقق الداخلي مقابلة وتم طرح عليه أسئلة منها: ماهي علاقتك مع كل من مجلس الإدارة والإدارة؟، بهدف معرفة انعكاس هذه العلاقة على تحسين التطبيق السليم لعمليات الحوكمة.

1. نظرة عن مجلس الإدارة و إدارة الشركة الإفريقية للزجاج:

يتكون مجلس إدارة الشركة الإفريقية للزجاج من ستة أعضاء، أربعة منهم من الداخل لمراقبة التسيير والمتمثلين في الرئيس المدير العام للشركة وهو من يتولى رئاسة المجلس، مدير المحاسبة والمالية، عضوين من لجنة المشاركة، حيث يساهم هؤلاء الأطراف في اتخاذ القرارت التي تخدم مصالح المؤسسة والعمل على حمايتها والأطراف التي تربطهم علاقات بها وعضوين اثنين من خارجها وهما ممثل عن الشركة الوطنية للسيارات الصناعية (SNVI) إضافة إلى مدير البنك الخارجي (BEA)، يشاركون في اتخاذ القرار عن طريق التصويت، كما يتمتعون بالاستقلالية التامة في تنفيذ مهامهم، ويتم تعيين هؤلاء الأعضاء من طرف مجمع وهران للزجاج والمواد الكاشطة عن طريق الكفاءة والخبرة في العمل والشهادات والتكوينات والأقدمية إضافة إلى حسن السيرة الذاتية.

ويعقد مجلس الإدارة اجتماعين عاديين سنويا بالإضافة إلى اجتماعات استثنائية حسب ما اقتضته الضرورة، وقد يحضرها المدقق الخارجي بطلب من الرئيس المدير العام عند يتعلق الأمر بوضع الميزانية وأعمال الجرد. كما يقوم الرئيس المدير العام للشركة باعتباره رئيس المجلس بوضع إستراتيجية الشركة وصرف ميزانيتها كما يقدم الموافقة على ملفات الشراء وغيرها من المهام.

يكون المدقق الداخلي تابعا للإدارة العليا والعمل لفائدتها، حيث يقوم بإعداد التقارير وإرسالها لها وتتضمن التوصيات والاقتراحات المناسبة.

2. علاقة المدقق الداخلي مع مجلس الإدارة و الإدارة العليا للشركة الإفريقية للزجاج:

يجتمع رئيس مجلس الإدارة أربع مرات في السنة لمناقشة تقارير النشاط التي قام بإعدادها مع المدقق الداخلي، حيث يرفع تقاريره المتضمنة نتائج تقدير المخاطر ونظام الرقابة الداخلية مع تقديم التوصيات لرئيس المجلس.

كما تعمل وظيفة التدقيق الداخلي على تزويد الإدارة العليا بمختلف المعلومات حول الانحرافات على مستوى الشركة بهدف اتخاذ الإجراءات اللازمة اتجاه الأطراف المسؤولة عنها.

وما يدعم استقلالية المدقق الداخلي بالمؤسسة هو رفع تقاريره مباشرة إلى الرئيس المدير العام الذي يعرضها بدوره على مجلس الإدارة باعتباره رئيسا له ليتم مناقشتها مع باقي الأعضاء.

فهذه العلاقة تعمل على جعل مجلس الإدارة والإدارة العليا على دراية كافية بالوضع الساري داخل الشركة وبمختلف النقائص التي تعاني منها، مما يساعدها على علاج الخلل، وبالتالي الرفع من أدائها وتحسين الحوكمة بها.

3. انعكاسات علاقة المدقق الداخلي مع مجلس الإدارة والإدارة العليا على تحسين الحوكمة بالشركة الإفريقية للزجاج:

إن وجود علاقة مباشرة بين المدقق الداخلي للشركة الإفريقية للزجاج ورئيس مجلس الإدارة وتبعيته للإدارة تزيد من استقلاليته وموضوعيته في أداء مهامه، وباعتبارهما من بين الأطراف الفاعلة في تطبيق وتحسين حوكمة المؤسسات فإنه يوجود تفاعل بينها وبين وظيفة التدقيق الداخلي في الشركة الإفريقية للزجاج، حيث يقوم المدقق الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والتحقق من مدى انجاز البرنامج السنوي للتدقيق، كما يطلع مجلس الإدارة بشكل مباشر على مختلف التقارير الخاصة بجميع هذه النشاطات.

كما يعتمد مجلس الإدارة على توصيات وتقارير المدقق الداخلي للرفع من أداء الشركة ومعالجة الاختلالات وتصحيحها بهدف الحفاظ على صورتها ومركزها، إضافة لحماية حقوق المساهم وأصحاب المصالح، فهذا ما يسهل لرئيس المجلس رفع المعلومات مع القوائم المالية والمحاسبية إلى المساهم ومعرفة مدى تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية، وهذا ما يفسر أن التدقيق الداخلي أهم وظيفة تساعد مجلس الإدارة والإدارة في تحسين التطبيق السليم لقواعد الحوكمة بالشركة الإفريقية للزجاج.

ويتضح من خلال دراستنا الميدانية للمبحث الثالث أن التدقيق الداخلي يساهم في تحسين الحوكمة بالشركة الإفريقية للزجاج وذلك من خلال:

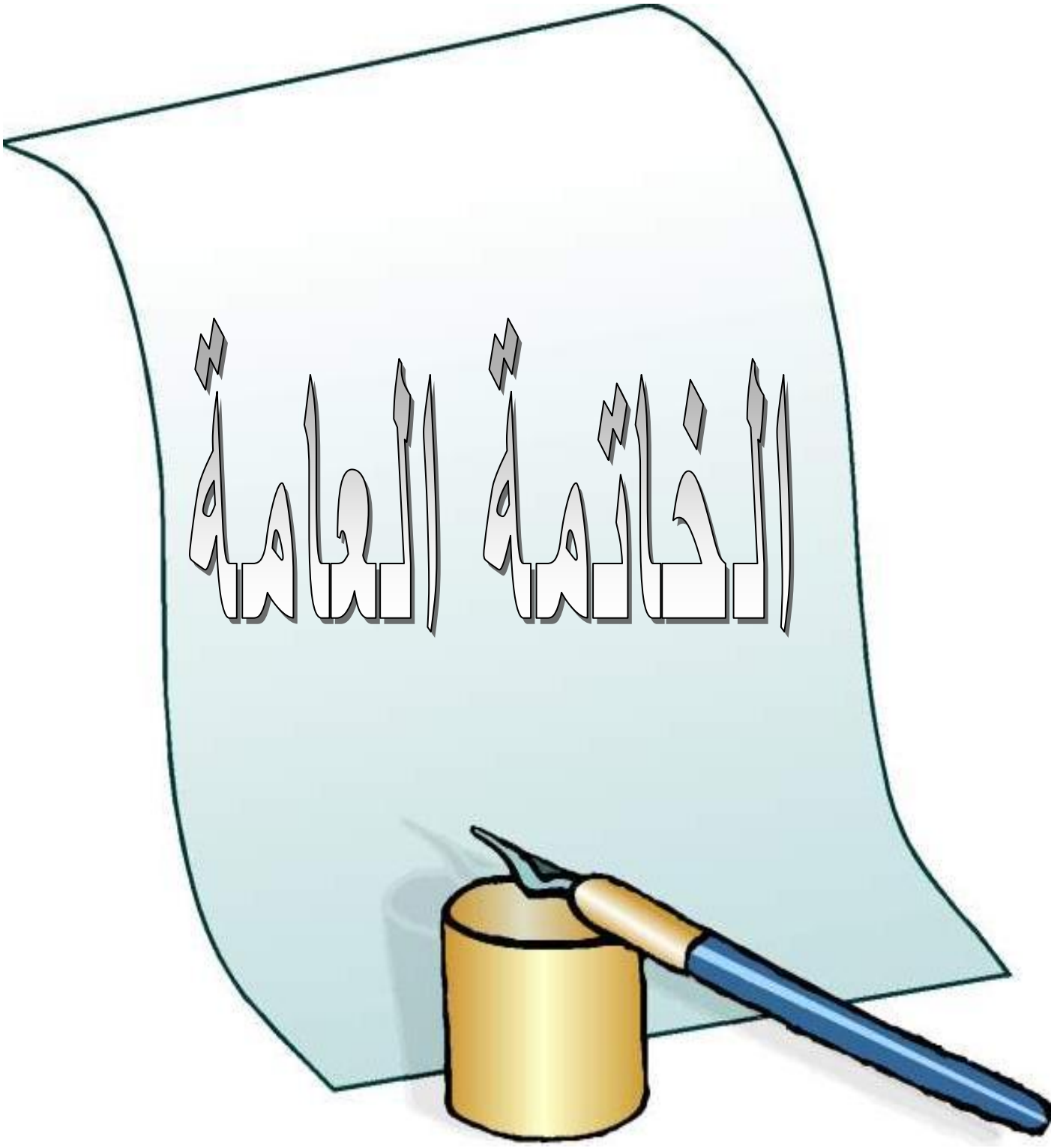
- اكتشاف القصور في نظام الرقابة الداخلية وإعداد التقارير عن فعالية هذا النظام؛
- تحسين الرقابة على كافة أنشطة الشركة والتنبؤ بالمخاطر التي تواجهها مع تفاديها؛
- إجراء مقابلات مع المستويات الإدارية لتحديد أهداف كل مستوى والمخاطر المتعلقة به؛
- توفير المعلومات للمدقق الخارجي عن الشركة؛
- الاتصال مع المدقق الخارجي لمناقشة تطورات أعمال المؤسسة وحل المشكلات؛
- تبليغ المدقق الخارجي للمدقق الداخلي بأي أمور مهمة لفتت انتباهه وتؤثر على عمله والعكس؛
- التزام المدقق الداخلي بتوصيل نتائج تدقيقه على نحو فوري إلى الجهة المعنية سواء كانت مجلس الإدارة أو الإدارة العليا؛
- القيام بالإفصاح عن النتائج المالية والتشغيلية للشركة بطريقة عادلة وصادقة.

خلاصة الفصل

استهدفت الدراسة الميدانية تحليل كيفية مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة المؤسسات بالشركة الإفريقية للزجاج وتوصلنا إلى النتائج التالية:

- هناك إطار محكم ومعقول لقواعد ومعايير ميثاق الحكم الراشد ومظاهر الحوكمة الجيدة بالشركة الإفريقية للزجاج حسب آراء أغلبية الإطارات والمسؤولين بداخلها؛
- الالتزام بالعمل وفق النظام المحاسبي والمالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، مما ساهم في زيادة الإفصاح والشفافية مع المصداقية في القوائم المالية الصادرة؛
- تأكيد المدقق الداخلي على التزامه بمبادئ أخلاقيات المهنة وكذا العاملين وأعضاء مجلس الإدارة، وذلك نظرا للدور الذي يلعبه في تفعيل الرقابة داخل الشركة وأنه بمعزل عن الجانب الأخلاقي لايمكن تطبيق حوكمة المؤسسات.
- إلزامية المدقق الداخلي لتطبيق المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، كما يرتكز برنامج عمله وفق ميثاق التدقيق الداخلي (La charte d'audit)، والمستمد من هذه المعايير؛
- قيام المدقق الداخلي بمهام كثيرة ومؤثرة في الشركة فيتولى مهمة التأكد من موثوقية التقارير، مدى الإلتزام بالقوانين والتعليمات، مدى كفاية وفاعلية الأنشطة واخضاعها للتدقيق الشامل من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر مع العمل على تحسين فعالية وكفاءة عملياتها وهذا ما يعزز التطبيق السليم لحوكمة المؤسسات؛
- عدم وجود لجنة تدقيق بالشركة محل الدراسة بالرغم من أهميتها فهذا ما يسبب بعض الخلل في أداء وظيفة التدقيق الداخلي، مما يؤدي إلى عرقلة مساهمتها في تحسين تطبيق الحوكمة، في حين علاقته مع كل من المدقق الخارجي، مجلس الإدارة والإدارة العليا يعتبر معقولا مما يساهم في تحسين الحوكمة بالشركة الإفريقية للزجاج.

الخاتمة العامة



تمثل قواعد ومبادئ حوكمة المؤسسات الممارسات والإجراءات السليمة للإدارة، حيث تعمل هذه بموجب معايير تحكمها بصورة ملزمة، وتهدف من خلال عملها إلى التقليل من تعارض المصالح مع المساهمين وذوي الصلة، حيث أن تنفيذ التطبيق الفعال والكفؤ لحوكمة المؤسسات يؤدي إلى إنتاج معلومات محاسبية ذات جودة تتميز بالمصداقية والشفافية يستخدمها أطراف مختلفة تربطها علاقة بالمؤسسة لكون كل طرف يؤدي دورا مهما في عملية الحوكمة، ويساهم في ذلك مهنة التدقيق الداخلي من خلال سعيها إلى تقييم المخاطر وتحديد الأساليب الملائمة لإداراتها والتأكد من أن نظام الرقابة الداخلية يعمل بكفاءة، إضافة لتقديم التوصيات اللازمة التي يحتاج إليها مجلس الإدارة لحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح. ولهذا الغرض فقد حاولنا الإلمام بموضوعي التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات من خلال بحثنا هذا باعتباره كأحد الآليات المساهمة في تحسين عملياتها. وعليه فقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج، وبناءا عليها تم تقديم توصيات مختلفة.

1. **نتائج البحث:** من خلال تناولنا للجانبين النظري والتطبيقي للدراسة توصلنا إلى مجموعة نتائج هي كالآتي:

أ. النتائج النظرية:

- تعد حوكمة المؤسسات مجموعة من الممارسات والإجراءات التي تدار وتراقب بواسطتها المؤسسة حيث تهتم بالإدارة الرشيدة لشؤونها، بطريقة ترفع من أدائها وتعظم من قيمتها؛
- تقوم حوكمة المؤسسات على مجموعة من المبادئ والقواعد تحتل ممارستها أهمية كبيرة خاصة بعد ظهور الأزمات المالية حيث ترتكز بشكل عام على إيجاد حل للمشكلات التي قد تنشأ من فصل الملكية عن الإدارة، وكذا الناجمة بين كبار وصغار المساهمين وباقي أصحاب المصالح الأخرى؛
- تهدف حوكمة المؤسسة لوضع أنظمة للإدارة مع الرقابة عليها وفقا لهيكل يحدد توزيع كل الحقوق والمسؤوليات فيما بين مجلس الإدارة والمساهمين، كذلك ضمان التناسق بين مصالحهم والتقليل من مشاكل الوكالة مع وضع القواعد والإجراءات المتعلقة بسير العمل داخل المؤسسة لتطويرالأداء وتعزيز الشفافية والعدالة؛
- تقوم الحوكمة على عدد من المحددات والركائز تمكن المؤسسة من التطبيق السليم للمبادئ وإضفاء السلوك الأخلاقي، إضافة إلى مجموعة من الآليات التي تعمل على الحد من الممارسات الرديئة ومنع حدوث مخاطر الفساد بهدف سد الفجوة التى من الممكن أن تضر بها؛
- التطبيق السليم لحوكمة المؤسسات يتطلب ثلاثة عناصر مهمة على أرض الواقع الأول يتعلق بإصدار لوائح وقوانين، والثاني مرتبط بتوفر مستوى كاف من الثقافة حول مفهوم الحوكمة

ومتطلباتها وأهميتها، وهذا يمكن تحقيقه على أرض الواقع ، أما العنصر الأخير والأهم هو الأخلاقي فتطبيقه يعتبر أمرا نسبيا ولايمكن قياسه؛

- تطورت مهنة التدقيق الداخلي واكتسبت أهمية كبيرة خاصة بعد إصدار معايير الممارسة المهنية لها وهذا ما عزز من جودة أداء هذه الوظيفة فلم يعد دورها يقتصر على اكتشاف الأخطاء بل أصبحت أداة تأكيدية واستشارية تساعد على ترشيد القرارات؛
- يساعد التدقيق الداخلي المؤسسة على تحقيق أهدافها، من خلال إيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر. فهذا ما يزيد من قدرة هذه الوظيفة على العمل كآلية محورية تساعد على التطبيق السليم للحوكمة؛
- يؤدي المدقق الداخلي مهامه بكفاءة واستقلالية وموضوعية وبالجودة المطلوبة، وهذه الخصائص تساهم في دعم فعالية وشفافية الأدوار والمهام التي يقوم بها؛
- للتدقيق الداخلي علاقة تعاونية تجمعه بكل من مجلس الإدارة، لجنة التدقيق والإدارة العليا من خلال تزويدهم بخدمات تأكيدية واستشارية والاقتراحات اللازمة لمعالجة الاختلالات بهدف اتخاذ قرارات سليمة ترفع من أداء المؤسسة، إضافة لعلاقته التكاملية مع المدقق الخارجي التي تعمل على الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات وتقوية وظيفة الرقابة مع الزيادة من مصداقية الرأي حول صحة القوائم المالية وبالتالي ضمان التطبيق السليم لعمليات حوكمة المؤسسات.

ب. النتائج التطبيقية: حاولنا من خلال الجانب التطبيقي توضيح دور التدقيق الداخلي في دعم التطبيق السليم لحوكمة المؤسسات وتحسينها من خلال التطرق لحالة الشركة الإفريقية للزجاج لولاية جيجل، وقد توصلنا إلى النتائج التالية:

- حظيت وظيفة التدقيق الداخلي بأهمية بالغة على مستوى الشركة حيث يعتبر المدقق الداخلي تابعا للمديرية العامة، تحت إشراف الرئيس المدير العام وهذا ما يمنحه الاستقلالية اللازمة للقيام بوظائفه؛
- يمارس المدقق الداخلي للشركة مهامه في إطار ما يعرف بميثاق التدقيق والمستمد من المعاييرالدولية لممارسة المهنة مما يساهم بشكل كبير وإيجابي في دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين تطبيق الحوكمة وإرساء قواعدها؛
- تسعى الشركة للعمل بقواعد ومعايير ميثاق الحكم الراشد نسبيا وتوعية عمالها بهذا المفهوم الحديث نتيجة لوجود ضغوط وحوافز من قوى السوق لإتباع أفضل الممارسات والبقاء في ظل المنافسة؛
- يعمل المدقق الداخلي على تقييم نظام الرقابة الداخلية بها من خلال وضع الإجراءات الرقابية الخاصة بكل وظيفة بالشركة، حيث يعتمد في ذلك على مجموعة من المراجع إضافة لالتزامه بالميثاق الأخلاقي للمهنة مما يساهم ذلك في دعم الحوكمة بها؛

- يتولى المدقق الداخلي مهمة إدارة المخاطر حيث يقوم بتحديد الأخطار المحتملة والقائمة التي تهدد الشركة قصد معالجتها وتقديم توصيات مع تأكيدات معقولة بأنه يديرها على النحو الذي يسمح بتحقيق أهدافها وضمان استمراريتها؛
- للمدقق الداخلي علاقة تعاونية معقولة بمجلس الإدارة والمدقق الخارجي والإدارة والتي تساهم في تحسين الحوكمة؛
- عدم وجود لجنة التدقيق بالشركة والتي تعتبر من الآليات المحورية لتطبيق حوكمة المؤسسات وهذا ما يعتبر من أهم النقائص التي اطلعنا عليها على مستوى الشركة.

2. اختبار صحة الفرضيات:

- **الفرضية الأولى:** نصت على أنه " تتضمن حوكمة المؤسسات علاقات تعاقدية تربط المؤسسة بأصحاب المصالح"، وقد تم إثباتها باعتبار أن حوكمة المؤسسات عبارة عن مجموعة الأطر التنظيمية والهيكلية وعمليات التحكم التي تهدف إلى تنظيم العلاقة بين الإدارة والمالك وأصحاب المصالح الآخرين. وبالتالي فهي تقوم على وجود نظم تحكم العلاقات بين مسيري المؤسسة من جهة وحملة الأسهم وذوي المصلحة من ناحية أخرى بهدف تحقيق الشفافية والعدالة ومنح حق المساءلة.

- **الفرضية الثانية:** نصت على أنه "تضاعف الاهتمام بمهنة التدقيق الداخلي بعد تعدد الأزمات المالية، نظرا لمساهمتها في تحسين حوكمة المؤسسات من خلال تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر" فقد تم اثباتها فبعد الأزمات المالية التي اجتاحت أكبر الاقتصادات اتجه العالم نحو الحوكمة باعتبارها النظام الذي يتم به توجيه المؤسسات وضبطها. وتعتبر وظيفة التدقيق الداخلي كآلية محورية تساهم في التطبيق السليم لقواعدها ومبادئها، من خلال إيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية بما يزيد من ضمان دقة وصحة البيانات المالية والمحاسبية مع الالتزام بالمصداقية والعدالة، إضافة إلى تقديم تأكيد معقول أن مخاطر المؤسسة تدار بفاعلية مع البحث عن سبل علاجها، وهذا مايزيد من ثقة المساهمين وأصحاب المصالح.

- **الفرضية الثالثة:** نصت على أنه "تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي في الشركة الإفريقية للزجاج كآلية تساهم في تحسين تطبيق الحوكمة بشكل مقبول "، فمن الملاحظ أن وظيفة التدقيق الداخلي تحظى بأهمية معقولة فهي تابعة مباشرة للرئيس المدير العام مما يؤكد استقلاليتها، كما ترتكز أعمال المدقق الداخلي وفق ماجاء به ميثاق التدقيق المستمد من المعايير الدولية لممارسة المهنة ، فهو يعتبر ركيزة أساسية مساهمة في تطبيق قواعد الحوكمة مع نجاحها، إضافة لعمله على تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطرحيث يقوم بتقديم توصيات واستشارات لتحسين كفاءة وفعالية عمليات هذين النظامين في تقريره

ثم رفعه إلى الرئيس المدير العام مما يزيد من ثقة أصحاب المصالح، وهذا هو هدف الحوكمة. كما وللمدقق الداخلي علاقة تعاونية معقولة مع الأطراف الفاعلة في تطبيق الحوكمة من المدقق الخارجي مجلس الإدارة والإدارة العليا وبالتالي فإن نجاح مهنة التدقيق الداخلي في تحسين تطبيق حوكمة الشركة الإفريقية للزجاج يعد مقبولا وهذا ما بثبت صحة الفرضية.

3. التوصيات:

من أجل تجسيد الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تحسين الحوكمة بالشركة الإفريقية للزجاج ارتأينا تقديم بعض الإقتراحات والتوصيات التي من شأنها دعم التطبيق السليم لعملياتها، وهذه التوصيات كما يلي:

- زيادة الاهتمام بموضوع حوكمة المؤسسات بالشركة من خلال المشاركة في دورات تدريبية، ندوات متخصصة وكذا مؤتمرات علمية بصفة مستمرة فيما يخص مواضيع الحوكمة والدورالذي يلعبه التدقيق الداخلي في تحسينها؛
- ضرورة إصدار لوائح ومنشورات داخلية تعرف الموظفين بموضوع الحوكمة وميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية من أجل إرساء قواعده ومعاييره الأساسية مع التوعية بأهميته ومزاياه إضافة لعلاقته بالتدقيق الداخلي؛
- على إدارة الشركة زيادة عدد المدققين الداخليين مع ضرورة امتلاكهم المؤهل العلمي في مجال المحاسبة والتدقيق والمعايير الدولية وأخلاقيات المهنة و كذا الخبرة في عملية إدارة المخاطر؛
- إخضاع المدقق الداخلي وأساليب عمله إلى عملية تقويم مستمرة لتحديد نقاط القوة والضعف في أداء مهامه، مع العمل على تطوير خبرته ومهاراته إضافة لمساعدته في الاطلاع على إجراءات التدقيق الحديثة المتبعة في الدول المتقدمة مع ضمان استقلاليته؛
- العمل على متابعة تطور معايير التدقيق الداخلي ومدى علاقتها بحوكمة المؤسسات، مع القيام بإجراء دورات تدريبية للمدقق الداخلي على هذه المعايير من أجل تفعيل دور وظيفة التدقيق الداخلي لما لها من أثر إيجابي في إحكام الرقابة على مختلف جوانب الأداء ودعم تطبيق الحوكمة؛
- يتعين على مجلس إدارة الشركة تشكيل لجنة تدقيق تتكون من أعضاء لهم الخبرة والكفاءة اللازمة في مجال المحاسبة والمالية باعتبارها آلية محورية في تحسين حوكمة المؤسسات.

آفاق البحث:

دراسة هذا الموضوع أظهر إمكانية مواصلة البحث فيه من جوانب أخرى، لأن حوكمة المؤسسات والتدقيق الداخلي من بين المواضيع الواسعة التي يمكن أن تكون محل إشكاليات لبحوث مستقبلية. ومن بين المواضيع المقترحة: الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات الجزائرية ، الإطار الحوكمي في المؤسسة الجزائرية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أولا:الكـــتب

1. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
2. أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد: الداخلي-الحكومي-الخاص-البيئي-المنشآت الصغيرة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
3. أحمد علي جمعة، التدقيق الداخلي والحوكمي، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
4. أحمد علي خضر، حوكمة الشركات، الطبعة الأولى، دارالفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2012.
5. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة وحوكمة الشركات، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2010.
6. أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2005.
7. إيهاب نظمي إبراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال، حداثة وتطور: مخاطر الأعمال، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
8. دايال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001.
9. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006.
10. وليد ناجي الحيالي، حسين عبد الجليل آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحسابية،عمان، الأردن، 2015.
11. حازم هاشم الآلوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجزء الأول: المراجعة نظريا، الطبعة الأولى، الجامعة المفتوحة، طرابلس، العراق، 2003.
12. طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر(أفراد-إدارات-شركات-بنوك)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2007.
13. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم- المبادئ -التجارب)، تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005.
14. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية، الدار الجامعية، مصر، 2009.
15. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإدار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثانية،، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 2005.

16. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
17. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009.
18. محمد مرسى، الإدارة الاستراتيجية: تكوين وتنفيذ استراتيجيات التنافس، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2003.
19. محمد سميرالصبان، إبراهيم حسن إبراهيم، أصول المراجعة الخارجية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر 2012.
20. محمد سميرالصبان، جمعة إبراهيم إسماعيل، السوافيري فتحي رزق، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1996.
21. محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1990.
22. محمد عبد الفتاح العشماوي، عطا الله وارد خليل، الحوكمة المؤسسية، مكتبة الحرية للنشر، القاهرة، مصر، 2008.
23. محسن أحمد الخضيري، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، الإسكندرية، مصر، 2005.
24. منير إبراهيم هندي، حوكمة الشركات: مدخل في التحليل المالي وتقييم الأداء، الطبعة الأولى، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011.
25. سهير شعراوي جمعة، أصول المراجعة، مطابع الدار الهندسية، الطبعة السابعة معدلة، القاهرة، مصر، 2003.
26. سمير كامل محمد، محمود مراد مصطفى، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2002.
27. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007.
28. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2013.
29. عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2001.
30. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الإسكندرية، مصر، 2006.

31. علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
32. فتحي رزق السوافيرى، سمير كامل محمد، محمود مراد مصطفى، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2002.
33. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات -الناحية النظرية والعملية-، الطبعة الثانية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 2001.
34. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
35. خليل محمد القصاص، الحوكمة المؤسسية واستراتيجيات التدقيق الداخلي، إدارة البحوث، اتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، 2014.
36. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر – الناحية النظرية -، دار المسيرة، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2009.

ثانيا:المجلات

37. بومدين طاشمة، الحكم الراشد ومشكلة بناء قدرات الإدارة المحلية في الجزائر، مجلة التواصل، العدد رقم (26)، الجزائر، 2010.
38. حمد شقير، العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، مجلة المدقق، العدد رقم (41-42)، الأردن، 2000.
39. محمدعلوي بلفقه، عبد اللطيف محمد باشيخ، العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات: دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، مجلد رقم(28)، العدد رقم(2)، جدة، 2009.
40. سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد رقم (45)، العدد رقم (1)، الاسكندرية، مصر، 2008.
41. سعاد عبد الفتاح محمد، أهمية حوكمة الشركات في مواجهة الفساد المالي والإداري والمحاسبي، مجلة النزاهة، العدد رقم (03)، الأردن، 2007.
42. صالح بن محمد الشعيبي، دور حوكمة الشركات في مواجهة التحديات بالسعودية، مجلة العرب الدولية، العدد (727)، السعودية، 2014.
43. عوض سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات:حالة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز:الاقتصاد والإدارة، المجلد رقم (22)، العدد رقم(01)، جدة، 2008.

44. عمر إقبال توفيق المشهداني، تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها "إطار مقترح"، مجلة الأداء الجزائرية، العدد رقم (2)، الجزائر، 2012.

ثالثا: الملتقيات والمؤتمرات

45. 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 ديسمبر 2010.

46. بن عبد الرحمان نريمان، بن شيخ سارة، واقع الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية في ظل المستجدات الحالية، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة، الجزائر، 25،26 نوفمبر2014.

47. بتول محمد نوري، علي خلف سلمان، دراسة بعنوان: حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، الجامعة المستنصرية، العراق، 2011.

48. حسين يرقي، عمر علي عبد الصمد، واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها، بطاقة مشاركة في الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسية: واقع، رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 07-08 ديسمبر 2010.

49. محمد فاروق كامل، دراسة تحليلية لأثر حوكمة الشركات وبيئة الرقابة:قرارات تخطيط عملية المراجعة الخارجية :دراسة ميدانية، ورقة بحثية مقدمة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2014.

50. مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 6-7 ماي 2012.

51. نوال صبايحي، واقع الحوكمة في دول مختارة مع التركيز على التجربة الجزائرية، ورقة بحث مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول: دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، يومي 19-20 نوفمبر، 2013.

52. نسيب رجم، طاباني رزيقة، حوكمة المؤسسات والتدقيق:علاقة الوكالة، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، يومي 11-12 أكتوبر2010.

53. سامح رفعت أبو حجر، إيمان أحمد محمد رويحه، دور المراجعة الداخلية كآلية لتقويم نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر، بحث مقدم إلى المؤتمر السنوي الخامس لقسم المحاسبة، جامعة القاهرة، مصر، 2013.

54. صديقي خضرة، التأصيل النظري لماهية حوكمة المؤسسات والعوائد المحققة من جراء تبنيها، المؤتمر الوطني الثاني حول متطلبات إرساء الحوكمة في إدارة الميزانية العامة للدولة، جامعة البويرة، يومي 30-31 أكتوبر، 2012.

رابعا: القوانين والأوامر

55. الأمر رقم 97-03، المؤرخ في 11 جانفي 1997، المتعلق بالمدة القانونية للعمل، الجريدة الرسمية للجمهورية، العدد 03، الصادر في 03 رمضان 1417، الموافق 12 جانفي 1997.

56. المادة 715 مكرر 4، القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، الطبعة الثانية، منشورات بارتي، الجزائر، 2002.

57. المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المؤرخ في 26 ماي 2008، المتضمن النظام المالي المحاسبي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 27، الصادر في 22 جمادي الأول 1429، الموافق 28 ماي 2008.

58. القانون رقم 91-29، المؤرخ في 21 ديسمبر 1991، المعدل والمتمم للقانون 90-11، المتعلق بعلاقات العمل، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 68، الصادر في 18 جمادى الثانية 1412، الموافق 25 ديسمبر 1991.

خامسا: التقارير

59. وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، 2009.

60. مركز المشروعات الدولية الخاصة، حوكمة الشركات: قضايا واتجاهات، نشرة دورية للشرق الأوسط وشمال إفريقيا، العدد (13)، القاهرة، مصر، 2008.

61. صبرينا بوهراوة، إطلاق المدونة الجزائرية لحوكمة الشركات، منشور في: مركز المشروعات الدولية الخاصة، حوكمة الشركات قضايا واتجاهات، نشرة دورية للشرق الأوسط وشمال إفريقيا، العدد رقم (16)، 2009.

سادسا: مواقع الأنترنيت

62. قانون sarbanesoxlyact، 2000، المتاح على الموقع الالكتروني الآتي:
http://www.oecd.org

المراجع باللغة الفرنسية

أولا: الكـــتب

63. Benyamine Paul, Pour une bonne pratique de l'audit, Imprimerie nationale, Paris, France.

64. Etienne.B, L'audit interne: pourquoi et comment ?, éditions d'organisation, paris, France, 1989.

65. Gérard Charreaux, Jean Pierre Pitol-Belin, le conseil d'administration, imprimerie Hérissey à Evreux, France, Décembre 1990.

66. Gérard Charreaux, La théorie positive de l'agence: positionnement et apports, France, décembre1999.

67. Jacques Renard, théorie et pratique d'audit interne, 7ème édition, les éditions d'organisation, paris, France, 2010.

68. Lionnel Collins, Gérard Valin, Audit et contrôle interne: principes, objectifs et pratiques, 3 ème édition, Dalloz, Paris, France, 1986.

69. Mohamed Hamzaoui, audit: gestion des risques d'entreprise et contrôle interne: normes ISA 200, 315, 330 et 500, Village mondial, 1ère édition, paris, France, 2005.

70. Olivier Meier et Guillaume Schier, Entreprises Multinationales (Stratégie, Restructuration, Gouvernance), Edition Dunod, Paris, France, 2005.

71. Roland Pérez, La gouvernance de l'entreprise, Editions La Découverte, Paris, France, 2003.

72. Smith Atham, La richesse des nations, Edition Garnier Flammarion, Paris, France,1776.

ثانيا: المذكرات

73. Oudai Moussa, Impact de la gouvernance financière par la performance sur l'efficacité de la politique budgétaire en Algérie, Thèse préparée en vue de l'obtention du diplôme de doctorat en sciences de gestion, Ecole supérieure de commerce, 2015-2016.

ثالثا:المجلات

74. Gérard Charreaux, Philippe Desbriere, gouvernance des entreprises: valeur partenariale contre valeur actionnaire, finance contrôle stratégie,Université de Bourgogne, vol (1), numéro (12), France, 1998.

رابعا: الملتقيات والمؤتمرات

75. Stéphane Trébucq, La Gouvernance D'Entreprise Héritière de Conflits Idéologiques et Philosophiques, Communication pour les neuvièmes journées d'histoire de la comptabilité et du management, Université Paris-Dauphine avec le soutien de l'associait francophone de Comptabilité, 20-21 Mars 2003.

خامسا: التقارير

76. IFACI, Cadre de référence International des pratiques Professionnelles de l'audit interne, Edition 2013.

77. IFACI, Institut de l'Audit Interne, Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, février 2004.

78. IFACI, La charte d'audit : Support d'une légitimité, 1996, Paris, France.

79. Norme internationale d'audit 200: Objectifs et principes généraux en matière d'audit d'états financiers, IFAC, traduction : CNCC-IRE, version du 8 mai 2008.

المراجع باللغة الإنجليزية

أولا: الكـــتب

80. Brenda Porter, Jon Simon, David Hatherly, Principles of External Auditing, John Wiley and sons, Wallingford, Angleterre,1997.

ثانيا: التقارير

81. OECD, Principales of Corporate Governance Organization for Economic, Co-Operation and Development publication service, 2004.

82. Randa Al Zogbbi, Protecting Minority Sharholders in Egypt, the center for International Private Enterprise, Number (14), Cairo, 2008.