



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم علوم التسيير



الموضوع

أثر جودة التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير
تخصص: فحص محاسبي

الأستاذ المشرف:

د/ العمري أصيلة

إعداد الطالبة:

بلخادم حنان

.....2016	رقم التسجيل:
.....	تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2016/2015

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

أعوذ بالله من الشيطان الرجيم

﴿شَهِدَ اللَّهُ أَنَّهُ لَا إِلَهَ إِلَّا هُوَ وَالْمَلَائِكَةُ وَأُولُو الْعِلْمِ

قَائِمًا بِالْقِسْطِ لَا إِلَهَ إِلَّا هُوَ الْعَزِيزُ الْحَكِيمُ﴾

سورة آل عمران (18)

صدق الله العظيم

إهداء

إلى من وسع كرسیه السموات والأرض، أقدم عملي هذا خالص لوجهه، أرجو أن يتقبله مني قبول حسن.

إلى الرحمة المهداة والنعمة المجزاة خاتم الأنبياء والمرسلين حبيبنا محمد عليه أفضل السلام والسلام.

إلى رمز الحب والعطاء والوفاء إلى من ربتي بلطف ومنحتني الحنان إلى تلك المرأة العظيمة التي علمتني معنى الحياة إلى "أمي الغالية" رحمها الله.

إلى من علمني الكفاح والصبر إلى الذي تعب كثيرا من أجل راحتي وتعليمي، إلى ذلك الرجل العظيم "أبي الغالي"

إلى من أكن لهم صدق الحب والحنان، من يصنعون ابتسامة الحياة إخواني توفيق، وحكيم، وأخواتي نعيمة، صبرينة، والمدللة صفاء.

إلى أجمل شلة صادقة لن تتكرر إليكم صديقاتي "إيمان، فاطمة الزهراء، سارة، شيماء، عفاف، ناريمان، شفيقة، صونيا، فاطمة، بشرى"

وإلى كل العائلة والأحباب.

إلى كل من علمني حرفا، وأخذ بيدي في سبيل تحصيل العلم والمعرفة

وإلى كل من شاركني مختلف مراحل مشواري الدراسي والأخص بالذكر قسم ماستر فحص محاسبي.

إلى من يسعهم القلب ولم تسعهم الورقة إلى كل من حضر في القلب وغاب عن اللسان، إلى كل من حضر في القلب وغاب عن اللسان إلى كل من نسيه قلبي وتذكره قلبي.

إلى من مد لي يد العون من قريب أو من بعيد لإنجاز المذكرة.

أهدي ثمرة جهدي..

شكر وتقدير

أتوجه بالشكر أولاً إلى المولى عز وجل الذي أعانني ومدني بالقدرة وأبلغني مرادي وأتممت بفضلته مذكرتي وهذا من فضل ربي.

أتقدم بخالص الشكر إلى الأستاذة المشرفة العمري أصيلة على المساعدة التي قدمتها، والنصائح القيمة والمفيدة التي أرشدتني في إنجاز هذا العمل، وكذا صبرها وحرصها الدائم على إتمام هذا العمل في أحسن الظروف، أتقدم لها بأخلص كلمات الشكر وبأصدق معان التقدير والاحترام.

وكذلك أتقدم بجزيل الشكر إلى كافة أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بمناقشة هذه المذكرة.

إلى جميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير الذين لم ييخلوا علينا بعلمهم جزاهم الله خيراً.

وكذلك أتقدم بالشكر الجزيل إلى كافة طاقم مكتبة كلية علوم اقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.

وكما نتوجه بجزيل الشكر إلى كل عمال مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة- بسكرة.

وفي الأخير أشكر كل من ساعدني من قريب أو من بعيد على إتمام هذه المذكرة.

ملخص البحث

هدف هذا البحث لدراسة أثر جودة التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات، حيث تتحدد جودة التدقيق الداخلي من خلال مدى الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي، وبذل العناية المهنية اللازمة في أداء أنشطة التدقيق الداخلي التأكيدية والاستشارية، لذا يتوجب على المدقق الداخلي بفحص وتقييم الأنظمة وتحديد مواطن القوة والضعف بها، حيث تؤدي جودة وظيفة التدقيق الداخلي دورا مهما في دعم التطبيق السليم لحوكمة الشركات، وباعتبار التدقيق الداخلي آلية من آلياتها أصدرت معايير دولية لجودة التدقيق الداخلي وتخص ضمان فعالية حوكمة الشركات، وتوصلنا في دراستنا أن غياب كل من لجان التدقيق تؤثر على تطبيق الجيد لحوكمة الشركات، باعتبار أنها أداة التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات، والإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي، والتي تؤدي إلى الحد من التقارير المالية الاحتياطية في المعلومات المالية التي تفصح عنها المؤسسات، وغياب إدارة المخاطر تؤثر على تطبيق أحد ركائز حوكمة الشركات، كون التدقيق الداخلي يقوم بتحديد الأسباب والعوامل التي من الممكن أن تؤدي إلى حدوث بعض المخاطر مستقبلا بالإضافة إلى فحص وتقييم فاعلية وكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية، والعمل على تحسينها وتطويرها من أجل تدارك الأسباب والعوامل التي تؤدي إلى وقوع المخاطر بالمؤسسة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، جودة التدقيق الداخلي، حوكمة الشركات، إدارة المخاطر، لجنة التدقيق.

Résumé:

Cette recherche vise à étudier l'impact de l'audit interne sur la qualité de la gouvernance d'entreprise, la qualité de l'audit interne est déterminée par le degré de conformité avec les normes internationales de l'audit interne, et de faire les soins professionnels nécessaires dans l'exercice de confirmation de vérification interne et les activités de conseil, il faut que le vérificateur interne d'examiner et d'évaluer les systèmes et d'identifier les forces et les faiblesses de la , où la qualité de la fonction d'audit interne joue un rôle important dans la bonne application de soutien à la gouvernance d'entreprise, et en tant que mécanisme de vérification interne des mécanismes émis des normes internationales pour la qualité de l'audit interne et spécifique pour assurer une gouvernance efficace, et nous avons atteint dans notre étude que l'absence des deux comités d'audit affectent la bonne application de la gouvernance d'entreprise, car il met l'accent sur l'attachement aux principes de l'outil de gouvernance d'entreprise, et de superviser la fonction d'audit interne, ce qui conduit à la limite de la fraude de l'information financière dans l'information financière divulguée par les institutions, et l'absence de gestion des risques affectent l'application de l'un des piliers de la gouvernance d'entreprise, le fait que la vérification interne permettra d'identifier les causes et les facteurs qui pourrait conduire à un événement futur de certains risques, ainsi que d'examiner et d'évaluer l'efficacité et l'efficience des systèmes de contrôle interne et le travail sur l'amélioration et le développement dans le but de remédier aux causes et facteurs qui conduisent à l'apparition des risques de l'institution.

Mots clés: L'audit interne, la qualité de l'audit interne, la gouvernance d'entreprise, la gestion des risques, le Comité d'Audit

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	البسمة
	آية قرآنية
	شكر وتقدير
	إهداء
	ملخص البحث
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
أ - ط	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري لجودة لتدقيق الداخلي	
	تمهيد
12	المبحث الأول: مدخل للتدقيق الداخلي
12	المطلب الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق
15	المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الداخلي
18	المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق الداخلي
20	المبحث الثاني: مبادئ ومعايير، ومنهجية التدقيق الداخلي
20	المطلب الأول: مبادئ التدقيق الداخلي
22	المطلب الثاني: معايير التدقيق الداخلي
27	المطلب الثالث: منهجية التدقيق الداخلي
30	المبحث الثالث: أساسيات حول جودة التدقيق الداخلي
30	المطلب الأول: ماهية جودة التدقيق
32	المطلب الثاني: ماهية جودة التدقيق الداخلي

فهرس المحتويات

34	المطلب الثالث: رقابة وتقييم جودة أداء أنشطة التدقيق الداخلي
37	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: حوكمة الشركات ودور جودة التدقيق الداخلي في تفعيلها
	تمهيد
40	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات
40	المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات
42	المطلب الثاني: خصائص وركائز حوكمة الشركات
44	المطلب الثالث: أهداف وأهمية حوكمة الشركات
48	المبحث الثاني: أسس حوكمة الشركات
48	المطلب الأول: أطراف حوكمة الشركات
50	المطلب الثاني: محددات ومبادئ حوكمة الشركات
58	المطلب الثالث: آليات ومراحل تطبيق وممارسة حوكمة الشركات
63	المبحث الثالث: جودة التدقيق الداخلي وأثرها على حوكمة الشركات
63	المطلب الأول: معايير جودة التدقيق الداخلي على ضوء متطلبات حوكمة الشركات
67	المطلب الثاني: جودة التدقيق الداخلي وأثرها على تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات
68	المطلب الثالث: جودة التدقيق الداخلي وأثرها على إدارة المخاطر
72	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: جودة التدقيق الداخلي وأثرها على حوكمة الشركات بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة
	تمهيد
75	المبحث الأول: تقديم مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة
75	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مؤسسة الأم والتعريف بالمؤسسة محل الدراسة
78	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة
93	المطلب الثالث: أهداف وسياسة المؤسسة محل الدراسة
94	المبحث الثاني: واقع جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات بمؤسسة

فهرس المحتويات

	مطاحن الزيبان القنطرة.
94	المطلب الأول: واقع جودة التدقيق الداخلي بالمؤسسة محل الدراسة
97	المطلب الثاني: محددات جودة التدقيق الداخلي بالمؤسسة محل الدراسة
98	المطلب الثالث: واقع حوكمة الشركات بالمؤسسة محل الدراسة
102	المبحث الثالث: مساهمة في تفعيل دور جودة التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات في مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة
102	المطلب الأول: مساهمة في تحسين جودة التدقيق الداخلي لدعم حوكمة الشركات في مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة
106	المطلب الثاني: دور لجنة التدقيق على تطبيق حوكمة الشركات داخل المؤسسة محل الدراسة
106	المطلب الثالث: دور جودة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر لتفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسة محل الدراسة
108	خلاصة الفصل
110	خاتمة
115	قائمة المراجع
	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
90	يمثل توزيع العمال في المؤسسة لشهر مارس 2016	(01)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
46	أهمية حوكمة الشركات	01
49	الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات	02
57	مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)	03
82	هيكله مصلحة الإنتاج	04
83	مراحل عملية الإنتاج	05
86	هيكله مصلحة الصيانة	06
87	هيكله دائرة التقنية التجارية	07
88	هيكله مصلحة النقل والوسائل العامة	08
92	هيكله مصلحة المحاسبة والمالية	09

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة
02	تقرير المدقق الداخلي بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

مقدمة

مقدمة

واجهت مهنة التدقيق الداخلي أزمة المسؤولية والمصداقية وفقدان الثقة في السنوات الأخيرة، نتيجة ما شهدته الأوساط من انهيار مفاجئ لعدد من الشركات المساهمة الكبرى، في بعض الدول المتقدمة خاصة الولايات المتحدة الأمريكية لعل أشهرها شركات Enron، World Com، Global Crossings، وقد أدت هذه الأحداث إلى خسائر كبيرة تحملتها الأطراف ذات المصالح بالشركات، ولأن بعض هذه الشركات كان يتم تدقيقها عن طريق كبرى شركات التدقيق في العالم أشهرها Arthur Andersen فقد تعرضت مهنة المحاسبة والتدقيق لانتقادات عنيفة وعليه زادت فجوة الثقة بين مهنة التدقيق وبين مستخدمي القوائم المالية، وتشكيك في قدرة التدقيق لاكتشاف الغش والأخطاء، وأثارت الشك في مخرجات عملية التدقيق.

وقد أولت المنظمات المهنية المهتمة على الصعيد الدولي، اهتماما متزايدا برقابة الأداء المهني لوظيفة التدقيق الداخلي، لأهمية الخدمات التي تؤديها هذه الوظيفة، لذا أصبح تطوير أداء المدققين الداخليين للتحقق والارتقاء بجودة التدقيق الداخلي، حيث من المتوقع من هذه المهنة أن تقدم خدماتها على مستوى عال من الكفاءة لضمان تحسين المصداقية لهذه الوظيفة من ناحية، ومن أجل مواءمة التطورات التي تشهدها كافة المهن من ناحية أخرى، وفي هذا السياق الأبقى هو الأفضل، والأفضلية تقاس بمعايير كثيرة لكن لا شك أن أهمها معايير الجودة تهدف إلى السعي للرفي بجودة التدقيق الداخلي.

بعد الفضائح المالية التي حدثت في نهاية القرن الماضي وبدايات القرن الحالي، ولعل أكثرها القضايا ذات الارتباط بغش التقارير المالية، وفي محاولة لاستعادة ثقة مستخدمي المعلومات المالية في التقارير، نشأت الحاجة إلى وجود إجراءات، فكانت النتيجة المنطقية أن سارعت كثير من المؤسسات الدولية والمنظمات المهنية في العديد من الدول، بوضع مجموعة من القوانين والضوابط، والأنظمة والمبادئ الأخلاقية من أجل ضمان نزاهة وشفافية عملية التقرير المالي، والحفاظ على حقوق الأطراف المعنية وتحقيق المساءلة والرقابة بشكل أكثر فاعلية، وقد سميت هذه الضوابط بحوكمة الشركات على المستوى الدولي، التي جاءت لتمثل الحل المناسب لمعالجة أسباب الانهيار وأزمة الثقة في جودة التدقيق ولتمنع تواطؤ المدققين مع من لهم علاقة ومصالح بالشركة، واهتمت المنظمات الدولية بوضع مبادئ لحوكمة الشركات، لتكون بمثابة نقاط مرجعية يتم الاسترشاد بها عند تطبيق هذه المبادئ في الواقع العملي.

مقدمة

حيث يعد التدقيق الداخلي بمثابة أحد الأركان الأساسية لحوكمة الشركات، حيث تم تعديل معاييره الدولية الخاصة بالممارسة المهنية في ضوء متطلبات حوكمة الشركات، مما دعا إلى ضرورة التركيز على المدققين الداخليين ورفع جودة أنشطة التدقيق الداخلي لتحقيق الحوكمة الجيدة للشركات.

إشكالية البحث: بناء على ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية :

كيف تؤثر جودة التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات؟

التساؤلات الفرعية:

وللإحاطة بالموضوع بشكل أكثر تم تجزئة الإشكالية إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية وهي كالاتي:

- ماهي المفاهيم الخاصة بالتدقيق ، والتدقيق الداخلي وجودة التدقيق الداخلي؟
- ما مضمون حوكمة الشركات؟
- ما مدى تغير معايير جودة التدقيق الداخلي على ضوء حوكمة الشركات؟
- ما أثر جودة التدقيق الداخلي على الأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات؟
- ما أثر جودة التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر؟

فرضيات البحث:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية تم صياغة الفرضيات التالية:

- جودة التدقيق الداخلي تؤدي إلى دعم حوكمة الشركات.
- إصدار معايير دولية جديدة تخص جودة التدقيق الداخلي يؤثر إيجابيا في دعم حوكمة الشركات.
- غياب لجنة التدقيق وإدارة المخاطر يؤثر على التطبيق السليم لحوكمة الشركات.

أسباب اختيار موضوع البحث:

- تم اختيار الموضوع بناء على عدة دوافع منها:
- الرغبة في دراسة المواضيع المتعلقة بالتدقيق.
- أن موضوع البحث يندرج ضمن التخصص وهو فحص محاسبي.
- الرغبة في التعمق في جودة التدقيق الداخلي باعتباره أحد الآليات المؤثرة في تحسين حوكمة الشركات.

مقدمة

■ عدم الاهتمام بجودة التدقيق الداخلي وكذا حوكمة الشركات بالمؤسسات الجزائرية.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة لهذا الموضوع من أهمية جودة التدقيق الداخلي، وأهمية التدقيق الداخلي كونه أحد الأسس التي تركز عليها حوكمة الشركات، إذ أن حوكمة الشركات تعمل على رقابة وتقويم سلوك مجالس الإدارة وتوجيهها نحو تحقيق مصالح ذات العلاقة بالمؤسسة، حيث يساعد التدقيق الداخلي في فحص وتقويم النشاطات التشغيلية ونظم الرقابة الداخلية، في بيان دور جودة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، وكونها أحد الدراسات التي تبحث عن أثر جودة التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات، لذا فالدراسة سوف تقدم خدمة للمؤسسات مما ستكتشفه من نتائج وما سيبنى عليها من توصيات يمكن الاستفادة منها في دعم حوكمة الشركات.

أهداف الدراسة:

نسعى من خلال موضوع بحثنا تحقيق العديد من الأهداف نذكر منها:

- تعريف جودة التدقيق الداخلي، وتبيان محدداتها.
- التعريف بحوكمة الشركات، وأطرافها وخصائصها، والتطبيق السليم لها.
- إبراز أثر جودة التدقيق الداخلي ومساهمتها في دعم التطبيق الناجح لحوكمة الشركات.

منهج البحث: للإجابة عن التساؤلات المطروحة واختبار الفرضيات فإننا نعتمد على المنهج الوصفي التحليلي، كونه ملائم لإبراز جميع المفاهيم والأطر النظرية المرتبطة بجودة التدقيق الداخلي من جهة، وبحوكمة الشركات من جهة أخرى وفي الجانب التطبيقي والعملي تم الاعتماد على منهج دراسة حالة، الذي يمكننا من التعمق في الموضوع من خلال الزيارة الميدانية للمؤسسة محل الدراسة والإطلاع على الوثائق التي تخدم الموضوع.

مقدمة

الدراسات السابقة:

لقد تم الإطلاع على بعض الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع بحثنا نذكر منها:

1- دراسة سينا أحمد، عبد الناصر نور، محمد النعيمي، استخدام منهج سيجمما ستة **SIX SIGMA** في ضبط جودة المراجعة الداخلي، المؤتمر العلمي السنوي الحادي عشر ذكاء الأعمال واقتصاد المعرفة، جامعة الزيتونة الأردنية، 23-26 أبريل 2012.

هدفت الدراسة إلى التعرف على طبيعة منهج سيجمما ستة **SIX SIGMA** في ضبط جودة التدقيق الداخلي بالمستشفيات الخاصة الحائزة على جائزة الجودة والتميز في محافظة عمان، مقامهم في المستشفيات الخاصة والحائزة على جائزة الجودة والتميز في مدينة عمان، وبعد إجراء عملية التحليل لبيانات الدراسة وفرضياتها توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها:

- أن المستشفيات محل الدراسة تعمل ضمن المستوى الثالث ل **Sigma** لكل من معيار (دعم القيادة العليا، والتحسين المستمر، والعمليات والأنظمة، التغذية العكسية والقياس، والموارد البشرية) مع اختلاف فرص حدوث العيوب لهذه المعايير.
- أشارت نتائج التحليل إلى وجود خمسة وعشرين علاقة ارتباطية دالة معنوياً تفاوتت في شدة ارتباطها. فقد تبين أن أعلى القيم الارتباطية كانت بين معيار دعم القيادة العليا وإيصال النتائج بقيمة بلغت (0.633). فيما كانت أقل القيم الارتباطية بين معيار التحسين المستمر وتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بقيمة بلغت (0.330).
- وجود تأثير ذي دلالة معنوية لمعايير **Six Sigma** (التزام ودعم القيادة العليا، التغذية العكسية والقياس التحسين المستمر، العمليات والأنظمة، والموارد البشرية) على جودة التدقيق الداخلي (العناية المهنية، إدارة أنشطة التدقيق الداخلي، تقييم إدارة المخاطر، تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، إيصال النتائج) بالمستشفيات الخاصة الحائزة على جائزة الجودة والتميز في مدينة عمان عند مستوى دلالة (0.05).

وقد أوصت الدراسة بما يلي:

مقدمة

- الاهتمام بمفهوم Six Sigma والتأكيد على إمكانية استخدامه في المستشفيات لما له من أهمية من الناحية العلمية وذلك من خلال تقليل الأخطاء الطبية وتحسين جودة الخدمات المقدمة التي تتناسب مع توقعات المستفيدين، وهو ما ينعكس على جودة التدقيق الداخلي.
- التزام ودعم قيادة المستشفيات للعمل بمفهوم ال Six Sigma يساهم بالتخطيط لكافة عمليات التدقيق وتقييم المخاطر.

2- دراسة رشا الجرد، أثر جودة المراجعة الداخلية على تحديد أتعاب المراجع الخارجي (دراسة ميدانية في سوريا)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير مراجعة الحسابات، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2007-2008، غير منشورة.

هدفت هذه الدراسة التوصل إلى أثر جودة التدقيق الداخلي على تحديد أتعاب المدقق الخارجي ولتحقيق هذا الهدف تعين على الباحثة التعريف بالتدقيق الداخلي، والتعريف بمهام التدقيق الخارجي، ومحددات أتعابه، التعريف بالعلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي تحقيق وفورات بالتكاليف، من خلال التنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لاسيما أن مجمع المحاسبين القانونيين الأميركيين AICPA قد أجاز هذا التعاون والتنسيق.

بعد إجراء الدراسة وإختبار الفرضيات، وتحليل البيانات توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- أن المدقق الخارجي يعتمد في عمله على عمل المدقق الداخلي وبإمكانه الإطلاع على أوراق عمله، ولكن لا يوكل المدقق الخارجي المدقق الداخلي في بعض أعماله.
- إن وجود قسم للتدقيق الداخلي يمكن أن يؤدي تقليص حجم المهام والوقت اللازم لتنفيذ هذه المهام شرط أن يتحلى المدققين الداخليين بالكفاءة والموضوعية والالتزام بقواعد وآداب المهنة وتنفيذ جميع الأعمال الملقاة على عاتقهم.

3- دراسة محمد عبد الله حامد العبدلي، أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، غير منشورة، 2012.

مقدمة

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح الإطار العام لحوكمة الشركات والتعرف على دعائمها ومبادئها وآلياتها، وكذلك إلقاء الضوء على مفهوم جودة التدقيق الداخلي والمفاهيم المتعلقة بها، وقياس أثر تطبيق حوكمة الشركات في جودة عملية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، وكذلك تحديد الجوانب الإيجابية المساعدة على تحسين جودة التدقيق الداخلي، كذلك الوقوف على السلبيات التي تحد من كفاءته.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- تمثل الحوكمة التقاء الممارسات والإجراءات السليمة، وتعمل هذه الإجراءات والممارسات بموجب معايير وقواعد تحكمها بصورة ملزمة وتهدف من خلال عملها إلى ضمان عدم حصول التعارض بين الأهداف الإستراتيجية للشركة وأسلوب عمل الإدارة في تحقيق تلك الأهداف، ويكون ذلك من خلال تحفيز الإدارة بشكل إيجابي للعمل بموجب الأخلاقيات المقبولة في بيئة الأعمال وتقويم ورقابة أداء هذه الإدارة.
- يقوم التدقيق الداخلي بإضافة قيمة للشركة من خلال الوظائف التي أصبح يضطلع بأدائها في إطار حوكمة الشركات التي تشمل توفير المعلومات للإدارة بكل مستوياتها، وتقويم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والتزام الشركة بمبادئ حوكمة الشركات.
- وجود تأثير لدعائم الحاكمية المؤسسية مجتمعة (الإفصاح والشفافية، والمساءلة، والمسؤولية، والعدالة والاستقلالية والقوانين والأنظمة) في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية عند مستوى دلالة (0.05) إذ بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (20).

وعلى ضوء النتائج تم تقديم مجموعة من التوصيات أهمها ما يلي:

- استمرار الشركات الصناعية الكويتية بالالتزام بالإفصاح والشفافية، وذلك لتأثيرها الواضح في جودة التدقيق الداخلي وذلك من خلال التأكيد على أن يتم الإفصاح في الوقت المناسب ودون تأخير، مع الحرص على تقديم معلومات عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم في الشركة، وكل ما يعلق بالمديرين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة.
- استمرار الشركات الصناعية الكويتية في التقيد والالتزام بتنفيذ المهمات التي من شأنها ضمان القيام بالأعمال بدقة من قبل الموظفين بالشركة، مع ضرورة دراسة جميع هذه الأعمال كونها تؤثر على في جودة التدقيق الداخلي، وذلك

مقدمة

من خلال اهتمام إدارات الشركات بموضوعية المدقق الداخلي وقدرته على مراعاة توازن المصالح، وتقدير وتقييم أعمال الإدارة التنفيذية مع تقديم تقارير دورية عن نتائج الأعمال، إضافة إلى العمل على تطوير كفاءة المدقق المهنية وتحسين قدرته على العمل وإلتقانه المهنة والتحقق من قيامه بتقييم مدى النجاح في تنفيذ التقارير الدورية.

■ استمرار الشركات الصناعية الكويتية بمنح استقلال المدقق الداخلي الأهمية التي يستحقها كونها تؤثر على جودة التدقيق الداخلي، وذلك من خلال الحرص على تجنيبه العلاقات التي قد تفقده الموضوعية وتعرضه لهيمنة أطراف أخرى، وألا يتعرض المدقق لأية تأثيرات عند القيام بتنفيذ الأعمال.

4- دراسة سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 1، جامعة الإسكندرية، 2008.

هدفت هذه الدراسة من خلال شقها النظري إلى الوقوف على العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية، وذلك باستخلاصها مما اقترحت المعايير التي أصدرتها المؤسسات المهنية، ومن خلال ما اقترحت الكتابات السابقة في هذا المجال ويهدف الشق التطبيقي إلى اختبار تأثير تلك العوامل على جودة وظيفة المراجعة الداخلية، والتحقق عملياً مما إذا كان لجودة وظيفة المراجعة الداخلية دوراً إيجابياً في تحسين جودة حوكمة الشركات في مصر، وبعد إجراء عملية التحليل لبيانات الدراسة وفرضياتها توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها:

■ وجود اتفاق بين مجموعات عينة الدراسة التطبيقية الثلاثة (مديري أقسام التدقيق الداخلي، رؤساء لجان التدقيق وشركاء التدقيق) على صدق الفرض الأول للدراسة التطبيقية، مما يعني أن زيادة أهلية المدققين الداخليين من خلال زيادة المستوى التعليمي، وزيادة مستوى الخبرة المهنية، وزيادة مستوى التدريب والتأهيل يؤدي إلى زيادة جودة وظيفة التدقيق الداخلي.

■ وجود اتفاق بين مجموعات عينة الدراسة التطبيقية الثلاثة على صدق الفرض الثاني للدراسة التطبيقية، مما يعني أن زيادة موضوعية المدققين الداخليين من خلال زيادة درجة الاستقلال تؤدي إلى زيادة جودة وظيفة التدقيق الداخلي.

■ وجود اتفاق بين مجموعات عينة الدراسة التطبيقية الثلاثة على صدق الفرض الثالث للدراسة التطبيقية، مما يعني أن تحسين جودة أداء عمل وظيفة التدقيق الداخلي من خلال وجود خطة ملائمة للتدقيق الداخلي، بذل المدققين

مقدمة

الداخليين للعناية اللازمة، دعم الإدارة العليا لوظيفة التدقيق الداخلية بالموارد اللازمة، وفحص الجودة يؤدي إلى تحسين جودة وظيفة التدقيق الداخلي.

- وجود اتفاق بين مجموعات عينة الدراسة التطبيقية الثلاثة على صدق الفرض الرابع للدراسة التطبيقية، مما يعني أن التفاعل الجيد لوظيفة التدقيق الداخلي مع باقي أطراف حوكمة الشركات، والذي يتحقق من خلال تبادل المعلومات الكافية والملائمة فيما بينهم ينعكس في النهاية وبصورة ايجابية على جودة وظيفة التدقيق الداخلي.
- وجود اتفاق بين مجموعات عينة الدراسة التطبيقية الثلاثة على صدق الفرض الخامس للدراسة التطبيقية، مما يعني أن تحسين جودة وظيفة التدقيق الداخلي يؤدي إلى إحكام الرقابة على المنشأة وتدني المخاطر التي تتعرض لها كما يؤدي إلى تحقيق التفاعل الجيد مع باقي أطراف حوكمة الشركات، مما ينعكس في النهاية بصورة ايجابية على جودة حوكمة الشركات.

وقد أوصت الدراسة بما يلي:

- تفعيل دور وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات المصرية، وذلك من خلال تأكيد هيئة سوق المال على وجود قسم للتدقيق الداخلي بالشركات المقيمة بسوق الأوراق المالية، وذلك أسوة بغيرها من أسواق المال العالمية.
- على أصحاب المصلحة العمل على ضمان توافر العوامل الأساسية لتحقيق جودة وظيفة التدقيق الداخلي كأهلية المدققين الداخليين، موضوعيتهم، جودة أداء عمل التدقيق الداخلي، والتفاعل الجيد بين وظيفة التدقيق الداخلية وباقي أطراف حوكمة الشركات، وذلك بمقابلة المعايير التي تحقق ذلك، وهذا من شأنه تحسين جودة حوكمة الشركات.
- فحص جودة وظيفة التدقيق الداخلي بمعرفة أطراف خارجية تتوافر لديهم الخبرة في هذا المجال، كالمدققين الخارجيين وذلك لضمان أداء وظيفة التدقيق الداخلي بمستوى مرضى من الجودة.
- إنشاء معهد للمدققين الداخليين على شاكله معهد المدققين الداخليين الأمريكي، وتقع عليه مهام إصدار معايير التدقيق الداخلية الملائمة لبيئة التطبيق العملي في مصر، تدريب وتأهيل المدققين الداخليين في مصر ليواكبوا مستجدات التدقيق الداخلي عالمياً، ومنح شهادة المدقق الداخلي القانوني.

مقدمة

هيكل البحث:

قسمنا موضوع بحثنا إلى ثلاثة فصول متكاملة فيما بينها، الأول والثاني نظريين والثالث تطبيقي.

الفصل الأول والمعنون بـ: "الإطار النظري لجودة التدقيق الداخلي" بداية من مدخل للتدقيق الداخلي حيث عرضنا مدخل مفاهيمي للتدقيق، ومفاهيم عامة حول التدقيق الداخلي من تعريف وأهداف وأهمية التدقيق الداخلي، ثم تكلمنا عن مبادئ ومعايير ومنهجية تنفيذ التدقيق الداخلي، وبالحدث عن أساسيات حول جودة التدقيق الداخلي من ماهية التدقيق وماهية جودة التدقيق الداخلي، ورقابة وتقييم جودة التدقيق الداخلي.

أما في الفصل الثاني والمعنون بـ: "حوكمة الشركات ودور جودة التدقيق الداخلي في تفعيلها" والذي يتركز حول مدخل لحوكمة الشركات ودور جودة التدقيق الداخلي في تفعيلها، فتطرقتنا إلى عرض مفاهيم عامة حول حوكمة الشركات، وأسس حوكمة الشركات، وثم وضعنا جودة التدقيق الداخلي وأثرها على حوكمة الشركات.

أما الفصل الثالث فخصص للدراسة الميدانية والذي جاء بعنوان: "جودة التدقيق الداخلي وأثرها على حوكمة الشركات بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة" والتي كانت بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة بسكرة، تطرقنا إلى التقديم بالمؤسسة، ودراسة واقع جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات بالمؤسسة محل الدراسة، ثم قمنا بمساهمة في تفعيل دور جودة التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات بالمؤسسة محل الدراسة.

وقد ختمنا المذكرة بإبراز أهم النتائج المتوصل إليها، و تقديم بعض الاقتراحات في شكل توصيات.

الفصل الأول

تمهيد:

تطور مفهوم التدقيق الداخلي مع تطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية حيث كان ينظر إليه من قرون مضت على أنه وظيفة رقابية تمارس في المؤسسات المختلفة، ومع مرور الوقت تطور مفهوم التدقيق الداخلي وتغيرت النظرة إليه وقد نشأت الحاجة حيث أصبح من الضروري للمؤسسة تبني وظيفة التدقيق الداخلي، نظرا للدور الذي تلعبه فهي تمد الإدارة العليا بالتحليل والتقييم، والاستشارات والتوصيات عن الأنشطة التي تم فحصها، ويمكنها اكتشاف وضع الغش تحديد الوفورات والفرص في خلق قيمة مضافة ومساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها وزيادة العائد، وبسبب المشاكل والأضرار التي توصلت إليها المؤسسات من أضرار مادية ناتجة عن إهمال المدققين وتقصيرهم في أداء واجباتهم المهنية وبسبب بعض العوامل التي تؤثر على مهنة التدقيق تم التركيز على جودة التدقيق الداخلي، ولتوضيح هذا السياق سنقوم بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية، المبحث الأول سوف نتناول مدخل لتدقيق الداخلي، وفي المبحث الثاني سنعرض مبادئ ومعايير ومنهجية التدقيق الداخلي، أما المبحث الثالث سنقدم عرض عام لأساسيات حول جودة التدقيق الداخلي.

المبحث الأول: مدخل للتدقيق الداخلي

سنحاول في هذا المبحث تقديم مدخل مفاهيمي للتدقيق و ثم سنعرض التعاريف المختلفة لتدقيق الداخلي التي وردت، وكذا أهدافه وأهميته.

المطلب الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق

سيتم في هذا المطلب تقديم عام لتدقيق من خلال تعريف التدقيق وتبيان أهميته وأهدافه.

الفرع الأول: ماهية التدقيق

أولاً: تعريف التدقيق

يعرف التدقيق على أنه: "فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحيد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها وشكلها القانوني."¹

وعرفته جمعية المحاسبة الأمريكية على أنه: "عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق."²

كما يعرف على أنه: "عملية جمع وتقييم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات ومعايير محددة مسبقاً، ويجب أن تتم بواسطة شخص فني مستقل ومحيد."³

من خلال هذه التعاريف يمكن تعريف التدقيق على أنه: عملية فحص انتقادي محايد للمعلومات المقدمة من طرف المؤسسة عن طريق جمع وتقييم أدلة الإثبات، من أجل إعطاء وتكوين رأي فني حول مدى صحتها ومصداقيتها وتمثيلها للوضع الحقيقية للمؤسسة.

ثانياً: أهمية التدقيق

تتجلى أهمية التدقيق في العديد من النقاط نذكر أهمها فيما يلي:

- مساعدة المساهمين والأطراف الخارجية التي تتعامل مع المؤسسة في اتخاذ القرارات، والتأكد من مصداقية الحسابات.⁴
- كما تتجلى أهمية التدقيق في:⁵
- تحديد النشاطات الكبرى في المؤسسة التي تستحق العناية.
- تحديد جودة المعلومات والبيانات المعدة من طرف المؤسسة.

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من ناحية النظرية والعلمية، ط2، دار وائل، عمان، 2004، ص20.

² محمد السيد السرايا، أصول المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص29.

³ رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة، عمان، 2011، ص23.

⁴ Luc Boyer, **Précis organisation et de gestion de Production**, les Edition d'organisations, Paris, 1986, P583.

⁵ George Terry, **Les principes Du management**, 8ème Ed, Economic Edition, Paris, 1985, P51.

ثالثاً: أهداف التدقيق: يمكن تقسيم أهداف التدقيق إلى نوعين:¹

1- أهداف تقليدية: وتتمثل في:

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي في استنادا إلى أدلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات المحاسبية من أخطاء وغش.
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة .

2- أهداف حديثة: وتتمثل في:

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها وتحديد انحرافها و أسبابها.
- تقييم الأداء بالنسبة للوحدات الاقتصادية.
- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية.
- تحقيق أقصى رفاهية لجميع أفراد المجتمع.

الفرع الثاني: أنواع التدقيق

هناك أنواع متعددة للتدقيق تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية التدقيق منها، حيث يمكن تصنيف عملية التدقيق حسب عدة مؤشرات منها: نطاق التدقيق، التوقيت الذي تتم فيه عملية التدقيق، الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق:

1- من حيث نطاق عملية التدقيق: تصنف إلى:²

أ- **تدقيق كامل:** وهنا يقوم المدقق بفحص القيود والمستندات والسجلات بقصد التوصل إلى رأي في محايد حول صحة القوائم المالية ككل.

ب- **تدقيق جزئي:** وهنا يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات أو البنود دون غيرها كأن يعهد إليه بتدقيق النقدية فقط وهذه الحالة لا يمكن الخروج برأي حول القوائم المالية ككل وإنما يقتصر تقرير المدقق على ما حدد له من بنود.

2- من حيث التوقيت الذي تتم فيه عملية التدقيق: وتصنف إلى:³

أ- **تدقيق نهائي:** يقوم بما التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها، وبعد إجراءات التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي وذلك ضمان بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها لأن الحسابات تكون قد أقفلت مسبقاً.

¹ حسين القاضي، حسين دحود، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، 1999، ص15.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، دار وائل، عمان، 2000، ص ص27- 28.

³ خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل، عمان، 1998، ص ص18- 19.

ب- تدقيق مستمر: وهنا يقوم المدقق بتدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات متعددة للمؤسسة محل التدقيق طوال الفترة التي يدققها، ثم يقوم في نهاية العام بتدقيق الحسابات الختامية والميزانية ويصلح هذا النوع في المؤسسات الكبيرة.

3- من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق: وتصنف إلى:

أ- تدقيق داخلي: التي تعرف على أنها: "نشاط مستقل وموضوعي ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة حيث تهدف إلى تحسين أداء المؤسسة وضمان صحة ودقة المعلومات المالية والمحاسبية."¹

ب- تدقيق خارجي: وهي: "تدقيق يقوم به جهة خارجية محايدة مستقلة عن المؤسسة للقوائم المالية من أجل تكوين رأي عن مدى وضوحها واتفاقها مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً."²

أما التصنيف الحديث للتدقيق فإن يقسمها إلى:³

1- تدقيق القوائم المالية: يتركز الغرض من عملية التدقيق القوائم المالية في تحديد ما إذا كان إعدادها قد تم طبقاً لمعايير محددة عادة ما يطلق عليها مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وتوفير نظام للرقابة الداخلية يضمن الحفاظ على أصول المؤسسة ويمكن من إعداد القوائم المالية طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، حيث يقوم المدقق بإتباع معايير التدقيق المتعارف عليها عند تدقيقه وفحصه للقوائم المالية والسجلات المحاسبية وأدلة الإثبات وتحديد ما إذا كان إعداد تلك القوائم يتوافق مع مبادئ المحاسبة، ثم إصدار تقرير التدقيق الذي يوضح مدى عدالة تلك القوائم في التعبير عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وتدقيقها النقدية.

2- تدقيق الالتزام: حيث يكون الغرض منها معرفة مدى التقيد أو الالتزام بسياسات معينة أو قوانين ولوائح وتعليمات على سبيل المثال تدقيق الإقرارات الضريبية لتحديد مدى الالتزام بقانون الضرائب.

3- تدقيق تشغيلي: وقد يطلق عليه التدقيق الإداري، ويقصد به عمليات التدقيق التي تهدف إلى تحديد فعالية وكفاءة التنظيم، حيث تقيس الفعالية كيفية تحقيق المؤسسة لأهدافها بنجاح، أما الكفاءة فهي تقيس كيفية استخدام المؤسسة لمواردها بشكل جيد لتحقيق أهدافها وقد يتم استخدام التدقيق التشغيلي بهدف تقييم أنشطة المؤسسة العادية.⁴

¹ Robert Robert, Marie- Pierre Maires, **Comptabilité et Audit (Manuel et Applications)**, DUNOD Edition, Paris, 2007, P 383.

² ثناء علي القباني، مراجعة نظم تشغيل البيانات الكترونياً، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 15.

³ أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 23-26.

⁴ كاروس أحمد، **تصميم إدارة للمراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة (حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة ENAMC)**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2010-2011، غير منشورة، ص 29.

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الداخلي

اقتصرت التدقيق الداخلي في بادئ الأمر على الناحية المالية والمحاسبية للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء إن وجدت، وكذا التأكد من سلامة إدارة أصول المؤسسة، غير أنه اتسع نطاقها وأصبحت تغطي مختلف الوظائف في المؤسسة، وتعمل بصفة مستقلة عن بقية الإدارات الخاضعة للرقابة الداخلية، بحيث تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية في متابعة تنفيذ المهام ومد الإدارة العليا بصفة مستمرة بالحقائق والمعلومات.

الفرع الأول: تعريف التدقيق الداخلي

يعد مفهوم التدقيق الداخلي من المفاهيم القديمة التي رسخت في منتصف القرن العشرين الماضي، وذلك عندما حدد معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941 (Institute of Internal Auditors) مسؤوليات المدقق الداخلي، إذا أصدر عندها نشرة تتضمن مسؤولياته، وقد ورد بالنشرة تعريف IA (التدقيق الداخلي) على أنه: "عبارة عن نشاط التأكد والاستشارات المستقل والموضوعي المصمم لإضافة قيمة مضافة لأغراض تحسين عمليات المؤسسة، فهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها عن طريق الاعتماد على مدخل منهجي منظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة."¹

وعرف أيضا بأنه: "نشاط تقيمي داخل المؤسسة لخدمة إدارتها، وتقوم بها إدارة داخل المؤسسة تسمى إدارة التدقيق الداخلي ومجالها عمليات ونظم معلومات وأنشطة وأقسام المشروع ككل."²

كما عرفه الجمع العربي للمحاسبين بأنه: "وظيفة داخلية تابعة لإدارة المؤسسة لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تماشى النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو للعمل على حسن استخدام المراد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى."³

¹ أمين السيد لطفى، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010-2011، ص 67.

² شحاتة السيد شحاتة، محمد السيد سرايا، محمد إبراهيم راشد، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2013، ص 121.

³ محمد فلاق، التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الجودة الايزو 9001، ملتقى جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2012، ص 5.

من خلال التعاريف السابقة يظهر لنا بأن التدقيق الداخلي هو: "عبارة عن وظيفة أو نشاط التأكد المستقل والموضوعي، تابعة لإدارة المؤسسة يقوم بها موظف مستقل، فهي تساعد المؤسسة على متابعة ومراقبة العمليات ونظم المعلومات، وأقسام وأنشطة المؤسسة وتحقيق أهدافها وتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة، وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة، ومخرجاتها تقرير يقدم لمجلس الإدارة."

الفرع الثاني: أنواع التدقيق الداخلي

وفيما يلي استعراض بشيء من التفصيل لهذه الأنواع :

1- **التدقيق الداخلي المالي:** إن التدقيق الداخلي المالي يعبر عن المدخل التقليدي في التدقيق الداخلي، وقد عرف بأنه: "الفحص المنتظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى موضوعة مسبقاً."

وهذا النوع من التدقيق يشمل نوعين، هما التدقيق الداخلي المالي قبل الصرف والتدقيق الداخلي المالي بعد الصرف حيث يشير النوع الأول إلى إحدى مراحل الرقابة الداخلية الذاتية، وذلك بتكليف موظف معين بمراجعة عمل موظف آخر للتحقق من سلامة الإجراءات واكتمال المستندات وموافقة السلطة المختصة على التنفيذ، أما التدقيق بعد الصرف فينفذ حسب خطة التدقيق الداخلي باختيار عينات وفحصها من خلال قسم التدقيق الداخلي وذلك لتتأكد الإدارة العليا من أن العمليات المالية تسير وفق القوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها وبما يتضمن تحقيق الأهداف، ويعتبر التدقيق الداخلي المالي أداة هامة تمكن الإدارة العليا من الاطمئنان المالية، وحفظ الأصول والوجود المادي لها، وحمايتها من عمليات التلاعب أو الضياع أو الاختلاس.¹

¹ يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)، رسالة قدمت استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، غير منشورة، ص ص 55، 56.

2- **التدقيق الداخلي التشغيلي:** هو "تدقيق شامل للوظائف المختلفة داخل المؤسسة مثل (المبيعات، المشتريات، الإنتاج

الحسابات، الصيانة ... إلخ) للتأكد من كفاءة وفاعلية وملائمة هذه الوظائف في تحقيق أهداف المؤسسة".¹

ولكي يعتبر التدقيق التشغيلي مناسباً ومفيداً فإنه يجب أن يقدم للإدارة ما يلي:²

- زيادة الربحية للمنشأة ككل.
- استخدام الموارد المتاحة بكفاءة عالية لتعزيز الربحية.
- التعرف إلى المشاكل ومحاولة إيجاد حلول لها في مراحلها الأولى.
- محاولة إيجاد طرق جديدة وفعالة للاتصال بين مستويات الإدارة المختلفة.

3- **التدقيق البيئي:** لم يتفق على مفهوم معين حتى الآن بسبب عدم الاعتراف بها من جانب السلطات أو المنظمات

المهنية المختصة عرف بأنه "نشاط تقييمي يقوم على فحص الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية بغرض التحقق من فاعليته وتوافقه مع الترتيبات البيئية المخططة وتحديد آثاره على القوائم المالية للمؤسسة، ويهدف من التدقيق البيئي قياس مدى الالتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة والتلوث وما يمكن أن تواجه المؤسسة".³

4- **التدقيق الداخلي لأغراض خاصة:** وهذا النوع يتعلق بالتدقيق الذي يقوم به المدقق الداخلي، حسب ما يستجد من

موضوعات تكلفه الإدارة العليا للقيام بها، ويتفق من حيث الأسلوب والنطاق مع الأنواع السابقة، ولكنه يختلف من ناحية التوقيت إذ أنه غالباً ما يكون فجائياً وغير مدرج ضمن خطة التدقيق الداخلي، ويشمل هذا النوع من التدقيق من وجهة نظر الباحث، عمليات التفتيش الفجائية التي تهدف لاكتشاف الغش والفساد وإجراء التحقيقات المتعلقة بهذا الموضوع.⁴

5- **تدقيق الالتزام:** ويسمى أيضاً تدقيق الأداء أو التنفيذ، ويهدف إلى تدقيق ومراجعة مدى التزام الوحدة بالمعايير

المقررة، كالسياسات والإجراءات الإدارية الرسمية المكتوبة للمؤسسة، وهذا النوع من التدقيق يهتم بالالتزام بالقوانين والسياسات والنظام الداخلي، حيث يكون الغرض منه معرفة مدى التنفيذ أو الالتزام بأداء سياسات معينة، أو قوانين

¹ ديوان الرقابة المالية، دليل استرشادي لوحدات التدقيق الداخلي في الوزارات، دائرة الشؤون الفنية والدراسات، قسم الدراسات الفنية، العراق، ص10.

² نبيه توفيق المرعي، دور لجنة التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية، رسالة قدمت استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، جامعة جدارا، 2009، غير منشورة، ص44.

³ خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الوراق، 2014، ص243.

⁴ يوسف سعيد يوسف المدلل، مرجع سابق، ص58.

وتعليمات أو مدى التقييد بعقود معينة، حيث يقوم المدققين في هذه الحالة بكتابة تقرير عما إذا كان قد تم إتباع تلك السياسات والإجراءات المقررة أم لا.¹

6- **التدقيق الاجتماعي:** هو عملية فحص الأداء الاجتماعي وذلك بإجراء تشخيص منظم لجمع الأدلة والقرائن والوصول إلى تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة مثلاً في البرامج والأنشطة الاجتماعية بهدف التأكد من مدى التزام المؤسسة بمسؤولياتها الاجتماعية ومدى فعالية أداءها لهذه المسؤوليات في ضوء مجموعة من المعايير المعتمدة والمقبولة والملائمة ثم التقرير عن ذلك كله للأطراف المعنية لمساعدتها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها.²

المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق الداخلي

سنتطرق في هذا المطلب إلى أهداف وأهمية التدقيق الداخلي.

الفرع الأول: أهداف التدقيق الداخلي

إن هدف التدقيق الداخلي هو خدمة المؤسسة ككل ولم يعد مقتصرًا على خدمة الإدارة فحسب، يمكن تلخيص الأهداف الأساسية للتدقيق الداخلي فيما يلي:³

- التأكد من مدى ملائمة وفعالية السياسات وإجراءات الضبط الداخلي المعتمدة لبيئة وظروف العمل في المؤسسة والتحقق من تطبيقها.
- التأكد من التزام الإدارات والدوائر في المؤسسة، خلال ممارسة أعمالها بتحقيق الأهداف والسياسات والإجراءات المعتمدة خلال فترة زمنية أو مالية معينة.

¹ محمد عبد الله حامد العبدلي، أثر تطبيق الحوكمة المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، رسالة قدمت استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012، غير منشورة، ص 36، 37.

² زرقون محمد، هيدوب ليلي ريمة، التدقيق البيئي والاجتماعي كأحد متطلبات الحوكمة البيئية والاجتماعية لتحقيق التنمية المستدامة، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني الرابع حول تاهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 20-21 مايو 2013، ص 9.

³ داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، اتحاد المصارف العربية، ط2، بيروت، 2010، ص 49، 50.

- اقتراح الإجراءات اللازمة لزيادة كفاءة وفعالية الدوائر التنفيذية والأنشطة في المؤسسة، تأكيداً للمحافظة على الممتلكات والموجودات.
- التأكد من صحة البيانات المالية وغير المالية ذات العلاقة، ومدى الاعتماد عليها، من خلال مراجعة وفحص العمليات، ودراسة الضبط الداخلي، وتقييم إدارة المخاطر، وتدقيق البيانات المالية.
- تدقيق إجراءات إدارة المخاطر وما اشتملت عليه من مراكز الخطر بالإضافة إلى مراجعة فعالية الأساليب المعتمدة لتقييم تلك المخاطر.
- تدقيق إجراءات تقييم كفاية رأس المال الموظف في المؤسسة.
- التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها.
- إعداد تقارير مفصلة دورية، على الأقل فصلية أو نصف سنوية بأعمال ونتيجة التدقيق ورفعها إلى سلطة تنفيذية، مثلاً في الشركات المساهمة، لجنة التدقيق أو لجنه التدقيق أو مجلس الإدارة، ونسخة منها إلى الإدارة العليا ممثلة بالمدير العام في المؤسسة.

الفرع الثاني: أهمية التدقيق الداخلي

ازدادت أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسات بصورة ملحوظة نتيجة لأسباب عديدة أهمها زيادة حجم المشروعات، والتعقيد في أنظمتها الإدارية والإنتاجية، وزيادة عدد الشركات متعددة الجنسيات وانتشار فروعها، وما رافق ذلك من تعقيدات في أنظمتها المالية والمحاسبية، كل هذه العوامل أدت إلى بروز عدد من المشاكل التشغيلية مثل الحاجة إلى التأكد من تطابق العمليات التشغيلية مع الخطط الموضوعة، ومدى كفاية البرامج التشغيلية لتحقيق أهداف المؤسسة وهو الأمر الذي يتطلب التقييم المستمر والمساهمة المتواصلة في حلها، من قبل ذوي الخبرة والإحاطة الشاملة بأنشطة الشركة وأدائها، وكل هذه الصفات لا تنطبق إلا على المدققين الداخليين بحكم طبيعة العمل الذي يقومون به باستمرار داخل المؤسسة، حيث يكرس المدقق الداخلي كل وقته وجهده لخدمة المؤسسات التي يعمل لديها، فتصبح معرفته حول عملياتها ونظم رقابتها الداخلية أكبر بكثير من معرفة المدقق الخارجي، وتظهر أهمية التدقيق الداخلي للإدارة من خلال تقديم الخدمات التالية:¹

¹ كمال محمد سعيد كامل النونو، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة، رسالة قدمت استكمالاً للحصول على درجة ماجستير، فلسطين، 2009، غير منشورة، ص 25 - 28

- 1- خدمة وقائية: حيث يقدم التدقيق الداخلي التأكيدات على وجود الحماية الكافية للأصول.
- 2- خدمة تقييمية: حيث تعمل هذه الوظيفة على قياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية وإجراءاتها ومدى الالتزام بالسياسات الإدارية.
- 3- خدمات إنشائية: يمكن تقديم هذه الخدمة من خلال اقتراح التحسينات اللازمة على الأنظمة الموضوعة داخل المؤسسة.
- 4- حماية السياسة الإدارية من الانحراف عن التطبيق الفعلي.

المبحث الثاني: مبادئ ومعايير، ومنهجية التدقيق الداخلي

يجب التزام المدقق الداخلي بقواعد وأسس مناسبة للسلوك المهني أثناء تأديته لعمله، بحيث لا يكون هناك أي شك في نزاهتهم وموضوعيتهم أثناء تأديتهم لعملية التدقيق، وتمثل معايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة عن معهد IIA الإطار المنظم لعمل وممارسات وظيفية التدقيق الداخلي، نظراً لما توفره هذه المعايير من إرشادات وتوجيهات لنشاط المدققين الداخليين، وتوضيح كيفية قيامهم بالوفاء بمسؤولياتهم المهنية، بما يضمن تحقيق وظيفة التدقيق الداخلي أهدافها.

المطلب الأول: مبادئ التدقيق الداخلي

ركز مجمع المدققين الداخليين على وضع مستوى واسع من المبادئ، كما يتوقع أن يقوم المدققين الداخليين بتطبيق وتأييد المبادئ التالية:

- 1- أخلاقيات التدقيق: تمتد القواعد الأخلاقية المحددة من جانب معهد المدققين الداخليين لتشمل:
 - الاستقامة والنزاهة: تضع نزاهة التدقيق الداخليين ثقة ولذلك فهي توفر الأساس المرتبط بالاعتماد على حكمهم.¹
 - الموضوعية: فيقصد بها التوجهات الذهنية غير المتحيزة التي تكفل قيام المدققين الداخليين بأداء مهام التدقيق الداخلي على نحو يجعلهم يؤمنون بنتائج أعمالهم، وألا يكون هناك أي تحاوت في جودة أداء عملهم، ألا يعلق المدققين الداخليين آراءهم وأحكامهم وتقديرهم بشأن مسائل التدقيق على آراء أو مواقف الآخرين.²

¹ أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 47.

² جمعية المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية للممارسة التدقيق الداخلي (التغييرات التي أجريت على تلك المعايير)، 2008، ص 3.

- **سرية المعلومات:** على المدققين الداخليين أن يحترموا قيمة وملكية المعلومات التي يتلقونها أو يطلعون عليها وعليهم ألا يفصحوا عن تلك المعلومات بدون الحصول على الإذن أو التفويض المناسب اللازم، وذلك ما لم يكن هناك التزام قانوني أو مهني بالإفصاح عن تلك المعلومات.¹
- **الكفاءة:** تعد عنصراً جوهرياً في تأدية مهام التدقيق الداخلي بشكل مناسب داخل المنشأة، وتشمل المعرفة والخبرة واستمرارية التأهيل ضمن سياسة تدريبية منتظمة لكل موظف من موظفي إدارة التدقيق الداخلي.²
- 2- **قواعد السلوك:** يتوقع أن يلاحظ المدققين الداخليين المهنيين قواعد السلوك التالية:
 - **الموضوعية:** يجب على المدققين الداخليين المهنيين:³
 - ❖ ألا يشاركوا في أي نشاط أو علاقة من شأنها إضعاف وافترض أنها تضعف تقييمهم غير المتحيز.
 - ❖ ألا يقبلون أي شيء قد يضعف أو يفترض أن يضعف حكمهم المهني.
 - ❖ الإفصاح عن كافة الحقائق الجوهرية المعروفة لهم والتي إذا لم يتم الإفصاح عنها قد تشوه التقرير عن العمليات محل الفحص.
 - **السرية:** يجب على المدققين الداخليين المهنيين:
 - ❖ أن يكونوا حريصين على استخدام وحماية المعلومات التي تم الحصول عليها في مسار وواجباتهم.
 - ❖ ألا يستخدمون معلومات لأي مكسب شخصي ولا بأي طريقة من شأنها أن تكون معاكسة للقانون أو متناقضة مع الأهداف التشريعية والأخلاقية للمنظمة.
 - **الكفاءة:** يجب على المدققين الداخليين المهنيين:
 - ❖ الارتباط فقط بتلك الخدمات التي لديهم من شأنها المعرفة والمهارات والخبرة المطلوبة.
 - ❖ أداء كافة الخدمات طبقاً للمعايير الخاصة بالممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.
 - ❖ التحسين المتصل لكفائتهم وفعاليتهم وجود خدماتهم.

¹ جمعية المدققين الداخليين، مبادئ أخلاقيات المهنة، 2009، ص2.

² يونس عليان الشوبكي، أهمية التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المساهمة العامة في الحد من مخاطر الأحكام الشخصية لمعدي القوائم المالية، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 30، العدد الأول، 2014، ص185.

³ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص ص302، 303.

المطلب الثاني: معايير التدقيق الداخلي

تعرف معايير التدقيق الداخلي على أنها القواعد والمبادئ التي تحكم عملية التدقيق، حيث أن مجمع المدققين الداخليين عرف المعيار على أنه النموذج المتحقق لما ينبغي أن يكون عليه الشيء، فالمعايير وسيلة للحكم على أداء شخص لعمل محدد، وحدد مجمع المدققين الداخليين معايير التدقيق الداخلي التي يتعين الالتزام بها في المعايير الأساسية التالية:

- الاستقلالية وتنفيذ عمل المدقق.
- التأهيل المهني وتسيير مصلحة التدقيق الداخلي.
- مجال ونطاق العمل.

الفرع الأول: الاستقلالية وتنفيذ عمل المدقق

أولاً: الاستقلالية وتنفيذ عمل المدقق

1- الاستقلالية: يعني استقلال المدقق الداخلي عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها ويتحقق الاستقلال عندما يقوم المدقق الداخلي بأداء عمله بحرية وموضوعية ويسمح ذلك للمدقق الداخلي بإعطاء رأي غير متحيز ويتحقق الاستقلال بناء على الوضع التنظيمي والموضوعية.

- **الوضع التنظيمي:** يجب أن يكون لإدارة التدقيق الداخلي وضع تنظيمي يسمح لها بأداء مسؤولياتها، ويجب أن يحصل المدققين الداخليين على دعم من الإدارة العليا ومن مجلس الإدارة وذلك لكي يكونوا الأفراد الخاضعين للتدقيق متعاونين دون أي تدخل، ويجب أن يتمتع مدير إدارة التدقيق الداخلي بسلطة لكي يحقق له ذلك استقلالية وتوسيع نطاق عمل إدارته وتنفيذ توصيات هذه الإدارة، كما يجب أن يكون لمدير التدقيق الداخلي اتصال مباشر مع مجلس الإدارة حتى يستطيع توصيل المعلومات في النواحي المهمة، ويجب أن يتم تحديد سلطات وأهداف ومسؤوليات إدارة التدقيق الداخلي في شكل مكتوب.¹

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص501.

كما يجب أن يتم عرض خطط الموازنة المالية وخطط الموارد البشرية الخاصة بإدارة التدقيق الداخلي للإدارة العليا ومجلس الإدارة والموافقة عليها، ويجب أن يقدم مدير إدارة التدقيق الداخلي تقرير بالأنشطة التي تم القيام بها للإدارة العليا ومجلس الإدارة.¹

■ **الموضوعية:** يعني أن على المدقق أن يقوم بمهامه المهنية بنزاهة وموضوعية وعدم التحيز بحيث يجب ألا يكون تابع للغير عند إبدائه لرأيه في أي أمر من أمور التدقيق.²

ويجب أن يقوم المدققين الداخليين بالتقرير لمدير الإدارة (إدارة التدقيق الداخلي) حول المواقف التي تحتوي على تعارض في المصالح بحيث يقوم مدير إدارة التدقيق الداخلي بإعادة تخصيص المهام على هؤلاء الأفراد لتخفيض حدة التعارض في المصالح، ويجب أن يتفادى التدقيق الداخلي أداء أي مهام تشغيلية حيث أن أداء هذه المهام التي سيراجعها التدقيق الداخلي سيجعل موضوعيته غير متوافرة، الأمر الذي يجب أن يؤخذ في الحسبان عند الحصول على تقرير التدقيق من التدقيق الداخلي.³

2- تنفيذ عمل المدقق: عمل التدقيق عليه أن يحتوي على تخطيط المهمات، فحص وتقييم المعلومات المتلقاة والمستجعة التصريح بالنتائج المحصلة، هذا المعيار تكمله أربعة معايير ثانوية تفسر محتواه:⁴

- **تخطيط المهمات:** لا بد على المدقق الداخلي، جمع، تحليل، ترجمة المعلومات وتوثيق هذا العمل من أجل فصل وتوزيع وعرض النتائج من خلال المعلومات المستجعة.
- **فحص وتقييم المعلومات:** لا بد على المدققين الداخليين عند القيام بعملهم الإلمام بجميع المعلومات اللازمة بغرض فحصها ومقارنتها وفي الأخير تقييمها لكي تكون نظرهم شاملة ووافية وأكثر قربا لواقع الأنشطة المنجزة.
- **التصريح بالنتائج:** على المدققين الداخليين أن يعدوا تقارير على النتائج المحصل عليها.

¹ مرجع سابق، ص 502.

² منصور أحمد البدوي وشحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في لمراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 40.

³ عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، المرجع السابق، ص 503.

⁴ Geard Vallin, Lionel collins, l'audit et contrôle interne objectifs et pratique, 2émé Edition, paris, France, 1979, p92.

ثانيا: التأهيل المهني وتسيير مصلحة التدقيق الداخلي

1- التأهيل المهني: يتمثل التأهيل المهني في أن تؤدي أعمال التدقيق الداخلي بكفاءة مهنية لازمة حيث أنه من الضروري أن يتوفر لدى التدقيق مستوى معين من الكفاءة المهنية حتى يستطيع التعامل مع مختلف المواقف بكفاءة.¹

وهذا المعيار يتطلب ما يلي:²

أ- بالنسبة لقسم التدقيق الداخلي:

- يجب أن يتأكد المسؤول عن قسم التدقيق الداخلي من أن المدققين الداخلين لديهم التأهيل العلمي والعملية المناسبين للقيام بعملية التدقيق في صورتها الصحيحة.
- يجب أن يكون لدى قسم التدقيق الداخلي المعرفة، والمهارات والأصول اللازمة لأدائه لمسؤولية التدقيق.
- يجب أن يتأكد المسؤول عن قسم التدقيق الداخلي من توافر الإشراف الكافي على جميع أعمال التدقيق الداخلي.

ب- بالنسبة للمدقق الداخلي:

- يجب على المدقق الداخلي الالتزام بمعايير السلوك المهني.
- يجب أن تتوفر لدى المدقق الداخلي المعرفة والمهارات والأصول الضرورية لأداء أعمال التدقيق.
- يجب أن تتوافر لدى المدقق الداخلي المهارات الخاصة بالتعامل مع الأفراد والقدرة على الاتصال بفعالية.
- يجب على المدقق الداخلي الحفاظ والزيادة من تأهيله الفني والعلمي عن طريق التعلم المستمر.
- يجب على المدقق الداخلي بذل العناية المهنية اللازمة في أداءه لأعمال التدقيق إن أي نقص في الالتزام بهذا المعيار من شأنه أن تفقد التدقيق الداخلي مدلولها، بل وتصبح أداة مهدمة لا محسنة ومرشدة لمختلف القرارات المختلفة في مختلف المستويات، لأن عدم بذل العناية الكافية من قبل المدققين الداخليين قد يؤدي إلى إضعاف قوة ومصداقية مدلول المعلومة داخل المؤسسة، ويؤدي ذلك للوقوع في أخطاء عديدة.

¹ جورج دانيال غالي، تطوير المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة تحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، عين شمس، مصر، 2001، ص 257.

² نقاز أحمد، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة الأغواط، 2006 - 2007، غير منشورة، ص 51، 52.

ثالثاً: مجال ونطاق العمل

حيث أشار هذا المعيار إلى ضرورة أن يشتمل نطاق عمل المدقق الداخلي على فحص وتقييم مدى دقة وفعالية نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة، ودرجة جودة الأداء في تنفيذ المهام المطلوبة وقد حدد هذا المعيار أن الهدف الأساسي من للمدقق الداخلي باعتبار أنه المحدد الأساسي لنطاق فحصه هو التأكد من دقة وفعالية هيكل الرقابة الداخلي ولذا فقد حدد هذا المعيار الأهداف الأساسية لهيكل الرقابة الداخلية والتي تتمثل في:¹

- توفير معلومات ذات درجة عالية من النزاهة.
- الالتزام بالخطط والسياسات والإجراءات والقوانين.
- الحماية المادية للأصول.
- الاستخدام الاقتصادي والكفاء للموارد الاقتصادية.
- تحقيق وإنجاز الأهداف التشغيلية للأعمال وللبرامج المختلفة.

وقد قام هذا المعيار بتناول نطاق عمل التدقيق الداخلي بشكل إجمالي في بعدين أساسيين هما:²

- فحص وتقييم هيكل الرقابة الداخلية للمؤسسة.
- جودة الأداء في تنفيذ المهام والمسؤوليات المتعلقة بعملية التدقيق ويتعامل البعد الأول مع نوعية العمل الذي سيؤدي، أما البعد الثاني فيتعامل مع جودة أداء هذا العمل.

ثالثاً: تسيير مصلحة التدقيق الداخلي

يجب أن يدير مدير إدارة التدقيق الداخلي إدارته بشكل سليم، حيث ألزم هذا المعيار مدير إدارة التدقيق الداخلية بضرورة القيام بما يلي:³

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 508.

² نفس المرجع السابق، ص 509.

³ فتحي رزق السوافيري وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 107.

- أن يحقق عمل إدارته الأهداف والمسؤوليات التي وافقت وترغب فيها الإدارة.
- الاستخدام الكفاء والفعال للموارد الاقتصادية الخاصة بإدارته.
- أن عمل إدارة التدقيق الداخلي يتفق مع المعايير المهنية للتدقيق الداخلي.

وتشمل هذه المعايير على مجموعة من المعايير الفرعية والتي تهدف إلى تحديد هدف ومسؤولية إدارة التدقيق الداخلي، مع بيان كيفية تخطيط إدارة التدقيق الداخلي، وللعلاقة مع المدققين الخارجيين مع ضرورة وضع إدارة التدقيق الداخلي لبرنامج لتأكيد الجودة وذلك من خلال المعايير التالية:¹

أ- يجب أن يكون لمدير مصلحة التدقيق الداخلي نظاماً أساسياً وقائماً بالأهداف والسلطات والمسؤوليات لإدارة التدقيق الداخلي.

ب- يجب أن يضع مدير مصلحة التدقيق الداخلي خطط لإدارتها لتمكينها من تنفيذ المسؤوليات الخاصة بها وقد أوضح هذا المعيار الخطوات الخاصة بعملية وضع الخطط لإدارة التدقيق الداخلي والتي تشمل (وضع الأهداف وضع جداول عمل، وضع الموازنات المالية، وتقارير للأنشطة...)

ويحقق المعيارين السابقين لهدف وسلطة ومسؤولية وتخطيط مصلحة التدقيق الداخلي.

ج- يجب على مدير مصلحة التدقيق الداخلي أن يضع سياسات وإجراءات لإرشاد فريق عمل التدقيق لأداء عملهم.

د- يلتزم مدير مصلحة التدقيق الداخلي بوضع برنامج لاختيار وتطوير الموارد البشرية لمصلحة التدقيق الداخلي والذي يشمل على:

- وضع توصيف للعمل لكل مستوى من مستويات مصلحة التدقيق الداخلي.
- اختيار الأفراد ذوي الكفاءة والتأهيل المناسبين.
- تدريب وتوفير فرص مناسبة للتعليم المستمر.
- تقييم أداء أفراد مصلحة التدقيق الداخلي على الأقل مرة واحدة سنوي.
- إعطاء النصح والإرشاد للمدققين الداخليين.

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 524، 525.

- ويحقق المعيارين السابقين إجراءات تنمية الموارد البشرية.
- ٥- يجب أن يسعى مدير مصلحة التدقيق الداخلي لإحداث نوع من التعاون والتنسيق بين جهودات كل من المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين وذلك لتحقيق تغطية مناسبة لعملية التدقيق.
- ٦- يجب على مدير مصلحة التدقيق الداخلي أن يعد خطة لمراقبة النوعية من أجل تقييم أنشطة مصلحة.

المطلب الثالث: منهجية تنفيذ التدقيق الداخلي

تتمثل منهجية تنفيذ مهنة التدقيق الداخلي في مجموعة المراحل والوسائل التي يتبعها المدقق الداخلي في سبيل مراجعته وفحصه وتقييمه للأعمال المختلفة داخل المؤسسة.

أولا : التحضير لمهمة التدقيق الداخلي

يتطلب الأمر من المدقق الداخلي قبل البدء بالتنفيذ لأعمال التدقيق، أن يقوم أولا بالتحضير الجيد لهذه المهمة من أجل تحديد أولويات مهمة التدقيق بالتوافق مع أهداف المؤسسة، وتتمثل خطوة التحضير للمهمة في مرحلتين هما:¹

1- الأمر بالمهمة: هو عبارة عن التفويض الذي تعطيه المؤسسة للمدقق الداخلي، والذي يعلم المسؤولين المعنيين وهذا التفويض يتمثل في وثيقة مكتوبة في حدود صفحة تقريبا، أو قد يكون على شكل أمر شفهي.

■ **الدراسة والتخطيط:** إن هذه المرحلة تعتبر ضرورية وهامة جدا لإنجاح مهمة التدقيق الداخلي، حيث يجب على المدقق الداخلي وضع خطة مبنية على المخاطر، لتحديد أوليات مهمة التدقيق، بما يتلائم والأهداف المسطرة.

ويتم تنفيذ هذه المرحلة من خلال الأتي:²

■ **الإطلاع والفهم:** حيث يقوم المدقق الداخلي بعملية الإطلاع وجمع المعلومات الكافية واللازمة، التي تمكنه من فهم الموضوع من خلال تدقيق من أجل معرفة الأهداف المطلوب تحقيقها من هذه المهمة.

¹ إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص278..

² عيادي محمد أمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر، 2008/2007، غير منشورة، ص114.

- **خطة التقارب:** من خلال المعلومات التي قام المدقق الداخلي بجمعها يقوم بإعداد خطة التقارب، وهي عبارة عن وثيقة تظهر في شكل جدول يقوم بتقسيم النشاط أو الوظيفة محل التدقيق إلى مجموعة أعم الأولوية، سهلة الملاحظة.
- **تحديد مواقع الخطر:** يقوم المدقق الداخلي بتقييم مدى ملائمة وفعالية إدارة مخاطر النشاط وأنظمة الضبط مقارنة بإطار العمل المتعلقة به.
- **التقرير التوجيهي:** يحدد التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة التدقيق الداخلي ونطاقه، ويعرض الأهداف التي يسعى المدقق الداخلي إلى تحقيقها، كما يعرف مواقع الخطر المحددة سابقا والتي على ضوءها يتم تحديد نطاق المهمة.

ثانيا: تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي

- يتم تنفيذ مهمة التدقيق وفق المخطط التدقيق المعد مسبقا والموافق عليه من مدير التدقيق على أن يتم الاختبار وتجميع الأدلة الكافية والملائمة في ملفات التدقيق، ملف التدقيق الجاري، وملف التدقيق الدائم وملف المراسلات.
- يجب على فريق التدقيق خلال مختلف مراحل تنفيذ مهمة التدقيق أن يجمع كافة المعلومات والبيانات ذات الصلة بالمهمة الموكلة إليهم¹، وتمثل هذه الخطوة في ثلاث مراحل هي:
- **اجتماع الافتتاح:** يتم عقد اجتماع الافتتاح في مقر النشاط الذي سيتم تدقيقه، بين الفريق المكلف بالمهمة والمسؤول عن النشاط محل التدقيق، وفيه يتم بناء أولى العلاقات بين الطرفين، وكذلك التهيئة الميدانية لعملية التدقيق والفحص.
 - **مخطط التنفيذ:** يقوم برنامج التدقيق بتقسيم الأعمال بين مختلف أعضاء فريق التدقيق وفقا لمؤهلاتهم وخبراتهم ويسمح للمدقق بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته، ويساعد على تتبع عمل المدقق لضمان السير العادي للمهمة خلال الزمن وتحديد المراحل التي تم التوصل إليها.
 - **العمل الميداني:** يتم تنفيذ هذه المرحلة مباشرة بعد إعداد برنامج التدقيق واعتماده من مدير التدقيق حيث يقوم فريق التدقيق بتطبيق هذا البرنامج على الواقع، من خلال إجراء الاختبارات المقارنات وغيرها من تقنيات

¹ داوود يوسف صبح، مرجع سابق، ص 245.

التدقيق بغرض جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف المهمة، والكشف عن أي مشاكل أو مخالفات أو انحرافات قد تحدث، ويجب على فريق التدقيق القيام بتوثيق كافة أعمالهم، بأوراق عمل مؤيده بمعلومات ومستندات ثبوتية داعمة لها، وتعتبر أوراق العمل من أهم عناصر أعمال التدقيق فهي التي تدعم وتعزز وتثبت عملية ونتائج وتوصيات التدقيق الناتجة عن أدلة التدقيق من أعمال التدقيق المنجز.¹

ثالثاً: التقرير عن مهمة التدقيق الداخلي

هذه الخطوة تعتبر الأخيرة في إنجاز المهمة، وتتمثل في أربع مراحل هي:²

- **التقرير الأولي للتدقيق:** يتم إعداد هذا التقرير من خلال أوراق إبراز وتحليل المشاكل، التي تم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج التدقيق، والتي تشتمل على كافة المشاكل والانحرافات والمخالفات، وهذا التقرير يعتبر أساس إعداد التقرير النهائي.
 - **حق الرد من الأشخاص المدقق أعمالهم:** يتم عقد اجتماع بين فريق التدقيق الذي قام بتنفيذ مهمة التدقيق والأشخاص المدقق أعمالهم، وفي هذا الاجتماع يقوم الفريق بعرض الملاحظات والنتائج التي توصلوا إليها مدعماً بالأدلة المؤيدة لها، إضافة إلى التوصيات المقترحة بشأنها، بعدها يتدخل الأشخاص المدقق أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات والنتائج والتوصيات.
 - **التقرير النهائي:** بعد انتهاء التدخل يتم إعداد تقرير التدقيق في صورته النهائية، ويتم إرساله لأهم المسؤولين المعنيين والإدارة، لإعلامهم بنتائج مهمة التدقيق، والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات التي اكتشفت خلال عملية التدقيق ويجب أن يكون التقرير موضوعي وواضح وبناء، وأن يتم إعداده وتقديمه في الوقت الواجب القيام بها.
- بناءً على الملاحظات التي سجلها أثناء القيام بمهمته، فإنه يقوم بمتابعة مدى الالتزام بتنفيذ تلك التوصيات، وتنتهي هذه المرحلة عند تنفيذ كل التوصيات المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة.

¹ نفس المرجع السابق، ص 239.

² عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 521.

المبحث الثالث: أساسيات حول جودة التدقيق الداخلي

شهدت الآونة الأخيرة اهتماما متزايدا من قبل المنظمات المهنية على الصعيد الدولي برقابة الأداء المهني للمدققين، وذلك للتحقق من جودة عمليات التدقيق الداخلي، وذلك إثر العديد من حالات الفشل والعسر المالي التي منيت بها الشركات الكبرى واختيارات أسواق المال في بعض البلدان العالم، والمتتبع للضوابط والمعايير (أو المبادئ) المحلية أو الدولية والذي ينبغي أن يرقى من أدائها المهني في هذه الخدمات إلى درجة عالية من الجودة، لتلائم مع متطلبات ومبادئ طبيعة عمل الشركات.

المطلب الأول: ماهية جودة التدقيق

سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم والعوامل المؤثرة على جودة التدقيق.

الفرع الأول: مفهوم جودة التدقيق

تعرف جودة مهنة التدقيق بأنها: "قدرة عملية التدقيق على اكتشاف والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، والحد من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين"¹

كما تعرف على أنها: "أداء خدمات التدقيق بكفاءة وفعالية عالية وفقا لمعايير والأحكام المهنية مع الاستقلالية في الإفصاح والتقرير عن الأخطاء والغش المكتشف وهذا من أجل تلبية توقعات واحتياجات جميع الأطراف المستفيدة من خدمات التدقيق."²

عرفت أيضا على أنها: "الأداء بكفاءة وفعالية لعملية التدقيق وفقا للمعايير التدقيق المتعارف عليها مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية."³

¹Mahdi Salhi, *An Investigation of the Effects of Audit Quality On occural Reliability Of Listed Companies on Tahan Stock Exchange*, Islamic University Review Of International Comparative Management, 2010, p941.

²موسى رحمانى، فاتح سردوك، مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة، مجلة العلوم الإنسانية، مارس 2014، ص191.

³أحمد بدير، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، قسم محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014، غير منشورة، ص6.

وبالتالي يمكن بشكل عام تعريف جودة التدقيق على النحو التالي: هي الالتزام بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني أثناء القيام بمهمة التدقيق، وقدرة التدقيق على اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلي، وتقديم التوصيات لمعالجتها، أو الحد منها، وإمكانية تحقيق أقصى منفعة ممكنة لمؤسسة العميل.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق

يمكن تلخيص العوامل المتعلقة بجودة مهنة التدقيق في عوامل مرتبطة بمكتب التدقيق، عوامل مرتبطة بعملية التدقيق، عوامل متعلقة بالأطراف الخارجية:¹

1- عوامل مرتبطة بمكتب التدقيق: تتعلق هذه العوامل بالنقاط التالية:

- أ- خصائص فريق التدقيق: ويركز هذا العنصر على:
 - الاستقلالية والحياد: التي تعتبر من أهم مقومات مهنة التدقيق ، ذلك أنه يشترط أن لا يكون للمدقق أية مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بتدقيقها، وأن لا يكون لأحد أقربائه مصالح من نفس النوع لأن تلك المصالح قد تؤثر على استقلاليته.²
 - التأهيل العلمي والخبرة المهنية: يعتبر هذا العامل من بين العوامل التي تؤثر على كفاءة وفعالية مهنة التدقيق
 - خصائص مكتب التدقيق: ويشمل هذا العامل النقاط التالية:
 - ❖ حجم مكتب التدقيق: هذا العامل الذي يعتبر من بين العوامل التي تؤثر على جودة مهنة المدقق عدد الدعاوى القضائية المرفوعة، يعتبر تصاعد عدد الدعاوى القضائية المرفوعة مؤشرا واضحا على عدم قدرة مكتب التدقيق على اكتشاف التحريفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية، حيث تتعرض المكاتب إلى خسائر مادية كبيرة والمساءلة القانونية إضافة إلى فقدان ثقة الجمهور وبالتالي تفقد المهنة جودتها.
 - ❖ المنافسة والأتعاب: أتعاب المدقق هي تلك الأتعاب التي يتقاضاها مقابل عمله ويؤدي انخفاض الأتعاب إلى عزوف المهنيين عن مزاوله المهنة وهذا ما يؤثر سلبا على جودة مهنة التدقيق.

2- عوامل مرتبطة بعملية التدقيق: تشمل هذه العوامل تخطيط أعمال التدقيق، دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية، كفاية أدلة الإثبات بالإضافة إلى التقرير والإفصاح.

¹ حيزاني العيد، مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة (دراسة حالة لجزائر)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012-2013، غير منشورة، ص ص21-32.

² محمد توهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص41.

- **تخطيط أعمال التدقيق:** يعتبر التخطيط ضروري لضمان تنفيذ المهمة بفعالية وكفاءة وتخفيض المخاطر إلى مستوى مقبول.
- **دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر:** يعتبر فهم محافظ الحسابات للنظام المحاسبي والرقابة الداخلية للتعامل سينعكس بالإيجاب على جودة مهنة التدقيق من خلال التخطيط الجيد والتحكم في مخاطر التدقيق وتصحيح الإختلالات إلى أقصى حد ممكن.
- **كفاية أدلة الإثبات:** حيث يجب أن تكون أدلة الإثبات ذات موثوقية وملائمة لكي يعتمد عليها المدقق في تدعيم رأيه، بحيث ينعكس ذلك على جودة أدائه من خلال التأكيد على الأخطاء والمخالفات التي تم اكتشافها.
- **التقرير والإفصاح:** يعتبر تقرير المدقق هو حصيلة عملية التدقيق بحيث كلما كان التقرير ذا جودة كلما سهل عملية الاتصال بينه وبين قارئ القوائم المالية مما ينعكس إيجاباً على جودة أداء المدقق.
- **3- عوامل مرتبطة بالأطراف الخارجية:** تتمثل هذه الأطراف في المؤسسة محل التدقيق، مستخدمي القوائم المالية والمنظمات المهنية.

المطلب الثاني: ماهية جودة التدقيق الداخلي

في هذا المطلب سنتطرق إلى تعريف جودة التدقيق الداخلي، وتوضيح محددات جودة التدقيق الداخلي.

الفرع الأول: تعريف جودة التدقيق الداخلي

عرفت على أنها: "مدى المطابقة مع المتطلبات، حيث تسعى المنظمات على مراقبة الأداء والأنشطة والأعمال اليومية للوصول إلى أعلى درجة من درجات الجودة، وذلك من خلال تقليل الأخطاء وكشف الانحرافات بالشكل الذي يؤدي إلى تلبية احتياجات الإدارة فيما يتعلق بجودة التدقيق الداخلي التي تستند إلى الأداء الجيد للنظام الرقابة الداخلية."¹

وتعني كذلك مساعدة الأفراد داخل التنظيم للقيام بالمسؤوليات المنوطين بها بدرجة عالية من الكفاءة من خلال تحقيق الهدفين الرئيسيين للتدقيق الداخلي وهما:²

¹ عبد الناصر نور، محمد النعيمي، سينما احمد الراوي، استخدام منهج سيجما ستة SIX SIGMA في ضبط جودة التدقيق الداخلي (دراسة ميدانية على المستشفيات الخاصة الحائزة على جائزة الجودة والتميز في محافظة عمان)، المؤتمر العلمي السنوي الحادي عشر ذكاء الأعمال واقتصاد المعرفة، جامعة الزيتونة الأردنية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 2012، ص 257.

² نوال حربي راضي، تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق (دراسة تحليلية لآراء عينة من المدققين في جامعة القادسية)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة القادسية، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، العراق، 2010، غير منشورة، ص 4.

- 1- التقييم الدوري للسياسات الإدارية والإجراءات التنفيذية المتعلقة بها وإبداء الرأي حيالها بغرض تحسينها وتطويرها لتحقيق أعلى كفاءة إدارية.
- 2- التقييم الدوري للسياسات المالية والمحاسبية وكل المسائل المتعلقة بها والتأكد من أنها تسيّر حسب الخطة الموضوعية دون انحراف.

الفرع الثاني: محددات جودة التدقيق الداخلي

إن معايير التدقيق (SAS65) حددت محددات جودة التدقيق الداخلي كالتالي:¹

- 1- متوسط سنوات الخبرة، ونسبة المدققين الداخليين الخبراء في قسم التدقيق الداخلي (كفاءة).
- 2- التقرير العائد إلى المدير العام التنفيذي للتدقيق (موضوعية).
- 3- الزمن الذي يقضيه التدقيق الداخلي في مساعدة التدقيق الخارجي، والوقت الذي يقضيه المدقق الداخلي في أداء المهام المالية التدقيقية (العمل المنجز).

كما تحدّثت معايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة عن (IIA) عن محددات جودة التدقيق الداخلي، من خلال معايير الخواص، التي تتضمن الصفات الخاصة بالمؤسسات والأفراد الذين يؤدون أعمال التدقيق الداخلي، ففي المعيار رقم 1100 أشارت إلى أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يكون مستقلاً، وعلى المدققين الاتصاف بالموضوعية (النزاهة وعدم التحيز) أثناء تأدية عملهم، أيضاً المعيار 1110 أشار إلى أنه على مدير التدقيق أن يتصل بمستوى إداري داخل المؤسسة يسمح لنشاط التدقيق الداخلي بالاضطلاع بمسؤولياته وأشار المعيار 1210 الذي يحمل اسم البراعة بأن على المدقق امتلاك المعرفة والمهارات والكفاءة المطلوبة لتأدية مهامه.

إذا بشكل عام جودة التدقيق الداخلي تتحدد من خلال:

موضوعية واستقلال المدققين الداخليين، العناية المهنية من خلال كفاءة العمل المنجز ومدته، وأيضاً كبير حجم إدارة التدقيق الداخلي وعدد مدققيها.

¹ رشا الجرد، أثر جودة المراجعة الداخلية على تحديد أتعاب المراجع الخارجي (دراسة ميدانية في سوريا)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، سوريا، 2008، غير منشورة، ص 21.

المطلب الثالث: رقابة وتقييم جودة أداء أنشطة التدقيق الداخلي

سنحاول من خلال هذا المبحث توضيح عملية رقابة جودة أداء أنشطة التدقيق الداخلي، وتقييم جودة التدقيق

الداخلي.

الفرع الأول: رقابة جودة أداء أنشطة التدقيق الداخلي

جودة الأداء تعني تنفيذ مهام التدقيق الداخلي بما يتفق مع معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن المعهد المدققين الداخليين الأمريكيين، ورقابة جودة الأداء تعني العمل على ضمان الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي والسياسات المرسومة لقسم التدقيق الداخلي وكذلك البرامج المخطط لها، ولتحقيق ذلك يجب أن يكون هناك عمليات تقوم مستمرة لعمل أقسام التدقيق الداخلي وسياسته وبرامجه، ومما لا شك فيه أن وجود سياسة لمراقبة جودة الأداء سوف يؤدي إلى ضمان جودة تنفيذ مهام التدقيق الداخلي.

ويمكن أن يقوم بدور رقابة الجودة إدارة مستقلة داخل قسم التدقيق الداخلي، تكون مهمته إدارة وضبط الجودة عن طريق إنشاء ومتابعة برنامج الجودة وذلك لتقوم أداء التدقيق الداخلي في مختلف الأنشطة.

يمكن أن تتم عملية رقابة الجودة عن طريق التقييم الداخلي والذي يعني قيام قسم التدقيق الداخلي بعمل تقييم ذاتي لأداء العاملين به، ويمكن أن يختص بهذه المهمة إدارة خاصة داخل قسم التدقيق تقوم بعمل تقييم ذاتي للقسم عن طريق اختيار عينة من مهام التدقيق التي تم تنفيذها لمطابقتها على المعايير والإجراءات المعتمدة، للتأكد من جودة عمل التدقيق ومستوى الالتزام بالسياسات المعتمدة داخل القسم ودليل التدقيق الداخلي وترفع تقريرها لمدير التدقيق، ويمكن عمل التقييم الداخلي من خلال عملية التدقيق المستمرة والتقييمات الدورية، كما يمكن أن تتم عملية رقابة الجودة عن طريق التقييم الخارجي للتدقيق الداخلي والذي يعني عمل تقييم للتدقيق الداخلي من جانب جهة خارجية على فترات متباعدة مثلاً كل ثلاث سنوات، وفي هذا النوع من التقييم يدعو المسئول الأول بالمؤسسة أو لجنة التدقيق جهة مهنية مستقلة لعمل تقييم خارجي مستقل وإبداء الرأي عن مدى فعالية وكفاءة التدقيق الداخلي بالمؤسسة، ويتضمن التقرير رأي المدقق الخارجي عن مدى التزام المدققين الداخليين والعاملين بالدليل الذي يتبناه قسم التدقيق الداخلي بالمؤسسة.

ولا شك أن وجود تقويم لجودة أداء قسم التدقيق الداخلي سوف يخلق الحرص لدي المدققين الداخليين على تنفيذ المهام التي يقومون بها بجودة عالية نظرا لمعرفتهم بأن عملهم سوف يخضع للتقويم.¹

الفرع الثاني: تقييم جودة التدقيق الداخلي

إن معرفة المدقق الداخلي بعمليات وإجراءات المؤسسة يعتبر من المعايير الأكثر أهمية في الحكم على جودة وظيفة التدقيق الداخلي، وتقييم الأهلية يستند إلى البرامج التدريبية لوظيفة التدقيق الداخلي، فالمدققين الخارجيين يعتبرون أن الخبرة بالتدقيق الداخلي تعد من المعايير الأكثر أهمية في تقييم أهلية وظيفة التدقيق الداخلي، حيث وجود مدققين قانونيين بأقسام التدقيق الداخلي ينعكس إيجابا على أهلية وظيفة التدقيق الداخلي.

وما يتعلق بموضعية وظيفة التدقيق الداخلي فإن المدققين الخارجيين يستخدمون استقلال وظيفة التدقيق الداخلي كمعيار أكثر أهمية في تقييم موضوعيتها، إلا أن المدققين الخارجيين يرون أن الدور الأساسي لوظيفة التدقيق الداخلي وهيكل المكافآت يؤثران على موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي إلا أن هوية مقدم خدمة التدقيق الداخلي لا تؤثر على الاستقلال والموضوعية.

وفيما يتعلق بجودة أداء عمل وظيفة التدقيق الداخلي فإن المعيار الأساسي الذي يستخدمه المدققين الخارجيين في تقييم جودة أداء عمل وظيفة التدقيق الداخلي، هو دعم الإدارة لوظيفة التدقيق الداخلي، وتقييم المدقق الخارجي لأداء عمل وظيفة التدقيق الداخلي يعتمد على مدى رضائه عن أدائها السابق، إجراءات المتابعة المطبقة والإشراف على عمل وظيفة التدقيق الداخلي، وأن جودة أداء عمل التدقيق الداخلي وموضوعية المدقق الداخلي تعتبر أكثر العوامل أهمية تليها الأهلية في المركز الثالث، أما الثقة في إجراءات التدقيق الداخلي وتقييم المدقق الخارجي لأداء وظيفة التدقيق الداخلي حيث عندما تكون الثقة في إجراءات التدقيق الداخلي منخفضة، فإن تقييم الأداء لا يتوقف على مستوى أهلية

¹ الرفاعي إبراهيم مبارك، جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح (دراسة تطبيقية على البيئة السعودية)، الندوة الثانية عشرة، جامعة الملك سعود، كلية إدارة الأعمال، المملكة العربية السعودية، 18-19 مايو 2010، ص 44، ص 45.

وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي، في حين أنه إذا كانت الثقة في إجراءات التدقيق الداخلي عالية، فإن تقييم الأداء يتوقف على مقاييس أهلية وموضوعية وظيفية التدقيق الداخلي.¹

¹ سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 1، المجلد 45، جامعة الإسكندرية، جانفي، 2008، ص ص 14، 15.

خلاصة الفصل:

تساعد وظيفة التدقيق الداخلي المؤسسة الاقتصادية في تحقيق أهدافها بإضافة قيمة لعملياتها وأنشطتها من خلال ما تقدمه من توصيات واقتراحات المقدمة في التقرير من طرف المدقق الداخلي، يتمثل أساسا في إظهار نتائج المؤسسة بصورة سليمة من خلال ضمان مصداقية القوائم المالية، حيث تطورت هذه الأخيرة من مجرد عملية رقابية إلى وسيلة لرفع كفاءة موارد المؤسسة وتشمل العديد من الأنواع يعمل كل واحد منها لتحقيق غرض معين، وحتى تتمكن هذه الوظيفة من إضافة قيمة وتكون حينئذ فعالة، يجب أن تقوم بأداء وظائفها الملزمة بها، فإن وظيفة التدقيق الداخلي يمكن لها تقديم ضمان مقبول بأن العمليات المنجزة والقرارات المتخذة يتم مراقبتها باستمرار، وهذا ما يتطلب توفر مجموعة من الشروط أو المتطلبات والقواعد، تحكم الجانب الميداني والأخلاقي المتعلقة بالمدققين الداخليين، وبالنواحي التنظيمية لوظيفة التدقيق الداخلي، وبطريقة إدارتها، وبعملية التدقيق ذاتها، تتحدد جودة التدقيق الداخلي من خلال علاقتها وتوافقها مع إجراءات ومع معايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة عن معهد IIA الإطار المنظم لعمل وممارسات وظيفة التدقيق الداخلي، وفي نفس الوقت تعتبر أساسا لتقييم فعاليتها.

الفصل الثاني

تمهيد:

ظهرت الحاجة إلى مفهوم حوكمة الشركات في العديد من الدول المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي حدثت في العديد من الدول، لذا أدت المشاكل المالية التي تعرضت لها العديد من كبرى الشركات في العالم، في السنوات الأخيرة إلى المطالبة بضرورة وجود مجموعة من الضوابط والأعراف والمبادئ الأخلاقية والمهنية، لتحقيق الثقة والمصدقية في المعلومات الواردة في القوائم المالية والتي يحتاج إليها العديد من مستخدمي القوائم المالية.

تعني حوكمة الشركات أساساً بوضع الآليات والنظم، التي من شأنها تنظيم وضبط العلاقة بين حملة الأسهم الشركة ومجلس إدارتها إلى جانب ضمان حقوق كافة الأطراف المتعاملة مع الشركة والمتأثرة بنشاطها وممارساتها، ونتيجة لارتباط موضوع حوكمة الشركات بمجالات وأطراف متعددة فإن ضرورة وجود أنظمة رقابية قوية ومتطورة تمكنها من القيام بمختلف المسؤوليات المخولة لها، والمساعدة لاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية مما دفع بالإدارة ومجلس الإدارة لهذه المؤسسات إلى الاستعانة بأشخاص ذوي الخبرة والكفاءة، بالمتابعة المستمرة والمراقبة لكافة أوجه نشاط المؤسسة وتقديم الاقتراحات والتوصيات اللازمة، وهؤلاء الأشخاص هم المدققين الداخليين.

يعتبر التدقيق إحدى أهم آليات الرقابة، وأساس النظام الرقابي الذي على أساسه يتم تطبيق حوكمة الشركات، وذلك لما توفره وظيفة التدقيق الداخلي من استشارات وتحليلات واقتراحات لاتخاذ القرارات، التي يحتاجها مجلس الإدارة لحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح بالمؤسسة.

ومن أجل توضيح ذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، حيث سوف نعرض في المبحث الأول الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات، وفي المبحث الثاني سنوضح أسس حوكمة الشركات، أما في المبحث الثالث جودة التدقيق الداخلي وأثرها على حوكمة الشركات

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

جاء موضوع حوكمة الشركات استمرار للبحث المتواصل عن تعزيز أداء المؤسسات، مما دفع العاملون في المنظمات الدولية والإقليمية والباحثون لاهتمام بها وإصدار العديد من الدراسات والأبحاث والتقارير في هذا الجانب وتشكيل منظمات متخصصة لإرساء قواعدها، فيما يتعلق بتفعيل مفهوم حوكمة الشركات.

المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات

تعددت التعاريف المقدمة لمفهوم حوكمة الشركات ولا يوجد تعريف قاطع لها، وإختلافوا بإختلاف وجهة نظر مقدم هذا التعريف وفيما يلي البعض منها:

أولاً: تعريف الحوكمة

مصطلح الحوكمة هو الترجمة المختصرة التي راجت للمصطلح "Governance Corporate"، أما الترجمة العلمية لهذا المصطلح، والتي تم الاتفاق عليها فهي: "أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة."¹

عرفت مؤسسة التمويل الدولية IFC الحوكمة بأنها: "النظام الذي يتم من خلاله إدارة المؤسسات والتحكم في أعمالها."

وعرف مجمع المدققين الداخليين الأمريكي الحوكمة بأنها: "عمليات تتم من خلال استخدام إجراءات بواسطة ممثلي أصحاب المصالح لتوفير إشراف على المخاطر وإدراكها، ومراقبة المخاطر، والتأكيد من كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر، بالشكل الذي يؤدي إلى المساهمة المباشرة في إنجاز أهداف وخطط المؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار أن أداء أنشطة الحوكمة تكون مسؤولية أصحاب المصالح في المؤسسة لتحقيق فعالية الوكالة."²

¹ محمد ياسين غادر، محددات الحوكمة ومعاييرها، مداخلة ضمن المؤتمر العلمي الأول عولمة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة الخيان، طرابلس، 15-17 ديسمبر 2012، ص12.

² عمر اقبال توفيق المشهداني، مجلة اداء المؤسسات الجزائرية، تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها (إطار مقترح)، العدد 2، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2012، ص222.

ثانيا: تعريف حوكمة الشركات

لقد تعددت الآراء حول مفهوم حوكمة الشركات نتيجة تعدد اهتمامات وتخصصات الباحثين والكتاب، وقد عرفها البعض على أنها:

إن حوكمة الشركات أو الإدارة الرشيدة: "هي الوسيلة التي تضمن للمجتمع أن إدارة المؤسسة تعنى بمصالح الأطراف التي يهمهم أمرها."¹

وتعني: "نظام للتوجيه والتحكم والرقابة على نشاط الشركات المساهمة مبنى على تنظيم عملية اتخاذ القرار في هذه المؤسسات وتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات فيما بين الأطراف الرئيسية في المؤسسة وذلك لخدمة مصالح المساهمين بشكل خاص وأصحاب المصالح بشكل عام."²

وهي "مجموعة القواعد التي تنظم العلاقات المتبادلة بين المؤسسة، في إطار من الشفافية والمساءلة والتي يؤدي إتباعها إلى استدامة الأعمال ورفع كفاءة المؤسسة في إدارة عملياتها ويحسن قدرتها التنافسية بالأسواق."³

وهي كذلك "مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة المؤسسة من ناحية، وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالمؤسسة مثل: حملة السندات، العمال، الدائنين، المواطنين من ناحية أخرى."⁴

كما عرفت أيضا على أنها: "النظام الذي تستخدمه المؤسسة في عملية الإشراف والرقابة على عملياتها، كما أنها تمثل النظام الذي يتم من خلاله توزيع الحقوق والمسؤوليات على مختلف الأطراف في المؤسسة، بما في ذلك مجلس الإدارة والمديرين وحملة الأسهم وأصحاب المصالح الأخرى، كما أنها تحدد القواعد والإجراءات الخاصة باتخاذ القرارات التي تتعلق بالمؤسسة، وبذلك يتحدد الإطار العام الذي يتم من خلاله تحديد أهداف المؤسسة والوسائل التي تستخدم في تحقيق تلك الأهداف والرقابة عليها."⁵

¹ منير إبراهيم هندي، حوكمة الشركات مدخل في التحليل المالي وتقييم الأداء، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2011، ص 5، 6.

² أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص 694.

³ أحمد على خضر، الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، 2012، ص 13.

⁴ عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006/2007، ص 19.

⁵ سامح محمد رضا، رياض أحمد، دور حوكمة الشركات في تحسين التقارير المالية للحد من الأزمات المالية، المنظمة العربية للتنمية للنشر، مصر، 2013، ص 9.

تعرف حوكمة الشركات بأنها: "مجموعة من القوانين واللوائح والإجراءات التي تمكن إدارة المؤسسة من تعظيم ربحيتها وقيمتها في المدى البعيد لصالح المساهمين."¹

من خلال هذه التعاريف المتعددة نستخلص تعريف شامل لحوكمة الشركات هي: "مجموعة القوانين والقواعد والأنظمة، التي تنظم العلاقة بين إدارة المؤسسة والمساهمين، بغرض تقليل حالات الغش وتجنب الصراعات بين الأطراف المرتبطة بالمؤسسة، ومساعدة وتوجيه مجلس الإدارة باتخاذ القرارات التي تتعلق باتخاذ تحديد أهداف المؤسسة والوسائل التي تستخدم في تحقيق تلك الأهداف والرقابة عليها، وتحسين قدرتها التنافسية بالأسواق."²

المطلب الثاني: خصائص وركائز حوكمة الشركات

يرتبط مفهوم حوكمة الشركات بشكل أساسي بسلوك الفئات المختلفة ذات الصلة بالمؤسسات، لذا فهناك مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتوافر في هذه السلوكيات، حتى يتحقق الغرض من وراء تطبيق هذا المفهوم، فهذه الخصائص تشكل الدعائم الأساسية لحوكمة الشركات، وتعتبر الركائز ضمان لتحقيق أهداف حوكمة الشركات التي تسعى إلى تحسين الاداء بتفعيل الأداء المالي والإداري لدعم القدرة على المنافسة.

الفرع الأول: خصائص حوكمة الشركات

تمتاز حوكمة الشركات بعدة خصائص وهي:²

- الإنضباط: إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.
- الشفافية: تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.
- الاستقلالية: لا توجد تأثيرات غير لازمة نتيجة ضغوط.
- المساءلة: إمكان تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
- المسؤولية: المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة.
- العدالة: يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة.

¹ إمام حامد آل خليفة، صناديق الإستثمار ومفهوم الحوكمة، حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية أعمال المؤتمرات، مصر، 2007، ص 97.

² طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف)، ط2، الدار الجامعية، 2007، القاهرة، ص 25.

- المسؤولية الاجتماعية: النظر إلى المؤسسة كمواطن جيد.

الفرع الثاني: ركائز حوكمة الشركات

من أجل ضمان التطبيق السليم لحوكمة الشركات لابد من ربط ذلك التطبيق على ثلاث ركائز للوصول إلى أهداف المؤسسة، وهي:¹

1- السلوك الأخلاقي: ويتضمن:

- الالتزام بالأخلاقيات الحميدة.
- الالتزام بقواعد السلوك المهني.
- التوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالمؤسسة.
- الشفافية عند تقديم المعلومات.
- الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية.

2- الرقابة والمسائلة: وتتضمن:

- وجود جهات رقابية عامة مثل هيئة سوق المال ومصلحة المؤسسات والبورصة والبنك المركزي.
- وجود جهات رقابية مباشرة مثل المساهمين ولجنة التدقيق والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين.
- وجود جهات أخرى مثل الموردون والعملاء والموزعون والمقرضون.

3- إدارة المخاطر: وتتضمن:

- وضع نظام لإدارة المخاطر.
- الإفصاح عن المخاطر وتوصيل النتائج إلى المستخدمين أو أصحاب المصالح.

4- دور أصحاب المصالح : ويتضمن:

أ- لجنة التدقيق: حيث تساهم بدورا فعالا فيما يلي:

- الإشراف على القوائم المالية التي تعد قبل إجراء التدقيق الخارجي.
- النظر في كفاءة نظام الرقابة الداخلية.
- المشاركة في تعيين المدققين الداخليين.
- التأكد من وجود نظام فعال لإدارة المخاطر.

¹ جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، القاهرة، 2014، ص ص493-495.

- فحص التمويل والإنفاق في المؤسسة.
- ب- مجلس الإدارة.
- ج- التدقيق الداخلي.
- د- التدقيق الخارجي.

المطلب الثالث: أهداف وأهمية حوكمة الشركات

يعد أسلوب حوكمة الشركات وسيلة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة المؤسسات بطريقة تحمي أموال المستثمرين والمقرضين، ولقد اكتسبت حوكمة الشركات أهمية بالغة بالنسبة للباحثين والمساهمين وأصحاب المصالح.

الفرع الأول: أهداف حوكمة الشركات

يساعد الأسلوب الجيد لحوكمة الشركات في دعم الأداء الاقتصادي والقدرات التنافسية وجذب الاستثمارات للمؤسسات والاقتصاد بشكل عام، يمكن تلخيص أهم الأهداف التي تسعى حوكمة الشركات لتحقيقها فيما يلي:¹

- تحسين القدرة التنافسية للمؤسسة وزيادة قيمتها.
- فرض الرقابة الفعالة على أداء المؤسسة وتدعيم المساءلة المحاسبية بها.
- ضمان تدقيق الأداء التشغيلي والمالي والنقدي للمؤسسة.
- تقويم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة فيها.
- تعميق ثقافة الالتزام بالقوانين والمبادئ والمعايير المتفق عليها.
- تعظيم أرباح المؤسسة.
- زيادة ثقة المستثمرين في أسواق المال لتدعيم المواطنة الاستثمارية.
- الحصول على التمويل المناسب والتنبؤ بالمخاطر المتوقعة.

¹ شوقي جباري، فريد خميلي، دور المراجعة الخارجية في إرساء دعائم حوكمة الشركات دراسة الفصائح المالية للشركات المحور الثالث التدقيق وحوكمة الشركات، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 11-12 أكتوبر 2010، ص6.

- تحقيق العدالة والشفافية ومحاربة الفساد.
- مراعاة مصالح الأطراف المختلفة وتفعيل التواصل معهم.
- تحقيق الشفافية والعدالة ومنح الحق في مساءلة إدارة المؤسسة للجهات المعنية.
- تحقيق الحماية اللازمة للملكية العامة مع مراعاة مصالح المتعاملين مع مؤسسات الدولة المختلفة، والحد من استغلال السلطة في تفضيل المصلحة العامة.
- تحقيق فرصة تدقيق الأداء من خارج أعضاء الإدارة التنفيذية تكون لها مهام واختصاصات وصلاحيات لتحقيق رقابة فعالة ومستقلة.
- زيادة الثقة في إدارة الاقتصاد القومي بما يساهم في رفع معدلات الاستثمار وتحقيق معدلات نمو مرتفعة في الدخل القومي.

الفرع الثاني: أهمية حوكمة الشركات

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

وتظهر أهمية حوكمة الشركات فيما يلي:¹

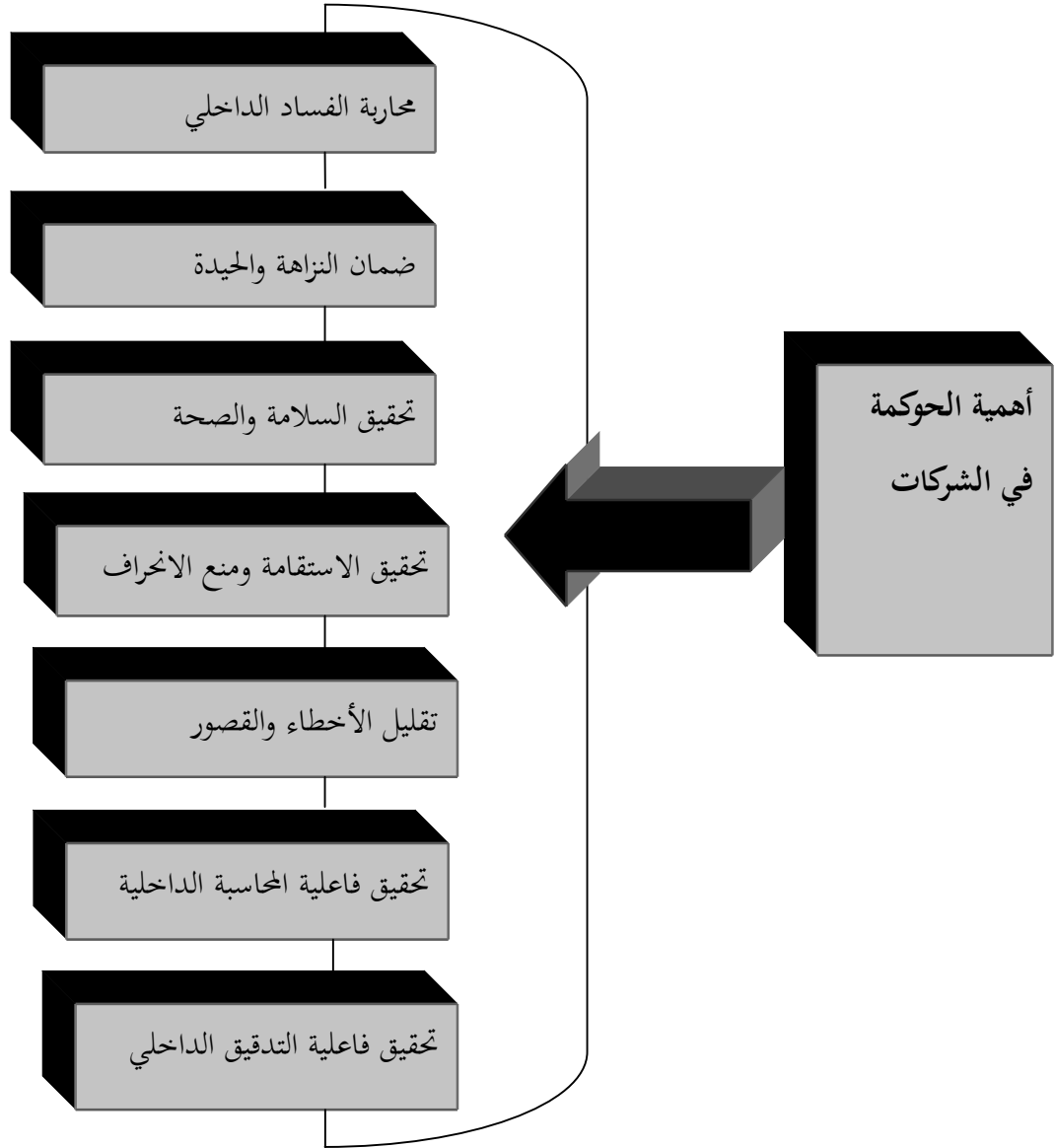
- محاربة الفساد الداخلي في المؤسسات وعدم السماح بوجوده أو عودته مرة أخرى.
- تحقيق ضمان النزاهة والحيدة والاستقامة لكافة العاملين في المؤسسات بدءاً من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتى أدنى العاملين فيها.
- تفادي وجود أية أخطاء عمديه أو انحراف متعمد كان أو غير متعمد ومنع استمراره.
- محاربة الانحرافات وعدم السماح باستمراره.
- تقليل الأخطاء إلي أدنى قدر ممكن باستخدام النظم الرقابية التي تمنع حدوث مثل هذه الأخطاء.
- تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية وتحقيق فاعلية الاتفاق وربط الأنفاق بالإنتاج.

¹ أشرف حنا ميخائيل، تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، مداخلة ضمن المؤتمر العربي الأول، فندق شيراتون، القاهرة، 24-26 سبتمبر 2005، ص 5، 6.

- تحقيق أعلى قدر من الفعالية لمراقبي الحسابات الخارجيين والتأكد من كونهم على أعلى درجة من الاستقلالية وعدم خضوعهم لأيّة ضغوط من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين.

يمكن توضيح أهمية حوكمة الشركات، والتي يظهرها لنا الشكل التالي:

الشكل رقم (01): أهمية حوكمة الشركات



المصدر: محسن أحمد الخضيري، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، الاسكندرية، 2005، ص58.

كما تبرز أهمية حوكمة الشركات أيضا في تخفيضها للمخاطر وتعزيز الأداء بالمؤسسة، وحل المشاكل الناشئة من الفصل بين الملكية والإدارة إلى جانب سعيها لتحسين الوصول لأسواق المالية بما يسهم في تحسين القيادة، إضافة لإظهار الشفافية والقابلية على المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، بذلك يشير الشكل الموالي على¹:

1- الأهمية الاقتصادية لحوكمة الشركات: يمكن تفصيل الأهمية الاقتصادية على النحو التالي:

- على مستوى المؤسسات:
 - ❖ تحسين الأداء التنافسي للمؤسسة.
 - ❖ تخفيض تكاليف الحصول على رؤوس الأموال.
 - ❖ تخفيض المخاطر وتعزيز عملية إدارتها.
 - ❖ ارتفاع القيمة السوقية لأسهم المؤسسة.
- على مستوى حملة الأسهم والمستثمرين:
 - ❖ تحقيق عائد مناسب على الاستثمارات.
 - ❖ انخفاض درجة المخاطر المترتبة على الاستثمار.
 - ❖ تعظيم قيمة حملة الأسهم والمحافظة على حقوقهم.
 - ❖ تحسين إجراءات المتابعة والإشراف.
- على مستوى أسواق رأس المال: وتشمل:
 - ❖ زيادة القدرة على جذب الاستثمارات المحلية والأجنبية.
 - ❖ تخفيض المخاطر الناشئة عن الأزمات وتحقيق درجة عالية من السيولة.
 - ❖ منع عمليات التداول الداخلي أو تقليصها إلى أدنى حد ممكن.
 - ❖ تعزيز الإفصاح والشفافية وكشف حالات التلاعب والفساد وسوء الإدارة.
- على مستوى الاقتصاد ككل: وتشمل:
 - ❖ تخصيص أكثر كفاءة للموارد الاقتصادية.
 - ❖ تقليص حجم التدفقات الخارجة لأموال وزيادة حجم التدفقات الداخلة منها.
 - ❖ تحسين إدارة برامج الخصخصة وتقليص حالات الفساد الناشئ عنها أو الناشئ.

¹ بشرى عبد الوهاب محمد حسن، دليل مقترح لتفعيل لجنة التدقيق لدعم تنفيذ حوكمة الشركات وآلياتها، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية، العدد الثاني والعشرون، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، 2012، ص202.

2- الأهمية القانونية والاجتماعية لحوكمة الشركات: يمكن تفصيل الأهمية القانونية والاجتماعية على النحو

التالي:

- الأهمية القانونية:
- ❖ ضمان الوفاء بحقوق الأطراف المستفيدة.
- ❖ التغلب على السلبات بتنفيذ التعاقدات الناشئة عن الممارسات غير السليمة وسوء إدارة المؤسسة.
- الأهمية الاجتماعية: وتشمل:
- ❖ حماية حقوق كافة أصحاب المصلحة.
- ❖ تأكيد المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة.

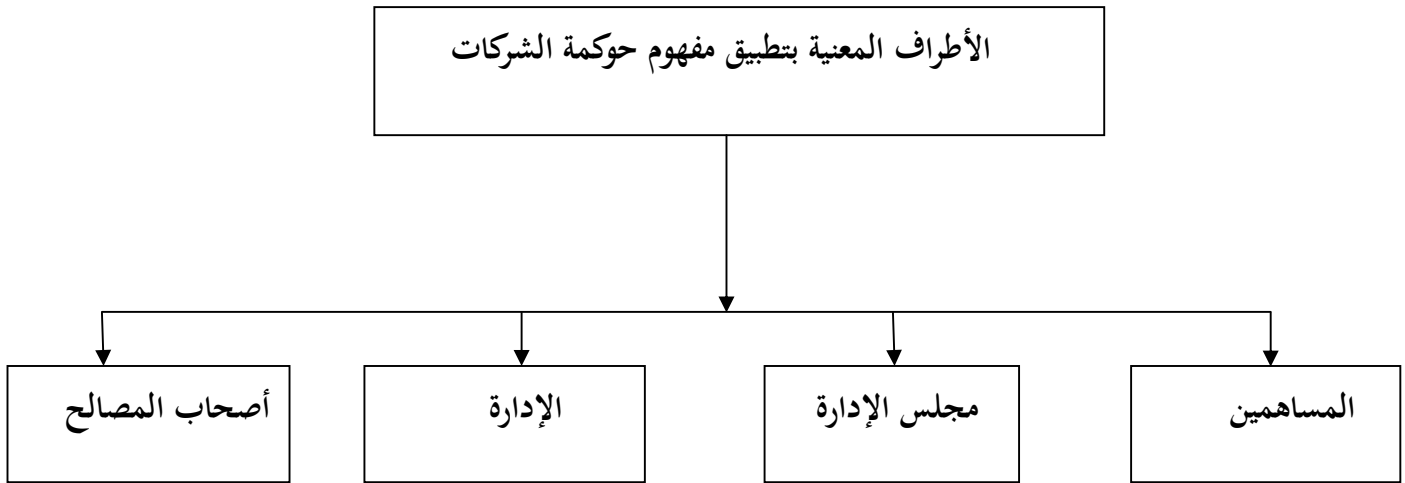
المبحث الثاني: أسس حوكمة الشركات

إن التطبيق الحقيقي للحوكمة الشركات الذي يحقق أهدافها في محاربة الفساد الإداري والمالي يشترط وجود آليات لتطبيق حوكمة الشركات، ونظرا للإخفاقات المتتالية التي شهدتها المؤسسات في الآونة الأخيرة تطلب الأمر وجود مؤسسات عالمية متخصصة، وذلك للعمل على وضع مجموعة من المبادئ التي تستند إلى مجموعة من القواعد والنظم والإجراءات، والتي من خلالها يتم تحقيق أفضل حماية وتوازن بين جميع الأطراف ذات المصلحة، والتي تضمن للمؤسسة إدارة سليمة ومستقرة وبقاءها في بيئة الأعمال.

المطلب الأول : أطراف حوكمة الشركات

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتتوثر في التطبيق السليم لمفهوم ولقواعد حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد، والشكل التالي يوضح هذه الأطراف.

الشكل رقم (02) : الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات



المصدر : محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، المملكة المتحدة، 2008، ص17.

- **المساهمين:** وهم من يقومون بتقديم رأس المال للمؤسسة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستشارتهم، وأيضاً تعظيم قيمة المؤسسة على المدى الطويل، وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.¹
- **الإدارة:** وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للمؤسسة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، وتعتبر إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح المؤسسة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومة التي تنشرها للمساهمين.²
- **أصحاب المصالح:** وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل المؤسسة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، فالدائنون على سبيل المثال يهتمون بمقدرة المؤسسة على السداد، في حين يهتم العمال والموظفين على مقدرة المؤسسة على الاستمرار.³

¹ زرزار العياشي، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات، مداخلة مقدمة ضمن المنتدى الدولي الثامن للحوكمة الحاسبية للمؤسسة واقع، رهانات وأفاق، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 07-08 ديسمبر 2010، ص6.

² حولة عبد الحميد محمد، دور حوكمة الشركات في إرساء الأسس العلمية لعمل الشركات المساهمة في العراق، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الخامس والعشرون، المعهد التقني، العراق، 2012، ص61.

³ محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، المملكة المتحدة، 2008، ص17.

- مجلس الإدارة: يمثل مجلس الإدارة المصالح الأساسية للمساهمين وباقي أصحاب المصالح، كما يقوم باختيار المدراء التنفيذيين وتقديم التوجيهات العامة لهم بالإضافة إلى الرقابة على أدايتهم، كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للمؤسسة وكيفية الحفاظ على حقوق المساهمين.¹

المطلب الثاني: محددات ومبادئ حوكمة الشركات

في هذا المطلب سنتناول كل من محددات ومبادئ حوكمة الشركات.

الفرع الأول: محددات حوكمة الشركات

من أجل الاستفادة من تطبيق الجيد لمفهوم حوكمة الشركات، أو من عدمه يتوقف على مدى توفر ومستوى جودة مجموعتين من المحددات، محددات خارجية، وأخرى داخلية التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات والتي نعرضها فيما يلي:

1- **المحددات الخارجية:** إن وجود مثل هذه المحددات يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تساعد على حسن إدارة المؤسسة، وتشمل هذه المجموعة:²

- المناخ العام للاستثمار المنظم للأنشطة الاقتصادية في الدولة مثل القوانين والتشريعات والإجراءات المنظمة لسوق العمل والمؤسسات.
- تنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس.
- كفاءة وجود القطاع المالي الذي يوفر الأموال اللازمة لقيام المشروعات وكفاءة الأجهزة الرقابية في أحكام الرقابة على المؤسسات.
- وجود بعض المؤسسات ذاتية التنظيم مثل الجمعيات المهنية والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية.
- وجود مؤسسات خاصة بالمهنة الحرة مثل مكاتب المحاماة والمكاتب الاستشارية المالية الاستثمارية.

2- **المحددات الداخلية:** هي عبارة عن القواعد والأساليب التي تطبق داخل المؤسسة والتي تتضمن وضع هيكل إداري سليم يوضح كيفية اتخاذ القرار المالي داخل المؤسسة وتوزيع السلطات والواجبات بين الأطراف المعنية. هذه المحددات تشمل:³

- القواعد والتعليمات والأسس التي تحدد أسلوب وشكل القرارات داخل المؤسسة.

¹ براهمة كنز، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات (دراسة حالة مؤسسة المحركات EMO الخروب ولاية قسنطينة)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، قسنطينة، 2013/2014، غير منشورة، ص 9.

² خالد ممدوح إبراهيم، حوكمة الإنترنت، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2011، ص 57.

³ مناو حداد، دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية، مداخلة ضمن المؤتمر العلمي الأول حول حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، 15-16 تشرين الأول 2008، ص 6.

- توزيع السلطات والمهام بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمدبرين التنفيذيين من اجل تخفيف التعارض بين مصالح هذه الأطراف.
- الحوكمة تؤدي في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي.
- زيادة وتعميق سوق العمل على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار.
- العمل على ضمان حقوق الأقلية وصغار المستثمرين.
- العمل على دعم وتشجيع نمو القطاع الخاص، وخاصة قدرته التنافسية.
- مساعدة المشروعات في الحصول على تمويل مشاريعها وتحقيق الأرباح.
- خلق فرص العمل.

الفرع الثاني: مبادئ حوكمة الشركات

أجمعت العديد من المنظمات في مختلف دول العالم على صياغة وتطوير مجموعة من المبادئ العامة ذات الصلة بحوكمة الشركات، تهدف إلى تعزيز الإصلاحات والتطبيق السليم لها، إذ تعد هذه المبادئ كإرشادات مستقبلية تسهم في الحوار حول تطوير معايير تفصيلية للحوكمة ويحدد في ضوءها الأدوار والمسؤوليات الملقاة على عاتق الأطراف المسؤولة لضمان التطبيق الناجح والفعال لتلك المبادئ، ولعل أهم هذه المبادئ كما يلي:

مبادئ حوكمة الشركات حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (2004): اقترحت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD في اجتماعها الوزاري لدول المنظمة بتاريخ 26-27 ماي عام 1999م مجموعة من المبادئ والقواعد والإجراءات، تعد بمثابة مرجعية بالإمكان استخدامها من قبل صانعي السياسة في غمار إعدادهم الأطر القانونية والتنظيمية لأساليب حوكمة الشركات، والتي تعكس ظروفهم الاقتصادية والاجتماعية، وكذا الأطراف المختلفة بالسوق وذلك عند قيامهم بإعداد الممارسات الخاصة بهم، وقد تمت مراجعة تلك المبادئ سنة 2004.

المبدأ الأول: ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات

"ينبغي أن يشجع إطار حوكمة الشركات على شفافية وكفاءة سوق المال وأن يكون متوافقا مع حكم القانون وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية."¹
وتحقيقا لهذا المبدأ يتم تنفيذ الأهداف الفرعية التالية:¹

- أن يتم وضع إطار حوكمة الشركات بهدف أن يكون ذو تأثير إيجابي على الأداء الاقتصادي الشامل وعلى نزاهة الأسواق وعلى الحوافز التي يخلقها للمشاركين في السوق.

¹The Organization for Economic Co-Operation and Development (OECD), **Principles of Corporate government**, 2004, www. Oecd. Org p17.

- أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسات حوكمة الشركات في نطاق اختصاص تشريعي ما متوافقة مع حكم القانون وذات شفافية وقابلة للتنفيذ.
- أن يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات في نطاق اختصاص تشريعي ما ومحددا بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة.
- أن تكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد والإمكانات للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية.

المبدأ الثاني: حماية حقوق المساهمين

إن من أهم ما أكدت عليه قواعد حوكمة الشركات هو حقوق المساهمين وأبرز هذه الحقوق:¹

- ضمان وجود طرق مضمونة لتسجيل ملكية الأسهم.
- إمكانية تحويل ملكية الأسهم.
- الحصول على المعلومات اللازمة عن المؤسسة في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم.
- المشاركة والتصويت في الجمعية العامة للمؤسسة.
- المشاركة في أرباح المؤسسة.

كما يجب على المساهمين أن يحصلوا على معلومات كافية حول أي قرارات تخص أي تغييرات جوهرية في المؤسسة
مثل:

- تعديل النظام الأساسي أو عقد التأسيس.
- إصدار أسهم إضافية.
- أي عمليات استثنائية كبيع أصول المؤسسة.

¹ مركز أبو ظبي للحوكمة، أساسيات الحوكمة (مصطلحات ومفاهيم) سلسلة النشرات التحقيقية لمركز أبو ظبي للحوكمة، أبو ظبي، ص 17.

المبدأ الثالث: المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين

يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب، كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم، ويندرج تحت هذا البند العناصر التالية:¹

- يعامل المساهمون المنتمون إلى الفئة نفسها معاملة متكافئة.
- يكون للمساهمين داخل كل فئة، حقوق التصويت نفسها بحيث يتاح لكافة المساهمين الحصول على المعلومات المتصلة بحقوق التصويت الممنوحة لكل من فئات المساهمين وذلك قبل قيامهم بشراء الأسهم، كما يجب أن تكون أية تغييرات مقترحة في حقوق التصويت موضعاً لعملية التصويت من جهة المساهمين.
- يجب أن يتم التصويت بواسطة الأمانة أو المفوضين بطريقة متفق عليها مع أصحاب الأسهم.
- ينبغي أن تكفل العمليات والإجراءات المتصلة بالاجتماعات العامة المعاملة المتكافئة لكافة المساهمين كما يجب ألا تسفر الإجراءات عن صعوبة أو ارتفاع في تكلفة عملية التصويت.
- يجب منع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح أو الشفافية.
- ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات أو بنشاط المؤسسة نفسها.

المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح

ينص المبدأ الرابع من مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على:²

"ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يعترف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئ القانون أو تنشأ نتيجة لاتفاقيات متبادلة وأن يعمل على تشجيع التعاون النشط بين المؤسسات وأصحاب المصالح في خلق الثروة وفرص العمل واستدامة الشركات السليمة مالياً."

يشمل الجانب الأساسي لحوكمة الشركات في ضمان تدفق رأس المال الخارجي إلى المؤسسات سواء على شكل حقوق ملكية أم ائتمان، وتهتم الحوكمة في إيجاد طرق لتشجيع مختلف أصحاب المصالح في المؤسسة على القيام

¹ المنظمة العربية للتنمية الإدارية، متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، مصر، 2007، ص9.

² محمد جميل حوش، مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات، بحث قدم استكمالاً للحصول على درجة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، غير منشورة، ص43، 44.

بالاستثمار في رأس المال البشري والمادي الخاص بالمنشأة وفقا للمستويات الاقتصادية المثلى والقدرة التنافسية ونجاحها في النهاية ماهو إلا تنمية لعمل الفريق الذي يجسد الإسهامات المقدمة من مختلف الموارد التي تتضمن المستثمرين والعاملين والدائنين، والموردين، وينبغي على المؤسسات أيضا أن تعترف بأن مساهمات أصحاب المصالح تشكل موردا قيما لبناء مؤسسة تنافسية ومریحة ومن ثم فإن المصالح طويلة الأجل للمؤسسة تقتضي ضرورة تعزيز التعاون المنتج للثروة مع أصحاب المصالح، وينبغي في إطار الحوكمة أن يعترف بأن مصالح المؤسسة تجري خدمتها عن طريق الاعتراف بمصلحة أصحاب المصالح وإسهامها في نجاح المؤسسة في الأجل الطويل.

وهناك مجموعة من الإرشادات التي يجب أن تؤخذ بالاعتبار لتطبيق المبدأ الرابع المتعلق بالاعتراف بدور أصحاب

المصالح وهي:

- يجب احترام أصحاب المصالح التي يقرها القانون أو تكون نتيجة الاتفاقات المتبادلة.
- عندما يكفل القانون حماية المصالح، ينبغي أن تكون لأصحاب المصلحة فرصة الحصول على تعويض فعال مقابل انتهاك حقوقهم.
- ينبغي السماح لوضع وتطوير آليات لتعزيز الأداء من أجل مشاركة العاملين.
- عندما يشارك أصحاب المصالح في عملية حوكمة الشركات ينبغي السماح لهم بالحصول على المعلومات ذات الصلة وبالقدر الكافي، والتي يمكن الاعتماد عليها، في الوقت المناسب وعلى أساس منظم.
- ينبغي لأصحاب المصالح بما في ذلك العاملون وهيئات تمثيلهم أن يتمكنوا من الاتصال بمجلس الإدارة لإعراب عن اهتمامهم بشأن الممارسات غير القانونية أو غير الأخلاقية، وينبغي عدم الانتقاص أو الغض من حقوقهم إذا ما فعلوا ذلك.
- ينبغي أن يستكمل إطار حوكمة الشركات بإطار فعال وكفاء غير قابل للتحلل وإطار فعال وكفاء غير قابل للتحلل وفعال آخر لتنفيذ حقوق الدائنين.

المبدأ الخامس: الشفافية والإفصاح

"ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات القيام بالإفصاح الكافي في الوقت المناسب عن كافة الأمور المتعلقة

بالشركة بما في ذلك المركز المالي، الأداء، حقوق الملكية وحوكمة الشركات."

وتحقيقاً لهذا المبدأ يتم تنفيذ الأهداف الفرعية التالية:¹

1- ينبغي أن يعتمد الإفصاح عن المعلومات المالية التالية:

- أهداف المؤسسة.
- النتائج المالية والتشغيلية للمؤسسة.
- سياسات مكافأة أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين.
- المسائل الأساسية المتصلة بالعمليين وغيرهم من أصحاب المصالح.
- هيكل وسياسات أساليب ممارسة الحوكمة.
- عوامل المخاطرة المحتملة.
- ملكية الأغلبية وحقوق التصويت.

2- ينبغي القيام بتدقيق خارجي مستقل بواسطة مراجع مستقل وكفاء ومؤهل حتى يمكنه أن يقدم تقارير لمجلس الإدارة والمساهمين والأطراف الأخرى تؤكد أن القوائم المالية تمثل بوضوح المركز المالي وأداء المؤسسة في كافة الجوانب المادية المهمة.

3- ينبغي على المدققين الخارجيين أن يكونوا قابلين للمحاسبة والمساءلة أمام المساهمين، وأن يقوموا بممارسة كافة ما تقتضيه العناية والأصول المهنية المتعارف عليها في عملية التدقيق.

4- يجب أن تتيح قنوات نقل المعلومات إمكانية وصول مستخدمي تلك المعلومات إليها بصورة تتسم بالعدالة وسلامة التوقيت، وفعالية التكاليف.

المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة

"يجب أن يتيح إطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية الإستراتيجية لتوجيه المؤسسات، كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة من قبل المؤسسة والمساهمين."

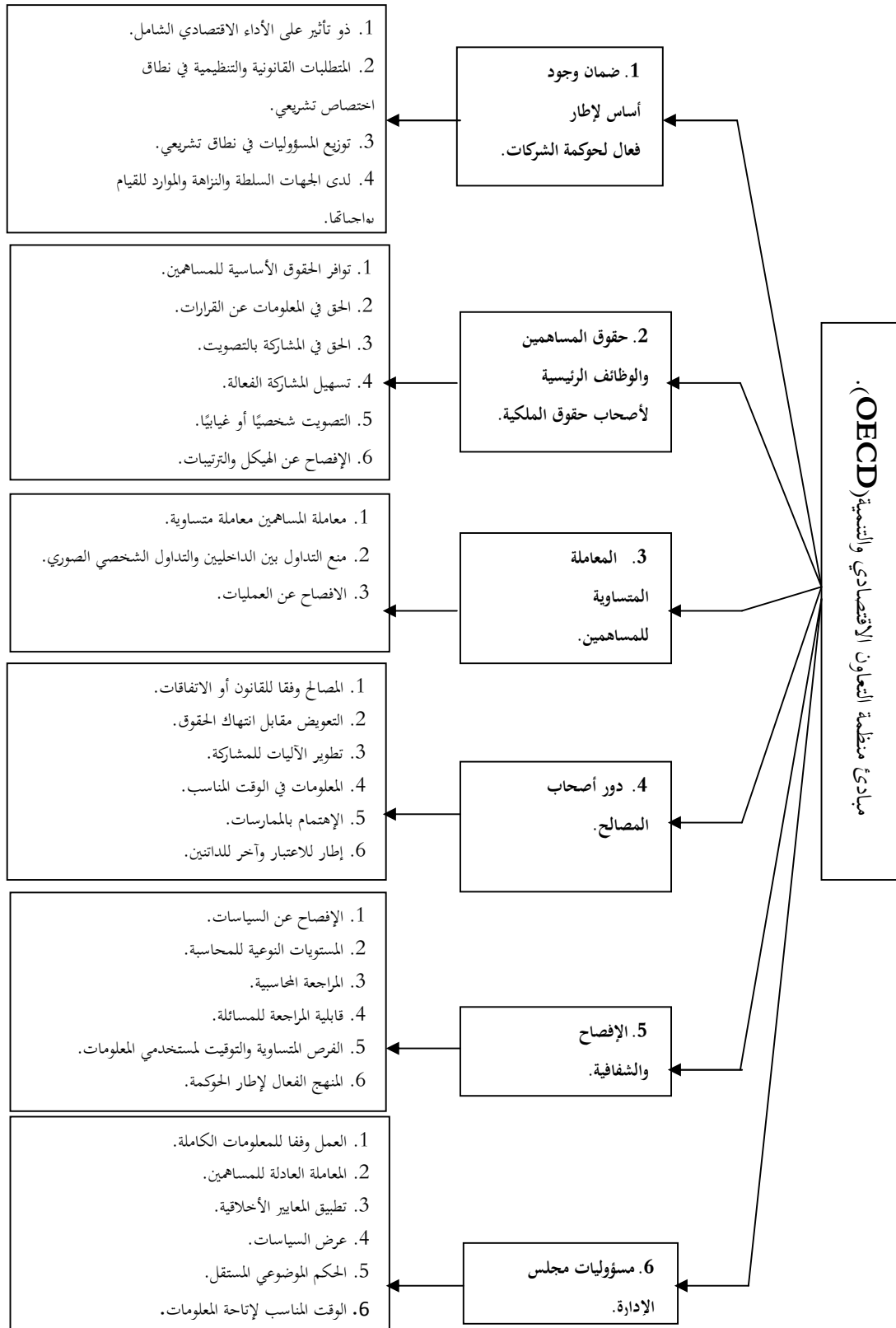
وتحقيقاً لهذا المبدأ يجب تنفيذ ما يلي:²

¹ أمير فرج يوسف، حوكمة الشركات، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ص ص101، 102.

² أمير فرج يوسف، مرجع سابق، ص ص102، 103.

- 1- يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توافر كامل للمعلومات، وكذا على أساس النوايا الحسنة وسلامة القواعد المطبقة، كما يجب أن يعمل لتحقيق مصالح المؤسسة والمساهمين.
- 2- حينما ينتج عن قرارات مجلس الإدارة تأثيرات متباينة على مختلف فئات المساهمين، فإن المجلس ينبغي أن يعمل على تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين.
- 3- يجب أن يضمن مجلس الإدارة مجموعة من الوظائف الأساسية من بينها:
 - مراجعة وتوجيه إستراتيجية المؤسسة، وخطط العمل وسياسة المخاطرة، والموازنات السنوية، وخطط النشاط وأن يضع أهداف الأداء وأن يتابع التنفيذ وعلى عمليات الاستحواذ، وبيع الأصول.
 - اختيار المسؤولين التنفيذيين الرئيسيين وتقرير المرتبات والمزايا الممنوحة لهم ومتابعتهم وأيضا حينما يقتضي الأمر كذلك، إحلالهم ومتابعة خطط التعاقب الوظيفي.
 - مراجعة مستويات ومرتبات ومزايا المسؤولين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة وضمان الطابع الرسمي والشفافية لعملية ترشيح أعضاء مجلس الإدارة.
 - متابعة وإدارة صور تعارض المصالح المختلفة بالنسبة للإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة، والمساهمين ومن بين تلك الصور إساءة استخدام أصول المؤسسة وإجراء تعاملات لأطراف ذوي صلة.
 - ضمان سلامة التقارير المحاسبية والمالية للمؤسسة، ومن متطلبات ذلك وجود مراجع مستقل وإيجاد نظم الرقابة الملائمة، وبصفة خاصة نظم متابعة المخاطرة والرقابة المالية والالتزام بإحكام القوانين.

الشكل رقم (03): مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD).



المصدر: محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، مصر، الدار الجامعية، 2006، ص44.

المطلب الثالث: آليات ومراحل تطبيق وممارسة حوكمة الشركات

تعمل آليات حوكمة الشركات بصفة أساسية على حماية وضمان حقوق المساهمين، وكافة الأطراف ذوي المصلحة المرتبطين بأعمال المؤسسة، من خلال إحكام الرقابة والسيطرة على أداء إدارة المؤسسة، ويمكن تصنيف مجموعة الآليات المستخدمة إلى نوعين من الآليات، ولزيادة الفاعلية يجب أن يمر تطبيق حوكمة الشركات بخمس مراحل.

الفرع الأول: آليات حوكمة الشركات

تؤدي حوكمة الشركات دوراً مهماً في معالجة المشكلات المتعددة التي تعاني منها المؤسسات، وذلك من خلال مجموعة من الآليات التي صنفها (Hess and Impavido) سنة 2003، من أجل التقليل من أوجه القصور التي تنشأ عن المخاطر الأخلاقية وسوء الإختيار، يشترط وجود آليات داخلية وأخرى خارجية التي هي كما يلي:

أولاً: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

والتي تنصب على القواعد والأساليب التي تطبق داخل المؤسسة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهدافها وتصنف إلى:

1- آلية مجلس الإدارة:¹

يتكون مجلس الإدارة من ممثلين يتم اختيارهم من مجموعة من المساهمين لتولي إدارة أمور المؤسسة بناء على تفويض الجمعية العمومية، لذا فإن المسؤولية النهائية عن المؤسسة تبقى لدى المجلس حتى وإن قام بتشكيل لجان أو تفويض جهات أو أفراد آخرين للقيام ببعض أعماله، وذلك يفرض أهمية وضعه الآليات والنظم التي تضمن احترام المؤسسة للقوانين واللوائح السارية والتزامها بالإفصاح عن المعلومات الجوهرية للمساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين مستنداً في ذلك إلى معايير موضوعية لا شكلية فقط، كما أنه عليه القيام بمجموعة من المهام منها مراجعة لنظم وإجراءات المؤسسة الداخلية للتحقق من ملاءمتها وكفاءتها إلى جانب مسؤولية عن إدارة المخاطر في المؤسسة وعلى النحو الذي يتفق وطبيعة نشاطها وحجمها والسوق التي تعمل فيه مع وضع إستراتيجية لتحديد المخاطر التي تواجه المؤسسة وكيفية التعامل معها ومستوى المخاطر التي تتعامل بها المؤسسة، لذا نجد ان المجلس يلجأ إلى تكوين لجان من أعضائه للقيام بمساعدته

¹ بشرى عبد الوهاب محمد حسن، مرجع سابق، ص 209.

بأداء عمله والتي لا تعد وسيلة للتوصل من مسؤوليته أو نقلها للغير، ومنها كل من لجنة التدقيق، لجنة الترشيح، لجنة الأجور.

ولكل لجنة من هذه اللجان ميزة إضافية تتمثل في منح أعضاء المجلس رؤية أوضح تتعلق بالمؤسسة لن يتمكنوا من الحصول عليها بدون تشكيل هذه اللجان إلى جانب ذلك تكمن أهمية هذه اللجان في ثلاثة مجالات هي:

- طمأنة حملة الأسهم خارج المؤسسة بخصوص شمولية وموضوعية عمليات مجلس الإدارة وينطبق هذا على عمل لجنة التدقيق ولاسيما ما يتصل بالتقارير المالية، وعلى لجنة الأجور فيما يتصل بأجور المدراء التنفيذيين، وعلى لجنة الترشيح في البحث عن مرشحين مناسبين لمجلس الإدارة.
- تحسين جودة المهام التي يتولى مجلس الإدارة القيام بها، إذ تضيف اللجان الجيدة قيمة ملحوظة للعمليات التي يقومون بها وتساعد درجة ثقة حملة الأسهم في صحة تلك المعلومات.
- حل النزاعات التي تنشأ نتيجة تعارض مصالح بين المدراء التنفيذيين وحملة الأسهم أو التي تنشأ بين هؤلاء التنفيذيين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين وهو الدور الذي تلعبه لجنة التدقيق، ويمكن للجان المجلس وضع هذه النزاعات داخل المنظور المناسب لها وتيسير التعامل معها.

2- آلية لجنة التدقيق: لقد حظيت لجنة التدقيق في الوقت الحاضر باهتمام بالغ من قبل الهيئات العلمية الدولية، والمحلية المتخصصة والباحثين وخاصة بعد الإخفاقات والاضطرابات المالية التي حصلت في الشركات العالمية، ويرجع هذا الاهتمام للدور الذي يمكن ان تؤديه لجنة التدقيق كأداة من أدوات حوكمة الشركات في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها المؤسسات، وذلك من خلال دورها في إعداد التقارير المالية وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات، وكذلك دورها في دعم هيئات التدقيق الخارجي وزيادة استقلاليتها، فضلا عن دورها في التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات.¹

3- آلية التدقيق الداخلي: يؤدي التدقيق الداخلي دورا مهما في تطبيق مبادئ حوكمة بل تسهم أجهزة التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات بمسؤوليات هامة من خلال التأكيد على كفاءة العمليات والإذعان للقوانين والأنظمة وإضفاء الثقة على التقارير المالية.²

¹ خليل أبو سليم، قياس أثر الالتزام بتطبيق حوكمة الشركات على جذب الاستثمارات الأجنبية، أدلة ميدانية من البيئة الأردنية، مجلة جامعة جازان، المجلد 3، العدد 1، جامعة جازان، فرع العلوم الإنسانية، المملكة العربية السعودية، 2014، ص 8.

² نفس المرجع السابق، ص 8.

ثانيا: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات

تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابات التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على المؤسسة والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من أجل تطبيق قواعد الحوكمة، ومن الأمثلة على هذه الآليات ما يأتي:¹

1- منافسة سوق المنتجات (الخدمات) وسوق العمل الإداري: تعد منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات، ويؤكد على هذه الأهمية كل من (Hess & Impavido)، وذلك بقولهم إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح (أو إنها غير مؤهلة)، فإنها سوق تفشل في منافسة المؤسسات التي تعمل في نفس حقل الصناعة، وبالتالي تتعرض للإفلاس، حيث إن منافسة سوق المنتجات (أو إنها غير مؤهلة)، فإنها سوف تفشل في منافسة المؤسسات التي تعمل في نفس حقل الصناعة، وبالتالي تتعرض للإفلاس، حيث إن منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) (أو الخدمات) تهذب سلوك الإدارة، وخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا وهذا يعني أن إدارة المؤسسة في حالة الإفلاس سوف يكون لها تأثير سيئ على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة إذا غالبا ما تحدد اختبارات الملائمة للتعين بأن لا يتم إشغال مواقع المسؤولية من أعضاء مجلس إدارة أو مديرين تنفيذيين سبق أن قدموا شركاتهم إلى الإفلاس أو التصفية.

2- الاندماجات والاكتمالات: مما لا شك فيه أن الاندماجات والاكتمالات من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في المؤسسات في أنحاء العالم، ويشير كل من (Kedia & Jhon) سنة 2003 إلى وجود العديد من الأدلة التي تدعم وجهة نظر التي ترى أن الاكتمال آلية مهمة من آليات الحوكمة في الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال، وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال، حيث غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات إذ أن الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاكتمال أو الاندماج.

3- التدقيق الخارجي: يمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة للشركات خصوصا تلك المملوكة للدولة إذ يساعد المدققين الخارجيين هذه الشركات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها، ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام، ويؤكد معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية على أن دور التدقيق الخارجي يعزز مسؤوليات الحوكمة في الإشراف، التبصر والحكمة، حيث ينصب الإشراف على التحقق مما إذا كانت المؤسسات المملوكة للدولة تعمل ما هو مفروض أن عمله ويفيد في اكتشاف ومنع الفساد الإداري والمالي أما

¹ خليل أبو سليم، مرجع سابق، ص 8، 9.

التبصر فإنه يساعد متخذي القرارات وذلك بتزويدهم بتقويم مستقل للبرامج والسياسات والعمليات والنتائج، وأخيرا تحدد الحكمة الاتجاهات والتحديات التي تواجهها المؤسسة، ولإنجاز كل دور من هذه الأدوار يستخدم المدققين الخارجيين التدقيق المالي، وتدقيق الأداء، والتحقق والخدمات الاستشارية.

4- **التشريع والقوانين:** غالبا ما تؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة، ولقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية فقط بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم البعض، فعلى سبيل المثال فرض قانون Sarbanes- Oxly Act سنة 2002 متطلبات جديدة على المؤسسات المساهمة العامة تتمثل في زيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية، والطلب من المدير التنفيذي (CEO) ومدير الشؤون المالية (CFO) الشهادة على صحة التقارير المالية وعلى نظام الرقابة الداخلية ووضع خطوط اتصال فعالة بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق وتحديد قدرة المسؤولين في المؤسسة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في المؤسسة، والتي قد تكون مضرة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح الآخرين في المؤسسة كما أنط مسؤولية تعيين وإعفاء المدقق الخارجي المصادقة على الخدمات غير التدقيقية التي يمكن أن تقدمها مؤسسات التدقيق لربائنها بلجنة التدقيق.

الفرع الثاني: مراحل تطبيق حوكمة الشركات

إن حوكمة الشركات لا تتم دفعة واحدة، بل تحتاج إلى مراحل متتالية لتقبلها والاقتران بها والتحول من مجرد فكرة، إلى وجهة نظر إلى مبدأ ثم إلى سلوك وتنفيذ قوي.

إن فكر حوكمة الشركات يمر بعدة مراحل متتابعة وعلى التدرج وأهم هذه المراحل هي:¹

¹ جلاب محمد، حوكمة الشركات في المنظومة المصرفية ضمن التحولات الاقتصادية العالمية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2009-2010، غير منشورة، ص ص70، 71.

المرحلة الأولى: إدراج المفهوم لدى المجتمع الاقتصادي وتكوين وعي راقبي به

وهي أهم المراحل على الإطلاق حيث يتم في هذه المرحلة توضيح معالم وجوانب الحوكمة، وتحديد الأبعاد والمفاهيم الخاصة بها، كما يتم توضيح مناهجها وأدواتها ووسائلها وفي هذه المرحلة يجب أن يحيط الأفراد بكل جوانب الحوكمة، حيث يتم تكوين رأي عام تجاه الحوكمة.

أشارت الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية ومركز المشروعات الدولية الخاصة أن أول ما واجه الحوكمة في العديد من البلدان، وخاصة في الشرق الأوسط، وهو غياب مفهوم حوكمة الشركات، وبالتالي كانت الخطوة الأولى هي تعريف بالمصطلح، والمفهوم وكل مزايا حوكمة الشركات لجميع الأوساط التجارية والحكومات وكل المعنيين ومحاولة تطبيق ذلك محليا.

المرحلة الثانية: وضع القوانين القومية

ما يبرز الوعي في الأوساط التجارية في بلد ما حتى يصبح بالإمكان بدء عملية تحديد مبادئ السلوك المحلية التي تشكل قضية في ما يتعلق بالامتثال، وغالبا ما يبدأ وضع القوانين القومية بالاعتماد على مبادئ مؤسسة التعاون والتنمية الاقتصادية لحوكمة الشركات كقاعدة يتم الانطلاق منه، ومن خلال الانطلاق من مثل هذه القاعدة تستطيع الدول تطوير مجموعات مبادئها وقوانينها الخاصة التي تعالج الواقع المحلي في ما يتعلق بالتعامل التجاري والالتزام بالمعايير الدولية.

المرحلة الثالثة: مراقبة التطبيق

عندما يتم تبني قانون قومي للحوكمة يجب توضيح مدى تقييد المؤسسات به، ومتابعة مدى التقدم في تنفيذ الحوكمة وفي الوقت ذاته تحديد نوع العقوبات التي تحول دون التطبيق الكامل لأحكامها ومن ثم معالجة كل منها.

المرحلة الرابعة: التدريب على المسؤوليات الجديدة

بعد أن يتم وضع إطار لحوكمة الشركات، تقع مسؤوليات جديدة على عاتق المديرين التنفيذيين في المؤسسات التجارية، وأعضاء مجالس الإدارة، وأمناء أسرار المؤسسات وأمثالهم، ويتعين أن يقوم قطاع المؤسسات التجارية بتعليم هؤلاء كيفية أداء أدوارهم.

المرحلة الخامسة: إضفاء الطابع المؤسسي على حوكمة الشركات

تأتي هذه المرحلة من تطور حوكمة الشركات عندما تصبح الحوكمة وممارستها جزء مهم من الوسط التجاري وعندما تكون المؤسسات التي تدعم التطبيق والامتثال لمبادئ الحوكمة قد أصبحت ثابتة في مكانها، وتشمل هذه المؤسسات مؤسسات القطاع الخاص مثل معاهد المديرين لتأمين التكوين والتدريب المستثمرين حسب المستجدات والتطورات، وكذلك مؤسسات الدولة كالنظام القضائي وأجهزته التي تحكم في النزاعات.

المبحث الثالث: جودة التدقيق الداخلي وأثرها على حوكمة الشركات

سيؤدي نشاط التدقيق الداخلي دورا فعالا في مساندة ودعم العناصر الأساسية لحوكمة الشركات، والتطبيق الجيد لها، لذا كان من الضروري تطوير دورها والوظائف التي تؤديها، من خلال تطوير معاييرها في ظل متطلبات حوكمة الشركات، وتنفيذا لهذا الأمر أصدر معهد المدققين الداخليين IIA معايير حديثة للتدقيق الداخلي، حيث توفر هذه المعايير الإرشاد وتقييم أداء وجودة التدقيق الداخلي التي تعمل كأحد وسائل الدعم والإسناد لحوكمة الشركات، كما أن وظيفة التدقيق الداخلي تخدم وتضيف قيمة للأطراف التي تمارس دورا في عملية حوكمة الشركات، ونتيجة لذلك تزيد من جودة التدقيق الداخلي والتي تنعكس على التطبيق الجيد لحوكمة الشركات، يعتبر التدقيق الداخلي أحد أهم آليات الرقابة المساعدة على تطبيق حوكمة الشركات، حيث تواجه المؤسسة العديد من المخاطر لذلك أصبح تقييم المخاطر وإدارتها جزء لا يتجزأ من نشاط التدقيق الداخلي، حيث أن التدقيق الداخلي يقوم بإضافة قيمة للمؤسسة والعمل على تحقيق أهدافها، إن هناك اقتناع بأهميتها لكل من الإدارة ولجان التدقيق، وذلك بالرغم من تركيز لجان التدقيق على المخاطر أقوى من تركيز الإدارة، إن المدققين الداخليين يساهمون ويشاركون في وضع منهجية لإدارة المخاطر للمؤسسة والتصدي لها وهذا يساهم في دعم حوكمة الشركات.

المطلب الأول: معايير جودة التدقيق الداخلي على ضوء متطلبات حوكمة الشركات

تتم أنشطة التدقيق الداخلي في بيئات ثقافية وقانونية واقتصادية متباينة ويتم تنفيذها داخل مؤسسات تتباين أهدافها وأحجامها وهيكلها التنظيمية ومن خلال أشخاص مختلفين، وكل تلك الفروق والاختلافات قد تؤثر على ممارسة أنشطة التدقيق الداخلي في البيئات المختلفة، لذا فمن الضروري إخضاع معايير التدقيق الداخلي إلى عملية تقييم وتطوير مستمرة لتسهيل وضبط عمل المدققين الداخليين في ظل هذه المعايير.

وكجزء من استجابة الأزمات المالية العالمية والمستجدات التي حصلت في الاقتصاد العالمي لحكومة الشركات كعلاج لها هو تطوير دور التدقيق الداخلي والوظائف التي يؤديها، ويتم تسهيل تحقيق هذا الأمر من خلال تطوير معايير التدقيق الداخلي في ضوء متطلبات حوكمة الشركات، وتنفيذاً لهذا الأمر أصدر معهد المدققين الداخليين "IIA" معايير حديثة لمواكبة المستجدات الاقتصادية أصدرت معايير التدقيق الحديثة في مجموعتين وكما يأتي:

- 1- **معايير الصفات "سلسلة الألف"**: وهي عبارة عن مجموعة مكونة من أربعة معايير رئيسية صادرة من معهد المدققين الداخليين والتي تتناول سمات وخصائص الشركات والأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي فيها وهي كما يأتي:¹
 - معيار رقم 1000 الغرض من المسؤوليات الملقاة على عاتق القائمين بأنشطة التدقيق الداخلي والغرض من السلطات الممنوحة لهم ووجوب تدوينها رسمياً في لائحة التدقيق الداخلي التي يتم اعتمادها من أعلى سلطة في المؤسسة.
 - معيار رقم 1100 الاستقلالية بالنسبة لأنشطة التدقيق الداخلي والموضوعية في أداء هذه الأنشطة والموضوعية في أبداء الرأي النهائي للمدققين الداخليين.
 - معيار 1200 البراعة في أداء المدقق الداخلي لأنشطة التدقيق الداخلي وبذل العناية المهنية اللازمة في تأديتها.
 - معيار 1300 جودة التدقيق الداخلي وخضوعه لعمليات التقويم والتحسين.
- 2- **معايير الأداء "سلسلة الألفين"**: وهي عبارة عن سبعة معايير رئيسية صادرة من معهد المدققين الداخليين والتي تصف أنشطة التدقيق الداخلي، والمعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة وهي:²
 - معيار رقم 2000 إدارة نشاط التدقيق الداخلي والتي تقع مسؤولية مراقبتها على مدير قسم التدقيق في المؤسسة وينبغي أن تتميز هذه الإدارة بالكفاءة والفاعلية لتمكين التدقيق الداخلي من خلق قيمة إضافية للمؤسسة.
 - معيار رقم 2100 طبيعة عمل التدقيق الداخلي، إذ يجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يقوم بالتقويم وبالمساهمة في تحسين إدارة المخاطر والرقابة والسيطرة وحوكمة الشركات.
 - معيار رقم 2200 تخطيط مهمة العمل.
 - معيار رقم 2300 أداء مهمة العمل، إذ ينبغي على المدققين الداخليين أن يقوموا بتحديد وتحليل وتقويم وتسجيل معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة التي يتولون القيام بها.
 - معيار رقم 2400 توصيل النتائج إذ ينبغي على المدققين الداخليين أن يقوموا بإبصال نتائج العمل التدقيقي بالوقت والطريقة المناسبين.

¹ حلف عبد الله الواردات، نفس المرجع السابق، ص 209، 210.

² عمار عصام السامرائي، أهمية حوكمة المؤسسات ودورها في تعزيز فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي، مداخلة مقدمة ضمن المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية تجربة الأسواق الناشئة، جامعة اليرموك، الأردن، 17- 18 أبريل 2013، ص 292-294.

- معيار رقم 2500 متابعة التقدم وهذه المهمة تقع على مدير قسم التدقيق الداخلي الذي ينبغي أن يكون حريصا على أن يؤسس نظام للعمل ويتولى مسؤولية الحفاظ عليه ومراقبته وإيصال النتائج للإدارة.
- معيار رقم 2600 قبول الإدارة للمخاطر، بما إن تقويم وتحسين إدارة المخاطر أصبحت ضمن نشاط عمل التدقيق الداخلي بموجب المعيار 2120 ينبغي على مدير قسم التدقيق في المؤسسة التأكد من المستوى الذي تتقبله الإدارة من المخاطر وإذا أحس أنه أعلى من المستوى الذي يمكن للمؤسسة أن تتحمله عليه أن يناقش الموضوع مع الإدارة العليا وإذا لم يتم حله يتم رفعه لمجلس الإدارة للتوصل إلى الحل المناسب.
- والمعيار رقم 2130 المتفرع من المعيار رقم 2100 من المجموعة الثانية يختص بحوكمة الشركات، ويشير إلى إنه ينبغي أن يساهم نشاط التدقيق الداخلي في عمليات حوكمة الشركات بواسطة أسهامه في تقويم وتحسين عملية الحوكمة من خلال ما يأتي:
- أ- التحقق من وضع القيم والأهداف وتحقيقها بحيث تكون الإدارات مهينة وقادرة على الإفصاح عن إن نشاطاتها وأفعالها وقراراتها مطابقة للأهداف المحددة والمتفق عليها.
- ب- مراقبة عملية إنجاز الأهداف من خلال:
 - ❖ تقويم نوعية الأداء المنفذ على مستوى المسؤوليات التي كلف العاملون القيام به.
 - ❖ تقديم التوصيات المناسبة لتحسين عمليات المؤسسة وتطويرها.
 - ❖ رفع الكفاءة الإنتاجية عن طريق التدريب باقتراح اللازم منها.
 - ❖ التحقق من المساءلة إذ تكون الأفعال والقرارات واتخاذها قابلة للفحص عن طريق التدقيق الداخلي.
 - ❖ التحقق من الحفاظ على قيم المؤسسة عن طريق تحديد المناطق أو العمليات والبرامج التي يجب مراجعتها وتقويمها أثناء التدقيق.
- ففي ظل الرغبة في إصلاح أوضاع المؤسسات ووضع مصلحتها في المقام الأول، ولتعديل تصرفات الإدارة بما يحقق التوازن بين المصالح المختلفة في المؤسسة، يعتقد البعض بأن التدقيق الداخلي جزءا من الحل، بحيث يجب أن ينظر إلى وظيفة التدقيق الداخلي على أنها الأكثر تأهيلا للمساعدة في تحسين التحكم المؤسسي فضلا عن تدعيم عملية الرقابة الأساسية، أي الرقابة على أدوات الرقابة وتقييم الفعالية التشغيلية الخاصة بالاستراتيجيات والمبادرات الإدارية وحتى يتمكن المدققين الداخليين من الاستفادة من هذا النمو المتعظم في الطلب على خدماتهم فإنهم بحاجة إلى رفع مكانتهم التنظيمية وإلزام المدققين الداخليين بالإطار الجديد لممارسة المهنة كشركاء للإدارة في التحكم المؤسسي، باعتبار التدقيق الداخلي أحد عناصر التحكم المؤسسي، من خلال دوره في:

- طمأنة الإدارة على تطبيق سياساتها في جميع أقسام المؤسسة، ومدى نجاح هذا التطبيق.
- ضمان صحة البيانات والإحصائيات التي تقدم للإدارة.

- حماية أموال المؤسسة وحماية خطط الإدارة ضد الانحراف.
- إيجاد معايير تستخدم في الحكم على الممارسة العملية للتدقيق الداخلي مبنية على مجموعة من الأهداف والمبادئ.
- تقويم الجوانب الرقابية في التنظيم بما يساعد الإدارة في أداء وظائفها.
- استقلال التدقيق الداخلي استقلالا تاما عن باقي الإدارات وعدم تبعيته لأي منها.
- تبعيتها للإدارة العليا لضمان تطبيق توصياتها بسرعة.
- أن تتم ممارستها لمهامها بناء على سلطات صريحة مكتوبة في وثيقة تأسيسها، وأن تكون بقية الإدارات على علم بحقوقها وسلطاتها وصلاحياتها.
- تحديد علاقة إدارة المؤسسة بملاكها وأصحاب المصالح فيها ضمن نصوص القوانين والقواعد والمعايير وبما يضمن:
 - ❖ أن لا تسعى الإدارة استغلال أموال الملاك.
 - ❖ ضمان سعي الإدارة والمستثمرين إلى تعزيز ربحية المؤسسة وقيمة الأسهم في الأجل الطويل.
 - ❖ توفير بيئة رقابة فعالة، وإعداد نظام تدقيق داخلي فعال مع تشكيل لجنة تدقيق.
 - ❖ يمكن المستثمرين (المساهمين) من رقابة الإدارة بشكل فعال، وتأكدهم أن الإدارة لا تسعى استخدام أموالهم.
 - ❖ تفهم المدققين الداخليين لمبادئ حوكمة الشركات ودورهم الأساسي حيال ضمان الالتزام بها وذلك بتأهيلهم علميا وعمليا.

وتشير معايير التدقيق الداخلي إلى أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يفضي إلى توصيات ملائمة لتحسين حوكمة الشركات وذلك من خلال النقاط التالية:¹

- الترويج للأخلاق والقيم الملائمة ضمن المؤسسة.
- ضمان الأداء التنظيمي الفعال.
- إيصال المعلومات بخصوص المخاطر والرقابة بفعالية إلى الجهات المناسبة في المؤسسة.
- تنسق النشاطات وتضمن تواصل المعلومات بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والمدققين الخارجيين والداخليين والإدارة العليا.

¹ علون محمد أمين، فروجي نوح، دور التدقيق الداخلي كآلية لتطبيق الحوكمة في إضافة قيمة للمؤسسة الاقتصادية، مداخلة مقدمة ضمن المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسنية بن بو علي، الشلف، 19 - 20 نوفمبر 2013، ص 125.

وقد تناولت معايير التدقيق الداخلي الحديثة دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات، وذلك من خلال معيار "الحوكمة" رقم (2110)، والتابع للمعيار رقم (2100) "طبيعة العمل" ضمن معايير الأداء، حيث نص معيار الحوكمة بأنه "يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم وعمل توصيات ملائمة لتحسين عملية الحوكمة بالمؤسسة، وذلك من خلال القيام بالآتي:

1- الدور التأكيدي:

- يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم وتصميم وتنفيذ فاعلية الأخلاقيات بالمؤسسة والمرتبطة بالأهداف والبرامج والأنشطة.
- يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم ما إذا كانت المعلومات المتوفرة عن حوكمة الشركات تساند وتدعم استراتيجيات وأهداف المؤسسة.

2- الدور الاستشاري:

- يجب أن تكون أهداف المهام الاستشارية للتدقيق الداخلي متوافقة ومتسقة مع القيم والأهداف العامة للمؤسسة.

المطلب الثاني: جودة التدقيق الداخلي وأثرها على تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات

يمكن توضيح أثر جودة الداخلي في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات كما يلي:¹

أولاً: تعظيم القيمة للعملاء

يضع هذا الدور المدقق الداخلي أمام تحد يتمثل في سعيه لاكتساب مهارات جديدة تساهم في مختلف مجالات العمل بالمؤسسة، ليس هذا فحسب بل تطوير آليات تنفيذ مهامه بما يدعم جهود المؤسسة في تعظيم القيمة أو المنفعة المتحققة للعميل، في إطار تغيير النظرة إليه من مجرد مستهلك لمنتجات وخدمات المؤسسة إلى شريك في عملية الحوكمة، وطالما أن فاعلية تنفيذ قواعد الحوكمة تتوقف على كفاءة الرقابة الداخلية للمؤسسة، فهنا يتضح بعد آخر لدور المدقق الداخلي في زيادة القيمة المتحققة للعميل، من خلال سعيه إلى التقييم الفعال للنظم الرقابية، وتقديم التوصيات الكفيلة برفع مستوى جودتها.

¹ يحيى سعيد، لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية، العدد 05، جامعة الوادي، 2012، ص 201، 202.

ثانيا: تعظيم القيمة للمساهمين

ينوب مجلس الإدارة عن المساهمين في إدارة أموالهم، وهذا يعني أن المجلس مسؤول بالوكالة عن الوفاء باحتياجات ومصالح المساهمين، والمتمثلة في ضرورة الإفصاح عن مدى فعاليته في إدارة ما أوكل إليه من مهام، حيث تمثل التقارير المالية التي يشرف مجلس الإدارة على إعدادها معيارا يتم على أساسه اتخاذ قرارات وسلوكيات من طرف المستثمرين الحاليين والمرتقبين، وهنا يتضح دور التدقيق الداخلي كعنصر فعال في ضمان دقة ونزاهة التقارير المالية وتعزيز قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة المؤسسة، وكذا مساهمتها بالتعاون مع الإدارات المسؤولة في الحد من المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة، ومما يدعم الدور الذي يؤديه فريق التدقيق الداخلي وجوده في موقع الأحداث يعايشها لحظة بلحظة بالمؤسسة حيث تساعده هذه الميزة على مراجعة القوائم المالية والتقرير عنها بشكل أكثر تفصيلا من المراجع الخارجي، مما يضمن الاستخدام الأمثل لأصول المؤسسة، وحمايتها من الأخطار التي قد تنشأ نتيجة الغش أو عدم الالتزام بالقوانين والتعليمات والإجراءات المطبقة في المؤسسة.

ثالثا: تعظيم القيمة لأصحاب المصالح

يتمثل أصحاب المصالح في الموظفين والموردين والدائنين والاتحادات النقابية والمجتمع المحيط، الذين لهم مصالح فردية أو جماعية في نجاح المؤسسة واستمراريتها، فهي التي توفر فرص العمل وتدفع الضرائب وتقدم السلع والخدمات فاستمرارية المؤسسة تمثل مصلحة مشتركة للمساهمين والأطراف الأخرى (أصحاب المصالح) المرتبطة والمتأثرة بنشاطها ولا تتوقف استمرارية المؤسسة فقط على مدى كفاءة وفعالية عملياتها، بل أيضا على التحسين المستمر لتلك العمليات، وهنا يبرز دور التدقيق الداخلي حيث يمكنها من خلال التقييم الذاتي لنظم الرقابة الداخلية، ومساهمتها في إدارة المخاطر وتعزيز قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة المؤسسة والرفع من مستوى كفاءة وجودة عمليات المؤسسة وتعظيم ما يتولد عنها من قيمة أو منفعة لأصحاب المصالح.

المطلب الثالث: جودة التدقيق الداخلي وأثرها على إدارة المخاطر

من الاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي أعطت أهمية لنظام إدارة المخاطر في المؤسسة، ووفقا للمعيار 2120 من معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين، فإن التدقيق الداخلي يجب أن يقيّم فعالية نظام إدارة المخاطر في المؤسسة ويساهم في تحسينها، كما يجب على إدارة التدقيق الداخلي بالمؤسسة أن تقيّم المخاطر التي تتعلق بحوكمة الشركات، وعملياتها ونظم المعلومات بها، وفي حالة الخدمات الاستشارية، فإنه يتعين على

المدققين الداخليين تقييم المخاطر التي تتعلق بأهداف المؤسسة وأن يكونوا حذرين من إمكانية وجود مخاطر أخرى جوهرية.

الفرع الأول: ماهية إدارة المخاطر

1- تعريف إدارة المخاطر:

قامت لجنة COSO بتعريف إدارة المخاطر بأنها: "عملية تنفذ من خلال مجلس الإدارة المؤسسة، وتنطوي على الرقابة الداخلية وتطبق استراتيجية المؤسسة، وهي مصممة لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف في الأمور الخاصة: بكفاءة وفعالية العمليات، إمكانية الاعتماد على التقرير المالي، والالتزام باللوائح والقوانين المطبقة."¹

2- خطوات عملية إدارة المخاطر:²

- **التحضير:** ويتضمن التخطيط للعملية ورسم خريطة نطاق العمل والأساس الذي سيعتمد في تقييم المخاطر وكذلك تعريف إطار للعملية وأجندة للتحليل كما هو مبين في الشكل أدناه.
- **تحديد المخاطر:** في هذه المرحلة يتم التعرف على المخاطر ذات الأهمية، المخاطر هي عبارة عن أحداث عند حصولها تؤدي إلى مشاكل وعليه يمكن أن يبدأ التعرف إلى المخاطر من مصدر المشاكل أو المشكلة بحد ذاتها عندما تعرف المشكلة أو مصدرها فإن الحوادث التي تنتج عن هذا المصدر أو تلك التي قد تقود إلى مشكلة يمكن البحث فيها.
- **التعرف على المخاطر:** ويتم ذلك عن طريق:
- ❖ **التحديد المعتمد على الأهداف:** إن المؤسسات والفرق العاملة على مشروع ما جميعها لديها أهداف، فأى حدث يعرض تحقيق هذه الأهداف إلى خطر سواء جزئياً أو كلياً يعتبر خطورة.

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقاً لأحدث المعايير الدولية والأمريكية (مدخل الحوكمة وإدارة المخاطر وتكنولوجيا المعلومات)، دار التعليم الجامعي، 2014، ص 255.

² جاوحدو رضا، مايو عبد الله، تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات والمنهج المحاسبي السليم متطلبات ضرورية لإدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية، مداخلة مقدمة ضمن المنتدى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، ص

❖ **التحديد المعتمد على السيناريو:** في عملية تحليل السيناريو يتم خلق سيناريوهات مختلفة قد تكون طرق بديلة لتحقيق هدف ما أو تحليل للتفاعل بين القوى في سوق أو معركة، لذا فإن أي حدث يولد سيناريو مختلف عن الذي تم تصوره وغير مرغوب به يعرف على أنه خطورة.

❖ **التحديد المعتمد على التصنيف:** وهو عبارة عن تفصيل جميع المصادر المحتملة للمخاطر.

❖ **مراجعة المخاطر الشائعة:** في العديد من المؤسسات هناك قوائم بالمخاطر المحتملة.

■ **التقييم:** بعد التعرف على المخاطر المحتملة يجب أن تجرى عملية تقييم لها من حيث شدتها في إحداث الخسائر واحتمالية حدوثها، أحيانا يكون من السهل قياس هذه الكميات وأحيانا أخرى يتعذر قياسها، صعوبة تقييم المخاطر تكمن في تحديد معدل حدوثها حيث أن المعلومات الإحصائية عن الحوادث السابقة ليست دائما متوفرة، وكذلك فإن تقييم شدة النتائج عادة ما يكون صعب في حالة الموجودات غير المادية.

الفرع الثاني: دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر

يعمل التدقيق الداخلي على إضافة قيمة للمؤسسة والعمل على تحقيق أهدافها من خلال تقديم تأكيد معقول بأن المخاطر التي تواجه المؤسسة تدار بفعالية، وكذا من خلال التحسينات التي تقدمها في مجال إدارة، وتدقيق إدارة المخاطر، حيث أن وظيفة التدقيق الداخلي قد اتسع نطاقها من دورها التقليدي المتمثل في التدقيق المالي إلى التدقيق الإداري ثم التركيز على إضافة قيمة للمؤسسة من خلال تدقيق إدارة المخاطر، والإفصاح عن مختلف المخاطر التي تواجه المؤسسة بكل شفافية، وهذا ما يؤدي إلى طمأنة وزيادة ثقة المساهمين وأصحاب على أن المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومة من جانب تمثيلهم وأن الإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي ومنظم وهذا يساهم في دعم حوكمة الشركات.

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

فحسب تعريف معهد المدققين الداخليين، الذي يعرف الحوكمة على أنها "العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح في المؤسسة، من أجل توفير الإشراف على إدارة المخاطر ومراقبتها والتأكيد على كفاءة الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيم المؤسسة من خلال حوكمة الشركات فيه.¹

وبالتالي فإن اهتمام التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر وتدقيق إدارة المخاطر، إضافة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية يعزز من دعمه للتطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات.

يكمن دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر من خلال مساعدة المؤسسة في التعرف على المخاطر وتقييمها والمساعدة في تحسين أنظمة إدارة المخاطر ومراقبتها وذلك كما يلي:²

- مساعدة مجلس الإدارة والإدارة العليا في رسم السياسة العامة لإدارة المخاطر، وذلك بتقديم خدمات استشارية واقتراحات.
- التحقق من مدى التقيد بالأنظمة والإجراءات الواردة في السياسة العامة لإدارة المخاطر.
- تقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة التعرف على المخاطر وأنظمة القياس المتبعة على مستوى كل الأنشطة والعمليات بالمؤسسة.
- تقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة الضبط الداخلي وإجراءات الرقابة الموضوعية للتحكم في المخاطر المتعرف عليها وصحة قياسها.
- تقييم التقارير المعدة من من طرف مدير المخاطر حول تطبيق الإطار العام لإدارة المخاطر وسرعة الإبلاغ والبدء بمعالجتها والإجراءات التصحيحية المتخذة.
- رفع تقارير إلى مجلس الإدارة لتقييم كفاءة وفعالية إدارة المخاطر.

ومن خلال ما سبق، تتضح لنا العلاقة الوطيدة بين جودة التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر في المؤسسة، حيث أصبحت المؤسسات في الوقت الحالي وفي إطار التسيير الحديث تعتبر التدقيق الداخلي كأحد الأدوات الرئيسية للرفع من فعالية وكفاءة إدارة المخاطر، كما أن المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ركزت على قيام التدقيق الداخلي بتقييم فعالية إدارة المخاطر بالمؤسسة، وتقييم المخاطر المتعلقة بحوكمة الشركات إضافة إلى تلك المتعلقة بالعمليات وأنظمة المعلومات.

¹ براهمة كنزة، نفس المرجع السابق، ص 95.

² عمر شريفي، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الاداء في المؤسسة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 07، جامعة سطيف، 2015، ص 131.

خلاصة الفصل:

ظهرت الحاجة لحوكمة الشركات نتيجة لفصل الملكية عن الإدارة ولتغيرات تمثلت في العولمة، التطورات الاقتصادية والمعلوماتية وكذا الانهيارات المالية والاقتصادية التي مست كبرى الشركات في العالم، تقوم حوكمة الشركات بتنظيم العلاقة بين الأطراف الرئيسية في المؤسسة، وتحديد المساهمين وإدارة المؤسسة التنفيذية ومجلس الإدارة، بحيث تحدد حوكمة الشركات مسؤوليات كل طرف وحقوقه، وتهدف إلى تعزيز مبادئ الشفافية والمساءلة والمسؤولية والعدالة، من خلال وضع مجموعة من القواعد التي يجب على المؤسسات التقييد بها، وقد وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مبادئ تعتبر مرجعية لكافة المؤسسات، وانطلاقاً من كون التدقيق الداخلي أحد الركائز الرئيسية لحوكمة الشركات وانعكاساً لتطور معايير التدقيق الداخلي على دور جودة أنشطة التدقيق الداخلي، تم التوصل إلى وجود علاقة تعاونية بين التدقيق الداخلي والأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات، وكيفية جعل التدقيق الداخلي نشاطاً يضيف قيمة للمؤسسة و يحمي حقوقهم بها، وقد تغير الدور التقليدي للتدقيق الداخلي وتجاوز عملية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ليصبح يهتم كذلك بتقييم وتحسين إدارة المخاطر، وأهمية الدور الذي تقوم به جودة نشاط التدقيق الداخلي في إرساء نظام حوكمة فعال وقادر على الرفع من جودة الأداء في المؤسسة.

الفصل الثالث

الفصل الثالث: جودة التدقيق الداخلي وأثرها على حوكمة الشركات بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

تمهيد:

بعد الدراسة النظرية لهذا البحث، حيث تطرقنا في الفصلين السابقين إلى الإطار النظري لجودة التدقيق الداخلي وإلى حوكمة الشركات ودور جودة التدقيق الداخلي في تفعيلها، وسنقوم في هذا الفصل بإسقاط الجانب النظري على الواقع، حيث أخذنا مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة كميدان للإجراء هذه الدراسة، محاولين بذلك إبراز الجوانب المتعلقة بموضوع دراستنا أثر جودة التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات.

حيث قمنا بتقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية، واحتوى المبحث الأول على تقديم عام لمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة، وفي المبحث الثاني درسنا واقع التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات بالمؤسسة محل الدراسة، أما في المبحث الثالث فسنعرض مساهمة جودة التدقيق الداخلي في تدعيم حوكمة الشركات بالمؤسسة محل الدراسة.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

سنحاول في هذا المبحث إلقاء نظرة عامة على مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة والتابعة للمؤسسة الأم الرياض سطيف، والتعرض لأهدافها والسياسة المتبعة من طرفها في تسيير أعمالها.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مؤسسة الأم والتعريف بالمؤسسة محل الدراسة

أولاً: لمحة تاريخية عن المؤسسة الأم

ولقد واجهت الدولة الجزائرية بعد الاستقلال مشاكل كثيرة في تحقيق التنمية والنهوض بمختلف قطاعاتها، نظراً لما خلفه الاستعمار من أثار سلبية على منشآتها وهيكلها، مما نتج عنها صعوبة في التسيير، لهذا لجأت الدولة إلى البحث عن السبل المناسبة للخروج من أزمته، وكان انتهاجها للنظام الاشتراكي في تسيير مختلف هياكلها أحد هذه السبل حيث كان يهدف هذا النظام إلى إنشاء مناطق صناعية جديدة، والتي استفادت منها كل ولايات الوطن بما فيها ولاية بسكرة حيث تم إنشاء مؤسسة للصناعات الغذائية ومشتقاتها وهي مؤسسة تابعة للرياض سطيف- مطاحن الزيبان - القنطرة وذلك في : 1983/10/02.

بما أن مؤسسة مطاحن الزيبان إحدى المؤسسات التابعة للمؤسسة الأم مجمع الرياض سطيف، فإن كل التغيرات والتطورات التي تحدث للمجمع تأثر على المؤسسات التابعة لها وهي كالأتي:

- مطاحن الصومام/سيدي عيش/بجاية.
- مطاحن الهضاب العليا /سطيف.
- مطاحن البيان /برج بوعريريج.
- مطاحن الزيبان / القنطرة / بسكرة.
- مطاحن الحضنة / مسيلة.

الفصل الثالث: جودة التدقيق الداخلي وأثرها على حوكمة الشركات بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

▪ مطاحن سيدي عيسى / مسيلة.

▪ مطاحن الواحات / تقرت.

ثانيا: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

مطاحن الزيبان القنطرة مؤسسة عمومية اقتصادية على شكل مؤسسة مساهمة، فكرة إنشائها ترجع إلى وزارة

الصناعات الخفيفة خلال المحطط الرباعي 74-76، الذي تم عرضه في الجرائد الرسمية، ذات رأس مال يقدر بـ :

235.000.000 دج، وتم رفع رأس المال في 2007 إلى 896.260.000 دج، تابعة للشركة الأم الرياض سطيف

(مؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها)، وهي من بين 8 مؤسسات تابعة لها تتوزع في شرق وسط وجنوب

التراب الوطني، والمؤسسة تتمتع بالاستقلالية في إدارة شؤونها ونشاطها والشركة الأم تعتبر كوسيط بين مؤسسات تسيير

المساهمات (SPA) (AGRODIV) مجمع الصناعات الغذائية (حبوب، مشروبات غازية وعصير، حليب) وبين

مطاحن الزيبان وتعود لها القرارات المركزية والحساسة.

▪ **طبيعة النشاط:** تقوم الوحدة بإنتاج وتسويق السميد والدقيق ومشتقاتها.

▪ **الموقع:** تقع في الجنوب الشرقي لمدينة القنطرة على الطريق الوطني رقم 3 الرابط بين القنطرة وولاية بسكرة وهي

تبعد عن الولاية بـ 55 كلم.

▪ **المساحة:** تقدر مساحتها الإجمالية بـ 315647 م² وهي تنقسم إلى قطعتين:

▪ **القطعة الأولى:** مساحتها 53052 م² خاصة بالمطاحن والإدارة ومنها 11158.25 م² مبنية والباقي غير مبني

مساحتها تقدر بـ 41893.75 م²

▪ **القطعة الثانية:** تقدر مساحتها 15642 م² تتكون من السكنات الوظيفية، المبنية مساحتها تقدر بـ

1376.89 م² والغير المبنية مساحتها تقدر بـ 14265.11 م²

الفصل الثالث: جودة التدقيق الداخلي وأثرها على حوكمة الشركات بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

■ طاقة الإنتاج:

❖ 1500 قنطار في اليوم من القمح اللين.

❖ 5900 قنطار في اليوم من القمح الصلب.

■ سعة التخزين:

❖ 39000 قنطار من المنتج النهائي.

❖ 125000 قنطار من القمح.

■ تشكيلة منتجاتها: سميد ممتاز، سميد عادي، دقيق ممتاز، دقيق الخبازة، نخالة، النخالة المكعبة، السميد الثانوي.

■ احتياجات المؤسسة من الماء:

❖ 3000 لتر من الماء يوميا.

❖ أما الكهرباء فتستهلك حسب عمل الآلات.

■ الطاقة التشغيلية: يقدر عدد عمال الوحدة حاليا بـ 141 عامل.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة

يعتبر الهيكل التنظيمي للمؤسسة هو العمود الفقري التي تتركز عليه المؤسسة. (أنظر إلى الملحق رقم 01)

1- الرئيس المدير العام: يعد المسؤول الأول عن كل رؤساء الهياكل والمصالح ويشرف على تسيير المؤسسة من كل النواحي، بالإضافة إلى انه:

- يمثل المؤسسة خارجيا (الناطق الرسمي للمؤسسة).
- يعقد اجتماعات دورية مع مختلف الإطارات (مجلس المديرية العامة).
- يترأس مجلس الإدارة.
- رئيس لجنة حفظ الصحة والأمن.

2- أمانة الرئيس المدير العام: تعد أمانة الرئيس المدير العام همزة الوصل بين المديرية العامة وباقي مصالح المؤسسة، من مهامها (كل هذه المهام مرتبطة بالرئيس المدير العام):

- استقبال، تسجيل وتوزيع البريد الوارد وإرسال البريد الصادر.
- استقبال المكالمات الهاتفية الداخلية والخارجية وكذلك الفاكس.
- كتابة المراسلات وتوزيعها على مختلف المصالح.
- تحرير اجتماعات مجلس الإدارة.
- استقبال الضيوف (زبائن، الإدارة العامة للرياض، الزوار...).
- توصيل تعليمات المدير العام لمختلف رؤساء المصالح.

3- هيئة إعادة الهيكلة، دراسة السوق والاتصال:

- دراسة إعادة الهيكلة للمؤسسة.
- دراسة السوق.
- تنظيم المشاركة في المعارض الاقتصادية، الإشهار.
- تمثل المؤسسة من ناحية الإعلام.

4- المستشار القانوني: يتلخص دور المستشار القانوني في إبداء الاستشارة القانونية لمختلف المصالح، أما مهامه فتتمثل في:

- التكفل بقضايا المؤسسة محل نزاع سواء مع الأشخاص الطبيعية أو المعنوية (اغلب المنازعات التجارية مع مجموع الزبائن الذين ترتب في ذمتهم ديون تجارية غير مسددة).
- متابعة ملفات الصكوك بدون رصيد أمام القسم الجزئي على مستوى مختلف الجهات القضائية المختصة.

الفصل الثالث: جودة التدقيق الداخلي وأثرها على حوكمة الشركات بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

- متابعة إجراءات التنفيذ الجبري على العقارات المرهونة بمعية المحضرين القانونيين قصد تحصيل الديون المترتبة في ذمة المدين الراهن.
 - متابعة ملفات التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار بمعية مؤسسة التأمين **CAAT** - وكالة بسكرة- وتحصيل جميع التعويضات في هذا الشأن.
 - هذا فضلا عن العمل الإداري الاعتيادي على مستوى المؤسسة:
 - تحرير المراسلات الإدارية الداخلية والخارجية.
 - تمثيل المؤسسة كعضو في اللجان المختلفة كلجنة حفظ الصحة والأمن، لجنة التأديب، لجنة الصفقات، لجنة تحديد ومراجعة السعر، لجنة إثبات ملفات الزبائن.
 - تمثيل المؤسسة أمام الجهات القضائية المختصة بموجب تفويض من المديرية العامة.
- 5- مشروع الإعلام الآلي:** تم إدماج الإعلام الآلي في المؤسسة من اجل تسهيل التعاملات بين جميع المصالح والتسريع في وصول المعلومة بالإضافة إلى النتائج السريعة والموثقة مقارنة بالعملية اليدوية من المهام:
- إنشاء برامج أو أحداث التغييرات التطورات اللازمة على البرامج التابعة لمختلف المصالح، من بين البرامج الموجودة في المؤسسة (حساب الأجور- الفوترة- المحاسبة - تسيير المخزون - الاستثمارات - الإهلاكات...).
 - برمجة وصيانة حواسيب المؤسسة.
 - ادارة شبكة الإعلام الآلي.
 - مراقبة البرامج وتطبيقها بالإضافة إلى تقديم المعلومات اللازمة على مختلف البرامج.
 - المساهمة في الجرد السنوي.
- 6- مصلحة النظافة والأمن:** تقوم هذه المصلحة بالحفاظ على أمن المؤسسة بمختلف أنواعه ونظافتها.
- وتنقسم إلى فرعين:
- ❖ فرع الأمن:
- يشرف عليه ريس فرع مسؤول رؤساء أفواج يشرفون على مجموعة من أعوان الأمن.
 - يمكن تقسيم مهامهم إلى قسمين:
 - مهام خاصة بالأمن العام:
 - ❖ حراسة المؤسسة ووسائلها والآلات من كل سرقة أو تعدي.
 - ❖ مراقبة كل من يدخل أو يخرج من مؤسسة.
 - ❖ رش الأدوية على المواد الأولية والآلات لإزالة بعض الأخطار كإزالة السوس مثلا.
 - ❖ الحفاظ على صحة العمال من أخطار الآلات.

❖ إتقان استعمال وسائل الدفاع عن الحريق.

❖ فرع النظافة:

يوجد تحت إمرة رئيس الفرع مجموعة من العمال والعاملات المسؤولين عن:

▪ التنظيف الدوري.

▪ مراقبة مستوى مخزون المياه وتعقيمه.

7- مصلحة مراقبة التسيير وإعادة التقييم: تعد من أهم المصالح كون أن هذه المصلحة مسؤولة عن مراقبة التسيير داخل المؤسسة، من أهم مهامه:

▪ إعداد الميزانية التقديرية للمؤسسة: يتم إعدادها بإتباع خطوط التوجيه التي تقدمها المديرية العامة، وتشمل كل

من الميزانية التقديرية للتموين، تسيير المخزون، الإنتاج، المبيعات، الاتصالات (الإشهار...)، الموارد البشرية.

▪ تقوم كل مصلحة بإعداد الميزانية الخاصة بها فمثلا مصلحة المبيعات تقوم بإعداد الميزانية التقديرية.

إعداد اللوح البياني للمؤسسة (التسويق، الإنتاج، المبيعات، الموارد البشرية...) ومقارنتها مع التقديرات وتحليل النتائج.

▪ إعداد التقارير الثلاثية والسادسية: تمثل تراكم نتائج الأشهر السابقة.

▪ إعداد التقرير السنوي للتسيير: وهو تقرير مفصل عن نشاط المؤسسة خلال السنة.

▪ تقديم إحصائية ثلاثية للديوان الوطني للإحصائيات ردا على مراسلاتهم.

بأن دور رئيس المصلحة يكمن في:

❖ جمع المعلومات من مختلف المصالح.

❖ تحليل المعلومات.

❖ إعداد التقارير الشهرية، الثلاثية، السادسة والسنوية.

8- هيئة التدقيق الداخلي: سنتطرق لها في المبحث الثاني.

9- دائرة الاستغلال: تعد دائرة الاستغلال دائرة تقنية بحتة نظرا للمصالح المكونة لها، أساس هذه الدائرة الإنتاج

ومهمتها تحويل القمح إلى مادة منتهية، لذا تعد مصلحة الإنتاج أهم مصلحة في الدائرة أما باقي المصالح فهي مصالح

دعم من اجل تحقيق أهداف المصلحة.

مهام مسؤول الاستغلال:

▪ تحقيق الأهداف المسطرة:

❖ بالربط بين مصلحة الإنتاج وباقي المصالح التابعة للإدارة.

❖ بالربط بين مصالح دائرة الاستغلال مع باقي المصالح (مصلحة الموارد البشرية، الدائرة التقنية...).

▪ البحث عن الكفاءات من خارج المؤسسة عند وجود نقص.

الفصل الثالث: جودة التدقيق الداخلي وأثرها على حوكمة الشركات بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

أ- مصلحة الإنتاج: تتكون مطاحن الزيبان القنطرة من مطحنتين، يشرف على كل واحدة رئيس مطحنة وتتمثل مهامه في:

- متابعة المادة الأولية (النوعية، الكمية...)
- متابعة اليد العاملة (توفر الكفاءة المهنية...)
- متابعة مراحل الإنتاج.
- متابعة الوسائل المسخرة للعمل.
- متابعة محيط العمل.

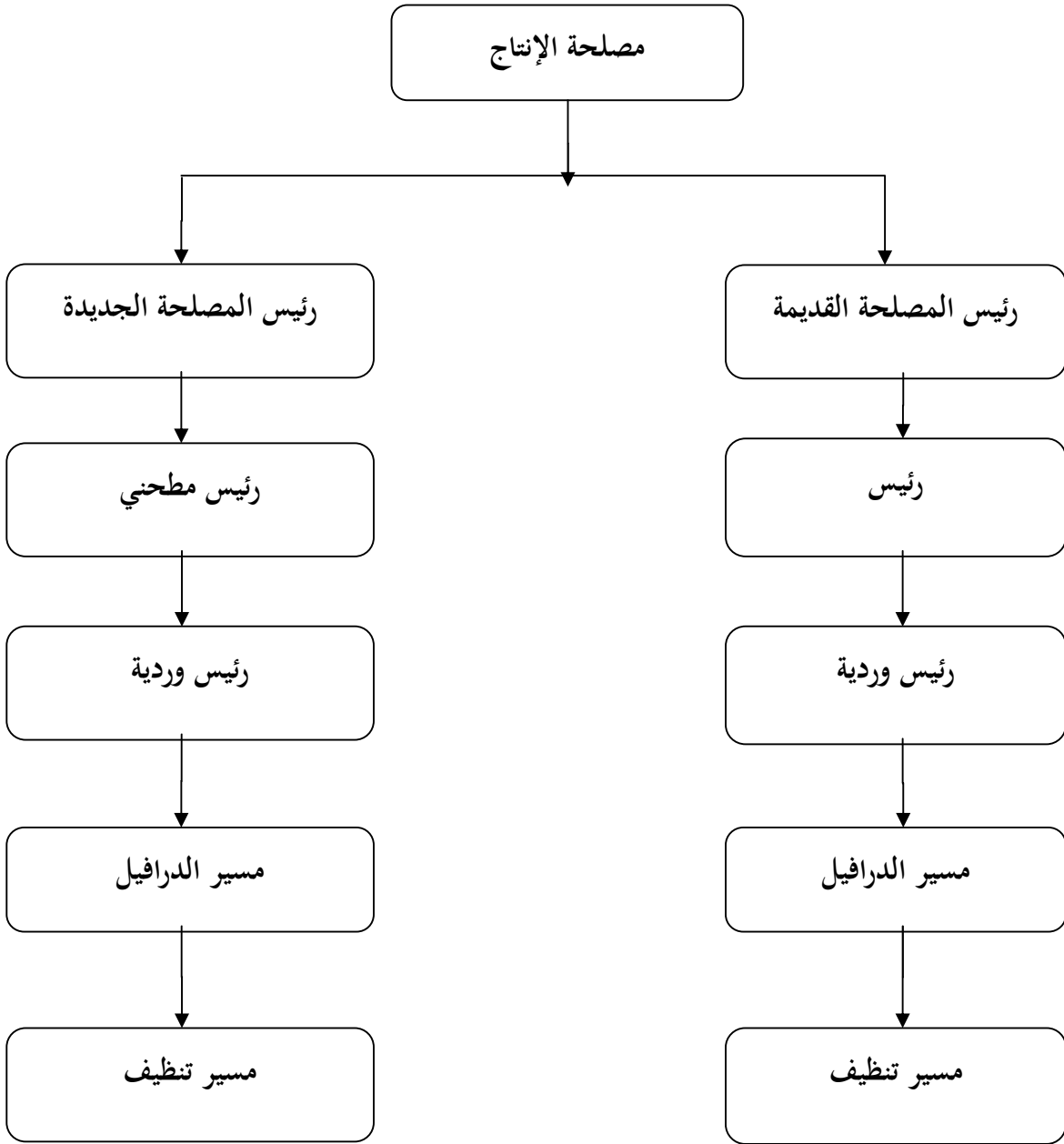
إذا فيما يخص الجانب الميداني، أما فيما يخص الجانب الإداري، يقوم رئيس المطحنة بـ:

- ❖ تحديد كمية المادة الأولية المطحونة.
- ❖ تحديد كمية المواد المستخرجة (مواد منتهية).
- ❖ تحديد نسبة الاستخراج ومقارنتها بالمقاييس المعمول بها.

أما مهام كل من:

- ❖ رئيس مطحني: مسؤول عن متابعة سير المطحنة مع مراعاة النوعية.
- ❖ رئيس وردية: يشرف على متابعة المطحنة.
- ❖ مسير الدر فيل: مسؤول عن آلات الطحن.
- ❖ مسير التنظيف: مسؤول عن تسيير آلات التنظيف.

الشكل رقم(04): هيكله مصلحه الإنتاج



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

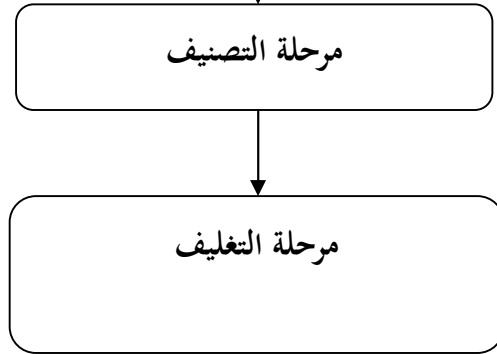
الشكل رقم (05): مراحل العملية الإنتاجية



الفصل الثالث: جودة التدقيق الداخلي وأثرها على حوكمة الشركات بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

يتم فيها فصل السميد الدقيق والنخالة باستعمال آلات تسمى
Plansichter

تصنف المواد الناتجة لعدة أنواع بالنسبة للمسمدة والمدققة
يتم وضع المنتج في أكياس خاصة مختلفة المقاييس والسعات.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

■ منتجات المؤسسة:

سميد غليظ - سميد ممتاز (25 كلغ - 10 كلغ) - سميد عادي (25 كلغ) - دقيق ممتاز (5 كلغ) - دقيق عادي (50 كلغ - 25 كلغ) - دقيق ثانوي (25 كلغ) - نخالة حمراء - نخالة بيضاء - نخالة مكعبة.

ب- مصلحة التموين: تهتم هذه المصلحة بجلب المادة الأولية المتمثلة في القمح الصلب واللين، بالإضافة إلى شراء بقية الأشياء كقطع الغيار، أدوات مكتب...

■ فرع المشتريات:

يتكون من رئيس فرع ومصفي وهو الذي يقوم بعمليات الشراء.

■ فرع تعيير الحبوب:

يتكون من معير الحبوب، تكمن مهمته في تعيير المادة الأولية (قمح صلب، قمح لين) قبل أن تتم عملية الشراء، فهو الذي يقدم الإذن بشراء المادة الأولية من عدمها، كما انه يصل إلى اتفاق في سعر الشراء مع المورد (OAI) على حساب المعايير المنصوص عليها في الجريدة الرسمية رقم 80 المؤرخة في 2007/12/26.

ج- مصلحة تسيير المخزون:

■ فرع الاستقبال:

وهذا الفرع مخصص لتسيير المادة الأولية، يتكون من رئيس فرع يشرف على مسيري الصومعات الذين بدورهم يشرفون على أعوان رفع المنتج.

يتم فيه استقبال القمح بنوعية وتحديد الكمية المستقلة وذلك باستعمال الجسر الوزان، ووضع القمح في الصومعات. الكمية المستقبلية = وزن الشاحنة مملوءة - وزن الشاحنة فارغة.

الفصل الثالث: جودة التدقيق الداخلي وأثرها على حوكمة الشركات بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

تتبع هذه المصلحة في طريقة طلب القمح طريقة الكمية الثابتة والمدة الزمنية المتغيرة، فهي بذلك غير مطالبة بتحديد الكمية الاقتصادية، لأن الكمية تتغير بحسب التوقع (الميزانية التقديرية للمشتريات التي حددت سابقا) بالإضافة إلى كمية المخزون المتبقية، أما المدة الزمنية فهي محددة مسبقا بـ 10 أيام الطلبية.

أما فيما يخص تقديم القمح إلى المطاحن فهذه المصلحة على طريقة **FIFO (First In First Out)** أي أن القمح الذي يدخل للمخازن أولا يذهب إلى المطاحن أولا (وهذا لأن القمح يفسد بمرور الزمن)، إلا في حالات استثنائية كأن يكون في المخازن قمح محلي ثم يدخل للمخازن قمح مستورد فتتم عملية دمجها معا. وهذا الفرع مخصص لتسيير مخزن قطع الغيار ومخزن الأكياس، يشرف على كل مخزن أمين مخزن، وهو موجود تحت مسؤولية رئيس الفرع، وتمثل مهام هذا الفرع في:

- ❖ بعد استقبال طلب التموين من مختلف المصالح وإذا توفر المخزون يتم تقديم المخزون وتسجيل ذلك.
- ❖ في حالة عدم توفر المخزون يتم إعداد طلب الشراء وتقديمه إلى مصالح التموين.
- ❖ وعند استلام المخزون بعد شراؤه، يتم التأكد من مطابقة المخزون مع الطلب المقدم، ثم يتم تسجيله وإعطائه رقم تسجيل خاص في بطاقة متابعة المخزون، ثم بعد ذلك يتم ترتيبه.
- ❖ متابعة المخزون: تسجيل أي دخول أو خروج في بطاقة متابعة المخزون.
- ❖ تقديم شهريا مجموع المدخلات والمخرجات لمختلف المخزونات وتقديمها لمصلحة المحاسبة والمالية.
- **فرع الإرسال:** وهذا الفرع مخصص لتسيير المادة المنتهية، يتكون من رئيس فرع يشرف عليه 145 عون رفع المنتج. وتكمن مهامه في:

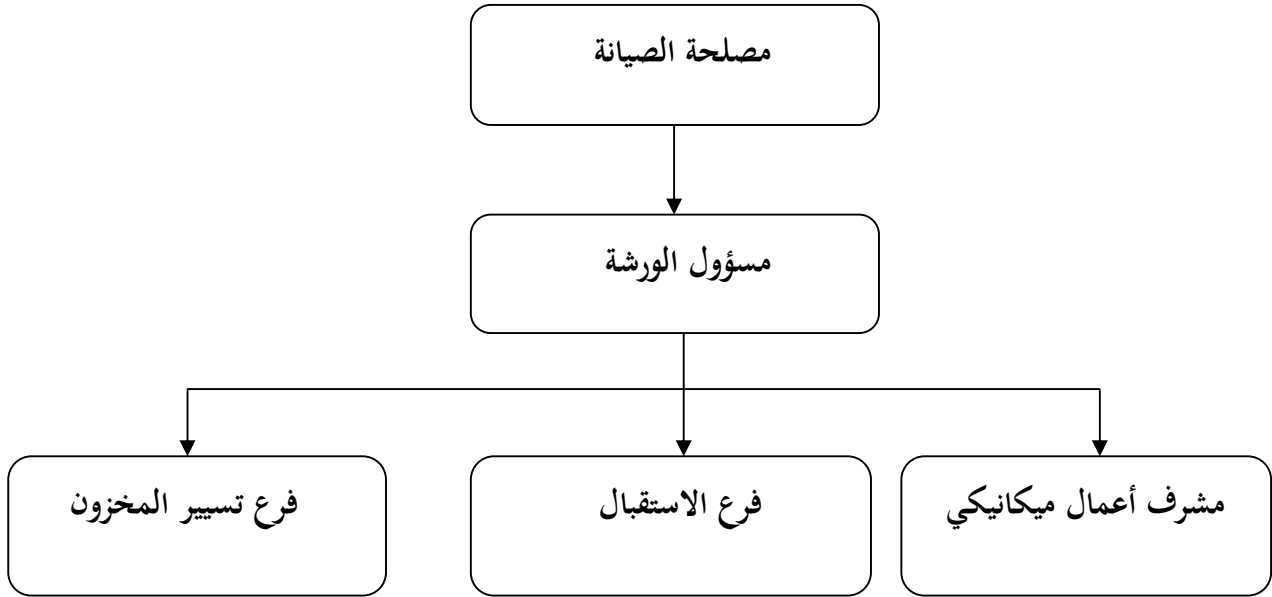
- ❖ تحديد كمية المواد المنتهية التي نقلت من المطاحن إلى المخازن.
- ❖ التأشير على وصل رفع المنتج وتسجيل الكمية، ثم الطلب من الأعوان رفع المنتج في وسائل النقل.
- ❖ تقديم شهريا مجموع المخرجات لمختلف المنتجات.

د- مصلحة الصيانة: الهدف الرئيسي لهذه المصلحة هو تأمين الخدمات لضمان السير الحسن للآلات المستخدمة في عملية الإنتاج.

يتلقى رئيس المصلحة طلب التدخل من مختلف مصالح خاصة عند حدوث عطب متعلق بالآلات، مع تحديد نوع العطب (ميكانيكي، كهربائي...)، بعد ذلك يقوم بتوزيع المهام على مشرف أعمال ميكانيكي ومشرف أعمال كهربائي اللذان يقومان بدورهما بتوزيع المهام على الكهربائيين و الميكانيكيين، أو يأمر بتدخل اللحامين إن تطلب الأمر.

أما مسؤول الورشة فهو المسؤول عن كل الآلات الموجودة في الورشة، كما انه يشرف على عمال المصلحة عند غياب الرئيس، علما أن تدخل الأعوان يكون فرديا أو جماعيا عند الضرورة.

الشكل رقم (06): هيكل مصلحة الصيانة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

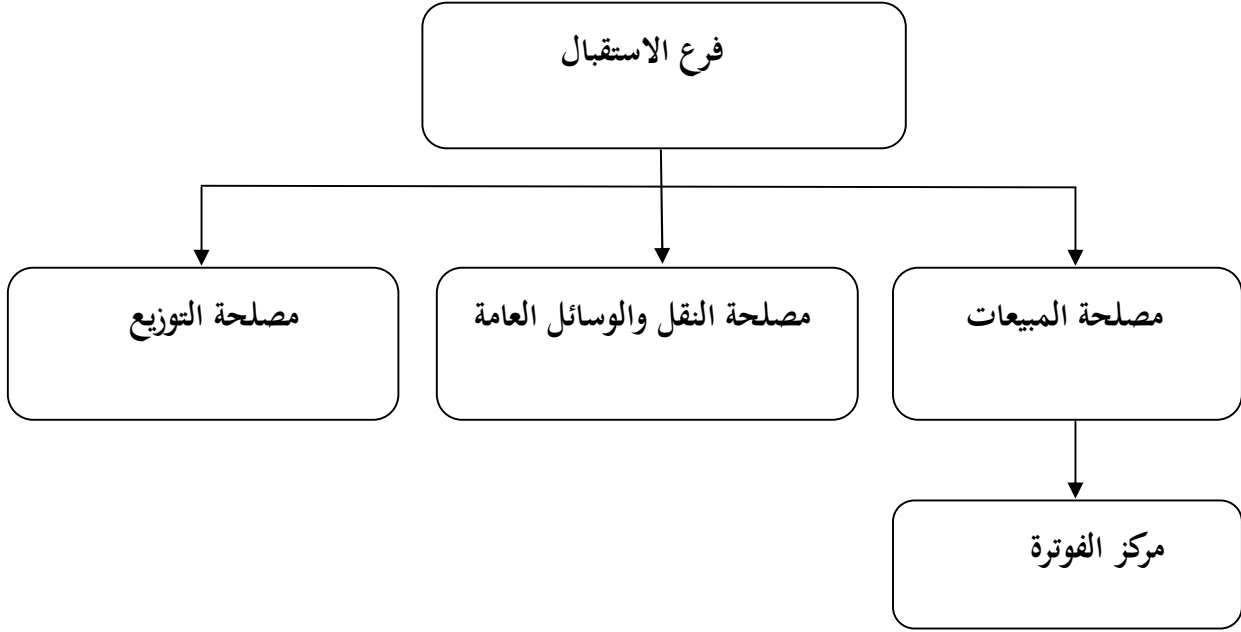
٥- المخبر: يعد المخبر مصلحة لا يمكن الاستغناء عنها في هيكل المؤسسة حيث يشرف رئيس المصلحة على مجموعة من الأعوان الذين يقومون بإجراء اختبارات وتحليل المادة الأولية والمنتجات تامة الصنع من بين هذه الاختيارات:

لتحديد الوزن مقارنة مع الحجم من أجل الاتفاق على السعر المناسب للقمح.

- الرطوبة: وهي قياس نسبة الماء في القمح وهذا من أجل تحديد نسبة الماء التي يجب إضافتها قبل عملية الطحن.
- نسبة الرماد: يجري هذا الاختبار على كل من السميد والدقيق من أجل تحديد كمية الرماد.
- نسبة الغلوتين: من أجل تحديد نسبة العلك في كل من السميد والدقيق وهل هي مناسبة أم يجب تعديلها.
- نسبة الاستخراج: من أجل استخراج كميات السميد الممتاز والعادي وتحديد نسبهما.
- نسبة الحموضة: يجري هذا الاختبار على المنتجات تامة الصنع التي بقيت فترة في المخازن هل يمكن بيعها أم لا.
- نسبة نشاط α ميلاز: هذا الاختبار يجري على الدقيق هل هو يناسب الخباز أو يجب تغيير النسبة.

10- دائرة التقنية التجارية: يمكن توضيحها من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (07): هيكل دائرة التقنية التجارية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

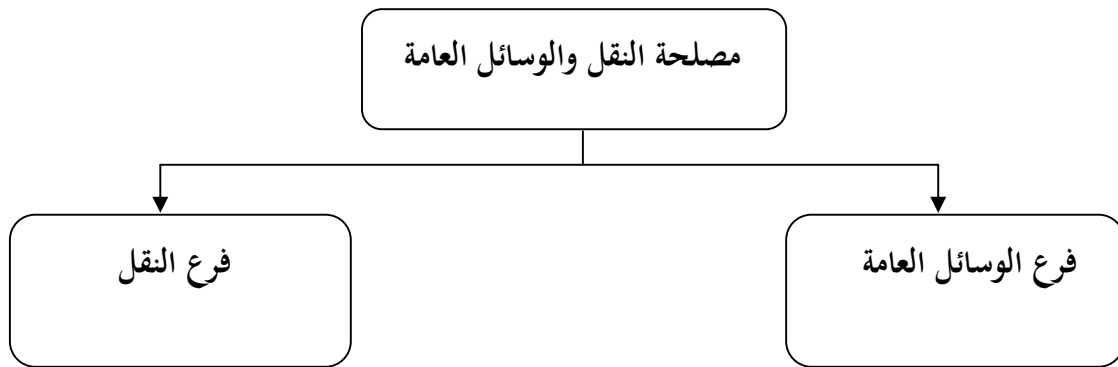
أ- مصلحة المبيعات: تعد هذه المصلحة هي المتعامل المباشر مع الزبائن، يدرج تحت مهامه رئيس للمصلحة

وتكمن مهامه في:

- تقصي السوق.
- الإشهار للمنتوج.
- إرضاء الزبائن.
- متابعة نوعية المنتجات.
- استقبال ملفات الزبائن الجدد، التي تتكون من:
 - ❖ السجل التجاري.
 - ❖ رقم القيد الجبائي.
- مركز الفوترة: تكمن مهامه في:

الفصل الثالث: جودة التدقيق الداخلي وأثرها على حوكمة الشركات بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

- ❖ إعداد وصل رفع المنتج بعد استلام طلب الشراء من الزبائن.
 - ❖ إعداد الفاتورة.
 - ❖ متابعة أرصدة الزبائن.
 - ❖ تقييم يومية المبيعات مرفقة بنسخ من الفواتير وتسديدات الزبائن لمصلحة المحاسبة والمالية.
- ب- مصلحة النقل والوسائل العامة:** تنقسم هذه المصلحة إلى فرعين يشرف عليهما رئيس المصلحة وتمثل مهام الفرعين في:
- **فرع النقل:**
 - ❖ السهر على الوثائق الإدارية الخاصة بالسائقين.
 - ❖ إعطاء بطاقات من اجل إعادة تعبئة خزانات الوقود الخاصة بشاحنات وسيارات المؤسسة.
 - ❖ طلب قطع الغيار الخاصة بشاحنات وسيارات المؤسسة عند الحاجة.
 - ❖ توزيع المهام على السائقين من اجل نقل السلع إلى الزبائن، أو نقل خاص لصالح المؤسسة كالمهام.
 - ❖ يقوم بتسيير 7 شاحنات نقل، 4 سيارات، بالإضافة إلى حافلة لنقل العمال.
 - **فرع الوسائل العامة:**
 - السهر على إصلاح الوسائل العامة التابعة للإدارة.
 - تسديد فواتير الكهرباء، الماء... الخ.
 - تحضير الوجبات والإقامة للزوار وكذلك لأفراد المؤسسة عند القيام بمهام.
- الشكل رقم(08): هيكل مصلحة النقل والوسائل العامة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

11- مصلحة الموارد البشرية:

أ- رئيس المصلحة: وهو المسؤول الأول في المصلحة، ومن مهامه:

■ تطبيق سياسة المؤسسة فيما يخص تسيير الموارد البشرية:

❖ التطبيق الكامل للاتفاقية الجماعية.

❖ احترام تطبيق النظام الداخلي للمؤسسة.

❖ المتابعة اليومية لملفات المستخدمين.

❖ متابعة تطور المسار المهني للمستخدمين.

❖ تطبيق منهجيات العمل في الإطار القانوني.

❖ المساهمة في إعداد الميزانية التقديرية للمصلحة.

■ متابعة الإحصائيات:

❖ إعداد مخطط التكوين والسهر على تطبيقه.

❖ المشاركة مع رؤساء المصالح في إعداد مخطط التوظيف.

❖ مراقبة كشوف الأجور والرواتب للمستخدمين قبل التخليص.

❖ تقييم عملية تكوين المستخدمين.

ب- فرع تسيير الموارد البشرية:

■ إعداد، تسجيل وترتيب كل الوثائق الواردة من مختلف المصالح المتمثلة في: أمر بقيام بمهمة، اعدار، قرار شهادة

عمل، رخصة الخروج... إلخ

■ متابعة مستجدات ملفات الموارد البشرية.

■ مراقبة كشف الحضور للعمال والمهنيين وتقديمها لفرع الأجور نهاية الشهر.

■ التكفل بالعطل: السنوية، المرضية، الاستثنائية.

■ تحرير المقررات (التقاعد، التعيين، تغيير المنصب...).

■ تحرير العقوبات على العمال بعد استجوابهم.

ج- مراسل اجتماعي:

■ إنشاء ترقيم للعمال في صندوق الضمان الاجتماعي.

■ دفع ملفات المرض، حوادث العمل لدى صندوق الضمان الاجتماعي.

الفصل الثالث: جودة التدقيق الداخلي وأثرها على حوكمة الشركات بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

- استرجاع مصاريف الأدوية من صندوق الضمان الاجتماعي.
- السهر على متابعة ومراقبة ملفات العمال المتواجدة في صندوق الضمان الاجتماعي.
- د- فرع الأجور:
 - تطبيق العقود الجماعية لإعداد الأجور.
 - جمع المعلومات لحساب الأجور (مقدمة من فرع تسيير الموارد البشرية).
 - إدخال معطيات الأجور في قاعدة البيانات.
 - طبع كشف الأجور.
- **المجال البشري:** تحتوي كل مؤسسة على مجموعة من العمال الذين بدورهم يساهمون على نشأة وتطور هذه المؤسسة والرفع من إنتاجها وتحسين مردوديتها فمن خلال تمهيدنا هذا وجدنا أن العدد الإجمالي لعمال مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة ب151 عامل يتوزعون حسب التسلسل المهني للفئات. والجدول التالي يضع توزيعهم حسب الفئات:
جدول رقم (01): يمثل توزيع العمال في المؤسسة لشهر مارس 2016.

الفئات	العدد	النسبة المئوية
الإطارات	30	20%
أعوان التحكم	72	48%
المنفذين	49	32%
المجموع	151	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات مدير الإدارة والموارد البشرية بالمؤسسة.

12- **مصلحة المحاسبة والمالية:** المحاسبة تقنية متعارف عليها تجري بواسطتها رصد ومسايرة التدفقات المختلفة المتوجهة لنشاط المؤسسة، مهما كانت طبيعتها، ويترجم ذلك في شكل نتائج مكرسة لمردودية هذا النشاط وفعالته. وتتمثل تقنية المحاسبة في مجموعة من الإجراءات والطرق الفنية الموجهة لمتابعة نشاط المؤسسة، ومدى تأثيره على هيكله أموالها أو ذمتها المالية خلال مدة معينة والتي هي السنة المالية، وعليه فيمكن القول أن المحاسبة عبارة عن أداة لكشف وتصوير المركز المالي للمؤسسة وتحديد نتائج نشاطها من حين لآخر، وإظهار مكونات حساباتها (ذمتها) إن هذه النتائج، لاسيما بين دورة مالية وأخرى، فهي بصورة أشمل، نظام متكامل لتنظيم ومسايرة التدفقات المتوجهة لحركية

الفصل الثالث: جودة التدقيق الداخلي وأثرها على حوكمة الشركات بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

الأموال أو التزامات المؤسسة، عبر نشاطاتها أو حتى أنشطتها سواء مع نفسها (التصرف في التقنية، الإنتاج أو التشغيل...)، أو مع بقية المتعاملين الاقتصاديين (زبائن، موردين، مصارف، مصالح جبائية...).

أ- فرع الاستغلال: يختص هذا الفرع بجانب النفقات التي تقوم بها المؤسسة، فيتم استقبال فيه الملفات من مختلف المصالح والهياكل الخاصة من المشتريات والخدمات.

تتمثل مهامه في:

- مسك مسودة البنك: تقيّد به كل العمليات البنكية (إصدار صكوك وكذا التحويلات).
 - مسك مسودة الصندوق: تقيّد به كل العمليات التي تتم نقداً.
 - استقبال والتأكد من صحة ملفات المشتريات و الخدمات المؤدّاة المتكوّنة من ملف المشتريات:
 - ❖ طلب الشراء.
 - ❖ الفاتورة.
 - ❖ وصل استلام.
 - ❖ طلب تحليص حيث يحتوي على 3 نسخ، نسختين يقدمان إلى مصلحة المحاسبة، والنسخة الثالثة تبقى بالدفتر.
 - تلقي الخدمات: نفس الوثائق باستثناء وصل استلام يقابله إقراراً بالخدمة المقدمة.
 - التأشير على طلب التحليص.
 - تحرير الشيك أو إصدار التحويلات لصالح الموردين.
 - التسجيلات المحاسبية في اليومية المناسبة.
- إضافة إلى ذلك هناك مهام شهرية تتمثل في:
- ❖ إعداد التقارير البنكية: بالأخذ بعين الاعتبار مسودة البنك (الخاصة بالمؤسسة) والجدول البنكي الخاص بالحسابات (الخاصة بالبنك).
 - ❖ تقييد حركة المخزون الخاصة بالمادة الأولية.
 - ❖ استخراج اليوميات المساعدة ودفتر الأستاذ لكل حساب للتأكد من صحة العمليات المحاسبية.
 - ❖ إعداد الميزانية.
 - ❖ إعداد جدول حسابات النتائج.
 - ❖ التنسيق مع المديرية العامة الكائنة بسطيف حول تسيير المؤسسة بإرسال مختلف الوثائق المحاسبية (الميزانية، جدول حسابات النتائج... إلخ).

الفصل الثالث: جودة التدقيق الداخلي وأثرها على حوكمة الشركات بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

ب- فرع الإيرادات: يختص هذا الفرع بجانب الإيرادات الناتجة عن عملية البيع التي تقوم بها المؤسسة، فيتم استقبال فيه الملفات من مصالح المبيعات مرفقة بالفواتير ووثائق التحليص.

تتمثل مهامه في:

- التأكد من صحة اليوميات و مطابقتها للفواتير وقيمة التحويل.
- فترة التحويلات أو الصكوك المؤشر عليها.
- فترة يوميات المبيعات (الفوترة، كيفية التسديد).
- متابعة المبيعات بالآجال.

كما أن للفرع مهام شهرية متمثلة في:

❖ إيقاف رقم الأعمال الشهري ومقارنته مع اليوميات المحاسبية واليوميات المرسله من طرف مصلحة المبيعات.

❖ يقوم المكلف بالتحصيل الجبائي رصد قيمة الضريبة على القيمة المضافة، حقوق الطابع وكذا الضريبة على رقم الأعمال ويصرح بها قبل 20 من الشهر الموالي.

❖ استخراج جدول حساب خاص بالإيرادات من أجل إعداد التقارب البنكي.

ج- فرع متابعة الاستثمارات: هذا الفرع مسؤول عن التحركات الخاصة بالاستثمارات من:

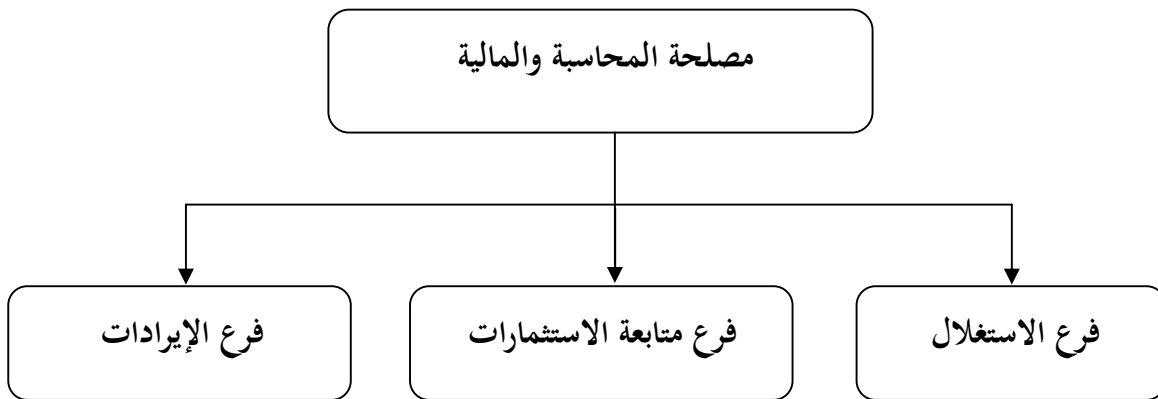
■ الشراء لأول مرة مع إعطائه رمز خاص.

■ تغيير مكان الاستثمار.

■ القيام بعملية الجرد والإهلاك الخاص بالاستثمار.

يكون هذا بتسجيل كل من التحركات في الحاسوب والمتابعة اليومية.

الشكل رقم(10): هيكل مصلحة المحاسبة والمالية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

المطلب الثالث: أهداف وسياسة المؤسسة محل الدراسة

سنعرض من خلال هذا المطلب أهداف وسياسة مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة.

أولاً: أهداف المؤسسة محل الدراسة

إن مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة أمام منافسة قوية من المنتجات الوطنية الخاصة والعمومية، حتى يتسنى لها جذب المستهلك لطلب منتجاتها سطرت مجموعة من الأهداف التي تحاول تحقيقها وتمثل فيما يلي:

- الوصول إلى أكبر جمهور من الزبائن للفت انتباههم وجلب اهتمامهم لعلامتها التجارية في النوعية أولاً ودائماً.
- تغطية رغبات المستهلكين والأسر الصغيرة والمجموعات المحلية عموماً وذلك لن يتأتى إلا بتضافر كل الجهود لإدماج الشركة التابعة لرياض سطيف مطاحن الزيبان القنطرة في محيطها الاجتماعي وتأمين مفهوم الخدمة المؤداة إلى الزبون وذلك تحت شعاراً ترقية ثقافة الإصغاء إلى الزبون بكم ومعكم.
- إدماج مطاحن الزيبان القنطرة في محيطها الاجتماعي لتقريبها أكثر من المستهلك و تأمين الخدمة المؤداة إلى الزبون.

ثانياً: سياسة المؤسسة محل الدراسة

إن القدرات الإنتاجية والوضعية المالية المريحة للمؤسسة التابعة لرياض سطيف، مطاحن الزيبان القنطرة هما عاملان

مشجعان على انتعاش السياسة التجارية ولن تدخر أي جهد في ترجمة هذه السياسة بالأفعال:

- التوضيح في الشفافية للممارسات والخدمات التجارية مع الشركاء (الزبائن، والمحيط...).
- ترقية ثقافة الإصغاء إلى الزبون والتكفل النظامي لكل الشكاوي.
- تكوين وتحسين مجموعة العمال.
- الاتصال في الداخل لتفاعل كل العمال، وفي الخارج لضمان جودة الخدمة والمنتج.
- التحديث وصيانة طاقة الإنتاج.

المبحث الثاني: واقع جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

في هذا المبحث سوف نتطرق إلى واقع ومحددات جودة التدقيق الداخلي بالمؤسسة محل الدراسة، وإلى واقع حوكمة الشركات.

المطلب الأول: واقع جودة التدقيق الداخلي بالمؤسسة محل الدراسة

في هذا المطلب سنتناول واقع جودة التدقيق الداخلي بالمؤسسة محل الدراسة من خلال التطرق إلى منهجية التدقيق الداخلي ومعايير وشروط إعداد التقرير.

أولاً: منهجية عملية التدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة

إن وظيفة التدقيق الداخلي يقوم بها موظف لدى مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة، حيث يقوم المدقق الداخلي بإجراء أنشطة التدقيق الداخلي بتحديد أهم العمليات التي سوف يتم تدقيقها من خلال إعداد مخطط سنوي عام تصادق عليه المديرية العامة للمؤسسة الأم رياض سطيف، ثم بعد ذلك يمر على مجلس الإدارة الخاص بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة ليصادق عليه، وهذا المخطط خاص بجميع عمليات التدقيق الداخلي، والمصالح التي يجب أن تنفذ فيها عمليات التدقيق، حيث يتم تحديد المصلحة التي يدققها، مع أخذ مباشرة معه المعلومات اللازمة لعملية التدقيق، تحت طلبا لرئيس المدير يتم تنفيذ عملية التدقيق كاملة دون أي أخطاء أو وجود إنحرافات في العملية، التي من خلالها يتم إعداد تقرير حول المهمة التي يمكن تلخيص منهجية مهمة التدقيق الداخلي في مؤسسة مطاحن الزيبان في المراحل التالية:

1- تحضير مهمة التدقيق الداخلي (التخطيط): مع بداية السنة تقوم المؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة بتحديد مخطط

العمل الذي يتماشى مع أهدافها، حيث يقوم المدقق الداخلي بتحديد المهام بكل دقة وتوقيت كل مهمة، ليتم بعد ذلك رفع برنامج العمل إلى الرئيس المدير العام للمصادقة عليه، حيث يقوم الرئيس المدير العام على وضع ملاحظات أو اقتراحات التي وضعها المدقق في المخطط السنوي، حيث تأخذ مصلحة التدقيق الداخلي هذه الملاحظات والاقتراحات في النظر إليها التي بدورها تقوم بإجراء التعديلات اللازمة على هذه البرنامج قبل طرحه.

يختلف المخطط السنوي لمهمة التدقيق الداخلي، لكل مصلحة لها الإجراءات الخاصة بها حسب ما يتماشى مع

أهداف المؤسسة، يقسم المخطط السنوي مهمة التدقيق الداخلي حسب الأشهر التالية كما يلي:

- شهر فيفري: تسيير الأرشيف، خدمات والقضايا الاجتماعية، القضايا والشؤون القانونية.
- شهر مارس: مصلحة النظافة والأمن.
- أفريل: مصلحة الإنتاج.

الفصل الثالث: جودة التدقيق الداخلي وأثرها على حوكمة الشركات بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

■ **ماي:** مصلحة التموين وتسيير المخزونات.

■ **جوان:** مصلحة التجارة.

■ **جويلية:** مصلحة الموارد البشرية.

■ **أوت:** تكون عطلة للمدقق الداخلي لا يجري فيها أي عملية تدقيق.

2- **الأمر بالمهمة:** حيث يكون الأمر بالمهمة من مطرف الرئيس المدير العام على انطلاق عملية التدقيق الداخلي

بإرسال رسالة، يعطي فيها الإذن للمدقق يبدأ مهمة التدقيق، وإخبار رؤساء المصالح على انطلاقها من قبل المدقق

الداخلي، بإرساله رسالة لهم يخبرهم فيها على موعد بدأ مهمة التدقيق من أجل تحضير الوثائق اللازمة.

بعد حصول مصلحة التدقيق الداخلي على الأمر بالمهمة، حيث يقوم المدقق بجمع معلومات أولية حول مصلحة

المراد تدقيقها حيث تعتبر كخطة التقرب، يقوم المدقق بوضع جدول القوة والضعف من خلال خطة التقرب، فهو يعرضه

بطريقة مبسطة ولا يوجد فيها أي غموض أو لبس.

3- **العمل الميداني للتدقيق الداخلي:** تعتبر مرحلة تنفيذ عملية التدقيق أطول وأهم مرحلة في التدقيق الداخلي

لأهميتها في كتابة تقرير تدقيق المنتج النهائي للمهمة، ولهذا يجب أن تحظى بالعناية اللازمة، حيث ينتقل إلى المصالح

محل التدقيق مبتدئا بالاجتماع الافتتاحي مع رؤساء المصالح.

تمر عملية العمل الميداني بالخطوات التالية:

■ **الفحص الميداني:** في هذه الخطوة يشرع المدقق في مهمة تدقيق المصالح بالتواصل مع رؤساء المصالح المعنية

بعملية التدقيق، حيث يقوم بشرح المهمة من خلال تدقيق جميع الوثائق والسجلات وطلب المعلومات المطلوبة

من قبل المدقق من مصلحة محل التدقيق التي تساعده في عملية التدقيق وكذلك الملاحظات العينية، والوسائل

التي اعتمدها عليها المدقق هو المحاوره وطرح الأسئلة على رؤساء المصالح.

■ **تدوين الملاحظات:** بعد كل المراحل من عملية العمل الميداني، يتم وضع خلاصة التي تبين الملاحظات التي

توصل إليها المدقق الداخلي، يقوم المدقق بتوثيق كل خلل كما تلخص كل مرحلة من مراحل عمليات العمل

الميداني.

4- **إعداد التقرير:** بعد الانتهاء من الدراسة الميدانية يقوم المدقق الداخلي بكتابة تقرير حول العمل الميداني الذي قام

به، ويكون لكل مصلحة تقرير نهائي خاص بها. (أنظر الملحق رقم 02)

الفصل الثالث: جودة التدقيق الداخلي وأثرها على حوكمة الشركات بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

إن هذه المرحلة في كتابة التقرير النهائي الذي يعتبر جوهر جهد المدقق الداخلي، حيث يقوم المدقق بإرسال التقرير إلى الرئيس المدير العام الذي يقوم بدراسة التقرير ويتخذ القرار والإجراءات المناسبة، إن دور المدقق الداخلي لا ينتهي بمجرد إرسال التقرير النهائي للرئيس المدير العام، وإنما عليه التأكد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة من قبل الرئيس المدير العام، وعليه متابعة عملية تنفيذها وتقييمها، وعليه تقع على عاتق المدقق الداخلي مسؤولية تحديد الطرق المتابعة ومختلف الإجراءات المتعلقة بها، إن مسؤولية المتابعة محددة في مخطط التدقيق الداخلي ويتم التدقيق كل ثلاثي، أما بالنسبة للإدارة فيمكن حصر استجاباتها تجاه التقرير النهائي للتدقيق الداخلي في ثلاث مواقف ممكنة وهي:

- قبول الاقتراحات بشكل كامل وهو موقف يأتي بعد اقتناع رئيس المصلحة الخاضعة للتدقيق، بما ورد في تقرير التدقيق أثناء الاجتماع النهائي.
- قبول الاقتراحات بشكل جزئي، نظرا لعدم اقتناع رئيس المصلحة الخاضعة للتدقيق أو رئيس المدير العام ببعض الاقتراحات، باعتبارها غير ملائمة لظروف المؤسسة.
- رفض الاقتراحات بشكل كامل وهو موقف استثنائي، فلا يمكن القيام بمهمة التدقيق، ثم تكون النتيجة رفض الاقتراحات.
- **الفحص الميداني:** في هذه الخطوة يشرع المدقق في مهمة تدقيق المصالح بالتواصل مع رؤساء المصالح المعنية بعملية التدقيق، حيث يقوم بشرح المهمة من خلال تدقيق جميع الوثائق والسجلات وطلب المعلومات المطلوبة من قبل المدقق من مصلحة محل التدقيق التي تساعده في عملية التدقيق وكذلك الملاحظات العينية، والوسائل التي اعتمدها عليها المدقق هو المحاورة وطرح الأسئلة على رؤساء المصالح.
- **تدوين الملاحظات:** بعد كل المراحل من عملية العمل الميداني، يتم وضع خلاصة التي تبين الملاحظات التي توصل إليها المدقق الداخلي، يقوم المدقق بتوثيق كل خلل، كما تلخص كل مرحلة من مراحل عمليات العمل الميداني.

الفصل الثالث: جودة التدقيق الداخلي وأثرها على حوكمة الشركات بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

المطلب الثاني: محددات جودة التدقيق الداخلي بالمؤسسة محل الدراسة

يمكن حصر محددات جودة التدقيق الداخلي والقائم به بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة، في تبيان جودة تنفيذ التدقيق الداخلي.

- يمتلك المدقق الداخلي شهادة في تخصص مجال المحاسبة والمالية وخبرة لمدة 3 سنوات.
- يتلقى المدقق الداخلي تدريب وتعليم مستمر من أجل تنمية المعارف والمهارات.
- يلتزم المدقق الداخلي ببذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه بإجراءات الفحص اللازمة.
- يؤدي المدقق الداخلي مهمة التدقيق بنزاهة وتجرد من أي تحيز وتعارض في المصالح.
- وجود اتصال مباشر بين المدقق الداخلي ومجلس الإدارة، والمديرية العامة بالمؤسسة الأم رياض سطيف.
- استقلالية المدقق الداخلي في أداءه لمهمة التدقيق، وتحديد نطاق تدخله والمصالح المراد تدقيقها.
- لا توجد أي ضغوط على المدقق الداخلي أثناء ممارسته المهمة.
- تتم الموافقة على المخطط السنوي العام لمهمة التدقيق من قبل المديرية العامة للمؤسسة الأم رياض سطيف ومن ثم مجلس الإدارة.
- يقوم المدقق الداخلي في نهاية كل عملية تدقيق بإعداد تقرير عن نتائج مهمة التدقيق لكل مصلحة.
- يشرف المدقق الداخلي على المهمة من أجل التأكد من تحقيق الأهداف وضمان موضوعيتها.
- هناك اهتمام وجدية بتوصيات واقتراحات المدقق الداخلي من قبل رؤساء المصالح ومجلس الإدارة.
- يتم تقييم أداء التدقيق الداخلي بالمؤسسة ومدى فعاليته وكفاءته من قبل المدقق الداخلي بالمؤسسة الأم، وكذا من طرف المدقق الخارجي المتعاقد مع المجمع.
- لا يتعرض المدقق الداخلي لأي تأثيرات عند تنفيذ المهمة.

المطلب الثالث: واقع حوكمة الشركات بالمؤسسة محل الدراسة

يمكن وصف واقع حوكمة الشركات بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة، من خلال توضيح مبادئ وآليات حوكمة الشركات بالمؤسسة محل الدراسة، فيما يلي سيتم استعراض مبادئ وآليات حوكمة الشركات بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة:

1- مجلس الإدارة: يعتبر مجلس الإدارة من الأركان الرئيسية في حوكمة الشركات، والتي يمكن اعتباره من أهم العوامل التي تؤثر على حوكمة مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة، يتكون من مدراء ومسؤولين من خارج المؤسسة، إذ يبلغ عدد أعضاء مجلس الإدارة ب ثلاثة أعضاء على الأقل، وأثنى عشر على الأكثر، ويتم تعيينهم أو فصلهم عن وظائفهم من طرف المؤسسة الأم، لمجلس الإدارة برنامج عمل مخطط حول إعداد الاجتماعات الدورية، حيث حددت كل ثلاثي، يتم تكريس وقت كاف لممارسة مسؤوليات مجلس الإدارة، فهو مسؤول عن إدارة وتسيير المؤسسة، وشؤون الموظفين وتعيين الرئيس التنفيذي وكبار الموظفين، كما يقوم مجلس الإدارة بالإشراف على عملية الإفصاح ووسائل الاتصال ويتأكد من سلامة التقارير والنظم المحاسبية والمالية للمؤسسة، ومن بين المهام الرئيسية التي يقوم بها مجلس الإدارة نذكر منها ما يلي:

- يقوم مجلس الإدارة بوضع وتعزيز الخطوط العريضة للمسؤولية والمساءلة.
- يضمن مجلس الإدارة الإشراف الملائم للإدارة العليا بوضع وتنفيذ الأهداف الإستراتيجية بالشكل الذي يوافق سياسته.
- يفصح مجلس الإدارة بقوائمه المالية في الوقت المناسب والدقيق.
- الاهتمام بتنفيذ القوانين ويضمن حسن إدارة المؤسسة وتنظيمها مما يقلل المخاطر.
- يتم إخضاع مجلس الإدارة للمساءلة باعتبار المسؤول الرئيسي عن الإشراف عن أداء المؤسسة.
- تخضع الإدارة للمسائلة أمام مجلس الإدارة.
- ضمان الشفافية في عملية ترشيح وانتخاب مجلس الإدارة.
- يقوم مجلس الإدارة بتحديد وتوزيع المسؤوليات والمهام بما يخدم أهداف المؤسسة.
- يتأكد مجلس الإدارة من سلامة التقارير والقوائم المالية، والنظم المحاسبية للمؤسسة.

الفصل الثالث: جودة التدقيق الداخلي وأثرها على حوكمة الشركات بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

■ الإطلاع على جميع أعمال المصالح للمؤسسة.

2- التدقيق الداخلي: تعد وظيفة التدقيق وظيفة مستقلة، وتعتبر من بين أهم الوظائف الرئيسية في مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة، تقوم بمراقبة العمليات على مستوى مصالح المؤسسة، وهدف المراقبة في هذا المجال هو تقدير وتقييم مختلف المراقبات الأخرى أي مساعدة أعضاء المؤسسة في أداء مسؤولياتهم، وفي هذا الهدف التدقيق الداخلي يقدم التحليلات، التقييمات، التوصيات، الآراء والمعلومات التي تخص الوظائف التي تمت فيها عملية التدقيق، من جهة أخرى المراقبة الداخلية هي مجموعة التدابير الموجودة داخل التنظيم والمناهج وهدفها هو تأمين حماية الممتلكات وصحة العمليات، تطبيق القوانين، جودة ونوعية المعلومة ونجاح عمل المؤسسة، يشرف المدقق الداخلي بشكل مباشر على دائرة التدقيق الداخلي لضمان تنفيذ سياسات وتوجيهات مجلس الإدارة فيما يخص بيئة الرقابة الداخلية، ويتم تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي من جهتين، الجهة الأولى المدقق الداخلي الموظف بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة والذي له مكتب عمل بالمؤسسة ويخضع لسلطة الرئيس المدير العام من حيث إعطاء الأمر في بدأ مهمة التدقيق الداخلي أما الجهة الأخرى من قبل المدقق الداخلي للمجمع رياض سطيف أي المؤسسة الأم، والذي هو موظف بها له مكتب عمل على مستوى المجمع، ويعمل وفقا لتوجيهات وسلطة الرئيس المدير العام للمجمع، وذلك لأن مؤسسة مطاحن الزيبان تابعة للمؤسسة لإلام رياض سطيف، ولا تخضع للتسيير المباشر بل لها حرية التسيير، كما أن المدقق الداخلي في المؤسسة يعمل وفقا منهاج عمل محدد ومبرمج، وله كافة الحرية في القيام بمهامه بمجرد حصوله على وثيقة التوجيه من طرف الرئيس المدير العام، والتي تسمح له بإحضار المصلحة المشار إليها في وثيقة التوجيه إلى عملية التدقيق.

كما تخضع جميع المصالح في المؤسسة للتدقيق الداخلي من طرف المدقق في حدود القانون، وفي حدود ما تنص عليه وثيقة التوجيه.

ومن بين أهم وظائف المدقق الداخلي بالمؤسسة ما يلي:

- مراجعة مدى التزام المصالح بالعمل وفقا للمنهاج المحدد.
- إعداد تقرير تقييمي حول عمل المصالح للرئيس المدير العام للمؤسسة.
- متابعة مدى تنفيذ التوصيات بالمصالح.

وفيما يلي نعرض مراحل مهمة التدقيق الداخلي التي يتم تنفيذها من قبل المدقق الداخلي بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة:

الفصل الثالث: جودة التدقيق الداخلي وأثرها على حوكمة الشركات بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

- **مرحلة التخطيط:** بعدما تتم المصادفة على المخطط السنوي تبدأ مهمة المدقق بالاعتماد على الرسالة الموجهة من طرف المديرية العامة للانطلاق في تجسيد مهامه على المصلحة التي سيتم احتسابها، بالتوازي تتلقى المصلحة المستقبلية رسالة من المديرية العامة تعلمها باليوم الذي ستبدأ فيه العملية.
 - **مرحلة الدراسة والتحضير:** يقوم المدقق بجمع الوثائق، المراجع والمناهج وهذا لتكوين مصادر رسمية للاعتماد عليها لتحضير القيام بمهمة.
 - **مرحلة تحضير الوسائل المادية وتحديد تاريخ إجراء المهمة مع المصلحة المعنية.**
 - **مرحلة التنفيذ:** يعتمد المدقق في هذه المرحلة على الخبرة المكتسبة وتقنيات الاتصال مع الأفراد من اجل الإجابة على الإشكاليات المطروحة والمحددة عنده مسبقا، فمثلا عند الاتصال مع الأفراد يركز على الاستماع أكثر من توجيهه للحوار ويعتمد كذلك في الحوار كأن يطرح أسئلة عامة ويترك الأفراد يجيبون بحرية، وهكذا حتى يحصل على الإجابات الحقيقية للأسئلة المحددة، كما يمكن للمحتسب الاستعانة بالمختصين للاستشارة.
 - **إعداد تقرير التدقيق:** يجب إن يحتوى تقرير المدقق على العناصر التالية:
 - ❖ اسم المدقق.
 - ❖ رقم الرسالة.
 - ❖ تاريخ المهمة.
 - ❖ المصلحة المعنية بالتدقيق.
 - ❖ فترة التدقيق.
 - ❖ التوصيات.
 - ❖ الأهداف.
 - ❖ قائمة المرسل إليهم التقرير.
 - ❖ إسم رئيس المصلحة.
- بالإضافة إلى:
- ❖ مقدمة.
 - ❖ أهداف المهمة.
 - ❖ تطورات مهمة التوصيات.
- **مرحلة المتابعة:** أي متابعة هل تم تطبيق التوصيات.

3- التدقيق الخارجي: يعد التدقيق الخارجي أحد الوسائل الرقابية التي تستخدمها السلطات العليا للمؤسسة، من أجل

التأكد من سير عمل المصالح وفقا للمناهج العمل المحددة، إذ يتم التدقيق الخارجي بطلب من الجمعية العامة، أو

الفصل الثالث: جودة التدقيق الداخلي وأثرها على حوكمة الشركات بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

المديرية العامة لرياض سطيف أو مجلس الإدارة، وتقوم بمهمة التدقيق الخارجي مكاتب التدقيق الخارجية متعاقدة مع المؤسسة الأم، كما أن هناك تنظيم محدد لمهمة التدقيق الخارجي معمول به، وذلك من خلال قيام الجهة المخول لها بطلب إجراء التدقيق الخارجي، توضيح النقاط الأساسية لعملية التدقيق والهدف منها، وينتج عن التدقيق الخارجي تقرير يسمى بتقرير عملية التدقيق الخارجي على المصلحة محل التدقيق، كما تخضع أيضا جميع حسابات المؤسسة للتدقيق من طرف محافظ الحسابات، خلال فترات زمنية مختلفة.

4- الإفصاح والشفافية: تقوم المؤسسة بالإفصاح عن المعلومات المهمة بطريقة عادلة ونزاهة وصادقة، وفي الوقت المناسب ودون تأخير، فيما يتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، كما يتم الإفصاح والشفافية في إتباع الإجراءات والطرائق المحاسبية.

5- المساءلة: يتم تقييم وتقدير أعمال الإدارة التنفيذية بالمؤسسة كل شهر، والخروج بالمردودية لأعمالهم كل ثلاثة أشهر وتقييم مدى النجاح في تنفيذ التقارير الدورية.

6- المسؤولية: يوجد تأكيد على الرسالة الأخلاقية للمؤسسة في المجتمع، كما تلتزم بالواجبات تجاه حماية البيئة حيث تدفع ضرائب نتيجة ما تخلفه الآلات الإنتاجية بالمؤسسة، كما تلتزم بالواجبات تجاه العاملين وتحسين الخدمات المقدمة لهم.

7- الاستقلالية: يتمتع العاملون بالمؤسسة باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بالأعمال المنوط لهم، كما يتجنب العاملون العلاقات التي قد تفقدتهم الموضوعية وتعرضهم لهيمنة أطراف أخرى، وكذلك بالنسبة للمدقق الداخلي حيث لا يتعرض لأي تأثيرات عند القيام بتنفيذ مهمة التدقيق، ويؤديها بنزاهة وتجرد من أي تحيز وتعارض في المصالح.

8- التشريع والقوانين: على العموم مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة تلتزم بالقوانين التي يفرضها المشرع الجزائري على المؤسسات الاقتصادية.

9- المنافسة: إن قدرة مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة على دخول سوق المنافسة بالرغم من وجود منافسين حاليين ومحتملين في نفس القطاع تؤكد على تنافسيتها، فهي تعمل على تلبية رغبات المستهلكين المختلفة، وذلك بتوفير سلع الحبوب ومشتقاتها مميزة من حيث الجودة، وتقديمها بخدمات ذات نوعية جيدة وسعر معقول ومناسب وفي الوقت المناسب، وبشكل أكثر كفاءة.

10- دور أصحاب المصالح: تعترف مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة بحقوق أصحاب المصلحة، وتتأكد من احترام حقوقهم التي ينشئها القانون، وتهتم كذلك بإشباع رغبات أصحاب المصالح (الزبائن، العاملين، الموردين... إلخ) واحتياجاتهم ونيل رضاهم، وفي حالة استهلاك حقوقهم يحصلون على تعويضات.

المبحث الثالث: مساهمة في تفعيل دور جودة التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات في مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

في هذا المبحث سوف نتناول مساهمة في تحسين جودة التدقيق الداخلي لدعم حوكمة الشركات بالمؤسسة محل الدراسة، ودور لجنة التدقيق على تطبيق حوكمة الشركات، ودور جودة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر لتفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسة محل الدراسة.

المطلب الأول: مساهمة في تحسين جودة التدقيق الداخلي لدعم حوكمة الشركات في مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

في هذا العنصر سنحاول اقتراح بعض الأفكار لتطوير وتحسين جودة التدقيق الداخلي، بالنظر إليها من منظور شامل لتحديد المهام الخاصة بمهنة التدقيق الداخلي، والتي تبدأ بالتخطيط للمهمة، وتنتهي بالمتابعة ومناقشة التقارير مع لجنة التدقيق التابعة لمجلس الإدارة.

أولاً: التخطيط لمهمة التدقيق الداخلي

تركز خطة التدقيق الداخلي تقليدياً على مجال واحد من المخاطر وهي المخاطر المالية والمحاسبية، لذا يتم تصميم الاختبارات للبحث عن هذه الأخطاء، مما يؤثر سلباً على الأنشطة التي تخضع أعمالها للتدقيق لكونها مجرد تحري عن الأخطاء، ومن ثم ينظر للتدقيق الداخلي على أنه نشاط يثير القلق ويعطل الأداء ويؤثر على عمل مختلف الأنشطة الأخرى، حيث يتطلب تحليل وظيفة التخطيط لعملية التدقيق الداخلي النظر إليها من ثلاث زوايا مترابطة هي:

- نطاق التخطيط لعملية التدقيق الداخلي: يجب أن تتأسس خطة التدقيق الداخلي على تقييم كافة مخاطر النشاط، فالسعي للتغلب على هذه المخاطر يولد قيمة أعلى للمساهمين وأصحاب المصالح، بحيث يجب تصميم الخطة بناءً على تأثير هذه المخاطر على عملية تطبيق قواعد حوكمة الشركات.
- إجراءات وضع الخطة بما يضمن فاعليتها من خلال تجاوب المستويات الإدارية والتنفيذية مع الجهود المبذولة لتنفيذها:

الفصل الثالث: جودة التدقيق الداخلي وأثرها على حوكمة الشركات بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

يجب تقييم المخاطر من خلال استطلاع آراء المستويات الإدارية المختلفة، كما يجب تدقيق إستراتيجيات المؤسسة والخطط التفصيلية، بعد ذلك يتم حصر المخاطر وتصنيفها تبعاً لأهميتها، وتصميم إجراءات التدقيق المناسبة لكل نوع من المخاطر.

■ **تطوير خطة التدقيق الداخلي:** يجب على فريق التدقيق الداخلي أن يسعى دائماً لتطوير خطة التدقيق، فمثلاً إذا لاحظ الفريق زيادة في معدل الدوران الوظيفي بسبب الاستقالة، يجب أن يبحث عن حل للمخاطر المترتبة عن ذلك، نظراً لما يمكن أن تتحمله المؤسسة من تكاليف لتعيين وتدريب موظفين جدد، زيادة على ذلك فقدانها لخبرات ملمة بطبيعة نشاط المؤسسة، واحتمال انتقالها لمؤسسات منافسة، مما قد يؤثر على الميزة التنافسية التي تحققها المؤسسة، يتمثل دور التدقيق الداخلي هنا في العمل مع خبراء الموارد البشرية في المؤسسة، لوضع الحلول الكفيلة بتخفيض معدل الدوران من خلال تدقيق أسس تقييم الأداء ونظام الحوافز المطبقة في المؤسسة ومدى تأثيرهما على هذا المعدل.

ثانياً: متطلبات تنفيذ خطة التدقيق الداخلي

يتم تنفيذ خطة التدقيق الداخلي وفقاً لأربعة متطلبات هي:

- **الاعتماد على متخصصين:** التدقيق الداخلي ليس خبيراً بكل جوانب أنشطة المؤسسة، وعدم اعتماده على خبير متخصص عند تدقيقه مجالاً ما خارج نطاق خبرته، يتطلب ضرورة سعيه لمعرفة طبيعة المجال والظروف المحيطة به معتمداً على القائمين بالتنفيذ، فحل هذه المشكلة يتطلب ضرورة الاعتماد على متخصصين في المجال المراد تدقيقه، ففي المثال السابق الخاص بتدقيق مسببات زيادة معدل الدوران الوظيفي، فإن ضم خبير في الموارد البشرية لفريق التدقيق يساهم في التأكد من أن عملية التدقيق الداخلي تم تخطيطها وتنفيذها بطريقة جيدة، وأن النتائج المتحصّل عنها وثيقة الصلة بالموضوع.
- **إتباع مدخل العملية:** على فريق التدقيق الداخلي إتباع مدخل العملية عند أداء عملها، من خلال تقييم مجموعة الأنشطة المكونة للعملية المراد تدقيقها، للتعرف على نقاط القوة التي يجب تنميتها ونقاط الضعف التي يجب التخلص منها في كل نشاط، بما يؤدي في النهاية إلى تحقيق المراد من تنفيذ العملية ككل، حيث يساعد هذا المدخل على تخفيض الوقت اللازم لإنجاز عملية التدقيق وتدعيم وتطوير تقرير التدقيق الداخلي وجعله أكثر قبولاً.

الفصل الثالث: جودة التدقيق الداخلي وأثرها على حوكمة الشركات بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

- إجراء تقييم ذاتي لمخاطر الرقابة الداخلية: يجب على فريق التدقيق الداخلي أن يسعى لإجراء تقييم ذاتي لمخاطر الرقابة الداخلية، من خلال ورش عمل يشترك فيها أعضاء فريق التدقيق الداخلي مع المتخصصين في المجال الخاضع للرقابة، يكون هدفها تحديد مخاطر الرقابة الرئيسية فيه، وإيجاد حلول رقابية تقلل من تلك المخاطر.
- استخدام التقنيات الحديثة في التدقيق: من المعلوم أن استخدام التقنيات الحديثة لا يؤدي إلى دقة وسرعة الإنجاز فحسب، بل يساعد على رفع مستوى جودته، والتدقيق الداخلي كأى وظيفة يمكن تطويرها بالاعتماد على الأساليب التقنية الحديثة من خلال السعي للوصول لمعلومات عن أفضل التطبيقات ووضعها كهدف يجب تحقيقه، خاصة مع اتساع نطاق تبادل المعلومات عن أفضل التطبيقات في مختلف المجالات، وإتمام عمليات التدقيق الداخلي التي تتم بواسطة كافة أعضاء الفريق مما يؤدي لتحسين كفاءتها وجودتها.

ثالثا: الاتصال ورفع التقارير إلى مجلس إدارة المؤسسة

تؤثر تقارير التدقيق الداخلي على العلاقة بين إدارات المؤسسة وفريق التدقيق الداخلي، فقد تؤدي إلى توتر هذه العلاقة نظرا لتركيزها على الأخطاء والجوانب السلبية للأداء، وهو ما يزيد من احتمال عدم تنفيذ هذه الإدارات لما يرد في تقارير التدقيق الداخلي من توصيات، وللتغلب على هذه المشكلة يجب:

- أن تتضمن التقارير تعليقا على الجوانب الإيجابية في العملية التي تم تدقيقها، من خلال ذكر الجهود المبذولة من طرف إدارات المؤسسة في السهر على تطبيق قواعد الحوكمة، ومن ثم تكون أكثر قبولا وتحفيزا لتنفيذ ما ورد بها من توصيات.
- يجب أن تكون التقارير معبرة باختصار ودقة عما يريد فريق التدقيق الداخلي توصيله للجهة التي تستلم التقرير.

رابعا: المتابعة ومناقشة التقارير مع لجنة التدقيق

لضمان استمرارية نجاح وظيفة التدقيق الداخلي كآلية لتفعيل حوكمة الشركات، يجب أن تكون هناك مناقشة بين إدارة التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة عن طريق لجنة التدقيق، لتقييم أداء فريق إدارة التدقيق الداخلي من خلال مطالبتها بالإجابة عن مجموعة من الأسئلة منها على سبيل المثال:

- هل حققت إدارة التدقيق الداخلي أهدافها من منظور مجلس الإدارة الممثل لحقوق المساهمين؟
- هل ساعدت إدارة التدقيق الداخلي على التحكم في المخاطر التي تعرضت لها المؤسسة؟
- هل كانت التوصيات التي قدمتها إدارة التدقيق الداخلي حول وضعية المؤسسة ملائمة؟

الفصل الثالث: جودة التدقيق الداخلي وأثرها على حوكمة الشركات بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

■ هل تتسم نتائج التدقيق الداخلي وتقريرها المالية بالدقة؟

ومن خلال دراستنا لمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة لحظنا أوجه القصور في جودة التدقيق الداخلي بالمؤسسة، حيث رغم وجود هيئة مستقلة للتدقيق الداخلي إلا أنها تفتقد إلى بعض الخصائص والتي من شأنها أن تؤثر على جودة التدقيق الداخلي وفي آن واحد على حوكمة الشركات باعتبارها أحد أهم آلياتها في المؤسسة ويمكن إيجاز هذه النقائص فيما يلي:

- تتكون هيئة التدقيق الداخلي من مدقق داخلي واحد، أي لا وجود لفريق التدقيق.
- عدم توفير الموارد الكافية سواء بشرية كمساعدين للمدقق الداخلي، أو مادية مثل المكافآت التحفيزية للمدقق الداخلي، حيث أن الموارد الكافية بشرية كانت أو مكافآت سواء متغيرة أو ثابتة تؤثر أيضا على مستوى القدرة المهنية للمدقق الداخلي.
- عدم وجود إدارة مهمتها إدارة وضبط الجودة داخل قسم التدقيق الداخلي، عن طريق إنشاء ومتابعة برنامج ضبط الجودة من أجل تقويم أداء التدقيق الداخلي في مختلف الأنشطة.
- عدم قيام التدقيق الداخلي بدور فعال في إدارة المخاطر من خلال تحديد وتقويم المجالات الهامة التي تكون عرضة للمخاطر داخل المؤسسة.
- غياب لجنة التدقيق التي تضمن قوة إجراءات الرقابة الداخلية والإشراف على أنشطة التدقيق الخارجي، فهي تعتمد على وظيفة التدقيق الداخلي كأحد الدعائم الأساسية التي تساعد في تحقيق أفضل لحوكمة الشركات.

المطلب الثاني: دور لجنة التدقيق على تطبيق حوكمة الشركات داخل المؤسسة محل الدراسة

إن لجنة التدقيق لها مسؤوليات إشرافية على قيام الإدارة بإعداد التقارير المالية، وتختص أيضا بتقييم وضمان قوة نظام وأساليب الرقابة الداخلية ووضع تقارير التدقيق الداخلي ومتابعة وضع الإجراءات التصحيحية، كما تقوم لجنة التدقيق بدراسة تقرير المدقق الخارجي حول القوائم المالية ومناقشة ما ورد فيه من ملاحظات، كما تشارك لجنة التدقيق في تعيين المدققين الداخليين وضمان أن نشاطهم يكون وفق المعايير المهنية المتعارف عليها، كما تعمل على مناقشة مدى كفاية الرقابة الداخلية مع المدقق الداخلي، وتقوم لجنة التدقيق بالبحث عن أفضل الطرق التي تمكنها من أداء مسؤولياتها المتعلقة بالإشراف داخل المؤسسة، وأيضاً لضمان وجود اتصالات جيدة بين المدققين الداخليين، والمدققين الخارجيين ومجلس الإدارة والإدارة، مما يرفع من مستوى تحقيق أهداف وظيفة التدقيق الداخلي، باعتبارها أحد المصادر الرئيسية لمساعدتها في تحقيق مسؤولياتها المتعلقة بالتأكد من حوكمة الشركات، وهذا بالاعتماد المتزايد على من جانب لجنة التدقيق على وظيفة التدقيق الداخلي كأحد الدعائم الأساسية التي تساعد على تحقيق مهامها، كل هذا يساهم بدرجة كبيرة في تحقيق أداء جيد وتسيير فعال وإدارة رشيدة وحماية لمصالح المؤسسة ومن لهم علاقة بها، وبالتالي تحقيق حوكمة أفضل داخل المؤسسة لكن عدم وجود لجنة تدقيق بالمؤسسة دليل على عدم إدراك مجلس الإدارة بأهمية هذه اللجنة وبدورها الإيجابي داخل المؤسسة في رفع مستوى الرقابة وتحقيق الإفصاح، والمصادقية والشفافية في المعلومات المالية الصادرة عن المؤسسة، وذلك بالتعاون مع وظيفة التدقيق الداخلي، ويمكن القول بأن غياب أحد أهم الآليات الداخلية لتطبيق حوكمة الشركات، دليل على ضعف أهم الركائز التي يعتمد عليها التطبيق السليم للحوكمة داخل مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة، كما يقلل بشكل كبير من قوة وظيفة التدقيق الداخلي كآلية لدعم حوكمة الشركات.

المطلب الثالث: دور جودة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر لتفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسة محل الدراسة

ينبغي على المدقق الداخلي القيام بوضع خطط للتدقيق تعتمد على درجة المخاطر المتوقعة في تحديد أولويات أنشطة التدقيق الداخلي، حيث تعتبر إدارة المخاطر من أهم الوظائف وذلك لإدراكها لعدد من المخاطر قبل وبعد نشؤها من خلال التنبؤ بوقوعها، وفي حال وقوعها كيفية التعامل معها، حيث يجب على المدقق الداخلي أن يطور فهمه الخاص بخصوص المخاطر التي قد تمنع المؤسسة من تحقيق أهدافها، والتعريف الحديث للتدقيق الداخلي يشير بوضوح إلى دور المدقق الداخلي بإدارة المخاطر، من خلال دراستنا لمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة، تبين لنا أن المؤسسة لا تمتلك نظام خاص بإدارة المخاطر يحاول العمل على تحديد مواقع الخطر في المؤسسة ككل، من أجل المتابعة المستمرة لكافة التغيرات

الفصل الثالث: جودة التدقيق الداخلي وأثرها على حوكمة الشركات بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

التي تطرأ على محيط المؤسسة ومحاولة الإلمام بكافة المستويات وتحديد المصالح التي تتعرض للمخاطر، وأن المدقق الداخلي لا يملك خبرة واسعة في مجال إدارة المخاطر بالشكل الذي يمكنه من دعم الحوكمة داخل المؤسسة، وهذا ما يدل على أن وظيفة التدقيق الداخلي بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة لعدم قيامها بإدارة المخاطر فهي لا تساهم بشكل كافي في دعم حوكمة الشركات.

خلاصة الفصل:

استهدفت الدراسة الميدانية بشكل أساسي دراسة أثر جودة التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة، إذ تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي أداة رقابية تحمي أموال المؤسسات، وتحمي الخطط الإدارية من الانحراف، كذلك يمكن أن تقدم خدمات بناءة لأنها تضمن دقة البيانات المستعملة من قبل الإدارة في توجيه سياسات المنشأة وتدخل التحسينات والتعديلات اللازمة على الإجراءات الإدارية والرقابية وذلك من أجل رفع كفاءة العمل في المؤسسات، وتعد من الآليات المهمة لحوكمة الشركات، ورغم تطور جودة التدقيق الداخلي وظهور سمات تقويم وتحسين عمليات حوكمة الشركات كأحد أهدافه، إلا أن جودة التدقيق الداخلي بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة تفتقد جزءاً متمم وضروري في هيكل حوكمة الشركات ألا وهو لجنة التدقيق، التي من شأنها تقييم فاعلية التدقيق الداخلي كجزء من نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، وتوفير التعاون المتبادل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي مما يزيد من فرص اكتشاف الأخطاء وحالات الغش، ويعد تشكيل لجنة التدقيق أحد مبادئ حوكمة الشركات الأساسية، والتي تؤدي إلى الحد من التقارير المالية الاحتيالية، وبالإشراف على إدارة المخاطر، التي رغم التأكيد الموضوعي في جودة التدقيق الداخلي بشأن إدارة المخاطر الذي يوضح مدى تأثير التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات، إلا أن لاحظنا في دراستنا للمؤسسة غياب لإدارة المخاطر كأحد أهم متطلبات حوكمة الشركات، حيث تعتبر إدارة المخاطر من أهم الوظائف التي يجب على المدقق الداخلي أن يؤديها، وذلك لإدراكه المخاطر وكيفية تفاديها لرسم رؤية مستقبلية للمؤسسة.

خاتمة

خاتمة

لقد أبرزت الفضائح المالية ضعف الأنظمة الرقابية ومع زيادة حالات الإفلاس المؤسسات دون وجود مؤشرات أولية تبين إمكانية إفلاس تلك المؤسسات، مما أدى إلى الاهتمام بجودة التدقيق الداخلي وتفعيل وتحسين حوكمة الشركات، ومن ثم فإن تحسين جودة التدقيق الداخلي تؤثر على حوكمة الشركات.

في إطار سعينا من خلال دراستنا هذه أثر جودة التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات، والتركيز على التدقيق الداخلي كونه آلية من آليات حوكمة الشركات، حاولنا توضيح كيف تؤثر جودة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، والتي بإمكانها إحداث مساهمة فعالة في دعم حوكمة الشركات، وذلك من خلال تفعيل دور لجان التدقيق كأحد أهم آليات الحوكمة، حيث بدورها تقوم بالإشراف على إدارة التدقيق الداخلي للتأكد من استقلال المدقق الداخلي ودراسة عمل وجودة التدقيق الداخلي والتأكد من فعاليته في إنجاز المهمة الموكلة إليه، والاجتماع معه ودراسة ومناقشة تقارير التدقيق الداخلي ومتابعة معالجة الملاحظات التي قد ترد بالتقرير، ويأتي دورها الرئيسي في التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفعالية، وتقديم توصيات لمجلس الإدارة من شأنها تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسة وكذلك من خلال إدارة المخاطر باعتباره أهم ركائز حوكمة الشركات، حيث يلعب دورا هاما في إدارة المخاطر من خلال التأكد من جودة التدقيق الداخلي، في السعي إلى توفير الوسائل والتقنيات اللازمة لتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد واكتشاف المخاطر وتحليلها.

وبعد معالجتنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاث، توصلنا إلى أهم نتائج الدراسة ونتائج اختبار الفرضيات كما يلي:

نتائج الدراسة: تتلخص أهم نتائج الدراسة في:

- إن عملية التدقيق تعني فحص وجمع وتقييم أدلة الإثبات وتكوين رأي في حول صحتها ومصداقيتها من أجل إعداد تقرير وتبليغ الأطراف المعنية نظرا لأهمية التدقيق بأنواعه المختلفة في تحديد جودة المعلومات المعدة من طرف المؤسسة.
- تطور مفهوم التدقيق الداخلي من التأكد من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء إلى أداة تستخدم في فحص وتقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية، وتعددت أنواعه.

خاتمة

- يهدف التدقيق الداخلي إلى التأكد من صحة البيانات المالية ودراسة الضبط الداخلي وتقييم إدارة المخاطر ومن ثم تعمل هذه الوظيفة على تقديم اقتراحات تحسينية اللازمة داخل المؤسسة.
- تتميز مهنة التدقيق الداخلي بمجموعة من المبادئ الأخلاقية وقواعد السلوك التي يجب أن يتحلى بها المدقق الداخلي عند ممارسته المهنة.
- أصدر معايير التدقيق الداخلي من أجل أن تحكم عملية التدقيق الداخلي وتوحيد ممارسة هذه الوظيفة.
- تتم عملية التدقيق الداخلي من خلال منهجية يتبعها المدقق الداخلي في أداءه للمهمة، بدأ من المرحلة الأولى وهي التحضير للمهمة ثم المرحلة الثانية وهي البدء في تنفيذ المهمة، وفي المرحلة الأخيرة إعداد التقرير للمهمة والمتابعة لمدى تنفيذ التوصيات.
- جودة التدقيق تعني قيام عملية التدقيق بكفاءة وفعالية عالية وفقا للمعايير والأحكام المهنية من أجل تلبية رغبات مستخدمي القوائم المالية، وتتأثر جودة التدقيق بعدة عوامل منها ما هو مرتبط بمكتب التدقيق وبعملية التدقيق نفسها، و ومنها ما هو مرتبط بعوامل خارجية.
- نعني بجودة التدقيق الداخلي هو الالتزام بمعايير التدقيق، وقواعد السلوك المهني أثناء القيام بمهمة التدقيق وقدرته على اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلي وتحديد جودة التدقيق الداخلي بموضوعية واستقلال المدققين الداخليين، والعناية المهنية من خلال كفاءة العمل المنجز.
- يعتبر كل من التأهيل العلمي، والخبرة العملية، وإلمام مدقق الداخلي بمعايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها من المؤثرات الهامة في جودة أداء عملية التدقيق الداخلي.
- يمكن رقابة وتقييم جودة أداء التدقيق الداخلي من خلال ضمان الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي والسياسات المرسومة لقسم التدقيق الداخلي وتقييم جودة التدقيق الداخلي من طرف المدقق الخارجي يعتمد على مدى رضائه من أداء عملية التدقيق الداخل.
- يرتبط تطبيق حوكمة الشركات على مجموعة من الخصائص والركائز حتى يتحقق الغرض من تطبيق حوكمة الشركات بالمؤسسة.
- تهدف حوكمة الشركات في تحسين القدرة التنافسية للمؤسسة وفرض رقابة وتقييم الإدارة العليا وتعزيز المساءلة من أجل حماية أصحاب المصالح مع المؤسسة، وتكمن أهميتها في محاربة الانحرافات والفساد الداخلي وضمان النزاهة داخل المؤسسة.

خاتمة

- تتكون حوكمة الشركات من أربعة أطراف أساسية، من مساهمين ومجلس الإدارة، الإدارة وأصحاب المصالح تؤثر في التطبيق الجيد لحوكمة الشركات.
- يتوقف مفهوم حوكمة الشركات على مجموعة من المحددات، محددات داخلية وأخرى خارجية تضمن التطبيق السليم لها.
- أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مجموعة من المبادئ والقواعد بمثابة مرجع في إعداد أساليب حوكمة الشركات.
- لضمان صحة تطبيق سليم لحوكمة الشركات هناك آليات تعتبر داعمة لسلامة هذا التطبيق منها لجنة التدقيق التي تقوم بتوفير الاستقلالية الكاملة لكل من المدقق الداخلي و المدقق الخارجي.
- يرتبط نشاط التدقيق الداخلي بإضافة قيمة للمؤسسة من خلال الوظائف التي أصبح يضطلع بأدائها في إطار حوكمة الشركات، وتعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات وحماية حقوقهم التي تشمل توفير المعلومات للإدارة بكل مستوياتها، وتقوم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والتزام المؤسسة بمبادئ الحوكمة.
- لا يوجد لدى المدقق الداخلي بمؤسسة مطاحن الزيان القنطرة الدراسة إطلاع على المفاهيم الحديثة ومنها مفهوم حوكمة الشركات.
- غياب لجنة التدقيق بمؤسسة مطاحن الزيان القنطرة يؤثر على تفعيل آليات حوكمة الشركات، حيث أن لجان التدقيق تشرف على إدارة التدقيق الداخلي للتأكد من تحقق استقلال المدقق الداخلي.
- لا يساهم التدقيق الداخلي بمؤسسة مطاحن الزيان القنطرة في عملية إدارة المخاطر.
- زيادة مستوى الخبرة المهنية، وزيادة المستوى التدريب والتأهيل يؤدي إلى زيادة جودة التدقيق الداخلي مما يساهم في تفعيل حوكمة الشركات.
- دعم الإدارة العليا لوظيفة التدقيق الداخلي بالموارد اللازمة يؤدي إلى تحسين جودة التدقيق الداخلي وبالتالي تفاعلها مع مبادئ حوكمة الشركات.

نتائج اختبار الفرضيات: بناء على النتائج السابقة تم التوصل إلى التحقق من اختبار صحة الفرضيات التي تمت صياغتها في بداية البحث.

خاتمة

الفرضية الأولى: إن جودة التدقيق الداخلي تساعد في دعم حوكمة الشركات، حيث أكدت مبادئ وقواعد حوكمة الشركات على تطوير وظيفة التدقيق الداخلي وتحسين أدائها وتفعيل دورها في إطار آليات الحوكمة من خلال الرقابة الداخلية للمؤسسة.

الفرضية الثانية: بعد صدور معايير تخص جودة التدقيق الداخلي، بدأ الفكر التدقيقي يتغير باتجاه الدور التقليدي لوظيفة التدقيق الداخلي وبالتالي تضيف مهارات جديدة في أداء المدقق الداخلي، بحيث أصبحت جميع أنشطتها ذات جودة وكفاءة عالية، إذ تحسن أدائه في تقديم الخدمات التأكيدية والاستشارية، ومجمل هذه المعايير كان يهدف إلى دعم حوكمة الشركات.

الفرضية الثالثة: إن غياب لجنة التدقيق باعتباره من آليات حوكمة الشركات يؤثر على التطبيق السليم لحوكمة الشركات ولغرض تحمل مسؤوليتها الإشرافية بصورة أفضل، فإنها تعتمد على وظيفة التدقيق الداخلي كأحد دعائم الأساسية في تحقيق حوكمة الشركات، حيث تقدم خدمات التأكيد والاستشارة فيما يخص الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، بحيث تسعى وظيفة التدقيق الداخلي من خلال موقعها في هيكل المؤسسة إلى تقييم المخاطر وتحديد الأساليب المناسبة لإدارتها.

الاقتراحات والتوصيات: بعد تقديم النتائج المتوصل إليها نقترح التوصيات التالية:

- ضرورة اهتمام المدقق الداخلي بتطوير قدراته المعرفية والمهنية بصورة مستمرة ليظل مواكبا لكل ما يستجد من متطلبات ومعايير وقواعد تحكم سلوكه المهني وتنمي قدراته على أداء مهامه بكفاءة وفعالية.
- إخضاع المدقق الداخلي وأسلوب عمله إلى عملية تقوم مستمرة لتحديد نقاط القوة والضعف في عمله، والعمل على تطوير خبراته ومهاراتهم ومساعدته في الاطلاع على أساليب التدقيق الحديثة المتبعة في الدول المتقدمة.
- ضرورة إنشاء لجان تدقيق بالمؤسسة تتكون من ذوي خبرة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، تتولى الإشراف على عمل إدارة التدقيق الداخلي وتكون هي الجهة المخولة بتحديد صلاحيات ومسؤوليات دائرة التدقيق الداخلي.
- الاهتمام باللجان المنبثقة من الأعضاء غير التنفيذيين في مجلس الإدارة وضمها بالشكل المطلوب لتدعيم عمل حوكمة الشركات، كلجنة التدقيق التي تعمل على ضمان سلامة عمل التدقيق الداخلي واختيار المدقق الخارجي والربط بين التدقيق الداخلي و الخارجي و ضمان استقلالية كلا الطرفين، وزيادة التأكد من دقة وموضوعية التقارير المالية.

خاتمة

- زيادة الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي وتفعيل دوره لما له من أثر إيجابي في دعم إدارة المخاطر.
- الالتزام بمتطلبات ومعايير وقواعد تحكم سلوك المهني للمدقق الداخلي، وتنمي ضرورة فهم ودراسة وتحليل العناصر المكونة لدعائم حوكمة الشركات من جانب المدقق الداخلي، باعتبار ذلك أحد أهم المرتكزات الهامة لضمان نجاح حوكمة الشركات.
- أهمية تقيد المؤسسات بلائحة حوكمة الشركات، مع توضيح المبادئ الرئيسية والركائز التي تقوم عليها حوكمة جيدة، لما في ذلك من تحقيق لأهداف المؤسسة.
- ضرورة الإسراع بتفعيل الالتزام القانوني للمؤسسات الجزائرية بتطبيق مبادئ الحوكمة، والعمل على توفير الإطار المؤسسي والقانوني كبيئة مناسبة لذلك.

آفاق البحث:

بعد الانتهاء من معالجة إشكالية بحثنا التي ركزت على التعرف على أثر جودة التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات، وبيننا المجالات التي تساهم بها جودة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات. وبالتالي فإن البحث الحالي ونتائجه يبرز العديد من الإشكاليات التي يمكن ان تكون أبحاث وذلك على النحو التالي:

- دور المدقق الخارجي في تقييم جودة التدقيق الداخلي لتفعيل حوكمة الشركات.
- فعالية لجان التدقيق في الإشراف على إدارة التدقيق الداخلي لدعم حوكمة الشركات.

أولاً: المراجع باللغة العربية

1- الكتب:

1. إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية، الدار الجامعية، مصر، 2004.
2. أحمد على خضر، الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2012.
3. إمام حامد آل خليفة، صناديق الاستثمار ومفهوم الحوكمة، حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية أعمال المؤتمرات، مصر، 2007.
4. أمير فرج يوسف، حوكمة الشركات، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية.
5. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
6. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
7. أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
8. أمين السيد لطفي، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010-2011.
9. ثناء علي القباني، مراجعة نظم تشغيل البيانات الكترونياً، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
10. جورج دانيال غالي، تطوير المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة تحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، عين شمس، مصر، 2001.
11. جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، القاهرة، 2014.
12. حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، 1999.
13. خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل، عمان، 1998.
14. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، دار وائل، عمان، 2000.
15. خالد ممدوح إبراهيم، حوكمة الإنترنت، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2011.
16. خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الوراق، 2014.
17. داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، اتحاد المصارف العربية، ط2، بيروت، 2010.
18. رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة، عمان، 2011.

قائمة المراجع

19. سامح محمد رضا، رياض أحمد، دور حوكمة الشركات في تحسين التقارير المالية للحد من الأزمات المالية، المنظمة العربية للتنمية للنشر، مصر، 2013.
20. شحاتة السيد شحاتة، محمد السيد سرايا، محمد إبراهيم راشد، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2013.
21. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
22. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف)، الدار الجامعية، ط2، 2007.
23. عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
24. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لحدث المعايير الدولية والأمريكية (مدخل الحوكمة وإدارة المخاطر وتكنولوجيا المعلومات)، دار التعليم الجامعي، 2014.
25. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007/2006.
26. عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2005.
27. فتحي رزق السوافيري وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
28. محسن أحمد الخضيرى، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، الإسكندرية، 2005.
29. محمد السيد سرايا، أصول المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002.
30. محمد توهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
31. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، المملكة المتحدة، 2008.
32. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، مصر، الدار الجامعية، 2006.
33. منصور أحمد البدوي وشحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في لمراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
34. المنظمة العربية للتنمية الإدارية، متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، مصر، 2007.

قائمة المراجع

35. منير إبراهيم هندی، حوكمة الشركات مدخل في التحليل المالي وتقييم الأداء، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2011.
36. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق منا لناحية النظرية والعلمية، ط2، دار وائل، عمان، 2004.
- 2-المجلات والملتقيات:
37. بشرى عبد الوهاب محمد حسن، دليل مقترح لتفعيل لجنة التدقيق لدعم تنفيذ حوكمة الشركات وآلياتها، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الثاني والعشرون، جامعة الكوفة، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق، 2012.
38. خليل أبو سليم، قياس أثر الالتزام بتطبيق حوكمة الشركات على جذب الاستثمارات الأجنبية، أدلة ميدانية من البيئة الأردنية، مجلة جامعة جازان، المجلد3، العدد1، جامعة جازان، فرع العلوم الإنسانية، المملكة العربية السعودية، 2014.
39. خولة عبد الحميد محمد، دور حوكمة الشركات في إرساء الأسس العلمية لعمل الشركات المساهمة في العراق، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الخامس والعشرون، المعهد التقني، العراق، 2012.
40. سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد1، المجلد45، جامعة الإسكندرية، جانفي، 2008.
41. عمر اقبال توفيق المشهداني، تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها "إطار مقترح، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد2، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.
42. عمر شريفني، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الاداء في المؤسسة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد07، جامعة سطيف، 2015.
43. موسى رحمان، فاتح سردوك، مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة، مجلة العلوم الإنسانية، مارس 2014.
44. يحيى سعدي، لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية، العدد 05، جامعة الوادي، 2012.
45. يونس عليان الشوبكي، أهمية التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المساهمة العامة في الحد من مخاطر الأحكام الشخصية لمعدي القوائم المالية، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 30، العدد الأول، 2014.
- 3-رسائل الماجستير والدكتوراه:

قائمة المراجع

46. أحمد بربر، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، قسم محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2013-2014، غير منشورة.
47. انس عليان الشريف، معايير جودة مهنة المراجعة في ظل مخاطر الأعمال، أطروحة لنيل درجة الدكتوراه، جامعة الجنان، كلية إدارة الأعمال، قسم المحاسبة، لبنان، 2011، غير منشورة.
48. براهيمة كنزة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات (دراسة حالة مؤسسة المحركات EMO الخروب ولاية قسنطينة)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، قسنطينة، 2013/2014، غير منشورة.
49. جلاب محمد، حوكمة الشركات في المنظومة المصرفية ضمن التحولات الاقتصادية العالمية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2009-2010، غير منشورة.
50. خيراني العيد، مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة (دراسة حالة لجزائر)، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2012-2013، غير منشورة.
51. رشا الجرد، أثر جودة المراجعة الداخلية على تحديد أتعاب المراجع الخارجي (دراسة ميدانية في سوريا)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، سوريا، 2008، غير منشورة.
52. عيادي محمد أمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر، 2007/2008، غير منشورة.
53. كمال محمد سعيد كامل النونو، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة، رسالة قدمت استكمالاً للحصول على درجة ماجستير، فلسطين، 2009، غير منشورة.
54. محمد جميل حبوش، مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات، بحث قدم استكمالاً للحصول على درجة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، غير منشورة.

قائمة المراجع

55. محمد عبد الله حامد العبدلي، أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، رسالة قدمت استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012، غير منشورة.
56. محمد علي محمد الجابري، تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن، رسالة قدمت استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، صنعاء، 2014، غير منشورة.
57. نبيه توفيق المرعي، دور لجنة التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية، رسالة قدمت استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، جامعة جدارا، 2009، غير منشورة.
58. نواز أحمد، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة الأغواط، 2006-2007، غير منشورة.
59. نوال حربي راضي، تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق (دراسة تحليلية لآراء عينة من المدققين في جامعة القادسية)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة القادسية، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، العراق، 2010، غير منشورة.
60. يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)، رسالة قدمت استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، غير منشورة.
- 4-الملتقيات والمؤتمرات:
61. أشرف حنا ميخائيل، تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، مداخلة ضمن المؤتمر العربي الأول، فندق شيراتون، القاهرة، 24-26 سبتمبر 2005.
62. جاوحدو رضا، مايو عبد الله، تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات والمنهج المحاسبي السليم متطلبات ضرورية لإدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي.

قائمة المراجع

63. الرفاعي إبراهيم مبارك، جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح (دراسة تطبيقية على البيئة السعودية)، الندوة الثانية عشرة، جامعة الملك سعود، كلية إدارة الأعمال، المملكة العربية السعودية، 18-19 مايو 2010.
64. زرزار العياشي، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات، الملتقى الدولي الثامن حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع، رهانات وأفاق، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 07-08 ديسمبر 2010.
65. زرقون محمد، هيدوب ليلي ريمة، التدقيق البيئي والاجتماعي كأحد متطلبات الحوكمة البيئية والاجتماعية لتحقيق التنمية المستدامة، الملتقى الوطني الرابع حول تاهيل مهنة التدقيق لمواجهة الآزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 20-21 مايو 2013.
66. شوقي جباري، فريد خميلي، دور المراجعة الخارجية في إرساء دعائم حوكمة الشركات دراسة الفصائح المالية للشركات المحور الثالث التدقيق وحوكمة الشركات، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 11-12 أكتوبر 2010.
67. عبد الناصر نور، محمد النعيمي، سينما احمد الراوي، استخدام منهج سيجما ستة SIX SIGMA في ضبط جودة التدقيق الداخلي (دراسة ميدانية على المستشفيات الخاصة الحائزة على جائزة الجودة والتميز في محافظة عمان)، المؤتمر العلمي السنوي الحادي عشر ذكاء الأعمال واقتصاد المعرفة، جامعة الزيتونة الأردنية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 2012.
68. علون محمد ملين، فروجي نوح، دور التدقيق الداخلي كآلية لتطبيق الحوكمة في إضافة قيمة للمؤسسة الاقتصادية، مداخلة مقدمة ضمن المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسبية بن بو علي، الشلف، 19 - 20 نوفمبر 2013.
69. عمار عصام السامرائي، أهمية حوكمة المؤسسات ودورها في تعزيز فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي، مداخلة مقدمة ضمن المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية تجربة الأسواق الناشئة، جامعة اليرموك، الأردن، 17-18 أبريل 2013.

قائمة المراجع

70. محمد فلاق، التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الجودة الايزو9001، ملتقى جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2012.
71. محمد ياسين غادر، محددات الحوكمة ومعاييرها، مداخلة ضمن المؤتمر العلمي الأول عولة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة الخيان، طرابلس، 15-17 ديسمبر.
72. مناور حداد، دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية، مداخلة ضمن المؤتمر العلمي الأول حول حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، 15-16 تشرين الأول 2008.
- 5-الجمعيات والدوريات:
73. جمعية المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية للممارسة التدقيق الداخلي (التغييرات التي أجريت على تلك المعايير)، 2008.
74. جمعية المدققين الداخليين، مبادئ أخلاقيات المهنة، 2009.
75. ديوان الرقابة المالية، دليل استرشادي لوحدات التدقيق الداخلي في الوزارات، دائرة الشؤون الفنية والدراسات، قسم الدراسات الفنية، العراق.
76. مركز أبو ظبي للحوكمة، أساسيات الحوكمة (مصطلحات ومفاهيم) سلسلة النشرات التحقيقية لمركز أبو ظبي للحوكمة، أبو ظبي.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

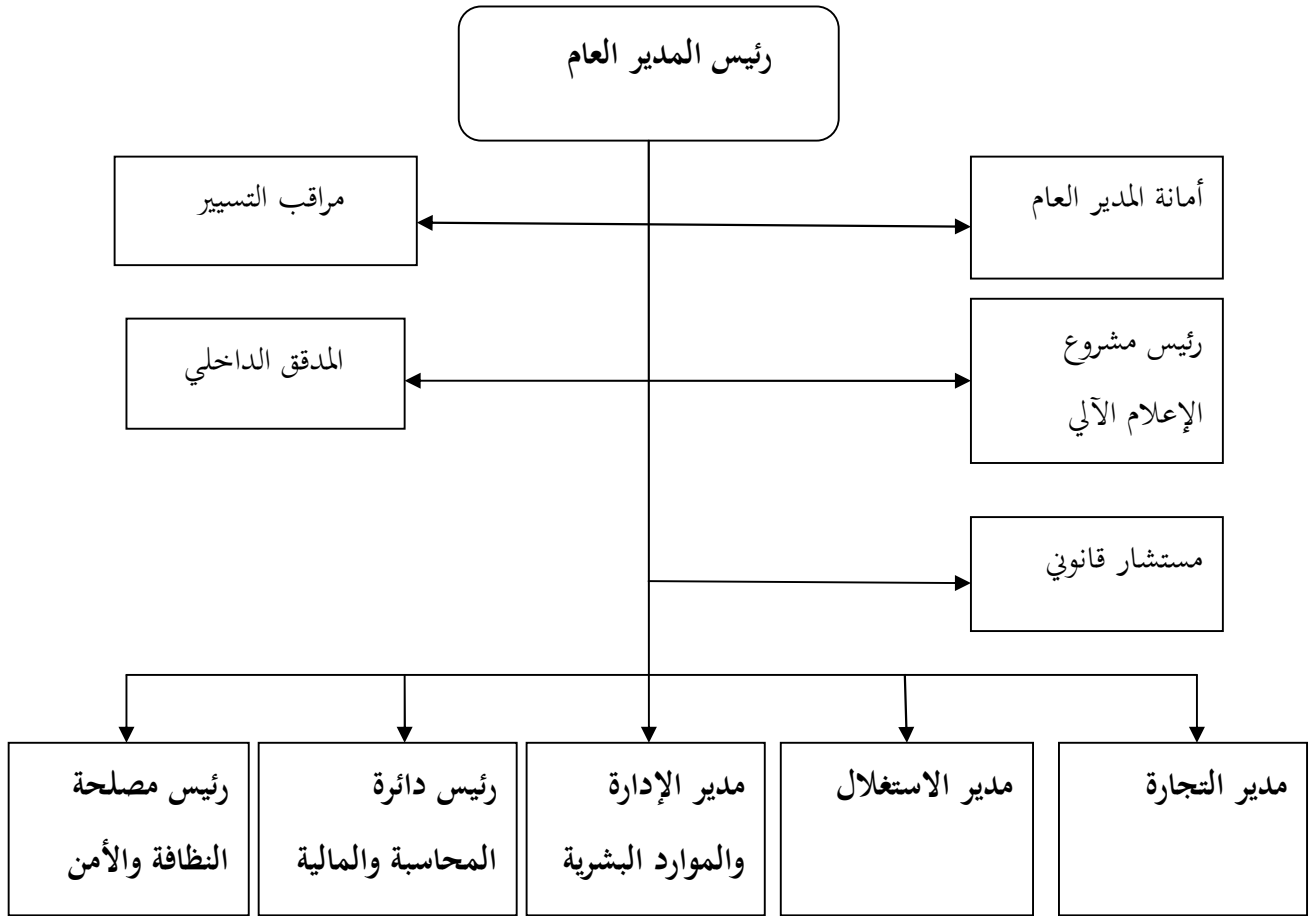
77. Geard Vallin, Lionel collins, **l'audit et contrôle interne objectifs et pratique**, 2éméEdition, paris, France, 1979, p92.
78. George Terry, **Les principes Du management**, 8ème Ed, Economica Edition, Paris, 1985, P51.
79. Luc Boyer, **Précis organisation et de gestion de Production**, les Edition d'organisations, Paris, 1986.
80. Mahdi Salhi, **An Investigation of the Effects of Audit Quality On occural Reliability Of Listed Companies on Tahrn Stock**


Exchange, Islamic University Review Of International Comparative Management, 2010, p941.

81. Robert Robert, Marie- Pierre Maires, **Comptabilité et Audit (Manuel et Applications)**, DUNOD Edition, Paris, 2007.
82. The Organization for Economic Co-Operation and Development (OECD), **Principles of Corporate government**, 2004, www.Oecd.Org.



الملاحق

الملحق رقم(01): المخطط الهيكلي لمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة



LES MOULINS DES ZIBAN EL-KANTARA Spa 	RAPPORT D'AUDIT INTERNE « HYGIENE & SECURITE »	Date : 25/03/2016
		Page : 1 / 13

AUDIT N° 03

Site de l'Audit	<u>LES MOULINS DES ZIBAN EL-KANTARA</u>
<u>Rapport établi par</u> 	SIGNATURE
Lettre de mission	N° 360/ DG / 478/BOG / ,2016 Du 03 / 03 / 2016
Date de l'Audit	Mars 2016
Nombre de recommandations	03
Objet	Hygiène et sécurité
Réf	Plan d'Audit interne 2016
Liste de diffusion du rapport	Président Directeur Général
<u>Validation par</u> Chef de service Hygiène et sécurité 	<u>Signature</u>

I. INTRODUCTION :

La présente mission entre dans le cadre de l'exécution de ce qui suit :

- ↓ Le plan d'audit interne de la filiale de l'exercice 2016, validé par son Conseil d'Administration lors de sa séance n°01/2016 du 04/02/2016, résolution n°07.
- ↓ La lettre de mission n° 360/ DG / 478/BOG / 2016 du 03 mars 2016 de Monsieur le Président Directeur Général portant mission d'audit interne au niveau du service hygiène & sécurité.

II. OBJECTIFS DE LA MISSION:

Les objectifs visés par cette mission sont ceux tracés dans le plan d'audit interne 2016 qui portent sur la vérification des points énumérés ci-après :

- 1- Vérification et évaluation de la procédure de gestion de la structure hygiène et sécurité (existence et évaluation par rapport aux textes régissant la sureté interne des établissements),
- 2- Elaboration du plan de sureté interne en conformité avec les dispositions du décret N°335/2009 fixant les modalités de mise en œuvre des plans internes et à l'arrêté interministériel du 25/10/2010 fixant le canevas relatif à l'élaboration du plan interne d'intervention (conformité du plan et validation),
- 3- Vérification de la mise à jour du plan d'intervention interne (changement des moyens humains et matériels de sécurité de l'entité, nouvelles dispositions légales, validité maximale de 05 Ans),
- 4- Elaboration du plan de sureté interne de l'établissement (conformité et validation, validité maximale 12 Mois),
- 5- Vérification de la mise en œuvre de la note circulaire N°702 du 23/09/2012 relative à la redynamisation du dispositif de la sureté interne,
- 6- Vérification de l'état de propreté des lieux, administration, production, commercialisation, stockage produits finis, équipements démontés, le reste du Montage, ainsi que les vestiaires et les sanitaires,
- 7- Installation de la commission hygiène et sécurité prévue par le règlement intérieur (



I. INTRODUCTION :

La présente mission entre dans le cadre de l'exécution de ce qui suit :

- + Le plan d'audit interne de la filiale de l'exercice 2016, validé par son Conseil d'Administration lors de sa séance n°01/2016 du 04/02/2016, résolution n°07.
- + La lettre de mission n° 360/ DG / 478/BOG / 2016 du 03 mars 2016 de Monsieur le Président Directeur Général portant mission d'audit interne au niveau du service hygiène & sécurité.

II. OBJECTIFS DE LA MISSION:

Les objectifs visés par cette mission sont ceux tracés dans le plan d'audit interne 2016 qui portent sur la vérification des points énumérés ci-après :

- 1- Vérification et évaluation de la procédure de gestion de la structure hygiène et sécurité (existence et évaluation par rapport aux textes régissant la sûreté interne des établissements),
- 2- Elaboration du plan de sûreté interne en conformité avec les dispositions du décret N°335/2009 fixant les modalités de mise en œuvre des plans internes et à l'arrêté interministériel du 25/10/2010 fixant le canevas relatif à l'élaboration du plan interne d'intervention (conformité du plan et validation),
- 3- Vérification de la mise à jour du plan d'intervention interne (changement des moyens humains et matériels de sécurité de l'entité, nouvelles dispositions légales, validité maximale de 05 Ans),
- 4- Elaboration du plan de sûreté interne de l'établissement (conformité et validation, validité maximale 12 Mois),
- 5- Vérification de la mise en œuvre de la note circulaire N°702 du 23/09/2012 relative à la redynamisation du dispositif de la sûreté interne,
- 6- Vérification de l'état de propreté des lieux, administration, production, commercialisation, stockage produits finis, équipements démontés, le reste du Montage, ainsi que les vestiaires et les sanitaires,
- 7- Installation de la commission hygiène et sécurité prévue par le règlement intérieur (conformité de composition, élaboration du règlement intérieur, tenue de réunion, tenu de registres de consignations des procès-verbaux, diffusion des PV),
- 8- Evaluation de la prise en charge des recommandations émises par la Commission hygiène et commissions externes,

- 9- Vérification des registres de suivi des moyens matériels de sureté interne, lignes spécialisées, système d'alarme, cameras, télésurveillance, réseau d'incendie, éclairage, Groupe électrogène, ambulance, détecteur de feu, armements (renseignements des registres sans rature, visa du responsable de structure),
- 10- Vérification des registres de suivi des mouvements, du personnel, des visiteurs, produits finis, matières premières et des coopérants étrangers,
- 11- Vérification de la mise à jour des habilitations des agents de sécurité (à la désignation au poste, cas de besoin),
- 12- Vérification de la périodicité de passage du médecin de travail (selon dispositions contractuelles),
- 13- Evaluation du rapport d'évaluation périodique de la sureté interne (élaboration et examen par organe de gestion),
- 14- Archivage des supports de rapprochement consignés avec les autres structures de l'entité,
- 15- Autres dispositions légales et règlementaires insérées courant de l'exercice 2016.

IV. RECOMMANDATIONS :

1. Veiller à la validation du plan d'intervention interne,
2. Diffuser les PV de la commission d'hygiène et sécurité aux responsables concernés pour prendre en charge les recommandations émises,
3. Construire un abri pour le groupe électrogène acquis dans le cadre du plan de développement de la filiale.

L'Auditeur Principal

Le Chef de Service H & S

(Lu et approuvé le 31/03/2016)