

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم
التخصص: علوم التسيير
العنوان:

تفعيل حوكمة الشركات على ضوء المعايير الدولية للتدقيق الداخلي
بالإشارة إلى حالة الجزائر

إعداد الطالب: حدي عبد القادر
إشراف الأستاذ الدكتور: زيدان محمد

لجنة المناقشة:

أ.د/ كتوش عاشور	أستاذ	جامعة الشلف	رئيسا
أ.د/ زيدان محمد	أستاذ	جامعة الشلف	مقررا
أ.د/ باشوندة رفيق	أستاذ	جامعة سيدي بلعباس	ممتحنا
د/ جيلالي عياد غلام الله	أستاذ محاضر "أ"	جامعة الشلف	ممتحنا
د/ حمادي نبيل	أستاذ محاضر "أ"	جامعة المدية	ممتحنا
د/ العرابي حمزة	أستاذ محاضر "أ"	جامعة البليدة 2	ممتحنا

السنة الجامعية: 2018/2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إهداء

إلى أعزّ من في الوجود، إلى من يمثّل رضاها أعلى ما أرغب، إلى الوالدين الكريمين،

أبي الحبيب الذي بذل الغالي والنفيس لأجل أن أتم مشواري التعليمي،

أمي الحنون التي عبّدت دعواتها لي طريق الخير،

داعيا الله عز وجل أن يبارك لهما في عمرهما ويرزقهما دوام الصحة والعافية، وأن يجعل لهما هذا العمل

صدقة جارية، يصيبون أجرها وأجر من عمل بها،

إلى زوجتي وابني قُرّة عيني،

إلى أخي العزيز وأخواتي العزيزات،

إلى جميع الأهل والأقارب،

إلى مصابيح دربي أساتذتي الكرام من الابتدائي إلى الدكتوراه،

إلى زملائي الأفاضل، وإلى كل أصحاب الفضل عليّ.

إلى هؤلاء جميعا أهدي ثمرة هذا العمل.

الطالب: عبد القادر حدّبي

شكر

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، والصلاة والسلام على أشرف المخلوقات
سيدنا محمد صاحب المعجزات، وعلى آله وصحبه أهل الكرامات، أما بعد

يطيب لي في هذا المقام أن أتقدم بخالص شكري وعظيم امتناني وتقديري لسعادة الأستاذ الدكتور
محمد زيدان لقبوله الإشراف على هذه الأطروحة، ولما تفضلّ به من توجيهات سديدة ونصائح قيّمة
ساعدتني على إتمام هذا العمل.

كما أتقدم بجزيل الشكر للسادة الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة الذين تكرموا بتقييم هذا العمل وقبول
مناقشته وإثرائه.

كما لا يفوتني أن أسدي عبارات الشكر لكل القائمين على جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف من
طاقم بيداغوجي وإداري على مساعدتهم في استيفاء متطلبات هذا البحث.

كما أعبر عن شكري وتقديري لكل من كان له فضل في أن يرى هذا العمل النور ولو بشيء يسير،
جزاهم الله جميعا كل خير.

الطالب: عبد القادر حدبي

	الإهداء
	الشكر
I	الفهرس
V	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال
VIII	قائمة الاختصارات
IX	الملخص بالعربية
X	الملخص بالأجنبية
(أ-ي)	مقدمة
(43-1)	الفصل الأول: الإطار العام لحوكمة الشركات
01	تمهيد
02	المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات
02	المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات
07	المطلب الثاني: النظريات المؤسسة لمفهوم حوكمة الشركات
11	المطلب الثالث: أهمية حوكمة الشركات
15	المطلب الرابع: أهداف حوكمة الشركات
17	المطلب الخامس: الجهود الدولية لتطبيق مفهوم حوكمة الشركات
20	المبحث الثاني: مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات
20	المطلب الأول: ظروف إصدار مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
21	المطلب الثاني: خصائص مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
22	المطلب الثالث: مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات
22	المطلب الرابع: المبادئ المتعلقة بمجلس الإدارة
26	المطلب الخامس: المبادئ المتعلقة بأصحاب المصالح
31	المبحث الثالث: هيكل نظام حوكمة الشركات
31	المطلب الأول: الأطراف المؤثرة في نظام حوكمة الشركات
33	المطلب الثاني: خصائص حوكمة الشركات
35	المطلب الثالث: محددات حوكمة الشركات

38	المطلب الرابع: ركائز حوكمة الشركات
39	المبحث الرابع: الأبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات
39	المطلب الأول: البعد الإشرافي والرقابي
39	المطلب الثاني: البعد الاستراتيجي
41	المطلب الثالث: البعد الأخلاقي
43	خلاصة الفصل
(91-44)	الفصل الثاني: الإطار العلمي والعملية للتدقيق الداخلي
44	تمهيد
45	المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق الداخلي
45	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن التدقيق والتدقيق الداخلي
46	المطلب الثاني: تعريف التدقيق الداخلي
49	المطلب الثالث: التمييز بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية
50	المطلب الرابع: الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
52	المبحث الثاني: أهمية، أهداف ونطاق التدقيق الداخلي
52	المطلب الأول: أهمية التدقيق الداخلي
53	المطلب الثاني: أهداف التدقيق الداخلي
55	المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي
58	المطلب الرابع: نطاق التدقيق الداخلي
61	المبحث الثالث: المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي
61	المطلب الأول: المعايير العامة
67	المطلب الثاني: معايير الأداء
79	المبحث الرابع: وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة
79	المطلب الأول: تنظيم قسم التدقيق الداخلي
82	المطلب الثاني: سيرورة التدقيق الداخلي
89	المطلب الثالث: خدمات التدقيق الداخلي
91	خلاصة الفصل

(92-152)	الفصل الثالث: انعكاسات تطبيق المقاربة الحديثة للتدقيق الداخلي على نظام حوكمة الشركات
92	تمهيد
93	المبحث الأول: انعكاسات تطور الإطار المهني للتدقيق الداخلي على حوكمة الشركات
93	المطلب الأول: انعكاسات تطور مفهوم التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات
95	المطلب الثاني: انعكاسات تطور الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات
97	المطلب الثالث: انعكاسات تطور المعايير الدولية المهنية لممارسة للتدقيق الداخلي على حوكمة الشركات
108	المبحث الثاني: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وانعكاسه على حوكمة الشركات
108	المطلب الأول: ماهية الرقابة الداخلية
119	المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية
123	المطلب الثالث: انعكاسات تقييم التدقيق الداخلي لنظام الرقابة الداخلية على دعم حوكمة الشركات
125	المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام إدارة المخاطر وانعكاسه على حوكمة الشركات
125	المطلب الأول: ماهية إدارة المخاطر
127	المطلب الثاني: إطار COSO-ERM لإدارة المخاطر
131	المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام إدارة المخاطر
138	المطلب الرابع: انعكاسات تقييم التدقيق الداخلي لنظام إدارة المخاطر على حوكمة الشركات
140	المبحث الرابع: دور التدقيق في تقييم مخاطر الاحتيال ومنعها واكتشافها على ضوء المعايير الدولية للتدقيق الداخلي وانعكاسه على حوكمة الشركات
140	المطلب الأول: مفهوم الاحتيال
141	المطلب الثاني: دوافع وأساليب الاحتيال
145	المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في تقييم مخاطر الاحتيال
149	المطلب الرابع: انعكاسات دور التدقيق الداخلي في منع الاحتيال واكتشافه على حوكمة الشركات
152	خلاصة الفصل

(153-215)	الفصل الرابع: أثر تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية على دعم حوكمة الشركات
153	تمهيد
154	المبحث الأول: التجربة الجزائرية في إرساء الإطار المؤسسي والتنظيمي لحوكمة الشركات
154	المطلب الأول: الآليات القانونية
161	المطلب الثاني: الآليات الرقابية
166	المطلب الثالث: الآليات التنظيمية
172	المطلب الرابع: الآليات المحاسبية
177	المبحث الثاني: واقع التدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية
177	المطلب الأول: التطور التاريخي لوظيفة التدقيق الداخلي في الجزائر
179	المطلب الثاني: تنظيم مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر
180	المطلب الثالث: لجان التدقيق ودورها في دعم حوكمة الشركات
186	المبحث الثالث: منهجية الدراسة الميدانية
186	المطلب الأول: حدود، نموذج، مجتمع وعينة الدراسة
189	المطلب الثاني: أداة الدراسة، واختبارات الثبات والصدق
194	المطلب الثالث: أساليب المعالجة الإحصائية
195	المبحث الرابع: نتائج الدراسة الميدانية
195	المطلب الأول: خصائص عينة الدراسة
198	المطلب الثاني: نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة
210	المطلب الثالث: نتائج اختبار فرضيات الدراسة
215	خلاصة الفصل
216	خاتمة
224	قائمة المراجع
235	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
50	الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	(1-2)
98	تطور المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي	(1-3)
118	عناصر ومبادئ الرقابة الداخلية الفعالة وفق إطار COSO-ERM	(2-3)
137	مراحل التدقيق القائم على المخاطر وإطار COSO-ERM	(3-3)
144	أساليب الاحتيال	(4-3)
160	تصنيف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر	(1-4)
164	الشركات المدرجة في بورصة الجزائر	(2-4)
188	مؤسسات عينة الدراسة	(3-4)
189	الاستبيانات الموزعة والمسترجعة والصالحة للتحليل	(4-4)
191	مقياس ليكارت الخماسي	(5-4)
192	نتائج اختبار ثبات الاستبيان	(6-4)
193	نتائج اختبار صدق الاستبيان	(7-4)
195	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير طبيعة المؤسسة	(8-4)
196	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى العلمي	(9-4)
197	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	(10-4)
197	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	(11-4)
199	نتائج الإحصاء الوصفي لمتغير المعايير العامة	(12-4)
200	نتائج الإحصاء الوصفي لمتغير معايير الأداء	(13-4)
202	نتائج الإحصاء الوصفي لمتغير وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات	(14-4)
203	نتائج الإحصاء الوصفي لمتغير ضمان حقوق المساهمين	(15-4)
204	نتائج الإحصاء الوصفي لمتغير المعاملة المتساوية للمساهمين	(16-4)
205	نتائج الإحصاء الوصفي لمتغير دور أصحاب المصالح	(17-4)
207	نتائج الإحصاء الوصفي لمتغير مسؤوليات مجلس الإدارة	(18-4)
209	نتائج الإحصاء الوصفي لمتغير الإفصاح والشفافية	(19-4)

211	نتائج تحليل الانحدار المتعدد لأثر تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي (المعايير العامة، معايير الأداء) على مستوى المؤسسات الجزائرية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات	(20-4)
212	نتائج تحليل التباين (Anova) لأثر تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي على مستوى المؤسسات الجزائرية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات	(21-4)
213	نتائج تحليل الانحدار البسيط لأثر تطبيق المعايير العامة على مستوى المؤسسات الجزائرية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات	(22-4)
214	نتائج تحليل الانحدار البسيط لأثر تطبيق معايير الأداء على مستوى المؤسسات الجزائرية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات	(23-4)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
14	حوكمة الشركات واستمرارية المؤسسة	(1-1)
37	محددات حوكمة الشركات	(2-1)
54	أهداف التدقيق الداخلي	(1-2)
111	خطوات التدقيق الداخلي	(1-3)
120	موقع التدقيق الداخلي من الرقابة الداخلية	(2-3)
128	إطار COSO-ERM	(3-3)
133	العلاقة بين إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي	(4-3)
142	مثلث الاحتيال	(5-3)
147	خطوات وأنشطة تقييم سيناريوهات الاحتيال	(6-3)
148	المبادئ الأساسية لإدارة مخاطر الاحتيال	(7-3)
171	مبادئ الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر	(1-4)
187	نموذج الدراسة	(2-4)

قائمة الاختصارات

AAA	American Accounting Association
AACIA	Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens
ACFE	Association of Certified Fraud Examiners
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
CARE	Cercle d'Action et de Réflexion autour de l'Entreprise
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants
CNC	Conseil National de Comptabilité
COSO	Committee of Sponsoring Organizations
COSOB	Commission d'Organisation et de Surveillance des Opérations de la Bourse
ERM	Enterprise Risk Management
FCE	Forum des Chefs d'Entreprises
FEI	Financial Executive International
FSF	Financial Stability Forum
IFAC	International Federation of Accountants
IIA	Institute of Internal Auditors
IMA	Institute of Management Accountants
IOSCO	International Organization of Security Commission
ISA	International Standards of Audit
LSF	Loi de Sécurité Financière
NAA	Normes Algériennes d'Audit
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
ROSC	Report on the Observance of Standards and Codes
SCF	Système Comptable et Financier
SGBV	Société de Gestion de la Bourse des Valeurs
SOX	Sarbanes-Oxley Law

الملخص بالعربية

يمثل تجسيد مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية رهانا حقيقيا لدى السلطات العمومية والفاعلين الاقتصاديين والأساتذة المختصين. وفي هذا الإطار، تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على سبل وآليات تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية من خلال مدخل التدقيق الداخلي الذي أخذنا بعدا أوسع على ضوء المعايير الدولية للممارسة المهنية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين.

وخلصت الدراسة في جانبها النظري، أن تطبيق المقاربة الحديثة للتدقيق الداخلي ينعكس إيجابيا على نظام حوكمة الشركات من خلال توفير تأكيد مستقل وموضوعي حول كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر لفائدة الأطراف المسؤولة عن تنفيذ نظام حوكمة الشركات، وتقديم الاستشارات المناسبة التي تساعد على تحقيق أهداف المؤسسة.

أما في الجانب التطبيقي، فقد توصلت الدراسة الميدانية بعد التحليل الإحصائي لنتائج الاستبيان إلى تطبيق المؤسسات الجزائرية محل الدراسة للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في أنشطة وممارسات التدقيق الداخلي، وإلى وجود أثر إيجابي لتطبيق هذه المعايير في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، حوكمة الشركات، الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر.

Abstract

The application of corporate governance's principles in Algerian organizations represents an important question in the priorities of authorities, economic actors and experts. In this context, the study aims to shed light on the mechanisms of activating corporate governance's principles in Algerian organizations through the Internal Auditing approach, which takes a broader dimension in light of the international standards of professional practice issued by the Institute of Internal Auditors (IIA).

The study concluded in its theoretical part, that the application of Internal Auditing in its modern approach reflects positively on corporate governance's system, by providing an independent and objective assurance about the efficiency and effectiveness of internal control and risk management systems to the parties responsible for the implementation of corporate governance, and providing appropriate advices to help management in the realisation of organization's objectives.

On the practical part, the results of the field study concluded after questionnaire's analyse that there is an application of International standards of Internal auditing in activities and practices of Internal auditing by Algerian organizations, and that there is a positive impact on the implementation of the principles of corporate governance.

Keywords: Internal Auditing, Corporate Governance, Internal Control, Risk Management.



دفعت الأزمات المالية والانهيارات المؤسسية في كثير من الدول المتقدمة خلال العقد الماضي، على غرار أزمة مؤسسة Enron الأمريكية الناشطة في مجال تسويق الكهرباء والغاز في 2001، وأزمة مؤسسة Worldcom الأمريكية للاتصالات في 2002، المنظمات الاقتصادية الدولية إلى زيادة الاهتمام بحوكمة الشركات والعمل على نشر مبادئها وأساليبها، باعتبارها أحد العناصر الرئيسية في تعزيز الثقة بين المستثمرين، وتحسين جودة التقارير المالية، وتنظيم العلاقات بين أصحاب المصالح، بهدف الحفاظ على استمرارية المؤسسات وتنافسيتها، وبالتالي تحقيق النمو الاقتصادي.

وبالنظر إلى الدور المحوري الذي يلعبه مجلس الإدارة في تصميم وتنفيذ نظام الحوكمة داخل المؤسسة، وتأثيره المباشر على الأطراف الأخرى، استلزم الأمر تطور التدقيق الداخلي كوظيفة داخلية مستقلة بما يتناسب والخدمات المنتظرة منها، لا سيما تزويد مجلس الإدارة أو الجهات المسؤولة على تنفيذ نظام الحوكمة بالتأكدات الضرورية حول مدى قدرة النظم والسياسات المحاسبية، والضوابط الرقابية الداخلية وإدارة المخاطر في تحقيق الإفصاح المالي، بالإضافة إلى الخدمات الاستشارية التي تصب في المساعدة على تجسيد أهداف المؤسسة.

وفي هذا السياق، فقد شهد التدقيق الداخلي منذ إنشاء معهد المدققين الداخليين (Institute of Internal Auditors- IIA) بالولايات المتحدة الأمريكية عام 1941 تطورا ملموسا في مفهومه وأهدافه وأنشطته ومعايير ممارسته المهنية، إذ مكن الإطار الجديد للممارسة المهنية (التعريف، المعايير المهنية، دليل الأخلاقيات) الصادر ابتداء من 2001 التدقيق الداخلي التوسع في أدواره من مجرد فحص النشاط المالي إلى فحص النشاط التشغيلي، ومن تقييم الأداء إلى إضافة القيمة الاقتصادية للمؤسسة.

وقياسا بتطور الإطار المهني ولا سيما المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، تبلورت المقاربة الحديثة لهذه الوظيفة التي تركز على تقديم قيمة مضافة للمؤسسة من خلال الخدمات التأكيدية والاستشارية في مجال الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة، واقتراح التحسينات اللازمة للرفع من فعالية هذه الأنظمة، مما جعل التدقيق الداخلي أحد دعائم نظام حوكمة الشركات.

وبالنسبة للجزائر، فقد فرضت التحولات الاقتصادية المتسارعة ومتطلبات الاندماج في الاقتصاد العالمي التوجه نحو تكييف المنظومة القانونية والتنظيمية، بما يستجيب لشروط بيئة الأعمال التنافسية، وبما يساعد على تحسين الجوانب الإدارية والرقابية في المؤسسات الجزائرية لتحقيق التنمية الاقتصادية المنشودة، حيث أضحى تجسيد مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من أولويات السلطات العمومية

والفاعلين الاقتصاديين، وسعياً لتحقيق هذا الهدف تمت المبادرة بجملة من الإصلاحات في الميادين القانونية والمحاسبية والمالية من أجل إرساء إطار مؤسسي وتنظيمي يوفر المناخ الملائم لتطبيق الحوكمة على مستوى المؤسسة.

إشكالية الدراسة

في ظل الأدوار الحديثة للتدقيق الداخلي، وبغية دراسة انعكاسات تطبيق المعايير الدولية للممارسة المهنية على نظام حوكمة الشركات، يمكن صياغة إشكالية الدراسة مع الإشارة إلى حالة الجزائر في السؤال الرئيسي الآتي:

إلى أي مدى يساهم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي على مستوى المؤسسات الجزائرية في تفعيل حوكمة الشركات؟

وانطلاقاً من السؤال الرئيسي، يمكن طرح الأسئلة الفرعية الآتية:

- كيف تساهم مبادئ حوكمة الشركات في تحقيق أهداف المؤسسة؟
- ما هي الأدوار الحديثة للتدقيق الداخلي على ضوء المعايير الدولية للممارسة المهنية؟
- كيف ينعكس تطبيق المقاربة الحديثة للتدقيق الداخلي على نظام حوكمة الشركات؟
- هل تطبق المؤسسات الجزائرية المعايير الدولية للتدقيق الداخلي؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي على مستوى المؤسسات الجزائرية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات؟

فرضيات الدراسة

انطلاقاً من الإشكالية المطروحة وقصد الإجابة على الأسئلة الفرعية، يمكن طرح الفرضيات الآتية:

الفرضية الأولى: تساهم مبادئ حوكمة الشركات في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال تكريس الشفافية والإفصاح في التقارير المالية، وتوزيع الحقوق والمسؤوليات بين المسيرين والمساهمين وباقي أصحاب المصالح على أساس العدالة والمساواة، وتعزيز الرقابة والمساءلة، ونشر السلوك الأخلاقي لدى جميع الفاعلين في المؤسسة؛

الفرضية الثانية: تتمثل الأدوار الحديثة للتدقيق الداخلي في توفير التأكيدات الضرورية حول كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، وتقديم الاستشارات المناسبة التي تساعد على تحقيق أهداف المؤسسة؛

الفرضية الثالثة: ينعكس تطبيق المقاربة الحديثة للتدقيق الداخلي سلبا على نظام حوكمة الشركات؛

الفرضية الرابعة: لا تطبق المؤسسات الجزائرية المعايير الدولية للتدقيق الداخلي؛

الفرضية الخامسة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي على مستوى المؤسسات الجزائرية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات. وتنقسم هذه الفرضية إلى فرضيتين فرعيتين:

H01: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق المعايير العامة من المعايير الدولية للتدقيق الداخلي على مستوى المؤسسات الجزائرية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

H02: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معايير الأداء من المعايير الدولية للتدقيق الداخلي على مستوى المؤسسات الجزائرية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

أسباب اختيار الموضوع

توجد أسباب موضوعية وأخرى ذاتية دعت إلى اختيار الموضوع من أهمها:

- تزايد الاهتمام بحوكمة الشركات ودورها في تحسين أداء المؤسسات وضمان استمراريتها وتنافسيتها؛
- الاتجاه الدولي نحو تعزيز دور التدقيق الداخلي كنشاط تقييمي مستقل وموضوعي في تحقيق أهداف المؤسسة، والحاجة الماسة إليه في إرساء قواعد الشفافية المالية ومواجهة الفساد المالي والإداري؛
- الرغبة في تسليط الضوء على آليات تفعيل نظام حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية بدلالة المعايير الدولية للتدقيق الداخلي؛
- تخصص الباحث في المحاسبة والمالية، والرغبة في إثراء المكتبة الجامعية بالمستجدات الدولية في مجال التدقيق الداخلي.

أهمية الدراسة

تنبع أهمية الدراسة من أهمية الموضوع الذي يتناول الأدوار الحديثة للتدقيق الداخلي كنشاط تقييمي مستقل وموضوعي على ضوء المعايير الدولية للممارسة المهنية، من خلال الخدمات التأكيدية والاستشارية التي يقدمها للمؤسسة بشأن فعالية أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة، والمساهمة في تقديم قيمة مضافة دعماً لأهداف المؤسسة، كما تبرز أهمية الدراسة بالنظر إلى جهود الجزائر في تجسيد مبادئ الحوكمة على مستوى المؤسسات الجزائرية، وإمكانية تفعيلها من خلال تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي.

أهداف الدراسة

ترمي هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- إلقاء الضوء على واقع حوكمة الشركات على المستوى الدولي، وفي الجزائر بالخصوص؛
- تبين آخر المستجدات والتطورات في مجال التدقيق الداخلي على المستوى الدولي؛
- إبراز دور معايير التدقيق الداخلي في دعم نظام حوكمة الشركات؛
- التعرف على سبل تفعيل نظام الحوكمة في المؤسسة الجزائرية من خلال تطبيق المعايير الدولية للممارسة المهنية في أنشطة وممارسات التدقيق الداخلي.

الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات التي تناولت موضوع التدقيق الداخلي وموضوع حوكمة الشركات، ولكن ينبغي الإشارة أنه تم التركيز في هذا العمل على الدراسات التي عاجلت الأثر المتبادل بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، بالإضافة إلى الدراسات التي اهتمت بواقع وممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية، وفيما يلي أهم هذه الدراسات:

1- دراسة عبد المنعم السيد علي، 2008

الدراسة عبارة عن دكتوراه في فلسفة المحاسبة من جامعة عمان العربية للدراسات العليا بالأردن، تحت عنوان: أثر رأس المال الفكري والتدقيق الداخلي على الحوكمة المؤسسية في الشركات الصناعية الأردنية.

هدفت الدراسة إلى بيان أثر رأس المال الفكري والتدقيق الداخلي على الحاكمية المؤسسية في الشركات الصناعية الأردنية، موضحة سبل النهوض بمهنة التدقيق الداخلي من خلال استخدامه لرأس المال الفكري، وصولاً إلى تحقيق الهدف المنشود من هذه الوظيفة، وتأثيرها وفعاليتها مع رأس المال الفكري على رؤى ونشاطات وأهداف الحاكمية المؤسسية في الشركات المذكورة.

وتوصل الباحث أن وظيفة التدقيق الداخلي أصبحت تشكل في بيئة الأعمال السائدة في الوقت الحاضر الداعم الرئيسي لكل من الإدارة ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق والمدقق الخارجي وأصحاب المصالح، لذلك فإنها تعتبر ركناً أساسياً من أركان الحاكمية المؤسسية لأي شركة أو منظمة. كما توصل الباحث إلى أهمية رأس المال الفكري لأنه يمثل قوة فاعلة وقادرة على إدخال تعديلات جوهرية على مسار الشركات ونشاطاتها المختلفة، مما يساهم في الرفع من كفاءة الحاكمية المؤسسية لها.

2- دراسة مدحت ماجد البصول، 2010

الدراسة عبارة عن رسالة ماجستير في المحاسبة من جامعة جدارا بالأردن، تحمل عنوان: دور التدقيق الداخلي في الحد من الغش واكتشافه لدى البنوك الأردنية (دراسة ميدانية).

هدفت الدراسة إلى معرفة دور وحدات التدقيق الداخلي في الحد من الغش أو الاحتيال واكتشافه لدى البنوك الأردنية، وللإجابة على إشكالية الدراسة واختبار الفرضيات تم اختيار عينة من المدققين الداخليين وأعضاء لجان التدقيق في البنوك الأردنية.

وتم التوصل من خلال هذه الدراسة، أنه يوجد دور للتدقيق الداخلي في الحد من الغش واكتشافه من خلال جملة من الإجراءات، مثل التأكد من توافر الضوابط الرقابية لمنع حدوث الأخطاء والتقليل من فرص الغش، وعمليات الجرد المفاجئ، وفحص المؤشرات الأولية التي تشير إلى وجود غش في القوائم المالية، والتدقيق في قيود التسوية المحاسبية في نهاية السنة المالية، مع الأخذ بعين الاعتبار عنصر الشك المهني عند التخطيط والقيام بمهام التدقيق.

3- دراسة Mahdi Ali Al-jabali, Osama Abdelmanam, Khalifeh Ziadat, 2011

الدراسة عبارة عن مقال منشور في مجلة Middle Eastern Finance and Economics Journal، العدد 11، تحت عنوان: Internal Audit and its role in Corporate Governance.

هدفت الدراسة إلى إبراز دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات، من خلال التعرف على أنشطة التدقيق التي تساهم مباشرة في دعم مسار الحوكمة، الذي يتمحور حول مراقبة المخاطر ووجود رقابة داخلية فعالة.

وتم التوصل، أن التدقيق الداخلي من خلال تحديد وتقييم المخاطر والإبلاغ عنها، وتقديم تأكيد معقول حول فعالية نظام الرقابة الداخلية، ومن خلال اقتراح التدابير اللازمة لتصحيح الأوضاع، يشكل دعامة هامة لنظام حوكمة الشركات.

4- دراسة شقرون مريم، 2014

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه في علوم التسيير من جامعة تلمسان بالجزائر، تحت عنوان:

Le rôle de l'Audit interne dans le pilotage et la performance du système de Contrôle interne : cas d'un échantillon des entreprises Algériennes.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في الرفع من فعالية وكفاءة الرقابة الداخلية في المؤسسات العمومية الجزائرية، كما عاجلت الدراسة أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات المدروسة.

وتم التوصل من خلال هذه الدراسة، أن التدقيق الداخلي كعنصر رئيسي من عناصر نظام الرقابة الداخلية، له دور هام في توجيه النظام وتحسين فعاليته من خلال العمل على تحقيق التجانس بين مكونات إطار الرقابة الداخلية (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات، أنشطة المتابعة). كما تم التأكيد على ضرورة توفير الاستقلالية التنظيمية للتدقيق الداخلي في المؤسسة الجزائرية، وأهمية تسهيل الاتصال بين أقسام التدقيق الداخلي ومجالس الإدارة ولجان التدقيق، وتوفير الدعم اللازم لهذه الوظيفة في المؤسسات العمومية من طرف شركات تسيير مساهمات الدولة.

5- دراسة Zaghdar Ahmed et Salhi Boualem، 2015

الدراسة عبارة عن مقال علمي منشور في المجلة الجزائرية للعملة والسياسات الاقتصادية الصادرة عن جامعة الجزائر 3، العدد 06/2015، تحت عنوان:

Internal Auditing as a Main Mechanism for Corporate Governance to Enhance the Organization's Performance.

هدفت الدراسة إلى بيان دور وأهمية التدقيق الداخلي كعنصر هام من عناصر الحوكمة في تحسين أداء المؤسسة، باعتباره نشاط مصمم لإثراء وتطوير عملياتها بما يساهم في تحقيق أهدافها بطريقة منهجية ومنظمة.

وتم التوصل من خلال الدراسة النظرية والميدانية إلى مجموعة من النتائج أهمها أن التدقيق الداخلي يعد أداة أساسية وفعالة للتطبيق السليم للحوكمة، ولتحسين أداء المؤسسة، وذلك من خلال تقييمه لمدى كفاية نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وسعيه المستمر لتحسينها، إضافة إلى دوره في تقديم الاستشارات اللازمة لخدمة المؤسسة وتحسين أدائها، وأيضا من خلال تفاعله الجيد وخدمته لباقي عناصر الحوكمة بما ينعكس إيجابا على الأداء.

6- دراسة يزيد صالحى وعبد الله مايو، 2016

الدراسة عبارة عن مقال علمي منشور في مجلة أداء المؤسسات الجزائرية الصادرة عن كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد 09، تحت عنوان: واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية (دراسة ميدانية).

هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية، من خلال دراسة ميدانية شملت عينة من المدققين الداخليين وموظفي إدارة المالية والمحاسبة في مجموعة من هذه الشركات.

وخلصت الدراسة أن ممارسة التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية محل الدراسة تتوافق إلى حد كبير مع المعايير الدولية للتدقيق الداخلي.

مميزات الدراسة

استكمالا للدراسات السابقة، وبالنظر إلى أهمية التدقيق الداخلي كمنشآت تأكيد استشاري مستقل وموضوعي، والدور الذي يلعبه في الرفع من فعالية أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة، تحاول هذه الدراسة تسليط الضوء على السبل والآليات الكفيلة بتفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية انطلاقا من تطبيق المعايير الدولية للممارسة المهنية في أنشطة وممارسات التدقيق الداخلي. وعموما تتميز هذه الدراسة بما يلي:

- التركيز على الأدوار الحديثة للتدقيق الداخلي في ضوء المعايير الدولية للممارسة المهنية؛
- إبراز التجربة الجزائرية في إرساء الإطار المؤسسي والتنظيمي لحوكمة الشركات؛
- التعرف من خلال دراسة ميدانية على مدى تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية، ودراسة أثر تطبيق هذه المعايير على دعم حوكمة الشركات.

حدود الدراسة

- من أجل التحكم في الموضوع وتحقيق أهداف الدراسة، تم تأطيرها ضمن الحدود الآتية:
- اقتصار الدراسة على مساهمة التدقيق الداخلي كأحد أنواع التدقيق في تفعيل نظام حوكمة الشركات؛
 - المعايير الدولية للتدقيق الداخلي التي تم الاعتماد عليها في هذه الدراسة هي المعايير الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في 2010، والتي بدأ سريانها ابتداء من الفاتح جانفي 2011؛
 - اقتصار الدراسة الميدانية على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وقد تمت خلال الفترة الممتدة من سبتمبر 2017 إلى أبريل 2018.

منهج الدراسة

للإجابة على إشكالية الدراسة واختبار صحة الفرضيات، تم اعتماد المنهج الاستقرائي باستخدام أسلوب الوصف والتحليل عند التطرق للأسس النظرية لحوكمة الشركات والتدقيق الداخلي، وعند دراسة انعكاسات تطبيق المقاربة الحديثة للتدقيق الداخلي على حوكمة الشركات. كما تم اعتماد المنهج الاستنباطي عند معالجة الدراسة الميدانية لاستخراج النتائج وتحليلها واختبار الفرضيات، بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS.

هيكل الدراسة

لمعالجة الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات، تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول موزعة على النحو الآتي:

الفصل الأول: خصص لإبراز الأصول الفكرية والأبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات من خلال أربعة مباحث، حيث تناول المبحث الأول بالدراسة النشأة التاريخية والتعاريف المقدمة لحوكمة الشركات من طرف المنظمات المالية الدولية والأكاديميين المختصين، بالإضافة إلى تسليط الضوء على أهم النظريات التي ساهمت في تأسيس هذا المفهوم، وتوضيح الأهمية والأهداف المرجوة من تطبيق حوكمة الشركات. أما المبحث الثاني فقد تناول مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التي تهدف إلى تطبيق مفهوم الحوكمة على أرض الواقع. بينما عالج المبحث الثالث هيكل حوكمة الشركات كنظام متكامل يتأثر بالظروف الداخلية والخارجية للمؤسسة من حيث الأطراف المعنية بتطبيق هذا النظام، المحددات الداخلية والخارجية، وأهم ركائز هذا النظام. في حين درس المبحث الرابع الأبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات (البعد الاستراتيجي، الرقابي، والأخلاقي).

الفصل الثاني: تناول الإطار العلمي والعملية للتدقيق الداخلي عبر أربعة مباحث، حيث خصص المبحث الأول للتأصيل النظري للتدقيق الداخلي (النشأة التاريخية، المفهوم، المميزات). أما المبحث الثاني فكانت فحواه حول أهمية وأهداف وأنواع التدقيق الداخلي باعتباره نشاطاً تأكيدياً استشارياً مستقل موضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة في ظل الأدوار الحديثة المنبثقة عن تطور الإطار المهني الصادر عن معهد المدققين الداخليين. كما تناول المبحث الثالث المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي طبعة 2011 والتي تمثل دليلاً وإطاراً متكاملًا يساعد المدقق الداخلي على أداء مهامه بطريقة مهنية ومتوافقة مع الممارسات الدولية. أما المبحث الرابع فقد خصص لتسليط الضوء على تنظيم وظيفته التدقيق الداخلي وسيرورة إجراءاتها على مستوى المؤسسة.

الفصل الثالث: يتناول بالدراسة والتحليل انعكاسات تطبيق المقاربة الحديثة للتدقيق الداخلي على نظام حوكمة الشركات، حيث عالج المبحث الأول انعكاسات تطور الإطار المهني للتدقيق الداخلي (التعريف الحديث، دليل أخلاقيات المهنة، المعايير المهنية) الصادر عن معهد المدققين الداخليين ابتداءً من مطلع سنوات الألفينيات في دعم حوكمة الشركات. أما المبحث الثاني فيتناول أحد الأدوار الهامة للتدقيق الداخلي في ظل المقاربة الحديثة لهذه الوظيفة والمتمثل في تقييم نظام الرقابة الداخلية وانعكاسات ذلك على دعم حوكمة الشركات. بينما يتناول المبحث الثالث دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام إدارة المخاطر وانعكاسات هذا الدور الذي يندرج ضمن مقارنة التدقيق الداخلي الحديث القائم على المخاطر في دعم حوكمة الشركات. أما المبحث الرابع فقد خصص لدراسة دور التدقيق الداخلي في تقييم أحد المخاطر الجوهرية في المؤسسة والمتمثلة في خطر الاحتيال وبيان الانعكاسات المتوقعة على دعم حوكمة الشركات.

الفصل الرابع: خصص لدراسة أثر تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية على دعم حوكمة الشركات، حيث استعرض المبحث الأول التجربة الجزائرية في إرساء الإطار المؤسسي والتنظيمي لحوكمة الشركات من خلال مختلف الآليات القانونية والرقابية والتنظيمية والمحاسبية. أما المبحث الثاني فتطرق لوظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية عبر سرد التطور التاريخي وعرض التنظيم المهني، بالإضافة إلى تسليط الضوء على لجنة التدقيق كآلية من آليات تحسين فعالية التدقيق الداخلي ودعم حوكمة الشركات. بينما خصص المبحث الثالث والرابع للدراسة الميدانية التي تحاول إسقاط نتائج الجانب النظري على الواقع العملي في المؤسسة الجزائرية، حيث عرض المبحث الثالث منهجية الدراسة الميدانية وذلك بتوضيح طريقة اختيار عينة الدراسة، وظروف إعداد أداة الدراسة (الاستبيان)، واختبار ثباته وصدقه، وأهم الأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجته. أما المبحث الرابع فقد خصص لعرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات بعد دراسة مقدار التأثير والارتباط بين متغيرات الدراسة.

صعوبات الدراسة

- خلال القيام بهذه الدراسة، اعترض مسار الباحث بعض الصعوبات يمكن تلخيصها في:
- نقص المراجع التي تهتم بواقع التدقيق الداخلي في الجزائر مرجعية قانونية وممارسة عملية؛
 - عدم وضوح الإطار القانوني المنظم لوظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
 - صعوبة إجراء الدراسة الميدانية خاصة بالنسبة لعينة المدققين الداخليين، نظرا لعدددهم المحدود في المؤسسات الجزائرية بصفة عامة.

الفصل الأول:

الإطار العام لحوكمة الشركات

تمهيد

أصبح موضوع حوكمة الشركات خلال العقدین الأخيرین مدار اهتمام غالبية المؤسسات والمنظمات الاقتصادية الدولية، وذلك في أعقاب سلسلة الأزمات المالية المختلفة التي حدثت في الكثير من المؤسسات وخاصة في الدول المتقدمة، مثل الانهيارات المالية التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية عام 1998، وأزمة مؤسسة Enron التي كانت تعمل في مجال تسويق الكهرباء والغاز الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية عام 2001، وكذلك أزمة مؤسسة WorldCom الأمريكية للاتصالات عام 2002.

ويعود سبب هذه الانهيارات حسب كثير من الدراسات إلى الفساد الإداري والمالي في هذه المؤسسات، نتيجة عدم فعالية أساليب الإفصاح عن التقارير المالية وغير المالية، ونقص الشفافية في العلاقات بين إدارة المؤسسة ومجلس إدارتها وحملة الأسهم بها، ومجموعة أصحاب المصالح الأخرى.

ومن هنا تزايد الاهتمام بحوكمة الشركات باعتبارها أحد العوامل الرئيسية في تحسين الكفاءة والنمو الاقتصادي، إلى جانب تعزيز ثقة المستثمر، ذلك أن ممارسات الحوكمة الرشيدة تضمن نزاهة المعاملات المالية، وتضع الحدود بين الحقوق الخاصة والمصالح العامة، وتمنع إساءة استخدام السلطة.

وسيتم من خلال هذا الفصل معالجة النقاط الآتية موزعة عبر مباحث كالآتي:

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات؛

المبحث الثاني: مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات؛

المبحث الثالث: هيكل نظام حوكمة الشركات؛

المبحث الرابع: الأبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات.

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات

يتزايد باستمرار إدراك المؤسسات والمنظمات الاقتصادية الدولية، وحتى حكومات الدول لأهمية مراعاة المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات، على اعتبار أن الحوكمة الرشيدة للمؤسسات تساهم في إيجاد مناخ جيد للأعمال، كما أنها تمثل أحد أبرز العوامل المحددة لقرارات الاستثمار المحلية والأجنبية.

وسيتيم من خلال هذا المبحث، الرجوع إلى السياق التاريخي لنشأة مفهوم حوكمة الشركات، وعرض مختلف التعاريف التي تناولت هذا الموضوع، بالإضافة إلى تسليط الضوء على أهمية وأهداف حوكمة الشركات.

المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات

اقترن ظهور مفهوم حوكمة الشركات على الصعيد الدولي بدوافع تحسين أداء إدارة المؤسسات، وتعزيز أساليب الرقابة والمساءلة بما يضمن حقوق أصحاب الملكية وخاصة حقوق الأقلية، ويحقق كفاءة الأسواق المالية، ويضفي الشفافية والثقة في الممارسات الاقتصادية.

أولاً- النشأة التاريخية لمفهوم حوكمة الشركات

يعود لفظ "حوكمة" إلى الفعل الإغريقي (Kubernan)، والذي يعني القدرة على قيادة السفن، وقد تم استعماله لأول مرة من طرف الفيلسوف أفلاطون كتعبير مجازي عن القدرة على قيادة الأشخاص، كما تم تداول مصطلح الحوكمة (Gouvernance) في فرنسا ابتداء من القرن 13م كمرادف لمفهوم الحكومة (Gouvernement)، وانتقل المصطلح إلى اللغة الإنجليزية (Governance) ابتداء من القرن 14م ويقصد به أسلوب أو طريقة الحكم¹.

وبالنسبة للغة العربية، لا توجد ترجمة تنطبق تماما على معنى مصطلح الحوكمة باللغة الإنجليزية (Governance)، إلا أنه في عام 2003 أصدر مجمع اللغة العربية اعتماده لهذا اللفظ (الحوكمة) حيث أكد في بيان له "في رأينا أن الترجمة العربية (حوكمة) للمصطلح الإنجليزي ترجمة صحيحة مبنى ومعنى، فهي أولا جاءت وفق الصياغة العربية لمحافظة على الجذر والوزن، وهي ثانيا تؤدي إلى المعنى المقصود بالمصطلح

¹ Robert JOUMARD, **Le concept de gouvernance**, Institut National de Recherche sur les Transports et leur Sécurité (INRETS), France, Novembre 2009, p 9.

الإنجليزي وهو تدعيم مراقبة نشاط المؤسسة ومتابعة أداء القائمين عليها، واعتماد هذا المصطلح بصورته تلك من شأنه أن يضيف جديدا إلى الثورة المصطلحية للغة العربية في العصر الحديث¹.

تعود جذور حوكمة الشركات إلى Berle & Means اللذين يعدان أول من تناول موضوع فصل الملكية عن الإدارة وذلك في عام 1932، من خلال قيامهما بدراسة تركيبية رأسمال كبريات الشركات الأمريكية وتوصلا إلى ضرورة فصل الملكية عن الإدارة، وإلى إلزامية فرض رقابة على تصرفات المسيرين حماية لحقوق صغار المساهمين².

أما مصطلح حوكمة الشركات فتم البدء باستخدامه مع بداية عقد التسعينيات من القرن الماضي، إذ تزايد استخدام هذا المصطلح بشكل واسع في السنوات الأخيرة منه، وأصبح شائع الاستخدام من قبل الخبراء، ولاسيما أولئك العاملين في المنظمات الدولية والإقليمية.

وعند التعرف إلى التجارب الدولية بشأن حوكمة الشركات، يمكن ملاحظة أن الولايات المتحدة الأمريكية كانت السبابة في هذا المجال، إذ قامت بورصة نيويورك (NYSE) باقتراح قواعد تلزم المؤسسات بتحديد مديرين مستقلين لحضور مجلس الإدارة، وقامت الرابطة القومية لمديري المؤسسات بتشكيل لجنة متابعة مخاطر المؤسسات لتدعيم المديرين المستقلين والمراجعة الدورية للمخاطر المحتملة³.

أما البداية الحقيقية لمفهوم حوكمة الشركات، فكانت حينما أصدرت لجنة تدقيق الشؤون المالية للشركات البريطانية (Cadbury) في ديسمبر 1992 تقريرها والمشكل من قبل مجلسي التقارير المالية وسوق لندن للأوراق المالية بعنوان "الأبعاد المالية لحوكمة الشركات" (The Financial Aspects of Corporate Governance)، وأخذت الحوكمة بعدا أوسع بعد حدوث الأزمات المالية وإفلاس العديد من المؤسسات والفضائح المالية في كبريات المؤسسات الأمريكية، وعلى المستوى الدولي يعتبر التقرير الصادر عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (Organisation for Economic Co-operation and Development) في 1999 بعنوان "مبادئ حوكمة الشركات" أول اعتراف دولي رسمي بهذا المفهوم⁴.

¹ محمد طارق يوسف، حوكمة الشركات والتشريعات اللازمة لسلامة التطبيق، مبادئ وممارسات حوكمة الشركات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2009، ص 12.

² نرمين أبو العطاء، "حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية"، إصدارات مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، مصر، 2003، ص 48.

³ نفس المرجع، ص 50.

⁴ محمد مصطفى سليمان، "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري - دراسة مقارنة، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 13.

ثانياً- تعريف حوكمة الشركات

على المستوى العالمي، لا يوجد تعريف موحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين، والمحللين والأكاديميين لمفهوم حوكمة الشركات (Corporate Governance)، ويرجع ذلك إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للمؤسسات.

وقد تعددت التعاريف من قبل المنظمات العالمية لحوكمة الشركات، وذلك حسب طبيعة كل منظمة، حيث تم تعريفها من قبل مؤسسة التمويل الدولية IFC بأنها "هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها"¹.

ويصف تقرير لجنة تدقيق الشؤون المالية للشركات البريطانية Cadbury لعام 1992 حوكمة الشركات كالاتي: "يعتمد اقتصاد دولة ما على ريادة وكفاءة المؤسسات، وهكذا فإن الفاعلية التي تؤدي بها مجالس الإدارة لمسئولياتها تحدد الوضع التنافسي للدولة، وهذا هو جوهر أي نظام لحوكمة الشركات"².

وتعرف Cadbury في توثيق بسيط ومحكم حوكمة الشركات كما يلي: "حوكمة الشركات هي نظام بمقتضاه تدار الشركات وتراقب"³.

وتم تعريفها من قبل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD في 1999 كالاتي: "حوكمة الشركات تتضمن مجموعة من العلاقات بين إدارة المؤسسة ومجلس إدارتها ومساهميها وذوي المصلحة الآخرين، وتقدم حوكمة الشركات أيضا الهيكل الذي من خلاله توضع أهداف المؤسسة وتحدد وسائل إنجاز تلك الأهداف والرقابة على الأداء"⁴.

أما معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA) فقد عرف الحوكمة أنها "مجموعة من العمليات والنظم التي يعتمدها مجلس الإدارة من أجل تبليغ وتوجيه وإدارة ومراقبة أداء أنشطة المؤسسة بغية تحقيق أهدافها"⁵.

¹ Almagir.M, "Corporate Governance: A Risk Perspective", paper presented to: "Corporate Governance and Reform: Paving the way to Financial Stability and Development", Conference organized by the Egyptian Banking Institute, May 7-8, 2007, p2.

² Cadbury, Report of The committee on "The Financial Aspects of Corporate Governance", p14, <http://www.ecgi.org/codes/documents/cadbury.pdf>, 2014/04/25 تاريخ الإطلاع

³ Idem, p15.

⁴ Organization for Economic Co-operation and Development, "Using the OECD Principles of Corporate Governance a boardroom perspectives", Paris, France, 2008, p 15.

⁵ معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، تعريف المصطلحات، <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Standards%202011%20Arabic.pdf> تاريخ الإطلاع

2014/09/10، ص 36.

كما تعرف الحوكمة أنها "النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والصرافة"¹.

وتعرف أيضا بأنها: "مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة المؤسسة والمساهمين وأصحاب المصالح فيها، وذلك عن طريق الإجراءات والأساليب التي تستخدم لإدارة شؤون المؤسسة وتوجيه أعمالها من أجل ضمان تطوير الأداء والإفصاح والشفافية والمساءلة بها، وتعظيم فائدة المساهمين على المدى الطويل ومراعاة مصالح الأطراف المختلفة"².

بناء على التعاريف السابقة، يمكن النظر إلى حوكمة الشركات من خلال اتجاهين هما:

أ- الاتجاه التنظيمي

- حيث أن حوكمة الشركات هي نظام، بمعنى مجموعة من المكونات المترابطة وبينها علاقات تفاعلية منظمة، وعلاقات تبادلية مع النظم الأخرى بغرض بلوغ هدف أو مجموعة أهداف محددة ومرتبطة بالمؤسسة.

- حيث أن الحوكمة هي مجموعة من العلاقات بين الجهات المرتبطة مع بعضها البعض، سواء كانت داخلية أو خارجية، والتي تتمثل في الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة والمساهمين والجهات الخارجية.

- كما أن حوكمة الشركات تعنى بمصالح جميع الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة، حيث توفر حوكمة الشركات التأكيد لهذه الأطراف بأن إدارة المؤسسة تسير نحو تحقيق مصالحهم بكل شفافية، وضمان عدم وجود تلاعب أو سوء استخدام للسلطة من طرف المسيرين أو أعضاء مجلس الإدارة.

ب- الاتجاه الرقابي

- حيث أن حوكمة الشركات تعنى بمراقبة أداء إدارة المؤسسة، وتعزيز الإفصاح والشفافية والمساءلة، والتأكد من عدم تضارب المصالح بين إدارة المؤسسة ومجلس الإدارة والمساهمين.

¹ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات، شركات قطاع عام وخاص ومصارف)، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 45.

² محمد أحمد إبراهيم، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية-دراسة نظرية تطبيقية-، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الأول، جامعة الزقازيق، مصر، 2005، ص 7.

- كما تهتم الحوكمة بالرقابة على أداء المؤسسة التشغيلي والاستثماري والتمويلي، والتأكد من التطبيق السليم لجميع القرارات التي تصب في مصلحة المؤسسة.

وينبغي الإشارة أن مفهوم "حوكمة الشركات" مرادف لعدد من المصطلحات على غرار:

- **الحاكمية المؤسسية:** وهو مصطلح مأخوذ من كلمة Governor أي الحاكم، وقد تم اعتماده من الجمع الأردني للغة العربية، لكن تذهب كثير من الآراء إلى استبعاده، كون استخدامه قد يحدث خلطاً مع إحدى النظريات الإسلامية المسماة "نظرية الحاكمية" والتي تتناول الحكم والسلطة السياسية للدولة¹.

- **حكم المؤسسات:** مصطلح غير شائع الاستعمال لأنه يوحي بأن المؤسسة هي الحاكمة أو الفاعلة أو المسيطرة على غيرها².

- **حكمانية المؤسسة:** يتم في الغالب استبعاد هذا المصطلح لارتباطه في بنائه اللغوي مع معنى الآنية³.

- **التحكم المؤسسي:** وهو مصطلح مستخدم على نطاق واسع، ويؤدي نفس معنى (الحوكمة) ويتمحور حول العدالة، والشفافية، ومحاسبة المسؤولية لغرض الرقابة على مديري المؤسسات من قبل مقدمي الأموال، وضمان الحصول على عائد مناسب على استثماراتهم⁴.

- **الإجراءات الحاكمة بالمؤسسات:** وتعني الإجراءات الهادفة إلى تحقيق التوازن بين أصحاب المصالح المتعارضة في المؤسسة⁵.

- **ممارسة السلطة والرقابة:** وهو مصطلح عام يشمل كل أنواع الرقابة الداخلية والخارجية على المؤسسة، وهو يعبر عن جوهر مفهوم حوكمة الشركات⁶.

وتأسيساً على ما سبق، يمكن القول أن "حوكمة الشركات" أو "حوكمة المؤسسات" هو المصطلح الأكثر قبولاً والأوسع استخداماً كونه المصطلح المعتمد من مجمع اللغة العربية، والأنسب لغويًا من ناحية

¹ عمار حبيب جهلول، النظام القانوني لحوكمة الشركات، دار نيبور للنشر، العراق، 2011، ص 22.

² نفس المرجع، ص 23.

³ نفس المرجع، ص 23.

⁴ أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2011، ص 34.

⁵ عمار حبيب جهلول، النظام القانوني لحوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص 24.

⁶ نفس المرجع، ص 24.

الوزن وجذر الكلمة، والأقرب إلى مفهوم المصطلح باللغة الإنجليزية، والمعبر عن جوهر الحوكمة المتعلق بمراقبة المؤسسة والتحكم في أعمالها لضمان مصالح الأطراف المختلفة، وتعزيز الإفصاح والشفافية والمساءلة.

المطلب الثاني: النظريات المؤسسة لمفهوم حوكمة الشركات

تعتبر حوكمة الشركات نتاج تراكم عدد من المقاربات النظرية التسييرية التي تعنى بدراسة الآليات التنظيمية والرقابية في المؤسسة، باعتبارها مركز تعاقدية بين عدة فاعلين، لغرض معالجة النقائص والاختلالات المسجلة في تصرفات المديرين، بما يضمن حقوق المساهمين وأصحاب المصلحة، ويحافظ على استمرارية المؤسسة.

أولاً - نظرية حقوق الملكية Property rights Theory

تندرج نظرية حقوق الملكية ضمن المقاربة النيوكلاسيكية للمؤسسة، وتعود إلى الباحثين -Alchian-Demestz سنة 1972، وتقوم على فكرة بسيطة هي أن حق الملكية هو المحدد الأساسي أو العامل الجوهرى وراء فاعلية ونمو المؤسسة، فكلما كانت هذه الحقوق كاملة كلما انعكس ذلك على أداء المؤسسة¹.

تؤدي حقوق الملكية دور الضامن القانوني، ولكن لا يمكن أن تؤدي دور الضامن الاقتصادي لوحدها، ومن هذا المنطلق تقسم حقوق الملكية حسب هذه النظرية إلى ثلاثة أقسام²:

- حق الاستعمال: أي الحق في استغلال الأصل أو الشيء المملوك؛

- حق الانتفاع: أي الحق في الحصول على المنافع والأرباح؛

- حق تقرير المصير: أي حق البيع أو التنازل عن الأصل.

وحسب هذه النظرية، فإن تشتت حقوق الملكية يساهم في تخفيض فعالية المؤسسة، وتفترض أن المدير المالك يعمل على تحقيق أعلى منفعة للمؤسسة عن طريق توجيه الجهود نحو خدمة أهداف المؤسسة، على عكس الحالة التي تنفصل فيها الملكية عن التسيير حيث لا يملك المسير إلا حق الاستعمال، في حين أن حق الانتفاع وتقرير المصير بيد المالك، وهذا ما يجعل تعارض المصالح أمراً طبيعياً.

¹ Gérard. KOENIG, " De nouvelles théories pour gérer l'entreprise du XXIème siècle", Editions Economica, Paris, France, 1999, p 13.

² Idem, p 14.

ثانياً- نظرية الوكالة Agency Theory

تعود هذه النظرية إلى الباحثين JENSEN وMAKLING عام 1976 حيث عرفا عقد الوكالة أنه "عقد بين فرد أو مجموعة أفراد (الموكل) مع فرد آخر أو مجموعة أفراد (الوكيل) من أجل القيام باسم الطرف الأول بعمل معين والذي يشمل التفويض باتخاذ بعض القرارات، وإعطاء سلطة للوكيل"¹.

وتعتمد نظرية الوكالة على العلاقات القانونية (التعاقدية) التي تحكم أطراف عقد الوكالة (علاقة الموكل /الوكيل)، حيث يلتزم الوكيل بتمثيل ورعاية مصالح الموكل. وعليه، فإنه يمكن النظر إلى المؤسسة على أنها ائتلاف لعدد من علاقات الوكالة مثل علاقة الإدارة بالمساهمين، وعلاقة الإدارة بالعاملين، وعلاقة المساهمين بالمدقق الخارجي..... إلخ، وبذلك فإن علاقة الوكالة هي بمثابة عقد يشغل بموجبه شخص أو أكثر (الأصيل أو الموكل) شخص آخر أو أكثر (الوكيل) لإنجاز أعمال معينة لصالحه يتضمن ذلك تحويلة صلاحية اتخاذ بعض القرارات².

تتم نظرية الوكالة بما يسمى (تعارضات الوكالة) أو تضارب المصالح بين الوكيل والموكل، إذ أن الوكيل لا يعمل دائماً على تحقيق مصالح الموكل، وتحصل هذه المشكلة في ظل ظروف عدم تناسق المعلومات وعدم تكاملها بين الوكيل والموكل، وفيما يأتي أهم مشاكل نظرية الوكالة³:

- **مشكلة تضارب المصالح:** إن كلا من الموكل والوكيل يهتم بتعظيم منفعته المتوقعة، إذ يعد ذلك بمثابة هدف يفسر تصرفات كل منهما، فالمالكون أو المساهمون يهدفون إلى تعظيم ثروتهم، بينما يهدف المدراء إلى زيادة العائد المتوقع الذين يحصلون عليه من المؤسسة، ومن هنا ينشأ تضارب المصالح.

- **مشكلة الاختيار العكسي:** تدرس نظرية الوكالة العلاقة (مسير/مساهم) أي المشاكل الناشئة عن العقد المبرم بين المساهم والمسير وأساليب حلها، غير أن النظرة الجديدة تدرس العلاقة (مسير/مساهم محتمل) وفي هذه الحالة تكون المعلومات المتوفرة بحوزة المسيرين غير متاحة للمساهمين المحتملين، وتظهر مشكلة الاختيار العكسي نتيجة قدرة الوكيل (المسير) على إخفاء بعض المعلومات أو تقديم معلومات مضللة تؤثر سلباً على قرارات الموكل المحتمل.

¹ Charron J.L, Separi.S, "Organisation et gestion de l'entreprise", Dunod, Paris, France, 2006, p 83.

² عباس مهدي الشيرازي، "نظرية المحاسبة"، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990، ص 104.

³ Jérémy Morvan, "La gouvernance d'entreprise managériale: positionnement et rôle des gérants de fonds socialement responsable", Thèse pour le doctorat nouveau régime en sciences de gestion, Université de bretagne occidentale, 2005, p p 34-35.

– مشكلة عدم تماثل المعلومات: يتوافر لدى الوكيل من واقع معايشته اليومية لعمليات المؤسسة كل المعلومات المتعلقة بها، وهنا يمكن للوكيل أن يستخدم هذه المعلومات لتحقيق مصلحته الشخصية ولو على حساب مصلحة الموكل عبر الإخفاء أو التضليل أو التضخيم.

– مشكلة تحمل المخاطرة: تظهر نتيجة عدم التأكد من التزام الوكيل (المسير) بالعقد المبرم بين الطرفين، حيث لا يوجد ضمان بأن الوكيل سيعمل على تحقيق مصالح الموكل أو تحقيق الأهداف المسطرة. وتنطوي نظرية الوكالة على بعض التكاليف تتمثل في¹:

– تكاليف الإشراف والمتابعة: هي التكاليف التي يلتزم بها الموكل (المساهمون) من أجل تأمين الرقابة على نشاطات الوكيل (المسيرون) مثل تكاليف مجلس الإدارة، تكاليف الفصل بين الوظائف... إلخ.

– تكاليف الالتزام: هي تكاليف الدعم والتحفيز التي يتحصل عليها الوكيل (المسير) من أجل بناء الثقة التي تعتبر الأساس في عقد الوكالة مثل إمكانية شراء الأسهم العادية من طرف المسيرين.

– التكاليف المتبقية أو تكاليف الفرصة الضائعة: وتنتج عن التعارض المستمر للمصالح بين المتعاقدين، وتتمثل في الأثر السلبي الناتج عن تخصيص السيئ للموارد، والاختيار الاستراتيجي غير الأمثل.

ويتضح مما سبق، أن نظرية الوكالة هي تعبير للعلاقة التعاقدية بين مجموعتين تتضارب أهدافها وهما كلاً من الموكلين (المساهمين) والوكلاء (المسيرين)، وصورة عن المشاكل الناتجة من فصل الملكية عن التسيير التي يمكن أن تؤثر سلباً على تحقيق أهداف المؤسسة في البقاء والتطور، خاصة في ظل غياب آلية كفيلة بتدعيم الرقابة والشفافية وتنظيم الحقوق والالتزامات بين الأطراف المتعاقدة.

ثالثاً- نظرية تكلفة الصفقات Cost of transactions Theory

تأسست نظرية "تكلفة الصفقات" من طرف Oliver Williamson في سنة 1985، حيث عرف تكلفة الصفقة أنها "التكاليف التي تتولد أثناء تبادل عقود السلع والخدمات بين المؤسسات"². وتميز النظرية بين ثلاثة أصناف من التكاليف هي³:

¹ نعيمة عبدي، دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات- دراسة حالة الجزائر-، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2009، ص 30.

² نفس المرجع، ص 32.

³ نفس المرجع، ص 32.

- التكاليف السابقة للصفقة: وتتمثل في تكاليف البحث والحصول على المعلومة من خلال دراسة السوق وتحليل أسعار المنافسين؛
- تكاليف التفاوض وتحرير العقد؛
- التكاليف اللاحقة للصفقة: وتتمثل في تكاليف التنفيذ والمراقبة.

وتخلص النظرية أن تكلفة الصفقة تتضمن تكلفة الوكالة على اعتبار أن العلاقة بين المسير والمساهم هي إحدى العقود المبرمة في المؤسسة، وأن فعالية إدارة المؤسسة تقاس من خلال تكاليف الصفقات التي أبرمتها، مما يجعل المؤسسة كهيكل حوكمة داخلية لصفقات مراقبة من قبل آليات السوق.

رابعاً- نظرية التجذر Entrenchment Theory

يقصد بالتجذر الاستحكام أو التحكم والإمساك بزمام الأمور، ويعبر في المجال التسييري عن سعي المدير أو المسير تثبيت جذوره في المؤسسة للمحافظة على منصبه، وكلما كانت الجذور عميقة كان من الصعب اقتلاعها¹.

وتعود هذه النظرية إلى الباحثين Shliefer –Vishny نهاية الثمانينات، ويعرف التجذر أنه "نسق أو سياق متكون من شبكة علاقات رسمية أو غير رسمية، تساعد المسير على التخلص ولو بصفة جزئية من مراقبة مجلس الإدارة والمساهمين"².

وتفترض نظرية التجذر أن الفاعلين في المؤسسة يطورون استراتيجيتهم للحفاظ على مكانتهم في المؤسسة، والعمل على حرمان المنافسين المحتملين من الدخول إليها، وهذا ما يمكنهم من توسيع سلطتهم في المؤسسة³.

ويمكن أن يحدث التجذر عن طريق آليتين رئيسيتين⁴:

- الاستثمار في أصول أكثر خصوصية: أي الاستثمار في الأصول التي تتميز بصعوبة التبادل في السوق، أو تخصيص الأصول لاستثمارات دقيقة، أو الاستثمار في الأصول التي تتطلب كفاءات استثنائية

¹ Gérard CHARREAUX, " Le gouvernement des entreprises", Editions Economica, Paris, France, 1997, p 104.

² Benoît PIGÉ, **Enracinement des dirigeants et richesse des actionnaires**, Finance Contrôle Stratégie – Volume 1, N° 3, septembre 1998, p 133.

³ Idem, p 134.

⁴ نعيمة عبيدي، دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات- دراسة حالة الجزائر-، مرجع سبق ذكره، ص ص 33-34.

لاستغلالها، مما يجعل من الصعب على المؤسسة التخلي عن مسير يمتلك كفاءة خاصة لتسيير هذا النوع من الأصول أو الاستثمارات.

– **العقود الضمنية:** هي العقود التي لا تكتسي الطابع القانوني، بل يرتبط أطرافها باتفاقات غير رسمية تجعل من الصعب اكتشافها من طرف مجلس الإدارة أو المساهمين. فالوعد بالترقية أو رفع الأجور لإطارات وعمال المؤسسة يدخل ضمن هذا النوع من العقود، وهذا ما يزيد من تثبيت العمال بالفريق المسير الحالي.

وعليه، فتنظية التجذر تقترح إطارا نظريا يأخذ بعين الاعتبار أهمية المصلحة الشخصية في الفكر التسييري، ويسلط الضوء على الخيارات الاستراتيجية المتخذة من طرف المسيرين، والتي يمكن إدماجها ضمن استراتيجية التجذر التي تؤدي إلى إيجاد وضعية سيطرة من طرف المسيرين يصعب التحكم فيها.

بناء على ما سبق، ونتيجة لتطور بيئة الأعمال وتوسع المؤسسات، جاء مفهوم حوكمة الشركات الذي يهتم بضمان حقوق المساهمين ومختلف الأطراف الفاعلة في المؤسسة، ورفع كفاءة عناصر الرقابة الداخلية، وتعزيز الإفصاح والشفافية بمثابة الحل المناسب لمعالجة النقائص والمشاكل الملاحظة في النظريات السابقة.

المطلب الثالث: أهمية حوكمة الشركات

يطلق مصطلح (Corporate Governance) حوكمة الشركات على نظام الحوكمة على مستوى المؤسسات ومنظمات الأعمال، في حين أن مصطلح (Good Governance) فيقصد به الحكم الراشد على المستوى الكلي للدولة، والذي يمس النواحي الاقتصادية والسياسية والاجتماعية لأفراد المجتمع. وفيما يلي سيتم تسليط الضوء على أهمية حوكمة الشركات على المستوى الكلي، وعلى المستوى الجزئي.

أولا- أهمية حوكمة الشركات على المستوى الكلي

على صعيد الاقتصاد الكلي، أخذت تتنامى أهمية القواعد السليمة لحوكمة الشركات، إذ تساهم هذه الأخيرة في تحقيق التنمية الاقتصادية، وتجنب الوقوع في الأزمات المالية، وذلك من خلال ترسيخ عدد من معايير الأداء، بما يعمل على تدعيم الأسس الاقتصادية في الأسواق، وكشف حالات التلاعب،

والفساد، والرشوة، وسوء الإدارة، بما يؤدي إلى كسب ثقة المعاملين في هذه الأسواق، والعمل على استقرارها، والحد من التقلبات الشديدة فيها، وبالتالي تحقيق التقدم الاقتصادي المنشود¹.

ويمكن تلخيص المزايا والمنافع التي يمكن للدول أن تجني ثمارها من تطبيق حوكمة الشركات على مستوى بيئة أعمالها في النقاط الآتية²:

- تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها المؤسسات والدول؛
- رفع مستويات الأداء للمؤسسات وما يترتب عليه من دفع عجلة التنمية والتقدم الاقتصادي للدول التي تنتمي إليها تلك المؤسسات؛
- جذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع رأس المال المحلي على الاستثمار في المشروعات الوطنية؛
- زيادة قدرة المؤسسات الوطنية على المنافسة العالمية وفتح أسواق جديدة لها؛
- الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات، وما يترتب على ذلك من زيادة ثقة المستثمرين بها واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية.

ثانياً- أهمية حوكمة الشركات على المستوى الجزئي

تبرز أهمية حوكمة الشركات بشكل لافت بالنسبة للمؤسسات عامة، وبالنسبة للمؤسسات المساهمة خاصة، إذ شهدت بداية الألفية الثالثة أزمة فضائح مالية بدأتها مؤسسة (Enron)، حيث كانت أسهمها تباع في بداية عام 2000 بما يزيد عن 90 دولار للسهم الواحد، وقد استخدمت المؤسسة بما يعرف بمصطلح الوحدات ذات الأغراض الخاصة (Special Purpose Entities) بهدف الوصول إلى سوق المال والاحتماء من المخاطر، وترتب على ذلك انخفاض قيمة الأصول الأمر الذي جعل مؤسسة (Enron) تتحمل التزامات أكبر بإصدار أسهم إضافية مما جعل انخفاض قيمة أسهم المؤسسة، وفي نهاية عام 2001 أفصحت المؤسسة عن خسائر في الربع الثالث، وعلى إثرها انخفضت قيمة السهم إلى 33 دولار

¹ عباس حميد يحيى التميمي، "اثر نظرية الوكالة في التطبيقات المحاسبية والحوكمة في الشركات المملوكة للدولة - دراسة ميدانية في عينة من الشركات العراقية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة في فلسفة المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2008، ص 74.

² محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري - دراسة مقارنة، مرجع سبق ذكره، ص 15.

وتوالت خسارة المؤسسة، إذ أعلنت المؤسسة عن خسارة بلغت 600 مليون دولار، وفي نهاية السنة تقدمت المؤسسة بإجراءات الإفلاس¹.

وقد حدثت سلسلة من حالات الفشل المالي وفشل التدقيق، إذ شملت مؤسسات (Health South) و (World Com) و (Tyco)، ونتيجة لذلك تم الاهتمام بحوكمة الشركات وتشريع قانون (Sarbanes-Oxley: SOX) عام 2002 الذي يهدف إلى تحسين الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، بما يعكس إيجاباً على نظام الحوكمة في المؤسسات المدرجة في السوق المالي².

وفي الجانب المحاسبي والرقابي، فتتجسد أهمية حوكمة الشركات من خلال ما يلي³:

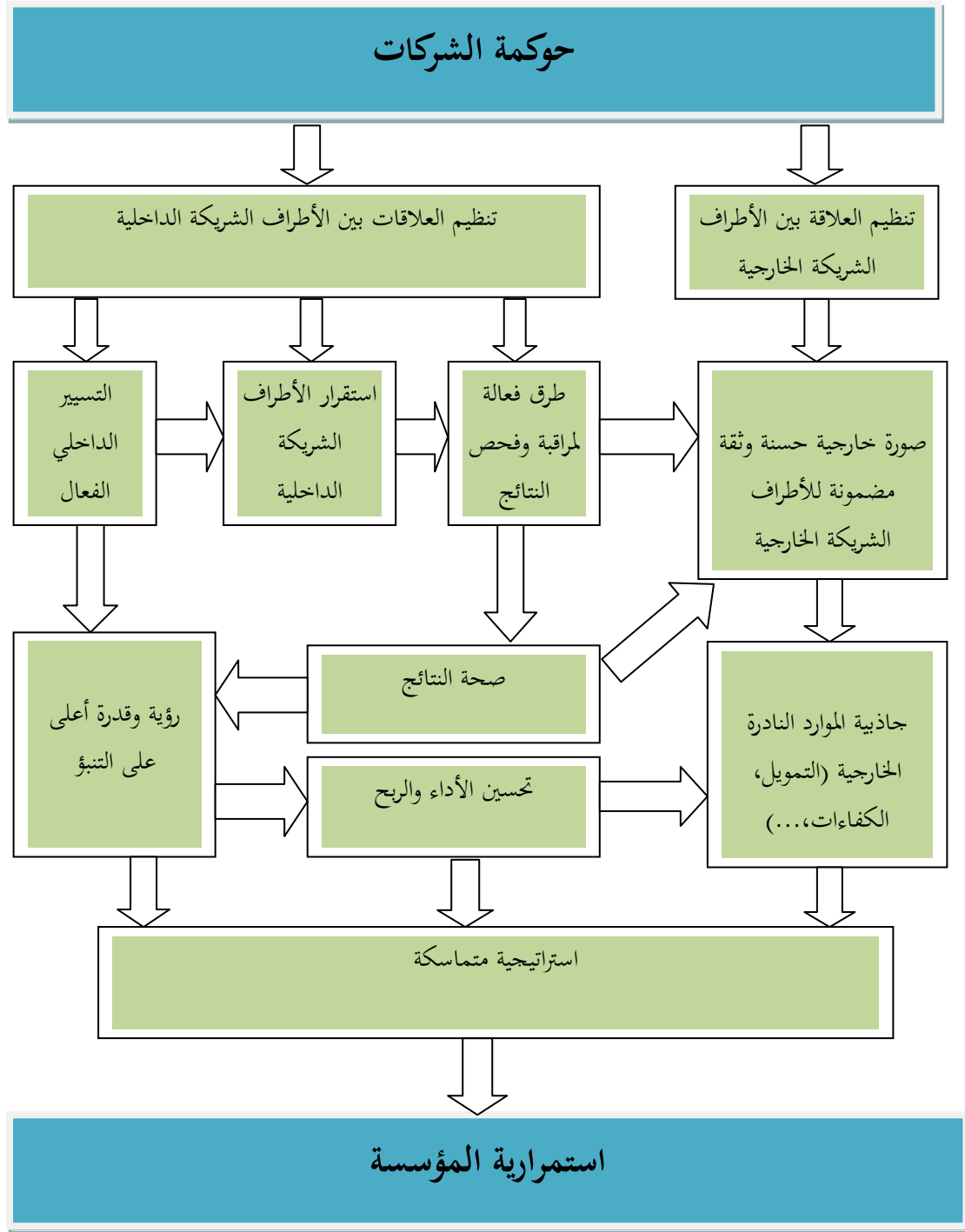
- محاربة الفساد المالي والإداري في المؤسسات وعدم السماح بوجوده أو عودته مرة أخرى؛
 - تحقيق ضمان النزاهة والحيادية والاستقامة لكافة العاملين في المؤسسة ابتداءً من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتى أدنى مستوى للعاملين فيها؛
 - تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والرقابة الداخلية، وتحقيق فاعلية الإنفاق وربط الإنفاق بالإنتاج؛
 - تحقيق قدر كاف من الإفصاح والشفافية في القوائم المالية؛
 - ضمان أعلى قدر من الفاعلية والاستقلالية للمدققين الداخليين والخارجيين.
- ويمكن توضيح أهمية حوكمة الشركات في ضمان استمرارية المؤسسة من خلال الشكل الآتي:

¹ علي حسين الدوغجي، حوكمة الشركات ودورها في تفعيل ونزاهة التقارير المالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد الخامس، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق، 2009، ص 14.

² محمد يعقوب وفيحاء عبد الله وإيمان شاكر، دور معايير الحوكمة في الحد من الآثار السلبية للعولمة والخصخصة، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد الخامس، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق، 2007، ص 18.

³ أشرف حنا ميخائيل، تدقيق الحسابات في إطار منظومة حوكمة الشركات، بحوث وأوراق المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، مصر، 2005، ص 83.

الشكل رقم 1-1: حوكمة الشركات واستمرارية المؤسسة



المصدر: وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، فريق العمل للحكم الراشد (GOAL)، الجزائر، 2009، ص 65.

من الشكل أعلاه، تتضح الآثار الإيجابية المترتبة على تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسة، والتي يمكن إيجازها في النقاط الآتية:

- ضمان شفافية ودقة القوائم المالية، وبشكل أعم صحة المعلومات المالية والاقتصادية التي توزعها المؤسسة على الأطراف الداخلية والخارجية؛

- إعطاء نظرة واضحة حول أداء واستراتيجية المؤسسة للمالكين ومختلف الجهات التي تعتبر مصدراً للموارد النادرة؛

- جذب الموارد النادرة الخارجية كرؤوس الأموال والشركاء والكفاءات من خلال الصورة الجيدة والثقة المطلوبة التي تتمتع بها المؤسسة؛

- القدرة على التنبؤ وبالتالي القدرة على التحكم في مختلف المخاطر المتعلقة بنشاط المؤسسة؛

- ضمان استمرارية وتطور المؤسسة بمنأى عن الاضطرابات والمشاكل الداخلية المحتملة بين الأطراف الفاعلة في المؤسسة.

المطلب الرابع: أهداف حوكمة الشركات

تلعب حوكمة الشركات دوراً مهماً في تحقيق مجموعة من الأهداف التي يمكن إيجازها كالاتي¹:

- **حماية حقوق المساهمين:** وذلك من خلال الاحتفاظ بسجلات لتثبيت ملكيتهم بالأسهم، والشفافية بالمعلومات وتقديمها في الوقت المناسب، فضلاً عن ضمان حقوق المساهم بما في ذلك حق انتخاب أعضاء مجلس الإدارة والحصول على حصة من الأرباح السنوية.

- **تحقيق العدالة:** أي تحقيق العدالة والمساواة بين المساهمين سواء كانوا داخل أو خارج المؤسسة، سواء من أصحاب الأغلبية أو الأقلية في حقوق الملكية.

- **حماية مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالمؤسسة:** وتعني الاعتراف بحقوق جميع الأطراف ذات المصالح بالمؤسسة، وهذا ما يتطلب زرع روح الانتماء والولاء للمتعاملين مع المؤسسة وفي مقدمة ذلك العاملين بها.

¹ رافد عبيد النواس، أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات-أنموذج مقترح، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد رقم 14، العدد 50، جامعة بغداد، العراق، 2000، ص 243.

- توفير المعلومات ودعم سلامة قنوات الاتصال: بمعنى توفير المعلومات المفيدة التي تتسم بالدقة والملاءمة لجميع الأطراف ذات العلاقة بعمل المؤسسة، كل ذلك يعكس سلامة وصحة نظام الحوكمة، فضلاً عن سلامة أنظمة الرقابة الداخلية، وتطبيق القواعد والقوانين التي تضمن سلامة أداء المؤسسة.

فضلاً عن كل ما سبق، تساهم الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات في تحقيق الأهداف الآتية¹:

- العدالة والشفافية في معاملات المؤسسة وحق المساءلة، بما يسمح لكل ذي مصلحة مراجعة الإدارة، حيث أن الحوكمة تقف في مواجهة الفساد؛

- حماية المساهمين بصفة عامة، وتعظيم عائدهم، وذلك بتبني معايير الشفافية في التعامل معهم لمنع حدوث الأزمات؛

- منع المتاجرة بالسلطة في المؤسسة، وذلك من خلال ضمان وجود هياكل إدارية يمكن معها محاسبة الإدارة أمام المساهمين؛

- ضمان تدقيق الأداء المالي وحسن استخدام أموال المؤسسة من خلال تكامل نظم المحاسبة والتدقيق؛

- تحسين الإدارة داخل المؤسسة والمساعدة على تطوير الاستراتيجيات وزيادة كفاءة الأداء؛

- الإشراف على المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة في ضوء قواعد الحوكمة الرشيدة.

وبالنسبة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، تسعى حوكمة الشركات إلى تحقيق الأهداف الآتية²:

- وضع القواعد والإجراءات المتعلقة بسير العمل داخل المؤسسة لتحقيق أهدافها؛

- وضع الأنظمة الكفيلة بمعالجة الغش وتضارب المصالح والتصرفات غير المقبولة مادياً وأخلاقياً؛

- وضع أنظمة الرقابة على إدارة المؤسسات وأعضاء مجلس إدارتها؛

- وضع أنظمة لإدارة المؤسسة وفقاً لهيكل يحدد توزيع كل الحقوق والمسؤوليات فيما بين مجلس الإدارة والمساهمين.

¹ مركز المشروعات الدولية الخاصة، دليل تأسيس حوكمة الشركات في الأسواق الصاعدة، القاهرة، مصر، 2001، ص 09.

² OECD, "Principles of Corporate Governance", Organization for Economic Co-Operation and Development Publications Service, 2001, p 5.

المطلب الخامس: الجهود الدولية لتطبيق مفهوم حوكمة الشركات

حظي موضوع حوكمة الشركات في أعقاب الأزمة المالية لدول جنوب شرق آسيا عام 1998 باهتمام واسع من المنظمات الدولية، على غرار البنك العالمي، صندوق النقد الدولي ولجنة بازل، وأدى ببعض الدول إلى إصدار تشريعات تتلاءم مع جوهر الحوكمة، بهدف تحسين الشفافية والمساءلة في المؤسسات، ودعم كفاءة الأسواق وزيادة الثقة لدى المستثمرين.

أولاً- جهود البنك العالمي

يُعتبر البنك العالمي حوكمة الشركات كعامل أساسي في التنمية، وفي سبيل تحقيق هذا الهدف، عمل على دعم مبادرات الدول الهادفة إلى الإصلاح التشريعي والتقويم الهيكلي لمؤسسات القطاع العام، ومرافقة القطاع الخاص في وضع وتبني مبادئ الحوكمة.

وقد قام بالتنسيق مع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية برعاية المنتدى الدولي لقواعد حوكمة الشركات في 1999، وتوصل البنك العالمي بعد مشاورات مع منظمات أخرى إلى وضع نموذج حوكمة الشركات في الاقتصاديات الناشئة، وتضمن القواعد الآتية¹:

1- الإعسار وحقوق الدائنين: عقب أزمة جنوب شرق آسيا، قاد البنك العالمي مبادرة لتحديد الأسس والخطط الإرشادية للوصول إلى نظم فعالة للإعسار ودعم الحقوق الخاصة بالعلاقة بين الدائنين والمدنيين في الأسواق الناشئة.

2- الشفافية في أنظمة المحاسبة والتدقيق: تعتبر التقارير المالية الشفافة كجزء من الالتزام بقواعد الحوكمة، وفي هذا الصدد قام البنك العالمي بمراجعة مدى الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق المتعارف عليها في عدد من الدول.

ثانياً- جهود صندوق النقد الدولي

يشجع الصندوق البلدان الأعضاء على تحسين المساءلة عن طريق زيادة الشفافية في إتاحة الوثائق للاطلاع العام، وتماشياً مع سياسته المعنية بالشفافية، قام الصندوق بإصدار مدونة قواعد الممارسة السليمة الخاصة بشفافية السياسات المالية والنقدية ضمن مساعيه لدعم الحكم الرشيد.

¹ مصطفى حسن بسيوني السعدني، المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات من منظور طبيعة خدمات المراجعة الداخلية، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، مصر، 2005، ص 192.

1- مدونة قواعد الممارسة السليمة لشفافية السياسات المالية

يشجع صندوق النقد الدولي البلدان الأعضاء على تطبيق مدونة قواعد الممارسة السليمة لشفافية السياسات المالية، والتي تتناول أربعة مواضيع هامة هي¹:

- **وضوح الأدوار والمسؤوليات:** ينبغي التمييز بين القطاع الحكومي والهيئات التابعة له في القطاع العام وسائر قطاعات الاقتصاد، وينبغي أن تكون أدوار السياسة والإدارة في القطاع العام واضحة وعلنية، وينبغي توفر إطار قانوني وإداري يحدد عمل الهيئات المكلفة بالإشراف على السياسات المالية للدولة.

- **توفر المعلومات لدى الجماهير:** ينبغي أن توفر المعلومات الكاملة للمواطنين حول الأنشطة المالية للحكومة سواء الماضية أو الحالية أو المتوقعة، كما ينبغي الالتزام بنشر المعلومات المالية في الوقت المناسب.

- **إعداد الميزانيات وتنفيذها وتقديم التقارير عنها بطريقة واضحة:** ينبغي أن تحدد وثائق الميزانية أهداف السياسة المالية للدولة، والأسس المعتمدة في إعداد الميزانية، بالإضافة إلى المخاطر الأساسية التي يمكن تحديدها. وينبغي تقديم المعلومات الخاصة بالميزانية بطريقة تسهل تحليل السياسات وتقديم المساءلة، كما يجب تحديد الإجراءات الخاصة بتنفيذ ومتابعة النفقات العامة، وكذا تحصيل الإيرادات.

- **تأكيد النزاهة:** ينبغي أن تتوافق البيانات المالية للحكومة مع معايير جودة البيانات المتفق عليها، وينبغي أن تخضع للمراقبة والفحص من طرف هيئات مستقلة عن الحكومة.

2- مدونة قواعد الممارسة السليمة لشفافية السياسات النقدية

قام صندوق النقد الدولي باعتماد مدونة قواعد الممارسة السليمة لشفافية السياسات النقدية، والتي تدعو لأن تكون البنوك المركزية خاضعة للمساءلة عندما تُمنح درجة عالية من الاستقلالية، وقد وُضعت المدونة في سياق تطوير معايير وقواعد الإفصاح العلني للجمهور، ودعم إجراءات الشفافية في البنوك المركزية والبنوك التجارية ومؤسسات التأمين... إلخ².

¹ Gérard Charreaux & Peter Wirtz, *Gouvernance des entreprises, Nouvelles perspectives*, éditions Economica, Paris, France, 2006, pp 181-182.

² Idem, p 182.

ثالثا- لجنة بازل

- وضعت لجنة بازل التابعة لبنك التسويات الدولية في 1999 إرشادات خاصة بالحوكمة في المؤسسات المصرفية والمالية، وهي تركز على النقاط الآتية¹:
- وجود موثيق شرف ودليل للأخلاقيات تتضمن معايير التصرفات والسلوكيات السليمة؛
 - إعداد استراتيجية المؤسسة بشكل جيد يمكن من قياس نجاحها الكلي، ومساهمة الأفراد في ذلك؛
 - التوزيع السليم للمسؤوليات ومراكز اتخاذ القرار؛
 - وضع آلية للتعاون الفعال بين مجلس الإدارة ومدقق الحسابات والإدارة العليا؛
 - توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة للمخاطر؛
 - مراقبة خاصة لمراكز المخاطر في المواقع التي يبدو فيها تضارب للمصالح، بما في ذلك العلاقات مع المقترضين المرتبطين بالبنك وكبار المساهمين ومسؤولي الإدارة العليا؛
 - متابعة الحوافز المالية والإدارية الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا والمدبرين التنفيذيين؛
 - التدفق السليم للمعلومات داخليا وخارجيا.

وعموما، تشكل مبادرات المنظمات المالية الدولية محاولات جادة لإرساء مبادئ عالمية متفق عليها لحوكمة المؤسسات بمختلف أنواعها وفروع نشاطها، ولكن تبقى المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عام 1999 هي الأوسع انتشارا والأكثر قبولا، كونها تمثل دليلا إرشاديا وعمليا يسمح بإرساء الإطار القانوني والتنظيمي لحوكمة الشركات على مستوى الدول والمؤسسات. وهو ما سيتم الوقوف عليه بالتفصيل في المبحث الموالي.

¹ فاتح غلاب، تطور وظيفة التدقيق الداخلي في مجال حوكمة المؤسسات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة-دراسة لبعض المؤسسات الصناعية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة سطيف، الجزائر، 2011، ص 14.

المبحث الثاني: مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات

منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD منظمة اقتصادية دولية ظهرت عام 1948 تحت اسم "منظمة التعاون الاقتصادي الأوروبي" للمساعدة في إعادة الهيكلة الاقتصادية لأوروبا بعد الحرب العالمية الثانية، وفي عام 1961 تحولت إلى الصعيد الدولي فأصبحت تسمى بمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وتهدف إلى مساعدة الدول الأعضاء وغير الأعضاء على تحسين الأطر القانونية والتنظيمية والمؤسسية لحوكمة الشركات، وتوفير الإرشادات لأسواق الأوراق المالية والمستثمرين والمؤسسات لوضع أساليب سليمة للحوكمة.

المطلب الأول: ظروف إصدار مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

تم وضع مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات استجابة للاجتماع الوزاري للدول الأعضاء المنعقد في 27-28 أبريل 1998، لتشكيل أساسا لمبادرات حوكمة الشركات في كل من دول المنظمة أو غيرها من الدول على حد سواء¹.

وبعد الموافقة عليها في ماي 1999، تم اعتمادها من طرف منتدى الاستقرار المالي (Financial Stability Forum-FSF) باعتبارها أحد المعايير الإثني عشر للنظم المالية السليمة، كما أصبحت تشكل الأساس لتقييم عنصر حوكمة الشركات في تقارير البنك العالمي وصندوق النقد الدولي عن الالتزام بالمعايير والقواعد (ROSC- Report on the Observance of Standards and Codes)².

وفي 2002، تم الاتفاق على ضرورة إجراء تقييم لمبادئ حوكمة الشركات الصادرة في 1999، بمساهمة البنك العالمي وبنك التسويات الدولية (BIS) وصندوق النقد الدولي كمراقبين، وتم دعوة منتدى الاستقرار المالي ولجنة بازل والمنظمة الدولية للجان الأوراق المالية (IOSCO) باعتبارهم مراقبين مؤقتين، كما ضمت المشاورات خبراء عدد من الدول التي شاركت في الموائد الإقليمية المستديرة لحوكمة الشركات التي نظمها المنتدى العالمي لحوكمة الشركات في كل من روسيا وآسيا وجنوب شرق أوروبا وأمريكا اللاتينية³.

¹ مركز المشروعات الدولية الخاصة، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات، القاهرة، 2004، ص 3.

² نفس المرجع، ص 3.

³ نفس المرجع، ص 3.

وقد استقر الرأي عقب سلسلة المشاورات ودراسة نتائج المسح والتعليقات التي تلقتها المنظمة، على ضرورة مراجعة المبادئ بما يؤدي إلى أخذ التطورات والاهتمامات الجديدة للمؤسسة في الحسبان، مع المحافظة على منهج غير ملزم يقوم على أساس المبادئ، ومراعاة تكييف أساليب التنفيذ مع الظروف القانونية والاقتصادية والثقافية لكل دولة، ل يتم اعتماد النسخة الحالية من المبادئ وإقرار سريانها في 2004، وتضم المبادئ الستة الآتية:

- ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات؛
- حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية؛
- المعاملة المتساوية للمساهمين؛
- دور أصحاب المصالح؛
- الإفصاح والشفافية؛
- مسؤوليات مجلس الإدارة.

المطلب الثاني: خصائص مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

تركز مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات على المؤسسات التي يجري تداول أوراقها المالية في البورصة، كما أنها تكون مفيدة أيضا لتحسين الحوكمة في المؤسسات التي لا تتداول أسهمها في البورصة سواء كانت عامة أو خاصة، وتتميز هذه المبادئ بجملة من الخصائص أهمها:

- أنها مختصرة، مفهومة، متاحة وقابلة للتطبيق في كافة أشكال المؤسسات، وفي مختلف أنواع البيئة الاقتصادية¹؛
- أنها غير ملزمة، حيث تمثل أساسا مشتركا لتنمية الممارسات الجيدة للحوكمة، وليس الغرض منها أن تكون بديلا عن المبادرات الحكومية أو شبه الحكومية أو مبادرات القطاع الخاص لوضع تفصيلات أكثر لممارسات أفضل لحوكمة الشركات، بما يتلاءم والظروف القانونية والاقتصادية والثقافية لكل دولة²؛

¹ مركز المشروعات الدولية الخاصة، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات، القاهرة، 2004، ص 5.

² نفس المرجع، ص 5.

- أنها لا تهدف لتقديم وصفات جاهزة للتشريع الوطني، ولكنها توصي ببعض الأساليب العامة التي يمكن أن يستوعبها نموذج أي دولة¹؛
- أنها تركز على مشاكل الحوكمة التي تنشأ من الفصل بين الملكية والتسيير، ولكنها تتصل بالمسائل البيئية والأخلاقية ومحاربة الفساد².

المطلب الثالث: مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

ينبغي أن يشجع إطار حوكمة الشركات على شفافية وكفاءة الأسواق، وأن يكون متوافقاً مع حكم القانون وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية. ويتضمن هذا المبدأ الإرشادات الآتية³:

- 1- ينبغي أن يتم وضع إطار حوكمة الشركات بهدف أن يكون ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل، ونزاهة الأسواق، والحوافز التي يخلقها للمشاركين في السوق، وتشجيع قيام أسواق تتميز بالشفافية والفعالية؛
- 2- ينبغي أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسات حوكمة الشركات في نطاق اختصاص تشريعي ما، متوافقة مع حكم القانون، وذات شفافية وقابلة للتنفيذ؛
- 3- ينبغي أن يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات، في نطاق اختصاص تشريعي ما، محدداً بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة؛
- 4- ينبغي أن تكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة، والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية، فضلاً عن أن أحكامها وقراراتها ينبغي أن تكون في الوقت المناسب وشفافة مع توفير الشرح لها.

المطلب الرابع: المبادئ المتعلقة بمجلس الإدارة

يعتبر مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة ومبدأ الإفصاح والشفافية من المبادئ المتعلقة مباشرة بمجلس الإدارة، والتي تتناول مسؤولياته والأدوار المنتظرة منه في نظام حوكمة الشركات.

¹ محمد علي سويلم، حوكمة الشركات في الأنظمة العربية: المقارنة بين التنظيم والمسؤولية التأديبية والمدنية والجنائية، دار النهضة العربية، مصر، 2011، ص 63.

² مركز المشروعات الدولية الخاصة، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص 6.

³ نفس المرجع، ص 10.

أولاً: مسؤوليات مجلس الإدارة

ينبغي في إطار حوكمة الشركات أن يضمن التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للمؤسسة، والرقابة الفعلية لمجلس الإدارة على إدارة المؤسسة، ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليته أمام المؤسسة والمساهمين، ويتضمن هذا المبدأ الإرشادات الآتية¹:

1- ينبغي على أعضاء مجلس الإدارة أن يعملوا على أساس من المعلومات الكاملة، وبجس نية، مع العناية الواجبة، وبما يحقق أفضل مصلحة للمؤسسة والمساهمين؛

2- إذا ما كانت قرارات مجلس الإدارة ستؤثر في مختلف مجموعات المساهمين بطرق مختلفة، فإن على مجلس الإدارة أن يعامل كافة المساهمين معاملة عادلة؛

3- ينبغي على مجلس الإدارة أن يطبق معايير أخلاقية عالية، وينبغي أيضاً أن يأخذ في عين الاعتبار مصالح واهتمامات أصحاب المصالح في المؤسسة؛

4- ينبغي على مجلس الإدارة أن يقوم بوظائف رئيسية معينة، تتضمن:

أ- استعراض وتوجيه استراتيجية المؤسسة، وخطط العمل الرئيسية، وسياسة المخاطر، والموازنات التقديرية، وخطط العمل السنوية، ووضع أهداف الأداء، ومراقبة التنفيذ، وأداء المؤسسة، مع الإشراف على المصروفات الرأسمالية الرئيسية، وعمليات الاستحواذ، والتخلي عن الاستثمار؛

ب- الإشراف على فعالية ممارسات حوكمة المؤسسة وإجراء التغييرات إذا لزم الأمر؛

ج- اختيار، وتحديد مكافآت ومرتببات، والإشراف على كبار التنفيذيين بالمؤسسة، واستبدالهم، إذا لزم الأمر، مع الإشراف على تخطيط تداول المناصب؛

د- مراعاة التناسب بين مكافآت كبار التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة ومصالح المؤسسة والمساهمين في الأجل الطويل؛

هـ- ضمان الشفافية في عملية ترشيح وانتخاب مجلس الإدارة التي يجب أن تتم بشكل رسمي؛

و- رقابة وإدارة أي تعارض محتمل في مصالح إدارة المؤسسة، وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين؛

¹ مركز المشروعات الدولية الخاصة، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص 17.

ن- ضمان نزاهة حسابات المؤسسة، ونظم إعداد قوائمها المالية بما في ذلك المراجعة المستقلة، مع ضمان نظم سليمة للرقابة، وعلى وجه الخصوص وجود نظم لإدارة المخاطر، والرقابة المالية، ورقابة العمليات، والالتزام بالقانون والمعايير ذات الصلة؛

ي- الإشراف على عمليات الإفصاح والاتصالات.

5- ينبغي على مجلس الإدارة أن يكون قادراً على ممارسة الحكم الموضوعي المستقل على شؤون المؤسسة، من خلال الجوانب الآتية:

أ- ينبغي أن تنظر مجالس الإدارة في تكليف عدد من أعضاء مجلس الإدارة من غير موظفي المؤسسة ذوي القدرة على ممارسة الحكم المستقل، للقيام بالمهام التي يحتمل وجود تعارض في المصالح بها، وأمثلة تلك المسؤوليات الرئيسية هي: ضمان نزاهة القوائم والتقارير المالية وغير المالية، واستعراض عمليات التداول مع الأطراف ذات القرابة، وترشيح أعضاء مجلس الإدارة، والوظائف التنفيذية الرئيسية، وتحديد مكافآت أعضاء مجلس الإدارة؛

ب- عندما يتم إنشاء لجان لمجلس الإدارة، ينبغي على مجلس الإدارة أن يحدد بشكل جيد، وأن يفصح عن صلاحياتها، وتشكيل وإجراءات عملها؛

ج- ينبغي أن تكون لدى أعضاء مجلس الإدارة القدرة على إلزام أنفسهم بمسؤولياتهم بطريقة فعالة.

6- حتى يمكن لأعضاء مجلس الإدارة أن يقوموا بمسؤولياتهم، فإنه ينبغي أن تتاح لهم كافة المعلومات الصحيحة ذات الصلة في الوقت المناسب.

ثانياً: الإفصاح والشفافية

ينبغي في إطار حوكمة الشركات أن يضمن القيام بالإفصاح السليم الصحيح وفي الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالمؤسسة بما في ذلك المركز المالي، والأداء، وحقوق الملكية. ويتضمن هذا المبدأ الإرشادات الآتية¹:

1- ينبغي أن يتضمن الإفصاح، ولا يقتصر على المعلومات التالية:

- النتائج المالية ونتائج عمليات المؤسسة؛

¹ مركز المشروعات الدولية الخاصة، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص 15.

- أهداف المؤسسة؛

- الملكيات الكبرى للأسهم وحقوق التصويت؛

- سياسة مكافأة أعضاء مجلس الإدارة، بما في ذلك مؤهلاتهم، وعملية الاختيار، والمديرين الآخرين في المؤسسة، وما إذا كان يتم النظر إليهم باعتبارهم مستقلين؛

- العمليات المتصلة بأطراف من المؤسسة؛

- عوامل المخاطرة المتوقعة؛

- الموضوعات الخاصة بالعاملين وأصحاب المصالح الأخرى؛

- هياكل وسياسات الحوكمة، وبصفة خاصة، ما يحتويه أي نظام أو سياسة لحوكمة المؤسسة والعمليات التي يتم تنفيذها بموجبها.

2- ينبغي إعداد المعلومات والإفصاح عنها طبقاً للمستويات النوعية المرتفعة للمحاسبة والإفصاح المالي وغير المالي.

3- ينبغي القيام بتدقيق خارجي مستقل بواسطة مراجع مستقل، كفاء، مؤهل حتى يمكنه أن يقدم تأكيدات خارجية موضوعية لمجلس الإدارة والمساهمين بأن القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي وأداء المؤسسة في كافة النواحي المادية والمهامة.

4- ينبغي للمدققين الخارجيين أن يكونوا قابلين للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين، وعليهم واجب بالنسبة للمؤسسة هو أن يقوموا بممارسة كافة ما تقتضيه العناية والأصول المهنية في عملية المراجعة.

5- ينبغي في قنوات بث المعلومات أن توفر فرصة متساوية وفي التوقيت المناسب، مع كفاءة التكلفة لمستخدمي المعلومات ذات الصلة.

6- ينبغي استكمال إطار حوكمة الشركات بمنهج فعال يتناول ويشجع على تقديم التحليلات أو المشورة عن طريق المحللين، والسماصرة، وكالات التقييم والتصنيف وغيرها، والمتعلقة بالقرارات التي يتخذها المستثمرون، بعيداً عن أي تعارض هام في المصلحة قد يؤدي إلى الإضرار بنزاهة ما يقومون به من تحليل أو ما يقدمونه من مشورة.

المطلب الخامس: المبادئ المتعلقة بأصحاب المصالح

تتضمن مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ثلاثة مبادئ متعلقة بأصحاب المصالح (المساهمون، الدائنون، العمال، الموردون،.. إلخ) وهي حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية، المعاملة المتساوية للمساهمين، ودور أصحاب المصالح.

أولاً: حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية

يشير هذا المبدأ أنه ينبغي في إطار حوكمة الشركات توفير الحماية للمساهمين وتسهيل ممارسة حقوقهم. ويتضمن هذا المبدأ الإرشادات الآتية¹:

1- ينبغي أن تتضمن الحقوق الأساسية للمساهمين الحق في:

أ- طرق مضمونة لتسجيل الملكية؛

ب- إرسال أو تحويل الأسهم؛

ج- الحصول على المعلومات المالية ذات الصلة بالمؤسسة في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم؛

د- المشاركة والتصويت في الجمعية العامة للمساهمين؛

هـ- انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة؛

و- نصيب من أرباح المؤسسة.

2- ينبغي أن يكون للمساهمين الحق في المشاركة، وأن يحصلوا على القرارات التي تخص أي تغييرات أساسية في المؤسسة مثل:

أ- تعديل النظام الأساسي أو عقد التأسيس، أو ما يماثلها من المستندات الحاكمة للمؤسسة؛

ب- الترخيص بإصدار أسهم جديدة،

ج- العمليات الاستثنائية بما في ذلك تحويل كل أو ما يكاد أن يكون كل الأصول، بما يؤدي في الواقع إلى بيع المؤسسة.

¹ مركز المشروعات الدولية الخاصة، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص 11.

3- ينبغي أن يكون للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، وينبغي أن يحاطوا علما بالقواعد التي تحكم اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين بما في ذلك إجراءات التصويت، على غرار:

أ- ينبغي تزويد المساهمين بالمعلومات الكافية في الوقت المناسب، فيما يتعلق بتاريخ، ومكان وجدول أعمال الجمعية العامة، وكذلك المعلومات الكاملة وفي الوقت المناسب عن الموضوعات التي سيجري اتخاذ قرارات بشأنها في الاجتماع؛

ب- ينبغي أن تتاح الفرصة للمساهمين لتوجيه الأسئلة إلى مجلس الإدارة، بما في ذلك الأسئلة المتعلقة بالمراجعة الخارجية السنوية، ووضع بنود جدول الأعمال الخاص بالجمعية، واقتراح قرارات، في نطاق حدود معقولة؛

ج- ينبغي تسهيل المشاركة الفعالة للمساهمين في القرارات الرئيسية الخاصة بحوكمة الشركات مثل ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة، نظام المكافآت الخاص بأعضاء مجلس الإدارة وكبار التنفيذيين في المؤسسة. كما ينبغي أن يخضع منح حصة من الأسهم لأعضاء مجلس الإدارة كجزء من مكافآتهم إلى موافقة المساهمين؛

د- ينبغي أن يتمكن المساهمون من التصويت سواء شخصيا أو غيايا عن طريق الوكالة، مع إعطاء نفس الأثر للأصوات سواء تم الإدلاء بها حضوريا أو غيايا.

4- ينبغي الإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية التي تمكن لبعض المساهمين أن يحصلوا على درجة من السيطرة لا تتناسب مع ملكياتهم من الأسهم.

5- ينبغي السماح لأسواق السيطرة على الشركات العمل بطريقة تتميز بالكفاءة والشفافية، ومن هذه الشروط:

أ- ينبغي أن يتم بوضوح تحديد والإفصاح عن القواعد والإجراءات التي تحكم حيازة السيطرة على الشركات في الأسواق المالية، وكذلك العمليات الاستثنائية مثل الاندماجات، وبيع حصص جوهرية من أصول المؤسسة، حتى يمكن للمستثمرين أن يفهموا حقوقهم والملجأ القانوني لهم. وينبغي أن تتم العمليات بأسعار شفافة وفي ظل شروط عادية تحمي حقوق كافة المساهمين وفقا لطبقاتهم؛

ب- ينبغي عدم استخدام الوسائل المضادة للاستيلاء لحماية الإدارة ومجلس الإدارة من المساءلة.

6- ينبغي تسهيل ممارسة كافة المساهمين لحقوق الملكية، بما في ذلك المستثمرون المؤسسون، بمعنى¹:

أ- ينبغي على المستثمرين المؤسسين الذين يعملون بصفة وكلاء أن يفصحوا عن حوكمة الشركات الخاصة بهم وسياسات التصويت فيما يتعلق باستثماراتهم بما في ذلك الإجراءات القائمة لديهم لتقرير استخدامهم لحقوقهم التصويتية؛

ب- ينبغي على المستثمرين المؤسسين الذين يعملون بصفة وكلاء أن يفصحوا عن الكيفية التي يتم بها التعامل مع التعارض المادي للمصالح التي قد تؤثر في ممارساتهم لحقوق الملكية الرئيسية الخاصة باستثماراتهم.

7- ينبغي السماح للمساهمين، بما في ذلك المستثمرون المؤسسون، أن يتشاوروا مع بعضهم بعضا فيما يتعلق بالموضوعات الخاصة بالحقوق الأساسية للمساهمين وفقا للتعريف الوارد في المبادئ، مع بعض الاستثناءات لمنع إساءة الاستغلال.

ثانيا: المعاملة المتساوية للمساهمين

ينبغي في إطار حوكمة الشركات أن يضمن معاملة متساوية للمساهمين، بما في ذلك مساهمي الأقلية والمساهمين الأجانب. وينبغي أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعال عن انتهاك حقوقهم. ويتضمن هذا المبدأ الإرشادات الآتية²:

1- ينبغي معاملة كافة المساهمين حملة نفس طبقة الأسهم معاملة متساوية، حيث أنه:

أ- في نطاق أي سلسلة رقمية من نفس الطبقة، ينبغي أن تكون لكافة الأسهم نفس الحقوق، وينبغي أن يتمكن كافة المستثمرين من الحصول على المعلومات المتعلقة بكافة السلاسل وطبقات الأسهم قبل أن يقوموا بالشراء. وينبغي أن تكون أي تغييرات في حقوق التصويت خاضعة لموافقة تلك الطبقات من الأسهم التي تتأثر سلبا نتيجة للتغيير؛

ب- ينبغي حماية مساهمي الأقلية من إساءة الاستغلال التي يقوم بها، أو يتم إجراؤها لمصلحة المساهمين أصحاب النسب الحاكمة، والتي يقوم بها سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، وينبغي أن تكون هناك وسائل فعالة للإصلاح بشكل فعال؛

¹ مركز المشروعات الدولية الخاصة، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص 12.

² نفس المرجع، ص 13.

ج- ينبغي أن يتم الإدلاء بالأصوات عن طريق فارزي أصوات أو مرشحين لهذا الغرض بطريقة يتم الاتفاق عليها مع المستفيد من ملكية الأسهم؛

د- ينبغي إلغاء جميع العوائق التي تعرقل عملية التصويت عبر الحدود؛

هـ- ينبغي أن تسمح العمليات والإجراءات الخاصة باجتماع الجمعية العامة لكافة المساهمين بأن يحصلوا على معاملة متساوية. وينبغي ألا تؤدي إجراءات المؤسسة إلى زيادة صعوبة أو زيادة تكلفة الإدلاء بالأصوات بدون مبرر.

2- ينبغي منع التداول الصوري والشخصي.

3- ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيين الرئيسيين بالمؤسسة أن يفصحوا لمجلس الإدارة عما إذا كانت لهم سواء بشكل مباشر، أو غير مباشر، أم بالنيابة عن طرف ثالث أي مصلحة مادية في أي عملية أو موضوع يمس المؤسسة بطريقة مباشرة.

ثالثاً: دور أصحاب المصالح

ينبغي في إطار حوكمة الشركات أن يعترف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون، أو تنشأ نتيجة لاتفاقات متبادلة، وأن يعمل على تشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصالح في خلق الثروة، وفرص العمل، واستدامة المنشآت السليمة مالياً. ويتضمن هذا المبدأ الإرشادات الآتية¹:

1- يجب احترام حقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون أو تكون نتيجة لاتفاقات متبادلة.

2- عندما يكفل القانون حماية المصلحة، ينبغي أن تكون لأصحاب المصلحة فرصة الحصول على تعويض فعال مقابل انتهاك حقوقهم.

3- ينبغي السماح بوضع آليات لتعزيز الأداء من أجل مشاركة العاملين.

4- عندما يشارك أصحاب المصالح في عملية حوكمة المؤسسة، ينبغي السماح لهم بالحصول على المعلومات ذات الصلة، وبالقدر الكافي، والتي يمكن الاعتماد عليها في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم.

¹ مركز المشروعات الدولية الخاصة، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص 14.

5- ينبغي لأصحاب المصالح، بما في ذلك الأفراد العاملين وهيئات تمثيلهم، أن يتمكنوا من الاتصال بمجلس الإدارة للإعراب عن اهتمامهم بشأن الممارسات غير القانونية أو غير الأخلاقية، وينبغي عدم الانتقاص من حقوقهم إذا ما فعلوا ذلك.

6- ينبغي أن يستكمل إطار حوكمة الشركات بإطار فعال وكفاء للإعسار، ولإطار فعال آخر لتنفيذ حقوق الدائنين.

يلاحظ من عرض مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أنها تمثل أساسا هاما ومفيدا لبناء نظام داخلي لحوكمة الشركات، يساعد على تحقيق أهداف المؤسسة من خلال توفير الآليات المناسبة للرقابة الفعالة بما يضمن حماية حقوق المساهمين ومختلف أصحاب المصالح، ويعزز عنصر الثقة اللازمة بينها. كما يلاحظ أن هذه المبادئ تستهدف أساسا المؤسسات المقيدة في البورصة والتي تعمل في إطار مناخ قانوني وتنظيمي به قدر كاف من المنافسة، وهو الأمر الذي لا يتناسب مع الاقتصاديات النامية والناشئة التي لا تتوفر في كثير من الأحيان على الأسواق المالية النشطة وعلى الإطار القانوني والتنظيمي للبيئة التنافسية، مما يجعل هذه المبادئ التي تركز على الضوابط الداخلية ذات أثر محدود في ظل هذه الظروف.

المبحث الثالث: هيكل نظام حوكمة الشركات

يتطلب تطبيق نظام الحوكمة الأخذ بعين الاعتبار طبيعة المؤسسة، والظروف التي تعمل بها، وهيكلها التنظيمي، والثقافة الإدارية لدى أعضاء مجلس إدارتها والمديرين التنفيذيين بها، وذلك قبل البدء في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بها.

ومن هنا يتضح أن مبادئ حوكمة الشركات التي تصدرها المنظمات الدولية وهيئات السوق المالي هي مبادئ عامة، على أن تقوم المؤسسة حسب ظروفها بصياغة ووضع نظام حوكمة بداخلها يؤدي في النهاية إلى الالتزام بتلك المبادئ.

المطلب الأول: الأطراف المؤثرة في نظام حوكمة الشركات

يتعين ملاحظة أن هناك أطرافاً رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه المبادئ، وتمثل في:

أولاً- المساهمون: وهم من يقومون بتقاسم رأس المال للمؤسسة عن طريق ملكيتهم للأسهم، وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، وأيضاً تعظيم قيمة المؤسسة على المدى الطويل، وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم¹.

ثانياً- مجلس الإدارة: وهم من يمثلون المساهمين وأيضاً الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، ويقوم مجلس الإدارة باختيار المديرين التنفيذيين الذين توكل إليهم الإدارة اليومية لأعمال المؤسسة، بالإضافة إلى الرقابة على أديانهم، كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للمؤسسة وكيفية الحفاظ على حقوق المساهمين².

ثالثاً- الإدارة: وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للمؤسسة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، وتعتبر إدارة المؤسسة مسؤولة عن تعظيم أرباح المؤسسة، وزيادة قيمتها السوقية بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين³.

¹ محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري - دراسة مقارنة، مرجع سبق ذكره، ص 16.

² نفس المرجع، ص 16.

³ نفس المرجع، ص 17.

رابعاً- 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 بمقدرة المؤسسة على الاستمرار¹.

خامساً- التدقيق الداخلي: هي وظيفة تقييم داخلية مستقلة تتبع لأعلى مستوى إداري في المؤسسة، يتمثل دورها في تقييم فاعلية نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وتقديم تأكيدات موضوعية في هذا الشأن إلى لجنة التدقيق أو الإدارة العليا، واقتراح التحسينات اللازمة عليها لضمان تحقيق أهداف المؤسسة².

سادساً- التدقيق الخارجي: يساهم التدقيق الخارجي باعتباره تدقيق قانوني مستقل في إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال إبداء رأي فني محايد حول جودة التقارير المالية للمؤسسة، ومدى احترامها لمعايير المحاسبة والتدقيق المتعارف عليها³.

سابعاً- لجنة التدقيق: ظهرت لجنة التدقيق استجابة لشروط الإدراج الصادرة من هيئات السوق المالي وخاصة في الولايات المتحدة. وتعرف أنها لجنة دائمة منبثقة عن مجلس الإدارة، وتتكون من عدد لا يقل عن ثلاثة من الأعضاء غير التنفيذيين ذوي الكفاءة والخبرة، وتسعى لتقديم رؤية واضحة عن مدى تحقيق مبادئ حوكمة المؤسسات، ودعم فعالية الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي والخارجي، وتعزيز المساءلة⁴.

يتبين من خلال عرض الأطراف المؤثرة في نظام حوكمة الشركات أن هناك أطرافاً مستفيدة (المساهمون، أصحاب المصالح)، وأطرافاً مسؤولة عن تصميم وتنفيذ نظام الحوكمة (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، الإدارة، التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي)، كما تظهر الحاجة إلى وجود تنسيق فعال بين مختلف الأطراف الفاعلة مع تحديد مسؤولية كل طرف في إنجاح نظام الحوكمة، ويعتبر مجلس الإدارة الركيزة الرئيسية في هذا النظام باعتباره الجهة الإشرافية الأولى على المؤسسة (الإشراف على استراتيجية المؤسسة، مراقبة المخاطر، إنشاء اللجان المختصة مثل لجنة التدقيق، اختيار المديرين التنفيذيين،..).

¹ محمد عبد الله حامد العبدلي، أثر تطبيق الحوكمة المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012، ص 21.

² نفس المرجع، ص 26.

³ شريف عمر وزيكية بن زروق، علاقة الحوكمة بعملية الإفصاح والشفافية في ظل المعايير الدولية للمحاسبة، مداخلة مقدمة في المؤتمر الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وآفاق، جامعة أم البواقي، الجزائر، 07-08 ديسمبر، 2010، ص 7.

⁴ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات، شركات قطاع عام وخاص ومصارف)، مرجع سبق ذكره، ص 115.

المطلب الثاني: خصائص حوكمة الشركات

ترتبط حوكمة الشركات بشكل أساسي بسلوكيات الأطراف المعنية بتطبيقها في المؤسسة، وبالتالي هناك مجموعة من الخصائص التي ينبغي أن تتوافر في هذه السلوكيات حتى يتحقق الغرض من وراء تطبيقها¹:

1- الانضباط: إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح، ويتحقق هذا الانضباط من خلال:

- بيانات واضحة للجمهور؛

- وجود الحافز لدى الإدارة اتجاه تحقيق سعر أعلى للسهم؛

- الالتزام بالأعمال الرئيسية المحددة بوضوح؛

- التقدير السليم لحقوق الملكية.

2- الشفافية: تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث، والعلنية في مناقشة المواضيع المتعلقة بالمؤسسة وحرية

تداول المعلومات، وتتحقق الشفافية من خلال:

- الإفصاح عن الأهداف المالية بدقة؛

- نشر التقرير السنوي في موعده؛

- الحفاظ على المعلومات وعدم تسريبها قبل الإعلان عنها؛

- الإفصاح العادل عن النتائج الختامية؛

- تطبيق معايير المحاسبة الدولية؛

- تحديث المعلومات على شبكة الإنترنت.

3- الاستقلالية: وتعني أنه لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل، وتتحقق الاستقلالية من خلال:

- وجود رئيس مجلس إدارة مستقل عن الإدارة العليا؛

¹ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات، شركات قطاع عام وخاص ومصارف)، مرجع سبق ذكره، ص 23.

- وجود لجنة تدقيق يرأسها عضو مجلس إدارة مستقل؛
 - وجود لجنة لتحديد المكافآت يرأسها عضو مجلس إدارة مستقل؛
 - وجود مدققين خارجيين غير مرتبطين مع المؤسسة بأي مصلحة.
- 4- المساءلة:** أي إمكان تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، وتشمل المساءلة جانبيين هما التقييم ثم المحاسبة، وتحقق من خلال:
- ممارسة العمل بعناية ومسؤولية والترفع عن المصالح الشخصية؛
 - التصرف بشكل فعال ضد الأفراد الذين يتجاوزون حدودهم؛
 - التحقيق الفوري في حالة إساءة الإدارة العليا التصرف؛
 - وضع آليات تنفيذية لمحاسبة واتخاذ الإجراءات العقابية في حق المسؤولين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة.
- 5- المسؤولية:** أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة، وتحقق من خلال:
- وجود لجنة تدقيق تعين المدقق الخارجي وتراقب أعماله؛
 - وجود لجنة تدقيق تراقب تقارير المدققين الداخليين وتنسق أعمالهم؛
 - الاجتماعات الدورية لمجلس الإدارة؛
 - عدم قياس مجلس الإدارة الإشرافي بدور تنفيذي.
- 6- العدالة:** ويقصد بها احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة، وتحقق العدالة من خلال:
- المكافآت العادلة لأعضاء مجلس الإدارة؛
 - المعاملة العادلة لكافة الموظفين؛
 - حماية حقوق المساهمين؛

- إعطاء المساهمين حق الاعتراض عند إساءة حقوقهم.

7- المسؤولية الاجتماعية: ويقصد بها النظر إلى المؤسسة كمواطن جيد، وتحقق من خلال:

- وجود سياسة واضحة تؤكد التمسك بالسلوك الأخلاقي؛

- وجود سياسة توظيف واضحة وعادلة.

المطلب الثالث: محددات حوكمة الشركات

لكي تتمكن المؤسسة من الاستفادة من مزايا تطبيق قواعد الحوكمة، يجب أن تتوفر مجموعة من المحددات التي تضمن التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات، وتنقسم هذه المحددات إلى:

أولاً- المحددات الخارجية

تمثل البيئة أو المناخ الذي تعمل من خلاله المؤسسات، وقد يختلف من دولة لأخرى، وهي تتمثل في¹:

- القوانين واللوائح التي تنظم العمل في الأسواق مثل قوانين الشركات وقوانين سوق المال والقوانين المتعلقة بالإفلاس، وأيضاً قوانين تنظيم المنافسة ومنع الاحتكار؛

- وجود نظام مالي جيد بحيث يضمن توفير التمويل اللازم وبالشكل المناسب الذي يشجع المؤسسات على التوسع والمنافسة؛

- كفاءة الهيئات والأجهزة الرقابية مثل هيئات سوق المال والبورصات، وذلك عن طريق نظام رقابة فعال، يسمح بالتحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات التي تنشرها، وأيضاً وضع العقوبات المناسبة، والتطبيق الفعلي لها في حالة عدم التزام المؤسسات؛

- دور المؤسسات غير الحكومية في ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية، التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة، وتمثل هذه المؤسسات في جمعيات المحاسبين، والمدققين، ونقابات المحامين على سبيل المثال.

¹ محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2008، ص

ثانياً- المحددات الداخلية

تشمل النظم واللوائح داخل المؤسسة، وتتضمن وضع هياكل إدارية سليمة توضح كيفية اتخاذ القرارات داخل المؤسسة، وتوزيع المسؤوليات والسلطات والواجبات بين الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات، وذلك بالشكل الذي يؤدي إلى عدم وجود تعارض في المصالح بين هذه الأطراف.

وفيما يلي مجموعة من اللوائح الداخلية لحوكمة الشركات¹:

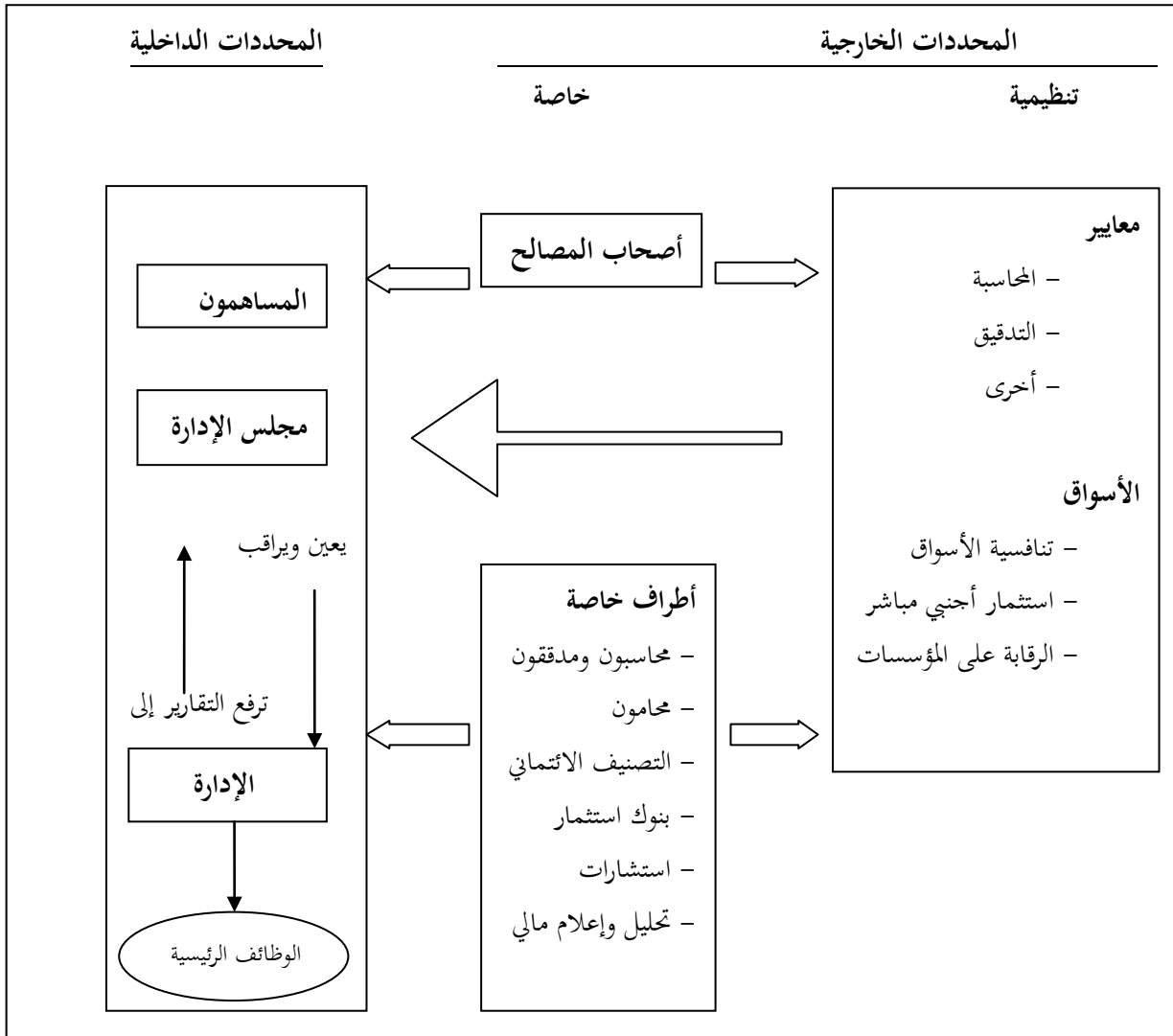
- لائحة الجمعية العامة للمساهمين؛
- لائحة مجلس الإدارة؛
- لائحة لجنة التدقيق؛
- لائحة لجنة الترشيحات والمكافآت؛
- لائحة اللجنة التنفيذية؛
- لائحة الإدارة التنفيذية؛
- لائحة سياسات الإفصاح والشفافية عن المعلومات؛
- لائحة نظام الرقابة الداخلية؛
- لائحة سياسة إدارة المخاطر؛
- لائحة إدارة المراجعة الداخلية؛
- لائحة سياسة توزيع الأرباح؛
- دليل السلوك الأخلاقي والعلاقة مع أصحاب المصالح؛
- لائحة سياسة تعارض المصالح.

¹ محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمدبرين التنفيذيين، مرجع سبق ذكره، ص 25.

وتعتبر هذه اللوائح الأداة التي تضمن عن طريقها المؤسسة معرفة كل طرف من أطراف المؤسسة المؤثرين في عملية الحوكمة، معرفة واجباته، مسؤولياته وسلطاته، وطبيعة العلاقة مع باقي الأطراف بالشكل الذي يؤدي في النهاية إلى وجود ممارسات سليمة للحوكمة داخل المؤسسة.

ويمكن من خلال الشكل أدناه توضيح المحددات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات:

الشكل رقم 1-2: محددات حوكمة الشركات



المصدر: محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر، بنك الاستثمار القومي، مصر، 2007، ص 04.

يتضح من الشكل أعلاه، أن تطبيق نظام حوكمة الشركات مرتبط أساساً بمدى توفر الشروط والآليات المناسبة على مستوى البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة، والتي تسمح بترجمة مبادئ الحوكمة

المتعارف عليها إلى لوائح وإجراءات تنظيمية تعمل على ضمان الالتزام بواجبات وحقوق مختلف الأطراف الفاعلة في المؤسسة.

المطلب الرابع: ركائز حوكمة الشركات

بالنظر إلى ما تم تناوله سابقا، تركز حوكمة الشركات على ثلاث ركائز أساسية هي¹:

أولاً- الرقابة والمساءلة: وتتحقق من خلال تفعيل أدوار أصحاب المصالح في نجاح المؤسسة، والمتمثلة في:

- أطراف رقابية عامة: مثل هيئة السوق المالي، البورصة، البنك المركزي في حالة البنوك،...إلخ؛

- أطراف رقابية مباشرة: مثل المساهمون، مجلس الإدارة، المدققون الداخليون، المدققون

الخارجيون؛

- أطراف أخرى: الموردون، العملاء، المستهلكون، المودعون، المقرضون.

ثانياً- إدارة المخاطر: وتتجسد من خلال وضع نظام فعال لإدارة شتى أنواع المخاطر التي تواجهها

المؤسسة، بالإضافة إلى القدرة على الإفصاح، وإشعار مختلف أصحاب المصالح بها في الوقت المناسب.

ثالثاً- السلوك الأخلاقي: أي ضمان الالتزام السلوكي من خلال:

- الالتزام بالأخلاقيات الحميدة؛

- الالتزام بقواعد السلوك المهني الرشيد؛

- التوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالمؤسسة؛

- الشفافية عند تقديم المعلومات؛

- القيام بالمسؤولية الاجتماعية والحفاظ على بيئة نظيفة.

¹ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات، شركات قطاع عام وخاص ومصارف)، مرجع سبق ذكره، ص 47.

المبحث الرابع: الأبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات

تضمن الحوكمة الفعالة الأداء الجيد للمؤسسة، وتساهم بعض العناصر التنظيمية من خلال إشراف رقابي، وسلوك أخلاقي، وبعد استراتيجي في قدرة المؤسسة على الاستجابة السريعة للتغيرات والأزمات التي يمكن أن تطرأ على بيئة الأعمال.

المطلب الأول: البعد الإشرافي والرقابي

تحتاج الحوكمة إلى تفعيل الدور الإشرافي والرقابي الذي تمارسه الجمعيات العامة للمساهمين، وزيادة مساهمته في تحسين درجة الشفافية والإفصاح، من خلال ما تمارسه الجمعيات العامة من ضغوط على مجلس الإدارة ليكون عملهم أفضل، وليكون نشاطهم أحسن، ومن ثم إيجاد قدر ملائم من الطمأنينة والثقة للمستثمرين وحملة الأسهم، وتأكيدهم من تحقيق عائد مناسب لاستثمارهم، مع العمل على الحفاظ على حقوقهم، وبصفة خاصة الأقلية الحائزة للأسهم¹.

كما أن تقرير منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الصادر عام 1999، أشار في المبدأ الخاص بمجلس الإدارة بأن هذا الأخير هو المنوط بعملية تنفيذ الحوكمة والإشراف عليها والتعامل بها، والسعي إلى تحقيقها، وهو من أهم منفعي الحوكمة فهو صانع للضوابط والقرارات والمعتمد للنظم والإجراءات والترتيبات، كما أنه المراقب للأعمال، وهو المسؤول عن الشفافية ونشر المعلومات والبيانات.

ويتعلق دور مجلس الإدارة أيضا بتدعيم وتفعيل الرقابة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي، فعلى المستوى الداخلي تدعيم وتفعيل نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، أما على المستوى الخارجي فيتناول القوانين واللوائح وقواعد التسجيل في البورصة، وإتاحة الفرصة لحملة الأسهم والأطراف ذات المصلحة في الرقابة.

المطلب الثاني: البعد الأخلاقي

أصبح من المرجح أن غياب الضمير كجوهر للأخلاق، وما ترتب على ذلك من تزوير واختلاس وتلاعب في الحسابات والقوائم المالية، كان من أهم الأسباب وراء الأزمات التي مست دولا في العالم، وانهيار كبريات المؤسسات وخروجها من السوق الاقتصادي.

¹ محسن أحمد الخضيري، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 2005، ص 194.

فإذا كانت الحوكمة هي مجموعة القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق أهداف المؤسسات والاقتصاديات، فإنه من الضروري وجود آليات تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء¹.

وقد اتضح أنه من أسباب ظاهرة انهيار المؤسسات هو شيوع الفساد الأخلاقي للقائمين بإدارة هذه المؤسسات سواء في الجوانب المالية أو المحاسبية أو الإدارية، وافتقاد الممارسة السليمة للرقابة وعدم الاهتمام بسلوكيات وأخلاقيات الأعمال وآداب المهنة، فإذا كانت الحوكمة الجيدة تهدف إلى مقاومة أشكال الفساد المالي والإداري، فإن الأخلاق الحميدة هي الإطار الأكثر مناسبة لتدعيم هذا الهدف، كما أن حوكمة الشركات لا يمكن تطبيقها بمعزل عن الجانب الأخلاقي للأشخاص أنفسهم والذين يقصد بهم أعضاء مجلس الإدارة².

ونظراً لأهمية السلوك الأخلاقي ودوره في تفعيل الدور الرقابي داخل المؤسسات، فإن أغلب الهيئات العلمية والمهنية المتخصصة تطالب بضرورة أن يتواجد بالمؤسسة دليل للسلوك الأخلاقي (Code of ethics) يركز على القيم الأخلاقية والنزاهة، ويجب أن يركز هذا الدليل على ضرورة التزام المتعاملين بالقيم الأخلاقية التي تضمن حسن سمعة المؤسسة ومصداقيتها، مع ضرورة التزامهم بالقيم واللوائح الداخلية للمؤسسة، ونظراً لأهمية وجود دليل للسلوك الأخلاقي داخل المؤسسات، حيث وجهت تلك الهيئات العلمية والمهنية النظر في مجالس إدارة المؤسسات على أهميته ودوره في تحسين سمعة المؤسسة والقضاء على التلاعبات في أسواق المال التي تنشأ نتيجة تسريب المعلومات من قبل العاملين، وهناك مجموعة من الإرشادات التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار من طرف مجلس الإدارة عند وضع السلوك الأخلاقي بالمؤسسة، حيث يتمثل الهدف من سياسة السلوك الأخلاقي في³:

- الالتزام بتحقيق مستوى عال من السلوك الأخلاقي؛

- تشجيع الالتزام بالسلوك الأخلاقي ومعاينة عدم الالتزام به؛

- تنمية ثقافة أخلاقية داخل المؤسسة.

¹ عبد القادر بربش ومحمد حمو، البعد السلوكي والأخلاقي لحوكمة الشركات ودورها في التقليل من آثار الأزمات المالية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي: الأزمة المالية والاقتصادية العالمية والحوكمة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21/11/2009، ص 5.

² نفس المرجع، ص 6.

³ فاتح غلاب، تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة-دراسة لبعض المؤسسات الصناعية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص 29.

المطلب الثالث: البعد الاستراتيجي

تعتبر الرقابة الاستراتيجية إحدى النظم التي تستند إليها حوكمة الشركات للتقليل من مشاكل الوكالة الموجودة بين مستويات الإدارة المختلفة في المؤسسة، وتشمل هذه النظم التحديد الرسمي للأهداف، وقياس الأداء والتغذية العكسية، وهي الوسائل التي تمكن الإدارة من تقييم الاستراتيجيات التي تتبعها، والتأكد مما إذا كانت تؤدي إلى تحسين العائد على رأس المال المستثمر في الأجل الطويل أم لا، والتأكد بالذات مما إذا كانت الاستراتيجيات التي تتبعها المؤسسة تؤدي إلى تحقيق مستويات عالية من الكفاءة والجودة والابتكار، والاستجابة لرغبات واحتياجات العملاء¹.

كما تهدف الرقابة الاستراتيجية إلى تنمية الأهداف والمعايير ليقارن بها أداء المؤسسة وتنمية نظام لقياس الأداء باستمرار مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير والأهداف، ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية إذا تطلب الأمر ذلك، وبلغة الحوكمة فإن الهدف هو التأكد من أن المستويات الإدارية الدنيا تعمل بطريقة تتفق مع أهداف الإدارة العليا، بمعنى العمل على تعظيم ثروة أصحاب الأسهم في ظل الظروف القانونية والأخلاقية الموجودة².

ولحوكمة الشركات أبعاد مختلفة تنصهر في بوتقة واحدة مع الدعائم الأساسية في كل مؤسسة، وتشمل عادة الأبعاد الآتية³:

1- البعد الاقتصادي أو الاستثماري: ويتضمن السياسات الاقتصادية على المستوى الكلي، ودرجة المنافسة في السوق وتوفر نظام المعلومات المالية وغير المالية، والتي تساعد المؤسسة في الحصول على التمويل وإدارة المخاطر وتضمن تعظيم قيمة أسهم المؤسسة واستمرارها في الأجل الطويل، ويتضمن هذا البعد ما يأتي:

أ- الإفصاح المالي: ويشمل التقارير السنوية، السياسات المحاسبية المتبعة، تقارير التدقيق الخارجي ومقاييس الإنجاز؛

¹ محمد البشير بن عمر، دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة، دراسة حالة المجمع الصناعي صيدال في الفترة الزمنية (2008-2013)، دكتوراه في علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2017، ص 19.

² نفس المرجع، ص 19.

³ مها محمود رمزي رجاوي، الشركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات (حالة دراسية للشركات المساهمة العامة)، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، سوريا، 2008، ص 99.

ب- الرقابة الداخلية: وتشمل التدقيق الداخلي، لجان التدقيق، إدارة المخاطر، الموازنة التقديرية وتدريب الموظفين.

2- **البعد القانوني:** يشير البعد القانوني إلى طبيعة العلاقة التعاقدية التي تحدد حقوق وواجبات حملة الأسهم وأصحاب المصالح المختلفة من ناحية، والمديرين من ناحية أخرى. ويتضمن هذا البعد على سبيل المثال: الهيكل التنظيمي الذي يشمل تحديد الواجبات، توزيع المسؤوليات، خطوط التفويض للسلطات، تعيين الإدارة والإدارة التنفيذية... إلخ.

3- **البعد الاجتماعي:** يشير البعد الاجتماعي إلى مسؤولية المؤسسة في دعم الجوانب الاجتماعية والأخلاقية في محيطها الداخلي والخارجي للمساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية بمفهومها الواسع. ويتضمن هذا البعد على سبيل المثال: السلوك الأخلاقي الذي يشمل التحكم بقيم المؤسسة وأخلاقياتها، والتقييد بقواعد السلوك المهني.

4- **البعد البيئي:** ويعني العمل على ضمان حماية البيئة أثناء أنشطة المؤسسة، سواء في الإنتاج، التسويق، أو تقديم الخدمات.

على ضوء ما سبق، يتضح جليا الدور البارز الذي تلعبه حوكمة الشركات في إرساء دعائم التنمية المستدامة، وذلك نظرا لعدم اقتصار مجال تأثيرها على الجوانب المالية والرقابية في المؤسسة، بل توسع ليشمل عدة جوانب على غرار الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية سواء في محيط المؤسسة الداخلي أو الخارجي، وهو ما من شأنه المساهمة في توفير دعامة هامة من دعائم التنمية المستدامة وهي الدعامة الاقتصادية التي تتجسد من خلال مؤسسات اقتصادية ناجحة وقابلة للاستمرار والمنافسة.

خلاصة الفصل

تعتبر حوكمة الشركات بمثابة فلسفة تسييرية، ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة بضمان استدامة وتنافسية المؤسسة، كونها تساعد على التعريف بحقوق وواجبات الأطراف الفاعلة في المؤسسة من مساهمين، مسيرين ومختلف أصحاب المصالح، وتقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المرتبطة بذلك.

كما تهتم الحوكمة بتحقيق الشفافية في كافة معاملات المؤسسة، والإفصاح عن جميع المعلومات المتعلقة بها خاصة المالية منها، والعمل على الرفع من جودتها خدمة لأهداف المؤسسة سواء في محيطها الداخلي أو الخارجي.

ويرتبط مفهوم الحوكمة ارتباطا وثيقا بالجانب السلوكي لمختلف الأطراف الفاعلة في المؤسسة المتمثل أساسا في النزاهة، الانضباط، العدالة والمسؤولية، الرقابة والمساءلة.

ولطالما كان وضع الضوابط الرقابية الداخلية والتأكد من عملها في صلب اهتمامات نظام حوكمة الشركات، وهو ما يتجسد من خلال وظيفة التدقيق الداخلي التي يفترض أن تلعب دورا إيجابيا في الرقابة على أصول المؤسسة وحماتها، والسهر على تطبيق سياسات المؤسسة والتحكم في المخاطر، وهذا ما سيتم تناوله في الفصل الثاني من هذا البحث الذي يعنى بدراسة الإطار العلمي والعملي للتدقيق الداخلي على ضوء المعايير الدولية للممارسة المهنية.

الفصل الثاني:

الإطار العلمي والعملية

للتدقيق الداخلي

تمهيد

أدى التقدم العلمي والتكنولوجي الذي يميز عصرنا الحالي إلى تعقيد وتشابك الممارسات المحاسبية والمالية، الأمر الذي نتج عنه عدة فضاءات مالية في كبريات المؤسسات خاصة الأمريكية منها، والتي يرجعها كثير من الخبراء والمختصين إلى تدني أخلاقيات مديري المؤسسات، ومكاتب التدقيق العالمية، وتأخر نتائج أعمال التدقيق الخارجي.

ومن هنا كان التدقيق الداخلي أمراً حتمياً تقتضيه الإدارة العلمية الحديثة، للمحافظة على الموارد المتاحة، وعودة الثقة لدى المساهمين وأعضاء مجالس الإدارة وأصحاب المصالح، واطمئنانهم لسلامة وشفافية الممارسات المالية والإدارية داخل المؤسسات، مما يساعدهم على اتخاذ القرارات المناسبة وتصحيح الانحرافات ورسم السياسات المستقبلية.

ولتعزيز الدور المحوري لوظيفة التدقيق الداخلي، ومحاولة إيجاد تجانس بين الأعمال التي يؤديها المدققون الداخليون، بادرت المنظمات المهنية الدولية وعلى رأسها معهد المدققين الداخليين (Institute of Internal Auditors- IIA) بداية من مطلع الألفية إلى وضع إطار جديد للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، يستجيب للتحديات التي تواجه المؤسسات، ويتلاءم مع طبيعة الخدمات المنتظرة من هذه الوظيفة.

وسيتيم من خلال هذا الفصل التطرق إلى العناصر الآتي ذكرها على شكل مباحث:

المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق الداخلي؛

المبحث الثاني: أهمية، أهداف ونطاق التدقيق الداخلي؛

المبحث الثالث: المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي؛

المبحث الرابع: وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة.

المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق الداخلي

صاحب تطور قطاع الأعمال في العالم وتوسع نشاط الشركات متعددة الجنسيات، ظهور الحاجة الملحة إلى معلومات موثوقة ودقيقة حول الوضعية المالية لهذه المؤسسات، الأمر الذي استوجب اهتماماً متزايداً بنشاط التدقيق الداخلي، لضمان المتابعة المستمرة لأنشطة المؤسسة، وإعطاء ثقة للملاك وأصحاب المصالح أن الأعمال تتم داخل المؤسسة وفق ما هو مخطط له. ويتضمن المبحث لمحة تاريخية عن التدقيق الداخلي، وضبط أهم تعاريفه وخصائصه.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن التدقيق والتدقيق الداخلي

وظيفة التدقيق قديمة قدم الممارسات المالية للإنسان، إذ أنه يرجع إلى حكومات قدماء مصر واليونان الذين استخدموا المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، حيث كان المدقق يستمع من المكلف بمسك سجلات حسابات الدولة للتأكد من سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء.

وعند ظهور الثورة الصناعية في أوروبا، مع ما صاحبها من ازدهار للصناعة والتجارة، وانفصال للملاك عن إدارة الشركات، وتطور النظام الضريبي، تعززت أهمية التدقيق، دون التغيير في هدفه الرئيسي وهو اكتشاف الغش والخطأ، لكن التغيير المهم الذي طرأ إلى غاية 1850 هو الرغبة في وجود نظام محاسبي يسمح بالتأكد من دقة القوائم المحاسبية، والاعتراف بالحاجة إلى تدقيق هذه القوائم من طرف شخص مستقل ومحايّد.

وبعدها تركزت اهتمامات الأكاديميين والمهنيين في الدول المتقدمة، خاصة الولايات المتحدة الأمريكية على تطوير معايير التدقيق وإجراءاته لتحقيق التوازن بين مسؤولية مدقق الحسابات القانوني (المدقق الخارجي) واحتياجات مستخدمي التقارير المالية، وتم التوصل إل ما يعرف بالتقرير النمطي لتدقيق الحسابات، وشهد عدة مراحل انطلاقاً من 1917 إلى غاية 1939 حين أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أول تقرير نمطي مهني، ويضمن التقرير مسؤولية مدقق الحسابات عن رأيه في أن القوائم المالية تعبر بصدق عن المركز المالي ونتيجة النشاط، ولا يزال هذا التطور مستمراً حتى الآن¹.

أما التدقيق الداخلي، فتعود بداية الاهتمام الفعلي به إلى سنة 1941، حيث تم إنشاء معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية (IIA-Institute of Internal Auditors)، وهذه الخطوة يمكن

¹ لطفى أمين السيد أحمد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 5.

اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي، حيث ساهم هذا المعهد منذ إنشائه في تطوير التدقيق الداخلي وتوسيع نطاق خدماته. حيث تم في عام 1947 إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات المدقق الداخلي¹.

وفي عام 1957، تم إدخال تعديلات عليها، وفي عام 1964 تم اعتماد دليل تعريف التدقيق الداخلي: على أنه مراجعة للأعمال والسجلات، تتم داخل المؤسسة بصفة مستمرة أحيانا، وبواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض، ويختلف نطاق وأهداف التدقيق الداخلي باختلاف حجم المؤسسات، ويتوسع في المؤسسات الكبيرة إلى أمور متعددة لا تتعلق مباشرة بالنواحي المالية.

وتعتبر أهم إنجازات معهد المدققين الداخليين قيامه بوضع مجموعة من معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، حيث تم تشكيل لجان عام 1974 لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني في التدقيق الداخلي، وفي عام 1978 انتهت اللجان من أعمالها وقدمت تقريرا بنتائج دراستها، وتم التصديق عليها، وهذه المعايير تم إقرارها من غالبية ممارسي المهنة².

وفي عام 1996، تم إصدار دليل لأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي صادر عن معهد (IIA)، ثم تعديله في 1999، كما تم في عام 2001 صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، وتم تعريف التدقيق الداخلي على أنه: "نشاط تأكيدى مستقل وموضوعي واستشاري، مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة ولتحسين عملياتها، وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر، الرقابة والتحكم"³.

المطلب الثاني: تعريف التدقيق الداخلي

التدقيق بمعناه اللفظي Audit مشتق من الكلمة اللاتينية Audire، أي بمعنى "يستمع"، لأن المدقق قديما كان يستمع للحسابات وهي تتلى عليه⁴.

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة 1، عمان، الأردن، 2006، ص 30.

² عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 26.

³ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 32.

⁴ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة 2، عمان، الأردن، 2005، ص 6.

أما اصطلاحاً، فمفهوم التدقيق الداخلي ليس بالجديد، وقد حدث فيه الكثير من التطور والتوسع، تبعاً لتعريفات معهد المدققين الداخليين (IIA).

فقد عرفه المعهد في عام 1945 بأنه: "نشاط تقويم مستقل يعمل بصفة أساسية في مجال الموضوعات المحاسبية والمالية، ولكن من الجائز أن يتعامل في بعض المسائل ذات الطبيعة المستقبلية".

وفي عام 1964 تم اعتماد دليل تعريف التدقيق الداخلي على أنه: "مراجعة للأعمال والسجلات، تتم داخل المؤسسة بصفة مستمرة أحياناً، وبواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض، ويختلف نطاق وأهداف التدقيق الداخلي باختلاف حجم المؤسسات، ويتوسع في المؤسسات الكبيرة إلى أمور متعددة لا تتعلق مباشرة بالنواحي المالية".

وفي عام 1978، وبمناسبة انعقاد المؤتمر الدولي 37 للمعهد في سان فرانسيسكو، تم اعتماد تعريف جديد للتدقيق الداخلي على أنه: "وظيفة تقويم مستقلة يتم إنشاؤها داخل المؤسسة لفحص وتقويم أنشطتها المختلفة، ويهدف إلى مساعدة أعضاء التنظيم في تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية، وذلك بتزويدهم بالبيانات والمعلومات التحليلية وعمل الدراسات، وتقديم المشورة والتوصيات المناسبة بصدد الأنشطة التي يتم تدقيقها".

وفي عام 1997، وفي نشرة للمعهد تم تعريف التدقيق الداخلي كالاتي: "التدقيق الداخلي نشاط نوعي واستشاري وموضوعي مستقل داخل المؤسسة، مصمم لمراجعة وتحسين إنجاز هذه الأهداف، من خلال التحقق من إتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية، واقتراح التحسينات اللازم إدخالها حتى تصل إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى"¹.

وفي عام 2001، عرف معهد المدققين الداخليين في آخر نشرة تعريفية التدقيق الداخلي على أنه:

"نشاط تأكيد استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة لتحسين عملياتها وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها، بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة المخاطر، الرقابة، والحوكمة"².

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 32.

² Institute of Internal Auditors (IIA), "Definition of Internal Auditing/Arabic", <https://www.na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>, تاريخ الإطلاع 2014/09/24.

وفيما يلي التعريف الأصلي باللغة الإنجليزية¹:

"Internal Auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization to accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes."

من خلال آخر تعريف للتدقيق الداخلي، يمكن استخلاص ما يأتي:

- التدقيق الداخلي وظيفة تقييم داخلية مستقلة، أي أنها مرتبطة بأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي للمؤسسة مثل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق؛
- التدقيق الداخلي يكتسي صبغة تأكيدية بمعنى أنه يساهم في إطلاع الإدارة بالمخاطر المرتبطة بالمؤسسة، وكيفية التعامل معها بشكل مناسب؛
- التدقيق الداخلي يعمل من أجل إضافة قيمة للمؤسسة من خلال فحص وتقييم كافة العمليات المحاسبية والمالية، بالإضافة إلى العمليات التشغيلية؛
- التدقيق الداخلي يمارس الأعمال الموكلة إليه بموضوعية خدمة للمؤسسة نفسها، وليس لأي جهة داخلية كانت أو خارجية؛
- التدقيق الداخلي يعني بمراقبة وتحسين إنجاز أهداف المؤسسة، من خلال التحقق من اتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية، وذلك عن طريق تقييم وتحسين عمليات إدارة المخاطر، الرقابة الداخلية والحوكمة؛
- التدقيق الداخلي له دور استشاري يتمثل في تزويد الإدارة بالتحليل والدراسات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة.

¹ Institute of Internal Auditors (IIA), "Definition of Internal Auditing", <https://www.na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>, 2014/09/24 تاريخ الإطلاع

المطلب الثالث: التمييز بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية

يلتبس على البعض من الدارسين والمهتمين التمييز بين مفهوم التدقيق الداخلي ومفهوم الرقابة الداخلية، وفيما يلي سيتم عرض المفهوم اللغوي والاصطلاحي لكل من التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية في محاولة لإزالة هذا اللبس.

أولاً- التدقيق الداخلي

التدقيق لغة يعني: إحكام، ضبط، بحث، تحقيق، إفراط في الدقة¹.

أما اصطلاحاً، فبحسب آخر تعريف لمعهد المدققين الداخليين (IIA)²:

"التدقيق الداخلي هو نشاط تأكيدى استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة لتحسين عملياتها وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها، بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة المخاطر، الرقابة، والحوكمة".

من التعريف أعلاه، يتضح أن التدقيق الداخلي يتميز بأنه نشاط تنشئه المؤسسة ويتبع إدارياً لأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي، يعمل من أجل تحقيق قيمة مضافة من خلال اكتشاف الغش وتخفيض التكاليف، وفحص وتقييم الرقابة الداخلية، واقتراح ما يلزم للرفع من فاعلية أنشطة المؤسسة وتحقيق أهدافها، عن طريق تقييم وتحسين عمليات إدارة المخاطر، الرقابة الداخلية والحوكمة.

ثانياً- الرقابة الداخلية

الرقابة في اللغة تعني إشراف، رصد³.

أما اصطلاحاً، فيقصد بالرقابة الداخلية كل الوسائل والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة لحماية أصولها وموجوداتها، وللتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية والإحصائية، وللرفع من الكفاءة الإنتاجية في المؤسسة وتحقيق الفعالية⁴.

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 36.

² نفس المرجع، ص 36.

³ نفس المرجع، ص 37.

⁴ نفس المرجع، ص 37.

يوضح هذا التعريف وجود دعائم أو مقومات يقوم عليها نظام الرقابة الداخلية، والتي تتمثل في¹:

1- **المقومات المحاسبية:** وتتضمن الدليل المحاسبي، الدورة المستندية، المجموعة الدفترية، الوسائل الإلكترونية المستخدمة، الجرد الفعلي للأصول، الموازنات التخطيطية، أنظمة التكاليف المعيارية ونظم تكاليف الأنشطة.

2- **المقومات الإدارية:** وتتضمن الهيكل التنظيمي، السياسات والإجراءات لحماية الأصول، معايير الأداء السليمة، التدقيق الداخلي.

المطلب الرابع: الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

يختلف التدقيق الداخلي عن التدقيق الخارجي في جملة من الأمور على غرار التبعية، الاستقلالية، غرض التدقيق، والدورية.. إلخ، ويمكن توضيح هذه النقاط من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم: 2-1: الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

أوجه المقارنة	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
التبعية	المدقق الداخلي موظف معين يتبع لأعلى مستوى إداري (الإدارة العليا).	المدقق الخارجي متعاقد مهني مستقل تماما عن المؤسسة.
الجهة المسؤولة	المدقق الداخلي مسؤول أمام رئيس مجلس الإدارة أو الإدارة العليا أو لجنة التدقيق.	المدقق الخارجي مسؤول أمام الجمعية العامة للمساهمين.
الاستقلالية	استقلالية غير تامة (مجتزأة) نظرا للتبعية إلى الإدارة أو مجلس الإدارة.	أكثر استقلالية.
مجال وغرض التدقيق	التركيز على الكفاءة والفعالية للأحداث التاريخية وتقييمها وتقويمها، والتنبؤ بالأداء المستقبلي، وتقييم نظم الرقابة وإدارة المخاطر، وتفعيل الحوكمة	الفحص الانتقادي المنتظم بالتركيز على صحة تسجيل البيانات المالية التاريخية، والخروج برأي فني محايد حول عدالة تمثيل القوائم المالية الختامية للوضع

¹ فتحي رزق السوافيري، أحمد عبد المالك محمد، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2001، ص 25.

المالية للمؤسسة، وأن البيانات قد أعدت وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.	في المؤسسات، وبالتالي فهي تشمل جميع الجوانب المالية والتشغيلية وحتى البيئية.	
المساهمون بالإضافة للأطراف الخارجية أصحاب المصلحة.	الإدارة العليا، والمستويات الإدارية المختلفة، مجلس الإدارة ولجنة التدقيق بشكل مباشر، ويستفيد المساهمون من تحسن الأداء بشكل غير مباشر.	الأطراف المستفيدة
تدقيق مالي فقط.	تدقيق مالي وتدقيق أداء وتدقيق النظم الرقابية.	نطاق العمل
تحديد حجم العينة ونطاق وتوقيت إجراءات التدقيق الخارجي.	التأكد من جودة هذا النظام وتطويره ومعالجة الثغرات ونقاط الضعف.	الهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية
عملية التدقيق تتركز حول البيانات الحتمية الخاصة بالدورة المالية، وبالتالي فهي تتركز في آخر الفترة بالإضافة إلى مراجعات محدودة خلال العام.	عملية مستمرة وفقا للخطة المعتمدة من طرف الإدارة العليا ولجنة التدقيق.	دورية التدقيق

المصدر: 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 ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2007، ص ص 58-59.

يتبين من الجدول أن الفروق الرئيسية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي تتجسد من خلال عدة أوجه (التبعية الوظيفية، الاستقلالية، الجهة المستفيدة، نطاق التدقيق..)، أما أوجه الالتقاء فتتمثل خصوصا في تقييم نظام الرقابة الداخلية، باعتباره نظام قائم على دعائم محاسبية وإدارية تخضع للفحص والتقييم من جهة التدقيق الداخلي، أو من جهة التدقيق الخارجي، أو من الجهتين معا، مع التباين المسجل في أهداف كل منهما بالنسبة لتقييم هذا النظام.

المبحث الثاني: أهمية، أهداف ونطاق التدقيق الداخلي

ازدادت أهمية التدقيق الداخلي في وقتنا المعاصر، إذ أصبح نشاطا تقويميا لكافة الأنشطة والعمليات في المؤسسة، بهدف تطوير هذه الأنشطة والرفع من كفاءتها الإنتاجية، وهو ما أدى إلى زيادة الاهتمام بهذه الوظيفة على الصعيد الدولي، والعمل على إيجاد إطار مرجعي يحدد أهمية، أهداف ونطاق التدقيق الداخلي، وإعداد معايير لقياس جودة أداء أقسام التدقيق الداخلي.

المطلب الأول: أهمية التدقيق الداخلي

يعود الاهتمام المتزايد بالتدقيق الداخلي إلى الأسباب الآتية¹:

1- تطور حجم المؤسسات وانتشارها جغرافيا: ساهم كبر حجم المؤسسات وتوسع نشاطها على نطاق جغرافي واسع، وتشابك معاملاتها، إلى زيادة حاجة المساهمين والإدارة وكل من له مصلحة في المؤسسة إلى بيانات آمنة وموثوق بها، غير أن مصالحهم لا تسمح لهم بالانتظار حتى يتم تدقيق هذه البيانات من طرف المدقق الخارجي، لذلك تم التوجه إلى أعمال التدقيق الداخلي لضمان هذه المهمة.

2- الاستقلال التنظيمي للوظائف ضمن الهيكل التنظيمي وتعدد المستويات الإدارية في المؤسسة: دفع هذا الأمر بالإدارة العليا إلى تفويض السلطات والمسؤوليات، ومن ثم حاجة الإدارة للتأكد من سلامة استعمال السلطات وتحمل المسؤوليات المقابلة وفقا للسياسات والنظم والإجراءات المعمول بها.

3- توفير بيانات ومعلومات يمكن الاعتماد عليها: حيث تزداد الحاجة إلى بيانات محاسبية ومالية موثوق بها عندما تستخدم هذه البيانات لاتخاذ القرارات الإدارية، وغالبا ما تحصل الإدارة العامة على المعلومات من مصدرين هما: الإدارات التنفيذية وتقارير المدققين الخارجيين.

4- إتباع أسلوب اللامركزية الإدارية: يترتب على انتهاج أسلوب اللامركزية الإدارية ضرورة قيام الإدارة العليا بالتأكد من مدى التزام الإدارات القطاعية التابعة لها بالخطط والسياسات والإجراءات الموضوعية، ومدى تحقيقها للنتائج المرجوة، وقد عهدت هذه المهمة إلى التدقيق الداخلي.

¹ محمد السيد سراي، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق -الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 35.

المطلب الثاني: أهداف التدقيق الداخلي

لقد ظهرت الحاجة إلى التدقيق الداخلي من خلال زيادة أنشطة المؤسسة وتوسعها، وتطورت أهدافه مع تطور الزمن، إذ يمكن التمييز بين نوعين من الأهداف¹:

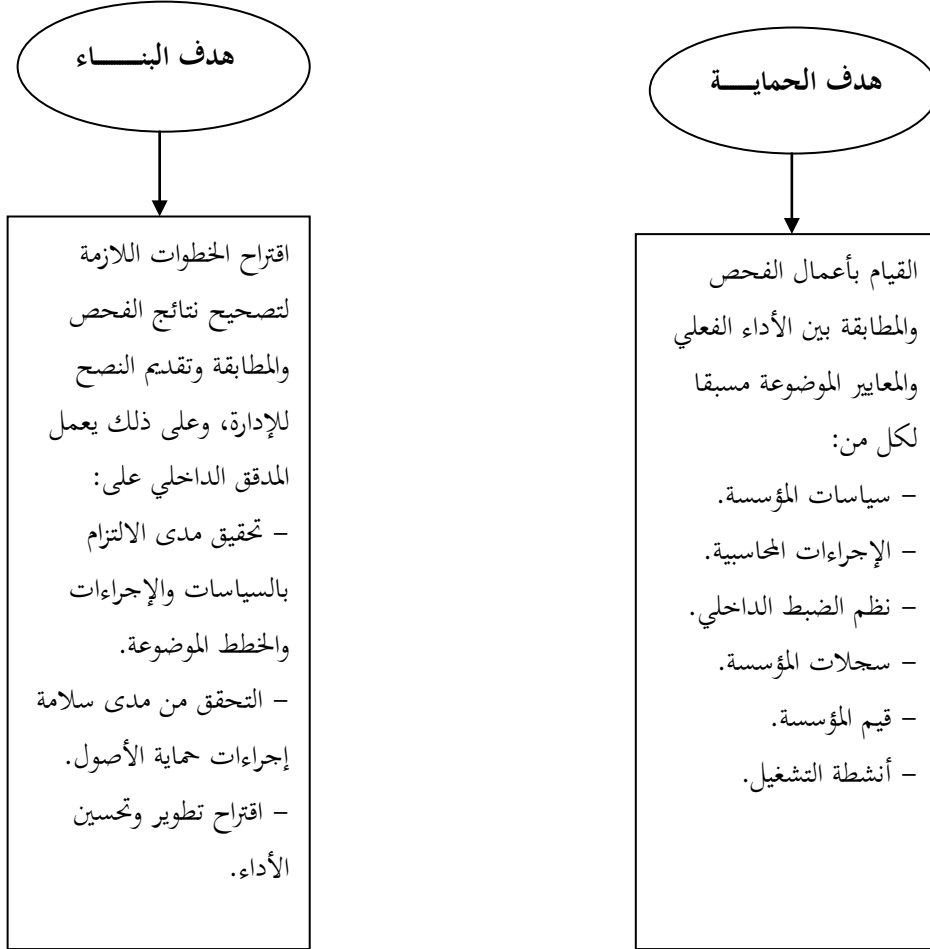
أولاً- الأهداف التقليدية: انحصرت في المراحل الأولية في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب وضاق نطاقه في العمليات المالية، أي التحقق من سلامة السجلات والبيانات المالية. بعدها حدث تطور منطقي لأهداف التدقيق الداخلي لتشمل نشاط تقييمي ووقائي وإنشائي، إلا أن هذه النظرة تطورت وأصبحت ذات صبغة تأكيدية واستشارية لإضافة قيمة للمؤسسة.

ثانياً- الأهداف الحديثة: كما حددتها نشرة المعايير الدولية لسنة 1999 المتعلقة بالممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، واعتبرت هدفه الأساسي هو مساعدة جميع أعضاء المؤسسة على تأدية أعمالهم بفعالية، ويتم ذلك من خلال قيام التدقيق الداخلي بتزويدهم بالتحليل والتقويمات والتوصيات التي تهم الأنشطة التي يتم مراجعتها.

ويمكن تلخيص أهداف التدقيق الداخلي في الشكل الآتي:

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 64.

الشكل 2-1: أهداف التدقيق الداخلي



المصدر: فتحي رزق السوافيري، أحمد عبد المالك محمد، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2001، ص 35.

من الشكل أعلاه، يتبين أن أهداف التدقيق الداخلي تتمحور حول تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة، حيث يتجسد هدف الحماية من خلال الخدمات التأكيدية المتمثلة في توفير تقييم مستقل لفاعلية وكفاءة العمليات المالية والسياسات المحاسبية واللوائح التنظيمية... إلخ، بينما يتجسد هدف البناء من خلال الخدمات الاستشارية المتمثلة في اقتراح التصحيحات وتقديم الاستشارات التي يقدمها التدقيق الداخلي بناء على نتائج مهمات التدقيق.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي من الوظائف المهمة لأغراض الرقابة والمساءلة في المؤسسة، وبالتالي يصبح من الضروري التعرف على مختلف أنواع التدقيق الداخلي، والتعرف على خصائص وأهداف كل نوع، فبالرغم من تعدد أنواع التدقيق الداخلي، إلا أنه من الصعوبة فصل هذه الأنواع عن بعضها أثناء التدقيق، فلا يمكن مثلا أن يتم تدقيق تشغيلي دون الأخذ بعين الاعتبار الأثر المالي أو الإداري، أو قياس مدى الالتزام بالأنظمة والتعليمات. مع هذا عمد معهد المدققين الداخليين إلى إيجاد التقسيمات الآتي ذكرها من أجل تبسيط فهم كل نوع، وتسهيل التعامل معه، وفيما يلي أنواع التدقيق الداخلي:

أولاً- تدقيق الالتزام: يهدف إلى التحقق من مدى الالتزام بالأنظمة والقوانين المعمول بها، والإجراءات الموضوعية من المؤسسة، ويقع على عاتق إدارة التدقيق الداخلي عبء:

- التأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات التي تصدرها المؤسسة؛

- الإلمام الكامل بالقوانين واللوائح والتعليمات العامة؛

- رقابة مدى التزام الأقسام المختلفة بتطبيق النظام الداخلي¹.

ثانياً- التدقيق التشغيلي: يهدف إلى التحقق من الكفاءة والفعالية والاقتصادية في الأنشطة المراد تدقيقها، ومساعدة الإدارة على حل المشاكل بتقديم توصيات مجدية من أجل انتهاج أساليب عمل واقعية. ويعرف التدقيق التشغيلي أنه: "الفحص والتقييم الشامل لعمليات المؤسسة لغرض إعلام الإدارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقا للسياسات الموضوعية والمتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة، كما يشمل التدقيق تقييم كفاءة استخدام الموارد المادية والبشرية، بالإضافة إلى تقييم إجراءات مختلف العمليات، ويجب أن يتضمن التدقيق التشغيلي أيضا التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل، والطرق لزيادة الكفاءة والربحية"².

ثالثاً- التدقيق المالي: يهدف إلى التحقق من دقة البيانات ومدى الاعتماد على المعلومات المالية، وكذا المحافظة على الأصول. ويتم تحديد ما إذا كان التدقيق المراد القيام به سابقا أم لاحقا وفق درجة المخاطر.

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 57.

² نفس المرجع، ص 57.

تخضع كافة العمليات المالية للتدقيق المالي والمستندي، ولا ينفي وجود مراجعة متخصصة قبل الصرف مسؤولية مسيري الأقسام تجاه واجبات التدقيق الداخلي¹.

رابعاً- تدقيق نظم المعلومات: إن الهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التحقق من أمن وسلامة المعلومات لإخراج تقارير مالية وتشغيلية صحيحة وكاملة ومفيدة وفي الوقت المناسب. ويختلف التدقيق في البيانات المشغلة آلياً (عبر الحواسيب والبرمجيات... إلخ) عن التدقيق في البيانات المشغلة يدوياً اعتباراً للعناصر الآتية²:

1- فصل المهام: يؤدي التشغيل الآلي للعمليات إلى دمج كثير من العمليات اليدوية المستقلة في خطوة واحدة، مما يؤدي إلى ضعف الرقابة الناتجة عن فصل المهام، وهذه الزيادة في المخاطر يمكن تعويضها بإجراءات رقابية بديلة.

2- اختفاء مسار التدقيق: تختفي في الحاسب الآلي الإثباتات الورقية لعمليات التشغيل المختلفة، فبينما يتوفر العمل اليدوي على إثباتات ورقية لكل عملية، وبالتالي وجود مسار ودليل واضح لمراحل سير العملية، يتطلب العمل الآلي القيام بالتدقيق بصورة مستمرة وعند إنجاز كل مرحلة من المراحل وعدم الانتظار حتى نهاية العملية.

3- تشغيل موحد للعمليات: تكفل الحواسيب الآلية الاتساق والثبات في تشغيل العمليات بما يضمن اختفاء الأخطاء البشرية والحسابية، في المقابل تكون هذه الحواسيب عرضة وبشكل أكبر للأخطاء في عمل النظام ككل، وذلك بسبب خطأ مثلاً في إعداد البرامج.

4- مباشرة الحاسب الآلي بالعمليات: يقوم الحاسب بالمباشرة بتنفيذ العمليات دون الحاجة للموافقة المسبقة، كما هو الحال في البيئة اليدوية.

5- تزايد إمكانية حدوث الأخطاء والتجاوزات: تعمل بعض الخصائص المتوفرة في الحواسيب الآلية على زيادة إمكانية وقوع بعض الأخطاء أو التجاوزات على غرار:

- إمكانية الوصول من على بعد إلى بيانات الحاسب وخاصة في بيئة شبكات الحاسب؛

- التركيز الكبير للبيانات والمعلومات في الحاسب الآلي، على عكس العمل اليدوي؛

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 58.

² لطفي أمين السيد أحمد، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 72.

- عدم مشاركة مستخدم الحاسب الآلي في عملية التشغيل مما يقلل من فرصة ملاحظته للأخطاء؛

- إمكانية حدوث الأخطاء والتجاوزات في مرحلة تصميم أو صيانة الحاسب.

6- **زيادة فرص المتابعة والإشراف الإداري:** تمنح برامج الحاسب الآلي فرص أكبر للمتابعة والإشراف الإداري، وذلك من خلال التحليل التفصيلي للبيانات، ومن خلال برامج التدقيق والمتابعة المتزامنة مع عمليات التشغيل الآلي.

7- **زيادة الفرص للقيام بالمراجعة التحليلية:** نظرا لقدرة الحاسب الآلي على توفير كمية معتبرة من البيانات والتقارير، فإن الفرصة تزداد للقيام بعمليات التحليل التفصيلية للبيانات واستخلاص النتائج منها.

خامسا- تدقيق الأداء: إن الهدف من تدقيق الأداء هو التأكد من الفعالية والكفاءة والاقتصادية لأداء الموظفين، ومدى الالتزام بالأنظمة والقوانين، يطلق على هذا النوع من التدقيق الإداري كونه يقوم بفحص شامل للإجراءات والأساليب الإدارية، ويتم كالاتي¹:

1- **تقييم الأداء:** من حيث مدى توافق السياسات والخطط مع الإجراءات المتبعة، ومراجعة جميع وسائل المراقبة للتحقق من الاستخدام الأمثل وكشف الانحرافات مع إبراز التوصيات العلاجية.

2- **الحكم على الكفاءة وترشيد الإنفاق:** حصر أي ضياع في استخدام موارد المؤسسة ورفع الكفاءة الإنتاجية من خلال تتبع الجهود المكرر غير الضروري، أو أي إسراف في استخدام الموارد، أو عدم استخدامها بكفاءة.

سادسا- التدقيق البيئي: يهدف التدقيق البيئي إلى قياس مدى الالتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة والتلوث في المؤسسة، والحفاظ على الموارد والأنظمة البيئية وحمايتها من مختلف المصادر التي تهددها وحماية البيئة من الاستنزاف أو الانقراض، فعلى التدقيق الداخلي أن يتأكد من أن المؤسسة عملت على اعتماد المظاهر البيئية الهامة لضبطها والسيطرة عليها لتحسين الأداء البيئي للمؤسسة، وكذلك أخذ الاحتياطات اللازمة لمواجهة أي أثر بيئي محتمل².

¹ أحمد صالح العمرات، المراجعة الداخلية: الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار البشير، الأردن، 1990، ص 58.

² خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 60.

المطلب الرابع: نطاق التدقيق الداخلي

يتضمن نطاق التدقيق الداخلي فحص وتقييم كفاءة وفاعلية الأداء، وبالتالي ينبغي على المدقق الداخلي أن يجيب على ثلاثة أسئلة وهي: ما يجب عليه أن يقوم بتدقيقه؟ ومتى يتم التدقيق؟ ولأي غرض يتم التدقيق؟

أولاً- محددات استهداف الأنشطة الخاضعة للتدقيق الداخلي

ينبغي على المدقق الداخلي التدقيق في ذلك الجزء من الرقابة الذي يحقق أفضل منفعة مقابل التكلفة التي يتم تحملها، وتتضمن تلك التكلفة وقت فريق التدقيق وما يتعلق به من تكلفة، وتحقق المنفعة من نتائج عملية التدقيق بما يمكن من تحسين الرقابة على الجوانب الرئيسية في عمليات المؤسسة، مع تجنب ما كان يمكن أن يحدث من خسائر.

وهناك منفعة أخرى تترتب على التدقيق الداخلي، ذلك أنه على الرغم من إمكانية عدم وجود عيوب في نظام الرقابة الداخلية، فإنه يكفي أن يشعر أفراد التنظيم أن ما يقومون به من أنشطة يحتمل أن يخضع للتدقيق بصفة دورية، حتى ينشأ لديهم حافز لتحسين أدائهم¹.

وعلى الرغم من أن تكلفة القيام بعملية التدقيق تعتبر من العوامل التي يأخذها المدقق الداخلي في الاعتبار، إلا أن العامل الأساسي الذي يحكم توزيع الموارد التي تتعلق بالتدقيق الداخلي هو مخاطر الفشل في تحقيق واحد أو أكثر من أهداف الرقابة الداخلية، ويمكن تصنيف تلك المخاطر تبعاً لأهداف الرقابة الداخلية²:

- عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية؛

- الفشل في اتباع السياسات، والخطط، والإجراءات، والقوانين؛

- ضياع الأصول؛

- الاستخدام غير الاقتصادي وغير الكفء للموارد؛

- الفشل في تحقيق الأهداف الموضوعية.

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص 81.

² فتحي رزق السوافيري وأحمد عبد المالك محمد، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 94.

وهناك بعض المخاطر التي يصعب فرض الرقابة عليها، وفي هذه الحالة يمكن للإدارة شراء تأمين بما يخفض حجم الخسارة المتوقعة إلى أدنى حد ممكن، وتحاول الإدارة بصفة عامة تخفيض المخاطر عن طريق¹:

- زيادة الإجراءات الرقابية؛

- التأمين ضد الخسائر الممكنة؛

- البحث عن عائد أكبر عندما تتحمل مخاطر أعلى.

ثانياً- توقيت عملية التدقيق الداخلي

لتحديد متى تتم عملية التدقيق، يقوم المدقق بجانب تحديده نوع المخاطر الممكنة، تحديد حجم المخاطر القائمة. ولتحقيق ذلك، قد يقوم بدراسة المؤسسة ككل وتقدير المخاطر النسبية التي تتعلق بالأنشطة المختلفة، ثم يقوم بترتيب تلك الأنشطة بحسب المستويات النسبية للمخاطر، بحيث يتم فحص الأنشطة التي تنطوي على مخاطرة كبرى أولاً.

ويتوقف ترتيب المدقق للمخاطر النسبية على تقييمه لعاملين هما²: مقدار الخسارة التي يمكن حدوثها، واحتمال وقوع تلك الخسارة فعلاً. وقد يصعب قياس المخاطرة بمقاييس نقدية في كثير من الحالات. ويجب إدراك أن أي مقياس للمخاطرة ما هو إلا مجرد تقدير يتوقف على حجم المعلومات المتاحة.

ثالثاً- مجالات عمل التدقيق الداخلي

يكلف المدققون الداخليون عادة بفحص وتقييم كفاءة وفعالية المجالات الآتية³:

1- مراجعة مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية ونزاهتها، وكذلك الوسائل المستخدمة لتحديد، وقياس، وتصنيف، والتقرير عن تلك المعلومات؛

2- مراجعة النظم الموضوعية للتأكد من الالتزام بالسياسات، والخطط، والإجراءات، والقوانين، واللوائح والتي يكون لها تأثير جوهري على العمليات والتقرير؛

¹ فتحي رزق السوافيري وأحمد عبد المالك محمد، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 94.

² نفس المرجع، ص 94.

³ كمال خليفة، منصور البديوي، شريفة علي حسن، دراسات في نظرية المراجعة وتطبيقاتها، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص 103.

3- مراجعة وسائل المحافظة على الأصول، والتحقق من وجود تلك الأصول كلما كان ذلك ممكناً؛

4- تقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة؛

5- تدقيق العمليات والبرامج للتأكد من أن النتائج تتماشى مع الأهداف الموضوعية، وما إذا كانت العمليات والبرامج تنفذ كما هو مخطط لها.

وقد يكلف المدققون الداخليون بفحص مجالات لم تحدد لها معايير أداء رسمية، وفي مثل هذه الحالات، قد يضطر المدققون الداخليون إلى مقارنة الأداء الفعلي بمتوسط الأداء في الصناعة ضمن البيئة التي تنشط فيها المؤسسة، أو أداء مؤسسات مماثلة، ويجب أن يلاحظ أن المدقق الداخلي ليس هو من يحدد مقياس الأداء الذي يتعين استخدامه، بل يقع ذلك على عاتق الإدارة العليا، مع ذلك يجب على المدقق الداخلي التحقق من مدى ملاءمة تلك المقاييس الخارجية المستخدمة لظروف العمل في المؤسسة التي ينتمي إليها.

كما يمتد نطاق وظيفة التدقيق الداخلي إلى تقييم أكثر شمولاً للأداء الإداري، ذلك أنه بتقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة، فإن التدقيق الداخلي يمتد إلى تقييم الإدارة ذاتها لأنها هي المسؤولة عن وضع آليات استخدام تلك الموارد.

المبحث الثالث: المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي

يعتبر توافر مجموعة من معايير الأداء المهني أمراً ضرورياً لأي عمل مهني ناجح، ولهذا الغرض بادر معهد المدققين الداخليين إلى إصدار المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي سنة 1978، وأجرى أهم تطوير عليها عام 2003 لتكون دليلاً وإطاراً متكاملًا يساعد المدقق الداخلي على أداء مهامه باحترافية. وتم إصدار النسخة الأخيرة من المعايير عام 2004 ضمن ما أسماه (The Professional Practices Framework) أو إطار الممارسة المهنية الذي يشتمل على ثلاثة أقسام، يختص القسم الأول بتعريف التدقيق الداخلي، والقسم الثاني بدليل الأخلاقيات (Code of Ethics)، والقسم الثالث بالمعايير (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing)، وتتضمن هذه المعايير وصفاً دقيقاً لطبيعة التدقيق الداخلي، والمعايير المهنية والأخلاقية التي ينبغي أن يحرص المدقق الداخلي على الالتزام بها.

وقد قام مجلس المعايير الدولية للتدقيق الداخلي بإجراء مراجعة للمعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، وعرضت التغييرات المقترحة على تلك المعايير إلى جانب المعايير الجديدة على كل المعنيين، وذلك في خلال الفترة من فبراير إلى مايو 2010¹.

وبعد إجراء المراجعة والتحليل الدقيقين الذين أجريا على النتائج والتعليقات التي تلقاها معهد المدققين الداخليين، قام مجلس المعايير التابع للمعهد بإصدار المعايير الجديدة التي يبدأ سريانها ابتداءً من الفاتح يناير 2011.

المطلب الأول: المعايير العامة (معايير الصفات) Attribute Standards

المعايير العامة هي معايير تحدد مواصفات الجهة أو الشخص القائم بعملية التدقيق الداخلي، وتشمل المعايير الآتية:

¹ معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Standards%202011%20Arabic.pdf>، تاريخ الاطلاع

2015/03/20، ص 2.

أولاً- المعيار 1000: الغرض، السلطة والمسؤولية

يجب تحديد غرض وسلطة ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي تحديداً رسمياً ضمن ميثاق التدقيق الداخلي، بما يتماشى مع تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، ويجب أن يقوم مدير التدقيق الداخلي بمراجعة ميثاق التدقيق الداخلي بصفة دورية، وتقديمه إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة للموافقة عليه¹.

ميثاق التدقيق الداخلي هو مستند رسمي يحدد أغراض وسلطات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي. كما أن ميثاق التدقيق الداخلي يحدد وضع نشاط التدقيق الداخلي ضمن المؤسسة، بما في ذلك طبيعة علاقة التبعية الوظيفية التي تربط بين الرئيس التنفيذي (مدير) التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة، ويخوله بالإطلاع على سجلات المؤسسة والاتصال بموظفيها والدخول إلى مختلف منشآتها، مما يلزم لأداء مهام التدقيق، كما يحدد نطاق أنشطة التدقيق الداخلي، وتكون الموافقة النهائية على ميثاق التدقيق الداخلي من صلاحيات مجلس الإدارة.

كما يجب تحديد طبيعة خدمات التأكيد التي تقدم إلى المؤسسة تحديداً واضحاً في ميثاق التدقيق الداخلي، وإذا كانت خدمات التأكيد تقدم إلى جهات خارج المؤسسة فيجب أيضاً أن يتم تحديد طبيعتها في ميثاق التدقيق الداخلي. ويجب تحديد طبيعة الخدمات الاستشارية في ميثاق التدقيق الداخلي.

ثانياً- المعيار 1100: الاستقلالية والموضوعية

يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلاً، ويجب أيضاً أن يكون المدققون الداخليون موضوعيين أثناء أداء أعمالهم².

يقصد باستقلالية المدققين الداخليين تحررهم من الشروط والظروف التي تهدد قدرة نشاط التدقيق على القيام بمسؤوليات التدقيق الداخلي على نحو غير متحيز، ولكي يتسنى تحقيق درجة الاستقلالية اللازمة للأداء الفعال لمسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي.

¹ معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره، ص 2.

² نفس المرجع، ص 3.

يجب أن تتاح لمدير التدقيق الداخلي إمكانية الوصول المباشر وبدون أي قيود إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة، وهذا يمكن تحقيقه من خلال إقرار صلة تبعية مزدوجة تربطه بهما. ويجب أن يتم التحكم في مصادر التهديد التي تهدد الاستقلالية على مستويات المدقق الفردي، ومهام التدقيق العملي والتنظيمي وعلى مستويات الاختصاصات المختلفة في المؤسسة وعلى مستوى المؤسسة ككل.

أما الموضوعية فيقصد بها التوجهات الذهنية غير المتحيزة التي تكفل قيام المدققين الداخليين بأداء مهامهم على نحو يجعلهم يؤمنون بنتائج أعمالهم، وألا يكون هناك أي تهاون في جودة أداء عملهم، وتستلزم الموضوعية ألا يعلق المدققون الداخليون آراءهم وأحكامهم وتقديرهم بشأن مسائل التدقيق على آراء أو مواقف الآخرين.

1- المعيار الفرعي 1110: الاستقلالية التنظيمية

يجب أن يكون منصب مدير التدقيق الداخلي تابعا لمستوى تنظيمي في المؤسسة بشكل يكفل أداء مسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي. كما يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يؤكد لمجلس الإدارة الاستقلالية التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي، وذلك بصفة سنوية على الأقل.

2- المعيار الفرعي 1111: التفاعل المباشر مع مجلس الإدارة

يجب أن يتواصل مدير التدقيق الداخلي ويتفاعل مباشرة مع مجلس الإدارة.

3- المعيار الفرعي 1120: الموضوعية الفردية

يجب أن يتصف المدققون الداخليون بتوجهات غير منحازة وغير متحيزة، وأن يتجنبوا تضارب المصالح. ويقصد بتضارب المصالح الموقف الذي تكون فيه لدى المدقق الداخلي -المفترض أن يكون موضع ثقة- مصالح مهنية أو شخصية متنافسة، فهذه المصالح المتنافسة يمكن أن تجعل من الصعب عليه أن يؤدي واجباته أداء عادلا لا يشوبه أي انحياز. ويمكن أن يحدث تضارب المصالح حتى ولو لم يترتب عليه أي تصرف غير أخلاقي أو غير سليم.

4- المعيار الفرعي 1130: معوقات الاستقلالية أو الموضوعية

إذا كان هناك ما يعيق الاستقلالية أو الموضوعية، سواء في الواقع أو الظاهر، يجب الإفصاح عن تفاصيل ذلك إلى الأطراف المعنية، مع العلم بأن طبيعة الإفصاح تختلف باختلاف المعوقات.

معوقات الاستقلالية التنظيمية والموضوعية الفردية يمكن أن تشمل -على سبيل المثال لا الحصر- تضارب المصالح الشخصية، والحدود المفروضة على نطاق التدقيق، والقيود المفروضة على الحصول أو الاطلاع على سجلات المؤسسة والاتصال بموظفيها والدخول إلى مختلف منشآتها، والقيود المفروضة على المواد اللازمة كالتحويل مثلاً.

ثالثاً- المعيار 1200: المهارة والعناية المهنية اللازمة

يجب أن تؤدي مهام التدقيق الداخلي بمهارة ومع توشي العناية المهنية اللازمة¹.

1- المعيار الفرعي 1210: المهارة

يجب على المدققين الداخليين أن يمتلكوا المعرفة والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ المسؤوليات المنوطة بهم. ويجب على نشاط التدقيق الداخلي ككل أن يمتلك أو يكتسب المعلومات والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ مسؤولياته.

المعرفة والمهارات والكفاءات الأخرى يقصد بها معاً المهارة المهنية اللازمة لكي يؤدي المدققون الداخليون مسؤولياتهم المهنية أداءً فعالاً. ومن المستحسن أن يثبت المدققون الداخليون مهاراتهم بالحصول على الشهادات والمؤهلات المهنية المناسبة، مثل شهادة استحقاق لقب "مدقق داخلي معتمد" وغيرها من الشهادات التي يقدمها معهد المدققين الداخليين والمؤسسات المهنية الأخرى المناسبة.

2- المعيار الفرعي 1220: العناية المهنية اللازمة

يجب على المدققين الداخليين بذل مستوى العناية و المهارة المتوقع أن يكون عليه أي مدقق داخلي يتحلى بمستوى معقول من التبصر والاعتدال، بيد أن بذل العناية المهنية اللازمة لا يعني العصمة عن الخطأ. يجب أن يبذل المدققون الداخليون العناية المهنية اللازمة في أعمالهم، مع أخذ النواحي الآتية في الاعتبار:

- مدى العمل اللازم لتحقيق أهداف المهمة؛

- درجة تعقيد أو حساسية أو أهمية المسائل التي تطبق عليها إجراءات التأكيد؛

¹ معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره، ص 6.

- مدى كفاية وفعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة؛
- احتمال حدوث حالات جسيمة من الأخطاء أو الاحتيال أو حالات عدم التقيد؛
- تكلفة أعمال التأكيد مقارنة بالمنافع المحتملة.

3- المعيار الفرعي 1230: التطوير المهني المستمر

يجب على المدققين الداخليين أن يطوروا معرفتهم، مهاراتهم وكفاءاتهم الأخرى عن طريق التطوير المهني المستمر.

رابعا- المعيار 1300: برنامج تأكيد وتحسين الجودة

يجب على مدير التدقيق الداخلي تطوير والمحافظة على برنامج لتأكيد وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي¹.

يُصمم برنامج تأكيد وتحسين الجودة للتمكن من إجراء تقييم مدى توافق نشاط التدقيق الداخلي مع تعريف التدقيق الداخلي والمعايير وتقييم ما إذا كان المدققون الداخليون يطبقون مبادئ أخلاقيات المهنة، كما يتضمن البرنامج أيضا تقييم كفاءة وفعالية نشاط التدقيق الداخلي وتحديد فرص التحسين فيه.

1- المعيار الفرعي 1310: متطلبات برنامج تأكيد وتحسين الجودة

يجب أن يشمل برنامج تأكيد وتحسين الجودة أعمال التقييم الداخلي والخارجي على السواء.

2- المعيار الفرعي 1311: أعمال التقييم الداخلي

يجب أن تشمل أعمال التقييم الداخلي على ما يلي:

- مراقبة مستمرة لأداء نشاط التدقيق الداخلي؛
- مراجعات دورية تنفذ بأسلوب التقييم الذاتي أو بواسطة أشخاص آخرين من داخل المؤسسة ممن تتوفر لهم المعرفة بأصول ممارسة التدقيق الداخلي.

¹ معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره، ص 9.

تشكل المراقبة المستمرة جزءاً مكملاً لأعمال الإشراف والمراجعة والقياس اليومية لنشاط التدقيق الداخلي. ويتم إدماج تلك المتابعة المستمرة ضمن السياسات والممارسات الروتينية المعتادة المستخدمة في إدارة نشاط التدقيق الداخلي، وتستخدم فيها العمليات والأدوات والمعلومات التي تعتبر لازمة لتقييم التوافق مع تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ وأخلاقيات المهنة والمعايير.

أما المراجعات الدورية فهي أعمال تقييم يتم إجراؤها لتقييم التوافق مع تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير.

3- المعيار الفرعي 1312: أعمال التقييم الخارجي

يجب إجراء أعمال التقييم الخارجي على الأقل مرة واحدة كل خمس سنوات بواسطة مراجع أو فريق مراجعة مؤهل ومستقل من خارج المؤسسة، ويجب أن يناقش مدير التدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة ما يلي:

- الحاجة لإجراء أعمال التقييم الخارجي على فترات أكثر تقارباً؛

- مؤهلات واستقلالية المراجعين الخارجيين أو فريق المراجعة الخارجي، بما في ذلك أي احتمالات لوجود تضارب في المصالح.

4- المعيار الفرعي 1320: إعداد وإبلاغ التقارير عن برنامج تأكيد وتحسين الجودة

يجب على مدير التدقيق الداخلي إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة.

يتحدد شكل ومحتوى وفترات تبليغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة ببرنامج تأكيد وتحسين الجودة من خلال المناقشات مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة، مع مراعاة مسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي ومدير التدقيق الداخلي والمبينة في ميثاق التدقيق الداخلي،. وللدلالة على التوافق مع تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير يراعى تبليغ نتائج أعمال التقييم الخارجي وأعمال التقييم الداخلي الدورية عند اكتمال الأعمال، ويتم تبليغ نتائج المتابعة الجارية على الأقل مرة كل سنة، وتشمل النتائج المذكورة تقييم المراجع أو فريق المراجعة بشأن درجة التوافق المشار إليها.

5- المعيار الفرعي 1321: استخدام تعبير "تم إجراؤه وفقا للمعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي"

لا يجوز لمدير التدقيق الداخلي الإفادة بأن نشاط التدقيق الداخلي يتوافق مع المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي إلا إذا كانت نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة تؤيد إفادته هذه.

6- المعيار الفرعي 1322: الإفصاح عن حالات عدم التقيد بالمعايير

عندما يكون من شأن عدم التوافق مع تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير التأثير على النطاق الكلي لنشاط التدقيق الداخلي أو أعماله، يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يفصح عن عدم التوافق وتأثيره إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

المطلب الثاني: معايير الأداء Performance Standards

معايير الأداء هي معايير تصف طبيعة التدقيق الداخلي، وتوفر خصائص يمكن من خلالها الحكم على جودة أداء التدقيق الداخلي، وتشمل المعايير الآتية:

أولاً- المعيار 2000: إدارة نشاط التدقيق الداخلي

يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يدير نشاط التدقيق الداخلي بفعالية لضمان تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة¹.

وتتم إدارة نشاط التدقيق الداخلي بفعالية عندما:

- تحقق نتائج أعمال التدقيق الداخلي الأغراض والمسؤوليات المبينة في ميثاق التدقيق الداخلي؛
- يتوافق نشاط التدقيق الداخلي مع تعريف التدقيق الداخلي والمعايير؛
- يثبت الأفراد الذين يكونون جزءاً من نشاط التدقيق الداخلي تقيدهم بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير.

¹ معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره، ص 13.

يحقّق نشاط التدقيق الداخلي قيمة مضافة للمؤسسة (والجهات المعنية الأخرى) عندما يقدم تأكيدا موضوعيا ووثيق الصلة، ويسهم في فاعلية وكفاءة عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.

1- المعيار الفرعي 2010: التخطيط

يجب على مدير التدقيق الداخلي وضع خطة مرتكزة على المخاطر، وذلك لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي، بما يتماشى مع أهداف المؤسسة.

مدير التدقيق الداخلي مسؤول عن تطوير خطة قائمة على مراعاة المخاطر، واضعا في اعتباره إطار إدارة المخاطر بالمؤسسة، بما في ذلك استخدام مستويات استعداد المؤسسة لتقبل المخاطر وفقا لما تحدده الإدارة العليا بالنسبة لمختلف الأنشطة كجزء من المؤسسة. وإذا لم يكن هناك مثل ذلك الإطار فعلى مدير التدقيق الداخلي أن يتبع تقديره هو للمخاطر، وذلك بالتشاور مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

يجب أن توضع خطة لمهام نشاط التدقيق الداخلي على الأقل سنويا، على أن تكون مرتكزة على تقييم موثوق للمخاطر. ويجب أن تؤخذ توجهات الإدارة العليا ومجلس الإدارة في الاعتبار في هذه العملية.

2- المعيار الفرعي 2020: التبليغ والموافقة

يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يبلغ خطط نشاط التدقيق الداخلي والموارد اللازمة لها، بما في ذلك أي تغييرات مرحلية هامة فيها، إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة، وذلك لمراجعتها والموافقة عليها. كما يجب أن يبلغ عن تأثير تحديدات الموارد.

3- المعيار الفرعي 2030: إدارة الموارد

يجب أن يتأكد مدير التدقيق الداخلي من أن موارد التدقيق الداخلي مناسبة وكافية ويتم توزيعها توزيعا فعالا لتحقيق الخطة المعتمدة.

كلمة "مناسبة" الواردة في هذه القاعدة يقصد بها مزيج المعرفة والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لأداء الخطة المشار إليها أعلاه، أما كلمة "كافية" فيقصد بها كمية الموارد اللازمة لإنجاز الخطة. وتكون الموارد قد تم تعبئتها تعبئة فعالة عندما تستخدم على نحو يكون من شأنه تعظيم إنجاز الخطة المعتمدة.

4- المعيار الفرعي 2040: السياسات والإجراءات

يجب أن يضع مدير التدقيق الداخلي السياسات والإجراءات الكفيلة بتوجيه نشاط التدقيق الداخلي.

يعتمد شكل ومحتوى السياسات والإجراءات على حجم وهيكل نشاط التدقيق الداخلي وتعقد أعماله.

5- المعيار الفرعي 2050: التنسيق

ينبغي على مدير التدقيق الداخلي أن يتبادل المعلومات وينسق النشاطات مع الجهات الخارجية والداخلية التي تقدم خدمات التأكيد والاستشارات المرتبطة بمجال أعمال نشاط التدقيق، وذلك لضمان التغطية اللازمة للأعمال وتلافي ازدواجية الجهود.

6- المعيار الفرعي 2060: إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة

يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يقوم بصفة دورية بإبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن غرض وسلطة ومسؤولية وأداء نشاط التدقيق الداخلي وفقا للخطة الموضوعة لهن ويجب أن يشتمل ذلك الإبلاغ على الاحتمالات الهامة للتعرض للمخاطر والقضايا المتعلقة بالرقابة والحوكمة ومخاطر الاحتيال وغير ذلك من المسائل الأخرى التي تلزم -أو تطلب من قبل- الإدارة العليا أو مجلس الإدارة.

7- المعيار الفرعي 2070: الجهات التي تقدم الخدمات الخارجية والمسؤولية التنظيمية عن التدقيق الداخلي

عندما تؤدي أي جهة من الجهات التي تقدم الخدمات الخارجية نشاط التدقيق الداخلي، عليها أن تحيط المؤسسة علما بأن عليها -أي على المؤسسة- أن تضطلع بمسؤولية المحافظة على نشاط تدقيق داخلي فعال.

ثانيا- المعيار 2100: طبيعة العمل

يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم والإسهام في تحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، وذلك من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم¹.

1- المعيار الفرعي 2110: الحوكمة

يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم عمليات الحوكمة بالمؤسسة واقتراح التوصيات المناسبة لتحسينها، بما يكفل تحقيق الأهداف الآتية:

- تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المؤسسة؛
 - ضمان فاعلية إدارة الأداء والمساءلة على مستوى المؤسسة ككل؛
 - إبلاغ المعلومات المتعلقة بالرقابة والمخاطر إلى الجهات المناسبة بالمؤسسة؛
 - تنسيق الأنشطة بين مجلس الإدارة والمدققين الخارجيين والإدارة وإبلاغ المعلومات بين تلك الأطراف.
- يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مستوى تصميم وتنفيذ وفاعلية أهداف وبرامج وأنشطة المؤسسة المتعلقة بالقيم الأخلاقية.
- يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم ما إذا كانت حوكمة المعلوماتية بالمؤسسة تساند استراتيجيات وأهداف المؤسسة.

يجب أن تتماشى أهداف أي مهمة من المهام الاستشارية مع القيم والأهداف الكلية للمؤسسة.

2- المعيار الفرعي 2120: إدارة المخاطر

- يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم فاعلية عمليات إدارة المخاطر وأن يسهم في تحسينها.
- مسألة تحديد ما إذا كانت عمليات إدارة المخاطر فعالة أم لا هي مسألة اتخاذ رأي أو حكم ناتج عن تقييم المدقق الداخلي الذي يبين:

- أن أهداف المؤسسة تساند رسالة المؤسسة وتتوافق معها؛

¹ معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره، ص 17.

- أن المخاطر الهامة يتم تحديدها وتقييمها؛
- أن الاستجابات المناسبة إزاء المخاطر يتم اختيارها بما يحقق التوافق بين المخاطر ومدى استعداد المؤسسة لتقبل المخاطر؛
- أن المعلومات اللازمة بشأن المخاطر يتم الحصول عليها وتبليغها في التوقيتات المناسبة إلى مختلف الجهات المعنية في المؤسسة بما يمكن الموظفين والإدارة ومجلس الإدارة من القيام بمسؤولياتهم.
- على ضوء نتائج تقييم المخاطر، يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى كفاية وفعالية الضوابط الرقابية في مختلف نواحي الحوكمة وعمليات التشغيل ونظم المعلومات، ويشمل ذلك تقييم ما يلي:
 - موثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية؛
 - فاعلية وكفاءة العمليات والبرامج بالمؤسسة؛
 - حماية الأصول؛
 - التقيد بالقوانين والأنظمة واللوائح والإجراءات والعقود.

3- المعيار الفرعي 2130: الرقابة

- يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في الحفاظ على إجراءات وضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فاعليتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر فيها.
- يجب أن يدمج المدققون الداخليون معرفتهم بالضوابط الرقابية التي يكتسبونها من المهام الاستشارية ضمن عمليات الرقابة الهامة بالمؤسسة.

ثالثاً- المعيار 2200: تخطيط مهام التدقيق الداخلي

- يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتطوير وتوثيق خطة عمل لكل مهمة من مهام التدقيق، تتضمن أهداف المهمة، نطاقها، توقيتها، والموارد المخصصة لها¹.

1- المعيار الفرعي 2201: اعتبارات التخطيط

¹ معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره، ص 20.

عند وضع خطة مهمة التدقيق، يجب أن يأخذ المدققون الداخليون النواحي الآتية في اعتبارهم:

- أهداف النشاط الذي تجري مراجعته والوسائل التي يمكن عبرها مراقبة أدائه؛
- المخاطر الهامة التي يحتمل أن يتعرض لها ذلك النشاط وأهدافه وموارده وعملياته والسبل التي يمكن بها إبقاء التأثير الناجم عنها في حدود المستوى المقبول؛
- مدى كفاية وفاعلية عمليات إدارة المخاطر والرقابة في هذا النشاط بالمقارنة بأحد أطر أو نماذج الرقابة ذات الصلة؛
- فرص إدخال تحسينات هامة على عمليات إدارة المخاطر والرقابة.

عند التخطيط لتنفيذ مهمة تدقيق لجهات خارج المؤسسة، يجب أن يتوصل المدققون الداخليون معها إلى تفاهم خطي حول أهداف ونطاق المهمة ومسؤوليات وتوقعات كل من الأطراف الداخلة في تلك المهمة، بما في ذلك إيضاح القيود المفروضة على توزيع نتائج المهمة والإطلاع على السجلات والمستندات المتعلقة بها.

2- المعيار الفرعي 2210: أهداف مهمة التدقيق

يجب تحديد الأهداف المنشودة لكل مهمة تدقيق.

يجب على المدققين الداخليين إجراء تقييم تمهيدي للمخاطر المتعلقة بالنشاط الذي تجري مراجعته. ويجب أن تعكس أهداف مهمة التدقيق نتائج ذلك التقييم.

يجب أن يأخذ المدققون الداخليون في اعتبارهم عند تطوير أهداف مهمة التدقيق احتمال وجود أخطاء هامة أو احتيال أو حالات عدم تقيد أو أي مخاطر أخرى.

يتعين وجود مقاييس وافية لتقييم الضوابط الرقابية، لذلك يجب أن يتأكد المدققون الداخليون من مدى قيام الإدارة بوضع تلك المقاييس لتحديد ما إذا كانت الأهداف والغايات قد تم تحقيقها. إذا كانت تلك المقاييس وافية يجب على المدققين الداخليين أن يستعملوها في تقييمهم أما إذا تبين أنها غير وافية فيجب على المدققين الداخليين العمل مع الإدارة لتطوير مقاييس التقييم المناسبة.

يجب أن تتناول أهداف المهمة الاستشارية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، وذلك في حدود النطاق المتفق عليه مع العميل المعني بتلك المهمة.

3- المعيار الفرعي 2220: نطاق مهمة التدقيق

يجب أن يكون نطاق مهمة التدقيق كافياً لتحقيق الأهداف المنشودة منها.

يجب أن يشمل نطاق مهمة التدقيق دراسة الأنظمة والوثائق والسجلات ذات الصلة والأفراد المعنيين بها والممتلكات المادية المتصلة بها، بما في ذلك تلك التي تكون تحت سيطرة جهات أخرى.

إذا ظهرت فرص هامة لتقديم خدمات استشارية في أثناء تنفيذ أي مهمة تأكيد ينبغي التوصل إلى تفاهم خطي حول أهداف ونطاق تلك المهمة ومسؤوليات وتوقعات كل من الأطراف الداخلة في تلك المهمة، وأن يتم إبلاغ نتائج تلك المهمة الاستشارية وفقاً للمعايير المعتمدة فيما يتعلق بتقديم الخدمات الاستشارية.

4- المعيار الفرعي 2230: تخصيص الموارد اللازمة لمهمة التدقيق

يجب أن يحدد المدققون الداخليون الموارد المناسبة والكافية اللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق ويتم توظيف الأفراد اللازمين لتنفيذ المهمة على أساس تقييم طبيعتها ومدى تعقيدها وقيود توقيتها والموارد المتاحة لتنفيذها.

5- المعيار الفرعي 2240: برنامج عمل مهمة التدقيق

يجب على المدققين الداخليين تطوير وتوثيق برامج العمل اللازمة لتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات في أثناء تنفيذ المهمة. ويجب المصادقة على برامج العمل وأي تعديلات تجرى عليها بالسرعة اللازمة قبل البدء بتطبيقها.

من الممكن أن تتفاوت برامج العمل في مهام الاستشارات من حيث الشكل والمضمون بحسب طبيعة المهمة.

رابعا- المعيار 2300: تنفيذ مهام التدقيق الداخلي

يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية اللازمة لتحقيق أهداف المهمة¹.

¹ معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره، ص 23.

1- المعيار الفرعي 2310: تحديد المعلومات

يجب على المدققين الداخليين تحديد المعلومات الكافية والمفيدة واللازمة والتي يمكن الاعتماد عليها في تنفيذ مهمة التدقيق.

تكون المعلومات كافية عندما تكون معلومات حقيقية ووافية ومقنعة، بما يكفل تمكن الشخص الحريص والمطلع من التوصل إلى نفس الاستنتاجات التي توصل إليها المدقق. وتكون المعلومات موثوقة بما ويعتمد عليها إذا كانت هي أفضل معلومات يمكن التوصل إليها من خلال إتباع الأساليب المناسبة. وتكون المعلومات لازمة إذا كانت تساند ملاحظات وتوصيات مهمة التدقيق وتكون متسقة مع الأهداف الموضوعية لمهمة التدقيق. وتكون المعلومات مفيدة إذا كانت تساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها.

2- المعيار الفرعي 2320: التحليل والتقييم

يجب على المدققين الداخليين وضع استنتاجات ونتائج مهمة التدقيق على أساس أعمال التحليل والتقييم المناسبة.

3- المعيار الفرعي 2330: توثيق المعلومات

يجب على المدققين الداخليين توثيق المعلومات اللازمة لتأييد استنتاجات ونتائج مهمة التدقيق.

يجب أن يقوم مدير التدقيق الداخلي بالتحكم بإمكانية الحصول أو الاطلاع على سجلات مهمة التدقيق، ويجب أن يحصل على موافقة الإدارة العليا أو المستشار القانوني قبل السماح للأطراف الخارجية بالحصول على تلك السجلات أو الإطلاع عليها حسبما يلزم.

يجب أن يقوم مدير التدقيق الداخلي بوضع متطلبات الاحتفاظ بسجلات مهمة التدقيق بغض النظر عن آلية الاحتفاظ بها، ويجب أن تتماشى تلك المتطلبات مع توجيهات المؤسسة، ومع أي متطلبات للجهات الإشرافية والرقابية على المؤسسة في هذا الصدد.

4- المعيار الفرعي 2340: الإشراف على مهمة التدقيق

يجب الإشراف على المهام بالشكل المناسب، بما يكفل تحقيق أهدافها وتأكيد جودتها وتطوير طاقم العمل.

نطاق الإشراف اللازم يعتمد على مهارة وخبرة المدققين الداخليين وتعقد مهمة التدقيق، ويضطلع مدير التدقيق الداخلي بالمسؤولية العامة عن الإشراف على مهمة التدقيق سواء تم أداؤها من قبل نشاط التدقيق الداخلي أو لأجله، لكنه يجوز له تعيين أعضاء من نشاط التدقيق الداخلي ذوي الخبرة لأداء عملية المراجعة، ويتم توثيق وحفظ الإثباتات المناسبة الدالة على إتمام الإشراف.

خامسا- المعيار 2400: تبليغ النتائج

يجب على المدققين الداخليين تبليغ نتائج المهام¹.

1- المعيار الفرعي 2410: مقاييس التبليغ

يجب أن تشمل التبليغات المتعلقة بنتائج مهمة التدقيق أهداف تلك المهمة ونطاقها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، والتوصيات المقترحة بشأنها وخطط العمل المتعلقة بها.

يجب أن يتضمن التبليغ النهائي بشأن نتائج مهمة التدقيق رأي المدقق الداخلي والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، وذلك حسبما يلزم. وحين يتم إصدار أي رأي أو استنتاج فيجب أن تؤخذ في الاعتبار توقعات الإدارة العليا ومجلس الإدارة وغيرهما من الجهات المعنية الأخرى، كما يجب أن يكون مدعوماً بمعلومات كافية ومفيدة ووثيقة الصلة وموثوق بها.

الآراء على مستوى مهمة التدقيق يمكن أن تكون بشكل درجات تقييم أو استنتاجات أو أي إيضاحات أخرى لنتائج تلك المهمة. ومن الممكن أن تكون تلك المهام متعلقة بالإجراءات والضوابط الرقابية المتعلقة بعملية أو خطر أو وحدة أعمال معينة. وتتطلب صياغة تلك الآراء أن تؤخذ في الاعتبار نتائج المهمة ودلالاتها.

2- المعيار الفرعي 2420: جودة التبليغات

يجب أن تكون التبليغات دقيقة، موضوعية، واضحة، موجزة، بناءة وكاملة وأن تصدر في الوقت المناسب.

¹ معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره، ص 25.

تكون التبليغات دقيقة عندما تكون خالية من الأخطاء والانحرافات وتكون أمينة في الاستناد إلى الحقائق والوقائع التي تركز عليها. وتكون التبليغات موضوعية عندما تكون منصفة وغير متحيزة ولا منحازة وتكون ناتجة عن تقييم منصف ومتوازن لكل الحقائق والوقائع والظروف ذات العلاقة. وتكون التبليغات واضحة عندما تكون منطقية ويسهل فهمها ولا تتضمن اصطلاحات فنية غير ضرورية وتقدم كل المعلومات الهامة والوثيقة الصلة بالموضوع. وتكون التبليغات موجزة عندما تركز على صلب الموضوع وتتفادى الإسهاب الذي لا لزوم له والتفاصيل المستفيضة والتكرار والإطناب. وتكون التبليغات بناءة عندما تساعد العميل الذي يتم تنفيذ مهمة التدقيق له وتفرضي إلى إدخال التحسينات متى كانت لازمة. وتكون التبليغات كاملة عندما لا ينقصها أي شيء مما يكون ضروريا وأساسيا بالنسبة لمن سيتلقى تلك التبليغات وتكون شاملة كل المعلومات والملاحظات الهامة والوثيقة الصلة. وتكون التبليغات صادرة في الوقت المناسب عندما يتم تلقيها في التوقيتات الصحيحة اللازمة على حسب أهمية المسألة موضوع التبليغات، بما يمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة على ضوءها.

3- المعيار الفرعي 2421: حالات الخطأ والسهو

إذا احتوى أي تبليغ نهائي على خطأ أو سهو جسيم، فيجب أن يقوم مدير التدقيق الداخلي بإبلاغ المعلومات المصححة إلى كل الأطراف الذين كانوا قد تلقوا التبليغ الأصلي.

4- المعيار الفرعي 2430: استخدام تعبير "تم إجراؤه وفقا للمعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي"

يمكن للمدققين الداخليين الإفادة بأن مهمتهم قد "تم إجراؤها وفقا للمعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي" فقط في حالات كانت نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة تساند تلك الإفادة.

5- المعيار الفرعي 2431: الإفصاح عن حالات عدم التقيد

عندما تؤثر حالات عدم التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة أو "المعايير" في مهمة محددة، فيجب أن يفصح التبليغ المتعلق بنتائج مهمة التدقيق تلك عن:

- القاعدة أو مبدأ أخلاقيات المهنة أو المعايير التي لم يتم التقيد بها تقيدا تاما؛

- أسباب عدم التقيد؛

- تأثير عدم التقيد على مهمة التدقيق في حد ذاتها وعلى النتائج التي تم تبليغها بشأن المهمة.

6- المعيار الفرعي 2440: نشر النتائج

يجب على مدير التدقيق الداخلي تبليغ نتائج مهمة التدقيق إلى الأطراف المعنية.

يقوم مدير التدقيق الداخلي-أو من يعينه- بمراجعة واعتماد التبليغ النهائي عن المهمة قبل إصداره، كما يقرر من سينشر عليهم هذا التبليغ وكيف سيتم النشر.

مدير التدقيق الداخلي مسؤول عن تبليغ النتائج النهائية إلى الأطراف التي يمكن التأكد من أنها ستولي اعتبارا مناسباً لهذه النتائج.

قبل إبلاغ النتائج إلى أي أطراف خارج المؤسسة، يجب أن يراعى ما يلي:

- تقييم المخاطر المحتملة بالنسبة للمؤسسة؛

- التشاور مع الإدارة العليا أو المستشار القانوني حسبما يلزم الأمر؛

- الرقابة على نشر النتائج من خلال فرض قيود على استخدامها.

7- المعيار الفرعي 2450: الآراء الكلية العامة

عندما يتم إصدار رأي كلي عام يجب أن يؤخذ في الاعتبار توقعات الإدارة العليا ومجلس الإدارة وغيرهما من الجهات المعنية الأخرى، كما يجب أن يكون مدعوماً بمعلومات كافية ومفيدة ووثيقة الصلة وموثوقاً بها.

يجب أن يحدد التبليغ ما يلي:

- نطاق المهمة، بما في ذلك الفترة الزمنية التي يتعلق بها الرأي المقدم؛

- القيود المفروضة على النطاق؛

- إطار المخاطر أو الرقابة وغير ذلك من المعايير المستخدمة كأساس للرأي الكلي العام؛

- الرأي أو الحكم أو الاستنتاج الكلي العام الذي تم التوصل إليه.

كذلك يجب أن يتم إيضاح الأسباب أو المبررات وراء الرأي الكلي العام غير المواتي.

سادسا- المعيار 2500: مراقبة سير العمل

يجب أن يقوم مدير التدقيق الداخلي بوضع وإرساء وصون نظام متابعة ما يتخذ إزاء النتائج التي تم إبلاغها إلى الإدارة¹.

يجب أن يقوم مدير التدقيق الداخلي بوضع إجراءات متابعة تكفل التحقق من أن الإجراءات التي تتخذها الإدارة قد تم تطبيقها تطبيقا فعالا أو أن الإدارة قد تقبلت المخاطر المترتبة عن عدم اتخاذ الإجراءات اللازمة.

يجب على نشاط التدقيق الداخلي مراقبة كيفية التصرف إزاء نتائج المهام الاستشارية التي قام بها، وذلك ضمن المدى المتفق عليه مع العميل المعني.

سابعا- المعيار 2600: حسم مسألة قبول الإدارة العليا للمخاطر

عندما يعتقد مدير التدقيق الداخلي أن الإدارة العليا قد قامت بقبول مستوى من المخاطر المتبقية يمكن أن يراه مستوى غير مقبول للمؤسسة، يجب عليه أن يناقش تلك المسألة مع الإدارة العليا. إذا لم يتم حسم مسألة القرار بشأن المستوى المقبول للمخاطر المتبقية، فيجب على المدقق الداخلي رفع المسألة إلى مجلس إدارة المؤسسة لحسمها بمعرفته².

على ضوء عرض المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، يتضح أن المعايير العامة تهتم ببيان الصفات المهنية والشخصية الواجب توفرها في المدقق الداخلي (توفر ميثاق التدقيق الداخلي، الاستقلالية، الموضوعية، المهارة والعناية المهنية اللازمة، ...) حتى يؤدي دوره التأكيد والاستشاري بفعالية، بينما تركز معايير الأداء على جودة أداء التدقيق الداخلي في تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة، من خلال تقييم وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر والحوكمة، وبيان أهمية التواصل بين التدقيق الداخلي ومختلف الآليات الإشرافية والتنفيذية (لجنة التدقيق، مجلس الإدارة، الإدارة التنفيذية) للمساعدة على تحقيق أهداف المؤسسة.

¹ معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره، ص 30.

² معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره، ص 31.

المبحث الرابع: وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة

أدى التطور الذي عرفته وظيفة التدقيق الداخلي، وتوسع دورها ليشمل التعريف بالمخاطر وتقديم الاستشارات اللازمة إلى الجهات المختصة كالإدارة العليا ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق، إلى ضرورة تنظيم وظيفة التدقيق الداخلي، وتعزيز استقلاليتها ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة. وسيتم من خلال هذا المبحث تسليط الضوء على تنظيم قسم التدقيق الداخلي، وسيروية نشاطه، وأهم الخدمات التي يقدمها.

المطلب الأول: تنظيم قسم التدقيق الداخلي

تقتضي استقلالية وموضوعية نشاط التدقيق الداخلي أن يتولى إدارته فريقٌ متناسق ذو كفاءات عالية، ضمن إطار تنظيمي محكم، وينطوي الهيكل التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي عادة على الوظائف التالية:

أولاً- مدير التدقيق الداخلي

تقع على عاتق مدير التدقيق الداخلي المسؤولية العامة لقسم التدقيق الداخلي، وهو الذي يشرف على أعمال المدققين الداخليين ويوجههم لأعمال التدقيق حسب برنامج مفصل¹.

تسند لمدير التدقيق الداخلي مهمة وضع برنامج شامل لإدارة التدقيق الداخلي طبقاً لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، والتأكد من خضوع جميع أنشطة التدقيق الداخلي لبرنامج منظم للتدقيق الداخلي بهدف التأكد من أن الإجراءات المتبعة والرقابة الداخلية كفيلاً لتأمين سلامة وحسن سير العمل، والتأكد من مدى التزام المؤسسة والعاملين فيها بالقوانين والنظم والأحكام العامة، وتشجيع الكفاءة التشغيلية في المؤسسة. ويضطلع بالمسؤوليات الآتية²:

¹ فتحي رزق السوافيري، أحمد عبد المالك محمد، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 97.

² خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 263.

- وضع سياسات نشاط التدقيق الداخلي، وهو يعتبر حلقة الوصل بين التدقيق الداخلي والإدارة العليا، والمتحدث الرسمي باسم التدقيق الداخلي في المؤسسة؛
- اعتماد برنامج التدقيق الداخلي لجميع الأنشطة، ووضع الخطة السنوية للتدقيق بما فيها اعتماد الجدول الزمنية للتدقيق الداخلي، ورفعها للمدير العام ولجنة التدقيق الداخلي؛
- المصادقة على جميع التقارير والمراسلات الصادرة عن قسم التدقيق الداخلي؛
- تنفيذ التدقيق على مهمات خاصة بناء على طلبات من الإدارة؛
- تقديم التقارير الدورية للمدير العام ولجنة التدقيق بصورة منتظمة عن نتائج أعمال التدقيق الداخلي، ورفع الاستنتاجات والتوصيات اللازمة؛
- إدارة موظفي التدقيق الداخلي ومساهمهم المهني، بما في ذلك تقييم الموظفين والتوصية بالترقيات والزيادات السنوية.

ثانيا- مشرف التدقيق الداخلي

- توكل له مهمات التدقيق الرئيسية، وتنسيق أعمال التدقيق الداخلي مع المدققين الداخليين للتأكد من أن أعمال التدقيق الجارية تتم وفقا للخطة الموضوعية. ويضطلع بالمسؤوليات التالية¹:
- المسؤولية عن أداء المدققين، وتوجيههم وتدريبهم؛
 - وضع وتطبيق وتحديث برامج التدقيق لكل مهمة تدقيق؛
 - التأكد من أن أعمال التدقيق الداخلي قد تمت بموضوعية واستقلالية تامة من قبل المدققين؛
 - متابعة توصيات دائرة التدقيق الداخلي إلى أن يتم الانتهاء من تنفيذها كاملة وكتابة تقرير دوري حول ذلك؛
 - مراجعة ملفات أوراق العمل في جميع مراحل التدقيق على المهمة، والتأكد من أن ملفات التدقيق قد أُنجزت استنادا إلى سياسات وإجراءات التدقيق الداخلي الواردة في الدليل؛
 - مراجعة مسودة تقرير التدقيق الداخلي ومناقشته مع مدير التدقيق الداخلي؛

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 266.

- أية مسؤوليات أخرى يكلف بها من قبل مدير التدقيق الداخلي.

ثالثاً- المدققون

يعتبر المدقق مسؤولاً عن تنفيذ مهمات التدقيق الداخلي طبقاً لبرنامج التدقيق المعد لهذه الغاية من قبل مشرف التدقيق الداخلي، وقادر على تنفيذ مهمات التدقيق ذات المستوى المتوسط فما فوق من الصعوبة، كما يقوم المدقق بالتحضير لتقرير التدقيق بتجميع الاستنتاجات والتوصيات ومناقشتها مع مشرف التدقيق¹.

أما في المهمات ذات الطبيعة الخاصة والمستوى الأعلى من الصعوبة، فيصبح دور المدقق مساعداً رئيسياً في تنفيذ مثل هذه المهمات تحت الإشراف المباشر من مشرف التدقيق، وعليه أيضاً تقييم استقلاليتته وإبلاغ مسؤوليه عن حالات تعرض استقلاليتته للخطر إذا شعر بذلك. ويضطلع المدقق بالمسؤوليات الآتية²:

- القيام بأعمال المسح الميداني الأولي للنشاط الخاضع للتدقيق لفهم وتحديد أسلوب العمل ووضع التوصيات المتعلقة باحتياجات التدقيق؛
- وضع خطة العمل شاملة النطاق والأسلوب وبرنامج الوقت اللازم لانتهاء من المهمة؛
- مراجعة المستندات والقيود والوثائق والسجلات اللازمة للقيام بأعمال التدقيق كما هو مخطط لها؛
- التنسيق مع منسق إدارة الجهة الخاضعة للتدقيق بخصوص الحصول على الوثائق اللازمة وتحديد احتياجات المهمة؛
- توثيق جميع الاستنتاجات والملاحظات التي تدعم رأيه النهائي حول النشاط الخاضع للتدقيق؛
- تقييم مدى فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية على النشاط الخاضع للتدقيق؛
- الاحتفاظ بملف أوراق عمل المهمة وترتيبه وتوثيقه حسب سياسات إدارة التدقيق الداخلي؛
- الحفاظ على العلاقات الإنسانية ومهارات الاتصال مع جميع منتسبي المؤسسة.

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، مرجع سبق ذكره، ص 146.

² خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 269.

رابعاً- السكرتيرة

تعتبر السكرتيرة حلقة الوصل بين مدير التدقيق الداخلي والمدققين، ومع كافة دوائر المؤسسة وبين المدققين بعضهم البعض، والمكلفة بترتيب الاجتماعات، ومعرفة تواجد المدققين في الميدان وتسهيل الاتصال بهم. وتضطلع بالمسؤوليات الآتية¹:

- الاحتفاظ بسجل تحركات المدققين في الميدان وتسهيل الاتصال بهم؛
- ترتيب أسلوب حفظ الملفات والوثائق المتعلقة بالتدقيق؛
- طباعة جميع مراسلات التدقيق الموافق عليها من قبل مدير التدقيق أو المشرف؛
- تنسيق وترتيب اللقاءات والاجتماعات مع الموظفين الآخرين؛
- كتابة محاضر اجتماعات التدقيق الداخلي وتوثيق برنامج تدريب الموثقين؛
- أية أعمال أخرى توكل لها من قبل مدير التدقيق الداخلي.

المطلب الثاني: سيرورة التدقيق الداخلي

لغرض إنجاز مهمة التدقيق بنجاح، حددت المعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي خطوات تسلسل (سيرورة) مهمة التدقيق عبر المراحل الآتية:

- التخطيط لعملية التدقيق؛
- تقييم المخاطر؛
- تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- فحص وتقويم المعلومات؛
- إيصال النتائج (التقارير)؛
- المتابعة.

¹ نفس المرجع، ص 271.

أولاً- التخطيط لعملية التدقيق

تعتبر أعمال التدقيق نشاطات معقدة تتطلب تخطيطاً مناسباً، فالتخطيط يحول دون تجاهل المراحل الهامة من التدقيق ويساعد في التعرف على المشاكل التي يمكن أن يصادفها المدقق في مهمته.

وتبدأ مهمة التدقيق الداخلي باختيار النشاط أو الجهة الخاضعة للتدقيق بناء على رغبة المدقق الداخلي أو بطلب من الإدارة العليا أو حتى من الجهة الخاضعة للتدقيق نفسها، مع مراعاة الأولوية حسب الأهمية النسبية، كما يتم إعادة جدولة مهمات التدقيق باستمرار على ضوء المستجدات¹.

وتتم الاستقلالية التي يتمتع بها المدقق الداخلي في تلافي تعرضه للضغوطات حول اختيار الجهة الخاضعة للتدقيق، أو توقيت البدء في العملية.

وتتم عملية التخطيط عادة بانتهاج الخطوات التالية:

1- دراسة المراجع ذات العلاقة بالنشاط أو الجهة الخاضعة للتدقيق الداخلي: ويتم ذلك عن طريق جمع المعلومات ذات العلاقة بالنشاط أو الجهة من مصادره المختلفة للحصول على فهم لطبيعة هذا النشاط، وبشكل عام يمكن تلخيص هذه المصادر فيما يلي²:

- تقارير وملفات التدقيق السابقة؛

- توفير المعلومات عن الجهة الخاضعة للتدقيق؛

- الاجتماع مع إدارة النشاط؛

- السياسات، الخطط، الإجراءات، التعليمات والاتفاقيات المتعلقة بالنشاط؛

- الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي؛

- الموازنة التقديرية، والمعلومات المحاسبية والمالية عن النشاط؛

- نتائج التدقيق الخارجي على النشاط (إذا تم ذلك).

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 156.

² عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 115.

2- اختيار فريق التدقيق والموارد الأخرى: يعتمد اختيار عدد ومستوى وخبرة المدققين اللازمة لتنفيذها على حجم ودرجة تعقيد المهمة والوقت اللازم لتنفيذها، كما يجب أخذ مهارات ومعرفة وتدريب المدققين في الاعتبار عند اختيار الفريق المكلف بتنفيذ مهمة التدقيق، والنظر في مدى إمكانية الاعتماد على مؤهلات خارجية إذا تطلب الأمر درجة عالية من المعرفة والخبرة والمهارة المتخصصة. وعادة ما يتألف فريق التدقيق للمهام العادية من مشرف تدقيق ومدقق أو أكثر.

3- المسح الأولي: يهدف المسح الأولي للحصول على فهم عام للعمليات والمخاطرة وأنظمة الرقابة الداخلية المرتبطة بالنشاط الخاضع للتدقيق، ويشمل إجراء المسح الأولي ما يلي¹:

3-1 الاجتماع الافتتاحي: يعقد بين المدققين وإدارة الجهة المسؤولة عن النشاط، ويتم خلاله شرح طبيعة المهمة وأسلوب التنسيق والاتصال والمعلومات المطلوبة.

3-2 زيارة الموقع: بهدف التعرف على طبيعة العمل والمناخ العام للنشاط وعلاقته بالأنظمة الأخرى وأسلوب تدفق العمليات.

3-3 دراسة الوثائق: مثل الهيكل التنظيمي، القوانين والتعليمات ذات العلاقة، الوصف الوظيفي، إجراءات العمل إذا كانت مكتوبة، بعض التقارير الصادرة عن النشاط، وأي مصادر أخرى مناسبة مثل التقارير الدورية ذات العلاقة بهذا النشاط، وقد تكون هذه المعلومات متوفرة كجزء من ملف التدقيق الدائم لذلك النشاط، مع التأكد من صحة وحداثة المعلومات.

3-4 الاستبيان الخاص: يتم تسليم الجهة الخاضعة للتدقيق نسخة من الاستبيان المعد لهذه المهمة والطلب منها الإجابة على الأسئلة، وذلك لتحديد درجة الرقابة الداخلية والتركيز على ما يمكن اعتباره خطراً على هذا النشاط أو المؤسسة بشكل عام.

3-5 تدوين الإجراءات: يجذب الحصول على إجراءات النشاط من الجهة الخاضعة للتدقيق بصورة مكتوبة، لتوثيق ذلك في ملف أوراق عمل المهمة للحصول على فهم سريع ومبدئي لنقاط الضعف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية وإجراءات التدقيق المناسبة.

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 162.

3-6 الإجراءات التحليلية: تعني الحصول على تحليل سريع بالأرقام الحالية مقارنة بالفترات السابقة وتشمل كذلك مقارنة الأرقام الفعلية مع الموازنة التقديرية. كما تشمل هذه الإجراءات ملاحظة أي انحرافات جوهرية وأخذها بعين الاعتبار، كما يمكن مقارنة هذه الأرقام بأرقام الأقسام الأخرى في المؤسسة.

3-7 التوثيق: على المدققين الداخليين توثيق جميع الخطوات أعلاه على شكل ملخص أو رسومات بيانية وتضمينها في ملف أوراق عمل المهمة قيد التنفيذ.

4- الاتصال والتنسيق مع الأطراف ذات العلاقة: ويتمثل في إشعار الجهة الخاضعة للتدقيق قبل البدء في العملية بتوجيه رسالة إليها من مدير التدقيق (مدير التدقيق الداخلي) بنية إجراء التدقيق على النشاط خلال الفترة التي يتم تحديدها، ويدخل هذا السلوك ضمن أدبيات المعاملة الجيدة للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي¹.

ثانياً- تقييم المخاطر

ينبغي تقييم كافة مواقع المخاطرة والأهمية النسبية للمخاطر المتعلقة بمهمة التدقيق الداخلي والتي منها²:

- مخاطر متأصلة في التدقيق وهو خطر موجود في موضوع التدقيق، وتختلف نسبة ودرجة الخطر باختلاف طبيعة وهدف التدقيق؛

- مخاطر الضبط أو الرقابة بمعنى مخاطرة حدوث أخطاء ذات أهمية نسبية دون قيام نظام الضبط والرقابة الداخلية بمنع حدوثها أو اكتشافها؛

- مخاطر عدم الاكتشاف أي المخاطر المتعلقة باستخدام المدقق إجراءات تدقيق غير مناسبة لاكتشاف الأخطاء ذات الأهمية النسبية.

وبغية تلافي هذه المخاطر أو التقليل منها إلى أدنى حد ممكن، يجب وضع برنامج التدقيق الداخلي، والذي يهدف إلى توثيق الإجراءات التي سيتم إتباعها من قبل المدقق الداخلي في جمع وتحليل وتفسير وتوثيق المعلومات خلال المهمة، ويجب أن يتم وضع هذا البرنامج قبل البدء بالعمل الميداني، على أن يتم

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 163.

² محمد السيد سراي، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق: الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشكل التطبيق العملي، مرجع سبق ذكره، ص

تعديله كلما كان ذلك مناسباً خلال المهمة، وتعتمد محتويات برنامج التدقيق الداخلي على نتائج مرحلة التخطيط، ويتضمن عادة¹:

- المعلومات الضرورية مثل أهداف ونطاق التدقيق؛
- قائمة الأسئلة المقترحة التي يجب الإجابة عليها خلال المهمة؛
- الإجراءات التي يتم تطبيقها؛
- القرائن التي يتوجب فحصها؛
- توزيع الإجراءات على المدققين لكل جانب من جوانب التدقيق، والتاريخ الذي يتوجب الانتهاء فيه من كل جانب.

ثالثاً- تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية من الاختصاصات الأصلية للتدقيق الداخلي، لغرض تحديد نقاط الضعف في هذا النظام واقتراح التوصيات الكفيلة بتحسينه.

ولكي يتمكن المدقق من تقييم نظام الرقابة الداخلية فإنه يحتاج إلى²:

- تحديد الأنشطة الخاضعة للتدقيق؛
- تحديد أنظمة التشغيل ونقاط الرقابة؛
- القيام بإعداد تقييم أولي للأنظمة؛
- تحديد مدى الفحص على أساس نتائج التقييم الأولي؛
- القيام بأعمال الفحص؛
- تقديم نتائج فحوصات التدقيق؛
- استنتاج فيما إذا كانت الرقابة غير مناسبة وغير فعالة؛

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 171.

² خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 174.

- تقديم تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية، وإن كان مناسباً لتقديم التوصيات اللازمة لتحسين الوضع.

ولتحديد أنشطة التشغيل ونقاط الرقابة ينبغي استخدام عدد من التقنيات مثل إجراء المقابلات مع مدراء الدوائر ورؤساء الأقسام والموظفين، وإعداد استبيانات وأوصاف كاملة للأنظمة وبيان تسلسل العمليات في نظام معين.

ومن أهم الأدوات المستخدمة في وصف وتحليل نظام الرقابة الداخلية الاستبيان الخاص الذي يتم تصميمه لهذا الغرض، ويحتوي على مجموعة من الأسئلة التي يتم وضعها للاستفسار عن أنظمة الرقابة المتعلقة بالنواحي التنظيمية، التشغيلية، نظام المعلومات، الموظفين،.... إلخ.

رابعاً- فحص وتحليل المعلومات

استكمالاً لعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية، يجب على المدقق الداخلي فحص وتحليل البيانات والمعلومات المستقاة من المراحل السابقة لغرض الوصول إلى استنتاج دقيق حول فعالية هذا النظام. وتشمل الخطوات الآتية¹:

1- الإجراءات التحليلية: أي الحصول على تحليل ومقارنة منظمة للأرقام الحالية بأرقام الفترات السابقة، والأرقام الفعلية مع تلك الموجودة في الموازنات التقديرية، بالإضافة إلى تحليل المعدلات والنسب والاتجاهات أو أي بيانات أخرى بهدف الحصول على مؤشرات مهمة للتدقيق، أو الحصول على أدلة لدعم الرأي الرقابي.

2- التوثيق: أي تجميع كل المعلومات المتعلقة بهدف التدقيق ونطاق العمل، على أن تكون هذه المعلومات كافية ووافية وملائمة ونافعة، وتوثيق جميع الخطوات والإجراءات المعتمدة في مهمة التدقيق على شكل ملخص أو رسومات بيانية وحفظها في ملف أوراق عمل الملف الجاري، والتأكد من جميع قرائن التدقيق وذلك لتكوين رأي موضوعي عن النشاط.

3- اختيار العينة: تمكن تقنيات اختيار العينة من وضع الثقة في تقييم النظام بواسطة اختبار عينة من العمليات، ويعتمد حجم العينة على عدة عوامل بما فيها الحجم الشامل للعمليات التي عالجها النظام، ونتائج تقييم أنواع محددة من الرقابة الموجودة في النظام، وقيمة وأهمية بعض العمليات.

¹ عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 124.

خامسا- النتائج والتوصيات

بعد تقييم نظام الرقابة الداخلية وإجراء الاختبارات الجوهرية لهذا النظام، يتم إدراج الاستنتاجات المستخلصة في ملف التدقيق ليتم على أساسها إعداد التقرير.

وعندما يلاحظ المدقق الداخلي أي خلل أو انحراف أو ضعف أثناء الاختبارات التفصيلية أو المسح الأولي أو الاستفسارات، ينبغي عليه تدوين ذلك، ثم يقوم مشرف التدقيق ببحث النتائج والتوصيات مع مسؤول الإدارة أو الجهة الخاضعة للتدقيق، وحال اكتمال هذه المباحثات يتم تحرير مسودة التقرير، التي تبلغ بدورها إلى المسؤول الإداري قبل اجتماع التدقيق بغية التأكد من الأمور التالية¹:

- صحة قاعدة النتائج التي بني عليها مسودة التقرير؛

- التوصيات عملية وقابلة للتحقق ومدعومة من الإدارة العليا؛

- عدالة التقرير أي أنه يعكس الحالات التي اكتشفها التدقيق.

وبعدها، يتم دراسة مسودة التقرير مع رئيس قسم التدقيق الداخلي، ليتم التأكد من استوفاء التقرير النهائي الذي يعده المدقق لكل النتائج والتوصيات التي انتهت إليها مهمة التدقيق، مع ضمان إدراج الإجابات والتعليقات الواردة من إدارة الجهة الخاضعة للتدقيق في التقرير النهائي.

وفي الخطوة الأخيرة، يقوم مدير التدقيق الداخلي (رئيس قسم التدقيق الداخلي) بتسليم التقرير النهائي إلى المدير العام للدراسة والتوجيه، ويتم عرضه بعد ذلك على لجنة التدقيق للإطلاع على ظروف سير أعمال المؤسسة وبالأخص الأعمال الرقابية، ومدى الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية.

سادسا- المتابعة

وتأخذ هذه الخطوة ثلاثة أشكال²:

1- تقوم الإدارة العليا بالاستفسار من الجهة الخاضعة للتدقيق لاتخاذ قرار فيما إذا كان من الممكن تطبيق هذه التوصيات، ومتى سيتم تطبيقها وكيف.

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 182.

² عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 129.

- 2- تقوم الجهة الخاضعة للتدقيق بالمباشرة في تنفيذ التوصيات.
 - 3- تقوم إدارة التدقيق الداخلي بعد منح الجهة الخاضعة للتدقيق مهلة كافية لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المطلوبة بمتابعة اتخاذ هذه الإجراءات، أو أن الإدارة تتحمل مسؤولية عدم اتخاذ مثل هذه الإجراءات.
- ولا تعتبر أي مهمة تدقيق مكتملة ما لم يتم إتباع الخطوات السابقة، ويهدف التأكد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية يتم تعيين مدقق مكلف بالمتابعة، يقوم بزيارات للجهة الخاضعة للتدقيق للتأكد من مراحل إنجاز العمل بالتوصيات، وبعد الانتهاء من إنجاز جميع التوصيات يتم كتابة تقرير عن ذلك، ويُرفع إلى الجهات المختصة كالإدارة العليا ولجنة التدقيق.

المطلب الثالث: خدمات التدقيق الداخلي

بالنظر إلى سيورة التدقيق الداخلي التي سبق الإشارة إليها، والأهداف التي يصبو إلى تحقيقها، يكلف قسم التدقيق الداخلي في المؤسسة عموماً بتقديم الخدمات التالية¹:

1- **تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة:** تقوم الإدارة بالتخطيط والتنظيم والإشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف والغايات سوف تتم تحقيقها، ولذلك فإن جميع أنظمة وعمليات وأنشطة المؤسسة خاضعة لتقييم التدقيق الداخلي.

2- **دراسة قابلية المعلومات للاعتماد عليها:** يجب أن تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة، وكاملة، ومفيدة، وأن تكون قدمت في الوقت المناسب، حتى يمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.

3- **حماية الأصول:** يؤكد المدقق الداخلي على ضرورة بحث الخسائر الناتجة عن السرقة والحريق، والتصرفات غير القانونية في ممتلكات المؤسسة، ولذلك فإن الرقابة التشغيلية الجيدة تمنع سوء استخدام الأصول وحماية الأصول من المخاطر المحتملة.

4- **الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية:** يتحقق التدقيق الداخلي من أن منتسبي المؤسسة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به، من إتباع السياسات والخطط والإجراءات والأنظمة والتعليمات، وفي حالة عدم التزام الموظفين بذلك، فعلى المدقق الداخلي تحديد أسباب ذلك، إذ قد تكون الإجراءات خاطئة ولا يمكن تطبيقها، وليس المسؤول عن ذلك الموظف فقط، كما يجب عليه تحديد التكلفة الناتجة

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 39.

والمخاطر الناجمة عن عدم الالتزام، وما هي الطريق التي تحقق التزام العاملين بالإجراءات والسياسات المحددة.

5- الوصول إلى الأهداف والغايات: يتم وضع الأهداف والغايات وإجراءات الرقابة من قبل الإدارة، ويقوم المدقق الداخلي بتحديد فيما إذا كانت متوافقة مع أهداف وغايات المؤسسة، وتقع مسؤولية وضع الأهداف على عاتق الإدارة العليا أو مجلس الإدارة، وعلى المدقق التأكد من أن البرامج أو العمليات قد نفذت كما خطط لها.

6- تحديد مواطن الخطر: على المدقق الداخلي تحديد المناطق والأنشطة التي تتضمن مخاطرة عالية، وإعلام الإدارة عنها لتحديد فيما إذا تطلب الأمر إخضاعها للتدقيق، ويتم تحديد مواطن الخطر من خبرة المدقق السابقة، أو من معلومات مستقاة من مصادر أخرى، أو من مشاكل موجودة في مؤسسات أخرى ذات نشاط مشابه للمؤسسة الخاضعة للتدقيق.

7- اكتشاف ومنع الغش والاحتيال: تقع مسؤولية منع الغش والاحتيال على إدارة المؤسسة، وعلى المدقق الداخلي فحص وتقييم كفاية وفعاليت الإجراءات المطبقة من طرف الإدارة للحيلولة دون وقوع الغش، وليس من مسؤولية المدقق الداخلي اكتشاف الغش، ولكن يجب أن تكون لديه معرفة كافية بطرق واحتمالات الغش ليكون قادرا على تحديد أماكن حدوث الغش والاحتيال، وعلى المدقق عند اكتشافه ضعف في أداء الرقابة الداخلية، عمل اختبارات إضافية للتأكد من عدم حدوث الغش. رغم ذلك لا يستطيع المدقق الداخلي أن يضمن عدم حدوث الغش والاحتيال، إلا أنه يجب أن يكون باستطاعته التحقيق في الغش أو المشاركة في ذلك مع جهات أخرى.

8- الشك المهني: يفترض على المدقق الداخلي أن يخطط وينفذ أعمال التدقيق مع الأخذ بالاعتبار عنصر الشك المهني، إذا لا يجب على المدقق افتراض عدم الأمانة للجهات الخاضعة للتدقيق، كما ليس له افتراض الأمانة المطلقة، وبدلا عن ذلك على المدقق تقييم قرائن التدقيق بموضوعية، وعليه الاهتمام بالظروف والأحوال التي إن وجدت، فلا بأس من أخذ الحيطة والحذر في تطبيق إجراءات التدقيق.

خلاصة الفصل

يمكن التوصل من خلال ما تم عرضه في هذا الفصل، أن التدقيق الداخلي ظهر كعين وأذن للإدارة لملاحقة التجاوزات واكتشاف الأخطاء والغش والاحتيال، وتمثل دوره الرئيسي في التأكد من وجود نظام رقابة داخلية يعمل بكفاءة، إلا أن التغيرات المتسارعة التي طرأت على البيئة الاقتصادية وتبني المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي، ساهم في توسع نطاقه ليشمل الخدمات الاستشارية بجانب خدمات التأكيد والفحص والتقييم لكافة أنشطة المؤسسة المالية والتشغيلية.

وقد ساهم صدور المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي من طرف معهد المدققين الداخليين في نسختها الحديثة في إعطاء قيمة اقتصادية لهذه الوظيفة، من خلال إضفاء الاستقلالية عن الإدارة التنفيذية، وتدعيم الموضوعية في القيام بأعمال التدقيق خدمة لأهداف المؤسسة، والتركيز على إدارة المخاطر والتأكد من أنها تدار بفعالية، واقتراح التحسينات الكفيلة بتحقيق موثوقية المعلومات المالية وغير المالية وإرساء قواعد الشفافية.

ويتبين من خلال تطبيق المعايير الدولية المهنية ودليل الأخلاقيات توجه التدقيق الداخلي ليلعب أدورا رئيسية في نظام حوكمة الشركات، تتجلى من خلال ممارسة الرقابة على كل الأطراف والهيكل الداخلية المعنية بتنفيذ آليات الحوكمة، ودعم الثقافة الأخلاقية داخل المؤسسة. وهو ما سيتم التطرق إليه في الفصل الثالث المتعلق بانعكاسات تطبيق المقاربة الحديثة للتدقيق الداخلي على نظام حوكمة الشركات.

الفصل الثالث:

انعكاسات تطبيق المقاربة الحديثة

للتدقيق الداخلي على نظام

حوكمة الشركات

تمهيد

أدى توسع حجم المؤسسات وزيادة التعقيد في عملياتها المالية والتشغيلية والتغيرات التكنولوجية المتسارعة إلى ضرورة تطور التدقيق الداخلي، ليلعب الدور التقليدي المنوط به في تقييم الرقابة الداخلية واكتشاف الأخطاء والغش والاحتيال بفاعلية أكبر، والتحكم في الدور الجديد المتمثل في تقييم وتحسين إدارة المخاطر وحوكمة الشركات بهدف تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة. وهو ما دفع بمعهد المدققين الداخليين ابتداء من عام 2001 إلى إصدار إطار جديد للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي يتضمن التعريف الحديث والمعايير المهنية ودليل الأخلاقيات ليتماشى مع هذه المستجدات.

وتركز المقاربة الحديثة للتدقيق الداخلي على القيمة المضافة التي يقدمها للمؤسسة من خلال الخدمات التأكيدية والاستشارية في مجال الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وحوكمة الشركات، واقتراح التحسينات اللازمة للرفع من فعالية هذه الأنظمة.

وسيتم في هذا الفصل دراسة انعكاسات تطبيق المقاربة الحديثة للتدقيق الداخلي على دعم نظام الحوكمة بالمؤسسة من خلال المباحث الآتية:

المبحث الأول: انعكاسات تطور الإطار المهني للتدقيق الداخلي على حوكمة الشركات؛

المبحث الثاني: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وانعكاسه على حوكمة الشركات؛

المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام إدارة المخاطر وانعكاسه على حوكمة الشركات؛

المبحث الرابع: دور التدقيق في تقييم مخاطر الاحتيال ومنعها واكتشافها على ضوء المعايير الدولية للتدقيق الداخلي وانعكاسه على حوكمة الشركات.

المبحث الأول: انعكاسات تطور الإطار المهني للتدقيق الداخلي على حوكمة الشركات

يعتبر توفر إطار مهني أمراً ضرورياً لأي عمل مهني ناجح، ولهذا الغرض بادر معهد المدققين الداخليين إلى إصدار المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي سنة 1978، ثم أجرى تطويراً عليها سنة 1993، وشهد عام 2004 إصدار الإطار المهني للتدقيق الداخلي ليكون دليلاً وإطاراً متكاملًا يساعد المدقق الداخلي على أداء مهامه باحترافية، ضمن ما أسماه المعهد (The Professional Practices Framework) أو إطار الممارسة المهنية الذي يشتمل على ثلاثة أقسام، يختص القسم الأول بتعريف التدقيق الداخلي، والقسم الثاني بدليل الأخلاقيات (Code of Ethics)، والقسم الثالث بالمعايير الدولية للممارسة المهنية (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing)، ويتضمن هذا الإطار وصفاً دقيقاً لطبيعة التدقيق الداخلي، والمعايير المهنية والأخلاقية التي ينبغي أن يحرص المدقق الداخلي على الالتزام بها. وسيتم من خلال هذا المبحث دراسة انعكاسات تطور الإطار المهني للتدقيق الداخلي على دعم حوكمة الشركات.

المطلب الأول: انعكاسات تطور مفهوم التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات

صدر التعريف الجديد للتدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين (Institute of Internal Auditors- IIA) في 2001 وجاء على النحو الآتي¹:

"التدقيق الداخلي نشاط تأكيد استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة لتحسين عملياتها وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها، بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة المخاطر، الرقابة، والحوكمة".

ومن أجل إظهار أثر تطور مفهوم التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات، يرى كل من Champan and Anderson أن التعريف الجديد يعطي صورة جديدة للمهنة، من خلال الاتجاهات الآتية²:

¹ Institute of Internal Auditors (IIA), "Definition of Internal Auditing/Arabic", <https://www.na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>, تاريخ الإطلاع 2014/09/24.

² أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011، ص ص 54-55.

- يؤكد التعريف الجديد للتدقيق الداخلي على أهمية هذا النشاط بالنسبة للمؤسسة، وذلك بالتأكيد الصريح على أن التدقيق الداخلي يهدف لإضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها؛
 - يأخذ التدقيق الداخلي في الاعتبار المؤسسة ككل، حيث أنه يختص بمهمة فحص وتقييم وتدقيق جميع الأنشطة في المؤسسة، لذا فإن التعريف الجديد ينظر للتدقيق الداخلي بشكل أوسع على أنه يعمل على مساعدة المؤسسة في تحقيق أهدافها الكلية؛
 - يفترض التعريف الجديد أن أدوات الرقابة لا تتواجد إلا لمساعدة المؤسسة على إدارة المخاطر ولتعزيز حوكمة الشركات، وهذا الاتجاه يعمل على توسيع نطاق وآفاق التدقيق الداخلي بشكل كبير ليشتمل على إدارة المخاطر، الرقابة وحوكمة الشركات؛
 - التدقيق الداخلي نشاط موضوعي مستقل عن الإدارة التنفيذية، وهذا ما يؤكد على جودة خدمات التدقيق الداخلي بالمؤسسة؛
 - نطاق التدقيق الداخلي يشمل الخدمات التأكيدية من خلال طمأننة الإدارة العليا، الإدارات الفرعية، مجلس الإدارة والمساهمين، بأن التعامل مع المخاطر المتعلقة بالمؤسسة يتم بشكل مناسب، إضافة إلى الخدمات الاستشارية، وهذا بتزويد الإدارة العليا، الإدارات الفرعية، مجلس الإدارة والمساهمين بالتحليل، الاستشارات والاقتراحات اللازمة عند الضرورة، من أجل اتخاذ القرارات المناسبة، وهي تركز على القضايا الرئيسية في الرقابة، إدارة المخاطر وحوكمة الشركات.
- وقد أشارت قواعد الحوكمة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD- Organisation for Economic Co-operation and Development) إلى أهمية وجود تواصل دائم لمجلس الإدارة باعتباره أهم مُنفذ للحوكمة مع دائرة التدقيق الداخلي، لتفعيل نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر¹.
- ويُنظر إلى التدقيق الداخلي باعتباره أحد الأطراف المسؤولة عن دعم الحوكمة من خلال اتجاهين²:

¹ محسن أحمد الخضيرى، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 2005، ص 194.

² 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 ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2007، ص 96.

- **الاتجاه الأول:** القيام بالدور الذي يتفق مع مضمون وظيفته في متابعة وتحليل وتقييم المخاطر المرتبطة بالمؤسسة ووضع الأساليب الرقابية الملائمة لمواجهتها، والتقرير عن ذلك من خلال تقديم خدمات التأكيد والضمان في المجالات المختلفة؛

- **الاتجاه الثاني:** مساعدة مجلس الإدارة، لجنة التدقيق والإدارة التنفيذية وهي الأطراف الداخلية المسؤولة عن تنفيذ الحوكمة في أداء دورها بفعالية من خلال تقديم الخدمات الاستشارية في ميادين النشاط المختلفة سواء المالية أو التشغيلية.

ومما سبق، يمكن القول أن التعريف الحديث الصادر عن معهد المدققين الداخليين يشير إلى المساهمة المنتظرة من التدقيق الداخلي، بخصوص التأكيد للإدارة العليا أو مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق أن المؤسسة تسير باتجاه تحقيق الأهداف المسطرة، وتسليط الضوء على مختلف المخاطر المتعلقة بالمؤسسة وكيفية التحكم فيها، بالإضافة إلى الخدمات الاستشارية المتمثلة في تقديم التوصيات والاستشارات الكفيلة بتحسين الأداء، وهو ما ينعكس إيجاباً على دعم الأطراف المكلفة بتنفيذ نظام الحوكمة في المؤسسة.

المطلب الثاني: انعكاسات تطور الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات

تعرف الأخلاقيات بوجه عام بأنها: "مجموعة من المبادئ أو القيم التي تتمثل في القوانين، القواعد التنظيمية، المواعظ الدينية، موثيق العمل للجماعات المهنية مثل المحاسبين، وموئيق السلوك في المنظمات المختلفة"¹.

كما تعرف أخلاقيات المهنة على أنها: "عبارة عن مجموعة من القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب مهنة واحدة، والتي تستلزم من الممارس سلوكاً معيناً يقوم على الالتزام، بحيث تكون مراعاتها كمحافظة على المهنة وشرفها"².

أما بالنسبة للسلوك الأخلاقي فهو يعني أنه: "ضمان الالتزام السلوكي، من خلال الالتزام بالأخلاقيات الحميدة وبقواعد السلوك المهني الرشيد، والتوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالمؤسسة، والشفافية في تقييم المعلومات وغيرها"³.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001، ص 210.

² نفس المرجع، ص 210.

³ نفس المرجع، ص 211.

وقد حدد معهد المدققين الداخليين القواعد السلوكية الواجب توفرها في المدقق الداخلي ضمن أربعة مبادئ كالاتي¹:

1- النزاهة: يجب على المدققين الداخليين أن يتحلوا بالنزاهة في أداء عملهم مما يؤسس للثقة في أعمالهم والاعتماد عليها، ويندرج تحت هذا البند القواعد السلوكية التالية²:

- الأمانة والموضوعية والاجتهاد؛

- الالتزام بالقانون والكشف عن كل ما يخالف القانون؛

- عدم ممارسة أو التغاضي عن أفعال تسيء للمهنة أو المؤسسة التي يعمل بها؛

- احترام والمساهمة في تحقيق الأهداف الشرعية للمؤسسة التي يعمل بها.

2- الموضوعية: حيث أنه على المدققين الداخليين إبداء أعلى درجات الموضوعية في جمع وتقييم الأدلة وإيصال المعلومات والتقارير حول عملهم، وأن لا يخضعوا لتأثير مصالحهم الشخصية وتأثير الأطراف المختلفة عند بناء تقديراتهم وتكوين رأيهم المهني. وتتضمن الموضوعية القواعد السلوكية الآتية³:

- يجب على المدققين الداخليين أن لا يشاركوا في أي نشاط أو علاقة ربما قد تضعف أو يفترض أن تضعف تقييمهم غير المتحيز، مثل الأنشطة أو العلاقات التي من الممكن أن تكون ضد مصلحة المؤسسة؛

- يجب على المدققين الداخليين ألا يقبلوا بأي شيء يضعف أو يفترض أن يضعف حكمهم المهني؛

- يجب على المدققين الداخليين الإفصاح عن كل الحقائق المادية التي تعرفوا عليها أثناء قيامهم بواجباتهم، والتي إن لم يتم الإفصاح عنها ربما تؤدي إلى تشويه تقاريرهم المعدة عن الأنشطة محل التدقيق.

3- السرية: حيث أنه يجب على المدققين الداخليين احترام قيمة وملكية المعلومات العائدة للمؤسسة التي يعملون بها، وأن لا يتم الكشف عن المعلومات السرية إلا من خلال سلطة مختصة بأمر قانوني، أو واجب تقتضيه الأعراف المهنية، وهذا يقتضي⁴:

¹ معهد المدققين الداخليين، دليل أخلاقيات التدقيق الداخلي، <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Code-of-Ethics.aspx>، ص 2، تاريخ الإطلاع 2015/05/20.

² نفس المرجع، ص 3.

³ نفس المرجع، ص 4.

⁴ نفس المرجع، ص 5.

- الحذر في استخدام وحماية المعلومات التي اكتسبها أثناء تأدية واجبه؛
- عدم استخدام هذه المعلومات في سبيل الحصول على أي مكاسب شخصية، أو أي استخدام مخالف للقانون أو مخالف للأهداف المشروعة للمؤسسة وإطارها الأخلاقي.
- 4- الكفاءة المهنية:** حيث أنه يجب على المدققين الداخليين تطبيق المعرفة، المهارة والخبرة اللازمة في تقديم خدمات التدقيق الداخلي، وتتضمن الكفاءة المهنية القواعد السلوكية التالية:
 - تقديم الخدمات التي يمتلكون المعرفة والمهارات اللازمة لأدائها فقط؛
 - احترام وتطبيق المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي؛
 - التكوين المستمر وتحسين جودة خدماتهم.

يتبين جليا من خلال عرض الأخلاقيات والسلوكيات الواجب توفرها في المدقق الداخلي، أنها تتقاطع في كثير من النقاط مع مبادئ حوكمة الشركات، وعليه فإن وظيفة التدقيق الداخلي تسعى إلى خدمة الأطراف المسؤولة عن تطبيق حوكمة الشركات على غرار مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، والتدقيق الخارجي، بالإضافة إلى الأطراف المستفيدة من تطبيق حوكمة الشركات على غرار المساهمين، الدائنين، الموردين، الزبائن، الموظفين،... إلخ.

ومن هنا، يتضح أن الالتزام بمبادئ الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي والمتضمنة النزاهة، الموضوعية، السرية، والكفاءة المهنية يلعب دورا معتبرا في الحد من الصراع بين الطرفين (المسؤولين عن تطبيق نظام حوكمة الشركات، والمستفيدين منه)، ويضمن حماية حقوق مختلف أصحاب المصلحة ويدعم تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسة، خاصة إذا واکب ذلك توفر الإطار التنظيمي المدعم لحوكمة الشركات على مستوى بيئة الأعمال.

المطلب الثالث: انعكاسات تطور المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات

بعد صدور التعريف الجديد للتدقيق الداخلي في 2001، بادر معهد المدققين الداخليين (IIA) بإجراء تعديلات جوهرية على المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي في شهر ديسمبر 2003، وأصبحت قابلة للتطبيق ابتداء من جانفي 2004.

وقد تألفت هذه المعايير من المعايير العامة (معايير الخصائص أو الصفات - سلسلة 1000) والتي تحدد مواصفات الجهة أو الشخص القائم بعملية التدقيق الداخلي، و(معايير الأداء - سلسلة 2000) التي تصف طبيعة التدقيق الداخلي وتوفر خصائص يمكن من خلالها الحكم على جودة أداء التدقيق الداخلي، بينما معايير التنفيذ (سلسلة nnnn.Xn) فهي تتولى تطبيق معايير الخصائص ومعايير الأداء على أنواع محددة من الأنشطة مثل: تدقيق الالتزام أو الإذعان، وفحص الاحتيال،.. إلخ، وتكون هناك فئات متعددة من معايير التنفيذ حسب الأنشطة الرئيسية للتدقيق الداخلي في نفس معيار الصفات أو معيار الأداء: فالأنشطة الاستشارية يشار إليها بحرف C بعد رقم المعيار (nnnn.C1)، أما أنشطة التأكيد فيشار إليها بحرف A بعد رقم المعيار (nnnn.A1).

وسيتم التركيز على مراجعة المعايير المهنية لممارسة التدقيق الداخلي التي تمت في أكتوبر 2010، والسارية المفعول ابتداء من الفاتح جانفي 2011.

أولاً - أهم التطورات في المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي

يمكن توضيح تطور المعايير الدولية للتدقيق الداخلي بين طبعة 1993 والطبعة السارية من المعايير الصادرة في 2003 والمعدلة في 2010، من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم 3-1: تطور المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي

المعايير (2003) معدلة في (2010)		المعايير (1993)	
المعيار	الرمز	المعيار	الرمز
المعايير العامة (معايير الصفات)		الاستقلال	100
الغرض، السلطة والمسؤولية	1000	المكانة التنظيمية	110
الاستقلالية والموضوعية	1100	الموضوعية	120
الاستقلالية التنظيمية	1110	الكفاءة المهنية لإدارة التدقيق الداخلي	200
التفاعل المباشر مع مجلس الإدارة	1111	الموظفين	210
الموضوعية الفردية	1120	المعرفة، المهارات، الانضباط	220
معوقات الاستقلالية أو الموضوعية	1130	الإشراف	230
المهارة والعناية المهنية اللازمة	1200	الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي	x200
المهارة	1210	الإذعان لمعايير السلوك	240
العناية المهنية اللازمة	1220	المعرفة، المهارات والانضباط	250

التطوير المهني المستمر	1230	العلاقات الإنسانية والاتصالات	260
برنامج تأكيد وتحسين الجودة	1300	التعليم المستمر	270
متطلبات برنامج تأكيد وتحسين الجودة	1310	العناية المهنية اللازمة	280
أعمال التقييم الداخلي	1311	نطاق العمل	300
أعمال التقييم الخارجي	1312	الثقة ونزاهة المعلومات	310
إعداد وإبلاغ التقارير عن برنامج تأكيد وتحسين الجودة	1320	الإذعان للسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والأنظمة والعقود	320
الإفصاح عن التقييد بالمعايير	1321	حماية الأصول	330
الإفصاح عن حالات عدم التقييد بالمعايير	1322	الاستخدام الاقتصادي والفعال للموارد	340
<u>معايير الأداء</u>		إنجاز الأهداف الموضوعية وأهداف العمليات والبرامج	350
إدارة نشاط التدقيق الداخلي	2000	أداء عمل التدقيق	400
التخطيط	2010	تخطيط التدقيق	410
التبليغ والموافقة	2020	فحص وتقييم المعلومات	420
إدارة الموارد	2030	توصيل النتائج	430
السياسات والإجراءات	2040	المتابعة	440
التنسيق	2050	إدارة قسم التدقيق الداخلي	500
إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة	2060	الأهداف، السلطة والمسؤولية	510
الجهات التي تقدم الخدمات الخارجية والمسؤولية التنظيمية عن التدقيق الداخلي	2070	التخطيط	520
طبيعة العمل	2100	السياسات والإجراءات	530
الحوكمة	2110	إدارة وتطوير الموظفين	540
إدارة المخاطر	2120	المدققين الخارجيين	550
الرقابة	2130	تأكيد الجودة	560
تخطيط مهام التدقيق الداخلي	2200		
اعتبارات التخطيط	2201		
أهداف مهمة التدقيق	2210		
نطاق مهمة التدقيق	2220		
تخصيص الموارد اللازمة لمهمة التدقيق	2230		
برنامج عمل مهمة التدقيق	2240		

تنفيذ مهام التدقيق	2300		
تحديد المعلومات	2310		
التحليل والتقييم	2320		
توثيق المعلومات	2330		
الإشراف على مهمة التدقيق	2340		
تبلغ النتائج	2400		
مقاييس التبليغ	2410		
جودة التبليغات	2420		
حالات الخطأ والسهو	2421		
استخدام تعبير "تم التدقيق وفقا للمعايير"	2430		
الإفصاح عن حالات عدم التقيد	2431		
نشر النتائج	2440		
الآراء الكلية العامة	2450		
برامج المراقبة	2500		
حسم مسألة قبول الإدارة العليا للمخاطر	2600		

المصدر: محمد عبد الفتاح إبراهيم، نحو نموذج مقترح لتنفيذ قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (تدقيق الشركات، تدقيق المصارف والمؤسسات المالية، تدقيق الشركات الصناعية)، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، مصر، 24-26 سبتمبر 2005، ص 8-9.

من خلال الجدول أعلاه، يمكن استنتاج أهم التطورات التي عرفتها المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي على النحو التالي:

1- معايير الصفات: يمكن تلخيص أهم التطورات من خلال المعايير الآتية:

أ- المعيار 1130 (معوقات الاستقلالية أو الموضوعية): والذي ينص على وجوب الإفصاح عن أي عوامل تعيق الاستقلالية أو الموضوعية وإبلاغ ذلك للأطراف المعنية المذكورة في ميثاق التدقيق الداخلي للمؤسسة. ويمكن أن تشمل معوقات الاستقلالية أو الموضوعية - على سبيل المثال لا الحصر- تضارب

المصالح الشخصية، والحدود المفروضة على نطاق التدقيق، والقيود المفروضة على الحصول أو الإطلاع على سجلات المؤسسة والاتصال بموظفيها، والقيود المفروضة على الموارد اللازمة كالتحويل مثالاً¹.

ب- المعيار 1210 (المهارة): ويشير إلى وجوب امتلاك المدققين الداخليين للمعرفة والمهارات والكفاءات اللازمة لتنفيذ المسؤوليات المنوطة بهم، وتناولت معايير التنفيذ الخاصة بهذا المعيار ذلك بالتفصيل²:

- المعيار (1210.A1): يجب على مدير التدقيق الداخلي الحصول على المشورة والمساعدة من ذوي الخبرة الوافية إذا كان المدققون الداخليون يفتقرون إلى المعرفة والخبرات والمهارات اللازمة لتنفيذ كل أو جزء من مهمة تدقيق منوطة بهم.

- المعيار (1210.A2): يجب أن يتمتع المدققون الداخليون بالمعرفة الوافية التي تمكنهم من تقييم مخاطر الاحتيال والكيفية التي يمكن للمؤسسة أن تتبعها للحد من تلك المخاطر.

- المعيار (1210.A3): يجب أن تكون لدى المدققين الداخليين معرفة بالمخاطر والضوابط الرقابية الرئيسية المتعلقة بتقنية المعلومات، وكذلك معرفة أساليب التدقيق التي تعتمد على التقنيات المتاحة، وذلك لاستخدامها في أداء المهام المنوطة بهم. لكن ليس من المتوقع أن يتمتع كل المدققين الداخليين بنفس المهارة والخبرة اللتين يتمتع بهما المدقق الداخلي الذي تكون مسؤوليته الأساسية هي تدقيق النواحي المتعلقة بتقنية المعلومات.

- المعيار (1210.C1): إذا كان المدققون الداخليون يفتقرون إلى المعرفة أو المهارات أو الكفاءات التي يتطلبها أداء مهمة تقديم استشارات معينة أو جزء منها، ففي هذه الحالة يجب على مدير التدقيق الداخلي إما أن لا يقبل تلك المهمة أو أن يسعى للحصول على مشورة ومساعدة ذوي الخبرة والكفاءة اللازمين.

ج- المعيار 1220 (العناية المهنية اللازمة): يؤكد هذا المعيار على وجوب بذل مستوى العناية المتوقع أن يكون عليه أي مدقق داخلي يتمتع بمستوى معقول من التبصر والاعتدال، بيد أن بذل العناية المهنية

¹ معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، الإطلاع <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Standards%202011%20Arabic.pdf>، تاريخ

2015/05/20، ص 5.

² نفس المرجع، ص 7.

اللازمة لا يعني العصمة من الخطأ. وقد أوردت معايير التنفيذ الخاصة بهذا المعيار جملة الأمور التي يجب على المدقق الداخلي مراعاتها كآتي¹:

- **المعيار (1220.A1):** يجب أن يبذل المدقق الداخلي العناية المهنية اللازمة مع الأخذ في الاعتبار النواحي الآتية:

- مدى كفاية وفاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة؛

- مدى العمل اللازم لتحقيق أهداف المهمة؛

- درجة تعقيد أو حساسية أو أهمية المسائل التي تطبق عليها إجراءات التأكيد؛

- احتمال حدوث حالات جسيمة من الأخطاء أو الاحتيال أو حالات عدم التقيد؛

- تكلفة أعمال التأكيد مقارنة بالمنافع المحتملة.

- **المعيار (1220.A2):** في سياق بذل العناية المهنية اللازمة، يجب أن يأخذ المدقق الداخلي في الاعتبار استخدام التدقيق الذي يعتمد على التقنيات وغيرها من أساليب تحليل البيانات.

- **المعيار (1220.A3):** يجب أن ينتبه المدقق الداخلي إلى المخاطر الهامة التي يمكن أن تؤثر في أهداف أو عمليات مهمة التأكيد أو الموارد اللازمة لها.

- **المعيار (1220.C1):** يجب أن يبذل المدقق الداخلي العناية المهنية اللازمة في أي مهمة تقديم خدمات استشارية، مع الأخذ في الاعتبار النواحي الآتية:

- احتياجات وتوقعات العملاء، بما في ذلك طبيعة وتوقيت وتبليغ نتائج المهمة؛

- درجة تعقيد ومدى العمل المطلوب لإنجاز أهداف المهمة؛

- تكلفة المهمة مقارنة بالمنافع المحتملة.

2- **معايير الأداء:** يمكن تلخيص أهم التطورات من خلال المعايير الآتية:

¹ معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره، ص 8.

أ- **المعيار 2110 (الحوكمة)**: يشير هذا المعيار إلى وجوب قيام نشاط التدقيق الداخلي بتقييم عمليات الحوكمة بالمؤسسة واقتراح التوصيات المناسبة لتحسينها، بما يكفل تحقيق الأهداف الآتية¹:

- تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المؤسسة؛

- ضمان فاعلية إدارة الأداء والمساءلة على مستوى المؤسسة ككل؛

- إبلاغ المعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة إلى الجهات المناسبة بالمؤسسة؛

- تنسيق الأنشطة بين مجلس الإدارة والمدققين الخارجيين والإدارة وإبلاغ المعلومات بين تلك الأطراف.

ب- **المعيار 2120 (إدارة المخاطر)**: يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم فاعلية عمليات إدارة المخاطر، والمساهمة في تحسينها. وعلى ضوء نتائج ذلك، يتعين تحديد مدى كفاية وفاعلية الضوابط الرقابية في مختلف نواحي الحوكمة وعمليات التشغيل ونظم المعلومات، ويشمل ذلك تقييم ما يلي²:

- موثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية؛

- فاعلية وكفاءة العمليات والبرامج بالمؤسسة؛

- التقيد بالقوانين والأنظمة واللوائح والإجراءات والعقود؛

- حماية الأصول؛

- تقييم احتمال حدوث الاحتيال وكيفية قيام المؤسسة بإدارة مخاطره.

ج- **المعيار 2130 (الرقابة)**: يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في الحفاظ على إجراءات وضوابط رقابة داخلية فعالة، من خلال تقييم فاعليتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر فيها³.

د- **المعيار 2410 مقاييس التبليغ (تقرير التدقيق)**: يشير هذا المعيار إلى وجوب تضمين التبليغ (التقرير) المتعلق بنتائج مهمة التدقيق على أهداف المهمة ونطاقها، وخطط العمل المتعلقة بها، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، والتوصيات المقترحة بشأنها. وحين يتم إصدار أي رأي أو استنتاج فيجب أن يؤخذ في

¹ معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره، ص 17.

² نفس المرجع، ص 18.

³ نفس المرجع، ص 19.

الاعتبار توقعات الإدارة العليا ومجلس الإدارة وغيرهما من الجهات المعنية الأخرى، كما يجب أن يكون مدعوماً بمعلومات كافية ومفيدة ووثيقة الصلة وموثوق بها¹.

ثانياً- دور تطور المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات

تشير التطورات التي عرفتتها المعايير الدولية للتدقيق الداخلي إلى ضرورة التركيز على جودة مخرجات التدقيق الداخلي، والتي لا يمكن أن تتأتى إلا بتوفر الشروط المهنية والأخلاقية في المدقق الداخلي، وبفعالية أنشطة التدقيق وإحاطتها بجميع الجوانب المالية والتشغيلية، ويمكن استعراض انعكاسات ذلك على حوكمة الشركات من خلال النقاط الآتية:

1- بالنسبة لمعايير الصفات (السمات): سبقت الإشارة أن هذه المعايير تهتم بالصفات المهنية والشخصية الواجب توفرها في المدقق الداخلي حتى يؤدي دوره التأكيدي والاستشاري بفعالية، بما يضمن تحقيق أهداف التدقيق الداخلي الذي يمثل أحد الدعائم الأساسية في نظام حوكمة الشركات. ولتحسيد ذلك تؤكد المعايير الدولية على ضرورة امتلاك المدقق الداخلي المهارات الآتية²:

- مهارات التفكير الانتقادي والتحليلي؛
- القدرة على فهم أي عملية تدقيق سواء اتصلت بالأشخاص أو بالنظام؛
- استيعاب المفاهيم والمبادئ والأساليب الجديدة للرقابة الداخلية وإدارة المخاطر؛
- التحكم في مفاهيم الاستقلالية والموضوعية والتكلفة والأهمية النسبية للتدقيق الداخلي؛
- القدرة على تطوير أهداف عامة وخاصة فيما يتصل بأي مهمة تدقيق يضطلع بها؛
- القدرة على اختيار وتجميع وتقييم وتوثيق أدلة التدقيق، بما في ذلك استخدام أساليب الإحصاء والأساليب غير الإحصائية في الاستدلال؛
- المعرفة الكافية بتكنولوجيا المعلومات؛
- إمكانية رفع التقارير عن نتائج التدقيق في عدة صور ولفئات مختلفة من مستخدمي تلك التقارير؛

¹ ، معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره، ص 25.

² أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، مرجع سبق ذكره، ص 59.

- القدرة على متابعة تنفيذ نتائج وتوصيات التدقيق.

أما بالنسبة للصفات الشخصية، فيمكن تلخيصها بالاستناد إلى معايير الصفات ودليل أخلاقيات المهنة في النقاط الآتية¹:

- النزاهة والعدالة؛

- الاستعداد الشخصي والمهني؛

- الحفاظ على مصالح المؤسسة؛

- المثابرة والثقة بالنفس؛

- الحذر والشك المهني؛

- القدرة على التواصل والإقناع؛

- الشجاعة والقدرة على الحكم وإبداء الرأي الفني المحايد.

2- بالنسبة لمعايير الأداء: انصب تطور معايير الأداء على تحسين جودة أداء التدقيق الداخلي، من خلال الحث على التنسيق والاتصال الدائم مع الهياكل الإشرافية في المؤسسة على غرار مجلس الإدارة ولجنة التدقيق لضمان معالجة فعالة للقضايا المتعلقة بالرقابة الداخلية، إدارة المخاطر والحوكمة. ويمكن من خلال معايير الأداء الآتي ذكرها بيان الانعكاسات المنتظرة لتطبيقها على حوكمة الشركات:

- يشير المعيار 2060 بشأن رفع التقارير إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا أنه يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يرفع تقاريره دورياً عن أهداف أنشطة التدقيق الداخلي وعن السلطات والمسؤوليات المتصلة بخطة العمل، وينبغي أن يشمل التقرير المسائل الآتية²:

- الاحتمالات الهامة للتعرض للمخاطر والقضايا المتعلقة بالرقابة والحوكمة ومخاطر الاحتيال؛

- المواضيع الأخرى التي يطلبها مجلس الإدارة أو الإدارة العليا.

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 2006، ص 112.

² أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، مرجع سبق ذكره، ص 60.

- يشير المعيار 2110 المتعلق بالحوكمة أنه يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم عمليات الحوكمة بالمؤسسة واقتراح التوصيات المناسبة لتحسينها بما يكفل تحقيق الأهداف الآتية¹:

- تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المؤسسة؛

- ضمان فاعلية إدارة الأداء والمساءلة على مستوى المؤسسة ككل؛

- إبلاغ المعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة إلى الجهات المناسبة بالمؤسسة؛

- تنسيق الأنشطة بين مجلس الإدارة والمدققين الخارجيين والإدارة وإبلاغ المعلومات بين تلك الأطراف.

وتناولت معايير التنفيذ جوانب تطبيق هذا المعيار كالاتي²:

المعيار (2110.A1): يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مستوى تصميم وتنفيذ وفاعلية أهداف وبرامج وأنشطة المؤسسة المتعلقة بالقيم الأخلاقية.

المعيار (2110.A2): يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم ما إذا كانت حوكمة المعلوماتية بالمؤسسة تساند استراتيجيات وأهداف المؤسسة.

المعيار (2110.C1): يجب أن تتماشى أهداف أي مهمة من المهام الاستشارية مع القيم والأهداف الكلية للمؤسسة.

مما سبق، يمكن القول أن تطور الإطار المهني للتدقيق الداخلي (التعريف، دليل أخلاقيات المهنة، المعايير الدولية) أعطى بعداً أوسع لنشاط التدقيق الداخلي يتلاءم مع الأهداف المنتظرة منه، وطبيعة الخدمات التي يؤديها، والتي تتمثل أساساً في:

- خدمات التأكيد الموضوعي: أي الفحص الموضوعي للأدلة والقرائن بغرض توفير تقييم مستقل لفاعلية وكفاءة إدارة المخاطر، والأنظمة الرقابية، وعمليات الحوكمة، الأداء، الالتزام بالسياسات واللوائح التنظيمية، وأمن نظام المعلومات.

¹ معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره، ص 17.

² نفس المرجع، ص 17.

- الخدمات الاستشارية: تتضمن الاستشارات والتوصيات التي يقدمها التدقيق الداخلي بناء على نتائج مهمات التدقيق لوحدة وأقسام المؤسسة، بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها.

وينعكس هذا التطور إيجابيا على دعم نظام الحوكمة في المؤسسة، من خلال تقييم التدقيق الداخلي لجميع الهياكل والإجراءات والسياسات المتعلقة بالحوكمة، ومساعدته للأطراف الداخلية المسؤولة عن تنفيذها على غرار مجلس الإدارة، لجنة التدقيق والإدارة العليا.

المبحث الثاني: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وانعكاسه على حوكمة الشركات

ساهم تطور النشاط الاقتصادي وتوسع حجم المؤسسات في تكريس مفهوم الرقابة انطلاقاً من نظرية الوكالة (Agency Theory)، حيث استدعى الفصل بين الملكية والتسيير، وتوكيل المساهمين لغيرهم بإدارة المؤسسة، وتفويض الصلاحيات إلى عدة أطراف إدارية وجود الرقابة الداخلية على الأنشطة المختلفة.

وكان مصطلح الرقابة الداخلية في بداية الأمر مرادفاً لنظام الضبط الداخلي الذي يعنى بتقسيم العمل وتحديد الصلاحيات والاختصاصات وفصل المهام المتعارضة حتى لا يقوم موظف واحد بعملية واحدة من بدايتها إلى نهايتها لغرض حماية أصول المؤسسة من الاحتيال وسوء الاستعمال، ومع تطور دور الرقابة الداخلية أصبح نظام الضبط الداخلي أحد حلقاتها¹. وسيتم من خلال هذا المبحث التعرف على ماهية الرقابة الداخلية وأهميتها ودورها، ثم تسليط الضوء على مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبيان الانعكاسات المتوقعة على نظام الحوكمة بالمؤسسة.

المطلب الأول: ماهية الرقابة الداخلية

حظي مفهوم الرقابة الداخلية باهتمام متزايد من طرف الهيئات والمنظمات المهنية للمحاسبة والتدقيق، وتطور تعريف نظام الرقابة الداخلية تبعاً لتطور الدور الذي يلعبه في دعم مصداقية البيانات المحاسبية والمالية، والمحافظة على أصول المؤسسة.

أولاً: تعريف الرقابة الداخلية

تعددت تعاريف الرقابة الداخلية باختلاف الهيئات والمنظمات المحاسبية، فقد عرف الإتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation of Accountants-IFAC) الرقابة الداخلية (Internal Control) ضمن معيار التدقيق الدولي (ISA 400) أنها: "كافة السياسات والإجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى أهدافها، والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة، وحماية النقدية والأصول الأخرى، ومنع واكتشاف الاحتيال والخطأ، والمحافظة على دقة التسجيلات المحاسبية، وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب"².

¹ فتحي رزق السوافيري وأحمد عبد المالك محمد، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2001، ص 11.

² الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، المعايير الدولية للتدقيق، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2001، ص 214.

كما عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) الرقابة الداخلية أنها: "الخطة التنظيمية وكافة الوسائل والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة للمحافظة على الأصول وضمان دقة المعلومات المالية وتنمية الكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة"¹.

وقد عرفت لجنة * (COSO-Committee of Sponsoring Organizations) الرقابة الداخلية أنها: "العمليات التي يقوم بها مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية بهدف تقديم تأكيد معقول حول الوصول إلى كفاءة وفعالية أنشطة المؤسسة، وجودة وملاءمة التقارير المالية، والالتزام بالتعليمات والقوانين والأنظمة"².

أما معهد المدققين الداخليين (IIA) فقد عرف الرقابة الداخلية أنها: "العمليات والإجراءات التي يتخذها مجلس الإدارة، الإدارة التنفيذية أو أطراف أخرى للتحكم في المخاطر المتعلقة بأنشطة المؤسسة، وزيادة احتمالية تحقيق الأهداف المسطرة"³.

كما أشار معهد المدققين الداخليين أن الرقابة الداخلية لا تعمل منفردة، بل تعمل في بيئة معينة، وقدم المعهد تعريفا لبيئة الرقابة الداخلية (Control Environment) كالآتي: "بيئة الرقابة الداخلية تعني مواقف وممارسات الإدارة العليا المتعلقة بإيجاد جو عام لعمل الرقابة الداخلية كنظام متكامل، ومن شأن البيئة الرقابية توفير ضبط تنظيمي وهياكل فعالة لتحقيق الأهداف الأساسية للرقابة الداخلية"⁴.

¹ مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية، الطبعة الأولى، الأردن، 2010، ص 12.

* لجنة (COSO) أو لجنة رعاية المؤسسات تأسست سنة 1985 بالتعاون بين 5 أكبر منظمات مهنية للمحاسبة والتدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية هي: معهد المدراء الماليين، المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، معهد المدققين الداخليين، جمعية المحاسبين الأمريكيين ومعهد المحاسبين الإداريين، توصلت في سنة 1992 إلى وضع تعريف للرقابة الداخلية، وإعداد إطار لتقييم فعالية الرقابة الداخلية في المؤسسات، تم اعتماده في الو.م. الأمريكية في 2002 من طرف قانون (Sarbanes-Oxley : SOX) عقب الفضائح المالية لكبريات الشركات الأمريكية، وبدأ العمل به في فرنسا في 2003 بناء على مطالبات قانون الأمن المالي (Loi de Sécurité Financière-LSF).

² Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), **Internal Control-Integrated Framework 2013**, http://www.na.theiia.org/standards-guidance/topics/Documents/Executive_Summary.pdf , تاريخ الإطلاع 2016/02/18.

³ معهد المدققين الداخليين (IIA)، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، تعريف المصطلحات، <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Standards%202011%20Arabic.pdf>، تاريخ الإطلاع

2016/02/18، ص 34.

⁴ نفس المرجع، ص 34.

وتشمل بيئة الرقابة الداخلية من وجهة نظر معهد المدققين الداخليين العناصر الآتية¹:

- النزاهة والقيم الأخلاقية (Integrity and ethical values)؛
- فلسفة الإدارة ونمط التشغيل (Management's and operating style)؛
- الهيكل التنظيمي (Organizational structure)؛
- تفويض الصلاحيات والمسؤوليات (Assignment of authority and responsibility)؛
- سياسات وممارسات الموارد البشرية (Human resources policies and practices)؛
- كفاءة العاملين (Competence of personnel).

بالنظر إلى ما سبق، يمكن القول أن الرقابة الداخلية تمثل نظاما متكاملًا يتضمن مجموع السياسات والإجراءات والعمليات المصممة لضمان التحكم في المخاطر المختلفة بهدف المحافظة على أصول المؤسسة، والوصول إلى بيانات مالية موثوقة، وتحقيق الكفاءة والفعالية التشغيلية لغرض مساعدة الإدارة على تحقيق أهدافها المسطرة.

ثانياً: أهداف الرقابة الداخلية

استناداً إلى التعريف الذي سبق الإشارة إليه، يمكن القول بأن الهدف الرئيسي الذي ينبغي أن تحققه المؤسسة من وضع وتطبيق نظام الرقابة الداخلية هو التوفيق بين تصرفات وسلوك العاملين وأهداف المؤسسة التي تسعى إلى تحقيقها، وبهذا يمكن تلخيص أهداف الرقابة الداخلية في النقاط الآتية²:

- التأكد من تسجيل كافة العمليات بالسرعة المناسبة وبالقيمة الصحيحة وفي الحسابات المناسبة وفي الفترة المحاسبية التي تمت فيها هذه العمليات حتى يسهل إعداد المعلومات المالية ضمن إطار سياسات محاسبية معترف بها وبطريقة تسمح بتحديد المسؤولية المحاسبية؛

- التأكد من دقة البيانات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات واتخاذ القرارات؛

- حماية الأصول من الاختلاس والتلاعب مع المحافظة على حقوق الغير بالمؤسسة؛

¹ معهد المدققين الداخليين (IIA)، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، تعريف المصطلحات، مرجع سبق ذكره، ص 35.

² عبد الله محمد البيرة، نظام الرقابة الداخلية في الشركات والمنشآت العامة بين النظرية والواقع، بحوث مؤتمر الرقابة الداخلية الواقع والآفاق - طرابلس 22-24/02/2005، الدار الأكاديمية للطباعة والتأليف والترجمة والنشر، ليبيا، 2007، ص 66.

- رفع مستوى كفاءة الأداء لدى العاملين للوصول إلى المستوى المستهدف من الإنتاج؛
- غرس ثقافة الانتماء إلى المؤسسة وتعزيز التمسك والالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية وحسن تنفيذها.

ثالثاً: خطوات الرقابة الداخلية

تتكون عملية الرقابة من أربع خطوات كالاتي¹:

1- صياغة المعايير والأهداف المطلوب تحقيقها؛

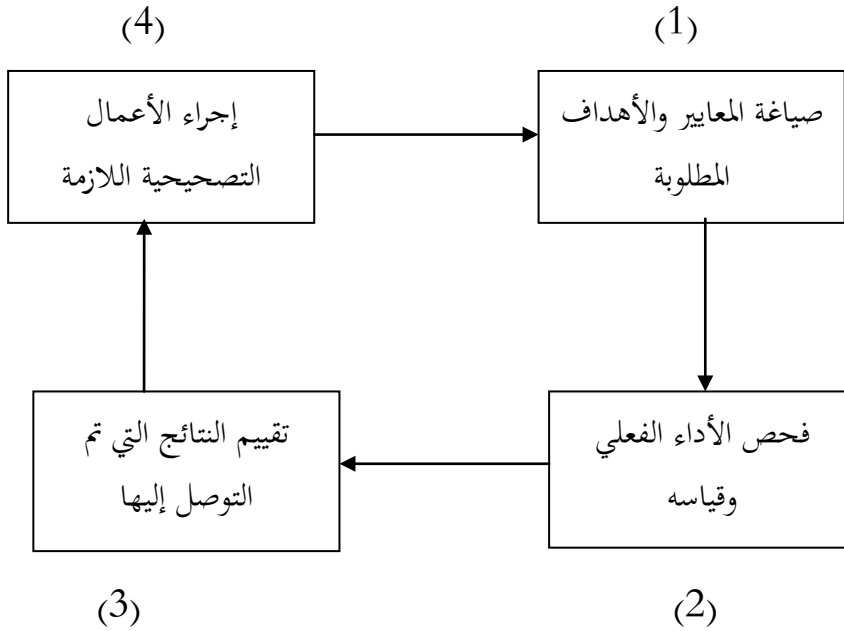
2- فحص الأداء الفعلي وقياسه؛

3- تقييم النتائج؛

4- إجراء الأعمال التصحيحية اللازمة.

ويمكن توضيح هذه الخطوات في الشكل الآتي:

الشكل 3-1: خطوات الدورة الرقابية



المصدر: فتحي رزق السوافيري وآخرون، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 23.

¹ فتحي رزق السوافيري وأحمد عبد المالك محمد، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 22.

من خلال هذا الشكل، يمكن القول بأن الرقابة الداخلية تعني الإجراءات التي تتخذها الإدارة للتأكد من أن الأهداف والخطط والبرامج يتم تنفيذها وفق المعايير المحددة مسبقاً، والعمل على اكتشاف أي انحرافات وتحديد المسؤولية عنها، والقيام بالإجراءات اللازمة لتصحيح تلك الانحرافات.

وبناء على ذلك، يوجد ارتباط تام بين وظيفة الرقابة وكل من وظيفتي التخطيط والتنظيم، طالما أن الرقابة تقوم بتصحيح ما تم تخطيطه وتنظيمه، وأن ما ينتج عن ذلك يؤخذ في الاعتبار مرة أخرى عند التخطيط والتنظيم.

كما يمكن القول، أن الرقابة الداخلية عملية مستمرة وليست وظيفة إدارية مستقلة، فهي لازمة أثناء تنفيذ العملية الإدارية بمختلف مراحلها من تخطيط، تنظيم، توجيه وتنسيق، وهي ضرورية لتوجيه الأداء والتأكد أن الأداء الفعلي يتم وفق المعايير المخططة.

رابعاً: دعائم نظام الرقابة الداخلية

يعتمد نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الدعائم أو المقومات المحاسبية والإدارية التي تضعها الإدارة من أجل الوصول إلى تحقيق أهداف هذا النظام.

1- الدعائم المحاسبية

تتضمن الدعائم المحاسبية مجموعة من الطرق والوسائل يمكن تلخيصها كالاتي:

1-1 الدليل المحاسبي: ويتضمن تبويب الحسابات بما يتلاءم مع طبيعة المؤسسة من ناحية، ونوع النظام المحاسبي المستخدم والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها من ناحية أخرى، حيث يتم تقسيم الحسابات إلى حسابات رئيسية وأخرى فرعية، كما يتم شرح كيفية تشغيل هذا الحساب، وبيان طبيعة العمليات التي تسجل فيه¹.

2-1 الدورة المستندية: يتطلب تحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة، طالما أنها تمثل المصدر الأساسي للقيود وأدلة الإثبات، ولذلك ينبغي عند تصميم المستندات مراعاة النواحي القانونية والشكلية².

¹ فتحي رزق السوافيري وأحمد عبد المالك محمد، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 24.

² نفس المرجع، ص 24.

3-1 المجموعة الدفترية: يتم إعداد مجموعة دفترية متكاملة تراعي النواحي القانونية، وبصفة خاصة دفتر اليومية العامة والأستاذ العام وما يرتبط بهما من يوميات ودفاتر مساعدة، وينبغي أن تتميز المجموعة الدفترية بالبساطة في التصميم والوضوح في المحتوى من أجل توفير بيانات تتميز بالدقة والقابلية للفهم¹.

4-1 الوسائل الآلية والإلكترونية المستخدمة: أصبحت الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي على غرار أجهزة الحاسوب والبرمجيات المحاسبية من العناصر الهامة في ضبط وإنجاز الأعمال المحاسبية، ولذلك ينبغي أن تراعي هذه البرمجيات الدليل المحاسبي المعتمد في المؤسسة².

5-1 الجرد الفعلي للأصول: ويتعلق الأمر بالأصول التي يمكن جردها الفعلي على غرار النقدية والمخزونات ومعظم عناصر الأصول الثابتة، وتمثل نتائج الجرد الفعلي ومقارنتها بالقيم الدفترية نتائج الرقابة على تلك الأصول³.

6-1 الموازنات التقديرية: تعتبر الموازنة التقديرية بمثابة خطة كمية ومالية للمؤسسة ككل ولأقسامها المختلفة خلال فترة زمنية معينة، ويبرز دورها الرقابي من خلال إجراء مقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط، ثم تحديد الانحرافات وتحليلها وتحديد المسؤول عنها، وتوجد عدة أنواع من الموازنات التقديرية على غرار الموازنات التشغيلية (المبيعات، الإنتاج، المشتريات، اليد العاملة،..)، والموازنات الرأسمالية (الاستثمارات طويلة الأجل والمفاضلة بينها)، ويتم تجميعها في الموازنة الشاملة التي تمثل أداة فعالة للرقابة وتقييم الأداء⁴.

7-1 أنظمة التكاليف المعيارية: تعتمد أنظمة التكاليف المعيارية على وضع المعايير العلمية والعملية لعناصر التكلفة، سواء تعلق الأمر بالأعباء المباشرة أو الأعباء غير المباشرة، ويتم إعداد هذه المعايير وفق مستويات هندسية وفنية متطورة تلائم ظروف العملية الإنتاجية اعتمادا على دراسات الوقت والحركة، وتمثل التكاليف المعيارية معايير محددة مسبقا لما ينبغي أن تكون عليه التكاليف، وتكون هذه المعايير أساسا في صياغة الموازنات التقديرية وتقييم الأداء وقياس تكلفة الإنتاج⁵.

¹ مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، مرجع سبق ذكره، ص 35.

² نفس المرجع، ص 35.

³ فتحي رزق السوافيري وأحمد عبد المالك محمد، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 29.

⁴ نفس المرجع، ص 30.

⁵ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، مرجع سبق ذكره، ص 63.

2- الدعائم الإدارية

يتضمن الجانب الإداري لدعائم الرقابة الداخلية مجموعة من العناصر يمكن عرضها على النحو

الآتي:

2-1 الهيكل التنظيمي: يتطلب نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وجود هيكل تنظيمي يجسد الوظائف والأقسام المختلفة، ويحدد سلطات كل منها بوضوح ودقة تامة مع إبراز العلاقات فيما بينها، وينبغي أن يراعى عند تصميم هذا الهيكل العناصر الآتية¹:

- حجم المؤسسة؛

- طبيعة النشاط؛

- تسلسل الاختصاصات؛

- تحديد الأقسام أو المديریات؛

- تحديد المسؤوليات وتقسيم العمل؛

- البساطة والمرونة؛

- مراعاة الاستقلالية بين المديریات (التي تقوم بالعمل ليست هي التي تحتفظ بالأصول، وليست هي التي تقوم بحاسبة الأصول).

وبجانب الهيكل التنظيمي الكفاء للمؤسسة ككل وما تعبر عنه الخطة التنظيمية الرئيسية، ينبغي إعداد خطط تفصيلية لكل قسم أو مديرية على حدى تجسد مبدأ الفصل بين المهام، وبصفة خاصة تلك المهام المترابطة مع بعضها البعض، فمهمة مسك السجلات ينبغي فصلها عن مهمة الإشراف على الأصول. فأمين الصندوق مثلا لا ينبغي أن تعهد إليه مهمة الاحتفاظ بدفتر النقدية، وأمين المخزن لا يعهد إليه مسك سجلات المخزن².

¹ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص 98.

² فتحي رزق السوافيري وأحمد عبد المالك محمد، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 32.

2-2 الموظفين الأكفاء: يعتبر وجود موظفين وعمال أكفاء أحد المقومات الأساسية التي يركز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه، فبدون عمال مدربين وحريصين على أداء أعمالهم وفق مقتضيات الخطة العامة للمؤسسة، لا يمكن الحصول على نظام فعال للرقابة الداخلية¹.

3-2 معايير أداء سليمة: إن وجود هيكل تنظيمي كفء وعمالة مدربة وذات قدرات وكفاءات عالية لا يعني التخلي عن توافر معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين، وذلك في محاولة لمقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي، وتحديد الانحرافات والإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات².

4-2 مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول: من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية في شقها الإداري، هي وجود مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول بقصد توفير الحماية الكاملة لها ومنع تسربها أو اختلاسها، وبالطبع تزداد أهمية هذه السياسات والإجراءات كلما توسع حجم المؤسسة وانتشرت فروعها واتصف التنظيم بأنه لا مركزي³.

وتتطلب حماية الأصول ومنع تبديدها توافر إجراءات للضبط الداخلي بين الأقسام والتقارير المتداولة بينها، ويستدعي الأمر كذلك وضع إجراءات نمطية لتنفيذ عمليات المؤسسة مثل الشراء والبيع وصرف الشيكات.. إلخ، وتكون هذه الإجراءات مكتوبة وسهلة الفهم والتفسير لكافة الأقسام الأخرى، كما أن هذه الإجراءات قد تكون داخل قسم واحد، ويمكن أن تكون في صورة مخططات ورسومات واضحة تحدد مسار تنفيذ العمليات⁴.

ومن الوسائل الخاصة بحماية الأصول، التأمين ضد المخاطر المحتمل حدوثها مثل السرقة والحرائق والكوارث المختلفة.

¹ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، مرجع سبق ذكره، ص 101.

² فتحي رزق السوافيري وأحمد عبد المالك محمد، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 34.

³ نفس المرجع، ص 34.

⁴ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، مرجع سبق ذكره، ص 67.

خامسا: إطار الرقابة الداخلية الصادر عن COSO

تأسست لجنة المنظمات الراعية للجنة توريدواي (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway commission-COSO) في 1985 بالتعاون بين 5 أكبر منظمات مهنية للمحاسبة والتدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية هي¹:

- جمعية المحاسبين الأمريكيين (American Accounting Association-AAA)؛

- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA)؛

- معهد المدققين الداخليين (Institute of Internal Auditors-IIA)؛

- معهد المدراء الماليين الدوليين (Financial Executive International-FEI)؛

- معهد المحاسبين الإداريين (Institute of Management Accountants-IMA).

وتوصلت في سنة 1992 إلى وضع تعريف للرقابة الداخلية، وإعداد إطار لتقييم فعالية الرقابة الداخلية في المؤسسات، وقد تم اعتماده في الو.م. الأمريكية في 2002 من طرف الشركات الأمريكية المدرجة في البورصة على ضوء قانون (Sarbanes-Oxley : SOX) عقب الفضائح المالية لكبريات الشركات الأمريكية، وبدأ العمل به في فرنسا في 2003 بناء على مطالبات قانون الأمن المالي (Loi de Sécurité Financière-LSF)، كما لاقى قبولا واسعا على المستوى الدولي على غرار الصين، اليابان، وكوريا الجنوبية.

وفي سنة 2013، تم إصدار النسخة الحديثة من الإطار المتكامل للرقابة الداخلية بهدف تحسين الأداء المؤسسي والحوكمة والحد من الاحتيال، ويتكون هذا الإطار من العناصر الرئيسية الآتية²:

1- بيئة الرقابة: تعرف بيئة الرقابة على أنها مجموعة من المعايير والعمليات التي تعد أساسا لتطبيق الرقابة الداخلية في المؤسسة، وتتضمن قيم المؤسسة المتعلقة بالنزاهة والقيم الأخلاقية والمعايير التي تمكن مجلس الإدارة من القيام بمسؤولياته الإشرافية المتعلقة بالحوكمة، والهيكلة التنظيمية وتفويض الصلاحيات

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص 208.

² جمعية المدققين الداخليين الإماراتيين، إطار الرقابة الداخلية الصادر عن كوسو، مجلة المدقق الداخلي-الشرق الأوسط، الإمارات العربية المتحدة، عدد مارس 2015، ص 19.

والمسؤوليات، وعملية استقطاب الكفاءات وتنميتهم والاحتفاظ بهم، والاهتمام اللازم بمقاييس الأداء والحوافز والمكافآت لتنمية الشعور بالمسؤولية عن الأداء.

2- تقييم المخاطر: يتضمن تقييم المخاطر عملية ديناميكية متكررة لتحديد المخاطر المتعلقة بتحقيق الأهداف وتقييمها، وتقاس تلك المخاطر بناء على دراسة أثر التغيرات المحتملة في البيئة الداخلية والخارجية على فعالية نظام الرقابة الداخلية.

3- أنشطة الرقابة: يقصد بأنشطة الرقابة الأعمال الموضوعية من خلال السياسات والإجراءات لضمان تنفيذ توجيهات الإدارة بشأن الحد من المخاطر المتعلقة بتحقيق الأهداف. وتؤدي هذه الأنشطة على كافة المستويات في المؤسسة وعلى مراحل مختلفة ضمن عمليات المؤسسة وبيئة تكنولوجيا المعلومات. وقد تكون هذه الأنشطة وقائية أو كشفية بطبيعتها، وقد تتضمن مجموعة من الأنشطة اليدوية والآلية من بينها الحصول على الموافقات والاعتمادات والتصديقات والتسويات ومراجعات الأداء.

4- المعلومات والاتصالات: تعد المعلومات ضرورية للمؤسسة وذلك للقيام بمسؤوليات الرقابة الداخلية بهدف دعم تحقيق أهدافها. أما الاتصالات فهي عملية متواصلة متكررة لتقديم المعلومات الضرورية وتبادلها والحصول عليها، وتسهم في تمكين الأفراد من تلقي رسالة واضحة من الإدارة العليا فيما يتعلق بضرورة أخذ مسؤوليات الرقابة على محمل الجد.

5- أنشطة المتابعة: يستعان بعملية التقييم المستمرة أو المنفصلة أو الجمع بين عمليات تقييم مختلفة للتأكد أن كلا من مكونات الرقابة الداخلية الخمسة قائم ويعمل بشكل مناسب، بما في ذلك الضوابط الرقابية اللازمة لتفعيل المبادئ الخاصة بكل عنصر. وتجري مقارنة النتائج بالمعايير الموضوعية من الجهات الإشرافية أو الإدارة أو مجلس الإدارة، ويتم إبلاغ الإدارة بأوجه القصور.

إضافة إلى ذلك، يوجد 17 مبدأ للرقابة الداخلية الفعالة تدعم عناصر الرقابة المشار إليها آنفاً، ويمكن تلخيصها في الجدول الآتي:

الجدول رقم 3-2: عناصر ومبادئ الرقابة الداخلية الفعالة وفق إطار COSO

العناصر	المبادئ
بيئة الرقابة Control Environment	1- إبداء الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية 2- ممارسة مسؤولية الإشراف 3- إنشاء الهيكل والسلطة والمسؤولية 4- إبداء الالتزام بالكفاءة 5- تعزيز المساءلة
تقييم المخاطر Risk Assessment	6- تحديد أهداف مناسبة 7- تحديد المخاطر وتحليلها 8- تقييم خطر الاحتيال 9- تحديد التغييرات المهمة وتحليلها
أنشطة الرقابة Control Activities	10- اختيار أنشطة الرقابة وتطويرها 11- اختيار أنشطة الرقابة العامة على تكنولوجيا المعلومات وتطويرها 12- نشر السياسات والإجراءات في المؤسسة
المعلومات والاتصالات Information and Communication	13- استخدام معلومات ذات صلة 14- التواصل الداخلي 15- التواصل الخارجي
أنشطة المتابعة Monitoring	16- إجراء عمليات تقييم مستمرة و/أو منفصلة 17- تقييم أوجه القصور والإبلاغ عنها

المصدر: جمعية المدققين الداخليين الإماراتيين، إطار الرقابة الداخلية الصادر عن كوسو، مرجع سبق ذكره، ص 20.

يتضح مما سبق، أن هذه المبادئ تساهم في تطبيق عناصر (مكونات) الرقابة الداخلية بطريقة متكاملة وذلك للتأكد من فاعلية هذا النظام. كما يساهم الإطار المتكامل لـ COSO في معالجة المشاكل والمخاطر التي تتعرض لها المؤسسة في جميع نواحي النشاط سواء المالية أو التشغيلية، بالإضافة إلى انعكاسه المباشر على مستوى أداء المدققين الداخليين بالنسبة لعمليات الرقابة والحوكمة وإدارة المخاطر.

المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تصميم وإعداد نظام الرقابة الداخلية من اختصاصات إدارة المؤسسة، وباعتبار التدقيق الداخلي أحد أدوات الإدارة للتحقق من الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية والعمل على تحسينها، فإن دور التدقيق الداخلي يعتبر مهما وحاسما في الوصول إلى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

أولاً- العلاقة بين الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي

ينظر إلى التدقيق الداخلي باعتباره أحد أهم أدوات الضبط الداخلي كصمام أمان لنظام الرقابة الداخلية، من خلال الدور الذي يلعبه في اختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف الإدارة، ثم تقييمها، واقتراح التحسينات الضرورية للرفع من فاعلية هذا النظام.

وفي هذا الصدد، يشير معيار التدقيق الداخلي الدولي 2130 إلى ما يلي¹:

"يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في الحفاظ على إجراءات وضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فاعليتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر فيها".

وجاء في معيار التنفيذ 2130.A1 لمعيار الرقابة سالف الذكر ما يلي²:

"يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى كفاية وفاعلية الضوابط الرقابية في الاستجابة إلى المخاطر في مختلف نواحي الحوكمة وعمليات التشغيل ونظم المعلومات، وذلك من حيث:

- موثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية؛

- فاعلية وكفاءة العمليات والبرامج بالمؤسسة؛

- حماية الأصول؛

- التقيد بالقوانين والأنظمة واللوائح والإجراءات والعقود."

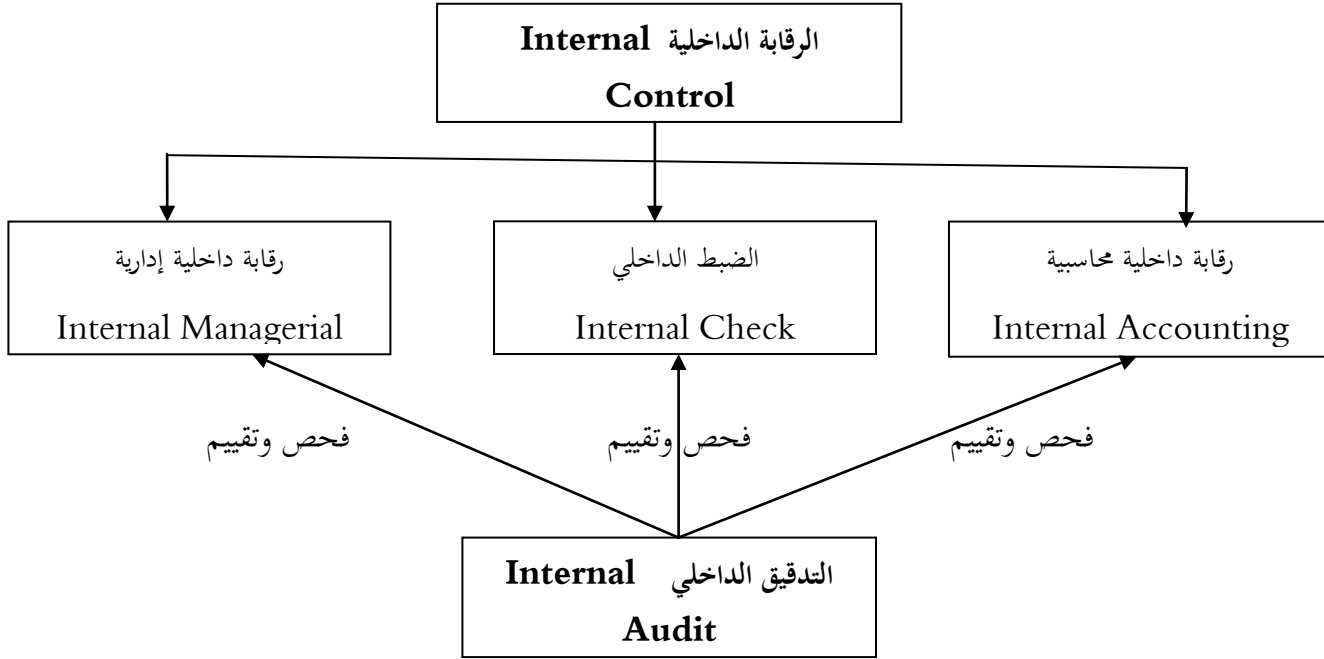
¹ معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره، ص 19.

² نفس المرجع، ص 19.

ويمكن القول على ضوء ذلك، أن مسؤولية التدقيق الداخلي تقتصر على اختبار الالتزام بالإجراءات والضوابط الرقابية وتقييمها، في حين أن وضع أو تصميم الإجراءات الرقابية يكون من طرف الإدارة العليا للمؤسسة، أما التنفيذ فيقع على عاتق الإدارة التنفيذية.

والشكل التالي يبين موقع التدقيق الداخلي من الرقابة الداخلية:

الشكل رقم 3-2: موقع التدقيق الداخلي من الرقابة الداخلية



المصدر: يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري (دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)، ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2007، ص 101.

يتبين من الشكل أعلاه، أن التدقيق الداخلي يلعب دوراً أساسياً في اختبار مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية بمختلف عناصره، من خلال تقديم تأكيد للإدارة حول قدرة السياسات والإجراءات المحاسبية على ضمان دقة وموثوقية البيانات والمعلومات المحاسبية ومدى احترامها للدليل المحاسبي للمؤسسة وللمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (الرقابة الداخلية المحاسبية)، ومن خلال تقديم تأكيدات حول مدى ملاءمة الإجراءات الموضوعية للتحقق من كفاءة استخدام موارد المؤسسة ومدى التزام العمال بالسياسات واللوائح الإدارية المرسومة من طرف المؤسسة أو من طرف الهيئات التنظيمية (الرقابة الداخلية الإدارية)، بالإضافة إلى

قيام التدقيق الداخلي بتقييم مدى فعالية الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق من موازنات تقديرية وأنظمة تكاليف وجرد... إلخ (الضبط الداخلي) في حماية أصول المؤسسة.

ثانيا- مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

تتضمن عملية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية عادة الخطوات الآتية¹:

1- جمع الإجراءات: في هذه المرحلة يتعرف المدقق الداخلي على نظام الرقابة الداخلية من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة وغير المكتوبة لتنفيذ العمليات، وتدوينها في ملخصات بعد الحوار مع القائمين على إنجازها، كما يرسم خرائط تتبع الوثائق ما بين المصالح والمعلومات المتدفقة عنها، ويمكن له استعمال استمارات لغرض الحصول على إجابات تفصيلية حول سيرورة إنجاز أي عملية في المؤسسة.

2- اختبارات الفهم: تعد هذه الاختبارات مهمة لأن الهدف منها هو التأكد أن الإجراء موجود ومفهوم وأنه أحسن تلخيصه، وليس الهدف منه التأكد من حسن تطبيقه. فمثلا يأخذ المدقق بعض طلبيات الزبائن ويقارنها بسندات تسليم السلع وبفواتير البيع المحررة ويقارنها أيضا بالقيود المسجلة في الدفاتر المحاسبية وبطاقات الجرد.

3- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية: اعتمادا على الخطوتين السابقتين، يمكن للمدقق إعطاء تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية، وذلك باكتشافه مبدئيا نقاط القوة (مثلا ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات)، ونقاط الضعف (مثلا وجود نقائص وعيوب يترتب عليها إمكانية ارتكاب أخطاء أو احتيال)، ويستعمل في هذه الخطوة غالبا استمارات مغلقة تتضمن أسئلة يتم الإجابة عليها بالإثبات "نعم" أو بالنفي "لا".

4- اختبارات الاستمرارية (التأكد من تطبيق النظام): يتم التأكد في هذه الاختبارات من أن نقاط القوة التي توصل إليها في التقييم الأولي مطبقة بالفعل وبصفة دائمة، وأن نقاط الضعف المعينة سابقا موجودة فعلا وبصفة متكررة.

5- التقييم النهائي: بالاعتماد على النتائج التي يتوصل إليها المدقق الداخلي (نقاط القوة ونقاط الضعف)، يتم حوصلة ذلك في وثيقة شاملة تمثل تقريرا حول نظام الرقابة الداخلية يقدم إلى الإدارة مبينا

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص ص 72-74.

فيها آثار ما توصل إليه على الوضعية المالية للمؤسسة، مع تقديم اقتراحات لغرض تحسين نظام الرقابة الداخلية.

ثالثاً- الإبلاغ عن نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية

يهدف المدقق الداخلي من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية إلى تقديم تأكيد للإدارة العليا أو لجنة التدقيق أن النظام يعمل بشكل جيد أو خلاف ذلك، مع بيان انعكاس الأمر على تحقيق أهداف المؤسسة، وهذا التقييم يجعل المدقق الداخلي مشاركاً أساسياً في تطوير نظام الرقابة الداخلية لكن كوظيفة استشارية.

وينبغي التأكيد على الدور الاستشاري للمدقق الداخلي، بمعنى عدم مبادرته في الأساس لوضع الإجراءات الرقابية، حتى يستطيع بموضوعية وحيادية القيام بعملية التقييم، حيث يسمح تقييم الإجراءات الرقابية بمنحها المزيد من القوة والقدرة على تحقيق الأهداف سواء أهداف هذه الإجراءات أو أهداف المؤسسة ككل، من خلال مساهمة الرقابة الداخلية في تحقيقها¹.

وقد أشارت نشرة صادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA) في 2005، أن هناك مسؤولية تقع على عاتق مدير التدقيق الداخلي بشأن تقديم رأي نهائي وخلاصة واستنتاجات حول نظم الرقابة المستخدمة ومدى ملاءمتها، وليس الإشارة فقط إلى نقاط الضعف، وهذا من شأنه أن يحيل مسؤولية ترجمة توصيات هذا التقرير على أرض الواقع إلى الجهات الإدارية المختصة بإصلاح نظام الرقابة الداخلية، كما أشارت النشرة أيضاً أن التقرير الصادر عن وحدة التدقيق الداخلي حول تقييم نظام الرقابة الداخلية يجب أن يوضح بالإضافة إلى عناصر أخرى النقاط الآتية²:

- المعايير المستخدمة في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وقد اقترح المعهد استخدام العناصر والأهداف التي أقرتها لجنة COSO، وهي كفاءة وفعالية العمليات، جودة وملاءمة التقارير المالية، والالتزام بالتعليمات والقوانين والأنظمة كعناوين يتم تقييم الالتزام بها، ثم تخصيص عناوين فرعية لكل هدف، على أن يكون هناك معايير متفق عليها مع الإدارة بخصوص الوضع الأمثل لهذه العناصر في المؤسسة؛

¹ عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 93.

² Institute of Internal Auditors (IIA), **Practical considerations regarding Internal Auditing expressing an opinion on Internal Control**, https://www.theiia.org/chapters/pubdocs/87/OPINIONS_PRACTICE_GUIDE_FINAL.PDF, تاريخ الإطلاع .2016/02/20

- تحديد نطاق التقييم الذي ينسحب عليه الرأي المستنتج، والمتمثل في المدة الزمنية التي يغطيها التقرير ووحدة ومراكز المسؤولية التي يشملها؛

- تحديد الشخص أو الجهة المسؤولة عن معالجة نقاط الضعف المتضمنة في التقرير؛

- الرأي النهائي للمدقق الداخلي، ويكون حسب المعهد إما رأي إيجابي (Positive assurance) أو رأي سلبي (Negative assurance)، وكلا الرأيين يحمل معاني ومستويات مختلفة من الضمان والتأكيد.

المطلب الثالث: انعكاسات تقييم التدقيق الداخلي لنظام الرقابة الداخلية على حوكمة الشركات

يعتبر وجود قسم للتدقيق الداخلي في المؤسسة عاملاً مهماً لغرض الوصول إلى نظام فعال للرقابة الداخلية، يُمكن إدارة المؤسسة من أخذ صورة واقية على نقاط القوة والضعف في هذا النظام، ويقترح التحسينات التي من شأنها تحقيق الأهداف المرجوة منه، الأمر الذي ينعكس مباشرة على تحقيق أهداف المؤسسة.

وتتجسد أهداف المؤسسة عموماً في زيادة الربحية وتعظيم القيمة السوقية وتحقيق الاستمرارية، مع ضمان مصالح مختلف الأطراف الفاعلة (مساهمين، مديرين، دائنين، موظفين،...) من خلال إرساء نظام فعال للتحكم المؤسسي (حوكمة الشركات).

ويساهم التدقيق الداخلي عبر دوره الرقابي المتمثل في تقييم نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف هذا النظام المتمثلة أساساً في دقة ومصداقية المعلومات المالية وغير المالية، كفاءة العمليات التشغيلية، والامتثال للقوانين واللوائح والتعليمات، وهي الأهداف التي تصب مباشرة في خدمة جانب هام من أغراض الحوكمة على غرار¹:

- تحقيق القدر الكافي من الإفصاح والشفافية في القوائم المالية؛

- العدالة والشفافية في معاملات المؤسسة وتكريس المساءلة لمواجهة الفساد المالي والإداري؛

- ضمان تدقيق الأداء المالي وحسن استخدام أموال المؤسسة من خلال تكامل نظم المحاسبة والتدقيق؛

- تحسين الإدارة داخل المؤسسة والمساعدة على تطوير الاستراتيجيات وزيادة كفاءة الأداء.

¹ مركز المشروعات الدولية الخاصة، دليل تأسيس حوكمة الشركات في الأسواق الصاعدة، القاهرة، 2001، ص 09.

وتؤكد المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي على هذا الدور، حيث جاء في معيار التنفيذ A1.2130 الخاص بمعيار الرقابة ما يلي¹:

"يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى كفاية وفاعلية الضوابط الرقابية في الاستجابة إلى المخاطر في مختلف نواحي الحوكمة وعمليات التشغيل ونظم المعلومات، وذلك من حيث:

- موثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية؛

- فاعلية وكفاءة العمليات والبرامج بالمؤسسة؛

- حماية الأصول؛

- التقيد بالقوانين والأنظمة واللوائح والإجراءات والعقود."

وعليه يتضح جلياً أن التدقيق الداخلي بتقديمه لخدمات التأكيد المتمثلة في فحص وتقييم مدى كفاءة وفعالية أساليب الرقابة الداخلية، وتقديمه للخدمات الاستشارية لغرض تحسين نظام الرقابة الداخلية، يساهم مباشرة في دعم المسؤولين عن تنفيذ الحوكمة (الإدارة العليا، مجلس الإدارة، لجنة التدقيق)، الأمر الذي ينعكس إيجابياً على تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسة.

¹ معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره، ص 19.

المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام إدارة المخاطر وانعكاسه على حوكمة الشركات

يمثل التدقيق الداخلي - كما رأينا سابقا - صمام أمان لنظام الرقابة الداخلية، من خلال تحليل نقاط القوة التي تساهم في إضافة قيمة للمؤسسة، ونقاط الضعف التي تمثل مخاطر ينبغي التحكم فيها وإدارتها بشكل سليم حتى لا تؤثر على تحقيق أهداف المؤسسة. وأصبح التدقيق الداخلي الحديث يركز على منهجية التدقيق القائمة على تقييم المخاطر بشكل مستمر، مع الأخذ بعين الاعتبار أن تحديد هذه المخاطر وإدارتها والسيطرة عليها يقع على عاتق جميع المتدخلين في المؤسسة بمختلف مستوياتهم.

وسيتيم من خلال هذا المبحث دراسة الإطار العام لإدارة المخاطر مع التركيز على إطار COSO، ثم تسليط الضوء على دور التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر، وبيان الانعكاسات المتوقعة على نظام حوكمة الشركات.

المطلب الأول: ماهية إدارة المخاطر

تتطلب طبيعة العمل في المؤسسة تحديد وفهم مختلف المخاطر التي تواجهها، وتقييم تلك المخاطر من حيث التكلفة والاحتمال والأثر لتطوير استجابات ملائمة في حالة وقوع حادث أو خطر.

وشهدت إدارة المخاطر تطورا معتبرا خلال العقد الماضيين نتيجة إفلاس بعض الشركات الكبرى خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية، وما تبعها من تفاعلات مثل إقرار قانون (Sarbanes-Oxley) عام 2002، حيث أصبحت إدارة المخاطر جزءا أساسيا من العمليات اليومية لجميع المستويات الوظيفية في المؤسسة.

أولا: مفهوم المخاطر

الخطر والمخاطرة مصطلحان مرتبطان فيما بينهما، غير أنهما لا يحملان نفس المعنى، حيث يشير مصطلح "الخطر" Peril إلى السبب في حدوث الخسارة، مثلا خطر انخفاض الأسعار، خطر السرقة وغيرها من مسببات الخسارة¹.

¹ مسعود دراوسي وضيف الله محمد الهادي، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة مقدمة في المنتدى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، 06-07 ماي 2012، ص 14.

أما مصطلح "المخاطرة" Risk المشتق من الكلمة الإيطالية (Risicare) بمعنى الجرأة أي هي اختيار وليست مصيراً¹، وهو يستخدم للتعبير عن حالات عدم التأكد المتعلقة بالأحداث أو النتائج المتوقعة في المستقبل، والتي يمكن أن تؤثر بشكل ملموس على أداء المؤسسة، والتي قد تعيق تحقيق أهدافها².

وقد عرف معهد المدققين الداخليين (IIA) المخاطر كآلي³:

"المخاطر مفهوم يستخدم لقياس حالات عدم التأكد في عمليات التشغيل والتي قد تؤثر على قدرة المؤسسة في تحقيق أهدافها، ويمكن أن يكون الأثر سلبياً ويطلق عليه خطر أو تهديد، وقد يكون إيجابياً ويطلق عليه فرصة".

ويتضح مما سبق، أن المخاطر تعبر عن احتمال وقوع أحداث سيكون لها تأثير على تحقيق أهداف المؤسسة، وينظر إلى المخاطر من مدخلين، الأول يعني الخطر أما الثاني فيعني الفرصة، مما يدل أن المخاطر قد تكون نتائجها إيجابية أو سلبية.

ثانياً: مفهوم إدارة المخاطر

ينظر إلى إدارة المخاطر باعتبارها نظاماً متكاملًا يهدف إلى مراقبة وتقييم المخاطر المحتملة، ويشتمل على كل الترتيبات والسياسات والإجراءات والنظم التي تتبعها الإدارة بهدف تحديد نوع المخاطر وتقييمها وتحديد حجمها، والعمل على مراقبتها ووضع الضوابط اللازمة للسيطرة عليها، والتقرير عن ذلك⁴.

وقد عرف معهد المدققين الداخليين (IIA) إدارة المخاطر على أنها: "عملية مستمرة تهدف إلى معرفة وتحديد وتقييم والسيطرة على أي أحداث أو مواقف محتملة، بحيث يتم التوصل إلى تأكيد معقول بشأن تأثيرها على تحقيق أهداف المؤسسة"⁵.

¹ مسعود دراوسي وضيف الله محمد الهادي، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مرجع سبق ذكره، ص 14.

² إيهاب نظمي إبراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال - حداثة وتطور، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 27.

³ معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي - تعريف المصطلحات، <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Standards%202011%20Arabic.pdf>، ص 37، تاريخ الإطلاع: 2016/09/24.

⁴ شقيري نوري موسى وآخرون، إدارة المخاطر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2012، ص 26.

⁵ معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي - تعريف المصطلحات، مرجع سبق ذكره، ص 37.

وفي نفس الإطار قامت لجنة (COSO) في عام 2004 بنشر المفاهيم الرئيسية للإطار المتكامل لإدارة مخاطر المؤسسة (ERM: Enterprise Risk Management)، حيث عرفت إدارة المخاطر كالاتي: "إدارة المخاطر عملية تنفذ بواسطة مجلس الإدارة والإدارة لتطبيق الاستراتيجية الموضوعية عبر المنظمة بهدف تحديد الأحداث المحتملة التي قد تؤثر على أدائها ليكون ضمن المخاطر المقبولة"¹.

وعلى ضوء ما سبق، يمكن القول أن إدارة المخاطر تعمل على تحقيق أهداف المؤسسة من خلال تحديد وتحليل ومراقبة المخاطر، بمشاركة جميع المستويات الإدارية بدءاً من مجلس الإدارة وانتهاءً بالموظفين التنفيذيين، وذلك لغرض تعظيم قيمة المؤسسة.

ثالثاً: أهداف إدارة المخاطر

تعتبر إدارة المخاطر عن مفهوم شامل للمخاطر ومركزية المعلومات على مستوى المؤسسة، لضمان تحقيق أهداف المؤسسة وتعظيم قيمتها، ويتمثل دورها الرئيسي في قياس المخاطر من أجل مراقبتها والتحكم فيها، وذلك للمساعدة على تحقيق الأهداف الآتية²:

- تعظيم قيمة المؤسسة؛

- تنفيذ استراتيجية المؤسسة؛

- تحقيق الميزة التنافسية؛

- دعم عملية اتخاذ القرار.

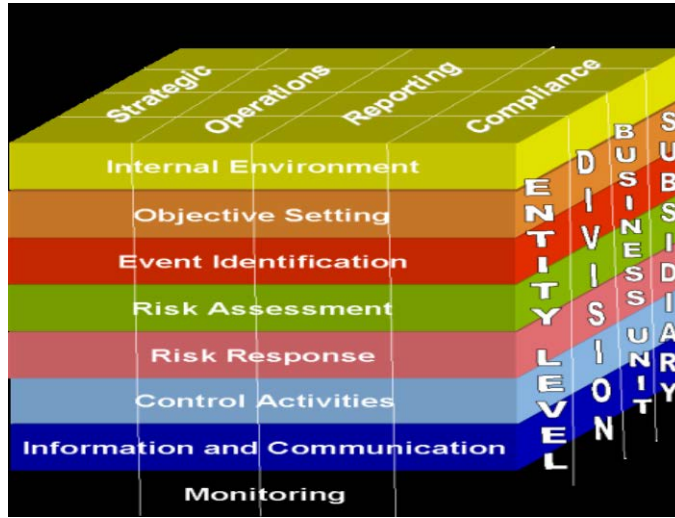
المطلب الثاني: إطار COSO-ERM لإدارة المخاطر

قامت لجنة المنظمات الراعية للجنة تريداوي (COSO) في سنة 2004 بتطوير إطار COSO-ERM لإدارة المخاطر يشمل أربعة أهداف وثمان مكونات، ولربط العلاقة بين الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها من خلال إدارة المخاطر، والمكونات التي تمثل ما هو مطلوب لتحقيق هذه الأهداف، تم تجسيد مصفوفة ثلاثية الأبعاد في شكل مكعب.

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2006، ص 374.

² هيا مروان إبراهيم لظن، مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر وفق إطار COSO (دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية في غزة)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2016، ص 43.

الشكل رقم 3-3: إطار COSO-ERM



المصدر: COSO (2004), **Enterprise Risk Management – Integrated Framework**

يوضح الشكل أعلاه مكعب ثلاثي الأبعاد يتضمن أربعة أهداف ممثلة في الأعمدة الرأسية (الأهداف الاستراتيجية، التشغيلية، إعداد التقارير (الإبلاغ)، الامتثال أو الإذعان)، وثمان مكونات ممثلة في صفوف أفقية (البيئة الداخلية، تحديد الأهداف، تحديد الحدث، تقييم المخاطر، الاستجابة للمخاطر، أنشطة المراقبة، المعلومات والاتصالات، المراقبة)، أما البعد الثالث فيمثل وحدات المؤسسة. ويساعد هذا المكعب المؤسسة في تحديد منهجية واضحة وفعالة لإدارة المخاطر عن طريق فئة الأهداف، المكونات، وحدات المؤسسة أو أي مجموعة فرعية منها.

أولاً- أهداف إطار COSO ERM

يساعد تصنيف الأهداف وفق إطار COSO ERM المؤسسة في التركيز على جوانب منفصلة من إدارة المخاطر، ويمكن أن يوفر تأكيداً معقولاً حول فعالية الدور الرقابي لمجلس الإدارة ومختلف الأطراف المعنية بإدارة المخاطر، ويتكون الإطار من أربعة أهداف أساسية كالتالي:

1- أهداف استراتيجية: وهي الأهداف رفيعة المستوى التي يتم تحديدها على المستوى الاستراتيجي للمؤسسة، ويعبر الهدف الاستراتيجي عن استمرارية المؤسسة، وموضوع نشاطها، وآفاق تطويرها وتوسعها على ضوء النتائج المتوقعة¹.

¹ طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر (أفراد، إدارات، شركات، بنوك)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 25.

2- **أهداف تشغيلية:** تتعلق هذه الأهداف بفعالية وكفاءة العمليات التشغيلية في المؤسسة، بما فيها أهداف الأداء وحماية الأصول والموارد، وتقوم الإدارة التنفيذية بتنفيذ ومراقبة سير العمليات وهي مسؤولة عن تحقيق هذه الأهداف واتباع الخطط الموضوعة، وإعداد التقارير عن ذلك¹.

3- **أهداف الإبلاغ:** تتعلق هذه الأهداف بعملية إعداد تقارير مالية تتسم بالدقة والموثوقية سواء لأطراف داخلية أو خارجية، حيث يساعد توفر المعلومات الدقيقة والكاملة الإدارة على اتخاذ القرارات السليمة التي تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة².

4- **أهداف الامتثال (الإذعان):** تتعلق هذه الأهداف بالالتزام بالضوابط والتنظيمات والقوانين ذات الصلة بنشاط المؤسسة أو محيطها الاقتصادي، بما فيها متطلبات الأسواق المالية، البيئة وحماية الموظفين وغيرها، كما قد تفرض بعض الجهات ضرورة الالتزام والتقييد بأهداف الامتثال الدولي³.

ثانيا- مكونات إطار COSO ERM

تتضمن إدارة المخاطر ثمانية مكونات مترابطة ومتكاملة فيما بينها، يتم من خلالها وضع السياسات والإجراءات التي تساعد في تحقيق أهداف المؤسسة عبر مختلف مستوياتها وهي على النحو الآتي⁴:

1- **البيئة الداخلية:** وتشمل البيئة الداخلية للمؤسسة، وتعد الأساس لكيفية النظر للمخاطر ومعالجتها، بما في ذلك فلسفة إدارة المخاطر والرغبة في المخاطرة والنزاهة والقيم الأخلاقية والبيئة التي تعمل فيها والكفاءة والهيكلة التنظيمي وطرق إسناد المسؤوليات ومعايير الموارد البشرية والتأثيرات الخارجية.

2- **تحديد الأهداف:** ينبغي أن تكون الأهداف محددة وواضحة قبل تحديد الإدارة للأحداث المحتملة التي تؤثر على تحقيقها، كما ينبغي أن تكون الأهداف الموضوعة منسجمة مع رؤية المؤسسة، ومع رغبتها في المخاطرة.

3- **تحديد الحدث:** ويعني تحديد الحدث الداخلي والخارجي الذي يؤثر على تحقيق المؤسسة لأهدافها، مع التمييز بين المخاطر والفرص.

¹ COSO, **Enterprise Risk Management –Integrated Framework**, New York, 2004, p 14.

² Idem, p 15.

³ Idem, p 15.

⁴ Jasmin Harvey, **Enterprise Risk Management**, The chartered Institute of Management Accountants (CIMA), Topic Gateway series N°49, United Kingdom, July 2008, p p 7-8.

4- **تقييم المخاطر:** يتم تقييم المخاطر لتحديد الكيفية التي ينبغي أن تدار بها، حيث يتم قياس المخاطر على أساس مخاطر ملازمة ومخاطر غير ملازمة.

5- **الاستجابة للمخاطر:** تعمل الإدارة على اختيار الاستجابة للمخاطر لتجنبها أو قبولها أو الحد منها، أو تقاسم المخاطر ووضع مجموعة من الإجراءات لتنسيق المخاطر وتحديد الرغبة في تحملها.

6- **أنشطة المراقبة:** تتمثل أنشطة المراقبة في السياسات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة لضمان تنفيذ استجابات المخاطر وتطبيقها في جميع الوظائف وعلى جميع المستويات، وهي تشمل مجموعة من الأنشطة المتنوعة مثل الموافقات والتراخيص والتحقق والفصل بين الوظائف.

7- **المعلومات والاتصالات:** يتم تحديد المعلومات ذات الصلة وترسل في إطار زمني مناسب لتمكين الموظفين من القيام بمسؤولياتهم، الأمر الذي يساهم في إحداث التواصل الفعال بشكل واسع عبر المؤسسة.

8- **المراقبة:** تتعلق بمراقبة عمليات إدارة المخاطر بشكل مستمر وتعديلها حسب الحاجة، والتبليغ عن أوجه القصور للجهة المسؤولة عن وضع سياسات واستراتيجيات إدارة المخاطر.

ثالثاً- أنواع المخاطر وفق مفهوم ERM

نظراً لتعقيد بيئة الأعمال، تنوعت المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة، وفيما يلي أنواع المخاطر وفق مفهوم COSO ERM¹:

1- **المخاطر الاستراتيجية:** تتضمن المخاطر العالية والهامة والمؤثرة على تحقيق أهداف الإدارة الاستراتيجية، وتنشأ عن مشاكل تنظيمية هيكلية، تغييرات سياسية وثقافية، الابتكار التكنولوجي أو المنافسة.

2- **المخاطر التشغيلية:** وهي مخاطر الخسارة المباشرة أو غير المباشرة الناجمة عن عدم كفاية أو فشل العمليات الداخلية والأفراد والأنظمة، وتتميز المخاطر التشغيلية أنها أكثر ارتباطاً بالمشاكل الداخلية مثل احتيال الموظفين والمسؤولين التنفيذيين.

¹ Fredrick, Odoyo & Gideon, Omwonoa & Nakriso, okinyi, **Analysis of the Role of Internal Audit In Implementing Risk Management – a study of state Corporations in Kenya**, International Journal of Business and Social Sciences, Vol 5, No 6, May 2014, p p 172-173.

3- **المخاطر المالية:** تتمثل في المخاطر الناتجة عن الظروف الاقتصادية مثل التقلبات في أسعار الفائدة، أسعار صرف العملات، والمشتقات المالية، مخاطر السيولة والائتمان وغيرها.

4- **مخاطر المعلومات:** تحدث هذه المخاطر عندما لا تدعم تكنولوجيا المعلومات احتياجات قطاع الأعمال، وهي مخاطر ناشئة عن عدم توفر معلومات دقيقة وصحيحة تساعد على اتخاذ قرارات صحيحة، سواء كانت هذه المعلومات تتعلق بالبيئة الخارجية أو بالعمليات الداخلية.

5- **المخاطر القانونية:** تنشأ المخاطر القانونية بسبب الإخلال أو عدم الالتزام بالقواعد والقوانين واللوائح والممارسات المعتمدة في معاملات المؤسسة عند نشوء الحقوق والالتزامات.

ومما سبق، يتضح أن إطار COSO ERM لإدارة المخاطر بمكوناته الثمانية يستهدف تغطية جميع أنشطة المؤسسة، مما يمكن الإدارة من تحديد وتقييم والتحكم في الأحداث المحتملة والأوضاع القائمة لتقديم تأكيد معقول حول مدى تحقيق أهداف المؤسسة الاستراتيجية والتشغيلية، وكذا أهداف الإبلاغ والامتثال.

المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام إدارة المخاطر

يساهم التدقيق الداخلي في تحقيق أهداف المؤسسة عبر اعتماد منهج نظامي ومنضبط لتقييم وتحسين فاعلية نظم إدارة المخاطر، الرقابة الداخلية والحوكمة.

وفي هذا الصدد، ينبغي أن يخضع برنامج إدارة المخاطر إلى عملية تدقيق بشكل دوري تسمى تدقيق إدارة المخاطر، للتأكد أن أهداف البرنامج ملائمة لاحتياجات المؤسسة، وأن التدابير والإجراءات المصممة لتحقيق تلك الأهداف مناسبة وتنفذ بشكل سليم¹.

أولاً- العلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر

يركز التدقيق الداخلي في ظل المقاربة الحديثة على إضافة قيمة للمؤسسة، من خلال جملة من الأدوار لعل أبرزها تدقيق إدارة المخاطر وفق منهجية تعتمد على تقييم المخاطر الداخلية والخارجية في المؤسسة، مع الأخذ بعين الاعتبار أن تحديد هذه المخاطر وإدارتها والسيطرة عليها يقع على عاتق كافة المستويات التنظيمية.

¹ طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر (أفراد، إدارات، شركات، بنوك)، مرجع سبق ذكره، ص 120.

وتتسم العلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر بالترايط والتفاعل والتكامل¹، وفي هذا الشأن تؤكد المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي أن تقييم إدارة المخاطر يعتبر ضمن واجبات واختصاصات المدقق الداخلي، حيث يشير المعيار 2100 (طبيعة العمل) إلى وجوب قيام نشاط التدقيق الداخلي بتقييم والإسهام في تحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.

وتضمن المعيار 2120 (إدارة المخاطر) العمليات المفترض على وظيفة التدقيق الداخلي القيام بها لأداء الدور التأكيدي والاستشاري بالنسبة لإدارة المخاطر وجاء فيه²:

"يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم فاعلية عمليات إدارة المخاطر وأن يسهم في تحسينها".

ويشير التفسير المتعلق بهذا المعيار إلى ما يلي³:

"تعتبر مسألة تحديد ما إذا كانت عمليات إدارة المخاطر فعالة أم لا عبارة عن اتخاذ رأي أو حكم ناتج عن تقييم المدقق الداخلي الذي يبين:

- أن أهداف المؤسسة تساند رسالة المؤسسة وتتوافق معها؛

- أن المخاطر الهامة يتم تحديدها وتقييمها؛

- أن الاستجابات المناسبة إزاء المخاطر يتم اختيارها بما يحقق التوافق بين المخاطر ومدى استعداد المؤسسة لتقبل المخاطر؛

- أن المعلومات اللازمة بشأن المخاطر يتم الحصول عليها وتبليغها في التوقيت المناسب إلى مختلف الجهات المعنية في المؤسسة، بما يمكن الموظفين والإدارة ومجلس الإدارة من القيام بمسؤولياتهم."

ويمكن أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتجميع المعلومات اللازمة لمساندة هذا التقييم في أثناء القيام بمهام متعددة، مع العلم بأن نتائج تلك المهام عندما ينظر إليها مع تقدم فهمها وافيا لعمليات إدارة المخاطر بالمؤسسة ومدى كفاءتها⁴.

¹ هيا مروان إبراهيم لظن، مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO (دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية في غزة)، مرجع سبق ذكره، ص 68.

² معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره، ص 17.

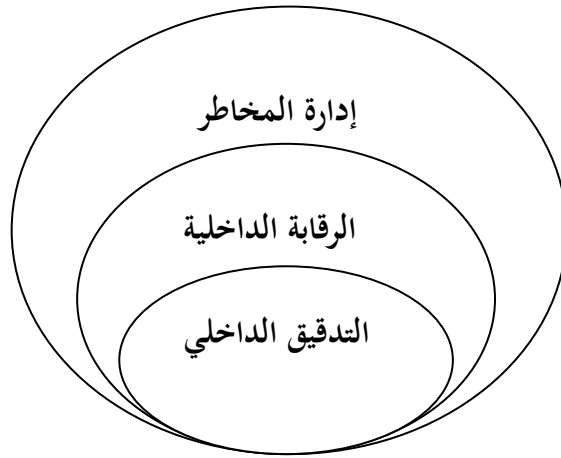
³ نفس المرجع، ص 18.

⁴ نفس المرجع، ص 18.

وتتم متابعة عمليات إدارة المخاطر من خلال أنشطة الإدارة المستمرة أو التقييم المستمر والمستقل أو كليهما.

ويمكن من خلال الشكل الآتي توضيح العلاقة بين إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي:

الشكل رقم 3-4: العلاقة بين إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي



المصدر: من إعداد الطالب

من خلال الشكل أعلاه وعلى ضوء المفاهيم السابقة، يمكن القول أن إدارة المخاطر تمثل أسلوباً منتظماً لتحديد وتقييم ومراقبة المخاطر، أما الرقابة الداخلية فهي نظام يتكون من السياسات والإجراءات والعمليات التي تستخدمها المؤسسة في مراقبة المخاطر قبل وبعد العمليات، في حين يعتبر التدقيق الداخلي كجزء متداخل ضمن أغراض الرقابة الداخلية، يركز على تقييم المخاطر اعتماداً على منهج منضبط ومستقل بهدف تقديم تأكيد معقول حول كفاءة نظام إدارة المخاطر بالمؤسسة وتأثيره على تحقيق أهداف المؤسسة.

ثانياً- دور التدقيق الداخلي في تقييم إطار ERM

بين معهد المدققين الداخليين (IIA) الدور الرئيسي لوظيفة التدقيق الداخلي فيما يتعلق بإدارة المخاطر من خلال تقديم تأكيدات موضوعية للإدارة العليا ومجلس الإدارة حول فعالية عمليات إدارة المخاطر، وتبرز القيمة المضافة للتدقيق الداخلي في النتائج المتوصل إليها بعد عملية التقييم، والإجراءات والممارسات المقترحة للرفع من فعالية أداء نظام إدارة المخاطر.

وقد حدد معهد المدققين الداخليين الإرشادات والممارسات المتعلقة بالأدوار التي ينبغي على التدقيق الداخلي الالتزام بها في تقييم إدارة مخاطر المؤسسة (ERM) لغرض الحفاظ على الموضوعية والاستقلالية المطلوبة وفقا للمعايير المهنية الدولية، والحرص على جودة خدماته التأكيدية والاستشارية، ويمكن توزيعها عبر النقاط الآتية:

1- الأدوار التأكيدية: هي أدوار ضمان أن وظيفة التدقيق الداخلي المحددة وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية هي جزء من الهدف الأوسع نطاقا، والذي يرتبط بتوفير تأكيد حول كفاءة نظام إدارة المخاطر المؤسسية، وتتعلق هذه الأدوار ب¹:

- تقديم تأكيد بشأن سير عمليات إدارة المخاطر؛

- تقديم تأكيد بشأن صحة تقييم المخاطر؛

- تقييم عمليات إدارة المخاطر؛

- تقييم عملية الإبلاغ عن المخاطر الرئيسية؛

- مراجعة عمليات إدارة المخاطر الرئيسية.

2- الأدوار الاستشارية: بالإضافة إلى خدمات التأكيد الأساسية، يساهم التدقيق الداخلي عبر الخدمات الاستشارية في تحسين عملية إدارة المخاطر ورفع مستوى الوعي بالمخاطر وأهمية الرقابة، وتعد قواعد البيانات والتقارير التي يعدها التدقيق الداخلي أداة هامة في الرفع من كفاءة نظام إدارة المخاطر، ومن جملة الخدمات الاستشارية التي يؤديها التدقيق الداخلي بالنسبة لإدارة المخاطر ما يلي²:

- المساعدة في تحديد وتقييم إدارة المخاطر؛

- تدريب الإدارة في كفاءات الاستجابة للمخاطر؛

- تنسيق عمليات إدارة المخاطر؛

- تعزيز الإبلاغ عن المخاطر؛

- الحفاظ على الإطار العام لإدارة المخاطر وتطويره؛

¹ IIA, **The Role of Internal Auditing in Enterprise Risk Management**, IIA Position paper, 2009, p 3.

² Idem, p4.

- دعم تكوين نظام إدارة المخاطر؛

- تطوير استراتيجية إدارة المخاطر.

3- الأدوار التي ينبغي تجنبها: أشار معهد المدققين الداخليين إلى ضرورة تجنب التدقيق الداخلي للأنشطة التي تهدد استقلاليتها وموضوعيته، لذا ينبغي على التدقيق الداخلي توفير دعم كبير لعمليات ERM من خلال توفير الخدمات الاستشارية فقط، فليس من مسؤولياته تنفيذ أنشطة الرقابة الداخلية واتخاذ قرارات نيابة عن الإدارة، وعليه ينبغي على التدقيق الداخلي تجنب الأدوار التالية¹:

- تحديد المستوى المقبول من المخاطر؛

- تحديد مجالات عمليات إدارة المخاطر؛

- اتخاذ قرارات بشأن الاستجابة للمخاطر؛

- تنفيذ الاستجابة للمخاطر نيابة عن الإدارة؛

- المسؤولية عن عمليات إدارة المخاطر؛

- تقديم ضمانات إدارية متعلقة بالمخاطر.

ثالثاً- مراحل التدقيق الداخلي القائم على المخاطر

يأتي مفهوم التدقيق القائم على المخاطر من المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، والتي تفرض على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وضع خطة قائمة على المخاطر لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي بما يتفق مع أهداف المؤسسة.

وجاء في تفسير المعيار 2010 (التخطيط) أن الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مسؤول عن تطوير خطة قائمة على مراعاة المخاطر، واضعاً في اعتباره إطار إدارة المخاطر بالمؤسسة، بما في ذلك استخدام مستويات استعداد المؤسسة لتقبل المخاطر وفقاً لما تحدده الإدارة العليا بالنسبة لمختلف الأنشطة كجزء من

¹ IIA, The Role of Internal Auditing in Enterprise Risk Management, op-cit, p 6.

المؤسسة. وإذا لم يكن هناك مثل ذلك الإطار فعلى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يتبع تقديره للمخاطر بالتشاور مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة¹.

يتم التدقيق الداخلي القائم على المخاطر بشكل متزامن مع القيام بمكونات إطار إدارة مخاطر المؤسسة COSO ERM (تحديد البيئة الرقابية المستهدفة، تحديد الأهداف، تحديد الأحداث، تقييم المخاطر، الاستجابة للمخاطر، أنشطة المراقبة، المعلومات والاتصالات، المراقبة)².

ويمكن من خلال الجدول الآتي توضيح مراحل التدقيق الداخلي القائم على المخاطر وعلاقتها من حيث المحتوى والإطار الزمني مع تنفيذ مكونات إطار COSO ERM من طرف الإدارة:

¹ نورمان ماكس، التدقيق الداخلي الحديث القائم على المخاطر، مجلة المدقق الداخلي - الشرق الأوسط، الإمارات العربية المتحدة، عدد جوان 2015، ص 16.

² هيا مروان إبراهيم لظن، مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO (دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية في غزة)، مرجع سبق ذكره، ص 72.

الجدول رقم 3-3: مراحل التدقيق الداخلي القائم على المخاطر وإطار COSO ERM

إطار COSO ERM	التدقيق القائم على المخاطر	مراحل التدقيق
بيئة الرقابة	أخذ بيانات عن المؤسسة	فهم هيكل المؤسسة والتخطيط للتدقيق
تحديد الأهداف	فهم أهداف المؤسسة ونموذج العمل وحدود المخاطر	
تحديد الحدث	البيانات الأولى لتحديد وتسجيل المخاطر	
تقييم المخاطر	تقييم إمكانية حدوث المخاطر وتأثيرها	
الاستجابة للمخاطر	دراسة سلوك الإدارة للتعامل مع المخاطر، وتصميم خطة التدقيق	
أنشطة المراقبة	مراحل الاختبار	تدقيق الأداء
المعلومات والاتصالات	الإبلاغ عن نتائج التدقيق	تقارير التدقيق
المراقبة	المراقبة والمتابعة	

المصدر: هيا مروان إبراهيم لظن، مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO (دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية في غزة)، مرجع سبق ذكره، ص 73.

من الجدول أعلاه، يتضح أن النظر إلى المخاطر أصبح هو الأساس لتحديد مجالات التدقيق الداخلي الحديث، وعليه ينبغي أن تكون خطة التدقيق مصممة لمعالجة المخاطر الرئيسية الأكثر أهمية للمؤسسة، والتي حددتها إدارة المخاطر، واستهدافها في عمليات التدقيق، وهو ما يسمح أن تكون نتائج التدقيق الداخلي مناسبة لاحتياجات مجلس الإدارة أو الإدارة العليا، وذات قيمة مضافة بالنسبة لتحقيق أهداف المؤسسة.

المطلب الرابع: انعكاسات تقييم التدقيق الداخلي لنظام إدارة المخاطر على حوكمة الشركات

أعطت الاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي أهمية معتبرة لنظام إدارة المخاطر في المؤسسة، حيث يعمل التدقيق الداخلي على تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة من خلال تقديم تأكيد معقول بأن المخاطر التي تواجه المؤسسة يتم إدارتها بفعالية، ومن خلال اقتراح التحسينات اللازمة في مجال إدارة المخاطر وتدقيق إدارة المخاطر، وهذا انسجاماً مع تطور دور وظيفة التدقيق الداخلي من الدور التقليدي المتمثل في التدقيق المالي إلى التدقيق التشغيلي والإداري ثم التركيز حديثاً على التدقيق القائم على إدارة المخاطر، والإفصاح عن مختلف المخاطر التي تواجه المؤسسة¹، وهذا ما يؤدي إلى طمأنة وزيادة ثقة المساهمين وأصحاب المصالح بشأن إدراك وتحكم الإدارة في المخاطر التي تواجه مصالحهم، وأنها تتعامل معها بشكل منهجي ومنظم وصارم، وهذا ما يساهم في دعم حوكمة الشركات.

وقد أكدت المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين على أهمية مساهمة التدقيق الداخلي في نظام إدارة المخاطر بالمؤسسة، حيث أشار المعيار 2120 (إدارة المخاطر) إلى وجوب تقييم نشاط التدقيق الداخلي لفاعلية عمليات إدارة المخاطر والمساهمة في تحسينها.

وقد تضمنت معايير التنفيذ الخاصة بمعيار إدارة المخاطر في جانبها التأكيدي والاستشاري النقاط الآتية²:

- المعيار 2120.A1: على ضوء نتائج تقييم المخاطر يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى كفاية وفاعلية الضوابط الرقابية في مختلف نواحي الحوكمة وعمليات التشغيل ونظم المعلومات، ويشمل ذلك تقييم ما يلي:

- موثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية؛

¹ مسعود دراوسي وضيف الله محمد الهادي، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مرجع سبق ذكره، ص 6.

² معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره، ص ص 18-19 .

- فاعلية وكفاءة العمليات والبرامج بالمؤسسة؛
- حماية الأصول؛
- التقيد بالقوانين والأنظمة واللوائح والإجراءات والعقود.
- المعيار 2120.A2: يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم احتمال حدوث الاحتيال وكيف تقوم المؤسسة بإدارة مخاطر الاحتيال.
- المعيار 2120.C1: في أثناء المهام الاستشارية، يجب أن يتحقق المدققون الداخليون من أن المخاطر تتناسب مع المهمة وأن ينتبهوا إلى وجود أي مخاطر أخرى.
- المعيار 2120.C2: يجب أن يدمج المدققون الداخليون معرفتهم بالمخاطر التي يكتسبونها من المهام الاستشارية ضمن تقييمهم لعمليات إدارة المخاطر بالمؤسسة.
- المعيار 2120.C3: عند مساعدة الإدارة في تحديد أو تحسين عمليات إدارة المخاطر، يجب على المدققين الداخليين الامتناع عن تولي أي مسؤولية إدارية من خلال قيامهم بالإدارة الفعلية للمخاطر.
- مما سبق، وعلى ضوء الأدوار التي يؤديها التدقيق الداخلي في تقييم وتحسين نظام إدارة المخاطر، يمكن القول أن هذا الأمر يؤثر إيجابياً في دعم حوكمة الشركات، على اعتبار أن الحوكمة تهدف بالأساس إلى توفير الإشراف على إدارة المخاطر ومراقبتها والتأكد على كفاءة الضوابط الرقابية لغرض تحقيق أهداف المؤسسة، وحماية مصالح المساهمين ومختلف الفاعلين في المؤسسة.

المبحث الرابع: دور التدقيق الداخلي في تقييم مخاطر الاحتيال ومنعها واكتشافها على ضوء المعايير الدولية للتدقيق الداخلي وانعكاسه على حوكمة الشركات

عرفت ظاهرة الاحتيال منذ عشرات السنين، ولكن آثارها الكبيرة أصبحت ماثلة للعيان في العقود الثلاثة الأخيرة بدليل الفضائح المالية والانهيارات التي تعرضت لها العديد من المؤسسات على الصعيد الدولي، نتيجة عدم الاستقرار الاقتصادي وزيادة الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات وتعقد المعاملات، مما أدى إلى توفر الضغوط والفرص والمبررات لحدوث الاحتيال.

وقد أشار تقرير جمعية فاحصي الاحتيال المعتمدين (ACFE-Association of Certified Fraud Examiners) حول الاحتيال والإساءة المهنية لسنة 2016 أن متوسط ما تفقده كل مؤسسة سنويا بسبب الاحتيال يمثل 5% من إيراداتها¹.

وفي ظل الاعتراف المتزايد من قبل الهيئات المهنية ومجالس الإدارة ولجان التدقيق بفعالية الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في اكتشاف ومنع الاحتيال، سنحاول من خلال هذا المبحث تسليط الضوء على هذا الدور عبر التطرق إلى تحديد مفهوم الاحتيال، عرض أسبابه ودوافعه، وأساليبه وكذا مداخل التدقيق الداخلي في الحد منه على ضوء المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، ثم بيان الانعكاسات المتوقعة على نظام حوكمة الشركات.

المطلب الأول: مفهوم الاحتيال

من الممكن أن ينشأ التحريف في البيانات المالية من الخطأ أو الاحتيال، والعامل الذي يميز بينهما هو ما إذا كان الإجراء المتسبب في التحريف مقصوداً أو غير مقصود.

ويشير مصطلح "الخطأ" حسب معيار التدقيق الدولي (ISA 240) إلى "التحريفات غير المقصودة في البيانات المالية"، ومن أمثلة ذلك²:

¹ ACFE, Report To The Nations on Occupational Fraud and Abuse 2016, <http://www.acfe.com/rtnn2016/docs/2016-report-to-the-nations.pdf>, تاريخ الإطلاع 2017/03/28.

² الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2009، ص 85.

- خطأ في جمع معطيات أو معالجتها والتي تعد مصدرا لإعداد البيانات المالية؛

- تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو تفسير خاطئ للحقائق؛

- خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح.

ويشير مصطلح "الاحتيايل" حسب معيار التدقيق الدولي (ISA 240) إلى: "فعل متعمد من قبل الإدارة أو الموظفين أو المكلفين بالرقابة أو أطراف أخرى، وهذا الفعل يتضمن استخدام الخداع والتضليل للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية"¹. ويطلق على الاحتيايل الذي يتورط فيه عضو واحد أو أكثر من الإدارة أو المكلفين بالرقابة "احتيايل الإدارة"، ويطلق على الاحتيايل الذي يتورط فيه موظفو المؤسسة "احتيايل الموظفين".

وعرف معهد المدققين الداخليين (IIA) الاحتيايل أنه: "أي أعمال أو تصرفات غير قانونية أو غير مشروعة تتسم بالغش أو الخداع أو الإخفاء أو انتهاك الثقة، ولا تعتمد مثل تلك الأعمال أو التصرفات على التهديد باستخدام العنف أو القوة المادية، ويتم ارتكابها من قبل أطراف أو مؤسسات مختلفة بقصد الحصول على المال أو الممتلكات أو الخدمات أو لتجنب الدفع أو تفادي خسارة الخدمات أو من أجل ضمان الحصول على مزايا شخصية أو تجارية"².

ومما سبق، يمكن القول أن الاحتيايل أو الغش فعل متعمد ينطوي على استعمال الخداع للحصول المباشر أو غير المباشر على شكل من أشكال الاستفادة المالية لمرتكب الجريمة، أو تسهيل ذلك لغيره لتؤدي إلى شكل من أشكال الخسارة للطرف الذي تعرض للاحتيايل. وليس من الضروري أن يقتصر الاحتيايل على المنافع النقدية أو المالية، فالاحتيايل يشمل أيضا التحريف المتعمد للحقيقة لإغراء شخص بتقديم معلومات دون وجه حق بهدف اكتساب مزايا غير قانونية أو بهدف الإضرار بالطرف ضحية الاحتيايل.

المطلب الثاني: دوافع وأساليب الاحتيايل

يعتبر خطر الاحتيايل واحدا من التحديات الهامة فهو يعيق الأداء ويهدر الأموال والموارد النادرة ويلحق الأذى بالمؤسسة وسمعتها وبقدرتها التنافسية، الأمر الذي يلحق الضرر بالمساهمين ومختلف أصحاب المصالح.

¹ الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة، مرجع سبق ذكره، ص 86.

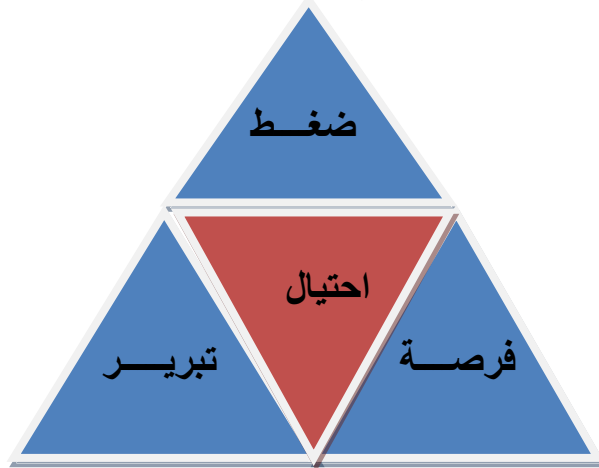
² معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي - تعريف المصطلحات، مرجع سبق ذكره، ص 35.

أولاً- دوافع الاحتيال

ينشأ خطر الاحتيال عادة من تقاطع ثلاثة عوامل رئيسية¹:

- وجود ضغوط يتعرض لها شخص معين قد تدفع به إلى ممارسة الاحتيال؛
- وجود فرصة سانحة لحدوث الاحتيال مثل ثغرة في نظام الرقابة الداخلية؛
- أن يكون للشخص الذي توفرت عنده الضغوط الخاصة والفرصة السانحة قابلية شخصية للتحايل بمعنى عدم نزاهته.

الشكل رقم 3-5: مثلث الاحتيال



المصدر: غسان الشاعر، مخاطر الاحتيال، مجلة المدقق الداخلي - الشرق الأوسط، الإمارات العربية المتحدة، عدد ديسمبر 2016، ص 10.

يوضح الشكل أعلاه مضمون نظرية مثلث الاحتيال، والتي تدل على أن الاحتيال يمكن أن يحدث عندما تتوفر العناصر الثلاثة (ضغوط، فرص، تبريرات)، كما تمثل المفهوم الذي يقوم عليه تقييم سيناريوهات أو أساليب الاحتيال.

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)، مرجع سبق ذكره، ص 117.

ثانياً- أساليب الاحتيال

يشمل الاحتيال عدة أفعال مثل الاختلاس والابتزاز، الرشوة، والتلاعب في عمليات الإفصاح، والتعارض في المصالح. ويمكن تلخيص أساليب الاحتيال في النقاط الثلاثة الآتية¹:

1- الاحتيال في أرصدة الزبائن: ويتمثل عادة في قيام الشخص مرتكب الواقعة بتحصيل مبالغ من أحد الزبائن لحسابه الخاص، وعند قيام زبون آخر فيما بعد بسداد مبالغ معينة يقوم الشخص بتغطية الرصيد الأول، وهكذا يستطيع تغطية أرصدة هذه الحسابات وفي نفس الوقت يحصل على مبالغ في كل فترة لحسابه الخاص.

2- الاحتيال في التحويلات البنكية: يتمثل عادة في تحويل مبالغ مالية من حساب جاري لدى أحد البنوك إلى حساب جاري لدى بنك آخر، ويمكن أن يتم التلاعب عن طريق إضافة الودائع دفترية فقط أو حذف المسحوبات بصورة متعمدة، الأمر الذي يعمل على رفع رصيد هذا الحساب.

3- سرقة الأصول: يتم التركيز على الأصول الأكثر سيولة كما هو الحال في تقييد مصاريف وهمية غير حقيقية والاستحواد على المبالغ الخاصة بها، أو تحويل بعض المنح أو الأجور الإضافية إلى حساب الشخص المحتال بالتواطؤ مع موظفين آخرين أو أطراف خارجية، وفي سبيل تغطية هذا الفعل يقوم الشخص مرتكب فعل الاحتيال بإعادة استخدام المستندات الأصلية مرة أخرى وعمل قيود يومية وهمية وتجميع خاطئ لكل من دفتر اليومية والأستاذ العام.

وتتباين الأهمية النسبية لكل وجه من أوجه الاحتيال حسب الضرر الذي يمكن أن يلحقه بالمؤسسة، ويمكن تلخيص أهم أساليب الاحتيال والمواقف التي تتعرض لها المؤسسة في الجدول الآتي:

¹ فتحي رزق السوافيري وأحمد عبد المالك محمد، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2001، ص 166.

الأهمية النسبية المتوقعة			أساليب الاحتيال
كبيرة	متوسطة	صغيرة	

الجدو

ل رقم

:4-3

أسالي

ب

الاح

تيال

		*	1- السيطرة على مبالغ نقدية صغيرة.
	*	*	2- الفشل في إثبات مبيعات وقيام الموظف بتحصيل النقدية لحسابه الخاص.
	*		3- تحصيل مبالغ من الزبائن وقيدها بأقل من قيمتها.
	*		4- قياس خاطئ لمردودات وحسومات المبيعات أو تسجيل خاطئ لحسومات غير معتمدة.
*	*		5- تغيير تواريخ الإيداعات في الحسابات الجارية لتغطية الاختلاس.
*	*		6- إجراء تحويلات من حساب زبون إلى زبون آخر لتغطية تحصيلات نقدية.
*	*		7- استخدام إيصالات مدفوعات شخصية كمستندات إثبات تخص المؤسسة.
	*		8- دفع فواتير مزيفة سواء أعدت بواسطة الموظف أو بالتواطؤ مع الموردين.
	*		9- تغيير مستندات شراء شخصية وجعلها باسم المؤسسة.
	*		10- إعداد فواتير وهمية للبضاعة المسروقة.
	*		11- إدخال حسابات أستاذ وهمية.
	*		12- بيع الوحدات التالفة والخردة وتحصيل المبالغ ذاتيا.
*	*		13- الحصول على شيكات غير محمية وتزييف التوقيع الخاص بها وتدعيمها بمستندات مزورة.
*	*		14- السماح بأسعار خاصة أو امتيازات لبعض الزبائن أو التعامل مع بعض الموردين المقربين للابتزاز.
*	*		15- سرقة مخزون أو معدات أو أي أصول أخرى.

المصدر: فتحي رزق السوافيري وأحمد عبد المالك محمد، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 163.

يتضح مما سبق، أنه يقع على عاتق نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي بوجه خاص تلمس الحالات السابقة بشكل دائم، وعدم إغفال أي إشارات توحى بحدوث الاحتيال ورصدها ومتابعتها، وهذا

يعتبر أحد الأدوار الرئيسية للتدقيق الداخلي. ويستوجب الأمر كذلك أن يتمتع المدقق الداخلي بمهارة الحذر أو الشك المهني التي تساعد على اكتشاف الاحتيال.

المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في تقييم مخاطر الاحتيال

تتطلب إدارة مخاطر الاحتيال تضافر جهود كل من مجلس الإدارة وخطوط الدفاع المختلفة في المؤسسة على غرار الإدارة العليا والإدارة المالية وإدارة الشؤون القانونية وإدارة الموارد البشرية، وبالنسبة لدور التدقيق الداخلي فتنتظر منه الإدارة وأصحاب المصالح أن يكون فعالاً في الكشف عن الاحتيال ومنعه.

أولاً- مسؤولية التدقيق الداخلي في تقييم مخاطر الاحتيال على ضوء المعايير الدولية للتدقيق الداخلي

يمكن لنشاط التدقيق الداخلي الفعال أن يساهم في دعم عملية إدارة مخاطر الاحتيال على نحو بالغ، فعلى الرغم من أن مسؤولية ردع الاحتيال تقع بالأساس على الإدارة ومجلس الإدارة، إلا أن التدقيق الداخلي يساعد الإدارة من خلال تقديم تأكيد معقول حول كفاية ضوابط الرقابة الداخلية لاكتشاف ومنع الاحتيال، والمساهمة في توفير بيئة رقابية مناسبة¹.

وقد حددت المعايير الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين المسؤوليات التي تقع على عاتق المدقق الداخلي فيما يتعلق بمخاطر الاحتيال، والتي يمكن إيرادها كالآتي:

- معيار المهارة 1210.A2: يشير هذا المعيار إلى وجوب أن يتمتع المدقق الداخلي بالمعرفة الوافية التي تمكنه من تقييم مخاطر الاحتيال والكيفية التي يمكن للمؤسسة أن تتبعها للحد من تلك المخاطر، ولكن ليس متوقفاً منه أن تكون له نفس خبرة الشخص الذي تكون مسؤوليته الرئيسية اكتشاف الاحتيال والتحقق فيه².

- معيار العناية المهنية اللازمة 1220.A1: يشير هذا المعيار إلى وجوب أن يبذل المدقق الداخلي العناية المهنية اللازمة التي تمكنه من تقييم احتمال حدوث حالات جسيمة من الأخطاء أو الاحتيال أو حالات عدم الامتثال، ولكن ذلك لا يعني أن خدماته التأكيدية تضمن تحديد كل المخاطر³.

¹ نبيل العوف، إدارة مخاطر الاحتيال، مجلة المدقق الداخلي-الشرق الأوسط، الإمارات العربية المتحدة، عدد جوان 2016، ص 10.

² معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره، ص 7.

³ نفس المرجع، ص 8.

- معيار إدارة المخاطر 2120.A2: يشير هذا المعيار إلى وجوب قيام نشاط التدقيق الداخلي بتقييم احتمال حدوث الاحتيال وكيف تقوم المؤسسة بإدارة مخاطر الاحتيال¹.

- معيار أهداف مهمة التدقيق 2210.A2: يشير هذا المعيار إلى وجوب مراعاة المدقق الداخلي عند وضع أهداف مهمة التدقيق احتمال وجود أخطاء هامة أو احتيال أو حالات عدم امتثال أو أي مخاطر أخرى².

ثانياً- تقييم سيناريوهات الاحتيال

يهتم تقييم سيناريوهات الاحتيال بكيفية التعرف على وقائع الاحتيال المحتمل حدوثها، والتي يمكن أن تؤثر سلباً على المؤسسة، وقد يربط البعض إجراء تقييم لسيناريوهات الاحتيال بانعدام الثقة بين الإدارة وموظفيها، ولكن هذا الانطباع لا يبدو صحيحاً لأن التقييم يهتم أساساً بالعمليات وليس الموظفين، كما أنه ليس هناك تناقض بين الثقة والتحقق³.

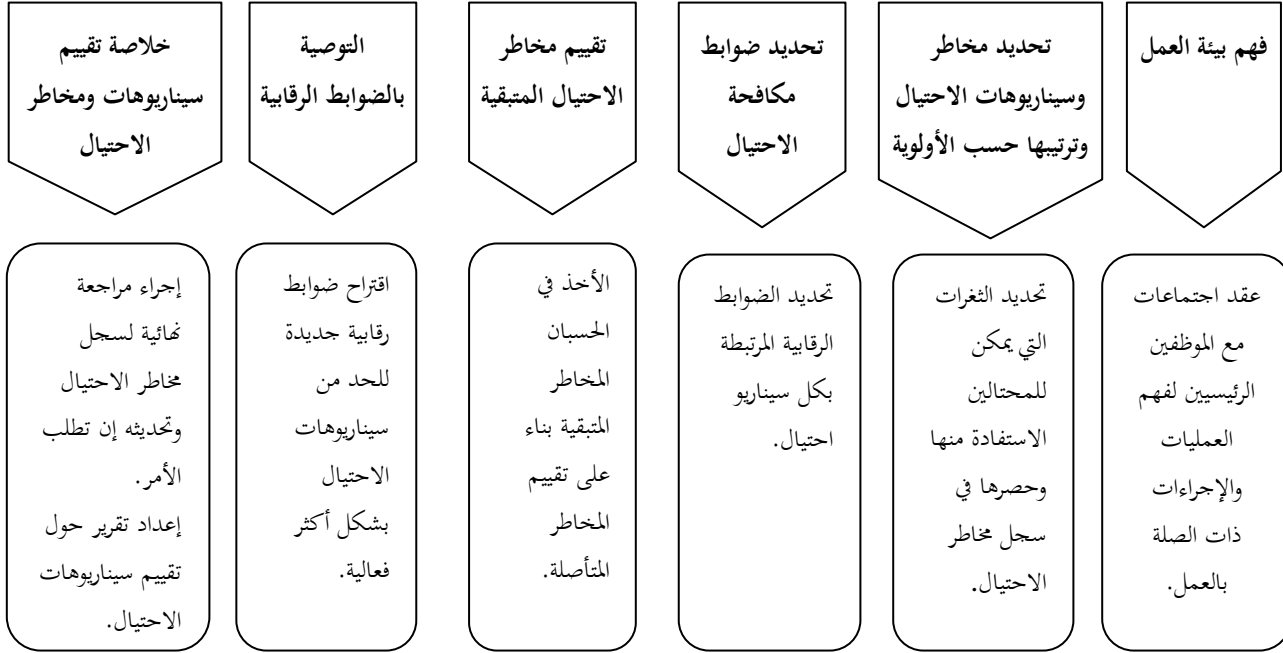
ويمكن توضيح خطوات وأنشطة تقييم سيناريوهات الاحتيال في الشكل أدناه:

¹ معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره، ص 19.

² نفس المرجع، ص 21.

³ غسان الشاعر، مخاطر الاحتيال، مجلة المدقق الداخلي - الشرق الأوسط، الإمارات العربية المتحدة، عدد ديسمبر 2016، ص 9.

الشكل رقم 3-6: خطوات وأنشطة تقييم سيناريوهات الاحتيال



المصدر: غسان الشاعر، مخاطر الاحتيال، مجلة المدقق الداخلي-الشرق الأوسط، الإمارات العربية المتحدة، عدد ديسمبر 2016، ص 10.

من الشكل أعلاه، يتضح أن الخطوات والأنشطة المتعلقة بتقييم سيناريوهات الاحتيال تشكل دعامة هامة للتدقيق الداخلي من أجل مساعدة الإدارة في وضع خطة استباقية لإدارة مخاطر الاحتيال بشكل فعال، حيث أثبت تقرير جمعية محققي الاحتيال المعتمدين (ACFE) لسنة 2016 أن تقييم سيناريوهات الاحتيال قد ساهم في خفض متوسط الخسائر عن عمليات الاحتيال بنسبة 46.5% في المؤسسات التي قامت بهذا الإجراء.

ثالثاً- إدارة مخاطر الاحتيال

يعتبر توفر إطار مؤسسي لإدارة مخاطر الاحتيال أحد الأدوات التي تساعد الإدارة والمدققين الداخليين على نحو منظم واستباقي في تحديد أين وكيف يمكن للاحتيال أن يحدث، ومن الذي يمكنه اقتراح عمليات الاحتيال¹.

¹ نبيل العوف، إدارة مخاطر الاحتيال، مرجع سبق ذكره، ص 11.

وفي هذا الشأن، أصدر معهد المدققين الداخليين (IIA) بالتعاون مع المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) وجمعية فاحصي الاحتيال المعتمدين (ACFE) منشورا يحمل عنوان "إدارة مخاطر الاحتيال في الأعمال: دليل عملي" تضمن المبادئ الرئيسية لإدارة مخاطر الاحتيال في المؤسسات على نحو استباقي، والتي يمكن تلخيصها في الشكل الآتي:

الشكل رقم 3-7: المبادئ الأساسية لإدارة مخاطر الاحتيال

المبدأ الأول	المبدأ الثاني	المبدأ الثالث	المبدأ الرابع	المبدأ الخامس
إعداد برنامج لإدارة مخاطر الاحتيال كجزء من هيكل الحوكمة في المؤسسة يشمل سياسة مكتوبة للتعبير عن أهداف مجلس الإدارة والإدارة العليا بشأن إدارة مخاطر الاحتيال.	تقييم مخاطر الاحتيال بشكل دوري لتحديد المخططات والأدوات المحتملة التي تحتاجها المؤسسة للتدخل بغرض الحد من هذه المخاطر.	وضع أساليب وإجراءات وقائية لتجنب احتمال حدوث الاحتيال. قدر الإمكان.	وضع أساليب لكشف الاحتيال في حال إخفاق الأساليب الوقائية أو حدوث المخاطر المحتملة.	تقديم تقرير حول فعالية إدارة مخاطر الاحتيال والتنبؤ بالمخاطر المحتملة، واتباع نهج منسق للتحقيق واقتراح التدابير التصحيحية للمساعدة في ضمان معالجة مخاطر الاحتيال المحتملة بشكل صحيح وفي التوقيت المناسب.

المصدر: **ACFE, Managing Business Fraud risks: Practical guide,** https://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/documents/managing-business-fraud-risks.pdf, تاريخ الإطلاع 2017/03/30.

يمكن من خلال الشكل أعلاه، القول أن المبادئ الخمسة تشكل إطارا متكاملا لإدارة فعالة لمخاطر الاحتيال، وذلك بالنظر إلى تفاصيل هذه المبادئ الواردة في المنشور المشار إليه آنفا والتي تتضمن مجموعة كبيرة من العناصر مثل قواعد السلوك وتدريبات التوعية بالاحتيال وتوفير خط ساخن للمبلغين عن الاحتيال، وبرامج مكافحة الرشوة والفساد.. إلخ، وتركز هذه المبادئ على نهج استباقي ومنظم يضمن استجابة مدروسة وفي الوقت المناسب لمخاطر الاحتيال المحتملة، ويرسل إشارات واضحة حول كيفية تعامل المؤسسة مع مخاطر الاحتيال لكل الجهات التنظيمية المعنية على غرار مجلس الإدارة، لجنة التدقيق والجمعية العامة للمساهمين.

المطلب الرابع: انعكاسات دور التدقيق الداخلي في منع الاحتيال واكتشافه على حوكمة الشركات

في ظل الاعتراف المتزايد بأهمية التدقيق الداخلي في الحد من الاحتيال، وبالنظر إلى تركيز التدقيق الداخلي على إضافة قيمة للمؤسسة عبر تقييم واقتراح التحسينات اللازمة على أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة المؤسسية، يمكن أن ينعكس دور التدقيق الداخلي في الحد من الاحتيال إيجابياً على نظام حوكمة الشركات من خلال تقديم تأكيدات وضمائم معقولة إلى الأطراف المسؤولة عن تنفيذ نظام الحوكمة بالمؤسسة (مجلس الإدارة، الإدارة التنفيذية، لجنة التدقيق) بشأن فعالية السياسات والخطط والإجراءات الموضوعة لإدارة خطر الاحتيال.

ومن هذا المنطلق، يمكن استعراض دور التدقيق الداخلي في كل مرحلة من مراحل إدارة خطر الاحتيال على النحو التالي:

أ- **مرحلة الحد أو المنع:** يتمثل دور التدقيق الداخلي في هذه المرحلة في دراسة وتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، ومدى تعرضه المحتمل للخرق من خلال العناصر الآتية¹:

- البيئة الرقابية: تقييم جوانب البيئة الرقابية، والقيام بإجراءات التدقيق لمخططات الاحتيال استباقياً، وإجراء التحقيقات اللازمة والتقرير عن عمليات التدقيق لحالات الاحتيال، وتقديم الدعم اللازم لعمليات التصحيح، وقد يتم إنشاء خط ساخن للإبلاغ عن أي حالات أو الاشتباه في الاحتيال.

- تقييم خطر الاحتيال: تقييم الإجراءات التي تقوم بها الإدارة في تحديد وتقييم واختبار مخططات الاحتيال وسوء السلوك المحتمل من الأطراف الفاعلة في المؤسسة.

- أنشطة الرقابة: تقييم فعالية تصميم وأداء أساليب الرقابة المتعلقة بالاحتيال والتأكد من أن خطط وبرامج التدقيق تحدد المخاطر المتبقية في ظل دمج إجراءات تدقيق الاحتيال، مع مراعاة التغييرات التي قد تحدث في القوانين واللوائح والأنظمة وتأثيراتها على أساليب الرقابة.

- المعلومات والاتصالات: تقييم فعالية تشغيل نظم الاتصال مع توفير الدعم اللازم لمبادرات التدريب ذات الصلة بالاحتيال.

¹ خالد موسى، مخاطر الاحتيال ودور التدقيق الداخلي، مجلة المدقق الداخلي-الشرق الأوسط، الإمارات العربية المتحدة، عدد مارس 2017، ص

- أنشطة المتابعة: تقييم أنشطة الرقابة على برامج الكمبيوتر، وإجراءات التحقيقات، ودعم لجنة التدقيق في الإشراف على المسائل المتعلقة بمكافحة الاحتيال، ودعم التطور في تحديد مؤشرات الاحتيال.

ب- مرحلة الكشف عن الاحتيال: يمكن تحديد دور التدقيق الداخلي في الكشف عن الاحتيال من خلال النقاط الآتية¹:

- الأخذ في الاعتبار خطر الاحتيال عند تقييم أساليب الرقابة وتحديد إجراءات التدقيق اللازمة لذلك، بينما لا يتوقع من المدققين الداخليين الكشف عن الاحتيال والمخالفات بل يتوقع منهم توفير تأكيد معقول بأن أهداف بيئة الأعمال متحققة.

- توفير المعرفة الكافية عن حالات الاحتيال لتحديد مؤشرات الاحتيال، وتشمل هذه المعرفة خصائص وأدوات الاحتيال والتقنيات المستخدمة لارتكاب عمليات الاحتيال.

- تقييم مؤشرات الاحتيال واتخاذ أي إجراءات أخرى ضرورية أو إجراء التحقيق إذا تطلب الأمر ذلك.

- الإبلاغ والتقرير للسلطات المختصة داخل المؤسسة إذا ما تم التوصل لحدوث الاحتيال للتوصية بالبدء في إجراء التحقيق.

ج- مرحلة الاستجابة والتحقيق: يتمثل دور التدقيق الداخلي في هذه المرحلة في تقييم أساليب الرقابة الداخلية المصممة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية للأضرار الناتجة عن حدوث الاحتيال. ويجب تحديد دور التدقيق الداخلي في عملية التحقيق ضمن ميثاق التدقيق الداخلي، وكذلك ضمن السياسات والإجراءات المرتبطة بالاحتيال، ويتضمن ذلك جمع معلومات كافية عن تفاصيل محددة وتنفيذ تلك الإجراءات الضرورية لتحديد ما إذا كان قد حدث احتيال، وتحديد المشاركين، وكيف حدث ذلك. وتتم عملية التحقيق بدءاً من التخطيط ونهاية بإصدار تقرير مفصل عن نتائج التحقيق وتبليغه إلى الأطراف المسؤولة².

وعلى ضوء ما سبق، يتبين أن دور التدقيق الداخلي الفعال في منع الاحتيال واكتشافه، وتقييم إدارة مخاطر الاحتيال على مستوى المؤسسة ينعكس إيجابياً على دعم نظام حوكمة الشركات، بالنظر إلى الخدمات التي يقدمها للأطراف المسؤولة عن تنفيذ نظام الحوكمة (مجلس الإدارة، الإدارة التنفيذية، لجنة التدقيق) فيما يتعلق بتوفير تأكيد موضوعي حول فعالية وملاءمة الأساليب الرقابية في تقييم مخاطر الاحتيال

¹ خالد موسى، مخاطر الاحتيال ودور التدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره، ص 32.

² نفس المرجع، ص 32.

والحد منها، واقتراح التحسينات اللازمة لضمان الإدارة الفعالة لمخاطر الاحتيال، أما بالنسبة للأطراف المستفيدة من الحوكمة (مساهمين، عملاء، موردين، هيئات عمومية،...) فيُنْتَظَر من التدقيق الداخلي توفير ضمان على وجود إطار تنظيمي ورقابي يسمح بحماية مصالحها من خطر الاحتيال، بالإضافة إلى الإشارات المتعلقة بتكريس القيم والأخلاقيات المناسبة في المؤسسة، وتعزيز جودة الأداء والمساءلة.

خلاصة الفصل

أخذ التدقيق الداخلي في ظل المقاربة الحديثة المكرسة عن طريق الإطار المهني (التعريف الحديث، المعايير المهنية، دليل الأخلاقيات) الصادر عن معهد المدققين الداخليين (IIA) ابتداء من عام 2001 بعدا أوسع يتلاءم مع الأهداف المنتظرة منه وطبيعة الخدمات التي يؤديها، لا سيما توفير تقييم مستقل وتأكيد موضوعي بشأن فاعلية وكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة المؤسسية، واقتراح التحسينات الكفيلة بتحسين عمليات المؤسسة لغرض تحقيق قيمة مضافة ومساعدتها على تحقيق أهدافها.

ويتضح من خلال ما تم عرضه في هذا الفصل، أن النظر إلى المخاطر أصبح هو الأساس لتحديد مجالات التدقيق الداخلي الحديث، وعليه ينبغي أن تكون خطة التدقيق مصممة لمعالجة المخاطر الرئيسية الأكثر أهمية للمؤسسة على غرار خطر الاحتيال، والتي حدتها إدارة المخاطر، واستهدافها في عمليات التدقيق، وهو ما يسمح أن تكون نتائج التدقيق الداخلي مناسبة لاحتياجات مجلس الإدارة أو الإدارة العليا، وذات قيمة مضافة بالنسبة لتحقيق أهداف المؤسسة.

وعلى ضوء الأدوار التي يؤديها التدقيق الداخلي، يمكن أن نستنتج بسهولة الانعكاس الإيجابي المباشر على دعم حوكمة الشركات، من خلال تزويد المسؤولين على تنفيذ نظام الحوكمة (مجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة التدقيق) بالتأكدات والضمانات اللازمة حول كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، وبعث إشارات وتطمينات للأطراف المستفيدة من نظام الحوكمة (مساهمين، دائنين، موظفين،..). بشأن توفر إطار رقابي وتنظيمي يسمح بالمحافظة على المؤسسة، ويكفل مصالح مختلف الأطراف الفاعلة في ظل احترام القيم الأخلاقية وتعزيز الشفافية والمساءلة.

الفصل الرابع:

أثر تطبيق المعايير الدولية للتدقيق

الداخلي في المؤسسات الجزائرية

على دعم حوكمة الشركات

تمهيد

فرضت التحولات الاقتصادية المتسارعة ومتطلبات الاندماج في الاقتصاد العالمي على الجزائر التوجه نحو تكييف منظومتها القانونية والتنظيمية بما يستجيب لشروط بيئة الأعمال التنافسية، ويساعد على تحسين الجوانب الإدارية والرقابية في المؤسسات الجزائرية لتحقيق التنمية الاقتصادية المنشودة.

ويشكل تجسيد مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية جوهر اهتمام السلطات العمومية والفاعلين الاقتصاديين. وسعياً لتحقيق هذا الهدف تمت المبادرة بجملة من الإصلاحات في الميادين القانونية والمحاسبية والمالية من أجل إرساء إطار مؤسسي يوفر المناخ الملائم لتطبيق الحوكمة على مستوى المؤسسة.

وباعتبار التدقيق الداخلي أحد الدعائم الأساسية في نظام حوكمة الشركات، سنحاول من خلال هذا الفصل دراسة مدى مساهمة تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي على مستوى المؤسسات الجزائرية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، عبر المباحث الآتية:

المبحث الأول: التجربة الجزائرية في إرساء الإطار المؤسسي والتنظيمي لحوكمة الشركات؛

المبحث الثاني: واقع التدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية؛

المبحث الثالث: منهجية الدراسة الميدانية؛

المبحث الرابع: نتائج الدراسة الميدانية.

المبحث الأول: التجربة الجزائرية في إرساء الإطار المؤسسي والتنظيمي لحوكمة الشركات

تعتبر مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن المنظمات الدولية بمثابة ضوابط غير ملزمة، من شأنها أن تساعد على بناء نظام داخلي للحوكمة. وحتى يكون لهذه المبادئ الأثر الملموس في المؤسسة، ينبغي على السلطات العمومية والجهات الإشرافية والرقابية والمنظمات المهنية في كل بلد توفير مجموعة من الآليات القانونية والرقابية والتنظيمية والمحاسبية التي تشكل في مجملها الإطار المؤسسي والتنظيمي لحوكمة الشركات. وقد بادرت الجزائر على غرار كثير من الدول النامية إلى التكيف مع المستجدات الاقتصادية في العالم من خلال إصدار جملة من التشريعات والأنظمة التي تستجيب لمتطلبات اقتصاد السوق، والتي تتضمن الآليات الكفيلة بإنجاح مسار الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية.

المطلب الأول: الآليات القانونية

تختص الآليات القانونية بتوفير الإطار القانوني الملائم لتحقيق أهداف حوكمة الشركات، وذلك من خلال القوانين والتشريعات التي تصدرها الدولة بهدف توفير مناخ الأعمال الملائم لنشاط المؤسسات العامة والخاصة، وتحقيق شروط العدالة والمنافسة بين المتعاملين الاقتصاديين¹. وتضم عدة قوانين على غرار:

أولاً - قانون الاستثمار

بادرت السلطات العمومية رغبة في دفعة عجلة الاستثمار الوطني والأجنبي بإصدار الأمر 03-01 المؤرخ في 20 أوت 2001 المتعلق بتطوير الاستثمار، ويحدد هذا الأمر النظام الذي يطبق على الاستثمارات الوطنية والأجنبية المنجزة في النشاطات الاقتصادية المنتجة للسلع والخدمات، وكذا الاستثمارات التي تنجز في إطار منح الامتياز².

¹ عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، إتحاد المصارف العربية، لبنان، 2007، ص 45.

² الأمر 03-01 المؤرخ في 01 جمادى الثانية 1422 هـ الموافق لـ 20 أوت 2001 المتعلق بتطوير الاستثمار، الجريدة الرسمية، العدد 2001/47، المادة 1.

وينص الأمر على إنجاز الاستثمارات في حرية تامة مع مراعاة التشريع والتنظيمات المتعلقة بالنشاطات المقننة وحماية البيئة، وتستفيد هذه الاستثمارات بقوة القانون من الحماية والضمانات المنصوص عليها قانوناً¹.

وتم بموجب هذا الأمر استحداث الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI) التي أوكل لها مهمة تسهيل ومرافقة إنجاز المشاريع الجديدة، ومنح قرارات تسجيل الاستثمار التي تعطي الحق في الاستفادة من المزايا الجبائية وشبه الجبائية والجمركية المنصوص عليها في هذا الأمر أثناء مرحلة الإنجاز ومرحلة الاستغلال.

وتضمن الأمر 06-08 المؤرخ في 15 جويلية 2006 المعدل والمتمم للأمر 01-03 المزيد من التحفيزات والمزايا الجبائية وشبه الجبائية والجمركية، وقدم جملة من التسهيلات الإدارية التي توفرها الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار والإدارات العمومية المعنية.

وفي 2016، اتخذت الحكومة عدة تدابير اقتصادية لمواجهة أزمة انخفاض أسعار البترول وتنويع مصادر الدخل الوطني، لعل من أبرزها إصدار القانون 16-09 المؤرخ في 03 أوت 2016 المتعلق بترقية الاستثمار، والذي أكد على الضمانات الممنوحة للمستثمرين لا سيما الأجانب في مجال الحماية من المصادرة والاستيلاء، وإمكانية اللجوء إلى التحكيم الدولي في حال حدوث خلافات مع السلطات العمومية، وضمان تحويل رأس المال المستثمر والأرباح في ظل احترام بعض الشروط. كما تضمن توسيع مجال المزايا الجبائية وشبه الجبائية والجمركية المنصوص عليها سابقاً، حيث تستفيد الاستثمارات المنجزة في إطار هذا القانون من المزايا الآتية²:

1- بعنوان مرحلة الإنجاز:

- الإعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص السلع المستوردة التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار؛
- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات المستوردة أو المقتناة محلياً التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار؛
- الإعفاء من دفع حقوق نقل الملكية بعوض والرسم على الإشهار العقاري التي تتم في إطار الاستثمار المعني؛

¹ الأمر 01-03 المؤرخ في 20 أوت 2001، المادة 4.

² القانون 16-09 المؤرخ في 29 شوال 1437 هـ الموافق لـ 03 أوت 2016 المتعلق بترقية الاستثمار، الجريدة الرسمية، العدد 46/2016، المادة 12.

- الإعفاء من حقوق التسجيل والرسم على الإشهار العقاري لصالح الأملاك الوطنية المتضمنة حق الامتياز على الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية الموجهة لإنجاز المشاريع الاستثمارية، وتطبق هذه المزايا على المدة الدنيا لحق الامتياز الممنوح؛

- تخفيض بنسبة 90% من مبلغ الإتاوة الإيجارية السنوية المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة خلال فترة إنجاز الاستثمار؛

- الإعفاء لمدة عشر (10) سنوات من الرسم العقاري على الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار ابتداء من تاريخ الاقتناء؛

- الإعفاء من حقوق التسجيل فيما يخص العقود التأسيسية للشركات والزيادات في رأس المال.

2- بعنوان مرحلة الاستغلال:

بعد معاينة الشروع في الاستغلال بناء على محضر تعدده المصالح الجبائية بطلب من المستثمر، يستفيد لمدة ثلاث (3) سنوات من المزايا الآتية:

- الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات؛

- الإعفاء من الرسم على النشاط المهني؛

- تخفيض بنسبة 50% من مبلغ الإتاوة الإيجارية السنوية المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة.

وبالنسبة للاستثمارات المنحزة في مناطق الجنوب والهضاب العليا والمناطق التي تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من الدولة، فإنها تستفيد بعنوان مرحلة الاستغلال من الإعفاء لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في مرحلة الاستغلال¹.

كما سبق، يتبين أن قانون الاستثمار يمثل دعامة هامة لتحسين مناخ الأعمال في الجزائر، من خلال تكريس الضمانات القانونية لحماية المستثمر الوطني والأجنبي، ومنح العديد من الامتيازات الجبائية وشبه الجبائية والجمركية، وهو ما يصب في مصلحة المؤسسة الاقتصادية الناشئة.

¹ القانون 16-09 المؤرخ في 03 أوت 2016، المادة 13.

ثانيا- قانون المنافسة

أصدرت السلطات العمومية الأمر 03-03 المؤرخ في 19 يوليو 2003 المتعلق بالمنافسة، والذي يهدف إلى تحديد شروط المنافسة في السوق وتفاذي كل ممارسات مقيدة للمنافسة، ومراقبة التجميعات الاقتصادية قصد زيادة الفعالية الاقتصادية وتحسين ظروف معيشة المستهلكين¹.

ويطبق هذا الأمر على نشاطات الإنتاج والتوزيع والخدمات بما فيها تلك التي يقوم بها الأشخاص العموميون، إذا كانت لا تندرج ضمن إطار ممارسة صلاحيات السلطة العامة أو أداء مهام المرفق العام².

ويحظر القانون الممارسات والأعمال المدبرة والاتفاقيات الصريحة أو الضمنية عندما تهدف أو يمكن أن تهدف إلى عرقلة حرية المنافسة أو الحد منها أو الإخلال بها في نفس السوق أو في جزء جوهري منه، لا سيما عندما تؤدي إلى³:

- الحد من الدخول في السوق أو في ممارسة النشاطات التجارية فيها؛
- تقليص أو مراقبة الإنتاج أو منافذ التسويق أو الاستثمارات أو التطور التقني؛
- اقتسام الأسواق أو مصادر التمويل؛
- عرقلة تحديد الأسعار حسب قواعد السوق بالتشجيع المصطنع لارتفاع الأسعار أو لانخفاضها؛
- تطبيق شروط غير متكافئة لنفس الخدمات تجاه الشركاء التجاريين، مما يحرمهم من منافع المنافسة؛
- إخضاع إبرام العقود مع الشركاء لقبولهم خدمات إضافية ليس لها صلة بموضوع هذه العقود سواء بحكم طبيعتها أو حسب الأعراف التجارية.

وتضمن القانون إنشاء "مجلس المنافسة" كسلطة إدارية لدى رئيس الحكومة تتمتع بالشخصية القانونية والاستقلال المالي، تتمتع بسلطة إتخاذ القرار والاقتراح وإبداء الرأي بمبادرة منه أو كلما طلب منه

¹ الأمر 03-03 المؤرخ في 19 جمادي الأولى 1424 هـ الموافق لـ 19 يوليو 2003 المتعلق بالمنافسة، الجريدة الرسمية، العدد 2003/43، المادة 1.

² نفس المرجع، المادة 2.

³ نفس المرجع، المادة 6.

ذلك، في أي مسألة أو أي عمل أو تدبير من شأنه ضمان السير الحسن للمنافسة وتشجيعها في المناطق الجغرافية أو قطاعات النشاط التي تنعدم فيها المنافسة أو تكون غير متطورة بما فيه الكفاية¹.

ثالثا- قانون تنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخصائصها

تعتبر الدولة المساهم الرئيسي في المؤسسات العمومية الاقتصادية، ولإضفاء الشفافية والوضوح في تسيير مساهمات الدولة، بادرت السلطات العمومية بإصدار الأمر 01-04 المؤرخ في 20 أوت 2001 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخصائصها، والذي يهدف إلى تحديد القواعد المطبقة على الشركات الخاضعة للقانون التجاري التي تحوز فيها الدولة أو أي شخص معنوي آخر خاضع للقانون العام، أغلبية رأس المال الاجتماعي مباشرة أو غير مباشرة، وهي تخضع للقانون العام².

وتتم حيازة رأس المال الاجتماعي عن طريق أموال عمومية في شكل حصص أو أسهم أو شهادات استثمار أو سندات مساهمة أو أي قيم منقولة أخرى في المؤسسات العمومية الاقتصادية³.

وأشار الأمر الرئاسي في المادة الخامسة أنه: "يخضع إنشاء المؤسسات العمومية الاقتصادية وتنظيمها وسيرها للأشكال التي تخضع لها شركات رؤوس الأموال المنصوص عليها في القانون التجاري"⁴. وهو الأمر الذي يساهم في تجسيد استقلالية المؤسسة العمومية الاقتصادية من الوصاية الإدارية، والتي كُرس انطلاقا من القانون 01-88 المؤرخ في 12 يناير 1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية.

كما نص الأمر على إمكانية استحداث أشكال خاصة لأجهزة الإدارة والتسيير بالنسبة للمؤسسات العمومية الاقتصادية. وتم استثناء المؤسسات العمومية الاقتصادية التي يكتسي نشاطها طابعا استراتيجيا من تطبيق أحكام هذا الأمر، وتبقى خاضعة لنصوص قوانينها الأساسية التنظيمية المعمول بها⁵.

¹ الأمر 03-03 المؤرخ في 19 يوليو 2003، المادة 34.

² الأمر 01-04 المؤرخ في 01 جمادى الأولى 1422 هـ الموافق لـ 20 أوت 2001 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخصائصها، الجريدة الرسمية، العدد 2001/47، المادة 2.

³ نفس المرجع، المادة 3.

⁴ نفس المرجع، المادة 5.

⁵ نفس المرجع، المادة 6.

- ونصت المادة الثامنة من الأمر الرئاسي على تأسيس "مجلس مساهمات الدولة" تحت سلطة رئيس الحكومة الذي يتولى رئاسته، ويكلف على الخصوص بما يأتي¹:
- يحدد الاستراتيجية الشاملة في مجال مساهمات الدولة والخصوصية؛
 - يحدد السياسات والبرامج فيما يخص مساهمات الدولة وينفذها؛
 - يحدد سياسات وبرامج خصوصية المؤسسات العمومية الاقتصادية ويوافق عليها؛
 - يدرس ملفات الخصوصية ويوافق عليها.

رابعاً- القانون التجاري

يُعتبر القانون التجاري التشريع المنظم لنشاط الشركات بمختلف أنواعها سواء من ناحية التأسيس، التسيير، الرقابة، التصفية والإفلاس،... إلخ، كما يمثل المرجعية القانونية لضمان حقوق والتزامات الشركاء والمساهمين (أصحاب حقوق الملكية)، والمحدد لمسؤوليات أجهزة التسيير والرقابة في الشركة.

وقد تناول القانون التجاري في الكتاب الخامس (المواد 544 حتى 840)² الأحكام المتعلقة بالشركات التجارية من خلال بابين، يتضمن الباب الأول قواعد سير مختلف الشركات (شركات التضامن، شركات التوصية البسيطة، الشركات ذات المسؤولية المحدودة، شركات المساهمة، شركات التوصية بالأسهم)، بينما يتضمن الباب الثاني الأحكام الجزائية عن المخالفات التي يمكن معابنتها في مختلف أنواع الشركات.

خامساً- قانون ترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

في ظل توجه السياسات العمومية إلى ترقية المؤسسة الصغيرة والمتوسطة لغرض تنويع الاقتصاد وتوفير مناصب الشغل، صدر القانون 01-18 المؤرخ في 12 ديسمبر 2001 المتضمن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، والذي يهدف إلى تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وتحديد تدابير مساعدتها ودعم ترقيتها.

¹ الأمر 01-04 المؤرخ في 20 أوت 2001، المادة 9.

² الأمر 75-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 هـ الموافق لـ 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993 والأمر 96-23 المؤرخ في 09 يوليو 1996 والأمر 96-27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996 والقانون 05-02 المؤرخ في 06 فبراير 2005.

ويعرف القانون 01-18 المؤرخ في 12 ديسمبر 2001 المؤسسة الصغيرة والمتوسطة مهما كانت طبيعتها القانونية بأنها مؤسسة إنتاج السلع والخدمات¹:

- لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 2 مليار دينار جزائري؛

- تستوفي معايير الاستقلالية؛

- لا يملك رأسمالها بمقدار 25% فأكثر من قبل مؤسسة أو مجموعة لا ينطبق عليها تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

ويمكن عرض معايير تصنيف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجدول الآتي:

الجدول رقم 4-1: تصنيف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر

الصف	عدد الأجراء	رقم الأعمال	مجموع الميزانية السنوي
مؤسسات مصغرة	1-9	أقل من 20 مليون دج	أقل من 10 مليون دج
مؤسسات صغيرة	10-49	أقل من 200 مليون دج	أقل من 100 مليون دج
مؤسسات متوسطة	50-250	من 200 مليون دج إلى 2 مليار دج	من 100 مليون دج إلى 500 مليون دج

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القانون 01-18 المؤرخ في 12 ديسمبر 2001 المتضمن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الجريدة الرسمية، العدد 2001/77.

ويركز القانون التوجيهي على تشجيع المناولة باعتبارها الأداة المفضلة لتكثيف نسيج المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وعلى وجوب تخصيص حصة من الصفقات العمومية للمؤسسة الصغيرة والمتوسطة بهدف تعزيز تنافسيتها وتحسين أدائها.

¹ القانون 01-18 المؤرخ في 27 رمضان 1422 هـ الموافق لـ 12 ديسمبر 2001 المتضمن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الجريدة الرسمية، العدد 2001/77، المادة 4.

بناء على ما سبق، يمكن القول أن الآليات القانونية التي وضعتها السلطات العمومية تمثل دعامة هامة لإرساء الإطار المؤسسي لحوكمة الشركات في الجزائر، وذلك من خلال توفير الضمانات الكافية لأصحاب المؤسسات فيما يتعلق بحماية حقوق الملكية وحرية الممارسة الاقتصادية وتحقيق شروط العدالة والمنافسة، ومن خلال استقلالية المؤسسات العمومية الاقتصادية وإخضاعها لنفس قواعد الشركات التجارية.

المطلب الثاني: الآليات الرقابية

تُعنى الآليات الرقابية بالتحديد الدقيق لمسؤوليات هيئات الإشراف والرقابة مثل هيئة السوق المالي وهيئات مكافحة الفساد... إلخ¹.

وقد عرفت الجزائر عدة إصلاحات لمواكبة التطورات المالية في العالم من خلال تكييف الإطار التشريعي مع متطلبات سوق الأوراق المالية كنظام جديد لتمويل الاقتصاد وتحسين أداء المؤسسات، كما قامت باستحداث عدة هيئات للرقابة ومكافحة الفساد في الحقل الاقتصادي. ويمكن عرض بعض هذه الآليات الرقابية الداعمة لحوكمة الشركات فيما يأتي:

أولاً- بورصة الجزائر

ظهرت فكرة إنشاء بورصة الجزائر مطلع التسعينيات في ظل تكريس استقلالية المؤسسات العمومية الاقتصادية والتوجه نحو اقتصاد السوق في محاولة لتعبئة المدخرات وتنويع مصادر التمويل، حيث كانت البداية مع وضع الإطار القانوني والتنظيمي لسوق القيم المتداولة (الأسهم والسندات) من خلال صدور المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993 المعدل والمتمم للأمر 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، والرسوم التشريعي رقم 93-10 المؤرخ في 23 ماي 1993 المتعلق ببورصة القيم المتداولة، وتسيير بورصة الجزائر وفق هذا النص القانوني من خلال هيئتين هما:

1- لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة (COSOB-Commission d'Organisation et de Surveillance des Opération de la Bourse) هي سلطة ضبط مستقلة تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، تتولى مهمة تنظيم سوق القيم المنقولة ومراقبتها بالسهر على²:

¹ عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، مرجع سبق ذكره، ص 45.

² لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة، الموقع الرسمي <http://www.cosob.org/ar/missions> ، تاريخ الإطلاع 2018/01/28.

- حماية المستثمرين في القيم المنقولة؛

- حسن سير سوق القيم المنقولة وشفافيتها.

وتتمتع اللجنة بسلطات تنظيمية وسلطات الاعتماد والتأهيل وسلطات المراقبة والتحقيق نذكر منها¹:

- إعداد الأنظمة المتعلقة بالقواعد المهنية المطبقة على الوسطاء في عمليات البورصة، وعلى هيئات التوظيف الجماعي في القيم المنقولة، وعلى ماسكي الحسابات وحافظي السندات؛

- إعداد الأنظمة المتعلقة بواجبات الإعلام المفروضة على الشركات عند إصدار قيم منقولة من خلال الطلب العلني على الإدخار أو القبول في البورصة؛

- إعداد الأنظمة المتعلقة بتسيير حافظة القيم المنقولة؛

- اعتماد الوسطاء في عمليات البورصة، شركات الاستثمار ذات الرأسمال المتغير وصناديق التوظيف المشترك؛

- التأكد من احترام المتدخلين في السوق للأحكام القانونية والتنظيمية التي تحكم السوق؛

- التأكد من امتثال الشركات التي تلجأ إلى الطلب العلني على الإدخار لواجبات الإعلام التي تخضع لها.

2- شركة تسيير بورصة القيم المنقولة (SGBV-Société de Gestion de la Bourse des Valeurs):

هي شركة ذات أسهم تأسست بموجب المرسوم التشريعي رقم 93-10 يقدر رأسمالها حالياً

475200000 دج، ويتمثل مساهمونها في البنوك العمومية الآتية²:

¹ لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة، الموقع الرسمي <http://www.cosob.org/ar/missions> ، تاريخ الإطلاع 2018/01/28..

² شركة تسيير بورصة القيم، الموقع الرسمي <http://www.sgbv.dz/ar/?page=rubrique&mod=141> ، تاريخ الإطلاع 2018/01/28.

- بنك التنمية المحلية (BDL) ؛
 - البنك الخارجي الجزائري (BEA)؛
 - بنك الفلاحة والتنمية الريفية (BADR)؛
 - القرض الشعبي الجزائري (CPA)؛
 - البنك الوطني الجزائري (BNA)؛
 - الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط (CNEP-Banque).
- وتتكفل شركة تسيير بورصة القيم المنقولة تحت إشراف COSOB بالأنشطة التالية¹:
- التنظيم الفعلي لعملية الإدراج في بورصة القيم المنقولة؛
 - التنظيم المادي لحصص التداول في البورصة وإدارة نظام التداول والتسعير؛
 - نشر المعلومات المتعلقة بالمعاملات في البورصة وإصدار النشرة الرسمية للتسعيرة.
- و يمثل الجدول الآتي قائمة الشركات المدرجة حاليا في بورصة الجزائر:

¹ شركة تسيير بورصة القيم، الموقع الرسمي <http://www.sgbv.dz/ar/?page=rubrique&mod=141> ، تاريخ الإطلاع 2018/01/28.

الجدول رقم 4-2: الشركات المدرجة في بورصة الجزائر

الرقم	الشركة	القطاع	القيمة الاسمية للسهم (دج)	عدد الأسهم	القيمة السوقية (دج)
01	أليانس للتأمينات	التأمينات	200	5.804.511	757894620.00
02	أن سي أ روية	الصناعات الغذائية	100	8.491.950	636896400.00
03	م ت ف الأوراسي	الفندقة	250	6.000.000	594000000.00
04	صيدال	الصناعة الصيدلانية	250	10.000.000	1240000000.00
05	بيوفارم	الصناعة الصيدلانية	200	25.521.875	4951757850.00

المصدر: من إعداد الطالب بالرجوع إلى الموقع الرسمي لشركة تسيير القيم المنقولة (بورصة الجزائر): http://www.sgbv.dz/ar/?page=ligne_societe ، تاريخ الإطلاع 2018/01/28.

على ضوء ما سبق، يتبين أن بورصة الجزائر تمثل نظريا آلية هامة لتمويل المؤسسات المدرجة وتحسين طرق تسييرها وتعزيز متطلبات الإفصاح والشفافية في معاملاتها المالية، ولكنها لم ترق عمليا إلى اعتبارها آلية رقابية فعالة لدعم مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر بالرغم من توفر الإطار القانوني والتنظيمي، وذلك بالنظر إلى محدودية المؤسسات المقيدة فيها وحجم التداول الضعيف على الأوراق المالية المصدرة.

ثانيا- الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته

تأسست الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته بموجب المادة 17 من القانون 06-01 المؤرخ في 20 فبراير 2006 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، والذي يهدف إلى تعزيز النزاهة والمسؤولية والشفافية في تسيير القطاعين العام والخاص.

وتعتبر الهيئة سلطة إدارية مستقلة تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، توضع لدى رئيس الجمهورية. وتكلف بالمهام الآتية¹:

- اقتراح سياسة شاملة للوقاية من الفساد تجسد مبادئ دولة القانون وتعكس النزاهة والشفافية والمسؤولية في تسيير الشؤون والأموال العمومية؛

¹ القانون 06-01 المؤرخ في 21 محرم 1427 هـ الموافق لـ 20 فبراير 2006 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، الجريدة الرسمية، العدد 2006/14، المادة 20.

- تقديم توجيهات خاصة تخص الوقاية من الفساد، لكل شخص أو هيئة عمومية أو خاصة، واقتراح تدابير خاصة منها ذات الطابع التشريعي والتنظيمي للوقاية من الفساد، وكذا التعاون مع القطاعات المعنية العمومية والخاصة في إعداد قواعد أخلاقيات المهنة؛
- إعداد برامج تسمح بتوعية وتحسيس المواطنين بالآثار الضارة الناجمة عن الفساد؛
- جمع ومركزة واستغلال كل المعلومات التي يمكن أن تساهم في الكشف عن أعمال الفساد والوقاية منها، لا سيما البحث في التشريع والتنظيم والإجراءات والممارسات الإدارية، عن عوامل الفساد لأجل تقديم توصيات لإزالتها؛
- التقييم الدوري للأدوات القانونية والإجراءات الإدارية الرامية إلى الوقاية من الفساد ومكافحته، والنظر في مدى فعاليتها؛
- تلقّي التصريحات الخاصة بالموظفين العموميين بصفة دورية ودراسة واستغلال المعلومات الواردة فيها والسهر على حفظها؛
- الاستعانة بالنيابة العامة لجمع الأدلة والتحري في وقائع ذات علاقة بالفساد؛
- ضمان تنسيق ومتابعة النشاطات والأعمال المباشرة ميدانيا، على أساس التقارير الدورية والمنتظمة المدعمة بإحصائيات وتحليل متصلة بمجال الوقاية من الفساد ومكافحته، التي ترد إليها من القطاعات والمتدخلين المعنيين؛
- السهر على تعزيز التنسيق ما بين القطاعات، وعلى التعاون مع هيئات مكافحة الفساد على الصعيدين الوطني والدولي؛
- الحث على كل نشاط يتعلق بالبحث عن الأعمال المباشرة في مجال الوقاية من الفساد ومكافحته، وتقييمها.

ويمنح القانون للهيئة صلاحية تحويل ملف فساد إلى وزير العدل حافظ الأختام الذي يُخطر النائب العام المختص لتحريك الدعوى العمومية عندما تتوصل الهيئة إلى وقائع ذات طابع جزائي¹ (أي الوقائع التي حدد لها القانون عقوبات جزائية مثل رشوة موظف عمومي، منح امتيازات غير مبررة في مجال الصفقات

¹ القانون 06-01 المؤرخ في 20 فبراير 2006، المادة 22.

العمومية، اختلاس ممتلكات من قبل موظف عمومي أو استعمالها على نحو غير شرعي، استغلال النفوذ، إساءة استغلال الوظيفة، الرشوة في القطاع الخاص أو اختلاس ممتلكات خاصة،..).

وبناء على ما سبق، يتضح أن دور الهيئة وغيرها من أجهزة الرقابة وقمع الفساد يُعتبر جوهريا في إضفاء الشفافية والعدالة والمساءلة وحماية حقوق مختلف الأطراف الفاعلة سواء في القطاع العام أو الخاص. وبالنسبة للمؤسسة الاقتصادية موضوع هذا البحث، فيُفترض أن ينعكس دور الهيئة إيجابيا على سير المؤسسة، نتيجة تأثرها المباشر بمحيطها الخارجي الذي يتشكل في جزء كبير من الإدارات العمومية، والتي تمثل المستهدف الرئيسي في تدخلات الهيئة، مما يساهم في تعزيز الشفافية والسلوك الأخلاقي الذي يعتبر ركيزة من ركائز حوكمة الشركات.

المطلب الثالث: الآليات التنظيمية

تختص الآليات التنظيمية بتطوير الهيكل التنظيمي للمؤسسات بالشكل الذي يُحقق أهداف الحوكمة مثل التحديد الواضح لاختصاصات مجلس الإدارة واللجان المختلفة¹. وبالنسبة للجزائر يدرج جزء كبير من هذه الاختصاصات ضمن أحكام القانون التجاري والقوانين الأساسية للشركات.

ويمثل ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر 2009 آلية تنظيمية بادر بها مجموعة من الخبراء والمهنيين، لوضع تحت تصرف المؤسسات الجزائرية الخاصة جزئيا أو كليا وسيلة عملية ومبسطة تسمح بفهم المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات قصد الشروع في مسعى يهدف إلى تطبيق هذه المبادئ على أرض الواقع.

1- خلفيات وأهداف ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة

تبلورت فكرة إعداد ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسة في أعقاب انعقاد أول ملتقى دولي حول "الحكم الراشد للمؤسسات" في جويلية 2007 بالجزائر، وقد حُدّد لهذا الملتقى هدف جوهرى تمثل في تحسيس المشاركين قصد الفهم الموحد والدقيق لمصطلح وإشكالية الحكم الراشد للمؤسسة، من زاوية الممارسة في الواقع وسبل تطوير الأداء.

¹ عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، مرجع سبق ذكره، ص 45.

وقد تفاعلت كل من جمعية حلقة العمل والتفكير حول المؤسسة (CARE-Cercle d'Action et de Réflexion autour de l'Entreprise) ومنتدى رؤساء المؤسسات (FCE-Forum des Chefs d'Entreprises) مع فكرة الميثاق، وتم الاتفاق على تشكيل فريق عمل يتكون من طرف مختلف المتدخلين في المؤسسة تحت تسمية (GOAL 2008) في إشارة إلى "فريق العمل للحكم الراشد بالجزائر سنة 2008"، كما تم الاتصال بوزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية التي رحبت بالفكرة وكلفت أحد إطاراتها للمشاركة الفعلية في فوج العمل المكلف بتحرير ميثاق الحكم الراشد، وساهمت بتوفير الدعم المادي¹.

ويعتبر هذا الميثاق الصادر في 2009 ثمرة لسلسلة الأعمال التي قادها فريق العمل بين الفترة الممتدة من نوفمبر 2007 إلى نوفمبر 2008. وقد شكّلت مبادئ حوكمة الشركات المعتمدة من طرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) في 2004 أهم المراجع التي استلهم منها فريق العمل، مع أخذه بعين الاعتبار خصوصيات البيئة الجزائرية².

ويهدف موضوع هذا الميثاق إلى وضع تحت تصرف المؤسسات الجزائرية الخاصة جزئيا أو كليا وسيلة عملية مبسطة تسمح بفهم المبادئ الأساسية للحكم الراشد للمؤسسة قصد تطبيقها في أرض الواقع.

ويندرج هذا الميثاق ضمن سياق القوانين والنصوص التنظيمية سارية المفعول، وبذلك فهو يأتي موافقا لها غير أنه لا يمثل مجموعة شاملة لمدونة النصوص القانونية والتنظيمية، وإنما هو وثيقة مرجعية تساعد المؤسسات الجزائرية في التجسيد الميداني لمبادئ الحوكمة.

2- المعايير الأساسية لميثاق الحكم الراشد للمؤسسة

تُنظَّم معايير الحكم الراشد للمؤسسة للعلاقات التي تربط بين الأطراف الداخلية من جهة، وبين الأطراف الخارجية من جهة أخرى، وتتوجه لجميع أنواع الأشكال القانونية للمؤسسات. وتتمثل فيما يلي:

¹ وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، فريق العمل للحكم الراشد (GOAL)، الجزائر، 2009، ص 13.

² نفس المرجع، ص 13.

2-1 الأطراف الفاعلين الداخليين وعلاقتهم المتبادلة

تتمثل الأطراف الداخلية في مالكي المؤسسة والأشخاص الذين فوضهم المالكون لجزء من حقوقهم وصلاحياتهم مثل المسيرين. وينبغي أن يتصرف كل واحد من هؤلاء الأطراف في حدود إطار هيئة التسيير الخاصة به طبقاً للأحكام القانونية والتنظيمية التي تحكم المؤسسة، وهذه الهيئات هي¹:

- الجمعية العامة التي تضم المالكين، المساهمين أو أصحاب الحصص؛

- مجلس الإدارة الذي يجتمع ويتداول فيه المسيرون؛

- المديرية العامة المتمثلة في الفريق التنفيذي.

2-2 علاقات المؤسسة مع الأطراف الفاعلين الخارجيين

تُشكل المؤسسة نظاماً مفتوحاً حول العديد من الأطراف الخارجية الفاعلة، وذلك بسبب التأثير المباشر والفوري الذي يمكنهم ممارسته على مسارها ومستقبلها. وتتمثل هذه الأطراف في²:

- **الإدارات العمومية:** باعتبارهم فروع للدولة، هم المكلفون بتنفيذ السياسة الاقتصادية بواسطة تطبيق القوانين، والتي ينتج عنها حقوقاً ومزايا متعددة لفائدة المؤسسة (كإجراءات الدعم والتشجيع)، ولكن أيضاً عدداً من الواجبات والعوائق. وفي حالة الإخلال، تتعرض المؤسسة لعقوبات ومتابعات قد تكون ضارة لها.

- **الجهاز المالي كالبنوك:** كل مؤسسة، بالإضافة إلى رأس مالها والتدفقات النقدية التي يمكن أن تحوزها، تبقى في حاجة إلى موارد مالية خارجية لدعم أنشطتها وضمان تطورها. هذه الموارد يمكن أن تأتي من مختلف مآحي الأموال والمستثمرين.

- **الموردون ومقدمو الخدمات:** يشكل الاختيار الدقيق للموردين ونوعية العلاقات معهم خزاناً هاماً لضمان استدامة وتنافسية المؤسسة.

- **الزبائن:** في مناخ تنافسي حاد، يمثل زبائن المؤسسة الطرف الأكثر أهمية، وعليه فإن إرضاءهم وكسب ولائهم هو الهدف الأساسي لكل الأنشطة.

¹ وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 30.

² نفس المرجع، ص 44.

– **العمال:** يعتبر العمال كأطراف فاعلة خارجية يعينون من سوق العمل ويربطهم بالمؤسسة عقد، وبعيدا من أن يكونوا مجرد مقدمي خدمات وممارسين في داخل المؤسسة، فإنه يجب على المؤسسة أن تعتبرهم "أول الزبائن" لأن قدرتها على تحقيق أهدافها تعتمد عليهم إلى حد كبير.

– **المنافسون:** لا تقتصر المنافسة على حصص السوق وشرائح الزبائن، بل تمتد إلى كيفية التموين من عند الموردين ومقدمي الخدمات، واستقطاب الكفاءات التقنية أو التنفيذية. لكن قد تضطر المؤسسة إلى التعاون والتشاور مع منافسيها بشأن الانشغالات القطاعية المشتركة ووسائل أخلاقية الممارسة التجارية.

وتجدر الإشارة، أن العلاقات القائمة بين الأطراف الفاعلة الداخلية والخارجية مضمونة بشكل رسمي من قبل الفريق التنفيذي في حدود السلطة المفوضة له من مجلس الإدارة.

2-3 نوعية ونشر المعلومات

ينص القانون على وجوب نشر الوضعية المالية السنوية للمؤسسة، أما عن تلك المدرجة في البورصة فهي مطالبة بنشر حالتها المالية في كل ثلاثي، وكذا كل المعلومات التي لها أثر مادي على تقييم المؤسسة¹.

وبالإضافة إلى الالتزامات القانونية، فإن المؤسسة ملزمة بنشر المعلومات لفائدة الأطراف الفاعلة (كالمؤسسات المالية، الموردين، العمال، ..) في إطار الالتزامات التعاقدية أو بهدف إبداء الشفافية الإدارية.

ويقع على مجلس الإدارة مسؤولية تحديد سياسة واضحة لنشر وتوزيع المعلومة، تكون متناسقة والقانون والالتزامات التعاقدية وسياسة العلاقة مع الأطراف الفاعلة المعتمدين.

2-4 انتقال ملكية المؤسسة

حدّد ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الخيارات الكلاسيكية لانتقال الملكية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة، والتي تشكل المؤسسات العائلية نسبة كبيرة منها، في أربعة عناصر كما يلي²:

– **الاستخلاف العائلي:** على سبيل المثال يمكن لواحد من الأبناء المدمجين سابقا في التسيير أن يضمن الخلافة؛

– **البيع للغير:** يتم التنازل عن المؤسسة للغير في ظل شروط معينة؛

¹ وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 46.

² نفس المرجع، ص 47.

- المراقبة العائلية: يوكل تسيير المؤسسة إلى مسير خارجي، ويُراقب من طرف مجلس عائلي يعمل بمثابة مجلس الإدارة؛

- التسيير العائلي: يتم التسيير من طرف فريق تنفيذي من عائلة المؤسس.

ويقترح الميثاق احترام بعض المبادئ في مجال نقل الخلافة¹:

- اعتماد معايير احترافية لنقل الخلافة تتبنى مصلحة المؤسسة كمعيار مرجعي؛

- الإسراع في تبني جهود للاتصال مع أفراد الأسرة المعنيين والأطراف الفاعلة الداخلية والخارجية؛

- تكليف مجلس الإدارة ورئيسه على وجه الخصوص بتسيير إجراءات هذه العملية؛

- إعطاء دور مهم لمجلس الإدارة في تقييم المترشحين للخلافة؛

- التأكد من أن المستخلف يتوفر على دعم كبير من محيط العائلة.

3- مبادئ الحكم الراشد للمؤسسة

يقوم الحكم الراشد للمؤسسة على أربعة مبادئ أساسية وهي²:

- الإنصاف: الحقوق والواجبات الخاصة بالأطراف الشريكة، وكذا الامتيازات والالتزامات المرتبطة بهم، يجب أن توزع بصورة منصفة؛

- الشفافية: الحقوق والواجبات، وكذا الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عن ذلك، يجب أن تكون واضحة وصریحة للجميع؛

- المساءلة: مسؤولية كل طرف محددة على حدى بواسطة أهداف محددة وغير متقاسمة؛

- المسؤولية: كل طرف شريك يكون محاسبا أمام طرف آخر عن الشئ الذي هو مسؤول عنه.

ويمكن توضيح المبادئ الأربعة الأساسية للحكم الراشد في الشكل الآتي:

¹ وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 47.

² نفس المرجع، ص 66.

الشكل رقم 4-1: مبادئ الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر



المصدر: وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، فريق العمل للحكم الراشد (GOAL)، الجزائر، 2009، ص 67.

من الشكل أعلاه، يتبين أن المبادئ الأربعة المتفق عليها عالميا تشكل مقاييس مترابطة لا يمكن عزلها عن بعضها البعض، إذ تشكل نوعا من المربع السحري الذي يجعل من خيار الحوكمة خيارا ناجحا في كل الظروف. وهذا يعني أن هذه المبادئ هي كل متكامل، بالرغم أنها تعمل بطرق مختلفة حسب المواضيع الرئيسية التي يتناولها الحكم الراشد للمؤسسة والمتمثلة في:

- العلاقات بين الأطراف الشريكة؛

- صحة النتائج المتحصل عليها من قبل المؤسسة؛

- حالات نقل الملكية والخلافة؛

- التناسق بين الاستراتيجية ومصالح المؤسسة.

ومن خلال عرض المعايير والمبادئ التي تضمنها ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، والذي يستهدف بالأساس المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة، نجد أنه يرمي إلى تحقيق استدامة هذه المؤسسات وتنافسيتها من خلال ضمان:

- المزيد من حسن الأداء والربح، وبالتالي تعزيز القدرة المالية؛
- رؤية أكثر وضوح، وبالتالي زيادة القدرة على التنبؤ؛
- الشفافية في إعداد التقارير المالية ومراقبة النتائج، وبالتالي زيادة الثقة والمصدقية أمام الأطراف الشريكة الداخلية والخارجية؛
- تجنب حدوث اضطرابات في انتقال الملكية، وبالتالي استقرار المؤسسة واستدامتها.

المطلب الرابع: الآليات المحاسبية

تختص الآليات المحاسبية بوجود نظام فعال لإعداد وعرض التقارير المالية يتسم بالشفافية ويوفر المعلومات الملائمة، والتي يمكن الاعتماد عليها بصورة متكافئة من جميع المستخدمين في اتخاذ القرارات المختلفة¹.

وقد بادرت الجزائر بداية من سنوات الألفينيات بإصلاح النظام المحاسبي تماشيا مع المعايير المحاسبية الدولية، خدمة لمستخدمي المعلومات المالية كالمستثمرين والمسيرين،... إلخ. كما تم الشروع في إصلاح مهنة المحاسبة والتدقيق لمواكبة التغيرات الحاصلة على المستوى الدولي، والرفع من جودة القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية.

أولا- إصلاح النظام المحاسبي

تجسد إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر عبر إصدار القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، والذي يعتبر خطوة هامة لجعل الممارسات المحاسبية في الجزائر متوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS)، ويمكن تلخيص أهم الأسباب التي دفعت إلى تبني خيار الإصلاح المحاسبي في النقاط الآتية²:

- إصلاح النظام المحاسبي الجزائري يأتي نتيجة لتغيرات حدثت على الساحة الاقتصادية للبلاد كالتوجه نحو اقتصاد السوق، الشراكة الأوروبية ومفاوضات الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة؛

¹ عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، مرجع سبق ذكره، ص 45.

² عبد القادر حدي، تسيير خزينة المؤسسة على ضوء النظام المحاسبي المالي الجديد، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة الشلف، الجزائر، 2011، ص ص 58-59.

- إيجاد إطار محاسبي يستجيب للمعايير الدولية في ظل الانفتاح على الأسواق الخارجية ورأس المال الأجنبي وتحرير الأسعار وإنشاء بورصة الجزائر؛

- الاستجابة لحاجيات متعاملين جدد مع المؤشرات الاقتصادية للمؤسسات الجزائرية، خاصة مع فتح المجال للاستثمار الأجنبي، باعتبار المستثمرين المستخدم الأول للقوائم المالية؛

- الحاجة إلى معلومات محاسبية ومالية ذات نوعية، تساعد على اتخاذ القرارات الرشيدة على مستوى المؤسسة الاقتصادية والمتعاملين معها.

ويتضمن النظام المحاسبي المالي (SCF-Système Comptable et Financier) إطارا تصوريا، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات، تسمح بإعداد كشوف (قوائم) مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، ولاسيما محاسبة التعهد، استمرارية الاستغلال، قابلية الفهم، الدلالة، المصدقية، قابلية المقارنة، التكلفة التاريخية، وأسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني¹.

ويجب -حسب النظام المحاسبي المالي- أن تتوفر في المعلومات المالية الخصائص النوعية الآتية²:

- **الملاءمة:** تعتبر المعلومات ملائمة للمستخدمين إذا كان لها تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذونها، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية، أو تعزيز أو تعديل ما سبق التوصل إليه من تقييم.

- **المصدقية:** تعتبر المعلومات ذات مصداقية وموثوقا فيها إذا كانت خالية من الأخطاء المادية والتحيز، ويمكن الاعتماد عليها من طرف المستخدمين في إعطاء صورة صادقة عما تمثله أو ما يتوقع أن تمثله من الأحداث الاقتصادية بدرجة معقولة.

- **القابلية للمقارنة:** يقصد بهذه الخاصية أن تعد المعلومات المحاسبية باستخدام نفس الطرق والأساليب المحاسبية من عام لأخر، وللمؤسسات التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي، مما يسمح للمستخدمين القيام بمقارنات ذات معنى عبر الزمن وما بين المؤسسات.

¹ القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 هـ الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 2007/74، المادة 6.

² عبد القادر حدي، تسيير خزينة المؤسسة على ضوء النظام المحاسبي المالي الجديد، مرجع سبق ذكره، ص ص 66-67.

– القابلية للفهم (الوضوح): المعلومة القابلة للفهم أو الواضحة هي معلومة سهلة الفهم مباشرة من قبل المستخدمين الذين يملكون معارف أساسية في التسيير والمحاسبة والاقتصاد ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات، فالمعلومة المالية تسمح لمستخدميها بأخذ رؤية واضحة على المؤسسة ونشاطاتها وحساباتها.

على ضوء ما سبق، يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي الجزائري المتوافق بدرجة عالية مع المعايير المحاسبية الدولية، سواء من حيث الإطار النظري أو من حيث المعالجة المحاسبية لعناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، حقوق الملكية، الأعباء، النواتج)، يعتبر أداة عمليّة للاستجابة لمتطلبات الإفصاح والشفافية التي تمثل أحد مبادئ حوكمة الشركات، وذلك من خلال إعداد وعرض قوائم مالية (الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، الملاحق) تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة وممتلكاتها ونجاعتها ووضعية خزنتها في نهاية السنة المالية.

ثانيا- إصلاح مهنة المحاسبة والتدقيق

في إطار إصلاح مهنة المحاسبة والتدقيق، صدر القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بهدف تحديد شروط وكيفيات ممارسة هذه المهن¹، وتضمن القانون إنشاء ثلاث هيئات مهنية متمثلة في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، بعدما كانت سابقا مجموعة في هيئة واحدة، ومنح القانون صلاحيات أكبر للمجلس الوطني للمحاسبة التابع لوزارة المالية في تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق. وتبع هذا القانون صدور عدد من المراسيم التنفيذية والقرارات الوزارية المتضمنة كيفيات تطبيقه.

وفي نفس الإطار، بادر المجلس الوطني للمحاسبة إلى إصدار مجموعة من المعايير الجزائرية للتدقيق (ISA-Normes Algériennes d'Audit) المستمدة من المعايير الدولية للتدقيق (ISA-International Standards of Audit) الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بهدف تنظيم وظيفة التدقيق الخارجي على أساس معايير معترف بها دوليا، وتحقيق جودة تقارير التدقيق الخارجي وزيادة مصداقيتها داخل وخارج الجزائر.

¹ القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 هـ الموافق لـ 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 2010/42، المادة 1.

واعتمد المجلس الوطني للمحاسبة (CNC-Conseil National de Comptabilité) منهجية إصدار مجموعة من المعايير تحمل نفس رقم وتسمية المعايير الدولية عبر فترات زمنية مختلفة، وتضمنت هذه المعايير الواجبات المطلوبة والإرشادات التي ينبغي للمدقق القانوني والتعاقدى الأخذ بها عند قيامه بمهمة التدقيق، وتمثل المعايير الصادرة لحد الساعة فيما يلي¹:

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210: اتفاق حول أحكام مهام التدقيق؛
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300: التخطيط لتدقيق القوائم المالية؛
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500: العناصر المقنعة؛
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505: التأكيدات الخارجية؛
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510: مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية؛
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520: الإجراءات التحليلية؛
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560: الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات؛
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570: استمرارية الاستغلال؛
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580: التصريحات الكتابية؛
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610: استخدام أعمال المدققين الداخليين؛
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق؛
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700: تأسيس الرأي وتدقيق القوائم المالية.

مما سبق، يتضح جلياً أهمية إصلاح النظام المحاسبي ومهن التدقيق لما له من تأثير مباشر على جودة المعلومات المالية للمؤسسة الجزائرية، حيث يساهم إصدار المعلومات المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية وتدقيقها وفق المعايير الدولية للتدقيق في زيادة مصداقيتها وقابليتها للفهم والمقارنة على الصعيدين الوطني

¹ عبد القادر بكيجل، أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق (ISA) في البيئة الاقتصادية الجزائرية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 14، العدد 2018/18، جامعة الشلف، الجزائر، ص ص 126-127 (بتصرف).

والدولي، كما يساهم ذلك في تكريس الإفصاح والشفافية وتعزيز الرقابة والمساءلة بما يؤدي إلى تحسين أساليب الحوكمة داخل المؤسسة.

من خلال هذا المبحث الذي تناول تجربة الجزائر في إرساء الإطار المؤسسي والتنظيمي لحوكمة الشركات، يمكن القول أن هناك حزمة معتبرة من القوانين والتنظيمات لتحسين مناخ الأعمال، وضمان حقوق الأطراف الفاعلة في المؤسسة وخاصة المستثمرين. أما بالنسبة للآليات الرقابية مثل بورصة الجزائر فينتظرها عمل كبير لدعم تطبيق مبادئ الحوكمة من خلال تحفيز المؤسسات الجزائرية لإدراج أسهمها في البورصة، وبالتالي التزامها آليا بواجبات الإفصاح والشفافية والرقابة والمساءلة التي تمثل العناصر الجوهرية في نظام حوكمة الشركات. كما يجب الإشارة أن إصلاح النظام المحاسبي ومهنة التدقيق بما يتماشى والمعايير الدولية يمثل خطوة جد إيجابية في سبيل تحسين جودة المعلومات المالية للمؤسسة الجزائرية. وبالنسبة لميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، فهو يُمثّل مُبادرة مهنية هامة لتجسيد مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بصفة خاصة، مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات البيئة الجزائرية، ولكن من المستحسن توسيع مجال تطبيقه إلى أصناف المؤسسات الأخرى وإضفاء الطابع الرسمي عليه.

المبحث الثاني: واقع التدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف الهامة في المؤسسة، لما تقدمه من خدمات تأكيدية واستشارية في الجوانب المالية والتشغيلية، وعملها على تحقيق قيمة مضافة دعماً لأهداف المؤسسة.

وسعيًا للاستفادة من مزايا التدقيق الداخلي، عملت الجزائر على وضع إطار تشريعي وتنظيمي يهدف إلى إنشاء هذه الوظيفة في المؤسسات الاقتصادية، وتوفير شروط الاستقلالية والموضوعية اللازمة لأدائها على أحسن وجه.

المطلب الأول: التطور التاريخي لوظيفة التدقيق الداخلي في الجزائر

تكرّست وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الجزائرية من خلال القانون رقم 88-01 المؤرخ 12 يناير 1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، ويمكن تلخيص أهم التطورات التي عرفتتها هذه الوظيفة في المراحل الآتية:

أولاً - مرحلة ما قبل 1988

كان النظام الاقتصادي السائد خلال تلك المرحلة هو نظام الاقتصاد الموجه، والذي يتميز بالطابع العمومي للمؤسسات الاقتصادية، وتبعية الوصاية للوزارات والهيئات الحكومية التي تتولى وضع الخطط والتوجهات الاستراتيجية للمؤسسات الاقتصادية.

وكانت المؤسسات العمومية الاقتصادية خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة، حيث يشير القانون 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980 المتعلق بممارسة وظيفة الرقابة من طرف مجلس المحاسبة في المادة 36 إلى ما يلي:

"يشارك المجلس في توجيه أعمال المراقبة الداخلية والخارجية المنوطة بالمؤسسات والمصالح المالية ويتابع تنفيذها واستغلال نتائجها"¹.

¹ القانون رقم 80-05 المؤرخ في 14 ربيع الثاني 1400 هـ الموافق لـ 01 مارس 1980 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، العدد 1980/10، المادة 36.

وبذلك فإن وظيفة التدقيق الداخلي يتم إنشاؤها من الإدارة العليا، ولكنها تخضع لسلطة ومسؤولية مجلس المحاسبة في مجال الإشراف والتقييم¹.

ثانيا- مرحلة (1988-1995)

تميزت هذه المرحلة بالشروع في الانتقال إلى نظام اقتصاد السوق، حيث قامت الجزائر بإصدار جملة من القوانين والتنظيمات التي تركز الطابع التجاري للمؤسسة الاقتصادية، وفتح المجال أمام الاستثمار الخاص الوطني والأجنبي، ولعل من أبرزها القانون 88-01 المؤرخ في 12 يناير 1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، والذي نص في المادة 40 على إلزامية إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي داخل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية حيث جاء فيها²: "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها".

ومن خلال هذا القانون، أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية غير خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة، وتُطبَّق عليها أحكام الشركات الخاضعة للقانون التجاري. وبالتالي أصبحت وظيفة التدقيق الداخلي وظيفة داخلية قائمة بذاتها تتبع للإدارة العليا التي تتولى تحديد مهامها المتعلقة بالمساهمة في تطوير وتحسين أساليب التسيير بما يخدم أهداف المؤسسة.

ثالثا- مرحلة (1995 إلى يومنا هذا)

تميزت سنة 1995 بإصدار الأمر 95-25 المؤرخ في 25 سبتمبر 1995 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة، والذي تضمن إلغاء القانون 88-01 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، بما فيها المادة 40 التي نصت على وجوب إنشاء هياكل داخلية للمراقبة والتدقيق. إلا أن ذلك لم يمنع من إصدار تعليمات لفائدة المؤسسات العمومية الاقتصادية بضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي، ومن بين هذه التعليمات³:

- التعليمات رقم CPE/STP/36/97 المؤرخة في 17 فيفري 1997 الصادرة عن مجلس مساهمات الدولة؛

¹ يزيد صالحى وعبد الله مايو، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية (دراسة ميدانية)، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 2016/09، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، ص 63.

² القانون رقم 88-01 المؤرخ في 22 جمادى الأولى 1408 هـ الموافق لـ 12 يناير 1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، الجريدة الرسمية، العدد 1988/2، المادة 40.

³ يزيد صالحى وعبد الله مايو، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية (دراسة ميدانية)، مرجع سبق ذكره، ص 63.

- النظام رقم 02-03 المؤرخ في 14 نوفمبر 2002 المتضمن المراقبة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية الصادر عن بنك الجزائر؛

- التعليم رقم 03 المؤرخة في 20 ماي 2003 الصادرة عن رئيس الحكومة بصفته رئيس مجلس مساهمات الدولة؛

- التعليم رقم 07/79/SG المؤرخة في 30 جانفي 2007 الصادرة عن وزارة المساهمة وترقية الاستثمار والمتضمنة وضع مصلحة التدقيق الداخلي وتقوية أنظمة الرقابة الداخلية.

وقد نص المرسوم التنفيذي رقم 96/09 المؤرخ في 29 فبراير 2009 الذي يحدد شروط وكيفيات رقابة وتدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية، على المجالات التي تخضع لرقابة المفتشية العامة للمالية التابعة لوزارة المالية ومنها سير الرقابة الداخلية وهيكل التدقيق الداخلي¹.

من خلال ما سبق، يتبين أن تطور وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية يتأثر مباشرة بالإطار القانوني والتنظيمي الذي تحدده السلطات العمومية لهذه الوظيفة من حيث الإلزامية والمهام. ولكن بالرغم من عدم الاستقرار وعدم الوضوح الذي يميز هذا الإطار فيما يتعلق بالموقع التنظيمي واستقلالية وصلاحيات التدقيق الداخلي، فإن ذلك لا ينفي الأهمية التي تمثلها وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية، باعتبارها آلية من آليات تحسين التسيير وزيادة الفعالية الإنتاجية.

المطلب الثاني: تنظيم مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر

تعتبر جمعية المدققين المستشارين الداخليين الجزائريين (AACIA-Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens) أول منظمة مهنية تهتم بتطوير مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر، أنشئت في 1993 من طرف مجموعة من المدققين الداخليين العاملين في مؤسسات اقتصادية ومالية تنشط في قطاعات مختلفة، وهي هيئة غير حكومية مستقلة يقع مقرها في شركة سيدار بمدينة عنابة، وتعمل على تحقيق الأهداف الآتية²:

- ترقية وتطوير ممارسة مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر؛

¹ المرسوم التنفيذي رقم 09-96 المؤرخ في 26 صفر 1430 هـ الموافق لـ 22 فبراير 2009، الذي يحدد شروط وكيفيات رقابة وتدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية، الجريدة الرسمية، العدد 2009/14، المادة 2.

² يزيد صالح وعبد الله مايو، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية (دراسة ميدانية)، مرجع سبق ذكره، ص 64.

- مساعدة المؤسسات الجزائرية على إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي وإعداد الميثاق الداخلي لها؛
- تبادل المعارف وتدعيم العلاقات بين المدققين الداخليين؛
- التعاون مع المنظمات الدولية المهتمة بالتدقيق الداخلي وعلى رأسها معهد المدققين الداخليين؛
- تنظيم ملتقيات وطنية ودولية تتعلق بتطوير التطبيق العملي لمعايير وأخلاقيات التدقيق الداخلي؛
- برمجة دورات تكوينية حول مستجدات التدقيق الداخلي، مثل تلك المنظمة بالتعاون مع المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة (IFACI).

وبالنظر إلى ما تم عرضه، يمكن القول أن الإطار المهني للتدقيق الداخلي في الجزائر يبقى بعيدا عن طموحات الفاعلين والمستفيدين من خدمات التدقيق الداخلي، حيث تمثل تجربة جمعية المدققين المستشارين الداخليين الجزائريين محاولة جادة للتعريف بالمهنة وترقية ممارستها في المؤسسة الجزائرية على ضوء القانون 88-01 المؤرخ في 12 يناير 1988 الذي ألزم المؤسسات الاقتصادية العمومية بإنشاء وظيفة التدقيق الداخلي، ولكن هذه التجربة تستحق المزيد من التأطير وإعادة الهيكلة التنظيمية، بما يتناسب والتطورات التي عرفها التدقيق الداخلي على الصعيد الدولي من حيث المعايير المهنية ودليل الأخلاقيات، بالإضافة إلى الحاجة المتزايدة لخدمات التدقيق الداخلي على مستوى المؤسسة الجزائرية العمومية أو الخاصة.

المطلب الثالث: لجان التدقيق ودورها في دعم حوكمة الشركات

ارتبط ظهور لجان التدقيق في العالم بحدوث حالات إفلاس غير متوقعة في المؤسسات، ومطالبة المستثمرين بتقارير مالية غير مضللة. ويتركز اهتمام لجنة التدقيق التي تعتبر من أهم اللجان الفرعية المنبثقة عن مجلس الإدارة، في تحسين جودة القوائم المالية للمؤسسة وتعزيز استقلالية التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

أولا- نشأة لجان التدقيق

تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية من أوائل الدول التي بادرت بإنشاء لجان التدقيق، حيث أصدرت هيئة تداول الأوراق المالية SEC في عام 1972 قرارا بتكوين لجان تدقيق في الشركات المساهمة لحماية

المساهمين والمستثمرين، وفي عام 1978 أصدرت بورصة نيويورك للأوراق المالية NYSE عددا من التوصيات كان أهمها إلزام الشركات المقيدة فيها بتكوين لجان للتدقيق¹.

وفي بريطانيا، يعود ظهور لجان التدقيق إلى 1992 عندما أوصت لجنة Cadbury (لجنة تدقيق الشؤون المالية للشركات البريطانية) بتكوين لجان تدقيق في الشركات المساهمة².

وكان الدافع الرئيسي وراء إنشاء لجان التدقيق هو إفلاس العديد من المؤسسات، ومطالبة المساهمين والمستثمرين بتقارير مالية غير مضللة، ورغبة مجالس الإدارة في وجود رقابة فعالة.

ثانيا- تعريف لجنة التدقيق

تعددت التعاريف للجنة التدقيق بتعدد المنظمات المهنية والباحثين المختصين، فعلى سبيل المثال عرفت الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين (CICA-Canadian Institute of Chartered Accountants) لجنة التدقيق أنها: "لجنة مكونة من مدراء الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة، وتعد لجنة التدقيق كحلقة وصل بين المدققين ومجلس الإدارة، وتتلخص نشاطاتها في مراجعة ترشيح المدقق الخارجي، ونطاق ونتائج التدقيق، وكذلك الرقابة الداخلية وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر"³.

بينما عرفها الباحث (Marrian,1982) أنها: "لجنة مكونة من ثلاثة إلى خمسة أعضاء من مجلس الإدارة غير مكلفين بالمسؤوليات التنفيذية، ومن أهم أعمالها مراجعة القوائم المالية، وكذلك التأكد من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية والمحاسبية للمؤسسة، ونتائج التدقيق من قبل المدقق الداخلي والخارجي، وإعطاء التوصيات بشأن ترشيح وتحديد أتعاب المدقق الخارجي"⁴.

¹ عوض بن سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد 1، 2008، جدة، المملكة العربية السعودية، ص 194.

² عوض بن سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية، مرجع سبق ذكره، ص 194.

³ حسين دحدوح، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 2، 2008، جامعة دمشق، سوريا، ص 261.

⁴ عوض بن سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية، مرجع سبق ذكره، ص 194.

أما الباحث (طارق عبد العال حماد، 2008) فقد عرف لجنة التدقيق أنها: "لجنة دائمة منبثقة عن مجلس الإدارة، وتتكون من عدد لا يقل عن ثلاثة من الأعضاء غير التنفيذيين ذوي الكفاءة والخبرة، وتسعى لتقديم رؤية واضحة عن مدى تحقيق مبادئ حوكمة المؤسسات والقيام بمهمة الرقابة والتدقيق والمساءلة"¹.

مما سبق، يمكن القول أن لجنة التدقيق هي أحد اللجان الفرعية لمجلس الإدارة، تتكون من عدد لا يقل عن ثلاثة أعضاء غير تنفيذيين يُفَضَّل أن تكون لديهم خبرات مالية أو محاسبية، وتلعب هذه اللجنة دور حلقة الوصل بين مجلس الإدارة والتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، وتهدف أساساً إلى ضمان جودة السياسات المحاسبية والقوائم المالية، والتأكد من كفاية الضوابط الرقابية الداخلية، ودعم استقلالية وفعالية التدقيق الداخلي والخارجي.

ثالثاً- دور لجنة التدقيق في دعم حوكمة الشركات

تعتبر لجنة التدقيق من أهم اللجان الفرعية التي تساعد مجلس الإدارة على القيام بمهامه الإشرافية والرقابية اتجاه الإفصاح المالي، وفعالية نظام الرقابة الداخلية، ودعم استقلالية التدقيق الداخلي والخارجي².

ويتجلى دعم لجنة التدقيق لحوكمة الشركات من خلال مهامها ذات العلاقة بالآليات الداخلية للحوكمة على غرار التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر.

1- مهام لجنة التدقيق اتجاه التدقيق الداخلي

يتجسد دعم لجنة التدقيق لاستقلالية وفعالية وظيفية التدقيق الداخلي من خلال المهام الآتية³:

- فحص استراتيجية التدقيق الداخلي وخطته السنوية والموافقة عليها؛

- تقييم فعالية التدقيق الداخلي والتأكد من احترامه لمعايير الأداء المهني؛

- اقتراح تعيين مدير التدقيق الداخلي، ترقيته، أو عزله؛

¹ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات، شركات قطاع عام وخاص ومصارف)، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 115.

² عبد الله عناني، دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 7، جوان 2017، جامعة سكيكدة، الجزائر، ص 146.

³ إياد سعيد محمود الصوص، مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي (دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فلسطين)، ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2012، ص 31.

- ضمان حرية مدير التدقيق الداخلي في الاتصال المباشر بلجنة التدقيق لمناقشة أي أمور مهمة؛
- التأكد من عدم وجود أي قيود أو ضغوط على المدققين الداخليين عند تنفيذ مهامهم؛
- تقييم المستوى المهني للمدقق الداخلي ومدى كفاءته في تنفيذ مسؤولياته، ويمكن الحصول على معلومات من المدقق الخارجي بخصوص ذلك.

2- مهام لجنة التدقيق اتجاه التدقيق الخارجي

تتمثل مهام لجنة التدقيق اتجاه التدقيق الخارجي فيما يلي¹:

- رفع اقتراح إلى مجلس الإدارة بخصوص ترشيح المدقق الخارجي، أو إعادة تعيينه، أو عزله، والذي يقوم بدوره (أي مجلس الإدارة) برفع التوصية إلى الجمعية العامة للمساهمين للمصادقة عليها؛
- دراسة شروط تكليف المدقق الخارجي وتحديد أتعابه؛
- تقييم مؤهلات وخبرات المدقق الخارجي؛
- تقييم استقلالية المدقق الخارجي سنوياً؛
- تحقيق التنسيق بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي.

3- مهام لجنة التدقيق اتجاه الرقابة الداخلية

- يعتبر فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم مسؤوليات لجنة التدقيق التي أوصت بها مختلف المنظمات المهنية على غرار لجنة COSO، وتتمثل مهام لجنة التدقيق اتجاه نظام الرقابة الداخلية فيما يلي²:
- تقييم ومناقشة مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية في تحقيق جودة التقارير المالية مع إدارة المؤسسة والمدقق الداخلي والخارجي،

¹ رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 2، 2010، جامعة دمشق، سوريا، ص 104.

² نفس المرجع، ص 106-107.

- مناقشة مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة مع الإدارة والمدقق الداخلي والمدقق الخارجي، وإن اقتضى الأمر مع المستشار القانوني للمؤسسة؛
- دراسة ومناقشة خطط الإدارة للتعامل مع نقاط الضعف المهمة، وخططها المتعلقة باتخاذ الإجراءات التصحيحية؛
- دراسة ومراجعة التقارير الخاصة بتطوير إجراءات العمل والنظم المحاسبية والإجراءات المالية والإدارية، واقتراح التعديلات الضرورية؛
- العمل على دعم فعالية هيكل الرقابة الداخلية.

4- مهام لجنة التدقيق اتجاه إدارة المخاطر

- يخضع نظام إدارة المخاطر باهتمام معتبر من طرف لجنة التدقيق، وتتكفل بالتنسيق مع التدقيق الداخلي بالمهام الآتية¹:
- مساعدة الإدارة في تصميم استراتيجية إدارة المخاطر تبعا لأنواع المخاطر المختلفة؛
 - تقدير مخاطر الاحتيال في كل مستوى من مستويات الإدارة؛
 - المساهمة في فهم المخاطر لاستثمار الفرص وتخفيف حالات عدم التأكد؛
 - تقييم كفاية الرقابة على المخاطر بما فيها المخاطر الخارجية.

كما سبق، يتبين أن لجنة التدقيق تمثل آلية داخلية هامة من آليات الحوكمة، نظرا للمهام المنوط لها القيام بها والمتمثلة أساسا في تسهيل الاتصال بين مجلس الإدارة والمدققين، مما يؤدي إلى ضمان جودة القوائم المالية والسياسات المحاسبية للمؤسسة، وتحسين الأداء المهني للتدقيق الداخلي والخارجي، وزيادة قابلية تنفيذ الاقتراحات والتوصيات المقدمة من طرفهم، بالإضافة إلى مساهمتها الفعالة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر من خلال الفحص والتقييم واقتراح التحسينات الضرورية، وهو ما يصب في خدمة مجلس الإدارة الذي يعتبر المسؤول الأول عن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

رابعا- لجنة التدقيق في الواقع الجزائري

¹ رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مرجع سبق ذكره، ص 107.

لم يتضمن القانون التجاري الجزائري بندا يفرض على المؤسسات الاقتصادية إنشاء لجان التدقيق، سواء المدرجة أو غير المدرجة في البورصة، مما أدى إلى اعتبارها من الإصلاحات الاختيارية.

وتشكل البنوك والمؤسسات المالية الاستثناء، حيث أنه في إطار التكيف مع مقررات لجنة بازل 2 التي تدعو إلى تفعيل الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر في المؤسسات المصرفية، أصدر بنك الجزائر النظام رقم 02-03 المؤرخ في 14 نوفمبر 2002 المتضمن المراقبة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية، والذي ورد فيه تعريف لجنة التدقيق كالتالي¹:

"هي لجنة يمكن أن تنشئها هيئة التداول (أي مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة) لتساعدها في ممارسة مهامها، تقوم هيئة التداول بتحديد تشكيلة وكيفيات تسييرها والشروط التي يشترك بموجبها مندوبو الحسابات أو أي شخص آخر تابع للبنك أو للمؤسسة المالية المعنية في أشغال هذه اللجنة، كما تقوم هيئة التداول بتحديد مهام لجنة التدقيق المذكورة، إلا أن هذه المهام يجب أن تسمح:

- بالتحقق من دقة المعلومات المقدمة والقيام بتقدير للمناهج المحاسبية المعتمدة من قبل البنك أو المؤسسة المالية المعنية؛

- بتقدير نوعية المراقبة الداخلية، لا سيما تناسق أنظمة التقييم، المراقبة والتحكم في المخاطر."

وتشير بعض الدراسات المتخصصة أن ضعف السوق المالي الجزائري (بورصة الجزائر) كآلية تمويلية ورقابية خارجية يبرر عدم اهتمام المؤسسات الجزائرية بإنشاء لجان التدقيق، بالمقارنة مع باقي الأسواق المالية العالمية التي تلزم المؤسسات المدرجة على إنشاء وتفعيل لجان التدقيق².

على ضوء ما سبق، يتضح جلياً الدور المحوري الذي يمكن أن تلعبه لجنة التدقيق في تحسين جودة التقارير المالية للمؤسسة الجزائرية، نظراً لمساهمتها في معالجة مشكل عدم تماثل المعلومات بين الإدارة ومجلس الإدارة، ودعمها لاستقلالية التدقيق الداخلي والخارجي، مما ينعكس إيجاباً على نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، وبالتالي تفعيل حوكمة الشركات. ولكن ذلك لا يمكن أن يتأتى إلا بتوفر إطار قانوني يلزم المؤسسات الاقتصادية وخاصة شركات المساهمة على استحداث لجان التدقيق.

¹ النظام رقم 02-03 المؤرخ في 09 رمضان 1423 هـ الموافق لـ 14 نوفمبر 2002 المتضمن المراقبة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية، الجريدة الرسمية، العدد 2002/84، المادة 2.

² مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص 172.

المبحث الثالث: منهجية الدراسة الميدانية

تمثل المنهجية في الدراسة الميدانية، الأسلوب المتبع قصد الوصول إلى الأهداف المسطرة، فالمنهج يسهل البحث ويسمح بالكشف على الحقائق العلمية وتحديد الأساليب والنتائج المترتبة عنها.

وسيتم في هذا المبحث إبراز حدود ومجتمع الدراسة، وطريقة تحديد العينة التي تم توزيع أداة الدراسة عليها بعد إخضاعها للتحكيم، ثم دراسة اختبارات ثبات وصدق أداة الدراسة، ليتم بعدها توضيح مقاييس وأدوات التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية.

المطلب الأول: حدود، نموذج، مجتمع وعينة الدراسة

لغرض التحكم في موضوع الدراسة، سيتم توضيح حدود الدراسة المكانية والزمنية والموضوعية، وبيان مجتمع الدراسة وطريقة تحديد العينة التي تمثله، وذلك للتمكن من إسقاط نتائج الدراسة على المجتمع المعني.

أولاً- حدود الدراسة الميدانية

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

1- **الحدود المكانية:** تشمل الدراسة الميدانية المؤسسات الاقتصادية العمومية والخاصة الناشطة في الجزائر، والتي يوجد بها قسم أو مصلحة للتدقيق الداخلي.

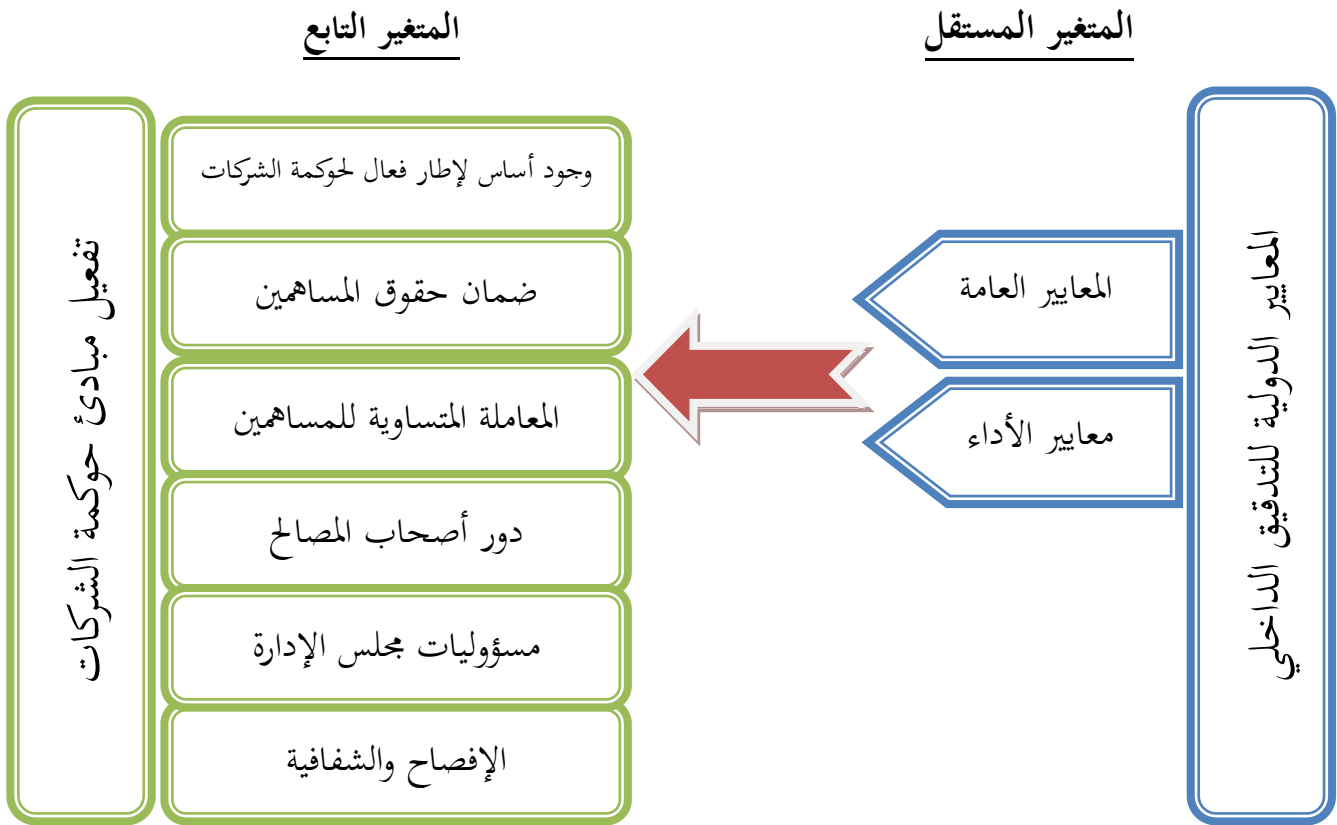
2- **الحدود الزمنية:** يرتبط محتوى ونتائج الدراسة بالفترة الزمنية التي أجريت فيها من سبتمبر 2017 إلى أبريل 2018.

3- **الحدود الموضوعية:** تعالج الدراسة موضوع التدقيق الداخلي في الجزائر ومدى توافقه مع المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، وأثر تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية على دعم نظام حوكمة الشركات.

ثالثا: نموذج الدراسة

اعتمد الباحث في دراسة علاقات متغيرات الدراسة على النموذج التالي:

الشكل رقم 4-2: نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالب

ثانيا- مجتمع وعينة الدراسة

تم في هذه الدراسة اختيار المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في القطاعين العام والخاص التي تضم قسما أو مصلحة للتدقيق الداخلي، حيث يتكون مجتمع الدراسة من المدراء الماليين والمحاسبين والمدققين الداخليين الموظفين في هذه المؤسسات بالإضافة إلى المدققين الخارجيين المتعاقدين معها.

ونظرا لصعوبة المسح الشامل لجميع مكونات مجتمع الدراسة، فقد تم اعتماد أسلوب العينة بطريقة تمثل المجتمع الأصلي وتحقق أغراض البحث، وشملت الدراسة المؤسسات الموضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم 4-3: مؤسسات عينة الدراسة

الرقم	اسم المؤسسة	القطاع الاقتصادي
1	مؤسسة نفطال	توزيع المنتجات الطاقوية
2	مؤسسة سونلغاز	الطاقة الكهربائية والغاز
3	الجمع الصناعي إسمنت الجزائر (جيكأ)	صناعة مواد البناء
4	اتصالات الجزائر	الاتصالات
5	مؤسسة صيدال	الصناعة الصيدلانية
6	مؤسسة كوسيدار	البناء والأشغال العمومية
7	الشركة الجزائرية للتأمينات	التأمينات
8	مؤسسة بيو فارم	الصناعة الصيدلانية
9	مؤسسة بلاط	الصناعة الغذائية
10	شركة أليانس	التأمينات
11	مؤسسة فينوس	صناعة مواد التجميل
12	مؤسسة سيم	الصناعة الغذائية
13	مؤسسة فيتاجو	الصناعة الغذائية
14	مؤسسة الأوراسي	الفندقة

المصدر: من إعداد الطالب

ولاستقراء آراء العينة حول مضمون الدراسة، تم توزيع استمارات الاستبيان من طرف الباحث على أفراد العينة (المدراء الماليين، المحاسبين، المدققون الداخليين، المدققون الخارجيون) عن طريق الاتصال المباشر

على مستوى المؤسسات، أو عن طريق مساعدة بعض الزملاء الذين تكلفوا بإيصالها إلى المؤسسات المعنية. ويمكن من خلال الجدول الآتي توضيح عدد الاستبيانات الموزعة والمسترجعة والصالحة للتحليل:

الجدول رقم 4-4: الاستبيانات الموزعة والمسترجعة والصالحة للتحليل

الاستبيانات الصالحة للتحليل		الاستبيانات غير الصالحة للتحليل		الاستبيانات المسترجعة		الاستبيانات الموزعة	
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد
75%	75	7%	7	82%	82	100%	100

المصدر: من إعداد الطالب

نلاحظ من هذا الجدول، أن نسبة الاستبيانات الصالحة للتحليل تمثل 75% من إجمالي الاستبيانات الموزعة، أما النسبة الباقية فهي موزعة بين الاستبيانات غير المسترجعة بـ 18% والاستبيانات غير الصالحة للتحليل بنسبة 7%، وتم اعتبار الاستبيانات غير صالحة للتحليل بسبب عدم اكتمال الإجابات، أو بسبب وجود أكثر من إجابة في عبارة واحدة، نظرا لعدم تحكم بعض أفراد العينة في المفاهيم والمصطلحات المتضمنة في متغيرات الدراسة، بالرغم من إدراج ملحق لشرح أهم المصطلحات المتضمنة في الاستبيان.

المطلب الثاني: أداة الدراسة واختبارات الثبات والصدق

تم الاعتماد في بناء أداة الدراسة على مصادر نظرية وتطبيقية لجمع البيانات والمعلومات، حيث تتمثل المصادر النظرية في الإطار المعرفي للأطروحة بالإضافة إلى الدراسات السابقة من أطروحات ومذكرات ودوريات، بينما تتمثل المصادر التطبيقية في التجربة الميدانية في مجال التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، والتي تم الاطلاع عليها من خلال المقابلة الشخصية مع المدققين الداخليين والمسؤولين التنفيذيين في بعض المؤسسات الجزائرية.

أولاً- أداة الدراسة

للحصول على نتائج موضوعية تُمكن من إسقاط الجانب النظري على الدراسة الميدانية، واختبار الفرضيات الموضوعية، تم إعداد استبيان وتوزيعه على عينة الدراسة.

1- إعداد الاستبيان

تم إعداد الاستبيان وفق مرحلتين رئيسيتين:

1-1 مرحلة التصميم: انطلاقاً من إشكالية البحث، وبالاعتماد على المصادر النظرية والتطبيقية، تم تصميم الاستبيان مع مراعاة الأمور الآتية:

- صياغة عبارات الأسئلة بطريقة واضحة ودقيقة لتفادي الالتباس وسوء الفهم؛

- استعمال لغة سليمة ومفهومة؛

- ترتيب العبارات وفق مقتضيات الدراسة والأهداف المرجوة منها؛

- اقتراح الإجابة على العبارات وفق درجات متباينة تعبر عن رأي أو موقف المستجوب (غير موافق تماماً، غير موافق، محايد، موافق، موافق تماماً).

وفي نهاية هذه المرحلة، تم الاستعانة بأستاذ مختص في الإحصاء للتأكد من الجانب الشكلي والتقني للاستبيان حتى يصبح قابلاً للمعالجة في البرنامج الإحصائي (SPSS- Statistical Package for Social Sciences).

1-2 مرحلة إعادة التصميم: بعد تصميم الاستبيان، تم توزيع نسخ منه على مجموعة من الأساتذة المحكمين (الأسماء واردة في الملحق) للحكم على مدى صلاحيته كأداة للدراسة الميدانية، وبعد استرجاع الاستبيانات قام الباحث بإجراء التعديلات المقترحة، قبل أن يتم توزيع الاستبيان في صورته النهائية على أفراد العينة.

2- هيكل الاستبيان

يتكون الاستبيان من ثلاثة محاور رئيسية كالآتي:

المحور الأول: يتعلق بالبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة متمثلة في المؤهل العلمي، الوظيفة والخبرة المهنية بالإضافة إلى سؤال متعلق بطبيعة المؤسسة (عامة أو خاصة) التي يعمل لحسابها المستجوب.

المحور الثاني: يحتوي على 10 عبارات تتناول مدى تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية، تتوزع على عنصرين: العنصر الأول يتمحور على المعايير العامة التي تحدد مواصفات الجهة أو الشخص القائم بعملية التدقيق الداخلي، والعنصر الثاني يتمحور حول معايير الأداء التي تصف طبيعة التدقيق الداخلي وتوفر خصائص يمكن من خلالها الحكم على جودة أداء التدقيق الداخلي.

المحور الثالث: يحتوي على 24 عبارة تتناول مدى مساهمة تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، تتوزع على 6 عناصر تمثل مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، ضمان حقوق المساهمين، المعاملة المتساوية للمساهمين، دور أصحاب المصالح، مسؤوليات مجلس الإدارة، الإفصاح والشفافية).

الملحق: خصص لشرح المصطلحات الهامة التي تساعد المستجوب على فهم مضمون ومغزى العبارات.

3- مقاييس الاستبيان

تم إعداد الاستبيان على أساس مقياس ليكارت الخماسي لتحديد آراء العينة حول العبارات التي تضمنها الاستبيان (غير موافق تماما، غير موافق، محايد، موافق، موافق تماما).

ولتحديد الاتجاه العام لأفراد العينة، تم استخدام خمس مستويات للتعليق على المتوسط الحسابي بناء على المعادلة الآتية: طول الفئة = (الحد الأعلى - الحد الأدنى) / عدد المستويات

$$0.80 = 5/4 = 5/1-5 =$$

ويمكن تلخيص مستويات مقياس ليكارت الخماسي في الجدول الآتي:

الجدول رقم 4-5: مقياس ليكارت الخماسي

الإتجاه العام	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
الدرجة	1	2	3	4	5

[5 -4.21]	[4.20 -3.41]	[3.40 -2.61]	[2.60 -1.81]	[1.80 -1]	المتوسط المرجح
-----------	--------------	--------------	--------------	-----------	-------------------

المصدر: محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي: الدليل التطبيقي للباحثين، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006، ص 115.

ثانياً- اختبارات الثبات والصدق

يعتبر الثبات والصدق من الخصائص المطلوبة لأداة الدراسة، لذلك تم اختبار ثبات وصدق محاور الاستبيان كما يلي:

1- اختبار الثبات

يقصد بثبات الاستبيان أنه يعطي نفس النتائج في حالة توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، هذا يعني أن النتائج التي يعطيها الاستبيان تكون متقاربة إذا تم تكرار توزيعها على عينة الدراسة¹.

وللتأكد من مدى صلاحية الاستبيان كأداة لجمع البيانات اللازمة للدراسة الحالية، تم اختبار ثبات عبارات الاستبيان باستخدام معامل (ألفا كرونباخ) Alpha- Cronbach، والنتائج موضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم 4-6: نتائج اختبار ثبات الاستبيان

معامل ألفا كرونباخ	العبارات	عناصر الاستبيان	
0.868	(5-1)	المعايير العامة	المحور الثاني
0.874	(10-6)	معايير الأداء	
0.888	(10-1)	معدل ثبات المحور الثاني	
0.741	(14-11)	وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات	

¹ محمود مهدي البياتي، تحليل البيانات الإحصائية باستخدام SPSS: معالجة البيانات مع اختبار شروط التحليل وتفسير النتائج، دار مكتبة الحامد، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2004، ص 24.

0.796	(18-15)	ضمان حقوق المساهمين	المحور الثالث
0.740	(22-19)	المعاملة المتساوية للمساهمين	
0.755	(26-23)	دور أصحاب المصالح	
0.739	(30-27)	مسؤوليات مجلس الإدارة	
0.811	(34-31)	الإفصاح والشفافية	
0.907	(34-11)	معدل ثبات المحور الثالث	
0.933	(34-1)	المعدل العام لثبات الاستبيان	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التحليل باستخدام برنامج SPSS.

يتضح من الجدول أن معامل ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة يتراوح بين 88.8% و 90.7%، في حين يشير معامل ألفا كرونباخ لإجمالي عبارات الاستبيان إلى 93.3%، وهو معدل جد مطمئن على ثبات الاستبيان ودرجة اعتماده، على اعتبار أن النسبة المقبولة لتعميم نتائج مثل هذه الدراسات هي 60%.

2- اختبار الصدق

يتم إيجاد معامل صدق الاستبيان عن طريق حساب جذر معامل ألفا كرونباخ، وفيما يلي نتائج اختبار صدق الاستبيان:

الجدول رقم 4-7: نتائج اختبار صدق الاستبيان

جذر معامل ألفا كرونباخ	العبارات	عناصر الاستبيان	
0.931	(5-1)	المعايير العامة	المحور الثاني
0.934	(10-6)	معايير الأداء	
0.942	(10-1)	معدل صدق المحور الثاني	
0.860	(14-11)	وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات	المحور الثالث
0.892	(18-15)	ضمان حقوق المساهمين	
0.860	(22-19)	المعاملة المتساوية للمساهمين	
0.868	(26-23)	دور أصحاب المصالح	
0.859	(30-27)	مسؤوليات مجلس الإدارة	

0.900	(34-31)	الإفصاح والشفافية	
0.952	(34-11)	معدل صدق المحور الثالث	
0.965	(34-1)	المعدل العام لصدق الاستبيان	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التحليل باستخدام برنامج SPSS.

يتضح من الجدول أن معدل صدق الاستبيان المقدر بـ 96.5% يعطي إشارة قوية على درجة الاعتمادية التي تتميز بها أداة الدراسة، مما يجعل نتائجها قابلة للتعميم على مجتمع الدراسة.

المطلب الثالث: أساليب المعالجة الإحصائية

للإجابة على أسئلة الدراسة ولغاية تحليل البيانات، تم الاستعانة بالبرنامج الإحصائي (الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية - Statistical Package for Social Sciences: SPSS)، وقد اعتمد الباحث على الأساليب الإحصائية الآتية:

- التكرارات والنسب المئوية لوصف عينة الدراسة؛
- المتوسط الحسابي للتعرف على تقييمات الباحثين لكل عبارة من عبارات الدراسة كمؤشر لتحديد الأهمية النسبية والاتجاه العام لاستجابة أفراد عينة الدراسة تجاه محاور وأبعاد الدراسة؛
- الانحراف المعياري لقياس وبيان درجة تشتت قيم إجابات عينة الدراسة عن الوسط الحسابي لكل عبارة، إذ أن قيمة الانحراف المعياري القليلة تعني أن تشتت البيانات قليل والعكس صحيح؛
- تحليل الانحدار المتعدد (Multiple Regression) وتحليل الانحدار البسيط (Simple Regression) حسب الحالة، مع اختبار (F) باستخدام جدول تحليل التباين (ANOVA- ANALYSIS OF VARIANCE)، وذلك لاختبار ارتباط وتأثير أبعاد المتغير المستقل على المتغير التابع.

المبحث الرابع: نتائج الدراسة الميدانية

يوضح المبحث النتائج التي توصلت إليها الدراسة الميدانية بعد معالجة البيانات عن طريق البرنامج الإحصائي (SPSS) واستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة، وذلك للتعرف على خصائص عينة الدراسة وعرض وتحليل النتائج المتعلقة بمتغيرات الدراسة الموزعة عبر المحورين الثاني والثالث، بالإضافة إلى اختبار فرضيات الدراسة، وإبراز مقدار التأثير والارتباط بين المتغير المستقل والتابع، وبيان المؤشرات الإحصائية ذات الدلالة العلمية في الإجابة على أسئلة الدراسة.

المطلب الأول: خصائص عينة الدراسة

تمثلت المتغيرات الاسمية لعينة الدراسة في (طبيعة المؤسسة، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية)، وسنحاول فيما يلي توضيح خصائص عينة الدراسة عن طريق التكرارات والنسب المئوية.

أولاً- حسب طبيعة المؤسسة

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-8) أن 76% من أفراد عينة الدراسة يعملون لحساب مؤسسات القطاع العام، في حين يمثل أفراد عينة الدراسة الذين يعملون لحساب مؤسسات القطاع الخاص 24% من إجمالي عينة الدراسة. وبعد التذكير أن الدراسة تستهدف المؤسسات الجزائرية العامة والخاصة التي يوجد بها قسم أو مصلحة للتدقيق الداخلي، تعتبر هذه النتائج مؤشراً أن وظيفة التدقيق الداخلي متواجدة بصفة أكبر في المؤسسات العمومية، نظراً للاعتبارات القانونية التي تلزم هذه المؤسسات بإنشاء وظيفة التدقيق الداخلي.

الجدول رقم 4-8: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير طبيعة المؤسسة

المتغير	التكرار	النسبة المئوية
---------	---------	----------------

مؤسسة عامة	57	76%
مؤسسة خاصة	18	24%
المجموع	75	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التحليل باستخدام برنامج SPSS.

ثانيا- حسب المؤهل العلمي

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-9) أن 52% من الأفراد المستجوبين حاصلون على شهادة الليسانس، و20% حاصلون على شهادة ماستر، و17.3% حاصلون على شهادة الدراسات العليا (ماجستير فما فوق)، وهذا يفيد أن نسبة أفراد عينة الدراسة الحاملين لشهادة جامعية يمثل 89.3%، في حين لا يمثل أفراد عينة الدراسة دون المستوى الجامعي إلا 10.7%. ومن هنا يمكن أن نلاحظ ارتفاع المستوى العلمي لدى أفراد عينة الدراسة بصفة خاصة ولدى العاملين في ميادين المحاسبة والتدقيق في المؤسسات الجزائرية بصفة عامة.

الجدول رقم 4-9: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى العلمي

المتغير	التكرار	النسبة المئوية
شهادة مهنية	8	10.7%
ليسانس	39	52%
ماستر	15	20%
دراسات عليا	13	17.3%
المجموع	75	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التحليل باستخدام برنامج SPSS.

ثالثا- حسب الوظيفة

يتبين من خلال الجدول رقم (4-10) أن المحاسبين هم الأكثر تمثيلا في عينة الدراسة بنسبة 52%، يليهم المدققون الداخليون بنسبة 25.3% من إجمالي عينة الدراسة، في حين توزعت النسبة الباقية بين

المدققين الخارجيين بنسبة 12% والمدراء الماليين بنسبة 10.7%. وهذا يدل على الأهمية التي يمثلها المحاسبون في المؤسسة العامة أو الخاصة نظرا للمهام التنفيذية المتعددة التي يقومون بها، بينما يفسر انخفاض تمثيل بقية الوظائف كونها وظائف تتعلق بالإشراف والرقابة ولا تحتاج المؤسسة لعدد كبير منها.

الجدول رقم 4-10: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

المتغير	التكرار	النسبة المئوية
مدير مالي	8	10.7%
محاسب	39	52%
مدقق داخلي	19	25.3%
مدقق خارجي	9	12%
المجموع	75	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التحليل باستخدام برنامج SPSS.

رابعا- حسب الخبرة المهنية

يتبين من خلال الجدول رقم (4-11) أن النسبة الأعلى من عينة الدراسة تتركز في فئة الخبرة المهنية (5-10 سنوات) بـ 42.7%، ثم الفئة التكرارية (أكثر من 10 سنوات) بنسبة 32%، أما الفئة التكرارية (أقل من 5 سنوات) فتمثل 25.3%. وهذا مؤشر على أن الخبرة المهنية لعينة الدراسة جيدة، مما يمنح ميزة إيجابية للدراسة الميدانية.

الجدول رقم 4-11: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

المتغير	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	19	25.3%
من 5 إلى 10 سنوات	32	42.7%
أكثر من 10 سنوات	24	32%

المجموع	75	%100
---------	----	------

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التحليل باستخدام برنامج SPSS.

المطلب الثاني: نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

تم الاعتماد في تحليل نتائج متغيرات الدراسة المتضمنة في المحورين الثاني والثالث من الاستبيان على مؤشر المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، ثم استنتاج الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة.

أولاً- تحليل نتائج المحور الثاني من الاستبيان: مدى تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية

يتضمن هذا المحور متغيرين اثنين، يتعلق المتغير الأول بالنوع الأول من معايير التدقيق الداخلي والمتمثل في المعايير العامة، بينما يتعلق المتغير الثاني بمعايير الأداء.

1- المعايير العامة

يشير الجدول رقم (4-12) إلى مدى تطبيق المعايير العامة في المؤسسات الجزائرية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لعبارات المتغير بين 3.60 و4.51، واحتلت المرتبة الأولى العبارة رقم (5) "يتمتع المدقق الداخلي بالكفاءة المهنية اللازمة" بمتوسط حسابي يقدر بـ 4.51، وقد جاءت ثلاث عبارات (3، 4، 5) ضمن الاتجاه العام (موافق تماماً) حسب مقياس ليكارت الخماسي، في حين جاءت العبارتين الباقيتين (1، 2) ضمن الاتجاه العام (موافق).

ويشير المتوسط الحسابي العام لمتغير المعايير العامة المقدر بـ 4.18 إلى وجود اتجاه عام بالموافقة لدى أفراد عينة الدراسة حول تطبيق المعايير العامة من المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية، بينما يدل الانحراف المعياري العام المقدر بـ 0.498 إلى وجود تشتت ضعيف في البيانات وهذا مؤشر على تقارب وتشابه إجابات أفراد عينة الدراسة.

وعليه، تدل هذه النتائج أن المؤسسات الجزائرية تطبق إلى حد معتبر المعايير العامة من المعايير الدولية للتدقيق الداخلي.

الجدول رقم 4-12: نتائج الإحصاء الوصفي لمتغير المعايير العامة

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام
01	تتوفر المؤسسة على ميثاق التدقيق الداخلي.	3.60	0.697	5	موافق
02	يتبع نشاط التدقيق لأعلى مستوى تنظيمي في المؤسسة مثل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق.	4.13	0.622	4	موافق
03	يتمتع نشاط التدقيق الداخلي بالاستقلالية.	4.29	0.564	3	موافق تماما
04	يتمارس التدقيق الداخلي أعماله بموضوعية.	4.37	0.540	2	موافق تماما
05	يتمتع المدقق الداخلي بالكفاءة المهنية اللازمة.	4.51	0.645	1	موافق تماما
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	4.18	0.498		موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التحليل باستخدام برنامج SPSS.

2- معايير الأداء

يشير الجدول رقم (4-13) إلى مدى تطبيق معايير الأداء في المؤسسات الجزائرية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت المتوسطات الحسابية للعبارات بين 3.87 و 4.28، وقد سجل أعلى متوسط حسابي في العبارة رقم (6) "يعمل التدقيق الداخلي على تقييم نظام الرقابة الداخلية بصفة دورية" باتجاه عام موافق تماما، في حين كانت العبارات الباقية (7، 8، 9، 10) ضمن اتجاه عام موافق.

ويقدر المتوسط الحسابي لمتغير معايير الأداء بـ 4.066، وهو ما يشير إلى وجود اتجاه عام موافق

رقم	العبارة	المتوسط	الانحراف	الترتيب	الاتجاه العام
-----	---------	---------	----------	---------	---------------

لدى أفراد عينة الدراسة حول مدى تطبيق معايير الأداء من المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية، بينما يشير الانحراف المعياري العام المنخفض المقدر بـ 0.498 إلى وجود تقارب بين إجابات المستجوبين فيما يتعلق بمعايير الأداء.

وعليه، تدل هذه النتائج أن المؤسسات الجزائرية تطبق إلى حد معتبر معايير الأداء للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي. وبالنظر إلى المتوسط الحسابي العام للمحور الثاني والمقدر بـ 4.12 الذي يشير إلى وجود اتجاه عام موافق، يمكن أن نستنتج أن المؤسسات الجزائرية تطبق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي.

الجدول رقم 4-13: نتائج الإحصاء الوصفي لمتغير معايير الأداء

العبارة	الحسابي	المعياري		
06	يعمل التدقيق الداخلي على تقييم نظام الرقابة الداخلية بصفة دورية.	4.28	0.605	1
07	يعمل التدقيق الداخلي على اقتراح التحسينات اللازمة على نظام الرقابة الداخلية.	4.01	0.647	3
08	يعمل التدقيق الداخلي على تقييم فعالية نظام إدارة المخاطر.	4.20	0.735	2
09	يعمل التدقيق الداخلي على تحديد مجالات نشاط المؤسسة التي تكون أكثر عرضة للمخاطر.	3.97	0.753	4
10	يعمل التدقيق الداخلي على اقتراح التحسينات اللازمة على نظام إدارة المخاطر.	3.87	0.741	5
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام		4.06	0.569	موافق
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور		4.12	0.465	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التحليل باستخدام برنامج SPSS.

ثانيا- تحليل نتائج المحور الثالث من الاستبيان: مساهمة تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات

يتضمن هذا المحور ست متغيرات تمثل مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، ضمان حقوق المساهمين، المعاملة المتساوية للمساهمين، دور أصحاب المصالح، مسؤوليات مجلس الإدارة، الإفصاح والشفافية)، وتتضمن عبارات المحور المساهمة المنتظرة من التدقيق الداخلي في تفعيل هذه المبادئ.

1- وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

يشير الجدول رقم (4-14) إلى مدى مساهمة المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في تفعيل مبدأ (وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات) من وجهة نظر عينة الدراسة، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية للعبارات بين 3.96 و 4.23، وسجل أعلى متوسط حسابي في العبارة رقم (11) "يعمل التدقيق الداخلي على توفر المؤسسة على إطار داخلي لحوكمة الشركات" باتجاه عام موافق تماما، بينما كانت العبارات المتبقية (12، 13، 14) باتجاه عام موافق.

ويقدر المتوسط الحسابي العام لمتغير وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات ب 4.06، وهو يشير إلى وجود اتجاه عام موافق لدى أفراد العينة حول مساهمة التدقيق الداخلي المتوافق مع المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي في تفعيل مبدأ (وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات)، بينما تشير قيمة الانحراف المعياري العام المقدرة ب 0.433 إلى وجود تشتت ضعيف في إجابات أفراد العينة أي أنها متشابهة ومتقاربة إلى حد ما.

وعليه، تدل هذه النتائج أن المعايير الدولية للتدقيق الداخلي تساهم في تفعيل مبدأ حوكمة الشركات (وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات).

الجدول رقم 4-14: نتائج الإحصاء الوصفي لمتغير وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام
11	يعمل التدقيق الداخلي على توفر المؤسسة على إطار داخلي لحوكمة الشركات.	4.23	0.606	1	موافق تماما
12	يعمل التدقيق الداخلي على توزيع المسؤوليات بين الأطراف الفاعلة في المؤسسة بشكل واضح.	4.07	0.622	2	موافق
13	يعمل التدقيق الداخلي على تمتع الجهات الإشرافية في المؤسسة بالصلاحيات الكافية.	3.96	0.505	4	موافق
14	يعمل التدقيق الداخلي على قيام الجهات التنفيذية في المؤسسة بواجباتها بموضوعية.	4.00	0.569	3	موافق
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	4.06	0.433		موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التحليل باستخدام برنامج SPSS.

2- ضمان حقوق المساهمين

يبين الجدول رقم (4-15) مدى مساهمة المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في تفعيل مبدأ (ضمان حقوق المساهمين) من وجهة نظر عينة الدراسة، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لعبارات هذا المتغير بين 3.53 و 4.20، وقد سجل أعلى متوسط حسابي بالنسبة للعبارة رقم (15) "يعمل التدقيق الداخلي على ضمان حقوق المساهمين في الحصول على المعلومات والتغيرات الأساسية في المؤسسة" باتجاه عام موافق، بينما سجل أدنى متوسط حسابي بالنسبة للعبارة رقم (18) "يعمل التدقيق الداخلي على ضمان إمكانية قيام المساهمين بمساءلة مجلس الإدارة" باتجاه عام موافق.

ويقدر المتوسط الحسابي العام لمتغير (ضمان حقوق المساهمين) بـ 3.80، وهو يشير إلى وجود اتجاه عام موافق لدى عينة الدراسة حول مساهمة التدقيق الداخلي المتوافق مع المعايير الدولية المهنية لممارسة للتدقيق الداخلي في تفعيل مبدأ (ضمان حقوق المساهمين)، بينما يشير الانحراف المعياري العام المقدر بـ 0.483 إلى وجود تقارب بين إجابات المبحوثين.

وعليه، تدل هذه النتائج أن المعايير الدولية للتدقيق الداخلي تساهم في تفعيل مبدأ حوكمة الشركات (ضمان حقوق المساهمين).

الجدول رقم 4-15: نتائج الإحصاء الوصفي لمتغير ضمان حقوق المساهمين

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام
15	يعمل التدقيق الداخلي على ضمان حقوق المساهمين في الحصول على المعلومات والتغيرات الأساسية في المؤسسة.	4.20	0.658	1	موافق
16	يعمل التدقيق الداخلي على ضمان التسجيل القانوني للملكية الأسهم.	3.72	0.583	3	موافق
17	يعمل التدقيق الداخلي على ضمان حقوق المساهمين في المشاركة والتصويت في الجمعية العامة.	3.76	0.566	2	موافق
18	يعمل التدقيق الداخلي على ضمان إمكانية قيام المساهمين بمساءلة مجلس الإدارة.	3.53	0.644	4	موافق
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام		3.80	0.483		موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التحليل باستخدام برنامج SPSS.

3- المعاملة المتساوية للمساهمين

يشير الجدول رقم (4-16) إلى مدى مساهمة المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في تفعيل مبدأ (المعاملة المتساوية للمساهمين) من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لهذا المتغير بين 3.48 و4.17، وقد سجل أعلى متوسط حسابي في العبارة رقم (19) "يعمل التدقيق الداخلي على ضمان معاملة المساهمين لنفس طبقة الأسهم معاملة متساوية"، في حين سجل أدنى متوسط حسابي بالنسبة للعبارة رقم (22) "يعمل التدقيق الداخلي على ضمان حق المساهم في الحصول على تعويض في حال انتهاك حقوقهم".

ويقدر المتوسط الحسابي العام لمتغير (المعاملة المتساوية للمساهمين) بـ 3.77، وهو يشير إلى وجود اتجاه عام موافق لدى عينة الدراسة حول مساهمة التدقيق الداخلي المتوافق مع المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي في تفعيل مبدأ (المعاملة المتساوية للمساهمين)، بينما يؤشر الانحراف المعياري العام المقدر بـ 0.454 على وجود تشتت ضعيف في إجابات العينة.

وعليه، تدل هذه النتائج أن المعايير الدولية للتدقيق الداخلي تساهم في تفعيل مبدأ حوكمة الشركات (المعاملة المتساوية للمساهمين).

الجدول رقم 4-16: نتائج الإحصاء الوصفي لمتغير المعاملة المتساوية للمساهمين

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام
19	يعمل التدقيق الداخلي على ضمان معاملة المساهمين الحاملين لنفس طبقة الأسهم معاملة متساوية.	4.17	0.601	1	موافق
20	يعمل التدقيق الداخلي على ضمان ممارسة صغار حملة الأسهم لحقوقهم التصويتية.	3.64	0.584	3	موافق
21	يعمل التدقيق الداخلي على إطلاع صغار حملة الأسهم على المعلومات المالية حول المؤسسة.	3.80	0.615	2	موافق
22	يعمل التدقيق الداخلي على ضمان حق المساهم في الحصول على تعويض في حال انتهاك حقوقهم.	3.48	0.623	4	موافق
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام		3.77	0.454	موافق	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التحليل باستخدام برنامج SPSS.

4- دور أصحاب المصالح

يبين الجدول رقم (4-17) مدى مساهمة المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في تفعيل مبدأ (دور أصحاب المصالح) من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت المتوسطات الحسابية بين 3.64 و 4.21، وقد سجل أعلى متوسط حسابي في العبارة رقم (23) "يعمل التدقيق الداخلي على ضمان حقوق أصحاب

المصالح المنصوص عليها قانوناً، بينما سجل أدنى متوسط حسابي في العبارة رقم (26) "يعمل التدقيق الداخلي على ضمان حق أصحاب المصالح في الحصول على تعويض مناسب في حال انتهاك حقوقهم".

ويقدر المتوسط الحسابي العام لمتغير (دور أصحاب المصالح) بـ 3.92، وهو يشير إلى وجود اتجاه عام موافق لدى عينة الدراسة حول مساهمة التدقيق الداخلي المستمد من المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي في تفعيل مبدأ (دور أصحاب المصالح)، في حين يدل الانحراف المعياري العام المقدر بـ 0.457 إلى وجود تقارب في إجابات المبحوثين.

وعليه، تدل هذه النتائج أن المعايير الدولية للتدقيق الداخلي تساهم في تفعيل مبدأ حوكمة الشركات (دور أصحاب المصالح).

الجدول رقم 4-17: نتائج الإحصاء الوصفي لمتغير دور أصحاب المصالح

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام
23	يعمل التدقيق الداخلي على ضمان حقوق أصحاب المصالح المنصوص عليها قانوناً.	4.21	0.576	1	موافق تماماً
24	يعمل التدقيق الداخلي على مشاركة أصحاب المصالح في آليات تحسين مستوى أداء المؤسسة.	3.89	0.535	3	موافق
25	يعمل التدقيق الداخلي على ضمان حصول أصحاب المصالح (عمال، موردين، زبائن وغيرهم) على المعلومات التي تهمهم.	3.93	0.553	2	موافق
26	يعمل التدقيق الداخلي على ضمان حق أصحاب المصالح في الحصول على تعويض مناسب في حال انتهاك حقوقهم.	3.64	0.729	4	موافق
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام		3.92	0.457		موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التحليل باستخدام برنامج SPSS.

5- مسؤوليات مجلس الإدارة

يشير الجدول رقم (4-18) إلى مدى مساهمة المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في تفعيل مبدأ (مسؤوليات مجلس الإدارة) من وجهة نظر عينة الدراسة، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية بين 3.81 و4.23، وقد سجل أعلى متوسط حسابي في العبارة رقم (27) "يعمل التدقيق الداخلي على مساعدة مجلس الإدارة في توجيه استراتيجية المؤسسة"، في حين كان أدنى متوسط حسابي في العبارة رقم (30) "يعمل التدقيق الداخلي على مراعاة التناسب بين مكافآت أعضاء مجلس الإدارة ومكافآت كبار التنفيذيين ومصصلحة المؤسسة".

ويقدر المتوسط الحسابي العام لمتغير (مسؤوليات مجلس الإدارة) بـ 4.00، وهو يشير إلى وجود اتجاه عام موافق لدى أفراد عينة الدراسة حول مساهمة التدقيق الداخلي المتوافق مع المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي في تفعيل مبدأ (مسؤوليات مجلس الإدارة)، بينما تشير القيمة المنخفضة للانحراف المعياري المقدرة بـ 0.383 إلى وجود توافق معتبر بين إجابات العينة.

وعليه، تدل هذه النتائج أن المعايير الدولية للتدقيق الداخلي تساهم في تفعيل مبدأ حوكمة الشركات (مسؤوليات مجلس الإدارة).

الجدول رقم 4-18: نتائج الإحصاء الوصفي لمتغير مسؤوليات مجلس الإدارة

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام
27	يعمل التدقيق الداخلي على مساعدة مجلس الإدارة في توجيه استراتيجية المؤسسة.	4.23	0.452	1	موافق تماما
28	يعمل التدقيق الداخلي على مساعدة مجلس الإدارة في إعداد نظام رسمي شفاف لعمليات ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة.	3.99	0.533	3	موافق
29	يعمل التدقيق الداخلي على رقابة أي تعارض محتمل بين مصلحة المؤسسة ومصالح أعضاء مجلس الإدارة.	4.00	0.465	2	موافق
30	يعمل التدقيق الداخلي على مراعاة التناسب بين مكافآت أعضاء مجلس الإدارة ومكافآت كبار التنفيذيين ومصحة المؤسسة.	3.81	0.586	4	موافق
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام		4.00	0.383		موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التحليل باستخدام برنامج SPSS.

6- الإفصاح والشفافية

يشير الجدول رقم (4-19) إلى مدى مساهمة المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في تفعيل مبدأ (الإفصاح والشفافية) من وجهة نظر عينة الدراسة، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية للعبارة بين 3.97 و4.51، وقد سجلت أعلى قيمة للمتوسط الحسابي 4.51 في العبارة رقم (31) "يعمل التدقيق الداخلي على ضمان المستوى الكافي من الإفصاح عن الوضعية المالية للمؤسسة"، بينما سجلت أدنى قيمة للمتوسط 3.97 في العبارة رقم (32) "يعمل التدقيق الداخلي على ضمان الإفصاح عن الملكيات الكبرى للأسهم وحقوق التصويت".

وأسفرت نتائج التحليل الوصفي لمتغير (الإفصاح والشفافية) عن متوسط حسابي عام يقدر بـ 4.25 وهو أعلى قيمة للمتوسط الحسابي بالمقارنة مع المتغيرات السابقة، وتشير هذه النتيجة إلى وجود اتجاه عام

موافق تماما لدى أفراد عينة الدراسة حول مساهمة التدقيق الداخلي المتوافق مع المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي في تفعيل مبدأ (الإفصاح والشفافية)، كما تدل هذه القيمة المرتفعة على الأهمية التي يوليها التدقيق الداخلي لتوفر عنصر الإفصاح والشفافية في العمليات المالية والتشغيلية للمؤسسة، وانعكاسه المباشر على مختلف الأطراف المعنية بنظام حوكمة الشركات. كما تدل القيمة المنخفضة للانحراف المعياري المقدر بـ 0.615 إلى وجود تشتت ضعيف في البيانات، وتوافق في إجابات أفراد العينة حول هذا المتغير.

وعليه، تدل هذه النتائج أن المعايير الدولية للتدقيق الداخلي تساهم في تفعيل مبدأ حوكمة الشركات (الإفصاح والشفافية). وبالنظر إلى المتوسط الحسابي العام للمحور الثالث والمقدر بـ 3.97 والذي يشير إلى وجود اتجاه عام موافق لدى أفراد العينة، يمكن أن نستنتج أن المعايير الدولية للتدقيق الداخلي تساهم في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الستة (وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، ضمان حقوق المساهمين، المعاملة المتساوية للمساهمين، دور أصحاب المصالح، مسؤوليات مجلس الإدارة، الإفصاح والشفافية).

الجدول رقم 4-19: نتائج الإحصاء الوصفي لمتغير الإفصاح والشفافية

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام
31	يعمل التدقيق الداخلي على ضمان المستوى الكافي من الإفصاح عن الوضعية المالية للمؤسسة.	4.51	0.705	1	موافق تماما
32	يعمل التدقيق الداخلي على ضمان الإفصاح عن الملكيات الكبرى للأسهم وحقوق التصويت.	3.97	0.771	4	موافق
33	يعمل التدقيق الداخلي على ضمان توفير المعلومات للجهات المستفيدة بشكل عادل وبتكلفة منخفضة وفي الوقت المناسب.	4.41	0.773	2	موافق تماما
34	يعمل التدقيق الداخلي على ضمان الإفصاح عن أهداف المؤسسة والمخاطر الجوهرية المتوقعة.	4.13	0.827	3	موافق
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام		4.25	0.615	موافق تماما	
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور		3.97	0.349	موافق	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التحليل باستخدام برنامج SPSS.

المطلب الثالث: نتائج اختبار فرضيات الدراسة

يتم اختبار فرضيات الدراسة المتعلقة بوجود أثر ذي دلالة إحصائية من عدمه عن طريق تحليل الانحدار المتعدد (Multiple Regression) وتحليل الانحدار البسيط (Simple Regression) حسب الحالة، مع اختبار (F) باستخدام جدول تحليل التباين (ANOVA)، وذلك للتعرف على مقدار ارتباط وتأثير أبعاد المتغير المستقل (المعايير العامة، ومعايير الأداء) على المتغير التابع (تفعيل مبادئ حوكمة الشركات).

أولاً- اختبار الفرضية الخامسة

تنص هذه الفرضية على ما يلي: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي على مستوى المؤسسات الجزائرية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات".

ويبين الجدول رقم (4-20) نتائج اختبار الانحدار المتعدد (أكثر من متغير مستقل) لأثر تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي على مستوى المؤسسات الجزائرية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

ويتضح من الجدول وجود تأثير ذي دلالة إحصائية لتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي (المعايير العامة ومعايير الأداء) في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، حيث بلغ معامل الارتباط (R) بين المتغير المستقل (المعايير العامة، معايير الأداء) والمتغير التابع (تفعيل مبادئ حوكمة الشركات) 0.666 عند مستوى دلالة (0.05)، أما معامل التحديد (R^2) المقدر بـ 0.444 فهو يدل أن المتغير المستقل (المعايير الدولية للتدقيق الداخلي) يفسر ما نسبته 44.4% من التباين في المتغير التابع (تفعيل مبادئ حوكمة الشركات)، أي أن 44.4% من التغيرات في مستوى تفعيل مبادئ حوكمة الشركات ناتجة عن التغير في المعايير الدولية للتدقيق الداخلي مجتمعة (المعايير العامة، معايير الأداء).

ويؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة والبالغة (28.718) وهي دالة عند مستوى (0.05)، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي على مستوى المؤسسات الجزائرية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات".

الجدول رقم 4-20: نتائج تحليل الانحدار المتعدد لأثر تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي (المعايير العامة، معايير الأداء) على مستوى المؤسسات الجزائرية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات

Sig*	T	B		Sig*	DF		F	(R ²)	(R)	المتغير التابع
مستوى الدلالة	المحسوبة	معامل الانحدار		مستوى الدلالة	درجات الحرية		المحسوبة	معامل التحديد	الارتباط	
0.000	3.825	0.274	المعايير العامة	0.000	2	بين المجاميع	28.718	0.444	0.666	تفعيل مبادئ حوكمة الشركات
0.001	3.645	0.229	معايير الأداء		72	البواقي				
					74	المجموع				

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التحليل باستخدام برنامج SPSS. * دال عند مستوى $\alpha \geq 0.05$

وباستخدام تحليل التباين (Anova) لدراسة أثر تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي (المعايير العامة، معايير الأداء) على مستوى المؤسسات الجزائرية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، يتضح من البيانات الواردة في الجدول رقم (4-21) أن قيمة (F) المحسوبة هي 28.718 وقيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) تساوي 3.13، وبالمقارنة بينهما يتبين أن قيمة F المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية، وبالرجوع إلى نظرية القرار التي تنص أنه إذا كانت قيمة F المحسوبة أكبر من قيمة F الجدولية فإن هذا يعني رفض الفرضية العدمية، وعليه يمكن لنا رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التالية: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي على مستوى المؤسسات الجزائرية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات".

الجدول رقم 4-21: نتائج تحليل التباين (Anova) لأثر تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي على مستوى المؤسسات الجزائرية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

النتيجة	Sig* مستوى الدلالة	F الجدولية	F المحسوبة	DF درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المتغير المستقل
رفض الفرضية العدمية	0.000	3.13	28.718	2	4.001	بين المجموع	المعايير الدولية للتدقيق الداخلي
				72	5.016	البواقي	
				74	9.017	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التحليل باستخدام برنامج SPSS. * دال عند مستوى $\alpha \geq 0.05$.

ثانيا- اختبار الفرضية الفرعية الأولى

تنص الفرضية الفرعية الأولى HO1 أنه: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق المعايير العامة من المعايير الدولية للتدقيق الداخلي على مستوى المؤسسات الجزائرية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات". ويوضح الجدول رقم (4-22) نتائج الانحدار البسيط (متغير مستقل واحد) لأثر تطبيق المعايير العامة من المعايير الدولية للتدقيق الداخلي على مستوى المؤسسات الجزائرية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

ويتبين من الجدول وجود تأثير ذي دلالة إحصائية، إذ بلغ معامل الارتباط (R) بين المتغير المستقل (المعايير العامة) والمتغير التابع (تفعيل مبادئ حوكمة الشركات) 0.584، أما معامل التحديد (R^2) المقدر بـ 0.341 فهو يدل أن المتغير المستقل (المعايير العامة) يفسر ما نسبته 34.1% من التباين في المتغير التابع (تفعيل مبادئ حوكمة الشركات)، أي أن 34.1% من التغيرات في مستوى تفعيل مبادئ حوكمة الشركات ناتج عن التغير في المعايير العامة من المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، أما معامل الانحدار (B) المقدر بـ 0.409 فهو يفسر أن الزيادة بدرجة واحدة في مستوى المعايير العامة يؤدي إلى زيادة مستوى تفعيل مبادئ حوكمة الشركات بمقدار 0.409.

وتتأكد معنوية الأثر من خلال قيمة F المحسوبة والتي بلغت 37.790 وهي دالة عند مستوى (0.05)، وهذا يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق المعايير العامة من المعايير الدولية للتدقيق الداخلي على مستوى المؤسسات الجزائرية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات".

الجدول رقم (4-22): نتائج تحليل الانحدار البسيط لأثر تطبيق المعايير العامة على مستوى المؤسسات الجزائرية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات

المتغير التابع	(R)	(R ²)	F	DF	Sig*	B	T	Sig*
الارتباط	معامل التحديد	المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة	معامل الانحدار	المحسوبة	مستوى الدلالة	
تفعيل مبادئ حوكمة الشركات	0.584	0.341	37.790	بين الجماميع	0.000	0.409	6.147	0.000
				البواقي				
				المجموع				
				73				
				74				

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التحليل باستخدام برنامج SPSS. * دال عند مستوى $\alpha \geq 0.05$

ثالثا- اختبار الفرضية الفرعية الثانية

تنص الفرضية الفرعية الثانية HO2 أنه: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معايير الأداء من المعايير الدولية للتدقيق الداخلي على مستوى المؤسسات الجزائرية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات".

ويوضح الجدول رقم (4-23) نتائج الانحدار البسيط (متغير مستقل واحد) لأثر تطبيق معايير الأداء من المعايير الدولية للتدقيق الداخلي على مستوى المؤسسات الجزائرية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

ويتبين من الجدول وجود تأثير ذي دلالة إحصائية، حيث بلغ معامل الارتباط (R) بين المتغير المستقل (معايير الأداء) والمتغير التابع (تفعيل مبادئ حوكمة الشركات) 0.575، أما معامل التحديد (R²) المقدر بـ 0.331 فهو يدل أن المتغير المستقل (معايير الأداء) يفسر ما نسبته 33.1% من التباين في المتغير

التابع (تفعيل مبادئ حوكمة الشركات)، أي أن 33.1% من التغيرات في مستوى تفعيل مبادئ حوكمة الشركات ناتج عن التغير في معايير الأداء من المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، أما معامل الانحدار (B) المقدر بـ 0.352 فهو يفسر أن الزيادة بدرجة واحدة في مستوى معايير الأداء يؤدي إلى زيادة مستوى تفعيل مبادئ حوكمة الشركات بمقدار 0.352.

وتأكد معنوية الأثر من خلال قيمة F المحسوبة والتي بلغت 36.066 وهي دالة عند مستوى (0.05)، وهذا يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معايير الأداء من المعايير الدولية للتدقيق الداخلي على مستوى المؤسسات الجزائرية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات".

الجدول رقم (4-23): نتائج تحليل الانحدار البسيط لأثر تطبيق معايير الأداء على مستوى المؤسسات الجزائرية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات

المتغير التابع	(R)	(R ²)	F المحسوبة	DF درجات الحرية	Sig* مستوى الدلالة	B معامل الانحدار	T المحسوبة	Sig* مستوى الدلالة
تفعيل مبادئ حوكمة الشركات	0.575	0.331	36.066	بين	0.000	0.352	6.005	0.000
				المجموع	1			
				البواقي	73			
				المجموع	74			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التحليل باستخدام برنامج SPSS. * دال عند مستوى $\alpha \geq 0.05$

خلاصة

أثمرت جهود الجزائر عبر جملة من الآليات القانونية والتنظيمية والرقابية والمحاسبية في توفير بعض الشروط الضرورية لإرساء إطار مؤسسي وتنظيمي يسمح بتجسيد مبادئ حوكمة الشركات المتعارف عليها دوليا على أرض الواقع، وذلك من خلال تكريس الضمانات القانونية لحماية حقوق أصحاب رؤوس الأموال ومختلف الفاعلين في المؤسسة، بالإضافة إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للتدقيق في إصلاح النظام المحاسبي والقانون المنظم لمهن التدقيق والمحاسبة، مما يساهم في الرفع من جودة القوائم المالية وتحقيق متطلبات الإفصاح والشفافية، كما يعتبر إصدار ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر أحد الخطوات الهامة لتجسيد مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة مع مراعاة خصوصيات البيئة الجزائرية.

وبالرغم من اعتبار التدقيق الداخلي أحد الدعائم الهامة في نظام حوكمة الشركات، يعرف واقع التدقيق الداخلي في الجزائر قصورا من حيث الإطار القانوني المنظم لهذه الوظيفة، وعدم وضوح من حيث إلزامية إنشائها وتحديد مهامها، الأمر الذي يجرم المؤسسة الجزائرية من القيمة المضافة التي تقدمها هذه الوظيفة في ظل الأدوار الحديثة، والمتمثلة في تقديم الخدمات التأكيدية والاستشارية حول فعالية أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة.

وبالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية التي تمحورت حول مدى تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية، وأثر ذلك في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، تم التوصل إلى ما يلي:

- تطبق المؤسسات الجزائرية المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، استنادا إلى المتوسط الحسابي لعبارات المحور الثاني من الاستبيان المقدر بـ 4.12، والذي يشير إلى وجود اتجاه عام موافق لدى أفراد عينة الدراسة؛

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي على مستوى المؤسسات الجزائرية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، استنادا إلى المتوسط الحسابي لعبارات المحور الثالث من الاستبيان المقدر بـ 3.97، والذي يشير إلى وجود اتجاه عام موافق، واستنادا إلى نتائج الاختبارات الإحصائية.



خاتمة

يعتبر موضوع حوكمة الشركات من المواضيع التي تلقى اهتماما متزايدا بين الدارسين والممارسين في الحقل الاقتصادي، نظرا لآثارها الإيجابية على المؤسسة من حيث ضمان صحة وشفافية المعلومات المالية، وتقديم نظرة واضحة للأطراف الداخلية والخارجية الفاعلة حول الاستراتيجية والأداء ومستوى التحكم في المخاطر، وبعث إشارات الثقة والاطمئنان حول قدرة المؤسسة على الاستمرار والتطور.

وفي هذا السياق، حاولت الدراسة البحث في سبل وآليات تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية من خلال مدخل التدقيق الداخلي، باعتباره وظيفة داخلية مستقلة تعنى بتقييم الأنشطة المالية والتشغيلية في المؤسسة، وتقديم الاستشارات والاقتراحات المناسبة لضمان تحقيق أهداف المؤسسة. وبالنظر إلى التطور الهام الذي يشهده التدقيق الداخلي على الصعيد الدولي، جاءت إشكالية الدراسة على النحو الآتي: إلى أي مدى يساهم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي على مستوى المؤسسات الجزائرية في تفعيل حوكمة الشركات؟

وفي محاولة للإجابة على هذه الإشكالية وتحقيق أهداف الدراسة، تم التطرق إلى العناصر الآتية:

- الإطار العام لحوكمة الشركات، من خلال تسليط الضوء على التأصيل النظري، وتوضيح أهداف وأهمية وخصائص حوكمة الشركات، وعرض المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بالنظر إلى القبول العام التي تحظى به على الصعيد الدولي، بالإضافة إلى إبراز الأبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات؛

- الإطار العلمي والعملية للتدقيق الداخلي على ضوء المعايير الدولية للممارسة المهنية، من خلال عرض الجانب المفاهيمي، وإبراز الأدوار الحديثة للتدقيق الداخلي والأهمية التي يمثلها بالنسبة للمؤسسة، بالإضافة إلى التفصيل في المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA) التي تعتبر دليلا عمليا يهدف إلى تحقيق التوافق في الممارسة المهنية على الصعيد الدولي وضمان جودة خدمات التدقيق الداخلي، كما تم تسليط الضوء على تنظيم هذه الوظيفة على مستوى المؤسسة؛

- انعكاسات تطبيق المقاربة الحديثة للتدقيق الداخلي على دعم حوكمة الشركات، من خلال دراسة انعكاسات تطور الإطار المهني للتدقيق الداخلي (التعريف، المعايير المهنية، دليل الأخلاقيات) على دعم حوكمة الشركات، بالإضافة إلى دراسة وتحليل الانعكاسات المترتبة على دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية ونظام إدارة المخاطر، وتسلط الضوء على أحد الأدوار الفاعلة للتدقيق الداخلي والمتمثل في

تقييم المخاطر الجوهرية على غرار مخاطر الاحتيال وأساليب منعها واكتشافها والانعكاسات المتوقعة على نظام الحوكمة؛

- أثر تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية على دعم حوكمة الشركات، من خلال استعراض جهود الجزائر في إرساء الإطار المؤسسي والتنظيمي لحوكمة الشركات، ثم التعرّيج على واقع التدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية، وتحليل نتائج دراسة ميدانية شملت عينة من المهنيين (مدراء ماليون، محاسبون، مدققون داخليون، مدقق خارجيون) العاملين لحساب المؤسسات الجزائرية العامة والخاصة التي يوجد بها قسم أو مصلحة للتدقيق الداخلي، تتمحور حول مدى تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية، ومدى مساهمة ذلك في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

نتائج اختبار الفرضيات

تم التوصل من خلال الدراسة النظرية والميدانية للموضوع إلى نتائج اختبار الفرضيات على النحو الآتي:

1- الفرضية الأولى: "تساهم مبادئ حوكمة الشركات في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال تكريس الشفافية والإفصاح في التقارير المالية، وتوزيع الحقوق والمسؤوليات بين المسيرين والمساهمين وباقي أصحاب المصالح على أساس العدالة والمساواة، وتعزيز الرقابة والمساءلة، ونشر السلوك الأخلاقي لدى جميع الفاعلين في المؤسسة".

توصل الباحث من خلال الفصل الأول الذي تناول الأسس النظرية والجوانب العملية لحوكمة الشركات، ومن خلال استعراض مبادئ حوكمة الشركات المقبولة دولياً إلى النتائج التالية:

- تعتبر حوكمة الشركات بمثابة فلسفة تسييرية ومجموعة من التدابير العملية التي ترمي إلى ضمان استدامة وتنافسية المؤسسة، والتي تعمل على التعريف بحقوق وواجبات الأطراف الفاعلة في المؤسسة من مساهمين، مسيرين ومختلف أصحاب المصالح، وتقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المرتبطة بذلك؛

- تهتم الحوكمة على وجه الخصوص بتحقيق الشفافية والإفصاح في التقارير المالية للمؤسسة، والعمل على الرفع من جودتها خدمة لأهداف المؤسسة سواء في محيطها الداخلي أو الخارجي؛

- يرتبط مفهوم الحوكمة ارتباطاً وثيقاً بالجانب السلوكي لمختلف الأطراف الفاعلة في المؤسسة المتمثل أساساً في النزاهة، الانضباط، العدالة والمساواة، الرقابة والمساءلة.

وبناء على هذه النتائج، يمكن قبول الفرضية الأولى.

2- الفرضية الثانية: "تتمثل الأدوار الحديثة للتدقيق الداخلي في توفير التأكيدات الضرورية حول كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، وتقديم الاستشارات المناسبة التي تساعد على تحقيق أهداف المؤسسة".

تم التوصل من خلال الفصل الثاني الذي تناول الإطار العلمي والعملية للتدقيق الداخلي على ضوء المعايير الدولية للممارسة المهنية إلى النتائج التالية:

- ساهمت المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين ابتداءً من مطلع سنوات الألفينيات في توسع نطاق التدقيق الداخلي ليشمل الخدمات الاستشارية بجانب خدمات التأكيد والفحص والتقييم لكافة أنشطة المؤسسة المالية والتشغيلية؛

- أدى صدور المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي من طرف معهد المدققين الداخليين في نسختها الحديثة إلى تعظيم القيمة الاقتصادية لهذه الوظيفة، من خلال إضفاء الاستقلالية عن الإدارة التنفيذية، وتدعيم الموضوعية في القيام بأعمال التدقيق خدمة لأهداف المؤسسة؛

- يساهم التدقيق الداخلي الحديث في تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة، من خلال تقديم التأكيدات الضرورية حول كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة، واقتراح التحسينات الكفيلة بمساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها.

انطلاقاً من هذه النتائج، يمكن قبول الفرضية الثانية.

3- الفرضية الثالثة: "ينعكس تطبيق المقاربة الحديثة للتدقيق الداخلي سلباً على نظام حوكمة الشركات".

تمكّن الباحث من خلال الفصل الثالث الذي تناول بالدراسة والتحليل انعكاسات تطبيق المقاربة الحديثة للتدقيق الداخلي على نظام حوكمة الشركات، الحصول على النتائج الآتية:

- تؤكد المقاربة الحديثة للتدقيق الداخلي على ضوء الإطار المهني الجديد (التعريف، المعايير المهنية، دليل الأخلاقيات) إلى ضرورة التركيز على جودة مخرجات التدقيق الداخلي، والتي لا يمكن أن تتأتى إلا بتوفر الشروط المهنية والأخلاقية في المدقق الداخلي، وبفعالية أنشطة التدقيق وإحاطتها بجميع الجوانب المالية والتشغيلية للمؤسسة؛

- يتضح جليا الانعكاس الإيجابي للتدقيق الداخلي الحديث على نظام حوكمة الشركات، من خلال تزويد المسؤولين على تنفيذ نظام الحوكمة (مجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة التدقيق) بالتأكدات والضمانات اللازمة حول كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، وبعث إشارات وتطمينات للأطراف المستفيدة من نظام الحوكمة (مساهمين، دائنين، موظفين،..) بشأن توفر إطار رقابي وتنظيمي يسمح بالمحافظة على المؤسسة، ويكفل مصالح مختلف الأطراف الفاعلة في ظل احترام القيم الأخلاقية وتعزيز الشفافية والمساءلة.

وبناء على هذه النتائج، يتم رفض الفرضية الثالثة وقبول الفرضية البديلة التالية: "ينعكس تطبيق المقاربة الحديثة للتدقيق الداخلي إيجابا على نظام حوكمة الشركات".

4- الفرضية الرابعة: "لا تطبق المؤسسات الجزائرية المعايير الدولية للتدقيق الداخلي".

تشير نتائج التحليل الإحصائي لإجابات عينة الدراسة حول عبارات المحور الثاني من الاستبيان إلى وجود اتجاه عام موافق حول تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية بنوعها (المعايير العامة ومعايير الأداء)، وذلك بالرجوع إلى المتوسط الحسابي العام المقدر بـ 4.12.

وعليه، يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة كالتالي: "تطبق المؤسسات الجزائرية المعايير الدولية للتدقيق الداخلي".

5- الفرضية الخامسة: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي على مستوى المؤسسات الجزائرية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات".

تدل نتائج التحليل الإحصائي لإجابات عينة الدراسة حول عبارات المحور الثالث من الاستبيان إلى وجود اتجاه عام موافق حول مساهمة تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي على مستوى المؤسسات الجزائرية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، استنادا إلى المتوسط الحسابي العام المقدر بـ 3.97، كما تم

التأكد من وجود أثر ذي دلالة إحصائية بين المتغير المستقل (المعايير الدولية للتدقيق الداخلي) والمتغير التابع (تفعيل مبادئ حوكمة الشركات).

وعليه، يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة كالاتي: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي على مستوى المؤسسات الجزائرية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات".

نتائج الدراسة

بعد دراسة الموضوع بأبعاده النظرية والتطبيقية، تم التوصل إلى مجموعة من النتائج هذه أهمها:

1- تمثل حوكمة الشركات آلية فعالة لحل المشاكل الناتجة عن الفصل بين الملكية والتسيير، والتي يمكن أن تؤثر سلبا على تحقيق أهداف المؤسسة في البقاء والتطور، حيث تهتم الحوكمة بتحقيق الإفصاح والشفافية في كافة معاملات المؤسسة وخاصة المالية منها، وتعزيز الجانب الأخلاقي في العلاقات بين مختلف الأطراف الفاعلة في المؤسسة.

2- تعتبر مبادئ حوكمة الشركات التي تصدرها المنظمات الدولية مبادئ إرشادية عامة وغير ملزمة، على أن تقوم كل مؤسسة بوضع نظام داخلي للحوكمة يتناسب مع طبيعتها القانونية، وهيكلها التنظيمي، وظروف البيئة المحيطة بها.

3- ساهم الإطار المهني للتدقيق الداخلي (التعريف، دليل الأخلاقيات، المعايير المهنية) الصادر عن معهد المدققين الداخليين في توسع نطاق التدقيق الداخلي، ليشمل إلى جانب الخدمات التأكيدية حول كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة، الخدمات الاستشارية التي تصب في المساعدة على تحقيق أهداف المؤسسة.

4- أصبح النظر إلى المخاطر هو الأساس لتحديد مجالات التدقيق الداخلي الحديث، من خلال التركيز على المخاطر الرئيسية الأكثر أهمية للمؤسسة واستهدافها في عمليات التدقيق، وهو ما يسمح أن تكون نتائج التدقيق الداخلي مناسبة لاحتياجات مجلس الإدارة أو الإدارة العليا، وذات قيمة مضافة بالنسبة لتحقيق أهداف المؤسسة.

5- ينعكس تطبيق المقاربة الحديثة للتدقيق الداخلي إيجابيا على نظام حوكمة الشركات من خلال توفير تأكيد مستقل وموضوعي حول كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر إلى الأطراف المسؤولة عن تنفيذ حوكمة الشركات (مجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة التدقيق)، وهو ما يصب آليا في مصلحة الأطراف المستفيدة من الحوكمة (المساهمين، أصحاب المصالح)، ويساهم في تحقيق أهداف المؤسسة.

6- تتطلب التجربة الجزائرية في إرساء الإطار المؤسسي والتنظيمي لحوكمة الشركات مزيدا من التفعيل على أرض الواقع، حيث يعتبر الرصيد القانوني والتشريعي في مجال توفير المناخ الملائم لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات مقبولا إلى حد معتبر، بينما يسجل نقص كبير في مجال الآليات الرقابية الكفيلة بدعم الحوكمة وخاصة بالنسبة لبورصة الجزائر التي تمثل فرصة ضائعة، كان بالإمكان استغلالها في تحقيق الاندماج الآلي للمؤسسات الجزائرية في مسار الحوكمة.

7- يمثل تبني المعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي الصادر في 2007، وإصدار القانون الجديد المنظم لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في 2010 بالتزامن مع الإصدار التدريجي للمعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) المتوافقة مع المعايير الدولية للتدقيق (ISA)، خطوة هامة في اتجاه الرفع من جودة القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية، وهو ما يخدم متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر.

8- يعتبر ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر خطوة أولية نحو إصدار مبادئ ومعايير محلية لحوكمة الشركات متوافقة مع المرجعية الدولية، تستهدف أساسا المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة، مع مراعاة خصوصيات بيئة الأعمال الجزائرية.

9- يشهد واقع التدقيق الداخلي في الجزائر قصورا شديدا، سواء من حيث غموض النصوص القانونية وعدم استقرارها فيما يتعلق بالزامية إنشاء هذه الوظيفة والمهام المنتظرة منها، أو من حيث عدم فعالية الإطار المهني لتنظيم وترقية هذه الوظيفة في المؤسسات الجزائرية.

10- وجود تطبيق للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية محل الدراسة، بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي للاستبيان الذين شمل المهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق، سواء بالنسبة للمعايير العامة التي تهتم بالخصائص المهنية الواجب توفرها في المدقق الداخلي حتى يؤدي دوره التأكيدي

والاستشاري بفعالية، أو بالنسبة لمعايير الأداء التي تصف طبيعة التدقيق الداخلي وتوفر خصائص يمكن من خلالها الحكم على جودة أداء التدقيق الداخلي.

11- وجود أثر إيجابي لتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في أنشطة وممارسات التدقيق الداخلي على دعم حوكمة الشركات.

12- وجود أثر ذي دلالة إحصائية لتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي على مستوى المؤسسات الجزائرية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، بالاستناد إلى نتائج التحليل الإحصائي لمتغيرات الدراسة وفق برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

اقتراحات الدراسة

بناء على نتائج الدراسة النظرية والميدانية، يمكن تقديم الاقتراحات الآتية:

1- المبادرة بإصدار مبادئ جزائرية لحوكمة الشركات تستند إلى المرجعية الدولية وتراعي الخصوصيات القانونية والتنظيمية لبيئة الأعمال المحلية، وتخص مختلف أصناف المؤسسات ومختلف قطاعات النشاط، يتولى إعدادها نخبة من الخبراء والمهنيين برعاية من جهة رسمية معتمدة، ثم ترجمتها إلى ميثاق مهني قابل للتطبيق في واقع المؤسسة الجزائرية.

2- إدراج شرط تطبيق مبادئ حوكمة الشركات ضمن شروط الإدراج في بورصة الجزائر، مع الإسراع في تفعيل بورصة الجزائر لاستقطاب المدخرات المحلية، وتوفير فرص التمويل المباشر للمؤسسات الجزائرية.

3- توضيح الموقع الوظيفي والمهام المنوطة بالتدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية من خلال نص قانوني يلزم المؤسسات العامة والخاصة بإنشاء هذه الوظيفة، وتوفير الأسباب المادية والبشرية لتجسيد ذلك.

4- إنشاء معاهد مختصة للتدقيق الداخلي، تهتم بتوفير تكوين نوعي للإطارات العاملة أو الراغبة في العمل في مجال التدقيق الداخلي ومنح شهادات معتمدة ومعترف بها دولياً، الأمر الذي يسمح بتحسين جودة خدمات التدقيق الداخلي في المؤسسة الجزائرية.

5- تفعيل لجان التدقيق في المؤسسات الجزائرية من خلال إيجاد الإطار القانوني المحدد لعملها وصلاحياتها، باعتبارها آلية تنظيمية هامة لدعم استقلالية التدقيق الداخلي، وتقييم المستوى المهني للمدقق الداخلي ومدى كفاءته في تنفيذ مسؤولياته، ومساهمتها في دعم الحوكمة المؤسسية.

آفاق الدراسة

- على ضوء نتائج هذه الدراسة التي يمكن أن يعتريها النقصان أو النسيان، وبالنظر إلى اتساع الموضوع وأهميته، يقترح الطالب بعض العناوين التي قد تكون أساسا لدراسات لاحقة:
- دور التدقيق الداخلي الحديث القائم على المخاطر في تفعيل حوكمة الشركات؛
 - الدور التكاملي للجنة التدقيق في فاعلية حوكمة الشركات؛
 - القيمة المضافة لدور التدقيق الداخلي في تقييم مخاطر الاحتيال وانعكاسها على حوكمة الشركات.



قائمة المراجع

I- المراجع باللغة العربية

أ- الكتب

- 1- الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2009.
- 2- الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، المعايير الدولية للتدقيق، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2001.
- 3- أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011.
- 4- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة 2، عمان، الأردن، 2005.
- 5- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
- 6- أحمد صالح العمرات، المراجعة الداخلية: الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار البشير، الأردن، 1990.
- 7- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
- 8- أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001.
- 9- إيهاب نظمي إبراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال - حداثة وتطور، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 10- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة 1، عمان، الأردن، 2006.

- 11- شقيري نوري موسى وآخرون، إدارة المخاطر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2012.
- 12- طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر (أفراد، إدارات، شركات، بنوك)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
- 13- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات، شركات قطاع عام وخاص ومصارف)، الدار الجامعية، مصر، 2008.
- 14- عباس مهدي الشيرازي، "نظرية المحاسبة"، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990.
- 15- عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- 16- عبد الله محمد البيرة، نظام الرقابة الداخلية في الشركات والمنشآت العامة بين النظرية والواقع، بحوث مؤتمر الرقابة الداخلية الواقع والآفاق - طرابلس 22-24/02/2005، الدار الأكاديمية للطباعة والتأليف والترجمة والنشر، ليبيا، 2007.
- 17- عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، إتحاد المصارف العربية، لبنان، 2007.
- 18- عمار حبيب جهلول، النظام القانوني لحوكمة الشركات، دار نيبور للنشر، العراق، 2011.
- 19- فتحي رزق السوافيري وأحمد عبد المالك محمد، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2001.
- 20- كمال خليفة، منصور البديوي، شريفة علي حسن، دراسات في نظرية المراجعة وتطبيقاتها، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006.
- 21- محسن أحمد الخضيرى، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 2005.

- 22- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005.
- 23- محمد السيد سراي، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق -الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007.
- 24- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
- 25- محمد طارق يوسف، حوكمة الشركات والتشريعات اللازمة لسلامة التطبيق، مبادئ وممارسات حوكمة الشركات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2009.
- 26- محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي: الدليل التطبيقي للباحثين، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006.
- 27- محمد علي سويلم، حوكمة الشركات في الأنظمة العربية: المقارنة بين التنظيم والمسؤولية التأديبية والمدنية والجنائية، دار النهضة العربية، مصر، 2011.
- 28- محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري - دراسة مقارنة، الدار الجامعية، مصر، 2006.
- 29- محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
- 30- محمود مهدي البياتي، تحليل البيانات الإحصائية باستخدام SPSS: معالجة البيانات مع اختبار شروط التحليل وتفسير النتائج، دار مكتبة الحامد، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2004.
- 31- مركز المشروعات الدولية الخاصة، دليل تأسيس حوكمة الشركات في الأسواق الصاعدة، القاهرة، مصر، 2001.
- 32- مركز المشروعات الدولية الخاصة، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات، القاهرة، مصر، 2004.

- 33- مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية، الطبعة الأولى، الأردن، 2010.
- 34- نزمين أبو العطاء، "حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية"، إصدارات مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، 2003.
- 35- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 2006.
- 36- وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، فريق العمل للحكم الراشد (GOAL)، الجزائر، 2009.

ب- الأطروحات والرسائل الجامعية

- 1- إياد سعيد محمود الصوص، مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي (دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فلسطين)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2012.
- 2- عباس حميد يحيى التميمي، اثر نظرية الوكالة في التطبيقات المحاسبية والحوكمة في الشركات المملوكة للدولة - دراسة ميدانية في عينة من الشركات العراقية، أطروحة دكتوراه غير منشورة في فلسفة المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2008.
- 3- عبد القادر حدبي، تسيير خزينة المؤسسة على ضوء النظام المحاسبي المالي الجديد، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة الشلف، الجزائر، 2011.
- 4- عبيد نعيمة، دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات - دراسة حالة الجزائر-، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، جامعة ورقلة، 2009.
- 5- فاتح غلاب، تطور وظيفة التدقيق الداخلي في مجال حوكمة المؤسسات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة-دراسة لبعض المؤسسات الصناعية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة سطيف، الجزائر، 2011.

- 6- محمد البشير بن عمر، دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة، دراسة حالة المجمع الصناعي صيدال في الفترة الزمنية (2008-2013)، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2017.
- 7- محمد عبد الله حامد العبدلي، أثر تطبيق الحوكمة المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012.
- 8- مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.
- 9- هيا مروان إبراهيم لظن، مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO (دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية في غزة)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2016.
- 10- 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 ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2007.

ج- المقالات والبحوث العلمية

- 1- جمعية المدققين الداخليين الإماراتيين، إطار الرقابة الداخلية الصادر عن كوسو، مجلة المدقق الداخلي- الشرق الأوسط، الإمارات العربية المتحدة، عدد مارس 2015.
- 2- حسين دحدوح، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 2، جامعة دمشق، سوريا، 2008.
- 3- خالد موسى، مخاطر الاحتيال ودور التدقيق الداخلي، مجلة المدقق الداخلي-الشرق الأوسط، الإمارات العربية المتحدة، عدد مارس 2017.

- 4- رافد عبيد النواس، أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات-أنموذج مقترح، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد رقم 14، العدد 50، جامعة بغداد، العراق، 2000.
- 5- رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 2، جامعة دمشق، سوريا، 2010.
- 6- عبد القادر بكحل، أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق (ISA) في البيئة الاقتصادية الجزائرية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 14، العدد 18، جامعة الشلف، الجزائر، 2018.
- 7- عبد الله عناني، دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 7، جامعة سكيكدة، الجزائر، جوان 2017.
- 8- علي حسين الدوغجي، حوكمة الشركات ودورها في تفعيل ونزاهة التقارير المالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد الخامس، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق، 2009.
- 9- عوض بن سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد 1، جدة، المملكة العربية السعودية، 2008.
- 10- محمد أحمد إبراهيم، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية-دراسة نظرية تطبيقية-، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الأول، جامعة الزقازيق، مصر، 2005.
- 11- محمد يعقوب وفيحاء عبد الله وإيمان شاکر، دور معايير الحوكمة في الحد من الآثار السلبية للعولمة والخصخصة، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد الخامس، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق، 2007.
- 12- مها محمود رمزي ربحاوي، الشركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات (حالة دراسية للشركات المساهمة العامة)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، جامعة دمشق، سوريا، 2008.
- 13- نبيل العوف، إدارة مخاطر الاحتيال، مجلة المدقق الداخلي-الشرق الأوسط، الإمارات العربية المتحدة، عدد جوان 2016.

14- نورمان ماكس، التدقيق الداخلي الحديث القائم على المخاطر، مجلة المدقق الداخلي - الشرق الأوسط، الإمارات العربية المتحدة، عدد جوان 2015.

15- يزيد صالحى وعبد الله مايو، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية (دراسة ميدانية)، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 09، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2016.

د- المؤتمرات والملتقيات العلمية

1- أشرف حنا ميخائيل، تدقيق الحسابات في إطار منظومة حوكمة الشركات، بحوث وأوراق المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، مصر، 2005.

2- شريف عمر وزكية بن زروق، علاقة الحوكمة بعملية الإفصاح والشفافية في ظل المعايير الدولية للمحاسبة، مداخلة مقدمة في المؤتمر الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وآفاق، جامعة أم البواقي، الجزائر، 07-08 ديسمبر، 2010.

3- عبد القادر بربش ومحمد حمو، البعد السلوكي والأخلاقي لحوكمة الشركات ودورها في التقليل من آثار الأزمات المالية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي: الأزمة المالية والاقتصادية العالمية والحوكمة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21/11/2009.

4- محمد عبد الفتاح إبراهيم، نحو نموذج مقترح لتنفيذ قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (تدقيق الشركات، تدقيق المصارف والمؤسسات المالية، تدقيق الشركات الصناعية)، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، مصر، 24-26 سبتمبر 2005.

5- محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر، بنك الاستثمار القومي، مصر، 2007.

6- مسعود دراوسي وضيف الله محمد الهادي، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، 06-07 ماي 2012.

7- مصطفى حسن بسيوني السعدي، المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات من منظور طبيعة خدمات المراجعة الداخلية، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، مصر، 2005.

هـ - القوانين والتشريعات

1- الأمر 03-01 المؤرخ في 01 جمادى الثانية 1422 هـ الموافق لـ 20 أوت 2001 المتعلق بتطوير الاستثمار، الجريدة الرسمية، العدد 2001/47.

2- الأمر 04-01 المؤرخ في 01 جمادى الأولى 1422 هـ الموافق لـ 20 أوت 2001 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخصائصها، الجريدة الرسمية، العدد 2001/47.

3- الأمر 03-03 المؤرخ في 19 جمادى الأولى 1424 هـ الموافق لـ 19 يوليو 2003 المتعلق بالمنافسة، الجريدة الرسمية، العدد 2003/43.

4- الأمر 59-75 المؤرخ في 20 رمضان 1395 هـ الموافق لـ 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993 والأمر 96-23 المؤرخ في 09 يوليو 1996 والأمر 96-27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996 والقانون 05-02 المؤرخ في 06 فبراير 2005.

5- القانون 01-06 المؤرخ في 21 محرم 1427 هـ الموافق لـ 20 فبراير 2006 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، الجريدة الرسمية، العدد 2006/14.

6- القانون 09-16 المؤرخ في 29 شوال 1437 هـ الموافق لـ 03 أوت 2016 المتعلق بترقية الاستثمار، الجريدة الرسمية، العدد 2016/46.

7- القانون رقم 01-10 المؤرخ في 16 رجب 1431 هـ الموافق لـ 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 2010/42.

8- القانون رقم 05-80 المؤرخ في 14 ربيع الثاني 1400 هـ الموافق لـ 01 مارس 1980 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، العدد 1980/10.

9- القانون رقم 01-88 المؤرخ في 22 جمادى الأولى 1408 هـ الموافق لـ 12 يناير 1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، الجريدة الرسمية، العدد 1988/2.

- 10- القانون 01-18 المؤرخ في 27 رمضان 1422 هـ الموافق لـ 12 ديسمبر 2001 المتضمن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الجريدة الرسمية، العدد 2001/77.
- 11- النظام رقم 02-03 المؤرخ في 09 رمضان 1423 هـ الموافق لـ 14 نوفمبر 2002 المتضمن المراقبة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية، الجريدة الرسمية، العدد 2002/84.

II- المراجع باللغة الأجنبية

- 1- Almagir.M, “**Corporate Governance: A Risk Perspective**”, paper presented to: “Corporate Governance and Reform: Paving the way to Financial Stability and Development”, Conference organized by the Egyptian Banking Institute, May 7-8, 2007.
- 2- Benoît PIGÉ, **Enracinement des dirigeants et richesse des actionnaires**, Finance Contrôle Stratégie – Volume 1, N° 3, septembre 1998.
- 3- Charron J.L, Separi.S, "**Organisation et gestion de l'entreprise**", Dunod, Paris, France, 2006.
- 4- COSO, **Entreprise Risk Management –Integrated Framework**, New York, 2004.
- 5- Fredrick, Odoyo & Gideon, Omwonoa & Nakriso, okinyi, **An analysis of the Role of Internal Audit In Implementing Risk Management – a study of state Corporations in Kenya**, International Journal of Business and Social Sciences, Vol 5, No 6, May 2014.
- 6- Gérard Charreaux & Peter Wirtz, **Gouvernance des entreprise, Nouvelles perspectives**, éditions Economica, Paris, France, 2006.
- 7- Gérard CHARREAUX, **Le gouvernement des entreprises**”, Editions Economica, Paris, 1997.
- 8- Gérard. KOENIG, **De nouvelles théories pour gérer l’entreprise du XXIème siècle**, Editions Economica, Paris, France, 1999.
- 9- IIA, **The Role of Internal Auditing in Entreprise Risk Management**, IIA Position paper, 2009.
- 10- Jasmin Harvey, **Entreprise Risk Management**, The chartered Institute of Management Accountants (CIMA), Topic Gateway series N°49, United Kingdom, July 2008.
- 11- Jérémy Morvan, "**La gouvernance d'entreprise managériale: positionnement et rôle des gérants de fonds socialement responsable**", Thèse

pour le doctorat nouveau régime en sciences de gestion, Université de Bretagne occidentale, 2005.

12- OECD, "**Principles of Corporate Governance**", Organization for Economic Co-Operation and Development Publications Service, 2001.

13- Organization for Economic Co-operation and Development, "**Using the OECD Principles of Corporate Governance a boardroom perspectives**", Paris, France, 2008.

14- Robert JOUMARD, **Le concept de gouvernance**, Institut National de Recherche sur les Transports et leur Sécurité (INRETS), France, Novembre 2009.

III- المواقع الإلكترونية

1- Cadbury, Report of The committee on "**The Financial Aspects of Corporate Governance**", p14, <http://www.ecgi.org/codes/documents/cadbury.pdf>, تاريخ الإطلاع 2014/04/25.

2- معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، تعريف المصطلحات، <https://www.na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>، تاريخ الإطلاع 2014/09/10.

3- Institute of Internal Auditors (IIA), "**Definition of Internal Auditing/Arabic**", <https://www.na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>, تاريخ الإطلاع 2014/09/24.

4- Institute of Internal Auditors (IIA), "**Definition of Internal Auditing**", <https://www.na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>, تاريخ الإطلاع 2014/09/24.

5- معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Standards%202011%20Arabic.pdf>، تاريخ الاطلاع 2015/05/20.

6- Institute of Internal Auditors (IIA), "**Definition of Internal Auditing/Arabic**", <https://www.na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>, تاريخ الإطلاع 2014/09/24.

7- معهد المدققين الداخليين، دليل أخلاقيات التدقيق الداخلي، [https://na.theiia.org/standards-](https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Code-of-Ethics.aspx) [guidance/mandatory-guidance/Pages/Code-of-Ethics.aspx](https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Code-of-Ethics.aspx) تاريخ الإطلاع 2015/05/20.

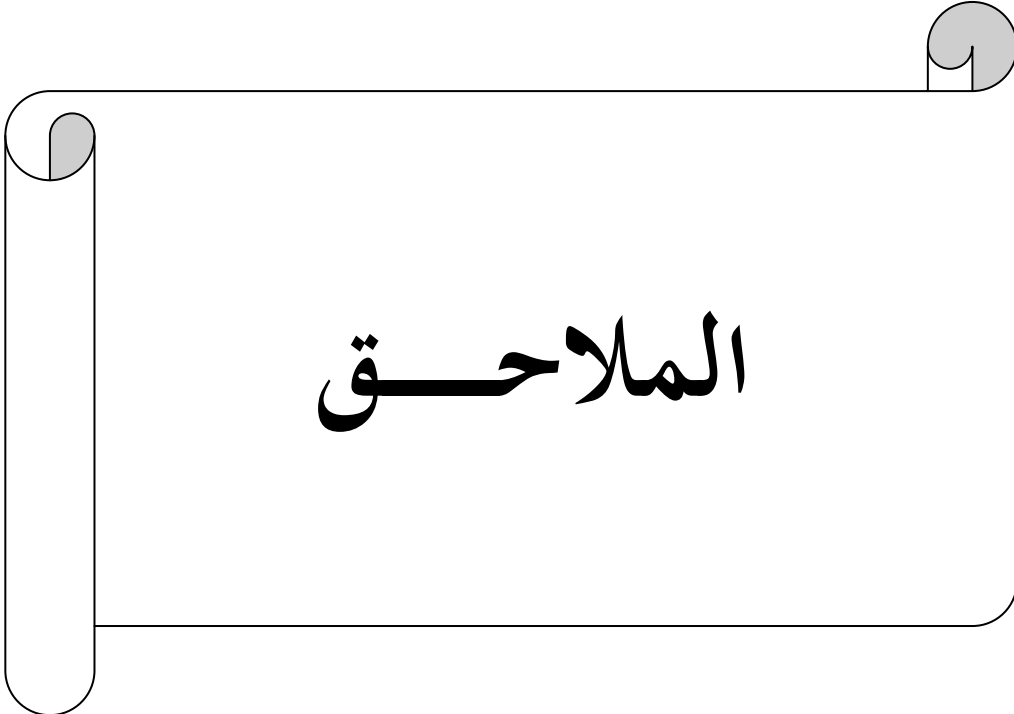
8- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), **Internal Control-Integrated Framework 2013**, [http://www.na.theiia.org/standards-](http://www.na.theiia.org/standards-guidance/topics/Documents/Exécutive_Summary.pdf) [guidance/topics/Documents/Exécutive_Summary.pdf](http://www.na.theiia.org/standards-guidance/topics/Documents/Exécutive_Summary.pdf) تاريخ الإطلاع 2016/02/18.

9- Institute of Internal Auditors (IIA), **Practical considerations regarding Internal Auditing expressing an opinion on Internal Control**, https://www.theiia.org/chapters/pubdocs/87/OPINIONS_PRACTICE_GUIDE_FINAL.PDF, تاريخ الإطلاع 2016/02/20.

10- ACFE, **Report To The Nations on Occupational Fraud and Abuse 2016**, <http://www.acfe.com/rtn2016/docs/2016-report-to-the-nations.pdf> , تاريخ الإطلاع 2017/03/28.

11- لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة، الموقع الرسمي <http://www.cosob.org/ar/missions> تاريخ الإطلاع 2018/01/28.

12- شركة تسيير بورصة القيم، الموقع الرسمي <http://www.sgbv.dz/ar/?page=rubrique&mod=141> ، تاريخ الإطلاع 2018/01/28.



الملاحق

قائمة الأساتذة المُحكِّمين للاستبيان

الجامعة	اسم ولقب الأستاذ
جامعة الشلف	الدكتور عبد القادر عيادي
جامعة الشلف	الدكتور محمد ترقو
المركز الجامعي تيبازة	الدكتور كمال العقريب
المركز الجامعي تيبازة	الأستاذ السعدي عياد
المركز الجامعي تيسمسيلت	الأستاذ سحنون بونعجة

جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

استبيان

أخي المحترم، أختي المحترمة

تحية طيبة، وبعد

يسرني أن أقدم لكم هذا الاستبيان الذي يندرج في إطار تحضير أطروحة دكتوراه في علوم التسيير بعنوان: "تفعيل حوكمة الشركات على ضوء المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، بالإشارة إلى حالة الجزائر"، راجيا منكم الإجابة على العبارات المرفقة بدقة.

وأحيطكم علما أن هذا الاستبيان مخصص لأغراض البحث العلمي فقط، وسيتم التعامل مع البيانات بسرية تامة، شاكرا لكم حسن تعاونكم.

الباحث حدبي عبد القادر

hadbikad@yahoo.fr

المحور الأول: البيانات الشخصية

الرجاء الإجابة بوضع العلامة (X) أمام العبارة المناسبة

- 1- طبيعة المؤسسة: مؤسسة عامة
- مؤسسة خاصة
- 2- المؤهل العلمي: شهادة مهنية
- ليسانس
- ماستر
- دراسات عليا
- 3- الوظيفة: مدير مالي
- محاسب
- مدقق داخلي
- مدقق خارجي
- 4- الخبرة المهنية: أقل من 05 سنوات
- من 05 إلى 10 سنوات
- أكثر من 10 سنوات

المحور الثاني: مدى تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية

الرجاء الإجابة عن العبارات الآتية بوضع العلامة (X) في المربع الذي يعبر عن رأيكم، مع الإشارة أنه يمكنكم الاستعانة بالملحق المتضمن شرح المصطلحات.

أولاً- المعايير العامة (معايير الصفات)

الرقم	العبارة	غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً
01	تتوفر المؤسسة على ميثاق التدقيق الداخلي.					
02	يتبع نشاط التدقيق الداخلي لأعلى مستوى تنظيمي في المؤسسة مثل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق.					
03	يتمتع نشاط التدقيق الداخلي بالاستقلالية.					
04	يمارس المدقق الداخلي أعماله بموضوعية.					
05	يتمتع المدقق الداخلي بالكفاءة المهنية اللازمة.					

ثانياً- معايير الأداء

الرقم	العبارة	غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً
06	يعمل التدقيق الداخلي على تقييم نظام الرقابة الداخلية بصفة دورية.					
07	يعمل التدقيق الداخلي على اقتراح التحسينات اللازمة على نظام الرقابة الداخلية.					
08	يعمل التدقيق الداخلي على تقييم فعالية نظام إدارة المخاطر.					
09	يعمل التدقيق الداخلي على تحديد مجالات نشاط المؤسسة التي تكون أكثر عرضة للمخاطر.					
10	يعمل التدقيق الداخلي على اقتراح التحسينات اللازمة على نظام إدارة المخاطر.					

المحور الثالث: مساهمة تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات

الرجاء الإجابة عن العبارات الآتية بوضع العلامة (X) في المربع الذي يعبر عن رأيكم، مع الإشارة أنه يمكنكم الاستعانة بالملحق المتضمن شرح المصطلحات.

أولاً: مبدأ وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

الرقم	العبارة	غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً
11	يعمل التدقيق الداخلي على توفر المؤسسة على إطار داخلي لحوكمة الشركات.					
12	يعمل التدقيق الداخلي على توزيع المسؤوليات بين الأطراف الفاعلة في المؤسسة بشكل واضح.					
13	يعمل التدقيق الداخلي على تمتع الجهات الإشرافية في المؤسسة بالصلاحيات الكافية.					
14	يعمل التدقيق الداخلي على قيام الجهات التنفيذية في المؤسسة بواجباتها بموضوعية.					

ثانياً: مبدأ ضمان حقوق المساهمين

الرقم	العبارة	غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً
15	يعمل التدقيق الداخلي على ضمان حقوق المساهمين في الحصول على المعلومات والتغيرات الأساسية في المؤسسة.					
16	يعمل التدقيق الداخلي على ضمان التسجيل القانوني لملكية الأسهم.					
17	يعمل التدقيق الداخلي على ضمان حقوق المساهمين في المشاركة والتصويت في الجمعية العامة.					
18	يعمل التدقيق الداخلي على ضمان إمكانية قيام المساهمين بمساءلة مجلس الإدارة.					

ثالثا: مبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين

الرقم	العبارة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
19	يعمل التدقيق الداخلي على ضمان معاملة المساهمين الحاملين لنفس طبقة الأسهم معاملة متساوية.					
20	يعمل التدقيق الداخلي على ضمان ممارسة صغار حملة الأسهم لحقوقهم التصويتية.					
21	يعمل التدقيق الداخلي على إطلاع صغار حملة الأسهم على المعلومات المالية حول المؤسسة.					
22	يعمل التدقيق الداخلي على ضمان حق المساهم في الحصول على تعويض في حال انتهاك حقوقه.					

رابعا: مبدأ دور أصحاب المصالح

الرقم	العبارة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
23	يعمل التدقيق الداخلي على ضمان حقوق أصحاب المصالح المنصوص عليها قانونا.					
24	يعمل التدقيق الداخلي على مشاركة أصحاب المصالح في آليات تحسين مستوى أداء المؤسسة.					
25	يعمل التدقيق الداخلي على حصول أصحاب المصالح (عمال، موردين، زبائن وغيرهم) على المعلومات التي تهمهم.					
26	يعمل التدقيق الداخلي على ضمان حق أصحاب المصالح في الحصول على تعويض مناسب في حال انتهاك حقوقهم.					

خامسا: مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة

الرقم	العبارة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
27	يعمل التدقيق الداخلي على مساعدة مجلس الإدارة في توجيه استراتيجية المؤسسة.					
28	يعمل التدقيق الداخلي على مساعدة مجلس الإدارة في إعداد نظام رسمي شفاف لعمليات ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة.					
29	يعمل التدقيق الداخلي على رقابة أي تعارض محتمل بين مصلحة المؤسسة ومصالح أعضاء مجلس الإدارة.					
30	يعمل التدقيق الداخلي على مراعاة التناسب بين مكافآت أعضاء مجلس الإدارة ومكافآت كبار التنفيذيين ومصالح المؤسسة.					

سادسا: مبدأ الإفصاح والشفافية

الرقم	العبارة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
31	يعمل التدقيق الداخلي على ضمان المستوى الكافي من الإفصاح عن الوضعية المالية للمؤسسة.					
32	يعمل التدقيق الداخلي على ضمان الإفصاح عن الملكيات الكبرى للأسهم وحقوق التصويت.					
33	يعمل التدقيق الداخلي على ضمان توفير المعلومات للجهات المستفيدة بشكل عادل وبتكلفة منخفضة وفي الوقت المناسب.					
34	يعمل التدقيق الداخلي على ضمان الإفصاح عن أهداف المؤسسة والمخاطر الجوهرية المتوقعة.					

الملحق: شرح المصطلحات

التدقيق الداخلي	نشاط تأكيد استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة لتحسين عملياتها، وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة المخاطر، الرقابة، والحوكمة.
ميثاق التدقيق الداخلي	مستند رسمي يحدد الغرض من نشاط التدقيق الداخلي وصلاحياته ومسؤولياته، وموقعه الوظيفي في المؤسسة.
الاستقلالية	التحرر من الشروط والقيود التي تهدد قدرة نشاط التدقيق الداخلي على تنفيذ مسؤولياته بحياد ودون تحيز.
الموضوعية	التوجهات الذهنية غير المتحيزة التي تكفل قيام المدققين الداخليين بأداء مهامهم على نحو يجعلهم يؤمنون بنتائج أعمالهم.
الكفاءة المهنية اللازمة	المعرفة والمهارات والقدرات الأخرى اللازمة لأداء المدققين الداخليين مسؤولياتهم المهنية أداءً فعالاً.
الرقابة الداخلية	نظام متكامل يتضمن مجموع السياسات والإجراءات والعمليات المصممة لضمان التحكم في المخاطر المختلفة بهدف المحافظة على أصول المؤسسة، والوصول إلى بيانات مالية موثوقة، وتحقيق الكفاءة والفعالية التشغيلية لغرض مساعدة الإدارة على تحقيق أهدافها.
إدارة المخاطر	نظام يهدف إلى معرفة وتحديد وتقييم والسيطرة على أي أحداث أو مواقف محتملة، بحيث يتم التوصل إلى تأكيد معقول بشأن تأثيرها على تحقيق أهداف المؤسسة.
حوكمة الشركات	النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المؤسسة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والشفافية والنزاهة.
إطار حوكمة الشركات	وثيقة داخلية لتجسيد مبادئ حوكمة الشركات تكون متوافقة مع الأحكام القانونية والتنظيمية، تحدد بوضوح توزيع المسؤوليات والصلاحيات بين مختلف الجهات الإشرافية والرقابية والتنفيذية.

مخرجات SPSS

1- اختبار ثبات الاستبيان

اختبار ثبات: المعايير العامة

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,868	5

اختبار ثبات: معايير الأداء

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,874	5

اختبار ثبات: المحور الثاني

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,888	10

اختبار ثبات: وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,741	4

اختبار ثبات: ضمان حقوق المساهمين

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,796	4

اختبار ثبات: المعاملة المتساوية للمساهمين

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,740	4

اختبار ثبات: دور أصحاب المصالح

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,755	4

اختبار ثبات: مسؤوليات مجلس الإدارة

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,739	4

اختبار ثبات: الإفصاح والشفافية

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,811	4

اختبار ثبات: المحور الثالث

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,907	24

اختبار ثبات: الاستبيان

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,933	34

2- التكرارات والنسب المئوية

طبيعة المؤسسة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide مؤسسة عامة	57	76,0	76,0	76,0
مؤسسة خاصة	18	24,0	24,0	100,0
Total	75	100,0	100,0	

المؤهل العلمي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide شهادة مهنية	8	10,7	10,7	10,7
ليسانس	39	52,0	52,0	62,7
ماستر	15	20,0	20,0	82,7
دراسات عليا	13	17,3	17,3	100,0
Total	75	100,0	100,0	

الوظيفة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide مدير مالي	8	10,7	10,7	10,7
محاسب	39	52,0	52,0	62,7
مدقق داخلي	19	25,3	25,3	88,0
مدقق خارجي	9	12,0	12,0	100,0
Total	75	100,0	100,0	

الخبرة المهنية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide أقل من 5 سنوات	19	25,3	25,3	25,3
من 5 إلى 10 سنوات	32	42,7	42,7	68,0
أكثر من 10 سنوات	24	32,0	32,0	100,0
Total	75	100,0	100,0	

3- المتوسط الحسابي والانحراف المعياري

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
تتوفر المؤسسة على ميثاق التدقيق الداخلي	75	3,60	,697
يتبع نشاط التدقيق الداخلي لأعلى مستوى تنظيمي في المؤسسة مثل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق	75	4,13	,622
يتمتع نشاط التدقيق الداخلي بالاستقلالية	75	4,29	,564
يمارس المدقق الداخلي أعماله بموضوعية	75	4,37	,540
يتمتع المدقق الداخلي بالكفاءة المهنية اللازمة	75	4,51	,645
يعمل التدقيق الداخلي على تقييم نظام الرقابة الداخلية بصفة دورية	75	4,28	,605
يعمل التدقيق الداخلي على اقتراح التحسينات اللازمة على نظام الرقابة الداخلية	75	4,01	,647
يعمل التدقيق الداخلي على تقييم فعالية نظام إدارة المخاطر	75	4,20	,735
يعمل التدقيق الداخلي على تحديد مجالات نشاط المؤسسة التي تكون أكثر عرضة للمخاطر	75	3,97	,753
يعمل التدقيق الداخلي على اقتراح التحسينات اللازمة على نظام إدارة المخاطر	75	3,87	,741
يعمل التدقيق الداخلي على توفر المؤسسة على إطار داخلي لحوكمة الشركات	75	4,23	,606
يعمل التدقيق الداخلي على توزيع المسؤوليات بين الأطراف الفاعلة في المؤسسة بشكل واضح	75	4,07	,622
يعمل التدقيق الداخلي على تمتع الجهات الإشرافية في المؤسسة بالصلاحيات الكافية	75	3,96	,505
يعمل التدقيق الداخلي على قيام الجهات التنفيذية في المؤسسة بواجباتها بموضوعية	75	4,00	,569
يعمل التدقيق الداخلي على ضمان حقوق المساهمين في الحصول على المعلومات والتغيرات الأساسية في المؤسسة	75	4,20	,658
يعمل التدقيق الداخلي على ضمان التسجيل القانوني لملكية الأسهم	75	3,72	,583
يعمل التدقيق الداخلي على ضمان حقوق المساهمين في المشاركة والتصويت في الجمعية العامة	75	3,76	,566
يعمل التدقيق الداخلي على ضمان إمكانية قيام المساهمين بمساءلة مجلس الإدارة	75	3,53	,644
يعمل التدقيق الداخلي على ضمان معاملة المساهمين الحاملين لنفس طبقة الأسهم معاملة متساوية	75	4,17	,601
يعمل التدقيق الداخلي على ضمان ممارسة صغار حملة الأسهم لحقوقهم التصويتية	75	3,64	,584
يعمل التدقيق الداخلي على إطلاع صغار حملة الأسهم على المعلومات المالية حول المؤسسة	75	3,80	,615
يعمل التدقيق الداخلي على ضمان حق المساهم في الحصول على تعويض في حال انتهاك حقوقه	75	3,48	,623

يعمل التدقيق الداخلي على ضمان حقوق أصحاب المصالح المنصوص عليها قانوناً	75	4,21	,576
يعمل التدقيق الداخلي على مشاركة أصحاب المصالح في آليات تحسين مستوى أداء المؤسسة	75	3,89	,535
يعمل التدقيق الداخلي على حصول أصحاب المصالح (عمال، موردين، زبائن وغيرهم) على المعلومات التي تهمهم	75	3,93	,553
يعمل التدقيق الداخلي على ضمان حق أصحاب المصالح في الحصول على تعويض مناسب في حال انتهاك حقوقهم	75	4,23	,452
يعمل التدقيق الداخلي على مساعدة مجلس الإدارة في توجيه استراتيجية المؤسسة	75	3,99	,533
يعمل التدقيق الداخلي على مساعدة مجلس الإدارة في إعداد نظام رسمي شفاف لعمليات ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة	75	4,00	,465
يعمل التدقيق الداخلي على رقابة أي تعارض محتمل بين مصلحة المؤسسة ومصالح أعضاء مجلس الإدارة	75	3,81	,586
يعمل التدقيق الداخلي على مراعاة التناسب بين مكافآت أعضاء مجلس الإدارة ومكافآت كبار التنفيذيين ومصحة المؤسسة	75	4,51	,705
يعمل التدقيق الداخلي على ضمان المستوى الكافي من الإفصاح عن الوضعية المالية للمؤسسة	75	3,97	,771
يعمل التدقيق الداخلي على ضمان الإفصاح عن الملكيات الكبرى للأسهم وحقوق التصويت	75	4,41	,773
يعمل التدقيق الداخلي على ضمان توفير المعلومات للجهات المستفيدة بشكل عادل وبتكلفة منخفضة وفي الوقت المناسب	75	4,13	,827
يعمل التدقيق الداخلي على ضمان الإفصاح عن أهداف المؤسسة والمخاطر الجوهرية المتوقعة	75	4,1813	,49883
المعايير العامة	75	4,0667	,56981
معايير الأداء	75	4,1240	,46523
المحور الثاني	75	4,0633	,43319
وجود أساس لإطار فعال	75	3,8033	,48333
ضمان حقوق المساهمين	75	3,7733	,45428
المعاملة المتساوية للمساهمين	75	3,9200	,45796
دور أصحاب المصالح	75	4,0067	,38329
مسؤوليات مجلس الإدارة	75	4,2567	,61509
الإفصاح الشفافية	75	3,9706	,34906
المحور الثالث	75		
N valide (listwise)	75		

4- اختبار الانحدار المتعدد والانحدار البسيط باستخدام جدول تحليل التباين ANOVA

Variables introduites/supprimées^b

Modèle	Variabes introduites	Variabes supprimées	Méthode
1	المعايير العامة، معايير الأداء ^a	.	Entrée

a. Toutes variables requises saisies.

b. Variable dépendante : المحور الثالث

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,666 ^a	,444	,428	,26393

a. Valeurs prédites : (constantes), المعايير العامة، معايير الأداء

ANOVA^b

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
Régression	4,001	2	2,000	28,718	,000 ^a
Résidu	5,016	72	,070		
Total	9,017	74			

a. Valeurs prédites : (constantes), المعايير العامة، معايير الأداء

b. Variable dépendante : المحور الثالث

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.	95.0% % intervalles de confiance pour B	
	A	Erreur standard	Bêta			Borne inférieure	Limite supérieure
(Constante)	1,893	,278		6,809	,000	1,339	2,447
المعايير العامة	,274	,072	,392	3,825	,000	,131	,417
معايير الأداء	,229	,063	,374	3,645	,001	,104	,354

a. Variable dépendante : المحور الثالث

Variables introduites/supprimées^b

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	المعايير العامة ^a	.	Entrée

a. Toutes variables requises saisies.

b. Variable dépendante : المحور_الثالث

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,584 ^a	,341	,332	,28528

a. Valeurs prédites : (constantes), المعايير_العامة

ANOVA^b

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	3,076	1	3,076	37,790	,000 ^a
	Résidu	5,941	73	,081		
	Total	9,017	74			

a. Valeurs prédites : (constantes), المعايير_العامة

b. Variable dépendante : المحور_الثالث

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.	95.0% % intervalles de confiance pour B	
	A	Erreur standard	Bêta			Borne inférieure	Limite supérieure
1 (Constante)	2,262	,280		8,080	,000	1,704	2,820
المعايير العامة	,409	,066	,584	6,147	,000	,276	,541

a. Variable dépendante : المحور_الثالث

Variables introduites/supprimées^b

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	معايير الأداء ^a	.	Entrée

a. Toutes variables requises saisies.

b. Variable dépendante : المحور_الثالث

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,575 ^a	,331	,322	,28753

a. Valeurs prédites : (constantes), معايير_الأداء

ANOVA^b

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	2,982	1	2,982	36,066	,000 ^a
	Résidu	6,035	73	,083		
	Total	9,017	74			

a. Valeurs prédites : (constantes), معايير_الأداء

b. Variable dépendante : المحور_الثالث

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.	95.0% % intervalles de confiance pour B	
	A	Erreur standard	Bêta			Borne inférieure	Limite supérieure
1 (Constante)	2,538	,241		10,538	,000	2,058	3,018
معايير_الأداء	,352	,059	,575	6,005	,000	,235	,469

a. Variable dépendante : المحور_الثالث