

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
فرع: المالية والمحاسبة
التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: المالية والمحاسبة
رقم:



جامعة محمد بوضياف - المسيلة
Université Mohamed Boudiaf - M'sila

عنوان الموضوع:

دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات
دراسة حالة مؤسسة تواب لصناعة الجبس
- بوسعادة -

تحت إشراف الدكتور:

قمان مصطفى

من إعداد الطلبة:

- نشنش حليلة السعدية

- سعدي سناء

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	الرتبة العلمية	الإسم واللقب
رئيسا	جامعة المسيلة	أ. محاضر- أ -	د.
مشرفا ومقررا	جامعة المسيلة	أ. محاضر- أ -	د. قمان مصطفى
مناقشا	جامعة المسيلة	أ. محاضر- ب -	د.

السنة الجامعية: 2020/2019



الإهداء

إلى الذي وهبني كل ما أملك حتى أحقق له
أماله، إلى من كان يدفعني قدما نحو الأمام
لنيل

المبتغى، إلى الذي سهر على تعليمي بتضحيات
جسام، إلى مدرستي الأولى في الحياة أبي الغالي

إلى التي وهبت فلذة كبدها كل العطاء و الحنان
، إلى أمي الغالية حفظها الله وجزاها عني خير
الجزاء

في الدارين.

إلى من ساندني و خطى معي خطواتي و يسر لي
الصعاب زوجي العزيز .

إلى فلذة كبدي التي لم تلد بعد حبيبتي رنيم
هبة الله.

إلى أوتار قلبي إخوتي : أيمن ، زياد ، سرين ،
وسيم .

إلى عائلتي : سعدي ، بوراس ، والي .

سعدي سناء

الإهداء

إلى أعز ما أملك في هذه الدنيا إلى من جعلت
الجنة تحت أقدامها

إلى من أوفدت عيناها قناديل أضاءت دربي و
غمرتني بدفء نفسها

وطيبة قلبها إلى ينبوع الحنان و مبعث الأمان
أمي الغالية

إلى الذي وهبني حياته إلى الشهم المقدام الذي
طالما دفعني إلى الأمام إلى

مدرستي الأولى في الحياة أبي الغالي

فليحفظهما الله لي ويهب لهما الصحة و العافية إن
شاء الله.

إلى أوتار قلبي إخواني : هاشم، عبد الحفيظ، عبد
الرحمان، أنس رشاد

إلى عمتي الغالية و ابنة عمتي و جدتي، إلى
كل من كان عوناً لي في مشواري العلمي من

يوم دخولي الجامعة إلى من ساعدوني
ولو بكلمة طيبة أو دعوة صادقة

نشئنا حليلة

السعدية

شكر وتقدير

قال الله تعالى : "فاذكروني أذكركم و أشكروا لي
ولا تكفرون"

الآية (152) "من سورة البقرة"

إن الحمد و الشكر لله تبارك و تعالى الذي
أعاننا على إنجاز هذا العمل و يسر لنا
أمورنا

و أمدنا بالصبر و العزيمة.

ومصادقا لقول رسول الله صلى الله عليه وسلم

"من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

اعترافا بالفضل و تقديرا للجميل، نتوجه
بجزيل شكرنا و عظيم امتناننا إلى الدكتور
المحترم

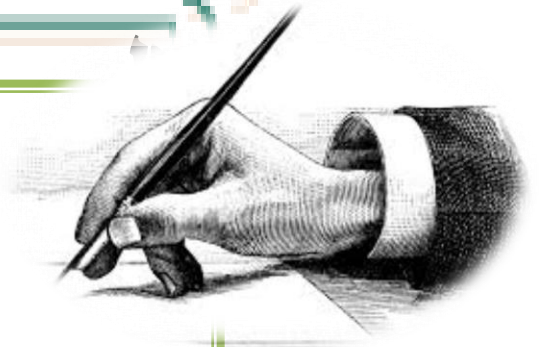
السيد: *مصطفى قمان* لقبوله الإشراف على
هذا العمل و على ما قدمه من توجيهات قيمة
وملاحظات

من أجل إنجاز هذه المذكرة رغم انشغالاته و
مسؤولياته.

كما نتقدم بالشكر و الامتنان للأساتذة
الكرام أعضاء لجنة المناقشة الموقرة. وإلى
كل من

ساعدنا في إنجاز هذه المذكرة ولو بكلمة
طيبة أو دعوة صادقة.

فهرس



المصوح	
إهداء	
شكر وتقدير	

فهرس المحتويات

I	فهرس المحتويات
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
أد	مقدمة
1	الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات
1	تمهيد
1	المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي
1	المطلب الأول: تعريف و نشأة التدقيق
6	المطلب الثاني: أهمية و أهداف التدقيق الداخلي
8	المطلب الثالث: معايير و منهجية التدقيق الداخلي
12	المبحث الثاني : ماهية حوكمة الشركات
12	المطلب الأول : تعريف و مبادئ حوكمة الشركات
14	المطلب الثاني: أهمية و خصائص حوكمة الشركات
17	المطلب الثالث :أهداف حوكمة الشركات و الأطراف المعنية بتطبيقها
19	المبحث الثالث : علاقة التدقيق الداخلي بمبادئ حوكمة الشركات
19	المطلب الأول : دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية
21	المطلب الثاني : دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر
22	المطلب الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بلجنة التدقيق
26	خلاصة الفصل الاول
27	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
27	تمهيد
28	المبحث الأول : تقديم المؤسسة محل الدراسة
28	المطلب الأول : تعريف و نشأة مؤسسة تواب
29	المطلب الثاني : أهداف و مساعي المؤسسة
30	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
31	المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
31	المطلب الأول: المنهج المستخدم في الدراسة
32	المطلب الثاني: مجتمع و عينة الدراسة
32	المطلب الثالث: أداة الدراسة الميدانية

فهرس المحتويات

35	الخاتمة العامة
39-37	قائمة المراجع
	ملخص

قائمة



قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
3	مراحل تطور التدقيق	1

قائمة



القائمة

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
16	ركائز حوكمة الشركات	1
34	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	2

مقدمة



مقدمة:

تزايد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات في العديد من اقتصاديات دول العالم نتيجة عدة أزمات اقتصادية ومالية أهمها الأزمة المالية لدول جنوب شرق آسيا 1997، وكذلك الإفلاس التي تعرضت لها العديد من الشركات الكبرى في العالم أبرزها الشركتين الأمريكيتين إنرون للطاقة وورلدكوم للاتصالات سنة 2002، وهذا بسبب التلاعب بمصادقية القوائم المالية وضعف مستوى الرقابة الداخلية ودرجة الإفصاح والشفافية.

وعليه، فقد حرصت عدد من المنظمات الدولية على تناول هذا المصطلح بالتحليل والدراسة وعلى رأسها صندوق النقد الدولي، البنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. هذه الأخيرة أصدرت سنة 1999 مبادئ حوكمة الشركات وعدلتها سنة 2004، لتدعيم إدارة الشركات ورفع كفاءة أسواق المال وتحقيق استقرار الاقتصاد ككل.

يعتبر التدقيق الداخلي إحدى أهم آليات الرقابة التي يتم الاعتماد عليها لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، إضافة إلى أنه أحد أهم العناصر التي تساهم في الحد من الفساد المالي والإداري. وتطورت وظيفة التدقيق الداخلي خلال السنوات الأخيرة من خلال التعريف الحديث للتدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1999، وأدى ذلك التطور إلى ضمان تطوير وترقية الأداء العام للشركة، إدارة المخاطر، إعداد وتوفير التقارير والقوائم المالية بشكل دقيق وبدرجة عالية من الإفصاح والشفافية لخدمة أصحاب المصالح ودعم ثقتهم في المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية والاستثمارية.

وبسبب الانفتاح المتزايد على الأسواق العالمية الذي بدأ يعرفه الاقتصاد الجزائري في السنوات الأخيرة، أصبح من المهم أن تسعى الشركات الجزائرية العامة والخاصة للبحث عن الأساليب التي تساعد على البقاء في ظل المنافسة الشديدة، وإبراز قدرتها على جذب الاستثمارات، هذا بالتطبيق السليم لحوكمة الشركات كأحد الأساليب الهادفة للحد من الفساد المالي والإداري.

1- إشكالية الدراسة

مما سبق، يتبين بأن الإشكالية المراد معالجتها من خلال هذا البحث يمكن التعبير عنها كالتالي:
ما هو الدور الذي يقوم به التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات ؟

قصد الإلمام بكل جوانب الإشكالية يتم طرح الأسئلة الموالية:

- ما المقصود بالتدقيق الداخلي وماهي الأهمية التي يكتسبها؟
- ما المقصود بحوكمة الشركات وماهي مبادئها ؟
- هل يساهم التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات من خلال ضمان التطبيق السليم لمبادئها؟

2- الفرضيات

التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل وموضوعي يوفر للشركة ضمانا بشأن درجة التحكم في عملياتها، تتمثل أهميته في كونه وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات الصلة في الشركة.

- حوكمة الشركات هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها، من مبادئها الإفصاح والشفافية، مسؤوليات مجلس الإدارة.
- يساهم التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات من خلال ضمان التطبيق السليم لمبادئها.

3- أهداف الدراسة

يمكن بيان أهداف هذه الدراسة على النحو الموالي:

- توضيح المفاهيم الأساسية لموضوع حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي.
- إبراز دور وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

- التعرف عمليا ما إذا كان للتدقيق الداخلي دور إيجابي في الحوكمة بالشركة محل الدراسة.

4- أهمية الدراسة

يعتبر موضوع الدراسة أحد أهم المواضيع التي تسعى لتحقيق الاستقرار الاقتصادي والمالي على المستوى العالمي، إذ يساهم البحث في توضيح مدى مساهمة حوكمة الشركات في تقليل المخاطر باعتماد التدقيق الداخلي.

5- أسباب اختيار الموضوع

تتمثل أسباب اختيار الموضوع في الآتي:

- الرغبة الشخصية في البحث والإلمام بهذه الدراسة
- طبيعة التخصص الدراسي ومحاولة تقديم فائدة لذوي الاختصاص.
- الأهمية التي يحظى بها كل من التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات .

6- المناهج المستخدمة

تم استخدام المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، فالمنهج الوصفي يتم استخدامه لوصف متغيرات الدراسة المتمثلة في التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، أما المنهج التحليلي فالهدف منه تحليل العلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

7- حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة في:

-الحدود المكانية: تم توزيع استمارة الاستبيان على مستوى مؤسسة تواب محل الدراسة.

-الحدود الزمانية: تتمثل الحدود الزمانية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة من بداية شهر مارس إلى بداية شهر سبتمبر 2020.

8- صعوبات الدراسة

تتمثل صعوبات الدراسة أساسا في الوضع الحالي الذي تعيشه البلاد بسبب جائحة كورونا، والذي انعكس سلبا على جميع مناحي الحياة سواء الاقتصادية منها والاجتماعية. وكان من أبرز إفرازات هذا الوضع على المذكرة هو عدم التمكن من إكمال الجانب التطبيقي على النحو المرغوب، حيث جاءت ناقصة من هذا الجانب.

9-الدراسات السابقة

الدراسة الأولى: دراسة كاروس أحمد، "تصميم إدارة للمراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة" البحث عبارة عن رسالة ماجستير في العلوم التجارية تم تقديمها على مستوى كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر3 سنة 2010-2011، حيث عالج الباحث إشكالية ما مدى مساهمة تصميم إدارة المراجعة الداخلية في تحسين أداء وفعالية المؤسسة، وذلك من خلال إعطاء صورة واضحة وكافية عن مفاهيمها وأهدافها ومجالات تطبيقها وتحديد الإطار المهني للمراجعة الداخلية كوظيفة داخل المؤسسة. وخلصت الدراسة إلى للمراجعة الداخلية أهمية بالغة حيث تسعى إلى تحقيق الإشراف والرقابة الإدارية في المؤسسة وذلك بتقييم فعالية كفاءة أداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية الداخلية.

الدراسة الثانية: دراسةبراهمة كنزة " دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات"، دراسة حالة مؤسسة المحركات الخروب ولاية قسنطينة، البحث عبارة عن رسالة ماجستير في علوم التسيير2014.

من أهداف هذه الدراسة توضيح المفاهيم الأساسية لموضوعي حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي والتعرف عمليا ماإذا كان لوظيفة التدقيق الداخلي دورا إيجابيا في تطبيق الحوكمة بالشركة محل الدراسة

لحل الإشكالية. أما بالنسبة للمنهج المتبع فكان المنهج الوصفي التحليلي في الجزء النظري وبالنسبة للجانب التطبيقي تم على الاعتماد على منهج دراسة الحالة بالاستعانة على المقابلات والاستبيان، ووزع على عينة الدراسة المتمثلة في المدراء الرئيسيين في المؤسسة. وبالنسبة للمقابلة، فقد شملت المدقق الداخلي حيث لخصت النتائج إلى:

- تعتبر حوكمة الشركات على أنها القواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من جهة وأصحاب المصالح من جهة أخرى.
- حوكمة الشركات تهدف لتطوير الأداء، تحقيق العدالة، المساءلة، المصداقية، الإفصاح والشفافية.

10- هيكل الدراسة

لتجسيد موضوع الدراسة ، تم اعتماد خطة تتضمن فصلين خصص فصل منها للجانب النظري ، أما الفصل الثاني فقد خصص للجانب التطبيقي و لكن استثناءا للظروف الراهنة التي تعيشها البلاد لم يتم التمكن من إنجازه بالكامل ، إضافة إلى المقدمة و الخاتمة التي تتضمن بعض النتائج و التوصيات المتوصل إليها.

يتضمن الفصل الأول الجانب النظري من خلال ثلاث مباحث، أما الفصل الثاني يتضمن الدراسة الميدانية وتم التطرق فيه إلى مبحث واحد.

الفصل الأول

التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات



الفصل الأول: التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات

تمهيد

تعاظم الاهتمام بحوكمة الشركات نتيجة لاتجاه أغلب دول العالم إلى تبني النظام الاقتصادي الرأسمالي الذي يعتمد فيه بدرجة كبيرة على الشركات الخاصة لتحقيق معدلات مرتفعة من النمو الاقتصادي، دفع اتساع حجم الشركات وانفصال الملكية عن الإدارة إلى ضعف الآليات الرقابية على تصرفات المديرين، وإلى وقوع الكثير من الشركات في أزمات مالية حيث ساهمت هذه العوامل في ظهور مفهوم حوكمة الشركات.

يعتبر التدقيق الداخلي نوعاً من الإجراءات الرقابية التي يتم من خلالها فحص وتقييم كفاءة وكفاية نظام الرقابة الداخلية، ولهذا السبب اعتبر التدقيق الداخلي بؤرة التركيز في الهيكل الرقابي، شهدت مهنة التدقيق الداخلي جملة من التغيرات بسبب الفضائح المالية التي مست منظمات الأعمال مما ترتب عليه قيام معهد المدققين الداخليين بتشكيل لجنة عمل لوضع إطار جديد يحكم الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات

وعليه، فيتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث أساسية كما يلي :

- ماهية التدقيق الداخلي؛
- ماهية حوكمة الشركات؛
- علاقة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات.

المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي

تطور مفهوم التدقيق الداخلي وازدادت أهميته في الوقت الحالي كما تغير دوره من التركيز فقط على الجوانب المالية ليشمل كذلك الجوانب الإدارية، يقوم التدقيق الداخلي بمساعدة إدارة الشركة على تطبيق سياساتها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بفعالية وكفاءة، وكذلك يساهم في إضافة قيمة للشركة من خلال الخدمات التأكيدية والاستشارية التي يقدمها.

المطلب الأول: نشأة و ماهية التدقيق

أدى انفصال الملكية عن الإدارة إلى زيادة أهمية الدور الذي تقوم به وظيفة التدقيق في عملية الضبط المالي لهذه الأنشطة، وتقديم الإرشادات للإدارة من خلال تصحيح الأخطاء والتلاعبات.

أولاً: نشأة التدقيق

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية المستعملة في اتخاذ قراراته، والتأكد من مدى مطابقة تلك البيانات للواقع. وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة. وكان المدقق وقتها يستعمل القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها. وهكذا، فإن كلمة تدقيق AUDIT مشتقة من الكلمة اللاتينية AUDIRE ومعناها يستمع.¹

مر التطور التاريخي للتدقيق بثلاث مراحل يمكن ذكرها من خلال الجدول الموالي:

¹ - نجاة شمال، مدى مساهمة التدقيق الداخلي في التجسيد الأمثل لحوكمة الشركات في ظل بيئة دولية، أطروحة دكتوراه، تخصص التدقيق المحاسبي والنظام المحاسبي المالي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2016، ص 8.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي و حوكمة الشركات

الجدول رقم (1): مراحل تطور التدقيق

<p>عرف على المحاسبة أنها كانت مقتصرة على الهيئات الحكومية، وكذا المشروعات العائلية. وكان الهدف منها الوصول إلى الدقة، ومنع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية وكان المدقق أثناء هذه الفترة يكتفي بالاستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه ويقف على مدى صحة هذه المعلومات بناء على تجربته.</p>	<p>من العصر القديم إلى غاية 1500م</p>
<p>لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة عن الفترة السابقة، إذ اقتصر على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير في الدفاتر المحاسبية. غير أن ما ميزها هو انفصال الملكية، مما زاد من الحاجة إلى المدققين، ورغم ذلك بقيت ممارسة التدقيق بصفة تفصيلية على ما كانت عليه سابقا.</p>	<p>من 1500م إلى 1850م</p>
<p>شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، وبالتالي الانفصال التام ما بين الملاك والإدارة وهذا زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على المدققين حفاظا على أموالهم المستثمرة، وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862م، الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل.</p>	<p>من 1850م إلى 1905م</p>
<p>من أهم ما ميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى وكذلك الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق بالإضافة إلى استعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي. أما فيما يخص الهدف من عملية التدقيق فلم يعد اكتشاف الأخطاء والغش من أولوياتها، بل هو من مسؤولية الإدارة فالغرض من التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل والمحايد فيما إذا كانت البيانات تبين عدالة المركز المالي.</p>	<p>من 1905 إلى اليوم</p>

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على نجاة شلال، مرجع سبق ذكره، 2016، ص ص 8-9.

ثانيا: تعريف التدقيق

التدقيق بمعناه اللفظي Audit وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية Audite. ومعناها يستمع لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق.¹

أما اصطلاحا، فهناك عدة تعاريف للتدقيق يتم ذكر منها ما يلي:

- **تعريف الجمعية المحاسبية الأمريكية:** "هو عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية، وذلك للتأكد من درجة التطابق بين

1- احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2005، ص 06.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات

تلك الحقائق والمعايير المحددة، وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك
التحقق".¹

- تعريف التدقيق حسب معيار التدقيق الدولي 110

إن تدقيق البيانات المالية هو تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الجوهرية، وفقا لإطار تقارير مالية محددة، وأن العبارات المستعملة لبيان رأي المدقق تعبر بصورة حقيقية وعادلة عن كافة النواحي الجوهرية.²

ثالثا: تعريف التدقيق الداخلي

لغة يعني إحكام ضبط، بحث، تحقيق... إفراط في الدقة.³

أما اصطلاحا، فيمكن تعريفه بأنه فحص لعمليات الشركة ودفاترها وسجلاتها ومستنداتها بواسطة إدارة أو قسم من داخل الشركة وهي تمثل جزءا من نظام الرقابة الداخلية.

والمفهوم الشامل للتدقيق الداخلي يتضمن في محتواه الواسع:⁴

-نشاط داخلي مستقل داخل الشركة تنشئه الإدارة للقيام بخدمتها.

-إدارة رقابية تعرض تقييم السياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة.

-وظيفة استشارية لاقتراح التحسينات اللازمة إدخالها.

أما المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخليين(IFACI)فقد عرف التدقيق الداخلي على أنه:نشاط مستقل وهادف، يوفر للشركة ضمانا بخصوص درجة التحكم في عملياتها، نقدم نصائح لتحسينه كما يساهم في إحداث القيمة، ويساعد الشركة على تحقيق أهدافها من خلال عمل منهجي لتقييم عمليات إدارة المخاطر، الرقابة، الحوكمة وتقديم اقتراحات لتدعيم فعالية الإجراءات المتخذة.⁵
التدقيق الداخلي: هو نشاط مستقل وموضوعي يوفر للشركة ضمانا بشأن درجة التحكم في عملياتها، ويقدم المشورة حول كيفية تحسينها ويساعد على إحداث قيمة مضافة.⁶

أما معهد المدققين الداخليين (IIA) فيعرف التدقيق الداخلي بأنه وظيفة تقييم مستقل تنشأ من داخل الشركة لفحص وتقييم كافة أنشطتها كخدمة لها بهدف مساعدة موظفيها للقيام بمسؤولياتهم بجدارة، حيث يقوم التدقيق الداخلي بتزويد الإدارة بالتحليلات والتقييمات، النصائح والإرشادات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تمت مراجعتها، ويتضمن هدف التدقيق الداخلي إيجاد نظام رقابة كفؤ بتكلفة معقولة.⁷

أما في الجزائر، فيمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه، فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينيات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 التي تنص على أنه: يتعين على الشركة العمومية الاقتصادية تنظيم هيكل داخلية خاصة بالمراقبة في الشركة، وتحسين بصفة

¹http://khitasabdelkarim.wordpress.com 15-08-2020 -14:30.

²-المرجع نفسه

³ - خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولي، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2006، ص 36.

⁴ أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، 2005 ص 16.

⁵ - خلف عبد الله الواردات، مرجع سابق ذكره، 2006، ص 33.

⁶ - https://www.ufai-asso.org 16-08-2020 16:00.

⁷ - كنز قيراهمة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة قسنطينة2، الجزائر، 2014، ص 64.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي و حوكمة الشركات

مستمرة أنماط سيرها وتسييرها. كما أكمل في نص المادة 58 على أنه: لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة وتسيير الشركة العمومية الاقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانونا والعاملة في إطار الصلاحيات الخاصة بها، تشكل كل مخالفة لهذا الحكم تسييرا ضمنا ويترتب عنها تطبيق المسؤولية المدنية والجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن.¹

رابعاً: خصائص التدقيق الداخلي

- أشارت إحدى الدراسات إلى خصائص التدقيق الداخلي الحديثة والمتمثلة فيما يلي:²
- **نشاط تأكيدي:** حيث تكمن مهمته في تقديم خدمات تأكيدية للإدارة والشركة ككل، وهذا من خلال التأكد من حسن سير العمل وفحص مختلف العمليات المالية والتشغيلية في الشركة.
- **نشاط استشاري:** من خلال تقديم الخدمات الاستشارية المختلفة المتمثلة في توجيهات تقدم للإدارة ومجلس الإدارة فيما يتعلق بأعمال الأنشطة المختلفة في الشركة.
- **نشاط موضوعي:** حيث يكون بعيداً عن التحيز أثناء تقديمه الخدمات المختلفة وممارسة مهامه

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي

تتعدد أهداف التدقيق الداخلي نظراً للأهمية الكبيرة التي يكتسبها، من خلال هذا المطلب سوف يتم ذكر أهمية التدقيق الداخلي، أهداف التدقيق الداخلي بالإضافة إلى مختلف أنواعه.

أولاً: أهمية التدقيق الداخلي

ظهرت الحاجة للتدقيق الداخلي بصورة أكثر جدية خلال الأزمة الاقتصادية العالمية 1929_1933، وبعد الحرب العالمية نتيجة إفلاس العديد من الشركات وتحمل إدارة هذه الشركات المسؤولية عن ذلك فضلاً عن حاجة إدارات هذه الشركات لمتابعة مدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية لديها، الأمر الذي دفعها إلى إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي لتكون العين الساهرة لها في فحص وتقييم فعالية جميع أنظمة الرقابة لإنجاز مهامها من التحقق والتحليل والتقييم، لجميع أوجه ومجاملات النشاط والخطط والأهداف التي تسعى هذه الشركات لتحقيقها، باعتبار أن وظيفة التدقيق الداخلي هي جزء من نظام الرقابة الداخلية حيث إنها تشكل بؤرة هذا النظام وصمام الأمان له، وخصوصاً بعد إبداء هذه الوظيفة أهمية مميزة سعيًا إلى تحويل هذه الوظيفة من وظيفة رقابية في المنظمة إلى مهنة معترف بها من قبل المنظمات المهنية المحاسبة الدولية.

تعتبر وظيفة التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات الصلة في الشركة وخارجها فليست هي غاية بحد ذاتها، حيث إن القيام بعملية التدقيق يجب أن تخدم العديد من الفئات التي بها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للشركة.

وقد ازدادت أهمية التدقيق الداخلي في الوقت الحالي، وأصبحت نشاطاً تقويمياً لكافة الأنشطة والعمليات في الشركة بهدف تطوير هذه الأنشطة ورفع كفاءتها الإنتاجية، وتعود أهمية هذه الوظيفة للخدمات التي تقدمها للإدارة في مختلف المجالات، بحيث اعتبرت كصمام الأمان في يد الإدارة.

¹ - محمد بوتين، المراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008، ص15.
² - إبراهيم بوعزيز وجمال عمورة، "دور المراجعة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 16، جامعة البليدة 02، الجزائر، 2017، ص ص74-75.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات

مما سبق، يتضح أن وظيفة التدقيق الداخلي لها دور بالغ الأهمية في المؤسسات المالية والشركات وتتبع هذه الأهمية من خلال حمايتها للأنظمة المعمول بها في المؤسسة، وكونها صمام الأمان الذي تعتمد عليه إدارة المؤسسات في التحقق من الأداء المالي للمؤسسة.¹

ثانياً: أهداف التدقيق الداخلي

- يسعى التدقيق الداخلي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن ذكر من بينها ما يلي:
- التحقق من مدى الالتزام بالسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية.
 - التحقق من مدى كفاءة وفاعلية الأداء داخل إدارات وأقسام المشروع.²
 - التأكد من دقة الأنظمة الرقابية وذلك من خلال التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والمسائل الرقابية المصرح بها من مختلف المستويات الإدارية.
 - التحقق من مدى الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام الشركة.
 - كفاءة وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي.³

ثالثاً: أنواع التدقيق الداخلي

- تتخصر أنواع التدقيق الداخلي في الشركة إلى ما يلي:⁴
- **تدقيق الالتزام:** هو تدقيق يهدف إلى التأكد من التزام الشركة بالقوانين والأنظمة المعمول بها، وكذلك التأكد من التزام المستويات الإدارية المختلفة بالقوانين واللوائح والتعليمات التي تصدرها الشركة وبالنظام الداخلي الخاص بها.
 - **تدقيق العمليات:** هو تدقيق لمختلف عمليات الشركة للتأكد من إنجازها وتنفيذها طبقاً للسياسات المعتمدة من الإدارة، وكذلك التحقق من أن مختلف المستويات الإدارية في الشركة تجز وظائفها وعملياتها بكفاءة وفعالية واقتصادية.
 - **التدقيق المالي:** يهدف هذا التدقيق إلى التأكد من دقة وصحة البيانات والمعلومات المالية ومدى إمكانية الاعتماد عليها.
 - **تدقيق نظم المعلومات:** يهدف هذا التدقيق إلى اختبار أمن تشغيل نظم المعلومات ونزاهتها بالإضافة إلى البيانات التي أخرجتها هذه النظم.
 - **تدقيق الأداء:** يهدف هذا النوع من التدقيق إلى التأكد من الفعالية والكفاءة والاقتصادية لأداء الموظفين ومدى التزامهم بالقوانين والأنظمة، ويطلق على هذا النوع التدقيق الإداري كونه يقوم بفحص شامل للإجراءات والأساليب الإدارية المختلفة.
 - **التدقيق البيئي:** من بين أهدافه تدقيق نظم إدارة البيئة بما يفيد عدم تعرض نظم المعلومات الحالية لمخاطر بيئية في المستقبل.

¹ - إبراهيم رباح وإبراهيم المدهون، دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العامة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجمعة الإسلامية، فلسطين، 2011، ص15.

² - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل: الإطار النظري-المعايير والقواعد-مشاكل التطبيق العملي، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2007، ص126.

³ - عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة: الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص ص 38-39.

⁴ - رنده محمد سعيد أبوشعبان، دور التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر التشغيلية: دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، أطروحة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2016، ص25.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات

المطلب الثالث: معايير ومنهجية التدقيق الداخلي

أدى تشعب أنشطة الشركة إلى ضرورة تدخل قسم التدقيق الداخلي لحل كل ما يعرف نشاط الشركة وهذا من خلال إتباع منهجية فعالة للتدقيق الداخلي بالإضافة إلى معايير الممارسة المهنية له.

أولاً: معايير التدقيق الداخلي

أصبح من الضروري تطوير دور التدقيق الداخلي لكونه يعتبر من أهم الآليات المساعدة في تطبيق حوكمة الشركات وهذا من خلال تطوير معاييرها في ظل متطلبات حوكمة الشركات. ووفقاً لهذا، قام معهد المدققين الداخليين بإصدار معايير حديثة للتدقيق الداخلي في مجموعتين هما:¹

1- معايير الصفات trail standards

- وهي عبارة عن مجموعة مكونة من أربعة معايير رئيسية صادرة عن معهد المدققين الداخليين والتي تتناول سمات وخصائص الشركات والأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي وتتكون من:
- المعيار رقم 1000 الأهداف، الصلاحية والمسؤولية: يجب تحديد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي بوثيقة تتسجم مع المعايير، وموافق عليها من مجلس الإدارة
 - المعيار رقم 1100 الاستقلالية والموضوعية: على نشاط المدقق الداخلي أن يكون مستقلاً وعلى المراجعين الداخليين أن يتسموا بالموضوعية أثناء تأدية عملهم.
 - المعيار رقم 1200 البراعة وبذل العناية المهنية: يجب تنفيذ أعمال التدقيق الداخلي ببراعة وعناية مهنية.
 - المعيار رقم 1300 الرقابة النوعية وبرامج التحسين: على مدير التدقيق الداخلي أن يضع برنامجاً للرقابة النوعية، وبرنامجاً للتحسين، والذي يغطي جميع أعمال التدقيق الداخلي، ويراقب فعاليتها بشكل مستمر، ويجب أن يصمم هذا البرنامج لمساعدة نشاط التدقيق الداخلي لإضافة قيمة للشركة، وتحسين عملياتها، ويوفر توكيد بأن نشاط التدقيق الداخلي منسجم مع المعايير وأخلاقيات المهنة.

2- معايير الأداء performance standards

- وهي عبارة عن سبعة معايير رئيسية صادرة عن معهد المدققين الداخليين والتي تصف أنشطة التدقيق الداخلي، والمعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة وهي:
- المعيار رقم 2000 إدارة نشاط التدقيق الداخلي: على مدير التدقيق الداخلي إدارة نشاط التدقيق الداخلي بفعالية، للتأكد من أنه يضيف قيمة للشركة.
 - المعيار رقم 2100 طبيعة عمل التدقيق الداخلي: يقوم نشاط التدقيق الداخلي بالتقييم والمساهمة في تحسين أنظمة إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والحوكمة.
 - المعيار رقم 2200 التخطيط لمهمة العمل: على المدققين الداخليين وضع وتكوين خطة لكل مهمة.
 - المعيار رقم 2300 تنفيذ المهمة: يجب على المدققين الداخليين تعريف، تحليل، تقييم وتدوين المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة.
 - المعيار رقم 2400 توصيل النتائج: على المدققين الداخليين إيصال نتائج المهمة مباشرة.
 - المعيار رقم 2500 متابعة التقدم: على مدير قسم التدقيق الداخلي وضع المحافظة على نظام لمراقبة ومتابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة.

¹ يحيى سعدي ولخضر أوصيف، "دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 5، 2012، ص 198-200.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي و حوكمة الشركات

-المعيار رقم 2600 قبول الإدارة للمخاطر: عندما يعتقد مدير قسم التدقيق الداخلي أن الإدارة قد قبلت مستوى من المخاطر غير المقبول، عليه مناقشة الأمر مع الإدارة التنفيذية. وإذا لم يتم حل هذه المسائل المتعلقة بالمخاطر، فإنه على مدير التدقيق التقرير عن ذلك لمجلس الإدارة لإيجاد الحل.

ثانيا: منهجية التدقيق الداخلي

تختلف منهجية التدقيق الداخلي تبعا لاختلاف طبيعة نشاط الشركة ونوعية المشكلات المؤثرة على أداء عملياتها والنظام الإداري الذي يسيّر إدارتها. وفيما يلي ذكر العناصر المشتركة في أداء التدقيق الداخلي:¹

-**الفحص:** يختص نشاط المدقق الداخلي بالفحص والذي يشمل السجلات المحاسبية ومراقبة الأصول والتحقق من التقارير المالية. وتظهر فاعلية التدقيق الداخلي في الشركة، حيث يقوم المدقق الداخلي بزيارة الفروع نظرا لبعدها عن المركز الرئيسي والإدارة المركزية للشركة، مما يقتضي فحص سجلاتها ورقابة أصولها، وقد لا يتمكن من تطبيق رقابة داخلية بالفروع نظرا لصغرها وعدم جدواه اقتصاديا على هذا فإنه على الإدارة المركزية أن تتأكد من أن المسؤولين الملقاة على مديري الفروع فيما يخص الحفاظ على الأصول والتسجيل الدفترية قد نفذت بصورة سليمة، وكأمثلة للتدقيق الداخلي في هذا المجال تدقيق مذكرات التسوية والتأكد من أرصدة العملاء... إن الهدف من الفحص والتحقق يتمثل في التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية من حيث الدقة المحاسبية والمستندية وسلامة التوجيه المحاسبي وجمع الأدلة والقوانين التي تثبت صدق ما تتضمنه السجلات.

-**التحليل:** يقصد بالتحليل الفحص الانتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والحسابات الإجراءات المحاسبية والمستندات والسجلات والتقارير التي تقع داخل نطاق الفحص، والتي تتطلب إجراء المقارنة والربط بين العلاقات أي بعض المؤشرات، وبذلك التمعن بعد اكتشاف الأمور غير الطبيعية مثل وجود مبلغ دائن في حساب أصله مدين، ويرتبط التحليل بالتحقيق وليس هناك حد فاصل بينهما.

-**الالتزام:** يقصد بالالتزام لسياسات الإدارية المرسومة بأداء العمليات وفق الطرق والنظم والقرارات الإدارية حتى يتحقق الانضباط للشركة، فقد يتم التوصل إلى نتائج مرضية ومع ذلك يهم الإدارة معرفة ما إذا كانت هذه النتائج قد تحققت من خلال الممارسة المصرح بها بما يتماشى مع السياسات إذ يتعين على المدقق زيارة المواقع من وقت إلى آخر وعدم الاعتماد على الآخرين. كما أن إدارة التدقيق الداخلي لا تقتصر على المحاسبين والمدققين وإنما يمكن أن تزود بقانونيين ومختصين في خصوصيات نشاط الشركة، وهذا للإلمام بجميع نواحي النشاط.

-**التقييم:** إن عمليات الفحص والتحليل ينتج من خلالها للمدقق الداخلي مقدرة الحكم على مدى قوة النظام ونقاط الضعف فيه مما ينعكس على التقرير الشخصي الموضح لمدى كفاية وفعالية واقتصادية السياسات والإجراءات التي تسيّر عليها الشركة، إذ يقتضي التقييم تجميع البيانات والمعلومات وتقصي الحقائق بالاستعانة بأراء المسؤولين واقتراحاتهم مع تقييم هذه الآراء والاقتراحات.

-**التقرير:** يبرز التقرير الذي يقدمه المدقق الداخلي آراء فنية حول المشكلة وأهميتها وطريقة معالجتها وما تم التوصل إليه من نتائج وتوصيات. كما يفضل عرض التقرير على المسؤول على النشاط محل الفحص لتجنب تشويه الحقائق أو سوء تقدير بعض الأمور، وتنبؤ قدرة المدقق الداخلي على العرض الواعي والواضح لما قام به من فحص وتقصي.

¹ - أحمد كاروس، **تصميم إدارة مراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر-2011، ص 78-80.

المبحث الثاني: ماهية حوكمة الشركات

اهتم العديد من الكتاب والباحثين في مجال الإدارة ومجالات أخرى بمفهوم حوكمة الشركات، باعتباره أحد الحلول الممكنة لمشكلة الوكالة التي تنشأ بين الإدارة والملاك، كما تزايد اهتمام العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة بهذا الموضوع، مما دفع بالخبراء بتوجيه جهودهم نحو دراسة مختلف جوانب حوكمة الشركات بما يضمن تحقيق المصلحة العامة للأفراد والشركات واقتصاديات الدول ككل.

المطلب الأول: تعريف ومبادئ حوكمة الشركات

يتم تسليط الضوء من خلال هذا المطلب على أهم التعاريف التي حظيت بها حوكمة الشركات إضافة إلى أهم المبادئ التي أصدرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

أولاً: تعريف حوكمة الشركات

لقد تعددت الآراء حول تعريف حوكمة الشركات بين مختلف الباحثين نتيجة تعدد اهتماماتهم وتخصصاتهم وكذلك لتداخل هذا التعريف في العديد من الجوانب التنظيمية، الاقتصادية، المالية والاجتماعية للشركات.

التعريف اللغوي: مصطلح الحوكمة كمفهوم يتضمن العديد من الجوانب وهي كالاتي:¹

الحكمة: ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد.

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

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

التحاكم: طلباً للعدالة خاصة عند انحراف سلطة الإدارة وتلاعبها بمصالح المساهمين.

التعريف الاصطلاحي: في الواقع لا يوجد تعريف موحد ومتفق عليه لمصطلح CORPORATE GOVERNANCE بين كافة المحللين الاقتصاديين والقانونيين نتيجة تداخل هذا المصطلح في العديد من الأمور التنظيمية والمالية والاقتصادية والاجتماعية للشركات.

وفيما يلي بعض التعاريف لحوكمة الشركات:

- هو نظام متكامل للرقابة المالية والغير المالية والذي عن طريقه تتم إدارة الشركة والرقابة عليها.²

- هو مجموعة من الطرق والتي يمكن من خلالها أن يتأكد المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم.¹

¹ - أحمد طلحة، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، 2012، ص14.

² - محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص15.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات

-تعرف مؤسسة التمويل الدولية IFC حوكمة الشركات بأنها: النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها.²

كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD على أنها: مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين.³

ثانياً: مبادئ حوكمة الشركات

- حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية يوجد ستة مبادئ وتتمثل فيما يلي:⁴
- **ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:** حيث تعمل الحوكمة على ضمان شفافية وكفاءة الأسواق المالية بما يتوافق مع حكم القانون، مع تحديد وتوزيع واضح للمسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.
 - **حقوق المساهمين:** يتعين أن يكفل إطار أساليب ممارسة حوكمة الشركات حماية المساهمين، حيث إن لهم حقوق ملكية معينة مثل الحق في الحصول على مختلف المعلومات الضرورية المتعلقة بنشاط الشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة، الحق في نقل أو تحويل ملكية الأسهم، الحق في انتخاب أعضاء مجلس الإدارة.
 - **المعاملة المتكافئة للمساهمين:** تضمن الحوكمة تحقيق المساواة في معاملة كافة المساهمين، بما فيهم الأقلية والأجانب، حيث يجب أن يحصل الجميع على الحقوق نفسها، كما ينبغي أن تتوفر للجميع القدرة على الحصول على المعلومات.
 - **دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:** يجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على اعتراف بحقوق أصحاب المصالح التي تم إقرارها وفقاً للقانون، وأن يعمل أيضاً على تشجيع التعاون بينهم وبين الشركة وتمكينهم من الاطلاع على المعلومات المطلوبة.
 - **الإفصاح والشفافية:** تضمن حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب بشأن كافة المسائل الخاصة بتأسيس الشركة، وهذا بتوفير معلومات عن: النتائج المالية والتشغيلية للشركة، أهداف الشركة، أعضاء مجلس الإدارة، الرواتب والمزايا الممنوحة لكبار المسؤولين، وهياكل وسياسات حوكمة الشركات.
 - **مسؤوليات مجلس الإدارة:** يجب أن يضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين، كما يجب أن يكفل المتابعة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة.

المطلب الثاني: أهمية وخصائص حوكمة الشركات

حظيت حوكمة الشركات باهتمام كبير في السنوات الأخيرة وذلك للأسباب كثيرة منها اهتمام الدول والشركات باجتذاب الاستثمار وتحسين الأداء، إضافة إلى أنها تميزت بعدة خصائص.

أولاً : أهمية حوكمة الشركات

1 - المرجع نفسه، ص15.
2 - سليم طرابلسي وخير الدين معطي الله، "المراجعة الداخلية كآلية لإرساء وتعزيز حوكمة الشركات"، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد9، العدد2، 2016، ص 454.
3 - المرجع نفسه، ص 454.
4 - نسيم يوسف لؤو ورافي نزار جميل رفو، " دور لجان التدقيق كأحد آليات حوكمة الشركات في التنبؤ بالفشل المالي للشركات في العراق"، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية المالية، المجلد 11، العدد 1، 2019، ص ص 425-426.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات

تكمن أهمية حوكمة الشركات في كونها من أهم العمليات الضرورية واللازمة لحسن سير عمل الشركات وكذلك لضمان تحقيق الشركات لأهدافها وفي الآونة الأخيرة تعاضمت أهمية حوكمة الشركات لتحقيق كل من الحصانة القانونية والتنمية الاقتصادية والرفاهية الاجتماعية إذ برزت هذه الأهمية خصوصا بعد الأزمة المالية الآسيوية 1997-1998 والانهيارات والفضائح التي مست العديد من الشركات العالمية مثل شركة إنرون ENRON، ويمكن توضيح أهمية الحوكمة فيما يلي:¹

- الحاجة إلى الفصل بين الملكية وإدارة الشركات في ظل اختلافات الأهداف وتضاربها بين مختلف الأطراف.
- إعداد الإطار العام الذي تحدد من خلاله أهداف الشركة والسبل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف.
- تساهم الحوكمة في تقليل المخاطر وتحسين الأداء وزيادة القدرة التنافسية للسلع والخدمات وتطوير الإدارة وزيادة الشفافية.
- مساعدة الشركات والاقتصاد بشكل عام على جذب الاستثمارات ودعم أداء الاقتصاد والقدرة على المنافسة على المدى الطويل
- حيث تكمن أهمية حوكمة الشركات في وضع الأنظمة الكفيلة التي تتجنب تضارب المصالح، وتطبيقها في كل شركة، وذلك من خلال جعل الأنظمة إلزامية لكل الشركات المدرجة في السوق المالي ومراقبتها لمواجهة أي مظاهر الفساد ولاسيما ما يتصل بإعداد التقارير المالية والإفصاح والشفافية واتباع معايير ذات جودة عالية في مجال القياس والإفصاح المحاسبي، وكذلك التحديد الواضح لحقوق حملة الأسهم وحقوق أصحاب المصالح والمسؤوليات الملقاة، ودعم استقلالية مدققي الحسابات، وتعزيز مستوى انسجام المعالجة المحاسبية مع المعايير الدولية، مما يؤدي إلى زيادة الحصول على التمويل الأقل تكلفة المتدفق من المستثمرين بما يحقق النمو للشركات وزيادة أرباحها مما يعكس أثره على النمو الاقتصادي العام.²

ثانيا: خصائص حوكمة الشركات

يمكن تلخيصاً أهم خصائص حوكمة الشركة فيما يلي:³

- **الانضباط:** أي اتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.
- **الشفافية:** أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.
- **الاستقلالية:** بحيث لا توجد تأثيرات غير لازمة نتيجة ضغوط.
- **المساءلة:** أي هناك إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
- **المسؤولية:** حيث تكون المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة.
- **العدالة:** حيث يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة.
- **المسؤولية الاجتماعية:** أي. يكون النظر إلى المؤسسة كمواطن جيد.

ثالثا: الركائز الأساسية لحوكمة الشركات

لكي تتحقق الخصائص سابقة الذكر في مفهوم حوكمة الشركات لا بد أن يستند هذا الأخير على الركائز الموضحة في الشكل الموالي:

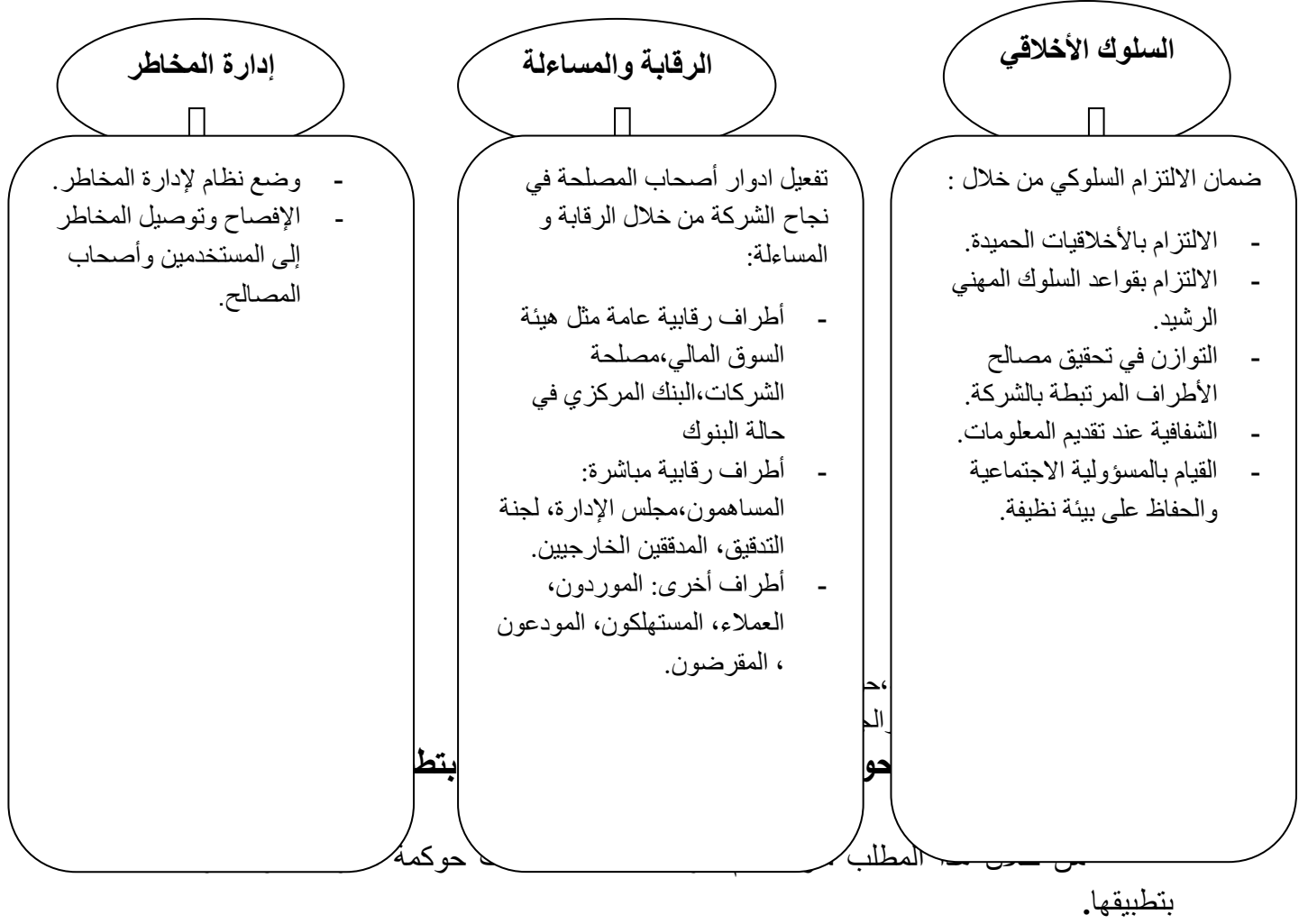
الشكل رقم (1.1): ركائز حوكمة الشركات

1- رولا عبد المجيد محمد انثاصي، دور حوكمة الشركات في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2015، ص7.

2 - أحمد طلحة، مرجع سبق ذكره، 2012 ص19.

3 محمد علاء الدين جناني، مدى إمكانية تطبيق المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية بالجزائر في ظل قواعد الحوكمة، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة، مراجعة وتدقيق، كلية العلوم التجارية والمالية، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2013، ص5.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات



أولاً: أهداف حوكمة الشركات

- تساعد الحوكمة الجيدة للشركات في دعم الأداء وزيادة القدرات التنافسية، وتحسين الاقتصاد بشكل عام وذلك من خلال مجموعة من الأهداف متمثلة فيما يلي:¹
- محاربة الفساد بكل أنواعه سواء كان فساداً مالياً أو محاسبياً أو سياسياً.
 - جذب الاستثمارات سواء الأجنبية أو المحلية والحد من هروب رؤوس الأموال.
 - تحقيق الاستقرار والمصدقية للقطاعات المالية على المستوى المحلي والدولي.
 - تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركات وإجراءات المحاسبة والمراجعة المالية بالشكل الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة.
 - زيادة الثقة في الاقتصاد الوطني وتعميق دور سوق المال وزيادة قدرته على تنمية المدخرات ورفع معدلات الاستثمار من ناحية وتشجيع نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية من ناحية أخرى.
 - تحسين وتطوير إدارة الشركات ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على بناء استراتيجية سليمة.
 - تحقيق إمكانية المنافسة في الأجل الطويل مما يؤدي إلى توفير حوافز للتطوير وتخفيض التكاليف الإنتاجية.

1 - محمود عزة عثمان اللحام، قدرة الحوكمة على دعم الإفصاح المالي والمحاسبى في القوائم المالية، ورقة بحث مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة الأردن، 2013، يومي 19 و20 نوفمبر، ص 173-174 .

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات

- الإشراف على المسؤولية الاجتماعية للشركة في ضوء قواعد الحوكمة الرشيدة.¹
- الحصول على التمويل المناسب والتنبيه بالمخاطر المتوقعة.²

ثانيا: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات.

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتتأثر في التطبيق السليم لمفهوم حوكمة الشركات، وتحدد بدرجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق قواعد حوكمة الشركات. وتتمثل هذه الأطراف أساسا فيما يلي:³

- **المساهمون:** يعتبر المساهمون الطرف الذي يقوم بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم، وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، وتعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.
- **مجلس الإدارة:** يمثل مجلس الإدارة المساهمين والأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح ويقوم مجلس الإدارة باختيار المديرين التنفيذيين، والذين توكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، بالإضافة إلى الرقابة على أداؤهم، كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.
- **الإدارة:** تعتبر المسؤولية عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها، بالإضافة إلى مسؤوليتها اتجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها إلى المساهمين.
- **أصحاب المصالح في الشركة:** لا يمكن القول أن المساهمين هم الطرف الوحيد الدائن للمؤسسة، فتعظيم قيمة حملة الأسهم وحدها لا تكفي ما لم تقترن بتلبية حاجات شريحة عريضة من أصحاب المصالح داخل وخارج الشركة.

المبحث الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بمبادئ حوكمة شركات

التدقيق الداخلي يساعد الشركة على تحقيق أهدافها وتأكيد فعالية نظام الرقابة الداخلية، والعمل مع مجلس الإدارة من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها، وتقييم وتحسين العمليات الداخلية للشركة وضمان صحة المعلومات المفصح عنها مما يؤكد على جودة الشركة في القيام بأعمالها، وهذا نتيجة لاستقلالية وظيفة التدقيق الداخلي وتبعية مجلس الإدارة واتصالها بلجنة التدقيق مما يسمح بالتطبيق السليم لحوكمة الشركات.

¹ - جميلة خرخاش، أثر تطبيق حوكمة الشركات في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية لدى البنوك التجارية الجزائرية: دراسة استشرافية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2018، ص39.

² - نسرين كرمية، أثر الالتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات: دراسة استبائية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2010، ص12.

³ - أمينة فيداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عنابة، 2014، ص ص43-44.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي و حوكمة الشركات

وعلى هذا الأساس، سوف يتم التطرق في هذا المبحث إلى دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر، دور لجنة التدقيق في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات.

المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية

التدقيق الداخلي يعتبر من بين أهم آليات الرقابة الداخلية، حيث ينحصر دور المدقق الداخلي في هذا المجال في اختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية وكذلك تقييم هذه الإجراءات ومراقبة مدى توافر مقومات نظام الرقابة الداخلية، كما تؤدي المشاركة الفعالة المنبثقة من مجلس الإدارة ووجود قسم تدقيق داخلي فعال إلى منع هيمنة الإدارة على هيكل الرقابة الداخلية.

أولاً: نشأة الرقابة الداخلية

ظهرت الرقابة الداخلية تقريباً في سنوات السبعينيات، وبالتالي فهي تعتبر حديثة بالمقارنة بالرقابة الخارجية. وقد لاقت الرقابة الداخلية قبولا كبيرا في الدول المتقدمة، واقتصرت الرقابة الداخلية في بادئ الأمر على التدقيق المحاسبي للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء إن وجدت، ولكن مع تطور المؤسسات أصبح من الضروري تطوير الرقابة الداخلية وتوسيع نطاقها بحيث تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية ومد الإدارة بالمعلومات. ومن العوامل التي ساعدت على تطوير نظام الرقابة الداخلية نجد ظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات، والحاجة إلى وسائل لاكتشاف الأخطاء والغش.¹

ثانياً: تعريف نظام الرقابة الداخلية

يمكن تعريف نظام الرقابة الداخلية على أنه "عبارة عن الخطة التنظيمية الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة وتشمل جميع عملياتها، ومجموعة من الإجراءات الإدارية والمحاسبية والتنظيمية التي تهدف إلى حماية أصول المؤسسة، وضمان الالتزام بالقوانين والتشريعات واللوائح، بالإضافة إلى تحقيق أعلى مستوى من الكفاءة والفاعلية لغرض ضمان تحقيق أهداف المؤسسة واستمرارية".²

ثالثاً: علاقة التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلية

بعدما أصبحت الرقابة الداخلية من بين الضروريات في الشركة، أصبح لديها متطلبات تسمح بتحقيق أهدافها، ومن متطلبات نظام الرقابة الداخلية، مهمة التأكد من تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات التي تم وضعها بواسطة الإدارة، ومراقبة كل الطرق المستعملة في الرقابة الداخلية في الشركة، وكذلك التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي، وأيضا التحقق من عدم وجود أوجه التلاعب أو المخالفات.

وبصورة مختصرة، فإن هدف إدارة التدقيق الداخلي هو التأكد من التطبيق والتنفيذ السليم لمهام نظام الرقابة الداخلية المسطرة من طرف الإدارة، والفحص الذي يقوم به التدقيق الداخلي ماهو إرقابة لمهمة الإدارة من أجل قياس وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، وبمعنى آخر فالتدقيق الداخلي هو مراقبة الرقابة، بحيث يصادق على صحة ومصداقية المعلومات المستخدمة في الشركة، كما يضمن تطبيق

¹ - عامر حاجدحو، التدقيق القائم على التقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أدرار، 2018، ص ص 51-52.

² - المرجع نفسه، ص 53.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات

القواعد والسياسات العامة للإدارة، إضافة إلى ذلك فهو يسعى إلى تحقيق الفعالية التي تعتبر عنصرا مهما جدا في السير الحسن للشركة.¹

المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر

يشمل نشاط التدقيق الداخلي متابعة وتقييم فعالية نظام إدارة المخاطر في الشركة، وتقييم مختلف المخاطر في المجالات التي يتم تدقيقها ورفع نتائج ذلك التقييم إلى الإدارة العليا أو لجنة التدقيق أو الاثنين معا.

قبل تناول إدارة المخاطرة لابد أن يتم التعرف أولا على مفهوم المخاطر وهي " حالة عدم التأكد المتعلقة بالأحداث أو النتائج المتوقعة والتي يمكن أن تؤثر بشكل ملموس على أداء الشركة وتعمل على منع تحقيق الشركة لأهدافها".²

أولاً: تعريف إدارة المخاطر

يمكن تعريف إدارة المخاطر على أنها " عملية موضوعية ومنفذة من طرف مجلس الإدارة العامة، والإدارة ومجموع المساهمين في الشركة، كما أنها تؤخذ بعين الاعتبار عند وضع الاستراتيجية وفي جميع عمليات ونشاطات الشركة، وهي مصممة لتحديد الحوادث المحتملة التي يمكن أن تؤثر على أداء الشركة، ولتسيير المخاطر ضمن الحدود المقبولة تهدف إلى توفير ضمانات معقولة من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة من طرف الشركة".³

ثانياً: دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر

يشمل نشاط التدقيق الداخلي متابعة وتقييم مختلف المخاطر في الشركة، وتقييم مختلف المخاطر في المجالات التي يتم تدقيقها ورفع نتائج ذلك التقييم إلى الإدارة العليا أو لجنة التدقيق أو الاثنين معا. ومنه، يتضح أن العلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر هي علاقة وطيدة. فالتدقيق الداخلي يعتبر أحد الأدوات المستعملة من طرف الشركات من أجل تقوية وتحسين الطرق التي تدير بها مخاطرها. وأهم المخاطر التي يتولى المدقق الداخلي تقييمها وإدارتها تتمثل في عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية، الفشل في إتباع السياسات والخطط والإجراءات والقوانين، ضياع الأصول، الاستخدام غير الكفء للموارد، والفشل في تحقيق الأهداف الموضوعية.⁴

ثالثاً: أثر إدارة المخاطر من طرف المدقق الداخلي على حوكمة الشركات

يعمل التدقيق الداخلي على إضافة قيمة للشركة والعمل على تحقيق أهدافها من خلال تقديم تأكيد معقول بأن المخاطر التي تواجه الشركة تدار بفعالية، وكذا من خلال التحسينات التي تقدمها في مجال

1 - أحمد كاروس، مرجع سبق ذكره، 2011، ص 93.

2 - نوال سايج، مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاسه على تجسيد متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2016، ص 48.

3- عبد الرحمان عايب، التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 11-12- أكتوبر 2010، ص 9.

4- يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص 22.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات

إدارة المخاطر، وتدقيق إدارة المخاطر، حيث إن وظيفة التدقيق الداخلي قد اتسع نطاقها من دورها التقليدي المتمثل في التدقيق المالي إلى التدقيق الإداري ثم إلى التركيز على إضافة قيمة للشركة من خلال تدقيق إدارة المخاطر، والإفصاح عن مختلف المخاطر التي تواجه الشركة بكل شفافية. وهذا ما يؤدي إلى طمأنة وزيادة ثقة المساهمين وأصحاب المصالح على أن المخاطر التي تواجه مصالحها مفهومة من جانب ممثلهم وأن الإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي ومنظم وهذا يساهم في دعم حوكمة الشركات، حيث إن من ضمن المعايير المهنية لمعهد المدققين الداخليين يوجد المعيار 2110 الذي يشير إلى أنه ينبغي أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي الشركة، وذلك عن طريق تحديد وتقييم التعرض الجوهري للمخاطر، كما ينبغي إن يعمل على تحسين إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة، وهذا يساهم في تفعيل ودعم حوكمة الشركات. كما ينبغي إن يعمل على تحسين إدارة المخاطر أنظمة الرقابة، وهذا يساهم في تفعيل ودعم حوكمة الشركات.¹

المطلب الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بلجنة التدقيق

من خلال هذا المطلب سوف يتم التطرق إلى مفهوم لجنة التدقيق وأهم أسباب إنشائها وفي الأخير بيان انعكاسات العلاقة التعاونية بينها وبين التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات.

أولاً: تعريف لجنة التدقيق

هي لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة وتقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين أو غالبيتها من الأعضاء غير التنفيذيين، ومسئوليتها يجب أن تشمل على مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة داخل الشركة، والاجتماع بالمراجع الخارجي ومناقشته حول نتيجة عملية التدقيق، وأيضاً التأكيد على ملاءمة نظم الرقابة المالية بالشركة.²

ثانياً: أسباب إنشاء لجان التدقيق

نتيجة لتنوع وضخامة الأعمال التي يقوم بها مجلس الإدارة، فقد تم التفويض إلى لجنة التدقيق لكي تقوم بعملية الرقابة والإشراف على عملية إعداد القوائم المالية. وفيما يلي مجموعة من الأسباب التي تدعم قيام لجنة التدقيق بهذه المهمة الإشرافية:³

- لجنة التدقيق التي تتكون من الأعضاء المستقلين وغير التنفيذيين والذين يمتلكون المهارات المالية والمحاسبية ولديهم الوقت المناسب، تعتبر في مكان أفضل من مجلس الإدارة بكامل أعضائه من ناحية الإشراف على عملية إعداد التقرير المالية.
- عدم التجانس بين أعضاء مجلس الإدارة وضخامة عددهم في بعض الأحيان، ليناسب مع القيام بمهام شاقة مثل المهام الموكلة إلى أعضاء لجنة التدقيق.

1- كنزة براهيمة، مرجع سبق ذكره، 2014، ص 95.

2- محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، 2005، ص 89.

3- محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2006، ص 143-144.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات

- في بعض الأحيان قد تحدث خلافات بين مصالح أعضاء مجلس الإدارة ومصلحة جودة القوائم المالية بالشكل الذي لا يكون من الملائم تدخل أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين في عملية إعداد التقارير، ومن هنا تبرز أهمية وجود أعضاء غير تنفيذيين داخل لجنة التدقيق. إن إنشاء لجان التدقيق أدى إلى وجود العديد من المنافع لقسم التدقيق الداخلي داخل الشركة. فوجود لجنة مستقلة تقوم باختيار رئيس قسم التدقيق الداخلي وتوفير الموارد اللازمة لهذا القسم والاجتماع المستمر بهم لحل المشاكل التي قد تنشأ بين هذا القسم وإدارة الشركة، وفي نفس الوقت قيام قسم التدقيق الداخلي بإرسال تقاريره إلى لجنة التدقيق والتي تعتبر قناة اتصال بين هذا القسم ومجلس إدارة الشركة، كل هذا سوف يؤدي في النهاية إلى زيادة الاستقلالية وتفعيل الدور الذي يقوم به قسم التدقيق الداخلي بالشركة.¹

تأتي أهمية دور لجنة التدقيق في مقدمة الآليات التي يمكن من خلالها التأكد من تطبيق مفهوم حوكمة الشركات على أرض الواقع مع مجلس الإدارة، المدقق الداخلي والمدقق الخارجي. كما أن وجود نظام رقابة داخلية فعال يعد أحد المسؤوليات الرئيسية للمناط بالمجلس. ويأتي دور لجنة التدقيق الرئيسي في التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفاعلية وتقديم أي توصيات له من شأنها تفعيل النظام وتطويره بما يحقق أغراض الشركة ويحمي مصالح المساهمين والمستثمرين بكفاءة عالية وتكلفة معقولة.²

ثالثاً: انعكاسات العلاقة التعاونية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق على حوكمة الشركات

تمثل لجان التدقيق أحد الآليات الجوهرية لحوكمة الشركات، حيث يعتبر أحد الضوابط الأساسية التي تمنع حدوث الأخطاء والتلاعب نظراً لصلتها الوثيقة مع كل من المدقق الداخلي، المدقق الخارجي ومجلس الإدارة، حيث إن الاهتمام بحوكمة الشركات هو الأمر الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بلجان التدقيق. وقد ركزت إصلاحات الحوكمة على أدوار ومسؤوليات جميع المشاركين في عملية إعداد التقارير المالية للشركات من مدققين داخليين، خارجيين، مجلس الإدارة ولجان التدقيق، حيث تتمثل المهام لجان التدقيق في مساعدة الإدارة العليا للقيام بمهامها بكفاءة وتدعيم استقلالية المدقق الداخلي وحيادية المدقق الخارجي. كما أن وجود لجنة تدقيق في الشركة يساهم في مد خط اتصال مباشر بين مجلس الإدارة والمدققين إضافة إلى مساهمتها في التخفيف من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة ومجلس الإدارة. كما أكدت معظم الدراسات التي أنجزت بخصوص حوكمة الشركات على ضرورة وجود لجان تدقيق داخل الشركة لأنها هي التي تسهر على تطبيق الحوكمة وتقييم مستوياتها وتأكيد صحة المعلومات المالية والمحاسبية الموجودة في التقارير والقوائم المالية للشركة وزيادة مصداقيتها، وذلك بما يضمن جودتها وكذا تشجيع الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات المناسبة، وتعزيز الإفصاح والشفافية، لكن اليوم امتد دور لجنة التدقيق ليشمل أيضاً ضمان قوة إجراءات الرقابة الداخلية.

كما أن للجنة التدقيق علاقة تعاونية مهمة مع وظيفة التدقيق الداخلي، حيث يعتبر التدقيق الداخلي أحد الدعام الأساسية التي تساعد على مهامها، وبالتالي تحقيق حوكمة أفضل للشركات باعتباره مورداً هاماً لتعزيز ودعم لجنة التدقيق ومصدرها لها بمختلف المعلومات التي تحتاجها، وهذا فيما يخص تقديمه لخدمات التأكيد والاستشارة خاصة فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر. كما أنه يعتبر حلقة وصل بين لجنة التدقيق والمستويات الأخرى من الإدارة. وهي من جهتها تشرف عليه لتزيد من استقلاليته وموضوعيته وكفاءته، مما يؤهله لدعم حوكمة الشركات.

1 - محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، 2006، ص 147.

2- الرحيلي عوض بن سلامة، "لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة المؤسسات"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، العدد الأول، المجلد 2006، 22، ص 195.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات

وبالتالي، فإن علاقة التعاون بين كل من التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق تزيد من قدرة هاتين الآليتين على دعم حوكمة الشركات.¹

خلاصة الفصل الأول

مجمل ما تم التعرض له في هذا الفصل أنه لحوكمة الشركات أهمية كبيرة تزايدت في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية، وكذلك نتيجة للتغيرات في العولمة، والتطورات الاقتصادية.

ووظيفة التدقيق الداخلي تعتبر أحد أهم الركائز والمقومات الأساسية التي تعتمد عليها الشركات من أجل الحفاظ على كيانها وضمان استمرارها.

وكان محور هذا الفصل يهدف إلى التركيز على دور التدقيق الداخلي في مساهمة ودعم التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات، وذلك من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، وكذلك العلاقة التعاونية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق.

¹ ككنزة براهمة، مرجع سبق ذكره، 2015، ص 108.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية



تمهيد

استكمالاً للجانب النظري ، تم تخصيص هذا الفصل لمعالجة دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في مؤسسة تواب لصناعة الجبس ، ولتحقيق هذا الهدف قمنا بإعداد الاستبيان اللازم للحصول على بيانات الدراسة ، وهذا ما حصل فعلاً من خلال توزيع الاستبيان

حيث سنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث :

المبحث الأول: تقديم للمؤسسة محل الدراسة

المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

المبحث الثالث: عرض و اختبار الفرضيات المتعلقة بالتحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

المبحث الأول: تقديم للمؤسسة محل الدراسة

سنتطرق في هذا المبحث إلى لمحة على مؤسسة "تواب" و عموميات حولها

المطلب الأول: نشأة و تعريف المؤسسة

أولاً: نشأة المؤسسة

انبثقت المؤسسة ذات المسؤولية المحدودة "تواب" عن الشركة الولائية المنحلة لمواد البناء (EMACOM) في إطار خصوصية الشركات العمومية وهذا بالتنازل عن أصولها لصالح الأجراء العمال

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي و حوكمة الشركات

الذين قاموا بإنشاء الشركة فيما بينهم بموجب العقد التأسيسي رقم 1998/398 المحرر بتاريخ 1998/3/24 برأس مال 1768000.00 دج وموضوعها إنتاج الجص (Plâtre)، حيث تم إعادة تقييم هذه الأصول من قبل مديرية أملاك الدولة لولاية المسيلة كما تم تسديد الفارق كليا ، حيث أنه في سنة 1999 أصبح رأس مالها 1408000.00 دج.

كما تم تعديل القانون برفع رأس مالها إلى 10 000 000.00 دج في 2004/05/15، كما كان هناك تعديل آخر للقانون في 2007/12/27 حيث أصبح 000 570 000.00 دج، وقد تم إضافة نشاط الاستيراد والتصدير لمواد البناء ، وأخر تعديل برفع رأس مال الشركة إلى 1 000 600 000.00 دج بتاريخ 2015/11/16.

ثانيا: تعريف المؤسسة

يتمثل نشاط المؤسسة الأساسي في الإنتاج الصناعي للجص و مشتقاته كما تقوم بالموازاة بالاستغلال المنجمي لتزويد حاجات المصنع فقط من المادة الأساسية المتمثلة في مادة الجبس (Gypse) يتمثل هذا النشاط في استخراج وتحضير الجبس ، كما تحوز في هذا الإطار عن السندات المنجمية للاستغلال ، و المنتج الذي تقوم بتسويقه الشركة يتمثل في كيس الجص بميزان 40 كغ للكيس في المرحلة الأولى¹.

المطلب الثاني: أهداف و مساعي المؤسسة

توجد عدة أهداف و مساعي للمؤسسة تتمثل في:²

أولا : أهداف مؤسسة تواب

نظرا للأهمية البالغة التي تكتسبها المؤسسة في تطوير منتجاتها فإنها تسعى للاهتمام بالموارد الأولية المتاحة على الصعيد الوطني ولاستغلالها عقلا نيا .

منكما تهدف المؤسسة إلى تحسين و تطوير المنتج وفق المعايير الدولية ، كما تهتم كذلك بتطوير نوعية منتوجها بشكل يتوافق مع احتياجات السوق أو المستهلك ، حيث أن إغراء المستهلك يؤدي إلى سهولة تسويق المنتج .

ثانيا : مساعي مؤسسة تواب

في إطار مخطط التنمية تسعى المؤسسة إلى :

- تحقيق النوعية الإنتاجية؛
- توفير المواد الاستهلاكية ؛
- منافسة المنتجات المحلية و الإفريقية ؛
- إدخال منتوجات جديدة ؛

¹من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

²من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات

- رفع المبيعات و خاصة الصادرات ؛

- مسايرة النظام الأوروبي ؛

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

تعريف الهيكل التنظيمي: يعرف على أنه مخطط يسمح بمعرفة مستويات المسؤولية و العلاقات بين مختلف الوظائف و يفترض عمل هذا المخطط بتقسيم نشاطات محددة على أساس أشخاص آخرين و تحمل المسؤولية من كل عضو فيه و التنسيق بين هذه النشاطات.

تحتوي المؤسسة على عدة مديريات و المصالح تتمثل في:¹

-**المديرية العامة للوحدة:** مهمتها الأساسية الإشراف العام على مختلف نشاطات الوحدة، و التنسيق بين مختلف نشاطات الوحدة، و التنسيق بين مختلف المديريات الفرعية لضمان السير الحسن للمؤسسة.

و تنقسم بدورها إلى : قسم المالية و المحاسبة ، المدير التنفيذي ، المخبر.

-**قسم المالية و المحاسبة:** التسيير المالي و المحاسبي للوحدة .

-**المخبر:** و تتم فيه كل العمليات التي تتعلق بالمنتج.

-**المدير التنفيذي:** له علاقة مباشرة بالأمانة و المستشار القانوني.

-**مصلحة الموارد البشرية:** مهمتها السير الحسن للموارد البشرية للوحدة، و تنقسم إلى مطعم ، الأمن، حظيرة السيارات.

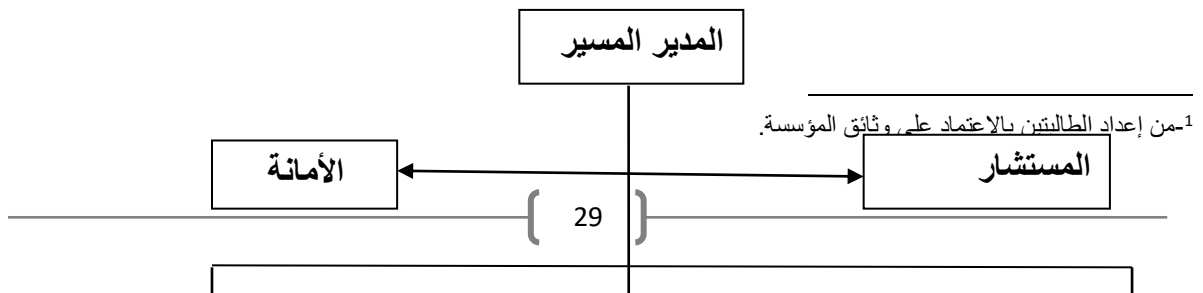
-**مديرية التجارة:** مهمتها الأساسية تسويق المنتجات النهائية، تضم كل من التسويق، الفوترة و الصندوق

-**مديرية الصيانة:**تضم كل عمليات العتاد الثابت ، عتاد النقل، التموين و المخزون و الأشغال المتعددة.

-**مديرية الإنتاج:** يعمل على تتبع الإنتاج في كل مراحل بالوحدة و تضم كل من الطهو ، التعبئة، التوزيع.

-**مديرية المحجرة:** و تضم كل من التفجير ، الشحن و النقل، التكسير.

-**مديرية الأمن:** المحافظة و السهر على الأمن الداخلي للوحدة.



المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

تعتبر منهجية الدراسة محورا رئيسيا يتم من خلالها انجاز الجانب التطبيقي من الدراسة ، قصد وصفها و تفسيرها للوصول إلى أسباب هذه الدراسة ، و من خلال هذا المبحث سيتم عرض كل من المنهج المستخدم و مجتمع و عينة الدراسة و كذلك أداة الدراسة .

المطلب الاول : المنهج المستخدم في الدراسة

يتمثل المنهج في الأسلوب المتبع، حيث يعرف بأنه "الطريقة التي يتبعها الباحث لدراسة سلوك ظاهرة معينة قصد الوصول إلى كشف حقيقة تطورها و البحث عن حلول لمعالجة المشاكل المرتبطة بها"

ومن خلال التعرف مسبقا على جوانب وأبعاد الظاهرة موضوع الدراسة من خلال الإطلاع على الدراسات السابقة، المتعلقة بموضوع البحث، ومن أجل معرفة دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي و حوكمة الشركات

حوكمة الشركات بالتطبيق على عينة الدراسة المنتمية في مؤسسة تواب لصناعة الجبس بولاية المسيلة، فقد تم استخدام المنهج التحليلي الوصفي.

تم الاعتماد على مجموعة من البيانات الأولية و الثانوية ذات العلاقة بموضوع الدراسة و تتمثل فيما يلي:

1-المصادر الثانوية: لمعالجة الإطار النظري للبحث، والمتمثلة أساسا في الكتب، المجالات، ملتقيات، الدراسات السابقة التي عالجت موضوع البحث، والبحث في مواقع الانترنت المختلفة.

2-المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث، تم اللجوء إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبيان كأداة رئيسية للبحث، صمم خصيصا هذا الغرض، ووزع على مستوى مؤسسة تواب ، وتم حصر و تجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث و تفرغها و تحليلها باستخدام برنامج

الإحصائي SPSS.

المطلب الثاني : مجتمع و عينة الدراسة

يتم التعرف في هذا المطلب على مجتمع الدراسة ثم التطرق إلى العينة التي شملتها الدراسة .

اقتصر مجتمع الدراسة على مؤسسة تواب لصناعة الجبس المتواجدة ببوسعادة ولاية المسيلة ، حيث شملت العينة من مجتمع الدراسة في المؤسسة مديري و رؤساء المصالح و الموظفين ، للإجابة على الاستبيان المقدم لهم ، لان موضوع الدراسة يتطلب آرائهم حتى يتم الوصول إلى النتيجة المرغوبة .

تكونت عينة الدراسة التي تم استرجاعها على 31 استبيان من أصل 35 استبيان موزع على العينة المدروسة .

المطلب الثالث: أداة الدراسة الميدانية

أن أي دراسة علمية لابد و أن تعتمد في جمع و تصنيف وتحليل البيانات على مجموعة من الأدوات ، وذلك من أجل الوصول إلى الحقائق العلمية الصحيحة للمشكلة محل الدراسة ، لذا اعتمدنا من خلال هذه الدراسة على استمارة الاستبيان كأداة لجمع المعلومات ، الذي جاء في مضمونه :

-المحور الأول : يحتوي على مجموعة من الأسئلة المتعلقة بالبيانات العامة لأفراد العينة و التي

تحدد الخبرة و المستوى العلمي .

-المحور الثاني : يضم عشرين سؤالاً ،تم توظيفها تبعا لفرضيات الدراسة .

وقد تم إعداد أسئلة الاستبيان على أساس مقياس لكارتر الخماسي الذي يقيس خمس إجابات، وهذا حتى يتم تحديد آراء أفراد العينة حول أهم المواضيع التي تضمنها الاستبيان ، وبالتالي يسهل ترميز و تنميط الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي و حوكمة الشركات

جدول رقم (02): مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: أوما سكران، طرق البحث في الإدارة ، مدخل لبناء المهارات البحثية ، تعريب إسماعيل علي بسيوني ، دار المريخ للنشر، الرياض ، 2006 ، ص284.

الخاتمة

م

الخاتمة

مع كبر حجم الشركات وتوسع نشاطها أصبح من الضروري حماية حقوقها وممتلكاتها، خاصة بعد الأزمات المالية التي ألحقت الضرر بمهنة المحاسبة، والتي أدت إلى ظهور مفاهيم جديدة وهي التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، حيث تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي أحد أهم الآليات الرقابية التي تساهم في دعم الحوكمة داخل الشركات سواء العامة أو الخاصة منها، ومن ثم تعزيز الثقة فيها أيضا.

نتائج الدراسة

من أجل تحديد الدور الذي يقوم به التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات واستناداً إلى الدراسة النظرية، تم التوصل إلى مجموعة من النتائج التي يمكن بواسطتها الإجابة على الإشكالية العامة والأسئلة الفرعية.

من أهم النتائج النظرية التي تم التوصل إليها هي:

- أصبح التدقيق الداخلي عنصراً مهماً في المؤسسات الاقتصادية وله دور بالغ الأهمية في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- للتطبيق السليم لحوكمة الشركات مجموعة من الآليات أبرزها التدقيق الداخلي.
- تعتبر حوكمة الشركات بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة إدارة الشركة في استغلال الموارد ودراسة المخاطر التي تهدد استقرارها.
- تركز حوكمة الشركات على مجموعة من المبادئ التي تساعد على ترشيد إدارة الشركات والمساندة في التطبيق السليم للحوكمة.
- للتدقيق الداخلي دور واضح في دعم حوكمة الشركات.

اقتراحات الدراسة

على ضوء النتائج السابقة، يتم ذكر الاقتراحات الآتية:

- إلزام المؤسسات الجزائرية بتبني القواعد الأساسية للحوكمة والعمل بها.
- الاهتمام باللجان المنبثقة من الأعضاء غير التنفيذيين في مجلس الإدارة كلجنة التدقيق وتنصيبها في كل المؤسسات من أجل دعم استقلالية وظيفية التدقيق الداخلي.
- عقد دورات تدريبية وندوات متخصصة وكذلك مؤتمرات علمية بصفة مستمرة، وهذا بقصد التوعية بأهمية التدقيق الداخلي.
- تركيز الاهتمام على الدور الذي يجب أن تقوم به إدارة المخاطر لأهمية الدور المنوط بأدائها في تفعيل مبادئ الحوكمة داخل الشركة.

آفاق الدراسة

أظهرت دراسة هذا الموضوع إمكانية مواصلة البحث فيه من جوانب أخرى تستحق البحث والدراسة، لأن التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات من بين المواضيع التي يمكن أن تكون محل إشكاليات لبحوث مستقبلية.

ومن بين المواضيع المقترحة ما يلي:

- أثر لجان التدقيق على حوكمة الشركات.
- دور نظام الرقابة الداخلية في حوكمة الشركات.

وزارة البحث العلمي والتعليم العالي

جامعة محمد بوضياف/المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: المالية والمحاسبة

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

استبيان الدراسة

تحية طيبة وبعد..

يشكل هذا الاستبيان جزءا من الدراسة التي سنجريها للحصول على شهادة ماستر أكاديمي بعنوان "دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات" حيث تهدف الدراسة إلى تحليل آراء مدراء وموظفي المؤسسة لمعرفة دور التدقيق الداخلي ومدى فعاليته في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، يشرفنا أن نطلب من سيادتكم المساعدة في تحقيق أهداف هذا البحث ونحيطكم علما بأن معلومات هذه الاستمارة سرية ولا تستخدم إلا لأغراض علمية بحتة.

يرجى منكم الإطلاع على عبارات هذا الاستبيان، ثم وضع علامة (X) على العبارة المناسبة بكل دقة وصراحة.
نشكركم على حسن تعاونكم

البيانات العامة

الخبرة: (1) أقل من 9 سنوات من 10-20 سنة أكبر من 20 سنة

(2) المستوى العلمي:

ليسانس ماستر تكوين مهني

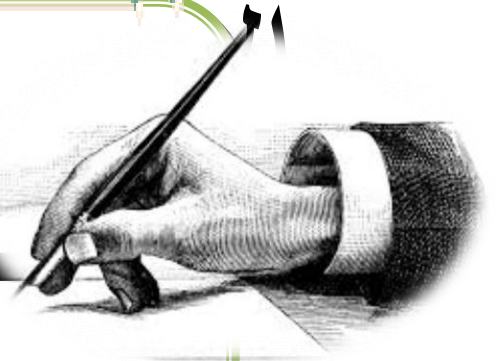
❖ المحور الأول: واقع التدقيق الداخلي في الشركة

فقرات الاستبيان				
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

				1- يعتبر قسم التدقيق الداخلي مهم في الشركة.
				2- يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية داخل الشركة .
				3- ارتباط وظيفة التدقيق الداخلي بأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي للشركة يعزز استقلالية المدقق الداخلي.
				4- تتميز إدارة التدقيق الداخلي بالمرونة.
				5- يقوم المدقق الداخلي في شركتكم بتقديم الخدمات الاستشارية والتأكيديّة الضرورية.
				6- يقوم التدقيق الداخلي بعملية فحص لكافة عمليات الشركة.
				7- تعمل إدارة التدقيق الداخلي على إخضاع نظم الرقابة الداخلية لعمليات تقويم دورية.
				8- يتوفر لدى قسم التدقيق الداخلي بمؤسستكم الوسائل المادية و البشرية الضرورية لتحسين أداء وظيفة المدقق الداخلي.
				9- يعد التدقيق التشغيلي من بين أنواع التدقيق الداخلي.
				10- يعتبر التدقيق الداخلي الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها التدقيق الخارجي
❖ المحور الثاني: مبادئ حوكمة الشركات في الشركة				
				11- يتم توزيع المسؤوليات وفق قوانين وإجراءات العمل الداخلي.
				12- تسعى إدارة الشركة باستمرار لتطوير الأنظمة والقوانين حسب متطلبات العمل.
				13- تلتزم الشركات بالإفصاح عن القوائم المالية في الوقت المناسب وبطريقة عادلة.
				14- مجلس الإدارة مسؤول عن أعمال الشركة وشؤون العمال.
				15- للمساهم الحق في الحصول على حصته من الأرباح.
				16- لأصحاب المصالح الحق في الحصول على المعلومات دورياً عن أداء الشركة.
				17- يتم الإفصاح عن المخاطر الجوهرية المتوقعة.
				18- يسعى مجلس الإدارة لحماية مصالح الشركة والمساهم.
				19- تضمن حوكمة الشركات المعاملة المتساوية بين المساهمين.

					20- تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركة وإجراءات المحاسبة والمراجعة المالية بالشكل الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة.
--	--	--	--	--	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

مة المراجع



قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

I- الكتب

1. بوتين (محمد)، المراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008.
2. جمعة (أحمد حلمي)، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2005.
3. سرايا (محمد السيد)، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل: الإطار النظري-المعايير والقواعد - مشاكل التطبيق العملي، كلية التجارة. جامعة الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2007.
4. سليمان (محمد مصطفى) ، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
5. سليمان (محمد مصطفى) ، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2006.
6. الصحن (عبد الفتاح) وآخرون، أسس المراجعة: الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، مصر، 2004.
7. الواردات (خلف عبد الله) ، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولي، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2006.

ثانياً: المذكرات والأطروحات

1. أبو شعبان محمد سعيد (رنده) ، دور التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر التشغيلية، دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2016.
2. انشاصي عبد المجيد محمد (رولا) ، دور حوكمة الشركات في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2015.
3. براهمة (كنزة)، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة قسنطينة2، الجزائر، 2014.
4. جناوي (محمد علاء الدين) ، مدى إمكانية تطبيق المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية بالجزائر في ظل قواعد الحوكمة، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة، مراجعة وتدقيق، كلية العلوم التجارية والمالية، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2013.
5. خرخاش (جميلة)، أثر تطبيق حوكمة الشركات في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية لدى البنوك التجارية الجزائرية - دراسة استشرافية - أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و لوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2018، ص39.
6. دحو (عامر حاج) ، التدقيق القائم على التقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أدرار، 2018.
7. رباح (إبراهيم) والمدهون (إبراهيم) ، دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العامة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2011.

8. سايح (نوال) ، مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاسه على تجسيد متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2016.
9. شلال (نجاة) ، مدى مساهمة التدقيق الداخلي في التجسيد الأمثل لحوكمة الشركات في ظل بيئة دولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص التدقيق المحاسبي والنظام المحاسبي المالي، جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم.
10. طلحة (أحمد) ، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، 2012.
11. فيداوي (أمينة)، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عنابة، 2014.
12. كاروس (أحمد) ، تصميم إدارة مراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2011.
13. كرمية (نسرين) ، أثر الالتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات - دراسة استثنائية - مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03 .
14. المدلل (يوسف سعيد يوسف) ، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.
- ثالثا: المجلات والملتقيات**
1. بوعزيز (إبراهيم) و عمورة (جمال) ، دور المراجعة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 16، جامعة البليدة 02، الجزائر.
2. سعدي (يحيى) و أوصيف (لخضر)، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 5، 2012.
3. طرابلسي (سليم) و معطي الله (خير الدين)، المراجعة الداخلية كألية لإرساء وتعزيز حوكمة الشركات، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 9، العدد 2، 2016.
4. عايب (عبد الرحمان) ، التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر (الواقع والآفاق) في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 11-12- أكتوبر.
5. عوض بن سلامة (الرحيلي)، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة المؤسسات، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، العدد الأول، مجلد 22، 2006.
6. اللحام (محمود عزة عثمان)، قدرة الحوكمة على دعم الإفصاح المالي والمحاسبي في القوائم المالية، ورقة بحث مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة الأردن، 2013، يومي 19 و 20 نوفمبر.
7. لولو (نسليم يوسف) و نزار (رافي جميل رفو)، دور لجان التدقيق كأحد آليات حوكمة الشركات في التنبؤ بالفشل المالي للشركات في العراق، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية المالية، المجلد 11، العدد 1، 2019.
- رابعا: المواقع الإلكترونية**

1. <http://khitasabdelkarim.wordpress.com> 15-08-2020

2. <https://www.ufai-asso.org> 16-08-2020

المخلص

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الدور الذي يؤديه التدقيق الداخلي كألية رقابية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات ، وذلك من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، إبراز العلاقة التعاونية بين لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي.

وقد تطرقت الدراسة إلى تقديم الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، وهذا من خلال عرض أهم الأدبيات التي تشمل كلا المفهومين. وفيما يخص الجانب التطبيقي، تم تصميم وتوزيع 35 استمارة استبيان على موظفي مؤسسة تواب بولاية المسيلة لمعرفة آرائهم و توجهاتهم، ولكن لم يتم التمكن من إنجاز الفصل التطبيقي بالكامل نظرا لظروف البلاد بسبب جائحة كورونا. وقد توصلت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي يساهم في تفعيل حوكمة الشركات.

كلمات مفتاحية: تدقيق داخلي، رقابة داخلية، حوكمة شركات، لجنة تدقيق، .

Abstract

This study aims to shed light on the role that internal audit plays as a control mechanism in activating the principles of corporate governance, by evaluating the internal control system, risk management, highlighting the cooperative relationship between the audit committee and the internal audit.

The study provides the theoretical framework for internal auditing and corporate governance, by presenting the most important literature that includes both concepts. With regard to the application side, 35 questionnaire forms were designed and distributed to the employees of the Taouab Foundation in the state of M'sila to know their opinions and orientations, but the application separation could not be fully completed due to the country's conditions due to the Corona pandemic. The study found that internal audit contributes to activating corporate governance.

Key words: internal audit, corporate governance, audit committee.