

الرقم التسلسلي:

رقم التسجيل: DEC/01/11

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية
تخصص: علوم اقتصادية

العنوان

نحو تحسين جودة التدقيق الداخلي لشركات المساهمة الجزائرية في ظل الممارسات
والتطبيقات الدولية لحوكمة الشركات
- دراسة عينة لشركات مساهمة (SPA) -

إعداد الطالب: لخضر أوصيف

تاريخ المناقشة: 2017/01/29

أمام أعضاء لجنة المناقشة المكونة من السادة:

رئيسا	جامعة محمد بوضياف - المسيلة	أستاذ محاضر (أ)	د. بلعجوز حسين
مشرفا ومقررا	جامعة محمد بوضياف - المسيلة	أستاذ التعليم العالي	أ.د. سعدي يحيى
مناقشا	جامعة محمد بوضياف - المسيلة	أستاذ محاضر (أ)	د. سعودي بلقاسم
مناقشا	جامعة سطيف (01)	أستاذ محاضر (أ)	د. العايب عبد الرحمان
مناقشا	جامعة الوادي	أستاذ محاضر (أ)	د. عزة الأزهر
مناقشا	جامعة سكيكدة	أستاذ محاضر (أ)	د. شلابي عمار

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى؛

والدتي العزيزة و الغالية بارك الله في عمرها.

والدي الكريم أطال الله في عمره.

إخوتي وأخواتي، وكل أفراد عائلتي.

أساتذتي وزملائي وأصدقائي بالجامعة وخارجها كل باسمه.

شكر و تقدير

الحمد والشكر لله الذي وفقني على انجاز وإتمام هذا العمل المتواضع، فله الحمد والشكر في الدنيا والآخرة.

أتقدم بالشكر الجزيل إلى المشرف الأستاذ الدكتور سعيدي يحيى على ما أجاد وأفاد

به من نصائح وتوجيهات، وعلى تواضعه وصبره وحرصه على إتمام وإخراج هذا العمل العلمي.

كما أتقدم بالشكر إلى السادة إدارات شركات المساهمة التي قمت بزيارتها، والذين أعانوني على إتمام الجانب التطبيقي.

في الأخير، أشكر كل من ساعدني من قريب أو بعيد على انجاز هذه الأطروحة.

فهرس المحتويات

الصفحة	
III	شكر وتقدير.....
IV	إهداء
VI	فهرس المحتويات
X	قائمة الجداول
XIII	قائمة الأشكال
XVI	قائمة الملاحق
XVIII	قائمة الاختصارات
02	مقدمة
الفصل الأول: مدخل إلى حوكمة شركات المساهمة	
18	تمهيد
18	المبحث الأول ماهية حوكمة الشركات
18	المطلب الأول طبيعة شركات المساهمة
26	المطلب الثاني طبيعة الحوكمة.....
40	المطلب الثالث مقومات حوكمة الشركات وأبعادها ومناهجها وآليات تطبيقها
49	المبحث الثاني القضايا الأساسية لحوكمة الشركات
49	المطلب الأول حوكمة الشركات ومشاكل نظرية الوكالة
56	المطلب الثاني حوكمة الشركات وتعارض المصالح
64	المطلب الثالث حوكمة الشركات ومشاكل الفساد
79	المبحث الثالث الإطار الدولي لممارسة حوكمة الشركات
79	المطلب الأول مبادئ حوكمة الشركات
87	المطلب الثاني نماذج حوكمة الشركات.....
105	المطلب الثالث التجارب الدولية لحوكمة الشركات
116	خلاصة الفصل

الفصل الثاني: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

119	المبحث الأول	مفاهيم أساسية حول التدقيق والتدقيق الداخلي
118	تمهيد	
119	المطلب الأول	طبيعة نظرية التدقيق
125	المطلب الثاني	ماهية التدقيق الداخلي
142	المطلب الثالث	التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
147	المبحث الثاني	قواعد السلوك المهني ومعايير التدقيق الداخلي
147	المطلب الأول	قواعد السلوك المهني للتدقيق الداخلي
153	المطلب الثاني	معايير التدقيق الداخلي
157	المطلب الثالث	إسهامات معهد المدققين الداخليين في تطوير المعايير الدولية للتدقيق الداخلي
161	المبحث الثالث	إدارة التدقيق الداخلي
161	المطلب الأول	ميثاق عمل وممارسة إدارة التدقيق الداخلي
165	المطلب الثاني	تنظيم إدارة التدقيق الداخلي
174	المطلب الثالث	منهجية تصميم وإدارة برنامج التدقيق الداخلي
186	خلاصة الفصل	

الفصل الثالث: جودة التدقيق الداخلي في ظل حوكمة شركات المساهمة

188	تمهيد	
189	المبحث الأول	ماهية جودة التدقيق الداخلي
189	المطلب الأول	طبيعة إدارة الجودة
196	المطلب الثاني	طبيعة جودة التدقيق الداخلي
203	المطلب الثالث	ضمان وضبط جودة التدقيق الداخلي
210	المبحث الثاني	رقابة وتحسين جودة التدقيق الداخلي
210	المطلب الأول	الرقابة على جودة التدقيق الداخلي

222	المطلب الثالث	تقييم وقياس جودة التدقيق الداخلي.....
230	المبحث الثالث	دور جودة التدقيق الداخلي في تحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية.....
230	المطلب الأول	دور جودة التدقيق الداخلي في تحسين عمليات الحوكمة
237	المطلب الثاني	دور جودة التدقيق الداخلي في تحسين إدارة المخاطر.....
247	المطلب الثالث	دور جودة التدقيق في تحسين عمليات الرقابة الداخلية
257	خلاصة الفصل	

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية

259	تمهيد	
260	المبحث الأول	مجتمع وعينة الدراسة وأدوات التحليل
260	المطلب الأول	مجتمع وعينة الدراسة.....
263	المطلب الثاني	أدوات التحليل الإحصائي الوصفي.....
264	المطلب الثالث	أدوات التحليل الإحصائي الاستدلالي
266	المبحث الثاني	بناء الاستبيان
266	المطلب الأول	مراحل إعداد الاستبيان
269	المطلب الثاني	هيكل الاستبيان
271	المطلب الثالث	اختبار صدق وثبات الاستبيان.....
276	المبحث الثالث	معالجة وتحليل نتائج الاستبيان
276	المطلب الأول	تحليل المتغيرات الديمغرافية
281	المطلب الثاني	تحليل فقرات الاستبيان
329	المطلب الثالث	تحليل نتائج اختبار الفرضيات
335	خلاصة الفصل	
337	خاتمة	
343	قائمة المراجع	
357	الملاحق	

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01.01	مصفوفة مبادئ وقيم حوكمة الشركات	48
02.01	المعالم الرئيسية لجهود مجتمع الأعمال في مكافحة الفساد	78
01.02	العناصر المكونة لنظرية التدقيق	121
02.02	أنواع التدقيق	123
03.02	إسهامات معهد المدققين الداخليين في تطوير تعريف التدقيق الداخلي	131
04.02	وظائف التدقيق الداخلي والأهداف المرتبطة به	139
05.02	أوجه الاختلاف بين عمل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي	144
06.02	معايير التدقيق الداخلي المتعلقة بالصفات	159
07.02	معايير التدقيق الداخلي المتعلقة بالأداء	160
08.02	مزايا وعيوب التنظيم المركزي	171
01.03	الفرق بين جودة التدقيق الداخلي والتدقيق الداخلي للجودة	198
02.03	أبعاد جودة التدقيق الداخلي	199
03.03	طرق التقييم	224
01.04	توزيع الاستثمارات الموزعة على أفراد العينة	261
02.04	مقياس ليكارت الخماسي	267
03.04	نتائج حساب معامل (Cronbach Alpha)	272
04.04	قيم معامل الارتباط بين عناصر سلوك المدقق الداخلي والجزء ككل	274
05.04	قيم معامل الارتباط بين عناصر صفات المدقق الداخلي والجزء ككل	274
06.04	قيم معامل الارتباط بين عناصر طبيعة عمل المدقق الداخلي والجزء ككل	275
07.04	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس	276
08.04	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر	277
09.04	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي	278
10.04	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	279
11.04	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	280
12.04	إجابات أفراد عينة الدراسة المتعلقة بسلوك المدقق الداخلي - النزاهة	281
13.04	إجابات أفراد عينة الدراسة المتعلقة بسلوك المدقق الداخلي - الموضوعية	282
14.04	إجابات أفراد عينة الدراسة المتعلقة بسلوك المدقق الداخلي - السرية	284
15.04	إجابات أفراد عينة الدراسة المتعلقة بسلوك المدقق الداخلي - الكفاءة	285
16.04	إجابات أفراد عينة الدراسة المتعلقة بصفات المدقق الداخلي - الاستقلالية	287
17.04	إجابات أفراد عينة الدراسة المتعلقة بصفات المدقق الداخلي - المهارة	289

293	إجابات أفراد عينة الدراسة المتعلقة بصفات المدقق الداخلي - العناية المهنية اللازمة	18.04
295	إجابات أفراد عينة الدراسة المتعلقة بصفات المدقق الداخلي - التحسين المهني المستمر	19.04
309	إجابات أفراد عينة الدراسة المتعلقة بطبيعة عمل المدقق الداخلي - تحقيق قيمة للشركة	20.04
311	إجابات أفراد عينة الدراسة المتعلقة بطبيعة عمل المدقق الداخلي - الحوكمة	21.04
317	إجابات أفراد عينة الدراسة المتعلقة بطبيعة عمل المدقق الداخلي - إدارة المخاطر	22.04
322	إجابات أفراد عينة الدراسة المتعلقة بطبيعة عمل المدقق الداخلي - الرقابة الداخلية	23.04
329	معامل الارتباط والتحديد بين سلوك المدقق الداخلي وحوكمة الشركات	24.04
329	تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لسلوك المدقق الداخلي بين شركات المساهمة	25.04
330	اختبار (t) و (Beta) لسلوك المدقق الداخلي في حوكمة شركات المساهمة	26.04
330	معامل الارتباط والتحديد بين صفات المدقق الداخلي وحوكمة الشركات	27.04
331	تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لصفات المدقق الداخلي بين شركات المساهمة	28.04
331	اختبار (t) و (Beta) لصفات المدقق الداخلي في حوكمة شركات المساهمة	29.04
332	مصنوفة الارتباط بين عناصر طبيعة عمل المدقق الداخلي ومبادئ حوكمة الشركات	30.04
333	معامل الارتباط والتحديد بين طبيعة عمل المدقق الداخلي وحوكمة الشركات	31.04
333	تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لطبيعة عمل المدقق الداخلي بين شركات المساهمة	32.04
334	اختبار (t) و (Beta) لطبيعة عمل المدقق الداخلي في حوكمة شركات المساهمة	33.04

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
29	نشأة الحوكمة	01.01
39	المحددات الخارجية والداخلية لحوكمة الشركات.....	02.01
41	المقومات الأساسية لحوكمة الشركات	03.01
44	أدوار ومسؤوليات الأطراف الفاعلين الداخليين في حوكمة الشركات	04.01
46	أصحاب المصالح (الأطراف الفاعلة الخارجية)	05.01
87	النموذج الأنجلو - أمريكي لحوكمة الشركات	06.01
89	النموذج الألماني لحوكمة الشركات.....	07.01
90	النموذج الياباني لحوكمة الشركات	08.01
95	أنواع وأدوار الجمعية العامة للمساهمين	09.01
104	النموذج الجزائري لحوكمة الشركات	10.01
113	المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات في الجزائر	11.01
122	عناصر نظرية التدقيق	01.02
132	الهيكل العام لوظيفة التدقيق الداخلي حسب معهد المدققين الداخليين	02.02
146	مزايا التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	03.02
152	عناصر قواعد السلوك المهني للمدقق الداخلي	04.02
168	موضع إدارة التدقيق الداخلي وفقا للإدارة العليا	05.02
169	موضع إدارة التدقيق الداخلي وفق مجلس الإدارة ولجنة التدقيق	06.02
170	المطالب المنافسة على وظيفة التدقيق الداخلي	07.02
172	التنظيم المركزي لإدارة التدقيق الداخلي	08.02
173	التنظيم اللامركزي لإدارة التدقيق الداخلي	09.02
182	مراحل إدارة برنامج التدقيق الداخلي	10.02
201	أبعاد جودة التدقيق الداخلي	01.03
204	التركيز على القيمة المضافة في أعمال التدقيق الداخلي	02.03
206	العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الداخلي	03.03
208	مراحل مراجعة ضمان جودة التدقيق الداخلي	04.03
240	عناصر إدارة المخاطر	05.03
245	دور التدقيق الداخلي في إدارة مخاطر الشركة	06.03
251	مكونات هيكل الرقابة الداخلية حسب لجنة (COSO)	07.03
256	العلاقة بين الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية	08.03
276	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الجنس.....	01.04

277	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير العمر.....	02.04
278	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة.....	03.04
279	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.....	04.04
280	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	05.04

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	قائمة محكمي الاستبيان
02	رسالة الاستبيان باللغة العربية
03	استمارة الاستبيان باللغة العربية
04	رسالة الاستبيان باللغة الفرنسية
05	استمارة الاستبيان باللغة الفرنسية

قائمة الاختصارات

معنى الاختصار	الاختصار
American Accounting Association	AAA
Algeria Corporate Governance	ACG
American Institute of Certified Public Accountants	AICPA
Blue Ribbon Committee Rapport	BRCR
Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission	COSO
Enterprise Risk Management	ERM
Global Corporate Governance Forum	GCGF
International Auditing and Assurance Standards Board	IAASB
International Bank	IB
International Federation of Accountants	IFAC
International Finance Corporation	IFC
Institute Français Audit et Control Interne	IFACI
Institute of Internal Auditors	IIA
International Monetary Fund	IMF
International Organization of Supreme Audit Institutions	INTOSAI
International Organization for Standardization	ISO
Organization for Economic Co-operation and Development	OECD
L'Ordre National Des Experts Comptables, Commissaires Aux Comptes Et Comptables Agrées	ONECCC
Organe National de Prévention et de Lute Contre la Corruption	ONPLC
Saudi Organization for Certified Public Accountants	SOCPA
Sarbanes Oxley Cod	SOC
Transparency International	TI
United Nations Development Programme	UNDP
World Trade Organization	WTO

مقدمة

1. طرح إشكالية البحث

ساهمت الأزمات المالية التي شهدتها العديد من دول العالم، مثل: الأزمة المالية بجنوب شرق آسيا سنة 1997، والأزمة المالية بالولايات المتحدة الأمريكية سنة 2008 والأزمة المالية باليونان سنة 2011، وحالات الإفلاس التي عصفت بالعديد من شركات المساهمة الكبرى، مثل: شركة انرون (Enron) للطاقة سنة 2002، شركة آرثر أندرسون (Arther Enderson) للتدقيق سنة 2001، شركة برمالات (Parmalat)، وشركة ورلد كوم للاتصالات (Word Com) سنة 2002... الخ. في فقدان الثقة في إدارات ومجالس إدارات الشركات والأنظمة الرقابية والمحاسبية المتبعة بها، نتيجة ارتكاب أعمال الغش والتظليل المحاسبي والمالي الناجم عن التلاعب بالقوائم المالية وحسابات الشركات وضعف مستويات الرقابة الداخلية بها. مما أدى إلى الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات التي جاءت لتؤكد على أهمية الممارسات والإجراءات المثلى للرقابة والتوجيه والإشراف على الشركات، حيث تعمل هذه الإجراءات والممارسات بموجب معايير وقواعد تحكمها بصورة ملزمة، وتهدف من خلال عملها إلى تنظيم العلاقة بين المساهمين والإدارة وأصحاب المصالح، وحماية حقوق كل من له علاقة بالشركة.

تطور الاهتمام بحوكمة الشركات نتيجة تحول نظم العديد من دول العالم نحو النظام الاقتصادي الرأسمالي، الذي يعتمد على شركات القطاع الخاص في تحقيق ورفع معدلات النمو الاقتصادي، فقد ساهمت عولمة وتحرير الأسواق المالية وسهولة انتقال رؤوس الأموال في تنوع مصادر حصول هذه الشركات على الأموال اللازمة لتوسيع حجم نشاطاتها عبر العديد من الدول والقارات. مما أدى إلى ضعف آليات الرقابة على هذه الشركات نتيجة توسع فجوة انفصال الملكية عن الإدارة وتفاقم مشاكل نظرية الوكالة، وانتشار الفساد وتعارض المصالح بين المساهمين والمدرين.

كما كللت الجهود الكبيرة المبذولة على المستوى الدولي من طرف الهيئات والمؤسسات والمعاهد الدولية مثل: المنتدى العالمي لحوكمة الشركات (GCGF)، مؤسسة التمويل الدولية (CIPE)، منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (OECD)، البنك الدولي (IB)، صندوق النقد الدولي (FMI)، معهد المدققين الداخليين (IIA)، المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية (IFACI)، المعهد الأوروبي لحوكمة الشركات (ECGI) ... الخ. بإرساء قواعد لحوكمة الشركات وتعميم تطبيقاتها، واستعمالها لإحكام الرقابة على الشركات من الداخل، وهذا بتأثير من مكاتب المحاسبة والتدقيق الدولية، المستثمرين، المؤسسات المالية والبنوك ومؤسسات وحكومات الدول، في ظل ما يعرف بالعولمة المالية.

شكلت هذه الأحداث تزايدا وطلبا كبيرا على مهنة أو نشاط التدقيق الداخلي، من خلال تقارير وقوانين حوكمة الشركات التي صدرت في العديد من دول العالم، مثل: تقرير لجنة كادبوري (Cadbury) عام 1992 بالمملكة المتحدة (UK)، تقرير لجنة بلوريون (Blue Ribbon) عام 1999 وقانون ساربانيس أوكسلي (sarbanes-oxley) عام 2002 بالولايات المتحدة، تقرير كنج الثاني (king II) عام 2002 بجنوب إفريقيا، تقرير لجنة الاتحاد الأوروبي عام 2004 المسمى بالمنظور الأوروبي حول حوكمة الشركات (The European perspective on corporate governance)، والتي أعطت دورا أساسيا لنشاط التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات، وأن دوره تغير من التركيز على الجوانب المالية والمحاسبية ليشمل تدقيق جميع نشاطات الشركة.

قامت الجزائر منذ جويلية 2007 تاريخ انعقاد أول ملتقى دولي حول حوكمة الشركات بمواكبة التطورات والأحداث الدولية من خلال صياغة دليل حوكمة الشركات المسمى "بميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر"، الصادر عن وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الاستثمار سنة 2009 بالشراكة والتعاون مع منتدى رؤساء المؤسسات ومركز المشروعات الدولية الخاصة. وإجراء إصلاحات في مجال المحاسبة والتدقيق من خلال إصدار القانون 10-01 بتاريخ 11 جوان 2010 الخاص بتنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وما أعقبه من مراسيم تنفيذية، من خلال إنشاء لجنة تقييس ممارسة المحاسبة والتدقيق، ولجنة خاصة بمراقبة النوعية* (الجودة) في أعمال المحاسبة والتدقيق، مما يدل على تركيز الإصلاحات على ضرورة الالتزام بتطبيق الجودة على أعمال التدقيق قصد إحكام الرقابة على الشركات.

على هذا الأساس، يمكن طرح التساؤل الرئيسي التالي:

إلى أي مدى يمكن أن يساهم تحسين جودة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة على شركات المساهمة الجزائرية؟

والأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي أهم القضايا التي تعالجها حوكمة الشركات؟
- فيما تكمن أهمية الالتزام بقواعد السلوك المهني ومعايير التدقيق الداخلي؟ وما علاقتها بتحقيق الجودة في أعمال التدقيق الداخلي في شركات المساهمة الجزائرية؟
- فيما تكمن أهمية الرقابة على جودة التدقيق؟ وكيف يتم تحسين الرقابة على الجودة؟
- كيف تتم عملية تقييم وقياس جودة التدقيق الداخلي؟

* الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الأمانة العامة لرئاسة الجمهورية، العدد 42، الجزائر، ص 04.

- ما هي أهم متطلبات التحسين المستمر لجودة التدقيق الداخلي؟
- ما هي علاقة التدقيق الداخلي بتقارير حوكمة الشركات؟
- ما هو أثر تحقيق جودة التدقيق الداخلي على عمليات إدارة المخاطر والرقابة الداخلية؟

2. فرضيات البحث

- الفرضية الأولى:

- الفرضية الصفرية (H_0): لا يساهم سلوك المدقق الداخلي في تطبيق الحوكمة في شركات المساهمة الجزائرية.
- الفرضية البديلة (H_1): يساهم سلوك المدقق الداخلي في تطبيق الحوكمة في شركات المساهمة الجزائرية.

- الفرضية الثانية:

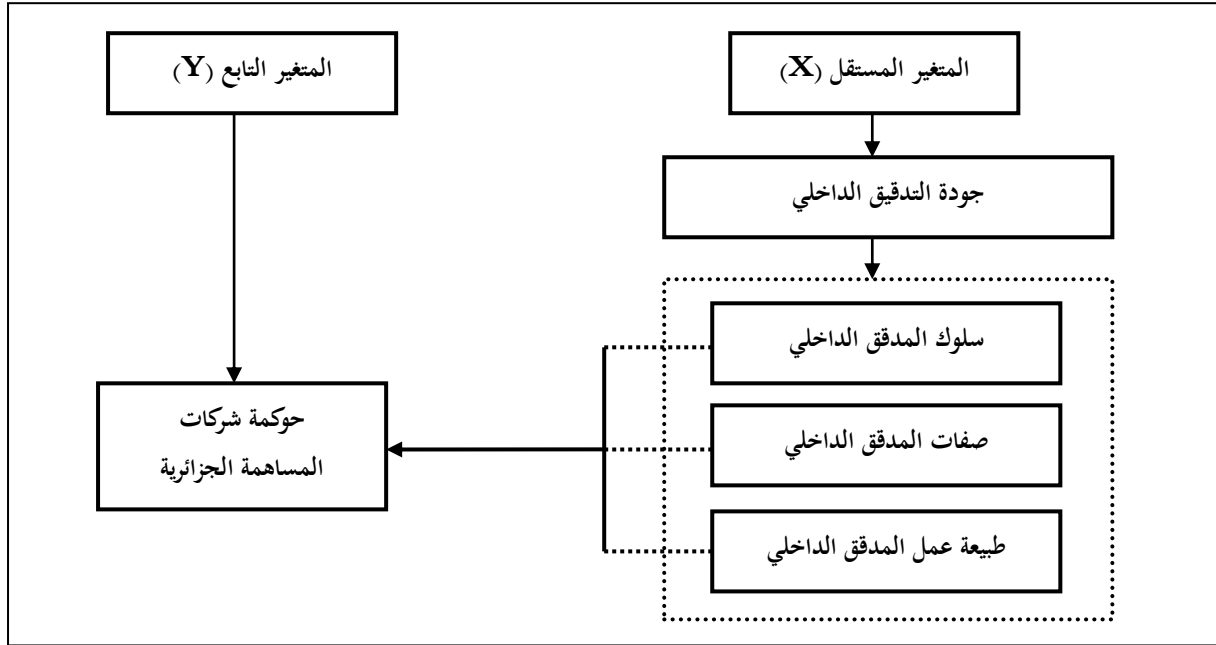
- الفرضية الصفرية (H_0): لا تساهم صفات المدقق الداخلي في تطبيق الحوكمة في شركات المساهمة الجزائرية.
- الفرضية البديلة (H_1): تساهم صفات المدقق الداخلي في تطبيق الحوكمة في شركات المساهمة الجزائرية.

- الفرضية الثالثة:

- الفرضية الصفرية (H_0): لا تساهم طبيعة عمل المدقق الداخلي في تطبيق الحوكمة في شركات المساهمة الجزائرية.
- الفرضية البديلة (H_1): تساهم طبيعة عمل المدقق الداخلي في تطبيق الحوكمة في شركات المساهمة الجزائرية.

3. نموذج الدراسة

بناء على اشكالية وفرضيات البحث، قام الباحث بإعداد النموذج التالي:



المصدر: من تصور الباحث

4. أسباب اختيار الموضوع

تتمثل أسباب اختيار الموضوع فيما يلي:

- أن شركات المساهمة في الجزائر تلعب دورا مهما في تنمية الاقتصاد الوطني والمساهمة في الدخل الوطني نظرا لضخامة رؤوس أموالها ومناصب الشغل الكبيرة التي توفرها، والجباية المتأتية منها (كبر حجم الوعاء الضريبي)؛
- أصبحت مكانة التدقيق الداخلي في الشركات في الواقع ضرورة حتمية نظرا للدور الرئيسي الذي ينتظر منها أن تؤديه في مجال خدمات التأكيد والاستشارة؛ وما يتعلق بالإفصاح عن الوضع الحقيقي لأنشطة الشركات والمساهمة في تحقيق الشفافية والمساءلة؛

- الحاجة إلى تطوير وتنويع آليات الرقابة في الشركات الجزائرية، واستخدامها بالشكل الذي يتماشى مع التطبيقات والممارسات الدولية، فالتركيز على التدقيق الخارجي غير كاف لإحكام الرقابة على شركات المساهمة؛
- المساهمة قدر المستطاع في تراكم المعرفة العلمية وإثراء هذا الموضوع، خاصة وأن موضوع جودة التدقيق الداخلي من المواضيع النادرة في الجزائر.

5. أهمية الموضوع

تتمثل أهمية هذا الموضوع في تزامن معالجته مع التحولات الاقتصادية التي يعرفها الاقتصاد الوطني، وربط إشكالية الإصلاح الاقتصادي في الجزائر بضرورة تطبيق مبادئ الحوكمة أو الحكم الرشيد على شركات المساهمة الجزائرية من أجل دعم القدرة التنافسية لها، وتشجيع الشركات على الانضمام للبورصة، خاصة في ظل انفتاح الجزائر على الاقتصاد العالمي، والمفاوضات الجارية لإتمام اتفاقية الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، والجهود التي تبذل لإصلاح النظام المحاسبي ومهنة التدقيق من خلال سن القانون 07-11 المؤرخ في 25 ديسمبر 2007 المتضمن إصلاح النظام المحاسبي، وإلزام الشركات على العمل بالنظام المحاسبي المالي (SCF)، والقانون 10-01 المؤرخ في 11 جوان 2010 الخاص بإعادة تنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. بدليل أنه لم تتم إعادة النظر في النصوص القانونية والنصوص التشريعية المنظمة للمهنة منذ سنة 1991 من خلال القانون 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

6. أهداف البحث

- إبراز أهم المراحل والمحطات التاريخية لتطور نشاط التدقيق الداخلي ونظام حوكمة الشركات، وانعكاساتها وآثارها في عالم الأعمال وتطور نماذج حوكمة الشركات؛
- إبراز أهمية الالتزام بتطبيق قواعد السلوك المهني ومعايير التدقيق الداخلي في تحقيق جودة نشاط التدقيق الداخلي؛
- الوقوف على طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات في ظل المعيار (2100- طبيعة عمل التدقيق الداخلي)؛

- الوقوف على واقع تطبيق نظام حوكمة الشركات بشركات المساهمة الجزائرية والقيمة المضافة التي يحققها، ومحاولة تشخيص المشاكل والعقبات (المعوقات) التي تحول دون الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات، وتقديم الحلول الممكنة لمواكبة الممارسات الدولية في هذا المجال؛
- استعراض بعض التجارب والتطبيقات الدولية في مجال حوكمة الشركات، ومحاولة الاستفادة من هذه الخبرات وتطبيقها في الجزائر، ووضع نموذج لحوكمة شركات المساهمة خاص بواقع وطبيعة الاقتصاد الجزائري؛
- تقديم الاقتراحات والتوصيات اللازمة لتطوير جودة نشاط التدقيق الداخلي في ظل الجهود المبذولة والرامية لحوكمة شركات المساهمة الجزائرية، وتحقيق قيمة مضافة للشركات والاقتصاد الوطني ككل.

7. حدود الدراسة

■ الحدود المكانية

تم إجراء هذه الدراسة على شركات المساهمة (SPA) الموجودة في حدود التراب الوطني الجزائري.

■ الحدود الزمانية

يرتبط مضمون ونتائج هذه الدراسة بالزمن الذي أجريت فيه (2012-2016).

■ الحدود البشرية

تستند نتائج هذه الدراسة على آراء المدققين الداخليين الذين يعملون في شركات المساهمة الجزائرية (SPA).

■ الحدود الموضوعية

تندرج حدود هذه الدراسة ضمن موضوع جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، وهي من أهم المواضيع المعاصرة والمتداولة بكثرة في السنوات الأخيرة، والمتعلقة أساسا بإشكالية تفعيل آليات الرقابة على الشركات الكبرى لضمان حقوق جميع الأطراف التي لها علاقة بالشركة.

8. منهجية الدراسة وأدواتها

قصد الإجابة على الإشكالية المطروحة وبهدف الإلمام بمختلف جوانب البحث واختبار صحة الفرضيات، ورغبة في بلوغ تطلعات الدراسة، اعتمدنا على المناهج المستخدمة في العلوم الاقتصادية والمالية، حيث تمت الاستعانة بـ:

- أسلوب المسح المكتبي لمراجعة الدراسات السابقة، من خلال التعرف والاطلاع على الكتب والبحوث العلمية المقدمة في رسائل الماجستير وأطروحات الدكتوراه والمقالات المنشورة في المجالات والدوريات المحكمة، قصد بناء نظرة شبه متكاملة حول موضوع بحثنا؛
- المنهج الوصفي والمنهج التاريخي عند عرض التطور التاريخي لحوكمة الشركات والتدقيق الداخلي؛
- المنهج التحليلي والمنهج المقارن عند استعراض النماذج والممارسات والتجارب الدولية لحوكمة الشركات؛
- منهج دراسة الحالة في الشق الذي يتعلق بدراسة التدقيق الداخلي وحوكمة شركات المساهمة بالجزائر؛
- أسلوب الاستبانة وبرنامج (SPSS.21) لجمع وتحليل البيانات والمعطيات المتعلقة بالجانب التطبيقي.

9. الدراسات السابقة في الموضوع

1.9 دراسات سابقة باللغة العربية

- عبد السلام سليمان قاسم الأهدل: [العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية: دراسة نظرية- ميدانية]، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة أسبوط، 2008. تدور إشكالية البحث حول ماهية العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية ووجهة نظر أطراف المراجعة، وماهية الأهمية النسبية لكل من مقترحات تحسين جودة المراجعة وتدعيم استقلال المراجع في بيئة المراجعة اليمنية. حيث هدفت هذه الدراسة إلى تحليل المفاهيم الخاصة بجودة المراجعة وأهميتها والعوامل المؤثرة عليها، والتعرف على الوسائل المستخدمة في تحسين جودة المراجعة، وتحديد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية ونوعية أثرها، والأهمية النسبية لكل عامل منها من وجهة نظر كافة أطراف عملية المراجعة في الجمهورية اليمنية، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن هناك اختلافات معنوية حول مفهوم جودة المراجعة السائد بين الأطراف المهتمة بعملية المراجعة في الجمهورية اليمنية. حيث يرى المراجعون أن جودة المراجعة تتحقق بالالتزام بالمعايير المهنية، في حين يرى المدراء الماليون

وموظفو الائتمان أن جودة المراجعة تتحقق بتلبية احتياجاتهم ورغباتهم، كما أن الالتزام بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني يعد أهم مظاهر الاستدلال على جودة المراجعة من وجهة نظر الأطراف المهتمة بعملية المراجعة، يليه مقدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، ثم عدم قبول مكتب المراجعة لمهام تنقصه الخبرة في ممارستها.

- **سمير كامل محمد عيسى: [العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات - مع دراسة تطبيقية]**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد رقم 01، المجلد رقم 45، الإسكندرية، 2008.

تمحورت إشكالية هذا البحث حول مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات، وقد هدفت الدراسة إلى الوقوف على العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية، وتأثير جودة وظيفة المراجعة الداخلية على جودة حوكمة الشركات في مصر، وخلصت إلى أن هناك وجود اتفاق بين مجموعات عينة الدراسة التطبيقية الثلاثة (مديري أقسام المراجعة الداخلية، رؤساء لجان المراجعة، وشركاء المراجعة) على أن زيادة أهلية المراجعين الداخليين من خلال زيادة المستوى التعليمي، ومستوى الخبرة المهنية، ومستوى التدريب والتأهيل يؤدي إلى زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية، وأن زيادة موضوعية المراجعين الداخليين من خلال زيادة درجة الاستقلال تؤدي إلى زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية، وأن تحسين جودة أداء عمل وظيفة المراجعة الداخلية من خلال وجود خطة ملائمة للمراجعة الداخلية، وبذل المراجعين الداخليين للعناية اللازمة، يجعل الإدارة العليا تدعم وظيفة المراجعة الداخلية بالموارد اللازمة، وفحص الجودة يؤدي إلى تحسين جودة وظيفة المراجعة الداخلية، كما أن التفاعل الجيد لوظيفة المراجعة الداخلية مع باقي أطراف حوكمة الشركات يتحقق من خلال تبادل المعلومات الكافية والملائمة فيما بينهم، مما ينعكس في النهاية وبصورة إيجابية على جودة وظيفة المراجعة الداخلية.

- **الرفاعي إبراهيم مبارك: [جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على البيئة السعودية]**، جامعة الملك سعود، الرياض، 2008.

تمحورت إشكالية البحث حول دراسة العلاقة بين جودة أنشطة المراجعة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة السعودية في محاولة للتعرف على مدى وجود هذه العلاقة وما هو شكلها وأكثر العوامل تأثيراً عليها، وهدفت الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة على مستوى جودة أنشطة المراجعة الداخلية في شركات المساهمة السعودية، كما وردت في الدراسات السابقة والتوصيات والمعايير المهنية ذات الصلة، وتوصلت الدراسة إلى أنه توجد علاقة عكسية ذات تأثير معنوي بين جودة المراجعة

الداخلية وإدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية، وأن حجم عمل المراجعة الداخلية المرتبط بعملية إعداد وعرض التقارير المالية هو المتغير الوحيد الذي له تأثير معنوي على إدارة الأرباح.

- عبد الرحمان علي التويجي، محمد حسين النفعابي: [جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين]، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد 01، الرياض، 2008.

تمحورت إشكالية البحث حول مدى تأثير جودة المراجعة على تفضيل العملاء لمكاتب مراجعة ما على الأخرى، وهدفت الدراسة إلى معرفة آراء المراجعين حول العوامل ذات التأثير المحتمل على جودة خدمة المراجعة المؤداة بواسطة مكاتب المحاسبة القانونية، وكذلك العوامل المؤثرة في تفضيل العملاء لمكتب مراجعة على آخر. وخلصت الدراسة إلى أن العوامل الأكثر تأثيراً على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين هي: الخبرة العملية لأعضاء مكتب المراجعة في مجال المراجعة، الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها، الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب المراجعة متمثلة بالشهادات الأكاديمية، المحافظة على سرية المعلومات التي يحصل عليها المكتب من العميل، استقلالية مكتب المراجعة عن شركة العميل، مدى تطبيق المبادئ والمعايير والتعليمات الصادرة من الجهات المهنية والمتخصصة، مقدار الجهد والوقت المبذول في عملية المراجعة.

- محمد علي جبران: [العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن]، ورقة بحثية مقدمة للندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، كلية إدارة الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الملك سعود، الرياض، 2010.

تدور إشكالية البحث حول معرفة العوامل التي يمكن أن يستخدمها المحاسبون القانونيون اليمنيون في التطبيق العملي لتحسين جودة خدمات المراجعة. وما هي الوسائل يمكن اقتراحها لتطوير مستوى جودة خدمات مهنة المراجعة؟ وهل يؤثر التأهيل العلمي واستقلالية فريق عمل المراجعة وتحديد أتعابهم، وإجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة على جودة الأداء في عملية المراجعة. حيث هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في اليمن، والخروج بنتائج وتوصيات تساهم في رفع وتطوير أداء مكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية، مع تقديم بعض الإرشادات للجهات الحكومية والجمعيات المنظمة للمهنة تساعد على إيجاد رقابة مهنية فعالة على مراجعة الحسابات. وقد خلصت الدراسة إلى أن كل من التأهيل العلمي، والخبرة العملية، وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها من المؤثرات الهامة في جودة أدلاء عملية مراجعة الحسابات،

كما أن ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب مراجعة الحسابات يؤثر سلبياً على جودة أعمال المراجعة، وخاصة المنافسة في تقدير أتعاب المراجعة للحصول على عملاء جدد، وأن استقلالية مراجع الحسابات، من العوامل المؤثرة إيجابياً على جودة مراجعة الحسابات، حيث يعتبر استقلال مراجع الحسابات بمثابة العمود الفقري لمهنة مراجعة الحسابات بصفة عامة، وبالتالي أصبحت الحاجة ماسة لتدعيم هذا الحياد وحمايته، وأن العوامل الخاصة بإجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة تؤثر بشكل واضح في جودة أعمال المراجعة، وأن مدى متانة وسلامة نظام الرقابة الداخلية للعميل محل المراجعة له أثر إيجابي على جودة مراجعة الحسابات، وأن تبني مكاتب المراجعة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على أعمال المراجعة يؤدي إلى تحسين جودة الخدمات المهنية المقدمة من قبل مكاتب المراجعة ، ويؤدي إلى رفع كفاءة مهنة المراجعة والنهوض بها.

- محمد سالم يوسف: [تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 220 - دراسة تطبيقية]، مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011.

تمحورت إشكالية البحث حول مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (200). وهدفت إلى التعرف على مفهوم جودة تدقيق الحسابات وأهميتها ومكوناتها ومقاييس تقييمها والرقابة عليها، والوقوف على الجهات الدولية والوطنية المنظمة لمهنة التدقيق الداخلي، وإسهاماتها بخصوص جودة التدقيق والرقابة على الجودة، وخلصت الدراسة إلى أن هناك التزام من طرف مكاتب التدقيق بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي وقواعد السلوك المهني وفق المعيار الدولي رقم (200).

- أمير جمال القيق: [مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة: دراسة ميدانية]، مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.

تمحورت إشكالية البحث حول مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، وهدفت الدراسة إلى تحليل مقومات رقابة جودة أعمال التدقيق وأساسياتها، والوقوف على مدى تطبيق رقابة جودة أعمال التدقيق وضوابطها وأهدافها وأهميتها، والعوامل المؤثرة في تطبيق رقابة الجودة والمعوقات التي تؤثر في تطبيق رقابة الجودة لدى مكاتب تدقيق الحسابات. وخلصت الدراسة إلى أنه يتوفر لدى مكاتب التدقيق العاملة بقطاع غزة التنظيم المهني الداخلي الجيد إلا أنه غير كاف لتحقيق رقابة الجودة، حيث أنه يعتره نقص في بعض الجوانب لاسيما سياسات المكتب وإجراءاته في توظيف أقارب الموظفين والعملاء

والمدققين السابقين ومدققي المكاتب المنافسة، وأنه يتوفر لدى مكاتب التدقيق العاملة بقطاع غزة إجراءات المراقبة والإشراف على الأداء لكنها ما زالت تحتاج إلى المزيد من الاهتمام والمتابعة من قبل إدارة مكتب التدقيق لتحقيق رقابة الجودة في هذا الجانب.

- عبد الرحمان مخلد سلطان المطيري: [قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية]، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، 2012.

تمحورت إشكالية البحث حول مدى إتباع مدققي الحسابات لقواعد سلوك وآداب مهنية تؤثر على جودة عملية التدقيق من وجهة نظر المدربين الماليين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، وهدفت الدراسة إلى توضيح الإطار العام لأخلاقيات مهنة التدقيق والتعرف على آراء المبحوثين من المدربين الماليين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين قصد تحديد العوامل المساهمة في تحسين جودة التدقيق. وخلصت الدراسة إلى أن قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق تساهم في تقديم أعمال التدقيق الداخلي في الوقت المناسب، وجعل المعلومات المقدمة من طرف المدقق تتصف بالشمولية والفاعلية والكفاءة. كما توصلت الدراسة إلى أن كل من (الموضوعية والاستقلالية، الأمانة والاستقامة، المصداقية، النزاهة والشفافية، السرية، الكفاءة المهنية) لها أثر كبير في تحسين جودة التدقيق.

2.9 دراسات سابقة باللغة الفرنسية

- Makram CHEMANGUI, Riadh MANITA: [Evaluation de la qualité de l'audit interne-audit externe: proposition d'une démarche de conceptualisation], revue, Comptabilités, économie et société, Montpellier, 2008.

تمحورت إشكالية البحث حول كيفية قياس جود التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، وهدفت الدراسة إلى محاولة إنشاء أو بناء سلم لقياس جودة أعمال التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي والمقارنة بينهما، من خلال مقابلة واستجواب 141 خبير في التدقيق في شركات فرنسية. وخلصت الدراسة إلى أن أعمال التدقيق المنجزة من طرف المدققين الداخليين أحسن جودة من تلك المنجزة من طرف المدققين الخارجيين، لأن مجالات تدخل وظيفة التدقيق الداخلي في نشاطات الشركة أكبر من مجالات تدخل التدقيق الخارجي الذي ينحصر في إبداء رأي في محاييد حول مدى صدق وسلامة القوائم المالية للشركات، كما أنه يوجد

تعارض بين مهام التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي مما يؤثر على الرقابة على جودة التدقيق، ويحد من التعاون بين الطرفين.

- **Abir SAKKA, Riadh MANITA, [Les comportements de l'audit affectant la qualité de l'audit : Une étude exploratoire sur le marché Français]**, revue de Comptabilités, économie et société, Montpellier, 2011.

تمحورت إشكالية البحث حول مدى تأثير سلوكيات الجهات الخاضعة للتدقيق على جودة التدقيق، وهدفت هذه الدراسة إلى تحديد سلوكيات الجهات المدقق عليها (الخاضعة للتدقيق) وتأثيرها على جودة التدقيق، حيث تم إجراء 41 مقابلة مع مدراء المحاسبة والمالية في شركات فرنسية، وخلصت الدراسة إلى تحديد 12 سلوكا يمكن أن تحد من مهارات واستقلالية المدقق.

- **David AUTISSIER, [L'impact des démarches qualité sur les pratiques d'audit interne : Vers une nouvelle typologie de l'audit interne]**, la Recherche c'est un article publié, Revue de Comptabilités, économie et société, Montpellier, 2011.

طرح صاحب البحث الإشكالية التالية (هل يمكن تطبيق دليل الجودة (ISO 9000 :2000) على كافة أعمال التدقيق الداخلي؟)، وهدف من خلاله إلى بناء نموذج لتحليل سلوك المدققين الداخليين اتجاه تطبيق هذا الدليل، وخلصت الدراسة إلى أنه يمكن تطبيق الإرشادات الواردة في هذا الدليل على كافة أعمال نشاط التدقيق الداخلي، كونه نشاط كباقي نشاطات الشركة التي يمكن تطبيق الجودة عليها.

10. مساهمة البحث

تتميز دراستنا عن باقي الدراسات السابقة، بما يلي:

- أن معظم الدراسات السابقة ربطت جودة التدقيق بالتدقيق الخارجي (مكاتب التدقيق أو شركات التدقيق) وإدارة الأرباح؛
- استندنا إلى معايير الجودة الصادرة عن المنظمة الدولية للتقييس (ISO) والمتعلقة بنشاط التدقيق الداخلي داخل الشركات كونها من أهم وأكبر المنظمات التي تهتم بتطوير وتحسين الجودة والتأكيد على التحسين المستمر للجودة وإدارة الجودة الشاملة. وتطبيقها على كافة المنتجات والخدمات والأقسام والمصالح والنشاطات داخل الشركات؛

- استندنا إلى قواعد السلوك المهني ومعايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA)، واجتهدنا في استخراج واستنتاج العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الداخلي، ذلك أن قواعد السلوك المهني والمعايير لم تنص صراحة على مصطلح- العوامل المؤثرة - بل تم ذكرها متفرقة بين قواعد السلوك المهني والمعايير؛
- قمنا بتصنيف هذه العوامل إلى عوامل تتعلق بسلوك المدقق الداخلي، عوامل تتعلق بصفات المدقق الداخلي، عوامل تتعلق بطبيعة عمل المدقق الداخلي؛
- قمنا بالتركيز على دراسة المعيار رقم 2100 (طبيعة العمل - Nature of work) الذي تتفرع عنه ثلاثة معايير (إدارة المخاطر، الرقابة، الحوكمة)، وهي أساس الدراسة التي قمنا بإجرائها؛
- تصميم نموذج خاص بحوكمة شركات المساهمة في الجزائر.

11. خطة وهيكل البحث

- لإنجاز هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى أربعة فصول، تسبقهم مقدمة تضمنت عرض للإشكالية والفرضيات وأهمية وأهداف الدراسة، وتعبهم خاتمة تضمنت عرضاً لأهم نتائج الدراسة ونتائج اختبار الفرضيات، وكذا الاقتراحات والتوصيات التي ارتأينا بأنها مناسبة؛ بناء على النتائج المتوصل إليها.
- **الفصل الأول: [مدخل إلى حوكمة الشركات]**، حاولنا من خلال هذا الفصل إبراز طبيعة حوكمة شركات المساهمة وأهم مراحل تطورها، ثم تطرقنا لمفهوم الحوكمة ومجالات استخدامه، بالإضافة إلى القضايا الأساسية التي يعالجها. كما قدمنا من خلال هذا الفصل عرض لمبادئ وقواعد حوكمة الشركات الصادرة عن أكبر الهيئات العالمية، وكذا أهم النماذج والممارسات والتجارب الدولية مع التعرّيج على النموذج والتجربة الجزائرية في هذا الميدان.
 - **الفصل الثاني: [الإطار النظري للتدقيق الداخلي]**، خصصنا هذا الفصل لدراسة الإطار النظري للتدقيق الداخلي من خلال إبراز طبيعة نظرية التدقيق، وعرض نشأة وتطور التدقيق الداخلي ومقوماته وخصائصه وكذا الخدمات التي يقدمها، كما تطرقنا في هذا الفصل إلى موضوع التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، وقواعد السلوك المهني والمعايير الصادرة عن معهد المدققين الداخليين، وأهم

اسهاماته في تطوير هذه المعايير. كما تطرقنا إلى أنواع تنظيم قسم التدقيق الداخلي ومنهجية تصميم وإدارة وتنفيذ برنامج التدقيق الداخلي.

- **الفصل الثالث: [جودة التدقيق الداخلي في ظل حوكمة الشركات]**، خصصنا هذا الفصل لدراسة جودة التدقيق الداخلي من خلال التعرف على طبيعة مفهوم الجودة وإدارة الجودة الشاملة، وأهمية ادخال هذا المفهوم وتطبيقه على نشاط التدقيق الداخلي، كما تطرقنا إلى العوامل المؤثرة على جودة هذا النشاط وكيفية الرقابة عليه والتحسين المستمر لأعماله، وكذا كيفية قياس وتقييم جودته. وفي الأخير قمنا بإبراز دور جودة التدقيق الداخلي في تحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية، وتوضيح نوع العلاقة القائمة بين هذه العناصر.

- **الفصل الرابع: [الدراسة التطبيقية]**، حاولنا من خلال هذا الفصل الوقوف على واقع مساهمة جودة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة على شركات المساهمة، من خلال دراسة آراء المدققين الداخليين لمجموعة من شركات المساهمة الجزائرية العامة (تابعة للدولة) والخاصة (تابعة للقطاع الخاص)، انتاجية وخدمية قصد توسيع عينة الدراسة. حيث قمنا بتصميم استمارة استبيان وتوزيعها على أفراد العينة، ثم قمنا بمعالجتها وتحليلها باستخدام برنامج الـ (SPSS.21).

الفصل الأول

مدخل إلى حوكمة

شركات المساهمة

تمهيد

يشهد عالمنا المعاصر انفتاحا اقتصاديا وتطورا تكنولوجيا مذهبلا نتيجة إفرزات العولمة، فقد ازداد الوعي بمدى تأثير نشاط الشركات على اقتصاديات الدول وقرارات الحكومات والمستثمرين وأسواق المال والجمعيات والمنظمات والهيئات ... الخ، وبسبب الأزمات والفضائح المالية وحالات الإفلاس المتتالية التي عرفتتها العديد من الشركات الكبرى في العالم، أصبح الجميع يطالب هذه الشركات بضرورة تطبيق مبادئ أو قواعد حوكمة الشركات لتنظيم العلاقة بين المساهمين ومجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والموظفين وأصحاب المصالح وحماية حقوق الجميع، وبالتالي تحقيق الإنصاف والمساءلة والشفافية والمسؤولية.

تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- **المبحث الأول:** ماهية حوكمة الشركات؛
- **المبحث الثاني:** القضايا الأساسية لحوكمة الشركات؛
- **المبحث الثالث:** الإطار الدولي لممارسة حوكمة الشركات؛

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات

بالرغم من التداول الواسع لمصطلح حوكمة الشركات وشيوع استعماله على مستوى بيئة الأعمال الدولية، إلا أنه حتى الآن لا يوجد مفهوم موحد ومتفق عليه حول هذا المصطلح. نظرا لاختلاف استخداماته من مجال لآخر، واختلاف وجهات وزوايا النظر بالنسبة للباحثين والمختصين في هذا المجال من حيث مكان (ميدان) ميلاده لأول مرة، والأشخاص الأوائل الذين ارتبطت أسماؤهم بظهور هذا المصطلح، وحتى الهيئات والمنظمات والمعاهد التي ساهمت في نشره وتطويره.

المطلب الأول: طبيعة شركات المساهمة

أولا - نشأة وتطور شركات المساهمة

ظهرت شركات المساهمة مع قيام الثورة الصناعية في أوروبا بعد فشل نظام الشركة العادية (شركة العائلة) في تلبية احتياجات تمويل المشاريع الكبيرة، فقد كان تأسيس الشركة يستند إلى قدرات عائلة معينة، وبعد أن أصبح إفلاس الشركة العادية يعني اندثار العائلة، جاءت فكرة تأسيس شركات تقوم على أساس تجميع الأموال من أكبر عدد ممكن من الناس، بحيث يساهم كل منهم في تمويلها، ومنه سميت بشركات المساهمة، وقد تطورت مع تقدم وتطور الصناعات والاختراعات، ودخلت مختلف ميادين الاستثمار الخدماتي والتجاري والصناعي بسبب قدراتها على استقطاب رؤوس الأموال¹.

تعتبر شركة المساهمة النموذج الأمثل لشركة الأموال، فهي تهدف إلى تجميع الأموال قصد القيام بمشروعات إنتاجية أو تجارية بغض النظر عن الاعتبار الشخصي للمساهمين، فهي أداة للتطور الاقتصادي في العصر الحديث، وبالتالي تعتبر العمود الفقري للنظام الرأسمالي. وقد نمت وتطورت بسرعة بفضل تجميع رؤوس الأموال وتركيزها في قبضة بعض الأشخاص حتى كادت تحتكر المجال الصناعي والتجاري للدول والسيطرة على سياساتها لقيامها وحدها بالمشروعات الكبرى التي تتطلب رؤوس أموال ضخمة. وهذا هو السبب الذي أدى ببعض الأنظمة ومن بينها الدول الرأسمالية للتخوف من هذه الشركات، لذلك لم يتقرر حرية تأسيس شركة المساهمة إلا في وقت متأخر، حيث تأسست أول شركات المساهمة في فرنسا بمبادرة من الحكم الملكي لغرض التجارة مع المستعمرات، وفي عام 1807 وأثناء تدوين القانون التجاري اشترط تأسيسها تصريح مسبق من السلطات حتى تتمكن من مراقبتها، ولم يسمح بتأسيسها بحرية تامة إلا أثناء

¹ يوسف سعادة، محاسبة شركات الأموال، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص 08.

الثورة الصناعية (حيث تأخذ بعض التشريعات بمبدأ الرقابة السابقة على تأسيس شركات المساهمة ومنها التشريع الانجليزي والتشريع الألماني)، ومع مرور الزمن لم تعد شركات المساهمة تحتكر مجال الدولة الواحدة بل تعدته إلى نطاق دولي بفضل قدراتها المالية الضخمة، مما سمح لها بإنشاء شركات في العديد من مناطق العالم، وهي ما تسمى بالشركات المتعددة الجنسيات. ونظرا لخطورة هذا النوع من الشركات على اقتصاديات الدول لما تملكه من أموال ضخمة، فقد انصبت عليها حركة التأمين الشامل أو الجزئي في البلدان ذات الاقتصاد الاشتراكي، وترتب على ذلك ظهور شركات القطاع العام التي تمتلكها الدولة بمفردها أو تساهم فيها مع غيرها، وهي شركات تتخذ جميعا شكل شركة مساهمة. هذا وقد أدخل المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ سنة 1993 تعديلات جوهرية على شركة المساهمة¹.

ثانيا - تعريف شركة المساهمة

1. تعريف الشركة

■ تعريف الشركة لغة

الشركة لغة بكسر الشين وسكون الراء على وزن نعمة، وبفتح الشين وسكون الراء على وزن رحمة، وبفتح الشين وكسر الراء على وزن كلمّة، ويقال شرك بوزن علم، ومنه قوله تعالى: ﴿قُلْ أَرَأَيْتُمْ مَا تَدْعُونَ مِنْ دُونِ اللَّهِ أَرُونِي مَاذَا خَلَقُوا مِنَ الْأَرْضِ أَمْ لَهُمْ شِرْكٌ فِي السَّمَاوَاتِ...﴾ [الأحقاف، 04]، وهي مصدر شرك وتستعمل بمعنى اسم المصدر فمن راعى المعنى المصدري قال هي خلط النصيبين، ومن راعى اسم المصدر قال الشركة لغة الاختلاط والامتزاج².

■ تعريف الشركة فقها

الشركة عند الفقهاء قد تكون شركة إباحة، وقد تكون شركة ملك، وقد تكون شركة عقد³، فشركة الإباحة تكون فيما أبيح للناس أن ينتفعوا به جميعا، وفي ذلك قوله (صلى الله عليه وسلم): «المسلمون شركاء في ثلاثة: في الماء والكأ والنار»⁴. وشركة الملك نوعان، نوع ينشأ بفعل الشركاء كأن يشترك اثنان أو أكثر في شراء شيء واحد، أو يخلط إنسان ماله بمال غيره عن رضا منه فيمتنع التمييز بين المالين أو يتعذر، ونوع ثاني يثبت من غير فعلهم وإرادتهم كالشركة بين الورثة في المال الموروث⁵. أما شركة العقد

¹ عمورة عمار، شرح القانون التجاري الجزائري، دار المعرفة، الجزائر، 2010، ص 230.

² محمد تاويل، الشركات وأحكامها في الفقه الاسلامي: دراسة مقارنة في الشركات الإسلامية، دار ابن حزم، بيروت، 2009، ص 32.

³ علي الخفيف، الشركات في الفقه الاسلامي: بحوث مقارنة، دار الفكر العربي، القاهرة، 2009، ص 07.

⁴ نفس الصفحة والمرجع السابق.

⁵ المرجع السابق، ص 09.

فهي شركة تنشأ بالعقد، وهي بهذا المعنى عقد بين اثنين أو أكثر على الاشتراك في المال وربحه وتسمى بشركة الأموال، أو على الاشتراك في ربحه دون الاشتراك في رأس المال وتسمى بشركة مضاربة أو قراضاً¹.

■ تعريف الشركة اصطلاحاً

عرفت المادة 416 من القانون المدني الجزائري الشركة على أنها: « عقد بمقتضاه يلتزم شخصان طبيعان أو اعتباريان أو أكثر على المساهمة في نشاط مشترك بتقديم حصة من عمل أو مال أو نقد، بهدف اقتسام الربح الذي قد ينتج أو تحقيق اقتصاد أو بلوغ هدف اقتصادي ذي منفعة مشتركة، كما يتحملون الخسائر التي قد تنجر عن ذلك »².

2. تعريف شركة المساهمة

■ الشركة المساهمة بالإنجليزية (Joint-stock company) « هي شركة يقسم رأس المال فيها إلى أسهم قابلة للتداول، ولشركة المساهمة كيان قانوني مستقل عن حملة أسهمها، أي أن لها شخصية اعتبارية مستقلة عن أصحاب حقوق الملكية. وتنقسم شركات المساهمة إلى شركات مساهمة عامة وشركات مساهمة خاصة ولا يسأل الشريك في شركة المساهمة إلا بقدر حصته في رأس المال »³.

■ تعرف المادة رقم 592 من القانون التجاري الجزائري شركة المساهمة بأنها « الشركة التي ينقسم رأسمالها إلى حصص (أسهم)، وتتكون من شركاء لا يتحملون الخسائر إلا بقدر حصتهم. و لا يمكن أن يكون عدد الشركاء فيها أقل من 07 أشخاص. ولا يطبق الشرط المذكور في المقطع 02 أعلاه على الشركات ذات رؤوس الأموال العمومية »⁴.

ثالثاً - خصائص شركات المساهمة

تكتسب شركة المساهمة كغيرها من أنواع الشركات الأخرى صفة الشخصية المعنوية (الاعتبارية)، إلا أنها تتميز بالخصائص التالية⁵:

¹ المرجع السابق، ص 26.

² رئاسة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون المدني، الأمانة العامة للحكومة، الجزائر، 2007، ص 65.

³ أنظر الموسوعة الحرة وكبيديا:

voire: <http://ar.wikipedia.org>. Date de consultation 01/01/2012, 23h12.

⁴ رئاسة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، الأمانة العامة للحكومة، الجزائر، 2007، ص 150.

⁵ نادية فضيل، شركات الأموال في القانون التجاري الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 3، الجزائر، 2008، ص ص 145-150. [بتصرف]

■ رأسمال الشركة

- تقوم شركة المساهمة على الاعتبار المالي بل هي النموذج الأمثل لشركات الأموال*، وبالتالي ينصب اهتمامها على حصة الشريك أكثر مما ينصب على شخص الشريك، فهي عكس شركات الأشخاص؛
- تتميز هذه الشركة في جمع رأسمالها عن طريق الاكتتاب العام، كلما تأسست باللجوء العلني للدخار، وهذا بسبب المشروعات الضخمة التي تقوم بها؛
- اشترط المشرع الجزائري ألا يقل رأسمالها عن 5 ملايين دينار جزائري على الأقل في حالة ما إذا لجأت الشركة للاكتتاب العام، وعن مليون دينار جزائري على الأقل إذا لجأت الشركة إلى التأسيس المغلق دون اللجوء العلني للدخار والذي يقتصر تكوين رأسمال الشركة فيه على المؤسسين فحسب (المادة 596 من القانون التجاري الجزائري)؛

■ عدد الشركاء

وضع المشرع في (القانون التجاري الجزائري) حدا أدنى لعدد الشركاء في شركة المساهمة والذي لا يجوز أن يقل عن 07 أشخاص (المادة 2/592 من القانون التجاري)، في حين أن المشرع في 1975 كان يشترط ألا يقل عدد الشركاء عن 9. كما أن المشرع لم يشترط أن يكون المساهمون فيها من الأشخاص الطبيعيين، مما يسمح باشتراك الأشخاص المعنويين في تأسيس شركة المساهمة.

■ حصة الشريك

من أهم مميزات شركة المساهمة أن حصة الشريك فيها قابلة للتداول (المادة 715 مكرر 40 من القانون التجاري)، فالشريك أو المساهم في شركة المساهمة يمكن له أن يتنازل عما يملكه من أسهم في رأسمال الشركة بكل سهولة وفي أي وقت ودون الحصول على موافقة بقية المساهمين.

■ مسؤولية الشريك

مسؤولية الشريك في شركة المساهمة محدودة بمحدود الحصة التي قدمها في رأسمال الشركة (في حدود الأسهم التي اكتتب فيها)، وبالتالي فهو لا يكتسب صفة التاجر ولا يلتزم بأي التزام من التزاماته، وإذا أفلسَت الشركة فهذا لا يؤدي إلى إفلاس المساهم.

*شركات الأموال هي إذن كل واحد من الشريكين أو الشركاء لشريكة في التصرف في ماله لفائدتهما، مع احتفاظه بحقه في التصرف معه فيه، أو اشتراكهما في المال للتجارة فيه واقتسامه ربحه. أنظر: محمد تاويل، مرجع سبق ذكره، ص 323.

■ اسم وعنوان الشركة

يجب أن تحمل شركة المساهمة اسما يميزها عن باقي الشركات، وغالبا ما يستمد اسم الشركة من الغرض الذي أنشأت من أجله، كما يجوز أن يدرج اسم شريك واحد أو أكثر في اسم الشركة. ويجب أن يسبق الاسم أو يتبعه شكل الشركة بمعنى ذكر " شركة المساهمة" مع تحديد مبلغ رأسمالها وذكر محلها الرئيسي (المقر الاجتماعي) حتى يعلم الغير أنه يتعامل مع شركة مساهمة.

■ الفصل بين الملكية والإدارة

تتميز شركة المساهمة بالفصل بين الملكية والإدارة، إذ تتم إدارة الشركة عن طريق مجلس الإدارة، الذي يعين من طرف مجموعة من المساهمين لأجل محدد، ويكون هذا المجلس مسؤولا عن تصرفاته أمام المساهمين الذين لهم حق مسألته عن هذه التصرفات، والنتائج التي ترتبت عليها، وهذا الإجراء يمكن المساهمين (الملاك) من اختيار قيادات الإدارة التي تتمتع بالكفاءة، ومن ثم تستخدم الموارد المالية والبشرية بشكل يحقق لها نجاحا أفضل.

رابعا - طرق التأسيس أو الاكتتاب في شركات المساهمة

تختلف إجراءات تأسيس شركات المساهمة باختلاف طريقة تأسيسها (تكوين رأسمالها)، فقد يتم التأسيس باللجوء العلني للدخار وهو ما يسمى بالاكتتاب العام أو التأسيس المتتابع فقد يستغرق تأسيس الشركة حسب هذه الطريقة أسابيع أو شهور، أو عن طريق التأسيس دون اللجوء العلني للدخار وهو ما يسمى بالتأسيس أو الاكتتاب الفوري. أو يتم الجمع بين الطريقتين السابقتين حيث يكتب المؤسسون في بعض الأسهم ويتركون باقي الأسهم للاكتتاب العام (للجمهور)، غير أن الطريقتين الأولى والثانية للتأسيس هما الأكثر شيوعا واستعمالا حسب القانون التجاري الجزائري.

1. مفهوم الاكتتاب

- **الاكتتاب:** « هو إعلان الإرادة في الانضمام إلى مشروع الشركة مع التعهد بتقديم حصة في رأس المال تتمثل في عدد معين من الأسهم»¹.
- **الاكتتاب:** « هو انضمام الشخص إلى عقد الشركة بتقديمه قيمة الحصة، يعطى مقابلا لها سهما قابلا للتداول، ويكتسب بمقتضاه صفة الشريك»².

¹ مصطفى كمال طه، الشركات التجارية، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، 2007، ص 178.

² حسن إبراهيم محمد السيف، أحكام الاكتتاب في الشركات المساهمة، دار ابن الجوزي، الدمام، 2006، ص 20.

2. طريقة التأسيس باللجوء العلني للادخار

- مفهوم التأسيس باللجوء العلني للادخار (الاكتتاب العلني)
التأسيس باللجوء العلني للادخار يقصد به: « طرح أسهم الشركة للاكتتاب العام عن طريق اللجوء إلى الجمهور للحصول على الأموال اللازمة لتأسيس الشركة »¹.
- مراحل وإجراءات التأسيس باللجوء العلني للادخار
تمر طريقة التأسيس عن طريق اللجوء العلني للادخار لشركات المساهمة بالمراحل والإجراءات التالية²:
 - تحرير القانون (العقد) الأساسي للشركة: يحرر الموثق مشروع القانون الأساسي لشركة المساهمة، يطلب من مؤسس* أو أكثر، وتوضع نسخة من هذا العقد بالمركز الوطني للسجل التجاري، وينشر المؤسسون تحت مسؤوليتهم إعلانا حسب الشروط المحددة عن طريق التنظيم. ولا يقبل أي اكتتاب إذا لم تحترم الإجراءات المقررة في الشرطين الأول والثاني؛
 - اكتتاب رأس المال بالكامل: يجب أن يكتب رأس المال بكامله، وتكون الأسهم النقدية مدفوعة عند الاكتتاب بنسبة الربع (4/1) من قيمتها الاسمية، ويتم وفاء الزيادة مرة واحدة أو عدة مرات بناء على قرار من مجلس الإدارة أو مجلس المدبرين حسب كل حالة في أجل لا يمكن أن يتجاوز (05) خمسة سنوات ابتداء من تاريخ تسجيل الشركة في السجل التجاري؛
 - إثبات الاكتتاب: يتم إثبات الاكتتاب بالأسهم النقدية بموجب بطاقة اكتتاب تعد حسب الشروط المحددة عن طريق التنظيم؛
 - إيداع الأموال الناتجة عن الاكتتابات النقدية: تودع الأموال الناتجة عن الاكتتابات النقدية وقائمة المكتتبين مع ذكر المبالغ التي يدفعها كل مكتتب، لدى موثق أو لدى مؤسسة مالية مؤهلة قانونيا.
 - إثبات الاكتتابات والمبالغ المدفوعة بواسطة عقد الموثق: تكون الاكتتابات والمبالغ المدفوعة مثبتة في تصريح المؤسسين بواسطة عقد الموثق، حيث يؤكد الموثق بناء على تقديم بطاقات الاكتتاب في مضمون

¹ عمورة عمار، مرجع سبق ذكره، ص 232. [بتصرف]

² رئاسة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص ص 151-153.

* المؤسس هو الشخص الذي تصدر عنه فكرة تأسيس الشركة، ويقوم بمباشرة إجراءات التأسيس كالتوقيع على القانون الأساسي أو تقديم حصص عينية. أنظر: مصطفى كامل طه، مرجع سبق ذكره، ص 162.

العقد الذي يحرره، أن مبلغ الدفعات المصرح بها من قبل المؤسسين يطابق مقدار المبالغ المودعة إما بين يديه أو لدى المؤسسات المؤهلة قانوناً (المادة 599).

- استدعاء المكتتبين إلى جمعية عامة تأسيسية: يقوم المؤسسون بعد التصريح بالاككتاب والدفعات، باستدعاء المكتتبين إلى جمعية عامة تأسيسية حسب الآجال والأشكال المنصوص عليها عن طريق التنظيم، حيث تثبت هذه الجمعية أن رأس المال مكتتب به تماماً، وأن مبلغ الأسهم مستحق الدفع، وتبدي رأيها في المصادقة على القانون الأساسي الذي لا يقبل التعديل إلا بإجماع آراء جميع المكتتبين، وتعيين القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة وتعيين واحد أو أكثر من محافظي الحسابات، ما يجب أن يتضمن محضر اللجنة الخاص بالجمعية عند الاقتضاء إثبات قبول القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة ومحافظي الحسابات ووظائفهم.

- الفصل في تقدير الحصص العينية: يجب على الجمعية العامة التأسيسية الفصل في تقدير الحصص العينية، ولا يجوز لها أن تخفض هذا التقدير إلا بإجماع المكتتبين، وعند عدم الموافقة الصريحة عليه من مقدمي الحصص المشار إليها بالمحضر تعد الشركة غير مؤسسة.

3. طريقة التأسيس الفوري (الاككتاب الفوري)

■ مفهوم التأسيس الفوري

التأسيس دون اللجوء العلني للادخار وهو ما يسمى بالتأسيس أو الاككتاب الفوري يقصد به: « أن يقتصر الاككتاب على المؤسسين فقط، فلا تطرح الأسهم للاككتاب كما هو الحال في التأسيس باللجوء العلني للادخار، فالمؤسسون هم الذين يكونون رأسمال الشركة لتمتعهم بوفرة المال»¹.

■ مراحل وإجراءات التأسيس الفوري

تمر طريقة التأسيس الفوري لشركات المساهمة بالمراحل والإجراءات التالية²:

- إثبات الدفعات: تثبت الدفعات بمقتضى تصريح من مساهم أو أكثر في عقد موثق يتصرف الموثق على النحو المنصوص في المادة (599 من القانون التجاري) بناء على تقديم قائمة المساهمين المحتوية على المبالغ التي يدفعها كل مساهم.

¹ نادية فضيل، مرجع سبق ذكره، ص 152. [يتصرف]

² رئاسة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص ص 155-156.

- **تقدير الحصص العينية:** يشمل القانون الأساسي على تقدير الحصص العينية، ويتم هذا التقدير بناء على تقرير ملحق بالقانون الأساسي يعده مندوب الحصص تحت مسؤوليته ويتبع نفس الإجراءات، إذا تم اشتراط إجراءات خاصة.
- **توقيع القانون الأساسي:** يوقع المساهمون القانون الأساسي، إما بأنفسهم أو بواسطة وكيل مزود بتفويض خاص بعد تصريح الموثق بالدفعات وبعد وضع التقرير المشار إليه في المادة السابقة (المادة 607 من القانون التجاري) تحت تصرف المساهمين حسب الشروط والآجال المحددة عن طريق التنظيم.
- **تعيين المكلفين بالإدارة:** يعين القائمون بالإدارة الأولون وأعضاء مجلس المراقبة الأولون ومندوبو الحسابات الأولون في القوانين الأساسية.

المطلب الثاني: طبيعة الحوكمة

أولا - ظهور فكرة الحوكمة

عند تتبع مصطلح الحوكمة (Governance) نجد أن أصلها يرجع إلى الكلمة اللاتينية (Gubernator) المشتقة من الفعل (Gubernare) بمعنى يقود¹، فدور (Gubernator) قائد السفينة هو مراقبة وتوجيه مسار السفينة، ومنه فإن مصطلح الحوكمة (Governance) يعني ممارسة السلطة وإعطاء التوجيهات وتأكيد الرقابة².

فيما يخص مصطلح حوكمة الشركات (Corporate Governance)، فإنه بالرجوع والبحث في الأدبيات الاقتصادية نجد أن هذا المصطلح قد تأسس على فرضية تعارض (تضارب) المصالح بين أصحاب الشركات ومسيرها³، ويعتبر كل من (A.Berle and G.Means) من أوائل من تناول موضوع فصل الملكية عن الإدارة في الشركات عندما أكد في كتاب (The Modern Corporation and Private Property) على ضرورة وجود آليات للرقابة على الشركات لحل مشكلة تعارض المصالح التي تضر بالشركة ككل⁴.

كما أشار (Gérard Charreaux) سنة 1991 إلى أهمية الأخذ بعين الاعتبار لهيكل ملكية الشركة لفهم العلاقة بين سلوك المسيرين (المدراء) ومصطلح الحوكمة وتحسين أداء الشركة⁵.

لقي مصطلح الحوكمة (Governance) رواج كبيراً مع بداية التسعينيات من القرن الماضي في أدبيات وبرامج مؤسسات التمويل الدولية، لاسيما البنك الدولي (International Bank)، حتى أصبح اتباعه شرطاً أساسياً لحصول الدول النامية على قروض وإعانات، وكذلك لإعادة جدولة ديونها المتراكمة، فقد ورد في تقرير البنك الدولي الذي صدر عام 1989 تحت عنوان (من الأزمة إلى التنمية المستدامة - From Crisis to Sustainable Development)، أن أزمة التنمية في العديد من الدول النامية ترتبط بصورة

¹ Maurice BASLE, Evaluation des politiques et gouvernance a différents niveaux de gouvernement, économique de Bretagne, université de rennes, Rennes, n° 2, 2000, P 17.

² Houssein RACHDI, La Gouvernance Bancaire: un survey de littérature, Université El Manar, Tunis, P03 voire: <http://blog.b3b.ch/wp-content/uploads/la-gouvernance-bancaire-un-survey-de-litterature.pdf>. date de consultation, 02/01/2012, 10h30.

³ Alain BEITON, Antoine CAZORLA, Dictionnaire des science économiques, Armande Coline, Paris, 2^{ème} édition, 2007, P 252.

⁴ Claude BOURQUI, Corporate Gouvernance, Reveu de l'expert-comptable suisse, Genève, 2002, P 1125.

⁵ Karim BEN KHEDIRI, Gouvernance d'entreprise et couverture des risques financiers: étude empirique sur les entreprises françaises, Université de Poitiers, Poitiers, P 04. voire: <http://www.iae.univ-poitiers.fr/affi2006/Com/066.pdf>. date de consultation, 05/01/2012, 20h15

مباشرة بالحوكمة (Crisis of Governance) ، وقدم التقرير جملة اقتراحات لتفعيل مصطلح الحوكمة في هذه الدول¹. ومنذ هذا التاريخ تزايد الاهتمام بدراسة مصطلح الحوكمة (Governance)، وشهدت نهاية التسعينيات من القرن الماضي بداية اهتمام الباحثين العرب بهذا المصطلح واختلفت الآراء، ليس حول مضمونه وأهدافه وكيفية تطبيقه، بل من ناحية تعريبه، فقد تمت ترجمة هذا المصطلح والتعبير عنه بمصطلحات الحوكمة، الحكم أو فن الحكم، الحاكمية، إدارة الحكم، الحكمانية، أسلوب الحكم الموسع، الحكم الشامل، الحكم المتحد، الإدارة المجتمعية، وإدارة شؤون الدولة والمجتمع (على المستوى الكلي)².

ثانيا - مراحل تطور مفهوم حوكمة الشركات

يمكن تلخيص تطور مفهوم حوكمة الشركات في المراحل الزمنية التالية³:

- **مرحلة (ما بعد 1932):** بدء الاعتراف بعمق الفجوة بين الإدارة والملاك وتضارب المصالح.
- **مرحلة (1976-1990):** ظهور نظرية الوكالة وضبط العلاقات، حيث ظهرت الكتابات بشأن تنظيم وضبط العلاقات بين الملاك والإدارة من خلال نظرية الوكالة، وضرورة تحديد الواجبات والصلاحيات لكل من الإدارة وأصحاب الأموال.
- **مرحلة (1990-1996):** تزايد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات مع منتصف التسعينيات من القرن العشرين (سنة 1995). عندما اتجهت منظمة التجارة العالمية (WTO)* لوضع معايير تساعد الشركات من خلال الالتزام بها في تحقيق النمو والاستقرار وتدعيم قدراتها التنافسية للعمل عبر الحدود الدولية.
- **مرحلة (1996-2000):** تم التركيز على مصطلح الحوكمة وضرورة تفعيله كنتاج لتراكم الدراسات التي تشير إلى أسباب انهيار الشركات وإخفاقها في تحقيق أهدافها، وسوء الممارسات الإدارية بها وإهدار استخدام الإمكانيات والموارد، مما دفع منظمة التجارة العالمية للاهتمام بصياغة المبادئ العامة للحوكمة.
- **مرحلة (2000-2004):** عرفت بمرحلة التأكيد على حتمية الحوكمة، حيث أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) مجموعة من المبادئ العامة للحوكمة، واتجهت مؤسسات واتحادات مهنية متعددة أغلبها محاسبية لوضع مجموعة من المعايير لتحقيق أهداف الحوكمة.

¹ عيد فالج العدواني، الحوكمة ودورها في تحسين الأداء المؤسسي للجهاز الإداري ومتطلبات التطبيق في دولة الكويت، مجلة النهضة، العدد الرابع، القاهرة، 2009، ص 69.

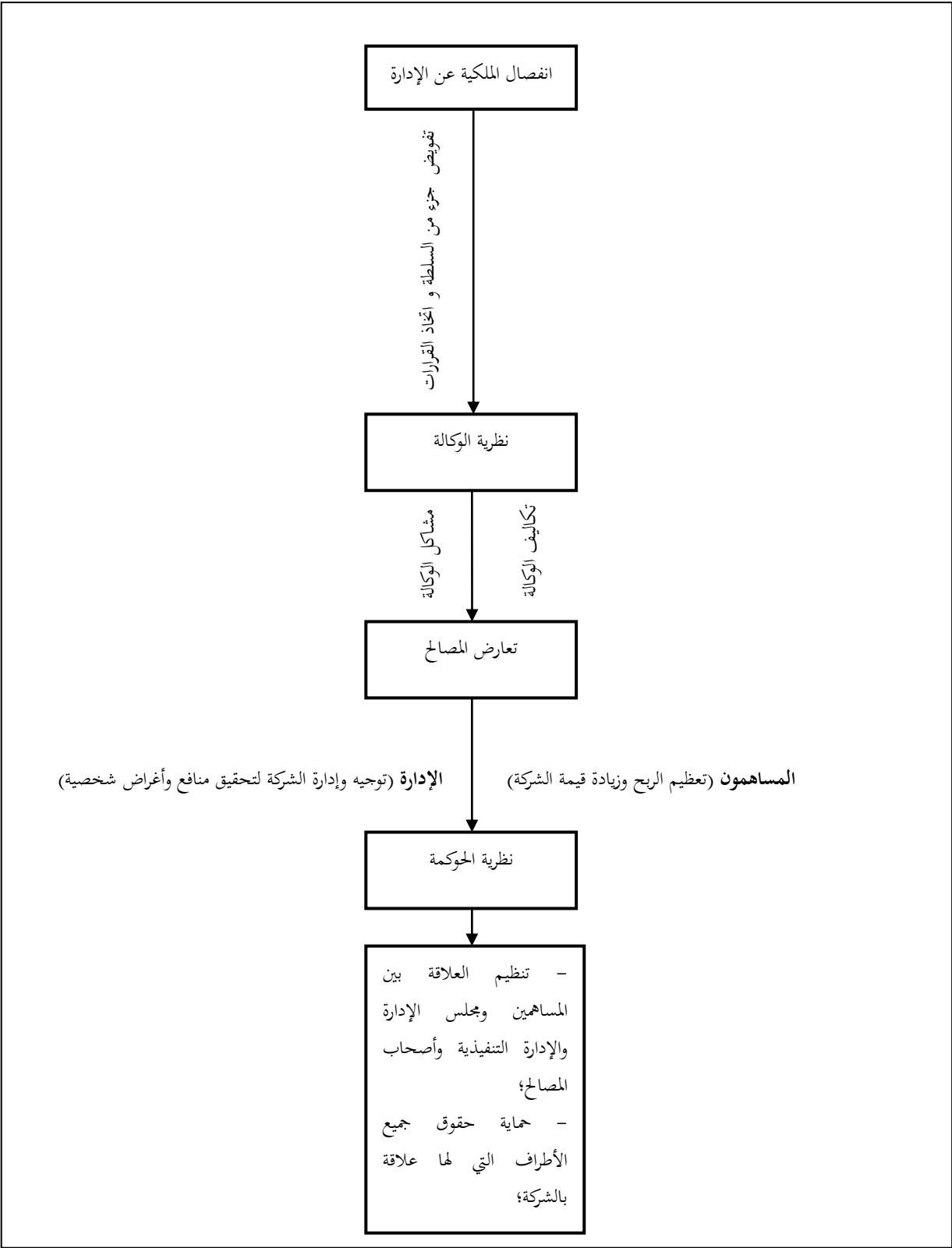
² نفس الصفحة والمرجع السابق.

³ عدنان حيدر درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، بيروت، 2007، ص ص 17-19. [بتصرف]

* World Trade Organization.

- ما بعد 2004: وهي مرحلة توثيق وتطوير مبادئ حوكمة الشركات، حيث كان التركيز واضحاً على حالات الفشل والفساد القيمي والأخلاقي والفضائح في العديد من الممارسات المالية والاستثمارية في كثير من الشركات والمؤسسات. ومع تتابع ظاهرة الأزمات الاقتصادية وانحيار العديد من الشركات العملاقة اتجه البنك الدولي (WB) أيضاً إلى الاهتمام بالحوكمة، وقام بتعزيد بعض المؤسسات واللجان والهيئات والمعاهد لتبني موضوع الحوكمة وإصدار مجموعة من الضوابط والإرشادات لتطبيق الحوكمة وتفعيلها.

الشكل رقم (01.01): نشأة الحوكمة



المصدر: من تصور الباحث

ثالثا - استخدامات مفهوم الحوكمة

تشير الأدبيات إلى أن هناك استخدامات عديدة لمفهوم الحوكمة، أشهرها ما يلي¹:

■ **الحوكمة كتعبير عن دولة الحد الأدنى، انحسار دور الدولة (Governance as the Minimal State)**

وفقا لهذا الاستخدام ينظر إلى الحوكمة كمصطلح عام يحدد نطاق وشكل التدخل العام للدولة، فالنجاح في سياسات تحرير التجارة وتشجيع الاستثمار الخاص وتنشيط قوى السوق، وإصلاح أو خصخصة المشروعات العامة، وتنمية الإنتاجية في القطاع الاقتصادي يعتمد على تركيز الدولة من خلال جهازها الحكومي على بعض المجالات الرئيسة لإدارة وضبط السياسات العامة، مع تقليص أدوارها وتدخلها في الإدارة المباشرة للأنشطة الاقتصادية.

■ **الحديث عن الحوكمة على مستوى الشركات أو ما يعرف بحوكمة الشركات (corporate governance)**

وفقا لهذا الاستخدام ينظر إلى الحوكمة على أنها مجموعة الهياكل أو العمليات المرتبطة بصنع القرار والرقابة داخل الشركات، كما يتضمن أيضا المسائلة والمتابعة والتقويم، ورقابة كافة العوامل التنظيمية للتأكد من مدى تحقق أهداف ومصالح المساهمين وأصحاب المصالح.

■ **الحوكمة كتعبير عن اتجاه الإدارة العامة الجديدة (Governance as the New Public Management)**

يعبر هذا المفهوم عن اتجاه الحكومة القائم على إدخال أساليب إدارة جديدة في الشركات والمؤسسات العامة، والتي تؤكد على الإدارة المحترفة، والمعايير الواضحة لتقييم وقياس الأداء، والاهتمام بالعميل (الزبون) والعمل على تلبية احتياجاتهم ورغباتهم وإلغاء الاحتكار في تأدية الخدمات، وبذلك يكون مفهوم الحوكمة وثيق الصلة بالإدارة العامة الجديدة.

■ **الحوكمة كتعبير عن اتجاه الإدارة الجيدة للدولة والمجتمع (Governance as the Good Governance)**

يعتبر هذا الاستخدام امتداد للاستخدام السابق، حيث تسعى الحكومة الجيدة (Good Governance) إلى الربط بين الجوانب السياسية والإدارية، وتتضمن الخدمة العامة بكفاءة، ونظام قضائي مستقل وإطار

¹ عيد فالخ العدواني، مرجع سبق ذكره، ص ص 73-75. [بتصرف]

عمل قانوني لتشجيع التعاقدات، والإدارة المسؤولة عن المال العام، واحترام القانون وحقوق الإنسان على كافة المستويات الحكومية، والبناء المؤسسي الجماعي وحرية الصحافة.

■ الحوكمة كتعبير عن منظومة تفاعلات اجتماعية (Governance as a Socio-cybernetic System)

يعكس استخدام الحوكمة هنا التفاعلات المختلفة التي تتم بين عدد من الفاعلين المستقلين، سواء تفاعلات رسمية أو غير رسمية (القطاع الخاص، المنظمات غير الحكومية، أصحاب المصالح) والتي تشكل في مجملها وتعكس موقف السياسات العامة تجاه قضية معينة، فالسياسات العامة ليست مخرجا للحكومة، وإنما هي تعبير عن قرارات أو نتائج العديد من الفاعلين، والذي يتساوى دور كل منهم مع دور الحكومة، سواء على المستوى المركزي أو المحلي، فلا يملك طرف واحد أو فاعل معين أن يضع السياسات العامة وينفذها، وبالتالي فهم في حاجة إلى التفاعل مع بعضهم البعض.

رابعا - مفهوم الحوكمة

1. مفهوم الحوكمة لغة

إذا أردنا أن نتعرف على معنى الحوكمة في اللغة فإن المصدر (حَكَمَ) في المعاجم يأتي بالمعاني التالية¹:

- المنع: فيقال حَكَمْتُ فلانا، أي مَنَعْتُهُ.
- القَضَاءُ: حيث يطلق على الحُكْم، ومنه قوله تعالى: ﴿وَأَنِ احْكُم بَيْنَهُم بِمَا أَنْزَلَ اللَّهُ...﴾ [المائدة، 48] أي اقض بينهم بحكم الله، والحكام هم القضاة، ومنه قوله تعالى: ﴿وَلَا تَأْكُلُوا أَمْوَالَكُمْ بَيْنَكُمْ بِالْبَاطِلِ وَتُدْلُوا بِهَا إِلَى الْحُكَّامِ...﴾ [البقرة، 188]، أي إلى القضاة.
- الحِكْمَةُ: وهي وضع الشيء المناسب في المكان المناسب، ومنه قوله تعالى: ﴿وَشَدَدْنَا مُلْكَهُ وَأَتَيْنَاهُ الْحِكْمَةَ وَفَصَلَ الْخِطَابِ﴾. [ص، 20].
- الحَكْمُ: والحَكْم من نصبه القاضي للحكم بين الناس ومحاولة الإصلاح بينهم، ومنه قوله تعالى: ﴿وَإِنْ حِفْظُ شِقَاقَ بَيْنِهِمَا فَأَبْعَثُوا حَكَمًا مِنْ أَهْلِهِ وَحَكَمًا مِنْ أَهْلِهَا إِنْ يُرِيدَا إِصْلَاحًا يُوَفِّقِ اللَّهُ بَيْنَهُمَا إِنَّ اللَّهَ كَانَ عَلِيمًا خَبِيرًا﴾. [النساء، 35].

¹ نجاح عثمان أبو العنين، الحوكمة في المؤسسات الإسلامية، ورقة بحثية مقدمة إلى المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، أربد، يومي 18-19 أبريل، 2013، ص 617.

■ **الحُكْمُ:** هو سياسة الناس بما يصلحهم، ومن ذلك قوله تعالى: ﴿ مَا كَانَ لِبَشَرٍ أَنْ يُؤْتِيَهُ اللَّهُ الْكِتَابَ وَالْحُكْمَ وَالنُّبُوَّةَ ثُمَّ يَقُولَ لِلنَّاسِ كُونُوا عِبَادًا لِي مِنْ دُونِ اللَّهِ ... ﴾ [آل عمران، 79]. وكذلك في قوله تعالى: ﴿ ... وَمَنْ لَمْ يَحْكَمْ بِمَا أَنْزَلَ اللَّهُ فَأُولَئِكَ هُمُ الظَّالِمُونَ ﴾. [المائدة، 45].

■ **حَوْكَمَةُ الشركات:** هي ترجمة للكلمة الإنجليزية (Corporate Governance)، فكلية (Corporate) معناها شركة؛ وكلية (Governance) معناها حاكمة من الإحكام والحاكمية؛ وبالرجوع إلى معاجم اللغة العربية والبحث تحت لفظ «حَكَمَ» نجد أن العرب تقول: حَكَمْتُ وَأَحْكَمْتُ وَحَكَمْتُ؛ بمعنى مَنَعْتُ وَزَدَدْتُ؛ ومن هذا قيل للحاكم بين الناس حَاكِمٌ لأنه يمنع الظالم من الظلم؛ ومن المعاني لكلمة «حَكَمَ» حَكَمَ الشيءَ وَأَحْكَمَهُ كلاهما: مَنَعَهُ مِنَ الْفَسَادِ¹.

تمت ترجمة مصطلح (corporate governance) من اللغة الانجليزية إلى اللغة العربية بمعنى إدارة الحكم، أسلوب الحكم، إدارة شئون الدولة والمجتمع، الإدارة الرشيدة للحكم، حسن الحكم، الحاكمية، الحكمانية، الحوكمة، الحكم الشراكي، الحكم الرشيد، الحكم الصالح، الحكم الجيد، الحكم الموسع².

2. مفهوم الحوكمة إصطلاحاً

■ المفهوم المحاسبي للحوكمة

يشير المفهوم المحاسبي للحوكمة إلى توفير مقومات حماية أموال المستثمرين وحصولهم على العوائد المناسبة، وضمان عدم استخدام أموالهم في مجالات أو استثمارات غير آمنة وعدم استغلالها من قبل الإدارة أو المديرين لتحقيق منافع خاصة، ويتم ذلك من خلال مجموعة من الإجراءات والضوابط والمعايير المحاسبية، وترتكز هذه النظرة على تحقيق الشفافية وتوسيع نطاق الإفصاح عن البيانات المحاسبية والقوائم المالية، ومزايا المديرين وتطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها دولياً³.

■ المفهوم الإداري للحوكمة

يشير مصطلح الحوكمة من المنظور الإداري إلى مجموعة القواعد والضوابط والإجراءات الداخلية في الشركة، التي توفر ضمانات تحقيق حرص المديرين على حقوق الملاك، والمحافظة على حقوق الأطراف ذات المصالح بالشركة⁴.

¹ محمد عبد الحليم عمر، حوكمة الشركات: تعريف مع إطلالة اسلامية، ورقة بحثية مقدمة للحلقة النقاشية حول حوكمة الشركات، جامعة الأزهر، القاهرة، 2005، ص 02.

² مفاهيم وسياسات الحوكمة في الأدبيات العربية والغربية، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، 2013، ص 44.

³ عدنان حيدر درويش، مرجع سبق ذكره، ص 13.

⁴ المرجع السابق، ص 14.

■ المفهوم القانوني للحوكمة

يشير مفهوم الحوكمة من المنظور القانوني إلى الإطار التشريعي والقواعد القانونية التي تحمي مصالح الأطراف ذات العلاقة بالشركة. وبالتالي يهتم رجال القانون بالقواعد القانونية والنواحي الإجرائية التي توفر متطلبات المحافظة على الشركات، وتوفير ضمانات الحماية لحقوق كافة الأطراف ذوي العلاقة أو المستفيدين من نشأة الشركة وبقائها ونموها¹.

■ المفهوم الاقتصادي للحوكمة

يشير مفهوم حوكمة الشركات إلى مجموعة الآليات التي تساعد الشركة في الحصول على التمويل، وتضمن تعظيم قيمة أسهم الشركة واستمرارها في الأجل الطويل².

■ المفهوم الاجتماعي والأخلاقي للحوكمة

يشير مفهوم حوكمة الشركات إلى ضرورة التركيز على المسؤولية الاجتماعية للشركة في حماية حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين، وتحقيق التنمية الاقتصادية العادلة وحماية البيئة³.

■ المفهوم السياسي للحوكمة

يطلق على الحوكمة مصطلح الحكم الراشد أو الحوكمة الرشيدة، والتي تشير إلى ارتكاز عمل الحكومات على أسس من الاستجابة للمطالب الشعبية والفاعلية والمساءلة أمام الشعب. كما تركز الحوكمة الرشيدة على أن تكون عملية صنع القرارات بمستويات مرتفعة من الجودة، وفي إطار من المشاركة السياسية؛ وتنطوي الحوكمة الديمقراطية على استكمال عملية التمثيل الديمقراطي التي تجرى عن طريق الانتخابات والأحزاب السياسية، مما يجعل الممارسة الديمقراطية فعالة⁴.

مما سبق نلاحظ بأن مفهوم الحوكمة يركز على الجوانب التالية:

- توفير مقومات حماية أموال المستثمرين وحصولهم على العوائد المناسبة؛
- ضمان عدم استخدام أموالهم في مجالات أو استثمارات غير آمنة وعدم استغلالها من قبل الإدارة أو المدبرين لتحقيق منافع خاصة؛
- توسيع نطاق الإفصاح عن البيانات المحاسبية والقوائم المالية؛

¹ نفس الصفحة والمرجع السابق.

² سميحة فوزي، تقييم مبادئ حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية، ورقة عمل رقم (82)، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، القاهرة، أبريل 2003، ص 03.

³ نفس الصفحة والمرجع السابق.

⁴ مركز المشروعات الدولية الخاصة، دليل مركز المشروعات الدولية الخاصة: الحوكمة طريق الإصلاح، واشنطن، 2005، ص 13.

- توفير ضمانات تحقيق حرص المديرين على حقوق الملاك، والمحافظة على حقوق الأطراف ذات المصالح بالشركة؛
- إرساء مجموعة القواعد والضوابط والإجراءات الداخلية في الشركة، التي توفر ضمانات تحقيق حرص المديرين على حقوق الملاك؛
- احترام الإطار التشريعي والقواعد القانونية التي تحمي مصالح الأطراف ذات العلاقة بالشركة؛
- تمكين الشركة من الحصول على مصادر متنوعة للتمويل؛
- ضمان تعظيم قيمة أسهم الشركة واستمرارها في الأجل الطويل؛
- تحقيق التنمية الاقتصادية العادلة وحماية البيئة.

خامسا - تعريف حوكمة الشركات

إن التعريف الأصلي لحوكمة الشركات مبني حول مفهوم المساءلة، وقد نشأ من اعتقاد أن الملاك (المساهمين) يعهدون للمديرين (المسيرين) بإدارة شركاتهم، ولهم أن يسألوهم عن أي تغيرات تطرأ على هذا الاتفاق¹.

1. تعاريف بعض المنظمات والمؤسسات الدولية

- عرفت شركة التمويل الدولية (IFC) حوكمة الشركات بأنها « النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها»².
- عرف البنك الدولي (IB) حوكمة الشركات بأنها « تلك العمليات التي من خلالها تمارس السلطة في إدارة الموارد الاقتصادية والاجتماعية للبلد والرقابة عليها »³.
- برنامج الأمم المتحدة الإنمائي (UNDP)^{*}
- حوكمة الشركات « تعني ممارسة السياسة الاقتصادية والسلطة الإدارية لإدارة شركات الأعمال»⁴.

¹ ألكسندر شكولنيكوف، أندرو ولسون، من شركات مستدامة إلى اقتصادات مستدامة: حوكمة الشركات كأداة تنمية، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، 2007، ص 09.

^{*} International Finance Corporation

² Alamgir M, **Corporate Governance, A Risk Perspective**, paper presented to: **Corporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development**, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 7 – 8, 2007, P 23.

^{*} International Bank

³ Houssein RACHDI, Op.Cit., P 04.

^{*} United Nations Development Programme

⁴ Idem

- حوكمة الشركات « تعني ممارسة السلطة الاقتصادية والسياسية والإدارية لتدبير شؤون البلد على جميع المستويات، ويشمل آليات وإجراءات ومؤسسات يعبر من خلالها المواطنون والفئات عن مصالحهم ويمارسون حقوقهم المشروعة ويفنون بالتزاماتهم ويسوون خلافاتهم»¹.

■ عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) حوكمة الشركات بأنها « ذلك النظام الذي يتم من خلاله توجيه وإدارة شركات الأعمال، ويحدد هيكل الحوكمة الحقوق والمسؤوليات بين مختلف الأطراف ذات الصلة بنشاط الشركة، مثل: مجلس الإدارة، المساهمين وأصحاب المصالح (Parties Prenantes/ Stakeholder)، كما يحدد قواعد وإجراءات اتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون الشركة»².

2. تعاريف بعض اللجان والمعاهد الدولية

■ عرفت لجنة كادبوري (Cadbury) سنة 1992 حوكمة الشركات بأنها « النظام الذي بمقتضاه يتم توجيه الشركات والرقابة عليها»³.

■ عرف معهد المدققين الداخليين الأمريكيين (IIA) حوكمة الشركات بأنها « تلك العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح، من أجل توفير إشراف على إدارة مخاطر الشركة، والتأكيد على كفاية ضوابط الرقابة الداخلية لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيم الشركة»⁴.

من خلال التعاريف السابقة لحوكمة الشركات يمكن صياغة التعاريف التالية:

- حوكمة الشركات هي مجموعة من القواعد والأنظمة التي تهدف إلى إحكام السيطرة أو التخفيف من تعارض المصالح القائم بين المساهمين والمديرين وأصحاب المصالح الذين تربطهم علاقة بالشركة.

- حوكمة الشركات هي مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من جهة والمساهمين وأصحاب المصالح من جهة أخرى.

¹ برنامج الأمم المتحدة الإنمائي (UNDP)، مكافحة الفساد لتحسين إدارة الحكم، شعبة التطوير الإداري وإدارة الحكم، مكتب السياسات الإنمائية، نيويورك، نوفمبر 1998، ص 15.

² عبد القادر بربش، قواعد تطبيق الحوكمة في المنظومة المصرفية مع الإشارة إلى حالة الجزائر، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، العدد الأول، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2006، ص 03.

³ Adrian CADBURY, Report of the financial aspects of corporate governance, Burgess Science Press, First published, London, December 1992, P.04. voir: <http://www.cg.org.cn/theory/zlyz/cadbury.pdf>, date de consultation 02/03/2012, 17h23,

⁴ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 42.

سادسا - أسباب الحاجة إلى حوكمة الشركات

تتمثل أسباب الحاجة إلى حوكمة الشركات فيما يلي¹:

- انفصال الملكية عن الإدارة؛
- الحاجة إيجاد الهيكل الذي تحدد من خلاله وسائل تحقيق أهداف الشركة ومتابعة أداءها؛
- مراجعة وتعديل القوانين التي تتحكم في أداء الشركات، بحيث تتحول مسؤولية الرقابة إلى كلا الطرفين، وهما مجلس إدارة الشركة والمساهمين؛
- الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه؛
- ضرورة تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة؛
- حاجة الشركات إلى ضرورة الحصول على تمويل من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين والأجانب؛
- حاجة المساهمين والموظفين والمقرضين للاطلاع بدور المراقبين بالنسبة لأداء الشركة.

سابعا - أهمية حوكمة الشركات

مما لا شك فيه أن الشركات التي تدار بشكل جيد تعطي قيمة للمستثمرين والمقرضين والعاملين والعملاء والمجتمع وتساهم في خلق مناخ جيد للأعمال، ومنه يمكن إبراز أهمية حوكمة الشركات فيما يلي :

1. أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للشركات والمستثمرين : تتمثل فيما يلي² :

- معظم المستثمرين في ظل عولمة أسواق رأس المال وسهولة تدفق الاستثمارات بين الدول يسعون إلى الاستثمار في الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة بشكل جيد، ويوجد فيها إفصاح وشفافية ودقة في المعلومات الواردة بالقوائم المالية التي تنشرها إدارة الشركة؛
- تحقيق معدلات ربحية مناسبة مما يساعد الشركة على تدعيم مركزها المالي ويؤدي إلى نموها واتساع حجم نشاطاتها وقدرتها على المنافسة في السوق؛
- وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد أهداف الشركة وسبل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، وحتى تراعى مصالح المساهمين؛

¹ عوض بن سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، العدد الأول، جدة، 2008، ص 184-185.

² عبد الوهاب نصر، شحانة السيد شحانة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 23.

- تقوية سمعة الشركة والتقليل من تكلفة رأس المال وزيادة السيولة من خلال جذب مستثمرين على نطاق أوسع، معظمهم يسعون للاستثمار طويل الأجل.

2 . أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للمساهمين : تتمثل في¹:

- ضمان حقوق كافة المساهمين (كبار أو صغار المساهمين) مثل: حق التصويت، حق المشاركة في القرارات الخاصة بأي تغييرات جوهرية قد تؤثر على أداء الشركة في المستقبل؛
- الإفصاح الكامل عن أداء الشركة والوضع المالي لها يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة عن اتخاذ قرار الاستثمار أو لا في مشاريع معينة؛
- محاربة الفساد الداخلي وضمان تحقيق النزاهة والاستقامة لكافة العاملين في الشركة، والعمل على تقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن باستخدام نظام الرقابة الداخلية؛
- ضمان عدم قيام مجلس الإدارة بسوء استخدام السلطات المخولة إليه للإضرار بمصالح المساهمين أو أي من الأطراف التي لها علاقة بالشركة كالموردين، حملة السندات، المقرضين، العملاء.

3. أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للمجتمع : تتمثل في²:

- تشجيع الاستثمار والتنمية المستدامة؛
- بناء علاقات تتمتع بالشفافية بين أصحاب الأعمال والدولة؛
- تشجيع العمل بكفاءة وزيادة الإنتاجية والابتكار؛
- تحقيق الرفاهية لأفراد المجتمع من خلال توفير مناصب العمل.

ثامنا - أهداف حوكمة الشركات

تختلف أهداف تطبيق حوكمة الشركات باختلاف أهداف الأطراف أو الجهات المستفيدة منها، فهناك من يرى أن تطبيق نظام حوكمة الشركات يساعد على³:

- منع استغلال السلطات المتاحة من تحقيق مكاسب غير مشروعة والمتاجرة بمصالح الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح؛
- تحقيق العدالة والشفافية والمعاملة النزيهة لجميع الأطراف ذوي المصلحة المشتركة؛

¹ المرجع السابق، ص 29.

² مركز المشروعات الدولية الخاصة، حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة، غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن، أوت 2008، ص 06.

³ عدنان حيدر درويش، مرجع سبق ذكره، ص 24 - 25. [بتصرف]

- حماية حقوق المساهمين بصفة عامة سواء كانوا أقلية أو أغلبية وتعظيم عوائدهم؛
- تشجيع تدفق الأموال وجذب الاستثمارات؛
- الالتزام بالقوانين والقرارات الحكومية؛
- الالتزام بقرارات الجمعية العامة للمساهمين؛
- كفاءة وفعالية الأداء في تحقيق الهدف من تأسيس الشركة وأهدافها الاستراتيجية؛
- سلامة الممارسات المحاسبية والإدارية وفقا لقاعدة أفضل الممارسات؛
- دقة وموضوعية التقارير المالية وغير المالية واكتمالها وشفافية الإفصاح وملائمة توقيتها.

تاسعا - محددات حوكمة الشركات

تسمى أيضا بضوابط الحوكمة، وتنقسم إلى¹:

■ المحددات أو الضوابط الخارجية (البيئة الاقتصادية العامة ومناخ الأعمال في الدولة)

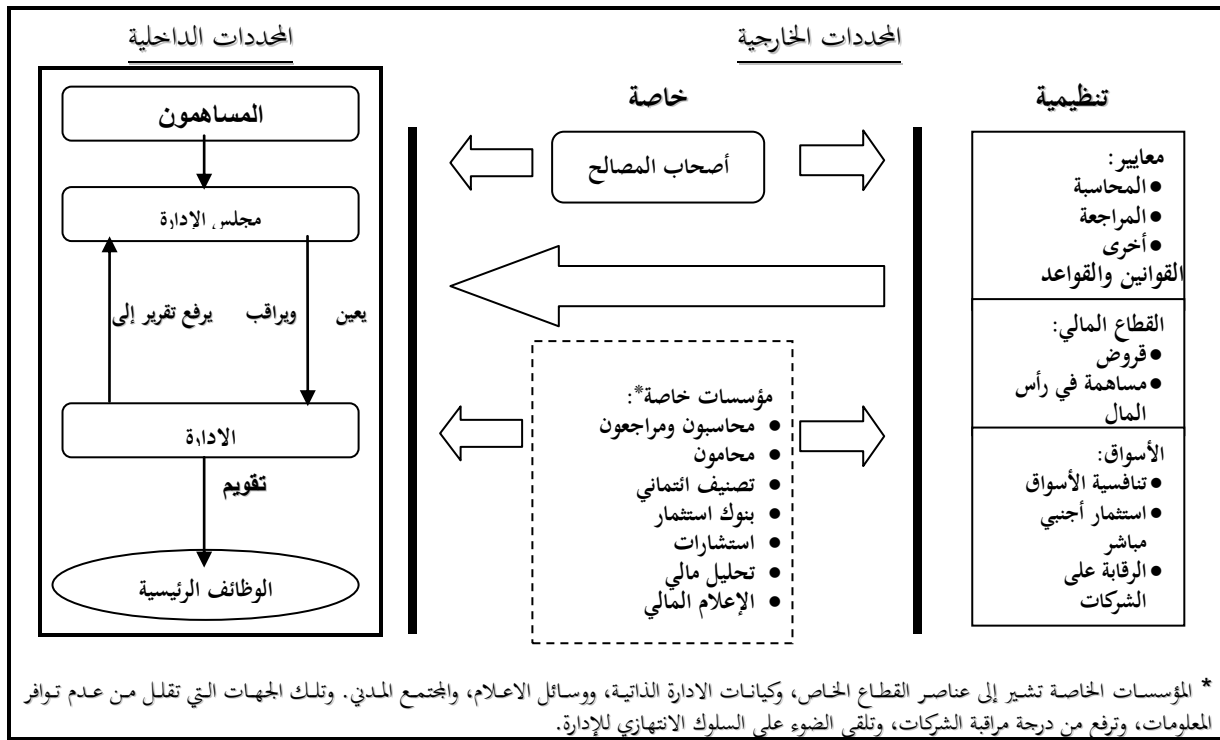
تشير المحددات أو الضوابط الخارجية إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، الذي يشمل القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي مثل: قوانين سوق المال، وقانون الشركات، وقوانين تنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس. وكفاءة القطاع المالي (البنوك وسوق المال) في توفير التمويل اللازمة ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج. وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية (هيئة سوق المال والبورصة) في إحكام الرقابة على الشركات، بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة بالمهن، الحرة مثل: مكاتب المحاماة والتدقيق والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية والاستثمارية.

■ المحددات أو الضوابط الداخلية (الإجراءات الداخلية للشركة)

تشير المحددات أو الضوابط الداخلية إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة للمساهمين، ومجلس الإدارة، والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدي توافرها وتطبيقها إلى تقليل تضارب المصالح بين هذه الأطراف الثلاثة. ويمكن عرض محددات أو ضوابط حوكمة للشركات في الشكل التالي:

¹ محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها: مع إشارة خاصة إلى نمط تطبيقها في مصر، بنك الاستثمار القومي، القاهرة، 2007، ص ص 06-07.

الشكل رقم (02.01): المحددات الخارجية والداخلية لحوكمة الشركات



المصدر: محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها: مع إشارة خاصة إلى نمط تطبيقها في مصر، بنك الاستثمار القومي، القاهرة، 2007، ص 07.

يوضح الشكل التالي الذي أصدره البنك الدولي التطبيق الأوسع لحوكمة الشركات، وهو يصور الآليات الداخلية والخارجية التي يتكون منها الإطار الفعال لحوكمة الشركات، يوضح الجانب الأيسر من الشكل البنية التقليدية لحوكمة الشركات، والتي تتعامل مع المسائل التقليدية مثل: العلاقة بين المساهمين وبينهم وبين مجلس الإدارة، والعلاقة بين المجلس والمديرين، وإجراءات تشكيل المجلس، وعمليات الإدارة ... إلخ. كل من تلك الأجزاء مهم في حد ذاته، وتشكل مجتمعة الوظيفة الداخلية للشركة أو حوكمتها¹. أما الجانب الأيمن من الشكل فيعتبره العديد من الخبراء الجانب الأكثر أهمية بالنسبة للشركات على الرغم من عدم الاعتراف بأهميته لفترة طويلة، والذي يكتمل به إطار حوكمة الشركات، فالجانب الخاص والجانب التنظيمي كلاهما بوجه عام يشكلان ما يسمى الإطار المؤسسي الذي تطبق في ظل حوكمة الشركات. وكما يؤثر هذا الإطار المؤسسي في آليات حوكمة الشركات وإنفاذها، فإنه يتأثر هو الآخر بقواعد حوكمة الشركات².

¹ ألكسندر شكولنيكوف، أندرو ولسون، مرجع سبق ذكره، ص 10.

² المرجع السابق، ص 11.

المطلب الثالث: مقومات حوكمة الشركات وأبعادها ومناهجها وآليات تطبيقها

أولا - المقومات الأساسية لحوكمة الشركات

تتمثل مقومات حوكمة الشركات، فيما يلي¹:

■ الإطار القانوني

يتمثل في تحديد حقوق المساهمين واختصاصات كل طرف من الأطراف الأساسية المعنية بالشركة، وبصفة خاصة المؤسسين والجمعية العامة للمساهمين، والمساهم الفرد ومجلس الإدارة ولجانه الرئيسية والمدقق الخارجي، وكذا عقوبات انتهاك هذه الحقوق والتقصير في المسؤوليات وتجاوز تلك الاختصاصات، كما يجب أن يحدد الإطار القانوني للحوكمة الجهة المكلفة بمراقبة تطبيق إجراءات الحوكمة، ولا يجب أن يترك نظام الحوكمة بكامله للشركات واعتباره شأنا داخليا لها، لأنه لن يختلف حينئذ عن نظام الرقابة الداخلية، ولن يحقق أهداف الحوكمة.

■ الإطار المؤسسي

هو الإطار الذي يضم المؤسسات الحكومية الرقابية المنظمة لعمل الشركات، مثل: الهيئة العامة لسوق المال والرقابة المالية للدولة، والهيئات غير الحكومية المتابعة لنشاط الشركات مثل: الجمعيات العلمية والمهنية وجمعيات حماية المستهلك وشركات ومكاتب المحاسبة والتدقيق والحماية وشركات الوساطة في سوق الأوراق المالية.

■ الإطار التنظيمي

يتضمن عنصرين أساسيين هما النظام الأساسي للشركة والهيكل التنظيمي لها الذي يوضح أسماء واختصاصات رئيس وأعضاء لجان مجلس الإدارة، وكذلك أسماء واختصاصات المدربين التنفيذيين.

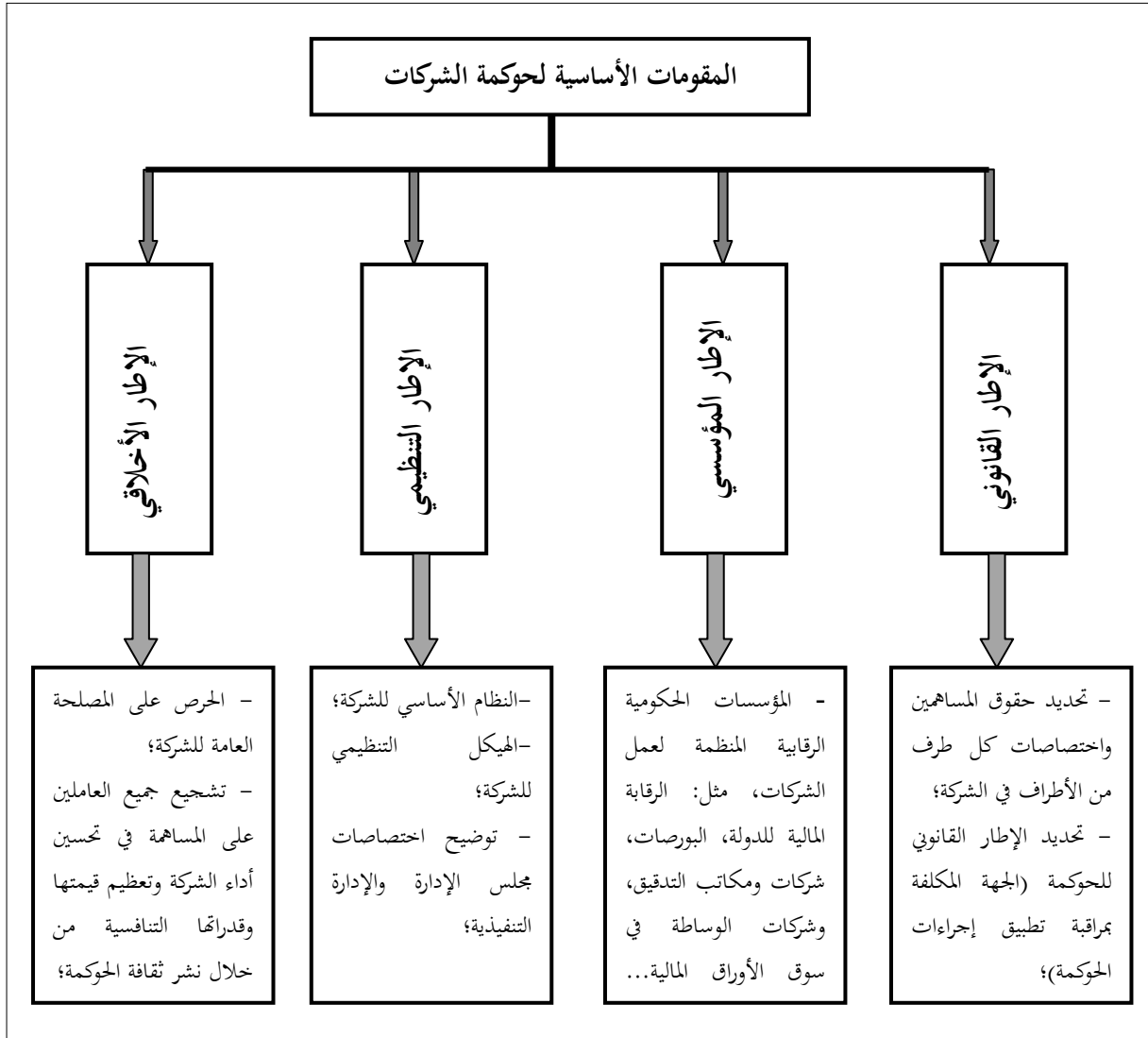
■ الإطار الأخلاقي

يتضمن الإطار الأخلاقي الحرص على المصلحة العامة للشركة، وتشجيع جميع العاملين فيها على المساهمة الفعالة بكامل الإمكانيات في تحسين أدائها وتعظيم قيمتها وقدراتها التنافسية، وذلك بنشر ثقافة الحوكمة في الشركة والعمل على تفعيلها قدر الإمكان، فمن مصلحة الجميع الحرص على سلامتها.

¹ عدنان حيدر درويش، مرجع سبق ذكره، ص ص 25-27.

ويمكن توضيح المقومات الأساسية لحوكمة الشركات في الشكل التالي:

الشكل رقم (03.01): المقومات الأساسية لحوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الباحث

ثانيا - أبعاد حوكمة الشركات

تتمثل أبعاد حوكمة الشركات في ما يلي¹:

■ البعد الاقتصادي

يتضمن السياسات الاقتصادية على المستوى الكلي، ودرجة المنافسة في السوق وتوفر المعلومات المالية وغير المالية، التي تساعد الشركات في الحصول على التمويل وإدارة المخاطر، وتضمن تعظيم قيمة أسهم الشركة واستمراريتها في الأجل الطويل، ويتضمن هذا البعد ما يلي:

- الإفصاح المالي: ويشمل التقارير السنوية، السياسات المحاسبية المتبعة، تقارير التدقيق الخارجي ومقاييس الانجاز... الخ.
- الرقابة الداخلية: وتشمل التدقيق الداخلي، لجان التدقيق، إدارة المخاطر، الموازنات التقديرية، تدريب الموظفين... الخ.

■ البعد الاجتماعي والقانوني

يشير إلى طبيعة العلاقة التعاقدية، التي تحدد حقوق وواجبات حملة الأسهم وأصحاب المصالح المختلفة من ناحية، والمديرين من ناحية أخرى. وتتمثل المسؤولية الاجتماعية في حماية حقوق الأقلية وصغار المستثمرين، وتحقيق التنمية الاقتصادية المستدامة، و يتضمن هذا البعد ما يلي:

- الهيكل التنظيمي: يشمل تحديد الواجبات وتوزيع المسؤوليات وخطوط التفويض للسلطات، وتعيين الإدارة العليا والإدارة التنفيذية.
- السلوك الأخلاقي: يشمل التحكم بقيم الشركة وأخلاقياتها، وبمستوى عال من السلوك المثالي فيها والتقيد بقواعد السلوك المهني.

■ البعد البيئي

يتمثل في العمل على حماية البيئة من أثر إنتاج السلعة أو بيعها أو تقديم الخدمات.

هناك من يرى أن لحوكمة الشركات أبعاد أخرى، تتمثل في²:

¹ مها محمود رمزي ربحاوي، شركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات: دراسة حالة لشركات المساهمة العامة العمانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم 24، العدد الأول، دمشق، 2008، ص ص 98-99.

² أحمد محمود الأسطل، دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة، مذكرة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010، ص ص 35-36.

■ البعد الإشرافي

يتعلق بتدعيم وتفعيل الدور الإشرافي لمجلس الإدارة على أداء الإدارة التنفيذية، والأطراف ذات المصلحة ومن بينهم صغار المساهمين.

■ البعد الرقابي

يتعلق بتدعيم وتفعيل الرقابة على المستوى الداخلي والخارجي للشركة، فعلى المستوى الداخلي فإن تدعيم وتفعيل الرقابة يتناول تفعيل نظم الرقابة الداخلية ونظم إدارة المخاطر، أما على المستوى الخارجي فيتناول القوانين واللوائح وقواعد التسجيل في البورصة، وإتاحة الفرصة لحملة الأسهم والأطراف ذات المصلحة في الرقابة، بالإضافة إلى توسيع نطاق مسؤوليات المدقق الخارجي وتدعيم استقلاليتهم.

■ البعد الأخلاقي

يتعلق بخلق وتحسين البيئة الرقابية بما تشمله من قواعد أخلاقية، ونزاهة وأمانة ونشر ثقافة الحوكمة على مستوى إدارات الشركات وبيئة الأعمال بصفة عامة.

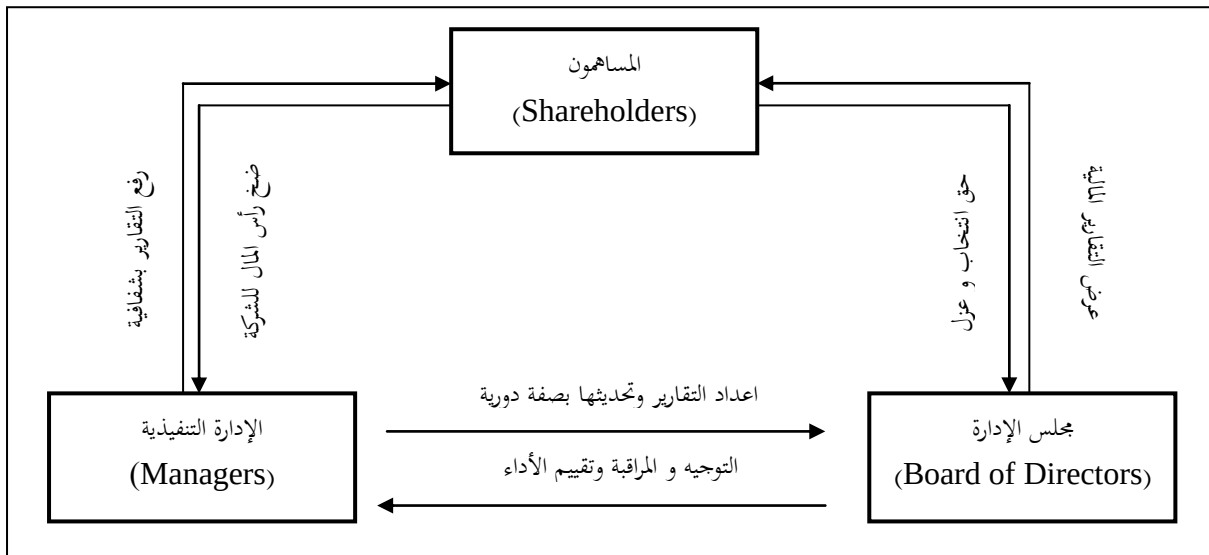
ثالثا - مناهج الحوكمة

هناك منهجين (مدخلين) لدراسة حوكمة الشركات هما¹:

1. منهج المساهمين (Shareholder Approach)

حسب منهج المساهمين فإن الهدف الأساسي الأكثر احتمالا لنشاط الشركة هو تعظيم الربح، وفي ظل مفهوم المساءلة فإن الإشراف على تحقيق أهداف الشركة وتعظيم الربح يكون من قبل ملاك الشركة ومساهميها، حيث يركز هذا المنهج على تعظيم الربحية لصالحهم. وحسب هذا الأخير فإن الحوكمة تقوم بتنظيم وتقسيم المسؤوليات بين ثلاث أطراف رئيسية، كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم (04.01): أدوار ومسؤوليات الأطراف الفاعلين الداخليين في حوكمة الشركات



المصدر: مركز أبوظبي للحوكمة، أساسيات الحوكمة: مفاهيم ومصطلحات، غرفة أبوظبي للتجارة والصناعة، أبوظبي، 2014، ص 09.

تمثل أدوار ومسؤوليات الأطراف الثلاثة، بالإضافة إلى الأدوار المبينة في الشكل السابق، فيما يلي²:

- **المساهمون (Shareholders):** يقدم المساهمون رأس المال للشركة مقابل الحصول على الأرباح وزيادة قيمة الشركة.

¹ عدنان حيدر درويش، مرجع سبق ذكره، ص 43.

² شهيرة عبد الشهيد، قواعد إدارة الشركات تصبح سعياً دولياً: ماذا يمكن عمله في مصر، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، سبتمبر 2001، ص 05.

- **مجلس الإدارة (Board of Director):** يمثل المصالح الأساسية للمساهمين وبعض الأطراف الأخرى أحيانا، حيث يقوم باختيار الإدارة وتقديم التوجيهات العامة للمديرين التنفيذيين ويشرف على أداء الإدارة.
- **الإدارة التنفيذية (Managers):** وهي مسؤولة عن الإدارة اليومية للعمل في الشركة وتقديم التقارير لمجلس الإدارة، ومسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وقيمة الأسهم لصالح المساهمين.

2. منهج أصحاب المصالح (Stakeholder Approach)

يسمى كذلك بمنهج الأطراف المتعددة أو الأطراف الفاعلة الخارجية أو الأطراف الشريكة الخارجية، ويعكس هذا المنهج مفهوما أوسع وأشمل لحوكمة الشركات، حيث يعطي اعتبارا قويا للبيئة وللقضايا الاجتماعية الأخرى بالإضافة إلى أنه يتطلب توصيل البيانات المالية وغير المالية للملائمة لصانعي القرارات سواء الداخليين أو الخارجيين¹، حيث تشكل الشركة كيان مفتوح حول العديد من الأطراف الفاعلين الخارجيين وهي على اتصال دائم معهم. وعليه فإن هناك مجموعة من التوصيات الواجب تنفيذها قصد ملائمتها مع كل شركة لكي تتمكن من تحسين علاقاتها مع الأطراف الفاعلين الخارجيين وتوسيع جاذبيتها اتجاههم. وتتمثل هذه الأطراف حسب دليل حوكمة الشركات الجزائري (ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر)، فيما يلي²:

- **الإدارات العمومية:** باعتبارهم فروع وممثلين للدولة، فهم مكلفون بتنفيذ السياسة الاقتصادية عن طريق تطبيق القوانين التي ينتج عنها حقوق ومزايا متعددة لفائدة الشركة (كإجراءات الدعم والتشجيع)، ولكن أيضا عدد من الواجبات والعوائق. وفي حالة الإخلال بها تتعرض الشركة لعقوبات ومتابعات قد تكون ضارة لها.

- **الجهاز المالي كالبنوك:** كل شركة، 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 نواحي الأموال والمستثمرين.

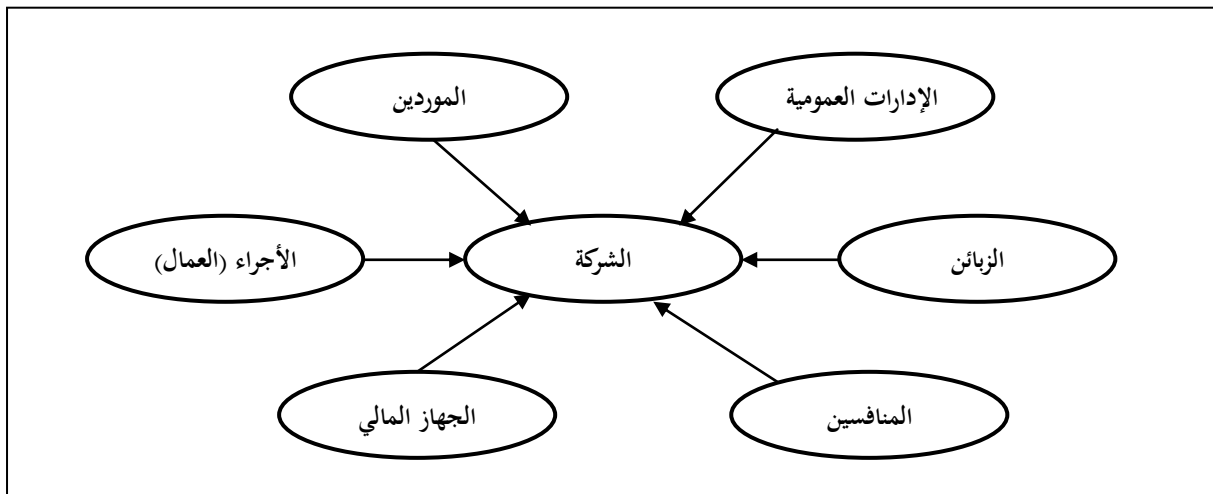
- **الموردون ومقدمي الخدمات:** كل شركة مساقاة لتموين نفسها لدى الموردين، وكذا اللجوء إلى مقدمي الخدمات، وعليه فإن الاختيار الدقيق للموردين ونوعية العلاقات معهم تشكل خزان الإنتاجية القبلي لسلم قيم الشركة.

¹ عدنان حيدر درويش، مرجع سبق ذكره، ص 43.

² وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، الجزائر، 2009، ص 61.

- **الزبائن:** في مناخ تنافسي حاد، يمثل زبائن الشركة الجزء الأول من الأطراف المعنية للشركة وعليه، فإن إرضائهم وكسب ولائهم هو الهدف الأساسي لكل الأنشطة.
- **العمال:** يعتبر العمال كأطراف فاعلة خارجية يعينون من سوق العمل ويربطهم بالشركة عقد. وبعيدا من أن يكونوا مجرد مقدمي خدمات وممارسين في داخل الشركة، فإنه يجب على الشركة أن تعتبرهم أول الزبائن لأن قدرتها على تحقيق أهدافها تعتمد عليهم إلى حد كبير.
- **المنافسون:** لا تقتصر المنافسة على التخاصم حول حصص السوق وشرائح الزبائن، بل تمتد إلى كيفية التمويل من عند الموردين ومقدمي الخدمات، وكذا توظيف الكفاءات التقنية أو التنفيذية، وعلى نطاق أوسع صورة الشركة بالنسبة للآخرين والعلاقات مع المنافسين، تتجاوز حالات الاضطرار للتعاون في إطار العمل والزمالة لتتبلور في ترقية التشاور بشأن الانشغالات القطاعية المشتركة كالمنافسة الغير مشروعة، ومسائل أخلاقية الممارسة التجارية.

الشكل رقم (05.01): أصحاب المصالح (الأطراف الفاعلة الخارجية)



المصدر: وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، الجزائر، 2009، ص 62.

رابعاً - آليات تطبيق حوكمة الشركات

لتطبيق حوكمة الشركات هناك مجموعة من الآليات¹:

- **الآليات القانونية:** تختص بتطوير النظام القانوني بما يضمن توفير الإطار القانوني الملائم لتحقيق أهداف حوكمة الشركات.
- **الآليات الرقابية:** تختص بالتحديد الدقيق لمسؤوليات الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة مثل: مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، المدقق الداخلي، المدقق الخارجي... الخ.
- **الآليات التنظيمية:** تختص بتطوير الهيكل التنظيمي للشركات بالشكل الذي يحقق أهداف الحوكمة، مثل: التحديد الواضح لاختصاصات مجلس الإدارة واللجان المختلفة.
- **الآليات المحاسبية:** تختص بتوفير نظام فعال لإعداد التقارير المالية يتسم بالشفافية، ويوفر المعلومات المناسبة.

خامساً - مصفوفة مبادئ وقيم حوكمة الشركات

تعرض المصفوفة التالية السيناريوهات المحتملة التي يواجهها أصحاب المصالح بالشركات، في حالة وجود بيئة مؤسسية قوية أو ضعيفة على مستوى حوكمة الشركات ومستوى مبادئ وقيم الأعمال. وكل سيناريو منها يقدم لقيادات الشركة توجهاً يساعد على أن تكون قدوة في بناء شركة تلتزم بالمبادئ والقيم، ورائدة في ممارسات حوكمة للشركات².

جدول رقم (01.01): مصفوفة مبادئ وقيم حوكمة الشركات

الإطار المؤسسي لحوكمة الشركات			
قوي	ضعيف		
التركيز على بناء شركة تلتزم بالمبادئ والقيم	التركيز على التغلب على الفساد المؤسسي	ضعيفة	الأطر الأخلاقية
التركيز على نشر أفضل الخبرات العملية	التركيز على تحسين أطر حوكمة الشركات	قوية	

المصدر: جون سولفيان، البوصلة الأخلاقية للشركات.. أدوات مكافحة الفساد: قيم ومبادئ الأعمال، وآداب المهنة، وحوكمة الشركات، مؤسسة التمويل الدولية، واشنطن، 2008، ص 04.

¹ عدنان حيدر درويش، مرجع سبق ذكره، ص 45-46.

² جون سولفيان، البوصلة الأخلاقية للشركات.. أدوات مكافحة الفساد: قيم ومبادئ الأعمال، وآداب المهنة، وحوكمة الشركات، مؤسسة التمويل الدولية، واشنطن، 2008، ص 04.

لا يمكن فرض ممارسة حوكمة الشركات حتى إن جاء من أعلى مستويات القيادة، وبشكل مماثل ستجد الشركات صعوبة في الالتزام بالقواعد المنظمة لحوكمة الشركات إن لم يواكب ذلك تحسين المناخ القانوني والتنظيمي الكلي في الدولة. إن المبادئ والقيم الأخلاقية التي تسود الشركة من الداخل، والأطر المؤسسية السائدة في البيئة الخارجية المحيطة هي التي تحكم وضع وتطبيق حوكمة الشركات، ليس فقط لمصلحة الشركات وإنما لمصلحة المجتمع ككل¹.

¹ نفس الصفحة والمرجع السابق.

المبحث الثاني: القضايا الأساسية لحوكمة الشركات

تعالج الحوكمة العديد من القضايا الأساسية العالقة بالشركات، والتي ترجع بالأساس إلى مشاكل الوكالة وارتفاع تكاليفها الناتجة عن انفصال الملكية عن الإدارة (انفصال الملكية عن الرقابة) وتفويض أطراف أو أشخاص توكل إليهم مهمة إدارة شؤون الشركات. مما يؤدي إلى تضارب (تعارض) المصالح بين الملاك (المساهمين) والإدارة والأطراف الخارجية التي لها مصلحة بالشركة، وتفشي ظاهرة الفساد نتيجة اتجاه الوكيل إلى تعظيم مصالحه الشخصية على حساب الشركة والمساهمين. فتطبيق الحوكمة يحد من إساءة استخدام السلطة المفوضة لمجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين، وإلحاق الضرر بمختلف الأطراف التي لها مصلحة بالشركة سواء كانت داخلية أو خارجية، من خلال تحديد حقوق وواجبات ومسؤوليات جميع الأطراف، وكذا الإجراءات الكفيلة باتخاذ القرارات الصحيحة والمناسبة لإدارة الشركة.

المطلب الأول: حوكمة الشركات ومشاكل نظرية الوكالة

أولاً - تعريف الوكالة

- الوكالة «هي تلك العلاقة التي تنشأ بين طرفين هما : الموكل أو الأصيل (Principal/Mandant) من جهة، والوكيل (Agent/ Mandataire) من جهة ثانية، وتحدد هذه الوكالة وفق شروط عقد صريحة أو ضمنية، يكلف بموجبها الموكل الوكيل بالقيام بأنشطة معينة لصالحه كما يفوضه باتخاذ القرارات نيابة عنه»¹.
- علاقة الوكالة أو عقد الوكالة «هو بمثابة عقد يشغل بموجبه شخص أو أكثر (الأصيل) شخص آخر أو أكثر (الوكيل) لإنجاز أعمال معينة لصالحه يتضمن ذلك تخويله صلاحية اتخاذ بعض القرارات»².
- الوكالة «عبارة عن علاقة تنشأ بين شخصين أو أكثر يفوض من خلالها الموكل (le / le mandant principal) الوكيل (l'agent/le mandataire) حقاً قانونياً في اتخاذ القرارات في مكانه»³.

¹ مؤيد محمد علي الفضل، نوال حربي راضي، العلاقة بين الحاكمية المؤسسية وقيمة الشركة في ضوء نظرية الوكالة، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 12، العدد 01، جامعة القادسية، القادسية، 2010، ص 130.

² بتول محمد نوري، علي خلف سلمان الركابي، حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، ورقة بحثية مقدمة إلى الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، يومي 18 و 19 ماي 2011، البليدة، ص 13.

³ Gérard CHARREAUX, La théorie positive de l'agence : lecture et relectures, Dijon, 1998, P 11.

ثانيا - فروض نظرية الوكالة

تقوم نظرية الوكالة على الفروض التالية:

■ كفاءة السوق المالي

يقصد بكفاءة سوق الأوراق المالية، مدى توافر المعلومات للمستثمرين من حيث سرعة وجودها وقلة كلفتها، فالسوق الكفؤ (Efficient Market) برأس المال هي التي تحرك المال السائل بسرعة فائقة ودقة كاملة، بحيث يتحقق أكبر عائد ممكن، فتحقيق شروط الكفاءة الاقتصادية يعني أن تلك الأسواق تساعد على التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية بين الاستخدامات المختلفة، وتحقيق ذلك يتطلب شرطين¹:

- أن يكون استخدام الأسواق من قبل المتعاملين بأقل تكلفة ممكنة للتبادل؛
- أن تعكس الأوراق المالية المتبادلة في تلك الأسواق القيم الحقيقية للأصول المالية، بحيث تكون متناسبة مع معدلات العوائد المردودة خلال حياة كل استثمار في تلك الأصول؛

■ السلوك (التصرف) الرشيد

تشير نظرية الوكالة إلى أنه في أسواق العمل ورأس المال، يتجه الوكلاء إلى تعظيم منفعتهم الخاصة على حساب حملة الأسهم في الشركة. إذ أن الوكلاء يمتلكون القدرة على أن يعملوا على تحقيق مصالحهم الشخصية مفضلين ذلك على مصالح المالكين أو المساهمين (الأصلاء) بسبب عدم تماثل المعلومات بينهم وبين المالكين، وعليه يعرف المدراء أفضل من المالكين فيما إذا أنهم قادرين على تحقيق أهداف حملة الأسهم. والدليل على السلوك الإداري في الحرص على المصلحة هو استهلاك بعض موارد الشركة على شكل أجر إضافي، وتجنب المواقف التي تنطوي على المخاطرة².

■ اختلاف الأفضليات (الأولويات) لأطراف العلاقة

يقصد بها أن هناك اختلاف بين أهداف وأفضليات كلا من الأصيل والوكيل، فبينما يسعى الأول (الأصيل) إلى الحصول على أكبر ربح ممكن، فإن الطرف الثاني (الوكيل) يسعى إلى تعظيم منفعته من خلال الحصول على أكبر قدر من المكافآت والحوافز مع بذل جهد أقل³.

¹ عبد الله بن محمد الرزين، الكفاءة الاقتصادية للأسواق المالية وارتباطها باقتصاد المعرفة، ورقة بحثية مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي الخامس حول اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية، جامعة الزيتونة، عمان، 2005، ص 07.

² بتول محمد نوري، علي خلف سلمان الركابي، مرجع سبق ذكره، ص 16. [بتصرف]

³ المرجع السابق، ص 17.

■ الاختلاف في خاصية تحمل المخاطر

إن لكل من الأصيل والوكيل موقف تجاه المخاطرة فبينما يعد الأصيل محايدا للمخاطرة، فالوكيل يتميز بابتعاده أو تجنبه للمخاطرة، ولذلك فإن كلا منهما يحتفظ بتقويم احتمالي غير متماثل اتجاه التصرفات التي يفوض بها الطرف الأول (الأصيل) الطرف الثاني (الوكيل) للقيام بها. ويعني ذلك أن يجعل الأصيل الشخص الوكيل يتحمل كل المخاطرة أو جزء منها، لكي لا يؤدي ذلك إلى الإضرار بمصالح الأصيل ومن ثم تضارب المصالح وهذا يعني المشاركة بالمخاطرة¹.

ثالثا - تكاليف الوكالة

1. مفهوم تكلفة الوكالة

تكلفة الوكالة أو تكاليف الوكالة هي تلك التكاليف التي تنشأ بسبب تضارب المصالح بين حملة الأسهم والمدبرين².

2. أقسام تكلفة الوكالة

تنقسم تكاليف الوكالة إلى ثلاثة أقسام، وهي³:

■ تكاليف الرقابة (Coûts de contrôle)

يتحملها الأصيل لمراقبة سلوك الوكيل (المدير أو المسير) وجعله يعمل على تعظيم مصلحته الشخصية، أي أنه يتحملها لإقصاء السلوك الانتهازي للوكيل، لأن نظرية الوكالة مبنية على أساس المبدأ النيوكلاسيكي، أين يهدف كل عون إلى تعظيم مصلحته الخاصة قبل المصلحة العامة للشركة، ويمكن للوكيل تحديد أثر هذه التكاليف على دخله، على اعتبار أنه أعلم من الغير بوضعية الشركة.

■ تكاليف التعهد والالتزام (Coûts d'obligation)

يتحملها الوكيل (المدير أو المسير) ليرز للأصيل كفاءته في اتخاذ القرارات المتعلقة بإدارة الشركة والمتوافقة مع رغبته.

¹ نفس الصفة والمرجع السابق.

² مؤيد محمد علي الفضل، العلاقة بين محددات السلوك الإداري وتكلفة الوكالة للملكية ومدى تأثيرها بالأداء: دراسة حالة في العراق، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد السادس عشر، العدد الثاني، جامعة البحرين، المنامة، ديسمبر 2013، ص 110.

³ العايب ياسين، اشكالية تمويل المؤسسات الاقتصادية: دراسة حالة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، فرع اقتصاد مالي، تخصص علوم اقتصادية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2011، ص 43.

■ التكاليف المتبقية (Coûts résiduels)

هي تلك التكاليف الناتجة عن استحالة تطبيق رقابة شاملة على سلوك وتصرفات الوكيل، وفي هذه الحالة تفوق التكلفة الحدية للرقابة الإيراد الحدي للمستثمر، إذا تحققت هذه النتيجة يكون من الأجدر أن يتحصل الوكيل على تلك المصاريف بدلا من استخدامها في الرقابة. كما تعبر التكاليف المتبقية عن الخسائر الناتجة عن تضارب المصالح بين الإدارة والمساهمين.

3. أسباب نشأة تكاليف الوكالة

تعود أسباب نشأة تكاليف الوكالة إلى واحد أو أكثر من السلوكيات الإدارية الآتية¹:

■ حقوق السيطرة وظهور الملكية الإدارية

أوضح آدم سميث (Adam Smith) في كتابه (ثروة الأمم-Wealth of Nations) بأنه لا يمكن أن نتوقع من المديرين الذين يؤمنون على أموال الآخرين، أن يديروها بنفس اليقظة والحذر كما لو كانوا مالكين لهذه الأموال، ومنذ ذلك الوقت والملكية الغائبة تعد أهم مصادر مشكلة الوكالة، إذ بسبب انفصال الملكية عن الإدارة يجعل حملة الأسهم في موقف لا يمكنهم من فهم وملاحظة جميع تصرفات وقرارات المديرين، مما يصعب عليهم أن يحددوا ما إذا كان المديرين يسعون لتعظيم ثروتهم من عدمها، الأمر الذي يدفعهم إلى الاستعانة بمراقبي الحسابات لمراقبة أداء المديرين ومحاولة استمالتهم نحو السلوكيات التي من شأنها أن تحقق لهم أقصى ثروة، وذلك إما عن طريق استخدام بعض الأساليب التحفيزية، مثل: إعطاء المديرين حوافز ترتبط بمصالح حملة الأسهم، إضافة إلى أجورهم الثابتة، مثل: منحهم نسبة من الأرباح الإضافية، أو تملكهم خيارات أسهم، أو لجوئهم إلى اعتماد بعض الصيغ التهديدية، مثل: الاستغناء عن خدماتهم في حالة فشلهم في تحقيق نواتج إيجابية من الأداء، و لاشك أن عملية رقابة المديرين ومحاولة استمالتهم نحو الأداء المتميز ستلقي بظلالها على حملة الأسهم وتحميلهم المزيد من أعباء الوكالة.

■ عدم تماثل المعلومات

يقصد بعدم تماثل المعلومات اختلاف في كمية ونوعية المعلومات المتاحة لكل من حملة الأسهم والإدارة، وذلك بسبب محدودية قدرة حملة الأسهم في الحصول على المعلومات إلا بالقدر الذي تفصح عنه الإدارة، مما يجعله أقل معرفة بأحوال ومستقبل الشركة. ويؤدي عدم تماثل المعلومات إلى تعقيد مشكلة الوكالة للملكية في اتجاهين أساسيين: الأول صعوبة مراقبة حملة الأسهم لأنشطة وفعاليات الإدارة، مما

¹ مؤيد محمد علي الفضل، مرجع سبق ذكره، ص ص 111 - 113. [يتصرف]

يضطربهم إلى الاستعانة بوسائل وأساليب رقابية إضافية من شأنها أن تزيد من تكلفة الوكالة. أما الاتجاه الثاني فيتمثل في السلوك اللا أخلاقي للمديرين والذي من أهم تداعياته عدم أداء المديرين لواجباتهم المناطة بهم والإنفاق التبذيري، وكذلك الاختيار العكسي الذي يشير إلى تصرفات غير الرشيدة لحملة الأسهم بسبب الاختيار غير الكفء للإدارة، مما يترتب عليه عدم استثمار الموارد المتاحة بالشكل الذي يحقق نواتج إيجابية ويعظم من ثروة حملة الأسهم، ويظهر تأثير عدم تماثل المعلومات على تكلفة الوكالة للملكية بشكل جلي عندما يحاول المديرين التأثير على أسعار أسهم الشركة في السوق المالي باتجاه تقييمها بأكثر من حقيقتها، وذلك إما عن طريق تدخل الإدارة من خلال ما يعرف بإدارة الأرباح أو عن طريق تسريب بعض المعلومات.

■ عقود المديونية

يلجأ المقرضون في معظم الحالات إلى إبرام عقود بينهم وبين إدارة الشركة يتم بمقتضاها وضع قيود تحد من حرية الإدارة في اتخاذ قرارات من شأنها أن تؤثر سلباً على قدرة الشركة على الإيفاء بالتزاماتها، مثل: الحد من إصدار ديون جديدة أو تحديد حد أقصى لتوزيعات الأرباح أو تحديد حد أقصى للسيولة والمديونية لذا تعد هذه العقود من المحددات الرئيسية لسلوك الإدارة في نشوء تكلفة الوكالة للملكية، وذلك من زاويتين أساسيتين أولهما خضوع الإدارة للرقابة المشددة من قبل أعضاء سوق المال من مستثمرين ودائنين وبورصات مؤسسات مالية، وبنوك ... الخ. وذلك للحد من استخدامها للتدفقات النقدية الحرة على إنفاق تبذيري مبالغ فيه أو في قبول مشاريع استثمارية ذات صافي قيمة حالية سالبة تحقق لهم مصالح خاصة على حساب مصالح حملة الأسهم، أما الزاوية الثانية فإن الدخول في عقود المديونية يؤدي إلى زيادة المخاطر المالية للشركة، مما قد يحفز المديرين على تخفيض تكلفة الوكالة للملكية للمحافظة على القدرة المالية للشركة بالوفاء بالدين وأعباءه في مواعيده المحددة. إضافة إلى ذلك فإن عقود المديونية تؤدي إلى تغيير هيكل التمويل ومن ثم هيكل الملكية، مما قد يترتب عليه زيادة نسبة الملكية الإدارية في رأسمال الشركة، مما يقرب مصالح حملة الأسهم والمديرين، وبالتالي يقلل من تكلفة الوكالة.

4. العوامل المؤثرة على حجم تكاليف الوكالة

حسب (Jensen et Meckling, 1976) فإن العوامل المؤثرة على حجم تكاليف الوكالة تختلف من شركة إلى أخرى، و التي من بينها¹:

- سلوك المديرين (المسيرين)؛
- المصالح التي يبحث عنها المديرين؛
- تكاليف أنشطة المتابعة (surveillance)؛
- تكاليف قياس وتقييم أداء المديرين؛
- تكاليف استبدال أو تغيير المديرين؛
- آليات السوق الذي تنتمي إليه الشركة.

رابعا - دور حوكمة الشركات في تخفيض تكاليف الوكالة

تساهم حوكمة الشركات في تخفيض تكاليف الوكالة من خلال إتباع إحدى الآليات التالية²:

- **تعويضات الحوافز (La rémunération incitative)**
من خلال ربط التعويضات بأداء الشركة من أجل تحفيز المديرين على تحقيق أكبر قدر من الثروة للمساهمين، هذه الوضعية تشجع المديرين أو المسيرين (les dirigeants) أكثر على اتخاذ القرارات المناسبة، ويكونوا منسجمين أكثر في أعمال الشركة.
- **متابعة كبار المساهمين (la surveillance des actionnaires majoritaires)**
وجودهم الدائم يزيد من عملية متابعة أعمال المديرين أو المسيرين القائمين على الشركة، مما يقلل من تكاليف الوكالة، وما يعيق آلية المتابعة هذه هو مشكلة أقلية (صغار) المساهمين (Actionnaires Minoritaires) الذين لا يريدون دائما تحمل تكاليف المتابعة أو الرقابة.

¹ Badreddine CHABBOU, **Distributions et coûts d'agence : Le cas des sociétés d'assurance de personnes à capital-actions opérant au Canada**, Mémoire de Master, option Banques et Assurance, Département Finance et Assurance, Université Laval, Québec, 2004, PP 17-18.

voir: http://www.fsa.ulaval.ca/html/fileadmin/pdf/Industrielle_Alliance/Essais_memoires/CHABBOU__Badreddine__essai.pdf, date de consultation 28/05/2013, 09 h45.

² Imed ZORGUI, **Le Choix de Financement Entre la dette et l' équité: Survol de la théorie et application pour les Firmes Canadiennes**, Mémoire de master, Option administration des affaires, Université du Québec, Québec, 2009, PP 23-24.

Voir : <http://www.archipel.uqam.ca/2312/1/M10927.pdf>, date de consultation 30/05/2013, 16h19.

- **المساهمة في رأسمال الشركة** (La participation dans le capital action de l'entreprise)
يكون لدى المديرين مصلحة أو اهتمام أكثر لتعظيم قيمة الشركة للمساهمين، عندما يكون لديهم مساهمة أكبر في رأسمال الشركة.
- **أنشطة المتابعة** (Les activités de surveillance)
هي أنشطة رقابية يقوم بها صغار المساهمين بالشركة، والتي يطلب فيها من المديرين إعداد تقارير محاسبية ومالية وإبلاغهم بالوضعية المالية للشركة، كما يقومون بمراقبة السلوك الانتهازي للمديرين.

المطلب الثالث: حوكمة الشركات وتعارض المصالح

يعتبر مصطلح تعارض (تضارب) المصالح من المصطلحات المتداولة بكثرة في أدبيات الحوكمة، فهي تسعى بشكل عام إلى معالجة حالات التعارض بين أطراف العلاقات التعاقدية (أطراف علاقة الوكالة) في الشركة¹، وإيجاد إطار تمارس فيه الشركة وجودها من خلال تقنيين وتنظيم العلاقة بين إدارة الشركة من جهة والمساهمين وأصحاب المصالح من جهة أخرى، وذلك من خلال إيجاد معايير وقيم أخلاقية تضبط السلوك الإداري للقائمين على الأعمال، والنأي بهم من استغلال مناصبهم أو علاقاتهم بما يضر بمصلحة الشركة أو المصلحة العامة². كما أن ظهور تضارب المصالح لا يعني بالضرورة وجود فساد أو عدم نزاهة العضو صاحب العلاقة، غير أن عدم معالجة الأمر قد يؤدي إلى سوء الإدارة، وقد يصل الأمر إلى المساهمين والمستثمرين ويؤدي إلى التأويل والتأثير على سمعة الشركة، مما يزيد من المخاطر على الشركة وأعمالها، وقد تصل الأمور في بعض الحالات إلى المحاكم³.

أولاً - مفهوم تعارض المصالح

- تعارض المصالح (Conflict of Interest/ Divergence d'intérêts) «هو الوضع أو الموقف الذي تتأثر فيه موضوعية واستقلالية قرار الموظف أثناء أدائه لوظيفته بمصلحة شخصية مادية أو معنوية تهمه هو شخصياً، أو تهم أحد أقاربه، أو أصدقائه المقربين، أو عندما يتأثر أدائه لوظيفته باعتبارات شخصية مباشرة أو غير مباشرة، أو بمعرفته بالمعلومات التي تتعلق بالقرار»⁴.
- تعارض المصالح «هو تضارب المصالح الذي ينشأ عندما يكون لشخص ما مصلحة (intérêts) شخصية قد تؤثر على نشاطه أو وظيفته ومسؤولياته بالشركة. والتي تعود بالنفع على أهله، أصدقائه المقربين، أو الأشخاص الذين لديه معهم علاقة عمل»⁵.

¹ العياشي الصادق فداد، تعارض المصالح في عمل الهيئات الشرعية، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر الثامن للهيئات الشرعية، المنامة، 2009، ص 07.

² موسى آدم عيسى، تعارض المصالح في هيئات الرقابة الشرعية، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر الثامن للهيئات الشرعية، المنامة، 2009، ص 03.

³ مركز أبوظبي للحوكمة، دليل مجلس الإدارة لشركات المساهمة العامة في دولة الإمارات العربية المتحدة: التوفيق بين ضوابط الحوكمة المحلية والممارسات الدولية، غرفة أبو ظبي للتجارة والصناعة، أبو ظبي، 2009، ص 07.

⁴ هيئة مكافحة الفساد، تعارض المصالح، عمان، 2014، ص 02.

⁵ Sylvie LE DAMANY, *Gouvernance et éthique: Comment prévenir les conflits d'intérêts dans la vie publique*, Revue d'Audit et Contrôle internes, n°212, Paris, 2012, PP 08-09.

- تعارض المصالح هو « الحالة التي قد يتأثر فيها حياد قرار شخص أو مجموعة أشخاص في مقام المسؤولية أو غير ذلك بسبب مصلحة شخصية مادية أو معنوية تمهه شخصيا أو أحد أقربائه، أو حين يتأثر أداؤه للمسؤولية باعتبارات مباشرة أو غير مباشرة»¹.
- تعرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) تعارض المصالح على أنه: «أي تضارب بين المهمة العمومية والمصالح الخاصة لعون عمومي، والتي يحصل فيها على منافع شخصية من شأنها أن تؤثر دون وجه حق على الطريقة التي ينفذ بها التزاماته ومسؤولياته المهنية»².

ثانيا - أنواع تعارض المصالح

- ميزت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) بين ثلاث أنواع من تضارب المصالح³:
- **تعارض المصالح المحتمل:** هو الذي يجعل مزاوله مهمة عمومية معينة في وضعية تضارب مع مصالح خاصة للمسؤول عن تلك المهمة.
 - **تعارض المصالح الظاهر:** هو الذي يستشف من الوضعية التي تكون فيها المصالح الشخصية للمسؤول العمومي من شأنها أن تؤثر دون وجه حق على كيفية تدبير وظيفته دون أن يكون ذلك واقعا بالفعل.
 - **تعارض المصالح الفعلي:** هو الذي يتجلى في الحالة التي يتأكد فيها أن المصلحة الخاصة أثرت بالفعل على تصرف الشخص المسؤول، والتي ينبغي حسب المنظمة أن يتم تناولها من زاوية الزجر.

ثالثا - أسباب وحالات حدوث تضارب المصالح

1. أسباب تعارض المصالح

تتعدد أسباب نشأة تعارض أو تضارب المصالح لتعدد مصالح الأطراف التي لها علاقة بالشركة، ففي الدليل الصادر سنة 2012 عن مجمع (PEPSICO) المالك لشركة (بيبيسي-PEPSI) المشهورة بصناعة المشروبات الغازية و المسمى بـ " مدونة قواعد السلوك العالمية "، ترى أن تضارب المصالح ينشأ لسبب من الأسباب التالية⁴:

¹ العياشي الصادق فداد، مرجع سبق ذكره، ص 08.

² الهيئة المركزية للوقاية من الرشوة، أرضية أولية لمعالجة تعارض المصالح، الرباط، 2012، ص 09.

³ نفس الصفحة والمرجع السابق.

⁴ اندرا نوبي، مدونة قواعد السلوك العالمية، شركة بيبسيكو (PEPSICO)، نيويورك، أكتوبر 2012، ص 21. [بتصرف]

- الاشتراك في أنشطة تتنافس مع مصالح الشركة أو يبدو أنها تتنافس معها؛
- السماح بأن تتأثر قرارات العمل التي تم اتخاذها بالشركة بالمصالح الشخصية أو الأسرية أو بالصدقات أو الظهور بمظهر التأثير بها؛
- باستخدام ممتلكات أو معلومات أو موارد الشركة لتحصيل المنفعة الشخصية أو تحقيق منفعة للآخرين؛
- بتعيين أو الإشراف على أحد أفراد الأسرة أو شخص تربطه علاقة بموظف أو مسؤول، ويعمل تحت إدارته بشكل مباشر أو غير مباشر؛
- بالعمل في وظيفة خارجية تؤثر سلباً على الأداء الوظيفي أو تتداخل مع المسؤوليات المفروضة على الموظف أو المسؤول بالشركة؛
- بإقامة علاقة شخصية أو تملك مصلحة مالية أو توفير خدمات إلى/ أو بالعمل لصالح أحد الموردين أو العملاء أو المنافسين أو إحدى الشركات التي تسعى إلى مزاوله العمل مع الشركة.

2. حالات حدوث تعارض المصالح

من الحالات الأكثر شيوعاً لإحداث ما يسمى بتعارض المصالح¹:

■ الارتباط بعمل آخر

يُكرّس موظف الشركة وقته للعمل بالشركة، ولا يُسمح له بالارتباط بعمل آخر إلا بموافقة كتابية من الشركة، على أن لا تشكل الموافقة على ممارسة العمل الآخر تعارضاً فعلياً أو محتملاً مع مصالح الشركة.

■ الاستثمار

أن تكون لمن يعمل لصالح الشركة، أو لعائلته مصلحة استثمارية مع منافس حالي أو محتمل، أو مع أي من موردي الشركة، أو مقاوليها، أو استشارييها، أو عملائها. ويعد الاستثمار موطناً لتعارض المصالح إذا تحصّل منه على "مصلحة جوهرية" كأن تكون الحصة المرتبطة به شخصياً أو بعائلته.

■ التعامل مع الأطراف ذوي العلاقة بالشركة

قيام مصلحة مباشرة أو فائدة بين من يعمل لصالح الشركة، وأحد الأطراف المتعاقدة مع الشركة، سواء كان موضوع التعاقد توريد مواد، أو تنفيذ أعمال، أو تقديم خدمات أو استشارات، سواء أبرم العقد باسمه، أو باسم أحد أفراد عائلته، أو لحسابه، أو كان وكيلاً تجارياً ظاهراً أو مستتراً عن شركة أخرى، أو كان نائباً أو ممثلاً للغير أو مسخراً للتعامل مع الغير لمصلحته أو مصلحة عائلته.

¹ شركة التعدين العربية السعودية، سياسة تعارض المصالح، الرياض، 2012، ص ص 04-08. [بتصرف]

■ الولاء للأقارب

أن يكون لمن يعمل لصالح الشركة دور في اتخاذ القرار بتعاقد الشركة مع شركة تجارية تعود لقريب له حتى الدرجة الرابعة، أو أن تكون له سلطة إدارية على قريب حتى - الدرجة الرابعة - يعمل في الشركة.

■ عضوية مجلس الإدارة واللجان

قد يرتبط المدراء غير التنفيذيين، أو التنفيذيين أو أحد العاملين بالشركة بأي مجلس من مجالس الإدارات الربحية أو غيرها، أو أحد اللجان الخيرية أو المهنية، مما قد يكون موطناً فعلياً أو محتملاً، أو حالة تُنشئ تعارضاً في المصالح بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

■ منافسة أنشطة الشركة

إن الاشتراك في عمل، أو تقديم خدمة لشركة أخرى منافسة للشركة، أو لشركة تقدم أحد أنشطة الشركة الذي تزاوله، أو الاتجار فيه جزئياً أو كلياً، من شأنه أن يكون موطناً فعلياً أو محتملاً أو حالة تُنشئ تعارضاً في المصالح بصورة مباشرة أو غير مباشرة .

■ تقديم أو ضمان القروض

يعد تقديم الشركة أي نوع من القروض لأعضاء مجلس إدارة الشركة، أو مساهميهها، أو ضمان تلك القروض المقدمة من الغير لهم، مظهرًا من مظاهر تعارض المصالح، ويُستثنى من ذلك القروض والضمانات التي تمنحها الشركة وفق برامج تحفيز العاملين فيها والمعتمدة من إدارتها.

■ تمثيل الغير أمام الشركة

إن تمثيل الغير (سواءً بأجرٍ أو بغير أجرٍ) في التعاملات التي تكون الشركة طرفاً فيها قد يحدث تبايناً في الالتزام ومنافسة بين الولاءات، إذ يمكن لمثل هذا التمثيل أو المنافسة أن تجعل من الصعب على الشخص الوفاء بواجباته، حتى إذا لم تقم دلائل على صعوبة الموازنة بين المصالح المتنافسة، يمكن لتعارض المصالح هذا أن يخلق مظهرًا غير لائق، من شأنه أن يُقوّض الثقة الممنوحة في قدرة هذا الشخص على التصرف بشكل صحيح، كأن يكون من يعمل لصالح الشركة وكيلاً، أو نائباً، أو ممثلاً للغير في مقابلة الشركة، أو مسخراً للتعامل مع الغير، أو لمصلحة ذلك الغير أو لحسابه.

■ الهدايا

من شأن الهدايا المقدمة من متعامل مع الشركة لمن يعمل لصالحها أو لعائلته أو لغيره بطلب منه أن تحدث تعارضاً للمصالح فعلياً أو محتملاً. ولأغراض هذه السياسة تعد أي هدية (زهيدة أو نفيسة، ثمينة أو

رخصية، مادية أو معنوية)، تعارضا فعليا، وإخلالا بالأمانة متى قدمت لأداء أو للامتناع عن عمل مكلف به أو يزعم ذلك.

■ الامتيازات

من شأن الامتيازات المقدمة من متعامل مع الشركة لمن يعمل لصالحها أو لعائلته أو لغيره بطلب منه أن تُحدث تعارضا للمصالح فعليا أو محتملا، كمنح إقامة مجانية بفندق، أو حسومات على منتجات أو خدمات للشخص أو لعائلته أو لمن يطلب أن تكون له. وتعد الامتيازات تعارضا فعليا متى ما قُدمت على وجه مخصوص ولم تُتَّح للغير، ولأجل علاقة من يعمل لصالح الشركة فيها، أو لم يشارك صاحب الدعوة للامتياز فيه، ويُستثنى من ذلك العروض التي تقدم عبر الشركة لمنسوبيها أو تقدم للعامة.

■ الضيافة والترفيه

من شأن الضيافة والترفيه المقدمين من متعامل مع الشركة لمن يعمل لصالحها أو لعائلته، أو لغيره بطلب منه أن تُحدث تعارضا للمصالح فعليا أو محتملا، ولأغراض هذه السياسة تعد الضيافة تعارضا فعليا إذا كانت على نحو متكرر، أو منتظم أو غير معتاد أو تتسم بالبذخ. ويعد الترفيه تعارضا فعليا إذا كان غير معتاد، أو قُدم بالاستقلال عن العلاقة الرسمية بالشركة ولم يشارك صاحب الدعوة للترفيه فيه.

■ استخدام أصول وممتلكات الشركة

إن استخدام أصول وممتلكات الشركة للمصلحة الشخصية من شأنه أن يُظهر تعارضا في المصالح فعليا أو محتملا، كاستغلال أوقات دوام الشركة، أو موظفيها أو معداتها أو منافعها لغير مصالح الشركة أو أهدافها، أو إساءة استخدام المعلومات المتحصلة من خلال علاقة الشخص بالشركة؛ لتحقيق مكاسب شخصية أو عائلية أو مهنية أو أي مصالح أخرى.

رابعا - محددات تعارض المصالح

يتحكم في تعارض المصالح عدة كوايح أو محددات، منها¹:

■ الجانب الأخلاقي

من الطبيعي أن يتعرض الموظف بالشركة لمواقف تتعارض فيها مصالح العمل مع المصالح الشخصية، فالموظف يعيش في المجتمع الذي يعمل فيه والذي تتشابه المصالح فيه باستمرار، فالوازع الأخلاقي أساسي في ضمان عدم استغلال الموظف منصبه في العمل، ولكن يجب أن تتوفر آليات محددة مثل:

¹ منظمة الشفافية الدولية، نظام النزاهة العربي في مواجهة الفساد، المركز اللبناني للدراسات، بيروت، 2009، ص ص 201-202. [بتصرف]

تنبية الموظف وتدريبه على المواقع التي قد تتعارض فيها المصالح، وتقديم حوافز مادية ومعنوية تحمي الموظف من الاغراءات المرتبطة باستغلال الوظيفة.

■ الجانب القانوني

على الرغم من أن القانون وحده ليس ضامنا كافيا لتجنب تعارض المصالح، إلا أن وجود نص قانوني واضح يحمل تعريفا لتعارض المصالح، ويوجب الموظف بعدم إشهار (تسريب أو إفشاء) المعلومات المتعلقة بالمهمة التي يقوم بها، ويفرض عقوبات واضحة في حالة حدوث خلل ما يمثل خطوة مهمة لتجنب تضارب المصالح بالشركات.

■ سمعة الموظف

تتأثر سمعة الموظف بأي شبهة أو شائعة حول تعارض المصالح حتى لو كان القرار الذي اتخذته صائبا ولمصلحة الشركة، لذا فإن تجنب الموظف لمواطن الشبهات أفضل له، بالإضافة إلى اعتماد مبدأ الشفافية والوضوح في مبررات القرار الذي تم اتخاذه، وكلما ارتفعت مكانة الموظف في السلم الوظيفي للشركة كان من الضروري الاهتمام بأدق التفاصيل التي قد تؤدي إلى تعارض المصالح.

■ سمعة الشركة أو المؤسسة

تثير شبهات تعارض المصالح شكوكا حول الشركة وليس حول الموظف فقط، لهذا تتحمل الشركة مسؤولية خاصة في رقابة الإجراءات وسلامتها، فسمعة الشركة تحدد مدى ثقة الجمهور بها، كما تتحمل الشركة مسؤولية تعزيز وتشجيع موظفيها الذين يحرصون على الشفافية والنزاهة في عملهم، وتتحمل أيضا مسؤولية تطوير وتطبيق ميثاق أخلاقي للإجراءات الإدارية التي تقع تحت مسؤولياتها.

خامسا- دور الحوكمة في معالجة حالات تعارض المصالح

تلعب حوكمة الشركات دورا محوريا وأساسيا في حل ومعالجة مشكلة تعارض المصالح بالشركات، من خلال¹:

■ معالجة حالات الاستفادة من الفرص المتاحة من خلال الوظيفة

من أفضل الوسائل لمعالجة حالات إمكانية الاستفادة من الفرص المتاحة هو أن يتعهد المسؤول بالشركة عن مثل هذه الحالات، فالمسؤول الذي يمتلك أسهما في شركات معينة وتتيح له الوظيفة التي يشغلها إمكانية الاستفادة من المعلومات المتوفرة لديه، عليه أن يتعهد عن الجمع بين العمل الاستثماري والوظيفة،

¹ موسى آدم عيسى، مرجع سبق ذكره، ص ص 06-08. [يتصرف]

ويقوم باختيار وكيل لإدارة أمواله، ومن ثم يدفع عن نفسه التهمة من خلال انعدام الدوافع لاتخاذ قرارات لمصلحة شركات بعينها.

■ الإفصاح والشفافية

يعد الإفصاح عن الوضع المالي للمسؤول إحدى الوسائل الرقابية التي يمكن للإدارة من خلالها مراقبة الوضع المالي للمسؤول بالشركة والتأكد من عدم استفادته من الفرص التي تتيحها له الوظيفة، بحيث تكون هنا كفرصة للتأكد من مداخله وأنها من مصادر مشروعة. وفي هذا الصدد تنص القوانين في البلدان الغربية على ضرورة أن يفصح المسؤول بالشركة في بداية كل عام عن ممتلكاته من الأسهم والعقارات والديون والقروض التي له أو عليه.

■ الامتناع عن التصويت في الحالات التي يكون للمسؤول مصلحة

من الوسائل التي تستخدم لتجنب تعارض المصالح امتناع المسؤول عن التصويت على القرارات التي تكون له مصلحة مباشرة أو غير مباشرة فيها، فعضو مجلس الإدارة في الشركة عليه أن يمتنع عن التصويت في حال تقدم إحدى الشركات التي له أسهم فيها، للتعاقد مع الشركة التي هو عضو في مجلس إدارتها. وبهذا النحو تتولد الثقة في الشركة بأن القرار قد تم اتخاذه على أساس حيادي ولا تشوبه الدوافع الناشئة عن مصلحة معينة لأحد أعضاء مجلس الإدارة.

■ التقويم من طرف ثالث

يمكن تجنب تعارض المصالح في بعض الحالات عن طريق اللجوء إلى تقويم من طرف ثالث مستقل، فالمدير الذي يرغب تأجير مبنى يمتلكه إلى الشركة التي يديرها، يمكن له بعد الإفصاح والشفافية عن الأمر طلب تقويم من طرف ثالث متخصص لتحديد مبلغ الإيجار الذي يستحقه المبنى، وبهذا يتحقق هدف حفظ مصلحة الشركة ومصلحة المساهمين فيها، وكذلك يتم دفع تهمة استفادة المدير من منصبه.

هناك من يرى بأن مسؤولية الإبلاغ عن تعارض المصالح تقع على عاتق العضو صاحب العلاقة (العلاقة بالمصلحة) في المقام الأول، إذ أنه الشخص الوحيد الذي لديه معلومات كاملة عن الموضوع، ولكن هذا لا يعني باقي أعضاء مجلس الإدارة من المسؤولية، ويتعين عليهم أن يبقوا يقظين لاحتمال ظهور مسألة تعارض المصالح، ويوجد عدد من الخيارات أمام مجلس الإدارة لاتخاذها عند ظهور أول ملامح تضارب المصالح¹:

¹ مركز أبوظبي للحوكمة، دليل مجلس الإدارة لشركات المساهمة العامة في دولة الإمارات العربية المتحدة، مرجع سبق ذكره، ص 07.

- القيام بالمتابعة الحثيثة للموضوع، والتأكد من إزالة أي شبهة؛
- عدم إشراك العضو صاحب العلاقة في التصويت على القضية قيد الفحص؛
- تكليف أعضاء آخرين بالقيام بالمهام التي يقوم بها العضو صاحب العلاقة؛
- تحويل العضو صاحب العلاقة بشكل مؤقت أو دائم من مهمته الحالية إلى مهمة أخرى؛
- حجب بعض المعلومات الخاصة بالشركة، والتي تدخل في نطاق عمل العضو صاحب العلاقة؛
- الطلب من العضو(الطرف) صاحب العلاقة التنازل عن المصلحة الأخرى والإقلاع عنها نهائياً.

المطلب الثالث: حوكمة الشركات ومشاكل الفساد

يعتبر الفساد سلوك إنساني تحركه المصلحة الذاتية أو الشخصية عندما تتوافر الأسباب والبيئة المساعدة على ذلك، والتي يتم استغلالها أو انتهازها من قبل هؤلاء الأشخاص الفاسدين. وله آثار مدمرة تختلف بدرجات متفاوتة حسب قدرة المجتمعات وشركات ومؤسسات الأعمال واقتصاديات الدول على التعامل معها. كما أن للفساد علاقة وطيدة بتعارض المصالح في الشركات، فتعارض المصالح هو شكل من أشكال الفساد الذي يؤدي إلى الإضرار بمصالح الشركة ويهدد وجودها واستمرارية نشاطها، وبالتالي فهما متلازمان. وهنا يأتي دور الحوكمة في معالجة مشاكل الفساد من خلال إرساء مبادئ المسائلة والنزاهة والإفصاح والشفافية.

أولاً - تعريف الفساد وأنواعه

1. تعريف الفساد

- يحمل تعريف منظمة الشفافية الدولية (TI) * للفساد تعبيراً بليغاً وشاملاً وهو: «إساءة استعمال السلطة الموكلة لتحقيق مكاسب خاصة»¹، يحتوي هذا التعبير البسيط على عدد من العناصر الأساسية:
- فهو ينطبق على القطاعات الثلاثة للحكومة: الخاص، العام، والمجتمع المدني؛
- يشير إلى سوء الاستخدام النظامي والفردى، الذي يتراوح بين الخداع، والأنشطة غير القانونية والإجرامية؛
- يغطي كلا من المكاسب المالية وغير المالية؛
- يشير إلى أهمية منظومة الحوكمة في ضبط وتنظيم كيفية ممارسة السلطة؛
- يلقي الضوء على التكاليف غير الفعالة المصاحبة للفساد، وتحويل الموارد في الاتجاه غير المخصص لاستخدامها.

- حاول البنك الدولي (WB) تعريف الفساد، من خلال وضع تعريف للأنشطة التي تندرج تحت هذا المفهوم على النحو الآتي: «الفساد هو إساءة استعمال الوظيفة العامة للكسب الخاص». فالفساد يحدث عادة عندما يقوم موظف بقبول رشوة أو طلبها، أو ابتزاز رشوة، لتسهيل عقد، أو إجراء طرح لمناقصة عامة، كما يتم عندما يقوم وكلاء أو وسطاء لشركات أو أعمال خاصة بتقديم رشوى للاستفادة من

* منظمة الشفافية الدولية (Transparency International) هي منظمة دولية غير حكومية معنية بالفساد تأسست عام 1993 بمدينة برلين بألمانيا كمؤسسة غير ربحية، وتشتهر عالمياً بتقريرها السنوي (مؤشر الفساد)، وهو قائمة مقارنة للدول من حيث انتشار الفساد حول العالم. فالمنظمة لا تتولى التحقيق في قضايا فساد معينة أو الأفراد، بل تطور وسائل مكافحة الفساد وتعمل مع منظمات المجتمع المدني والشركات والحكومات لتنفيذها. أنظر الموسوعة الحرة ويكيبيديا:

https://fr.wikipedia.org/wiki/Transparency_International, date de consultation 23/02/2013, 20h11.

¹ جون سولفيان، مرجع سبق ذكره، ص 06.

سياسات أو إجراءات عامة للتغلب على منافسين، وتحقيق أرباح خارج إطار القوانين المرعية. كما يمكن للفساد أن يحدث عن طريق استغلال الوظيفة العامة، دون اللجوء إلى الرشوة، وذلك بتعيين المقربين، أو سرقة أموال الدولة بطرق مباشرة أو استخدام المقدرات العامة في شأن خاص¹.

■ عرف البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة* (UNDP) الفساد بأنه «إساءة استعمال القوة العمومية (Public Power) أو المنصب أو السلطة (Authority) للمنفعة الخاصة- سواء عن طريق الرشوة أو الابتزاز أو استغلال النفوذ، أو المحسوبية أو الغش أو تقديم إكراميات للتعجيل بالخدمات أو عن طريق الاختلاس»². ورغم أن الفساد كثيرا ما يعتبر جريمة يرتكبها خدام الدولة والموظفون العاملون، فإنه يتفشى أيضا في القطاع الخاص. بل إن القطاع الخاص يتورط في معظم حالات الفساد الحكومي التي تنطوي على إساءة استعمال المال أو التماس خدمات للكسب الشخصي، أو إساءة استعمال السلطة الرسمية أو النفوذ مقابل مال أو خدمات، أو الإخلال بالمصلحة العامة لاكتساب امتيازات شخصية خاصة³.

■ عرف صندوق النقد الدولي* (IMF) الفساد بأنه: «علاقة الأيدي الطويلة والخفية المعتمدة التي تهدف إلى كسب الفوائد والأرباح بصورة غير مشروعة قانونا من هذا السلوك لشخص واحد أو لمجموعة ذات العلاقة بالآخرين»⁴.

¹ عبير مصلىح، عزمي الشعيبي، النزاهة والشفافية والمساءلة في مواجهة الفساد، مؤسسة الإئتلاف من أجل النزاهة، القدس، 2013، ص 16.

* برنامج الأمم المتحدة الإنمائي (United Nations Development Programme) هي منظمة عالمية تابعة للأمم المتحدة تأسست عام 1966 وتعمل في 177 دولة، حيث تدعم التغيير ووربط الدول بالمعرفة والخبرة والموارد لمساعدة الأشخاص لبناء حياة أفضل، وتساعدتهم في تطوير حلولهم لمواجهة تحديات التنمية المحلية والعالمية. كما تعمل على تطوير القدرات المحلية التي تعتمد على موظفي برنامج الأمم المتحدة الإنمائي وشريكة واسعة من الشركاء. أنظر الموسوعة الحرة ويكيبيديا:

https://fr.wikipedia.org/wiki/United_Nations_Development_Programme, date de consultation 24/02/2014, 14h23.

² برنامج الأمم المتحدة الإنمائي (UNDP)، مكافحة الفساد لتحسين إدارة الحكم، شعبة التطوير الإداري وإدارة الحكم، مكتب السياسات الإنمائية، نيويورك، 1998، ص 09.

³ نفس الصفحة والمرجع السابق.

* صندوق النقد الدولي (International Monetary Fund) هو وكالة متخصصة من منظومة بريتون وودز (Bretton Woods System) تابعة للأمم المتحدة، أنشئ بموجب معاهدة دولية في عام 1945 للعمل على تعزيز سلامة الاقتصاد العالمي. ويقع مقر الصندوق في العاصمة واشنطن. يديره أعضاؤه الذين يشملون جميع بلدان العالم تقريبا بعددهم البالغ 188 بلدا، كما يتضح من اسمه - صندوق - أنه يمكن أن يستفيد من موارده الأعضاء الذين يحتاجون إلى التمويل المؤقت لمعالجة ما يتعرضون له من مشكلات في ميزان المدفوعات. أنظر الموسوعة الحرة ويكيبيديا:

Voire: https://en.wikipedia.org/wiki/International_Monetary_Fund, date de consultation 26/05/2014, 20h11.

⁴ بوزيد سايح، سبل تعزيز المساءلة والشفافية لمكافحة الفساد وتمكين الحكم الراشد في الدول العربية، مجلة الباحث، العدد 10، ورقة، 2012، ص 56.

2. أنواع الفساد

ينقسم الفساد بصفة عامة، إلى فساد سياسي وفساد مالي وفساد إداري:

■ الفساد السياسي

- يعرف الفساد السياسي بمعناه الأوسع بأنه: «إساءة استخدام السلطة العامة (الحكومية) لأهداف غير مشروعة وعادة ما تكون سرية لتحقيق مكاسب شخصية»¹.
- الفساد السياسي يعني: «أن تقوم طبقة الساسة والحكام وأعضاء الحكومة (النخبة الحاكمة) وقادة الأحزاب أي كان موقعهم أو انتماءاتهم السياسية بالتواطؤ باستغلال مواقع النفوذ السياسي لتوجيه القرارات والسياسات والتشريعات، لتحقيق مصالح خاصة بهذه الطبقة أو أحد أطرافها أو الموالين لها، والإثراء غير المشروع من السلطة، أو الحصول على أموال غير قانونية لزيادة النفوذ المالي والاجتماعي، أو تمويل حملاتهم الانتخابية، أو لتسهيل الحصول على الرشاوى وتشييعها، مقابل منح استخدام أو امتلاك أراضي الدولة أو عقود وامتيازات أو تراخيص أو موافقات تجارية، إذ تصبح الخزينة العمومية حسابا بنكيا خاص بهذه النخبة»².

■ الفساد المالي

يشير الفساد المالي إلى الانحرافات المالية ومخالفات القواعد والأحكام المالية التي تنظم سير العمل الإداري والمالي في الدولة ومؤسساتها، أو مخالفة القواعد والأحكام الخاصة بطبيعة عمل كل إدارة أو مؤسسة أو شركة، أو مخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية العليا، كالجهاز المركزي للرقابة المالية المختص بالفحص والمراقبة على حسابات الحكومة والهيئات والمؤسسات العامة وأموالها³.

■ الفساد الإداري

يشير الفساد الإداري إلى الانحرافات الإدارية والوظيفية أو التنظيمية، والمخالفات التي تصدر عن الموظف العام أثناء تأديته لمهام وظيفته، وهو ينتج في العادة عن بيئة مواتية توفر فرصا كثيرة ينتهزها عادة الفاسدون، مستغلين مزيجا من الخلل في منظومة التشريعات والقوانين والضوابط، ومنظومة القيم الفردية

¹ أنظر الموسوعة الحرة وكيبديا:

Voire: https://fr.wikipedia.org/wiki/Corruption_politique, date de consultation 12/05/2014, 19h35.

² عزمي الشعبي وآخرون، الفساد السياسي في العالم العربي، مؤسسة الإئتلاف من أجل النزاهة والمساءلة، القدس، 2014، ص 04. [بتصرف]

³ عبير مصلح، عزمي الشعبي، مرجع سبق ذكره، ص 32. [بتصرف]

التي لا ترقى إلى الإصلاح، التي تغتنم الفرصة للاستفادة من الثغرات، بدل الضغط على صناع القرار والمشرعين لمراجعتها، وتحديثها باستمرار¹.

3. مستويات الفساد

هناك من يرى أن للفساد مستويات عديدة، يمكن تصنيفها كما يلي²:

■ الفساد على مستوى الأطراف المتعاملة فيه: وينقسم إلى:

- **الفساد الداخلي:** هو الفساد الذي يرتكبه طرف واحد دون تدخل طرف ثان، مثل: قيام الموظف العام أو الخاص بسرقة أو اختلاس أو تدليس داخل الشركة التي يعمل بها.
- **الفساد الخارجي:** وهو النوع الأكثر شيوعاً وانتشاراً، الذي يتم من خلال أكثر من جهة، وذلك بالتفاعل بين جانبي عرض وطلب.

■ الفساد على مستوى المجتمع (درجة التغلغل): وينقسم:

- **الفساد الكبير:** هو الفساد الذي ينتشر في مستويات عليا، وذلك من خلال الرشاوي والأتاوات التي تدفع لمستويات وظيفية عليا من أجل عمليات شراء أو ترشيد عطاء والموافقة عليه لجهة معينة، ويرتكبه رؤساء الدول والوزراء والمسؤولين الكبار في الدول.
- **الفساد الصغير:** هو الفساد الذي ينتشر في المستويات الوظيفية الدنيا، مثل: رشوة موظف صغير لاستخراج مقترح، أو ابتزاز لتسهيل عملية أو لانجاز عمل معين أو عن طريق استغلال الوظيفة العامة وسرقة أموال الدول مباشرة أو ما يعرف بالاختلاس أو بتعيين الأقارب أو أساسه الحاجة المادية.

■ الفساد على مستوى التنظيم (درجة التنظيم): وينقسم:

- **الفساد المنظم:** هو ذلك النوع الذي ينتشر في المنظمات المختلفة من خلال إجراءات وترتيبات مسبقة معينة، ومحددة تعرف من خلالها مقدار الرشوة وآلية دفعها وكيفية إنهاء المعاملة، حيث يضمن الطرف العارض للفساد إنهاء المعاملة وعدم توقفها.

¹ المرجع السابق، ص 33. [يتصرف]

² عطا الله خليل، مدخل مقترح لمكافحة الفساد في العالم العربي: تجربة الأردن، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي حول دور القطاع العام في مكافحة الفساد المالي والإداري، الرباط، جوان 2008، ص ص 04-05. [يتصرف]

- **الفساد العشوائي:** هو فساد أكثر خطورة من سابقه، حيث تتعد خطوات دفع الرشوة بدون تنسيق مسبق، ولا يمكن خلال أي خطوة من الخطوات ضمان إنهاء المعاملة فيها وعدم إيقافها، وهذا يعرقل سير الأعمال مما يجعل أثر الفساد مضاعفاً.

■ **الفساد على مستوى الحدود الجغرافية :** وينقسم:

- **الفساد الدولي:** هو ذلك الفساد الذي يأخذ أبعاداً واسعة تصل إلى نطاق عالمي، وذلك ضمن الاقتصاد الحر، وتصل الأمور إلى أن تترابط الشركات المحلية والدولية بالدولة والقيادة بشكل منافع ذاتية متبادلة، فقد ورد في تقرير منظمة الشفافية الدولية الصادر في فيفري 2005 الذي أكد أن الشركات الأمريكية هي أكثر الشركات التي تمارس أعمالاً غير مشروعة، تليها الشركات الفرنسية والصينية والألمانية، ويضيف ذات التقرير أن عدد كبير من الموظفين في أكثر من 136 دولة يتقاضون مرتبات منتظمة مقابل تقديم خدمات لتلك الشركات.

- **الفساد المحلي:** وهو ما يعبر عن الفساد داخل البلد الواحد، ولا يخرج عن كونه فساد صغار الموظفين والأفراد ممن لا يرتبطون من مخلفاتهم وجرائمهم بشركات أجنبية تابعة للدولة.

ثانياً - **مظاهر الفساد وأشكاله**

يمكن تحديد مجموعة من الصور والأشكال التي يظهر فيها الفساد، وتشمل ما يلي¹:

■ **المحسوبية والمحبة والوساطة**

- **المحسوبية:** التدخل لصالح فرد ما أو جماعة، دون الالتزام بأصول العمل والكفاءة، مثل تعيين شخص في منصب معين لأسباب تتعلق بالقرابة، أو الانتماء الحزبي، رغم كونه غير كفء.
- **المحبة:** تنفيذ أعمال لصالح فرد أو جهة ينتمي إليها الشخص، مثل حزب أو عائلة أو منطقة، دون وجه حق، كأن يكونوا غير مستحقين لها، أو ليسوا على سلم الأولويات حسب معايير الشركة.
- **الوساطة:** تفضيل جهة على أخرى في الخدمة بغير وجه حق؛ للحصول على مصالح معينة.

¹ عبير مصلح، عزمي الشعبي، مرجع سبق ذكره، ص ص 20-27. [بتصرف]

■ الاستغلال الوظيفي

- استغلال النفوذ الوظيفي هو: « الاستفادة من السلطة للحصول على منفعة خاصة، من خلال استثمار المعلومات التي يفترض أنها سرية في الشركة، أو القدرة على التأثير بصورة غير قانونية أو غير مشروعة على قرار جهة أخرى».
- استغلال النفوذ الوظيفي هو: « السعي لدى السلطات العامة لتحقيق منافع أو الوصول إلى غايات لا تقع في دائرة أعمال صاحب النفوذ، من أمثلة ذلك أن بعض أصحاب المناصب الرفيعة والعليا، كالوزراء أو نواب الوزراء أو المستشارين أو المسؤولين عن اتخاذ القرار في شأن ما، مثل: مهندس في المجلس البلدي أو مسؤول ضريبة أو مسؤول جمارك أو ما شابه؛ يستغلون مناصبهم لتحقيق مكاسب خاصة، مثل: تسهيل الحصول على امتيازات خاصة في مشاريع الخدمات العامة والبنية التحتية لمصلحة المنتفعين المحبذين».

■ إهدار المال العام

كأن يقوم الموظف بإعفاء بعض الشركات، أو بعض المواطنين، من الضرائب المستحقة عليهم دون وجه حق، أو أن يقوم المسؤولون الحكوميون بسحب قروض من البنوك المملوكة للدولة بفوائد منخفضة، أو تسهيل حصول رجال أعمال محبذين على قروض بفوائد منخفضة بدون ضمانات، كما يندرج في هذا المجال استعمال مقدرات المؤسسات المالية (سواء أكانت مؤسسات عامة، أم خاصة، أو غيرها من مؤسسات المجتمع) كسيارات الشركة ومعدّاتها وأجهزتها لأغراض شخصية، أو لتغطية مصاريف السفر والإقامة خارج البلاد دون وجه حق على حساب المال العام، أو استخدامها لأغراض انتخابية خلال الحملات الانتخابية، بمعنى آخر استغلال مقدرات المؤسسة المالية لغير هدف المؤسسة وبرنامجهما.

■ اختلاس المال العام

يعرف اختلاس المال العام بأنه قيام موظف عمومي بالاختلاس عمدا لصالحه هو، أو لصالح شخص أو كيان آخر، وذلك عن طريق اختلاس ممتلكات أو أموال أو أوراق مالية عمومية أو خصوصية أو أي أشياء أخرى ذات قيمة عهد بها إليه بحكم موقعه أو تسريبها بشكل آخر.

■ الرشوة

تعني الرشوة الحصول على أموال، أو أية منافع أخرى من أجل تنفيذ عمل مخالف للأصول المرعية، أو من أجل عدم تنفيذ عمل وفقاً للأصول. ويحتاج حدوث الرشوة في الحد الأدنى إلى وجود طرفين أو أكثر (الراشي - الذي يعطي الرشوة، والمرتشي - الذي يأخذها، والوسيط بينهما).

■ تبيض الأموال

تبيض الأموال أو غسيل الأموال هي العملية التي تتم بموجبها إعادة تدوير الأرباح المتولدة عن العمليات ذات النشاط الإجرامي، والأنشطة غير المشروعة؛ لتمكينها من الدخول بشكل مشروع داخل النظام المالي العالمي، بحيث يصبح من الصعب التعرف إلى المصادر الأصلية لهذه الأموال، ومن ثم يمكن إنفاقها واستثمارها في أغراض مشروعة.

في الجزائر ركز المشرع على إبراز وتوضيح أهم أشكال الفساد المتفشية في شركات ومؤسسات القطاع العام، والتي لا تختلف عن غيرها في القطاع الخاص، من خلال سن القانون 06-01 المؤرخ في 20 فيفري 2006 والمتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، ومن بين أهم الأشكال الواردة في هذا القانون، نذكر ما يلي¹:

■ رشوة الموظفين العموميين

كل موظف عمومي طلب أو قبل بشكل مباشر أو غير مباشر مزية غير مستحقة سواء لنفسه أو لصالح شخص آخر أو كيان آخر، لأداء عمل أو الامتناع عن أداء عمل من واجباته.

■ الامتيازات غير المبررة في مجال الصفقات العمومية

فكل موظف عمومي يقوم بإبرام عقد أو يراجع عقدا أو اتفاقية أو صفقة أو ملحقا مخالفا بذلك الأحكام التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل بغرض إعطاء امتيازات غير مبررة للغير.

■ الرشوة في مجال الصفقات العمومية

كل موظف عمومي يقبض أو يحاول أن يقبض لنفسه أو لغيره، بصفة مباشرة أو غير مباشرة، أجرة أو منفعة مهما يكن نوعها بمناسبة تحضير أو إجراء مفاوضات قصد إبرام أو تنفيذ صفقة أو عقد أو ملحق باسم الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والصناعي أو التجاري.

■ رشوة الموظفين العموميين الأجانب وموظفي المنظمات الدولية العمومية

كل موظف عمومي أجنبي أو موظف في منظمة عمومية أجنبية، يطلب أو يقبل مزية غير مستحقة بشكل مباشر أو غير مباشر، سواء لنفسه أو لصالح شخص أو كيان آخر، لكي يقوم بأداء عمل أو الامتناع عن أداء عمل من واجباته.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، الأمانة العامة لرئاسة الجمهورية، العدد 14، الجزائر، فيفري 2006، ص ص 10-08. [بتصرف]

- **اختلاس الممتلكات من قبل موظف عمومي أو استعمالها على نحو غير شرعي**
كل موظف يختلس أو يتلف أو يبدد أو يحتجز عمدا وبدون وجه حق أو يستعمل على نحو غير شرعي لصالحه أو لصاح شخص أو كيان آخر، أي ممتلكات أو أموال أو أوراق مالية عمومية أو خاصة أو أشياء أخرى ذات قيمة عهد بها إليه بحكم وظائفه أو بسببها.
- **الغدر**
هو أن يطالب موظف عمومي أو يتلقى أو يشترط أو يأمر بتحصيل مبالغ مالية يعلم أنها غير مستحقة الأداء، أو يجاوز ما هو مستحق سواء لنفسه أو لصالح الإدارة أو لصالح الأطراف الذين يقوم بالتحصيل لحسابهم.
- **استغلال النفوذ**
كل موظف عمومي أو أي شخص آخر يقوم بشكل مباشر أو غير مباشر، بطلب أو قبول مزية غير مستحقة لصالحه أو لصالح شخص آخر لكي يستغل ذلك الموظف العمومي أو الشخص نفوذه الفعلي أو المفترض بهدف الحصول من إدارة أو سلطة عمومية على منافع غير مستحقة.
- **إساءة استغلال الوظيفة**
كل موظف عمومي أساء استغلال وظائفه أو منصبه عمدا من أجل أداء عمل أو الامتناع عن أداء عمل في إطار ممارسة وظائفه، على نحو يخرق القوانين والتنظيمات، وذلك بغرض الحصول على منافع غير مستحقة لنفسه أو لشخص أو لكيان آخر.
- **أخذ فوائد بصفة غير قانونية**
كل موظف عمومي يأخذ أو يتلقى إما مباشرة أو بعقد صوري أو عن طريق شخص آخر، فوائد من العقود أو المزايدات أو المناقصات أو المقاولات أو المؤسسات التي يكون وقت ارتكاب الفعل مديرا لها أو مشرفا عليها بصفة كلية أو جزئية، وكذلك من يكون مكلفا بأن يصدر اذنا بالدفع في عملية ما أو مكلفا بتصفية أمر ما ويأخذ منه فوائد أي كانت.
- **الإثراء غير مشروع**
كل موظف عمومي لا يمكنه تقديم تبرير معقول للزيادة المعتبرة التي طرأت في ذمته المالية مقارنة بمدخله المشروعة.

■ تلقي الهدايا

كل موظف عمومي يقبل من شخص هدية أو أية مزية غير مستحقة من شأنها أن تؤثر في سير إجراء ما أو معاملة لها صلة بمهامه.

ثالثا - أسباب انتشار الفساد والتكاليف المترتبة عنه

1. أسباب انتشار الفساد

هناك العديد من الأسباب التي تؤدي إلى انتشار الفساد في الشركات، والتي يرجع الكثير منها وبالأساس إلى طبيعة البيئة التي تنشط فيها الشركة، وإلى طبيعة القوانين والتشريعات والأنظمة الاقتصادية التي تسنها الحكومات، ونذكر منها¹:

■ غياب سيادة القانون

فعند غياب سيادة القانون تُنتهك الحقوق والحريات دون رادع، وتصادر حرية الرأي والتعبير والتنظيم، كما يحاصر دور الصحافة ووسائل الإعلام، وتهتمش الأحزاب والنقابات، وتضعف معها كل مؤسسات المجتمع، وفي غياب سيادة القانون أيضا يختل التوازن بين السلطات الثلاث: التشريعية، والتنفيذية، والقضائية، ويستشري الفساد الاقتصادي والاجتماعي، وبذلك يتم نسف جميع مرتكزات التنمية السياسية.

■ ضعف الجهاز القضائي

يؤدي ضعف الجهاز القضائي وعدم قدرته على تنفيذ الأحكام التي يصدرها، والرقابة على القرارات الإدارية الصادرة عن السلطة التنفيذية، كما أن عدم استقلالية السلطة القضائية يفتح المجال لإفسادها، مما يصعب من مساءلة ومحاسبة المتورطين في الفساد بالشركات.

■ ضعف الإرادة والنية الصادقة لدى القيادة السياسية لمكافحة الفساد

يؤدي ضعف الإرادة والنية الصادقة لدى القيادة السياسية لمكافحة الفساد، وعدم اتخاذها إجراءات صارمة وقائية أو علاجية (عقابية) بحق عناصر الفساد، بسبب انغماس هذه القيادة نفسها أو بعض أطرافها في الفساد إلى عدم تطبيق نظام العقوبات على الجميع، وبالتالي يفلت من العقاب من لديه وساطة أو محسوبية أو نفوذ.

¹ عبير مصلح، عزمي الشعبي، مرجع سبق ذكره، ص 29-30.

■ **ضعف أجهزة الرقابة في الدولة وعدم استقلاليتها**

يؤدي ضعف أجهزة الرقابة في الدولة وعدم استقلاليتها، إلى ضعف أدوات المساءلة ونُظمها في قطاعات المجتمع المختلفة والشركات بالخصوص.

■ **عدم الالتزام بمبدأ الفصل بين السلطات الثلاث**

يؤدي عدم الالتزام بمبدأ الفصل المتوازن بين السلطات الثلاث: التنفيذية، والتشريعية، والقضائية، في النظام السياسي إلى طغيان السلطة التنفيذية على السلطات الأخرى، مما يؤدي إلى الإخلال بمبدأ الرقابة المتبادلة؛ ويقود غياب الرقابة والمتابعة إلى غياب الشفافية، خصوصاً فيما يتعلق بالأعمال العامة للدولة (المؤسسات والشركات الكبرى). وينتج عن ذلك أيضاً تمتع المسؤولين الحكوميين بحرية واسعة في التصرف، وبقليل من الخضوع للمساءلة؛ مما يشجعهم على استغلال مناصبهم لتحقيق مكاسب شخصية والضلوع في قضايا الفساد بسبب الحصانة التي يتمتعون بها.

■ **تدخل الحكومة في السوق الاقتصادي**

تدخل السلطة في السوق الاقتصادي مثلما يحدث في حالة تدخلها في إدارة الموارد الطبيعية كالبتروöl والغاز، فالأرباح غير العادية المتاحة لمن يستخرجونه (البتروöl والغاز) تجعلهم في هذه الحالة يقدمون الرشاوى للمسؤولين عن منح حقوق استخراج أو توزيعه؛ استهدافاً لهذه الأرباح غير العادية.

■ **ضعف وسائل الإعلام ومحدودية الحريات**

يؤدي ضعف دور وسائل الإعلام ومحدودية الحريات التي تتمتع بها هذه الوسائل في الكشف عن قضايا الفساد إلى التضيق على نشاط الإعلاميين، وتعرضهم للعقوبات التي تصل إلى حد السجن بسبب ملاحقتهم لقضايا الفساد والكشف عنها من خلال التحقيقات الاستقصائية وغيرها.

■ **ضعف دور مؤسسات المجتمع المدني**

يؤدي ضعف دور مؤسسات المجتمع المدني، والمؤسسات المتخصصة في محاربة الفساد أو التي تعمل على التوعية بأهمية مكافحته، ومن ذلك ضعف المؤسسات الأهلية الخاصة مثل: (الجمعيات الخيرية والمهنية، ومؤسسات البحوث المتخصصة) إلى ضعف المشاركة في الرقابة على نشاطات الشركات.

■ **المرور بمراحل انتقالية**

تزداد فرص انتشار الفساد في البلدان التي تمر بمراحل انتقالية، حيث تشهد هذه البلدان ظروفًا خاصة سواء كانت سياسية مثل: الانتقال من مرحلة الاحتلال إلى مرحلة الدولة، أو ظروفًا اقتصادية مثل:

التحول من نظام اقتصادي إلى آخر، أو ظروفًا اجتماعية التي تتأثر بالظروف السياسية بشكل كبير. ويساعد على ذلك حداثة بناء المؤسسات الوطنية والقوانين أو عدم اكتمالها؛ مما يوفر بيئة مناسبة للفساسدين، وتزداد الفرص للفساد حين يترافق ذلك مع ضعف الجهاز الرقابي في الرقابة على أعمال الموظفين في هذه المراحل الانتقالية.

■ انتشار الفقر والجهل

يؤدي انتشار الفقر والجهل في مجتمع ما إلى تفشي الفساد، إذ يكون هناك جهل عام بالحقوق الفردية للمواطن وبحقه في الاطلاع والمساءلة على دور الحكومة والمؤسسات والشركات، وما تقوم به في كثير من المجالات.

2. التكاليف المترتبة عن الفساد

هناك العديد من الدراسات التي عملت على توثيق تكاليف الفساد على مستوى الدولة، والتي يمكن إجمالها على النحو التالي¹:

■ سوء توزيع الموارد

موارد تستخدم في الفساد بدلاً من استخدامها في وسائل إنتاجية، شركات تبدد الوقت والموارد في تجنيد موظفين بغرض إنشاء علاقات مع مسؤولين، والإنفاق على الرشاوى، مسؤولون يتخذون قرارات استثمارية غير محايدة ومنحازة إلى جانب بعينه لا تخدم الصالح العام، بينما يتحمل دافعو الضرائب التكلفة.

■ خفض معدلات الاستثمار

إشاعة عدم الطمأنينة بين المستثمرين الأجانب والمحليين نتيجة التكاليف غير المتوقعة، فانتشار الفساد يرسل إشارة إلى المستثمرين تفيد بضعف سيادة القانون، وبالتالي عدم ضمان حقوق الملكية في الدولة، مما يجعل من الاستثمار مخاطرة غير مأمونة العواقب، استثمار منخفض يعني نموًا منخفضًا.

■ تدني مستويات المنافسة والكفاءة والابتكار

المدفوعات غير القانونية تعني أن الشركات ذات الأفضلية لا تتنافس في ظل مؤشرات سوق واحدة، في الوقت الذي تواجه الشركات الجديدة عراقيل كبيرة للدخول إلى تلك الأسواق، وينتهي الأمر بالمستهلك إلى دفع سعر أعلى مقابل جودة أقل.

¹ جون سولفيان، البوصلة الأخلاقية للشركات، مرجع سبق ذكره، ص 07.

■ عدم استجابة السياسات وسوء الإدارة

تسن القوانين في النظم الفاسدة لمساعدة الراشدين، بدلا من المواطنين ككل. ولا تتم مساءلة البيروقراطيين عن أدائهم الوظيفي، مما يشجعهم على تأخير الخدمات للحصول على المزيد من الرشاوى.

■ خفض التوظيف

يؤدي انتشار الفساد إلى وضع العراقيل أمام التوسع في إنشاء المشروعات الخاصة، وزيادة تكاليف ممارسة الأعمال، ومن ثم دفع تلك الأعمال إلى القطاع غير الرسمي، مما يؤدي بالضرورة إلى التقليل من فرص العمل بالقطاع الخاص، ذلك أن هذه الشركات على الأرجح لن تتمكن من النمو، ويقع الضرر هنا على المشروعات الصغيرة بصورة خاصة أكثر من غيرها.

■ تزايد الفقر

يقلل الفساد من احتمالات الكسب بالنسبة للفقراء، نتيجة قلة فرص العمل بالقطاع العام والخاص (الشركات العامة والخاصة)، كما يجد من إمكانية حصولهم على خدمات عامة جيدة مثل: الرعاية الصحية والتعليم... الخ.

رابعا - دور حوكمة الشركات في مكافحة الفساد

في إطار مكافحة الفساد وإرساء وتعزيز مبادئ حوكمة الشركات (الحكم الرشيد للمؤسسات في الجزائر)، قامت الحكومة الجزائرية بتوقيع اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد بتاريخ 09 ديسمبر 2003 بمدينة ميريدا بالمكسيك¹، وإنشاء الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته (ONPLC)^{*}، بموجب القانون 06-01 المؤرخ في 20 فيفري 2006 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته²، بوضع مجموعة من التدابير والإجراءات للحد من الفساد في شركات القطاع العام والقطاع الخاص.

¹ الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته، المركز القانوني للهيئة: مهامها وتنظيمها، الجزائر، 2006، ص 01.

^{*} أنشئت الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته بمقتضى القانون 06-01 المؤرخ في 20 فيفري 2006 وشرعت في ممارسة مهام عملها في جانفي 2013، وهي سلطة إدارية مستقلة تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، والهيئة مسؤولة أمام رئيس الجمهورية، وتعتبر الجهاز التنفيذي الرئيسي في الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد. كما أنها مكلفة بجمع وتحليل إحصاءات الفساد واتجاهاته، وقيادة الجهود المبذولة في مجال التوعية وتعزيز ممارسات الإدارة الرشيدة (حوكمة الشركات)، فضلا عن ذلك تحيل الهيئة عند الاقتضاء بعض القضايا إلى وزارة العدل لإجراء الملاحقة القضائية. أنظر: الأمم المتحدة، لمحة عامة عن الإطار القانوني والمؤسسي للجزائر في سياق تنفيذ اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، مؤتمر الدول الأطراف في اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، بنما، نوفمبر 2013، ص 02.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، مرجع سبق ذكره، ص 07.

1. بالنسبة لشركات أو مؤسسات القطاع العام: فإن اجراءات مكافحة الفساد، تتمثل في¹:

- أنها تقوم على مبادئ الكفاءة والشفافية والمعايير الموضوعية، مثل الجدارة والإنصاف والأهلية؛
- تشتمل على إجراءات مناسبة لاختيار وتدريب أفراد لتولي المناصب العمومية التي تعتبر عرضة للفساد بصفة خاصة وضمان تناوبهم على المناصب عند الاقتضاء؛
- تشجع على تقديم أجور كافية ووضع جداول أجور منصفة، مع مراعاة مستوى النمو الاقتصادي للدولة الطرف المعنية؛
- تشجع على وضع برامج تعليمية وتدريبية لتمكين أولئك الموظفين من الوفاء بمتطلبات الأداء الصحيح والمشفّر والسليم للوظائف العمومية، وتوفير لهم التدريب المتخصص والمناسب من أجل إدكاء وعيهم بمخاطر الفساد الملازمة لأداء وظائفهم. ويجوز أن تشير هذه البرامج إلى مدونات أو معايير سلوكية في المجالات التي تنطبق عليها.

2. بالنسبة لشركات أو مؤسسات القطاع الخاص: فإن اجراءات مكافحة الفساد، تتمثل في²:

- تعزيز التعاون بين أجهزة إنفاذ القانون وكيانات القطاع الخاص ذات الصلة؛
- العمل على وضع معايير وإجراءات تستهدف صون نزاهة كيانات القطاع الخاص ذات الصلة، بما في ذلك وضع مدونات قواعد سلوك من أجل قيام الشركات التجارية وجميع المهن ذات الصلة بممارسة أنشطتها على وجه صحيح ومشرف وسليم ومنع تعارض المصالح، ومن أجل ترويج استخدام الممارسات التجارية الحسنة بين الشركات التجارية وفي العلاقات التعاقدية بين تلك الشركات والدولة؛
- تعزيز الشفافية بين كيانات القطاع الخاص، بما في ذلك اتخاذ تدابير عند الاقتضاء بشأن هوية الشخصيات الاعتبارية والطبيعية الضالعة في إنشاء وإدارة الشركات؛
- منع إساءة استخدام الإجراءات التي تنظم نشاط كيانات القطاع الخاص، بما في ذلك الإجراءات المتعلقة بالإعانات والرخص التي تمنحها السلطات العمومية للأنشطة التجارية؛
- منع تعارض المصالح بفرض قيود، حسب الاقتضاء ولفترة زمنية معقولة، على ممارسة الموظفين العموميين السابقين أنشطة مهنية، أو على عمل الموظفين العموميين في القطاع الخاص بعد استقالتهم أو تقاعدهم، عندما تكون لتلك الأنشطة أو ذلك العمل صلة مباشرة بالوظائف التي تولّاها أولئك الموظفون العموميون أو أشرفوا عليها أثناء مدة خدمتهم؛

¹ الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته، الإطار القانوني والمؤسسي لمكافحة الفساد في الجزائر، ط2، الجزائر، 2014، ص 9-10. [بتصرف]

² المرجع السابق، ص 14.

- ضمان أن تكون لدى شركات القطاع الخاص، مع أخذ بنيتها وحجمها بعين الاعتبار، ضوابط كافية لمراجعة الحسابات داخليا تساعد على منع أفعال الفساد وكشفها وضمان أن تكون حسابات شركات القطاع الخاص هذه وبياناتها المالية اللازمة خاضعة لإجراءات مراجعة حسابات وتصديق ملائمة.
- هناك من يرى أن وضع أسس ونظم وسياسات قوية و واضحة لحوكمة الشركات، يمثل أحد أهم الطرق الفعالة للوقاية من الفساد ومكافحته، وذلك من خلال¹:
- الاهتمام بوضع قواعد لمبادئ وقيم أخلاقيات العمل، والشفافية، والمساءلة، استعدادًا لانطلاق شركات تعمل بمقتضى تلك القواعد والمعايير؛
- عدم الفصل بين عالم الأعمال وعالم الأخلاق؛ فاستمرارية الأعمال تعبر عن قدرة الشركات على تكرار التعاملات مع عملائها، فهم يحتاجون إلى الشعور بأن الشركة تتعامل مع مصالحهم بنزاهة وشرف. وهذا بدوره يعتمد على التزام الشركة بإنفاذ العقود والالتزام بالقوانين وحقوق الملكية، وكذلك مبادئ وقيم وآداب المهنة؛
- التأكد من أن قيادة الشركة تتابع مكافحة تسرب الرشوة عبر الشركة، بدءًا من أعضاء مجلس الإدارة حتى أصغر موظف في الشركة؛
- التركيز على السلوك الأخلاقي للشركات كحجر الزاوية في حوكمة الشركات، فالأخلاق تشكل أساس سلوك مجتمع الأعمال، سواء كان ذلك على مستوى مجلس الإدارة أو الموظفين؛
- تسهم ممارسات الحوكمة في صعوبة إعطاء الرشوة وكذلك إخفائها، وعلى مستوى صنع القرار تسهم الحوكمة في تعزيز الشفافية والمساءلة، بحيث يتضح بشكل جلي كيف تتم صناعة القرار ولماذا؛
- قيام حكومات الدول والشركات بوضع بناء مؤسسي سواء كان على المستوى العام أو المستوى الداخلي للشركات قادر على التعامل مع الفساد ومحاربه، بغض النظر عن الاختلاف في الأطر المؤسسية التي تختلف باختلاف درجات الفساد من دولة إلى أخرى.

¹ جون سولفيان، البوصلة الأخلاقية للشركات، مرجع سبق ذكره، ص 01-03. [بتصرف]

الفصل الأول مدخل إلى حوكمة شركات المساهمة

أما على صعيد مجتمع الأعمال الدولي فقد قامت العديد من البلدان والمنظمات والهيئات بإصدار تقارير وسن العديد من القوانين لمكافحة الفساد، كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (02.01): المعالم الرئيسية لجهود مجتمع الأعمال في مكافحة الفساد

السنة	الحدث	السنة	الحدث
1977	إقرار قانون الولايات المتحدة لممارسات الفساد خارج الولايات المتحدة.	1997	تبني ميثاق منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لمكافحة الرشوة
1987	لجنة الأحكام بالولايات المتحدة تصدر لائحة الأحكام الفيدرالية (عدلت 2004)	1999	إصدار مبادئ حوكمة لشركات (روجع في 2004).
1992	إصدار تقرير كادبوري عن حوكمة الشركات في المملكة المتحدة	2000	إطلاق مؤشر منظمة الشفافية الدولية لدفع الرشوى
1993	إنشاء منظمة الشفافية الدولية	2002	إقرار قانون ساربانس- أوكسلي
1994	إصدار تقرير كينج في جنوب أفريقيا عن حوكمة الشركات (عدلت 2002)	2003	إطلاق مبادئ الأعمال لمقاومة الرشوة - منظمة الشفافية الدولية
1995	إطلاق مؤشر مدركات الفساد منظمة الشفافية الدولية	2003	تفعيل ميثاق الأمم المتحدة ضد الفساد
1996	إصدار استراتيجية البنك الدولي لمكافحة الفساد (عدلت سنة 2007).	2004	تبني البند العاشر من الميثاق العالمي للأمم المتحدة

المصدر: جون سولفيان، البوصلة الأخلاقية للشركات.. أدوات مكافحة الفساد: قيم ومبادئ الأعمال، وآداب المهنة، وحوكمة الشركات، مؤسسة التمويل الدولية، واشنطن، 2008، ص ص 04-05. [بتصرف]

المبحث الثالث: الإطار الدولي لممارسة حوكمة الشركات

لقيت حوكمة الشركات صدى دوليا واهتماما كبيرا من قبل العديد من الحكومات والهيئات والمنظمات، من خلال الجهود المبذولة لوضع مبادئ ونماذج لحوكمة الشركات، وسن القوانين واصدار العديد من التقارير الدولية لإحكام الرقابة على الشركات؛ وإنشاء هيئات ومؤسسات لتعزيز النزاهة والشفافية، ومعاهد لتقديم الاستشارات وتنسيق التعاون بين الدول للاستفادة من التجارب وتبادل ونقل الخبرات. مما يدل على عظم حجم الخسائر والتكاليف التي تحملتها اقتصاديات الدول جراء حالات انهيار وإفلاس الشركات.

المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات

تشير مبادئ أو قواعد حوكمة الشركات إلى الممارسات التي تحدد كيفية اتخاذ الشركات لقراراتها، والشفافية ومدى المساءلة التي يخضع لها مديرو ورؤساء تلك الشركات وموظفوها، والمعلومات التي يتم الإفصاح عنها للمساهمين والمستثمرين والحماية التي يقدمونها لصغار المساهمين، وتتضمن أيضا الموضوعات الخاصة بقوانين الشركات وقوانين الأسواق المالية وكيفية القيد في البورصة داخل كل بلد، والمعايير المحاسبية التي تطبق على الشركات المقيدة في البورصات، وكذا قوانين مكافحة الاحتيال وقوانين الإفلاس وعدم الملائمة المالية¹.

أولا - المبادئ العامة لحوكمة الشركات

تتمثل المبادئ العامة لحوكمة الشركات، فيما يلي²:

■ المساءلة

نشأ مفهوم المساءلة على خلفية أن الملاك يعهدون للمديرين بإدارة شركاتهم ولهم أن يسألوهم عن أي تغييرات تطرأ على هذا الاتفاق. مما يعني أنه للمساهمين الحق في تقدير وتقييم ومحاسبة مجلس الإدارة والإدارات التنفيذية على الأعمال التي تندرج تحت مسؤولياتهم.

¹ شهيرة عبد الشهيد، قواعد إدارة الشركات تصبح سعيًا دوليًا: ماذا يمكن عمله في مصر، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، سبتمبر 2001، ص 06.

² ألكسندر شكونيكوف، أندرو ولسون، من شركات مستدامة إلى اقتصادات مستدامة: حوكمة الشركات كأداة تنمية، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، 2010، ص 09. [بتصرف]

■ الشفافية

يرتكز مفهوم الشفافية على الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية للمساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب، وقد يكون هذا الإفصاح طوعياً أو إلزامياً حسب البيئة القانونية والسوق التي تنشط فيها الشركة، أي إظهار الصورة الحقيقية لوضعية الشركة.

■ العدالة

تضمن العدالة أو (الانصاف) في إطار حوكمة الشركات المعاملة المتساوية لصغار المساهمين، والموظفين والمديرين وغيرهم من أطراف أخرى؛ إذ تسعى قواعد الحوكمة الرشيدة وآلياتها إلى القضاء على التمييز وإرساء بيئة واضحة يسهل توقع ما سيحدث فيها. مما يعني ضرورة احترام حقوق جميع الأطراف التي لها علاقة بالشركة.

■ المسؤولية

يرتكز مفهوم المسؤولية على مدى استقامة الأسواق وثقة المواطنين في مؤسسات السوق وشركاته، وللمسؤولية تطبيقها في بيئة الأعمال على المستويين الداخلي (المساهمين، المديرين، الموظفين) والخارجي (الأعمال، المجتمع). ففي الكثير من الأحيان يتم التركيز على المسؤولية التي يتحملها مجلس الإدارة أمام جميع الأطراف التي لها علاقة بالشركة كونه المسؤول على إدارة وتوجيه الشركة.

ثانيا - مبادئ حوكمة الشركات التي وضعها البنك الدولي (WB)

يعتبر البنك الدولي (World Bank) من المنظمات الدولية التي تشجع الدول على القيام بالإصلاحات الاقتصادية والقانونية والتشريعية وتبني أفضل الممارسات الدولية لحوكمة الشركات، وعلى هذا الأساس قام البنك الدولي بوضع مبادئ لحوكمة الشركات، تتمثل فيما يلي¹:

■ الإعسار وحقوق الدائنين

في محاولة لتحسين استقرار النظام المالي العالمي بعد أزمة جنوب شرق آسيا، قام البنك الدولي بمبادرة لتحديد الأسس والخطوط الإرشادية للوصول إلى نظم فعالة للإعسار عن طريق وضع مجموعة من القواعد التي تحكم عمليات التصفية أو إعادة التأهيل للشركات المعسرة وكيفية توزيع الأموال المتبقية بين الدائنين.

¹ شهيرة عبد الشهيد، مرجع سبق ذكره، ص 11.

■ الشفافية في نظم المحاسبة والمراجعة

من أجل الحصول على تقارير مالية للشركات تضمن الشفافية وتقدم في الوقت المناسب لمستخدميها، قام البنك الدولي بمراجعة مدى الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق في العديد من الدول، من خلال مقارنة معايير المحاسبة والتدقيق المحلية للدول بمعايير المحاسبة الدولية (IAS) ومعايير التدقيق الدولية (ISA)، وذلك من أجل دعم طريقة تقديم التقارير المالية للشركات بهذه الدول.

ثالثاً - مبادئ حوكمة الشركات التي وضعها صندوق النقد الدولي (IMF)

بالإضافة إلى مساهمة صندوق النقد الدولي (International Monetary fund) في مبادرة البنك الدولي للالتزام بالمعايير وقواعد الحوكمة فقد وضع صندوق النقد الدولي قواعد الممارسات الجيدة الخاصة بشكل أساسي من أجل شفافية السياسات المالية والنقدية الحكومية، والمتمثلة في¹:

■ قواعد السياسات المالية

يشجع صندوق النقد الدولي الدول الأعضاء على تطبيق الممارسات الجيدة الخاصة بالشفافية المالية، وهذه القواعد تؤكد على أن مسؤوليات الحكومة يجب أن تكون واضحة، كما يجب توفير المعلومات الخاصة بالأنشطة الحكومية للمواطنين، ويجب عند القيام بإعداد الميزانية وتنفيذها تقديم تقارير عنها، وأن يتم ذلك بطريقة واضحة، ويجب أن تتبع المعلومات المالية معايير الجودة المتفق عليها وأن تخضع لضمانات تؤكد النزاهة، وتنظم القواعد وما الذي يجب على الحكومة أن تقوم به لتحقيق هذه الأهداف فيما يتعلق بالأسس والممارسات، وتؤكد قواعد السياسات المالية على أربعة موضوعات هامة:

- وضوح الأدوار والمسؤوليات؛
- توافر المعلومات للمواطنين؛
- إعداد الميزانيات وتنفيذها وتقديم التقارير عنها بطريقة واضحة؛
- تأكيد النزاهة.

■ قواعد الممارسات الجيدة حول شفافية السياسات النقدية والمالية

قام صندوق النقد الدولي بإعداد قواعد الممارسات الجيدة الخاصة بشفافية السياسات النقدية والمالية، وقد وضعت إجراءات الشفافية الجيدة في القواعد على أساسين أولهما أن السياسات النقدية والمالية من الممكن أن تصبح أكثر فعالية إذا ما عرف المواطنون أهداف السياسة وأدواتها وإذا ما ألزمت الحكومة

¹ المرجع السابق، ص ص 12-14.

نفسها بها، وأيضاً أن الإدارة الجيدة تدعو لأن تكون البنوك المركزية والهيئات المالية خاضعة للمسائلة خاصة عندما تعطي السلطات النقدية والمالية درجة عالية من الاستقلالية.

رابعاً - مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)

تهدف مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) لحوكمة الشركات، التي تم المصادقة عليها في ماي 1999 إلى مساعدة الدول الأعضاء والدول غير الأعضاء في المنظمة إلى تقييم وتحسين الأطر القانونية والمؤسسية والتنظيمية لموضوع حوكمة الشركات في تلك الدول، بالإضافة إلى تطوير الخطوط الإرشادية لأسواق الأوراق المالية والمستثمرين والشركات التي تلعب دوراً في عملية وضع أساليب سليمة لحوكمة الشركات، وتركز المبادئ على الشركات التي يتم تداول أسهمها في البورصات، ولكنها تعد في حدود معينة أداة مفيدة لتحسين أداء الشركات الأخرى التي لا تتداول أسهمها في البورصات، ومن بينها الشركات الخاصة المغلقة والشركات المملوكة للدولة¹.

■ حقوق المساهمين

ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين²:

- تشمل الحقوق الأساسية للمساهمين على ما يلي: تأمين أساليب تسجيل الملكية، نقل أو تحويل ملكية الأسهم، الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة، المشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين، انتخاب أعضاء مجلس الإدارة، الحصول على حصص من أرباح الشركة؛
- للمساهمين الحق في المشاركة والحصول على معلومات كافية عن القرارات المتعلقة بالتغيرات الأساسية في الشركة، ومن بينها: التعديلات في النظام الأساسي أو في غيرها من الوثائق الأساسية للشركة، طرح أسهم إضافية، أية تعاملات مالية غير عادية قد تسفر عن بيع الشركة؛
- ينبغي أن تتاح للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين، كما ينبغي إحاطتهم علماً بالقواعد التي تحكم اجتماعات المساهمين، ومن بينها قواعد التصويت؛
- يتعين تزويد المساهمين بالمعلومات الكافية في التوقيت المناسب بشأن تواريخ وأماكن وجدول أعمال الاجتماعات العامة؛

¹ جون سوليفان وآخرون، حوكمة الشركات في القرن الواحد والعشرين، ترجمة سمير كرم، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، 2003، ص 145. [بتصرف]

² المرجع السابق، ص 148.

- يجب إتاحة الفرصة للمساهمين لتوجيه الأسئلة إلى مجلس الإدارة ولإضافة موضوعات إلى جداول أعمال الاجتماعات العامة، على أن توضع حدود معقولة لذلك؛
- ينبغي أن يتمكن المساهمون من التصويت بصفة شخصية أو بالإنابة، كما يجب أن يعطى نفس الوزن للأصوات المختلفة، سواء كانت حضورية أو بالإنابة؛
- ينبغي السماح لأسواق الرقابة على الشركات بالعمل على نحو فعال ويتسم بالشفافية.

■ المعاملة المتكافئة للمساهمين

ينص المبدأ الثاني على أنه يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين كصغار المساهمين والمساهمين الأجانب، كما ينبغي أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين في الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم، بحيث¹:

- يجب أن يعامل المساهمون المنتمون إلى نفس الفئة معاملة متكافئة؛
- يجب منع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح أو الشفافية؛
- ينبغي أن يتم التصويت بواسطة الأمناء أو المفوضين بطريقة متفق عليها مع أصحاب الأسهم؛
- ينبغي أن تكفل العمليات والإجراءات المتصلة بالاجتماعات العامة للمساهمين المعاملة المتكافئة لكافة المساهمين؛
- ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات أو مسائل تمس بمصالح الشركة.

■ دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات

ينص المبدأ الثالث على أنه ينبغي في إطار حوكمة الشركات الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح كما يرسبها القانون، وأن يتم تشجيع العمل على التعاون بين الشركات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل، وتحقيق ديمومة المشاريع القائمة على أسس مالية سليمة، وذلك من خلال²:

- العمل في إطار حوكمة الشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون؛
- أن يحمي القانون حقوق أصحاب المصالح من خلال الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم؛
- أن يسمح بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح في تحسين مستويات الأداء؛

¹ جون سوليفان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 149.

² المرجع السابق، ص 150. [يتصرف]

- حينما يشارك أصحاب المصالح في عملية حوكمة الشركة، يجب أن تكفل لهم فرصة الحصول على المعلومات المتصلة بذلك.

■ الإفصاح والشفافية

ينبغي في إطار حوكمة الشركات أن يضمن القيام بالإفصاح السليم الصحيح، وفي الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي والأداء وحقوق الملكية وحوكمة الشركات، بحيث¹:

- ينبغي أن يتضمن الإفصاح، ولا يقتصر على المعلومات التالية:
 - ✓ النتائج المالية ونتائج عمليات الشركة؛
 - ✓ أهداف الشركة؛
 - ✓ الملكيات الكبرى للأسهم وحقوق التصويت؛
 - ✓ سياسة مكافأة أعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيين الرئيسيين، والمعلومات عن أعضاء مجلس الإدارة، بما في ذلك مؤهلاتهم، وعملية الاختيار، والمديرين الآخرين في الشركة، وما إذا كان يتم النظر إليهم باعتبارهم مستقلين؛
 - ✓ العمليات المتصلة بأطراف من الشركة؛
 - ✓ عوامل المخاطرة المتوقعة؛
 - ✓ الموضوعات الخاصة بالعاملين وأصحاب المصالح الآخرين؛
 - ✓ هياكل وسياسات الحوكمة، وبصفة خاصة، ما يحتويه أي نظام أو سياسة لحوكمة الشركة والعمليات التي يتم تنفيذها بموجبها.
- ينبغي إعداد المعلومات والإفصاح عنها طبقاً للمستويات النوعية المرتفعة للمحاسبة والإفصاح المالي وغير المالي؛
- ينبغي القيام بتدقيق خارجي مستقل بواسطة مدقق مستقل، كفاء مؤهل حتى يمكنه أن يقدم تأكيدات خارجية موضوعية لمجلس الإدارة والمساهمين بأن القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي وأداء الشركة في كافة النواحي المادية والهامة؛
- ينبغي على المدققين الخارجيين أن يكونوا قابلين للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين، وعليهم واجب بالنسبة للشركة هو أنه يقوموا بممارسة كافة ما تقتضيه العناية والأصول المهنية في عملية التدقيق؛

¹ مركز المشروعات الدولية الخاصة، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات، منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، باريس، 2004، ص ص 16-17.

- ينبغي في قنوات بث المعلومات أن توفر فرصة متساوية وفي التوقيت المناسب مع كفاءة التكلفة لمستخدمي المعلومات ذات الصلة؛
- ينبغي استكمال إطار حوكمة الشركات بمنهج فعال يتناول ويشجع على تقديم التحليلات أو المشورة عن طريق المحللين والسماصرة ووكالات التقييم والتصنيف وغيرها، والمتعلقة بالقرارات التي يتخذها المستثمرون، بعيدا عن أي تعارض هام في المصلحة قد يؤدي إلى الإضرار بنزاهة ما يقومون به من تحليل أو ما يقدمونه من مشورة.

■ مسؤوليات مجلس الإدارة

- ينبغي في إطار حوكمة الشركات أن يُضمن التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة، والرقابة الفعالة لمجلس الإدارة على إدارة الشركة، ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليته أمام الشركة والمساهمين، بحيث¹:
- ينبغي على أعضاء مجلس الإدارة أن يعملوا على أساس من المعلومات الكاملة وبحسن النية مع العناية الواجبة، وبما يحقق أفضل مصلحة للشركة والمساهمين؛
- إذا ما كانت قرارات مجلس الإدارة ستؤثر في مختلف مجموعات المساهمين بطرق مختلفة، فإن على مجلس الإدارة أن يعامل كافة المساهمين معاملة عادلة؛
- ينبغي على مجلس الإدارة أن يطبق معايير أخلاقية عالية؛ وينبغي أيضًا أن يأخذ في الاعتبار مصالح واهتمامات أصحاب المصالح في الشركة.
- ينبغي على مجلس الإدارة أن يقوم بوظائف رئيسية معينة، تتضمن:
- ✓ استعراض وتوجيه استراتيجية الشركة، وخطط العمل الرئيسية، وسياسة المخاطر، والموازنات التقديرية، وخطط العمل السنوية، ووضع أهداف الأداء، ومراقبة التنفيذ، وأداء الشركة، مع الاشراف على المصروفات الرأسمالية الرئيسية، وعمليات الاستحواذ، والتخلي عن الاستثمار؛
- ✓ الإشراف على فعالية ممارسات حوكمة الشركة وإجراء التغييرات إذا لزم الأمر؛
- ✓ اختيار وتحديد مكافآت ومرتببات، والإشراف على كبار التنفيذيين بالشركة واستبدالهم إذا لزم الأمر، مع الإشراف على تخطيط تداول المناصب؛
- ✓ مراعاة التناسب بين مكافآت كبار التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة ومصالح الشركة والمساهمين في الأجل الطويل؛
- ✓ ضمان الشفافية في عملية ترشيح وانتخاب مجلس الإدارة التي يجب أن تتم بشكل رسمي؛

¹ المرجع السابق، ص 18.

- ✓ رقابة وإدارة أي تعارض محتمل في مصالح إدارة الشركة، وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين؛
- ✓ ضمان نزاهة حسابات الشركة، ونظم إعداد قوائمها المالية بما في ذلك التدقيق المستقل، مع ضمان وجود نظم سليمة للرقابة، وعلى وجه الخصوص وجود نظم لإدارة المخاطر والرقابة المالية ورقابة العمليات والالتزام بالقانون والمعايير ذات الصلة؛
- ✓ الإشراف على عمليات الإفصاح والاتصالات؛
- ينبغي على مجلس الإدارة أن يكون قادراً على ممارسة الحكم الموضوعي المستقل على شؤون الشركة.

حينما حل موعد مراجعة تلك المبادئ سنة 2004، قدم ممثلوا القطاع الخاص من خارج المنظمة (مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE) رأيهم فيها، وأدركت المنظمة ضرورة إضافة مبدئين أساسيين لهما أهمية كبرى بالنسبة للأسواق الناشئة، هما¹:

■ إطار فعال للأسواق

رغم أن الأسواق الناجحة تبنى أساساً على حرية الملكية وحرية تداولها، إلا أن هذه الأسواق تحتاج إلى قواعد مناسبة ووسائل لتمارس عملها. ذلك أنه دون وجود هيئات رقابة بالسوق تصبح الأعمال مثل: نادي قمار رأسمالي، حيث يصبح الاستثمار مجرد مقامرة، أي رهان على أن الأشخاص سيوفون بعهودهم ورهان على أن الشركات ستقول الحق، ورهان على أن الموظفين سيحصلون على أجورهم وأن الديون سيتم تسديدها.

■ حماية حقوق صغار المساهمين (أقلية حملة الأسهم)

عادة ما يكون لحملة الأسهم الذين يمثلون الأغلبية سلطة أكبر على المديرين، ويستخدمون هذه السلطة لتحقيق مصالحهم الخاصة بما يضر بالشركة وبالأقلية من حملة الأسهم، وقد يستغلون صغار المساهمين بإجراء معاملات بينية أو بأية وسائل أخرى، ومن ثم كان لابد من حل هذه المشاكل ذات الصلة بتعارض المصالح حتى يمكن جذب مستثمرين جدد وتحقيق النمو بشكل مستدام.

¹ مركز المشروعات الدولية الخاصة، مرجع سبق ذكره، ص 07.

المطلب الثاني: نماذج حوكمة الشركات

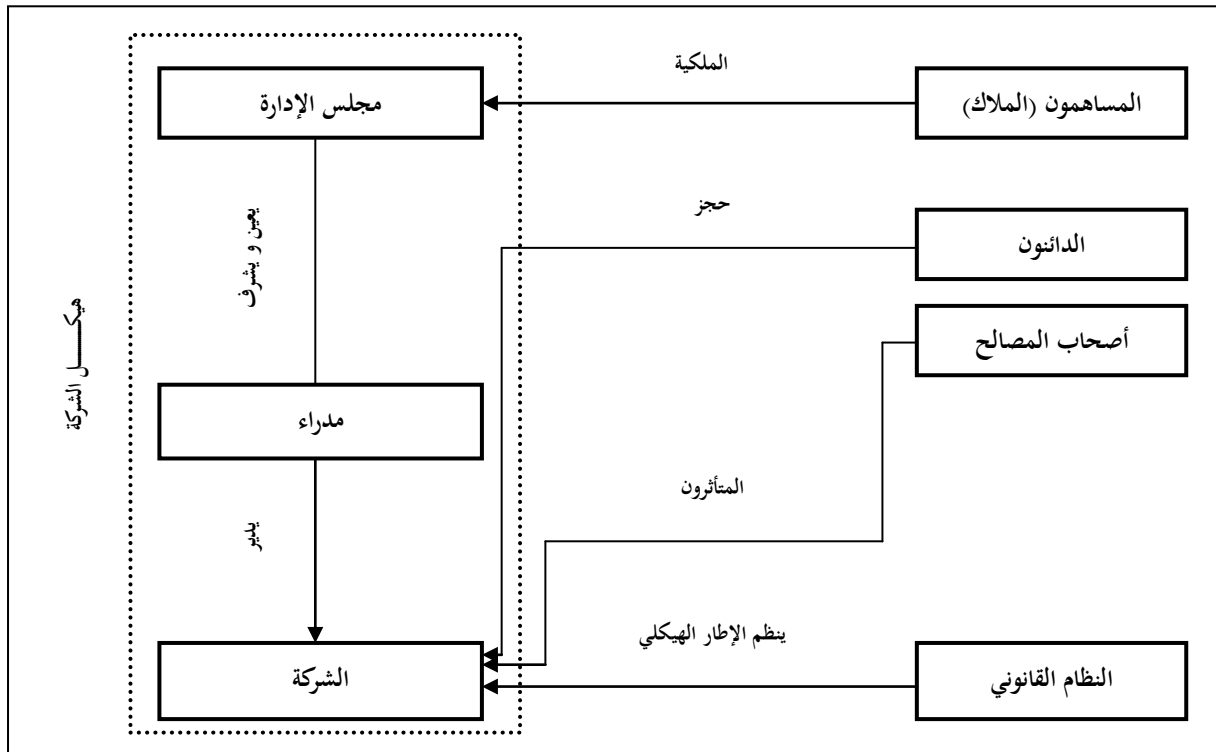
أولا - النموذج الأنجلو - أمريكي

وفق هذا النموذج وللهيكل التنظيمي للشركة ينتخب الملاك (المساهمون) مجلس الإدارة الذي يتولى الإشراف على أنشطة الشركة. وهذا يعني بأن المساهمين يمارسون رقابتهم على الشركات من خلال مجلس الإدارة والأعضاء الذين يشكلون تلك المجالس، فالمجلس لديه ثلاث وظائف أساسية تتمثل، في¹:

- تمثيل الملاك المساهمين؛
- توجيه الإدارة؛
- الإشراف والمراقبة.

فالمجلس يعين ويشرف على المدراء الذين يديرون شؤون الشركة اليومية، كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم (06.01): النموذج الأنجلو - أمريكي لحوكمة الشركات



المصدر: زهير عبد الكريم الكايد، الحوكمة قضايا وتطبيقات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2003، ص 36.

¹ زهير عبد الكريم الكايد، الحوكمة قضايا وتطبيقات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2003، ص 36.

بينما يقدم النظام القانوني الإطار الهيكلي، فإن ذوي المصالح المتأثرين في الشركة هم العاملون، الموردون والدائنون، ولكن الدائنين يستطيعون أن يمارسوا حقهم في الحجز على موجودات الشركة.

إن السياسة في هذا النموذج يتم وضعها من قبل المجلس ويتم تنفيذها من قبل الإدارة، ويقوم المجلس بالإشراف ومتابعة التنفيذ من خلال أنظمة المعلومات المصاغة لهذه الغاية. وبما أن المجلس يتم اختياره من قبل المساهمين، فإن عليه تأدية ما يرغب فيه المساهمون من حيث ضمان الكفاية في إنتاج الشركة، إضافة إلى التحكم والسيطرة والتحكم في الأداء. وعلى أية حال فإنه لا يوجد إجماع في الاتفاق على مدى كفاية وفعالية كلفة النموذج¹.

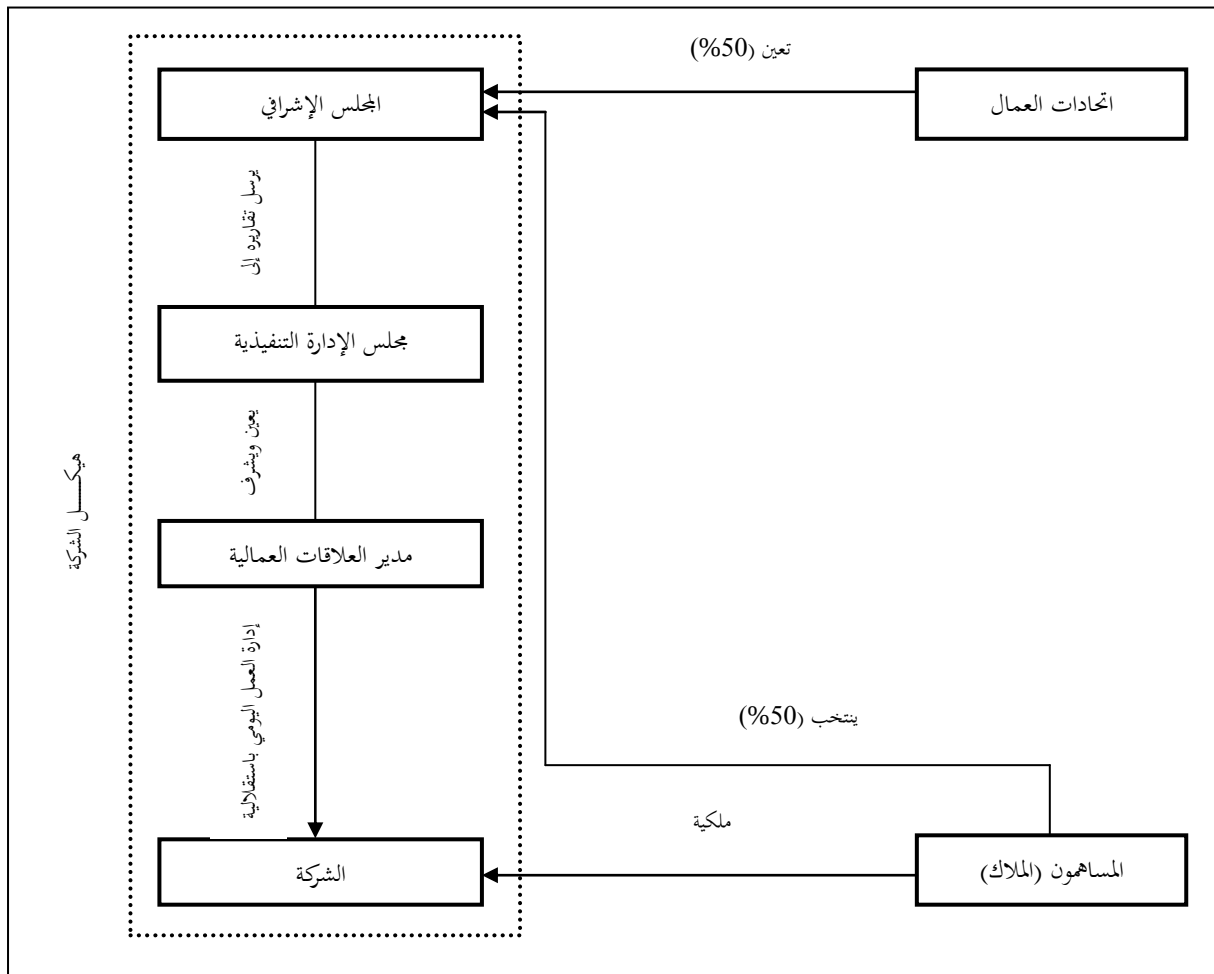
ثانيا - النموذج الألماني

يتميز النموذج الألماني لحوكمة الشركات بأنه رغم ملكية المساهمين الشركة إلا أنهم لا يفرضون آليات الحوكمة فيها، حيث أن خمسون بالمائة (50%) من المجلس الإشرافي (Supervising Board) يتم انتخابهم من قبل المساهمين، بينما خمسون بالمائة (50%) الباقون يتم تعيينهم من قبل اتحادات العمال، وحسب هذا النموذج فإن العمال ليسوا فقط معنيين بأمر الشركة أو متأثرين بها، بل أيضا لهم ميزة المشاركة في حوكمة الشركة، فهم متساوون في تحمل مسؤولية تنفيذ السياسة لتحقيق الأرباح للشركة، كما أن مجلس الإشراف يعين ويتحكم في مجلس الإدارة التنفيذية، كما هو مبين في الشكل²:

¹ المرجع السابق، ص 37.

² نفس الصفحة والمرجع السابق.

الشكل رقم (07.01): النموذج الألماني لحوكمة الشركات



المصدر: زهير عبد الكريم الكايد، الحوكمة قضايا وتطبيقات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2003، ص 37.

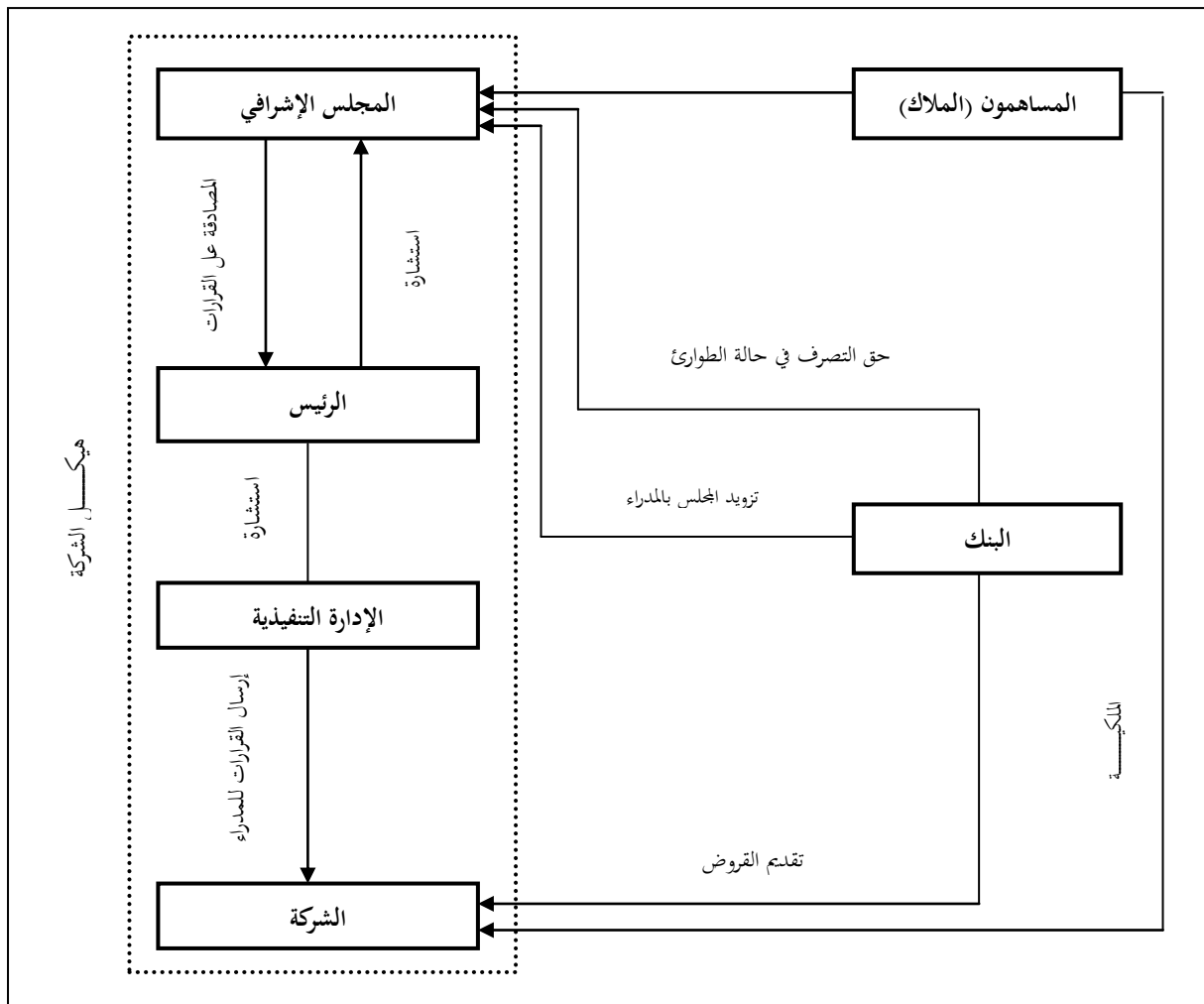
في النموذج الألماني هناك علاقة من خلال التقارير بين المجلسين الإشرافي والإداري، ومن الأمور الهامة في هذا النموذج أن رئيس العلاقات العمالية (رئيس المستخدمين) يتم إشراكه في المجلس التنفيذي كعضو عامل، كما أن البنوك الألمانية تستطيع أن تملك جزء من رأسمال الشركات عكس البنوك الأمريكية. إلا أن هذه البنوك ليست لها سيطرة مؤسسية فعالة نيابة عن المساهمين¹.

¹ المرجع السابق، ص 38.

ثالثا - النموذج الياباني

يتميز النموذج الياباني بأن للمؤسسات المالية دورا أساسيا في هيكل الحوكمة، حيث يعين المساهمون والبنك معا أعضاء مجلس الإدارة، وخلافا للنماذج الأخرى فإن الرئيس أيضا يتم تعيينه من قبل المساهمين والبنك، وأن طبيعة علاقة المجلس بالرئيس تتبع للهيكل أيضا، حيث يستشير الرئيس مجلس الإدارة، رغم أن المجلس عادة ما يصادق على قرارات الرئيس¹، كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (08.01): النموذج الياباني لحوكمة الشركات



المصدر: زهير عبد الكريم الكايد، الحوكمة قضايا وتطبيقات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2003، ص 39.

¹ المرجع السابق، ص 38.

رغم أن المساهمين في النموذج الياباني يملكون الشركة إلا أن البنك الممول له الدور الرئيسي، وأن الإدارة التنفيذية تمارس الوظائف الإدارية من خلال مجلس الإدارة، كذلك فإن البنك الممول يتدخل حتى بتزويد الإدارة بالمدرء، ويسيطر على الوظائف الإدارية كما يتجاوز دور البنوك الممولة سلطات مجلس الإدارة عند حدوث حالات الطوارئ أو عندما تجد سببا لذلك¹.

رابعا - النموذج الجزائري

1. الحوكمة الداخلية لشركات المساهمة

1.1 الجمعية العامة للمساهمين

تمثل الجمعية العامة للمساهمين أعلى هيئة في شركات المساهمة لأنها تضم جميع المساهمين في الشركة فهي مصدر السلطات، حيث يعود إليها اتخاذ القرارات في إنشاء الشركة والتصديق على نظامها الأساسي، وعلى تعيين أعضاء مجلس الإدارة ومراقبي الحسابات وعزلهم، وهي التي تراقب أعمال الإدارة والمحاسبين، كما تعود إليها سلطة تعديل النظام الأساسي للشركة وإدماجها في شركات أخرى ونقل مقرها خارج المدينة². وتختلف تسميتها من بلد إلى آخر فيطلق عليها اسم الهيئة العامة للشركة بتعبير كل من المشرع الأردني والسوري والعراقي، واسم الجمعية العامة بتعبير كل من المشرع المصري والكويتي والجزائري والمغربي، واسم الجمعية العمومية بتعبير كل من المشرع اللبناني والليبي والإماراتي، واسم الجلسة العامة بتعبير المشرع التونسي، واسم (Assemblée Générale des Actionnaires) حسب المشرع الفرنسي، واسم (Generale Meeting of Shareholders) حسب المشرع الانجليزي³.

1.1.1 الجمعية العامة التأسيسية (L'Assemblée Générale Constitutive)

■ مفهوم الجمعية العامة التأسيسية

- الجمعية العامة التأسيسية: «هي أول جمعية تنعقد في الشركة فيلتقي فيها كل من المؤسسين والمكتتبين لذلك أطلق عليها الجمعية التأسيسية»⁴.

¹ المرجع السابق، ص 39.

² نادية فضيل، مرجع سبق ذكره، ص 273.

³ أكرم ياملكي، القانون التجاري: دراسة مقارنة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 243.

⁴ المرجع السابق، ص 274.

- **الجمعية العامة التأسيسية:** «هي جمعية تنعقد بناء على دعوة جماعة المؤسسين للشركة أو وكيلهم تتولى اقرارا تقدير الحصص العينية، والموافقة على نظام الشركة وتعيين الهيئات الإدارية الأولى اللازمة لإدارة الشركة»¹.

■ اختصاصات الجمعية التأسيسية

تشمل اختصاصات الجمعية التأسيسية، ما يلي²:

- ثبت الجمعية أن رأس المال مكتتب به تماما، وأن مبلغ الأسهم مستحق، وتبدئي رأيها في المصادقة على القانون الأساسي الذي لا يقبل التعديل إلا بإجماع آراء جميع المكتتبين؛
- تعيين القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة، وتعيين واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات (محافظي الحسابات أو المدقق الخارجي)؛
- تعمل الجمعية العامة على الفصل في تقدير الحصص العينية، ولا يجوز لها أن تخفض هذا التقدير إلا بإجماع المكتتبين.

■ مداولات الجمعية التأسيسية

نظرا لأهمية هذه الجمعية والدور الذي تلعبه في تأسيس الشركة فقد جعلها المشرع توازي الجمعية العامة غير العادية من حيث اشتراط النصاب القانوني في الحضور، ومن حيث الأغلبية في التصويت، وبالتالي فإن الجمعية التأسيسية لا تصح مداولاتها إلا بحضور المساهمين الذين يمثلون أو يمتلكون النصف على الأقل من الأسهم³.

2.1.1 الجمعية العامة العادية (L' Assemblée Générale Ordinaire)

■ مفهوم الجمعية العامة العادية

- **الجمعية العامة العادية:** «هي جمعية تضم جميع المساهمين الذين ينحصر عملهم في رقابة أعمال الإدارة، ولا تنتهي أعمالها ومهامها إلا بانقضاء الشركة وزوال شخصيتها المعنوية»⁴.

¹ مصطفى كامل طه، الشركات التجارية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2007، ص 191.

² رئاسة الجمهورية، القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص 153.

³ نادية فضيل، مرجع سبق ذكره، ص 276.

⁴ المرجع السابق، ص 277.

- **الجمعية العامة العادية:** « هي ذلك الاجتماع العام العادي الذي يعقده المساهمون عادة في نهاية كل سنة مالية، للنظر في مختلف أمور الشركة واتخاذ القرارات اللازمة بشأنها»¹.

■ **اختصاصات الجمعية العامة العادية**

تتمتع الجمعية العامة بسلطات واسعة، حيث يحق لها اتخاذ جميع القرارات التي تتعلق بإدارة الشركة باستثناء صلاحية تعديل القانون الأساسي، إذ هو من اختصاص الجمعية العامة غير العادية². وبالتالي فإن اختصاصات الجمعية العامة العادية غير محصورة في ميدان معين أو نشاط محدد، ومن بين المسائل التي تتكلف الجمعية العامة العادية القيام نذكر، ما يلي³:

- **الجانب المالي:** تتولى الجمعية العامة تكوين احتياطي قانوني واحتياطات أخرى تعود بالنفع على الشركة أو على المساهمين في حال ما إذا لم يخصص إلى أغراض أخرى.

- **المسائل الإدارية:** عزل مجلس الإدارة أو أحد أعضائه ورفع دعوى المسؤولية عليهم وتوقيع الغرامات المالية في حال عدم خضوع أعضاء المجلس بدون عذر مقبول، كما تتكلف الجمعية العامة بالتصدي لأي عمل من أعمال الإدارة إذا عجز المجلس عن البث فيه بسبب عدم اكتمال النصاب.

- **المسائل المتعلقة بمحافظي الحسابات:** تقوم الجمعية العامة العادية بتعيين مندوب الحسابات أو أكثر (محافظ الحسابات - commissariat aux comptes) كما هو مبين في المادة 715 مكرر 04 من القانون التجاري.

- **المسائل المتعلقة بتصفية الشركة:** تقوم الجمعية العامة العادية بتحديد أتعاب المصفي (Liquidateur judiciaire) وعزله، ويمكن أن تزيد في المدة المقررة للتصفية بعد الاطلاع على تقرير المصفي.

هناك من يرى أن الجمعية العامة العادية تختص ب⁴:

- انتخاب أعضاء مجلس الإدارة وعزلهم؛

- مراقبة أعمال مجلس الإدارة والنظر في إحلاله بالمسؤولية؛

- المصادقة على الميزانية وحساب الأرباح والخسائر؛

- المصادقة على تقرير مجلس الإدارة عن نشاط الشركة؛

¹ أكرم ياملكي، مرجع سبق ذكره، ص 244.

² عمورة عمار، مرجع سبق ذكره، ص 259.

³ نادية فضيل، مرجع سبق ذكره، ص 293-295. [بتصرف]

⁴ أميرة إبراهيم عثمان، فؤاد السيد المليجي، سمير كامل محمد، المحاسبة المالية في شركات الأموال: قطاع الأعمال العام والخاص، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص 18.

- الموافقة على توزيع الأرباح.

إذن فاختصاصات الجمعية العامة العادية واسعة من حيث الرقابة على شؤون الشركة، فهي تقوم ابتداء من حياة الشركة إلى غاية تصفيتها، ودورها كأصل عام ينحصر في الرقابة دون القيام بأعمال الإدارة¹.

3.1.1 الجمعية العامة غير العادية (L'assemblée Générale Extraordinaire)

■ مفهوم الجمعية العامة غير العادية

- **الجمعية العامة غير العادية:** «هي تلك الجمعية التي يناط بها اختصاص تعديل النظام الأساسي للشركة، وهي ذات طابع استثنائي لأن نظام الشركة هو عبارة عن قانون بين المتعاقدين، وطبقا للقواعد العامة لا يجوز تعديله إلا بموافقة جميع المتعاقدين»².
- **الجمعية العامة غير العادية:** «هي ذلك الاجتماع غير العادي الذي يعقد في وقت للنظر في أمور الشركة الخارجة عن صلاحية الجمعية العامة في اجتماعها العادي»³.

■ تكوين الجمعية العامة غير العادية ودعوتها للانعقاد

تطبق على الجمعية العامة غير العادية الأحكام المتعلقة بتكوين الجمعية العامة العادية، بحيث يحق للمساهمين حضور جلساتها مهما كان عدد الأسهم التي يمتلكونها، ولا يجوز للنظام الأساسي للشركة أن ينص على ضرورة توافر نصاب معين من الأسهم كي يستطيع المساهم حضور جلساتها⁴.

■ اختصاصات الجمعية العامة غير العادية

تختص الجمعية العامة غير العادية وحدها بصلاحيات تعديل القانون الأساسي للشركة في كل أحكامه، ويعتبر كل شرط مخالف لذلك كأن لم يكن (المادة 674 من القانون التجاري)، غير أن حق الجمعية العامة غير العادية في تعديل القانون الأساسي ليس مطلقا، بل يرد عليه استثناءان، وهما⁵:

- لا يجوز للجمعية العامة غير العادية رفع التزامات المساهمين ماعدا العمليات الناتجة عن تجمع الأسهم التي تمت بصفة منتظمة؛

¹ نادية فضيل، مرجع سبق ذكره، ص 295.

² المرجع السابق، ص 296.

³ أكرم ياملكي، مرجع سبق ذكره، ص 246.

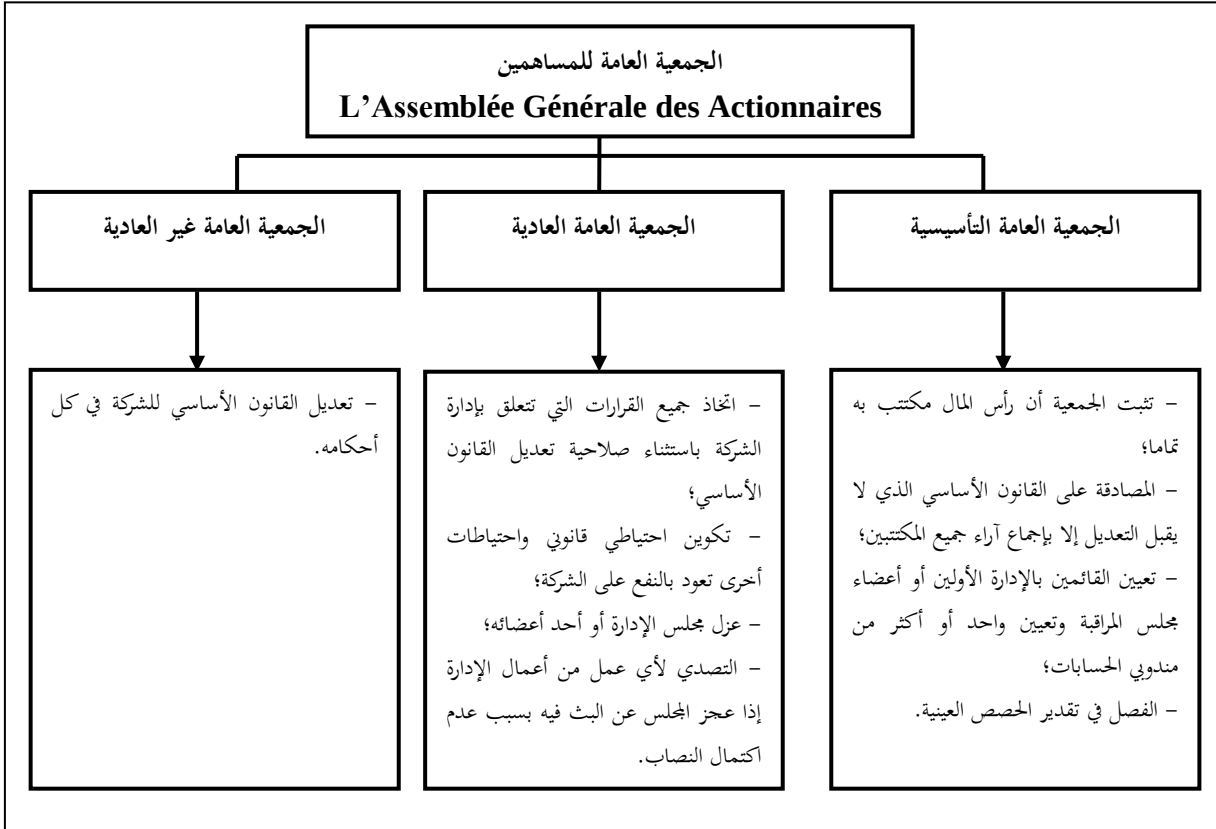
⁴ نادية فضيل، مرجع سبق ذكره، ص 297.

⁵ عمورة عمار، مرجع سبق ذكره، ص 259.

- لا يجوز للجمعية العامة غير العادية تغيير غرض الشركة الأصلي، لأن هذا التعديل يعد بمثابة خلق شركة جديدة.

يمكن تلخيص أدوار الجمعية العامة للمساهمين في الشكل التالي:

الشكل رقم (09.01): أنواع وأدوار الجمعية العامة للمساهمين



المصدر: من إعداد الباحث

2.1 مجلس الإدارة

1.2.1 تعريف مجلس الإدارة

مجلس الإدارة هو: « الهيئة الرئيسية التي تتولى أمور الشركة من تسيير وتنفيذ القرارات الصادرة عن جمعية المساهمين حتى تحقق غرض الشركة»¹.

¹ نادية فضيل، مرجع سبق ذكره، ص 231. [بتصرف]

2.2.1 تكوين مجلس الإدارة، عضويته ومسؤولية أعضائه

■ تكوين مجلس الإدارة

تنص المادة 610 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 على أنه « يتولى إدارة شركة المساهمة مجلس إدارة يتألف من ثلاثة أعضاء على الأقل ومن اثني عشر عضوا على الأكثر»¹.

■ عضوية مجلس الإدارة في شركات المساهمة

- لا تعتبر العضوية في مجلس الإدارة من الأمور الدائمة، بل هي مؤقتة فلا يجوز أن تتجاوز 06 سنوات ويذكر ذلك في العقد التأسيسي للشركة²؛
- لا يمكن لشخص طبيعي الانتماء (أن يكون عضوا) في نفس الوقت إلى خمسة مجالس إدارية لشركات مساهمة بالجزائر (المادة 612 من القانون التجاري)³؛
- لا تقتصر عضوية مجلس الإدارة على الشخص الطبيعي فحسب بل يمكن أن يكون العضو بمجلس الإدارة شخصا معنويا، وعليه فور تعيينه كعضو في مجلس إدارة الشركة تعيين من يمثله من الأشخاص الطبيعيين، ويعتبر عضوا دائما يخضع لنفس الشروط والواجبات التي يخضع لها باقي أعضاء مجلس الإدارة⁴؛
- إذا انتهت مدة عضوية أعضاء مجلس إدارة شركة المساهمة يحق للجمعية العامة انتخابهم لفترة ثانية إلا إذا نص القانون الأساسي للشركة على خلاف ذلك⁵؛
- يحق للجمعية العامة للمساهمين أيضا أن تمارس سلطة عزل أي عضو وفي أي وقت، شريطة أن يكون هناك مبرر شرعي⁶.

■ مسؤولية أعضاء مجلس الإدارة والرئيس

لم يكتف المشرع الجزائري بما ورد من قواعد عامة في المسؤولية المدنية والجزائية، بل تعرض لهاتين المسؤوليتين حتى في أحكام القانون التجاري، بالنسبة للمسؤولية المدنية تعرضت لها المادة 715 مكرر 21

¹ رئاسة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص 110.

² نادية فضيل، مرجع سبق ذكره، ص 234.

³ مولود ديدان، القانون التجاري، دار بلقيس، الجزائر، 2015، ص 194.

⁴ نادية فضيل، مرجع سبق ذكره، ص 235.

⁵ المرجع السابق، ص 237.

⁶ نفس الصفحة والمرجع السابق.

ومكرر 29، وهذا عن كل الأخطاء التي يرتكبها أعضاء مجلس الإدارة أثناء تأديتهم لوظائفهم مما يتسبب في إحداث الضرر سواء للشركة أو للمساهمين أو الغير¹.

3.2.1 اختصاصات وحدود سلطة مجلس الإدارة

■ اختصاصات مجلس الإدارة

تنص المادة 622 من القانون التجاري الجزائري على أنه: «يخول مجلس الإدارة كل السلطات للتصرف في كل الظروف باسم الشركة، ويمارس هذه السلطات في نطاق موضوع الشركة، ومع مراعاة السلطات المسندة صراحة في القانون لجمعية المساهمين»².

استنادا لهذا النص يعود لمجلس إدارة شركة المساهمة حق التصرف سواء كانت الأعمال التي يقوم بها مادية أو قانونية لاستغلال واستثمار مشروع الشركة، وجني الربح من ورائه. فعليه اتخاذ القرارات في جميع الأحوال وفي كل الظروف قصد تحقيق غرض الشركة في جميع الأحوال. والواقع العملي يفرض على مجلس الإدارة توزيع العمل بين أعضائه حتى يتمكن كل عضو من أداء دور ايجابي في إدارة الشركة، وعادة ما يتم التنسيق بين أعضائه حتى لا تتشابك وتتعدد الأمور في الإدارة (التسيير)، إذ لو كان هناك خلط في القيام بالأعمال لأدى ذلك إلى فشل المشروع³.

كما من أهم اختصاصات مجلس الإدارة، أنه يحق له نقل مقر الشركة إلى مكان مغاير شريطة أن يكون في نفس المدينة (المادة 1/625 من القانون التجاري)، أما إذا أراد خارج هذه المدينة، فإن القرار يكون من اختصاص الجمعية العامة العادية (المادة 2/625 من القانون التجاري)⁴.

■ حدود سلطات مجلس الإدارة

لا يحد من سلطات مجلس الإدارة إلا الأمور التالية⁵:

- يجب ألا يتعدى حدود الغرض الذي أنشئت من أجله الشركة، كالتبرع بأموال الشركة ماعدا في الحالات التي يقضى بها العرف التجاري؛

¹ نادية فضيل، مرجع سبق ذكره، ص 252. [بتصرف]

² رئاسة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص 111.

³ نادية فضيل، مرجع سبق ذكره، ص 239. [بتصرف]

⁴ المرجع السابق، ص 240. [بتصرف]

⁵ نفس الصفحة والمرجع السابق.

- عدم المساس باختصاصات الجمعية العامة العادية أو غير العادية كأن يتخذ قرار بزيادة رأسمالها أو إصدار السندات أو تغيير غرض الشركة أو تصفيتها أو اندماجها، لأن هذه الأمور هي من اختصاص الجمعية العامة؛
- لا يجوز للمجلس القيام بأعمال الإدارة اليومية لأنها عادة من اختصاص رئيس المجلس أو المدير العام؛

3.2.1 اجتماعات ومكافآت مجلس الإدارة

■ اجتماعات مجلس الإدارة

لا تصح مداولة (اجتماع) مجلس الإدارة إلا إذا حضر نصف عدد أعضائه على الأقل، وتأخذ القرارات بأغلبية أعضاء المجلس الحاضرين ما لم ينص القانون الأساسي على أغلبية أكثر، ويرجح صوت رئيس الجلسة عند تعادل الأصوات ما لم ينص على خلاف ذلك في القانون الأساسي¹.

■ مكافآت مجلس الإدارة

أن أعضاء مجلس الإدارة لا يمكن أن يباشروا أعمال الإدارة مجاناً، بل يحصلون على أجر مقابل النشاطات التي يبذلونها لتسيير شؤون الشركة والسعي في إنجاحها، ويطلق على هذا الأجر اسم المكافآت².

3.1 مجلس المدبرين

يمكن لشركة المساهمة أن تبني أسلوباً مغايراً للأسلوب المتعارف عليه في إدارة الشركة والمتمثل في وجود مجلس للإدارة في هيكلها التنظيمي واستبداله بما يسمى بمجلس المدبرين (Directoire) قصد إدارة شؤونها³. وقد تم استعارة هذا النمط من الإدارة من القانون التجاري الفرنسي الذي أدخل هذا النوع من الإدارة في شركات المساهمة عن طريق القانون الصادر بتاريخ 24 جويلية 1966 وهو مستوحى من القانون الألماني، ويهدف هذا النوع من الإدارة إلى الفصل بين إدارة الشركة والمراقبة، وهي وظائف يقوم بها مجلس الإدارة في النظام التقليدي. فإذا تولى مجلس المدبرين إدارة الشركة تكون الرقابة من اختصاص مجلس المراقبة (Conseil de Surveillance). ويمكن للشركة أن تبني هذا النوع من التسيير في بداية تأسيسها أو من بعد، كما يمكن تغييره إذا قرر المساهمون تعديل القانون الأساسي للرجوع إلى نمط التسيير التقليدي عن طريق مجلس الإدارة⁴.

¹ رئاسة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص 161.

² نادية فضيل، مرجع سبق ذكره، ص 247.

³ المرجع السابق، ص 257.

⁴ عمورة عمار، مرجع سبق ذكره، ص ص 252-253.

■ تعريف مجلس المديرين

مجلس المديرين: «هو مجلس يتكون من خمسة أعضاء على الأكثر، يتم تعيينه ومراقبته من قبل مجلس المراقبة»¹.

■ تعيين أعضاء مجلس المديرين

يقوم مجلس المراقبة بتعيين أعضاء مجلس المديرين ويسند الرئاسة إلى أحدهم، ويشترط أن يكون أعضائه أشخاص طبيعيين (المادة 644 من القانون التجاري). ويتكون المجلس من ثلاثة إلى خمسة أعضاء (المادة 643 من القانون التجاري)².

■ مدة عضوية مجلس المديرين

يحدد القانون الأساسي للشركة مدة عضوية مجلس المديرين ضمن حدود تتراوح بين عامين (02) إلى ستة (06) سنوات، وعند عدم وجود أحكام قانونية أساسية صريحة تقدر مدة العضوية بأربعة سنوات. وفي حالة الشغور يتم تحديد الخلف للفترة المتبقية إلى غاية تجديد مجلس المديرين (المادة 646 من القانون التجاري)³.

■ سلطات مجلس المديرين

- إن مجلس المديرين هو جهاز هام ورئيسي في شركة المساهمة لأن محور الأعمال والقرارات تدور في محيطه، الأمر الذي جعل المشرع يخول له سلطات واسعة للتصرف باسم الشركة ولحسابها في جميع الظروف، ولا ترد على سلطته قيود إلا تلك المتعلقة بعدم تجاوز موضوع الشركة أو الاعتداء على السلطات التي خولها القانون لمجلس المراقبة ولجمعية المساهمين التي من واجبه مراعاتها. فيما عدا هذا يتمتع مجلس المديرين بجميع الصلاحيات للتصرف في شؤون الشركة واتخاذ القرارات اللازمة حسبما جاء في القانون الأساسي للشركة (المادة 650 من القانون التجاري)⁴.

- يتمتع مجلس المديرين بالسلطات الواسعة للتصرف باسم الشركة في كل الظروف، ويمارس هذه السلطات في حدود موضوع الشركة مع مراعاة السلطات التي يخولها القانون صراحة لمجلس المراقبة وجميعيات المساهمين (المادة 648 من القانون التجاري)⁵.

¹ المرجع السابق، ص 253.

² رئاسة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص 166.

³ نفس الصفحة والمرجع السابق.

⁴ نادية فضيل، مرجع سبق ذكره، ص 262.

⁵ رئاسة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص 167.

4.1 مجلس المراقبة

■ تعريف مجلس المراقبة

مجلس المراقبة هو: «عبارة عن مجلس يتم تشكيله في حالة ما إذا اتبعت شركة المساهمة أسلوب إدارة مجلس المدربين، بحيث هو الذي يتولى الرقابة عليه وعلى تسييره لإدارة الشركة»¹.

■ تعيين أعضاء مجلس المراقبة ومدة عضويتهم

يتم تعيين أعضاء مجلس المراقبة عن طريق انتخاب تقوم به الجمعية العامة التأسيسية أو الجمعية العامة العادية، ويمكن إعادة انتخاب الأعضاء ما لم ينص القانون الأساسي على خلاف ذلك، وتحدد فترة وظائفهم بموجب القانون الأساسي دون أن تتجاوز ستة (06) سنوات في حالة التعيين من الجمعية العامة، ودون أن تتجاوز مدة ثلاث (03) سنوات في حالة التعيين بموجب القانون الأساسي. و في حالة الدمج أو الانفصال يتم التعيين من طرف الجمعية العامة غير العادية. كما يمكن للجمعية العامة العادية أن تعزل أعضاء مجلس المراقبة في أي وقت، ويتكون المجلس من (07) سبعة أعضاء على الأقل و (12) اثني عشر عضوا على الأكثر².

■ اختصاصات مجلس المراقبة

تتمثل مهام واختصاصات مجلس المراقبة في:

- الرقابة الدائمة على سير أعمال الشركة من طرف مجلس المدربين، بمعنى أنه يراقب مجلس المدربين. وقد ينص القانون الأساسي للشركة على أن كل العقود التي تريد الشركة إبرامها يجب أن تخضع لترخيص مسبق يمنحه مجلس المراقبة³.
- بالنسبة لأعمال التصرف كالتنازل عن العقارات والتنازل عن المشاركة، وتأسيس الأمانات وكذا الكفالات والضمانات الاحتياطية أو الضمانات تكون موضوع ترخيص صريح من مجلس المراقبة⁴؛
- يقوم مجلس المراقبة في أي وقت من السنة بإجراء الرقابة التي يراها ضرورية، ويمكنه أن يطلع على الوثائق التي يمكن أن يراها مفيدة للقيام بمهمته⁵؛

¹ عمورة عمار، مرجع سبق ذكره، ص 254.

² رئاسة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص 168.

³ نادية فضيل، القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص 270.

⁴ رئاسة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرجع سبق ذكره، ص 167.

⁵ المرجع السابق، ص 168.

- استلام تقرير من مجلس المديرين مرة كل ثلاث أشهر على الأقل، وعند نهاية كل سنة مالية حول إدارته للشركة¹.

■ الأعمال المحضرة على أعضاء مجلس المراقبة

- توجد مجموعة من الأعمال والتصرفات التي يحضر على أعضاء مجلس المراقبة القيام بها، والتي نذكر منها²:
- يحضر على أي عضو من مجلس المراقبة الانتماء إلى مجلس المديرين؛
- إذا كان عضو مجلس المراقبة شخصا طبيعيا، لا يحق له الانتماء في نفس الوقت إلى أكثر من خمسة مجالس مراقبة لشركات المساهمة التي يكون مقرها في الجزائر؛
- يحضر على أعضاء مجلس المراقبة باستثناء الأشخاص المعنويين أن يقرضوا بأي شكل كان من الشركة، كما يحضر عليهم أن يتخذوا الشركة كضامن احتياطي أو كفيل عندما يقومون بالتزاماتهم الشخصية نحو الغير.

2. الحوكمة الخارجية لشركات المساهمة

1.2 مندوبي الحسابات (محافضي الحسابات - commissariat aux comptes)

■ شروط تعيين محافضي الحسابات في شركات المساهمة

- من أجل ضمان الحياد والشفافية ومصادقية نتائج تقرير التدقيق الذي يتم إعداداه والإفصاح عنه من طرف محافظ الحسابات (المدقق الخارجي)، وإضفاء الثقة على مدى صدق القوائم المالية وسلامة العمليات التي تقوم بها الشركة وإظهار وضعيتها الحقيقية أمام المساهمين وكل الأطراف التي لها مصلحة بالشركة. وبالرجوع إلى نص المادة 715 مكرر (06)، نجد بأنها تنص على أنه لا يجوز تعيين محافظ للحسابات في شركات المساهمة، كل من³:
- الأقرباء والأصهار إلى غاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس المراقبة؛
- القائمون بالإدارة، وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة، وأعضاء مجلس المديرين ومجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10/1) رأسمال الشركة، أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (10/1) رأسمال الشركة؛

¹ نفس الصفحة والمرجع السابق.

² نادية فضيل، مرجع سبق ذكره، ص ص 265-266.

³ رئاسة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص 189.

- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات على أجرة أو مرتب، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المدربين أو من مجلس المراقبة؛
- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المدربين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

■ مهام محافظي الحسابات في شركات المساهمة

- تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين محافظا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين (ONECCC)*، وتتمثل مهامهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير، فيما يلي¹:
- التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة، وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها؛
 - يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المدربين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها (تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية أحد مبادئ حوكمة الشركات)؛
 - يصدقون (légalisation) على انتظام الجرد وعلى حسابات الشركة والميزانية وصحة ذلك؛
 - يتحقق محافظو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين (مبدأ المعاملة العادلة بين المساهمين)؛
 - إجراء التحقيقات أو الرقابة التي يرونها مناسبة طيلة السنة؛
 - استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال.
- إذا لم يتم تعيين الجمعية العامة محافظي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من محافظي الحسابات، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المدربين².

* ONECCC: L'Ordre National Des Experts Comptables, Commissaires Aux Comptes Et Comptables Agrées.

¹ مولود ديدان، مرجع سبق ذكره، ص 222.

² نفس الصفحة والمرجع السابق.

■ التزامات محافظي الحسابات في شركات المساهمة

تمثل التزامات محافظي الحسابات في تبليغ مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة حسب الحالة (المادة 715 مكرر 10 من القانون التجاري)، فيما يلي¹:

- عمليات المراقبة والتحقيق (التدقيق) التي قاموا بها، ومختلف عمليات السير التي أدوها؛
- مناصب الموازنة (الميزانية) والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرون ضرورة إدخال تغييرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق؛
- المخالفات والأخطاء التي قد يكتشفونها؛
- النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات أعلاه؛ والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة.

كما يجوز لمحافظ الحسابات أن يطلب توضيحات من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الذي يتعين أن يرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار الاستغلال، والتي اكتشفها أثناء ممارسة مهامه (المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري). وفي حالة انعدام الرد أو إذا كان الرد ناقصا فإن محافظ الحسابات يطلب من الرئيس أو مجلس المديرين استدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للمداومة في الوقائع الملاحظة، ويتم استدعاء محافظ الحسابات في هذه الجلسة. وفي حالة عدم احترام هذه الأحكام، أو إذا لاحظ مندوب الحسابات أنه رغم اتخاذ هذه القرارات بقيت مواصلة الاستغلال معرقة فإنه يقوم حينئذ بإعداد تقرير خاص يقدمه لأقرب جمعية عامة مقبلة أو لجمعية عامة غير عادية، وفي حالة الاستعجال يقوم هو نفسه باستدعائها لتقديم خلاصاته².

1.2 رقابة السوق المالي (السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة)

تمثل رقابة السوق المالي (السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة) ، فيما يلي³:

- يجب على شركات المساهمة أن تصرح للسلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها بالصفقات التي تنوي القيام بها، وتعلم لجنة البورصة بعمليات الحيازة التي قامت بها؛
- يجوز للسلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها أن تطلب من الشركات المعنية كل التوضيحات والتبريرات التي تراها ضرورية. وإذا لم يتم الاستجابة إلى هذه الطلبات يجب على السلطة المكلفة بتنظيم

¹ رئاسة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص 190.

² نفس الصفحة والمرجع السابق.

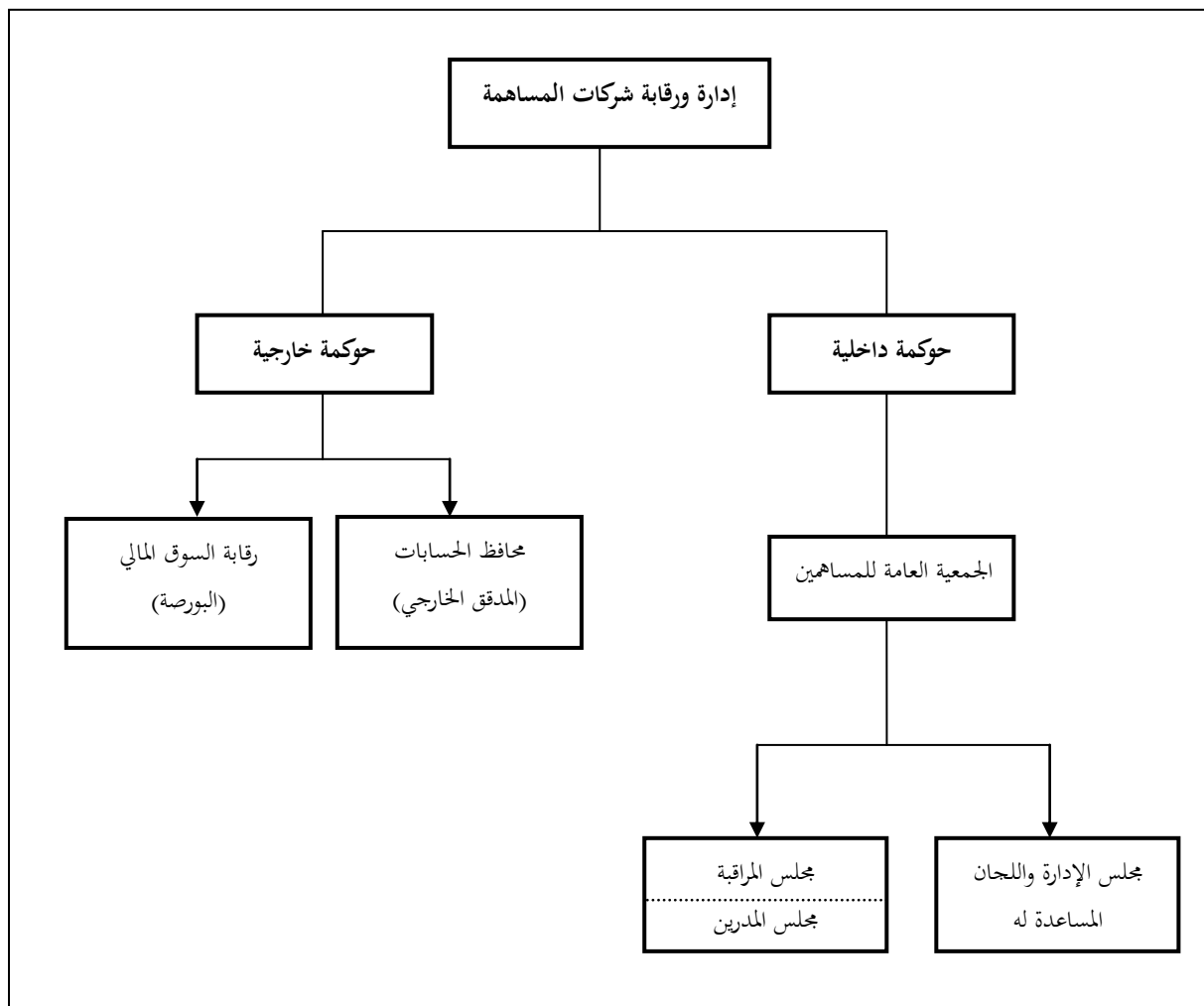
³ مولود ديدان، مرجع سبق ذكره، ص ص 221-222. [بتصرف]

عمليات البورصة ومراقبتها اتخاذ كل الإجراءات لمنع تنفيذ الأوامر التي تصدرها هذه الشركات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛

- يحظر على الشركة رهن أسهمها الخاصة مباشرة أو بواسطة شخص يتصرف باسمه الخاص لحساب الشركة؛

يمكن تلخيص النموذج الجزائري لحوكمة الشركات في الشكل التالي:

الشكل رقم (10.01): النموذج الجزائري لحوكمة الشركات



المصدر: من تصور الباحث

المطلب الثالث: التجارب الدولية لحوكمة الشركات

أولا - تجربة الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة

1. تجربة الولايات المتحدة الأمريكية

يمكن تلخيص التجربة الأمريكية فيما يخص حوكمة الشركات، في النقاط التالية¹:

- ظهرت أول قواعد لحوكمة الشركات في الولايات المتحدة في أواخر السبعينات من القرن العشرين، وقد أصدرت المائدة المستديرة للشركات تقرير في جانفي 1978 بعنوان (دور وتكوين مجلس إدارة شركات الاكتتاب العام الكبيرة). وكان صدور التقرير بمثابة استجابة مبكرة لتصرفات الشركات التي اتسمت بالعدوانية، وجاء التقرير كمحاولة لسن تشريع يحد من عمليات الشراء والاستحواذ العدائية، وتحول تقرير المائدة المستديرة ليصبح دعوة لإضفاء الشرعية لقوة القطاع الخاص وتنفيذ القابلية للمحاسبة.
- منذ ذلك الحين كان هناك ارتفاع ملحوظ في إعداد القواعد الجيدة لحوكمة الشركات في الولايات المتحدة، حيث صدر بيان (TIAA - CREF) سنة 1993 وهو (بيان سياسة قواعد إدارة الشركات في العالم)، ولما كانت (TIAA - CREF) شركة مساهمة كبرى على المستوى الدولي متواجدة في معظم الأسواق، فإنها تعتقد أن القواعد الجيدة لممارسة حوكمة الشركات مهمة لتشجيع الاستثمارات في الدول.
- في أواخر 1989 بدأت شركة (CALPERS) وهي أكبر صندوق للمعاشات العامة في الولايات المتحدة العمل جنبا إلى جنب مع لجنة مراقبة عمليات السوق وهيئة سوق المال الأمريكية، وأدى هذا العمل إلى إحداث إصلاحات خاصة بمكافحة المديرين التنفيذيين عام 1992، وأكدت على أهمية الإفصاح والشفافية.
- تم تكوين عدة لجان في الولايات المتحدة وصدرت عدة تقارير منها تقرير اللجنة الوطنية بشأن الاحتيال والتدليس في التقارير المالية لجنة (Treadway) سنة 1987، وتقوية مهنة المدقق المستقل، وتقرير مكتب التدقيق العام والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) من المجلس المحاسبي لاستقلال مهنة التدقيق سنة 1994، وتقرير لجنة (Blue Ribbon) عام 1999 لتحسين فعالية لجان محاسبة الشركات.

¹ شهيرة عبد الشهيد، مرجع سبق ذكره، ص 20-22. [بتصرف]

2. تجربة المملكة المتحدة

يمكن تلخيص التجربة البريطانية فيما يخص حوكمة الشركات، في النقاط التالية:

■ عام 1992 تم نشر تقرير كادبري (Cadbury Report) في المملكة المتحدة و كان موضوعه (الجوانب المالية لقواعد حوكمة الشركات)، حيث تضمن قواعد أفضل الممارسات وتمت صياغة مسودة هذه القواعد بمعرفة مجلس القرارات المالية بلندن ومتخصصين من مهنة المحاسبة، وأصبحت هذه القواعد مطبقة على جميع الشركات المقيدة في البورصة، حيث تلتزم كل شركة بتقديم تقرير عن مدى قيامها بالتوصيات التي تتضمنها الإجراءات، وتمارس سوق الأوراق المالية ضغوطا لضمان المتابعة المثلى لتطبيق أحكام قواعد حوكمة الشركات¹.

■ كان صدور تقرير كادبري (Cadbury Report) مؤشرا على أهمية قواعد حوكمة الشركات في المملكة المتحدة، فذاع صيته ولقي ترحيبا في العالم، وقد جاءت توصيات (Cadbury Report) على درجة عالية من التنظيم، فهي تسمح لكل من الشركات والمتعاملين معها بوضع معايير لأفضل الممارسات، كما تسمح بقبول المنافسة مع الهيئات الأخرى، وقد تضمنت هذه التوصيات، ما يلي²:

- للمساهمين الحق في ممارسة مسؤولياتهم وعليهم الالتزام بها؛
- يجب العمل على تقوية القواعد الحالية لا على إضعافها؛
- يجب مراعاة استمرار عمليات المراجعة الدورية وتحديث قواعد حوكمة الشركات؛
- يجب تشكيل المجلس على أساس مفهوم شقين هما الاستقلال عن الإدارة والقابلية للمساءلة أمام المساهمين.

■ في عام 1995 أصدرت لجنة قرين بيري (Greenbury Commission) تقريرها الذي اشتمل على أفضل الممارسات بالنسبة لمكافأة المديرين التنفيذيين، حيث تشمل القواعد التوصيات الرئيسية التالية³:

- يجب على الشركات تحديد مدى التزامها بقواعد حوكمة الشركات وتقديم تفسير لأسباب عدم الالتزام بأي منها في تقرير سنوي؛
- يجب أن يكون جميع أعضاء لجنة المكافآت بالكامل من خارج الشركة؛

¹ شهيرة عبد الشهيد، مرجع سبق ذكره، ص 25. [بتصرف]

² المرجع السابق، ص 26. [بتصرف]

³ المرجع السابق، ص 28.

- يجب أن يفصح التقرير السنوي للجنة المكافآت عن تفاصيل المبالغ المدفوعة لجميع المديرين التنفيذيين بما في ذلك المبالغ المقتطعة للمعاشات والحوافز؛
 - يجب عدم المغالاة في المبالغ التي تدفع للمديرين التنفيذيين.
- من الملاحظ أن تجربة المملكة المتحدة شبيهة بتجربة الولايات المتحدة في مجال حوكمة الشركات، فقد طورت الدولتان أسواق رأس المال بشكل جيد، فمعظم الشركات الكبيرة تطرح أسهما في أسواق الأوراق المالية وتشارك في وجود نظام مفتوح لحوكمة الشركات، بمعنى آخر توزيع ملكية الأسهم على عدد كبير من المستثمرين سواء كانوا أفراد أو شركات.

ثانيا - تجربة فرنسا وألمانيا

1. تجربة فرنسا

يمكن تلخيص التجربة الفرنسية فيما يخص حوكمة الشركات، في النقاط التالية:

- هناك العديد من العوامل التي جعلت الأفراد أكثر اهتماما بحوكمة الشركات في فرنسا، ومن هذه العوامل: الخصوصية وزيادة وجود المساهمين الأجانب خاصة صناديق المعاشات الأمريكية، وظهور صناديق المعاشات في فرنسا، والرغبة في تحديث سوق المال في باريس.
- يرجع صدور تقرير فينو (Viénot Report) الذي نشر في عام 1995 أساسا إلى المناقشات التي دارت في جمعيات الأعمال الفرنسية، حيث تولت أهم منظمين لأصحاب الأعمال في فرنسا وهما المجلس الوطني لأصحاب الأعمال الفرنسيين والجمعية الفرنسية للمؤسسات الخاصة إنشاء لجنة قواعد حوكمة الشركات التي كانت برئاسة (Viénot) رئيس مجلس إدارة شركة سوسيتيه جنرال (Société Générale)، حيث جذب التقرير الكثير من الاهتمام وتناولته الصحف بالتعليق على نطاق واسع. ومن أهم توصيات تقرير فينو (Viénot)، ما يلي¹:
- يجب أن يضم كل مجلس عددا لا يقل عن عضوين من المديرين المستقلين؛
- يجب على الشركات أن تفصح كل عام عن كيفية تنظيمها لصنع القرار؛
- يجب على الشركات أن تتجنب احتواء مجالسها على عدد كبير من المديرين الذين تتبادلهم الشركات فيما بينها؛

¹ المرجع السابق، ص 29.

- يجب أن يكون لكل مجلس إدارة لجنة تدقيق ولجنة مكافآت ولجنة ترشيحات، ويجب أن يشير المجلس إلى عدد الاجتماعات التي تعقدها كل لجنة سنوياً؛
- لا يجوز للمديرين التنفيذيين العمل في لجنة التدقيق أو أي لجنة أخرى؛
- يجب أن يمتلك المديرون عدداً معقولاً ومناسباً من أسهم شركاتهم.

■ سنة 1996 صدر تقرير (Marini Report) * الذي اشتمل على مقترحات بإحداث تغييرات قانونية غطت مجموعة كبيرة من الموضوعات التي ترتبط بشؤون حوكمة الشركات، ومن بين المقترحات التي جاء بها هذا التقرير، نذكر ما يلي¹:

- يجب على مجلس الإدارة السماح بتشكيل لجان ذات سلطات مستقلة بقوة القانون؛
- يجب على الشركات أن تقدم إلى السلطات قوائم مفصلة عن المستثمرين؛
- المساهمون الذين لا يرغبون في التصويت بأنفسهم يجب أن يتمكنوا من تحويلهم في التصويت إلى كيان مستقل بدلاً من تحويله إلى الإدارة؛
- لا يسمح للمديرين بالخدمة في أكثر من خمسة مجالس.

■ إن المشكلة الرئيسية المتعلقة بتقرير فينو (Viénot Report) وتقرير ماريني (Marini Report) تمثلت في أن الالتزام كان متروكاً لاختيار الشركات تماماً، ولم يكن للبورصة أو لأي جهة تنظيمية أخرى شروطاً أو متطلبات للإفصاح عما إذا كانت الشركات تطبق مبادئ تقرير فينو وتقرير ماريني أم لا، ولم تكن الشركة مطالبة ببيان إلى مدى يتم تطبيق هذه المبادئ.

2. تجربة ألمانيا

يمكن تلخيص التجربة الألمانية فيما يخص حوكمة الشركات، في النقاط التالية:

■ اكتسبت المناقشات المتعلقة بحوكمة الشركات في ألمانيا قوة دافعة بعد تعرض العديد من الشركات الألمانية الكبيرة إلى المصاعب والفشل مثل شركة دايلمر، ودارت هناك مناقشات كبيرة حول آثار استعمال اليورو على الأسهم ذات القيمة الاسمية، وتم تقديم المقترحات إلى البرلمان الألماني، التي تبلورت فيما بعد إلى اقتراح تقرير كون تراج (Kon Trag) ليتناول القضايا المتعلقة بحوكمة الشركات، والمتمثلة في²:

* سمي هذا التقرير بـ Marini Report نسبة إلى السيناتور Marini وهو عضو في مجلس الشيوخ الفرنسي.

¹ المرجع السابق، ص 30.

² المرجع السابق، ص ص 30-31.

- السماح للشركات بإعادة شراء أسهمها بموجب شروط محددة (وكان ممنوع من قبل)؛
 - لا يسمح بوجود أسهم لها الحق في أصوات متعددة؛
 - أن يكون هناك تخفيض اختياري في عدد أعضاء المجلس الرقابي، ويجوز استمرار تمثيل الأعضاء في عشر مجالس؛
 - المجلس الرقابي هو المسؤول عن تعيين المدققين وليس مجلس الإدارة؛
 - تقليل تأثير البنوك إلى حد ما في الإدارة، بحيث لا يجوز للبنوك أن تصوت بصفتها حاملة لتوكيلات قانونية إذا كان التصويت باسم البنك أكثر من خمسة بالمائة من الأسهم؛
- في عام 2006 أصدرت (مجموعة مبادرة برلين) وهي مجموعة تضم أكاديميين ومهنيين، القواعد الألمانية لحوكمة الشركات (GCCG)، وقد ناقشت هذه المجموعة معايير حوكمة الشركات بالنسبة لمختلف الأطراف بما فيهم مجلس الإدارة والمجلس الرقابي والمساهمين والمستخدمين، كما ناقشت مواضيع أخرى مثل: الشفافية والتدقيق وشركات القطاع الخاص. كما وضعت أكبر منظمة ألمانية للمساهمين وهي (Deutsche Schutzvereinigung für Wertpapierbesitz) مجموعة من المقترحات وطالبت الشركات الألمانية بتطبيقها كحد أدنى للقواعد الجيدة لحوكمة الشركات، وقد تضمنت هذه القواعد ما يلي¹:
- منع أعضاء المجالس الرقابية من الحصول على عضوية مجلس منافس في نفس الوقت؛
 - منع تعارض المصالح بين أعضاء المجالس الرقابية وتبسيط عملية التصويت بالوكالة؛
 - القضاء على الملكية التبادلية للشركات*؛
 - ضمان استقلال مدققي الشركة؛
 - أن تطبق الشركات الألمانية الهيكل الرأسمالي القائم على نظام صوت واحد للسهم الواحد.

¹ نفس الصفحة والمرجع السابق.

* تؤدي الملكية التبادلية للشركات (interlocking ownership) إلى تعارض المصالح لأن الأطراف التبادلية تكون لها في الغالب علاقات ثنائية مثل: عقود الخدمة أو اتفاقيات مالية، وبالتالي قد لا ترغب في التصويت ضد الإدارة، وربما يحرص المساهمون التبادليون على علاقات العمل طويلة المدى فيما بينهم على حساب مصالحهم كمساهمين و بالتالي يميلون للتصويت لصالح الإدارة، وهذا الموقف يلحق الضرر بالمساهمين الخارجيين الذين تهدر مصالحهم الاقتصادية. نقلا عن: شهيرة عبد الشهيد، مرجع سبق ذكره، ص 32.

ثالثا - تجربة المملكة العربية السعودية ومصر

1. تجربة المملكة العربية السعودية

بالرغم من حداثة مفهوم حوكمة الشركات في بيئة الأعمال السعودية إلا أنه يلاحظ أن هناك تحركا جادا من قبل الباحثين والمهتمين والحكومة لمحاولة نشر هذا المفهوم والتعرف على جوانبه وكيفية تطبيقه في قطاع الأعمال السعودي، وسنعرض فيما يلي أهم مراحل تجربة السعودية في هذا الميدان¹:

- خصصت الندوة العلمية العاشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة والتي عقدت في جامعة الملك سعود بالقصيم عام 2003 موضوعها الرئيسي (الإفصاح المحاسبي والشفافية ودورهما في دعم الرقابة والمساءلة في الشركات السعودية)، وتناولت من خلال محاورها مناقشة مفهوم حوكمة الشركات ومدى إمكانية تطبيقه في المملكة، وأوصت الندوة بتبني قواعد وإجراءات تنظم العلاقات النظامية والتنظيمية الأساسية ما بين ذوي المصالح بالشركة، مما يضمن تعزيز كفاءة الأداء والإفصاح والشفافية والمساءلة وتعظيم مصالح المساهمين. كما قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإصدار مشروع معيار التدقيق الداخلي وقواعد السلوك المهني والقواعد المنظمة لعمل لجان التدقيق ودورها في حوكمة شركات المساهمة.
- الملتقى الذي نظمه مركز الدراسات لإعداد الكفاءات الإدارية بالتعاون مع مركز الجمعية العربية للإدارة تحت شعار (ملتقى الإدارة العليا ومجلس الإدارة ومسؤوليتها في مواجهة متطلبات الحوكمة)، حيث تعرض الملتقى إلى التعريف بالحوكمة وبيان المبادئ والأسس التي تقوم عليها وانعكاساتها على إدارة الشركات وتفعيل الدور الجديد لمجالس الإدارة ومساهمتها في حوكمة الشركات، كما تم انعقاد ندوة (الإجراءات الحاكمة للشركات بين النظرية والتطبيق) في مدينة الدمام، وقد ناقش المشاركون فيها أبرز الإجراءات الحاكمة للشركات مع الإشارة إلى تجارب الدول المتقدمة والنامية في كيفية تطبيقها لهذا المفهوم ومدى توافر هذه الإجراءات في قطاع الأعمال السعودي.

2. تجربة مصر

يمكن تلخيص التجربة المصرية فيما يخص حوكمة الشركات، في النقاط التالية:

- عام 2001 تم الانتهاء من أول تقرير لتقييم حوكمة الشركات في مصر، وقد قام به البنك الدولي بالتعاون مع وزارة الخارجية وهيئة سوق المال وبورصة الأوراق المالية، وشارك فيه عدد من المراكز البحثية وشركات

¹ عوض بن سلامة الرحيلي، مرجع سبق ذكره، ص ص 189 - 191.

المحاسبة والتدقيق والمهتمين من الاقتصاديين والقانونيين. حيث خلص التقرير إلى أهم نقاط الضعف والقوة في مناخ حوكمة الشركات بكل من قطاع المال والشركات، وقد أشار التقرير في مجمله إلى أن مفهوم ومبادئ حوكمة الشركات في مصر متواجدة في نسيج عدد من القوانين الحاكمة ولوائحها التنفيذية وتعديلاتها، ومن أهمها قانون سوق رأس المال 1992/95 وقانون الاستثمار 1997/8 وقانون قطاع الأعمال العام 1991/203 وغيرها من القوانين التي ترتبط بحوكمة الشركات المصرية¹.

■ بالنسبة للممارسات الايجابية لحوكمة الشركات في مصر، نجد أن القانون يكفل الحقوق الأساسية لحملة الأسهم كالمشاركة في توزيع الأرباح والتصويت في الجمعية العمومية والاطلاع على المعلومات الخاصة بالشركة، كما يحمي القانون حقوق أصحاب المصالح من حملة السندات والمقرضين والعمال والموردين، أما بالنسبة للممارسة السلبية فقد أشار التقرير إلى أن البنود التي تحتاج إلى تدعيم هي ما يرتبط بالإفصاح والشفافية ويتعلق بالملكية والإدارة ومكافآت مجلس الإدارة والإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية؛ وعلى سبيل المثال وليس للحصر هناك بعض الإجراءات التي تم اتخاذها لتدعيم الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات في مصر بالاتساق مع المعايير والقواعد الدولية، والتي نذكر منها²:

- نظام الكتروني لتداول الأسهم؛
 - إصدار قواعد جديدة لقيد الشركات في البورصة؛
 - إلزام الشركات بتقديم تقارير مالية ربع سنوية، وإصدار معايير للمحاسبة المصرية مطابقة للمعايير الدولية.
- من ناحية أخرى فإن التحديات المحلية والعالمية تستلزم إكمال تطوير إطار عمل حوكمة الشركات في مصر؛ لذا يجب تطوير عدد من التشريعات المرتبطة بذلك، مثل: قانون الشركات الموحد، قانون سوق المال الجديد وقانون تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق. ومما سبق فإن حوكمة الشركات في مصر تكتسب أهمية متزايدة في أوساط الاقتصاديين والقانونيين والخبراء والمحللين، وذلك لما لها من تأثير على تطور كل من سوق رأس المال وقطاع الشركات المصرية التي تعد قاطرة التقدم والنمو³.

¹ نرmin أبو العطا، حوكمة الشركات سبيل التقدم .. مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، 2003، ص 07. [بتصرف]

² المرجع السابق، ص 08.

³ المرجع السابق، ص 09.

رابعا - تجربة الجزائر

1. ظروف إعداد دليل حوكمة الشركات في الجزائر

تميز إعداد دليل حوكمة الشركات في الجزائر بالظروف التالية¹:

- انعقد بالجزائر العاصمة أول ملتقى دولي حول حوكمة الشركات في شهر جويلية من سنة 2007، وقد شكل هذا الملتقى فرصة مواتية لتلاقي جميع الأطراف الفاعلة في عالم الأعمال، وحدد لهذا الأخير هدف جوهري يتمثل في تحسين الفهم الموحد لمصطلح وإشكالية حوكمة الشركات من زاوية الممارسة في الواقع وسبل تطوير الأداء ببلورة الوعي بأهمية حوكمة الشركات في تعزيز تنافسية الشركات في الجزائر، وكذا الاستفادة من التجارب الدولية. ومن خلال فعاليات هذا الملتقى تبلورت فكرة إعداد دليل لحوكمة الشركات (ACG) * أطلق عليه اسم (ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر) كأول توصية وخطوة عملية تتخذ.
- تفاعلت جهود كل من جمعية حلقة العمل والتفكير حول المؤسسة ومنتدى رؤساء المؤسسات مع الفكرة، بترجمتها إلى مشروع ومن ثم ضمان تنفيذه بواسطة إنشاء فريق عمل متجانس ومتعدد التمثيل، مما أدى بالسلطات العمومية ممثلة في وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة إلى دعم المشروع عن طريق قبول رعاية الملف وتكليف أحد إطاراتها السامية للمشاركة الفعلية في فوج العمل المكلف بتحرير هذا الميثاق وكذا تسخير الدعم المادي، كما شاركت في المبادرة مجموعة من الهيئات والمؤسسات الدولية المقيمة بالجزائر مثل: مؤسسة التمويل الدولية والمنتدى الدولي لحوكمة الشركات، وكذا برنامج ميذا لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.
- يعتبر هذا الميثاق ثمرة لسلسلة من الجهود التي قادها فريق العمل المذكور سابقا بين الفترة الممتدة من نوفمبر 2007 إلى نوفمبر 2008، ففي غضون هذه الفترة الزمنية تمكن فريق العمل بأن يقيس وبعمق حالة الاستعجال لتبني ميثاق لحوكمة الشركات في الجزائر، وكذا الحاجة إلى إدراجه ضمن السياق الدولي المتميز بتبادل الخبرات، فقد شكلت مبادئ حوكمة الشركات المعتمدة من طرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ضمن إصدارها لعام 2004 أهم المراجع التي اعتمد عليها فريق العمل في صياغة وتحرير دليل حوكمة الشركات في الجزائر، مع أخذه بعين الاعتبار لخصوصيات الشركات الجزائرية.

¹ وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مرجع سبق ذكره، ص 13. [بتصرف]

Voire: <http://www.algeriacorporategovernance.org/download/Code-ara.rar>. date de consultation 22/06/2014, 22h56.

* Algeria Corporate Governance

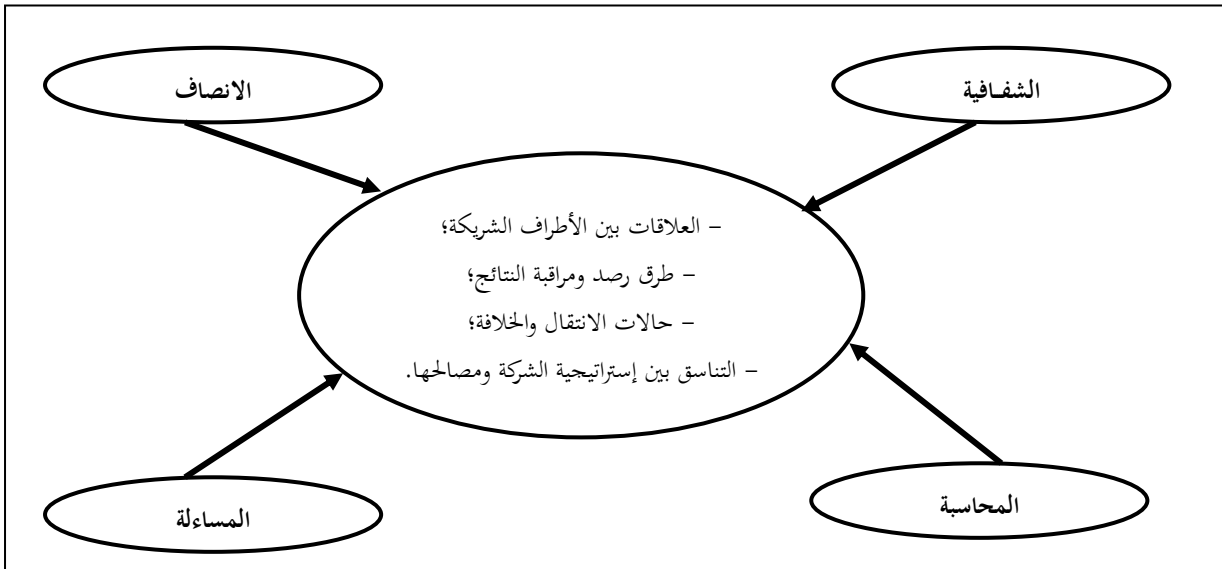
2. المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات في الجزائر

تقوم حوكمة الشركات في الجزائر على المبادئ التالية¹ :

- **الإنصاف:** ويقصد به كل الحقوق والواجبات الخاصة بالأطراف الشريكة، وكذا الامتيازات والالتزامات المرتبطة بهم التي يجب أن توزع بصورة منصفة.
- **الشفافية:** أن تكون كل الحقوق والواجبات، وكذا الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عنها واضحة وصریحة.
- **المساءلة:** حيث تكون مسؤولية كل طرف محددة على حدى، بواسطة أهداف محدد وغير متقاسمة.
- **المحاسبة:** تعني أن كل طرف شريك يكون محاسباً أمام طرف آخر عن الشيء الذي هو مسؤول عنه.

هذه المبادئ الأربعة تشكل مقاييس تدعم بعضها البعض، أي أنها تطبق معا وبترايط، فهي ليست اختيارية ولا يمكن عزلها عن بعضها البعض، فعملية توزيع المسؤوليات والرقابة (المحاسبة) يجب أن تتم بإنصاف وشفافية، كما أن قواعد الإنصاف والشفافية تخضع لتوزيع المسؤوليات والإشراف، مما يعني أن مبادئ حوكمة الشركات هي كل متكامل. ويمكن توضيح هذه المبادئ في الشكل التالي:

الشكل رقم (11.01): المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات في الجزائر



المصدر: وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، الجزائر، 2009، ص 67.

¹ المرجع السابق، ص 66.

4. مشاكل حوكمة الشركات في الجزائر

تتمثل المشاكل التي تعيق حوكمة الشركات في الجزائر، فيما يلي¹:

■ مشكلة تحسين علاقة الشركة مع البنك

تشتكي العديد من الشركات صعوبة الحصول على قروض بنكية، والسبب في ذلك أن البنك يرى أن هناك ضعف في رأسمال هذه الشركات أو حساباتها (السابقة أو المتوقعة) التي لا تعكس الوضعية المالية أو الاقتصادية الحقيقية لهذه الشركات، لأن قواعد حوكمة الشركات تهتم بصحة الحسابات ومدى ارتباطها بحقيقة الشركة، وكذا زيادة شفافية الشركة للتعامل البنكي سواء على الصعيد التاريخي أو التوقعي.

■ مشكلة جذب مستثمرين خارجيين

يطرح موضوع البحث عن شركاء خارجيين (جدد) عن نواة المساهمين الأولية مشكلة الحذر المتبادل بين الطرفين، ففي الجزائر ليس هناك قدر كاف من التجارب الناجحة التي تخص فتح رأس المال، بالنظر إلى الحذر الذي يبداه أقلية المساهمين الذين يخشون فقدان حقوقهم في الرقابة على الشركة بالنظر إلى المساهمين الغالبين.

■ مشكلة إقامة علاقة ثقة مع الإدارة الجبائية

لقد توسعت مع مرور الوقت علاقة الحذر لدى الشركات الجزائرية مع الإدارة الجبائية، حيث اقتنع العديد من مدراء الشركات بضرورة وجود علاقة نزيهة وشفافة مع هذه الإدارة، وعليه يعد الجهد المبذول من أجل شفافية ونزاهة الحسابات عنصرا أساسيا يسمح للشركة ببناء مستقبلها بطريقة أكثر شفافية، مقابل الدعم الذي تتخذه السلطات العمومية في هذا المجال.

■ مشكلة توضيح العلاقة مع المساهمين

تعرف العديد من الشركات نزاعات داخلية بين المساهمين والتي تعطي لفكرة "الجمعية" مفهوما سلبيا، على الرغم من أن "الجمعية" حركة حضارية وهي ممر لا بد منه للمقاول الراغب في توزيع شركته، وهي عنصر حيوي لنمو الشركة وكذا تحديد قواعد تصرف المساهمين، لاسيما تلك التي تخص الحقوق والواجبات وحماية حقوق أقلية المساهمين.

¹ المرجع السابق، ص 24.

- مشكلة توضيح العلاقة بين المساهمين والمسيرين الغير مساهمين
إن قبول المسيرين التنفيذيين الغير مساهمين وفضلا عن ذلك ليسوا من أعضاء نواة المساهمين الأولين في الشركة، أدى إلى خلق وضعية جديدة في العديد من الشركات.

خلاصة

رأينا فيما سبق أن حوكمة الشركات ظهرت بسبب انفصال الملكية عن الإدارة وكثرة مشاكل الوكالة التي أدت إلى تضارب المصالح وانتشار الفساد في الشركات وحتى إفلاسها. فدور الحوكمة يركز حول تنظيم العلاقة بين الأطراف الفاعلين في الشركة من المساهمين ومجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وأصحاب المصالح، وتحديد مسؤوليات وحقوق وواجبات كل طرف. وقبل الشروع في تطبيق قواعد الحوكمة في أي شركة، يجب أخذ بيئة وطبيعة وظروف عمل الشركة بعين الاعتبار، فإنما وضعت هذه القواعد ليستعين ويستدل بها القائمون على إدارة الشركات لقيادة وتوجيه شركاتهم في الاتجاه الصحيح. كما أنه ليس من الضروري أن تلتزم الشركات بتطبيق هذه القواعد حرفياً، وإنما يتم تكييفها مع أوضاع الشركة لتكون أكثر مرونة وملائمة لنشاطها. ويفضل أن تتخذ الشركات إجراءات وضوابط حوكمة إضافية حسب ما تراه مناسباً لطبيعة وبيئة نشاطها.

الفصل الثاني

الإطار النظري للتدقيق

الداخلي

تمهيد

تعتبر مهنة التدقيق من المهن القديمة التي عرفت الحضارة الإنسانية، حيث كانت تقوم على أساس الفحص والتأكد والمساءلة، وقد تطورت هذه المهنة مع تطور مهنة المحاسبة، إلا أنه مع ظهور الشركات وتطور أحجامها وأعمالها تزايد الطلب على خدمات هذه المهنة (النشاط) من طرف العديد من الجهات، مثل: الملاك (المساهمين)، أصحاب المصالح، هيئات ومؤسسات وإدارات الدولة ... الخ؛ حيث تحول التدقيق إلى علم منظر؛ له مبادئ، فروض، أهداف وإجراءات تميزه عن باقي العلوم الأخرى ويدرس في معاهد خاصة. كما تم استحداث مصالح وأقسام خاصة بالتدقيق الداخلي بالشركات حسب أحجامها وطبيعة نشاطاتها، لتساهم في تطوير وتحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.

تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- **المبحث الأول:** مفاهيم أساسية حول التدقيق والتدقيق الداخلي؛
- **المبحث الثاني:** قواعد السلوك المهني ومعايير التدقيق الداخلي؛
- **المبحث الثالث:** إدارة التدقيق الداخلي؛

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي

ما من مهنة إلا ولها قواعد وأصول لممارستها، ومهنة التدقيق كغيرها من المهن الأخرى لها قواعد وأصول ومفاهيم أساسية خاصة بها، وقد بقيت هذه القواعد والأصول والمفاهيم في حكم المتعارف عليه بين ممارسي هذه المهنة¹، إلى غاية ظهور الجمعيات والهيئات والمعاهد المتخصصة في التدقيق بمختلف أنواعه، والتي كان لها دور كبير في وضع قواعد ومعايير خاصة بممارسة هذه المهنة، والفصل بين أدوار ومسؤوليات المدققين وباقي المصالح الأخرى من خلال تحديد نطاق عمل إدارة التدقيق الداخلي.

المطلب الأول: طبيعة نظرية التدقيق

أولا - التطور التاريخي لنظرية التدقيق

تعود جذور التدقيق إلى زمن بعيد، فقد كانت نشأة وتطور التدقيق مصاحبة لنشأة وتطور المحاسبة، واهتم الإنسان منذ القدم بالاحتفاظ بسجلات محاسبية بالرغم من أن هذه السجلات لم تكن تمثل نظاما محاسبيا متكاملًا بالشكل الذي نعرفه اليوم، إلا أنها كانت تفي بالغرض منها في ذلك الحين، حيث كانت تخضع لنوع من الرقابة والفحص². وقد طبق الرومان بدايات لعملية التدقيق، حيث كان المدقق وقتها يطلع في جلسات استماع عامة على طبيعة القيود المسجلة في الدفاتر للتأكد من مدى صحتها، وهنا نجد أن أصل كلمة تدقيق (Auditing) مشتقة من الكلمة اللاتينية (Audire) بمعنى يستمع³. ومع ظهور نظرية القيد المزدوج عام 1494 في كتاب الايطالي (LUCA Pacioli)، حدث تطور هام وجوهري لمهنة المحاسبة والتدقيق، فقد أدت سهولة استعمال نظام القيد المزدوج ومنطقيته إلى انتشار تطبيقه في أوروبا، مما ساعد على تطور مهنة المحاسبة وبالتالي تطور مهنة التدقيق⁴.

عام 1581 ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في مدينة فينيسيا (Venezia) بإيطاليا وتأسست كلية (Roxonati) لتكوين الخبراء المحاسبين، وأصبح على مزاوول مهنة التدقيق أن يكون عضوا في هذه الكلية، وانتشرت إلى باقي الدول الأخرى، حيث زاد الاهتمام بالتنظيم المهني نتيجة الاتجاه نحو التدقيق الإلزامي، وكان لبريطانيا الفضل الأسبق في هذا التنظيم المهني، حيث أصبحت مهنة التدقيق مستقلة

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، عمان، 2010، ص 05.

² حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق: المراجعة نظريا، الجزء الأول، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2002، ص 20.

³ خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، دار وائل، ط1، عمان، 2000، ص 17. [بتصرف]

⁴ المرجع السابق، ص 18.

عندما تم إنشاء معهد متخصص في اسكتلندا باسم معهد المحاسبين القانونيين بأدنبرة عام 1854، وبصدور قانون الشركات البريطاني عام 1862 زاد الاتجاه إلى إلزام الشركات بتسجيل عملياتها المحاسبية وإعداد القوائم المالية الختامية وتدقيقها¹.

شهد عام 1917 صدور محاولة أولية من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين لوضع معايير وقواعد لآداب وسلوك أعضاء مهنة المحاسبة والتدقيق، تم تعميقها في عام 1973 بصياغة دليل آداب وسلوك المهنة بشكل موسع، وإلى غاية عام 1974 تم إصدار كتيب بعنوان (معايير التدقيق المتعارف عليها) من قبل معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين، ثم تلتها جهود مماثلة في هذا المضمار من قبل منظمات محلية ودولية مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين المشكل² عام 1977.

ثانيا - مفهوم التدقيق

رغم تعدد التعاريف الخاصة بالتدقيق بين الجمعيات المهنية والمعاهد والباحثين المختصين في هذا المجال، إلا أنها تشترك في مجملها من حيث الأهداف المراد تحقيقها والمجالات التي تعمل فيها. وفيما يلي نذكر بعض التعاريف:

- تعرف جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) * التدقيق الداخلي بأنه « عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق»³.
- تعرف منظمة العمل الفرنسي التدقيق بأنه « مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفاعلية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم»⁴.

¹ حازم هاشم الألوسي، مرجع سبق ذكره، ص 25. [بتصرف]

² المرجع السابق، ص 26.

* The American Accounting Association

³ وليم توماس، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006، ص 26.

⁴ LIONNEL C et GERARD V, Audit et Control Interne, Aspects Financiers, Opération et Stratégiques, Dalloz, 6^{ème} Edition, Paris, 2001, P 22.

- التدقيق هو: « النشاط الذي يطبق باستقلالية ووفقا لمعايير الإجراءات المترابطة والفحص بقصد التقييم ومدى الملائمة ودرجة الثقة وسير جميع أجزاء النشاط داخل الشركة وهذا وفق المعايير المحددة لها »¹.
- التدقيق هو « فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالشركة فحصا انتقاديا منظما، قصد الخروج برأي في محاييد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك الشركة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصورها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة في تلك الفترة »².
- مما سبق يمكن تعريف التدقيق على أنه « عبارة عن عملية فحص لكم هائل من المعلومات، وفق مجموعة من الأدلة والقرائن، من قبل شخص مؤهل علميا ومهنيا، يعمل على إضفاء الصبغة الشرعية والصحيحة والسليمة على القوائم المالية الخاصة بفترة زمنية محددة، وذلك تبعا لمجموعة من المعايير الموضوعية وتوصيل نتيجة هذا الفحص لمستخدمي هذه القوائم المالية».

ثالثا - العناصر المكونة لنظرية التدقيق

تعتبر نظرية التدقيق المرشد للمدقق خلال قيامه بعملية التدقيق، فهي تساعد المدقق والمهنة بشكل عام على اتخاذ القرارات المناسبة، فيما يتعلق بتنفيذ عملية التدقيق وفي تطوير مهنة التدقيق، حيث يبين الجدول التالي العناصر المكونة لنظرية التدقيق³.

الجدول رقم (01.02): العناصر المكونة لنظرية التدقيق

مكونات النظرية	المفهوم
الفروض Postulats	هي الأسس التي بنيت عليها نظرية التدقيق ، فهي المرجع عند الرغبة في التطوير وفي حالة وجود خلاف، وتشمل الآتي: - يمكن التحقق من القوائم المالية والمعلومات المالية؛ - لا يوجد تعارض طويل الأمد بين المدقق ومعدّي القوائم المالية؛ - نظام الرقابة الداخلية الفعال يقلل من احتمال وقوع الاختلاسات؛ - تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ينتج عنه عرض للقوائم المالية بصورة عادلة؛ - ما كان صحيحا في الماضي سوف يستمر كذلك إلا إذا ثبت العكس؛ - القوائم المالية خالية من الأخطاء غير طبيعية أو التواطؤ؛ - يتصرف المدقق أثناء عملية التدقيق كمدقق فقط؛ - يلتزم المدقق بالتزامات المهنة المحددة.

¹ J.C.BECOUR, H.BOUQUIN, *Audit Opérationnel*, Economica, 3^{ème} Edition, Paris, 2002, P 12.

² خالد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 13.

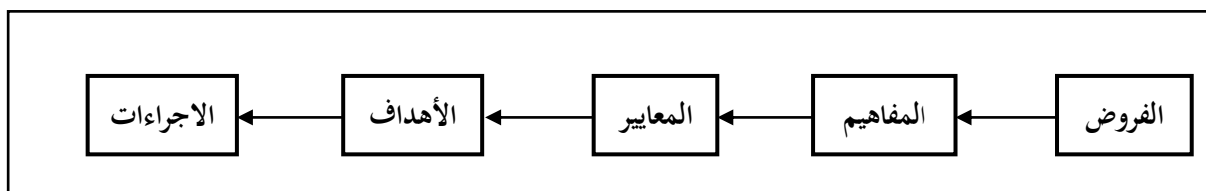
³ المؤسسة العامة للتعليم والتدريب المهني، *مراجعة ومراقبة داخلية*، الرياض، 2009، ص ص 04-06.

هي الأفكار الأساسية المستنتجة من الفروض، و التي تساعد في بناء المعايير واجراءات التدقيق، وتشمل الآتي: - السلوك الأخلاقي؛ - الاستقلال؛ - العناية المهنية؛ - أدلة الإثبات؛ - العرض الصادق والعادل.	المفاهيم Concepts
هي المقاييس التي تحكم عمل المدقق، والتي يتم استنتاجها من الفروض والمفاهيم، وتشمل الآتي: - معايير عامة؛ - معايير العمل الميداني؛ - معايير التقرير.	المعايير Standards
الهدف الأساسي من التدقيق هو إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية للشركة، فهي تهدف إلى إضفاء الثقة بهذه القوائم، ولتحقيق هذه الأهداف ينبغي تحقيق عدة أهداف تفصيلية، وتشمل: - التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة؛ - التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية؛ - التحقق من الملكية؛ - التحقق من الوجود؛ - التحقق من التقويم؛ - التحقق من استقلال الفترة المالية.	الأهداف Objectives
تمثل الإجراءات الخطوات التفصيلية التي يقوم بها المدقق أثناء عملية التدقيق، وهي لازمة لتحقيق الأهداف، وتختلف الاجراءات المطبقة في عملية التدقيق من عملية إلى أخرى، وبخلاف المعايير فإن إجراءات التدقيق تحتاج دائما إلى تعديل لتلائم ظروف كل عملية تدقيق. والتي تتوقف في النهاية على تقدير المدقق المسؤول عن عملية التدقيق.	الاجراءات Procedures

المصدر: من إعداد الباحث

من خلال الجدول نلاحظ أن هناك ترابط وتسلسل وتكامل بين العناصر المكونة لنظرية التدقيق كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم (01.02): عناصر نظرية التدقيق



المصدر: وليم توماس، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006، ص51.

رابعا - أنواع التدقيق

نظرا لتعدد الجهات المكلفة بعملية التدقيق والأطراف المستفيدة من القوائم المالية والتقارير التي تنشرها الشركات، تعددت وتنوعت تصنيفات التدقيق، فقد اختلفت وجهات النظر لاختلاف الهدف الذي تسعى إلى تحقيقه كل جهة تقوم بالتدقيق. ويمكن إبراز ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (02.02): أنواع التدقيق

أنواع التدقيق		تصنيف التدقيق
تدقيق اختياري	تدقيق إلزامي	من حيث درجة الإلزام ¹
هو التدقيق الذي يتم بإرادة الشركة أي دون إلزام من قانون معين، منها التدقيق الذي قد يطلبه أصحاب الشركة من المدقق لتحقيق غرض معين أو للتحقق من أمر ما أو اتخاذ قرار معين، ومن أمثلة ذلك تدقيق شركات المحاسبة أو المؤسسات الفردية البسيطة.	هو التدقيق الذي تكون الشركة ملزمة بالقيام به حسب نصوص القوانين والتشريعات، ومثال ذلك القوانين المنظمة لشركات المساهمة في مختلف الدول التي تنص على ضرورة تعيين مدقق حسابات أو ما يعرف بمراقب الحسابات للشركة، الذي يتولى تدقيق حساباتها وقوائمها المالية، وقد جرى العرف في هذا المجال أن يقوم مجلس إدارة الشركة بتعيين مدقق حسابات وتحديد أتعابه.	
تدقيق جزئي	تدقيق كامل	من حيث نطاق التدقيق ²
هو التدقيق الذي يقوم به المدقق ليس لغرض إعطاء الرأي حول مدى عدالة القوائم المالية، ولكن الإدارة هي التي تقوم بتحديد النشاط أو العملية أو القوائم المالية التي يخضعها المدقق للتدقيق، وذلك لغرض آخر غير إعطاء الرأي.	هو التدقيق الذي يقوم به المدقق لغرض إعطاء رأي فني محايد، ولا تضع الإدارة أي قيود على نطاق التدقيق، حيث يقوم المدقق بتحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من عمل.	
تدقيق العينات	التدقيق الشامل (التفصيلي)	من حيث مدى الفحص ³
هو أن يقوم المدقق بأخذ عينات من العمليات المختلفة المسجلة بالدفاتر والأنشطة المختلفة، ويخضعها للاختبار ثم يقوم بتعميم نتائج الفحص على باقي أفراد العينة التي تم اختيارها. ويناسب هذا النوع من التدقيق الشركات المتوسطة والكبيرة الحجم التي يكون عدد عملياتها كبير جدا.	هو أن يقوم المدقق بتدقيق كل العمليات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات بشكل شامل وتفصيلي، وهذا النوع من التدقيق يناسب الشركات صغيرة الحجم التي يكون عدد عملياتها قليل نسبيا.	

¹ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص 42.

² إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة : معايير وإجراءات، منشورات جامعة قاريونس، بنغازي، 2008، ص 21.

³ نفس الصفحة والمرجع السابق.

الفصل الثاني.....الإطار النظري للتدقيق الداخلي

التدقيق النهائي	التدقيق المستمر	من حيث تاريخ (توقيت) الشروع في عملية التدقيق ¹
هو التدقيق الذي يقوم المدقق بالشروع في تنفيذه بعد انتهاء السنة المالية الخاضعة للتدقيق، أي بعد إجراء عمليات التسوية وإعداد ميزان المراجعة، مما يتيح للمدقق أن يتتبع العمليات المحاسبية من أولها لآخرها، وهذا النوع من التدقيق يلاءم عادة الشركات صغيرة الحجم.	هو التدقيق الذي يزور فيه المدقق الشركة على مدار السنة المالية، ويتم الشروع في تنفيذه منذ الأشهر الأولى للسنة المالية الخاضعة للتدقيق وفق برنامج زمني محدد، وهذا النوع من التدقيق يلائم البنوك، شركات التأمين، شركات الطيران... الخ.	
التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي	من حيث الجهة التي تشرف على عملية التدقيق ²
هو أن تقوم جهة مستقلة عن الشركة (المدقق الخارجي) بعملية التدقيق، وذلك بهدف إعطاء رأي في محايد حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية التي تعرضها الشركة.	هو التدقيق التي يقوم به موظفون من داخل الشركة، ويهدف أساساً إلى التأكد من مدى كفاءة وفعالية إدارة المخاطر، نظام الرقابة الداخلية وعمليات الحوكمة واكتشاف ومنع الأخطاء والتلاعب بأموال الشركة.	

المصدر: من اعداد الباحث

¹ حازم هاشم الألوسي، مرجع سبق ذكره، ص 61. [بتصرف]

² إدريس عبد السلام اشتوي، مرجع سبق ذكره، ص 20.

المطلب الثاني: ماهية التدقيق الداخلي

أولا - نشأة وتطور التدقيق الداخلي

في عام 1941 تم نشر كتاب عن التدقيق الداخلي بعنوان التدقيق الداخلي الحديث (Modern Internal Auditing)، كما تم تأسيس معهد المدققين الداخليين (Institute of Internal Auditors - IIA) بالولايات المتحدة الأمريكية، ويعتبر هذين الحدثين بمثابة علامة على نشأة التدقيق الداخلي كمهنة، وقد تزايد عدد أعضاء معهد المدققين الداخليين من 24 عضو في عام 1941 إلى ما يزيد عن 40000 عضو في مختلف دول العالم¹.

عام 1947 تم إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات التدقيق الداخلي، وفي عام 1957 تم إصدار أول قائمة معدلة للتدقيق الداخلي. كما تم في عام 1964 اعتماد دليل لتعريف التدقيق الداخلي، وقد قام المعهد ببذل جهود فعالة على صعيد التطور المهني للتدقيق الداخلي، حيث قام بتشكيل لجان عام 1974 لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، التي انتهت من أعمالها وقدمت تقريرا بنتائج دراستها عام 1977، وتم التصديق النهائي على هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع والثلاثين عام 1978 في مدينة سان فرانسيسكو (San Francisco) بالولايات المتحدة الأمريكية².

لقد اقتصر التدقيق الداخلي في بادئ الأمر على تدقيق الحسابات للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية وتصحيح الأخطاء، ومع تطور أعمال الشركات أصبح من الضروري تطوير نشاط التدقيق الداخلي وتوسيع نطاق عمله، فقد أصبح يستخدم كأداة لتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية وإمداد الإدارة بالمعلومات، وبهذا أصبح التدقيق الداخلي أداة لتبادل المعلومات والاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا³.

فيما يخص الجزائر فقد ارتبط تطور مهنة التدقيق الداخلي بالحقب والمراحل التي مر بها تطور الشركات الاقتصادية الجزائرية، والتي تم تقسيمها إلى ثلاثة مراحل، تتمثل في⁴:

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 95.

² حلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، 2006، ص 31. [بتصرف]

³ محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 186. [بتصرف]

⁴ العايب عبد الرحمان، نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر بين الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، يومي 11 و 12 أكتوبر 2010، ص ص 11-12. [بتصرف]

1. مرحلة ما قبل الإصلاحات الاقتصادية

هيمن الاقتصاد المخطط أو ما يدعى بالاقتصاد الاشتراكي خلال هذه المرحلة. حيث كانت كل الشؤون الاقتصادية تمتاز بالطابع العمومي، وتخضع لوصاية مختلف الهيئات الوزارية التي تتولى وضع الخطط والتوجيهات الاستراتيجية للشركات الاقتصادية التي تتبع لها. وكانت الشركات العمومية تخضع لرقابة ما يسمى بمجلس المحاسبة (la cours des comptes). فقد فرض المشرع في وضعه للقانون الخاص بهذه الهيئة على ضرورة أن يخضع التدقيق الداخلي لسلطة هذا المجلس حيث "تنص المادة 36 من القانون 80-05 المتعلق بإنشاء مجلس المحاسبة على ضرورة أن تتولى هذه الهيئة توجيه أشغال الرقابة الداخلية والخارجية للهيئات والمصالح المالية وهي بذلك تشرف على تنفيذ واستغلال نتائج أعمالهم". وبالتالي فإن الإدارة العليا هي المسؤولة على إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي وتفقد مسؤوليتها، مما يجعلها تحت سلطة ومسؤولية مجلس المحاسبة بدلا من سلطة ومسؤولية الإدارة العليا التي تتولى تحديد مهامها ومجالات تدخلها.

2. مرحلة الإصلاحات الاقتصادية

منذ أن اختارت الجزائر الانتقال إلى اقتصاد السوق كنظام اقتصادي، قامت السلطات العمومية بوضع جملة من القوانين تساعد على الانتقال من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق. ومن بين هذه القوانين، القانون 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للشركات الاقتصادية العمومية الذي كرس في المادة رقم 40 إلزامية إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي داخل الشركات الاقتصادية الجزائرية. وقامت هذه المادة بتحديد مهام هذه الوظيفة في "المساعدة على تطوير وتحسين بشكل دائم ومستمر أساليب إدارة وتسيير الشركات الاقتصادية العمومية". كما ساهم هذا القانون في تحرير مسيري الشركات الاقتصادية العمومية من رقابة مجلس المحاسبة، بحيث انفصلت وظيفة التدقيق الداخلي عن سلطة ووصاية مجلس المحاسبة وأصبحت خاضعة لسلطة الإدارة العليا. وما يلاحظ على التطور الذي عرفته وظيفة التدقيق الداخلي خلال هذه المرحلة هو أنها لم ترقى إلى المستوى الذي كان منتظرا منها، وذلك لمجموعة من الاعتبارات، منها:

- اختلاف الزاوية التي ينظر منها للتدقيق الداخلي من طرف مسيري الشركات الاقتصادية العمومية، حيث أن معظم المسيرين يرفضون أحد المبادئ التي يقوم عليها التدقيق الداخلي وهو تقييم والحكم على تصرفات المسيرين حول الكيفية التي يتولون بها إدارة رؤوس الأموال الموضوعة تحت تصرفهم من طرف المساهمين؛

- تعدد المشاكل التي كانت تعاني منها الشركات الاقتصادية العمومية كالصعوبات المالية والضعف التكنولوجي وغياب منافذ للتسويق والتوزيع جعلت من الميسرين لا يولون لهذه الوظيفة أي أدنى اهتمام، ذلك أن عدد الشركات الاقتصادية العمومية التي لجأت إلى تطبيق المادة 40 من القانون 01-88 كان ضعيف جدا؛
- اكتفاء السلطات العمومية بوضع مادة تفرض على الشركات الاقتصادية العمومية إلزامية إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي دون اللجوء إلى وضع الإطار التنظيمي الذي يسهل على الميسرين إنشاؤها، والذي يعتبر أيضا أحد الأسباب التي لم تسمح بتطور هذه الوظيفة". فالقليل من الشركات التي أنشأت هذه الوظيفة وبأشكال مختلفة من شركة لأخرى، حيث حددت الشركات للمدققين الداخليين مجالات تدخل مختلفة وكذلك الأمر بالنسبة للارتباط بالهيكل التنظيمي، فمعظم الشركات جعلت الوظيفة ترتبط بمديريات مركزية مختلفة، مما جعلها تفتقد جزء من استقلاليتها؛
- لقد أعطيت لهذه الوظيفة تسميات مختلفة فهناك من أطلق عليها اسم مفتشية وهناك من سماها بمصلحة الرقابة. مما جعل الوظيفة تنحرف عن تأدية مهامها الأساسية، وتتولى القيام بمهام أخرى لا تدخل ضمن دائرة صلاحياتها.

3. مرحلة ما بعد سنة 1995

شهدت هذه المرحلة إلغاء كل قوانين الإصلاحات الاقتصادية بما فيها القانون 01-88 وتعويضهم بالأمر الرئاسي رقم 95-25 المؤرخ في يوم 25 سبتمبر 1995 والمتضمن تسير رؤوس الأموال المنقولة ملك للدولة. إذ أنه بصدر هذا الأمر، تم إلغاء المادة 40 من القانون 01-88 التي كانت تفرض على الشركات الاقتصادية ضرورة إنشاء وظيفة للتدقيق الداخلي. إلا أن السلطات العمومية واصلت في إصدار تعليمات لفائدة مسيري الشركات الاقتصادية العمومية بضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي. ومن بين هذه التعليمات:

- التعليمية رقم 197 36/STP/DPE المؤرخة يوم 17 فيفري 1998 الصادرة من المجلس الوطني لمساهمات الدولة؛
- التعليمية الثالثة لرئيس الحكومة بصفته رئيس مجلس مساهمات الدولة الصادرة بتاريخ 20 ماي 2003؛
- التعليمية رقم 02-03 المؤرخة يوم 14 نوفمبر 2002 المتضمنة تقوية أنظمة الرقابة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية؛

- التعليم رقم 07/SG/079 المؤرخة يوم 30 جانفي 2007 الصادرة من وزارة ترقية الاستثمارات والمتضمنة وضع مصلحة للتدقيق الداخلي وتقوية أنظمة الرقابة الداخلية.
- في سياق تطوير مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر أجرت الجمعية الجزائرية للمدققين والاستشاريين الداخليين (AACIA) بالتعاون مع مكتب التدقيق العالمي (DELOITTE) ما بين سنتي 2005 و2006 استقصاء لتشخيص واقع ممارسة مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر، حيث توصل هذا الأخير إلى النتائج التالية¹:
- الشركات التي لديها وظيفة التدقيق الداخلي محدودة من حيث العدد والحجم؛
- لم تقم وظيفة التدقيق الداخلي بوضع ميثاق للتدقيق الذي تقتضيه المعايير المهنية للممارسة نشاط التدقيق الداخلي؛
- لا تحتوي الشركات على لجان للتدقيق على مستوى مجلس الإدارة، وبالتالي لا يوجد ارتباط لوظيفة التدقيق بهذه اللجان؛
- لا تقوم وظيفة التدقيق بتحديد مجالات تدخلها؛
- ما زالت وظيفة التدقيق الداخلي تركز معظم جهودها على الاهتمام بتدقيق الوظيفة المحاسبية فقط؛
- تجهل الجهات الخاضعة للتدقيق صلاحيات وظيفة التدقيق ومهامها ومسؤولياتها، وفي معظم الحالات لا يرونها إلا من الزاوية السلبية معتبرين إياها والأفراد الذين يكونونها على أنها تلعب دور بوليسي، وأنها في خدمة الإدارة العليا، وأن مهمتها تزويد الإدارة العليا بالمعلومات حول الانحرافات الإدارية للمسؤولين من أجل معاقبة الأفراد المقصرين في تأدية مهامهم؛
- في غياب مدققين مهنيين وحاصلين على تكوين في الاختصاص، تقوم الشركات بتدعيم وظيفة التدقيق إما بالترقية الداخلية وذلك بتعيين إطارات من أقسام أخرى لشغل مناصب مدققين دون سابق معرفة وخبرة بالتدقيق الداخلي، أو باللجوء إلى توظيف جامعيين متخرجين حديثا ليس لديهم الخبرة الكافية؛
- لا يتم تحديد الاحتياجات الحقيقية من المدققين اللازمين لتشكيل قسم التدقيق، حيث نجد أن بعض الشركات لا تحتوي إلا على مدقق واحد يشغل هذه الوظيفة في حين بعض الشركات لديها تعداد يصل إلى 10 مدققين فأكثر؛
- لا تعتمد الشركات على نظام حقيقي لإدارة المخاطر. فمن بين العينة المستجوبة (20%) فقط تفكر في وضع خريطة للمخاطر مستقبلا دون تحديد موعد للقيام بذلك.

¹ المرجع السابق، ص 13.

هناك من يرى بأن مهنة التدقيق ككل في الجزائر سواء التدقيق الخارجي أو التدقيق الداخلي تطورت من خلال القوانين والمراسيم التي سنتها الدولة منذ الاستقلال، وتنقسم هذه المراحل إلى¹:

- **مرحلة قبل الاستقلال:** كانت مهنة التدقيق خاضعة لقوانين المستعمر الفرنسي.
- **مرحلة غداة الاستقلال:** كما هو الحال بالنسبة للعديد من المؤسسات والشركات والهيئات التي خلفها الاستعمار، عانت فراغا كبيرا والعديد من المشاكل سواء على مستوى التنظيم والتسيير أو على مستوى التأطير والكفاءات.
- **مرحلة ما بين (1970-1991):** عرفت هذه المرحلة انشاء المجلس الأعلى للتقنيات المحاسبية (CSTC) تحت وصاية وزارة المالية، ومن بين المهام التي أنشأ من أجلها تحضير المخطط الوطني للمحاسبة وضمان تنظيم مهنة المحاسبة، ومن ثم تنظيم مهنة التدقيق. كما تم اصدار القانون 91-08 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- **مرحلة ما بين (1992-2001):** عرفت هذه المرحلة انشاء المصفى الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، والذي تم انتخاب وتعيين أعضائه من طرف المهنيين المحاسبين، وبالتالي اعتبرت هذه المرحلة بداية الممارسة الحرة لمهنة التدقيق.
- **مرحلة ما بعد سنة 2002:** تميزت بإنشاء المجالس الجهوية، حيث عرفت هذه المرحلة العديد من الاضطرابات المتعلقة بالمهنة، مما أدى إلى وضع حد للطابع الحر لممارسة المهنة واعادة اخضاعها لوزارة المالية من جديد، وأهم ما ميز هذه المرحلة اصدار القانون 10-01 المؤرخ في 11 جوان 2010 الخاص بإعادة تنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

¹ عمرة جمال، ضرورة مراجعة مهنة مراجعة الحسابات وتكييفها مع المعايير الدولية، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي (SCF) في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، البلدة، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011، ص 05.

ثانيا - مفهوم التدقيق الداخلي وأنواعه

1. تعريف التدقيق الداخلي

- التدقيق الداخلي هو « وظيفة إدارية تابعة لإدارة الشركة، تعبّر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية، لتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة، أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى»¹.
- التدقيق الداخلي هو « وظيفة رقابية داخلية ترتبط مباشرة بمدير الشركة، يقوم بها شخص أو أشخاص مؤهلون تابعون تنظيميا للإدارة العليا ومستقلون عن باقي الوظائف بما فيها المحاسبة والمالية. حيث يقتصر عملها على مختلف الوظائف والدوائر والعمليات، فمن خلال التدقيق الداخلي يتم تدقيق عمليات مختلف الوظائف من أجل القيام بالتحسينات اللازمة للوصول لتطبيق جيد للسياسات والإجراءات المتبعة في الشركة»².
- التدقيق الداخلي هو « نشاط مستقل للتقييم داخل الشركة، يعمل على تدقيق النواحي المحاسبية والمالية والأعمال الأخرى، وذلك لخدمة الإدارة، كما أنه رقابة إدارية تقوم بقياس وتقييم الوسائل الأخرى للرقابة»³.
- عرف المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية (IFACI) التدقيق الداخلي على أنه: « نشاط مستقل موضوعي يسمح بإعطاء الشركة درجة من الثقة (التأكيد) حول مدى صحة العمليات التي تقوم بها، ويقدم النصائح اللازمة لتحسينها، ويساهم في خلق قيمة مضافة لها، كما يساعد الشركة على تحقيق أهدافها وتقييمها بطريقة منظمة ومنهجية، في عمليات إدارة المخاطر، الرقابة، والحوكمة، وتقديم مقترحات لتعزيز كفاءتها»⁴.

¹ جمعة أحمد حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، الطبعة الأولى، عمان، 2000، ص 61.

² Hammini ALLEL, **Le Contrôle Interne et L'élaboration du Bilan Comptable: entreprise publique économique**, Office des Publications Universitaires, Alger, 2003, P 35.

³ عطاء الله محمود شوقي، دراسات متقدمة في المراجعة، مكتب الشباب، القاهرة، 1994، ص 202.

⁴ Voir: Institute Français de l'Audit et du Contrôle Interne, <http://www.ifaci.com/bibliotheque/bibliotheque-en-ligne-telecharger-la-documentation-professionnelle/referentiel-international-de-l-audit-interne/acces-par-composante-du-cadre-de-reference/definition-de-l-audit-interne-207.html>, date de consultation 05/03/2013, 19h33.

■ تسمى منظمة التقييس الدولية (ISO) التدقيق الداخلي بتدقيق الطرف الأول وهو: «تدقيق يتم إجراؤه بواسطة الشركة ذاتها أو من ينوب عنها لأغراض داخلية»¹.

■ قام معهد المدققين الداخليين الأمريكيين (IIA) بإصدار مجموعة من التعاريف وتطويرها خلال فترات زمنية مختلفة، نتيجة زيادة الطلب على هذا النشاط وظهور مجالات جديدة تحتاج إلى خدماته، ويمكن ابراز أهم التعاريف التي أصدرها هذا الأخير، من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (03.02): إسهامات معهد المدققين الداخليين في تطوير تعريف التدقيق الداخلي.

سنة الاصدار	مفهوم التدقيق	وظائفه
1947	نشاط تقييمي محايد يتم داخل الشركة بهدف فحص العمليات المالية والمحاسبية وغيرها من العمليات كآساس لتوفير خدمات وقائية وبناءة للإدارة، فهو نوع من أنواع الرقابة الذي يمارس وظيفته من خلال قياس وتقييم الأنواع الأخرى من الرقابة. ويهتم أساسا بالنواحي المحاسبية والمالية للشركة.	- فحص العمليات المالية والمحاسبية وغيرها من العمليات؛ - توفير خدمات وقائية وبناءة للإدارة؛ - قياس وتقييم الأنواع الأخرى من الرقابة.
1957	نشاط تقييمي محايد يتم داخل الشركة بهدف فحص العمليات المالية والمحاسبية وغيرها من العمليات كآساس لخدمة الإدارة، فهو جزء من نظام الرقابة الإدارية التي تمارس وظيفتها من خلال قياس وتقييم الأنواع الأخرى للرقابة.	- فحص العمليات المالية والمحاسبية وغيرها من العمليات؛ - جزء من نظام الرقابة الادارية؛ - قياس وتقييم الأنواع الأخرى للرقابة.
1981	نشاط تقييمي محايد يتم داخل الشركة لخدمة الشركة، فهو نظام رقابي يمارس وظيفته من خلال اختبار وتقييم فعالية وملائمة نظم الرقابة الأخرى.	- نظام رقابي؛ - اختبار وتقييم فعالية وملائمة نظم الرقابة الأخرى.
1991	التدقيق الداخلي وظيفة تقويمية محايدة، يتم تشكيلها داخل الشركة، لاختبار وتقييم أنشطتها كخدمة للشركة.	- التدقيق الداخلي وظيفة يتم تشكيلها داخل الشركة فهي إدارة مستقلة عن باقي الإدارات الأخرى؛ - اختبار وتقييم كافة أنشطة الشركة.
1999	التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل موضوعي توكيدي واستشاري، مصمم لإضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها، وهو يساعد الشركة على تحقيق أهدافها من خلال إيجاد منهج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة.	- نشاط (قسم) مستقل عن باقي الإدارات الأخرى للشركة؛ - تقديم خدمات توكيدية واستشارية؛ - إضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها؛ - تحقيق أهداف الشركة من خلال تقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة.

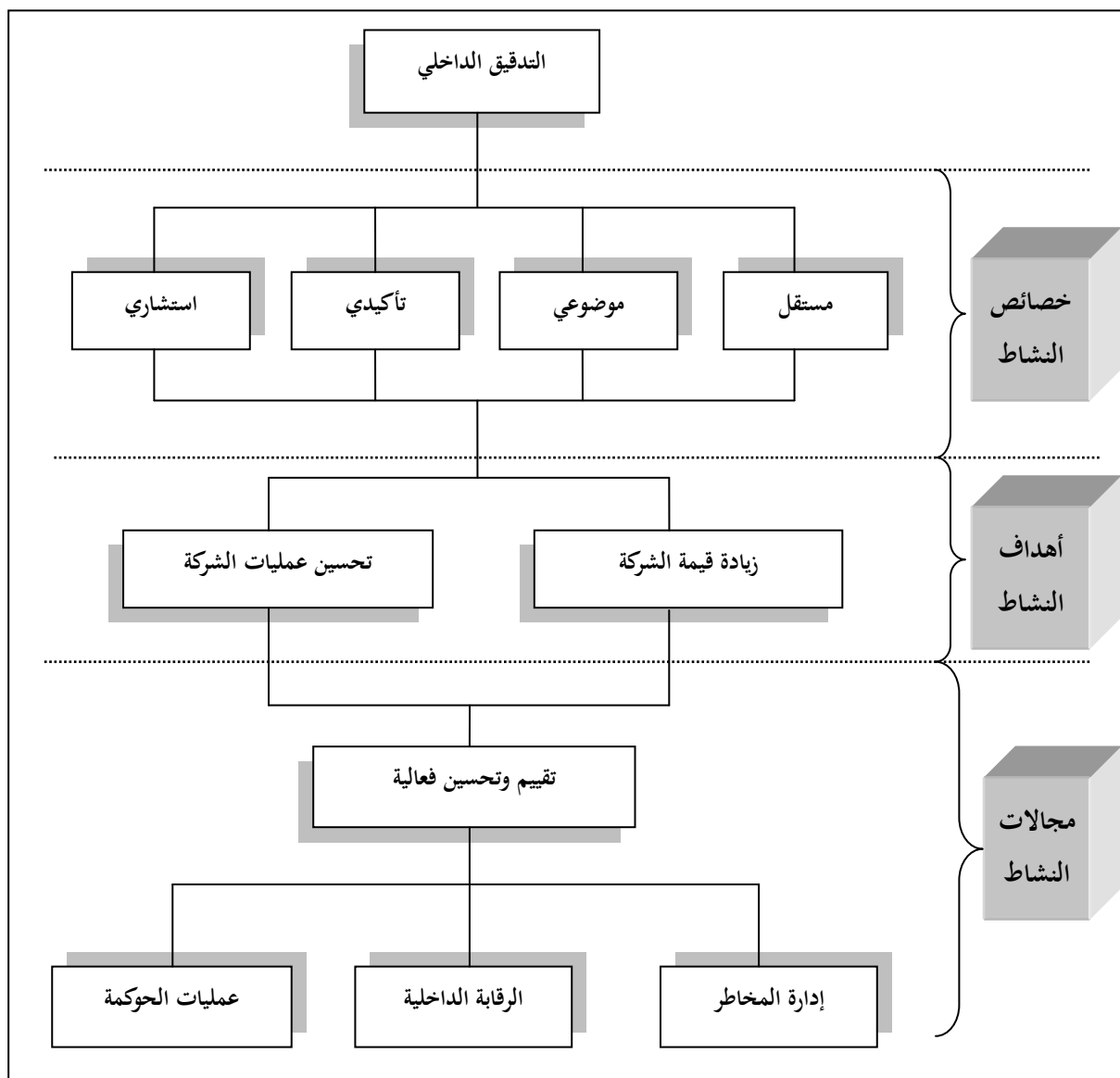
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: [سواء محمد بدران، المراجعة المتقدمة، كلية التجارة، منشورات جامعة بنها، بنها، 2012، ص ص 125-133].

¹ المنظمة العالمية للتقييس، المواصفة القياسية الدولية (ISO 9000:2000): نظم إدارة الجودة: الأسس والمصطلحات، ترجمة هيئات التقييس العربية، جنيف، 2002، ص19.

يمكن تعريف التدقيق الداخلي بأنه نشاط رقابي مستقل وموضوعي يتبع أعلى سلطة في الهرم التنظيمي للشركة، يقوم بأدائها مجموعة من الأفراد أو الأشخاص لديهم كفاءة وتأهيل مهني كاف، حيث يقدمون خدمات تأكيدية واستشارية و وقائية، تساهم في إضافة قيمة للشركة من خلال تحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية بها.

من خلال تعاريف التدقيق الداخلي التي تم عرضها في الجدول السابق، يمكن استنتاج خصائص وأهداف ومجالات التدقيق الداخلي حسب تعريف معهد المدققين الداخليين (IIA)، وتوضيحها في الشكل التالي:

الشكل رقم (02.02): الهيكل العام لوظيفة التدقيق الداخلي حسب معهد المدققين الداخليين



المصدر: من إعداد الباحث

2. أنواع التدقيق الداخلي

ينقسم التدقيق الداخلي، إلى¹:

■ التدقيق المالي Financial Audit

هو الفحص المنظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأي متطلبات أخرى موضوعة مسبقاً.

■ تدقيق الالتزام Compliance Audit

يسمى بتدقيق الأداء أو التنفيذ، ويهدف إلى تدقيق ومراجعة مدى التزام الشركة بالمعايير المقررة، كالسياسات والإجراءات الإدارية الرسمية المكتوبة، وهذا النوع من التدقيق يهتم بالالتزام بالقوانين والسياسات والنظام الداخلي، حيث يكون الغرض منه معرفة مدى التقيد أو الالتزام بأداء سياسات معينة، أو قوانين وتعليمات أو مدى التقيد بعقود معينة، ويقوم المدقق في هذه الحالة بكتابة تقرير عما إذا كان قد تم إتباع تلك السياسات والاجراءات المقررة أم لا.

■ التدقيق التشغيلي Operational Audit

هو الفحص الشامل للشركة لتقييم أنظمتها والرقابة مقارنة بالأهداف الإدارية المسطرة، والهدف من عمليات التدقيق تحديد فعالية وكفاءة التنظيم، حيث تقيس الفاعلية (Effectiveness) كيفية تحقيق الشركة لأهدافها بنجاح، في حين تقيس الكفاءة (Efficiency) كيفية استخدام الشركة لمواردها بشكل جيد لتحقيق أهدافها، وبالتالي يقوم المدقق الداخلي بتدقيق وفحص ما إذا كانت أقسام الشركة تقوم بتحقيق أهدافها بفعالية وكفاءة.

■ التدقيق الاجتماعي Social Audits

يعرف التدقيق الاجتماعي بأنه الدراسة والفحص والتقييم المنظم للأداء الاجتماعي للشركات بهدف التحقق من سلامة التقارير المالية والاجتماعية عن مدى التزام الشركة بالمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقها ومدى مساهمتها في تحقيق الرفاهية العامة للمجتمع.

¹ محمد عبد الله العبدلي، أثر تطبيق الحوكمة المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2012، ص ص 36-38.

■ التدقيق لأغراض خاصة Audit for Special Purposes

هو نوع من التدقيق يقوم به المدقق الداخلي حسب ما يستجد من أحداث، تكلفه الإدارة العليا للقيام به، فغالبا ما يكون فجائيا وغير مدرج ضمن برنامج أو خطة التدقيق الداخلي.

ثالثا - مقومات وخصائص التدقيق الداخلي

1. مقومات التدقيق الداخلي

يقوم نشاط التدقيق الداخلي على مجموعة من المقومات، أهمها ما يلي¹:

■ موضع قسم التدقيق الداخلي من الهيكل التنظيمي للشركة

من المفضل أن تكون تبعية التدقيق الداخلي للإدارة العليا، وذلك لتجنب القيود التي تفرض على المدقق من الأجهزة التنفيذية ولا سيما المدير العام، حيث أنه أحيانا تُخفى التقارير ولا ترسل للإدارة العليا خشية الإحراج أو كشف سلبيات يراد إخفاؤها، كما يمكن أن تتبع المدير المالي الذي بدوره يتبع المدير العام.

■ الاستقلالية

بالرغم من اعتبار وظيفة التدقيق الداخلي جزءاً من الوظائف الإشرافية في الشركة، تعمل تحت توجيه وإشراف إدارتها، إلا أنه يجب تحريرها من القيود لتؤدي عملها باستقلالية، حيث تبذل جهود من قبل المنظمات المهنية العالمية لإنشاء منظمات للمدققين الداخليين للمحافظة على حقوقهم واستقلالهم.

■ الكفاءة المهنية للعاملين بقسم التدقيق الداخلي

أي أن يكون المدققون مؤهلين علمياً وعملياً، وحصلوا على الدورات التدريبية المستمرة لتنمية كفاءاتهم، ومن المفضل أن يُختار من بين المحاسبين القدامى من يتولى أعمال التدقيق الداخلي لأنه يكون قد اكتسب خبرة مهنية داخل الشركة؛

■ التخطيط الجيد لأعمال التدقيق الداخلي

لا يجب أن يكون عمل التدقيق الداخلي ارتجالياً أو عشوائياً بل مخططاً ومبرمجاً.

¹ حسين حسين شحاتة، أصول المراجعة والرقابة: مع إطلالة إسلامية، مكتبة دار النشر للجامعات، القاهرة، 1996، ص ص 77-78. [بتصرف]

■ **وجود معايير وإرشادات لعملية التدقيق الداخلي**

هناك ضرورة مهنية لوجود إرشادات للتدقيق الداخلي وبرامج للعمل ونظم الخبرة، وذلك لتطوير العمل إلى الأحسن، ويتولى هذا الأمر منظمات التدقيق المهنية.

■ **شمولية التدقيق الداخلي**

بحيث لا يقتصر دور التدقيق الداخلي على تدقيق بعض العمليات وترك البعض الآخر، أو ينتظر حتى تأتي شكوى ويطلب جمع حقائق حول موضوع تلك الشكوى، بل يجب أن تشمل كافة المعاملات والأحداث في الشركة.

■ **دعم الإدارة العليا لقسم التدقيق الداخلي**

يجب دعم قسم التدقيق الداخلي بالإمكانات المادية والبشرية والأخذ بالإرشادات والنصائح التي يقدمها وذلك لتطوير العمل إلى الأحسن.

■ **العلاقات الحسنة الطيبة مع العاملين بالشركة**

لا يجب أن ينظر إلى المدقق الداخلي على أنه رجل شرطة أو مخبر، ولكن يجب أن يعامل على أنه موجه ومرشد يسعى لتصويب الأخطاء، وبهذا تتم عملية الحصول على الإيضاحات والإجابة على الاستفسارات ومناقشة الملاحظات وتصويب الأخطاء.

■ **التعاون الفعال الصادق مع المدقق الخارجي**

باعتبار أن الأهداف والمقاصد واحدة وكلاهما يكمل الآخر، فإنه يجب أن يمد المدقق الداخلي المدقق الخارجي بمعلومات عن نظم الضبط الداخلي وخطط وبرامج التدقيق والمسائل التي تحتاج إلى مزيد من التدقيق والفحص.

■ **استخدام وسائل التدقيق المتقدمة**

على المدقق الداخلي استخدام الوسائل والتقنيات الحديثة مثل: نظم الحاسوب، ونظم المعلومات المتكاملة، ونظم الخبرة، ونظم دعم القرارات، ونظم الهيكلية أو إعادة الهندسة لتساعده على تحقيق الجودة في عملية التدقيق الداخلي.

2. خصائص التدقيق الداخلي

يتميز نشاط التدقيق الداخلي بالخصائص التالية:

■ نشاط تقييمي مستقل

يعني أن يكون المدقق الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها، وأن يتبع إدارياً أعلى مستويات الهيكل التنظيمي في الشركة مثل: مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق المنبثقة عنه¹.

■ نشاط استشاري

حيث يعمل نشاط التدقيق الداخلي على تزويد إدارة ومجلس إدارة الشركة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب².

■ نشاط تأكيد

بناءً على نتائج تقدير المخاطر، يعمل نشاط التدقيق الداخلي على تقييم كفاية وفعالية أدوات نظام الرقابة الداخلية، حيث يطمئن الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بنشاط الشركة مفهومة، ويتم التعامل معها بشكل مناسب³.

■ نشاط موضوعي

أي أن يقوم المدقق الداخلي بأداء عمله دون تحيز إلى أي طرف قد تكون له مصلحة في نتائج عملية التدقيق، بحيث على المدقق الداخلي أن يمارس التجرد والعدالة في جمع وتقييم أدلة الإثبات وتقييم النتائج، فالموضوعية تعتبر خاصية أساسية للمدقق الداخلي، فهي تسمح للمدقق بأن يوفر كل من خدمات التأكد والنشاط الاستشاري إلى مجلس الإدارة والأطراف ذات المصلحة بالشركة⁴.

¹ حلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص34.

² المرجع السابق، ص36.

³ المرجع السابق، ص 44. [يتصرف]

⁴ أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص463. [يتصرف]

رابعا - خدمات التدقيق الداخلي

يقدم التدقيق الداخلي العديد من الخدمات للشركة وكذا الأطراف التي لها مصلحة بها، ومن أهمها¹:

■ خدمات وقائية

عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي في الشركة لتحقيق الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة أو الاختلاس أو الهدر، وحماية السياسات المختلفة في الشركة من تحريفها أو تغييرها دون مبرر.

■ خدمات تقييمية

تمثل في السياسات والإجراءات التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال قياس وتقييم مدى فعالية الرقابة الداخلية المطبقة داخل الشركة، وقد يستخدم المدقق الداخلي نفس الأدوات التي يستخدمها المدقق الخارجي بالتعاون معا بما في ذلك من تيسير لمهمة كل منهما.

■ خدمات إنشائية

تمثل في دور التدقيق الداخلي في مساعدة إدارة الشركة على توفير البيانات والمعلومات اللازمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعة داخل الشركة سواء كانت هذه الأنظمة إدارية أو مالية.

■ خدمات علاجية

تمثل في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال تصحيح الأخطاء التي يكتشفها أو التوصيات التي قد يتضمنها تقرير التدقيق والخاصة بإصلاح وعلاج أوجه القصور في مختلف نظم الشركة.

خامسا - أهداف ومجالات وظيفة التدقيق الداخلي

تختلف أهداف وظيفة التدقيق الداخلي بشكل كبير وتعتمد على حجم وهيكل الشركة ومتطلبات الإدارة، والمكلفين بالحوكمة. ويمكن أن تشمل نشاطات أو مجالات وظيفة التدقيق الداخلي واحد أو أكثر مما يلي²:

¹ محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص 128-129.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، مرجع سبق ذكره، ص 629.

- **الإشراف على الرقابة الداخلية (Monitoring of internal control)**
يمكن أن تكلف وظيفة التدقيق الداخلي بمسؤولية محددة لتدقيق أنظمة الرقابة، الإشراف على عملها والتوصية بعمل تحسينات عليها؛
- **فحص المعلومات المالية والتشغيلية (Examination of financial and operating information)**
يمكن أن تكلف وظيفة التدقيق الداخلي بمراجعة الوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتصنيف وإعداد التقارير حول المعلومات المالية والتشغيلية، ولعمل استفسارات معينة حول البنود المختلفة بما فيها الاختبارات التفصيلية للمعاملات وأرصدة الحسابات والإجراءات؛
- **تدقيق النشاطات التشغيلية (Review of operating activities)**
يمكن أن تكلف وظيفة التدقيق الداخلي بمراجعة النشاطات التشغيلية من الناحية الاقتصادية، ومن ناحية الفاعلية والكفاءة، بما في ذلك نشاطات الشركة الغير مالية؛
- **تدقيق الالتزام بالقوانين والتنظيمات (Review of compliance with laws and regulations)**
يمكن أن تكلف وظيفة التدقيق الداخلي بتدقيق الالتزام بالقوانين والأنظمة والمتطلبات الخارجية الأخرى، وسياسات وتوجيهات الإدارة والمتطلبات الداخلية الأخرى؛
- **إدارة المخاطر (Risk management)**
يمكن أن تساعد وظيفة التدقيق الداخلي الشركة من خلال تحديد وتقييم المخاطر الهامة والمساهمة في تحسين إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة؛
- **الحوكمة (Governance)**
يمكن أن تقيم وظيفة التدقيق الداخلي عملية الحوكمة فيما يتعلق بتحقيقها لأهدافها المتعلقة بالأخلاق والقيم وإدارة الأداء والمساءلة وإيصال معلومات المخاطر والرقابة إلى الجهات المعنية في الشركة، وفعالية التواصل بين المكلفين بالحوكمة والمدققين الداخليين والخارجيين؛

جدول رقم (04.02): وظائف التدقيق الداخلي والأهداف المرتبطة به.

الوظيفة	الأهداف المرتبطة بها
المشاركة الفعالة للإدارة في وظيفة الرقابة.	خدمة الإدارة وطمأننتها عن حسن سير الأعمال.
التدقيق المستمر وتطوير وتحديث نظم الرقابة الداخلية، وتشمل: - تقييم نظم الضبط الداخلي والحسابات؛ - تقييم الخطط والإجراءات.	- التأكد من سلامة نظام الضبط الداخلي والنظام المحاسبي من حيث التصميم والتطبيق؛ - التأكد من سلامة المعلومات والتقارير الدورية التي تنتجها تلك الأنظمة؛ - اكتشاف نقاط الضعف أو النقص في النظم والإجراءات المستخدمة؛ - إعطاء التوصيات وتقديم المقترحات لتعديل وتطوير تلك النظم والإجراءات لزيادة كفاءتها وفعاليتها؛ - خفض مخاطر حدوث تواطؤ بين الموظفين نتيجة للمراجعات الدورية.
تدقيق السياسات والإجراءات واللوائح والقوانين بغرض تحديد ما إذا كانت مناسبة وكافية ومطبقة.	توحيد تفسير وفهم السياسات والإجراءات واللوائح والقوانين من قبل الموظفين، وتوحيد التطبيق لها للتخلص من مشكلة سوء الفهم سواء بحسن أم بسوء نية.
تدقيق مدى تطبيق الموظفين لنظم الرقابة الداخلية.	التأكد من حماية أموال وأصول الشركة من التلاعب والاختلاس، أو من تحقيق الخسائر بما نتيجة الإهمال أو عدم الكفاءة أو سوء الاستعمال.
القيام بالتدقيق التشغيلي لكافة الأنشطة والعمليات.	التأكد من كفاءة وفعالية الأنشطة والعمليات بالشركة.
القيام بتدقيق نظم المعلومات.	التأكد من اكتمالها ودرجة الأمان المصاحبة لها.
التحقق من صحة البيانات والتقارير المحاسبية والإحصائية والتشغيلية وتحديد درجة الثقة فيها.	مساعدة الإدارة على اتخاذ قرارات سليمة في ظل تلك المعلومات، وبالتالي تحسين كفاءة الأداء والانجاز من خلال تحسين نوعية المعلومات المنتجة.
التنسيق بين الإدارات (الأقسام أو المصالح) المختلفة.	مساعدة الإدارة في الوصول إلى الكفاءة الإنتاجية والإدارية والمالية القصوى.
تدريب الموظفين الجدد أو الموظفين القدامى المحولين إلى وظائف جديدة.	الاستفادة من إلمام المدققين الداخليين بالنظم والإجراءات الخاصة بجميع الوظائف.

المصدر: عيبر محمد فتحي العفيفي، معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص 26.

سادسا - العوامل المؤثرة على أداء التدقيق الداخلي وصعوبات العمل

1. العوامل المؤثرة على أداء التدقيق الداخلي

توجد العديد من العوامل التي تؤثر على فعالية التدقيق الداخلي¹:

■ العوامل البيئية

- **اتجاهات الإدارة:** فدعم الإدارة هو من أهم العوامل المؤثرة في بيئة أي شركة، وفعالية قسم التدقيق الداخلي تتأثر بمتطلبات الإدارة.
- **اتجاهات أعضاء مجلس الإدارة:** عادة ما يتصل مدير قسم التدقيق الداخلي في الشركة بشكل مباشر مع مجلس الإدارة، وكذلك فإن الاجتماعات الدورية التي تعقد ما بين مدير قسم التدقيق الداخلي وأعضاء مجلس الإدارة تشكل نوعاً من أنواع تأثير مجلس الإدارة على فعالية التدقيق الداخلي نتيجة إبعاد إدارات الشركات من هذه الاجتماعات، ما يعزز من استقلالية التدقيق الداخلي.
- **الهيكل التنظيمي للشركة:** وجود موقع مستقل لقسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للشركة يعزز من استقلالية التدقيق الداخلي وبالتالي زيادة فعاليته.

■ عوامل داخل قسم التدقيق الداخلي

- **سياسة الموارد البشرية في قسم التدقيق الداخلي:** يفترض أن تستخدم موارد قسم التدقيق الداخلي بشكل فعال وهذا يتضمن التعليم والتدريب والعلاقات ما بين الموظفين، وتقييم الأداء.
- **تخطيط التدقيق:** إن تخطيط التدقيق الداخلي يتضمن إنشاء أهداف واستراتيجيات التدقيق، وهي تربط بين أهداف التدقيق الداخلي مع أهداف الشركة، وبعدها مساعدة قسم التدقيق الداخلي للعمل بأفضل فعالية ممكنة.
- **المهنية:** يعتبر التدقيق الداخلي من المهن المعقدة، والتي تتطلب مدى واسعاً من المعرفة والخبرة لتنفيذ عمليات التدقيق بشكل جيد.
- **طرق التدقيق:** يستطيع المدققون الداخليون استخدام مفاهيم علم السلوك، وهذا يتضمن القوة وقيادة الموقف لتعزيز قبول الأقسام أو المصالح الخاضعة للتدقيق ولاقتراحات المدقق الداخلي، ففوة المدقق

¹ نبيه توفيق المرعي، دور لجنة التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية: دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، جامعة جدر، عمان، 2009، ص ص 44-45.

الداخلي هي معرفته المهنية، وقيادة الموقف هي إعطاء اقتراحات بالاعتماد على نضج الأقسام الخاضعة للتدقيق.

2. صعوبات عمل المدقق الداخلي

يواجه المدقق الداخلي العديد من الصعوبات أثناء أداءه لعمله، والتي نذكر منها¹:

■ عدم فهم بعض الموظفين دور المدقق الداخلي

على موظفي وعمل ومدراء أقسام ومصالح الشركة فهم وإدراك دور المدقق الداخلي في تطوير أساليب العمل وتحسينه، وأن دوره لا يقتصر على إبراز الملاحظات وبيان مقدار الانحرافات، بل يمتد إلى إيجاد الحلول وتقديم التوصيات والاقتراحات بما يعود بالفائدة على الشركة وعلى العاملين فيها، وتجنب تبرير الأخطاء والانحرافات السلبية التي تقدم للمدقق الداخلي بصورة مغلوطة، مما يؤدي إلى تضليله في تفسير الانحرافات.

■ ضغط العمل في الفروع أو الأقسام

يؤدي إلى التأخر في إنجاز مهمة التدقيق في بعض الأحيان إلى اكتشاف بعض الأخطاء بصورة متأخرة، مما يؤدي إلى صعوبة في معالجتها. ويرجع هذا التأخر إلى وجود عدد قليل من المدققين الداخليين مقارنة بإجمالي الموظفين في الشركة؛ مما يؤثر سلباً على جودة وفعالية التدقيق الداخلي.

■ حصر أعمال المدقق الداخلي في مجال المالية والمحاسبة

يشكل حصر بعض أعضاء مجلس الإدارة لعمل المدقق الداخلي بالأعمال المالية والمحاسبية فقط عائقاً في تطور أداء المدقق الداخلي لأعمال التدقيق الأخرى.

¹ يونس عيلان الشوبكي، أهمية التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المساهمة العامة في الحد من مخاطر الأحكام الشخصية لمعدي القوائم المالية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 30، العدد 01، دمشق، 2014، ص ص 185-186.

المطلب الثالث: التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

مع زيادة متطلبات حوكمة الشركات، زادت أهمية العلاقة بين وظيفة التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، وتعتبر العلاقة بين الوظيفتين تقليد قديم، وفي بيئة الأعمال الحديثة أصبح دورهما أكثر تكاملاً مما استدعى ضرورة تعميق العلاقة بينهما. وهو ما دفع معهد المدققين القانونيين الأمريكيين إلى إصدار قائمة معايير التدقيق رقم (65) التي تشجع المدققين الخارجيين على الاستعانة بنشاط التدقيق الداخلي عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق. كما أصدر قائمة معايير التدقيق رقم (55) التي تلزم المدقق الخارجي بضرورة فهم الرقابة الداخلية، لذا ينبغي على المدقق الخارجي فهم عمل التدقيق الداخلي¹.

أولاً - تعريف التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

يعرف التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على أنه « التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي أثناء تنفيذهما لمهامهما، بما يضمن تغطية أشمل لأعمال التدقيق، وتقليل بقدر الإمكان ازدواجية الجهود، وتوزيع العمل توزيعاً يحقق أهداف التدقيق بشكل عام ويعود بالفائدة على الشركة»².

ثانياً - أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

تعتبر الأعمال التي يقوم بها المدقق الخارجي استكمالاً للمهام الرقابية التي يقوم به المدقق الداخلي، وتقتضي متطلبات الحوكمة ضرورة التعاون والتنسيق بينهما في كافة مجالات العمل³. حيث يوجد لدى المدققين الداخليين والخارجيين نقاط قوة مختلفة تعمل على زيادة فعالية عملية التدقيق، فالمدقق الداخلي يقضي معظم أو كل وقته في العمل في نفس الشركة، ونتيجة لذلك يتكون لديه فهم أفضل وإلمام أكبر لثقافة وأنظمة وعمليات الشركة، وهذا ما يسمح له برؤية الأمور التي لا يستطيع المدقق الخارجي رؤيتها أو فهمها خلال زيارته الروتينية للشركة. ومن جانب آخر فإن المدقق الخارجي المتعاقد مع عدة عملاء، يتعرض خلال عمله لمجموعة متنوعة من القضايا، تكسبه قدرة أكبر من المدقق الداخلي على

¹ سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات -مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم 01، المجلد رقم 45، الإسكندرية، 2008، ص ص 20-21.

² عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص علوم تجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2010، ص 96.

³ إياد سعيد محمود الصوص، مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص 53.

اكتشاف وحل القضايا، وبالإضافة إلى ذلك فإن الثقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي تزيد من فعالية التعاون بينهما¹.

إن عدم تنسيق عملية التدقيق بالشكل الصحيح يؤدي إلى قيام المدققين الخارجيين بتكرار العمل المنجز من قبل المدققين الداخليين، هذا التكرار يؤدي إلى الزيادة في أتعاب التدقيق الخارجي دون أن يزيد من فعالية عملية التدقيق، وبالمثل فإن عدم التعاون بينهما يؤدي إلى قيام المدققين الداخليين بتكرار عمل المدققين الخارجيين، مما ينتج عنه إهدار وقت وجهد التدقيق الداخلي².

ثالثاً - أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

1. أوجه التشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

يتشابه المدقق الداخلي مع المدقق الخارجي في كثير من الخصائص والخطوات التي يتبعها أثناء تأدية مهام التدقيق التي توكل إليهم، منها³:

- كلاهما يجب أن تتوفر له الاستقلالية (يتمتع بالاستقلالية) أثناء تأدية عمله؛
- كلاهما يهدف لوجود نظام رقابة داخلية فعال لمنع وتقليل حدوث الأخطاء والتلاعب؛
- كلاهما يجب أن يكون مؤهلاً وذو كفاءة وأن يتصف بالموضوعية في أداء عملية التدقيق؛
- كلاهما يستعمل نفس التقنيات ويتبع نفس المنهجية في أداء التدقيق من تخطيط وأداء اختبارات الرقابة الداخلية، والاختبارات الأساسية... الخ؛
- كلاهما يهتم بالمخاطر والأهمية النسبية لتحديد مدى صحة اختباره وتقييم نتائجه؛
- كلاهما يساعد في توفير نظام محاسبي فعال يقوم بتوفير المعلومات التي تساعد في إعداد القوائم المالية التي يمكن الاعتماد عليها من قبل الأطراف المعنية.

¹ صبري ماهر مشتهى، العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين، مجلة جامعة الأزهر، المجلد 15، العدد 02، غزة، 2013، ص 420. [بتصرف]

² نفس الصفحة والمرجع السابق.

³ رغبة إبراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، تخصص محاسبة وتقويل، مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2014، ص ص 52-53. [بتصرف]

2. أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

يمكن إبراز أهم أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في النقاط التالية المبينة في الجدول أدناه:

جدول رقم (05.02): أوجه الاختلاف بين عمل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي

أوجه الاختلاف	المدقق الداخلي	المدقق الخارجي
التعيين	موظف يتبع رئيس مجلس الإدارة إدارياً ويتبع وظيفياً لجنة التدقيق من حيث التقرير عن نشاط التدقيق الداخلي.	مهني مستقل عن الشركة.
المسؤولية الإدارية	مسؤول أمام رئيس مجلس الإدارة ومجلس الإدارة /و أو لجنة التدقيق	مسؤول أمام ملاك الشركة (المساهمين) والجهات الخارجية.
أهداف التدقيق	يتم تحديدها بمعرفة لجنة التدقيق بناء على معايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين.	يتم تحديدها طبقاً لأحكام القوانين/ المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية.
الجهات المستفيدة	معاونة مجلس الإدارة ورئيس مجلس إدارة الشركة عن طريق التقارير والتحليلات والتقييم والرقابة على أنشطة الشركة ومختلف منتجاتها والتي يتم رفعها إلى لجنة التدقيق للموافقة قبل عرضها على مجلس الإدارة.	معاونة الأطراف الخارجية للشركة بالإضافة إلى ملاك الشركة في التحقق من سلامة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية للشركة.
نطاق التدقيق	تدقيق مالي وإداري وتشغيلي وتدقيق كفاءة ونظم إدارة المخاطر.	تدقيق مالي.
الرقابة الداخلية	يتم اختبار وتقييم نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن القواعد واللوائح والنظم المالية والرقابية والإدارية والتشغيلية وسياسات الشركة يتم تطبيقها بطريقة سليمة، وبما يساعد على تطوير أساليب العمل واكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية واقتراح وسائل العلاج.	يتم اختبار الرقابة الداخلية لتحديد نطاق التدقيق وحجم العينة المختارة ودرجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية لإبداء الرأي على المعلومات الواردة بالقوائم المالية.
دورية التدقيق	يتم تدقيق أنشطة الشركة المختلفة بطريقة مستمرة على مدار العام وفقاً لخطة تعتمد عليها لجنة التدقيق.	يتم تدقيق عمليات الشركة عادة مرة أو مرتين في العام.
الغرض من التدقيق	التركيز على الكفاءة والفعالية لما تم في الماضي، وتقييم الأداء في المستقبل.	التركيز على صحة تسجيل البيانات التاريخية.
توزيع التقرير	يوجه بصفة أساسية للجنة التدقيق تمهيداً لرفعه لمجلس الإدارة.	يوزع على مستخدمي القوائم المالية.
مجالات التدقيق	تغطية كافة الأنشطة كما يتم قياس كفاءة وفعالية مدى الاستفادة من الموارد المتاحة بالشركة (مالية وغير مالية).	يقتصر النشاط على الأهداف التي تؤثر مباشرة على عدالة وشفافية الإفصاح في عرض القوائم المالية.

المصدر: أحمد علي إبراهيم، المراجعة المتقدمة، كلية التجارة، منشورات جامعة بنها، بنها، 2012، ص ص 109-111. [بتصرف]

رابعا - مزايا التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

إن وجود علاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، ووجود تنسيق مناسب بين أعمالهما يجلب العديد من المزايا، أهمها¹:

■ تعزيز الكفاءة نظرا لتباين نقاط القوة لكل طرف

نظرا لتباين مسؤوليات الطرفين، وقضاء المدقق الداخلي وقته في نفس الشركة، يتكون لديه فهم أفضل ومتعمق وخبرة أوسع عن عمل وثقافة وبيئة الشركة، فهو يلاحظ الأحداث بشكل أسرع من المدقق الخارجي، أما المدقق الخارجي يتعامل مع العديد من العملاء وتعرض عليه العديد من القضايا المالية والتدقيقية المتنوعة فهو أقدر على اكتشاف وحل القضايا التي تعتبر غير مألوفة للمدقق الداخلي.

■ التنسيق المناسب بين الطرفين يجنب تكرار العمل

ففي حالة عدم وجود تنسيق بين عمل المدقق الداخلي والخارجي يتم تكرار الأعمال والمهام وبذل الجهد وإضاعة الوقت بدون فائدة.

■ تغطية أفضل للعمل

إن التغلب على تكرار العمل يتيح الوقت والموارد لتغطية أمور مهمة وضرورية في التدقيق.

■ تخفيض التكلفة

التنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي يوفر من الوقت والجهد الذي يقضيه المدقق الخارجي في تكرار العمل، وبالتالي يقلل من ساعات العمل ويقلل من الأتعاب.

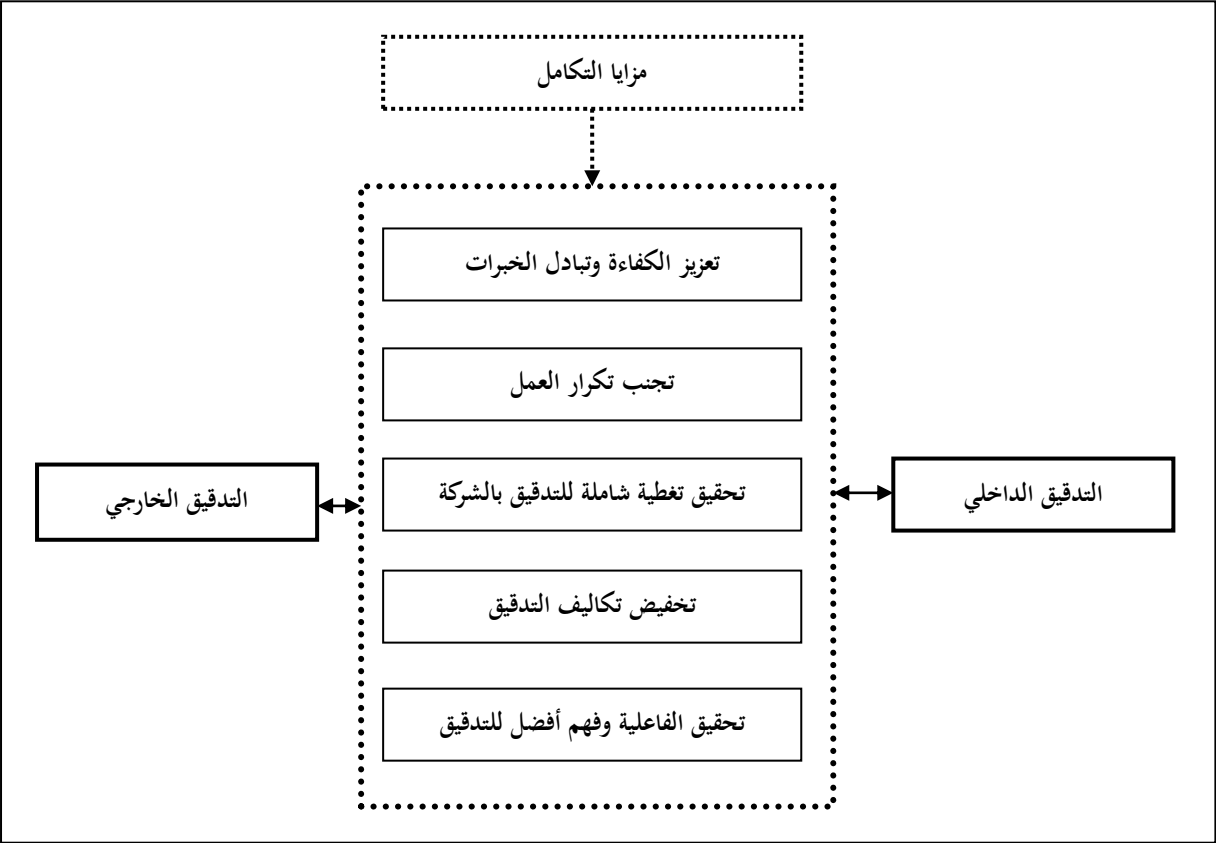
■ فهم أفضل لأعمالهما

التنسيق والتعاون يساعد على مناقشة الخطط ونتائج الأعمال بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، وبالتالي فإن ذلك يعمل على فهم أوضح وأفضل للتدقيق ومتطلباته.

¹ رغبة إبراهيم المدهون، مرجع سبق ذكره، ص ص 60-61.

يمكن تلخيص مزايا التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في الشكل التالي:

الشكل رقم (03.02): مزايا التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي



المصدر: من إعداد الباحث

المبحث الثاني : قواعد السلوك المهني والمعايير الدولية للتدقيق الداخلي

تعتبر قواعد السلوك المهني ومعايير التدقيق الداخلي بمثابة الخطوط الإرشادية والمبادئ الأساسية التي يستعين ويلتزم بها المدققون الداخليون عند أداء المهام الموكلة إليهم، حيث يعتمد التدقيق الداخلي كنشاط على مجموعة القواعد والمعايير المتعارف عليها، والتي تلقى قبولا وتطبيقا واسعا لدى الجميع، كتلك التي تصدرها أكبر الهيئات والمعاهد الدولية العالمية المتخصصة في مجال التدقيق، مثل: معهد المدققين الداخليين (IIA) الذي يشرف على متابعة وتطوير وتحسين جودة التدقيق الداخلي، وتحديث وتكييف هذه القواعد والمعايير مع التطورات والمستجدات الحاصلة في نشاط وبيئة أعمال الشركات من جهة، ومتطلبات واحتياجات أصحاب المصالح من جهة أخرى.

المطلب الأول: قواعد السلوك المهني للتدقيق الداخلي

أولا - مفهوم قواعد السلوك المهني للمدقق الداخلي

- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) * :
 - قواعد السلوك المهني هي «أن يلتزم المحاسب بالقوانين والأنظمة ذات الصلة، ويتجنب أي عمل يسئ إلى المهنة»¹.
 - قواعد سلوك وآداب المهنة «قواعد سلوك وآداب المهنة تمثل المبادئ الموجهة لخدمة احتياجات كافة المحاسبين المهنيين بغض النظر عما إذا كانوا يعملون بالممارسة العامة أو بالحكومة أو موظفون بقطاعات اقتصادية أخرى، وتركز على المسؤولية المهنية المنطوية على تحقيق المصلحة العامة، فهي تحدد معايير السلوك بالنسبة للمحاسبين المهنيين، وتبين المبادئ الأساسية* التي يتوجب عليهم التقيد بها لتحقيق الأهداف المشتركة»².

* International Federation of Accountants

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الرياض، 2010، ص 10.
* تمثل المبادئ الأساسية التي تقوم عليها قواعد سلوك وآداب المهنة حسب الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في: النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية اللازمة، السرية والسلوك المهني.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين، تأسيس وتطوير هيئة محاسبية مهنية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، الرياض، 2011، ص 119. [بتصرف]

■ المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية (IFACI)¹

- قواعد السلوك المهني هي « تلك المبادئ الأساسية التي لها صلة بالمهنة، وممارسة التدقيق الداخلي ».
- قواعد السلوك المهني هي « تلك القواعد التي تصف معايير السلوك المتوقع من المدققين الداخليين، هذه القواعد تساعد على تفسير المبادئ الأساسية، وتهدف إلى توجيه السلوك الأخلاقي للمدققين الداخليين ».

■ تعريف الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)^{**}

قواعد السلوك المهني « تتضمن قواعد سلوك وآداب المهنة مجموعة مبادئ تمثل القيم الأخلاقية التي تعتبر بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني، ومجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على العضو التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والعملاء وغيرهم »².

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف قواعد السلوك المهني بأنها تلك المبادئ والقيم الأخلاقية التي يجب على المدقق الداخلي أن يتحلى بها ويلتزم بأدائها عند القيام بواجبه وعمله والمسؤوليات التي تقع على عاتقه، والتي تمكنه من كسب ثقة جميع الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق الداخلي.

ثانياً - أنواع قواعد السلوك المهني

تنقسم قواعد السلوك المهني إلى³:

1. من حيث السلطة أو الجهة التي وضعها

■ قواعد قانونية

يقصد بها تلك القواعد التي يضعها المشرع، والتي تتضمن القوانين المنظمة للمهنة أو التي تحكم الرقابة على حسابات الشركات. ومن أمثلتها لا يجوز للمدقق أن يحاول الحصول على عمل من الأعمال المتعلقة بمهنته عن طريق الإعلان أو بأي طريق يعتبر مخالفاً بأخلاق المهنة.

¹ Institut Français d'Audit et Contrôle Interne , **Code de Déontologie**, Paris, avril 2009, P 16.

^{**} Saudi Organization for Certified Public Accountants

² الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 03.

voire: <http://www.nazaha.iq/images/laws/solok/5.pdf>. date de consultation 20/04/2013, 18h49.

³ أسامة سالم شاكر القيسي، حسام عبد الجبار حمود الجميلي، الالتزامات الأخلاقية وقواعد السلوك المهني لمدققي الحسابات، ورقة بحثية، تخصص محاسبة، جامعة الموصل، بدون سنة نشر، ص ص 22- 23.

■ قواعد تنظيمية

يقصد بها تلك القواعد التي تصدرها المنظمات المهنية لحث المحاسبين والمدققين على الالتزام بأداب المهنة وسلوكها، مثل: القواعد التي تضعها معاهد ومنظمات المحاسبين والمدققين.

2. من حيث شكل صدورها ووسيلة إثباتها

■ قواعد مكتوبة

هي تلك القواعد التي دونت كتابة في وثيقة مكتوبة سواء قانون يصدر من سلطة تشريعية أو قرار من السلطة التنفيذية أو توصيات من منظمات مهنية.

■ قواعد عرفية

يقصد بها تلك القواعد والمبادئ التي لا تتضمنها وثيقة مكتوبة، وإنما يتعارف ويتفق المدققون على إتباعها وينظرون إليها على أنها دستور جامع ومجموعة من الآداب والتقاليد التي يعمل على توفيرها الوعي المهني بين الممارسين للمهنة؛

ثالثا - أهداف وضع قواعد السلوك المهني للمدقق الداخلي

تهدف قواعد السلوك المهني إلى تحقيق الأهداف الآتية¹:

- رفع وتحسين مستوى مهنة التدقيق الداخلي والحفاظ على مكانتها، وتدعيم التقدم الذي تحرزه بين غيرها من المهن الأخرى؛
- تنمية روح التعاون بين المدققين الداخليين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية؛
- بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المستفيدين من خدمات التدقيق الداخلي؛
- تكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاءة في التأهيل وحياد المدقق الداخلي في عمله.

رابعا - عناصر قواعد السلوك المهني للمدقق الداخلي

تعتبر قواعد السلوك المهني أو ما يسمى - بمبادئ أخلاقيات المهنة - ضرورة وأساسية لإرساء وتعزيز ثقافة أخلاقية محددة تحكم مهنة التدقيق الداخلي، باعتبار هذه المهنة تقوم أساسا على الثقة في

¹ المرجع السابق، ص 23.

تأكيداً للموضوعي بشأن إدارة المخاطر والرقابة وحوكمة الشركات. وقد لخص معهد المدققين الداخليين هذه القواعد أو المبادئ في العناصر التالية¹:

■ النزاهة أو الاستقامة (Integrity)

استقامة المدققين الداخليين من شأنها إرساء دعائم الثقة، وهذا ما يشكل الأساس للاعتماد على آراءهم وأحكامهم. ويتضمن مبدأ النزاهة تطبيق القواعد السلوكية التالية:

- على المدققين الداخليين أن يؤدوا أعمالهم بنزاهة وحرص وشعور بالمسؤولية؛
- أن يلتزموا بالقوانين المعمول بها، مع مراعاة الإفصاح عما يتوفر لهم من معلومات في الحدود المتوقعة منهم، وفقاً للقوانين المعمول بها وأصول المهنة؛
- ألا يتعمدوا أن يكونوا طرفاً في نشاط غير مشروع، أو يقوموا بأي أفعال أو تصرفات تسيء إلى مهنة التدقيق الداخلي، وإلى الشركة التي يعملون بها أو لصالحها؛
- أن يراعوا ويسهموا في تحقيق الأهداف المشروعة للشركة التي يعملون بها أو لصالحها.

■ الموضوعية (Objectivity)

يجب على المدققين الداخليين مراعاة أرفع مستويات الموضوعية في جمع وتقييم وتبليغ المعلومات المتعلقة بالنشاط أو العمل الذي يكونون بصدد فحصه، ويجب على المدققين الداخليين مراعاة التقييم المتوازن لكل الظروف ذات الصلة، وكذلك مراعاة ألا يتأثروا في تكوينهم لآرائهم أو أحكامهم بمصالحهم الشخصية أو بآراء أو تأثيرات الآخرين. ويتضمن مبدأ الموضوعية تطبيق القواعد السلوكية التالية:

- ألا يشاركوا في أي نشاط أو علاقة قد تسيء - أو يتوقع أن تسيء - إلى تقييمهم المحايد؛ ويشمل ذلك عدم المشاركة في الأنشطة أو العلاقات التي قد تتعارض مع مصالح الشركة التي يعملون بها أو لصالحها؛
- ألا يقبلوا أي شيء سيئ - أو يفترض أن يسيء - إلى تقديرهم المهني؛
- أن يفصحوا عن كافة الحقائق المادية المعلومة منهم، والتي قد يكون من شأن عدم الإفصاح عنها تحريف أو تشويه تقاريرهم عن النشاطات التي يجري تدقيقها.

¹ معهد المدققين الداخليين، مبادئ أخلاقيات المهنة، ترجمة الجمعية السعودية للمدققين الداخليين، الرياض، 2013، ص 01 - 03.

■ السرية (Confidentiality)

على المدققين الداخليين أن يحترموا قيمة وملكية المعلومات التي يتلقونها أو يطلعون عليها، وعليهم ألا يفصحوا على تلك المعلومات بدون الحصول على الإذن أو التفويض المناسب اللازم، وذلك ما لم يكن هناك أي التزام قانوني أو مهني بالافصاح عن تلك المعلومات. ويتضمن مبدأ السرية تطبيق القواعد السلوكية التالية:

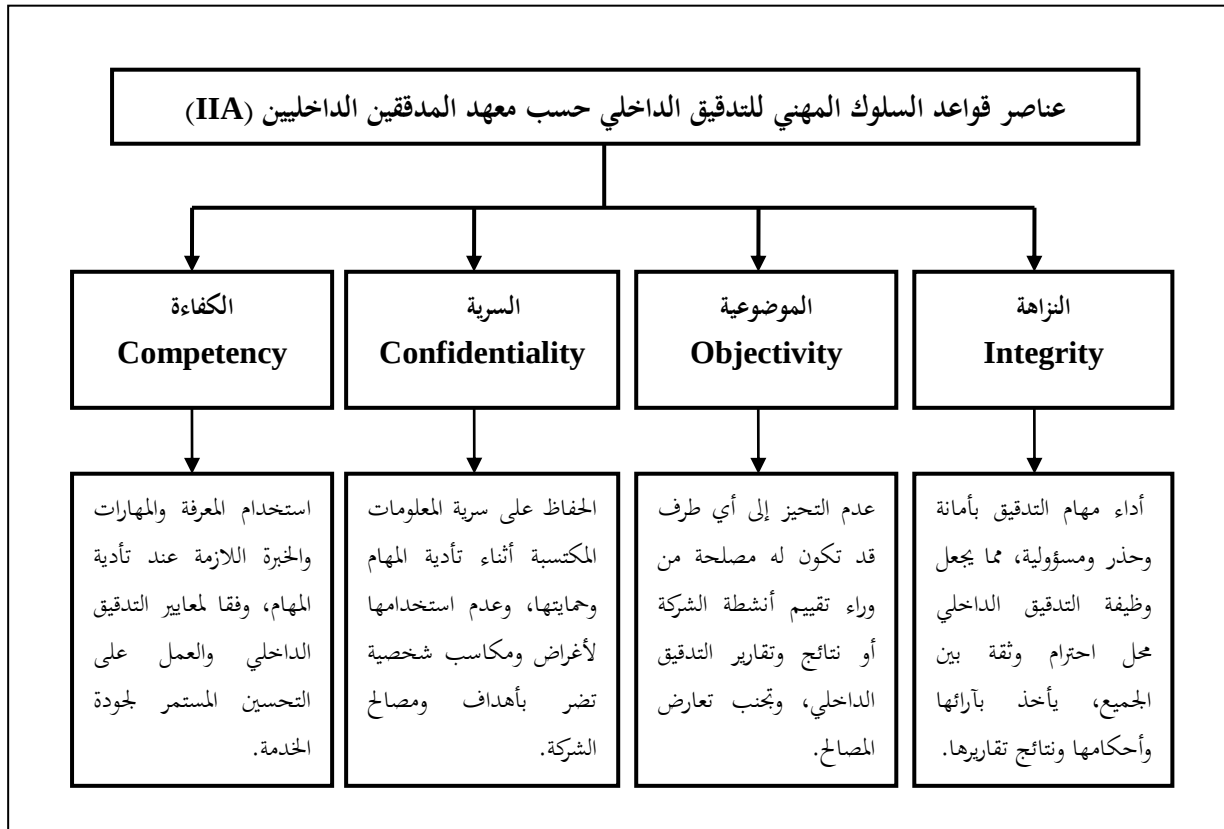
- التبصر في استخدام وحماية المعلومات التي يحصلون عليها في سياق أداء واجباتهم؛
- عدم استخدام تلك المعلومات لأجل أي منفعة شخصية أو على أي نحو من شأنه مخالفة القوانين أو الإساءة إلى مشروعية وأخلاقية أهداف الشركة التي يعملون بها أو لصالحها.

■ الكفاءة (Competency)

على المدققين الداخليين أن يستخدموا المعرفة والمهارات والخبرات اللازمة في أداء خدمات التدقيق الداخلي، ويتضمن مبدأ الكفاءة تطبيق القواعد السلوكية التالية:

- ألا يؤديوا سوى الخدمات التي تكون لديهم المعرفة والمهارة والخبرة اللازمة لها؛
- أن يؤديوا خدمات التدقيق الداخلي وفقاً للمعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي؛
- أن يعملوا باستمرار على تحسين مهاراتهم وفاعلية وجودة الخدمات التي يؤديونها.

الشكل رقم (04.02): عناصر قواعد السلوك المهني للمدقق الداخلي



المصدر: من إعداد الباحث

المطلب الثاني: معايير التدقيق الداخلي

تعتبر معايير التدقيق الداخلي مرجعاً أو مقياساً يستعين به المدققون الداخليون عند القيام بمهامهم، وذلك لما لها من المزايا التي تنعكس إيجاباً على فاعلية وجودة خدماتهم؛ وتسهل عليهم كيفية التعامل مع الأمور والقضايا التي يواجهونها عند القيام بتدقيق مصالح وأقسام الشركة وتنفيذ برنامج التدقيق الداخلي.

أولاً - مفهوم معايير التدقيق

- **المعيار كمصطلح يعني:** «درجة الأفضلية أو الامتياز المطلوبة لغرض معين كمقياس أو وزن، على الآخرين التماثل معه ومسايرته، ويتم بواسطته الحكم على دقة أدائهم»¹.
- **المعيار هو:** «أداة الحكم على مستوى الكفاءة المهنية، ودرجة الاتساق التي يصل إليها المدققون عند أدائهم لوظائفهم»².
- **معايير التدقيق الداخلي:** «هي المقاييس والقواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم وقياس عمليات قسم التدقيق الداخلي، حيث تمثل المعايير نموذج ممارسة التدقيق الداخلي كما يجب أن يكون، وذلك وفقاً لما تم التوصل إليه»³.
- **معايير التدقيق الداخلي** «هي عبارة عن الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المدقق أثناء أدائه لمهامه، والتي تستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعمها»⁴.
- **عرف معهد المدققين الداخليين المعيار بأنه:** «بيان مهني يصدر عن مجلس معايير التدقيق الداخلي، الذي يحدد المتطلبات اللازمة لتنفيذ مجموعة واسعة من أنشطة التدقيق الداخلي وتقييم أداء التدقيق الداخلي»⁵.

¹ أحمد محمد العمري، فضل عبد الفتاح عبد المغني، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 02، العدد 03، عمان، 2006، ص 346.

² نفس الصفحة والمرجع السابق.

³ نفس الصفحة والمرجع السابق.

⁴ وليم توماس، امرسون هنكي، مرجع سبق ذكره، ص 52.

⁵ The Institute of Internal Auditors, **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing Standards**, Florida, 2012, P 22.

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف معايير التدقيق الداخلي بأنها مقاييس أو قواعد أو أنماط أو نماذج يتم إعدادها وإصدارها والاتفاق على تطبيقها من طرف هيئات مختصة وتلقى قبولا لدى الجميع، تستخدم في توجيه وتقييم وقياس أداء عمليات التدقيق الداخلي.

ثانيا - اعتبارات وضع معايير التدقيق

اعتمدت مهنة التدقيق لمدة تزيد عن ربع قرن على معايير التدقيق الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) ** التي ظهرت في أوائل الخمسينات، حيث شكل المجمع لجنة تسمى (لجنة إجراءات التدقيق) تهدف إلى وضع وصياغة تلك المعايير، وقد نشرت تقريرها عام 1954 وطبقت على قطاع الأعمال بالولايات المتحدة الأمريكية وكندا، واعتبرت المصدر الأساسي الذي اعتمدت عليه المهنة في معظم دول العالم الحر، وحظيت بقبول عام على المستوى العالمي خلال تلك الفترة، وأصبحت متعارفا عليها بين أعضاء المهنة نظرا لتناولها المفاهيم الأساسية التي تحكم الأداء المهني. وقد تعرضت تلك المعايير للعديد من الدراسات والبحوث الفردية والجماعية الصادرة عن الجامعات العلمية، وكانت تهدف في معظمها إلى تطويرها حتى يمكن التغلب على مشاكل التطبيق إلى أن صدرت معايير التدقيق الدولية في جويلية عام 1979 بمعرفة لجنة التدقيق الدولية (AIPC) المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الذي تم إنشاؤه في أكتوبر عام 1977 نتيجة اتفاق تم توقيعه بمعرفة ثلاث وستين منظمة مهنية تمثل 39 دولة¹، وترجع لجنة التدقيق الدولية (AIPC) وضع المعايير إلى الاعتبارات التالية²:

- اختلاف المعلومات المالية التي يتم مراجعتها سواء في شكلها أو في مضمونها من دولة لأخرى، وفقا لتباين أنظمتها واللوائح المتحكممة في إعدادها، باختلاف الممارسات المهنية المتبعة؛
- استبعدت اللجنة هيمنة تلك المعايير على الأنظمة المحلية المتحكممة في تدقيق القوائم المالية في دولة معينة، وذلك لاضفاء صفة المرونة عليها من جهة وامكان الحصول على قبول اختياري على نطاق واسع لتلك المعايير من جهة أخرى؛
- وجوب العمل بدستور الاتحاد الدولي للمحاسبين، وإلزام المنظمات الأعضاء في الاتحاد بتطبيق معايير التدقيق الدولية عند وجود تعارض أو اختلاف بين الأنظمة المحلية فيها حول مشكلة معينة؛

** American Institute of Certified Public Accountants

¹ مؤمن محمد حسن العفيفي، مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص 53.

² كمال محمد سعيد كامل النونو، مدى تطبيق معايير التدقيق المتعارف عليها في البنوك الإسلامية في غزة، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص 53.

- تطبيق تلك المعايير على عمليات التدقيق المستقلة التي تهدف إلى الفحص الفني المحايد للقوائم المالية للشركات، أيا كان شكلها القانوني سواء تهدف إلى الربح أو غير ذلك؛
- إجازة اللجنة تطبيق تلك المعايير على الخدمات الأخرى للمدققين، متى كان ذلك ملائماً.

ثالثاً - أهمية معايير التدقيق الداخلي

تكمن أهمية معايير التدقيق الداخلي، فيما يلي¹:

- تعتبر ضرورة بالنسبة للمدققين الداخليين لأنها تضع المبادئ الأساسية التي ينتظر منهم أن يلتزموا بها عند ممارستهم لمهامهم بحيث يحققون الهدف من وجودهم؛
- المعايير ضرورة بالنسبة للإدارة، إذ أن وجود معايير مهنية يلتزم بها المدققون الداخليون سيمكن الإدارة من الاعتماد على التأكيدات والتقارير التي يقدمها لها المدققون الداخليون عند أدائهم لوظائفهم في الشركة؛
- وجود معايير مهنية يلتزم بها المدققون الداخليون يعتبر ضرورياً بالنسبة للمدقق الخارجي ليضمن إلى متانة وكفاءة عمل المدققين الداخليين؛
- يتم الاسترشاد بالمعايير عند إعداد المواد التدريبية للمهنيين الجدد.

رابعاً - أهداف معايير التدقيق الداخلي

حدد معهد المدققين الداخليين في قائمة معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة في شهر ديسمبر عام 2000 أهداف هذه المعايير، والمتمثلة فيما يلي²:

- بيان المبادئ الأساسية التي تمثل ممارسة التدقيق الداخلي كما يجب أن تكون؛
- وضع إطار عام لأداء وتعزيز القيمة المضافة التي تحققها أنشطة التدقيق الداخلي إلى أوسع مدى ممكن؛
- وضع أسس لقياس وتقييم أداء المدققين الداخليين؛
- التأسيس لعمليات ومعالجات تنظيمية متطورة، وتشجيع إدخال تحسينات عليها؛
- تعميق حالة الفهم لدى جميع المستويات الإدارية في شركات الأعمال لحقيقة الدور والمسؤوليات المناطة بالتدقيق الداخلي وتعزيز إدراكها.

¹ أحمد محمد العمري ، فضل عبد الفتاح عبد المغني، مرجع سبق ذكره، ص 346.

² نفس الصفحة والمرجع السابق.

خامسا - العلاقة بين المعايير وقواعد السلوك المهني للتدقيق الداخلي

العلاقة بين المعايير وقواعد سلوك مهنة التدقيق الداخلي هي علاقة ارتباط وكل منها يكمل الآخر، فالقواعد في كثير من الأحيان تعتبر مكمل ومفسرة لما قد يرد من أحكام عامة في المعايير المهنية، فما قد يرد إجمالاً في معايير التدقيق - مثل موضوع الاستقلال - تضع له قواعد سلوك وآداب المهنة أحكاماً تفصيلية. كما أن قواعد سلوك وآداب المهنة تتضمن أحكاماً تفصيلية لبعض المواضيع التي لا تتطرق إليها المعايير عادة مثل: العمولات والإعلان¹.

¹ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، قواعد سلوك وآداب المهنة، الرياض، 1994، ص 214.

المطلب الثالث: إسهامات معهد المدققين الداخليين الأمريكي في تطوير المعايير الدولية للتدقيق الداخلي

أولاً - مهام ومسؤوليات معهد المدققين الداخليين

يتولى معهد المدققين الداخليين (IIA) في الولايات المتحدة الأمريكية مسؤولية تنظيم مهنة التدقيق الداخلي من خلال إصدار النشرات والمواثيق والمعايير التي من شأنها تنظيم هذه المهنة، ويوفر المعهد للعاملين في التدقيق الداخلي في جميع أنحاء العالم إرشادات رسمية، نظمت في ما يعرف بإطار الممارسات المهنية الدولية (International Professional Practices Framework)، وتتضمن هذه الممارسات المهنية الدولية الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي، ويتكون هذا الإطار من مجموعتين رئيسيتين هما¹ :

■ إرشادات إلزامية (Mandatory Guidance)، وتضم :

- تعريف التدقيق الداخلي؛
- قواعد السلوك المهني؛
- المعايير.

■ إرشادات موصى بها بشدة (Strongly Recommended Guidance)، وتضم:

- أوراق العمل؛
- إرشادات التطبيق الفعال؛
- دليل التطبيق العملي.

ثانياً - أهداف المعهد من وضع معايير للتدقيق الداخلي

يسعى معهد المدققين الداخليين الأمريكيين من خلال وضع معايير الممارسة المهنية للمدققين الداخليين إلى تحقيق الأهداف التالية²:

- تحديد المبادئ الأساسية التي تمثل الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي؛
- وضع إطار لأداء وتعزيز القيمة المضافة التي تحققها أنشطة التدقيق الداخلي؛
- وضع قواعد لتقييم أداء التدقيق الداخلي؛
- تحسين العمليات التنظيمية والتشغيلية.

¹ ميشل سويدان، بلال أبو زريق، مدى الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية في شركات الكهرباء الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 09، العدد 03، عمان، 2013، ص 541.

² The Institute of Internal Auditors, **The Professional Practices Framework for Internal Auditing**, Florida, 2004, P 04.

ثالثا - الجهود المبذولة لتطوير معايير التدقيق الداخلي

أصدر معهد المدققين الداخليين الأمريكيين في عام 1978 قائمة معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي التي غطت مختلف جوانب التدقيق الداخلي، وتضمنت خمسة أقسام رئيسة هي: الاستقلالية، العناية المهنية، نطاق التدقيق الداخلي، إدارة عملية التدقيق الداخلي، وإدارة قسم التدقيق الداخلي. وفي شهر ديسمبر من عام 2000 أصدر المعهد قائمة جديدة لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، اشتملت للمرة الأولى منذ عام 1978 على إدخال عدد من التعديلات على قائمة المعايير الصادرة في عام 1978، واشتملت أيضا على عدد من المعايير الجديدة، حيث أعادت تقسيم المعايير إلى قسمين رئيسين بدلا من خمسة أقسام، هما معايير الصفات (Attribute Standards) و تحتوي على أربعة معايير هي: الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات، الاستقلالية والموضوعية، الكفاءة وبذل العناية المهنية اللازمة، برنامج ضبط وتطوير جودة التدقيق الداخلي. ومعايير الأداء (Performance Standards)، وتحتوي على سبعة معايير هي: إدارة أنشطة التدقيق الداخلي، طبيعة عمل التدقيق الداخلي، تخطيط عملية التدقيق الداخلي، أداء عملية التدقيق الداخلي، إيصال نتائج التدقيق الداخلي، متابعة النتائج، قبول الإدارة للمخاطر¹.

في أكتوبر 2003 أصدر المعهد قائمة معايير جديدة وبدأ العمل بها مع بداية عام 2004، ولكنها لم تؤثر على البناء العام للمعايير، حيث كانت بمثابة تعديلات على المعايير، وقد جرى أيضا تعديل على المعايير في أكتوبر 2009، وبدأ العمل بها مع بداية عام 2011².

¹ ميشل سويدان، بلال أبو زريق، مرجع سبق ذكره، ص 543. [بتصرف]

² نفس الصفحة والمرجع السابق.

رابعا - المعايير الصادرة عن معهد المدققين الداخليين

1. معايير الصفات (Attribute Standards)

تتكون معايير الصفات من أربعة معايير رئيسية، تصف صفات وسمات الأفراد الذين يقومون بممارسة نشاط التدقيق الداخلي، وتتناول العناصر المبينة في الجدول التالي¹:

جدول رقم (06.02): معايير التدقيق الداخلي المتعلقة بالصفات

المعيار	المضمون
1000 الأهداف، الصلاحيات والمسؤولية Purpose, Authority, and Responsibility	يجب تحديد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي تحديدا رسميا ضمن ميثاق التدقيق الداخلي بما يتماشى مع تعريف التدقيق الداخلي وميثاق والأخلاقيات والمعايير، ويجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق بمراجعة دورية لميثاق التدقيق الداخلي وعرضه على الإدارة العليا والمجلس للموافقة.
1100 الاستقلالية والموضوعية Independence and Objectivity	يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلا، ويجب على المدققين الداخليين أداء أعمالهم بموضوعية.
1200 البراعة وبذل العناية المهنية Proficiency and Due Professional Care	يجب إنجاز مهام التدقيق الداخلي بمهارة، مع بذل العناية المهنية اللازمة.
1300 الرقابة النوعية وبرامج التحسين Quality Assurance and Improvement Program	يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يعد ويحافظ على برنامج ضمان وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معايير معهد المدققين الداخليين (إصدار 2013)

¹ معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، ترجمة الجمعية التونسية للمدققين الداخليين، ديسمبر 2013، فلوريدا، ص 13-06. [بتصرف]

2. معايير الأداء (Performance Standards)

تتكون من معايير الأداء سبعة معايير رئيسية، تحدد كيفية أداء نشاط التدقيق الداخلي بالشركات، وتتناول العناصر المبينة في الجدول التالي¹:

جدول رقم (07.02): معايير التدقيق الداخلي المتعلقة بالأداء

المعيار	المضمون
2000 إدارة نشاط التدقيق الداخلي Managing the Internal Audit Activity	يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يدير نشاط التدقيق الداخلي بفعالية لضمان تحقيق قيمة مضافة للشركة.
2100 طبيعة العمل Nature of Work	يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم والإسهام في تحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، وذلك بإتباع مقاربة نظامية ومنهجية.
2200 التخطيط للمهمة Engagement Planning	يجب على المدققين الداخليين أن يعدوا مخططاً موثقاً لكل مهمة تدقيق، ويتضمن المخطط أهداف ونطاق والمجال الزمني والموارد المخصصة للمهمة.
2300 تنفيذ المهمة Performing the Engagement	يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة.
2400 تبلغ النتائج Communicating Results	يجب على المدققين الداخليين أن يبلغوا نتائج المهمات.
2500 متابعة سير العمل Monitoring Progress	يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يعد ويضع ويقوم بتحسين نظام متابعة النتائج التي تم إبلاغها إلى الإدارة.
2600 إبلاغ قبول المخاطر Resolution of Senior Management's Acceptance of Risks	عندما يخلص الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن الإدارة العليا قد قبلت بمستوى مرتفع للمخاطر غير مقبول بالنسبة للشركة، فعلى الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يناقش الأمر مع الإدارة، وإذا ارتأى الرئيس التنفيذي للتدقيق أن الإشكال لم يحل، فإنه يجب عليه إبلاغ المجلس بذلك.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معايير معهد المدققين الداخليين (إصدار 2013)

¹ المرجع السابق، ص ص 14-24. [بتصرف]

المبحث الثالث: إدارة التدقيق الداخلي

تكتسب إدارة أو قسم أو مصلحة نشاط التدقيق الداخلي أهمية بالغة ومكانة حساسة ضمن أقسام الشركة، لما لها من دور كبير في تحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة بالشركة، وكذا الحفاظ على وجود الشركة واستمرارية نشاطها وقدرتها على المنافسة. وحتى تتمكن إدارة التدقيق من القيام بوظيفتها وتحقيق أهدافها، فإنه لا بد من مراعاة العوامل والظروف التي قد تؤثر على أداءها للمهام والعمليات المكلفة بها، مثل : حجم الشركة وطبيعة نشاطها، موقعها من الهيكل التنظيمي العام للشركة لتحقيق الاستقلالية والموضوعية، نوع التنظيم الذي تتبعه إدارة التدقيق في حد ذاتها، مؤهلات وقدرات أفرادها...الخ.

المطلب الأول: ميثاق إدارة التدقيق الداخلي

أولا - مفهوم ميثاق إدارة التدقيق الداخلي

ميثاق إدارة التدقيق الداخلي هو « مستند رسمي يحدد أغراض وسلطات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي، كما أن ميثاق التدقيق الداخلي يحدد وضع نشاط التدقيق الداخلي ضمن الشركة، بما في ذلك طبيعة علاقة التبعية الوظيفية التي تربط بين الرئيس التنفيذي للتدقيق ومجلس الإدارة، ويخوله على الاطلاع على سجلات الشركة والاتصال بموظفيها والدخول إلى مختلف إداراتها، مما يلزم لأداء مهام التدقيق، كما يحدد نطاق إدارة التدقيق الداخلي. وتكون الموافقة النهائية على ميثاق إدارة التدقيق الداخلي من طرف مجلس الإدارة»¹.

من خلال هذا المفهوم يمكن أن نستنتج مدى أهمية وضع ميثاق لإدارة التدقيق الداخلي داخل الشركات، و التي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- تحديد أغراض وسلطات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي؛
- تحديد موضع إدارة التدقيق الداخلي ضمن الهيكل التنظيمي؛
- تحديد طبيعة علاقة التبعية الوظيفية التي تربط بين الرئيس (المدير) التنفيذي لإدارة التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة (مدى استقلالية وموضوعية إدارة التدقيق الداخلي)؛
- تمكين إدارة التدقيق الداخلي من الاطلاع على سجلات الشركة والاتصال بموظفيها والدخول إلى مختلف إداراتها (تدقيق مختلف أنشطة الشركة)؛

¹ معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، فلوريدا، أكتوبر 2011، ص 02.

- تحديد نطاق عمل إدارة التدقيق الداخلي.

ثانيا - مهام إدارة التدقيق الداخلي

يحقّق نشاط التدقيق الداخلي قيمة مضافة للشركة من خلال تقديم تأكيد موضوعي ذو صلة، يساهم في تحقيق فاعلية وكفاءة عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، من خلال القيام بالمهام التالية¹:

■ التخطيط (Planning)

- تتولى إدارة التدقيق الداخلي وضع خطط مركزة على المخاطر، وذلك لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي، بما يتماشى مع أهداف الشركة (أنظر المعيار رقم 2010). بحيث يتم:
- وضع خطة لمهام نشاط التدقيق الداخلي على الأقل سنوياً، على أن تكون مركزة على تقييم موثّق للمخاطر، مع الأخذ بعين الاعتبار لتوجهات الإدارة العليا ومجلس الإدارة في هذه العملية؛
- تحديد ومراعاة توقعات الإدارة العليا ومجلس الإدارة والجهات المعنية الأخرى بالنسبة لآراء إدارة التدقيق الداخلي واستنتاجاتهم الأخرى؛
- النظر في قبول مهام تقديم الاستشارات المقترحة على أساس مدى مساهمة المهمة في تحسين إدارة المخاطر وتحسين عمليات الشركة وتحقيق قيمة مضافة لها، مع ضرورة إدراج المهام التي تم قبولها في خطة التدقيق.

■ التبليغ و الموافقة (Communication and Approval)

تتولى إدارة التدقيق الداخلي تبليغ 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 (أنظر المعيار رقم 2020).

■ إدارة الموارد (Resource Management)

تتولى إدارة التدقيق الداخلي مسؤولية التأكد من أن موارد التدقيق الداخلي مناسبة وكافية ويتم توزيعها توزيعاً فعالاً لتحقيق خطة التدقيق المعتمدة (أنظر المعيار رقم 2030). فكلّمة (مناسبة) يقصد بها مزيج المعرفة والمهارات والقدرات الأخرى اللازمة لأداء خطة التدقيق، أما كلّمة (كافية) فيقصد بها كمية الموارد اللازمة لإنجاز الخطة.

¹ المرجع السابق، ص ص 13 - 16. [بتصرف]

■ وضع السياسات والإجراءات (Policies and Procedures)

تتولى إدارة التدقيق الداخلي وضع السياسات والإجراءات الكفيلة بتوجيه نشاط التدقيق الداخلي، حيث يعتمد شكل ومحتوى هذه السياسات على حجم وهيكل نشاط التدقيق الداخلي ومدى تعقد عملياته (أنظر المعيار رقم 2040).

■ التنسيق (Coordination)

تتولى إدارة التدقيق الداخلي عملية تبادل المعلومات وتنسيق النشاطات مع الجهات الخارجية والداخلية التي تقدم خدمات التأكيد والاستشارات المرتبطة بمجال أعمال نشاط التدقيق، وذلك لضمان التغطية اللازمة للأعمال وتلافي ازدواجية الجهود (أنظر المعيار رقم 2050).

■ إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة (Reporting to Senior Management and the Board)

تتولى إدارة التدقيق الداخلي وبصفة دورية عملية إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن غرض وسلطة ومسؤولية وأداء نشاط التدقيق الداخلي وفق الخطة الموضوعة لها، بحيث يشمل هذا الإبلاغ على الاحتمالات الهامة للعرض للمخاطر والقضايا المتعلقة بالرقابة والحوكمة ومخاطر الاحتيال وغير ذلك من المسائل الأخرى التي تلزم أو تطلب من الإدارة العليا ومجلس الإدارة (أنظر المعيار رقم 2060).

ثالثا - نطاق مهام إدارة التدقيق الداخلي

يجب أن يكون نطاق مهمة التدقيق الداخلي كافيا لتحقيق الأهداف المنشودة، بحيث¹:

- أن يشمل نطاق مهمة التدقيق دراسة الأنظمة والوثائق والسجلات ذات الصلة والأفراد المعنيين بها والممتلكات المادية المتصلة بها، بما فيها تلك التي تكون تحت سيطرة أطراف أخرى؛
- إذا ظهرت فرص هامة لتقديم خدمات استشارية 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 توصيل نتائج تلك المهمة الاستشارية وفقا للمعايير المعتمدة فيما يتعلق بتقديم الخدمات الاستشارية؛
- عند تنفيذ المهام الاستشارية يجب أن يعمل المدققون الداخليون على التحقق من أن نطاق المهمة كاف للتوصل إلى تحقيق الأهداف المتفق عليها، وإذا ما كانت هناك أي تحفظات لدى المدققين الداخليين

¹ المرجع السابق، ص 22. [بتصرف]

- بشأن نطاق المهمة في أثناء تنفيذها، فيجب أن يناقشوا تلك التحفظات مع العميل المعني بالمهمة لتحديد ما إذا كانوا سيستمرون في تلك المهمة أم لا؛ لتحديد إمكانية الاستمرار في المهمة؛
- أثناء المهام الاستشارية يجب على المدققين الداخليين أن يتحققوا من أن الضوابط والإجراءات الرقابية متماشية مع أهداف تلك المهمة وأن ينتبهوا إلى المسائل والمشكلات الرقابية الهامة.

المطلب الثاني: تنظيم إدارة التدقيق الداخلي

يخضع تنظيم إدارة (قسم/ أو مصلحة) التدقيق الداخلي إلى عدة عوامل منها حجم الشركة ومكانتها في السوق وكذا توزيعها الجغرافي والمجال الذي تنشط فيه، عدد أفراد فريق التدقيق بالإضافة إلى الأهداف التي يسعى قسم التدقيق الداخلي إلى تحقيقها.

أولا - تقسيم المراكز الوظيفية في إدارة التدقيق الداخلي

يختلف تقسيم مهام التدقيق الداخلي من شركة إلى أخرى، وعادة ما يتكون قسم التدقيق في الشركات الكبيرة من: مدير التدقيق الداخلي، رئيس التدقيق الداخلي (رئيس فريق)، مدققين رئيسيين، مدققين المساعدين. لكل طرف مسؤولية يتحملها، ومهمة يؤديها أثناء إعداد وتنفيذ برنامج التدقيق المسطر داخل الشركة، كما يلي¹:

■ مدير التدقيق الداخلي (Audit Director)

يخول مدير التدقيق* بإدارة برنامج شامل وواسع النطاق للتدقيق الداخلي داخل الشركة، ويتاح لمدير التدقيق وممثليه القيام بوظائفهم، حرية الاطلاع الكامل على جميع عمليات الشركة وسجلاتها وممتلكاتها وأعمال موظفيها، ويضطلع مدير التدقيق أيضا بالمسؤولية النهائية عن عملية التدقيق ويقدم تقاريره مباشرة إلى مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق أو الإدارة العليا حسب نوع التنظيم الذي يخضع له قسم التدقيق الداخلي، كما يقوم مدير التدقيق بتحديد الأهداف السنوية للتدقيق، والتي تستند على المعلومات المرتدة (تغذية عكسية) عن الجهة التي ترفع إليها التقارير، وعلى أهداف وغايات عملية التدقيق على المدى القصير وال المدى الطويل، كما يقوم مدير التدقيق الداخلي بتحديد الجهات التي يجب أن توزع عليها تقارير التدقيق التي يتم اعدادها خلال السنة.

■ رئيس فريق التدقيق الداخلي (Senior Manager)

يقوم رئيس فريق التدقيق برفع تقاريره إلى مدير التدقيق الداخلي بالشركة، ويضطلع بمسؤولية تنسيق خطط التدقيق والموافقة على أوراق العمل النهائية.

¹ حمدان فرحان الخريسات، التدقيق الداخلي في الشركات، دار أفاق للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص ص 81- 83. [بتصرف]
* يطلق على مدير التدقيق اسم المكلف بإدارة التدقيق الداخلي في بعض المراجع.

■ **مدقق رئيسي (Senior Auditor)**

يعتبر مسؤولاً عن عمليات التدقيق الجارية (التدقيق المالي والتدقيق التشغيلي ... الخ) تحت إشراف رئيس التدقيق، ففي الشركات الكبرى يكون مسؤولاً على المدققين المساعدين أثناء كل عملية تدقيق، ويشمل ذلك الإشراف والتأكد من إتباع خطوات برنامج التدقيق المعتمدة، وإجراء التعديلات الإجرائية إذا اقتضت الظروف ذلك. حيث يكلف المدقق الرئيسي مجموعة من المهام لتوسيع نطاق خبرته.

■ **مدقق مساعد (Associate Auditor)**

يكلف المدقق المساعد أساساً بأعمال التدقيق التفصيلية تحت إشراف المدققين الرئيسيين وتوجيهاتهم، وبالنظر إلى أن المدققين قد يكونوا مبتدئين، فإنه يلزمهم تدريب مستمر خلال الأشهر الأولى من التحاقهم بالعمل.

ثانياً - استقلالية إدارة التدقيق الداخلي

يشير مفهوم الاستقلالية إلى البعد عن تضارب المصالح التي تتطلب من إدارة التدقيق الداخلي أن تكون مستقلة عن الأنشطة التي تقوم بتدقيقها، وأن تكون بعيدة عن تأثير الجهة التي تتولى تدقيق عملياتها، وهذا يعني شعور المدققين الداخليين بأنهم قادرين على اتخاذ قراراتهم بدون ضغوط أو انقياد لمن تكون القرارات لها تأثير عليهم. وهناك من يقسم استقلالية إدارة التدقيق الداخلي إلى أربعة أقسام¹:

■ **الاستقلالية المهنية**

يمكن تحقيق هذا النوع من الاستقلالية عبر تشكيل لجنة مستقلة داخل الشركة (لجنة التدقيق) يصدر عنها التفويض للمدقق الداخلي للقيام بالعمل، وكذلك قرار تعيينه وعزله وتحديد راتبه ومكافأته وتلقي تقريره من لجنة التدقيق، وهذا ما يطلق عليه الاستقلال التنظيمي، والذي يتم تدعيمه من خلال الهيكل التنظيمي للشركة.

■ **الاستقلالية في أداء عملية التدقيق**

يقصد بها عدم تأثر المدقق الداخلي بآراء الغير عند تخطيط عملية التدقيق وعند القيام بالفحص، وهو ما يعرف بالموضوعية التي يتم تدعيمها بقواعد وأخلاق مهنية عالية المستوى يتم احترامها من قبل المدقق الداخلي، ومن قبل الأطراف ذات العلاقة بعمله.

¹ إِيَاد حَسَن سَالَم، واقع التدقيق الداخلي في قطاع غزة، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص ص 40-41.

■ الاستقلالية الفنية

يقصد بها امتلاك المدقق الداخلي أعلى درجات المهارة في أداء العمل المنوط به، ويتم تعزيزها من خلال المؤهلات العلمية العالية والتدريب المناسب.

■ الاستقلالية المالية

يقصد بها اعتماد مخصصات مالية لإدارة التدقيق الداخلي من قبل الإدارة العليا ومناقشة تفاصيلها مع الإدارة العليا. وهذا النوع من الاستقلالية يعتبر امتداد للاستقلالية المهنية.

ثالثا - أهمية استقلالية وموضوعية إدارة التدقيق الداخلي

مهما كان شكل نظام الحوكمة المطبق في الشركة، فإن الحاجة إلى عنصري الاستقلالية والموضوعية في نشاط وإدارة التدقيق الداخلي أمر حيوي لا بد منه، ذلك أن أصحاب المصالح ينظرون إلى الأعمال المنفذة من قبل إدارة التدقيق الداخلي ونتائجها، على أنها تتمتع بالمصداقية وأنها حقيقية وغير متحيزة، وذلك من خلال¹:

- تقديم معلومات غير متحيزة ودقيقة حول استخدام الموارد والخدمات من نشاط التدقيق الداخلي، وأن تؤدي واجباتها من دون أي قيود أو تدخل أو ضغوط من طرف الجهات الخاضعة لعملية التدقيق؛
- تطوير علاقات عمل سليمة مع الإدارة والموظفين على جميع المستويات في الشركة لضمان فعالية نشاط التدقيق الداخلي، فمعرفة هذا الأخير للشركة وفهمه لها يساعد في بناء علاقات فعالة وتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة الداخلية وعمليات الحوكمة، واللجوء إلى هذا النشاط للحصول على الخدمات والمعلومات والتوجيه، وعندما يكون ذلك مناسبا يتعين على الموظفين بالشركة لفت انتباه نشاط التدقيق الداخلي إلى المسائل المثيرة للقلق والمعلومات والأمر الهامة؛
- توفير تقييم موضوعي وغير متحيز حول ما إذا كانت عمليات وموارد الشركة تدار بمسؤولية وعلى نحو فعال لتحقيق الأهداف المسطرة. فنشاط التدقيق الداخلي يساعد الشركة في تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات، وتكريس الثقة بين الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح.

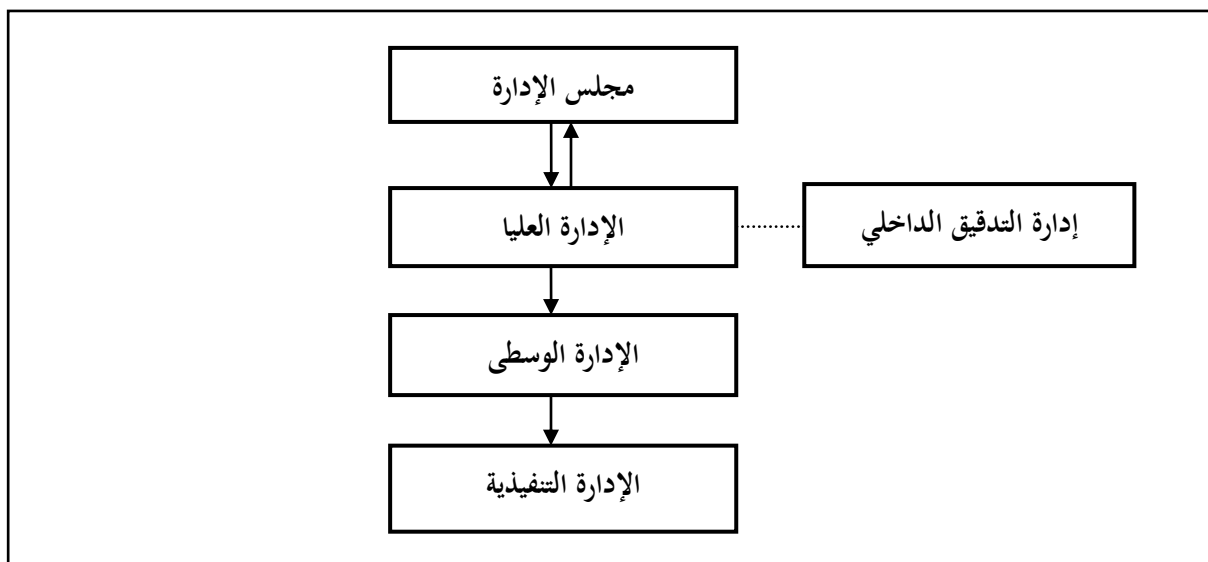
¹ المنظمة العالمية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (INTOSAI)، استقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام، فينا، 2009، ص 05. [بتصرف]

رابعاً - موضع إدارة التدقيق الداخلي من الهيكل التنظيمي للشركة

1. ارتباط التدقيق الداخلي بالإدارة العليا (الإدارة العامة)

تساعد إدارة التدقيق الداخلي المستقلة والموضوعية الإدارة العليا في مسؤولياتها الإشرافية أيضاً، عن طريق توفير تقييم مستقل لعمليات إدارة المخاطر بالشركة، وتقييم ضوابط الرقابة الداخلية بالإضافة إلى تقييم كفاءة العمليات، وغالباً ما يأخذ المدققون الداخليون الريادة في تقييم فعالية توثيق الإدارة العليا لضوابط الرقابة الداخلية¹. كما يمكن ربط إدارة التدقيق الداخلي بالإدارة العليا للشركة من تحقيق تدفق كبير للمعلومات، مساعدة الإدارة العليا في اتخاذ القرارات، تمكين المدققين من الممارسة التامة (الكاملة) لدورهم كمستشارين للإدارة، والحوار مع كافة المستويات التنظيمية للشركة. هذا الارتباط (الموقع التنظيمي) يتكيف مع السياق الأمريكي الوارد في إطار قانون (Sarbanes-Oxley) الذي يستوجب على الإدارة العليا إعداد تقارير عن الرقابة الداخلية، عكس السياق الفرنسي (la loi sur la sécurité financière) فمسؤولية إعداد تقارير عن الرقابة الداخلية تجب على رئيس مجلس الإدارة². ويوضح الشكل التالي موضع إدارة التدقيق الداخلي وفقاً للإدارة العليا.

الشكل رقم (05.02): موضع إدارة التدقيق الداخلي وفقاً للإدارة العليا



المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 236.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 476.

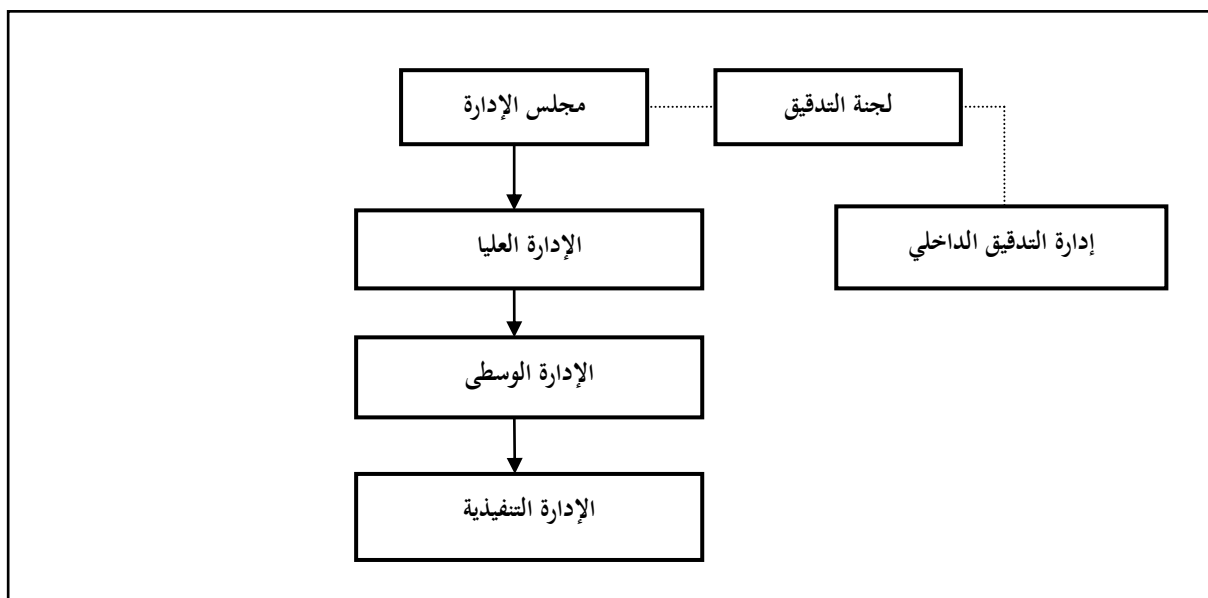
² Élisabeth BERTIN, Audit interne : enjeux et pratiques à l'international, Groupe Eyrolles, Paris, 2007, P 33.

2. ارتباط إدارة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة ولجنة التدقيق

تتجه العديد من الشركات نحو إنشاء ما يعرف بلجنة التدقيق* (Audit comittee)، وذلك بغرض الإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي في الشركة، مما يزيد من استقلالية إدارة التدقيق الداخلي عن الإدارة العليا، ويساعد على الاستقلالية والموضوعية في الفحص والتقدير¹. هذا الارتباط (الموقع التنظيمي) يطبق بكثرة في مجتمعات الشركات الانجلوساكسونية المتقدمة (les groupes anglo-saxons) كأفضل وسيلة لضمان استقلالية إدارة التدقيق الداخلي². كما تساعد إدارة التدقيق الداخلي لجنة التدقيق على الوفاء بمسؤوليات الإشراف الخاصة بها، من خلال³:

- إعطاء وجهة نظر مستقلة عن القضايا المحاسبية الرئيسية؛
- توفير تغذية عكسية عن كفاءة الأنشطة والالتزام بالسياسات الخاصة بالشركة والجهات التنظيمية؛
- تدعيم لجنة التدقيق في تقييمها لجودة التقرير المالي كجزء من متطلبات قانون (Sarbanes-Oxley).

الشكل رقم (06.02): موضع إدارة التدقيق الداخلي وفق مجلس الإدارة ولجنة التدقيق



المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 235.

* لجنة التدقيق (Audit comittee) هي لجنة منبثقة (تابعة) عن مجلس الإدارة (لجنة من اللجان التي يكونها مجلس الإدارة لمساعدته على القيام بمهامه).

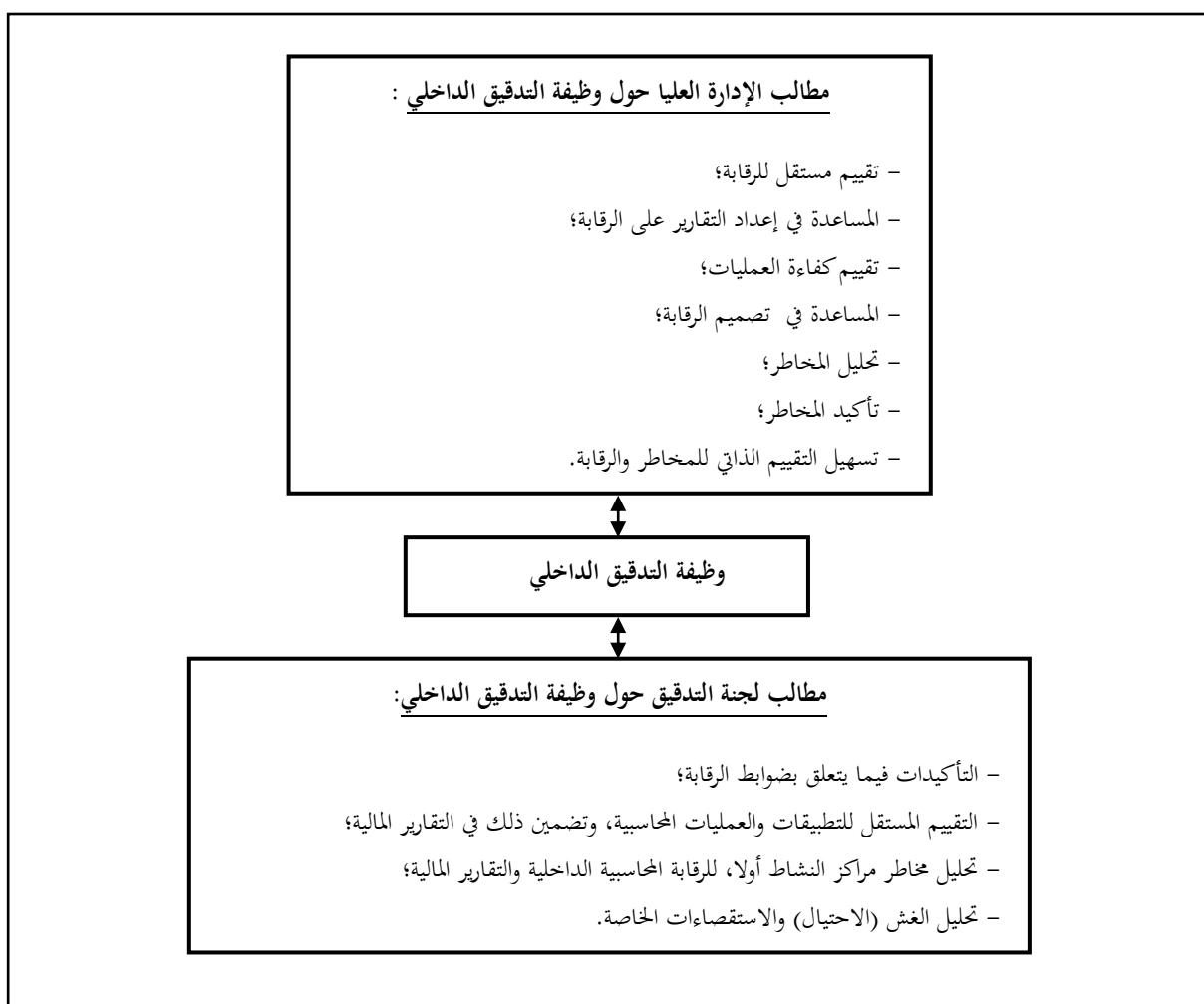
¹ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 234.

² Jacques RENARD, Théorie et pratique de l'audit interne, Éditions d'Organisation, 7^{ème} édition, Paris, 2010, P 376.

³ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 476.

إن اتخاذ إدارة التدقيق الداخلي وضعاً محدداً يضمن موضوعيتها واستقلاليتها عن باقي الوظائف الأخرى للشركة من شأنه أن يؤهلها للقيام بعملها على أحسن حال وبما يضمن فعاليتها، وبالتالي تكون مخرجات وظيفة التدقيق الداخلي قابلة للاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرار على كل المستويات، فالأدوار المحددة للإدارة العليا ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق جميعها تركز على الأبعاد المختلفة لتقدير وتقييم المخاطر والرقابة على الشركة¹، مما يزيد من المطالب المنافسة على وظيفة التدقيق الداخلي بين الإدارة العليا ولجنة التدقيق، كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (07.02): المطالب المنافسة على وظيفة التدقيق الداخلي



Source: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Internal Audit and organizational governance, Florida, 2003, P 33.

¹ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص235.

خامسا - أنواع تنظيم قسم التدقيق الداخلي

1. التنظيم المركزي (L'organisation Centralisée)

حسب هذا التنظيم فإنه يتم جمع كل المدققين الداخليين ضمن نفس الفريق في المقر الاجتماعي (le siège social) للشركة، هذا الفريق يكون أفضل تكوينا وانسجاما وبالتالي أكثر فعالية، ويشارك في أداء المهام والخدمات، حيث يتم تعيين مسؤول (رئيس مهمة - Chef de Mission) على رأس كل فصيلة (مجموعة من المدققين)، ويقوم بجمع مدققين لهم نفس اختصاصه، ويمارسون نشاطاتهم في إطار اختصاصاتهم (مدققين مختصين في الصناعة، التسويق، المبيعات والإمداد، المالية والمحاسبة، البيئة، الجودة، الإعلام الآلي ... الخ)¹.

تتكون إدارة التدقيق الداخلي من العديد من رؤساء المهام والمدققين (مبتدئين وخبراء)، حيث يحرص رئيس المهمة (Chef de Mission) على ضمان التنفيذ العملي للمهمة، وإدارة الموارد الموجودة تحت تصرفه بطريقة فعالة، كما يشرف على المساعدين له، ويقوم بإعداد تقرير إلى المدير الرئيسي للتدقيق (Le Directeur Central de L'audit)، ويشترك في مسؤولية نجاح أو فشل المهمة مع إدارة التدقيق الداخلي، أما مدير التدقيق (Le Directeur de L'audit) فهو مسؤول عن تصميم خطة التدقيق واحترام تطبيقها، وتسويق التقرير النهائي للتدقيق، أما المدققين المساعدين (Les Auditeurs Assistants) فيعملون على أداء التحقيقات المقدمة في برنامج التدقيق كل حسب مؤهلاته ومجال تخصصه². ويمكن تلخيص مزايا وعيوب هذا النوع من التنظيم في الجدول التالي:

جدول رقم (08.02): مزايا وعيوب التنظيم المركزي (L'organisation Centralisée)

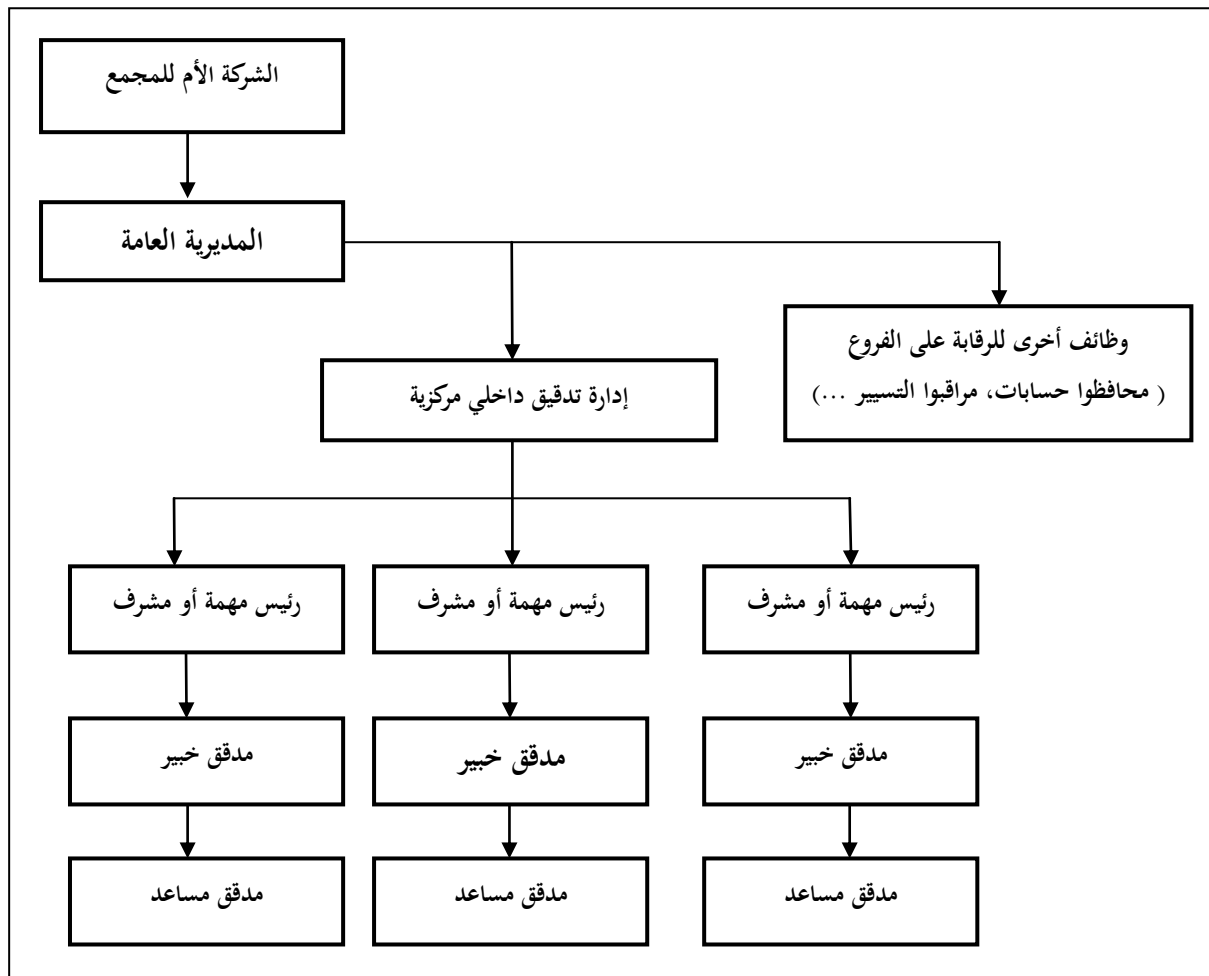
المزايا (Avantages)	العيوب (Inconvénients)
- يسهل اندماج المتخصصين ضمن قسم التدقيق الداخلي، عندما تكون الشركة بحاجة لذلك؛ - يسمح بتوسيع نطاق التدقيق الداخلي لتشمل جميع وظائف الشركة؛ - يصبح من الممكن لكل مسؤول أن يقابل نفس الشخص مما يسهل الحوار بينهم (كونهم يحملون نفس الثقافة ويتكلمون نفس اللغة، كما أنهم يتوافقون بسهولة أكثر في الخدمات).	- يجعل مسؤولي التدقيق يولون اهتمام خاص لتعزيز تبادل المهام ويتجنبون تطوير التخصصات؛ - يجعل توظيف المدققين أكثر صعوبة (لتعدد المهام والاختصاصات)؛ - تتطلب تبادل الخبرات (المهارات) من مهمة إلى أخرى، فمثلا: إذا كانت المهمة (مهمة تدقيق في الإنتاج أو الصناعة) تستوجب معالجة مشاكل ذات طبيعة محاسبية أو في الإعلام الآلي، فإنه يتم استدعاء مدققي المهام المجاورة (مدققين متخصصين في المحاسبة أو الإعلام الآلي) لتقديم الدعم، فهو تنظيم أكثر تعقيدا وصعوبة بالنسبة للموظفين وبرنامج العمل؛

Source: Jacques RENARD, *Théorie et pratique de l'audit interne*, Éditions d'Organisation, 7ème édition, Paris, 2010, PP 378-379.

¹ Jacques RENARD, Op.Cit., PP 376-378.

² Élisabeth BERTIN, Op.Cit., P 29.

الشكل رقم (08.02): التنظيم المركزي لإدارة التدقيق الداخلي



Source: Élisabeth BERTIN, *Audit interne : enjeux et pratiques à l'international*, Groupe Eyrolles, Paris, 2007, P 30.

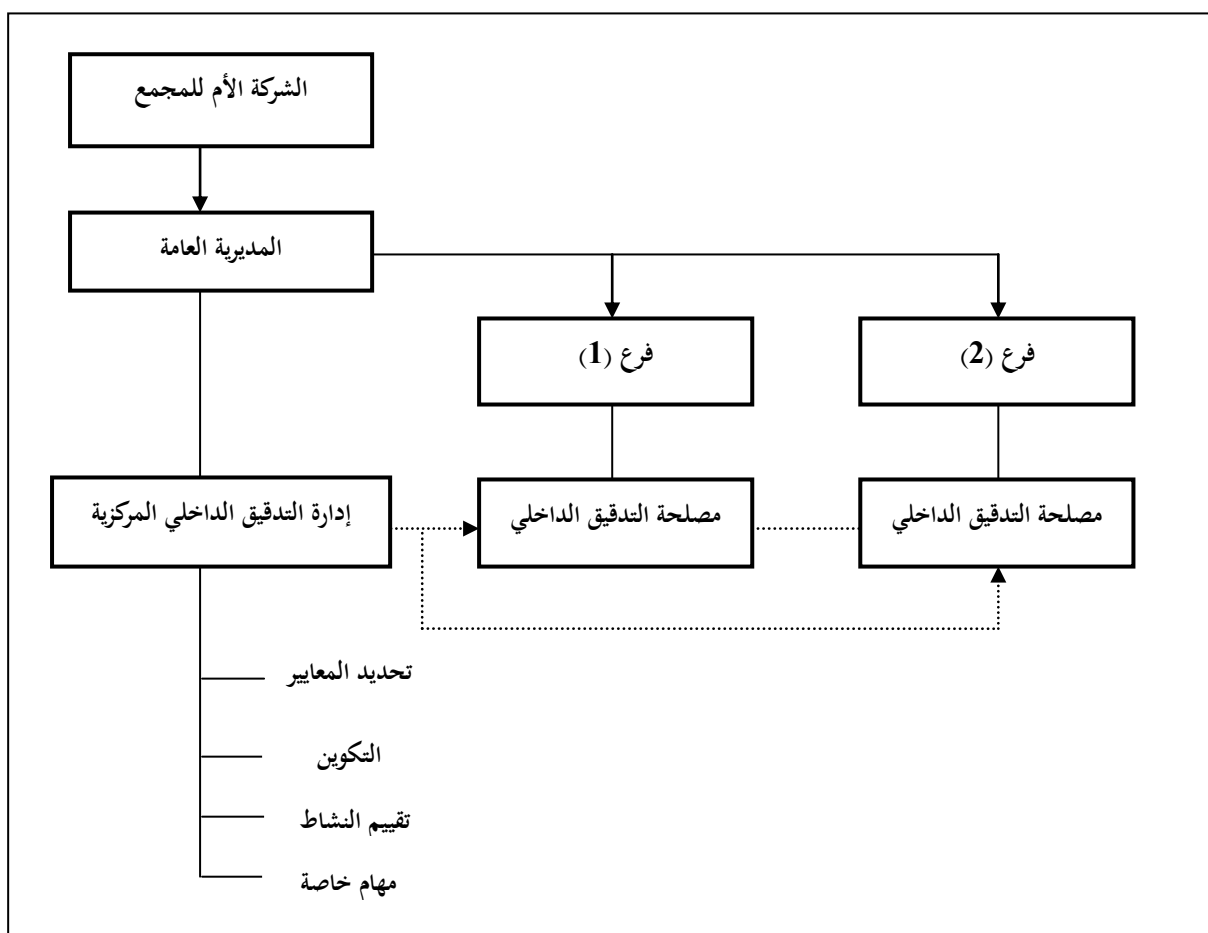
2. التنظيم اللامركزي (L'organisation Décentralisée)

حسب هذا التنظيم فإنه يتم تشكيل فرق من المدققين الداخليين في شكل وحدات تتمتع باستقلال ذاتي (autonomes) ضمن فروع (filiales) الشركة. ويُعتمد هذا التنظيم بكثرة في الميدان لكونه أكثر قدرة على تحليل نقاط القوة والضعف ومساعدة المسؤولين، كما يسمح بقياس أفضل لتوقعات الميدان (البيئة)، وسهولة اندماج المسؤولين (المدققين) في المهام، وبالتالي فهو أكثر مرونة وفعالية¹. وتكون مهام ومسؤوليات مصلحة التدقيق الداخلي للفرع محددة من طرف مصلحة التدقيق الداخلي المركزية (le service d'audit interne central). بصفة عامة فإن مصلحة التدقيق الداخلي للفرع تهدف إلى القيام بمهام التدقيق التشغيلي التي لا تحتاج إلى تدخل المدققين المركزيين (تدقيق مدى الالتزام بالقوانين

¹ Jacques RENARD, Op.Cit., PP 376-377.

والتنظيمات، تدقيق مدى فعالية الإجراءات الموضوعة). كما يمكن للمدققين الداخليين اللامركزيين أن يطلبوا الدعم التقني من المدققين الموجودين على مستوى إدارة التدقيق الداخلي المركزية عند انجاز مهام تدقيق خاصة. أما إدارة التدقيق الداخلي المركزية فتتأكد من عدم وجود انحرافات بين مصلحة التدقيق الداخلي للفروع وإدارة التدقيق الداخلي المركزية، خاصة فيما يتعلق بسير عمل التدقيق (استخدام الأدوات، تقنيات التدقيق، جودة فرق التدقيق). وبالتالي فإن إدارة التدقيق الداخلي المركزية حسب التنظيم اللامركزي للتدقيق تكون مرتبطة بالمديرية العامة من جهة ومصالح التدقيق الداخلي (services d'audite interne) للفروع من جهة أخرى. وتتولى أربعة مهام أساسية (تحديد المعايير والسياسات والإمكانيات، التكوين المهني، تقييم نشاطات المدققين، القيام بالمهام الخاصة)¹. والشكل التالي يبين لنا كيفية التنظيم اللامركزي لإدارة التدقيق الداخلي.

الشكل رقم (09.02): التنظيم اللامركزي لإدارة التدقيق الداخلي



Source: Jacques RENARD, *Théorie et pratique de l'audit interne*, Éditions d'Organisation, 7^{ème} édition, Paris, 2010, P 381.

¹ ÉLISABETH Bertin, Op.Cit., P 31.

المطلب الثالث: منهجية تصميم وإدارة برنامج التدقيق الداخلي

أولاً: منهجية التدقيق الداخلي والغرض منها

1. مفهوم منهجية التدقيق الداخلي

يقصد بمنهجية التدقيق الداخلي: «الخطوات والإجراءات المتبعة لتوفير إطار تشغيلي موحد لأنشطة وعمليات التدقيق الداخلي في الشركات بغرض تحديد العمليات والإجراءات التي يتوجب على المدققين الداخليين الالتزام بها أثناء تأدية وظائفهم، وذلك بما يتفق مع التوجيهات والمعايير الصادرة عن معهد المدققين الداخليين»¹.

2. الغرض من منهجية التدقيق الداخلي

إن الغرض من منهجية التدقيق الداخلي هو توفير المعايير والسياسات والإجراءات التشغيلية لنشاط التدقيق الداخلي وفقاً للمعايير المهنية، بالإضافة إلى²:

- وضع سياسات ومعايير للتخطيط والأداء، وإعداد تقارير عمل التدقيق؛
- وضع إجراءات عمل تهدف إلى مساعدة المدققين الداخليين في أداء مهامهم؛
- وضع منهجية موحدة لعملية التدقيق الداخلي وتقييم المخاطر بالشركة، بحيث يتم توحيد تطبيق معايير التدقيق الداخلي.

ثانياً - مراحل تصميم وإدارة برنامج التدقيق الداخلي

تمر عملية تصميم وإدارة برنامج التدقيق الداخلي بالخطوات التالية:

1. وضع أهداف برنامج التدقيق Establishing the audit programme objectives

يجب على الإدارة العليا أن تتأكد من وضع الأهداف في برنامج التدقيق، لتوجيه التخطيط وإجراء عملية التدقيق، ويجب تنفيذ برنامج التدقيق بطريقة فعالة، كما ينبغي أن تتوافق أهداف البرنامج مع سياسات وأهداف الإدارة وتدعمها. وتقوم هذه الأهداف على الاعتبارات التالية³:

¹ الأمانة العامة لمجلس وزراء دولة الإمارات العربية المتحدة، ميثاق ومنهجية التدقيق الداخلي للحكومة الاتحادية، أبوظبي، 2013، ص 13. [بتصرف]

² نفس الصفحة و المرجع السابق.

³ International Organization for Standardization, **Guidelines for Auditing Management Systems (ISO 19011)**, Second Edition, Geneva, 2011, P 07.

- أولويات الإدارة؛
- نوايا الأعمال التجارية وغيرها؛
- خصائص العمليات، المنتجات والمشاريع، وأي تغييرات عليها؛
- متطلبات نظام الإدارة؛
- المتطلبات القانونية والتعاقدية وغيرها من المتطلبات التي تلتزم بها الشركة؛
- الحاجة لتقييم الموردين؛
- احتياجات وتوقعات الأطراف المهتمة (ذات المصلحة)، بما في ذلك العملاء؛
- مستوى أداء الطرف الخاضع للتدقيق (المدقق عليه - Auditee)؛
- المخاطر على الجهة الخاضعة للتدقيق؛
- نتائج المراجعات السابقة؛
- مستوى نضج نظام الإدارة التي خضعت للتدقيق.

2. وضع برنامج التدقيق Establishing the audit programme

■ أدوار ومسؤوليات الشخص المسؤول عن إدارة برنامج التدقيق

ينبغي على الشخص المسؤول عن برنامج التدقيق (مدير قسم التدقيق الداخلي) أن يعمل على¹:

- تحديد مدى (نطاق) برنامج التدقيق؛
- تحديد وتقييم مخاطر برنامج التدقيق؛
- تحديد مسؤوليات عملية التدقيق؛
- وضع إجراءات برنامج التدقيق؛
- تحديد الموارد اللازمة (الضرورية).

■ كفاءة الشخص المسؤول عن إدارة برنامج التدقيق

ينبغي على الشخص المسؤول عن إدارة برنامج التدقيق أن يتمتع بالكفاءة اللازمة التي تسمح له بإدارة هذا البرنامج والمخاطر المرتبطة به بفعالية وكفاءة، بالإضافة إلى المعارف والمهارات في المجالات التالية:

- مبادئ وإجراءات وطرق التدقيق؛
- معايير نظام الإدارة والوثائق المرجعية؛

¹ Ibid., PP 07-09.

- أنشطة ومنتجات وعمليات الجهة الخاضعة للتدقيق؛
- القوانين المطبقة ومتطلبات أخرى تتعلق بأنشطة ومنتجات الجهة الخاضعة للتدقيق؛
- الزبائن، الموردین وأطراف أخرى معنية بالجهة الخاضعة للتدقيق.

■ وضع مدى (نطاق) برنامج التدقيق

ينبغي على الشخص المسؤول على إدارة برنامج التدقيق تحديد نطاق هذا البرنامج، والذي يمكن أن يختلف تبعاً لحجم وطبيعة الجهة الخاضعة للتدقيق، وكذا طبيعة وظائف وتعقيد ومستوى نضج الإدارة الخاضعة للتدقيق. وتشمل العوامل الأخرى التي تؤثر على نطاق برنامج التدقيق، مايلي:

- الهدف، نطاق ومدة كل التدقيق وعدد عمليات التدقيق التي ستجرى؛
- عدد، أهمية، تعقيد، تشابه، موقع النشاطات التي ستتم تدقيقها؛
- العوامل المؤثرة على فاعلية نظام الإدارة؛
- معايير التدقيق المطبقة؛
- نتائج التدقيق الداخلي والخارجية السابقة؛
- نتائج مراجعة برنامج التدقيق السابق؛
- اهتمامات الأطراف المعنية (المهتمة) بالتدقيق؛
- التغيرات الهامة الخاصة بالجهة الخاضعة للتدقيق؛
- تكنولوجيا الإعلام والاتصال المتاحة لدعم أنشطة التدقيق، وبالخصوص استعمال طرق التدقيق عن بعد.

■ تحديد وتقييم المخاطر المرتبطة ببرنامج التدقيق

هناك العديد من المخاطر المرتبطة بوضع، تنفيذ، توجيه، مراجعة وتحسين برنامج التدقيق، والتي قد تؤثر على تحقيق أهدافه، حيث ينبغي على الشخص المسؤول على إدارة برنامج التدقيق تقدير هذه المخاطر عند تطوير البرنامج. هذه المخاطر قد تكون مرتبطة بالعناصر التالية:

- التخطيط، مثل: الفشل في تحديد أهداف ونطاق برنامج التدقيق؛
- الموارد، مثل: عدم وجود الوقت الكاف لتطوير برنامج التدقيق وإجراء التدقيق؛
- اختيار فريق التدقيق، مثل: الفريق لا يمتلك الكفاءة الجماعية لإجراء عملية التدقيق بطريقة فعالة؛
- التنفيذ (التطبيق)، مثل الاتصال غير الفعال لبرنامج التدقيق؛
- مراقبة، مراجعة وتحسين برنامج التدقيق، مثل: وجود مراقبة غير فعالة لنتائج برنامج التدقيق.

■ وضع إجراءات برنامج التدقيق

ينبغي على الشخص المسؤول على إدارة برنامج التدقيق وضع واحد أو العديد من الإجراءات، لمعالجة ما يلي:

- تخطيط وبرمجة عمليات التدقيق مع الأخذ بعين الاعتبار للمخاطر المرتبطة ببرنامج التدقيق؛
- ضمان أمن وسرية المعلومات؛
- ضمان كفاءة المدققين ورؤساء فرق التدقيق؛
- اختيار فرق التدقيق المناسبة، وتعيين أدوارهم ومسؤولياتهم؛
- إجراء عمليات التدقيق، واستخدام العينات المناسبة؛
- إجراء متابعة التدقيق؛
- تقديم تقارير للإدارة العليا بخصوص الانجازات العامة لبرنامج التدقيق؛
- الاحتفاظ بسجلات برنامج التدقيق؛
- مراقبة وتدقيق الأداء والمخاطر، وتحسين فاعلية برنامج التدقيق.

■ تحديد موارد برنامج التدقيق

عند تقدير الموارد اللازمة لبرنامج التدقيق، ينبغي على الشخص المسؤول على إدارة البرنامج. تقدير ما يلي:

- الموارد المالية اللازمة لتطوير، تنفيذ، إدارة وتحسين نشاطات التدقيق؛
- طرق التدقيق؛
- توفر المدققين والخبراء الفنيين الذين لديهم الكفاءات اللازمة لتحقيق الأهداف المحددة وفق برنامج التدقيق؛
- نطاق برنامج التدقيق والمخاطر المرتبطة به؛
- الوقت وتكاليف السفر، الإقامة والاحتياجات الأخرى لعملية التدقيق؛
- توفر تكنولوجيا المعلومات والاتصال.

3. تنفيذ برنامج التدقيق Implementing the audit programme

يشمل تنفيذ برنامج التدقيق ما يلي¹:

■ عام

ينبغي على الشخص المسؤول على برنامج التدقيق، تنفيذ هذا البرنامج من خلال القيام بالمهام التالية:

- الاتصال بالأطراف ذات الصلة أو المعنية ببرنامج التدقيق وإبلاغهم دورياً بالتقدم المنجز؛
- تحديد الأهداف، نطاق ومعايير كل تدقيق فردي؛
- تنسيق وبرمجة عمليات التدقيق، والنشاطات الأخرى المتعلقة ببرنامج التدقيق؛
- ضمان اختيار فرق التدقيق التي تتوفر على الكفاءات اللازمة؛
- توفير الموارد اللازمة لفرق التدقيق؛
- ضمان أن تنفيذ عمليات التدقيق مطابق لبرنامج التدقيق والمدة المتفق عليها.

■ تحديد الأهداف، نطاق ومعايير التدقيق الفردي

ينبغي أن تستند كل عملية تدقيق على أهداف ونطاق ومعايير موثقة، من طرف الشخص المسؤول عن برنامج التدقيق، وتتناسب مع الأهداف العامة لبرنامج التدقيق. حيث تحدد أهداف التدقيق ما هو المطلوب انجازه من التدقيق الفردي، ويمكن أن تشمل مايلي:

- تحديد مدى تطابق كل أو بعض أجزاء الإدارة التي تمت تدقيقها مع معايير التدقيق؛
- تحديد مدى تطابق النشاطات، العمليات مع متطلبات وإجراءات نظام الإدارة؛
- تقييم مدى قدرة الإدارة على الالتزام بالمتطلبات القانونية والتعاقدية، وغيرها من المتطلبات التي تلتزم بها الشركة؛
- تقييم مدى فعالية الإدارة في تحقيق الأهداف المحددة لها؛
- تحديد أجزاء الإدارة التي يمكن تحسينها.

يجب أن يتوافق نطاق التدقيق مع برنامج وأهداف التدقيق، وأن يشمل مكان التدقيق، الوحدات التنظيمية، النشاطات والعمليات التي يتم تدقيقها، والمدة الزمنية المخصصة لها. أما بالنسبة للمعايير فإنها تستخدم كمرجع لتحديد مدى تطابق السياسات، الأهداف، الإجراءات، المعايير، المتطلبات القانونية والتعاقدية، متطلبات الإدارة، ميثاق السلوك المهني مع الأهداف المراد تحقيقها.

¹ Ibid., PP 10-13.

■ اختيار طرق التدقيق

ينبغي على الشخص المسؤول على إدارة برنامج التدقيق، اختيار وتحديد طرق فعالة لإجراء عملية التدقيق، بالاعتماد على نطاق ومعايير وأهداف التدقيق.

■ اختيار أعضاء فريق التدقيق

ينبغي على الشخص المسؤول على إدارة برنامج التدقيق تعيين أعضاء فريق التدقيق، رئيس الفريق وكل الخبراء الفنيين الذين تحتاجهم اليهم عملية التدقيق. والذين تتوفر فيهم الكفاءات اللازمة لتحقيق أهداف التدقيق. وعند تكوين فريق التدقيق يجب الأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية:

- الكفاءة العامة لفريق التدقيق، التي تلزم لتحقيق أهداف التدقيق؛
- درجة تعقيد عملية التدقيق؛
- طرق التدقيق التي تم اختيارها؛
- المتطلبات القانونية والتعاقدية، والمتطلبات الأخرى التي تلتزم بها الشركة؛
- الحاجة إلى ضمان استقلالية أعضاء فريق التدقيق عن الأنشطة التي تقوم بتدقيقها، وتجنب أي تعارض في المصالح؛
- قدرة أعضاء فريق التدقيق على التفاعل بشكل فعال مع ممثلي الجهات الخاضعة للتدقيق والتعاون معهم؛
- لغة التدقيق، الخصائص الاجتماعية والثقافية للجهة الخاضعة للتدقيق، هذه القضايا يمكن معالجتها عن طريق مهارات المدققين أو طلب الدعم من خبير فني.

■ تحديد المسؤولية للتدقيق الفردي لرئيس فريق التدقيق

ينبغي على الشخص المدير لبرنامج التدقيق، اسناد مسؤولية إجراء التدقيق الفردية إلى رئيس فريق التدقيق، وأن يتم التعيين في وقت كاف قبل الموعد المحدد للتدقيق، وذلك لضمان تخطيط فعال لعملية التدقيق، كما ينبغي تقديم المعلومات التالية إلى رئيس فريق التدقيق:

- أهداف التدقيق؛
- معايير التدقيق أو أية وثائق مرجعية؛
- نطاق التدقيق، بما في ذلك الوحدات التنظيمية والوظيفية والعمليات التي يتم تدقيقها؛
- طرق وإجراءات التدقيق؛
- تشكيلة فريق التدقيق؛
- تفاصيل الاتصال بالجهة الخاضعة للتدقيق، المكان (الموقع)، تواريخ ومدة الأنشطة المراد تدقيقها؛

- تخصيص الموارد اللازمة لإجراء عملية التدقيق؛
- المعلومات الضرورية لتقييم ومعالجة المخاطر المحددة، من أجل تحقيق أهداف التدقيق.

■ إدارة نتائج برنامج التدقيق

ينبغي على الشخص المسؤول على إدارة برنامج التدقيق التأكد من تنفيذ الأنشطة التالية:

- مراجعة واعتماد تقارير التدقيق، بما في ذلك تقييم مدى ملاءمة وكفاية نتائج التدقيق؛
- مراجعة وتحليل الأسباب الجوهرية، وفعالية الإجراءات التصحيحية والإجراءات الوقائية؛
- نشر وإيصال التقارير إلى الإدارة العليا، مجلس الإدارة والأطراف ذات المصلحة (أصحاب المصالح)؛
- تحديد أي ضرورة لمتابعة التدقيق.

■ إدارة وحفظ سجلات برنامج التدقيق

ينبغي على الشخص المسؤول على إدارة برنامج التدقيق التأكد من إنشاء سجلات التدقيق، وأنها تتضمن:

- سجلات تتعلق ببرنامج التدقيق:
 - ✓ توثيق نطاق وأهداف برنامج التدقيق؛
 - ✓ سجلات خاصة بالمخاطر المرتبطة ببرنامج التدقيق؛
 - ✓ مراجعة فعالية برنامج التدقيق.
- سجلات تتعلق بكل عملية تدقيق: تتضمن
 - ✓ خطط وتقارير التدقيق؛
 - ✓ تقارير عدم المطابقة؛
 - ✓ تقارير الأعمال التصحيحية والوقائية؛
 - ✓ تقارير متابعة التدقيق.
- سجلات تتعلق بموظفي التدقيق، تغطي المواضيع التالية:
 - ✓ تقييم كفاءة وأداء أعضاء فريق التدقيق؛
 - ✓ اختيار فريق التدقيق وأعضائه؛
 - ✓ صيانة وتحسين الكفاءة.

4. مراقبة برنامج التدقيق Monitoring the audit programme

ينبغي على الشخص المسؤول على إدارة برنامج التدقيق مراقبة تنفيذ هذا الأخير، مع الأخذ بعين الاعتبار الحاجة إلى¹:

- تقييم مدى التطابق مع برنامج، رزنامة وأهداف التدقيق؛
- تقييم أداء أعضاء فريق التدقيق؛
- تقييم مدى قدرة فريق التدقيق على تنفيذ خطة التدقيق؛
- تقييم التغذية العكسية للإدارة، الجهات الخاضعة للتدقيق، المدققين وأصحاب المصالح.

5. مراجعة وتحسين برنامج التدقيق Reviewing and improving the audit programme

ينبغي على الشخص المسؤول على إدارة برنامج التدقيق إجراء مراجعة للبرنامج، لتقييم ما إذا كانت قد تحققت أهدافه، كما ينبغي أن يستخدم الدروس المستفادة من مراجعة برنامج التدقيق كمدخلات لاستكمال عملية التحسين المستمر للبرنامج. مع مراعاة ما يلي²:

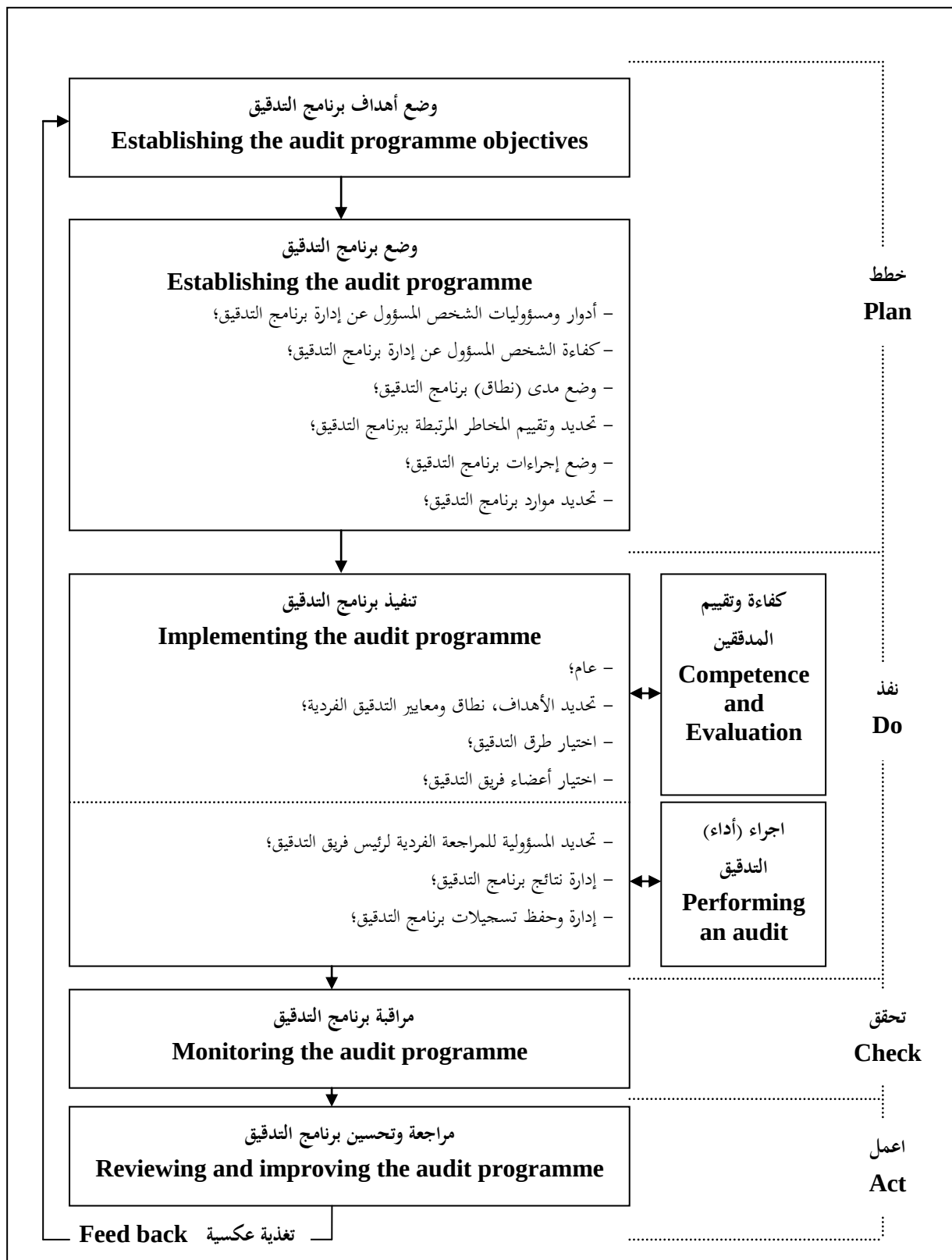
- نتائج واتجاهات الرقابة على برنامج التدقيق؛
- تطابق الإجراءات مع البرنامج؛
- تطور احتياجات وتوقعات أصحاب المصالح؛
- طرق التدقيق البديلة أو الجديدة؛
- فعالية التدابير اللازمة لمعالجة المخاطر المرتبطة بتنفيذ برنامج التدقيق؛
- خصوصية وسرية المعلومات المتعلقة ببرنامج التدقيق.

والشكل التالي يوضح خطوات تصميم وإدارة نشاط التدقيق الداخلي:

¹ Ibid., P 13.

² Ibid., P 14.

الشكل رقم (10.02): مراحل إدارة برنامج التدقيق الداخلي



Source: International Organization for Standardization, **Guidelines for Auditing Management Systems (ISO 19011)**, Second Edition, Geneva, 2011, P 06.

رابعا - تقرير التدقيق الداخلي

تعتبر تقارير التدقيق الداخلي وسيلة لنقل الحقائق التي ظهرت أثناء عملية التدقيق إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة، وبالتالي يجب أن تكون هذه التقارير واضحة وتعطي معلومات حقيقية ونزيهة، بالإضافة إلى تقديم الاقتراحات اللازمة لعلاج أي مشكلة قد تظهر في الشركة. ولكي تؤدي تقارير التدقيق الداخلي وظيفتها على أكمل وجه، ينبغي مراعاة الآتي عند إعداد هذه التقارير¹:

■ محتويات تقرير التدقيق الداخلي

يجب أن يوضح التقرير ما يلي:

- التاريخ ورقم التقرير؛
- موضوع ونطاق التدقيق؛
- عرض للحالة المعروضة باختصار ووضوح؛
- الأسباب التي أدت إلى وجود الحالة والعوامل التي ساعدت على ظهورها والظروف المحيطة بها؛
- العمل الذي تم أدائه والإجراءات التي اتخذت للتوصل إلى النتائج؛
- التوصيات والمقترحات.

■ الإجراء

- يجب أن يقدم التقرير بعد الانتهاء من كل عملية تدقيق بغض النظر عما إذا كانت هناك توصيات واقتراح أي تحسينات أم لا؛
- يعتبر مدير التدقيق الداخلي مسؤولاً عن تجهيز وإعداد تقارير التدقيق التي تعد بمعرفة أفراد التدقيق؛
- تقرير التدقيق التفصيلي يتم توقيعه بمعرفة القائم بعملية التدقيق.

■ معايير (شروط) إعداد التقرير

- يجب أن يكون التقرير مباشراً ومختصراً ومنظماً وبلغة سهلة خالية من التعقيد؛
- غير مسموح بتقليل الملاحظات؛
- ملاحظات التدقيق يجب أن تكون واقعية صحيحة وفي الموضوع؛

¹ أحمد علي إبراهيم، المراجعة المتقدمة، منشورات جامعة بنها، بنها، 2012، ص 138-140. [بتصرف]

- أن يكون الهدف منه إيجابيا وبناء في تقديم النصح لتحسين الأداء ورفع الكفاءة للرقابة الداخلية والأنظمة والإجراءات المطبقة، فضلا عن المحافظة على أصول وممتلكات الشركة، وأن يتضمن الأدلة والإثباتات على ما جاء به من وقائع؛

- يجب أن تكون التوصيات الواردة بالتقرير قابلة للتطبيق، مع الأخذ بعين الاعتبار للتكلفة والعائد.

■ توقيت إعداد التقرير

- يجب أن تكون مسودة التقرير جاهزة للمناقشة باعتبارها موضوع المناقشة في الاجتماع الذي يضم كافة المسؤولين عن موضوع التقرير؛

- إعداد التقرير النهائي (Final Report) بعد أسبوعين تقريبا من مناقشة مسودة التقرير؛

- إذا تم تنفيذ أعمال التدقيق على مدى فترة عدة أسابيع، يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار إعداد تقارير دورية (Interim Report).

■ شكل التقرير - توزيعه - اعتماده

تعد التقارير وتوزع وتقرر للاعتماد وترفق بمذكرة تتضمن فقرة توضح المجالات التي تم تدقيقها، وفترة للتقييم بها رأي المدقق الداخلي على كل المناطق (المجالات/ الأقسام) التي تم تدقيقها بشكل واضح. كما ترفق التقارير التفصيلية مع المذكرة، وتبين هذه التقارير وصفا موجزا لأعمال التدقيق التي تمت، كما تبين هذه التقارير:

- تحديد كل مشكلة وما هو الوضع الذي كان يجب أن يكون (تقديم الحل الملائم)؛

- أثر المشكلة؛

- تحديد أسباب حدوث المشكلة؛

- تقديم التوصيات.

يتضمن التقرير التفصيلي فقرة مخصصة لرد الإدارة، ويتم تطوير المعلومات برد الإدارة في ضوء مناقشة مسودة التقرير ثم يتم التوزيع، حيث:

- يرسل إلى المدير التنفيذي المسؤول عن التشغيل في القسم الذي تم تدقيق أعماله؛

- ترسل نسخة من التقرير إلى: رئيس الشركة، رئيس الشؤون المالية، المدير المالي، أطراف أخرى... الخ.

■ الرد على تقارير التدقيق الداخلي

- من المتوقع أن يقوم المدير التنفيذي الذي تمت أعمال التدقيق بإدارته فور استلامه التقرير بالرد على مدير التدقيق الداخلي خلال فترة محددة من استلامه التقرير، ويتم الرد كتابة فيما يتعلق بكل ملاحظة من ملاحظات التدقيق الداخلي، وعادة ما يحدث الآتي:

✓ الموافقة على التوصيات واقتراح التاريخ الذي سيتم فيه تنفيذ تلك التوصيات؛

✓ الموافقة والاعتراف بوجود المشكلة؛ ولكن يطلب تقييماً إضافياً للتوصيات؛

✓ الموافقة على الإجراءات المصححة يحتاج إلى اقتراح بدائل تأخذ في الاعتبار على مدار تلك الخطوات المصححة؛

✓ عدم الموافقة على ملاحظات التدقيق الداخلي مع بيان الأسباب المحددة لعدم الموافقة، وفي هذه الحالة يقوم رئيس الشركة بمراجعة ملاحظات التدقيق، وكذلك مراجعة أسباب عدم الموافقة، وهنا يتم اتخاذ خطوات أكثر.

- يتم توزيع رد الإدارة بنفس الإجراءات التي تتبع في توزيع التقرير النهائي (Final Report) الذي يعده مدير التدقيق الداخلي.

خلاصة

مما سبق يتبين لنا أن نشاط أو مهنة التدقيق الداخلي تمارس في بيئات قانونية واقتصادية متنوعة، وفي شركات تتفاوت من حيث القدرات المادية والبشرية، وتختلف من حيث الحجم والتعقيد والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، بالإضافة إلى المهارات والخبرات والكفاءات المهنية التي يتمتع بها الأشخاص الذين يعملون بأقسام أو مصالح التدقيق، مما يستدعي ضرورة الالتزام والعمل بقواعد سلوك مهني ومعايير تدقيق موحدة لضمان تحقيق الغاية من وجود نشاط التدقيق الداخلي بالشركات.

الفصل الثالث

جودة التدقيق الداخلي في ظل

حوكمة شركات المساهمة

تمهيد

بعد أزمة الثقة الناتجة عن ضعف الأداء الرقابي والتلاعب المحاسبي والمالي بالقوائم المالية في الشركات التي تعرضت للإفلاس، والاهتمام المتزايد بحوكمة الشركات وآليات الرقابة اللازمة لتفعيلها، وجهت انتقادات كبيرة إلى الأنظمة الرقابية الموجودة بالشركات والمستويات والوظائف الإدارية المسؤولة عن متابعتها، من خلال العديد من التقارير الصادرة عن المنظمات والهيئات والجمعيات والمعاهد الدولية، التي طالبت وأكدت على ضرورة توسيع صلاحيات وظيفة التدقيق الداخلي وتدعيم استقلاليتها من أجل ضمان تحقيق الجودة والتحسين المستمر لأعمال التدقيق الداخلي؛ الذي يقع على عاتقه العديد من المهام كتنظيم وتطوير نظم الرقابة الداخلية والعمل على تحسينها، من أجل مواجهة وإدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة من منظور حوكمة الشركات.

تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- **المبحث الأول:** جودة التدقيق الداخلي؛
- **المبحث الثاني:** رقابة وتحسين جودة التدقيق الداخلي؛
- **المبحث الثالث:** دور جودة التدقيق الداخلي في تحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية؛

المبحث الأول: جودة التدقيق الداخلي

إن القدرة على تقديم خدمة أو منتج بمواصفات ذات جودة عالية ليست بالمهمة المستحيلة، ولكنها عملية تحتاج إلى إدارة منظمة، وبذل جهود متواصلة لتحديد خصائص الجودة التي ترقى إلى تلبية حاجيات المستهلكين وتتطابق مع توقعاتهم من جهة، وإلى الاستمرارية في العمل لضمان هذه الجودة من جهة أخرى. لهذا ينبغي أن يكون نشاط التدقيق الداخلي متوافقاً مع الأهداف التي صمم لأجلها قصد توفير الخدمات التي تحتاج إليها الإدارة العليا ومجلس إدارة الشركة ولجنة التدقيق والمدقق الخارجي وأصحاب المصالح ... الخ.

المطلب الأول: طبيعة إدارة الجودة

أولاً - مفاهيم حول الجودة

1. مفهوم الجودة

هناك العديد من التعاريف التي ذكرت من طرف العلماء والجمعيات المختصة في الجودة، نذكر منها¹:

■ تعريف (Juran)

«الجودة هي مدى ملائمة المنتج للاستخدام، أي القدرة على تقديم أفضل أداء وأصدق صفات».

■ تعريف (Feigenbaum)

«الجودة هي الناتج الكلي للمنتج أو الخدمة جراء دمج خصائص نشاطات التسويق والهندسة والتصنيع والصيانة، والتي تمكن من تلبية حاجات ورغبات الزبون».

■ تعريف (Crosby)

«الجودة هي المطابقة مع المتطلبات».

■ تعريف (Taguchi)

«الجودة هي تعبير عن مقدار الخسارة التي يمكن تفاديها، والتي قد يسببها المنتج للمجتمع بعد تسليمه».

¹ محمد عبد الوهاب العزاوي، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري العلمية، عمان، 2005، ص 07.

■ تعريف الجمعية الأمريكية لضبط الجودة (ASQC)

« الجودة هي المجموع الكلي للمزايا والخصائص التي تؤثر في قدرة المنتج أو الخدمة على تلبية حاجيات معينة ».

■ تعريف المنظمة الدولية للتقييس (ISO)

« هي قدرة مجموعة من الخصائص الجوهرية على الوفاء بالمتطلبات »¹.

يمكن تعريف الجودة على أنها القدرة على توفير منتجات و/أو خدمات تتوافق مع حاجيات وتوقعات الزبائن، وتشبع رغباتهم.

2. مفهوم إدارة الجودة

■ إدارة الجودة: « هي أنشطة منسقة لتوجيه وضبط الشركة فيما يتعلق بالجودة »².

3. مفهوم إدارة الجودة الشاملة

■ تعريف (Tunk)

« إدارة الجودة الشاملة هي مجموعة من الأعمال والأنشطة التي يلتزم بها جميع أفراد الشركة على اختلاف مستوياتهم، من أجل تلبية حاجات ورغبات الزبائن »³.

■ تعريف (Logohestis)

« إدارة الجودة الشاملة هي الثقافة التي تعزز مفهوم الالتزام الكامل بالتحسين المستمر والإبداع في مناحي العمل كافة، وبما يقضي إلى تحقيق رغبة المستفيد ورضاه »⁴.

■ تعريف (Corrigan)

« إدارة الجودة الشاملة هي نظام شامل لكل فرد ونشاط في الشركة، وله دور في خلق وإدامة الجودة للمنتج أو الخدمة »⁵.

¹ Frédéric CANARD , Management de la Qualité, Gualino Lextenso édition, Paris, 2009, PP 19-20.

² المنظمة العالمية للتقييس، مرجع سبق ذكره، ص 07.

³ محمد السمراي، إدارة الجودة الشاملة في القطاعين الانتاجي والخدمي، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 34.

⁴ نفس الصفحة والمرجع السابق.

⁵ نفس الصفحة والمرجع السابق.

■ تعريف (Hornegren)

« إدارة الجودة الشاملة هي القيام بالنشاط الصحيح منذ اللحظة الأولى لأدائه، مع تحسين مستويات الأداء بالاعتماد على رضا الزبون»¹.

■ تعريف (Jonson)

« إدارة الجودة الشاملة هي قواعد توجيهية تمثل أساسا لاستخدام الموارد المختلفة والمتاحة لإحداث عملية التحسين المستمر بالشركات»².

■ تعريف (Crosby)

« إدارة الجودة الشاملة هي المنهجية المنظمة لضمان سير النشاطات التي تم التخطيط لها مسبقا»³.

نلاحظ بأن معظم التعاريف السابقة تركز على عملية التحسين المستمر لأداء نشاطات الشركة، مما يدل على أن إدارة الجودة الشاملة تعتمد على ديمومة واستمرارية الحفاظ على الجودة، من خلال العمل المتواصل لتطوير أداء الأفراد، والانطلاق الصحيح في أداء الأعمال داخل الشركة منذ البداية، والمبني على أساس تحقيق الجودة وشموليتها لكافة الوظائف والأنشطة.

ثانيا - مراحل تطور مفهوم الجودة

تطور مفهوم الجودة على شكل مراحل زمنية، والتي يمكن تلخيصها كما يلي⁴:

■ المرحلة الأولى: ضبط الجودة (1890-1920)

تميزت هذه المرحلة بأن مسؤولية تحديد الجودة تقع على مشرفين متخصصين بضبط الجودة ومتابعة قياسها والتحقق منها على المنتجات التي تقوم الشركات بصناعتها.

■ المرحلة الثانية: الضبط الإحصائي للجودة (1920-1940)

اتسمت هذه المرحلة باستخدام وظيفة التفتيش ومقارنة النتائج بالمتطلبات المحددة، لتحديد درجة تطابق إنتاج المنتج وفق المواصفات الدولية المطلوبة.

¹ قاسم نايف علوان، إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الآيزو (9001:2000)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص 80.

² نفس الصفحة والمرجع السابق.

³ خضير كاظم جود، إدارة الجودة الشاملة، دار المسيرة، عمان، 2005، ص 75.

⁴ قاسم نايف علوان، مرجع سبق ذكره، ص ص 24-25. [بتصرف]

■ المرحلة الثالثة: ظهور منظمات متخصصة في الجودة (1940-1960)

تميزت هذه المرحلة بعدد من التغيرات في بيئة الصناعات، وخاصة بعد فترة الكساد الاقتصادي، وظهرت منظمات صناعية متخصصة بضبط الجودة مثل: الجمعية الأمريكية لضبط الجودة (ASQC)، مما أدى إلى تحديد مستوى مقبول للجودة عند إنتاج وبيع المنتجات، كذلك ظهور حلقات الجودة* في اليابان عام 1956 وما حدث عليها من تطورات بعد ذلك التاريخ على مفهوم حلقات الجودة.

■ المرحلة الرابعة: تحسين الجودة (1960-1980)

تميزت هذه المرحلة بتطور مفهوم حلقات الجودة في اليابان إلى مفهوم إدارة الجودة الشاملة (Total Quality Management)، وظهر مفهوم التلف الصفري (Zero Defect) إلى جانب مفاهيم أخرى كتأكيد الجودة (Quality Assurance)، والذي يعتبر نظام متكامل يتضمن عدد من السياسات والإجراءات اللازمة لتحقيق الجودة في الشركات.

■ المرحلة الخامسة: إدارة الجودة (1980-2000)

تميزت هذه المرحلة بظهور عدد من مفاهيم الجودة كمفاهيم العولمة والأيزو (ISO) ؛ وظهر برامج الحاسوب التي ساعدت في ظهورها الجيل الخامس للحاسبات الذي جاء بعد سنة 1990، والتي ساهم الحاسوب في تصميم المنتج وتصنيعه، وظهر فكرة التصنيع المتكامل وأنظمة التصنيع المرن وغيرها.

■ المرحلة السادسة: مرحلة القرن 21 (ما بعد سنة 2000)

هي المرحلة المستقبلية التي تشير إليها الأبحاث العلمية في هذا الميدان، بأنها ستكون مرحلة الاهتمام بالمستهلك (الزبون)، من خلال تقديم وإنتاج كل ما يرغب به المستهلك من حيث سهولة وسرعة الحصول على المنتج عند الطلب.

ثالثا - مبادئ إدارة الجودة

لقيادة وتشغيل الشركة بنجاح، فإنه من الضروري توجيهها وضبطها بأسلوب منهجي وشفاف. ويمكن أن يتحقق النجاح من التطبيق والمحافظة على نظام إدارة مصمم بغرض التحسين المستمر للأداء، وموجه لتلبية احتياجات جميع الأطراف المعنية. إن إدارة الشركة تشمل على إدارة الجودة مع أنظمة إدارة أخرى،

* يعرف الباحثان (Cheng and Pdoisky, 1996) حلقات الجودة بأنها: « عبارة عن مجموعات عمل صغيرة تتكون من أربعة إلى عشرة أفراد (عمال) يجتمعون دوريا لتقديم طرق جديدة لتحسين جودة حياة العمل». أنظر: قاسم نايف علوان، مرجع سبق ذكره، ص 28. [بتصرف]

حيث تم تحديد ثمانية مبادئ لإدارة الجودة الشاملة يمكن استخدامها بواسطة الإدارة العليا لقيادة الشركة نحو تحسين الأداء، هي¹:

- **التركيز على الزبون (Customer focus)**
تعتمد الشركة على زبائنها وينبغي عليها تفهم الاحتياجات الحالية والمستقبلية للزبون والوفاء بمتطلباته، والعمل الجاد على تنفيذ ما هو أثر من توقعات الزبون.
- **القيادة (Leadership)**
يرسخ القادة وحدة الهدف والتوجه للشركة. ومنه ينبغي عليهم خلق البيئة الداخلية والمحافظة عليها ليصبح العاملون مشتركين بشكل كامل في تحقيق أهداف الشركة.
- **مشاركة العاملين (Involvement of people)**
العاملون على جميع المستويات هم جوهر الشركة، ومشاركتهم الكاملة تمكن من استخدام قدراتهم لمصلحة الشركة؛
- **منهج العملية (Process approach)**
يتم تحقيق النتيجة المرجوة بفعالية أكبر، عندما تدار الأنشطة والموارد اللازمة لها كعملية.
- **منهج النظام في الإدارة (System approach to management)**
تحديد وتفهم وإدارة العمليات المرتبطة كنظام يساهم في تحقيق أهداف الشركة بفاعلية وفعالية.
- **التحسين المستمر (Continual improvement)**
ينبغي أن يكون التحسين المستمر للأداء الكلي للشركة هدف ثابت من أهدافها.
- **المنهج الواقعي في صنع القرار (Factual approach to decision making)**
القرارات الفاعلة تستند إلى تحليل البيانات والمعلومات.
- **علاقات المنفعة المتبادلة مع الموردين (Mutually beneficial supplier relationships)**
تعتمد الشركة ومزودها كل منهما على الآخر، وبالتالي فإن علاقة تبادل المنفعة تعزز مقدرة كل منهما لخلق القيمة.

¹ المنظمة الدولية للتقييس، المواصفة القياسية الدولية (ISO 9000:2000)، مرجع سبق ذكره، ص 05-06. [بتصرف]

رابعاً - مجالات تطبيق الجودة

حسب المواصفة القياسية الدولية (ISO 9000:2000)، فإن إدارة الجودة تطبق على¹:

- الشركات التي تسعى للأفضلية من خلال تطبيق نظام إدارة الجودة؛
- الشركات التي تسعى إلى التأكد من أن مزوديه قادرين على تلبية المتطلبات المتعلقة بمنتجاتها؛
- مستخدمي المنتجات؛
- المعنيين بالفهم المشترك للمصطلحات المستخدمة في مجال إدارة الجودة، مثل: الموردين، العملاء، والمشرعين؛
- المعنيين من داخل الشركة أو خارجها بتقييم نظام إدارة الجودة وتدقيقه بغرض التحقق من مطابقتها لمتطلبات (ISO 9000)، مثل: المدققين، المشرعين، وجهات منح الشهادات/ التسجيل؛
- المعنيين من داخل الشركة أو خارجها بإبداء الاستشارة أو التدريب على نظام إدارة الجودة الملائم للشركة؛
- واضعي المواصفات القياسية ذات العلاقة بهذه المواصفة.

خامساً - متطلبات تطبيق إدارة الجودة

يعتبر تبني إدارة الجودة في نشاطات الشركة قراراً استراتيجياً، ويتطلب تطبيق إدارة الجودة مراعاة العناصر التالية²:

- البيئة التنظيمية للشركة وتغيراتها، والمخاطر المرتبطة بها؛
- احتياجات الشركة المختلفة؛
- الأهداف المحددة من طرف الشركة؛
- المنتجات والخدمات المقدمة من طرف الشركة؛
- العمليات التي توظفها الشركة؛
- حجم الشركة وهيكلها التنظيمي.

¹ المرجع السابق، ص 01.

² المنظمة العالمية للتقييس، المواصفة القياسية الدولية (ISO 9001:2008): نظم إدارة الجودة - المتطلبات، ترجمة هيئات التقييس العربية، جنيف، 2008، ص 06. [بتصرف]

سادسا - أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على نشاط التدقيق الداخلي

يتكون مصطلح إدارة الجودة الشاملة من ثلاث كلمات هي (الإدارة، الجودة، الشمولية)، ولكل منها معنى وأثر على نشاط التدقيق الداخلي¹:

■ الإدارة

- تعني نشر ثقافة إدارة الجودة الشاملة لدى إدارة التدقيق الداخلي وتنميتها؛ وذلك من خلال:
- وضع إطار إداري شامل لها؛ يتضمن تطوير التخطيط الاستراتيجي لتحقيق الجودة في كل عملية التدقيق؛
- وضع السياسات اللازمة لها، وتحديد الإجراءات الملائمة لتنفيذها، وما يتطلبه ذلك من تكوين فرق للتدقيق وتفويض السلطة اللازمة لأعضائها؛
- التقييم المستمر للأداء، لتحديد أفضل الممارسات المهنية للاسترشاد بها في عمليات التدقيق؛
- وضع برامج للتدريب المستمر للقائمين على هذه المهمة؛
- الالتزام بمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وقواعد السلوك المهني في ظل التزام الشركة بتطبيق الجودة الشاملة، مما يؤدي إلى إدارة عمليات التدقيق الداخلي بطريقة منتظمة وهادفة، نحو بناء ثقافة للجودة في كل عمليات ونتائج التدقيق.

■ الجودة

مدى استجابة أعمال التدقيق الداخلي لاحتياجات ومتطلبات وتوقعات الأشخاص والهيئات التي هي بحاجة لخدمات التدقيق الداخلي ذات الجودة العالية، من خلال الحفاظ على التحسين المستمر للجودة؛

■ الشمولية

شمولية جودة أعمال وخدمات إدارة التدقيق الداخلي لكل وظائف وأقسام وإدارات الشركة، مع العمل على التركيز المستمر لكل عضو في إدارة التدقيق الداخلي بدوره في إرضاء مستخدمي خدماته سواء كانوا من داخل أو خارج الشركة أو حتى إدارة التدقيق نفسها، فكل عضو سوف يقوم بعمله وفقاً للأهداف المحددة مقدماً والمعتمدة من الإدارة العليا للشركة على ضوء احتياجات المستفيدين من خدمات إدارة التدقيق الداخلي، بحيث تتكامل دائماً جهود الجودة مع كل أنشطة التدقيق الأخرى اليومية؛

¹ منتصر أحمد سالم حجازي، أثر تطبيق الجودة الشاملة علي تطوير وظائف ومهام المراجعة الداخلية، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص ص 51-52. [بتصرف]

المطلب الثاني: جودة التدقيق الداخلي

أولا - مفهوم جودة التدقيق الداخلي

- **تعريف (De Angelo):** « جودة التدقيق هي قدرة المدقق الداخلي على اكتشاف التحريف المادي في القوائم المالية إذا كان موجودا، والتقرير عن هذا التحريف عند اكتشافه»¹.
- **تعريف (Copley and Doucet):** « جودة التدقيق هي مدى التزام المدقق الداخلي بالمعايير المهنية المتعلقة بالعمل الميداني، ومعايير إعداد التقارير»².
- **تعريف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين**
«جودة التدقيق تعني تطبيق المعايير المهنية للتدقيق وما تتضمنه من قواعد وآداب السلوك المهني؛ فالالتزام بالمعايير يعبر عن مستويات الجودة المقبولة فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية، أما قواعد السلوك المهني فتمثل المستويات المقبولة لجودة سلوك المدقق»³.
- **جودة التدقيق:** « تعني خلو القوائم المالية من الأخطاء أو التحريفات الجوهرية التي ترتكبها الإدارة لتعارض مصالحها مع مصالح المساهمين»⁴.
- **جودة التدقيق:** « تعني تخفيض الخطر الكلي لعملية التدقيق». حيث يتمثل الخطر الكلي لعملية التدقيق في محصلة الخطر المتلازم وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف»⁵.
- **جودة التدقيق الداخلي:** « تعني الأداء الجيد لنظام الرقابة الداخلية، وكذلك مدى ملائمة النظام المحاسبي المطبق للوصول إلى الكفاءة والفعالية المناسبة في العمليات والقيود وبشكل مستمر ضمن الشركة، لغرض خدمة أهدافها وحماية الأصول»⁶.

¹ عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جود المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة أسيوط، أسيوط، 2008، ص 04.

² نفس الصفحة والمرجع السابق.

³ أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص 09.

⁴ المرجع السابق، ص 10.

⁵ نفس الصفحة والمرجع السابق.

⁶ حسين القاضي، التدقيق الداخلي، منشورات جامعة دمشق، ط1، دمشق، 2008، ص 103.

يرى أهل الاختصاص في مجال التدقيق الداخلي أن أفضل تعريف لجودة التدقيق الداخلي هو ذلك التعريف الذي ينظر للجودة على أنها تمثل التزام المدقق الداخلي بمعايير الممارسة المهنية وقواعد السلوك المهني للتدقيق الداخلي، فتعريف جودة التدقيق على أنها خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية، يركز على إحدى نتائج الالتزام بمعايير الممارسة المهنية وقواعد السلوك المهني للتدقيق الداخلي، أما تعريف جودة التدقيق الداخلي على أنها تخفيض الخطر الكلي للتدقيق ينقصه الدقة إلى حد ما، لأن مفهوم خطر التدقيق يركز على أخطاء القوائم المالية أكثر من تركيزه على أخطاء المدقق¹.

يرى الباحث أنه يمكن تعريف جودة التدقيق الداخلي على أنها مدى التزام المدقق الداخلي بتطبيق معايير الممارسة المهنية وقواعد السلوك الأخلاقي للوفاء بمتطلبات وتوقعات مختلف الأطراف التي هي بحاجة إلى خدمات ذات جودة عالية من وظيفة التدقيق الداخلي.

ثانيا - الفرق بين جودة التدقيق الداخلي والتدقيق الداخلي للجودة

لتوضيح الفرق بين جودة التدقيق الداخلي والتدقيق الداخلي للجودة، لابد من سرد مجموعة من التعاريف الخاصة بالتدقيق الداخلي للجودة، والتي نذكر منها:

- **التدقيق الداخلي للجودة:** « هو فحص منتظم ومستقل يهدف إلى تحديد ما إذا كانت أنشطة الجودة والنتائج المرتبطة بها تتسق، وتتفق مع المعايير المخططة، وما إذا كانت هذه المعايير يتم تطبيقها بفعالية وأنها ملائمة لتحقيق أهدافها». كما يمكن القول بأن تدقيق الجودة عملية تقييم تستهدف تحديد درجة ومدى اتساق نظام إدارة الجودة مع النماذج والمعايير².
- **التدقيق الداخلي للجودة:** «هو فحص مستقل ومنهجي لتحديد ما إذا كانت أنشطة الجودة والنتائج المرتبطة بها تتفق مع ترتيبات مخططة، وما إذا كانت هذه الترتيبات يتم تنفيذها بفعالية وأنها مناسبة لتحقيق الأهداف»³.

¹ أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاتة السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص 10-11.

² محمد هادي العدناني، مدخل مقترح لتدقيق الجودة كأحد أنواع الفحص لأغراض خاصة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 13، العدد 45، السليمانية، 2007، ص 237.

³ فتحي عبد الرحيم أحمد عيد، التدقيق الداخلي للجودة في ظل المواصفات الدولية الموحدة (ISO 9000)، شركة جيايد للاستشارات وأنظمة الجودة، القاهرة، 1999، ص 05.

■ **التدقيق الداخلي للجودة** «هو عملية منهجية مستقلة وموثقة، تجرى للحصول على دليل للتدقيق وتقييمه بطريقة موضوعية لتحديد مدى استيفاء معيار التدقيق»¹.

مما سبق يمكن توضيح الفرق بين جودة التدقيق الداخلي والتدقيق الداخلي للجودة في الجدول التالي:

الجدول رقم (01.03): الفرق بين جودة التدقيق الداخلي والتدقيق الداخلي للجودة

المفهوم	جودة التدقيق الداخلي	التدقيق الداخلي للجودة
سياسة الجودة Quality Policy	توجهات إدارة التدقيق الداخلي فيما يتعلق بجودة أعمال التدقيق الداخلي.	هي التوجهات والاتجاه العام للشركة فيما يتعلق بتدقيق الجودة.
أهداف الجودة Quality Objectives	ما تنشده أو تهدف إليه إدارة التدقيق الداخلي من خلال الالتزام بالجودة في أعمالها (الالتزام بمعايير الممارسة المهنية وقواعد السلوك المهني).	هو ما تنشده أو تهدف إليه إدارة الشركة من خلال التدقيق الداخلي لجودة المنتج و/أو الخدمة.
تخطيط الجودة Quality Planning	وضع أهداف لتحقيق الجودة ضمن أعمال التدقيق الداخلي، وتخصيص الموارد وتوظيف الإمكانيات اللازمة لذلك.	هو جزء من إدارة الجودة يركز على وضع أهداف لعملية تدقيق الجودة وتوصيف عمليات التشغيل الضرورية والموارد المطلوبة لها لتحقيق أهداف تدقيق الجودة.
ضبط الجودة Quality Control	تلبية متطلبات جميع الأطراف، التي تحتاج إلى مخرجات ذات جودة عالية لأعمال نشاط التدقيق الداخلي.	هو جزء من إدارة الجودة الذي يركز على تلبية متطلبات الجودة من خلال الاستعانة بنشاط التدقيق الداخلي لتدقيق الجودة في حد ذاتها.
تأكيد الجودة Quality Assurance	إعطاء الثقة لجميع الأطراف المهمة بنشاط التدقيق الداخلي، بأن متطلبات جودة التدقيق الداخلي سيتم تلبيةها.	هو جزء من إدارة الجودة يركز على إعطاء الثقة بأن متطلبات الجودة سيتم تلبيةها، من خلال تدقيق الجودة ذاتها.
تحسين الجودة Quality Improvement	زيادة القدرة على تلبية متطلبات جودة نشاط التدقيق الداخلي.	هو جزء من إدارة الجودة يركز على زيادة القدرة على تلبية متطلبات الجودة من خلال التدقيق المستمر للجودة.
التحسين المستمر Continual Improvement	أنشطة متكررة لزيادة قدرة إدارة التدقيق الداخلي على تلبية متطلبات جودة نشاط التدقيق الداخلي وتحسين خدماته.	أنشطة متكررة لتدقيق الجودة، تسمح بزيادة القدرة على تلبية المتطلبات الخاصة بجودة المنتج و/أو الخدمة.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: المنظمة الدولية للتقييس، المواصفة القياسية الدولية (ISO 9000:2000): نظم إدارة الجودة " مبادئ أساسية ومصطلحات"، ترجمة هيئات التقييس العربية، جنيف، 2000، ص 10 - 11. [بتصرف]

إن أهم ما يميز مصطلح جودة التدقيق الداخلي عن مصطلح التدقيق الداخلي للجودة، أن الأول يركز على مدى الالتزام بمعايير الممارسة المهنية وقواعد السلوك الأخلاقي التي تضمن تحقيق الجودة في أعمال

¹ المنظمة العالمية للتقييس، المواصفة القياسية الدولية (ISO 19011 :2002): إرشادات لتدقيق نظم إدارة الجودة و/أو نظم الإدارة البيئية، ترجمة هيئات التقييس العربية، جنيف، 2002، ص 02.

وخدمات نشاط التدقيق الداخلي، أما الثاني فيركز ويستخدم لتحديد مدى تحقيق تطلعات الشركة وتلبية متطلبات الزبائن، ومدى الاعتماد على نتائج التدقيق الداخلي حول تقييم وتدقيق فاعلية الجودة وتحقيق الأداء المطلوب.

بالرغم من الاختلاف الموجود بين جودة التدقيق الداخلي والتدقيق الداخلي للجودة المبين في الجدول السابق، إلا أننا نلاحظ بأن هناك تكامل بين الجودة والتدقيق الداخلي، فالجودة تطبق على جميع المنتجات والخدمات والأنشطة والأقسام داخل الشركة، ممن يحسن من أدائها ومخرجاتها، والتدقيق الداخلي المستمر للجودة يساهم في تحسين القدرة على الوفاء بمتطلبات المنتجات و/أو الخدمات.

ثالثاً - أهمية جودة التدقيق الداخلي

تتمثل أهمية جودة التدقيق الداخلي، فيما يلي¹:

■ تفهم المتطلبات والوفاء بها

من خلال تفهم متطلبات التدقيق الداخلي والوفاء بالخدمات التي تحتاج إليها مختلف الأطراف، وحتى التوقعات التي ينتظرها زبائن التدقيق الداخلي.

■ الحاجة إلى اعتبار العملية من منظور القيمة المضافة

من خلال اعتبار العمليات التي يقوم بها نشاط التدقيق الداخلي، والقيمة المضافة المنتظر تحقيقها للشركة ولجميع الأطراف المستفيدة من خدماتها.

■ الحصول على نتائج عن أداء وفاعلية العمليات

يقصد بها تحقيق النتائج المنتظرة من جميع الأطراف، من خلال الأداء الجيد وفاعلية عمليات وظيفة التدقيق الداخلي في تنفيذ المهام التي تقع على عاتقها؛

■ التحسين المستمر للعمليات على أساس القياس الموضوعي

يقصد بها سلسلة الجهود المتواصلة التي يبذلها نشاط التدقيق الداخلي لتحسين جودة الخدمات التي تؤديها من جهة، والتقييم الموضوعي لأنشطة ووظائف الشركة من جهة أخرى؛

¹ المنظمة العالمية للتقييس، المواصفة القياسية الدولية (ISO 9001:2008)، مرجع سبق ذكره، ص ص 06-07. [بتصرف]

رابعا - أبعاد جودة التدقيق الداخلي

تعتبر الجودة خاصية أو سمة أو صفة أساسية مميزة، فهي مقدار تلبية مجموعة من الخصائص المتأصلة في النشاط أو الخدمة (التدقيق الداخلي) لمتطلبات الجودة، ويمكن أن تشمل هذه الخصائص ما يلي¹:

■ النطاق

هل تعالج خطة عملية التدقيق الداخلي بشكل صحيح جميع القضايا اللازمة للوصول إلى عملية تدقيق ناجحة وفعالة؟ هل يكمل تنفيذ عملية التدقيق الداخلي بشكل مقنع لجميع العناصر اللازمة لخطة المهمة؟ وهل يتفق التقرير مع متطلبات الأطراف المعنية والمتطلبات القانونية والمهنية؟

■ الموثوقية

هل نتائج واستنتاجات التدقيق الداخلي تعكس حقا الظروف الفعلية فيما يتعلق بالموضوع الخاضع للتدقيق؟ هل يتم دعم الاستنتاجات حول التأكيدات بشكل كامل بواسطة البيانات والأدلة التي يتم جمعها في عملية التدقيق الداخلي؟

■ الموضوعية

هل تم تنفيذ التدقيق الداخلي بطريقة حيادية وعادلة؟ يجب على المدققين الداخليين الاعتماد في تقييمهم وآرائهم بشكل مطلق على الحقائق والتحليل الملائم للأدلة.

■ الوقت المناسب

هل قُدمت نتائج التدقيق الداخلي في الوقت المناسب؟ قد يشمل ذلك تلبية موعد نهائي قانوني، أو تقديم نتائج التدقيق الداخلي عند الحاجة إليها لاتخاذ قرار متعلقة بالسياسات، أو عندما تكون مفيدة جدا في تصحيح جوانب ضعف في إدارة الشركة.

■ الوضوح

هل كان تقرير التدقيق الداخلي واضحا ودقيقا في عرض نتائج التدقيق؟ نمودجيا يشمل ذلك التأكد من سهولة فهم النطاق والنتائج وأي توصيات من قبل مستخدمين تقرير التدقيق. وقد لا يكون المستخدمون خبراء في الأمور التي يتم تناولها، ولكنهم يحتاجون للتصرف استجابة لنتائج التقرير.

¹ مجلس التعاون لدول الخليج العربية، دليل نظام ضبط وضمان جودة التدقيق للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، الرياض، 2013، ص ص 10-11. [بتصرف]

■ الأهمية

ما مدى أهمية المسألة التي يتم فحصها في التدقيق الداخلي؟ ويمكن تقييم ذلك من عدة أبعاد، مثل: النفقات المالية للجهات الخاضعة للتدقيق، وتأثير أداء الجهات الخاضعة للتدقيق على قضايا وسياسات الشركة.

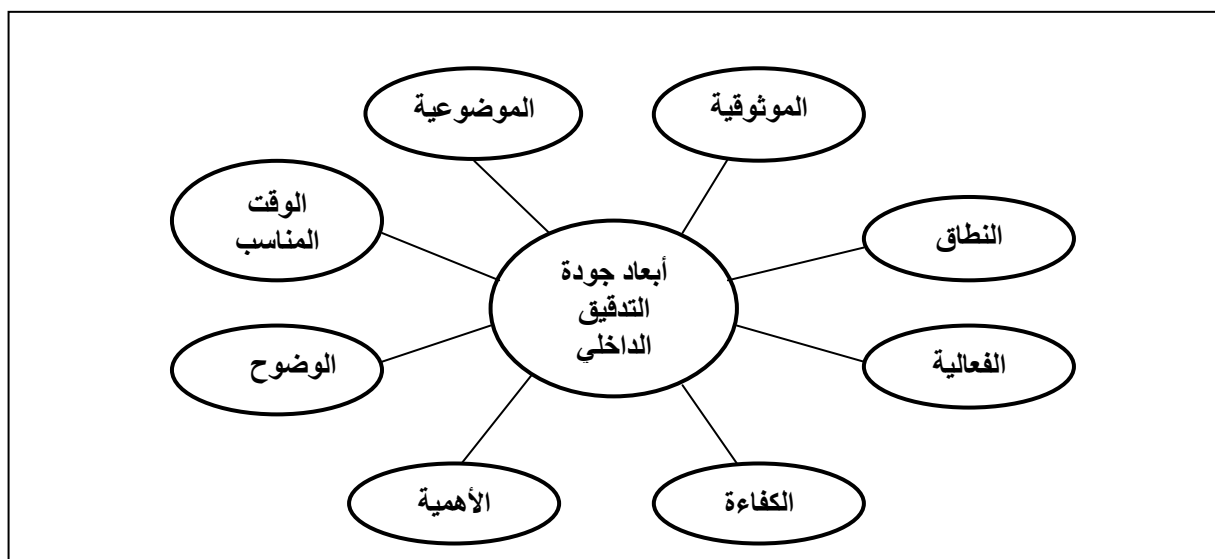
■ الكفاءة

هل كانت المصادر التي تم تخصيصها لعملية التدقيق الداخلي معقولة في ضوء أهمية وتعقيد عملية (برنامج) التدقيق؟

■ الفعالية

هل حصلت النتائج والاستنتاجات والتوصيات على استجابة مناسبة من الجهات (الأقسام والنشاطات) الخاضعة للتدقيق؟ هل تحقق التأثير المرغوب؟ هل ساهمت أنشطة وخدمات التدقيق الداخلي في تعزيز المساءلة والشفافية وأفضل الممارسات الإدارية في الشركة؟

الشكل رقم (01.03): أبعاد جودة التدقيق الداخلي



المصدر: من إعداد الباحث

خامسا - العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الداخلي

يرى الباحث أنه يمكن تقسيم العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الداخلي، حسب المعايير المهنية لممارسة التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA)، إلى:

1. عوامل الجودة المرتبطة بسلوك المدقق الداخلي

سبق لنا وأن أشرنا إلى هذه العناصر بالتفصيل في قواعد السلوك المهني للمدقق الداخلي (في الفصل الثاني) ، غير أننا سنذكرها بإيجاز:

■ النزاهة

تعني أداء مهام التدقيق بأمانة وحذر ومسؤولية، مما يجعل وظيفة التدقيق الداخلي محل احترام وثقة بين الجميع، يأخذ بآرائها وأحكامها ونتائج تقاريرها.

■ الموضوعية

تعني عدم التحيز إلى أي طرف قد تكون له مصلحة من وراء تقييم أنشطة الشركة أو نتائج وتقارير التدقيق الداخلي، وتجنب تعارض المصالح؛

■ السرية

تعني الحفاظ على سرية المعلومات المكتسبة أثناء تأدية المهام وحمايتها، وعدم استخدامها لأغراض ومكاسب شخصية تضر بأهداف ومصالح الشركة.

■ الكفاءة

تعني استخدام المعرفة والمهارات والخبرة اللازمة عند تأدية المهام، وفقا لمعايير التدقيق الداخلي والعمل على التحسين المستمر لجودة الخدمة.

2. عوامل الجودة المرتبطة بصفات المدقق الداخلي

■ الاستقلالية

يقصد باستقلالية المدققين الداخليين تحررهم من الشروط والظروف التي تهدد نشاط التدقيق الداخلي على القيام بمسؤولياته على نحو غير متحيز، ولكي يتسنى تحقيق درجة الاستقلالية اللازمة للأداء الفعال لمسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي. يجب أن تتاح للرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إمكانية الوصول

المباشر ودون أي قيود إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة. وهذا ما يمكن تحقيقه من خلال إقرار صلة تبعية مزدوجة تربطه بهما¹.

■ المهارة

يجب على المدققين الداخليين أن يمتلكوا المعرفة والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ المسؤوليات المنوطة بكل منهم. ويجب على نشاط التدقيق الداخلي ككل أن يمتلك أو يكتسب المعلومات والمهارات، والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ مسؤولياته. فالمعرفة والمهارات والقدرات الأخرى يقصد بها معاً المهارة المهنية اللازمة لكي يؤدي المدققون الداخليون مسؤولياتهم المهنية أداءً فعالاً، ومن المستحسن أن يؤدي المدققون الداخليون مهاراتهم بالحصول على المهارات والشهادات المهنية اللازمة، مثل: شهادة استحقاق لقب "مدقق داخلي معتمد"، وغيرها من الشهادات المماثلة التي يقدمها معهد المدققين الداخليين والمؤسسات المهنية الأخرى المماثلة².

■ العناية المهنية اللازمة

تعني بذل مستوى العناية والمهارة المتوقع أن يكون عليها أي مدقق داخلي، بحيث يتحلى بمستوى معقول من التبصر والاقتدار، غير أن بذل العناية المهنية اللازمة لا يعني العصمة من الخطأ.

■ التطوير المهني المستمر

يجب على المدققين الداخليين أن يطوروا معارفهم ومهاراتهم وكفاءاتهم الأخرى عن طريق التطوير المهني المستمر³، وتمثل برامج التعليم المهني المستمر أحد أهم صور التطوير المهني الذي يساعد المدقق الداخلي على اكتساب الكفاءة والتأهيل اللازمين كمتطلبات ضرورية لأداء عملية التدقيق بصورة تحقق جودتها، فمن الضروري أن يقوم المدقق الداخلي بتطوير أسلوب أدائه لعمله ذاتياً من خلال مواكبته للتطورات السريعة في مجال مهنة التدقيق، وذلك من خلال برامج التعليم المستمر⁴.

¹ معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره، ص 03.

² المرجع السابق، ص 07.

³ المرجع السابق، ص 09.

⁴ أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاتة السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، 2007، ص 27. [بتصرف]

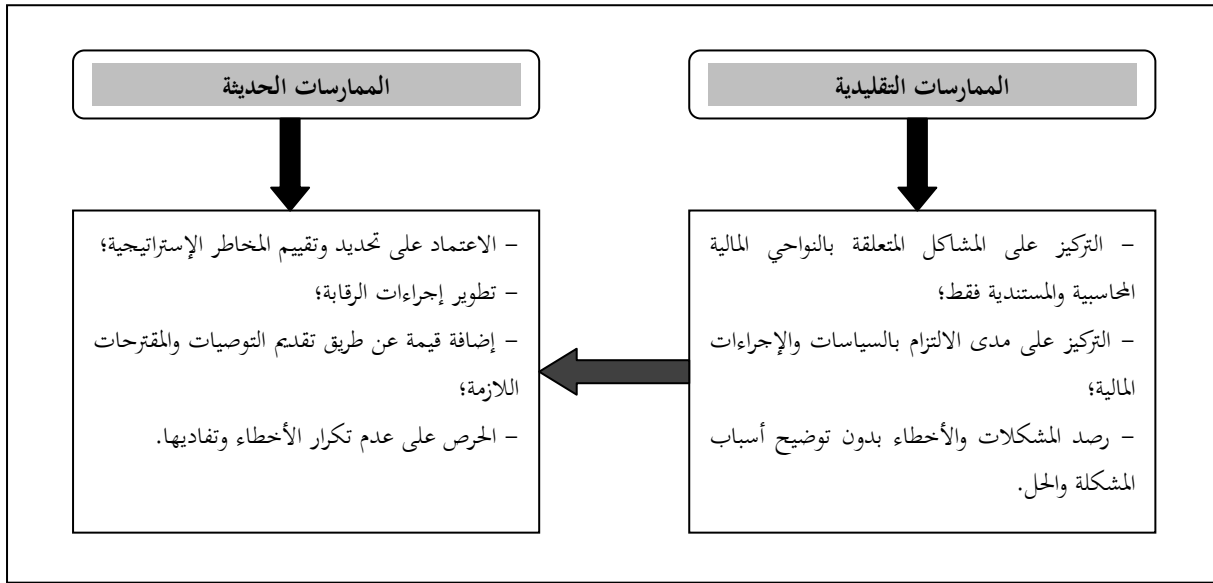
3. عوامل الجودة المرتبطة بطبيعة عمل المدقق الداخلي

■ تحقيق قيمة مضافة للشركة

حسب معهد التدقيق الداخلي (IIA) يؤدي نشاط التدقيق الداخلي إلى إضافة قيمة للشركة عندما يقدم تأكيداً موضوعياً ووثيق الصلة، ويسهم في فعالية وكفاءة نظام الحوكمة وإدارة المخاطر وعمليات الرقابة¹.

إن معيار نجاح التدقيق الداخلي في القيام بمهامه هو مدى استفادة أقسام ومصالح الشركة والأنشطة المدققة عليها (الخاضعة للتدقيق)، وذلك عن طريق قياس القيمة التي ساهم التدقيق الداخلي في إضافتها للجهة المدققة عليها، وذلك عن طريق دراسة وفهم أسباب المشاكل والأخطاء والتركيز على كيفية العلاج الجذري لتلك المشاكل وعدم الاكتفاء برصدها فقط².

شكل رقم (02.03): التركيز على القيمة المضافة في أعمال التدقيق الداخلي



المصدر: الأمانة العامة لمجلس وزراء دولة الإمارات العربية المتحدة، ميثاق ومنهجية التدقيق الداخلي للحكومة الاتحادية، أبو ظبي، 2013، ص 14.

¹ معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره، ص 32.

² الأمانة العامة لمجلس وزراء دولة الإمارات العربية المتحدة، ميثاق ومنهجية التدقيق الداخلي للحكومة الاتحادية، أبو ظبي، 2013، ص 14. [بتصرف]

■ الحوكمة

تقييم عمليات الحوكمة بالشركة واقتراح التوصيات المناسبة لتحسينها¹،

■ إدارة المخاطر

تقييم فاعلية عمليات إدارة المخاطر والمساهمة في تحسينها²؛

■ الرقابة الداخلية

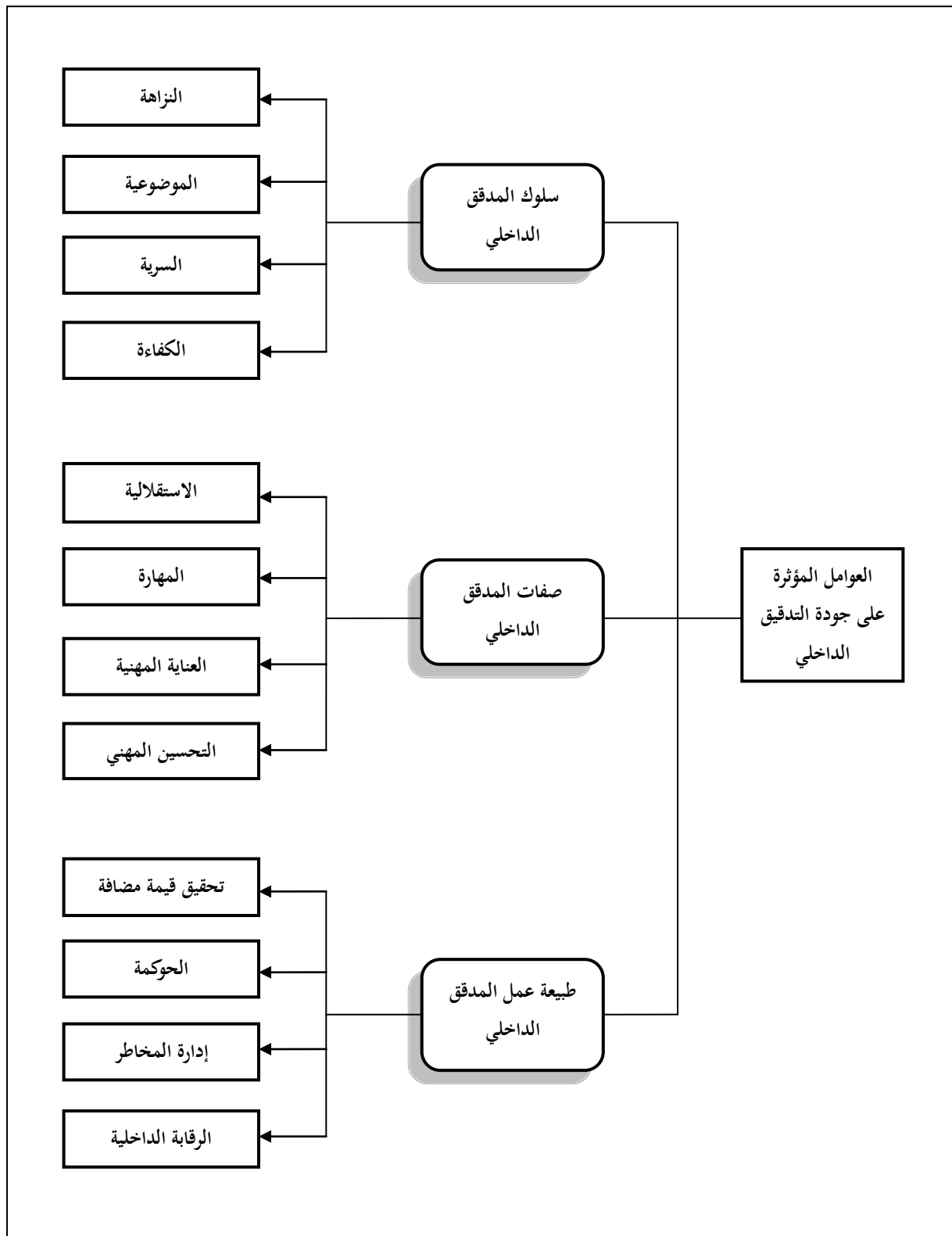
الحفاظ على إجراءات وضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فاعليتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر فيها³؛

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

² نفس الصفحة والمرجع السابق

³ المرجع السابق، ص 19.

الشكل رقم (03.03): العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الداخلي



المصدر: من تصور الباحث

المطلب الثالث: ضمان وضبط جودة التدقيق الداخلي

أولا - مفهوم ضمان وضبط جودة التدقيق الداخلي

بالرغم من أن ضمان الجودة (Quality Assurance) وضبط الجودة (Quality Control) لأعمال التدقيق الداخلي يتم استخدامهما أحيانا بشكل تبادلي، إلا أن هنالك اختلافا واضحا في نطاق ومغزى هذين المصطلحين. حيث يشمل ضبط الجودة (Quality Assurance) «السياسات والإجراءات التي تتأكد من خلالها إدارة التدقيق الداخلي من تنفيذ جميع مراحل عملية التدقيق التخطيط، التنفيذ، إعداد التقارير، والمتابعة بشكل يمثل لمعايير وقواعد وإجراءات وممارسات التدقيق الداخلي، بحيث تتفق مع أفضل الممارسات الدولية». أما ضمان الجودة (Quality Control) هو «عملية تقوم من خلالها إدارة التدقيق الداخلي بتقييم ومراقبة (monitoring) نظام ضبط الجودة، بما في ذلك التفتيش الدوري على مهمات التدقيق الداخلي». ويتم القيام بهذا التقييم للتأكد من أن نظام ضبط الجودة يعمل بشكل فعال، وأن مهام التدقيق المختلفة تلتزم بمعايير وقواعد وإجراءات وممارسات أعمال التدقيق الداخلي¹.

ثانيا - أهمية ضمان جودة التدقيق الداخلي

تتمثل أهمية وجود نشاط فعال لضمان الجودة في أعمال التدقيق الداخلي، فيما يلي²:

- ضمان مستوى عالي من عمل التدقيق الداخلي عن طريق تحسين أداء ونتائج التدقيق؛
- التأكد من تنفيذ أعمال التدقيق الداخلي بطريقة أكثر كفاءة وفعالية وأقل تكلفة، والتي قد تؤدي إلى توفير الوقت وتخفيض تكلفة التدقيق؛
- تحسين قدرة إدارة التدقيق الداخلي؛
- الحفاظ على درجة عالية من النزاهة والمسؤولية والكفاءة؛
- تعزيز مصداقية وسمعة إدارة التدقيق الداخلي؛
- تحسين التدريب وتحديد الاحتياجات التدريبية الإضافية لإدارة التدقيق الداخلي؛
- تخفيض موظفي إدارة التدقيق الداخلي؛
- تسهيل التقييم الذاتي لعمل التدقيق المنجز من طرف إدارة التدقيق الداخلي؛
- توفير أداة إدارية لقياس أداء إدارة التدقيق الداخلي.

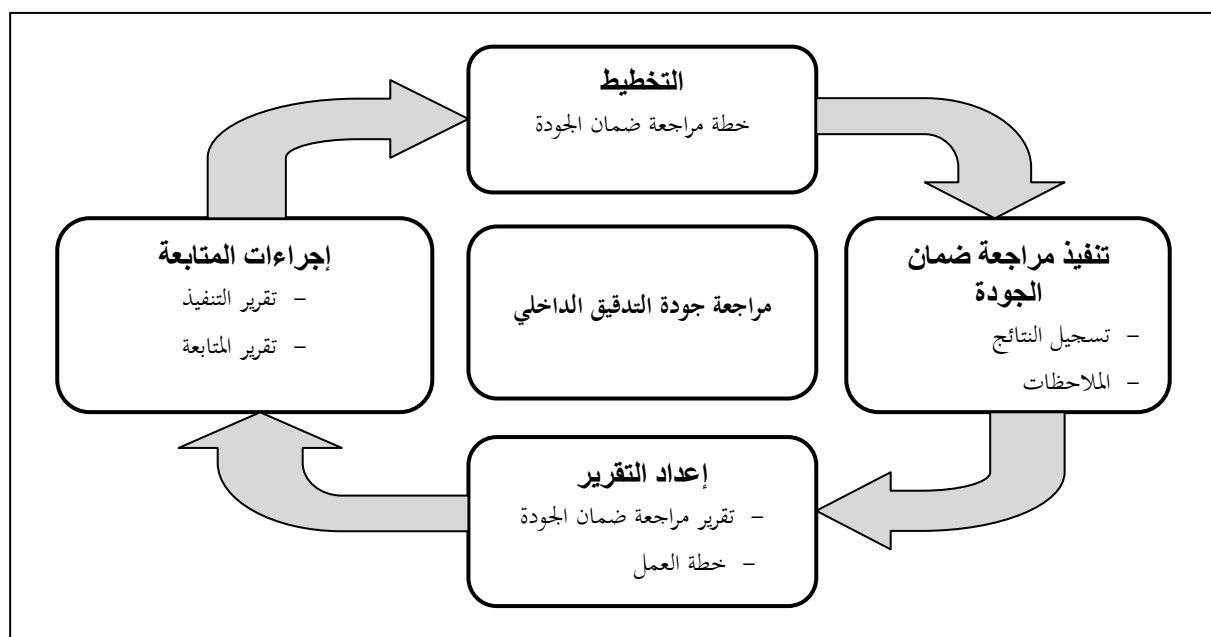
¹ مجلس التعاون لدول الخليج العربية، دليل نظام ضبط وضمان جودة التدقيق للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، مرجع سبق، ص 14. [بتصرف]

² المرجع السابق، ص 15. [بتصرف]

ثالثاً - مراجعة ضمان جودة التدقيق الداخلي

تهدف عملية مراجعة ضمان جودة التدقيق الداخلي إلى التأكد من تنفيذ مراجعة شاملة وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي، وبشكل عام تتضمن العملية المراحل الأربعة المعروفة لدورة التدقيق، كما هو مبين في الشكل التالي¹:

الشكل رقم (04.03): مراحل مراجعة ضمان جودة التدقيق الداخلي



المصدر: مجلس التعاون لدول الخليج العربية، دليل نظام ضبط وضمان جودة التدقيق للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، الرياض، 2013، ص 16.

■ المرحلة الأولى (التخطيط)

يقوم فريق التدقيق الداخلي خلالها بالتخطيط لعملية التدقيق قبل حدوثها. وتشمل مدخلات التخطيط الشروط المرجعية والميزانيات والمعلومات الأساسية؛ بحيث تكون مخرجات هذه المرحلة خطة معتمدة لإجراء المراجعة؛ وقد تكون هذه الخطة طويلة الأجل في حالة التدقيق على مستوى الشركة ككل، وخطة سنوية في حالة التدقيق على مستوى معين من مستويات الشركة.

¹ المرجع السابق، ص 16. [بتصرف]

■ المرحلة الثانية (التنفيذ)

يقوم فريق التدقيق بتنفيذ التدقيق باستخدام برامج عمل لضمان الجودة التي توفر تفاصيل الطرق وقوائم التحقق المحددة لجمع الأدلة؛ وتكون مخرجات هذه المرحلة هي النتائج والملاحظات، بحيث يجب مناقشة ذلك مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة في حالة التدقيق على مستوى الشركة، ومع فريق التدقيق للمراجعة على المستوى الفردي للحصول على التغذية العكسية.

■ المرحلة الثالثة (إعداد التقرير)

تبدأ هذه المرحلة عندما يستخدم فريق التدقيق الداخلي مخرجات (نتائج وملاحظات) مرحلة التنفيذ كمدخلات لإعداد تقاريرهم.

■ المرحلة الرابعة (المتابعة)

يقوم فريق التدقيق الداخلي باستخدام خطة العمل التي تم إعدادها بواسطة الوحدات التنظيمية (الإدارات/الأقسام) كمدخلات، وتقييم مدى تنفيذ خطة العمل وأسباب عدم تنفيذ أية بنود في خطة العمل. وتعتبر إجراءات المتابعة الملائمة ضرورية للتأكد من تنفيذ خطة العمل المتفق عليها أو اتخاذ الخطوات الكافية لتنفيذها.

المبحث الثاني: رقابة وتحسين جودة التدقيق الداخلي

يعتبر موضوع الرقابة على جودة التدقيق الداخلي وطرق تحسينها من المواضيع الحديثة نسبياً* في مجال التدقيق، والمستمدة أساساً من علم إدارة الجودة الذي تطور فيما بعد إلى إدارة الجودة الشاملة، حيث تختلف طبيعة وإجراءات الرقابة على جودة التدقيق الداخلي باختلاف طبيعة نشاط وحجم الشركة والأعمال التي تقوم بها، مما يستدعي أخذ هذه العوامل بعين الاعتبار عند تصميم قسم التدقيق الداخلي واختيار الطرق المناسبة لتقييم جودة أعماله والرقابة عليها. لهذا تكتسب الرقابة على جودة التدقيق الداخلي أهمية بالغة لدى الإدارة العليا للشركة ومجلس إدارتها؛ كونها تهدف إلى تحقيق مستوى معقول من الضوابط التي تعمل على إرساء قواعد لتطوير وتحسين جودة خدمات نشاط التدقيق الداخلي ورفع مستوى أدائه المهني، والتأكد من أنها متطابقة مع متطلبات ومواصفات الخدمات التي تحتاجها جميع الأطراف.

المطلب الأول: الرقابة على جودة التدقيق الداخلي

أولاً - مفهوم الرقابة على جودة التدقيق الداخلي

- الرقابة على جودة التدقيق الداخلي: « هي عملية مصممة لتوفير تقييم موضوعي بتاريخ التقرير أو بعد ذلك، للتقديرات الهامة التي طرحها فريق التدقيق، والاستنتاجات التي توصل إليها أثناء صياغة التقرير»¹.
- الرقابة على جودة التدقيق الداخلي: « هي عملية مصممة لتقديم تقييم موضوعي لأعمال التدقيق، قبل صدور التقرير عن الأحكام الهامة التي أعطاها فريق العمل والاستنتاجات التي توصلوا إليها عند صياغة التقرير، كما يجب وضع معايير يتم على أساسها تقييم جميع عمليات التدقيق والفحص وغير ذلك من مهام التأكد ومهام الخدمات الأخرى المتعلقة بها»².

* ظهرت في كتابات مجموعة من المختصين في التدقيق مثل: (De Angelo) سنة 1981، (Palmrose) سنة 1988، (Knapp) سنة 1991، (Grant et al) سنة 1996 وغيرهم. أنظر: عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص 04.

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، مرجع سبق ذكره، ص 17.

² أحمد محمد نور، مرجع سبق ذكره، ص 50.

■ **الرقابة على جودة التدقيق الداخلي:** « هي مجموعة من السياسات والإجراءات المصممة في الشركة للحصول على تأكيد معقول حول الامتثال للمتطلبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية عند تنفيذ عمليات التدقيق وتوثيقها»¹.

يرى الباحث أنه يمكن تعريف الرقابة على جودة التدقيق الداخلي بأنها قيام مدير نشاط أو قسم التدقيق الداخلي بالشركة وبلاستعانة بالمدقق الخارجي بالرقابة والمتابعة المستمرة للتأكد من مدى التزام المدققين بالجودة اللازمة أثناء تنفيذ أعمال وبرامج التدقيق الداخلي التي تم التخطيط لها، ومدى استجابتها لمتطلبات وحاجيات وتوقعات العملاء (جميع الأطراف التي لها مصلحة بالشركة).

ثانيا - عناصر نظام رقابة الجودة على أعمال التدقيق الداخلي

بالرجوع إلى معايير الاتحاد الدولي للمحاسبين (المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة) نجد بأنها ذكرت مجموعة العناصر المكونة لنظام رقابة جودة التدقيق في المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (01) المسمى بـ " رقابة الجودة للشركات والعمليات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة "، وبما أن مراحل التدقيق التي يعتمد عليها التدقيق الداخلي (خطط، نفذ، تحقق، إعمل) هي نفسها في التدقيق الخارجي، فإن العناصر المكونة للرقابة على التدقيق الداخلي تتطابق إلى حد كبير مع عناصر الرقابة على التدقيق الخارجي*، و المتمثلة أساسا في²:

■ **مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الشركة**

- ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز وجود ثقافة داخلية تقرر بأن الجودة عنصر أساسي في أداء عمليات التدقيق الداخلي؛ والإجراءات من مدير التدقيق تحمل المسؤولية المطلقة فيما يخص نظام رقابة الجودة على التدقيق الداخلي؛

¹ أمير جمل الفيق، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص 26.

* إن المبادئ العامة في هذا المعيار الدولي (المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم 01) تطبق أيضا على مؤسسات التدقيق العليا (أجهزة الرقابة العليا للقطاع العام)، ومع ذلك فإن بعض السياسات والإجراءات الخاصة (العناصر) قد لا تكون قابلة للتطبيق مثل: العنصر الثالث المتمثل في قبول واستمرار العلاقة مع العملاء (أنظر: الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعيار الدولي رقم 220، مرجع سبق ذكره، ص 59)، ومنه يمكن استبعاد هذا العنصر من العناصر المكونة لرقابة الجودة على التدقيق الداخلي لأنه خاص بالتدقيق الخارجي (شركات التدقيق أو مكاتب التدقيق).

² الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، مرجع سبق ذكره، ص 42-49. [بتصرف]

- ينبغي أن تضع إدارة التدقيق الداخلي داخل الشركة سياسات وإجراءات، بحيث يملك أي شخص أو أشخاص توكل إليهم المسؤولية التشغيلية لنظام رقابة الجودة: (الخبرة والمقدرة الكافية والمناسبة والسلطة اللازمة) لتحمل تلك المسؤولية.

■ متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة

- ينبغي أن تضع إدارة التدقيق الداخلي سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول حول امتثال الشركة وموظفيها إلى متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة؛

■ الموارد البشرية

- ينبغي أن تضع إدارة التدقيق الداخلي سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أنها تمتلك عددا كافيا من الموظفين (المدققين) الذين يتمتعون بالكفاءات والقدرات والالتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة، من أجل أداء العمليات وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وإصدار التقارير المناسبة في ظل الظروف القائمة؛

■ أداء العمليات

- ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أن العمليات مؤداة وفق للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وأن الشركة تصدر تقارير ملائمة في ظل الظروف القائمة، وينبغي أن تتضمن هذه السياسات والإجراءات، ما يلي:

✓ المسائل المتعلقة بتعزيز الاتساق في جودة أداء عملية التدقيق الداخلي؛

✓ مسؤوليات الإشراف؛

✓ مسؤوليات التدقيق.

- ينبغي تحديد سياسات وإجراءات الشركة المتعلقة بمسؤولية التدقيق على أساس تدقيق عمل أعضاء الفريق (فريق التدقيق).

■ المراقبة

- ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة مناسبة وملائمة وتعمل بفعالية، ويتعين على هذه العملية أن:

- تشمل على اعتبار وتقييم مستمرين لنظام رقابة الجودة في الشركة، بما في ذلك إجراء فحص على أساس دوري لعملية منجزة واحدة على الأقل؛

- تقتضي توكيل مسؤولية عملية المراقبة لأشخاص يملكون قدرة وسلطة كافية ومناسبة في الشركة لتحمل تلك المسؤولية.

ثالثا - أهمية الرقابة على جودة أعمال التدقيق الداخلي

تمثل أهمية الرقابة على جودة التدقيق الداخلي، فيما يلي¹:

■ تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية

تعتبر المعايير المهنية بمثابة إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات التدقيق، وتحتوي المعايير خصوصا معايير الرقابة على الجودة على سياسات وإجراءات تهدف إلى تحسين أداء أفراد المدققين. فهناك علاقة تبادل بين جودة التدقيق والالتزام بالمعايير المهنية، حيث يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية إلى أداء عملية التدقيق بجودة عالية، كما أن أداء عملية التدقيق بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المدقق بالمعايير المهنية للتدقيق.

■ المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق

يعتبر انخفاض جودة أداء عملية التدقيق أحد أهم أسباب وجود فجوة التوقعات في التدقيق*، لذلك يجب تحسين جودة خدمات التدقيق لتضيق فجوة التوقعات.

■ تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية

لقي هذا العنصر اهتماما كبيرا من قبل المنظمات المهنية والعديد من الباحثين في فترة الثمانينيات والتسعينيات من القرن الماضي، خصوصا بعد فشل العديد من الشركات الكبرى، وذلك على اعتبار أن المدققين ذوي الجودة العالية يقومون باكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل من المدققين ذوي الجودة المنخفضة. وهذا ما أكدته لجنة تريداوي (Treadway)، التي أشارت إلى أن تحسين جودة التدقيق الداخلي يزيد من اكتشاف الأخطاء، والحد من التحريف في القوائم المالية.

■ تخفيض صراعات الوكالة

يفترض أنه كلما زاد تعارض المصالح (Divergence d'intérêt) بين الوكيل (الإدارة أو مجلس الإدارة) والأصيل (المساهمين) كلما زادت تكلفة الوكالة، وكلما زادت تكلفة الوكالة زادت الحاجة إلى خدمات

¹ محمد مظهر أحمد، تقييم جودة أعمال المراجعة والتدقيق في دولة قطر: دراسة نظرية مقارنة، الدوحة، 2009، ص ص 19-20. [بتصرف]. أنظر:

http://www.alukah.net/Books/Files/Book_1517/BookFile/qatar.rar. date de consultation 18/03/2014, 13h41.

* تعرف فجوة التوقعات في التدقيق بأنها «الفجوة بين توقعات المجتمع من المدققين وبين أداء المدققين كما يدركه المجتمع»، أما فجوة الجودة فهي «عبارة عن الاختلافات بين توقعات كل من المستخدمين والمدققين اتجاه جودة خدمات التدقيق المؤداة، وعوامل تكوين وتشكيل تلك الجودة». أنظر: عبد السلام سليمان قاسم الأهل، مرجع سبق ذكره، ص 06.

التدقيق ذات جودة عالية، بخلاف الشركات التي تكون بها درجة تعارض المصالح ضئيلة، وبالتالي تنخفض فيها تكاليف الوكالة، مما يدل على أنه هناك علاقة طردية بين صراعات الوكالة والطلب على خدمات التدقيق ذات الجودة العالية.

■ المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات

يتضمن مفهوم حوكمة الشركات مجموعة من المبادئ التي تهدف إلى إحكام الرقابة على الشركات، وجودة التدقيق الداخلي دور مهم في عملية السيطرة على الشركة وتوجيهها من خلال تقييم نظم المحاسبة والرقابة الداخلية، وإبداء الرأي في عملية الإفصاح عن المخاطر التي تواجهها الشركة، والإجراءات التي تتخذها لمواجهة هذه المخاطر، بما يحقق في النهاية أهداف الشركة ويحسن سبل الاتصال بين الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح.

■ زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصادقية القوائم المالية

يعتبر التركيز على جودة التدقيق مهم لتدعيم الثقة بتقارير التدقيق، وذلك للدور المهم الذي تلعبه هذه التقارير في إضفاء المصادقية على القوائم المالية التي تستخدم في اتخاذ القرارات من جانب العديد من الأطراف المهتمة بنشاط التدقيق.

رابعا - أهداف رقابة الجودة على أعمال التدقيق الداخلي

إن أهداف رقابة الجودة التي تتبناها إدارة التدقيق الداخلي، تتضمن عادة ما يلي¹:

■ المتطلبات الفنية

على كافة أفراد الشركة الالتزام بمبادئ الاستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني والمعايير الفنية.

■ المهارات والكفاءة

على الشركة أن تكون مزودة بمدققين حصلوا وحافظوا على المعايير الفنية والكفاءة المهنية المطلوبة، للقيام بإنجاز مهامهم بالعناية المهنية اللازمة.

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعيار الدولي رقم (220): رقابة الجودة لأعمال التدقيق، ترجمة الهيئة المصرية للمحاسبين المصيرين، القاهرة، ص ص 57-58. [بتصرف]، أنظر: <http://ia601409.us.archive.org/6/items/Isas2000/220.PDF>, date de consultation 22/05/2014, 22h44.

■ توزيع المهام

يجب أن تعهد مهام التدقيق الداخلي إلى أفراد يمتلكون درجات من التدريب الفني والكفاءة المهنية المطلوبة في مثل هذه الحالات.

■ الإشراف

ينبغي أن يكون هناك توجيه وإشراف ومتابعة للأعمال على كافة المستويات؛ وذلك لتوفير قناعة معقولة بأن العمل المنجز يفي بمعايير الجودة المناسبة.

■ التشاور

يجب التشاور داخل وخارج الشركة عند الضرورة مع ذوي الخبرة المناسبة.

■ المراقبة

يجب على الشركة أن تراقب باستمرار مدى ملائمة وفعالية تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة على التدقيق الداخلي؛

المطلب الثاني: التحسين المستمر لجودة التدقيق الداخلي

أولا - مفهوم تحسين جودة التدقيق الداخلي

■ تعريف المنظمة الدولية للتقييس

« تحسين الجودة هو جزء من إدارة الجودة يركز على زيادة القدرة على تلبية متطلبات الجودة»¹. ويمكن أن تكون المتطلبات مرتبطة بعناصر، مثل²:

- **الفاعلية:** هي مدى تحقيق الأنشطة المخططة، وإنجاز الأهداف المخططة؛
- **الفعالية:** هي العلاقة بين النتائج المحققة والموارد المستخدمة؛
- **الكفاءة:** هي إظهار القدرة على تطبيق المعرفة والمهارات³.

ربط معهد المدققين الداخليين جودة التدقيق الداخلي بالالتزام بالمهارة والعناية المهنية اللازمة أثناء تأدية مهام التدقيق الداخلي؛ حيث تنص الفقرة رقم (1/A/1220) من المعيار رقم (1220- العناية المهنية اللازمة) على أنه: « يجب أن يبذل المدققون الداخليون العناية المهنية اللازمة في أعمالهم، وذلك بأخذ بعين الاعتبار العناصر التالية: مدى العمل اللازم لتنفيذ المهمة، درجة التعقيد أو الأهمية النسبية أو أهمية المسائل التي يتم تطبيق إجراءات التأكيد عليها، ملائمة وفاعلية مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، احتمال حدوث أخطاء جسيمة أو الاحتيال أو عدم الامتثال، تكلفة أعمال التأكيد»⁴، مما يدل على ضرورة التزام المدققين الداخليين بالجودة أثناء تأدية المهام، من خلال الوفاء باحتياجات وتوقعات جميع الأطراف التي لها مصلحة بالشركة.

يرى الباحث أنه يمكن تعريف تحسين جودة التدقيق الداخلي على أنها: « جزء من أعمال التدقيق الداخلي التي يتم فيها التركيز على تلبية متطلبات الجودة في أعمال التدقيق الداخلي التي ينتظرها جميع الأطراف الذين لديهم مصلحة بالشركة».

¹ المنظمة العالمية للتقييس، المواصفة القياسية الدولية (ISO 9000:2000)، مرجع سبق ذكره، ص 11.

² نفس الصفحة والمرجع السابق.

³ المرجع السابق، ص 20.

⁴ معهد المدققين الداخليين، المعايير المهنية لممارسة التدقيق الداخلي (إصدار 2013)، مرجع سبق ذكره، ص 10. [بتصرف]

ثانيا - مفهوم التحسين المستمر لجودة التدقيق الداخلي

يعرف معهد المدققين الداخليين التحسين المستمر بأنه « تطوير معارف ومهارات وكفاءات المدققين الداخليين بشكل دائم»¹.

نلاحظ أن هذا التعريف ركز على ثلاثة عناصر هي المعارف، المهارات والكفاءات، مما يدل على أهمية ودور هذه العناصر في التحسين المستمر لجودة مهام التدقيق الداخلي؛ وهو ما أكد عليه المعهد من خلال ضرورة الالتزام بالتطوير المهني المستمر للمدققين الداخليين، وبرامج لتأكيد وتحسين الجودة باستمرار وتطويرها والحفاظ عليها، بحيث تغطي هذه البرامج كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي².

يمكن تعريف التحسين المستمر لجودة التدقيق الداخلي على أنه: « مجموعة من الأنشطة المتكررة والجهود المتواصلة لزيادة قدرة وظيفة التدقيق الداخلي على تلبية المتطلبات التي تقع على عاتقها، والخدمات التي تقدمها للآخرين».

ثالثا - متطلبات التحسين المستمر لجودة التدقيق الداخلي

إن هدف التحسين المستمر لجودة أعمال التدقيق الداخلي هو تعزيز ثقة المساهمين والأطراف الأخرى التي لها مصلحة بالشركة (أصحاب المصالح)، حيث تتطلب عملية التحسين المستمر القيام بالأعمال التالية³:

- تحليل وتقييم الوضع القائم لأنشطة الشركة؛ لتحديد المناطق (النشاطات والوظائف) المطلوب تحسينها؛
- وضع أهداف التحسين؛
- البحث عن الحلول الممكنة لتحقيق الأهداف؛
- تقييم هذه الحلول واختيار أنسبها؛
- تطبيق الحلول المختارة (المناسبة)؛
- القياس، التحقق، التحليل، والتقييم لنتائج التطبيق لتحديد أن أهداف جودة التدقيق الداخلي قد تم تحقيقها؛
- إعطاء التغييرات الصفة الرسمية (التطبيق الفعلي لنتائج وتوصيات التدقيق الداخلي).

¹ المرجع السابق، ص 09. [يتصرف]

² نفس الصفحة والمرجع السابق

³ المنظمة العالمية للتقييس، المواصفة القياسية الدولية (ISO 9000:2000)، مرجع سبق ذكره، ص 07.

تتم مراجعة النتائج (نتائج الأعمال) كلما دعت الضرورة لتحديد فرص أخرى لتحسين جودة التدقيق الداخلي؛ وبهذه الطريقة فإن تحسين الجودة هو نشاط مستمر، كما أن المعلومات الراجعة من الزبون والأطراف المعنية الأخرى، والتدقيق ومراجعة نظام إدارة الجودة يمكن أن تستخدم في تحديد فرص التحسين المستمر¹.

كما ينص المعيار الدولي للتدقيق رقم (200- رقابة الجودة لأعمال التدقيق) فيما يخص التطوير المهني المستمر أنه ينبغي وضع إرشادات ومتطلبات التعليم المهني المستمر وإبلاغها الأفراد، من خلال²:

- إناطة مسؤولية التطوير المهني المستمر إلى شخص أو مجموعة من الأشخاص يتمتعون بصلاحيات مناسبة؛
- قيام أشخاص مؤهلين بمتابعة البرامج التي تضعها الشركة، والتي تحتوي على بيانات بالأهداف والمتطلبات الأساسية للتعليم و/ أو الخبرة؛
- إعداد برنامج توجيهي متعلق بالشركة وبالمهنة للأفراد الجدد، من خلال:
 - ✓ تهيئة مطبوعات وبرامج مصممة لإعلام الأفراد الجدد بمسؤولياتهم المهنية والفرص المتاحة لهم؛
 - ✓ عقد ندوات توجيهية لشرح المسؤوليات المهنية وسياسات الشركة؛
 - ✓ وضع متطلبات التعليم المهني المستمر لأفراد الشركة من كافة المستويات.
- الأخذ بعين الاعتبار لمتطلبات الهيئات التشريعية والمهنية أو الإرشادات الاختيارية عند وضع متطلبات الشركة؛
- تشجيع المشاركة في البرامج الخارجية للتعليم المهني المستمر، ومن ضمنها دورات الدراسة الذاتية؛
- تشجيع الانضمام إلى عضوية المنظمات المهنية؛
- تشجيع الأفراد على المشاركة في أعمال اللجان المهنية، وإعداد المقالات والمشاركة في الأنشطة المهنية الأخرى؛
- مراقبة برامج التعليم المهني المستمر والاحتفاظ بسجلات مناسبة للشركة وللأفراد، من خلال:
 - ✓ متابعة سجلات مشاركة الأفراد بصورة دورية، لتحديد الالتزام بمتطلبات الشركة؛
 - ✓ متابعة تقييم التقارير والسجلات الأخرى للمهنية لبرامج التعليم المهني المستمر، بصورة دورية لغرض تقييم ما إذا كانت هذه البرامج قد قدمت بشكل فعال، وحقت أهدافها.

¹ المرجع السابق، ص 06.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعيار الدولي رقم (220)، مرجع سبق ذكره، ص 62. [بتصرف]

رابعاً - إسهامات المنظمات الدولية المهنية في تحسين جودة التدقيق الداخلي

1. المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)

لقد كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سباقا في الاهتمام بموضوع جودة التدقيق فقد قام بمجهودات، نذكر منها¹:

- تم تأسيس لجنة تابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وهي لجنة هولتن لدراسة رقابة الجودة، وقد أصدرت هذه اللجنة في عام 1940 بيان مبادئ التدقيق رقم (04) بعنوان (الاعتبارات التي يجب مراعاتها فيما يتعلق بالرقابة على الجودة في المكاتب التي تختص بمراقبة حسابات الشركات)؛
- قام المعهد في عام 1977 بإنشاء دائرة خاصة لشركات تدقيق الحسابات تضم قسمين، وهما قسم الممارسة لمجلس الأوراق المالية، وقسم ممارسة الشركات الخاصة، ووضعت هذه الدائرة شرطا يلزم خضوع شركة التدقيق لبرنامج تدقيق الخبرة مرة كل ثلاث سنوات كأحد متطلبات العضوية لكل قسم؛
- عام 1949 أصدرت اللجنة معيار التدقيق رقم (01) حول الرقابة على جودة التدقيق، وقد تضمنت تسعة معايير يتعين على كل مكاتب التدقيق مراعاتها (الحياد، تخصيص الأفراد لتأدية الأعمال المتعلقة بكل عملية تدقيق، الاستشارة، متابعة أعمال المساعدين، التعيين، التدريب المستمر، الترقية، قبول العملاء واستمرارية العلاقة معهم، الفحص الدوري والتفتيش، وفي العام نفسه صدر المعيار رقم (25) الذي حل محل المعيار رقم (04)، ويطلب هذا المعيار من شركات التدقيق أن تتبنى ضوابط رقابية تضمن بشكل معقول بأن المدققين يتبعون معايير التدقيق المتعارف عليها؛
- عام 1988 أنشأ معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي اللجنة التنفيذية للإشراف على جودة عمليات التدقيق، وفي السنة نفسها تم إنشاء قسم لتدقيق الجودة (النوعية) تكون مهمته وضع برنامج لجودة التدقيق والإشراف على تنفيذه. يقوم بأداء عمليات التدقيق لمكاتب المحاسبين القانونيين المشتركة بالبرنامج كشرط لاستمراريتهم في المعهد (AICPA)؛
- عام 1989 أصدر معهد المحاسبين برنامج مراجعة النظير (مراجعة الطرف الثالث)، وفي عام 1993 شكلت لجنة (Joint Task Force on Quality Control)، وقد أوصت اللجنة إدخال تغييرات في بيان معايير رقابة الجودة النوعية للتدقيق؛

¹ صلاح نوري خلف، إسرائ كاظم عبيد، نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 23، بغداد، 2013، ص 270. [بتصرف]

- عام 1991 صدر معيار جديد من أجل التقرير عن برنامج تدقيق الخبرة، وقد أدخلت تعديلات على هذه المعايير في جانفي 2001 من أجل تحسين جودة إعداد التقارير المالية، ولحماية العامة ممن يعتمدون على هذه التقارير في اتخاذ العديد من القرارات؛
- عام 2002 بين (Grumet) المدير التنفيذي لبرنامج جودة التدقيق في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، أن معايير رقابة الجودة تطبق حاليا بصورة إلزامية في (25) ولاية أمريكية، ويُعد الالتزام بها من قبل مكاتب التدقيق أو المدققين مطلبا أساسيا للحصول على ترخيص أو تصريح مزاولة المهنة. وأنّ برامج تدقيق الجودة قد أسهمت في تحسين الأداء المهني للمدققين، مما حقق إنجازا للأعمال بجودة أعلى، على الرغم من أنّ المعايير المهنية التي يجب الالتزام بها أصبحت أكثر تعقيدا؛

2. اتحاد المحاسبين الدولي (IFAC)

قام الاتحاد الدولي للمحاسبين في شهر سبتمبر 1991 بإصدار الدليل الدولي رقم (04) " ضبط جودة عملية التدقيق"، وقد حدد هذا الدليل ستة معايير لضبط جودة التدقيق، وهي: (الصفات الشخصية، المهارة والكفاءة، توزيع المهام، التوجيه والإشراف، قبول واستمرار العملاء، التفتيش)؛ وتابع اتحاد المحاسبين الدولي جهوده في الرقابة على جودة التدقيق، وذلك من خلال التعديلات التي أجراها على الدليل رقم (08) ليحمل رقم (220) وذلك في شهر جوان 1994. حيث أعاد تصنيف وتسمية بعض ضوابط جودة التدقيق من دون أن يغير في المفهوم أو المحتوى (السياسات والإجراءات)، ويهدف هذا الدليل إلى وضع معايير وتقديم إرشادات تتعلق بجودة التدقيق (سياسات وإجراءات خاصة تتعلق بأعمال التدقيق العامة، إجراءات تتعلق بالعمل الذي يُوكل إلى المساعدين في عملية تدقيق معينة)، كما يعد هذا المعيار المرشد الأساسي في مجال جودة التدقيق لمكاتب وشركات تدقيق الحسابات لجميع الدول التي تتبع المعايير الدولية¹.

3. مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW)

تم إنشاء مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز سنة 1880، وقد اهتم المجمع بتنظيم المهنة، وبذل جهودا كبيرة من أجل النهوض بمهنة المحاسبة والتدقيق بالمملكة المتحدة، منها²:

- عام 1950 أصدر المجمع قواعد تتعلق بالسلوك المهني، وهي معايير أخلاقية ملزمة لكل الأعضاء؛
- عام 1976 تم تكوين لجنة تابعة للمجمع مهمتها صياغة معايير الأداء المهني؛

¹ المرجع السابق، ص 270-271. [بتصرف]

² المرجع السابق، ص 271. [بتصرف]

- عام 1980 أصدرت هذه اللجنة معايير الأداء، التي اشتملت على ثلاثة معايير رئيسية هي (معيار أداء العمليات، معيار تقرير المدقق، معيار التحفظات في تقارير التدقيق). ويهدف برنامج رقابة الجودة في إنجلترا و ويلز إلى حماية سمعة المحاسبين القانونيين بأسلوب يراعي حساسية الخدمات المهنية التي يقدمونها؛
- عام 1985 قامت لجنة الفحص التابعة للمجمع بإصدار معايير الرقابة على جودة الأداء المهني بمكاتب المحاسبة والتدقيق، وقد حددت عشرة معايير للرقابة على جودة الأداء المهني تمثلت في (الاستقلالية، التعيين، الالتزام بالشروط، تطوير وتدريب الموظفين، المشورة، الكفاية المهنية والإشراف، الفحص الداخلي الدوري، قبول عملاء جدد والاستمرارية معهم، التعليم المستمر، تجنب الأمور التي تؤثر على موضوعية الأداء المهني).

المطلب الثالث: تقييم وقياس جودة التدقيق الداخلي

أولا - التقييم الداخلي لجودة التدقيق الداخلي

يمكن أن تتم عملية رقابة الجودة عن طريق التقييم الداخلي والذي يعني قيام قسم التدقيق الداخلي بعمل تقييم ذاتي لأداء العاملين به، ويمكن أن يختص بهذه المهمة إدارة خاصة داخل قسم التدقيق تقوم بعمل تقييم ذاتي للقسم عن طريق اختيار عينة من مهام التدقيق التي تم تنفيذها لمطابقتها مع المعايير والإجراءات المعتمدة للتأكد من جودة عمل التدقيق ومستوى الالتزام بالسياسات المعتمدة داخل القسم ودليل التدقيق الداخلي وترفع تقريرها لمدير التدقيق؛ ويمكن عمل التقييم الداخلي من خلال المراجعة المستمرة والتقويمات الدورية¹.

ينص معيار التدقيق الداخلي رقم (1300- برنامج تأكيد وتحسين الجودة) على أنه يجب على مدير التدقيق الداخلي تطوير والمحافظة على برنامج لتأكيد وتحسين الجودة؛ ويغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي، بحيث يصمم برنامج تأكيد وتحسين الجودة للتمكن من إجراء تقييم لمدى توافق نشاط التدقيق الداخلي مع تعريف التدقيق الداخلي والمعايير، وتقييم ما إذا كان المدققون الداخليون يطبقون مبادئ وأخلاقيات المهنة، كما يتضمن البرنامج تقييم كفاءة وفعالية نشاط التدقيق الداخلي وتحديد فرص التحسين فيه، من خلال إجراء أعمال التقييم الداخلي والتقييم الخارجي المنصوص عليها في المعيار رقم (1310- متطلبات برنامج تأكيد وتحسين الجودة)².

ينص معيار التدقيق الداخلي رقم (1311- التقييم الداخلي Internal Assessments) على أنه يجب أن تشمل أعمال التقييم الداخلي، على ما يلي³:

- مراقبة مستمرة* لأداء نشاط التدقيق الداخلي؛

¹ الرفاعي إبراهيم مبارك، جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على البيئة السعودية، جامعة الملك سعود، الرياض، 2010، ص 44. أنظر:

http://fac.ksu.edu.sa/sites/default/files/d._lrfy_mbrk_-_bth.pdf, date de consultation 13/05/2014, 19h53.

² معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره، ص 09.

³ المرجع السابق، ص 10.

* تشكل المراقبة المستمرة جزءاً مكملًا لأعمال الإشراف والمراجعة والقياس اليومية لنشاط التدقيق الداخلي، حيث يتم إدماج هذه المتابعة المستمرة ضمن السياسات والممارسات الروتينية المعتادة والمستخدمة في إدارة نشاط التدقيق الداخلي، كما تستخدم فيها العمليات والأدوات والمعلومات التي تعتبر لازمة لتقييم التوافق مع تعريف التدقيق الداخلي ومعايير ومبادئ أخلاقيات المهنة. أنظر: تفسير معيار التدقيق الداخلي رقم 1311 التقييم الداخلي. [معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره، ص 10.]

- مراجعة دورية** تنفذ بأسلوب التقييم الذاتي أو بواسطة أشخاص آخرين من داخل الشركة من تتوفر لديهم المعرفة*** بأصول ممارسة التدقيق الداخلي؛

بالرجوع إلى طرق تقييم عمل المدققين الداخليين الموضوعة من طرف المنظمة العالمية للتقييم (ISO) والمشار إليها في العنصر رقم (6/7- تقييم المدققين) من البند رقم (7- كفاءة وتقييم المدققين) نجد أن تقييم جودة عمل المدققين الداخليين، يشمل أربعة خطوات أساسية، تتمثل في¹:

■ **الخطوة الأولى: تحديد السمات الشخصية والمعرفة والمهارات للوفاء ببرنامج التدقيق**

(Identify the personal attributes, and the knowledge and skills to meet the needs of the audit programme)

لتقييم المعرفة والمهارات المناسبة، يجب مراعاة الآتي:

- حجم وطبيعة مدى تعقيد الشركة، والأنشطة التي يتم مراجعتها؛
- أهداف ومدى برنامج التدقيق؛
- دور عملية التدقيق في إدارة الشركة والأنشطة الخاضعة للتدقيق؛
- مستوى الثقة المطلوبة في برنامج التدقيق؛
- مدى تعقيد الإدارات التي تم تدقيقها.

■ **الخطوة الثانية: وضع معايير التقييم (Set the evaluation criteria)**

- قد يكون معيار التدقيق كمي، مثل: (سنوات خبرة العمل والتعليم وعدد مرات التدقيق التي قام بها المدقق، وساعات تدريب التدقيق)؛
- وقد يكون معيار التدقيق كيفي، مثل: (مدى إظهار السمات الشخصية أو معرفة ومهارات الأداء في التدريب أو أماكن العمل)؛

** المراجعات الدورية هي أعمال تقييم يتم إجراؤها لتقييم التوافق مع تعريف التدقيق الداخلي ومعايير ومبادئ أخلاقيات المهنة. [أنظر تفسير معيار التدقيق الداخلي رقم 1311 التقييم الداخلي]

*** تتطلب المعرفة الكافية بممارسات التدقيق الداخلي على الأقل فهم كافة عناصر الاطار المهني الدولي لممارسة أعمال التدقيق الداخلي. [أنظر تفسير معيار التدقيق الداخلي رقم 1311 التقييم الداخلي]

¹ المنظمة العالمية للتقييم، المواصفة القياسية الدولية (ISO 19011:2002)، مرجع سبق ذكره، ص 29.

▪ الخطوة الثالثة: اختيار طريقة التقييم المناسبة (Select the appropriate evaluation method)

التقييم يمكن أن يقوم به شخص (المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي) أو هيئة مستخدمين (لجنة التدقيق) من خلال استخدام طريقة أو أكثر من الطرق المبينة في الجدول رقم (02.03) مع الأخذ بعين الاعتبار أن:

- الطرق المشار إليها في الجدول تمثل مجموعة من الاختيارات، ومن الممكن ألا تنطبق على كل المواقف؛
- يجب استخدام مزيج من الطرق المختلفة للوصول إلى نتائج تحقق أهدافها وتكون عادلة، ويمكن الاعتماد عليها؛

الجدول رقم (02.03): طرق التقييم (Evaluation Méthodes)

الأمثلة Examples	الأهداف Objectives	طريقة التقييم Evaluation Method
تحليل سجلات التعليم، التدريب، التوظيف، الاعتماد المهني، خبرة التدقيق.	التحقق من خلفية المدقق.	مراجعة السجلات Review of Records
تحقيق، طرح أسئلة (في شكل استبيان)، الرجوع إلى الأشخاص، الشهادات، الشكاوى، تقييم الأداء ومراجعة النظر.	توفير معلومات حول أداء المدقق في السابق.	التغذية العكسية Feedback
المقابلات الشخصية.	لتقييم السلوك الشخصي ومهارات الاتصال، التحقق من المعلومات، واختبار المعرفة، وللحصول على معلومات إضافية.	المقابلة Interview
توزيع (لعب) الأدوار، مشاهدة التدقيق، وأداء العمل.	لتقييم السلوك الشخصي والقدرة على تطبيق المعرفة والمهارات.	الملاحظة Observation
الاختبارات الشفوية والكتائية، واختبارات القياس النفسي.	لتقييم السلوك الشخصي والمعرفة والمهارات وتطبيقها.	الاختبار Testing
مراجعة تقرير التدقيق، مقابلات مع رئيس فريق التدقيق، فريق التدقيق، وإذا كان ذلك مناسباً، التغذية العكسية للجهة التي يتم التدقيق عليها.	لتوفير معلومات حول أداء المدقق خلال أنشطة التدقيق.	مراجعة بعد التقييم Post-Audit Review

Source : International Organization for Standardization, ISO 19011 –2011 : Guidelines for auditing management, Second edition, Geneva, 2011, P 29.

■ **الخطوة الرابعة: تنفيذ التقييم (Conduct the Evaluation)**

في هذه الخطوة فإن المعلومات التي تم تجميعها حول الشخص (المدقق الداخلي) يتم مقارنتها مع معايير التدقيق الموضوعية في الخطوة رقم (02)، وإذا لم يكن الشخص معنيا بمعايير التقييم فإنه يحتاج إلى تدريب إضافي أو خبرة عمل أو خبرة تدقيق إضافية، وبعدها يتم تقييمه مرة أخرى.

ثانيا - التقييم الخارجي لجودة التدقيق الداخلي

ينص معيار التدقيق الداخلي رقم (1312- التقييم الخارجي External Assessments) على أنه يجب إجراء أعمال التقييم الخارجي على الأقل مرة واحدة كل خمس سنوات بواسطة مدقق أو فريق تدقيق مؤهل ومستقل من خارج الشركات، ويجب أن يناقش الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة، ما يلي¹:

- الحاجة لإجراء أعمال التقييم الخارجي على فترات أكثر تقاربا؛
- مؤهلات واستقلالية المدققين الخارجيين أو فريق التدقيق الخارجي، بما في ذلك أي احتمالات لوجود تضارب في المصالح؛

بالرجوع إلى معيار التدقيق الدولي رقم (610- استخدام عمل التدقيق الداخلي Using The Work Of Internal Auditing) نجد بأنه ينص على ضرورة قيام المدقق الخارجي بالفهم والتقييم الأولي لأعمال التدقيق الداخلي، بحيث²:

- يجب أن يحصل المدقق الخارجي على فهم كاف لفعاليات التدقيق الداخلي، لغرض مساعدتها في تخطيط عملية التدقيق وتطوير منهاج فعال لإنجازها؛
- وجود تدقيق داخلي فعال يسمح بإجراء تعديل في طبيعة وتوقيت الإجراءات المنجزة من قبل المدقق الخارجي واختصارها، ولكنها لا تؤدي إلى إلغائها كليا. ومع ذلك فإن المدقق الخارجي في بعض الحالات وبعد مراعاته لفعاليات التدقيق الداخلي، قد يقرر بأنه لا يوجد تأثير للتدقيق الداخلي على إجراءات التدقيق الخارجي؛

¹ معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره، ص 11.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعيار الدولي رقم (610): مراعاة عمل التدقيق الداخلي، ترجمة الهيئة المصرية للمحاسبين المصريين، القاهرة، بدون سنة نشر، ص 214. [بتصرف]، أنظر:

- خلال عملية التخطيط للتدقيق يجب على المدقق الخارجي القيام بتقييم أولي لوظيفة التدقيق الداخلي، وذلك في حالة ظهور دلائل بأن التدقيق الداخلي مناسبة للتدقيق الخارجي للبيانات المالية في مجالات محددة؛
- تقييم المدقق الخارجي الأولي لوظيفة التدقيق الداخلي سيؤثر في قرار المدقق الخارجي حول الاستفادة التي يمكن الحصول عليها من التدقيق الداخلي في تعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي؛
- لغرض الحصول على فهم لوظيفة التدقيق الداخلي، وانجاز التقييم الأولي لها، فإن العوامل المهمة لها هي:

■ الموقع في الهيكل التنظيمي

الموقع الخاص لوظيفة التدقيق الداخلي في الشركة وتأثير ذلك على قابليته ليكون موضوعيا. إن الحالة المثالية هي ارتباط وظيفة التدقيق الداخلي بأعلى مستوى إداري، وأن تكون متحررة من أي مسؤولية تشغيلية، ويجب النظر بدقة في أي قيود أو عوائق تضعها الإدارة أمام وظيفة التدقيق الداخلي، وعلى الخصوص فإنه من الضروري أن يكون للمدققين الداخليين حرية الاتصال بشكل كامل مع المدقق الخارجي؛

■ نطاق الوظيفة

طبيعة ومدى المهام التي تكلف بها وظيفة التدقيق الداخلي، حيث يحتاج المدقق الخارجي كذلك إلى دراسة فيما إذا كانت الإدارة تعتمد على توصيات التدقيق الداخلي، وما هي الأدلة المعززة لذلك؛

■ الكفاءة الفنية

فيما إذا كان التدقيق الداخلي قد أنجز من طرف أشخاص لديهم التدريب الفني والتأهيل المهني المناسب للعمل كمدققين داخليين، فمثلا قد يقوم المدقق الخارجي بفحص سياسات توظيف وتدريب المدققين الداخليين وخبراتهم ومؤهلاتهم المهنية؛

■ العناية المهنية اللازمة

فيما إذا كانت عملية التدقيق الداخلي قد خطط لها وتم الإشراف عليها وتمت مراجعتها وتوثيقها. حيث يراعى وجود أدلة وبرنامج وأوراق عمل مناسبة؛

ثالثا - مؤشرات قياس جودة التدقيق الداخلي

المؤشرات عبارة عن معدلات أساسية لتقدير النشاط (نشاط التدقيق الداخلي)، الجودة وتحسين الفعالية؛ ويمكن أن تشمل هذه المؤشرات، ما يلي¹:

1. مؤشرات النشاط (Indicateurs d'activité)

عدد المهام المنفذة (*Nombre de Missions Réalisées*)

عدد المهام الواردة في الخطة (*Nombre de Missions Figurant au Plan*)

هذا هو المؤشر الأساسي الذي يقيس مدى تحقيق وانجاز الخطة وخاصة نتائج تحسين مجال التدقيق، كما يمكن الذهاب بعيدا لتحسين هذا المفهوم، وقياسه دائما ومقارنته بالنظر للخطة، من خلال:

- عدد المهام قيد التنفيذ (الانجاز)؛
- عدد المهام التي تم استبدالها؛
- عدد المهام غير المنفذة؛
- عدد المهام المنفذة وغير مقدمة.

يمكن التعبير عن هذه العناصر بنسبة الأيام/ المدقق أو الأسابيع/ المدقق، مما يسمح بالربط بين مختلف المهام وبعلاقة مباشرة مع الزمن المستغرق.

عدد أيام التدقيق (*Nombre de jours d'Audit*)

عدد المهام (*Nombre de Missions*)

يسمح هذا المؤشر بقياس متوسط مدة انجاز مهمة التدقيق، ويمكن توضيح ذلك من خلال تقسيم هذا المؤشر العام إلى مؤشرات أكثر تفصيلا حسب نوع مهمة التدقيق.

عدد أيام التكوين (*Nombre de Jours de Formation*)

أيام العمل (*Jours ouvrés*)

هو مؤشر تفسيري سابق، يسمح أكثر بقياس التطور في التدريب المقدم من طرف المدقق الداخلي.

عدد أيام التدقيق (*Nombre des jours d'Audit*)

أيام العمل (*Jours Ouvrés*)

¹ Jacques RENARD , Op.Cit., PP 440 - 443.

هذا المؤشر يوفر نسبة ذات أهمية لمتابعة وقياس تطور الزمن المخصص والدقيق لعمليات التدقيق بالمقارنة مع الزمن الكلي. كما يوجد على ارتباط مباشر مع تطور فريق العمل، ويسمح بتحليل الأسباب.

$$\frac{\text{عدد صفحات التقرير (Nombre de page de rapport)}}{\text{عدد التقارير (Nombre de rapports)}}$$

مؤشر يسمح بقياس تطور متوسط عدد الصفحات إلى متوسط عدد تقارير التدقيق، دون إصدار حكم بشأن ما ينبغي أن يكون عليه (التطور الجيد)، هذا المقياس يسمح أكثر بتوضيح طريقة عمل المدققين ونتائجهم.

2. مؤشرات الجودة (Indicateurs de qualité)

$$\frac{\text{عدد المهام غير المتوقعة (Nombre des missions imprévues)}}{\text{عدد المهام (Nombre des missions)}}$$

تسمح هذه النسبة بقياس تطور اكتمال وجودة برنامج التدقيق الداخلي.

$$\frac{\text{التوصيات المرفوضة (Recommandations Refusées)}}{\text{إجمالي التوصيات (Total des Recommandations)}}$$

نسبة مهمة لمن يريد الحصول على فكرة عن تقييم التوصيات الخاصة بالمدقق عليه (الجهة الخاضعة للتدقيق).

$$\frac{\text{التوصيات المحققة (Recommandations Réalisées)}}{\text{التوصيات المقبولة (Recommandations Acceptées)}}$$

هذه النسبة تكمل النسبة السابقة، فهي تعطي مؤشرا قيما على جودة تنفيذ التوصيات المقدمة من طرف التدقيق الداخلي.

$$\frac{\text{عدد الأيام المخصصة لمهام التسيير (N. J. Consacré. aux tâches de gestion)}}{\text{أيام العمل (Jours Ouvrés)}}$$

هي نسبة توضيحية مخصصة لتفسير وتحسين وقت نشاط رؤساء المهام وكبار المدققين.

ملفات التدقيق غير كاملة (*Dossiers d'Audit Incomplets*)

عدد المهام (*Nombre de Missions*)

تمثل هذه النسبة طريقة لتقدير جودة (نوعية) العمل في هذه المرحلة النهائية، وكثيراً ما تحمل من تكوين ملفات التدقيق.

3. مؤشرات التكاليف (*Indicateurs de couts*)

نفقات الخدمة (*Dépenses du Service*)

عدد المدققين (*Nombre d'Auditeurs*)

مؤشر الموازنة الذي يسمح بمقارنة تطور الميزانية (ميزانية برنامج التدقيق) وتطور عدد المدققين.

نفقات الخدمة (*Dépenses du Service*)

عدد أيام المهمة (*Nombre de Jours de mission*)

هي نسبة مهمة كونها تعطي (تُحسب) تكلفة اليوم الواحد، وتسمح بمقارنته بتكاليف السوق (التكاليف الموجودة في السوق).

المبحث الثالث: دور جودة التدقيق الداخلي في تحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية

يعتبر وجود نظام فعال ومتكامل لإدارة المخاطر والرقابة الداخلية، عاملاً رئيسياً لتأسيس نظام جيد للحوكمة داخل الشركات، ومؤشراً أساسياً لدعم وتقوية الرقابة الشاملة التي يمارسها مجلس الإدارة. إخضاع نظام الرقابة الداخلية للمتابعة والتقييم بشكل مستمر، عن طريق الاستعانة بنشاط التدقيق الداخلي الذي يمكن له أن يوفر تأكيداً إضافياً بشأن فعالية نظام الرقابة الداخلية وكفاءته؛ من خلال مواجهة المخاطر التي تحول دون تحقيق الشركة لأهدافها، وإضافة قيمة لها.

المطلب الأول: دور جودة التدقيق الداخلي في تحسين عمليات الحوكمة

أولاً - علاقة التدقيق الداخلي بتقارير حوكمة الشركات

1. التدقيق الداخلي وتقرير لجنة (Blue Ribbon)

اقترحت لجنة بلوريون (Blue Ribbon) في الولايات المتحدة عام 1999 دوراً أكبر لإدارة التدقيق الداخلي في مساعدة لجنة التدقيق على إعداد وتقييم التقرير المالي للشركة وتقديم الدعم اللازم لها من خلال¹:

■ المساعدة العامة

- تسهيل تدفق المعلومات إلى لجنة التدقيق، بحيث يجب أن يتضمن تدفق المعلومات تحليل شامل للمخاطر وضوابط الرقابة الداخلية ونزاهة التقرير المالي؛
- أداء مشروعات أو فحوصات خاصة تطلب من لجنة التدقيق، مثل: المخاطر الناشئة أو إحداث تحسينات في التقارير؛

■ المساعدة في إعداد التقرير المالي

- تدعيم لجنة التدقيق عما إذ كانت قد استوفت أهدافها في إعداد التقرير الداخلي للشركة؛
- تدعيم لجنة التدقيق في تقييمها للتقرير المالي متضمناً ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المستخدمة هي الأكثر ملائمة أم لا؛

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص ص 477-478. [بتصرف]

- توفير معلومات وأبعاد نظر عميقة إلى لجنة التدقيق عن طريق توضيح مواطن قوة الرقابة الداخلية على عملية التقرير الربع سنوية، بالإضافة إلى مصداقية المعلومات المقدمة في التقرير.

■ المساعدة في تقييم المخاطر

- تقييم فعالية عمليات إدارة المخاطر، فكثير من الشركات وقعت في مشاكل لأنها لم تقم بمتابعة المخاطر المرتبطة بالوظائف المساعدة أو التابعة للشركة؛
- توفير تقييمات مستقلة للمخاطر، حيث يقوم المدققون الداخليون بتقييم المخاطر كجزء رئيسي من أنشطتهم اليومية، هذه التقييمات يجب تقاسمها مع لجنة التدقيق؛
- توفير المعلومات إلى لجنة التدقيق لتسهيل متابعتها للمخاطر المالية ومخاطر الأعمال الرئيسية، التي تتباين وتختلف بين أنشطة الشركة.

2. التدقيق الداخلي وتقرير كنج الثاني (king II)

أعطى تقرير كنج الثاني (king II) بجنوب إفريقيا عام 2002 دوراً أساسياً لوظيفة التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات، من خلال¹:

- يعتبر نشاط التدقيق الداخلي بمثابة تأكيد مستقل وموضوعي استشاري لإضافة قيمة وتحسين تطبيق عملية الحوكمة بالشركة، حيث تساعد وظيفة التدقيق الداخلي الشركة في تحقيق أهدافها بإيجاد ثقافة واتجاه منظم وملتزم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر بالشركة والرقابة؛
- ينبغي وجود وظيفة فعالة للتدقيق الداخلي تحظى باحترام وتقدير وتعاون كل من مجلس الإدارة والإدارة العليا، وعندما يقرر مجلس الإدارة وفقاً لتقديره الخاص عدم إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي، فإنه يجب الإفصاح عن كل ذلك في التقرير السنوي للشركة، مع إيضاح كيفية التأكد من فعالية الرقابة الداخلية؛
- يجب تحديد سلطة وغرض ومسؤولية التدقيق الداخلي رسمياً، وذلك بما يتماشى مع توصيات معهد المدققين الداخليين، فيما يخص ميثاق التدقيق الداخلي المعتمد من قبل مجلس الإدارة؛
- يجب على المدقق الداخلي حضور جميع اجتماعات لجنة التدقيق؛
- يتم تعيين وعزل رئيس إدارة التدقيق الداخلي بالاتفاق مع لجنة التدقيق؛
- يجب أن تنسق وظيفة التدقيق الداخلي مع الوظائف الأخرى التي تقدم تأكيدات لعمليات الشركة سواء داخلياً أو خارجياً لضمان تغطية صحيحة للرقابة المالية والرقابة التشغيلية، وللحد من ازدواجية الجهود.

¹ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات: شركات قطاع عام وخاص ومصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 219-220. [بتصرف]

3. التدقيق الداخلي وانعكاسات قانون ساربانيس أوكسلي (sarbanes-oxley)

سن قانون ساربانيس أوكسلي (sarbanes-oxley) في عام 2002 من قبل الكونجرس الأمريكي، حيث يشرح هذا القانون بدقة ووضوح الكيفية التي يعمل من خلالها المدققون الداخليون بشكل متكامل في مساعدة الشركة على تطبيق هذا القانون؛ فقد تطلعت العديد من الشركات إلى ضرورة الاستعانة بإدارة التدقيق الداخلي لمساعدتهم في تسهيل التقييم الذاتي للرقابة* (Control Self-Assessment) عن طريق تدريب الأفراد العاملين لمشاركتهم في تحديد أفضل طريقة لتوثيق ضوابط الرقابة الداخلية، حيث يعتبر مدير إدارة التدقيق الداخلي أحد المدربين المشتركين في العملية الخاصة بتوثيق واختبار ضوابط الرقابة الداخلية للتأكد من أن الشركة ملتزمة بمتطلبات القسم 404 (التقرير العام للرقابة الداخلية) من قانون ساربانيس أوكسلي¹.

4. التدقيق الداخلي وتقرير لجنة الاتحاد الأوروبي

أكدت لجنة الاتحاد الأوروبي في تقرير لها سنة 2004 والمسمى بالمنظور الأوروبي حول حوكمة الشركات (The European perspective on corporate governance) على أن وظيفة التدقيق الداخلي تعتبر جزءاً من نظام الرقابة الداخلية المالية، وأن دورها تغير من التركيز على الجانب المالي فقط؛ ليشمل أيضاً الجانب الإداري، ولكي تحقق دورها بفعالية لا بد وأن تطبق الأسس التالية²:

- متطلبات عامة مسبقة (General Prerequisites)؛
- وضع شروط لاختيار العاملين؛
- تطوير ممارسات التدقيق؛
- التدريب والتطوير المهني.

* يقصد بالتقييم الذاتي للرقابة Control Self-Assessment تلك العملية التي توفر معلومات معمقة تتعلق بتشغيل الشركة، ويمكن أن تستخدم لأغراض تحديد وتقييم قضايا الشركة، ومخاطرها وأساليب الرقابة عليها.

¹ المرجع السابق، ص 505-507. [بتصرف]

² سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص 09.

كما أكد تقرير لجنة الاتحاد الأوروبي على الحاجة الملحة لفعالية وظيفة التدقيق الداخلي، وذلك لضمان نجاح نظام الرقابة الداخلية، حيث أنها تحقق المنافع التالية¹:

■ ضمان الاستمرارية في عملية المراقبة

حيث أن التقييم، والتوصيات، والتقارير التي يعلها نشاط التدقيق الداخلي تتم بصفة مستمرة خلال السنة، مما يحقق الشعور بالراحة لدى أصحاب المصلحة، كما أن الاستمرار يمكن الإدارة من تنفيذ الإصلاحات والتحسينات في التوقيت المناسب.

■ بناء الأحكام الدقيقة

حيث أن امتلاك المدققين الداخليين للمعرفة بالتنظيم يمكنهم من مزجها بالمهارات المهنية، وتكون النتيجة بناء أحكام دقيقة بشأن كفاءة وفعالية عمليات التنظيم ومدى إنجاز الإدارة للأهداف المحددة مسبقاً.

■ المساهمة في ضمان جودة التنظيم

تتضمن جودة العمليات الالتزام بالسياسات والإجراءات واللوائح الداخلية لضمان إنجاز التنظيم لأهدافه بطريقة اقتصادية وفعالة، وللمدققين الداخليين دور رقابي هام في ضمان الالتزام بتلك الإجراءات واللوائح الداخلية.

■ تقديم خدمات للتنظيم

يعتبر المدققون الداخليون في موقع فريد يمكنهم من تزويد الإدارة بالتحليلات الضرورية، التقييم، والتوصيات، ومن ثم فإن وظيفة التدقيق الداخلي تقدم الدعم من أجل تحسين جودة حوكمة الشركات.

ثانياً - دور التدقيق الداخلي في عملية الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

بالرجوع إلى معيار التدقيق الداخلي رقم (1320) الصادر عن معهد المدققين الداخليين الأمريكيين المسمى بإعداد وإبلاغ التقارير عن برنامج تأكيد وتحسين الجودة (Reporting on the Quality Assurance and Improvement Program) نجد أنه ينص: (على المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة، ويتحدد شكل ومحتوى وفترات تبليغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة من خلال المناقشات مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة، مع مراعاة مسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي والمدير التنفيذي للتدقيق الداخلي، والمبينة في ميثاق التدقيق الداخلي، وللدلالة على التوافق مع تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات

¹ المرجع السابق، ص 10.

المهنة والمعايير يراعي تبليغ نتائج أعمال التقييم الخارجي وأعمال التقييم الداخلي الدورية عند اكتمال تلك الأعمال، ويتم تبليغ نتائج المتابعة الجارية على الأقل مرة كل سنة، وتشمل النتائج المذكورة تقييم المدقق أو فريق التدقيق بشأن درجة التوافق المشار إليها¹.

أما بالرجوع إلى معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 260) المسمى **بالاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة*** (Communication with Those Charged with Governance)، نجد أن الإبلاغ المتبادل والفعال بين المدقق الداخلي والمسؤولين عن الحوكمة مهم²:

- مساعدة المدقق الداخلي والمسؤولين عن الحوكمة على فهم المسائل المتعلقة بالتدقيق في السياق، وتطوير علاقة عمل متينة، حيث تبنى هذه العلاقة على استقلالية وموضوعية المدقق؛
- مساعدة المدقق الداخلي على الحصول على المعلومات من المسؤولين عن الحوكمة، كأن يقوم المسؤولون عن الحوكمة بمساعدة المدقق على فهم الشركة وبيئتها، وتحديد مصادر أدلة التدقيق المناسبة، وتوفير المعلومات حول المعاملات والأحداث المحددة؛
- مساعدة المسؤولين عن الحوكمة بالوفاء بمسؤولياتهم عن مراقبة عملية إعداد التقارير، وبالتالي تقدير الأخطاء الجوهرية.

ثالثاً - أهداف التدقيق الداخلي من عملية الإبلاغ

تتمثل أهداف عملية الاتصال (الإبلاغ) التي أقرها معهد المدققين الداخليين (IIA)، فيما يلي³:

- التأكد من أن نشاط التدقيق الداخلي يتماشى مع المعايير المهنية لممارسة التدقيق الداخلي عندما يحقق النتائج التي تتضمنها تلك المعايير، والتي يتضمنها تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة؛
- الإفصاح عن حالات عدم التقيد بالمعايير (للإدارة العليا ومجلس الإدارة) عندما يكون من شأن عدم التوافق مع تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة ومعايير الممارسة المهنية التأثير على النطاق الكلي لنشاط التدقيق الداخلي أو أعماله⁴؛

¹ معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره، ص 12.

* يقصد بالمكلفين بالحوكمة (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، المدقق الخارجي)

² الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، مرجع سبق ذكره، ص 214.

³ أنظر معيار التدقيق الداخلي رقم (1321- استخدام تعبير "تم إجراؤه وفقاً للمعايير الدولية المهنية لمزاولة التدقيق الداخلي"). [معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية

لممارسة التدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره، ص 12.]

⁴ أنظر معيار التدقيق الداخلي رقم (1322- الإفصاح عن حالات عدم التقيد بالمعايير). [معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره، ص 12.]

أما بالنسبة لأهداف المدقق من خلال عملية الاتصال حسب معيار التدقيق الدولي (ISA 260)، فتمثل فيما يلي¹:

- إبلاغ المكلفين بالحوكمة بمسؤوليات المدقق فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية، وإعطائهم نظرة عامة على نطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لها؛
- الحصول على معلومات ذات علاقة بعملية التدقيق من المكلفين بالحوكمة؛
- تزويد المكلفين بالحوكمة بملاحظات تنشأ عن عملية التدقيق في الوقت المحدد، والتي تعتبر هامة وذات علاقة بمسؤولياتهم في الإشراف على عملية إعداد التقارير؛
- تشجيع الاتصال المتبادل بين المدقق والمكلفين بالحوكمة.

رابعا - أثر تحقيق جودة التدقيق الداخلي في تقييم وتحسين عمليات الحوكمة

بالرجوع إلى المعيار رقم (2110- الحوكمة Governance) لمعهد المدققين الداخليين نجده ينص على أنه: « يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم عمليات الحوكمة بالشركة، واقتراح التوصيات المناسبة لتحسينها»، بما يكفل تحقيق الأهداف الآتية²:

- تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في الشركة؛
- ضمان فاعلية إدارة الأداء والمساءلة على مستوى الشركة ككل؛
- إبلاغ المعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة إلى الجهات المناسبة بالشركة؛
- تنسيق الأنشطة بين مجلس الإدارة والمدققين الخارجيين والإدارة وإبلاغ المعلومات بين تلك الأطراف.

كما يجب على نشاط التدقيق الداخلي³:

- تقييم مستوى تصميم وتنفيذ وفاعلية أهداف وبرامج وأنشطة الشركة المتعلقة بالقيم الأخلاقية؛
- تقييم ما إذا كانت حوكمة المعلوماتية بالشركة تساند استراتيجيات وأهداف الشركة؛
- أن تتماشى أهداف أي مهمة من المهام الاستشارية للتدقيق الداخلي مع القيم والأهداف الكلية للشركة.

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، مرجع سبق ذكره، ص 215-216.

[بتصرف]

² معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره، ص 17.

³ نفس الصفحة والمرجع السابق

نلاحظ بأن هذا المعيار ذكر كلمة تحسين وهذا دليل على ضرورة الالتزام بالجودة لتحسين عمليات الشركة، فلا جودة في عمليات الحوكمة بدون التحسين المستمر لأعمال التدقيق الداخلي، والتي تهدف بالخصوص إلى إبلاغ المعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة الداخلية، وتنسيق الأنشطة بين مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح.

المطلب الثاني: دور جودة التدقيق الداخلي في تحسين إدارة المخاطر

أولا - مفاهيم حول الخطر وإدارة المخاطر

1. مفهوم الخطر

- الخطر « هو احتمال وقوع حدث قد يكون له تأثير على تحقيق الأهداف، ويتم قياس الخطر من حيث التأثير والاحتمال»¹.
- الخطر « هو احتمال وقوع حدث ضار واحتمال وجود تهديد يكون على الأكثر أو الأقل قابلا للتنبؤ، ويمكن أن يؤثر على تحقيق أهداف الشركة»².

2. إدارة المخاطر

- إدارة المخاطر « هي جميع الأنشطة المكونة للتعرف على المخاطر التي تتعرض لها الشركة، ولتحديد وتنفيذ التدابير الوقائية المناسبة للقضاء أو التخفيف من عواقب المخاطر التي تنطوي عليها»³.
- إدارة المخاطر « هي احتمالية تنفيذ أو عدم تنفيذ أمر ما أو عمل ما قد يؤثر بشكل سلبي على الشركة أو النشاط الخاضع للتدقيق»⁴.
- إدارة المخاطر « هي عملية تحديد، تقييم، إدارة، وضبط أحداث أو أوضاع محتملة سعيًا لضمان تحقيق الشركة أهدافها»؛ إن عملية إدارة المخاطر تعمل بفعالية على تخفيض احتمالية وقوع خسارة معينة كما أنها تقلل من حجم الخسارة في حال وقوعها. وتشمل عملية إدارة المخاطر منع المشاكل المحتملة من الحصول، والكشف المبكر للمشاكل عند حصولها، وتصحيح للسياسات والإجراءات التي سمحت بحصول تلك المشاكل»⁵.

¹ The Institute of Internal Auditors, IIA Position Paper : **The Role Of Internal Auditing In Enterprise-Wide Risk Management**, UK , 2009, P 08.

² Gouvernement du Québec, **Vocabulaire de la gestion du risque : Éviter de courir des risques**, l'Office québécois de la langue française, Québec, 2007, P 43.

³ Ibid., P 13.

⁴ Dana HERMANSON, Larry RITTENBERG, **Internal Audit and organizational Governance**, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Florida, 2003, P 35.

<http://www.theiia.org/download.cfm?file=1775>. Date of consultation, 03/03/2014, 12h39.

⁵ مؤسسة جرامين جميل، دليل الحوكمة المؤسسية وإدارة المخاطر لمؤسسات التمويل الأصغر في العالم العربي، بيروت، 2010، ص 34.

- إدارة المخاطر هي « مجموعة من الموارد والسياسات التي تنفذها الشركة لتحديد والحد والسيطرة على المخاطر المرتبطة بأنشطتها»¹.

مما سبق يمكن تعريف إدارة المخاطر على أنها مجموعة من الأنشطة والعمليات التي يتم من خلالها التعامل مع المخاطر التي تحول دون تحقيق الشركة لأهدافها.

ثانيا - مقومات هيكل إدارة المخاطر

إن هيكل إدارة المخاطر هو نظام تم تصميمه بشكل واعي بهدف حماية الشركة من تعرضها لأي مفاجآت غير مرغوب فيها (مخاطر ناجمة عن ظروف سلبية)، وتمكينها من الاستفادة من الفرص، حيث يقوم الهيكل الفعال لإدارة المخاطر على ما يلي²:

- إدخال مجموعة من العمليات المنتظمة على عمليات الشركة تقوم بتحديد، قياس، ومراقبة أنواع عديدة من المخاطر؛
- الأخذ بعين الاعتبار مختلف الاحتمالات حيث يمكن للمخاطر أن تتفاعل مع بعضها البعض، مما يؤدي إلى تفاقمها؛
- رفع مسؤولية إدارة المخاطر إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة؛
- تشجيع عمليات صنع القرار ذات التكلفة الفعالة والاستخدام الأكثر فعالية للموارد؛
- خلق ثقافة داخلية حول (الإشراف الذاتي) تمكن من تحديد وإدارة المخاطر قبل فترة من ظهورها أمام أصحاب المصالح أو المسؤولين التنظيميين.

ثالثا - عناصر إدارة المخاطر

تتمثل عناصر إدارة المخاطر، فيما يلي³:

■ البيئة الداخلية (Internal Environment)

تتضمن عناصر البيئة الداخلية فلسفة إدارة المخاطر في الشركة ومدى قابلية تعرضها للمخاطر، وإشراف مجلس الإدارة، والقيم الأخلاقية، ومدى كفاءة الموظفين، والطريقة التي تحدد بواسطتها الشركة

¹ KPMG Audit, La gestion des risques et du contrôle interne au sein des sociétés foncières, Paris, 2009, P 13.

² مؤسسة جرامين جيل، دليل الحوكمة المؤسسية وإدارة المخاطر لمؤسسات التمويل الأصغر في العالم العربي، مرجع سبق ذكره، ص 34.

³ المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا (INTOSAI)، الدليل الإرشادي لمعايير الرقابة الداخلية للقطاع العام: معلومات إضافية حول إدارة المخاطر في الجهات، فينا، 2007، ص ص 11-23. [بتصرف]

الصلاحيات والمسؤوليات وكذلك التنظيم وتطوير مستوى الموظفين بها؛ ففلسفة إدارة المخاطر في الشركة هي عبارة عن سلوك وثقة مشتركة تصوران طريقة تعامل الشركة مع المخاطر في كل عمل تمارسه بدءاً من وضع الاستراتيجية وصولاً إلى أنشطة العمل اليومية من خلال تحديد وتوضيح المخاطر، ونوعية المخاطر المقبولة وطريقة إدارتها.

■ تحديد الأهداف (Objective setting)

يتم تحديد الأهداف على المستوى الاستراتيجي، فكل شركة تواجه مخاطر متعددة من مصادر خارجية وداخلية، ويعتبر تقييم المخاطر والاستجابة لها أساس وضع الأهداف. بحيث يجب أن يتم وضع الأهداف قبل أن تتمكن الإدارة من تحديد وتقييم المخاطر التي تواجه إنجازاتها واتخاذ الإجراءات المناسبة لتقليلها.

■ تعريف الأحداث (Events identification)

تحدد الإدارة الأحداث المحتملة التي يمكن في حالة حدوثها أن تؤثر على نشاط الشركة؛ حيث تحتاج إلى تصنيف الأحداث حسب مدى توفيرها للفرص أو هل من الممكن أن يكون لها تأثير سلبي على قدرات الشركة على تنفيذ استراتيجيتها بنجاح وتحقيق الأهداف؛ فعند تحديد الأحداث تأخذ الإدارة بالاعتبار عوامل داخلية وخارجية مختلفة قد تؤدي إلى وجود المخاطر والفرص.

■ تقييم المخاطر (Risk Assessment)

إن عملية تقييم المخاطر تمكن الشركة من الأخذ بعين الاعتبار مدى تأثير الأحداث المحتملة على عملية تحقيق الأهداف. ويجب على الإدارة تقييم الأحداث من منظورين - التأثير والاحتمالية - باستخدام تقنيات نوعية وكمية مجتمعة. ويمكن تقييم التأثيرات الإيجابية والسلبية للأحداث إما بصورة فردية أو حسب الفئة، وذلك من حيث تأثيرها على الشركة بأكملها.

■ الاستجابة للمخاطر (Risk Response)

بعد تقييم المخاطر ذات الصلة تحدد الإدارة طريقة استجابتها لهذه المخاطر؛ ومن الطرق التي يتم استخدامها لتوجيه المخاطر المحددة: تحويل المخاطر، معالجة المخاطر، إجراءات الإنهاء وتحمل المخاطر. وعند اتخاذ الإدارة لرد فعلها تقيم تأثير الاحتمالية والأثر إلى جانب التكلفة والعائد لكل استجابة قد تتخذها بهدف اختيار الرد أو الاستجابة التي تجعل الخطر المتبقي ضمن الحدود المرغوب بها من تحمل المخاطر.

■ الأنشطة الرقابية (Control Activities)

الأنشطة الرقابية هي السياسات والإجراءات التي تساعد على ضمان تنفيذ استجابات إدارة المخاطر؛ حيث تطبق الأنشطة الرقابية على جميع المستويات والوظائف بالشركة.

■ المعلومات والاتصالات (Information and communication)

تتطلب إدارة المخاطر جمع الشركة لأكثر كم من المعلومات الضرورية لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية حيث تسمح البيانات التاريخية للشركة بتتبع الأداء الفعلي مقابل الأهداف والخطط والتوقعات، ويمكن أن تقدم الإنذارات المبكرة بخصوص الأحداث المحتملة التي تتطلب اهتمام الإدارة، بحيث ينبغي تحديد المعلومات ذات الصلة والاحتفاظ بها والإبلاغ عنها في شكل وإطار زمني يمكن الموظفين من القيام بمسؤولياتهم. أما الاتصالات فهي أمر متأصل في نظم المعلومات قصد توفير المعلومات الملائمة لتمكين الموظفين من أداء واجباتهم، بحيث يجب أن تأخذ الاتصالات معنى أوسع لنشر الثقافة المشتركة والتعامل مع التوقعات وللإبلاغ عن معلومات ذات صلة بالمخاطر إلى إدارتهم العليا والشركة ككل.

■ المراقبة (Monitoring)

ينبغي مراقبة إدارة مخاطر الشركة لتقييم أداء عناصرها في جميع الفترات؛ ويمكن تحقيق ذلك عن طريق المراقبة المستمرة للأنشطة والتقييمات المنفصلة أو مزيج بين الاثنين، وتستدعي أوجه القصور في نظام إدارة مخاطر الشركة ضرورة الإبلاغ عنها إلى مستوى الإدارة المناسب، بالإضافة إلى الإبلاغ عن الأمور الجدية وتقديم تقارير عنها للإدارة العليا أو مجلس الإدارة بهدف تحسين أداء الشركة ككل.

الشكل رقم (05.03): عناصر إدارة المخاطر



Source : L'Ordre des Experts Comptables, Les Bonnes Pratiques en Matière de Contrôle Interne dans les PME, Paris, 2008, P 18.

رابعاً - أسباب نشأة المخاطر

يمكن لإدارة الشركة إصدار خطط أو برامج أو إجراءات لتناول مخاطر معينة، أو تقرر قبول مخاطر بسبب التكلفة أو اعتبارات أخرى، وقد تنشأ المخاطر أو تتغير بسبب الظروف، مثل¹:

- **تغيرات في البيئة التشغيلية:** يمكن أن تؤدي التغيرات في البيئة التنظيمية أو التشغيلية إلى تغيرات في الضغوط التنافسية والمخاطر المختلفة إلى حد كبير؛
- **الموظفون الجدد:** قد يكون للموظفين الجدد تركيز أو فهم مختلف للرقابة الداخلية؛
- **نظم المعلومات الجديدة:** يمكن أن تؤثر التغيرات الهامة والسريعة في نظم المعلومات المخاطرة الخاصة بالرقابة الداخلية؛
- **النمو السريع:** يمكن للتوسع الكبير والسريع في العمليات أن يجهد الرقابة، ويزيد من مخاطر حدوث تعطل في الرقابة؛
- **التقنية الجديدة:** قد يغير إدخال تقنيات جديدة في عمليات الإنتاج أو نظم المعلومات من المخاطرة المرتبطة بالرقابة الداخلية؛
- **النماذج والمنتجات والأنشطة الجديدة:** إن دخول الشركة في مجالات عمل أو معاملات ليس لها بها خبرة، قد يدخل مخاطر جديدة على نظام الرقابة الداخلية؛
- **إعادة هيكلة الشركة:** قد يصاحب إعادة الهيكلة تخفيض في عدد الموظفين وتغيرات في الإشراف وفصل المهام، مما قد يغير من المخاطرة المرتبطة بالرقابة الداخلية؛
- **عمليات أجنبية موسعة:** يحمل التوسع في عمليات أجنبية أو امتلاكها مخاطر جديدة، وكثيراً ما تكون تلك المخاطر ذات أثر على الرقابة الداخلية، وعلى سبيل المثال مخاطر إضافية أو معاملات صرف العملات الأجنبية؛
- **الإصدارات المحاسبية الجديدة:** قد يؤثر تبني مبادئ محاسبية جديدة أو تغيير المبادئ المحاسبية على المخاطر عند إعداد البيانات المالية؛

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، مرجع سبق ذكره، ص 307.

خامسا - خطوات تقييم المخاطر

تمر عملية تقييم المخاطر من طرف إدارة التدقيق الداخلي بالمراحل التالية:

■ الخطوة الأولى: تحديد المخاطر

تمثل هذه المرحلة في توثيق المخاطر التي تعيق تحقيق أهداف الشركات، عن طريق ربط المخاطر بالأنشطة والعمليات المتعلقة بها للمساعدة في تصنيف وترتيب الأنشطة وفقا لدرجة تعرضها للخطر، وبالتالي مدى التأثير على تحقيق أهداف الشركة. كما تتم عملية تحديد المخاطر بمساعدة الإدارة المسؤولة عن كل نشاط، حيث أن الإدارة العليا والإدارات المباشرة للعمليات والأنشطة هي الأقدر على المساعدة (مساعدة إدارة التدقيق الداخلي) في تلك العملية وربطها بالأهداف المتعلقة بها. كما تعتمد عملية تحديد المخاطر بشكل كبير على الحكم الشخصي (الحكم الشخصي للمدقق الداخلي)، ويختلف ذلك الحكم باختلاف الأشخاص وخبراتهم ومدى فهمهم لمفهوم الخطر، ولذلك فإن هناك العديد من الأساليب التي تساعد على توحيد المفاهيم، وبالتالي تخفيف حدة الاعتماد على الاعتبارات الشخصية المختلفة، ومن ضمن هذه الأساليب المقابلات مع الإدارات المعنية، الاستبيانات، ورش العمل، وتحليل البيانات ... الخ¹.

■ الخطوة الثانية: تحديد الأنشطة القابلة للتدقيق

العمليات والأنشطة القابلة للتدقيق هي عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي يتم اتباعها من قبل مجموعة من الموظفين لإتمام نشاط معين، والتي يجب أن تساهم في تحقيق أهداف الإدارة، وبالتالي تحقيق أهداف الشركة، حيث تتعلق الأنشطة القابلة للتدقيق الداخلي بمجالات تختلف باختلاف طبيعة وحجم الشركات، والتي نذكر منها²:

- الجانب المالي: مثل (إعداد وتنفيذ الميزانيات، الإيرادات الفعلية والمتوقعة، الحسابات الختامية، الحسابات قيد التسوية... الخ)؛
- الجانب الإداري: مثل (تعيينات، ترقية، مكافآت، استقالات، إجراءات ... الخ)؛
- الجانب التشغيلي: مثل (مدى تعقد العمليات والإجراءات، حجم المعاملات ... الخ)؛
- الجانب الخاص بنظم المعلومات: مثل (النظم المستخدمة، الربط بين الأنظمة المختلفة، صلاحيات الدخول على الأنظمة ... الخ)؛

¹ الأمانة العامة لمجلس وزراء دولة الإمارات العربية المتحدة، ميثاق ومنهجية التدقيق الداخلي للحكومة الاتحادية، مرجع سبق ذكره، ص ص 22-24. [بتصرف]

² المرجع السابق، ص 24. [بتصرف]

■ الخطوة الثالثة: تقييم الخطر وسجل المخاطر

بعد الانتهاء من عملية تحديد المخاطر تحدد العمليات والأنشطة القابلة للتدقيق، وينبغي تقييم تلك المخاطر التي تتعرض لها الأنشطة، ويتم تقييم تلك المخاطر عن طريق قياس احتمال تعرض تلك الأنشطة لتلك المخاطر، وكذلك قياس التأثير الناتج عن التعرض لتلك المخاطر. على أن يتم القياس وفقا للعوامل التالية¹:

- أنظمة المعلومات: المخاطر المرتبطة بأنظمة تشغيل الكمبيوتر مثل: (فقدان البيانات الناتج عن ضعف إجراءات الحماية، أو قصور في خطة استعادة البيانات عند حدوث طارئ ... الخ)؛
- الموارد البشرية: تتمثل في المخاطر الناجمة عن نقص العدد أو الخبرة أو المهارة لدى موظفي الإدارة والأنشطة التشغيلية؛
- تعقد العمليات الإجرائية وتأثيرها على العميل: تتمثل في المخاطر الناجمة عن الأخطاء و/ أو العمليات غير المكتملة، نتيجة للطبيعة المعقدة أو الطويلة للعمليات أو إجراءات العمل؛
- البيئة الرقابية والتشريعية: تتمثل في المخاطر الناجمة عن تعقيد أو كثافة أو وضوح التشريعات المتعلقة بحثيات العمل؛
- الموارد المالية: تتمثل في المخاطر الناجمة عن الخسائر أو الاستخدام الغير مسموح به للأصول الشركة، فكلما زادت درجة سيولة الأصول كلما زادت احتمالية التعرض للخسارة أو اساءة الاستعمال.

■ الخطوة الرابعة: متابعة المخاطر واعادة التقييم

نظرا للتغيرات المستمرة في بيئة الأعمال المحيطة بالشركة تظهر الحاجة إلى التقييم المستمر لتلك المخاطر، مما سيؤدي إلى ترتيب الأولويات للأنشطة أو الإدارات الخاضعة لعملية التدقيق الداخلي، وبالتالي سيكون له انعكاس على خطة التدقيق الداخلي السنوية من خلال الحصول على بيانات إضافية أخرى لم تلاحظ في مرحلة تقييم المخاطر، بالإضافة إلى إمكانية اكتشاف عدم فاعلية إجراءات الرقابة الموضوعة من خلال الإدارة لمواجهة بعض المخاطر التي تتعرض لها الأنشطة، مما سيزيد من إمكانية تعرض تلك الأنشطة للمخاطر، وبالتالي إعادة تقييم المخاطر المتعلقة بهذه الأنشطة².

¹ المرجع السابق، ص 25. [بتصرف]

² المرجع السابق، ص 28. [بتصرف]

سادسا - أثر تحقيق جودة التدقيق الداخلي في تحسين عمليات إدارة المخاطر

أكد معهد المدققين الداخليين (IIA) على دور التدقيق الداخلي في تحسين إدارة المخاطر للشركة، من خلال المعيار رقم (2110- إدارة المخاطر Risk Management) الذي ينص على أنه: « يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم فاعلية عمليات إدارة المخاطر وأن يسهم في تحسينه». فمسألة تحديد ما إذا كانت عمليات إدارة المخاطر فعالة أم لا هي مسألة اتخاذ رأي أو حكم ناتج عن تقييم المدقق الداخلي، الذي يبين¹:

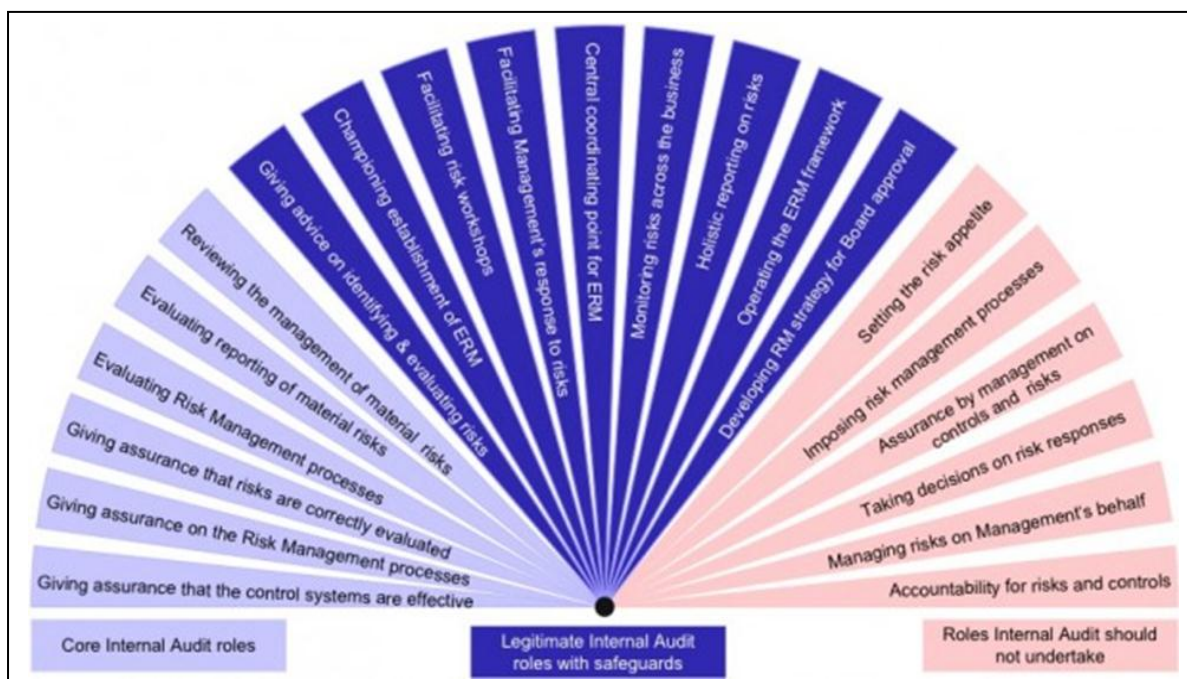
- أن أهداف الشركة تساند رسالة الشركة وتتوافق معها؛
 - أن المخاطر الهامة يتم تحديدها وتقييمها؛
 - أن الاستجابات المناسبة إزاء المخاطر يتم اختيارها بما يحقق التوافق بين المخاطر ومدى استعداد الشركة لتقبل المخاطر؛
 - المعلومات اللازمة بشأن المخاطر يتم الحصول عليها وتبليغها في التوقيت المناسب إلى مختلف الجهات المعنية في الشركة بما يمكن الموظفين والإدارة ومجلس الإدارة من القيام بمسؤولياته.
- يمكن أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتجميع المعلومات اللازمة لمساندة هذا التقييم أثناء القيام بمهام متعددة، مع العلم بأن نتائج تلك المهام عندما ينظر إليها معا تقدم فهما وافيا لعمليات إدارة المخاطر بالشركة ومدى كفاءتها. وتتم متابعة عمليات إدارة المخاطر من خلال أنشطة الإدارة المستمرة أو التقييم المستمر والمستقل أو كليهما²:
- 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؛
 - فاعلية وكفاءة العمليات والبرامج بالشركة؛
 - حماية الأصول؛
 - التقيد بالقوانين والأنظمة واللوائح والإجراءات والعقود؛
 - يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم احتمال حدوث الاحتيال، وكيف تقوم الشركة بإدارة مخاطر الاحتيال؛

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

² المرجع السابق، ص ص 17-18. [بتصرف]

- أثناء المهام الاستشارية يجب أن يتحقق المدققون الداخليون من أن المخاطر تتناسب مع المهمة، وأن يتنبهوا إلى وجود أي مخاطر أخرى؛
- يجب أن يدمج المدققون الداخليون معرفتهم بالمخاطر التي يكتسبونها من المهام الاستشارية ضمن تقييمهم لعمليات إدارة المخاطر بالشركة؛
- 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.

الشكل رقم (06.03): دور التدقيق الداخلي في إدارة مخاطر الشركة



Source : The Institute of Internal Auditors, **IIA Position Paper : The Role Of Internal Auditing In Enterprise-Wide Risk Management**, Florida, 2009, P 03.

■ الأدوار الأساسية للتدقيق الداخلي في إدارة مخاطر الشركة

Core internal auditing roles in regard to ERM*

تتمثل الأدوار الأساسية للتدقيق الداخلي في إدارة المخاطر، فيما يلي¹:

- إعطاء ضمان حول عمليات إدارة المخاطر؛
- إعطاء ضمانات بأنه يتم تقييم المخاطر بشكل صحيح؛
- تقييم عمليات إدارة المخاطر؛
- تقييم الإبلاغ عن المخاطر الرئيسية؛
- مراجعة إدارة المخاطر الرئيسية.

■ أدوار التدقيق الداخلي المشروعة مع الضمانات

Legitimate internal auditing roles with safeguards

- تسهيل تحديد وتقييم المخاطر؛
- تدريب الإدارة على الاستجابة للمخاطر؛
- تنسيق أنشطة إدارة مخاطر الشركة؛
- تعزيز الإبلاغ عن المخاطر؛
- صيانة وتطوير إطار إدارة المخاطر؛
- تعزيز تنفيذ إدارة المخاطر؛
- وضع إستراتيجية إدارة المخاطر ليتم التصديق عليها من قبل مجلس الإدارة.

■ الأدوار التي لا ينبغي أن يقوم بها التدقيق الداخلي

Roles internal auditing should not undertake

- تحديد الرغبة في الخطر؛
- فرض (تحديد) عمليات إدارة المخاطر؛
- ضمان إدارة المخاطر؛
- اتخاذ قرارات بشأن مواجهة الخطر؛
- تنفيذ الاستجابة للمخاطر باسم الإدارة؛
- المساءلة (المحاسبة) عن إدارة المخاطر.

* Enterprise Risk Management

¹ The Institute of Internal Auditors, **The Role of Internal Auditing in Enterprise-wide, Risk Management**, Florida, 2004, PP 01-02.

المطلب الثالث: دور جودة التدقيق الداخلي في تحسين عمليات الرقابة الداخلية

أولاً - مفهوم الرقابة الداخلية

■ المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا (INTOSAI)

الرقابة الداخلية « هي عملية متكاملة تقوم بها إدارة وموظفي إحدى الجهات أثناء سعيها لأداء مهامها، ويتم تصميمها بحيث توفر ضماناً معقولاً بأن الأهداف العامة للشركة يتم تحقيقها»¹.

■ لجنة رعاية المنظمات (COSO - Committee of Sponsoring Organizations)

الرقابة الداخلية « هي عمليات تنفذ من قبل مجلس إدارة الشركة والإدارة والأفراد في الشركة، يتم تصميمها لتعطي تأكيداً معقولاً حول تحقيق الشركة لأهدافها»².

هذا التعريف يعرض المفاهيم الأساسية التالية³:

- الرقابة الداخلية هي عملية؛ أي وسيلة لتحقيق الأهداف وليس غاية في حد ذاتها؛
- الرقابة الداخلية تنفذ من قبل أشخاص؛ وليست مجرد مجموعة كتيبات (دليل) من الإجراءات والوثائق، يتم تأكيدها من قبل مجموعة من الأشخاص بمستويات الهيكل التنظيمي؛
- الإدارة ومجلس إدارة الشركة لا تنظر إلى الرقابة الداخلية سوى أنها تأكيد معقول، وليس مطلق؛
- تركيز الرقابة الداخلية على تحقيق الأهداف في العديد من المجالات التي تختلف، ولكن تتداخل فيما بينها.

■ المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد* (IAASB)

الرقابة الداخلية «عملية صممها وطبقها وتمسك بها، المسؤولون عن إدارة الشركة وغيرهم من الأشخاص، من أجل توفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف الشركة التي تتعلق بمصادقية التقارير المالية وإمكانية الاعتماد عليها، وفعالية وكفاءة العمليات، ومدى الالتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية المطبقة»⁴.

¹ المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا (INTOSAI)، إرشادات حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي، فيينا، 2004، ص 06.

² Institut Français d'Audit et Contrôle Interne, **Prise de position IFACI / Audit Interne – Qualité**, Paris, mai 2004, P 02.

³ Ordre des Experts Comptables, **Les Bonnes Pratiques en Matière de Contrôle Interne dans les PME**, Paris, 2008, P 17.

* المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكد (IAASB - The International Auditing and Assurance Standards Board) هيئة مستقلة منبثقة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) تهدف إلى خدمة القطاع العام من خلال وضع معايير دولية للتدقيق، رقابة الجودة، المراجعة، ومعايير التأكيد الأخرى. ويسهل التقارب بين المعايير الدولية والوطنية للتدقيق والتأكد، ويعزز جودة واتساق الممارسة في جميع دول العالم. أنظر: <http://www.ifac.org/auditing-assurance>

⁴ الاتحاد الدولي للمحاسبين، **تقويم وتحسين الحوكمة في المنشآت**، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الرياض، 2013، ص 31.

■ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

هناك تعريف أوسع وأكثر ثراء للرقابة الداخلية يأخذ في الحسبان بعض المقترحات التي تم التوصل إليها نتيجة للدراسة التي قام بها الاتحاد الدولي للمحاسبين* (IFAC) على المستوى العالمي بخصوص الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر سنة 2011 (Global Survey on Risk Management and Internal Control) « تعد الرقابة الداخلية جزءاً لا يتجزأ من نظام حوكمة الشركة وإدارة المخاطر، الذي تعرفه وتؤثر فيه وتتابعه الهيئة الإدارية بالشركة والإدارة والأفراد الآخرون، حتى يمكن الاستفادة من الفرص المتاحة للشركة والتعامل مع التحديات التي تواجهها، بما يتسق مع استراتيجية إدارة المخاطر وسياسات الرقابة الداخلية التي تضعها الهيئة الإدارية، من أجل تحقيق أهداف الشركة»¹.

■ الرقابة الداخلية « هي عمليات تنفذها الإدارة، والتي تم تصميمها لتوفير تأكيد معقول حول موثوقية المعلومات المالية والتشغيلية، والامتثال للسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والقواعد واللوائح، حماية الأصول، الكفاءة التشغيلية، انجاز وتحقيق أهداف المهام والبرامج والعمليات، والنزاهة والقيم الأخلاقية»².

تتمثل أهداف الشركة المراد تحقيقها حسب تعريف (COSO) في التأكد من³:

- فاعلية وكفاءة العمليات؛
- موثوقية المعلومات المالية؛
- الامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها.

يمكن تعريف الرقابة الداخلية على أنها مجموعة من العمليات التي ينفذها مسؤولو إدارة وأفراد الشركة على كل المستويات التنظيمية، بغية تحسين أدائها وتحقيق الأهداف المنشودة.

* (IFAC-International Federation Accountants) الاتحاد الدولي للمحاسبين

¹ نفس الصفحة والمرجع السابق

² Robert MOELLER, Brink's Modern Internal Auditing : A Common Body of Knowledge, John Wiley & Sons Edition, USA, 2009, P 24.

³ Institut Français de L'audit et du Contrôle Interne, Manuel D'audit Interne : Améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des risques, 2^{eme} Édition, Paris, 2012, P 04.

ثانيا - أهداف نظام الرقابة الداخلية

يهدف نظام الرقابة الداخلية لضمان وتأکید¹:

- الامتثال للقوانين واللوائح؛
- تطبيق التعليمات والتوجيهات التي وضعتها الإدارة العليا أو مجلس الإدارة؛
- السير الجيد للعمليات الداخلية للشركة، خاصة تلك المتعلقة بالمحافظة على أصول الشركة؛
- موثوقية المعلومات المالية.

ثالثا - مكونات نظام الرقابة الداخلية

■ البيئة الرقابية (Control Environment)

تحدد البيئة الرقابية أسلوب الشركة وتؤثر على الوعي الرقابي لموظفيها، كما أنها أساس جميع مكونات الرقابة الداخلية الأخرى، وتوفر الانضباط والهيكلية؛ وتتكون عناصر البيئة الرقابية مما يلي²:

- النزاهة الشخصية والمهنية والقيم الأخلاقية للإدارة والموظفين، وتشمل المواقف الداعمة للرقابة الداخلية في جميع الأوقات، وفي كل مستويات الشركة؛
- الكفاءة؛
- اتجاهات الإدارة العليا (بمعنى فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي)؛
- الهيكل التنظيمي؛
- سياسات وممارسات الموارد البشرية.

■ تقييم المخاطر (Risk Assessment)

هي عملية التعرف على المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف الشركة وتحليلها وتحديد كيفية مواجهتها بشكل ملائم، وتشمل هذه العملية³:

- التعرف على المخاطر المتعلقة بأهداف الشركة؛
- تقييم المخاطر من حيث أهميتها واحتمال تكرارها؛
- تقييم مدى استجابة الشركة للوقوع في المخاطر؛
- تطوير حلول لمواجهة المخاطر.

¹ Association pour le Management des Risques et des Assurances de l'Entreprise (AMRAE), **Référentiel métier du Risk Manager**, Paris, 2013, P 33.

² المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا، إرشادات (INTOSAI) حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي، مرجع سبق ذكره، ص ص 12 - 13.

³ المرجع السابق، ص ص 15 - 16.

■ الأنشطة الرقابية (Control Activities)

الأنشطة الرقابية هي سياسات وإجراءات موضوعة لمواجهة المخاطر وإنجاز أهداف الشركة؛ وحتى تكون الأنشطة الرقابية فعالة فإنها يجب أن تكون ملائمة وذات اختصاصات متناسقة وفق عمليات تخطيط دورية، وأن تكون كذلك قليلة التكاليف، شاملة، معقولة ومتكاملة مع أهداف الشركة بشكل عام، ويتم ممارسة الأنشطة الرقابية في كافة مستويات الشركة، وعلى مختلف المستويات وفي كل الاختصاصات، وهي تشمل مجموعة متنوعة من الضوابط الرقابية الوقائية والكاشفة لنواحي الانحراف، مثل¹:

- إجراءات التفويض بالصلاحيات والموافقات؛
- الفصل بين المهام الوظيفية (التفويض، التشغيل، التسجيل والمراجعة)؛
- الرقابة على استخدامات الأصول والسجلات؛
- عمليات التحقق؛
- تسوية أرصدة الحسابات؛
- مراجعة الأداء التشغيلي؛
- مراجعة العمليات التشغيلية والأنشطة؛
- الإشراف (توزيع المهام، المراجعة والموافقة، الإرشاد والتدريب).

■ المعلومات والاتصالات (Information and Communication)

تعتبر المعلومات والتبليغ من الوسائل الجوهرية لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية؛ فالتسجيل الفوري والتصنيف الملائم للمعاملات المالية وغيرها والأحداث من الأمور الأساسية حتى تكتسب المعلومات مصداقية وتكون ذات علاقة، إذ يجب أن تكون المعلومات وثيقة الصلة بالموضوع ومحددة ومعروفة جيدا وتم تبليغها (إبصارها) بالشكل والإطار الزمني لكي يتمكن الموظفون من القيام بأداء رقابتهم الداخلية ومسؤولياتهم الأخرى (التبليغ الزمني المناسب إلى الشخص المناسب)؛ لذلك فإنه يتعين إجراء توثيق كامل لنظام الرقابة الداخلية وكافة المعاملات والأحداث الهامة².

وتعمل أنظمة المعلومات على استخراج تقارير تتضمن معلومات متعلقة بالنواحي التشغيلية والمالية وغير المالية ومدى الالتزام بالقوانين، كما تعمل كذلك على تمكين الإدارة من الرقابة على عمليات التشغيل، وبالتالي فإن أنظمة المعلومات لا تتعامل مع البيانات المستخرجة داخليا فحسب ولكن أيضا مع البيانات المتعلقة بالأحداث الخارجية والأنشطة والأوضاع الضرورية حتى يمكن اتخاذ القرار وتبليغه، وتتأثر قدرة

¹ المرجع السابق، ص 19. [بتصرف]

² المرجع السابق، ص 26. [بتصرف]

الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة طبقاً لتنوعية المعلومات، مما يعني ضمناً أن تكون المعلومات مناسبة، موقوتة زمنياً، حديثة، دقيقة، ويمكن الوصول إليها¹.

■ المراقبة (Monitoring)

من الضروري مرور الوقت مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية لتقييم جودة أداءها، ويمكن إجراء هذه المراقبة من خلال أنشطة روتينية وعمليات تقييم منفصلة أو مزيج منهما، من خلال²:

- **المراقبة المستمرة:** المراقبة المستمرة للرقابة الداخلية يتم بناؤها داخل الأنشطة الرقابية الاعتيادية والمتكررة بالشركة، وتتضمن المراقبة المستمرة أنشطة دورية إدارية وإجراءات أخرى يقوم بها الموظفون في سبيل أداء مهامهم الوظيفية. وتتناول أنشطة المراقبة المستمرة كل جزء من أجزاء الرقابة الداخلية، كما تتضمن إجراءات مواجهة مخالفات أنظمة الرقابة الداخلية سواء كانت هذه المخالفات أخلاقية، غير اقتصادية، غير فعالة أو غير مؤثرة.

- **عمليات التقييم المنفصلة:** يتوقف نطاق عمليات التقييم المنفصلة ومدى تكرارها بصفة أساسية على تقييم المخاطر وفعالية إجراءات المراقبة المستمرة. وتتناول عمليات تقييم منفصلة ومحددة لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية بما يؤمن تحقيق الرقابة الداخلية للنتائج المرجوة، استناداً إلى أساليب وإجراءات محددة مسبقاً. ويجب إبلاغ المستوى الإداري المناسب عن جوانب القصور في الرقابة الداخلية، كما يجب أن تؤمن المراقبة اتخاذ الإجراءات اللازمة بدرجة كافية مع وضع الملاحظات والتوصيات.

الشكل رقم (07.03): مكونات هيكل الرقابة الداخلية حسب لجنة (COSO)



Source : Price water house Coopers, **Contrôle interne – Au-delà des concepts, 40 questions aux praticiens**, Paris, Novembre 2004, P 20.

¹ نفس الصفحة والمرجع السابق

² المرجع السابق، ص ص 28-29. [يتصرف]

رابعاً - المبادئ الأساسية لتقويم وتحسين الرقابة الداخلية

تتكون المبادئ الأساسية لتقويم وتحسين الرقابة الداخلية من العناصر التالية¹:

- **دعم أهداف الشركة (Supporting the Organization's Objectives)**
يتم تطبيق نظام الرقابة الداخلية لمساعدة الشركة في تحقيق أهدافها عن طريق إدارة المخاطر التي تواجهها، وفي الوقت نفسه تتسق مع القواعد المنظمة والسياسات التي تطبقها الشركة. لهذا يجب على الشركة أن تجعل الرقابة الداخلية جزءاً من إدارة المخاطر، على أن يكون كلاهما جزءاً لا يتجزأ من نظام الحوكمة.
- **تحديد الأدوار والمسؤوليات (Determining Roles and Responsibilities)**
يتعين أن تحدد الشركة مختلف الأدوار والمسؤوليات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية، متضمنة الهيئة الإدارية، الإدارة بكل مستوياتها، العاملين، وجهات الرقابة الداخلية والخارجية، بالإضافة لتنسيق عملية التعاون فيما بين هذه الفئات.
- **تعزيز وترسيخ ثقافة التحفيز (Fostering a Motivational Culture)**
يتعين على الهيئة الإدارية بالشركة وإدارتها أن تعزز الثقافة التنظيمية التي تحفز أعضاء الشركة على التصرف بما يتفق مع استراتيجية وسياسات إدارة المخاطر التي وضعتها الهيئة الإدارية فيما يتعلق بالرقابة الداخلية، من أجل تحقيق أهداف الشركة. ولا شك أن تصرفات الإدارة العليا، تمثل عنصراً حاسماً في هذا المجال.
- **ربط نظام الرقابة الداخلية بالأداء الفردي (Linking to Individual Performance)**
يتعين على الهيئة الإدارية بالشركة وإدارتها، أن تربط تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بأهداف الأداء لكل فرد من أفراد الشركة. فكل فرد بالشركة يجب أن يكون مسؤولاً عن إنجاز المهام الموكلة إليه، والتي ترتبط بأهداف الرقابة الداخلية.
- **ضمان توافر المهارات الكافية (Ensuring Sufficient Competency)**
يتعين أن يكون لدى الهيئة الإدارية للشركة وإدارتها، والمشاركين الآخرين في نظام حوكمة الشركة من المعارف والمهارات والقدرات ما يكفي للاضطلاع بمسؤوليات الرقابة الداخلية المرتبطة بالأدوار التي يقومون بها.

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، تقويم وتحسين الحوكمة في المنشآت، مرجع سبق ذكره، ص ص 09-10.

■ الاستجابة للمخاطر (Responding to Risk)

يتعين - دائماً - تصميم وتنفيذ وتطبيق نظام وإجراءات الرقابة الداخلية، استجابة لمخاطر محددة، ومسببات تلك المخاطر والعواقب الناجمة عنها.

■ التواصل بشكل منتظم (Communicating Regularly)

يتعين أن تضمن الإدارة وجود عملية تواصل فعالة ومنتظمة بين كل المستويات بالشركة، فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية ونتائجها على جميع المستويات، وذلك حتى تتحقق من الفهم الكامل والتطبيق السليم لمبادئ الرقابة الداخلية من جميع أفراد الشركة؛

■ المتابعة والتقييم (Monitoring and Evaluating)

يتعين أن تتم متابعة وتقييم أساليب الرقابة، سواء كانت أساليب رقابة فردية، أم نظام الرقابة الداخلية بشكل منتظم. إن اكتشاف مستويات خطر غير المقبولة، وفشل عملية الرقابة، أو الأحداث التي تقع خارج نطاق الخطر المقبول، يمكن أن يكون مؤشراً على عدم فعالية الأساليب المتبعة في الرقابة الفردية، أو نظام الرقابة الداخلية، ما يستدعي تحسينها وتطويرها.

■ توفير الشفافية والمساءلة (Providing for Transparency and Accountability)

يتعين أن تقوم الهيئة الإدارية مع إدارة الشركة، بتقديم تقارير دورية إلى أصحاب المصالح عن المخاطر التي تتعرض لها الشركة، فضلاً عن هيكل نظام الرقابة الداخلية بالشركة، والأداء الفعلي لهذا النظام.

خامساً - أساليب الرقابة الداخلية في مواجهة المخاطر

اعتماداً على نوع ودرجة المخاطرة والعوامل الأساسية للرقابة الداخلية، مع الأخذ في الحسبان عوامل أخرى يمكن لإدارة الشركة أن تقرر¹:

- تجنب خطر معين قبل البدء في النشاط الذي يتسبب في هذا الخطر، أو إيقاف هذا النشاط في حالة قد بدأ العمل فيه من قبل؛
- تحمل مخاطر إضافية مقابل عائد أعلى؛ عن طريق تنفيذ أنشطة تواجه مخاطر أكثر أو تخفيض مستوى الرقابة الداخلية؛
- التحكم في المخاطر عن طريق التخلص من مصدره، أو تغيير احتمالات حدوثه، أو تغيير طبيعته، أو حجمه، أو المدى الزمني لعواقبه؛

¹ المرجع السابق، ص 21.

- المشاركة في تحمل المخاطر عن طريق التأمين ضد المخاطر، والذي يعد-أيضاً - أسلوباً من أساليب الرقابة؛
- تحمل المخاطر عن طريق عدم القيام بأي إجراء، ماعدا متابعة التغيرات في المخاطر.
- لكن في سياق إدارة المخاطر تندرج جميع الإجراءات الرقابية في أربع فئات واسعة¹:
- الرقابة الوقائية: مصممة للحد من إمكانية توسع الخطر والحد من النتائج غير المرغوب في تحقيقها؛
- الرقابة التوجيهية: مصممة لضمان تحقيق نتيجة معينة؛
- الرقابة التحقيقية: مصممة لتحديد ما إذا كانت النتائج غير المرغوب فيها قد تم تحقيقها بعد الحدث؛
- الرقابة التصحيحية: مصممة لتصحيح النتائج غير المرغوب فيها التي تم تحقيقها.

سادساً - أثر تحقيق جودة التدقيق الداخلي في تحسين عمليات الرقابة الداخلية

أكد معهد المدققين الداخليين (IIA) على دور التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة الداخلية للشركة، من خلال المعيار رقم (2130- الرقابة) الذي ينص على أنه: « يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي في الحفاظ على إجراءات وضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر فيها». بحيث²:

- يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى كفاية وفعالية الضوابط الرقابية في الاستجابة إلى المخاطر في مختلف نواحي الحوكمة وعمليات التشغيل ونظم المعلومات، من حيث:
- ✓ موثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية؛
- ✓ فعالية وكفاءة العمليات والبرامج بالشركة؛
- ✓ حماية الأصول؛
- ✓ التقيد بالقوانين والأنظمة واللوائح والإجراءات والعقود.
- يجب أن يدمج المدققون الداخليون معرفتهم بالضوابط الرقابية التي يكتسبونها من المهام الاستشارية ضمن عمليات الرقابة الهامة بالشركة.

¹ المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا (INTOSAI)، الدليل الإرشادي لمعايير الرقابة الداخلية للقطاع العام: معلومات إضافية حول إدارة المخاطر في الجهات، فيينا، 2007، ص 21. [بتصرف]

² معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره، ص ص 19-20.

سابعاً - الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة

إن مستوى التفاصيل التي سيتم بموجبها إبلاغ نواحي القصور الهامة، أمر يعود إلى الحكم المهني للمدقق في ظل الظروف والعوامل التي يكمن للمدقق أن يأخذها بعين الاعتبار عند تحديد المستوى المناسب لتفاصيل الإبلاغ، والتي عادة ما تشمل¹:

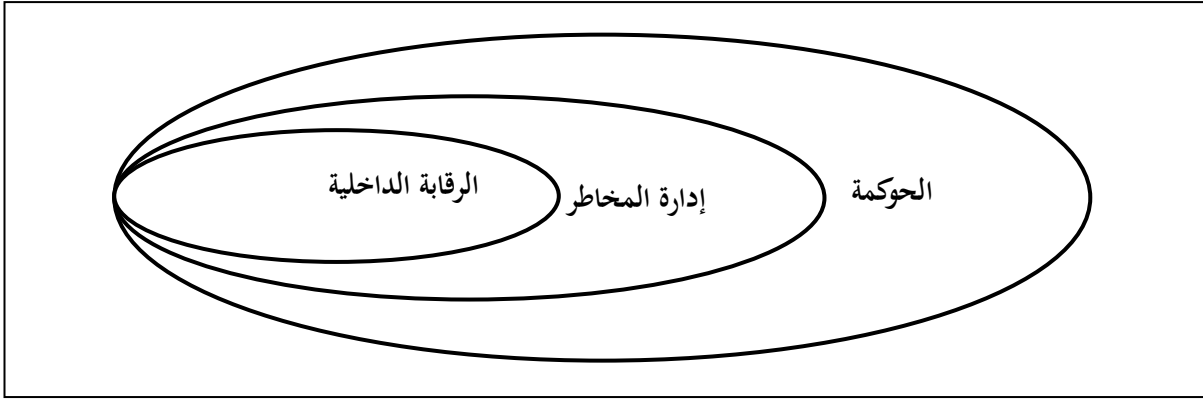
- طبيعة الشركة؛ فعلى سبيل المثال الإبلاغ المطلوب لشركة ذات اهتمام عام (قطاع عمومي) قد يكون مختلفاً عن الإبلاغ عن ذات اهتمام خاص (قطاع خاص)؛
- حجم وتعقيد الشركة؛ فعلى سبيل المثال الإبلاغ المطلوب لشركة معقدة قد يكون مختلفاً عن الإبلاغ لشركة تدير عملاً بسيطاً؛
- طبيعة نواحي القصور الهامة التي حددها المدقق الداخلي؛
- تكوين حوكمة الشركة؛ فعلى سبيل المثال قد تكون هناك حاجة لمزيد من التفاصيل إذا كان المكلفون بالحوكمة يشملون أعضاء ليست لهم خبرة كبيرة في صناعة (مجال نشاط) الشركة، أو في النواحي التي تأثرت؛
- المتطلبات القانونية أو التنظيمية فيما يتعلق بإبلاغ أنواع محددة من نواحي القصور في الرقابة الداخلية.

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، مرجع سبق ذكره، ص 244-245.

ثامنا - العلاقة بين الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية

تمثل الرقابة الداخلية جزءاً لا يتجزأ في نظام حوكمة الشركات والقدرة على إدارة المخاطر، الأمر الذي تفهمه وتؤثر فيه وتتابعه الهيئة الإدارية بالشركة والإدارة والأفراد الآخرون، حتى يمكن الاستفادة من الفرص المتاحة للشركة، ومقاومة والتعامل مع التحديات التي تواجهها من أجل تحقيق أهدافها¹. لهذا يجب على الشركة أن تجعل الرقابة الداخلية جزءاً من إدارة المخاطر، على أن يكون كلاهما جزءاً لا يتجزأ من نظام الحوكمة²، كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم (08.03): العلاقة بين الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية



المصدر: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، تقويم وتحسين الرقابة الداخلية بالمنشآت، الرياض، 2013، ص 06.

أما فيما يخص علاقة التدقيق الداخلي بالحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية، فتتمثل في³:

- تقييم وظيفة التدقيق الداخلي عملية الحوكمة فيما يتعلق بتحقيقها لأهدافها المتعلقة بالأخلاق والقيم وإدارة الأداء والمساءلة وإيصال معلومات المخاطر والرقابة إلى الجهات المعنية في الشركة، وفعالية التواصل بين المكلفين بالحوكمة والمدققين الداخليين والخارجيين؛
- تساعد وظيفة التدقيق الداخلي الشركة من خلال تحديد وتقييم المخاطر الهامة والمساهمة في تحسين إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة؛
- تكلف وظيفة التدقيق الداخلي بمسؤولية محددة لتدقيق أنظمة الرقابة والإشراف على عملها والتوصية بعمل تحسينات عليها.

¹ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، تقويم وتحسين الرقابة الداخلية بالمنشآت، مرجع سبق ذكره، ص 06.

² المرجع السابق، ص 09.

³ الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، مرجع سبق ذكره، ص 629.

خلاصة

يعتبر إدخال وتطبيق الجودة على أعمال التدقيق الداخلي من الأمور المهمة لتحسين أداء وجودة مخرجات إدارة التدقيق التي تدخل ضمن التحسين المستمر للأداء الكلي للشركة، والوفاء بمتطلبات واحتياجات وتوقعات المساهمين، المستثمرين الجدد، أصحاب المصالح... الخ. وتحقيق قيمة مضافة للشركة ككل. فالشركات الناجحة هي التي تركز على بناء قسم تدقيق داخلي منظم وقوي، يكون له دور فعال في إرساء نظام جيد للحوكمة، مما يساعد الشركات ذات الرقابة الداخلية الفعالة على إدارة المخاطر التي تتعرض لها بشكل أفضل.

الفصل الرابع

الدراسة التطبيقية

تمهيد

انطلاقاً من طبيعة البحث الذي يستهدف دراسة العلاقة بين تحسين جودة التدقيق الداخلي ودورها في حوكمة شركات المساهمة الجزائرية، وفي سياق الإصلاحات التي قامت بها الجزائر من خلال إصلاح النظام المحاسبي المتمثل في استبدال المخطط المحاسبي الوطني (PCN) بالنظام المحاسبي المالي (SCF) سنة 2007، وإصلاح وإعادة تنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد سنة 2010، قمنا بدراسة ميدانية لمجموعة من شركات المساهمة الموجودة في مناطق متفرقة من التراب الوطني بغية استطلاع آراء المدققين الداخليين حول موضوع البحث ومدى أهميته في إحكام الرقابة على الشركات محل الدراسة، من خلال توزيع وتحليل الاستمارة التي قمنا بإعدادها.

تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- **المبحث الأول:** مجتمع وعينة الدراسة وأدوات التحليل؛
- **المبحث الثاني:** بناء الاستبيان؛
- **المبحث الثالث:** معالجة وتحليل نتائج الاستبيان؛

المبحث الأول: مجتمع وعينة الدراسة وأدوات التحليل

بغية ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي كان لابد علينا تحديد مجتمع وعينة الدراسة بدقة، فقد قمنا باختيار أكبر شركات المساهمة الموجودة على مستوى القطر الوطني، والتي تضم عدد مقبول من المدققين الداخليين؛ مكننا من التعاون والاستجابة لتوزيع الاستمارة وملاؤها. وفي سبيل اختبار فرضيات الدراسة قمنا باستخدام الأساليب والأدوات الإحصائية المناسبة لمعالجتها وتحليل نتائج اختبارها.

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

أولا - تحديد مجتمع الدراسة

اعتمدنا في اختيار مجتمع الدراسة على معيار شركات المساهمة (SPA) المدرجة وغير مدرجة في بورصة الجزائر سواء كانت تابعة للقطاع العام أو القطاع الخاص، كشرط لقبول المشاركة ضمن مجتمع الدراسة، ولسببين رئيسيين هما:

- الاهتمام المتزايد بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) الموجهة بالدرجة الأولى إلى الشركات ذات رأس مال الكبير (شركات المساهمة-SPA)؛
- وجود تجانس وتطابق كبيرين بين شركات المساهمة التابعة للقطاع العام (الدولة) وشركات المساهمة التابعة للقطاع الخاص (الخواص) سواء كانت إنتاجية أو خدمية، من حيث كبر الحجم، وحجم التدفقات المالية الصادرة عنها، وتعدد نشاطاتها وفروعها، فكلاهما يصلح لإجراء الدراسة الميدانية (بغية توسيع مجتمع وعينة الدراسة)، مما سمح لنا بإجراء تغطية شاملة وإعطاء نتائج أكثر دقة وشمولا.

ثانيا - تحديد عينة الدراسة الميدانية

تتمثل عينة الدراسة في المدققين الداخليين الذين يعملون في شركات المساهمة الجزائرية التابعة للقطاعين العام والخاص، والتي تنشط في مجالات مختلفة* : الطاقة، إنتاج الدواء، إنتاج مادة الاسمنت، إنتاج المواد

* أنظر الملحق رقم (06).

الغذائية، الاتصالات، التأمينات، الخدمات الفندقية والسياحية، إنتاج التجهيزات الكهربائية وأجهزة الإعلام الآلي، إنتاج المشروبات الغازية والعصائر. حيث تتكون العينة من أربعة فئات:

- الفئة الأولى: تتمثل في فئة المدققين الداخليين المساعدين؛

- الفئة الثانية: تتمثل في فئة المدققين الداخليين الرئيسيين؛

- الفئة الثالثة: تتمثل في فئة رؤساء التدقيق (رؤساء المهام)؛

- الفئة الرابعة: تتمثل في فئة مدراء أقسام التدقيق الداخلي (المدراء التنفيذيين للتدقيق الداخلي)؛

حيث قمنا بتوزيع 190 استمارة، وبعد استعادة الاستمارات الموزعة قمنا بعملية فرزها وتبويبها، فتحصلنا على النتائج المبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (01.04): توزيع الاستمارات الموزعة على أفراد العينة

النسبة المئوية	العدد	البيان
63.16 %	120	الاستمارات الصالحة للتحليل
15.79 %	30	الاستمارات المفقودة والمهملة
21.05 %	40	الاستمارات الملغاة (غير كاملة في الإجابة أو الواردة بعد الأجل)
100 %	190	مجموع الاستمارات الموزعة

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان

ثالثا - مصادر جمع البيانات

سنعتمد في عملية جمع البيانات اللازمة لإجراء الدراسة على مصدرين رئيسيين، هما:

■ المصادر الأولية

تم الاعتماد على الأدبيات التي تناولت موضوع جودة التدقيق الداخلي والحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية، بالإضافة إلى قواعد السلوك المهني ومعايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين الأمريكيين. عن طريق مراجعة الدراسات السابقة من الكتب والرسائل الجامعية والمقالات التي تطرقت لموضوع الدراسة، كما تم الاطلاع على المواقع الإلكترونية للجهات المتخصصة في مجال التدقيق والرقابة الداخلية، مثل: معهد المدققين الداخليين الأمريكيين (IIA)، المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة

الداخلية الفرنسي (IFACI)، المعهد الأوروبي للحكومة، معهد الحكومة التابع لمؤسسة التمويل الدولية ... الخ، والمواقع الالكترونية المختصة بنشر قوانين تسيير شركات المساهمة (SPA).

■ المصادر الثانوية

تتمثل في البيانات التي تم جمعها من أفراد عينة الدراسة، حيث تم الاعتماد على استبيان قام الباحث بتطويره بما يتفق مع نصوص معايير التدقيق الداخلي الدولية، بهدف جمع البيانات اللازمة من المدققين الداخليين العاملين في شركات المساهمة الجزائرية، وقد تم تقسيم الاستبيان إلى محورين رئيسيين، هما:

- المحور الأول: خاص بالمتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة (المتغيرات الديمغرافية)؛
- المحور الثاني: خاص باختبار الفرضيات، ويتكون من ثلاثة أجزاء:
 - الجزء الأول: سلوك المدقق الداخلي؛
 - الجزء الثاني: صفات المدقق الداخلي؛
 - الجزء الثالث: طبيعة عمل المدقق الداخلي.

رابعا - مشاكل الدراسة الميدانية

بالرغم من أهمية الاستبيان كأداة لاستقصاء وجمع آراء وإجابات أفراد العينة، حول محاور ذات أهمية للباحث، حتى يتسنى له إبراز وجهات نظره حول الإطار العام الذي يحكم القضايا والمواضيع المرتبطة بموضوع جودة التدقيق الداخلي ومساهمته في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وبالرغم من النجاح الذي تحقّق؛ وبلوغ حجم الاستثمارات المسترجعة مستوى يسمح باعتمادها للدراسة وفق بعض الأساليب الإحصائية الملائمة؛ إلا أن الدراسة لم تسلم من بعض المشاكل والقيود الشكلية والموضوعية، ونذكر منها:

- انتشار أفراد العينة في مناطق جغرافية بعيدة عن مكان تواجد الباحث؛ حال دون قيامه بتقديم التوضيحات والشرح اللازم في حالة وجود اللبس أو الغموض الذي قد يعترض له أفراد العينة أثناء الإجابة على الاستمارة؛
- التجاوب السلبي لبعض أفراد العينة المستهدفين ضمن الفئات الأربعة، رغم الإلحاح والتساؤل المستمر عن مصير استمارة الاستبيان التي وجهت لهم؛
- عدم وجود عناوين بريد إلكتروني للعديد من أفراد العينة المعنية بالدراسة، صعب على الباحث إمكانية التواصل مع هذه الفئات بشكل مباشر عبر البريد الإلكتروني، وحرمانه من استعمال استمارة الكترونية.

المطلب الثاني: أدوات التحليل الإحصائي الوصفي

أولا - التوزيعات التكرارية

تستخدم لحساب تكرار كل عبارة (فقرة) من إجابات أفراد عينة الدراسة؛

ثانيا - النسب المئوية

تستخدم لحساب نسبة تكرار كل عبارة (فقرة) من إجابات أفراد عينة الدراسة؛

ثالثا - المتوسط الحسابي (Arithmetic Mean)

يستخدم لمعرفة مدى ارتفاع وانخفاض إجابات أفراد عينة الدراسة عن كل عبارة (فقرة) من عبارات الاستبيان.

رابعا - الانحراف المعياري (Standard Deviation)

هو الأداة الرئيسية التي يوصف بها الاختلاف أو التشتت أو التبعثر (الفروقات) بين مفردات العينة العشوائية، فتباين العينة يعتمد على انحرافات قيم البيانات بعدا عن المتوسط الحسابي. فكلما اقتربت قيمته من الصفر كلما تركزت الإجابات وانخفض تشتتها، أما إذا كانت قيمته تساوي واحد (1) صحيح أو أكثر فهذا يعني عدم تركيز الإجابات وتشتتها.

المطلب الثالث: أدوات التحليل الإحصائي الاستدلالي

أولاً - تحليل الانحدار البسيط

سوف نستخدمه في دراسة وتحليل أثر المتغير المستقل على المتغير التابع، حيث:

➤ المتغير المستقل: جودة التدقيق الداخلي، نرمز له بالرمز (X)؛

➤ المتغير التابع: حوكمة شركات المساهمة، نرمز له بالرمز (Y)؛

ثانياً - تحليل الارتباط (Correlation Analysis- R)

اختبار (R) أو ما يسمى بمعامل برسون يبين درجة كل عنصر أو مبدأ أو بعد، والدرجة الكلية للمحور الذي ينتمي إليه لتحديد مدى الصدق البنائي لأداة الدراسة، ويعتبر معامل الارتباط (Coefficient Correlation) مقياس لدرجة العلاقة بين المتغيرين (X) و (Y) ويرمز له بالرمز (R). وتدل قيمته على درجة العلاقة بين المتغيرين أو المتغيرات موضع الدراسة من حيث أنها قوية، متوسطة، أو ضعيفة. أما الإشارة فهي تصف نوعية العلاقة هل هي عكسية أم طردية، فالإشارة السالبة تدل على وجود علاقة عكسية أما الموجبة فتدل على وجود علاقة طردية بين المتغيرين موضع الدراسة¹. وفي دراستنا سوف نستخدم معامل الارتباط (R) لتحديد درجة الارتباط بين العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الداخلي وحوكمة شركات المساهمة.

ثالثاً - تحليل التباين الأحادي (ANOVA)

تحليل التباين الأحادي (one-way analysis of variance) يرمز له اختصاراً بـ (ANOVA) وهو اختبار معلمي يستخدم للمقارنة بين المتوسطات أو التوصل إلى قرار يتعلق بوجود أو عدم وجود فروق بين متوسطات الأداء عند المجموعات التي تعرضت لمعالجات مختلفة؛ بهدف التوصل إلى العوامل التي تجعل متوسط من المتوسطات يختلف عن المتوسطات الأخرى².

¹ إسماعيل السيد، أساسيات بحوث التسويق مدخل استراتيجي وإداري، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2008، ص 157.

² https://ar.wikipedia.org/wiki/one-way_analysis_of_variance, date de consultation 01/01/2016, 23h13.

رابعاً - اختبار (T) لعينة واحدة (One Sample T-Test)

يستخدم لتحديد الفروق بين عينة ومجتمع الدراسة أي (مقارنة متوسط عينة بمتوسط مجتمع).

خامساً - اختبار (كا²)

هو توزيع احتمالي مستمر اشتق اسمه من الحرف الأبجدي الإغريقي خي، يعتمد حساب القيمة الاحتمالية على القيمة الإحصائية المحسوبة (إحصائية كاي تربيع أو مربع كاي في تلك الحالة)، ومن ثم افتراض صحة فرضية العدم. يتم حساب احتمال الحصول على قيمة أكبر من أو تساوي تلك القيمة المحسوبة اعتماداً على توزيع مربع كاي (Chi Square Distribution) بالنسبة للمعنوية (significancy)، فإذا كان المقصود وجود علاقة معنوية (في حالة استخدام اختبار مربع كاي للاستقلالية) يمكننا المقارنة بين القيمة الاحتمالية ومستوى المعنوية المحدد للاختبار (0.05 أو 0.001 أو غيرهما من القيم). فإذا كانت القيمة الاحتمالية أصغر من مستوى المعنوية نرفض فرضية العدم والذي يعني وجود دلالة أو معنوية (علاقة ذات دلالة إحصائية أو علاقة معنوية إحصائية)¹.

سادساً - معامل ألفا كرمباخ (Cronbach alpha)

هو مؤشر لقياس ثبات الاستبيان، ويعني أنه في حال إعادة تطبيق الأداة (الاستبيان) في ظروف مماثلة فإننا سنحصل على نفس النتائج (ولا يقصد التطابق التام 100%)، وتمثل قيمة ألفا كرونباخ (Cronbach alpha) الحد الأدنى لثبات الاستبيان، بمعنى أن ألفا كرونباخ مقياس متحفظ للثبات، ويأخذ معامل الثبات قيماً محصورة بين الصفر (0) والواحد (1)، فإذا كان معامل الثبات مرتفعاً فإن هذا يعتبر مؤشراً جيداً على ثبات الاستبيان، وصلاحيته وملائمته لأغراض الدراسة (إذا زاد عن 60 % يعتبر مناسباً عادة)².

¹ Voire: [https://ar.wikipedia.org/wiki/ Chi Square Distribution](https://ar.wikipedia.org/wiki/Chi_Square_Distribution), date de consultation 01/01/2016, 23h29

² خالد محمد السواعي، مدخل إلى تحليل البيانات باستخدام (SPSS)، دار عالم الكتب الحديث، عمان، 2011، ص 192.

المبحث الثاني: بناء الاستبيان

سنقوم في هذا المبحث بإبراز المراحل الأساسية التي مر بها إعداد الاستبيان، انطلاقاً من كيفية بناءه وتوزيعه على عينة الدراسة وتفرغ البيانات الواردة في الاستمارات المقبولة للتحليل، وتوضيح كيفية التنسيق بين أجزائه الثلاثة والفرضيات المراد قياسها واختبارها من خلال الفقرات (الأسئلة أو العبارات) المكونة له، وصولاً إلى إبراز كيفية اختبار صدق وثبات فقراته.

المطلب الأول: مراحل إعداد الاستبيان

أولاً - المرحلة الأولى: بناء الاستمارة

تم إعداد الاستبيان باللغتين (العربية والفرنسية)، وقد تضمن تسعة وتسعون (99) سؤالاً، حيث تم تحرير هذه الأسئلة على ورق عادي من حجم (A4 Format) في (10) عشر صفحات. تكونت من ثلاثة أجزاء، هي:

- الجزء الأول: خاص برسالة الاستبيان، وذلك للتعريف بموضوع البحث والغرض من انجازه، وضمان سرية استعمال البيانات التي ستجمع منه؛
- الجزء الثاني: خاص بالمتغيرات الديمغرافية؛
- الجزء الثالث: يتكون من الفقرات الخاصة باختبار فرضيات الدراسة.

ثانياً - المرحلة الثانية: نشر وتوزيع الاستمارة

- اعتمدنا في نشر وتوزيع الاستمارة على عدة طرق، نذكر منها:
- وزع جزء كبير من الاستمارات عن طريق التسليم المباشر لأفراد العينة،
 - تم إيداع جزء آخر على مستوى أقسام التدقيق الداخلي بشركات المساهمة محل الدراسة؛
 - تمت الاستعانة ببعض الزملاء الأكاديميين ومن لهم صلة بالشركات محل الدراسة.

ثالثا - المرحلة الثالثة: تفريغ البيانات الموجودة بالاستمارة

تضمنت هذه المرحلة عمليات فرز وتفريغ البيانات الموجودة باستمارات الاستبيان المسترجعة والصالحة للتحليل، تمهيدا لبناء قاعدة الاستبيان باستخدام برنامج (EXCEL 2010).

كما تم الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي في تفسير إجابات أفراد العينة المختارة عن فقرات أداة الدراسة، بحيث تأخذ الإجابة خمس درجات.

جدول رقم (02.04): مقياس ليكرت الخماسي

الدرجات	موافق تماما	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق تماما
الرمز	1	2	3	4	5

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

نلاحظ من خلال الجدول، بأنه:

- يرمز للخيار الأول من الإجابة على مقياس ليكرت بـ (موافق تماما) بالعدد (1)؛
- يرمز للخيار الثاني من الإجابة على مقياس ليكرت بـ (موافق) بالعدد (2)؛
- يرمز للخيار الثالث من الإجابة على مقياس ليكرت بـ (موافق إلى حد ما) بالعدد (3)؛
- يرمز للخيار الرابع من الإجابة على مقياس ليكرت بـ (غير موافق) بالعدد (4)؛
- يرمز للخيار الخامس من الإجابة على مقياس ليكرت بـ (غير موافق تماما) بالعدد (5)؛

قمنا بحساب الوسط الفرضي من خلال تقسيم مجموع بدائل الإجابة على عددها، وبما أننا استعملنا مقياس «ليكرت» الخماسي في بناء الاستبيان فإن:

- عدد البدائل (عدد الإجابات المقترحة وفق مقياس ليكرت) = 5
- مجموع بدائل = $15 = 1+2+3+4+5$
- المتوسط الحسابي الفرضي المطلق = مجموع البدائل ÷ عدد البدائل = $3 = 5 \div 15$

- تم تحديد طبيعة كل سؤال عند التحليل من حيث كونه إيجابيا أو سلبيا عن طريق تحديد الفئة التي تقع ضمنها قيمة المتوسط الحسابي، من خلال حساب:

- حدود الفئات: تم حساب الحدود الدنيا والقصوى للفئات عن طريق حساب المدى $5 - 1 = 4$
- طول الفئة: طول الفئة $0.8 = 5/4 =$
- نضيف النتيجة بالتدرج ابتداء من الفئة الأولى إلى غاية الفئة الخامسة، فينتج لدينا:

- الفئة الأولى : $[1 - 1.8]$ تمثل الإجابة غير موافق تماما؛
- الفئة الثانية : $[1.81 - 2.6]$ تمثل الإجابة غير موافق؛
- الفئة الثالثة : $[2.61 - 3.4]$ تمثل الإجابة موافق إلى حد ما؛
- الفئة الرابعة : $[3.41 - 4.2]$ تمثل الإجابة موافق؛
- الفئة الخامسة : $[4.21 - 5]$ تمثل الإجابة موافق تماما.

المطلب الثاني: هيكل الاستبيان

تضمنت قاعدة الاستمارة تسعة وتسعون (99) سؤالاً، توزعت على ثلاثة أجزاء بعدد فرضيات البحث؛ وكل جزء يتكون من أقسام، كالتالي:

أولاً - هيكل الجزء الأول

يقيس الفرضية الأولى (يساهم سلوك المدقق الداخلي في تطبيق الحوكمة في شركات المساهمة الجزائرية)، ويتكون من أربعة (4) أقسام، موزعة كالتالي:

- القسم (A): يتكون من أربعة (4) أسئلة [1-4]، موجهة لدراسة نزاهة المدقق الداخلي؛
- القسم (B): يتكون من ثلاثة (3) أسئلة [5-7]، موجهة لدراسة موضوعية المدقق الداخلي؛
- القسم (C): يتكون من سؤالين (2) [8-9]، موجهين لدراسة سرية المدقق الداخلي؛
- القسم (D): يتكون من أربعة (4) أسئلة [10-13]، موجهة لدراسة كفاءة المدقق الداخلي؛

ثانياً - هيكل الجزء الثاني

يقيس الفرضية الثانية (تساهم صفات المدقق الداخلي في تطبيق الحوكمة في شركات المساهمة الجزائرية)، ويتكون من:

- القسم (A): يتكون من أربعة (4) أسئلة [14-17]، موجهة لدراسة استقلالية المدقق الداخلي؛
- القسم (B): يتكون من عشرة (10) أسئلة [18-27]، موجهة لدراسة مهارة المدقق الداخلي؛
- القسم (C): يتكون من خمسة (5) أسئلة [28-32]، موجهة لدراسة العناية المهنية اللازمة لأداء عمل المدقق الداخلي.
- القسم (D): يتكون من واحد وثلاثون (31) سؤال [33-64]، موجهة لدراسة التحسين المهني المستمر لعمل المدقق الداخلي؛ ومقسمة هي الأخرى إلى:

- الفرع (D-1): يتكون من تسعة (09) أسئلة [33-41]، موجهة لدراسة التطوير المهني لعمل المدقق الداخلي؛

- الفرع (D-2): يتكون من خمسة (05) أسئلة [42-46]، موجهة لدراسة تحسين جودة التدقيق لعمل المدقق الداخلي؛

- الفرع (D-3): يتكون من أربعة (04) أسئلة [47-50]، موجهة لدراسة التقييم الداخلي لجودة عمل المدقق الداخلي؛
- الفرع (D-4): يتكون من ثمانية (08) أسئلة [51-58]، موجهة لدراسة التقييم الخارجي لجودة عمل المدقق الداخلي من طرف المدقق الخارجي؛
- الفرع (D-5): يتكون من خمسة (05) أسئلة [59-64]، موجهة لدراسة الرقابة على جودة عمل المدقق الداخلي.

ثالثا - هيكل الجزء الثالث

يقيس الفرضية الثالثة (تساهم طبيعة عمل المدقق الداخلي في تطبيق الحوكمة في شركات المساهمة الجزائية)، ويتكون من:

- القسم (A): يتكون من سؤالين [65-66]، موجّهين لدراسة القيمة المضافة التي يحققها المدقق الداخلي للشركة؛
- القسم (B): يتكون من اثني عشرة (12) سؤال [67-78]، موجهة لدراسة مساهمة المدقق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات وتحسينها؛
- القسم (C): يتكون من عشرة (10) أسئلة [79-88]، موجهة لدراسة مساهمة المدقق الداخلي في تحسين إدارة المخاطر المرتبطة بالشركة؛
- القسم (D): يتكون من ثلاثة عشرة (13) سؤال [89-99]، موجهة لدراسة مساهمة المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية بالشركة.

المطلب الثالث: اختبار صدق وثبات الاستبيان

أولاً - تحكيم الاستبيان

■ المرحلة الأولى

قبل الشروع في توزيع الاستبيان على أفراد العينة المختارة لإجراء الدراسة التطبيقية، ويهدف التأكد من أن فقرات الاستبيان تتناسب مع إشكالية وفرضيات وأهداف البحث، تم عرض هذا الأخير وإرساله إلى مجموعة من الأساتذة* من داخل وخارج الوطن متخصصين في (المحاسبة، التدقيق، الإحصاء، المنهجية)، وكذا بعض المدققين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في بعض الشركات، حيث طلبنا منهم تحكيم الاستبيان، وتقديم أهم الملاحظات والإرشادات والنصائح، وكذا آراءهم بخصوص صياغة فقرات (أسئلة/عبارات) الاستبيان، وذلك من أجل:

- التأكد من أن فقرات الاستبيان (الأسئلة/العبارات) مناسبة لمحتوى الموضوع، وأنها متنوعة؛
- التأكد من أن فقرات الاستبيان شاملة لكل عنصر من العناصر المراد دراستها أو اختبارها؛
- التأكد من أن فقرات الاستبيان واضحة ومفهومة للمستجوبين؛
- التأكد من دقة الأسئلة ومدى ارتباطها بقياسها لفرضيات البحث؛
- تعديل وتدارك وتصحيح الأخطاء المشار إليها من طرف المحكمين.

■ المرحلة الثانية

قمنا بإجراء التعديلات وفقاً للملاحظات الموصى بها من طرف المحكمين، كإعادة صياغة بعض العبارات، إضافة عبارات أخرى، وحذف بعض العبارات غير الضرورية. ليتم إخراج الاستبيان في شكله النهائي الذي هو عليه الآن.**

* أنظر الملحق رقم (01)

** أنظر الملحق رقم (03)

ثانياً - اختبار ثبات الاستبيان

من المعروف أن المقصود بثبات الاستبيان أن يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه عدة مرات متتالية، فكلما زاد عدد الأسئلة كلما ارتفع الثبات، وكلما كان عدد الفقرات أو الأسئلة في الاستبيان أكثر كلما ارتفع معامل الارتباط (R)، وذلك لأن العلاقة بين طول الاستبيان وثباته علاقة طردية¹.

لاختبار الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان التي تضم تسعة وتسعون (99) سؤال، استخدمنا معامل ألفا كرومباخ (Cronbach Alpha Coefficient)، الذي تتراوح قيمته بين الصفر (0) والواحد (1)، فكلما اقترب من الواحد (1) دل على وجود ثبات عال، مما يدل على صدق أداة البحث، عملاً بقاعدة (كل اختبار ثابت صادق)؛ حيث قمنا بحساب قيمة معامل ألفا كرومباخ لجميع إجابات المستقيمين، وتحصلنا على النتائج التالية:

جدول رقم (03.04): نتائج حساب معامل ألفا كرومباخ (Cronbach Alpha Coefficient)

نوع القطاع	نوع شركات المساهمة	سلوك المدقق الداخلي	صفات المدقق الداخلي	طبيعة عمل المدقق الداخلي
قطاع عام	شركات إنتاجية	0.923	0.924	0.977
	شركات خدمائية	0.911	0.939	0.941
قطاع خاص	شركات إنتاجية	0.965	0.933	0.963
	شركات خدمائية	0.973	0.981	0.926
المتوسط		0.943	0.944	0.951
المتوسط الكلي		0.946		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج (SPSS.21)

نلاحظ من خلال الجدول أن نتائج معامل ألفا كرومباخ (Cronbach Alpha Coefficient) المتحصل عليها، أن قيمة متوسط المعامل بلغت (0.946) لمتوسط الأجزاء الثلاثة المكونة للاستبيان، في حين كانت نتائج كل جزء، كالتالي:

- بالنسبة لسلوك المدقق الداخلي: فإن قيمة معامل (Cronbach Alpha) تراوحت بين (0.911) و(0.973)، وهذا حسب نوع كل شركة وحسب طبيعة نشاطها، وهي قيم مرتفعة تعكس مدى ثبات فقرات هذا الجزء من الاستبيان.

¹ زياد علي محمود الجرجاوي، القواعد المنهجية التربوية لبناء الاستبيان، مطبعة أبناء الجراح، غزة، 2010، ص 102.

- بالنسبة لصفات المدقق الداخلي: فإن قيمة معامل (Cronbach Alpha) تراوحت بين (0.924) و(0.981)، وهذا حسب نوع كل شركة وحسب طبيعة نشاطها، وهي قيم مرتفعة تعكس مدى ثبات فقرات هذا الجزء من الاستبيان.

- بالنسبة لطبيعة عمل المدقق الداخلي: فإن قيمة معامل (Cronbach Alpha) تراوحت بين (0.926) و(0.977)، وهذا حسب نوع كل شركة وحسب طبيعة نشاطها، وهي قيم مرتفعة تعكس مدى ثبات فقرات هذا الجزء من الاستبيان.

ثالثا - اختبار صدق الاستبيان

قبل إخراج الاستبيان في شكله النهائي وتوزيعه، وللتأكد من سلامة تصميمه، قمنا باختبار صدق الاستبيان، وصحة وأسلوب صياغة فقراته ووضوحها، ومدى شموليتها لفرضيات البحث. من خلال التأكد من:

- **الصدق السطحي (الافتراضي):** للتأكد من أن الاستبيان يقيس ما صمم له، فهو صادق على اعتبار (فرض) أن ما يقوم به (ما يقيسه) صادق.
- **صدق المحتوى:** للتأكد من مدى تمثيل أسئلة (فقرات) الاستبيان وشمولها لفرضيات الدراسة، مع مراعاة التوازن بين أجزاء وفروع الاستبيان.
- **الصدق التنبؤي:** للتأكد من مدى قدرة أسئلة الاستبيان على التنبؤ بأنماط سلوك وصفات المدققين الداخليين للإدلاء بأجوبة صحيحة ودقيقة.
- **الصدق البنائي:** يعتبر الصدق البنائي أحد أهم مقاييس صدق أداة الدراسة (الاستبيان)، ونهدف من خلال هذا المقياس إلى التعرف على مدى ارتباط درجة كل (سؤال أو فقرة) مع الدرجة الكلية لجميع فقرات أو عبارات الجزء الذي تنتمي إليه الفقرة أو العبارة أو السؤال. ويمكن توضيح ذلك في الجداول التالية:

جدول رقم (04.04): قيم معامل الارتباط بين عناصر سلوك المدقق الداخلي والجزء ككل

سلوك المدقق الداخلي	شركات المساهمة		المتوسط بين جميع شركات المساهمة
	شركات إنتاجية	شركات خدمائية	
النزاهة	0.832	0.873	0.852
الموضوعية	0.741	0.786	0.763
السرية	0.737	0.794	0.765
الكفاءة	0.883	0.758	0.820
متوسط معامل الارتباط			0.800

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج (SPSS.21)

نلاحظ من خلال الجدول أن معاملات الارتباط لأداة الدراسة بين درجة كل عنصر من عناصر سلوك المدقق الداخلي والدرجة الكلية (المتوسط الكلي) لجميع عناصر السلوك بالنسبة لشركات المساهمة الإنتاجية تراوحت ما بين (0.737) كحد أدنى و (0.833) كحد أعلى، أما شركات المساهمة الخدمائية فقد تراوحت قيم معامل الارتباط ما بين (0.758) كحد أدنى و (0.873) كحد أعلى.

جدول رقم (05.04): قيم معامل الارتباط بين عناصر صفات المدقق الداخلي والجزء ككل

صفات المدقق الداخلي	شركات المساهمة العامة		المتوسط بين جميع شركات المساهمة
	شركات إنتاجية	شركات خدمائية	
الاستقلالية	0.731	0.833	0.782
المهارة	0.761	0.852	0.806
العناية المهنية	0.844	0.941	0.892
التحسين المهني المستمر	0.762	0.949	0.855
متوسط معامل الارتباط			0.833

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج (SPSS.21)

نلاحظ من خلال الجدول أن معاملات الارتباط لأداة الدراسة بين درجة كل عنصر من عناصر صفات المدقق الداخلي والدرجة الكلية (المتوسط الكلي) لجميع عناصر الصفات بالنسبة لشركات المساهمة

الإنتاجية تراوحت ما بين (0.731) كحد أدنى و (0.844) كحد أعلى، أما شركات المساهمة الخدمائية فقد تراوحت قيم معامل الارتباط ما بين (0.833) كحد أدنى و (0.949) كحد أعلى.

جدول رقم (06.04): قيم معامل الارتباط بين عناصر طبيعة عمل المدقق الداخلي والجزء ككل.

طبيعة عمل المدقق الداخلي	شركات المساهمة العامة		المتوسط بين جميع شركات المساهمة
	شركات إنتاجية	شركات خدمائية	
تحقيق قيمة مضافة	0.733	0.877	0.805
الحوكمة	0.945	0.947	0.946
إدارة المخاطر	0.962	0.867	0.914
الرقابة الداخلية	0.882	0.893	0.887
متوسط معامل الارتباط			0.888

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج (SPSS.21)

نلاحظ من خلال الجدول أن معاملات الارتباط لأداة الدراسة بين درجة كل عنصر من عناصر طبيعة عمل المدقق الداخلي والدرجة الكلية (المتوسط الكلي) لجميع عناصر طبيعة العمل بالنسبة لشركات المساهمة الإنتاجية تراوحت ما بين (0.733) كحد أدنى و (0.962) كحد أعلى، أما شركات المساهمة الخدمائية فقد تراوحت قيم معامل الارتباط ما بين (0.867) كحد أدنى و (0.949) كحد أعلى.

المبحث الثالث: معالجة وتحليل نتائج الاستبيان

سنقوم في هذا المبحث بمعالجة وتحليل نتائج البيانات التي تم تفرغها من الاستمارات التي تم قبولها للتحليل، من خلال معالجة البيانات الواردة بالمتغيرات الديمغرافية، وتحليل آراء المدققين الداخليين حول مدى مساهمة كل من سلوك وصفات وطبيعة عمل المدقق الداخلي في حوكمة شركات المساهمة الجزائرية، واختبار مدى صحة الفروض التي قمنا بوضعها.

المطلب الأول: تحليل المتغيرات الديمغرافية

أولا - الجنس

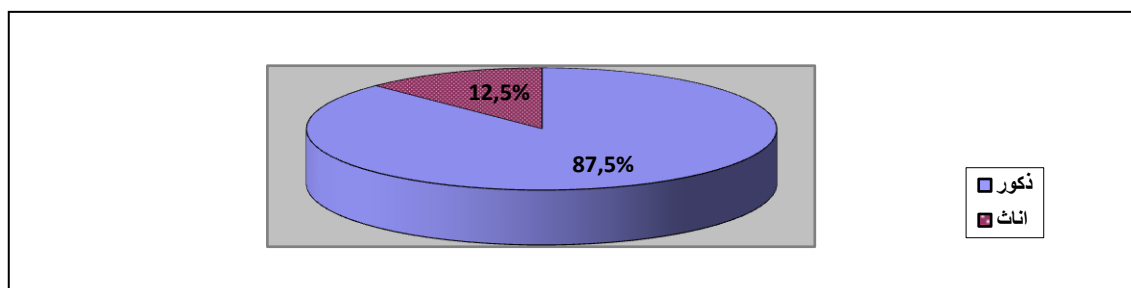
جدول رقم (07.04) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	105	% 87.5
أنثى	15	% 12.5
المجموع	120	% 100

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يوضح الجدول رقم (07.04) توزيع التكرارات والنسب المئوية حسب متغير الجنس لأفراد عينة الدراسة، حيث يتكون الجنس من فئتين، فالفئة الأكثر تكرارا هي جنس الذكور بنسبة إجمالية قدرها (% 87.5)، أما الفئة الأقل تكرارا هي جنس الإناث بنسبة إجمالية قدرها (% 12.5)، وهذا راجع لسيطرة فئة الذكور على هذا النوع من التخصص العلمي والمهني (التدقيق الداخلي ومحافظي الحسابات).

الشكل رقم (01.04) : تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج (SPSS.21)

ثانيا - العمر

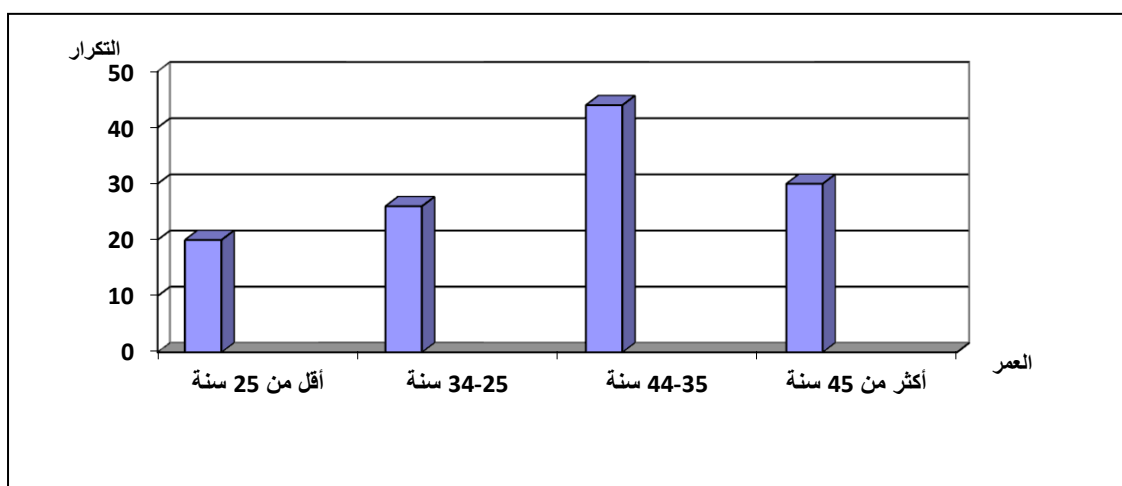
جدول رقم (04. 08) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة
أقل من 25 سنة	20	%16.67
25 سنة - 34 سنة	26	%21.66
35 سنة - 44 سنة	44	% 36.67
أكثر من 45 سنة	30	%25
المجموع	120	% 100

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يوضح الجدول رقم (04. 08) توزيع التكرارات والنسب المئوية حسب متغير العمر لأفراد عينة الدراسة، حيث يتكون العمر من أربعة فئات، فأكثر الفئات العمرية تكرارا هي الفئة الثالثة بنسبة (36.67 %) وأقل الفئات تكرارا هي الفئة الأولى بنسبة تقدر بـ (16.67 %). والسبب في كون الفئات العمرية المتقدمة في السن أكثر تكرارا من الفئات الأخرى هو الخبرة المهنية الكبيرة التي يتمتع بها هؤلاء الأفراد عن غيرهم من أفراد العينة، فهي مؤشر جيد لإعطاء نتائج واضحة ودقيقة للدراسة الميدانية.

الشكل رقم (04. 02) : تمثيل عينة الدراسة حسب متغير العمر



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج (SPSS.21)

ثالثا - المركز الوظيفي

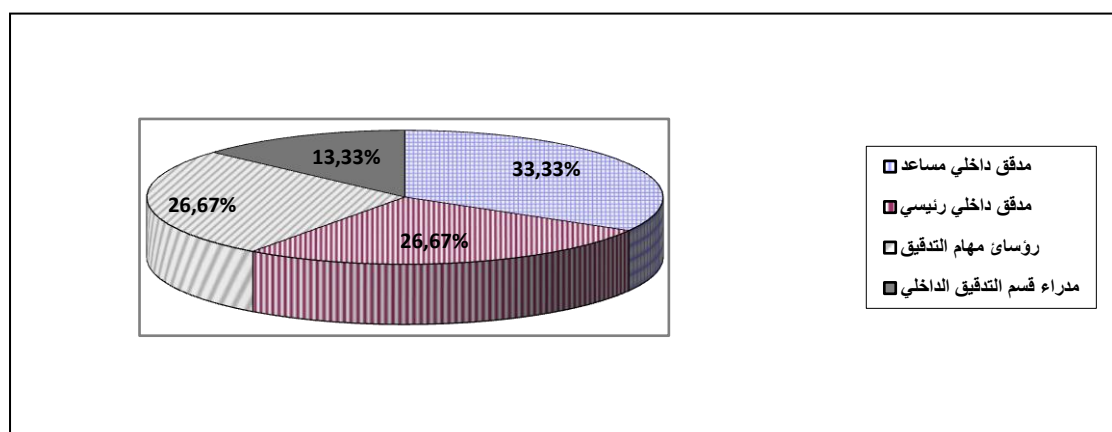
جدول رقم (04. 09) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي

النسبة	التكرار	المركز الوظيفي
33.33 %	40	مدقق داخلي مساعد
26.67 %	32	مدقق داخلي رئيسي
26.67 %	32	رؤساء مهام التدقيق
13.33 %	16	مدراء قسم التدقيق الداخلي
100 %	120	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج (SPSS.21)

يوضح الجدول رقم (04. 09) توزيع التكرارات والنسب المئوية حسب متغير المركز الوظيفي لأفراد عينة الدراسة، حيث يتكون المركز الوظيفي من أربعة فئات، فأكثر الفئات تكرارا هي الفئة الأولى المتمثلة في المدققين الداخليين المساعدين، حيث بلغت نسبتها (33.33 %)، أما أقل الفئات تكرارا هي الفئة الثالثة المتمثلة في رؤساء مهام التدقيق والفئة الرابعة المتمثلة في مدراء قسم التدقيق الداخلي بنسب تقدر بـ (26.67 %) و (13.33 %) على الترتيب.

الشكل رقم (04. 03) : تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان

رابعاً - المؤهل العلمي

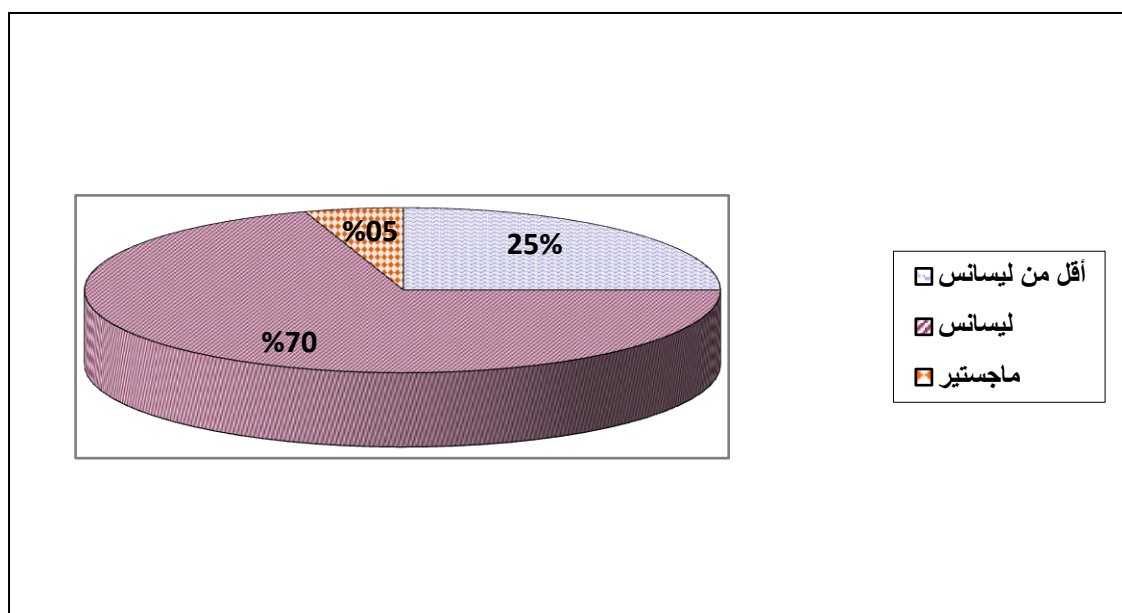
جدول رقم (10.04): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
مؤهل أقل من ليسانس	30	25 %
ليسانس	84	70 %
ماجستير	06	05 %
المجموع	120	100 %

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يوضح الجدول رقم (10.04) توزيع التكرارات والنسب المئوية حسب المؤهل العلمي (الدرجة أو الشهادة العلمية) لأفراد عينة الدراسة، حيث يتكون المؤهل العلمي من أربعة فئات، فأكثر الفئات تكراراً هي الفئة الثانية التي تمثل شهادة ليسانس، حيث بلغت نسبتها (70%)، أما أقل الفئات تكراراً هي فئة شهادة ماجستير حيث بلغت نسبتها (05%). مما يدل على أن أفراد العينة لديهم قدر كافٍ من التعليم والتكوين، الشيء الذي يساعد على إعطاء نتائج جيدة للدراسة، من خلال فهم أسئلة الاستبيان وإعطاء إجابات دقيقة ومحددة.

الشكل رقم (04.04): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج (SPSS.21)

خامسا - سنوات الخبرة المهنية

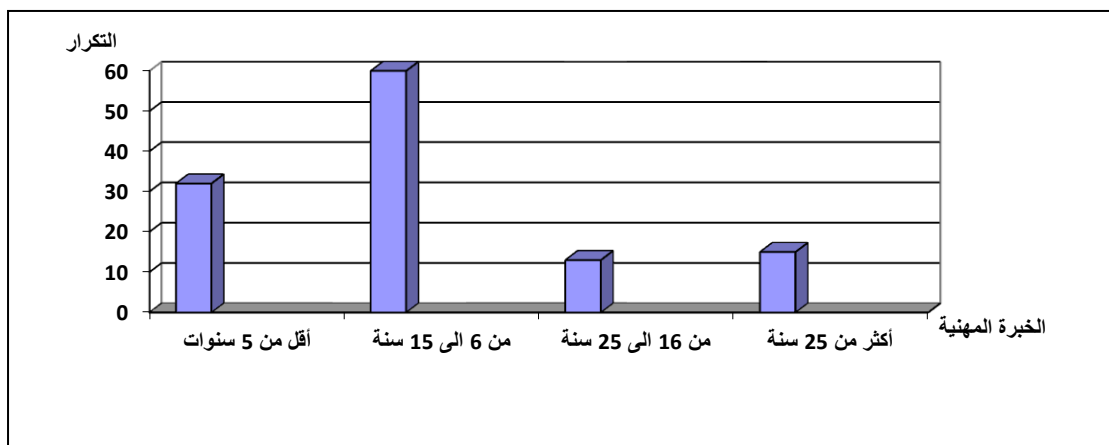
جدول رقم (11.04): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

النسبة	التكرار	المركز الوظيفي
% 26.67	32	أقل من 5 سنوات
%50	60	من 6 إلى 15 سنة
%10.83	13	من 16 إلى 25 سنة
%12.5	15	أكثر من 25 سنة
% 100	120	المجموع

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يوضح الجدول رقم (11.04) توزيع التكرارات والنسب المئوية حسب الخبرة المهنية لأفراد عينة الدراسة، حيث تتكون سنوات الخبرة من أربعة فئات وكانت الفئة الأخيرة مفتوحة، فأكثر الفئات تكرارا هي الفئة الثانية حيث بلغت نسبتها (50%)، أما أقل الفئات تكرارا هي الفئة الرابعة حيث بلغت نسبتها (12.5 %). مما يدل على أن أفراد العينة لديهم خبرة كافية تساعدهم على فهم وتطبيق معايير التدقيق الداخلي.

الشكل رقم (05.04): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج (SPSS.21)

المطلب الثاني: تحليل فقرات الاستبيان

أولا - تحليل فقرات سلوك المدقق الداخلي

جدول رقم (12.04): إجابات أفراد الدراسة المتعلقة بسلوك المدقق الداخلي - النزاهة

الرقم	المعيار	الإجابات					المؤشرات الإحصائية			
		موافق تماما	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ك ²	P value
01	يجرص المدقق الداخلي على أداء عمله بأمانة وحذر ومسؤولية.	33	37	31	7	11	3.55	1.214	191	*0.000
		27.5	30.8	25.8	5.8	9.2				
02	يجرص المدقق الداخلي على الحفاظ على القانون واكتشاف أي أفعال خارجة عن القانون أو المهنة.	32	35	30	12	11	3.56	1.260	226.16	*0.000
		36.7	29.2	50.0	10.0	9.2				
03	يجرص المدقق الداخلي على أن لا يشترك في أنشطة غير قانونية أو غير معروفة تجلب الشبهة لمهنة التدقيق الداخلي أو الشركة التي يعمل بها.	15	32	36	23	14	3.11	1.164	200.09	*0.000
		12.5	26.7	30	19.1	11.7				
04	يجرص المدقق الداخلي على أن يحترم وأن يساهم في تحقيق الأهداف الشرعية والأخلاقية للشركة التي يعمل بها.	18	50	20	21	11	3.43	1.143	273.62	*0.000
		15	41.7	16.7	17.6	9.17				

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج (SPSS.21)

01- جاءت عبارة «يحرص المدقق الداخلي على أداء عمله بأمانة وحذر ومسؤولية» في الترتيب الثاني من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق تماما (30.8%) و (27.5%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.55) والانحراف المعياري (1.214)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

02- جاءت عبارة « يحرص المدقق الداخلي على الحفاظ على القانون واكتشاف أي أفعال خارجة عن القانون أو المهنة » في الترتيب الأول من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق تماما (29.2%) و (26.7%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.56) والانحراف المعياري (1.260)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

03- جاءت عبارة « يحرص المدقق الداخلي على أن لا يشترك في أنشطة غير قانونية أو غير معروفة تجلب الشبهة لمهنة التدقيق الداخلي أو الشركة التي يعمل بها» في الترتيب الرابع من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (26.7%) و (30%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.11) والانحراف المعياري (1.194)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

04- جاءت عبارة « يحرص المدقق الداخلي على أن يحترم وأن يساهم في تحقيق الأهداف الشرعية والأخلاقية للشركة التي يعمل بها » في الترتيب الثالث من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق تماما (41.7%) و (15%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.49) والانحراف المعياري (1.143)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

جدول رقم (13.04): إجابات أفراد الدراسة المتعلقة بسلوك المدقق الداخلي - الموضوعية

الرقم	العبارة	الإجابات					المؤشرات الإحصائية			
		موافق تماما	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ك ²	P value
05	يلتزم المدقق الداخلي على أن لا يشارك في أية أنشطة أو علاقات ربما تضعف أو من	19	28	34	26	13	2.65	1.149	273.64	*0.000
		15.8	23.3	28.3	21.7	10.9				

											المفترض أن تضعف تقييم العمليات التي يقوم بها.	
موافق إلى حد ما	*0.000	197.03	1.251	2.94	22	19	35	30	14	ت	يلتزم المدقق الداخلي على عدم قبول أي شيء كالهدايا والخدمات وغيرها، التي قد تؤثر على إبداء رأيه المهني عند كتابة التقرير.	06
					18.3	15.8	29.2	25	11.6	%		
موافق إلى حد ما	*0.000	204.61	1.296	3.01	19	29	32	21	19	ت	يلتزم المدقق الداخلي بالإفصاح عن كل الحقائق المادية التي عرفها أثناء قيامه بواجباته المهنية، فعدم الإفصاح يؤدي إلى تشويه تقاريره عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها.	07
					15.8	24.1	26.6	17.5	15.8	%		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج (SPSS.21)

05- جاءت عبارة « يلتزم المدقق الداخلي على أن لا يشارك في أية أنشطة أو علاقات ربما تضعف أو من المفترض أن تضعف تقييم العمليات التي يقوم بها » في الترتيب الثاني من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (23.3%) و (28.3%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.65) والانحراف المعياري (1.149)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

06- جاءت عبارة « يلتزم المدقق الداخلي على عدم قبول أي شيء كالهدايا والخدمات وغيرها، التي قد تؤثر على إبداء رأيه المهني عند كتابة التقرير » في الترتيب الأول من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (25%) و (29.2%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.94) والانحراف المعياري (1.251)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

07- جاءت عبارة « يلتزم المدقق الداخلي بالإفصاح عن كل الحقائق المادية التي عرفها أثناء قيامه بواجباته المهنية، فعدم الإفصاح يؤدي إلى تشويه تقاريره عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها » في الترتيب الثالث من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (17.5%) و (26.6%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.01) والانحراف المعياري (1.296)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

جدول رقم (14.04): إجابات أفراد الدراسة المتعلقة بسلوك المدقق الداخلي - السرية

الرقم	العبارة	الإجابات					المؤشرات الإحصائية				
		موافق تماماً	موافق إلى حد ما	غير موافق تماماً	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	كا ²	P value	درجة الموافقة	
08	يحرص المدقق الداخلي على أن يكون عاقلاً ورشيداً بشأن استخدام المعلومات المكتسبة أثناء القيام بواجباته وحمايتها.	19	29	33	29	8	3.19	1.176	172.81	*0.000	موافق إلى حد ما
		15.8	24.2	27.5	6.7						
09	يحرص المدقق الداخلي على أن لا يستخدم المعلومات التي يكتسبها أثناء عمله لأي مكسب شخصي أو بأي أسلوب لا يتفق مع القانون، أو يضر بالأهداف وبالأخلاقيات التي يفترض أن تكون سائدة في الشركة التي يعمل بها.	11	37	48	7	3.23	1.002	212.19	*0.000	موافق إلى حد ما	
		9.2	30.8	40	5.8						

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج (SPSS.21)

08- جاءت عبارة « يحرص المدقق الداخلي على أن يكون عاقلاً ورشيداً بشأن استخدام المعلومات المكتسبة أثناء القيام بواجباته وحمايتها » في الترتيب الثاني من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (24.2%)

و(27.5%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.19) والانحراف المعياري (1.176)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

09- جاءت عبارة « يحرص المدقق الداخلي على أن لا يستخدم المعلومات التي يكتسبها أثناء عمله لأي مكسب شخصي أو بأي أسلوب لا يتفق مع القانون، أو يضر بالأهداف وبالأخلاقيات التي يفترض أن تكون سائدة في الشركة التي يعمل بها » في الترتيب الأول من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (30.8%) و(40%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.23) والانحراف المعياري (1.002)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

جدول رقم (15.04): إجابات أفراد الدراسة المتعلقة بسلوك المدقق الداخلي - الكفاءة

الرقم	العبارة	الإجابات					المؤشرات الإحصائية				
		موافق تماماً	موافق إلى حد ما	موافق	غير موافق	غير موافق تماماً	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	كا ²	P value	درجة الموافقة
10	يحرص المدققون الداخليون على أن يؤديوا مهامهم الخدمية بالمعرفة والخبرة والمهارة الضرورية التي تتطلبها وظيفة ومهنة التدقيق الداخلي .	12	19	31	30	27	2.65	1.273	215.93	*0.000	موافق إلى حد ما
		10	15.8	25.8	25	22.5					
11	يلتزم المدقق الداخلي بأن يؤدي خدمات التدقيق الداخلي طبقاً لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.	9	38	24	14	34	3.41	1.228	223.89	*0.000	موافق
		7.5	31.7	20	11.7	28.3					
12	يلتزم المدقق الداخلي بأن يعمل باستمرار على تحسين كفاءته وجودة الخدمات التي يقدمها للشركة.	13	40	34	10	22	2.63	1.415	176.74	*0.000	موافق إلى حد ما
		10.8	33.3	28.3	8.3	18.3					

13	يحرص المدقق الداخلي على أن يكون لديه التدريب الكافي على إجراء عمليات التدقيق الداخلي.	ت	9	27	35	29	20	3.42	1.321	208.66	0.000*	موافق
		%	7.5	22.5	29.2	24.2	16.7					

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج (SPSS.21)

10- جاءت عبارة « يحرص المدققون الداخليون على أن يؤديوا مهامهم الخدماتية بالمعرفة والخبرة والمهارة الضرورية التي تتطلبها وظيفة ومهنة التدقيق الداخلي » في الترتيب الأول من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (15.8%) و (25.8%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.65) والانحراف المعياري (1.273)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

11- جاءت عبارة « يلتزم المدقق الداخلي بأن يؤدي خدمات التدقيق الداخلي طبقاً لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي » في الترتيب الرابع من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (33.3%) و (28.3%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.38) والانحراف المعياري (1.228)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

12- جاءت عبارة « يلتزم المدقق الداخلي بأن يعمل باستمرار على تحسين كفاءته وجودة الخدمات التي يقدمها للشركة » في الترتيب الثاني من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (30.8%) و (40%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.29) والانحراف المعياري (1.415)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

13- جاءت عبارة « يحرص المدقق الداخلي على أن يكون لديه التدريب الكافي على إجراء عمليات التدقيق الداخلي » في الترتيب الثالث من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (22.5%) و (29.2%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.55) والانحراف المعياري (1.321)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

ثانيا - تحليل فقرات صفات المدقق الداخلي

جدول رقم (16.04): إجابات أفراد الدراسة المتعلقة بصفات المدقق الداخلي - الاستقلالية

الرقم	العبارة	الإجابات					المؤشرات الإحصائية			
		موافق تماما	موافق إلى حد ما	موافق	غير موافق	غير موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	كا ²	P value
14	يتمتع المدقق الداخلي باستقلالية تنظيمية من خلال ارتباطه بأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي للشركة، و إمكانية اتصاله المباشر بمجلس الإدارة التي يدعم استقلاله ويساعده في توصيل تقارير التدقيق الداخلي ونتائجه وتوصياته.	9	21	35	31	21	2.71	1.182	194.23	*0.000
		7.5 %	17.5	29.2	25.8	17.5				
15	يتمتع المدقق الداخلي باستقلالية مهنية عندما يؤدي أعماله وواجباته دون أي قيود أو تدخل أو ضغوط من طرف الجهات (الأقسام/المصالح) الخاضعة لعملية التدقيق؛ وألا يتأثر بآراء الغير عند تخطيط وتنفيذ برنامج التدقيق.	24	34	28	20	13	3.62	1.187	261.12	*0.000
		20 %	28.3	23.3	16.7	10.8				
16	يتمتع المدقق الداخلي باستقلالية فنية من خلال اكتسابه أعلى درجات المهارة أثناء أداء عمله، والتي يتم تعزيزها من خلال المؤهلات العلمية العالية والتدريب	20	49	35	11	05	3.45	1.011	218.23	*0.000
		16.7 %	40.8	29.2	9.2	4.2				

الموافق ال حد ما	0.000*	246.32	1.197	2.75	19	12	35	19	35	ت	المناسب.	17
					5.8	10	29.2	15.8	29.2	%	يتمتع المدقق الداخلي باستقلالية مالية من خلال اعتماد مخصصات مالية ومكافآت لقسم التدقيق الداخلي من قبل مجلس الإدارة، وهذا النوع من الاستقلالية يعتبر امتداد للاستقلالية المهنية (التنظيمية).	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج (SPSS.21)

14- جاءت عبارة « يتمتع المدقق الداخلي باستقلالية تنظيمية من خلال ارتباطه بأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي للشركة، و إمكانية اتصاله المباشر بمجلس الإدارة التي يدعم استقلاله ويساعده في توصيل تقارير التدقيق الداخلي ونتائجه وتوصياته» في الترتيب الرابع من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (21%) و (35%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.71) والانحراف المعياري (1.182)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

15- جاءت عبارة « يتمتع المدقق الداخلي باستقلالية مهنية عندما يؤدي أعماله وواجباته دون أي قيود أو تدخل أو ضغوط من طرف الجهات (الأقسام/المصالح) الخاضعة لعملية التدقيق؛ وألا يتأثر بآراء الغير عند تخطيط وتنفيذ برنامج التدقيق» في الترتيب الأول من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (28.3%) و (23.3%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.62) والانحراف المعياري (1.187)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

16- جاءت عبارة « يتمتع المدقق الداخلي باستقلالية فنية من خلال اكتسابه أعلى درجات المهارة أثناء أداء عمله، والتي يتم تعزيزها من خلال المؤهلات العلمية العالية والتدريب المناسب» في الترتيب الثاني من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين

أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (40.8%) و (29.2%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.45) والانحراف المعياري (1.011)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

17- جاءت عبارة « يتمتع المدقق الداخلي باستقلالية مالية من خلال اعتماد مخصصات مالية ومكافئات لقسم التدقيق الداخلي من قبل مجلس الإدارة، وهذا النوع من الاستقلالية يعتبر امتداد للاستقلالية المهنية » في الترتيب الثالث من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق تماما وموافق إلى حد ما (29.2%) و (29.2%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.75) والانحراف المعياري (1.197)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

جدول رقم (17.04): إجابات أفراد الدراسة المتعلقة صفات المدقق الداخلي - المهارة

الرقم	العبارة	الإجابات					المؤشرات الإحصائية				
		موافق تماما	موافق إلى حد ما	موافق غير موافق	غير موافق	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	كا ²	P value	درجة الموافقة
18	يتوفر المدقق الداخلي على معرفة ودراية بإجراءات تحقيق برنامج التدقيق بالأقسام أو المصالح التي يقوم بتدقيقها.	22	35	42	14	7	3.34	1.097	186.73	*0.000	موافق إلى حد ما
		18.3	29.2	35	11.7	5.8					
19	يتوفر المدقق الداخلي على القدرة الكافية للحكم (تقييم) على مدى أهمية المعلومات المجمعة عن الأقسام و المصالح التي يقوم بتدقيقها.	12	35	44	22	7	3.19	1.040	203.96	*0.000	موافق إلى حد ما
		10	29.2	36.7	18.3	5.8					
20	يتوفر المدقق الداخلي على القدرة على تحديد الأولويات أثناء تنفيذ عمليات التدقيق الداخلي.	5	26	42	27	18	2.77	1.089	198.97	*0.000	موافق إلى حد ما
		4.2	21.7	35	22.5	15					
21	يتوفر المدقق الداخلي على القدرة على كسب احترام الغير)	16	33	35	25	11	3.17	1.176	189.88	*0.000	موافق إلى حد ما

					9.2	20.8	29.7	27.5	13.3	%	الدبلوماسية في التعامل مع الغير). والقدرة على التعامل مع ضغوط العمل في أقسام أو مصالح الشركة.	
موافق	*0.000	221.42	1.110	3.64	6	10	36	36	31	ت	يتوفر المدقق الداخلي على القدرة على الاتصال مع الغير (خاصة مهارة الاستماع للغير).	22
					5	8.3	30	30	25.8	%		
موافق	*0.000	285.02	0.934	3.55	3	9	43	46	19	ت	يتوفر المدقق الداخلي على القدرة على تجنب (صغائر الأمور) والاهتمام بالأمور الأساسية (تجنب حالات تعارض المصالح بالشركة و إضافة قيمة لها).	23
					2.5	7.5	35.8	38.3	15.8	%		
موافق	*0.000	214.25	1.137	3.46	7	18	31	41	23	ت	يتوفر لدى المدقق القدرة الكافية على تصنيف حالات عدم المطابقة لأنشطة الشركة مع الأهداف المستمرة.	24
					5.8	15	25.8	34.2	19.2	%		
موافق إلى حد ما	*0.000	216.72	1.170	3.23	11	20	38	33	18	ت	يتوفر المدقق الداخلي على القدرة على إيصال الفهم الصحيح لموظفي الشركة حول دور المدقق الداخلي في تطوير أساليب العمل بالشركة وتحسينها .	25
					9.2	16.7	31.7	27.5	15	%		
موافق إلى حد ما	*0.000	281.89	0.932	3.35	13	45	47	10	ت	ت	يتوفر المدقق الداخلي على القدرة على الاستفادة من الأخطاء التي ارتكبها في عمليات التدقيق السابقة، و تجنب	26
					10.8	37.5	39.2	8.3	%	%		

	الوقوع فيها مستقبلا.											
27	يتوفر المدقق الداخلي على القدرة و المهارات الكافية التي تسمح له بتدقيق مجالات وأقسام أخرى بالشركة غير قسم المحاسبة و المالية.	ت	22	46	29	13	8	3.52	1.123	208.23	*0.000	موافق
		%	18.3	38.3	24.2	10.8	6.7					

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج (SPSS.21)

18- جاءت عبارة « يتوفر المدقق الداخلي على معرفة ودراية بإجراءات تحقيق برنامج التدقيق بالأقسام أو المصالح التي يقوم بتدقيقها » في الترتيب السادس من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (38.6%) و(27.7%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.56) والانحراف المعياري (1.062)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

19- جاءت عبارة « يتوفر المدقق الداخلي على القدرة الكافية للحكم (تقييم) على مدى أهمية المعلومات المجمعة عن الأقسام و المصالح التي يقوم بتدقيقها » في الترتيب الثامن من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (42.6%) و(30.7%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.32) والانحراف المعياري (0.906)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

20- جاءت عبارة « يتوفر المدقق الداخلي على القدرة على تحديد الأوليات أثناء تنفيذ عمليات التدقيق الداخلي » في الترتيب العاشر من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (23.8%) و(30.7%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.90) والانحراف المعياري (1.187)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

21- جاءت عبارة « يتوفر المدقق الداخلي على القدرة على كسب احترام الغير - الدبلوماسية في التعامل مع الغير- والقدرة على التعامل مع ضغوط العمل في أقسام أو مصالح الشركة » في الترتيب الثامن من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (27.5%) و(29.7%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.47) والانحراف المعياري (0.986)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

22- جاءت عبارة « يتوفر المدقق الداخلي على القدرة على الاتصال مع الغير -خاصة مهارة الاستماع للغير- » في الترتيب الأول من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (40.6%) و(30.7%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.71) والانحراف المعياري (0.887)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

23- جاءت عبارة « يتوفر المدقق الداخلي على القدرة على تجنب صغائر الأمور والاهتمام بالأمور الأساسية - تجنب حالات تعارض المصالح بالشركة و إضافة قيمة لها- » في الترتيب الثاني من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (31.7%) و(39.6%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.64) والانحراف المعياري (0.965)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

24- جاءت عبارة « يتوفر لدى المدقق القدرة الكافية على تصنيف حالات عدم المطابقة لأنشطة الشركة مع الأهداف المسطرة » في الترتيب الرابع من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (40.6%) و(28.7%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.57) والانحراف المعياري (0.993)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

25- جاءت عبارة « يتوفر المدقق الداخلي على القدرة على إيصال الفهم الصحيح لموظفي الشركة حول دور المدقق الداخلي في تطوير أساليب العمل بالشركة وتحسينها، وأن دوره لا يقتصر على إبراز الملاحظات وبيان مقدار الانحرافات، بل يمتد إلى إيجاد الحلول وتقديم التوصيات والاقتراحات التي تعود بالفائدة على الشركة » في الترتيب السابع من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (42.6%) و(28.7%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.46) والانحراف المعياري (0.993)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

26- جاءت عبارة « يتوفر المدقق الداخلي على القدرة على الاستفادة من الأخطاء التي ارتكبها في عمليات التدقيق السابقة، و تجنب الوقوع فيها مستقبلا » في الترتيب الخامس من حيث درجة الموافقة على

تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (50.5%) و(23.8%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.65) والانحراف المعياري (0.888)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

27- جاءت عبارة « يتوفر المدقق الداخلي على القدرة والمهارات الكافية التي تسمح له بتدقيق مجالات وأقسام أخرى بالشركة غير قسم المحاسبة والمالية » في الترتيب الثالث من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (54.5%) و(20.8%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.62) والانحراف المعياري (0.896)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

جدول رقم (18.04): إجابات أفراد الدراسة المتعلقة بصفات المدقق الداخلي - العناية المهنية اللازمة

الرقم	العبارة	الإجابات					المؤشرات الإحصائية			
		موافق تماماً	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق تماماً	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	كا ²	P value	درجة الموافقة
28	يحرص المدقق الداخلي على الالتزام بتطبيق معايير الممارسة المهنية وقواعد السلوك المهني للتدقيق الداخلي، وحتى قواعد السلوك المعمول بها بالشركة.	19	36	40	13	3.341	1.170	197.42	*0.000	موافق إلى حد ما
		15.8	30	33.3	10.8	10				
29	يحرص المدقق الداخلي على مراعاة المخاطر المرتبطة بأداء مهام التدقيق.	21	32	40	19	3.39	1.147	229.65	*0.000	موافق إلى حد ما
		17.3	26.7	33.3	15.8	6.7				
30	يحرص المدقق الداخلي على مراعاة إمكانية استخدام تقنيات التدقيق المؤتمنة، وتقنيات تحليل البيانات الأخرى (الحديثة) لتطوير نوعية عمله وفعاليته.	13	33	42	26	3.18	1.051	300.19	*0.000	موافق إلى حد ما
		10.8	27.5	35	21.7	5				

31	يحرص المدقق الداخلي على مراعاة تأثير الخدمة المراد أدائها على نطاق برنامج أو خطة التدقيق المعتمدة و الأهداف المسطرة من طرف إدارة التدقيق الداخلي.	ت	17	28	37	24	13	3.10	1.203	222.37	0.000*	موافق إلى حد ما
	%		14.2	23.3	30.8	20	10.8					
32	يحرص المدقق الداخلي على تقدير الموارد والمهارات اللازمة لأداء مهام وأعمال التدقيق بدقة، مع مراعاة درجة تعقيد هذه المهام، والأهداف المراد تحقيقها.	ت	19	19	33	27	21	3.02	1.365	213.55	0.000*	موافق إلى حد ما
	%		15.8	15.8	27.5	22.5	17.5					

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج (SPSS.21)

28- جاءت عبارة « يحرص المدقق الداخلي على الالتزام بتطبيق معايير الممارسة المهنية وقواعد السلوك المهني للتدقيق الداخلي، وحتى قواعد السلوك المعمول بها بالشركة » في الترتيب الثاني من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (33.3%) و(30%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.341) والانحراف المعياري (1.170)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

29- جاءت عبارة « يحرص المدقق الداخلي على مراعاة المخاطر المرتبطة بأداء مهام التدقيق » في الترتيب الأول من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (33.3%) و(26.7%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.39) والانحراف المعياري (1.147)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

30- جاءت عبارة « يحرص المدقق الداخلي على مراعاة إمكانية استخدام تقنيات التدقيق المؤتمنة، وتقنيات تحليل البيانات الحديثة لتطوير نوعية عمله وفعاليته » في الترتيب الثالث من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (33.3%) و(26.7%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.39) والانحراف المعياري (1.147)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

حد ما (27.5%) و(35%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.18) والانحراف المعياري (1.051)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

31- جاءت عبارة « يحرص المدقق الداخلي على مراعاة تأثير الخدمة المراد أدائها على نطاق برنامج أو خطة التدقيق المعتمدة والأهداف المسطرة من طرف إدارة التدقيق الداخلي » في الترتيب الرابع من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (23.3%) و(30.8%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.10) والانحراف المعياري (1.203)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

32- جاءت عبارة « يحرص المدقق الداخلي على تقدير الموارد والمهارات اللازمة لأداء مهام وأعمال التدقيق بدقة، مع مراعاة درجة تعقيد هذه المهام، والأهداف المراد تحقيقها » في الترتيب الخامس من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (27.5%) و(15.8%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.02) والانحراف المعياري (1.365)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

جدول رقم (19.04): إجابات أفراد الدراسة المتعلقة صفات المدقق الداخلي - التحسين المهني المستمر

الرقم	العبارة	الإجابات					المؤشرات الإحصائية			
		موافق تماماً	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق تماماً	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	كا ²	P value
33	توكل مسؤولية التطوير المهني للمدققين الداخليين إلى شخص أو مجموعة من الأشخاص يتمتعون بصلاحيات وخبرات مناسبة لتطوير أداء المدققين الداخليين.	4	23	34	37	22	3.06	1.097	243.92	*0.000
		3.3	19.2	28.3	30.8	18.3				
34	يشرف على متابعة برامج التدقيق الداخلي	11	47	27	23	12	3.43	1.152	235.64	*0.000

					10	19.2	22.5	39.2	9.2	%	التي تضعها الشركة، والتي تحتوي على بيانات بالأهداف و المتطلبات الأساسية للتعليم و/ أو الخبرة أشخاص مؤهلين علميا وعمليا.	
لا اوفق	*0.000	235.08	1.256	2.60	20	30	27	29	12	ت	35 يتم إعداد برنامج توجيهي متعلق بالشركة وبالمهنة للمدققين الداخليين الجدد، من خلال تهيئة مطبوعات وبرامج مصممة لإعلام المدققين الجدد بمسؤولياتهم المهنية والفرص المتاحة لهم.	
					16.7	25	22.5	24.2	10	%		
موافق إلى حد ما	*0.000	259.60	1.189	3.27	10	19	40	27	22	ت	36 يتم عقد ندوات توجيهية للمسؤوليات المهنية للمدققين الداخليين وسياسات الشركة.	
					8.3	15.8	33.3	22.5	18.3	%		
موافق إلى حد ما	*0.000	289.59	1.037	2.97	11	25	49	27	8	ت	37 يتم تحديد متطلبات التعليم المهني المستمر للمدققين الداخليين بالشركة بمختلف مستوياتهم.	
					9.2	20.8	40.8	22.5	6.7	%		
موافق إلى حد ما	*0.000	231.79	1.092	2.79	11	44	33	23	9	ت	38 يتم تشجيع المدققين الداخليين على المشاركة في البرامج والدورات الخارجية للتعليم المهني المستمر وتطوير المهارات.	
					9.2	36.7	27.5	19.2	7.5	%		
موافق إلى حد ما	*0.000	232.38	1.085	3.18	9	21	42	35	13	ت	39 يتم تشجيع المدققين الداخليين الانضمام (الانخراط) والعضوية في المنظمات المهنية (معاهد، جمعيات، منظمات ...	

											(الح).
					7.5	17.5	35	29.2	10.8	%	
موافق إلى حد ما	*0.000	232.34	0.989	2.93	9	31	45	30	5	ت	40
					7.5	25.8	37.5	25	4.2	%	
موافق إلى حد ما	*0.000	264.68	0.996	3.09	5	29	46	30	10	ت	41
					4.2	24.2	38.3	25	8.3	%	
موافق	*0.000	197.78	1.160	3.46	7	24	27	41	21	ت	42
					5.8	20	22.5	34.2	17.5	%	
موافق إلى حد ما	*0.000	242.74	1.228	3.18	16	15	39	32	18	ت	43
					13.3	12.5	32.5	26.7	15	%	

											المطلوب تحسينها.	
موافق إلى حد ما	*0.000	287.75	1.213	2.66	22	19	38	30	11	ت	يساهم تحسين جودة التدقيق الداخلي في البحث عن الحلول الممكنة لتحقيق الأهداف.	44
					18.3	15.8	31.7	25	9.2	%		
موافق إلى حد ما	*0.000	247.09	1.387	2.64	16	21	35	30	16	ت	يساهم تحسين جودة التدقيق الداخلي في تقييم هذه الحلول واختيار أنسبها.	45
					13.3	17.5	29.5	25	13.5	%		
موافق إلى حد ما	*0.000	296.89	1.287	2.66	26	24	31	28	11	ت	يساهم تحسين جودة التدقيق الداخلي في القياس، التحقق، التحليل، والتقييم لتتأجج التطبيق، لتحديد أهداف جودة التدقيق الداخلي التي تم تحقيقها.	46
					21.7	20	25.8	23.3	9.2	%		
موافق	*0.000	287.48	1.228	3.48	27	18	28	37	10	ت	يساهم التقييم الداخلي لجودة التدقيق الداخلي في تحديد السمات الشخصية والمعارف والمهارات للوفاء ببرنامج التدقيق وتقييم المعارف والمهارات المناسبة.	47
					22.5	15	23.3	30.8	8.3	%		
موافق إلى حد ما	*0.000	213.94	1.185	2.99	16	23	40	28	13	ت	يساهم التقييم الداخلي لجودة التدقيق الداخلي في وضع معايير التقييم من خلال استخدام معايير التدقيق الكمية والكيفية.	48
					13.3	19.2	33.3	23.3	10.8	%		
موافق إلى حد ما	*0.000	237.44	1.174	3.14	11	25	35	32	18	ت	يساهم التقييم الداخلي من طرف المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي لجودة التدقيق الداخلي في اختيار طريقة التقييم المناسبة،	49
					9.2	20.8	29.2	26.7	15	%		

											من خلال استخدام مزيج من الطرق المختلفة للوصول إلى نتائج تحقق أهداف التدقيق وتكون عادلة ويمكن الاعتماد عليها.	
موافق إلى حد ما	*0.000	246.38	1.235	2.98	18	24	32	32	13	ت	يساهم التقييم الداخلي لجودة التدقيق الداخلي في تنفيذ نتائج التقييم، فالمعلومات التي تم تجميعها حول المدقق الداخلي يتم مقارنتها مع معايير التدقيق الموضوعية، وإذا لم يكن الشخص (المدقق) معنيا بمعايير التقييم فإنه يحتاج إلى تدريب إضافي أو خبرة عمل أو خبرة تدقيق إضافية، و بعدها يتم تقييمه مرة أخرى.	50
					15	20	26.7	26.7	10.8	%		
موافق إلى حد ما	*0.000	249.94	1.141	3.21	10	21	38	34	16	ت	يتم إجراء أعمال التقييم الخارجي على الأقل مرة واحدة كل خمس سنوات بواسطة مدقق أو فريق تدقيق مؤهل ومستقل من خارج الشركة (مدقق خارجي).	51
										%		
موافق إلى حد ما	*0.000	221.95	1.150	3.23	9	22	38	31	18	ت	يتم إجراء أعمال التقييم الخارجي لأعمال التدقيق الداخلي من خلال ضمان وجود أو توفر المدققين الخارجيين أو فريق التدقيق الخارجي على المؤهلات والاستقلالية، بما في	52
					7.5	18.3	31.7	25.8	15	%		

											ذلك أي احتمالات لوجود تضارب في المصالح.	
موافق	*0.000	242.95	1.073	3.49	11	25	37	38	7	ت	يحصل المدقق الخارجي على فهم كاف لأعمال التدقيق الداخلي، لغرض مساعدته في تخطيط عملية التدقيق وتطوير منهاج فعال لإنجازها.	53
					9.2	20.8	30.8	31.7	5.8	%		
موافق	*0.000	197.67	1.007	3.48	3	16	41	39	20	ت	وجود تدقيق داخلي فعال، يسمح للمدقق الخارجي بإجراء تعديل في طبيعة وتوقيت الإجراءات واختصارها بسهولة.	54
					2.5	13.3	34.2	32.5	16.7	%		
موافق إلى حد ما	*0.000	247.29	1.079	2.94	12	30	38	33	7	ت	يقرر المدقق الخارجي في بعض الحالات وبعد مراعاته لأعمال التدقيق الداخلي بأنه لا يوجد تأثير للتدقيق الداخلي على إجراءات التدقيق الخارجي، مما يجعله يقوم بإجراء تعديل في طبيعة و توقيت برنامج التدقيق.	55
					10	25	31.7	27.5	5.8	%		
موافق	*0.000	347.84	1.124	3.52	5	25	31	47	11	ت	خلال عملية التخطيط للتدقيق يقوم المدقق الخارجي بإجراء تقييم أولي لوظيفة التدقيق الداخلي، وذلك في حالة ظهور دلائل بأن أعمال التدقيق الداخلي مناسبة للتدقيق الخارجي للبيانات المالية و المحاسبية في مجالات محددة.	56
					4.2	20.8	25.8	39.2	9.2	%		

موافق إلى حد ما	*0.000	211.56	1.053	3.10	9	26	35	42	7	ت	يؤثر تقييم المدقق الخارجي الأولي لوظيفة التدقيق الداخلي في قراره حول مدى استفادته من أعمال التدقيق الداخلي، فيما يخص تعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي.	57
					7.5	21.7	29.2	35	5.8	%		
موافق إلى حد ما	*0.000	224.94	1.266	3.20	14	22	32	30	21	ت	لغرض الحصول على فهم لوظيفة التدقيق الداخلي وانجاز التقييم الأولي لها، فإن المدقق الخارجي يطلع على العوامل المرتبطة بأداء مهام التدقيق الداخلي مثل: (الموقع في الهيكل التنظيمي، نطاق الوظيفة، الكفاءة الفنية، العناية المهنية اللازمة).	58
					11.7	18.3	26.7	25	17.5	%		
موافق إلى حد ما	*0.000	268.89	1.019	3.23	8	16	47	38	11	ت	تساعد الرقابة على جودة أعمال التدقيق الداخلي على تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية.	59
					6.7	13.3	33.3	31.7	9.2	%		
موافق إلى حد ما	*0.000	263.88	1.143	3.07	13	21	40	31	12	ت	تساهم الرقابة على جودة أعمال التدقيق الداخلي في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق.	60
					10.8	17.5	33.3	25.8	10	%		
موافق	*0.000	287.47	1.054	3.53	10	25	33	42	8	ت	تساهم الرقابة على جودة أعمال التدقيق الداخلي في تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية.	61
					08.3	20.8	27.5	35	6.7	%		

62	تساهم الرقابة على جودة أعمال التدقيق الداخلي في تخفيض صراعات وتكاليف الوكالة.	ت	15	31	38	23	12	3.12	1.166	217.95	*0.000	موافق إلى حد ما
		%	12.5	25.8	31.8	19.2	10					
63	تساهم الرقابة على جودة أعمال التدقيق الداخلي في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات مما يحقق في النهاية أهداف الشركة، ويحسن سبل الاتصال بين الإدارة و المساهمين وأصحاب المصالح.	ت	14	32	36	28	10	3.10	1.141	267.27	*0.000	موافق إلى حد ما
		%	11.7	26.7	30	23.3	8.3					
64	تساهم الرقابة على جودة أعمال التدقيق الداخلي على زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصادقية القوائم المالية التي تستخدم في اتخاذ القرارات من جانب العديد من الأطراف المهتمة بنشاط التدقيق.	ت	11	47	28	23	11	3.62	1.080	220.39	*0.000	موافق
		%	9.2	39.2	23.3	19.2	9.2					

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج (SPSS.21)

33- جاءت عبارة « توكل مسؤولية التطوير المهني المستمر للمدققين الداخليين إلى شخص أو مجموعة من الأشخاص يتمتعون بصلاحيات وخبرات مناسبة لتطوير أداء المدققين الداخليين » في الترتيب الخامس من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (30.8%) و(28.3%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.62) والانحراف المعياري (1.097)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

34- جاءت عبارة « يشرف على متابعة برامج التدقيق الداخلي التي تضعها الشركة، والتي تحتوي على بيانات بالأهداف و المتطلبات الأساسية للتعليم و/ أو الخبرة أشخاص مؤهلين علميا وعمليا » في الترتيب

الأول من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (39.2%) و(22.5%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.18) والانحراف المعياري (1.152)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

35- جاءت عبارة « يتم إعداد برنامج توجيهي متعلق بالشركة وبالمهنة للمدققين الداخليين الجدد، من خلال تهيئة مطبوعات وبرامج مصممة لإعلام المدققين الجدد بمسؤولياتهم المهنية والفرص المتاحة لهم » في الترتيب التاسع من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (24.2%) و(22.5%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.86) والانحراف المعياري (1.256)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

36- جاءت عبارة « يتم عقد ندوات توجيهية لشرح المسؤوليات المهنية للمدققين الداخليين وسياسات الشركة » في الترتيب الثاني من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (2.5%) و(33.3%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.27) والانحراف المعياري (1.189)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

37- جاءت عبارة « يتم تحديد متطلبات التعليم المهني المستمر للمدققين الداخليين بالشركة بمختلف مستوياتهم » في الترتيب السادس من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (22.5%) و(40.8%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.97) والانحراف المعياري (1.037)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

38- جاءت عبارة « يتم تشجيع المدققين الداخليين على المشاركة في البرامج والدورات الخارجية للتعليم المهني المستمر وتطوير المهارات » في الترتيب الثامن من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (19.2%) و(27.5%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.79) والانحراف المعياري (1.092)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

39- جاءت عبارة « يتم تشجيع المدققين الداخليين على الانضمام (الانخراط) والعضوية في المنظمات المهنية » في الترتيب الثالث من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (29.2%) و(35%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.18) والانحراف المعياري (1.085)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

40- جاءت عبارة «تتم مراقبة برامج التعليم المهني المستمر للمدققين الداخليين والاحتفاظ بسجلات مناسبة للشركة وللمدققين، من خلال متابعة سجلات مشاركتهم في مهام التدقيق بصورة دورية، لتحديد مدى الالتزام بمتطلبات الجودة في أعمال التدقيق الداخلي » في الترتيب السابع من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (25%) و(37.5%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.93) والانحراف المعياري (0.989)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

41- جاءت عبارة « تتم متابعة تقييم التقارير والسجلات الأخرى المهية لبرامج التعليم المهني المستمر للمدققين الداخليين بصورة دورية، لغرض تقييم ما إذا كانت هذه البرامج قد قدمت بشكل فعال وحققت أهدافها » في الترتيب الرابع من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (25%) و(38.3%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.09) والانحراف المعياري (0.996)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

42- جاءت عبارة « يساهم التحسين المستمر لجودة أعمال التدقيق الداخلي في تعزيز ثقة المساهمين والأطراف الأخرى التي لها مصلحة بالشركة (أصحاب المصالح) » في الترتيب الأول من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (34.2%) و(22.5%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.38) والانحراف المعياري (1.160)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

43- جاءت عبارة « يساهم تحسين جودة التدقيق الداخلي في تحليل وتقييم الوضع القائم لأنشطة الشركة؛ لتحديد المناطق (النشاطات والوظائف) المطلوب تحسينها » في الترتيب الثاني من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق

وموافق إلى حد ما (26.7%) و(32.5%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.18) والانحراف المعياري (1.228)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

44- جاءت عبارة « يساهم تحسين جودة التدقيق الداخلي في البحث عن الحلول الممكنة لتحقيق الأهداف » في الترتيب الثالث من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (38.3%) و(25%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.09) والانحراف المعياري (0.996)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

45- جاءت عبارة « يساهم تحسين جودة التدقيق الداخلي في تقييم هذه الحلول واختيار أنسبها » في الترتيب الرابع من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (25%) و(29.5%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.64) والانحراف المعياري (1.387)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

46- جاءت عبارة « يساهم تحسين جودة التدقيق الداخلي في القياس، التحقق، التحليل، والتقييم لنتائج التطبيق، لتحديد أهداف جودة التدقيق الداخلي التي تم تحقيقها » في الترتيب الثالث من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (23.8%) و(25.8%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.66) والانحراف المعياري (1.287)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

47- جاءت عبارة « يساهم التقييم الداخلي لجودة التدقيق الداخلي في تحديد السمات الشخصية والمعرفة والمهارات للوفاء ببرنامج التدقيق وتقييم المعرفة والمهارات المناسبة » في الترتيب الأول من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (30.8%) و(23.3%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.56) والانحراف المعياري (1.228)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

48- جاءت عبارة « يساهم التقييم الداخلي لجودة التدقيق الداخلي في وضع معايير التقييم من خلال استخدام معايير التدقيق الكمية والكيفية » في الترتيب الثالث من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة

من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (25%) و(38.3%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.09) والانحراف المعياري (0.996)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

49- جاءت عبارة « يساهم التقييم الداخلي من طرف المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي لجودة التدقيق الداخلي في اختيار طريقة التقييم المناسبة، من خلال استخدام مزيج من الطرق المختلفة للوصول إلى نتائج تحقق أهداف التدقيق وتكون عادلة ويمكن الاعتماد عليها » في الترتيب الثاني من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (26.7%) و(29.2%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.14) والانحراف المعياري (1.174)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

50- جاءت عبارة « يساهم التقييم الداخلي لجودة التدقيق الداخلي في تنفيذ نتائج التقييم، فالمعلومات التي تم تجميعها حول المدقق الداخلي يتم مقارنتها مع معايير التدقيق الموضوعة، وإذا لم يكن الشخص (المدقق) معنيا بمعايير التقييم فإنه يحتاج إلى تدريب إضافي أو خبرة عمل أو خبرة تدقيق إضافية، وبعدها يتم تقييمه مرة أخرى » في الترتيب الرابع من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (26.7%) و(26.7%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.98) والانحراف المعياري (1.235)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

51- جاءت عبارة « يتم إجراء أعمال التقييم الخارجي على الأقل مرة واحدة كل خمس سنوات بواسطة مدقق أو فريق تدقيق مؤهل ومستقل من خارج الشركة (مدقق خارجي) » في الترتيب الخامس من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (28.3%) و(31.7%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.21) والانحراف المعياري (1.141)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

52- جاءت عبارة « يتم إجراء أعمال التقييم الخارجي لأعمال التدقيق الداخلي من خلال ضمان وجود أو توفر المدققين الخارجيين أو فريق التدقيق الخارجي على المؤهلات والاستقلالية، بما في ذلك أي

احتمالات لوجود تضارب في المصالح» في الترتيب الرابع من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (25.8%) و(31.7%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.23) والانحراف المعياري (1.150)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

53- جاءت عبارة « يحصل المدقق الخارجي على فهم كاف لأعمال التدقيق الداخلي، لغرض مساعدته في تخطيط عملية التدقيق وتطوير منهاج فعال لإنجازها» في الترتيب الثاني من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (31.7%) و(30.8%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.04) والانحراف المعياري (1.073)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

54- جاءت عبارة « وجود تدقيق داخلي فعال، يسمح للمدقق الخارجي بإجراء تعديل في طبيعة وتوقيت الإجراءات واختصارها بسهولة» في الترتيب الثالث من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (32.5%) و(34.2%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.48) والانحراف المعياري (1.007)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

55- جاءت عبارة « يقرر المدقق الخارجي في بعض الحالات وبعد مراعاته لأعمال التدقيق الداخلي بأنه لا يوجد تأثير للتدقيق الداخلي على إجراءات التدقيق الخارجي، مما يجعله يقوم بإجراء تعديل في طبيعة وتوقيت برنامج التدقيق » في الترتيب الثامن من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (27.5%) و(31.7%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.94) والانحراف المعياري (1.079)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

56- جاءت عبارة « خلال عملية التخطيط للتدقيق يقوم المدقق الخارجي بإجراء تقييم أولي لوظيفة التدقيق الداخلي، وذلك في حالة ظهور دلائل بأن أعمال التدقيق الداخلي مناسبة للتدقيق الخارجي للبيانات المالية و المحاسبية في مجالات محددة » في الترتيب الأول من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه

العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (39.2%) و(25.8%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.52) والانحراف المعياري (1.124)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

57- جاءت عبارة « يؤثر تقييم المدقق الخارجي الأولي لوظيفة التدقيق الداخلي في قراره حول مدى استفادته من أعمال التدقيق الداخلي، فيما يخص تعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي » في الترتيب السابع من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (35%) و(29.2%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.1) والانحراف المعياري (1.053)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

58- جاءت عبارة « لغرض الحصول على فهم لوظيفة التدقيق الداخلي وانجاز التقييم الأولي لها، فإن المدقق الخارجي يطلع على العوامل المرتبطة بأداء مهام التدقيق الداخلي مثل: الموقع في الهيكل التنظيمي، نطاق الوظيفة، الكفاءة الفنية، العناية المهنية اللازمة » في الترتيب السادس من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (25%) و(26.7%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.20) والانحراف المعياري (1.266)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

59- جاءت عبارة « تساعد الرقابة على جودة أعمال التدقيق الداخلي على تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية » في الترتيب الثالث من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (31.7%) و(33.3%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.23) والانحراف المعياري (1.019)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

60- جاءت عبارة « تساهم الرقابة على جودة أعمال التدقيق الداخلي في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق » في الترتيب السادس من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (25.8%) و(33.3%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.07) والانحراف المعياري (1.143)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

61- جاءت عبارة « تساهم الرقابة على جودة أعمال التدقيق الداخلي في تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية » في الترتيب الثاني من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (35%) و(27.5%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.03) والانحراف المعياري (1.054)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

62- جاءت عبارة « تساهم الرقابة على جودة أعمال التدقيق الداخلي في تخفيض صراعات وتكاليف الوكالة » في الترتيب الخامس من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (25.8%) و(31.8%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.12) والانحراف المعياري (1.166)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

63- جاءت عبارة « تساهم الرقابة على جودة أعمال التدقيق الداخلي في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات مما يحقق في النهاية أهداف الشركة، ويحسن سبل الاتصال بين الإدارة و المساهمين وأصحاب المصالح » في الترتيب الرابع من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (26.7%) و(30%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.10) والانحراف المعياري (1.141)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

64- جاءت عبارة « تساهم الرقابة على جودة أعمال التدقيق الداخلي على زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصادقية القوائم المالية التي تستخدم في اتخاذ القرارات من جانب العديد من الأطراف المهمة بنشاط التدقيق » في الترتيب الأول من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (39.2%) و(23.3%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.62) والانحراف المعياري (1.080)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

ثالثا - تحليل فقرات طبيعة عمل المدقق الداخلي

جدول رقم (20.04): إجابات أفراد الدراسة المتعلقة بطبيعة عمل المدقق الداخلي - تحقيق قيمة للشركة

الرقم	العبارة	الإجابات					المؤشرات الإحصائية				
		موافق تماما	موافق إلى حد ما	موافق	غير موافق	غير موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	كا ²	P value	درجة الموافقة
65	يساهم التدقيق الداخلي في تحقيق قيمة مضافة للشركة من خلال مدى استفادة أقسام ومصالح الشركة و الأنشطة المدقق عليها (الخاضعة للتدقيق) من أعمال التدقيق الداخلي.	19	32	43	23	3	3.34	1.041	221.32	*0.000	موافق إلى حد ما
		15.8 %	26.7	35.8	10.2	2.5					
66	يساهم التدقيق الداخلي في تحقيق قيمة مضافة للشركة عن طريق قياس القيمة التي ساهم التدقيق الداخلي في إضافتها للجهة المدقق عليها، وذلك من خلال دراسة وفهم أسباب المشاكل والأخطاء والتركيز على كيفية العلاج الجذري لتلك المشاكل وعدم الاكتفاء برصدها فقط.	5	45	23	28	18	3.47	1.069	220.71	*0.000	موافق
		4.2 %	37.5	19.2	23.3	15					

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج (SPSS.21)

65- جاءت عبارة « يساهم التدقيق الداخلي في تحقيق قيمة مضافة للشركة من خلال مدى استفادة أقسام ومصالح الشركة و الأنشطة المدقق عليها (الخاضعة للتدقيق) من أعمال التدقيق الداخلي » في

الترتيب الثاني من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (26.7%) و(35.8%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.34) والانحراف المعياري (1.069)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

66- جاءت عبارة « يساهم التدقيق الداخلي في تحقيق قيمة مضافة للشركة عن طريق قياس القيمة التي ساهم التدقيق الداخلي في إضافتها للجهة المدقق عليها، وذلك من خلال دراسة وفهم أسباب المشاكل والأخطاء والتركيز على كيفية العلاج الجذري لتلك المشاكل وعدم الاكتفاء برصدها فقط » في الترتيب الأول من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (37.5%) و(19.2%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.74) والانحراف المعياري (1.080)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

جدول رقم (21.04): إجابات أفراد الدراسة المتعلقة بطبيعة عمل المدقق الداخلي - الحوكمة

الرقم	العبارة	الإجابات					المؤشرات الإحصائية			
		موافق تماماً	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق تماماً	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	كا ²	P value
67	يساهم نشاط التدقيق الداخلي في تقييم عمليات الحوكمة بالشركة، واقتراح التوصيات المناسبة لتحسينها من خلال تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في الشركة.	12	27	43	32	6	3.06	1.048	197.03	*0.000
		10%	22.5	35.8	26.7	5				
68	يساهم نشاط التدقيق الداخلي في ضمان فاعلية إدارة الأداء والمساءلة على مستوى الشركة ككل.	19	43	31	20	6	3.41	1.100	220.27	*0.000
		15.8%	35.8	25.8	16.7	5				
69	يساهم نشاط التدقيق الداخلي في إبلاغ المعلومات المتعلقة	11	41	41	22	5	3.26	1.000	251.68	*0.000
		9.2%	34.2	34.2	18.3	4.2				

											بالمخاطر والرقابة إلى الجهات المناسبة بالشركة.	
موافق	*0.000	199.45	1.074	3.51	6	18	34	43	19	ت	يساهم نشاط التدقيق	70
					5	15	28.3	35.8	15.8	%	الداخلي في تنسيق الأنشطة بين مجلس الإدارة والمدققين الخارجيين والإدارة وإبلاغ المعلومات بين تلك الأطراف.	
موافق إلى حد ما	*0.000	135.71	1.346	3.05	19	26	27	26	22	ت	يساهم نشاط التدقيق	71
					15.8	21.7	22.5	21.7	18.3	%	الداخلي في تقييم مستوى تصميم وتنفيذ وفاعلية أهداف وبرامج وأنشطة الشركة المتعلقة بالقيم الأخلاقية.	
موافق إلى حد ما	*0.000	203.63	1.299	3.03	16	23	30	30	21	ت	يساهم نشاط التدقيق	72
					13.3	19.2	25	25	17.5	%	الداخلي في تقييم ما إذا كانت حوكمة المعلوماتية بالشركة تساند استراتيجيات وأهداف الشركة	
موافق إلى حد ما	*0.000	212.19	1.002	3.23	7	17	48	37	11	ت	يعمل نشاط التدقيق	73
					5.8	14.2	40	30.8	9.2	%	الداخلي على التأكد من أن أهداف أي مهمة من المهام الاستشارية التي يقوم بها، تتماشى مع القيم والأهداف الكلية للشركة.	
موافق إلى حد ما	*0.000	223.89	1.228	2.38	34	14	38	24	9	ت	يساهم نشاط التدقيق	74
					28.3	11.7	31.7	20	7.5	%	الداخلي في مساعدة مجلس الإدارة على ضمان حقوق المساهمين من خلال (تزويد/منح) المساهمين الحق في المشاركة والحصول على	

											معلومات كافية عن القرارات المتعلقة بالتغيرات الأساسية في الشركة.	
موافق	*0.000	261.12	1.187	3.62	13	20	28	34	24	ت	يساهم نشاط التدقيق الداخلي في مساعدة مجلس الإدارة على تحقيق والمحافظة على المعاملة (العادلة) المتكافئة بين المساهمين والإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات أو مسائل تمس بمصالح الشركة.	75
					10.8	16.7	23.3	28.3	20	%		
موافق إلى حد ما	*0.000	186.73	1.097	3.34	7	14	42	35	22	ت	يساهم نشاط التدقيق الداخلي في مساعدة مجلس الإدارة على حماية حقوق أصحاب المصالح كما يريسيها القانون، وأن يتم تشجيع العمل على التعاون بين الشركات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة و فرص العمل، من خلال تدقيق الالتزام.	76
					5.8	11.7	35	29.2	18.3	%		
موافق	*0.000	198.97	1.089	3.67	18	27	26	42	5	ت	يساهم نشاط التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات على مساعدة مجلس الإدارة على ضمان القيام بالإفصاح السليم والصحيح وبكل شفافية، و في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة.	77
					15	22.5	21.7	35	4.2	%		

78	يساهم نشاط التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات على مساعدة مجلس الإدارة على القيام بأداء مسؤولياته، و أن يضمن التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة، والرقابة الفعالة لمجلس الإدارة على إدارة الشركة، ومحاسبة الإدارة، وتحمل مسؤولياته أمام الشركة والمساهمين.	ت	19	43	46	9	3	3.55	0.934	285.02	*0.000	موافق
		%	15.8	35.8	38.3	7.5	2.5					

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج (SPSS.21)

67- جاءت عبارة « يساهم نشاط التدقيق الداخلي في تقييم عمليات الحوكمة بالشركة، واقتراح التوصيات المناسبة لتحسينها من خلال تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في الشركة » في الترتيب العاشر من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (22.5%) و(35.8%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.06) والانحراف المعياري (1.048)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

68- جاءت عبارة « يساهم نشاط التدقيق الداخلي في ضمان فاعلية إدارة الأداء والمساءلة على مستوى الشركة ككل » في الترتيب الخامس من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (35.8%) و(25.8%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.41) والانحراف المعياري (1.100)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

69- جاءت عبارة « يساهم نشاط التدقيق الداخلي في إبلاغ المعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة إلى الجهات المناسبة بالشركة » في الترتيب الثامن من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (34.2%) و(34.2%) على

الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.26) والانحراف المعياري (1.000)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

70- جاءت عبارة « يساهم نشاط التدقيق الداخلي في تنسيق الأنشطة بين مجلس الإدارة والمدققين الخارجيين والإدارة وإبلاغ المعلومات بين تلك الأطراف » في الترتيب الرابع من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (35.8%) و(28.3%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.35) والانحراف المعياري (1.074)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

71- جاءت عبارة « يساهم نشاط التدقيق الداخلي في تقييم مستوى تصميم وتنفيذ وفاعلية أهداف وبرامج وأنشطة الشركة المتعلقة بالقيم الأخلاقية » في الترتيب الحادي عشر من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق ولا أوافق (21.7%) و(22.5%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.05) والانحراف المعياري (1.346)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

72- جاءت عبارة « يساهم نشاط التدقيق الداخلي في تقييم ما إذا كانت حوكمة المعلوماتية بالشركة تساند استراتيجيات وأهداف الشركة » في الترتيب الثاني عشر من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (25%) و(25%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.03) والانحراف المعياري (1.299)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

73- جاءت عبارة « يعمل نشاط التدقيق الداخلي على التأكد من أن أهداف أي مهمة من المهام الاستشارية التي يقوم بها، تتماشى مع القيم والأهداف الكلية للشركة » في الترتيب التاسع من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (30.8%) و(40%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.23) والانحراف المعياري (1.002)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

74- جاءت عبارة « يساهم نشاط التدقيق الداخلي في مساعدة مجلس الإدارة على ضمان حقوق المساهمين من خلال (تزويد/منح) المساهمين الحق في المشاركة والحصول على معلومات كافية عن القرارات المتعلقة بالتغيرات الأساسية في الشركة » في الترتيب السادس من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (28.3%) و(31.7%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.38) والانحراف المعياري (1.228)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

75- جاءت عبارة « يساهم نشاط التدقيق الداخلي في مساعدة مجلس الإدارة على تحقيق والمحافظة على المعاملة (العادلة) المتكافئة بين للمساهمين والإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات أو مسائل تمس بمصالح الشركة » في الترتيب الثاني من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (28.3%) و(23.3%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.62) والانحراف المعياري (1.187)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

76- جاءت عبارة « يساهم نشاط التدقيق الداخلي في مساعدة مجلس الإدارة على حماية حقوق أصحاب المصالح كما يرسبها القانون، وأن يتم تشجيع العمل على التعاون بين الشركات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة و فرص العمل، من خلال تدقيق الالتزام» في الترتيب السابع من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (29.2%) و(35%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.34) والانحراف المعياري (1.097)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

77- جاءت عبارة « يساهم نشاط التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات على مساعدة مجلس الإدارة على ضمان القيام بالإفصاح السليم الصحيح وبكل شفافية، و في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة » في الترتيب الأول من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (35%)

و(21.7%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.77) والانحراف المعياري (1.089)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

78- جاءت عبارة « يساهم نشاط التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات على مساعدة مجلس الإدارة على القيام بأداء مسؤولياته، وأن يضمن التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة، والرقابة الفعالة لمجلس الإدارة على إدارة الشركة، ومحاسبة الإدارة، وتحمل مسؤولياته أمام الشركة والمساهمين » في الترتيب الثالث من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (35.8%) و(38.2%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.55) والانحراف المعياري (0.934)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

جدول رقم (22.04): إجابات أفراد الدراسة المتعلقة بطبيعة عمل المدقق الداخلي - إدارة المخاطر

الرقم	العبارة	الإجابات					المؤشرات الإحصائية			
		موافق تماماً	موافق إلى حد ما	موافق	غير موافق	غير موافق تماماً	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	كا ²	P value
79	يساهم نشاط التدقيق الداخلي في تقييم فاعلية عمليات إدارة المخاطر و تحسينها". فمسألة تحديد ما إذا كانت عمليات إدارة المخاطر فعالة أم لا هي مسألة اتخاذ رأي أو حكم ناتج عن تقييم المدقق الداخلي.	10	45	47	13	5	3.35	0.932	281.89	*0.000
		8.3	37.5	39.2	10.8	4.2				
80	يساهم نشاط التدقيق الداخلي في التأكد من أن المخاطر الهامة يتم تحديدها وتقييمها.	22	46	29	13	8	3.52	1.123	208.23	*0.000
		18.3	38.3	24.2	10.8	6.7				
81	يساهم نشاط التدقيق الداخلي في القيام بالاستجابات المناسبة لإزاء المخاطر التي يتم اختيارها بما يحقق التوافق بين المخاطر ومدى استعداد الشركة	13	33	42	26	6	3.18	1.051	300.19	*0.000
		10.8	27.5	35	21.7	5				

											لتقبل هذه المخاطر.	
موافق	*0.000	213.55	1.365	3.54	21	27	19	33	19	ت	يساهم نشاط التدقيق الداخلي في توفير المعلومات اللازمة بشأن المخاطر، ويحرص على الحصول عليها وتبليغها في التوقيت المناسب إلى مختلف الجهات المعنية في الشركة بما يمكن الموظفين والإدارة ومجلس الإدارة من القيام بمسؤولياتهم وواجباتهم اتجاه هذه المخاطر.	82
					17.5	22.5	15.8	27.5	15.8	%		
موافق إلى حد ما	*0.000	235.64	1.152	3.18	12	23	47	27	11	ت	على ضوء نتائج تقييم المخاطر؛ يساهم نشاط التدقيق الداخلي في تقييم مدى كفاية وفاعلية الضوابط الرقابية في مختلف نواحي الحوكمة وعمليات التشغيل ونظم المعلومات، من خلال التأكد من موثوقية وسلامة المعلومات المالية و التشغيلية، فاعلية وكفاءة العمليات والبرامج بالشركة، حماية الأصول، التقيد بالقوانين والأنظمة و اللوائح و الإجراءات والعقود).	83
					10	19.2	39.2	22.5	9.2	%		
موافق إلى حد ما	*0.000	289.59	1.037	2.97	11	25	49	27	8	ت	يساهم نشاط التدقيق الداخلي في تقييم احتمال حدوث الاحتيال، وكيفية	84
					9.2	20.8	40.8	22.5	6.7	%		

											مساعدة الشركة لإدارة مخاطر الاحتيال.	
موافق	*0.000	231.79	1.092	3.79	11	23	33	44	9	ت	يساهم نشاط التدقيق الداخلي أثناء تنفيذ المهام الاستشارية في التحقق من أن المخاطر تتناسب مع المهام التي يؤديها، مع الانتباه إلى وجود أي مخاطر أخرى.	85
					9.2	19.2	27.5	36.7	7.5	%		
موافق إلى حد ما	*0.000	232.34	0.989	2.93	9	31	45	30	5	ت	يعمل المدققون الداخليون على دمج معرفتهم بالمخاطر التي يكتسبونها من المهام الاستشارية ضمن تقييمهم لعمليات إدارة المخاطر بالشركة.	86
					7.5	25.8	37.5	25	4.2	%		
موافق	*0.000	197.78	1.160	3.68	7	24	27	41	21	ت	يرحس المدققون الداخليون على الامتناع عن تولي أي مسؤولية إدارية من خلال قيامهم بالإدارة الفعلية للمخاطر، عند مساعدة الإدارة في تحديد أو تحسين عمليات إدارة المخاطر.	87
					5.8	20	22.5	34.2	17.5	%		
موافق إلى حد ما	*0.000	287.75	1.213	2.66	22	19	38	30	11	ت	يرحس المدققون الداخليون على إعطاء ضمان حول عمليات إدارة المخاطر، و بأنه يتم تقييم المخاطر بشكل صحيح و يتم الإبلاغ عن المخاطر الرئيسية منها ومراجعتها.	88
					18.3	15.8	31.7	25	9.2	%		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج (SPSS.21)

79- جاءت عبارة « يساهم نشاط التدقيق الداخلي في تقييم فاعلية عمليات إدارة المخاطر و تحسينها فمسألة تحديد ما إذا كانت عمليات إدارة المخاطر فعالة أم لا هي مسألة اتخاذ رأي أو حكم ناتج عن تقييم المدقق الداخلي » في الترتيب الخامس من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (37.5%) و(39.2%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.35) والانحراف المعياري (0.932)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

80- جاءت عبارة « يساهم نشاط التدقيق الداخلي في التأكد من أن المخاطر الهامة يتم تحديدها وتقييمها » في الترتيب الرابع من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (38.3%) و(24.2%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.52) والانحراف المعياري (1.123)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

81- جاءت عبارة « يساهم نشاط التدقيق الداخلي في القيام بالاستجابات المناسبة إزاء المخاطر التي يتم اختيارها بما يحقق التوافق بين المخاطر ومدى استعداد الشركة لتقبل هذه المخاطر » في الترتيب السادس من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (27.5%) و(35%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.18) والانحراف المعياري (1.051)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

82- جاءت عبارة « يساهم نشاط التدقيق الداخلي في توفير المعلومات اللازمة بشأن المخاطر، ويحرص على الحصول عليها وتبليغها في التوقيت المناسب إلى مختلف الجهات المعنية في الشركة بما يمكن الموظفين والإدارة ومجلس الإدارة من القيام بمسؤولياتهم و واجباتهم اتجاه هذه المخاطر » في الترتيب الثالث من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق ولا أموافق (27.5%) و(22.5%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.02) والانحراف المعياري (1.365)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

83- جاءت عبارة « على ضوء نتائج تقييم المخاطر؛ يساهم نشاط التدقيق الداخلي في تقييم مدى كفاية وفاعلية الضوابط الرقابية في مختلف نواحي الحوكمة وعمليات التشغيل ونظم المعلومات، من خلال

التأكد من (موثوقية وسلامة المعلومات المالية و التشغيلية، فاعلية وكفاءة العمليات والبرامج بالشركة، حماية الأصول، التقيد بالقوانين والأنظمة واللوائح والإجراءات والعقود)» في الترتيب السادس من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (22.5%) و(39.2%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.18) والانحراف المعياري (1.152)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

84- جاءت عبارة « يساهم نشاط التدقيق الداخلي في تقييم احتمال حدوث الاحتيال، وكيفية مساعدة الشركة لإدارة مخاطر الاحتيال » في الترتيب السابع من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (22.5%) و(40.8%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.97) والانحراف المعياري (1.037)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

85- جاءت عبارة « يساهم نشاط التدقيق الداخلي أثناء تنفيذ المهام الاستشارية في التحقق من أن المخاطر تتناسب مع المهام التي يؤديها، مع الانتباه إلى وجود أي مخاطر أخرى » في الترتيب الأول من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (36.7%) و(27.5%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.79) والانحراف المعياري (1.092)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

86- جاءت عبارة « يعمل المدققون الداخليون على دمج معرفتهم بالمخاطر التي يكتسبونها من المهام الاستشارية ضمن تقييمهم لعمليات إدارة المخاطر بالشركة » في الترتيب الثامن من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (25%) و(37.5%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.93) والانحراف المعياري (0.989)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

87- جاءت عبارة « يحرص المدققون الداخليون على الامتناع عن تولي أي مسؤولية إدارية من خلال قيامهم بالإدارة الفعلية للمخاطر، عند مساعدة الإدارة في تحديد أو تحسين عمليات إدارة المخاطر » في الترتيب الثاني من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة

الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (34.2%) و(22.5%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.38) والانحراف المعياري (1.160)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

88- جاءت عبارة « يحرص المدققون الداخليون على إعطاء ضمان حول عمليات إدارة المخاطر، و بأنه يتم تقييم المخاطر بشكل صحيح و يتم الإبلاغ عن المخاطر الرئيسية منها ومراجعتها » في الترتيب التاسع من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (25%) و(31.7%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.66) والانحراف المعياري (1.213)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

جدول رقم (23.04): إجابات أفراد الدراسة المتعلقة بطبيعة عمل المدقق الداخلي - الرقابة الداخلية

الرقم	العبارة	الإجابات					المؤشرات الإحصائية			
		موافق تماماً	موافق إلى حد ما	موافق	غير موافق	غير موافق تماماً	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ك ²	P value
89	يساهم نشاط التدقيق الداخلي في دعم أهداف الشركة من خلال مساعدتها في تحقيق أهدافها عن طريق إدارة المخاطر التي تواجهها، وفي الوقت نفسه تتسق مع القواعد المنظمة والسياسات التي تطبقها الشركة.	10	37	28	18	27	3.56	1.228	287.48	*0.000
		8.3 %	30.8	23.3	15	22.5				
90	يساهم نشاط التدقيق الداخلي في مساعدة الشركة على جعل نظام الرقابة الداخلية جزءاً من إدارة المخاطر، على أن يكون كلاهما جزءاً لا يتجزأ من نظام الحوكمة.	13	32	32	24	18	2.98	1.235	246.38	*0.000
		10.8 %	26.7	26.7	20	15				

موافق إلى حد ما	*0.000	221.95	1.150	3.23	9	22	38	31	18	ت	يساعد نشاط التدقيق الداخلي إدارة الشركة في تحديد مختلف الأدوار والمسؤوليات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية، متضمنة الهيئة الإدارية، الإدارة بكل مستوياتها، العاملين، وجهات الرقابة الداخلية والخارجية، بالإضافة لتنسيق عملية التعاون فيما بين هذه الفئات.	91
					7.5	18.3	31.7	25.8	15	%		
موافق	*0.000	197.67	1.007	3.48	3	16	41	39	20	ت	يساعد نشاط التدقيق الداخلي إدارة الشركة وأقسامها ومصالحها على ربط تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بأهداف الأداء لكل فرد من أفراد الشركة. فكل فرد بالشركة يجب أن يكون مسؤولاً عن إنجاز المهام الموكلة إليه، والتي ترتبط بأهداف الرقابة الداخلية.	92
					2.5	13.3	34.2	32.5	16.7	%		
موافق	*0.000	347.84	1.124	3.52	5	25	31	47	11	ت	يساعد نشاط التدقيق الداخلي إدارة الشركة وأقسامها ومصالحها على ضمان توافر المهارات الكافية من المعارف والمهارات والقدرات، وما يكفي موظفي الشركة للاضطلاع بمسؤوليات الرقابة الداخلية المرتبطة بالأدوار التي يقومون بها.	93
					4.2	20.8	25.8	39.2	9.2	%		
موافق	*0.000	224.94	1.266	3.68	14	22	30	32	21	ت	يساعد نشاط التدقيق	94

					11.7	18.3	25	26.7	17.5	%	الداخلي إدارة الشركة في تصميم وتنفيذ وتطبيق نظام وإجراءات الرقابة الداخلية، والاستجابة لمخاطر محددة، ومسببات تلك المخاطر والعواقب الناجمة عنها.	
موافق إلى حد ما	*0.000	287.47	1.054	3.03	10	25	42	33	8	ت	يساعد نشاط التدقيق	95
					08.3	20.8	35	27.5	6.7	%	الداخلي إدارة الشركة على ضمان وجود عملية تواصل فعالة ومنتظمة بين كل المستويات بالشركة، فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية ونائجها على جميع المستويات، وذلك حتى تتحقق من الفهم الكامل والتطبيق السليم لمبادئ الرقابة الداخلية من جميع أفراد الشركة.	
موافق إلى حد ما	*0.000	220.39	1.080	3.04	11	23	47	28	11	ت	يساعد نشاط التدقيق	96
					9.2	19.2	39.2	23.3	9.2	%	الداخلي إدارة الشركة على توفير الشفافية والمساءلة من خلال تقديم تقارير دورية إلى أصحاب المصالح عن المخاطر التي تتعرض لها الشركة، فضلاً عن هيكل نظام الرقابة الداخلية بالشركة، والأداء الفعلي لهذا النظام.	
موافق إلى حد ما	*0.000	220.71	1.069	2.74	18	28	45	23	5	ت	يساعد نشاط التدقيق	97
					15	23.3	37.5	19.2	4.2	%	الداخلي في الحفاظ	

										على إجراءات وضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر فيها.	
موافق	*0.000	251.68	1.000	3.73	5	22	41	41	11	ت	98
					4.2	18.3	34.2	34.2	9.2	%	يحرص المدققون الداخليون على تقييم مدى كفاية وفعالية الضوابط الرقابية في الاستجابة إلى المخاطر في مختلف نواحي الحوكمة وعمليات التشغيل ونظم المعلومات، من خلال التأكد من (موثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية، فعالية وكفاءة العمليات والبرامج بالشركة، حماية الأصول، التقيد بالقوانين والأنظمة واللوائح و الإجراءات والعقود) .
موافق	*0.000	220.27	1.100	3.41	6	20	31	43	19	ت	99
					5	16.7	25.8	35.8	15.8	%	يحرص المدققون الداخليون على الإبلاغ عن المتطلبات القانونية أو التنظيمية فيما يتعلق بإبلاغ أنواع محددة من نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج (SPSS.21)

89- جاءت عبارة « يساهم نشاط التدقيق الداخلي في دعم أهداف الشركة من خلال مساعدتها في تحقيق أهدافها عن طريق إدارة المخاطر التي تواجهها، وفي الوقت نفسه تتسق مع القواعد المنظمة

والسياسات التي تطبقها الشركة» في الترتيب الرابع من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (30.8%) و(23.3%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.56) والانحراف المعياري (1.228)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

90- جاءت عبارة « يساهم نشاط التدقيق الداخلي في مساعدة الشركة على جعل نظام الرقابة الداخلية جزءاً من إدارة المخاطر، على أن يكون كلاهما جزءاً لا يتجزأ من نظام الحوكمة » في الترتيب الأول من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (26.7%) و(26.7%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.98) والانحراف المعياري (1.235)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

91- جاءت عبارة «يساعد نشاط التدقيق الداخلي إدارة الشركة في تحديد مختلف الأدوار والمسؤوليات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية، متضمنة الهيئة الإدارية، الإدارة بكل مستوياتها، العاملين، وجهات الرقابة الداخلية والخارجية، بالإضافة لتنسيق عملية التعاون فيما بين هذه الفئات » في الترتيب الثامن من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (25.8%) و(31.7%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.23) والانحراف المعياري (1.150)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

92- جاءت عبارة « يساعد نشاط التدقيق الداخلي إدارة الشركة وأقسامها ومصالحها على ربط تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بأهداف الأداء لكل فرد من أفراد الشركة. فكل فرد بالشركة يجب أن يكون مسؤولاً عن إنجاز المهام الموكلة إليه، والتي ترتبط بأهداف الرقابة الداخلية» في الترتيب السادس من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (32.5%) و(34.2%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.48) والانحراف المعياري (1.007)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

93- جاءت عبارة « يساعد نشاط التدقيق الداخلي إدارة الشركة وأقسامها ومصالحها على ضمان توافر المهارات الكافية من المعارف والمهارات والقدرات، وما يكفي موظفي الشركة للاضطلاع بمسؤوليات

الرقابة الداخلية المرتبطة بالأدوار التي يقومون بها» في الترتيب الخامس من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (39.2%) و(25.8%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.52) والانحراف المعياري (1.160)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

94- جاءت عبارة « يساعد نشاط التدقيق الداخلي إدارة الشركة في تصميم وتنفيذ وتطبيق نظام وإجراءات الرقابة الداخلية، والاستجابة لمخاطر محددة، ومسببات تلك المخاطر والعواقب الناجمة عنها » في الترتيب الثالث من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (26.7%) و(25%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.20) والانحراف المعياري (1.266)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

95- جاءت عبارة « يساعد نشاط التدقيق الداخلي إدارة الشركة على ضمان وجود عملية تواصل فعالة ومنتظمة بين كل المستويات بالشركة، فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية ونتائجها على جميع المستويات، وذلك حتى تتحقق من الفهم الكامل والتطبيق السليم لمبادئ الرقابة الداخلية من جميع أفراد الشركة» في الترتيب العاشر من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (27.5%) و(25%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.03) والانحراف المعياري (1.054)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

96- جاءت عبارة « يساعد نشاط التدقيق الداخلي إدارة الشركة على توفير الشفافية والمساءلة من خلال تقديم تقارير دورية إلى أصحاب المصالح عن المخاطر التي تتعرض لها الشركة، فضلاً عن هيكل نظام الرقابة الداخلية بالشركة، والأداء الفعلي لهذا النظام » في الترتيب التاسع من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (23.3%) و(39.2%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.04) والانحراف المعياري (1.080)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

97- جاءت عبارة « يساعد نشاط التدقيق الداخلي في الحفاظ على إجراءات وضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر فيها » في الترتيب الثاني من حيث درجة الموافقة على

تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (19.2%) و(37.5%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.74) والانحراف المعياري (1.069)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

98- جاءت عبارة « يحرص المدققون الداخليون على تقييم مدى كفاية وفعالية الضوابط الرقابية في الاستجابة إلى المخاطر في مختلف نواحي الحوكمة وعمليات التشغيل ونظم المعلومات، من خلال التأكد من (موثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية، فعالية وكفاءة العمليات والبرامج بالشركة، حماية الأصول، التقيد بالقوانين والأنظمة واللوائح و الإجراءات والعقود) » في الترتيب السابع من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (34.2%) و(34.2%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.26) والانحراف المعياري (1.000)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

99- جاءت عبارة « يحرص المدققون الداخليون على الإبلاغ عن المتطلبات القانونية أو التنظيمية فيما يتعلق بإبلاغ أنواع محددة من نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة » في الترتيب السابع من حيث درجة الموافقة على تحقق هذه العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الأفراد الذين أجابوا بموافق وموافق إلى حد ما (35.8%) و(25.8%) على الترتيب، كما بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.41) والانحراف المعياري (1.100)، مما يدل على تشتت إجابات عينة الدراسة.

المطلب الثالث: تحليل اختبار الفرضيات

أولاً - تحليل اختبار الفرضية الأولى

الجدول رقم (24.04): معامل الارتباط والتحديد بين سلوك المدقق الداخلي وحوكمة الشركات

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	0,8 ^a	0,64	0,64	0,431
a. Predictors: (Constant), سلوك المدقق الداخلي				

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج (SPSS.21)

يتضح من خلال الجدول رقم (24.04) أن قيمة معامل الارتباط (0.8) هو ارتباط قوي وطردي بين عناصر سلوك المدقق الداخلي، كما أن معامل التحديد يشير إلى أن المتغيرات المستقلة لسلوك المدقق الداخلي (النزاهة، الموضوعية، السرية، الكفاءة) تفسر ما مقداره (64 %) من التباين في المتغير التابع (حوكمة الشركات)، مما يدل على أن هذه الأبعاد هامة وذات تأثير، أما الباقي (36 %) يرجع إلى عوامل أخرى.

الجدول رقم (25.04): تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لسلوك المدقق الداخلي بين شركات

المساهمة

ANOVA ^a					
Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	47.324	1	47.324	243.331	0.000 ^b
Residual	22.276	118	0.192		
Total	69.600	119			
a. Dependent Variable حوكمة الشركات					
b. Predictors: (Constant), سلوك المدقق الداخلي					

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج (SPSS.21)

يتضح من خلال الجدول رقم (25.04) صلاحية اختبار الفرضية الأولى، وذلك لارتفاع قيمة (F) المحسوبة (243.331) عن قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (0.000) أقل من (0.01) ودرجة حرية (118.1).

الجدول رقم (26.04) : اختبار (t) و (Beta) لسلوك المدقق الداخلي في حوكمة شركات المساهمة

Coefficients ^a					
Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
Constant	0.706	0.166		4.343	0.000
جودة التدقيق الداخلي	0.793	0.053	0.8	15.558	0.000
a. Dependent Variable: حوكمة الشركات					

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج (SPSS.21)

يتضح من الجدول (26.04) أن متغيرات سلوك المدقق الداخلي ذات دلالة إحصائية مهمة في شركات المساهمة الجزائرية، وذلك بدليل ارتفاع قيمة (t) المحسوبة (15.558) عن قيمتها الجدولية، وعند مستوى دلالة إحصائية (0.000) أقل من (0.01)، ويعزز ذلك قيمة (Beta) المقدرة بـ (0.8) والتي تشير إلى أن عوامل جودة التدقيق الداخلي الخاصة بسلوك المدقق الداخلي تحمل توجهها إيجابيا لتأثير جودة التدقيق الداخلي في حوكمة شركات المساهمة الجزائرية.

ومنه نرفض الفرضية الصفريّة (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1) التي تنص على أن سلوك المدقق الداخلي يساهم في تطبيق الحوكمة في شركات المساهمة الجزائرية.

ثانيا- تحليل اختبار الفرضية الثانية

الجدول رقم (27.04): معامل الارتباط والتحديد بين صفات المدقق الداخلي وحوكمة الشركات

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	0,833 ^a	0,693	0,691	0.36456
a. Predictors: (Constant), أبعاد جودة التدقيق الداخلي - صفات المدقق الداخلي				

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج (SPSS.21)

يتضح من خلال الجدول رقم (27.04) أن قيمة معامل الارتباط (0.833) هو ارتباط قوي وطردي بين عناصر صفات المدقق الداخلي، كما أن معامل التحديد يشير إلى أن المتغيرات المستقلة لصفات المدقق الداخلي (الاستقلالية، المهارة، العناية المهنية، التحسين المهني المستمر) تفسر ما مقداره (69.3 %) من التباين في المتغير

التابع (حوكمة الشركات)، مما يدل على أن هذه الأبعاد هامة وذات تأثير، أما الباقي (30.7 %) يرجع إلى عوامل أخرى.

الجدول رقم (28.04) : تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لصفات المدقق الداخلي بين شركات المساهمة

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
	Regression	47.244	1	47.244	319.063	0.000 ^b
	Residual	22.312	116	0.117	5	
	Total	69.556	119			
a. Dependent Variable حوكمة الشركات						
b. Predictors: (Constant), صفات المدقق الداخلي						

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج (SPSS.21)

يتضح من خلال الجدول رقم (28.04) صلاحية اختبار الفرضية الثانية، وذلك لارتفاع قيمة (F) المحسوبة (319.063) عن قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (0.000) أقل من (0.01) ودرجة حرية (116.1).

الجدول رقم (29.04) : اختبار (t) و (Beta) لصفات المدقق الداخلي في حوكمة شركات المساهمة

Coefficients ^a					
Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
Constant	0.465	0.169		2.813	0.006
جودة التدقيق الداخلي	0.887	0.050	0.833	16.703	0.000
a. Dependent Variable: حوكمة الشركات					

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج (SPSS.21)

يتضح من الجدول (29.04) أن متغيرات صفات المدقق الداخلي ذات دلالة إحصائية مهمة في شركات المساهمة الجزائرية، وذلك بدليل ارتفاع قيمة (t) المحسوبة (16.703) عن قيمتها الجدولية، وعند مستوى دلالة إحصائية (0.000) أقل من (0.01)، ويعزز ذلك قيمة (Beta) المقدرة بـ (0.833) والتي تشير إلى أن عوامل جودة التدقيق الداخلي الخاصة بصفات المدقق الداخلي تحمل توجهها إيجابيا لتأثير جودة التدقيق الداخلي في حوكمة شركات المساهمة الجزائرية.

ومنه نرفض الفرضية الصفريّة (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1) التي تنص على أن صفات المدقق الداخلي تساهم في تطبيق الحوكمة في شركات المساهمة الجزائرية.

ثالثاً- تحليل اختبار الفرضية الثالثة

جدول رقم (30.04): مصفوفة الارتباط بين عناصر طبيعة عمل المدقق الداخلي ومبادئ حوكمة الشركات

		Correlations				
		مبادئ حوكمة الشركات				
طبيعة عمل المدقق الداخلي		حقوق المساهمين	المعاملة المتكافئة للمساهمين	دور أصحاب المصالح	مسؤوليات مجلس الإدارة	الإفصاح و الشفافية
تحقيق قيمة مضافة	Pearson Correlation	0.242*	0.413**	0.461**	0.445**	0.455**
	Sig. (2-tailed)	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
الحوكمة	Pearson Correlation	0.414**	0.603**	0.631**	0.636**	0.673**
	Sig. (2-tailed)	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
إدارة المخاطر	Pearson Correlation	0.436**	0.423**	0.553**	0.705**	0.663**
	Sig. (2-tailed)	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
الرقابة الداخلية	Pearson Correlation	0.574**	0.619**	0.587**	0.669**	0.649**
	Sig. (2-tailed)	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).						
* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).						

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج (SPSS.21)

يظهر من خلال الجدول رقم (30.04) وجود قيم ارتباطية موجبة ذات اتجاه طردي وبمستوى معنوية أقل من (0.01) بين عناصر طبيعة عمل المدقق الداخلي ومبادئ حوكمة الشركات، حيث أن أقوى معامل ارتباط سجل بين عنصر الرقابة الداخلية ومسؤوليات مجلس الإدارة بقيمة قدرها (0.669) مما يدل على وجود علاقة ارتباط موجبة قوية ذات اتجاه طردي وبمستوى معنوية (0.000) أقل من (0.01) بين العنصرين، أي أن فاعلية الرقابة الداخلية تساهم في مساعدة مجلس الإدارة على الوفاء بمسؤولياته، بالإضافة إلى مساهمة باقي عناصر طبيعة عمل المدقق الداخلي الأخرى في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات.

الجدول رقم (31.04) : معامل الارتباط والتحديد بين طبيعة عمل المدقق الداخلي وحوكمة الشركات

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	0,888 ^a	0,788	0,775	0.3845
a. Predictors: (Constant), طبيعة عمل المدقق الداخلي				

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج (SPSS.21)

يتضح من خلال الجدول رقم (31.04) أن قيمة معامل الارتباط (0.888)، وهو ارتباط قوي وطردي بين عناصر طبيعة عمل المدقق الداخلي، كما أن معامل التحديد يشير إلى أن المتغيرات المستقلة لطبيعة المدقق الداخلي (تحقيق قيمة مضافة، الحوكمة، إدارة المخاطر، الرقابة الداخلية) تفسر ما مقداره (78.8 %) من التباين في المتغير التابع (حوكمة الشركات)، مما يدل على أن هذه الأبعاد هامة وذات تأثير، أما الباقي (21.2 %) يرجع إلى عوامل أخرى.

الجدول رقم (32.04) : تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لطبيعة عمل المدقق الداخلي بين شركات المساهمة

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
	Regression	48.331	1	48.331	321.473	0.000 ^b
	Residual	19.569	117	0.134		
	Total	67.900	119			
a. Dependent Variable: حوكمة الشركات						
b. Predictors: (Constant) : طبيعة عمل المدقق الداخلي						

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج (SPSS.21)

يتضح من خلال الجدول رقم (32.04) صلاحية اختبار الفرضية الثالثة، وذلك لارتفاع قيمة (F) المحسوبة (321.473) عن قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (0.000) أقل من (0.01) ودرجة حرية (117.1).

الجدول رقم (33.04) : اختبار (t) و (Beta) لطبيعة عمل المدقق الداخلي في حوكمة شركات المساهمة

Coefficients ^a					
Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
Constant	0.912	0.173		5.363	0.000
جودة التدقيق الداخلي	0.744	0.051	0.888	15.563	0.000
a. Dependent Variable: حوكمة الشركات					

a. Dependent Variable: حوكمة الشركات

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج (SPSS.21)

يتضح من الجدول (33.04) أن متغيرات طبيعة عمل المدقق الداخلي ذات دلالة إحصائية مهمة في شركات المساهمة، وذلك بدليل ارتفاع قيمة (t) المحسوبة (15.563) عن قيمتها الجدولية، وعند مستوى دلالة إحصائية (0.000) أقل من (0.01)، ويعزز ذلك قيمة (Beta) المقدرة بـ (0.888)، والتي تشير إلى أن عوامل جودة التدقيق الداخلي الخاصة بطبيعة عمل المدقق الداخلي تحمل توجهها إيجابيا لتأثير جودة التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات.

ومنه نرفض الفرضية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1) التي تنص على أن طبيعة عمل المدقق الداخلي تساهم في تطبيق الحوكمة في شركات المساهمة الجزائرية.

خلاصة الفصل

من خلال الدراسة التطبيقية نستنتج أن تحسين جودة التدقيق الداخلي يمكن أن يساهم في حوكمة شركات المساهمة الجزائرية من خلال تحسين العوامل المؤثرة في سلوك وصفات المدقق الداخلي، وضرورة وجود فهم سليم لطبيعة عمل نشاط التدقيق الداخلي. فقد توصلنا إلى أن هناك:

- وجود رغبة لدى العديد من المدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية في الالتزام بقواعد السلوك المهني وتطبيق معايير التدقيق الداخلي؛
- إجماع بين المدققين الداخليين في شركات المساهمة بضرورة تدعيم الاستقلالية التنظيمية والمهنية والمالية للمدققين الداخليين بالجزائر؛
- صعوبة الالتزام بالتحسين المهني المستمر للكفاءة والمهارات والأداء بشكل عام، لعدم وجود معهد مختص بالتدقيق الداخلي، مثل: معهد المدققين الداخليين الذي له فروع بالعديد من الدول، و التي يقوم من خلالها بإجراء دورات تكوينية للمدققين الداخليين قصد تطوير وتنمية مهاراتهم النظرية والتطبيقية؛
- اهتمام من مدراء شركات المساهمة بإدخال مفهوم الجودة والجودة الشاملة على جميع أنشطة وأقسام الشركة، بما فيها أقسام التدقيق الداخلي لما لها من أهمية في تحسين جودة مخرجات هذه الأقسام والمصالح؛
- حرص العديد من المدققين الداخلي على الاستعانة بالتقنيات الحديثة المساعدة على تنفيذ مهام التدقيق من أجل تحسين جودة التدقيق الداخلي؛
- حرص من طرف مديري التدقيق الداخلي لشركات المساهمة على اختيار طرق التقييم المناسبة لتحسين جودة أعمال المدققين الداخليين، من خلال استخدام مزيج من الطرق المختلفة للوصول إلى نتائج تحقق أهداف التدقيق بالشركات؛
- أن فاعلية الرقابة الداخلية تساهم في مساعدة مجالس الإدارة بشركات المساهمة على الوفاء بمسؤولياتها، بالإضافة إلى مساهمة باقي عناصر طبيعة عمل المدقق الداخلي الأخرى في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات؛
- حرص العديد من المدققين الداخليين بشركات المساهمة على الامتناع عن تولي أي مسؤولية إدارية من خلال قيامهم بالإدارة الفعلية للمخاطر، عند مساعدة الإدارة في تحديد أو تحسين عمليات إدارة المخاطر.

خاتمة

1. خلاصة عامة

يركز مفهوم حوكمة الشركات على إرساء مجموعة من القواعد والضوابط والإجراءات الداخلية التي تحمي مصالح الأطراف ذات العلاقة بالشركة، وضمان عدم استخدام أموالهم في مجالات أو استثمارات غير آمنة وعدم استغلالها من قبل الإدارة أو المديرين لتحقيق منافع خاصة. بالإضافة إلى مراجعة وتعديل القوانين التي تتحكم في تسيير وأداء الشركات، بحيث تتحول مسؤولية الرقابة إلى كلا الطرفين، وهما مجلس إدارة الشركة والمساهمين، وتجنب الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه.

إن المبادئ والقيم الأخلاقية التي تسود الشركة من الداخل، والأطر المؤسسية السائدة في البيئة الخارجية المحيطة هي التي تحكم وضع وتطبيق حوكمة الشركات، وتساهم في في محاربة الفساد بالشركة ومنع استغلال السلطات المتاحة للمدراء من تحقيق مكاسب غير مشروعة والمتاجرة بمصالح الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح، كما يؤدي ربط التعويضات أو الحوافز بتحسين أداء الشركة إلى تحفيز المديرين على تحقيق أكبر قدر من الثروة للمساهمين، فهذه الوضعية تشجع المديرين أو المسيرين (les dirigeants) أكثر على اتخاذ القرارات المناسبة، ويكونوا منسجمين أكثر في أعمال الشركة، وبالتالي تقل حالات تعارض المصالح والبحث عن المصلحة الشخصية.

ترتكز جودة التدقيق الداخلي على مدى التزام المدققين الداخليين بتطبيق معايير الممارسة المهنية وقواعد السلوك الأخلاقي للوفاء بمتطلبات وتوقعات مختلف الأطراف التي هي بحاجة إلى خدمات ذات جودة عالية من وظيفة التدقيق الداخلي. فمعيار نجاح التدقيق الداخلي في تحقيق الجودة هو مدى استفادة أقسام ومصالح الشركة والأنشطة المدقق عليها (الخاضعة للتدقيق)، وذلك عن طريق قياس القيمة التي ساهم التدقيق الداخلي في إضافتها للجهة المدقق عليها، من خلال دراسة وفهم أسباب المشاكل والأخطاء والتركيز على كيفية العلاج الجذري لتلك المشاكل وعدم الاكتفاء برصدها فقط.

فيما يخص الرقابة على جودة التدقيق فهي تعتمد على تعاون كل من المدير التنفيذي لقسم التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي للقيام بالمتابعة المستمرة، وللتأكد من مدى التزام المدققين بالجودة اللازمة أثناء تنفيذ أعمال وبرامج التدقيق الداخلي التي تم التخطيط لها، ومدى استجابتها لمتطلبات وحاجيات وتوقعات العملاء وجميع الأطراف التي لها مصلحة بالشركة. أما التحسين المستمر لجودة التدقيق الداخلي فيتركز على مجموعة الأنشطة المتكررة والجهود المتواصلة لزيادة قدرة وظيفة التدقيق الداخلي على تلبية المتطلبات التي تقع على عاتقها، وتعزيز ثقة المساهمين والأطراف الأخرى التي لها مصلحة بالشركة.

فيما يخص الواقع الجزائري ومن خلال الإصلاحات والقوانين التي سنتها الحكومة، وتحليلنا لأراء أفراد عينة الدراسة فقد التمسنا وجود رغبة لدى العديد من المدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية في الالتزام بقواعد السلوك المهني وتطبيق معايير التدقيق الداخلي قصد مواكبة التطورات الحاصلة في مجال نشاط التدقيق الداخلي، ووجود إجماع بين المدققين الداخليين في شركات المساهمة بضرورة تدعيم الاستقلالية التنظيمية والمهنية والمالية للمدققين الداخليين بالجزائر. واهتمام من مدراء شركات المساهمة بإدخال مفهوم الجودة والجودة الشاملة على جميع أنشطة وأقسام الشركة بما فيها أقسام التدقيق الداخلي لما لها من أهمية في تحسين جودة مخرجات هذه الأقسام والمصالح؛ بالإضافة إلى حرص مديري التدقيق الداخلي على اختيار طرق التقييم المناسبة لتحسين جودة أعمال المدققين الداخليين، من خلال استخدام مزيج من الطرق المختلفة للوصول إلى نتائج تحقق أهداف التدقيق بالشركات، وأن فاعلية الرقابة الداخلية تساهم في مساعدة مجالس الإدارة بشركات المساهمة على الوفاء بمسؤولياتها، بالإضافة إلى مساهمة باقي عناصر طبيعة عمل التدقيق الداخلي الأخرى في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات. كما التمسنا بأن هناك صعوبة في الالتزام بالتحسين المهني المستمر للكفاءة والمهارات والأداء بشكل عام، لعدم وجود معهد مختص في التدقيق الداخلي، مثل: معهد المدققين الداخليين الأمريكيين الذي له فروع بالعديد من دول العالم، والتي يقوم من خلالها بإجراء دورات تكوينية للمدققين الداخليين قصد تطوير وتنمية مهاراتهم النظرية والتطبيقية.

2. نتائج اختبار الفروض

من خلال طريقة المعالجة التي تم اعتمادها من طرف الباحث، والتي جمعت بين الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية، توصلنا أثناء اختبار الفروض إلى النتائج التالية:

■ بخصوص الفرضية الأولى: المتعلقة بمساهمة سلوك المدقق الداخلي في تطبيق الحوكمة في شركات المساهمة الجزائرية، فقد تحققت من خلال التأكد من تأثير كل من (النزاهة، الموضوعية، السرية والكفاءة) في تحسين جودة التدقيق الداخلي التي تساهم بدورها في حوكمة شركات المساهمة الجزائرية.

■ بخصوص الفرضية الثانية: المتعلقة بمساهمة صفات المدقق الداخلي في تطبيق الحوكمة في شركات المساهمة الجزائرية، فقد تحققت من خلال التأكد من تأثير كل من (الاستقلالية، المهارة،

العناية المهنية، التحسين المهني المستمر) في تحسين جودة التدقيق الداخلي التي تساهم بدورها في حوكمة شركات المساهمة الجزائرية.

■ بخصوص الفرضية الثالثة: المتعلقة بمساهمة طبيعة عمل المدقق الداخلي في تطبيق الحوكمة في شركات المساهمة الجزائرية. فقد تحققت من خلال التأكد من تأثير كل من (تحقيق قيمة مضافة، إدارة المخاطر، الرقابة الداخلية) في تحسين جودة التدقيق الداخلي التي تساهم بدورها في حوكمة شركات المساهمة الجزائرية.

3. عرض نتائج الدراسة

- هناك اختلاف في ترجمة مصطلح (Corpotrate Governance) إلى اللغة العربية، فقد تمت ترجمته إلى الحوكمة، الحكم أو فن الحكم، الحاكمية، إدارة الحكم، الحكمانية، أسلوب الحكم الموسع، الحكم الشامل، الحكم المتحد، الإدارة المجتمعية، وإدارة شؤون الدولة والمجتمع. إلا أن المصطلح الأكثر تداولاً بين المختصين هو الحوكمة؛
- يساهم تطبيق حوكمة الشركات في محاربة الفساد بالشركات ومنع استغلال السلطات المتاحة للمدراء من تحقيق مكاسب غير مشروعة والمتاجرة بمصالح الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح؛
- عرف مفهوم التدقيق الداخلي تطورات كبيرة نتيجة تطور حجم الشركات وتعقد أعمالها، وحتى يتكيف ويتوافق مع العمليات التي تقوم بها، ويلبي احتياجات جميع الأطراف التي لها علاقة بالشركات؛
- يقدم قسم التدقيق الداخلي خدمات متنوعة بين الوقاية والاستشارة والتأكيد، مما يجعله يحقق قيمة مضافة للشركة وأصحاب المصالح؛
- لمعهد المدققين الداخليين إسهامات كبيرة في تطوير وتحسين خدمات التدقيق الداخلي؛
- الاستقلالية والموضوعية شرطان أساسيان حتى يتمكن قسم التدقيق من أداء مهامه على أكمل وجه؛
- لا بد أن يتبع قسم التدقيق أعلى سلطة في الهيكل التنظيمي للشركة؛
- لا بد من تحقيق التعاون والتكامل بين قسم التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي، لأن الأهداف والمقاصد مشتركة (حماية مصالح الشركة والحفاظ على استمراريته ونجاحها)؛

- تساهم إدارة التدقيق الداخلي في تطوير وتحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة وهي المحاور الأساسية لطبيعة عمل التدقيق الداخلي؛
- لكل شركة مساهمة الحرية في اختيار تنظيم قسم التدقيق الداخلي الذي يلاءم هيكلها التنظيمي؛
- تهدف عملية مراجعة ضمان جودة التدقيق الداخلي إلى التأكد من تنفيذ مراجعة شاملة وفقا لمعايير التدقيق الداخلي؛
- يتركز التقييم الداخلي لجودة التدقيق الداخلي بشركات المساهمة على القيام بتقييم داخلي للقسم عن طريق اختيار عينة من مهام التدقيق التي تم تنفيذها لمطابقتها مع المعايير والإجراءات المعتمدة للتأكد من جودة عمل التدقيق ومستوى الالتزام بالسياسات المعتمدة داخل القسم ودليل التدقيق الداخلي؛
- تقيم وظيفة التدقيق الداخلي عملية الحوكمة فيما يتعلق بتحقيقها لأهدافها المرتبطة بالأخلاق والقيم وإدارة الأداء والمساءلة وإيصال معلومات المخاطر والرقابة إلى الجهات المعنية في الشركة، وفعالية التواصل بين المكلفين بالحوكمة والمدققين الداخليين والخارجيين؛
- تكلف وظيفة التدقيق الداخلي بمسؤولية محددة لتدقيق أنظمة الرقابة، والإشراف على عملها والتوصية بعمل تحسينات عليها.

4. الاقتراحات والتوصيات

- إلزام شركات المساهمة الجزائرية على العمل بالقواعد الأساسية لحوكمة الشركات التي تتلخص في الشفافية والمساءلة والمسؤولية والإنصاف، والإفصاح عن مدى العمل بها في تقارير التسيير السنوية؛ مع فرض عقوبات على كل من يخالف تطبيق النصوص الواردة في هذه القواعد؛
- الاقتداء بالممارسات والتجارب وتوصيات التقارير الدولية لحوكمة الشركات فيما يخص مساهمة جودة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة على شركات المساهمة الجزائرية، من خلال إصدار قوانين وتشريعات تساند وتدعم استقلالية المدققين الداخليين أثناء تأديتهم لأعمالهم و واجباتهم؛
- وضع قواعد ومعايير للتدقيق الداخلي تتماشى مع واقع بيئة الأعمال وواقع الاقتصاد الوطني ككل، مع الأخذ بعين الاعتبار لخصوصية شركات المساهمة الجزائرية؛

- الحرص على تنمية قدرات وكفاءات المدققين الداخليين بشركات المساهمة الجزائرية من خلال إخضاعهم إلى عمليات تقويم وتقييم مستمرة من أجل قياس جودة أداء أعمالهم، وتطوير خبراتهم ومساعدتهم على الاطلاع على استخدام طرق وأساليب التدقيق الحديثة المتبعة في الدول المتقدمة؛
- إنشاء معاهد متخصصة في التدقيق الداخلي في الجزائر، لتدريب وتأهيل المدققين الداخليين، وتطوير مهاراتهم وتحديث الطرق والأساليب التي يستخدموها في عملية التدقيق، عن طريق تبادل الخبرات مع المعاهد الدولية المتخصصة في مجال التدقيق والتدقيق الداخلي؛

5. آفاق البحث في الموضوع

بعد الانتهاء من معالجة إشكالية بحثنا التي تتمحور حول مدى مساهمة تحسين جودة التدقيق في حوكمة شركات المساهمة الجزائرية، فإنه يمكن دراسة مدى تأثير أي عنصر من العناصر المحددة لجودة التدقيق الداخلي وربطها بموضوع حوكمة الشركات، مثل :

- دراسة مدى مساهمة استقلالية التدقيق الداخلي في حوكمة شركات المساهمة؛
- دراسة مدى تأثير ومساهمة موضوعية التدقيق الداخلي في حوكمة شركات المساهمة؛
- دراسة مدى تأثير ومساهمة العناية المهنية للمدقق الداخلي في حوكمة شركات المساهمة؛
- دراسة مدى تأثير ومساهمة التحسين المهني المستمر لنشاط التدقيق الداخلي في حوكمة شركات المساهمة.

قائمة المراجع

I- مراجع باللغة العربية

أ- الكتب

- 01- إبراهيم عثمان أميرة، السيد المليجي فؤاد، كامل محمد سمير، المحاسبة المالية في شركات الأموال: قطاع الأعمال العام و الخاص، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002.
- 02- إبراهيم محمد السيد حسن، أحكام الاكتتاب في الشركات المساهمة، دار ابن الجوزي، الدمام، 2006.
- 03- أبو العطا نزمين، حوكمة الشركات سبيل التقدم .. مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، 2003.
- 04- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، الطبعة الأولى، عمان، 2000.
- 05- أمين خالد، علم تدقيق الحسابات، دار وائل، ط1، عمان، 2000.
- 06- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى الخدمات ذات العلاقة، الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، عمان، 2010.
- 07- الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعيار الدولي رقم (220): رقابة الجودة لأعمال التدقيق، ترجمة الهيئة المصرية للمحاسبين المصريين، القاهرة، 2010.
- 08- الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعيار الدولي رقم (610): مراعاة عمل التدقيق الداخلي، ترجمة الهيئة المصرية للمحاسبين المصريين، القاهرة، 2010.
- 09- الاتحاد الدولي للمحاسبين، تأسيس وتطوير هيئة محاسبية مهنية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، الرياض، 2011.
- 10- الاتحاد الدولي للمحاسبين، تقويم وتحسين الحوكمة في المنشآت، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الرياض، 2013.
- 11- الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الرياض، 2010.
- 12- الأمانة العامة لمجلس وزراء دولة الإمارات العربية المتحدة، ميثاق ومنهجية التدقيق الداخلي للحكومة الاتحادية، أبوظبي، 2013.

- 13- الأمم المتحدة، لمحة عامة عن الإطار القانوني والمؤسسي للجزائر في سياق تنفيذ اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، مؤتمر الدول الأطراف في اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، بنما، نوفمبر 2013.
- 14- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، العدد 14، الجزائر، فيفري 2006.
- 15- الخفيف علي، الشركات في الفقه الإسلامي: بحوث مقارنة، درا الفكر العربي، القاهرة، 2009.
- 16- السمارائي محمد، إدارة الجودة الشاملة في القطاعين الإنتاجي والخدمي، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
- 17- السيد أحمد لطفي أمين، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- 18- السيد أحمد لطفي أمين، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- 19- السيد إسماعيل، أساسيات بحوث التسويق مدخل استراتيجي وإداري، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2008.
- 20- السيد سرايا محمد، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
- 21- الشعبي عزمي وآخرون، الفساد السياسي في العالم العربي، مؤسسة الإئتلاف من أجل النزاهة والمساءلة، القدس، 2014.
- 22- القاضي حسين، التدقيق الداخلي، منشورات جامعة دمشق، ط1، دمشق، 2008.
- 23- المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا (INTOSAI)، إرشادات حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي، فينا، 2004.
- 24- المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا (INTOSAI)، الدليل الإرشادي لمعايير الرقابة الداخلية للقطاع العام: معلومات إضافية حول إدارة المخاطر في الجهات، فينا، 2007.
- 25- المنظمة العالمية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (INTOSAI)، استقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام، فينا، 2009.
- 26- المنظمة العالمية للتقييس، المواصفة القياسية الدولية (ISO 9000:2000): نظم إدارة الجودة: الأسس والمصطلحات، ترجمة هيئات التقييس العربية، جنيف، 2002.
- 27- المنظمة العالمية للتقييس، المواصفة القياسية الدولية (ISO 19011:2002): إرشادات لتدقيق نظم إدارة الجودة و/أو نظم الإدارة البيئية، ترجمة هيئات التقييس العربية، جنيف، 2002.

- 28- المنظمة العالمية للتقييس، المواصفة القياسية الدولية (ISO 9001:2008): نظم إدارة الجودة- المتطلبات، ترجمة هيئات التقييس العربية، جنيف، 2008.
- 29- المؤسسة العامة للتعليم والتدريب المهني، مراجعة ومراقبة داخلية، الرياض، 2009.
- 30- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، قواعد سلوك وآداب المهنة، الرياض، 1994.
- 31- الهيئة المركزية للوقاية من الرشوة، أرضية أولية لمعالجة تعارض المصالح، الرباط، 2012.
- 32- الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته، الإطار القانوني والمؤسسي لمكافحة الفساد في الجزائر، ط2، الجزائر، 2014.
- 33- الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته، المركز القانوني للهيئة: مهامها وتنظيمها، الجزائر، 2006.
- 34- برنامج الأمم المتحدة الإنمائي (UNDP)، مكافحة الفساد لتحسين إدارة الحكم، شعبة التطوير الإداري وإدارة الحكم، مكتب السياسات الإنمائية، نيويورك، نوفمبر 1998.
- 35- برنامج الأمم المتحدة الإنمائي (UNDP)، مكافحة الفساد لتحسين إدارة الحكم، شعبة التطوير الإداري وإدارة الحكم، مكتب السياسات الإنمائية، نيويورك، 1998.
- 36- تاويل محمد، الشركات وأحكامها في الفقه الإسلامي: دراسة مقارنة في الشركات الإسلامية، دار ابن حزم، بيروت، 2009.
- 37- توماس وليم، هنكي امرسون، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريح للنشر، الرياض، 2006.
- 38- حسن يوسف محمد، محددات الحوكمة ومعاييرها: مع إشارة خاصة إلى نمط تطبيقها في مصر، بنك الاستثمار القومي، القاهرة، 2007.
- 39- حسين شحاتة حسين، أصول المراجعة والرقابة: مع إطلالة إسلامية، مكتبة دار النشر للجامعات، القاهرة، 1996.
- 40- حيدر درويش عدنان، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، بيروت، 2007.
- 41- ديدان مولود، القانون التجاري، دار بلقيس، الجزائر، 2015.
- 42- رئاسة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، الأمانة العامة للحكومة، الجزائر، 2007.
- 43- رئاسة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون المدني، الأمانة العامة للحكومة، الجزائر، 2007.

- 44- سعادة يوسف، محاسبة شركات الأموال، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
- 45- سولفيان جون، البوصلة الأخلاقية للشركات.. أدوات مكافحة الفساد: قيم ومبادئ الأعمال، وآداب المهنة، وحوكمة الشركات، مؤسسة التمويل الدولية، واشنطن، 2008.
- 46- سوليفان جون وآخرون، حوكمة الشركات في القرن الواحد والعشرين، ترجمة سمير كرم، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، 2003.
- 47- سيكاران أوما، طرق البحث في الإدارة: مدخل لبناء المهارات البحثية، تعريب إسماعيل علي بسيوني، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006.
- 48- شركة التعدين العربية السعودية، سياسة تعارض المصالح، الرياض، 2012.
- 49- شكولنيكوف ألكسندر، ولسون أندرو، من شركات مستدامة إلى اقتصادات مستدامة: حوكمة الشركات كأداة تنمية، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، 2010.
- 50- طه مصطفى كامل، الشركات التجارية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2007.
- 51- عبد الرحيم أحمد عيد فتحي، التدقيق الداخلي للجودة في ظل المواصفات الدولية الموحدة (ISO 9000)، شركة جياذ للاستشارات وأنظمة الجودة، القاهرة، 1999.
- 52- عبد السلام اشتيوي إدريس، المراجعة : معايير وإجراءات، منشورات جامعة قاريونس، بنغازي، ط5، 2008.
- 53- عبد الشهيد شهيرة، قواعد إدارة الشركات تصبح سعياً دولياً : ماذا يمكن عمله في مصر، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، سبتمبر 2001.
- 54- عبد العال حماد طارق، حوكمة الشركات: شركات قطاع عام وخاص ومصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- 55- عبد الكريم الكايد زهير، الحوكمة قضايا وتطبيقات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2003.
- 56- عبد الله الوردات خلف، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
- 57- عبد الوهاب العزاوي محمد، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري العلمية، عمان، 2005.
- 58- علي إبراهيم أحمد، المراجعة المتقدمة، منشورات جامعة بنها، بنها، 2012.
- 59- عمار عمورة، شرح القانون التجاري الجزائري، دار المعرفة، الجزائر، 2010.

- 60- فرحان الخريسات حمدان، التدقيق الداخلي في الشركات، دار أفاق للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 61- فضيل نادية، شركات الأموال في القانون التجاري الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، الجزائر، 2008.
- 62- كاظم حمود خيضر، إدارة الجودة الشاملة، دار المسيرة، عمان، 2005.
- 63- مجلس التعاون لدول الخليج العربية، دليل نظام ضبط وضمان جودة التدقيق للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، الرياض، 2013.
- 64- محمد السواعي خالد، مدخل إلى تحليل البيانات باستخدام (SPSS)، دار عالم الكتاب الحديث، عمان، 2011.
- 65- محمد الصحن عبد الفتاح وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- 66- محمد نور أحمد، حسين أحمد عبيد، شحاتة السيد شحاته، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- 67- محمود شوقي عطاء الله، دراسات متقدمة في المراجعة، مكتب الشباب، القاهرة، 1994.
- 68- مركز أبوظبي للحوكمة، أساسيات الحوكمة: مفاهيم ومصطلحات، غرفة أبوظبي للتجارة والصناعة، أبوظبي، 2014.
- 69- مركز أبوظبي للحوكمة، دليل مجلس الإدارة لشركات المساهمة العامة في دولة الإمارات العربية المتحدة: التوفيق بين ضوابط الحوكمة المحلية والممارسات الدولية، غرفة أبو ظبي للتجارة والصناعة، أبو ظبي، 2009.
- 70- مركز المشروعات الدولية الخاصة، حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة، غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن، أوت 2008.
- 71- مركز المشروعات الدولية الخاصة، دليل مركز المشروعات الدولية الخاصة: الحوكمة طريق الإصلاح، واشنطن، 2005.
- 72- مركز المشروعات الدولية الخاصة، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات، منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، باريس، 2004.
- 73- مصطفى سليمان محمد، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 74- مصلح عبير، الشعبي عزمي، النزاهة والشفافية والمساءلة في مواجهة الفساد، مؤسسة الإئتلاف من أجل النزاهة، القدس، 2013.
- 75- مظهر أحمد محمد، تقييم جودة أعمال المراجعة والتدقيق في دولة قطر: دراسة نظرية مقارنة، الدوحة، 2009.

76- معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، ترجمة الجمعية التونسية للمدققين الداخليين، فلوريدا، ديسمبر 2013.

77- معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، فلوريدا، أكتوبر 2011.

78- معهد المدققين الداخليين، مبادئ أخلاقيات المهنة، ترجمة الجمعية السعودية للمدققين الداخليين، الرياض، 2013.

79- مفاهيم وسياسات الحوكمة في الأدبيات العربية والغربية، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، 2013.

80- منظمة الشفافية الدولية، نظام النزاهة العربي في مواجهة الفساد، المركز اللبناني للدراسات، بيروت، 2009.

81- مؤسسة جرامين جميل، دليل الحوكمة المؤسسية وإدارة المخاطر لمؤسسات التمويل الأصغر في العالم العربي، بيروت، 2010.

82- نايف علوان قاسم، إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الآيزو (ISO 9001:2000)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2005.

83- نصر عبد الوهاب، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

84- نوبي اندرا، مدونة قواعد السلوك العالمية، شركة بيسيكو (PEPSICO)، نيويورك، أكتوبر 2012.

85- هاشم الألوسي حازم، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق: المراجعة نظريا، الجزء الأول، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2002.

86- وزارة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، الجزائر، 2009.

87- ياملكي أكرم، القانون التجاري: دراسة مقارنة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

ب- أطروحات الدكتوراه ومذكرات الماجستير

88- أحمد سالم حجازي منتصر، أثر تطبيق الجودة الشاملة علي تطوير وظائف ومهام المراجعة الداخلية، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.

89- العفيفي فتحي، معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.

- 90- توفيق المرعي نبيه، دور لجنة التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية: دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، جامعة جدرا، عمان، 2009.
- 91- جمال القيق أمير، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، مذكرة ماجستير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.
- 92- حسن سالم إياد، واقع التدقيق الداخلي في قطاع غزة، مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، تخصص محاسبة وتمويل، غزة، 2012.
- 93- سالم يوسف محمد، تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 220 - دراسة تطبيقية، مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011.
- 94- سعيد محمود الصوص إياد، مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.
- 95- سليمان قاسم الأهدل عبد السلام، العوامل المؤثرة على جود المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، مذكرة ماجستير منشورة، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة أسيوط، أسيوط، 2008.
- 96- عبد الله العبدلي محمد، أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2012.
- 97- عبد الله سعيد أبو سرعة عبد السلام، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص علوم تجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2010.
- 98- محمد حسن العفيفي مؤمن، مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة، مذكرة ماجستير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.
- 99- محمد سعيد كامل النونو كمال، مدى تطبيق معايير التدقيق المتعارف عليها في البنوك الإسلامية في غزة، مذكرة ماجستير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.
- 100- محمود الأسطل أحمد، دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة، مذكرة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010.
- 101- مخلد سلطان المطيري عبد الرحمان، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، تخصص محاسبة، عمان، 2012.

102- ياسين العايب، إشكالية تمويل المؤسسات الاقتصادية: دراسة حالة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، فرع اقتصاد مالي، تخصص علوم اقتصادية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2011.

ج- المقالات

103- إبراهيم مبارك الرفاعي، جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على البيئة السعودية، جامعة الملك سعود، الرياض، 2010.

104- بريس عبد القادر، قواعد تطبيق الحوكمة في المنظومة المصرفية مع الإشارة إلى حالة الجزائر، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، العدد الأول، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2006.

105- رمزي ربحاوي مها محمود، شركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات: دراسة حالة لشركات المساهمة العامة العمانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم 24، العدد الأول، دمشق، 2008.

106- سالم شاكر القيسي أسامة، حسام عبد الجبار حمود الجميلي، الالتزامات الأخلاقية وقواعد السلوك المهني لمدقي الحسابات، ورقة بحثية، تخصص محاسبة، جامعة الموصل، بدون سنة نشر.

107- سايح بوزيد، سبل تعزيز المساءلة والشفافية لمكافحة الفساد وتمكين الحكم الرشيد في الدول العربية، مجلة الباحث، العدد 10، ورقلة، 2012.

108- سلامة الرحيلي عوض، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، جدة، العدد الأول، 2008.

109- سويدان ميشل، أبو زريق بلال، مدى الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية في شركات الكهرباء الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 09، العدد 03، عمان، 2013.

110- علي التويجي عبد الرحمان، محمد حسين النفعاي، جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد 01، الرياض، 2008.

111- عيلان الشوبكي يونس، أهمية التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المساهمة العامة في الحد من مخاطر الأحكام الشخصية لمعدي القوائم المالية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 30، العدد 01، دمشق، 2014.

112- فالخ العدواني عيد، الحوكمة ودورها في تحسين الأداء المؤسسي للجهاز الإداري ومتطلبات التطبيق في دولة الكويت، مجلة النهضة، العدد الرابع، القاهرة، 2009.

- 113- فوزي سميحة، تقييم مبادئ حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية، ورقة عمل رقم (82)، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، القاهرة، أفريل، 2003.
- 114- كامل محمد عيسى سمير، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات - مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم 01، المجلد رقم 45، الإسكندرية، 2008.
- 115- ماهر مشتهد صبري، العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين، مجلة جامعة الأزهر، المجلد 15، العدد 02، غزة، 2013.
- 116- محمد العمري أحمد، فضل عبد الفتاح عبد المغني، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 02، العدد 03، عمان، 2006.
- 117- محمد علي الفضل مؤيد، العلاقة بين محددات السلوك الإداري وتكلفة الوكالة للملكية ومدى تأثيرها بالأداء: دراسة حالة في العراق، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد السادس عشر، العدد الثاني، جامعة البحرين، المنامة، ديسمبر 2013.
- 118- محمد علي الفضل مؤيد، حربي راضي نوال، العلاقة بين الحاكمية المؤسسية وقيمة الشركة في ضوء نظرية الوكالة، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 12، العدد 01، جامعة القادسية، 2010.
- 119- نوري خلف صلاح، إسراء كاظم عبيد، نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 23، بغداد، 2013.
- 120- هادي العدناني محمد، مدخل مقترح لتدقيق الجودة كأحد أنواع الفحص لأغراض خاصة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 13، العدد 45، السليمانية، 2007.

د- ملتقيات علمية

- 121- آدم عيسى موسى، تعارض المصالح في هيئات الرقابة الشرعية، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر الثامن للهيئات الشرعية، المنامة، 2009.
- 122- الأمم المتحدة، لمحة عامة عن الإطار القانوني والمؤسسي للجزائر في سياق تنفيذ اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، مؤتمر الدول الأطراف في اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، بنما، نوفمبر 2013.
- 123- الصادق فداد العياشي، تعارض المصالح في عمل الهيئات الشرعية، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر الثامن للهيئات الشرعية، المنامة، 2009.

- 124- جمال عمورة، ضرورة مراجعة مهنة مراجعة الحسابات وتكييفها مع المعايير الدولية، مداخله مقدمة إلى الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي (SCF) في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، البليدة، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011.
- 125- خليل عطا الله، مدخل مقترح مكافحة الفساد في العالم العربي: تجربة الأردن، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي حول دور القطاع العام في مكافحه الفساد المالي والإداري، الرباط، جوان 2008.
- 126- عبد الرحمان العايب، نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية، مداخله مقدمة إلى الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر بين الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، يومي 11 و 12 أكتوبر 2010.
- 127- عبد الحليم عمر محمد، حوكمة الشركات: تعريف مع إطلالة إسلامية، ورقة بحثية مقدمة للحلقة النقاشية حول حوكمة الشركات، جامعة الأزهر، القاهرة، 2005.
- 128- عثمان أبو العنين نجاح، الحوكمة في المؤسسات الإسلامية، ورقة بحثية مقدمة إلى المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، أريد، يومي 18-19 أبريل، 2013.
- 129- علي جبران محمد، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، ورقة بحثية مقدمة للندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، كلية إدارة الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الملك سعود، الرياض، 2010.
- 130- محمد الرزين عبد الله، الكفاءة الاقتصادية للأسواق المالية وارتباطها باقتصاد المعرفة، ورقة بحثية مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي الخامس حول اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية، جامعة الزيتونة، عمان، 2005.
- 131- محمد نوري بتول، علي خلف سلمان الركابي، حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، ورقة بحثية مقدمة إلى الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، البليدة، يومي 18 و 19 ماي 2011.

II - مراجع باللغة الفرنسية

A - Livers

- 132 - BEITON Alain, Antoine CAZORLA, Dictionnaire des science économiques, Armande Coline, Paris, 2ème édition, 2007.
- 133 - Association pour le Management des Risque et des Assurances de l'Entreprise (AMRAE), Référentiel métier du Risk Manager, Paris, 2013.

- 134 – BERTIN Élisabeth, **Audit interne : enjeux et pratiques à l'international**, Groupe Eyrolles, Paris, 2007.
- 135 – CANARD Frédéric , **Management de la Qualité**, Gualino Lextenso édition, Paris, 2009.
- 136 – Gouvernement du Québec, **Vocabulaire de la gestion du risque : Éviter de courir des risques**, l'Office québécois de la langue française, Québec, 2007.
- 137 – ALLEL Hammini, **Le Contrôle Interne et L'élaboration du Bilan Comptable: entreprise publique économique**, Office des Publications Universitaires, Alger, 2003.
- 138 – Institut Français d'Audit et Contrôle Interne , **Code de Déontologie**, Paris, avril 2009.
- 139 – Institut Français d'Audit et Contrôle Interne, **Prise de position IFACI / Audit Interne – Qualité**, Paris, mai 2004.
- 140 – Institut Français de L'audit et du Contrôle Interne, **Manuel D'audit Interne : Améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des risques**, 2 eme Édition, Paris, 2012.
- 141 – BECOUR J.C, BOUQUIN H, **Audit Opérationnel**, Economica, Paris, 3eme Edition, 2002.
- 142 – RENARD jacques, **Théorie et pratique de l'audit interne**, Éditions d'Organisation, 7ème édition, Paris, 2010.
- 143 – KPMG Audit, **La gestion des risques et du contrôle interne au sein des sociétés foncières**, Paris, 2009.
- 144 – L'Ordre des Experts Comptables, **Les Bonnes Pratiques en Matière de Contrôle Interne dans les PME**, Paris, 2008.
- 145 – LIONNEL C et GERARD V, **Audit et Control Interne, Aspects Financiers**, Opération et Stratégiques, Dalloz, Paris, 6eme Edition, 2001.

B – Articles

- 146 – BOURQUI Claude, **Corporate Gouvernance**, Reveu de l'expert-comptable suisse, Genève, 2002.
- 147 – BASLE Maurice, **Evaluation des politiques et gouvernance a différents niveaux de gouvernement, économique de Bretagne**, université de rennes, Rennes, n° 2, 2000.

148 – RACHDI Houssem, **La Gouvernance Bancaire: un survey de littérature**, Université El Manar, Tunis, 2009.

149 – LE DAMANY Sylvie, **Gouvernance et éthique: Comment prévenir les conflits d'intérêts dans la vie publique**, Revue d'Audit et Contrôle internes , n°212, Paris, 2012.

150 – BEN KHEDIRI Karim, **Gouvernance d'entreprise et couverture des risques financiers: étude empirique sur les entreprises françaises**, Université de Poitiers, Poitiers, 2010.

151 – CHARREAUX Gérard, **La théorie positive de l'agence : lecture et relectures**, Dijon, 1998.

C – Mémoires

152 – ZORGUI Imed, **Le Choix de Financement Entre la dette et l' équité: Survol de la théorie et application pour les Firmes Canadiennes**, Mémoire de master, Option administration des affaires, Université du Québec, Québec, 2009.

153 – CHABBOU Badreddine, **Distributions et coûts d'agence : Le cas des sociétés d'assurance de personnes à capital-actions opérant au Canada**, Mémoire de Master, option Banques et Assurance, Département Finance et Assurance, Université Laval, Québec, 2004.

- مراجع باللغة الانجليزية

A – Books

154 – HERMANSON Dana, RITTENBERG Larry, **Internal Audit and organizational Governance**, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Florida, 2003.

155 – International Organization for Standardization, **Guidelines for Auditing Management Systems (ISO 19011)**, Second Edition, Geneva, 2011.

156 – MOELLER Robert, **Brink's Modern Internal Auditing : A Common Body of Knowledge**, John Wiley & Sons Edition, USA, 2009.

157 – The Institute of Internal Auditors, IIA Position Paper : **The Role Of Internal Auditing In Enterprise-Wide Risk Management**, UK, 2009.

158 – The Institute of Internal Auditors, **IIA Position Paper : The Role Of Internal Auditing In Enterprise-Wide Risk Management**, Florida, 2009.

159 – The Institute of Internal Auditors, **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing Standards**, Florida, 2012.

160 – The Institute of Internal Auditors, **The Professional Practices Framework for Internal Auditing**, Florida, 2004.

161 – The Institute of Internal Auditors, **The Role of Internal Auditing in Enterprise-wide, Risk Management**, Florida, 2004.

B – articles

162 – M Alamgir, **Corporate Governance, A Risk Perspective**, paper presented to: **Corporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development**, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 7 – 8, 2007.

C – Reports

163 – CADBURY Adrian, **Report of the financial aspects of corporate governance**, Burgess Science Press, First published, London, December 1992.

الملاحق

الملحق رقم (02): قائمة محكمي الاستبيان

اللقب	الاسم	المهنة	الرتبة	مكان العمل
سعيد	يحي	أستاذ جامعي	أستاذ التعليم العالي	جامعة المسيلة - الجزائر
عزاوي	أعمر	أستاذ جامعي	أستاذ التعليم العالي	جامعة ورقلة - الجزائر
ولهي	بوعلام	أستاذ جامعي	أستاذ محاضر	جامعة المسيلة - الجزائر
سعودي	بلقاسم	أستاذ جامعي ومحافظ حسابات	أستاذ محاضر	جامعة المسيلة - الجزائر

الملحق رقم (02): رسالة الاستبيان باللغة العربية



جامعة محمد بوضياف - بالمسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية

رسالة الاستبيان

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته.

تحية طيبة وبعد،

يقوم الباحث بإعداد بحث حول « تحسين جودة التدقيق الداخلي لشركات المساهمة الجزائرية في ظل الممارسات والتجارب الدولية لحوكمة الشركات»، ونظرا لخبرتكم العلمية والعملية في هذا المجال، فإنه يشرفني أن أطلب من سيادتكم في إطار التحضير للأطروحة الدكتوراه، مساعدتي على انجاز هذا البحث، وذلك بمألا الاستمارة المرفقة بهذه الرسالة، حيث يمثل هذا الاستبيان أحد الجوانب المهمة في البحث، ويهدف إلى دراسة وتحليل آراء المدققين الداخليين في شركاتكم حول دور جودة التدقيق الداخلي في حوكمة شركات المساهمة الجزائرية. في الأخير أعلمكم بأن إجاباتكم على الأسئلة الواردة في الاستبيان ستكون محل تقديري، وأؤكد لكم أنها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

في الأخير تقبلوا مني خالص الشكر والتقدير.

الباحث أوصيف لخضر

الملحق رقم (03): استمارة الاستبيان باللغة العربية

المحور الأول: بيانات عامة

01- الجنس

☐ ذكر ☐ أنثى

02- العمر

☐ أقل من 25 سنة ☐ من 35 إلى 44 سنة
☐ من 26 إلى 34 سنة ☐ أكثر من 45 سنة

03- الوظيفة الحالية

☐ مدقق داخلي مساعد ☐ رئيس مهمة التدقيق
☐ مدقق داخلي رئيسي ☐ مدير قسم التدقيق الداخلي

04- الشهادة المحصل عليها (الدرجة العلمية)

☐ شهادة أقل من ليسانس
☐ ليسانس
☐ ماجستير

05- الخبرة المهنية

☐ أقل من 05 سنوات ☐ من 16 إلى 25 سنة
☐ من 06 إلى 15 سنة ☐ أكثر من 25 سنة

المحور الثاني: أسئلة حول الموضوع					
سلوك المدقق الداخلي					I
النزاهة					A
الرقم	العبارة	موافق تماما	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق
01	يحرص المدقق الداخلي على أداء عمله بأمانة وحذر ومسؤولية.				
02	يحرص المدقق الداخلي على الحفاظ على القانون واكتشاف أي أفعال خارجة عن القانون أو المهنة.				
03	يحرص المدقق الداخلي على أن لا يشترك في أنشطة غير قانونية أو غير معروفة تجلب الشبهة لمهنة التدقيق الداخلي أو الشركة التي يعمل بها.				
04	يحرص المدقق الداخلي على أن يحترم وأن يساهم في تحقيق الأهداف الشرعية والأخلاقية للشركة التي يعمل بها.				
- في رأيك هل هناك عناصر أخرى يحرص المدقق الداخلي على أدائها لتحقيق النزاهة:					
الموضوعية					B
الرقم	العبارة	موافق تماما	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق
05	يلتزم المدقق الداخلي على أن لا يشارك في أية أنشطة أو علاقات ربما تضعف أو من المفترض أن تضعف تقييم العمليات التي يقوم بها.				
06	يلتزم المدقق الداخلي على عدم قبول أي شيء كالهدايا والخدمات وغيرها، التي قد تؤثر على إبداء رأيه المهني عند كتابة التقرير.				
07	يلتزم المدقق الداخلي بالإفصاح عن كل الحقائق المادية التي عرفها أثناء قيامه بواجباته المهنية، فعلم الإفصاح يؤدي إلى تشويه تقاريره عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها.				
- في رأيك هل هناك عناصر أخرى يحرص المدقق الداخلي على أدائها لتحقيق الموضوعية:					
السرية					C
الرقم	العبارة	موافق تماما	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق
08	يحرص المدقق الداخلي على أن يكون عاقلا ورشيدا بشأن استخدام المعلومات المكتسبة أثناء القيام بواجباته وحمايتها.				
09	يحرص المدقق الداخلي على أن لا يستخدم المعلومات التي يكتسبها أثناء عمله لأي مكسب شخصي أو بأي أسلوب لا يتفق مع القانون، أو يضر بالأهداف والأخلاقيات التي يفترض أن تكون سائدة في الشركة التي يعمل بها.				

- في رأيك هل هناك عناصر أخرى يحرص المدقق الداخلي على أدائها لتحقيق السرية:					
.....					
.....					
D الكفاءة					
الرقم	العبارة	موافق تماماً	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق تماماً
10	يحرص المدققون الداخليون على أن يؤديوا مهامهم الخدمية بالمعرفة والخبرة والمهارة الضرورية التي تتطلبها وظيفة ومهنة التدقيق الداخلي.				
11	يلتزم المدقق الداخلي بأن يؤدي خدمات التدقيق الداخلي طبقاً لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.				
12	يلتزم المدقق الداخلي بأن يعمل باستمرار على تحسين كفاءته وجودة الخدمات التي يقدمها للشركة.				
13	يحرص المدقق الداخلي على أن يكون لديه التدريب الكافي على إجراء عمليات التدقيق الداخلي.				
- في رأيك هل هناك عناصر أخرى يحرص المدقق الداخلي على أدائها لتحقيق الكفاءة:					
.....					
.....					
II صفات المدقق الداخلي					
A الاستقلالية					
الرقم	العبارة	موافق تماماً	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق تماماً
14	يتمتع المدقق الداخلي باستقلالية تنظيمية من خلال ارتباطه بأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي للشركة، وإمكانية اتصاله المباشر بمجلس الإدارة التي يدعم استقلاله ويساعده في توصيل تقارير التدقيق الداخلي ونتائجه وتوصياته.				
15	يتمتع المدقق الداخلي باستقلالية مهنية عندما يؤدي أعماله وواجباته دون أي قيود أو تدخل أو ضغوط من طرف الجهات (الأقسام/المصالح) الخاضعة لعملية التدقيق؛ وألا يتأثر بآراء الغير عند تخطيط وتنفيذ برنامج التدقيق.				
16	يتمتع المدقق الداخلي باستقلالية فنية من خلال اكتسابه أعلى درجات المهارة أثناء أداء عمله، والتي يتم تعزيزها من خلال المؤهلات العلمية العالية والتدريب المناسب.				
17	يتمتع المدقق الداخلي باستقلالية مالية من خلال اعتماد مخصصات مالية ومكافآت لقسم التدقيق الداخلي من قبل مجلس الإدارة، وهذا النوع من الاستقلالية يعتبر امتداد للاستقلالية المهنية (التنظيمية).				
- في رأيك هل هناك عناصر أخرى تدعم استقلالية المدقق الداخلي:					
.....					
.....					

المهارة						B
غير موافق تماماً	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق تماماً	العبارة	الرقم
					يتوفر المدقق الداخلي على معرفة ودراية بإجراءات تحقيق برنامج التدقيق بالأقسام أو المصالح التي يقوم بتدقيقها.	18
					يتوفر المدقق الداخلي على القدرة الكافية للحكم (تقييم) على مدى أهمية المعلومات المجمعة عن الأقسام و المصالح التي يقوم بتدقيقها.	19
					يتوفر المدقق الداخلي على القدرة على تحديد الأولويات أثناء تنفيذ عمليات التدقيق الداخلي.	20
					يتوفر المدقق الداخلي على القدرة على كسب احترام الغير (الدبلوماسية في التعامل مع الغير). والقدرة على التعامل مع ضغوط العمل في أقسام أو مصالح الشركة.	21
					يتوفر المدقق الداخلي على القدرة على الاتصال مع الغير (خاصة مهارة الاستماع للغير).	22
					يتوفر المدقق الداخلي على القدرة على تجنب (صغائر الأمور) والاهتمام بالأمور الأساسية (تجنب حالات تعارض المصالح بالشركة و إضافة قيمة لها).	23
					يتوفر لدى المدقق القدرة الكافية على تصنيف حالات عدم المطابقة لأنشطة الشركة مع الأهداف المسطرة.	24
					يتوفر المدقق الداخلي على القدرة على إيصال الفهم الصحيح لموظفي الشركة حول دور المدقق الداخلي في تطوير أساليب العمل بالشركة وتحسينها، وأن دوره لا يقتصر على إبراز الملاحظات وبيان مقدار الانحرافات، بل يمتد إلى إيجاد الحلول وتقديم التوصيات والاقتراحات التي تعود بالفائدة على الشركة.	25
					يتوفر المدقق الداخلي على القدرة على الاستفادة من الأخطاء التي ارتكبها في عمليات التدقيق السابقة، و تجنب الوقوع فيها مستقبلاً.	26
					يتوفر المدقق الداخلي على القدرة والمهارات الكافية التي تسمح له بتدقيق مجالات وأقسام أخرى بالشركة غير قسم المحاسبة والمالية.	27
- في رأيك هل هناك عناصر أخرى تدعم مهارات المدقق الداخلي:.....						
العناية المهنية اللازمة						C
غير موافق تماماً	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق تماماً	العبارة	الرقم
					يحرص المدقق الداخلي على الالتزام بتطبيق معايير الممارسة المهنية وقواعد السلوك المهني للتدقيق الداخلي، وحتى قواعد السلوك المعمول بها بالشركة.	28
					يحرص المدقق الداخلي على مراعاة المخاطر المرتبطة بأداء مهام التدقيق.	29
					يحرص المدقق الداخلي على مراعاة إمكانية استخدام تقنيات التدقيق المؤتمنة، وتقنيات تحليل البيانات الأخرى (الحديثة) لتطوير نوعية عمله وفعاليته.	30
					يحرص المدقق الداخلي على مراعاة تأثير الخدمة المراد أداؤها على نطاق برنامج أو خطة	31

					التدقيق المعتمدة و الأهداف المسطرة من طرف إدارة التدقيق الداخلي.
					32 يحرص المدقق الداخلي على تقدير الموارد والمهارات اللازمة لأداء مهام وأعمال التدقيق بدقة، مع مراعاة درجة تعقيد هذه المهام، والأهداف المراد تحقيقها.
					- في رأيك هل هناك عناصر يلتزم بها المدقق الداخلي لتحقيق العناية المهنية اللازمة عند أداء عمله:
					D التحسين المهني المستمر
					D-1 التطوير المهني
الرقم		موافق تماما	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق تماما
					العبارة
33					توكل مسؤولية التطوير المهني المستمر للمدققين الداخليين إلى شخص أو مجموعة من الأشخاص يتمتعون بصلاحيات وخبرات مناسبة لتطوير أداء المدققين الداخليين.
34					يشرف على متابعة برامج التدقيق الداخلي التي تضعها الشركة، والتي تحتوي على بيانات بالأهداف و المتطلبات الأساسية للتعليم و/ أو الخبرة أشخاص مؤهلين علميا وعمليا.
35					يتم إعداد برنامج توجيهي متعلق بالشركة وبالمهنة للمدققين الداخليين الجدد، من خلال تهيئة مطبوعات وبرامج مصممة لإعلام المدققين الجدد بمسؤولياتهم المهنية والفرص المتاحة لهم.
36					يتم عقد ندوات توجيهية لشرح المسؤوليات المهنية للمدققين الداخليين وسياسات الشركة.
37					يتم تحديد متطلبات التعليم المهني المستمر للمدققين الداخليين بالشركة بمختلف مستوياتهم.
38					يتم تشجيع المدققين الداخليين على المشاركة في البرامج والدورات الخارجية للتعليم المهني المستمر وتطوير المهارات.
39					يتم تشجيع المدققين الداخليين على الانضمام (الانخراط) والعضوية في المنظمات المهنية (معاهد، جمعيات، منظمات ... الخ).
40					تتم مراقبة برامج التعليم المهني المستمر للمدققين الداخليين والاحتفاظ بسجلات مناسبة للشركة وللمدققين، من خلال متابعة سجلات مشاركتهم في مهام التدقيق بصورة دورية، لتحديد مدى الالتزام بمتطلبات الجودة في أعمال التدقيق الداخلي.
41					تتم متابعة تقييم التقارير والسجلات الأخرى المهيئة لبرامج التعليم المهني المستمر للمدققين الداخليين بصورة دورية، لغرض تقييم ما إذا كانت هذه البرامج قد قدمت بشكل فعال وحقق أهدافها.
					- في رأيك هل هناك عناصر أخرى يلتزم بها المدقق الداخلي لتحقيق التطوير المهني اللازم عند أداء عمله:
					D-2 تحسين جودة التدقيق الداخلي
الرقم		موافق تماما	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق تماما
					العبارة
42					يساهم التحسين المستمر لجودة أعمال التدقيق الداخلي في تعزيز ثقة المساهمين والأطراف

					الأخرى التي لها مصلحة بالشركة (أصحاب المصالح).	
					يساهم تحسين جودة التدقيق الداخلي في تحليل وتقييم الوضع القائم لأنشطة الشركة؛ لتحديد المناطق (النشاطات والوظائف) المطلوب تحسينها.	43
					يساهم تحسين جودة التدقيق الداخلي في البحث عن الحلول الممكنة لتحقيق الأهداف.	44
					يساهم تحسين جودة التدقيق الداخلي في تقييم هذه الحلول واختيار أنسبها.	45
					يساهم تحسين جودة التدقيق الداخلي في القياس، التحقق، التحليل، والتقييم لنتائج التطبيق، لتحديد أهداف جودة التدقيق الداخلي التي تم تحقيقها.	46
					- في رأيك هل هناك عناصر أخرى يلتزم بها المدقق الداخلي لتحسين جودة التدقيق الداخلي اللازمة عند أداء عمله:	
						
						
					التقييم الداخلي لجودة التدقيق الداخلي	D-3
					الرقم	
					العبارة	
					يساهم التقييم الداخلي لجودة التدقيق الداخلي في تحديد السمات الشخصية والمعرفة والمهارات للوفاء ببرامج التدقيق وتقييم المعرفة والمهارات المناسبة من خلال معرفة: (حجم و طبيعة مدى تعقيد الشركة، والأنشطة التي يتم تدقيقها، أهداف ومدى برنامج التدقيق دور عملية التدقيق في إدارة الشركة والأنشطة الخاضعة للتدقيق).	47
					يساهم التقييم الداخلي لجودة التدقيق الداخلي في وضع معايير التقييم من خلال استخدام معايير التدقيق الكمية والكيفية.	48
					يساهم التقييم الداخلي من طرف المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي لجودة التدقيق الداخلي في اختيار طريقة التقييم المناسبة، من خلال استخدام مزيج من الطرق المختلفة للوصول إلى نتائج تحقق أهداف التدقيق وتكون عادلة ويمكن الاعتماد عليها.	49
					يساهم التقييم الداخلي لجودة التدقيق الداخلي في تنفيذ نتائج التقييم، فالمعلومات التي تم تجميعها حول المدقق الداخلي يتم مقارنتها مع معايير التدقيق الموضوعية، وإذا لم يكن الشخص (المدقق) معنيا بمعايير التقييم فإنه يحتاج إلى تدريب إضافي أو خبرة عمل أو خبرة تدقيق إضافية، و بعدها يتم تقييمه مرة أخرى.	50
					- في رأيك هل هناك عناصر أخرى يلتزم بها رئيس فريق التدقيق الداخلي لتقييم جودة عمل المدققين الداخليين:	
						
						
					التقييم الخارجي لجودة التدقيق الداخلي	D-4
					الرقم	
					العبارة	
					يتم إجراء أعمال التقييم الخارجي على الأقل مرة واحدة كل خمس سنوات بواسطة مدقق أو فريق تدقيق مؤهل ومستقل من خارج الشركة (مدقق خارجي).	51
					يتم إجراء أعمال التقييم الخارجي لأعمال التدقيق الداخلي من خلال ضمان وجود أو توفر	52

					المدققين الخارجيين أو فريق التدقيق الخارجي على المؤهلات والاستقلالية، بما في ذلك أي احتمالات لوجود تضارب في المصالح.
					53 يحصل المدقق الخارجي على فهم كاف لأعمال التدقيق الداخلي، لغرض مساعدته في تخطيط عملية التدقيق وتطوير منهاج فعال لإنجازها.
					54 وجود تدقيق داخلي فعال، يسمح للمدقق الخارجي بإجراء تعديل في طبيعة وتوقيت الإجراءات واحتصارها بسهولة.
					55 يقرر المدقق الخارجي في بعض الحالات وبعد مراعاته لأعمال التدقيق الداخلي بأنه لا يوجد تأثير للتدقيق الداخلي على إجراءات التدقيق الخارجي، مما يجعله يقوم بإجراء تعديل في طبيعة و توقيت برنامج التدقيق.
					56 خلال عملية التخطيط للتدقيق يقوم المدقق الخارجي بإجراء تقييم أولي لوظيفة التدقيق الداخلي، وذلك في حالة ظهور دلائل بأن أعمال التدقيق الداخلي مناسبة للتدقيق الخارجي للبيانات المالية والمحاسبية في مجالات محددة.
					57 يؤثر تقييم المدقق الخارجي الأولي لوظيفة التدقيق الداخلي في قراره حول مدى استفادته من أعمال التدقيق الداخلي، فيما يخص تعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي.
					58 لغرض الحصول على فهم لوظيفة التدقيق الداخلي وإنجاز التقييم الأولي لها، فإن المدقق الخارجي يطالع على العوامل المرتبطة بأداء مهام التدقيق الداخلي مثل: (الموقع في الهيكل التنظيمي، نطاق الوظيفة، الكفاءة الفنية، العناية المهنية اللازمة).
					- في رأيك هل هناك عناصر أخرى يحرص المدقق الخارجي على أدائها لتقييم جودة عمل المدققين الداخليين:
					
					
					D-5 الرقابة على جودة التدقيق الداخلي
الرقم					العبارة
	موافق تماماً	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق تماماً	غير موافق
					59 تساعد الرقابة على جودة أعمال التدقيق الداخلي على تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية.
					60 تساهم الرقابة على جودة أعمال التدقيق الداخلي في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق.
					61 تساهم الرقابة على جودة أعمال التدقيق الداخلي في تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية.
					62 تساهم الرقابة على جودة أعمال التدقيق الداخلي في تخفيض صراعات وتكاليف الوكالة.
					63 تساهم الرقابة على جودة أعمال التدقيق الداخلي في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات مما يحقق في النهاية أهداف الشركة، ويحسن سبل الاتصال بين الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح.
					64 تساهم الرقابة على جودة أعمال التدقيق الداخلي على زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصادقية القوائم المالية التي تستخدم في اتخاذ القرارات من جانب العديد من الأطراف المهتمة بنشاط التدقيق.
					- في رأيك هل هناك عناصر أخرى يلتزم بها رئيس فريق التدقيق الداخلي أثناء أداء عملية الرقابة على جودة عمل المدققين الداخليين:
					
					

III طبيعة عمل المدقق الداخلي							III			
تحقيق قيمة مضافة							A			
الرقم	العبارة					موافق تماما	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق تماما
65	يساهم التدقيق الداخلي في تحقيق قيمة مضافة للشركة من خلال مدى استفادة أقسام ومصالح الشركة والأنشطة المدقق عليها (الخاضعة للتدقيق) من أعمال التدقيق الداخلي.									
66	يساهم التدقيق الداخلي في تحقيق قيمة مضافة للشركة عن طريق قياس القيمة التي ساهم التدقيق الداخلي في إضافتها للجهة المدقق عليها، وذلك من خلال دراسة وفهم أسباب المشاكل والأخطاء والتركيز على كيفية العلاج الجذري لتلك المشاكل وعدم الاكتفاء برصدها فقط.									
- في رأيك هل هناك عناصر أخرى يمكن أن يحقق من خلالها التدقيق الداخلي قيمة مضافة للشركة:										
الحوكمة							B			
الرقم	العبارة					موافق تماما	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق تماما
67	يساهم نشاط التدقيق الداخلي في تقييم عمليات الحوكمة بالشركة، واقتراح التوصيات المناسبة لتحسينها من خلال تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في الشركة.									
68	يساهم نشاط التدقيق الداخلي في ضمان فاعلية إدارة الأداء والمساءلة على مستوى الشركة ككل.									
69	يساهم نشاط التدقيق الداخلي في إبلاغ المعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة إلى الجهات المناسبة بالشركة.									
70	يساهم نشاط التدقيق الداخلي في تنسيق الأنشطة بين مجلس الإدارة والمدققين الخارجيين والإدارة وإبلاغ المعلومات بين تلك الأطراف.									
71	يساهم نشاط التدقيق الداخلي في تقييم مستوى تصميم وتنفيذ وفاعلية أهداف وبرامج وأنشطة الشركة المتعلقة بالقيم الأخلاقية.									
72	يساهم نشاط التدقيق الداخلي في تقييم ما إذا كانت حوكمة المعلوماتية بالشركة تساند استراتيجيات وأهداف الشركة.									
73	يعمل نشاط التدقيق الداخلي على التأكد من أن أهداف أي مهمة من المهام الاستشارية التي يقوم بها، تتماشى مع القيم والأهداف الكلية للشركة.									
74	يساهم نشاط التدقيق الداخلي في مساعدة مجلس الإدارة على ضمان حقوق المساهمين من خلال (تزويد/منح) المساهمين الحق في المشاركة والحصول على معلومات كافية عن القرارات المتعلقة بالتغيرات الأساسية في الشركة.									
75	يساهم نشاط التدقيق الداخلي في مساعدة مجلس الإدارة على تحقيق والحفاظة على المعاملة (العادلة) المتكافئة بين المساهمين والإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم قد تتصل									

					بعمليات أو مسائل تمس بمصالح الشركة.	
					يساهم نشاط التدقيق الداخلي في مساعدة مجلس الإدارة على حماية حقوق أصحاب المصالح كما يرسبها القانون، وأن يتم تشجيع العمل على التعاون بين الشركات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة و فرص العمل، من خلال تدقيق الالتزام.	76
					يساهم نشاط التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات على مساعدة مجلس الإدارة على ضمان القيام بالإفصاح السليم الصحيح وبكل شفافية، و في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة.	77
					يساهم نشاط التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات على مساعدة مجلس الإدارة على القيام بأداء مسؤولياته، و أن يضمن التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة، والرقابة الفعالة لمجلس الإدارة على إدارة الشركة، ومحاسبة الإدارة، وتحمل مسؤولياته أمام الشركة والمساهمين.	78
					- في رأيك هل هناك عناصر أخرى يمكن أن يساهم التدقيق الداخلي من خلالها في تطبيق حوكمة الشركات وتحسينها:	
					إدارة المخاطر	C
غير موافق	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق تماما	العبارة	الرقم
					يساهم نشاط التدقيق الداخلي في تقييم فاعلية عمليات إدارة المخاطر و تحسينها". فمسألة تحديد ما إذا كانت عمليات إدارة المخاطر فعالة أم لا هي مسألة اتخاذ رأي أو حكم ناتج عن تقييم المدقق الداخلي.	79
					يساهم نشاط التدقيق الداخلي في التأكد من أن المخاطر الهامة يتم تحديدها وتقييمها.	80
					يساهم نشاط التدقيق الداخلي في القيام بالاستجابات المناسبة إزاء المخاطر التي يتم اختيارها بما يحقق التوافق بين المخاطر ومدى استعداد الشركة لتقبل هذه المخاطر.	81
					يساهم نشاط التدقيق الداخلي في توفير المعلومات اللازمة بشأن المخاطر، ويحرص على الحصول عليها وتبليغها في التوقيت المناسب إلى مختلف الجهات المعنية في الشركة بما يمكن الموظفين والإدارة ومجلس الإدارة من القيام بمسؤولياتهم و واجباتهم اتجاه هذه المخاطر.	82
					على ضوء نتائج تقييم المخاطر؛ يساهم نشاط التدقيق الداخلي في تقييم مدى كفاية وفاعلية الضوابط الرقابية في مختلف نواحي الحوكمة وعمليات التشغيل ونظم المعلومات، من خلال التأكد من (موثوقية وسلامة المعلومات المالية و التشغيلية، فاعلية وكفاءة العمليات والبرامج بالشركة، حماية الأصول، التقيد بالقوانين و الأنظمة و اللوائح و الإجراءات والعقود).	83
					يساهم نشاط التدقيق الداخلي في تقييم احتمال حدوث الاحتيال، وكيفية مساعدة الشركة لإدارة مخاطر الاحتيال.	84
					يساهم نشاط التدقيق الداخلي أثناء تنفيذ المهام الاستشارية في التحقق من أن المخاطر تتناسب مع المهام التي يؤديها، مع الانتباه إلى وجود أي مخاطر أخرى.	85
					يعمل المدققون الداخليون على دمج معرفتهم بالمخاطر التي يكتسبونها من المهام الاستشارية ضمن تقييمهم لعمليات إدارة المخاطر بالشركة.	86
					يحرص المدققون الداخليون على الامتناع عن تولي أي مسؤولية إدارية من خلال قيامهم	87

					بالإدارة الفعلية للمخاطر، عند مساعدة الإدارة في تحديد أو تحسين عمليات إدارة المخاطر.
					88 يحرص المدققون الداخليون على إعطاء ضمان حول عمليات إدارة المخاطر، و بأنه يتم تقييم المخاطر بشكل صحيح و يتم الإبلاغ عن المخاطر الرئيسية منها ومراجعتها.
					- في رأيك هل هناك عناصر أخرى يمكن أن يساهم التدقيق الداخلي من خلالها في تحسين إدارة مخاطر الشركة:
					
					
					D الرقابة الداخلية
الرقم	العبارة	موافق تماماً	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق تماماً
89	يساهم نشاط التدقيق الداخلي في دعم أهداف الشركة من خلال مساعدتها في تحقيق أهدافها عن طريق إدارة المخاطر التي تواجهها، وفي الوقت نفسه تتسق مع القواعد المنظمة والسياسات التي تطبقها الشركة.				
90	يساهم نشاط التدقيق الداخلي في مساعدة الشركة على جعل نظام الرقابة الداخلية جزءاً من إدارة المخاطر، على أن يكون كلاهما جزءاً لا يتجزأ من نظام الحوكمة.				
91	يساعد نشاط التدقيق الداخلي إدارة الشركة في تحديد مختلف الأدوار والمسؤوليات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية، متضمنة الهيئة الإدارية، الإدارة بكل مستوياتها، العاملين، وجهات الرقابة الداخلية والخارجية، بالإضافة لتنسيق عملية التعاون فيما بين هذه الفئات.				
92	يساعد نشاط التدقيق الداخلي إدارة الشركة وأقسامها ومصالحها على ربط تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بأهداف الأداء لكل فرد من أفراد الشركة. فكل فرد بالشركة يجب أن يكون مسؤولاً عن إنجاز المهام الموكلة إليه، والتي ترتبط بأهداف الرقابة الداخلية.				
93	يساعد نشاط التدقيق الداخلي إدارة الشركة وأقسامها ومصالحها على ضمان توافر المهارات الكافية من المعارف والمهارات والقدرات، وما يكفي موظفي الشركة للاضطلاع بمسؤوليات الرقابة الداخلية المرتبطة بالأدوار التي يقومون بها.				
94	يساعد نشاط التدقيق الداخلي إدارة الشركة في تصميم وتنفيذ وتطبيق نظام وإجراءات الرقابة الداخلية، و الاستجابة لمخاطر محددة، ومسببات تلك المخاطر والعواقب الناجمة عنها.				
95	يساعد نشاط التدقيق الداخلي إدارة الشركة على ضمان وجود عملية تواصل فعالة ومنظمة بين كل المستويات بالشركة، فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية ونتائجها على جميع المستويات، وذلك حتى تتحقق من الفهم الكامل والتطبيق السليم لمبادئ الرقابة الداخلية من جميع أفراد الشركة.				
96	يساعد نشاط التدقيق الداخلي إدارة الشركة على توفير الشفافية والمساءلة من خلال تقديم تقارير دورية إلى أصحاب المصالح عن المخاطر التي تتعرض لها الشركة، فضلاً عن هيكل نظام الرقابة الداخلية بالشركة، والأداء الفعلي لهذا النظام.				
97	يساعد نشاط التدقيق الداخلي في الحفاظ على إجراءات وضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر فيها.				
98	يحرص المدققون الداخليون على تقييم مدى كفاية وفعالية الضوابط الرقابية في الاستجابة إلى المخاطر في مختلف نواحي الحوكمة وعمليات التشغيل ونظم المعلومات، من خلال التأكد من				

					(موثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية، فعالية وكفاءة العمليات والبرامج بالشركة، حماية الأصول، التقيد بالقوانين والأنظمة واللوائح والإجراءات والعقود) .
					99 يحرص المدققون الداخليون على الإبلاغ عن المتطلبات القانونية أو التنظيمية فيما يتعلق بإبلاغ أنواع محددة من نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة.
					- في رأيك هل هناك عناصر أخرى يمكن أن يساهم التدقيق الداخلي من خلالها في تحسين نظام الرقابة الداخلية بالشركة:

الملحق رقم (04): رسالة الاستبيان باللغة الفرنسية

Université Mohamed Boudiaf - M'sila

*Faculté des Sciences Economiques, Sciences Commerciales et
Sciences de gestion.*

Département des Sciences Economiques



Lettre de Sondage

Mes salutations les plus distinguées,

Le chercheur prépare une recherche sous le titre «**Vers amélioration de la qualité de l'audit interne des sociétés algériennes par action dans le cadre des pratiques et expériences internationales de la gouvernance des entreprise**» Vu votre expérience scientifique et professionnelle dans ce domaine, j'ai l'honneur de solliciter votre bien vaillance dans le cadre de la préparation du thèse afin d'obtenir le doctorat, spécialité économie et gestion des entreprises, de bien vouloir m'aider à la réalisation de cette recherche, et ce en remplissant le formulaire joint à la présente lettre, en effet le présent sondage présente l'un des aspects importants de la recherche, visant l'étude et l'analyse des points-de-vue des auditeurs et directeurs et des département d'audit interne au sein de votre sociétés, sur le rôle de l'audit interne et son participation au gouvernance des sociétés algériennes par action.

Vos réponses aux questions figurants au sondage seront l'objet de mes considérations les plus distinguées, et je vous le confirme qu'elles ne seront utilisées qu'aux objectives de la recherche scientifique.

Veillez accepter Monsieur mes remerciements et considérations les plus distingués.

*Le chercheur **LAKHDAR** oucif*

Chapitre N° 01 Renseignement globale

01- Sexe

- ☐ Masculin ☐ Feminine

02- Age

- ☐ Moins de 25 ans ☐ Entre 35 et 44 ans
☐ Entre 26 et 34 ans ☐ Plus de 45 ans

03- la fonction exercée

- ☐ Auditeur interne Adjoint ☐ Cheffe de mission d'audite interne
☐ Auditeur interne Principale ☐ Cheffe de département d'audite interne

04- Diplôme (niveaux/ Degré scientifique)

- ☐ Moins de licence
☐ licence
☐ Magister

05- Expérience (Ancienneté)

- ☐ Moins de 05 ans ☐ Entre 16 et 25 ans
☐ Entre 06 et 15 ans ☐ Plus de 25 ans

Chapitre N° 02 Renseignement sure le sujet						
I - Comportement de l'Auditeur Interne						
A- Intégrité						
N°	L'Expression	Tout à fait d'accord	D'accord	Peu d'accord	Pas d'accord	Pas d'accord du tout
01	L'auditeur interne fait son travail en toute honnêteté, prudence et responsabilité.					
02	L'auditeur interne s'assure de faire respecter la loi et le dévoilement de tout acte illégal ou contraire aux devoirs de la profession.					
03	L'auditeur interne veille à ne pas s'impliquer dans des activités illégales ou inconnues susceptible de susciter les soupçons à l'audite interne ou à la société pour laquelle il travaille.					
04	L'auditeur interne veille à ne pas s'impliquer dans des activités illégales ou inconnues susceptible de susciter les soupçons à l'audite interne ou à la société pour laquelle il travaille.					
À votre avis, y a-t-il d'autres éléments que l'auditeur interne devra accomplir afin d'assurer la probité :						
B- Objectivité						
N°	L'Expression	Tout à fait d'accord	D'accord	Peu d'accord	Pas d'accord	Pas d'accord du tout
05	L'auditeur interne s'oblige à ne pas participer à aucune activité ni relation susceptible ou supposée affaiblir l'évaluation des opérations qu'il gère.					
06	L'auditeur interne s'oblige à refuser quoi que ce soit : cadeaux, services et autres, qui peuvent influencer son avis professionnel lors de la rédaction du rapport.					
07	L'auditeur interne s'oblige à dévoiler toutes les réalités matérielles dont il est mis au courant lors de l'exercice de ses fonctions professionnelles. Ne pas révéler ces réalités, peut nuire aux rapports qu'il rédige sur les activités objet de son audit.					
À votre avis, y a-t-il d'autres éléments que l'auditeur interne devra accomplir afin d'assurer l'objectivité:						
C- Confidentialité						
N°	L'Expression	Tout à fait d'accord	D'accord	Peu d'accord	Pas d'accord	Pas d'accord du tout

08	L'auditeur interne doit être sage et mature à propos de l'usage et la protection des informations acquises lors de l'exercice de ses fonctions.					
09	L'auditeur interne s'assure de ne pas utiliser les informations acquises lors de l'exercice de ses fonctions soit pour avoir des gains personnels, soit d'une manière contraire à la loi ou susceptible de porter atteinte aux objectifs et aux moraux supposés d'être dominants dans la société pour laquelle il travaille.					
À votre avis, y a-t-il d'autres éléments que l'auditeur interne devra accomplir afin d'assurer la confidentialité:						
D- Compétence						
N°	L'Expression	Tout à fait d'accord	D'accord	Peu d'accord	Pas d'accord	Pas d'accord du tout
10	Les auditeurs internes veillent à accomplir leurs tâches de service avec le savoir, l'expérience et la compétence nécessaires que la profession d'audit interne exige.					
11	L'auditeur interne tient à assurer les services de l'audit interne conformément aux normes de l'exercice professionnel de l'audit interne.					
12	L'auditeur interne tient à travailler incessamment pour améliorer sa compétence et la qualité des services qu'il offre à la société.					
13	L'auditeur interne aurait eu suffisamment d'entraînement pour accomplir les opérations d'audit interne.					
À votre avis, y a-t-il d'autres éléments que l'auditeur interne devra accomplir afin d'assurer la compétence:						
II les caractères d'auditeur interne						
A- Indépendance						
N°	L'Expression	Tout à fait d'accord	D'accord	Peu d'accord	Pas d'accord	Pas d'accord du tout
14	L'auditeur interne jouit d'une indépendance organisationnelle à travers ses liens au sommet de la hiérarchie organisationnelle de la société, et la possibilité de contacter directement le conseil					

	d'administration qui soutient son indépendance et lui aide à communiquer les rapports d'audit interne, ses résultats et recommandations.					
15	L'auditeur interne jouit d'une indépendance professionnelle lorsqu'il accomplit ses fonctions et devoirs sans aucune restriction ni intervention ou pression d'aucune partie (département\ service) objet d'audit. Il ne doit pas être influencé par l'avis d'autrui lors de la planification et l'exécution du programme d'audit.					
16	L'auditeur interne jouit d'une indépendance technique en disposant les degrés les plus élevés de la compétence lors de l'exercice de ses fonctions, qui doit être renforcés par toutes les qualifications scientifiques supérieures et l'entraînement adéquat.					
17	L'auditeur interne jouit d'une indépendance financière en s'appuyant sur des fonds et des primes alloués par le conseil d'administration, ce genre d'indépendance est considéré comme extension de l'indépendance professionnelle (organisationnelle).					
	À votre avis, y a-t-il d'autres éléments qui renforcent l'indépendance de l'auditeur interne:					
B- compétence						
N°	L'Expression	Tout à fait d'accord	D'accord	Peu d'accord	Pas d'accord	Pas d'accord du tout
18	L'auditeur interne dispose du savoir et de la connaissance à propos des procédures de la réalisation du programme d'audit aux départements et services objet d'audit.					
19	L'auditeur interne dispose de la capacité suffisante pour juger (évaluer) l'ampleur de l'importance des informations collectées dans les départements et les services objet d'audit.					
20	L'auditeur interne dispose de la capacité à définir les priorités lors de l'exécution des opérations d'audit interne.					

21	L'auditeur interne dispose de la capacité à gagner le respect d'autrui (Agir en diplomatie avec autrui). La capacité de gérer les pressions du travail au sein des départements et services de la société.					
22	L'auditeur interne dispose de la capacité à établir des contacts avec autrui (Surtout la compétence d'écouter l'opinion d'autrui).					
23	L'auditeur interne dispose de la capacité à éviter les choses sans importance et de donner importance aux affaires politiques (éviter les cas du conflit d'intérêts au sein de la société, et de la valoriser).					
24	L'auditeur interne dispose de la capacité suffisante à classifier les cas de non-conformité aux activités de la société avec les objectifs soulignés.					
25	L'auditeur interne dispose de la capacité à transmettre une compréhension juste aux employés de la société sur le rôle de l'auditeur interne dans le développement et l'amélioration des manières de travail de la société, et que son rôle ne se limite pas à mettre en relief les remarques et le degré de déviation, mais aussi de trouver des solutions et de formuler des recommandations et les propositions qui pourraient être utiles à la société.					
26	L'auditeur interne dispose de la capacité à prendre l'avantage des erreurs commises aux opérations précédentes d'audit, et de les éviter prochainement.					
27	L'auditeur interne dispose de la capacité et du savoir-faire qui lui permettent de procéder à l'audit d'autres domaines et départements de la société outre que la comptabilité et les finances.					
	À votre avis, y a-t-il d'autres éléments qui renforcent le savoir-faire de l'auditeur interne:					
C-	Conscience professionnelle					
N°	L'Expression	Tout à fait d'accord	D'accord	Peu d'accord	Pas d'accord	Pas d'accord du tout

28	L'auditeur interne s'oblige à appliquer les normes de la pratique professionnelle et le code de conduite professionnelle d'audit interne, et même le code de conduite en vigueur au sein de la société.					
29	L'auditeur interne veille à l'observation des risques liés à l'exercice des fonctions d'audit.					
30	L'auditeur interne veille à observer la possibilité d'utiliser les techniques fiables d'audit, et les techniques d'analyse des autres données (récentes) à l'effet d'améliorer la qualité et l'efficacité de son travail.					
31	L'auditeur interne veille à observer l'influence du service à performer sur l'ensemble du programme ou du plan d'audit adopté et les objectifs soulignés par l'administration d'audit interne.					
32	L'auditeur interne veille à estimer les ressources et le savoir-faire nécessaires à exercer les fonctions et les travaux d'audit en toute exactitude, tout en observant le degré de complexité de ces tâches et les objectifs à atteindre.					
	À votre avis, y a-t-il d'autres éléments que l'auditeur interne devra tenir afin d'assurer le professionnalisme nécessaire lors de l'exercice de ses fonctions:					
D-	Formation professionnelle continue					
D-1	Amélioration professionnelle					
N°	L'Expression	Tout à fait d'accord	D'accord	Peu d'accord	Pas d'accord	Pas d'accord du tout
33	La responsabilité du développement professionnel continu des auditeurs internes est confiée à une personne ou à un groupe de personnes ayant les pouvoirs et les expériences adéquats à l'effet de développer la performance des auditeurs internes.					
34	Des personnes scientifiquement et pratiquement qualifiées sont chargées de la supervision du suivi des programmes d'audit interne installés par la société, qui contiennent les données des objectifs et exigences principales de l'enseignement et \ ou l'expérience.					

35	Un programme d'orientation relatif à la société et à la profession est établi pour les nouveaux auditeurs internes, à travers la préparation des imprimés et des logiciels conçus pour informer les auditeurs internes de leurs responsabilités professionnelles et les opportunités à leur disposition.					
36	Des colloques d'orientation sont tenus pour expliquer les responsabilités professionnelles des auditeurs internes et les politiques de la société.					
37	Les exigences de l'enseignement professionnel continu des auditeurs internes de différents niveaux dans la société sont à déterminer.					
38	Les auditeurs internes sont à encourager à participer aux programmes et sessions externes de l'enseignement professionnel continu et le développement des compétences.					
39	Les auditeurs internes sont encouragés à l'adhésion (abonnement) aux organisations professionnelles (Institut, association, organisation ... etc).					
40	Les programmes de l'enseignement professionnel continu des auditeurs internes sont à contrôler et des registres adéquats pour la société et pour les auditeurs sont à sauvegarder, par le suivi de leurs registres de participation dans l'audit de façon périodique, pour définir la conformité aux exigences de la qualité dans les travaux d'audit interne.					
41	Le suivi de l'évaluation des rapports et des autres registres conçus pour les programmes de l'enseignement professionnel continu se fera pour les auditeurs internes d'une manière périodique, avec pour objectif d'évaluer si ces programmes ont été présentés d'une manière efficace et ont réalisé leurs objectifs.					
	À votre avis, y a-t-il d'autres éléments que l'auditeur interne devra tenir afin d'assurer le développement professionnel nécessaire à son travail:					
D-2	Amélioration de la qualité de l'audit interne					

N°	L'Expression	Tout à fait d'accord	D'accord	Peu d'accord	Pas d'accord	Pas d'accord du tout
42	L'amélioration continue de la qualité des travaux d'audit interne contribue au renforcement de la confiance des actionnaires et les autres parties ayant intérêts dans la société (Parties prenantes).					
43	L'amélioration de la qualité d'audit interne contribue à l'analyse et à l'évaluation de la situation actuelle des activités de la société, pour définir les zones (activités et fonctions) à promouvoir.					
44	L'amélioration de la qualité d'audit interne contribue à la recherche des solutions possibles pour atteindre les objectifs.					
45	L'amélioration de la qualité d'audit interne contribue à l'évaluation de ces solutions et à la sélection des plus appropriées.					
46	L'amélioration de la qualité d'audit interne contribue à la mesure, la vérification, l'analyse et l'évaluation des résultats d'application, pour déterminer les objectifs atteints de la qualité d'audit interne.					
	À votre avis, y a-t-il d'autres éléments que l'auditeur interne devra tenir afin d'améliorer la qualité d'audit interne nécessaire à son travail:					
D-3	L'évaluation interne de la qualité de l'audit interne					
N°	L'Expression	Tout à fait d'accord	D'accord	Peu d'accord	Pas d'accord	Pas d'accord du tout
47	L'évaluation interne de la qualité d'audit interne contribue à la définition des traits personnels, le savoir et les compétences pour satisfaire au programme d'audit et évaluer le savoir et les compétences adéquates à travers la connaissance de : (Le volume et la nature de la complexité de la société, les activités objet d'audit, les objectifs et l'ampleur du programme d'audit et le rôle de l'opération d'audit dans l'administration de la société et des activités objet d'audit).					
48	L'évaluation interne de la qualité d'audit interne contribue à					

	l'élaboration des normes d'évaluation à travers l'usage des normes quantitative et qualitative d'audit.					
49	L'évaluation interne de la qualité d'audit interne fait par le directeur exécutif d'audit interne contribue à la sélection de la manière adéquate d'évaluation, à travers l'usage d'une combinaison de différentes méthodes à l'effet de parvenir aux résultats justes, fiables et susceptibles d'atteindre les objectifs d'audit.					
50	L'évaluation interne de la qualité d'audit interne contribue à l'exécution des résultats d'évaluation, les informations recueillies sur l'auditeur interne seront comparées avec les normes d'audit élaborées, et si les normes d'évaluation ne concernent pas l'auditeur, il nécessite un entraînement supplémentaire, une expérience de travail ou une expérience supplémentaire d'audit, après il subira par la suite une autre évaluation.					
À votre avis, y a-t-il d'autres éléments que le chef d'équipe d'audit interne s'oblige à accomplir pour évaluer la qualité du travail des auditeurs internes:						
D-4 L'évaluation externe de la qualité de l'audit interne						
N°	L'Expression	Tout à fait d'accord	D'accord	Peu d'accord	Pas d'accord	Pas d'accord du tout
51	Les travaux d'évaluation externe sont effectués une fois en cinq ans au minimum par le biais d'auditeur ou d'une équipe d'audit qualifié, indépendant et en dehors de la société (auditeur externe).					
52	Les travaux d'évaluation externe des travaux d'audit interne sont effectués en garantissant l'existence ou la disponibilité des qualifications et de l'indépendance des auditeurs externes ou d'une équipe d'audit externe, y compris toute possibilité d'un conflit d'intérêts.					
53	L'auditeur externe possède une compréhension suffisante des travaux d'audit interne, à l'effet de lui aider à planifier l'opération d'audit et le développement d'une méthode					

	efficace de réalisation.					
54	Un audit interne efficace permet à l'auditeur externe de modifier la nature et l'horaire des procédures et de les abréger d'une manière facile.					
55	L'auditeur externe décide dans certains cas et après examen des travaux d'audit interne qu'il n'y a pas d'influence d'audit interne sur les procédures d'audit externe, ce qui lui incite à modifier la nature et l'horaire du programme d'audit.					
56	Au cours de l'opération de planification d'audit, l'auditeur externe procède à une première évaluation de la fonction d'audit interne, et ce dans le cas de l'apparition des signes que les travaux d'audit interne sont adéquates à l'audit externe des données financières et de comptabilité dans certains domaines.					
57	La première évaluation de la fonction d'audit interne, faite par l'auditeur externe, influence sa décision portant sur le point auquel il a tiré profit des travaux d'audit interne, en matière de la modification de la nature, de l'horaire et l'ampleur des procédures d'audit externe.					
58	Pour bien comprendre la fonction d'audit interne et procéder à sa première évaluation, l'auditeur externe se met au courant des facteurs liés à l'exécution des tâches d'audit interne, savoir : (Emplacement dans la structure organisationnelle, le champ de la fonction, la compétence technique et le professionnalisme nécessaire).					
	À votre avis, y a-t-il d'autres éléments que l'auditeur externe devra accomplir pour évaluer la qualité du travail des auditeurs internes:					
D-5	Contrôle de la qualité de l'audit interne					
N°	L'Expression	Tout à fait d'accord	D'accord	Peu d'accord	Pas d'accord	Pas d'accord du tout
59	Le contrôle de la qualité des travaux d'audit interne aide à consolider l'engagement aux normes professionnelles					

60	Le contrôle de la qualité des travaux d’audit interne contribue à la réduction du fossé des prévisions d’audit.					
61	Le contrôle de la qualité des travaux d’audit interne contribue au renforcement de la possibilité de découvrir les infractions et les erreurs dans les listes des finances.					
62	Le contrôle de la qualité des travaux d’audit interne contribue à la réduction des conflits et des charges de l’agence.					
63	Le contrôle de la qualité des travaux d’audit interne contribue au renforcement du concept de la gouvernance des sociétés, ce qui pourrait réaliser en fin de compte les objectifs de la société et améliorer les moyens de communication entre l’administration, les actionnaires et les parties prenantes.					
64	Le contrôle de la qualité des travaux d’audit interne contribue au renforcement de la confiance dans le rapport d’audit et la crédibilité des listes des finances utilisables lors de la prise de décision par les différentes parties qui s’intéressent à l’audit.					
À votre avis, y a-t-il d’autres éléments que le chef d’équipe d’audit interne respecte au cours du contrôle de la qualité du travail des auditeurs internes:						
III La nature du travail de l'auditeur interne						
A- Réalisation de valeur ajoutée						
N°	L’Expression	Tout à fait d'accord	D'accord	Peu d'accord	Pas d'accord	Pas d'accord du tout
65	L’audit interne contribue à la réalisation d’une valeur ajoutée à la société à travers les profits que les départements, les services de la société et les activités objet d’audit tirent des travaux d’audit interne.					
66	L’audit interne contribue à la réalisation d’une valeur ajoutée à la société à travers la mesure de la valeur que l’audit interne a ajouté à la partie objet d’audit, et ce par l’étude et la compréhension des causes des problèmes et des erreurs, et la concentration, non seulement sur l’observation de ces problèmes, mais aussi sur la manière de les traiter					

	radicalement.					
	À votre avis, y a-t-il d'autres éléments à travers lesquels l'audit interne pourrait réaliser une valeur ajoutée:					
B-	Gouvernance					
N°	L'Expression	Tout à fait d'accord	D'accord	Peu d'accord	Pas d'accord	Pas d'accord du tout
67	L'activité d'audit interne contribue à l'évaluation des opérations de la gouvernance des sociétés et à la présentation des recommandations adéquates susceptibles de les améliorer par le renforcement des principes moraux et des valeurs de la société.					
68	L'activité d'audit interne contribue à l'assurance de l'efficacité d'administration de la performance et de la responsabilisation au niveau de la société en général.					
69	L'activité d'audit interne contribue à la notification des informations relatives aux risques et au contrôle en faveur des parties compétentes de la société.					
70	L'activité d'audit interne contribue à la coordination des activités entre le conseil d'administration, les auditeurs externes et l'administration et de communiquer ainsi les informations entre ces parties.					
71	L'activité d'audit interne contribue à l'évaluation du niveau de la conception, de l'exécution et de l'efficacité des objectifs, des programmes et des activités de la société relatifs aux valeurs morales.					
72	L'activité d'audit interne contribue à évaluer si la gouvernance de l'information au sein de la société soutient les stratégies et les objectifs de la société.					
73	L'activité d'audit interne s'assure que l'objectif de chaque mission de concertation qu'il fasse, est au diapason des valeurs et des objectifs globaux de la société.					
74	L'activité d'audit interne contribue à					

	aider le conseil d'administration à garantir les droits des actionnaires et ce en offrant aux actionnaires le droit de participation et l'obtention des informations suffisantes sur les décisions relatives aux changements principaux dans la société.					
75	L'activité d'audit interne contribue à aider le conseil d'administration à garantir et à préserver un traitement (juste) équitable entre les actionnaires et de révéler tout intérêt existant qui pourrait être en relation aux opérations et aux questions touchant l'intérêt de la société.					
76	L'activité d'audit interne contribue à aider le conseil d'administration à protéger les droits des parties prenantes comme stipulé dans la loi, et d'encourager la coopération entre les sociétés et les parties prenantes en matière de la création de fortune et des occasions de travail, et ce par l'audit d'obligation.					
77	L'activité d'audit interne dans le cadre de la gouvernance des sociétés, contribue à aider le conseil d'administration à garantir un dévoilement convenable, correcte et en toute transparence , et dans les meilleurs délais de tous les objets importants relatifs à la société.					
78	L'activité d'audit interne dans le cadre de la gouvernance des sociétés, contribue à aider le conseil d'administration à assumer ses responsabilités , en garantissant l'orientation et la direction stratégique de la société, le contrôle efficace du conseil d'administration sur l'administration de la société, la comptabilité de l'administration, et à assumer ses responsabilités envers la société et les actionnaires.					
	À votre avis, y a-t-il d'autres éléments à travers lesquels l'audit interne pourrait contribuer à l'application de la gouvernance et l'amélioration des sociétés:					
c-	Management des risques					
N°	L'Expression	Tout à fait d'accord	D'accord	Peu d'accord	Pas d'accord	Pas d'accord du tout

79	L'activité d'audit interne contribue à l'évaluation de l'efficacité des opérations de la gestion et l'amélioration des risques". La question de déterminer si les opérations de la gestion des risques sont efficaces ou non, est une question de prise d'un avis ou d'une décision résultant d'une évaluation d'audit interne.					
80	L'activité d'audit interne contribue à s'assurer que les risques importants font l'objet d'une détermination et d'une évaluation.					
81	L'activité d'audit interne contribue à effectuer des réactions adéquates vis-à-vis les risques choisis en garantissant l'harmonie entre le risque et l'aptitude de la société à accueillir ces risques.					
82	L'activité d'audit interne contribue à la fourniture des informations nécessaires relatives aux risques, à s'assurer de les obtenir et les notifier dans les meilleurs délais au profit des parties concernées dans la société de manière à permettre aux employés, à l'administration et au conseil d'administration d'assumer leurs responsabilités et devoirs à l'égard de ces risques.					
83	À la lumière des résultats d'évaluation des risques, l'activité d'audit interne contribue à l'évaluation de la suffisance et l'efficacité des mesures de contrôle dans les différents aspects de la gouvernance, les opérations d'emploi et les systèmes d'informations, en s'assurant de (l'authenticité et l'intégrité de l'information des finances et de l'emploi, l'efficacité et la compétence de l'information et des programmes de la société, la protection des actifs, le respect de la loi, systèmes, clauses, procédures et contrats).					
84	L'activité d'audit interne contribue à l'évaluation de la probabilité de la survenance d'une escroquerie, et					

	comment assister la société à gérer les risques d’escroquerie.					
85	L’activité d’audit interne contribue, lors de l’exécution des tâches de concertations, à s’assurer que les risques sont au diapason des tâches effectuées, en appelant l’attention à l’existence d’autres risques.					
86	Les auditeurs internes essaient d’insérer leur savoir aux risques acquis à partir des tâches de concertation, lors de l’évaluation des opérations de la gestion des risques de la société.					
87	Les auditeurs internes s’abstiennent à assumer une responsabilité administrative au cours de la gestion réelle des risques, lorsqu’ils aident l’administration à déterminer ou à améliorer les opérations de la gestion des risques.					
88	Les auditeurs internes présentent une garantie sur les opérations de la gestion des risques, que les risques sont correctement évalués et que les risques principaux sont notifiés et révisés.					
	À votre avis, y a-t-il d’autres éléments à travers lesquels l’audit interne pourrait contribuer à l’amélioration de la gestion des risques de la société :					
D- Contrôle Interne						
N°	L’Expression	Tout à fait d'accord	D'accord	Peu d'accord	Pas d'accord	Pas d'accord du tout
89	L’activité d’audit interne contribue au renforcement des objectifs de la société et ce en aidant la société à réaliser ses objectifs à travers la gestion des risques auxquels elle fait-face, et qu’ils soient compatibles aux règles d’organisation et aux politiques adoptées par la société.					
90	L’activité d’audit interne contribue à aider la société à rendre le système de contrôle interne une partie intégrante de la gestion des risques, pour que chaque partie soit une partie intégrante du système de gouvernance.					
91	L’activité d’audit interne aide la société à déterminer les différents rôles et niveaux de responsabilités					

	relatifs au système de contrôle interne, qui englobe l'administration de tous ses niveaux, savoir : employés et parties de contrôle interne et externe, y compris l'opération de la coordination entre ces catégories.					
92	L'activité d'audit interne aide l'administration de la société, ses départements et services à faire le lien entre la réalisation des objectifs du contrôle interne avec les objectifs de performance de chaque individu de la société . Chaque individu de la société doit être responsable d'accomplir les tâches qui lui sont dévolues, et qui sont liées aux objectifs du contrôle interne.					
93	L'activité d'audit interne aide l'administration de la société, ses départements et services à garantir la disponibilité de compétences suffisantes , savoir : connaissances, savoir et potentiels, et tout ce qui pourrait aider les employés de la société à accomplir les responsabilités du contrôle interne liées à leurs rôles.					
94	L'activité d'audit interne aide l'administration de la société à la conception, à l'exécution et à l'application du système et procédures du contrôle interne, et à répondre à des risques déterminés , les causes de ces risques et les conséquences résultantes.					
95	L'activité d'audit interne aide l'administration de la société à garantir l'existence d'une opération de communication efficace et régulière sur tous les niveaux de la société, et ce afin d'assurer une bonne compréhension et une application correcte des principes du contrôle interne par tous les individus de la société.					
96	L'activité d'audit interne aide l'administration de la société à assurer une transparence et une responsabilisation à travers la présentation des rapports périodiques					

	au profit des parties prenantes sur les risques auxquels la société pourrait être exposée, la structure du système de contrôle interne de la société et la performance réelle de ce système.					
97	L'activité d'audit interne aide à préserver les procédures et les mesures efficaces de contrôle en évaluant son efficacité, sa compétence et le renforcement de son amélioration continue.					
98	Les auditeurs internes s'assurent de l'évaluation de la suffisance et l'efficacité des mesures de contrôle pour répondre aux risques dans les différents aspects de la gouvernance, des opérations d'emploi et des systèmes d'information, tout en s'assurant de : (La fiabilité et l'intégrité de l'information des finances et d'emploi, l'efficacité et la compétence des opérations et des programmes au niveau de la société, la protection des actifs, le respect de la réglementation, système, clauses, procédures et contrats).					
99	Les auditeurs internes s'assurent de l'information aux personnes chargées de la gouvernance, des obligations légales ou réglementaires concernant la notification de certains types d'insuffisances du contrôle interne.					
	À votre avis, y a-t-il d'autres éléments à travers lesquels l'audit interne pourrait contribuer à l'amélioration du système de contrôle interne au niveau de la société :					

ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية موضوع تحسين جودة التدقيق الداخلي بشركات المساهمة الجزائرية في إطار الممارسات والتطبيقات الدولية لحوكمة الشركات؛ والجهود المبذولة من طرف الدولة والرامية لإصلاح النظام المحاسبي ومهنة المحاسبة، قصد تطوير طرق وأداء تسيير الشركات الجزائرية وآليات إدارة المخاطر وإحكام الرقابة عليها، وتشجيعها على الالتزام بالجودة في جميع الأنشطة والأقسام والمصالح الخاصة بها. لذا كان من الضروري وضع قوانين ومراسيم لتناسب وتلاءم احتياجات القائمين على تسيير شؤون الشركات، وتساعدتهم في إعداد القوائم المالية وتوحيدها والإفصاح عنها وفق المعايير المعمول بها دولياً، حتى تسهل عملية مقارنة أدائها المالي بأداء الشركات الأخرى، ويتم ضمان حقوق المساهمين وأصحاب المصالح والحفاظ عليها، من خلال إرساء وتطبيق قواعد حوكمة الشركات. من أجل الوقوف على واقع مساهمة جودة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة على شركات المساهمة، وذلك من خلال دراسة آراء المدققين الداخليين لمجموعة من شركات المساهمة الجزائرية العامة والخاصة، إنتاجية وخدمية قصد توسيع عينة الدراسة، تم تصميم استمارة استبيان وتوزيعها على أفراد العينة، ثم قمنا بمعالجتها وتحليلها باستخدام برنامج الـ (SPSS.21).

من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن تطبيق حوكمة الشركات يساهم في محاربة الفساد بشركات المساهمة الجزائرية ومنع استغلال السلطات المتاحة للمدراء من تحقيق مكاسب غير مشروعة والمتاجرة بمصالح الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح، وأن التقييم الداخلي لجودة التدقيق الداخلي بشركات المساهمة يساعد على القيام بتقييم داخلي للقسم عن طريق اختيار عينة من مهام التدقيق التي تم تنفيذها لمطابقتها مع المعايير والإجراءات، وأن تقييم جودة التدقيق الداخلي لعملية الحوكمة فيما يخص تحقيقها لأهدافها المتعلقة بالأخلاق والقيم وإدارة الأداء والمساءلة وإيصال معلومات المخاطر والرقابة إلى الجهات المعنية في الشركة، وفعالية التواصل بين المكلفين بالحوكمة والمدققين الداخليين والخارجيين.

الكلمات المفتاحية:

جودة التدقيق الداخلي، حوكمة الشركات، الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، شركات المساهمة.

Résumé :

Cette étude visait à souligner l'importance du sujet de l'amélioration de la qualité du contrôle interne au sein des sociétés algériennes par actions dans le cadre des pratiques et des applications internationales de la gouvernance d'entreprises, ainsi que les efforts déployés par l'État en vue de réformer le système comptable et la profession comptable, afin de développer les moyens, la performance et la gestion des sociétés algériennes, ainsi que les mécanismes de gestion des risques et de contrôle, et les encourager à se conformer à la qualité dans toutes leur activités, départements et services. Il est donc nécessaire d'élaborer des lois et des décrets correspondants aux besoins des gestionnaires d'entreprises, et les aider à l'élaboration des états financiers, leur regroupement et leur divulgation conformément aux normes internationalement reconnues, afin de faciliter le processus de comparer leurs performance financières avec d'autres entreprises, et garantir les droits des actionnaires et les parties prenantes et, grâce à l'établissement et l'application de règles de la gouvernance des sociétés.

Pour aboutir au fait de la contribution de la qualité du contrôle interne à l'application de la gouvernance aux sociétés par actions, par le biais de l'examen des opinions des auditeurs internes d'un groupe de sociétés algériennes, publiques et privées de production et de services afin d'élargir la taille de l'échantillon, un questionnaire a été formulé et distribué aux membres de l'échantillon, et les données ont été traitées et analysées en utilisant le programme (SPSS.21).

L'étude a aboutie à plusieurs conclusions dont l'application de la gouvernance des sociétés contribue à la lutte contre la corruption des sociétés algérienne et la prévention de l'exploitation des autorités disponibles aux directeurs de gains illicites et le trafic des intérêts de la société, les actionnaires et les parties prenantes. En plus, l'évaluation interne de la qualité du contrôle interne des sociétés par actions aide à effectuer une évaluation interne de la Section par la sélection d'un échantillon de fonctions de vérification mises en œuvre afin de le comparer avec des normes et procédures, ainsi que l'évaluation de la qualité du contrôle interne du processus de gouvernance concernant l'atteinte des objectifs fixés liés à l'éthique, les valeurs, la gestion de la performance, la responsabilisation et la fourniture d'informations des risques et de contrôle aux acteurs concernés de la société, et l'efficacité de la communication entre les responsables de la gouvernance et les auditeurs internes et externes.

Les mots clés : La Qualité de l'Audit Interne, La Gouvernance des Sociétés, Le Contrôle Interne, Le management des risques, Les Sociétés par Actions.

Abstract :

This study was intended to emphasize the importance of the improvement of the quality of internal control within the Algerian shareholding companies in the framework of international applications and practices of corporate governance, as well as the efforts made by the State in order to reform the accounting system and the accounting profession as a whole, so as to develop the means, the performance and the management of Algerian companies, as well as the mechanisms of risk management and control, and encourage them to comply to the quality in all their activities, departments and services. It is therefore necessary to develop laws and decrees corresponding to the needs of businesses managers, and help them to the preparation of the financial statements, their consolidation and disclosure in accordance with the internationally recognized standards, in order to facilitate the process to compare their financial performance with other companies, and guarantee the rights of shareholders and stakeholders, due to the establishment and application of the corporate governance rules.

For lead to the fact of the contribution of the quality of the internal control in the application of the governance to shareholding through the review of the opinions of the internal auditors of a group of Algerian companies, public and private of production and services in order to expand the size of the sample, a questionnaire has been formulated and distributed to the members of the sample and the data was processed and analyzed using the program (SPSS.21).

The mean findings of the study show that that the application of the corporate governance contributes to the fight against the corruption of the Algerian companies and to the prevention of the exploitation of the authorities available to the directors of illicit gains and the traffic of the interests of the corporation, the shareholders and stakeholders. In addition, the internal assessment of the quality of internal control of shareholding companies helps to carry out an internal evaluation of the Section by the selection of a sample of verification functions implemented in order to be compared with the standards and procedures, as well as the evaluation of the quality of internal control of the process of governance concerning the achievement of the objectives set related to ethics, values, the management of the performance, accountability and the provision of information of risks and control to the concerned actors of the company, and the effectiveness of the communication between the responsible for the governance and internal and external auditors.

Keywords : *Internal Audit Quality, Corporate Governance, Internal Control, Risk Management, Shareholding Companies.*