

مدى مساهمة التدقيق الداخلي في ارساء مبادئ حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق

الداخلية الدولية –دراسة حالة شركة AGRO SIM-

**The extent to which internal audit contributes to the  
establishment of corporate governance principles under  
international internal auditing standards  
- a case study of AGRO SIM -**

\*1 هجيرة بوزوينة

<sup>1</sup> جامعة البليدة-2- (الجزائر) [bouzouinahadjer09@gmail.com](mailto:bouzouinahadjer09@gmail.com)

تاريخ الارسال: 2021/12/03؛ تاريخ القبول: 2022/06/02؛ تاريخ النشر: 2022/06/08

**ملخص:** تهدف هذه الدراسة الى محاولة ابراز مدى مساهمة التدقيق الداخلي كآلية فعالية لإرساء مبادئ حوكمة الشركات، وذلك من خلال التطرق الى المفاهيم، المعايير والمبادئ النظرية لكل من التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، بالإضافة الى الاعتماد على دراسة ميدانية لإحدى كبريات الشركات الاقتصادية الجزائرية وهي شركة سيم للتعرف على واقع تطبيق التدقيق الداخلي في الشركة.

وقد خلصت الدراسة الى أن التدقيق الداخلي يؤدي دورا فعالا في المساهمة في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات من خلال تقييم نقاط قوة وضعف نظام الرقابة الداخلي وادارة المخاطر التي ستسمح بزيادة الافصاح والشفافية. **الكلمات المفتاح:** التدقيق الداخلي ؛ حوكمة شركات ؛ رقابة داخلية ؛ ادارة المخاطر.

رموز تصنيف jel: M4 ; M42 ; M48

**Abstract:** This study aims to try to highlight the extent of the contribution of internal audit as an effective mechanism for establishing principles of corporate governance, by addressing the concepts, standards and theoretical principles of both internal audit and corporate governance, in addition to relying on a field study of one of the largest Algerian economic companies, which is Sim Company to identify the The reality of the application of internal auditing in the company.

The study concluded that the internal audit plays an effective role in contributing to the activation of corporate governance principles by evaluating the strengths and weaknesses of the internal control system and risk management that will allow for increased disclosure and transparency.

**Keywords:** internal audit; corporate governance; internal control; risk management.

**Jel Classification Codes :** M4 ; M42 ; M48

## تمهيد:

ساهمت الفضائح المالية التي حدثت في العديد من الشركات في العالم إلى الدفع بمفهوم جديد إلى الظهور وهو مفهوم حوكمة الشركات، التي جاءت لتؤكد على أهمية استخدام التطبيقات المثلى لممارسة الرقابة والإشراف الفعال على الشركات، وتمثل بذلك الحل المناسب لمعالجة أسباب الانهيار، والتي كان من أهم مسبباتها ضعف الرقابة الداخلية مما أدى إلى فقدان الثقة في إدارات ومجالس الشركات. حيث أصبحت الحاجة ملحة إلى دعم حوكمة الشركات والتي تركز على التدقيق الداخلي باعتباره من الآليات الهامة التي تقوم عليها، فتقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر تعد من الأمور الضرورية لاستمرار الشركة وقدرتها على تحقيق أهدافها.

الأمر الذي دفعنا الى طرح الاشكالية التالية:

كيف يمكن أن يساهم التدقيق الداخلي كآلية داخلية في ارساء وتعزيز مبادئ حوكمة الشركات في شركة AGRO SIM ؟

في اطار اشكالية الدراسة فان هذه الدراسة تسعى لتحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على المفاهيم الحديثة لمتغيرات الدراسة (التدقيق الداخلي - حوكمة الشركات)؛
- ابراز مدى اهمية الاهتمام في تطبيق مبادئ الحوكمة أثناء تنفيذ مراحل التدقيق الداخلي في الشركة.

## I. مدخل عام للتدقيق الداخلي:

### 1-I مفهوم التدقيق الداخلي:

ظهر التدقيق الداخلي مطلع القرن 19 حديثا بالمقارنة بالتدقيق الخارجي، وقد لاقى قبولا كبيرا، واقتصر التدقيق الداخلي في بادئ الأمر على المراجعة المحاسبية للتأكد من صحة المعلومات، تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء، ولكن مع تطور المشروعات أصبح من الضروري تطوير التدقيق الداخلي وتوسيع نطاقها بحيث يستخدم كأداة فحص وتقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية، ومد الادارة العليا بالمعلومات.<sup>1</sup> أما في الجزائر فيمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه.

فقد تعددت تعاريف التدقيق الداخلي بين المعاهد العلمية والمتخصصين في مجال التدقيق

والتي نذكر منها:

- تعريف معهد المدققين الداخليين الأمريكيين IIA: "التدقيق الداخلي هو نشاط تأكيدي استشاري وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها، وهو يساعد الشركة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين عمليات إدارة الخطر، الرقابة والتحكم (GOUVERNANCE)".<sup>2</sup>

- تعريف المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية IFACI: "التدقيق الداخلي في الشركة وظيفة مسئولة عن مراجعة دورية للوسائل الموجودة تحت تصرف الإدارة والمسيرين على جميع المستويات، من أجل إدارة ومراقبة الشركة".<sup>3</sup>

أما عن الأهداف الرئيسية للتدقيق الداخلي والتي هي في إطار التدقيق الدوري تتمثل في

الفحص والتحقق من:

- السير الحسن لإجراءات المراقبة الداخلية؛
- صحة المعلومات المستخدمة في الشركة؛
- انسجام العمليات و احترامها للقوانين؛
- فعالية التنظيم.... الخ.

## I-2 معايير التدقيق الداخلية:

أصدر معهد المدققين الداخليين IIA معايير جديدة سنة 2003 وأصبحت نافذة من

سنة 2004 والتي صنفت الى مجموعتين وهما:

أ- **معايير الصفات:** عبارة عن مجموعة مكونة من أربعة معايير رئيسية والتي تتناول سمات وخصائص الشركات والأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي، وهي كما يلي<sup>4</sup>:

➤ **معيار 1000 الغرض والسلطة والمسؤولية:** يجب تحديد أهداف، صلاحيات

ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي بوثيقة رسمية تنسجم مع المعايير وموافق عليها من طرف مجلس الإدارة كما يجب أن يكون نطاق عمل المدقق الداخلي غير مقيد.

➤ **معيار 1100 الاستقلالية والموضوعية:** ينبغي أن يكون التدقيق الداخلي نشاط

مستقل كما ينبغي أن يتسم المدققين الداخليين بالموضوعية في أداء عملهم.

- **معيار 1200 الكفاءة والعناية المهنية:** يجب أن يمتلك المدقق الخارجي الكفاءة المهنية والعلمية والتدريب والانضباط اللازم لأداء واجبه، كما أن يلتزم بالعناية المهنية اللازمة.
- **معيار 1300 برنامج تأكيد وتحسين الجودة:** على المدقق الداخلي أن يعمل على تطوير والمحافظة على تأكيد الجودة من خلال تصميم برامج بما يسمح بتحسين نشاط التدقيق وأن تخضع هذه البرامج للتقييم الدوري للجودة داخليا وخارجيا والمراقبة الدورية المستمرة.
- لا يمكن أن يتوافق التدقيق الداخلي مع هذه المعايير إلا إذا كانت تابعة مباشرة إما إلى الإدارة العامة أو إلى مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق<sup>5</sup>.
- ب- معايير الأداء:** هي عبارة عن سبعة معايير رئيسية والتي تصف أنشطة التدقيق الداخلي، وهي كما يلي:<sup>6</sup>
- **معيار 2000 أنشطة التدقيق الداخلية:** أن يتم ادارة أنشطة التدقيق الداخلية على نحو فعال بما يحقق قيمة عالية للشركة.
- **معيار 2100 طبيعة العمل:** إذ يجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يقوم بالتقييم والمساهمة في تحسين إدارة المخاطر والرقابة والسيطرة وحوكمة الشركات.
- **معيار 2200 تخطيط مهمة العمل:** هذه المعايير تتناول أهم الاعتبارات التي يجب أن يأخذها المدقق عند التخطيط لمهمة التدقيق.
- **معيار 2300 أداء المهمة:** إذ ينبغي على المدققين الداخليين أن يقوموا بتحديد وتحليل وتقويم وتسجيل معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة التي يتولون القيام بها ويجب أن يكون إشراف سليم للتأكد من تحقيق الأهداف ومن توفر الجودة وتطوير الأفراد.
- **معيار 2400 نتائج الإتصال:** ينبغي على المدقق الداخلي أن يقوم بإيصال نتائج عمل التدقيق في الوقت والطريقة المناسبين.
- **معيار 2500 برنامج المراقبة:** على المدقق الداخلي وضع جدول مراقبة ومتابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة.

➤ معيار 2600 قبول الإدارة للمخاطرة: بما أن تقويم وتحسين إدارة المخاطر أصبح

نشاط عمل التدقيق بموجب المعيار 2600 ينبغي على المدقق التأكد من المستوى الذي تتقبله الإدارة من المخاطر.

ج- الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلية: الهدف منه هو تعزيز الثقافة الأخلاقية في المهنة، من أجل تحمل المدققين مسؤولياتهم للمحافظة على مصالح من يقومون بخدومتهم حيث قسم الميثاق الأخلاقي إلى مكونين أساسيين هما:

ج-1 المبادئ المرتبطة بالمهنة وتطبيق معايير التدقيق الداخلية:

- النزاهة: استقامة المدققين الداخليين تنشأ من الثقة التي يمنحونها والتي توفر الأساس للاعتماد على أحكامهم؛

- الموضوعية: يظهر المدققين الداخليون أعلى درجات الموضوعية المهنية في جمع، تقييم وإيصال المعلومات حول النشاط أو العمل؛

- السرية: يحترم المدققين الداخليين قيمة وحيازة المعلومات التي يحصلون عليها، ولا يفصحون عن هذه المعلومات بدون صلاحيات، إلا في حالة الإلزام القانوني أو المهني لفعل ذلك؛  
- الكفاءة المهنية: يطبق المدققين الداخليين المعرفة، المهارات والخبرات المطلوبة في تقديم خدمات التدقيق الداخلية.<sup>7</sup>

ج-2 المبادئ المرتبطة بالسلوك: هي تلك القواعد التي تصف السلوك النموذجي المتوقع من المدققين الداخليين، هذه القواعد تساعد في تفسير مبادئ التطبيق العملي وتتلخص في:

- النزاهة: على المدققين الداخليين ممارسة عملهم بأمانة وحذر ومسؤولية .

- الموضوعية: يجب على المدققين الداخليين أن لا يشاركوا في أية أنشطة أو علاقات ربما أو من المفترض أن تضعف تقييم غير متحيز.

- السرية: أن لا يستخدموا المعلومات لأي مكسب شخصي أو أي أسلوب لا يتفق مع القانون أو يضر بالأهداف الشرعية والأخلاقية للمؤسسة التي يعملون بها.

- الكفاءة المهنية: يجب على المدققين الداخليين أن يؤدوا فقط الخدمات التي يملكون فيها المعرفة والمهارة الضرورية والخبرة، أن يؤدوا خدمات التدقيق الداخلية وفقا لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلية إضافة إلى تحسين كفاءتهم وجودة خدماتهم.<sup>8</sup>

## II. مفاهيم أساسية حول حوكمة الشركات

### II-1 مفهوم حوكمة الشركات

لقد قامت عدة منظمات مهنية وباحثين بتقديم تعريفات متعددة لحوكمة الشركات نتيجة اختلاف وجهات نظرهم، وفيما يلي بعض التعاريف التي قدت لهذا المفهوم :

تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD: "مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين."<sup>9</sup>

تعريف مؤسسة التمويل الدولية IFC: الحوكمة هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها<sup>10</sup>.

كما يرى أن الحوكمة هي الممارسات الرشيدة لسلطات الإدارة من خلال الارتكاز على القوانين والمعايير والقواعد المنضبطة التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية وحملة أسهمها وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة من ناحية أخرى. ما يتطلب إعدادا جيدا للقوانين واللوائح والإجراءات التي يتعين للشركات انتهاجها لتحقيق الأهداف المطلوبة منها.<sup>11</sup>

### II-2 خصائص حوكمة الشركات : ويشير مصطلح الحوكمة إلى الخصائص التالية :

- ✓ الانضباط : أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب الصحيح؛
- ✓ الشفافية : أي تقديم صورة حقيقة لكل ما يحدث؛
- ✓ الاستقلالية : أي لا توجد تأثيرات وضغوطات غير لازمة للعمل؛
- ✓ المساواة : أي إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛
- ✓ المسؤولية : أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في الشركة؛
- ✓ العدالة : أي يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في الشركة؛
- ✓ المسؤولية الاجتماعية : أي النظر إلى الشركة كمواطن جيد.<sup>12</sup>

## II- 3 مبادئ حوكمة الشركات:

يمكن إنجاز أهم ما جاء في مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على النحو التالي:<sup>13</sup>

أ- **ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات:** ينص هذا المبدأ على ضرورة وجود إطار للحوكمة يشجع على شفافية الأسواق وكفاءتها، وأن يكون متوافقا مع أحكام القانون، ويحدد بوضوح تقسيم المسؤوليات بين مختلف الهيئات المسؤولة عن الإشراف والرقابة والإلزام بتطبيق القانون؛

ب- **ضمان حقوق المساهمين:** ينص هذا المبدأ على أنه من حق المساهمين التمتع بحقوق الملكية وأن يكونوا على معرفة كاملة بالمعلومات وفي الوقت المناسب وحقوق التصويت والمشاركة في القرارات الخاصة بالتغيرات الجوهرية في الشركة مثل بيع أصول الشركة أو الاندماج أو إصدار أسهم جديدة؛

ج- **المعاملة العادلة بين كافة المساهمين:** يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات تحقيق المساواة والمعاملة العادلة بين كافة المساهمين سواء كبار أو صغار المساهمين، وكذلك المساواة بين المساهمين المحليين والمساهمين الأجانب؛

د- **دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:** يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات احترام دور كافة الأطراف ذوي المصلحة التي ينشئها القانون أو تنشأ نتيجة لاتفاقيات متبادلة، وتوفير المعلومات اللازمة لهم وبصورة دورية وفي الوقت المناسب؛

هـ- **الإفصاح والشفافية:** وتتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقب الحسابات في الإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ودون تأخير<sup>14</sup>.

و- **مسؤوليات مجلس الإدارة:** يجب أن يؤكد الإطار العام للحوكمة على مسؤولية مجلس الإدارة في تصميم وتشغيل نظم رقابة فعالة مع التأكيد على مسؤوليته أمام المساهمين وجميع أصحاب المصلحة مع الشركة، ويجب أن يتخذ القرارات السليمة التي تحقق أفضل مصلحة للشركة، مع ضرورة تطبيقه لمعايير أخلاقية تراعي مصلحة المساهمين وأن يلتزم بالقوانين.

### III. الطريقة والأدوات:

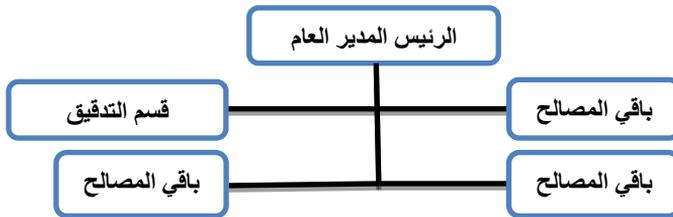
بعد أن تطرقنا لكل من مفهوم التدقيق الداخلي من جهة وحوكمة الشركات من جهة أخرى، سنقوم الان بدراسة حالة لشركة اقتصادية جزائرية تعد من بين أولى الشركات الوطنية في نشاطها الانتاجي ألا وهي شركة المطحنة الصناعية لمنتجة "SIM"، بحيث سنحاول من خلال هذه الدراسة معرفة واقع تطبيق التدقيق الداخلي في الشركة ومدى اهتمامها بتطبيق متطلبات حوكمة الشركات. بالإضافة الى الاعتماد على المقابلة الشخصية مع المسؤولين القائمين على التدقيق الداخلي للشركة، بغية التعرف على فعالية التدقيق الداخلي في الشركة ودور هذه الأخيرة في ارساء مبادئ الحوكمة للشركة.

### III-1 واقع التدقيق الداخلي في شركة AGRO SIM:

يتكون قسم التدقيق الداخلي من عدد قليل من المدققين ذوي المهارات العالية، وتقع على المشرف المسؤولية العامة لقسم التدقيق الداخلية كونه يقوم بالتخطيط ووضع سياسات وإجراءات التدقيق وكذا التنسيق مع المدققين الخارجيين. ويلعب حجم الشركة دورا كبيرا في إنشاء مصلحة للتدقيق الداخلي التي لا يمكن إنشاؤها في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كونها تتميز بسهولة تسيير عكس الشركات الكبيرة التي تتميز بتعدد تسييرها، وعليه يرتبط تنظيم مصلحة التدقيق الداخلي في الشركة إضافة إلى اختيار مركزية التدقيق أو لا مركزيتها.

أ- موقع مصلحة التدقيق الداخلي في الشركة: حيث أن اتخاذ إدارة التدقيق الداخلي وضعاً محدداً يضمن موضوعيتها واستقلاليتها عن باقي الوظائف الأخرى للشركة من شأنه أن يؤهلها للقيام بعملها كما ينبغي وبما يضمن فعاليتها، وبالتالي تكون مخرجات وظيفة التدقيق الداخلية قابلة للاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرار على كل المستويات.

الشكل رقم 01: موقع قسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للشركة SIM



المصدر: من اعداد الباحثة انطلاقا من الهيكل التنظيمي للشركة

بملاحظة الشكل السابق، نجد أن قسم التدقيق الداخلي مستقل عن بقية المصالح أو الدوائر، كما نجده في أعلى الهيكل التنظيمي للشركة مما يعني أنه تابع مباشرة إلى أعلى مستوى في الشركة هذا ما يمكن المدقق من أداء عمله بكل استقلالية وموضوعية.

**ب تنظيم قسم التدقيق الداخلي في الشركة:** يحتوي قسم التدقيق الداخلي في الشركة على:

**1. رئيس قسم التدقيق الداخلي:** وهو المكلف بالمسؤوليات والأنشطة التالية:

- إعداد البرامج السنوية للتدقيق والسهر على حسن سيرها؛
- إعلام وتبليغ المسؤولين بنتائج التدقيق الميدانية، واقتراح التوصيات الضرورية؛
- تحضير البرامج وعرضها على المديرين والأقسام الأخرى؛
- الإشراف على سير المهام وإضافة بعض المعلومات الضرورية وإرسال التقارير للمديرية العامة؛
- تقديم تقارير دورية عن مدى تحقيق خطة التدقيق دورياً؛
- تقديم تقارير عن الأمور ذات الأهمية والمتعلقة بالرقابة على أنشطة الشركة، متضمنة الاقتراحات لتحسين تلك الأنشطة؛
- المساعدة في التحقيق في أعمال الغش والتلاعب المشتبه في وقوعها وإعلام الإدارة؛
- التعاون مع المدققين الخارجيين.

**2. رئيس المهمة:** وهو المسؤول عن الأعمال التالية:

- الإشراف على عمل المدققين؛
- تقديم النصائح للمدققين؛
- توزيع المهام على المدققين.

**3. فريق من المدققين:** مكلفين بالأنشطة و المسؤوليات التالية:

- ضمان فعالية واحترام نظام الرقابة الداخلية؛
- الإطلاع المستمر على طرق التدقيق بما في ذلك المعايير والتطور الحاصل في هذا المجال على المستوى الدولي؛
- إعداد برامج المخططات المدققة وعرضها على مسؤول الدائرة للمصادقة عليها؛
- السهر على حسن سير المهام وتقديم تقارير التدقيق في مواعيدها.

**ج- برنامج التدقيق الداخلي في الشركة:** يتم إعداد برنامج سنوي شامل للتدقيق الداخلي، حيث تحدد الأقسام أو المصالح التي سيتم مراجعتها وتواريخ التنفيذ أو البدء مختلف المهام، إلا أنه يمكن و استثنائيا أن تنفذ مهام غير مدرجة في البرنامج السنوي. وعموما يمر برنامج عمل التدقيق الداخلي في الشركة بالمراحل التالية:

**المرحلة الأولى: التخطيط والتحضير للمهمة:** وتتضمن هذه المرحلة الخطوات التالية:

**1- البرمجة السنوية:** يتم برمجة مهام التدقيق الداخلية في برنامج سنوي، والذي يتم وضعه على أساس:

- اقتراحات المدقق الداخلي على مستوى المديرية العامة لشركة سيم للعجائن؛
  - اقتراحات المدققين الداخليين على مستوى الفروع التابعة للمجمع؛
  - اقتراحات رئيس المدير العام بشركة سيم للعجائن؛
  - المشاكل التي وجدها المدقق الداخلي خلال أداء مهامه في السنة السابقة؛
  - المهام التي برمجة في السنة السابقة ولم يتم إنجازها.
- بعد الانتهاء من البرمجة السنوية لمجموعة المهام لسنة الحالية يتم تقديم البرنامج السنوي إلى مجلس الإدارة العامة للمجمع للمصادقة عليه ليصبح ساري المفعول.

**2- إعلام الجهة المعنية بالتدقيق:** ويتم هذا الإعلام عن طريق رسالة المهمة أو الأمر بالمهمة، وهي وثيقة مكتوبة ترسل من طرف رئيس المدير العام بالمديرية العامة للمجمع إلى احد مدراء الوحدات التابعة له، ومن ثم يعلم المدير المعني الجهة التي ستخضع للمراجعة. وتتضمن هذه الرسالة البيانات التالية:

- موضوع التدقيق؛
- المصلحة أو الدائرة التي سيتم تدقيقها؛
- الهدف من التدقيق؛
- مدة المهمة.

**المرحلة الثانية: تنفيذ مهمة التدقيق:** وتمر هذه المرحلة بالخطوات التالية:

**1- الاجتماع الافتتاحي:** قبل الانطلاق في عملية التدقيق يجب على المدقق الداخلي أن يرمح لقاء مع المسؤولين المعنيين للمناقشة وتوضيح نطاق وأهداف المهمة، وكذا التنسيق مع هؤلاء المسؤولين وتحضير كل الموارد اللازمة للمهمة المعنية.

**2- تحضير برنامج العمل:** إن كل ما سبق يتم ترجمته في برنامج العمل للمهمة الجاري القيام بها، هذا البرنامج الذي يحدد من وكيف ومتى تنجز مهمة التدقيق.

**3- تنفيذ المهمة:** وهنا يتم تنفيذ برنامج العمل السابق إعداده على أرض الواقع، حيث ينتقل المدقق إلى الجهة المعنية ويبدأ في العمل الميداني، عن طريق استعمال كافة التقنيات والوسائل اللازمة لتحقيق أهداف المهمة.

**4- مناقشة الملاحظات:** أثناء انجاز مهمة التدقيق يخلص المدقق الداخلي إلى مجموعة ملاحظات، هاته الأخيرة يجب الاستفسار عنها ومناقشتها مع مسؤولي الجهة الخاضعة للتدقيق، وذلك قبل إدراجها في التقرير النهائي للتدقيق.

**المرحلة الثالثة: إعداد التقرير وتوزيعه:** بعد الانتهاء من مهمة التدقيق يقوم المدقق الداخلي بإعداد التقرير الخاص بالمهمة المنجزة، والذي يتضمن ما يلي:

- رسالة البدء في المهمة (الأمر بالمهمة)؛
- أهداف مهمة التدقيق؛
- إجراءات عملية التدقيق؛
- نقاط الضعف الموجودة في الجهة المعنية بالتدقيق والتي تتمحور حول:
  - نقاط عدم الالتزام بتطبيق نظام التدقيق الداخلي في الجهة المعنية بالتدقيق؛
  - نقاط عدم فعالية نظام التدقيق الداخلي في الجهة المعنية بالتدقيق؛
  - التوصيات ممضية من المدقق الداخلي ومسؤول الجهة المعنية بالتدقيق والتي تصنف الى:
    - خطيرة: وهي التوصيات التي يجب الالتزام بها وتنفيذها فوراً؛
    - متوسطة: وهنا درجة الالتزام بها تكون متوسطة وتعطي مهلة معقولة لتنفيذها؛
    - ضعيفة: رغم أنها تصنف في المرتبة الأخيرة لكن يجب الالتزام بها.

وبعد إعداد التقرير يقدم إلى:

❖ رئيس المدير العام للمجمع؛

❖ مسؤول المصلحة أو قسم الجهة المعنية بالتدقيق؛

❖ يحتفظ المدقق الداخلي بنسخة من التقرير.

**المرحلة الرابعة: متابعة تنفيذ التوصيات:** لا تنتهي مهمة المدقق الداخلي في الشركة عند مجرد إعداد التقرير وتوزيعه، بل تستمر إلى متابعة تنفيذ التوصيات المقدمة في التقرير. وإضافة إلى متابعة تنفيذ التوصيات المهمة الجارية، يقوم المدقق الداخلي بمتابعة:

- تنفيذ التوصيات المقدمة من طرف المدقق الخارجي؛

- تنفيذ التوصيات المقدمة من طرفه أثناء تأديته لمهام المدقق في الشركة؛

- تنفيذ توصيات المقدمة من طرف مدققي الوحدات والفروع التابعة للمجمع.

**ج- العوائق التي تواجه المدققين الداخليين في الشركة:** يسعى المدققون الداخليون في شركة سيم لأداء مهامهم بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية، لكن هذا لا يمنعهم من مواجهة بعض العراقيل والصعوبات التي قد تتسبب في تشتت جودهم والقليل من فاعليتهم أثناء أدائهم لمهامهم، أو أنها تحول عن إمكانية بلوغهم للأهداف المرجوة من عملهم.

■ **نقص الموارد البشرية:** يتم التدقيق الداخلي في الشركة منذ فترة طويلة، لكن يعاني قسم التدقيق الداخلي من نقص فادح فالعنصر البشري وهذا ما قد يؤدي إلى نقص مردودية المدققين أثناء أدائهم لأعمالهم وشعورهم بالتعب بسبب ضيق الوقت المحدد لبعض المهمات، مما يؤدي إلى عدم أدائها على أكمل وجه.

■ **الفهم الخاطئ لدور ومهمة المدقق الداخلي:** النظرة السلبية للمدقق الداخلي من قبل بعض المسؤولين أو الموظفين في الشركة، فالكثير منهم ينظر إلى المدقق على انه المراقب المتشدد الذي يبحث عن أخطاء وعثرات الموظفين وأنه جاسوس عليهم، ان هذا الفهم الخاطئ لدور مهمة المدقق الخارجي والذي يجب على الموظفين فهمه بأنه صمام الأمان والحماية لكثير من المخاطر المحتملة التي من الممكن أن تواجهها الشركة.

■ **ضعف التعاون بين الموظفين:** من الفهم الخاطئ لدور ومهمة المدقق الداخلي في الشركة ينتج لنا ضعف تعاون بين الموظفين والمدققين الداخليين، مما يشكل صعوبات ومشاكل لدى

المدققين الداخليين أثناء أداء مهامهم، فيصبح من الضروري على المدقق الداخلي أن يبذل مجهودا وأن يستغرق وقتا أطول من أجل بلوغ ما يصبوا إليه من نتائج وأهداف.

■ **ضعف نظام الرقابة الداخلية في الشركة:** الإهتمام بتحقيق الأهداف المالية وعدم الاكتراث بإنشاء وتطبيق نظم رقابة داخلية وإدارة مخاطر قوية، وبالتالي إعطاء رسالة واضحة لجميع الموظفين أن تطبيق نظم الرقابة الداخلية هو شيء ثانوي وبالتالي سينعكس ذلك إلى عدم الاكتراث والاهتمام بتقارير، ملاحظات وتوصيات المدقق الداخلي.

■ **الاستقلالية المحدودة للمدقق الداخلي:** من خلال الهيكل التنظيمي للشركة نلاحظ بأن قسم التدقيق الداخلي يتمتع بالإستقلالية عن باقي المصالح والأقسام، ولكن المدقق الداخلي بالقسم لا يستطيع الطعن في القرارات المتخذة من قبل الإدارة العليا الأمر الذي يؤدي بالمدقق الداخلي إلى اتباع هذه القرارات حتي وإن كان له رأي آخر فيها.

### III-2 مساهمة التدقيق الداخلي في ارساء مبادئ حوكمة الشركات في شركة AGRO SIM:

لتحقيق هدف الدراسة اتبعنا الخطوات المنهجية وهي استخدام أدوات متنوعة تمثلت في المقابلة الشخصية مع المسؤولين القائمين على التدقيق الداخلي للشركة، بغية التعرف على فعالية التدقيق الداخلي في الشركة ودور هذه الأخيرة في ارساء مبادئ الحوكمة للشركة، وكذلك الاعتماد على الملاحظة من خلال تتبع كل المراحل التي يتبعها المدقق الداخلي، بالإضافة الى التحليل الوثائقي.

أ- **فعالية التدقيق الداخلي في شركة AGRO SIM:** بعد القيام بمقابلة شخصية مع أحد المدققين الداخليين بشركة سيم، وطرح مجموعة من الأسئلة والمتمثلة في الجدول التالي:

الجدول رقم 1: فعالية التدقيق الداخلي في شركة AGRO SIM

الملاحظات	لا	نعم	الأسئلة
		X	تتوفر لدى موظفي التدقيق الداخلي درجة عالية من الكفاءة والتدريب والخبرة كما هو في الوصف الوظيفي المعتمد.
الى حد ما			تساهم ادارة التدقيق الداخلي في وضع الرجل المناسب في المكان المناسب.
		X	تقوم إدارة التدقيق الداخلي بمناقشة نظام الرقابة الداخلية مع المدقق الخارجي لمعرفة مدى دقته ومناسبته.

		X	يتم الاعتماد على خطط محكمة قبل البدء بعملية التدقيق الداخلي في الشركة.
		X	يتولى تنفيذ نظام الرقابة الداخلية إدارة التدقيق الداخلية.
		X	يتوفر لدى الشركة نظام فعال وملائم للاتصال و تبادل المعلومات بين جميع المستويات، ورفع التقارير الى مجلس ادارة الشركة.
		X	تقوم الإدارة بالفحص الدوري لوظائف وأنشطة الرقابة الداخلية وتعديلها عند الحاجة لمقابلة احتياجات التغيير.
		X	يؤدي نظام الرقابة الداخلي المطبق في الشركة الى تقليل فرص ارتكاب الأخطاء و الغش في البيانات التي يقدمها.
		X	يساهم نظام الرقابة الداخلي المطبق في الشركة في اتخاذ القرارات بكفاءة عالية.

المصدر: من اعداد الباحثة

تعني الإجابة بنعم عن وجود نظام محكم وفعال للتدقيق الداخلي في شركة سيم، كما يتضح أن إدارة التدقيق الداخلية تتولى تنفيذ نظام الرقابة الداخلية، وتقوم بالمساهمة في إنشاء نظام الرقابة الداخلية في الشركة، إضافة إلى أنها تقوم بمناقشة نظام الرقابة الداخلية مع المدقق الخارجي للتأكد من مدى دقته ومناسبته وخلوه من الأخطاء.

ب- اهتمام شركة AGRO SIM بتنفيذ حوكمة الشركات: بعد القيام بمقابلة شخصية مع أحد المدققين الداخليين بشركة سيم ، وطرح مجموعة من الأسئلة والمتمثلة في الجدول التالي:

الجدول رقم 2: مدى اهتمام شركة AGRO SIM بتنفيذ حوكمة الشركات

الملاحظات	لا	نعم	الأسئلة
		X	الشفافية في المعاملات المالية للشركة.
		X	الافصاح الدوري للتقارير المالية للشركة.
		X	الافصاح عن المعلومات وفق معايير التدقيق الدولية المتعارف عليها.
		X	توفير المعلومات اللازمة لجميع الأطراف في الوقت المناسب.
		X	تعمل إدارة التدقيق الداخلي على التأكد من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.
		X	تقدم إدارة التدقيق الداخلي النصائح والإرشادات لمجلس الإدارة.
		X	وجود نظام محكم للتدقيق الداخلي لدى الشركة يساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة.
	X		يوجد في نظام التدقيق الداخلي إجراءات للتأكد من القيام بتطبيق مبادئ الحوكمة.

		X	يتم فحص الإجراءات من قبل المدقق الداخلي للتأكد من مطابقتها للسياسات والخطط والنظم والقوانين واللوائح ومدى مساهمتها في تفعيل مبادئ الحوكمة.
--	--	---	--

المصدر: من اعداد الباحثة

نلاحظ من الجدول أن كل الإجابات كانت بنعم وهذا ما يدل على أن الشركة تقوم بتفعيل حوكمة الشركات من خلال الإهتمام بالشفافية في المعاملات والإفصاح الدوري للتقارير المالية مما يدل على التطبيق الفعلي للمبدأ الأول من مبادئ حوكمة الشركات، كما توضح الإجابات بقيام إدارة التدقيق الداخلي بتقديم الإرشادات لمجلس الإدارة والتحقق من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية، ومنه نستنتج بأن قسم التدقيق الداخلي في شركة سيم يعمل على تفعيل حوكمة الشركات من خلال إحترامه للمبادئ الهامة التي أقرتها منظمة التنمية الاقتصادية. أما بخصوص وجود إجراءات في نظام التدقيق الداخلي للتأكد من القيام بتطبيق مبادئ الحوكمة تدل على أن إدارة التدقيق الداخلي بالشركة لا تهتم بها وهذا ما دلت عليه الإجابة بلا.

### ج- اسهامات التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات:

ان القيام بعملية التدقيق الداخلي وفق للمعايير المهنية الواجبة واستقلالية ادارة التدقيق الداخلي يؤدي الى تفعيل مبادئ الحوكمة في الشركة، بالإضافة الى دور المدقق الداخلي لإدارة المخاطر في تفعيل حوكمة الشركات.

### ج-1 امثال المدقق الداخلي للمعايير المهنية يؤدي الى تفعيل مبادئ الحوكمة في شركة

#### AGRO SIM:

بعد القيام بمقابلة شخصية مع أحد المدققين الداخليين بشركة سيم للعجائن، وطرح مجموعة من الأسئلة والمتمثلة في الجدول التالي:

الجدول رقم 3: القيام بعملية التدقيق وفقا للمعايير المهنية يؤدي الى تفعيل مبادئ الحوكمة في الشركة

الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
يتم توفير فريق عمل متخصص ممن يتوافر فيهم المهارة والمعرفة والتخصص التي تمكنهم من أداء أعمالهم بصورة صحيحة ومرضية.	X		
يتلقى المدقق الداخلي تدريب وتعليم مستمر على المعايير المهنية الواجبة وكيفية تفعيل مبادئ الحوكمة.	X		
يجب أن يتوافر التأهيل الفني والخلفية العلمية المناسبة لدى المدقق الداخلي لتفعيل الحوكمة ومبادئها.	X		

		X	يقوم المدقق الداخلي باستمرار بزيادة كفاءة وفعالية وجودة خدماته والتي تمكنه من تفعيل مبادئ الحوكمة.
	X		يملك المدقق الداخلي معرفة كافية بالمعايير المهنية الواجبة لتفعيل مبادئ الحوكمة .

المصدر: من اعداد الباحثة

كانت الإجابة عن السؤال الأخير بلا وهذا ما يدل على أن المدقق الداخلي بالشركة لا يمتلك معرفة كافية بالمعايير المهنية الواجبة لتفعيل مبادئ الحوكمة وهذا مالا يتفق مع الإجابة الأولى حول أنه يتم توفير فريق عمل متخصص ممن يتوافر فيهم المهارة والمعرفة والتخصص التي تمكنهم من أداء عملهم بصورة صحيحة.

أما فيما يخص الإجابات الأخرى فجلها كانت بنعم مما يتضح بأنه يجب أن يتوافر التأهيل الفني والخلفية العلمية المناسبة لدى المدقق الداخلي لتفعيل الحوكمة ومبادئها، إضافة إلى أن المدقق الداخلي في الشركة يقوم باستمرار بزيادة كفاءة وفعالية وجودة خدماته والتي تمكنه من تفعيل مبادئ الحوكمة، مما يعني وحسب الإجابات أن القيام بعملية التدقيق الداخلية يتم وفقا للمعايير المهنية الواجبة الأمر الذي يؤدي إلى تفعيل مبادئ الحوكمة في شركة سيم.

#### ج-2 استقلالية المدقق الداخلي يساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة للشركة

بعد القيام بمقابلة شخصية مع أحد المدققين الداخليين بشركة سيم، وطرح مجموعة من الأسئلة والمتمثلة في الجدول التالي:

الجدول رقم 4: استقلالية ادارة التدقيق الداخلي تؤدي الى تفعيل مبادئ الحوكمة في الشركة

الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
يتمح للمدقق الداخلي الصلاحيات الكاملة التي تمكنه من القيام بعمله على أكمل وجه.	X		
ابتعاد المدقق الداخلي عن التحيز و تجنبه لتعارض المصالح.	X		
نزاهة و موضوعية المدقق الداخلي عند اجراءات الفحص.	X		
يؤخذ بتوصيات المدقق الداخلي في كافة النواحي المالية والمحاسبية والفنية ذات العلاقة.	X		
يتم إصدار وتحديد أهداف ومهام وصلاحيات ادارة التدقيق الداخلي بشكل واضح ومفصل ومكتوب من مجلس إدارة الشركة.	X		

المصدر: من اعداد الباحثة

جاءت كل الإجابات بنعم وهذا ما يدل على أنه هناك استقلالية لوظيفة التدقيق الداخلي في الشركة مما يعني أنه يوجد للمدقق الداخلي استقلالية عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها وعدم وجود تعارض بين مصالح المدقق ومصالح الشركة في تطبيق مبادئ الحوكمة وهذا يعتبر عاملاً إيجابياً، إضافة إلى أنه يتم إصدار وتحديد أهداف ومهام وصلاحيات إدارة التدقيق الداخلي بشكل واضح ومفصل ومكتوب من طرف مجلس إدارة مجمع سيم.

### ج-3 تقييم نظم واجراءات ادارة المخاطر يؤدي الى تفعيل مبادئ الحوكمة في الشركة AGRO SIM:

بعد القيام بمقابلة شخصية مع أحد المدققين الداخليين بشركة سيم، وطرح مجموعة من الأسئلة والمتمثلة في الجدول التالي:

#### الجدول رقم 5: متابعة تطبيق وتقييم نظم واجراءات ادارة المخاطر تؤدي الى تفعيل مبادئ

#### الحوكمة في الشركة

الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
يقوم المدقق الداخلي بتقييم أولي للمخاطر ذات العلاقة بالنشاط محل الفحص ويجب أن تعكس أهداف المهمة هذا التقييم .	X		
يتم تحديد المخاطر المالية التي تتعرض لها الشركة.	X		
يتم وضع نظم واجراءات التدقيق الداخلي بناء على دراسة للمخاطر التي تواجه الشركة.	X		
تستند خطة نشاط التدقيق الداخلي على تقييم المخاطر مرة كل سنة على الأقل، ويتولى نشاط التدقيق الداخلي مراقبة وتقييم فعالية نظام إدارة المخاطر بالشركة.	X		

المصدر: من اعداد الباحثة

حسب الإجابات وفيما يخص دور إدارة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر فإن إدارة التدقيق الداخلي بشركة سيم تعطي أهمية كبرى لتحديد المخاطر خاصة المخاطر المالية التي قد تتعرض لها وهذا ما لمسناه في جميع الإجابات التي كانت بنعم، أي أنه يتم وضع نظم واجراءات التدقيق الداخلي بناء على دراسة للمخاطر التي تواجه الشركة، وأن المدقق الداخلي يقوم بتقييم أولي للمخاطر ذات العلاقة بالنشاط محل الفحص ويجب أن تعكس أهداف المهمة لهذا التقييم، إضافة إلى أن خطة نشاط التدقيق الداخلية تستند على تقييم المخاطر مرة كل سنة على الأقل.

لذا فان التدقيق الداخلي يقوم بإضافة قيمة للشركة والعمل على تحقيق أهدافها من خلال تقديم تأكيد معقول عل أن مخاطر الشركة تدار بفعالية وكذا من خلال التحسينات التي تقدمها في مجال إدارة المخاطر، فوظيفة التدقيق الداخلية قد اتسع نطاقها من دورها التقليدي وهو التدقيق المالي إلى التدقيق الإداري ثم إلى التركيز على إضافة قيمة للشركة متمثلة في تدقيق إدارة المخاطر وتطبيق مدخل التدقيق على أساس المخاطر، وهذا ما يؤدي إلى طمأنة المساهمين ولأطراف الأخرى صاحبة المصلحة على أن المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومة من جانب ممثليهم وأن الإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي منظم.

#### الخلاصة:

حاولنا من خلال هذه الدراسة إبراز مدى مساهمة التدقيق الداخلي في ارساء مبادئ حوكمة الشركات باعتبارها آلية من آليات تطبيقها، حيث استهدفت الدراسة الميدانية إبراز دور وظيفة التدقيق الداخلي في ممارسة حوكمة الشركات في شركة AGRO SIM، وكان ذلك عبر مقابلة مع ادارة التدقيق الداخلي بالشركة والتي قدمت لنا المعلومات التي ساعدتنا لإنجاز هذه الدراسة، كما تم شرح سير عملية التدقيق الداخلي داخل الشركة وكانت أهم النتائج المتوصل إليها وهي:

- هناك نظام تدقيق داخلي محكم في شركة سيم يساهم ويساعد في تطبيق وتفعيل مبادئ الحوكمة وأن إدارة التدقيق الداخلية تتولى تنفيذ نظام الرقابة الداخلية، وتقوم بالمساهمة في إنشاء نظام الرقابة الداخلية في الشركة؛
- أن هناك علاقة تعاونية بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي خاصة في مناقشة نظام الرقابة الداخلية للتأكد من مدى دقته ومناسبته وخلوه من الأخطاء؛
- المدقق الداخلي في الشركة يقوم باستمرار بزيادة كفاءة وفعالية وجودة خدماته والتي تمكنه من تفعيل مبادئ الحوكمة، وأن القيام بعملية التدقيق الداخلية يتم وفقا للمعايير المهنية الواجبة الأمر الذي يؤدي إلى تفعيل مبادئ الحوكمة في شركة سيم؛
- هناك استقلالية لوظيفة التدقيق الداخلية في الشركة مما يعني أنه يوجد للمدقق الداخلي استقلال عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها وعدم وجود تعارض بين مصالحه ومصصلحة الشركة في تطبيق مبادئ الحوكمة؛

- عدم وجود إجراءات في نظام التدقيق الداخلي للتأكد من القيام بتطبيق مبادئ الحوكمة؛
- أن إدارة التدقيق الداخلية تقوم بدور فعال لتطبيق حوكمة الشركات من خلال:
  - ✓ إعطاء أهمية كبرى لتحديد المخاطر خاصة المخاطر المالية التي قد تتعرض لها؛
  - ✓ الحرص على أن المدقق الداخلي يقوم بتقييم أولي للمخاطر ذات العلاقة بالنشاط محل الفحص؛
  - ✓ تقديم الإرشادات لمجلس الإدارة والتحقق من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلي.
- لقد أصبحت الحاجة الملحة إلى دعم حوكمة الشركات والتي تركز على التدقيق الداخلي والتي بدورها تقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذا إدارة المخاطر وبذلك تساهم في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.
- طالما أن فاعلية تنفيذ قواعد الحوكمة تتوقف على كفاءة الرقابة الداخلية للشركة، فهنا يتضح بعد آخر لدور المدقق الداخلي في زيادة القيمة المتحققة للعميل، من خلال سعيه إلى التقييم الفعال للنظم الرقابية، وتقديم التوصيات الكفيلة برفع مستوى جودتها.

#### التوصيات:

- يعتبر نشاط التدقيق الداخلي بمثابة تأكيد مستقل وموضوعي استشاري لإضافة قيمة وتحسين تطبيق عملية الحوكمة بالشركة، حيث يساعد التدقيق الداخلي الشركة في تحقيق أهدافها بإيجاد ثقافة واتجاه منظم وملتزم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر بالشركة والرقابة، لذلك يجب منحها استقلالية أكثر في الشركة حتى تحقق الأهداف المخطط لها؛
- يجب أن تنسق وظيفة التدقيق الداخلي مع الوظائف الأخرى التي تقدم تأكيدات لعمليات الشركة سواء داخليا أو خارجيا لضمان تغطية صحيحة للرقابة المالية والرقابة التشغيلية، ولتحكيم ازدواجية الجهود؛
- إصدار قوانين وتشريعات تلزم شركات المساهمة الجزائرية على إنشاء لجان للتدقيق، لتدعيم استقلالية المدققين الداخليين أثناء تأديتهم لأعمالهم؛

- 1 - إلزام الشركات الجزائرية على العمل بالقواعد الأساسية لحوكمة الشركات التي تلتخص في الشفافية، المساءلة، المسؤولية مع فرض عقوبات على كل من يخالف التطبيق السليم لهذه القواعد؛
- 2 - ضرورة إعداد دورات تدريبية للمدقق الداخلي حول المعايير الدولية للمهنة، وكذا حول أهمية دور وظيفة التدقيق الداخلي في المساهمة في تحقيق الإفصاح والشفافية والمصادقية وبالتالي دعم تطبيق الحوكمة داخل شركة سيم للعجائن خاصة والمجمع بكل فروع عامة ورفع الأداء.

### الهوامش والمراجع:

- <sup>1</sup> عزوز ميلود، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 49، الجزائر، 2017، ص 273.
- <sup>2</sup> يحي سعيدي، ولخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 5، العدد 1، الجزائر، 2012، ص 191.
- <sup>3</sup> I F A C I : [www.ifaci.com/f.sommaire.htm](http://www.ifaci.com/f.sommaire.htm).
- <sup>4</sup> The institute of internal auditors, **international standards for the professional practice of internal auditing** "standards and guidance", USA, 2017, p1.
- <sup>5</sup> - Chekroun Meriem, **le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne**, thèse de doctorat, université Abou Beker Belkaid de Telmcen, FSECSG, Algérie, 2014, p p, 37-38.
- <sup>6</sup> خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، دار الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص ص: 466-487.
- <sup>7</sup> أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 210.
- <sup>8</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى المراجعة والتأكد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 55.
- <sup>9</sup> محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر، الشامة الذهبية، مصر، 2007، ص 4.
- <sup>10</sup> محمد حسن يوسف، نفس المرجع السابق، ص 4.
- <sup>11</sup> مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 2، جامعة الإسكندرية، مصر، 2009، ص 16.
- <sup>12</sup> طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات حكومية في المصارف)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 23.
- <sup>13</sup> بوراس أحمد، وبولاعة محمد، مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 02، العدد 1، 2015، ص 20.
- <sup>14</sup> عمر إقبال توفيق المشهداني، تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في تطبيق معايير التدقيق المتعارف عليها "إطار مقترح"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، المجلد 1، العدد 2، الجزائر، 2012، ص 223.