

دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر في ظل متطلبات حوكمة الشركات حالة شركة الدلفنة البلاستيكية (CALPLAST) بسطيف

The role of internal audit in improving the internal control system and risk management in light of the requirements of corporate governance

The plastic rolling company (CALPLAST) in Setif

د. ديلي عمر

جامعة سطيف 1 (الجزائر)

dilmiom@yahoo.fr

تاريخ النشر: 2021/12/31

تاريخ القبول: 2021/02/06

تاريخ الاستلام: 2020/10/19

ملخص:

تهدف الدراسة إلى التعرف على دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر من أجل تفعيل ودعم مبادئ حوكمة الشركات المتمثلة في حماية حقوق المساهمين، المعاملة المتكافئة للمساهمين، تفعيل دور أصحاب المصالح، الإفصاح والشفافية وتفعيل دور مجلس الإدارة.

يساهم التدقيق الداخلي في تقييم مدى الالتزام بقواعد وإجراءات الرقابة الداخلية وتحسينها باستمرار من خلال تحديد نقاط الضعف في النظام وتقديم التوصيات لتعديلها، وكذلك تقييم المخاطر التي يمكن أن يتعرض لها نشاط الشركة وتؤثر سلباً على النشاط وتحقيق الأهداف، كما يساهم في مساعدة الأطراف المسؤولة عن تطبيق الحوكمة كالمدققين الخارجيين، لجنة التدقيق ومجلس الإدارة في القيام بمهامهم.

تضع شركة الدلفنة البلاستيكية (CALPLAST) بسطيف نظاماً للرقابة الداخلية يتضمن قواعد وإجراءات لإنجاز عملياتها المختلفة كالشراء والبيع، وهذا بهدف ضمان الاستخدام الأمثل للموارد ودقة المعلومات بالقوائم المالية، كما تضع إدارة الشركة نظاماً لإدارة المخاطر تحت إشراف ورقابة إدارة التدقيق الداخلي مما ساهم في دعم الحوكمة من خلال الإدارة الجيدة للشركة.

• الكلمات المفتاحية: الرقابة الداخلية؛ التدقيق الداخلي؛ حوكمة الشركات.

• تصنيف JEL: G30؛ M40.

Abstract:

The study aims to identify the role of the internal audit function in improving the internal control and risk management system in order to activate and support the principles of corporate governance represented in protecting the rights of shareholders, equal treatment of shareholders, activating the role of stakeholders, disclosure and transparency, activating the role of the Board of Directors.

The internal audit contributes to assessing the extent of adherence to the rules and procedures of internal control and continuously improving them by identifying weaknesses in the system and submitting recommendations to amend them, as well as evaluating the risks that the company's activity may be exposed to and adversely affect the activity and the achievement of goals. It also contributes to assisting the parties responsible for implementing governance. Like the external auditors, the Audit Committee and the Board of Directors in carrying out their tasks.

The plastic rolling company (CALPLAST) in Setif province develops a system of internal control that includes rules and procedures for the completion of its various operations, such as buying and selling, in order to ensure optimal use of resources and accuracy of information in the financial statements. The company management also sets up a risk management system under the Supervision and control of the Internal Audit Department, which contributed to support governance through good management of the company.

• **Keywords:** Internal Control; Internal Auditing; Corporate Governance.

• **Jel Classification Codes :** G30 ; M40

المؤلف المرسل: عمر ديلي، الإيميل: dilmiom@yahoo.fr

1. تمهيد :

تعاظم مفهوم حوكمة الشركات لا سيما بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي حدثت للعديد من الشركات في دول العالم والتي من أهم أسبابها استخدام إدارة هذه الشركات لطرق محاسبية معقدة وافتقارها إلى الممارسة الجيدة للرقابة والإشراف على أنشطة وأعمال هذه الشركات، حيث تطلب الأمر تحديد قواعد ومبادئ لأسلوب ممارسة الإدارة الرشيدة بالشركات والقطاعات الاقتصادية مما أدى بالمنظمات والهيئات الدولية وعلى رأسها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) إلى تحديد مبادئ لحوكمة الشركات والمتمثلة في حماية حقوق المساهمين، المعاملة المتكافئة للمساهمين، تفعيل دور أصحاب المصالح، الإفصاح والشفافية وتفعيل دور مجلس الإدارة.

يتطلب التطبيق الجيد لمبادئ حوكمة الشركات وضع العديد من الآليات والوسائل والأدوات، سواء من خارج الشركة كالتدقيق الخارجي ومختلف الأنظمة والقوانين التي تضعها الحكومات من أجل تنظيم عمل الشركات، أو من داخلها كمجلس الإدارة، لجنة التدقيق، وظيفه التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية، هذه الأخيرة التي لها دور مهم في تفعيل ودعم مبادئ حوكمة الشركات، كتفعيل الإفصاح والشفافية حول موضوعية التقارير المالية ومسؤوليات مجلس الإدارة وغيرها.

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي أحد أدوات الرقابة الداخلية وعناصر تطبيق حوكمة الشركات تهدف إلى ضبط الأداء التشغيلي وتعظيم قيمة الشركة والتحكم في المخاطر الداخلية والخارجية التي قد تؤثر سلبا على النشاط والهيكل المالي للشركة وخاصة عند تفاقمها، لذلك أصبح على إدارة وظيفة التدقيق الداخلي مسؤولية اعتماد مبادئ حوكمة الشركات ضمن خططها وممارستها المهنية، وبالتالي فإن نشاط وظيفة التدقيق الداخلي يتضمن كل من تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية ومدى الالتزام بقواعدها وإجراءاتها، وكذلك إدارة المخاطر والتي تتم كلها في إطار دعم وتطبيق حوكمة الشركات.

من خلال ما سبق تقديمه يتم طرح السؤال الرئيسي الآتي:

كيف يمكن للتدقيق الداخلي أن يحسن نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر في ظل متطلبات حوكمة الشركات؟

1.1. الأسئلة الفرعية:

للإجابة على السؤال الرئيسي يتم طرح الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما هو دور وظيفة التدقيق الداخلي فيما يتعلق بتطبيق قواعد وإجراءات الرقابة الداخلية بالشركة؟
- ما هو دور وظيفة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر التي يتعرض لها نشاط الشركة؟
- ما هو دور وظيفة التدقيق الداخلي في مجال دعم وتطبيق حوكمة الشركات؟

2.1. فرضيات الدراسة:

للإجابة على السؤال الرئيسي والأسئلة الفرعية يتم وضع الفرضيات التالية:

- يساهم التدقيق الداخلي في ضمان الالتزام بقواعد وإجراءات الرقابة الداخلية؛
- يشرف التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر التي يمكن أن يتعرض لها نشاط المؤسسة؛
- يساهم التدقيق الداخلي في مساعدة الأطراف المسؤولة عن تطبيق حوكمة الشركات.

3.1. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة فيما يلي:

- أهمية نظام الرقابة الداخلية في الشركات باعتبارها أحد الآليات الداخلية التي تضمن السيطرة على أنشطة الشركة المختلفة من خلال وضع القواعد والإجراءات اللازمة لمنع الانحرافات والتأكد من سلامة التسجيلات المحاسبية ونزاهة العمليات الإدارية؛
- أهمية وظيفة التدقيق الداخلي كأحد أدوات نظام الرقابة الداخلية في ضمان بيئة رقابية تتميز بالكفاءة والفاعلية في الشركات لاسيما في ظل كبر حجمها وتوسع أنشطتها وتعدد أساليب وإجراءات عملها.

4.1. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

- عرض قواعد وإجراءات نظام الرقابة الداخلية على العمليات الرئيسية التي تقوم بها الشركة كالشراء والبيع؛
- عرض وظيفة التدقيق الداخلي في الشركة كأحد أدوات الرقابة الداخلية وأهميتها في دعم حوكمة الشركات؛
- عرض المفهوم الجديد لمتطلبات حوكمة الشركات ومبادئها؛

- معرفة واقع تطبيق الرقابة الداخلية بشركة الدلفنة البلاستيكية (CALPLAST) بسطيف وأهميتها في دعم مبادئ حوكمة الشركات.

5.1. منهج الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع، من خلال وصف الجوانب المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وصفا دقيقا، وموضوع حوكمة الشركات لبناء الإطار النظري، وتحليل دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر. كما تم اعتماد منهج دراسة حالة بهدف تشخيص المؤسسة محل الدراسة والوصول إلى نتائج تتعلق بموضوع البحث.

6.1. الحدود الزمانية للدراسة:

تمت الدراسة الميدانية بشركة الدلفنة البلاستيكية بسطيف خلال شهر سبتمبر من العام 2020.

7.1. هيكل الدراسة:

يتم تقسيم الدراسة إلى المحاور الرئيسية الآتية:

- نظام الرقابة الداخلية في الشركات؛
- متطلبات ومبادئ حوكمة الشركات؛
- علاقة وظيفة التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية بحوكمة الشركات؛
- وظيفة التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية بشركة الدلفنة البلاستيكية (CALPLAST) بسطيف.

8.1. الدراسات السابقة

هناك دراسات سابقة لها علاقة بموضوع البحث تتمثل في الآتي:

- محمد مصطفى الجبو، (2017)، تقييم مدى مساهمة إدارة المراجعة الداخلية بالشركات الصناعية الليبية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات من خلال تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، دراسة تطبيقية على الشركة الليبية للحديد والصلب، ليبيا.

هدفت الدراسة إلى تقييم مدى مساهمة المراجعة الداخلية بالشركات الصناعية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات من خلال تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية وتم إجراء الدراسة التطبيقية على الشركة الليبية للحديد والصلب التي تعتبر من أكبر الشركات الصناعية في ليبيا، حيث تمتاز بنظام رقابة داخلية جيد حسب التقارير التي يصدرها ديوان المحاسبة، وأشارت نتائج الدراسة بشكل عام إلى أن إدارة المراجعة الداخلية بالشركة تساهم في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات من خلال التزامها بصورة جيدة بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، إلا أن هناك بعض النقائص كغياب قسم مختص لإدارة للمخاطر بالشركة وكذلك لا تخضع نتائج أعمال إدارة المراجعة الداخلية للتقييم من قبل جهات خارجية بشكل دوري.

- حارث عامر حسن صبري، (2015)، الرقابة الداخلية في شركات المساهمة ومهامها في الإشراف على أعمال مجلس الإدارة في ظل قواعد الحوكمة، دراسة قانونية في القانون البحري مقارنة بالشريعة الإسلامية، ماليزيا.

هدفت الدراسة إلى تناول الرقابة الداخلية في شركات المساهمة في ظل قواعد الحوكمة، من خلال التعرف على وظائف الرقابة الداخلية في الإشراف على أعمال شركة المساهمة وكذلك عرض الأحكام العامة للنظام وموقف الشريعة الإسلامية من ذلك، وقد خلصت الدراسة إلى أن القانون البحري قد اهتم بالرقابة على أعمال مجلس الإدارة خاصة ما يتعلق بضرورة وجود نظام للرقابة الداخلية يهدف إلى مراقبة كافة عمليات الشركة وحساباتها المالية وتقييم نظام إدارة المخاطر بالشركة للحفاظ على أصولها ومصالحها، كما أن أعمال الرقابة الداخلية على إدارة الشركة وحساباتها تعتبر موافقة لأحكام الشريعة الإسلامية.

- zianiAbdelhak, (2014),Thèse de doctorat,le role de L'audit interne dans l'amélioration de la governance d'entreprise, Alger.

هدفت الدراسة إلى التحقق من مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة المؤسسات الجزائرية وهذا من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية وقدرته على تفسير المخاطر والتحكم فيها والحد من عدم تماثل المعلومات، وكذا ضمان حماية حقوق أصحاب المصالح، وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات الجزائرية تعطي أهمية لوظيفة التدقيق الداخلي في إدارة أعمالها بهدف تحسين الأداء وضمان القدرة التنافسية، حيث يعتبر التدقيق الداخلي من أهم عناصر تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية، كما يعتبر تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي وخاصة معيار الاستقلالية من العوامل التي يمكن أن تساعد التدقيق

الداخلي في تحقيق تلك الأهداف، كما أن التدقيق الداخلي أخذ دورا جديدا ومهما وهو التركيز على إدارة المخاطر من خلال السيطرة ومراقبة المخاطر الداخلية والخارجية التي قد تؤثر على نشاط المؤسسة.

▪ CHEKROUN Meriem,(2013/2014), Thèse de doctorat, **Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : cas d'un échantillon d'entreprises algériennes**, Alger .

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسات العمومية الجزائرية للبيئة المدروسة في فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية، وكذلك الكشف عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات المدروسة، ومن أهم نتائج الدراسة أن الفضاء المالي التي هزت مؤخرا المؤسسات العمومية الجزائرية مثل سوناطراك عززت من تحسين نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر كحل لمجموعة واسعة من المشاكل الكامنة، بما في ذلك وظيفة التدقيق الداخلي التي تؤدي دورا هاما في قيادة وأداء نظام الرقابة الداخلية، لذلك وجب على وظيفة التدقيق الداخلي المساهمة في الحفاظ على نظام رقابة داخلية ملائم من خلال تقييم فعالية وكفاءة وتشجيع تحسينه باستمرار.

تعرض الدراسة الحالية دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر في ظل متطلبات حوكمة الشركات، وقد تم إجراء الدراسة بشركة الدفنة البلاستيكية (CALPLAST)، وهي إحدى المؤسسات الاقتصادية الناشطة بالمنطقة الصناعية بسطيف، من خلال الوقوف على أهم الإجراءات الرقابية التي تضعها الشركة لتنفيذ ومراقبة مختلف أنشطتها وعملياتها كالشراء والبيع، ومدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي بالشركة في ضمان الالتزام بهذه الإجراءات وتحسينها باستمرار بالإضافة إلى إدارة المخاطر بالشركة.

II. نظام الرقابة الداخلية في الشركات:

يمثل نظام الرقابة الداخلية ركيزة أساسية تعتمد عليها إدارة الشركات في تنفيذ خططها وتحقيق أهدافها، خاصة مع كبر حجم الشركات وتعقد أنشطتها، حيث يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى حماية حقوق أصحاب المصالح في الشركة والاستخدام الأمثل للموارد، بالإضافة إلى ضمان دقة المعلومات المالية المقدمة في القوائم المالية الختامية.

II.1. تعريف نظام الرقابة الداخلية:

هناك عدة تعاريف لنظام الرقابة الداخلية في الشركة منها ما يلي:

عرفت لجنة رعاية المنظمات للجنة تريدواي (COSO) نظام الرقابة الداخلية بأنه: "إجراءات مطبقة من قبل مجلس الإدارة والمديرين ومستخدمي المؤسسة، تحت مسؤوليتهم من أجل توفير ضمانات معقولة بتحقيق الأهداف الرقابية الآتية:

▪ الإنجاز الأمثل للعمليات؛

▪ موثوقية المعلومات المالية؛

▪ الامتثال للقوانين واللوائح". (Frédéric, 2010, p. 23)

كما عرف مجلس خبراء المحاسبة الفرنسيين نظام الرقابة الداخلية على أنه "مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة، قصد تحقيق هدف ضمان حماية الأصول ونوعية المعلومة المالية، بالإضافة إلى ضمان تطبيق تعليمات الإدارة وتحسين النجاعة". (Khelassi, 2005, p. 71)

يتضح من التعريفين السابقين أن نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة الإجراءات والضمانات التي تضعها إدارة الشركة والتي تتناسب مع طبيعة نشاطها وحجمها، بهدف حماية مصالح الأطراف التي لها علاقة بالشركة من خلال تحقيق أهداف هذه الأخيرة وضمان دقة المعلومات في القوائم المالية، بالإضافة إلى حماية الأصول والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

II.2. أهداف نظام الرقابة الداخلية:

تتمثل الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية في ضمان ما يلي: (Charles BECOUR & BOUQUIN, 2008, p. 48)

▪ موثوقية واكتمال المعلومات؛

▪ احترام السياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين واللوائح؛

▪ حماية أصول المؤسسة؛

▪ الاستخدام الاقتصادي والكفاء للموارد؛

▪ تنفيذ الأهداف والغايات الخاصة بالنشاط أو البرنامج.

كما تساهم الرقابة الداخلية في تحقيق دقة وموثوقية المعلومات المحاسبية من خلال ما يلي: (القاضي و حمدان، 2001،

صفحة 197)

- رقابة بالتصريح، فكل عملية محاسبية تحتاج إلى تصريح عام أو خاص بالقيام بها من خلال المستندات؛
- رقابة المدخلات بهدف التأكد من تسجيل العمليات بطريقة صحيحة وكاملة وفي الوقت المناسب؛
- رقابة التشغيل بهدف ضمان دخول البيانات إلى نظام التشغيل بشكل سليم وتام وضمان تشغيلها بشكل سليم؛
- رقابة المخرجات للتأكد من مخرجات نظام المعلومات المحاسبي أنها كاملة وتوفر الأساس لإمكانية الوثوق بها والاعتماد عليها وضمان توصيلها إلى الأطراف المعنية.

كما تعتبر الرقابة الداخلية من بين أهم الوسائل المساهمة في حوكمة الشركات، وازدادت أهميتها أكثر بعد الانهيارات المالية لكبرى الشركات في العالم، حيث أخذت التشريعات تركز عليها وتعطي لها أهمية كبيرة لما لها من دور في تحقيق أهداف حوكمة الشركات، كما ركزت هذه التشريعات على الارتباط الذي ينبغي أن يكون بينها وبين التدقيق الخارجي، لما لهذه الأخيرة من دور في تفعيل الرقابة الداخلية بما يتناسب ومتطلبات حوكمة الشركات. (قمان و براق، 2012، صفحة 22)

3.11. أنواع نظام الرقابة الداخلية:

يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من نظام الرقابة الداخلية وذلك كالآتي:

3.11.1. الرقابة المحاسبية:

تمثل الرقابة المحاسبية تلك الضوابط المحاسبية أو المالية التي تتجسد في التنظيم والإجراءات والمستندات المرتبطة مباشرة بحماية الأصول وضمان دقة القوائم المالية. (Frédéric, 2010, p. 22)

3.11.2. الرقابة الإدارية:

تشتمل الرقابة الإدارية على خطة التنظيم ووسائل التنسيق والإجراءات التي تهدف لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية الممكنة وتشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية. (عبد الله، 2006، صفحة 168)

تستخدم الرقابة الإدارية لتحقيق الهدفين السابقين عدة وسائل، مثل دراسة الوقت والحركة، تقارير الأداء، الرقابة على الجودة باستخدام الأساليب الإحصائية، الموازنات التقديرية، التكاليف المعيارية، برامج التدريب المختلفة للمستخدمين وغيرها.

3.11.3. الضبط الداخلي:

يمثل الضبط الداخلي الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات التي تهدف إلى حماية أصول المؤسسة من الاختلاس وسوء الاستخدام بالاعتماد على تقسيم العمل وتحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.

3.11.4. مكونات الرقابة الداخلية:

تتكون الرقابة الداخلية في الشركة من بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال والمتابعة.

(Benoit, 2009, p. 52)

يتم توضيح المكونات سابقة الذكر لنظام الرقابة الداخلية من خلال الجدول رقم (01).

الجدول رقم (01): مكونات الرقابة الداخلية

عناصر مكونات الرقابة	وصف مكونات الرقابة	مكونات الرقابة الداخلية
- النزاهة والقيم الأخلاقية - الالتزام بالكفاءة - هؤلاء المسؤولين عن حوكمة الشركة (مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق) - فلسفة الإدارة ونمط التشغيل - الهيكل التنظيمي - تخصيص السلطة والمسؤولية - سياسات وممارسات الموارد البشرية	التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام والإدارة العليا والمديرين وملاك الشركة المرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية وأهميتها.	بيئة الرقابة
تأكيدات الإدارة: الوجود، الاكتمال، التقييم، العرض والإفصاح، القياس والحدوث.	تحديد وتحليل الإدارة للمخاطر الملائمة لإعداد القوائم المالية طبقاً للإطار الدولي للتقرير المالي.	تقدير المخاطر
أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات، الوجود، الاكتمال، الدقة، التوبوب، التوقيت، الترحيل والتلخيص.	الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع وتبويب وتسجيل والتقرير عن عمليات الشركة، وكذلك الاحتفاظ بالمساءلة المحاسبية عن الأصول المرتبطة.	نظم المعلومات المحاسبية والاتصال

- الفصل الكافي للواجبات - الترخيص الملائم للعمليات والأنشطة (ضوابط الرقابة الخاصة بالكمبيوتر) - المستندات والسجلات الكافية (ضوابط الرقابة العامة على الكمبيوتر) - الرقابة المادية على الأصول والسجلات - الاختبارات المستقلة على الأداء.	السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة للوفاء بأهدافها لأغراض التقرير المالي.	أشطة الرقابة
غير واجبة التطبيق.	التقييم المستمر والدوري للإدارة على فعالية تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كانت تعمل كما هو مستهدف منها ويتم تعديله عندما يكون ذلك مطلوباً.	المتابعة

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص: 260.

II.5. الرقابة الداخلية على عمليات وأنشطة الشركة:

من أجل تحقيق الشركة لأهدافها المخططة يجب أن تصمم نظام رقابة داخلية لكل عملية أو نشاط تقوم به، تتمثل هذه الرقابة فيما يلي:

II.5.1. الرقابة الداخلية على عمليات الشراء:

تتمثل الرقابة الداخلية على عمليات الشراء في الشركة من خلال ما يلي:

- الفصل بين مهام طلب المواد أو البضاعة والموافقة على الشراء واستلام المشتريات وكذلك عملية التسديد النقدي؛
- التحديد الدقيق لإجراءات الشراء واختيار الموردين؛
- إعداد المستندات اللازمة والمتعلقة بعملية الشراء كالطلبية وأمر الشراء فاتورة الشراء...الخ؛
- التقييم التسلسلي للمستندات وإعداد عدة نسخ منها لإرسالها إلى الأقسام الأخرى في الشركة؛
- التسجيل المحاسبي لعمليات الشراء وإدخال البضاعة إلى المخازن.

II.5.2. الرقابة الداخلية على عمليات البيع:

تعتبر عمليات بيع المواد والبضائع والمنتجات من العمليات الأكثر تكراراً في الشركة ومصدر أساسي للإيرادات، وتتمثل الرقابة الداخلية على عمليات البيع في الشركة من خلال ما يلي:

- الفصل بين مهام استلام الطلبات من عند الزبائن والموافقة على البيع ووصل تسليم المبيعات وكذلك وصل استلام النقدية والتسجيل المحاسبي؛
- تحديد إجراءات البيع والموافقة على البيع في حالة البيع بالأجل؛
- إعداد المستندات الضرورية والمتعلقة بعملية البيع كأمر البيع، فاتورة البيع، وصل تسليم المواد أو السلع المباعة...الخ؛
- التقييم التسلسلي للمستندات وإعداد عدة نسخ منها لإرسالها إلى الأقسام الأخرى؛
- التسجيل المحاسبي لعمليات البيع وإخراج المبيعات من المخزن.

II.5.3. الرقابة الداخلية على عمليات دورة الأجور:

تتمثل أهم الإجراءات الرقابية على الأجور أساساً في الآتي: (الجراح، 2015، صفحة 35)

- تخويل المعاملة: تمثل قائمة المستخدمين أداة لمنع أي تلاعب بالأجور من خلال إعطاء ترخيص إلى قسم الأجور لتجديد قائمة العاملين ومقارنتها مع قوائم الوقت.
- فصل الوظائف: يجب أن تكون وظيفة تسجيل الوقت بمعزل عن وظيفة الأفراد، هذه الأخيرة توفر معلومات تتعلق بتحديد معدل الأجر لساعات العمل، صنف العامل، الأقدمية وغيرها، فلو تم تقديم هذه المعلومات مباشرة من قسم الإنتاج إلى قسم الأجور فهناك احتمالات تعرضها للتلاعب لذلك يجب الفصل في الوظائف وتحديد مهام ومسؤوليات كل منها.
- الإشراف: يجب أن يقوم المشرف على أوقات العمل بملاحظة أي تلاعب قد يحدث في ساعات حضور العمال، كالقيام بتثبيت حضور عامل متأخر أو غائب، حيث يتعين على المشرف هنا القيام بتسوية قوائم الوقت مع الحضور الفعلي للعمال.
- السجلات المحاسبية: يجب مراقبة السجلات الخاصة بنظام الأجور والمتمثلة في الآتي:

- قوائم الوقت وبطاقات العمل ومستندات الدفع؛
- التسجيلات المحاسبية في دفتر اليومية بالاعتماد على سجل الأجور؛
- دفتر الأستاذ العام والفرعي الخاص بالأجور والمصاريف المتعلقة بها؛

- النقدية والمستندات المتعلقة بالقروض والامتيازات الممنوحة للعمال.

- رقابة الوصول: يجب أن يكون الوصول إلى مصادر المستندات والسجلات الخاصة بالأجور محدد بشكل صارم، حتى يتم تجنب أي اختلاس للنقدية أو تلاعب في تحديد الأجر الحقيقي للعاملين.
- التحقيق المستقل: يجب في كل قسم من الأقسام في المؤسسة والتي لها علاقة بالأجور القيام بالتحقيق كقسم مستقل عن الأجور فيما يتعلق ببطاقات الوقت، قيمة الشيكات وإمضاءاتها، وأمر الدفع...الخ.

4.5.ii. الرقابة الداخلية على عمليات النقدية:

- من أهم قواعد وإجراءات الرقابة الداخلية على النقدية في الشركة ما يلي: (نصرلي، 2001، صفحة 665)
- الفصل التام بين مهام تحرير الشيك، التوقيع على الشيك، التسجيل في الدفاتر المساعدة، ودفتر الأستاذ ودفتر اليومية وتحرير إذن الإيداع والصرف؛
- تحقق إدارة التدقيق الداخلي من الصحة المستندية والسلامة الرقابية؛
- استخدام دفاتر شيكات مرقمة تسلسليا وذات كعوب واضحة؛
- اعتماد إلغاء الشيكات أو تظهيرها؛
- المطابقة الدورية بين كعوب الشيكات والشيكات الصادرة ودفاتر اليومية المساعدة.

6.ii. التدقيق الداخلي:

يمثل التدقيق الداخلي في الشركة أحد أدوات نظام الرقابة الداخلية، فمن متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد ضرورة وجود قسم للتدقيق الداخلي ضمن الهيكل التنظيمي للشركة مهمته التحقق من تطبيق الإجراءات والسياسات والقواعد التي تضعها الإدارة لاكتشاف أي حالات للخطأ أو الغش التي يمكن أن تحدث، وكذلك التأكد من دقة المعلومات في القوائم المالية.

1.6.ii. تعريف التدقيق الداخلي:

يعرف التدقيق الداخلي بأنه: "نشاط رقابي مستقل، موضوعي، استشاري، هدفه تقديم التأكيدات اللازمة والتوصيات التي تحقق قيمة مضافة وتزيد من فعالية إدارة الشركة وتحسين أدائها والمساعدة في تحقيق أهداف الشركة، عن طريق وضع أساليب منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية: إدارة المخاطر، الرقابة، وحوكمة الشركات" (Louis, 2007, p. 21)

2.6.ii. أهداف التدقيق الداخلي:

- تتمثل أهداف التدقيق الداخلي في الآتي:
 - متابعة تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة وتقييمها؛
 - التحقق من قيم الأصول ومطابقتها مع الدفاتر؛
 - التحقق من صحة ودقة البيانات والمعلومات المحاسبية وتحليلها؛
 - رفع الكفاءة عن طريق التدريب مع مراعاة التزام الموظفين بالسياسات والإجراءات المرسومة.
- فوظيفة التدقيق الداخلي تعتبر وقائية من خلال حمايتها لأموال الشركة والخطط الإدارية من الانحراف، وتعتبر كذلك إنشائية من خلال التحسينات والتعديلات اللازمة على الإجراءات الإدارية والرقابية لمسايرة التطورات الحديثة.

iii. متطلبات ومبادئ حوكمة الشركات:

مع تداعيات الأزمة المالية الآسيوية التي حدثت في 1997 وكذلك بعدها انهيار العديد من الشركات في العالم والتي كان سببها الأساسي نقص مؤهلات وكفاءة إدارة تلك الشركات وعدم التزامها بمبادئ الحوكمة، مما أدى بالمنظمات والهيئات الدولية إلى الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات (Corporate Governance) خاصة في مجال القطاع الخاص والذي عرف توسعا ملحوظا عالميا ودور مهم في تنمية اقتصاديات الدول.

1.iii. تعريف حوكمة الشركات

عرفت حوكمة الشركات على أنها: "مجموعة من القوانين والأنظمة واللوائح والإجراءات التي تمكن الشركة من تعظيم قيمتها وربحيتها على المدى الطويل بشكل يصب في صالح المساهمين وأصحاب المصالح". (الحباري، 2017، صفحة 13)

فحوكمة الشركات تعني وجود نظام لقواعد وإجراءات يمكن من خلاله تسيير ومراقبة الشركة والسيطرة على أنشطتها، كما تعني الحوكمة ضرورة وجود علاقة جيدة بين إدارة الشركة من جهة والمساهمين وكل من له مصلحة مع الشركة من جهة أخرى بما يضمن تعزيز الشفافية، المساءلة والنزاهة.

2.iii. مبادئ حوكمة الشركات: على اثر لقاء مجموعة العشرين في 16 نوفمبر 2015 بمدينة أنطاليا التركية أقر قادة مجموعة العشرين المعيار العالمي الجديد لحوكمة الشركات الذي سيساعد صناع السياسة على تقييم وتحسين أطر عمل حوكمة الشركات بهدف تشجيع التمويل القائم على السوق وتعزيز الاستثمار طويل الأجل. (corporate/principles-corporate-governance.htm, 2019)

تتمثل أهم محاور مبادئ (G20 OECD) الجديدة لحوكمة الشركات في الآتي: (اتحاد هيئات الأوراق المالية العربية، 2015، صفحة 04)

1.2.III. ضمان وجود إطار عام وفعال لحوكمة الشركات:

يجب على إطار حوكمة الشركات تعزيز وجود أسواق شفافة وعادلة، وتوزيع فعال للموارد، ويجب أن تكون متسقة مع سيادة القانون وتدعم الإشراف والإنفاذ الفعال، من خلال الآتي:

- ينبغي تطوير إطار لحوكمة الشركات للتأثير على الأداء الاقتصادي الكلي وسلامة السوق والحوافز التي تخلقها للمشاركين في السوق وتعزيز أسواق شفافة تعمل بكفاءة؛
- يجب على المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر على ممارسات حوكمة الشركات أن تكون متسقة مع سيادة القانون وشفافة وقابلة للتنفيذ؛
- يجب أن يتم تقسيم المسؤوليات بين السلطات المختلفة بوضوح لخدمة المصلحة العامة؛
- يجب أن تدعم تشريعات السوق المالية الحوكمة الفعالة؛
- يجب أن تتمتع السلطات التنظيمية والتنفيذية والرقابية بالصلاحيات الكافية والنزاهة والموارد اللازمة للقيام بواجباتها بطريقة مهنية وموضوعية، وينبغي أن تتخذ الإجراءات الرقابية في الوقت المناسب وأن تكون شفافة وواضحة؛
- ينبغي تعزيز التعاون عبر الحدود من خلال الترتيبات والاتفاقات الثنائية ومتعددة الأطراف لتبادل المعلومات.

2.2.III. الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين:

يجب على إطار حوكمة الشركات حماية وتسهيل ممارسة المساهمين، بما في ذلك الأقليات والمساهمين الأجانب لحقوقهم، ويجب أن يكون لجميع المساهمين فرصة لإنصافهم بشكل فعال في حال تم انتهاك حقوقهم.

3.2.III. المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء:

يجب على إطار حوكمة الشركات توفير الحوافز السليمة وأن تكون هذه الحوافز متاحة لأسواق الأسهم لتعمل بطريقة تساهم في تطبيق أفضل لممارسات الحوكمة.

4.2.III. دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:

يجب أن يعترف إطار حوكمة الشركات بحقوق أصحاب المصالح التي نص عليها القانون أو الاتفاقات المتبادلة وتشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصلحة في خلق الثروة وفرص العمل واستدامة المشاريع السليمة مالياً.

5.2.III. الإفصاح والشفافية:

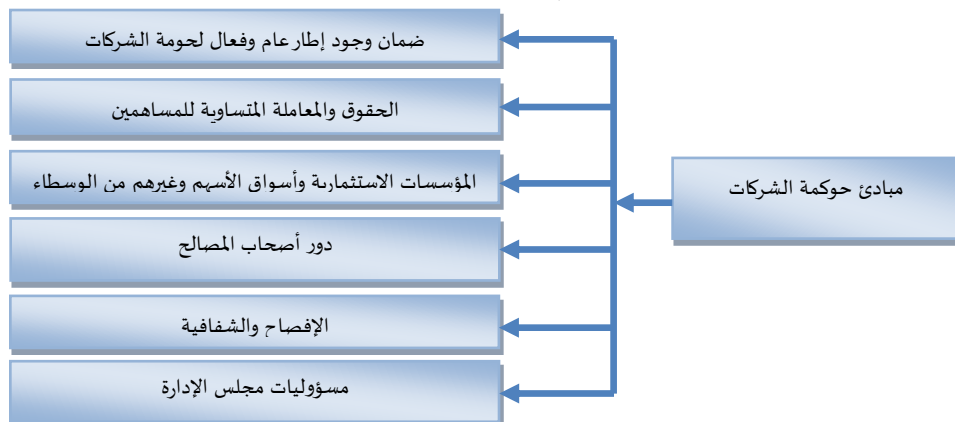
يجب أن يكفل إطار الحوكمة الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب بشأن جميع المسائل الجوهرية المتعلقة بالشركة، بما في ذلك الوضع المالي والأداء والملكية وإدارة حوكمة الشركة.

6.2.III. مسؤوليات مجلس الإدارة:

يجب على إطار حوكمة الشركات ضمان قيام مجلس إدارة الشركة بالتوجيه الاستراتيجي للشركة، والرصد الفعال للإدارة وتحمل المسؤولية الكاملة تجاه الشركة والمساهمين.

يتم عرض وتلخيص مبادئ حوكمة الشركات سابقة الذكر من خلال الشكل رقم (01).

الشكل رقم (01): مبادئ حوكمة الشركات



المصدر: بالاعتماد على ما سبق.

في الجزائر تم اعتماد ميثاق حوكمة الشركات الصادر سنة 2009 مصطلح الحكم الراشد كمرادف لمصطلح حوكمة الشركات، حيث عرف الحكم الراشد بأنه عبارة عن فلسفة تسييرية ومجموعة من التدابير الكفيلة في آن واحد، لضمان استدامة وتنافسية المؤسسة بواسطة ما يلي: (قطاف، 2019، صفحة 85)

- تعريف حقوق وواجبات الأطراف الفاعلة في المؤسسة؛
- تقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة على ذلك.

3.III. الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات:

تتمثل الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات في الآتي: (براهمة، 2014، صفحة 09)

1.3.III. المساهمون:

المساهمون هم الذين يساهمون في تكوين رأس مال الشركة عن طريق شراء الأسهم مقابل الحصول على أرباح مناسبة لاستثماراتهم وزيادة ثروة الشركة. ولهؤلاء المساهمين الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية ممتلكاتهم وحقوقهم.

2.3.III. مجلس الإدارة:

يمثل مجلس الإدارة المصالح الأساسية للمساهمين وباقي أصحاب المصالح، يقوم باختيار المدراء التنفيذيين وتقديم التوجيهات العامة لهم والرقابة على أداؤهم، كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية الحفاظ على حقوق المساهمين.

3.3.III. الإدارة:

تمثل الإدارة حلقة وصل بين مجلس الإدارة والأطراف المتعاملة مع الشركة، حيث تعتبر الجهة المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، كما تعتبر أيضا المسؤولة عن تعظيم الأرباح وقيمة الأسهم لصالح المساهمين، بالإضافة إلى العمل على تحقيق الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تقدمها في القوائم والتقارير المالية للشركة.

4.3.III. أصحاب المصالح:

أصحاب المصالح هم أطراف لهم مصالح مع الشركة كالدائنين، الموردون، الموظفون.... الخ، إلا أن هذه المصالح قد تكون متعارضة في بعض الأحيان، فالموردون مثلا يحرصون على مدى قدرة الشركة على السداد لهم بينما يهتم الموظفون بمدى قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط.

تتطلب الحوكمة إدارة الشركات بشكل جيد يضمن تحقيق المبادئ التي تقوم عليها الحوكمة من جهة وحقوق كل الأطراف التي لها مصالح مع الشركة من جهة ثانية، لذلك ينبغي على كل الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة الالتزام عند القيام بمهامهم من أجل دعم وتحقيق مبادئ الحوكمة، من بين هذه الأطراف إدارة الشركة.

IV. علاقة وظيفة التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية بحوكمة الشركات:

تهدف إدارة الشركة من تصميم وإعداد نظام للرقابة الداخلية إلى ضمان السير الحسن للأنشطة وتحقيق الأهداف، وذلك من خلال رقابة وقائية تعمل على تجنب وقوع الانحرافات وأخرى علاجية من خلال اكتشاف وتحديد مواطن الضعف في النظام والعمل على تحسينها باستمرار، كما يضمن نظام الرقابة الداخلية بأن المخاطر التي تواجهها الشركة يتم إدارتها بشكل فعال والإفصاح عنها بكل شفافية من خلال إدارة التدقيق الداخلي، مما يطمئن مساهمي وملاك الشركة وكل من له مصلحة معها بأن الإدارة تعمل بشكل فعال يضمن مصالحهم وهذا ما يدعم حوكمة الشركات.

1.IV. دور نظام الرقابة الداخلية في مجال الحوكمة

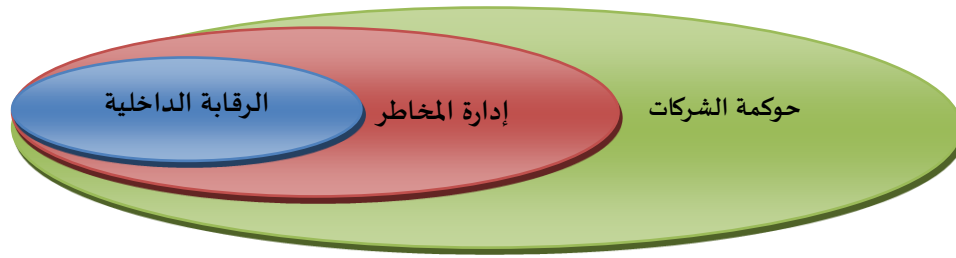
يساهم نظام الرقابة الداخلية الفعال في دعم أطراف الحوكمة المتمثلة في المدققين الداخليين، المدققين الخارجيين، لجنة التدقيق ومجلس الإدارة وذلك من خلال توفير المعلومات الضرورية للقيام بمهامهم في مجال حوكمة الشركات.

كما تعتبر الرقابة الداخلية من أهم الوسائل المساهمة في حوكمة الشركات، وازدادت أهميتها أكثر بعد الانهيارات المالية لكبرى الشركات في العالم، حيث أخذت التشريعات تركز عليها وتعطي لها أهمية كبيرة لما لها من دور في تحقيق أهداف حوكمة الشركات، كما ركزت هذه التشريعات على الارتباط الذي ينبغي أن يكون بينها وبين التدقيق الخارجي، لما لهذه الأخيرة من دور في تفعيل الرقابة الداخلية بما يتناسب ومتطلبات حوكمة الشركات.

تعتبر الرقابة الداخلية جزء في نظام حوكمة الشركات وإدارة المخاطر، الأمر الذي تفهمه وتؤثر فيه وتتابعه الهيئة الإدارية بالشركة والإدارة والأفراد الآخرون، حتى يمكن الاستفادة من الفرص المتاحة للشركة، ومقاومة التحديات التي تواجهها ومسايرتها من أجل تحقيق أهدافها. (/about-ifac/professional-accountants-business/publications-resources/evaluating-and-improving?show-related-log, 2019)

يمكن توضيح دور الرقابة الداخلية في مجال إدارة المخاطر والحوكمة من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم (02): دور الرقابة الداخلية في إدارة المخاطر وحوكمة الشركات



المصدر: <https://www.ifac.org/about-ifac/professional-accountants-business/publications/resources/evaluating-and-improving/show-related-log>. 2019/11/04.

2.IV. دور وظيفة التدقيق الداخلي في مجال الحوكمة:

تتكون حوكمة الشركات من أربعة مكونات تتمثل في التدقيق الخارجي ولجنة التدقيق والإدارة ووظيفة التدقيق الداخلي، ويمكن تقدير دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات من خلال العلاقات التي تربطها بالمكونات الثلاثة الأخرى لحوكمة الشركات، حيث يهتم التدقيق الداخلي بشكل أساسي بنظام حوكمة الشركات، ويجب أن يكون وظيفيًا مستقلاً عن السلطة التنفيذية بالإضافة إلى ذلك، يجب تقييم دور التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات على مستوى كل من المساهمة في الحد من عدم تماثل المعلومات، تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر. (LAMKARAF, 2020, p. 1014)

يهدف التدقيق الداخلي إلى إضافة قيمة وتحسين فاعلية وإجراءات كل من إدارة المخاطر والحوكمة. يعمل هذا النشاط في إطار يتمثل في مجموعة من المعايير المهنية وأخرى تتعلق بالأداء وثالثة تخص سلوك وأخلاقيات المهنة وهي: (الشيخ و محمد، 2017، صفحة 121)

1.2.IV. الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي:

الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي هو المسؤول عن أنشطة التدقيق الداخلي داخل الشركة.

2.2.IV. نشاط التدقيق الداخلي:

يتمثل نشاط التدقيق الداخلي في الإدارة أو القسم أو فريق العمل الذي يقوم بتقديم الخدمات الخاصة بالتدقيق والاستشارات باستقلالية وموضوعية.

3.2.IV. استقلالية أنشطة التدقيق الداخلي:

وضع أنشطة التدقيق الداخلي بحيث يتبع الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مستوى إداري في الهيكل التنظيمي للشركة يسمح له بأداء وانجاز مسؤولياته.

4.2.IV. إدارة المخاطر:

وضع الإجراءات لتقييم الأحداث الممكن وقوعها والتي قد تؤثر سلباً على تحقيق الشركة لأهدافها، ووضع نظام الرقابة اللازمة للحصول على تأكيد معقول حول تحقيق الشركة لأهدافها.

5.2.IV. القيمة المضافة:

الفائدة التي تعود على الشركة وكل المتعاملين معها والمستفيدين منها خلال أعمال التدقيق وتقديم الاستشارات والنصائح وتوصيل النتائج للإدارة والمسؤولين عن التشغيل.

لذلك فإن وظيفة التدقيق الداخلي تعمل على دعم حوكمة الشركات من خلال التكامل مع مكوناتها كالتدقيق الداخلي، لجان التدقيق ومجلس الإدارة في إطار مجموعة من المعايير المهنية وأخرى تتعلق بأداء عملية التدقيق وثالثة تتعلق بالأخلاقيات المهنية.

V. وظيفة التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية بشركة الدفنة البلاستيكية (CALPLAST) بسطيف:

يتضمن هذا الجزء من البحث عرض وظيفة التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية على العمليات في شركة الدفنة البلاستيكية بسطيف ومدى أهميته ذلك في دعم حوكمة الشركات.

فلتفعيل مبادئ حوكمة الشركات يتطلب الأمر دعم استقلالية كل من لجنة التدقيق، التدقيق الخارجي وكذلك وظيفة التدقيق الداخلي، هذه الأخيرة التي تمثل نشاط منظم ومستقل وموضوعي يقدم أعمال التدقيق والاستشارات وإضافة قيمة وتحسين إجراءات كل من الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر وحوكمة الشركات.

1.V. التعريف بشركة الدفنة البلاستيكية

شركة الدلفنة البلاستيكية هي أحد فروع المجمع الصناعي للبلاستيك والمطاط (ENPC) بالمنطقة الصناعية لولاية سطيف، تعمل في مجال تحويل البلاستيك إلى منتجات موجهة لقطاعات مختلفة كالطعام، الصحة، البناء وغيرها.

1.1.1. نشأة الشركة

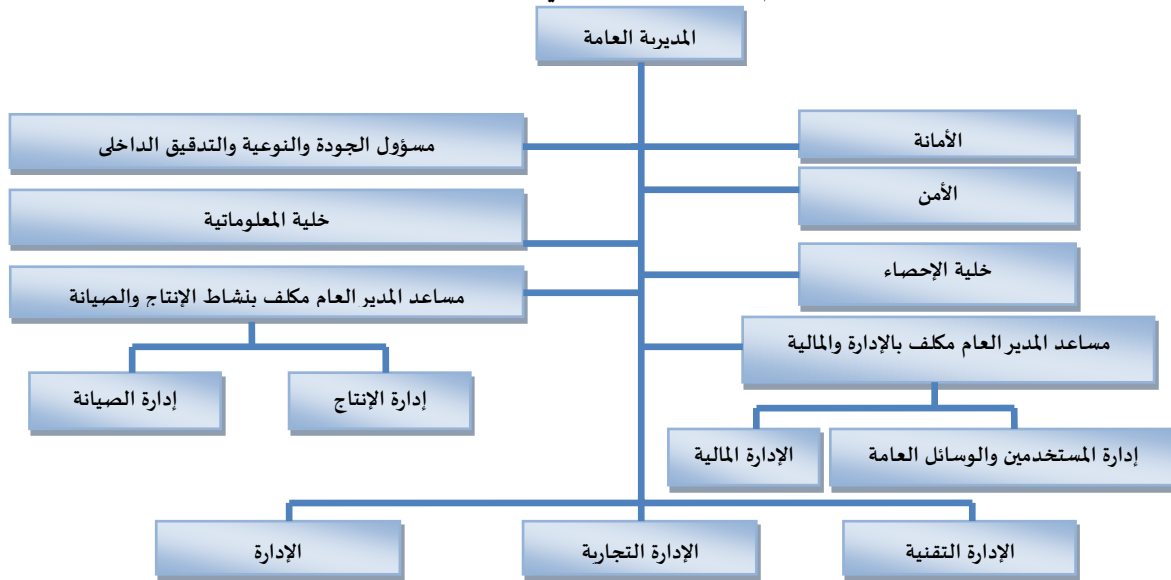
نشأت شركة الدلفنة البلاستيكية سنة 1981 على أساس وحدة تابعة للمجمع الصناعي للبلاستيك والمطاط متخصصة في إنتاج الورقة اللينة ونصف الصلبة، ثم أصبحت سنة 2000 شركة ذات أسهم (SPA) برأس مال يقدر بـ 260 000 000.00 دينار جزائري. تعمل شركة الدلفنة البلاستيكية بسطيف على احترام المقاييس العالمية للجودة في مختلف عملياتها وأنشطتها (ISO 9000/2015، ISO 31000، ISO GUIDE 73.2009).

1.1.2. الهيكل التنظيمي لشركة الدلفنة البلاستيكية (CALPLAST) بسطيف

تعتبر المديرية العامة أعلى هيئة في الشركة وهي مسؤولة عن تطوير وتحديث سياسات وأهداف الشركة لكل مجالات النشاط، وكذلك تحديد الاستراتيجيات وتنفيذها، كما يتضمن الهيكل التنظيمي للشركة عدد من الأقسام والمصالح تمارس مهامها وتحمل المسؤوليات حسب التسلسل الهرمي لإدارة الشركة، حيث نجد على سبيل المثال:

- قسم الجودة والتدقيق الداخلي يشرف على نظام تحسين الجودة في الشركة بالتنسيق مع الهيئات المختصة، وكذلك الإشراف على عمل باقي الأقسام؛
 - قسم المالية والمحاسبة يعمل على ضمان السير الحسن لنظام المعلومات وتوافر الموارد للعمليات التجارية، وكذلك وضع وتنفيذ إستراتيجية مالية في إطار الإستراتيجية العامة للشركة؛
 - قسم الصيانة يعمل على توفير الإمكانات المادية والبشرية للقيام بعملية الصيانة؛
 - قسم التموين يعمل على شراء المواد الأولية وقطع الغيار اللازمة لعملية الإنتاج وكل ما تحتاجه المؤسسة في أنشطتها. وهكذا بالنسبة لبقية الأقسام والمصالح في الشركة.
- يتم توضيح الهيكل التنظيمي لشركة الدلفنة البلاستيكية (CALPLAST) بسطيف من خلال الشكل رقم (03).

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي لشركة الدلفنة البلاستيكية



المصدر: قسم التدقيق الداخلي، شركة الدلفنة البلاستيكية، سبتمبر 2020.

2.1.2. نظام الرقابة الداخلية للشركة:

تضع شركة الدلفنة البلاستيكية نظاما للرقابة الداخلية على أنشطتها المختلفة من شراء وبيع وتسليم وغيرها، وذلك من خلال مجموعة من القواعد والإجراءات والمواد التنظيمية التي يجب على الموظفين في الشركة تطبيقها واحترامها عند تنفيذ العمليات.

1.2.1. إجراءات الرقابة المتعلقة بالشراء من عند الموردين:

تضع شركة الدلفنة البلاستيكية قواعد وإجراءات للرقابة الداخلية على عمليات الشراء من عند الموردين لضمان دقة وجودة هذه العمليات، تتمثل هذه الخطوات في الآتي: (شركة الدلفنة البلاستيكية (CALPLAST)، دليل الرقابة الداخلية لإجراءات الشراء، 2018، صفحة 06)

■ الخطوة الأولى:

يقوم مسؤول إدارة التوريد بدراسة مخطط الإنتاج السنوي على مستوى الوحدة.

....دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر في ظل متطلبات حوكمة الشركات - حالة شركة الدلفنة البلاستيكية (CALPLAST) بسطيف -

بمساعدة مسؤول إدارة تسيير المخزونات، يتم مقارنة المخزونات الموجودة مع احتياجات مخطط الإنتاج ليتم إعداد لائحة التوريد وإرفاقها ببطاقة الشراء (fiche d'achat).

■ الخطوة الثانية:

بعد إعداد لائحة توريد المواد الأولية وبطاقات الشراء لقطع الغيار واستقبال طلبات الشراء لباقي المواد، تقوم إدارة الشراء بإعلان الشراء في شكل طلب عروض (demande d'offres).

طلب العرض يتم وفق إجراءات تنفيذ الصفقات المحددة من طرف الشركة الأم المجمع الصناعي للبلاستيك والمطاط (ENPC).

أ. العقود والطلبات بدون استشارة مع الموردين:

يتم تنفيذ الطلبات مباشرة دون الاستشارة مع الموردين في حالة مبلغ الطلبات خلال نفس دورة الاستغلال ومع نفس المورد أقل أو يساوي 500.000 دج في تقديم الأشغال أو اللوازم، وأقل أو يساوي 250.000 دج في تقديم الخدمات أو الدراسات. (شركة الدلفنة البلاستيكية (CALPLAST)، دليل الرقابة الداخلية لإجراءات تنفيذ الصفقات، 2013، صفحة 08)

ب. العقود والطلبات عن طريق استشارة مع الموردين:

يتم تنفيذ الطلبات عن طريق استشارة مع الموردين في حالة مبلغ الطلبات أكبر من 500.000 دج وأقل من أو يساوي 1.000.000 دج في تقديم الأشغال أو اللوازم، وأكبر من 250.000 دج وأقل أو يساوي 500.000 دج في تقديم الخدمات أو الدراسات.

تتم الاستشارة مع ثلاثة (03) موردين على الأقل، ويتم اختيار المورد أقل عرض. (moins disant)

في حالة مبلغ الطلب أكبر من 1.000.000 دج وأقل من أو يساوي 12.000.000 دج في تقديم الأشغال أو اللوازم، وأكبر من 500.000 دج وأقل أو يساوي 5.000.000 دج في تقديم الخدمات أو الدراسات، على الشركة الفرع تعيين لجنة تتكون على الأقل من (03)

أعضاء لفتح الأظرف وتقييم العروض. (شركة الدلفنة البلاستيكية (CALPLAST)، دليل الرقابة الداخلية لإجراءات تنفيذ الصفقات، 2013، صفحة 08)

■ الخطوة الثالثة:

ترسل العروض في شكل فاتورة نموذجية (facture pro forma) التي تأتي من الموردين الخارجيين على مستوى هيكل (appros) إلى مدير إدارة الشراء ليتحقق من امتثالها للمواصفات المطلوبة.

بالنسبة للمواد الأولية عندما يقدم المورد الخارجي نوعا مغايرا من المواد المطلوبة، يتم أخذ عينة منها وتحليلها بواسطة مخبر الشركة. بالنسبة لعروض قطع الغيار والعناصر الأخرى المتعلقة بمعدات الإنتاج عندما يقدم المورد الخارجي أنواع أخرى لاستبدال تلك المطلوبة، يتم إرسال العرض إلى مصلحة الصيانة للاستشارة.

تتم المفاوضات مع الموردين الخارجيين من قبل مدير إدارة الشراء.

■ الخطوة الرابعة:

يعين المدير العام لجنة مكونة من مديرين لدراسة الملف وإبداء الرأي (لاختيار وتقييم المورد الخارجي حيث يتم إنشاء نموذج PQS (04 / PcS.10).

- إذا كان رأي اللجنة ايجابي يتم الانتقال إلى الخطوة 05:

- إذا كان رأي اللجنة سلبى يتم الرجوع إلى الخطوة 03.

■ الخطوة الخامسة:

ترسل المحاضر التي وافق عليها الأعضاء إلى القسم المعتمد للتنفيذ، ويتولى مدير هذا القسم فحص نوع المورد الخارجي المحدد.

- إذا كان المورد الخارجي محلي، يتم الانتقال إلى الخطوة 07:

- إذا كان المورد الخارجي أجنبي، يتم الانتقال إلى الخطوة 06.

■ الخطوة السادسة:

يتم تقديم ملف التوطين البنكي إلى البنك لبدء عملية الاستيراد، ليتم إعلام المورد الخارجي وإدخاله بواسطة نموذج طلب موقع من المدير العام.

يرسل المورد الخارجي الأجنبي تفاصيل الشحن إلى الشركة وكذلك المعلومات الموثقة اللازمة الخاصة بالتأمين والتخليص الجمركي للسلع.

■ الخطوة السابعة:

يقدم ملف التخليص الجمركي الكامل في الميناء أو المطار الجزائري ويتم تخليص السلع عبر وكيل الشحن ليتم توجيه البضاعة إلى الشركة.

يتم إرسال ملف الشراء الذي تم إنشائه وإنهائه إلى إدارة العمليات المحاسبية.

2.2.V. إجراءات الرقابة على العمليات المتعلقة بالبيع للزبائن:

تضع إدارة شركة الدلفنة البلاستيكية قواعد وإجراءات على العمليات المتعلقة بالبيع للزبائن وخاصة عمليات البيع بالأجل.

■ البيع بالأجل:

هناك معايير معينة لقبول البيع بالأجل للزبائن تتمثل في الآتي: (شركة الدلفنة البلاستيكية (CALPLAST)، دليل الرقابة الداخلية لإجراءات تسيير المبيعات الآجلة، 2018، صفحة 03)

أ. المعيار القانوني (Critère juridique):

ضرورة تقديم الزبون لمعلومات تتعلق بالسجل التجاري، التعريف الجبائي، القانون الأساسي للشركة، شهادة الميلاد، نسخة من بطاقة التعريف، السوابق العدلية، إثبات المحل.

ب. المعيار المالي (Critère de financière):

يجب على الزبون تقديم القوائم المالية للسنتين الأخيرتين، كشف الضرائب، الوضعية الجبائية وشبه الجبائية، المعاملات المالية مع شركة الدلفنة البلاستيكية خلال ثلاثة سنوات الأخيرة.

ج. المعيار التجاري (Critère Commercial):

رقم الأعمال لثلاثة سنوات الأخيرة مع شركة الدلفنة البلاستيكية، محضر المعاينة للزبون التي تشمل تفتيش المباني المهنية ومعدات الإنتاج.

■ التسليم والفوترة (Livraison et Facturation):

تضع إدارة الشركة إجراءات لتسليم وفوترة مبيعاتها كما يلي: (شركة الدلفنة البلاستيكية (CALPLAST)، دليل الرقابة الداخلية لإجراءات التسليم والفوترة، 2018، صفحة 03)

أ. برمجة وإعداد أمر التحصيل (Programmation et établissement du BE):

بناءً على حالة مخزون المنتج النهائي (produit fini) المنقولة يوميًا من طرف مدير مخزون المنتجات النهائية، ترمج مصلحة المبيعات وتستدعي العميل للتحصيل.

يتم إعداد أمر التحصيل ويرفق بنموذج لأي عميل يقدم طلبًا لتحصيل طلبه، وتحتوي هذه الوثيقة على جميع خصائص المنتج موقعة إما من طرف رئيس مصلحة البيع أو الفوترة.

ب. تسليم المنتج (Livraison du Produit):

يتم توجيه العميل، المزود بأمر التحصيل الذي يجب أن يقدمه إلى مدير مخزون المنتج النهائي، هذا الأخير يتحقق من أمر التحصيل ويقوم بتسليم المنتج النهائي إلى العميل مع تسليم وصل الخروج (Bon de Sortie) مع نموذج مرفق، حيث تحتوي هاتان الوثيقتان على كمية وطول وعدد الوحدات المسلمة.

ت. الفوترة (Facturation):

بعد التحقق من مطابقة وصل الخروج مع أمر التحصيل وعلى أساس الكمية المذكورة في المستندات والتأييد من طرف مدير مخزون المنتجات النهائية، يعد قسم المبيعات الفاتورة مرفقة بأربع نسخ منها، تسلم النسخة الأولى للعميل، ويتم إرفاق النسخ الأخرى مع مستندات أخرى (وصل الطلب، الشيك الخ) وإرسالها إلى قسم المحاسبة.

ث. التسجيل والتصنيف (enregistrement et classement):

لتسجيل وحفظ الوثائق، يتم الرجوع إلى الإجراء (PQ.02) التحكم في السجلات.

ج. المراجعة والنشر (Révision et diffusion):

للمراجعة والنشر، يتم الرجوع إلى الإجراء (PQ.01) التحكم في المعلومات الموثقة.

■ التخفيضات على البيع:

تمنح الشركة التخفيضات لزيائنها كما يلي:

الجدول رقم (02): التخفيضات على البيع

السلم	الكمية بالطن	السعر دج/ طن
01	30 إلى 50	172260.00
02	50 إلى 80	170520.00
03	80 إلى 100	168780.00
04	أكثر من 100	167040.00

المصدر: المادة 03، دليل الرقابة الداخلية لإجراءات تسيير المبيعات الآجلة، شركة الدلفنة البلاستيكية، 2018/10/08.

تشمل هذه التخفيضات الممنوحة الأغذية ذات الألوان المختلفة، بينما الأغذية الشفافة غير معنية. (شركة الدلفنة البلاستيكية (CALPLAST)، دليل الرقابة الداخلية لإجراءات تسيير المبيعات الآجلة، 2018، صفحة 14)

3.2.V. إجراءات تسيير المخاطر:

تضع إدارة شركة الدلفنة البلاستيكية (CALPLAST) إجراءات لتسيير المخاطر من خلال التعريف بالخطر، تحليله، تقييمه ثم معالجته حسب الخطوات التالية: (شركة الدلفنة البلاستيكية (CALPLAST)، دليل الرقابة الداخلية لإجراءات تسيير المخاطر، 2019، صفحة 04)

■ تعريف الخطر (Identification du risque) :

الهدف من هذه الخطوة هو تحديد قائمة كاملة للمخاطر التي من المحتمل أن تسبب في منع أو إعاقة أو تأخير تحقيق الأهداف.

■ تحليل الخطر (Analyse du risque):

يرتبط تحليل الخطر بالنتيجة المتوقعة، ويتم تحليل المشكل أو الخطر الوظيفي الذي يمكن أن يعرض تحقيق الأهداف للخطر بما في ذلك معايير أداء العمليات.

■ تقييم الخطر (Évaluation du risque):

لتقييم الخطر في كل مرحلة للعمليات يتم تحديد كل من درجة أهمية الخطر واحتمال حدوثه من خلال ترقيمها من 1 إلى 4. يتم تحديد شدة الخطر حسب المعادلة التالية:

$$\text{درجة شدة الخطر} = \text{درجة أهمية الخطر} \times \text{احتمال حدوث الخطر}$$

أ. درجة أهمية الخطر:

يتم تحديد درجة أهمية الخطر كالتالي:

الجدول رقم (03): ترقيم درجة أهمية الخطر

4	غير مقبول/ جسيم جدا	يضع توازن النشاط في التساؤل حول بقاءه
3	جسيم	لا يعرض النشاط للخطر لكنه خطير يجب معالجته
2	مخرج/ متوسط	مقبول ولا يترك عواقب على النشاط
1	نافه/ ضعيف	ليس له عواقب على النشاط

المصدر: شركة الدلفنة البلاستيكية (CALPLAST)، (2019/11/20)، إجراءات تسيير المخاطر، سطيف، ص: 05.

ب. احتمال حدوث الخطر:

بنفس المبدأ أو الطريقة في تحديد درجة أهمية الخطر يتم تحديد احتمال حدوث الخطر من 1 إلى 4 نقاط كالتالي:

الجدول رقم (04): ترقيم احتمال حدوث الخطر

4	محتمل جدا/ ممكن جدا يحدث	سيحدث ذلك بالتأكيد في المدى القصير أو المتوسط
3	محتمل/ ممكن يحدث	سوف يحدث ذلك عاجلا أو آجلا
2	مستحيل إلى حد معقول/ بعيد الحدوث	قد يحدث يوما ما
1	بعيد جدا/ مستحيل جدا	لن يحدث أبدا

المصدر: شركة الدلفنة البلاستيكية (CALPLAST)، (2019/11/20)، إجراءات تسيير المخاطر، سطيف، ص: 06.

تم تحليل الخطر في نموذج يسمى بطاقة الخطر لكل عملية.

ج. معالجة الخطر:

تنطوي معالجة الخطر على اختيار وتنفيذ خيار أو أكثر من خيارات تعديل الخطر بمجرد تنفيذها، حيث تنشئ المعالجة أو تعدل وسائل التحكم في المخاطر.

تحدد نتائج شدة الخطر (درجة أهمية الخطر × احتمال حدوث الخطر) ما إذا كان الخطر يتطلب علاجاً أم لا.

تعتبر معالجة الخطر ضرورية إذا كانت النتيجة الخاصة بالخطر أكبر من أو تساوي ثمانية (08) نقاط.

4.2.V. التدقيق الداخلي بالشركة:

يشرف المدقق الداخلي بشركة الدلفنة البلاستيكية ويراقب جميع العمليات التي ينفذها الموظفون عند القيام بالعمليات والأنشطة المختلفة من شراء وبيع وغيرها لضمان تحقيق أهداف المؤسسة واستمرارية نشاطها والحفاظ على مواردها، كما يعمل مع الهيئات المختصة المانحة لشهادات الجودة لمسايرة التطورات الحاصلة على مستوى المعايير الدولية، بالإضافة إلى الإشراف على توفير الوسائل اللازمة لتحقيق مستوى تنافسي يكسب صورة جيدة للشركة في السوق.

VI. الخلاصة:

من خلال ما تم عرضه في هذه الورقة البحثية تم التوصل إلى النتائج التالية:

بالنسبة لفرضيات الدراسة تم إثباتها كما يلي:

■ **الفرضية الأولى:** تضع شركة الدلفنة البلاستيكية دليلا واضحا لإجراءات الرقابة الداخلية على مختلف عملياتها وأنشطتها وهذا بالنسبة لعمليات شراء المواد والسلع من عند الموردين من داخل وخارج الوطن عن طريق دليل الرقابة الداخلية لإجراءات تنفيذ الصفقات (procédure de passation des marches)، الذي يضعه المجمع الصناعي للبلاستيك والمطاط (ENPC)، وكذلك دليل الرقابة الداخلية لإجراءات الشراء (processus Achat) الذي تضعه إدارة شركة الدلفنة البلاستيكية. كما تضع الشركة إجراءات للرقابة الداخلية على عمليات بيع المنتجات للزبائن عن طريق دليل الرقابة الداخلية لإجراءات تسيير المبيعات الآجلة (procédure gestion des ventes à terme)، حيث تستخدم هذه الإجراءات بشكل كبير مع الزبائن المؤقتين أو الزبائن المتعامل معهم لأول مرة، بالإضافة كذلك إلى دليل التسليم والفوترة (livraison et facturation)، حيث تمارس وظيفة التدقيق الداخلي باستقلالية عن كامل أنشطة ووظائف الشركة من أجل مراقبة وضمان الالتزام بالنظام الرقابي المطبق من خلال التقرير المقدم للإدارة العليا للشركة وتقديم التوصيات اللازمة لتحسين النظام.

■ **الفرضية الثانية:** يوجد ضمن نظام الرقابة الداخلية لشركة الدلفنة البلاستيكية إجراءات لتسيير المخاطر والتحكم فيها باستخدام دليل الرقابة الداخلية لإجراءات تسيير المخاطر (procédure Gestion des risques)، حيث يتم ذلك وفق عدة مراحل بداية بالتعريف بالخطر ثم تحليل الخطر وبعدها تقييم الخطر وفي الأخير معالجة الخطر، ويتم هذا تحت إشراف ومتابعة وظيفة التدقيق الداخلي بالشركة.

■ **الفرضية الثالثة:** تساهم وظيفة التدقيق من خلال عملها الرقابي في ضمان دقة وشفافية المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية للشركة، مما يساعد مستخدمي هذه المعلومات على اتخاذ القرارات الخاصة بهم بشكل ملائم وكذلك مساعدة الأطراف المسؤولة عن تطبيق حوكمة الشركات كالمدققين الخارجيين، مجلس إدارة الشركة ولجان التدقيق، وذلك في القيام بمهامهم بفعالية وكفاءة جيدة من خلال الاعتماد على تلك المعلومات.

٧. النتائج:

يمكن تلخيص أهم النتائج المتوصل إليها من هذا البحث في الآتي:

- تتمثل أهمية حوكمة الشركات في تخفيض المخاطر المتعلقة بالآزمات المالية التي يمكن أن تواجهها الشركة، وضمان الشفافية والإفصاح الكاف للمعلومات المالية في القوائم المالية بما يضمن ثقة المستثمرين واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات.
- يتضمن نظام الرقابة الداخلية مجموعة من السياسات والعمليات والمهام والقواعد التي تضعها إدارة الشركة لكافة أنشطتها، والتي ترتبط معا ارتباطا وثيقا لضمان دقة العمليات والمعلومات وتطبيق القانون وتحقيق الأهداف.
- تساهم وظيفة التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات من خلال تقييم مدى الالتزام بتطبيق نظام الرقابة الداخلية والوقوف على نقاط الضعف من أجل تحسينها باستمرار، كما يعمل بالتكامل مع مكونات الحوكمة كالتدقيق الداخلي، لجان التدقيق ومجلس الإدارة في إطار مجموعة من المعايير المهنية، معايير أداء عملية التدقيق وأخلاقيات المهنة.
- تضع شركة الدلفنة البلاستيكية إجراءات للرقابة الداخلية على أنشطتها لضمان دقة العمليات والمصادقية والشفافية في القوائم المالية.
- تعمل شركة الدلفنة البلاستيكية على الالتزام بالمعايير واحترام المقاييس العالمية للجودة في مختلف عملياتها وأنشطتها والمتمثلة في: (ISO 9000/2015، ISO 9001/2015، ISO 31000، ISO GUIDE 73.2009).
- يتضمن الهيكل التنظيمي لشركة الدلفنة البلاستيكية قسم للتدقيق الداخلي يعمل من أجل ضمان الالتزام بقواعد وإجراءات الرقابة الداخلية وتحقيق أهداف الشركة المسطرة.
- يشرف قسم التدقيق الداخلي في شركة الدلفنة البلاستيكية على إدارة المخاطر من خلال التعريف بالأخطار، تحليلها، تقييمها ثم معالجتها.
- تساهم قواعد وإجراءات الرقابة الداخلية بشركة الدلفنة البلاستيكية في دعم الحوكمة من خلال تنفيذ العمليات بشفافية وإدارة المخاطر بشكل فعال وضمان الجودة اللازمة لتنفيذ العمليات وإنتاج المنتجات.
- تساهم الرقابة الداخلية في شركة الدلفنة البلاستيكية في زيادة مصداقية وشفافية البيانات في الوثائق التي تتعامل بها الشركة كالفواتير والعقود وغيرها، والتي تعتبر مدخلات لنظام المعلومات المحاسبي، مما يسمح بالحصول على قوائم مالية تتسم كذلك بالمصادقية والعدالة في المعلومات التي تتضمنها كأحد مؤشرات الحوكمة.
- تساهم إجراءات الرقابة الداخلية لشركة الدلفنة البلاستيكية في تجنب حالات التلاعب والاحتيال التي يمكن أن تحدث عند تنفيذ العمليات، مما سمح بالحفاظ على موارد الشركة وحقوق المساهمين كأحد مبادئ حوكمة الشركات.

٧١. المقترحات:

من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم المقترحات التالية:

- تفعيل دور العلاقة والتنسيق بين التدقيق الداخلي كأحد أدوات الرقابة الداخلية والإدارة العليا للشركة لضمان تحقيق الأهداف الرقابية بشركة الدلفنة البلاستيكية (CALPLAST) بسطيف.
- دعم استقلالية المدقق الداخلي مع الأقسام داخل شركة الدلفنة البلاستيكية (CALPLAST) حتى تتم عملية الرقابة الداخلية بشكل فعال.
- إنشاء لجان التدقيق بشركة الدلفنة البلاستيكية (CALPLAST) وتفعيل دورها في التنسيق مع كل الأطراف المسؤولة عن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، كالمدقق الخارجي، المدقق الداخلي ومجلس إدارة الشركة.

VII. آفاق الدراسة:

- من خلال الدراسة المقدمة، يتم اقتراح مواضيع يمكن للباحثين دراستها مستقبلاً وهي:
- أهمية تطوير معايير أداء التدقيق الداخلي كأحد أدوات الرقابة الداخلية لتفعيل حوكمة الشركات؛
- سبل دعم العلاقة بين الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي ولجان التدقيق لتفعيل حوكمة الشركات.

- الإحالات والمراجع:

1. Frédéric Bernard et autres, **Contrôle interne**, Maxima editeur, Paris, 3^{ème} Edition, 2010.
2. Reda Khelassi, **L'audit interne audit Opérationnel**, Houma, Alger, 2005.
3. Jean – Charles BECOUR & Henri BOUQUIN, **Audit Opérationnel**, ECONOMICA, Paris, 3^{ème} Edition, 2008.
4. حسين القاضي ومأمون حمدان، نظرية المحاسبة، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، 2001.
5. عمر قمان ومحمد براق، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، 06 و 07 ماي 2012.
6. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الطبعة السادسة، 2006.
7. Benoit Pigé, **Audit et contrôle interne**, 3^{ème} édition, édition EMS, Paris, 2009.
8. عدي نايف لطفي رضا الجراح، أثر الرقابة الداخلية في مواجهة التهديدات التي تواجه نظام الرواتب والأجور الإلكتروني - دراسة استكشافية على وحدات القطاع العام في الأردن، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2015.
9. عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال - المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2001.
10. Louis Vauris, **Audit interne**, édition d'organisation, Paris, 2007..
11. عمر يوسف عبد الله الحباري، أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تعزيز موثوقية التقارير المالية الصادرة عن الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق عمان المالي، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2017.
12. <https://www.oecd.org/corporate/principles-corporate-governance.htm> (2019/04/20).
13. اتحاد هيئات الأوراق المالية العربية، أخبار الاتحاد، دبي، الإمارات العربية المتحدة، الإصدار رقم (11)، أكتوبر. نوفمبر. ديسمبر 2015.
14. قطاف ليلي، دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة شركات المساهمة المدرجة في بورصة الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2019.
15. براهيم كزّة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير، جامعة قسنطينة 2، 2013/2014.
16. <https://www.ifac.org/about-ifac/professional-accountants-business/publications-resources/evaluating-and-improving?show-related-log>. 2019/11/04.
17. LAMKARAF IKRAM, **La Contribution de l'Audit Interne à l'Amélioration de la Gouvernance des Entreprises Privées au Maroc**, Revue Internationale des Sciences de Gestion « Numéro 6 : Janvier 2020 / Volume 3 : numéro 1 ».
18. علي ناظم عبد الأمير الشيخ، علي كريم محمد، كفاءة وفاعلية نظام التدقيق الداخلي وأثره في تطبيق حوكمة الشركات - دراسة في عينة من الشركات العرقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 7، العدد 4، كلية الاقتصاد، جامعة المثني، العراق، 2017.
19. شركة الدلفنة البلاستيكية (CALPLAST)، دليل الرقابة الداخلية لإجراءات الشراء، (2018/05/11).
20. المجمع الصناعي للبلاستيك والمطاط (ENPC)، دليل الرقابة الداخلية لإجراءات تنفيذ الصفقات، (2013/07/09).
21. شركة الدلفنة البلاستيكية (CALPLAST)، دليل الرقابة الداخلية لإجراءات تسيير المبيعات الآجلة، (2018/10/18).
22. شركة الدلفنة البلاستيكية (CALPLAST)، دليل الرقابة الداخلية لإجراءات التسليم والفوترة، (2018/10/08).
23. شركة الدلفنة البلاستيكية (CALPLAST)، دليل الرقابة الداخلية لإجراءات تسيير المبيعات الآجلة، (2018/10/18).
24. شركة الدلفنة البلاستيكية (CALPLAST)، دليل الرقابة الداخلية لإجراءات تسيير المخاطر (2019/11/20).