

دور التدقيق في تفعيل الحوكمة لتحقيق التنمية المحلية

مراد سكاك

أستاذ التعليم العالي، جامعة فرحات عباس سطيف 1

sekkak_mourad@yahoo.fr

الملخص

الهدف من هذه الدراسة هو توضيح مدى أهمية التدقيق حيث أصبح من الأدوات الرقابية المهمة بالنسبة للجميع من دولة، اقتصاد، مؤسسات، للوقوف على مستوى تطبيق وتنفيذ البرامج المحلية، حيث تلعب هذه الأداة دوراً مهماً في تحديد نقاط القوة والضعف في نظام الإدارة المحلية للوصول إلى الأهداف المسطرة بفعالية وفاعلية وكفاءة، من خلال ما تنتجه من وسائل ومنهجية علمية وموضوعية واستقلالية لتحديد المخاطر التي تواجهها وتقييمها والتعرف عليها وأسبابها الرئيسية وتقديم التوصيات اللازمة للوقاية منها من خلال اتخاذ التدابير الاستباقية والتحكم فيها أو معالجتها في الوقت المناسب، كما يساهم في توفير المعلومات الصادقة والموثوقة التي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها، لتحقيق مستويات أفضل من الأداء. ويعمل على إضفاء الشفافية اللازمة ومكافحة الغش والتزوير والفساد بصفة عامة وهذا ما يساهم في تفعيل الحوكمة المحلية.

الكلمات المفتاحية

التدقيق، الإدارة المحلية، المخاطر، الحوكمة المحلية.

Abstract

The aim of this study is to clarify the importance of auditing, as it has become one of the important control tools for everyone from a country, economy, and institutions, to stand on the level of application and implementation of local programs, as this tool plays an important role in identifying strengths and weaknesses in the local administration system to reach the goals The ruler is effective, effective and efficient, through the scientific, objective

and independent means and methodology it provides to identify and evaluate the risks it faces, identify its main causes and provide the necessary recommendations to prevent it by taking proactive measures and controlling or addressing them in a timely manner. It also contributes to the provision of honest and reliable information that Management helps in making its decisions, to achieve better levels of performance. It works to provide the necessary transparency and combat fraud, forgery and corruption in general, and this contributes to the activation of local governance.

Keywords

Audit, local management, risks, local governance.

مقدمة

تطور التدقيق وأصبح من الأدوات الرقابية المهمة بالنسبة للجميع من دولة، اقتصاد، مؤسسات، مجتمع وأفراد، من خلال الوقوف على مستوى تطبيق وتنفيذ البرامج المحلية، حيث تلعب هذه الأداة دوراً مهماً في تحديد نقاط القوة والضعف في نظام الإدارة المحلية للوصول إلى الأهداف المسطرة بفعالية وفاعلية وكفاءة، من خلال ما يتيح التدقيق من وسائل ومنهجية علمية وموضوعية واستقلالية لتحديد المخاطر التي تواجهها وتقييمها والتعرف عليها وأسبابها الرئيسية وتقديم التوصيات اللازمة للوقاية من المخاطر من خلال اتخاذ التدابير الاستباقية والتحكم فيها أو معالجتها في الوقت المناسب، وتساهم في توفير المعلومات الصادقة والموثوقة التي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها، لتحقيق مستويات أفضل من الأداء والذي يساهم بدوره في تحقيق أهدافها. ويعمل على إضفاء الشفافية اللازمة ومكافحة الغش والتزوير والفساد بصفة عامة وهذا ما يساهم في تفعيل الحوكمة المحلية.

وتشير الدراسات إلى أن معظم الدول النامية تعاني من مظاهر الفساد بمختلف أنواعها، مما قادها إلى الوقوع في الحلقة المفرغة للركود، وما زاد الأمر سوءاً في هذه البلدان ومنها الجزائر هو تخوف المستثمرين الوطنيين والأجانب من توجيه استثماراتهم إلى القطاعات المنتجة التي تساهم في تحقيق التنمية الاقتصادية خاصة

على المستوى المحلي، لذا كان الاهتمام بإرساء مبادئ الحوكمة التي نجح تطبيقها في الدول المتطورة. أن الاحتكام لهذا النظام يتيح مجموعة من الآليات المحكمة لمعالجة معظم الاختلالات والأزمات التي قد تصيب اقتصاد الدول بالقضاء على الظواهر والأسباب التي تساهم فيها مثل الفساد بمختلف أنواعه وانعدام الثقة بإيجاد المزيد من الشفافية، المساءلة، الضبط، المراقبة والتدقيق لضمان حقوق كل الأطراف ذات الصلة بالجماعات المحلية من أفراد، الدولة والمجتمع ككل، فهي تساهم بدون شك في إيجاد الثقة اللازمة مما يشجع على تطوير الاقتصاد الوطني وتحقيق التنمية المحلية.

الإشكالية

- مما سبق يمكن أن نطرح الإشكالية الرئيسية التالية:
- كيف يمكن للتدقيق أن يساهم في تفعيل الحوكمة لتحقيق التنمية المحلية؟
- لمعالجة هذه الإشكالية سوف نطرح الأسئلة التالية:
- ما هو مفهوم التدقيق وآلياته؟
 - ما هو مفهوم الحوكمة وآلياتها؟
 - كيف يمكن للتدقيق والحوكمة أن يساهما في تحقيق التنمية المحلية؟

الفرضيات

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية سوف يتم صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية

يساهم التدقيق في تفعيل الحوكمة لتحقيق التنمية المحلية.

الفرضيات الفرعية

- التدقيق نشاط ظهر حديثا في إدارة الاعمال.
- من آليات الحوكمة نجد التدقيق.
- يساهم كل من التدقيق والحوكمة في تحقيق التنمية المحلية من خلال الشفافية والمساءلة.

ولمعالجة الموضوع سوف يتم استخدام المنهج الوصفي من خلال استقراء مختلف الأدبيات التي تناولت الموضوع بجمع ووصف الكتب والمراجع والتقارير والملئقات العلمية والمقالات العلمية، وسوف يتم تقسيم البحث إلى محورين حيث نتناول في المحور الأول المفاهيم المتعلقة بالتدقيق والحوكمة. وفي المحور الثاني العلاقة بينهما لتحقيق التنمية المحلية.

1- مدخل مفاهيمي للحوكمة والتدقيق

تؤكد الدراسات المختلفة على وجود علاقة تكاملية بين التدقيق والحوكمة، غير أن ظهور التدقيق سبق بشكل كبير ظهور الحوكمة والتي ظهورها يعتبر حديث نسبيا.

1.1. تطور التدقيق وتعريفه

التدقيق كمهمة مستقلة ليس وليد اليوم فجزوره ممتدة في التاريخ وقد أعطيت له العديد من التعاريف وله العديد من الأهداف التقليدية والحديثة.

1.1.1. تطور التدقيق

أصبح التدقيق موضة العصر وكذلك المدققين نظرا للنتائج التي يتوصل إليها وتعدد مجالات استخدامه وتطور أهدافه.

أولاً: التدقيق في العصور القديمة

إن المتتبع لتطور التدقيق يجد أنه قديم وجذوره ممتدة في التاريخ القديم، حيث أن التدقيق يرجع إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المدققين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة، كما أن المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء (فاتح غلاب، 2011/2010، ص. 45).

صاحب تطور التدقيق تطور النشاط التجاري والاقتصادي، فمنذ النهضة التجارية بإيطاليا، في القرنين الخامس عشر والسادس عشر، والتطور مستمر الذي تبع تطور المنشآت والمؤسسات، فلم تكن الحاجة إلى المراقبة الخارجية قوية في المؤسسات الفردية الصغيرة، إذ كان المالك مالكا ومسيرا في نفس الوقت.

ثانيا- التدقيق الحديث

إن ظهور المؤسسات الكبيرة في عهد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر، تميز بالحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة لمسايرة الركب، فكانت الأموال على مستوى الأفراد نادرة وكذا امتناع البعض عن المخاطرة بها، مما أدى إلى ظهور شركات الأموال وهذا أدى بدوره إلى انفصال الملكية عن الإدارة تدريجيا.

ومع هذا التطور لوحظ أنه من الصعب أن يشارك كل المساهمين في التسيير، وحتى تفويض البعض منهم للقيام بتلك المهمة المتمثلة في مختلف الوظائف الحقيقية للمؤسسة غير ممكن في الغالب، لما قد تتطلبه تلك الوظائف من كفاءات متخصصة ينبغي اقتناؤها من سوق العمل. هذا بالإضافة إلى تدخل الدولة الكبير في مختلف المجالات وتوسع أجهزتها وعليه فإن انفصال ملكية رؤوس الأموال عن إدارتها كان سبب في ظهور التدقيق، الذي يقوم به شخص محترف، محايد، مستقل وموضوعي، كوسيلة تطمئن أصحاب الأموال نتيجة ما استثمره وعن عدم التلاعب فيه (محمد بوتين، 2008، ص. 8).

إن التطورات التي عرفتها مهنة التدقيق كانت نتيجة تطور أهداف التدقيق في حد ذاته، والبحث المستمر بغية تطويرها بما يتماشى والتغيرات التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي. والجدول التالي يوضح مختلف المراحل التاريخية التي مر بها تطور التدقيق.

المدة	الأمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
من 2000 سنة قبل المسيح إلى 1700 م.	الملك، الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، كاتب	معاينة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال.
من 1700 م إلى 1850 م.	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش والتزوير، حماية الأصول.
من 1850 م إلى 1900 م.	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو القانون.	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 م إلى 1940 م.	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة.	تجنب الغش والأخطاء الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 م إلى 1970 م.	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.

من 1970 إلى 1990 م.	الحكومة، الهيئات الأخرى والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق.
ابتداء من 1990 إلى يومنا هذا	الحكومة، هيئات الأخرى والمساهمين واصحاب المصلحة	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة وإدارة الأعمال	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير. المساهمة في وضع الخطط والتحكم في الاخطار والقيادة والادارة الاستراتيجية

الجدول رقم 1: التطور التاريخي للتدقيق

المصدر: محمد توهامي طواهر، أ. مسعود صديقي. *المراجعة وتدقيق الحسابات - الإطار النظري والممارسة التطبيقية*، ط. 4. بن عكنون - الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2014، ص. 7-8. بتصرف.

2.1.1. تعريف التدقيق

يمكن أن نعرف التدقيق لغويا واصطلاحا كما هو موضح في الجدول أدناه:

التعريف اللغوي	معناها " الاصغاء او الاستماع " Audire بالفرنسية Ecouter وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية Audit التدقيق بمعناه اللفظي اللغوي. لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق(احمد حلمي جمعة، 2008، ص. 6)
التعريف الاصطلاحي	اعطيت للتدقيق العديد من التعاريف نذكر منها: تعريف خالد أمين: يقصد به: "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة" (عبد الله خالد أمين، 1980، ص. 10) تعريف BENYAMINE PAUL "هو نشاط يقوم به شخص ذو كفاءة بغرض إبداء رأيه المبرر حول انتظام وسلامة وصدق الحسابات السنوية في تعبيرها عن وضعية الشركة في تاريخ الإقفال وعن نتائج نشاطها لتلك الدورة، أخذا بعين الاعتبار القوانين والأعراف المتعامل بها في الدولة التي يتواجد بها مقر الشركة"(عمر شريقي، 2012، ص. 10).

جدول رقم 2 تعريف التدقيق

المصدر: من اعداد الباحث

وتتفق كافة الكتابات على تعريف التدقيق وفقا لما ورد بالتقرير الصادر عن لجنة المفاهيم الأساسية للمحاسبة المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية كما يلي: " التدقيق هو عملية منهجية ومنظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات عن تأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية بشكل موضوعي وذلك بهدف توفير تأكيد عن مدى تطابق تلك التأكيدات مع المعايير المقررة وتوصيل تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين " (جيهان عبد المعز الجمال، 2014، ص. 30).

3.1.1 أنواع التدقيق ومعايير

مع التطور الذي شهده مجال التدقيق فقد تطورت أنواعه ووضعت له العديد من المعايير التي زادت في أهميته كنشاط مستقل وموضوعي يساهم في تطوير والتحكم أكثر في إدارة المنظمات.

أ- أنواع التدقيق

يمكن أن نقسم أنواع التدقيق إلى العديد من الأنواع المختلفة بالاعتماد على عدة معايير أهمها: النطاق، المدى، الالتزام، الشخص القائم، التوقيت، الغرض

أولاً: من حيث نطاق الفحص

ينقسم التدقيق إلى نوعين (محمد السيد سرايا، 2014، ص. 40 - 41):

أ- **تدقيق كامل:** ويتضمن فحص وتدقيق جميع العمليات التي تمت في المؤسسة، بمعنى أن تكون مراجعة وتدقيق شامل للعناصر ويلجأ المدقق الخارجي إلى اتباعه عندما تكون نتيجة تقييمه لنظام الرقابة غير مرضية مما يجعله غير مطمئن تماماً لقوة هذا النظام فيضطر إلى استخدام أسلوب التدقيق الكامل لتنفيذ برنامج عمله.

ب- **تدقيق جزئي:** وهو الذي يتضمن مراجعة وتدقيق بعض العمليات المعينة في شكل عينات ممثلة لمختلف ما تم من عمليات خلال الفترة.

ثانياً: من حيث مدى الفحص

يمكن تقسيم التدقيق من زاوية مدى الفحص الذي يقوم به المدقق إلى نوعين:

أ- **تدقيق تفصيلي:** وهو التدقيق الذي كان سائداً في بداية عهد المهنة، وفيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع

العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة، كما أنها خالية من الأخطاء والغش والتلاعب (زينب بوقابة، 2010/2011، ص. 15).

ب - تدقيق اختباري: إن زيادة حجم المؤسسات والعمليات التي تقوم بها أدى إلى استحالة القيام بتدقيق شامل لكل القوائم المالية والمفردات بالتفصيل، لذا استوجبت الحاجة للجوء إلى التدقيق الاختباري الذي يعني قيام المدقق بتدقيق جزء من الكل، أي اختيار عدد من العناصر التي تمثل المجتمع (لطفي شعباني، 2003/2004، ص. 33).

ثالثا: من حيث الالتزام

ينقسم التدقيق إلى نوعين:

أ - تدقيق الزامي: يكون مطلوب بنص القانون. فقوانين الشركات في معظم دول العالم تلزم شركات المساهمة بأن يكون لها مدقق خارجي (عوض وآخرون، 2002/2003، ص. 22 - 23).

ب. تدقيق اختياري: وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام معين بقانون أو بلائحة معينة بناء على طلب الإدارة بهدف معين.

رابعا: من حيث التوقيت

ينقسم إلى نوعين هما:

أ. تدقيق مستمر: في هذا النوع من التدقيق يقوم المدقق بإجراء عملية التدقيق على مدار السنة، حيث يقوم بزيارات مستمرة ومتعددة للمنشأة ويقوم في نهاية الفترة المالية بتدقيق الحسابات الختامية وكشف الميزانية (عبد الرزاق محمد عثمان، 2011، ص. 16-17).

ب - تدقيق نهائي: ويتميز هذا التدقيق بأنه يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية ويلجأ المدقق الخارجي لهذا الأسلوب عادة في المنشآت صغيرة الحجم (محمد سمير الصبان، 2002، ص. 38-39).

خامسا: من حيث الشخص القائم

يمكن تقسيم التدقيق من حيث القائم بالتدقيق إلى نوعين أساسيين هما:

أ. التدقيق الخارجي: يمكن أن تكلف الشركة مصدرا خارجيا أو جهة خارجية متخصصة للقيام بمهام التدقيق بصفة مستقلة تماما (داوود سيد صبح، 2010، ص. 64).

ب. التدقيق الداخلي: يكون بناءا على احتياجات الإدارة لإحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية. فالتدقيق الداخلي أداة مستقلة تعمل من داخل المشروع للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق تدقيق العمليات المالية والمحاسبية والعمليات التشغيلية الأخرى.

ب- معايير التدقيق

للقيام بعملية التدقيق على أكمل وجه وضمان استقلاليتها وموضوعيتها لابد أن يراعى في التدقيق المعايير التالية:

أولا : المعايير العامة (الشخصية)

تمثل القواعد العامة للتدقيق والإطار العام الذي يجب أن يلتزم به كل من يعمل في مجال هذه المهنة الهامة والحساسة في نفس الوقت.

أ- التأهيل العلمي والعملية: المناسب والذي يتطلب كحد أدنى حصول كل من يرغب في ممارسة مهنة التدقيق على مؤهل علمي وممارسة عملية تتطلب حد أدنى معين ومناسب للعمل في مجال التدقيق حتى يكون المدقق مناسبا من حيث الكفاءة المهنية والتطوير والتحديث المستمر (محمد السيد سرايا، ص. 189).

ب- الاستقلال والحياد: وذلك حتى يكون الرأي الذي يبديه ذو قيمة وينال ثقة المستخدمين لهذه القوائم والتقارير حيث لا قيمة للرأي الذي لا يصدر من شخص لا يتمتع بالاستقلالية والموضوعية، لذلك يجب أن يكون الشخص الذي يقوم بعملية التدقيق مستقلا فكريا، وذهنيا وغير متحيز وليس له مصالح مادية في المؤسسة.

ج- العناية والمسؤولية المهنية اللازمة: ويتمثل في التزام المدقق بمستوى أداء معين، هذا المستوى تتحكم فيه العديد من العوامل منها التشريعات والقوانين وما تصدره الهيئات المهنية المختصة من معايير يلتزم بها المدقق للمحافظة على مستوى مميز من الأداء (شريقي عمر، ص. 58).

ثانيا : معايير العمل الميداني

تتضمن مختلف الارشادات اللازمة والاجراءات المطلوب من المدقق مراعاتها وأخذها في الحسبان لتنفيذ برنامج التدقيق الموضوع بكل عناصره (محمد السيد سرايا، ص. 233). وهي تتمثل في:

أ- التخطيط السليم للتدقيق والإشراف على المساعدين

أي وضع خطة استراتيجية تدقيق شاملة للعملية من أجل تخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول. (احمد حلمي جمعة، ص. 249) " من خلال تحديد برنامج التدقيق أي عبارة عن خطة مكتوبة لتنفيذ إجراءات عملية التدقيق المراد القيام بها.

أما الإشراف السليم على المدققين المساعدين وتوجيههم بصفة مستمرة ويتضمن معنى القيادة والتوجيه والرقابة السليمة لكافة مراحل العمل لتحقيق الأهداف والتأكد من أن عملية التدقيق تتم بكفاءة وفاعلية والالتزام بقواعد ومعايير المهنة المتعارف عليها. وتوزيع المهام المختلفة للتدقيق على المدققين بما يتفق وقدرات وتخصصات كل منهم.

ب -الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

أن مدى ما يقوم به المدقق من فحص واختبارات يتوقف على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية. فإجراءات التدقيق التي تستخدم في شركة لديها نظام رقابة داخلية قوي ستكون مختلفة عن تلك التي تستخدم في شركة لديها نظام رقابة داخلية ضعيف.

يتضمن الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية دراسة الأنظمة واللوائح والتعليمات العامة لتحديد مدى الالتزام بها ويجب التوصل إلى فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية.

ج- الحصول على أدلة الإثبات والقرائن

تعتبر أدلة الإثبات والقرائن أداة رئيسية لتبصير المدقق وتمكينه من تقييم موضوعية المعلومات والبيانات التي يقوم بمراجعتها وتدقيقها مما يؤدي إلى زيادة درجة الوثوق بها بصورة تؤدي في النهاية إلى حماية وخدمة المستفيدين من هذه المعلومات.

* حتى تؤدي أدلة الإثبات دورها بالنسبة لأداء مهمة التدقيق ينبغي أن تتوفر فيها خصائص وصفات معينة من أهمها ما يلي (محمد السيد سرايا، ص. 271):
- كفاية أدلة الإثبات كما ونوعا وملائما وموضوعيا ويوفر الثقة اللازمة للاعتماد عليه؛

- أن يكون مكتوبا ومدونا في أوراق عمل تتوفر فيها الشروط المهنية للتدقيق؛
- أن يكون منطقي يرتبط بالنتيجة أو الرأي الذي يصل إليه المدقق؛
- أن يكون دليل علمي واقتصادي تتناسب فيه تكاليف الحصول مع النتيجة التي يتوقعها.

ثالثا: معايير إعداد التقرير

تنتهي مهمة التدقيق بكتابة تقرير نهائي، يتضمن رأي المدقق الصريح المحايد والموضوعي والمستقل. غير أن مهمة كتابة التقرير لا تخلو من مجموعة من الضوابط التي يتعين على المدقق أخذها بعين الاعتبار، وتنقسم إلى أربعة معايير تتضمن جوانب الشكل وجوانب المضمون (كمال خليفة أبو زيد وآخرون، 2008، ص. 71).

2.1. مفهوم الحوكمة

إن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات يتطلب وجود لجان خاصة ومنها لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة والتي تعمل في تنسيق مع المدققين الداخليين والخارجيين.

1.2.1. تعريف حوكمة الشركات

يصعب إيجاد تعريف موحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين والمحللين لمفهوم حوكمة الشركات ويرجع ذلك إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات إلا أن التعريفات التي قدمتها المؤسسات الدولية المختصة تعتبر أكثر شمولاً واتساعاً نلخصها فيما يلي:

مؤسسة التمويل الدولية	حوكمة الشركات هي ذلك النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها. (عبد الوهاب نصر علي، 2009، ص. 174)
منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية	نظام يتم بواسطته توجيه منظمات الأعمال والرقابة عليها، حيث تحدد هيكل وإطار توزيع الواجبات والمسؤوليات بين المشاركين في الشركة مثل مجلس الإدارة والمديرين وغيرهم من أصحاب المصالح وتضع القواعد والاحكام لاتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون الشركة (دهمش نعيم وآخرون، 2003، ص. 27).
مركز المشروعات الدولية الخاصة	وسيلة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات الكبرى بطريقة تحمي أموال المستثمرين والمقرضين مما يؤدي إلى خلق ضمانات ضد الفساد وسوء الإدارة ويسمح بتطوير القيم الأساسية لاقتصاد السوق (مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2002، ص. 2).
صندوق النقد الدولي	نظام شامل يتضمن مقاييس لأداء الإدارة الجيد ومؤشرات حول وجود اساليب رقابية تمنع أي طرف من الأطراف ذات العلاقة بالشركة داخليا أو خارجيا من التأثير السلبي على أنشطتها وبالتالي ضمان الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بما يخدم مصالح جميع الأطراف بطريقة عادلة تحقق الدور الإيجابي للشركة وملاكها والمجتمع ككل (سرمد كوكب جميل، 2006، ص. 80).
المجمع العربي للمحاسبين	مجموعة من المسؤوليات والممارسات التي يتبناها مجلس الإدارة التنفيذية بهدف تقديم توجيه استراتيجي وضمان تحقيق الأهداف والتحقق من إدارة المخاطر بشكل ملائم واستغلال موارد المؤسسة على نحو مسؤول.

جدول رقم 3 تعاريف حوكمة الشركات حسب المنظمات المختصة

المصدر: من اعداد الباحث

ومن جملة التعاريف السابقة يمكن القول أن حوكمة الشركات هي نظام مكون من مجموعة قوانين وقواعد تسمح بتوجيه والرقابة على أداء الشركات وتساهم في تنظيم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر على الأداء الداخلي للشركة بما يخدم مصالح كل من المساهمين والمستثمرين وفي نفس الوقت ضمان توزيع الحقوق والواجبات بين مختلف الأطراف المشاركة في الشركة بصفة عادلة

2.2.1. خصائص حوكمة الشركات وركائزها

أولاً: خصائص حوكمة الشركات

ينبثق عن مفهوم حوكمة الشركات مجموعة من الخصائص يمكن تلخيصها في النقاط التالية: (طارق عبد العال حماد، 2005، ص. 25).

- الانضباط : أي اتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح؛
- الشفافية : أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث وللقوائم المفصح عليها؛
- الاستقلالية : أي لا توجد تأثيرات وضغوطات غير لازمة للعمل؛
- المساءلة : 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 اصحاب المصلحة في الشركة؛
- الوعي الاجتماعي: أي النظر إلى الشركة كمواطن جيد.

ثانياً: ركائز حوكمة الشركات

هناك ثلاث ركائز أساسية لحوكمة الشركات وهي: (حكيمة بوسلمة وآخرون، 2013، ص. 5)

- السلوك الأخلاقي: أي ضمان الإلتزام السلوكي من خلال الأخلاقيات وقواعد السلوك المهني، والتوازن في تحقيق مصالح كافة الأطراف المرتبطة لمنشأة، والشفافية عند عرض المعلومات المالية؛
- الرقابة والمسائلة: وذلك من خلال تفعيل دور أصحاب المصالح كالهيات الإشرافية العامة مثل هيئة سوق المال، أو الأطراف المباشرة للإشراف والرقابة (المساهمون، مجلس الإدارة، لجنة المراجعة)، والأطراف الأخرى (الموردون، العملاء، المقرضون)؛
- إدارة المخاطر: أي وضع نظام لإدارة المخاطر والإفصاح عنها وتوصيلها لأصحاب المصلحة.

3.2.1. مبادئ حوكمة الشركات

تعد المبادئ بطبيعتها دائمة التطور وينبغي مواكبتها وفقاً للتغيرات الكبيرة والمستمرة التي تطرأ على الظروف البيئية الداخلية والخارجية المحيطة بالمؤسسة، حيث تشمل مبادئ الحوكمة خمس مجالات وهي:

حقوق المساهمين، المعاملة المتكافئة للمساهمين، الإفصاح والشفافية، دور أصحاب المصالح، مسؤولية مجلس الإدارة ووفقاً لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية هناك ستة مبادئ ممثلة في الجدول التالي:

حقوق المساهمين	ينبغي أن تضمن حوكمة الشركات حماية لحقوق المساهمين من معلومات خاصة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة.
المعاملة المتكافئة للمساهمين	حيث يجب أن تضمن حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين حتى صغار المساهمين والأجانب، كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم.
دور أصحاب المصالح	يجب أن تقوم حوكمة الشركات على الالتزام بحقوق أصحاب المصلحة كما يحددها القانون، كما يجب أن تعمل على تشجيع التعاون مع صناع القرار وأصحاب المصالح في خلق الثروة وفرص العمل وبرقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة، وهذا ما يضمن تدفق رؤوس الأموال الخارجية للشركات كما يجب التكفل بتشجيع أصحاب المصالح في الشركة من الناحية الاجتماعية لذا ينبغي أن تدرك الشركات أن مساهمات أصحاب المصالح تشكل مورد بالغ القيمة لبناء القدرة التنافسية للشركات وتدعيم مستوى ربحيتها وبناء الثروة
الإفصاح والشفافية	يجب أن تلتزم حوكمة الشركات بالإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب لكافة المعلومات الخاصة بالمسائل المتعلقة بتأسيس الشركة والمركز المالي والأداء والملكية وأسلوب ممارسة السلطة.
مسؤولية مجلس الإدارة	يجب أن تتبع حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية الاستراتيجية لتوجيه الشركات كما يجب أن تهتم بالمتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من طرف رئيس الإدارة، كما يجب مساءلة رئيس الإدارة من طرف الشركة عن طريق المدقق الداخلي أو المدقق الخارجي (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2004)
ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات	تحديد وتوزيع واضح للمسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية. ويرسي هذا المبدأ الإطار العام للمبادئ الأخرى من خلال سيادة القانون وفصل واضح للمسؤولية بين مختلف السلطات.

جدول رقم 4 مبادئ حوكمة الشركات وفقاً لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

المصدر من اعداد الباحث

إضافة للمبادئ السابقة وهي الأكثر شيوعاً هناك من يضيف مبدأً يتعلق بالوعي الاجتماعي والتزام المؤسسة بالمسؤولية الاجتماعية وربط ذلك مع معيار الايزو 26000 والذي لا يتم منحه إلا بعد خضوع المؤسسة لعمليات تدقيق وتحقيق من التزامها وتطبيقها لمتطلبات المعيار في إطار تدقيق المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات.

4.2.1. أهداف حوكمة الشركات

- ويمكن تلخيصها في النقاط التالية: (غلاي نسيم، 2015/2014، ص. 44)
- تدعيم عنصر الشفافية في كافة المعاملات وعمليات الشركة، و إجراءات المحاسبة و التدقيق المالي على النحو الذي يمكن من الحد من ظاهرة الفساد المالي و الإداري؛
 - جذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع رأس المال المحلي على الاستثمار في المشروعات الوطنية؛
 - تحسين وتطوير إدارة الشركة ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على تبني إستراتيجية سليمة بما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء؛
 - تحسين كفاءة وفاعلية الشركات وضمان استمرارها ونموها في الأعمال لتوضيح وعدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضاءه؛
 - تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المسائلة ورفع درجة الثقة بقراراتهم؛
 - إنشاء وتوليد الثقة بين أصحاب المصالح والإدارة بما يؤدي إلى تقليل المخاطر إلى أدنى حد ممكن.

2- التدقيق والحوكمة وتحقيق التنمية المحلية

يعتبر التدقيق بمختلف أنواعه آلية من آليات دعم الحوكمة إذ يساهم في تحقيق الشفافية والمساءلة والعدالة والالتزام بالقواعد والتشريعات والإجراءات من أجل مكافحة الفساد وتدعيم تحقيق التنمية المحلية.

1.2. العلاقة بين التدقيق والحوكمة

على العموم يتطلب تطبيق سليم لمبادئ الحوكمة وجود لجان تدقيق ومدققين داخليين وخارجيين وذلك من أجل تخفيف حدة الصراع في المصالح الناتج عن نظرية الوكالة، فمجلس الإدارة بحاجة إلى شهادة تفيد بحسن التسيير والإدارة والمساهمين بحاجة لمن يؤكد لهم صدق وسلامة وموثوقية وتمثيلية المعلومات المقدمة لهم وهو الدور المنوط بالتدقيق بمختلف أنواعه وأشكاله وكذلك التدقيق الاجتماعي.

لذلك التدقيق يعتبر محور ذو أهمية إستراتيجية يسمح بمساعدة جميع الأطراف ذات المصلحة بتطوير مفهوم حوكمة الشركات. ومن خلال أهداف التدقيق ومبادئ الحوكمة تُظهرُ أن هناك تقارب بينهما في النقاط التالية:

-في مجال الأمن: يهدف التدقيق إلى تخفيض المخاطر الناتجة عن عدم احترام القوانين الداخلية والخارجية.

-في مجال نوعية المعلومات: التدقيق يتحقق من أن القرارات تم اتخاذها بالاعتماد على المعلومات الصادقة.

-في مجال الفعالية: التدقيق يفحص مدى التوصل إلى الأهداف المسطرة بالمقارنة مع ما تم تخطيطه.

-في مجال التحكم في التكاليف: يعمل المدقق على تحديد بؤر الإسراف والتبذير في استعمال القدرات والامكانيات بشكل عقلاني والتقليل من التكاليف الخفية.

-في مجال تطوير الاختيارات الإستراتيجية: يساهم التدقيق في عملية العقلة الإدارية وفي نظام قيادة المنظمات بالتنسيق مع الأهداف الإستراتيجية لها. (سكاك مراد وآخرون، 2009، ص. 17).

كما ان كلاهما يهدف إلى مكافحة كافة مظاهر الفساد ومنع التبذير والإسراف وقيادة المنظمة نحو النجاح من خلال الشفافية والمساءلة والصدق والفعالية والكفاءة.

2.2. العلاقة بين الحوكمة والتنمية المحلية

أولاً: الحوكمة المحلية: يعتبر مفهوم الحوكمة من المفاهيم الحديثة الشائعة في أدبيات السياسة والإدارة والاقتصاد، على الرغم من شيوع المصطلح إلا أنه ليس هناك إجماع حول تعريف محدد له، كما أنه لم يتم تحديد صيغة معينة متفق عليها

فلفظ الحوكمة يشير إلى القيام بالحكم لتحقيق العدالة والكفاءة في استخدام الموارد الطبيعية والبشرية والمالية وذلك من خلال تقاسمهما بين جميع القطاعات وبشكل متساوي وإعادة تحديد مجالات العمل والنشاط لكل من الفواعل الرسمية وغير الرسمية ومن التعاريف المقدمة في هذا الشأن بخصوص مفهوم الحوكمة المحلية التعريف الذي قدمه البنك الدولي على أن " الحوكمة هي التقاليد التي من خلالها تتم ممارسة السلطة في الدول من أجل تحقيق الصالح العام بما يشمل عليه من عملية اختيار القائمين على السلطة ورصدهم واستبدالهم، وقدرة الحكومات على إدارة الموارد وتنفيذ السياسات السليمة بفاعلية واحترام كل المواطنين والدولة للمؤسسات التي تحكم التفاعلات الاقتصادية والاجتماعية بهدف تحقيق التنمية ومن زاوية أخرى يمكن اعتبار الحوكمة المحلية مجموعة من العمليات والممارسات المتعلقة بتدبير الشؤون المحلية والتي تدرج ضمن احترام القانون وتعزيز المسائلة والشفافية لمصلحة عموم الناس في المجتمع المحلي وهي بذلك تقتضي إقرار آليات تسمح للمواطنين بالتعبير عن مصالحهم وممارسة حقوقهم وواجباتهم، كما تأخذ بعين الاعتبار الشراكة مع مؤسسات المجتمع المدني والقطاع الخاص، وعليه يمكن تحديد ثلاثة أبعاد رئيسية هي: (حراشو مفتاح، 2021، ص. 188).

- **البعد السياسي:** يقتضي احترام حقوق الإنسان والحريات المدنية والسياسية، تفعيل المشاركة السياسية واحترام القانون؛

- **البعد الإداري:** أي الإدارة الفعالة والشفافية للموارد المالية والبشرية للمجتمع المحلي وتفعيل الديمقراطية المحلية اللامركزية؛

- **البعد الاقتصادي:** أي فتح المجال أمام القطاع الخاص للنشاط الاقتصادي دون تخصيص القطاع العمومي بامتيازات أي تساويهما في الحقوق والواجبات.

وتشتمل الحوكمة المحلية على أهداف متنوعة للروابط المجتمعية النابضة بالحياة، والعيش والعمل والمحافظة على البيئة، وكذا الحفاظ على حياة الناس وحريتهم وخلق مساحة للمشاركة الديمقراطية والحوار المدني، ودعم التنمية المحلية التي يقودها السوق والمستدامة بيئياً، وتسهيل النتائج التي تثرى نوعية حياة السكان.

ثانياً: التنمية المحلية: التنمية المحلية عملية يمكن بواسطتها تحقيق التعاون الفعال بين المجهود الشعبي والحكومي للارتقاء بمستوى التجمعات والوحدات المحلية اقتصادياً واجتماعياً وثقافياً من منظور تحسين نوعية الحياة لسكان تلك

التجمعات المحلية في أي مستوى من مستويات الإدارة المحلية وفق منظومة شاملة ومتكاملة.

وعلى هذا النحو تعد التنمية المحلية عملية تغيير تتم بشكل قاعدي من الأسفل تعطي الأسبقية لحاجيات وتتأسس على المشاركة الفعالة لمختلف الموارد المحلية بغية الوصول إلى الرفع من مستويات المجتمع المحلي ويُعرّف محي الدين صابر التنمية المحلية على أنها " العملية التي تتم بواسطتها يمكن تحقيق التعاون الفعال بين الجهود الشعبية والجهود الحكومية للارتفاع بمستوى التجمعات المحلية والوحدات المحلية اقتصاديا واجتماعيا وثقافيا وحضاريا وادماجها في منظومة التنمية الوطنية بأكملها لكي تشارك مشاركة فعالة في التقدم على المستوى المطلوب، وهي عبارة عن سياسات وبرامج تهدف إلى تنمية الجانب الاقتصادي، والاجتماعي للمواطن، وبالتالي لا تقتصر التنمية على الجانب الاقتصادي دون سواه كما أن التنمية المحلية بهذا المعنى هي شاملة وليست مفصولة عن المعنى العام للتنمية، كما أن التنمية في أي جانب من جوانبها هي عملية متكاملة، فالتنمية المحلية إن كانت تبدو اقتصادية فهي تنطوي على أبعاد اجتماعية وبيئية مثلها مثل الحوكمة المحلية.

3.2. العلاقة بين التدقيق والتنمية المحلية

وجدنا أن التدقيق أصبح وظيفة شاملة واستراتيجية بالنسبة لكل المنظمات ومنها الإدارات والجماعات المحلية، ففي إطار تحقيق التنمية المحلية المنشودة تقوم الجماعات المحلية باعتبارها هيئات مستقلة مالية بعمليات مالية متنوعة في تحصيل الإيرادات والانفاق العمومي وهي بذلك عرضة لجميع أنواع الفساد المالي، مما يتطلب منها السهر على تطبيق عادل وصارم للقوانين، وبالتالي يشكل التدقيق الداخلي والخارجي الممارس من بين الأدوات المهمة في ضمان فعالية وفاعلية تطبيق القوانين والإجراءات بكل شفافية وصدق وصرامة، مما يساعدها على ضمان شفافية وسلامة العمليات المالية من خلال الرقابة المالية والمحاسبية ورقابة المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة وهي تعتبر كأجهزة مساهمة خارجية بالإضافة إلى المساهلة الداخلية للمجالس المنتخبة.

الخاتمة

من خلال ما سبق وجدنا أن التنمية المحلية عملية يمكن بواسطتها تحقيق التعاون الفعال بين المجهود الشعبي والحكومي للارتقاء بمستوى التجمعات والوحدات المحلية اقتصاديا واجتماعيا وثقافيا من منظور تحسين نوعية الحياة لسكان تلك التجمعات المحلية في أي مستوى من مستويات الإدارة المحلية وفق منظومة شاملة ومتكاملة.

كما توصلنا إلى أن الحوكمة من المفاهيم الحديثة التي تشير إلى القيام بالحكم لتحقيق العدالة والكفاءة في استخدام الموارد الطبيعية والبشرية والمالية وذلك من خلال تقاسمها بين جميع القطاعات وبشكل متساوي وإعادة تحديد مجالات العمل والنشاط لكل من الفواعل الرسمية وغير الرسمية بتطبيق مبادئ محددة تعمل على تحقيق العدالة والشفافية.

وجدنا أن التدقيق أصبح وظيفة شاملة واستراتيجية بالنسبة لكل المنظمات ومنها الإدارات والجماعات المحلية، ففي إطار تحقيق التنمية المحلية المنشودة تقوم الجماعات المحلية باعتبارها هيئات مستقلة مالية بعمليات مالية متنوعة في تحصيل الإيرادات والانفاق العمومي وهي بذلك عرضة لجميع أنواع الفساد المالي، مما يتطلب منها السهر على تطبيق عادل وصارم للقوانين، وبالتالي يشكل التدقيق الداخلي والخارجي الممارس من بين الأدوات المهمة في ضمان فعالية وفاعلية تطبيق القوانين والإجراءات بكل شفافية وصدق وصرامة، مما يساعدها على ضمان تحقيق حوكمة لتحقيق التنمية المحلية المنشودة.

المراجع

- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، صفاء للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2000، ص. 06.
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، نشرة إلكترونية شهرية، العدد 53، فيفري 2004، متاح على الموقع الإلكتروني <http://www.ascasociety.org>
- جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، الطبعة الأولى، دار الكتاب الجامعي، الإمارات العربية المتحدة، 2014، ص. 30.

- حراشو مفتاح، الحوكمة المحلية كآلية لتحقيق التنمية المحلية المستقلة في ظل الشراكة المجتمعية، *مجلة أبحاث ودراسات التنمية*، المجلد 8 العدد 2، ديسمبر 2021، ص. 188.
- حكيمة بوسلمة ونجوى عبدالصمد، دور الحوكمة في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية المستدامة، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، 26/25 نوفمبر 2013، ص. 5.
- داوود يوسف صبح، *دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية*، الطبعة الثانية، اتحاد المصارف العربية، بيروت - لبنان، 2010، ص. 64.
- دهمش نعيم واسحاق ابو زر عفاف، تحسين وتطوير الحاكمية المؤسسية في البنوك، *مجلة البنوك*، العدد العاشر، المجلد الثاني والعشرون، الأردن، ديسمبر 2003، ص. 27.
- زينب بوقابة، *التدقيق الخارجي و تأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية*، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010/2011، ص. 15.
- سرمد كوكب جميل، معايير الحكم الصالح في بيئات الأعمال، *مجلة بحوث اقتصادية عربية*، مصر، العدد 37/36، 2006، ص. 80.
- سكاك مراد وفارس هباش، دور التدقيق الاجتماعي في إطار الحوكمة المسؤولة اجتماعيا في ظل الانفتاح الخارجي، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2009، ص. 17.
- طارق عبد العال حماد، *حوكمة الشركات (المفاهيم - المبادئ - التجارب - تطبيقات الحوكمة في المصارف)*، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005، ص. 25.
- عبد الرزاق محمد عثمان، *أصول التدقيق والرقابة الداخلية*، الطبعة الأولى، الدار النموذجية للطباعة والنشر، بيروت، 2011، ص. 16 - 17.

- عبد الله خالد امين، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد، عمان، 1980، ص. 10.
- عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية الامريكية، دورآليات المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، ج3، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص. 174.
- عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة - دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية. رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، 2012، ص. 10.
- عوض لبيب فتح الله الديب، احمد محمد كامل سالم، أصول المراجعة الحديثة، الدار الجامعية الاسكندرية، 2002 / 2003، ص. 22-23.
- غلاي نسيمة، الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية للشركات دراسة حالة بعض مؤسسات تلمسان، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص: حوكمة الشركات، جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان - الجزائر، 2014/2015، ص. 44.
- فاتح غلاب، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة سطيف، 2010/2011، ص. 45.
- كمال خليفة أبو زيد وآخرون، دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص. 71.
- لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003/2004، ص. 33.
- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل - الإطار النظري - المعايير والقواعد - مشاكل التطبيق العملي، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص. 40-41.

- محمد بوتين، *المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق*، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص. 08.
- محمد سمير الصبان، د. عبد الوهاب نصر علي، *المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية*، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص. 38 - 39.
- مركز المشروعات الدولية الخاصة، دليل تأسيس حوكمة الشركات في الاقتصاديات النامية والصاعدة والمتحولة، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، الولايات المتحدة الأمريكية، 2002، ص. 2.