

دعم التدقيق الداخلي لحوكمة الشركات في مكافحة الفساد -قراءة في تجربة هولندا- Supporting internal audit of corporate governance in combating corruption - a reading in the Netherlands experience -

سارة زرقوط¹

¹ جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة ، s.zerkout@univ-skikda.dz

تاريخ النشر: 2020/12/ 10

تاريخ القبول: 2020/11/ 25

تاريخ الاستلام: 2020/11/21

ملخص:

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على ممارسات التدقيق الداخلي والذي يمثل احد ضوابط حوكمة الشركات ، هذه الاخيرة التي تمثل الاداة الاولى لمكافحة ظاهرة الفساد والتي تحول دون تحقيق أهداف التنمية المنشودة ، وتعتبر التجربة الهولندية من التجارب الناجحة في مكافحة الفساد حيث حافظت هولندا على المراتب الأولى طيلة السنوات العشر الأخيرة ، كل هذا في ظل اتباع ضوابط صارمة لتدقيق ونشر القوائم المالية ، الامر الذي يؤدي الى تفعيل الحوكمة على جميع المستويات.

وقد تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي من خلال العودة الى المراجع العلمية و المواقع الالكترونية ذات الصلة بمتغيرات الدراسة ، ثم تحليل تجربة هولندا في مجال التدقيق الداخلي كتجربة رائدة يمكن الاستفادة من نتائجها.

كلمات مفتاحية: التدقيق، التدقيق الداخلي ، حوكمة الشركات ، الفساد.

تصنيف JEL: M42 ، I23.

Abstract:

This study aimed to identify internal auditing practices, which represent one of the corporate governance controls, the latter which represents the first tool for combating the phenomenon of corruption and which prevents the achievement of the desired development goals. The Dutch experience is considered one of the successful experiences in combating corruption as the Netherlands has maintained the first ranks throughout the years. The last ten, all this in light of strict controls for auditing and publishing the financial statements in order to achieve effectiveness governance at all levels.

The descriptive and analytical approach was adopted by going back to the scientific references and websites related to the study variables, then analyzing the Netherlands experience in the field of internal auditing as a pioneering experiment that can benefit from its results.

Keywords: Audit, Internal Audit, Corporate Governance, Corruption.

JEL Classification Codes: M42, I23.

المؤلف المرسل: سارة زرقوط، الإيميل: sarazerkout@gmail.com

1. مقدمة:

يعتبر الفساد فلسفة بشرية فلا يكاد يخلو أي مجتمع من هذه الظاهرة ، فبالرغم من معرفة البشر بالقوانين إلا أنهم يكسرونها عنوة مهما تعددت وتنوعت الغايات ، فالفساد على المستوى الدولي يؤدي إلى نهب ثروات الأمم ومن ثم كبح عجلات التنمية المنشودة ما ينعكس سلباً على رفاهية أفراد المجتمع ، أما على المستوى المؤسسي ، يؤدي إلى ضعف التسيير وبالتالي ضياع فرص تنافسية وقد يؤدي إلى الوقوع في طائلة الإفلاس المالي.

وقد أضحت كشف هذه الظاهرة والحد من تداعياتها ومكافحتها أحد أهم التحديات التي تواجه الإدارات العليا لدى المساهمين ومختلف أصحاب المصالح ، وتعد الحوكمة أداة الفاعلة للحد من هذه التلاعبات والمحافظة على أصول المؤسسة ومصالح جميع الأطراف ذات المصلحة ، وفي هذا الصدد تستخدم الحوكمة إحدى أهم الضوابط لتحقيق الهدف المسطر ألا وهو التدقيق الداخلي ، أين يمثل هذا الأخير أحد أبرز أدوات الضبط الإداري والمالي في المؤسسة ، والذي يختص بفحص مقومات النظام المحاسبي للتأكد من تحقيق وظيفتي القياس والإفصاح المحاسبي ، كل هذا من أجل تحقيق النزاهة و الشفافية وتجنب الوقوع في خانة المساءلة.

وتعد هولندا من الدول الفاعلة في هذا المدخل ، حيث حافظت على المراتب الأولى من حيث مؤشرات مدركات الفساد من خلال تطبيق الحوكمة في ظل تحديد متطلبات صارمة للتدقيق ونشر القوائم المالية.

1.1. إشكالية البحث:

في ظل تزايد معدلات و مؤشرات الفساد عبر دول العالم بل و عبر الكثير من المؤسسات و الشركات الصغيرة منها والكبيرة ، صار لزاماً على الدول تبني الاجراءات الكفيلة لمحاربة هذه الظاهرة و كبحها ، الامر الذي يستدعي التدخل على جميع المستويات ، وتكمن مشكلة البحث في محاولة التعرف على ممارسات التدقيق كأحد ضوابط الحوكمة في ظل تجربة هولندا ، وهنا يمكن طرح التساؤل الرئيسي التالي: كيف ساهم التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات في هولندا ؟ وبغية التوصل الى اجابات دقيقة ، تم صياغة التساؤلات الفرعية التالية:

- ما المقصود بالتدقيق الداخلي وما هي أنواعه؟
- كيف يؤدي العمل بمبادئ الحوكمة الى تقليص مستويات الفساد؟
- ما هي الممارسات التطبيقية للتدقيق والحوكمة في هولندا؟

2.1. أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في النقاط التالية:

- تستمد هذه الدراسة أهميتها من خطورة ظاهرة الفساد وانعكاساتها على كبح عجلة التنمية المنشودة وإضعاف التسيير في المؤسسة.
- تتمثل أهمية هذه الدراسة في ضرورة تطبيق التدقيق الداخلي باعتباره وضيفة مستقلة تقدم الارشاد والاستشارة.
- تنبع أهمية هذه الدراسة من أهمية تطبيق مبادئ ومحددات الحوكمة كأداة للحكم الرشيد.
- محاولة تطبيق نتائج هذه الدراسة من منطلق نجاح التجربة الهولندية ، ومحاولة استنباط ممارساتها في التدقيق والحوكمة التي كانت كفيلة بتقليص الفساد ومكافحته.

3.1. هدف البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- التعرف على ماهية التدقيق الداخلي ، أنواعه ومصادره؛

- التعرف على مبادئ الحوكمة ، محدداًها وضوابطها؛
- التعرف على واقع مكافحة الفساد في دولة هولندا ومحاولة الاستفادة منها كتجربة رائدة في ممارسات التدقيق والحوكمة.

4.1. منهجية البحث:

في دراسة هذا الموضوع تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي ، حيث استخدمنا المنهج الوصفي في المحور الأول وذلك بإجراء دراسة نظرية للموضوع مشتملة مراجعة لأهم المؤلفات العلمية ذات الصلة ، أما المحور الثاني فقد استخدمنا فيه المنهج التحليلي وذلك بتحليل آليات التدقيق الداخلي المعتمدة من قبل هولندا في دعم الحوكمة ومن ثم استخلاص النتائج للاستفادة منها.

5.1. تنظيم البحث:

يحتوي البحث على ثلاث أجزاء رئيسية ، كل جزء مقسم الى مجموعة من المحاور الفرعية ، ففي الجزء الرئيسي الأول تن تناول الإطار العام للدراسة ، وفي الجزء الرئيسي الثاني تم إعداد الاطار النظري للدراسة والذي سنقف فيه بإسهاب أم موضوعي التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات ، أما الجزء الرئيسي الثالث فقد ركز على وجه الخصوص على تجربة هولندا في مكافحة الفساد في ظل اعتمادها على ممارسات التدقيق الداخلي الداعمة لحوكمة الشركات.

2. الإطار النظري للتدقيق وحوكمة الشركات:

سنحاول في هذا الجزء التعرف على ماهية كل من التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات وكيف يتم الاستفادة و الدعم من اجل مكافحة الفساد.

1.2. ماهية التدقيق الداخلي:

سنحاول في هذا العنصر التطرق الى التدقيق الداخلي باعتباره أداة ضرورية في كل مؤسسة ، وذلك مروراً بتعريفه وأنواعه ، وصولاً الى وظائفه ومصادره وأخيراً التعرف على أهميته في التسيير.

1.1.2. تعريف التدقيق الداخلي:

تشير التعاريف القديمة للتدقيق الداخلي على أنه "وظيفة مستقلة داخل المنظمة ، هدفها مساعدة الادارة العليا على القيام بمهامها وتحمل مسؤولياتها من خلال تزويدها بالتقويمات والمقترحات الناجمة عن فحص مختلف الأنشطة " (العايب، 2016، صفحة 55) ، وفي سنة 2001 عرف معهد المدققين الداخليين في آخر تعريف التدقيق الداخلي على " أنه نشاط تأكيد استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة لتحسين عملياتها وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة المخاطر ، الرقابة والتوجيه " (حدي و زيدان، 2018، صفحة 244).

ويتضح من خلال هذه التعاريف ان وظيفة التدقيق الداخلي هي وظيفة مستقلة ، هدفها تقديم المساعدة اللازمة في تسيير المؤسسة ، وذلك بغية تحقيق الكفاءة ومنع التجاوزات والحد من المخاطر التي تصادف المؤسسة.

2.1.2. وظائف التدقيق الداخلي ومصادره:

نلاحظ في التعريف السابق للتدقيق ان الهدف منه هو تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر ، هذه الأخيرة وُجدت لتقوم بثلاثة وظائف متماسكة مع بعضها (سايج، 2016، صفحة 191):

- الوظيفة الوقائية: للوقاية من المخاطر الموجودة أو التي يمكن توقعها قبل حدوثها؛
 - الوظيفة الاكتشفية: لكشف المشاكل حال حدوثها والتعرف على النتائج غير المرغوب بها ، ودراسة مدى شدة تأثيرها؛
 - الوظيفة التصحيحية: لتدارك آثار المخاطر المكتشفة وتلافيمها والعمل على عدم تكرارها مستقبلاً.
- وهذا يستلزم وجود ثلاث مصادر لأداء وظيفة التدقيق الداخلي (سايج، 2016، صفحة 192):
- داخليا: بالاعتماد على قسم التدقيق الداخلي بالشركة؛
 - الاستعانة بالمصادر الخارجية: الاستعانة بمكاتب التدقيق دون المدقق الداخلي؛
 - المصادر المشتركة: بمعنى قيام إدارة التدقيق الداخلي داخل الشركة بأداء بعض أعمال التدقيق الداخلي مع الاستعانة بمصدر خارجي للقيام بمهام أخرى ، على أن يظل الإشراف من قبل إدارة التدقيق الداخلي بالشركة ، وأن يكون هناك تنسيق وتعاون بينهما.

2.2. انواع وأهمية التدقيق الداخلي:

يمكن أن نميز نوعين من التدقيق الداخلي كالآتي:

• التدقيق المالي:

وهو النوع الشائع من التدقيق يقوم به المدققين التابعين للوحدة الاقتصادية وذلك من اجل حماية أموال الوحدة ، ولتحقيق أهداف الإدارة كتتحقيق اكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للوحدة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية ، ويعرف التدقيق المالي " بأنه التدقيق الذي يهتم بتتبع القيود المحاسبية للعمليات التبادلية التي تكون الوحدة الاقتصادية طرفاً فيها والتحقق منها حسابياً ومستندياً ، وما يتعلق بها من قوائم و تقارير " (شمال، 2018، صفحة 170).

ويهدف التدقيق المالي الى (شمال، 2018، صفحة 170):

- ✓ التحقق من السجلات والطرائق المحاسبية المستعملة؛
- ✓ التحقق من إتمام العملية المالية بطريقة صحيحة؛
- ✓ التحقق من مسؤولية المدراء الماليين؛
- ✓ التحقق من دقة التقارير المالية ومن أنها تمثل واقع الوحدة الاقتصادية بصورة عادلة طبقاً لقواعد محاسبية محددة طبقت بثبات خلال المدة المحاسبية الجارية بالمقارنة مع المدد المحاسبية الماضية؛
- ✓ التحقق من الوجود الفعلي للأصول؛
- ✓ فحص وتدقيق الإيرادات والمصروفات المختلفة والتكرار من أن إجراءات التسجيل والترحيل تمت بصورة صحيحة ورحلت إلى الحسابات المعنية؛
- ✓ التحقق من الدقة الحسابية للمعاملات المالية جميعها والتأكد من أن المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها قد تم إتباعها؛
- ✓ منع أو اكتشاف التلاعب والتزوير بالدفاتر والسجلات.

• تدقيق العمليات:

استخدم تدقيق العمليات في السابق لمعرفة التنوع في الأنشطة والتي تتضمن تقييم أداء الإدارة ، خطط الإدارة ، ونظم رقابة الجودة ، وأنشطة عمليات معينة فضلاً عن تقييم الأقسام ، إن هذا النوع من التدقيق يتعلق بالعمليات غير المالية للوحدة الاقتصادية ، أو بشكل عام فان تدقيق العمليات يتم من قبل المدققين الداخليين ، لكن في بعض الحالات يشارك المدققين

الخارجيين في أداء هذا النوع من التدقيق ، ويعرف تدقيق العمليات " بأنه أداة الإدارة التي تخدم أنشطة الإدارة من خلال تقييم الأنشطة منه للوحدة الاقتصادية والتوصيات بالتحسينات الضرورية " (شمال، 2018، صفحة 171). ويهدف تدقيق العمليات الى (شمال، 2018، صفحة 171):

- ✓ تحديد ما إذا كانت الوحدة الاقتصادية تدير وتستعمل طرقها المتاحة من موظفين وممتلكات وأموال وغيرها باقتصاد وكفاءة؛
- ✓ الوقوف على أسباب الاستعمالات التي تتسم بالكفاءة والاقتصادية؛
- ✓ التعرف على ما إذا كانت الجهة قد التزمت بالأنظمة والتعليمات التي والاقتصاد؛
- ✓ توفير معلومات دقيقة عن العمليات وفي الوقت المناسب؛
- ✓ مدى الاتفاق مع السياسات والخطط والإجراءات والقواعد والقوانين؛
- ✓ حماية الوصول من سوء الاستعمال؛
- ✓ استعمال الموارد بشكل اقتصادي وبأكبر قدر من المنافع أي الاستعمال الأقل للموارد وهو ما يعرف بالكفاءة.

وعليه ينبغي تحقيق هذه الأهداف المقررة بأكبر قدر من الفاعلية كما يهدف هذا النوع من التدقيق إلى وضع الافتراضات التي تمكن الجهات المعنية من تحسين طرائق استغلالها لمواردها الاقتصادية المتاحة. وتنبع أهمية إدارة التدقيق الداخلي "بصفتها تابعة لمجلس الإدارة ، فهي الجهة الوحيدة المستقلة بالمؤسسة التي تستطيع تقديم تأكيد معقول لمجلس الإدارة أن المؤسسة تسير في الاتجاه الصحيح لتحقيق الأهداف والاستراتيجيات التي حددها ووضعها مجلس الإدارة ، ففي ظل الأزمات الاقتصادية المتكررة والفساد والاختلاس وسوء استخدام الأصول ، فإن مجالس الإدارة ولجان التدقيق أصبحت تركز على تفعيل وتقوية مهنة التدقيق الداخلي ، وذلك لتخفيف الكثير من المخاطر المرتبطة بإدارة أعمال المؤسسة ، حيث تتمثل مسؤولية الإدارة التنفيذية في إنشاء وتطبيق نظم رقابة داخلية وإدارة مخاطر فعالة ، وتقع مسؤولية التدقيق الداخلي على التأكد من أن نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر مطبقة فعلياً وكافية وفعالة ، كذلك تنبيه الإدارة التنفيذية لأية مخاطر حالية أو مستقبلية تهدد المؤسسة " (طاحون، 2012).

3. حوكمة الشركات:

يعد مصطلح الحوكمة مصطلحاً حديث النشأة أين كان وليد الفضائح المالية التي أصابت المؤسسات والاقتصاد في القرن العشرين ، وسنحاول في هذا الجزء التعرف على ماهيته ، ومن ثم محدّداته وأهدافه ، وصولاً إلى أهميته.

1.3. تعريف حوكمة الشركات:

تعرف حوكمة الشركات بأنها "مجموع القواعد والإجراءات التي تتبع لضبط وتنظيم العلاقات بين ملاك المؤسسة وإدارتها وأصحاب المصالح فيها من أجل تحقيق كفاءة الأداء والفعالية وحفظ حقوق كل منهم وتمكينهم من الرقابة وتقييم الأداء " (يوسفي و بلهادف، 2012، صفحة 3)، وقد عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE) بأنها : " النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها " (يوسفي و بلهادف، 2012، صفحة 3). وعليه نجد ان الحوكمة تمثل النظام الذي من خلال تدار المؤسسات بشكل النجع في ظل تحقيق الاداء المتميز بشكل أكثر فعالية وكفاءة ، كما نميز ظهور العديد من التعريفات لحوكمة الشركات من أهمها ما يلي : مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركات ومساهميها و أصحاب المصالح فيها كونها نظم تحكمى العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء ، كما عرفت بأنها مجموعة من القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق إختيار الأساليب المناسبة و الفعالة لتحقيق خطط و أهداف الشركة ، او ذاك النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال الشركة ومراقبتها على أعلى

مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية و النزاهة و الشفافية (صافي، صفيح، و بن زيدان، 2018، صفحة 51)، ولعل من أبرز القضايا التي تحيط حوكمة الشركات نذكر (ويكيبيديا، 2019):

- ✓ الضوابط الداخلية ، والمدققين الداخليين؛
 - ✓ استقلال كيان مراجعي الحسابات الخارجيين وجودة ما تقدمه من عمليات مراجعة الحسابات؛
 - ✓ الرقابة وإدارة المخاطر؛
 - ✓ الإشراف على إعداد البيانات المالية للكيان؛
 - ✓ استعراض ترتيبات التعويض لكبير الموظفين التنفيذيين وغيرهم من كبار المسؤولين التنفيذيين؛
 - ✓ الموارد المتاحة للمديرين في أداء واجباتهم؛
 - ✓ الطريقة التي يتم ترشيح الأفراد لشغل مناصب في المجلس سياسة توزيع أرباح.
- كما تسعى الى تنمية المدخرات وتشجيع تدفقها بما يؤدي لتنمية الاستثمارات الانتاجية وصولا الى تعظيم الارباح بعيدا عن الاحتكارات (تاجية، هشام، و ضيف الله، 2020، صفحة 11).

2.3. مبادئ حوكمة الشركات ومحدداتها :

ككل مدخل كانت لحوكمة الشركات جملة من المبادئ التي تركز عليها ، كل هذا في ظل جملة من المحددات يمكن توضيحها في العناصر الموالية.

1.2.3. مبادئ حوكمة الشركات:

تتمثل المبادئ الدولية لحوكمة الشركات حسب " OCED " لعام 2004 في النواحي التالي (صافي، صفيح، و بن زيدان، 2018، صفحة 53):

- **ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:**
حيث تعمل الحوكمة على ضمان شفافية وكفاءة الأسواق المالية بما يتوافق مع حكم القانون ، مع تحديد وتوزيع واضح للمسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية و التنفيذية.
- **حقوق المساهمين :**
يتعين أن يكفل إطار أساليب ممارسة حوكمة الشركات حماية المساهمين ، حيث أن لهم حقوق ملكية معينة ، منها الحق في تأمين طرق تسجيل الملكية ، الحق في الحصول على نصيب من الأرباح ، حق المشاركة في التصويت في الجمعيات العامة للمساهمين ، الحق في الحصول على مختلف المعلومات الضرورية المتعلقة بنشاط الشركة.
- **المعاملة المتكافئة للمساهمين:**
تضمن الحوكمة تحقيق المساواة في معاملة كافة المساهمين ، بما فيهم الأقلية و المساهمين الأجانب ، حيث يجب أن يحصل الجميع على الحقوق نفسها ، كما ينبغي أن تتوفر للجميع القدرة على الحصول على المعلومات.
- **دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات :**
يجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على اعتراف بحقوق أصحاب المصالح التي تم إقرارها وفقا للقانون ، وأن يعمل أيضا على تشجيع التعاون بينهم وبين الشركة ، و تمكينهم من الإطلاع على المعلومات المطلوبة.
- **الإفصاح و الشفافية:**
تضمن حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح الدقيق وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل الخاصة بتأسيس الشركة ، وهذا بتوفير معلومات عن: النتائج المالية و التشغيلية للشركة ، أهداف الشركة ، أعضاء مجلس الإدارة ، الرواتب والمزايا الممنوحة لكبار المسؤولين ، و هياكل و سياسات حوكمة الشركات.

• مسؤوليات مجلس الإدارة :

يجب أن يتيح أسلوب ممارسة حوكمة الشركات الإرشادية الإستراتيجية لتوجيه الشركات ، كما يجب أن يكفل المتابعة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة ، وأن يضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين.

2.2.3 محددات حوكمة الشركات:

رغم الاختلاف في تحديد دقيق لمفهوم حوكمة الشركات ، إلا أن هناك شبه اتفاق بين الباحثين عن الآليات التي من خلاله يتم تطبيقه ، ويمكن تقسيم هذه الآليات إلى مجموعتين رئيسيتين هما الآليات الخارجية و الآليات الداخلية كالآتي (صافي، صفيح، و بن زيدان، 2018، الصفحات 53-54):

✚ المحددات الخارجية

تتمثل المحددات الخارجية بصورة عامة في:

- المناخ الاستثماري للدولة والذي يشمل على سبيل المثال القوانين المنظمة لعمل السوق ، مثل قوانين السوق المالية ، والمؤسسات وتنظيم المنافسة ومنع الاحتكارات والإفلاس؛
 - كفاءة القطاع المالي في توفير التمويل اللازم للمؤسسات؛
 - درجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج؛
 - كفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية في إحكام الرقابة على المؤسسات؛
 - المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة مثل المراجعين والمحاسبين والمحامين.
- و ترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تهتم بحسن تسيير المؤسسات وتقلل من التعارض والنزاعات بين أصحاب المصالح من جهة وبين العائد الاجتماعي و العائد الخاص للمؤسسة من جهة أخرى.

✚ المحددات الداخلية :

تشير المحددات الداخلية إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات و توزيع السلطات داخل المؤسسة بين الجمعية العامة و مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين والتي يؤدي توافرها من ناحية ، و تطبيقها من ناحية أخرى إلى الحد من تضارب المصالح و التقليل من النزاعات بين مختلف الأطراف .و تتمثل الآليات الداخلية في :

- مجلس إدارة المؤسسة؛
- الرقابة المباشرة للمساهمين بواسطة الجمعية العمومية؛
- الرقابة التعاونية بين المسيرين؛
- المراجعة الداخلية.

3.3. أهمية وفوائد حوكمة الشركات:

تكمن أهمية حوكمة الشركات في جوانب متعددة لعل من أهمها (هيئة السوق المالية، 2018، الصفحات 4-6):

• الاقتصاد:

تُسهم حوكمة الشركات في رفع مستوى كفاءة الاقتصاد لما لها من أهمية في المساعدة على استقرار الأسواق المالية ورفع مستوى الشفافية وجذب الاستثمارات من الخارج والداخل على حد سواء ، زيادة على تقليص حجم المخاطر التي تواجه النظام الاقتصادي.

• الشركات :

إن تطبيق مبادئ الحوكمة يساعد الشركات على خلق بيئة عمل سليمة تعين الشركة على تحقيق أداء أفضل مع توافر الإدارة الجيدة ولذا تكون القيمة الاقتصادية للشركة أكبر ، بالإضافة الى أن الحوكمة الرشيدة تساعد الشركات على الوصول إلى أسواق المال والحصول على التمويل اللازم بتكلفة أقل مما يعينها على التوسع في نشاطها ، وتقليل المخاطر، وبناء الثقة مع أصحاب المصالح.

• المستثمرون وحملة الأسهم:

تهدف حوكمة الشركات إلى حماية الاستثمارات من التعرض للخسارة بسبب سوء استخدام السلطة في غير مصلحة المستثمرين وترمي أيضاً إلى تعظيم عوائد الاستثمار وحقوق المساهمين والقيمة الاستثمارية علاوة على الحد من حالات تضارب المصالح ، إذ إن التزام الشركة تطبيق معايير الحوكمة يُفعل دور المساهمين في المشاركة في اتخاذ القرارات الرئيسة المتعلقة بإدارة الشركة ومعرفة كل ما يرتبط باستثماراتهم.

• أصحاب المصالح الآخرين:

تسعى الحوكمة إلى بناء علاقة وثيقة وقوية بين إدارة الشركة و العاملين بها ومورديها و دايئها و غيرهم ، فالحوكمة الرشيدة تعزز مستوى ثقة جميع المتعاملين للإسهام في رفع مستوى أداء الشركة وتحقيق أهدافها الإستراتيجية.

4. ضوابط وآليات حوكمة الشركات في مكافحة الفساد:

يمثل الفساد آفة الاقتصاد ، وفي ظل سعي الدول و المؤسسات بكل انواعها لمكافحة الفساد يتم تطبيق ضوابط الحوكمة كالسبيل للتقليل من انتشاره و الحد من نواتجه ، ولقد عرفت منظمة الشفافية الدولية على انه "السلوك الذي يمارسه المسؤولون في القطاع العام أو الخاص ، سواء كانوا سياسيين أو موظفين إداريين بهدف إثراء أنفسهم أو أقاربهم بصورة غير قانونية وذلك من خلال سوء استغلال للسلطة الممنوحة " (مسكين، 2017، صفحة 9) هذا وبصفة عامة أين يمثل الفساد عملية غير مشروعة في استخدام السلطة ، وتعمل الضوابط الحوكمة الشركات على رصد الفساد ثم اتخاذ إجراءات تصحيحية لتحقيق الأهداف المنشودة ونميز نوعين من الضوابط:

1.4. الضوابط الخارجية:

تشمل أصحاب المصلحة الخارجيين، ومن الأمثلة على ذلك (ويكيبيديا، 2019):

- المنافسة؛
- العهود – الديون: الطلب على المعلومات وتقييم الأداء (ولا سيما البيانات المالية اللوائح الحكومية الإدارية)؛
- سوق العمل؛
- الضغط الاعلامي؛
- الاستحواذ.

2.4. الضوابط الداخلية:

وتتمثل في رصد أنشطة اتخاذ إجراءات تصحيحية لتحقيق الأهداف التنظيمية، ومن الأمثلة على ذلك (ويكيبيديا، 2019) (ويكيبيديا، 2019):

• رصد من جانب مجلس الإدارة :

مجلس الإدارة ، بما لها من سلطة قانونية للتوظيف انهاء الخدمات/الفصل ومكافأة الإدارة العليا ، والضمانات لرأس المال المستثمر. اجتماعات المجلس العادية تسمح المشاكل المحتملة في تحديد هويتهم ، ونوقشت تجنبها ، بينما المديرين غير

التنفيذين ويعتقد أن أكثر واستقلالا فإنها قد لا تؤدي دائما في الحكم أكثر فعالية الشركات وربما لا تزيد الأداء ، مجلس هياكل مختلفة هي الأمثل بالنسبة للشركات المختلفة. علاوة على ذلك فإن قدرة المجلس على رصد المديرين التنفيذيين للشركة هي وظيفة تتمثل قدرتها على الوصول إلى معلومات المديرين التنفيذيين وامتلاك المعرفة المتفوقة في عملية صنع القرار ، وبالتالي تقييم الإدارة العليا على أساس جودة القرارات التي تؤدي إلى نتائج الأداء المالي قبل وقوعها ، ويمكن القول إذن أن ننظر إلى أبعد من المديرين التنفيذيين للمعايير المالية.

• ميزان القوى :

إن أبسط توازن القوى والشائع جدا أن تشترط على الرئيس أن يكون شخص آخر من وزير الخزانة. هذا التطبيق من الفصل بين السلطة هو مزيد من التطوير في الشركات التي تعاني من انقسامات منفصلة تحقق التوازن وإجراءات بعضها بعضا. مجموعة واحدة أن تقترح الشركة على صعيد التغييرات الإدارية ، واستعراض آخر المجموعة ، ويمكن أن تستخدم حق النقض ضد التغييرات ، وثالث المجموعة التي تحقق مصالح الناس (العملاء والمساهمين والموظفين) خارج المجموعات الثلاث لم تتحقق.

• الاجر:

على أساس الأداء تم تصميمه للربط بين بعض نسبة من الراتب إلى الأداء الفردي قد يكون في شكل نقدي أو المدفوعات غير النقدية مثل التقاعد أو غيرها من الاستحقاقات. مخططات حوافز من هذا القبيل ، ومع ذلك فإن رد الفعل بمعنى أنها لا توفر أية آلية لمنع الأخطاء أو السلوك الانتهازي ويمكن الحصول على سلوك يتسم بقصر النظر.

• إجراءات الرقابة الداخلية ومراجعي الحسابات الداخلية :

إجراءات المراقبة الداخلية والسياسات التي تنفذها كيان مجلس إدارة ، لجنة مراجعة الحسابات ، الإدارة وغيرهم من الموظفين لتقديم ضمانات معقولة للكيان ، تحقيق أهدافها المتعلقة بالتقارير المالية الموثوقة والكفاءة التشغيلية ، والامتثال القوانين واللوائح ، مراجعي الحسابات الداخلية والموظفين داخل المنظمة الذين اختبار تصميم وتنفيذ الكيان ، إجراءات الرقابة الداخلية ومدى إمكانية التعويل على التقارير المالية.

وعليه نجد ان التدقيق الداخلي يمكن أحد الضوابط الداخلية لحوكمة الشركات وهذا ما يزيد من فعاليتها والحد من الانحرافات السلبية التي يمكن ان يواجه تسيير المؤسسات ، اين يمثل الفساد ابرز هذه الانحرافات الأمر الذي يتطلب تفعيل التدقيق الداخلي لتحقيق الحوكمة أهدافها المنشودة ، ولعل من ابرز التجارب الناجحة في تفعيل حوكمة الشركات نجد تجربة هولندا وهذا ما سنتطرق اليه في المحور الموالي.

5. ممارسات التدقيق الداخلي في هولندا وانعكاساتها:

1.5. مكانة هولندا من حيث مدركات الفساد:

يقيس مؤشر مدركات الفساد لعام 2018 الصادر عن منظمة الشفافية الدولية مستويات الفساد في القطاع العام في 180 دولة ومنطقة ، ويستند المؤشر الى 13 استطلاعا في صفوف رجال الأعمال والخبراء على مقياس يتراوح بين 0 (الأكثر فسادا) و 100 (الأكثر نزاهة) (منظمة الشفافية الدولية، 2018):

وقد صنفت هولندا في المرتبة الثامنة عالميا من حيث مدركات الفساد في القطاع العام في العالم ، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (01): ترتيب الدول حسب مؤشر مدركات الفساد

الدرجة	اسم البلد/الإقليم	الترتبة	68	25	53	52
88	الدنمارك	1	67	27	52	53
87	نيوزيلندا	2	66	28	52	53
85	فنلندا	3	65	29	52	53
85	سنغافورة	3	64	30	51	56
85	السويد	3	63	31	50	57
85	سويسرا	3	63	31	49	58
84	النرويج	7	62	33	49	58
82	هولندا	8	61	34	48	60
81	كندا	9	61	34	47	61
81	لوكسمبورغ	9	60	36	47	61
80	ألمانيا	11	59	38	46	64
80	المملكة المتحدة	11	59	38	46	64
77	أستراليا	13	59	38	46	64
76	النمسا	14	58	41	45	67
76	هونغ كونغ	14	58	41	45	67
76	آيسلندا	14	58	41	45	67
75	بلجيكا	17	58	41	44	70
73	إستونيا	18	58	41	44	70
73	آيرلندا	18	57	45	44	70
73	اليابان	18	57	45	43	73
72	فرنسا	21	57	45	43	73
71	الولايات المتحدة الأمريكية	22	56	48	43	73
70	الإمارات العربية المتحدة	23	56	48	43	73
70	أوروغواي	23	55	50	42	77
68	باربادوس	25	54	51	41	78

المصدر: (منظمة الشفافية الدولية، 2018)

وقد حافظت هولندا على المراتب العشرة الأولى طيلة العشر السنوات الماضية ، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (02): ترتيب هولندا من حيث مؤشر الفساد (2009-2018)

2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
7	7	7	9	8	8	5	8	8	8

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على تقارير منظمة الشفافية الدولية للسنوات 2009-2018

كل هذا كان من خلال منظومة لمكافحة الفساد على الصعيد الكلي ، أين اهتمت هولندا بتعزيز حكوماتها و جهاتها التي تعزز الشفافية و النزاهة ، وهذا ما سنتطرق اليه في العنصر الموالي.

2.5. مكوّنات منظومة مكافحة الفساد في هولندا:

من اجل تعزيز الشفافية والنزاهة ومكافحة الفساد قامت هولندا بإعداد منظومة خاصة تمثلت مكوناتها في مايلي

(لطفي، 2016):

1.2.5. أمين المظالم الوطني:

تأسس هذا الكيان سنة 1995 بهدف تلقي الشكاوي حول الإدارة العامة في هولندا ، واتخاذ قرارات حاسمة لحلها مع الجهات العامة ، فواحدة من مهامها هي التأكد من تطبيق التشريعات والأنظمة وأن الإجراءات الإدارية يتم تنفيذها بشكل صحيح ، وفي حال نشأ خلاف بين الفرد وبين الإدارة العامة فللفرد الحق في طلب المساعدة (مجانا) من أمين المظالم الوطني ، أن أمين المظالم الوطني هو وسيط نزيه مستقل يمثل حلقة وصل بين الفرد وبين الإدارة العامة ، وهو هنا للدفاع عن مصالح الفرد وللحفاظ على نظرة نقدية على العمليات الحكومية ويتمثل نطاق عمل الأمين في كل من الضرائب والحكومات المحلية والبلديات والشرطة والتأمين الصحي والنظام أو العمل القضائي ووكالة الأمن الوطني وأي منظمة تتبع الحكومة. وبصفة عامة يتم تعيين أمين المظالم ونائبه من طرف البرلمان لمدة ستة سنوات ممكن التجديد لمرة واحدة فقط ويبلغ عدد العاملين (170) موظفًا مكونات منظومة مكافحة الفساد في هولندا.

2.2.5. مركز المشورة للمبلغين:

وهو جهة معنية بأي شخص يلفت نظر الغير إلى التجاوزات والمفاسد بقصد وضع حد لها والترجمة الحرفية للمصطلح Whistleblowers هو «مطلق الصفارة» أي «المبلغ عن الفساد»، في 2009 صدر قانون حماية المبلغ ، وتأسس المركز في 2012/10/1 ، بهدف زيادة الوعي الإعلامي لتشجيع الناس على الاتصال بالمركز للإبلاغ عن الفساد أو أخذ المشورة في مواجهة الفساد ، ومن المهم أن المبلغين يحصلون على المساعدة المطلوبة ، حيث يتم تقديم المشورة للعاملين في القطاعين العام والخاص ، وتعريفهم بالخطوات العملية التي يمكن اتخاذها.

وبالإضافة للموظفين ، يمكن لمن يعملون لحسابهم الخاص والعاملين في وكالة والموظفين السابقين والموردين أن يحصلوا على المشورة ، شريطة أن يكون الأمر المبلغ عنه يؤثر على المصلحة العامة ، كما أن الخدمة التي يقدمها المركز سرية ومجانية ومتاحة لي شخص لديه قلق بأمر ما أو شهد مخالفات خلال عمله ، والشكوى التي يتم تلقيها ترسل نسخة منها للجهات العامة لحلها ، بعبارة أخرى فإن الهدف من المركز هو تقديم المساعدة للوقاية من المخالفات عن طريق تقديم المشورة وإعلام المخبرين حول الإجراء الذي ينبغي اتبعه ، وتحديد الاتجاهات أو أنماط الحل على أساس الخبرة السابقة وتمير هذه المعلومات إلى السلطات والجهات المختصة حيثما أمكن ذلك ، كما يقوم المركز باتخاذ الإجراءات الوقائية لتجنب الضرر غير المبرر الذي قد يقع على المبلغين.

ويختلف ذلك المركز عن وظيفة أمين المظالم الوطني في أن أمين المظالم الوطني يتم تلقي الشكاوي الشخصية ويعمل على حلها ، بينما في مركز المشورة للمبلغين فيتم تقديم النصح والإرشاد القانوني في إطار العمل ، وإذا توجت جريمة فإن المركز يقوم بالإبلاغ عنها للشرطة.

3.2.5. مكاتب النزاهة:

كل جهة حكومية هولندية ، يجب أن يكون لديها مكتب نزاهة يتلقى شكاوي الفساد ، يضم عدد قليل من الموظفين ، كما أن بعض الجهات لديها مكتب خارجي لتلقي شكاوي الفساد نيابة عن الجهة ، لأن القانون لا يشترط شكل جهاز تلقي الشكاوى في الجهة ، أما القطاع الخاص فإن الشركات الكبيرة يجب أن يكون لديها مكتب للإبلاغ عن الفساد وتوفير الحماية للمبلغ ، وعادة ما يكون تعاون مركز المشورة للمبلغين مع هذه المكاتب في كل الجهات.

يتم تمويل المركز والتعاون مع كل من وزارة العلاقات الداخلية ووزارة الشؤون الاجتماعية والعمل إلا أن المركز مؤسسة مستقلة ، والمشورة للمبلغين تكون بشأن الاحتيال والفساد والترهيب والممارسات الخاطئة وخرق شروط الصحة والسلامة والبيئية ، وعدم المساواة.

يدير المركز لجنة مكونة من ثلاث شخصيات يتم تعيينهم من جانب وزارة الداخلية ومن الخبراء في مجال الأعمال التجارية و التوظيف ، والمنظمات والحكومة ، ويعمل مع اللجنة عدد من الموظفين ، بالإضافة إلى عدد من المستشارين الذين يتم التعاقد معهم للحالات المعقدة من المخالفات.

4.2.5. ديوان المحاسبة الهولندي:

يتحقق ديوان المحاسبة من أن الحكومة تنفق الأموال العامة وفق الهدف المخطط له ، وللديوان صلاحيات واسعة في التدقيق على الجهات العامة والتصدي لأي مخالفات أو تجاوزات.

ينظم ديوان المحاسبة برنامج التقييم الذاتي للنزاهة بهدف منع الفساد من خلال تقديم توعية وثقافة تدعم إدارة النزاهة في الجهات العامة ، حيث تكون مصممة خصيصاً لدعم النزاهة وزيادة الوعي لدى الموظفين ، وتمثل المبادئ الأساسية في:

✓ يجب على الجهات نفسها أخذ زمام المبادرة لتعزيز النزاهة لديها ، وبالتالي توجه التقييم على المعرفة وآراء الموظفين والتعرف على مواطن الضعف والقصور الخاصة بها وبموظفيها ، وتقديم توصيات بشأن كيفية تعزيز النزاهة.

- ✓ البرنامج يستهدف الوقاية من خلال الكشف عن انتهاكات النزاهة ، والتعرف على نقاط الضعف والمخاطر الرئيسية على النزاهة وما هي الإجراءات الصارمة في مواجهة تلك المخاطر ونقاط الضعف.
- ✓ رفع الوعي العام بالنزاهة : تنظيم ورش عمل لزيادة الوعي بقيم النزاهة ، وفتح مناقشات وحوارات بين مجموعات المشاركين حول أهمية النزاهة وتطبيقاتها.
- ✓ تعلم التفكير بشأن نقاط الضعف والمخاطر : تنظيم ورش عمل لتعزيز كيفية التفكير لدى المشاركين لتحديد نقاط الضعف والمخاطر الرئيسية ومن ثم تقديم توصيات بشأن كيفية التقليل منها.

3.5. ممارسات التدقيق الداخلي في هولندا:

هولندا لديها إطار تنظيمي متطور للشركات الخاصة والشركات والشركات. تتكون العناصر الرئيسية للإطار من : قواعد واضحة على البيانات المالية ، ومراجعة الحسابات ، ونشر عمليات التدقيق ، بسبب الوضوح والبساطة النسبية للأنظمة ، فإن الشركات قادرة على الحصول على قاعدة ثابتة للعمليات حيث يمكنها التخطيط على المدى الطويل وفي ما يلي سنتطرق لمتطلبات التدقيق في هولندا من منطلق ان القوائم المالية هي ما يهم حوكمة الشركات.

1.3.5. متطلبات التدقيق الداخلي في هولندا:

يتطلب القانون في هولندا أن تقوم الشركات الكبيرة والمتوسطة بتدقيق تقاريرها السنوية من قبل مدققين محليين مؤهلين ومسجلين ومستقلين ، يتم تعيين مراجعي الحسابات من قبل المساهمين وأعضاء الاجتماع العام أو من قبل مجلس الإدارة أو الإشراف من حيث المبدأ ، ويجب أن تتضمن تقارير التدقيق نقاط توضح ما إذا (التدقيق و المحاسبة الهولندية، 2017):

- البيانات تعطي معلومات تتماشى مع مبادئ المحاسبة المقبولة بشكل عام في هولندا وتمثل بدقة النتيجة السنوية للشركة والمركز المالي. يمكن تقييم سيولة الشركة وملاءتها ؛
 - تقرير مجلس الإدارة يفي بالمتطلبات القانونية ؛
 - توفير المعلومات الإضافية اللازمة.
- يقوم المدقق المعين بتقديم التقارير إلى مجالس الإدارة والإشراف وينبغي أن تنظر المؤسسة المختصة أولاً في تقرير التدقيق ثم تعتمد أو تحدد البيانات المالية إذا لم يكن إلزامياً بإجراء مراجعة كما قد يقوم الطرفان بذلك طواعية. وتعتمد متطلبات الدمج والتدقيق والنشر على حجم الشركة -كبير أو متوسط أو صغير-، ويتم تحديد الحجم باستخدام المعايير أدناه: عدد الموظفين/قيمة الأصول في الميزان /صافي قيمة التداول.
- ويلخص الجدول التالي المعلومات المستخدمة للتصنيف حيث يجب تضمين قيم الأصول والموظفين وصافي دوران مجموعة الشركات والشركات التابعة المؤهلة للدمج ، كما يجب أن تلتزم الشركات المؤهلة للفئة الكبيرة أو المتوسطة بما لا يقل عن 2 لمعايير 3 في عامين متتاليين.

الجدول رقم (3): معلمات تصنيف الشركات في هولندا

معيار	كبير	متوسط	صغير	ميكرو فون
دوران	M Euro 20 <	M Euro 20 - 6	K - 6 M 350 Euro	K Euro 350 >
ممتلكات	M Euro 40 <	M Euro 40 - 12	K - 12 M 700 Euro	K Euro 700 >
الموظفين	250 <	250 - 50	50 - 10	10 >

المصدر: (التدقيق والمحاسبة الهولندية، 2017)

وعليه يمثل التدقيق الخطوة الأهم في مراجعة وتشكيل البيانات المالية ، هذه الأخيرة تمثل أساس حوكمة الشركات وبالتالي فهي عنصر حيوي في النظام القانوني في هولندا، هدفهم الرئيسي هو تقديم تقرير للمساهمين ، بمجرد قبول المساهمين للبيانات يقومون بإبراء ذمة أعضاء مجلس الإدارة لأدائها ، وغرضهم الثاني هو حماية الدائنين ، عملياً جميع الكيانات الاعتبارية ملزمة بالتسجيل في السجل التجاري للغرفة التجارية ونشر بيانات مالية خاصة سنوية ففلم المحكمة متاح للجمهور ويمثل مصدراً هاماً للمعلومات فيما يتعلق بالسوق الوطنية (التدقيق والمحاسبة الهولندية، 2017).

2.3.5. الدروس المستفادة من التجربة الهولندية:

من خلال استقراء النموذج الهولندي لتعزيز الشفافية والنزاهة ومكافحة الفساد يمكن التوصية بالآتي (لطفي،

(2016):

- إنشاء جهاز المظالم الوطني على نفس نمط الجهاز الهولندي والذي يقوم بدور رقابي كبير بهدف ردع الأخطاء والتجاوزات أولاً بأول ، فضلاً عن إمكانياته في حل كثير من المشكلات التي تحدث بين الأفراد والجهات العامة فضلاً عن تقديمه حلولاً للجهات العامة لضمان عدم تكرار تلك الأخطاء أو المخالفات؛
- وضع قانون لإنشاء الهيئة العامة لمكافحة الفساد على أن يكون ضمن اختصاصاتها حماية المبلغين والشهود والخبراء وهو ذات الدور الذي يقوم به مركز المشورة للمبلغين؛
- ينبغي على كل جهة حكومية أن يكون لديها مكتب نزاهة لتلقي شكاوي الفساد على ألا يكون تابعاً لتلك الجهة ، كما يجب على شركات القطاع الخاص الكبيرة أو المقيدة بالبورصة أن يكون لديها نفس مكتب الإبلاغ عن الفساد ليتم التعاون بين هيئة مكافحة الفساد وتلك المكاتب؛
- تنظيم الجهاز الأعلى للرقابة المالية (الجهاز المركزي للمحاسبات) برنامج التقييم الذاتي للنزاهة للجهات الخاضعة للرقابة بهدف منع الفساد من خلال تقديم توعية ونشر ثقافة لدعم إدارة النزاهة في الجهات العامة؛
- إنشاء وحدة للنزاهة في وزارة الخارجية لتلقي مؤشرات الفساد المالي والإداري سواء داخل الوزارة أو من كل البعثات الدبلوماسية والقنصلية في الخارج؛
- تعزيز نشر الشفافية والتدريب والتوعية والتأهيل وتخصيص مواقع الكترونية من خلال مكتب النزاهة الوطنية ووحدات النزاهة في كل جهة سواء حكومية أو الشركات المقيدة بالبورصة؛
- توفير آليات للإبلاغ عن الفساد الذي قد يرتكبه الموظفون أو المسؤولون مثل أحد الإذاعات أو شركات سبيك اب مثل النموذج الهولندي.
- تعزيز طرق التدقيق الداخلي كل هذا حتى يتم ضبط القوائم المالية التي تساعد على تفعيل الحوكمة.

6. الخاتمة:

من خلال هذه الدراسة اتضح أنه وفي ظل ارتفاع معدلات الفساد في العالم ، من منطلق نهج واستنزاف الثروات لتحقيق الاهداف الشخصية ، كانت الحوكمة الاداة الكفيلة في الحد من تداعياته ، أين تمثل النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها ، من خلال ضمان ابطال فعال للحوكمة وحماية حقوق المساهمين في ظل المعاملة المتكافئة لهم ، دون أن تنسى أصحاب المصالح ، حيث تضمن الافصاح والشفافية في ظل كنف التحديد الواضح لمسؤوليات مجلس الإدارة ، و للحوكمة محددات داخلية و خارجية تهدف من خلالها الى ضمان طرق اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات من جهة ، ومن جهة أخرى ضمان التقيد بالقوانين والقواعد وتقليل التعارض بغية تحقيق التوازن بين العائد الاجتماعي والخاص للمؤسسة.

و يعد التدقيق الداخلي أحد أهم الضوابط الداخلية للحوكمة أين يهدف بنوعيه المالي و العملياتي إلى والتحقق منها حسابياً و مستندياً ، وما يتعلق بها من قوائم وتقارير والتحقق من أنشطة المؤسسة وتحسينها. وقد استطاعت هولندا ان تحافظ على ترتيبها ضمن العشر دولي الاولى عالميا ، من حيث مؤشر مدركات الفساد وهذا في ظل تفعيل الحوكمة على الصعيد الكلي من خلال اعداد نظم صارمة أبرزها ، إنشاء جهاز المظالم الوطني على نفس نمط الجهاز الهولندي والذي يقوم بدور رقابي ، وضع قانون لإنشاء الهيئة العامة لمكافحة الفساد ، إنشاء مكاتب نزاهة ، تنظيم الجهاز الأعلى للرقابة المالية (الجهاز المركزي للمحاسبات) ، دون أن ننسى قيم هولندا بتنظيم قانون يتطلب أن تقوم الشركات الكبيرة والمتوسطة بتدقيق تقاريرها السنوية من قبل مدققين محليين مؤهلين ومسجلين ومستقلين.

7. التوصيات و الاقتراحات:

لعل ما يمكن استنتاجه من هذه التجربة الرائدة ، أن الفساد كظاهرة متعددة الانواع لا يمكن مكافحتها بأسلوب واحد وفي مجال واحد ، وبالتالي يسمح التطبيق الفعلي والعمل بمبادئ الحوكمة الدولية والتدقيق الداخلي من تحديد بؤر الفساد واقتلاعها من جذورها ، وهذا لن يتأتى دون تنظيم لمهنة التدقيق الداخلي بغية تحقيق الشفافية في الافصاح والنزاهة في التعاملات.

8. مراجع:

- احمد صافي، صادق صفيع، وياسين بن زيدان. (مارس، 2018). آليات حوكمة الشركات وأجهزة دعمها لتعزيز الأداء الاقتصادي في الجزائر. *مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي* ، 02 (01)، الصفحات 49-60.
- *التدقيق و المحاسبة الهولندية*. (2017). تاريخ الاسترداد 19 نوفمبر، 2019، من <https://ar.intercompanysolutions.com/tadqiq-aholandi>
- أمين لطفي. (2016). *تطبيق النموذج الهولندي في مكافحة الفساد في مصر.....رؤى*. تاريخ الاسترداد 18 نوفمبر، 2019، من <http://draminlotfyoffice.com/details/928>
- حمزة تاجية، لبزة هشام، ومحمد الهادي ضيف الله. (سبتمبر، 2020). اسهامات حوكمة الشركات في تطوير وظيفة المراجعة الداخلية. *مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة* ، 03 (02)، الصفحات 07-22.
- رشيد يوسف، ورحمة بلهادف. (2012). الافصاح المحاسبي واهميته في تفعيل البعد المحاسبي لحوكمة المؤسسات. *المؤتمر الدولي المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية*، يومي 06/05 ديسمبر 2012. مسيلة: جامعة مسيلة.
- عبد الحفيظ مسكين. (2017). *محاضرات الفساد وأخلاقيات العمل*، مطوية مقدمة لطلبة السنة الثانية علوم تجارية. تاريخ الاسترداد 15 نوفمبر، 2019، من

url=http://elearning.univ-&rct=j&source=web&https://www.google.com/url?sa=t
&jijel.dz/elearning/mod/resource/view.php%3Fid%3D5264
&ved=2ahUKEwiPndedodPIAhV8ShUIHZYcDn4QFjAAegQIARAB
usg=AOvVaw16Sd4oiYYxMdrZuoR2kcv

- عبد الرحمان العايب. (2016). دور التدقيق الداخلي في الممارسة السليمة لحوكمة الشركات على ضوء المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي. *مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير*، 16 (16)، الصفحات 46-67.
- عبد القادر حدي، و محمد زيدان. (2018). فعالية التدقيق الداخلي في اكتشاف ومنع الاحتيال وانعكاسها على نظام حوكمة الشركات. *مجلة اقتصاديات شمال افريقيا*، 14 (1)، الصفحات 243-256.
- مصطفى طاحون. (25 ديسمبر، 2012). *أهمية التدقيق الداخلي*. تاريخ الاسترداد 12 نوفمبر، 2019، من <https://www.google.com/amp/s/www.albayan.ae/economy/last-deal/2012-12-25-1.1790840%3fot=ot.AMPPageLayout>
- منظمة الشفافية الدولية. (2018). *مؤشر مدركات الفساد 2018*. السعودية: منظمة الشفافية الدولية.
- نجاة شلال. (مارس، 2018). تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية. *مجلة المالية والأسواق*، 03 (02)، الصفحات 164-191.
- نوال سايج. (ديسمبر، 2016). التدقيق الداخلي مدخل لإدارة المخاطر في ظل التوجه الجديد للمعايير الدولية- دراسة حالة مجموعة من الشركات في الشرق الجزائري-. *مجلة الاقتصاد الصناعي*، 06 (02)، الصفحات 189-213.
- هيئة السوق المالية. (2018). *حوكمة الشركات*. المملكة العربية السعودية.
- ويكيبيديا. (2019). *حوكمة الشركات*. تاريخ الاسترداد 13 11، 2019، من https://ar.m.wikipedia.org/wiki/حوكمة_الشركات