

دورالتدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تجسيد الحوكمة

تاريخ الاستلام 2016/11/03

تاريخ القبول 2016/12/17

د. بوزيان عثمان أستاذ محاضر أ'

bouzianealg@yahoo.fr

خراف مختارية طالبة دكتوراه

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير – جامعة سعيدة

kherrafmokhtariag2@gmail.com

مخبر البحث إدارة و تقييم أداء المؤسسات – إتمام.

دور التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تجسيد الحوكمة

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير كأحد الأسس التي تركز عليها حوكمة المؤسسات من منطلق الفصل بين الإدارة و الملكية، و بالتالي تحتاج الحوكمة إلى تعزيز الدور الرقابي و التنظيمي الذي يمارسه مجلس الإدارة من اجل إيجاد قدر ملائم من الطمأنينة و الثقة و تحسين درجة الشفافية و الإفصاح و تأكد حملة الأسهم من تحقيق عائد مناسب لاستثماراتهم.

الكلمات المفتاحية : التدقيق الداخلي، مراقبة التسيير، حوكمة المؤسسات.

Résumé:

Cette étude vise à identifier le rôle de l'audit interne et le contrôle de gestion comme un des fondements de la gouvernance d'entreprise en termes de séparation entre la direction et la propriété. et ont donc besoin de gouvernance pour renforcer le rôle de contrôle et d'organisation exercé par le conseil d'administration afin de trouver une mesure appropriée de réconfort et de confiance et d'améliorer le degré de transparence et de divulgation, et faire en sorte que les actionnaires d'obtenir un rendement approprié sur leur investissement.

Mots clés: l'audit interne, contrôle de gestion, gouvernance d'entreprise.

JEL CODE : L14- M42

المقدمة:

أدت التغيرات التي شهدتها العالم خلال العقدين الآخرين و التي مست العديد من الشركات الكبيرة ذات التأثير على اقتصاد الدول و لعل أهمها هو سقوط شركة انرون و شركة وورلدكوم و قد أرجعت الكثير من الدراسات ، كما ارجع الكثير من الخبراء و المحللين الماليين و الاقتصاديين انهيار هذه الشركات إلى مجموعة من الأسباب أهمها:

- ممارسات بعض مجالس الإدارات غير السليمة و التي كانت تهدف للربح غير الحقيقي مما تسبب في تضليل العاملين و المساهمين و المستثمرين.

- الإفصاح غير الكافي و غير الصحيح عن التقارير و المعلومات المالية والمحاسبية التي يستخدمها المتعاملون مع الشركة.
- نفوذ رؤساء مجالس بعض الإدارات.
- بعض الثغرات في مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية.
- بعض القصور في التشريعات الخاصة بمهنة المحاسبة و المراجعة.
- عدم توفر عوامل الاستقلال للجان المراجعة و إدارات المراجعة الداخلية بالقدر اللازم لممارسة أعمالها والوفاء بمسؤوليتها .

ونظرا للأضرار التي أصابت اقتصاد بعض الدول و التي لحقت بالمساهمين والعاملين و المستثمرين وجميع المتعاملين مع هذه الشركات ،فقد ظهرت الحاجة إلى هياكل لممارسة الحوكمة والتي تضمن التأكيد على الالتزام بسياسات والإجراءات الرقابية ،الأمر الذي وجه الأنظار و بجدة نحو دور التدقيق الداخلي وأنشطة مراقبة التسيير وذلك من اجل تجسيد مبادئ الحوكمة .

إشكالية الدراسة:

إذا كانت الحوكمة تؤسس لتفعيل أداء المؤسسات من اجل تحقيق القدرة على النمو والتوسع والاستمرار كنتيجة لحدود في نشاطات التنظيم و الرقابة فان تجسد مبادئ الحوكمة لمواجهة متغيرات بيئة الأعمال يتطلب تبني أبعاد جديدة لنظم الإدارة لتلك النشاطات، و بالتالي ما هي الأبعاد التي يأخذها التدقيق الداخلي ونشاطات مراقبة التسيير لتفعيل و خدمة الحوكمة؟

أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من كونها تتعلق بموضوع دور التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير كأحد الأسس التي تركز عليها حوكمة المؤسسات من منطلق الفصل بين الإدارة والملكية إذ تساعد تشاطان التنظيم والرقابة في فحص وتقويم النشاطات التشغيلية و نظم الرقابة الداخلية و نظم إدارة المخاطر و التحقق من صحة التوجهات الاستراتيجية للإدارة وكذلك صحة تطبيقها و تقييم أداءها.

وبالتالي تحتاج الحوكمة إلى تعزيز الدور الرقابي والتنظيمي الذي تمارسه كل من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية من أجل إيجاد قدر ملائم من الطمأنينة والثقة وتحسين درجة الشفافية والإفصاح و تأكيد حملة الأسهم من تحقيق عائد مناسب لاستثماراتهم.

تقسيمات الدراسة:

للإجابة على سؤال الدراسة تم تقسيم البحث كالتالي:

- المحور الأول: الإطار النظري حول الحوكمة والتدقيق الداخلي ومراقبة التسيير.
- المحور الثاني: العلاقة بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير والعوامل التي تؤثر فيهما.

➤ المحور الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تفعيل الحوكمة .

المحور الأول : عموميات حول الحوكمة والتدقيق الداخلي و مراقبة التسيير.

1-1- نشأة مفهوم حوكمة للمؤسسات:

نشأ مفهوم حوكمة المؤسسات بعد ظهور نظرية الوكالة و ما تتضمنه من تعارض في المصالح بين إدارة والمساهمين وأصحاب المصالح بصفة عامة، و هذا مما أدى إلى زيادة اهتمام بإيجاد قوانين و قاعد تنظم العلاقة بين الأطراف في المؤسسات، ففي عام 1976 قام كل من Janson and Meckling باهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات و إبراز أهميتها في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية و الإدارة، أما في عام 1987 قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بتشكيل لجنة حماية التنظيمات الإدارية (COSO) المعروفة باسم لجنة تريداوي (Treadway commission)، و التي أصدرت تقريرها المتضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة المؤسسات و ما يرتبط بها من منع حدوث الغش و التلاعب في إعداد القوائم المالية و ذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية و تقوية المراجعة الخارجية أمام مجالس إدارة المؤسسات¹.

¹مصطفى سليمان، حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص14.

لقد كانت البداية الحقيقية للاهتمام بمفهوم حكمة المؤسسات حينما أصدرت لجنة الأبعاد المالية لحوكمة المؤسسات (Cadbury) في ديسمبر 1992 تقريرها والمشكل من قبل مجلسي التقارير المالية وسوق لندن لأوراق المالية بعنوان الأبعاد المالية لحوكمة الشركات (The Financial aspects of corporate governance)، ولقد أخذت حوكمة المؤسسات بعدا آخر بعد حدوث الأزمات المالية و إفلاسها و الفضائح المالية في كبريات المؤسسات الأمريكية في نهاية عام 2001، و على المستوى الدولي يعتبر التقرير الصادر عن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (Organisation for economic co-operation and development) بعنوان: مبادئ حوكمة المؤسسات (Principle of corporate governance) هو أول اعتراف دولي رسمي بذلك المفهوم¹.

وفيما يلي نورد بعض التعاريف المتعلقة بحوكمة المؤسسات:

تعريف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية: OCDE "مجموعة القواعد والممارسات التي تسمح للمؤسسة بالقضاء على مشاكل التحفيز والحصول على المعلومات الناتجين عن فصل الملكية عن التسيير"، وهو تعريف يختلف عن ما قدمه Gerrard charreaux أحد الباحثين الرواد في مجال حوكمة المؤسسات، الذي اعتبر الأخيرة بأنها: "مجموعة الميكانزمات التنظيمية التي تسمح بالحد من سلطة المسيرين"، أما PASTRE فقد عرف الحوكمة على أنها: "مج القواعد التنظيمية والرقابية التي تنظم وتوجه حياة المؤسسة"، وهو تعريف شامل لأنه لم يحصر المشاكل بين فئة محددة فقط (أزمة الوكالة)².

حيث حدد تقرير Gadbury حوكمة المؤسسات بأنه النظام الذي يتم من خلاله إدارة المنشأة والتحكم فيها بطريقة كفاء، فمجلس الإدارة مسؤول عن حوكمة

¹ عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات -دراسة ميدانية-، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2009/2008، غير منشورة، ص7.

² Jaques R (2005)، «gouvernance et l'entreprise, une approche par l'audit et le et le contrôle interne»، édition l'harmahanh, Paris, France, p14

المؤسسات، ودور حملة الاسم محدد في الحوكمة من خلال تعيين مجلس الإدارة، والمراجع الخارجي ليضمنوا لأنفسهم وجود إطار حوكمي ملائم¹. كذلك تعرف مؤسسة التمويل الدولية IFC (2007) حوكمة المؤسسات بأنها: "هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها"².

كما عرفها مدحت أبو النصر (2015) على أنها مجموعة التواجد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية، وحملة الاسم وأصحاب المصانع أو الأطراف المرتبطة بالشركة (حملة السندات، العمال الموردين، الدائنين، المستهلكين)³.

1-2- ماهية التدقيق الداخلي:

يعني التدقيق اصطلاحاً إعادة النظر بالشيء، عوداً على الشيء ... و أعود على بدئه أو تفحص لبعض مفاصله لغاية التصويب و التصحيح.

عرف التدقيق الداخلي على أنه وظيفة تقوم أنشطتها المختلفة و هدف التدقيق الداخلي هو مساعدة أعضاء التنظيم في تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية و ذلك بتزويدهم بالبيانات و المعلومات التحليلية و عمل الدراسات و تقديم المشورة والتوصيات المناسبة بصدد الأنشطة التي يتم تدقيقها⁴.

تعرف بأنها نشاط تقييمي داخل المؤسسة لخدمة إدارته، و يقوم بها إدارة داخل المؤسسة تسمى إدارة التحقيق الداخلي و مجالها عمليات و نظم معلومات وأنشطة و أقسام المشروع ككل⁵.

¹ Cadbury committee, (1992), Report of the committee on the financial Aspects of corporate governance, London, Gee publishing, P 2-5.

² IIF. Corporate governance in Poland, Institute of International Finance, February 2003.

³ مدحت محمد أبو النصر، الحوكمة الرشيدة، فن إدارة المؤسسات عالية الجودة، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، مصر، 2015، ص64.

⁴ Institute of Internal auditors.

⁵ أ.د عبد الوهاب نصر علي، د. شحاته السيد: "الرقابة و المراجعة"، جامعة الإسكندرية، وحدة التعليم المفتوح، كلية التجارة، 2002.

وضعت لجنة عمل التابعة لمعهد المدققين الداخليين التدقيق الداخلي على أنه نشاط مستقل، تأكيد موضوعي واستشاري مهم لزيادة قيمة المنظمة و تحسين فعالية إدارة المخاطر و الرقابة و عمليات التحكم (Governance)¹.

ويرى أحمد حلمي جمعة أن هناك تطور في المفهوم حيث أستعمل المفهوم الجديد عن نوعين من الخدمات التي تقدمها بإضافة إلى الخدمات التقليدية وظيفة التدقيق الداخلي هما:

الوظيفة الأولى: تقييم المخاطر.

الوظيفة الثانية: تقديم خدمات استشارية².

المراجعة الداخلية: هي وظيفة تحقيق و تقييم المراقبة الداخلية و التي تمارس بطريقة دورية في المؤسسة لكي تساعد المسؤولين لمختلف مستوياتهم للسيطرة على نشاطهم وتحسينها أكثر³.

نشأة و تطور التدقيق الداخلي:

لقد برزت حاجة المؤسسات إلى التدقيق الداخلي نتيجة لتطور و توسع الأنشطة الاقتصادية⁴ فقد ظهر التدقيق في الو.م.أ بعد الأزمة الاقتصادية سنة 1929 التي أدت إلى انهيار البورصات و لتفادي هذه الأزمات ألزم المشرع الجزائري أن تكون حسابات المؤسسات المسعرة في البورصة مراقبة من طرف مدقق خارجي وبالتالي أصبح واجبا على المؤسسات التعامل مع مكاتب التدقيق الخارجي حيث أن عدد الأخيرة قامت برفع أسعارها نظرا لزيادة المعاملات، مما دفع المؤسسات تدريجيا إلى تعيين مدققين داخليين يتقاضون أجره من المؤسسات و لهم نفس مهام المدقق الخارجي وكانت مهنة التدقيق الداخلي آنذاك تقتصر على التأكد من صدق البيانات وإثبات الوضعية

¹ IIA, Standards for the professional practices of Internal Auditing, op, cit, p1.

² د. أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي و الحكومي، دار الصفاء للطباعة و النشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص47.

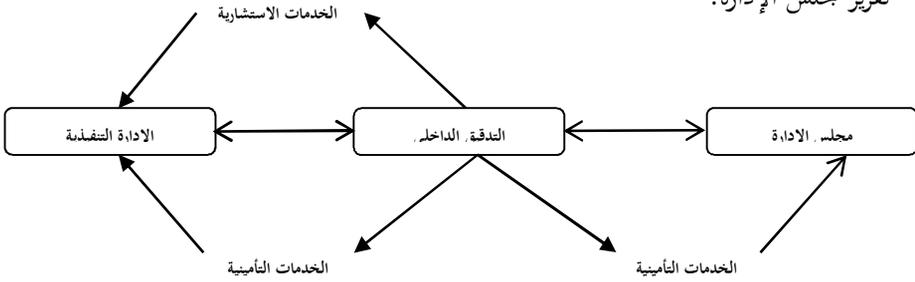
³ محمد سمير الصبان، د. إسماعيل إبراهيم الجمعة، الرقابة و المراجعة الداخلية -مدخل نظري تطبيقي- الإسكندرية، الدار جامعية لنشر 1996، ص03.

⁴ محمد بوتزين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، ص02.

المالية للمؤسسة، والتي تعرف حالياً بالتدقيق المالي والمحاسبي، وفي سنة 1941 تم إنشاء معهد المدققين الداخليين في الـ م.أ وذلك من أجل تطوير مهنة التدقيق الداخلي، وتوسيع مجال تدخلها من تدقيق محاسبي إلى تدقيق تشغيلي، ثم تدقيق معلوماتي وحديثاً تدقيق استراتيجي.

هناك مجموعة من العوامل التي أدت إلى التطور السريع للتدقيق الداخلي و زيادة الاهتمام بها داخل المؤسسة و تفعيل دورها بشكل كبير و من أبرز هذه العوامل :

- انفصال الملكية عن الإدارة.
- اتساع حجم المؤسسات و تعقد أنشطتها و عملياتها.
- ظهور المؤسسات ذات الفروع و الشركات متعدّدة الجنسيات.
- التقارير و القوانين التي صدرت في العديد من دول العالم، و التي أوصت بتفصيل و تطوير دور التدقيق الداخلي في المؤسسات و نذكر منها:
- صدور قانون ساريان أوكسلي عقب افلاس شركة وورلدكوم و أندون للطاقة، مما دفع الكونغرس الأمريكي إلى أن سن هذا القانون الذي اعتبر من وجهة نظر الكثير من الباحثين أهم داعم لوظيفة التدقيق لداخلي. بإضافة إلى تقرير لجنة بازل، حيث ألزم بضرورة إنشاء تدقيق داخلي و التي تتمتع بالاستقلالية و الحيادية و يجب تقديم تقرير لمجلس الإدارة.



الدور التأميني و الاستشاري لوظيفة التدقيق الداخلي¹

¹ خلف الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA ، الوراق للنشر و التوزيع، 2014، ص300.

و يلاحظ من جميع التعاريف السابقة أن وظيفة التدقيق الداخلي هي أهم وأشمل من مجرد التدقيق المالي والمحاسبي وإنما يمتد لتشمل المجالات الإدارية والتشغيلية كتقييم الخطط والسياسات والإجراءات اقتراح السبل المناسبة لتطويرها و تقييم الالتزام بها من جانب الموظفين و حسن استغلال الموارد كما يلاحظ بأنها نشاط مستقل داخل المؤسسة و إنما موجودة أساسا لخدمة الإدارة كونها أداة رقابية حيث تعتبر نظام شامل للرقابة يشرف و يقيم و يدعم نظم الرقابة المختلفة و يراقب عليها وبالتالي فوجود تدقيق داخلي في الشركة يشكل ضمانا و ركيزة أساسية لكفاءة و فعالية نظم الرقابة الأخرى.

1-3- مفهوم مراقبة التسيير:

سوف نتطرق فيما يلي لأهم التعاريف التي تناولت مفهوم مراقبة التسيير: RN.anthony1965 مراقبة التسيير هي العملية التي من خلالها يتأكد المسير أن موارد المؤسسة تم الحصول عليها، و استعمالها بطريقة فعالة و بكفاءة من اجل تحقيق أهداف المؤسسة¹.

A.khemakhem1977 مراقبة التسيير هي العملية الموسوعة داخل وحدة اقتصادية من اجل التأكد من التنشيط والاستعمال الفعال للطاقة و الموارد من اجل الوصول إلى الهدف الذي تسعى إليه هذه الوحدة².

C.alazard مراقبة التسيير على أنها عبارة عن إدراك و وضع وسائل معلوماتية تمكن المسؤولين من التصرف، و تحقيق التنسيق الاقتصادي العام بين الأهداف والوسائل و النتائج،لذا تعتبر نظاما معلوماتيا لقيادة و تسيير المؤسسة كونه يراقب فعالية و كفاءة الأداء من اجل بلوغ الأهداف³.

¹ Anathony R.N «planning and control systems» A frame work for analysis-division of research –graduate school of business administration ,Harvard university ,Boston,1965.

² Khemakhem Abdelatif «la dynamique du contrôle de gestion » DUNOD, paris, 1977, P14

³ Alazard Claude, Separi sabrine «contrôle de gestion :manuel et application » 6eme edition –DUNOD- paris ,2004,P06.

قدم anthony سنة 1988 مفهوم آخر لمراقبة التسيير بحيث يعتبر العملية التي من خلالها يؤثر المسير على باقي أعضاء في المنظمة من اجل تنفيذ الإستراتيجية¹ من هذا التعريف لم يشر anthony للأهداف و إنما تحدث عن إستراتيجية وعرض الدور الأساسي للمسير، و المتمثل في ضمان تنفيذ الإستراتيجية المحددة².

من التعاريف السابقة نستخلص أن: مراقبة التسيير هي العملية التي تسمح بالتأكد من أن المهام تسري وفق ما تم التخطيط له، و ذلك من خلال أربعة مراحل³:

-التخطيط:تحديد الأهداف و الوسائل.

-التنفيذ:مرحلة بدا النشاط.

-التقييم:متابعة و تقييم النتائج.

-اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

تعتمد مراقبة التسيير على ثلاثة معايير أساسية في تقييم الأداء ناتجة عن العلاقة بين الأهداف المخطط لها، و الموارد المتاحة،وكذا النتائج المحققة⁴:

1-الكفاءة l'efficience و تعني مقارنة النتائج بالوسائل المستعملة.

2-الفعالية l'efficacité و تعني مقارنة النتائج بالأهداف المحددة.

3-الملائمة la pertinence و تعني تناسب الأهداف مع الموارد المتاحة.

مراقبة التسيير تعمل على التأكد من انه قد تم الوصول إلى الأهداف من خلال الاستخدام الأمثل للموارد و أن هذه الموارد تتوافق مع الأهداف الموضوعة.

تقوم مراقبة التسيير على أساس تفويض السلطات،فمن اجل الوصول إلى أهداف المؤسسة من خلال نشاط الوحدات اللامركزية،يجب تفويض سلطة التسيير اللازمة،هذا التفويض يتطلب تنظيم المؤسسة الى مراكز مسؤولية و تحديد أهداف كل

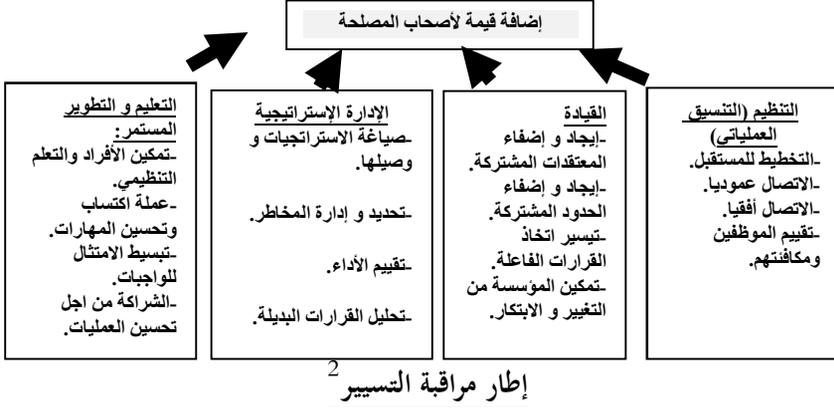
¹ Cappeletti Laurent ,Khouatra Djamel « l'implantation d'un système de contrôle de gestion au sien des entreprises libérales : cas des office de notaires » Comptabilité ,contrôle ,audit-tonne 15-volume 1,2009,P78.

² Arnaud Hervé-Garmilis ali-VIGNON Véronique « le contrôle de gestion en action » 2eme édition- édition Liaisons-paris- 2001, P09.

³ Mayrand Le clec martin-Delmas Philippe sortir du management panique : le savoir et l'art de décider édition Lamarre ,P73.

⁴ Jacquot Thierry –Milkoff Richard « comptabilité de gestion analyse et maitrise des couts » Pearson éducation- France -2007,P20.

مركز، حيث أن طبيعة الهدف تحدد مستوى الأداء المطلوب و مستوى المركز المعني¹ . و الشكل التالي يوضح إطار مراقبة التسيير:



المحور الثاني: العلاقة بين التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير.

1-2- التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير:

إن مراقبة التسيير تشمل مجموع الآليات والطرق التي تسمح للمؤسسة بالتأكد من أن مواردها تستخدم شروط فعالة، وتأخذ بعين الاعتبار التوجهات الإستراتيجية والأهداف الجارية التي وضعتها الإدارة، وتعتبر مراقبة التسيير أحد الوظائف الأساسية في المؤسسة، وقد تطورت من مجرد تحليل التكاليف أو الموازنات إلى أداة فعالة لقيادة أداء المؤسسة و تحسين عملياتها، وهو ما يجعلها ماثلة للتدقيق الداخلي و متكاملة معه. وبالرغم من اختلاف الأساليب العملية في كل منهما إلا أن التدقيق الداخلي يتشابه مع مراقبة التسيير في:

- كلا الوظيفتين شاملتان، أي أنهما تهتمان بكل أنشطة المؤسسة .
- كل من المدقق الداخلي و مراقب التسيير ليس له صلاحيات عملية وإنما يقدمان الاقتراحات أو التوصيات.

¹ Arnaud Hervé et autres « le contrôle de gestion en action », Opcit , P1.

² Brewer, Peter.C ” Redefining Promoting Management Accounting “ ,Strategic Finance , 2008,P28 .

- الارتباط التنظيمي بأعلى مستوى إداري يمنحها الاستقلالية¹.

لكن أوجه الشبه هذه لا تنفي وجود اختلافات جوهرية بينهما يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

2 الاختلافات بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير

مراقبة التسيير	التدقيق الداخلي
- إلى أين نريد الوصول؟ من أين نطلق؟	- كيف نعمل ما هو موجود؟ كيف نحسنه؟
- صورة مستمرة وشاملة.	- صورة دورية ومفصلة .
- التوجه نحو مؤشرات عامة.	- التوجه نحو المشكل، الملاحظة في الميدان، والبحث عن أسبابها ونتائجها.
- تخطيط ومتابعة العمليات ونتائجها. - تصميم وتنفيذ نظام المعلومات لأغراض التخطيط والمتابعة. - تحليل ميزانية وظيفة التدقيق الداخلي.	- مراقبة تطبيق الإجراءات والتعليمات والقوانين، نوعية المعلومات، وملاءمة الطرق لشروط تحقيق النتائج. - تدقيق وظيفة مراقبة التسيير.
- من أجل التحكم في المستقبل (المخطط)، تحليل أسباب الاختلاف بين الماضي والحاضر (الفروق)	- بحث مستمر وعميق في الماضي (الحقائق) من أجل إيجاد فرص التحسين، وتطبيقها في المستقبل، الرغبة في تغيير الماضي.
- إعداد (من دون اتخاذ القرار) الأهداف بالاستناد إلى فرضيات واضحة. - تحليل التكاليف والمنافع	- اكتشاف الوسائل التنظيمية من أجل تحقيق الأهداف. - فحص الأهداف للتأكد من صحة وسلامة طريقة تحديدها، ومدى إمكانية تحقيقها.
- تحليل مختلف القطاعات في المنشأة ككتلة واحدة.	- إصلاح كل قطاع على حدى.

2-2- العوامل التي تؤثر في التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير

¹ G. Langois et C. Bonnier, « Contrôle de gestion », édition Foucher, Paris, 1998, p 15.

² صالح محمد يزيد « أثر التدقيق الداخلي كآلية للحكومة على الرفع تنافسية المؤسسة -دراسة حالة صيدال خلال الفترة 2010/2015-»، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة بسكرة، 2016، ص45.

✓ مجلس الإدارة:

يمثل الهيئة التي تحكم المؤسسة يتم اختياره من مجموعات مختلفة من المساهمين و هو مسؤول عن مراقبة تنفيذ أهداف المؤسسة كما حدتها الجمعية العامة السنوية يتكون من أعضاء تنفيذيين و غير تنفيذيين كما يعتبر المجلس مسؤولا مسؤولية جنائية على أي تحريف أو تزوير في المعلومات الخاصة بالمؤسسة ، يتولى المجلس تعيين رئيس مجلس الإدارة و العضو المنتدب (المدير العام) كما يتولى مهام إدارة المؤسسة للمدة التي ينص عليها نظامها الأساسي ، يعد مجلس الإدارة مسؤول مسؤولية نهائية و كاملة أمام المساهمين و أصحاب المصالح عن تقييم الأداء الإداري و يجب أن يقدم تقديره عن تلك المسؤولية للمساهمين في نهاية كل عام في شكل تقرير سنوي¹.

✓ الإدارة التنفيذية:

يعنى مفهوم الإدارة التنفيذية (الإدارة التشغيلية) بتوفير القيادة الحكيمة و التوجيه الرشيد بما يضمن للمؤسسة تحقيق النجاح والاستمرار في بيئة الأعمال على المدى الطويل، كما أنها الإدارة المسؤولة عن تنفيذ الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، وتخصع الإدارة التنفيذية إلى المساءلة في نهاية المطاف عن تنفيذ خطط العمل الموضوعة، كما أنها حلقة وصل بين الإدارة العليا و المستويات الدنيا. كما تمثل الإدارة التنفيذية **Executive Management** الناجحة العنصر الأساسي لنجاح أي مؤسسة أو منظمة أعمال حيث أنها الإدارة المسؤولة عن تنظيم وتنفيذ سياسات المنظمة وإدارة موظفيها بما يحقق أعلى عائد لهذه المنظمة، فهي قادرة على تقديم وتنفيذ المقترحات والقرارات الصعبة ووضع الخطط اللازمة لإنجاز العمل بنجاح، لذلك تعد المحور الرئيسي لتنفيذ أي مشروع وتحقيق الأهداف المرجوة منه².

✓ الرقابة الداخلية:

تعرف طبقا لنشرة معايير التدقيق بأنها عبارة عن خطة تنظيمية وكافة الطرق والأساليب التي تتبعها المؤسسة بهدف حماية أصولها ، وتأكيد من دقة و إمكانية الثقة و الاعتماد على بياناتها المحاسبية و تنمية الكفاءة التشغيلية و تشجيع التزام بالسياسات الإدارية³.

¹ عمر على عبد الصمد ، « دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات - دراسة ميدانية - » ، مذكرة لشهادة لنيل ماجستير ، جامعة المدينة، 2009، ص78.

² الأكاديمية العربية البريطانية للتعليم العالي : www.abahe.co.UK

³ أكين السيد احمد لطفى "أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات و المحاسبين القانونيين"،الدار الجامعية ، القاهرة ، 2000، ص02.

و هناك من عرف الرقابة الداخلية بأنها نظام داخلي يتكون من الخريطة التنظيمية للمؤسسة مع تحديد الواجبات و المسؤوليات ، ووجود نظام للحسابات و إعداد تقارير هذا بإضافة إلى جميع الطرق و الوسائل الأخرى المستخدمة داخل المؤسسة لتحقيق الأهداف¹.

✓ الرقابة الخارجية:

يقوم بمهمة الرقابة الخارجية هيئة خارجية ومستقلة عن إدارة المؤسسة، أي أن المدقق الخارجي لا يربطه بالإدارة أي عقد عمل، بل يتقاضى أتعاب تبعا لنوعية التدقيق المطلوب منه، ويمكن أن تكون الرقابة الخارجية قانونية (محافظ الحسابات) أو تعاقدية (الخبير المحاسبي).

و الرقابة الخارجية هي فحص انتقادي ومحاييد لدفاتر وسجلات والبيانات المحاسبية والمالية للمؤسسة، بهدف المصادقة على سلامة وانتظامية الحسابات، فهذا التدقيق إجباري بالنسبة لبعض المؤسسات كشركات المساهمة².

✓ الهيكل التنظيمي:

يعرض الهيكل التنظيمي لكل مؤسسة المستويات المختلفة للإدارة، وتوزيع المسؤوليات و الصلاحيات فيما بين التنفيذيين و الإدارات المعنية حسب نوعية و نشاط هذه المؤسسة ،كم يحدد الهيكل التنظيمي العلاقة فيما بين الموظفين بالإدارة المسؤولة و المهام و المسؤوليات المناطة بهم ، كما أن توفر المعلومات الواضحة للفصل فيما بين المسؤوليات وتحديد الصلاحيات حسب المهام الوظيفية ،يمكن من ضبط السياسات الداخلية ويؤكد على حوكمة المؤسسات و بالتالي تحقيق أهداف المؤسسة³

¹ناصر عبد العزيز "اثر استخدام الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف العاملة في قطاع غزة"، الجامعة الإسلامية،فلسطين،2007،ص43.

² <http://cte.univsetif.dz/coursenligne/rouabhioffi/section4.html>

³ <http://www.bna.bh/portal/news/581776>.

المحور الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير في تجسيد

الحوكمة.

تسهم أنشطة التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير في عمليات الحوكمة بواسطة تقييم وتحسين عمليات الحوكمة من خلال الآتي¹:

- أ. التحقق من وضع القيم والأهداف وتوصيلها.
- ب. مراقبة عملية إنجاز الأهداف.
- ت. التحقق من المساءلة.
- ث. التحقق من الحفاظ على القيم في المنشأة.
- ج. تقديم معلومات حول نتائج الأداء التشغيلي و الاستراتيجي للمؤسسة و كذا تقييم الأداء الفعلي للإدارة التنفيذية².
- ح. تقديم المعلومات الواضحة و الصحيحة لكافة الأطراف أصحاب المصلحة.

وتعتبر الأنشطة الحالية للتدقيق الداخلي و مراقبة التسيير وظائف مساعدة للإدارة التنفيذية ولجنة التدقيق (إذ وجدت) ومجلس الإدارة والمدقق الخارجي وأصحاب المصالح الآخرين إذا تم تجهيزها فإنها ستقوم بدور هام ورئيسي في تعزيز وتفعيل الحوكمة، وبالرغم من أن مجلس الإدارة هو المسؤول عن عملية الحوكمة بالمؤسسة إلا أنه يعتمد على أطراف أخرى كإدارة التنفيذ والمدراء والمدققين للمساعدة في القيام بمسؤولياته في الحوكمة، ومن ثم يعتبر التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير أحد الأطراف التي تساعد مجلس الإدارة في عملية الحوكمة فهي مصدر هام للأطراف الأخرى المشتركة في عملية الحوكمة .

¹ Glem, Irvin N." Internal Audit's Role in Governance", Risk and Control, CIA Review, 2004, p.115.

² بشرى المشهداني ، حسنين طلب" دور المحاسب الإداري في تنفيذ آليات حوكمة الشركات "، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية ، المجلد 19، العدد 71، 2010، ص461.

وتساهم الرقابة و التدقيق الداخلي بفاعلية في الحفاظ على توازن نظام الحوكمة، ويمكن تفسير العلاقة بينهما وفهم مبرراتها من خلال عدد من النظريات المتعلقة بالمؤسسة كما يلي¹ :

1- الرقابة و التدقيق ، نظرية الوكالة، حوكمة المؤسسات :

من خلال تحليل العلاقة التعاقدية في ظل نظرية الوكالة يتم التوصل إلى وجود صراع مصالح بين المالك أو المسير، تنبثق عنه تكاليف وكالة بالنسبة للمالك وهي تكاليف التدقيق الخارجي أو القانوني، الذي يعمل على مراقبة ومتابعة سلوك وأداء المسير، ويعتبر غياب التوازن المعلوماتي أو ما يعرف بعدم تماثل المعلومات أحد أوجه الصراع(عدم تماثل المعلومات بين :المساهمين، الإدارة ، مجلس الإدارة)، وهنا يتشكل ارتباط الرقابة و التدقيق الداخلي بكل من الإدارة العليا ومجلس الإدارة من خلال لجنة التدقيق(إن وجدت)،وتعاونه مع المدقق الخارجي يعد عاملا أساسيا في التقليل من عدم تماثل المعلومات بين مختلف أطراف الحوكمة.

2- الرقابة و التدقيق، نظرية تكاليف الصفقات، حوكمة المؤسسات :

يرى المنظرون لتكاليف الصفقات أن المؤسسة على عكس السوق تظهر كأسلوب تنظيم يسمح بتحقيق وفورات على تكاليف الصفقات، وقد عملت إدارات المؤسسات على تخفيض تكاليف التدقيق الخارجي من خلال تحويل جزء من أعماله إلى الرقابة و التدقيق الداخلي.

3- التدقيق الداخلي، نظرية الارتباط بالموارد، حوكمة المؤسسات :

يرى المنظرون للارتباط بالموارد، أن المؤسسة تعتمد على محيطها فيما يتعلق بالموارد الأولية، رؤوس الأموال، العمل، التجهيزات ، قنوات توزيع الإنتاج أو الخدمات .وعلى المؤسسة أن تتبنى نظاما فعالا من أجل التوجيه الأمثل للموارد، ويكون ذلك بتطبيق مبادئ الحوكمة و الاعتماد على الرقابة و التدقيق الداخلي لتفعيل هياكلها وتحقيق كفاءة العمليات التنظيمية.

¹صالح محمد يزيد، « اثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على الرفع تنافسية المؤسسة -دراسة حالة صيدال خلال الفترة 2010/2015-»، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة بسكرة، 2016،ص152.

الخاتمة

تعتبر أنشطة التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير من الوظائف الاستشارية الداخلية في المؤسسة و التي تشارك في كشف المخاطر وتطوير نظام الرقابة الداخلية و متابعة التنبؤات و تطوير إستراتيجية المؤسسة اتخاذ القرارات الصائبة و تحديد مواطن الضعف و تحسينها و كذا مواطن القوة و تطويرها و الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات و تعزيز حق المساءلة و بالتالي فان هذه الأبعاد تساهم في تبني مفهوم الحوكمة و التي تقوم على تعزيز الإفصاح و الشفافية و توفير بيئة جيدة للاستثمار و تحسين الأداء المالي و الإداري للمؤسسات و المساعدة في محاربة الفساد و استغلال المناصب و منع الأزمات و الانهيارات المالية، و يمكن تلخيص نتائج البحث كما يلي:

✓ يتعلق مفهوم حوكمة المؤسسات بالطريقة التي يتم بها مراقبة سير العمل في المؤسسة من قبل مجلس الإدارة و كيفية حماية حقوق أصحاب المصلحة من قبل مجلس الإدارة.

✓ تعتبر الحوكمة نظام متكامل يشمل الإجراءات و الآليات الخاصة بالتسيير و الرقابة، و التي تعمل على تحقيق مصالح جميع الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة.

✓ لاستعادة ثقة مستخدمي المعلومات المالية و غير المالية الممثلين في كافة الأطراف أصحاب المصلحة خاصة المساهمين لابد من زيادة دقة و سلامة هذه المعلومات المفصح عنها من جانب إدارة المؤسسة و بالتالي جودة تلك التقارير المعتمدة.

✓ إعطاء استقلالية تامة لوظيفة الرقابة و التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي و أن تكون تابعة لمجلس الإدارة مباشرة مع الحفاظ على التنسيق و التعاون مع الإدارات الأخرى.

✓ ينبغي أن يرتقي دور الرقابة و التدقيق في المؤسسات إلى توجيه العمليات نحو النجاح من خلال فحص و تقييم مختلف أنشطة المؤسسة، و توفير المعلومات للإدارة بكل مستوياتها لمساعدتها في تنفيذ هذه الإستراتيجيات بشكل صحيح و منح إمكانية مراجعتها و مدى تحقق الأهداف المرجوة منها، و كذلك تحديد المخاطر التي تواجه المؤسسة و متابعة كيفية علاجها.

المراجع:

- مصطفى سليمان، حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الاداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات - دراسة ميدانية-، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المديّة، 2009/2008، غير منشورة.
- مدحت محمد أبو النصر، الحوكمة الرشيدة، فن إدارة المؤسسات عالية الجودة، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، مصر، 2015.
- أ.د عبد الوهاب نصر علي، د. شحاته السيد شحاته: "الرقابة و المراجعة"، جامعة الإسكندرية، وحدة التعليم المفتوح، كلية التجارة، 2002.
- التدقيق الداخلي و الحكومي، أ.د أحمد حلمي جمعة، دار الصفاء للطباعة و النشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
- محمد سمير الصبان، د. إسماعيل إبراهيم الجمعة، الرقابة و المراجعة الداخلية - مدخل نظري تطبيقي - الإسكندرية، الدار جامعية لنشر، 1996.
- محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005.
- دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA خلف الله الوردات، الوراق للنشر و التوزيع، 2014.
- صالح محمد يزيد « اثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على الرفع تنافسية المؤسسة -دراسة حالة صيدال خلال الفترة 2010/2015-»، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة بسكرة، 2016.
- عمر علي عبد الصمد، « دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات - دراسة ميدانية - » ، مذكرة لشهادة لنيل ماجستير، جامعة المديّة، 2009 .
- الأكاديمية العربية البريطانية للتعليم العالي : www.abahe.co.U2K

-السيد احمد لطفي "اساليب المراجعة لمراقبي الحسابات و المحاسبين القانونيين"،الدار الجامعية،القاهرة،2000.

-ناصر عبد العزيز "اثر استخدام الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف العاملة في قطاع غزة"، الجامعة الإسلامية،فلسطين،2007.

- بشرى المشهداني ، حسنين طلب " دور المحاسب الإداري في تنفيذ آليات حوكمة الشركات"، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية ، المجلد 19، العدد 71، 2010.

-Jaques R (2005), « gouvernance et l'entreprise, une approche par l'audite et le et le contrôle interne », édition l'harmahanh, Paris, France.

-Cadbury committee, (1992), Report of the committee on the financial Aspects of corporate governance, London, Gee publishing.

-IIF. Corporate governance in Poland, Institute of International Finance, February 2003.

-Institute of Internal auditors.

-IIA, Standards for the professional Practices of Internal Auditing.

-Anathony R.N «planning and control systems» A frame work for analysis - division of research –graduate school of business administration ,Harvard university ,Boston,1965.

-Khemakhem Abdelatif «la dynamique du contrôle de gestion » DUNOD, paris, 1977.

-Alazard Claude, Separi sabrine «contrôle de gestion :manuel et application » 6eme édition –DUNOD- Paris ,2004.

-Cappeletti Laurent ,Khouatra Djamel « l'implantation d'un système de contrôle de gestion au sien des entreprises libérales : cas des office de notaires » Comptabilité ,contrôle ,audit-tonne 15-volume 1,2009.

-Arnaud Hervé-Garmilis ali-VIGNON Véronique « le contrôle de gestion en action » 2eme édition- édition Liaisons-paris- 2001.

-Mayrand Le clec martin-Delmas Philippe sortir du management panique : le savoir et l'art de décider édition Lamarre .

- Jacquot Thierry –Milkoff Richard « comptabilité de gestion analyse et maitrise des couts » Pearson éducation- France -2007,P20.

- Brewer, Peter.C ,” Redefining Promoting Management Accounting “ ,Strategic Finance , ,2008.

-G. Langois et C. Bonnier, » Contrôle de gestion », édition Foucher, Paris, 1998.

<http://cte.univsetif.dz/coursenligne/rouabhioffi/section4.html>.

- <http://www.bna.bh/portal/news/581776>.

-Glem, Irvin N." Internal Audit's Role in Governance", Risk and Control, CIA Review, 2004.