

**وظيفة التدقيق الداخلي كآلية لتفعيل
حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
- مقارنة نظرية تحليلية -**

ط.د / يعقوب مروة

جامعة مستغانم

د / تفرات يزيد ، مخبر (COFIFAS)

جامعة أم البواقي

ط.د / بن زعمت سليمة

جامعة مستغانم

ملخص المقال:

شركة أنرون للطاقة، و التي تبعتها انهيار شركة آرثر أندرسون التي تمثل أكبر شركة تدقيق في العالم، هذا كله ساهم في ظهور بعض المصطلحات والمفاهيم المرتبطة بضبط الأداء المالي والممارسات الإدارية من خلال توفر العديد من الإجراءات التي تضمن الشفافية في العمل، مما يعزز ثقة المساهمين وتشجيعهم على الاستثمار ومن بين المصطلحات التي لاقت اهتمام كبير من قبل الباحثين وخبراء الاقتصاد مصطلح التدقيق الداخلي ومصطلح حوكمة المؤسسات.

لقد أصبحت وظيفة التدقيق الداخلي وظيفه لا يمكن الاستغناء عنها إذ ينبغي أن يرتقي دور التدقيق الداخلي في المؤسسات إلى توجيه العمليات نحو النجاح من خلال فحص وتقويم النشاطات المالية والإدارية والتشغيلية، وتوفير المعلومات لأصحاب المصالح والإدارة في الوقت المناسب، بالإضافة إلى تفعيل دور التدقيق الداخلي في الإطلاع على إستراتيجية المتبناة من قبل المؤسسة ومنحه إمكانية تدقيق تنفيذها ومدى تحقق الأهداف المرجوة منها، وكذلك تحديد المخاطر التي تواجه المؤسسة ومتابعة كيفية علاجها.

الإشكالية الرئيسية:

من خلال ما سبق يمكن صياغة إشكالية دراستنا على النحو التالي:

كيف تساهم وظيفة التدقيق الداخلي في التطبيق السليم للحوكمة في المؤسسة الاقتصادية؟

الأسئلة الفرعية:

1/ ما هي العوامل التي أدت إلى الطلب على تفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات؟

2/ ما أهمية تجسيد خلية التدقيق الداخلي داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

فرضيات الدراسة:

هدفت هذه الورقة البحثية إلى إبراز علاقة التدقيق الداخلي بحوكمة المؤسسة باعتباره من الآليات التي تدعم التطبيق السليم لها وتحقيق أهداف المؤسسة من خلال ضمان صحة المعلومات مصداقيتها وشفافيتها، توصلت الدراسة إلى أن وظيفة التدقيق الداخلية آلية جوهرية لدعم حوكمة المؤسسات إذا أحسن استخدامها وذلك من خلال دورها في تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر.

الكلمات المفتاحية: حوكمة المؤسسة، التدقيق الداخلي، إدارة المخاطر، تقييم نظام الرقابة الداخلية.

Article summary:

The aim of this paper is to highlight the relationship of internal auditing to the governance of the institution as one of the mechanisms that support the proper application of it and achieve the objectives of the institution by ensuring the validity of information credibility and transparency.

The study found that the internal audit function is an essential mechanism to support corporate governance if it is best used, through its role in evaluating the internal control system and risk management.

key words: Corporate Governance, Internal Audit, Risk Management, Evaluation of Internal Control System.

المقدمة:

في ظل التحولات الاقتصادية والاجتماعية التي اجتاحت العالم، خاصة في دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا، بالإضافة إلى الأزمات والانهيئات والفضائح التي حدثت في شركات أمريكية عملاقة مثل

أولاً / الفرضية الرئيسية:

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على الإشكالية ، قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاث محاور:

المحور الأول: مدخل إلى حوكمة المؤسسة الاقتصادية؛

- تعد وظيفة التدقيق الداخلي من الآليات الداخلية للحوكمة المؤسسية لغرض الحفاظ على ممتلكات المؤسسة وترشيد قراراتها.

ثانياً/ الفرضيات الفرعية:

المحور الثاني: مفهوم التدقيق الداخلي؛

المحور الثالث: دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسة الاقتصادية.

01/ العوامل التي أدت إلى الطلب المتزايد على تطبيق مبادئ الحوكمة تتمثل في الفساد المالي والإداري وانتشار الأزمات.

المحور الأول: مدخل إلى حوكمة المؤسسة

يعد مفهوم حوكمة المؤسسة من المفاهيم الحديثة التي تبنتها بعض الدول من أجل مواكبة التطورات العالمية في مجال النهوض باقتصاديات، إذ يمثل هذا النظام نقطة تحول في اقتصاد تلك الدول تمهيدا لحقبة جديدة من التعاون الإقليمي والدولي بما يصب في خدمة اقتصادها، حيث سنناقش في هذا المبحث الحقيقة اللغوية والاصطلاحية بما يعطي معنى واضحا ومتكاملا للموضوع، إضافة إلى إبراز أهمية وأهداف هذا المصطلح.

02/ يعمل تجسيد وظيفة التدقيق الداخلي داخل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على التقليل على نقاط الضعف ودعم نقاط القوة وإدارة المخاطر داخل المؤسسة.

أهداف الدراسة:

الإضافة إلى محاولة الإجابة على التساؤل الرئيسي، فإن هذه الدراسة تهدف إلى:

- الإلمام بالمفاهيم المختلفة المرتبطة بكل من حوكمة المؤسسة والتدقيق الداخلي؛

01/ مفهوم حوكمة المؤسسات الاقتصادية:

يعتبر لفظ الحوكمة مستحدث في اللغة العربية و هو ما يطلق عليه النحت في اللغة، فهو لفظ مستمد من الحكمة، و هو ما يعني الانضباط و السيطرة و الحكم بكل ما تعني هذه الكلمة من معاني¹. وعليه فإن لفظ الحوكمة يتضمن العديد من الجوانب:²

- التعرف على دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية؛

- التعرف على دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر؛

- الحكمة: وما تقتضيه من التوجيه و الإرشاد؛
- الحكم: وما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك؛

- تحديد دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسة الاقتصادية.

أهمية الدراسة:

- الاحتكام: و ما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خبرات تم الوصول إليها من خلال التجارب السابقة؛
- التحاكم: طلبا للعدالة خاصة عند انحراف سلطة الإدارة وتلاعبها بمصالح المساهمين.

تعتبر الدراسة مساهمة في مجال حوكمة المؤسسات من خلال الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في التقليل من المخاطر و حماية حقوق أصحاب المصلحة بشكل عام.

هيكل الدراسة:

جملة صغيرة ولكنها شهيرة كما يلي: " نظام بمقتضاه تدار المؤسسات وتراقب " ⁹ ، كما عرف معهد المدققين الداخليين IIA حوكمة الشركات في مجلته **TONE AT THE TOP** " العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح، من أجل توفير إشراف على إدارة المخاطر، مراقبة مخاطر الشركات والتأكيد على كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف، والمحافظة على الشركة من خلال أداء الحوكمة فيها " ¹⁰ .

كما يعرفها ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر 2009 على أنها: " فلسفة تسييرية ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة في أن واحد لضمان استدامة وتنافسية للمؤسسة بواسطته:

- التعريف بحقوق وواجبات الأطراف الفاعلة في المؤسسة،
- تقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة على ذلك " ¹¹ .

من خلال التعاريف التي ذكرناها، يمكن القول أن حوكمة المؤسسة يعني إطار عام يجمع بين قواعد وعلاقات ونظم ومعايير تساعد على ممارسة السلطة والتحكم في المؤسسات.

102 / خصائص حوكمة المؤسسة الاقتصادية:

من خلال مجموع التعاريف التي أعطيت للحوكمة والتي شملت جوانب عديدة ومتنوعة بتنوع وجهات النظر حول هذا المصطلح، نجد أنها تتميز بجملة من الخصائص، والتي يمكن تلخيصها أهمها كما يأتي: ¹²

- **الاستقلالية:** وهي الآلية التي تقلل أو تلغي تضارب المصالح، حيث تبدأ هذه الآلية من تشكيل المجالس وتعيين اللجان إلى تعيين مراجع خارجي مستقل وكفاء ومؤهل، يقوم بممارسة عمله بما تقتضيه العناية والأصول

إن مصطلح الحوكمة هو الترجمة المختصرة للمصطلح "corporate governance"، أما الترجمة العلمية المتفق عليها هي: أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة. ³

- التعريف الاصطلاحي للحوكمة :

لا يوجد تعريف موحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين والمحللين والأكاديميين لمفهوم حوكمة المؤسسة، ويرجع ذلك إلى تداخله مع العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للمؤسسات، ⁴ و فيما يلي مجموعة من التعريفات المتعلقة بهذا المفهوم.

تعريف **charreaux**: "هي مجموعة من الميكانيزمات التنظيمية والمؤسسية التي تهدف إلى تحديد السلطات والتأثير على قرارات المديرين، بعبارة أخرى هي الميكانيزمات التي تنظم سلوكياتهم" ⁵ ، في حين عرفها طارق عبد العال حماد: "بأنها النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية ."

وتعرف مؤسسة التمويل الدولية **IFC** الحوكمة بأنها: "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها " ⁶ ، وتعرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية **OCDE** الحوكمة بأنها "مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين". ⁷

وصف تقرير كادبوري **CADBURY** عام 1992 حوكمة المؤسسات بأنها "يعتمد اقتصاد دولة ما على زيادة وكفاءة الشركات ، وهكذا فإن الفاعلية التي تؤدي بها مجالس الإدارات لمسؤولياتها تحدد الوضع التنافسي للدولة ، وهذا هو جوهر أي نظام لحوكمة الشركات " ⁸ ، وتواصل **Cadbury** في توثيق بسيط ومحكم في

03/ أهمية حوكمة المؤسسة الاقتصادية:

تعد حوكمة المؤسسة من أهم العمليات الضرورية واللازمة لحسن سير عمل الشركات وتأكيد نزاهة الإدارة فيها وكذلك للوفاء بالالتزامات والتعهدات ولضمان تحقيق الشركات أهدافها وبشكل قانوني واقتصادي سليم خاصة ما يتصل بتنفيذ دور الجمعيات العامة لحملة الأسهم للاطلاع بمسئولياتهم وممارسة دورهم في الرقابة والإشراف على أداء الشركات وعلى أداء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين في هذه الشركات وبما يؤدي إلى الحفاظ على مصالح جميع الأطراف وهو ما يوضح أهمية الحوكمة في المؤسسة.¹³

المحور الثاني: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

حسب ما عرفه المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين "IFACI" التدقيق الداخلي هو عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف الإدارة العليا قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، هذا النشاط يقوم به قسم تابع لإدارة المؤسسة ومستقل عن باقي أقسام أخرى، إن الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي إن تدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات، أي أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة.¹⁴

حسب ما عرفه معهد المدققين الداخليين: "التدقيق الداخلي هو عبارة عن نشاط مستقل وموضوعي الذي يعطي تأييد الإدارة للمؤسسة على درجة سيطرتها على العمليات التي تقوم بها، وإعطاء النصيحة لتحسينها ويساعد على خلق قيمة مضافة، كما أنه يساعد على تنظيم وتحقيق أهدافها من خلال التقييم، وذلك بإتباع نهج منظم ومنهجي لعمليات إدارة المخاطر والرقابة، حوكمة الشركات وتقديم مقترحات لتعزيز فعاليتها".¹⁵

المهنية، ليقدم تأكيده أو مصادقته بأن القوائم المالية تمثل بصدق حقيقة المركز المالي وأداء الشركة، ويقصد بها استقلالية مجلس الإدارة واللجان التابعة له، وأنه لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل.

▪ **المساءلة:** ويقصد بها ان للمساهمين الحق في محاسبة ومساءلة مجلس الإدارة، واللجان التابعة له، الإدارة العليا، التدقيق الداخلي والخارجي، والإدارة التنفيذية أي إمكان تقييم وتقدير أعمالهم لتحقيقها.

▪ **المسؤولية:** ويقصد بها توفير هيكل تنظيمي واضح يحدد نقاط السلطة و المسؤولية، ومحاسبة المسؤولين ومتخذي القرارات عن مسؤوليتهم تجاه الشركة والمساهمين أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوى المصلحة.

▪ **العدالة:** أي يجب احترام حقوق مختلف مجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة، والعدل في المعاملة بينهم.

▪ **الانضباط:** يقصد بها إتباع مختلف الأطراف في الشركة للسلوك الأخلاقي في أداء مهامهم، أي تقديم صورة واضحة وحقيقية عن كل ما يحدث.

▪ **الشفافية:** أي تقديم صورة واضحة وحقيقية عن كل ما يحدث، بما يضمن تحقيق الثقة والنزاهة والموضوعية في إجراءات إدارة الشركة، كما تضمن الإفصاح السليم وفي الوقت المناسب عن الموضوعات المهمة، تؤمن هذه الخاصية إفصاحا ماليا وغير مالي وأن تكون المعلومات صحيحة وواضحة وكاملة إلى كل الأطراف ذات المصلحة؛

▪ **المسؤولية الاجتماعية:** أي النظر إلى الشركة كمواطن جيد.

- انتشار وظهور شركات الأموال القائمة على الاعتبار المالي، خاصة شركات المساهمة، حيث أصبح حاجة الجمعية العامة للمساهمين إلى توفر معلومات مالية لغرض الاستثمار العقلاني للأموال المدخرة للمساهمين واتخاذ قرارات استثمارية مبنية على معلومات موثوق فيها دون تحيز أو خداع وكذا مدى ممارسة الإفصاح الكامل عن المعلومات الضرورية لاسيما المعلومات المالية والمحاسبية؛

- استقلالية مختلف المديرية المدرجة ضمن الهيكل التنظيمي للشركات، وما نتج عنه من تعدد المسؤوليات الإدارية، وهذا ما دفع بإدارة الشركات تفويض مختلف السلطات والمسؤوليات، ومن ثم حاجة الإدارة للتأكد من سلامة استعمال السلطات وتحمل المسؤوليات المقابلة وفقا للسياسات والنظم والإجراءات المعمول بها؛

- حاجة المجتمع إلى البيانات والمعلومات المثبتة في التقارير ولأجل التأكد من ذلك لا بد من سلامة نظام التدقيق الداخلي، إن مسؤولية الإدارة عن حماية أصول المؤسسة ضد السرقة أو الاستخدام غير المرغوب به إضافة إلى منع عمليات الغش المحاسبي والتزوير والأخطاء المحاسبية التي تكون عن غير قصد، حيث يمنع حدوث هذه الأخطاء وعدم السماح لحدوثها في المستقبل؛

- انتهاج أسلوب اللامركزية الإدارية، حيث تم انتهاج عملية تفويض السلطة في الشركات الكبيرة والمنتشرة في العديد من المناطق الجغرافية.¹⁷

02.02/ أهداف التدقيق الداخلي: تتمثل الأهداف الرئيسية للتدقيق الداخلي في مجموعة من العناصر تتمثل فيما يلي:

- التأكد من دقة الحسابات السنوية من أجل إعطاء صورة واضحة عن المؤسسة؛
- التأكد من دقة البيانات المسجلة في الدفاتر والسجلات؛

وعرف معهد المدققين الداخليين (IIA) التدقيق الداخلي، وذلك في نشرته الرسمية سنة 1999 على أنه " نشاط تأكدي استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة لتحسين عملياتها، وهو يساعد على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة وحوكمة الشركات".¹⁶

02/ أهمية وأهداف وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة:

إن تجسيد وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية يعد مهما جدا في حياة المؤسسة وفيما يلي نقوم بعرض الأهمية من تجسيد وظيفة التدقيق الداخلي ضمن الهيكل الإداري للمؤسسات الاقتصادية:

01.02/ أهمية التدقيق الداخلي: تعد وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف التي تساهم في عمليات الرقابة على الأعمال التي تقوم بها المؤسسة وتتمثل في الوظائف المالية والمحاسبية والتشغيلية والإدارية، وكما تعمل هذه الوظيفة في تقييم الأداء المالي والاقتصادي في المؤسسة الاقتصادية، وحماية الأصول الاقتصادية من الهدر والضياع والاختلاس والسرقة وسوء الاستخدام، كما تعمل وظيفة التدقيق الداخلي على تقديم معطيات ومعلومات هامة للمدقق الخارجي والتي يحتاجها في إعداد تقريره أي تعد وظيفة التدقيق الداخلي مصدر معلومات يعتمدها المدقق الخارجي في كتابة تقريره ويستمد أدلة الإثبات المتنوعة من هذه الوظيفة، وفي دراسات أكاديمية وتقارير المنظمات الدولية المهتمة بحوكمة الشركات واعتبرت وظيفة التدقيق الداخلي من الآليات الداخلية الهامة في الحوكمة المؤسسية وذلك لعوامل منها:

تطور وكبر حجم الشركات وسرعة انتشارها في العالم وما نتج عنه من فجوة بين الإدارة العليا والعاملين في الشركات؛

شعور المدقق بأنه قادر على اتخاذ قراراته بدون ضغوط أو انصياع لمن سيتأثرون بالقرارات.

02.03 / الموضوعية: "يقصد بالموضوعية التوجهات الذهنية غير المتحيزة التي تكفل قيام المدققين الداخليين بأداء مهام التدقيق الداخلي على نحو يجعلهم يؤمنون بنتائج أعمالهم، وألا يكون هناك أي تهاون في جودة أعمالهم. وتستلزم الموضوعية ألا يعلق المدققين الداخليين آراءهم وأحكامهم وتقديرهم بشأن مسائل التدقيق على آراء أو مواقف الآخرين¹⁹".

04 / أنواع التدقيق الداخلي:

وفقا لمعيار التقسيم المعتمد يمكن أن نميز بين عدة أنواع من التدقيق فمثلا:

01.04 / تدقيق مالي: ويتمثل الغرض منه في التحقق من أن الرقابة الداخلية في مجال الإدارة المالية موجودة وهي مطبقة وبفعالية، وأن هذه المعايير وغيرها تعبر عن الأحكام المطبقة والتي تسمح بتحكم جيد في التسيير المالي.

02.04 / تدقيق تنظيمي: وهو أوسع، ويعني فحص مجموع المصالح بالمؤسسة من أجل تحديد درجة التحكم والرقابة والتقليل من خطر الانحرافات وأيضا من أجل تشخيص نقاط ضعف ونقاط قوة التنظيم والتسيير، والهدف هو تحليل فعالية كل مصلحة على حدى ومن ثم فعالية التنظيم بالمؤسسة ككل.

03.04 / تدقيق قبلي (وقائي): ويتمثل في جملة الإجراءات والقواعد والآليات التي من شأنها إن تمنع وقوع الأخطاء.

04.04 / تدقيق بعدي (تدخلي وموجه): وهو يخطط له من طرف المدقق بناء على رغبة الإدارة وبناء على نتائج تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية²⁰.

05 / مجالات وظيفة التدقيق الداخلي:

إن الهدف المعلن للتدقيق هو خدمة المؤسسة وليس إدارتها فقط، فالمدققين الداخليين يقومون بعملهم بهدف

- إبداء الرأي حول جودة التسيير داخل المؤسسة؛

- مراجعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية؛

- منع الغش والأخطاء واكتشافها في حالة وقوعها؛

- التأكد من مدى الاعتماد على المعلومات الموجودة في التقارير المالية؛

- حماية أصول المؤسسة؛

- مراجعة النظم والسياسات الموضوعية، وتحديد مدى التزام العاملين بها؛

- تقييم كفاءة الأفراد؛

- مراجعة إجراءات إدارة المخاطر وما اشتملت عليه من مراكز الخطر، وكذا مراجعة فعالية الأساليب المعتمدة لتقييم تلك المخاطر¹⁸.

03 / مقومات وظيفة التدقيق الداخلي:

اقتصر مفهوم التدقيق الداخلي في بداية نشأته على مراجعة العمليات المالية والمحاسبية للمؤسسة بهدف اكتشاف الأخطاء والتلاعب، غير أن التطورات التي حدثت في مجال الأعمال استدعت تطور التدقيق الداخلي ليصبح أوسع نطاقا وأكثر شمولاً، إذ أصبح يشمل جميع جوانب نشاط المؤسسة المالية والتشغيلية، استجابة للحاجة المتزايدة لهذه الوظيفة سواء من الإدارة وحتى من المدقق الخارجي، وهذا ما دفع الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى أفراد معيار خاص يتعلق بمدى استعادة المدقق الخارجي من المدقق الداخلي، وحتى تكون خدمات التدقيق الداخلي ذات قيمة ومصداقية لا بد من توفر المقومات الآتية:

01.03 / الاستقلالية: يعد مفهوم الاستقلالية عنصر

أساسي في أي عملية تدقيق أو أي عملية رقابية أو تقييمية، حيث يشير مفهوم الاستقلالية إلى البعد عن تضارب المصالح التي تتطلب من المدقق أن يكون مستقلا عن الأنشطة محل التدقيق، وأن يكون بعيدا عن تأثير مصالحه الشخصية في المؤسسة، وهذا يعني

أنها نشاط مستقل عن الإدارة التنفيذية للمؤسسة نتيجة لرغبته في التبعية لمجلس الإدارة الإشرافي داخل دائرة لجنة المراجعة المنبثقة عنه، كما أنه يقوم بعرض تقاريره على هذا المجلس، أيضا على الملاك عند الضرورة.

- أنها نشاط موضوعي يقوم على تنفيذ أعمال المراجعة الداخلية من خلال أشخاص مهنيين و ذو خبرة ومهارة عالية سواء من داخل المؤسسة أو خارجها، ولاشك أن السماح للأطراف الخارجية بإعداد المراجعة الداخلية يدعم جودة الخدمات من ناحية ويدعم الموثوقية من جهة أخرى وإرساء قواعد الشفافية المطلوبة.

كما أن الدراسات المتعلقة بالاتجاهات الحديثة بمهنة التدقيق الداخلي و علاقته بالحوكمة، أجمعت على أن يوجد ثلاث مجالات والتي على أساسها يكون دور التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة، وهي تشمل:

1 - نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر التدقيق الداخلي من العناصر الهامة في نظام الرقابة الداخلية، فهو يعمل على تطويره وتحسينه وزيادة كفاءته، حيث أكدت العديد من الدراسات و الإصدارات المهنية على أنه يجب أن يكون للتدقيق الداخلي دور في إعداد تقرير الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، و ذلك من خلال متابعة تشغيله وتقييمه وإخطار الإدارة بنقاط القوة و الضعف الموجودة فيه.

إن وظيفة التدقيق الداخلي تعتبر جزء هام من نظام الرقابة الداخلية فهي تقع على قمة هذا النظام، كما أن دورها تتغير من التركيز على الجوانب المادية فقط لتشمل الجوانب الإدارية ومساهمتها في إضافة قيمة للمؤسسة، ومن ثم فان وظيفة التدقيق الداخلي عند

خدمة المؤسسة ككل، والخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي هي:

01.05/ خدمات التأكيد: وهي التي تهتم بالتقييم الموضوعي للأدلة من أجل تقديم رأي مستقل للعملية، وأن طبيعة ونطاق مهمة التأكيد تتحدد بواسطة المدقق الداخلي، وبشكل عام يوجد ثلاث أطراف مشاركة في خدمات التأكيد (مالك العملية، المدقق الداخلي، المستخدم).

02.05/ خدمات استشارية: وهي التي بطبيعتها توجيهات، وتنفذ بناءً على طالب المهمة، حيث أن طبيعة ونطاق المهمة الاستشارية خاضعين لإنفاق مع العميل، وعمومًا تشمل الخدمات الاستشارية طرفين (المدقق الداخلي، صاحب العمل المطلوب)، ويجب على المدقق الداخلي المحافظة على الموضوعية ولا يفترض المسؤوليات الإدارية عند أداءه الخدمات الاستشارية.

03.05/ خدمات وقائية: هي مجموعة من الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي في المؤسسة لتحقيق الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة أو الاختلاس أو الإسراف وحماية السياسات المختلفة في المؤسسة من تحريفها أو تغييرها دون مبرر.

04.05/ خدمات تقييمية: تتمثل في الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال قياس وتقييم مدى فعالية نظم وإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة وقد يستخدم نفس أدوات المدقق الخارجي بالتعاون معًا لتيسير مهمة كل منهما²¹.

المحور الثالث: دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات

مما لا شك فيه أن إسهامات الجهات المعنية المتصلة بأعمال المراجعة الداخلية تسهم في دعم حوكمة الشركات من خلال المحاور الأساسية المراجعة الداخلية بمفهومها الحديث والتي تتلخص في الآتي: ²²

بشكل تفصيلي عن نتائج التحليل ويقترح توصيات خاصة بإجراء تغييرات وتعديلات من أجل تحسين برنامج إدارة المخاطر الضرورية ولجنة التدقيق وحتى إلى المساهمين وأصحاب المصالح.

الخاتمة:

أصبح موضوع حوكمة المؤسسة من المواضيع الهامة المطروحة على الصعيد الاقتصادي العالمي، وذلك لما يحقق التطبيق السليم و الفعّال للحوكمة من معلومات محاسبية ومالية تتسم بالشفافية والمصادقية لاستخدامها من الأطراف ذات المصلحة بالمؤسسة، و للتدقيق الداخلي دور في ذلك فهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال توفير منهج منظم و دقيق لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر.

حاولنا من خلال هذه الدراسة إبراز دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات باعتباره من آلياتها، فهذه الآلية تضمن دقة و صحة المعلومات المالية و المحاسبية و الالتزام بالمصادقية، الإفصاح و الشفافية من خلال دوره الفعّال في تقييم نظام الرقابة الداخلية من جهة مما يحقق الشعور الراحة لدى المساهمين و باقي أصحاب المصلحة ومن جهة أخرى في إدارة المخاطر التي لها أهمية في تطبيق الحوكمة وإضافة قيمة للمؤسسة وتحقيق أهدافها من خلال من أن المخاطر التي تواجهها تدار بفاعلية.

قائمة الهوامش والإحالات:

- 1 سعودي وسيلة " حوكمة المؤسسات كأداة لرفع أداء المؤسسات الصغيرة و المتوسطة " ، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة ، 2015 - 2016 ، ص: 15 .
- 2 علاء فرحان طالب ، إيمان شيخان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي والاستراتيجي للمصارف، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011 ، ص ص: 23- 24.
- 3 سعودي وسيلة، مرجع سابق، ص: 15.

تقييمها لنظام الرقابة الداخلية تقدم الدعم والمساهمة من أجل تطبيق حوكمة المؤسسة.

2 - إدارة المخاطر:

تعرف إدارة المخاطر بكونها ممارسة لعملية اختيار نظامية لطرائق ذات تكلفة فعالة من أجل التقليل من أثر تهديد معين على المنظمة أو المؤسسة، وهي عملية مقترنة مع مبدأ استمرارية العمل. وهي عملية قياس وتقييم للمخاطر، وتطوير استراتيجيات لإدارتها. هذه الاستراتيجيات تتضمن نقل المخاطر إلى جهة أخرى، وتجنبها، وتقليل آثارها السلبية، وقبول بعض أو كل تبعاتها والتركيز الأساسي لإدارة المخاطر الجيدة هو التعرف على الأخطار ومعالجتها ويكون هدفها هو إضافة أقصى قيمة مضافة مستدامة لكل أنشطة المؤسسة. 23

كما أن للتدقيق الداخلي دور كبير في إدارة المخاطر فهو عبارة عن تدقيق تفصيلي ومنظم لبرنامج إدارة المخاطر مصمم لتقرير ما إذا كانت أهداف البرنامج تتلاءم واحتياجات الشركة وما إذا كانت التدابير المصممة لتحقيق تلك الأهداف مناسبة، وما إن قد تم تنفيذ التدابير بالشكل السليم، الشركة. 24

3- مراحل تدقيق إدارة المخاطر:

- سواء تم تقييم وتدقيق برنامج إدارة المخاطر من طرف قسم التدقيق الداخلي أو من خلال مدقق خارجي، فإن العملية بشكلها العام على المراحل التالية:
- تدقيق أهداف وسياسات إدارة المخاطر؛
 - التعرف وتقييم التعرضات للخسارة؛
 - تقييم قرارات التعامل مع كل تعرض تقييم تنفيذ تقنيات معالجة المخاطر المختارة؛
 - التقرير والتوصية بإدخال تغييرات لتحسين البرنامج في أغلب الأوقات ما يتم إعطاء تدقيق إدارة المخاطر الصبغة الرسمية وهذا في صورة تقرير يكون مكتوب

¹⁶ بلقاسم كلولوي أحلام، معطى الله خير الدين، دور التدقيق الداخلي في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية: دراسة حالة المؤسسة المينائية لسكيدة، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 1، المجلد 6، الصادرة عن كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سكيدة، جوان 2018، ص: 203.

¹⁷ آدم حديدي، دور التدقيق الداخلي في الحد من المخاطر التشغيلية في البنوك التجارية الجزائرية -دراسة ميدانية-، مقال علمي منشور في مجلة دفاتر اقتصادية، العدد 1، المجلد 7، الصادرة عن جامعة الجلفة، 2016، ص ص: 06-05.

¹⁸ عوماري عائشة، أقاسم عمر، دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر البنكية -دراسة ميدانية لمجموعة من البنوك العمومية بولاية أدرار، مقال علمي منشور بمجلة الحقيقة، العدد 41، الصادرة عن جامعة أدرار، 2017، ص ص: 792-793.

¹⁹ حديبي عبد القادر، زيدان محمد، فعالية التدقيق الداخلي في اكتشاف ومنع الاحتيال وانعكاسها على نظام حوكمة الشركات، مقال علمي منشور بمجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 18، الصادرة عن مخبر العولمة واقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، 2018، ص ص: 246-245.

²⁰ أحمد لعماري، خلاف لخضر، مساهمة التدقيق الداخلي في الإفصاح المالي في ظل تعميم تطبيق المعايير الدولية، مقال علمي منشور بمجلة الإحياء، العدد 14، الصادرة عن كلية العلوم الإسلامية، جامعة باتنة 1، 2014، ص: 330.

²¹ محمد لمين علون، الإجراءات العملية للتدقيق الداخلي في المؤسسة العمومية" دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة"، مقال علمي منشور بمجلة الحقيقة، العدد 43، الصادرة عن جامعة أدرار، 2018، ص: 556.

²² خليل محمد عبد اللطيف، دور المحاسب الإداري في إطار حوكمة الشركات، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر، العدد الثاني، 2003، ص: 12.

²³ Arthur Williams, Michael L. Smith, Peter C. Young. Risk management and Insurance, 7th Edition New York McGraw- Hill ,1995

²⁴ مسعود درواسي، ضيف الله محمد الهادي، "فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية لحد من الفساد المالي والإداري"، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى الوطني "حوكمة الشركات كآلية لحد من الفساد المالي والإداري"، ماي 2012، جامعة بسكرة، ص: 17.

⁴ محمد مصطفى سليمان، " حوكمة المؤسسات و دور أعضاء مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص: 18.

⁵ A.Louizi , « les déterminants d'une bonne gouvernance et la performance des entreprises francaises : études empiriques », thèse de doctorat en science de gestion, université Jean Moulin ,Lyon 3,2011, P: 18 .

⁶ جبار عبد الرزاق، "الالتزام بمتطلبات لجنة بازل كمدخل لإرسال الحوكمة في القطاع المصرفي العربي-حالة دول شمال إفريقيا"، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السابع، الجزائر، ص: 76.

⁷ H.Boussaida, « La gouvernance d'entreprise et le contrôle du dirigeant :cas de l'entreprise publique algérienne », thèse de doctorat en management des organisations, université Abou bekr Belgaid, Tlemcen, 2013-2014, p :13.

⁸ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم - المبادئ - التجارب - المتطلبات)، الدار الجامعية، الطبعة الثانية، 2007/2008، ص: 11.

⁹ أمال عياري، أبوبكر خوالد، " تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات المصرفية "، ملتقى وطني حول: حوكمة الشركات كآلية لحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، يوم 06-07-2012، ص: 4

¹⁰ عمر اقبال، توفيق المشهداني، تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها (إطار مقترح)، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 2، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص: 234 .

¹¹ ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر، وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، 2009، ص: 15.

¹² طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص: 11

¹³ خليدة عابي، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية-دراسة حالة الجزائر -، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة مسيلة، 2016/2017، ص: 32.

¹⁴ بوتين، محمد، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008، ص: 15.

¹⁵ محمد عبد الله العبدلي، أثر تطبيق الحوكمة المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012، ص: 36.