

## مساهمة التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تطبيق الحوكمة

Contribution of internal audit and management control to the implementation of governance

محسن فريحي\*

جامعة محمد خيضر بسكرة - الجزائر

[mohcen.fraihi@univ-biskra.dz](mailto:mohcen.fraihi@univ-biskra.dz)

تاريخ النشر: 2020/12/31

صحراوي فارس

جامعة محمد خيضر بسكرة - الجزائر

[fares.sahraoui@univ-biskra.dz](mailto:fares.sahraoui@univ-biskra.dz)

تاريخ القبول: 2020/07/24

تاريخ الإستلام: 2020/06/02

### ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح مساهمة التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تطبيق حوكمة المؤسسات، بكونهما أحد الأسس التي تركز عليها حوكمة المؤسسات إنطلاقاً من مبدأ الفصل بين الإدارة والملكية، حيث تم التطرق إلى كل من مفهوم حوكمة المؤسسات والتدقيق الداخلي ومراقبة التسيير وعلاقة التي تربط بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير وبالإضافة إلى دور كل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تطبيق حوكمة في الإطار النظري، وذلك بالإعتماد على المنهج الوصفي. يعمل التدقيق الداخلي على تقديم النصائح للإدارة العليا في تقرير يتضمن كل ما توصل له المدقق الداخلي من نتائج وتقديم بعض الاقتراحات التي يراها مناسبة. كما يساعد التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير للمساهمين والأطراف ذات العلاقة الثقة اللازمة مما يضمن لهم حقوقهم. الكلمات المفتاحية: حوكمة المؤسسات؛ التدقيق الداخلي؛ مراقبة التسيير. تصنيف JEL: G03، M04.

### Abstract:

This study aims to clarify the contribution of internal audit and management control in the application of corporate governance, as one of the foundations of corporate governance based on the principle of separation of management and ownership, where the concept of institutional governance, internal audit and management control was addressed. The relationship between internal audit and management control, as well as the role of internal audit and management control in the application of governance in the theoretical framework is based on the descriptive approach.

The internal audit works to provide advice to the higher management in a report that includes all the results that the internal auditor has reached and makes some suggestions that he deems appropriate. The internal audit and monitoring the management of the shareholders and related parties also help the necessary confidence, which guarantees them their rights.

**Keywords:** Corporate Governance, Internal Audit, Governance Control.

**Jel Classification Codes:** G03, M04.

\* المؤلف المراسل.

### 1. مقدمة:

لقد عرف العالم تطورات شهدتها مختلف العصور وخاصة العصر الحالي الذي شهد تغيرات في شتى المجالات، وما تحمله من تأثيرات على الاقتصاديات والمؤسسات، ونظرا للتوسع الكبير في الأنشطة الاقتصادية وتعقدتها، وكبر حجم المؤسسات، إزدادت الحاجة لوجود أساليب للتحقق من الإلتزام بتنفيذ السياسات الإدارية، وهذا ما أوجب البحث على وسائل وتقنيات تضمن لجميع المستفيدين الحفاظ على أموالهم والإستغلال الأمثل لمواردهم.

ومن هنا ظهرت الحاجة إلى التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير كما هو معروف بهدف إكتشاف الأخطاء والغش والتلاعبات وقد إزدادت الحاجة إليها وتطورت نظرا لتطورات العصر ومتطلباته فقد أصبحت المؤسسات تبحث عن كل ما هو يوفر لها حاليا ومستقبلا وأبدا السير الحسن والصحيح للوصول لمبتغاها إنطلاقا من الإعتماد على المواظبة في تحسين مدخلاتها للوصول للمخرجات الصحيحة التي تكون القاعدة في إتخاذ القرارات الرشيدة والسليمة لتحقيق أهدافها الإستراتيجية.

وفي ظل هذا الواقع عمدت هذه المؤسسات إلى البحث عن الدور الحيوي للتدقيق ومراقبة التسيير في عمليات حوكمة حيث تعتبر هذه الأطراف وسيلة إشرافية على جودة التقارير المالية.

كما تؤدي أيضا دورا هاما وأساسيا في الحوكمة، فهي تمثل من خلال ما توفره من دقة التقارير المالية أداة هامة في تفعيل آليات حوكمة المؤسسات، فالحوكمة بطبيعتها ترتبط بمشكلة الوكالة، والمعروف أن التقارير المالية القابلة للتدقيق من قبل مدقق تلعب دورا أساسيا في حل مشكلة المؤسسة.

✓ إشكالية الدراسة: على ضوء ما سبق فالإشكالية المراد دراستها يمكن صياغتها على النحو التالي:

كيف يساهم التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تطبيق حوكمة؟

✓ فرضيات: قصد معالجة الإشكالية المطروحة تمت صياغة جملة من الفرضيات التي يتم إثباتها أو نفيها من خلال إنجاز البحث وتتمثل هذه الفرضيات فيما يلي:

• التدقيق الداخلي وظيفة غير مستقلة لكن يلعب دورا هاما في توجيه سياسة المؤسسة من خلال تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في الشركة؛

• تضاعف الاهتمام بمهنة التدقيق الداخلي بعد تعدد الأزمات الدولية، وبرز دورها الدهم في تطبيق حوكمة المؤسسات؛

• نظرا لأهمية وواقع التسيير داخل المؤسسة يمكن إعتبره كأداة فعالة للمراقبة والمراجعة.

✓ أهداف الدراسة: تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف تتمثل في:

• التعرف على مفاهيم كل من حوكمة المؤسسات، التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير؛

• تبيان الأهمية التي يلعبها التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تطبيق حوكمة المؤسسات؛

• إبراز العلاقة بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير؛

• إبراز دور التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تطبيق الحوكمة.

✓ منهج الدراسة: في ضوء طبيعة الدراسة والأهداف التي نسعى إلى تحقيقها فإن منهج الدراسة سيكون وصفي تحليلي لكونه من أكثر المناهج إستخداما في العلوم الاقتصادية والاجتماعية، ولكي نتوصل إلى نتائج منطقية.

## ✓ الدراسات السابقة:

- غضبان حسام الدين، مساهمة في إقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013-2014.

تضمنت الإشكالية المطروحة في هذه المذكرة ما هو النموذج التصوري المقترح لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟ وما هي مبادئه؟ هدف الباحث إلى أن الحوكمة المؤسسات ضرورية من أجل إدخال المزيد من الشفافية والصرامة في التسيير، ومراد ذلك يعود للحاجة إلى تطوير القدرات التنافسية الداخلية والخارجية، حيث هدف البحث إلى: التأكيد على أن تطبيق المداخل الإدارية وآليات التسيير الحديثة كحوكمة الشركات أصبح حتمية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل الاندماج العالمي، مع توضيح وإبراز أهمية الحوكمة في حياة المؤسسات الاقتصادية والتأكيد على أن سبب فشل المؤسسات الاقتصادية في الجزائر يرتبط بضعف آليات التسيير والرقابة.

- عمرعلي عبد الصمد "دورالمراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات-دراسة ميدانية"-مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2008/2009.

وتدور الإشكالية الأساسية للبحث حول كيفية الاستفادة من المراجعة الداخلية كأداة لتطبيق حوكمة المؤسسات؟ عالج صاحب المذكرة هذه الإشكالية في أربعة فصول أساسية تناول الفصل الأول التأصيل العلمي والعملي حوكمة المؤسسات من خلال تحديد مختلف مفاهيم الحوكمة وأهميتها بالإضافة إلى المبادئ التي تقوم عليها، في حين عالج الفصل الثاني الإطار العام للمراجعة الداخلية خصوصا فيما يتعلق بالإتجاهات الحديثة لها والضوابط الأساسية التي تقوم عليها مهنة المراجعة الداخلية، أما الفصل الثالث فقد تناول إسهامات ومختلف الأدوار التي تلعبها المراجعة الداخلية في حوكمة المؤسسات في حين تناول الفصل الأخير دراسة ميدانية لدراسة وتحليل آراء المهنيين والأكاديميين في يخص المجالات التي تساهم بها المراجعة الداخلية في سبل تطبيق حوكمة المؤسسات وسبل تطويرها في الجزائر.

- إبراهيم إسحاق نسمان، " دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة"، رسالة لنيل شهادة الماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة 2008.

الإشكالية المطروحة في هذه المذكرة هي ما دور إدارة المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة في المصارف العاملة في فلسطين؟ حيث تهدف الدراسة بالتعرف إلى الأسس والقواعد اللازمة لإقامة نظام محكم لأعمال المراجعة الداخلية وفقا لمتطلبات الحوكمة وبيان الدور الذي تقوم به المعايير المعنية وعلاقتها بتطبيق الحوكمة وتكمل أهمية هذه الدراسة في إبراز الدور الهام لإدارة المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة وفق أسس ومفاهيم جديدة، الأمر الذي يؤدي إلى التقليل من المخاطر الذي تتعرض لها المصارف والمنهج المتبع في هذه الدراسة هو المنهج الوصفي التحليلي بإستخدام برنامج spss في دراسة الحالة.

- الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مخبر مالية وبنوك وإدارة أعمال يومي 07 و08 ماي.

حيث جاء في خلاصة المداخلة والتي كانت بعنوان فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري ما يلي: وضح تطور دور المراجعة الداخلية تبعا للتغير الحاصل في بيئة الأعمال الجديدة، حيث زاد الاهتمام بإدارة المخاطر من خلال التأكد أن مخاطر الشركة تدار بفعالية.

كما تطور مفهوم المراجعة الداخلية نتيجة لظهور مفهوم حوكمة الشركات فأصبحت تركز على تقييم فعالية إدارة المخاطر والرقابة وحوكمة الشركات.

المحور الأول: عموميات حول الحوكمة والتدقيق الداخلي ومراقبة التسيير

## 2. مفاهيم حول حوكمة المؤسسات

1.2. مفهوم الحوكمة: لقد تعددت تعاريف المغطية لحوكمة المؤسسات بتعدد كتابها وإختلاف وجهات نظرهم ويمكن إستعراض بعض التعاريف التي جاءت حول المصطلح فيما يلي:

تعددت التعريفات المقدمة لهذا المصطلح، بحيث يدل كل مصطلح على وجهة النظر التي يتبناها مقدم التعريف:

• **التعريف اللغوي:** لغويا على المستوى المحلي والإقليمي لم يتم التوصل إلى مرادف لمصطلح الحوكمة، ولكن العديد من المحاولات والمشاورات مع العديد من خبراء اللغة العربية والاقتصاديين والقانونيين المهتمين بهذا الموضوع، تم اقتراح مصطلح حوكمة المؤسسات.

والحوكمة لغة معناها "التحكم أو الحكم، أي السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تحكم العلاقات داخل المنظمات بصفة عامة، سواء بالتوجيه أو الإرشاد، اللجوء للعدالة أو الرجوع إلى المرجعيات الأخلاقيات". (غضبان حسام الدين، 2014/2013)

• **التعريف الإصطلاحي:** تجدر الإشارة على المستوى العالمي لا يوجد تعريف موحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والمحللين لمفهوم الحوكمة المؤسسات ويرجع ذلك إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للمؤسسات وهو الأمر الذي يؤثر على المجتمع والاقتصاد ككل. (محمد مصطفى سليمان، 2009)

فتعرف مؤسسة التمويل الدولية IFC الحوكمة بأنها: هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة المؤسسات والتحكم في أعمالها (محمد ياسن غادر، 2012)، كما عرفت أيضا بأنها: النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المؤسسة ومراقبتها على أعلى مستوى من اجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية. (ديبالا جميل الرزي، 2013)

2.2. مبادئ حوكمة الشركات: الحوكمة ليست هدفا في حد ذاته، وإنما هي مجموعة من المعايير والقواعد والقوانين المنظمة للأداء والسلوك والممارسات العملية والتنفيذية، ومن تم الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية ومسؤوليات مجلس الإدارة، وحددت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) في عام 2002م عدة مبادئ لحوكمة الشركات تتمثل في ما يلي: (سليمان، 2006)

✓ **ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات:** ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يشجع على شفافية وكفاءة الأسواق وأن يكون متوافقا مع أحكام القانون وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.

✓ **حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية:** ويشير مبدأ حقوق المساهمين إلى أن يكفل إطار حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين وتأمين أساليب تسجيل الملكية ونقل أو تحويل ملكية الأسهم والحصول على المعلومات الخاصة بالشركة والمشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة.

✓ **المعاملة المتساوية للمساهمين:** وتعني المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، وكذلك حمايتهم من أي عمليات إستحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من الإنجار في المعلومات الداخلية، وكذلك حقهم في الإطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

✓ دور أصحاب المصالح: ينبغي أن يعترف نظام حوكمة الشركات بحقوق مختلف أصحاب المصلحة، وفقا للقانون الساري أو وفقا للإتفاقيات المتبادلة، ويشجع التعاون الفعال بين الشركات ومختلف أصحاب المصلحة بهدف خلق الثروة ومناصب شغل، وضمان إستمرارية المؤسسات ذات الصحة المالية.

✓ الإفصاح والشفافية: ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يضمن نشر المعلومات الصحيحة، في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة، لاسيما الوضع المالي، النتائج، المساهمون وحوكمة الشركة.

✓ مسؤوليات مجلس الإدارة: ينبغي على حوكمة الشركات أن تؤمن قيادة إستراتيجية للمؤسسة ورقابة فعلية للتسيير من قبل مجلس الإدارة وكذلك مسؤولية وأمانة مجلس الإدارة تجاه الشركات ومساهميها، ومن ثم فإن الحوكمة تعمل على: (محسن احمد الخضيرى، 2005)

• تحديد صلاحيات مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين؛

• تحديد واجبات مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين؛

• تحديد طرق اختيار أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين؛

• تحديد الدور الرقابي والإشرافي لمجلس الإدارة على أعمال والمديرين التنفيذيين بالشركة.

3.2. أهمية حوكمة المؤسسات: يمكن إبراز أهمية حوكمة الشركات من خلال عدة نواحي أهمها ما يلي:

✓ أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للمساهمين: تظهر أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للمساهمين من خلال النقاط التالية: (وأخرون، 2006-2007)

• تساعد في ضمان الحقوق لكافة المساهمين مثل حق التصويت، حق المشاركة في القرارات الخاصة بأي تغييرات جوهرية قد تؤثر على أداء المؤسسة في المستقبل؛

• الإفصاح الكامل عن أداء المؤسسة والوضع المالي والقرارات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في هذه المؤسسات.

✓ أهمية حوكمة المؤسسات من الناحية الاقتصادية: تتمثل فيما يلي: (محسن احمد الخضيرى، 2009)

• يساعد التطبيق الجيد لحوكمة الشركات على جذب الاستثمارات، وزيادة القدرة التنافسية للشركة؛

• تعد حوكمة الشركات من أهم العمليات الضرورية واللازمة لأداء الشركات لوظائفها على أكمل وجه وتأكيد نزاهة مجلس الإدارة فيما يضمن للشركات تحقيق أهدافهم بشكل قانوني واقتصادي سليم يعمل التطبيق السليم للحوكمة على تحقيق

الربحية المناسبة للمؤسسة مما يساعدها على تدعيم مركزها المالي، وزيادة احتياطها مما يؤدي إلى تطويرها بصورة مستمرة؛

• محاربة الفساد المالي في المؤسسات.

✓ أهمية حوكمة المؤسسات من الناحية القانونية: يهتم القانون بحوكمة المؤسسات حيث انه يقوم على المحافظة على

حقوق الأطراف المختلفة وتنظيم مجموعه من عقود التعاقدية سواء بين الأطراف المختلفة من مؤسسين ومساهمين

ومجلس الإدارة والإدارة العليا والموظفين داخل المؤسسة أو الأطراف المختلفة داخل وخارج المؤسسة كالمستهلكين والموردين

والدائنين والوكلاء والمنافسين والبنوك والجهات الإدارية وغيرها من الأطراف المختلفة في المجتمع. (خضر، احمد علي،

(2012)

4.2. أهداف حوكمة المؤسسات: يساهم تطبيق آليات حوكمة المؤسسات في تحقيق مجموعة من الأهداف، ويمكن تلخيص

أهمها فيما يلي (مصطفى يوسف كافي، 2013)

- كبح مخالفات الإدارة المحتملة، وضمان التناغم الفعال بين مصالح الإدارة ومصالح المساهمين؛
- تقليل المخاطر المالية والاستثمارية؛
- حماية حقوق المساهمين ومصالحهم من خلال وضع الإستراتيجية الاستثمارية السليمة؛
- تعميق دور أسواق المال في تنمية المدخرات؛
- زيادة الثقة في الاقتصاد الوطني؛
- إظهار الشفافية وقابلية المحاسبة على المسؤولية الاجتماعية؛
- تحسين الأداء المالي للمؤسسة أو المصرف.

### 3. التدقيق الداخلي

1.3. مفهوم التدقيق الداخلي: لقد تعددت التعاريف المعطاة للتدقيق الداخلي نذكر منها على سبيل المثال:

يعرف مجمع المراجعين الداخليين الأمريكيين التدقيق الداخلي بأنه: "نشاط تقييمي مستقل يوجد في داخل الوحدة لفحص وتقييم أنشطتها كخدمة لتنظيم ذاته، والمدققين الداخليين موظفون بالمؤسسة التي تخضع أنشطتها للفحص والتقييم، فهم لا يتمتعون بالاستقلال الذي يتمتع به المدقق الخارجي، حيث تربطهم بإدارة الوحدة علاقة تبعية وظيفية إلا أنه يمكن اتخاذ بعض الإجراءات لمنح هؤلاء المدققين درجة معينة من الاستقلال، حيث يمكن مثلا أن يرفع المدقق الداخلي تقريره مباشرة إلى نائب الرئيس للشؤون المالية أو لجنة التدقيق التابعة لمجلس الإدارة" (بوشمبة بدر، 2018، صفحة 60)

كما قام بعض الباحثين بتعريفه على أنه: "وظيفة مستقلة داخل المنظمة، هدفها مساعدة الإدارة العليا على القيام بمهامها وتحمل مسؤولياتها من خلال تزويدها بالتقويمات والمقترحات الناجمة عن فحص مختلف الأنشطة" (العايب عبد الرحمان، 2016)

كما عرفته الجمعية المحاسبية الأمريكية على أنه: "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من درجة مسابرة هذه المعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك للأطراف المعنية". (ضويفي حمزة، 2017)

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج تعريف شامل للتدقيق الداخلي، فهو يعتبر وظيفة مستقلة داخل المؤسسة يقوم بها مجموعة من أشخاص، من خلال فحص وتحليل الأنشطة المالية والمحاسبية وغيرها داخل المؤسسة وذلك بهدف خدمة الإدارة ومساعدتها في تحقيق أهدافها.

2.3. أهمية التدقيق الداخلي: تكمن أهمية التدقيق الداخلي في كونه يمثل رقابة فعالة تساعد المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء والمحافظة على ممتلكات وأصول المؤسسة بالإضافة على أنه يعتبر عين وأذن المدقق الخارجي لذلك فقد تطورت وزادت أهميته نتيجة لتضافر مجموعة من العوامل المتمثلة فيما يلي: (أدم حديدي)

- تطور حجم المؤسسات وانتشارها جغرافيا وعلى نطاق واسع مما أدى إلى تباعد المسافة بين الإدارة العليا وبين كافة العاملين؛
- حاجة المجتمع إلى البيانات والمعلومات المثبتة في التقارير ولأجل التأكد من ذلك لابد من سلامة نظام التدقيق الداخلي؛
- ظهور مؤسسات المساهمة وحاجة الجمعية العمومية إلى معلومات لسلامة استثمار أموالها وصحة وعدالة الإفصاح عن البيانات والقوائم والحسابات الختامية المنشورة؛
- حاجة الإدارة إلى بيانات دورية ودقيقة لرسم السياسات والتخطيط وعمل القرارات.

3.3. أهداف التدقيق الداخلي: يمكن تبيان هدف المؤسسة من استخدام وظيفة التدقيق الداخلي في مجموعة من نقاط التالية: (الفيومي، محمد، 2015)

- حماية أصول المؤسسة (سواء كانت نقدية أو غيرها) من السرقة والإختلاس وسوء الإستعمال؛
- التأكد من صحة ودقة المعلومات المحاسبية وذلك لإمكان الاعتماد عليها في إتخاذ القرارات؛
- تنمية الكفاية الإنتاجية لمختلف أقسام المشروع ولمختلف العاملين به ومنع الإسراف؛
- كما يهدف التدقيق الداخلي لإلي اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص والمطابقة، وتقديم النصح للإدارة. (تومي ميلود،، 2015)

4.3. مبادئ التدقيق الداخلي: قام المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين بإصدار مجموعة من المبادئ، التي يجب على المدقق الداخلي الالتزام بها من أجل التطبيق الجيد لعملية التدقيق وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي: (محمد مين علون، 2019)

- الإستقامة والنزاهة: إستقامة المدققين الداخليين من شأنها إرساء دعائم الثقة وهذا ما يشكل الأساس للاعتماد على آرائهم وأحكامهم.
  - الإستمرارية: من خلال هذا المبدأ يجب على الإدارة العليا اتخاذ كافة الإجراءات الضرورية التي تضمن استمرارية وظيفة التدقيق الداخلي بما يتناسب مع حجم المؤسسة وطبيعة أنشطتها.
  - الاستقلالية (الحياد): بمعنى أن تكون وظيفة التدقيق الداخلي مستقلة عند تنفيذ الأنشطة التي يتم تدقيقها عن باقي الوظائف الأخرى ودون تدخل الإدارة العليا.
  - الكفاءة المهنية: وتشمل الكفاءة المهنية المعرفة والخبرة وإستمرارية تأهيل كل موظف من موظفي إدارة التدقيق الداخلي.
  - السرية: يجب أن يحترم المدققين الداخليين قيمة وملكية المعلومات التي يحصلون عليها وأن لا يكشفوا عن أية معلومات.
4. مراقبة التسيير

1.4. مفهوم مراقبة التسيير: لمعرفة مفهوم مراقبة التسيير يجدر بنا أولاً تقديم ماهية المراقبة وعملها داخل المؤسسة الاقتصادية.

✓ مفهوم المراقبة: إنها عنصر لازم وضروري ينشأ مع كل تنظيم، ولقد تطورت المؤسسات وتطور الوظائف الإدارية بها كذلك فإن الرقابة سايرت تطور حجم المؤسسة وتنوع عملياتها والتغيير في شكلها القانوني من مؤسسة ذات طابع فردي إلى شركة أشخاص أو شركة أموال، ومن ثم فإنه كلما إتسع نطاق المؤسسة وتعددت عملياتها وزادت مشاكلها كلما زادت الفجوة بين مستوياتها الإدارية المختلفة، وبالتالي يصعب القيام بالرقابة والمتابعة وتقييم الأداء، مما يستدعي ضرورة إجراء تطور في الأساليب الرقابية وفي أهداف تلك الأساليب لمواجهة احتياجات المؤسسة. (قريشي محمد الصغير، 2015)

✓ مفهوم مراقبة التسيير: لقد تعددت التعاريف المعطاة للمراقبة التسيير نذكر منها على سبيل المثال: وحسب C.Alazard فتعبر مراقبة التسيير عن وضع وإدراك وسائل معلوماتية موجهة لتمكين المسؤولين من حسن التصرف، وتحقيق التنسيق الاقتصادي العام بين الأهداف والوسائل وما تم تحقيقه، لذا يجب اعتبارها نظام معلوماتي لقيادة وتسيير المؤسسة كونه يراقب فعالية ونجاعة الأداء لبلوغ الأهداف. (مرغني وليد، 2018)

وعرفها Robert Anthony على أنها "مجموعة العمليات التي يتأكد بواسطتها المسئولون أن الموارد المتحصل عليها مستعملة بكفاءة وفعالية من أجل بلوغ أهداف المنظمة" كما عرفها سنة 1988 على أنها "العملية التي يؤثر من خلالها المسيريون على باقي أعضاء المنظمة لتنفيذ الإستراتيجية." (مرغني، وليد؛ دمدوم، زكرياء، 2017)

من خلال التعريفات السابقة نستنتج أن مراقبة التسيير هي مجموعة من عمليات أو الإجراءات التي تمكن المديرين على التأكد من صحة العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وتحقيق الأهداف التي نسعى لها، واكتشاف مناطق الخلل ومعرفة أسبابها وعمل على حلها.

2.4. أهمية مراقبة التسيير: لمراقبة التسيير مكانة هامة داخل المؤسسة الاقتصادية لما تضيفه الرقابة على المؤسسات من خصائص ومميزات، ويمكننا إبراز هذه الأهمية في النقاط التالية: (يامنة و العيد، 2015)

- الوقوف على المشكلات والعقبات التي تعترض انسياب العمل قصد التقليل منها؛
- إكتشاف الأخطاء فور حدوثها كي تعالج فوراً؛
- التأكد من أن القواعد المقررة مطبقة بشكل صحيح؛
- التأكد من أن العمليات الفنية تؤدي وفقاً للنصوص المقررة؛
- تقييم المديرين للتأكد من كفاءتهم في جميع المستويات وحسن سلوكهم؛
- المحافظة على حقوق الأطراف ذات المصلحة في قيام المؤسسة مثل العمال والمتعاملين معها؛
- منع التعسف في استعمال السلطة من جانب المديرين وتحقيق العدالة في أداء الخدمات والوفاء بالالتزامات؛
- التأكد من توفر الانسجام بين مختلف المراكز الإدارية وسيرها جميعاً في اتجاه الهدف المرجو تحقيقه وفقاً للسياسات المقررة.

3.4. مراقبة التسيير: يمكن اعتبار مراقبة التسيير كسيرورة مغلقة تتكون من أربعة مراحل نذكر منها: (رحالية بلال، 2016)

- تنشئ الأهداف: إذ أنها تعتبر مصدر وملهم للعمليات التخطيطية وإمدادها بمعايير الرقابة والتسيير.
  - التخطيط: حيث تعتمد على الأهداف المحددة وتسيير مختلف التوقعات القادرة على تحقيقهم في أرض الواقع.
  - تحديد الميزانية: على ضوء مخرجات التخطيط تحدد الميزانية التي تخدمها وتتماشى مع مختلف التوقعات والتغيرات التي قد تحدث أثناء عملية التنفيذ.
  - وضع موضع التنفيذ: يتم وضع مختلف الخطط موضع التنفيذ وضخ الأموال اللازمة لذلك، التي تكون مهمتها الوقوف على مدى التطابق بين ما هو محقق وما هو مخطط.
  - تحليل النتائج: تعتمد على تحليل النتائج ومدى مطابقتها لتنفيذ لمعايير التخطيط، وتحليل النتائج والوقوف على الانحرافات الممكنة وتصحيحها.
  - اتخاذ القرارات التصحيحية: على ضوء مخرجات الرحلة السابقة يتم اتخاذ قرارات التصحيح بفعالية.
- 4.4. آليات مراقبة التسيير: تنقسم آليات مراقبة التسيير الحديثة إلى الأدوات الحديثة لمراقبة المستخدمة في مختلف المؤسسات العمومية الجزائرية والمتمثلة في لوحة القيادة، بطاقة الأداء المتوازن وبطاقة الأداء المتوازن المستخدمة، وإلى مداخل تحسين أداء المؤسسات للتحكم في مراقبة التسيير والمتمثلة في إدارة الجودة الشاملة، الهندسة الإدارية والإدارة الإلكترونية ويمكن توضيحها في نقاط التالية: (لبنى محدادى، 2017)
- لوحة القيادة: هي أداة تسييرية تسمح بتشخيص الوضعية التنبؤية بواسطة مجموعة من المؤشرات الهامة والملائمة للمؤسسة.



- بطاقة الأداء المتوازن: هي نظام يعمل على ترجمة رسالة وإستراتيجية المؤسسة إلى مجموعة من المؤشرات الشاملة التي توفر إطارا للقياس الاستراتيجي والإدارة الإستراتيجية.
- بطاقة الأداء المتوازن المستدامة: تختلف هذه البطاقة عن سابقتها بضمها للبعدين البيئي والاجتماعي إضافة للأبعاد الأربعة الأصلية، كما أنها تعتبر أداة فعالة تربط بين إستراتيجية المؤسسات والتنمية المستدامة من أجل تمكينها على خلق قيمة بشكل مستدام وعلى مدى الطويل.
- إدارة الجودة الشاملة: تعرف على أنها طريقة لتسيير المؤسسة تركز على الجودة، وترتكز على مساهمة جميع الأفراد وتسعى للنجاح لمدة طويلة بواسطة إشباع حاجات الزبائن وتوفير مزايا من أجل جميع أفراد المؤسسة والمجتمع.
- الهندسة الإدارية: تعرف على أنها إعادة التفكير الأساسي وإعادة التصميم الجذري للعمليات الإدارية لتحقيق تحسينات جذرية جوهرية وفائقة في معايير الأداء الحاسمة.
- الإدارة الإلكترونية: هي العملية الإدارية القائمة على الإمكانيات المتميزة للانترنت وشبكات الأعمال في التخطيط والتوجيه والرقابة على الموارد والقدرات الجوهرية للمؤسسة بدون حدود من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.

#### 5. المحور الثاني: علاقة مراقبة التسيير بالتدقيق الداخلي

شهدت كل من مراقبة التسيير والتدقيق الداخلي تغيرات متشابهة، حيث تتطور التدقيق الداخلي من كونه مجرد وسيلة للمراقبة المحاسبية إلى مساعدة التسيير في التحكم في العمليات، ونفس الشيء بالنسبة لمراقبة التسيير من مجرد تحليل التكاليف إلى مراقبة الموازنة ومن ثم إلي وسيلة فعلية لقيادة المنظمة وتمثل أهم نقاط التشابه والاختلاف والتكامل بينهما فيما يلي: (عقون سعاد، 2016)

#### 1.5. أوجه التشابه

- يهتم كلاهما بكل نشاطات المنظمة وبالتالي لهما طابع كلي أو شامل؛
- يقوم كلاهما بالمساعدة، جذب الانتباه واقتراح توصيات، وهما لا يحملان الطابع العملي، أي ليست لهما سلطة التقرير والبحث في العمليات؛
- كلا الوظيفتين حديثتين نسبيا، وتشهدان فترة تطور بكل ما يحمله من العديد من التساؤلات وعدم التأكد؛
- تستفيد كلا الوظيفتين من ارتباط وظيفي يحافظ على استقلاليتيها وحريةهما، أي في أعلى المستوي التنظيمي.

#### 2.5. أوجه الاختلاف

- بالنسبة للهدف: هدف التدقيق الداخلي هو التحكم الأفضل في النشاطات من خلال تشخيص إجراءات نظام الرقابة الداخلية للتأكد من مدى قوتها ومدى الالتزام بتنفيذها، مراقبة التسيير تهتم أكثر بالمعلومات، فهدفه المساعدة على تحديد نجاعة الأداء قياسه، متابعته واقتراح إجراءات لإعادة النظام للوضعية الصحيحة، وبهذا يقوم بتصميم نظام معلومات المؤسسة ويساعد في تصور هيكلية تنظيمية مبنية على لا مركزية فعالة للسلطة.
- بالنسبة لمجال التدخل: بالرغم من اهتمامهما بكل نشاطات المنظمة، إلا أن نظرتيها تختلف، فمراقب التسيير يهتم خاصة بالنتائج الفعلية والتقديرية ويركز خاصة على ما هو كمي أو قابل للقياس الكمي، المدقق بتخطي ذلك بحيث يهتم بمجالات أوسع كالحماية الجودة...إلخ.

- **مناهج العمل:** منهجية عمل المدقق الداخلي خاصة به بينما تركز منهجية عمل مراقب التسيير على إعلام العمليين (تقديرات وإنجازات) وهي في غالبيتها منهجية مبنية على التحليل والاستنتاج.

### 3.5. التكاملات:

- **يمنح التدقيق الداخلي ضمان لمراقبة التسيير مرتبط بنظام الرقابة الداخلية والخاص بدقة وصلاحيات المعلومات وتجعل منه نظاما أكثر فعالية، من جهة أخرى تخضع مراقبة التسيير للتدقيق للتأكد من تحكّمها في نشاطها (وجود الإجراءات ومدى احترامها ومدى سلامتها: هل المؤشرات مناسبة، هل المعلومات الناتجة شاملة، هل هناك تناسق بينهما وبين تلك الناتجة عن الوظائف الأخرى).**
- **تساعد تقارير التدقيق الداخلي مراقب التسيير وتمنحه المعلومات الحقيقية للحكم على طريقة عمل المسارات بالنظر غلي الإجراءات المقررة.**
- **كما يحدد المدقق لدى مراقب التسيير معلومات تمثل مؤشرات تجلب انتباهه إلي نقاط الضعف الواجب أخذها بعين الاعتبار في مهام التدقيق، كما يقوم مراقب التسيير بتحديد معايير الأداء للمدقق للتمكن من تقييمه على ضوء إنجازاته (عدد المهام المقررة، الإجراءات المتخذة، المنفذة ضمن الأجال المحددة، أجال تنفيذ الميزانية).**

### 6. المحور الثالث: دور التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تطبيق الحوكمة

تساهم أنشطة التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في عمليات الحوكمة بواسطة تقييم وتحسين عملية الحوكمة من خلال ما يلي: (عثمان و خراف، 2016)

- **التحقق من وضع القيم والأهداف وتوصيلها؛**
  - **مراقبة عملية إنجاز الأهداف؛**
  - **التحقق من المساءلة؛**
  - **التحقق من الحفاظ على القيم في المنشأة؛**
  - **تقديم معلومات حول نتائج الأداء التشغيلي والاستراتيجي للمؤسسة وكذا تقييم الأداء الفعلي للإدارة التنفيذية؛**
  - **تقديم المعلومات الواضحة والصحيحة لكافة الأطراف أصحاب المصلحة.**
- وتساهم مراقبة التسيير والتدقيق الداخلي بفاعلية في الحفاظ على توازن نظام الحوكمة، ويمكن تفسير العلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسة وفهم مبرراتها من خلال عدد من النظريات المتعلقة بالمؤسسة كما يلي: (صالح محمد يزيد، 2016).

**1.1. الرقابة والتدقيق، نظرية الوكالة حوكمة المؤسسات:** من خلال تحليل العلاقة التعاقدية في ظل نظرية الوكالة يتم التوصل إلى وجود صراع مصالح بين المالك والمسير 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 مجلس الإدارة، الإدارة العليا)، وهنا يتشكل ارتباط التدقيق الداخلي بكل من الإدارة العليا ومجلس الإدارة من خلال لجنة التدقيق (إن وجدت) وتعاونها مع المدقق الخارجي يعد عاملا أساسيا في التقليل من عدم تماثل المعلومات بين مختلف أطراف الحوكمة.

**2.2. الرقابة والتدقيق، 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 التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير. (عثمان و خراف، 2016، صفحة 132)

3.6. التدقيق الداخلي، نظرية الارتباط بالموارد، حوكمة المؤسسات: يرى المنظرون للارتباط بالموارد، فإن المؤسسة تعتمد على محيطها فيما يتعلق بالموارد الأولية، العمل، رؤوس الأموال والتجهيزات، قنوات توزيع الإنتاج والخدمات، وعلى المؤسسة أن تتبنى نظاما فعالا من أجل التوجيه الأمثل للموارد ويكون ذلك بتطبيق مبادئ الحوكمة والإعتماد على التدقيق الداخلي لتفعيل هياكلها وتحقيق كفاءة العمليات التنظيمية.

7. خاتمة:

أصبحت المؤسسات في وقتنا الراهن تهتم بحماية ممتلكاتها وحقوقها خصوصا مع كبر حجمها ونشاطها وذلك من أجل الاستمرارية والمنافسة مما جعل المسئولين يفكرون في طرق مناسبة من اجل هذا وضرورة وضع نظام رقابة داخلي فعال كفيل بحماية حقوقها سواء تعلق الأمر بالأموال أو الموجودات من الأخطار التي قد تتعرض لها.

كما أصبحت الحوكمة وسيلة لتعزيز الثقة في اقتصاد أي دولة ودليل على وجود سياسات عادلة وشفافة وقواعد لحماية المستثمرين والمتعاملين، ومؤشرا على المستوى الذي وصلت إليه إذا أدت الشركات في الالتزام المهني لقواعد حسن الإدارة والشفافية والمحاسبة ووجود إجراءات للحد من الفساد.

ونجد كذلك أن التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير يساهمان بشكل كبير في اكتشاف الأخطاء أي أنهما يدعم الحوكمة الشركات من خلال اكتشاف للأخطاء التي قد وقعت ومحاولة تصحيحها.

#### ✓ التحقق من فروض الدراسة

- الفرضية الأولى: التدقيق الداخلي وظيفة غير مستقلة لكن يلعب دورا هاما في توجيه سياسة المؤسسة من خلال تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في الشركة، ومنه ثبت صحة الفرضية.
- الفرضية الثانية: تضاعف الاهتمام بمهنة التدقيق الداخلي بعد تعدد الأزمات الداخلية، وبرز دورها الداعم في تطبيق حوكمة المؤسسات، ومنه الفرضية غير صحيحة.
- الفرضية الثالثة: نظرا لأهمية واقع التسيير داخل المؤسسة يمكن إعتبره كأداة فعالة للمراقبة والمراجعة، ومنه ثبت صحة الفرضية.

#### ✓ نتائج الدراسة: النتائج العامة المتوصل إليها جاءت كما يلي:

- يعمل التدقيق الداخلي على تقديم النصائح للإدارة العليا في تقرير يتضمن كل ما توصل له المدقق الداخلي من نتائج وتقديم بعض الاقتراحات التي يراها مناسبة؛
  - التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير يعطيان للمساهمين والأطراف ذات العلاقة الثقة اللازمة مما يضمن لهم حقوقهم؛
  - حوكمة الشركات مجموعة من القوانين والمبادئ والمعايير تمكن من إدارة فعالية المؤسسات من خلال التطبيق السليم لهذه المبادئ والقوانين والمعايير؛
  - إدخال كل من مقياس التدقيق الداخلي والحوكمة في البرامج التعليمية في الجامعات؛
  - يقوم التدقيق الداخلي بإضافة قيمة للمؤسسة من خلال الوظائف التي أصبح يضطلع بأدائها في إطار الحوكمة
- ✓ التوصيات:
- ضرورة إعادة تقييم وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات لما يضمن استقلاليتها وكفاءة فعاليتها؛

- ضرورة إهتمام بموضوع الحوكمة عن طريق إجراء ندوات تحسيسية وإلقاء محاضرات من طرف خبراء وأساتذة لهم خبرة في الحوكمة؛
- إلزام المؤسسات بتبني القواعد الأساسية للحوكمة والعمل بها؛
- التعريف بمبادئ الحوكمة ومقوماتها من خلال عقد دورات تدريبية لكل الأطراف ذات العلاقة.

### 8. قائمة المراجع:

1. تومي ميلود، دور التدقيق الداخلي في تحقيق تسيير أمثل للمؤسسة الاقتصادية مجلة حوليات.
2. قريشي محمد الصغير 2015 مطبوعة مراقبة التسيير ورقلة الجزائر.
3. محمد لمن علون 2019 نظام المعلومات المحاسبية والتدقيق الداخلي عمان الأردن دار أسامة.
4. محمد مصطفى سليمان 2009 دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري بالإسكندرية مصرالدار الجامعية،
5. أثار وانعكاسات التوحيد المحاسبي على نظام مراقبة التسيير 2015 مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة والمالية.
6. آدم حديد دور التدقيق الداخلي في الحد من المخاطر التشغيلية في البنوك التجارية الجزائرية مجلة دفاتر اقتصادية.
7. العايب عبد الرحمان 2016 دور التدقيق الداخلي في الممارسة السليمة لحوكمة الشركات على ضوء المعايير الدولية للممارسة مهنة التدقيق الداخلي مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.
8. الفيومي محمد 2015 المراجعة علما وعملا القاهرة مصر دار التعليم الجامعي.
9. عبد الوهاب نصر علي. شحاتة السيد شحاتة 2006-2007;مراجع الحسابات وحوكمة الشركات بالإسكندريةالدار الجامعية.
10. بوشمبة بدرة. (ديسمبر، 2018). دور التدقيق الداخلي في تحقيق التطبيق الفعلي لحوكمة الشركات داخل المؤسسات. مجلة الأبحاث. ودراسات التنمية.
11. حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والاداري 2006 الاسكندرية مصر الدار الجامعية.
12. خضر، احمد علي. (2012). حوكمة الشركات. الإسكندرية، مصر: دار الفكر الجامعي.
13. دور التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تسجيل الحوكمة 2016 مجلة الابتكار والتسويق
14. ديالا جميل الرزي 2013 مدى امكانية تطبيق نظام حوكمة الشركات الاقتصادية والمالية وحاجتها للانظمة والقوانين أطروحة دكتوراه تلمسان الجزائر.
15. صالح محمد يزيد 2016 أثر التدقيق الداخلي كألية للحوكمة على الرفع تنافسية المؤسسة أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، بسكرة، الجزائر.
16. ضويفي حمزة دور التدقيق الداخلي في إرساء مبادئ حوكمة المؤسسات مجلة المعيار.
17. عفون سعاد مراقبة التسيير، الرقابة الداخلية والمراجعة:أوجه الالتقاء والاختلاف والتكامل مجلة دراسات الجامعة.
18. غضبان حسام الدين 2013/2014 مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية أطروحة دكتوراه بسكرة الجزائر.
19. لبنى محادي 2017تطبيق أليات مراقبة التسيير الحديثة في المؤسسات العمومية الاستشفائية مجلة الدراسات المالية والمحاسبية.
20. محسن احمد الخضيري 2005 حوكمة الشركات القاهرة مصر مجموعة النيل العربية.
21. محسن احمد الخضيري 2009 حوكمة المؤسسات مص مجموعة النيل العربية.
22. محمد ياسن غادر 2012، محددات الحوكمة ومعاييرها المؤتمر العلمي الدولي عولمة الإدارة في عصر المعرفة 16 طرابلس.
23. مرغني وليد 2018 تقييم فعالية مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية مجلة الرؤى الاقتصادية.
24. مرغني وليد، دمدوم زكرياء 2017 التفكير الاستراتيجي للأفراد ومساهمته في دعم فعالية مراقبة التسيير مجلة الدراسات المالية والحاسبية.
25. مصطفى يوسف كافي 2013 الأزمة المالية الإقتصادية العالمية وحوكمة الشركات عمان الأردن دار الرواد.