

دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات - حالة مؤسسة ميناء تنس

The role of internal auditing in activating corporate governance - the case of the Port of Tenes Corporation

قويدر الواحد عبد الله*، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف-الجزائر، مخبر المقاولاتية وحوكمة المؤسسات

a.kouiderelouahed@univ-chlef.dz

مصنوعة احمد، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف-الجزائر، مخبر تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الصناعات البديلة

a.mesnoua@univ-chlef.dz

تاريخ الإرسال: 2022/04/13	تاريخ القبول: 2022/11/29	تاريخ النشر: 2022/12/31	المؤلف المرسل: قويدر الواحد عبد الله
---------------------------	--------------------------	-------------------------	--------------------------------------

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على دور التدقيق الداخلي في تفعيل آليات حوكمة المؤسسات في مؤسسة ميناء تنس وذلك من خلال ضمان تطوير الأداء العام للمؤسسة، من خلال إدخال التحسينات اللازمة على الأساليب الرقابية المعتمدة من طرف المؤسسة وهذا لإدارة المخاطر التي تواجهها في أداء مهامها، إضافة إلى ضرورة توفير المعايير الدولية اللازمة التي تحكم عمليات التدقيق الداخلي والتي يجب أن تنعكس في إعداد تقارير الأداء والقوائم المالية بشكل دقيق وعلى درجة عالية من الإفصاح والشفافية لخدمة مصالح مختلف أصحاب المصالح ودعم ثقتهم في أداء المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، حوكمة المؤسسات، الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، الإفصاح والشفافية.

Abstract:

This study aimed to identify the role of internal audit in activating corporate governance mechanisms in the Port of Tennis Corporation, by ensuring the development of the overall performance of the Corporation, by introducing the necessary improvements to the control methods approved by the Corporation and this is to manage the risks it faces in the performance of its tasks, in addition to The necessity of providing the necessary international standards that govern internal auditing, which must be reflected in the accurate preparation of performance reports and financial statements, with a high degree of disclosure and transparency to serve the interests of various stakeholders and support their confidence in the performance of the institution.

Keywords: Internal audit, corporate governance, internal control, risk management, disclosure and transparency.

* المؤلف المرسل: قويدر الواحد عبد الله

1. مقدمة:

تشير التطورات الحديثة إلى الدور الكبير للمدقق الداخلي في حوكمة المؤسسات، سواء بمراقبة تحقيق الأهداف التي تضعها المؤسسة أو تقييم الخطط والأساليب التي تبنتها لتحقيق هذه الأهداف، وقد أوضح معهد المدققين الداخليين (IIA) أن موضوع الحوكمة يتقاطع بشكل كبير مع القضايا التي يعالجها التدقيق الداخلي، وقد أشارت الكثير من الدراسات إلى أهمية التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة وتحقيق جودة التقارير المالية (اللطيف، 2003، صفحة 723)، وهذا ما أشارت إليه أحدث التعاريف للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA). وهذا ما جعل من مؤسسة ميناء تنس تولى أهمية بالغة لوظيفة التدقيق الداخلي وجعلها من الوظائف القيادية في المؤسسة، من خلال تقييمه الدائم والموضوعي لمختلف الأنشطة، كما أصبح من المراكز الأساسية لحوكمة المؤسسة من خلال الخدمات الاستشارية والاستناد على نهج منظم في إدارة أنشطتها. مما يسمح بتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والتركيز على المراكز والأنشطة ذات المخاطر العالية في المؤسسة ضمن أولويات أنشطته، في ظل المعايير الدولية، وانعكاس كل ذلك على تجسيد متطلبات مبادئ الحوكمة في مؤسسة ميناء تنس.

1.1. السؤال الرئيسي: وفي ظل هذا السياق توصلنا إلى السؤال الرئيسي: كيف يساهم يمكن التدقيق الداخلي في

إرساء أو تطبيق مبادئ حوكمة على مستوى مؤسسة ميناء تنس؟

وفي محاولة للإجابة على التساؤل الرئيسي يتطلب الأمر الإجابة على جملة من الأسئلة الفرعية والمتمثلة أساساً: (بما فيها الرئيسية والفرعية)

2.1. التساؤلات الفرعية:

- ما هي مستجدات مهنة التدقيق الداخلي؟

- فيما تمثل أهم مبادئ الحوكمة، وما هي الأهداف التي تسعى لتحقيقها في المؤسسة؟

- كيف يساهم التدقيق الداخلي بمؤسسة ميناء تنس في تفعيل آليات الحوكمة؟

3.1. الفرضيات: بهدف الإجابة على الأسئلة الفرعية واستناداً إلى الأسئلة الفرعية يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- التدقيق الداخلي هو مجموعة من أوجه النشاط المستقلة التي تنشأها الإدارة للقيام بمراقبة أنشطة المؤسسة وإدارة المخاطر المرتبطة بها؛

- تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من المبادئ أهمها الإفصاح والشفافية في تقارير الأداء للمؤسسات كما تمثل أداة فعالة للرقابة على المؤسسة؛

- يساهم التدقيق الداخلي بمؤسسة ميناء تنس في تفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات من خلال إعادة وضع نظام للرقابة الداخلية؛

4.1. أهمية الدراسة: تكمن أهمية هذه الدراسة في إبراز الدور الذي يؤديه التدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة في المؤسسات

من خلال توضيح مدى مساهمة حوكمة المؤسسات في تقليل المخاطر باعتماد التدقيق الداخلي؛

- تسليط الضوء على الدور المرجو من التدقيق الداخلي في دعم حوكمة المؤسسات؛

- إبراز دور وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات من خلال إبراز علاقة التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات وعلاقته بباقي أطراف الحوكمة.

5.1. أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى:

- توضيح المفاهيم الأساسية لموضوعي التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات؛

- دراسة دور التدقيق الداخلي في تفعيل آليات حوكمة المؤسسات

- التعرف على ما إذا كان لوظيفة التدقيق دورا إيجابيا في تفعيل مبادئ الحوكمة في مؤسسة ميناء تنس.

6.1. منهجية الدراسة: من أجل معالجة موضوع الدراسة من جوانبه المختلفة، سوف يتم إتباع المنهج الاستنباطي بأدائه الوصف والتحليل بشكل كمي وكيفي ويهدف إلى جمع كل المعلومات المتوفرة وتفسيرها واستخلاص دلالتها، والمنهج الاستقرائي من خلال استقراء المعطيات والمعلومات وتفسيرها من خلال: المقابلات الشخصية مع المسؤولين الإداريين في المؤسسة محل الدراسة. بالإضافة إلى استخدام وثائق داخلية للمؤسسة. ولتحقيق هذا الهدف اعتمدنا على الكتب والمراجع، والدراسات حول الإطار العام للتدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات مدعمة ببيانات تمثلت في المقابلة والاستقصاء لدراسة آراء مدققين وموظفي المؤسسة محل الدراسة.

7.1. الدراسات السابقة: سنقوم باستعراض بعض الدراسات السابقة ذات العلاقة بالدراسة الحالية من منظور متغيراتها الرئيسية المتمثلة في التدقيق الداخلي، و حوكمة المؤسسات والعلاقة:

- **دراسة فاطمة احمد إبراهيم،** العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير محاسبة وتمويل، كلية التجارة بجامعة غزة، فلسطين، 2016 هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي الصادرة عن وحدات الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي والخطوات المتبعة في ذلك. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن العاملين في وحدات الرقابة الداخلية يتمتعون بالتأهيل العلمي، والخبرة العملية والكفاءة المهنية والتدريب المناسب، وهي عوامل مؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي الصادرة، واستقلالية قسم التدقيق الداخلي

- **دراسة حمدي معمر:** دور تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم نشاط شركة التأمين التعاوني، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2017. تدور إشكالية البحث حول كيف يمكن أن تساهم الحوكمة في زيادة فعالية نشاط شركة التأمين التعاوني: وكانت أهم النتائج المتوصل إليها من الدراسة ما يلي:

- تعتبر الحوكمة بمبادئها ومعاييرها وما تفترضه من شفافية ونزاهة صمام الأمان للمؤسسات المالية عموما وإسلامية منها على وجه الخصوص؛

- تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من المبادئ أهمها الإفصاح والشفافية في القوائم المالية للمؤسسات كما تمثل أداة فعالة للرقابة على المؤسسة.

- **دراسة هشام زروقي، عبد الحميد حسياني** "دور الممارسات الحديثة للتدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر على ضوء معايير التدقيق الدولية-دراسة ميدانية بمؤسسة الانجازات الصناعية والتركيب، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 23،

العدد 02، الجزائر، 2022: هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر بالمؤسسات وفقا لمعايير التدقيق الدولية، لما لها من اثر في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية وقياس وتقييم كفاءة إدارة المخاطر في مؤسسة باتيميتال. وخلصت هذه الدراسة إلى أهمية وجود التدقيق الداخلي في الحد من المخاطر بالمؤسسات من خلال قيام المدقق الداخلي باكتشاف المخاطر وإبرازها في تقريره الموجه للإدارة وتوفير تأكيد موضوعي بان هذه الأخيرة يتم التحكم فيها بشكل ملائم وصحيح.

8.1. خطة الدراسة: من اجل معالجة إشكالية الدراسة المطروحة قمنا بتقسيم الدراسة إلى قسمين، قسم نظري وتضمن الإطار المفاهيمي لكل من التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات والعلاقة التي تربط بينهما، فحين تضمن القسم الثاني الدراسة التطبيقية والتي كانت في مؤسسة ميناء تنس بالشلف، أين تم التطرق إلى وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة ودورها في تفعيل آليات حوكمة المؤسسات، إضافة إلى المقدمة والخاتمة والتي تضمنت بعض النتائج المتوصل إليها والتوصيات المقترحة.

2. الجانب النظري

1.2. ماهية التدقيق الداخلي: نظرا للبيئة المتغيرة والمليئة بالمخاطر التي تعمل بها المؤسسة الاقتصادية، وجب أن يكون عملها تحت رقابة شاملة ومختلفة وكان التدقيق أهمها، لتحقيق مجموعة من الأهداف من خلال إتباع مجموعة من المعايير في تطبيقها للتدقيق، ويعتبر التدقيق الداخلي كنوع من أنواع التدقيق المهم.

1.1.2. تعريف التدقيق الداخلي: عرف من طرف جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) على أنه عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق (السرايا، 2002، ص2). وعرفه المشرع الجزائري من خلال نص المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 10/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 الذي ينص على أنه: يتعين على المؤسسات الاقتصادية تنظيم هيكل داخلي خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها (الجريدة الرسمية، 1988، ص36). وهو بذلك نشاط مستقل وهادف يعمل على تأمين قدر من سيطرة المؤسسة على عملياتها من خلال تقديم النصائح والتوجيهات وتصحيح أخطاء ومشاركة في خلق قيمة مضافة ومساعدتها على تحقيق أهدافها بواسطة إكسابها آلية منظمة منهجا انضباطيا لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وحوكمة المؤسسات (IFACI, 2013, p15).

2.1.2. خصائص التدقيق الداخلي: يمتاز التدقيق الداخلي بجملة من الخصائص نبرزها فيما يلي:

- وسيلة استكشافية تحدد موضع الانحراف بين الواقع والمعايير الموضوعية مسبقا؛
- وظيفة تقييمية مستقلة تتم ممارستها داخل المؤسسة عن طريق قسم من أقسامه لفحص وتقييم أنشطتها؛
- نشاط مستقل يعطي المؤسسة الضمانات الكافية حول درجة التحكم في العمليات؛
- وظيفة استشارية أكثر منها وظيفة تنفيذية؛
- وظيفة دورية بحيث تخضع مختلف الوحدات والمصالح التابعة لها لعمليات الفحص والتقييم بصفة مستمرة.

3.1.2. أهداف التدقيق الداخلي: صاحب تطور مهنة التدقيق الداخلي تطور في أهدافها ومدى التحقق والفحص وكذلك درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية ويتمثل ذلك في (جمعة، 2011، ص8-9):

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة؛

- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط؛

- مساعدة جميع أعضاء المؤسسة على تادية مسؤولياتهم بفعالية، ويتم ذلك من خلال قيام المدقق الداخلي بتزويدهم بالتحليلات والمعلومات التي تم الأنشطة التي يتم تدقيقها (الخطيب، 2010، ص136)؛

- التحقق من قيم الأصول ومطابقتها مع الدفاتر بهدف حمايتها وكذا التأكد من أحكام الرقابة ووجود التأمين.

4.1.2. معايير التدقيق الداخلي: يشكل التقيد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي أمراً أساسياً ليتمكن التدقيق الداخلي من الوفاء بمسؤولياته. تم إصدار معايير التدقيق من طرف معهد المدققين معهد المدققين الداخليين (IIA) في عام 1978، حيث تضمنت تعريف مهنة التدقيق الداخلي، ومسؤولياته، وقد شمل هذا الإصدار خمسة مجموعات رئيسية من المعايير احتوت كافة جوانب التدقيق الداخلي (معايير أدلة العمل، معيار الاستقلالية والموضوعية والكفاءة المهنية، معيار الرقابة الداخلية وفعاليتها وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات، معيار أداء العمل التدقيقي وتوصيل النتائج، ومعيار إدارة التدقيق الداخلي وأوجه التنسيق مع المدقق الخارجي). وفي عام 2000 قام المعهد بتطوير وإضافة معايير جديدة إلى المعايير السابقة عن طريق إدخال تعديلات عليها بحيث تم إعادة تقسيمها إلى مجموعتين رئيسيتين بدلاً من خمسة (معايير الصفات ومعايير الأداء) وتم التعديل الثاني للمعايير عام 2003 وفي عام 2008 وبعدها في 2010، دون أن يتغير المحتوى العام لها (إبراهيم، 2016، صفحة 36).

■ **معايير الصفات:** وتشمل أربعة معايير، الهدف منها تحديد الصفات الخاصة التي يجب توفرها في المؤسسات والمدققين الذين يؤدي أعمال التدقيق الداخلي وتشمل (ISPPIA, 2017, pp. 3-9).

المعيار 1000: الغرض، السلطة، والمسؤولية: ويتعلق هذا المعيار بميثاق التدقيق الداخلي وهو بمثابة وثيقة رسمية تحدد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط التدقيق (1010: الإقرار بالتوجيهات الإلزامية في ميثاق التدقيق).

المعيار 1100: الاستقلالية والموضوعية: يجب أن يكون التدقيق الداخلي نشاطاً مستقلاً، وعلى المدققين أداء أعمالهم بموضوعية، (1100: الاستقلالية التنظيمية، 1111: التفاعل المباشر مع المجلس، 1112: دور الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي خارج إطار التدقيق الداخلي، 1120: الموضوعية الفردية، 1130: معوقات الاستقلالية أو الموضوعية).

المعيار 1200: المهارة والعناية المهنية اللازمة: يجب إنجاز مهمة التدقيق الداخلي يجب بمهارة مع توشي العناية المهنية (1210: المهارة، 1220: العناية المهنية اللازمة، 1230: التطوير المهني المستمر).

المعيار 1300: برنامج تأكيد وتحسين الجودة: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يعمل على تأكيد وتحسين نشاط التدقيق (1013: متطلبات برنامج تأكيد وتحسين الجودة، 1311: التقييمات الداخلية، 1312: التقييمات الخارجية، 1320: التقارير المتعلقة ببرنامج تأكيد وتحسين الجودة، 1321: استعمال عبارة متقيد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، 1322: الإفصاح عن حالات عدم التقيد). **معايير الأداء:** وتتكون من سبعة معايير تهدف إلى وصف

أنشطة التدقيق الداخلي ووضع المقاييس التي يمكن على أساسها قياس أداء نشاط التدقيق وتشمل المعايير التالية (Standards,2017,pp10-20):

المعيار 2000: إدارة نشاط التدقيق الداخلي: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يدير نشاط التدقيق بفعالية (2010): التخطيط، 2020 التبليغ والموافقة، 2030: إدارة الموارد، 2040: السياسات والإجراءات، 2050: التنسيق والاعتماد، 2060: إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة، 2070 مزود الخدمات الخارجي والمسؤولية التنظيمية عن التدقيق الداخلي).

المعيار 2100: طبيعة العمل: يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة والإسهام في تحسينها وذلك من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم وقائم على المخاطر.

المعيار 2110: الحوكمة: يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم عمليات الحوكمة في المؤسسة واقتراح التوصيات المناسبة لتحسين أساليب الحوكمة في المؤسسة بما يكفل (اتخاذ قرارات إستراتيجية وتشغيلية، الإشراف على عمليات إدارة المخاطر والرقابة، تعزيز الأخلاقيات والقيم؛ ضمان فاعلية إدارة الأداء والمساءلة، إبلاغ المعلومات حول المخاطر، تنسيق الأنشطة وتبادل المعلومات).

المعيار 2120: إدارة المخاطر: يجعل لنشاط التدقيق الداخلي تقييم فعالية عمليات إدارة المخاطر والمساهمة في تحسينها.

المعيار 2130: الرقابة: يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في الحفاظ على ضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها، والدفع لتحسينها المستمر.

المعيار 2201: تخطيط مهمة التدقيق الداخلي: يجب أن يقوم المدققون بوضع وتوثيق خطة عمل لكل مهمة من مهام التدقيق (2201): اعتبارات التخطيط، 2210: أهداف مهمة التدقيق الداخلي، 2220: نطاق مهمة التدقيق الداخلي، 2230: تخصيص الموارد لمهمة التدقيق، 2240: برنامج عمل مهمة التدقيق الداخلي).

المعيار 2300: تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي: يجب أن يقوم المدققون بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية اللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق (2310: تحديد المعلومات، 2320: التحليل والتقييم، 2330: توثيق المعلومات، 2340: الإشراف على المهمة).

المعيار 2400: تبليغ النتائج: يجب على المدققين الداخليين تبليغ نتائج مهام التدقيق (2410: مقاييس التبليغ، 2420: جودة التبليغات، 2421: الخطأ والسهو، 2430: استخدام عبارة تم إجراؤه وفقاً للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، 2431: الإفصاح عن حالات عدم التقيّد في المهمة، 2440: نشر النتائج، 2450: الآراء الكلية العامة).

المعيار 2500: مراقبة سير العمل: يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بوضع نظام لمراقبة ما يتخذ من أفعال إزاء النتائج التي تم إبلاغها إلى الإدارة، وأن يحافظ على هذا النظام.

المعيار 2600: التبليغ عن قبول المخاطر: عندما يتلخص الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إلى أن الإدارة قد قبلت مستوى من، فيجب عليه أن يناقش الأمر مع الإدارة العليا، وإذا ما ارتأى أن المسألة لم تُحلّ، فإنه يجب عليه تبليغ المسألة إلى مجلس الإدارة.

5.1.2. الوصف الوظيفي لدائرة التدقيق الداخلي: يعتمد التنظيم الداخلي لقسم التدقيق الداخلي على عدة عوامل من بينهم عاملين في قسم التدقيق الداخلي ومؤهلاتهم العلمية والعملية.

- **مدير التدقيق الداخلي:** وهو المشرف على أعمال المدققين الداخليين، حيث تستند إليه مهمة وضع برنامج شامل لإدارة التدقيق الداخلي طبقاً لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، وتمثل مسؤولياته في:
 - وضع سياسات نشاط التدقيق الداخلي ويعتبر المتحدث الرسمي باسم التدقيق في جميع المسائل المتعلقة به؛
 - المصادقة على جميع التقارير والمراسلات الصادرة عن التدقيق بما فيها التوصيات لتحسين العمل؛
 - تقييم كفاية استجابة الإدارة التشغيلية للتوصيات المصادق عليها من الإدارة العليا والمتابعة مع الإدارة؛
 - تقديم التقارير الدورية للمدير العام ولجنة التدقيق بصورة منتظمة عن نتائج أعمال التدقيق؛
 - التعاون مع المدققين الخارجيين والتأكد من تنسيق الجهود.

■ **مشرف التدقيق (رئيس قسم):** يشرف على مهمات التدقيق الرئيسية وتنسيق أعمال التدقيق مع المدققين للتأكد من أن أعمال التدقيق الجارية تتم وفقاً للخطط الموضوعة، ويسهر على توجيه وتدريب المدققين؛ التأكد من أن أعمال التدقيق قد تمت بموضوعية واستقلالية تامة من قبل المدققين.

■ **المدققين:** يعتبر المدقق مسؤولاً عن تنفيذ مهمات التدقيق الداخلي لبرنامج التدقيق المعد لهذه الغاية من قبل مشرف التدقيق، وقادر على تنفيذ مهمات التدقيق ذات المستوى المتوسط فما فوق من الصعوبة، كما يقوم بالتحضير لتقرير التدقيق بتجميع الاستنتاجات والتوصيات ومناقشتها مع مشرف التدقيق. كما يقوم بأعمال المسح الميداني الأولي للنشاط الخاضع للتدقيق لفهم وتحديد أسلوب العمل ووضع التوصيات المتعلقة باحتياجات التدقيق.

6.1.2. مراحل عملية التدقيق الداخلي: تنفيذ مهمة التدقيق تتطلب المرور عبر المراحل التالية:

■ **مرحلة التخطيط:** ويتم فيها إتباع الخطوات التالية (الفراز، 2010، ص 130):

- اختيار رئيس فريق التدقيق وتحديد أهداف التدقيق ومجاله ومعياره بعد الاتفاق مع الإدارة المختصة؛
- تحديد الموارد البشرية والمادية اللازمة لإتمام عملية التدقيق؛
- إجراء عملية مسح أولي وهي تحقيق الاتصال الأولي مع المدقق عليه؛
- وضع برنامج لإتمام عملية التدقيق وهذا البرنامج يتم توثيقه حتى يكون كدليل وكمناهج عمل لفريق التدقيق؛
- تحديد الجهة الخاضعة التي سيقدم لها التقرير الخاص بعملية التدقيق.

■ **مرحلة تجميع وفحص وتقييم المعلومات:** وهذه تمر المرحلة بالخطوات التالية:

- **التجميع والفحص:** يقوم المدقق الداخلي بتجميع المعلومات اللازمة لتكون دليل إثبات للنتائج التي سيتوصل إليها ويجب أن تكون المعلومات مفيدة وكافية ومناسبة للغرض الذي جمعت من أجله (شعيباني، 2004، ص 77).
- **التحليل:** تحليل والمقارنة المنظمة للأرقام والمعدلات والتي قد تعطي مؤشرات تساعد في توجيه إجراءات التدقيق بشكل سليم وأدلة رقابية تدعم استنتاجات المدقق وتستخدم إجراءات التحليل في جميع مراحل التدقيق.

التقييم: تتم بناء على المعلومات التي يتم تجميعها، حيث تعتبر النتائج المتوصل إليها أساسا لما سيقدمه للإدارة من نصائح وتوصيات وتأخذ عملية التقسيم ثلاث مستويات:

■ **مرحلة إعداد التقارير:** يقوم المدقق بإعداد تقرير التدقيق النهائي كما يلي (عيادي، 2008، ص 117-120):

- **مشروع تقرير التدقيق:** هي وثيقة تبرز المشاكل مرتبة منطقيا حسب أهميتها ومرفقة بتلخيص عن موضوع المشكل وبعض الملاحظات، الأسباب، النتائج والتوصيات.

- **الاجتماع النهائي أو الإقفال:** يجتمع نفس المشتركين في الاجتماع الافتتاحي لمهمة التدقيق للاستماع إلى النتائج المتوصل إليها.

- **تقرير التدقيق الداخلي:** وفيه يتم إعلام الإدارة عن حالة الوحدة التي خضعت للتدقيق على الشكل التالي:

جدول الإرسال والصفحة الرئيسية: وتتضمن (عنوان المهمة، تاريخ إرسال التقرير، أسماء المدققين رؤساء المهمات المشاركين في المهمة، أسماء الأطراف التي سيوجه لها التقرير، المستفيدين من التقرير والطرف المراجع المسؤول عن تتبع التوصيات، وضع كلمة سرية ومنع تصوير نسخ من التقرير).

الفهرس المفصل: يسمح بالإطلاع على مضمون التقرير والانتقال بين العناوين.

المقدمة قصيرة: وتتضمن: تذكير بمجال العمل وأهداف المهمة، وصف قصير لتنظيم الوحدة أو وظيفة التدقيق لإعلام السلطة. **العرض:** يسمح بتقديم صورة عن عمليات التدقيق تسمح للقارئ بالحصول على رأي عند الانتهاء من القراءة، ويعرض المدقق نتائج تقييم جودة الرقابة الداخلية.

جسم التقرير: هي الوثيقة الموجهة إلى الطرف المدقق وتتضمن المحضر والتوصيات والإجابات عليها .

الاستنتاج، الأعمال التصحيحية والملاحق: يتضمن الاستنتاج الإعلان عن مهمات أخرى ظهرت ضرورتها انطلاقا من هذه المهمة حسب برنامج التدقيق، إلى جانب التطرق إلى برنامج الأعمال التصحيحية.

■ **مرحلة المتابعة:** حيث تقوم الإدارة العليا بالاستفسار من الجهة الخاضعة للتدقيق لاتخاذ قرار فيما كان من الممكن تطبيق هذه التوصيات، ومتى سيتم تطبيقها وكيف؛ وما هي المهلة اللازمة لذلك.

2.2. حوكمة المؤسسات

1.2.2. تعريف حوكمة المؤسسات:

بداية بالتعريف الذي وضعتة كادبيري Cadbury حيث عرف التقرير في الفقرة 2.5 الحوكمة بأنها: النظام الذي من خلاله تتم إدارة ورقابة أعمال المؤسسة، وأشارت نفس الفقرة على أن مجلس الإدارة هو المسؤول عن تحقيق الحوكمة في المؤسسة. (commite on the financial aspects of corporate Governance, 1992, p. 16)

كما أشار دليل قواعد ومعايير حوكمة المؤسسات في مصر (CIPE) بان المقصود بمبادئ الحوكمة المؤسسات هو القواعد والنظم التي تحقق أفضل حماية وتوازن بين مصالح مديري المؤسسة والمساهمين فيها، وأصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بها ((مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2005، صفحة 3)). وعرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD على أنها النظام الذي تستخدمه المؤسسة في عملية الإشراف والرقابة على عملياتها، حيث يقوم بوصف وتوزيع الحقوق والواجبات على

مختلف الأطراف (مجلس الإدارة وحملة الأسهم وأصحاب المصالح الأخرى)، ووضع القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات الخاصة بشؤون المؤسسة وبذلك يتحدد الإطار العام الذي يتم من خلاله تحديد أهداف المؤسسة والوسائل التي تستخدم في تحقيق ذلك والرقابة عليها(OECD, 1999,p11).

2.2.2. خصائص حوكمة المؤسسات: تشير حوكمة المؤسسات إلى الخصائص التالية(حماد، 2004، ص23):

- الانضباط: أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.
- الشفافية: تعني تقديم صورة حقيقية وواضحة لكل ما يحدث داخل كيان المؤسسة
- الاستقلالية: أي لا توجد تأثيرات وضغوطات غير لازمة للعمل.
- المساءلة: للمساهمين الحق في مساءلة ومحاسبة أعضاء مجلس الإدارة واللجان التابعة له، إدارة عليا، التدقيق الداخلي والخارجي، الإدارة التنفيذية عن قراراتهم وإمكانية تقييم وتقدير أعمالهم.
- المسؤولية: أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة.
- العدالة: أي يجب احترام حقوق مختلف المجموعات وأصحاب المصلحة في المؤسسة.
- المسؤولية الاجتماعية: أي النظر إلى المؤسسة كمواطن جيد.

3.2.2. ركائز حوكمة المؤسسات: تعتبر حوكمة المؤسسات نظام تحكمه مجموعة من الركائز التي تساهم في نجاح مسار

التطبيق وفي تحقيق مختلف الأهداف المرتقبة.

الركيزة الأولى: وتتعلق بالالتزام بالسلوك والقيم الأخلاقية داخل المؤسسة، من نزاهة، أمانة، مصداقية، إفصاح، عدل وشفافية، وذلك للحفاظ على السمعة الاقتصادية لها.

الركيزة الثانية: وتتعلق بتفعيل دور المساهمين وأصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات، من خلال قيامهم بالرقابة والمساءلة.

الركيزة الثالثة: وتتعلق بإدارة المخاطر، لحماية المؤسسات ومختلف أصحاب المصالح فيها، لرفع أدائها المالي.

3.2. دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة المؤسسات: تشير التطورات الحديثة إلى أن المدقق الداخلي يساهم بدور كبير

في حوكمة المؤسسات سواء مراقبة تحقيق الأهداف التي تضعها المؤسسة أو في تقييم الخطط والأساليب التي تتبناها لتحقيق

هذه الأهداف(Hermansan و Rittenberg ، 2004 ، صفحة 34).وقد أوضح معهد المدققين الداخليين (IIA)

في موقفه الرسمي من الحوكمة إلى أن موضوع الحوكمة وبالرغم من تعقيده إلا انه يتقاطع بشكل كبير مع كثير من القضايا التي

يعالجها التدقيق الداخلي.

1.3.2. التدقيق الداخلي وتفعيل نظام الرقابة الداخلية: يساعد التدقيق الداخلي على إنجاح حوكمة المؤسسات، من

خلال الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية والعمل على تحسينها والتي تعمل على تقييم الأداء من الجانب المحاسبي والمالي، فهو

يساعد على حماية أموال المؤسسة والخطط الإدارية الموضوعية من مختلف أوجه الاختلاسات والتلاعبات، مع ضمان دقة

البيانات التي تستخدمها الإدارة في توجيه السياسة العامة للمؤسسة والمساهمة في إدخال تحسينات على الأساليب الإدارية

والرقابية المعتمدة (بديسي، 2010، ص8). مما يحقق الشعور بالراحة لدى المساهمين ومختلف أصحاب المصالح وزيادة ثقتها.

وهو ما تؤكد المعايير المهنية لمعهد المدققين الداخليين وذلك في المعيار رقم 2130، الذي يشير إلى أنه ينبغي أن يساعد

نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة فيما يتعلق بوضع آليات فعالة للرقابة عن طريق تقييم فعالية وكفاية تلك الآليات وكذلك عن طريق تعزيز التحسين المستمر بالمؤسسة (جمعة، 2011، ص 62).

2.3.2. التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر: يشمل نشاط التدقيق الداخلي متابعة وتقييم فعالية نظام إدارة المخاطر في المؤسسة، وتقييم مختلف المخاطر في المجالات التي يتم تدقيقها ورفع نتائج ذلك التقييم إلى الإدارة العليا أو لجنة التدقيق أو كليهما. فهو يعمل على تقوية وتحسين الطرق التي تدير بها مخاطرها وهو ما ترجم في المعيار 20120 إدارة المخاطر ويكون ذلك من خلال قيامه بما يلي (العايب، 2010، ص 9-10):

- مساعدة مجلس الإدارة والإدارة العليا على رسم السياسة العامة لإدارة المخاطر؛
- التحقق من مدى التقيد بالأنظمة والإجراءات الواردة في السياسة العامة لإدارة المخاطر؛
- تقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة التعرف على المخاطر على مستوى المؤسسة وسرعة الإبلاغ عنها والعمل على معالجتها؛
- رفع تقارير إلى مجلس الإدارة لتقييم فعالية إدارة المخاطر وتحديد نقاط الضعف والانحرافات فيها.

3.3.2. التدقيق الداخلي وتعزيز الإفصاح والشفافية: بحيث يجب أن يكون الإفصاح في الوقت المناسب ويخص كافة المسائل المتعلقة بنشاط المؤسسة، والتأكد من أن المعلومات المحاسبية يتم إعدادها والإفصاح عنها طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية (أوصيف، 2012، ص 17). يمكن للمدقق الداخلي تعزيز شفافية المعلومات من خلال اتخاذ بعض الإجراءات والتي يمكن أن تتمثل في (وسام، 2011، ص 177):

- اقتراح اعتماد معايير التدقيق الدولية بهدف تعزيز الشفافية في القوائم المالية بما تتضمنه من تأكيد على الإفصاح العادل والشامل والتركيز على الموضوعية في الإفصاح؛
- التأكيد على معايير إبداء الرأي في ما يخص الإفصاح في القوائم المالية؛
- حفظ الرأي: من خلال فتح مجال التحفظ في الرأي في الإفصاح في القوائم المالية، مما يعطي دافعاً لتعزيز الشفافية في القوائم المالية. وهو ما تضمنته المعايير الفرعية للتدقيق للمعيار 2400 تبليغ النتائج

3. الجانب التطبيقي

لتدعيم الجانب النظري له، تطلب الأمر القيام بدراسة ميدانية في مؤسسة ميناء تنس وهي مؤسسة اقتصادية عمومية جزائرية، من أجل تحديد مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل وتعزيز حوكمة المؤسسات داخلها، وقد تم إجراء مقابلة شخصية مع إدارات المؤسسة بهدف التعرف أكثر على التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل حوكمة المؤسسات.

1.3. التعريف بمؤسسة ميناء تنس: هي مؤسسة عمومية ذات طابع اقتصادي تابعة لوزارة الأشغال العمومية والنقل، يعود تاريخ إنجازها إلى الفترة ما بين 1868م و 1907م، وذلك بعد موافقة اللجنة البحرية الفرنسية على التشييد سنة 1841م وقد استعمل الميناء لتصدير المنتجات الفلاحية والمنجمية وكذا استيراد مواد البناء والمنتجات المصنعة، كما استخدم أيضاً آنذاك في الشؤون العسكرية مع ممارسة نشاط الصيد البحري (التنظيم والتسيير الإداري لمؤسسة ميناء تنس). بعد الاستقلال أصبحت للميناء أهمية كبيرة خاصة بعد تنفيذ المشاريع التنموية للبلاد، فموجب المرسوم الرئاسي لتسيير وإدارة شؤون الميناء رقم 85-187 المؤرخ في جويلية 1985م تم إنشاء مؤسسة ميناء تنس بعد هيكلتها من مؤسسة اشتراكية (بحيث كانت مؤسسة

ميناء مستغانم مكلفة بتسيير ميناء تنس (إلى مؤسسة ذات أسهم SPA وذلك في مارس 1989 (المرسوم الرئاسي للتسيير وإدارة شؤون الميناء، رقم 85 - 187، المؤرخ في 16 جويلية 1985). وأصبحت بعد ذلك مؤسسة تحت حيازة شركة تسيير مساهمات الدولة للموانئ SOGEPOR أصبح لها دور رئيسي في تقديم الخدمات مقابل الحصول على أرباح، فهي تتسم بالطابع التجاري وتعد مؤسسة خدمانية بحكم نشاطها الخدماتي الذي يغلب عليها هدفها المشاركة في ترقية وتطوير التبادلات التجارية وتسيير الصادرات، لذلك أصبحت في جويلية 2014 وصدق عليها في مواصفات ISO9001 Version2008.

2.3. مديرية التدقيق بمؤسسة ميناء تنس: خلية مؤسسة ميناء تنس تحتوي على خلية مكثفة بالتدقيق الداخلي على كافة أنشطتها كما أنها تسعى إلى مجموعة من الإجراءات لفحص وتقييم الأنشطة من أجل تحقيق أهداف المؤسسة وهذا وفق برنامج التدقيق الذي يتم المصادقة عليه من طرف مجلس الإدارة .

1.2.3. خلية التدقيق الداخلي في المؤسسة: تأسست خلية التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء تنس سنة 2012 م وهي مصلحة مستقلة عن باقي المصالح حيث تحتوي على مدققة تقوم بتدقيق نشاط المؤسسة ؛ تم إدراجها في هذه الخلية بعد خضوعها للتكوين في مجال التدقيق الداخلي والتي دامت 13 شهر كما يجب أن تتميز بما يلي:

■ الصفات الشخصية

- الصدق والصراحة النزاهة والسهولة في التحاور مع الآخرين؛
- القدرة على تحليل الأفكار مع تقلبها والتعامل مع المواقف الصعبة؛
- القدرة على التعامل مع الحاسوب؛
- القدرة على اتخاذ القرار مع إعطاء مبررات حوله؛

■ المؤهلات العلمية

- شهادة في العلوم الاقتصادية تخصص محاسبة؛
- شهادة تكوينية في مجال التدقيق الداخلي من معهد التدقيق DESS ببرج الكيفان الجزائر العاصمة؛
- امتلاك خبرة عملية مسبقة من خلال العمل في مؤسسات السابقة؛
- امتلاك خبرة واسعة في عدة مواضيع مثل المالية والضرائب، الاقتصاد، القانون؛
- اكتساب خبرة في مجال التدقيق بفضل الاحتكاك مع أشخاص مؤهلين في هذا المجال؛

2.2.3. كيفية اختيار وتقييم المدققين: تتم عملية تقييم المدققين في مؤسسة ميناء تنس وفق أربع نقاط أساسية وهي:

- تحديد المميزات الشخصية ومستوى المعرفة والمهارات المطلوبة التي تتلاءم مع حجم ومتطلبات برنامج التدقيق المطلوب؛
- وضع معايير للتقييم (عدد سنوات الخبرة العملية، عدد سنوات التعليم العالي، الصفات والمميزات الشخصية ومستوى المعرفة ومهارة الأداء التنفيذي؛
- الاستعانة بوسائل التقييم (التحقق من السجلات والشهادات الحاصل عليها المدقق، التأكد من العمليات الواردة عن أداء المدقق، إجراء مقابلات شخصية بهدف تقييم مهارات الاتصال، إجراء اختبارات شفوية وتحيرية للمدققين).

3.2.3. موقع التدقيق الداخلي داخل المؤسسة: من خلال دراستنا للهيكل التنظيمي تبين أن خلية التدقيق الداخلي بالمؤسسة تتمتع بالاستقلالية عن باقي المصالح الأخرى وهذا وفقا للمعيار رقم 1110 الاستقلالية التنظيمية والذي ينص أنه يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلا، كما تبين أن خلية التدقيق الداخلي مرتبطة بأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي والمتمثلة في المدير العام.

3.3. برنامج التدقيق الداخلي في المؤسسة: تتم مهمة التدقيق الداخلي على مستوى المؤسسة وفق مخطط يمتد لمدة 3 سنوات متتالية، مصادق عليه من طرف مجلس إدارة المؤسسة كما يمكن أن تكون هناك مهمات تدقيق استثنائية. ويبين الجدول التالي برنامج التدقيق الداخلي لمؤسسة ميناء تنس :

الجدول رقم (1): برنامج التدقيق الداخلي لمؤسسة ميناء تنس

المدة	الوظيفة	الموضوع
فيفري	المستخدمين	<ul style="list-style-type: none"> - مراجعة إجراءات تسير شؤون المستخدمين وتقييم جهاز الرقابة الموجود بها؛ - التحقق من صحة تطبيق الحكم الوارد في هذا الإجراء بما في ذلك إجراءات الاختبار والتعيين؛ -التحقق من ملفات العمل ؛ -التحقق من كتب القانونية والتنظيمية ؛ - كتابة التقرير مع استخلاص الاستنتاجات والتوصيات.
أفريل	الأجر	<ul style="list-style-type: none"> -مراقبة إجراءات تطوير الرواتب وتقييم جهاز الرقابة الداخلية الوارد فيها؛ -التحقق من صحة تطبيق أحكام هذا الإجراء، بما في ذلك إجراءات التسجيل؛ -التحقق من صحة تطبيق أحكام الاتفاقية الجماعية، بما في ذلك شبكة الرواتب؛ -التحقق من سجلات الأجر؛ - كتابة التقرير وإيصال النتائج والتوصيات.
التموين والمخزون		<ul style="list-style-type: none"> -فحص إجراءات تسير المشتريات والمخزون، وتقييم جهاز الرقابة الداخلي بها؛ - التحقق من صحة تطبيق أحكام هذا الإجراء بما في ذلك من قواعد التسيير، وانخفاض قيمة المخزون؛ - التحقق من وجود نظام يقوم بضمان الحماية للمخزون ؛ -التحقق من حركة المخزون وهذا لضمان التطبيق الصحيح للإجراءات الرقابية؛ - كتابة التقرير وإيصال النتائج والتوصيات.
ماي	القيادة	<ul style="list-style-type: none"> - تقييم نظام العمل ومتوسط الإمكانيات المتاحة لمديرية القيادة ؛ - تقييم كفاءة المهام المنجزة من قبل موظفي هذا القسم ؛ - تحديد المجالات التحسينية مع اقتراح خطة عمل ؛ - تحديد المعوقات والوسائل المعالجة ؛ - كتابة التقرير والوصول إلى الاستنتاجات والنتائج.
	الصيانة	<ul style="list-style-type: none"> - تحليل تقييم نشاط الصيانة؛ - تقييم برنامج الصيانة للمعدات والسلع الخاصة بمؤسسة الميناء؛ - تقييم تنظيم العمل للموارد؛

		- كتابة التقرير والوصول إلى الاستنتاجات والنتائج.
جوان	الأشغال	- تحليل المهام المنجزة من خلال الأشغال ؛ - تقييم كفاءة المستخدمين في وظيفة الأشغال ؛ - تقييم نوعية الأشغال المنجزة ؛ - تقييم نظام المتابعة للتوصيات ؛ - كتابة التقرير والوصول إلى الاستنتاجات والنتائج.
	الأملاك والإحصائيات	- تحليل تطور النشاط والمعوقات من سنة لأخرى؛ - تحليل تنظيم العمل؛ - تحديد القيود والمشاكل المطروحة (الداخلية والخارجية)؛ - تحديد مجالات التحسين؛ - كتابة التقرير والوصول إلى الاستنتاجات والنتائج.
سبتمبر وأكتوبر	متابعة خطة العمل	- متابعة التوصيات المقدمة للتدقيق المالي الخاص سنة 2020؛ - متابعة أعباء التحفظات لمحافظ الحسابات الخاصة بنشاط 2020؛ - متابعة التوصيات المقدمة من طرف المدقق على الموظفين والأجر، الفوترة، التمويل والمخزون؛ - متابعة التوصيات الواردة للتدقيق التشغيلي لوظيفة القيادة والأشغال الصيانة والإحصاء؛ - كتابة التقرير وإيصال النتائج والتوصيات.

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة، قسم التدقيق

1.3.3. مدى التزام المؤسسة بمعايير الصفات: ألزمت مؤسسة ميناء تنس المدققة المسؤولة عن أعمال التدقيق الداخلي بتطبيق هذه المعايير من خلال ذكرها في ميثاق التدقيق الداخلي الخاص بالمؤسسة والذي تم المصادقة عليه في شهر ماي 2012 م. ومن هنا نستنتج أن المؤسسة تطبق المعيار رقم 1010 الإقرار بالتوجيهات الإلزامية في ميثاق التدقيق الداخلي. وتم ذكر هذه المعايير وفق النقاط التالية:

2.3.3. المبادئ الأساسية التي يلتزم بها المدقق وفق ميثاق التدقيق الداخلي لميناء تنس: ألزمت مؤسسة ميناء تنس المدققين على احترام وتطبيق المبادئ الأساسية التالية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي حسب ما نص عليه ميثاق التدقيق (وثائق مقدمة من طرف المؤسسة، مصلحة التدقيق والمراقبة):

■ **السلامة:** سلامة المدققين الداخليين هي أساس الثقة والمصدقية في حكمهم وهذا بإتباع النقاط التالية:

- يجب أداء واجباتهم بأمانة، الاجتهاد والمسؤولية ؛
 - يجب احترام القانون وتقديم الإفصاح المطلوبة بموجب قوانين وقواعد المهنة؛
 - يجب عدم الدخول في أنشطة غير مشروعة أو الانخراط في الأعمال غير مشرفة للمهنة أو المؤسسة؛
- **الموضوعية:** لا ينبغي على المدقق أن يشارك في أنشطة أو علاقات تشكل في نزاهة حكمه، وهذا تطبيقا للمعيار رقم 1120 الموضوعية الفردية والذي ينص على أنه يجب أن يتصف المدقق الداخلي بالحياد وعدم الانحياز، وأن يجتنب كل ما يجعله في وضعية تضارب المصالح؛

- **الخصوصية:** على المدقق الداخلي احترام قيمة وملكية المعلومات التي يتلقاها، ولا يكشف هذه المعلومات دون إذن أو التزام قانوني أو مهني يتطلب ذلك.
- **الكفاءة:** على المدقق الداخلي استخدام وتطبيق المعرفة والخبرات اللازمة لتحقيق عمله وبذل العناية المهنية اللازمة وهذا وفقا للمعيار رقم 1200 المهارة والعناية المهنية اللازمة الذي ينص أنه يجب أنجاز مهمات التدقيق الداخلي بمهارة وتوخي العناية المهنية اللازمة، ومن خلال مناقشتنا مع المدققة اتضح لنا أن المؤسسة قامت بدورات تكوينية وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية (دورة بمعهد التدقيق DESS ببرج الكيفان الجزائر العاصمة، ودورة تكوينية في تدقيق الجودة بفندق الهيلتون بعنابة).

4.3. دراسة التدقيق الداخلي وعلاقته بحوكمة المؤسسات بمؤسسة ميناء تنس:

- 1.4.3. **التدقيق الداخلي وتفعيل نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وتعزيز الإفصاح والشفافية في مؤسسة ميناء تنس:** من أجل التعرف على دور المدقق الداخلي لمؤسسة ميناء تنس في تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وتعزيز الإفصاح والشفافية، تم إجراء مقابلة شخصية مع المدقق الداخلي بالمؤسسة (مقابلة أجريت مع المدقق الداخلي لمؤسسة ميناء تنس، يوم 10-09-2020، عل الساعة 10:30):
- الأطراف المعنية بالمقابلة: المدققين والمراقبين الداخليين.

محاور المقابلة: كانت موجهة لمعرفة دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة المؤسسات من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وتعزيز إفصاح وشفافية.

2.4.3. نماذج الأسئلة المطروحة:

- س1: هل تحتوي مؤسسة ميناء تنس على قسم للتدقيق الداخلي؟ وما هي مواصفاته؟
- س2: هل تقوم المؤسسة بالالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي؟
- س3: هل توافق أن التدقيق الداخلي يعتبر جزء مهم من نظام الرقابة الداخلية؟
- س4: ما هي مهامك أو ما هي المراحل التي تعتمدها في القيام بمهمة تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؟
- س5: هل إجراءات الرقابة الداخلية التي يقوم بها المدقق الداخلي تحكم على كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية وكيف
- س6: يساهم ذلك في تحسين حوكمة الشركات؟
- فيما يخص إدارة المخاطر، هل تحتوي المؤسسة على مديرية أو قسم خاص بهذه الإدارة؟
- س7: هل يساهم إفصاح المدقق الداخلي لإدارة المؤسسة في تفعيل حوكمة المؤسسة؟

3.4.3. نموذج الإجابات للأسئلة السابقة: بعد طرح هذه الأسئلة قدمت لنا الإجابات التالية:

- ج1: يدل هيكل المؤسسة على أن مؤسسة ميناء تنس تحتوي على قسم للتدقيق الداخلي تابع مباشرة للمديرية العامة دون واسطة، يعني تسلم التقارير إلى المدير العام مباشرة، وعلى المدقق أن يمتلك المواصفات التالية:
 - كتمان السر والاستقامة في العمل؛
 - عدم تدخل النزاعات الشخصية في العمل؛

- الشفافية والانضباط؛
 - الحرية التامة والمطلقة في اتخاذ القرارات؛
 - تطبيق البرنامج المسطر سنويا واحترامه؛
 - البحث العلمي (الملاحظة العلمية)؛
 - الحدس وحدة الملاحظة وعدم الخوف وحسن الاستماع؛
 - طرح الأسئلة المختلفة بنوعيتها (قصيرة وطويلة).
- ج2:** قبل ممارسة مهنة التدقيق، ضروري تحديد ميثاق التدقيق الخاص بالمؤسسة، هذا الميثاق ضم تعيين وإبراز حقوق وواجبات المدقق والمعايير الدولية التي يجب الالتزام بها عند ممارسة مهنة التدقيق وبعد ذلك تم تحضير البرنامج السنوي وطريقة العمل.
- ج3:** التدقيق الداخلي هو أساس هذا النظام لأنه يساهم في نجاحه وتطوره وسيورته من خلال تقييمه لهذا النظام.
- ج4:** يقول أنه من خلال قيامه بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية فإنه يمر بعدة مراحل حصرتها لنا في ما يلي:
- المرحلة الأولى: يقوم فيها المدقق الداخلي بطلب المستندات والوثائق الخاصة بالمصلحة وكذلك طلب سجل العمليات الذي يحتوي على كل العمليات التي تقوم بها المصلحة.
 - المرحلة الثانية: يقوم المدقق الداخلي بفحص ومقارنة المستندات فيما بينها والتأكد من مصداقيتها وصحتها واكتشاف الأخطاء والاختلالات والنقائص الموجودة فيها.
 - المرحلة الثالثة: يقوم بإعداد التقرير بالاعتماد على ما تم التوصل إليه من الملاحظات والنتائج وتسجيل الخلل المكتشف إضافة إلى التوصيات والاقتراحات لعلاج ذلك وتجنب وقوعه مرة أخرى.
 - المرحلة الرابعة: تقديم تقرير خاص بالمدير للفصل فيه حيث يكون مرفق بأدلة وإثباتات، وتقرير خاص بالمصلحة ل يتم معالجة النقائص المثبتة من طرف المدقق الداخلي.
- ج5:** يعمل المدقق الداخلي على تدقيق كل المصالح دون استثناء والإطلاع على مختلف الوثائق المتعلقة بنشاط كل مصلحة والتأكد ما إذا كانت معدة تبعا لما جاء في إجراءات العمل والقوانين المنظمة للعمل داخل المؤسسة، وإبراز النقائص وتقديم التوصيات في تقريره ورفعها مباشرة إلى الرئيس المدير العام.
- ج6:** نعم تحتوي المؤسسة على قسم خاص بإدارة المخاطر ويسمى بخريطة المخاطر.
- ج7:** يعمل المدقق على إيجاد نقاط الضعف واكتشاف الأخطاء المرتكبة بدون تعمد، والعمل على تصحيحها أي أنه يدقق في المهنة في حد ذاتها وليس في الأشخاص، وتقديم التوصيات ومتابعة تطبيقها واقتراح آليات لتحسين العمل بعد موافقة المدير العام للمؤسسة.

4. خاتمة: بعد تطرقنا لهذا الفصل والذي كان خاص بالإطار النظري والمفاهيمي للتدقيق الداخلي وقد توصلنا إلى أن:

1.4. اختبار الفرضيات:

الفرضية 1: يعتبر التدقيق أداة للفحص والتحقق وتقييم لنظم الرقابية والتي تعمل على محاولة اكتشاف الأخطاء وتصحيحها والقضاء على الغش والاختلاس وذلك من أجل التأكد من تقديم المعلومات الصحيحة للمؤسسة؛

الفرضية 2: حوكمة المؤسسات في مضمونها تهدف إلى تطوير الأداء وتحقيق الإفصاح والمصدقية والشفافية، وتحقيق الانسجام والتوازن بين مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة.

الفرضية 3: يساعد التدقيق الداخلي في حوكمة المؤسسات من خلال إيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، مع ضمان دقة وصحة البيانات المالية والمحاسبية والالتزام بالمصدقية والإفصاح والشفافية والمساهمة في إدخال تحسينات على الأساليب الإدارية والرقابية المعتمد.

2.4. نتائج الدراسة:

- يشارك المدقق الداخلي بدعم الحوكمة عبر محورين: الأول هو تقييمه لجميع الهيكل والإجراءات والسياسات المتعلقة بالحوكمة والثاني هو تدقيقه المركز لمجموعة من العناصر المتعلقة بالحوكمة (كفاءة مجلس الإدارة، مراجعة السياسات المتعلقة بالجوانب السلوكية والأخلاقيات التنظيمية وتعزيزها بالتوصيات، تقييم المزايا والتعويضات التي يحصل عليها أصحاب المصالح.
- تساهم الخطوات التي يقوم بها المدقق الداخلي لتقييم نظام الرقابة الداخلية في حماية مصالح المؤسسة من الأخطاء والتلاعبات، وتساعد في تحقيق العدالة والانضباط؛
- يساهم المدقق الداخلي بمؤسسة ميناء تنس في تعزيز الإفصاح والشفافية من خلال الكشف عن الأخطاء والسعي لتصحيحها، وكذلك من خلال إفصاحه عن المخاطر الجوهرية؛
- التدقيق الداخلي يضمن نشر المعلومات بموثوقية بواسطة التقارير التي يصدرها مما يساهم في تفادي الوقوع في الأخطاء قبل وقوعها والعمل على إصلاحها إن وجدت قبل فوات الأوان.
- تقوم مصلحة التدقيق في مؤسسة تنس على تنفيذ مهمتها من خلال احترام المعايير والمراحل المتفق عليها في عملية التدقيق، وذلك بإرسال إشعار إلى المصلحة المخطط تدقيقها مروراً بعملية التدقيق والمعاينة الميدانية وصولاً إلى النتائج في شكل تقرير وذلك لتأكد من تصحيح الأخطاء والتوصيات المقترحة للمصلحة المعنية؛
- يتمتع المدقق الداخلي بمجموعة من الصفات والمؤهلات، حيث تسمح له بممارسة مهمته بشفافية دون أي تحيز أو ضغوطات بالاعتماد على المعايير المعتمدة من قبل المؤسسة.

3.4. التوصيات: بناء على النتائج المتوصل إليها السابقة نقتح جملة من التوصيات ويمكن ذكرها فيما يلي:

- ضرورة الحفاظ على استقلالية المدقق الداخلي وتأكيد أهمية توفر ما يضمن استقلالية من معايير وقواعد وأنظمة مهنية؛
- خلق ثقافة تقبل أن عملية التدقيق تهدف إلى تحسين الأداء داخل المؤسسة؛
- تشكيل لجان داخلية مهمتهم تقييم عمل المصالح المتواجد بالمؤسسة من أجل التأكد من بالالتزام بالمعايير المهنية والقوانين المعمول بها؛

- ضرورة التقييد والالتزام بالتوصيات وكذا الاقتراحات المقدمة من طرف مصلحة التدقيق؛
- القيام بعمليات التدريب والتكوين المستمر للمدققين من أجل رفع مستواهم ومؤهلاتهم لتحسين جودة التدقيق؛
- يتطلب من مؤسسة ميناء تنس التعريف والشرح الكافي لمبادئ ومقومات حوكمة المؤسسات وأهميتها في رفع أداء المؤسسة وحماية حقوق أصحاب المصالح؛

5. قائمة المراجع:

1.5. قائمة المراجع باللغة العربية:

- أوصيف يحي سعيدي لخضر، 2012، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 05، جامعة الوادي.
- بديسي فهيمه، 2010، الحوكمة ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 07-08 ديسمبر.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم 01/88، العدد 02، 12/01/1988.
- جمعة أحمد حلمي، 2011، التدقيق الداخلي والحكومي، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان.
- حماد طارق عبد العال، 2004، حوكمة الشركات "المفاهيم-المبادئ-التجارب" تطبيقات الحوكمة في المصارف، الطبعة الثانية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية.
- الخطيب خالد راغب، 2010، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن.
- خليل عبد اللطيف، 2003، نموذج مقترح لإدارة وتقييم أداء وظيفة التدقيق الداخلي في ضوء توجهاتها المعاصرة بالتطبيق على البنوك التجارية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر.
- دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية، 2005، موقع مركز المشروعات الدولية الخاصة التابع لغرفة التجارة الأمريكية، واشنطن.
- السرايا محمد السيد، 2002، أصول المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية.
- السوافيري فتحي رزق ومحمد أحمد عبد المالك، 2003، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر.
- شعيباني لطفي، 2004، المراجعة الداخلية مهمة في تحسين المؤسسة، مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.
- العايب عبد الرحمان، 2010، التدقيق الداخلي بين واقع الجزائر والممارسات الدولية، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت، سكيكدة، 11-12 أكتوبر.
- عيادي محمد مين، 2008، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات الحاسبي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، جامعة الجزائر.
- القزاز إسماعيل إبراهيم، 2010، تدقيق أنظمة الجودة، الطبعة الأولى، دار دجلة ناشرون وموزعون، عمان.
- وسام نعمة حسين، 2011، مدى مساهمة المدقق الداخلي في تعزيز شفافية المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 22، جامعة تكريت.

2.5. قائمة المراجع باللغة اللاتينية:

- Cadbury, Report, 1992, report of the commite on the financial aspects of corporate Governance,Gee et co, London.
- Hermansan Dana, Rittenberg Larry,2004, internal audit and organizational Governance,the institute of internal auditors research fundation, altamonte Springs, Florida.
- Institut Français de l'audit et du contrôle Interne « IFACI »,2013, cadre de référence international des pratiques professionnelles et de l'audit interne, édition d'Ifaci, France.
- Standards,2017, International Standards, for the professional practice of internal auditing, the institute of the internal auditors, florida,USA,.
- The organisation for economic cooperation and development OECD,1999, OECD principles of corporate governance OECD publications; Paris.