

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
République Algérienne Démocratique et Populaire  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDER -Biskra -  
بسكرة-



Faculté des sciences économiques

جامعة محمد خيضر-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية  
Commerciale et des sciences de gestion  
التسيير  
Département des sciences commerciales  
التجارية

وعلوم

قسم العلوم

الموضوع:

مقاربة رقابية للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير في ظل إرساء آليات  
حوكمة الشركات.  
-دراسة حالة مؤسسة فرتيال خلال الفترة 2014-2017.

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في المحاسبة.  
تخصص: محاسبة

تحت إشراف الأستاذ:

عبد الوهاب بن بريكة.

إعداد الطالبة:

مريم عمارة.

أمام أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة الأصلية	الصفة
حساني رقية	أستاذ التعليم العالي	جامعة بسكرة	رئيسا
عبد الوهاب بن بريكة	أستاذ التعليم العالي	جامعة بسكرة	مقرا
يحياوي مفيدة	أستاذ التعليم العالي	جامعة بسكرة	ممتحنا
معالم سعاد	أستاذ محاضر أ	جامعة بسكرة	ممتحنا
شاهد إلياس	أستاذ محاضر أ	جامعة الوادي	ممتحنا
حميدانو محمد الناصر	أستاذ محاضر أ	جامعة الوادي	ممتحنا

الموسم الجامعي: 2018/2017

# تصريح

انا الباحثة: **عمارة مريم**، طالبة دكتوراه طور ثالث، تخصص: **محاسبة**، وبصفتي صاحبة هذه الدراسة الموسومة بـ:

مقاربة رقابية للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير في ظل إرساء آليات حوكمة الشركات.

—دراسة حالة مؤسسة فرتيال خلال الفترة 2014-2017.

أصرح بان هذه الدراسة البحثية المقدمة لنيل شهادة الدكتوراه طور ثالث تحت مسؤوليتي الخاصة وأنها غير مقدمة لمؤسسات علمية أخرى لنيل شهادة أكاديمية.

الإمضاء:



## الإهداء:

إلى الوالدين الكريمين.

إلى إخوتي وأخواتي.

إلى جميع الزملاء.

إلى كل من أعطاني علما.

إلى كل من أسدى لي النصيحة وقدم لي المشورة، أو تشجيعا على الصبر والمثابرة.

اهدي هذا الجهد المعرفي.

## وقفات دينية واستدلالات حكماء:

قال تعالى:

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ " اَفْرَأُ بِاسْمِ رَبِّكَ الَّذِي خَلَقَ (1) خَلَقَ الْإِنْسَانَ مِنْ عَلَقٍ (2) اَفْرَأُ وَرَبُّكَ الْأَكْرَمُ (3) الَّذِي عَلَّمَ بِالْقَلَمِ (4) عَلَّمَ الْإِنْسَانَ مَا لَمْ يَعْلَمْ (5) "

سورة العلق الآيات من: 1-5

عن أبي الدرداء رضي الله عنه قال: سمعت رسول الله صلى الله عليه وآله وسلم يقول:  
"مَنْ سَلَكَ طَرِيقًا يَبْتَغِي فِيهِ عِلْمًا سَلَكَ اللَّهُ لَهُ طَرِيقًا إِلَى الْجَنَّةِ وَإِنَّ الْمَلَائِكَةَ لَتَضَعُ أَجْنِحَتَهَا لِطَالِبِ الْعِلْمِ وَإِنَّ الْعَالِمَ لَيَسْتَغْفِرُ لَهُ مَنْ فِي السَّمَاوَاتِ وَمَنْ فِي الْأَرْضِ حَتَّىٰ الْحَيْتَانُ فِي الْمَاءِ. وَفَضْلُ الْعَالِمِ عَلَى الْعَابِدِ كَفَضْلِ الْقَمَرِ عَلَى سَائِرِ الْكَوَاكِبِ، إِنَّ الْعُلَمَاءَ وَرَثَةُ الْأَنْبِيَاءِ، إِنَّ الْأَنْبِيَاءَ لَمْ يُورَثُوا دِينَارًا وَلَا دِرْهَمًا، إِنَّمَا وَرَثُوا الْعِلْمَ فَمَنْ أَخَذَ بِهِ أَخَذَ بِحِطِّهِ وَافِرٌ".

(رواه أبو داود والترمذي)

وعن الأديب العربي العماد الأصفهاني قال:

" إني رأيت انه لا يكتب إنسان كتابا في يومه إلا قال في غده، لو غير هذا لكان أحسن لو زيد كذا لكان يستحسن، ولو قدم هذا لكان أفضل، ولو ترك هذا لكان أجمل، وهذا من أعظم العبر وهو دليل على استيلاء النقص على جملة البشر".

## الشكر والعرفان:

أولاً، نشكر الله ونحمده، الحمد لله الذي له الحمد كله، وله الشكر كله، وله الفضل كله، وإليه يرجع الأمر كله على إتمام هذه المرحلة من التقصي والبحث النير، والتي توجت بإخراج باكورة الجهد العلمي المبذول في مستخلص هذه الأطروحة، إذ هو الذي جاء في محكم تنزيله: « **وَإِذ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ** » سورة إبراهيم الآية [7]. ، وعملاً بقول النبي صلى الله عليه وسلم " **لا يشكر الله من لا يشكر الناس** "، وبعد الصلاة والسلام على اشرف الأنبياء والمرسلين سيدنا محمد وعلى آله الطيبين الطاهرين وصحبه الميامين ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين أرى انه لزاماً علياً أن شكر ألوا الفضل...

وانه ليسعدني ويشرفني أن أتقدم صدارة بوافر الشكر والتقدير إلى الأستاذ الفاضل الدكتور: **بن بريكة عبد الوهاب** أستاذ الاقتصاد وعميد الكلية الذي تفضل بالإشراف على هذه الرسالة، فهو الذي أفاض علياً بنصائحه وإرشاداته الأولية القيمة والتوجيهات الأساسية التي قادة مسار هذه الرسالة بناء على أسس وقواعد ثابتة وسليمة، أتقدم له بعظيم الشكر، ووافر الامتنان، وجميل العرفان.

كما أتقدم بالشكر الخاص إلى أعضاء لجنة المناقشة الكرام الذين تشرفوا بالموافقة على مناقشة هذه الأطروحة وإثراءها بملاحظاتهم وتوجيهاتهم القيمة وقبلوا وتحملوا عناء تدقيق ومناقشة هذا البحث.

كما لا يفوتني أن أقدم كامل شكري وتقدير لكافة إطارات الإدارة العامة بمؤسسة فرتيال على المساعدات القيمة والوجيهة والتسهيلات النيرة التي قدموها وخصص بالذكر كل من السيد: **شرفاوي عمار**، مدير قسم التدقيق الداخلي بالإدارة العامة، والسيد: **احمد أمير**، مدير قسم مراقبة التسيير بالإدارة العامة، وكافة مديري الأقسام الأخرى، والعاملين والمدير العام وكل من قام باستقبال الدراسة بكل شغف وترحيب والإجابة على كل بنود الاستبانة، وتزويدي بكل الوثائق والمعطيات، وتوضيح منهجية سير البرامج المعلوماتية للمؤسسة، والاستقبال اللائق والاستجابة لكافة المقابلات التي تمت بالمؤسسة.

كما لا يسعني في هذا المقام إلا أن أتقدم بجزيل الشكر إلى كلية الاقتصاد التسيير بجامعة بسكرة، هذا الصرح الشامخ والمنارة العلمية التي لا تنطفئ ممثلة بالقائمين على إدارتها وأساتذتها الكرام وجميع العاملين فيها وكذلك كل أساتذتي، ومحافظي الحسابات، والمدققين الداخليين ومراقبي التسيير الذين تمت الاستعانة بهم لإتمام مشروع هذه الرسالة.

وأخيراً أسأل الله العلي القدير أن يتقبل هذا العمل خالصاً لوجهه الكريم وبمنزلة **(عِلْمٌ يُنْتَفَعُ بِهِ)** لي ولكل من ساهم بإتمامه، فما كان فيه من صواب فمن الله وتوفيقه، وما كان فيه من عثرة أو خطأ فمن نفسي..

الباحثة.

**ملخص الدراسة باللغة العربية:** تعددت المقاربات والنظريات التي تمزج بين التسيير، الرقابة، وحوكمة الشركات انطلاقاً من المقاربة المالية الكلاسيكية التي تعظم مصالح المساهمين المادية وصولاً إلى المقاربة المعرفية مروراً بالمقاربة الاجتماعية...، حيث كانت توحى في مجملها إلى محور دراستنا هذه، وقد ارتأينا في هذه الدراسة التطرق إلى طرح مقارنة رقابية تكاملية بين كل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير كركيزتين لنظام الرقابة الداخلية وبذلك الحوكمة، حيث يعد هذا التكامل الرقابي بينهما عمداً لا غنى عنه في إرساء حوكمة الشركات، فبعد التحليل والتفسير للنقاط التعريفية، نقاط التشابه والاختلاف وكذا نقاط التجانس واللاتجانس..، استنبطت هذه المقاربة جل الأبعاد الرقابية والاجتماعية بمعنى الأخلاقية كمستخرج ناجم عن سينارجية العمل التضافري لكل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير، ومنه توصلت هذه الدراسة إلى معرفة كيفية ومدى تأثير أبعاد التكامل الرقابي للتدقيق الداخلي ومراقبة التسيير فيما بينها ودورها في تحقيق فعالية الحوكمة. كما تم إسقاط هذه الجوانب البعدية واقعياً على مؤسسة فرتيال أين تم انتهاز المناهج البحثية المتمثلة في: المقابلة، الملاحظة، وتوزيع استمارة الاستبانة، حيث عمدت الدراسة على وصف النظامين الرقابيين المتمثلين في التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال وكيفية التفاعل بينهما وكذا مدى الالتزام بحوكمة الشركات أين تم تلخيص هذه الرؤية بنموذج تطبيقي للمؤسسة، استناداً إلى دراسة إحصائية اعتمدنا فيها على تحليل 74 استمارة استبيان وتحليله بواسطة برنامج الرزمة الإحصائية SPSS Ver 24 ومرتكزين في ذلك على بيانات وعينة أفراد المؤسسة، وكذا النموذج الانتهاجي المقترح نظرياً، حيث توصلنا إلى تعزيز المسلمات التي تمت افتراضها لبناء معالم هذه الدراسة والخوض فيها. وقد توصلت هذه الدراسة بالبحث والتحري واستناداً إلى الأسس العلمية والبحثية في ذلك إجمالاً إلى أهم النتائج الموسومة كالتالي: يتمحور التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير من خلال الالتزام بالروح التعاونية، الثقافة التنظيمية، المسؤولية المجتمعية، زيادة تفعيل الإفصاح والشفافية، التكافل والتضافر الاجتماعي والرقابي الممنهج؛ في المساهمة في تحقيق الأهداف وتحديد الإستراتيجية، تحقيق الامثلية والفعالية، التحكم في إجراءات القيادة داخل نظام الرقابة الداخلية، إرساء نظام جيد للاتصال، تحقيق جودة نظام الرقابة الداخلية، التسيير المعمق والأمثل للمخاطر، المساعدة في التسيير والدور الاستشاري، ترسيخ القيم الأخلاقية ضمن الاعتبارات المهنية والتشغيلية، وأنها يحققان بتكاملهما قيمة إضافية للرقابة والتسيير على مستوى الكلي للمؤسسة، والتي تجسد أبعاد حوكمة الشركات. كما تم تأكيد ذلك بنتائج الاستدلالات الإحصائية التي أسفرت على أن أبعاد التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير تعمل على تفعيل وتعزيز أبعاد حوكمة الشركات المتمثلة في البعد الرقابي، البعد التشغيلي، البعد الاستراتيجي، البعد الأخلاقي، والبعد الإفصاحي وبدرجة مرتفعة، حيث يعد كل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بصفة انفرادية وكذا تكاملية كآلية من آليات الحوكمة عند مستوى دلالة 0.05 على مستوى مؤسسة فرتيال.

**الكلمات المفتاحية:** التدقيق الداخلي، مراقبة التسيير، حوكمة الشركات، نظام الرقابة الداخلية، التكامل.

**Résumé de l'étude en langue française:** Existe – il de nombreuses approches et théories qui combine la gestion, le contrôle et la gouvernance d'entreprise à l'essor de l'approche financière classique qui maximise les intérêts matériels de l'accès des actionnaires à l'approche cognitive à travers une approche proactive sociale ... car elles suggèrent dans leur intégralité à l'objet de cette étude, et nous avons baptisé dans cette étude portait sur mettre en avant une approche réglementaire est complémentaire entre chacun de l'audit interne et le contrôle de gestion comme substrat du système de contrôle interne y donc la gouvernance, car il est l'intégration réglementaire entre les délibérément indispensables pour établir la gouvernance d'entreprise, après l'analyse et l'interprétation des points tarifaires, points de similitudes, les différences et Les points d'homogénéité et hétérogénéité .., par lesquelles cette approche a dérivée, leurs dimensions sociétales et du contrôle concrétisant l'aspect déontologique comme un aboutissement causé par le travail synergétique de l'audit interne et le contrôle de gestion, et de là cette étude à illuminée à quel point ces deux organes de contrôle et de gouvernance ont un impact réciproque entre eux même et déterminée leurs rôle dans l'achèvement des dimensions et l'efficacité de la gouvernance. Là où la pluridisciplinarité de cette vision a été résumée dans un modèle d'application pour l'entreprise pratiquée, De plus, ces facettes ont été abandonnées en termes réels. Par le biais de les méthodes de recherche suivantes: l'entretien, l'observation et la distribution du questionnaire. L'étude a décrit les deux systèmes d'audit interne et de contrôle de gestion au niveau de l'entreprise Fertial et comment interagir avec eux ainsi vis –vis l'application de la gouvernance d'entreprise, accomplie par un modèle d'application matérialise la conception relationnelle et organisationnelle des variables étudiées au niveau de Fertial, par l'appui d'une étude statistique dans laquelle nous nous sommes basés sur l'analyse de **74** questionnaires diffusés ainsi analysés via le programme statistique **SPSS Ver 24** fondée sur les données de l'échantillon des membres de l'entreprise Fertial, ainsi le model hypothétique théoriquement, où nous sommes arrivés à intensifiés les axiomes qui ont été supposés et construire les jalons de cette étude et inonder dans ces détails. Cette étude a révélée la recherche et d'investigation, sur des podiums scientifiques et de recherche a été atteint les résultats les plus principaux dans la catégorie suivante: L'intégration du contrôle complémentaire et synergétique entre l'audit interne et le contrôle de gestion par l'engagement à l'esprit coopératif, la culture organisationnelle, la responsabilité sociétale, l'augmentation de la transparence, la crédibilité, et la fiabilité, la cohésion sociétale et la symbiose du contrôle interne systématique, contribuer à la réalisation des objectifs et à définir la stratégie, à l'optimisation et l'efficacité, à la maîtrise de procédures de gestion au sein du système de contrôle interne, à établir un bon système de communication, à la qualité du système de contrôle interne, Tels que la gestion approfondie et optimale des risque, aider dans la gestion et le rôle du conseil via une concertation solide, consolident les valeurs éthiques dans les considérations professionnelles et opérationnelles, et qu'ils font ensemble une valeur ajoutée supplémentaire pour le macro niveau du contrôle et de gestion de l'entreprise, qui incarne les dimensions de la gouvernance d'entreprise. Cela a été confirmé par les résultats des inférences statistiques qui ont abouti au fait que les dimensions de l'intégration réglementaire entre l'audit interne et le contrôle de gestion activent et renforcent les dimensions de gouvernance d'entreprise qui incluent de : la dimension de contrôle, la dimension opérationnelle, la dimension stratégique, la dimension déontologique, la dimension de la diffusion de l'information d'un degré très élevé. Tendis que, l'audit interne et le contrôle de gestion estiment comme un élément intégral et mécanisme potentiel de la gouvernance d'entreprise singulièrement ou complémentarément à un niveau de signification de **0,05** au niveau de Fertial.

**Mots-clés:** l'audit interne, le contrôle de gestion, la gouvernance d'entreprise, système de contrôle interne, la complémentarité.

**Summary of the study in English:** Are there many approaches and theories that combine management, control and corporate governance with the development of the classic financial approach that maximizes the material interests of access shareholders to the cognitive approach through a proactive social approach ... because they suggest in their entirety to the object of this study, and we baptized in this study focused on putting forward a regulatory approach is complementary between each of the internal audit and management control as a substratum of the internal control system and therefore governance, as it is the regulatory integration between the deliberately indispensable to establish corporate governance, after analysis and interpretation of tariff items , points of similarities, differences and points of homogeneity and heterogeneity, by which this approach has derived, their s societal dimensions and of the control giving concrete form to the ethical aspect as a result of the synergetic work of internal audit and management control, and hence this study illuminated the extent to which these two bodies of control and governance have a reciprocal impact among themselves and determined their role in completing the dimensions and effectiveness of governance. Where the pluridisciplinarity of this vision has been summarized in a model of application for the company practiced. Moreover, these facets have been abandoned in real terms. Through the following research methods: interviewing, observation and distribution of the questionnaire. The study described the two internal audit and management control systems at the level of the Fertial company and how to interact with them as well as the application of corporate governance, accomplished by an application model the relational and organizational conception of the variables studied at the Fertial level is supported by a statistical study in which we based our analysis on 74 questionnaires distributed through the SPSS Ver 24 statistical program of the sample of members of the Fertial company, thus the theoretically hypothetical model, where we have come to intensified the axioms that were supposed and build the milestones of this study and flood these details. This study revealed the research and investigation, on scientific and research podiums was achieved the most main results in the following category: The integration of complementary and synergistic control between internal audit and management control by cooperative commitment, organizational culture, social responsibility, increased transparency, credibility, reliability, societal cohesion and the symbiosis of systematic internal control, contribute to the achievement of objectives and define strategy, optimization and efficiency, mastery of management procedures within the internal control system, establish a good communication system, the quality of the internal control system, such as thorough management optimize risk, assist in the management and the role of the board through a solid consultation, consolidate the ethical values of years professional and operational considerations, and together they bring added value for the macro level of control and management of the company, which embodies the dimensions of corporate governance. This was confirmed by the results of the statistical inferences which led to the fact that the dimensions of the regulatory integration between the internal audit and the management control activate and reinforce the dimensions of corporate governance which include: the operational dimension, the strategic dimension, the ethical dimension, the dimension of the dissemination of information of a very high degree. Tends that, internal audit and management control consider as an integral element and potential mechanism of corporate governance singularly or complementary to a level of significance of 0.05 at the level of Fertial.

**Keywords:** internal audit, management control, corporate governance, internal control system, complementarily.

# قائمة فهرس المحتويات

## قائمة العناوين:

رقم الصفحة	الموضوع
من I إلى XIII	قائمة فهرس المحتويات
من أ إلى م	صياغة الإشكالية
أ	مقدمة
ب	تقديم الدراسة
ث	إشكالية الدراسة
ج	فرضيات الدراسة
د	أهداف الدراسة
د	أهمية الدراسة
ذ	دوافع اختيار الدراسة
ر	منهجية الدراسة
ز	حدود الدراسة
س	متغيرات الدراسة ونموذجها
ش	هيكل الدراسة
ص	صعوبات الدراسة
ض	مخطط الدراسة
ط	عرض الدراسات السابقة ومناقشتها
من 01 إلى 75	<b>الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات</b>
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات
03	المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات
03	الفرع الأول: ظروف ميلاد حوكمة الشركات
06	الفرع الثاني: تعريف حوكمة الشركات
08	الفرع الثالث: أهمية وأهداف حوكمة الشركات
10	المطلب الثاني: معايير ومبادئ حوكمة الشركات
10	الفرع الأول: معايير منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لحوكمة الشركات
11	الفرع الثاني: معايير لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية
12	الفرع الثالث: معايير مؤسسة التمويل الدولية
12	المطلب الثالث: ميكانيزمات وآليات حوكمة الشركات
18	الفرع الأول: الميكانيزمات والآليات الداخلية لحوكمة الشركات
21	الفرع الثاني: الميكانيزمات والآليات الخارجية لحوكمة الشركات
21	المطلب الرابع: ركائز وقواعد حوكمة الشركات
21	الفرع الأول: ركائز حوكمة الشركات
23	الفرع الثاني: قواعد حوكمة الشركات
23	المطلب الخامس: محددات حوكمة الشركات
23	الفرع الأول: المحددات الداخلية
24	الفرع الثاني: المحددات الخارجية
26	المبحث الثاني: المحددات التأسيسية لحوكمة الشركات

## قائمة فهرس المحتويات

26	المطلب الأول: النظريات المفسرة لحوكمة الشركات
27	الفرع الأول: نظرية حقوق الملكية
28	الفرع الثاني: نظرية الوكالة وإبرام العقود
33	الفرع الثالث: نظرية الإشارة
33	الفرع الرابع: نظرية تكاليف المبادلات "المعاملات، الصفقات"
37	الفرع الخامس: نظرية تجذر المسيرين
38	الفرع السادس: نظرية التحليل المؤسسي المقارن
38	المطلب الثاني: تطبيق حوكمة الشركات
39	الفرع الأول: تطبيق الحوكمة في القطاع الخاص
45	الفرع الثاني: تطبيق الحوكمة في القطاع العمومي
49	المطلب الثالث: التشريعات واللوائح المنظمة لحوكمة الشركات
49	الفرع الأول: التشريعات واللوائح الأجنبية "تنظيم حوكمة الشركات دولياً"
52	الفرع الثاني: التشريعات واللوائح المحلية "تنظيم حوكمة الشركات في الجزائر"
58	المبحث الثالث: رهانات وتطلعات حوكمة الشركات
58	المطلب الأول: تداعيات النهوض بممارسات الحوكمة
60	المطلب الثاني: سبل التطبيق الراشد للحوكمة المعاصرة
64	المبحث الرابع: تحديد إطار الأبعاد النظامية والتأسيسية لحوكمة الشركات.
66	المطلب الأول: البعد الرقابي لحوكمة الشركات
67	المطلب الثاني: البعد الاستراتيجي لحوكمة الشركات
68	المطلب الثالث: البعد الأخلاقي لحوكمة الشركات
72	المطلب الرابع: البعد الإفصاحي لحوكمة الشركات
73	المطلب الخامس: البعد التشغيلي لحوكمة الشركات
75	خاتمة الفصل الأول
من 76 إلى 120	<b>الفصل الثاني: الإطار النظري للتدقيق الداخلي وعلاقته بالحوكمة</b>
77	تمهيد
78	المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي
78	المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي.
78	الفرع الأول: تطور مفهوم التدقيق الداخلي.
81	الفرع الثاني: أهداف وأهمية التدقيق الداخلي.
82	الفرع الثالث: الهيئات والمنظمات المهنية السبّاقة في مهنة التدقيق الداخلي.
83	الفرع الرابع: التدقيق الداخلي في الجزائر.
85	الفرع الخامس: دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار ووضع النظم والإجراءات الجديدة.
86	الفرع السادس: الارتباط الهرمي للتدقيق الداخلي.
87	المطلب الثاني: معايير التدقيق الداخلي.
89	المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي.
91	المطلب الرابع: تقنيات وآليات وظيفة التدقيق الداخلي.
91	الفرع الأول: القرائن وآليات الإثبات.
95	الفرع الثاني: تقارير المدقق الداخلي.
95	المطلب الخامس: الإطار التنظيمي لمهنة التدقيق الداخلي.
96	الفرع الأول: نماذج تحديد مصادر التدقيق الداخلي.
97	الفرع الثاني: مسار مهمة التدقيق الداخلي.

## قائمة فهرس المحتويات

104	المبحث الثاني: التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات.
104	المطلب الأول: حاجة حوكمة الشركات للتدقيق الداخلي.
104	الفرع الأول: مساهمة التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات
106	الفرع الثاني: المتطلبات الأساسية من التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة
107	المطلب الثاني: دور خدمات التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات
107	الفرع الأول: دور التدقيق الداخلي في تحسين التحكم في إدارة المخاطر
110	الفرع الثاني: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية
112	الفرع الثالث: تطبيق المعيار الدولي رقم 2130 للتدقيق الداخلي
114	المطلب الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات
114	الفرع الأول: العلاقة بين التدقيق الداخلي وأطراف الحوكمة
118	الفرع الثاني: العلاقة المباشرة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات
120	خاتمة الفصل الثاني
من 121 إلى 166	<b>الفصل الثالث: الإطار النظري لمراقبة التسيير في إطار الحوكمة</b>
122	تمهيد
124	المبحث الأول: الإطار النظري لمراقبة التسيير
124	المطلب الأول: التطور التاريخي لمراقبة التسيير
126	المطلب الثاني: ماهية مراقبة التسيير
126	الفرع الأول: مفهوم مراقبة التسيير.
127	الفرع الثاني: خصائص مراقبة التسيير.
128	الفرع الثالث: أهمية، أهداف وشروط نجاح مراقبة التسيير
129	الفرع الرابع: الهيئات والمنظمات المهنية المسيرة
131	الفرع الخامس: أنواع مراقبة التسيير
132	الفرع السادس: الارتباط الهرمي لمراقبة التسيير
133	المطلب الثالث: تقنيات وآليات وظيفة مراقبة التسيير
137	المطلب الرابع: تقارير مراقب التسيير
138	المطلب الخامس: مسار مهمة مراقب التسيير
142	المبحث الثاني: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة الشركات.
142	المطلب الأول: حاجة حوكمة الشركات لمراقبة التسيير
144	الفرع الأول: مدخل الرفع من القيم الأخلاقية
145	الفرع الثاني: مدخل تعزيز القيم البيداغوجية والتعليمية
146	الفرع الثالث: مدخل المساهمة في تحديد التوافق بين الهيكلة الإستراتيجية والتنظيمية
146	الفرع الرابع: مدخل السهر على إنتاج وتوفير معلومة ذات جودة وتساهم في ترشيد القرار
148	المطلب الثاني: دور خدمات مراقبة التسيير في تفعيل حوكمة الشركات
148	الفرع الأول: دور مراقبة التسيير في حل مشكلة قياس الأداء كمساهمة في تحسين حوكمة الشركات
153	الفرع الثاني: نظام معلومات مراقبة التسيير كركيزة لتسيير الحوكمة
162	الفرع الثالث: دور مراقبة التسيير في مساعدة الإدارة العامة في تحديد وتعريف مبادئ الحوكمة
163	المطلب الثالث: علاقة مراقبة التسيير بحوكمة الشركات
163	الفرع الأول: نمذجة مراقبة التسيير لمتطلبات الحوكمة
163	الفرع الثاني: أمثال مكونات مراقبة التسيير لمتطلبات الحوكمة
166	خاتمة الفصل الثالث

## قائمة فهرس المحتويات

من 167 إلى 243	<b>الفصل الرابع: فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات</b>
168	تمهيد
169	المبحث الأول: أبعاد التشارك الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير
170	المطلب الأول: الوقوف على الدلائل الاسترشادية للوضعية
170	الفرع الأول: الخدمات المسترسلة والمتبادلة بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير
181	الفرع الثاني: أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير
184	الفرع الثالث: أوجه الشبه بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير
208	المطلب الثاني: إرساء أبعاد التكامل؛ التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير..... تشارك يفرض نفسه
209	الفرع الأول: البعد التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في المساهمة في تحقيق الأهداف وتحديد الإستراتيجية
212	الفرع الثاني: البعد التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في المساهمة في تحقيق الامثلية والفعالية
213	الفرع الثالث: البعد التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تفعيل جودة نظام الرقابة الداخلية
218	الفرع الرابع: البعد التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في إرساء نظام جيد للاتصال
220	الفرع الخامس: البعد التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في التسيير المععمق والأمثل للمخاطر
223	الفرع السادس: البعد التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في المساعدة في التسيير والدور الاستشاري
224	الفرع السابع: البعد التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في ترسيخ القيم الأخلاقية ضمن الاعتبارات المهنية والتشغيلية
227	الفرع الثامن: البعد التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في المساهمة في الرفع من تحقيق القيمة المضافة
228	المطلب الثالث: محددات التركيب البنائي الهيكلي والتدريجي
229	الفرع الأول: رهانات وتطلعات اعتبارية ارتكازية
231	الفرع الثاني: طبيعة الاحتكاك مع الأطراف ذات العلاقة
232	الفرع الثالث: استبصار رؤية هيكلية للبناء المنشود
233	المبحث الثاني: أهمية أبعاد المقاربة التشاركية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات - إطار مقترح -
234	المطلب الأول: افتراض نموذج هيكلي استدلالي للمقاربة الرقابية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تفعيل حوكمة الشركات
234	الفرع الأول: اعتبارات معيقة تحول دون تفعيل التكامل "عوامل يجب أخذها بعين الاعتبار"
236	الفرع الثاني: إيجابيات أخرى مستخلصة عن هيكلية العمل التكاملي المقترح
238	الفرع الثالث: تصميم النموذج الهيكلي المقترح للمقاربة الرقابية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تفعيل حوكمة الشركات
243	خاتمة الفصل الرابع
من 244 إلى .....	<b>الفصل الخامس: دراسة استطلاعية وإحصائية تحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.</b>
245	تمهيد
246	المبحث الأول: الوصف العام لمتغيرات الدراسة ومدى ترابطها على مستوى مؤسسة فرتيال
246	المطلب الأول: تقديم عرض شامل لمؤسسة فرتيال

## قائمة فهرس المحتويات

246	الفرع الأول: نبذة تاريخية عن مسار المؤسسة وجذورها
249	الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة فرتيال
257	الفرع الثالث: الموارد البشرية لمؤسسة فرتيال
258	المطلب الثاني: وصف طبيعة مسار متغيرات الدراسة على مستوى مؤسسة فرتيال
259	الفرع الأول: هيكلية ومسار التدقيق الداخلي على مستوى مؤسسة فرتيال
262	الفرع الثاني: هيكلية ومسار مراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال
266	الفرع الثالث: مدى الالتزام بحوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال وأهمية تكامل التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تفعيلها
273	المطلب الثالث: عرض ترابط متغيرات الدراسة وزوايا تفاعلها على مستوى مؤسسة فرتيال
273	الفرع الأول: دراسة طبيعة الارتباط الهرمي لقسمي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال
275	الفرع الثاني: نقاط الالتقاء والترابط بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال كصورة للتكامل وتدعيم حوكمة الشركات
282	الفرع الثالث: نموذج الدراسة الميدانية المقترح لبيان العلاقة التأثيرية لمتغيرات الدراسة على مستوى مؤسسة فرتيال
286	المبحث الثاني: عرض منهجي لمجتمع الدراسة، أدواتها، والمعالجة الإحصائية
286	المطلب الأول: عينة الدراسة
288	المطلب الثاني: أدوات الدراسة
288	الفرع الأول: الملاحظة
289	الفرع الثاني: المقابلة
289	الفرع الثالث: استمارة الاستبيان
294	المطلب الثالث: الاختبار الإحصائي لتفاعل متغيرات لدراسة
294	الفرع الأول: الدراسة الأولية لمعرفة صدق وثبات أداة الدراسة
299	الفرع الثاني: اختبار اعتدالية التوزيع لبيانات العينة والأدوات الإحصائية المستخدمة لقياسه
303	الفرع الثالث: تفريغ البيانات وتحليلها
350	المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة ونتائج التحليل الإحصائي
350	المطلب الأول: الاختبار الإحصائي لفرضيات الدراسة
374	المطلب الثاني: جملة النتائج النهائية المتوصل إليها إحصائياً
376	خاتمة الفصل الخامس
377	الخاتمة العامة
380	النتائج والإستخلاصات التي تم التوصل إليها
383	جملة توصيات الدراسة.
385	التوجيهات المستقبلية للبحث وآفاقه
386	قائمة المراجع والإحالات
406	ملاحق الدراسة

### قائمة الجداول:

رقم الصفحة	اسم الجدول	رقم الجدول
189	جدول تجميعي يوضح التطور التاريخي المشترك للمفهومين.	01
248	البطاقة التقنية المختصرة لمؤسسة فرتيال.	02

287	توزيع الاستبيان على أفراد عينة الدراسة بمؤسسة فرتيال.	03
296	يوضح صدق الاتساق البنائي لأداة الدراسة.	04
298	يبين قيمة معامل Cronbach's Alpha لمحاوَر أداة الدراسة.	05
301	توضيح بعض الاساليب الاحصائية المعلمية واللامعلمية.	06
305	يبين نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات اجابات افراد العينة	07
307	يبين توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي.	08
308	يبين توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى المهني.	09
309	يبين توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي.	10
310	يبين توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة.	11
313	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال رقم 1 و 2 /	12
314	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على سؤال رقم 3/4 /	13
315	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على سؤال رقم 5 /	14
315	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال رقم 6.	15
316	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على مدى الشفافية ونشر المعلومات بين وظيفتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير، السؤال رقم 07 و 08 /	16
317	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على مدى تحقيق النوعية لمجلس الادارة.	17
319	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال رقم 13 /	18
319	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على الأسئلة رقم 14، 15، 16، 17، 18.	19
321	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال رقم 19	20
321	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال 20/21/22.	21
323	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال رقم: 23 / 24.	22
325	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال رقم 25	23
327	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال رقم 26	24
326	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال رقم 27	25
328	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال 29	26
329	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال رقم 30 /	27
330	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال 31/32 /	28
330	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال رقم 33	29
331	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال رقم 34/35/36/37	30
332	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال / 38	31
333	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال رقم / 39	32
336	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال رقم 40 /	33
336	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال رقم 41	34
337	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال 42 /	35
338	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على الاسئلة: 43، 44، 45، 48، 49، 50، 51، 52، 53، 54، 55، 56 /	36
340	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال: 57/58/59	37
342	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على الأسئلة من 60-75 /	38
345	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على الأسئلة من 77-102 /	39

## قائمة فهرس المحتويات

349	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال 103/	40
351	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال 104/	41
352	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على الاسئلة من 105-107/	42
353	الدلالة الاحصائية لإجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات المتعلقة بـ المحور رقم 01: تقديم وصفي وخصائصي لهيكلي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال.	43
354	يوضح الدلالة الاحصائية لإجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات المتعلقة بـ المحور رقم 02 : ديناميكية التشاور الفعال على مستوى مؤسسة فرتيال .	44
357	يوضح الدلالة الاحصائية لإجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات المتعلقة بـ المحور رقم 03: في إطار ديناميكية توطيد العلاقات وتحسينها بصفة مستمرة ومشاركة بين الطرفين بمؤسسة فرتيال.	45
359	يوضح الدلالة الاحصائية لإجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات المتعلقة بـ المحور رقم 04: في إطار ديناميكية التدريب،- التعلم، والتطوير المشترك بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بمؤسسة فرتيال.	46
361	يوضح ملخص نتائج الفرضيات الفرعية للفرضية الجزئية الاولى.	47
362	الدلالة الاحصائية لإجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات المتعلقة بـ المحور رقم 01: درجة الدراية بمفاهيم حوكمة الشركات بمؤسسة فرتيال	48
363	الدلالة الاحصائية لإجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات المتعلقة بـ المحور رقم 02: درجة الدراية والوعي بالإطار التشريعي والمؤسسي لحوكمة الشركات بمؤسسة فرتيال.	49
366	يوضح ملخص نتائج الفرضيات الفرعية للفرضية الجزئية الثانية.	50
368	الدلالة الاحصائية لإجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات المتعلقة بـ المحور رقم 01: التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.	51
369	الدلالة الإحصائية لإجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات المتعلقة بـ المحور رقم 02: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.	52
370	الدلالة الإحصائية لإجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات المتعلقة بـ المحور رقم 03: الالتزامات الناشئة عن الرؤية الجديدة للعمل التكاملية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في إرساء حوكمة الشركات.	53
373	يوضح ملخص النتائج الفرضيات الفرعية للفرضية الجزئية الثالثة.	54

### قائمة الأشكال:

رقم الصفحة	اسم الشكل	رقم الشكل
ج	تبيان تفاعل متغيرات الدراسة.	01
د	تصميم رؤية هيكلية لمخطط الدراسة.	02
25	المحددات الخارجية والداخلية للحوكمة.	03

## قائمة فهرس المحتويات

63	04	خصائص التطبيق الجيد لحوكمة الشركات.
87	05	مكانة التدقيق الداخلي داخل الهرم التنظيمي للمؤسسة.
103	06	هيكل الإنجاز المنهجي والتسلسلي لعملية التدقيق الداخلي.
128	07	مثلث ركائز نظام مراقبة التسيير.
133	08	مكانة مراقبة التسيير داخل الهرم التنظيمي للمؤسسة.
141	09	مسار مهمة مراقب التسيير.
172	10	المدخل المتبادلة لمراقبة التسيير والتدقيق الداخلي في ظل ديناميكية التحسين المستمر
199	11	الفئات المتدرجة لخدمات تدقيق التطابق أو الالتزام
216	12	حركة وظيفة الرقابة الداخلية
228	13	التسميات المشتركة بين وظيفتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير
239	14	النموذج الهيكلي المقترح للمقاربة الرقابية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تفعيل حوكمة الشركات
247	15	الهيكل التنظيمي لمجمع اسميدال
251	16	الهيكل التنظيمي لمؤسسة فرتيال
260	17	الهيكل التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي لمؤسسة فرتيال
263	18	الهيكل التنظيمي لقسم مراقبة التسيير لمؤسسة فرتيال
274	19	الارتباط الهرمي للتدقيق الداخلي ومراقبة التسيير حسب الهيكل التنظيمي لمؤسسة فرتيال
283	20	النمذجة القاعدية (أ) لتبيان المتغيرات المصاحبة للنموذج المقترح لمتغيرات الدراسة على مستوى مؤسسة فرتيال.
288	21	النمذجة الكلية (ب) لبيان ترابط المتغيرات المصاحبة والضمنية للنموذج المقترح لمتغيرات الدراسة على مستوى مؤسسة فرتيال.
308	22	التمثيل البياني لنقاط الانتشار لمشاهدات البيانات الأصلية لتوضيح معلمية التوزيع.
311	23	يمثل عرض بياني لتوزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي.
313	24	يمثل عرض بياني لتوزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي.
314	25	يمثل عرض بياني لتوزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة.

## قائمة الملاحق:

رقم الملحق	اسم الملحق	رقم الصفحة
01	استبيان الدراسة باللغة العربية	407
02	استبيان الدراسة باللغة الفرنسية	422
03	نموذج الدراسة المبدئي المقدم لمؤسسة فرتيال لتوضيح ترابط المتغيرات، مقومات الدراسة، وتطلعاتها، خلال فترة التربص.	437
04	بطاقة التربص المستخدمة خلال فترة التربص لدى مؤسسة فرتيال.	440
05	قائمة السادة محكمي استمارة الاستبيان.	441
06	ملحق تابع للملحق رقم 05، لائحة بقائمة السادة المشاورين لتصميم هيكلية	442

## قائمة فهرس المحتويات

استمارة الاستبيان بناء على نموذج الدراسة الميدني المقترح والموضح في الملحق رقم 03.		
444	بعض جداول مخرجات التحليل الإحصائي لاستمارة الاستبيان باستعمال برنامج الحزمة الإحصائية SPSS V24.	07

### قائمة المختصرات:

المختصر	الاسم بالكامل
IIA	The Institute of Internal Audit
IAASB	The International Auditing and Assurance Standards Board
IFACI	Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne
UFAI	Union Francophone de l'Audit Interne
ECIIA	European Confederation of Institutes of Internal Auditing
EPE	Entreprises Publiques Economiques
AACIA	Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens
NAA	Normes Algériennes d'Audit
QCI	Questionnaire de Contrôle Interne
FRAP	Feuille de Révélation et d'Analyse des Problèmes
AICPA	American Institut Of Certified Public Accounting
DFCG	Association nationale des directeurs financiers et de contrôle de gestion
ANCG	Assiciation Nationale de Contrôleurs de Gestion
FMAC	Financial Management AccountingComittee
IAFEI	International Association of Financial Executive Institutes
INTOSAI	Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques
MPA	Modalités des Pratiques d'Appllication
GRIPP	Cadre de Référence In ternational des Pratiques Proffesionnelles
COSO	The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
MRPI	Materials Requirement Planning.
MRPII	Materials Resources Planning.
ERP	Entreprise Resources Pmaning
OECD	Organization for Economic Co -operation and Development
IFC	International Finance Corporation

## قائمة فهرس المحتويات

Private Sector Corporate Governance Trust.  
The Canadian Institute of Chartered Accountants.

PSCGT  
CTCA

مقدمة.

# الإطار العام لصياغة اشكالية الدراسة

## تقديم:

بدأ الاهتمام بموضوع "حوكمة الشركات" Corporate Governance " يأخذ حيزاً مهماً في أدبيات الاقتصاد إثر ديناميكية التغيرات والتحولات الاقتصادية التي يشهدها العالم اليوم، فقد فرض تطوير وتحسين وترشيد الأداء في المؤسسات كأمرًا ملحا لإيجاد أنظمة رقابية وإدارية قوية ومتطورة تمكّنها من المحافظة على تواجدها، وتساعدتها في الاستخدام الاقتصادي والكفاء للموارد المتاحة مما يكسبها ميزة تنافسية، غير أن الإدارة مهما أوتيت من مهارات وقدرات فهي لا تستطيع أن تلم بكفاءة النواحي المختلفة للنشاط خصوصا بالنسبة للمؤسسة الكبيرة. ومن هنا جاءت الحاجة لوظيفة التدقيق الداخلي التي تعتبر الأداة الإدارية التي تعتمد عليها المؤسسة لاختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية وتقييمها، كما تلعب وظيفة التدقيق دورا هاما في تحقيق التقدم والنمو للمؤسسة، لما تضفيه من ثقة على المعلومات التي توفرها الإدارة للمهتمين بشؤون المؤسسة، كما ساهمت وظيفة التدقيق بقدر كبير في مساعدة المؤسسة على بلوغ أهدافها من خلال التحقق من البيانات المحاسبية والمالية ومدى صحتها وتمثيلها للمركز المالي والتأكد من أن السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية من قبل المؤسسة قد تم تطبيقها بصورة جيدة، وكذا فقد ساعدتها على تبني أنظمة رقابية قوية تتابع من خلالها السير العادي لأنشطتها ومتابعة الأداء داخلها، في محاولة من المؤسسة الوصول إلى أداء فعال وكفاء بما يخدم غاياتها. كذلك تحتل مراقبة التسيير في الوقت الراهن مكانة هامة داخل المؤسسات، باعتبارها من أهم النظم الرقابية الفعالة، ففي بيئة الأعمال الحديثة تعمل المؤسسات الاقتصادية دوماً على تغيير سياساتها الاستراتيجية بهدف تحقيق ما تصبو إليه مستقبلا انطلاقاً من وضعها القائم، وهذا التغيير يتطلب اتخاذ إجراءات وقرارات إدارية تكون عادة بعد مرحلة أساسية تتمثل في قياس وتقييم الاداء والتي تعتبر ذات أهمية بالغة، لان القدرة على تقييم الشيء هي المؤشر الأساسي على القدرة على ادارته والتحكم فيه وهو الدور الأساسي والاستراتيجي الذي تتميز وتختص به أدوات مراقبة التسيير الحديثة ولما تضيفه من تطور في الأساليب الإدارية للتسيير، مع تمكينها من تقييم نشاطها والكشف عن مدى كفاءة عملياتها ونجاعة عملية التسيير فيها، للتقليص من درجة الانحراف وتفاذي المخاطر مستقبلا لتحقيق الأهداف المرجوة وذلك عن طريق ضمان القدرة على السير في المسار الصحيح. وتأكيدا على المسعى الاستراتيجي للمنظمة الاقتصادية في الارتقاء بقدراتها التنافسية وتحسين تسيير عملياتها وأنشطتها، فإنه يبقى لزاما على الإدارة العليا داخلها توفير الدعم الإداري والجهاز الرقابي الفعال ليسهم بالشكل الأنسب في تعزيز كفاءة الجهود الإدارية المبذولة وزرع روح التعاون والمشاركة في اتخاذ القرارات الرشيدة والتي تتسم بالشفافية والعدالة، وكذا نشر ثقافة الإبداع في ظل مقتضيات المحيط الدولي الذي اضحى شديد التعقيد ومتعدد المتغيرات؛ ذلك بهدف الحفاظ على كل من المسابرة؛ الاستمرارية؛ التميز والجودة، مما جعل ارتباط الحكم على رشادة قرارات الإدارة نحو قيادة المؤسسة لتحقيق أهدافها الاستراتيجية ينبع من فعالية جودة تطبيق الحوكمة بمراعاة مختلف أبعادها.

إن المكانة الاقتصادية لأي مؤسسة، تتعزز بمجموع قيمها المضافة المحققة داخل الاقتصاد الوطني ومرهونة بمدى كفاءتها ومساهماتها في التنمية الاقتصادية وفي خلق قيمة مضافة على الصعيد الاقتصادي، وكذا بمدى قدرتها على المنافسة وفرض وجودها في محيط يتسم بتحولات كبيرة وتغيرات متزايدة ومعقدة، وتطور سريع للتكنولوجيا، مما أدى إلى ظهور مؤسسات جديدة واختفاء أخرى، ظهور منتجات جديدة والتخلي عن أخرى، وغيرها من الأمور التي يصعب على المسير التحكم فيها أو حتى التنبؤ بها، كما أن نشاط المؤسسة يحدث في ظروف ما يسمى بعدم التأكد، حيث يتوجب على المديريين الاعتماد على أدوات معينة تساعدهم على اتخاذ قرارات عقلانية تأخذ بمعطيات الماضي والحاضر وتوقعات المستقبل مع مراعاة الظروف المحيطة بالنشاط والأهداف التي تسعى إليها، ان اعتماد مناهج واليات رقابة داخلية متكاملة ومؤهلة لأداء هذا الدور لما تتميز به من مرونة في الاستعمال والتطور، فهي في نفس الوقت تعد نظام متكامل للمعلومات وأداة تحليل وتفسير وتوجيه، مساعدة على اتخاذ القرارات في إطار مهامها التخطيطية والرقابية، فهي تعد المحور الرئيسي للرقابة الداخلية لأغراض التخطيط والتسيير على نشاط المؤسسة. كما انه في خضم هذه الأجواء أصبح ضمان بقاء المؤسسة مسألة

# الاطار العام لصياغة اشكالية الدراسة

صعبة وحرجة تتطلب تضافر كل الجهود وتكاملا وتناسقا كبيرين بين نظم المعلومات الوظيفية أو نظم معلومات التسيير، ويعد أسلوب تكامل اجهزة الرقابة الداخلة خاصة من الأساليب الحديثة والأدوات الهامة للتسيير التي تساعد المسير على إتخاذ القرار المناسب وفي الوقت المناسب، إذ يقوم بتحليل النتائج العامة للمؤسسة بصفة دقيقة وتفصيلية تسمح بمعرفة النتائج المحققة على مستوى كل مركز مسؤولية، هذه المكانة هي نتيجة للمهام الحساسة التي يقوم بها، فإضافة إلى توقع المخاطر واكتشافها لها دور تحليلي وتقديري كقياس التكاليف المعيارية، حساب المرودية وكذا فعالية نظام الرقابة الداخلية وتسيير المخاطر حسب الأنشطة.

اذ اصبح لزاما لا اختيارا على المؤسسة التي تسعى الى الريادة والتنافسية العادلة ان تخفض من التكاليف التشغيلية والتسويقية الى ادنى مستوياتها الممكنة عن طريق استغلال الموارد المتاحة بكفاءة؛ حيث ان ذلك يتطب ادوات فعالة واساليب محكمة في مجالي التسيير والرقابة الصارمة عليه ومن ثم المتابعة المستمرة؛ يمكن لذلك ان يتحقق من خلال اقامة نسق متكامل بين الاليات الرقابية المتمثلة في التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير؛ اذ يعد التكامل بينهما من اهم الركائز التي يعتمد عليها مفهوم حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والاداري، ولذلك يعمل هذا التنسيق للاليات الرقابية على تجسيد حوكمة الشركات من خلال تنظيم العمل فيما بينها بما يسمح بتغطية العجز الناجم من عمل هذه الاليات بمفردها، كما يقوم بتحديد ادوارها – الاليات الرقابية- بما يتماشى ومتطلبات هذا المفهوم، وعليه تقوم الاليات الرقابية بتعزيز الأنشطة والمعاملات المالية والادارية ومراقبة مدى تطابقها للمتطلبات المعيارية للممارسات الادارية، المالية والقانونية، كما ان عمل هذه الاليات مع بعضها وفق متطلبات حوكمة الشركات يزيد من مصداقية وعدالة النتائج المحققة من هذه الشركات، اذ تهدف هذه الاليات الرقابية الى تفعيل دورها وفق متطلبات حوكمة الشركات من خلال تحديد ادوار كل من هذه الاليات وتوضيح نقاط التعامل فيما بينها – التنسيق- في الشركات سواء المنتمية الى القطاع العام او الخاص، اضافة الى تعزيز استقلاليتها بما يمكنها من القيام بعملها في تحقيق المساءلة والمحاسبة؛ اذ ان تجسيد هذه البيئة وفقا للطرق الاكثورية والتقنية من شأنه تهيئة ارضية متينة تركز عليها الحوكمة في الولوج الى عالم الاقتصاديات لمواكبة التطورات الحاصلة.

## 1 - اشكالية الدراسة:

من خلال الطرح المتقدم ذكره؛ فقد تمت صياغة اشكالية الدراسة على الشكل الاتي:  
فيما تتمثل ابعاد مقاربة التكامل الرقابي للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية تسمح بالاسهام نحو تجسيد حوكمة الشركات.

ومن خلال طرح هذه الاشكالية وضبط مفاهيم متغيرات الدراسة والتي تتجسد من زاوية في: التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير كمتغير مستقل ومن زاوية اخرى الاطار المفاهيمي الذي يضبط حوكمة الشركات كمتغير تابع يرجى قياس مدى تفاعله، حيث تمت صياغة الاستفهامات الفرعية التالية:  
س1: ماهي الاطار التأصيلي الذي يضبط حوكمة الشركات وماهي ابعاده التي ترتبط بالتدقيق الداخلي ومراقبة التسيير؟

س2: كيف يمكن انشاء سينارجية عمل مشترك وفعال بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير تقدم نقاط تطور ايجابية واقتصادية؟

- ما هي مجمل المفارقات – بمعنى اوجه الاختلاف- وكذا التماثلات – بمعنى اوجه الشبه- التي تجمع بين الاليتين الرقابيتين؟

- فيما تتمثل النسق والمقاربات – العلاقة- التي تجمع بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير؟  
س3: كيف يمكن للاطار الرقابي المتكامل للتدقيق الداخلي ومراقبة التسيير ان يساهم في ارساء حوكمة الشركات؟

س4: الى اي مدى يمكن لتكامل ابعاد رقابة التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير تفعيل حوكمة الشركات على مستوى مجمع فرتيال؟

- الى اي مدى يمكن للتدقيق الداخلي تحسين فعالية حوكمة الشركات على مستوى مجمع فرتيال؟

# الاطار العام لصياغة اشكالية الدراسة

- الى اي مدى يمكن لمراقبة التسيير تحسين فعالية حوكمة الشركات على مستوى مجمع فرتيال ؟
- الى اي مدى يمكن للرقابة التكاملية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير من تحسين فعالية حوكمة الشركات على مستوى مجمع فرتيال ؟

## 2 - فرضيات الدراسة:

ان الباحث الذي يهدف الى تحقيق نتائج علمية موثوق في مصداقيتها هو الباحث الذي ينطلق من فرضيات علمية مصاغة بشكل علمي مضبوط حتى يسهل فحصها وتحليلها التاكيد من صحتها ميدانيا<sup>1</sup> لمعالجة موضوع هذه الدراسة التي تدخل ضمن الدراسات الاستكشافية الاستنباطية، والاختبارية التجريبية؛ حيث يهدف هذا النوع من الدراسات الى تحليل ظاهرة من خلال التفسير والاستخلاص المعمق للجوانب الادبية والنظرية ومن ثم العمل على اسقاطها تطبيقيا للاختبار والتيقن من مدى صحتها العملية؛ وقصد الاجابة على الإشكالية المطروحة والتساؤلات الجزئية نفترض الآتي :

" تعمل مقارنة التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على توحيد ابعاد التسيير والرقابة التي ينفرد بها كليهما من خلال سن اطار عملي مضبوط منهجيا يهدف الى تجسيد حوكمة الشركات "

ومن اجل الاجابة على الفرضية الرئيسية وتحليلها قمنا بصياغة الافتراضات الفرعية الآتية:

**الفرضية الجزئية الاولى:** لحوكمة الشركات رؤى متعددة الابعاد تشتمل في منظورها على البعد الرقابي، البعد الاستراتيجي، البعد الاخلاقي، البعد الافصاحي، البعد التشغيلي، حيث يعد كل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير كالية هامة لتفعيل هذه الابعاد.

**الفرضية الجزئية الثانية:** بالرغم من المفارقات العملية الا ان المقاربات التي تجمع بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير تسمح بتوافر اطار رقابي تكاملي فعال.

**الفرضية الجزئية الثالثة:** والتي تنفرع بدورها الى الفرضيات التالية:

1- بالرغم من المفارقات العملية إلا أن المقاربات التي تجمع بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير تسمح بتواجد إطار رقابي تكاملي فعال، وتوافر نمط منسق يهدف إلى توحيد توليفة العمل التكاملي بينها على مستوى مجمع فرتيال؛

2- لدى مؤسسة فرتيال دراية بالمفاهيم العامة لحوكمة الشركات ووعي بالاطار التشريعي والمؤسسي لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات؛ حيث تنفرع هذه الفرضية الجزئية بدورها الى فرضيات فرعية تتمثل في:

1-2/ لدى مؤسسة فرتيال دراية بالمفاهيم العامة لحوكمة الشركات.

2-2/ لدى مؤسسة فرتيال دراية ووعي بالاطار التشريعي والمؤسسي لحوكمة الشركات.

3- التكاملي الرقابي لكل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير يعد كالية فعالة لارساء حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال؛

3-1/ التدقيق الداخلي يعد كالية لحوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال مما تعود عليها بنقاط تطور ايجابية واقتصادية.

3-2/ مراقبة التسيير تعد كالية لحوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال مما تعود عليها بنقاط تطور ايجابية واقتصادية.

<sup>1</sup> صالح بن نوار، "مبادئ في منهجية العلوم الاجتماعية والانسانية"، مخبر علم اجتماع الاتصال للبحث والترجمة، قسنطينة، الجزائر، 2012، ص:170.

# الاطار العام لصياغة اشكالية الدراسة

3-3/ توجد التزامات ناشئة عن الرؤية الجديدة للعمل التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في ظل إرساء حوكمة الشركات على مستوى مجمع فرتيال مما تدر عليها بنقاط تطور ايجابية واقتصادية.

## 3- أهداف الدراسة:

يعمل هذا البحث على محاولة نقل أفضل الممارسات الدولية لحوكمة الشركات إلى بيئة الشركات العاملة في الجزائر سواء أكانت هذه الممارسات تركز على حقوق الملكية في تمويل الشركات أو تركز على الديون في تمويلها أو خليط منهما، أو تلك التي يكون هيكل ملكيتها مشتت بين عدد كبير من المستثمرين، وذلك كمدخل للتبيان وتوضيح المساهمة النسبية لمفهوم حوكمة الشركات في تحسين أداء الشركات من جهة؛ وكذا توضيح تكامل آلياتها والتي تم حصرها هنا في التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز وتفعيل الحوكمة نفسها من جهة ثانيا. وبذلك تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تحديد العلاقة الارتباطية ومدى التفاعل بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير.
- محاولة تاسيس اطار تكاملي لضبط العلاقة الرقابية بين كل من آليتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير.
- محاولة تبيان فعالية التكامل الرقابي بين آليتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في ارساء حوكمة الشركات.
- محاولة تشخيص الواقع العملي لفعالية التكامل الرقابي بين آليتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في ارساء حوكمة الشركات من خلال الوقوف على مناقشة الاطار التطبيقي.

## 4 - أهمية الدراسة:

تعد الضرورة التي آلت اليها الاقتصاديات الراهنة الى حتمية ولوج مفاهيم متعددة، كان من ابرزها مفهوم حوكمة الشركات اذ تعد من الموضوعات الهامة التي تطبق في الشركات الخاصة والعامه على حد سواء، وقد جاء ظهورها نتيجة الى فقدان الثقة في التقارير المالية وبالتالي اخذ هذا المفهوم في الاتساع اكثر فاكثرا كلما ازداد تعثر بعض الشركات العملاقة، وهو ما استلزم وجوب تواجد مجموعة متكاملة من الاجهزة والاليات الرقابية حتى تستمد منها الحوكمة مظاهرها وهي بذلك تعمل على ضمان نجاح الشركات وبلوغ غايتها بالشكل الصحيح خاصة فيما يتعلق بنمو الاقتصاد الوطني بشكل عام. ويعتبر هذا البحث امتداداً للبحوث السابقة ذات الصلة بمفهوم حوكمة الشركات والتي اقتصر في معالجة هذا المفهوم على الأبعاد الإدارية والاقتصادية والاجتماعية والقانونية من ناحية، كما إقتصر أيضاً على توصيف هذا المفهوم واختباره وذلك من منظور محاسبي، دون التطرق الى المداخل والمقاربات التي يمكن اقتراحها لترقية وتفعيل الحوكمة، حيث يقدم هذا البحث مَدْخلاً لإبراز أثر اليات حوكمة الشركات والمحددة في التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على تنشيط وتعزيز الرقابة والتسيير واطافة قيمة للمؤسسة، من خلال جملة الاثرءات التي يمكن ان يحققها التكامل التكافلي بينهما وكيفية الوصول بهذا المدخل إلى التعميم وتجنب المستثمرين حدة المخاطر المترتبة عليه وبالتالي تدعيم ثقتهم في قرارات الادارة.

## 5- دوافع ومبررات اختيار الدراسة:

تعود أسباب اختيار هذا الموضوع إلى الإعتبرات التالية :

### 1- إعتبرات ذاتية : ترتبط هذه الإعتبرات بشخص الباحث وهي فيمايلي:

- أن الدراسات التي قام بها الباحث في مختلف المراحل التعليمية السابقة، كانت سببا في الخوض بعمق في هذا الموضوع ومبررا أساسيا لإختياره.

- الاهتمام الخاص بالموضوع من خلال الاطلاع المستمر على الدراسات المتخصصة في الموضوع وكذا شعورنا بأهمية الموضوع في ظل قصور عمل كل الية رقابية بمفردها.

# الإطار العام لصياغة اشكالية الدراسة

- الميل الشخصي للباحث في هذا الموضوع والرغبة في الإطلاع على كل ما هو جديد فيما يخص الموضوع.

- إن استخلاصات الباحث من خلال الابحاث السابقة جعلته يدرك النقص الفادح في الأطر التي تجمع بين الاجهزة الرقابية بصفة تكاملية وتنسيقية وذلك على المستوى الدولي والمحلي خاصة، مما جعله يهتم ويختار هذا الموضوع بغية إثرائه وتحسينه بإرساء إطار متكامل يجمع بين الاليات الرقابية المتمثلة في التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير ويعتبر موجهاً أساسياً لحوكمة الشركات خاصة في الجزائر.

## 2- اعتبارات موضوعية : تكمن في الآتي

- الحدثة والندرة النسبية للموضوع على مستوى البحث العلمي وكذا المؤسسات الاقتصادية.

- التعرف على مختلف نقاط التقاطع بين متغيرات الدراسة وتأسيس اطار تكاملي بين الاجهزة الرقابية المتمثلة في التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير؛ ومن ثم العمل على مناقشة وتحليل نقاط التأثير لهذا الاطار التكاملية في تفعيل حوكمة الشركات؛

- إن الدخول المرتقب للجزائر في المنظمة العالمية للتجارة وتنفيذ إتفاق الشراكة الاورومتوسطية وتنشيط الواقع الإقتصادي، يحتم ضرورة إنشاء آليات رقابية تساهم في تسهيل الواقع الجديد وتضمن صدق وملاءمة المعلومات التي تعتبر مدخلا أساسيا لإتخاذ القرار وارساء اليات حوكمة الشركات.

## 6- المنهج المتبع في الدراسة:

يعتبر المنهج ضروريا في أي بحث علمي لانه يحدد المسار الذي سيتبعه الباحث خلال جميع مراحل البحث ابتداء من اختيار موضوع البحث وصولا الى صياغة النتائج، واختيار منهج البحث في دراسة أي ظاهرة لا يأتي من قبيل الصدفة والعشوائية او ميل الباحث ورغبته في اختيار منهج معين، بل ان موضوع الدراسة من جهة، واهدافها من جهة اخرى هما اللذان يفرضان نوع المنهج المناسب للدراسة او البحث، وهذا الاختيار الدقيق هو الذي يعطي مصداقية اكثر للنتائج المتوصل اليها<sup>1</sup>. وبما ان هذه الدراسة تندرج في اطار الدراسات الوصفية ذات المنحنى التحليلي التفسيري، والدراسات الوصفية تعد نوعا من الدراسات التي يعتمد عليها بشكل اساسي في البحوث والدراسات العلمية والاستطلاعية حيث يتسم بالوصف الدقيق مضوع الدراسة والتحليل النوعي والكمي وتحقيق العلاقات السببية<sup>2</sup>. وقد جاء اختيارنا لهذا النوع من الدراسات بناء على طبيعة موضوع الدراسة والمشكلة التي انطلقت منها، وقصد الاجابة على الاشكالية المطروحة وبهدف الالمام بمختلف جوانب البحث واختبار صحة الفرضيات سيتم دراسة الموضوع وفق كل من **المنهج الوصفي التحليلي**: باعتباره الانسب لهذا النوع من البحوث، وذلك من خلال الدراسة النظرية لمفاهيم متغيرات الدراسة المتمثلة في: التدقيق الداخلي؛ مراقبة التسيير، حوكمة الشركات. وذلك من خلال **المنهج التجريبي** باخضاع موضوع البحث للتجربة من خلال وجود علاقة سببية، حيث يتم معالجة متغيرين (المتغير المستقل والمتغير التابع)، ومن اهم مميزاته ان ظواهر العلوم لا تقبل القياس دائما، وتعقد الظواهر (العلاقة بين المتغيرين ليست بسيطة دائما). **المنهج الاستنباطي**: من خلال استعمال **المنهج التاريخي** فحص الحادثة من خلال جمع الوثائق، تقييمها ونقدها (اثبات الاصاله "نقد داخلي"، اثبات المصداقية وفوائد المرجع "نقد خارجي") وذلك بالرجوع الى الدراسات السابقة حيث سنعتمد الى اسلوب المسح المكتبي، وذلك بهدف التعرف على المراجع التي لها صلة بموضوع بحثنا، ونظرا لحدثة الموضوع فاننا سندعمه ببحوث ودراسات نشرت في دوريات ومجالات متخصصة ومحكمة العربية منها والاجنبية، وكذلك البحوث والدراسات المنشورة على شبكة الانترنت. **المنهج الاستقرائي**: ويتمثل في **منهج البحث الميداني** "التقصي عن اجراءات سير علاقة متغيرات الدراسة، منهجها وجوانبها الموجودة في المؤسسة المستقبلة لاجراء التربص التطبيقي من خلال تطبيق **منهج**

<sup>1</sup> ليندة ضيف، "بناء الاخبار في الفضائيات الاخبارية العربية"، رسالة دكتوراه في علوم الاعلام والاتصال، جامعة الجزائر، 2013، ص: 14.  
<sup>2</sup> جمال محمد ابو شنب، " اصول الفكر والبحث العلمي"، ط2، دار المعرفة الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2002، ص: 132.

# الإطار العام لصياغة اشكالية الدراسة

دراسة حالة وذلك بالاعتماد على الدراسة التفسيرية باستخدام الاستمارة او الاستبيان<sup>9</sup>، والدراسة الفهمية باستخدام المقابلة والملاحظة في عين المكان، كذلك تم استخدام المنهج الاستقرائي في تحليل عينة الدراسة وتعميم النتائج وهذا من خلال الاعتماد على برنامج الحزمة الاحصائية SPSS 21 في معالجة بيانات الدراسة، وبالتالي التأكد من صحة الفرضيات التطبيقية للدراسة على مستوى مؤسسة فرتيال محل التطبيق.

## 7 - حدود الدراسة:

فرضت ظاهرة العولمة جملة من القضايا التي ينبغي أن تستحضر في تناول القضايا الوطنية، إذ اتفق الجميع على أن إرساء أي إطار لا بد أن يأخذ في الحسبان المتغيرات الدولية، ففي ظل ذلك تناولت هذه الدراسة مقارنة رقابية متكاملة للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير لتعزيز اليات حوكمة الشركات باعتبارها وسيلة أساسية في بث الثقة في المعلومات المالية المعبر عنها، خاصة في ظل تفعيل دور البورصة والانفتاح على الفضاءات الدولية وانفصال الملكية عن التسيير وظهور ما يعرف بنظرية الوكالة، الى غير ذلك من العوامل التي دفعت بالحوكمة الى الاستقطاب من طرف الاطراف الفاعلة، حيث تم تحديد إطار الدراسة في العناصر الآتية:

– **الحدود المكانية** : ترتبط هذه الدراسة بالواقع الجزائري في ظل ندرة الدراسات المرتبطة به، فضلا عن إجراء مسح دولي يتعلق بهذه الدراسة بغية الاستفادة منها في إرساء المعالم النظرية والتطبيقية لإطار فعالية تكامل الاليات الرقابية والتي اشتملت في دراستنا هذه على التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تجسيد مفهوم حوكمة الشركات في الجزائر، وبصفة خاصة من خلال اسقاط اسس هذه التركيبة على مستوى مجمع فرتيال بفرعيه المتواجدين بعنابة وكذا ارزيو علما ان الادارة العامة والتي كانت محل تطبيق بصفة مستهدفة يتواجد مقرها بمدينة عنابة.

- **الحدود الزمنية** : سوف نحاول أن نقوم بمسح تاريخي شامل لأهم الدراسات الدولية التي تناولت هذا الموضوع وكذا للواقع الجزائري، فضلا عن التركيز الزمني لسنوات تطور الدراسة إلى غاية نهاية تصميم هذا البحث وبالضبط من سنة 2014 الى غاية سنة 2017.

- **الحدود البشرية**: يستهدف المجال البشري للدراسة المجتمع الذي تطبق على افراده مختلف الوسائل لجميع البيانات الموضوعية الواقعية. حيث ان مجتمع الدراسة هو مجموعة منتهية او لا منتهية من العناصر المحددة من قبل والتي تكون مجالا للملاحظة، ولكي تكون الدراسة علمية وعملية وحتى نصل الى نتائج واقعية وموضوعية لا بد من تحديد المجتمع الاصلي للدراسة تحديدا دقيقا واضحا، حيث انه يسمح بتحديد نوع العينة للاختبار، بجميع المعطيات من افرادها عن طريق استخدام الادوات البحثية المناسبة، حيث استندت هذه الدراسة بشريا الى مجموعة من المبحوثين<sup>Y</sup> المتواجدين بالمؤسسة محل الاسقاط النظري فرتيال Ferial وبصفة خاصة الاطراف الفاعلة في مصلحتي التدقيق الداخلي ومراقبة

<sup>9</sup> سيتم التطرق لتفصيل وشرح ادوات الدراسة والهدف من اختيارها خلال مرحلة الدراسة التطبيقية بالتطرق الى المحور المدخلي والذي يتمحور حول: عرض الدراسة المنهجية واختبار الادوات الاحصائية.

<sup>Y</sup> تم اختيار عينة المبحوثين خلال ثلاثة مراحل:

**الاولى:** الاختيار بناء على الطريقة القصدية؛ كونها التي يتم الاعتماد عليها في الطريقة الوصفية للبحث، خاصة عندما يكون الباحث مرتبط بمدة زمنية محددة، وهو ما فرضته عليها الثقافة الرقابية للمؤسسات المحلية التي كانت تضم اما مصلحة مراقبة التسيير او مصلحة التدقيق الداخلي تخفيضا للتكاليف الرقابية، بغض النظر عن موثوقية المعلومات الرقابية ومستبعدين في ذلك الدور التكاملي في الموثوقية والتحليل متعدد الإجابيات للمخاطر التي تنجم عن التسيير مما يلق في النفقات الكلية للمؤسسة... الخ، لذا لجأت الباحثة الى القصد في اختيار عينة من مستجوبي مؤسسة فرتيال اين كان التسيير من طرف مؤسسة اجنبية وكانت تشتمل على كل من قسمي مراقبة التسيير والتدقيق الداخلي وتعمل على احترام تطبيق مبادئ حوكمة الشركات كما سيتم توضيحه خلال عرض المحاور المقبلة من الدراسة، وبالتالي دراية عينة الدراسة بكافة متغيرات الدراسة، مما سهل الى حد ما الوصول الى هدف الدراسة والتعريف بالدور التكاملي للبلتين وتبيان اثره الفعال على تطبيق الحوكمة.

**الثانية:** الاختيار بناء على الطريقة الطبقية، حيث شملت العينة بداية كل من قسمي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير، ومن ثم باقي الاقسام ممثلين في مصلحة المحاسبة، التسويق، المديرية العامة، لجان التدقيق... الخ، وسيتم تفصيل جدول نسب اجابات المبحوثين خلال الدراسة الاحصائية واختبار ادوات الدراسة، وذلك حرصا من الباحثة ان تكون العينة ممثلة لمجتمع البحث.

**الثالثة:** الاختيار بناء على الطريقة العشوائية؛ حيث اختارت الباحثة ما نسبته 25% من كل قسم كعينة للدراسة، والتي نتج عنها 70 مفردة، وهي العينة التي رات الباحثة ان بإمكانها تمثيل مجتمع البحث تمثيلا صادقا.

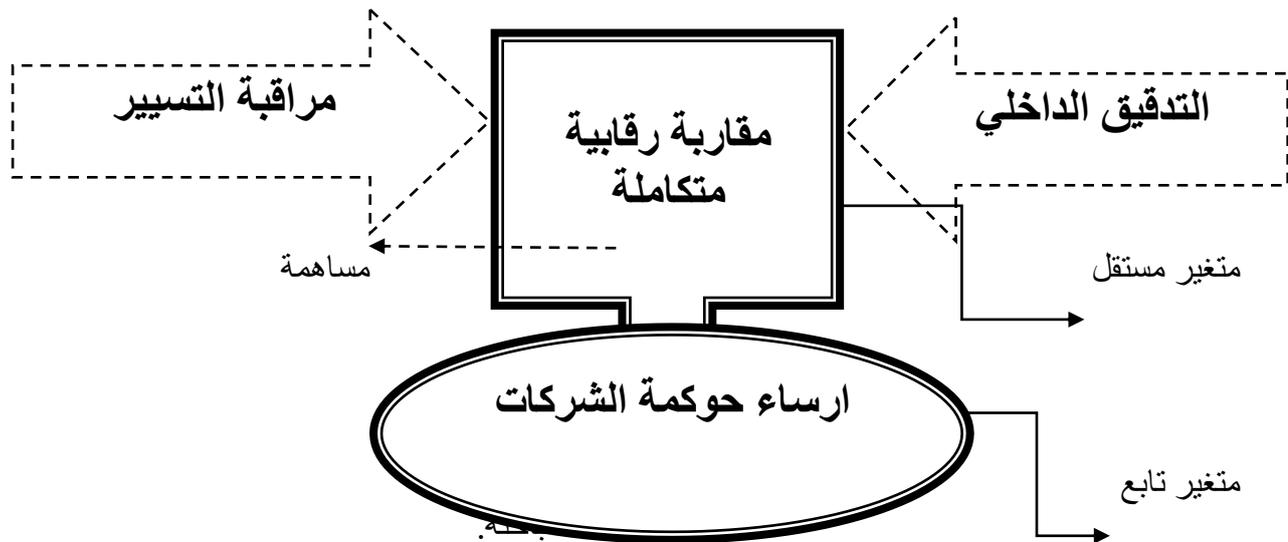
# الإطار العام لصياغة اشكالية الدراسة

التسيير بالفرعين المتواجدين بولايتي عنابة وارزيو بوهران وكذا اطراد الادارة العامة المتواجد مقرها بولاية عنابة.

## 8- متغيرات الدراسة ونموذجها:

تقوم هذه الدراسة على معرفة مساهمة الاطار التكاملية للليات الرقابية المتمثلة في التدقيق الداخلي بمساعدة مراقبة التسيير على امكانية ارساء آليات حوكمة الشركات، حيث تم تحديد تفاعل المتغير المستقل على المتغير التابع كالتالي:

الشكل رقم (01): تبيان تفاعل متغيرات الدراسة.



## 9- هيكل الدراسة:

تقوم هذه الدراسة على معرفة مساهمة الإطار التكاملية لكل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير كآليتين رقابيتين في فعالية إرساء آليات حوكمة الشركات، حيث يعد هذا المجال من الدراسات الأكثر أهمية ونبوغاً ففحواه تستهدف الربط بين العلوم المتأصلة والقائمة بذاتها ومعرفة ذروة التقارب بينها بغية إثمارها ومن ثم استنباط القيمة المضافة من ذلك، إذ وفي ظل التغيير الديناميكي وشديد التعقيد الذي تشهده الحركية التي آلت إليها الاقتصاديات الراهنة تجد المؤسسة نفسها أمام لزام الالتحاق بالركب والمسيرة وعلى وجه الخصوص متطلبات حوكمة الشركات والتي تستدعي ابرز حتمياتها نظام رقابي فعال يتخلله منهج متين في تسيير المخاطر بأبعادها المتشعبة وهو ما توجب ارساء إطار رقابي متكامل، اذ مراعاة لأهمية الدراسة ومحاولة للإجابة على اشكالياتها وتحقيقاً لأهدافها وفرضياتها، أيضا مراعاة لأهم التوجيهات المقدمة، فقد تمت برمجت هيكل الدراسة إلى أربعة فصول كالتالي: **الإطار التمهيدي لصياغة اشكالية الدراسة:** حيث تطرقنا فيه الى طرح اشكالية الدراسة كونها تركزت على معالجة ظاهرة

# الإطار العام لصياغة إشكالية الدراسة

اقتصادية حالية، إذ تمت صياغة مشكلة الدراسة الرئيسية وما انبثق عنها من تساؤلات فرعية، وبعده تمت صياغة الفرضية الرئيسية وبدورها انبثق عنها عدة فرضيات فرعية، ثم عمدنا إلى تحديد أهمية الدراسة واهدافها واسباب اختيارنا لهذا الموضوع، وكذا فقد تم تحديد المنهج الذي سيتم اتباعه للإجابة عن الطرح المقدم، وقد تم تحديد الإطار المكاني والزمني الذي سنتبعه الدراسة، وأخيراً فقد تم توضيح متغيرات الدراسة إذ تم تحديد المتغير التابع من المتغير المستقل وكذا التنويه بطريقة التفاعل بينهما، كما تم بالتحديد التطرق إلى عرض الدراسات السابقة والمراجع التي تمت اعتمادها في هذه الدراسة من خلال التشكيلة العملية لها نظرياً وتطبيقياً، **الفصل الأول** فهو سيختص بتحديد الإطار النظري للإطار التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير معنون بـ **الإطار الرقابي التكاملي للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير**؛ ويتضمن: المبحث الأول معنون تحت: هيكله موطن التدقيق الداخلي؛ المبحث الثاني: هيكله موطن مراقبة التسيير؛ المبحث الثالث: أبعاد التشارك الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير، **الفصل الثاني** لدراسة أطر حوكمة الشركات معنون بـ: **رؤى بوصلية لمواطن حوكمة الشركات**؛ يشتمل على: المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات؛ المبحث الثاني: المحددات التأسيسية لحوكمة الشركات؛ المبحث الثالث: رهانات وتطلعات حوكمة الشركات، **الفصل الثالث** والأخير لاستنباط هذه المقاربة، فقد خصص لإبراز دور التكامل الرقابي للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير في تعزيز آليات حوكمة الشركات؛ معنون تحت: **فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات**. ويتضمن المبحث الأول: التدقيق الداخلي كإلية لحوكمة الشركات، المبحث الثاني: مراقبة التسيير كإلية لحوكمة الشركات، المبحث الثالث: أثار أبعاد المقاربة التشاركية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات - إطار مقترح -، مع افتراض نموذج مقترح للمقاربة الرقابية للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير في ظل إرساء آليات حوكمة الشركات، ومنه فإن **الفصل الرابع** سيهتم بدراسة الإطار التطبيقي من خلال التعرض إلى حالة مؤسسة اقتصادية وفي دراستنا هذه سيتم معاينة مجمع فرتيال بعنابة؛ إذ اختيرت هذه الأخيرة كونها تتوفر على جميع متغيرات الدراسة تحت عنوان: **دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كإلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال**، يتضمن المبحث الأول: الوصف العام لمتغيرات الدراسة ومدى ترابطها على مستوى مؤسسة فرتيال، المبحث الثاني: عرض منهجي لمجتمع الدراسة، أدواتها، والمعالجة الإحصائية، المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة ونتائج التحليل الإحصائي، وأخيراً **الخاتمة** والتي تتضمن الوقوف على تحليل النتائج ومناقشتها بالتقيد أو الإثبات لصحة ما تم افتراضه كقاعدة أولية لانطلاق الدراسة، بالإضافة إلى التوصيات وآفاق الدراسة.

## 10- صعوبات الدراسة:

تعرض جميع الأبحاث لصعوبات وعقبات وبحثنا هذا ليس بالحالة الاستثنائية ولا بمنى عن ذلك، إلا أن هذه الصعوبات لم تكن بالحجم والقدر الذي يمنعنا من بلوغ هدفنا. ولعل أهمها قلة الكتب والمراجع المعالجة لمفهوم تكامل وتفاعل رقابة التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير واثار ذلك على فعالية الحوكمة بوجه خاص في المكتبات الجزائرية وكذا قلة الملتقيات المنعقدة حول هذا الموضوع في الجزائر رغم المشكلات والاختلالات التي يواجهها نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات بشكل عام. إضافة إلى ذلك قلة مراكز البحث المتخصصة في تطوير مثل هذه المقاربات في الجزائر، على عكس ما هو جارٍ وموجود في الدول الأوروبية والولايات المتحدة الأمريكية وحتى الخليجية وغيرها من الدول الأخرى. الأمر الذي أدى بنا إلى الاستعانة بشكل كبير بالمعلومات المتواجدة في شبكات الإنترنت للانفتاح على العالم الخارجي لمعرفة التطورات التي تحدث بخصوص هذا الميدان المليء بالمشكلات، حيث اكتشفنا مدى أهمية هذا الموضوع في الدول المتطورة والثورات التي يحتضنها في الوقت الحالي وعن مدى تسارع الدول لنقل خبرات بعضها عن البعض في هذا المجال، وهو الأمر الذي حاولنا إلتماسه والاستفادة منه قدر الإمكان.

ولكي نكون صادقين مع أنفسنا، نؤكد أننا غير راضين بشكل تام على المنهجية التي اخترناها بالنظر إلى طموحنا في هذا الميدان، إلا أننا مضطرون لاستعمالها لكون المفهوم الجديد لهذه المقاربة الحديثة لم يؤخذ به بعد في معظم مؤسسات الدول التي هي في طريق النمو، ومنه ليست لدينا مشاهدات ولا معطيات

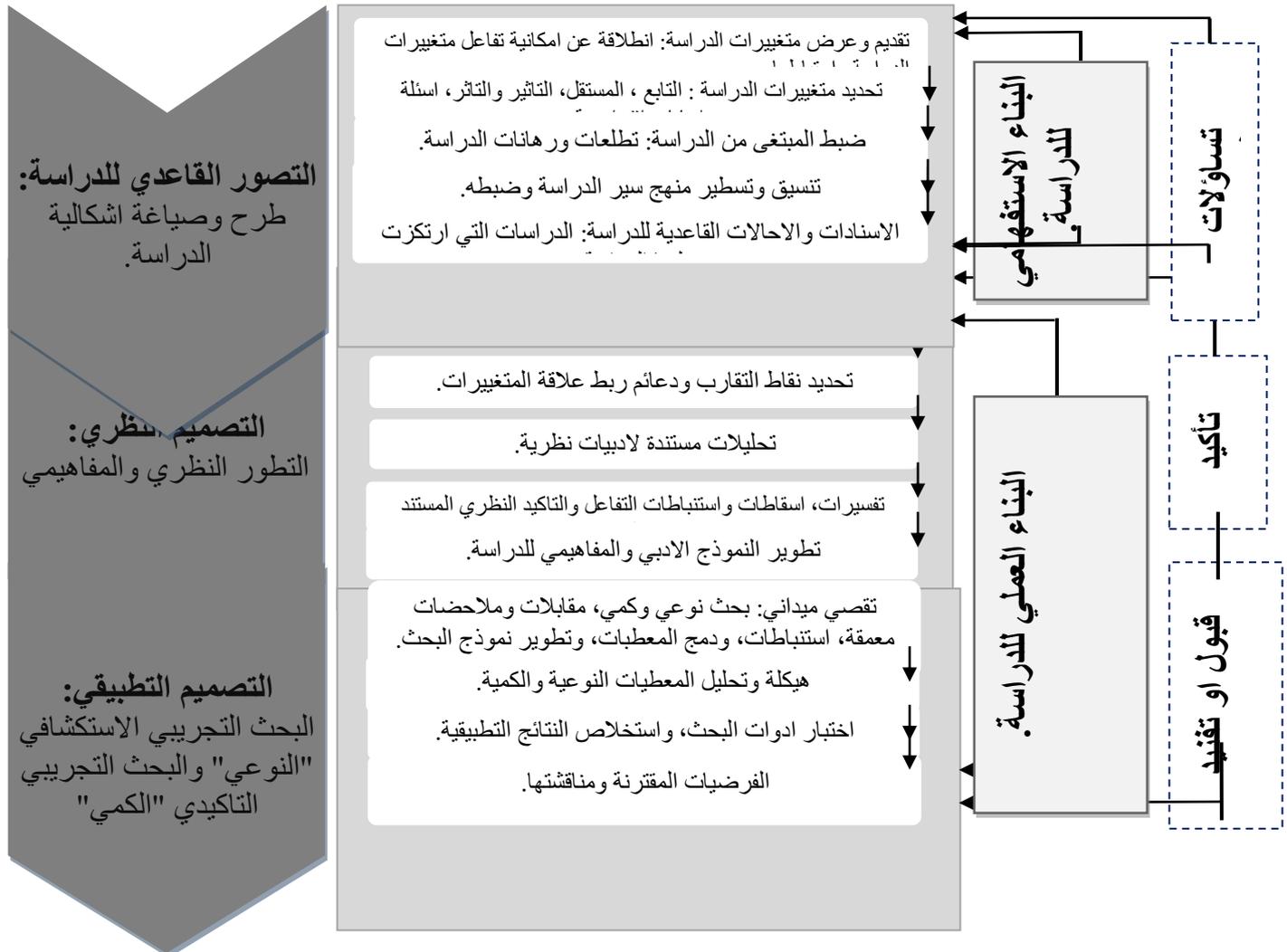
# الإطار العام لصياغة اشكالية الدراسة

نرتكز عليها للحكم على سيرورة إدماج هذا النمط، فالميدان المعني فارغ نسبيا في مؤسسات الدول النامية وبالاخص في الجزائر.

## 11- مخطط الدراسة:

مراعاة لاهمية الدراسة ومحاولة للجابة على اشكاليتها وتحقيقا لاهدافها وفرضياتها، وتوضيحا للأسس التي سيعتمدها مسار الدراسة في الوصول إلى تحقيق أهدافها؛ والوقوف على التحليل المنهجي العملي فاننا سنقوم ببرمجة مخطط الدراسة على النحو التالي:

### الشكل رقم (02): تصميم رؤية هيكلية لمخطط الدراسة.



# الإطار العام لصياغة اشكالية الدراسة

المصدر: من اعداد الباحثة.

## 12- الدراسات السابقة:

ان نمو المعرفة وتشغيلها يفرض على الباحث عندما يفكر في القيام باي دراسة، البحث اولا في المجالات التي سبقت بحثه ذلك ان الدراسات السابقة تكتسب اهمية كبرى في المساعدة التحكم في موضوع البحث وفق تجربة سابقة، حيث ان كل بحث علمي لابد ان تكون سبقته جهود اخرى مجسدة في شكل دراسات سابقة سواء كانت ميدانية او نظرية، وخلال بحث الباحثة عن الدراسات السابقة التي تتعلق بموضوع الدراسة الموسومة بـ: مقارنة رقابية للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير في ظل ارساء آليات حوكمة الشركات، لم توفق في ايجاد عدد كبير من الدراسات المطابقة لكن تحصلت على جملة من الدراسات الشبيهة خاصة تلك التي تتعلق بمقاربات الحوكمة، كما ان التدخلات المهنية والتشريعية في مجال حوكمة الشركات ساهمت في وجود العديد من الدراسات الأكاديمية والتطبيقية التي تنادي باهمية تبني الجوانب المختلفة لآليات الحوكمة الرشيدة، إذ ركزت جل هذه الدراسات على دور تفعيل الياتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير لتحسين وتعزيز ارساء الحوكمة الجيدة من جوانب انفرادية، وبعض الدراسات على اهمية الدور التكاملي بين الاليتين في التسيير والرقابة مما يشير الى تفعيل الحوكمة، وهو ما استمدت منه هذه الدراسة مبتغاها ويمكن اعطاء عرض ملخص لأهم تلك الدراسات التي تمت الاستعانة بها كونها تخدم أهداف هذه الدراسة؛ والتي جاءت على النحو التالي:

### 1. عرض وتقديم الدراسات السابقة المعتمدة:

1- دراسة مشتركة قام بها الهيئتان المختصتان في كل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير، المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلي، والجمعية الوطنية للمدراء الماليين ومراقبي التسيير، **IFACI** و **DFCG** على التوالي من خلال مقال نُشر على موقع كليهما؛ بعنوان:

« **contrôle interne et contrôle de gestion pour une contribution conjointe et renouvelée à la performance des organisations** »، 2013، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طبيعة العلاقة بين الرقابة الداخلية ومراقبة التسيير بما في ذلك الدور التكاملي الذي تشغله مراقبة التسيير مع الدقيق الداخلي من منظور الرقابة الداخلية، وذلك من خلال تحديد العوامل المؤثرة على درجة اعتمادية الرقابة الداخلية على أعمال مراقبة التسيير وكذا التدقيق الداخلي انفراديا وبصفة تكاملية وتشاركية بين كليهما، وتحليل مستوى العلاقة التعاونية والاتصال والتواصل بينهما، حيث توصلت الدراسة إلى أن توافر الإطار المعياري الذي يبنني على الاستقلالية والكفاءة وأداء العمل وتوسع النطاق الرقابي وشفافيته، تسهم ايجابيا في زيادة موثوقية النظام الرقابي للمؤسسة التي تأخذ بفكرة التكامل الرقابي وتبني العوامل المحفزة على ذلك، كما توصلت الدراسة إلى أن مستوى العلاقة التعاونية والتواصل بين مراقب التسيير والمدقق الداخلي جيد، وبناء على هذه الدراسة ومن خلال نشر هذا المقال الرسمي تم إخراج مجموعة من التوصيات كان أهمها: ضرورة تعزيز التكامل الرقابي بين الاليتين الرقابيتين خاصة وأنهما يشكلان الركيزة القاعدية لنظام الرقابة الداخلية ويسهمان في تفعيل حوكمة الشركات من خلال تكوين الجسم المنبثق عن النظام الرقابي الداخلي للمؤسسة مع إلزامهم برفع التقارير حول شوائب العلاقة ومستويات التعاون والتنسيق فيما بينهما.

2- دراسة **Marc. JOANNY**، عبارة عن مؤلف نشر سنة 1992، بعنوان:

« **Audit Interne et Contrôle de Gestion** »، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بهدف تحسين الأداء العام للمؤسسة، وضمان الالتزام بتحسين

<sup>1</sup> ميلود سفاري، "الأسس المنهجية في توظيف الدراسات السابقة (دراسات في المنهجية)"، سلسلة دروس جامعية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2000، الجزائر، ص: 38.

# الإطار العام لصياغة اشكالية الدراسة

الإفصاح والشفافية، دعم المسائلة وإدخال تحسينات على الأساليب الإدارية والرقابية لتحقيق قواعد ممارسة الإدارة الرشيدة، وتوصلت هذه الدراسة إلى اعتبار آلية العمل التكاملية الرقابية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير آلية جوهرية لدعم نظام الرقابة الداخلية، إذا أُحسن استخدامها ودُعِمَت بإطار تكاملي مرجعي ومنهجي، خاصة وان مجالات التكامل بين عملهما واسعة، ويتحدد مستوى التكامل بين عمليهما على نتيجة تقييم كل منهما لعمل الآخر، ودرجة الثقة المتبادلة بينهما، كما ان معظم المصادر المدخلات لعمل المدقق الداخلي هي نفسها مصادر ومدخلات لعمل مراقب التسيير والمتمثلة في مدخلات نظام الرقابة الداخلية من الالتزام بالسياسات الإجراءات، الدفاتر والسجلات المحاسبية..، فهذه الرقابات المتكاملة تؤدي إلى ترقية فعالية أداء المؤسسة من خلال تبني النظام الرقابي الصلب وضبط سلوكيات من لهم تأثير على سير مصالح المؤسسة، كما توصلت الدراسة بان مراقبة وتدقيق الأنشطة المالية والتشغيلية في المؤسسة هي نقطة التقاء بين المدقق الداخلي ومراقب التسيير، لذلك فإنه يستوجب تنسيق الجهد بين كلا الرقابيتين. ومنه ضرورة إلزام المؤسسات بتعيين مدقق داخلي ومراقب التسيير مرتبطين هيكليا بمجلس الإدارة مباشرة.

3- دراسة **J.Jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER**، مؤلف نشر سنة 2011، بعنوان:

« **Audit Interne et Contrôle de Gestion pour une meilleure collaboration** », هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طبيعة عمل كل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير ومن ثم استنباط أوجه التباعد والتقارب حيث استندت دراستهما بداية إلى منهجية دراسة مقارنة بين الآليتين الرقابيتين ومن ثم طرح العوامل البنائية المؤثرة في العلاقة التكاملية بينهما، وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكاليفها، وأوضحت الدراسة الاهتمام المتزايد بموضوع التكامل بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير من قبل الهيئات والمنظمات الدولية المعنية وذلك من خلال قيامها بالاستعراض التوضيحي لأهم المعايير الدولية الصادرة عن تلك المنظمات، حيث أظهرت نتائج الدراسة اثر الدور التكاملية للعلاقة بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تحقيق الفعالية على عدة جوانب في المؤسسة، وتوصلت أيضا إلى أن هناك عدة عوامل يمكن أن تكون جد فاعلة في توطيد العلاقة التكاملية بين الآليتين الرقابيتين وتعزيزها، أهمها الإدارة العامة، لجان التدقيق، مجلس الإدارة، وكذا اعتماد المدقق الداخلي على عمل مراقب التسيير مقابل اعتماد هذا الأخير على عمل المدقق الداخلي، بالإضافة إلى التزام الطرفين بالتطوير المهني لتحقيق الثقة المهنية المتبادلة، ووجود تواصل وتشاور فعال ومنتظم بين الطرفين. وخلصت هذه الدراسة إلى عدد من التوصيات جاء أهمها بضرورة قيام المنظمات المهنية لكلا الآليتين متمثلة في المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلي **IFACI**، والجمعية الوطنية للمدراء الماليين ومراقبي التسيير **DFCG**، بتشاركات وتبادلات قانونية وإصدار اطر وهياكل رسمية للعمل التكاملية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير مشتركة ومرجعية، والحرص على التواصل مناقشة خطط أعمالهم لتجنب الازدواجية ولتحقيق فعالية الرقابة والتدقيق خاصة فيما يمس إطار تعزيز حوكمة الشركات، الأخلاقيات وحماية البيئة والمحيط.

4- دراسة **Sorin domnisoru, daniel Gaogara, sorin vinatorn**، مقال بعنوان: **«Internal Audit and Management Controle»**، نشر بمجلة **annals of the university of craiova, economic sciences sereis,volumex, number 04**، سنة 2009، هدفت هذه الدراسة إلى بيان الإطار الاحتوائي الذي يشمل التقاربات التي تجمع بين عمل المدقق الداخلي وعمل مراقب التسيير وتسليط الضوء على العلاقة التفاعلية بين المدقق الداخلي ومراقبة التسيير من خلال فهم وتقدير واختبار نظام الرقابة الداخلية والفهم العميق لنوعية ومصدر وتوقيت أدلة الإثبات، وتوصلت إلى أن ذلك يتحقق بزيادة مستوى التنسيق والتعاون بينهما في التعرف على الأخطاء التي قد تحدث وبناء التقييم المبدئي لمخاطر الرقابة خاصة وان كليهما يمارس الرقابة السابقة واللاحقة باعتبار تواجدهما اليومي والمستمر في المنشأة وكذا الارتباط المباشر بأعلى مستوى هرمي مما يتيح مستوى وافر من الاستقلالية والموضوعية، وكذا الاطلاع الكامل على الخطط واللوائح وآلية تنفيذها، كما أوصت أيضا بالاعتماد على الدور الهام للمنظمات المهنية في بالتوعية والحث

# الإطار العام لصياغة اشكالية الدراسة

على الدور التكاملي والعلاقة التي تربط التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير وطبيعة هذه العلاقة ومجالات التعاون والتنسيق بينهما، وذلك لتحقيق الاستغلال الأمثل لوظيفة كل منهما.

5- دراسة «GEGEA «Groupe des Etudiant (e)s en Gestion et Economie d’Afrique» مقال تحت عنوان: « La comparaison entre l’audit interne et l’ontrol de gestion »، 2007، هدفت هذه الدراسة الانتقادية إلى بيان الفرق التفصيلي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير من جهة، ومن جانب لآخر إلى تحديد نوع العلاقة التفاعلية التي تجمع المتغيرين حيث ناقشت المعايير المهنية لكليهما، الأهداف ونطاق التطبيق وفترة الرقابة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: التوصل إلى كافة الفروقات الدقيقة بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير، حيث أن دور كليهما يتحدد وفقا لرؤية ومتطلبات الإدارة العامة لارتباطهما المباشر بها، لذلك فإن أهدافهما جد متجانسة وتغزى إلى نفس النهايات، كما توصلت الدراسة إلى انه توجد علاقة تفاعلية بينهما لتشابه أعمالهما ووسائل تنفيذهما لمهامهما، مما يتيح الاعتماد على أعمال بعضهما البعض بعلاقة تبادلية وتكاملية، لتحقيق أهدافهما وتحقيق الفعالية للمؤسسة ككل.

6- دراسة Sydou Kone، مداخلة بعنوان:

« L’audit et le contrôle de gestion dans les compagnies d’assurance »، مقدمة من خلال الملتمى المنعقد بين IIA – FANAF, NSIA، Ouagadougou Burkina FASO، 2007، ركزت الدراسة على شرح ومناقشة علاقة التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير وتقييم وفحص مدى تأثير العلاقة بينهما على فعالية مخرجات النظام الرقابي لمؤسسات التأمين التي تمت معاينتها، وتوصلت الدراسة إلى زيادة تفعيل التكامل بين الآليتين خاصة وانه يخدم أهداف المؤسسة من خلال تقديم الاستشارة في الجوانب المالية والإدارية والتشغيلية، والعمل على اكتشاف نقاط الضعف أو النقص في النظم والإجراءات وتقديم التعديلات والتحسينات اللازمة، وتزويد لجنة التدقيق بتقارير حل الانحرافات والمخالفات المرتكبة في المؤسسة، كما انه يساعد على قيام جميع الموظفين في المؤسسة بواجباتهم بكل دقة وعناية، إضافة إلى فحص إجراءات الرقابة الداخلية والتأكد من فاعليتها وجودتها وملائمتها. وأخيرا دعم إدارة المؤسسة من اجل تحقيق أفضل استخدام للموارد الاقتصادية، كما أوصت الدراسة بضرورة تعظيم سبل التعاون والتنسيق الرقابي بين الآليتين كونه جد مؤثر على الممارسة المهنية لكليهما بهدف تحسين أساليب إدارة المخاطر وتحسين جودة المعلومات الملائمة والموثوق بها لاتخاذ القرار المناسب وقتا ونوعا.

7- دراسة: Angélique. R، مقال بعنوان:

« le contrôle de gestion élément clé de la gouvernance d’entreprise »، 2008، هدفت الدراسة إلى إبراز دور مراقبة التسيير كآلية لتحسين الأداء في ظل تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وذلك نظرا للمكانة الهامة التي تحتلها مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية، والتي يتوقف عليها نجاح عملية التسيير في ظل البيئة الحالية التي تتسم بالعولمة والتطور التكنولوجي والمنافسة الحادة، في ظل هذه الظروف أصبح لزاما على المسيرين المؤسسات وضع نظام فعال للرقابة على تنفيذ الخطط والبرامج بمدى تحقيق الفعالية في الأداء. وأوضحت الدراسة أن اهتمام المسيرين أصبح منصب أكثر حول كيفية إيجاد القاعدة الأساسية لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية وذلك نظرا للدور الكبير الذي يؤديه تطبيق هذه المبادئ في تحسين الأداء وكذا العملية التسييرية، وتؤدي مراقبة التسيير دور محوري في الرفع من مستوى الأداء من خلال اكتشاف الانحرافات المرتبطة بهذا الأداء وتصحيحها في وقتها المحدد والملائم، وتقييم الأداء لإبراز نقاط القوة والضعف، كما أوصت الدراسة على أهمية التحكم النسبي في العوامل التي تؤثر على الأداء وحوكمة الشركات بالتخفيض من حدة تأثيرها. وتصميم نظام مراقبة التسيير مزود بمجموعة من الأدوات والوسائل التي تعمل بصورة جيدة ومتناسقة مع الإجراءات المحددة ومبادئ الحوكمة والتي تساعد على تحقيق الأهداف واتخاذ القرارات.

8- دراسة Yann Quemener، حول:

« CONTRÔLE DE GESTION ET GOUVERNANCE : DES ESPACES POUR PENSER »، نشر بمجلة، Management & Avenir، DOI 10.3917/mav.039.0013

# الإطار العام لصياغة اشكالية الدراسة

العدد 39، 2010، أوضحت هذه الدراسة مدى أهمية تطبيق مراقبة التسيير وبصفة خاصة بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الاقتصادية وهذا طبعاً بعد محاولة تكيف محاورها الأساسية وفق مبادئ الحوكمة من أجل أن تكون أداة جد حديثة لتقييم وقياس الأداء المتوازن المستدام، وذلك من خلال استنباط نموذج لهذه البطاقة ومحاولة تطبيقه في مؤسسة اقتصادية، كما توصلت إلى أن الاستجابة لمتطلبات الحوكمة وتجانسها مع مراقبة التسيير يتطلب اتخاذ إجراءات وقرارات إدارية تكون عادة بعد مرحلة أساسية تتمثل في قياس وتقييم الأداء والتي تعتبر ذات أهمية بالغة، لأن القدرة على تقييم الشيء هي المؤشر الأساسي على القدرة على إدارته والتحكم فيه وهو الدور الأساسي والاستراتيجي الذي تتميز وتختص به أدوات مراقبة التسيير الحديثة بصفة عامة وبطاقة الأداء المتوازن بصفة خاصة. كما أوصت الدراسة بأهمية انتهاج الممارسات السليمة للحوكمة من خلال تبني الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير كونها تساعد المؤسسات على دعم الأداء الاقتصادي والمالي، والقدرة على المنافسة في المدى الطويل وذلك من خلال التأكيد على الشفافية في معاملات المؤسسة وفي إجراءات المحاسبة والمراجعة المالية، ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على تطوير إستراتيجية سليمة للمؤسسة، وضمان اتخاذ قرارات الدمج بناء على أسس سليمة.

09- دراسة ZIANI Abdeelhak، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، بعنوان:

« Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise: cas des entreprises algériennes »،

جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2014، هدفت الدراسة إلى بيان تأثير التطور في إطار ممارسة التدقيق الداخلي في دعم فعالية حوكمة الشركات على مجموعة من المؤسسات الجزائرية، واختبار العلاقة بين حجم المؤسسة ممثلاً برأس مالها وعدد العاملين فيها، وحجم الأصول، وحجم المبيعات وبيان أثر المتغيرات الديموغرافية للمدقق الداخلي في تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في هذه المؤسسات التي تتميز باختلاف بيئاتها، حيث استخدمت الدراسة استبانة وجهت إلى المدققين الداخليين والإدارات العامة لتلك المؤسسات، كما اعتمدت الدراسة على إجراء مراجعة للجهود الدولية من خلال المنهج الاستنباطي بشأن حوكمة المؤسسات واطر الممارسة المهنية الصادرة من معهد المدققين الداخليين، ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة أن أدوات الرقابة داخل المؤسسة تختلف اختلافاً كبيراً عما كانت عليه في المؤسسات التقليدية وعليه فقد أصبحت وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف المساندة المهمة للإدارة ولجنة التدقيق ومجلس الإدارة والمدققين الخارجيين ولمراقبة التسيير وكذلك لكل أصحاب المصالح الرئيسيين، وأن أنشطة التدقيق الداخلي تتم في بيئات ثقافية وقانونية متباينة، وتتم كذلك داخل مؤسسات تتباين في أهدافها وأحجامها وهيكلها التنظيمية، كما تتم من خلال أشخاص داخل المؤسسة أو خارجها بحيث تؤثر تلك الفروق على الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

10- دراسة CHEKROUN Meriem، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، بعنوان:

« Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : cas d'un échantillon d'entreprises algériennes »

جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2014، سعت هذه الدراسة إلى التعرف على دور التدقيق الداخلي في التحكم في الأداء وتحسين نظام الرقابة، على اعتبار أنها أداة من الأدوات التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها، حيث تعمل على تقييم أنشطتها المختلفة، المحاسبية، المالية والتشغيلية، وعملية اتخاذ القرار ومساعدة إدارة المؤسسة على إدراك مسؤولياتها المختلفة في ظل التطورات الراهنة والمليئة بالفرص والتحديات وفي ظل الأشكال المختلفة للمؤسسات تنوعها وعلى اختلاف أحجامها، مع معالجة وتحليل نقاط التأثير للتدقيق الداخلي على تفعيل الأداء ونظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية حيث تم الاستعانة باستبيان في الجانب الميداني، وخلصت هذه الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي يساهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية و أيضاً التحكم في الأداء ويركز في ذلك على صفات وسمات المدقق الداخلي وكيفية أدائه لمهامه، وبالطبع عليه أن يتفاعل مع جميع أطراف حوكمة الشركات المتمثلة في التدقيق الخارجي لجنة التدقيق، الإدارة العليا، مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين مع التنويه على علاقته التكاملية مع مراقبة التسيير، واستخلصت الدراسة أن كل عناصر الحوكمة تساهم في تحقيق مساهمة التدقيق الداخلي

# الإطار العام لصياغة اشكالية الدراسة

في تفعيل الحوكمة في المؤسسات الجزائرية طبقا لما اتفقت عليه أفراد عينة الدراسة، كما توصلت الدراسة إلى أن المؤسسات في الوقت الراهن تعتمد على المعلومات، كما أنها مؤسسات كثيفة المعرفة وتدخل في عمليات بالغة التعقيد والتخصص مما أدى إلى تغيير هدف ووظيفة المؤسسة كما أدى إلى تغيير حاجتها للرقابة. ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة أن التدقيق الداخلي يساعد على إيجاد الثغرات واقتراح الحلول الممكنة، كما يساعد في تنفيذ القرارات المتخذة بما يضمن كفاءة وفعالية هذه القرارات على مستوى نظام الرقابة الداخلية الأمر الذي يجعل منه أداة مساعدة في تدعيم وتفعيل الأداء.

**11- دراسة قريشي محمد الصغير، أطروحة دكتوراه في إدارة الأعمال، بعنوان: "واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة"، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013.** تهدف هذه الدراسة إلى معرفة واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، وطبيعة الأدوات التي تستخدمها في مجال الرقابة ومدى التحديث الذي وصلت إليه لتعزيز قدرتها التنافسية، بالنظر إلى الخصائص والمميزات المتعلقة بهذه المؤسسات، الأهمية التي أصبحت تمثلها في الاقتصاد الجزائري، خاصة بعد فترة الإصلاحات التي اعتمدها الجزائر في دعم هذا القطاع تشريعيًا وماديا وفنياً، وبين الباحث انه استنادا إلى الدراسات المقدمة في هذا الشأن في الدول المتقدمة بشكل خاص والتي حددت في بعضها أدوات مراقبة التسيير المناسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وصنفاها إلى أدوات التقدير والتخطيط، أدوات المتابعة وأدوات التحليل، إمكانية قياس هذه الأدوات في مجموعة من مؤسسات الجنوب الجزائري، حيث توصل الباحث إلى أن هذه المؤسسات لا تستخدم الأدوات الرقابية الحديثة بل تعتمد في أغلبها على الأسلوب التقليدي المبني على نظام المعلومات المحاسبي، وهذا بسبب عوامل ومؤثرات داخلية وخارجية، وأوصى الباحث بتقديم مقترح يمكن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من تحسين واقعها في مجال مراقبة التسيير.

## 2. مناقشة وإثراء الدراسات السابقة المعتمدة:

درست وناقشت الدراسات السابقة عدة جوانب للنظام الرقابة الداخلية وأدواتها ودورها إما في تحسين فعالية الأداء أو تعزيز الحوكمة في المؤسسات، حيث اشتملت إما على الدور الذي يقوم به التدقيق الداخلي، أو در أهمية مراقبة التسيير في ذلك كما أشارت بعض الدراسات إلى أهمية الدور التكاملي لكليهما وبعضها إلى أهمية الحوكمة، وأخرى ركزت على أهمية تواجد كل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بصفة انفرادية في تفعيل النظام الرقابي للمؤسسة، إذ أن كلاهما تدلي بالدور الهام في تحقيق القيمة المضافة للمؤسسة على جوانب متباينة في ظل البيئة التنظيمية الجديدة، كما نظرت بعض الدراسات إلى الحاجة إلى تطبيق مبادئ التحكم المؤسسي لحماية مجتمعاتها وجلب الاستثمارات إليها بينما قاست إحدى الدراسات ومستوى تطبيق التحكم المؤسسي في الشركات وإظهار العلاقة الهامة بين وظيفتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير انفراديا أو تكامليا وبين الجهات الرقابية الأخرى في المنشأة من جهة والعلاقة بين هاتين الآليتين وبين أصحاب المصالح من جهة أخرى. فقد تناولت العديد من الأبحاث والدوريات الاقتصادية الحديثة (خاصة في سنوات التسعينات) هذا الموضوع بكثير من الاهتمام ونشرت العديد من المقالات لمتخصصين في المجال: أمثال: **J.Jaques RENARD، Marc. JOANNY** و **Sophie NUSSBAUMER**، وكذلك الهيئات والمنظمات المهنية المختصة بمهنتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير مثل: المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلي **IFACI**، والجمعية الوطنية للمدراء الماليين ومراقبي التسيير **DFCG**، وغيرهم بالتوجهات الحديثة للتكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير ودوره في زيادة تعزيز التسيير والرقابة في محيط المؤسسة في ظل التوجهات الجديدة التي تقود مسارها.

## 3. الإضافة العلمية للدراسة الحالية موازاة مع الدراسات السابقة المعتمدة:

# الإطار العام لصياغة اشكالية الدراسة

بينما أتت هذه الدراسة لتلقي الضوء على مساهمة التدقيق الداخلي، مراقبة التسيير في تطبيق الحوكمة في المؤسسة كل حسب توجهاته وطبيعة الخدمات التي يؤديها على اختلافها نوعا وكما، كما انفردت الدراسة الحالية عن كل الدراسات السابقة وحسب علم الباحثة، في تناولها للدور المنوط بتكامل رقابة التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير كآليتين من نظام الرقابة الداخلية في تعزيز حوكمة الشركات وبصفة مباشرة، من خلال التطرق إلى عرض تفصيلي لإسقاط كافة أبعاد التكامل الرقابي بين الآليتين على تفعيل أبعاد الحوكمة، وإسقاطها تحديدا في المؤسسة محل التطبيق، وقد تم تعزيز هذه الدراسة بنموذجين الأول "نظري" مقترح لتدعيم وتلخيص الرؤية الهيكلية للعلاقة بين المتغيرات المدروسة وتيسير قراءة ترابطها وتفاعلها، وآخر "تطبيقي" مقترح للاستغلال الأمثل للمتغيرات الرقابية وتفاعلها نحو تحقيق سبل الحوكمة تماشيا مع طبيعة تواجدها في المؤسسة محل الدراسة التطبيقية، بالإضافة إلى تميزها بأسلوبها البحثي حيث تعتبر دراسة مقارنة أيضا كونها قارنت بداية بين أداء الخدمات التي يؤديها كل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في المؤسسة ومنه استنبطت العلاقة التقاربية من خلال طرح وعرض الوجه الشبه البليغة بينهما تفاديا لأزدواجية العمل والاستغلال الأمثل والمعمق لجهود كلا الطرفين في المؤسسة، حيث اقترحت الباحثة تنميط إطار منهجي معياري لتنظيم إرساء عمل العلاقة التكاملية بينهما وتسييرها بصفة نظامية وممنهجة في ظل تفعيل إرساء آليات الحوكمة، كما أنها لم تدرس المتغيرات التي استخدمت في الدراسات السابقة كما جاءت في الدراسات السابقة، بل استعانت بها فقط في رسم، تدعيم، وبناء الدراسة الحالية، إضافة إلى حداثة الدراسة وجدتها كونها أجريت في الوقت الحالي وللمرة الأولى في بيئة الاقتصاد المحلية على حد علم الباحثة، مما يعني أن المستجوبين عبروا عن آرائهم بعد مرور فارق زمني مرّ خلاله تطور في مفاهيم رقابة التدقيق الداخلي، رقابة مراقبة التسيير، وحوكمة الشركات.

الفصل الأول:

الإطار النظري لحوكمة الشركات.

## تمهيد.

قد برز مفهوم حوكمة الشركات والذي يقوم على أساس تنظيم العلاقات القائمة بين مجلس الإدارة في الشركات وبين مديري الفروع التنفيذيين ولجان التدقيق وكذلك المساهمين وأصحاب المصالح في الشركات، ففي ظل انفصال الملكية عن الإدارة والتسيير تكون الإدارة مسؤولة عن اتخاذ القرارات المهمة وأنها تعمل وفق مصالحها الشخصية، فضلاً عن عدم تماثل المعلومات لدى كل من المالكين والمدراء، وقد ولد ذلك العديد من المشاكل كان من أهمها مشكلة تضارب المصالح. كما تجدر الإشارة إلى أن الاهتمام المتزايد بموضوع حوكمة الشركات، ترتب عليه زيادة الاهتمام بتطبيق المبادئ المحاسبية، على اعتبار أن استعمال المبادئ المحاسبية تلزم إلى حد بعيد طرف الوكالة (الإدارة) بالالتزام بالمعالجات المحاسبية الواجب إتباعها والتي من شأنها أن تقلل من مشكلة تضارب المصالح، وذلك من خلال إظهار دور مبادئ الحوكمة في تحقيق التوافق بين مصالح أطراف الوكالة. وقد أدى التقصير من جانب مجالس الإدارة التي أطلقت العنان للمسيرين بالقيام بالمجازفة وعمليات قصيرة الأجل وعالية الربحية والمخاطرة على حساب التزام المسيرين بتنفيذ إستراتيجية المؤسسة طويلة الأمد وهي وحدها الكفيلة بضمان النمو والديمومة لتلك الشركات، وهو ما يفرض توافر معيار الحاجة العامة للرقابة الفعالة وارتباطه المباشر بتسيير الخطر، حيث يجعل من النشاطات التي تعتبر خدمات عامة نشاطات تخضع إلى قواعد تسيير مميزة وخاصة وهي قواعد تعرف باسم قانون **Rolland**: المساواة، الاستمرارية، التكيف مع التغيرات.

في معظم الأحيان الحكم على أداء مستوى الإدارة يشوبه العديد من الأخطاء تؤدي إلى وقوع معظم التنظيمات في حالة مأزق وضيق في المستقبل، نظراً كون المقررين والمسيرين يقتصرون على دراسة الأداء من زاوية النتائج المتحصل عليها في حينها، فضلاً عن دراسة الأداء من ناحية مدى القدرة على حل المعضلات الحالية بنظرة مستقبلية، إذ نجد إهمال بعض المسيرين لمعلومات متوفرة لديهم وعدم استغلالها لمواكبة التغيرات المستقبلية نظراً لعدم وضوح الرؤية حول مفهوم الحقيقي للأداء. ونشير هنا إلى أن أي قرار متخذ ومجهود عقلائي سيبدل في سياق تحسين أداء الإدارة باستخدام شتى الأساليب، سيهدف إلى تقديم أعلى مستوى من الخدمات الحالية والمستقبلية وعرضها يضمن تخصيصاً أمثل للنقود، كما يعرض حل لمشكل الثقة في مخرجات أنظمة المعلوماتية، أيضاً تسيير المخاطر وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية، من خلال هذا الفصل سنستعرض دور حوكمة الشركات من خلال أهم المداخل التي تُبنى بإرساء هذا المفهوم بقواعد وأسس معيارية من طرف المؤسسات.

## المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات.

شهدت فترة التسعينيات من القرن الماضي استعمالاً واسعاً ومتكرراً لعبارة "الحكم الراشد" أو "الحكمتية" La gouvernance أو إدارة "الحكم الصالح" على مستوى جميع الألسنة: رجال السياسة، ورجال الاقتصاد، المتخصصون في الإدارة العامة، الباحثون الجامعيون، الإعلام... الخ. مستعملين عبارات مختلفة، الحكمتية الصناعية، والحكمتية السياسية، وحكمتية المؤسسات، والحكمتية العالمية... الخ. وقد جرى العديد من النقاش والحوار بخصوص هذا الموضوع الجديد القديم والذي يخص بالدرجة الأولى مجال علوم تسيير العلاقات، الاجتماعية، الاقتصادية، السياسية، والإدارية.

## المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات.

يتناول الجزء التالي قراءة بوصلية للمفاهيم والركائز الرئيسية في مجال الحوكمة بالمنشآت، وذلك بقصد تحديد الأدوات المستخدمة والاهداف والغايات المرادة بالدراسة الحالية.

### الفرع الأول: ظروف ميلاد حوكمة الشركات:

قد ظهر مفهوم حكم الراشد في القرن العشرين باحتدام النقاش حول دور الدولة، إلا أنه لم يكن ببساطة حول كيف يمكن الحد من أنشطة الحكومة والتحكم فيها فحسب، بل كان أيضا حول شخصية الدولة بوصفها مؤسسة. وقد قيل آنذاك إن الدولة لا يجب أن تحد من تدخلها بل يجب أن تكون مختلفة، منوهين بذلك إلى ضرورة إحداث تغييرات هيكلية في المجتمعات الغربية التي كانت تحت تأثير ظهور موجة الليبراليين الجدد واتساع نشاطهم منذ الثمانينيات من القرن العشرين وبداية نهاية عهد الإمبراطورية السوفيتية في أواخر سنة 1989 وسقوط جدار برلين. ولقد لعب الليبراليون الجدد دورا مهما في إعادة النظر في دور الدولة من الجانب السياسي والاقتصادي في هذه الحقبة،

كما ان الدول المتطورة كانت معرضة دائما للنزعة الفردية **l'individualisme** بقناعة أن الأمور تضبط نفسها بنفسها، وفي الوقت نفسه إلى التعددية الثقافية **multiculturalisme**، الأمر الذي أعطى مجتمعات غير متجانسة اجتماعيا، ثقافيا واقتصاديا. وعدم التجانس هذا أدخل الدول في مشكلة الشرعية بسبب عدم قدرتها على تسيير المجتمع المدني بالتعقيدات الموجودة فيه وعدم تحقيق الشعارات التي كانت تنادي بها من مساواة واستقرار وعدالة. الخ (أسس دولة الرفاهية). والأسئلة كانت آنذاك كيف يمكن للدولة أن تسيير هذا التعقيد؟ كيف تلبى المتطلبات المتزايدة؟ كيف يمكنها أن تجيب على متطلبات غير متجانسة؟ أما الجواب عن هذه التساؤلات هو: أليس من الأجدى للدولة الاستعانة بالهيئات المحلية والإقليمية وبمختلف الفاعلين في المجتمع كونهم قريبين من المواطنين ومنه الأقدر على التجاوب مع متطلباتهم؟ أليس من الأجدى للدولة إشراك الجميع في إيجاد الحلول عوضا أن تمليها على الغير، هذا الغير الذي توصل إلى قناعة أن ما تقوم به الدولة غير مجد غير نافع وهو ما يسميها البعض بأزمة ثقة وأزمة شرعية. وبصفة عامة شخصت الانتقادات التي تخص عدم قدرة الدولة على تسيير المجتمع المدني ضمن إطار تساوي الفرص، النزعة الفردية والتعددية الثقافية للعديد من الباحثين على أنها " أزمة حكومية **"crise de gouvernabilité"** <sup>1</sup>.

أما على المستوى الجزئي فقد ارتبط مصطلح حوكمة الشركات بالعولمة والأزمات المالية، هذه الأخيرة أوجدتها ظروف غير مستقرة واضطرابات وفوضى وتذبذبات اجتاحت العديد من أسواق المال العالمية، وألقت عليها بظلال من الشكوك وألوان من القلق وعدم الثقة، لتطرح معها المزيد من التساؤلات الحائرة حول مدى مصداقية المعلومات المفصح عنها من قبل الشركات المدرجة فيها، ومدى إمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات. ومن هنا برزت جهود كل من صندوق النقد والبنك الدوليين، لتبني اتجاه جديد لتحقيق الإصلاحات الهيكلية، اعتمادا على مجموعة من الإجراءات لتقييم برامج الإصلاح الاقتصادي، ليلوح في الأفق مصطلح الحوكمة كمدخل للرقابة، يضمن تحقيق الإفصاح والشفافية والمساءلة، بما يضمن حماية رؤوس الأموال في الشركات والأسواق <sup>2</sup>.

وتعود جذور حوكمة الشركات إلى **Berle & Means** اللذين يعدان أول من تناول موضوع فصل الملكية عن الإدارة وذلك في عام 1932 حيث اعتبرا آليات حوكمة الشركات كقيلة بسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مديري ومالكي الشركة من جراء الممارسات السلبية التي من الممكن أن تضر بالشركة وبالصناعة ككل. وفي عام 1937 نشر **Ronald Coase** أول مقال يبين فيه طريقة التوفيق بين الملاك والمسيرين للشركة، <sup>3</sup> وكذلك تطرق كل من **Jensen and Meckling** <sup>4</sup> في عام 1976، **Oliver**

<sup>1</sup> F- X Merrien , " de la Gouvernance et des Etats- Providence Contemporains" Revue Internationale des Sciences Sociales, no 155, mars 1998, p : 61.

<sup>2</sup> حازم البيلاوي، "النظام الاقتصادي الدولي المعاصر، سلسلة عالم المعرفة"، الكويت، 2000، ص-ص: 226 - 230.

<sup>3</sup> Nichlas S. Argyres; Julia Porter Liebeskind, "Contractual commitments, Bargaining power and governance inseparability: incorporating history into transaction cost theory", The academy of management review, vol 24, n° 01, January 1999.

<sup>4</sup> Jensen and Meckling, "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure", Journal of Financial Economics, 1976, vol 3.

Williamson في عام 1979 إلى "مشكلة الوكالة" حيث أشارا إلى حتمية حدوث صراع بالشركة عندما يكون هناك فصل بين الملكية والإدارة. وفي هذا السياق أكدوا على إمكانية حل مشكلة الوكالة من خلال التطبيق الجيد لآليات حوكمة الشركات.<sup>1</sup>

وازداد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات ، حيث حرصت عدد من المؤسسات الدولية على تناول هذا المفهوم بالتحليل والدراسة، وعلى رأس هذه المؤسسات كل من صندوق النقد والبنك الدوليين، المركز الدولي للمشروعات الخاصة، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD التي أصدرت في عام 1999 نشرة بمبادئ حوكمة الشركات، والمعنية بمساعدة كل من الدول الأعضاء وغير الأعضاء بالمنظمة لتطوير الأطر القانونية والمؤسسية لتطبيق حوكمة الشركات بكل من الشركات العامة والخاصة، سواء المكتتبة أو غير المكتتبة بأسواق المال، من خلال تقديم عدد من الخطوط الإرشادية لتدعيم إدارة الشركات، وكفاءة أسواق المال واستقرار الاقتصاد ككل. وتتناول المبادئ الخمسة الصادرة في 1999 من OECD تطبيقات حوكمة الشركات في شأن الحفاظ على حقوق حملة الأسهم، وتحقيق المعاملة العادلة لحملة الأسهم، وإزكاء دور أصحاب المصالح، والحرص على الإفصاح والشفافية، وتأكيد مسؤولية مجلس الإدارة،<sup>2</sup> وفي سنة 2004 أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية قائمة جديدة لمعايير حوكمة الشركات، مضيئة مؤشر تأمين الأسس لإطار حوكمة فعالة للشركات. أما في الآونة الأخيرة، فقد تعاضمت بشكل كبير أهمية حوكمة الشركات لتحقيق كل من التنمية الاقتصادية والقانونية والرفاهة الاجتماعية للاقتصاديات والمجتمعات.<sup>3</sup>

وقد بدأ الاهتمام بموضوع "حوكمة الشركات يأخذ حيزا مهما في أدبيات الاقتصاد إثر إفلاس بعض الشركات الدولية الكبرى مثل إنرون و وورلدكوم، وتعرض شركات دولية أخرى لصعوبات مالية كبيرة مثل سويس إير، وفرانس تليكوم، وذلك حسب تقرير صدر عام 2000 لمصرف سويسري خاص تناول موضوع حوكمة الشركات والمسؤولية الاجتماعية للشركات الكبرى.<sup>4</sup>

أما مصطلح حوكمة الشركات فتم البدء باستخدامه مع بداية عقد التسعينيات من القرن الماضي، إذ تزايد استخدام هذا المصطلح بشكل واسع في السنوات الأخيرة منه، وأصبح شائع استخدامه من قبل الخبراء، ولاسيما أولئك العاملون في المنظمات الدولية والإقليمية والمحلية .

وعند التعرف إلى التجارب الدولية بشأن حوكمة الشركات، نلاحظ أن الولايات المتحدة الأمريكية كانت السباقة في هذا المجال إذ قامت بورصة نيويورك NYSE\* باقتراح قواعد تلزم الشركات بتحديد مديرين مستقلين لحضور مجلس الإدارة وقامت الرابطة القومية لمديري الشركات بتشكيل لجنة متابعة مخاطر الشركات لتدعيم المديرين المستقلين والمراجعة الدورية للمخاطر المحتملة. أما في اليابان فقد أعلنت بورصة طوكيو بوضع دليل للتطبيقات الجيدة لحوكمة الشركات لكي تهدي بها المؤسسات اليابانية في سبيل إعداد المعايير التي تتفق مع القانون التجاري الياباني .

أما المفوضية الأوروبية فقد قامت بتكليف فريق عمل بيروكسيل لمهمة تطوير وتوحيد الإطار القانوني للشركات بهدف الإفصاح وحماية المستثمرين، أما في أمريكا اللاتينية فقد قامت سبع دول في سان باولو بتفعيل مشاركتهم في رابطة لمؤسسات حوكمة الشركات.

أما في المنطقة العربية فتعد جمهورية مصر الدولة العربية الرائدة في مجال تطبيق قواعد ومبادئ حوكمة الشركات، وتشير الدراسات إلى انه في عام 2001 تم الانتهاء من أول تقرير لتقويم حوكمة الشركات في مصر، والذي قام به البنك الدولي بالتعاون مع وزارة التجارة الخارجية وهيئة سوق المال

<sup>1</sup> Oliver Williamson, "Corporate governance", The Yale law journal, vol 93, n° 7, June 1984.

<sup>2</sup> Organization for Economic Co-operation and Development, "Principles of Corporate Governance", Economic Reform Journal, Issue n°. 4, October 2000.

<sup>3</sup> Organization for Economic Cooperation and Development, "Improving corporate governance standards: the work of the OECD and the Principles", Globe white page, 2004. p:32.

<sup>4</sup> Helbling, C, and J. Sullivan, "Introduction: Instituting Corporate Governance in Developing, Emerging and Transitional Economies", in Search for Good Directors, a Guide to Building Corporate Governance in the 21 Century, Center for International Private Enterprise, Washington, 2003, p : 07.

\* New York Stock Exchange.

وبورصة الأوراق المالية كما ان هناك جهود ومحاولات مماثلة في بعض الدول العربية الأخرى مثل لبنان، الأردن، تونس، المغرب وبعض دول الخليج الأخرى<sup>1</sup> وفي الجزائر؛ حيث دفعت مشكلة الاستثمار غير المشجع بالدولة الى تكوين لجنة سميت بلجنة الحكم الراشد في جويلية سنة 2007 من خلال انعقاد اول ملتقى دولي حول الحكم الراشد للشركات حيث تبلورت فكرة اعداد ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسات خلال فعاليات هذا الملتقى والذي صدر سنة 2009 كميلاد لاول توصية وخطة عملية تتخذ<sup>2</sup>.

**الفرع الثاني: تعريف حوكمة الشركات:**

قدم لفظ **corporate governance** من قبل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي وبعد العديد من المشاورات بين خبراء اللغة العربية والاقتصاديين والقانونيين المهتمين بهذا الموضوع تم اقتراح مصطلح **حوكمة الشركات** في محاولة لتداول هذا الموضوع بطرق يمكن من خلالها الوصول إلى الأهداف المبتغاة منه. والحوكمة باختصار يمكن أن تمثل إشراك جميع الأطراف في المؤسسة في عملية اتخاذ القرار أي لا يكون القرار مقتصرأ على مجموعة معينة في المؤسسة الواحدة وكذلك أن تتوفر المعلومات لجميع الأطراف بشفافية ووضوح وتحديد مسؤولية وحقوق وواجبات جميع المسؤولين عن إدارة المؤسسة وذلك لتجنب حدوث حالات الفساد الإداري، كما تهدف هذه العوامل إلى التأكد من أن المؤسسات تدار بطريقة سليمة وإنها تخضع للرقابة والمتابعة والمساءلة. كما أن إحدى الأهداف التي تسعى إليها الحوكمة هو ضمان إن جهود الإدارة تنصب للحفاظ على المصالح العليا للمجتمع والدولة والعاملين والوصول إلى أعلى درجات الكفاءة في العمل<sup>3</sup>.

ولقد تعددت التعريفات المقدمة لمصطلح الحوكمة، بتعدد المهتمين بالمصطلح وانتماءاتهم السياسية والثقافية والاقتصادية والاجتماعية، بحيث يعبر كل تعريف عن وجهة النظر التي يتبناها مقدم هذا التعريف، وفيما يلي يقدم بعض التعاريف على سبيل المثال لا الحصر<sup>4</sup>.

حيث تعرف مؤسسة التمويل الدولية **IFC** الحوكمة بأنها: "هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها"<sup>5</sup>

كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية **OCDE** بأنها: "مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين"<sup>6</sup>.

وهناك من يعرفها بأنها: "مجموع "قواعد اللعبة" التي تستخدم لإدارة الشركة من الداخل، ولقيام مجلس الإدارة بالإشراف عليها لحماية المصالح والحقوق المالية للمساهمين". وبمعنى آخر، فإن الحوكمة تعني النظام، أي وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء، كما تشمل مقومات تقوية المؤسسة على المدى البعيد وتحديد المسؤول والمسؤولية<sup>7</sup>.

كما تم تعريفها على أنها "ذلك النظام الذي يتم من خلاله إدارة وتوجيه وتنظيم ومراقبة المؤسسات أو الإجراءات التي توجه وتدير الشركات وتراقب أداؤها بحيث تضمن الوصول إلى تحقيق رسالته والأهداف المرسومة لها" أي ما معناه تضمن مصالح جميع الأطراف المدراء **Managers**،

<sup>1</sup> الشمري صادق راشد، "الحوكمة دليل عمل للإصلاح المالي والمؤسسي"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 17، 2008؛ ص: 118.

<sup>2</sup> تم تفقد الموقع التالي بتاريخ 15/08/2016 على الساعة 11 و 42 [www.ecgi.org/codes/documents/code\\_algeria\\_2009](http://www.ecgi.org/codes/documents/code_algeria_2009)

<sup>3</sup> الجبوري، نصيف جاسم محمد، "مفاهيم نظرية الوكالة وانعكاساتها على نظم قياس الأداء والحوافز في بعض الشركات المساهمة العراقية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة في فلسفة المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 1999، ص: 78.

<sup>4</sup> البنك الأهلي المصري، "أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة في الشركات: حوكمة الشركات". النشرة الاقتصادية، العدد الثاني، المجلد 56، 2003، ص: 54.

<sup>2</sup> تم تفقد الموقع التالي بتاريخ 15/08/2016 على الساعة 12 و 52

[http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/corp\\_ext\\_content/ifc\\_external\\_corporate\\_site/home](http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/corp_ext_content/ifc_external_corporate_site/home)

<sup>6</sup> OECD principales of Corporate Gouvernance, OECD Publications Service, Paris, France, 2004, p : 17.

<sup>7</sup> آل خليفة، إمام حامد، "صناديق الاستثمار ومفهوم الحوكمة"، بحث وأوراق عمل لمؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، شرم الشيخ، مصر، 2007، ص: 97.

والمستخدمون Employees، والمجهزون Suppliers، والزبائن Customers، والمراقبون Controllers، وأصحاب المصالح Stakeholders، والمساهمون Shareholders، والمجتمع Society،

كما تم تعريفها على أنها "مجموعة من القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالية لتحقيق خطط وأهداف المنظمة"<sup>1</sup>.

أما مجمع المدققين الداخليين الأمريكي فقد عرفها على أنها "عمليات تتم من خلال إجراءات تستخدم بواسطة ممثلي أصحاب المصالح بتوفير إشراف على المخاطر وإدارتها بواسطة الإدارة ومراقبة مخاطر الشركة والتأكد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر، مما يؤدي إلى المساهمة المباشرة في انجاز أهداف وخطط قيم للشركة مع الأخذ بنظر الاعتبار أن أداء أنشطة الحوكمة تكون من مسؤولية أصحاب المصالح في الشركة في تحقيق فعالية الوكالة"<sup>2</sup>.

كما عرفها Cadbury بأنها "النظام الذي تتم بواسطته توجيه ورقابة الشركة ويتفق مع وجهة النظر هذه"<sup>3</sup> أما Cardon فعرفت هذه اللجنة في تقريرها الصادر عام 1998 في بلجيكا بأنها "مجموعة من القواعد القابلة للتطبيق في مجال توجيه ورقابة الشركة"<sup>4</sup>.

وينضح من التعاريف الواردة ان المعنى العلمي للحكمتية أو الحكم الراشد هو نشاط قيادة شيء معين "I'action de piloter quelque chose"<sup>5</sup> هذا المفهوم ينطبق تماما على مفهوم الحكم بالشكل العام. إذا في الأصل، الحكمتية، والحكم الراشد، وإدارة الحكم لهما نفس المعنى. أما بالإنكليزية الحكمتية يقصد بها "ممارسة السلطة، المراقبة، التسيير، والقدرة على الحكم"<sup>6</sup>.

وترى الباحثة بان الحوكمة تتجسد في: "جملة من القرارات والإجراءات المرنة والديناميكية التي تمكن إدارة الشركة من تعظيم ربحيتها وقيمتها في المدى الطويل لصالح المساهمين وتوضح كيفية تنظيم العلاقة بين أطراف المؤسسة كافة، وتظهر في مجموعة من القوانين واللوائح التي تهدف إلى حماية أصحاب المصالح أي أنها تمثل أسلوباً متميزاً في إدارة منظمات الأعمال من خلال الاستفادة القصوى من الآليات الداخلية الرقابية والتسييرية بصفة تكاملية للوصول إلى الرشادة والإبداع".

### الفرع الثالث: أهمية وأهداف حوكمة الشركات:

تهتم حوكمة الشركات بالتحكم في الشركات من أجل إعادة الثقة فيها وفي الاقتصاد الذي يولدها، لذلك تعتبر الحوكمة من ضمن المعايير الدولية المعتمدة للحكم على الاقتصاد الوطني، وتسهم الحوكمة كذلك في تهيئة الجو لنمو وتعدد شركات المساهمة التي تعمل في مجالات حيوية، وتحقق قيمة مضافة للاقتصاد الوطني ويمكن تلخيص أهمية تطبيق حوكمة الشركات من قبل الدول فيما يلي:

- العمل على وضع إطار تنظيمي يمكن من خلاله تحديد أهداف الشركة وسبل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة التنفيذية لكي يعملوا على تحقيق تلك الأهداف التي تراعي مصلحة المساهمين<sup>7</sup>.
- توفير الحماية لأصحاب المصالح والمحافظة على حقوق حملة الأسهم وخاصة الأقلية من حملة الأسهم<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> أبو العطا، نرمين، "حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية"، مجلة الإصلاح الاقتصادي، العدد8، 2003، ص: 9.

<sup>2</sup> The Institute of Internal Auditor, "Standard For The Professional Practices of Internal Auditing : Altamonte Spring Florida", 2003, www.theiia.org.com, web consult le 15/08/2016, 14pm 09 mnts, , p:05.

<sup>3</sup> Cadbury Committee on Corporate Governance, **Inaugural address delivered by vepa kamesam**, py, November, 2001, p: 102.

<sup>4</sup> Bushman, Robert & others, "Financial Accounting Information, Organizational complexity & Corporate Governance Systems", Journal of Accounting & Economics, Vol 37, 2004. p: 42.

<sup>5</sup> J . P. GAUDIN, **Pourquoi la Gouvernance ?** , Paris, Les Presses de Science Politique, 2002, p.27.

<sup>6</sup> Webster' s Unabridged Dictionary .

<sup>7</sup> محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري -دراسة مقارنة-، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص: 30.

- رفع مستويات الأداء للشركات وما يترتب عليه من دفع عجلة التنمية والتقدم الاقتصادي للدول التي تنتمي إليها، تلك الشركات.
- تعتبر حوكمة الشركات عنصراً مهماً في زيادة الفعالية الاقتصادية وذلك من خلال تمكين الإدارة ومجلس الإدارة من تعقب الأحداث ذات الفائدة لكل من الشركة والمساهمين، كما تسهل عملية الرقابة، مما يؤدي إلى تشجيع الشركات على الاستخدام الأمثل لمواردها<sup>2</sup>.
- الشفافية والدقة والوضوح في البيانات المالية التي تصدرها الشركات، وما يترتب على ذلك من زيادة ثقة المستثمرين بها واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات<sup>3</sup>.
- تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها الشركات والدول.
- جذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع رأس المال المحلي على الاستثمار في المشروعات الوطنية.
- وتسعى قواعد وضوابط الحوكمة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تلخيص أهمها فيما يلي:
  - مراعاة مصالح وحقوق المساهمين وحمايتهم.
  - حماية حقوق حملة الوثائق والمستندات ذات الصلة بفعالية الشركات .
  - حماية حقوق ومصالح العاملين في الشركات بكافة فئاتهم .
  - تحقيق الشفافية في جميع أعمال الشركات .
  - تحقيق وتأمين العدالة لكافة أصحاب المصالح والمتعاملين مع الشركات .
  - تأمين حق المساءلة أمام أصحاب الحقوق لإدارة الشركات .
  - الحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة.
  - تنمية المدخرات وتشجيع تدفقها بما يؤدي لتنمية الاستثمارات الإنتاجية وصولاً لتعظيم الأرباح.
  - تحقيق التكامل فيما بين ثلاثة عناصر على الأقل، هي :
    - ◀ دراسة وفهم أعمال وأنشطة المنشأة.
    - ◀ إدراك النتائج " أو التأثيرات " المحتملة التي يمكن أن تتولد عن المخاطر.
    - ◀ الفهم الجيد للإطار العام لنموذج الخطر؛ من خلال العمل على:
      - تحديد المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المنشأة.
      - قياس مستوى الخطر والخسائر المحتملة من حدوثه .
      - استخدام الأساليب أو الأدوات المناسبة لتدنيته مستوى الخطر، وتدنيته أو منع حدوث الخسائر المحتملة بسببه<sup>4</sup>.

### المطلب الثاني: معايير ومبادئ حوكمة الشركات:

نظراً للاهتمام المتزايد بمفهوم الحوكمة، فقد حرصت عديد من المؤسسات على دراسة هذا المفهوم وتحليله ووضع معايير محددة لتطبيقه. ومن هذه المؤسسات: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وبنك التسويات الدولية BIS ممثلاً في لجنة بازل، ومؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي. وفي الواقع، نجد أنه كما اختلفت التعريفات المعطاة لمفهوم الحوكمة، فقد اختلفت كذلك المعايير التي تحكم عملية الحوكمة، وذلك من منظور وجهة النظر التي حكمت كل جهة تضع مفهوماً لهذه المعايير، وذلك على النحو التالي:

### الفرع الاول: معايير منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لحوكمة الشركات:

<sup>1</sup> بن عيشي عمار، عمري سامي، تطبيق قواعد الحوكمة وأثره على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، دراسة حالة شركات المساهمة الجزائرية، مداخلة بملتقى الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات وآفاق، جامعة أم البواقي 07-08 ديسمبر 2010.

<sup>2</sup> Adrian Fares: **Governance from banking perspective**, center for international private enterprise, workshop 2, 2003, p : 01.

<sup>3</sup> طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، الدار الجامعية، ط3، مصر، 2007، ص 15.

<sup>4</sup> أحمد منير النجار، البعد المصرفي في حوكمة الشركات، اتحاد المصارف الكويتية، العدد 40، مارس 2007، ص: 11.

يتم تطبيق الحوكمة وفق ستة معايير توصلت إليها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام 2004. وتتمثل في:

- 1- **تأمين الأسس لإطار حوكمة فعالة للشركات:** تعمل حوكمة الشركات علي تشجيع شفافية الأسواق وفعاليتها، وأن تكون متناسقة مع حكم القانون، وأن تحدّد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.
- 2- **حقوق حملة الأسهم ووظائف الملكية الرئيسية:** تعمل الحوكمة على ضمان قدر ملائم من الطمأنينة للمستثمرين وحملة الأسهم على تحقيق عائد مناسب لاستثماراتهم؛ مع العمل على الحفاظ على حقوقهم وخاصة حائزي أقلية الأسهم.
- 3- **المعاملة العادلة لحملة الأسهم:** وتعنى 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 استحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من الاتجار في المعلومات الداخلية، وكذلك حقهم في الاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.
- 4- **دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:** تعمل الحوكمة على الإقرار بحقوق أصحاب المصالح المنصوص عليها في القانون أو عبر اتفاقيات متبادلة، وتشجيع التعاون الفعال بين الشركات وبين أصحاب المصالح من أجل خلق الثروة وفرص العمل واستدامة مشاريع الأعمال السليمة من الوجهة المالية.
- 5- **الإفصاح والشفافية:** على إطار حوكمة الشركات ضمان الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين. ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح.
- 6- **مسؤوليات مجلس الإدارة:** تعمل حوكمة الشركات على ضمان التوجيه الإستراتيجي للشركة، والرقابة الفعالة على الإدارة من قبل مجلس الإدارة، وضمان مسؤولية مجلس الإدارة تجاه الشركة وحملة الأسهم<sup>1</sup>.

#### الفرع الثاني: معايير لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية:

- وضعت لجنة بازل في العام 1999 إرشادات خاصة بالحوكمة في المؤسسات المصرفية والمالية، وهي تركز على النقاط التالية:
1. قيم الشركة وموائق الشرف للتصرفات السليمة وغيرها من المعايير للتصرفات الجيدة والنظم التي يتحقق باستخدامها تطبيق هذه المعايير.
  2. إستراتيجية للشركة معدة جيدا، والتي بموجبها يمكن قياس نجاحها الكلي ومساهمة الأفراد في ذلك.
  3. التوزيع السليم للمسؤوليات ومراكز اتخاذ القرار متضمنا تسلسلا وظيفيا للموافقات المطلوبة من الأفراد للمجلس.
  4. وضع آلية للتعاون الفعال بين مجلس الإدارة ومدققي الحسابات والإدارة العليا.
  5. توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة للمخاطر عن خطوط العمل مع مراعاة تناسب السلطات مع المسؤوليات ( Checks & Balances ).
  6. مراقبة خاصة لمراكز المخاطر في المواقع التي يتصاعد فيها تضارب المصالح، بما في ذلك علاقات العمل مع المقترضين المرتبطين بالمصرف وكبار المساهمين والإدارة العليا، أو متخذي القرارات الرئيسية في المؤسسة.
  7. الحوافز المالية والإدارية للإدارة العليا التي تحقق العمل بطريقة سليمة، وأيضا بالنسبة للمديرين أو الموظفين سواء كانت في شكل تعويضات أو ترقيات أو عناصر أخرى.

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، مرجع سابق ذكره، ص: 83.

8. تدفق المعلومات بشكل مناسب داخليا أو إلى الخارج<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: معايير مؤسسة التمويل الدولية:

قامت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي في عام 2003 بوضع مبادئ ومعايير للحوكمة في المؤسسات المختلفة، وذلك على مستويات أربعة كالتالي:

1. الممارسات المقبولة للحكم الجيد.
2. خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد.
3. إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا.
4. القيادة<sup>2</sup>.

### المطلب الثالث: ميكانيزمات وآليات حوكمة الشركات:

تؤدي حوكمة الشركات دورا مهما في معالجة المشكلات التي تعاني منها هذه الشركات، والتي من أبرزها مشكلة تسيير المخاطر، فعالية نظام الرقابة الداخلية، واتخاذ القرارات الرشيدة وفي الوقت المناسب وذلك من خلال مجموعة من الآليات صنفها كل من Hess و Impavido إلى آليات حوكمة داخلية وأخرى خارجية. سيتم تناول هذه الآليات بشكل مختصر وكما يأتي:

#### الفرع الأول: الميكانيزمات والآليات الداخلية لحوكمة الشركات:

تنصب آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة وفعاليات الشركة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة. ويمكن تصنيف آليات حوكمة الشركات الداخلية إلى ما يأتي:

أ – مجلس الإدارة: يذكر كل من **Harianto و Singh** إن الناشطين في مجال حوكمة الشركات والباحثين والممارسين يعدون مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ انه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا. كما إن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع إستراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويراقب سلوكها ويقوم أداؤها، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة، ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة، وفي ذات الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للشركة بعين الاعتبار، كما يجب أن تمتلك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيدا عن التدخلات السياسية والبيروقراطية في شؤونها، وتقوم باختيار الإدارة العليا، فضلا عن الإشراف المستمر على أداء الشركة والإفصاح عن ذلك<sup>3</sup>. وفي هذا السياق يأتي تأكيد **PSCGT\*** على ضرورة أن تقاد كل شركة من الشركات المملوكة للدولة بمجلس إدارة فعال، يمارس القيادة ويوجه الشركة بنزاهة وحكمة ويعمل لمصلحة الشركة بشفافية ومسؤولية<sup>4</sup>.

ولكي يتمكن مجلس الإدارة في الشركة المملوكة للدولة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة، يلجا إلى تأليف مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين<sup>5</sup>، أبرزها ما يأتي:

<sup>1</sup> فؤاد شاكور، الحكم الجيد في المصارف والمؤسسات المالية العربية حسب المعايير العالمية، ورقة مقدمة إلى المؤتمر المصرفي العربي لعام 2005 " الشراكة بين العمل المصرفي والاستثمار من أجل التنمية"، منشورة في:

Egyptian Banking Institute, *Corporate Governance in the Banking Sector Workshop*, March 2006.

<sup>2</sup> فؤاد شاكور، نفس المرجع السابق، ص: 47.

<sup>3</sup> World Bank, " The Challenge of State –Owned Enterprise Corporate Governance for Emerging Markets ", 2006. p.24. the site web:

<http://rru.worldbank.org/thems/corporategovernance> , site consulté le 14/12/2016 à 19h 26 mnt .

\* Private Sector Corporate Governance Trust.

<sup>4</sup> Private Sector Corporate Trust, " Good Corporate Governance in State-Owned Corporations –Final Draft Guidelines " 2002, p: 17.

<sup>5</sup> Robert, John, " Agency Theory , Ethics and Corporate Governance " , presented at the Corporate Governance and ethics Conference, Mac Quarie, Graduate School of Management –Sydney, Australia, Jun 28-30, 2004, p:4.

ب- لجنة التدقيق: لقد حظيت لجنة التدقيق في الوقت الحاضر باهتمام بالغ من قبل الهيئات العلمية الدولية، والمحلية المتخصصة والباحثين، وبخاصة بعد الإخفاقات والاضطرابات المالية التي حصلت في الشركات العالمية. ويرجع هذا الاهتمام للدور الذي يمكن أن تؤديه لجنة التدقيق كأداة من أدوات حوكمة الشركات في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات، وذلك من خلال دورها في إعداد التقارير المالية وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات، وكذلك دورها في دعم هيئات التدقيق الخارجي وزيادة استقلاليتها، فضلا عن دورها في التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات .

لقد ظهر مفهوم هذه اللجنة بعد الانهيارات المالية لبعض الشركات الكبير كما تم ذكره . ففي الولايات المتحدة الأمريكية تم إصدار قانون **Sarbanse Oxley Act** في سنة 2002، الذي ألزم جميع الشركات بتشكيل لجنة التدقيق لما لها من دور هام في منع حدوث تلك الانهيارات المالية في المستقبل، وذلك من خلال دورها في عملية إعداد القوائم المالية وكذلك في زيادة استقلالية كل من المدقق الداخلي والخارجي.

لقد عرفت لجنة التدقيق من قبل الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين \*CTCA بأنها " لجنة مكونة من أعضاء مجلس إدارة الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة، وتتلخص نشاطاتها في ترشيح المدقق الخارجي ومناقشة نطاق ونتائج التدقيق معه، وكذلك مراجعة نظام الرقابة الداخلية للشركة والتأكد من فاعليته، وكذلك التأكد من تطبيق قواعد حوكمة الشركات في الشركة<sup>1</sup>. كما تم تعريفها بأنها "لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة، تتكون من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين، ويحضر اجتماعات هذه اللجنة المدققين الداخليين والخارجيين إذا اقتضى الأمر ذلك، وتفوض هذه اللجنة صلاحيات العمل طبقاً للأحكام التي يقرها مجلس الإدارة، وترفع تقاريرها الدورية إلى رئيس مجلس الإدارة"<sup>2</sup>.

#### • وظائف وواجبات ( مسؤوليات ) لجنة التدقيق:

إن إحدى أهم مسؤوليات لجنة التدقيق هي التأكد من تطبيق قواعد الحوكمة على أرض الواقع ، والذي يتم من خلال مجموعة من الآليات ، كما إن وجود نظام رقابة داخلية يعد من أهم مسؤوليات مجلس الإدارة ، ويتمثل الدور الرئيسي للجنة التدقيق فيما يتصل بهذا النظام بالتحقيق من كفايته ، وفاعلية تنفيذه وتقديم التوصيات إلى مجلس الإدارة ، والتي من شأنها تفعيل النظام وتطويره ، بما يحقق أغراض الشركة ويحمي مصالح المالكين وبقية أصحاب المصالح بكفاية عالية وتكلفة معقولة، وتقتصر

PSCGT الوظائف التالية للجنة التدقيق:

- مراجعة الكشوفات المالية قبل تقديمها إلى مجلس الإدارة.
- التوصية بتعيين ومكافأة وإعفاء المدقق الخارجي.
- مناقشة نطاق وطبيعة الأولويات في التدقيق والاتفاق عليها.
- المناقشة مع المدققين الخارجيين لأية تحفظات أو مشكلات تنشأ أثناء عملية التدقيق.
- المناقشة مع المدققين الخارجيين والداخليين لتقويم فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الشركة وإدارة المخاطر فيها.
- الإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي ومراجعة التقارير التي تقدمها والنتائج التي تتوصل إليها وتقديم التوصيات للإدارة لاتخاذ الإجراءات اللازمة.
- القيام بأية واجبات تكلف بها من قبل مجلس الإدارة ، والتي لها صلة بأعمال التدقيق والرقابة<sup>3</sup>.

\* The Canadian Institute of Chartered Accountants.

<sup>1</sup> ألرجيلي ، عوض سلامة ، " لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات -حالة السعودية " ، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، 2005، ص:11.

<sup>2</sup> ميخائيل اشرف حنا ، " تدقيق الحسابات في إطار منظومة حوكمة الشركات " ، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، 2000، ص: 32.

<sup>3</sup> Private Sector Corporate Governance Trust , op cit , p. 35.

ج- لجنة المكافآت: توصي اغلب الدراسات الخاصة بحوكمة الشركات والتوصيات الصادرة عن الجهات المهتمة بها بأنه يجب أن تشكل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين. وفي مجال الشركات المملوكة للدولة فقد تضمنت إرشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD تأكيداً على ضرورة أن تكون مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا معقولة ، وذلك لضمان تعزيز مصالح الشركة في الأمد البعيد من خلال جذب المهنيين من ذوي الكفاءات العالية.

• وظائف لجنة المكافآت وواجباتها:

تتركز وظائف لجنة المكافآت وواجباتها في تحديد الرواتب والمكافآت والمزايا الخاصة بالإدارة العليا لذا فان Mintz حدد تلك الواجبات بما يأتي:

- تحديد المكافآت والمزايا الأخرى للإدارة العليا، ومراجعتها والتوصية.
- لمجلس الإدارة بالمصادقة عليها.
- وضع سياسات لإدارة برامج مكافأة الإدارة العليا و مراجعة هذه السياسات بشكل دوري.
- اتخاذ خطوات لتعديل برامج مكافآت الإدارة العليا التي ينتج عنها دفعات لا ترتبط بشكل معقول بأداء عضو الإدارة العليا.
- وضع سياسات لمزايا الإدارة ومراجعتها باستمرار.<sup>1</sup>

د- لجنة التعيينات: يجب أن يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم وخبراتهم مع المهارات والخبرات المحددة من الشركة. ولضمان الشفافية في تعيين أعضاء مجلس الإدارة وبقية الموظفين فقد وضعت PSCGT لهذه اللجنة مجموعة من الواجبات هي :

- أن تقوم لجنة التعيينات في الشركة مع مجلس الإدارة وبمصادقة الوزير المختص بوضع المهارات والخبرات المطلوب توافرها لدى عضو مجلس الإدارة والموظفين المطلوبين.
- يجب على لجنة التعيينات أن تضع آليات شفافة للتعيين، بما يضمن الحصول على أفضل المرشحين المؤهلين.
- أن تقوم اللجنة مع بقية أعضاء مجلس الإدارة بتقويم المهارات المطلوبة للشركة باستمرار.
- يجب أن تقوم اللجنة بالإعلان عن الوظيفة المطلوب إشغالها، ودعوة المؤهلين لتقديم طلباتهم للتعيين.
- على اللجنة أن تتوخى الموضوعية، وذلك بمقارنة مؤهلات ومهارات المتقدم مع المواصفات الموضوعية من الشركة.<sup>2</sup>

هـ- مراقبة التسيير: وتزداد أهمية الدور الذي تقوم به مراقبة التسيير في التنظيم حالة التحقق من تقديم الخدمات عن طريق التسلسل الهرمي ومن خلال التعامل بين مختلف التنظيمات، أكثر منفعة من استخدام السوق. ولقد كانت أبحاث Chandler بمثابة النقطة التاريخية في استخدام وسيلة أخرى ما عدا السوق للقيام بالتنسيق. فقد أظهر هذا الباحث الرائد أن الأنشطة الاقتصادية التي تقوم بها المنظمة، عبارة عن شبكة من العقود،<sup>3</sup> ويعتبر التنسيق الإداري المنجز والمطبق من خلال التنظيم وسيلة أداء اقتصادية بالدرجة الأولى. وعلى المعنيين قياس النتائج المتحصل عليها عند استخدام مختلف السيناريوهات والمتعلقة بالتعامل بمفهوم الوكالات أو مع مؤسسات من القطاع الخاص ومقارنتها بالمنفعة التي تأتي بها حالة استخدام ضبط السوق في تلبية الخدمات. وأحسن مثال على قياس النتائج بأسلوب جديد هو ادخال استعمال نظام المحاسبة التحليلية متزامنا مع نمو حجم المنظمات. وعليه في حالات معينة يتعلق تحقيق الفعالية الاقتصادية للتنظيم بدرجة المجهود الذي يبذله الأعوان التابعون للتنظيم المعني وبمدى احترام العقود الداخلية وتوازنها. الأمر الذي يظهر مدى أهمية أنظمة الرقابة. وقد عمل الاستخدام الواسع لمفهوم نظرية الوكالة<sup>4</sup> La théorie de l'agence على التوسيع من مجال المراقبة حيث ظهرت العديد من

<sup>1</sup> Mintz, Steven M., " Improving Corporate Governance Systems : A Stakeholders Theory Approach " , 2003, article publié sur : [www.aaahq/Am2003/cpe/ethics/Forum](http://www.aaahq/Am2003/cpe/ethics/Forum), site consulté le 20/12/2016 à 18h 45mnt , p.14.

<sup>2</sup> الرحيلي، عوض سلامة، مرجع سابق ذكره، ص: 12.

<sup>3</sup> Charreaux G , Couret A, Joffre P ; Koenig G, Martinet A-C « de Nouvelle Théories pour Gérer L'entreprise » , economica , Paris, 1987, P :63.

<sup>4</sup> Menard. C, «L'économie Des Organisation » , Edition La Découverte , Paris, 1990, P :124.

التصنيفات: الرقابة الداخلية، والمراجعة الداخلية، والتفتيش، والتدقيق. وتكوين الأطر المنظمة لنظم التحفيز، أما إسهام مراقبة التسيير فيمكن في تسيير العلاقة مع الوكالة بالتحقق من مدى احترام الأطراف المعنية للأهداف المحددة.

ولاستيعاب الرهانات المتعلقة بتطبيق مراقبة التسيير في التنظيم وممارستها ومنه العمل على تحقيق وقياس الأداء، يستدعي تتبع عدة خبرات أنجزتها التنظيمات والابحاث والخبرات عبر فترات زمنية، وتلخيص الظروف والعوامل التي حدثت من عدم نجاحها.

**1. منهج عقلنة اختيار الموازنات (LA R.C.B):** تعتبر من المبادرات الأولى التي عملت على إدخال التقنيات المستعملة في القطاع الخاص إلى القطاع العمومي. وكان Mc Namara أول من أدخل سنة 1960 تقنية PLANNING PROGRAMING BUDGETING SYSTEM (PPBS) التي كانت مستعملة أصلاً في شركة FORD إلى البنقون واستعملت بعدها في البنك العالمي وفي الدول الأوروبية وغيرها. الهدف الإستراتيجي لهذا الأسلوب وهذا النظام هو الحد وكبح محتويات الموازنة. بمعنى تقليص النفقات بشكل يعمل على عدم المساس بالتوسع والنمو الاقتصادي للبلد<sup>1</sup>. وكان الدور المنوط بهذا النظام هو توفير نظام معلومات كمي، يعتمد على الإعلام الآلي، يسمح بالتوافق والربط بين الأهداف والوسائل، في ظل إطار واضح من الأهداف والمراقبة ومنه تحقيق أكبر إنتاجية ضمن مراكز المسؤولية.

لفترة طويلة لم يكن هناك تغير في هذا الهدف. وظهرت هناك العديد من الأدوات ضمن هذا الأسلوب: التخطيط الإستراتيجي، والإحصائيات، وتمثيل متعدد للموازنة، وموازنة البرنامج. الخ. أما التطبيق الفعلي لهذا النظام، نستطيع أن نقول إنه لم يحقق الهدف المنشود، إذ بمرور الزمن أصبحت أداة إضافية أخرى لنظام التحقق في الإدارة العامة عوضاً أن تكون أداة قيادة تعمل على الرشاد في الإنفاق. ووجد أن مخرجات هذا الأسلوب استعملت تمويها لبعض المعلومات لحماية بعض المصالح وهو عكس ما كان يسعى إليه هذا النظام من التقييم الفعلي والحقيقي للإنتاجية المصالح العمومية، وهذا بسبب حالة التخوف والشكوك التي تكونت لدى المسؤولين إزاء هذا الأسلوب، الأمر الذي عمل على تباعد بين الأهداف الإستراتيجية والتطبيق الفعلي.

من جانب آخر، عند فحص هذا النظام يرى العديد من المتخصصين أنه يحتوي على العديد من الثغرات وهو يعتمد بالدرجة الأولى على المنهج التيلوري من صرامة الإجراءات ومنه على أنظمة الرشاد الاقتصادي التنازلي والمركزي والذي نعلم أنه لا يولي اهتماماً كبيراً للقاعدة. القاعدة هذه هي المصدر الذي تتواجد به المعلومات الحقيقية عن اقتصاد معين وعلى مستواها يتم التنفيذ الحقيقي ومنه إذا ما أردنا حل المشاكل فيجب أن تكون على مستواها. كما أثبت تطبيق هذا الأسلوب على مستوى العديد من الوزارات عن مدى الجمود الذي يحتويه وعدم القدرة على إدماجه بشكل سهل ضمن التسيير الكلاسيكي، إلا أن هذا لا يجب أن يلغي ضرورة استخدامه.

**2. منهج حلقات النوعية les cercles de qualité:** المهدي الحقيقي لهذه المنهج كان في الولايات المتحدة الأمريكية، أما تطورها كان في اليابان على يد العديد من الباحثين منهم الدكتور Kaoru ISHIKAWA. وهو مؤسس حلقات النوعية في اليابان<sup>2</sup>. وإدخال حلقات النوعية في المؤسسات الاقتصادية والعمومية جيء بعد المجهود الذي قامت به مدارس العلاقات الإنسانية ونظم الإدارة بالمشاركة لتطوير الثقافة الإدارية. وتعرف حلقة النوعية " مجموعة من العمال أو المستخدمين، ينشطون عن طريق الرئيس السلمي المباشر ويتراوح عددهم بين خمسة أو عشرة أشخاص متطوعين، تابعين لنفس الورشة أو المكتب"<sup>3</sup>. ويعتبر هذا الأسلوب نقيضاً للأسلوب الأول (R.C.B). نظراً للطبيعة التي يضعها مع نمط التيلوري وتبنيه للنظام المشاركة. فالمقاربة التي يعتمدها تنطلق من القاعدة، وبشكل بذلك نظاماً تصاعدياً عبر التدريجات السلمية متضمناً مستوى رفيعاً من التحمل للمسؤوليات ومشاركة فعالة للأطراف النشطة، بشكل يعمل على تحقيق أهداف اقتصادية وتحفيزية في الوقت نفسه. فمن البديهي أن يكون لإنتاج

<sup>1</sup> Michel Crozier, « Le Phénomène Bureaucratique », Seul, 1964, p : 241.

<sup>2</sup> Kaoru ISHIKAWA. « La Gestion de la Qualité », Duonod Entreprise 1984, P: 97.

<sup>3</sup> Gilbert Raveleau, « Les Cercles de Qualité Française », Entreprise Moderne D'édition 1989, P: 351.

الخدمات والمنتجات بشكل رديء انعكاسات على التكلفة، وكذا المحيط الاجتماعي السيئ وعدم التشجيع والتحفيز الذي يمس من بعيد أو قريب النوعية المقدمة، الأمر الذي يجعل تحقيق النوعية هدف استراتيجياً قبل كل شيء.

وميدانياً، اتسم هذا الأسلوب بظهور هياكل مشاركة قوية، التطور الواضح لأسلوب التشاور بين الموظفين، وتطور مجال التكوين والتعلم. إلا أن هذا النظام بقي في المهد أي على مستوى القاعدة ولم تتمكن الاقتراحات والخبرات المستنبطة من تجاوز حدود التدريجات السلمية العليا، نظراً لعدم حصول هذه الحلقات على اعتراف رسمي من الهيئات الرسمية بل تم العمل والتمثيل على مستوى النقابات فقط. ويذهب العديد من الكتاب والمحللين إلى القول أن السبب الرئيسي في عدم نجاح حلقات النوعية هو عدم القيام بتغييرات وتعديلات جذرية في النظام والذي يطغى عليه الطابع القانوني في التعاملات الإدارية وعدم المرونة في القوانين المؤسساتية<sup>1</sup>.

**و- التدقيق الداخلي:** تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دوراً مهماً في عملية الحوكمة، إذ إنها تعزز هذه العملية، وذلك بزيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة. حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي. وفي هذا السياق يرى Archambeault إن كل من التدقيق الداخلي والخارجي يعد آلية مهمة من آليات المراقبة ضمن إطار هيكل الحوكمة، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية ومنع واكتشاف حالات الغش والتزوير<sup>2</sup>. وقد اعترفت الهيئات المهنية والتنظيمية بأهمية وظيفة التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة. فقد أكدت لجنة كادبيري Cadbury committee على أهمية مسؤولية المدقق الداخلي في منع واكتشاف الغش والتزوير<sup>3</sup>. ولتحقيق هذه الوظيفة لأهدافها، يجب أن تكون مستقلة وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص بها. وفي هذا الاتجاه يؤكد Cohen et al. على أنه يتم تقوية استقلالية هذه الوظيفة عندما ترفع تقاريرها إلى لجنة التدقيق بشكل مباشر وليس إلى الإدارة. يضاف إلى ذلك يمكن أن تزداد فاعلية لجنة التدقيق الداخلي عندما تكون قادرة على توزيع ملاك التدقيق الداخلي للحصول على معلومات مهمة عن قضايا خاصة بالشركة، مثل تقوية نظام الرقابة الداخلية ونوعية السياسات المحاسبية المستخدمة.

**ي- الرقابة التبادلية:** وهي بدورها تتأثر بمجموعة أخرى من العوامل المرتبطة بثقافة المؤسسة، مستوى الوعي والتعليم لدى الأفراد. الخ فالحوكمة ليست سوى جزء من المحيط الذي تعمل من خلاله المؤسسة<sup>4</sup>.

**الفرع الثاني: الميكانيزمات والآليات الخارجية لحوكمة الشركات:**

تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابات التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة، والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من أجل تطبيق قواعد الحوكمة. ومن الأمثلة على هذه الآليات ما يأتي:

**أ - منافسة سوق المنتجات ( الخدمات ) وسوق العمل الإداري:** تعد منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات. ويؤكد على هذه الأهمية كل من (Hess and Impavido)، وذلك بقولهم إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح (أو إنها غير مؤهلة)، إنها سوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة، وبالتالي تتعرض للإفلاس. إذن إن منافسة سوق المنتجات ( أو الخدمات ) تهذب سلوك الإدارة ، وبخاصة إذا كانت هناك

<sup>1</sup> CROZIER M, Friedberg, Ehrard, « L'Acteur et Le Système : les Contraintes de L'action Collective », Paris, Seuil, 1992, P: 222.

<sup>2</sup> Archambeault, Deborah S., " The relation between Corporate Governance Strength and Fraudulent Financial Reporting : Evidence from SEC Enforcement Cases " , Nov. 2002, p: 08.

<sup>3</sup> Cadbury Committee , Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, London ,Gee and Co. Ltd. , 1992, p: 30.

<sup>4</sup> Cohen, Jeffrey et al., " The Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quality " , Journal of Accounting Literature , 2004 , p-p: 33-35.

سوق فعالة للعمل الإداري Labor Market للإدارة العليا، وهذا يعني إن إدارة الشركة إلى حالة الإفلاس سوف يكون له تأثير سيئ على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة، إذ غالباً ما تحدد اختبارات الملائمة للتعيين انه لا يتم إشغال مواقع المسؤولية من أعضاء مجلس إدارة أو مديرين تنفيذيين سبق أن قادوا شركاتهم إلى الإفلاس أو التصفية.

**ب - الاندماجات والاكنتسابات:** مما لا شك فيه إن الاندماجات والاكنتسابات من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم. ويشير كل من John and Kedia إلى وجود العديد من الأدبيات والأدلة التي تدعم وجهة النظر التي ترى إن الاكنتساب آلية مهمة من آليات الحوكمة (في الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال)، وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال، حيث غالباً ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاكنتساب أو الاندماج<sup>1</sup>.

أما في الشركات المملوكة للدولة فتشير OECD إلى إن الحكومة الصينية على سبيل المثال قد استفادت من هذه الآلية، وذلك بعد إعطاء هذه الشركات قدراً من الاستقلالية في اتخاذ القرارات ومنها قرارات الاكنتساب والاندماج، ولكن تبقى الدولة بحاجة إلى أن تتأكد من عدم الإضرار بحقوقها كمالك للأسهم جراء مثل هذه القرارات المهمة التي تتخذها الإدارات<sup>2</sup>.

**ج - التدقيق الخارجي:** يؤدي المدقق الخارجي دوراً مهماً في المساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية، ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة التدقيق في نوعية تلك الكشوفات، وليس مقبوليتها فقط. ومع تزايد التركيز على دور مجالس الإدارة، وعلى وجه الخصوص لجنة التدقيق في اختيار المدقق الخارجي والاستمرار في تكليفه، يرى Abbot and Parker إن لجان التدقيق المستقلة والنشيطة سوف تطلب تدقيقاً ذا نوعية عالية، وبالتالي اختيار المدققين الأكفاء والمتخصصين في حقل الصناعة الذي تعمل فيه الشركة<sup>3</sup>.

يمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة للشركات المملوكة للدولة، إذ يساعد المدققون الخارجيون هذه الشركات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها، ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام. ويؤكد معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية IIA على إن دور التدقيق الخارجي يعزز مسؤوليات الحوكمة في الإشراف Oversight، التبصر Insight والحكمة Foresight. ينصب الإشراف على التحقق مما إذا كانت الشركات المملوكة للدولة تعمل ما هو مفروض أن عمله ويفيد في اكتشاف ومنع الفساد الإداري والمالي. أما التبصر فإنه يساعد متخذي القرارات، وذلك بتزويدهم بتقويم مستقل للبرامج والسياسات، العمليات والنتائج. وأخيراً تحدد الحكمة الاتجاهات والتحديات التي تواجهها الشركة. ولانجاز كل دور من هذه الأدوار يستخدم المدققون الخارجيون التدقيق المالي، وتدقيق الأداء، والتحقق والخدمات الاستشارية<sup>4</sup>. وقد أكدت بعض المنظمات المهنية والهيئات التنظيمية على ضرورة اخذ وظيفة التدقيق الداخلي بنظر الاعتبار من المدقق الخارجي. فعلى سبيل المثال تطلب معيار التدقيق SAS No. 65 الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين من المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار وظيفة التدقيق الداخلي عند التخطيط لعملية التدقيق. أما معيار التدقيق SAS No.78 فقد عرف وظيفة التدقيق الداخلي كمصدر للمراقبة يجب على المدقق الخارجي أن يأخذه بنظر الاعتبار عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية في الشركة.

<sup>1</sup> Wikipedia , the Free Encyclopedia , " Corporate Governance " , 2007. Article disponible sur: [www.en.wikipedia.org/wiki/corporate-governance\\_consulté](http://www.en.wikipedia.org/wiki/corporate-governance_consulté) , le 20/12/2016 à 19h 15 mnt , p: 07.

<sup>2</sup> Organization for Economic Cooperation and Development, Beijing, 2000. [www.oecd.oeg/daf\\_site\\_consulte](http://www.oecd.oeg/daf_site_consulte) 15/10/2016, 17 pm 58 mnts. p: 04.

<sup>3</sup> Abbott, L. G. and Parker, S., " Auditor Selection and Audit Committee Charecteristics ", Auditing : A Journal of Practes and Theory Vol. ( 19 ) , 2000, p:47.

<sup>4</sup> The Institute of Internal Auditors ( IIA ) , " The Role of Auditing in Public Sector Governance " , 2006. [www.thiia.org](http://www.thiia.org) , Site accessed on: 11/10/2016, 18h 10 mnts , p:03.

د - **التشريع والقوانين:** غالبا ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة. لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظائفهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم. فعلى سبيل المثال قد فرض قانون Sarbanes-Oxly Act متطلبات جديدة على الشركات المساهمة العامة، تتمثل بزيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية، والطلب من المدير التنفيذي CEO ومدير الشؤون المالية CFO الشهادة على صحة التقارير المالية وعلى نظام الرقابة الداخلية، ووضع خطوط اتصال فعالة بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق وتحديد قدرة المسؤولين في الشركة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في الشركة، والتي قد تكون مضرّة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح الآخرين في الشركة. كما أنط مسؤولية تعيين وإعفاء المدقق الخارجي والمصادقة على الخدمات غير التدقيقية التي يمكن أن تقدمها شركات التدقيق لربائنها بلجنة التدقيق.<sup>1</sup>

هـ - **آليات حوكمة خارجية أخرى:** هناك آليات حوكمة خارجية أخرى فضلا عن ما تقدم ذكره، تؤثر على فاعلية الحوكمة بطرق هامة ومكاملة للآليات الأخرى في حماية مصالح أصحاب المصالح في الشركة. ويذكر Cohen et al. إنها تتضمن (ولكن لا تقتصر على) المنظمين، المحللين الماليين وبعض المنظمات الدولية. فعلى سبيل المثال تمارس منظمة الشفافية العالمية ضغوطا هائلة على الحكومات والدول، من أجل محاربة الفساد المالي والإداري، وتضغط منظمة التجارة العالمية (WOT) من أجل تحسين النظم المالية والمحاسبية، وفي قطاع البنوك، تمارس لجنة بازل ضغطا من أجل ممارسة الحوكمة فيها.<sup>2</sup>

وترى الباحثة انه بسبب تنوع آليات الحوكمة وتعدد مصادرها، فان تنفيذها يتطلب وضع إطار شامل لها، يأخذ بنظر الاعتبار جميع أصحاب المصالح في المؤسسات سواء أكانت خاصة أم مملوكة للدولة "العمومية". إذ أن كل طرف من هذه الأطراف يؤدي دورا مهما في عملية الحوكمة، وإنها تتفاعل فيما بينها ضمن إطار الحوكمة. مثال على ذلك التفاعل فيما بين لجنة التدقيق والمدقق الخارجي، المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، المدقق الداخلي ومراقب التسيير، مجلس الإدارة والإدارة العليا. وان لهذا التفاعل تأثيرا كبيرا في ممارسة الحوكمة.

### المطلب الرابع: ركائز وقواعد حوكمة الشركات:

أن تحول العديد من دول العالم من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق الذي يعتمد على القطاع الخاص لتحقيق معدلات نمو مرتفعة ومتواصلة وبشكل خاص من خلال تكوين شركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام للنهوض بمشروعات التنمية الكبيرة التي تحتاج إلى رؤوس أموال ضخمة. ويتطلب ذلك تعميق انفصال الملكية عن الإدارة ومعالجة ضعف الرقابة على تصرفات الإدارة التنفيذية، وواجب وضع جملة من الركائز تستند إليها الحوكمة في مساءلة عناصر إدارة الشركة عما ترتكبه من مخالفات.

### الفرع الأول: ركائز حوكمة الشركات:

لقد أصاب العالم الفزع من حالات الانهيارات المالية والأزمات الاقتصادية التي شهدتها العديد من الدول في أسواق المال والشركات والبنوك، والتي كان أحد أهم أسبابها عدم الإفصاح الكامل وانعدام الشفافية فيما يتعلق بالمعلومات المحاسبية والمالية، هذا من جهة، ومن جهة أخرى تواطؤ بعض المسؤولين في الشركات مع أطراف ذات مصلحة واستغلال مناصبهم لتحقيق مآربهم.

<sup>1</sup> Sarbanes, P. and Oxley, M., " Sarbanes-Oxley Act of 2002 ", A Congress , Washington DC.

<sup>2</sup> Cohen et al., op cit , p : 152.

ومن الطبيعي أن يستتبع ذلك شيوع الإهمال والتفريط بشكل أو بآخر من إدارة شؤون هذه الشركات في مراجعة الحسابات والفساد المحاسبي بتواطؤ مكاتب المحاسبة مع الإدارة التنفيذية لإخفاء انحرافاتها واختلاساتها بالتلاعب في الحسابات.<sup>1</sup>

من هذا المنطلق أخذ موضوع حوكمة الشركات يتبوأ قمة اهتمامات العالم، باعتبارها أداة لمكافحة مظاهر الفساد ومختلف الممارسات غير الأخلاقية، تركز على المحاور التالية:

**أ. أخلاقيات الأعمال:** لا ريب أن تعزيز قواعد الحوكمة الرشيدة بالقيم والسلوكيات التابعة من مرجعية أصيلة وأخلاقية، هو البلمس الشافي من الممارسات للأخلاقية. إذ أن وضع أسس قوية لحوكمة الشركات هو أحد الطرق لمجابهة هذه المعضلة، ومعضلات أخرى، وهو أمر أخذ في الازدياد، ليس فقط كأداة لزيادة الكفاءة وتحسين فرص إتاحة رأس المال وتأمين الحفاظ عليه، بل أيضا كأداة فعالة لمكافحة الفساد. وباختصار فإن تحالف كل من الحوكمة الرشيدة للشركات والقيم والمبادئ الأخلاقية، يساعد الشركات على اجتياز حقول ألغام الفساد بها.<sup>2</sup> وتنص اتفاقية بازل، فيما يتعلق بأخلاقيات الأعمال، ضمن النسختين المعدلتين سنتي 2005 و2006، على ثلاث أمور هي:

- ضرورة وجود توافق بين سياسات الأجور والقيم الأخلاقية للمؤسسة المصرفية وكذلك مع استراتيجية هذه المؤسسة.
- تحذر الاتفاقية المسيرين من القيام بعمليات المضاربة في الأسواق المالية بغية الحصول على عوائد مالية في المدى القصير، دون مراعاة عنصر المخاطرة الذي يشوب مثل هذه العمليات.
- تفرض الاتفاقية على مجالس إدارة البنوك الموافقة على أجور المسيرين إلا إذا كانت متوافقة مع الأهداف الإستراتيجية للبنك، وعليه تطالب الاتفاقية بعدم خروج سياسة الأجور عن السياسة العامة للمؤسسة حتى يمكن تفادي المبالغة في اتخاذ المخاطر.<sup>3</sup>

**ب. الرقابة والمساءلة:** تعمل آليات حوكمة الشركات بصفة أساسية على حماية وضمان حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة المرتبطة بأعمال الشركة، وذلك من خلال إحكام الرقابة والسيطرة على أدائها من قبل:

- أطراف رقابية عامة مثل: البنك المركزي، الهيئة العامة لسوق المال.
- أطراف رقابية مباشرة مثل: المساهمين، مجلس الإدارة.
- أطراف خارجية مثل: الموردين، العملاء، المقرضين.<sup>4</sup>
- لجنة المراجعة الداخلية: تهتم بالتقييم الحيادي للعمليات ونظام الرقابة الداخلية ومدى التزام إدارة الشركة بتطبيق المعايير المحاسبية المتفق عليها في اتخاذ القرارات من قبل مستخدميها.<sup>5</sup>

**ج. إدارة المخاطر:** تعتبر حوكمة الشركات عملية إدارة المخاطر من بين الركائز الأساسية التي تعتمد عليها، ذلك أنها تمثل تلك العملية الديناميكية التي يتم فيها اتخاذ كافة الخطوات المناسبة للتعرف على المخاطر المؤثرة على أهداف الشركة والتعامل معها.<sup>6</sup>

## الفرع الثاني: قواعد حوكمة الشركات:

<sup>1</sup> محمد عباس السراجي، "الحوكمة في مواجهة أزماتنا الاقتصادية"، جريدة اليمن، أبريل 2009، عن الموقع التالي: [www.algomhoria.net](http://www.algomhoria.net)، تم الاطلاع على الموقع بتاريخ: 2017/01/15، 17 سا 53 د.

<sup>2</sup> جون د، سوليفان، تقديم: جورج كيل، البوصلة الأخلاقية للشركات، أدوات مكافحة الفساد قيم ومبادئ الأعمال، وآداب المهنة، وحوكمة الشركات، المنتدى العالمي لحوكمة الشركات، الدليل السابع، ص: 18.

<sup>3</sup> عبد الرحمن العايب، "إشكالية حوكمة الشركات واحترام أخلاقيات الأعمال في ظل الأزمة الاقتصادية الراهنة"، الملتقى الوطني حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة باجي مختار، عنابة- الجزائر، نوفمبر 2009، ص: 17.

<sup>4</sup> إبراهيم السيد المليجي، دراسة واختبار تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في مصر، عن موقع:

[www.faculty.ksu.edu.sa/72669/Publications](http://www.faculty.ksu.edu.sa/72669/Publications) التاريخ: 2016/04/11، 18 سا و 28 د.

<sup>5</sup> طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات: مفاهيم- مبادئ- تجارب"، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص: 47.

<sup>6</sup> أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص: 588.

يرتبط مفهوم حوكمة الشركات بشكل أساسي بسلوك الفئات المختلفة ذات الصلة بالشركات، لذا فهناك مجموعة من الخصائص، التي يجب أن تتوافر في هذه السلوكيات حتى يتحقق الغرض من وراء تطبيق هذا المفهوم. فهذه الخصائص تشكل الدعائم الأساسية لحوكمة الشركات<sup>1</sup>، نذكر أهمها فيما يلي:

- أ. **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. وتؤمن هذه الخاصية توصيل معلومات محاسبية وإفصاحاً مالياً وغير مالي، وأن تكون المعلومات صحيحة وواضحة وكاملة إلى كل الأطراف ذات المصلحة.
- ب. **المسؤولية:** ويقصد بها توفير هيكل تنظيمي واضح يحدد نقاط السلطة والمسؤولية، ومحاسبة المسؤولين ومتخذي القرارات عن مسؤوليتهم تجاه الشركة والمساهمين.
- ج. **المساءلة:** وهي قاعدة تقضي بمحاسبة متخذي القرارات في الشركة أو الذين ينفذون الأعمال، عن نتائج قراراتهم وأعمالهم تجاه الشركة والمساهمين، وإيجاد آلية لتحقيقها.
- د. **الوضوح:** ويقصد به أن تتسم القوائم والتقارير المالية بالوضوح والشفافية والعدالة عن إعدادها، ولتحقيق ذلك على الإدارة وعن طريق لجنة التدقيق أن تتحرى الفهم العام للقوائم المالية.
- هـ. **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 المهنية، ليقدم تأكيده أو مصادقته بأن القوائم المالية تمثل بصدق حقيقة المركز المالي وأداء الشركة.<sup>2</sup>

#### المطلب الخامس: محددات حوكمة الشركات:

تعمل محددات حوكمة الشركات على زيادة الثقة في الاقتصاديات الوطنية، وتفعيل وتعميق دور أسواق المال في تعبئة المدخرات من جهة، ورفع معدلات عوائد الاستثمار من جهة أخرى، إضافة إلى حماية حقوق صغار المستثمرين وتشجيع القطاع الخاص ومؤسساته على النمو ورفع قدرته التنافسية. ولعل المحددات الأساسية لحوكمة الشركات تتمثل في<sup>3</sup>:

#### الفرع الأول: المحددات الداخلية:

وتشير إلى القواعد والأسس والانظمة الداخلية التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين واللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة كلجنة المراجعة ولجنة الترشيحات والمكافآت، والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة، وتتكون داخل الشركات نفسها وتشمل:

- آلية توزيع السلطات داخل الشركة .
- الآلية والقواعد والأسس الناظمة لكيفية اتخاذ القرارات الأساسية في الشركة.
- العلاقة الهيكلية بين الجمعية العمومية للشركة ومجلس إدارتها والمديرين التنفيذيين ووضع الآلية المناسبة لهذه العلاقة مما يخفف من التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة وصولاً لتكامل هذه المصالح.

#### الفرع الثاني: المحددات الخارجية:

وتشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة والذي يشمل العناصر:

- القوانين العامة المنظمة للنشاط الاقتصادي عموماً؛ ونقصد بها وجود القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي المتمثلة في: قانون الشركات - قانون هيئة الأوراق المالية - قانون سوق الأوراق المالية - قانون النقد - قانون الضريبة - قانون إحداث المصارف الخاصة - قانون تطوير وتحديث المصارف العامة - قانون تنظيم المنافسة ومنع الاحتكار - قانون الإفلاس - قانون الإشراف على التأمين - قانون التحكيم - قانون تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق .... وغير ذلك من القوانين.

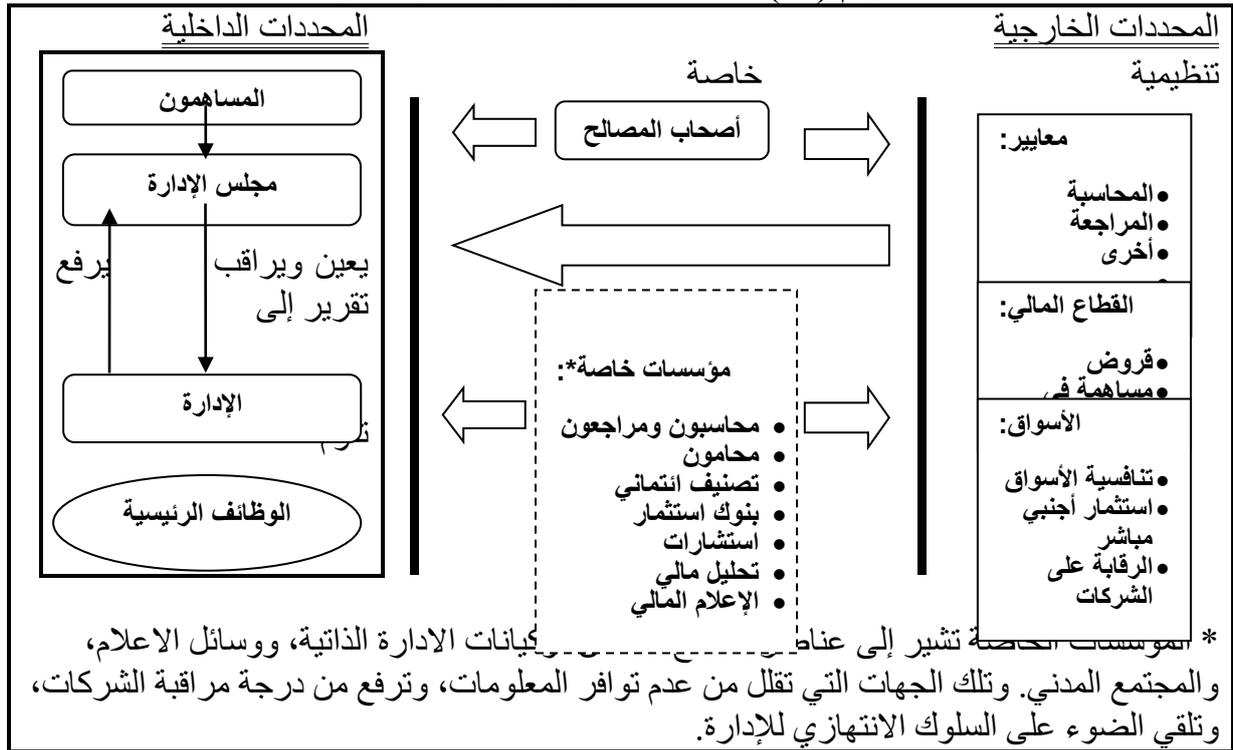
<sup>1</sup> مها محمود رمزي ربحاوي، الشركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات: حالة دراسية للشركات المساهمة العامة العمانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد (1)، المجلد 24، دمشق، 2008، ص: 97.

<sup>2</sup> حمدي عبد العظيم، عولمة الفساد وفساد العولمة: إداري- تجاري- سياسي- دولي، الدار الجامعية، ط1، الإسكندرية، 2008، ص: 265.

<sup>3</sup> أحمد منير النجار، مرجع سابق. ص: 85.

- المناخ العام للاستثمار في الدولة .
- كفاءة القطاع المالي من بنوك وشركات تأمين وأسواق مالية ذات الأثر على التمويل ايضا "المصارف وسوق المال" في توفير التمويل اللازم لتمويل المشروعات.
- مستوى التنافس في أسواق عناصر الإنتاج والسلع والخدمات اللازمة للشركات لممارسة نشاطاتها الإنتاجية.
- وجود وكفاءة ومقدرة الأجهزة الرقابية، مثل وجود هيئة أسواق المال ومدى قدرتها في الرقابة على أعمال الشركات، خاصة الشركات المدرجة في أسواق المال.
- وجود جمعيات مهنية ذات صلة، مثل جمعية المحامين والمحاسبين ومكاتب المراجعة والتصنيف الائتماني والاستشارات.. الخ<sup>1</sup>.
- كفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية في إحكام أجهزة الرقابة في إحكام رقابتها على الشركات "مصرف مركزي - هيئة الأوراق المالية - البورصة - وزارة الاقتصاد".
- كفاءة المنظمات والجهات المهنية مثل: جمعية المحاسبين القانونيين - مكاتب تدقيق الحسابات - مكاتب المحاماة - شركات التصنيف الائتماني - شركات الاستشارات المالية والاستثمارية.
- إن وجود هذه المحددات وضمان تنفيذها يحقق الإدارة الجيدة للشركات ويحد من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.

كما يلخص الشكل التالي كل من المحددات الداخلية والخارجية للحوكمة:  
الشكل رقم (03): المحددات الخارجية والداخلية للحوكمة.



المصدر: محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها مع الإشارة لنمط تطبيقها في مصر، بنك الاستثمار القومي، 2007، ص: 06.

<sup>1</sup> محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها مع الإشارة لنمط تطبيقها في مصر، بنك الاستثمار القومي، 2007، ص: 05.

## المبحث الثاني: المحددات التأسيسية لحوكمة الشركات.

مع توالي الانهيارات والأزمات المالية محليا، اقليميا وعالميا، سارعت المنظمات الدولية المتخصصة في البحث عن آليات لمعالجة هذه الاختلالات وكان من بين هذه الآليات فعالية وشمولية استحداث معايير المحاسبة الدولية مع بداية السبعينات، ثم ظهور مفهوم حوكمة الشركات لاحقا حيث أصبح هذين العنصرين مؤشرين مهمين لمدى قياس مناسبة الأسواق للاستثمار وصحة البيئة الاقتصادية العالمية، نحاول في هذه الجزئية من البحث، تحديد الإطار النظري الذي على أساسه يتم التغيير في تسيير الإدارة العمومية أو الخاصة على حد سواء وكذا الإلمام بمجمل النظريات المفسرة لنظرية الحوكمة وختاما بالتطرق إلى أهم التشريعات واللوائح التي مست تطور مفهوم هذه الأخيرة، وهذا بتلخيص الأبحاث المتواجدة والخاصة بالطريقة التي تتم فيها تصميم وبلورة الإصلاحات في القطاعين العام والخاص.

**المطلب الأول: النظريات المفسرة لحوكمة الشركات:**

إن ظهور مختلف النظريات الاقتصادية للمنظمات كان مرتبطا بأعمال المفكر الاقتصادي "آدم سميث" التي تطرق إليها في كتابه "ثروة الأمم" سنة 1776، خاصة فيما يتعلق بمبدأ "اليد الخفية" التي تؤكد على ان الحراك الاقتصادي تتحكم فيه المصالح الشخصية، أي أن هذه الأخيرة هي المسؤولة عن دفع حركة الاقتصاد وتنشيطه دون الحاجة إلى تدخل الدولة،<sup>1</sup> حيث رأت النظرة التقليدية لمختلف النظريات الكلاسيكية أن المؤسسة تشبه العلبة السوداء، وهناك تقارب المصلحة وتمائل المعلومة بين الفاعلين (يشبه علاقة المساهمين- المسيرين)، وبعدها ظهرت العديد من التغييرات والمعاملات التي فرضت ضرورة البحث عن نظريات تتصدى لمختلف التحولات الاقتصادية التي عرفتها المؤسسة، كان ابرزها المقاربة التعاقدية المتبنية من طرف المؤسسة كمركز للمتعاقدين وتتمثل الفكرة الأساسية لهذه الأخيرة في **تجمع العقود** « **Nœud de Contrats** » كاول بزوغ لمفهوم حوكمة الشركات،<sup>2</sup> ومن بين النظريات الرائدة التي فسرت نظرية الحوكمة نجد نظرية حقوق الملكية، الوكالة، نظرية تكاليف المبادلة؛ والتي تفسر وتفترض السلوك السلبي للمسير، بينما نظرية التجذر تفترض ان المسير له سلوك ايجابي، بالإضافة الى نظرية الإشارة ونظرية التحليل المؤسسي المقارن، حيث درست هذه النظريات في مجملها العلاقة بين الملاك والمسيرين في المؤسسة مسلطة الضوء على النزاعات الناجمة عن وجود مصالح متعارضة بين الطرفين، سنحاول من خلال هذا المطلب التعرف على أهم النظريات التي عالجت مفهوم حوكمة الشركات والفصل بين الملكية والإدارة وعلاقة المساهمين بالمسيرين.

**الفرع الأول: نظرية حقوق الملكية:**

يفترض توفير الحكومة أو أطراف أخرى للسلع والخدمات فهم جيد للملكية. ومفهوم حقوق الملكية لا يشير هنا ببساطة إلى التملك أو الامتلاك، وإنما يشير إلى سلسلة أوسع من العلاقات أي إلى استخدام السلع والخدمات وتبادلها وتحويلها. والاعتبار المهم في توزيع حقوق الملكية هو ما يسمح به لمختلف المجموعات والأفراد من التعامل مع الموارد. ويقول منظروا حقوق الملكية إن السبب وراء وجود العديد من النتائج والتأثيرات الخارجية السلبية أو المتدنية عن الحد الأعلى في العلاقات الاجتماعية هو أن حقوق الملكية معرفة وموزعة على نحو غير مؤثر. والدافع أو الحافز إلى استخدام الموارد استخداما فعالا يتطلب

<sup>1</sup> غضبان حسام الدين، "مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات"، أطروحة دكتوراه في تسيير المنظمات، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014، ص: 07.

<sup>2</sup> عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، "مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات"، الدار الجامعية الإسكندرية، 2007، ص: 41.

وجود توزيع مناسب للملكية. ويقال إن من المرجح بشكل خاص أن يحدث إفراط في استخدام الملكية العامة، أين نجد أن استخدام الفردي لا يؤثر في استخدام الكلي.

ومن الواضح أن خصخصة المنافع تشمل إعادة توزيع حقوق الملكية، ولكن التحرك نحو منظمات التعاقد والتجارة الداخلية ووكالاتهما يشمل أيضا تغييرات في هيكل حقوق الملكية، حتى وإن كانت فقط داخل المنظمة القائمة بهذه الأساليب. وقد تمنح في هذه الحالة المؤسسات الخاصة الحق في تحويل المنفعة أو الفائض الذي يتوافر عند الإنتاج، وتقديم الخدمة العمومية باستخدامها رأس مال ملكيته عامة، كما في حالة المناقصات التنافسية.<sup>1</sup> كما يمكن أن توجب المنظمات الحكومية امتيازات من أجل توفير خدمات معينة، مثل تشغيل إمدادات المياه في فرنسا وفي بلدان أخرى. والتنازل عن ضوابط الميزانية داخل المنظمة، كإعطاء صلاحية التحكم المالي إلى المدارس أو غيرها من وكالات توفير الخدمة العمومية يعمل على تغيير حقوق ملكية أصحاب الميزانية.

يتم تقسيم حقوق الملكية في الشركة الى ثلاث مجموعات هي:

- Usus وهو حق استعمال الشيء.
- Fructus وهو حق جني الثمار "الربح الناتج عن استعمال الشيء.
- Abusus وهو حق بيع الشيء.

حيث يقترح Furubotn و Pejovich أنواع المؤسسات التالية حسب نظرية حقوق الملكية:

- **المؤسسة الرأسمالية:** بحيث USUS، FRUCTUS و ABUSUS مجمعة في يد واحدة وهو المالك أو المقاول Entrepreneur بحيث لا يوجد فصل بين وظائف اتخاذ القرار والملكية وهو ما يعطي فعالية لهذه المؤسسة.

- **المؤسسة الادارية:** "شركة واحدة براس مال مشتت" تكون حقوق الملكية مقسمة حيث يملك المالك USUS و ABUSUS اي يأخذ جزء او كل ارباح الاسهم والسندات، كما لديه الحق في بيع ملكيته، في حين ان للاداريين حق FRUCTUS لتسيير المؤسسة، هذا التقسيم يمكن ان يؤدي الى حدوث صراعات في الاهداف بين المالك والمسيير غير المالك لان المسيرون لا يملكون سوى جزء قليل من راس المال، وبالتالي لا يبحثون على تعظيم ثروة المساهمين، فكل ما كان راس المال مشتتا ارتفعت درجة حرية المدراء وتقل قوة نفوذ المساهمين.

- **المؤسسة العمومية:** يكون USUS جماعي بين العمال في حين ان FRUCTUS و ABUSUS مملوك من طرف الدولة، حيث يرى الباحثان ان هذا النوع من المؤسسات غير فعال بطبيعته، بحيث يؤكد GOMEZ ان العمال جماعيا يتمنون مواصلة المؤسسة او بقائها لكن كل منهم فرديا يفضل العمل اقل ما يمكن (لانه لا توجد علاقة مباشرة بين الاجر والمجهود).

- **المؤسسة التعاونية:** الملكية تكون جماعية، بحيث لا يوجد مالك واحد واضح، وبالتالي توجد رقابة فعالة على التسيير ويكون FRUCTUS للعمال والمدراء جماعيا.<sup>2</sup>

ويؤدي تطوير المداخل القائمة على السوق إلى ظهور هيكل لحقوق الملكية أكثر تمييزاً وتعقيداً، فهي تعتمد على ما إذا كان نمط الحقوق الذي يجري إرساءه قادراً على خلق حوافز مناسبة أو غير مناسبة.<sup>3</sup>

**الفرع الثاني: نظرية الوكالة وإبرام العقود:**

ترتكز نظرية الوكالة بنحو أكثر دقة على القضايا التي تنشأ حين يتولى أحد الطرفين، وهو الوكيل بتنفيذ العمل نيابة عن طرف الآخر، وهو الطرف الأساسي، ومن المفترض ألا تتطابق بالضرورة مصالح الطرف الأساسي مع الوكيل. حيث نشأت نظرية الوكالة كمحاولة لحل مشكلة تعارض المصالح، وذلك من خلال نظرتها إلى الشركة على أنها سلسلة من التعاقدات الاختيارية بين الأطراف المختلفة في الشركة، من شأنها الحد من سلوك الإدارة بتفضيل مصالحها الشخصية على مصالح الأطراف الأخرى.

**1- مفهوم نظرية الوكالة:**

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2009، ص: 56.

<sup>2</sup> IIA, "New Governance Rules Require Internal Auditing", Ton at the Top, Issue 21, February, 2004.

<sup>3</sup> محسن أحمد الخضيري، "حوكمة الشركات"، مجموعة النيل العربية، القاهرة (مصر)، الطبعة الأولى، 2005، ص: 34.

لقد أحلت نظرية الوكالة في الفكر الاقتصادي بشكلها الرسمي في بداية السبعينات من القرن الماضي، إلا أن المفاهيم التي تستند إليها هذه النظرية تعود إلى الاقتصادي المعروف<sup>1</sup> Adam Smith عند مناقشته لمشكلة الفصل بين الملكية والسيطرة في كتابه ثروة الأمم.

تعتمد نظرية الوكالة على العلاقات القانونية (التعاقدية) التي تحكم أطراف عقد الوكالة (علاقة الموكل / الوكيل)، حيث يلتزم الوكيل بتمثيل ورعاية مصالح الموكل. وعلى ذلك فإنه يمكن النظر إلى الشركة على إنها ائتلاف لعدد من علاقات الوكالة مثل علاقة الإدارة بالمالكين، وعلاقة الإدارة بالعمالين، وعلاقة المساهمين بالمدقق الخارجي ..... الخ،<sup>2</sup> وبذلك فإن علاقة الوكالة هي بمثابة عقد يشغل بموجبه شخص أو أكثر (الأصيل) شخص آخر أو أكثر (الوكيل) لانجاز أعمال معينة لصالحه يتضمن ذلك تخويله صلاحية اتخاذ بعض القرارات.<sup>3</sup>

تهتم نظرية الوكالة بما يسمى بتعارضات الوكالة أو تضارب المصالح بين الأصيل والوكيل وان هذه التعارضات يمكن معالجتها عبر آليات حوكمة الشركات، إذ أن الوكيل لا يعمل دائما على تحقيق مصالح الأصيل وتحصل هذه المشكلة في ظل ظروف عدم تناسق المعلومات وعدم تكاملها بين الوكيل والأصيل، وقد أشار Mathieu إلى نظرية الوكالة بأنها توضيح لكيفية تنظيم العلاقات بين أطراف الوكالة بشكل أفضل، والتي يكون فيها احد الأطراف (الأصيل) يحدد العمل الذي يقوم به الطرف الآخر الوكيل. أما حماد فقد وصف نظرية الوكالة بأنها "مجموعة من العلاقات التعاقدية، وان وجود الشركات يتحقق من خلال واحد أو أكثر من العقود الاتفاقية، وان عقود الاستخدام ما هي إلا أدوات تخصيص الموارد ووصف الغرض من نشاط الشركات العامة لعقود التوظيف الخاصة بها.<sup>4</sup> ويشير التميمي إلى أن الهدف الرئيس لنظرية الوكالة هو توضيح كيف تصمم الأطراف المتعاقدة العقود لتقليل التكاليف المرتبطة بها وتخفيض حدة التضارب في المصالح بين طرفي علاقة الوكالة ومحاولة ربط مصالحها، بما يجعل الوكيل يعمل لمصلحة الأصيل.<sup>5</sup>

أن نظرية الوكالة تنطوي على بعض التكاليف للأطراف الأصلية ويمكن أن تصنف كالاتي:

- نفقات الإشراف والمتابعة من قبل الأطراف الأصلية.
- النفقات المانعة من قبل الوكيل.
- الخسائر المتبقية.

وقد فسّر Watts هذه التكاليف، إذ أن نفقات الإشراف والمتابعة هي تكاليف تنفق من قبل الطرف الأصلي لرقابة وسلوك العميل مثل تكاليف قياس وملاحظة سلوك العميل، وتكاليف ومنع سياسات التعويض، ويقصد بالتكاليف المانعة من قبل الوكيل فهي انه هناك دوافع لدى الوكيل تدفعه للإنفاق لضمان ألا يقوم ببعض التصرفات، وأخيرا حتى في ظل نفقات الإشراف والمتابعة من قبل الوكيل ستختلف التصرفات التي يقوم بها الوكيل عن التصرفات التي سيقوم بها الطرف الأصلي شخصا، إذ أن هذا الاختلاف في التصرفات على الثروة هي الخسائر المتبقية.

يتضح مما تقدم بان نظرية الوكالة تبحث في فهم أسباب تضارب المصالح ونتائجها، إذ تصف نظرية الوكالة الشركة كسلسلة عقود بين الأصيل والوكيل، يحرصون على مصالحهم دونما اعتبار مصالح الآخرين.

<sup>1</sup> The Institute of Internal Auditor, "Standard For The Professional Practices of Internal Auditing :

Altamonte Spring Florida", www.theiia.org.com ,2003.p: 01 , web consult le 20/08/2016, 09 pm 17 mnts.

<sup>2</sup> الشيرازي، عباس مهدي، "نظرية المحاسبية"، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990، ص: 104.

<sup>3</sup> Padilla, Alexander, "Agency Theory, Evolution and Austrian Economics", 2006

.www.Mises.org/journals/Scholar/Padilla6.pdf, p: 05. site accessed 31/07/2016, 10pm, 36 mnts.

<sup>4</sup> آل خليفة، إمام حامد، "صناديق الاستثمار ومفهوم الحوكمة"، بحوث وأوراق عمل لمؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية،

شرم الشيخ، مصر، 2007، ص: 69.

<sup>5</sup> التميمي عباس حميد يحيى، "اثر نظرية الوكالة في التطبيقات المحاسبية والحوكمة في الشركات المملوكة للدولة – دراسة ميدانية في عينة من الشركات العراقية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة في فلسفة المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2008، ص: 56.

وبرزت أهمية نظرية الوكالة في البحوث النظرية للمحاسبة الإدارية نظراً لاحتتمالات التعارض بين الوكلاء والاصلاء مما يؤدي إلى أن أصحاب رأس المال (الاصلاء) في حاجة إلى استعمال الوسائل التي تمكنهم من مراقبة ومتابعة مدى وفاء الإدارة بالتكليف المحدد في عقد الوكالة. وهذا أدى إلى المطالبة بالتدقيق الخارجي للتقارير المحاسبية الدورية، وتصميم نظام الحوافز الإدارية، إذ انه يتم الربط بين مصالح الإدارة ومصالح المالكين وذلك عن طريق حساب مكافآت الإدارة على أساس الربح المحاسبي<sup>1</sup> وتحديد معايير ومؤشرات لقياس الأداء بما يضمن للمالكين بان الإدارة قد اتخذت الأفعال نيابة عنهم وبما يتفق مع مصالحهم والتي من الممكن أن يتخذوها بوصفهم متخذي قرار، ومن المعايير المستعملة معدل العائد على رأس المال المستثمر، والدخل المتبقي، والعائد على المبيعات، والقيمة الاقتصادية المضافة، وبطاقة الأداء المتوازن، فضلاً عن ذلك فان الإدارة ينبغي أن تهتم بمصالح أصحاب رأس المال وبث الثقة لديهم من خلال اتخاذ بعض الإجراءات التي تعزز ثقتهم بالإدارة من خلال قيام الأخيرة بوضع الموازنات وتحديد الحدود العليا للإنفاق والتأمين على الممتلكات ووضع الإجراءات السليمة لنظم الرقابة الداخلية.<sup>2</sup>

## 2- فروض نظرية الوكالة:

تقوم نظرية الوكالة على مجموعة من الفروض وهي:

### أولاً: فرض كفاءة السوق:

ترتبط كفاءة السوق المالية بالأساس بالعلاقة بين القيمة السوقية للأدوات المالية ولاسيما الأسهم العادية والمعلومات المتاحة ومدى انعكاس تلك المعلومات بالقيمة السوقية للأوراق المالية بشكل كامل وسريع وموضوعي سواء كانت هذه المعلومات مستنبطة من القوائم المالية أو في تحليلات أو تقارير عن أداء الشركات. واتفق العديد من الكتاب على تعريف السوق المالية الكفوءة بأنها "السوق التي تنعكس بالقيمة السوقية للأوراق المالية، المعلومات المتاحة جميعها، إذ لا يمكن لأي مشترك في السوق من تحقيق عوائد غير اعتيادية".<sup>3</sup>

ويستند فرض السوق الكفوء على:

- أن المعلومات المحاسبية تجعل من الممكن للأسواق تحديد القيمة الاقتصادية للشركة (من خلال قيمة الأسهم).
- أن الأسواق تساعد في توزيع كفوء للموارد الاقتصادية.<sup>4</sup>

### ثانياً: فرض التصرف الرشيد:

تشير نظرية الوكالة إلى انه في أسواق العمل ورأس المال، يتجه الوكلاء إلى تعظيم منفعتهم الخاصة على حساب حملة الأسهم في الشركة. إذ أن الوكلاء يمتلكون القدرة على أن يعملوا على تحقيق مصالحهم الشخصية مفضلين ذلك على مصالح المالكين (الاصلاء)، بسبب عدم تماثل المعلومات بينهم وبين المالكين، وعليه يعرف المدراء أفضل من المالكين فيما إذا أنهم قادرين على تحقيق أهداف حملة الأسهم، والدليل على السلوك الإداري في الحرص على المصلحة هو استهلاك بعض موارد الشركة على شكل اجر إضافي، وتجنب المواقف التي تنطوي على المخاطرة.<sup>5</sup>

### ثالثاً: فرض اختلاف الأفضليات لأطراف العلاقة:

أن هناك اختلاف بين أهداف وافضليات كلاً من الأصيل والوكيل، فبينما يسعى الأول (الأصيل) إلى الحصول على اكبر قدر ممكن من جهة وعمل من قبل الوكيل مقابل اجر معقول، فان الطرف الثاني

<sup>1</sup> الشيرازي، عباس مهدي، مرجع سابق ذكره، ص: 104-105.

<sup>2</sup> الجبوري، نصيف جاسم محمد، "مفاهيم نظرية الوكالة وانعكاساتها على نظم قياس الأداء والحوافز في بعض الشركات المساهمة العراقية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة في فلسفة المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 1999، ص: 11.

<sup>3</sup> Eiton, Edwin & Gruber, Martin, "Modern Porfolio. Theory and Investment Analysis", John Wiley and sons, Inc., New York, 1995, P: 406.

<sup>4</sup> الشيرازي، عباس مهدي، مرجع سابق ذكره، ص: 135.

<sup>5</sup> التميمي عباس حميد يحيى، مرجع سابق ذكره، ص: 32.

(الوكيل) يسعى إلى تعظيم منفعته من خلال الحصول على اكبر قدر من المكافآت والحوافز مع بذل جهد اقل.<sup>1</sup>

#### رابعاً: فرض الاختلاف في خاصية تحمل المخاطر:

أن لكل من الأصيل والوكيل موقف تجاه المخاطرة فبينما يعد الأصيل محايداً للمخاطرة، فالوكيل يتميز بابتعاده أو تجنبه للمخاطرة، ولذلك فإن كلاً منهم يحتفظ بتقويم احتمالي غير متماثل تجاه التصرفات التي يفوض بها الطرف الأول (الأصيل) الطرف الثاني (الوكيل) للقيام بها. ويعني ذلك انه يتطلب من الأصيل أن يقوم بجعل الوكيل يتحمل كل المخاطرة أو جزء منها لكي لا يؤدي ذلك إلى الإضرار بمصالح الأصيل ومن ثم تضارب المصالح وهذا يعني المشاركة بالمخاطرة.<sup>2</sup>

#### خامساً: فرض عدم تماثل المعلومات:

تفترض نظرية الوكالة أن المالك غير قادر على مراقبة جميع أعمال الإدارة وان أعمال الإدارة من الممكن أن تكون مختلفة عن تلك التي يفضلها المالك ويحدث أحيانا هذا أما بسبب الاختلاف في أهداف ورغبات الإدارة أو بسبب أن الإدارة تحاول التهرب من العمل وخداع المالكين وهذا ما يطلق عليه عدم تماثل المعلومات، وبذلك يستعمل الوكيل معلومات لتحقيق مصلحته الشخصية حتى لو تعارضت مع مصلحة الأصيل، ومن الممكن أن يفصح الوكيل عن بعض هذه المعلومات ويخفي البعض الآخر.<sup>3</sup>

#### 3- مشاكل نظرية الوكالة واهمية الحوكمة في تسييرها:

تعد نظرية الوكالة تعبير للعلاقة التعاقدية بين مجموعتين تتضارب أهدافها وهما كلاً من الاصلاء (المالكين) والوكلاء (المدراء) وتهدف نظرية الوكالة إلى صياغة العلاقة بين هذه المجموع بهدف جعل تصرفات الوكيل تنصب في تعظيم ثروة المالكين. ومن خلال هذه العلاقة تنشأ العديد من المشاكل، لعدم وجود عقود كاملة، أن مجرد ربط أداء المدراء بالربحية المتحققة أو المبيعات يعد بحد ذاته وسيلة لتحقيق الكثير من أهداف الوكيل دون تحقيق مصالح الأصيل. ان عدم معرفة الأسلوب أو الطريقة التي من خلالها يتمكن الأصيل أن يتابع تصرفات الوكيل، سيجعل المدراء أكثر سيطرة من المالكين على شؤون الشركة كافة.<sup>4</sup>

قد وضعت العديد من الدول والمنظمات قواعد لتجنب تضارب المصالح كأحد المبادئ الأساسية للحوكمة، وذلك لحماية مصالح الأطراف ذات العلاقة مع الشركة. إذ وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية قواعد تجنب تضارب المصالح ضمن مبادئها إذ أشارت إلى:

ينبغي استكمال إطار الحوكمة بمنهج فعال يتناول ويشجع على تقديم التحليلات أو المشورة عن طريق المحللين والسماسرة ووكالات التقييم والتصنيف وغيرها والمتعلقة بالقرارات التي يتخذها المستثمرون بعيداً عن أي تعارض هام في المصلحة قد يؤدي إلى الإضرار بنزاهة ما يقومون به من تحليل أو ما يقدمونه من مشورة، فضلاً عن طلب مراجعين مستقلين أكفاء، وتسهيل إيصال المعلومات في الوقت المناسب، فان عدداً من الدول قد اتخذت خطوات لضمان نزاهة هذه المهن ونواحي النشاط التي تستعمل كموصل للتحليل والنصائح إلى السوق، وهذه الوسائط إذا ما كانت تتعامل بحرية بعيداً عن التناقضات مع النزاهة فأنها يمكن أن تلعب دوراً هاماً في توفير حوافز للشركات ومجالس إدارتها لإتباع ممارسات جيدة للحوكمة.

ومع ذلك، فقد ثار القلق بشأن ما ظهر من دلائل على أن تضارب المصالح غالباً ما ينشأ وقد يؤثر في الرأي وطريقة الحكم على الأمور. وقد يكون هذا هو الحال عندما يكون من يقدم المشورة يسعى أيضاً إلى تقديم خدمات أخرى إلى الشركة المعنية أو حينما تكون له أيضاً مصلحة مادية مباشرة في الشركة وهذا

<sup>1</sup> آل خليفة، إمام حامد، مرجع سابق ذكره، ص: 70.

<sup>2</sup> الجبوري، نصيف جاسم محمد، مرجع سابق ذكره، ص: 08.

<sup>3</sup> مسير، رباب وهاب، "دور المعلومات المحاسبية في تقويم الأداء الاستراتيجي في ظل مفاهيم نظرية الوكالة - دراسة ميدانية في عينة من الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2009، ص: 26.

<sup>4</sup> خليفة، إمام حامد، مرجع سابق ذكره، ص: 72.

الاهتمام يحدد بعداً شديد الصلة بين الإفصاح والشفافية التي تستهدف المعايير المهنية لمحلي سوق الأوراق المالية ووكالات التصنيف العالمية وبنوك الاستثمارات وغيرها.<sup>1</sup>  
**الفرع الثالث: نظرية الإشارة:**

وترتكز هذه النظرية على زيادة فرصة المنشأة من الحصول على التمويل الراسمالي من السوق، وذلك بناء على الثقة التي تكتسبها المؤسسة من نشر قوائمها المالية والتي تظهر بصورة تدعم سمعة المؤسسة مما يولد انطباعاً بالثقة لدى المستثمرين وتدني مستوى الاحساس بالمخاطرة تجاه تمويل المؤسسة، كذلك وجود حوافز قوية لدى المؤسسات الناجحة للاعلان عن نتائج اعمالها يزيد من الضغوط التنافسية بين المؤسسات، حتى تضطر المؤسسات التي لا تحقق نتائج جيدة ان تعلن عن نتائج نشاطها لان عدم الاعلان يفقد الثقة تماماً لدى الممولين.<sup>2</sup>

**الفرع الرابع: نظرية تكاليف المبادلات "المعاملات، الصفقات":**

تزامنا لما جاء من قبل في نظرية الوكالة، وتحليل رونالد كوز الذي طور في مقال في مجلة Economica الصادرة في تاريخ 1937 تحت عنوان " **طبيعة المنشأة** " وقيل ذلك إذا تتبعنا منطق أو تفكير المدرسة النيوكلاسيكية وبالتحديد الزيادة المتعلقة بالسوق من إنشاء أحد الأوائل " ليون والراس " حيث إعتبر أن التبادلات التجارية تتم وفق المفهوم التالي:

الشخص المنسق للعروض والطلبات الناتجة عن السوق هو مقترح السعر الأولي وبذلك فإن العارضين والطالبيين يتموضعون حسب السعر. إذا كان هناك اختلال في التوازن بين العرض والطلب يمكن للفرد ان يقترح أسعار جديدة. فإذا كان العرض يفوق الطلب تكون الأسعار الجديدة منخفضة وإذا كان العرض أقل من الطلب يكون السعر الجديد مرتفع. ويبقى هذا المفهوم ساري المفعول حتى يكون هناك توازن بين العرض والطلب وبالتالي نرى أن الفرد الذي يقوم بجمع المعلومات، تنفيذ وأداء الحسابات، إعادة توزيع المعلومات ... يجري كثير من النشاطات اللازمة لتحقيق التوازن، وتعد هذه النقطة الرئيسية في بناء تحليل كوز، ومن النشاطات الضرورية للتنسيق التجاري لها تكلفة سميت فيما بعد " تكاليف الصفقات " وبشكل أكثر تحديد فإن التكاليف المستعملة في السوق يمكن تصنيفها إلى ثلاثة فئات:

1- **تكاليف البحث والإعلام:** مثلاً إذا أردت شراء سيارة لا بد أن تجمع معلومات كافية عن مختلف العروض والتحرك بين مختلف المتعاملين، ومحاولة المقارنة بين التكلفة لكن هذا مكلف من حيث الوقت والتنقل.

2- **تكاليف التفاوض وإتخاذ القرار:** في بعض الأحيان تكون خصوصيات تنفيذ العقد بين العارض والطالب معقدة مثلاً : الكمية الواجب توريدها، المدة الزمنية، النوعية الجديدة والثمن المطلوب، الضمان المقترح ولهذه الأسباب سيستغرق إتخاذ القرار وقت ويتطلب تكلفة.

3- **تكاليف الرقابة والمتابعة:** فإذا تم العقد فيجب ضمان إحترامه وتطبيقه ويرى كوز في العالم الحقيقي أن المتعاملين لهم الخيار بين أهم وسيلتين للتنسيق وهما السوق والمنشأة، اللتان تشكلان معاً الهيكل المؤسسي للنظام الإقتصادي، في حين أن السوق هو آلية تنسيق لامركزية ( غير ثابتة ) تعتمد على ميكانيزم أو مؤشر السعر ( على أساس الأسعار ) بينما المنشأة هي طريقة تنسيق ثابتة قائمة على النفوذ ( شكل من أشكال التنسيق المركزي القائم على السلطة ) مثال : إذا كان موظف في منشأة، نقل من المصلحة "س" إلى المصلحة "ع" هذا ليس بسبب تغير الأسعار النسبية، وإنما طلب منه القيام بذلك أو وجه له الأمر. في هذه الحالة نقول أن نظام السعر قد تلاشى واستبدل بنظام آخر هو السلطة ونتيجة لذلك وللأهمية الإقتصادية يجب المرور بالمنشأة عوض السوق وذلك لتخفيض تكاليف الصفقات لكن إستعمال المنشآت أيضاً مكلف وكما كانت المنشأة واسعة ومعقدة كان التنسيق الفعال صعب للسلطة والنشاطات، فالاختيار بين السوق والمنشأة أخيراً بالمقارنة بين تكاليف الصفقات وتكاليف التنظيم الداخلي.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> الشيرازي، عباس مهدي، مرجع سابق ذكره، ص: 137.

<sup>2</sup> خليفة، إمام حامد، مرجع سابق ذكره، ص: 75.

<sup>3</sup> مسير، رباب وهاب، مرجع سابق ذكره، ص: 30.

ولفهم دواعي هذه الأساليب في دمج الأداء يجب تذكير بمنطق النظرية الاقتصادية الكلاسيكية الحديثة أولاً، ثم ما جاءت به نظرية تكاليف التبادل **La théorie des coûts de transaction** على مستوى المؤسسات، إذ انها لا تعتبر المؤسسة هدفاً شريعياً بحد ذاته ولا يعترف إلا بالسوق. وينظر إلى هذا الأخير لكونه نظام أسعار، يقدم إشارات ضرورية للمؤسسات لكي يتمكنوا من تعديل مستوى إنتاجهم. والمؤسسة قاعدة للعرض ما هي إلا دالة إنتاجية. أما طلب الزبائن، فهو الآخر ينشأ دالة تفاضلية تحوي في طياتها المنفعة التي يراها الزبائن في المنتجات المنافسة. توازن العرض والطلب ينجم من توازن الدالتين. في هذه الحالة، الإستراتيجية بدورها ليس لها أي شرعية ضمن هذه النظرية لأن مستوى إنتاج المؤسسة مرتبط بالدرجة الأولى بالأسعار المحددة على مستوى السوق.

التطبيق الفعلي لهذه النظرية في المحيط المؤسسي، يتمثل في حق المؤسسات في المنافسة لا غير، وبما أن المؤسسة دالة إنتاجية فإن أي اتفاق بين المؤسسات حسب هذه النظرية غير شرعي وينظر إليه من الهيئات المنظمة لحق المنافسة، على أنه خارج القانون. في هذا السياق عقود التوزيع الاستثنائية، الاتفاقات الخاصة ببراءة الإنتاج والتوزيع، الاتفاقات مع الموردين والزبائن.. الخ، تكاملاً أفقياً تسعى من ورائه المؤسسات حسب رأي هذه النظرية إلى الحصول على سلطة مشابهة لسلطة السوق وتهدف إلى الزيادة في الأسعار ومنه إلى الزيادة في المداخل التي تعتبر غير شرعية كونها منافية لمصلحة الزبائن، تمنع المنافسة الحرة، وتعمل على زيادة الأسعار بشكل عام.

إلا أنه بشكل معاكس، كان الميدان التطبيقي يوحي بحقيقة مخالفة لما كان منظوراً ومعلناً، والوجود الفعلي لمؤسسات ضخمة صناعية، خدمية وتجارية خير دليل على ذلك، لهذا كانت هناك ضرورة تستدعي تبريراً نظرياً للأنشطة التي يقومون بها مع تحديد مصادر النجاح الذي حققته هذه المؤسسات، بشكل أدق يعتبر Ronald Coase<sup>1</sup> (الحاصل على جائزة نوبل في الاقتصاد بشكل متأخر 1991) أول من برهن على شرعية المؤسسة في القيام بتبادلات داخلية وأنها أكثر اقتصادية من التبادلات عبر السوق. إذ بظهور تقرير Coase سنة 1937 وإعطاء الأهمية التي يستحقها لمحتوياته ولو بشكل متأخر، انتقل اهتمام الاقتصاديين من التركيز على الإنتاج إلى عنصر جديد وهو التبادلات. وهذا يعود إلى سببين:

الدور المتزايد الذي تؤديه التبادلات في ارتفاع الدخل القومي الخام لبلد معين. وقد أظهر كل من الباحثان North وWallis<sup>2</sup> أن تكاليف التبادل في الاقتصاد الأمريكي كانت بمستوى 45٪ سنة 1970 في حين كانت لا تتعدى 25٪ سنة 1870. أما قيمة الإنتاج الحالي في اقتصاديات الصناعية الحديثة يمثل فقط النصف من القيمة المضافة المحققة ويتم ترشيح هذه النسبة إلى الانخفاض.

السبب الثاني يعود إلى تغيير اهتمامات المسيرين في المؤسسة. سابقاً وعند إنشاء الاقتصاديات الصناعية كان الاهتمام والتركيز على الإنتاج. حالياً الاهتمامات تغيرت، وأصبح التركيز على التسيير الإستراتيجي. ويعرف Ghertman<sup>3</sup> التسيير الإستراتيجي مجال معرفة بثلاث أبعاد: اتخاذ المسيرين القرار بخصوص ميادين الأنشطة التي يريدون العمل فيها أي القطاعات التي ينتجون فيها منتجاتهم ويقدمون خدماتهم، ومن ثم يكونون الهياكل التي تشكل أداة وقدرات تسمح بمواجهة محيط شديد التنافس وأكثر انفتاحاً. بعدها تتخذ القرارات بخصوص العمليات التي تجرى داخل حدود مؤسساتهم: التعاقد بالباطن مع موردين أو موزعين، والتحقق عن طريق إنشاء فروع مشتركة أو عن طريق التحالف الذي من الممكن إجراؤه حتى مع المنافسين. بالنسبة لنظرية تكاليف التبادل، تعتبر هذه المناورات، "أنماط حوكمة" *governance modes de*.

أما عند إختيار نمط الحوكمة، من الواجب في هذه الحالة أن يقوم المسيرون بثلاثة أنواع من التحاليل: التحليل الاقتصادي للقطاعات التي يعملون فيها، وتحليل قدراتهم، وتحليل طبيعة التبادلات التي تنجزها المجموعة الإستراتيجية التي ينتمون إليها. وإذا كانت نظرية تكاليف التبادل لا تقوم بمراحل التحليل الثلاث

<sup>1</sup> F- X Merrien , op cit, p : 142 .

<sup>2</sup> Wallis et North D ; **Measuring the Transaction Sector in the American Economy** ; In S.L .Engerman and R.E.Gallman edition ; Univesity of Chicago Press, 1986, p: 41.

<sup>3</sup> Ghertman M ; **vers une Internationalisation plus Rapide des Modèles de Management ?** ; Revus Française de Gestion, N° 100, 1994, p : 62.

إلا أنها الوحيدة التي تعالج وتقوم بتحليل حدود المؤسسة في إطار اقتصادي. وقد جاءت الأبحاث التطبيقية للباحث<sup>1</sup> Williamson لنظرية تكاليف التبادل، بعدة تحولات كبرى جرى فيها إعادة النظر في الأسس التي أتى بها كل من Taylor, Fayol ضمن الأنظمة البيروقراطية، من تنظيم علمي للعمل، والمراقبة التفصيلية للمهام، حيث تم إثبات أن التخطيط الأوتوماتيكي للعمليات غير مجد حالياً.

ونجد التحولات Le reengineering الثلاثة التي جاءت بها هذه النظرية بالنسبة للمؤسسات ضمن أعمال كل من: Hammett et Champy, 1990<sup>2</sup>; Ghertman 1994<sup>3</sup>;

الأولى تخص التكامل العمودي، لأمد طويل اعتبرت المؤسسة هذه الوسيلة أحسن طريقة للتحكم ومراقبة جميع ما يجري داخل حدود مؤسساتها. والمجهود الفعلي ينطوي على جلب الكفاءات من المحيط الخارجي والعمل على تطويرها والتحكم في جميع عملياتها. والتحول الجذري كان بالجوء المتزايد للتعاقد بالباطن وزيادة التحالف. وبهذا أصبحت معالم حدود المؤسسة أقل وضوحاً وانخفض عدد العمال في المؤسسات التي تستخدم التعاقد بالباطن.

أما الثانية تخص إعادة النظر في الطريقة التي يتم بها تواجد المؤسسات على الصعيد الدولي. المحيط أصبح أكثر مخاطرة وتذبذباً وانشغال المسيرين يكمن في البحث عن الطريقة المثلى التي يتم بها التكامل العمودي للمؤسسة على هذا الصعيد واعتبرت هذه النظرية أحسن جواب لذلك.

والثالثة تخص إعادة النظر في التقسيم العلمي للعمل: أدى التقسيم العلمي للعمل إلى خلق تعقيد وبيروقراطية داخلية معتبرة بسبب التقسيم والتجزئة للعمل وزيادة عدد إجراءات المراقبة في المنظمات الكبرى. ومع التغيرات التي أتت بها هذه النظرية في الثمانينات تم في بعض الدول (USA) إلغاء التقسيم العلمي للعمل، تقليص عدد المراقبين الداخليين، المخططين ومستويات سلمية في المنظمة. إذا تعمل نظرية تكلفة التبادل على تقليص تكلفة البيروقراطية الداخلية باستبدالها بأنماط حوكمة تحوي أقل حدة من البيروقراطية<sup>3</sup>.

مما سبق، نخلص إلى أن نظرية تكاليف التبادل تهدف إلى " التنسيقات الداخلية للمنظمات الكبرى التي تسعى لتقليص تكاليف التبادل" أما أسلوب التوصل إلى ذلك فهو بتحديد الاختيارات الخاصة بنمط الحوكمة،<sup>4</sup> وهناك ثلاثة أنماط من الحكمتية: التسلسل الهرمي (المؤسسة)، والسوق، والعقود والاتفاقات أو ما يسمى بالأشكال الهجينة<sup>5</sup> hybrids contracts\* الفرع الخامس: نظرية تجذر المسيرين:

المسير ركيزة إجراء اتخاذ القرار، له ميزة التحكم في المعلومات و يقدر على إحداث عدم التماثل في المعلومات يمكن أخذ القرار بعدم زيادة ثروة المساهمين، و يقوي مكانته الداخلية هذا يجعله متجذر في المؤسسة enraciné و لا يمكن عزله بسهولة من قبل المساهمين أو مجلس الإدارة. جاء بنظرية التجذر كل من أمريكيين Vishny et Shleifer ، يرون أن المسير له إمكانية الالتفاف حول آلية المراقبة الخاصة بنظرية الوكالة. مفهوم التجذر ( enracement) يغطي في الحقيقة نوعين من الإستراتيجية: الإستراتيجية الشخصية التي تهدف إلى الانسجام مع المحيط.

<sup>1</sup> Williamson O E ; Comparative Economic Organisation : The Analysis of Discrete Structural Alternatives; Administrative Science Quartely ; 1991, p : 36

<sup>2</sup> Jean – Luc Arréglet et autres ; «Les Nouvelles Approches de la Gestion des Organisations » ; Edition. ECONOMICA .2000, p: 116.

<sup>3</sup> Ménard C, L'Economie des Organisations, Paris, La Découverte, 1990, p : 74.

<sup>4</sup> la gouvernance désigne « les dispositifs mis en œuvre par la firme pour mener des coordinations efficaces qui relèvent de deux registres : protocoles internes lorsque la firme est intégrée ( hiérarchie) ou contrat, partenariat, usage de normes lorsque elle s'ouvre a des sous- traitants.», p : 19

<sup>5</sup> Dominique Lorrain, « administration, gouverner ; réguler.» les annales de la recherche urbaine, nos 80-81, décembre 1998, p : 87

\* مزيج من العقود (عددها معتبر)، من التسلسل الهرمي ومن الفروع المشتركة (سلسلة هرمية مشتركة). وقد أثبتت الدراسة التي قام بها Hennart سنة 1993 وأكدها North بأن أساس تطور النشاط الاقتصادي هو أشكال " الهجين " أما السوق فيمثل جزءاً بسيطاً، وكذا التبادلات عن طريق التسلسل الهرمي. وأخرى أجراها Delmas, Ghertman Obadia سنة 1997، تبنت أن الأشكال الهجينة مستعملة بشكل كبير في الصناعات الحديثة، أين نجد درجة عدم التأكد مرتفعة، سواء كانت بشكل قانوني، أو ضاربي أو تأسيسي. ونجد أن من أهم الدراسات التي أجريت سنة 1995 من طرف Ghertman و Quilin تم اقتراح ضمنها المعايير التي بواسطتها يمكن تشكيل "هيكلة حوكمية " وهذا بوصف التبادلات المعقدة بين مختلف البناء السلمي لعدد صغير من الوحدات التابعة لصناعة معينة. بالنسبة لـ Williamson المؤسسات الكبرى لها مطلق الحرية في اختيار نمط الحكمتية التي تتبناها. والمؤسسة هي التي تحدد ما هو النمط الذي يكلفها أقل من ناحية التبادلات. والتبادل الأكثر أداء هو التبادل الذي ينطوي على تكاليف أقل.

▪ الإستراتيجية الشخصية التي تهدف إلى وضع موانع من أجل دفاع المسير عن مكانته، أو ما يسمى بالإستراتيجية الوقاية أو الدفاع (Stratégie de retranchement).

يعتبر كل من Morck, Shleifer, Vishny أن المسير الذي يرغب في التجذر يمكن أن يوجه استثمارات المؤسسة في النطاق الملائم، حيث تكون الاستثمارات D'investissement par diversification: بالتتنوع الاستثمارات أ. يمكن للمسير القيام بالاستثمارات ذات المردودية من أجل نمو تجذره، من خلال تنوع نشاطات المؤسسة و يجعلها تملك ميزة تنافسية. هذا ما يدفع لخفض الخطر العام croissance d'investissement ونمو الاستثمار. والعمل من أجل تجذر المسير لابد عليه من الحصول على دعم من الإطارات المؤسسة أو تابعيه. إستراتيجية النمو تسمح للمسير بمكافأة الإطارات الوفية بالترقية. يؤثر هذا النوع من الاستثمارات في تنمية تعقد الهيكل الداخلي الذي يخفض احتمال استبدال المسير بأخر منافس، لأن هذا الأخير يحتاج إلى الوقت من أجل فهم منطق L'achat de rentabilité شراء المردودية حيث يسعى المسير إلى زيادة قيمته عند المساهمين، وتحسين سمعته في سوق العمل، من خلال تقديمه لحسابات ربحية. يمكن دفع أكثر من المستحق لبعض النشاطات، يؤثر هذا على المساهمين لعدم معرفتهم بالثمن العادي و الحقيقي للنشاط. كما يرى كل من Vishny et Shleifer أن المسير يهتم بالعقد غير الكتاب les contrat amplicites أثناء دخول المفاوضات مع طرف آخر، فالجوانب غير الرسمية لهذه العقود تقوي تجذر المسير، وتكون أكثر صعوبة للاكتشاف من قبل المساهمين أو أعضاء المجلس الإداري. في هذا السياق، المسير يوجه استثمارات المؤسسة في نشاطات خاصة بمقدرته، يضيف كل من Edlmin et Stéglmitz ومهاراته وكفاءاته، حيث يربح معرفة أساسية وخاصة تعطيه ميزة تنافسية مقارنة بالمسيرين المنافسين. كما يسعى لرفع عدم اليقين في استراتيجياته واستثماراته ويبقى مسيطر عليها، بالتالي لا يعطي صورة واضحة للمسيرين المنافسين، هذا من أجل تقادي أخذهم لمكانه. لكن يبقى السؤال: هل تجذر المسيرين يحقق الأداء؟ منظرين هذه النظرية، يعتبرون أن التجذر له أثر سلبي على المساهمين يمكن أن يسبب تكاليف عالية عليهم و يمكن أن يكون ذات ميزة إيجابية يربح المؤسسة شبكة العلاقات الضرورية مع محيطها Castanias et Halfat يرى أن التجذر يهتم أكثر بثبات المسيرين و إعطائهم ضمان للحفاظ على مكانتهم التي تربحهم جزء من القيمة valeur La التي شاركوا في إيجادها. المسيرين لا يقبلون زيادة القيمة إلا في حالة اليقين ألا تؤدي إلى ترك مكانتهم واستبدالهم بمسيرين منافسين. فمثلا المسير الذي لا يستطيع التجذر في المؤسسة ويمكن استبداله بسرعة لا يقوم بوضع برنامج للبحث والتطوير التي تحمل نتائج على المدى الطويل. كما يضيف Larcker et Helfat أن المسير الذي ليس له إمكانية في التجذر يؤدي إلى خطر تخفيضه لاستثماره في الجانب الرأسمالي البشري الخاص بالمؤسسة وهذا غير ملائم لصالح المساهمين<sup>1</sup>.

### الفرع السادس: نظرية التحليل المؤسسي المقارن:

هي عبارة ع دراسة مقترنة بين نوعين من المؤسسات المختلفة من حيث بنيتها التنظيمية والسلوكية، ومن ابرز رواد هذا المذهب Aoki ما بين السنوات 1980 و 1984 حيث ان معظم ابحاثه اخذت اتجاهين، الاول اهتم بالنظرية المؤسسية، حيث اطلق على المؤسسة اسم التعاونية، والمبنية على اساس التآزر والتعاون بين المساهمين والعمال وايضا التوافق والانسجام على البعد الافقي لتحقيق التناسق المشترك، اما بالنسبة للاتجاه الثاني فكان يتمثل في تفاعل وتكامل الميكانيزمات داخل المؤسسة اليابانية. من خلال دراسته اعد نموذجين لنوعين من المؤسسات يتميزان بالتعارض والتناقض على جميع المستويات:

◀ **نموذج A يباني:** يمثل المؤسسة التي تمتاز بالمرونة والانفتاح، وتقسيم العمل اللين، وعلى المستوى المالي اقبال كبير من المساهمين، ومشاركة معتبرة ومستقرة على المدى المتوسط والطويل.

<sup>1</sup> Jean – Luc Arrégle et autres ; Op cit, p-p: 118-119.

◀ نموذج B امركي: يتمثل في المنظمة التسلسلية، وتقسيم العمل الفاسي والصارم، وعلى المستوى المالي الاستعانة المستمرة بالبنوك والأسواق المالية.

فالنسبة لـ Aoki وانطلاقاً من فرضية الرشادة المحدودة فالنموذج A يمثل شكل المنظمة الأكثر فعالية وكفاءة، حيث يتوفر التناسق الأفقي بين وحدات العمليات، الذي يؤدي إلى توزيع وانتشار المعلومات المتحصل عليها من التجارب السابقة لمختلف الناشطين في الوحدات، وتسلسل الرتب من خلال الأجر وليس المنصب مما يحل مشكلة التواصل والمحاكاة بين مكونات المنظمة.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: تطبيق حوكمة الشركات:

الحوكمة -في جوهرها- تعني تطبيق قواعد عامة ومجردة على كافة الشركات والمؤسسات الفردية والعائلية والجماعية متعددة الجنسيات والوطنية وتلك التي تملكها أو تديرها الحكومات، كما تستلزم تطبيق قواعد الشفافية والإفصاح وتقديم الإقرارات ونشر المعلومات والمراقبة الفعالة والإدارة الرشيدة للمخاطر والتقييم الدقيق للأنشطة، ويقصد بالشفافية -في هذه الحالة- قدرة الأفراد والجماعات على الرقابة الفعالة والدقيقة وحق الحصول على المعلومات أي إتاحة المعلومات والقدرة على التحليل الدقيق لها ومشاركتها أي إعلانيتها وما يتصل بذلك أيضاً من الإفصاح عن الموقف الحقيقي للشركات والمؤسسات من حيث أنشطتها ووضعها المالي والقانوني، ولا شك أن ذلك يثير معضلة مركبة، فكيف يمكن الموازنة بين حق الناس في المعرفة من ناحية وحق الشركات والمؤسسات في الخصوصية من ناحية أخرى، كما أنها تثير كذلك معضلة الحوكمة من الناحية القانونية وثقافة الحوكمة (CoG) **Culture of Governance** سواء داخل الشركات والمؤسسات أو بين الشركات من ناحية والمواطنين من ناحية أخرى، ولا شك أن تطبيق قواعد الحوكمة والشفافية والإفصاح يزيد من القدرة على المسائلة نظراً للدفع بالحقائق بما يطلق عليه الإفصاح النشط، وهو ما يؤدي كذلك إلى ما يسمى بـ "حلقة المعلومات والشفافية -Information- Transparency Cycle"، بمعنى أن الإفصاح يؤدي إلى الشفافية والشفافية تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات، وكل ذلك يعمق من ثقافة الشفافية (CoT) **Culture of Transparency** لدى مختلف أطراف العملية الاقتصادية.<sup>2</sup>

### الفرع الأول: تطبيق الحوكمة في القطاع الخاص:

تلعب الحوكمة دوراً فعالاً في مجالات الإصلاح المالي والإداري لشركات القطاع الخاص، بالإضافة إلى زيادة ثقة المستثمرين في القوائم المالية، وتنشيط الاستثمار الوطني وجذب الاستثمارات، وتدعيم الجهاز المصرفي وزيادة قدراته، وتفعيل سوق الأوراق المالية، ودفع عملية التنمية الاقتصادية بقوة. وتجدر الإشارة إلى أن مفهوم حوكمة الشركات يتأثر بالعلاقات فيما بين الأطراف في نظام الحوكمة وأصحاب الملكيات الغالبة من الأسهم الذين قد يكونون أفراداً أو عائلات أو كتلة متحالفة أو أية نوع من أنواع التنظيمات الأخرى التي تعمل من خلال شركة قابضة بما يمكن أن يؤثر في سلوك التنظيم.<sup>3</sup>

### أولاً: تطبيق الحوكمة في الشركات العائلية:

#### 1- لمحة عن الشركات العائلية:

ظهرت الشركات العائلية على المستوى العالمي كقوة اقتصادية كبيرة تمارس الأدوار الاقتصادية المختلفة التي تمارسها الشركات العامة حيث تلعب دوراً مهماً في تحقيق مستوى مرتفع من النمو الاقتصادي وتوفير فرص كبيرة للتوظيف بالإضافة إلى ذلك فهي تساهم في الناتج المحلي الإجمالي في اقتصاديات كبيرة مختلفة. فعلى سبيل المثال وصل عدد الشركات العائلية في الولايات المتحدة الأمريكية

<sup>1</sup> Jean – Luc Arrégle et autres ; idem, p: 123.

<sup>2</sup> محمد مصطفى سليمان، "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص: 249-250.

<sup>3</sup> تقرير عن التنمية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا " الحكم الجيد لأجل التنمية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، تحسين التضمينية والمساءلة"، تقرير البنك الدولي 2003. [www.Worldbank.org](http://www.Worldbank.org)، تم الاطلاع على الموقع بتاريخ: 2017/04/17، 10 سا 13د.

إلى نحو 20 مليون منشأة تمثل نحو 49% من الناتج القومي، ويعمل فيها أكثر من 90% من العمالة، وتساعد على توفير ما نسبته 75% فرصة عمل جديدة وفي دول الاتحاد الأوروبي تمثل هذه النوعية من الشركات نحو 70% إلى 95% من إجمالي الشركات الموجودة وتصل نسبة مساهمتها في الناتج القومي الإجمالي إلى نحو 70% وهي نسبة ليست ضئيلة بالمقارنة باقتصاديات أخرى. وفي المنطقة العربية تمثل هذه الشركات نحو 95% من إجمالي الشركات العاملة وتساهم بنحو 70% في الاقتصاديات العربية. أما في منطقة الخليج فإن الشركات العائلية تسيطر على نحو 95% من حجم النشاط التجاري الخاص ومن خلال ذلك يتضح مدى الأهمية الاقتصادية المتزايدة لمثل هذا النوع من الشركات ليس في منطقة جغرافية معينة، وإنما تؤكد الأرقام والإحصائيات على انتشارها في معظم دول العالم. ومما يعطي أهمية كبرى لهذا النوع من الشركات أنها شهدت قدراً كبيراً من التوسع والازدهار في مناطق مختلفة من العالم في ضوء ما تحققه من مميزات متعددة حددها الخبراء والمتخصصون لعل من أهمها الجمع بين حافز الربح مع المحافظة على الأبعاد الاجتماعية المختلفة، ووجود استقرار إداري وآلية في اتخاذ القرار مما يؤدي إلى زيادة في الإنتاجية والأرباح، وزيادة درجة الثقة بين المتعاملين في الأسواق والقائمين على الشركة خاصة إذا كانت العائلة المالكة للشركة تتمتع بسمعة طيبة، وتكريس مبدأ التخصص وتوارث الخبرات مما يؤدي إلى زيادة قدرات ومهارات العاملين فيها، واتحاد مصالح أفراد مالكي الشركة<sup>1</sup>. ونتيجة لذلك أثرت موضوعات عدة في غاية الأهمية خلال الأونة الأخيرة تتعلق بضرورة وضع الاحتياطات اللازمة التي تعمل على منع حدوث أي تأثيرات سلبية مثل "انهيارها واندثارها" تؤثر في عملها من أجل الحفاظ عليها وعلى أنشطتها انطلاقاً من الأهمية النسبية التي باتت تحتلها في الوقت الحالي ولعل من ضمن هذه الاحتياطات مناداته البعض بأن يتم إدماج هذا النوع من الشركات مع شركات كبرى عملاقة، مع الاحتفاظ بحق الملكية والتصرف الإداري، بينما ذهب البعض إلى ضرورة تحويل تلك الشركات إلى شركات مساهمة وهو ما حدث بالفعل في بعض الدول مثل السعودية، إلا أن التجربة لم تكتمل بسبب أنه يلزم عملية التحويل إلى شركات مساهمة ضرورة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات عليها حتى تتم معايير الإفصاح المالي والشفافية والتدقيق السليم بما يسمح بالاستمرارية إلى الجيل الثاني والثالث، كما سيسمح هذا النظام بسهولة في الحصول على القروض المصرفية للتمويل والتوسع وزيادة رأس المال<sup>2</sup>.

وعرف الخبراء حوكمة الشركات بأنها محاولة إيجاد تنمية للتطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم والسندات والعاملين فيها وغيرهم من خلال تحري تنفيذ العلاقات التعاقدية التي تربط بينهم من خلال استخدام الأدوات المالية والمحاسبية السليمة وفقاً لمعايير الإفصاح والشفافية الواجبة. وبتطبيق هذا التعريف على الشركات العائلية سوف نلاحظ أن السيطرة في هذه الشركات تكون لعدد صغير من الأفراد والعائلات الذين يتحكمون في الأمور الداخلية للشركة بحكم وضعهم الوظيفي في كل النواحي المالية والإدارية، مما يجعل من هذا النظام مجرد حبر على ورق، لأن كثيراً من الأمور الفاعلة تواجه بتحديات كثيرة تحد من ممارسة فعاليات الحوكمة بصورة جيدة إلا أن معظم الشركات العائلية بدأت أخيراً تولي عناية كبيرة بهذا الأمر من أجل السير في اتجاه استمرارية هذا النوع من الشركات، من خلال تكييف ممارسات الشركة لتتلاءم مع التطورات والمتغيرات الحديثة. لأنه بمرور الوقت يتوارث هذه الشركة جيل بعد آخر ويتغير حجم العمل التجاري مما يؤدي إلى وجود تحديات تواجهها، وبالتالي لا بد من وجود نظام جديد تكمل به عملها بما يضمن لها الاستمرارية<sup>3</sup>.

## 2- أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للشركات العائلية:

تختلف حوكمة الشركات العائلية بصورة جوهرية عن حوكمة الشركات العامة التي يملكها عدد كبير من المساهمين، فامتلاك عائلة ما لشركة يركز السلطة في يدها فيسهل اتخاذ القرارات، الأمر الذي يخفض التكاليف الإدارية كما يسمح باتخاذ قرارات غير تقليدية ولكنها مؤتية استراتيجياً. ويساعد نظام الشركة الناجح على بناء الثقة داخل العائلة، في حين تصبح الحيوية العائلية بدورها مصدر قوة للمؤسسة لأنها

<sup>1</sup> عمرو علاء الدين زيدان، "مراحل ومعوقات نمو الشركات الصناعية العائلية"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2005، ص: 19.

<sup>2</sup> عمرو علاء الدين زيدان، نفس المرجع السابق ذكره، ص: 25.

<sup>3</sup> محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق ذكره، ص: 250.

تسمح لكل قسم منفصل من أقسام الحوكمة بالعمل بصورة أفضل، وإضافة قيمة أكبر مع البقاء متناغماً مع المكونات الأخرى لنظام الحوكمة، ويمكن لقواعد الحوكمة هذه أن تعود بفوائد اقتصادية أكبر. وتتبع الحاجة إلى ممارسة حوكمة للشركات للفصل بين الملكية والإدارة في المنشآت العائلية نجد انه لا يوجد فصل بين الإدارة والملكية بمعنى أن أصحاب الشركة هم مجلس الإدارة، وكذلك الإدارة مما يتسبب في خلق النزاعات ومدى تأثيرها على مسيرة الشركة ومن ناحية أخرى مدى تأثير المشاكل العائلية على اتخاذ القرارات الخاصة بالشركة وهذا واضح جدا في الشركات العائلية التي تحتل نسبة كبيرة من نسبة الشركات الصغيرة فنجد أن معظمها تملكها عائلات ومن هنا نجد أن حوكمة الشركات كأنها نظمت لكي تكون أساسية في تلك الشركات، ولكن نجد أن معظم الشركات العائلية لا تميل بالاعتراف إلى أهمية تطبيق الشركات وذلك لعدة أسباب ومنها :

- كشف بياناتها وموضعها وخطتها بالنسبة للشركات المنافسة.
  - معرفة المساهم الصغير الذي يمتلك عدة أسهم قليلة على حقيقة الوضع في الشركة.
  - في بعض الشركات نجد أن الأعراف والتمسك بها أهم بكثير من تطبيق حوكمة الشركات.
  - عدم تعيين أفراد من خارج العائلة في مراكز حساسة مما يؤثر على مركزهم الاجتماعي.<sup>1</sup>
- ومن هنا كان لا بد من أن تواجه حوكمة الشركات صعوبات ومقاومة في التطبيق، ومن ناحية أخرى نجد أن حوكمة الشركات أصبحت صناعة تنمو في ازدياد وذلك نتيجة أن الحوكمة هي الباب الأساسي لدخول الشركات إلى الأسواق العالمية وأيضاً إلى أسواق الأوراق المالية لذلك تتطلع الحوكمة إلى عمل المؤتمرات ودعوة الشركات العائلية لحضورها وذلك لمعرفة ما هي الحوكمة وما مدى تأثيرها على الشركات عند تطبيقها، لأنه من خلال هذه المؤتمرات تقوم الحوكمة بتعريف نفسها أو تقديم نفسها وذلك عن طريق عرض مبادئها ومدى الاستفادة من هذه المبادئ في كيفية الفصل بين الملكية والإدارة ومجلس الإدارة وبين وظائف كل واحد على حده وبالتالي تقلل من النزاعات التي توجد داخل الشركات العائلية لأن في الشركات العائلية تختلط الأمور العائلية مع الأمور التي تخص الشركة، وبالتالي سوف يكون لهذا تأثير على نشاط وازدهار الشركة، كما أكد تقرير مركز المشروعات الدولية الخاصة \* CIPE والذي تعلق بحوكمة الشركات في الشركات العائلية أيضاً على ممارسة حوكمة الشركات التي من شأنها تحسين أداء الشركة ومساعدة المديرين ومجالس الإدارات على تطوير إستراتيجية الشركات وضمن اتخاذ قراراتهم بناء على أسس سليمة وأهم ممارسات الحوكمة هو تقليل المخاطر وتشجيع الأداء وتحسين فرص الوصول إلى أسواق المال والقدرة على خلق الشفافية والقابلية للمحاسبة.<sup>2</sup>

### 3- أثر التنوع الإقليمي على ممارسات حوكمة الشركات بالشركات العائلية:

حوكمة الشركات تكشف عن نفسها بأشكال عديدة من مكان إلى آخر، وبسبب التنوع الاقتصادي والسياسي والاجتماعي فانه من غير الممكن تحديد مسار موحد ومعايير معينة لتطبيق الحوكمة وتعميمها على الشركات الخاصة وبالذات الشركات العائلية وهكذا يتعين على كل منطقة جغرافية أن تأخذ زمام المبادرة وتقوم بتحديد المعايير والمسارات التي توافق وضعها الاقتصادي وتجعل تطبيق مفهوم الحوكمة ملائماً لها وفاعلاً في سياق إصلاح وتطوير القطاع الخاص ويتوجب على كل من القطاعين العام والخاص في كل دولة دراسة القوانين والأنظمة التي تحدد عمل مؤسسات القطاع الخاص وخاصة الشركات العائلية وبحث أوضاعها الراهنة ومن ثم الدعوة إلى حوار حول رسم نظم وقوانين تحدد عمل القطاع الخاص والشركات العائلية والنظم التي يجب أن تركز عليها والتي من شأنها أن تسهم في تعزيز النمو الاقتصادي وذلك عبر تعزيز قدرات الشركات للمنافسة في الأسواق العالمية والانخراط فيها من

<sup>1</sup> محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق ذكره، ص: 256.

\* CIPE يسمى مركز المشروعات الدولية الخاصة ويشجع على الإصلاحات الاقتصادية الموجهة للاقتصاد نحو تبني مبدأ السوق الحرة من خلال العمل مباشرة مع القطاع الخاص في الأسواق النامية والناشئة. وتقوم الطريقة المؤسساتية التي ينتهجها مركز المشروعات الدولية الخاصة إزاء الحوكمة الشركاتية على الجمع بين الخبرات الدولية والمعارف المحلية لأجل التوصل إلى وضع الآليات لتحسين الحوكمة الذاتية في الشركات.

<sup>2</sup> عطا الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح العشماوي، "الحوكمة المؤسسية المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة"، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، مصر، 2008، ص: 38.

خلال معرفة متغيراتها وإدراك إدارة القطاع الخاص والعائلي لأهمية الشفافية والمصادقية والمسؤولية التي تتوجب عليهم كصانعي قرار في الشركات.<sup>1</sup>

#### 4- تطور حوكمة الشركات العائلية:

مع نمو الشركة، تصبح أكثر تعقيداً وتخلق متطلباتها الخاصة في ايجاد هيكلية تنظيمية رسمية أكثر وفي حين أن تكييف ممارسات الحوكمة مع الحاجات الناشئة للعائلة والشركة أثناء نموها عملية معقدة جداً وصعبة، إلا أنها أيضاً عملية لا مفر منها مع مرور الزمن. فالنجاح يدفع الى ضرورة التكيف والتغيير، وفي نهاية المطاف تواجه جميع الشركات العائلية هذا الواقع.

ونظراً لكون دورات حياة العائلات والأعمال التجارية تتحدى أحياناً كثيرة فعالية ممارسات الحوكمة القائمة، نجد أن الشركات العائلية تولي عناية كبيرة لتكييف ممارساتها مع مرور الوقت. فمع كل جيل يتوارث الشركة أو تغيير في حجم العمل التجاري، تواجه الشركات العائلية أحياناً كثيرة الحاجة الى خلق نظام جديد لحوكمتها. ويمكن أن تفقد دورات حياة الشركات العائلية الى تغييرات جوهرية في أدوار ووظائف وممارسات نظام الحوكمة. وتعتمد العائلات في كثير من الأحيان إلى دراسة أفضل ممارسات إدارة الأعمال الحالية لدى مواجهتها معضلة التغيير. غير أن العائلات تميل، بدلاً من الاكتفاء بتبني أفضل الممارسات المحددة للقواعد، إلى تكييف هذه الممارسات مع ثقافتها التاريخية للأعمال التجارية، مجددة بذلك فعالية وسيلة حوكمتها تدريجياً.<sup>2</sup>

#### ثانياً: تطبيق الحوكمة في شركات المساهمة:

بعد التوسع الذي حصل في القاعدة الاستثمارية وزيادة عدد ملاك الشركة الواحدة برزت حوكمة الشركات لمعالجة تضارب العلاقة بين إدارة الشركات والمستثمرين، أي الفصل بين إدارة الشركة وملكيته وذلك عن طريق إضافة المديرين غير التنفيذيين لمجلس الإدارة.

#### 1- تجذر مفهوم الحوكمة بالنسبة لشركات المساهمة:

إن تفعيل ممارسات حوكمة الشركات يضمن سلامة العلاقة ما بين المستثمرين والشركات من خلال التحكم المالي وحقوق التصويت للملاك بغض النظر عن كمية أسهمهم، وعلى الرغم من إضافات الأعباء المالية التي تضيفها حوكمة الشركات إلا أن لها دوراً كبيراً على نتائج ونشاطات الشركات.

كما يشير مفهوم حوكمة الشركات هنا وبشكل عام، إلى القواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية، وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة ( حملة السندات والعمال والموردين والدائنين والمستهلكين من ناحية أخرى). وبشكل أكثر تحديداً، يقدم هذا الاصطلاح إجابات لعدة تساؤلات من أهمها: كيف يضمن المالكون ألا تسيء الإدارة استغلال أموالهم؟ كيف يتأكد هؤلاء أن الإدارة تسعى إلى تعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة في الأجل الطويل؟ ما مدى اهتمام الإدارة بالمصالح الأساسية للمجتمع في مجالات الصحة والبيئة؟ وأخيراً، كيف يتمكن حملة الأسهم وأصحاب المصالح من رقابة الإدارة بشكل فعال؟

ويثير مصطلح حوكمة الشركات بعض الغموض لثلاثة أسباب رئيسية مرتبطة بحدائثة هذا الاصطلاح: السبب الأول هو أنه على الرغم من أن مضمون حوكمة الشركات وكثير من الأمور المرتبطة به ترجع جذورها إلى أوائل القرن التاسع عشر، حيث تناولتها نظرية المشروع وبعض نظريات التنظيم والإدارة، بينما يمثل السبب الثاني في عدم وجود تعريف قاطع وواحد لهذا المفهوم. فبينما ينظر إليه البعض من الناحية الاقتصادية على أنه الآلية التي تساعد الشركة في الحصول على التمويل، وتضمن تعظيم قيمة أسهم الشركة واستمرارها في الأجل الطويل، فإن هناك آخرون يعرفونه من الناحية القانونية على أنه يشير إلى طبيعة العلاقة التعاقدية من حيث كونها كاملة أم غير كاملة، والتي تحدد حقوق وواجبات حملة الأسهم وأصحاب المصالح من ناحية، والمديرين من ناحية أخرى، كما أن هناك فريق ثالث ينظر إليه من الناحية الاجتماعية والأخلاقية، مركزين بذلك على المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة في حماية حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين، وتحقيق التنمية الاقتصادية العادلة، وحماية البيئة.

<sup>1</sup> تقرير عن التنمية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا [www.Worldbank.org](http://www.Worldbank.org)، مرجع سابق ذكره.

<sup>2</sup> عطا الله وارد خليل، محمد عيد الفتاح العشماوي، مرجع سابق ذكره، ص: 39.

ويرجع السبب الثالث لغموض هذا المصطلح إلى أن هذا المفهوم مازال في طور التكوين، ومازالت كثير من قواعده ومعاييره في مرحلة المراجعة والتطوير. ومع ذلك هناك شبه اتفاق بين الباحثين والممارسين حول أهم محدداته وكذلك معايير تقييمه.<sup>1</sup>

## 2- أهمية حوكمة بالنسبة لشركات المساهمة:

منذ عام 1997، ومع انفجار الأزمة المالية الآسيوية، أخذ العالم ينظر نظرة جديدة إلى حوكمة الشركات. والأزمة المالية المشار إليها، قد يمكن وصفها بأنها كانت أزمة ثقة في المؤسسات والتشريعات التي تنظم نشاط الأعمال والعلاقات فيما بين منشآت الأعمال والحكومة. وقد كانت المشاكل العديدة التي برزت إلى المقدمة أثناء الأزمة تتضمن عمليات ومعاملات الموظفين الداخليين والأقارب والأصدقاء بين منشآت الأعمال وبين الحكومة، وحصول الشركات على مبالغ هائلة من الديون قصيرة الأجل، في نفس الوقت الذي حرصت فيه على عدم معرفة المساهمين بهذه الأمور، وإخفاء هذه الديون من خلال طرق ونظم محاسبية "مبتكرة"، وما إلى ذلك. كما أن الأحداث الأخيرة ابتداءً بفضيحة شركة إنرون Enron وما تلا ذلك من سلسلة اكتشافات تلاعب الشركات في قوائمها المالية، أظهر بوضوح أهمية حوكمة الشركات حتى في الدول التي كان من المعتاد اعتبارها أسواقاً مالية "قريبة من الكمال".<sup>2</sup>

وقد اكتسبت حوكمة الشركات أهمية أكبر بالنسبة للديمقراطيات الناشئة نظراً لضعف النظام القانوني الذي لا يمكن معه إجراء تنفيذ العقود وحل المنازعات بطريقة فعالة. كما أن ضعف نوعية المعلومات تؤدي إلى منع الإشراف والرقابة، وتعمل على انتشار الفساد وانعدام الثقة. ويؤدي إتباع المبادئ السليمة لحوكمة الشركات إلى خلق الاحتياطات اللازمة ضد الفساد وسوء الإدارة، مع تشجيع الشفافية في الحياة الاقتصادية، ومكافحة مقاومة المؤسسات للإصلاح.

وقد أدت الأزمة المالية بكثير منا إلى اتخاذ نظرة عملية جيدة عن كيفية استخدام حوكمة الشركات الجيدة لمنع الأزمات المالية القادمة. ويرجع هذا إلى أن حوكمة الشركات ليست مجرد شيء أخلاقي جيد نقوم بعمله فقط، بل إن حوكمة الشركات مفيدة لمنشآت الأعمال، ومن ثم فإن الشركات لا ينبغي أن تنتظر حتى تفرض عليها الحكومات معايير معينة لحوكمة الشركات، إلا بقدر ما يمكن لهذه الشركات أن تنتظر حتى تفرض عليها الحكومات أساليب الإدارة الجيدة التي ينبغي عليها إتباعها في عملها.<sup>3</sup>

وعلى سبيل المثال، فإن حوكمة الشركات الجيدة، في شكل الإفصاح عن المعلومات المالية، يمكن أن يعمل على تخفيض تكلفة رأس مال المنشأة. كما أن حوكمة الشركات الجيدة تساعد على جذب الاستثمارات سواء الأجنبية أم المحلية، وتساعد في الحد من هروب رؤوس الأموال، ومكافحة الفساد الذي يدرك كل فرد الآن مدى ما يمثله من إعاقة للنمو. وما لم يتمكن المستثمرون من الحصول على ما يضمن لهم عائداً على استثماراتهم، فإن التمويل لن يتدفق إلى المنشآت. وبدون التدفقات المالية لن يمكن تحقيق الإمكانيات الكاملة لنمو المنشأة. وإحدى الفوائد الكبرى التي تنشأ من تحسين حوكمة الشركات هي ازدياد إتاحة التمويل وإمكانية الحصول على مصادر أرخص للتمويل وهو ما يزيد من أهمية الحوكمة بشكل خاص بالنسبة بالنسبة للمؤسسة.<sup>4</sup>

## الفرع الثاني: تطبيق الحوكمة في القطاع العمومي:

تشكل إقامة بيئة سليمة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية المستدامة أمراً لا يمكن فصله عن نوعية الحكم التي تؤثر أيضاً في النشاط الاقتصادي. والأدوات التي يمكن أن تستخدمها الدولة في الوقت الحاضر لتعزيز قدرتها قد تكون مختلفة عنها فيما مضى وهي تشمل، حكم القانون، والشفافية، والإجراءات غير التعسفية واستقلال القضاء، والانفتاح، وبناء المؤسسات، وهذه العوامل هي صلب عملية الحكم، ولها تأثير كبير على درجة الثقة التي تولدها مختلف الاقتصاديات الوطنية.

<sup>1</sup> تقرير عن التنمية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا [www.Worldbank.org](http://www.Worldbank.org)، مرجع سابق ذكره.

<sup>2</sup> مركز المشروعات الدولية الخاصة، دليل تأسيس أساليب حوكمة الشركات في الاقتصادات النامية والصاعدة والمتحولة، مارس 2002.

<sup>3</sup> مركز المشروعات الدولية الخاصة، حوكمة الشركات قضايا واتجاهات، نشرة دورية، العدد 13، 2009.

<sup>4</sup> عطا الله وارد خليل، محمد عيد الفتاح العشماوي، مرجع سابق ذكره، ص: 40.

## 1- وضعية الحوكمة بالنسبة للقطاع العمومي:

باعتبار إدارة الخدمة العمومية جزءا يكمل دور الدولة إن لم نقل هو أساس تواجدها ومنبع شرعيتها، من المهم في هذه الحالة البحث عن دورها بالشكل الذي يخلق الكفاءة والفعالية، ويعتبر موضوع حوكمة الشركات Corporate Governance هو موضوع الساعة الذي يهم كل من البلدان المتقدمة والنامية علي حد سواء وتهتم به العديد من الدوائر الاقتصادية والمالية والقانونية في جميع أنحاء العالم؛ فمع العولمة وأنهيار الحواجز التجارية والعوائق الخاصة بانتقال الأموال من الدول تتزايد أهمية هذا المفهوم في كل بلدان العالم علي حد سواء<sup>1</sup>.

## 2- العلاقة بين حوكمة الشركات والدولة:

تلعب حوكمة الشركات دورا مهما في تغيير العلاقة بين مجتمع الاعمال والدولة، ومن هنا فإن العلاقة الضبابية بين رجال الدولة وبعض شركات القطاع الخاص من شأنها ان تقوض الاقتصاد وتقضي الي انهيار اقتصادي، فالافتقار الي الشفافية في التعاملات التي تجري بين مجتمع الاعمال والدولة من شأنه ان يؤدي الي معاملة قانونية وتنظيمية وتفضيلية، والى نهب الأصول وهدر الموارد، والفساد، والتي من شأنها جميعا ان تقضي على قدرة الاقتصاد الوطني على التنافسية، من اجل افادة حفنة من أصحاب الحظوة. لا يمكن فرض ممارسة حوكمة الشركات حتى إن جاء من اعلى مستويات القيادة، وبشكل مماثل ستجد الشركات صعوبة في الالتزام بالقواعد المنظمة لحوكمة الشركات ان لم يواكب ذلك تحسين المناخ القانوني والتنظيمي الكلي في الدولة، ان المبادئ والقيم الأخلاقية التي تسود الشركة من الداخل، والاطر المؤسسية السائدة في البيئة الخارجية المحيطة هي التي تحكم وضع وتطبيق حوكمة الشركات، ليس فقط لمصلحة الشركات بل لمصلحة المجتمع ككل<sup>2</sup>.

وفي كثير من الدول تسعى القوانين المحلية للاتساق مع تلك المعايير التي تعتبر دولية في حد ذاتها، وفي مجال حوكمة الشركات توجد قواعد منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عن حوكمة الشركات، وكثير من الدول شرعت في المطالبة بضرورة تطبيق تلك القواعد كشرط لممارسة العمل، وكذلك التنني الطوعي لمعايير الرقابة الذاتية والتي تمثل الحد الأدنى الذي يفرضه القانون<sup>3</sup>.

ولغرض توضيح إصلاح إدارة الخدمة العمومية في الدول النامية بإدماج مفهوم الأداء، من الضروري دراسة الحكم الراشد ضمن إطار يركز على قيمتين عالميتين، نظرا لأثرهما البالغ، وهما: المساواة والمساءلة. والمساواة حين تترجم إلى إدارة "الحكم الراشد" تعني أن كل من له مصلحة في عملية إدارة الحكم ويود المشاركة فيها يمكنه فعل ذلك بتساو مع الجميع. أي أن الحكم الراشد تضيمني وليس حصريا. وإدارة الحكم الراشد التضمينية تتضمن آليات تحدد وتحترم الحقوق الأساسية للجميع، كما أنها تؤمن وسائل مراجعة ومعالجة يضمنها القانون<sup>4</sup>. إن هذه الحقوق الأساسية من بينها الإنصاف والتسامح بين أفراد الشعب نفسه، والحكم الراشد يعني بحماية هذه الحقوق. وفي هذه الحقوق أيضا تدخل طبيعة معاملة الحكومة للمواطنين، والحكم الراشد يتجسد في معاملة الحكومة للمواطنين جميعا على قدم المساواة أمام القانون وبغير تمييز، وفي تأمين فرص متساوية للاستفادة من خدمات التي توفرها الحكومة.

أما القيمة الثانية وهي **المساءلة** وهي نابعة من مفهوم التمثيل الشعبي. ضمن مفهوم الحكم الراشد يعني أن من اختيروا للحكم باسم الشعب خاضعون للمساءلة من قبل الشعب على فشلهم وللمكافأة على نجاحاتهم. هذه المسائلة ترتكز ممارستها على توفر المعرفة والمعلومات ومنه على الشفافية في آليات الحكم. كما أنها

<sup>1</sup> حازم البيلاوي، "النظام الاقتصادي الدولي المعاصر"، سلسلة عالم المعرفة، الكويت، 2000، ص-ص: 226 - 227.

<sup>2</sup> J. P. GAUDIN, *Pourquoi la Gouvernance ?*, Paris, Édition Les Presses de Science Politique, 2002, p : 27.

<sup>3</sup> حازم البيلاوي، مرجع سابق ذكره، ص-ص: 229 - 230.

<sup>4</sup> البنك الدولي، تقرير عن التنمية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا لعام 2003، مرجع سابق ذكره.

ترتكز على وجود حوافز لتشجيع من يقوم بإدارة الحكم باسم الشعب (أي مسؤولي الحكومة) على أداء مهامهم بإخلاص وفاعلية وأمانة. هذه الحوافز تتأتى من وجود التنافسية في اختيار الموظفين مما يدفعهم للعمل من أجل المصلحة العامة.<sup>1</sup>

### 3- حوكمة الشركات بصفتها أداة لمكافحة الفساد:

لكل ما سبق وأخذاً في الاعتبار ما أنتجته حركة العولمة من تغيرات جذرية في نظام الأعمال العالمي – تزايد الاتجاه في كثير من دول العالم للأخذ بنموذج إداري متطور يواكب تلك المتغيرات ويوفر القدرة على التعامل الإيجابي مع متطلبات تأمين المنظمات والتعامل الواعي مع مصادر الإفساد التي تتعرض لها، كذلك لما أتجهت كثير من الدول النامية والاقبل نمواً للتحول إلى اقتصاد السوق وتطبيق برامج خصخصة شركات القطاع العام وإتاحة الفرص الأكبر للقطاع الخاص في مختلف مجالات النشاط الاقتصادي، بدأت الحاجة إلى وجود نظم ومعايير لضمان سلامة الإدارة في تلك الشركات سواء الوطنية أو الأجنبية حماية للاقتصاد الوطني.<sup>2</sup>

ومع تلك المستجدات في واقع الأعمال، تتأكد مرة أخرى أهمية فرض معايير لجودة الإدارة المحترفة في منظمات الأعمال الوطنية وغير الوطنية، وتبدو أهمية فرض معايير لجودة الإدارة وضمان التزامها بالقواعد والأسس الموضوعية للمحافظة على مصالح الملاك والعاملين والمتعاملين مع المنظمات، وكذلك رعاية حقوق ومصالح المجتمع. النقطة الجوهرية هنا إن حوكمة الشركات جزء مهم من محاصرة الفساد، وإن أصحاب المصلحة في القطاعين العام والخاص، ومستثمرين ومساهمين ومنظمين.... الخ – عليهم أن يوظفوا دور فعال لتحقيق هذا الهدف، الذي يتحقق من خلال مجالس إدارات يتحمل أعضاؤها المسؤولية الكبرى في إرساء مبادئ وقيم الأخلاق والنزاهة التي تضع الأساس لثقافة كيفية أداء المنظمات لعملها، وتنطبق هذه النقطة الجوهرية بنفس القدر على أية نوعية من المنظمات سواء كانت عالمية أو محلية. إن الحرب على الفساد تبدأ بالقيادة وسيادة القانون والمؤسسات الاجتماعية والسياسية والاقتصادية المؤثرة، تلك القيادة التي تتطلب قدراً عظيماً من الالتزام الشخصي والشجاعة والمثابرة، تحدها قيم ومبادئ أخلاقية قوية لمواجهة وإنهاء الممارسات الفاسدة التي تنتج للأفراد إساءة استغلال سلطة الوظيفة المولولة إليهم من أجل مكاسب شخصية.<sup>3</sup>

### 4- الحوكمة والاقتصاد المحلي:

في حقيقة الأمر مازال هنالك العديد من المشاكل الاقتصادية والاجتماعية الضاغطة، من فقر وتآكل للبنية الأساسية، ومحدودية في النفاذ إلى الموارد الأساسية، وافتقار في الوظائف في القطاعين العام والخاص، وما أزمنا السكن وغلاء الأسعار سوى تجسيد لتلك المشاكل والتي يجب أن يأتي حلها على رأس أجندة كل من يشارك في التنمية والبناء، إذ أن مشاكل المواطنين التي لم يتم التعامل معها تنسف مشروعية الحكومات وتقضي إلى إنتكاس لمسار الإصلاح الديمقراطي وإصلاح السوق. من هنا فإن حوكمة الشركات تساعد كثيراً على التعامل مع هذه المشاكل، كما تمثل حلاً فعالاً للشللية والمحسوبية والقبلية والمحاباة.

حيث أن تطبيق الحوكمة الرشيدة للشركات على المشروعات المملوكة للدولة المزمع خصصتها يمكن أن يلعب دوراً مهماً في إعداد تلك الشركات للتحديات الجديدة التي تفرضها الملكية الخاصة، فقد اتضح عند دراسة ميراث الخصخصة في الاقتصاديات المتحولة خلال التسعينات أن الكثير من الفساد، وإستغلال المساهمين، وإساءة إستغلال المنصب الذي أفرزته يمكن أن يغزى مباشرة إلى فشل الدولة في إرساء آليات حوكمة فعالة، فقد كان نهب الأصول وتسريب رأس المال على يد المديرين، كلها من ملامح الرأسمالية الغربية الشرسة والتي ضربت العديد من الاقتصاديات الشيوعية السابقة، فساهمت في الإساءة مبكراً في مفاهيم الرأسمالية والديمقراطية، لذلك فالحوكمة الشركات دوراً محورياً تستطيع أن تلعبه ليس

<sup>1</sup> حازم البيلاوي، مرجع سابق ذكره، ص-ص: 227-228.

<sup>2</sup> علي العيادي، القطاع الخاص يدفع حوكمة الشركات في الجزائر، نشرة دورية للشرق الأوسط وشمال افريقيا، مركز المشروعات الدولية الخاصة، العدد 21، 2011. ص: 56.

<sup>3</sup> UNDP , Governance For Sustainable Human Development , Jan, 1997. P: 63.

فقط في تجهيز المؤسسات للخصخصة ولكن أيضاً في تحاش التشويه المحتمل للأسواق الذي قد يحدث عندما يتم خصخصة الشركات دون وجود رقابة داخلية فعالة، وآليات انتظام التقارير المالية وضمان وحماية مصالح المواطنين.

إن ظاهرة حوكمة الشركات لها تأصيل علمي يعكس المفاهيم والإجراءات المتعلقة بعناصرها كما إن ظاهرة حوكمة الشركات تمثل ظاهرة عالمية تصدت لها معظم دول العالم واتخذت في مقابله الإجراءات الكفيلة بتحقيق النجاح.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: التشريعات واللوائح المنظمة لحوكمة الشركات:

لقد تعاضم الاهتمام بمفهوم الحوكمة في العديد من الاقتصاديات، سواء المتقدمة أو الناشئة خلال العقود الماضية القليلة، كنتيجة للأزمات المالية والانهيارات الاقتصادية التي شهدتها عدد من دول شرق آسيا وأمريكا الجنوبية وروسيا، في عقد التسعينات من القرن العشرين، وكذلك ما شهده الاقتصاد الأمريكي من تداعيات الانهيارات المالية والمصرفية لعدد من أقطاب الشركات الأمريكية العالمية خلال السنوات 2002-2008، وصولاً إلى ما تشهده أوروبا اليوم من أزمة تهدد اقتصادها.

نتيجة لكل ذلك زاد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وأصبحت من الركائز الأساسية التي يجب ان تقوم عليها الوحدات الاقتصادية. ونظراً للاهتمام المتزايد بمفهوم الحوكمة، حرصت الكثير من المؤسسات على دراسة هذا المفهوم وتحليله ومن أهم هذه المؤسسات صندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادية والتنمية.

### الفرع الأول: التشريعات واللوائح الأجنبية "تنظيم حوكمة الشركات دولياً":

خلال العقود الماضية وقعت العديد من الأحداث الدولية، وضعت قضية حوكمة الشركات على قمة اهتمامات كل من مجتمع الأعمال الدولي والمؤسسات المالية الدولية، ومنها حالات الفشل الذريع مثل فضيحة بنك الائتمان والتجارة الدولي، وأزمة المدخرات والقروض في الولايات المتحدة والفجوة القائمة بين مكافآت الادارة وأداء الشركة، وكذلك أزمة جنوب آسيا عام 1997، التي وصفت بأنها كانت نتيجة أزمة ثقة في مكونات الادارة المالية للشركات والتشريعات التي تنظم نشاط الأعمال والعلاقات فيما بين القطاعات الاستثمارية والشركات والحكومة. ويشتمل الإطار القانوني والرقابي للحوكمة على كافة القوانين والأنظمة والتعليمات وكذلك المعايير والإجراءات التي تنظم أعمال الشركات فضلاً عن الهيئات الرقابية التي تمارس إلزامياً أو طوعياً مهام المتابعة والإشراف عليها، هذا وتشتمل اهم الاطر القانونية والأنظمة والتعليمات ذات الصلة فضلاً عن تعليمات الانظمة المحاسبية الموحدة، وكذا انظمة ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات والمعايير المحاسبية والتدقيقية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية اضافة الى التعليمات.<sup>2</sup>

### أولاً: نماذج حوكمة الشركات:

تقوم حوكمة الشركات على رؤيتين مختلفتين ولكن في الحقيقة هما رؤيتين متكاملتين حسب ما سنه كل من IFA وIFACI خلال تقرير مشترك صادر سنة 2000:

<sup>1</sup> علي العيادي، مرجع سابق ذكره، ص: 54.

<sup>2</sup> عطا الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح العشماوي، مرجع سابق ذكره، ص: 52.

1- الرؤية المساهمية "الحوكمة المؤسسية": تدعمها نظرية الوكالة، والذي يعتبر ان المؤسسة مسؤولة فقط امام المساهمين فالهدف حسبه هو تعظيم قيمتهم، حيث ان كل جهود المسيرين هي تعظيم قيمة السهم، والمشكل الذي يمكن ان يطرا هو الاختلاف بين الملكية والسلطة مما يتطلب العمل على كيفية ايجاد عناصر توافق بين المسيرين واصحاب الاسهم، تعرف هذه الرؤية بالنموذج المساهماتي والذي هو عبارة عن نظام يحصر العلاقة فقط بين المساهمين والمسيرين، حيث تعطي السلطة للمساهمين كحماية شرعية وقانونية من اجل الحفاظ على حقوقهم ضد اي محاولة انتهاكية لرؤوس اموالهم من طرف المسيرين، وينطبق هذا النموذج في الولايات المتحدة الامريكية التي يشترط قانونها اولوية المساهم، حيث ينطوي حق الملكية على حق الهيمنة والرقابة والذي يطلق عليه الاقتصاديون "حق الهيمنة المتبقية"؛ وهو الحق في اتخاذ القرارات المتصلة باستخدام اصول الشركة التي لاتخضع بشكل صريح وفقا للقانون او للعقد لهيمنة اي طرف آخر، ويبقى حق المساهمين في التأثير على المجري المعتاد للنشاط بالشركة يعد محدودا باختيار اعضاء مجلس الادارة.

2- الرؤية التشاركية "الحوكمة التشغيلية": وتشمل جميع العمليات التشغيلية الداخلية للمؤسسة؛ حسب هذه الرؤية فالسلطة مقسمة على مجموع المساهمين لمواجهة السلوكات السلبية للمساهمين، فحوكمة الشركات تظهر هنا ليس فقط كعنصر لتأمين مساهمات المالكين ولكن بالموازاة كتأمين لكافة الصفقات المبرمة بين الشركة ومختلف الاطراف الاخرى (مسيرين، زبائن، موردين،...)، وبصورة عامة كل المحيط المجتمعي، ففي ظل هذه الرؤية تظهر المؤسسة كحلقة وكآلية نتيجة التعاقدات التي تنشأ بين الجميع، فهي اذا نوع من الاتحاد او التحالف من اجل خلق القيمة لجميع الاطراف. تظهر في هذه الرؤية او النموذج اهمية الملكية من ناحية انها تعطي حق اتخاذ القرار حتى في الظروف التي تكون غير موضحة في العقد الاساسي، وقد تتعارض هذه الفكرة مع تصور الشركة كمجرد علاقة تعاقدية بسيطة (مسير - مساهم)، ولذلك فحوكمة الشركات تتعارض هنا مع الحوكمة التعاقدية التي تحصر العلاقة فقط مع المساهمين اصحاب رؤوس الاموال وبالتالي اصحاب حق الملكية وتستثني الاطراف الاخرى.

#### ثانيا: تطور الافكار والممارسات:

تطورت ممارسات حوكمة الشركات على مستوى العالم تدريجيا من خلال التوصيات المتعددة لكل من : لجنة كادبوري (1993)، مارك فيينو رئيس شركة جنرال موتورز (1995)، والتقارير الثاني لفيينو Vienot (1999)، وتقارير بوتون Bouton (2002)، ويمتد تقرير باربي Berber de la serre (2003)؛ ومؤخرا التوجيه الاوربي الثامن. توافقت كل هذه التوصيات على دور لجنة التدقيق في:

- مساعدة المجلس في ضمان دقة البيانات المالية.
- ضمان الامتثال للالتزامات القانونية ومتطلبات القواعد الأخلاقية.
- التأكد من حسن سير العمل في المراجعة الداخلية وجودة الرقابة الداخلية، من خلا تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 2012 على الزامية قيام التدقيق الداخلي بمراجعة وفحص مدى تطبيق حوكمة الشركات. كما ان العمل على تحسين الحوكمة جاء تدريجيا ايضا من خلال قانونين بالدرجة الاولى وهما:

- **قانون ساربينز أوكسلي (SOX Oxley-Sarbanes)** : صدر سنة 2002 هو قانون أمريكي يوجب على الشركات أن تضمن وتعتمد المعلومات المالية من خلال أنظمة الرقابة الداخلية. حسب هذا القانون فإنه سيتم تحميل الرئيس التنفيذي CEO ومدير القطاع المالي CFO مسؤولية شخصية عن إعلان بيانات مالية خاطئة. وقد جاء هذا القانون إثر تداعيات المخالفات المالية الجسيمة التي أدت إلى انهيار شركتي إنرون وورلد كوم، وهناك علاقة مباشرة بين ساربينز أوكسلي والتحكم المؤسسي أو ما يسمى أيضا بحوكمة الشركات؛ حيث أن وظيفة ومسؤولية الادارة العليا سيكون من ضمنها توكيد صلاحية وسلامة القوائم المالية للشركات المساهمة العامة بالولايات المتحدة. وقد اكد الكونغرس الأمريكي ان هذا القانون جاء ليحمل الرئيس التنفيذي CEO ومدير القطاع المالي CFO المسؤولية في حال وجود فساد بالمعلومات أو القوائم المالية.

• **قانون الأمن المالي la Loi de Sécurité Financière**: صدر سنة (2003) بفرنسا "والذي يقوم على التدقيق القانوني للحسابات والشفافية في الشركات. وتشمل هذه الأنظمة الأخيرة التوزيعات الجديدة التي تعتمد خصوصا على إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والتي تقوم على التدقيق الداخلي خلال هذه المرحلة.

وفي الإجمال اشتملت هذه اللوائح والقوانين في بدايتها على نشر تقرير لجنة Cadbury في سنة 1992 بالمملكة المتحدة تحت عنوان "الجوانب المالية لقواعد إدارة الشركات" الذي احتوى على أفضل الممارسات، وذلك بعد حالات فشل الشركات الكبيرة، بالإضافة إلى القلق المتزايد من انخفاض مستوى الثقة في إعداد التقارير المالية، وفي قدرة مدققي الحسابات على توفير الضمانات التي يطلبها ويتوقعها كل من يستخدم التقارير المالية للشركة، ويعد تقرير Cadbury من أهم التشريعات والإصدارات الخاصة بموضوع حوكمة الشركات، والذي أصبح فيما بعد أساسا للمعايير الموحدة لحوكمة الشركات، وكذا تنظيمات القطاع المصرفي (لجنة بازل) التي تحتوي على اللوائح البريطانية (المعدلة سنة 2003) من طرف le Turnbull guidance، والمنشور الألماني المعدل والمتمم سنة (2002)؛ والقانون الهولندي سنة (2003) وقانون ساربينز أوكسلي (2002)، وفي فرنسا من خلال سن قانونين العضوية المالية باسم "قانون العضوية على قوانين تمويل (LOLF-2001) وقانون الأمن المالي الفرنسي (SEC-2003) بالإضافة الى تعديل المادة 225.37 من القانون التجاري الفرنسي وكذا المادتين 117 و120 من القانون التجاري الفرنسي.<sup>1</sup>

كما اهتمت العديد من الدول العربية في السنوات الأخيرة بمفهوم حوكمة الشركات، وقد عملت كثير من الهيئات والمنظمات العالمية على إرساء قواعد الحوكمة في هذه الاقتصاديات من بينها مركز المشروعات الدولية والمنندى الدولي لحوكمة الشركات، كما قام كثير من المهتمين بمفهوم حوكمة الشركات في العديد من الدول العربية بتنظيم مجموعة من المؤتمرات والندوات والنشرات التي تهدف إلى وضع التوصيات الخاصة بالتطبيق السليم لتلك المبادئ بما يتناسب والظروف الاقتصادية والثقافية والسياسية التي تمر بها الدول العربية، ومن ضمن المبادرات التي قدمت لإرساء قواعد حوكمة الشركات نذكر ما يلي:

في سنة 2002 قام البنك الدولي بالتعاون مع وزارة التجارة الخارجية وهيئة سوق المال وبورصة الأوراق المالية وشارك فيه عدد من المراكز البحثية وشركات المحاسبة والمراجعة والمهتمين من الاقتصاديين والقانونيين بإجراء دراسة لتقييم حوكمة الشركات في مصر، وخلص التقرير إلى أهم نقاط القوة والضعف في مناخ حوكمة الشركات بكل من قطاع المال والشركات، وفي نوفمبر 2006 أصدرت الهيئة العامة لسوق المال المصرية بيانا تعهدت فيه بالالتزام بمبادئ حوكمة شركات الصادرة عن وزارة الاستثمار في أكتوبر 2005 والعمل على تنفيذها في أول جانفي 2007. إضافة الى انعقاد الندوة العاشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية بجامعة الملك سعود سنة 2003، تحت عنوان "الإفصاح المحاسبي والشفافية ودورها في دعم الرقابة والمساءلة في الشركات السعودية"، وقد تناولت مناقشة مفهوم حوكمة الشركات ومدى إمكانية تطبيقه في المملكة. وكذا صدور تقرير عن المنندى الإقليمي الثاني لحوكمة الشركات الذي عقد في بيروت عام 2004، بعنوان "حوكمة الشركات في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا: تحسين الإفصاح والشفافية" وكانت أهم توصياته أن يتم إنشاء منتدى سنوي على المستويين القومي والإقليمي وفقا لأفضل المعايير والمستويات والممارسات الدولية لتنفيذ قواعد الحوكمة. وفي سنة 2007 تم افتتاح أعمال منتدى حوكمة الشركات ومسؤولية الشركات الاجتماعية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا بالأردن، وضم المؤتمر مشاهير رجال الأعمال في الدول العربية.

كما عقد مركز المشروعات الدولية الخاصة سنة 2008 في تونس وبالتعاون مع المعهد العربي لرؤساء المؤسسات ورشة عمل للصحافيين الاقتصاديين حول موضوع حوكمة المؤسسات ودور الصحافيين في الإبلاغ عن التقدم الملموس في مجال الحوكمة.<sup>2</sup>

**الفرع الثاني: التشريعات واللوائح المحلية "تنظيم حوكمة الشركات في الجزائر":**

<sup>1</sup> J.Jaques RENARD, op.cit, P-P : 447-455.

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات والازمة المالية العالمية"، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص: 489.

لم تكن قضية الحوكمة بشكل عام مطروحة للنقاش في الجزائر، إلا أنه بعد إبحاح المؤسسات المالية الدولية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي والبنك العالمي، اذ باتت من الضرورة بمكان تبني مبادئ الحوكمة سواء على المستوى الكلي في إدارة الاقتصاد أو على المستوى الجزئي في إدارة المؤسسات. هذا ما دفع بالدولة إلى تكوين لجنة سميت لجنة الحكم الراشد، وإن كان تأسيس هذه اللجنة موجها بشكل خاص لإرضاء أطراف خارجية، ورغبة منها في زيادة التكامل الاقتصادي العالمي كغيرها من الدول النامية، بذلت مجهودات لبناء إطار مؤسسي لحوكمة الشركات حيث عملت على تحسين مناخ الأعمال بها وانفتاح اقتصادها، وكذا إصدار **ميثاق الحكم الراشد سنة 2009** كمسعى يهدف الى تطبيق مبادئ الحوكمة على أرض الواقع.

### أولاً: واقع حوكمة الشركات في الجزائر:

يمكن أن نستنتج بعض المؤشرات الدالة بإدخال مبادئ الحوكمة في إدارة المؤسسات الجزائرية، والتي يمكن رصدها من خلال ما يلي:

- ◀ سعي الجزائر إلى الاندماج في الاقتصاد العالمي والانتقال إلى اقتصاد السوق، جعلها تخضع للالتزامات الانضمام للمنظمات الدولية والتجمعات الإقليمية التي تقوم على الشفافية وتعزيز التنافسية وزيادة تحرير الاقتصاد، من خلال تقليص حجم الدولة والشروع في خصوصية القطاع العام وإزالة القيود أمام تكوين مؤسسات القطاع الخاص.
- ◀ مراجعة المنظومة المصرفية وإصلاحها من جهة، وإنشاء سوق مالية تمكن من طرح بدائل تمويلية مباشرة وتبسيط النظام الضريبي والتحكم في مؤشرات الاقتصاد الكلي من جهة أخرى.
- ◀ اعتماد نظام محاسبي ومالي جديد وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، والانطلاق في تطبيقه على كافة المؤسسات والقطاعات منذ **2010**. إلا أن تطبيق هذا النظام يبقى محدود الفعالية في ظل وجود قطاع مواز ضخم يتجاوز 13 % من الناتج المحلي الخام.
- ◀ وفي إطار تعزيز الشفافية تم إلزام الشركات ذات المسؤولية المحدودة (وهي النوع الغالب في الجزائر)، على اعتماد مراجع حسابات خارجي يعمل وفق مدونة للسلوك والأخلاقيات، بعدما كان هذا الإلزام خاصاً بشركات المساهمة فقط. كما يقضي القانون بنشر النتائج المحاسبية إجبارياً، إلا أن المعلومات المتاحة للجمهور عملياً هي تلك المعلومات المنشورة في محاضر الجمعيات العمومية للمؤسسات، ولا تمثل هذه المعلومات إلا جزءاً ضئيلاً مما يجري في الواقع، وهذا من شأنه أن يفاقم من عدم تماثل المعلومات بين المساهمين وباقي أصحاب المصالح في المؤسسات.
- ◀ مراجعة القانون التجاري بشكل يوضح كيفية إسناد وتوزيع المسؤوليات داخل المؤسسات: عادة ما تقع إدارة مجموعة من المؤسسات على عاتق رئيس مدير عام، ما يجعل هذا الأسلوب قليل الفعالية فيما يتعلق بالمراقبة والمساءلة، لأن النصوص القانونية تقضي بأن يراقب مجلس الإدارة المدير العام.
- ◀ في سنة **2009**، تم إصدار "ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر" والذي قامت بوضعه مجموعة عمل حوكمة الشركات متعددة الأطراف، كما أطلقت مركز "حوكمة الجزائر" لمساعدة الشركات الجزائرية على الالتزام بمواد الدليل واعتماد أفضل ممارسات حوكمة الشركات الدولية، ويعتبر إطلاق المركز فرصة جديدة لمجتمع الأعمال لإظهار التزامه بتحسين البيئة الاقتصادية في الجزائر، وتحسين قيم الحوكمة الديمقراطية بما فيها الشفافية، والمساءلة، والمسؤولية.<sup>1</sup>
- ◀ إصدار القرار الوزاري رقم: 002 الصادر في فيفري **2016** من طرف وزير المالية والمتضمن لإصدار معايير تدقيق الجزائرية، والتي احتوت في مجملها على أربعة معايير تدقيق جزائرية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> علي العيادي، مرجع سابق ذكره، ص: 57.

<sup>2</sup> المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، موقع سابق ذكره.

إذن يعتبر موضوع حوكمة الشركات من أهم الموضوعات التي تستقطب اهتمام الدول العربية في ظل الوضع الراهن، ويعود ذلك للحاجة الماسة والمتنامية لشركاتها قصد توطيد قدراتها التنافسية والتكيف مع المستجدات الحديثة، ومن هذا المنطلق جاءت رغبة من الجزائر في التكامل مع الاقتصاد العالمي حيث بذلت الحكومة الجزائرية جهود كبيرة لإيجاد إطار مؤسسي لحوكمة الشركات.<sup>1</sup>

### ثانيا: معوقات وتحديات تطبيق حوكمة الشركات:

رغبة في زيادة التكامل مع المجتمع الاقتصادي العالمي بذلت الجزائر جهودا مكثفة نحو بناء إطار مؤسسي لحوكمة الشركات، حيث عملت على تحسين مناخ الأعمال بها وانفتاح اقتصادها، وفي سبيل تحقيق ذلك واجهتها مجموعة من المعوقات والتحديات.

#### 1. معوقات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر:

هناك عدة معوقات تحد من تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر على أرض الواقع تنشأ من داخل الشركة أو من خارجها وتتمثل فيما يلي:

##### أ. المصدر الداخلي:

ويتمثل في عدم الفصل بين الملكية والإدارة فأغلب الاقتصاديات العالمية التي يكون فيها تطبيق حوكمة الشركات فعلا تحاول أن تبتعد قدر الإمكان في تأسيس شركاتها عن الشركات العائلية، فليس بالضرورة أن يكون رئيس مجلس الإدارة أو الرئيس التنفيذي من يمتلك النسبة الأكبر من أسهم الشركة ممن يتمتعون بعلاقات واسعة مع مساهمين الشركة، ولكن من الضروري أن يتمتع هذا الرئيس بقدرة وكفاءة وفاعلية عالية في إدارة الشركة، ويندرج تحت هذا المعوق الرئيسي معوقات ثانوية أخرى من أهمها:

- تشكيل مجلس الإدارة وعدم الفصل بين مهمة مجلس الإدارة ومهمة الإدارة التنفيذية ومسؤوليات إدارة الشركة، ومستوى الرقابة، وعدد اجتماعات المجلس.
- أعضاء مجلس الإدارة: عدم توفر أعضاء مستقلين غير تنفيذيين في مجلس الإدارة بعدد مناسب يكونون قادرين على تقديم الآراء واجتهادات مستقلة نابعة من إحساسهم بالمسؤولية، ومن خبراتهم وتفهمهم لعمل الشركة.
- لجان مجلس الإدارة: وأهمها لجنة التدقيق، ولجنة المكافآت والترشحات، ومدى فعاليتها واستقلاليتها، وتوفير أعضاء غير تنفيذيين مستقلين فيهما.

##### ب. المصدر الخارجي:

وهو المناخ الاستثماري العام في الدولة ومدى توافر القوانين والتعليمات المنظمة للنشاط الاقتصادي، التي تضمن تطبيق الحوكمة في الشركات وإعطائها صفة الإلزام وعدم تعارضها مع هذه القوانين.<sup>2</sup> ولعل أهم الأسباب التي كانت بمثابة حجر العثرة أمام الجزائر نذكر ما يلي:

- ◀ انتشار الفساد المالي والإداري، وهذا ما توضحه التقارير التي تصدرها الهيئات الرسمية الدولية. ففي تقرير أصدرته المنظمة الدولية للشفافية عن الفساد في العالم، يشير فيما يتعلق بالجزائر إلى أنها احتلت المرتبة 97 عالميا في انتشار ظاهرة الفساد وذلك حسب إحصائيات سنتي 2004 و2005 أي بمعدل شفافية لا يتجاوز 2.5 %، أما في سنة 2007 فقد احتلت المرتبة 99 عالميا، هذا ما يدل على أن الجزائر لم تقم بأي إجراءات لمحاربة هذه الظاهرة أما بالنسبة للفساد في المؤسسات الوطنية، حتى 75 % من المؤسسات التي شملها استطلاع المنظمة الدولية للشفافية، نجد 6 % من رقم أعمال هذه المؤسسات يوجه للعمليات والرشاوى.
- ◀ انعدام الشفافية وغياب المساءلة.
- ◀ الاقتصاد الجزائري يفتقر إلى سوق مالي بالمفهوم المتعارف عليه، مما عرقل المضي في تجسيد الخصوصية وكذا في تطوير النظام المصرفي بالشكل المطلوب.
- ◀ نقص المعلومات الكافية والضرورية، مما قد يعطي صورة غير صادقة عن الشركات.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> علي العبادي، مرجع سابق ذكره، ص: 58.

<sup>2</sup> علي جابر اسماعيل، "العلاقة بين مستوى التطبيق الفعلي للحاكمية المؤسسية وجودة التقارير المالية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الأعمال، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2010، ص: 22.

## 2. تحديات تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر:

يواجه تطبيق الحوكمة على أرض الواقع مجموعة من التحديات يمكن تلخيص أهمها في ما يلي:

## أ. الفساد:

عادة ما يرتبط ظهور الفساد بغياب الحوكمة، وينتج عنه العديد من الآثار السلبية والخطيرة، فانتشار الفساد الناتج عن غياب الحوكمة يعمل على هروب الاستثمارات الأجنبية، الى جانب لك فان للفساد تكاليف اقتصادية أخرى، منها انخفاض الانفاق الحكومي على المشاريع ذات التوجهات الاجتماعية، وزيادة سوء تخصيص الموارد، والتحدي الأكبر الذي يواجه تطبيق الحوكمة هو اتساع نطاق الفساد ليشمل الأجهزة الحكومية المسؤولة أساسا عن محاربة الفساد، لأن الحكومات الفاسدة دائما ما تقف في وجه الإصلاحات التشريعية، وذلك لحرصهم على استمرار المناخ الفاسد الذي يمنحهم مكاسب كبيرة.

## ب. الممارسة العملية والديموقراطية:

إذا كانت الاقتصاديات النامية والصاعدة تحاول أن تطبق الحوكمة بشكل سليم وفعال، فإنها في إطار هذا السعي أصبح من الواجب عليها أن تعمل على إرساء قواعد الديمقراطية والتي من آثارها الايجابية:

- تعتبر الديمقراطية آلية تلقائية لعملية تداول السلطة، وذلك لقيامها على مبادئ التعددية والحرية، والتي تقف حائلا أمام سعي أي طرف أو أية قوى سياسية للانفراد بالسلطة، وذلك يعمل على تضيق نطاق الفساد والآثار السلبية الناجمة عنه.

- تتيح الديمقراطية الفرصة للمجالس النيابية والتشريعية للقيام بواجباتها الرقابية والتشريعية باستقلالية تامة، ودون أية ضغوط.

## ج. احترام سلطة القانون:

لا يمكن لأي شيء أن يكون فعالا الا اذا تقيده بالقانون وهكذا هو حال الحوكمة، فلن تكون هناك حوكمة فعالة ورشيده الا اذا كان هناك قوانين تدعمها وتحميها، وتأتي أهمية سلطة القانون كونها احدى الأدوات المهمة التي تساعد على جذب الاستثمارات الأجنبية، وقد يكون هناك تناقض بين النصوص القانونية، لذا يجب التركيز على بعض العناصر المهمة، حتى لا يحدث فصل بين القانون وتطبيقه من الناحية العملية ومن هذه العناصر الوضوح، التحديد، الالتزام بالتطبيق، الثواب والعقاب... الخ.

## د. انشاء علاقة سليمة بين أصحاب المصالح:

إن عمليات التواطؤ والفساد التي تتم بين مجالس الادارة وكبار المديرين التنفيذيين لا تضر فقط بحقوق أصحاب المصالح، ولكنها تضر أيضا بالشركة ومستقبلها لذا من الضروري أن يكون هناك حزمة من الاجراءات والسياسات التي تعني بحماية حقوق أصحاب المصلحة بالشركة.<sup>2</sup>

## 3. اجراءات تحسين حوكمة الشركات في الجزائر:

حتى يكون هناك تطبيق سليم لحوكمة الشركات لا بد من وجود مجموعة من الاجراءات يعتمد عليها نظام حوكمة الشركات لتحسين أدائها وتتمثل هذه الاجراءات فيما يلي:

## أ. اجراءات قصيرة الأجل:

تقوم الشركة باتباع سياسة مكتوبة خاصة بحوكمة الشركات يتم الافصاح والاعلان عنها، هذه السياسة يجب أن توضح انشاء مجلس الادارة ودور أعضائه والكفاءات الخاصة بهم وانشاء مجلس ادارة استشاري، كذلك لا بد أن توضح اتصالات مع مساهمي الاقلية ومعاملاتهم ونظم المحاسبة والافصاح ومعاملة المساهمين الآخرين، وكذا تعيين مراجعين مستقلين ونشر جدول زمني بما سيحدث بالشركة.

- تنص سياسة حوكمة الشركات على انشاء مجلس ادارة استشاري مكون من ثلاثة أو أربعة أعضاء، والغرض من انشاء مجلس اداري استشاري هو المساعدة في عملية اتخاذ القرار عن طريق تزويد الادارة ومجلس الادارة بآراء موضوعية ذات بعد مستقل وكذا تزويد مساهمي الشركة بمرشحين محتملين للعمل كأعضاء مجلس ادارة مستقلين.

- تقوم الشركة بتعيين عضو مجلس ادارة منتدب من بين الخبراء الموجودين في السوق.

<sup>1</sup> Lakhlaf. B, « la bonne gouvernance », édition dar el khaldounia, Alger, Algerie, 2006, P : 33.

<sup>2</sup> علي جابر اسماعيل، مرجع سابق ذكره، ص: 24.

- تقوم الشركة بإتباع سياسة بيئية اجتماعية للشركة تجاه المواطنين ويتم الافصاح والاعلان عنها.
- تؤكد الوثائق الأساسية للشركة مع ضمان معاملة متساوية لمساهمي الأقلية.

**ب. اجراءات متوسطة الأجل:**

تعمل سياسة حوكمة الشركات على تكوين مجلس الادارة الاستشاري خلال عام واحد، ويعقد هذا المجلس الاستشاري أربعة اجتماعات سنويا، وللشركة جدولا للاجتماعات والمستندات الاساسية للاجتماعات، وتقدم الى أعضاء مجلس الادارة الاستشاري قبل مواعيد الاجتماعات حيث تنص سياسة حوكمة الشركات على ما يلي:

- ◀ تعيين عضو من مجلس الادارة مستقلا وغير موظف من خلال عامين، ويمكن أن يكون عضوا بمجلس الادارة الاستشاري.
- ◀ أن تقوم الشركة بالافصاح في تقريرها السنوي المقدم الى المساهمين عن محتوى ومدى تنفيذ سياسة الشركة المكتوبة الخاصة بحوكمة الشركات والسياسة البيئية والاجتماعية للشركة اتجاه المواطنين.
- ◀ أن تقوم الشركة بالافصاح في تقريرها السنوي عن مدى التزامها بقواعد حوكمة الشركات. صحيح أن عملية الإصلاح الاقتصادي مرت بعدة مراحل، وهي ليست مجرد إجراءات فقط، وإنما هي عبارة عن منظومة من التغيرات الذهنية والسلوكية، هذا ما يتطلب إيجاد طبقة جديدة من المسيرين تتحلى بالمبادرة والمخاطرة والتأهيل الكافي لنجاح أي إصلاح.<sup>1</sup>

**المبحث الثالث: رهانات وتطلعات حوكمة الشركات.**

لقد أصبحت الحوكمة الرشيدة تحتل اليوم اهمية بالغة على المستوى العالمي في ظل ما يشهده العالم من تحول واضح الى النظام الاقتصادي الراسمالي الذي تلعب فيه المؤسسات الخاصة الدور الاكبر وهو ما يؤكد ضرورة مراقبة وتقويم دور هذه الشركات، وتزداد أهمية تطبيق مفهوم الحوكمة لتنامي دور المؤسسات الخاصة في الإقتصاد وهو ما يجعل عمليات المتابعة والمراقبة والتقييم ضرورية حتى يكون لأداء هذه الشركات دور كبير في النهوض بالإقتصاديات. في هذه الجزئية، سنحاول اكتشاف مختلف التغيرات التي ينتهجها المجتمع الدولي، المفكرين، المنظرين،... الخ، لإحداث نقلة نوعية في دور الحوكمة لمواجهة المستجدات التي أتت بها العولمة.

**المطلب الأول: تداعيات النهوض بممارسات الحوكمة:**

قد أكد خبراء دوليون على أن الإقتصاد يعتمد على قواعد الحوكمة الرشيدة والموارد البشرية حتى يتمكن من تجاوز الاوضاع الصعبة إلى جانب تداعيات أزمة الديون الأوروبية. كما اكد الخبير الدولي في مجال الحوكمة الرشيدة كمال العيادي في مداخلة حول " إدماج المقاربات الأخلاقية في قيادة المؤسسات : من أجل حوكمة أفضل " أن: "أداء المؤسسة وبنسبة 80% منه مرتبط بمدى تطبيق القيم الأخلاقية وهي قيم الحوكمة الرشيدة لقيادة المؤسسات، والوضع الذي يتميز بالجانب الأخلاقي والذي كان يسير أداء المؤسسات يقف اليوم وراء الإحتجاجات والإضرابات والإعتصامات التي أثرت على المناخ الإجماعي داخل المؤسسة وهو ما ميز العلاقة بين صاحب المؤسسة والعامل بالتوتر

<sup>1</sup> مركز المشروعات الدولية الخاصة، مرجع سابق ذكره، ص: 14.

التواصل وانعدام الثقة وغياب الشفافية، وما على أصحاب المؤسسات إلا أن يتحلوا بالأخلاق والنزاهة حتى يحدوا من انتشار ظاهرة الفساد بين العمال.

كما أكد الخبير الاقتصادي والمالي د. منجي المقدم " أن للحوكمة ضوابط وقواعد تهدف أساساً إلى تحقيق الشفافية والعدالة الإجتماعية ومنح حق مساءلة إدارة الشركة وتحقيق الحماية والعدالة ومراعاة مصالح العمال والحد من استغلال السلطة في غير مصلحة المؤسسة والعمال والمساهمين وهو ما يؤدي إلى فعلا إلى التشجيع على تدفق الإستثمارات المحلية والخارجية وبالتالي زيادة أرباح المؤسسات وتوفير فرص عمل جديدة"<sup>1</sup>.

كما تمت الإشارة من طرف خبراء في قضايا الحوكمة والتنمية إلى أن "تطوير الحوكمة ومقاومة الفساد ينعكسان إيجاباً على النمو الاقتصادي بمرور الوقت". وأن: "مقاومة الفساد تمكن من تحقيق تطور ملموس ومن الترفيع في دخل الفرد ودفع مجالات التشغيل والتربية والخدمات الاجتماعية" شريطة توفر التزام حكومي جريء."

بالإضافة إلى ذلك فإن جل البلدان العربية في حاجة إلى تطبيق مبادئ الحكومة الرشيدة "إن الحوكمة الرشيدة لا تقتصر على مقاومة الفساد بل تشمل جوانب أخرى كحرية التعبير والصحافة". وقال "ليست الحكومات وحدها مدعوة إلى الارتقاء بمظاهر الحوكمة الرشيدة بل الأمر يهم كذلك الهيئات المتعددة الجنسيات والممولين ومؤسسات القروض الدولية."<sup>2</sup>

وأبرز جيمس كريستوفر مدير برنامج التعاون الدولي أنه اتفق مع المعهد العربي لرؤساء المؤسسات على أن يقوم البرنامج بالنهوض بعمليات حوكمة المؤسسات العربية من أجل مساعدتها على تطوير إمكانياتها والتشجيع على جلب الإستثمار، وأوضح أن التأكيد على إرساء برنامج الحوكمة الرشيدة داخل المؤسسات يسهم في التقيد بالشروط الملائمة للعمل داخل المؤسسة إلى جانب تطوير عملية تسيير أداء الإدارة من خلال تطبيق الشفافية والمراقبة والتقييم وتأطير الموارد البشرية التي تمثل رأس مال الشركات وذلك من أجل مردودية أحسن لهذه المؤسسات من خلال رفع العمال من طاقة أدائهم بما يعود بالنفع على المؤسسة ويضمن مستقبلها ويزيد من ربحيتها ويشجع على مزيد الإستثمار وبالتالي على توفير فرص عمل جديدة.<sup>3</sup> كما أن الخبير الاقتصادي والمالي عبد الجليل البدوي أوضح أن: "الحوكمة الرشيدة تمثل الشفافية في الموارد وتوظيفها والتشارك في ضبط البرامج وتحديد الأهداف والأولويات حتى تكون هناك تعبئة حول السياسات والأهداف المرجوة والتزام بإنجازها وتحقيقها والتشريك يضمن كذلك تقاسم الأعمال بصفة عادلة والتضحيات تكون متفاسمة بين جميع الأطراف وتقاسم النتائج كذلك بصفة عادلة والتشريك يضمن أن تكون السياسات لطرف على حساب طرف آخر والحوكمة الرشيدة تضمن كل هذه الإجراءات وعن تأثير الحوكمة الرشيدة المباشر على الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وفي هذا قال د. عبد الجليل البدوي: "هي في صلب المسار لأنه لا يمكن أن تضمن مسارا انتقاليا ديمقراطيا دون حوكمة رشيدة ودون ذلك هو التسلط والإستبداد وعزوف المواطن عن السياسة وعدم الإهتمام بما يحدث على الساحة لأن الأمر أصبح محتكرا من بعض الأطراف دون أخرى وإذا أردنا فعلا إعادة الأمن والأمان والإستقرار للبلاد فلا بد من تشريك المواطن وإعلامه بصفة دورية بما يحدث واعتماد مبدأ الشفافية وهذا ما يبعث الطمأنينة ويعيد الثقة للمواطن في مؤسساته ومستقبله وعكس ذلك يبقى دائما ضحية عقلية الغنيمية لأن الغد غامض وبالتالي يريد الجميع أن يحصل على منابه الآن وبالتالي يجب على الحكومة أن تعتمد مبدأ الحوكمة الرشيدة في كل القطاعات واعتبار المواطن شريكا فاعلا من خلال إعلامه وتشريكه في نحت مستقبله وبالتالي فالحوكمة هي في صلب النظام الديمقراطي."<sup>4</sup>

**المطلب الثاني: سبل التطبيق الراشد للحوكمة المعاصرة:**

<sup>1</sup> مقال متاح من خلال الموقع التالي: <http://elaph.com/Web/Economics/2012/1/709119.html> ، بتاريخ 2016/08/24، 18سا و58د.

<sup>2</sup> مركز المشروعات الدولية الخاصة، مرجع سابق ذكره، ص: 17.

<sup>3</sup> طارق عبد العال حماد، مرجع سابق ذكره ، ص: 249.

<sup>4</sup> مقال متاح من خلال الموقع التالي: <http://elaph.com/Web/Economics/2012/1/709119.html> ، نفس الموقع السابق ذكره.

الحوكمة هي مجموعة من القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط وأهداف الشركة، وهذا ما يقتضي ممارسة جملة من السبل والتفاعلات فيما بينها حتى يتسنى لشتى أنواع التنظيمات اثمار مجهوداتها بانتهاج وممارسة الحوكمة:

- 1- **الديناميكية:** بمعنى، أن الاعتماد على النموذج الإنتاجي والمراقبة الأوتوماتيكية للمسارات الخطية وللظواهر الممكن التنبؤ بتطورها نظرا لخضوعها لقوانين واعتبارات معروفة مع علمنا أن ليس لها أثر رجعي والتعمق فيها ليست له أهمية تذكر، بل من الأجدى تصور **تسيير إستراتيجي**، يأخذ بعين الاعتبار مختلف التأثيرات. وباعتبار إدارة المخاطر جزءا يكمل دور نظام الرقابة الداخلية إن لم نقل هي أساس تواجده ومنبع شرعيته، من المهم في هذه الحالة البحث عن دورها بالشكل الذي يخلق الكفاءة والفعالية. مع العلم أن تحقيق ذلك يجب أن يكون بإدراك ما يحيط بالدولة من تغيرات فاعلة ومؤثرة في العالم الحديث أولا، ثم تحديد ما هي التوجهات الحديثة المنتهجة في إصلاح وتطوير الإدارة والتسيير.
- 2- **التنوع:** الاعتماد على القاعدة الوسطية في الوسائل والأشخاص وتعدد الاستثناءات حول القاعدة العامة، غير مجد في الظروف الحالية ومن الأفضل تقبل التنوع والإبداع في أنماط التسيير. ولتعمق أكثر في القيود والتحديات التي تواجه عملية التسيير، يكفي التعمق في تطور المقاربات المقترحة حديثا، والمستعملة بشكل خاص لمفاهيم أساسية مثل: دور الإدارة في المجتمع، المقاربة التشاركية، تغيير القواعد النمطية.
- 3- **إعداد أدلة تنظيمية حديثة** لاستخدامها كمراجع للمستويات الإدارية المختلفة تتضمن تحديد الواجبات والمسؤوليات وخطوط السلطة والصلاحيات والعلاقة بين الإدارات المختلفة من أجل خلق علاقات عمل واضحة تتفادى الازدواجية والتداخل في انجاز الأعمال.
- 4- **تطوير القيادات الإدارية وتعزيز التراكم المعرفي لديها** من خلال إشاعة الأساليب الإدارية الحديثة في العمل وخاصة أساليب اتخاذ القرارات والتحفيز من خلال تطوير المهارات الإدارية والفنية عن طريق دورات تأهيلية وتطويرية تم التخطيط لها.<sup>1</sup>
- 5- **إشاعة مفاهيم الديمقراطية والعمل الجماعي:** بالإضافة الى المشاركة في اتخاذ القرارات لتعزيز القناعة والولاء لدى العاملين في منظمات الجهاز الإداري وتقليل مقاومة التغيير التي تصاحب عمليات التطوير والعمل على رفع الروح المعنوية.
- 6- **التركيز على اعتماد أساليب المحافظة على الموارد البشرية** وتعزيز دورها في العملية الإنتاجية بما يشمل ذلك السعي إلى ربط الأجر بالإنتاجية وتطبيق معايير لتقويم أداء العاملين ومراعاة ظروف العمل وتحسين البيئة وتعزيز دور السلامة المهنية.
- 7- **العمل على وضع برنامج وظيفي شامل** يحقق الاستثمار الأفضل لقدرات ومجهودات الموارد البشرية ويستند إلى مجموعة من الدراسات الشاملة من دراسات تخطيط القوى العاملة وتحليل الأعمال ووصف الوظائف واحتساب أعباء العمال واختيار العاملين وإعادة توزيعها وغيرها وصولا إلى الارتفاع بمستوى الأداء الفردي والجماعي.
- 8- **زيادة فعالية العملية التدريبية** بمختلف أنواعها وربط التدريب بتقويم الأداء وتعزيز حالات الإبداع والتطوير والعمل على وضع خطط تدريب تتناسب مع الاحتياجات التي تحددها منظمات الجهاز الإداري والتعاون بين مراكز ومعاهد التدريب على تلبية تلك المتطلبات بمستوى علمي ومهني عال.
- 9- **الاهتمام ببرامج تقويم الشفافية والنزاهة والمساءلة الإدارية ومكافحة الفساد الإداري** لتعزيز انتماء الموظف لوظيفته والتزامه بأخلاقيات وقيم العمل التي تعكس مستوى عاليا من الإخلاص والتفاني.

<sup>1</sup> Ahmed NACIRI, op cit, P : 417.

- 10- استخدام التقنيات الحديثة في بناء قواعد المعلومات للإسهام في دعم عمليات وضع الأهداف وتحديد السياسة واتخاذ القرارات.
- 11- تعزيز المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الإنتاجية والخدمية تجاه المستهلكين لمنتجاتها وخدماتها من حيث النوعية والصلاحية وجودة الاستخدام وحماية البيئة من خلال الالتزام بشروط المحافظة عليها سليمة من التلوث والأضرار الأخرى.
- 12- تطوير الأساليب والإجراءات المعتمدة من قبل منظمات الجهاز الإداري لتنماشى مع متطلبات التطور والنهوض بالأداء وتقديم الخدمات للمواطنين.
- 13- توفر المستلزمات اللازمة للتأهيل لتطبيق المواصفات القياسية في الإنتاج والخدمات.
- 14- تفعيل البعد الرقابي؛ الذي يتمثل في الآليات التي تنظم سير العمل في المؤسسة، سواء الداخلية كمجلس الإدارة، اللوائح...، او الخارجية كمكاتب المراجعة الخارجية، مفتشية العمل...
- 15- تفعيل البعد الاخلاقي؛ والذي يتمثل في الالتزام باخلاقيات العمل كالنزاهة، الشفافية.
- 16- تفعيل البعد الاستراتيجي؛ والذي يتعلق بوضع الخطط التي تشجع الابداع من اجل خلق القيمة للمساهمين او المؤسسة ككل.
- 17- ايضا تفعيل البعد الافصاحي؛ من خلال اتاحة جميع المعلومات لمن يحتاجها في الوقت المحدد والدقة المطلوبة.
- 18- تفعيل البعد التشغيلي؛ وذلك باسقاط الخطة الاستراتيجية بكل تفاعلاتها المتكاملة بين الادارة العامة وباقي الأطراف ذات العلاقة من خلال وضع وتوفير انظمة المعلوماتية والكفاءات العاملة الفعالة وبالصورة الصحيحة<sup>1</sup> ويتضمن مفهوم الحكم الراشد العناصر التالية:
- ◀ حكم القانون: يتعين أن تتسم الأطر القانونية بالعدالة وأن تطبق دون تحيز، وينطبق ذلك بصفة خاصة على القوانين الحامية لحقوق الإنسان.
  - ◀ الشفافية: تستند الشفافية على التدفق الحر للمعلومات. وعلى أن تفتح المؤسسات والعمليات المجتمعية مباشرة للمهتمين بها، وأن تتوفر المعلومات الكافية لتفهمها ومراقبتها.
  - ◀ المسؤولية: يجب أن تسعى المؤسسات والعمليات المجتمعية لخدمة جميع من لهم مصلحة فيها.
  - ◀ بناء التوافق: يعمل الحكم الراشد أو الحكم الصالح على التوفيق بين المصالح المختلفة للتوصل إلى توافق واسع على ما يشكل أفضل مصلحة للجماعة.
  - ◀ المساواة: تتوفر للنساء والرجال الفرص كافة لتحسين رفاهيتهم وحمايتهم.
  - ◀ الفعالية والكفاءة: تنتج المؤسسات ومختلف العمليات نتائج تشبع الاحتياجات مع تحقيق أفضل استخدام للموارد البشرية والمالية.
  - ◀ المساءلة: يتعين أن يكون متخذو القرار في الحكومة، والقطاع الخاص، والمجتمع المدني خاضعين للمساءلة حسب المؤسسة وحسب ما إذا كان القرار داخليا أو خارجيا عنها.
  - ◀ الرؤية الاستراتيجية: يمتلك القادة والجمهور منظورا واسعا للحكم الراشد وللحكم الصالح والتنمية الإنسانية ومتطلباتها، مع تفهم السياق التاريخي والثقافي والاجتماعي المركب لهذا المنظور.

ومجمل القول إن مصطلح الحكم الصالح أو الحكم الراشد وفقا لما ورد في أعلاه يتسق مع الاتجاهات الأخرى السائدة من حيث هيمنة الليبرالية الاقتصادية، واستعادة الديمقراطية، واحترام حقوق الإنسان. فهذه الأفكار تشكل كلا متكاملًا يمثل نوعا من الايدولوجيا الجديدة التي تتكاتف المؤسسات الدولية والنظام الاقتصادي الدولي في الدعوة إليها.<sup>2</sup> كما يبدو بشكل صارخ أن مفهوم الحوكمة جد عام وبوسع أي طرف أن يؤوله بالشكل الذي يريد. وهذا ما نلاحظه على مستوى البنك الدولي أو منظمة التجارة العالمية، فهؤلاء يستعملون مضمون الحكمتية العالمية لفرض الإصلاحات على الدول التي في طريق النمو. إلا أن

<sup>1</sup> Allen. F, 2005, « corporate governance in emerging economies », article disponible sur :

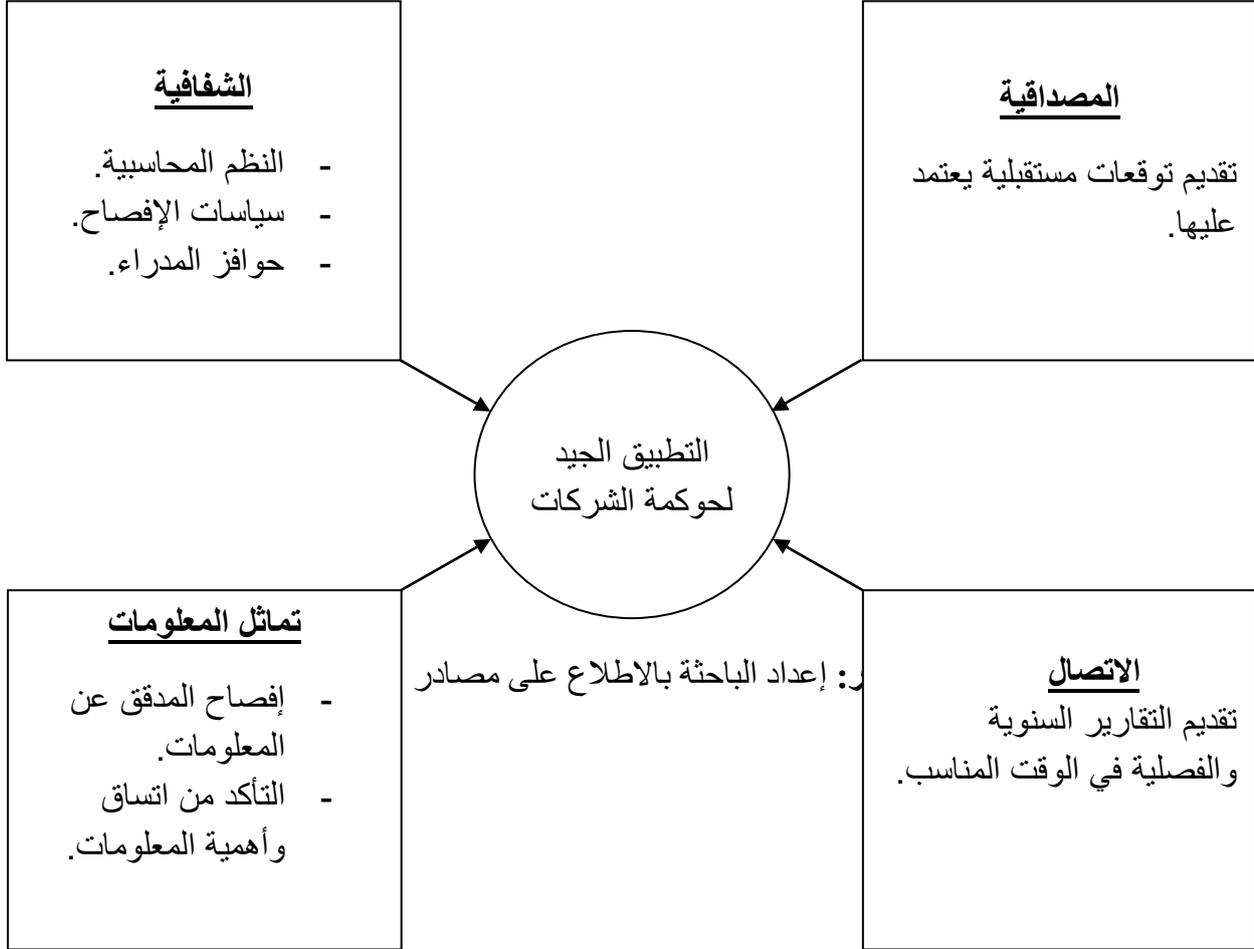
[www.ecgtn.org/events/oxford2005/dicuments/allen-pdf](http://www.ecgtn.org/events/oxford2005/dicuments/allen-pdf) , site consulté le 24/08/2016 à 18h 45 mnt.

<sup>2</sup> نواز عبد الرحمان الهبتي، "الحكم الصالح في الوطن العربي، قراءة تحليلية"، مجلة علوم انسانية، العدد 29، جويلية 2006، "، ص: 241.

ما هو مؤكد هو: عن طريق الحكمتية العالمية يتم طرح مشكلة تسيير " النشاط التعاوني" من أجل تنسيق مصالح الدول والتي نجدها في العن وفي المحافل الدولية، ومنه الدور الذي تلعبه الحكمتية العالمية هو إطلاق الحوار العام بخصوص أنماط التسيير<sup>1</sup>.

وتشير معظم الأدبيات إلى أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات يتطلب خصائص تتمثل بالمصادقية والشفافية والاتصال والمعلومات والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (04): خصائص التطبيق الجيد لحوكمة الشركات.



#### المبحث الرابع: تحديد إطار الأبعاد النظامية والتأسيسية لحوكمة الشركات:

ثمة عوامل ارتبطت بالمناخ الاقتصادي في دول العالم ساهمت في ظهور مفهوم حوكمة الشركات إلى العن ، منها المتطلبات الجديدة التي فرضتها مظاهر العولمة وما صاحبها من تطورات على الصعيدين القانوني والاقتصادي، و مع انفجار الأزمة المالية الآسيوية عام 1997 التي عصفت بأسواق المال في الولايات المتحدة وغيرها من الدول وهددت العالم بأسره بالوقوع في فترة كساد لم يشهدها منذ عام 1928 م وذلك بسبب وجود خلل في آليات الرقابة والمتابعة سواء على مستوى الشركات أو أسواق رأس المال،

<sup>1</sup> Ahmed NACIRI, op cit, p: 617.

لهذه الأسباب و غيرها تعاضم الاعتقاد بأهمية نظم الحوكمة باعتبارها أداة الرقابة والمساءلة وجدارا للحماية، ولقد باتت حوكمة الشركات من الموضوعات المثيرة جدا خصوصا بعدما اهتمت بها العديد من الدوائر الأكاديمية والاقتصادية العالمية كالبنك العالمي، وصندوق النقد الدولي حيث عرفها على أنها: "الإدارة الرشيدة للشركات أو الاقتصاد بصورة عامة عبر حزمة من القوانين والقواعد التي تؤدي إلى الشفافية"<sup>1</sup>.

هذا وعرفتها مؤسسة فاينشال تايمز على أنها بالمفهوم الضيق هي: "علاقة الشركة بمساهميها" وبالمفهوم الواسع هي: "علاقة الشركة بالمجتمع ككل"، كما اعتبرها جيمس ولقنسون "بمثابة المشجع والمروج للعدالة والشفافية والمسؤولية"، أما منظمة التمويل الدولية فعرفت بأنها: " مجموعة من الأطر التنظيمية والهيكلية، وعمليات التحكم وتوجيه الشركات التي تهدف إلى تنظيم العلاقة بين الإدارة، الملاك والمساهمين، وأصحاب المصالح الأخرى"، أو هي: "مجموعة من الآليات النظامية والمالية التي تهدف إلى تخفيض حدة تعارض المصالح بين الإدارة وأصحاب رأس المال في الشركة"<sup>2</sup>.

ومن رؤية أهميتها في تحقيق الجودة والأداء فتعرف الحوكمة على أنها: "مجموعة من القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء، عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط وأهداف الشركة"<sup>3</sup>,

يتضح جليا من جل التعاريف التي أنسبت للحوكمة أنها تشمل مقومات تقوية المؤسسة على المدى البعيد وتحديد المسئول والمسؤولية، كما أنها الإطار الذي تمارس فيه الشركات وجودها، وتركز الحوكمة على العلاقات بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح وواضعي التنظيمات الحكومية، وكيفية التفاعل بين كل هذه الأطراف في الإشراف على عمليات الشركة، إذ تعد الآلية التي يتم من خلالها تحديد إستراتيجية الشركة وأهدافها ومن ثم الوسائل المناسبة لتحقيق هذه الأهداف. وأصبح الحديث عن "حوكمة الشركات" من أجل الكفاءة الاقتصادية ومعالجة المشكلات الناتجة عن الممارسات الخاطئة من قبل الإدارة الخاصة بالشركات والمراجعين الداخليين أو الخارجيين أو من قبل تدخل مجالس الإدارة، بما يعوق انطلاق هذه الشركات.

وبمعنى آخر هي نظام شامل يتضمن مقاييس لأداء الإدارة الجيد، ومؤشرات حول وجود أساليب رقابية تمنع أي طرف من الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة داخليًا، أو خارجيًا من التأثير السلبي على أنشطتها، وبالتالي ضمان الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بما يخدم مصالح جميع الأطراف بطريقة عادلة تحقق الدور الإيجابي للمؤسسة و ملاكها وللمجتمع ككل، و هي الممارسة الرشيدة لسلطات الإدارة من خلال الارتكاز على القوانين والمعايير والقواعد المنضبطة التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية، وحملة أسهمها وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة من ناحية أخرى<sup>4</sup>.

ومن زاوية الأطراف الأساسية التي لها دخل في عملية الحوكمة فنميز بين ثلاثة مفاهيم:

**المفهوم الضيق:** الذي يركز على مصلحة المساهمين، حيث أن عدم تطبيق قواعد الحوكمة يزيد من تكلفة رأس المال ويصعب من الحصول على هذا الأخير.

**المفهوم الأوسع:** يتضمن أداء الشركة فهي أساس تحقيق الكفاءة والفعالية والربحية للشركة..

1 المصدر: بوجحيش خالدية، مقال متاح على الموقع التالي: <http://kenanaonline.com/users/khaldiabouj/posts/197838> بتاريخ: 2016/06/12، 18 سا و 09 د

2 غضبان حسام الدين، مرجع سابق ذكره، ص: 18.

3 المصدر: د. نبيهة جابر، مقال متاح على الموقع التالي: <http://kenanaonline.com/users/DrNabihaGaber/posts/157886> بتاريخ: 2016/06/12، 17 سا و 56 د

4 المصدر: بوجحيش خالدية، مقال متاح على الموقع التالي: <http://kenanaonline.com/users/khaldiabouj/posts/197838> بتاريخ: 2016/06/12، 18 سا و 09 د، مرجع سابق ذكره.

**المفهوم الشامل:** يضيف مسؤوليات أخرى للشركة، حيث أن قواعد الحكومة تتضمن جميع أصحاب المصالح، وكذا مسؤولية الشركة تجاه المجتمع.

من خلال التعاريف السابقة يتضح لنا أن هناك مجموعة من المعاني الأساسية لمفهوم حوكمة الشركات منها:

- هي: « مجموعة من الأنظمة الخاصة بالرقابة على المؤسسات».
- هي: « تنظيم العلاقات بين مجلس الإدارة، المديرين، المساهمين، وأصحاب المصالح».
- هي: « التأكيد على أن المؤسسات يجب أن تدار لصالح المساهمين».

وبالإضافة إلى ما ذكر آنفا تعتبر حوكمة الشركات: "الإطار الذي يسعى إلى تحقيق أهداف المؤسسة من خلال الدور الفعال لمجلس الإدارة"<sup>1</sup>.

وبذلك فهي فلسفة تسييرية ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة في أن واحد بضمان استدامة وتنافسية المؤسسة، وهذا من خلال:

- تعريف حقوق وواجبات الأطراف الفاعلة في المؤسسة.
- تقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عن الخطوة الأولى.
- تعزيز أو اصر التعاون بين الأطراف الداخلية والخارجية للمؤسسة وكذا مع المنظمات والهيئات والمراكز المحلية والإقليمية ذات العلاقة لتنفيذ مشاريع إدارية مشتركة.<sup>2</sup>

من خلال الطرح المتقدم ذكره حول حوكمة الشركات نستخلص أن لهذه الأخيرة جملة من الأبعاد المتعددة، وكل بعد منها يتشكل من ميزات وخصائص لها أساسياتها في تشكيل البعد في حد ذاته والذي يشكل في مجموعه تحديات ورهانات لحوكمة الشركات، تبرز تشكيلة هذه الأبعاد في مجملها في: البعد الرقابي، البعد الاستراتيجي، البعد الأخلاقي، البعد الإفصاحي، والبعد التشغيلي.

### المطلب الأول: البعد الرقابي لحوكمة الشركات:

من الناحية الرقابية تحدد الحوكمة القواعد التي تتم بناء عليها إدارة الشركة بإشراف مجلس الإدارة من أجل حماية المصالح والاستشارات المالية للمساهمين كما أنها تحدد الحقوق والمسؤوليات بين مختلف المشاركين في الشركة من مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح، علاوة على بيان القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بأمر الشركة، وهو ما يساعد على الرقابة على كفاءة الأداء ومكافحة الفساد الإداري والمالي. كما أنها تؤدي إلى تحسين إدارة الشركة عن طريق مساعدة المسؤولين في وضع إستراتيجية سليمة للمؤسسة لتخفيض المخاطر وإظهار الشفافية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> غضبان حسام الدين، مرجع سابق ذكره، ص: 18-19.

<sup>2</sup> Tan, Lay Hong, "A Balanced Scorecard Approach to Survey Corporate Governance Practices in Singapore's Listed Companies: STI Companies and Government-Linked Companies", (May 1, 2006). Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=905048> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.905048>, sites accessed on 04/02/2017 à 15h 33mnt.

<sup>3</sup> Ulrike Mayrhofer , « Les rapprochements d'entreprises : perspectives théoriques et managériales » , revue *management et avenir* , 2007/4- no 14, p : 83

كما يتعلق البعد الرقابي والإشرافي للحوكمة في تدعيم وتفعيل الدور الإشرافي لمجلس الإدارة على أداء الإدارة التنفيذية، والأطراف ذات المصلحة ومن بينهم أقلية المساهمين. ويتوقف ذلك على قدرة أعضاء مجلس الإدارة على القيام بتدقيق فعال، وإلى القيام بوضع قوانين وضوابط وآليات تسمح بتوقيع عقاب على الموظفين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة إذا لزم الأمر ذلك.

كما يتعلق البعد الرقابي للحوكمة بتدعيم وتفعيل الرقابة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي للشركة، فعلى المستوى الداخلي فإن تدعيم وتفعيل الرقابة يتناول تفعيل نظم الرقابة الداخلية ونظم إدارة المخاطر من خلال تفعيل آليات الرقابة الداخلية، أما على المستوى الخارجي فيتناول القوانين واللوائح وقواعد التسجيل في البورصة، وإتاحة الفرصة لحملة الأسهم والأطراف ذات المصلحة في الرقابة فضلا عن توسيع نطاق المدقق الخارجي وتدعيم استقلاله<sup>1</sup>.

كما أن تقرير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE الصادر عام 1999 أشار في المبدأ الخاص بمسؤوليات مجلس الإدارة، إلى ضرورة المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة كذلك مسائلة مجلس الإدارة نفسه من قبل المساهمين<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: البعد الاستراتيجي لحوكمة الشركات:

إن إطار حوكمة الشركات يؤمن توجهها استراتيجيا للمؤسسة، ورقابة فعالة ومساءلة الإدارة تجاه الشركة ومساهميها وهذا يدل أن مجلس الإدارة يجب أن يعمل على أساس معلومات شاملة ولصالح الشركة ومساهميها مع الأخذ بعين الاعتبار معاملة المساهمين على أساس متساوي والوصول إلى المعلومات الدقيقة والهامة في الوقت المناسب<sup>3</sup>، من هنا يتبلور البعد الاستراتيجي للحوكمة بدرجة كبيرة في إتباع نظام للرقابة الإستراتيجية يمكن من متابعة وتقييم تنفيذ استراتيجيات الشركة، بغرض تزويد المساهمين بضمانات مفادها أن المديرين سيحاولون انجاز نتائج ذات علاقة بمصالح الشركة من خلال متابعة تحقيق الأهداف، لذلك يمكننا القول أن الرقابة الإستراتيجية تمثل البعد الاستراتيجي لحوكمة الشركات من خلال الخطوات التي تقوم عليها الحوكمة والمتمثلة في "تحسين درجة الشفافية، الوضوح، الإفصاح، نشر البيانات والمعلومات، تحسين قدرة المشروعات، على تحقيق أهدافها..."، ثم قياس الأداء من خلال جمع المعلومات حول الأداء الفعلي لمقارنته مع الأهداف المرسومة للشركة "تعظيم ثروة أصحاب الأسهم في ظروف قانونية وأخلاقية" ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة<sup>4</sup> حيث تعتبر الرقابة الإستراتيجية إحدى النظم التي تستند إليها حوكمة الشركات للتقليل من مشاكل الوكالة الموجودة بين المستويات الإدارية المختلفة في الشركة، وتشمل هذه النظم التحديد الرسمي للأهداف، قياس الأداء التغذية العكسية، وهي الوسائل التي تمكن الإدارة من تقييم الاستراتيجيات التي تتبعها والتأكد ما إذا كانت تؤدي إلى تحسين العائد على رأس المال المستثمر في الأجل الطويل أم لا، والتأكد بالذات مما إذا كانت الاستراتيجيات التي تتبعها الشركة تؤدي إلى تحقيق مستويات عالية من الكفاءة والجودة والابتكار، والاستجابة لرغبات احتياجات العملاء، كما يهدف البعد الاستراتيجي للحوكمة إلى تنمية الأهداف

<sup>1</sup> القشي ظاهر، الخطيب حازم، "الحاكمية المؤسسية وإمكانية تطبيقها على ارض الواقع في الشركات المدرجة في الاسواق المالية"، مجلة اربد للبحوث العلمية مجلد 10، العدد1، 2007، ص: 54.

<sup>2</sup> صديقي مسعود، دريس خالد، ملتقى حول: "الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق، مداخلة بعنوان: "دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية لترشيد قرار الاستثمار"، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، 2011، ص: 09.

<sup>3</sup> القشي ظاهر، الخطيب حازم، نفس المرجع السابق ذكره، ص: 54-55.

<sup>4</sup> حسين مصطفى الهاللي، "من اجل إستراتيجية وطنية للحوكمة من منظور إدارة الدولة والمجتمع والحكم الرشيد"، بحوث واوراق عمل مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، المنظمة العربية للتنمية الادارية، مصر، 2007، ص: 90.

والمعايير ليقارن بها أداء الشركة وتنمية نظام لقياس الأداء باستمرار، مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير والأهداف المرسومة، ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية إذا تطلب الوضع ذلك، وبلغة الحوكمة فان الهدف هو التأكد من أن المستويات الإدارية الدنيا كوكيل تعمل بطريقة تتفق مع أهداف الإدارة العليا كموكل، بمعنى العمل على تعظيم ثروة أصحاب الأسهم في ظل الطرف القانونية والأخلاقية الموجودة.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: البعد الأخلاقي لحوكمة الشركات:

إن الحوكمة هي الممارسة الرشيدة لسلطات الإدارة من خلال التركيز على القوانين والتنظيمات وقواعد السلوك المهنية التي تحدد العلاقة بين مجالس إدارة الشركات من ناحية والأطراف الأخرى أصحاب المصالح، وأضحت الحوكمة أحد أضلاع مثلث الأمان لمنظمات الأعمال بجانب بناء الثقة والشفافية وفي إطار من الالتزام بأخلاقيات الأعمال.<sup>2</sup> وللحوكمة جملة من المبادئ وجب على الشركات العمل على تنفيذها كما لها بعد هام يتمثل في الجانب الأخلاقي والسلوكي والذي يدعم ويحقق زيادة فعالية حوكمة الشركات، فالعلاقة وطيدة بين حوكمة الشركات التي تهدف إلى إدارة المال برشد وشفافية، وبين الأخلاق الحميدة التي تمثل الحكمة والضمير الخلقى فيمن يدير هذا المال (الفرد)، والمرجح هو أن غياب الضمير كجوهر للأخلاق وشيوع الممارسات الأخلاقية والافتقار إلى الممارسات السليمة للرقابة وعدم التطبيق الجيد لمبادئ حوكمة الشركات أو غيابها تعتبر جملة من الأسباب المؤدية إلى حدوث انهيارات مالية ومن ثم أزمات مالية بتوافر أسباب أخرى . وأن من أهم أسباب الأزمة العالمية الراهنة هو السلوكيات غير السوية من جانب المتعاملين في المجال المالي مثل الطمع والفرع، إلى جانب الممارسات غير الأخلاقية التي انتشرت في المؤسسات والأسواق المالية مثل الفساد والمعلومات المضللة، وذلك لأن الدافع الرئيسي للمتعاملين في البورصات أو الأسواق المالية هو المضاربة للحصول على مزيد من الفوائد والأرباح وليس الاستثمار الحقيقي، كما أن أغلب المضاربين في الأسواق المالية يسلكون أسلوب القطيع فسلوكهم مبنى على الإشاعات وعلى معلومات وتحليلات غير حقيقية وهذا ما جعلهم يتهاقنون على بيع ما لديهم من أوراق مالية وبكميات كبيرة فتوالى انخفاض الأسعار في البورصات وتراجعت مؤشراتهما، ف الأزمة الراهنة ليست سوى أزمة أخلاقية، اجتماعية وسياسية في آن واحد.<sup>3</sup>

حيث أفرزت الأزمات والمتغيرات الاقتصادية المعاصرة التي يموج بها العالم كثيرا منها القضايا والتي باتت موضع اهتمام دولي متنامي، ومن أبرز تلك القضايا انهيار العديد من الشركات العالمية أهمها شركة انرون Enron وشركة ورلدكوم Worldcom التي هزت الاقتصاد الأمريكي، ونتيجة لكل هذا شهدت الساحة الدولية الاقتصادية بزوغ مفهوم أصطلح على تسميته بحوكمة الشركات لمراجعة ما يعترى ضعف الرقابة في هذه الشركات، وهو الأمر الذي كان باعثا حقيقيا نحو تأصيل وتطبيق الحوكمة لوضع معايير لضبط العمل بدرجة مناسبة من الشفافية والمصادقية، والتي تعني في مجملها الالتزام بضوابط وسلوكيات أخلاقيات الأعمال.<sup>4</sup>

وتعتبر العناصر الآتية من دوافع ظهور حوكمة الشركات كمصطلح وكنظام للإدارة:

- الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة.
- زيادة وعي مسؤولي الإدارة وأصحاب المصالح بالإجراءات الحاكمة.
- إيجاد الهيكل الذي يحدد من خلاله أهداف الشركة ووسائل تحقيقها.
- المساعدة على رفع درجة الثقة مع تحقيق المزيد من الاستقرار المالي.
- ضمان الحصول على معاملة عادلة لجميع المساهمين.

<sup>1</sup> شارلز هل، جاريت جونز، الإدارة الاستراتيجية "مدخل متكامل"، تعريب ومراجعة محمد سيد احمد عبد المتعال، اسماعيل علي بسيوني، دار المريخ للنشر، الرياض، 2008، ص: 870.

<sup>2</sup> International finance corporate (IFC), "corporate governance: why corporate governance", 2005, p:01

<sup>3</sup> محسن أحمد الخضيري، مرجع سابق ذكره، ص- ص: 58-59.

<sup>4</sup> Yvon pesqueux, « le gouvernement de l'entreprise comme idéologie », édition marketing , paris, 2000, p :23.

- تمكين الشركات من الحصول على التمويل من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين.
- إمكانية مشاركة الدائنين والمقرضين والاضطلاع بدور المراقبين الخارجيين بالنسبة لأداء الشركة.<sup>1</sup>

ومن العوامل التي جعلت الحاجة إلى حوكمة الشركات ملحة وضرورية نجد :

- إهتزاز الثقة في الأسواق، حيث عانت معظم الأسواق من عمليات إهتزاز الثقة وفقدت معها آلاف المستثمرين وملايين العاملين وتضاعفت الخسائر مع الانهيارات المالية.
  - الشعور بالانخداع والقهر، وظهور إحساس غامض بمواجهة مؤامرة من طرف عدو ليس له قيم سوى النهب أو لسرقة والاستيلاء على حقوق الغير والتلاعب بأموال المساهمين في الشركات.
  - الشعور بالاكنتاب والإحباط الاستثماري، وعدم القدرة على مواصلة عمليات الاستثمار بسبب فضائح مالية فائقة لا يتصورها العقل.
  - الانسحاب من سوق الاستثمار، سواء المحلي أو العالمي الذي حدثت فيه الفضيحة وعدم الرغبة ولا القدرة على العودة إليه مهما كانت المكاسب مغرية.
  - تقييد المعاملات الأجلة وإنكماش السوق الائتماني إلى الدرجة التي أصبحت معها البنوك تواجه موقفاً غير عادي، حيث الودائع لا تنمو والائتمان يتراجع.<sup>2</sup>
- وتعرف الحوكمة بأنها حالة وعملية واتجاه كما أنها نظام مناعة وحماية يحكم الحركة ويضبط الاتجاه ويحمي سلامة كافة التصرفات ونزاهة السلوكيات داخل الشركات. كما تعد حوكمة الشركات بمثابة عملية إدارية تمارسها سلطة الإدارة الإشرافية سواء داخل الشركات أو خارجها، وهي عملية متعددة المراحل تتخذ من الأخلاق والضمير والوعي أدواتها ومحورها، وهي عنصر لازم في كافة الأعمال والممارسات من أجل توفير عناصر السلامة، وتزداد أهميتها في إدارة الشركات من أجل تحقيق عوامل الثقة في البيانات والمعلومات المالية التي يتم نشرها لضمان حقوق المساهمين فيها وهي عملية تتم من خلال مجموع من القواعد والنظم القانونية والمحاسبية والمالية والاقتصادية وأيضاً من خلال التعليمات والتوجيهات التي تصدرها جهة الإدارة لتوجه وتحكم أداء العمل في كافة المؤسسات بما يؤدي إلى حسن القيام بالأعمال واستيفاء الحقوق وأداء الالتزامات بصورة صحيحة من خلال التزام أدبي ومهني وقانوني ومرجعي يلتزم به الجميع شاملاً ذلك مجلس الإدارة والمديرين العاملين وكذلك العاملين في قطاعات المحاسبة والتدقيق والرقابة والتفتيش الداخلي، وما يتصل بمراقبي الحسابات الخارجيين، وما يجب عمله نحو إيضاح نتائج الأعمال للغير.<sup>3</sup>

وعليه فإن هذا التعريف يتضمن العديد من الجوانب مفهوم الحوكمة:

- **الحكمة:** ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد؛
- **الحكم:** وما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك؛
- **الاحتكام:** وما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية والى خبرات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة؛
- **التحاكم:** طلباً للعدالة خاصة من انحراف السلطة وتلاعبها بمصالح المساهمين، وقد ثبت يقينا انه من الضروري أن تعمل الحوكمة على زيادة الجودة وقياسها ليس فقط لتعريف وتحديد ومعالجة أسباب الانهيارات المالية التي أصابت بعض الشركات ومنع حدوثها مرة أخرى ومعرفة نقاط

<sup>1</sup> عبيد سعد المطيري، "مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة: تحديات وقضايا معاصرة"، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2004، ص- 107-108.

<sup>2</sup> محسن أحمد الخضيري، مرجع سابق ذكره، ص- 13-14.

<sup>3</sup> مظفر جابر الراوي، "تطبيق معايير الحوكمة وأثرها القانوني في ضمان حقوق أقلية المساهمين في الشركات المساهمة- المملكة الأردنية الهاشمية نموذجاً"، مجلة دفاقر السياسة والقانون، العدد 11، الاردن، جوان 2014، ص: 185.

الضعف التي تؤدي إلى تقليل كفاءة الإدارة والمحللين والماليين واهتزاز قدرتهم على الحكم وتقدير واقع السوق بل أيضا تعمل من أجل تحديث وتطوير الأداء اعتمادا على البيانات ومعلومات حقيقية.<sup>1</sup>

وتعد أهمية حوكمة الشركات من خلال هذا البعد من أهم العمليات الضرورية واللازمة لحسن عمل الشركات وتأكيد نزاهة الإدارة فيها وكذلك للوفاء بالالتزامات والتعهدات ولضمان تحقيق الشركات لأهدافها وبشكل قانوني اقتصادي سليم. وتظهر أهمية الحوكمة هنا فيما يلي:

- محاربة الفساد الداخلي في الشركات وعدم السماح بوجوده أو عودته مرة أخرى.
- تحقيق ضمان النزاهة والحياد والاستقامة لكافة العاملين في الشركات بدء من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتى أدنى العاملين فيها.
- تقادي وجود أية أخطاء عمدية أو انحراف متعمد كان أو غير متعمد ومنع استمراره.
- محاربة الانحرافات وعدم السماح باستمرارها.
- تقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن باستخدام النظم الرقابية التي تمنع حدوث مثل هذه الأخطاء.
- تحقيق أعلى قدر من الفعالية لمراقبي الحسابات الخارجيين والتأكد من كونهم على أعلى درجة من الاستقلالية وعدم خضوع ملاية ضغوط من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين.<sup>2</sup>

وهي أداة جيدة تمكن المجتمع من التأكد من حسن سير إدارة الشركات بأسلوب علمي وعملي يؤدي إلى توفير اطر عامة لحماية أموال المساهمين وتحقيق نظام بيانات ومعلومات عادل وشفاف يحقق انسياب هذه البيانات والمعلومات على قدم المساواة بما يحقق توافر النزاهة في الأسواق ولأصحاب المصالح والعلاقات المرتبطة بالمشروعات الشركات، وفي نفس الوقت توفير أداة جيدة للحكم على مجالس إدارة الشركات ومحاسبتهم.<sup>3</sup>

إن الحوكمة جاءت للقضاء على الممارسات السلبية من قبل الإدارة، والحد من الغش والخداع والتلاعب بمصالح ومقدرات الشركة، ومحاربة الفساد وسوء الإدارة وذلك من أجل حماية أصحاب المصالح مع المنشأة كالمقرضين والمساهمين، حيث أن صغار المساهمين هم أكثر المستفيدين من وجود نظام الحوكمة المؤسسية. وبالتالي فالأمر يستدعي التقيد بميثاق حوكمة الشركات والعمل على تنفيذ مبادئ الحوكمة والامتثال إلى أخلاقيات الأعمال والالتزام بمعايير الإفصاح والشفافية.<sup>4</sup>

**المطلب الرابع: البعد الإفصاحي لحوكمة الشركات:**

يؤدي اعتماد السوق المالي على حوكمة الشركات في توفير احتياجات المستخدمين من المعلومات الى زيادة قدرة السوق على ضبط حركة التعامل، والتي تتوقف بدورها على قدرة الحوكمة في تحقيق الشفافية في التقارير المنشورة. وللتعرف على كيفية تحقيق الشفافية - أحد مبادئ حوكمة الشركات- لابد من اتباع الآليات التالية:

- الاهتمام بالمعلومات غير المالية.
- التحول من الإفصاح الاختياري الى الإفصاح الإلزامي.
- تدعيم الإفصاح الإلكتروني.

#### 1- الاهتمام بالمعلومات غير المالية:

1 طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات شركات قطاع عام وخاص ومصارف"، الدار الجامعية للطباعة والنشر، 2005، ص: 10.  
 2 محسن أحمد الخضيرى، مرجع سابق ذكره، ص: 43.  
 3 مظفر جابر الراوي، مرجع سابق ذكره، ص: 187.  
 4 محسن أحمد الخضيرى، مرجع سابق ذكره، ص: 20.

ينتج عن انحصار الإفصاح في البيانات المالية فقط ضعف كفاءة السوق المالي في مجال تسعير الأسهم، حيث أن المعلومات المالية ما هي الا جزء من المعلومات التي تؤثر على السوق المالي الكفاء. وما يؤكد على أهمية المعلومات غير المالية التعليمات التي أصدرتها لجنة البورصة الأمريكية والتي يختص أولها بالإفصاح عن المعلومات غير المالية.

### 2- التحول من الإفصاح الاختياري الى الإفصاح الإلزامي:

ان الفكر المحاسبي والواقع العملي قد طرح مجموعة من الأفكار حول محتوى الإفصاح الاختياري ليشمل المعلومات الاستراتيجية والبيانات غير المالية بالإضافة الى البيانات المالية الاضافية التي لا تشملها القوائم المالية وحتى يمكن توسيع دائرة المعلومات المتاحة لجمهور المستثمرين، ولكي نحد من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستثمرين وبين المستثمرين أنفسهم نتيجة اتصال بعضهم بادارة الشركة وحتى نصل الى سوق كفاء، ولكي يمكننا من الوصول للسعر العادل للسهم، لابد وأن يتحول الإفصاح الاختياري الى افصاح الزامي.

### 3- تدعيم الإفصاح الالكتروني:

ان افصاح الالكتروني يساعد على نشر المعلومات المالية وغير المالية في التوقيت المناسب والمتزامن (باستمرار). فهو يحقق العديد من المزايا ومنها :

- توفير المعلومات في الوقت المناسب.
- تحقيق التغذية العكسية.
- تحقيق امكانية التحديث الفوري.
- تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات.
- سهولة في الوصول الى المعلومات المطلوبة<sup>1</sup>

كما تشمل الافصاح عن المعلومات ذات الاهمية مثل الاداء المالي والتشغيلي للشركة واهدافها والاحداث الهامة وعوامل المخاطر بحيث يتم الافصاح عن كل تلك المعلومات في الوقت المناسب، بدون تاخير وبالذقة الكافية<sup>2</sup>.

### المطلب الخامس: البعد التشغيلي لحوكمة الشركات:

كما تعمل الحوكمة على كفاءة استخدام الموارد، وتعظيم قيمة الشركة وتدعيم مركزها التنافسي، بما يمكنها من جذب مصادر التمويل اللازمة للتوسع والنمو.

ويعد نظام الحوكمة من النظم المرتبطة بتطبيق سياسات الحرية الاقتصادية وبتفعيل وإحكام آليات السوق وفي الوقت نفسه فهي نظام يعمل على جذب الاستثمارات لأي دولة من الدول ولأي شركة من الشركات، فهي تعمل نشر ثقافة الالتزام كما أنها ترتبط بعمليات تحقيق القيمة المضافة وكذلك التراكم الرأسمالي مما يؤدي إلى تحقيق نتائج ملموسة منها:

- اقتصاديات التشغيل الأمثل وذلك من خلال القضاء على كافة أشكال الفاقد الاقتصادي في المشروع وعدم السماح بأي إهدار أو ركد أو عادم أو غير مطابق للمواصفات بما يرفع من اقتصاديات التكلفة حيث تقل التكاليف بنسبة كبيرة.
- اقتصاديات الارتقاء الإنتاجي وذلك برفع إنتاجية عناصر الإنتاج الخاصة بالمشروع حيث تعمل الحوكمة على رفع الطاقات التشغيلية بشكل ملموس وما يتبع ذلك من زيادة ملموسة في الإنتاج وما يعنيه ذلك من وجود اقتصاديات أفضل للمشروع وما يحققه من تأثير في الأسواق نتيجة امتلاك مزايا تنافسية ملموسة.

<sup>1</sup> احمد رجب عبد الملك عبد الرحمن، "قياس مدى تحقق الشفافية والإفصاح في التقارير المالية المنشورة للشركات المتداولة في سوق المال السعودي- دراسة نظرية وتطبيقية"، مدخل ضبط معايير المحاسبة السعودية، 2009، ص: 13.

<sup>2</sup> op cit, P : 85. Ulrike Mayrhofer,

■ اقتصاديات العائد والمردود الاستثماري وما يتعلق بربح رأس المال المستثمر في المشروع حيث يتحقق من انخفاض التكاليف وزيادة قدرة المشروع على تخفيض أسعار منتجاته أو تسعيرها بشكل مناسب ومن ثم زيادة القدرة التسويقية لهذه المنتجات فضلا عما يحققه المشروع من عائد ومردود.

ومن هنا تأتي الحوكمة كنظام يعمل على تفعيل الإمكانيات وتشغيل وتوظيف الموارد ويزيد من كفاءة استخدامها في إطار سليم يحقق تفاعل وتفعيل ماهية اقتصاديات السوق.<sup>1</sup>

➤ **منظومة الحوكمة:** وتتمثل في نظام معلومات الحوكمة والذي يضم مدخلات النظام، نظام تشغيل الحوكمة، ومخرجات النظام.

- **مدخلات النظام:** حيث يتكون هذا الجانب مما تحتاج إليه الحوكمة من مستلزمات، وما يتعين توفيره لها من مطالب، سواء كانت مطالب ومتطلبات قانونية وتشريعية أو إدارية أو اقتصادية.
- **نظام تشغيل الحوكمة:** ويقصد به الجهات المسؤولة عن تطبيق الحوكمة، وكذلك المشرفة على هذا التطبيق، وجهات الرقابة وكل كيان إداري داخل الشركات أو خارجها مساهم في تنفيذ الحوكمة، وفي تشجيع الالتزام بها وفي تطوير أحكامها والارتقاء بفعاليتها.
- **مخرجات الحوكمة:** الحوكمة ليست هدفا في حد ذاته لكنها أداة ووسيلة لتحقيق نتائج وأهداف يسعى إليها الجميع فهي مجموعة من المعايير والقواعد والقوانين المنظمة للأداء والممارسات العلمية والتنفيذية سواء للشركات أو المؤسسات ومن ثم الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية.<sup>2</sup>

وعليه يمكن القول بان حوكمة الشركات هي: " أسلوب تسيير يهدف إلى التأكد من حسن إدارة الشركات بشكل يحافظ على حقوق ومصالح الأطراف الأخذة في المؤسسة"<sup>3</sup>. حيث تعمل الحوكمة على ضمان عدم قيام مجلس الإدارة بإساءة استخدام سلطاتهم في الإضرار بمصالح المساهمين أو أي من الأطراف المرتبطة بالشركة كالموردين وحملة السندات والمقرضين والدائنين والمستهلكين، كما تعمل على ألا تسيء الإدارة استغلال أموال حملة الأسهم، وان تجعل الإدارة حريصة على ربحية وقيمة أسهم الشركات.<sup>4</sup>

## خاتمة الفصل الأول:

إن تبني مبادئ الحوكمة في أي بلد لا يمكن أن يتحقق الا اذا كان هناك مناخ وبيئة تضمن تطبيق تلك المبادئ، وهذا ضمن الأطر القانونية والتنظيمية، ويمكن القول أن عمليات وضع أي من التشريعات تمثل احدى تحديات الشركات في الاقتصاديات النامية، وبدونها لا يمكن للأسواق وحوكمة الشركات أن تثبت جذورها، ويعتمد مستقبل اقتصادياتها على مواجهة تلك التحديات، ويتطلب النجاح قيام القطاعين الخاص والعام معاً، بالإضافة الى انشاء ووضع أطر قانونية وتنظيمية وخلق جو من الثقة من خلال السلوك الأخلاقي والإشرافي.

وقد تبين الآن أكثر من أي وقت مضى، أن تبني نظام شفاف وعادل يؤدي إلى خلق ضمانات ضد الفساد وسوء الإدارة، والحد من أساليب التضليل، سواء عن طريق الالتزام بمبدأ حماية حقوق المساهمين

<sup>1</sup> اشرف حنا ميخائيل، مرجع سابق ذكره، ص: 06.

<sup>2</sup> فكري عبد الغني محمد جودة، "مدى تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية في المصارف الفلسطينية وفقا لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية - دراسة حالة بنك فلسطين"، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2008، ص: 19.

<sup>3</sup> غضبان حسام الدين، مرجع سابق ذكره، ص: 20.

<sup>4</sup> فكري عبد الغني محمد جودة، مرجع سابق ذكره، ص: 20.

الذي يضمن تشجيعهم على الاستثمار في الأوراق المالية دون تخوف، أو من خلال مبدأ الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الذي يعتبر عاملا مهما في تخفيض تكلفة رأسمال الشركة وضمن استمراريتها، بما يضمن تنشيط السوق من جهة، والوصول إلى السعر الحقيقي للأسهم من جهة أخرى، ومن ثم رفع كفاءة السوق المالي. أي أن الطريق الجيد والصحيح لحوكمة الشركات سيكون المدخل الفعال لتعزيز الإفصاح والشفافية، مما ينعكس بالإيجاب على كفاءة السوق المالي.

والجزائر وفي ظل العولمة تجد نفسها أمام اختبار صعب من خلال البيئة الداخلية وضعف مؤسساتها، والبيئة الخارجية التي ستفرض عليها التكيف مع المتطلبات والمستجدات الحديثة. ولاشك أن الحوكمة في الجزائر تعتبر من بين الرهانات الكبرى التي يجب عليها أن تسعى إلى تحقيقها، إلا أن هذا ليس بالأمر الهين نظرا للمشاكل التي تعاني منها والتي تحول دون تحقيق سير آليات الحوكمة فيها، وبالتالي الوصول إلى التنمية. حيث يواجه الاقتصاد الجزائري بصفة خاصة تحديات تتمثل في غرس حوكمة الشركات في الشركات العمومية باعتبارها المساهم بالنصيب الأكبر في العمالة والدخل. ومن أجل الوصول إلى ترسيخ مفهوم حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية يجب:

- مواجهة مظاهر الفساد بمختلف أشكاله، ونشر ثقافة النزاهة وتوعية المجتمع والشركات بضرورة الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات، من خلال تأسيس هيئات خاصة وجمعيات تعمل على تنظيم ندوات ومؤتمرات من أجل نشر الوعي بأهمية الحوكمة. والاستفادة من خبرة البلدان الرائدة في هذا المجال.
- تفعيل الأدوات الرقابية المختلفة ووسائل الإعلام في إطار حوكمة الشركات خاصة في مجال تنشيط الأوراق المالية.
- تأسيس نظام حوكمة الشركات يكون قائما على أساس القواعد لا على أساس العلاقات.
- التأكيد على ضرورة الالتزام بأخلاقيات العمل في الشركات.

## الفصل الثاني:

الإطار النظري للتدقيق الداخلي وعلاقته بالحوكمة.

### تمهيد:

إن جملة هذه الأسباب والتداعيات بالإضافة إلى حالات الفشل الذريع.. كلها أدت إلى ظهور الحاجة إلى حوكمة الشركات، وتبونها صدارة الأحداث والقضايا المرتبطة بالاقتصاديات المتقدمة والناشئة منها على حد سواء، حيث وضعت قضية حوكمة الشركات على قمة اهتمامات كل من مجتمع الأعمال الدولي والمؤسسات المالية الدولية، حيث توول جل الاقتصاديات الراهنة إلى الريادة بحثاً عن موطئ قدم تنأى بنفسها فيه عن مزاحمة حدة المنافسة والتركيز على الجودة غير أن تنوع، تطور، تجدد المخاطر وكذا عمقها، يبرز وبوضوح بوصلة التهديدات التي من شأنها أن تهز بركيزة الاقتصاديات وعلى وجه الخصوص المؤسسة كنواة لا غنى عنها في ذلك، إن الفعالية في تسيير الخطر، وكذا استلزام ديناميكية صلبة ومتسارعة في التحليل، التفسير وضمن ضمان صحة التنفيذ للحلول المقترحة ومن ثم تحقيق الأهداف المسطرة، هو ما استدعى التطلع إلى تركيبات رقابية حامية ومتلاحمة مع بعضها البعض بغية تحقيق ذلك، واستهداف تطلعات أخرى كتقليل التكلفة، تحقيق أقصى كفاية إنتاجية، نشر المعلومة الموثوقة والملائمة في الوقت القياسي والمناسب، حماية حقوق المساهمين والأجراء، التسيير الداخلي للمنظمة بشكل فعال، حماية المحيط الخارجي للمؤسسة.....وهلم من ذلك، كل ذلك يتوقف وبصفة قصوى على المؤسسة في كفاءة سن نظام رقابة داخلية فعال وسلس، وهو ما استلزم وجوب تواجد مجموعة متكاملة من الأجهزة والآليات الرقابية حتى تستمد منها حوكمة التسيير والرقابة مظاهرها وتعمل بذلك على ضمان نجاح الشركات في بلوغ غايتها بالشكل الأصح خاصة فيما يتعلق بتحقيق القيمة المضافة للمؤسسة وبشتى أبعادها.

### المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي.

إن توسيع حجم المؤسسات وتعدد أنشطتها عقد من مهام الإدارة، خاصة من حيث المراقبة. وحتى تتوصل إدارة المؤسسة إلى ضمان تحقيق أهدافها، كان لابد لها من القيام بإنشاء قسم خاص يطلق عليه اسم قسم "التدقيق الداخلي" والهدف منه تقديم الاستشارة ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات عن طريق تلك الرقابات التي يقوم بها. وحتى تتمكن من الإلمام بجميع المفاهيم والمبادئ الأساسية التي تحكم مهنة هذا القسم سوف نتطرق من خلال هذا المبحث إلى:

### المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي.

يعمل التدقيق الداخلي في بيئة ومؤسسات ذات أهداف أحجام وتنظيمات مختلفة، وأيضا مجموعة القوانين والأنظمة والتي تختلف من بلد إلى آخر، وهذا الاختلاف قد يؤثر على إنتاجية وطبيعة عمل المدقق الداخلي مما

دعا إلى وجود معايير وأسس تحكم عمل التدقيق الداخلي كمحاولة لخلق تجانس بين نتائج الأعمال التي يؤديها المدققين الداخليين، وكذلك إمكانية الاعتماد عليها بصورة أوسع، خاصة وأن هذه الوظيفة أصبحت تسمح بالقيادة المثلى وكذا معرفة كل ما يدور في المؤسسة، حيث تعمل كتقنية علمية وعملية تحت الإدارة العليا في المؤسسة، كما أصبحت تعمل على إيصال كل ما من شأنه أن يساعدها في تحسين التسيير وتقويم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في مواجهة المخاطر والحد منها، ما من شأنه أن يشكل حماية للمؤسسة وأن يحقق لها قيمة مضافة. إن كرونولجيا هذه النقاط هي ما سيتم التعرض له من خلال التطرق إلى طرح تفصيلي لهذا المطلب.

### الفرع الأول: تطور مفهوم التدقيق الداخلي.

تشير أغلب الدلائل إلى أن بدايات ظهور التدقيق الداخلي كانت في الولايات المتحدة الأمريكية ومع ظهور الشركات الكبرى في القرن التاسع عشر كانت إدارة السكك الحديدية والمصارف وشركات التأمين وشركات المساهمة قد لاحظت قيمة خدمات التدقيق الداخلي تحقق نجاحا عظيما يتخطى تدقيق البيانات المالية وكرسته لتجهيز تقارير التشغيل الموثوقة غير المنتظمة للبيانات المالية مثل: نوعية المنتجات<sup>1</sup>. كما يشار إلى أنه بعد تأسيس معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941 وازدياد أهمية التدقيق الداخلي المرتبط بالعمل التجاري ظهرت آراء وملاحظات هامة لأعضاء المعهد البارزين منهم: **Robert Bmilne and Arthur Hald** ذوي الامتياز في المعهد ولكل منهما وجهة نظر خاصة في التدقيق الداخلي إذ يرى **(1944 Arthur Hald)** " أن الضرورة هي التي خلقت التدقيق الداخلي وهي التي جعلته جزءا متم من التجارة الحديثة ولا تستطيع أية تجارة كبيرة الهرب منه وإذا لم تمتلك الأعمال التجارية التدقيق الداخلي الآن فإنها سوق تمتلكه عاجلا أم آجلا "، أما وجهة نظر **(Robert Bmilne 1945)** فهي " أن معهد IIA هو نتيجة اعتقاد المدققين الداخليين بأن المنظمة هي ضرورية في عملية بناء التجارة الأمريكية لغرض تطوير الوضع الشرعي والمهني الحقيقي للتدقيق، وعلى الرغم من أن جذوره تعود للمحاسبة فإن هدفه الرئيسي يقع ضمن منطقة الرقابة الإدارية وهو يظم مراجعة مالية ذات علاقة بالعمليات التجارية ضمن المنظمة ككل"<sup>2</sup>.

كما تميز المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين IIA خلال تلك المدة بنشاط عملي ومهني بارز في مجال التدقيق الداخلي فأشرف على مجموعة كبيرة من الأبحاث في مجال التدقيق الداخلي عن طريق لجنة خاصة للأبحاث تكونت من أعضاء المعهد كما أصدر المعهد مجلة المدقق الداخلي وهي مجلة علمية تتناول هذا المجال بالدراسة والتحليل وعرض الخبرات المكتسبة.

أما **Victor Z.Brink** فقد ساهم في إعداد أول بيان أو قائمة بمسؤوليات المدقق الداخلي الصادرة عن المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين عام 1947، والتي ورد فيها تعريف التدقيق الداخلي على أنه: " نشاط تقويمي مستقل خلال تنظيم معين يهدف إلي تدقيق العمليات المحاسبية و المالية وغيرها كأساس لخدمة الإدارة، وهي رقابة إدارية تمارس عن طريق قياس وتقويم فعالية أساليب الرقابة الأخرى؛" وقد عد هذا التعريف من أكثر التعريفات المقبولة والمستخدمة في حينه بالنسبة للتدقيق الداخلي فالهدف هنا هو مساعدة الإدارة في الوصول إلى أكفأ الطرق لإدارة العمليات المختلفة في المنظمة<sup>3</sup>.

وفي عام 1957 أصدر معهد المدققين الداخليين الأمريكي قائمة أخرى بمسؤوليات المدققين الداخليين وورد فيها أن التدقيق الداخلي هو: " أداة للحكم والتقييم تعمل داخل المنظمة تقدم الدعم للإدارة في مجال الرقابة عن طريق فحص واختبار مدى كفاية الأساليب المحاسبية والمالية والتشغيلية الأخرى في هذا المجال فهي رقابة إدارية مهمتها تقييم مدى كفاءة وفعالية المستويات الرقابية الأخرى بهدف مساعدة الإدارة على أداء المسؤوليات الملقاة على عاتقها بأكفأ الطرائق وعلى أحسن وجه من خلال تزويدها بالمعلومات والحقائق والتحليلات الموضوعية

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد عبد الفتاح، "الاسناد الخارجي لاداء وظائف المراجعة الداخلية واثره على استقلال المراجع الداخلي وجودة المراجعة -دراسة ميدانية-، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، العدد 1، 2001، ص: 31.

<sup>2</sup> القاضي حسين يوسف وآخرون، "التدقيق الداخلي"، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2008، ص: 77.

<sup>3</sup> القاضي حسين يوسف وآخرون، نفس المرجع السابق، ص: 79.

والتعليمات المفيدة والمتعلقة بنشاطها والتي تسفر عنها عمليات الفحص والتقييم فالمدقق الداخلي مسؤول عن فحص وتقييم أية ناحية من نواحي النشاط طالما كان في ذلك خدمة ونفع للإدارة<sup>1</sup>.

يلاحظ أن هذا التعريف يعد الأكثر توسعا لمجال التدقيق الداخلي لأنه يتضمن فحص وتقييم النواحي المحاسبية والمالية والتشغيلية على حد سواء كمجال لعمل المدقق الداخلي، فضلا عن ذلك فقد أصبحت هناك شهادة "مدقق داخلي قانوني" يمنحها معهد المدققين الداخليين لمن يجتازون امتحانات تأهيلية مكونة من أربعة أجزاء وعقد أول امتحان في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1947، وبنهاية السبعينيات استحق حقل التدقيق الداخلي لأن يطلق عليه "بالمهنة الناضجة والكاملة" والدليل على ذلك أنه في عام 1947 كان التدقيق الداخلي يملك صورة جديرة بالاحترام بصورة كافية وسمي "بالمهنة الرسمية". فالإدارة بدأت تدرك أنه بالإمكان الاستعانة بخدمات المدقق الداخلي في مجالات أخرى غير المجالات المحاسبية والمالية ومن هنا ظهر مفهوم جديد وهام للتدقيق الداخلي مؤداه أنها أداة بناء تساعد إدارة المنظمة في جميع مجالات النشاط سواء كانت مجالات محاسبية أو مالية أو تشغيلية<sup>2</sup>. أما مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي \*IAASB التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين قد عرفه بأنه: "وظيفة تفويم الأنشطة المتعارف عليها داخل المنظمة كخدمة لها وتشمل وظائفها الفحص والتقييم ومراقبة مدى كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية والمحاسبية".

وعلى الرغم من أن معهد المدققين الداخليين الأمريكي قد أصدر تعاريف عدة تحدد مفهوم التدقيق الداخلي إلا أن التعريف الحديث للتدقيق الداخلي و الصادر عام 1999 هو مكرس لتكليف مهارات ومسؤوليات المهنة المتوسعة والتنسيق بينهما إذ ورد فيه: " أن التدقيق الداخلي هو نشاط استشاري موضوعي مستقل، وهو مصمم كإضافة قيمة لعمليات المنظمة وتحسينها وهو يساعد المنظمة في إكمال هدفها عن طريق استخدام مدخل منظم لتقييم وتحسين فعالية الإدارة لمواجهة المخاطر وفرض الرقابة وتوجيه العمليات". كما أن هذا التعريف للتدقيق الداخلي يعطي مفهوم للمهنة في ستة طرق مهمة:

1. **النشاط الموضوعي:** إن من غير الضروري أن يكون قد نشأ ضمن المنظمة لأن التعريف يسمح لأن يتم توفير خدمات التدقيق الداخلي من مصدر خارجي لكن من المهم توفير الاستقلالية وعدم التحيز.
2. **النشاط الاستشاري:** أي أن نطاق التدقيق الداخلي يظم أنشطة المشاورة والتأكيد الفعال واقتراح التحسينات على الأنظمة الموضوعية.
3. **إضافة قيمة لعمليات المنظمة:** أي أن هناك تأكيد على المساهمة المهمة التي يقدمها التدقيق الداخلي لأي منظمة في مواجهة المخاطر وفرض الرقابة وتوجيه العمليات.
4. **المسؤول:** التعريف الجديد يؤكد على شمول المنظمة بكاملها بخدمات التدقيق الداخلي وهذا يضيف الأمر الرسمي للتدقيق الداخلي بصورة واسعة.
5. **اتساع الآفاق:** يفترض التعريف الجديد أن أنظمة الرقابة هي موجودة فقط لأجل مساعدة إدارة المخاطر وتشجيع التوجيه الفعال وأن مثل وجهة النظر هذه توسع على حد ما آفاق التدقيق الداخلي وتنتشر مجال عمله على عمليات التوجيه والرقابة وإدارة المخاطر.
6. **المدخل المنظم:** يوضح التعريف الجديد بأن مهنة التدقيق الداخلي تمتاز بشكل فريد واستثنائي بكونها مهنة معتمدة على المعايير وهي الأساس لجعل العملية النظامية حرفة تضمن بدورها أداء نوعي جيد لعمليات التدقيق الداخلي.

أما في عام 2001 فقد تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي وتم تعريفه من قبل IIA وترجمته إلى اللغة الفرنسية من قبل IFACI على أنه: "نشاط مستقل موضوعي، تأكيدي ونشاط استشاري مصمم لإضافة

<sup>1</sup> الواردات خلف عبد الله، "التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية"، دار الوارث للنشر والتوزيع، الاردن، 2006، ص: 24.

<sup>2</sup> الواردات خلف عبد الله، نفس المرجع السابق، ص: 25.

\* لقد تم تعديل اسم لجنة معايير التدقيق الدولية ISAC لتصبح مجلس معايير التدقيق و الضمان الدولي (IAASB).

قيمة المؤسسة ولتحسين عملياتها، وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، الرقابة وحوكمة المؤسسات.<sup>1</sup> ويتضح من التعريف أعلاه، أن التدقيق الداخلي يعمل من أجل إضافة قيمة للمؤسسة من خلال خفض التكاليف وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، والعمل على إقترح ما يلزم لتحسين عملياتها ومساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها عن طريق تقييم وتحسين عمليات :

- إدارة المخاطر "Risk Management".
- الرقابة " Control".
- حوكمة المؤسسات "Corporate Governance".<sup>2</sup>

كما أن معهد المدققين الداخليين في المملكة المتحدة وإرلندا قد أكد على هذا التعريف عند إصدار ميثاق الأخلاقيات والمعايير الدولية في 2004.<sup>3</sup>

### الفرع الثاني: أهداف وأهمية التدقيق الداخلي.

الأهداف يمكن إيجازها في الأربعة نقاط التالية:

1. إعادة النظر بالنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية؛
2. اختبار المعلومات التشغيلية؛
3. فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها؛
4. فحص الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات والسياسات الموضوعية من قبل الإدارة.

أي أن أهداف التدقيق الداخلي تتجه نحو تحقيق الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية وهو هدف نظام الرقابة الداخلية.<sup>4</sup> حيث اكتسبت مهنة التدقيق الداخلي أهمية كبيرة إذ أصبح لها دور هام في المؤسسات وذلك لما أثبتته من ضبط للمخالفات وانحرافات عن الأهداف التي تسعى الإدارة لتحقيقها ويمكن القول أن هذه الوظيفة تعتبر كصمام الأمان في الإدارة ويمكن وضعها بعيون وأذان الإدارة.

ومن العوامل التي ساهمت تطوير الاهتمام بالتدقيق الداخلي هي:

1. تطور حجم المؤسسات و انتشارها جغرافيا على نطاق واسع مما أدى إلى تباعد المسافة بين الإدارة العليا وكافة العاملين.
2. ظهور شركات المساهمة وحاجة الجمعية العمومية على معلومات لسلامة استثمار أموالها وصحة وعدالة الإفصاح عن البيانات المالية والقوائم والحسابات الختامية المنشورة.
3. الاستقلال التنظيمي للإدارة ضمن الهيكل التنظيمي وتعدد المستويات الإدارية في المؤسسة مما دفع بالإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات ومن ثم حاجة الإدارة للتأكد من سلامة استعمال وتحمل المسؤوليات وفقا للسياسات والنظم والإجراءات المعمول بها.
4. حاجة المجتمع إلى البيانات والمعلومات المثبتة في التقارير ولأجل التأكد من ذلك لابد من سلامة (استعمال وتحمل المسؤوليات وفقا للسياسات والنظم والإجراءات المعمول بها) نظام التدقيق الداخلي والرقابة الذي من شأنه التأمين على الأموال وحمايتها.

<sup>1</sup> عمر علي عبد الصمد، "دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات"، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية الجزائر، 2009، ص: 80.

<sup>2</sup> خلف عبد الله، "الواردات، مرجع سابق ذكره، ص- ص: 32 - 37

<sup>3</sup> أ.م.ع. المهدي عباس محمد، م.م.بان توفيق نجم، "أجهزة التدقيق الداخلي في ظل المعايير العامة"، مجلة الاقتصاد الخليجي، العدد 15، 2008، ص: 19-23.

<sup>4</sup> الدليل الاسترشادي للتدقيق الداخلي في الوزارات، جمهورية العراق ديوان الرقابة المالية دائرة الشؤون الفنية والدراسات، قسم الدراسات الفنية والبحوث، ص: 8.

5. انتهاج أسلوب اللامركزية في الإدارة وقد لجأت الإدارة في المؤسسات الكبيرة والمنتشرة جغرافيا إلى تفويض السلطات إلا أنه مازال يترتب على تلك الإدارات الالتزام بالسياسات والإجراءات وتحقيق الفعالية المطلوبة.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: الهيئات والمنظمات المهنية السبابة في مهنة التدقيق الداخلي.

إن إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي في الكثير من المؤسسات الاقتصادية امتثالاً للنصوص التشريعية والتنظيمية ذات العلاقة، تقتضي توفير بيئة تنظيمية ملائمة ومرنة لأداء دوره بفعالية خاصة في ظل التطور شديد التعقيد، كما ان بروز العديد من الهيئات المنظمة للمهنة بات ينادي بالحاجة إلى توحيد الممارسات شأنه شأن المحاسبة في ذلك، وكذا تضيق الفجوة بين الإطار النظري ومجالات الممارسة المهنية لهذه النصوص، وهذا باعتبار أن هذه المعايير تمثل الإطار المرجعي لتقييم ممارسات نشاط التدقيق الداخلي في أي منظمة، كما توضح الشروط الكفيلة لتحقيق أهدافه وتكوين الموارد البشرية الملائمة لاحتياجات وظائفه، والعمل على نشر ثقافة التدقيق الداخلي داخل هذه المؤسسات.

1- **معهد مراجعي الحسابات الداخليين The Institute of Internal Audit IIA** : تأسس المعهد سنة 1947 يوجد مقره بالولايات المتحدة الأمريكية يضم حالياً أكثر من 180 000 عضو ممثلين 165 دولة، له صلاحية إصدار معايير تدقيق متقاربة دولية، يسهر على نشرها وضرورة احترام تطبيقها كما جاء منها في التعريف ونطاق التطبيق، ويقوم كذلك بإصدار براءات وشهادات الخبرة المهنية عن طريق اجتياز اختبارات المهنة مثل: CIA، CGAP، CFSA، CCSA، CRMA، QIAL، BEAC.<sup>2</sup>

2- **المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية IFACI Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne** : تم تأسيس المعهد سنة 1957 يضم حالياً أكثر من 5600 عضو يشكلون ممارسين ومهنيين في التدقيق والرقابة الداخلية المهنية والرقابة الداخلية، وعلى نطاق أوسع، كل الأعضاء المشكلين للمعهد لهم دراية ورغبة في تنمية إدارة المخاطر. يعمل المعهد على تشجيع نشر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ومناهج التحكم في المخاطر المحيطة بممارسة المهنة. يدعم أيضاً الكفاءات من خلال التدريب والتكوين المرجعي من خلال الدورات التكوينية وكذا المناشير التي يصدرها باستمرار في هذه المجالات، كما يعقد المعهد شراكات وتعاونيات مع المؤسسات العمومية والخاصة التي تسعى إلى تحسين فعالية التسيير، إدارة المخاطر والرقابة الداخلية. نذكر أيضاً الاتحاد الأوروبي للتدقيق الداخلي UFAI، الهيئة الكنفدرالية الأوروبية لمعاهد التدقيق الداخلي ECIA.<sup>3</sup>

### الفرع الرابع: التدقيق الداخلي في الجزائر.

تعد وظيفة التدقيق الداخلي في الجزائر حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه، فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلى في نهاية الثمانينات من القرن الحالي وذلك من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 التي تنص على أنه: "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية «EPE» تنظيم هيكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة بأنماط سيرها وتسييرها".\*

كما أكمل في نص المادة 58 على أنه: " لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة وتسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانوناً والعاملة في إطار الصلاحيات الخاصة بها، تشكل كل مخالفة لهذا الحكم تسييراً ضمنياً ويترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية والجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن".<sup>4</sup>

<sup>1</sup> خالد راغب الخطيب، "مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية"، مكتبة المجتمع العربي للنشر، عمان، 2010، ص: 133.

<sup>2</sup> تم استيفؤها بتاريخ 2016/07/16، 18 سا و 36 د من الموقع التالي:

<https://na.theiia.org/certification/new/Pages/New-to-Certification.aspx>

<sup>3</sup> تم استيفؤها بتاريخ 2016/07/16، 19 سا و 07 د من الموقع التالي: <http://www.ifaci.com/ifaci/actualites-264.html>

\* للاستعلام أكثر يرجى الاطلاع على نص المادة 40 من القانون 88/01 من الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ 12 جانفي 1988 ص: 22.

<sup>4</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد رقم: 2، القانون 01/88 الصادرة بتاريخ 12/01/1988، ص: 38.

كما تنص المادة 40 من القانون 01/91 على أن "المؤسسات الاقتصادية العمومية مدعوة لإقامة وتدعيم نظم داخلية لمراجعة المؤسسات وتحسين طرق أدائها بشكل ملحوظ".<sup>1</sup>

في الجزائر، ومنذ سنوات قليلة، كان التدقيق الداخلي لا يزال يعتبر أداة من أدوات الرقابة يمارس في مجالات المحاسبة والمالية، وهذا يعني أنه يرتبط فقط بوظيفة المحاسبة والمالية. وفي عام 1995، أصبح بصفة تدريجية اختياريا في تطبيقه من قبل المؤسسات.<sup>2</sup> وقد اتخذت الحكومة الجزائرية عدة مبادرات تشريعية تهدف من ورائها إلى تحسين أداء الشركات مثل الأنظمة المصرفية في الجزائر رقم 02/03 المؤرخ في 14 نوفمبر 2002 التي تشمل الرقابة الداخلية في البنوك والمؤسسات المالية وكذا المنشور التوجيهي الثالث لرئيس الحكومة والذي يحدد وضع اللمسات النهائية في تنفيذ نظم التدقيق والرقابة 2003.<sup>3</sup> بالإضافة إلى ذلك، الحكومة ومن خلال التعليمات التي سنتها والتي تضمنها منشور MIPI رقم: 079/SG/079 المؤرخ في 30 جانفي 2007 بهدف تعزيز مضمون القانون السابق (قانون 01/88) فمن خلال هذا البيان، فرضت على كل المؤسسات ذات الطابع العمومي الاقتصادي EPE إنشاء خلية تدقيق ومراقبة داخلية. من هنا نجد أن التدقيق الداخلي، ظهر في المؤسسات الجزائرية كميزة جديد إذ أن النظرة لهذا الأخير ولوقت طويل كانت موجهة إلى التحقق من الاختلاسات وسوء الاستخدام في الجانب المالي والمحاسبي فقط. ومن الجدير الإشارة إلى أن الجزائر عمدت إلى الكثير من الجهود في السنوات الأخيرة بهدف تطوير التدقيق الداخلي عن طريق النصوص واللوائح حيث كان إنشاء جمعية المدققين الاستشاريين الداخليين الجزائريين [AACIA] بمثابة أول خطوة تبادر فيها لنشر ثقافة التدقيق الداخلي في محيط المؤسسات، حيث كانت السبابة في ذلك مقارنة مع العديد من دول المغرب العربي، غير أن هذه المبادرة لم تلق استحسانا مرضي خاصة من قبل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وهذا ما أكدته نتائج دراسة قامت بها Délite، كما أظهرت نتائج دراسة أجرتها جمعية المدققين الاستشاريين الداخليين الجزائريين AACIA بالتعاون مع مكتب DELOITTE خلال 2006/2005 على التدقيق الداخلي في الجزائر أظهرت هذه الدراسة أن مسار تشغيل التدقيق الداخلي طويل جدا بالمقارنة مع الأهداف المرجوة منه. ووفقا للمعايير الدولية، فإن نشاط التدقيق الداخلي يختلف باختلاف طبيعة وحجم نشاط المؤسسة وهذا يعني، أن يعرف هذا الاختلاف قد تم استنباطه لدى المؤسسات كبيرة الحجم والتي تعمل على تطبيق تدقيق فعال.

وبالإضافة إلى ذلك، كانت هذه النصوص والقوانين التي تم وضعها لتوفير التنظيم الجيد لوظيفة التدقيق الداخلي غير لإعطائه صبغة «المساهمة في خلق قيمة مضافة». إذ كان من الضروري توفير المزيد من الأهمية لتدريب هيكل العاملين في قسم التدقيق الداخلي، حيث تم الاستنتاج أن هذه الوظيفة كانت تمارس من قبل أشخاص قليلي الخبرة و التأهيل والمعرفة بالممارسة المهنية لهذه الوظيفة وفي الكثير من الحالات سيئي التأهيل لذلك. أما حاليا، فإن وظيفة التدقيق الداخلي تشهد نموا سريعا، بفعل العديد من المؤتمرات والندوات والتدريب وغير ذلك من المبادرات التي عقدت لتعزيز هذا الموضوع. على سبيل المثال، الشراكة التي عقدتها جمعية المدققين الاستشاريين الداخليين الجزائريين بالتعاون مع IFACI بغية تطوير هذه الوظيفة من قبل المجالس، ولا سيما من خلال تدريب وتكوين المدققين الداخليين للحصول على شهادة الكفاءة في التدقيق الداخلي [D.P.A.I] أو [C.Q.A.I] وعلاوة على ذلك، ومنذ إنشائها في الجزائر، فإن أكبر أربعة مكاتب (PWC، KPMG، Deloitte، وغيرها). كان لهم صدى كبير في تطوير مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر من خلال الخرجات التكوينية والتدريبية والأيام

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية، للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد رقم 20، القانون 01/91 الصادرة بتاريخ 1991/04/27، ص: 112.

<sup>2</sup> Mouhamed meziane, « L'audit interne est au centre des enjeux économiques », article disponible sur site : [http://www.vitamedz.com/-l-auditinterne-est-au-centre-des-enjeux-economiques/Articles\\_18300\\_498304\\_16\\_1.html](http://www.vitamedz.com/-l-auditinterne-est-au-centre-des-enjeux-economiques/Articles_18300_498304_16_1.html), site consulté le 16/07/2016 à 15h 49 mnt.

<sup>3</sup> Deloitte Algérie, article publié sur : met l'accent sur la formation, article disponible sur site : <file:///Users/officedepot/Desktop/Deloitte%20Algerie%20met%20l'accent%20sur%20la%20formation%20%20Forum%20ALGERIE.webarchive>, site consulté le: 12/12/2016 à 20h 42 mt.

الدراسية للمدققين الداخليين الجزائريين.\* وبذلك ازدهرت تدريجيا ثقافة التدقيق الداخلي بل واجمع من قبل أغلبية المؤسسات الجزائرية على انه أداة رئيسية وركيزة لا غنى عنها في جميع عمليات التسيير والرقابة وخاصة في عملية حوكمة الشركات. إذا من خلاله يتم تحقيق الأهداف وفقا للسياسات التنظيمية.

كما تجدر الإشارة هنا إلى القرار الوزاري رقم: 002 الصادر بتاريخ 04 فيفري 2016 من طرف وزير المالية والمتضمن لإصدار معايير تدقيق الجزائرية، والتي احتوت في مجملها على أربعة معايير تدقيق جزائرية

**Normes Algériennes d'Audit** متمثلة في: « التصريحات الكتابية, déclarations écrites, NAA 580 / »

اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق « accord sur les termes des missions d'audit NAA 210 / » «أحداث تقع بعد إقفال الحسابات "الأحداث اللاحقة " évènements postérieures à la clôture" NAA 560 / » «التأكدات الخارجية NAA 505 « confirmations extérieures»<sup>1</sup>.

### الفرع الخامس: دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار ووضع النظم والإجراءات الجديدة.

لحل مشكلة ما يحتاج متخذ القرار إلى معلومات ليستطيع حلها واتخاذ القرار المناسب، وكلما كانت المعلومات المتوفرة لديه صحيحة وكافية ودقيقة زادت إمكانية اتخاذ القرار المناسب ويتجلى دور المدقق الداخلي في عملية اتخاذ القرار من خلال مجالين رئيسيين هما:

**المجال الأول:** تقارير يقدمها إلى الإدارة العليا متضمنة معلومات دقيقة حول الأمور التالية :

- مدى التزام العاملين بالقوانين والتعليمات والأمر.
- فعالية تكلفة البرامج الموضوعية.
- مدى تحقيق أهداف الأنشطة و البرامج.
- أية مشكلة تتطلب بحثا وتحتاج إلى اتخاذ قرارات بشأنها.

بذلك يستطيع متخذ القرارات في ظل هذه المعلومات أن يصوب قراراته نحو الكفاية والفعالية الإدارية.

**المجال الثاني:** الرعاية المستمرة لنظم الرقابة الداخلية، إذ يقوم المدقق الداخلي بشكل مستمر بفحص ومراجعة هذه النظم للتأكد من سلامتها، والتحقق من سرعة ودقة التغذية المرتدة فيها، وعند توفر هذه الشروط تكون الإدارة مطمئنة وهي تتخذ قراراتها في ظل نظم رقابية سليمة لهذا نجد دائما مراقب هذه النظم لا يتأخر في تقديم توصيات واقتراحات لتصليح العيوب أو ما يواجهها من صعوبات.

تحرص الإدارة العليا على استخدام الموارد المتاحة استخداما أمثل في جميع الأوقات، لذا تحاول ترشيد القرارات المتعلقة بها باستمرار وذلك بمساعدة جميع المسؤولين، من بينهم المدقق الداخلي الذي يقع عليه عبء مساعدته لاستخدام الموارد سواء كانت مادية أو معنوية وذلك في ترشيد ثلاث نقاط وهي :

- تحديد مجالات الاستخدام الأكثر أولوية بالنسبة لتعظيم المنافع وذلك في حدود المتاحات بعد دراسة وتحليل الجدوى الاقتصادية.
- تحديد طريقة استخدام هذه الأساليب بعد تخصصها حسب الأهداف المسطرة.
- تقديم توصيات ومقترحات تهدف إلى تخفيض التكاليف من أجل أقصى عائد للمؤسسة أما في مجال الموارد البشرية يقوم بتقديم مساعدة فعالة عن طريق مراجعة وتقييم العمال لاكتشاف نقاط القوة والضعف والعمل على توجيههم إلى المجالات التي تحقق أكبر منفعة للمؤسسة. كما يجب أن يتوفر في المدقق الاستقلالية والموضوعية والكفاءة المهنية والمهارة حتى يقوم بأداء عمله على أكمل وجه.

\* منذ إنشائها في يوليو 1993، وجمعية المدققين الاستشاريين الداخليين الجزائريين ضاعفت مجهوداتها في توجيه المؤسسات الجزائرية، وفقا للأهداف المسندة إليها وبموجب

النظام الأساسي لها، بهدف تعزيز وتطوير وظيفة التدقيق الداخلي في الجزائر. "محمد مزيان".

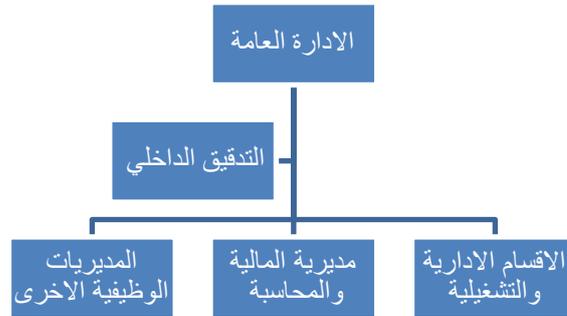
<sup>1</sup> المصف الوطني للخبراء المحاسبين، 25 فيفري 2016، 10 سا و 57 د من الموقع التالي :

<http://www.cn-onec.dz/actualite/165-normes-algeriennes-d-audit-naa-580-naa-210-naa-560-naa-505.html>

### الفرع السادس: الارتباط الهرمي للتدقيق الداخلي.

استقلالية التدقيق تقيم حسب المكانة التي يكتسبها بداخل الشركة، فالتدقيق الداخلي يجب أن يكون مرتبط بصف أو رتبة عالية بالشركة كالمدير العام أو مجلس الإدارة، فهذا الارتباط يضمن للتدقيق الداخلي تغطية مجمل نشاطات الشركة، كما أنها تضمن وصول تقرير المدقق الذي يكون على شكل مجموعة من النصائح والتصحيحات المقترحة إلى يد مسئول يتمتع بالخبرة التي تسمح له بتقييم هذه الاقتراحات ويقوم بالتصحيحات التي يراها واجبة كما أن مكانة التدقيق الداخلي يجب أن تكون محددة على شكل لائحة تحدد أهدافها، سلطتها ومسؤوليتها، فهذه اللائحة تعطي كيفية تنفيذ عملية التدقيق الداخلي، تقييم الحالات وتوزيع تقارير التدقيق<sup>1</sup>. بالإضافة إلى ذلك فإن هذه اللائحة تحدد مكانة التدقيق الداخلي بالشركة ومجال نشاطه، مع حرية الحصول على الوثائق والتحاور مع الأشخاص وكل ما يمكن أن يحسن أو يساهم في تنفيذ مهمتها<sup>2</sup>. ويشترط في عمل المدقق الداخلي أن يتميز بالموضوعية فلا يجب على إدارة الشركة أن تسلمه مهنة أو مسؤولية وضع إجراءات وتحضير وثائق التسيير وتسجيل العمليات أو حتى أن يساهم في النشاطات التي هو مطالب بتقييمها، فكل هذا يجب أخذه بعين الاعتبار حتى يتمتع عمل المدقق بالموضوعية الواجبة للقيام بمهامه<sup>3</sup>. وفي ما يلي النمط الأمثل الذي يوضح ويحافظ على مكانة التدقيق الداخلي داخل المؤسسة:

#### الشكل رقم (05): مكانة التدقيق الداخلي داخل الهرم التنظيمي للمؤسسة.



المصدر: Hamini allel, "l'audit comptable et financier", Berit édition ,Alger,2002, p : 20.

على المدققين الداخليين أن يقوموا بمهمتهم بكل موضوعية، ولتحقيق هذه الأخيرة يجب عليهم أن يتميزوا بمجموعة من الخصائص ويمتثلوا بمجموعة من قواعد السلوك المهني، فهذه القواعد تضمن قيام العمل باستقلالية وموضوعية، ومن أهم هذه الخصائص نذكر<sup>4</sup>:

- التأهيل المهني، فالتدقيق يجب أن يقوم به شخص مكون لذلك، بحيث يحظى هذا الأخير بتأهيل علمي وخبرة كافية حتى يقوم بمهمته على أحسن وجه، فعلى المدقق تجديد معارفه باستمرار.
- على المدقق أن يكون مستقلاً، أي لا يقبل بمهمته في وحدة أين يعمل أعضاء عائلته، كما أنه لا يدقق المصلحة التي كان يعمل فيها قبل الالتحاق بمصلحة التدقيق الداخلي، غالباً ما تكون مصلحة المالية؛
- على المدقق أن يحافظ على نوعية العمل الذي يقوم به وذلك بتطبيقه للمعايير المتعارف عليها.
- محافظة المدقق الداخلي على السر المهني، وسلوك جيد عند قيامه بمهمة التدقيق.

#### المطلب الثاني: معايير التدقيق الداخلي.

<sup>1</sup> محمد السعيد، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الإسكندرية، 1998، ص: 79.

<sup>2</sup> عبد الفتاح محمد الصحن وفتح رزقي السوافيري، "الرقابة والمراجعة الداخلية"، الدار الجامعية الإسكندرية، 2004، ص: 22.

<sup>3</sup> Hamini allel, "l'audit comptable et financier", Berit édition ,Alger, 2002, p 19.

<sup>4</sup> Hamini allel, idem, p: 20.

تعرف معايير التدقيق الداخلي، تحديدا بأنها: "المقاييس والقواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم وقياس عمليات قسم التدقيق الداخلي، حيث تمثل المعايير نموذج ممارسة التدقيق الداخلي كما يجب أن يكون، وذلك وفقا لما تم التوصل إليه واعتماده من قبل معهد المدققين الداخليين IIA". وهذا يعني أن معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها (المقبولة قبولا عاما) تمثل أساسا لعمل المدققين الداخليين وتحديد مسؤولياتهم الفنية و متابعة أدائهم المهني .

أصدر معهد المدققين الداخليين في عام 1978 قائمة معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي التي غطت مختلف جوانب التدقيق الداخلي، وتضمنت خمسة أقسام رئيسية هي: <sup>1</sup>

- استقلالية المدقق الداخلي.
- التأهيل العلمي و العملي.
- نطاق عمل التدقيق الداخلي.
- تنفيذ عمل المدقق الداخلي.
- إدارة قسم التدقيق الداخلي .

حيث تعد معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن مجلس معايير التدقيق الداخلي في الولايات المتحدة الأمريكية (IASB) هي الأكثر شيوعا وتطبيقا في العالم لأنها أدلة إرشادية متكاملة تساعد في ضمان تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي بشكل فعال من خلال تحديدها للأسس والمبادئ الإرشادية لما يجب أن تكون عليه ممارسات التدقيق الداخلي وتوفيرها إطار إنجاز وتعزيز أنشطته ووضع أسس تقييم أداءه وبالتالي الارتقاء بالاتجاه الكلي للمنظمة.<sup>2</sup>

وفي إطار تطوير أداء مهنة التدقيق الداخلي فقد وضع مجلس معايير التدقيق الداخلي (IASB) عام 2001 معايير التدقيق الداخلي العملي في مجموعتين هي: <sup>3</sup>

**القسم الأول: معايير صفات المدقق الداخلي "معايير الألف 1000"**: يصف هذا القسم السمات والخصائص الواجب توافرها في المدققين الداخليين ودوائر التدقيق الداخلي وقد احتوى على أربعة معايير هي :

- الأهداف و الصلاحيات و المسؤوليات.
- الاستقلالية و الموضوعية.
- الكفاءة و بذل العناية المهنية.
- برنامج ضبط و تطوير جودة التدقيق الداخلي.

**القسم الثاني: معايير أداء عملية التدقيق الداخلي "معايير الألفين 2000"**: يتعلق هذا القسم بعملية تنفيذ كل عملية أو مهمة من عمليات أو مهام التدقيق الداخلي ويحتوي على سبعة معايير هي:

- إدارة أنشطة التدقيق الداخلي.
- طبيعة عمل التدقيق الداخلي.
- تخطيط عملية التدقيق الداخلي.
- أداء عملية التدقيق الداخلي.
- توصيل نتائج التدقيق الداخلي.
- متابعة النتائج.
- قبول إدارة المخاطر.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> أحمد محمد العمري وفضل عبد الفتاح عبد المغني، "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية"، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال، المجلد رقم 2، ص: 347 .

<sup>2</sup> أ.م. عبد المهدي ، عباس محمد ، م.م. بان توفيق نجم،"مرجع سابق ذكره، ص: 25 .

<sup>3</sup> أ م عبد المهدي عباس محمد ، م م بان توفيق نجم ، مرجع سبق ذكره، ص: 25 .

## المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي.

يمكن تقسيم التدقيق الداخلي إلى أربعة أقسام رئيسية وفي ما يلي تنويه لهذه الأنواع من التدقيق الداخلي:

1. **التدقيق المالي:** يعرف التدقيق المالي بأنه " الفحص المنظم للقوائم المالية والسجلات والعمليات المتعلقة بها لتحديد مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى." ويعتبر التدقيق المالي المجال التقليدي الداخلي والذي يتضمن تتبع القيود المحاسبية للأحداث الاقتصادية التي تحصل داخل المنشأة وتدقيقها حسابيا ومستنديا ثم التحقق من سلامتها وموافقتها للأنظمة والتعليمات المتبعة والقوانين والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وذلك لإظهار البيانات بصورة واقعية ويتناول التدقيق المالي أيضا التحقق من وجود الأصول وتوافر الحماية المناسبة لها من الضياع أو سوء الاستعمال أو الاختلاس وكذلك فحص وتقويم درجة متانة الرقابة المحاسبية الداخلية وكفائتها ومدى الاعتماد على البيانات المحاسبية المولدة داخل المنشأة والتي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات.<sup>2</sup>

2. **التدقيق التشغيلي (العملي):** كما يسمى أيضا بالتدقيق الإداري (Management audit)، تدقيق الأداء (Performance audit) والتدقيق الوظيفي (Financial audit) كل هذه المصطلحات تشير لعملية التدقيق الداخلي التي تهدف إلى تقييم العمليات التشغيلية لوظيفة معينة.<sup>3</sup>

ويعرف التدقيق التشغيلي بأنه " الفحص و التقويم الشامل لعمليات المنشأة لإعطاء معلومات للإدارة عما إذا كانت العمليات (المنفذة) المختلفة قد نفذت طبقا للسياسات الموضوعة التي تتعلق مباشرة بأهداف الإدارة ويشمل تقويم كفاءة استخدام الموارد المالية والبشرية، وتقويم للإجراءات المتبعة في مختلف العمليات، وتقديم التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل واقتراح الطرق الكفيلة بزيادة الكفاءة والربحية.<sup>4</sup>

يهدف التدقيق التشغيلي إلى التحقق من الكفاءة والفعالية والاقتصادية في الأنشطة المراد تدقيقها ومساعدة الإدارة على حل المشاكل بتقديم توصيات مجدية من أجل سلوك أساليب عمل واقعية.<sup>5</sup>

■ **الكفاءة:** وهي العلاقة بين مخرجات المنشأة من سلع و خدمات (النتائج) والموارد المستخدمة بالطريقة المثلى أو المرضية.

■ **الفعالية:** وهي مدى تحقيق الأهداف الموجودة (المسطرة) بدراسة العلاقة بين التكلفة الوحودية والنتائج المحققة.

■ **الاقتصاد:** وهي تقليل تكاليف الموارد المستخدمة بالنسبة للأنشطة مع وضع النوعية الملائمة (التوفير).<sup>6</sup>

كما يهدف التدقيق التشغيلي إلى تقييم مستوى التحكم في الرقابة العملية للتنظيم، بالإضافة على تحديد مجموعة التقنيات المعمول بها والتي تسمح بتقييم مجموعة المراقبات العملية للتنظيم.<sup>7</sup>

وتندمج مقومات نطاق التدقيق التشغيلي تحت المسار الذي يتميز بالحاجة إلى احترام الأوجه القطعية التي تستدرك الإنقطاعات في جملة حدود مراقبة التسيير وبغية تحقيق جملة المكاسب المرتبطة بهذه الأخيرة فإن المدقق وبتطبيق السلطة المخولة له يمكنه من فرض إدخال تغييرات في التسيير في إطار دوره حيث يضمن الحماية العامة لسلسلة عمليات المراقبة، وكذلك يضمن صدق وشرعية الحسابات الداخلية وشمولية تحقيق العمليات، حيث يركز في حكمه على مدى تطبيق مبادئ المصادقية والحذر، تحليل المخاطر المتعلقة بمهمة المحاسب المالي.

وكونه يلعب دور عون بوليس إداري، حيث يعمل على مستوى الوثائق فإنه في أغلب الحالات يغرم مرتكبي الانحرافات فيكون دوره إما حارسا أو يأخذ دور الصياد ذلك أنه يصوب مراقبته نحو الكشف عن عمليات الانحراف والاختلاس التي تتعرض لها الأصول الاجتماعية داخل المؤسسة.<sup>8</sup>

<sup>1</sup>أحمد محمد العمري وفضل عبد الفتاح عبد المغني , مرجع سابق ذكره , ص: 347 .

<sup>2</sup>Powers Resoyeces Corporation –powers CIA review , 2004 , p 24 .

<sup>3</sup> إسماعيل بوغازي, " دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات", مذكرة ماجستير, جامعة الجزائر, 2013, المدرسة العليا للتجارة, ص: 47 .

<sup>4</sup> أحمد محمد العمري وفضل عبد الفتاح عبد المغني, مرجع سابق ذكره, ص: 348-349 .

<sup>5</sup> أحمد محمد مخلوف, " المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية", مذكرة ماجستير نقود ومالية, كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, جامعة الجزائر, 2007, ص: 93 .

<sup>6</sup> أمين السيد أحمد لطي, "التطورات الحديثة في المراجعة", الدار الجامعية الإبراهيمية, 2003, ص: 261 .

<sup>7</sup>Jean-charles Bécour, "Audit Opérationnel", Article 04 , Encyclopédie de comptabilité , contrôle de gestion Et Audit

Sous la Direction de Bernard Colasse , Economica, paris , janvier 2000, page : 567.

<sup>8</sup>Jean-charles Bécour Audit Opérationnel, Encyclopédie de comptabilité, OP cite, p : 569

3. **التدقيق البيئي:** ويهدف إلى قياس مدى الالتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة والتلوث البيئي وحمايتها من مختلف الاستنزافات وتقييم المظاهر البيئية التالية : الأغبرة، الضجيج، المياه العادمة، طرق المخلفات، المواد المستنزفة لطبقة الأوزون، الحرارة والرطوبة العالية في مناطق الإنتاج، التدخين، وهدر الطاقة الكهربائية.<sup>1</sup>

4. **التدقيق الاستراتيجي:** ليس المقصود بالتدقيق الاستراتيجي تدقيق إستراتيجية المؤسسة هل هي صحيحة أم لا، وإنما المقصود هنا هو تدقيق الخطة الإستراتيجية بمراجعة السياسات المستقبلية، التي تضعها الإدارة العليا وذلك في ظروف عدم التأكد، أي أنها تدقق ما سوف يحدث في المستقبل؛ حيث تعتبر عملية التدقيق الاستراتيجي عملية مكملة للتخطيط الاستراتيجي، وأحد مراحلها الأساسية فهو يزودنا بمنهج لمراقبة البيئة الخارجية المتمثلة في الفرص والتهديدات، والبيئة الداخلية والمتمثلة في نقاط القوة ونقاط الضعف؛ وكذا تدقيق الأنشطة التي تمارسها المؤسسة، وتسعى من خلالها إلى تحقيق رسالتها، أي كل الأنشطة المالية والمحاسبية والإنتاجية، والتسويقية وإدارة الموارد البشرية... الخ والتي تختلف بالطبع حسب نوع المؤسسة، بالإضافة إلى تدقيق الوسائل والتقنيات المستخدمة من حيث الكفاية، الملائمة وسلامة التطبيق "هل هي كافية؟ هل هي مطبقة فعلا؟ هل هي منسجمة ومتوافقة مع الأهداف المسطرة؟ وهل هي ممارسة بالشكل الصحيح؟... الخ، وقد تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم التدقيق الاستراتيجي فيعرفه البعض بأنه: " نظام للتعرف على مدى تنفيذ استراتيجيات الوحدة الاقتصادية أي مدى نجاحها في الوصول إلى أهدافها وغاياتها، وذلك من خلال مقارنة ما تم تنفيذه فعلا مع ما هو مخطط وتعديل الإستراتيجية على أساس نتائج التنفيذ، وبذلك تتحسن قدرة الوحدة الاقتصادية على أساس أهدافها وغاياتها".<sup>2</sup>

### المطلب الرابع: تقنيات وآليات وظيفة التدقيق الداخلي.

سيتم

التطرق إلى التقنيات والوسائل والآليات التي يتخذها المدقق الداخلي ويعتمد عليها في القيام بمهامه وذلك لما لها من أهمية بالغة في تحقيق فعالية وجودة عمله، وتتمثل في القرائن وآليات الإثبات، والتقارير التي يقوم بإصدارها.

### الفرع الأول: القرائن وآليات الإثبات.

حيث تقوم البنية الأساسية لعملية التدقيق الداخلي على وظيفة الإثبات وليس الفحص، حيث أنه من التعاريف المتداولة للتدقيق بصفة عامة هو " العملية المنهجية والنظامية لجمع وتقييم وتحليل أدلة الإثبات المتعلقة بالنتائج الاقتصادية والتي يعبر عنها بالقوائم المالية"، ورغم تعدد التعاريف التي تناولت أدلة الإثبات إلا أنها تشترك جميعها في كونها تمثل كل ما يعتمد عليه المدقق للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية بعكس الأحكام التي تعتمد على الميول والنزاعات والأمال والعادات وتنبؤات من ينفذ القرار وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص لآخر، ومن ثم فهي المفتاح إلى الحقيقة التي تعني المطلقة مع الواقع،<sup>3</sup> وبغرض وضع الأساس للملائم لإبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية، وفي إطار معين إلى تأكيد محتوى تقريره النهائي، فإن المدقق مطالب بجمع مجموعة من الأدلة وقرائن الإثبات الكافية ومناسبة في آن واحد.<sup>4</sup>

### 1- المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات سواء كانت أنشئت داخل المؤسسة أو خارجها: المستندات هي

الأوراق التي تعتبر مرجعا سليما يستند إليه المراجع للتأكد من صحة حدوث واقعة معينة، يعتبر التدقيق المستندي المحور الرئيسي لعملية التدقيق، والتي تقضي معظم وقت المراجعة أثناء وضع الأدلة و القرائن لإعطاء المدقق بأن المستندات حقيقية وتؤيد القيود الواردة بالدفاتر<sup>5</sup> وهي على ثلاثة أنواع:

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص: 263 .

<sup>2</sup> J.Jacque Renard, "Théorie et pratique de l'audit interne", 7<sup>ème</sup> édition, 2011, Editions d'organisation Group EYROMES Paris France, P-P : 93-96

<sup>3</sup> محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 166.

<sup>4</sup> محمد أمين مازون، رسالة ماجستير، "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2011، ص 37.

<sup>5</sup> خلف عبد الله الواردات، مرجع سابق ذكره، ص 37.

- مستندات معدة خارج المؤسسة و مستعملة داخلها، كفاتير الشراء مثلا؛
- مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها، كفاتير البيع وإيصاءات القبض؛
- مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة، كالدفاتر الحسابية على اختلاف أنواعها.

وتعتبر المستندات المتأتية من خارج لمؤسسة أقوى من تلك المعدة من قبل المؤسسة، فيه تزداد إمكانية الغش والخطأ في الحالة الأخيرة. إذ يتركز عمل المدقق في تدقيق المستندات على فحصها من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية وعليه أن يظل يقض لأن باستطاعة أي شخص تزوير المستندات والتوقيع.<sup>1</sup>

**2- الفحص المادي (الوجود الفعلي):** يقصد به قيام المدقق بحصر أو عد أصل من الأصول الملموسة بصورة مادية، فغالبا ما يرتبط هذا النوع من الأدلة بفحص كل من المخزون والنقدية، كما يمكن استخدامه في التحقق من وجود الأوراق المالية وأوراق القبض وأصول ثابتة ملموسة.

يمكن القول أن الفحص المادي وسيلة موضوعية للتحقق من المعطيات حول كل من مقدار ووصف الأصل أو تقييم جودة وحالة الأصل.

رغم أهمية هذا النوع من الأدلة إلا أنه غير كاف لوحده في بعض الحالات، كون وجود الأصل لدى المؤسسة لا يعني بالضرورة ملكيتها له، كما أن قيام المدقق بجرد كل عناصر الأصول يعد أمرا مستحيلا وبالتالي يجب دعمه بأدلة أخرى.<sup>2</sup> حيث يشمل الإطلاع على الأصل أو الوثائق المثبتة لوجوده والقيام بعمليات العد والقياس والجرد للتأكد من عدم صورية الرصيد بالوجود الفعلي المادي للأصل.<sup>3</sup>

**3- صحة الأرصدة من الناحية الحسابية المراجعة (التدقيق) الحسابية:** إن تعقد النشاطات و تنوعها في المؤسسات كبيرة الحجم يصاحبه تشعب في العمليات المحاسبية ما قد ينتج عنه أخطاء حسابية، لذلك نجد أن الاعتماد على الآلات الحسابية يسمح بتفادي تلك الأخطاء مع سرعة الإنجاز، و بالتالي فإن وقوف المدقق على استعمال الحاسبات الآلية يعتبر دليلا على انتظام السجلات والدفاتر على الأقل من هذه الناحية وهو ما يسمح له باستخدامها كدليل للإثبات<sup>4</sup>، وذلك بتدقيق الحسابات ومراجعة نقل المبالغ أو ترحيلها مع العمليات الحسابية ومراجعة المستندات المؤيدة للعمليات للتأكد من صحة جميع الأرصدة الحسابية<sup>5</sup> ومن الملاحظ أن التكنولوجيا الحديثة واستخدام البرامج الآلية في المحاسبة تحد من الأخطاء المحاسبية في استخدام مثل هذا النوع.

**4- وجود نظام سليم الرقابة الداخلية:** إن سلامة نظام الرقابة الداخلية يعد معيارا للحكم على مدى انتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية و ما تحتويه من بيانات وخلوها من الأخطاء والغش والتلاعب. حيث يتم فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية من خلال تتبع إجراءات العمل للنشاط الخاضع للمراجعة (التدقيق) من خلال إحدى وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية، وهذا ضروري من أجل تحديد نطاق عملية التدقيق أولا، وتقدير مدى الاعتماد على ذلك النظام وتحديد حجم العينة والاختبارات.<sup>6</sup>

**5- الفحص التحليلي (نظام المقارنات والربط بين المعلومات):** ويقصد به استخدام المقارنات و العلاقات (كالنسب مثلا) لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة أو بيانات أخرى ظاهرة في القوائم المالية مثال ذلك مقارنة هامش الربح في السنة الحالية مع مثيله في السنة السابقة.<sup>7</sup>

1 خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)"، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، ص 180.

2 عبد الفتاح الصحن، أحمد عبيد و آخرون، "أسس المراجعة الداخلية، الكتب الجامعي الحديث"، مصر، 2007، ص 21.

3 خلف عبد الله الواردات، مرجع سابق ذكره، ص 37.

4 عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سابق ذكره، ص 87.

5 خلف عبد الله الواردات، مرجع سابق ذكره، ص 37.

6 خلف عبد الله الواردات، مرجع سابق ذكره، ص 37.

7 عبد الفتاح الصحن و آخرون، مرجع سابق ذكره، ص 85.

**6- نظام المصادقات:** هي عبارة عن شهادات أو إقرارات من الغير مرسلة إلى المدقق مباشرة بالموافقة أو الاعتراف على صحة أرصدة الحسابات، وهذا يعطي تأكيد إضافي لوجود ملكية الأصول و المطلوبات أو تقويمها.<sup>1</sup> وتتمثل في استعانة المدقق بأطراف مستقلة عن المؤسسة تتمثل في مجموعة المتعاملين معها من أجل تزويده بمعلومات سبق أن طلبها منهم والتي قد تكون في صورة إجابات تصريحية أو كتابية، وتعد المصادقات من أقوى الأدلة، وتختلف المصادقات في شكلها وصيغتها باختلاف المعلومات المطلوبة، وعموماً يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع: مصادقات إيجابية، مصادقات سلبية، مصادقات عمياء.

**\* المصادقات الإيجابية:** في هذا النوع من المصادقات يتلقى العملاء أو الموردون خطابات من المؤسسة تذكرهم فيها بأرصدة حساباتهم وتطلب منهم الرد على عنوان المدقق بالمصادقة على صحة هذه الأرصدة، وفي حالة عدم تلك الأرصدة تطلب منهم ذكر الأسباب في ردهم.

**\* المصادقات السلبية:** فيها يخطر العملاء أو الموردون بأرصدتهم بأرصدة حساباتهم، ويطلب منهم الرد كتابة على عنوان المدقق في حالة اعتراضهم فقط على صحة أرصدتهم مع ذكر الأسباب التي تدعوهم إلى عدم الموافقة على صحة تلك الأرصدة.

**\* المصادقات العمياء:** في هذا النوع من المصادقات يطلب من العملاء أو الموردون أن يوصلوا الرد إلى عنوان المدقق الحسابات بأرصدة حساباتهم لدى المؤسسة.<sup>2</sup>

**7- نظام الاستفسار والتتبع:** يكون الاستفسار شفوياً وتحريراً، ويجب على المدقق أن يجري في البحث عن تقرير الإجابات التي يتلقاها قبل أن يقتنع بها، وهذا لإضافة تأكيد لصحة العمليات والأرصدة<sup>3</sup>، ولكن تعتبر الاستفسارات أقل صلاحية من الأدلة الأخرى نظراً لكونها ليست من مصدر مستقل، وبالتالي هي عرضة للتمييز وفقاً لهؤلاء.<sup>4</sup>

**8- التدقيق الانتقادي:** ويقصد به النظرة الفاحصة للدفاتر والسجلات لملاحظة أية أمور غير عادية ملفتة للانتباه.<sup>5</sup>

**9- نظام الشهادات "الإقرارات":** تستخدم للحصول على الكشوف الخاصة بالأصول الثابتة مثلاً أو الإضافات في الاهتلاك أو الرواتب فهي لا تنتج أدلة أو قرائن إنما يترتب عليها تأمين استنتاجات المدقق وتغطية موقفه خارج نطاق الإجراءات.<sup>6</sup>

**10- تدقيق الحاسب الآلي:** قد أصبحت تكنولوجيا المعلومات جزء هام من عالم الأعمال في القرن الواحد والعشرين، وفي الحقيقة ستستمر لتصبح أكثر أهمية في المستقبل، وستقوم جميع الشركات في المستقبل بربط نظم تكنولوجيا المعلومات الخاصة بها بالنظم الأخرى الداخلية أو الخارجية نتيجة للاتصال بشبكة الإنترنت، التبادل الإلكتروني للبيانات وغيرها<sup>7</sup> وتعرف هذه لعملية على أنها: "هي عملية جمع و تقييم لتحديد فيما إذا كان استخدام الحاسب يساهم في حماية أصول المنشأة ويؤكد سلامة بياناتها و يحقق أهدافها بفاعلية و يستخدم مواردها بكفاءة". وبناء على ما سبق فإن هدف المراجعة في ظل المراجعة الآلية المعلومات يجب أن يتركز على التحقق من وجود:

1- نظم معلومات محاسبية ملائمة توفر المعلومات لإعداد القوائم و التقارير السليمة بكفاءة عالية؛

<sup>1</sup> خلف عبد الله الواردات، نفس المرجع السابق، ص 37.

<sup>2</sup> يوسف جربوع محمود، "مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق"، الوراق للنشر، الأردن، 2007، ص 180.

<sup>3</sup> خلف عبد الله الواردات، مرجع سابق ذكره، ص 38.

<sup>4</sup> عبد الفتاح الصحن و آخرون، مرجع سابق ذكره، ص 87.

<sup>5</sup> خلف عبد الله الواردات، مرجع سابق ذكره، ص 38.

<sup>6</sup> خلف عبد الله الواردات، نفس المرجع السابق، ص 37.

<sup>7</sup> شحاتة السيد شحاتة، محمد السيد سرايا، محمد إبراهيم راشد، "الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة في بيئة التشغيل الإلكتروني"، دار التعليم الجامعي للطباعة و النشر، الإسكندرية، 2013، ص 87.

2- نظام فعال للرقابة الداخلية يمنع حدوث الأخطاء و المخالفات أو يقللها إلى حددها الأدنى.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: تقارير المدقق الداخلي.

يعتبر تقرير التدقيق المنتج النهائي لعملية التدقيق وسيلة الاتصال بين الإدارات المختلفة وكذلك بين المنشأة والعالم الخارجي.<sup>2</sup> لأن هذه الفئات المختلفة تولي تقرير المدقق عناية فائقة حيث تعتمد عليه في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها الحالية عنها و المستقبلية. ويكون التقرير عامة موجها إلى الجهة التي قامت بتعيين المدقق أو تكليفه للقيام بعملية التدقيق، أي على المالك الفرد في المؤسسات الفردية، أو إلى مجلس الشركاء في شركات الأشخاص، أو إلى المساهمين ممثلين بالهيئة العامة للمساهمين في شركات الأموال، وهكذا نجد أن التوجه يختلف باختلاف الشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق، لأن التعيين يختلف أيضا حسب الشكل.<sup>3</sup>

حيث يعد تقرير المدقق الداخلي الخطوة الأخيرة والهامة في إبلاغ الإدارة عن نتائج تدقيق العمليات والأنشطة المختلفة، وأوجه الخلل والقصور في نظام الرقابة الداخلية ونواحي عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات وتنبيه الإدارة على المخاطر هذا الخلل والقصور، ويتضمن تقرير المدقق الداخلي على أهم الملاحظات التي اكتشفها المدققين الداخليين، وتتضمن الملاحظة الأركان التالية:

- 1- تحديد أوجه المخالفة أو الخلل، وإسناده إلى القوانين والأنظمة والتعليمات والسياسات الإدارية والأعراف ومعايير نظام الرقابة الداخلية؛
- 2- الأثر السلبي الذي حدث نتيجة المخالفة أو الخلل، أو بيان الأثر السلبي المحتمل حدوثه؛
- 3- التوصيات لتلافي المخالفة أو الخلل أو الطلب من الإدارة اتخاذ إجراءات التصحيحية أو الرادعة لمنع تكرار هذه المخالفة.

ويجب أن تعرض الملاحظات حسب الوظائف التي خضعت للتدقيق، وترتب حسب أهميتها داخل الوظيفة مع مراعاة الدقة بالعبارات التي تمنع التأويل أو تقود إلى سوء الفهم، وعدم الإسهاب غير المبرر.<sup>4</sup>

### المطلب الخامس: الإطار التنظيمي لمهنة التدقيق الداخلي.

من خلال هذا المطلب المعنون تحت الإطار التنظيمي لمهنة التدقيق الداخلي، يتم دراسة عدة جوانب تمس كل من المقاييس المعتمدة في التدقيق الداخلي والتي تتضمن الأسس الواجب مراعاتها في مسلك تنظيم مصلحة التدقيق الداخلي وكذا تنظيم و تهيئة جوانب تمس المدققين الداخليين ذاتهم، ومن ثم جملة الإجراءات التي سيسلكها المدقق الداخلي خلال مساره المهني.

### الفرع الأول: نماذج تحديد مصادر التدقيق الداخلي.

أولاً: مصادر الاستناد بالمدقق الداخلي: وتتجسد في المصادر التالية:

- 1- مصادر داخلية: يتم تزويد خدمات التدقيق الداخلي بشكل حصري أو في الغالب من قبل الموظفين العاملين داخل المؤسسة، ويدار نشاط التدقيق الداخلي داخليا من قبل موظف لدى المؤسسة.

<sup>1</sup> محمد لمين عيادي، "مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة"، مذكرة ماجستير 2008، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، ص 166.

<sup>2</sup> الفرحات، أحمد خليل، "تقييم فعالية التدقيق الداخلي"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، الأردن، 2003، ص 50.

<sup>3</sup> خالد أمين عبد الله، مرجع سابق ذكره، ص 129.

<sup>4</sup> الدليل الاسترشادي للتدقيق الداخلي في الوزارات، مرجع سابق ذكره، ص 38.

**2- مصادر مشتركة:** يتم تزويد خدمات التدقيق الداخلي بالجمع بين عمل الموظفين من داخل المؤسسة وعمل مزودي الخدمة، ويدار نشاط التدقيق الداخلي داخليا من قبل موظف لدى المؤسسة.

**3- الاستعانة بمزود خارجي بإدارة داخلية:** يتم تزويد خدمات التدقيق الداخلي من قبل مزودي خدمة يتم التعاقد معهم لهذا الغرض. ويدار نشاط التدقيق الداخلي داخليا من قبل موظف لدى المؤسسة.

**4- الاستعانة بمزود بمصدر خارجي بالكامل:** يتم تزويد جميع خدمات التدقيق الداخلي من قبل مزودي خدمة يتم التعاقد معهم لهذا الغرض، ويدير المزود الخدمة أيضا نشاط التدقيق الداخلي، وتتم إدارة مشروع عقد مزود الخدمة داخليا من قبل موظف لدى المؤسسة.<sup>1</sup>

**ثانيا: التعاقد الخارجي للقيام بوظيفة التدقيق الداخلي:** من ضمن التطورات الحديثة التي طرأت على مجال التدقيق الداخلي إلى مدققين خارجيين، حيث أشار إلى أن التعاقد الخارجي للقيام بوظيفة التدقيق الداخلي أصبح مألوفاً بعد ثمانينات القرن الماضي بسبب ارتفاع تكلفة التدقيق الداخلي واحتياجاتها إلى مهارات متخصصة، ويتراوح التعاقد الخارجي بين تعاقد عام بمعنى التعاقد لانجاز جميع أعمال التدقيق الداخلي أو تعاقد جزئي، وقد أوضح معهد المدققين الداخليين موقفه من التعاقد الخارجي في نشرة أصدرها عام 2005 بعنوان IIA Position Paper on Resourcing Alternative For the Internal Audit Function بأن أبقى الباب مفتوحاً لهذا النوع من التعاقد وذلك بشروط:

- 1- الحصول على الجودة المناسبة في الخدمة وأن يؤديها أشخاص مؤهلين لذلك.
- 2- أن توفر الشركة الإشراف الكافي والملائم على هذه الطواقم من داخل المستويات التابعة لها.
- 3- أن لا تقوم الشركة أو المؤسسة المتعاقد معها للقيام بالتدقيق الخارجي بانجاز وظيفة التدقيق الداخلي.

وقد أشارت شركة آرثر أندرسون العالمية للتدقيق في دليلها التسويقي إلى أن التعاقد الخارجي أصبح يشكل مفهوماً استراتيجياً يضيف قيمة المؤسسة من خلال تحويل وظيفة التدقيق الداخلي من قسم التدقيق الداخلي الخاص بالشركة إلى شركة متخصصة بالتدقيق الأمر الذي من شأنه إضافة كادر متميز وأكثر خبرة ومعرفة دراية وأكثر استقلالية بالإضافة إلى أعضاء الشركة من تكاليف قسم التدقيق الداخلي ومن الأعباء المترتبة على التعيين والتوظيف وغيرها ويضيف جملة من الأسباب أهمها:

- 1- قصور استقلال المدقق الداخلي حيث أن جميع المحاولات التي تستنفذ لتفعيل استقلال المدقق الداخلي من تدعيم مركزه في الهيكل التنظيمي وعزله عن الوظائف التنفيذية وحتى وجود خط اتصال بينه وبين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق قد لا تنجح في عزل تأثيرات الإدارة عليه.
- 2- الخبرات العالية التي يتطلب توافرها في المدقق الداخل حيث أن مجموع هذه الخبرات في وحدة الرقابة الداخلية تبدو صغيرة إذا ما قورنت بالخبرات المتوفرة لدى مكتب التدقيق الخارجي وبيوت الخبرة.
- 3- تخفيض التكاليف والمحافظة على جودة العمل المؤدي في نفس الوقت.
- 4- السماح للإدارة بالتركيز على الاختصاصات الرئيسية حيث أن الاستعانة بفريق خارجي يعفي الإدارة من الإشراف المباشر و يتيح لها التفرغ لمتابعة القضايا الإستراتيجية.
- 5- الحصول على ممارسات رائدة حيث أن التعاقد الخارجي يمكن المنشأة من الحصول على ممارسات رائدة من الفريق الخارجي تنبع من خبرة هذا الفريق في العمل في المنشآت الأخرى.<sup>2</sup>

**الفرع الثاني: مسار مهمة التدقيق الداخلي.**

<sup>1</sup> المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (ISSAI)، الأنتوساي[المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية]، INTOSAI، GOV9140، ص: 3.

<sup>2</sup> يوسف سعيد يوسف المدلل، "دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الاداء المالي والاداري"، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2007، ص - ص: 71-72.

يشير مصطلح نطاق التدقيق إلى إجراءات التدقيق التي تعتبر ضرورية في الظروف التي تؤدي إلى تحقيق هدف التدقيق، ولأداء مهمة التدقيق الداخلي يقوم المدقق الداخلي أولاً باختيار الجهة الخاضعة للتدقيق ومن ثم يتبع مراحل إنجازها وفق ما يلي:

**أولاً: اختيار الجهة الخاضعة للتدقيق:** تبدأ مهمة التدقيق الداخلي باختيار النشاط الذي سيخضع لعملية التدقيق والذي يتم وفق ثلاثة طرق:

**1- الاختيار المنظم:** ويتم تبعاً لهذه الطريقة اختيار النشاط أو الجهة الخاضعة للتدقيق استثناءً إلى خطة التدقيق السنوية التي يتم وضعها في بداية السنة؛

**2- الاختيار بناءً على طلب الإدارة العليا:** قد تحتاج الإدارة العليا إلى الحصول على معلومات بشأن وضع أو مشكلة ما ترى الإدارة أنها بحاجة إلى حكم أو رأي فيها، مثل حساب أحد العملاء تمهيداً لدفع قيمة فاتورة ما؛

**3- الاختيار بناءً على طلب الجهة الخاضعة للتدقيق:** قد يحتاج بعض مدراء الدوائر إلى مساعدة المدقق الداخلي لتقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية لبعض الأنشطة الخاضعة لإدارتهم.

وأياً كانت الطريقة المطبقة في اختيار الجهة الخاضعة للتدقيق الداخلي يحدد الأولوية حسب الأهمية النسبية وإعادة جدولة مهمات التدقيق باستمرار على ضوء المستجدات.<sup>1</sup>

**ثانياً: مهمة التدقيق الداخلي " الممارسة العملية للتدقيق الداخلي ":** لا يقوم المدققون بأداء واجباتهم المهنية بطريقة عشوائية أو حسب إمامهم، بل يجب عليهم إحترام والتقدير بمنهجية تتبع خلال مراحل العمل وكذا فإنهم يهيئون مجموعة من التقنيات والوسائل لكل مرحلة من مراحل هذه المنهجية.

**1- وجهة التحضير:** هذه الوجهة تتكون خصوصاً من الأمر بالمهمة ومرحلة التجمع والتعرف "التخطيط والمسح الأولي".

**1-1- الأمر بالمهمة:** هو عبارة عن تفويض يمنح من طرف المدير العام على مصلحة التدقيق الداخلي التي تقوم بإعلام المسؤولين الرئيسيين بالاستجابات الانتقادية والتي سوف تطرح عليهم من طرف المدققين الداخليين والتي يتحتم عليهم الإجابة عنها إذا كانت المهمة تحتاج إلى رقابة فجائية، فإن الأمر لا يتم التصريح به إلا خلال القيام بعملية المراقبة وذلك من أجل الإبقاء على صفة المفاجئة في هذه المهمة الأمر بالمهمة يجب عن هدفين أساسيين هما:

- الأمر بالمهمة يخول السلطة العالية، وغالباً ما يصدر من طرف المديرية العامة أو لجنة التدقيق إن وجدت.
- الأمر بالمهمة يجب أن يسمح بإعلام جميع المسؤولين المعنيين بالمهمة.

وينحدر عن هذين المبدئين وظيفتين أساسيتين هما: وظيفة التفويض ووظيفة الإعلام. ومن أجل إتمام هذين الوظيفتين على أكمل وجه ينبغي أن يتم من خلال الأمر بالمهمة توضيح أصل هذا الطلب، موضوع المهمة، الوحدات المعنية بالتدقيق، ومدة المهمة وتوقيتها.<sup>2</sup>

**1-2- مرحلة الاجتماع و التعرف " المسح الأولي ":** في هذه المرحلة يجري التدقيق الداخلي المراحل التالية بصفة متسلسلة: المعرفة بالمجال الذي سيتم التدقيق حوله، تحديد و تشخيص المخاطر، تحديد الأهداف.

- **المعرفة بالمجال الذي سيتم تدقيقه:** هذه المرحلة تعمل على تحقيق الأهداف التالية:
- أخذ نظرة معمقة و جيدة حول مجموع أنظمة الرقابة الداخلية المتعلقة بالوظيفة أو بالأجزاء الذي سيعمل من خلاله التدقيق.
- المساعدة على تحديد و تعريف أهداف مهمة التدقيق الداخلي.

<sup>1</sup> علي عمر عبد الصمد، مذكرة ماجستير، مرجع سابق ذكره، ص 73.

<sup>2</sup> J.Jaques RENARD, 2011, op cit, P : 213.

- توضيح تنظيم عمليات التدقيق<sup>1</sup>.

في هذه المرحلة يجري التدقيق الداخلي تنسيق المعلومات التي تعرف بالجانب العملي كالتالي:

- البحث عن مجال كل عنصر وتعريفه، التنمية " مجال تطوره "، تحليل النشاط الذي له علاقة بركيزة أعمال المؤسسة.
- الإطلاع والتفتيش على مستندات المؤسسة: المعلومات المالية (المحاسبية، الميزانية)، المعلومات حول مراقبة التسيير (المؤشرات الأساسية)، سياسات المؤسسة، الإدارات و الإجراءات.
- الاتصال والتنسيق مع الأطراف ذات العلاقة.
- تعريف وتحديد طرق التسيير وأنظمة المعلومات الخاصة بالمؤسسة الخاضعة للتدقيق.
- الجمع والتنسيق بين تقارير التدقيق السابقة والتحليلات الأخرى أو الدراسات الخاصة بالمؤسسة.
- إقامة مقابلات أولية بهدف التعرف والإطلاع على مختلف الآراء حول المجال العملي المتعلق بمهمة التدقيق.
- إنشاء وتحديد الهيكل التنظيمي للوحدة الخاضعة للتدقيق أو الحصول على تلك الهياكل المعمول بها سابقا ومراقبة تموضعها والتحقيق حولها.
- تحليل تعاريف ومفهوم ووظيفة كل قسم داخل المؤسسة وتحديد خصائص ومكوناته. تؤخذ هذه المعلومات وتجمع داخل ملف من أجل إمكانية الرجوع إليه خلال مرحلة بناء وتأسيس مرحلة وصف المهمة<sup>2</sup>.
- **تحديد وتشخيص المخاطر:** وفي هذه المرحلة يتم تقييم كافة مواقع المخاطر والأهمية النسبية للمخاطر ومحيطها، وتعد هذه المرحلة جد مهمة ذلك كون أنها تعمل على تسهيل تأسيس مختلف المراحل اللاحقة للمهمة، حيث تسمح للمدقق برسم برنامج التدقيق من خلال تحديد التهديدات وبالتحديد ذلك التهديد الذي يكون محل تدقيق أكثر من غيره حيث تساعد هذه المرحلة عملية التخطيط في تحديد مهمة تحديد المخاطر تتضمن تحقيق الأهداف التالية:
- الجهات الأكثر خطورة.
- تحديد العمليات الأولية، المتعاقبة والمعقولة، والتي يجب أن تختبر وتراقب الواحدة تلو الأخرى.
- تحليل نقاط المراقبة الأساسية.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية وتمثل فحص مدى كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية حيث يقوم المدقق برسم برنامج التدقيق المناسب مع تحديد كمية الاختبارات اللازمة وحجم العينة المناسبة.
- تحرير استبيان المراقبة الداخلية (QCI)<sup>3</sup>.
- استخلاص النقاط المتعلقة بالرقابة الداخلية والتي تسمح بطرح المشاكل الهامة وتعمل على تحديد أهداف المهمة.

ومن أجل القيام بإنجاز هذه النقاط ينبغي إعداد جدول يسمى بـ "جدول القوى والضعف" حيث يتضمن أربعة أسطر (العمليات الأولية، تقييم الخطر، المراقبة الداخلية للنوعية، الملاحظة والتحقيقات)<sup>4</sup>.

- **تحديد الأهداف:** تسمى عملية تحديد الأهداف كذلك بـ "التقرير التوجيهي" أو "برنامج المهمة" وهي عبارة عن عقد يبرم بين الجهة الخاضعة للتدقيق حيث يتم تحديد الأهداف ومجال تصرف وعمل مهمة التدقيق، وبعد الإطلاع الشامل والعميق حول المصلحة التي يتم تدقيقها وتحديد المخاطر المنوطة بها يكون باستطاعة التدقيق الداخلي بيان أهمية المهمة ومضمونها، فحسب **Renard**، فإن التقرير التوجيهي

<sup>1</sup> Réda KHALASSI, le contrôle interne des organisations, 2013, édition Houma, Alger, Algérie, P : 335.

<sup>2</sup> IFACI, « cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne », MPA série 2000, édition France 2013, P : 127.

<sup>3</sup> Elisabeth BERTIN, « audit interne enjeux et pratiques à l'international », édition d'organisation groupe eyrolles, France, paris, 2007, P : 30.

<sup>4</sup> KHALASSI. R, 2013, op cit, P : 335.

يوضح أهداف المهمة من خلال ثلاثة استطلاعات: الأهداف الرئيسية، الأهداف النوعية، ومجال تطبيق العمل.

**2- وجهة التنفيذ:** تحتوي هذه الواجهة من على اجتماع الافتتاح، برنامج التدقيق الداخلي، والعمل الميداني.

**2-1- اجتماع الافتتاح:** يسجل اجتماع الافتتاح إجراءات بداية عمليات التنفيذ، بحيث يمكن طرح تعديلات أو إضافات يتم تقريرها بالإجماع والقبول للأغلبية (وهذا إن طرحت أو وجدت) والتي تكون قد قيدت في التقرير التوجيهي، ويتم الأخذ بها بصفة جازمة ونهائية.

**2-2- برنامج التدقيق الداخلي:** ويسمى أيضا بـ "برنامج التحقيق والتفتيش" أو "خطة التنفيذ" وهو وثيقة داخلية على مستوى مصلحة التدقيق تعمل على القيام بتعريف وتوزيع المهام. يرسم هذا البرنامج من طرف الأعضاء المكلفين بالمهمة وتحت إشراف مدير المهمة، ويحدد الأعمال الواجب على المدقق تنفيذها للعمل على التأكد من حقيقة نقاط الضعف والقوة المستخلصة (التأكيد على نقاط القوة وتقييم الانحرافات التي تولدت عنها نقاط الضعف)<sup>1</sup>.

**2-3- العمل الميداني:** وهو عبارة عن تنفيذ الأعمال الواجب القيام بها والمبرمجة خلال برنامج التدقيق، وبغية حصول المدقق عن إجابة حول الأسئلة التي قام بطرحها خلال برنامج التدقيق والتي تساعده في القيام بالاختبارات وذلك بالاعتماد على الأدوات التي يراها المدقق مناسبة و تتمثل في: المقابلات، صبر الآراء الإحصائي، الملاحظة الشخصية، QCI (استبيان الرقابة الداخلية) الإجراءات التحليلية، التوثيق ويتمثل هذا الأخير في توثيق جميع الخطوات أعلاه على شكل ملخص أو رسومات بيانية وذلك في ملف أوراق العمل، والتأكد من أن جميع قرائن التدقيق كافية ومناسبة وذلك لتقديم أساس معقول لدعم وتكوين رأي عن النشاط، اختبار العينة (المعاينة)... الخ.

كل خلل وظيفي أو خصوصية غير عادية تم استنباطها تؤدي إلى وجوب استخدام **FRAP** "Feuille de Révélation et d'Analyse des Problème" ورقة إبراز وتحليل المشاكل.

حيث تعطي تحليل سببي سيسمح بـ:

- تحديد نظام الرقابة الداخلية المعمول به و الذي يوضح أوجه ضعف نقطة ما.
- إصدار التوصيات والحلول المقترحة والتي تتماشى ما تم استخلاصه من أوجه الضعف من أجل المعالجة.

إن العمل الميداني المنجز يسمح للمدقق الداخلي عند الرجوع إلى مكتبة جملة من المعطيات والمتمثلة في FRAP وأوراق العمل من أجل تحرير مشروع التقرير النهائي والذي يتم تأكيده خلال اجتماع الإغلاق<sup>2</sup>.

**3- وجهة الاستخلاص "الخاتمة":** تتكون هذه الواجهة من تقرير التدقيق، اجتماع للإغلاق والتأكيد الأجوبة المتمثلة في التوصيات ومتابعة التقرير.

**3-1- مشروع تقرير التدقيق الداخلي:** هو عبارة عن وثيقة مؤقتة وغير كاملة ذلك أنه ليس بالإمكان استخدامها في موضوع التأكيد العام للتدقيق وكذلك فإنها لا تحتوي على الأجوبة التي تلقاها المدقق من طرف المستجوبين وبالتالي لا تحتوي على التوصيات وأيضا هي لا تتضمن برنامج العمل. إن مشروع تقرير التدقيق يتم تحريره من أجل تحديد يوم اجتماع الإغلاق وما يجب التركيز عليه من مهام في ذلك اليوم، وهو يشبه التقرير التوجيهي الذي يتضمن الأمر بما يجب التركيز عليه يوم اجتماع الافتتاح.

**3-2- اجتماع الإغلاق والتأكيد:** يتم تكوين اجتماع الإغلاق وتأسيسه من خلال الاختبار وتأكيد مشروع التدقيق. هذا الاختبار يتم إنجازه من طرف المدققين الداخليين وذلك بالاعتماد على تقديم وعرض الملاحظات والتوصيات التي يتضمنها المشروع مع مراعاة احتمال طرح إشكالية الرفض<sup>3</sup>.

**3-3- تقرير التدقيق الداخلي:** وهو عبارة عن الوثيقة الهامة خلال عملية التدقيق ككل، حيث يجب على المدققين الداخليين التقرير عن نتائج عملهم التدقيقي ومناقشة الاستنتاجات والتوصيات مع المستويات الإدارية المناسبة قبل إصدار التقرير الكتابي، ويعمل على الربط بين المعنيين بالقيام بمهمة التدقيق والإدارة العامة بالمعلومات الضرورية والشاملة، وكذلك الإطلاع على الاستخلاصات المستخرجة من عملية التدقيق والمعنية بقدرة وطاقة

1 J.Jaques RENARD, 2011, op cit, P : 246.

2 J.Jaques RENARD, 2011, op cit, P : 263.

3 J.Jaques RENARD, 2011, op cit, P : 289.

الوحدة المدققة في القيام بالمهام المنوطة بها، وأخيرا فإن هذه الوثيقة البالغة الأهمية والمحرومة من طرف المدقق تسمح بتحديد مسؤولين هذا الأخير، ويستلزم أن تكون التقارير موضوعية وواضحة ومختصرة، وبناءة وفي وقت المناسب<sup>1</sup>.

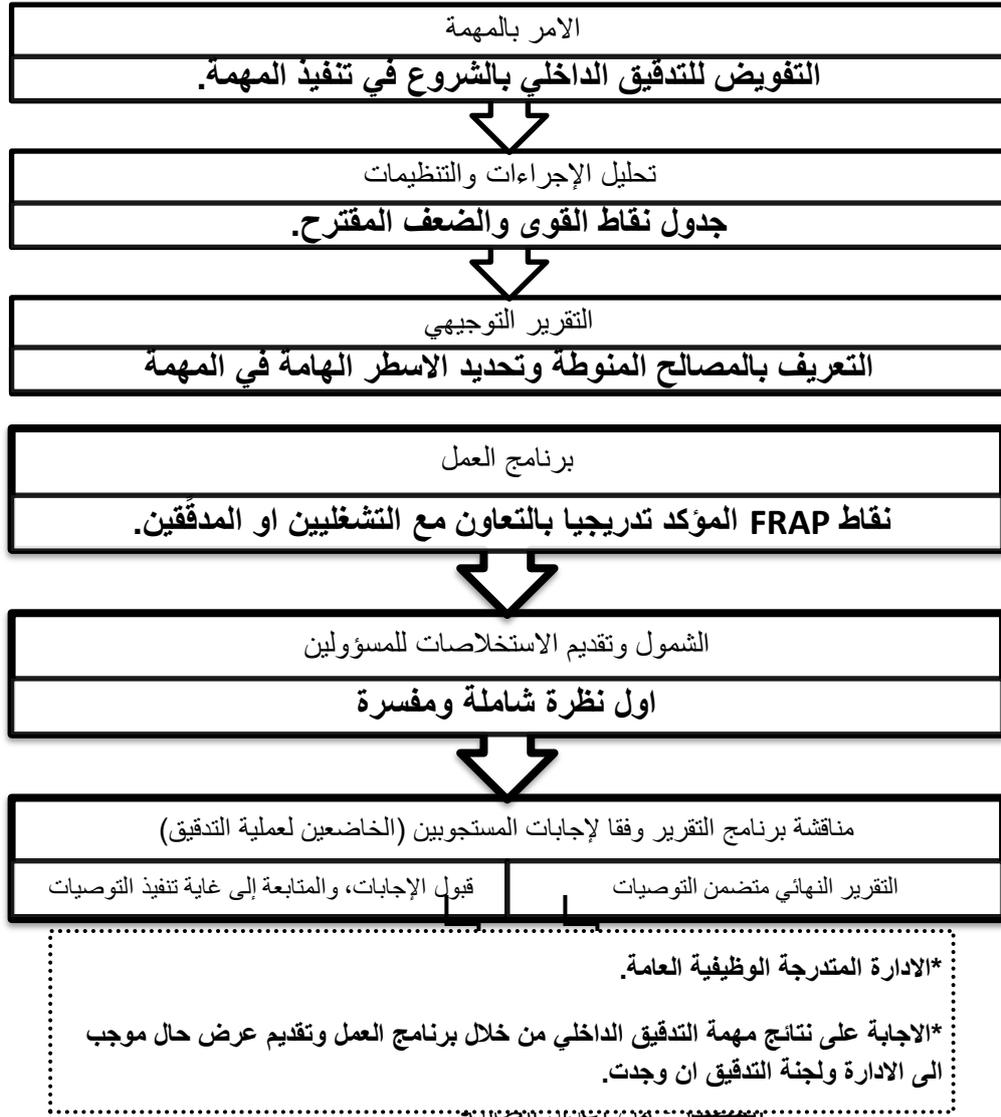
3-4- **الإجابات حول الاقتراحات ومتابعة التقرير:** إن الاستبيان الذي يتضمنه التقرير يسمح للمستجوبين "الأشخاص الخاضعين لعملية التدقيق" بالإجابة عن صنع الاقتراحات الموجهة لهم وتدل كل صيغة مقترحة في الاستبيان إلى الإجابة عن الأسئلة التالية: **من الذي يقوم بعمل ماذا ومتى تم ذلك؟** وهذا هو "برنامج العمل"<sup>2</sup>. وتعد مرحلة متابعة الاقتراحات جد مهمة لأنه وحسب آراء الباحثين فإن: تقرير التدقيق الذي يكون بدون متابعة للتوصيات التي جاءت فيه وبدون ميزانية مخصصة لها يعتبر مهمة غير تامة وناقصة وبدون معنى. وتكون عملية متابعة التوصيات بعد مرور مدة من حالة تقدم إنجاز الأعمال داخل الوحدات المدققة ويؤكد على ذلك المسؤول المعنى بكل توصية مقدمة له، هذه المتابعة يمكن أن تنفذ من طرف المدقق الداخلي الذي يعلم الإدارة التشغيلية المعنية بإمكانية تحقيق حالة التقدم في إنجاز العمل أو من طرف الإدارة التشغيلية نفسها بالتخلي عن عملية إعادة رجوع المدقق إلى المصلحة. إن المعلومة التي يتحصل عليها التدقيق الداخلي حول جميع مراحل متابعة مهمة التدقيق تسمح بقياس مدى فعالية المهام وخصوصا أعمال التحسين داخل التنظيم<sup>3</sup>. والشكل التالي يوضح خطوات مهمة البرنامج سنوي يتضمن المهام الموجهة للمسؤولين، اقتراحات التدقيق الداخلي، ورغبات المديرية العامة.

الشكل رقم: (06): هيكل الإنجاز المنهجي والتسلسلي لعملية التدقيق الداخلي:

1 J.Jaques RENARD, 2011, op cit, P : 295.

2 J.Jaques RENARD, 2011, op cit, P : 306.

3 Elisabeth BERTIN, 2007, op cit, P : 32.



### المبحث الثاني: التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات.

حظي التدقيق الداخلي باهتمام متزايد بعد أن أصبح يشتمل على كافة الأنشطة ( الإدارية – المالية – التشغيلية) فضلا عن تدقيق الجودة والفعالية والمسؤولية الاجتماعية مؤخرا، وتمثل هذا الاهتمام باستشعار العديد من الهيئات لأهميته داخل المؤسسة وعلى وجه الخصوص كونه ركن من أركان الحوكمة، حيث عملت على إصدار العديد من اللوائح والتنظيمات التي تحث وتحسب ببيان العلاقة الطردية بينه وبين حوكمة الشركات، ذلك باعتباره وظيفة

\* بالاعتماد والاطلاع على: 2011 J.Jaques RENARD، 2013 Réda KHALASSI، 2007 Elisabeth BERTIN، مراجع سابق ذكرها.

تقويمية مستقلة وموضوعية تنشأ داخل المنشأة، للمساعدة في فحص وتقويم الأنشطة المختلفة لها بهدف مساعدة الإدارة في القيام بمسئوليتها بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية وتقديم التوصيات والمشورة التي تتعلق بفحص الأنشطة والرقابة عليها كما أنها تساعد المنشأة في تحقيق أهدافها وحماية أصولها من خلال تطبيق مدخل منظم لتقويم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر وإجراءات الرقابة والحوكمة في المنشأة، ويساعد التدقيق الداخلي في عملية حوكمة الشركات من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للوحدة الاقتصادية، فتقييم نظام الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر وتقوية العلاقة بين أطراف حوكمة الشركات، وكذا تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 2130 المتعلق بمساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات من خلال تقييم التدقيق الداخلي لمدى التزام المؤسسة بمبادئ وأسس حوكمة الشركات إذ تعد هذه الأخيرة من الأمور الضرورية لاستمرار المؤسسة وقدرتها على تحقيق أهدافها، ولفهم دور ومساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات لا بد لنا من البحث في ثلاثة نقاط أساسية وهي:

- 1- حاجة حوكمة الشركات للتدقيق الداخلي.
  - 2- دور خدمات التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات.
  - 3- علاقة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات.
- المطلب الأول: حاجة حوكمة الشركات للتدقيق الداخلي.**

لقد أصبحت الحاجة ملحة إلى دعم حوكمة المؤسسات والتي تركز على التدقيق الداخلي باعتباره من الآليات المحورية التي تقوم عليها الحوكمة، ويساعد المدقق الداخلي دوره المتميز في الهيكل التنظيمي وخط التقرير الخاص به والذي أصبح من الممكن بل ومن المفضل أن يتخطى الإدارة التنفيذية العليا في الشركة ليشمل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة والتي تعد من الأطراف الفاعلة في حوكمة الشركات.

#### الفرع الأول: مساهمة التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات:

تعتبر الحوكمة من المفاهيم التي يتميز تطبيقها بالشمولية بحيث يمتد إلى كافة وحدات المنشأة الأمر الذي يعني ارتباطها بعلاقة مع وحدات المنشأة بدرجات مختلفة وحسب خصوصية العلاقة ونظرا لتمييز وظيفة التدقيق الداخلي بالشمولية وتغطيتها لكافة أنشطة المنشآت، مما عزز الحاجة لدراسة مساهمة التدقيق الداخلي ودوره في الحوكمة.

حيث عرفت الحوكمة على أنها: "نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية الذي عن طريقه يتم إدارة الشركة والرقابة عليها". كما عرفت على أنها: "مجموعة من الطرق والتي يمكن من خلالها أن يتأكد المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم"، وأيضا: "هي مجموعة من القواعد والحوافز التي تهتدي بها إدارة الشركة لتعظيم ربحية هذه الأخيرة وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين" بالإضافة إلى أنها: "وسيلة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات بطريقة تحمي أموال المستثمرين والمقرضين".<sup>1</sup>

وبمعنى آخر فإن الحوكمة تعني النظام أي وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء، كما تشمل مقومات تقوية المؤسسة على المدى البعيد وتحديد المسؤول والمسئولية.<sup>2</sup> ويساعد التدقيق الداخلي في عملية حوكمة الشركات من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للمؤسسة، على اعتبار أن التدقيق الداخلي نشاط مستقل عن الإدارة التنفيذية نتيجة تبعيتها إلى لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة،<sup>3</sup>

كما تقوم بعرض تقاريرها إلى مجلس الإدارة وإلى المساهمين عند الضرورة، ويرى معهد المدققين الداخليين IIA أن الحوكمة الجيدة تتوقف على المعلومات المتولدة عن الأطراف الأربعة التي تشكل نظام الحوكمة وهي: (مجلس الإدارة – الإدارة التنفيذية- المدققون الداخليون- المدققون الخارجيون)، وأن هذه العناصر الأربعة تشكل الفهم الداخلي لأنشطة المنشأة مع التقييم الخارجي المستقل. ومن ثم فإن إدارة التدقيق الداخلي من الأطراف

<sup>1</sup> حسام الدين غضبان، "محاضرات في نظرية الحوكمة"، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص: 17.

<sup>2</sup> Jacques Igalens et Sébastien Point , **VERS UNE NOUVELLE GOUVERNANCE DES ENTREPRISES – L'entreprise face à ses parties prenantes**, Ed. Dunod, Coll. Stratégies et Management, Paris, 2009, P : 224.

<sup>3</sup> ZIANI Abdeelhak, « **le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise: cas des entreprises algériennes** », Thèse de doctorat en science de gestion LMD, Université de Abou Bakr Belkaid de Telemcen, Faculté des sciences économiques commerciales et des sciences de gestion, 2014, P : 172.

الرئيسية المعنية بتطبيق مفهوم الحوكمة، كما أكدت مبادئ وقواعد حوكمة الشركات على ضرورة تطوير وظيفة التدقيق الداخلي، وتفصيل دوره في إطار آليات الحوكمة، مع التركيز على علاقته بلجنة التدقيق والمدقق الخارجي. وقد دعا الاتحاد الأوروبي لمعهد المدققين الداخليين سنة 1999 إلى المشاركة في المناقشات حول دور التدقيق الداخلي في آليات حوكمة الشركات، وقرر بأن يضع في مسار عمله العلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: المتطلبات الأساسية من التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة:

أكدت معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين الأمريكي على ضرورة أن يسهم نشاط التدقيق الداخلي في تحسين إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة حيث يشير المعيار 2130 إلى أنه ينبغي أن يسهم نشاط التدقيق الداخلي في عمليات الحوكمة بواسطة تقييم وتحسين عملية الحوكمة من خلال الآتي:<sup>2</sup>

- 1- التحقق من وضع القيم والأهداف وتوصيلها.
- 2- مراقبة عملية إنجاز الأهداف.
- 3- التحقق من المساءلة.
- 4- التحقق من الحفاظ على القيم في المنشأة.

وتعتبر بيئة النشاط الحالية ووظيفة التدقيق الداخلي ووظيفة مساعدة للإدارة التنفيذية ولجنة التدقيق والإدارة العليا والمدقق الخارجي وأصحاب المصالح الآخرين إذا تم تجهيزها (بالموارد والأفراد) فإنها ستقوم بدور هام ورئيسي في تعزيز وتفصيل الحوكمة، وبالرغم من أن مجلس الإدارة هو المسؤول عن عملية الحوكمة بالمنشأة إلا أنه يعتمد على أطراف أخرى كالإدارة التنفيذية والمدراء والمدققين للمساعدة في القيام بمسؤولياته في الحوكمة، ومن ثم تعتبر التدقيق الداخلي أحد الأطراف التي تساعد الإدارة العليا في عملية الحوكمة فهي مصدر هام للأطراف الأخرى المشتركة في عملية الحوكمة (وهي لجنة التدقيق- الإدارة العليا- المدقق الخارجي) في متابعة وتعزيز عملية الحوكمة بالمنشأة.<sup>3</sup>

يرى معهد المراجعين الداخليين IIA بأن المتطلبات الأساسية من وظيفة التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة تتمثل في:

- 1- **متطلبات للإدارة العليا:** كخدمات تأكيد بشأن نظم الرقابة وخدمات استشارية بشأن التعامل مع المخاطر، وتتمثل متطلبات الإدارة من التدقيق الداخلي في:
  - 1- تقييم مستقل لنظام الرقابة الداخلية.
  - 2- المساعدة في إعداد التقارير عن الرقابة الداخلية.
  - 3- تقييم كفاءة العمليات.
  - 4- تحليل المخاطر.
  - 5- تأكيدات متعلقة بالمخاطر.
  - 6- إجراء التقييم الذاتي لكل من نظم الرقابة والمخاطر.

<sup>1</sup> CHEKROUN Meriem, « le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : cas d'un échantillon d'entreprise algériennes », Thèse de doctorat en science de gestion LMD, Université de Abou Bakr Belkaid de Telemcen, Faculté des sciences économiques commerciales et des sciences de gestion, 2014, P : 204.

<sup>2</sup> Gramling, A.A., Maletta, M., Schneider, A., and Church B. « The Role of Internal Audit Function in Corporate Governance », Journal of Accounting Literature, Vol.23, 2004, p.240.

<sup>3</sup> عيسى سمير كامل محمد. " العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات"، مجلة كلية التجارة للبحوث الإسكندرية، العدد 1 مجلد رقم 45، 2008، ص- ص: 19-20.

2- **متطلبات اللجنة التدقيق:** كخدمات تأكيد بشأن نظم الرقابة والمخاطر، وتمثل متطلبات لجنة التدقيق من التدقيق الداخلي في:

1- تأكيدات فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية، بما في ذلك تقييم مستقل لذلك النظام بالمنشأة ككل.

2- تقييم مستقل عن الممارسات والعمليات المحاسبية الموجودة بالتقارير المالية.

3- تحليل المخاطر بالتركيز على التقارير المالية والرقابة المحاسبية الداخلية.

4- القيام ببعض عمليات الفحص الخاص.

3- **متطلبات لإدارة التنفيذ:** كخدمات استشارية بشأن التعامل مع المخاطر.

كما أنه للتدقيق الداخلي دور هام في تقييم مدى التزام الإدارة التنفيذية بمبادئ الحوكمة وذلك من خلال إعطاء الثقة للمعلومات التي يحصل عليها مجلس الإدارة ولجنة التدقيق عن الحوكمة، فعلى المدقق الداخلي التركيز على تنفيذ هذه المبادئ أو المواثيق وليس على الاعتراف بالالتزام بها، ومن ثم على المدققين الداخليين توسيع أفقهم والاطلاع المستمر على التغييرات المتسارعة في القوانين والتشريعات والإرشادات وفهم ليس ماذا تعني الكلمة، ولكن كيف يتم تطبيقها.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: دور خدمات التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات:

لقد توسعت وظيفة التدقيق الداخلي، وأصبحت تشمل مهام تقييم الفعالية والأداء إضافة إلى مهام التدقيق المالي المتعارف عليها حيث أصدرت العديد من الهيئات المهتمة إرشادات ونشرات لأعضاء مجالس الإدارة ودليل الحاكمية المؤسسية، بهدف توفير معايير لأفضل الممارسات الدولية في هذا المجال، بحيث يمكن أن يتم فيه اتفاق ومنع التعارض بين مصالح الإدارة والأطراف الأخرى كالملاك والدائنين والمستثمرين والعاملين، فاقترحت الحاكمية المؤسسية كحل للتعارض، وهذا أدى تعزيز مكانة التدقيق الداخلي كأحد مرتكزات الإدارة ودوره في أن يقوم بمهام تضمن تحقيق هذا التوافق المطلوب بين هؤلاء الأطراف والقيام بأعمال التحقق والرقابة لضمان التحكم المؤسسي وتشجيع الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية، وقد ارتأينا من خلال هذا المطلب إلى إبراز أهمية ودور التدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة من خلال الخدمات الجلية التي يقدمها لتحسين هذه الأخيرة.

### الفرع الأول: دور التدقيق الداخلي في تحسين التحكم في إدارة المخاطر:

يشير المعيار الدولي للتدقيق رقم 2110 إلى أنه ينبغي على ان يساعد التدقيق الداخلي المؤسسة عن طريق تحديد وتقييم التعرض الجوهرى للمخاطر،<sup>2</sup> كما ينبغي ان يساهم التدقيق الداخلي في تحسين ادارة المخاطر وأنظمة الرقابة توفر أنظمة رقابية داخلية فعالة داخل المنظمات يجب ان يكون مدعماً بجهاز تدقيق داخلي فعال حيث يعد هذا الجهاز وسيلة تقويم مستقلة يساهم في تعزيز فاعلية وكفاءة العمليات والتأكد ان مدى الالتزام بالقوانين والسياسات والتعليمات الداخلية، والحكم على كفاءة نظام ادارة المخاطر وتحقيقاً لهذا الدور سعت العديد من المنظمات المهنية الدولية الى إعادة بناء التفكير الأساسي لهذه الوظيفة وإعادة تقييم جذري لعمليات التدقيق،<sup>3</sup> لتحقيق التحسينات الكبيرة من خلال مقاييس معاصرة وحاسمة للاداء مثل: التكلفة، نوعية الخدمة، الخ؛ وهذا ما يطلق عليه بمصطلح إعادة الهندسة réengineering، كما أن مفهوم التدقيق الداخلي الحديث في ظل المعايير الدولية يؤدي دور فعال في مراجعة المخاطر وأنظمة الرقابة وتزويد الإدارة بنتائج تقويمات المخاطر؛ وتأكيد كون أنظمة الرقابة كافية لتقليل المخاطر.

إن إدارة المخاطر هي جزء من دورة المخاطر المسموح بها في المنظمة استناداً إلى إجراءات الرقابة الداخلية الموضوعية من قبل الإدارة، ووفقاً لمعهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA) فإن إدارة المخاطر هي: " احتمالية تنفيذ أو عدم تنفيذ أمر ما أو عمل ما قد يؤثر بشكل سلبي على المشروع أو النشاط الخاضع للتدقيق"،<sup>4</sup> واستناداً إلى Pickett فإن المخاطر كلمة مشتقة من كلمة إيطالية بمعنى التجرؤ (to dare) ونعني بها الاختيار بدلاً من

<sup>1</sup> Élisabeth BERTIN, « **Audit Interne enjeux et pratique à l'international** », édition d'organisation Groupe Eyrolles, Paris, 2007, P-P : 137- 138.

<sup>2</sup> Herman son, Dana R. Rihenberg, Larry, 2003, **Internal Audit and organizational Governance**, The Institute of Internal Auditors Research Foundation copyright by IIA.

<sup>3</sup> ZIANI Abdeelhak, op cit, P : 158.

<sup>4</sup> Herman son, op cit.

المقياس المطابق.<sup>1</sup> ويرى بعض المحاسبين ان عملية تحسين الأداء الاقتصادي للمنظمات تتم من خلال تحسين إدارة المخاطر وان هذا المفهوم يجب ان لا ينظر إليه على انه مفهوم سلبي (خطر) وإنما النظر إليه باتجاه ايجابي أي ان الخطر يعد مفتاح قيادة أنشطة المنظمة وان حكمة الشركات تعتبر استجابة إستراتيجية من قبل المنظمة للخطر، وعليه فان كل منظمة لكي يكون لها نظام رقابة داخلية يتمتع بالكفاءة يجب ان يتكون من العناصر المترابطة والمتداخلة مع بعضها والمتمثلة بالمحيط الرقابي وتحديد المخاطر ونظم المعلومات والاتصالات والسيطرة وإجراءات الرقابة،<sup>2</sup>

ومما لا شك فيه إن هذا الاطار المتكامل للرقابة الداخلية التي وضعته لجنة (COSO) Committee of Sponsoring Organization يهدف الى وضع ضوابط لمنع واكتشاف أي مخالفات او تجاوزات في العمليات عند ممارسة النشاط لزيادة الثقة في البيانات المالية المنشورة ، ويمكن استخدام المعايير التالية لتحقيق الفائدة الأكبر من إدارة المخاطر:

- 1- مرونة أكثر في العمل مع برامج مخططة .
  - 2- تنفيذ الأنشطة في الوقت المحدد لها بفاعلية .
  - 3- تأكيد اكبر في الوصول الى الأهداف الرئيسية للمشاريع .
  - 4- التقدير والاستعداد لاستغلال جميع الفرص الناجحة .
  - 5- تحسين رقابة الخسائر .
  - 6- تحسين الرقابة على البرامج وتكاليف الأعمال .
  - 7- زيادة المرونة الناتجة من فهم جميع العمليات والمخاطر المرتبطة بها .
  - 8- تقليل التكاليف المفاجئة من خلال فاعلية وشفافية تخطيط العمليات الطارئة او المحتملة.<sup>3</sup>
- ويمكن الإشارة في هذا المجال الى انه قد تم تطوير عشرة مقاييس كعناوين أساسية للمخاطر تتمثل بـ ( Terminate , Controls , Transfer , Contingencies , Take more , Communicate Tolerate , )<sup>4</sup> ( Commission research , Tell some one , Check compliance )<sup>4</sup>.

وتعتبر إدارة المخاطر جزء أساسي من حوكمة الشركات (التحكم المؤسسي) والتي يمكن تعريفها بأنها "النظام الذي يتم من خلاله توجيه أنشطة المنظمة ومراقبتها من أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية"؛ بعبارة أخرى هي الإجراءات المستخدمة بواسطة ممثلي أصحاب المشروع او أصحاب المصالح فيه لتوفير رقابة على المخاطر التي يتعرض لها المشروع بعمله.<sup>5</sup> وبنفس الاتجاه أشار تعريف معهد المدققين الداخليين بأن حوكمة الشركات عمليات تتم من خلال إجراءات تستخدم بواسطة ممثلي أصحاب المصالح لتوفير إشراف على المخاطر وإدارتها بواسطة الإدارة ومراقبة مخاطر المنظمة والتأكد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر مما يؤدي إلى المساهمة المباشرة في إنجاز أهداف وحفظ قيم المنظمة مع الأخذ في الاعتبار أن أداء أنشطة التحكم المؤسسي يكون من مسؤولية أصحاب المصالح في المنظمة لتحقيق فعالية الوكالة.<sup>6</sup>

وضع معهد المدققين الداخليين تعريفاً للتدقيق الداخلي أشار فيه الى أنه نشاط مستقل وتأكيد موضوعي ذو طبيعة استشارية يهدف إلى إضافة قيمة للمنظمة وتحسين عملياتها ويساعد التدقيق الداخلي المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال انتهاج مدخل موضوعي لتقويم وتحسين فعالية إدارة المخاطر وفعالية الرقابة وفعالية ادارة حوكمة

<sup>1</sup> Pickett, K H. Spencer, 2005, « **The Essential Hand-Book of internal auditing**», John Wiley&Sons, Ltd .P:27.

<sup>2</sup> جمعة احمد حلمي، "التحكم المؤسسي وابعاد التطور في اطار ممارسة مهنة التدقيق الداخلي"، 2003 ، المؤتمر العلمي المهني الخامس – تحت شعار التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة ، 24-25 ايلول ، عمان، الاردن، ص: 14.

<sup>3</sup> Coso, Report of the Committee of Sponsoring Organizations of the tread way commission: **Internal control – Integrated Framework**, New York: AICPA, 1992. www.Tread way commission.org, site accessed on 01/02/2017 at 15pm, 18mnts.

<sup>4</sup> Pickett .op cit, P : 30.

<sup>5</sup> الواكد ماهر، "الحوكمة الرشيدة والمنشآت المالية"، مجلة المدقق ، العدد 72 ، الاردن، 2007 ، ص: 74.

<sup>6</sup> IIA, "Standards for the professional practice Framework of Internal Auditing", [www.theIIA.org](http://www.theIIA.org),

Site consulté LE 25/09/2016 à 19h 39mnt

الشركات،<sup>1</sup> ويعتبر التدقيق الداخلي مفتاح أساسي من مفاتيح حوكمة الشركات لذا بادر معهد المدققين الداخليين بتطوير معايير وميثاق أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي لمواجهة المتغيرات البيئية الجديدة التي حصلت نتيجة الانهيارات المالية في مختلف دول العالم، ويرى (Felix&Maletta) ان الإدارة تطلب من المدقق الداخلي المساعدة في تزويدهم بالتأكدات المتعلقة بالآتي:

- 1- تحديد ومراقبة المخاطر بكفاءة وفاعلية .
  - 2- السيطرة على العمليات التنظيمية بشكل كفاء ومؤثر وفعال.
  - 3- فاعلية العمليات التنظيمية في الشركة المعنية.<sup>2</sup>
- حيث يعتمد المدقق الداخلي على نظام الرقابة الداخلية لتخفيض المخاطر الأولية، وعلى الاختبارات الأساسية في تخفيض المخاطر المعقدة.<sup>3</sup>

### الفرع الثاني: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية أحد أهم الإجراءات التي تتخذها المنشأة في مواجهة المخاطر والحد منها، حيث أن وضع نظام رقابة داخلية، يمتاز بالكفاءة و الفاعلية ويتم تطبيقه من قبل الأفراد والإدارة، يشكل حماية للمنشأة من المخاطر التي تواجهها، ويقلل من احتمالية التعرض للمخاطر إلى أدنى حد ممكن، ومما لا شك فيه أن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المنشأة يعتبر حجر الأساس الذي ينطلق منه المدقق وهو نقطة الارتكاز للمدقق عند إعداد لبرنامج التدقيق وتحديد نسب الاختبارات والعينات، فكلما كان نظام الرقابة قويا و فعالا و متماسكا، كلما زاد اعتماد المدقق على أسلوب العينة الممثلة، ومع أن المدققين الداخليين قد يشكلون مصدرا عالي القيمة للرأي في الرقابة الداخلية، إلا أن التدقيق الداخلي لا يجب أن يكون بديلا عن وجود نظام الرقابة الداخلية بل يعمل على تقوية النظام كرد أساسي لأي نقاط ضعف.

تتكون الوظائف الإدارية من التخطيط والتنظيم والتوجيه والتنسيق والرقابة، وهذه الأخيرة تندرج تحت مهام التدقيق الداخلي داخل الشركة، من خلال القيام بالتدقيق المالي، وضمان سلامة نظام المعلومات، والتدقيق التشغيلي للعمليات، وأخرى لتحديد مدى الالتزام بالسياسات واللوائح و القوانين المعمول بها.<sup>4</sup> ويقوم المدقق الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية لضمان التطبيق الصحيح للإجراءات والعمل على تحديثها حسب احتياجات الشركة، ومن خلال ذلك يتم التأكد من أن الشركة تستخدم إجراءات فعالة تضمن الثقة في المعلومات المنتجة، وأيضا ضمان أن الإجراءات الموضوعية تسمح بتحقيق أهداف الشركة، ويتبع المدقق الداخلي في سبيل تحقيق ذلك اتجاهين هما تقييم وجود الرقابة الداخلية، وتقييم استمرارية الرقابة الداخلية في الشركة. ويعتبر التدقيق الداخلي من أهم عناصر الرقابة الداخلية الفعالة في الشركة، وكونه صمام الأمان لنظام الرقابة الداخلية، يساهم التقييم الذي يقوم به المدقق الداخلي للإجراءات الرقابية بمنحها المزيد من القوة والقدرة على تحقيق الأهداف، سواء أهداف الإجراءات نفسها أو الأهداف العامة للشركة ككل.<sup>5</sup>

ويتبع المدقق الداخلي عند قيامه بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية المراحل التالية:

- 1) **وصف الأنظمة والإجراءات:** يتعين على المدقق فهم نظام الرقابة الداخلية، هذا ما يمكنه من الحكم عليه و مساعدته على فهم جيد لمحيط معالجته للمعلومات، كما يجب على المدقق أن يقوم بسلسلة من الاختبارات للتأكد من أن إجراءات الرقابة الداخلية تطبق بطريقة مستمرة وفعالية. ويقوم المدقق في مرحلة وصف الأنظمة والإجراءات بالتعبير عن مسار المعلومات المجمععة في المرحلة السابقة، مستخدما في ذلك إما وصفا كتابيا أو على شكل خرائط تدفق، وفي حالة قيام المدقق بالاستجابات داخل الشركة حتى يتسنى له

<sup>1</sup> IIA , Avison for the future , " Professional Practices framework for Internal Auditing " , Altamonte Springs , IIA, à partir de site suivant: [www.theiia.org](http://www.theiia.org). Site consulté le 25/09/2016 à 19h 57 mnt.

<sup>2</sup> IIA, Op cit.

<sup>3</sup> التميمي، هادي، "مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط 3، 2006، ص: 63.

<sup>4</sup> CHEKROUN Meriem, op cit, P : 124.

<sup>5</sup> CHEKROUN Meriem, idem, P : 178.

تقديم وصف دقيق لنظام الرقابة الداخلية، فعليه احترام عدة قواعد منها السلم التنظيمي، حيث يتم استجواب موظف بعلم من مسؤوله إلا في حالات خاصة، وأيضا حصر أجوبة الموظف في مجال عمله فقط؛

(2) **التحقق من فهم الأنظمة:** من خلال قيام المدقق باختبارات الفهم و التطابق يتأكد من فهمه لنظام الرقابة الداخلية المتبع، أي يضمن أنه فهم و أحسن تلخيص إجراءات نظام الرقابة الداخلية في الشركة، والهدف من هذه المرحلة هو تأكيد من أن الإجراء موجود وأنه أحسن فهمه و تلخيصه وليس الهدف من ذلك هو التأكد من حسن تطبيقه، هذا ما يفسر وجود ثلاثة مشاكل مطروحة كما يلي:

- ما هي الإجراءات التي يجب اختبارها؟

- كيف تتم عملية الاختبار؟

- فيما تتمثل الأهمية الكمية التي يجب إعطاؤها لهذا الاختبار؟

(3) **التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:** تأخذ هذه المرحلة أهمية بالغة ضمن مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يقوم المدقق بكشف الستار حول نقاط القوة والضعف الخاصة بهذا النظام، وذلك اعتمادا على فحص معمق للإجراءات الموصوفة من أجل إيجاد النقائص لتصحيحها و الحفاظ على نقاط قوتها، و من أجل تحقيق ذلك يستعين المدقق بقوائم الاستقصاء، حيث تعتبر الأكثر استعمالا لهذه العملية، إما عن طريق قوائم استقصاء مغلقة أين تكون الإجابة ب " نعم" أو " لا"، أو بواسطة قوائم استقصاء مفتوحة حيث لا تقتصر الإجابة على " نعم" أو " لا" فقط، وبعد انتهاء المدقق من التقييم الأولي للرقابة الداخلية، يحضر وثيقة شاملة يلخص ضمنها بالنسبة لكل إجراء تم فحصه كل من نقاط القوة النظرية وأيضا النقائص التي تم اكتشافها؛

(4) **التأكد من تطبيق النظام:** يتم التأكد من تطبيق النظام باستعمال أسلوب العينات، للتأكد من أن الإجراءات الموضوعية تحتوي على ضمانات كافية، ويقوم المدقق بعملية الاختبار انطلاقا من العناصر المادية المتروكة عند تنفيذ الإجراءات، فيتأكد من حسن تنفيذ الإجراءات واحترام المبادئ الموضوعية؛

(5) **التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:** بعد اكتشاف المدقق سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، بالإضافة إلى نقاط الضعف الظاهرة من خلال التقييم الأولي، واعتمادا على ما توصل إليه المدقق من نتائج يقوم بتقديم حوصلة في وثيقة<sup>1</sup>، في صورة تقرير أو خطاب مكتوب يوجه إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا للشركة<sup>2</sup>، مع توضيح أثار كل ذلك على المعلومات المالية، وتقييم الاقتراحات قصد تحسين الإجراءات، فالتقييم النهائي يساعد المدقق على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة للرقابة الداخلية<sup>3</sup>.

### الفرع الثالث: تطبيق المعيار الدولي رقم 2130 للتدقيق الداخلي:

يتعلق معيار التدقيق الدولي رقم 2130 المقترح من المعيار رقم 2100 بمساهمة التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات؛ ويشير إلى انه ينبغي ان يسهم نشاط التدقيق الداخلي في عمليات حوكمة الشركات بواسطة اسهامه في تقييم وتحسين عملية الحوكمة من خلال ما يأتي:

- التحقق من وضع القيم والاهداف وتحقيقها، بحيث تكون الادارات مهينة وقادرة على الافصاح عن ان نشاطاتها وفعالها وقراراتها مطابقة للاهداف المحددة والمنطق عليها.
- مراقبة عملية انجاز الاهداف من خلال: تقييم نوعية الاداء المنفذ، تقديم التوصيات المناسبة، رفع الكفاية الانتاجية، التحقق من المساءلة، التحقق من الحفاظ على قيم الشركة<sup>4</sup>.

ومن أجل تفعيل دور التدقيق الداخلي في ضمان تطبيق جيد لحوكمة الشركات، قام معهد المدققين الداخليين بإعداد معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وذلك لمواجهة متغيرات بيئة الأعمال وتحقيق الأهداف المتوخات من التدقيق الداخلي، وذلك بجعله أداة لإضافة القيمة للمؤسسة من خلال الخدمات التأكيدية والاستشارية التي

<sup>1</sup> إسماعيل بوغازي، مذكرة ماجستير، مرجع سابق ذكره، 59.

<sup>2</sup> لخضر أوصيف، مذكرة ماجستير، مرجع سابق ذكره، ص: 84.

<sup>3</sup> إسماعيل بوغازي، مذكرة ماجستير، مرجع سابق ذكره، ص: 60.

<sup>4</sup> عطا الله وارد خليل، "الدور المتوقع للمدقق الداخلي عن تقديم خدمات التأكيد في ظل الحاكمية المؤسسية"، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة 24- 25 سبتمبر 2005 ص:30.



- 3- التشاور مع المصالح والإدارات ذات العلاقة وإعطائها كل المعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة عليها.
- 4- توفير معلومة متكاملة لمجلس الإدارة، المدققين الداخليين والخارجيين، والتسيير، مع ضمان التناسق والانسجام بين مختلف مصالح المؤسسة مما يسمح بتقاضي التناقضات، ازدواجية العمل، أو حتى الإغفال عن بعض الأشياء.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات:

قد تعرضت الكثير من الدراسات الأكاديمية وتعليمات أسواق المال على اعتبار التدقيق الداخلي من متطلبات عملية الحوكمة، إذ أشارت نتائج بحث أجري في 15 دولة أوروبية عن علاقة التدقيق الداخلي بالحوكمة أن التدقيق الداخلي يعتبر عنصراً هاماً وتكميلياً لأي نظام للحوكمة في منشآت الأعمال وأنهم يرون أن هذا يمثل فرصة ذهبية ليثبت التدقيق الداخلي لمجلس الإدارة ماذا يمكنه عمله والقيمة التي يمكن أن يضيفها على المنشأة. ويساعد التدقيق الداخلي بما يقوم به من مساعدة الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهدافها وتأكيد فعالية الرقابة الداخلية والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها، في عملية حوكمة الشركات من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للوحدة الاقتصادية، وكذلك تحقيق الضبط الداخلي نتيجة استقلالها وتبعيتها لرئيس مجلس الإدارة واتصالها برئيس لجنة التدقيق.

### الفرع الأول: العلاقة بين التدقيق الداخلي وأطراف الحوكمة:

يدعم كل طرف من أطراف حوكمة الشركات الأربع ( المدققين الداخليين – المدققين الخارجيين – لجنة التدقيق – مجلس الإدارة ) غيره من الأطراف في علاقة تكاملية متبادلة، فتلزم معايير التدقيق الدولية المدققين الخارجيين بضرورة الاتصال بأطراف الحوكمة للتعامل مع موضوع التدقيق، وذلك في الأمور التي تستدعي انتباههم عند أداء مهام التدقيق، كما أن إصدارات معهد المدققين الداخليين توصي المدققين الداخليين بمناقشة البنود الهامة مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، ومن ثم فإن أطراف الحوكمة يحصلون على المعلومات اللازمة لأداء مهامهم في حوكمة الشركات من مجموعتين من المدققين.<sup>2</sup>

ووفقاً للإحصائيات الحديثة فإن أكثر من نصف المؤسسات الكبيرة التي أفلست منذ سنة 1996 والبالغ عددها 673 مؤسسة، لم يقدم المدقق الخارجي في تقريره أي تحذيرات باحتمال فشل تلك الشركات، بل على العكس من ذلك أصدر بشأنها تقريراً نظيفاً.<sup>3</sup>

وتشير هذه الإحصائيات إلى أنه كلما كبر حجم المنشأة وازدادت درجة تعقيد نشاطها، كلما كان من الصعب على المدققين الخارجيين، الإدارة، واللجان تكوين صورة دقيقة للمخاطر التي تتعرض لها المنشأة وإجراءات الرقابة عليها وتطبيق الحوكمة عليها، وهنا يأتي دور التدقيق الداخلي ليقوم بمهامه من خلال علاقات تفاعلية بينها وبين باقي أطراف الحوكمة، على النحو الآتي:

### 1- العلاقة بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي:

تأتي أهمية العلاقة بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي بالنسبة لحوكمة الشركات من خلال اعتماد المدقق الداخلي على التدقيق الداخلي في تدقيق القوائم المالية وبمعنى آخر قرار الاعتماد Reliance Decision، ويتأثر مدى الاعتماد على عمل التدقيق الداخلي بنزاهة الإدارة، فكلما زادت نزاهة الإدارة كلما زاد اعتماد المدقق الخارجي على عمل إدارة التدقيق الداخلي.<sup>4</sup> ويعتمد المدققين الخارجيين على عمل التدقيق الداخلي في كل من اختبار الرقابة الداخلية والاختبارات التفصيلية، بالإضافة إلى اعتمادهم عليها عند التخطيط للتدقيق الخارجي.<sup>5</sup> ويجب أن يعلم المدقق الخارجي وأن يكون له اتصال بتقارير التدقيق الداخلي ذات العلاقة وأن يتم إعلامه بأي أمور مهمة تصل إلى علم المدقق

<sup>1</sup> J. Jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, 2011, op.cit, P: 160.

<sup>2</sup> عيسى سمير كامل محمّد، مرجع سابق ذكره، ص: 20.

<sup>3</sup> The Institute of Internal Auditors (IIA). Op Cit, 2002, p: 44.

<sup>4</sup> Margheim, L. and w. Label. "External Auditor Reliance on Internal Auditors when Audit Risk is High: Some Empirical Findings". Advances in Accounting, Vol. 8, 1990, p. 293.

<sup>5</sup> Brody, R. G., S. P. Golen and P. M. J. Reckers. An Empirical Investigation of the Interface between Internal and External Auditors. Accounting and Business Research, (summer), 1998, p.160.

الداخلي والتي قد تؤثر على عمل المدقق الخارجي، وبالمثل يقوم المدقق الخارجي عادة بإخطار المدقق الداخلي بأي أمور مهمة قد يكون لها أثر على التدقيق الداخلي.

ومن الجدير بالذكر أن عمل التدقيق الداخلي والذي يعتمد عليه المدقق الخارجي يتم أدائه بصفة مستقلة عن التدقيق الخارجي وليس بغرض تقديم مساعدة مباشرة لها. وفي الواقع يُستثمر هذا التعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات وزيادة فعاليتها في عدة نواحي أهمها ما يلي:<sup>1</sup>

- يستطيع المدقق الخارجي الاعتماد على المدقق الداخلي في معرفة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية ينفذ بطريقة مرضية للحفاظ على دقة وشفافية البيانات المسجلة بالدفاتر وينعكس على عدالة الإفصاح.
- يتوفر للمدقق الخارجي المعلومات الكافية عن توزيع المهام والمسؤوليات بين أفراد المنشأة.
- يساعد المدقق الداخلي المدقق الخارجي في نهاية السنة المالية في الحصول على مصادقات من العملاء بأرصدة حساباتهم وفي تحضير كشوف ومرفقات بعض بنود الميزانية.
- يمكن للمدقق الخارجي الاعتماد على أوراق العمل والتقارير التي يقدمها المدققين الداخليين من خلال قيامهم بأنشطة التدقيق.
- الاعتماد على المدقق الداخلي بالنسبة لفحص عمليّات الفروع وعمليات الجرد التي تتم فيها في حالة المنشآت ذات الفروع المنتشرة جغرافياً.
- اعتماد المدقق الخارجي على الداخلي يقلل من التفاصيل ويركز على الأمور الجوهرية.
- اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي في مجال اكتشاف التلاعب نظراً لتواجده الدائم في المنشأة واحتكاكه بكافة المستويات الإدارية.
- يجب أن يلتقي المدققون الداخليون والمدققون الخارجيون دورياً من أجل مناقشة الاهتمامات المشتركة والانتفاع من مهاراتهم المتكاملة وحصول كل منهم على فهم لنطاق عمل الآخر.

## 2- العلاقة بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق:

لجنة التدقيق هي إحدى اللجان الرئيسية لمجلس الإدارة والمتكوّنة من الأعضاء غير التنفيذيين بالمجلس، وينبغي النظر إلى تكوين لجان التدقيق على أنه تطوير لعملية التدقيق في معناها الواسع، فهذه اللجان يمكن أن تدعم موضوعية ومصداقية إعداد التقارير المالية، كما يمكن أن تساعد المدراء التنفيذيين في الوفاء بمسؤولياتهم، وتدعم وتقوي دور المدراء غير التنفيذيين، وتدعم استقلالية المدققين وتحسّن من أعمال التدقيق، وتحسّن الاتصال بين المدراء والمدققين والإدارة، بالإضافة إلى ذلك تساعد في إيجاد نوع من الرقابة من قبل المساهمين على الإدارة، ويمكن اعتبارها أداة مفيدة ومعاونة لمجلس الإدارة في مراقبة أداء المنشأة وتسيير نشاطها.<sup>2</sup> وقد وضع معهد المدققين الداخليين مادة في موقعه على الانترنت عن التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق بأنهما يعملان معاً نحو أهداف مشتركة كما يلي: "إن مهام ومسؤوليات وأهداف لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي هما توأمان بوسائل عديدة، وبالتأكيد فإنّه مع زيادة حجم مسؤوليّة المنشأة فإنّ أهميّة لجان التدقيق والتدقيق والعلاقة بينهما سوف تزيد أيضاً، فلجنة التدقيق لها مسؤوليات رئيسية في التأكد من أن الآليات داخل المنشأة تؤدي وظيفتها بصفة مستمرة وبوضوح، وإحدى هذه الآليات القويّة والمتناغمة هي علاقة التعاون مع التدقيق الداخلي، ومعهد المدققين الداخليين في نشرته عن وضع لجان التدقيق قد خطا خطوة نحو رفع مستوى نوع العلاقة بما يساعد لجان التدقيق والتدقيق الداخلي على العمل معاً نحو تحقيق الأهداف المشتركة".<sup>3</sup> حيث تتحمّل إدارة التدقيق الداخلي التزامات مباشرة اتجاه لجنة التدقيق، ونعرض فيما يلي أهم مجالات خدمات التدقيق الداخلي للجنة التدقيق:

- **التقارير المالية والإفصاح المحاسبي:** من المعروف أن مجلس الإدارة هو الذي يتحمل المسؤولية الأولى عن إعداد التقارير المالية وما تتضمنه من مبادئ محاسبية، ويتّجه مجلس الإدارة إلى تشكيل لجنة التدقيق لمساعدته في الوفاء بهذه المسؤولية وذلك لتأمين خبرة معيّنة في القضايا الفنية المرتبطة بهذه التقارير، ورغم أن لجنة التدقيق تتلقى مساعدات هامة من المدقق الخارجي بهذا الخصوص، إلا أنه يتعين عليها البحث عن آليات

<sup>1</sup> مراد درويش فيصل، "دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والتجارة، جامعة دمشق، 2008، ص: 103.

<sup>2</sup> السقا السيّد أحمد، مدثر طه أبو الخير. "مشاكل معاصرة في التدقيق"، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، 2002، ص: 197.

<sup>3</sup> حمّاد، طارق عبد العال. "حوكمة الشركات (شركات قطاع عام وخاص ومصارف- المفاهيم- المبادئ- التجارب- المتطلبات)"، كلية التجارة، جامعة عين شمس، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص: 171.

أخرى مساعدة، وأحد هذه الآليات هي التدقيق الداخلي، ومن ثم فإن هناك هدف ومصلحة مشتركة بين المدققين الداخليين ولجنة التدقيق فيما يتعلق بالإفصاح المحاسبي والتقارير المالية.

- **مدى ملائمة الرقابة المالية المحاسبية:** تتحمل لجنة التدقيق مسؤولية خاصة في مجال ملائمة الرقابة الداخلية المحاسبية في المنشأة، فيتعين عليها البحث عن مساعدة أطراف متعددة كالتدقيق الداخلي والإدارة المالية والتدقيق الخارجي، ويعتبر التدقيق الداخلي في موقع متميز لمساعدة لجنة التدقيق لارتباط عملها بمدى ملائمة وفعالية النظام الكلي للرقابة الداخلية.
- **رقابة الانحرافات والمخالفات المالية:** تشير إحدى الدراسات المسحية إلى أن 90% من المدققين الداخليين يعتمدون بمسؤولياتهم عن التقرير عن الانحرافات والمخالفات إلى لجنة التدقيق، وتظهر فعالية لجان التدقيق في مراقبة تصحيحات العيوب والأخطاء التي ترد في تقارير المدققين الداخليين.
- **أنشطة التدقيق:** ينبغي أن يكون المدقق الداخلي قادراً على الوفاء باحتياجات لجنة التدقيق من غير تلك التي تحصل عليها من المدقق الخارجي، ويجب أن يقدم المدقق الداخلي خدماته كجزء متكامل لبرنامج التدقيق الكلي الذي يتم تنظيمه بواسطة لجنة التدقيق كما ينبغي على لجنة التدقيق أن تحدد ما إذا كانت أنشطة التدقيق تنفذ وفقاً لمعايير التدقيق.<sup>1</sup>

حيث تكون لجنة التدقيق مسؤولة بصفة عامة عن استعراض نظام وبرامج التدقيق الداخلي ولدى استكمال عمليات التدقيق الداخلي تقوم لجنة التدقيق باستعراض أي نتائج مع المدقق الداخلي كما يجب أن تستعرض أية توصيات أو إجراءات قامت بها إدارة المنشأة.<sup>2</sup>

### 3- العلاقة بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة:

باعتبار مجلس الإدارة والإدارة العليا من الأطراف الأساسية لحوكمة الشركات، والتي لها تأثير فعال على جودة الحوكمة المنبثق من تأثيرها في باقي أطراف الحوكمة استلزم وجود تفاعل بين وظيفة التدقيق الداخلي والإدارة وهذا بمدى بنتائج تفسير المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذلك الإفصاح الدوري للإدارة عن الأنشطة التي تنفذها، سلطاتها ومسؤولياتها وما تم إنجازه من خططها الموضوعية حيث أصبح مجلس الإدارة يعتمد على وظيفة التدقيق وذلك لما للمدققين الداخليين من دور محوري في تقديم خدمات التأكيد، الخدمات الاستشارية وإدارة المخاطر.<sup>3</sup> وقد أشارت المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي إلى أنه يمكن للمدققين الداخليين تقديم العون للإدارة ومجلس الإدارة في الوفاء بمسؤولياتهم في حوكمة الشركات، وذلك على النحو الآتي:

- 1- مساعدة مجلس الإدارة في التقييم الذاتي للحوكمة.
  - 2- تقديم أفكار أفضل لتنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية وعمليات إدارة المخاطر للجنة التدقيق.
  - 3- البحث عن فرص أفضل لتحقيق الالتزام بغرض تخفيض التكلفة على المدى الطويل.
  - 4- فحص قواعد وآداب السلوك الأخلاقي بالمنشأة للتحقق من مدى كفايتها لتحقيق الهدف منها ومن أنها بلّغت للعاملين.
  - 5- تنفيذ التدقيق السنوي بالعناية اللازمة وإعداد تقرير بالنتائج يُرفع إلى لجنة التدقيق.
  - 6- مراعاة الإفصاح والشفافية عند إعداد وتنفيذ خطة التدقيق السنوية.
- وتحتاج إدارة التدقيق الداخلي لدعم من مجلس الإدارة والإدارة العليا لكي تستطيع القيام بذلك، فهذا الدعم ضروري لعدة أسباب:

- 1- خلق الجو المناسب للعمل معاً لتحقيق الأهداف الكلية للمنشأة ككل.
  - 2- تكوين وحدة قوية للتدقيق الداخلي تجعل العاملين لديها راضين عن أنفسهم وعن الأعمال والخدمات التي يقدمونها وهذا ما يؤدي لزيادة فعالية وكفاءة هذه الخدمات.
  - 3- إن سلوك العاملين تجاه التدقيق الداخلي ومن يقوم به يصبح تعاونياً وإيجابياً عندما يدركون أن وحدة التدقيق الداخلي تحظى باهتمام الإدارة العليا.<sup>4</sup>
- ويتولّى مجلس الإدارة في هذا الشأن:

<sup>1</sup> السقا، السيد أحمد، منشّر طه أبو الخير. مرجع سابق ذكره، 2002، ص-ص: 214-212.

<sup>2</sup> حماد طارق عيد العال، مرجع سابق ذكره، ص: 172.

<sup>3</sup> سمير كامل م ع، مرجع سابق ذكره، ص: 32.

<sup>4</sup> Kalbers, Lawrence P. " Audit Committees and Internal Auditors ", Internal Auditor review, Dec., Vol.49, 1999, p: 38.

- 1- التأكد من وجود ذراع فعال للتدقيق الداخلي يرتبط مباشرة بالمسؤول التنفيذي الأول ويرفع إليه تقاريره، ولديه في نفس الوقت حق الاتصال في جميع الأوقات برئيس لجنة التدقيق.
  - 2- وضع سياسة لشغل وظائف التدقيق الداخلي.
  - 3- المحافظة بشكل كاف على استقلالية وكفاءة موظفي التدقيق الداخلي.
  - 4- تلقي تقارير من المدققين الداخليين والإدارة التنفيذية ولجنة التدقيق بشأن مخالفة القوانين والقواعد واللوائح الإشرافية، وضمان قيام الإدارة باتخاذ الإجراءات اللازمة.
  - 5- تقدير مدى الحاجة إلى التدقيق الداخلي والنظر فيما إذا كانت هناك عوامل وثيقة الصلة بأنشطة المنشأة تتطلب الحاجة إلى التدقيق الداخلي.
- لذا يجب على مجلس الإدارة إدراك أهمية عملية التدقيق والعمل على نشر الوعي بهذه الأهمية لدى كافة العاملين في المنشأة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لدعم استقلالية ومكانة المدققين.<sup>1</sup>
- الفرع الثاني: العلاقة المباشرة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.**
- في ظل نظام للعلومية بالغ الإتساع وفي ظل تدويل لأسواق المال والمصارف والبنوك، وفي ظل تزايد أحجام المشروعات وإجراء عمليات دمج هائلة، أصبحت الإدارة تعتمد على التدقيق الداخلي في تحسين عملية الحوكمة أكثر من أي وقت مضى، وذلك لما للمدققين الداخليين من دور محوري في التحقق، الاستشارة، وإدارة المخاطر. كما يجب أن تنسق وظيفة التدقيق الداخلي مع الوظائف الأخرى التي تقدم تأكيدات لعمليات المنشأة سواء داخليا أو خارجيا لضمان وجود تغطيه صحيحة للرقابة المالية والرقابة التشغيلية والتوافق ولضمان عدم ازدواجية الجهود. حيث يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات من خلال:
- 1- تقييم نظام الرقابة الداخلية المطبقة بالإدارات التنفيذية وذلك عن طريق تقييم الإجراءات التنفيذية والرقابية وتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليها وتنفيذ الاختبارات اللازمة لتحديد نقاط القوة والضعف.
  - 2- تقديم التوصيات اللازمة التي تراها إدارة التدقيق مناسبة لتقوية نقاط الضعف فينظم الرقابة الداخلية للمديرين التنفيذيين حيث أن مسؤولية نظام الرقابة الداخلية هي مسؤولية المدير التنفيذي؛
  - 3- تنفيذ مراجعة مدى التزام العاملين بنظام الرقابة الداخلية المطبقة إذا كان من الممكن الاعتماد عليه.<sup>2</sup>
  - 4- مراجعة جميع الأنشطة التي تمارس في الشركة سواء كانت أنشطة، خدمات، إنتاج، مبيعات، نظم مالية، نظم محاسبية، نظم فنية، حيث سمحت معايير التدقيق الداخلي بإمكانية الاستعانة بخبراء في بعض المجالات طبقا لرأي مدير إدارة التدقيق الداخلي وتحت إشرافه ومسؤوليته.
  - 5- مراجعة مدى التزام العاملين بالقوانين واللوائح والنظم والتعليمات والقرارات الخاصة بممارسة أنشطة الشركة.<sup>3</sup>
  - 6- إن مسؤولية التدقيق الداخلي في تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في الشركة لهو مؤشر على التحكم المؤسسي.
  - 7- أنه حدثت تطورات في دور التدقيق الداخلي حتى تواكب التغيرات الحديثة التي طرأت على مجال الأعمال مثل: إدارة المخاطر والعلومية وتكنولوجيا المعلومات، الحاكمة...<sup>4</sup>
  - 8- من أهم أسباب التعثر المالي والفساد وانهيار الشركات هو ضعف التحكم المؤسسين الناتج عن ضعف عملية التدقيق الداخلي.<sup>4</sup>
  - 9- وضع القيم والأهداف.
  - 10- رصد تحقيق الأهداف.
  - 11- ضمان القيام بالمسئوليات.
  - 12- الحفاظ على القيم.

<sup>1</sup> مركز المشروعات الدولية الخاصة. مرجع سابق ذكره، 2003، ص: 20.

<sup>2</sup> CHEKROUN Meriem, op cit, P : 193.

<sup>3</sup> جاوحدو رضا، مايو ع الله، الملتقى الدولي الأول حول: " الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع و رهانات و آفاق، مداخلة بعنوان: "تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات والمنهج المحاسبي السليم متطلبات ضرورية لإدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية"، ديسمبر 2010، ص: 07.

<sup>4</sup> خلف عبد الله الواردات، "الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي"، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، 24-26/09/2005، ص: 09.

- ويقوم التدقيق الداخلي بالعمل مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق من أجل إدارة المخاطر وفعالية الرقابة الداخلية ككل، كما أن وظيفة التدقيق الداخلي يكون لها فهم عميق بالمخاطر والرقابة وتتولى:
- 1- تقديم المشورة لإدارة المخاطر والرقابة على كل العاملين في المؤسسة.
  - 2- تقديم تأكيد مستقل وموضوعي لمجلس الإدارة عن مدى كفاية وفعالية الرقابة الأساسية وأنشطة إدارة المخاطر الأخرى في كل المؤسسة.<sup>1</sup>

### خاتمة الفصل الثاني.

يرتكز المسار الوظيفي الجيد لمصلحة التدقيق الداخلي على الأهداف التي يتم تحديدها مسبقاً، منهجية مضبوطة وواضحة، برنامج جيد للاتصال وفعال، أشخاص أكفاء ميدانياً، وكذلك الارتباط الوثيق بنظام الرقابة الداخلية والذي يعد جد حساس بالنسبة لمصلحة التدقيق الداخلي، مدى تطبيق ثقافة التدقيق الداخلي، التقييمات والتشخيصات المستمرة والدائمة. إن كل هذا التضافر يسهم في تحقيق مستوى فعال لعملية التدقيق الداخلي وظيفياً وهو ما يعطي صورة جيدة ومرضية عن التدقيق الداخلي، كما يعمل من خلال دوره الاستشاري وبفضل الاقتراحات والتوصيات التي تتضمنها التقارير التي يصدرها على تحسين العلاقة المتبادلة بين الأطراف ذات العلاقة بالتدقيق الداخلي وكذا جودة عمل الأطراف التي يقوم بتدقيقها.

خلص مما سبق انه لا بد لوجود حوكمة جيدة للشركات أن يتم ذلك من خلال تفعيل ادوار منظومة كاملة من وظائف المؤسسة أهمها التدقيق الداخلي بمساندة جميع الوظائف الأخرى الداخلية والخارجية والتأكيد على دور كل منهم في إيجاد منهج كامل للحوكمة قائم على معايير مهنية وتشريعات وأحكام، حيث أصبحت عمليات التدقيق الداخلي عاملاً رئيسياً في عصر المساءلة والرقابة الجديد، وتطورت الطريقة التي تتبعها المنشأة في المحافظة على الرقابة الداخلية وتسيير المخاطر، وتطورت أيضاً الكيفية التي تتحمل بموجبها المسؤولية بحيث أصبح ذلك يتطلب المزيد من الشفافية والمساءلة من تلك المؤسسات التي تقوم بإنفاق أموال المستثمرين وبذلك فانه لمن الضروري أن تكون لهذه المصلحة العديد من التفاعلات والعلاقات مع مختلف المهن والنشاطات الأخرى التي تتأثر بها وتؤثر فيها، وبما أن للتدقيق الداخلي علاقة تربطه مع جميع الأطراف التي تتفاعل مع محيط المؤسسة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي، وكذا على المستوى الجزئي أو الكلي ما من شأنه أن يخدم الحوكمة، إذ أن هذا التطور في نطاق وأهداف التدقيق الداخلي يتطلب تطوراً موازياً في السلطات والصلاحيات الممنوحة للمدقق الداخلي والتي تمكنه من أداء وظيفته دون عوائق ويتعاون مع جميع العاملين في الشركة حيث تطورت سلطات المدقق الداخلي استثناءً على التغييرات التي حدثت في مفهوم التدقيق الداخلي بشكل عام من عمليات مالية وتشغيلية وحتى على مستوى الإدارة الإستراتيجية امتدت سلطات المدقق الداخلي لتشمل جميع وحدات وأقسام الشركة.

<sup>1</sup> مركز المشروعات الدولية الخاصة. مرجع سابق ذكره، 2003، ص: 20.

## الفصل الثالث:

الإطار النظري لمراقبة التسيير في إطار الحوكمة

## تمهيد:

إن أغلب التطورات التي مست مراقبة التسيير، كما بينه تاريخها كانت في فترات الصعوبات خاصة ابتداء من نهاية الستينيات، حيث وجدت المؤسسة نفسها أمام بيئة يميزها عدم اليقين ويسودها التنافس الحاد والتغير السريع في الأذواق والمنتجات ومن ثم المخاطر الملحقة بشتى أبعادها، مما دفعها إلى البحث الدائم على المعلومة الثرية والأمثل من حيث النوع والكم، وتكمن أهمية مراقبة التسيير في ضمان استمرارية وفعالية المؤسسة عن طريق التحكم الجيد في عملية التسيير، وهذا التحكم يعتبر مؤشرا عن صحة وسلامة كل مؤسسة مهما كان حجمها وطبيعة نشاطها، نظرا للتأثير المباشر على مردوديتها بتحقيق القيمة المضافة، كما تعد الوسيلة المفضلة لقيادة المؤسسات لارتباط دور مراقب التسيير بالتنظيم الداخلي للمؤسسة، إلا أن قواعد المنافسة فرضت في كثير من الأحيان قيودا والتي على المؤسسة أن تتكيف معها، حيث تسببت في ظهور مشاكل مالية تنظيمية وإنسانية عجزت مراقبة التسيير عن حلها، الأمر الذي فرض إعادة تنظيمها بما يسمح بالتكيف مع الظروف الجديدة وهذا ما أدى إلى تغيير دور ومكانة مراقبة التسيير الذي اخذ بعدا جديدا يتسم بأنه عملي واستراتيجي في آن واحد ويدخل في الخطوط التسلسلية للتنظيم. استعانت مراقبة التسيير في كل مرحلة من مراحل تطورها بأدوات ووسائل تناسب هذه المراحل، لتكوين نظامها ألمعلوماتي، الذي يسمح لها بالتخطيط المساعدة على اتخاذ القرارات ومتابعة الأداء وكذا مساعدة الأقسام الأخرى بتوجيهها عن طريق تقديم النصح والاستشارة من خلال التقارير التي تقوم بإصدارها، وككل التحكم في قيادة المؤسسة.

## المبحث الأول: الإطار النظري لمراقبة التسيير.

إن مراقبة التسيير كنسق متكامل يساعد المؤسسة في التحكم في عملية التسيير واتخاذ القرار، عرفت تطورا في دلالاتها وتطبيقها تماشيا مع مفهوم المنظمة وثقافتها، حيث كانت الرقابة تعبر على مفهوم الجزاء والعقاب وتظهر بعد انجاز العملية الاقتصادية، وتقتصر على بعض المؤسسات، حتى أخذت مفهومها الواسع المرتبط بالعملية الاقتصادية في كل مراحلها، قبل بدايتها كالتخطيط واختيار الوسائل وتحديد الأهداف المناسبة لسياسة المؤسسة وإستراتيجيتها، وتقديم الاستشارة واتخاذ القرار<sup>1</sup>، ثم أثناء القيام بالعملية الاقتصادية من خلال مراقبة كيفية تنفيذها ووسائلها، وبعد انجاز العملية تظهر الانحرافات ورقابة الجودة من حيث التكلفة، الوقت، المواصفات ومدى تحقيق الأهداف المرجوة، ومن ثم مساعدة المسير في اتخاذ القرار، ولكي يحقق مراقب التسيير هذه المقاصد لابد من الاستعانة باليات وأدوات موضوعة لهذا الغرض، منها نظام المعلومات، المحاسبة التحليلية، محاسبة التكاليف

<sup>1</sup> L.LANGLAIS et Autres, « **contrôle de gestion** », 2008, Berti édition, P : 21.

المسندة للنشاط، التحليل المالي، لوحة القيادة، الموازنات التقديرية... الخ<sup>1</sup>، إلا أن استعمال هذه الأدوات يختلف من مؤسسة إلى أخرى بما يناسب حجمها وطبيعتها، لذلك نرى أن تطبيق مراقبة التسيير أول ما تمت في المؤسسات الصناعية الكبرى في منتصف القرن الماضي، وذلك ما فرضته سرعة التطور التقني والصناعي وشدة المنافسة، ثم توسع الأمر إلى المؤسسات التجارية والخدمية خاصة مع تنوعها، وتطور وتعقد العمليات التسييرية فيها، فأصبحت اليوم مراقبة التسيير إحدى الوسائل الضرورية لقيادة المؤسسة، من خلال مسارها الذي يتضمن تصحيح الأخطاء والانحرافات وتحسين أداء المؤسسة ككل، وأيضاً لما تحققه من ضبط في تسيير النشاطات والتنسيق فيما بينها وكذا الرقابة عليها. وهنا أيضاً حتى نتمكن من الإلمام بجميع المفاهيم والمبادئ الأساسية التي تحكم مهنة هذا القسم سوف نستعرض من خلال هذا المبحث أدوات وتقنيات التحكم في هذا النظام الكلاسيكية منها والحديثة، المسار الوظيفي، مخرجات النظام وكذا بعض الركائز المرتبطة بسير العملية ولكن قبل كل ذلك يجب الرجوع إلى الجذور التاريخية التي انتهجها تطور مفهوم مراقبة التسيير.

### المطلب الأول: التطور التاريخي لمراقبة التسيير.

كانت الأفكار الأولى لمراقبة التسيير في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا (1850-1910) أما الممارسة العملية فكانت في مرحلة الثورة الصناعية مع نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين بعد التقدم الحاصل في المنتجات والخدمات والتكنولوجيا وسرعة التحولات الاقتصادية حيث بدأ المسيريون بالبحث عن تقنيات مراقبة التسيير لمساعدتهم في اتخاذ القرارات<sup>2</sup>. وما سببته الأزمة الاقتصادية آنذاك، وبسبب عجز الطرق الرقابية الكلاسيكية المستعملة في إخراج هذه المؤسسات من أزمتها حاولت إيجاد طرق رقابية جديدة من طرق محاسبية مثل المحاسبة التحليلية وطرق رياضية أخرى مثل بحوث العمليات، المحاسبة العامة، التحليل المالي، الإحصاء والرياضيات، الاقتصاد الجزئي...، ومن ابرز المؤسسات التي ساهمت في ذلك شركة General Motors سنة 1920 حين كانت مبيعاتها ضعيفة ولا تستحوذ إلا على 12 % من سوق السيارات الأمريكية وتطبيق هذا النظام الأمريكي سنة 1940، و حتى بداية السبعينات من القرن الماضي<sup>3</sup>، قامت المؤسسات الفرنسية الكبرى التي طبقت نظام مراقبة التسيير بإتباع نموذج المؤسسات الصناعية الأمريكية الذي تميز بأنه:

- مسار للتخطيط وتسيير الموازنات ومراقبتها.
- بنية سليمة مجزأة عمودياً إلى مراكز مسؤولية.
- نظام قيادة يعتمد على المزدوجة (أهداف-وسائل)<sup>4</sup>.
- حلقة لمراقبة التسيير أي هي نظام للرقابة الذاتية مبني على وضع التنبؤات "الأهداف والإمكانات المخصصة لها"، قياس الانجازات ومقارنتها مع الأهداف، تصحيح الانحرافات<sup>5</sup>.

بعد ذلك أجبرت التحولات الداخلية والخارجية المؤسسات على إعادة النظر بصورة عميقة في هذا النموذج من حيث أهدافه، واستعمالاته وسائله. حيث شكلت مراقبة التسيير موضوعاً للعديد من الدراسات التاريخية بينت فيها أنها نشأت وتطورت في وسط عملي استطاعت فيه ان تبرهن على نفسها وتعطي نتائج وصلت إلى المستوى الاستراتيجي<sup>6</sup>. و فيما يلي سنحاول عرض ملخص عن أهم المراحل التي مر بها مفهوم مراقبة التسيير:

1 A.Burlaud et C.Simon, **le contrôle de gestion**, Edition la Découverte, Collection Repère n° : 227,1997. P : 88.

2 A.Burlaud, **le contrôle de gestion**, Edition la Découverte, Collection Repère, 2010. P : 37.

3 Nobert Guedj, **Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise**, 3ème Edition, Paris, Edition d'organisation, 2012, P : 38.

4 Michel Gervais , **Contrôle de gestion**, 7ème Edition, Paris, Economica, 2000, P20.

5 عقون سعاد، "محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية"، رسالة ماجستير غير منشورة، 2002، جامعة الجزائر، ص: 37.

6 P.L Bescos et autres, **Contrôle de gestion et management**, 4ème Edition, Paris, Edition Montchrétien, 1997, P38.

**المرحلة الأولى:** وتمتد من سنة 1910 إلى غاية 1945 وحسب *P.Jouault* و *M.Fiol* كان الاهتمام في هذه الفترة منصبا على ترشيد العمليات الإنتاجية القاعدية.

**المرحلة الثانية:** تمتد من سنة 1945 إلى غاية سنة 1968 وارتكز الاهتمام فيها على البحث على الامثلية والمؤشرات المالية.

**المرحلة الثالثة:** تمتد من سنة 1968 إلى سنة 1980 في هذه الفترة تبلور المفهوم العام لمراقبة التسيير وتم الاهتمام بالأبعاد المتعددة لها.

**المرحلة الرابعة:** وتمتد من سنة 1980 إلى يومنا هذا وترتكز على البعد الاستراتيجي،<sup>1</sup> الرقابي والتسييري وإضافة القيمة وهي المرحلة المتكاملة لمراقبة التسيير.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني: ماهية مراقبة التسيير.

حيث تسمح الماهية بإعطاء تعريف واضح لمفهوم الوظيفة والتطرق إلى محددات المفهوم من أهداف، أهمية ودور.

### الفرع الأول: مفهوم مراقبة التسيير.

إن كلمة مراقبة التسيير هي المقابل والترجمة الحرفية للمصطلح الفرنسي **contrôle de gestion** والتي تعني التحقيق والتدقيق في مدى احترام المعايير، أما في المشرق العربي فيطلق عليها اسم الرقابة الإدارية أو المحاسبة الإدارية وهي ترجمة للمصطلح باللغة الانجليزية **management control** والتي تعني القيادة والتحكم في التسيير. ولقد تعددت التعاريف التي قدمت لمراقبة التسيير نظرا لتعدد واختلاف المختصين تبعاً للمدارس التي ينتمون إليها وخاصة مع التطورات التي شهدتها هذا النظام، سنتطرق إلى ذكر تعاريف الرواد في المجال.

فقد عرفها **R.N. Anthony (1965)** بأنها: " التسلسل الذي يقوم من خلاله مسؤولي المؤسسات بضمان استغلال الموارد المتاحة بأقل التكاليف وأكثر فعالية ونجاعة"، وأضاف سنة (1988): " ومجموع الأنظمة التي يقوم من خلالها مراقبوا التسيير بالتأثير على المنفذين لتحقيق مساعي المؤسسة والعمل على مساعدة المسؤولين في التحكم في تآدية مهامهم التسييرية للوصول إلى الأهداف المسطرة"<sup>3</sup>. كما عرفها كل من **J.L.Ourdou. M. Michel et L. Schmid** بأنها: " مجموعة الأعمال والإجراءات والوثائق الهادفة إلى العمل على مساعدة المسؤولين في التحكم في أدائهم التسييري لبلوغ الأهداف المحددة"<sup>4</sup>.

أيضا عرفها **J.-L Ardouin** بأنها: " إحدى الدوايب الأساسية للتعديل الداخلي والقيادة، حيث تهدف إلى تعبئة الموارد البشرية بالمنظمة والى جعل الأعمال التي يقوم بها مختلف الأعوان داخل المنظمة متناسقة حتى تساهم بذلك في تحقيق الأهداف"<sup>5</sup>. وقد عرفها **H.Bouquin** بأنها: "النظام الذي من خلاله يتأكد المسيرين من أن الموارد قد تم الحصول عليها وقد تم استعمالها بكفاءة وفعالية وفاعلية"<sup>6</sup>.

يمكن استخلاص من التعاريف السابقة أن مراقبة التسيير مفهوم واسع ولا يمكن الإلمام بجميع جوانبه إلا انه يمكن استسقاء تعريفا شاملا بأنها: "مجموع الإجراءات التسييرية والرقابية والاستشارية المنسجمة والمتناسقة فيما بينها

<sup>1</sup> نعيمة يحيوي، "أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، 2009، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، ص: 17.

<sup>2</sup> A.Burlaud, op cit . p : 39.

<sup>3</sup> R.N.Anthony, **Planning and control systems a ferme work for analysis**, Harvard University Press, Boston , 1965, cite par H.Loning et autres, P.2.

<sup>4</sup> L.LANGLOIS et Autres, op cit, P : 21.

<sup>5</sup> L.LANGLOIS et Autres, op cit, P : 21

<sup>6</sup> L.LANGLOIS et Autres, op cit, P : 27

بالصورة التي تضمن التوافق والتطابق ما بين التنفيذ المنشود وما تم رسمه في الخطة عن طريق الآليات والتقنيات الملائمة لكل وضع وكذا المساعدة على اتخاذ القرار وصولاً إلى الهدف المأمول بتحقيق قيمة مضافة<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: خصائص مراقبة التسيير.

من خلال التعمق في دراسة التعاريف السابقة لمراقبة التسيير يمكن استخلاص أن نظام مراقبة التسيير الفعال والناجح لا بد أن يتوفر على بعض الخصائص المهمة فيه والتي تتمثل فيما يلي:

- **الوضوح:** من شروط مراقبة التسيير أن يكون النظام واضحاً وسهلاً للفهم من قبل جميع المسؤولين عنه.
- **انخفاض التكاليف:** أن هدف أي نظام هو تخفيض التكاليف أي أن المنافع المتحصل عليها من قبل المؤسسة يجب أن تكون أكبر من التكاليف المترتبة عنها.
- **المرونة:** لكي تنجح المراقبة لا بد لها من مرونة عالية تسمح لها بالتكيف مع المتغيرات الداخلية والخارجية للمؤسسة بما يتضمن الكشف عن نقاط القوة والضعف وهذا عن طريق المراجعة الدورية بسرعة الإبلاغ عن الانحراف، والنظام الرقابي الجيد هو الذي يمكننا من اكتشاف الانحرافات قبل وقوعها لتصحيحها العاجل قبل استعمالها.
- إمكانية تصحيح الأخطاء والانحرافات بعد تحديد الأسباب التي أدت إلى حدوثها.
- بالإضافة إلى الأشخاص تستعين بمجموعة من الأدوات والتقنيات لتنفيذ العملية.
- ضمان الكفاءة والفعالية في استغلال موارد المؤسسة<sup>2</sup>.
- بالإضافة إلى الأشخاص تستعين بمجموعة من الأدوات والتقنيات لتنفيذ العملية.
- إيجاد علاقة تكاملية بين التسيير الاستراتيجي والتسيير العملي.

إذن مراقبة التسيير: ليست هيئة لمراقبة وتفتيش الأقسام ولا هيئة بديلة للأقسام مثيرة للخوف. لكنها قسم مساعد للاستشارة، للمعلومات والقيادة:

- يضمن ترابط الأساليب.
- يجلب للأقسام والمقررين الدعم التقني اللازم.
- يطور معلومة دقيقة وبسيطة ذات مصداقية ومكيفة لجميع المستويات.
- يساعد الأقسام على تحقيق الامتثال في تسييرهم وبلوغ الأهداف المنشودة ووضع الإجراءات التصحيحية.
- يساعد على اتخاذ القرار<sup>3</sup>.

يمكن استخلاص أيضاً أن لمراقبة التسيير ثلاثة مفاهيم أساسية تركز عليها وهي بمثابة معايير يعتمد عليها مراقب التسيير في تقييم الأداء تتمثل في الملائمة، الفعالية، والكفاءة كما هو مبين في الشكل التالي<sup>4</sup>:

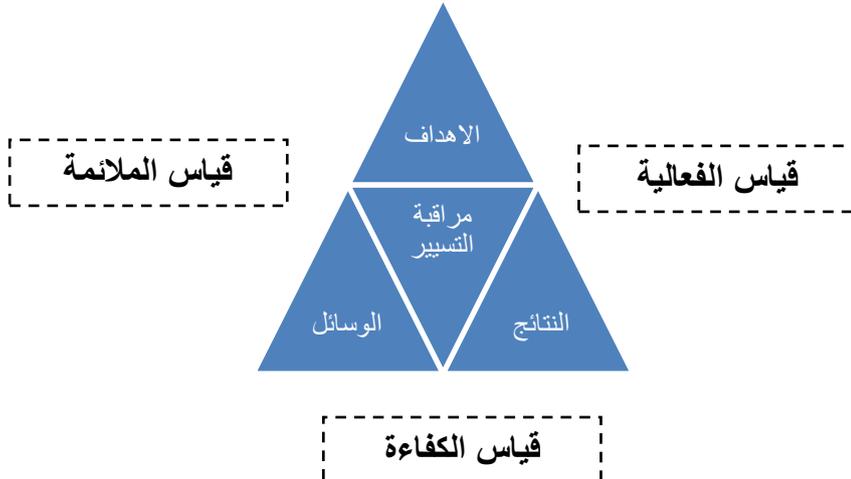
<sup>1</sup> تعريف إجرائي مستخلص من الأطر التأسيسية والتنظيمية التي تشكل مفهوم مراقبة التسيير.

<sup>2</sup> L.LANGLAIS et Autres, op cit, P : 23.

<sup>3</sup> نعيمة يحيوي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، مرجع سابق ذكره، ص: 29.

<sup>4</sup> H.LONING et autres; op cit; p: 06.

الشكل رقم (07): مثلث ركائز نظام مراقبة التسيير.



المصدر: H.LONING et Y.PESQUEUX et COLL; *le contrôle de gestion*; édition ELLIPES; paris ;2001; p:06.

من خلال الشكل يتضح أن كلا من الفاعلية والفعالية والملائمة يعتبرون من ركائز مراقبة التسيير ونقصد بهذه الركائز ما يلي:

- **الفاعلية:** بمعناها التقني لتطابق النتائج مع الأهداف.
- **الكفاءة:** مقارنة النتائج المحققة بالنسبة إلى الوسائل المستعملة.
- **الملائمة:** وهي العلاقة بين الأهداف والموارد<sup>1</sup>.

**الفرع الثالث: أهمية، أهداف وشروط نجاح مراقبة التسيير.**

لقيت مراقبة التسيير اهتماما كبيرا من إدارات المنشآت الاقتصادية منذ أمد طويل وذلك للأسباب التالية:

- الوقوف على المشكلات والعقبات التي تعترض انسياب العمل التنفيذي قصد تذليلها.
- التأكد من أن العمليات الفنية تؤدي وفقا للأصول المقررة ثم تقويم المعوج منها.
- الوصول إلى معلومات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات وبخاصة ما يختص منها بالسياسات العامة للعمل وبأهدافها<sup>2</sup>.

ومن بين الأهداف التي تسعى مراقبة التسيير إلى تحقيقها:

- تحليل الانحرافات التي تكون ناجمة بين النشاط الحقيقي والنشاط المعياري وإبراز الأسباب التي أدت إليها
- تحقيق الفعالية ونعني بها تحقيق الأهداف التي وضعت مقارنة بالموارد المتاحة.
- الوقوف على نقاط الضعف التي تعاني منها المؤسسة لتصحيحها واستنتاج نقاط القوة للتركيز عليها.
- تحقيق الفاعلية أو النجاعة أو الكفاءة والاقتصاد إذ يعتبر المبدأ الأساسي في النظرية النيوكلاسيكية من الاستعمال العقلاني والرشيد لموارد المؤسسة.
- تحقيق الملائمة أي التأكد من الأهداف المسطرة تتمشى مع الوسائل المتاحة<sup>3</sup>.
- التوفيق والربط بين مراقبة التسيير الاستراتيجي ومراقبة التسيير العملي.
- القضاء على الآثار السلبية لأنظمة قياس الأداء.
- القضاء على الآثار السلبية لأنظمة التسيير اللاحق.
- ضمان تقارب الأهداف<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> H.LONING et autres; op cit, p:08.

<sup>2</sup> عقون سعاد، رسالة ماجستير غير منشورة، مرجع سابق ذكره، ص: 39.

<sup>3</sup> ناصر دادي عدون، وآخرون، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010، ص: 47.

<sup>4</sup> نعيمة يحيوي، مرجع سابق ذكره، ص: 30.

تعد مراقبة التسيير نظام للمعلومات والاتصال، تمارس من طرف الإطارات العملية وتنشط من طرف مراقب التسيير ولضمان نجاح هذا النظام في تحقيق أهدافه يجب توفر مجموعة من الشروط نذكر منها:

- وجود أخلاقيات المؤسسة.
- توزيع الأدوار على العناصر المتحركة.
- توفر أساليب إعداد ووضع نظام المعلومات.
- البنية الواضحة وسهولة الاتصال.
- جودة المعلومة ومرورتها وقدرتها على التكيف<sup>1</sup>.

### الفرع الرابع: الهيئات والمنظمات المهنية المسيرة.

#### 1- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين American Institut Of Certified Public Accounting

«AICPA»: هو أكبر عضو تجمعي في العالم بالنسبة لمهنة المحاسبة، مع أكثر من 412000 عضو في أكثر من 144 دولة مقره بالولايات المتحدة الأمريكية، بدأ بالعمل في تنظيم مهنة المحاسبة منذ عام 1887، يضم أعضاء من مناطق جغرافية كثيرة بما في ذلك المؤسسات التجارية والصناعية والعامية عمليا، والهيئات الحكومية والمؤسسات التعليمية، ويوفر فرص التكوين في المجال بالإضافة إلى تقديم الاستشارات. ويحدد المعايير الأخلاقية لسير المهنة في الولايات المتحدة لشركات بالقطاع الخاص، والمنظمات غير الربحية، بالتعاون مع الاتحادية والولاية والمحلية. وهي تتطور ودرجات امتحان اتفاق السلام الشامل الموحدة، وتقدم أوراق اعتماد التخصص للمحاسبين القانونيين المهتمين بالتخطيط المالي والتشخيصي. المحاسبة القضائية تقييم الأعمال، وإدارة المعلومات والتأمين والتدقيق التكنولوجي من خلال مشروع مشترك مع معهد تشارترد للمحاسبين الإداريين، التي تأسس وتعيين محاسب الإدارة العالمي، وتضع معايير جديدة للاعتراف العالمي للمحاسبة الإدارية<sup>2</sup>.

#### 2- الجمعية الوطنية للمدراء الماليين ومراقبي التسيير Association nationale des directeurs financiers et de contrôle de gestion «DFCG»

كما أن لديها صدى عالمي. تم تأسيس ANCG سنة 1964 بباريس فرنسا تحت اسم

Association Nationale de Contrôleurs de ANCG

Gestion الجمعية الوطنية لمراقبي التسيير، وبعد بضع سنوات من الخبرة تميزت الرابطة الوطنية لمراقبي

التسيير بتنمية قوية لأعمال هذه الرابطة، شارك في تأسيسه من قبل الجمعيات الوطنية من بين الدول الأعضاء

فيها 17 دولة بما في ذلك الولايات المتحدة (ا ف ب، جمعية خبراء المال)، ألمانيا، اليابان، كوريا، الصين، الخ

وأصبحت هذه جمعية تعرف بـ DFCG الجمعية الوطنية للمدراء الماليين ومراقبي التسيير، وهي المنظمة

الوطنية الوحيدة التي تتشكل من المهنيين ورجال الأعمال حيث تتكون أساسا من المدراء الماليين و/ أو مدراء

مراقبة التسيير للمؤسسات العمومية والخاصة (85% من أعضائها)، كما أنها تجتمع على نسبة أقل (15%) من

الأساتذة المكونين، يعملون على تقديم المشورة في إدارة الأعمال، المالية والتسيير ونظام المعلومات. في سنة

2008، وبالتعاون مع IAFEI International Association of Financial Executive Institutes

أصبحت تضم ما يقرب من 3000 عضو من 1700 شركة فرنسية في جميع القطاعات الاقتصادية من

المجمعات الدولية كبيرة إلى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من خلال الخدمات السلطة العامة والمحلية. وتتمثل

أهدافه في تعزيز النمو المهني لأعضائه من خلال تبادل الخبرات وتقديم المعلومات الاستشارية والتكوينية في

المجال تبني التكنولوجيا المالية عن طريق المعلومات والتدريب في المجالات الخاصة بمجال مراقبة التسيير

وتعزيز تبادل المعلومات ذات الطابع المالي والخبرات والأفكار بالإضافة إلى تعزيز الاعتبارات الأخلاقية في

ممارسة الإدارة المالية وتوحيدها عالميا بهدف توفير أساس التعاون الدولي وجعل النظم أكثر اتساقا وانسجاما<sup>3</sup>.

#### 3- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة Organisation Internationale des

INTOSAI Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques مقرها

<sup>1</sup> نعيمة يحيوي، نفس المرجع السابق ذكره، ص: 32.

<sup>2</sup> Article disponible sur site : <http://www.aicpa.org/About/Pages/About.aspx> , site consulté le 11 juillet à 00h 57 mnt.

<sup>3</sup> Article disponible sur site : <http://www.dfcd.fr/category/actualites/> , site consulté le 11 juillet 2016 à 00h : 42mnt.

بالنمسا، تمثل المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الإننتوساي) منظمة مركزية للرقابة المالية الخارجية العامة، وتقدم للأجهزة العليا منذ 50 سنة إطارا وهيكلًا مؤسسية لتبادل المعلومات والخبرات من أجل تحسين وتطوير الرقابة المالية العامة على المستوى الدولي، وكذلك تطوير الخبرات الفنية والعلمية كرد للاعتبار والنفوذ للأجهزة العليا للرقابة في كل دولة من دول المنظمة على أسس تطبيق الشعار القائل " أن تبادل الخبرات يستفيد منها الجميع ". حيث أن تبادل التجارب والنتائج والآراء بين أعضاء الإننتوساي في هذه المجالات تمثل ضمانات لمواصلة التطوير المستمر للرقابة المالية العامة. إن منظمة الإننتوساي هي مؤسسة مستقلة وذاتية السيادة وغير سياسية ومنظمة غير حكومية ذات مركز استشاري خاص في المجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة. تم تأسيس الإننتوساي عام 1953 بمبادرة من قبل الرئيس السابق للجهاز الأعلى الكوبي السيد / إيميليو فرنانديث كاموس. ولقد اجتمع آنذاك 34 جهازا رقابيا لعقد المؤتمر الأول للإننتوساي في كوبا، أما حاليا فيبلغ عدد أعضاء الإننتوساي 192 عضوا كاملا وخمسة أجهزة أعضاء منتسبة<sup>1</sup>.

### الفرع الخامس: أنواع مراقبة التسيير.

يمكن التمييز بين عدة أنواع من مراقبة التسيير وذلك حسب المعيار المستخدم في ذلك.

**أولاً: حسب معيار الزمن:** يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من مراقبة التسيير:

- 1- **المراقبة القبليّة:** ويقصد بها الرقابة على العمليات التخطيطية التي يمارسها المديرون للتأكد من ان الإمكانيات المتاحة والطاقت والموارد الاقتصادية سوف يتم استعمالها أفضل استعمال وان الأهداف التي خطط لها يمكن تحقيقها وان المعوقات الداخلية والخارجية تم أخذها بعين الاعتبار.
- 2- **المراقبة المتزامنة:** وهي تسير تنفيذ العمل خطوة بخطوة وتقارنه بالمعايير الموضوعه سلفا لمنع استفحال أي اثر ضار لأي انحراف قد يقع.
- 3- **المراقبة البعديّة:** يقصد بها عملية مراقبة تنفيذ الخطة أو إجراء المقارنة ما بين المحقق والمخطط، وتحديد مواقع الانحراف وأسبابها والإجراءات الكفيلة بمعالجتها وضمان عدم تكرارها مستقبلا<sup>2</sup>.

**ثانياً: حسب المصدر:** تنقسم إلى نوعين رئيسيين هما:

- 1- **الرقابة الداخلية:** الغرض منها هو ضبط الأعمال الجارية وضبط مسارها نحو الاتجاه الصحيح، وهنا عملية الرقابة تتم فقط من مصادر داخلية وتهدف إلى تحديد القواعد والإجراءات والسهر على احترامها.
- 2- **الرقابة الخارجية:** وهي تلك الرقابة التي يتعهد بها إلى جهات متخصصة مستقلة عن الإدارة، للاطمئنان أن المؤسسة ملتزمة باللوائح والقوانين المعمول بها وبالخطط التي رسمتها، وقد تطورت أساليب العمل بالرقابة الخارجية فلم تعد مجرد تفتيش وتتبع للمخالفات وإنما امتدت إلى النواحي الايجابية والقيام بالبحوث والدراسات وتحليل المشاكل والوقوف على أسبابها، وتقديم الاستشارات وترشيد القرارات والسياسات.

**ثالثاً: من حيث شموليتها:** أي من حيث كيفية جمع الحقائق، ويمكن تصنيفها إلى ثلاثة أنواع:

- 1- **مراقبة شاملة:** وتكون على مستوى المؤسسة ككل لمعرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف العامة المطلوبة مثل: نسبة المردودية، حصة المؤسسة في السوق، قدرتها التنافسية... الخ<sup>3</sup>.
- 2- **مراقبة على مستوى الوحدة الإدارية أو الوظيفة:** ويهدف هذا النوع من المراقبة لقياس وتقييم الأداء الفعلي لإدارة واحدة، لمعرفة مدى كفاءتها في أداء مهامها وتحقيق الأهداف المطلوبة منها.
- 3- **مراقبة على مستوى الفرد:** وتسعى هذه المراقبة إلى تقييم أداء الأفراد ومعرفة سلوكياتهم، مهاراتهم وكفاءاتهم، مما يساعد في عملية الترقيات والمكافآت.

<sup>1</sup> Article disponible sur site : <http://www.intosai.org/fr/sur-lintosai.html> , site consulté le 11 juillet à 01h 15 mnt.

<sup>2</sup> خالد صافي صالح، " رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق "، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص:35.

<sup>3</sup> ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، " مراقبة التسيير والاداء في المؤسسة الاقتصادية "، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010، ص:36-37.

4- مراقبة على مستوى الوثائق والسجلات: تكون على مستوى الوثائق والسجلات اليدوية والالكترونية، لتثبت من صحتها، والتأكد من أن التصرفات والإجراءات تسيير وفق التعليمات والقوانين المعمول بها<sup>1</sup>.

رابعاً: حسب التخصص أو أنواع النشاطات: تتعلق بنشاط متميز ويكون موضوعها النشاط وحده ويمكن أن تشمل كل أو بعض عناصر عمليات التسيير بالمؤسسة، وتشمل النواحي:

- 1- الرقابة على الأعمال الإدارية: رقابة جميع أوجه النشاط التي تقوم بها المؤسسة ومتابعة أدائها وتقييمها لتحديد كفاءة الإدارة وسلامتها.
- 2- الرقابة المحاسبية أو المالية: وتعني الرقابة على الأعمال المالية المتعلقة بصرف وتحصيل الأموال والوسائل الكفيلة بعلاجها وتصحيحها وتحديد المسؤولية ومسائلة مرتكبيها.
- 3- الرقابة الاقتصادية: ويقصد بها الرقابة على المشاريع، حيث تبدأ منذ مرحلة تحديد الأهداف إلى أن يبلغ التنفيذ ذروته، ومن الأساليب التي تستخدم في الرقابة على المشاريع: التقارير الدورية الشهرية، أسلوب جدول جانن GANT، أسلوب بيرت PERT وأسلوب المسار الحرج<sup>2</sup>...

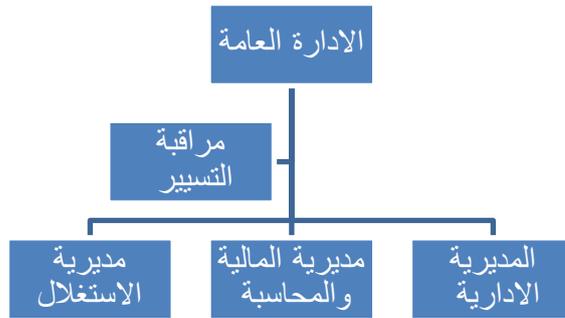
### الفرع السادس: الارتباط الهرمي لمراقبة التسيير.

إن مراقبة التسيير هي العملية التي من شأنها أن تقوم بجمع البيانات ومعالجتها وتحليلها وتقديمها للمصالح المعنية للاستفادة منها في شكل توجيهات وإرشادات موضوعية؛ لذلك فإن مكانة مراقبة التسيير داخل الهيكل التنظيمي في المؤسسة يجب أن تحظى بالاستقلالية من خلال الارتباط المباشر بأعلى سلطة هرمية وهي الإدارة العليا، وعلى العموم فإن مراقبة التسيير لها علاقة وطيدة بـ:

- طريقة تسيير المؤسسة؛ تسيير مركزي ولا مركزي.
- حجم الإمكانيات الموجودة، وحجم المؤسسة.
- الأهداف المسطرة من طرف الإدارة العامة.

وفي ما يلي النمط الأمثل الذي يوضح ويحافظ على مكانة مراقبة التسيير داخل التنظيم<sup>3</sup>:

### الشكل رقم (08): مكانة مراقبة التسيير داخل الهرم التنظيمي للمؤسسة.



المصدر: Helene Loning, Le contrôle de gestion Paris, Dunod, 2003, P03

توضح بنية الشكل المكانة الهامة التي تحظى بها مراقبة التسيير داخل التنظيم الهرمي من خلال ارتباطها المباشر بالإدارة العامة حيث يسمح ذلك بإطفاء الاستقلالية والموضوعية على عمل مراقب التسيير في تنفيذ مهامه من خلال الحصول على المعلومات من المديرية الفرعية، مناقشتها، معالجتها ومن ثم تقديم التوجيهات والإرشادات<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> خالد صافي صالح، مرجع سابق ذكره، ص:36.

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مرجع سابق ذكره، ص: 37.

<sup>3</sup> Helene Loning, Le contrôle de gestion Paris, Dunod, 2003, P : 22.

<sup>4</sup> Helene Loning, idem, 2003, P : 23.

### المطلب الثالث: تقنيات وآليات وظيفة مراقبة التسيير.

نظرا للأهمية التي تتمتع بها مراقبة التسيير كان لابد من التركيز على الأدوات التي تمارس بها عملية الرقابة، يذكر المفكرون أشكالا مختلفة لأدوات مراقبة التسيير، بعضها بسيط وأساسي في الرقابة، وبعضها أكثر تعقيدا، وبعضها يكون أسلوبا رقابيا داخليا يستخدمه الجهاز التنفيذي للمؤسسة المعينة، وبعضها الآخر يكون أسلوبا رقابيا خارجيا تستخدمه هيئات مستقلة عن المؤسسة، كما أن هذه الأدوات تقيس عددا من المؤشرات التي تحكم على الأداء الكلي للمؤسسة والمركز المالي ومدى تميزها عن منافسيها، بينما يركز البعض الآخر على قياس أداء جزء معين من الأداء الكلي أو إحدى الوظائف المختلفة في المؤسسة مثل الإنتاج أو التسويق أو التمويل أو الأفراد، حيث توجد العديد من التقسيمات التي يمكن استخدامها لتصنيف أدوات لمراقبة التسيير<sup>1</sup>، حيث بالرغم من اختلافها في كيفية التصحيح وفينا تقيسه إلا أنها تسعى إلى تحقيق هدف واحد وهو: تحديد الانحرافات عن الأداء المخطط والتي تشكل خطر بالنسبة إلى المؤسسة، زمن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب والاستفادة من المعلومات الناتجة لتسيير هذه الانحرافات ومنع تكرارها مستقبلا<sup>2</sup>، كما أن استعمال هذه الأدوات يختلف من مؤسسة إلى أخرى، وذلك حسب درجة تطور المؤسسة، حجمها هدفها، وثقافة المسيرين فيها، ونوع مراقبة التسيير المعتمدة، ولا يوجد بالطبع ما يمنع من استخدام أكثر من طريقة أو أداة من الأدوات الرقابية، وفي ما يلي عرض موجز لأهمها<sup>3</sup>:

**أولاً: أدوات التقدير والتخطيط:** وتضم المحاسبة التحليلية، الموازنات التقديرية، قياس الأداء بواسطة جمع العينات، وتستخدم هذه الأدوات لتمكين المؤسسات من تقدير مختلف الأعمال التي ستقوم بها مستقبلا والتخطيط لها بما يتلاءم مع الأهداف الإستراتيجية لتتم متابعتها أثناء وبعد التنفيذ وتقييم الأداء بناء على ذلك مع العلم انه توجد أدوات أخرى إلا أننا ارتأينا بالتصويب نحو هاتين لأهميتهما القصوى:

1- **المحاسبة التحليلية:** وتعرف أيضا بمحاسبة التكاليف، وهي مجموعة تقنيات لتخصيص وتحميل الأعباء للمنتجات بهدف إدماج النفقات في التكاليف كما أنها تقنية لمعالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى) وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسير المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاط ما، وتسمح بدراسة ومراقبة المردوية وتحديد الفعالية في تنظيم المؤسسة، كما تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على المستوى التنفيذي أو مستوى الإدارة<sup>4</sup>.

2- **الموازنات التقديرية:** وتعرف أيضا بمراقبة الموازنات، وتعتبر الموازنات التقديرية من أهم الوسائل التخطيطية التي تستخدم في مراقبة التسيير لأنها تساعد إدارة المؤسسة على إنجاز مهامها الوظيفية على الوجه المطلوب عن طريق تمكينها من اتخاذ القرارات اللازمة والتي تضمن التسيير الحسن للمؤسسة بالاعتماد على التخطيط لأعمال وأنشطة المؤسسة، وتعد تعبير كمي لخطة الأعمال تساعد على تحقيق التنسيق والرقابة، كما أنها تقدير قيمي لكل العناصر الموافقة لبرنامج محدد، وبذلك هي خطة كمية وقيمة يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة، وتبين عادة الإيراد المخطط والمنتظر تحقيقه أو النفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة والأموال التي تستعمل لتحقيق هدف معين<sup>5</sup>.

3- **قياس الأداء بواسطة جمع العينات:** تعتبر طريقة فحص الأداء بالعينات من انسب طرق قياس الأداء بصورة مستمرة، بحيث يتم اخذ العينة من وسط العمل بغرض تحديد الانحرافات فيها باعتبارها تمثل المجتمع الذي أخذت منه تمثيلا كافيا، ويتم دراستها بغرض تحديد وقياس مستوى الأداء وإيجاد التوازن

<sup>1</sup> قرشي محمد الصغير، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أطروحة دكتوراه في إدارة الاعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة الجزائر، 2013، ص: 92.

<sup>2</sup> TOGODO Azon, "impact des facteurs de contexte sur le design des systèmes de contrôle de gestion dans les collectivités locales béninoises : une approche contingente", thèse en vue de l'obtention de doctorat, Académie universitaire Wallonie-Europe, Belgique, 2012, P : 32.

<sup>3</sup> قرشي محمد الصغير، نفس المرجع السابق ذكره، ص: 92.

<sup>4</sup> TOGODO Azon, idem, P: 35.

<sup>5</sup> LAURENT Zampiccoli, le développement des pratiques de contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales, RECEMAP, Revue française de comptabilité, n°211, juillet-août, pp.65-73, France, 2007, P : 45.

الأمثل بين تكاليف الدراسة والنتائج المترتبة عن الخطأ في تقدير الانحرافات في الاستدلال بنتائج دراسة العينة، حيث تؤخذ العينة عشوائياً.<sup>1</sup>

**ثانياً: أدوات التحليل:** تشمل التحليل المالي، التحليل الاستراتيجي والتحليل الوظيفي أو العملي، وتستخدم أدوات التحليل المالي لمعرفة سلوك نشاط المؤسسة بشكل عم في فترة معينة وتحليله لمعرفة مستوى الاداء وتحديد المسؤولية في ذلك واتخاذ القرار المناسب، من خلال بعض المؤشرات كتطور رقم الأعمال أو تغيير التكاليف.<sup>2</sup>

**1- التحليل المالي:** هو العملية التي من خلالها يتم استنباط مؤشرات ونسب مئوية من البيانات المالية والمحاسبية للمؤسسة بما يؤدي لتصحيح وزيادة الفعالية الاقتصادية لتلك المؤسسة.<sup>3</sup>

**2- التحليل الاستراتيجي:** يعد مقدمة أساسية لعملية مراقبة التسيير، ويتضمن ثلاثة مراحل أساسية وهي:

- التجزئة الإستراتيجية؛ يتم تقسيم نشاط المؤسسة إلى وحدات متميزة ومستقلة، تتم على أساسها مواجهة المنافسين، ويخصص لكل وحدة موارد مستقلة عما تم تخصيصه للباقي.

- تقييم إغراءات الأجزاء بالنسبة للغايات والتعرف على عوامل النجاح الأساسية لكل جزء؛ يتم تقييم انجذاب الجزء عن طريق الغايات التي تبحث عنها المؤسسة، مثل: معدل النمو، مستوى الأرباح، خطر المنافسين، الحدود الجغرافية للزبائن، المبيعات، الاستقرار التكنولوجي، ومصدر القيمة المضافة.

- تقييم وتقدير فرص النجاح للمؤسسة بالنسبة للعوامل؛ حيث يتم تقييم فرص النجاح في مرحلتين:

• مطابقة موارد ومهارات المؤسسة على عوامل النجاح الأساسية وعوامل الخطر الإستراتيجية للشغل المعترف.

• الفرص التنافسية الخاصة التي يمكن الحصول عليها بالنسبة للمنافسين الأساسيين.

**3- التحليل الوظيفي أو العملي:** حيث يتم التنسيق بين الإدارة العامة والمسؤولين العمليين من خلال الربط بين

الأهداف الإستراتيجية والأهداف العملية، وكذا إسقاط الأهداف الإستراتيجية إلى تشغيلية قصيرة المدى

وربط التكيف مع تقنيات جداول القيادة حتى يمكن التوفيق بين التفكير الاستراتيجي وتطبيقه في الميدان،

وتسمح تقنية الإعلام الآلي حالياً بتصور وفعالية كيفية رفع التناقض بين الأهداف وتدعيم التزاوج بين الاختيارات والتوجهات الاستراتيجية.<sup>4</sup>

**ثالثاً: أدوات المتابعة:** وتشمل نظام المعلومات، بطاقة الأداء المتوازن، إدارة الجودة الشاملة، حيث توجد العديد من الأدوات التي يمكن استعمالها في متابعة نشاط وأداء المؤسسات الاقتصادية من أجل التقييد بالخطط والبرامج الموضوعية والوصول إلى الأهداف المرسومة في أحسن الظروف.

**1- نظام المعلومات:** هو عبارة عن مجموعة من العناصر المتداخلة والمتفاعلة مع بعضها البعض، والتي

تعمل على جمع البيانات والمعلومات، ومعالجتها، وتخزينها، وبنها، وتوزيعها لغرض صناعة القرارات،

وتنسيق وتأمين السيطرة على المؤسسة، إضافة إلى تحليل المشكلات، وتأمين المنظور المطلوب

للموضوعات المعقدة، ويشمل نظام المعلومات على بيانات الأشخاص الأساسيين، والأماكن والنشاطات،

والأمور الأخرى التي تخص المؤسسة والبيئة المحيطة بها.<sup>5</sup> ومن الجدير بالذكر أن مراقبة التسيير عرفت

مؤخراً تطبيقات جديدة ومتعددة في سيرورتها بفضل الحلول التي يمنحها إياها الإعلام الآلي، هذا الأخير

ساهم في الانتقال خلال ثلاثين سنة من الحل الأولي وهو تخطيط الاحتياجات إلى من المواد **MRPI**® إلى

المرحلة الوسيطة وهي تخطيط موارد التسيير **MRPII**® وصولاً إلى الحل الشامل لتخطيط موارد

المؤسسة **ERP**®<sup>3</sup>، **Benchmarking**®، حيث تميزت هذه الفترة بالخصوبة الفكرية وعملت على

1 قرشي محمد الصغير، مرجع سابق ذكره، ص: 73.

2 قرشي محمد الصغير، مرجع سابق ذكره، ص: 107.

3 ناصر دادي عدون، وآخرون، مرجع سابق ذكره، ص: 52.

4 نعيمة يحيوي، مرجع سابق ذكره، ص: 31.

5 قرشي محمد الصغير، مرجع سابق ذكره، ص: 123.

® MRPI : Materials Requirement Planning.

® MRPII : Materials Resources Planning.

³ ERP : Entreprise Resources Pmaning.

ظهور علوم التسيير متعددة الأبعاد ومتحررة من قيود الامثلية كما ساهمت في ابتكار أساليب ساعدت على حل الكثير من المشاكل.<sup>1</sup>

**2- بطاقة الأداء المتوازن Balanced Scorecard BSC:** أو جداول القيادة، وترجمة بالفرنسية إلى جدول القيادة المستقبلي<sup>2</sup> **Tableau de bord prospectif** وتعني ترجمة النوايا والميولات وإستراتيجية المنظمة في صورة مجموعة كاملة من المؤشرات، وتعد مجموعة من المؤشرات المرتبة في نظام خاضع لمتابعة فريق عمل أو مسئول ما للمساعدة على اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة على عمليات القسم المعني، كما تعتبر أداة اتصال "تسمح لمراقبي التسيير بلفت انتباه المسئول إلى النقاط الأساسية".<sup>3</sup>

**3- إدارة الجودة الشاملة TQM:** في ظل التغييرات العديدة المحيطة ببيئة الأعمال والبيئة التنافسية التي أفرزتها تلك المتغيرات أصبحت المؤسسات أمام مجموعة من التحديات والرهانات، وهي بذلك تعمل على توجيه الإدارة نحو تبني عدة فلسفات ومداخل مختلفة لمحاولة إدارة التكاليف بغرض تحقيق التميز السعري بالإضافة إلى زيادة الاهتمام بإستراتيجية الجودة الشاملة لتحقيق الميزة التنافسية، حيث تعرف من طرف **ISO 2000** على أنها: "السمات والخصائص الكلية للمنتج أو الخدمة والتي تعكس قدرة هذا المنتج على إشباع حاجات معلنة أو ضمنية".<sup>4</sup>

#### المطلب الرابع: تقارير مراقب التسيير.

تمثل تقارير مراقب التسيير التغذية العكسية للمعلومات، ووسيلة اتصال بين مختلف المستويات الإدارية. فيكون الاتصال عموديا من أعلى المستوى التنظيمي إلى أدناه، كما يكون أفقيا لتنسيق الجهود بين الإدارات المرتبطة بالأعمال في المستويات المماثلة ويرمي هذا المصطلح إلى استفادة المسؤولين من النتائج الماضية في تحسين قدراتهم على التنبؤ واتخاذ القرارات السليمة في الفترات لاحقة. وتعتبر التقارير الإدارية من أقدم الوسائل المستخدمة في مراقبة التسيير، ومن أكثرها أهمية. وذلك لقيامها بالدور الأساسي في توفير المعلومات الواسعة والملائمة والمفصلة عن كل دقائق العمل، كما تتيح للمسؤولين التعرف على كيفية سير الأعمال الإدارية وتقدير مدى مطابقتها للمعايير الموضوعية، ودرجة كفاءة الأفراد المنفذين لها.<sup>5</sup> ولذلك فإن التقرير الأمثل الذي يحقق هدف الرقابة يتطلب توفر عدد من الشروط، من أهمها:

- أن يكون التقرير مختصرا ومركزا على المعلومات الأساسية والبيانات المؤثرة.
- أن يكون دوريا وان يرفع في الوقت المناسب (وذلك لا يمنع أن ترفع تقارير غير دورية في الوقت المناسب).
- أن يكون معتمدا على الحائق والبيانات المحددة والواضحة والتي يمكن من خلالها التعرف والوقوف على مدى تنفيذ البرامج وفقا لما ينتهي إليه التقرير.
- أن يكون قادرا على إظهار الانحرافات الحقيقية ذات التأثير في كفاءة التسيير بالسرعة الملائمة.

♦ **أو القياس المقارن:** عملية مهيكلة تقوم على تقوم على المقارنة بخطوات منظمة وتوسعي لإدارة الأداء والحصول على معلومات تساعد المنظمة على تحسين أدائها، مع تواجد الرغبة في التغيير، والتحسين والبحث عن التميز من خلال ملاحظة أفضل الأساليب، وإنشاء أهداف وغايات إستراتيجية فعالة.

<sup>1</sup> نعيمة يحيوي، مرجع سابق ذكره، ص: 23.

<sup>2</sup> TOGODO Azon, idem, P: 66.

<sup>3</sup> احمد نور، المحاسبة الادارية، الدار الجامعية، بيروت، 1987، ص: 103.

<sup>4</sup> قريشي محمد الصغير، مرجع سابق ذكره، ص: 130.

<sup>5</sup> محمد عيسى الفاعوري الإدارة بالرقابة، دار كنوز المعرفة، عمان، 2008، ص: 87.

- أن يكون متعلقا بالمستقبل إضافة إلى الحاضر والماضي، بحيث يكشف من خلاله ما هو متوقع في المدى الآجل.

فكلما توفرت هذه الشروط في التقارير الإدارية ساعدت الأجهزة والإدارات التي تقدم لها هذه التقارير على اتخاذ الإجراء السليم الذي تظهر ضرورته، وساهمت من تم هذه التقارير في تحقيق فعالية مراقبة التسيير.<sup>1</sup>

إذ أن نظام معلومات مراقبة التسيير يعتبر التقارير من أهم وسائل إيصال المعلومات المتعلقة بنشاط مركز مسؤولية ما إلى الجهات العليا لمساعدتها في الرقابة واتخاذ القرارات، فالتقارير هي وسيلة اتصال مهمة تساعد في تحقيق التنسيق داخل المؤسسة، حيث يقوم نظام معلومات مراقبة التسيير بتوفير ثلاثة أنواع من تقارير الرقابة وهي تقارير الأداء الدورية، والتقارير الخاصة والتقارير الاستثنائية بالإضافة إلى التقارير التي تفيد التخطيط والتوجيه. وقد ساهمت تكنولوجيا المعلومات والاتصال في تصميم نظم معلومات تعتمد على السرعة والدقة في إعداد البيانات والمعلومات ومعالجتها وتخزينها، وهذا ما يعطي فعالية أكبر للتقارير المالية.<sup>2</sup> وتعلق التقارير بإبلاغ وإعلام المستويات العليا بوضعية الوحدة والنتائج المتوصل إليها، وتضم بشكل واسع عناصر الموازنات، وتكمل عملها بمتغيرات محاسبية تظهر في شكل جداول القيادة للوحدات ومنه فان قياس الأداء يرتكز على عناصر موجودة في مراقبة الموازنات، وجداول "لوحة" القيادة وهذا سيجعله جزءا من نظام المعلومات الذي يتم بواسطته إعداد التقارير المرفوعة للمستويات العليا.<sup>3</sup>

### المطلب الخامس: مسار مهمة مراقب التسيير.

يمكن النظر إلى مراقبة التسيير على انه مسار أو حلقة تفترض الإثراء والتعلم تدريجيا « l'Enrichissement et l'Apprentissage progressif » حيث تبدأ الرقابة مع بداية التنفيذ الفعلي وتستمر معه، وتتمثل مهمة الرقابة في متابعة التنفيذ الفعلي ومقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لتحديد ما إذا كان الأداء الفعلي يتم وفقا للخطة والسياسات والمعايير الموضوعية، ثم اكتشاف أية انحرافات وتحليلها والوقوف على أسباب حدوثها والمسؤولين عنها، ثم إعداد التقارير عنها إلى المستويات الإدارية المختلفة لاتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب. وتتم مراقبة التسيير بخمسة مراحل أساسية ومتتالية، وتلعب كل من المحاسبة والإدارة دورا هاما ومتكاملا في كل مرحلة من المراحل الخمسة التالية:<sup>4</sup>

- مرحلة التخطيط والتنظيم؛
- مرحلة التنفيذ والتوجيه؛
- مرحلة المراقبة والمتابعة؛
- مرحلة التقييم؛
- مرحلة التقرير والتصحيح؛

**أولا: مرحلة التخطيط والتنظيم Phase de prévision et de planification:** تسمح هذه المرحلة بالانتقال من الغايات إلى الأهداف المحددة القابلة للتنفيذ وذلك بتصميم مخططات تسمح بتنفيذها، إن مرحلة التخطيط من ناحية تحديد الأهداف والتسيير التنبئي تكون متبوعة بمرحلة التنفيذ أو الانجاز، حيث تسجل النتائج بعناية ثم تحلل لكي يتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية للأعمال التي تم التخطيط لها، يقوم مراقب التسيير بتقديم المعلومات اللازمة لإدارة المؤسسة والتي تساعد المديرين على وضع إستراتيجية طويلة المدى يتم تقسيمها فيما بعد بمساعدة مراقب التسيير إلى المدى المتوسط وأيضا المدى القصير (> من سنة) عن طريق الموازنات حيث تسمح هذه الأخيرة بتحقيق الأهداف قصيرة الأجل. ويمثل التنظيم المرحلة الأولى من مراحل الرقابة، ويهدف إلى ترتيب إجراءات الأداء

<sup>1</sup> احمد نور، مرجع سابق ذكره، ص: 176.

<sup>2</sup> التكريتي اسماعيل يحيى، عبد الوهاب الطعمة، وليد محمد عبد القادر، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص: 324.

<sup>3</sup> Henri, BOUQUIN, **le contrôle de gestion**, 7<sup>ème</sup> édition, Edpuf, Paris, 2006, P: 458.

<sup>4</sup> L.LANGLOIS et Autres, op cit, P : 22-23.

الفعلي ترتيباً منطقياً منتظماً، ويتطلب هذا الترتيب توضيح العلاقات المختلفة بين العاملين في المستويات الإدارية المتعددة في المؤسسة، ويساعد على توضيح هذه العلاقات وعلى تحديد الأعمال والواجبات المطلوب تنفيذها من كل فرد، وبالتالي يمكن تحديد مسؤولية هذا الفرد بقدر هذه الواجبات ووفقاً للسلطات الممنوحة له، وللتنظيم جانباً أحدهما محاسبي والآخر إداري:

فالتنظيم المحاسبي يهدف إلى تطبيق محاسبة المسؤولية عن طريق ربط المعايير بأشخاص معينين، وعند التنفيذ يتم ربط الأداء الفعلي بنفس هؤلاء الأشخاص، ومن ثم يمكن تحديد مسؤولية الأشخاص وفقاً للواجبات المطلوب منهم تنفيذها والسلطات الممنوحة لهم، وباستخدام مفهوم محاسبة المسؤولية يسهل قياس كفاءة الأداء الفعلي.

أما التنظيم الإداري فإنه يهدف إلى منح السلطات للأشخاص الذين صدرت لهم الواجبات، أي الربط بين السلطة والمسؤولية حتى يصبح كل شخص مسؤولاً مسؤولاً مباشرة عن تنفيذ هذه الواجبات المحددة طبقاً للمعايير المخططة.<sup>1</sup>

**ثانياً: مرحلة التنفيذ والتوجيه Phase d'exécution et d'orientation:** مرحلة التنفيذ هي المرحلة الموالية لعملية التخطيط، فبعدما يتم التخطيط لما تريد المؤسسة أن تحققه، تبدأ مرحلة التنفيذ وهي تطبيق المخططات التي تم إعدادها على أرض الواقع للوصول إلى الأهداف المحددة.

كما يهدف التوجيه إلى المساعدة في التنفيذ الفعلي وذلك عن طريق إرشاد الأفراد في كافة المستويات الإدارية للقيام بواجبهم المطلوب للوصول إلى أحسن النتائج بأقل التكاليف.<sup>2</sup>

**ثالثاً: مرحلة المراقبة والمتابعة Phase de surveillance et de suivi:** يقول فايول FAYOL إن المراقبة هي التحقق من أن ما يحدث يطابق الخطة المقررة والتعليمات الصادرة والمبادئ المعتمدة، كما أن الرقابة هي التأكد من كفاءة الأداء: أي التأكد من أن التنفيذ الفعلي يتم بطريقة تحقق أهداف المؤسسة بأقل تكلفة وأحسن كفاءة وإنتاجية ممكنة، ولا تقتصر على المستويات الإدارية العليا بل هي لازمة لكل مستوى من المستويات التنظيمية، ويمكن التمييز بين رقيبيتين:

- 1- مراقبة الأداء المخطط عن طريق إجراء المقارنات بين نتائج التنفيذ الفعلي بالمعايير المخططة.
- 2- مراقبة الأداء الفعلي بهدف التأكد من كفاءته وسلامة العمليات ومطابقتها للقواعد والأصول والتعليمات التي توجه الأفراد نحو القيام بواجبهم، وتختص المحاسبة في هذا المجال بتطبيق الأصول والقواعد الخاصة بالرقابة الداخلية على جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة بالإضافة إلى تقييم النظم المحاسبية الموجودة للتأكد من سلامتها.

إن النشاطات المخطط لها تعطي نتائج تعتمد جزئياً على الظروف المحيطة وبالتالي يصعب تحليل هذه النتائج مما يستوجب ضرورة وجود "نظام للقياس"، ففي الواقع لا يمكن معرفة النتائج المتحصل عليها بصورة مباشرة، أي أن تحديدها يتطلب وضع مؤشرات، ومجموع المؤشرات المعتمدة في النهاية من أجل وصف واقع النتائج تشكل "نظام القياس"<sup>3</sup>. إن الهدف من هذه المرحلة هو مقابلة ومقارنة النتائج المقاسة بتلك المنتظرة أو المتوقعة، وكذا تحليل الفروقات التي لا يمكن تفاديها لتحديد فيما إذا كانت تشكل انحرافاً بالنسبة إلى مخطط النشاط وهذا يتضمن اتخاذ إجراءات تصحيحية، أو ببساطة إذا كانت هذه الفوارق تدرج ضمن المجال المحدد والمقبول لأي عمل تنبئي.<sup>4</sup>

**رابعاً: مرحلة التقييم Phase d'évaluation:** يعبر عن التقييم بمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط وإيجاد الانحرافات الناتجة من عملية المقارنة ثم تحليل هذه الانحرافات وتتبعها ووضع العلاج المناسب لها، ويمكن دور

<sup>1</sup> محمد عبد الفتاح، الرقابة في الإدارة العامة، مركز احمد ياسين الفني، طبعة 02، عمان، الأردن، ص: 19.

<sup>2</sup> L.LANGLAIS et Autres, op cit, P : 23.

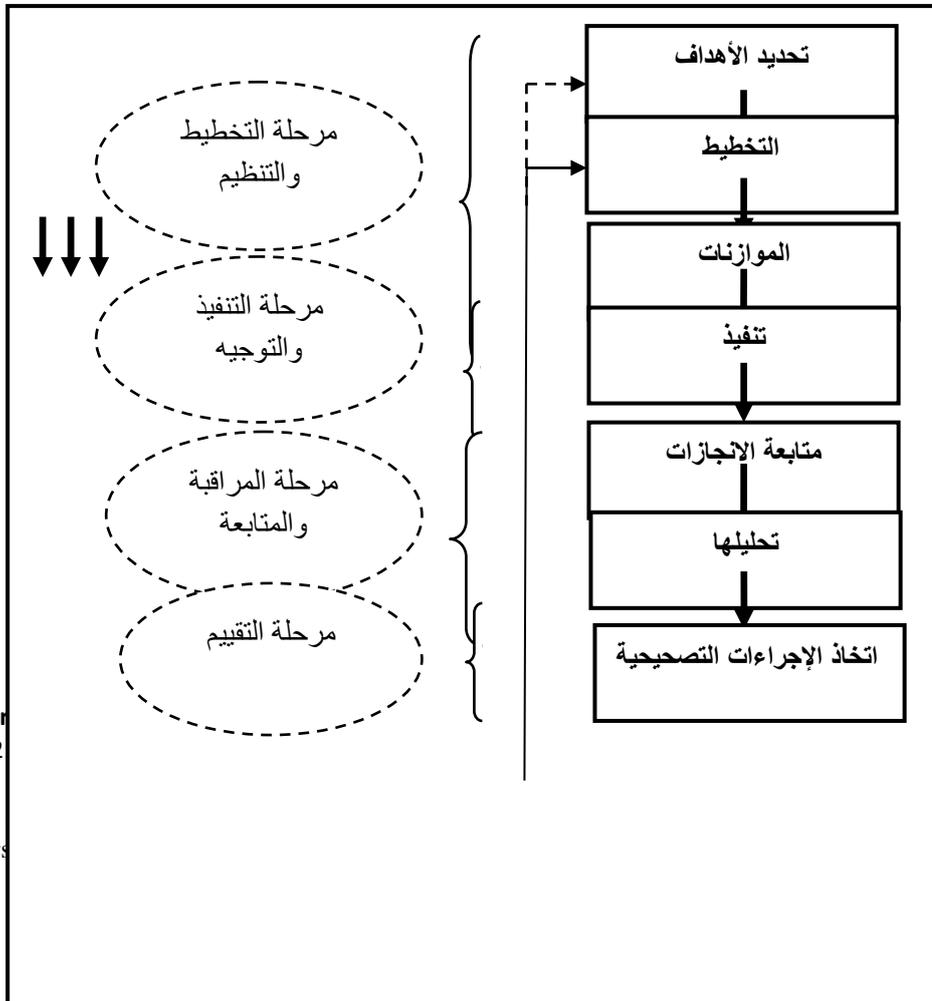
<sup>3</sup> Helene Loning, op cit, p 4.

<sup>4</sup> محمد عبد الفتاح، مرجع سابق ذكره، 20.

مراقبة التسيير في تحليل الانحرافات المخططة على تقديم البيانات الخاصة بتحليل هذه الانحرافات وفقا لأسس التحليل المختلفة من مسؤولية، نسب ومراكز تكلفة..... وغيرها من أسس تحليل الانحرافات، وذلك بمقارنة نشاط المؤسسة في سنوات سابقة أو مقارنته بنشاط المؤسسات المنافسة.

**خامسا: مرحلة التقرير والتصحيح Phase de rapport et des actions correctives:** بعد إجراء التقييم وما يتطلبه من تحليل الانحرافات بأشكال مختلفة وفقا للغرض الذي تعد من اجله، ثم الوقوف على نتائج هذا التحليل، تأخذ المرحلة الرقابية الأخيرة دورها في تقرير أو توصيل نتائج التحليل إلى المستويات الإدارية المختلفة لتصحيح أسباب هذه الانحرافات أو لاتخاذ القرارات المناسبة بشأنها وبذلك تهدف التقارير إلى تحقيق رقابة مباشرة على الأداء الجاري مع إظهار الانحرافات التي تحدث أولا بأول حتى يمكن تداركها قبل فوات الأوان<sup>1</sup>. ويقوم دور مراقب التسيير على إعداد وتقديم التقارير المناسبة للمستويات الإدارية المختلفة متضمنة بيانات شاملة وملائمة عن الانحرافات وأسبابها وتحديد المسؤولية عن حدوثها ومراكز التكلفة التي حدثت لها، إلى جانب بيانات إضافية أخرى من شأنها تسهيل مهمة المستويات الإدارية في اتخاذ القرارات السليمة للمشاكل التي تواجهها<sup>2</sup>. حيث تتطلب الانحرافات الخارجة عن المجال المقبول للعمل التنبؤي ضرورة اتخاذ إجراءات تصحيحية، هذه التصحيحات تتم في غالب الأحيان على الأعمال الواجب القيام بها أي طريقة التنفيذ، أو على الوسائل التي ينبغي توفيرها وكيفية استعمالها، كما يمكن أن تتم هذه التصحيحات في الحالات القصوى على الأهداف والغايات في حد ذاتها والتي تستوجب إعادة النظر فيها. وفي هذه المرحلة يقوم مراقب التسيير بتقديم التوصيات والاقتراحات الواجب اتخاذها فقط فهو غير مسئول عن اتخاذ القرارات بهذا الشأن لان هذه الأخيرة لا تندرج ضمن صلاحياته<sup>3</sup>. يسمح هذا المسار بمساعدة المسؤولين وأفراد المؤسسة على تحسين أدائهم من خلال مختلف المراحل السابقة، فهو وسيلة لتحليل الانحرافات والبحث عن أسبابها وبالتالي يستطيع هؤلاء المسؤولين والأفراد التعرف على أخطائهم وتحسين أدائهم في المستقبل. وعليه فان مسار مراقبة التسيير يهدف إلى التدريب والتعليم والى تحسين جودة العمل التسييري والرقابي ككل<sup>4</sup>. هذا المسار عبارة عن حلقة متكونة من خمسة مراحل كما هي موضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (09): مسار مهمة مراقب التسيير.



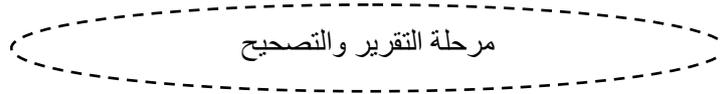
<sup>1</sup> P. Biosselier, Contr  
12

<sup>4</sup> Sorin domnisoru ;  
annals of the univers

<sup>2</sup> نعيم نمر داوود، الأ

<sup>3</sup> نعيم نمر داوود، نف

ty of craiova ;



المصدر: Helene Loning, *Le contrôle de gestion*, Paris, Dunod, 2003, P : 03 .

### المبحث الثاني: مراقبة التسيير كألية لحوكمة الشركات.

يعتبر نظام مراقبة التسيير من الأنظمة الهامة التي أدخلت على التسيير العام للمؤسسات، فهو النظام المحكم الذي يقوم بقياس وتقييم عمليات التسيير من أجل ضمان تسيير ما خطته المؤسسة والوصول إلى الأهداف التي تسعى إليها، حيث يعتمد مراقب التسيير أثناء أداءه لوظيفته على مجموعة من التقنيات والأدوات التي تمكنه من تحقيق ما أراده من هذه الوظيفة، كما أن الهدف الرئيسي لمراقبة التسيير هو ضمان تحسين ظروف التسيير وتوجيه المؤسسة إلى ما تسعى إليه في المستقبل من أهداف واستراتيجيات. ولكن في ظل اقتحام مفهوم حوكمة الشركات عالم المؤسسات تغيرت قواعد مراقبة التسيير لتخضع لمبادئ الحوكمة والتنمية المستدامة وتنتقل من مجرد قياس الأداء المحاسبي والمالي إلى قياس وتقييم الأداء الشامل بأبعاده الثلاثة: الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، باستعمال أدوات حديثة استحدثت نتيجة القصور في أدوات القياس التقليدية وتدعيم إرساء متطلبات حوكمة الشركات. ولفهم دور مراقبة التسيير في حوكمة الشركات لابد لنا من البحث في ثلاثة نقاط أساسية وهي:

1- حاجة حوكمة الشركات لمراقبة التسيير.

2- دور خدمات مراقبة التسيير في تفعيل حوكمة الشركات.

3- علاقة مراقبة التسيير بحوكمة الشركات.

### المطلب الأول: حاجة حوكمة الشركات لمراقبة التسيير:

كنتيجة لأهمية مراقبة التسيير ودورها الأساسي في فعالية الحوكمة، وذلك من خلال إبراز الدور المهم والفعال لتطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة خاصة وذلك من أجل تمكين المؤسسة من القدرة على التحكم الجيد في تسيير مواردها المتاحة وتحقيق أهدافها المسطرة، وهذا طبعاً لا يكون إلا بقدرة المؤسسة وتمكنها من عملية قياس وتقييم أداءها وبالتالي تحديد انحرافاتهما وتصحيح توجهاتهما. وهذا من خلال تكيفها وفق المعايير المالية والمحاسبية لشتى أنواع المؤسسات أي في إطار الموازنة بين الإيرادات والنفقات وتكيفها مرة أخرى مع مبادئ الحوكمة من أجل الرشادة في القرارات التسييرية وضوابط التنمية المستدامة أي الأسس الاقتصادية والاجتماعية والبيئية من جهة أخرى حتى يمكن الوصول إلى قياس وتقييم الأداء المستدام.<sup>1</sup> وتتمثل أدوات مراقبة التسيير الحديثة أساساً في لوحات القيادة التسييرية المدمجة للمؤشرات المالية والاجتماعية والبيئية، لوحات القيادة الإستراتيجية والمتمثلة في بطاقة الأداء المتوازن ولوحة قيادة رأس المال الفكري، الموازنة الصفيرية (ZBB) وبطاقة الأداء المتوازن المستدامة (SBSC)، نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، إضافة إلى أنظمة المحاسبة عن المسؤولية المجتمعية أو الاجتماعية، التدقيق البيئي... الخ،<sup>2</sup>

<sup>1</sup> ZIANI Abdeelhak, op cit, P : 35.

<sup>2</sup> OCDE (1996), « *Le contrôle de gestion dans les administrations publiques modernes : Études comparatives des pratiques* », Documents SIGMA, No. 4, Éditions OCDE. Article disponible sur <http://dx.doi.org/10.1787/5kml6gb0k7q4-fr> . , site consulté le 16/07/2016 à 03h 09 mnt. P : 49.

كما لقيت مراقبة التسيير اهتماما كبيرا من طرف إدارات المؤسسات الاقتصادية منذ بزوغ الحوكمة وتغلغل مفهومها داخل المؤسسات عن طريق التبني له وذلك للأسباب التالية:

1- تعقد وتشعب نطاق الأعمال جعل الإدارة تعتمد على التقارير والتحليلات لإحكام الرقابة على العمليات.  
2- الضبط الداخلي والفحص المتأصل في مراقبة التسيير يقلل من مخاطر الضغط البشري واحتمال الأخطاء والغش.

3- من المستحيل أن يقوم المراقب داخل المنشأة بطريقة اقتصادية بدون الاعتماد على مراقبة التسيير، وبالتالي التقليل من تكاليف المعاملات أو الصفقات.

4- التقليل مخاطر التسيير لأقل حد ممكن لتنفيذ عملية التسيير بالكفاءة المطلوبة، حيث أن مراقب التسيير يعتمد كثيرا على حكمه المهني وذلك لكي يتأكد من فعالية برنامج الرقابة الذي يمكنه من إبداء الرأي المهني السليم عن وضعية المؤسسة، وهذا يعني أن على المراقب أن يهتم بخصائص الجودة لأدوات التي يعتمد عليها من خلال تقويمه للتسيير لتحديد مخاطر الرقابة ومن ثم تصميم الاختبارات التفصيلية التي تمكنه من الحصول على أدلة وقرائن إضافية تمكنه من إبداء الرأي المهني السليم عن أداء المؤسسة ومدى وصولها لأهدافها.

5- حيث إن الموارد المتاحة بأي مؤسسة هي محدودة بطبيعتها ويقع على عاتق المدراء ومسؤولية توزيع هذه الموارد النادرة واستعمالها في المؤسسة بأقصى كفاءة وفعالية ممكنة، ويتطلب ذلك تعاون الأنشطة المختلفة وتنظيمها وتوجيهها بحيث تؤدي إلى أفضل استعمال لها، وتتعلق مهام التنظيم والتوجيه وتوزيع الموارد بعملية تنفيذ الخطط الموزعة للوصول إلى أهداف المؤسسة المرسومة وأن القرارات المتعلقة بالمهام المذكورة تتطلب معلومات مراقبة التسيير الأكثر دقة للوصول إلى اتخاذ القرارات السليمة.

6- ترغب إدارة المؤسسة بمعرفة كيفية تنفيذ الخطط المرسومة ومدى ملاءمتها، وتتسلم الإدارة عدة معلومات عن الانجاز الفعلي الذي تم مقارنته مع الخطط المرسومة وتقييم الانحرافات بين الانجاز الفعلي والتوقعات حسب الخطط الموضوعية ويتم البحث عن أسباب الانحرافات والمتسببين فيها وتصحيحها، وبهذه الطريقة تتم الرقابة على الانجاز وتقييمه.

7- تعمل مراقبة التسيير على توحيد الجهود من أجل تحقيق المشاركة في عملية الرقابة وبالتالي تحقيق أهداف المؤسسة حيث تقوم مراقبة التسيير في العمل على بعث الحيوية في مختلف مستويات السلطة في المؤسسة وتنشيطها عن طريق مكافأة المجد ومعاقبة المتهاون وكذا تحفيز الأفراد وحثهم على بذل أقصى مجهودات ممكنة.

8- توفير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب من أجل اتخاذ القرار.

ومنه يمكن استخلاص أربعة أهداف رئيسية تخدم من خلالها مراقبة التسيير حوكمة الشركات وهي :

1- المرونة في ترصد وتتبع الاقتراحات من خلال التدخل الطارئ.  
2- إثراء نطاق تدخل مراقبة التسيير من خلال السماح لها بالتوسع في تقييم التأثيرات التمويلية للقياسات المرغوبة والمستهدفة<sup>1</sup>.

3- إنشاء تشارك حيوي بين فريق التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير يحمل العديد من التطورات والمزايا.

4- وأخيرا وليس آخرا، المساهمة الفعالة في تطوير آفاق لجنة المقاربة الجديدة بين الفريقين.<sup>2</sup>  
كما أن هذا التوجه يكون فعال أكثر في بعض المؤسسات أين يكون دور مراقبة التسيير جد هام في تتبع وتأكيد ممارسة واحترام تطبيق اقتراحات المدقق الداخلي على المصالح التي تم تدقيقها.<sup>3</sup>

وتعد حوكمة الشركات في حاجة إلى خدمات مراقبة التسيير وذلك من أجل التغلغل بعمق في محيط المؤسسة حيث تعمل مراقبة التسيير على مساعدة الإدارة العامة في التعريف بمبادئ حوكمة الشركات والتي يمكن تلخيصها في أربعة مداخل:

### الفرع الأول: مدخل الرفع من القيم الأخلاقية:

إن دور مراقب التسيير يستهدف بصفة رئيسية تعزيز وترسيخ القيم الأخلاقية بالدرجة الأولى؛ هي نقطة التقاء بينه وبين المدقق الداخلي حسب طبيعة عمل كل منهما، غير أن مجال تطبيق هذا الدور يختلف لدى مراقب التسيير

<sup>1</sup> J. Jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, 2011, op.cit, P: 184.

<sup>2</sup> ZIANI Abdeelhak, op cit, P : 35.

<sup>3</sup> J. Jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, 2011, idem, P: 184.

مقارنة لما يتم تطبيقه على مستوى مجال عمل المدقق الداخلي؛ وهو ما تم توضيحه من خلال المبحث الأول من هذا الفصل، ذلك أن نوع الاتصال بالنسبة لمراقب التسيير مع مختلف أعضاء المؤسسة تختلف عنها وبشكل أساسي بالنسبة للمدقق الداخلي.

ففيما يتعلق برسم المعالم الكبرى لإعداد ونشر ميثاق الأخلاقيات الخاص بالمؤسسة والذي يتوجب أن يكون خاضع له كل عضو من أعضاء المؤسسة، نجد مراقب التسيير يسلط الضوء على الحث على أهمية مصلحة المؤسسة والتي تتحتم أن تكن فوق المصلحة الفردية والتي يجب أن تتجسد في ما يعرف بمفهوم التناسق الاجتماعي " la cohésion sociale "،<sup>1</sup> وبصفة أخرى يكمن دور مراقب التسيير هنا في البحث عن بعض الشروط المجتمعة والتي تحقق أداء جيد " une bonne performance "، وهذا ما تدعمه بشدة مكانته الوظيفية، والتي تتجسد في العلاقة المباشرة مع جل العاملين؛ كونه يحتك بصفة دائمة مع المستوى التشغيلي على العكس من المدقق الداخلي. فهو بذلك يقوم ومن خلال اختياراته، تصرفاته وأخلاقياته، وكذا طريقة طلبه للمعلومات، بالمساهمة في بث ونشر الأخلاقيات والتصرفات، ذلك على غرار الامثلية التي يزرعها في محيط منفتح عالميا تسوده التأثيرات الخارجية المتنامية، وكذا مضاعفات حالات الخطر، إذ بالضبط في هذا السياق نجد الخاص دور مراقب التسيير كضامن لمعلومات التسيير وفاعل قوي في زرع الاحترام والقيم المؤسساتية، وكذا ناقل للأخلاقيات.<sup>2</sup> كما نجد كل من S.Doublin و J.Bastère يتفقان في كون مراقب التسيير هو من يتكفل بـ: "نشر وتوصيل القيم المؤسساتية إلى غاية المستوى العملياتي".<sup>3</sup> والهدف هنا هو العمل على تحقيق أخلاقيات تسيير ثابتة على مستوى المؤسسة.

#### الفرع الثاني: مدخل تعزيز القيم البيداغوجية والتعليمية:

يعد مراقب التسيير بمثابة باعثة على وضع منهج إجرائي تربوي في حد ذاته ذلك كونه: "يحث باستمرار على تسيير الموارد بطريقة تشتمل على الفعالية والفاعلية على حد سواء"، إذ يتخلل ذلك المهمة البيداغوجية مهما كانت نوع المهمة التي هو بصدد تحقيقها: مراقبة تسيير الميزانية، مراقبة تسيير المشاريع، "لامركزية كانت او مركزية"، حيث تعد هذه الايجابية التي تميز مهام مراقب التسيير والتي تتجسد في " المهمة البيداغوجية " مجهولة نوعا ما من طرف باقي الأطراف، فمن خلال تفعيل النظرة المالية التي يعمل على قيادتها وتسييرها يقوم مراقب التسيير بخلق ثقافة تسيير مشتركة وتعاضدية بين كل المستويات في المؤسسة؛ وفي هذا الشأن نجد P. Lorino يعتبر القيادة بالنسبة لمراقب التسيير على أنها: " قيادة المؤسسة في ظل ديناميكية حل المشاكل العالقة وتعزيز آليتي التعلم والتربص الجماعي والمستمر"؛ مما يوحي أن هذا الدور الذي يمده مراقب التسيير موجه إلى كل من الإدارة العامة والمسؤولين العمليانيين. كما يعد مراقبة التسيير بالتساوي مع كل هذا مربّي وموجه لكل المسيرين، كما أن هذا كله لا يعد بالمهمة السهلة أو البسيطة، بل يتطلب تحقيق ذلك انتهاج إستراتيجية واقعية ومؤسسة على ركائز وعوامل مالية وتشغيلية، فبالأساس يجب ان تكون مبنية على علاقة ثقة حتى تسمح بتجسيد التحام وتشارك فعلي بين مستويات المؤسسة لخدمة مصلحة هذه الأخير مما يعود بالنفع على الأطراف الفاعلين فيها أيضا.

إن نقطة التقاء البيداغوجية- التعليمية من طرف مراقب التسيير هنا تتمحور حول:

- الاستقلالية.
- الكفاءات التقنية والمعارف المهنية.
- القيم الإنسانية النوعية.<sup>4</sup>

إذ يقوم مراقب التسيير بنشر ثقافة مشتركة للتسيير والتي تجمع بين جل مكونات المؤسسة، من أعلى مستوى "القمة" الى غاية الوحدات التشغيلية، بشكل متوافق نحو تحقيق هدف واحد ومشارك: "الأداء"، إذ يكن هذا الأخير بفعالية أكثر إذا تم تثمينه من خلال التشارك مع عمل المدقق الداخلي.<sup>5</sup>

كما ان تجسيد هذا المدخل يستلزم أن تكون التشكيلة التي تم اتخاذها مهياً ومنظمة بطريقة تسمح بوضع وتنفيذ الإستراتيجية المسطرة.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> J. Jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, 2011, op cit, P: 172.

<sup>2</sup> CHEKROUN Meriem, op cit, P : 53.

<sup>3</sup> S.Doblin et J.Batsere, « le contrôleur de gestion, animateur, communicateur, pédagogue et .... Contrôleur », Echanges, N° : 159, octobre 1999. P : 50.

<sup>4</sup> . Jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, 2011, op.cit, P: 173.

<sup>5</sup> S.Doblin et J.Batsere, idem, P : 55.

<sup>6</sup> . Jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, 2011, idem, P: 176.

### الفرع الثالث: مدخل المساهمة في تحديد التوافق بين الهيكلية الإستراتيجية والتنظيمية:

إن تحديد الهيكلية الإستراتيجية وتعريفها يأتي في مرحلة سابقة لوضعها وتنفيذها، إذ يتوجب على مراقب التسيير أن يوفر معلومات تسمح في نفس الوقت بقيادة وتوجيه الخيارات الإستراتيجية، ومن أجل تحقيق كفاية لهذه الأخيرة، نجد التشكيلة التنظيمية للمؤسسة في حد ذاتها تساعد على تنفيذ هذه الخيارات حتى يتسنى الحكم على فعالية كل وحدة من الوحدات والورشات والتركيز على النشاطات والمهن الهامة منها، وايضا تحقيق التوازن بين النشاطات، .. الخ، بالإضافة الى المقارنة بين فعالية الوحدات فيما بينها.<sup>1</sup>

إن مراقب التسيير يلعب هنا دور مضاعف:

- من جهة، يقوم بتعريف ووضع تشكيلة تنظيمية شفافة، متوافقة ومؤهلة لتنفيذ الاستراتيجية، كما ان هذا الدور يكتمل اكثر ويتعزز ويتوسع بتطوير وتنمية ووضع تشكيلة تنظيمية مشتركة بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير.
  - ومن جهة اخرى، يقوم بتطوير نظام معلومات التسيير بقياس وتقييم حسب طرق متجانسة اداء الوحدات من أجل القيام بالمقارنات، "القياس المقارن le benchmarking" بين مستوى اداء الانشطة والوحدات.<sup>2</sup> كما تسمح التنظيمية الجديدة لمراقب التسيير، بالاستعلام الدقيق واخذ رؤية اكثر وضوحا فيما يتعلق بالتطورات الحاصلة في مجال كل مركز نشاط، القيادة ومدى تأقلم الهياكل مع ذلك.
- هيكلية حقيقية وفعالة لنظام معلومات التسيير لا يمكن ان تكتفي بمعلومات مالية فقط ، اذ توحى مقتضيات قانون ساربنز اوكسلي Serbanes-Oxley Act بان 91% من المخاطر تأتي من عدم فعالية نظام المعلومات، وبهذا يتوجب أن يكون نظام المعلومات شامل.<sup>2</sup>

### الفرع الرابع: مدخل السهر على إنتاج وتوفير معلومة ذات جودة وتساهم في ترشيد القرار:

ان وظيفة مراقبة التسيير المستقلة في المؤسسة، تعمل بصورة اساسية على المساعدة في اتخاذ وترشيد القرارات بتوفير مختلف المعلومات الدقيقة والمساعدة على ذلك، مما يعني أنها المسؤولة عن تقييم الأداء الفعلي للمؤسسة مقارنة مع ما تم تقديره.

إذ تتمثل أهم أبعاد نشاط نظام مراقبة التسيير في المؤسسة وفقا لمجموعة النقاط التالية:

- التتبع اليومي لمختلف العمليات الجارية في المؤسسة.
- التأكد من صحة المعلومات المقدمة من قبل مختلف الإدارات بالمؤسسة.
- البحث على نقاط قوة وضعف العمليات، ومعالجة الانحرافات.
- المساعدة في اتخاذ القرار بتقديم المشورة اللازمة.
- وضع الخطط الاستراتيجية.
- مراقبة عملية التسيير.<sup>3</sup>

وهناك ثلاثة وظائف رئيسية يقوم بها نظام مراقبة التسيير والمتمثلة فيما يلي:

**1- إدارة البيانات:** وللقيام بهذه الوظيفة هناك ثلاثة خطوات يجب بلوغها وهي : التخزين، التحديث والاستدعاء، فيما يخص التخزين معناه عند جمع البيانات يتم تدوينها في الأوراق أو وضعها في الملفات أو تخزينها في الحاسوب، أما فيما يخص التحديث فالنسبة للبيانات فهو يعني تعديل البيانات المخزنة أي إجراء تعديلات أو تحويل اتجاهها بعدما كانت ذات مدلول للماضي تصبح ذات مدلول للحاضر وذلك بهدف أن تعكس الأهداف والعمليات والقرارات المتخذة حديثا، أما فيما يخص استدعاء البيانات فيعني استرجاع

<sup>1</sup> S.Doblin et J.Batsere, op cit, P : 55.

<sup>2</sup> وهو ما سيتم التطرق له من خلال عرض الفروع المقبلة من هذا المبحث.

<sup>2</sup> Jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, 2011, op.cit, P: 177.

<sup>3</sup> DRIGITTE DORIATH : « Contrôle de gestion », France, édition DUNDO, 1999, P : 104.

البيانات التي تم تخزينها فيما مضى من أجل إجراء المزيد من عمليات التشغيل عليها أو تحويلها حتى تكتسب صبغة المعلومة.

**2- رقابة وحماية المعلومات:** إن البيانات معرضة للأخطاء وقد توجه إلى عملية التشغيل وهي خاطئة كما يمكن أن تتعرض هذه البيانات إلى فقدان، الضياع، السرقة أو يتم التلاعب بها أثناء عملية التشغيل ولتفادي كل ما تم ذكره تقوم بحماية هذه البيانات في أماكن آمنة وقابلة للتحقق والرقابة.

**3- إنتاج المعلومات:** فنظام مراقبة التسيير ينتج المعلومات ليس لنفسه بل لأطراف داخل المؤسسة، وآخر ما يقدمه نظام مراقبة التسيير هو وضع هذه المعلومات في يد المستخدمين من أجل اتخاذ القرار.<sup>1</sup>

إن فعالية أداء المؤسسة لا يمكن أن يكون إلا في ظل وجود تحكم جيد في استغلال الإمكانيات المتاحة من موارد وطاقات ومعلومات دقيقة وهذا لتحقيق الأهداف والبرامج المستمدة من الإستراتيجية العامة، والتي تحققها مراقبة التسيير بفضل إحدى أدواتها المتمثلة في الموازنة التقديرية ومتابعة تنفيذ البرامج، وذلك على سبيل المثال لا على سبيل الحصر،<sup>2</sup> إذ أنها تسمح - ب - :

- ممارسة المراقبة المستمرة والمعرفة التامة لجميع عناصر نشاطات المؤسسة.
- تحديد وبدقة مصادر الربح أي المراكز المربحة وتحديد أسباب الخسارة من خلال إجراءات قياس الانحرافات وتحليلها.
- ضمان تنفيذ البرامج والأهداف الجزئية للإستراتيجية العامة.
- تحديد الوضعيات المتعلقة بالجانب المالي والجوانب الأخرى في الوقت المناسب.
- نظام مراقبة التسيير هو مسار دائم للتعديل يسمح بالتدخل قبل، خلال وبعد الأداء ويساعد المسؤولين على التحكم في أدائهم.
- نظام مراقبة التسيير يهدف إلى تجنيد الطاقات والقدرات من أجل الاستعمال الفعال والملائم للموارد المتاحة في المؤسسة.

إذ يقوم نظام مراقبة التسيير على مجموع من الأدوات التي تحكم على الأداء الكلي للمؤسسة والمركز المالي والتي تساعد على تحقيق الأهداف؛ وذلك من خلال المتابعة الدقيقة لإنجازات المؤسسة ومحاولة التنسيق بين مختلف أنشطة الأفراد في المؤسسة من أجل التطبيق الجيد والدقيق للإستراتيجية.<sup>3</sup>

### المطلب الثاني: دور خدمات مراقبة التسيير في تفعيل حوكمة الشركات:

إن تطبيق المؤسسة لمبادئ وأساليب حوكمة الشركات من خلال إتباع مجموعة القوانين والقواعد والمعايير والسياسات التي تحكم عمل الشركات والإفصاح عن المعلومات المرتبطة بالمنشأة وما يتعلق بها من معاملات مع الغير والمجتمع والبيئة المحيطة سيكون له اثر ايجابي في تحديد العلاقة بين أصحاب المصالح المرتبطة بالمؤسسة وهم: إدارة المؤسسة، وحملة الأسهم والسندات، والعمال، والموردين، والدائنين، والمستهلكون، وهناك آثار لتطبيق حوكمة الشركات يدعمها تطبيق أدوات مراقبة التسيير تمثل آثار التكامل والتفاعل بينهما.

### الفرع الأول: دور مراقبة التسيير في حل مشكلة قياس الأداء كمساهمة في تحسين حوكمة الشركات.

يتمحور هذا الإطار في إظهار نقاط الربط والتكامل بين مراقبة التسيير وحوكمة الشركات؛ على أساس أن أدوات مراقبة التسيير المتعلقة بقياس الأداء تبحث بصورة أساسية في كيفية تدعيم المركز التنافسي للمؤسسة بصورة مشروعة، وكذا إتباع وتطبيق أسس ومبادئ حوكمة الشركات بصورة سليمة من شأنه أن يعمل على تحقيق مصالح ملاك الشركة وأصحاب المصالح الأخرى، مما يقلل من فرصة تعرض المؤسسة للإفلاس ومن ثم بقائها واستمرارها بالسوق العالمية.

<sup>1</sup> ABD ELATIF KHEMKHEM : « Introduction an contrôle de gestion », Paris, France, 1971, P : 81.

<sup>2</sup> DRIGITTE DORIATH, Idem, 109.

<sup>3</sup> DRIGITTE DORIATH, Op cit, 115.

1- دور القياس المقارن "Benchmarking" في حل مشكلة قياس الأداء ودعم الحوكمة: منذ القدم يستعمل القياس المقارن في المؤسسات إلا أنه أخذ في السنوات الأخيرة اتجاهات عالمية والأخذ بهذا المفهوم في إدارة الخدمات العامة يكون بقصد تحقيق ثلاثة أهداف:

- خفض التكاليف في عمليات تقديم الخدمة إلى أدنى مستوى ممكن.
- زيادة إنتاجية كل الأفراد والوحدات في المنظمة.
- تحقيق الرضا التام لطالبي الخدمة والمنفعين بها.

وتسعى عملية القياس المقارن لأداء إدارة الخدمات في مؤسسة ما مع أداء إدارة الخدمات أخرى رائدة في أي مكان في العالم، إلى الحصول على معلومات تساعد المنظمة على تحسين أدائها، مع تواجد الرغبة في التغيير، والتحسين والبحث عن التميز من خلال ملاحظة أفضل الأساليب، وإيجاد الأفكار والمصادر للتحسين من الخارج، والبدء في عملية التعلم داخل المنظمة، وإنشاء أهداف وغايات إستراتيجية فعالة من خلال التعلم. مع الحرص على إنشاء نقطة مرجعية لمقاييس الأداء. ومنه عملية القياس المقارن، تقوم على المقارنة وليس على قياس الأداء فقط، كما أنها عملية مهيكلة تقوم على خطوات منظمة، وتتم هذه العملية من خلال التركيز على المنافسين الخارجيين، وتتضمن جانباً كبيراً للتعلم من الآخرين وتهدف في النهاية إلى إحداث التحسين وليس إلى مجرد التقييم.<sup>1</sup>

وتجدر الإشارة إلى أن هذا النوع من القياس المرجعي للأداء إنما يأتي استجابة لضغوط عديدة خارجية وداخلية على مديري المنشآت بسبب انخفاض مستوى الأداء. ونوه هنا أن هناك العديد من أصناف القياس المقارن لا مجال لذكرها هنا، إلا أن لكل صنف منها هدفاً خاصاً، وهدف قياس المقارن للأداء هو مقارنة مستويات الأداء المطلقة والاقتصادية، والعلمية وترتيب المنظمات بالنسبة لها. ويعتبر قطاع الصحة من الأمثلة الحية التي يستعمل فيها هذا النوع من الدراسات، والجدير بالذكر أن عملية المقارنة هذه تشمل المعايير المستعملة في تحسين الأداء المحتواة في إدارة الجودة الشاملة. ونشير هنا أنه بمعزل عن معايير قياس الأداء التي تطلبها الجهات الرسمية، عملت العديد من المنظمات في العالم على الانضمام إلى جمعيات مثل (**Association for Public Service Excellence**...) للحصول على معايير قياس الأداء تستعمل بشكل داخلي، سمحت لهم القيام بمقارنة أداء الخدمات التي يديرونها، وبهذا أصبح قياس الأداء يشكل شبكة « **Performance Network Réseau** » من المنخرطين، حيث أن ثلث الإدارة المحلية في إنكلترا مثلاً منخرطون فيها. وهي تحتوي على 500 معيار لقياس الأداء معظمها يخص الاقتصاد والكفاءة.

يتضح من الفقرات السابقة، أن تحقيق الأداء المؤسسي وما يحتضنه من « التسيير بالنتائج » هو اتجاه ثقيل يعمل على تغيير أسس التسيير في إدارة الخدمات، ويمس العديد من الجوانب ويتطلب أرضية من الضروري توفرها إذا ما أردنا تحقيق الأداء، كما أنه ليس مجرد برنامج تقني بل فلسفة وإستراتيجية من الضروري استيعابها والتحمس لها لتحسين مستوى أداء الخدمات فعلاً حيث تتطلب اللجوء إلى متخصصين ومستشارين في الميدان لتنفيذها وتصميمها.

2- دور نظام التكلفة على أساس النشاط "ABC" في حل مشكلة قياس الأداء ودعم الحوكمة:

<sup>1</sup> VEIL J. & CHAIGNEAU A. "Quel progiciel de gestion choisir ?", in MTF L'Agefi, n° 96, Mai 1998. P : 57.

يرتكز نظام التكاليف على أساس الأنشطة\* على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة وبين المنتج النهائي. حيث أنه خلال العقدين الأخيرين من القرن العشرين خضع علم المحاسبة وخاصة محاسبة التكاليف لتغيرات جذرية نتيجة الدخول في عصر تكنولوجيا المعلومات والاتصالات التي استدعت تكوين نظرية محاسبية تناسب تلك الظروف المتغيرة. فخلال الخمس عشرة سنة الأخيرة حدثت ثورة في تطبيقات وممارسات إدارة التكلفة، فلقد نشأت محاسبة التكاليف الأنشطة في الثمانينيات كبديل لأنشطة التكاليف المعيارية التقليدية التي استمرت منذ بداية القرن العشرين دون أية تغييرات جوهرية. وقد تكاملت محاسبة تكاليف الأنشطة مع التقنيات الأخرى لإدارة التكلفة، مثل:

- 1- تكلفة التحسين والتطوير المستمر Kaizen Costing .
- 2- التكلفة المستهدفة Costing Target
- 3- تخفيض التكلفة من خلال سلسلة القيمة.
- 4- إستراتيجية الإنتاج بدون عيوب Zero Defect .
- 5- نظام الشراء والإنتاج في الوقت المناسب Just In Time .
- 6- تكاليف دورة حياة المنتج.
- 7- تكلفة الجودة الشاملة<sup>1</sup>.

حيث برزت أهميته الكبرى في توفير البيانات التفصيلية والمعلومات الفورية لإدارة هذه المشروعات لمساعدتها في التخطيط بأقصى كفاءة ممكنة. وأصبحت الإدارة في المشروعات المختلفة تعلق الآمال الكبيرة على نظم التكاليف في إحكام عملية قياس التكلفة والرقابة عليها حتى يمكن الحد من الإسراف والضياع وحتى تتمكن تلك المشروعات من تقديم المنتجات ذات الجودة العالية والصمود أمام المنافسة وذلك بأقل التكاليف الممكنة مع تحقيق العائد المناسب الذي يدفعها إلى الاستمرار والتطور، استحوذ هذا النظام على نصيب الأسد من البحث والنقاش ابتداء من كتابات جونسن وكابلان Kaplan & Johnson وما تبعه من مقالات عديدة لكوبر وكابلان Kaplan & Copper وغيرهم من الكتاب على المستوى الأكاديمي والتطبيقي من قبل العديد من الشركات، وقد توصل الباحثون إلى أن إتباع نظام التكلفة على أساس الأنشطة سيؤدي إلى الوصول إلى تقدير أكثر دقة لتكلفة المنتجات وما يترتب عليها من ترشيد القرار الإداري، وهذا النظام سيدعم إدارة المنشأة على في تفعيل قراراتها التي تحكمها مبادئ وأساليب الحوكمة التي يجب إتباعها حتى تعتبر المنشأة في الطريق الأمان الذي يساعدها على البقاء والنمو في السوق، ويعمل على تحقيق مصالح الملاك والأطراف الأخرى التي لها علاقة بالمنشأة.

### 3- دور نظرية القيود/ نظرية المعوقات "TOC" في حل مشكلة قياس الأداء ودعم الحوكمة:

يحدد (Goldratt, 1979) ان نظرية القيود هي فلسفة ادراية شاملة تهدف الى التحقيق المستمر لاكثر من هدف للنظام، فاذا كانت اعمال النظام تهدف الى تحقيق ربح فان الهدف الاساسي اذن يصبح تحقيق الاموال بصورة اكثر في الحاضر بالاضافة الى المستقبل.

ووفقا لنظرية القيود كل ربح تحققه المؤسسة لديه على الاقل قيد واحد حيث يمنع النظام من تحقيق الاداء الاعلى في علاقته بهدفه، هذه القيود يمكن تقسيمها بصورة واسعة الى قيود موارد داخلية، قيد السوق، قيد السياسة، ولادارة الاداء للنظام يجب تحديد هذه القيود ومعالجتها بعناية<sup>2</sup>.

وتتناول نظرية القيود البحث عن نقاط الاختناق\* داخل خطوط الإنتاج والقيام بمعالجتها لتحقيق التوازن بين الطاقات على مستوى خطوط الإنتاج، وهذا يؤدي إلى تحسين كفاءة العمليات الداخلية وبالتالي تعظيم عائد العمليات

\* حيث يقصد بالنشاط أنه: عمل منجز ضمن المنظمة، أو مجموعة إجراءات منجزة ضمن المنظمة، من هنا نخلص إلى أن الفكرة الأساسية في نظام محاسبة تكلفة الأنشطة تقوم على: التخلي عن مفهوم مراكز الإنتاج كمرکز لتجميع عناصر التكاليف غير المتجانسة والتعامل المباشر مع السبب الحقيقي والفعل ل كل عنصر تكلفه وهو النشاط المعين. فمن البديهي أن التكلفة لا يمكن أن تنصب على الأقسام أو المراكز الإنتاجية ولكن تنصب على السبب المباشر في حدوث التكلفة وهو الحدث والنشاط الذي بدونها لا تنشأ التكلفة أصلاً. حيث يعتبر مدخل التكاليف على أساس الأنشطة مدخلا فعلا لتقييم الأداء على أساس القيمة المضافة أو المساهمة التي تحقق الأنشطة للإدارة. وبالتالي التعرف على جدوى كل نشاط.

<sup>1</sup> Anderson, Shannon W, and Henri C. Dekker. (2009) "Strategic Cost Management in Supply Chains, Part 1: Structural Cost Management", Accounting Horizons, Vol. 23, No. 2, pp. 201-220.

<sup>2</sup> Goldratt, E.M. "Computerized shop floor scheduling, International journal of production research", Vol.26, No.3, 1988, 443-455.

الداخلية Throughput، مما يؤثر في النهاية على زيادة الربحية وتحقيق مصالح الملاك والأطراف الأخرى ويدعم ذلك وجود مجموعة من القوانين التي تنبع من تطبيق الحوكمة التي تنظم العلاقات بين مصالح الأطراف المختلفة.<sup>1</sup>

#### 4- دور محاسبة استهلاك الموارد "RCA" في حل مشكلة قياس الأداء ودعم الحوكمة:

وتعمل على الاستغلال الأمثل لموارد المنشأة من خلال تعيين التكلفة المخططة والفعلية على أساس ما يستهلك من موارد لخدمة العملاء مقياس في شكل كمي، وهذه التكلفة تتدفق من مجتمعات الموارد Resource Pools إلى موضوعات القياس التكاليفي المختلفة Cost Objects (وهي الأنشطة أو العمليات أو المنتجات أو العملاء)، مع مراعاة أن العلاقات التشابكية متداخلة بين الموارد بحيث أن كل مورد قد يفيد مورد آخر ويستفيد من مورد آخر، كما أن هناك بعض الموارد قد تفيد موضوع القياس التكاليفي المباشر، وبالتالي فهي تحليل يقوم على تدعيم طبيعة التكلفة، ويظهر للإدارة مواطن الطاقة العاطلة / الزائدة Excess / Idel Capacity. وهذا المدخل سيدعم القدرة التنافسية للمنشأة ويساعدها في التعرف على مصالح الموردين والدائنين وحملة الأسهم والسندات لما يتطلب ضرورة الحاجة إلى الموارد وكيفية تمويلها، مما يدعم مبادئ وأساليب الحوكمة التي تقوم على مراعاة مصلحة هؤلاء الأطراف.<sup>2</sup>

#### 5- دور التكلفة المستهدفة "TC" في حل مشكلة قياس الأداء ودعم الحوكمة:

هي من أدوات إدارة التكلفة الهامة التي تبحث حول إمكانية خفض التكاليف على مستوى مرحلة تصميم المنتج والتأكيد على جودته في ضوء المنافسة الكاملة لتوليد ربحيته في ضوء السعر التنافسي، إن إتباع هذه الأداة سيزيد من قدرة المنشأة على تحقيق القيمة المضافة، ويدعم المستهلكين ويزيد من ثقتهم في التعامل مع المؤسسة، كما يدعم ذلك وجود أساليب ومبادئ الحوكمة التي تعمل على ضمان قيام إدارة المنشأة بتحقيق التوازن بين أطراف المصالح المختلفة ومنهم المستهلكين.

#### 6- دور نظام الإنتاج الآني "JIT" في حل مشكلة قياس الأداء ودعم الحوكمة:

وهو نظام يعتمد على تخفيض مستويات المخزون إلى أدنى حد ممكن والعمل على جعله يساوي الصفر إن أمكن وبالتالي يعمل على خفض التكاليف الناتجة من التخزين، إلا أنه يفرض على نظام التكاليف وجود مجموعة من المشاكل التي كانت مختفية في ظل وجود المخزون، ويتطلب ذلك ضرورة توطيد علاقة قوية مع الموردين والدائنين لضمان توريد الخامات المطلوبة في الوقت المطلوب، وتوطيد علاقة ثقة قوية مع المستهلكين حتى يستمروا في التعامل مع المنشأة، وهذه العلاقات بين إدارة الشركة والأطراف الأخرى من موردين ودائنين ومستهلكين تحكمها مبادئ وأساليب الحوكمة التي تعمل على ضمان قيام الإدارة بتحقيق مصالح هؤلاء الأطراف ذات المصلحة.

#### 7- دور تكاليف دورة حياة المنتج "LCC" في حل مشكلة قياس الأداء ودعم الحوكمة:

حيث يقوم على دراسة مراحل سلسلة القيمة والتكاليف الخاصة بكل مرحلة والعمل على دراسة إمكانية تخفيض التكاليف في كل مرحلة مما يؤثر بالإيجاب على ربحية المنشأة وتعزيز قدرتها التنافسية في السوق، وهذا الأسلوب سيساعد إدارة المنشأة على تعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة في الأجل الطويل؛ الشيء الذي يعتبر من متطلبات وأهداف حوكمة الشركات.

#### 8- دور الرقابة على الجودة الشاملة "TQC" في حل مشكلة قياس الأداء ودعم الحوكمة:

إن قيام إدارة المنشأة بتطبيق نظام الرقابة على الجودة الشاملة سيساعد في ضمان تحقيق مستويات أعلى لجودة النظم المطبقة بالمنشأة وجودة عملياتها ومنتجاتها النهائية، وهذا سيعزز من القدرة التنافسية للمنشأة نتيجة تحقيق

\* الاختناقات "Bottlenecks": هي عبارة عن ظاهرة تحدث عندما تتحدد كفاءة الأداء أو قدرة النظام بأكمله بأحد مكونات النظام أو عدد محدد من هذه المكونات، وتوصف الاختناقات بأنها الحد الأدنى من القدرة الإنتاجية، أو المعوقة الانسيابية للأداء، أو أي شيء يحول دون تحقيق المنظمة لأهدافها (حسب ويكيبيديا).

<sup>1</sup> Ku, Chi. " An Investigation of Theory of Constraints (TOC) and Related Techniques in Health Care Operations", Nottingham University Business School, 2007. P: 12.

<sup>2</sup> Seal, Will, (2006), " Management accounting and corporate governance: An institutional interpretation of the agency problem ", Management Accounting Research, Vol. 17, Issue 4, P-P. 389- 400.

حصة أكبر في السوق وتلبية رغبات المستهلكين، ويتفق ذلك مع أهداف حوكمة الشركات التي تعطي تأكيد للمساهمين من أن إدارة المنشأة تسعى إلى تحقيق المصالح للأطراف المتعاملة مع المنشأة ومنها المستهلكين.<sup>1</sup>

**9- دور نظام البرمجة الموحدة لتسيير الموارد "ERP, PGI" في حل مشكلة قياس الأداء ودعم الحوكمة:**  
قد ظهرت بعض البرامج المعلوماتية التي تستجيب لهذا النوع من الاختيار لقياس أداء موارد المؤسسة منها البرمجة الموحدة للتسيير المدمج (PGI) Logiciels de Gestion Intégrés أو (ERP) Entreprise Resource Planning، يعمل هذا النظام قصد توحيد التسيير التكاملي la gestion intégrée لمجمل تطبيقات الإعلام الآلي الخاصة بالمحاسبة ضمن برنامج موحد، بشكل يسمح بتوحيد تدفقات المهام، من الأمر بالصراف إلى تصفية النفقات. وبشكل مواز العديد من التجارب تم الانطلاق فيها لإدماج مراقبة التسيير، والتي تعمل على إنشاء هيكل من التطبيقات المرجعية الممكن استعمالها على مستوى الإدارة وبنائها. كما أنها لم تأت بتقليص في النفقات فقط، بل عملت على تطوير ثقافة تسيير ومعرفة التكاليف لدى المسيرين، حيث تخضع هذه الأخيرة لمشاريع تكنولوجية كبيرة في الآونة الأخيرة، والاقتران بمعرفة حقيقية للتكاليف. كما أنها تخدم جميع أنواع هياكل وتكاملات المؤسسات، وقد تختلف أشكال التكاملات حسب طبيعة وحجم المؤسسة، فيمكن ذكر ثلاثة أنواع من التكاملات:  
1- التكامل الأفقي والذي يخص المزوجة بين المحاسبة المالية، التحليلية والموازنية.

2- التكامل العمودي ويتعلق الأمر هنا بتركيز تدفقات المدخلات من الأعلى (التموين، التسويق...) وتدفقات المخرجات المتكاملة من الأسفل ضمن آليات التسيير والقيادة (التجميع، لوحة القيادة، التقرير...).

3- التكامل الشامل وهي أحدث التكاملات الأكثر شمولاً لمعلومات المؤسسة، ويتعلق الأمر هنا باستعمال نظام وحيد يجمع كل معطيات المؤسسة مهما كانت طبيعتها (داخلية وخارجية).<sup>2</sup>

وهو جد مرتبط بتطوير نظم المعلومات؛ حيث يسمح بالتعريف بالضرورة التي على أساسها يتم إدراك إنجازات التسيير في الوقت الحقيقي، وهذا عن طريق مقارنة تكنولوجية عارضة للتوفيق مكونة من مراقبة التسيير وأنظمة معلوماتية. والتي تتم في وقت قياسي وبتكلفة متدنية لأقصى مستوياتها، وبشفافية عالية الجودة؛ مما يتوافق مع أحد أهم مبادئ حوكمة الشركات في تحقيق الإفصاح والشفافية.<sup>3</sup>

### الفرع الثاني: نظام معلومات مراقبة التسيير كركيزة لتسيير الحوكمة.

سننظر خلال هذا الفرع إلى عرض تفصيلي لنظام معلومات مراقبة التسيير من حيث ماهيته وأسس تشغيله ومن تم استخلاص دوره كدعامة لتفعيل حوكمة الشركات والمساهمة في إرساء أسسها.  
لقد تعددت التعاريف التي قدمت لنظام مراقبة التسيير والتي نذكر من أهمها:

أولاً: تعريف نظام معلومات مراقبة التسيير:

● تعريف نظام معلومات مراقبة التسيير في المعيار الأمريكي:

تم تعريفها على النحو التالي: "مراقبة التسيير هي عملية ينفذها مجلس الإدارة وإدارة المنشأة والموظفون الآخرون، تم تصميمها لإعطاء تأكيد معقول بتحقيق الأهداف التالية:

- الثقة في التقارير المالية.
- الالتزام بالقوانين واللوائح الملائمة.
- فعالية وكفاءة العمليات.<sup>4</sup>

● تعريف نظام معلومات مراقبة التسيير حسب المعيار البريطاني والمعيار الدولي:

<sup>1</sup> Sundaram, Venkataramani, (2008), " Essentials of Design Phase Cost Management and Budget Control", Cost Engineering, Vol. 50, No. 2, P-P: 24-28.

<sup>2</sup> VEIL J. & CHAIGNEAU A, op cit, P-P : 58-59.

<sup>3</sup> Arrégle, J, L, et autres ; « Les nouvelles approches de la gestion des organisations » ; Edition. ECONOMICA .2000, P-P: 240-244.

<sup>4</sup> مقال متاح على الموقع التالي [www.socpa.org.sa/AU/Au11/au1102.htm](http://www.socpa.org.sa/AU/Au11/au1102.htm) تم الاطلاع على الموقع بتاريخ 2016/11/04 على الساعة 13 و58

استخدم كلاهما التعريف التالي: "نظام معلومات مراقبة التسيير يتكون من بيئة الرقابة وإجراءات الرقابة، ويتضمن كل السياسات والإجراءات المعتمدة من مجلس الإدارة وإدارة الشركة للمساعدة في تحقيق هدفهم في التحقق بقدر المستطاع من انتظام وكفاءة إنجاز الأعمال، متضمنا الالتزام باللوائح في التحقق، حماية الأصول، منع واكتشاف التلاعبات المالية والأخطاء."<sup>1</sup>

إذن نظام معلومات مراقبة التسيير هو مجموع العمليات والإجراءات التي تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم ونتائجهم المحققة بالمقارنة مع ما كان مخطط وتحديد الانحرافات وتصحيحها، أي معالجة ومراقبة مدى نجاعة وفعالية الأداء داخل المؤسسة من أجل بلوغ أهدافها المسطرة .

وبالتالي يمكن الوصول إلى أن نظام معلومات مراقبة التسيير يركز على ثلاثة مفاهيم أساسية وهي معايير يعتمد عليها النظام في تقييم الأداء وهي الكفاءة، الفعالية والملائمة.

كما عرف **H. Bouquin** وبوضوح أن نظام معلومات مراقبة التسيير هو: "إجراء يستعمله المسيرون من أجل التحكم" بمعنى حوكمة التسيير.<sup>2</sup>

**ثانيا: خصائص نظام معلومات مراقبة التسيير:**

يمكن تلخيص خصائص نظام معلومات مراقبة التسيير في النقاط التالية:

**1- تقديم معلومات صحيحة :** يعمل نظام مراقبة التسيير على تقديم معلومات صحيحة لمتخذ القرار لأن المعلومات الخاطئة أو المشوهة تضلل متخذ القرار وكثيراً ما تؤدي إلى نتائج سيئة.

**2- الاقتصاد في الوقت وحسن توقيت المعلومة المقدمة،** يوفر نظام مراقبة التسيير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب حيث أن المعلومة المتأخرة تفقد معناها وفائدتها جزئياً أو كلياً، فحصول متخذ القرار على معلومة صحيحة ولكن متأخرة ليس لها أثر على القرار.

**3- الاقتصاد في التكاليف :** يساهم النظام الفعال لمراقبة التسيير على تخفيض التكاليف خاصة إذا كان هذا النظام إلكتروني مبني على الحاسب والبرمجيات فهو يخفض من تكاليف التشغيل وتكاليف الوقت وأيضاً تخفيض التكاليف من خلال التقليل من الأخطاء الانحرافات التي غالباً ما يكون لها تكاليف باهظة.

**4- سهولة الفهم:** يتصف نظام معلومات مراقبة التسيير بالسهولة سواء في الفهم أو التطبيق فإذا لم يفهم المسير نظام الرقابة جيداً و طبيعة المعلومات والنتائج التي يقدمها فإنه سوف سيسيء تفسير هذه النتائج الأمر الذي يؤدي به إلى اتخاذ قرارات خاطئة.

**5- تسهيل اتخاذ القرار:** يساهم نظام معلومات مراقبة التسيير في عملية اتخاذ القرار من خلال المعلومات التي يقدمها هذا الأخير إلى متخذ القرار والتي تتصف بالوضوح والجاهزية دونما حاجة إلى التفسير والتحليل والاستقصاء.

**6- لمسار نظام معلومات مراقبة التسيير الدائم طبيعة هادفة بحيث لا يمكن أن نجدها بدون غايات منتظرة من العمل أو النشاط، والمعرفة الواضحة للأهداف تمكن من معرفة الوجهة سواء للفرد أو الجماعة، وتكون بذلك حافزاً للعمل كما أن قبولها من قبل الجميع يجعلها أساساً مناسباً لقياس النتائج والحكم على الأداء.**

**7- لمختلف أفراد المؤسسة أهداف مختلفة بحسب الاختصاصات والمهام، تسعى كلها منسجمة إلى تحقيق غاية مشتركة وهي حياة المؤسسة وتطويرها وهذا مرتبط بمدى تحقيق أهدافها ولهذا يجب التحكم في أداء هذه المجموعة عن طريق مراقبة التسيير.**

**8- يختص نظام معلومات مراقبة التسيير بتوفير المعلومات للأطراف الداخلية للمؤسسة والتي تشمل الإدارة على كافة مستوياتها ورؤساء الأقسام والمسيرين فيها وتصدر مراقبة التسيير تقارير ومعلومات داخلية تفصيلية طبقاً لحاجة الأطراف الداخلية بالمؤسسة وفي أي وقت.**

**9- إن نظام معلومات مراقبة التسيير هو مراقبة أمامية وخلفية للأداء، يظهر هذا جلياً من خلال مساره، لها مهام في الإطار التقديري (الخطط والموازنات التقديرية)، تتابع النشاطات والتنفيذ وتوفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، كما تقوم بتقييم لما تم بعد الأداء باستخدام لوحة القيادة والمحاسبة التحليلية.<sup>3</sup>**

<sup>1</sup> مقال متاح على الموقع التالي [www.socpa.org.sa/AU/Au11/au1102.htm](http://www.socpa.org.sa/AU/Au11/au1102.htm) تم الاطلاع على الموقع بتاريخ 2016/11/04 على الساعة 13 و 58 د

<sup>2</sup> -Nacer Eddine Sadi, « le contrôle de gestion stratégique », Edition Harmattan, paris, France, 2009, P :19.

<sup>3</sup> قورين حاج قويدر، " دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة أعمال، جامعة الشلف كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2007، ص-ص: 09-10.

### ثالثا: وظائف نظام معلومات مراقبة التسيير:

إن نظام معلومات مراقبة التسيير يعتبر أداة أساسية لدفع الاقتصاد الوطني ومن ثمة تنفيذ إستراتيجية المؤسسة، فبعدما كان نظام معلومات مراقب التسيير في الماضي لا يولي له اهتمام كبير ولا يحظى بالعناية الكافية في المؤسسة، أصبح في الوقت الحالي يحتل مكانة معتبرة داخل المؤسسة لكونه يساعد على اتخاذ القرارات، ويمكن إبراز ذلك بالتطرق إلى العناصر التالية :

#### 1- مراقبة الأداء الوظيفي:

إن مراقبة الأداء الوظيفي في المنظمات تعتبر من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن التخلي عنها، باعتبارها الدعامة الأساسية والوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات لتقييم الأداء، حيث يعمل القائم بهذه المهمة على الإصغاء للمشاكل والعراقيل التي يعاني منها الأفراد، إذ أنه يسعى إلى جمع المعلومات ذات صيغة موضوعية تساعد المسؤولين على اتخاذ القرار والتي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية (زيادة الأجر، مكافآت، عقوبات..). مما يؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة والتي تتحقق عن طريق جملة من الخصائص:

- المشاركة في تحديد الأهداف: تعتبر مشاركة العمال في تحديد الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة دافعا معنويا من أجل تحقيقها مع ضرورة إحداث نوع من التوازن بين أهداف الفرد وأهداف المؤسسة.
- عدالة التوزيع: وتعتبر من أهم العوامل التي تؤدي إلى تقوية الثقة بين الإدارة والعمال وذلك من خلال توزيع الأجور كل حسب طبيعة عمله، إضافة إلى التوزيع العادل للأرباح حسب الهيكل الهرمي للمؤسسة
- عدالة التعاملات: إن عدالة التعاملات تكون بالاتصال الدائم لممثلي العمال بمختلف المسؤولين من أجل طرح مشاكلهم على الإدارة لاتخاذ القرارات المنصفة أو العادلة المتعلقة بالعمل ومستقبل العمال المهني.

#### 2- مراقبة الجودة:

تعتبر إدارة الجودة ذات جودة تتلاءم ورغبات المستهلكين من حيث المظهر الخارجي للسلع والمواد المستعملة إنتاجها ومنه فإن موضوع إدارة الجودة لها اهتمام كبير من طرف الباحثين الذين حاولوا تقديم شروط وعوامل تحسين الجودة حسب مرجعية التنظيم الدولي ISO، وبالتالي فعلى مراقب التسيير أن يتابع باستمرار هذه العملية للمحافظة على الجودة العالية وبالتالي تلبية رغبات ومتطلبات المستهلكين ومن ورائها ضمان استمرارية المؤسسة.

#### 3- إدارة الوقت:

يكتسب عنصر الزمن أهمية كبرى لا سيما أنه غير قابل للشراء والبيع كما لا يمكن تخزينه لذا وجب التفكير في استغلاله حيث يعتبر كراسمال للمؤسسة.

لذا من الواجب مراقبة تسيير الوقت و إدارته عن طريق:

- تحديد كيفية استخدام الوقت حسب الخطة المسطرة.
- تنفيذ الأهداف عن طريق جدولة زمنية باستخدام بحوث العمليات Recherche Opérationnelle
- تحديد الأوليات فيما يخص الأهداف.
- وضع خطة لتحقيق الأهداف.
- العمل على تطوير بعض الكفاءات والقدرات الشخصية للتغلب على الإشكاليات الطارئة<sup>1</sup>.

### رابعا: أهداف نظام معلومات مراقبة التسيير:

من خلال سعي مراقبة التسيير إلى ضمان نجاعة وفعالية القرارات التسييرية للمسؤولين العمليين نجد إن مراقبة التسيير تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التوفيق بين إستراتيجية مراقبة التسيير وعمليات مراقبة التسيير.
- تصحيح التأثيرات والانحرافات الموجودة في أساليب قياس الأداء.
- تصميم ووضع نظام المعلومات والاستغلال الجيد له.

<sup>1</sup> محمد رفيق الطيب ، "مدخل للتسيير (أساسيات ووظائف، تقنيات)"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص- ص: 48-50.

- التمكن من تحقيق اللامركزية.
  - مساعدة المسؤولين العمليين على التعلم والتدريب وتحسين الأداء.
  - تصحيح الأخطاء المرتكبة في النشاطات السابقة.
  - اكتشاف الانحرافات وتحديد أسبابها والمتسببين فيها وأخذ إجراءات التحسين.
  - تنسيق النشاطات الحالية للمؤسسة أي مسايرة الأحداث الراهنة.
  - مساعدة المدراء على اتخاذ القرارات.
- ولتحقيق هذه الأهداف يجب توفر عدة شروط نذكر منها:
- تقسيم المهام المطبقة بشكل عام.
  - وضع النماذج في مكانها.
  - تحديد نوع المديرية التي تسمح بالمشاركة في التحضيرات.
- وتقف عدة عقبات في وجه تحقيق هذه الأهداف منها ما يلي :
- هناك تقريبا يوماً انشقاق بين مراقبة التسيير الإستراتيجية ومراقبة التسيير العملية.
  - هناك تفكك بين العمل المطلوب من مراقبة التسيير وتقديم المعلومات النوعية وهنا هذه الوسيلة تدخل في قياس أداء الأشخاص.
  - هناك عجز في بعض الحالات مراقبة التسيير عن تنفيذ العمل المطلوب منها نظرياً والتي تسمح باتخاذ القرارات وتقدير الفوائد.
  - الحساسية من طرف الأفراد اتجاه مراقبة التسيير (اعتبارها تفتيش).<sup>1</sup>

#### خامساً: أساليب الرقابة على نظام المعلومات :

##### 1- الرقابة العامة:

- الرقابة على وحدة نظام المعلومات
- الرقابة على تحليل الأنظمة وصياغة البرامج
- الرقابة على مراكز الحاسبة الإلكترونية
- الرقابة على سلامة وأمان النظام

##### 2- الرقابة التشغيلية:

- الرقابة على المدخلات: قبل إدخالها للمعالجة لأنها أكثر تعرضاً لاحتمالات الخطأ
- التحقق من صحة كل وثيقة: أن البيانات المسجلة من قبل أحد الكتاب تخضع للتدقيق أو إعادة القراءة من قبل كاتب ثاني لأجل التأكد من دقتها.
- الرقابة الإجمالية.
- الرقابة على قاعدة المعلومات.<sup>2</sup>

كما تجدر الإشارة هنا إلى نظام مراقبة التسيير المدمج والذي يعرف على انه: "عبارة عن برنامج قابل للتطبيق على الحاسب الآلي يحوي كل برامج الأنظمة الفرعية للمؤسسة من برنامج الإنتاج، التسويق، الشراء، المحاسبة... الخ، حيث يسمح بإدخال معلومات واحدة لها مجموعة من المخرجات."<sup>3</sup>

كما عرف هذا النظام عدة أنظمة فرعية تسمى **بالنظم الخبيرة**؛ حيث بدأ البحث في الأنظمة الخبيرة بعد انخفاض فائدة الميكانيزمات العامة التي كانت تعالج المشاكل العامة، ولهذا عجزت عن حل المشاكل في المجالات الخاصة، وبالتالي نقص الفعالية نظراً للاهتمام بالعمومية.

وقد بدأ "Edward Feigenbaum" في أوائل الستينات بالاهتمام بتقديم ميكانيزمات التفكير القائمة على الاستنتاج والخبرة، والمشكل الذي واجهه هو كيفية وضع أحسن فرضية تعبر على مجموعة المعطيات المتوفرة.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، واخرون، مرجع سابق ذكره، ص: 48.

<sup>2</sup> محمد عيسى الفاعوري، "الإدارة بالرقابة"، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان، الاردن، 2008، ص: 39.

<sup>3</sup> ناصر دادي عدون، "محاضرات في مراقبة التسيير"، لطلبة السنة الأولى ماجستير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الشلف، 2006، ص: 14.

وقد أدت الرغبة في نمذجة هذا النوع من السلوك العلمي إلى ظهور مشروع Dendral لنفس الباحث سنة 1971، والخاص بمجال الكيمياء، وهو أول نتيجة للبحث في الأنظمة الخبيرة في جامعة Stanford، مهمته تحليل وتحديد الهيكل الكيميائي للعناصر المدروسة.

ضمّ المشروع متخصص في المعلوماتية، خبير في الكيمياء، وآخر في الطب، اعتبرت هذه الأعمال لعدة سنوات أحد مجالات الذكاء الصناعي لأنها لم تكن تيار سائد لبحث (لم تكن بارزة)، لهذا قام المهتمون بطرح المشكل الرئيسي من جديد وهو تمثيل وهيكل المعارف، بما أنهم لم يعالجوا فقط المشاكل البسيطة التي تحتوي على عدد محدود من الوسائط.

بعد التقدم المعتبر الناتج عن البحث في ميكانيزمات التفكير للمجالات الخاصة، ظهر سنة 1974 بجامعة Stanford أول نظام خبير في مجال الطب مهمته التشخيص الطبي وتوصيف الدواء، و"Prospector" في الجيولوجيا.

وبذلك ظهرت مبادرة لتطوير وسائل جديدة لتمثيل المعارف في مختلف الميادين الخاصة، كما أنجزت بحوث تهتم ببرهنة النظريات وحل المشاكل على يد "Newell Simon"، وقد توصلت إلى إنتاج قواعد نظرية لمنهجية الأنظمة القائمة على قاعدة المعارف، كما كان هناك دمج بين المعارف الخاصة بمجال معين وآليات التفكير، وبتطور البحوث ظهرت ضرورة الفصل بينهما، أي استخراج من النظام الخبير الميكانيزمات العامة للتفكير والتي تستطيع إعادة استخدامها في مجالات أخرى، ومن هنا جاءت فكرة محرك الاستنتاجات، الذي توضع فيه المعارف تدريجياً والتي تخص مجال معين<sup>1</sup>.

إن التقاطع ما بين التوجه الاستراتيجي لمراقبة التسيير والإعلام الآلي للقرار سيكون على أساس مفهوم آخر وهو التكامل، هذا الأخير يغطي عدة مفاهيم من بينها تلك الأفكار التي لا تبعد كثيراً عن النظم الخبيرة، منها التحليل متعدد المعايير. في هذا السجل متعدد الأبعاد، بعض أدوات القرار ستكمل مختلف العوامل والتي تتجمع في نفس البعد: التكاليف، النوعية، المدة، الخطر، الرفاهية... ولكن هنا أيضاً قلّة من الملاحظات تؤكد التوغل الفعلي لهذا النوع من الأعمال. فمراقبة التسيير المتكامل سيكون مجسداً من خلال الأدوات:

### 1. أنظمة التنفيذ المعلوماتية « Les EIS Executive Information Systems »: هي عبارة عن

نظام معلومات جديد، أصبحت ممكنة عن طريق التطور في وسائل وبرمجيات الإعلام الآلي: قاعدة البيانات، الجداول، المذكرات،... EIS هو عبارة عن جدول قيادة إلكتروني ذو الاستعمال الأولي كان مخصصاً لمحيط المسيرين قبل أن يكون لكل المسؤولين العاملين للمنظمة.

### 2. أنظمة التسيير المدمج « Les PGI Progiels de gestion intégrés »: قد عرف نجاحاً منذ

عشرات السنين في المؤسسات الكبيرة الغربية. ثم تبنته المؤسسات صغيرة الحجم كحلول تطبيقية متكاملة لتغطية الوظائف الأساسية في المؤسسة. يمكن من عرض مجموعة من الحلول عن طريق المحاكاة. صاحب القرار يستطيع أن يفرض مجموعة من الفرضيات ويقيم أثارها على المؤشرات المحلية و/ أو الكلية. هنا يمكن أن يكون نظاماً متكاملًا يستعمل جداول وأدوات للقرار، ويتجنب بذلك العودة التقليدية للمحللين<sup>2</sup>.

ويستند النقاش حول حوكمة الشركات على الفرضية التالية: بما أن المسيرين باستطاعتهم استخلاص مختلف الميكانيزمات الموضوعية ومراقبتها، فإن بإمكانهم استمالة مختلف الآليات المعمول بها من أجل التحكم في توظيف النتائج لمصالحهم الخاصة مما يضر بمصالح المساهمين والأطراف الأخرى ذات العلاقة بالمؤسسة « Les Stakholders ».

ولذلك فإنه يقترح عدداً من الأدوات والحوافز الخاصة بالمراقبة والتأكد من صحة النتائج المحققة التي تعمل على إعادة التوازن لصالح مختلف الأطراف ذات العلاقة "مساهمين، مسيرين، موظفين .. وذلك لمراقبة عملية قيادة وإدارة أموالهم من أجل تحقيق عدالة أكثر في توزيع الثروة وبالتالي تحسين كفاءة الشركات. وفي طرح النقاش حول

<sup>1</sup> ALAIN BONNET & Jean Haton , « Systèmes exoerts vers la maitrise technologique, INTER édition, FRANCE, 1986, P-P : 42-43.

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سابق ذكره، ص:ص: 19-20.

دور نظام معلومات مراقبة التسيير في خدمة وتفعيل حوكمة الشركات، نجد أن نظام معلومات مراقبة التسيير يحتل دورا مركزيا في تطبيق حوكمة الشركات على المدى القصير المتوسط والطويل لأنه يعد ركن رئيسي في إنجاح العملية التسييرية والتي تؤدي إلى خلق الثروة، كما له القدرة في التأثير في شفافية وعدالة توزيعها مما من شأنه أن يخدم الحوكمة من ثلاثة جوانب هامة:

- 1- خدمة مبدأ الشفافية الإفصاح؛ من خلال التتبع المستمر للنتائج المحققة ورفعها ان كانت ايجابية، أو معالجة السلبية منها.
- 2- تفعيل مبدأ حماية حقوق الأطراف ذات المصلحة على وجه الخصوص المساهمين؛ من خلال العدالة في توزيع الثروة.
- 3- خلق الثروة أو إضافة القيمة من خلال مساعدة الإدارة في وضع الإستراتيجية المثلى لها وكذا في تطبيقها على غرار الدور الاستشاري الذي يلعبه مراقب التسيير.

وبالإضافة إلى ذلك، تؤكد نظريات ونماذج الحوكمة المتعلقة بمراقبة التسيير من خلال التطورات الحاصلة أن هذا الأخير يعد كعنوان اقتصادي مساهم في خلق القيمة والذي يجب أن يحمى من كل العوائق الشبهوات التي قد تمارس اتجاهه أو تمس باستقلاليته وموضوعيته من طرف أصحاب المصلحة. وتعد هذه الرؤية هي الغاية التي من أجلها حددت حوكمة الشركات أسس ومبادئ للتوافق والتكامل والتي تسمح بتفعيل دور المدقق الداخلي أيضا.<sup>1</sup> كما نجد أن مراقبة التسيير من خلال تشاركتها مع عمل المدقق الداخلي تعد عنصر حيوي ولا غنى عنه في إرساء الحوكمة وبالتالي آلية من آليات حوكمة الشركات كما تعد ركيزة من ركائز نظام معلومات المؤسسة ككل مثلها في ذلك مثل التدقيق الداخلي، إذ أن التحليل السببي بمختلف مشتقاته يعتبر عاملا هاما في المراقبة وبمعنى آخر مؤشر جديد للقياس، كما أن تحديد العطل من شأنه أن يخدم نظام التتبع الذي يعتمد عليه مراقب التسيير. أي مؤشرات جديدة للقياس يجب إدماجها.. الخ، من هذا الباب نستنتج أن نظام المعلومات يعد ركيزة هو الآخر لتفعيل التقارب بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير مما يخدم حوكمة الشركات ويساهم في جودتها، كما أن هذا التوجه يكن أكثر فعالية بمساهمة ووضع أنظمة التسيير المدمجة **Des ERP**، لأن هذا الأخير لا يعتبر فقط مصدر موحد للمعلومات الموثوقة والمتوفرة لخدمة التسيير، بل يتعدى ذلك إلى تدعيم مكانة مراقب التسيير لتوطيد دوره كرجل الأرقام **L'Homme De Chiffres** لكي يعزز من بُعد دوره الاستشاري وكذا دوره كشريك تجاري **Un Partenaire D'Affaires**. كما يسمح دوره الاستشاري هذا المدعم والموثوق بتعزيز الاستعانة به في مراقبات أخرى غير كمية والتي لها أهمية بالغة مثل: التدخل في مراقبة الجودة، الموارد البشرية ومجالات أخرى.

كما يتوسع نظام معلومات مراقبة التسيير ليشمل مجالات أكثر مرونة والتي يمكن أن تنتج عنه خسائر معتبرة في حالة عدم تسييرها بصفة مدروسة ومدققة، ويتعدى أيضا إلى دراسة وتتبع احتياجات رأس المال العامل (**BFR**) خاصة عندما تكون هناك فروقات مستحقة ناتجة عن استعمال سيء للمخزونات أو الإنتاج، ويمكن اقتباس عدة أمثلة أين يكون فائدة نظام التتبع التي يوفرها نظام معلومات مراقبة التسيير جد مهمة خاصة فيما يتعلق بمصاريف المهام والتنقلات أو مصاريف أخرى على غرار المصاريف صعبة القياس مثل الجودة، الموارد البشرية، الابتكار والتجديد، رغبات الزبائن.. الخ، إضافة إلى تتبع معدل تكوين وتربص الموظفين وإعداد مؤشرات خاصة أخرى لقياس الأداء والكشف عن مستوى الافراد قبل التربص والتكوين خلال السنة... إذ يتطلب هذا وضع نظام معلومات عام يرتكز على تحديد المؤشرات المفتاحية للتفوق **Les Facteurs-Clés De Succès** معبر عنها من خلال جملة مصطلحات مالية، مصطلحات متعلقة بالمخاطر، والكفاءة؛ يكون الكل هنا موجه إلى ضمان ممارسة وتطبيق الإستراتيجية.

إن نظام المعلومات المقدم هنا بإمكانه أن يساهم في تسيير المرام والغايات أو النهايات الثلاثة الرئيسية للمؤسسة ككل:

<sup>1</sup> Yann Quemener , « **CONTRÔLE DE GESTION ET GOUVERNANCE : DES ESPACES POUR PENSER** », Management & Avenir 2010/9 (n° 39), DOI 10.3917/mav.039.0013, Article disponible en ligne sur site: <http://www.cairn.info/revue-management-et-avenir-2010-9-page-13.htm> , site consulté le: 18/07/2016 à 08h 45mnt P: 16.

- 1- التحكم الجيد للنشاطات، بمعنى المراقبة بآتم معنى هذا المصطلح.
- 2- توافق وتناغم فعال والذي يسمح لكل بالعمل في اتجاه موحد.
- 3- تسيير القرارات الموكلة للمستوى الأعلى في المؤسسة والمبنية على معلومات متكاملة، عقلانية ومتوافقة ومتناسقة.

هذا يتضمن وضع حوكمة فعالة لأنظمة المعلومات، وللتذكير هنا فان المراقبة لا تعني فقط التفتيش وإنما أيضا التحكم، بمعنى "التأثير على تصرفات الأفراد" بهدف تقريب الممارسات المحققة إلى تلك المنشودة أو المرغوبة، وهذا بدوره يتجسد من خلال أهداف، ومعايير ومشاريع، إذ انه من خلال هذا المقترح نجد أن التصرفات متكاملة وبإمكانها أن تتقارب. وبذلك تكون مساهمة مراقبة التسيير في الحوكمة الجيدة متولدة عن المشاركة المنتظمة مع التدقيق الداخلي.

أيضا تتجسد هذه المشاركة بين مراقبة التسيير والتدقيق الداخلي في توليد جهاز لخدمة الأهداف الضمنية لهذا النوع من التسيير متمثل في:

- 1- التطور الفعال والمتوازن.
- 2- تفعيل الأخلاقيات المهنية، وتبادل القيم حيث الثقة هنا تكون بمثابة ركن مدمج في التسيير.
- 3- التوافق والتشاور لمساعدة الإدارة العامة ومجلس الإدارة.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: دور مراقبة التسيير في مساعدة الإدارة العامة في تحديد وتعريف مبادئ الحوكمة: أولا: ضمان عدم إساءة الإدارة استغلال أموال المساهمين:

إن ضمان عدم إساءة الإدارة استغلال أموال المساهمين مطلب رئيسي من متطلبات حوكمة الشركات، يبعد المؤسسة عن تعرضها للإفلاس ويساعد في تحقيق الهدف العام للمؤسسة وهو حماية أصولها من جميع المخاطر وتحقيق الاستمرار والبقاء، حيث أن أموال المساهمين ما هي إلا موارد المنشأة الحالية والمتوقعة، واستخدام مدخل نظرية القيود ومحاسبة استهلاك الموارد يساعدان في استغلال موارد المؤسسة الاستغلال الأمثل ومعالجة الطاقات العاطلة بالمؤسسة ومحاولة الاستفادة منها إما بالتخلص منها بالبيع أو تحويلها إلى أعمال أخرى..<sup>2</sup>

#### ثانيا: تأكد المساهمين من أن الإدارة تسعى لتعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة في الأجل الطويل:

إن تأكد المساهمين من أن الإدارة تسعى إلى تعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة في الأجل الطويل مطلب رئيسي من متطلبات حوكمة الشركات يبعد الشركة عن تعرضها للإفلاس ويساعد في تحقيق الهدف العام للمنشأة وهو البقاء والنمو والاستمرار، وتدعيم هذا المطلب يأتي من تكامله مع أدوات مراقبة التسيير؛ حيث أن إتباع نظام التكاليف على أساس النشاط مثلا سيؤدي إلى حساب التكلفة بدقة أكبر مما يؤدي إلى دقة القرارات الإدارية المعتمدة على التكاليف وبالتالي الوصول إلى التشكيلة المثلى للمنتجات من خلال تحديد أي المنتجات يجب إنتاجها وبأي كمية، وأي المنتجات التي يجب استبعادها لأنها غير مربحة، ويتطلب ذلك أيضا التعرف على المورد النادر الذي سيؤثر في اتخاذ هذا القرار؛ مما يظهر أهمية نظرية القيود التي تراعي العنصر النادر.<sup>3</sup>

#### ثالثا: ضمان اهتمام الإدارة بالمصالح الأساسية للمجتمع في مجالات البيئة والصحة:

إن أي مؤسسة متواجدة في السوق لن تكون منعزلة عن البيئة المحيطة بها، ومن متطلبات حوكمة الشركات ضرورة اهتمام الإدارة بمجالات الصحة والبيئة وإدخال جزء من ميزانية الشركة للإنفاق على تلك النواحي لمراقبة التلوثات التي قد تضر بالبيئة، ومن ذلك ظهرت أهمية التكاليف البيئية التي تعمل مراقبة التسيير على إدارتها بكفاءة، وإن سوف يخدم في مجالات الصحة والبيئة ويكون له الأثر الكبير في ضمان بقاء واستمرار المؤسسة وسمعتها من خلال تصرفاتها الأخلاقية.<sup>4</sup>

#### رابعا: تمكين حملة الأسهم وأصحاب المصالح من رقابة الإدارة بشكل فعال:

<sup>1</sup> J. Jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, op.cit, P-P: 185-186.

<sup>2</sup> Caroline Lambert, Sponem Samuel, « **gouvernance d'entreprise et gestion du résultat Les contrôleurs de gestion de l'autre coté du miroir** », HAL Id: halshs-00582793, article disponible sur site : <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00582793>, date de publication, avril 2011, France, site consulté le : 22/07/2016 à 10h 23mnt, P : 14.

<sup>3</sup> Seal, Will, (2006), op cit, P-P. 400- 404.

<sup>4</sup> Caroline Lambert, Sponem Samuel, idem, P : 16.

إن تطبيق مبادئ وأساليب حوكمة الشركات يمكن من الرقابة على الإدارة بشكل فعال ويضمن قيامها على تحقيق مصالح حملة الأسهم والأطراف المختلفة ذات المصلحة، ويساعد في ذلك قيام الإدارة باستخدام أدوات إدارة التكلفة ومراقبة التسيير كأساليب رقابية على كافة المستويات الإدارية.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: علاقة مراقبة التسيير بحوكمة الشركات:

تهدف مراقبة التسيير من خلال المهام المنوطة بها إلى خدمة التسيير من جهات وأبعاد متعددة وليس فقط من خلال الرقابة البحتة كما يوحي اسمها، على غرار المساهمة الفعالة في التحكم العام والإدارة في المؤسسة بهدف تحسين الأداء الاقتصادي. ولذلك يتوجب الفهم الجيد لمكانة هذه الوظيفة الأساسية. إن مراقبة التسيير تعد ركن أساسي من الأركان المساعدة على اتخاذ القرارات كما أن موقعها الاستراتيجي كنقطة انعطاف لموارد المعلومة كشكل من أشكال الرقابة يسمح لها بلعب دور هام ولا غنى عنه في حالات عدم التأكد.

#### الفرع الأول: نمذجة مراقبة التسيير لمتطلبات الحوكمة:

إن مراقبة التسيير تؤدي دورا هاما في التحكم في إدارة المؤسسات والتي تزداد تعقيدا يوما بعد يوم، إذ تعد بمثابة القطب المحوري الذي يعمل على نمذجة تسيير المعلومة الاقتصادية وبالتالي المساعدة على تنفيذ الإستراتيجية ورصد وتتبع خطوات تحقيقها بفعالية.

فبالنسبة إلى H.Bouquin مراقبة التسيير تكمل ثلاثة وظائف:

- مراقبة التسيير تغطي أجهزة مساعدة على التحكم والقيادة وتساعد بصفة خاصة على مسألة تفويض السلطات. "رهان لحوكمة الشركات".

- تقوم بتتبع وترصد النموذج الاقتصادي "نموذج الأعمال, business model" الخاص بالمؤسسة من اجل نمذجة وتصميم العوامل الهامة في القيادة والتحكم والتي تنفرع عن أداء المؤسسة.

- مراقبة التسيير تتبع إستراتيجية المؤسسة من خلال "حلقة الإستراتيجية-المراقبة".<sup>2</sup>

وحسب (H.Bouquin) نجد: " أن إتقان قيادة المؤسسة، يتم أولا من خلال إجادة التحكم في النموذج التجاري الخاص بها (business model) وكذا إستراتيجية التسيير على مستوى كل المصالح والإدارات. حيث تعد مراقبة التسيير الأداة الحامية لأية فروقات أو اختناقات طارئة "

وبذلك تعد مراقبة التسيير عنصرا أساسيا من عناصر الحوكمة حيث تعمل على فحص وتدعيم مدى تطبيق القواعد المنوطة بالحوكمة كما تعمل هذه الأخيرة على التأكد من مدى استجابة ممارسات مراقبة التسيير للقواعد والأسس المهنية المعيارية مع تلك المعمول بها من خلال نظام الرقابة الداخلية والتي تعد مراقبة التسيير جزء منه.<sup>3</sup>

#### الفرع الثاني: امثال مكونات مراقبة التسيير لمتطلبات الحوكمة:

إذ فضلا عن الخدمات التي تقدمها مراقبة التسيير لتجسيد الحوكمة، نجد أن مكونات مراقبة التسيير تتفاعل نحو الامتثال لمتطلبات الحوكمة، حيث تشمل مكونات مراقبة التسيير في مجملها على بيئة الرقابة، المعلومات والاتصال، الأنشطة الرقابية، والتي تهدف بالاساس الى بناء ارضية صلبة للتمهيد لارساء الحوكمة كما هو موضح من خلال الآتي:

1- بيئة الرقابة: تمثل الأساس لنظام معلومات مراقبة التسيير في المنشأة. وهناك عدة عوامل لبيئة الرقابة:

- الأمانة والقيم الأخلاقية.

<sup>1</sup> Seal, Will, (2006), op cit, P: 405.

<sup>2</sup> CHEKROUN Meriem, op cit, P : 52.

<sup>3</sup> Angélique. R, « le contrôle de gestion élément clé de la gouvernance d'entreprise », article disponible sur ce site : <http://ctrlgestion-gouventreprise.blogspot.com/2008/04/le-contrle-de-gestion.html>, site consulté le 29/10/2016 à 21h : 08 mnt. P : 20.

- الالتزام بالكفاءة.
  - اشتراك مجلس الإدارة ولجنة المراجعة في المسؤولية.
  - فلسفة الإدارة و طريقة قيامها بعملها.
  - الهيكل التنظيمي.
  - توزيع السلطة والمسؤولية.
  - السياسات والممارسات الخاصة بالموارد البشرية.
- وهناك من يرى أن بيئة الرقابة تتمثل في موقف ووعي وتصرفات مجلس الإدارة وإدارة المنشأة نحو أهمية نظام معلومات مراقبة التسيير وتتضمن نمط الإدارة، وثقافة المنشأة، والقيم المشتركة بين منسوبيها وهي تمثل الأساس لكل مكونات مراقبة التسيير.

**2- المعلومات والاتصال:** إن نظام المعلومات الملائم يهدف إلى إضفاء الثقة في مراقبة التسيير، والذي يتضمن النظام الأساسي، ويتكون من طرق وسجلات لتحديد وتجميع وتحليل وتصنيف وتسجيل وإشهار معاملات المنشأة مع المحافظة على الأصول والالتزامات ذات العلاقة، والاتصال يضمن التزويد بفهم واضح عن الأدوار والمسؤوليات الفردية المتعلقة بالرقابة على النشاط.

**3- الأنشطة الرقابية:** إن أنشطة الرقابة تتضمن السياسات والإجراءات التي تساعد في التأكيدات بأن توجيهات الإدارة قد تم تنفيذها وأنها تساعد في التأكيد بأنه تم اتخاذ الإجراءات الضرورية المتعلقة بمخاطر تحقيق أهداف المنشأة<sup>1</sup>.

وترى الباحثة أيضا أن إهمال إدارة المؤسسة لأدوات مراقبة التسيير وعدم اخذ أساليبها كأهداف داخلية يزيد من فرص تعرض المؤسسة لأضعف حصتها في السوق لمواجهة حدة المنافسة، كما أن نظام معلومات مراقبة التسيير خاصة بما يحمله من تطورات ديناميكية يسمح بتنظيم وتعظيم الأثر الرجعي للمعلومات أو حلقات التغذية العكسية التي تزود المؤسسة بالمعلومات الضرورية حول تطور ووظائفها وتقلبات محيطها مما يسمح لها بتعديل أهدافها ووسائلها مقارنة بالإنجازات، والتأقلم مع محيطها وفق وتيرة منسجمة، وبذلك تم تفعيل واقتراح أربع حلقات في إجراءات المقيدة بالنسبة للمؤسسة هي: التخطيط، القياس، الرقابة، التوجيه والتنظيم .

لذلك ترى الباحثة أن المشكلة الأساسية التي تواجه إدارة المؤسسة والتي تصبح بمثابة الباعث على المحور هي عدم وضع مفاهيم وأساليب وأدوات مراقبة التسيير بصفة تكاملية في الأولوية الأولى من أهداف إدارة المؤسسة، وإن العمل والسعي وراء أساليب مراقبة التسيير المستحدثة أخيرا ودراستها واختيار أفضلها سيؤدي إلى تفعيل حوكمة الشركات من عدة جوانب تمثل أهمها في حماية مصالح الأطراف ذات العلاقة وبصفة خاصة المساهمين، خلق الثروة وتحقيق العدالة في توزيعها، زيادة مستوى الشفافية، تدعيم اتخاذ القرار الأمثل، نشر الوعي والثقافة الأخلاقية حول محيط المؤسسة. فهي بذلك تخدم الحوكمة وتجنب المؤسسة للعديد من المشاكل التي قد تواجهها في حاضرا ومستقبلا.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون وآخرون ، "مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية"، دار المحمدية للنشر، الجزائر، 2003، ص: 31.

## خاتمة الفصل الثالث:

لقد أصبحت عمليات مراقبة التسيير عاملا رئيسيا في عصر المساءلة والرقابة الجديد، وتطورت الطريقة التي تتبعها المنشأة في المحافظة على الرقابة الداخلية، وتطورت معها أيضا الكيفية التي تتحمل بموجبها المسؤولية بحيث أصبح ذلك يتطلب المزيد من الشفافية والمساءلة من تلك المؤسسات التي تقوم بإفناق أموال المستثمرين وبذلك فانه لمن الضروري أن تكون لهذه الوظيفة العديد من التفاعلات والعلاقات مع مختلف النشاطات الأخرى التي تتأثر بها وتؤثر فيها حيث يعد التكامل هنا من أهمية بمكان لخدمة الصالح العام للمؤسسة ومحيطها، حيث توفر الدور الاستشاري للمؤسسة، وبالتالي تساهم في تسيير المخاطر وفعالية نظام الرقابة الداخلية، إعداد التوقعات المبنية على أسس منهجية وتتبعها، إعداد وتعريف الإستراتيجية من خلال الدور الاستشاري وتقديم المساعدة في التسيير، كما ترتبط مباشرة مع الإدارة العليا وبالتالي العمل على توصيل المعلومات من خلال إصدار كليهما للتقارير والتوصيات والعمل على توضيح دور الاتصال والرقابة للأطراف الفاعلة داخل المؤسسة، بهدف تصميم أنظمة الرقابة الداخلية لضمان استمرار عمليات المراقبة كجزء من العمليات الداخلية، والتي تشمل على سياسات وإجراءات تحقق كفاءة وفعالية نتائج التسيير، يساعد هذا المكون على ضمان القيام بتوجيهات الإدارة، مع العمل على ضمان فعالية وكفاءة هذه النشاطات الرقابية في تحقيق الأهداف الرقابية للشركة، ويشمل هذا المكون مختلف السياسات والإجراءات والآليات التي تدعم توجهات الإدارة، وتضمن هذه الأنشطة الرقابية كل من المصادقات والتأكيدات، ومراجعة الأداء، والحفاظ على إجراءات الأمن، والحفاظ على السجلات بشكل عام. ويعتبر نظام مراقبة التسيير من الأنظمة الهامة التي أدخلت على التسيير العام للمؤسسات، فهو النظام المحكم الذي يقوم بقياس تقييم عمليات التسيير من أجل ضمان تسيير ما خططته المؤسسة والوصول إلى الأهداف التي تسعى إليها، حيث يعتمد مراقب التسيير أثناء أداءه لوظيفته على مجموعة من التقنيات والأدوات التي تمكنه من تحقيق ما أراده من هذه الوظيفة، كما أن الهدف الرئيسي لمراقبة التسيير هو ضمان تحسين ظروف التسيير وتوجيه المؤسسة إلى ما تسعى إليه في المستقبل من أهداف واستراتيجيات. ولكن في ظل اقتحام مفهوم حوكمة الشركات عالم المؤسسات تغيرت قواعد مراقبة التسيير لتخضع لمبادئ حوكمة الشركات وتنتقل من مجرد قياس الأداء المحاسبي والمالي إلى قياس الأداء الشامل بأبعاده الثلاثة: الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، أما باستعمال أدواتها القاعدية أو الأدوات التي استحدثت حديثا نتيجة القصور في أدوات القياس التقليدية. والتي تتمثل أساسا في لوحات القيادة التسييرية المدمجة للمؤشرات المالية والاجتماعية والبيئية، لوحات القيادة الإستراتيجية والمتمثلة في بطاقة الأداء المتوازن ولوحة قيادة رأس المال الفكري مما يدعم الجانب الأخلاقي داخل المؤسسة، بالإضافة إلى أنظمة المحاسبة عن المسؤولية المجتمعية والتدقيق البيئي بما يتماشى ومتطلبات حوكمة الشركات.



## الفصل الرابع:

فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة  
التسيير في تعزيز حوكمة الشركات

**تمهيد:**

تعرف فعالية نظام الرقابة الداخلية على أنها " الحد الأدنى من الجودة المطلوبة لأنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات"، حيث يسمح التكامل بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بتوفير أساس يمكن من تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وجميع مجالات وأنشطة عمل المؤسسة بفعالية مثلى.

حيث يعتبر تقييم المخاطر جزء من تصميم نظام الرقابة الداخلية بهدف تخفيض الأخطاء والمخالفات، ومن خلال هذا العنصر يتم تحديد وتحليل الأخطار المتعلقة بأهداف كل نشاط في الشركة، مع التعرف على احتمال حدوثها، ومحاولة تفاديها أو الحد من تأثيرها إلى مستويات منخفضة، بأقل تكلفة وفي الوقت الضروري، غير أن هذا التلاحم يجب أن يعمل في إطار منهجي ومنظم يحدد ظروف وأوقات العمل وتحت قيادة الإدارة العليا. كما يجب بث هذا المكون ضمن مختلف مستويات الهيكل التنظيمي للشركة مع مراعاة الفصل بين المسؤوليات من أجل زيادة فعاليته وفي إطار تحسين الفعالية والأداء بأفضل حاكمية من خلال ترشيد القرارات وتنسيقها وإزاحة الغموض حول هذا الترابط الذي يهتم بدراسة العلاقة بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير تم من خلال هذا الفصل أيضا التطرق إلى تحديد تطلع حول إطار منهجي للتنظيم علاقة العمل بين الوظيفتين، والتركيز على نقاط العمل المتكاملة لتحسين وتنظيم التشارك بينهما. وتجدر الإشارة إلى أنه هناك محاولات بحثية معاصرة لوضع نظرية رقابية تتماشى والتطورات الراهنة من خلال المدخلين: الكمي والسلوكي لمقاربة التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير من طرف الباحثين وخاصة من طرف الهيئات المنظمة للمهنتين، لكن يبقى الإلمام بالمفاهيم الأساسية للتدقيق وكذا مراقبة التسيير لا يتم التوصل إليه إلا عن طريق نظرية كل منهما انفراديا.

**المبحث الأول: أبعاد التشارك الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير.**

لقد فرض التحول المؤسسي من مفهوم تحقيق الربح إلى مفهوم البقاء، التمييز، والمنافسة على التخطيط في المنظمة أن يتبلور من تخطيط مركز على رشادة القرارات إلى تخطيط البحث على الامتلية القصوى وعلى غرار جميع أنشطة المؤسسة فإن الركيزة الأساسية تتبع من التسيير والرقابة من شقها الداخلي خاصة، إذ يعتبر التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير من بين أهم الآليات التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها والتحكم في أداءها التسييري، إلا أن العوائق والنقائص التي يواجهها عمل كل آلية بمفردها حال دون ذلك، كما أن انطواء كل وظيفة بمنهجها وتحليلها يؤدي إلى عدم ترابط تقييم وتسيير المخاطر بالدرجة الأولى خاصة باعتبار أن كل مفردة هي جزء مكون لنظام الرقابة الداخلية مما يؤدي على عدم

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

كفاءة هذا الأخير، إذ يسمح التكامل<sup>١٤</sup> على الجمع والالتحام والتآزر لهذه الأنظمة الفرعية في نظام واحد ممنهج ومخطط، والتأكد من عملها كوحدة واحدة بالاعتماد على تقنيات واليات كل منهما بصفة تشاركية لإبراز الدور الرقابي في المؤسسة والوصول إلى معلومات وتفسيرات واقعية عن سير العمل والتحليل المعمق ومتعدد الأبعاد للخطر مما يسمح بعملية تسيير امثل له وذلك من خلال تفعيل الدور الاستشاري ومن ثم ترشيد القرارات والسياسات الإستراتيجية العامة. استجابة لهذه المتغيرات ومن هذا المنطلق تسمح هذه المقاربة<sup>١٥</sup> بإيجاد رابط بين التسيير الأمثل والرقابة الفعالة عليه بشقيهما الاستراتيجي والعملي أو الوظيفي، فمن أسباب قوة نظام الرقابة الداخلية وجود نظام تدقيق داخلي ومراقبة التسيير فعال من أجل كشف نقاط الضعف الموجودة فيه والعمل على تداركها وتحديد نقاط القوة لتعزيزها، حيث يعمل التدقيق الداخلي على فحص السجلات المحاسبية والتأكد من صحتها ومدى الالتزام بالمبادئ والمعايير المتعارف عليها وصولاً إلى إعداد التقارير وإبداء الرأي المحايد، ونظراً إلى تعدد العمليات المنجزة وضخامة المعلومات المتدفقة وكذا الانحرافات بل والتلاعبات المكتشفة أثناء القيام بعملية التدقيق الداخلي تكون هناك صعوبة في التسيير، وللد من هذه الصعوبات أو محاولة تقادي قدر اكبر من الأخطاء وتصحيحها نجد أسلوب مراقبة التسيير الذي يعد نظام معلومات يساعد على تحليل البيانات والمعلومات وإعطاء نتائج الأعمال، لكونها وسيلة للرقابة والتسيير في المؤسسة هي الأخرى، حيث سنتعرض من خلال هذا الجزء البحثي لأهم الدلائل الاسترشادية التي تستبصر لتحديد الخدمات المتبادلة بينهما والتشاركية للمؤسسة ككل والتي تسمح ببناء توليفة العمل التكاملية بينهما تحت إطار ممنهج ومضبوط.

### المطلب الأول: الوقوف على الدلائل الاسترشادية للوضعية.

لقد تطورت مهنة الرقابة الداخلية لتلبية الحاجات المتزايدة ودخلت حيز العلم العملي التطبيقي 1972 عندما قام Lawrence R. Dicksee بنشر مؤلفه الدليل العملي للرقابة الداخلية Practice Manuel for Internal Control كأول كتاب علمي يتناول الرقابة الداخلية كمنهج علمي مستقل، حيث تناول في كتابه مشكلات الرقابة الداخلية، منوهاً أن فشل التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير يحدث من وقت لآخر، ولكن ذلك الفشل يلفت انتباه الجمهور (متخذي القرار/ المساهمون/ الدائنون/ المستثمرون) إلى أن ممارسة التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير يؤدي إلى تنقيح المعايير التي توجه عملية الرقابة الداخلية، وبالتالي تزيد معدلات الوضوح والشفافية الباعثة على الاطمئنان لمسار العمل.

### الفرع الأول: الخدمات المسترسلة والمتبادلة بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير.

#### أولاً: خصوصيات التبادل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير.

إن مراقبة التسيير كنسق متكامل يساعد المؤسسة في التحكم في عملية التسيير واتخاذ القرارات ذلك كونها كانت تعبر عن مفهوم الجزاء والعقاب وقد عرفت تطوراً في دلالتها وتطبيقاتها تماشياً مع مفهوم

<sup>١٤</sup> تكامل يتكامل مصدر تكامل؛ وتكامل العمل كونه كاملاً وتاماً، وتكامل جهود الأفراد يعني تكميل بعضهم بعضاً وتشكيل فن إيجاد توافق متبادل بين سمات ثقافية متعارضة بحيث يكون نسقاً ثقافياً منسجماً يسمح بتعاون الجهود في الوصول إلى غرض واحد؛ وعكسه تنافس، وهو الجمع بين النشاطات المختلفة التي تكمل بعضها بعضاً؛ وتحقيق التناسق والانسجام الداخلي لمختلف أوجه الوحدة وتوافقها مع بيئتها وإحداث التكامل فيما بينها وتوحيد قواها لكسب قوة اختراق أعظم؛ وهو أمر مستحيل التحقق إذا كان الهدف الدائم لكل فرد يتمثل في المنافسة.

<sup>١٥</sup> مصدر قارب مشتقة من قُرب وتَقرب وهو الدنو وتعني أيضاً التزاوج، أما أفعال المقاربة فتدل على قُرب وقوع الشيء وأهمها "كاد وأوشك"، والمقاربة هي صفة مجردة اتجاه نسق فكري يُبنى على أساس جملة من المبادئ تحتوي على مجموعة من النظريات العامة والمسلّمات، ويذهب البعض إلى اعتبارها جزء من النظرية تلتزم بمبادئها ومسلّماتها باعتبار أن لكل نظرية إضافة خاصة تحتل حُقبة زمنية معينة، وهنا نعني بها المقاربة النسقية التي تعد منهجية لمعالجة موضوع أو دراسة أو ظاهرة أو مشكلة ما بشكل يبرز الترابط والتفاعل والانسجام بين مختلف مكوناتها وعناصرها والنظر فيها وتحليلها لمعرفة أوجهها.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

المنظمة، بعد أن كانت تظهر فقط بعد إنجاز العملية الاقتصادية وتقتصر على بعض المؤسسات<sup>1</sup>. ومن الملاحظ أن التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير يكمل أحدهما الآخر فمن جهة يمارس كل منهما الرقابة على الآخر " رقابة متبادلة "، حيث يقوم مراقب التسيير بإعداد وتصميم نظام المعلومات في حين يقوم المدقق الداخلي بمراقبة وفحص هذه المعلومات والتحقق منها وهذا بإعداد تقرير حولها. ومن جهة أخرى يفحص مراقب التسيير مشروعية الميزانيات بما في ذلك ميزانية خلية التدقيق الداخلي شأنها في ذلك الإيرادات الأخرى، حيث أن الفصل بين الوظيفتين جاء حديثاً وذلك بظهور عدة أسباب تسمح بالترقية بينهما؛ وبمقارنة مجال عمل كليهما نلاحظ أن المدقق الداخلي بإمكانه التحكم في سلامة الإجراءات الوظيفية المتبعة على مستوى مختلف النشاطات داخل المؤسسة، فيما يقوم مراقب التسيير بتصميم الميزانيات التقديرية ومقارنتها مع الميزانيات الفعلية وتحديد الفروقات وتحليلها بواسطة النسب المالية وغيرها فهو يعمل على المستوى العددي وعلى كل ما هو قابل للعد والإحصاء، فهو يضبط مسار العمليات الإستراتيجية عن طريق بلورتها إلى عمليات التشغيلية؛ وأن عمل المدقق الداخلي يعتمد على المعلومات التي يصدرها مراقب التسيير في تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف، كما أن المدقق الداخلي يقوم بفحص وتقييم أداء مراقب التسيير ومدى دقة هذه المعلومات التي يبني على أساسها حكمه المهني في شكل تقرير والذي يستخدمه مراقب التسيير بدوره كمؤشر مهم يبني على أساسه الميزانيات التقديرية<sup>2</sup>.

في كل تدخلاته، المدقق الداخلي يدعم مراقبة التسيير بفضل الخدمات التي يقدمها لها استشارية كانت أو تعاونية، كما أن مراقبة التسيير تحظى بفعالية أكثر عندما تتلقى المعلومات التي تم تجميعها وإرسالها في إطار تبادل معلوماتي لنظام الرقابة الداخلية والتي تكون موثوق بها ومصادق عليها من قبل التدقيق الداخلي. إذ تسمح نظام المعلومات الموضوع من قبل مراقب التسيير بضمان جودة المعلومات المقدمة من والمدقق الداخلي، هذا ويعتبر التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير دائماً في قلب عمليات التسيير؛ الرقابة والقيادة داخل المنظمة، وعلى غرار الوظائف الأخرى، فإن مراقبة التسيير يجب أن تخضع للتدقيق والمراجعة لتقييم مدى كفاية مؤشرات توقع التسيير، والاتساق بين الموازنات الكبرى وشمولية واكتمال المعلومات الرقابية والتي تسمح بزيادة فعالية نظام الرقابة.

وباختصار، فإن التقييم الدوري الذي يقوم به المدقق الداخلي، يعتبر كمؤشر لمراقب التسيير في الحكم على موضوعية عمله (خاصة فيما يتعلق بالمسار الوظيفي لعمله ومدى تحقيق الانسجام مع الإجراءات المنصوص عليها والمتوقعة)، على العكس، فإن المدقق الداخلي يجد لدى مراقب التسيير معلومات قيمة لعمله تؤخذ في شكل مؤشرات تعمل على لفت انتباهه حول نقاط القوة أو الضعف التي تمده بسلامة الحكم على سير عملية التدقيق التي يجريها. وبالتالي يمكن الاستخلاص بان هناك تعاون وتآزر ما من شأنه أن يفرز سينارجية عمل حقيقي بين الوظيفتين من أجل تحقيق المصلحة العامة للمؤسسة، دون الخلط بينها، كما أنه لا يجوز أن تكون فيه انسيابية اعتبارية لأحدهما على حساب الآخر أو أن يقوم أحدهما بعمل الآخر، بل وجودهما بشكل تضافري هو ما من شأنه أن يحقق القيمة المضافة للمؤسسة<sup>3</sup>.

الشكل رقم (10): المداخل المتبادلة لمراقبة التسيير والتدقيق الداخلي في ظل ديناميكية التحسين المستمر.

1. J. LEGALAIS, "Activité du contrôleur de gestion et incertitudes environnementales", thèse de doctorat,

2. J. LEGALAIS, Paris, Université DAUPHINE (CMA), Page : 24.

3. J. LEGALAIS, J. RENARD, op cit, P-P: 93-96.

4. J. LEGALAIS, J. RENARD, op cit, p : 05.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.



المصدر: Opta, ACORS, RGFCG Guide V3, **Audit interne et contrôle de gestion** : quelle complémentarité ?, 12,13 septembre 2012.

إن إجراءات الرقابة المتبادلة هنا أيضا في الجوانب الفنية تتضمن القضايا والأمور الواجب مراعاتها فيما يتعلق بفحص وتقييم العمليات والفعاليات الإنتاجية والخدمية في المصانع والورش والشعب والأقسام وغير ذلك من أوجه نشاط المنشأة، وأن ذلك يتطلب برامج خاصة يشارك في وضعها عدد من المختصين والفنيين بما في ذلك المدقق الداخلي ومراقب التسيير.

- 1- التأكد من إصدار أوامر إدارية تحريرية بالواجبات والصلاحيات الخاصة بكل قسم وموظف وأن إجراء أي تعديل عليها يتم بأوامر إداري أيضا.
- 2- التأكد من اعتماد وصف الوظائف وبرامج إنجاز الأعمال من قبل كافة أقسام المنشأة وبما يتضمن عدم إفراد موظف واحد بإتمام عمل من أوله إلى آخره إذا كان يرتب التزامات مالية وخاصة حالات قيام الموظف نفسه بتدقيق الأعمال التي يقوم بها.
- 3- التأكد من اعتماد المنشأة مبدأ خلق كوادر الظل أو الكوادر البديلة ولكافة أقسام ودوائر المنشأة مع تغيير واجبات الموظفين بين فترة و أخرى بما لا يتعارض مع متطلبات العمل.
- 4- التأكد من إتباع نظام الترقيم المسبق للسجلات والمستندات المستخدمة من قبل المنشأة.
- 5- التحقق من إجراءات تشكيل اللجان الإنتمانية وخاصة لجان المشتريات والتصليح والصيانة والجرد بشكل دوري وشمول بعض هذه اللجان بالتأمين ضد خيانة الأمانة وقانون ضمان الموظفين.
- 6- التأكد من وجود نظام ملائم للمعلومات تدققها بشكل يضمن إمكانية القيام بتقييم كفاءة أداء المنشأة ومصانعها أو أي مرفق من مرافقها بسهولة ويسر.
- 7- اختبار عمليات استلام وتوزيع البريد والحفظ والأرشفة وإصدار المناشير والمجلات للتأكد من مراعاة التعليمات النافذة في هذا المجال.
- 8- الاحتفاظ بنسخة من خطط العمل والأهداف السنوية المحددة لكل دائرة من دوائر المنشأة.
- 9- التأكد من دقة إعداد الموازنة التخطيطية واستخدامها كأداة فعالة الرقابة الداخلية على نشاطات المنشأة.
- 10- التحقق من عملية إعداد موازين المراجعة الشهرية في مواعيدها المقررة، وأن تلك الموازين تجري دراستها بهدف الاستفادة منها ومعالجة الموقوفات.
- 11- إحتواء موازين المراجعة الفعلية أو الشهرية الأرقام المقارنة لنفس الفترة من السنة السابقة وكذلك الأرقام المخططة في الموازنة التخطيطية لئتم مراقبة ما تم تحقيقه منها فعلا ومقارنة ذلك بالفترات السابقة.
- 12- التحقق من تنظيم السجلات والمستندات وتبويب الحسابات والتسجيل وفقا للنظام المحاسبي الموحد أو النظام المحاسبي اللامركزي.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

13- التأكد من تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية والضبط الداخلي المعتمدة في كافة فروع مصانع المنشأة<sup>1</sup>.

### ثانيا: التدقيق الداخلي لمراقبة التسيير.

يمكن للمدقق الداخلي الاستعانة بأعمال مراقب التسيير عند وضعه لخطط وبرامج عمله وفي تدعيم حججه "إثباتاته"، خاصة وان مراقب التسيير هو شخص مهني كفى وذو خبرة واسعة، كما أن صحة مراقبة الأداء ترتكز أساسا على صدق مختلف المعلومات والمراقبة والتأكد من هذا الصدق يعتبر من مهام المدقق الداخلي في جانبه المحاسبي والمالي، كما ان حرص التدقيق الداخلي على سلامة البيانات الواردة في مختلف الوثائق والدفاتر يضمن سلامة مخرجات المحاسبة وبالتالي دقة النتائج المتحصل عليها فعاليتها، هذه النتائج التي يهتم مراقبة التسيير بمراقبتها بعد ذلك ومن ثم تحديد الانحرافات بدقة وتقييم جيد للأداء،

فإن عملية التدقيق تسمح بـ:

- تحسين جودة المعلومات المستخدمة في النظام المحاسبي.
- ضمان احترام الإجراءات والقوانين المعمول بها في المؤسسة.
- تقييم مدى فعالية الأدوات الرقابية المتواجدة بالمؤسسة، فالتدقيق هو مراقبة الأنواع الأخرى من الرقابة<sup>2</sup>.

إن هذا المنطلق الذي يستلزم أن تخضع مراقبة التسيير كباقي الوظائف إلى النظر في مدى التحكم في نشاط هذا القسم من طرف مسئوليه بصورة صحيحة وواضحة، وبالتالي استطاعته على الاستجابة لتطلعات الأفراد ومساعدتهم عن طريق تأديته لمهامه، وحتى يتمكن مراقب التسيير من أداء دوره بفعالية، يعتمد المدقق الداخلي لتأكيد ذلك عن طريق المقاربة بالمخاطر Approche par les risques والتي تستلزم الفحص التحليلي l'examen analytique والفحص المنهجي التركيبي l'examen synthétique.

I. **الفحص التحليلي:** يتوقف ذلك على الحكم الحيادي على عملية سير كل نشاطات ومهام القسم، والكشف على سوء سير العمل المحتمل وقوعه خلال تحليل الأداء وتقييمه من طرف مراقب التسيير من منظور تلاحم أنظمة الرقابة الداخلية، وذلك من خلال النظر المعمق للعراقيل تحقيقا لأهداف عملية المقاربة بالمخاطر.

1- **الأهداف:** كأول خطوة يقوم بها المدقق الداخلي هي التأكد من أن مهمة مراقبي أو مراقب التسيير محددة ومعروفة بصفة واضحة ودقيقة، بمعنى فحص ماذا ولماذا قاموا بهذه التحركات؟، ويضمن أن يكون هذا التعريف الذي تم تقديمه متناسق ومنسجم مع الموضوع الاجتماعي العام للمؤسسة، وان تكون معروفة بشكل جيد من طرف المنفذين لها، وأيضا محددة ومعروفة بشكل واضح من طرف مصدري ومستقبلي المعلومة، وبشكل عام أن يحترم التدرج الوظيفي في تصديرها واستقبالها بالشكل الصحيح كما ونوعا.

وبشكل خاص فانه من أهمية بمكان أن يتم التأكيد من قبل المدقق الداخلي على أن الإدارة العامة تعتبر مهمة مراقب التسيير كوحدة مقيدة يجب أن تخضع لمراقبة ولوائح مجلس الإدارة.

وبذلك يتأكد المدقق الداخلي من توافق أهداف مراقبة التسيير مع التعريف ومجال التطبيق، وذلك من خلال إيجاد إجابة له عن الأسئلة التالية: هل توجد أهداف معرفة بصورة واضحة؟، وهل من الضروري

<sup>1</sup> عبد العاطي عبد المنصف، "المعايير الدولية للرقابة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث"، الإسكندرية، 2007، ص 13-15.

<sup>2</sup> Jean-Marie MOTTOUL, « Le développement du contrôle interne et des activités d'audit interne dans l'administration fédérale », Fédérale Overheidsdienst Financiën – België, 2010, p : 28.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

أن تكون على شكل عددي؟، وهل تتماشى مع تطلعات الإدارة؟، وبشأن الأهداف النوعية والكمية ما هي المعلومات الواجب عرضها؟، ولمن؟، ما هي الفترة المحددة لذلك وبأي تاريخ؟، وتحت أي شكل تعرض هذه الأخيرة؟؛ بالإجابة على كل هذه الأسئلة يستطيع المدقق الداخلي أن يحدد مجال لتدخلاته التي يمكن قيادتها بالاكشاف المحتمل للسوء التشغيل وسير الأعمال أو عدم كفايتها، أو وجود أعمال غير ضرورية أي ليس مكانها المناسب. إذ يسمح التحليل السببي l'analyse de la cause الذي يقوم به المدقق الداخلي بالإضافة إلى عملية البحث عن الحلول الأمثل لاقتراحها، بوضع واقتراح معالجة مستمرة للتحسينات. غير أن تحديد وفحص الأهداف لوحده لا يكفي بل يجب دمج وتوفير له الوسائل المتكاملة والتي تسمح بتحقيق هذه الأهداف.

2- **الوسائل:** التطلع هنا يتمثل في وجود تناسق وانسجام بين الوسائل الموضوعية والأهداف المأمول الوصول إليها، إذ تعد الوجبة المفضلة للمدققين الداخليين أن يتوصلوا إلى أن وضعية الأهداف المسطرة لا تتوافق مع الإمكانيات والوسائل اللازمة لتحقيقها، وفي الحالة التي تعرض علينا يترجم ذلك من خلال التأكد مما يلي:

- يتلقى مراقب التسيير من المنبع معلومات ضرورية كي يقوم بعرض المعلومات المنتظرة والمطلوبة منه؟
- هل الفترات المحددة لعرض المعلومات وتوزيعها معروفة ومأخوذة بعين الاعتبار من طرف الأشخاص الذين يعملون على تحويل الأرقام والمعطيات القاعدية؟
- هل الإمكانيات البشرية المتعلقة بالكفاءات والمادية والمحلية والتقنية تكفي لمواجهة المهمة الموكلة؟
- الميزانية المخصصة لمصلحة مراقبة التسيير كافية للقيام بتدخلات مراقب التسيير في كل مهمة يقوم بها؟
- كتلة الأجر المخصصة، محددات ومؤهلات الوظيفة تسمح بتجميع الكفاءات الضرورية المتواجدة في مصلحة مراقبة التسيير؟
- محيط الرقابة، أي ثقافة المجال وبالخصوص الإطار المسؤول، ذات جودة بما يكفي حتى تسمح للمرؤوسين الأخذ بعين الاعتبار كما يجب وضعية المهام والأوامر الصادرة من طرف مراقب التسيير؟ وهنا يطرح سؤال جد مهم وهو هل أن التدابير الموضوعية لمعالجة الأوضاع المحتملة تم التحسيس والتوعية بها من قبل الإدارة العامة لكل المستويات؟

وهنا المدقق الداخلي لا يأخذ بعين الاعتبار خلال تقديم اقتراحاته أن الإجابات غير كافية أو أن الوسائل غير متكاملة أو هي في إطار الارتقاء وتجاوز حالة عدم الكفاية، لأن ذلك قد يقود إلى تغيير أو إضرار بالأهداف التي تم إصدار حكمه بشأنها، كما يعطي رأيه حول التحليل غير الضروري، أو الجد معقد، ولهذا يطلب من مراقب التسيير إعداد جداول القيادة أين تكون المعلومات غير الضرورية قد تم تجاوزها.

3- **نظام المعلومات:** يستوجب تواجد نظام معلومات خاص بمراقبة التسيير، والذي يعد جزء من نظام معلومات المؤسسة ككل، إذ بالمقابل يلاحظ هنا أن مراقبة التسيير هي عنصر من نظام المعلومات، وذلك يولي أهمية قصوى لتركيبية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة. إذ يركز المدقق الداخلي على فحص نظام معلومات مراقبة التسيير، ويؤكد بصفة خاصة انه يعمل ويؤدي دوره بالشكل الصحيح وكنصر أساسي وهام، ويعلم المسؤولين بمستوى تقدم الانجاز مقارنة بتحقيق الأهداف المسطرة، وفي هذا النطاق يستوجب تواجد مجموعة من المؤشرات الكمية والنوعية حول:

- مدة الانجاز الحقيقية مقارنة بالمدة المتوقعة.
- طبيعة المعلومات المرسله مقارنة بتلك المأمولة والمرجو تداولها: مستوى تفصيلها، أو مدى جديتها وتحيينها أي تطابقها مع الواقع... الخ.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

- كمية المعلومة: هل هي زائدة عن حدها؟، هل هي غير كافية؟، والى أي مدى<sup>1</sup>؟

وفي كل حالة يقيم المدقق الداخلي الوضعية ويحدد النقائص، كما يوضح الأسباب التي أدت إلى ذلك ومن ثم يقترح العلاج الوضعي الملائم. أن هذا التحليل بالإضافة إلى التحاليل الأخرى، تمكن من الكشف على محيط الرقابة غير الملائم، وهذا ما من شأنه أن يفيد في الكشف عن الأفراد التي تعيق سير النظام أو تلك التي لها سوء فهم وإدراك للمعايير العمل المطلوب منها، صراعات والتباسات مع الوظائف المحاسبية، حالات غش بأنواعها كتنمين الواقع لمصلحتها الخاصة ظاهرياً... الخ، وفي كل الحالات التحليل والتفسير يستوجب تدخل الإدارة العامة ومما لا شك فيه هنا ضرورة توفير تكوين هادف في المجال. وهنا تدخل المدقق الداخلي يكون بمثابة الحل الأمثل والمثال المقتضى به في الشراكة والخدمات المتبادلة بينوظيفتين؛ حيث يمنح المدقق الداخلي لمراقب التسيير العناصر الضرورية التي تسمح لهذا الأخير بتعزيز دوره داخل المؤسسة، وهو الدور الذي يفرض في كثير من الأحيان على المؤسسة التأقلم الداخلي بين مفرداتها<sup>2</sup>.

**4- منهجية تنظيم العمل:** وهنا يسهر المدقق الداخلي على مدى احترام وتطبيق المبادئ الرئيسية ومعايير العمل التنظيمي داخل مصلحة مراقبة التسيير:

- تنظيم متوافق مع طبيعة المؤسسة: هل مصلحة مراقبة التسيير منظمة بشكل منهجي يسمح لها بالتمييز مقارنة مع باقي وحدات المؤسسة؟ وتأخذ في الاعتبار كل معايير تحديد هيكلية المؤسسات: المركزية، اللامركزية، التركيز واللاتركيز... الخ

- تنظيم موضوعي؛ بمعنى مؤسس ومرتبطة بالكفاءات وليس من خلال تخمينات شخصية أو من منطلق الفرص المفاجئة، وفي هذا السياق يقوم بفحص واختبار مدى تكوين مراقبي التسيير؛ هل توجد تكوينات وتربصات أساسية ومبدئية أو تكوينات دائمة؟

- تنظيم مؤمن ومضمون؛ وهنا تكون عملية ضمان وتأمين المعلومة هي الهدف الرئيسي، أي هل توجد خطوات بهذا الشأن وبالأخص لتحسيس المراقبين، أو هل يوجد احتياجات لسن التكوينات والتربصات من شكل خاص؟، وإذا كان مراقب التسيير يستقبل معلومات من شكل خاص ويقوم بمعالجتها؛ هل هي محددة بشكل كاف؟ هل يأخذ بعين الاعتبار مواضع من نوع خاص (نظام الترميز، المعالجة من طرف مشاركين تم اختيارهم، مقاييس الحماية؟) وبصفة عامة هل يحترم القواعد الرئيسية كالحماية عند الدخول وتخصص أنظمة المعلوماتية؟ (رمز السر الشخصي، أنظمة تسيير الترقية..)، وبالإضافة إلى كل هذه المعايير الرئيسية يعد تحديد واعتبار تنظيم الوحدة جيد إذا كان يولي اهتمام كبير وبصفة خاصة مؤسس على ثلاثة معايير رئيسية وهي:

○ **الهيكل التنظيمي:** الارتباط الهيكلي يجب أن يكون محدد بشكل بسيط ولا يشوبه أي لبس أو تعقيد، كما يفترض أن يكون مرتبط بأعلى مستوى إداري، حيث يفحص المدقق الداخلي في مصلحة مراقبة التسيير المقاييس تموقع الهيكل التنظيمي، بالإجابة على السؤال التالي: من يدير من؟، **qui commande à qui ?** بالإضافة إلى فحص ثنائية الارتباط وكذا ازدواجية العمل، ومن ثم صراعات الإطار حول السلطة.

○ **التحليل الوظيفي:** هنا لا يكفي فقط التعرف على من يحكم من، بل يتعدى الأمر إلى معرفة وتحديد لماذا هذا الشخص يقوم بهذا العمل؟ **pour quoi faire**. والإجابة على هذا السؤال تعني الوصف التحليلي الوظيفي أين كل شخص له مسؤولية القيام بمهمة ما يتحتم أن:

- يكون ذلك مرصداً ضمن وثيقة مكتوبة.
- له نص يحدد توكيله للقيام بالمهمة وكذا موقعه ضمن السلم الهرمي أي يحدد من يرأسه.
- يقوم بالاتصال والتحاور مع الطرف المراقب.

<sup>1</sup> J.Jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, **audit interne et contrôle de gestion pour une meilleure collaboration**, 2011, édition Eyrolles, P-P : 37- 39.

<sup>2</sup> Arrêté royal du 17 août 2007 relatif au système de contrôle interne dans certains services du pouvoir exécutif fédéral. Moniteur belge du 18 octobre 2007, p :47.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

إذ بالتحديد الجيد للمهام يمكن تفادي صراعات السلطة وتجاوز عواقبها، حيث تعد النقطة الموالية لا غنى عنها في تحقيق هذا الهدف.

○ **تحديد المسؤوليات والصلاحيات:** إن القيام بهذا الإجراء يعد مكمل لسابقه؛ حيث يسمح بالابتعادى كل فرد حدود مهامه ويمكنه من المعرفة والإدراك الجيد إلى أين يريد الوصول أي ما هي أهدافه المراد تحقيقها من قيامه بهذا العمل، إذ من خلال هذا يتم القيام بعملية تفويض السلطات؛ كما يجب التأكد من جدتها وتحيينها بما يتوافق مع كل جديد في المؤسسة وكذا تسخير الوسائل اللازمة وبالشكل الكافي لذلك. كيف يتم تحقيق هذه المهام الموكلة؟ الإجابة تكون عن طريق الإجراءات.

**5- الإجراءات:** يجب أن تكون مكتوبة، مبسطة، معدلة بشكل منتظم وتمت مناقشتها مع الأطراف الذين سيقومون بتشغيلها واستعمالها. التأكد من أن إجراءات مراقبة التسيير:

- مكتوبة.
- مبسطة وواضحة ومقروءة وألا تتضمن أي مجال للخطأ أو صعوبات عند التدخل أو التطبيق.
- محيية ( أي لا توجد إجراءات تم إهمالها).
- مفهومة بشكل جيد من طرف الأفراد المطبقين لها (هل لديهم مستوى إدراك كافي لها و/أو التكوين المطلوب؟).
- متوافقة مع مجموع الإجراءات الأخرى.

كما يجب أن تكون هذه الإجراءات مطبقة بفعالية، وهذا بتطبيق التدرج داخل هذه الوظيفة والذي يسمى في تقليديا التوجيه الجيد أو الإشراف.

**6- الإشراف والتوجيه:** وهي حلقة مهمة في عملية الممارسة التطبيقية للمراقبة التسيير بالإضافة إلى كونها إحدى الوظائف الرئيسية للإدارة، إذ يقوم المدير أو المشرف على العمل بتوجيه الأفراد والإشراف على عملهم للتأكد من أن العمل يتم انجازه وفقا للتعليمات الصادرة بخصوص تنفيذ أهداف (معايير) الخطة من خلال الاتصال مباشرة بالأفراد، وملاحظة أدائهم وتقديم النصح والإرشاد للارتقاء بعملهم إلى المستويات المحددة في ذهن المدير، حيث لا يكون من الجيد القيام بتكرار العمل، وتجاوز الفجوات وبالأخص الفجوات الخطيرة، حيث يفحص المدقق الداخلي هل النتائج المرجوة من الإشراف تم تحقيقها والتوصل إليها أو هل توجد نقائص حالة دون ذلك وأثرت على سير المهمة بشكل مضر، إذا المدقق يسهر على التأكد من أن الإشراف يتم بصورة مستمرة. بمعنى هل أن المسؤولين هم على أهبة كل يوم وكل ساعة لتقييم عمل مرؤوسيههم؟ وهنا الإشراف يتضمن عنصرين:

- كل دورة محددة المشرف أو المدير ينشغل بما يحدث، ويعمد إلى فحص صحة التنفيذ، إذ يجب تحديد قواعد للقيام بعملية الإشراف: مدة وكمية الإشراف.

- أن يترك هذا الإشراف أو المراقبة اثر خلال مروره على النشاط الذي تم تفتيشه أي يضيف قيمة.

**II. الفحص المنهجي التركيبي:** المدقق الداخلي يمنح مشاركته في مساعدة مراقب التسيير لتدعيم دوره كمساعد في وضع استراتيجيات المؤسسة، وحتى يتم ذلك فإن المدقق يجب أن يتأكد من أن:

- الوحدات والمسؤولين يدركون بشكل جيد ما يريد منهم مراقب التسيير تحقيقه من خلال القيام بأنشطتهم: وتعد هذه المرحلة مرحلة تخطيط العمل.

- أن يكون مهياً لتتبع وتعديل التحركات الجاري القيام بها كي تسمح هذه الأخيرة بالتوصل إلى الأهداف المرجوة، ومن أجل القيام بذلك يستوجب أن تكون المعلومات المستعملة قد تم إدخالها بالصورة الصحيحة، وان تكون مؤكدة وقد تم فحصها وتقييمها بشكل جيد: وتعد هذه المرحلة مرحلة القيادة.

- أن يكون مراقب التسيير مؤهل للقيام بالفحص والتقييم الجيد لنتائج المتوصل إليها: وتعد هذه المرحلة مرحلة التقييم.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

إذ من خلال الفحص المزدوج لتطبيق أنظمة الرقابة الداخلية وشمولية تحركاتها، يقوم المدقق الداخلي بتحليل كلي لمراقبة التسيير ومدى تحكمه في أنظمة المؤسسة، وبهذا يمنح المدقق الداخلي مساعدة فعالة لمراقبة التسيير والأفراد المسؤولين فيها<sup>1</sup>.

### ثالثاً: مراقبة التسيير للتدقيق الداخلي.

يمكن لمراقب التسيير أن يعتمد إلى حد كبير على خبرة المدقق الداخلي وإلمامه الواسع بشتى النواحي الفنية الخاصة بأعمال المؤسسة، وذلك من خلال اطلاعه على برامج التدقيق الداخلي وتقارير المدقق الداخلي، والواقع أن اعتماد مراقب التسيير على التدقيق الداخلي تحدده اعتبارات يجب أن تؤخذ في الحسبان وهي:

- مدى خبرة ومؤهلات مسئول إدارة التدقيق الداخلي وموظفيه.
- مدى كفاءة وظيفة التدقيق الداخلي.
- درجة استقلال المدقق الداخلي عن إدارات المؤسسة<sup>2</sup>.

إذ أن ذلك لا يعد اقل أهمية مما يقوم به المدقق الداخلي لفحص ومساعدة مراقب التسيير في تثبيت وتدعيم دوره داخل المؤسسة، حيث يتجسد ذلك "مراقبة التسيير للتدقيق الداخلي" من خلال ثلاثة وقفات أساسية:

#### 1- موازنة المداخل بالمصاريف: بمعنى كمية المداخل والمصروفات التي تم استنفادها مقارنة بما

هو متوقع؛ أولاً هل يمكن أن تتوازن قيمة المصروفات والمداخل مع الميزانية العامة للمؤسسة. حيث يجب تحديد المصاريف التي تم تخصيصها لمقابلة أجور الموظفين وما تبعها من متطلبات وكذا مصاريف التنقلات بمعنى أن تترجم المصاريف على حسب أهمية وظيفة التدقيق الداخلي مقارنة بالمرادودية التي يحققها والتي بدورها يجب تحديدها بصفة واضحة، ويتم معالجة ذلك من خلال الفوترة والتي تتجسد هنا على شكل عقود مع المؤسسات، ونضيف هنا مهام التدقيق التي تكون على شكل استشارات بها نوع من الحساسية اتجاه المدقق الداخلي أي قد تضر بموضوعيته أو استقلاليته، أو تلك التي تتعلق بنظام الرقابة الداخلية. حيث يتمثل دور مراقب التسيير هنا في فحص مدى توافق هذه العناصر العددية: الكتلة الاجرية محددة ومقيمة بشكل صحيح؟، هل مصاريف التنقل تم تحديدهم وتقييمهم ودمجهم ضمن الميزانية؟، فوترة الخدمات الداخلية للمصلحة معمول بها؟، ما هي قيمة المبلغ؟

#### 2- توقع وتتبع النشاطات: أي سن توقعات كمية تمكن من قياس نشاطات التدقيق الداخلي؛ إذ تعد

التوقعات الكمية هي الأكثر دلالة وأهمية، حيث أن الموازنات ذات القيمة يعتمد عليها كونها تضم التي بعدها المدقق الداخلي بصفة مستقلة غير انه لا يأخذ في الحسبان مدى توافقها مع طبيعة نشاط وإستراتيجية المؤسسة، وهذا ما يتطلب وجود ملف لقياس وتتبع حركات الدخول والخروج، إذ هنا لا يعتبر الخطر معروف ولا يمكن توقعه في إطار محدد، وبصفة خاصة لا يمكن تحديد نوع الخطر أو شدته، وفي هذا السياق أقرت COSO2: "إن مراقبة التسيير ومن خلال خبرتها المعرفية وإدراكها التام بمجال سن توقعات لنشاط ما وكذا خبرتها في اقتراح الخيارات الإستراتيجية ينبغي عليها أن تلعب دور هام من خلال تنظيم التشاور مع التدقيق الداخلي"<sup>3</sup>، كما نجد في هذا السياق أن توقعات نشاط التدقيقي موضحة ومترجمة على شكل؛ عدد مهمات التدقيق التي سيتم تحقيقها، عدد تكرار عمليات التدقيق، وعدد الأفراد اللازمين للقيام بالعمليات التدقيقية المتوقعة، حيث طور المدققين الداخليين طرق منجية ومبرمجة لتحقيق هذه التوقعات بالاعتماد على إعداد برنامج التدقيق على مدى الثلاثة أو الخمسة سنوات المستقبلية، حيث يعتمدون في ذلك

<sup>1</sup> J.Jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, op cit, P-P : 40- 43.

<sup>2</sup> La pratique du contrôle interne. COSO report. IFACI, Pricewaterhouse-Coopers. Editions d'Organisation, 2002, p : 33.

<sup>3</sup> COSO report. IFACI, 2002, op ci, P: 34.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

على خبرتهم السابقة وتحليل جد مركز للمخاطر، إذ يحذر هنا مساوئ ازدواجية ألا وهي؛ أن الأولى هي إعداد برنامج التدقيق المتوقع هنا لا يتضمن توقعات مراقب التسيير، وكذا فان سلطة مراقب التسيير لا تصبح لها أهمية مما يخفض من مستوى إدماجه داخل ثقافة المؤسسة. إن مهمة الرقابة الممارسة من قبل مراقب التسيير تشتمل بصفة خاصة على تتبع المصاريف التي تم إنفاقها مقارنة مع تلك المتوقعة والمهام التي تم تحقيقها، وتسمح هذه المهمة كذلك بتتبع ومراقبة مدى تحقيق برنامج التدقيق وتسلط الضوء على الفروقات المرتبطة إما بمدى تحقيق ما هو متوقع أو بحدوث تغييرات على الإستراتيجية التي تم اعتمادها في البداية "أي في بداية الدورة"، وفي الحالة الأخيرة يفترض إعادة النظر في برنامج التدقيق حتى يتم دمج التعديلات وتناسقها مع الإستراتيجية التي تم اعتمادها بصفة في البداية بصفة أساسية. وفي هذا الإطار تحدد النقطة الثالثة من مراقبة تسيير التدقيق الداخلي تحليل التوافق الاستراتيجي للتدقيق الداخلي.

**3- تحليل التوافق الاستراتيجي لمهمة التدقيق الداخلي:** وما هو خاص نوعا ما هنا هو التأكيد على أن تكون ماهية التدقيق الداخلي تتماشى وإستراتيجية المؤسسة؛ حيث انه في السياق العملي لسير النظام الداخلي للمؤسسة يعمل مراقب التسيير على المساعدة في تحديد وتعريف إستراتيجية المؤسسة، إذ أن المعرفة الجيدة له بإستراتيجية المؤسسة تسمح له بالتأكد من أن المدقق الداخلي عند قيامه بالتخطيط لأعماله وتحديد الوسائل اللازمة لذلك، يحترم التوقعات والاقتراحات الصادرة من طرف مراقب التسيير وهل هذا التخطيط يندمج في إطار الرؤية الإستراتيجية للمؤسسة، وهو ما يعزز الإطار التشغيلي لسينارجية العمل بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في ظل نجاح إستراتيجية المؤسسة ككل؛ وهذا من خلال تحليل برنامج التدقيق الداخلي بالإضافة إلى التأكد من وجود توافق بين الأهداف والوسائل المسطرة لذلك وهل هي فعلا قيد التشغيل من طرف المدقق الداخلي، ولتحقيق هذه الرقابة يتطلب ذلك التأكد من أن نشاط التدقيق الداخلي يتماشى مع إستراتيجية المقررة والمتوقعة من طرف المؤسسة.

كما أن التأكد من هذا التوافق يكون من خلال عملية التحقق والفحص التي تجرى على مستويين:

- **تحليل التوافق والانسجام بين أهداف التدقيق:** هل تم التفكير في توجيه المهام والنشاطات بفعالية أكثر وتطويرها، وتسيير المخاطر المتولدة عن ذلك وخاصة تلك المتعلقة بتحقيق الاستثمارات المبرمجة؟، هل تم التفكير في إدخال وسائل معلوماتية جديدة لتحليل نقاط الضعف؟، هل تم إدماج قيم إضافية لتدقيق الأنشطة تسمح بتخفيض معتبر للمخاطر؟
- **تحليل التوافق والانسجام بين وسائل التدقيق الداخلي:** ميزانية التدقيق الداخلي أفرادا، وكفاءات ومداخل تسمح بصفة استيعابية ومعقولة بتحقيق البرنامج المسطر من طرف الإدارة العامة؟

وتعد هذه الرؤية المزدوجة بشقيها التدقيق الداخلي لمراقبة التسيير، وكذا مراقبة تسيير التدقيق الداخلي، إضافة ثرية تنادي بتحقيق التقارب وتكامل الجهود والتحامها للاستفادة وتحقيق القيمة من المخرجات الناجمة عن هذا التكامل.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير.

يقوم التدقيق الداخلي بمشاركة مراقبة التسيير في التدخل، حيث أن مراقبة التسيير تكون أكثر فعالية ومصداقية عندما تتلقى معلومات تم إعدادها وإرسالها في ظل نظام الرقابة الداخلية موثوق ومصحح بواسطة التدقيق الداخلي، ومن جهة أخرى فان هذا الأخير يجد لدى مراقب التسيير معطيات ومعلومات قيمة وهامة تكون بمثابة مؤشرات تساعد المدقق الداخلي على اكتشاف نقاط الضعف التي يجب أخذها

<sup>1</sup> J.Jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, op cit, P-P : 43- 45.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

بعين الاعتبار في مهمة التدقيق الداخلي. حيث ترتبط مهمة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير في كونهما وظيفتين تتميزان بالاستقلالية فكلاهما تابعان لا على مستوى إداري في المؤسسة، مع ضرورة الإشارة إلى أنهما لا تملكان أية صلاحية سلطة أو اتخاذ القرارات، فكلاهما تسعيان إلى لفت انتباه المسؤولين وتقديم مجموعة من النصائح والتوصيات والإرشادات تهدف إلى تحسين الوضعية المشهودة.. الخ

وبالرغم من هذا التناسق والترابط بين الوظيفتين، إلا أنه لا ينبغي يوجد اختلاف يجدر بنا ذكره للتفصيل أكثر في الوظيفتين، وهو أن مراقب التسيير يقوم بإعداد وتصميم نظم المعلومات في حين يقوم المدقق الداخلي بمراقبة هذه المعلومات والتحقق من صحتها ودقتها لأن تبادل الخبرات والانتقادات البناء وكذا إرساء لغة الحوار والتشاور يضيفي قيمة إثراء على العمل.

وكذلك فإن مراقب التسيير يفحص مشروعية الميزانيات التقديرية بما في ذلك ميزانية إدارة التدقيق الداخلي، شأنها في ذلك شأن الإدارات الأخرى، وإجراء المقارنات مع ما تم انجازه فعلا، بينما يقوم المدقق الداخلي بالتحقق من صحة المعلومات المعدة من طرف مراقب التسيير، مثل لوحة القيادة، نظام تتبع الأنشطة... الخ<sup>1</sup>

ويمكن أن نلخص اختلاف وظيفة التدقيق الداخلي عن مراقبة التسيير في كون أن هذه الأخيرة تهتم فقط بالمعلومات وتهمل الأنظمة والإجراءات، أما التدقيق الداخلي فهو يسعى إلى التحكم الأفضل في نشاطات ووظائف المؤسسة عن طريق تشخيص وسائل الرقابة الداخلية والمتمثلة في الأنظمة والإجراءات الداخلية، وفي ما يلي عرض ملخص لأهم المواضيع إذ تعد هذه الاختلافات جد مهمة لوضعها موضع اهتمام حيث تعد هذه الفروقات ذات دلالة بما يكفي مما يستوجب تحديدها وتمييزها:

**1- تباين واختلاف من حيث أهداف الممارسة العملية:** يهدف المدقق الداخلي لتحسين التحكم في أنشطة المؤسسة من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية معتمدا في ذلك على تواجد كل مكوناتها "توجد خمسة عناصر للرقابة الداخلية"<sup>2</sup>، أما مراقبة التسيير من جانبه يهتم أكثر بالمعلومة مقارنة بالأنظمة والإجراءات، فيقوم مراقب التسيير بالتخطيط وتتبع العمليات والنتائج المحققة من ذلك، وحدة تحكم إدارة يحل ميزانية دائرة التدقيق الداخلي، ومنذ المدقق الداخلي يدقق جميع وظائف، لديها القدرة على تدقيق وظيفة الرقابة الإدارية لمساعدة تحكم الإدارة لأداء مهامها بفعالية وكفاءة. إذ يتصادف عمل المدقق الداخلي ومراقب التسيير في أن هذا الأخير ضمن مسار عمله يقوم بتحليل موازنة قسم التدقيق الداخلي، كما يقوم هذا الأخير بدوره بتدقيق كل وظائف المؤسسة بما في ذلك قسم مراقبة التسيير بهدف مساعدته على تحقيق وانجاز عمله بفعالية وفعالية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Sorin domnisoru et autres, op cit, p : 06.

• لوصف الخمس مكونات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية، بإمكان المؤسسة الاعتماد على مختلف الإطارات المرجعية العالمية ك: COSO2، Bale 2؛ حيث تتمثل هذه العناصر في:

- محيط الرقابة.
- تقييم المخاطر.
- نشاطات الرقابة.
- المعلومات والاتصال.
- الإشراف والرقابة.

<sup>2</sup> Alazard. C,Sépari. S, « Contrôle de gestion: Manuel et application », 5 ème Edition Dunod, Paris, 2001,P : 111.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

2- تباين واختلاف من حيث نطاق التطبيق: يتصادف نطاق تطبيق عمل المدقق الداخلي ومراقبة التسيير بتغطية جميع الأنشطة الداخلية في المؤسسة، حيث يتم التركيز بالدرجة الأولى على النتائج المتوقعة والحقيقية، غير ان هذا التطبيق لا يكون بنفس الطريقة المنهجية، فمراقب التسيير يأخذ بعين الاعتبار كل ما هو على شكل عددي وقابل للقياس الكمي، أما المدقق الداخلي يتجاوز هذا البعد إلى مجالات منطقية مثل: محددات السلامة والتأمين، الجودة، والعلاقات الاجتماعية، والبيئة، الخ

3- تباين واختلاف من حيث فترات القيام بالمهمة: نجد المدقق الداخلي يقوم بتنفيذ مهامه المختلفة على مدار السنة وفقا لفترات محددة ترجع لحسب نوع وأهمية الخطر، وعلى عكس المدقق الداخلي، يقوم مراقب التسيير بأداء عمله باستمرار داخل المؤسسة<sup>1</sup> وتعني الاستمرارية هنا أن يعمل هذا الأخير بتقييم وتتبع أداء الأنشطة الداخلية للمؤسسة طيلة السنة من خلال اصدر تقارير دورية عن نسبة انجاز العمل وتحقيق النتائج وذلك في إطار ممنهج ومسطر لكن متأرجح بالتناسق مع ميولات وإستراتيجية الإدارة العليا، في حين نجد نشاط التدقيق الداخلي يسير وفق برنامج التدقيق الثابت إلا في الحالات الاستثنائية، والمحدد بصفة منهجية مسبقا.

4- تباين واختلاف من حيث وسائل وأدوات العمل المستخدمة: تعد الأدوات المستخدمة من قبل مراقبة التسيير مختلفة تماما عن تلك التي المستعملة من قبل المدقق الداخلي كما تم توضيحها عند التطرق إلى توظيف كل وظيفة على حدا فيما سبق عرضة؛ حيث ينظر إلى هذا الاختلاف في الأدوات المستعملة من قبل الوظيفتين على انه ضرورة حتمية للتكامل بما يثري عمليتي التقييم والتحليل التي يقوم عليهما عمل كل منهما ومنه إضفاء فعالية على مخرجات الرقابة والمساعدة في التسيير التي يقوم بها كليهما إذ أن لهما نفس النهايات والمقاصد، إذ تعد الملاحظة جد مهمة كأداة من أدوات التدقيق الداخلي مثلها في ذلك أهمية نظام المعلومات بالنسبة لمراقبة التسيير، غير أن الملاحظة بالنسبة للمدقق الداخلي لا تكفي للاعتماد عليها كأداة للحكم مثلها في ذلك الموازنة التقديرية فهي أيضا غير كافية للاعتماد عليها وحدها كأداة للقيام بمهمة مراقب التسيير، وكذا فان الموازنة التقديرية يعتبر مصدر إعدادها نظام المعلومات فان الملاحظة تعتبر هي الأخرى مصدر لبناء وإعداد برنامج التدقيق.<sup>2</sup>

### الفرع الثالث: أوجه الشبه بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير.

تقدم وظيفة التدقيق الداخلي في جميع تدخلاتها المساعدة لوظيفة مراقبة التسيير، فعمل مراقب التسيير لن يكون فعالا إلا إذا كانت المعلومات التي يعتمد عليها صحيحة ودقيقة، وهنا يأتي دور المدقق الداخلي في التأكد من صحة ودقة تلك المعلومات عند تقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية، إذن التدقيق الداخلي يضمن لمراقب التسيير جودة المعلومات التي يستقبلها، ومن جهة أخرى فان وظيفة مراقب التسيير على غرار وظائف المؤسسة تخضع هي الأخرى لعملية التدقيق الداخلي، أين يتأكد المدقق الداخلي من مدى تحكم مراقب التسيير في نشاطه. وبذلك فان عمل مراقب التسيير مكمل لعمل المدقق الداخلي فهو يوفر له

<sup>1</sup> Alazard. C, Sépari. S, idem, P : 113.

<sup>2</sup> J.Jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, op cit, P-P : 89-90.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

المعلومات والتي قد يرى من خلالها المدقق نقاط ضعف في بعض الجوانب، والتي تلفت انتباهه لبعض المواضيع خلال المهمات المقبلة.<sup>1</sup>

من المستخلص فإن هاتينوظيفتين مترابطتين و متكاملتين حيث أن:

- يعتبر برنامج التدقيق الذي يعده ويعتمد عليه المدقق الداخلي كأداة للقيام بمهمته؛ شأنه في ذلك نظام تتبع الموازنة وكذا جداول أو لوحة القيادة التي تعد كأداة يعتمد عليها مراقب التسيير في انجاز مهامه.
- كليهما شاملتان وتهتمان بتحقيق فعالية وكفاءة أداء أنشطة ووظائف المؤسسة.
- كليهما ليس له صلاحية التسيير واتخاذ القرارات نيابة عن الأفراد التشغيليين؛ بل يمدون لهم المساعدة لاتخاذ قراراتهم؛ كما يعملون على تسهيل تناسق أفكارهم وتوجيههم حتى يتمكن هؤلاء الأفراد من اتخاذ قراراتهم.
- كليهما يعمل على تحديد موضع الخطر ومن ثم إعطاء التوصيات المقترحة لتسييره.
- كليهما يؤسس ويبني منهج عمله على الاستقلالية والموضوعية وذلك بارتباطهما بأعلى مستوى إداري في هرم المؤسسة وبالإضافة إلى عمليات العد والإحصاء والاحتساب التي يقومان بها، ويقومان كذلك بالتحليل المنطقي ودراسة أبعاد المخاطر، ذلك وان عملهما يمتد إلى دراسة محيط المؤسسة وبيئتها الاقتصادية والاجتماعية، حماية الأصول
- كليهما يرتبط بأعلى مستوى هرمي في المؤسسة.
- كليهما يتغذيان من نفس مصادر المعلومة أي من نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.
- يقومان بتحليل أرقام ومعطيات، سلوكيات وقواعد سير العمل.
- وظيفتين من خلال طرق مختلفة يستملان ويقومان بالكشف عن تحركات وردود فعل المسؤولين التشغيليين.
- كليهما تقومان بإعداد التقارير وتقديم الاقتراحات.
- كليهما يعد من العناصر الرئيسية المكونة لنظام الرقابة الداخلية، ومن خلال عناوين مختلفة يساهمان في تحسين التحكم وإتقان الأنشطة الداخلية للمؤسسة، ولهما دور استشاري في المؤسسة.
- وظيفتان داخليتان ورئيسيتان حيث كثيراً ما يتم إهمال طبيعة التكامل بينهما
- كليهما يقومان بتقييم حوكمة الشركات ويساهمان في تحسينها.<sup>2</sup>

ومن هذا المنطلق فان دور التخطيط أضحى في عصر الثورة التكنولوجية والمعلوماتية والتقنية أساساً لتنظيم العمل في كافة الميادين، وذلك اختصاراً للوقت والجهد والتكلفة التي تنتج عن العمل العشوائي وغير المنتظم، حيث يعد التخطيط عنصراً أساسياً للنجاح وأداة حتمية لتحقيق الأهداف من أقصر الطرق، وفيما يلي عرض مفصل لأبرز المفاهيم التي تُعبّر بصورة دقيقة عن سياسة التخطيط المشترك بين التدقيق لداخلي ومراقبة التسيير إذ يعد مفهوم سياسة التخطيط بأنه تلك السياسة التي يتم إتباعها من قبل الأفراد والجماعات والدول والمنظمات العاملة في الميادين والقطاعات المختلفة كوسيلة أساسية لتنظيم الأعمال والتقليل من احتمالات الخسارة، وال فشل، وتسيير الخطر وزيادة احتمالية النجاح، ويُعرف هذا المفهوم على أنه عملية فرعية من العملية الإدارية الكبرى التي تسعى بصورة مباشرة إلى تحقيق الأهداف والغايات المرسومة، سواء تلك الأهداف قريبة أو متوسطة وبعيدة

<sup>1</sup> David AUTISSIER, **les trois fonctions de contrôle dans la théorie de la structuration**, revue de gestion des ressources humaines, N° 26/27, mai/juin 1998, université de paris, P : 51.

<sup>2</sup> J.Jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, op cit, P: 50.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

المدى، من خلال استغلال الموارد المتاحة بالطريقة المثلى، ورسم الآليات والسبل التي سيتم من خلالها تحقيق ذلك، كما يرى العديد من المفكرين حول العالم أنّ التخطيط هو ذلك النشاط الإداري الذي يقف جنباً إلى جنب مع العمليات الإدارية الأساسية الأخرى التي تتمثل في كلّ من التوجيه، والرقابة، والتنظيم، والذي يقوم بصورة مباشرة على أساس السير بخطوات واثقة نحو المستقبل، من خلال وجود جملة من الأهداف المحددة، وعن طريق تسخير شتى السبل لتحقيقها، علماً أنّ هذا النوع من العمليات الإدارية أصبح بمثابة ضرورة ملحة جداً لمواجهة التحديات، والتعقيد، والتغيّر السريع، وشدّة التنافس بين المنظّمات على مستوى العالم<sup>1</sup>. وتتبع أهمية سياسة التخطيط في العمل المشترك بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في انه يُساعد في التطبيق السليم لسياسة الرقابة، التسيير، والدور الاستشاري على تحقيق ما يلي :

- إيجاد تكامل في سلوك العاملين في مصلحة التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على شكل جهود شاملة.
- ترسيخ اتجاهات طويلة ومتوسطة وبعيدة المدى في كلا المصلحتين كوحدة واحدة وفي المؤسسة ككل.
- توجيه المؤسسة نحو تحديد الفرص، ووضع أولويات واستغلالها.
- تقليل آثار الظروف والتغيرات المعيقة، وكذا ازدواجية العمل وتناقض الأحكام.
- تعزيز الوعي والممارسة التطبيقية التي تحدد وتحقق أهداف المنظمة ورسالتها.
- وضع أساساً لتحديد مسؤوليات الأفراد العاملين في كل من مصلحتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير.
- توقع الفرص والمشاكل والتركيز على القضايا الكبرى التي تؤثر على المؤسسة.
- إعانة المؤسسة على إدارة المخاطر والتقليل منها.
- إمكانية تخصيص الفعال للوقت والموارد لتحقيق الفرص المتاحة وتجنب إهدار الوقت والجهد والتكلفة.
- توفير موارد ووقت أقل لتصويب القرارات الخاطئة.
- القيام بتحليل وتشخيص دقيقين للبيئة الحالية والمستقبلية، وذلك بتحديد الفرص والتهديدات.
- تكوين اتجاهات إيجابية نحو التغيير وتكامل الجهود الرقابية وتعزيزها.
- توفير إحساساً بالنظام والحسم تجاه مشكلات الإدارة.
- زيادة تقدّم ورفاه المنظمة وتحقيق القيمة المضافة.
- وضع الخطط وتنفيذها وتقييمها في المؤسسة.
- توفير إطار للتواصل بين العاملين في كلا المصلحتين، سواء مع بعضهم البعض أو مع الإدارة العليا وباقي الأطراف ذات العلاقة<sup>2</sup>.

ونظراً لحقيقة أن المعايير الرقابية الموضوعية في الخطة تختلف باختلاف كل مجال من مجالات التسيير، وحسب طبيعة الأهداف، ونوع الأداء المحدد لبلوغ تلك المعايير أو الأهداف، فمن الصعب استخدام أداة رقابية واحدة لجميع المجالات، ولذلك فإن تكامل أدوات رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير التي لا غنى عنهما؛ تضمن وجود نظام رقابي فعال ومتكامل وفيما يلي استعراض لأهم

<sup>1</sup> Henri. BOUQUIN, Le Contrôle de gestion [ressource textuelle, sauf manuscrits: contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance, Paris : P .U .F, 2010, P : 368.

<sup>2</sup> David AUTISSIER, op cit, P : 51.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

مقاييس التقارب والتي تعتبر كمواطن الحاجة إلى تكامل وتلاحم جهود رقابة التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير ذلك أن كل نظام له أوجه قصور وخير دليل على ذلك ما أوضحتها الفصائح المالية، حيث ستسمح النقاط التي سيتم مناقشتها بمعرفة نطاق تطبيق هذا التكامل، وهو ما يسمح بان تكون المساعدة التي يتم اقتراحها من خلال أعمال التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير تشكل وسيلة فعالة لهذه النقاط، وبذلك تساهم بصفة كبيرة في التسيير الأمثل والتحكم في نشاطات المؤسسة ومنه تحقيق القيمة المضافة<sup>1</sup>:

### أولاً: التطور التاريخي والمفاهيمي المتقاطع بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير.

إن ما مر بالمجتمعات الإنسانية من متغيرات وكوارث نتيجة لتجاوز الحاكم أو المسئول لسلطاته وصلاحياته أو تجاوز المحكوم لحقوقه قد نتج عنه في نظام الدولة مبدأ الفصل بين السلطات الثلاث: التشريعية، والقضائية، والتنفيذية. ونظراً للزيادة المضطربة في حجم المؤسسات والتقدم التكنولوجي وتحقيق مبدأ الفصل بين الملكية والإدارة، تأثرت إدارة الأعمال بهذه المفاهيم الجديدة للرقابة في نظام الدولة آنذاك إذ كانت تعتبر واحدة من الوظائف الرئيسية الأربعة للإدارة: التخطيط، التنظيم، التوجيه، الرقابة. مما ترتب عليه ظهور أنواع مختلفة من الرقابة باعتبارها تربط وتنسق ممارسات تنفيذ هذه السلطات لمهامها واختصاصاتها<sup>2</sup>، وصولاً إلى تحقيق التكامل والعدالة والمساواة في الإطار الإداري للمؤسسة ومن ثم المجتمع ككل. وقد كان أهم هذه الرقابات رقابة التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير، حيث زاد الاهتمام بهما خلال حقبة تاريخية واحدة وبصفة مشتركة، وبالأخص خلال الأزمة الاقتصادية العالمية سنة 1929 وما بعدها وكان ذلك بداية في الولايات المتحدة الأمريكية ومن ثم باقي الدول الأوروبية كفرنسا، إذ ومن الملاحظ أن المفهومين ولدوا في نفس الحقبة وفي نفس البلد: ظهر كلاهما ما بين 1920 و1940 في الولايات المتحدة الأمريكية وكان ذلك نتيجة الحاجة المتزايدة لتنظيم تسيير المؤسسات وتوجيهها نحو زيادة الفعالية والشفافية إذ أن التوازي ما بين المفهومين يبدأ من بزوغ هذه الأفكار. حيث يعد التمييز بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير ليس بالأمر اليسير، ففي بعض التنظيمات نجد وظيفة مراقبة التسيير يجب أن يتم التأكد من سلامة إجراءاتها من قبل التدقيق الداخلي وبالأخص التدقيق التشغيلي، ولهذا الغرض تعد هذه المقاربة عبارة عن مجموعة من الممارسات؛ التي تبحث في مجملها على الربط بين المسارات الفردية لكل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير من أجل تعزيز ورفع الإنتاجية المشتركة الناجمة عن السينارجية التي تربط بين مقاصد ونهايات كل منهما، والتي تعمل على مد كل عضو بالتوضيحات الواجب إتباعها والوسائل اللازمة لذلك؛ وهنا نجد هذا الترابط يعمل تحت زاوية العلاقة السببية ما بين النشاطات "ما يجب فعله" والهيكلية "الأدوات الواجب استخدامها"<sup>3</sup>.

والجدول التالي يدلي وبوضوح أهم نقاط التشارك التي يتقاطع فيها تطور المفهومين من خلال الغاية من الأهداف المأمول تحقيقها بتطبيق مسار كل وظيفة داخل التنظيم.

<sup>1</sup> Henri. BOUQUIN, op cit, P : 370.

<sup>2</sup> علي عباس، الرقابة الإدارية على المال والأعمال، مكتبة الرائد العلمية، ط 1، عمان الاردن، 2001، ص: 17.

<sup>3</sup> J.Jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, op cit, P: 15.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

الجدول رقم(01): جدول تجميعي يوضح التطور التاريخي المشترك للمفهومين " التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير".

مدلولات: \*اللون الأزرق: تطور متداخل ومشترك للأهداف.

\*اللون الأخضر: نشأة شركات تعاقدية بين الهيئات المهنية المنظمة.

الهيئات المهنية المنظمة		الأهداف		الأسباب		المكان		فترات التطور التاريخي	
مراقبة التسيير	تدقيق داخلي	مراقبة التسيير	تدقيق داخلي	مراقبة التسيير	تدقيق داخلي	مراقبة التسيير	تدقيق داخلي	مراقبة التسيير	تدقيق داخلي
عن طريق مجموعة من التنظيمات والملتقيات	IIA	تحديد السعر المرجعي	تخفيض قيمة فاتورة المكاتب التدقيق الخارجي	الحاجة إلى المحاسبة التحليلية	الأزمة المالية	الولايات المتحدة الأمريكية.	1920-1815	-1920 1947	
ANCG/ IAFEI	IIA/IFACI	الاستجابة إلى الحاجة إلى مراقبة سير الوظائف عن بعد نتيجة فصل الملكية عن التسيير قياس الأداء والتخطيط الاستراتيجي وفرض التوافق على المدى المتوسط والبعيد	مساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها	ظهور المحاسبة التحليلية/ مراقبة الموازنات/ ومحاسبة التسيير	توسيع خارطة المهنة " زيادة نطاق التطبيق"	الولايات المتحدة الأمريكية/ فرنسا.	1947-1920	-1947 1960	
DFCG DFCG /IAFEI/AFP/IAS C	IIA/ IFACI	تقنيات تحليل مؤكدة ومتحكم فيها	تسيير إجراءات الرقابة الداخلية وتسيير المخاطر	محاسبة مراكز المسؤولية/ طريقة ABC مساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات	تطبيق نظرية الوكالة ومتطلبات حوكمة الشركات حماية الاستقلالية والانسجام والتوافق الداخلي.	الولايات المتحدة الأمريكية/ فرنسا.	1982-1947	-1960 1990	
DFCG DFCG /IAFEI/AFP/IAS C	IIA/IFACI/ Sarbanes- Oxley/ LOLF/LSF/ لجنة بال	تطوير الدور الاستشاري بالتأثير على السلوكيات والقرارات المرتبطة بالتسيير من خلال الأهداف	توفير خدمات استشارية متكاملة للإدارة ومجلس الإدارة حول التسيير، بالإضافة إلى المساهمة في خلق القيمة	تطبيق نظام التسيير المدمج « PGI » ERP الحاجة إلى إنتاج المعلومة الملائمة والكاملة ، الشفافة وفي الوقت المناسب بالإضافة إلى التطلع إلى خلق القيمة المضافة.	الحاجة إلى فرض قواعد أخلاقية، الدور الاستشاري، المساعدة على اتخاذ القرارات وتقييم حوكمة الشركات	الولايات المتحدة الأمريكية/فرنسا/بريد طانيا/ ألمانيا/هولندا/اليابان/ كوريا/الصين ودول أخرى	2008-1982	-1991 2009	
DFCG وIFACI	مبادرات تشاركية بين DFCG وIFACI من أجل تنمية :	التحسين الهام في عملية المساعدة في التسيير.	التحليل المتوافق، المنسجم والمعمق للمخاطر تدعيم الفعالية، الأداء، الجودة، الشفافية	أهمية نظام المعلومات والحاجة إلى الامثلية في تحليل الفروقات والتحكم في	الحاجة إلى رؤية إستراتيجية متناسقة وأكثر شفافية،	الولايات المتحدة الأمريكية/فرنسا/بريد طانيا/ ألمانيا/هولندا/	2008 إلى غاية هذا التاريخ	2009 إلى غاية هذا التاريخ	

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

توافق طرق العمل في اطار جديد. سن هيكله الابداع التي تسهل التغيير وتتماشى مع متطلباته وتضمن تطلعاته. السهر على توافق وانسجام تقارير الرقابة الداخلية والخدمات الاستشارية والاقتراحات.		وموثوقية المعلومة والحاجة إلى الاتصال ومناقشة المعلومات، بالإضافة إلى ضرورة الحد من النزاعات حول السلطة، تحقيق الأهداف بصورة أسهل وكذا الامتثلية في ازدواجية وتكامل الأداء-التسيير.	المخاطر والبحث عن الفعالية والفاعلية والأداء في تسيير موارد المؤسسة	الحاجة إلى الحصول على أفضل معلومة قيمة وكمية Ia الأهمية القصوى التي أوليت إلى التنمية المستدامة، المسؤولية الاجتماعية والحاجة إلى السلامة و الأمن .	اليابان/ كوريا/ الصين ودول أخرى	
--	--	---	---	---	---------------------------------	--

**المصدر:** من إعداد الباحثة بالاعتماد والاطلاع على بعض الأدبيات والمراجع المتعلقة بالمفهومين.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> J.Jaques RENARD, théorie et pratique de l'audit interne, 2011, édition Eyrolles, P-P : 23-75. /J.jaques RENARD et sophie NUSSBAUMER, audit interne et contrôle de gestion pour une meilleure collaboration, 2011, édition Eyrolles, P-P : 01-24./ L.LANGLOIS et Autres, contrôle de gestion, 2008, Berti édition, P-P : 01-40.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

لو لم تكن الخطط الموضوعية بحاجة إلى التعديل والتنفيذ بدقة من خلال إعادة تنظيم إداري متكامل ومتوازن وبكفاءة لما كان هناك حاجة للرقابة، وبالإضافة لما سبق كثيرا ما نلاحظ ان التنظيمات الإدارية والرقابية لا تعمل دائما بصورة ميسرة، ولمساعدتها على بلوغ اهدافها نجدها بحاجة الى التعديل لمواجهة الظروف المتغيرة التي تستجد من حقبة لأخرى، ومن الجدير بالذكر ظهور مستجدات وبوادر تنادي بالتشارك والتضافر في إطار انعقادات الشراكة التي جمعت في الكثير من المرات بين الهيئات المهنية المنظمة لكلا الوظيفتين في العديد من العقود التي تمت بينهما مؤخرا ونذكر على وجه الخصوص<sup>1</sup> IFACI وDFCG فيما يتعلق بالمقال الذي تم نشره حول: "contrôle interne et contrôle de organisation" بتاريخ 20 فيفري 2013 بالاضافة الى العديد من المقالات الاخرى والتي تهدف الى توحيد الجهود مما له من اثار ايجابية تعمل على تحقيق القيمة المضافة<sup>2</sup>. فمن خلال أفاق مختلفة وباستعمال أدوات خاصة ومحددة تتعلق بكل طرف على حدا، نجد كلا المفهومين يرتبطا بالنظر إلى شموليتهما أي توسعهما المطرد والمتوازي وكذا تزاوج وتوازي، وتقاطع أهدافهما، وتبقى الإشارة إلى أن تبني مراقبة التسيير من طرف المؤسسات ظهر في فترة سابقة للتدقيق الداخلي؛ حيث كان يعني هذا الأخير بعملية الرقابة أي التفتيش والتحكم، ويقصد بذلك التأثير على سلوك وتصرفات الأفراد لتقريب الممارسات المرجوة، كما أن التدقيق الداخلي يعد واجهة مراقبة الرقابة؛ ومن هنا يمكن القول انه لا يمكن المضي قدما لأي من الوظيفتين دون أن يكون هناك تضافر مشترك كما أن سير أنظمتها متكاملان ولا يمكن فصلهما وذلك بغية تحقيق ازدهار كل من المفهومين على حدا وزيادة تطورهما خاصة في إطار تجسيد الحوكمة، بمعنى أن هذه الرؤية لا يستهان بها؛ إذ أن الازدواجية في التدخل وفي ردة الفعل؛ كما ان النهايات والمقاصد المشتركة لكليهما تنادي بل وتفرض الحاجة إلى التكامل الحتمي<sup>3</sup>.

### ثانيا: تجانس مقاييس طبيعة الوظيفتين " التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير".

بدون أية ضغوطات تنظيمية التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير يسمحان بتغطية مقاييس متطابقة، حيث أن كليهما يهتمان بجميع أنشطة المؤسسة وفي العديد من أنواع المؤسسات نجدهما يسيران على نفس المنهج ويتبعان نفس الطريقة في العمل الخاص بكل منهما، إذ ومن خلال رؤى مختلفة يعملان على تنفيذ الوصول إلى نفس المقاصد والتي تعد بمثابة نهايات مشتركة. ان هذا التشابه المزدوج يعد نتاج التطور التاريخي المتوازي للوظيفتين، حيث ظهرت مفردات هذا التوازي متزامنة مع التطورات الحاصلة في كل مفهوم - كما تمت الإشارة إليها مسبقا- إذ لا يمكن إخفاء التشابه الناتج عن طبيعة كل منهما والذي يعمل على تحليل:

- المقاييس المتجانسة وغير المتماثلة "أو غير المتطابقة كليا فهي متجانسة فقط".
- النهايات والمقاصد المشتركة وغير المتطابقة كليا.

تنتظر المؤسسة من خلال قيامها بالتوقع كوظيفة مسبقة من وظائفها بان مقاييس التغطية لسيرورة نظامها قدتم ضبطها وبإحكام، وهذا ما يقود إلى وجوب التأكد من:

<sup>1</sup> J.Jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, op cit, P: 02.

<sup>2</sup> مقال متاح على الموقع التالي : [www.dfci.fr/rubriques/organisation-et-systemes-dinformation](http://www.dfci.fr/rubriques/organisation-et-systemes-dinformation) تم الاطلاع على الموقع بتاريخ 2016/07/27، على الساعة: 17 و 28 د.

<sup>3</sup> J.Jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, op cit, P-P: 20-21.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

**1- المظهر:** حيث نكون هنا أمام وحدة وتجانس المظهر؛ إذ تعمل الوظائف على فرض شموليتهما والظهور وإمكانية التطبيق وممارسة تأثيراتهما في كل قطاعات النشاط، حيث أن المظهر يعطي سبب كاف للتحليل المعمق كما أن التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بإمكانهما التأقلم والتواجد في شتى أنواع المؤسسات على اختلاف حجمها وطبيعة نشاطها... الخ، وذلك من خلال الكفاءة التي تتمتع بها هاتين الوظيفتين في القيام بمهامهما وإضافة القيمة لجميع أنواع المؤسسات، إذ أن كل التنظيمات بما في ذلك القطاع العمومي، المؤسسات الجامعية، المدارس والمستشفيات، الجمعيات، الجماعات المحلية، وأيضا مجالات العلاقات الحكومية والتنظيمات الدولية، معنية بهاتين الوظيفتين؛ ومن هنا نجد أن القطاع الذي تنشط وتتواجد به الوظيفتين لا يمثل بأي شكل نقطة أو وجه للاختلاف لان كل المؤسسات معنية بتطبيق وظيفتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير؛ وهذا ما يؤكد وجوب التعريف بهما من داخل محيط المؤسسة وكذا من خارجها.

تعمل الكفاءة في الشمولية التي يتميز بها كليهما على التظاهر بسن حدود سير العمل لكليهما؛ بمعنى معيرة قواعد العمل، إذ تتواجد هاتين الوظيفتين في العديد من مناطق العالم تحت نفس الخصائص والأدوات وكذا قواعد التطبيق، وهذا يعني انه وراء هذه الواجهة التي تنادي بأهمية تقييم تكاملهما توجد نوعا ما أوجه اختلاف تاريخية حيث تعد هذه الأخيرة بمثابة استثناءات تسمح بتوظيفها لبناء قاعدة جيدة لتجانس المقاييس التي تمس بطبيعة نشاطات كل وظيفة على حدة. ومن المؤلف القول أن التدقيق الداخلي له معيار الشمولية لأنه يعني بجميع النشاطات بما في ذلك المعلوماتية والنشاطات التقنية أو مجال مراقبة تسيير الأفراد وكذا مراقبة تسيير العمليات المالية؛ إذ من السهل وجود السبب في ذلك فهو راجع إلى كون التدقيق الداخلي يعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية بهدف تحسينه، إذ يسمح نظام الرقابة الداخلية بتمهيد الطريق للتدقيق الداخلي لكي يخترق جميع الأنشطة.

حيث أن هذه الشمولية لا تتعلق فقط بطبيعة النشاط وإنما تعني كذلك بطبيعة مهام التدقيق؛ فالمدقق الداخلي في إطار التدقيق التأكيدي (يعمل على فحص واختبار حسن تطبيق القواعد والإجراءات)، كما يعمل من خلال تدقيق الفعالية على (فحص واختبار طرح أفضل الحلول الممكنة)، أيضا ومن خلال التدقيق الاستراتيجي يعمل على (التأكد من توافق وانسجام الخيارات الاستراتيجية للمؤسسة)، كما أن المعايير الأكثر حداثة في مجال التدقيق الداخلي تذهب إلى ابعدها من ذلك فهي تنادي بالتدقيق حوكمة الشركات، ومن هنا يمكن الاستخلاص إلى أي مدى يجب التأكيد على شمولية التدقيق التي تزداد في التوسع من حين لآخر.

**2- خصوصية مراقبة التسيير:** وبالمقابل فان شمولية مراقبة التسيير ليس لها نفس الصدى؛ والسبب في ذلك يعود إلى أن العمدة الرئيسي لمراقبة التسيير يتمثل في محاسبة التسيير إذ أن مقاييسها تتحرر بالموازاة والخضوع إلى التطورات الحاصلة على مستوى هذه الأخيرة التي انتقلت من المجال المحاسبي والمالي إلى باقي مجالات ونشاطات المؤسسة كما سبق التطرق إليه؛ إذ انشغالاتها الأولية تتجسد في حساب التكاليف من خلال المعلومة كمادة أولية والتي تتمثل في المعلومات المالية والمحاسبية والمرتبطة بخلق القيمة من خلال التسيير "بفعالية وفاعلية للموارد"؛ وهنا يتطلب أن تشمل كل الموارد المالية وغير المالية المتوفرة والمستعملة من طرف المؤسسات بما في ذلك المعلومات، المعارف والخبرات، وهذا ما من شأنه ان يلعب دور رئيسي في نجاح واستمرار المؤسسة، كما أن مراقبة التسيير تمتد أيضا وبالخصوص نحو شمولية أنشطتها والاستثمار في مجالات ليست فقط مالية وإنما تلك التي تتعلق بالموارد البشرية، الجودة،

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

الاجتماعية، اتخاذ القرارات المتكاملة، حيث تعدت مراقبة التسيير نطاق تطبيقها التقليدي في تفويض السلطات وهو ما أكده S.P.Sloan : "بان مراقبة التسيير عبارة عن حبل ناقل للمعلومات بصلابة وفعالية"؛ إذ من جهة يسهر على تنظيم عملية تفويض المسؤوليات من خلال التوافق بين الإستراتيجية/ والأهداف ومن جهة أخرى يضمن تغلغل المعلومات الملائمة للمسيرين؛ إذ من خلال ذلك يعمل على دور المساعد للمقررين في الاختيار بين البدائل التنظيمية حيث يسمح لهم بضمان الثبات الداخلي في سن تنظيماتهم في ظل ديناميكية المحيط. فكما هو الحال بالنسبة للتدقيق الداخلي نجد مراقبة التسيير تعمل كأداة لمساعدة المسيرين على اتخاذ قراراتهم مما يؤدي إلى خلق تفاعل بين المستويات الثلاثة للتسيير (المستوى العملي أو التشغيلي، على مستوى التحكم، والمستوى الاستراتيجي) وبذلك فهو جهاز متكامل وشامل؛ ومن هنا يتضح أن هذه الخاصية تمثل نقطة وركيزة لا غنى عنها من نقاط التشابه مع التدقيق الداخلي<sup>1</sup>. حيث ذهب Alin MIKOL إلى دمج مراقبة التسيير والتدقيق الداخلي من خلال نظام الرقابة الداخلية ونوه بان: "المؤسسة عبارة عن نظام مثله في ذلك مثل الجسد يحتاج إلى أعضاء نظامية، الثبات والتأقلم [...] كما أن إجراءات الرقابة الداخلية (بما في ذلك نشاطات التدقيق الداخلي) تستعين بإمدادات مراقبة التسيير لإعداد أرقام التقارير أو تحديد حسابات مسئول المخزن لاستيعاب الأطنان من المخرجات المخزنة<sup>2</sup>.

كما يتم ملاحظة نقاط التشابه هذه بوضوح من خلال التطرق إلى نهايات ومقاصد الوظيفتين؛ والتي تظهر في: المساهمة في تحقيق الأهداف وتحديد الإستراتيجية، المشاركة في تحقيق الامثلية والفعالية، والمساعدة في التسيير<sup>3</sup>.

### ثالثا: الارتباط العلاقي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير.

يوجد تشابه وتماتل كبيرين بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير فيما يخص مجال العلاقات الداخلية، حيث تتطلب هذه النقطة بالذات الحاجة القصوى للتشاور والحوار بينهما إذ من البديهي وجود نطاقين يتعلق احدهما بوضعية مسئول كل من هاتين الوظيفتين بمعنى ارتباطه الهرمي، والنطاق الثاني بالعلاقات مع المسؤولين التشغيليين أو العمليين.

**1- أهمية وضعية المسئول بالنسبة لمراقب التسيير والمدقق الداخلي "المكانة السلمية والهرمية للمسئول":** في كلا الوظيفتين نجد أهمية المسئول في المؤسسة، نوعية العلاقات واللقاءات التي يعقدها أو لا يقوم بعقدها مع الإدارة العليا، تكوينه واندماجه في المؤسسة، له مستوى عال أو مستوى منخفض؛ كل هذه العناصر لها تأثير مباشر على النشاط الذي يشغله، كذلك وزنه واعتباره في المؤسسة، نوعية روح وثقافة الاستماع لديه، ومنه أهمية الدور الذي سيلعبه، حيث يمكن القول بان أهمية ودرجة اعتبار التدقيق الداخلي متماثلة مع تلك المكانة التي تشغلها مراقبة التسيير؛ بما أن كليهما يتمثل في وظيفة مباشرة من خلال التمتع والتأثير الشخصي لمسئولي كل وحدة داخل المؤسسة. إذ يعد الارتباط بأعلى مستوى هيكلي في المؤسسة هو الركيزة الأساسية لكل من مسئول التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير، إذ يسمح هذا الارتباط بالإدارة بتحديد مصالح وحدود كليهما وهو ما من شأنه أيضا أن يقرب الوظيفتين أكثر من انشغالات واحتياجات الإدارة

<sup>1</sup> J.Jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, op cit, P-P: 25-28.

<sup>2</sup> A. Mikol, Principes généraux du contrôle interne, RFC, 1991, P : 244.

<sup>3</sup> J.Jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, op cit, P: 29.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

وتطلعاتها الإستراتيجية والتشغيلية وينمي سينارجية العمل بموضوعية أكثر وذلك من خلال التوجيه المباشر للمعلومات والثقة المتزايدة للإدارة العليا في الاقتراحات والتقارير التي يصدرها كليهما متمثلة في الاجتماعات المتكررة والشروط المؤطرة وهو ما من شأنه أن يدعم مكانة المسئول<sup>1</sup>، حيث توجد نفس الموازاة فيما يتعلق بالعلاقات مع المسئولين التشغيليين.

2- **العلاقات مع المسئولين التشغيليين "العمليتين":** إن عمل كل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير موجه بالدرجة الأولى للمسيرين؛ بمعنى لكل من يتموقع بالتدرج الهرمي من فوق إلى أعلى السلم الهيكلي وله أهداف يجب أخذها بعين الاعتبار. حيث يعتبر المسيرون في هذه الحالة عبارة عن الأفراد الذين يتم استجوابهم من طرف المدققين الداخليين ومراقبي التسيير وفي نفس الوقت يشكلون الأفراد الذين توجه لهم تقاريرهم، إذ يستعين كليهما بالمسيرين للبحث عن المعلومات الضرورية التي تتعلق بالمخاطر الموجودة فمن خلال ذلك يتم إعداد برنامج التدقيق بالنسبة للتدقيق الداخلي ومنهاج العمل بالنسبة لمراقبة التسيير؛ ومن هنا يتضح بان المسيرين هم من يكونون وراء تأكيد وضعيات المدقق الداخلي ومراقب التسيير، كما يدلون برأيهم حول الاقتراحات المناسبة التي يصدرها كل من المدقق الداخلي ومراقب التسيير والنقطة المشتركة هما بان المفاهيم الراهنة لكل من مراقبة التسيير وكذا التدقيق الداخلي تنص على أن كليهما " لا يمارسان الرقابة على الأفراد وإنما بالمشاركة مع الأفراد"، ويتلخص ذلك في المساهمات الديناميكية والهامة التي توفرها مراقبة التسيير إذ أن فعالية هذه المساهمة تتماشى بصفة كبيرة مع فعالية الوظيفة داخل المؤسسة، حيث يتواجد المسئولين من جهة بمثابة زبائن للتدقيق الداخلي ومن جانب آخر زبائن لمراقبة التسيير؛ وهنا تتجسد بصفة مركزية مناطق الاحتكاك للوظيفتين والتي تسمح بتجاوز النزاعات والغموض الذي يشوب فهم مبدأ كل منهما للأخر وكذا النزاعات حول السلطة؛ مما يسمح بتبسيط وتسهيل هياكل التسيير في المؤسسة وذلك ما من شأنه أن يوفر على عملية التسيير مواجهة حل النزاعات التي يمكن أن يتعرض لها الحزبين؛ بمعنى تلك التي يمكن أن تشوب تسيير مسار الوظيفتين. ومن هنا يمكن القول انه توجد العديد من النقاط التي تجمع بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير لا يمكن حصرها في مجالات ضيقة؛ والتي من شأنها تحقيق تشاورات ونقاشات نافعة وهامة خاصة لإطفاء فعالية على لنظام الرقابة الداخلية، وبذلك يجب العمل على تحسين مجمل هذه النقاط المتشابهة<sup>2</sup>.

### رابعاً: التطورات الراهنة التي تجمع بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير.

من خلال هذا الطرح يتم التأكيد على خصوصيات الوظيفتين من خلال الأهداف والوسائل المستعملة، والتي تتميز بعدم الجمود والثبات في ظل التغييرات الحاصلة مع مرور الوقت: فهي تتطور وتزدهر نحو اتجاهات متوازية ويمكن القول أن ذلك يرجع أيضاً إلى أهمية الزمن الذي أصبح من الضروري تقليصه بتحقيق أكبر منفعة خلال فترة وجيزة. حيث نجد مراقبة التسيير يمثل التدقيق الداخلي؛ كليهما حقاً من جهة توسع هام في الأهداف، ومن جهة أخرى توسع في تدخلاتهما ونطاق تطبيقهما. وفي كلا الوجهين يستوجب تحقيق تشابك بهدف الوصول إلى الامتلية في الأداء وتحقيق أكبر قدر من التأثيرات الايجابية.

<sup>1</sup> A.Godener et M.Fornerino, **Rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion, perception du contrôle de gestion et qualité des relations contrôleurs-managers : une étude exploratoire**, 2004, Grenoble, école de management, article de recherche, P : 08.

<sup>2</sup> J.Jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, op cit, P-P: 46-50.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

1- من المعلومة إلى إعداد التوقعات الإستراتيجية: أو إعداد التوقعات الإستراتيجية بناء على المعلومات الحالية المتوفرة، ففي سياق تزايد المؤسسات العائلية على حساب المؤسسات المتعددة الجنسيات أو تلك المتعددة المواقع multisites، تعد مراقبة التسيير الجهة المعاكسة أو المضاد للنزاعات التي تنجم عن تفويض سلطات التسيير؛ كما انه لا يمكن أن تكتفي بالدور التقليدي والمقيد لمراقبة التسيير إذ يعد التقرير وأنواع جداول القيادة أداة لضمان الحصول على الموارد واستعمالها بفعالية وفاعلية، وأصبحت أداة للتأثير تستعمل من قبل المسؤولين على الأطراف الأخرى المتواجدة في المؤسسة، كما أنها أسلوب للتفاعل مع إستراتيجية المؤسسة، وتدرجيا أخذت بعد جديد لكن هذا لم يغير من مفهومها الأساسي والمتمثل في توقع تقديرات الغد من خلال حقائق اليوم، حيث أصبحت مراقبة التسيير أداة حقيقية وفعالة للمحاكاة القيادة والتحكم. حيث أن تصميم نظام مراقبة التسيير:

- لا يعود فقط إلى مراقبة التسيير وحدها.
- يسمح بتصريف وتشغيل الإستراتيجية من خلال البعد التشغيلي.
- يسمح بظهور استراتيجيات جديدة.

تتم مراقبة التسيير بتضافر جميع جهود أفراد المؤسسة، فهو نظام يشمل كل المسؤوليات المتعلقة بالتسيير والتي يجب تحديد أدواتها بدقة، نظام جيد للمعلومات موضوع تحت خدمة أصحاب القرار، نظام يجمع تصرفات وصفات الوحدة ذات العلاقة، فمن خلال برامج التطبيق، خطة التقدم والتطلعات، أو أفواج أخرى للعمل المتعدد التوجهات، تبعت ميكانيزم للتشغيل نحو الأفق بمشاركة المسؤوليات، ومن خلال شفافية المؤشرات المعتمدة يعمل مراقب التسيير على حل وضع تناسق وانسجام كبيرين كمساهمة في إعطاء نتيجة للمؤسسة وبالأخص لإستراتيجيتها. فبتصميم نظام المؤسسة يجب ترجمة الإستراتيجية، يجب إعطاء فكرة للتسيير عن الأهداف الواجب إتباعها والدور الذي يجب اتخاذه لكل فرد من أفراد المؤسسة؛ وذلك من خلال جداول القيادة المعدة على أساس مؤشرات الأداء الاستراتيجي والتاريخي؛ المالية أو النوعية، حيث تعطي نظام متفاعل بين التسيير العملياتي ونظام المعلومات الخاص به، حيث تولدت المشاركة التي تتم بين التسيير العملياتي او التشغيلي/ ومراقبة التسيير من خلال النهايات المتماثلة لكليهما، الرغبة في تحقيق الأهداف تؤدي إلى البحث عن كرق التحكم القصى في الميكانيزمات المالية؛ كما أن مجموعة الأجزاء الأخرى تستفيد من شفافية مؤشرات الأداء المعدة في إطار هذا التشارك، كما أن دور مراقب التسيير لا يتوقف هنا: فعليه ان يساهم في تكوين واقتراح حلول إستراتيجية جديدة، من خلال تقادي الفجوات المحتملة خلال تشكيل هذه الحلول، وفي هذا المجال H.Bouquin نوه بان " بطاقة الأداء المتوازن أداة تعمل من من أعلى إلى أسفل Top-down والأهداف مفروضة على المستويات السفلى من طرف المستويات العليا، تركز المكانة الاجتماعية للفرد على الأهداف المحققة، وبالتالي فان قياس الأداء يكون صحيحا وذا مصداقية ويكمن التطلع الوحيد هنا في الابتعاد عن الذاتية في تحليل المعلومة بهدف الوصول إلى أعلى رؤية إستراتيجية بموضوعية، حيث يجب تجتمع المعلومة المالية محض مع المعلومة التشغيلية.

ومن هنا نستنتج انه من الطبيعي وجود سلطة مشهودة لمراقبي التسيير من خلال الوسائل التي تعتمد التوصيات، وبذلك فان هذا التطور أيضا موازي لعمل المدققين الداخليين، حيث تساهم هذه الرؤية في بعث وجوب تقارب الوظيفتين.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

2- من تدقيق التأكيد أو الالتزام إلى التدقيق الاستراتيجي: إذا كانت مراقبة التسيير ظهرت من خلال مراقبة الموازنة، فإن التدقيق الداخلي ظهر من خلال التدقيق التأكيد، وهذا ما يظهر بان كليهما بدا من خلال الاهتمام بكل ما هو مستعجل وأكثر بساطة<sup>1</sup>.

- **تدقيق التأكيد "الالتزام":** هي خدمات مهنية مستقلة يتم تقديمها بواسطة المدقق الداخلي الغرض منها إبداء رأيه وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق ISAs فيما يخص التدقيق والمراجعة للبيانات المالية التاريخية، أو القيام بمهام الإجراءات المتفق عليها للمعلومات المالية سواء التاريخية أو المستقبلية<sup>2</sup>. تم البدا بما هو مستعجل لان الوتيرة المتسارعة للتغيرات في ذلك الوقت أثرت على ثبات المؤسسات في معرفة القواعد والإجراءات خاصة تلك المتعلقة بالتسيير والتي كانت تشهد ديناميكية كبيرة كما أن مشكلة الثقة بين المساهمين والمسيرين على حد سواء والتي فرضت بفعل تفويض السلطات وحتمية انفصال الملكية عن التسيير أدت إلى البحث عن أدوات جديدة للتفتيش والرقابة بسبب النقص الذي شهده تطبيق القواعد والإجراءات وعدم كفاية محيط الرقابة الداخلية، وزادت هذه الاهتمامات توسعا خلال الفترة ما بين 1950-1960؛ وبذلك وجدت هذه الانشغالات تزيقها في ما يقدمه التدقيق الداخلي من خلال دوره كحارس على مدى التطبيق الصحيح للقواعد والإجراءات؛ وهنا يحدد المدقق الداخلي مدى التعمق في تحليلاته على حسب درجة شدة وتكرار الخلل أو الانعطاف عن المسار فقد يتطلب ذلك على المدقق عملية إجراء تدقيق بسيط أو معمق وفي كل حالة تتطور وتختلف الانحرافات بزيادة تطور الاقتصاديات مما يتطلب على المدقق القيام بالتكوين والتأهيل المستمر لمواكبة التغيرات فمن خلال تقديم توصياته لمنفذي الإجراءات يقوم بترشيدهم وتوجيههم من خلال عملية الإشراف، يقود تدقيق التطابق هنا إلى ترجمة عمل المدقق الداخلي في المساهمة في تحسين نظام الرقابة الداخلية<sup>3</sup>. وتنقسم خدمات التأكيد إلى ثلاث فئات رئيسية هي خدمات التدقيق وخدمات التصديق وخدمات التأكيد الأخرى ويوضح الشكل التالي أنواع خدمات التأكيد<sup>4</sup>.

الشكل رقم (11): الفئات المتدرجة لخدمات تدقيق التطابق أو الالتزام.

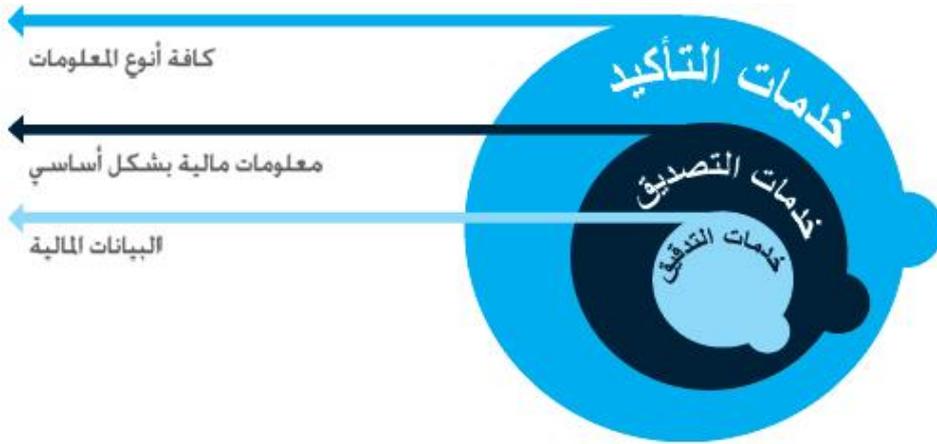
<sup>1</sup> J.Jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, op cit, P-P: 81-83.

<sup>2</sup> IFACI, **manuel d'audit intrne**, juin 2015, Eyroller, P : 592.

<sup>3</sup> J.Jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, op cit, P : 83.

<sup>4</sup> IFACI, **manuel d'audit intrne**, juin 2015, Eyroller, P : 592.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.



المصدر: IFACI, manuel d'audit intrne, juin 2015, Eyroller, P : 592.

ومن الملاحظ أن التطورات التي لحقت بمراقبة التسيير لم تأتي بمعزل عن مراقبة الموازنة بل جاءت كامتداد وإدخال تعديلات عليها تتماشى والتغيير الذي تشهده الاقتصاديات؛ وبالمثل في ذلك نجد التدقيق الداخلي خلال تطوره التاريخي لم يتخلى عن تدقيق التطابق أو الالتزام بل كان كقاعدة صلبة من خلالها جاءت التعديلات على التدقيق الداخلي؛ حيث أصبحت الرؤية متشددة وصارت العقوبات المتعلقة بمخالفة القواعد والإجراءات رادعة وأكثر صرامة وتختلف باختلاف نوع الانحراف عن القواعد والإجراءات، وأيضا تمثل هذه الرؤية إلى الوراء نقطة تشابه بين الوظيفتين.<sup>1</sup>

- **تدقيق الفعالية:** يمكن تلخيص ذلك من خلال الاختلالات المتعددة والتي تشكل ضرر على تحقيق الأهداف، والتي تنجم عن عدم احترام الضوابط: الإجراءات، التنظيمات، طرق العمل والأدوات المستعملة...، حيث أن الرقابة الداخلية كيفما كان تنظيمها فهي لا تمثل بفعالية للمعايير المحددة، إذ يجب العمل هنا على تخفيض المخاطر الرئيسية من خلال تحسين ما هو موجود بغية الوصول إلى تحقيق الأهداف، وهنا يقترح المدقق تعديل القواعد الموجودة أو إعادة اعتبار تلك المهمة. هذه الوضعية أدت إلى ظهور تدقيق الفعالية والتي قادت المدققين الداخليين إلى توسيع نطاق تدخلاتهم في جميع الميادين التي يغطيها نظام الرقابة الداخلية وبذلك توسع مفهوم التدقيق مع توسع المؤسسة خاصة التجارية؛<sup>2</sup> وهي عملية الفحص المنهجي لنظام الجودة الذي يجريه مدقق المدقق الداخلي مع فريقه، فهو جزء يحتل أهمية خاصة في نظام إدارة الجودة وعنصر رئيسي في معايير نظام الجودة الخاصة بالأيزو، ايزو 9001. وعادة ما يتم تدقيق الجودة في فترات زمنية محددة سلفاً، وتهدف إلى التأكد من أن المؤسسة قد حددت بوضوح إجراءات مراقبة النظام الداخلي المرتبطة بالعمل الفعال. وهو ما قد يساعد في تحديد إذا ما كانت المؤسسة تلتزم بعمليات نظام الجودة المحددة، وتستطيع تطبيق معايير تقييم إجرائية أو معايير تعتمد على النتائج أم لا.<sup>3</sup> كما أن التغيير الهام الذي طرأ على الإدارة والذي مس التدقيق الداخلي يمكن في النوع الثالث "التدقيق الاستراتيجي".
- **التدقيق الاستراتيجي:** وهنا يجب اعتبار نقطتين هامتين:

<sup>1</sup> J.Jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, idem, P :83.

<sup>2</sup> J.Jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, op cit, P-P :83-84.

<sup>3</sup> IFACI, manuel d'audit interne, op cit, P : 595.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

- تدقيق الالتزام أو التطابق وتدقيق الفعالية لم يتلاشيا بل أصبحا يشكلان أهمية كبيرة في بناء نشاطات التدقيق.
- التدقيق الاستراتيجي لا يعني أن المدققين الداخليين يقومون بتدقيق إستراتيجية المؤسسة، لأن هذه الأخيرة يتم إعدادها من طرف الإدارة العامة من خلال المعلومات وبمساعدة مراقبة التسيير، وتبقى تحت مسؤوليتها وحدها، والعضو الذي يعمل على المراقبة والتفتيش هما هو مجلس الإدارة.

وفي التدقيق الاستراتيجي المدقق لا يغير من طبيعته ولا من طرقه العملية؛ حيث يقوم بتدقيق هذا النوع الخاص من خلال طرح أسئلته المعتادة كما يلي:

- توفرون إعدادات لتطبيق الإستراتيجية من خلال وضع نظام رقابة داخلية جيد؟ وبالأخص:
  - إعداد الإستراتيجية يتم من خلال إجراءات مؤيدة من طرف مجلس الإدارة؟ وهل يراقب هذا الأخير مدى تطبيقها؟
  - المؤسسة لها وسائل تتناسق مع الإستراتيجية؟ أو هل هي غير كافية؟ أو هل هي غير واضحة؟
- توفرون خبرات ومؤهلات هامة وضرورية لتطبيقها؟
- وهل عملية التطبيق هذه متوافقة ومتلائمة مع التنظيمات الموجودة؟
- توفرون الإمكانيات والوسائل لقياس مدى تطبيق الإستراتيجية (هل يوجد توافق مع نظام المعلومات)؟
- هل قمتم بالتواصل والتشاور بالشكل الكافي مع الأشخاص الذين ينفذون الإستراتيجية حول عملية تطبيقها؟ وهل هذا التواصل والتشاور كان واضح ومفهوم بالشكل الكافي؟

وبعد هذا الاستجابات التحليلية يقوم المدققين الداخليين بالشروع في الفحص الشامل:

- هل الإستراتيجية المحددة متوافقة مع الاستراتيجيات والسياسات المطبقة لباقي أنشطة المؤسسة؟ المعلومة المعروضة هنا يجب أن تكون بـ "نعم" أو "لا"؛ إذ لا يمكن ترك مجال للشك بالنسبة للمدقق الداخلي لأن هذا الأخير ليس بإمكانه الحكم على مدى تطبيق الإستراتيجية من خلال التقريب أو التوقع.
- وعموماً؛ هل محيط الرقابة في المؤسسة ذا جودة ونوعية كافية حتى يتسنى لكل شخص من خلال مسؤوليته الوظيفية الأخذ بعين الاعتبار الاستراتيجية المحددة وبأعلى مستوياتها؟

كما أن النظرة حول المخاطر الحساسة والمحتمل أن تضر بالتحكم في إعداد وتطبيق الإستراتيجية، تؤدي بالمدققين الداخليين إلى الدخول في مجال متحفظ نوعاً ما، هذه التطلعات تجهلهم يتجهون إلى معرفة أعمال مراقبة التسيير حول موضوع الإستراتيجية ولكن من خلال رؤية مختلفة!

**3- التركيز على الاستثناء:** في النظم الرقابية الحديثة والفعالة يركز المدراء على مبدأ الاستثناء وهناك سببان يفسران التزام المدراء الناجحين بهذا المبدأ:

<sup>1</sup> IFACI, manuel d'audit intrne, juin 2015, op cit, P : 593.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

الأول: إن حجم المعلومات الضخم وسرعة تدفقها من العمل ليس في الشركات الكبيرة وحسب، بل وحتى في المؤسسات المتوسطة والصغيرة الحجم، إلى حد جعل من الصعب تحديد مستوى أهمية المعلومات. إن مراجعة كل نشاط يقوم به المدراء المساعدون ورؤساء الأقسام وغيرهم من المشرفين أو التشاور معهم حوله قيل تنفيذه يستنفذ جزءا كبيرا من وقت وجهد المدير.

الثاني: عند عرض المعلومات الاستثنائية على المدير فإن اهتمامه يتجه نحو الأمر الذي يحتاج علاج فوري.

والأمثلة التي تركز على الاستثناء كثيرة ومتنوعة وتشمل كذلك مختلف المجالات التسييرية، فالمعلومات والبيانات التي تقدم إلى مسئول أو مدير المبيعات لا بد وان تحتوي وبدقة المناطق الجغرافية البيعية التي انخرفت فيها المبيعات عن المعايير والقواعد الموضوعية والمخططة مسبقا أو تلك المتوقعة لأداء البائعين في كل منطقة جغرافية، ويتوجب أن تشمل المعلومات الاستثنائية المناطق التي يتجاوز فيها أداء البائعين معايير البيع الموضوعية لهم، وتلك المناطق التي يفشل فيها البائعين من تحقيق معايير البيع المحددة لهم في مناطق أخرى، وتتوقف الحلول هنا على التشاور الرقابي الفعال من أجل تسيير الخطر وتدارك الانحرافات بحكم الخبرة والمعرفة التامة بمحيط المعيشي للمؤسسة الداخلي والخارجي ونقصد هنا كل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير، إذ من الممكن جدا الاستفادة من العوامل التي أدت إلى النجاح في مناطق معينة في معالجة ضعف المبيعات في مناطق أخرى. إن بيان الاستثناءات على جانب كبير من الأهمية في مراقبة نوعية الأداء، والتكلفة، والإنتاج، والزمن، أو غيرها من الأمور التي تم الاعتماد عليها كأساس عند وضع المعايير الموضوعية في خطط المؤسسة، غير أن هذه المعايير يمكن تعديلها أو تبديلها حسبما تتطلبه الخطة بين فترة زمنية وأخرى، بدلا من استخدامها كقنطرة لا يسمح كلية بمخالفتها بالزيادة عن المعيار أو اقل قليلا، فهناك نسبة تفاوت مسموح بها تتراوح بين 10-15% عن المعيار 100%.

وترتبط المراقبة بالاستثناء ارتباطا وثيقا بعملية تفويض الصلاحيات، لان ممارسة عملية تصحيح الانحرافات السلبية أو أي أعمال استثنائية تتم خلال انجاز العمل وليس بالضرورة بعد الانتهاء من تنفيذه. وفي نظم الرقابة الفعالة يحتاج المسئول إلى قدر اكبر من الصلاحيات لكي يستطيع القيام بالمسؤوليات الملقاة على عاتقه، وقد يطلب رؤساء الأقسام من المدراء صلاحيات إضافية للتصرف عندما يتطلب الأمر القيام بعمل استثنائي، إن كل من الخصائص التالية المميزة لنظام الرقابة لأفعال والمتمثلة في: التوقيت المناسب للحصول على المعلومة الرقابية، إتباع المسارات التنظيمية، الرقابة الإستراتيجية، والتسيير المقنن "لا يوجد هدر للطاقات"، وكذلك التركيز على الاستثناء هي عناصر مهمة للتحكم في أنشطة الشركة ومراقبتها. إن تطوير ضوابط معينة يعمل على توفير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب والتي تساعد على الكشف عن معلومات رقابية إستراتيجية مهمة، كذلك إتباع المسارات التنظيمية التي تصف أهداف وبناء نظام الرقابة من أساسه، أما خصائص التسيير المقنن وبيان اتجاهات الموظفين فهي أمور مرتبطة بالهدف من النظام الرقابي وهيكلته والتركيز على الاستثناء له خصوصية معينة، فهو يقود المسئول أو المدير إلى جوهر العملية الرقابية المتمثل في القيام بالعلاج والتسيير اللازم للخطر والانحراف وعموما هناك مبدئين أساسيين للرقابة الداخلية يجب الاسترشاد بهما:

1- مبدأ تصميم وبناء النظام الرقابي، وينص على "إن نظم الرقابة الفعالة ينبغي أن يكون بناؤها أو تطبيقها اقتصاديا وغير مكلف وبحيث تلبى متطلبات التركيبة التنظيمية، ومثل هذه الأنظمة يجب أن تعمل أساسا على توفير المعلومات عن حجم الانجاز الفعلي، وتقدم للمسئول أو المدير

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

المعلومات الإستراتيجية والتشغيلية ذات الأهمية في الوقت المناسب والتي تعبر عن اتجاهات الأفراد وتكشف عن الانحرافات والمخاطر الإستراتيجية أثناء العمل وتقديم وصف حقيقي عن الحالة الراهنة لسير العمل".

2- أن يفود مبدأ التركيز على الاستثناء إلى جوهر العملية الرقابية، وجوهر العملية الرقابية هو إجراء التصحيح المناسب للانحرافات وهذا بدوره ينص على "إن الاستخدام الفعال لوقت المدير يتحقق من خلال تركيز المعلومات الرقابية على الاستثناء ولفت الانتباه إلى الانحرافات التي تحتاج إلى تصحيح فوري في جميع مجالات العمل في الشركة"<sup>1</sup>.

### خامسا: التقارير الرقابية كنقطة التقاء بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير.

يعتمد تقييم التقارير الرقابية على مدى ودقة الإجابة على سؤالين مرتبطين ببعضهما البعض، الأول: ما هو الهدف من التقرير؟ والثاني: لمن يرسل التقرير؟ إذ لا بد من الإجابة على هذين السؤالين قبل البدء بكتابته؛ حيث يعد تقرير المدقق الداخلي الملخص التفصيلي الأصح لعمليات التدقيق فهو يعطي رؤية واضحة حول نظام الرقابة الداخلية للنشاط المدقق فيه - نقاط القوة ونقاط الضعف الموجودة فيه- إذ من خلال هذه الوضعية يستطيع مسئول التسيير أن يتمكن من انجاز التحسينات المهمة وذلك راجع لعدم وجود أي عراقيل كبيرة تحول دون إتمام تحقيق الوصول إلى الأهداف، إذ يتضمن التقرير توصيات المدقق، توصيات تحتوي على خصوصيات مهمة ليست مفروضة وإنما تعتبر اقتراحات إذ من خلال التسيير تقوم الإدارة العامة في إطار مسئوليتها باتخاذ الإجراءات التي تراها الأنسب والأصح أخذا بعين الاعتبار توصيات المدقق. وعلى عكس مراقبة التسيير أين يأخذ التحليل بعين الاعتبار التطلعات المستقبلية في حين أن تقرير التدقيق الداخلي باستدراك وتسيير وضعية خطر موجودة، ومن خلال هذه النظرة يمكن التأكيد كما سبق التطرق إليه بان هذا الأخير جد ضروري كمرحلة مسبقة يتم من خلالها تقييم تحركات مراقبي التسيير من خلال قياس التحليلات التي يقومون بها ومدى جودتها.

إن تقرير المدقق الداخلي موجه إلى الأفراد الذين تم تدقيقهم ومسئولهم بصفة مباشر؛ مستقبلي التقارير في هذه الحالة يكونون مصوبين من قبل المدقق الداخلي : كل الأفراد الذين بإمكانهم إعطاء إجابة على التوصيات المقترحة، أو رفضها أو إعطاء إجابات مختلفة ومبررة لتلك التي تم اقتراحها في التوصيات التي يتضمنها تقرير المدقق الداخلي فهم من يمتلكون سلطة التطبيق فيما يتعلق بالفجوات المكتشفة والتي تمت تحديدها

في حين أن تقرير مراقب التسيير لها مسار أكثر بساطة لأنها موجهة بصفة خاصة إلى الإدارة العليا وهذا يعني أن النهايات بين التقريرين هي نفسها: توزيع تقارير أين يكون الأفراد الذين يتلقونهم، لهم حرية اختيار الطريقة المناسبة التي يتخذونها لتسيير الخطر وتجاوز الانحراف" ، تعد لوحة القيادة بمثابة تلخيص شامل للمعلومات التي تتعلق بقيادة نشاط ما، وبذلك لا تعتبر كأداة للاتصال لان إعدادها يركز بالأساس على مبدأ التعليب والانغلاق "دولاب" فهي المعلومة الأكثر مساعدة للإدارة العامة كما أنها الأكثر أهمية بالنسبة للمسيرين، وبذلك فإن جداول القيادة تعد بمثابة عناصر تغذية لتقارير مراقب التسيير. كما أن تقديم النتائج الدورية إلى الإدارة العامة حول التقارير المعدة من طرف مراقبي التسيير تعود إلى درجة الخبرة المهنية التي يتميزون بها بكل أبعادها حيث يميزون بين المعلومات الهامة في التحكم والتسيير وتلك العامة؛ بمعنى انه خلال التقديم العام للنشاط الذي يظهر على شكل أرقام متسلسلة يقوم بلفت

<sup>1</sup> علي عباس، مرجع سابق ذكره، ص:ص: 72-74.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

انتباه الإدارة العامة لما يجب فعله، وعلى عكس المدقق الداخلي فهو يستعمل منهج قاعدي على شكل نظام خاص وشامل؛ وبذلك تعد هذه ضرورة قصوى وفرصة يجب تفعيلها من طرف المديرين لتوجيه اهتماماتهم بغية تبني استراتيجيات عمل جديدة، حيث تسمح نفس الخصوصيات التي يتمتع بهما كلا التقريرين؛ وهذا يعني انه يجب ألا يتم استبعاد عملية تكملة تقارير مراقبة التسيير بوصفات تقارير التدقيق الداخلي: الاستثناء يأتي هنا كون أن الأرقام الصادرة عن مراقبة التسيير جافة، وهذا ما يشكل تشارك امثل يسمح لهذه الوجهة بالمضي قدماً<sup>1</sup>. إذا التقارير والتقديمات المعروضة عن التسيير ملحقة بعناصر التدقيق المكتملة لها تمكن من توضيح رؤية المسؤولين والمديرين خلال عملية اتخاذ القرارات التي يقومون بها، كونها تتميز بملائمة وشفافية أكثر مقارنة بانفرادية كليهما في إعداد تقريره<sup>2</sup>.

### سادساً: المعايير والقواعد المهنية كنقطة التقاء بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير.

بما أن لكل وظيفة طرقها وأدواتها الخاصة، فمن البديهي كذلك أن يخضع كليهما إلى أخلاقيات ومعايير مهنية خاصة بكل طرف على حدا. ويبقى هنا التأكد من أن هل كل طرف يلهم الطرف الآخر؟ وذلك بهدف تحقيق زيادة في إثراء التبادل بين الوظيفتين.

**1- الأخلاقيات الرسمية وغير الرسمية:** تعتبر القواعد بمثابة دستور أخلاقي لممارسة المهنة وعلى المحاسبين والمدققين الالتزام بالقوانين والقواعد الأخلاقيات ولا بد أن يتجنبوا أي أحداث تضر بالمهنة وعلى المحاسبين والمدققين أن لا يتحيزوا أو يتأثروا في مصالح الآخرين عند إصدار أحكام مهنية تتعلق بممارسة المهنة<sup>3</sup>.

○ **مراقبة التسيير:** تختلف مراقبة التسيير عن التدقيق الداخلي في كونها لا تتوفر على قانون أخلاقيات خاص بها، إذ يتم الخضوع وإتباع الأخلاقيات المطبقة داخل المؤسسة، كما تمثل مراقبة التسيير إلى قاعدة هامة وهي السرية والتي تعد بمثابة الناقل الهام بين الإدارة العامة والتسيير العمليتي، تعد أيضا مراقبة التسيير بمثابة منبع للمعلومات ومستشار في إطار التوجيهات الإستراتيجية والمعدة من طرف الإدارة العامة، هي كذلك مساعد هام بالنسبة للتسيير العمليتي، مساعد في اتخاذ القرارات أكثر منها في العمليات الجارية منظم وضامن لنظام معلومات التسيير، يسهر على مدى تطبيق حرية التصرف أكثر من استعمال المعلومات التي بحوزته. كما يوجد إطار مفاهيمي يتم تداوله عالميا يرسم حدود القواعد الشكلية الواجب احترامها في إطار الممارسات العالمية لمحاسبة التسيير. هذه الوثيقة المرجعية تم إعدادها من طرف FMAC<sup>4</sup> المنبثقة عن IFAC الهيئة العالمية المنظمة لمهنة المحاسبة. تتضمن عرض توصيات تتعلق بمحاسبة التسيير والتدقيق، بتنظيم تكوينات مهنية خاصة بالمحاسبة وأخلاقيات المهنة. تتمثل مهمات الهيئة وفي نفس الوقت تهدف إلى:

- تمثل المهنة.

<sup>1</sup> J.Jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, op cit, P-P: 79-80.

<sup>2</sup> J.Jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, idem, P: 90.

<sup>3</sup> مقال متاح على الموقع التالي: [www.Elanin.purforun.com/t764-topic](http://www.Elanin.purforun.com/t764-topic) تم الاطلاع على الموقع: على الساعة: 23 و 42 د

<sup>4</sup> FMAC " International Federation Of Accountants " الهيئة العالمية للمحاسبة تضم منظمات ومؤسسات عالمية مهنية تختص بالمحاسبة تم انشاؤها سنة 1977 تشمل 80 دولة عدد افراد أعضائها يبلغ 2.5 مليون عضو، لها 22 منشور الى غاية 2016

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

- التوفيق بين التطبيق من خلال نشر نصوص محاسبية مرجعية.
- تشجيع تطوير محاسبة التسيير من خلال إنشاء محيط تعمل من خلاله على تحسين مستوى الكفاءات المهنية لهذا التنظيم.
- تعمل على أن تكون مصدر لمواجهة التغييرات والتحفيز على البحث في المجال<sup>1</sup>.
- **التدقيق الداخلي:** صنف البعض الالتزامات الأخلاقية الخاصة بتنفيذ مهنة التدقيق الداخلي والمتعلقة بممارسي المهنة إلى ثلاث فئات:
  - الالتزام الأول: يتعلق بالالتزام المدقق تجاه المؤسسة.
  - الالتزام الثاني: يتعلق بالالتزام المدقق تجاه زملائه في العمل.
  - الالتزام الثالث: يتعلق بالالتزام المدقق تجاه الجمهور.

ويشار إلى أن أهمية الالتزامات الأخلاقية في المهنة التدقيق هي:

- 1- أن العلاقة المميزة لأي مهنة تمكن في قبول مسؤولياتها تجاه أفراد المجتمع.
  - 2- مسؤولية المدقق المهني لا تقتصر على تلبية احتياجات المؤسسة ومعايير المحاسبة، وإنما تحدها بصورة كبيرة المصلحة العامة.
  - 3- لدى المدققين دورهم في المؤسسة من خلال الاعتماد على نتائجهم وتوصياتهم وآرائهم في العمليات التدقيقية التي تتم في المنشأة والتي لها تأثير على أفرادها.
  - 4- أن المدققين الداخليين يمكن أن يحافظوا على مركزهم الجيد عند استمرارهم في تقديم الخدمات المتميزة للجمهور والتي تستميل بصفة خاصة ثقة المؤسسة، بالاعتماد على أربعة مبادئ رئيسية: الاندماج، الموضوعية، السرية والكفاءة<sup>2</sup>.
- 2- معايير عامة ومعايير خاصة:**
- **مراقبة التسيير:** من ضمن الهيئات التي تشتمل عليها IFAC نجد لجنة المحاسبة المالية والتسيير، 'La FMAC' تقوم بطرح وعرض المفاهيم الأساسية لمحاسبة التسيير، في إطار تقديم تقني لمحاسبة التسيير وتقوم بفرض بعده البيداغوجي وكذا بعد السلطة المعنوية، تشكل هذه الوثيقة عرض للطرق والوسائل المتداولة في محاسبة التسيير، حيث يعتبر كإطار رسمي يبرز الممارسات العامة الممتثلة لمعايير، حيث يعد كمرجع هام للأخلاقيات المهنية والذي تم إعداده بناء على خمسة نقاط:
  - 1. التعريف بالوظيفة وما يجب تتبعه في إطار إجراءات التسيير. محاسبة التسيير يجب إعادة بعثها حتى تتماشى مع إجراءات التسيير والتي تتداخل مع استعمالات الموارد التنظيمية.
  - 2. استعمال الموارد بفعالية من أجل خلق قيمة لجميع الأطراف ذات العلاقة في المؤسسة (مساهمين، زبائن، موردين، ... غير).
  - 3. تقييم استعمال النتائج المترتبة عن استعمال محاسبة التسيير، وهذا يعني أن الوظيفة يجب أن تكون لها رؤى خلفية بما في ذلك المعرفة التامة بباقي أعضاء المؤسسة.
  - 4. تحديد وتعريف إجراءات محاسبة التسيير بالتفاعل مع باقي إجراءات التسيير بهدف تحقيق الامثلية المهنية لتقنيات العمل.

<sup>1</sup> J.Jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, op cit, P-P: 85-86.

<sup>2</sup> مقال متاح على الموقع التالي: [http://www.sqarra.com/?page\\_id=1244](http://www.sqarra.com/?page_id=1244)، تم الاطلاع على الموقع بتاريخ: 2016/09/18، 06 سا 10 د. 'Financial Management Accounting Committee'

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

5. توفير كفاءات خاصة تعمل على تطبيق وممارسة محاسبة التسيير حيث تكون الثقافة في تحسين مستمر وقدرة الفطنة تضمن فعالية الوظيفة<sup>1</sup>.

○ **التدقيق الداخلي:** إن توافر معايير للأداء المهني للتدقيق الداخلي يعتبر من المقومات الأساسية التي ينبغي توافرها لتسهم في تطور ونجاح ممارسته وذلك ما يعرف بـ GRIPP\* ولتنفيذ أعمال التدقيق الداخلي في بيئات متعددة الأشكال داخل المنشآت والتي تختلف في الهدف والحجم والهيكل وبواسطة أفراد من داخل المنشأة. هذا الاختلاف ممكن أن يوفر ممارسة التدقيق الداخلي في كل بيئة:

- أهداف المعايير.
- رسم الخطوط العريضة للمبادئ الأساسية لممارسة التدقيق الداخلي.
- وضع إطار عام لإيجاد وتعزيز مدى أنشطة التدقيق الداخلي
- وضع الأساس لقياس أداء التدقيق الداخلي.

تتألف المعايير الدولية للتدقيق الداخلي:

\* **معايير التأهيل:** وهي المعايير التي تختص بالصفات الخاصة بالمنشآت والأفراد الذي يؤدون أعمال التدقيق الداخلي وتشمل: القواعد المتعلقة بالمدققين الداخليين، الاستقلال، الموضوعية، الإدراك المهني، الكفاءة...

\* **معايير الأداء:** فهي تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس النوعية التي يمكن أن يقاس أداء التدقيق الداخلي بواسطتها كما تصف منهجية التدقيق الداخلي.

تتعلق هذه المعايير بتوضيح العناوين الرئيسية للمهنة فيما تتعلق فهي تجيب عما يجب فعله أما الإجابة عن كيف يتم فعل ذلك فهي تتجمع في الإصدارات الأخرى التي جمعت في وثيقة Modalités MPA "d'Aplication"des Pratiques"، يعد ذلك من اهتمامات كل من IIA و IFACI بالدرجة الأولى<sup>2</sup>.

توافق معايير الأخلاقيات وكذا المعايير المهنية يمكن من تحقيق مساهمة فعالة في تفعيل حوكمة الشركات كما سيتم التطرق له لاحقاً. وكما هو ملاحظ فإن نقاط التقارب وكذا خصوصيات كل وظيفة، مصممة وممارسة بصفة عامة بطريقة توحى بتجاهل كل منهما للآخر، تطور ملحوظ وهام بدون أدنى شك سيكون من خلال فرض تقارب وتكامل المبادئ وطرق العمل. وبذلك يتم تقادي العمل المزدوج وكذا التناقض الممكن حدوثه في مخرجات كليهما بصفة خاصة ومخرجات نظام الرقابة الداخلية بصفة عامة، إذ أن رؤيتين مختلفتين لمشاكل متطابقة يؤدي إلى عدم مصداقية وشفافية المخرجات وذلك راجع لغياب التشاور والاتصال والذي يضر جدا بفعالية كليهما على حد سواء.

<sup>1</sup> J.Jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, op cit, P-P: 87-88.

\* Cadre de Référence In ternational des Pratiques Professionnelles

<sup>2</sup> FACI, manuel d'audit intrne, op cit, P : 643.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

حيث سيتم من خلال عرض النقطة الموالية توضيح كيف يعمل مفهومين مختلفين للطرق العمل على تكوين سينارجية هامة للعمل؛ وبدون التعديل أو التغيير في هيكله كل واحد منهما، كما يسمح بفرض تغيير هام في تامين تطور وازدهار عمل كل منهما وكذا حوكمة الشركات<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: إرساء أبعاد التكامل؛ التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير.... تشارك يفرض نفسه.

في كل من هذه المجالات التي سيتم عرضها سنستخرج ما هو قابل لان يكون مصدر للتعاقد والاشترك بهدف إثراء وزيادة القيمة، أيضا ما بإمكانه أن يتسبب في النزاعات أو ازدواجية العمل؛ بمعنى القيام بنفس العمل مرتين مما ينتج عنه هدر في الطاقات والتكاليف كما قد يتم الوصول إلى آراء مختلفة وفي كثير من الحالات متناقضة مما يؤثر سلبا على نظام الرقابة الداخلي. فباختلاف آفاق الوظيفتين والأدوات المستعملة، نجدهما يجتمعان من خلال شموليتهما وأهدافهما، حيث تختص كلا الرقابيتين كجانب من جوانب الرقابة الداخلية برفع الكفاية الإنتاجية في المنشأة وزيادة الفعالية عن طريق ضمان تنفيذ الخطط والسياسات بالطريقة والمستوى المحددين مسبقا وتحسينها. ويشمل هذا الجانب استخدام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية والتقارير الرقابية المختلفة لتحقيق أكبر قدر من الكفاية والفعالية والاقتصادية وهي تعتمد على تقارير الأداء، الرقابة على الجودة... الخ بالنسبة لمراقبة التسيير و قوائم الاستقصاء (الاستبيان)، المذكرات (التقرير الوصفي)، خرائط التدقيق، FRAP، ... الخ بالنسبة للتدقيق الداخلي، ويبقى القول أن انه لا يمكن لإحدهما المضي دون تحقيق التضافر مع الآخر وأن هذان التنظيمان متكاملان ولا يمكن فصلهما إذ أن جوهر تطبيق الحوكمة يكمن في تفاعل الوظيفتان وتحقيق العمل بينهما بكل فعالية، وهذا يعني أن هذه الرؤية لا تقل أهمية عن باقي ميكانيزمات الحوكمة، كما أن التفاعل بينهما يفرض حتمية التكامل خاصة وان انعكاس هذا التكامل يسمح بخلق مصدر إثراء مشترك والذي مما يؤدي إلى تسيير خطر ازدواجية العمل مما يؤدي إلى هدر الطاقات والصراعات التي يمكن تنشأ بينهما وكما تمت الإشارة، هناك شرطان لابد من أخذهما بعين الاعتبار:

- المقاييس متجانسة وغير متماثلة؛ بمعنى غير متطابقة كليا فهي متجانسة فقط.
- النهايات والمقاصد مشتركة ومتماثلة وغير متطابقة كليا هي الأخرى.

### الفرع الأول: البعد التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في المساهمة في تحقيق الأهداف وتحديد الإستراتيجية:

خلال تنفيذ الإستراتيجية فان كل من مراقبة التسيير والتدقيق الداخلي يهدفان إلى تحقيق الفعالية، الفاعلية، والاقتصاد، كما يساهم كل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير ليس فقط في تحقيق أهداف وظيفتهما بانفراد، بل كذلك في تحقيق أهداف المؤسسة بأكملها، التدقيق الداخلي يكشف عن أسباب الخلل المستمر والمتواجد في أجهزة التسيير، كما تعمل مراقبة التسيير الرؤية أمام مسار كل إجراء في عملية التسيير الداخلي للمؤسسة والذي ينحرف الإستراتيجية المحددة في إطار التسيير الأمثل وذلك تحت مراقبة الإدارة العليا<sup>2</sup>، إذا ومن خلال جمعها سويا في إطار موحد للعمل فان التسيير من بالاعتماد على

<sup>1</sup> J.Jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, op cit, P: 89.

<sup>2</sup> DCG11, **contrôle de gestion**, Claude ALAZARD ,Sabine SEPARI, édition DUNOD, Paris 2010, P : 157.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

مؤشرات الأداء التشغيلية وضمان الانسجام والتوافق في آن واحد من خلال سن آليات تتبع نسبة تحقيق الانجاز والتحكم في تسيير الأنشطة، ومد المسؤولين التشغيليين بالوسائل اللازمة للمواجهة أي انحرافات عن الأداء تامين تحقيق الأهداف سويًا أي من خلال جمع الجهود المتوافقة للفريقين بصفة منظمة يمكن ذلك من الوصول إلى تحقيق الأهداف الإستراتيجية بطريقة أكثر فعالية وأكثر بساطة ومرونة. حيث تسمح هذه المقاربة الهجينة بين الرجل المالي ورجل الميدان بالمعرفة الكاملة للنماذج الاقتصادية للمؤسسة<sup>1</sup>.

وتكمن أهمية التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تفعيل البعد الاستراتيجي لحوكمة الشركات من خلال هذه المقاربة الهجينة بين الرجل المالي من خلال التحليل الاستراتيجي الذي يقوم به مراقب التسيير، ورجل الميدان بالاعتماد على التدقيق الداخلي الاستراتيجي الذي يقوم به المدقق الداخلي، بالمعرفة الكاملة للنماذج الاقتصادية للمؤسسة وضمان الانسجام والتوافق في آن واحد من خلال سن آليات تتبع نسبة تحقيق الانجاز والتحكم في تسيير الأنشطة، ومد المسؤولين التشغيليين بالوسائل اللازمة للمواجهة أي انحرافات عن الأداء تامين تحقيق الأهداف سويًا أي من خلال جمع الجهود المتوافقة للفريقين بصفة منظمة يمكن ذلك من الوصول إلى تحقيق الأهداف الإستراتيجية بطريقة أكثر فعالية وأكثر بساطة ومرونة مما، وهو ما يخدم مذهب الحوكمة الاستراتيجي حيث تقد قيادة النموذج بصفة تكاملية، متطورة ورشيده ومسنده بمنظومة التشريعات التي تضمن همام المتابعة والمراقبة والتقييم الدائم والمستمر للاستراتيجية بشفافية فعالة، من خلال فحص وتقدير وتقييم المؤشرات الرقمية والنوعية للوقوف على مستوى الأداء الفاعل الذي يتسق بمعايير النجاح ويضمن الشفافية والمسائلة والمحاسبة والمساواة بين كافة الوحدات وبقا للمؤشرات الايجابية أو السلبية الواردة من منظومة المراقبة والمتابعة والتقييم والتي تحدد شكل الأداء والجودة حيث يفرض أن ترتبط مؤشرات الأداء بإطار متكامل من المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات وتحقيق أهداف المؤسسة، من خلال قياس حجم الفروقات في متابعة الخطة الموضوعية وتقييم الأداء في كل مستوياته والوقوف على التقدم نحو تحقيق الأهداف سواء كانت قصيرة أو طويلة ومتوسطة<sup>2</sup>.

وبصفة خاصة، يتعلق بصياغة استراتيجيات الأعمال والخطط المنتهجة حاضرا ومستقبلا والتشجيع على التفكير الاستراتيجي، والتطلع إلى المستقبل استنادا إلى دراسة متأنية ومعلومات كافية عن أدائها الماضي والحاضر، وكذلك دراسة عوامل البيئة الخارجية وتقدير تأثيراتها المختلفة استنادا على معلومات كافية عن عوامل البيئة الداخلية، ومدى تبادل التأثير فيما بينها داخليا<sup>3</sup>، كما يعمل التفاعل المستمر للتدقيق الداخلي ومراقبة التسيير، ومن ثم التكامل الرقابي التحليلي فيما بينهما على الرؤية المعقدة للأحداث واستنباط أسبابها التي أدت إلى ذلك؛ وتعزيز العمل على فعالية أداء الايجابية منها أو تسيير منطقي وكفى فيما يتعلق بالأحداث السلبية منها<sup>4</sup>.

وكذا فبالنسبة الى أهمية التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تفعيل البعد التشغيلي لحوكمة الشركات، فتعتبر التقارير المالية المنتج النهائي للنظام الرقابي كونها تعد وسيلة لتوصيل المعلومات المالية وغير المالية للمستفيدين منها، حيث تتركز اهتمامات كل من المدقق الداخلي ومراقب

<sup>1</sup> J.jaques RENARD et sophie NUSSBAUMER , op.cit, P : 29.

<sup>2</sup> Marc. JOANNY, op cit, P P: 80 81.

<sup>3</sup> Marc-Hubert Depret et autres, «Gouvernance d'entreprise», édition de bock, Bruxelles, Belgique, 2005, p : 58.

<sup>4</sup> ZIANI Abdeelhak, op cit, P : 35.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

التسيير حول ملائمة المعلومات التي توفرها تلك التقارير والتأكد من مدى موثوقيتها، وكذا مستوى نفعيتها لمستخدميها، وطريقة عرض تلك التقارير لتحقيق الاستخدام الفعال لها، وكذلك توزيعها على الأفراد الملائمين لها.<sup>1</sup>

وبعد النظر للأجزاء والعناصر المكونة للبعد التشغيلي للحوكمة وكذا أبعاد التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير سنتناول إسقاطات بمعنى التأثير الإيجابي للتكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير من منظور البعد التشغيلي للحوكمة، وهذه الأبعاد ليست منمطة جيدا مثل العناصر والمكونات إلا أنها من الناحية المثالية تتضمن:

1- التأكد من توزيع التخصصات أو مهام العمل؛ إذ في كافة مواطن التشغيل ينبغي الاستفادة من توزيع المهام بين الأفراد المناسبين بشكل جيد للتقليل من احتمال وقوع الأخطاء.

2- التأكد من كفاءة الأفراد؛ والهدف هو توفير الأفراد الملائمين في كل مستوى مهني وتجنب النقص في الكفاءات المفروضة.

3- التنسيق والدعم؛ حيث يعمل كلا الطرفين كشريكين ومستشارين وبطريقة فعالة بالنسبة لجميع الأنشطة الأخرى، وبالتالي فإن الأنشطة الأخرى في حاجة إلى أن يصل تضافرها إلى كافة المستويات لتقديم الدعم والمساعدة والمشاركة في حل مشكلات كل مركز من مراكز مسؤولية المؤسسة.

4- إيجاد التوازن السليم لنطاق اللامركزية؛ إذ ترتبط فعالية التكامل بالنسبة للبعد التشغيلي في تحديد أين وبواسطة من يتم النشاط بشكل أفضل وأصح.<sup>2</sup>

وفي المجلد تشتمل فعالية التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تصميم وتنظيم العلاقات بين الشركة ممثلة في مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية من جهة، والأطراف الخارجية سواء ذات المصلحة أو الجهات الإشرافية والرقابية أو التنظيمية من جهة أخرى، وهذا ما يجب أن يحكم العلاقة بين إدارة الشركة وحملة الأسهم،<sup>3</sup> بينما يجب أن تحكم العدالة علاقة الشركة بالعمالة، كما يجب أن يحكم التوافق والالتزام علاقة الشركة بالهيئات والمنظمات الحكومية والتشريعية،<sup>4</sup> ويتضمن ذلك أيضا توفير المعلومات، تقديم التقارير في توقيت سليم، المساعدة في التعامل مع البعد المحاسبي والرقابي المرتبط بمشكلات التشغيل، وتقاس خدمات هذا التكامل بشكل أفضل على أساس مدى إتاحة المساعدة المطلوبة للأفراد، والمعلومات للمستخدمين وسهولة استعمالها وجودتها، وكذا تطوير سجلات مكملة لخدمة الأطراف ذات العلاقة.<sup>5</sup>

**الفرع الثاني: البعد التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في المساهمة في تحقيق الامثلية والفعالية:**

<sup>1</sup> J.jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, 2011, op.cit, P : 136

<sup>2</sup> GEGEA, op cit,

<sup>3</sup> Marc. JOANNY, op cit, P. 84.

<sup>4</sup> Mary.A.Malina & Frank H.Selto, « Communicating and Controlling Strategy An Empirical study of Effectiveness of the Balanced Scorecards », Journal of management Accounting, 2001. P: 87.

<sup>5</sup> GEGEA, op cit,

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

أمام حالة خلل أو انحراف ما، فإن المدقق الداخلي يقوم باقتراح أحسن وضعية تسمح بتفادي إعادة الوقوع في تلك العوائق ففي تعدد الوضعيات يختار المدقق إن يستبدل الوضعية السائدة بوضعية تركز على التكوين المناسب الذي يسمح بتفادي الانقطاعات التي تشكل خطورة والتي تترتب عنها أحداث غير مرغوب فيها، التحليل السببي باستعمال FRAP بمشاركة ضمان تسيير الانحراف عن الأهداف في كل مستوى من مستوياتها من طرف مراقب التسيير، وكذلك ضمان تحقيق الأهداف باستعمال نظام تتبع الالتزام بتحقيقها، وكذا تحليل الفروقات وتوقع ما يمكن حدوثه كانحرافات ناجمة عن تلك الفروقات، وكذلك من خلال النموذج التجاري الذي يعمل على تصميم أهم التدفقات التحليلية، يحدد مستوى المردودية المنتظرة من انجاز مشروع ما، إن هذه المقاربة تدلي بان انجاز المهام يكون فقط على شكل فعالية جزئية وامثلية جزئية أي أن مدى تحقيق كل من الامثلية والفعالية يكون نسبي وعلى مستوى كل وظيفة فقط وليس على مستوى المؤسسة ككل، غير أن هذه الأخيرة تأتي من خلال جمع كلا الجزئيتين أي أن تحقيق الفعالية والامثلية في المؤسسة يأتي من خلال الجمع بين ما يحققه كل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير من أمثلية وفعالية على مستوى مصلحتيهما كل على حدا باعتبارهما عضوين للرقابة الداخلية والحكومة في المؤسسة، كما أن مهمة التدقيق الداخلي في قياس مستوى التوافق والانسجام بين أهداف كل وظيفة على حدا والأهداف الكلية للمؤسسة عن طريق تدقيق الالتزام، تدقيق الفعالية، والتدقيق الاستراتيجي، إذ هنا تتصادم مفردات التدقيق الداخلي مع مفردات مراقبة التسيير وانشغالها وبذلك يكون التحليل أكثر تعمقا ويشمل عدة أبعاد عوضا ذلك التحليل الانفرادي من طرف كل وحدة على حدا، كذلك مقارنة عن طريق المخاطر **Approche par les risques** مكتملة ومدعمة بمقاربة منهجية **Approche structurée** وعددية لتحليل المردودية المتوقعة والمخاطر المجتمعة، تسمح بعرض مجال آخر أين يكون التقارب والتكامل مؤكد وفي حالاته القصوى، كذلك تقييم مشترك يسمح بالتوصل إلى أفضل وامثل النتائج<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: البعد التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تفعيل جودة نظام الرقابة الداخلية:

خلال هذا الإجراء ومن الناحية المثلى يركز فريق الإدارة على الأنشطة الأكثر عرضة وتأثرا بعدم إمكانيتها على مكافحة على مجابهة مخاطر السرقة والثقة، والتي تحول دون إمكانية تحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة، حيث تمس بالتطبيق العام لنشاطات المراقبة وإمكانية تجمعها بصفة مشتركة، والقيادة هنا تعني الاستمرارية، التوافق، ومواجهة التغيير: حيث أن الأفراد تتغير، الطرق تتغير، المؤسسات تتغير وبذلك المخاطر تشهد هي الأخرى تغيير، حيث لأي مكن الاستبقاء على نفس الخطوات واتخاذها كمنهج ثابت، ولا بد من العمل على تجديد وتحديث نظام الرقابة الداخلية باستمرار بما يتماشى وذلك التغيير، التحكم الذي تعني به هذه الخطوة يعد من المكونات الأكثر أهمية بالنسبة للفعالية الدائمة لنظام الرقابة الداخلية، فهو يعمل على توجيه النظام نحو إجراءات رشيدة تضمن بمعقولية الفعالية المستمرة لجهاز التحكم<sup>2</sup>، حيث نجد بالنسبة لمراقبي التسيير مفهوم التحكم هو القيادة وبالنسبة للمدققين الداخليين هو السيطرة، وهذا يدل على أن الوظيفتين تلتقيان من خلال مصطلحات لها نفس المفهوم على الرغم من اختلاف التسميات؛ كما تشكل هذه المصطلحات عناصر أساسية وبنائية في نظام الرقابة الداخلية؛ إن القيادة والسيطرة يتم ممارستها من خلال أدوات معينة خاصة بكل وظيفة من الوظيفتين

<sup>1</sup> J.jaques RENARD et sophie NUSSBAUMER, 2011, op.cit, P-P : 31-32.

<sup>2</sup> Ahmed NACIRI, « **Traité de gouvernance d'entreprise** », presses de l'université du Québec, 2011, P : 300.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

وبتطبيق قواعد خاصة رسمية وغير رسمية، وبذلك يمكن القول انه: "لا يتم قيادة نشاط إلا إذا كان مسيطر عليه جيداً"، كما انه إذا كان نظام المعلومات يعد بمثابة المادة الأولية لمراقبة التسيير فان نظام الرقابة الداخلية يشكل المادة الأولية للتدقيق الداخلي، كما انه في إطار التوافق بين أنظمة المعلومات خاصة نظام تسيير موارد المؤسسة ERP فان دور مراقب التسيير جد هام لأنه يقوم بتوصيل وبعث قواعد عمل جديد، بمعنى تأثير برامج تسيير الموارد على مراقبة التسيير؛ حيث كلما زادت المؤسسة في سياسة تبني مثل هذه البرامج والأنظمة كلما سمح ذلك بتقارب وظيفتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بشكل ضروري<sup>1</sup>.

وقد عرفت لجنة (coso) سنة 2002 الرقابة الداخلية بأنها:

"A process, effected by an entity's board of directors, management and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of Objectives in the following categories : effectiveness and efficiency of operations, Reliability of financial reporting, Compliance with applicable (aws and regulations)"<sup>2</sup>

ويتضح من التعريف أعلاه أن مفهوم الرقابة هو كالتالي: " هي مجموعة الإجراءات والوسائل التي تتبناها إدارة المنشأة في وضع الخطة التنظيمية لغرض حماية الموجودات، والاطمئنان إلى دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، ولتحقيق الكفاءة الإنتاجية ولضمان تمسك الموظفين بالسياسات والخطط الإدارية المرسومة. من التعريف أعلاه يتضح أن أهداف نظام الرقابة الداخلية هي:

- 1- حماية الموجودات والحد من وقوع الغش والأخطاء واكتشافها ودقة السجلات المحاسبية واكتمالها.
- 2- فاعلية وكفاية العمليات المنفذة من الأقسام والعاملين.
- 3- التقييد بالقوانين والأنظمة والتعليمات و السياسات التي تتبناها الإدارة لتحقيق أهداف المنشأة.

كما عرف نظام الرقابة الداخلية بأنه عمليات ينفذها مجلس الإدارة وإدارات المنشأة والموظفون التي تم تصميمها لإعطاء تأكيد معقول بتحقيق الأهداف التالية:

- 1) الثقة بالتقارير المالية.
  - 2) الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات والسياسات.
  - 3) فعالية وكفاءة العمليات.
- ومن زاوية تحقيق الأهداف فإن نظام الرقابة الداخلية يساعد الإدارة في تحقيق أهدافها: التشغيلية، المالية، الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات<sup>3</sup> كما أن الرقابة الداخلية تعتمد بشكل أساسي على الأدوات والأجهزة وأساليب ومهام مراقبة التسيير والتدقيق الداخلي، كم أن الرقابة الداخلية تتأثر بحيوية هذه النشطة ومدى تفاعلها، حيث لا يعد التفاعل هنا نشاط كونه مسطر من طرف الإدارة ومحدد من خلال الأجهزة والأدوات الخاصة بذلك وبذلك فهي ليس نظام للمعلومات وان تصرفات ايرادية تطوعية ترجع إلى خبرة وكفاءة الفرقين خاصة بحكم المعرفة التامة لكليهما بالمحيط الداخلي للمؤسسة، الأخيرة تندرج تحت مهام التدقيق الداخلي داخل الشركة، من خلال القيام بالتدقيق المالي، وضمان سلامة نظام المعلومات، والتدقيق التشغيلي للعمليات، وأخرى لتحديد مدى الالتزام بالسياسات واللوائح و القوانين المعمول بها. ويقوم كل من المدقق الداخلي ومراقبة التسيير بتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال ضمان

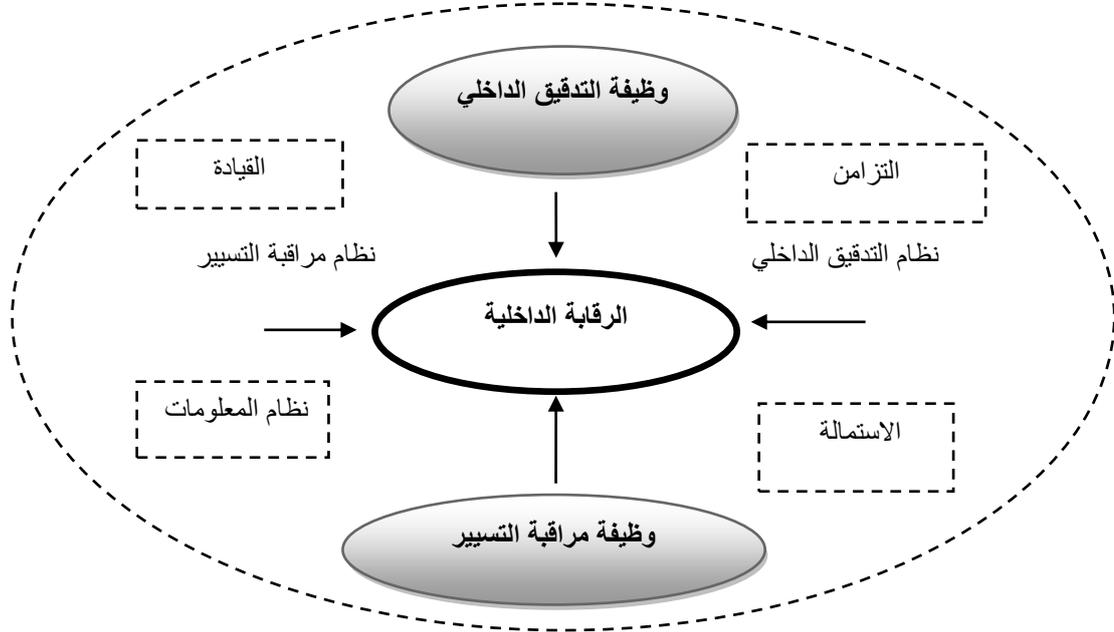
<sup>1</sup> KHALASSI Rétha, op cit, P : 166.

<sup>2</sup> تم الاطلاع على الموقع التالي: <http://www.coso.org> بتاريخ: 2016/08/03 على الساعة: 14 و 51 د  
<sup>3</sup>الدليل الاسترشادي للتدقيق الداخلي في الوزارات , جمهورية العراق ,مرجع سابق ذكره, ص: 03.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

التطبيق الصحيح للإجراءات والعمل على تحديثها حسب احتياجات المؤسسة، ومن خلال ذلك يتم التأكد من أن المؤسسة تستخدم إجراءات فعالة تضمن الثقة في المعلومات المنتجة، وأيضا ضمان أن الإجراءات الموضوعية تسمح بتحقيق أهداف المؤسسة، ويتبع المدقق الداخلي في سبيل تحقيق ذلك اتجاهين هما تقييم وجود الرقابة الداخلية، وتقييم استمرارية الرقابة الداخلية في المؤسسة<sup>1</sup>. التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير عناوين مختلفة لوظيفتين داخليتين تساهمان في الكشف عن المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية وتتبع التقديرات وإعداد وتنفيذ الإستراتيجية، وذلك راجع لاستعمالهما لنفس المعطيات، يقومان بتحليل نفس المشاكل، التشاور والاتصال مع نفس المسؤولين<sup>2</sup>، يتشاركان في نفس الأهداف بما في ذلك موثوقية وشفافية المعلومة، العمل على تحقيق الأهداف التشغيلية وتحسين الأداء. ومن جانب الممارسة العملية نجد توافق النهايات يضاعف من التقارب التنظيمي لكليهما من خلال المنهج المتبع والذي يترجم من خلال الاستعمال المشترك للوسائل والأدوات خاصة من خلال (خطة وبرنامج العمل الاستراتيجي والتشغيلي، برنامج تسيير الموارد او برنامج التسيير الموحد ERP...)<sup>3</sup>.

### الشكل رقم (12): حركة وظيفة الرقابة الداخلية.



المصدر: Réda KHALASSI, le contrôle interne des organisations, 2013, édition Houma, P: 2013  
وبالنسبة لأهمية التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تفعيل البعد الرقابي لحوكمة الشركات:

فانه يتعلق التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تفعيل البعد الرقابي لحوكمة الشركات من خلال تدعيم وتفعيل الرقابة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي للشركة؛ فعلى المستوى الداخلي يتناول تدعيم وتفعيل الرقابة من خلال تقييم نظم الرقابة الداخلية ونظم إدارة المخاطر وتسيير التكاليف وترشيدها استراتيجيا وتشغيليا، أما على المستوى الخارجي فيتناول القوانين واللوائح، وقواعد التسجيل في البورصة وإتاحة الفرص لحملة الأسهم والأطراف ذات المصلحة في الرقابة، فضلا

<sup>1</sup> KHALASSI Réda, op cit, .P : .198

<sup>2</sup> J.jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, 2011, op.cit, P : 65.

<sup>3</sup> IFACI et DFCG, contrôle interne et contrôle de gestion pour une contribution conjointe et renouvelée à la performance des organisations (2013), P : 03.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

عن توسيع نطاق المسؤوليات كل من المدقق الداخلي ومراقب التسيير، وتشجيع دور الإدارة في اختبار السياسات التشغيلية المناسبة،<sup>1</sup>

كما أن هذا التكامل من شأنه أن يساعد في حسم مشكلة إساءة استخدام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق والتي ترتبط ارتباطا وثيقا بالحوكمة سواء على المستوى المهني أو المستوى التنظيري، حيث تعتبر من أكثر المجالات العلمية تأثيرا وتأثرا بمبادئ وإجراءات الحوكمة فلا يمكن لمبادئ وإجراءات الحوكمة أن تطبق بفعالية وان تؤتي ثمارها بدون دعم مهنة المحاسبة والتدقيق، وتشمل هنا المحاسبة خاصة محاسبة التسيير والتي تركز عليها مراقبة التسيير، وكذا التدقيق بما فيه التدقيق الداخلي كما ان مبادئ وإجراءات الحوكمة تلعب دورا كبيرا في مجال تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق.<sup>2</sup>

ولذلك يتبين الدور الذي يقوم به التكامل بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في مساعدة الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهدافها وتأكيد فعالية الرقابة الداخلية والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق من أجل إدارة المخاطر وتسيير التكاليف والرقابة عليها في عملية حوكمة الشركات من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للوحدة الاقتصادية.<sup>3</sup>

اما بالنسبة لأهمية التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تفعيل البعد الإفصاحي لحوكمة الشركات فنتمركز في أن، التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير يتعدى التخطيط ورسم الاستراتيجيات الإدارية الفعالية، إلى وضع نظام مراقبة وتقييم يحقق الشفافية والمساءلة للمدراء والعاملين في المؤسسة، بما يضمن الإعلان والإفصاح المؤسسي عن الذمم وبيانات الانجاز والذي بدوره يضع المسئول في الصورة الواقعية للأداء لكافة الأطراف المعنية بالحوكمة، وبذلك يصبح مبرر وجود تكامل الأليتين يتسق بالحدثة والكفاءة الممارسة لتحقيق أفضل السبل للإدارة الرشيدة.<sup>4</sup>

حيث يمثل الإفصاح الجيد والشفافية في عرض المعلومات المالية وغير المالية احد المبادئ والأركان الرئيسية التي تقوم عليها قواعد حوكمة الشركات، إذ يجب ألا يخلو أي تقرير صادر في هذا الشأن عن منظمة أو هيئة علمية من التأكيد على دور التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير خاصة التكاملي فيما بينهما في تحقيق الإفصاح والشفافية التي تنادي بها حوكمة الشركات، خاصة وأنها من الأساليب الفعالة لتحقيق مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة، وتمثل فعاليتها احد المؤشرات الهامة في زيادة الإفصاح والشفافية ومن ثم الحكم على تطبيق نظام الحوكمة من عدمه داخل الوحدات الاقتصادية المختلفة.<sup>5</sup>

لذا فان مبادئ حوكمة الشركات التي وضعتها منظمة OCDE ترى أن إطار الحوكمة يجب أن يتضمن الإفصاح الدقيق وفي التوقيت السليم، عن كافة الأمور الهامة المتصلة بالوحدات الاقتصادية والذي يعمل تكامل التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على توفيرهما وذلك فيما يتعلق بالمركز المالي والأداء التشغيلي والمالي والنقدي لأي وحدة والجوانب الأخرى المتصلة بأعضاء مجلس الإدارة والإدارة المالية.<sup>6</sup>

ويتوقف تنفيذ حوكمة الشركات وآلياتها بكفاءة وفاعلية على ما يتاح لها من معلومات، ولاسيما المعلومات المحاسبية التي تتوفر على خاصية التكامل والدقة، ومن هنا يعمل الإطار التكاملي على إعادة دراسة وتقييم التشريعات سارية المفعول بقصد إضافة كافة الأحكام التي تعزز من تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وآلياتها وإزالة كافة العوائق التشريعية التي تحول دون ذلك، دعما لإفصاح وشفافية المعلومات المحاسبية والتي تشكل حجر الزاوية في تنفيذ حوكمة الشركات وكذا وضع سياسة للإفصاح الدقيق والشامل وفي الوقت المناسب عن المعلومات المحاسبية مما يبعث الثقة والاطمئنان لدى أصحاب

<sup>1</sup> CHEKROUN Meriem, op cit, P: 55.

<sup>2</sup> GEGEA « Groupe des Etudiant (e) s en Gestion et Economie d'Afrique, « La comparaison entre audit interne et contrôle de gestion », article publié le 11/07/2007, disponible sur site : <http://cegea-doc.blogspot.com/2012/07/la-comparaison-entre-audit-interne-et.html> , site consulté le 13/06/2016 à 01h et 46 mnt.

<sup>3</sup> Marc. JOANNY, « **Audit interne et contrôle de gestion** », éd. Les échos, Paris, 1992, P. 10.

<sup>4</sup> J.jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, 2011, op.cit, P P : 29-30.

<sup>5</sup> Marc. JOANNY, op cit, P. 66.

<sup>6</sup> Marc. JOANNY, op cit, P. 68.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

الاستثمارات ذوي العلاقة بالشركة من حملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة من خلال حصولهم على المعلومات التي تتميز بالشفافية عن أداء الشركة لأنشطتها وبالتالي حماية حقوقهم والذي يؤدي إلى التطبيق الفعال لحوكمة الشركات والياتها.<sup>1</sup>

### الفرع الرابع: البعد التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في إرساء نظام جيد للاتصال:

يعتبر وجود نظام حديث ومتكامل للاتصال أمرا ضروريا لنقل المعلومات والأوامر واستقبال النتائج واتخاذ الإجراءات اللازمة في كل الحالات، كما يحتاج نظام الرقابة الجيد أن يصرف جزءا كبيرا في عمليات الاتصال في سبيل تحقيق التفاعل المستمر بين المدير والمرؤوسين خلال عمليات الإشراف والتوجيه والرقابة. فسرعة الإبلاغ عن الأحداث واتخاذ الإجراءات التصحيحية تكون صعبة للغاية بدون نظام جيد وحديث يربط أجزاء الشركة وأفرادها، كما أن توقيت لمعلومة وملائمة المعيار، والثقة بالمعلومات وصدقها، تستهدف الحصول على المعلومات المناسبة في الوقت المناسب، والمطلب المناسب الذي لا بد من تلبيته هنا هو تمرير المعلومات إلى الجهة المعنية المسؤولة عن اتخاذ الإجراء التصحيحي، وعندما تتحقق هذه المطالب الخمسة عندئذ فقط يتوفر لدينا نظام للمعلومات يكون جيدا ومكتملا لعنصره نستفيد منه بشكل فعال في عمليات الرقابة. وإيصال المعلومات إلى الجهة المناسبة يختلف باختلاف نوع الشركة والهيكل التنظيمي المعمول به ونوع المعلومات المراد تحليلها ونوع الإجراء العلاجي اللازم لبلوغ المعايير الموضوعية سلفا والتي تعبر عن حجم الانجاز المطلوب خلال الفترة المحددة، ولكي يتحقق هذا المعيار وتوفير إمكانية لتجاوزه لتغطية اعتبارات النمو التاريخي للشركة يتوجب أن تكون المعلومات الرقابية موجهة نحو المسؤولية الفردية في العمل، وفي الوقت ذاته وجود هيئة أو سلطة قادرة على اتخاذ الإجراء العلاجي التصحيحي المطلوب، كما يشكل الاتصال العنصر الرابع من مكونات هرم الرقابة الداخلية، كما أن الاتصال وتبادل المعلومات يغذي جميع مكونات الرقابة الداخلية الأخرى، حيث يجب السهر على ضمان إعطاء أهمية كافية لكل العناصر في جميع أنشطة المؤسسة، وفي هذا المجال فان وصف المخاطر يتطلب منهجية تسمح بالمعالجة الجيدة حيث يسمح هذا المنهج بإعطاء قراءة واضحة وجيدة للخطر ولكيفية علاجه، أن الأفراد داخلي المنظمة وكذا المدقق الداخلي ومراقب التسيير يلعب كل منهم دور هام وخاص فيما يتعلق بالرقابة الداخلية من خلال طبيعة وحجم الأدوات التي يكرسها كل منهم لذلك، حيث يجب توحيد السلوكيات نحو نفس الأهداف: "العمل على تطبيق وتنفيذ الإستراتيجية"، وفي نفس السياق أكد علماء الاجتماع أن اللغة التي تنتجها نحو رؤية متوازنة وواضحة تعتبر وسيلة تساهم في توحيد تصرفات وسلوكيات الأفراد وتسمح بخلق لغة موحدة ومشاركة في قيادة الاتصال وتبادل المعلومات<sup>2</sup>، إذا بدون لغة محددة لا يمكن خلق ثقافة الاتصال في المؤسسة، حيث يجب أن يركز ذلك على أسلوب واضح وفعال يسمح للأطراف ذات العلاقة بتخصيص وقت كاف للاستماع والتعاطف الوجداني<sup>3</sup> لأن ذلك يلعب دور أساسي ويساهم في فعالية نظام الرقابة الداخلية، كما يضمن انتقال المعلومات الملائمة والمرتبطة بسير عمليات وأنشطة لمؤسسة وحسن تشغيل نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى أن التبادل يضمن التوافق والانسجام بين الأجهزة والإجراءات الداخلية والمؤسسة ككل، حيث تسمح بتوافق الطريقة المتأرجحة بين الإجراءات العملية لكل من أجهزة التسيير: الأهداف، نظام

<sup>1</sup> Sorin domnisoru ; daniel Gaogara ; sorin vinatorn ;op cit, 2009,P :7.

<sup>2</sup> RMS Inter Finance & Gouvernance, Gouvernance Newsletter N°2, **description des principales caractéristiques des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques**, Aout 2012, P-P : 02-03.

<sup>3</sup> J.jaques RENARD et sophie NUSSBAUMER, 2011, op.cit, P : 118.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

المعلومات\*، الأدوات والوسائل، وأجهزة الرقابة: التنظيم، الإجراءات، الإشراف، إذ أن الأولى "أجهزة التسيير" تكون على أعلى مستوى في السلم الهرمي أما الثانية " أجهزة الرقابة" فتتعلق بالمستوى التشغيلي<sup>1</sup> وفي كل هذه الوضعيات فإن التشاور والحوار من خلال أشكاله المختلفة "رسمي، غير رسمي، شفهي، مكتوب، دليل إجراءات، مدونة خدمات، إعلانات..." يجب أن يكون دقيق، موضوعي، واضح، مصمم بطريقة قابلة للمواجهة، متكامل ومعد في الوقت المناسب، كما أن نوعية الكفاءات يجب أن تكون هي الأخرى في الموعد<sup>2</sup>.

### الفرع الخامس: البعد التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في التسيير المعقد والأمثل للمخاطر:

حيث سيتم التعريف بإدارة المخاطر والطرق المعتمدة في ذلك أولا ومن تم أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تفعيل هذا المجال:

**1- تعريف إدارة المخاطر:** هي " احتمالية تنفيذ أو عدم تنفيذ أمرها أو عمل ما قد يؤثر بشكل سلبي على الشركة أو النشاط الخاضع للمراقبة وللتدقيق "، وهناك تعريف آخر: " تمثل إدارة المخاطر مختلف الأعمال التي تقوم بها الإدارة للحد من بعض الآثار السلبية الناتجة عن هذه المخاطر بالرغم من أن معظم الطرق المتبعة للحد من الآثار السلبية للمخاطر تتعلق بوضع إجراءات رقابة إضافية إلا أنه من الممكن استخدام طرق متاحة أخرى منها: التنوع أو المشاركة آثار هذه المخاطر مع جهات أخرى بواسطة العقود، الكفالات، الضمانات والتأمين...الخ"<sup>3</sup>.

وقد عرف معهد المدققين الداخليين إدارة المخاطر "Risk Management" بأنها:

" Aprocess to identify assesses, manage, and control rotential events or situations, to provide reasonable assurance regarding the achievement of the organization's objectives".

وهذا يوضح أن عملية إدارة المخاطر تشمل عملية تحديد وتقييم الإدارة والتحكم في الأحداث المحتملة والأوضاع القائمة لتزويد توكيدات و ضمانات معقولة باتجاه الوصول إلى أهداف المنظمة<sup>4</sup>، وعليه فإن عملية إدارة المخاطر المثالية تشمل المرور بأربع مراحل أساسية:

- 1- التعرف على المخاطر التي يتعرض لها القطاع الاقتصادي الذي تنشط فيه المؤسسة.
- 2- القدرة على قياس تلك المخاطر بصفة مستمرة من خلال نظم معلومات ملائمة.
- 3- مراقبة الإدارة لتلك المخاطر وقياسها بمعايير مناسبة واتخاذ القرارات الصحيحة في الوقت المناسب لتعظيم العائد مقابل تخفيض انعكاسات المخاطر.<sup>5</sup>

\* نظام المعلومات هو عبارة عن مجموع الموارد: وسائل، برامج، فريق عمل، معطيات وإجراءات.. تعمل على توحيد، توضيح، معالجة، وتوزيع المعلومات حول ظاهرة ما، ويلعب دور هام في نظام التحكم والقيادة في المؤسسة وتتبع مراحل الانجاز، كما يلفت انتباه المراقبين الداخليين بما في ذلك مراقبي التسيير والمدققين الداخليين لضمان فعالية نظام الرقابة الداخلية.

<sup>1</sup> KHALASSI Rédha, op cit, P : 166.

<sup>2</sup> KHALASSI Rédha, op cit, .P : 131.

<sup>3</sup> لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير في الاقتصاد، جامعة ورقلة، 2010، ص 77.

<sup>4</sup> يوسف سعيد يوسف المدلل، مذكرة ماجستير، مرجع سابق ذكره، ص 108.

<sup>5</sup> بلعزوز بن علي، مسعودي مليكة، مداخلة حول: "دور سلاسل "ماركوف" في التقليل من مدة المخاطر التي تهدد المؤسسة الاقتصادية"،

الملتقى الدولي حول تفعيل إدارة المخاطر، جامعة الجزائر، 2012، ص: 4.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

2- مراحل إدارة المخاطر " Risk Management Stages " : إن نظام الرقابة الداخلي يجب أن يساعد المؤسسة بتميز وتقييم وعرض الخطر وكذلك المساهمة في تحسين إدارة الخطر، حيث يعمل على تقييم ومراقبة نظام إدارة الخطر المؤثر على المؤسسة.

- **تعريف الخطر:** إن تحديد الخطر يتضمن تعريف الأنشطة القابلة للتدقيق والمراقبة وتعريف عوامل الخطر ذات العلاقة والأهمية النسبية لها وعدد الملاحظات ودرجة إضافة قيمة للنشاط والتغيرات التي تحصل في النشاط الخاضع للمراقبة وتاريخ آخر فحص.. الخ، فالخطر يعني عدم الوضوح (عدم التأكد) من حدوث أمر ما قد يكون له أثر على تحقيق الأهداف ويقاس الخطر بالترجيح والاحتمالات.
- **تقييم وقياس المخاطر:** إن تقييم الخطر هو تعريف وتحليل الأخطار ذات العلاقة بإنجاز أهداف المنشأة بغرض تحديد كيفية مواجهة تلك الأخطار، فالأخطار ليست متساوية بإمكانية حدوث بعضها أكثر من الآخر. يتعين على المراقب أن يقوم بتقييم كل من الخطر الكامن والخطر المرتبط بالرقابة وأن يتذكر بموجب هذا التقييم تحريات الإثبات لكي تكون ملائمة لتقليص خطر الاكتشاف للحصول على نسبة خطر مقبولة.<sup>1</sup> مع الأخذ في الاعتبار أن خطر التدقيق المقبول عالميا والمتعارف عليه مهنيا في أوساط مكاتب التدقيق هو 5%.<sup>2</sup>
- **طرق دراسة الخطر وإدارتها:** وتتمثل في:

- **الاجتناب " Avoidance ":** وهو الابتعاد عن هذه الأخطار باجتنابها و لتجنب الخطر نبتعد الأسباب المؤيدة له ولكن هذه الوسيلة من وسائل إدارة الخطر لها حدود معينة حيث أن اختيارها ليس ممكنا دائما من الناحية العملية ويمكن أن نلجأ إليها في أحوال الآتية:

(أ) عندما يتعذر إيجاد وسيلة عملية لتغطية الخطر.

(ب) إذا كان من الممكن التنبؤ بالخطر قبل تحققه.

- **المنع والرقابة لتقليل الأخطاء " loss Prevention and Reduction ":** فهي تهاجم الخطر وتقلل فرصة بدون حدوث الخسارة من خلال اتخاذ الإجراءات المناسبة.

- **الاحتياط لمواجهة الخطر " Aeduction Risk ":** وذلك بتكوين الاحتياطات التي يمكن أن تواجه بها الخسائر المادية الناشئة عن تخفيض الخطر للتعويض عن تلك المخاطر وخاصة إذا كانت تكاليف الاحتياط لها أرخص من تجنبها أو منعها.

- **نقل المخاطر " Risk Transfer ":** أو ما يعرف بالتأمين على الخطر وذلك بتحميل طرف آخر غير الطرف المعروض لخطر الخسائر التي قد تصيبه، بمعنى تحميل المؤسسة دفع مصاريف نقل عن الخطر إلى طرف آخر سواء تحقق الحادث في المستقبل ووقعت الخسارة أو لم تتحقق ولم تقع.

إن التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير يساهمان معا في تحقيق الأهداف الإستراتيجية من خلال التحكم في المخاطر. فالتدقيق الداخلي يعمل على رؤية أكثر وضوحا حول أهداف المؤسسة، والتي تمكنه من تحديد المخاطر الرئيسية التي يمكن أن تحول دون ذلك وبالتالي تحديد نقاط الرقابة الهامة. وبالتالي فإنه يتمكن إضافة قيمة مضافة حقيقية من خلال توجيه أعماله نحو القضايا الحقيقية في المؤسسة، إذ يصبح بذلك مشارك فعال للمسؤولين. هذا التطلع يجب أن يحدث في وقت مبكر جدا، وذلك بفضل اندماج الرقابة الداخلية في تحديد الأهداف والموضوعات المتوسطة الأجل التي يتم وضعها لتنفيذ الإستراتيجية، كما أن قيادة إستراتيجية المؤسسة يتم من خلال مختلف الوظائف في المؤسسة عن طريق مؤشرات الأداء التي

<sup>1</sup> خلف عبد الله الواردات، مرجع سابق ذكره، ص: 206-211.

<sup>2</sup> رضا خلاصي، "مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة"، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص: 247.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

تتبع وتقيس بصفة دورية مدى الانجاز المحقق والتي يتم عرضها من طرف مراقب التسيير، كما انه بالنسبة لكل هدف أو اقتراح مفصل فان تحليل معمق وبرنامج تنفيذ التحكم في المخاطر يمكن أن يكون أكثر فعالية من خلال الاعتماد على التدقيق الداخلي، وبدوره مراقب التسيير يعمل على تتبع تطورات الانجاز من خلال مساهمته في إعداد الإستراتيجية، بفضل الموازنات التقديرية، التقارير، والتحليل التكاليف، حيث يساهم في أمثلية تنفيذ الإستراتيجية: فهو يضمن التوازن بين الوسائل المستخدمة والأهداف المنشودة. كما يعمل على دمج المزيد من التحليلات المستقبلية خلال التوقعات التي يقوم بإجرائها، تحديدا فيما يتعلق بالمؤشرات تحديد المخاطر، قياسها وتسييرها، كما يتطلع إلى تحقيق رهانات أخرى ووسائل مالية تتماشى مع ضمان رقابة فعالة وبذلك يعد فاعلا هاما في عملية تسيير المخاطر، حيث يعتبر تقييم المخاطر جزء من تصميم نظام الرقابة الداخلية بهدف تخفيض الأخطاء والمخالفات، ومن خلال هذا العنصر يتم تحديد وتحليل الأخطار المتعلقة بأهداف كل نشاط في الشركة، مع التعرف على احتمال حدوثها، ومحاولة تفاديها أو الحد من تأثيرها إلى مستويات منخفضة.<sup>1</sup> وحالة تطبيقية عن تسيير خطر مشترك بتكامل التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير تتجسد في حالة انخفاض نسبة المردودية والتي يقوم باستخراجها مراقب التسيير عند قيامه بعملية المقارنة واستخراج الفروقات بين ما هو متوقع وما تم انجازه، بعد إعلام الإدارة وكافة المصالح ذات العلاقة بوضعية الانخفاض من خلال لوحات القيادة والموازنة التقديرية يأتي جانب إعداد التقارير وإصدارها حيث يحتاج مراقب التسيير إلى تحليل معمق لاستنباط الأسباب التي تعود لذلك وهنا يأتي دور المدقق الداخلي في مد ولفت انتباه مراقب التسيير حول مسببات الخلل فبتكليف الإدارة العليا المدقق الداخلي في مهمة تدقيق حول هذا الانخفاض وبالتشاور والاتصال والتحليل المعمق مع مراقب التسيير قد يكتشف هذا المدقق من خلال تحليل سببي باستعمال FRAP أو غيرها، أن السبب في ذلك يعود إلى تلف أدوات المخزن وتدهور في قيمتها الحقيقية أو حالة تشغيل غير صحيحة داخل المخزن حيث تكون هذه الوضعية مهملة وغير مأخوذة بعين الاعتبار، كما قد يرجع السبب في ذلك إلى سوء خدمات ما بعد البيع أو إجراءات بيع جد معقدة ومتشعبة مما يدفع بالزبائن إلى النزوح عن المؤسسة مما يستوجب تبسيط الإجراءات وإعادة النظر في تهيئة وترتيب عملية التخزين وما يحيط بها، وهذا ما يسمح للمؤسسة بتعدد أبعاد النظر في اكتشاف الخطر وتحليله بأقل تكلفة وفي وقت قياسي.<sup>2</sup>

### الفرع السادس: البعد التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في المساعدة في التسيير والدور الاستشاري:

التسيير هو بمثابة المرآة التي يمكن بواسطتها إعطاء صورة حقيقية عن نشاطات المؤسسة، وذلك نتيجة تطبيق مبادئه التسييرية التي بصرامة والتي تعتبر أساسية لنجاح العملية، إن الهدف من أي عملية تسييرية هو الوصول إلى أقصى الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة وبأقل تكلفة ممكنة وذلك على أساس الإمكانيات المتوفرة لديها، وكذلك اتخاذ القرارات المناسبة لمعالجة المشاكل اليومية والمشاكل المتصلة بالتخطيط طويل الأجل، لقد أدرجت النظريات الاقتصادية جميعا وظيفة المراقبة ضمن الوظائف التسييرية، فالمراقبة هي مرحلة غير قابلة للانفصال عن التسيير، تقوم هذه الوظيفة بفحص نتائج الأداء الفعلية والمعيارية من أجل تصحيح الأخطاء والانحرافات، وبالتالي تمثل وظيفة المراقبة ضمانا لجودة القرارات في المؤسسة. ونجد التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير من أهم آليات وركائز الرقابة الداخلية،

<sup>1</sup> IFACI et DFCG, 2013, Op cit , P : 07.

<sup>2</sup> J.jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, 2011, op.cit, P : 100.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

حيث وكما سبق التطرق له خلال التأطير المفاهيمي الخاص بالمفهومين، نجد هنا أيضا القراءة مزدوجة حيث أن يعد كل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير وظيفتان تعملان على المساعدة في اتخاذ القرارات وكامتداد لذلك لهما دور استشاري في المؤسسة؛ أين تزداد الحاجة للطلب على هاتين الوظيفتين من قبل الإدارة كونهما نوعين من خدمات المساعدة على التسيير والاستشارة ولهما ادوار متكاملة باعتبارهما أطراف لها خبرة ومعرفة تامة ببيئة المؤسسة، ويساهم كليهما في تزويد الإدارة بالمعلومات الدقيقة وصعبة الحصول، هذه التشكيلة المشتركة تؤثر إذا على نوع المساعدة المطبقة، حيث يمكن تحديد نوعين في هذا المجال حتى ولو كان الأول يتجه نحو التسيير العملي والآخر نحو التسيير بصفة عامة، وعلى الرغم من التطورات الأخيرة التي تميل نحو التوافق فيبقى لكل منهما استخداماته ووسائله الخاصة في ذلك، إذ يعد هذا الاختلاف بمثابة إثراء للتجانس وتحقيق أبعاد متعددة للدور الاستشاري وكذا دور المساعدة على اتخاذ القرارات<sup>1</sup>.

### الفرع السابع: البعد التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في ترسيخ القيم الأخلاقية ضمن الاعتبارات المهنية والتشغيلية:

إن أحد أسباب ظهور السلوكيات غير المحبذة والمعيقة للأداء هو " غياب الأطر الثقافية والمؤسسية " كإطار مرجعي ممارس ومكتوب يتم انتهاجه من طرف المؤسسات الاقتصادية، بالإضافة إلى غياب مفاهيم أخلاقيات العمل ومفهوم الخدمة العامة، وفي ظل غياب هذه المفاهيم ظهر الفساد، ولا شك أن السلوكيات غير المحبذة إذا ما تفتتت تصبح تقاليد راسخة وقيم لا يستغني عنها الموظف في ظل عدم توفر أطر رادعة لمنع ظهور مثل هذه السلوكيات، إذ يؤكد Thompson على ضرورة تطبيق المبادئ الأخلاقية على سلوك الأفراد في المنظمات. وحرصا على ضمان تواجد أخلاقيات عامة ضمن العمل المؤسسي فقد سعت الكثير من المؤسسات الكبرى سواء كانت خاصة، عامة أم دولية إلى وضع ميثاق للعمل ومعايير للسلوك بالنسبة للموظفين، وذلك سعيا منها لإبراز الأنماط الإيجابية المتوقعة لدى العاملين في المؤسسة في إطار الثقافة التنظيمية لهذه الأخيرة<sup>2</sup>.

يأخذ الحديث عن أخلاقيات الأعمال مسارات عديدة تتناسب مع ثقافة الشعوب وطبيعة حضاراتها وهويتها السياسية، الاقتصادية والاجتماعية، فلا يقتصر وجود الأخلاق على مجتمع دون غيره، إلا أنه في ظل تدني معايير الأخلاق المتعارف عليها أصبح البحث عن الأخلاق مطلبًا رئيسيًا للمجتمعات المتقدمة والمتخلفة على حد سواء. تشير الأخلاقيات بشكل عام إلى القيم والمعايير الأخلاقية التي يتحلى بها الأفراد لغرض التمييز ما بين ما هو صحيح وما هو خاطئ، ويبدو أن المجتمعات قد طورت هذه القيم والمعايير لتشكل وعاء حضاريا لها عبر فترات زمنية متعاقبة، وفي هذا الإطار يمكن أن ننظر للمجتمعات البدائية ومعاييرها الأخلاقية الصارمة ثم المجتمعات الصناعية ومعاييرها الأخلاقية المتجددة المرنة، وأخيرا المجتمع المعرفي ومعاييرها الأخلاقية النسبية<sup>3</sup>.

ويعمل تكامل التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير من خلال دور كل منهما الهام في تلقين بيداغوجية العمل وتتبع مدى الالتزام بها ولما يتوفر لكليهما من خصائص اعتبارية تشمل الاستقلالية والموضوعية في العمل إضافة الى التواجد الدائم في المؤسسة والتعايش مع جملة الاحداث التي تطرأ عليها. إذ يسمح كل ذلك باعتبارهما المربين الدائمين في المؤسسة « les pédagogues stables de l'entreprise »، إذ يقوم كل منهما انفراديا بالبحث على الالتزام بالمبادئ والسلوك الأخلاقي سواء على الصعيد الفردي في

<sup>1</sup> Sorin domnisoru ; daniel Gaogara ; sorin vinatorn ; op cit, 2009, P : 06.

<sup>2</sup> بوجنية قوي، "الثقافة التنظيمية كمدخل أساسي للتنمية الشاملة"، مجلة الباحث، دورية أكاديمية محكمة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، العدد الثاني، 2003، ص 76.

<sup>3</sup> أحمد محمد البوتي، "أخلاقيات الأعمال وأثرها في تقليل الفساد الإداري"، مقال متوفر على الرابط التالي: [www.nazaha.iq/conf7/conf7-soci5.pdf](http://www.nazaha.iq/conf7/conf7-soci5.pdf)، تم الاطلاع عليه بتاريخ 2016/11/04، الساعة 20 و 39، ص 04.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

الوظيفة، أو المهنة أو على مستوى المؤسسة ككل، ومن هنا يعتبر تكافل جهودهما ذا أهمية بالغة لمختلف مصالح المؤسسة، فهو يسمح بـ:

- تحقيق مردود مالي من وراء الالتزام الأخلاقي وإن لم يكن على المدى القصير، وهذا ضد المنظور التقليدي الذي يرى تعارضا بين تحقيق مصالح منظمة الأعمال المتمثلة بالربح المادي وبين الالتزام بالمعايير الأخلاقية.
  - تعزيز سمعة المنظمة على الصعيد المحلي أو الدولي.
  - إن تجاهل الأخلاقيات في العمل يؤدي إلى ردود فعل سلبية من قبل الأطراف الأخرى (الأطراف الآخذة).
  - إن حصول المنظمة على شهادات واعترافات داخلية وخارجية تحمل في طياتها اعترافا بمضمون أخلاقي واجتماعي يعطي للمؤسسة مصداقية عالية.
  - إرساء وتعزيز المسؤولية الاجتماعية والمجتمعية حيث يعزز هذا التكامل من اهتمام المؤسسة التي تهتم بمصالح المجتمع، عن طريق الأخذ في الاعتبار تأثير نشاطاتها على المستهلكين والموظفين وحملة الأسهم والمجتمعات والبيئة و ذلك في كل أوجه عملياتها من خلال التقارير الصادرة سواء من طرف قسم التدقيق الداخلي وقسم مراقبة التسيير بما في ذلك تلك الصادرة عن طريق دراسة تكاملية بين قسمي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير.
  - إضافة الى تحقيق المساهمة في التنمية المستدامة من خلال العمل التعاضدي مع المجتمع المحلي، بهدف تحسين مستوى معيشة السكان بأسلوب يخدم الاقتصاد ويخدم التنمية في آن واحد، كما أن الدور التنموي الذي يقوم به القطاع الخاص يجب أن يكون بمبادرة داخلية وقوة دفع ذاتية من داخل صناع القرار في المؤسسة الذي يكون مدروسا بشتى ابعادة ومحلا بصفة معمقة ومنطقية من وجهة نظر متجانسة بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير.<sup>1</sup>
- وتأتي أهمية التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تفعيل البعد الأخلاقي لحوكمة الشركات من خلال، الحوكمة الاجتماعية حيث تعتبر هذه الأخيرة أحد مكونات مفهوم " حوكمة المؤسسات"، ففي الحالات العادية تعرف هذه الأخيرة على أنها: " الطريقة التي تدير بها المؤسسة أنشطتها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية"، بالاعتماد على الأبعاد التالية:

- الازدهار الاقتصادي.
- التنظيم الداخلي للمؤسسة: والذي يتضمن المراجعة والرقابة الداخلية بما فيها التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير.
- الشفافية في المعاملات.
- الثقة مع الأطراف الآخذة.
- مراعاة المحيط.
- العلاقات الاجتماعية.<sup>2</sup>

أما الحوكمة الاجتماعية فهي كما ذكرنا سابقا أحد مكونات حوكمة المؤسسات، التي تركز أساسا على طبيعة العلاقات الاجتماعية بين مختلف الأطراف في المؤسسة داخليين أو خارجيين، سواء كانوا عمال، مسيرين، موردين، زبائن....، لذلك تسعى المؤسسات الاقتصادية الباحثة عن تبني المبادئ الأخلاقية كالثقة والمواطنة ... إلى توفير علاقات اجتماعية مشجعة ومواتية لأداء العمل، أو بمعنى آخر القدرة على " العمل مع بعض".<sup>3</sup>

<sup>1</sup> J.jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, 2011, op.cit, P-P : 211-215.

<sup>2</sup> Baggio.S et Sutter.P, « la gouvernance sociale des entreprises et sa mesure : une présentation du baromètre de gouvernance sociale », article disponible sur : [blog.mars-lab.com /Etudes/presbgsjan 09.pdf](http://blog.mars-lab.com/Etudes/presbgsjan 09.pdf) ; vu le 05-02-2016, p: 01. vu le 05-02-2016 à 14h 55mnt.

<sup>3</sup> ZIANI Abdeelhak, op cit, P : 113.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

حيث يعمل البعد التكاملي الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تفعيل البعد الأخلاقي لحوكمة الشركات من خلال تدعيم قواعد وأخلاقيات العمل داخل المؤسسة وكذا بين المؤسسة ومحيطها الخارجي والحث عليها باستمرار مراقبة مدى احترامها والالتزام بتطبيقها.<sup>1</sup>

كما يتعلق ذلك أيضا بخلق وتحسين البيئة الرقابية بما تشمله من قواعد أخلاقية، ونزاهة وأمانة ونشر ثقافة الحوكمة على مستوى إدارات الشركة وبيئة الأعمال بصفة عامة. خاصة وأن لكليهما دور لا غنى عنه في ترسيخ أخلاقيات عمل الوحدات الفرعية المختلفة التي تضمها الشركة إضافة إلى اتصالهما المباشر والدائم بوحدات الشركة، على غرار البعد الإشرافي التكاملي بينهما والذي يحتم ممارسة الأخلاقيات المهنية لكل وحدة من وحدات الشركة لأن أية مخالفة تقابلها إجراءات قد تكون رادعة في كثير من الأحيان.<sup>2</sup>

وبالتالي فالأمر يستدعي التقيد بميثاق حوكمة الشركات والعمل على تنفيذ مبادئ الحوكمة والامتثال إلى أخلاقيات الأعمال والالتزام بمعايير الإفصاح والشفافية والذي يتطلب توطد العلاقات الداخلية وتكافؤها وعلى وجه الخصوص بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير لما يتميزان به من استقلالية وارتباط هرمي بأعلى مستوى إداري، إضافة إلى المعرفة العميقة بأساليب ومناهج العمل، وكذا لما يلعبانه من دور لا غنى عنه في الحث على انتهاج السلوكيات والأخلاقيات المهنية من خلال صفة المربي والمعلم والمراقب لكل التصرفات غير اللائقة وتصحيحها، وهو ما من شأنه أن يعمل على إشاعة الثقة وإعادة الاستقرار إلى النظام المالي والرقابي ونظام التسيير الذي أرفقته لجنة التلاعبات الأخلاقية، كما أن الأمر يتطلب تحسين ممارسات حوكمة الشركات الأخرى لتتماشى ومتطلبات اقتصاد السوق والانفتاح الاقتصادي.<sup>3</sup>

### الفرع الثامن: البعد التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في المساهمة في الرفع من تحقيق القيمة المضافة:

تتعزز هذه الفكرة وتتأكد أكثر كونها تهتم بإثراء التطلعات المذكورة سابقا من خلال مقارنة التدقيق الداخلي بمراقبة التسيير أو العكس فهي:

- تعتبر إثراء كونها تسمح بالانتقال من المجال الاستثنائي المالي إلى المجال التشغيلي، ممارسة محمية ومضمونة من طرف المدققين الداخليين كما تعمل مراقبة التسيير على تقادي الالتباسات من خلال الرقابة المالية.
- تعتبر إثراء كونها تسمح بمكافحة التعقيد، وكل ما هو مصدر للتخفيض من جودة التسيير، بسبب الوضعية التي تكون فيها الوظائفان تعلمان كلاهما بتجاهل الأخرى خاصة وأنهما من الوظائف الهامة بل الرئيسية في الدور الاستشاري الذي يتم عرضه من طرف كليهما للتسيير أي في مجال الاستشارات الإدارية، كما تغذي وتصحح قنوات عدم تجانس المعلومات والتي يمكن في بعض الأحيان أن تكون متناقضة، كما أنها تعمل على توفير التناسق والعلانية وتركيز العمل.
- تعتبر إثراء كونها توفر للإدارة العامة توضيحات معمقة ومتعددة الأبعاد، مما يساهم في عملية التوقع، كما تخفض في حالة عدم اليقين وبالتالي من نسبة خطر الخطأ في التقدير.

<sup>1</sup> Williams. O E, "The Modern Corporation and Private Propert", The Yale law journal, 1978. P: 69.

<sup>2</sup> Marc. JOANNY, op cit, P. 11.

<sup>3</sup> Vito Tanzi and Hamid Davoodi, "Corruption around the World: Causes, Consequences, Scope, Cures", IMF Staff Papers, vol. 45 - 4, December 1998. P: 74.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

- تعتبر إثراء لأنها توفر اقتصاد هام في التكاليف واختصار للوقت: تقليل الأفراد المستجوبين، نزاعات تنقلص وفي كثير من الأحيان تزول، تحاليل تتميز بأكثر شفافية ومتعددة الأبعاد، محاكاة التغييرات، وفعالية الدور الاستشاري وبالتالي وتوافق وانسجام كبيرين مع الواقع.<sup>1</sup>

الشكل رقم (13): التسميات المشتركة بين وظيفتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير.

نظام الرقابة الداخلية	
التدقيق الداخلي يساهم في بناء نظام رقابة داخلية فعال	<ul style="list-style-type: none"> <li>- التأثير في رقم الاعمال</li> <li>- الاندماج في عالم القيادة بالأهداف</li> </ul>
تقييم المخاطر	<ul style="list-style-type: none"> <li>- أمثلية في إجراءات التسيير والرقابة</li> <li>- تخفيض تكاليف الإجراءات</li> </ul>
مهمة الرقابة	<ul style="list-style-type: none"> <li>- إنتاج واستعمل مؤشرات الأداء والشفافية</li> </ul>
المعلومات والاتصال	<ul style="list-style-type: none"> <li>- تحديد المعلومة الملائمة.</li> <li>- أهمية نظام المعلومات</li> </ul>
قيادة الإجراءات	<ul style="list-style-type: none"> <li>- أهمية مناقشة النتائج، توصيلها وتحديدها</li> </ul>

### عرض مبادئ التحسين المستمر

المصدر: Opta, ACORS, RGFCG Guide V3, Audit interne et contrôle de gestion ; quelle complémentarité ?, 12,13 septembre 2012.

### المطلب الثالث: محددات التركيب البنائي الهيكلي والتدريجي.

وحتى نتعرف أكثر على صور التعاون والتناسق بين الوظيفتين (مراقبة التسيير والتدقيق الداخلي)، والى أي مدى تكون هذه العلاقة ضرورية للطرفين، يتوجب وضعها في إطار منهجي محدد ومنسق حتى يتسنى تحديد أهم النقاط الارتكازية للعمل بصورة منظمة ومنه الاستفادة المتكاملة من توليفة هذا الاتحاد والتضافر وتفاذي هدر الوقت والتكاليف والاختلافات أو التناقضات وأيضا النزاعات مما قد يؤثر سلبا على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة:

- يجب على مسئول إدارة التدقيق الداخلي تنسيق أعماله مع مراقب التسيير لتفاذي الازدواجية (التكرار في المهام).
- يعهد مراقب التسيير للمدقق الداخلي ببعض الأعمال (الميزانيات التقديرية المصممة بناء على تناسق الأهداف مع الوسائل حتى يتمكن من تحديد سبب الانحرافات باعتبارها خطر يرجى تسييره، نظام المعلومات).
- وطبعا بالمقابل يمكن للمدقق الداخلي تقييم أعمال مراقب التسيير.
- وضع خطة أعمال مشتركة وذلك لتفاذي الإحراج والإزعاج الذي قد تسببه عمليات التفتيش والمراقبة من جراء الزيارات المتكررة لنفس الأقسام، كما يفضل تنفيذ أعمال التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في القسم الواحد وفي وقت واحد.
- ولأن لكليهما أهداف وادوار خاصة، فان تبادل المعلومات خلال المهمة الواحدة والمشاركة سيكون إثراء مهما كما ونوعا للطرفين، وهذا كله لفائدة المؤسسة ككل.
- تبادل برامج وملفات العمل فيما بينهما.

<sup>1</sup> J.jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, 2011, op.cit, P : 195.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

- تحويل تقارير مراقبة التسيير للمدققين الداخليين والعكس.
- عقد اجتماعات عمل دورية أو عند كل تدخل، وذلك لمقارنة تقييمات كل طرف للنشاط المراقب، وحتى لا تكون هناك تناقض في الأحكام أو في بعض الحالات أحكام عكسية (كل طرف يصدر حكم مخالف ويتنافى مع حكم الطرف الآخر مما يؤثر سلبا على كفاءة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة)<sup>1</sup>.

### الفرع الأول: رهانات وتطلعات اعتبارية ارتكازية.

لإعادة إعطاء تأسيس متكيف لعمل التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير من خلال التكامل يجب تدبر أسس منهجية تعتمد على هيكلية مُحكمة من خلال عناصر أساسية لضمان تقدم وسير العمل بأكثر فعالية؛ حيث أن التغيير لا يتم فقط من خلال إعادة التوازن بل بإدماج عناصر ارتكازية يُعتمد عليها، كالاتصال والتبادل، تضمن هذه التركيبة كل الفاعلين من خلال الإجراءات التي يقومون بها والذي يسمح بإيجاد إجابة لوضعيات التقدم، التغيير لا يكون من خلال فرض كيفية العمل ولكن من خلال تجريب أشكال عمل جديدة تسمح للمؤسسة بإنشاء جملة من الإجابات لمواجهة حالات عدم التأكد، كما أن التغيير لا يهدف فقط إلى مواجهة الأوضاع ولكن لإعطاء نظرة توضيحية جديدة تترجم التقدم الحقيقي المقترح، حيث تسمح هذه العناصر بتعريف أهم المحددات الضرورية لتركيبة العمل الجديدة:

1- **التشاور والحوار:** لا شك أن كلا من المدقق الداخلي ومراقبة التسيير يحتاجان إلى تنمية مهارتهما في جوانب أخرى غير الجوانب المعرفية والعلمية وهي الجانب النفسي والسلوكي حيث أن كلا منهما غالبا ما يصطدم بعوائق واتجاهات مضادة لعمله من قبل أفراد داخل المنظمة ويرون فيه سببا لمشاكل لهم ولا يرون فيه سببا لحل المشاكل التي قد تواجههم وهذا يصعب مهمة كل منهما الفنية ويتطلب مهارات خاصة بالتواصل والقدرة على الإقناع والعمل بروح الفريق وامتلاكه للقدرة الحوارية<sup>2</sup>، كما تتطلب توفر صفات الاستماع داخل الفريق، وإعادة التشاور كي تترك الفرصة لكل شخص بتوضيح وجهة نظره في كل ما من شأنه ان يتماشي أو لا يتماشي مع تركيبة عمله<sup>3</sup>، التشاور يتضمن النقاط التالية:

- **المعالجة المشتركة:** تهدف إلى إجراء تقييم المشترك من خلال مهمة محددة، تحت قيادة التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير، حيث يكون هذا التعاون جد مثري حيث يجمع من خلال دراسة مشكل معين مهنيين بأعلى مستوى ولهم نفس أسلوب وذلك باستخدام أساليب مماثلة تعمل بطريقة متكاملة: لهما نفس ثقافة المؤسسة ولهما خبرات ومعرفة تامة بالخبايا الداخلية للمؤسسة، من خلال الاتصالات، المهارات التقنيات والمعايير المرجعية.
- **الترابط المنطقي:** أول مبدأ يجب مراعاته يتمثل في التأكد من وجود تناسق بين أهداف المؤسسة وباقي أهداف الوظائف الأخرى<sup>4</sup>، وعلى غرار ذلك نجد أيضا أهداف كل من وظيفتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير، حيث يشكل هذا الاتساق جزء من المهام الرئيسية الخاصة بهم.
- **التوافق:** تنسيق العلاقات والارتباطات الجيد للعمل يتطلب أن يكون مراقب التسيير على دراية تامة بتوصيات المدقق الداخلي بالتوصيات التي يصدرها التدقيق الداخلي حتى تسمح لمراقب التسيير يأخذ التدابير اللازمة حول الإجراءات التي يقوم بها وبالتالي اصدرها معلومة متجانسة

<sup>1</sup> سمير كامل، م ع، " أثر جودة المراقبة عن عمليات إدارة الأرباح"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد رقم (2)، المجلد رقم (45)، جامعة الإسكندرية، 2008، ص 31.

<sup>2</sup> Koenig, thietart, 1994, « **contrôle limité et changements dans les organisations multidivisionnelles** », cahier de recherche N°234, DMSP, univ paris IX. P : 11.

<sup>3</sup> Nystrom, Hedberg et Starbuck, 1976, « **interacting processer as organization design** », new york, NY : North -holland, P-P: 209-230.

<sup>4</sup> Pierre CAUVIN, **la cohésion des équipes, pratique du team building**, ESF Edition, 2014, P : 109.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

للإدارة العليا وباقي الأطراف الفاعلة وفي الوقت المناسب، وإلا فسيكون هناك خطر كبير يتمثل في عدم تجانس بل وتناقض في صياغة المعلومات الصادرة من طرف هيئات عليا تمثل قنوات مختلفة في نظام الرقابة الداخلية<sup>1</sup>.

- **التشارك:** يسمح هذا التشارك والذي يتم على شكل عمل تحاوري رسمي، بإيجاد الفعالية القصوى من خلال الوصول سويا إلى أدنى مستوى من تقليل التكاليف وأقصى مستوى من زيادة الكفاءة والأداء خاصة في مهمة إدارة المخاطر، والرقابة الداخلية<sup>2</sup>.
- **امتلاك روح العمل في فريق:** بحثا عن التوازن بين لامركزية السلطة وتوفير مركزية قصوى لهذه الأخيرة، مما يمكن المؤسسة من تجنب بعض تضارب المصالح، وذلك من خلال الاتصالات الشفافة داخل الفريق ومهارات أخرى منهجية ومنظمة والتي تسمح بتأمين التبادلات والعمل في مجالات واسعة وكذا تعزيز ديناميكية الروح الجماعية للفريق.
- **النزاهة والاستقامة:** وتشكل قاعدة للثقة، بما في ذلك الموضوعية، السرية وأخلاقيات العمل<sup>3</sup>.

حيث كان للتشابهات التي تختص بها كلا الوظيفتين عاملا مهما في تركيبة بسيطة ومنهجية للعمل التشاركي بينهما ويتجسد ذلك أكثر بالنظر إلى الممارسة العملية التي تفيد في:

- ضرورة تحديد مقاييس التقارب وتعريفها.
- أمثلية في التسيير.
- تشارك فعال في الأهداف.
- توافق النهايات والمقاصد.
- تكيف الوسائل والأدوات الكمية والنوعية.
- تكامل الطرق والإمكانيات والوسائل.

2- **التكوين والتدريب المشترك والمتضمن للتحويلات المهنية:** معرفة جيدة لأسس كلا الموضوعين –التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير- تعد مفتاح النجاح، والذي يؤثر في مدى نجاح التحول والتغيير، لأنه لا يمكن وضع طرق وأساليب عمل جديدة دون وجود تدريب وتكوين مسبق ومتكامل للوظيفتين، كما أن التدريب المزدوج للوظيفتين مع تكامل ازدواجية تربص مهني على مستوى كلا الوظيفتين يعمل على الإلمام الجيد بالمهنتين من الناحية النظرية والممارسة العملية. حيث يجب أن يركز المحتوى التدريبي بصفة كبيرة على نظم المعلومات المحاسبية والمالية.. والأبعاد التاريخية للتدقيق الداخلي ومراقبة التسيير، وأدوات تكنولوجيا المعلومات وبرامج التسيير المعمولة بها كما يجب أن يمتلك كليهما مهارات التفكير المعمق والتحليل الدقيق وأن يمتلك فهما كاملا للمؤسسة، وأن يمتلك المعرفة بالمفاهيم الجديدة والتقنيات الحديثة في مجال الرقابة الداخلية كما يجب عليه أن يمتلك وعيا كاملا ودقيقا بالأخطار والفرص المحيطة بالمنظمة، والمعرفة بالعلوم الإحصائية<sup>4</sup>.

### الفرع الثاني: طبيعة الاحتكاك مع الأطراف ذات العلاقة.

التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير يعدان من أهم الوظائف التي تعمل على مد الوظائف الأخرى والمؤسسة بالمساعدة والاستشارة، حيث يعتبر التنسيق بينهما من أهم التطلعات التي يعهد بها نظام الرقابة الداخلية؛ وذلك بالإلحاح على ضرورة توجد معلومة منظمة، منهجية، متجانسة، يتم تشاورها وتخضع للتدرج الهرمي، وتتعلق بالأساس بأعضاء الرقابة والتسيير: الإدارة العامة، مجلس الإدارة، التدقيق

1 Site interne IFACI, article publié en septembre 1998, intitulé : **l'audit interne vers une collaboration renforcée avec ses partenaires**, P : 03.

2 J.Jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, 2011, op.cit, P : 104.

3 Joëlle Delair, Interface, **savoir dynamiser l'esprit d'équipe** ; édition interface, 2007. P :12.

4 J.Jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, 2011, op.cit, P : 80.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

الداخلي، مراقبة التسيير، والمدققين الداخليين، وكذا باقي الأطراف ذات العلاقة: مسير الخطر، لجان التدقيق، لجان تسيير الخطر، وبإجراءات الرقابة والتسيير عن طريق المسؤولين التشغيلين أو العمليتين، أنظمة المعلومات والتي فرضت ثقافة جديدة في التغيير وافتتاح لهذه المهن على إدارات المؤسسة، وتتمثل نقطة النجاح هنا في أن هذه الرؤية تتمثل في تركيبة عمل جماعي له نفس التطلعات وهي تحسين جودة الرقابة والتسيير، توافق وتكامل لتتمين التقارب<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: استبصار رؤية هيكلية للبناء المنشود.

إن بناء وتطور الهيكل الجديدة يرتكز أساسا حول تواجد محددات الممارسة العملية والتي تعد بمثابة آليات ووسائل التطبيق حيث تشتمل أهمها على:

- **تقرير مشترك:** تعد فرصة للمسؤولين للتذكير بتوجيهاتهم من خلال خلق فرصة لتنمية وإنشاء استراتيجيات جديدة، حول هذه النقطة لان لكليهما نفس الخصائص فيما يتعلق بتقديم أصواتهما من خلال القراءة، وهذا يعني انه ليس من الاستثنائي استكمال تقارير مراقبة التسيير بالمقادير التي تتضمنها تقارير التدقيق الداخلي؛ حيث أن توضيحات هذا الأخير تعمل على تفسير جفاف الأرقام التي يعدها مراقب التسيير، وهنا أيضا فان التشارك الجيد والممنهج يسمح بالسير نحو اتجاهات متوازية<sup>2</sup>.

- **نظام معلومات مشترك:** يسمح إرساء نظام معلومات مشترك، معدل وثرى بينهما بوجود العناصر الهامة لكليهما ضمن هذا النظام، وفي هذا السياق لا يتم معالجة المعلومات بنفس الطريقة، كما أن الخطابات مع الأفراد تتغير هي الأخرى<sup>3</sup>.

- **برنامج عمل مشترك:** تكون وفقا لطبيعة وحجم كل مؤسسة حيث أن القرارات الرسمية، الاجتماعات، طرق العمل، صفات الأفراد، أساليب الاتصال، تداول الملفات.. الخ يجب ألا تبقى بنفس المنهج الذي كانت عليه، وإلا فهي ستقضي على تطلعات التركيبة الجديدة للعمل من خلال الاستبقاء على المعلومات وتضارب المصالح. وهنا تجدر الإشارة على الحث أن تكون هناك سلطة وتنظيم مشتركين ومتكاملين.

- **ديباجة مشتركة:** من الضروري إعداد قانون عمل مشترك كضامن لتركيبة العمل الجديدة، من خلال جعل جميع الخطوات رسمية ضمن وثيقة عمل مشتركة تعتبر كمستند حجي وتتضمن المبادئ الرئيسية لممارسة مهمات التكامل بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير<sup>4</sup>.

### المبحث الثاني: أهمية أبعاد المقاربة التشاركية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات - إطار مقترح -.

قد برز مفهوم الحوكمة كوسيلة للبحث عن تحسين وتغيير الصورة السيئة التي تكونت عن مجالس الإدارة واستعادة ثقة المستثمرين والأطراف ذات العلاقة بالشركة من خلال إبراز سياسات الشركة والاستراتيجيات المتبعة في عمليات اتخاذ القرارات، وبما أن الحوكمة تتعلق بشكل رئيسي بالعلاقات بين الأطراف المختلفة التي تساهم في تحقيق أهداف الشركة حسب ما جاء في تعريف منظمة التعاون

1 Sorin domnisoru ; daniel Gaogara ; sorin vinatorn ; op cit, 2009, P :5.

2 J.Jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, 2011, op.cit, P : 115.

3 J.jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, 2011, op.cit, P :139

4 J.jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, 2011, op.cit, P :198.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات على أنها مجموعة من القواعد والعلاقات بين إدارة الشركة، مجلس الإدارة، الملاك وجميع الأطراف التي لها علاقة مع الشركة، وهو الأسلوب الذي يتم من خلاله تحديد الأهداف وتحقيقها ومراقبة الأداء والنتائج والأسلوب الناجح لممارسة السلطة، وذلك لخدمة مصالح الشركة ومساهمتها بكفاءة وفعالية. ومنه نستنتج أن ممارسة حوكمة الشركات تتم بتضافر جهود أطراف عدة رئيسية تربطها علاقة تعاونية تقوم على أساس تنظيم العلاقات القائمة بين مجلس إدارة الشركات وبين مديري الفروع التنفيذيين ولجان التدقيق المعنية في مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح والأطراف المشكلة لنظام الرقابة الداخلية بما في ذلك الدور التكاملي الفعال للتدقيق الداخلي ومراقبة التسيير والذي ألزم على عاتقهما الكثير من الخدمات لمواجهة التطور الكبير في مفهوم الحوكمة بما يتوافق ومتطلبات الرقابة الشاملة والمستمرة على كافة الأنشطة المطبقة والمنعقدة داخل الشركة وذلك باستخدام سياسات حديثة لقياس بيئة الرقابة وتقييم مخاطر وتحديد سبل إدارتها، ووسائل الاتصال وانتقال المعلومات ومتابعة أنشطة الرقابة والإفصاح عن مجموعة من هذه السياسات الخاصة بالشركات من خلال القوائم المالية التي يتعين إعدادها بالجودة والنزاهة والإفصاح، إضافة إلى الإيضاحات المرفقة بهذه القوائم والتي تضم كذلك الإفصاح عن المسؤولية المجتمعية، كما تتطلب أن تكون على درجة عالية من الشفافية تسهل على مجموعة من المهتمين بدراسة وضع الشركة والحصول على فهم دقيق يمكنهم من اتخاذ قرارات الاستثمار بتحسين سمعة المؤسسة، باعتبار كل هذه الأوجه والتي تولي إلى إضافة قيمة للمؤسسة من شتى أوجه ومجالات قيام نشاطها.

علاوة لما سبق تقديمه، نجد انه في دراسة دور التكامل الرقابي للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير في إنجاح مسار تطبيق حوكمة الشركات، لا بد من دراسة الشكل الأمثل الذي يجب أن تكون عليه العلاقة بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير لدعم حوكمة الشركات مقرونا بنموذج هيكلي لإيضاح المنهج التكاملي بصورة تقريبية ومختصرة، خاصة وان أهمية العلاقة زادت مع زيادة متطلبات حوكمة الشركات، ففي بيئة الأعمال الحديثة أصبح دورها أكثر تكاملا مما استدعى تعميق العلاقة بينهما لان تكاملهما له دور ايجابي في حوكمة الشركات، بعد بذلهم للعناية المهنية اللازمة وبموجب الأسس والمعايير الدولية المتعارف عليها.

### المطلب الأول: افتراض نموذج هيكلي استدلالي للمقاربة الرقابية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تفعيل حوكمة الشركات:

حيث تمثلت إسقاطات أبعاد التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير وأهميتها في تفعيل أبعاد حوكمة الشركات من خلال الأبحاث التي تناولتها هذه الدراسة والنتائج المتوصل إليها وكذا قواعدها من خلال القراءة المتأنية والتحليل والاسترشاد إلى النتائج التي يمكن بواسطتها تحديد الأبعاد التنظيمية للتكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير، وكذا الأبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات؛ ومنه إسقاطات أبعاد التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير وأهميتها في تفعيل أبعاد حوكمة الشركات حيث تبلورت هذه الإسقاطات فيما تم عرضه فيما سبق، كما أنه وبعرض هذا المطلب يتم عرض مستخلص هذه الدراسة والتي تمحورت حول مقارنة رقابية رقابية للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير في ظل إرساء آليات حوكمة الشركات، إضافة إلى دعم هذا التحليل بتوضيح الصورة التقريبية لهذه الدراسة من خلال اقتراح إطار ملخص، موضح ومفسر لطبيعة تفاعل وارتباط المتغيرين الرقابيين الفرعيين والمتمثلين في التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير لكي يتمخض عن ذلك تكوين المتغير المستقل والمتجسد في التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير وتبيان دوره في دعم وتحسين حوكمة الشركات كمتغير تابع، وكذا الإشارة إلى القيود التي يمكن أن تخلق فجوات لبناء المقاربة واهم الوسائط الفاعلة لتدراكها.

### الفرع الأول: اعتبارات معيقة تحول دون تفعيل التكامل "عوامل يجب أخذها بعين الاعتبار":

يستهدف تقديم هذا الجزء من هذه الدراسة بعض المؤشرات والسلوكيات التي تؤدي إلى إحداث اختناقات وقيود على مستوى بناء هيكلية المقاربة الهجينة بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير وكذا على أثرها الايجابي في تحقيق فعالية إرساء حوكمة الشركات؛ حيث توجد العديد من العوائق التي تقف عثرة

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

في وجه التعاون والتكامل الرقابي بين كل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير والتي لا بد من الوقف عندها وأخذها في الاعتبار، وتتراوح الأسباب بين ذاتية ونوعية تنسب إلى سيكولوجية وكفاءة الفريقين فيما يتعلق بالنظرة إلى التكامل الرقابي بينهما، وأيضا عوامل هيكلية وتنظيمية وإدارية تتعلق بالإستراتيجية المنتهجة من طرف المؤسسة، وتجدر الإشارة أيضاً إلى وجود بعض الرؤى العملية الواقعية والتي تبتعد في بعض مظاهرها عن الانتهاجات النظرية، ولا يمكن هنا أن نستعرض بشكل تفصيلي لجميع هذه المعوقات، لذا سنقتصر على بعض العوامل والأسباب التي تمثل عوائق جوهرية في طريق التكامل الرقابي بين آليتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير ورسم السبل التي يمكن بواسطتها تدارك تلك المعوقات.

**1- الفروق الفردية التي تغزى إلى تفاوت وتباين القدرات والخصائص الفردية:** ميل الفرد المتخصص من كل فريق إلى التحيز إلى تخصصه مما يضر بلامح المقاربة والمؤسسة كلها، خاصة إذا ما اهتم بمصالح قسمه أو قسم معين أو إدارة واحدة عند معالجة المشكلات وتحليلها واتخاذ القرارات التي تتعلق بها، إضافة إلى عدم التحديد الدقيق إلى الوسائل التي يركز عليها نظام المقاربة،<sup>1</sup> كما أن الفروق الفردية للعاملين تحد من مد استجاباتهم للتكامل العمل الرقابي، مما يؤثر سلبا على مساعي المقاربة بسبب تباين الإدراك لدى العاملين واختلاف فهمهم للأمور وعدم تفسيرهم للمواقف تفسيراً صحيحاً.<sup>2</sup>

**2- حاجة كل فريق إلى اعتبار أهميته ضمن التركيبة الجديدة:** وتتجسد في نوايا كل فرد أو فريق من الفريقين في الاهتمام بإبراز أهميته داخل موقع التركيبة الجديدة ومقارنة ذلك مع المكانة التي يشغلها في السلم الهرمي مما يجعله ينحاز نحو الذاتية على حساب الأهداف المسطرة والمأمولة من هذه المقاربة وهي جودة وفعالية مخرجات النظام الرقابي المتكامل ودوره في إثراء تطلعات حوكمة الشركات.

**3- انشغال كل فريق بالحفاظ على مكانته، والخوف من فقدان موقعه بالسلم الوظيفي:** تتعلق بذات الأفراد من خلال تفصيلهم في القيام بأدوارهم مما يحد من فعالية أدائهم، مما يؤدي إلى انعدام التعاون وتفشي انعدام الثقة بين العاملين، وما ينجم عنه من حجب بعض العاملين المعلومات عن بعضهم البعض ذلك على حساب دراسة حيثيات المقاربة وتطويرها من جهة، ومن جهة أخرى ما تعلق بالتعمق بالتحليل والتفسير في جوانب كل مشكلة من مشاكل الرقابة على التسيير.<sup>3</sup>

انه وبالرغم من وضوح فوائد ومزايا هذا التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بما يخدم تطلعات إرساء حوكمة الشركات التي يمكن إن يحققها لجميع أقسام المؤسسة وللمؤسسة ككل.<sup>4</sup> فمن خلال التعاون والتكامل يمكن توسيع قاعدتي الرقابة والتسيير وتعميق قاعدة تطبيق حوكمة الشركات وتوسيعها والاستفادة القصوى من الإمكانيات والقدرات الرقابية المتاحة والموجودة وتسهيل عملية اكتشاف القدرات الدفينة لكل من الأعضاء العاملين في قسمي مراقبة التسيير والتدقيق الداخلي واستغلالها، والاستفادة القصوى من مزايا الكلفة النسبية، والإسهام الكبير في ترشيد الموارد الرقابية والتسييرية وتحسين الموقع في إطار الرقابة المتكاملة، وزيادة قوة نظام الرقابة الداخلية وفاعليته في إطار توحيد الآليات الرقابية بما يخدم مصلحة المؤسسة.<sup>5</sup> كما وأن قيام التكامل يتيح إمكانية تحقيق وفراً في الكلفة الإنتاجية وزيادة مهمة في القيمة المضافة، والاستفادة من الوفورات في الطاقات والكفاءات وخبرات العاملين وإنمائها بالتعلم والتدريب المستمرين والعمل على تضييق ظاهرة الانفرادية الذاتية خاصة وان المصلحة تصب في هدف احد وهو جودة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة بما يخدم الامتثال لمتطلبات حوكمة الشركات.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> Marc. JOANNY, op cit, P. 12.

<sup>2</sup> J.jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, 2011, op.cit, P : 114

<sup>3</sup> J.jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, 2011, op cit, P : 118.

<sup>4</sup> Sorin domnisoru ; daniel Gaogara ; sorin vinatorn; op cit, 2009, P : 5.

<sup>5</sup> J.jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, 2011, idem, P : 119.

<sup>6</sup> Marc. JOANNY, op cit, P. 87.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

أما الحلول التي يمكن ينبغي أن تتوافر لتدارك هذه المعوقات فيمكن إجمالها ورسمها في المحاور الجوهرية التالية:

1- جودة البيئة الرقابية للمؤسسة؛ وذلك يمكن أن يتحقق من خلال:

1. الامثلية في نوع التسيير.
2. الاندماج داخل المؤسسة ومدى احترام أخلاقيات العمل.
3. نوعية المستوى التشغيلي للمؤسسة.
4. هيكلية المؤسسة.

2- توافر العقلانية في إيجاد الحلول.

3- احترافية أعضاء كل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: إيجابيات أخرى مستخلصة عن هيكلية العمل التكاملية المقترحة:

يسمح التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بتوليد عدة فوائد جانبية هامة والتي ينبغي أن تنشأ من التناوب الإلزامي وإبداء الرأي المهني المحايد من شأنه أن يعزز من مخرجات الرقابة الداخلية وإضفاء الموثوقية الكافية عليها وهذا ما سيقال ميل مراقب التسيير أو المدقق الداخلي لإغفال شيء سيكتشفه أحدهما أو مراقب آخر مما يسمح بتعزيز الجودة الكلية لنظام الرقابة الداخلية والحوكمة.

كما أن التكامل بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير له انعكاس إيجابي على حوكمة الشركات، حيث يعمل على منع ازدواجية العمل ويحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات الصادرة عنهما، ويعمل على تقوية وظيفة الرقابة بالمؤسسة، ويزيد من الثقة والمصداقية في التقارير المالية التي يعتمد عليها المساهمون وأصحاب المصالح لاتخاذ قراراتهم وبالتالي حماية مصالحهم ودعم الحوكمة،<sup>2</sup>

حيث أن التكامل بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير يساهم في تخفيض تكاليف الرقابة عن طريق استبعاد ازدواجية العمل، كما أنه يساهم في توفير معلومات حقيقية مفصلة للإدارة والتي تساعد على اتخاذ القرارات الفعالة في الوقت والمكان المناسبين، إضافة إلى زيادة الثقة في المعلومات التي تعبر عن الأداء الإداري والمالي للشركة، كما أن التكامل يساهم أيضا في التأكيد على متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة، وإعلام الإدارة على مواطن الضعف وتحديد أسلوب المعالجة بهدف القضاء على هذا الضعف مما يزيد من ثقة أصحاب المصالح بالشركة.<sup>3</sup>

على أساس نظرة متعددة الأبعاد، تعتبر هذه المقاربة الهجينة بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بالنسبة لحوكمة الشركات عبارة عن سينارجية عمل تسمح بتدعيم أكثر لأسسها ومبادئها من جوانب متفرقة على وجه الخصوص فيما يتعلق بجانب المساعدة على التسيير بتفعيل التشاورات المتوافقة بين الطرفين من خلال تعزيز النقاط التالية:

- 1- إنذار فعال للمخاطر.
- 2- تسيير جيد للحالات الطارئة والمتوقعة.

<sup>1</sup> J.jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, op.cit, P : 215.

<sup>2</sup> KHALASSI Rédha, op cit, .P P : 201-202.

<sup>3</sup> Sydou Kone, « L'audit et le contrôle de gestion dans les compagnies d'assurance », séminaire IIA – FANAF, NSIA Participations SA, Ouagadougou Burkina FASO- du 12 au 16 novembre 2007, P : 72.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

- 3- ضمان وتأمين الرؤية الإستراتيجية.
- 4- مواجهة تطلعات التنمية المستدامة.
- 5- تدعيم بث القواعد الأخلاقية واحترامها بالنسبة لـ:
  - قواعد الأمن والحماية.
  - الأخطار الصحية.
  - حماية البيئة.
  - المسؤولية المجتمعية أو الاجتماعية.
- 6- تخطي فكرة استبقاء وحجز المعلومات.
- 7- التقليص من التعقيد وتشابك المعلومات والآراء، وفي بعض الحالات تناقضها.
- 8- تسيير وتنظيم عقلاني لكل مركز من مراكز مسؤولية المؤسسة وكذا ولهيكل المؤسسة ككل.
- 9- من خلال هذا التكامل فإن الفعالية لا تمس فقط طرق العمل بل أيضا الأشخاص من خلال التعلم والتدريب المشترك والمزدوج.
- 10- تسيير حقيقي وفعال للمعلومة.
- 11- توضيح وتفسير حجج صلب، متين وموثوق للأحداث؛ خاصة بالتركيز البعدي والمعمق على شتى أوجه نقاط الضعف لتداركها ونقاط القوة لتعزيزها.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: تصميم النموذج الهيكلي المقترح للمقاربة الرقابية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تفعيل حوكمة الشركات:

في ضوء تحديد محاور وسبل متغيرات الدراسة الأساسية، وهي تحديد مؤشرات وأبعاد الحوكمة المستخدمة، وكذلك مؤشرات قياس أبعاد التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير وفعالية الأداء المستتنبط من العمل التكافلي بينهما، يمكن أن نقوم بمنطق استنباطي مقترح نحدد من خلاله العلاقة التفاعلية بين تلك المتغيرات والقيم المضافة المنشودة من ذلك. إذ إن وجود مثل هذه الآليات كفيل بأن يعمل على إيجاد حوكمة جيدة في المؤسسات لزيادة قدرتها التنافسية وتحقيق القيمة المضافة، وفي الوقت الحاضر نجد أن بعض هذه الآليات غير مفعلة لغياب الرقابة عليها ونقص الإفصاح والشفافية من جهة ونقص فعاليتها بسبب عدم تمكنها من الإلمام بثتى الميادين وممارستها بكفاءة الأمر الذي يدعو لمزيد من الدراسات لإصلاح حال نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات من خلال نموذج رقابي متكامل لآليات الرقابة الداخلية والتي تعكس آليات الحوكمة ذاتها بهدف قياس جودة أداء الحوكمة في المؤسسات باعتبار ذلك يمثل طموح تسعى لتحقيقه الهيئات المنظمة المهنية منها والدولية وعلى وجه الخصوص المؤسسات كنواة أساسية.

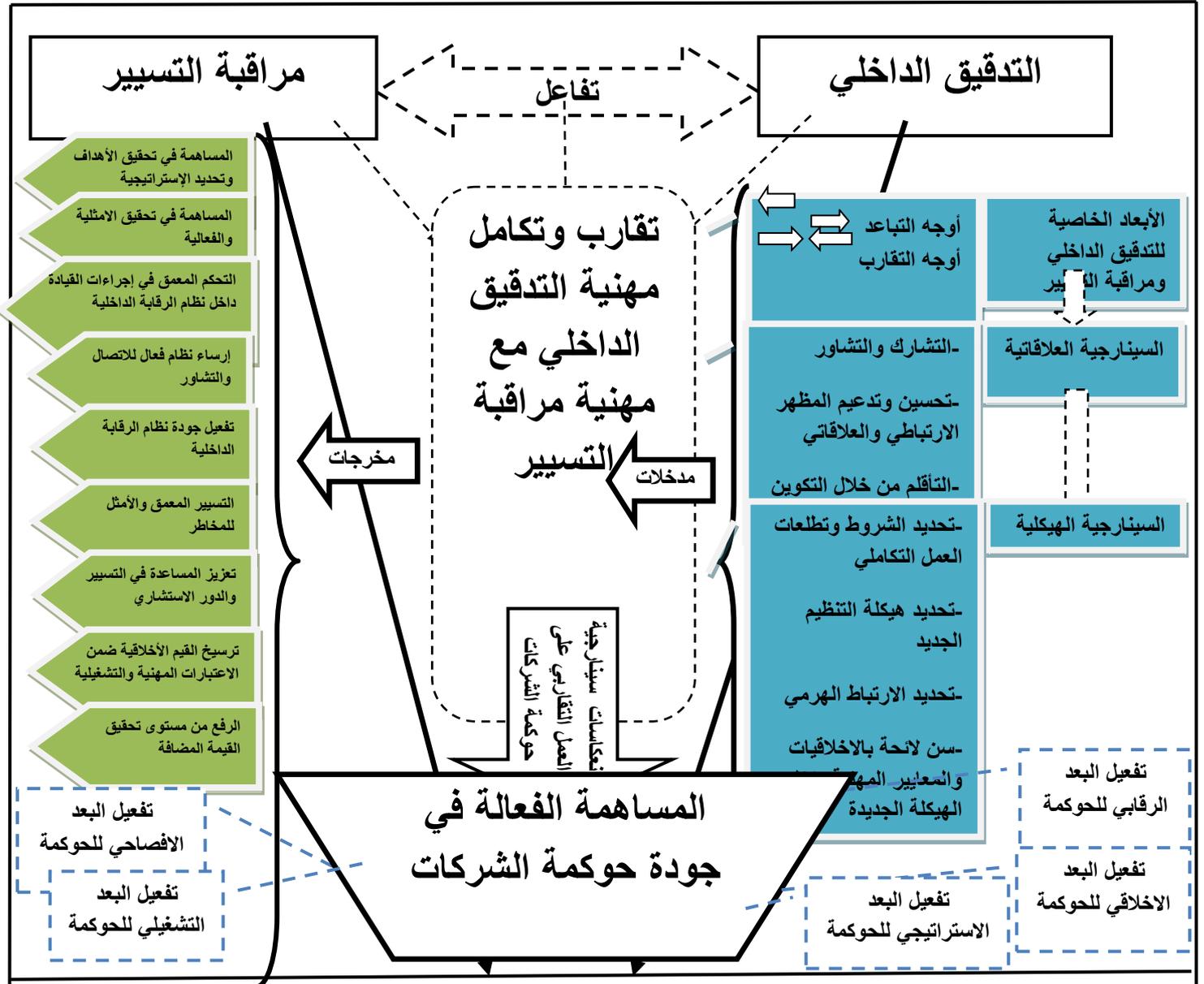
من خلال هذا النموذج المقترح<sup>ه</sup> يتم الوقوف على الدور الرقابي التكامل بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في دعم حوكمة الشركات؛ حيث يتولى هذا التكامل المنشود العمل على المساهمة الفعالة في جودة تطبيق حوكمة الشركات بناء على هيكل تنظيمية تسمح برسم خطط وأبعاد التفاعل بطريقة ممنهجة تيسر الوصول إلى الغاية الايجابية المأمولة من هذا التكامل.

<sup>1</sup> J. Jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, 2011, op.cit, P : 205.

<sup>ه</sup> تم اقتراح النموذج تطلعا لتسهيل قراءة المقاربة الهيئية المتمخضة عن مساعي هذه الدراسة، بناء على النتائج التي تمت التوصل إليها من الجانب النظري لهذه الدراسة، مفصلين في ذلك كل المحاور والجزئيات التي استنبطت من البحث والتقصي المعمق لأبعاد الدراسة.

الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

الشكل رقم (14): النموذج الهيكلي المقترح للمقاربة الرقابية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تفعيل حوكمة الشركات.



المصدر: من تصور وإعداد الباحثة.

يصف هذا النموذج المقترح تشكيلة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير وكيفية دعمه بأثر جد ايجابي لحوكمة الشركات، ذلك من خلال إرساء نظام رقابة داخلية فعال وتسييره بكل شفافية ومسؤولية بما يسمح باتخاذ القرارات الرشيدة في الوقت المناسب وبما يتماشى ومبادئ ومتطلبات حوكمة الشركات.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

ويلاحظ مما سبق انه وعلى الرغم من وجود اختلاف نسبي بين منهجية عمل كل من المدقق الداخلي ومراقب التسيير إلا أن أوجه التعاون والتكامل بينهما كثيرة، إذ أن التعاون بين المدقق الداخلي ومراقب التسيير يؤدي إلى تحقيق منافع في كلا الاتجاهين، حيث يستفيد المدقق الداخلي بشكل رئيسي من فهمه وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية في تحديد حجم وتوقيت الإجراءات الواجب عليه اتخاذها وتزداد ثقته في دقة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، كما يستفيد مراقب التسيير بشكل رئيسي من الاحتكاك والتشارك بالمدقق الداخلي من خلال زيادة فعاليته وخبرته وإمكانية تطوير أساليب مراقبة التسيير كما أن المنفعة تعود على المؤسسة ككل.

ففيما يتعلق بدور هذا التكامل بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في إرساء ودعم حوكمة الشركات فيمكن من خلال الأهمية النسبية لهذا التكامل بالإضافة إلى الايجابيات الأخرى التي يمكن انبثاقها، وأخذاً بالاعتبار المعوقات التي يمكن أن تحول دون تحقيق ذلك، ارتأينا أن نسلط الضوء على عدد من الأركان التي تركز عليها الدراسة مبسطة في هذا النموذج والتي نستخلصها في التالي:

1- التشاور والتشارك.

2- تحسين وتدعيم المظهر الإرتباطي العلاقتي.

3- التأقلم من خلال التكوين والتدريب المزدوجين.

بالإضافة إلى هيكله العمل التكاملية هذا بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير من خلال تأطير وبرمجة لوائح تنظيمية تشمل على:

4- تحديد شروط وتطلعات العمل التكاملية.

5- تحديد هيكله التنظيم الجديد.

6- تحديد الارتباط الهرمي.

7- سن لائحة بالأخلاقيات والمعايير المهنية للهيكله الجديدة .

حيث تعتبر كل هذه الأركان بمثابة مدخلات تشمل على إرشادات لبناء هيكل ملائم يركز ويؤسس عليها نموذج الدراسة إذ لكل هيكله معايير ومحددات لا بد من الامتثال لها.

إن مخرجات هذا التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بالإضافة إلى الايجابيات الأخرى التي يمكن انبثاقها عنه والتي تمت الإشارة إليها فيما سبق، تتجسد بصورة بارزة في النقاط التي تقع في أولويات التكامل الرقابي والتي تتمثل في:

1- المساهمة في تحقيق الأهداف وتحديد الإستراتيجية.

2- المساهمة في تحقيق الأمثلية والفعالية.

3- التحكم المعمق في إجراءات القيادة داخل نظام الرقابة الداخلية.

4- إرساء نظام فعال للاتصال والتشاور.

5- تفعيل جودة نظام الرقابة الداخلية.

6- التسيير المعمق والأمثل للمخاطر.

7- تعزيز المساعدة في التسيير والدور الاستشاري.

8- ترسيخ القيم الأخلاقية ضمن الاعتبارات المهنية والتشغيلية.

9- الرفع من مستوى تحقيق القيمة المضافة.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

تتوزع هذه النقاط الايجابية التي تم التعرض إليها بصورة مفصلة فيما سبق والمنبثقة عن مخرجات التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بصورة رئيسية في استخدامات المؤسسة والمجالات التي تشغلها والمتوازية مع أبعاد حوكمة الشركات، حيث تضيف هذه الايجابيات قيمة في دعم حوكمة الشركات وتسمح بـ:

- 1- تفعيل البعد الرقابي لحوكمة الشركات.
- 2- تفعيل البعد الأخلاقي لحوكمة الشركات.
- 3- تفعيل البعد الاستراتيجي لحوكمة الشركات.
- 4- تفعيل البعد الإفصاحي لحوكمة الشركات.
- 5- تفعيل البعد التشغيلي لحوكمة الشركات.

كما يسمح التأثير الايجابي لمخرجات هذا التكامل بصورة مجتمعة على دعم حوكمة الشركات بتحقيق جملة إضافات أخرى للمؤسسة أهمها الرقي والتميز والمنافسة الرشيدة فيظل عالم اقتصادي تحكمه المتغيرات المتجانسة وغير المتجانسة والسريعة التذبذب في ظل الامتثال لمتطلبات الحوكمة، ويدل مدى نجاح هذا التكامل على مدى كفاءة إدارة المؤسسة في إدارة وتوظيف أعضائها، كما يسمح هذا التكامل بمساعدة الإدارة على رسم السياسة العامة لإدارة المخاطر والرقابة الداخلية من خلال هذه الخدمات لرفع أداء الشركة وحمايتها.

وبالتالي فان توليفة العمل التكاملية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير يساهم في خدمة أصحاب المصالح من داخل وخارج المؤسسة وبالتالي فهو يساهم أساسا في دعم وتقوية التطبيق السليم للحوكمة والرفع من قيمة المؤسسة.

كما أن الخيارات الإستراتيجية في المجال الرقابي والتي تمارس حاليا هي بطريقة أخرى يمكن أن تصبح عديمة القيمة أو أن تتحقق والتساؤل: ما نوع الحوافز التي تخلفه الخيارات الإستراتيجية في المجال الرقابي للمجلس الإشرافي في مجال الحوكمة؟ وكيف يمكن لهذه الخيارات التي يمكن أن تصبح عديمة القيمة عند الكشف عن أي أنباء سيئة أن تجعل مجلس الإدارة يدافع عن الشفافية والإفصاح الكامل في مخرجات نظام الرقابة الداخلية؟، هذا هو واقع حوكمة الشركات في عالمنا اليوم وهو يقدم الفرصة للمشكلات في نظامنا الرقابي. حيث انه من الأمور الهامة في مجال الرقابة والتدقيق ضرورة وجود تعاون وثيق بين المدقق الداخلي ومراقب التسيير كعمودين أساسيين لنظام رقابة المؤسسة النابع بداية من داخلها حيث يعتبر عمل كل منهما فعالية تدقيقية ورقابية، حتى ولو اختلف كل منهما في النطاق فانه لا يوجد تعارض بين عمل كل منهما لان الهدف واحد والأصل أن تتغلب الطبيعة التكاملية على عملهما حيث أن مصلحة الشركة تقتضي هذا التعاون والتنسيق فيما بينهما بما يخدم بالدرجة الأولى نظام الرقابة الداخلية بشتى أوجه أهدافه ويضفي عليه قيمة ومن ثم دعم وتفعيل مستوى حوكمة الشركات. ونتيجة ذلك فإنه من الغرابة بمكان في ضوء المنافع البارزة ألا تتعمق مسيرة التكامل الرقابي وزيادة التعاون بين الآليات الرقابية في المؤسسة وعلى وجه الخصوص بين رقابتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير.

## خاتمة الفصل الرابع:

حظيت حوكمة الشركات حيزا هاما من الأبحاث والمقالات المنشورة في الدوريات والمنشورات العلمية، وأصبحت جميع الهيئات الحكومية والشركات العامة والخاصة تتادي بضرورة تطبيقه وإتباع مبادئه وأساليبه، وتناوله العديد من الباحثين من جوانب شتى وبيان أهميته في العصر الحاضر الذي يعيش فيه العالم حالة من الانكماش والانكسار في العديد من الجوانب الاقتصادية وحدوث إفلاس للعديد من الشركات التي كانت صرح اقتصادي عملاق على مستوى العالم.

ويعتبر نشاط التدقيق الداخلي بمثابة تأكيد مستقل وموضوعي واستشاري لإضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة، كذلك تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي إحدى الشروط الأساسية لدقة وانتظام ومصداقية حسابات مختلف أنشطة العمل وهي تحدد درجة الثقة التي يمكن أن نوليها للمعلومة المحاسبية والتي يحتاجها مراقب التسيير عند تصميمه لنظام مراقبة التسيير، مع العلم أن التدقيق الداخلي يعمل على تفعيل وتقييم نظام مراقبة التسيير، حيث نجد نظام مراقبة التسيير كفيل بضمان التحكم في التسيير من خلال ما يوفره من معلومات تعمل وظيفة التدقيق الداخلي على فحصها وتقييمها في الوقت والمكان المناسبين من أجل تحقيق الفعالية والكفاءة وسعيا إلى تحسين الأداء العام. كما أن التطورات الأخيرة في المحاسبة فضلا عن مراقبة التسيير خاصة والتي سمحت لهذه الأخيرة بإفراز عدة أدوات كان لها الأثر الكبير في زيادة تدعيم حوكمة الشركات؛ وهو ما تم عرضه تفصيليا ضمن هذا الفصل. ويساعد كل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير المؤسسة في تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وملتزم لتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية، حيث يجب أن يحظيا باحترام وتعاون كل من مجلس الإدارة والإدارة العليا والأطراف الأخرى الفاعلة في حوكمة الشركات بما في ذلك مراقبة التسيير والتدقيق الداخلي من خلال العلاقة التبادلية التي تجمعهما، مما أدى إلى اعتبارهما كركنين لا غنى عنهما في إرساء وتعزيز حوكمة الشركات. إذ أن وظيفة التدقيق الداخلي ونظام مراقبة التسيير كفيلا بضمان التحكم في التسيير، من خلال تصحيح الأخطاء والانحرافات وتحسين أداء المؤسسة ككل وأيضا لما يحققه من ضبط في تسيير النشاطات والتنسيق فيما بينها بالإضافة إلى ما يوفره من أدوات وإجراءات المتابعة لأجل تحقيق الفعالية والكفاءة في استغلال الموارد لبلوغ الأهداف المسطرة.

وعليه حاولنا من خلال ما سبق التطرق إليه؛ إيجاد نقاط مشتركة تبين التأثير التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير ومعرفة العلاقة التبادلية بينهما وبيان استفادة حوكمة الشركات من ذلك وبالتالي زيادة فعاليتها من أجل الوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة. مع محاولة إسقاط ذلك على نموذج هيكلية ملخص ومفسر لطبيعة العلاقة التعاونية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير ومدى فعاليتها في خدمة وتدعيم إرساء حوكمة الشركات بشتى أبعادها القاعدية.

## الفصل الرابع فلسفة التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تعزيز حوكمة الشركات.

## الفصل الخامس:

دراسة استطلاعية وإحصائية تحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

### تمهيد.

تواصلنا مع الأسس النظرية للدراسة وبعد أن تطرقنا إلى العرض الأدبي للتعريف بالمتغيرات وطريقة تفاعلها وكذا اقتراح نموذج أدبي لإعطاء صورة مجهرية تسمح برؤية وقراءة سريعة لزوايا وسيناريو المقاربة المقترحة حول التكامل بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير لتدعيم وإرساء حوكمة الشركات من خلال الاستجابة المتكاملة والمعقدة لمتطلباتها، نقوم باستعراض الجانب العملي لطبيعة ترابط المتغيرات، متخذين في ذلك وجهة نظر المحكمين من الأساتذة، والمدراء والعاملين في مؤسسة فرتيال، المؤسسة محل التطبيق، كما أن هذا العرض يعد وصفا عاما لمتغيرات الدراسة وفقا لما أسفرت عنه نتائج أدوات البحث الميداني من الاستبيان الميداني، المقابلة، والملاحظة بالاستعانة ببعض الشروحات وعرض النموذج المبدئي للدراسة التي قمنا بتقديمها خلال فترة التربص، وكذا وثائق المؤسسة وما إلى ذلك من الخطوات البحثية.

فسوف نتطرق من خلال عرض هذا الفصل التطبيقي إلى تحديد العلاقة الارتباطية ومدى التفاعل بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير محاولين في ذلك إلى تأسيس إطار تكاملي لضبط العلاقة الرقابية بين كل من آليتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير وإسقاط الرؤية النظرية من هذه الدراسة على النظام الرقابي لمؤسسة فرتيال، كما سيتم العمل على تبيان فعالية التكامل الرقابي بين آليتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في إرساء حوكمة الشركات بالمؤسسة ومنه تشخيص الواقع العملي لفعالية التكامل الرقابي بين آليتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في إرساء حوكمة الشركات من خلال الوقوف على مناقشة ما تم التوصل إليه في مجمل هذا الإطار التطبيقي. حيث سنعمد في ذلك إلى استخدام منهج البحث الميداني من خلال التقصي عن إجراءات سير علاقة متغيرات الدراسة، منهجها وجوانبها الموجودة في مؤسسة فرتيال من خلال تطبيق منهج دراسة حالة وذلك بالاعتماد على الدراسة التفسيرية باستخدام استمارة الاستبيان، والدراسة الفهمية باستخدام المقابلة والملاحظة في المؤسسة، كذلك سيتم استخدام المنهج الاستقرائي في تحليل عينة الدراسة ومناقشة النتائج وتفسيرها وهذا من خلال الاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية SPSS 21 في معالجة بيانات الدراسة، وبالتالي التأكد من صحة أو تفنيد الفرضيات التطبيقية للدراسة على مستوى مؤسسة فرتيال محل الإسقاط العملي.

### المبحث الأول: الوصف العام لمتغيرات الدراسة ومدى ترابطها على مستوى مؤسسة فرتيال.

بغية تدعيم المضمون النظري للبحث، والمتعلق بمسار المتغيرات واليات عملها سنقوم من خلال هذا الجانب تقديم عرض وصفي لمتغيرات الدراسة على مستوى مؤسسة فرتيال والمتمثلة في مسار واليات عمل التدقيق الداخلي، مراقبة التسيير، والتعرف على مدى احترام وتطبيق مبادئ الحوكمة على مستوى مؤسسة فرتيال، وكذا عرض لمدى ترابط هذه المتغيرات وزوايا تفاعلها على مستوى مؤسسة فرتيال. مستهلين بذلك التعرف على المؤسسة، مسارها التاريخي، هيكلها التنظيمي، وطبيعة نشاطها.

### المطلب الأول: تقديم عرض شامل لمؤسسة فرتيال.

وجب على المنظمات اليوم أن تكون على درجة عالية من التحديات لمسايرة مستجدات العصر الحاصلة مؤخرا خاصة بعد انتهاء منهج الاستثمار الأجنبي في المؤسسات الجزائرية، وتوقيع عقود الشراكة

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

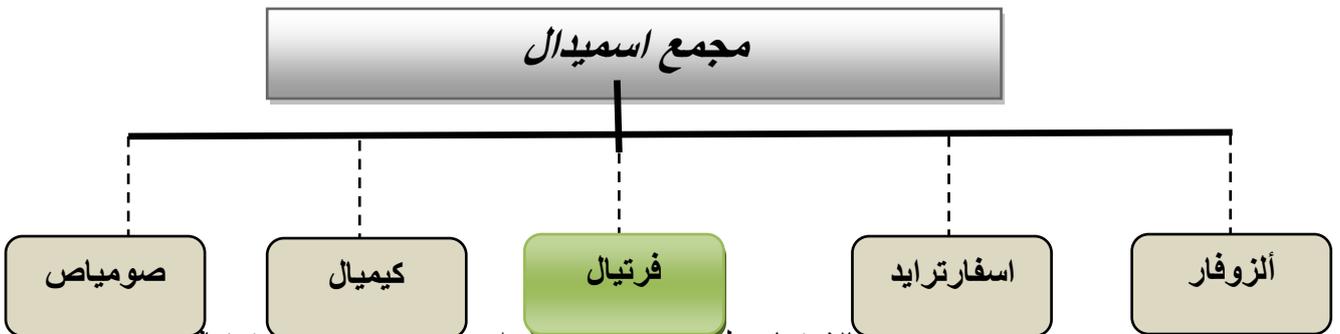
الأجنبية، وتبقى الجزائر بحكم موقعها الجيو استراتيجي محل أنظار العديد من الدول المتقدمة، والتي تسعى إلى عقد اتفاقيات الشراكة في مختلف المجالات حيث تعد آلية ناجعة للتوسع والنمو، على غرار الامتيازات التي تقدمها أو الصعوبات التي واجهتها. حيث وجدت الجزائر نفسها في ستينيات العقد الماضي وبعد الاستقلال تعاني من عدة مشاكل أهمها التخلف في الميدان الزراعي، فالصناعة الوطنية في مجال الأسمدة كانت تتراوح بين القلة والمحدودية، إذ كانت تعتمد على وسائل وطرق بدائية وتفتقر بذلك تشكيلة المنتجات الزراعية إلى عناصر الخصوبة (Éléments Fertilisant)، حيث كانت التشكيلة لا تتماشى مع متطلبات التنمية الزراعية الحديثة.

**الفرع الأول: نبذة تاريخية عن مسار المؤسسة وجذورها:**

تم إنشاء هذا المركب في 05 ماي 1972 فرع سونا طراك حيث انبثقت فيما بعد، وتأسست المؤسسة الوطنية للأسمدة والمخصبات الزراعية - أسميدال - في 01 سبتمبر 1984 تحت المنشور رقم (84-245) في إطار إعادة هيكلة المؤسسات الوطنية وهذا بعد ما كانت تابعة لشركة سونا طراك وابتداء من سنة 1988 وبموجب القانون التوجيهي للمؤسسات أصبحت - أسميدال - وكبقية المؤسسات تتمتع بالاستقلالية قانون (88-01) وفي سنة 1995 انضمت مؤسسة - أسميدال - إلى الشركة القابضة العمومية سونطراك، وابتداء من سنة 1999 قامت اسميدال بإنشاء عدة فروع لها فأنشأت فرعي صومياص SOMIAS وكيميال KIMIAL، ثم في 2001 تم إنشاء فرتيال FERTIAL شركة ذات اسم SPA، فرع اسفارترايد ASFERTRAD، وفرع ألزوفار ALZOFAR، وأصبحت بذلك شركة اسميدال مجمع يضم خمسة فروع:

- 1- فرع صومياص SOMIAS: يضم هذا الفرع وحدتين وحدة عناية ووحدة ارزيو وذلك من اجل صيانة مركبات المجمع وصيانة المؤسسات الأخرى.
- 2- فرع كيميال KIMIAL: لإنتاج المواد الأولية STTP التي تستخدم في إنتاج مواد التنظيف ويضم هذا الفرع وحدة واحدة مقرها بعنابة.
- 3- فرع فرتيال FERTIAL: لإنتاج الأسمدة الفوسفاتية، المخصبات الزراعية، والأزوتية والأمونياك، مقرها بعنابة.
- 4- فرع اسفارترايد ASFERTRAD: هدفها توزيع الاسمدة على المستوى الوطني، ويضم وحدة الشرق بعنابة، والوسط الجزائر، والغرب وهران.
- 5- فرع ألزوفار ALZOFAR: لإنتاج الأسمدة الأزوتية والأمونياك ومقرها ارزيو.

الشكل رقم (15): الهيكل التنظيمي لمجمع اسميدال.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق إدارة الموارد البشرية بمؤسسة فرتيال.

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

وبذلك أصبحت مؤسسة فرتيال فرع من فروع أسמידال أنشأت في 01-01-2001 وهي مؤسسة مواد التخصيب الجزائرية مكلفة بإنتاج الأسمدة الفوسفاتية والازوتية والامونيأك، وفي 04-08-2004 قامت فرتيال بمفاوضات عقد شراكة المجمع مع شركة اسبانية تم توقيعه في اوت 2005 بين المجمع الوطني اسמידال **ASMIDAL** والمجمع الاسباني جروبو فيلار مير **GROPO VILLAR MIR** بنسبة مساهمة قدرت بـ: **34%** و**66%** على التوالي من رأس مال الكلي للمجمع. متخذة في ذلك فرعين للإنتاج مقرهما بارزيو بمدينة وهران والأخر بعنابة أين يتواجد مركز الإدارة العامة لها، برأس مال قدره: **17 000 000 697.00 دج**، وقدرة إنتاجية بلغت 3 000 855 طن من الأسمدة الفوسفاتية سنويا. تلبى هذه الطاقة الإنتاجية كل الاحتياجات من الأسمدة الفوسفاتية والازوتية للطلبات الوطنية (القطاع الفلاحي، الصناعات التحويلية، المؤسسات العمومية، الخواص)، يعتبر المجمع الوحيد في البحر الأبيض المتوسط حيث يمول جل أقطار العالم تقريبا كفرنسا، ألمانيا، تونس، الهند، إسبانيا، بلجيكا، بريطانيا. حيث اكتسبت فرتيال حصة سوقية كبيرة من الصادرات في السوق المحلية، بلغت نسبة 74% من الناتج المحلي لموقع إنتاجها، وبذلك أصبحت فرتيال تمثل شركة الأسمدة في الجزائر الرائدة في الصناعة الوطنية للبيتروكيماويات. وهو ما دعم موقعها لأن تكون رائدة في البحر الأبيض المتوسط، والثانية في العالم العربي بعد المملكة العربية السعودية، وتحل المرتبة السابعة عالميا، وهو ما يمثل نقطة ايجابية على مستوى المنتج الوطني. والجدول أدناه يوضح البطاقة التقنية للمؤسسة فرتيال:

### الجدول رقم(02): البطاقة التقنية المختصرة لمؤسسة فرتيال.

الموضوع	التوضيح
الشكل القانوني للشركة	شركة ذات اسهم SPA
رأس مال الشركة	17 000 000 697.00 دج
عدد الأسهم	1 769 700 سهم، بقيمة اسمية 10 000 دج/ للسهم
رقم التسجيل الإحصائي	000123050539066
رقم السجل التجاري	01/ب/362641
مدة مزاوله النشاط	99 سنة
مقر الشركة	صندوق بريد 3088 طريق الملاحه البحرية عنابة
القدرة الانتاجية	3 000 855 طن من الأسمدة الفوسفاتية سنويا

**المصدر:** من إعداد الطالبة بناء على الوثائق والمجلات المنشورة للمؤسسة.

وتجدر الإشارة إلى أن تموقع مؤسسة فرتيال في شمال شرق ولاية عنابة حيث يحدها من الشمال البحر الأبيض المتوسط وجنوبا الطريق الوطني رقم 44 طريق الملاحه، وشرقا واد سيبوس، وهذا ما أعطاها مكانة إستراتيجية هامة، كون تواجدها بالقرب من الميناء الشيء الذي يسهل عملية استيراد المواد الأولية

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

وكذا تخفيض تكاليف تصدير المواد والأسمدة الازوتية والفوسفاتية، كما سمح لها هذا الموقع باستعمال مياه البحر في تنقية الغازات وكذا للتبريد، بالإضافة إلى وجود مسارات سكك حديدية تساعد كثيرا على نقل المنتجات إلى كافة أنحاء الوطن وتؤمن بذلك منتجات بصورة متحررة لاكتسابها مراكز تجارية هامة عبر التراب الوطني كالاتي:

- ناحية الشرق: عنابة
- ناحية الوسط: الجزائر العاصمة
- ناحية الغرب: وهران
- ناحية الجنوب: الاغواط.

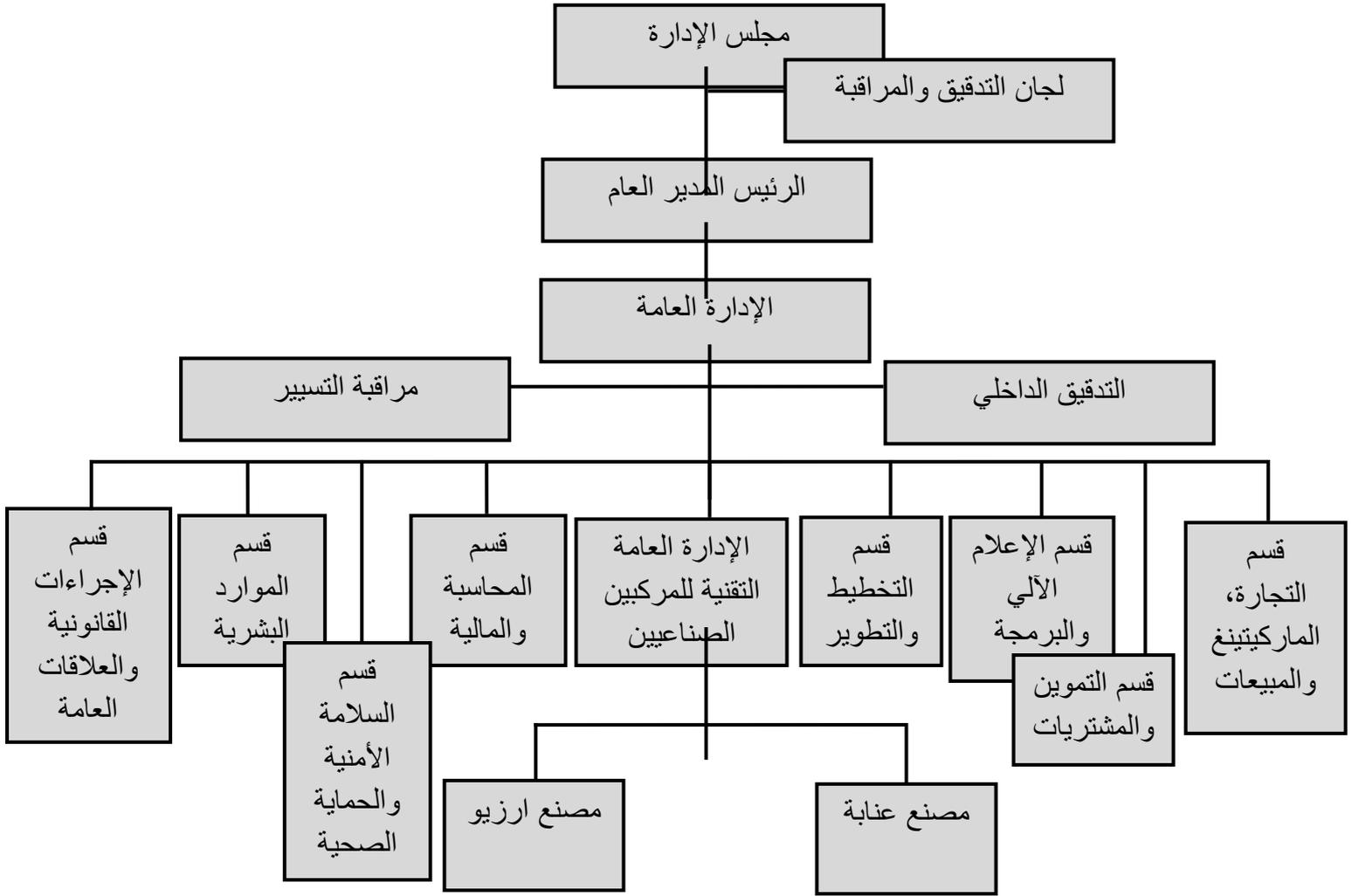
### الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة فرتيال:

باعتبار الهيكل التنظيمي الخارطة الرسمية للتنظيم فهو يمثل الإطار الذي تتفاعل في نطاقه كافة الموجودات داخل المؤسسة، وقد شهد الهيكل التنظيمي لمؤسسة فرتيال في الفترة الأخيرة تغييرات عديدة نتيجة للتعديلات المتكررة في الترتيب الهرمي للإدارات وكذلك دمج بعض الإدارات في أخرى، وتجدر الإشارة إلى أن النمط الإشرافي بمؤسسة فرتيال هو النمط الديمقراطي خاصة في ظل الشراكة الأجنبية الذي ألغى العديد من النقاط السلبية التي كان يتمتع بها النظام السابق من محسوبية والشفافية كذلك عمل النقابة على مصالحتها فقط وسيطرة من طرف المسؤولين وتميز بين العمال وهذا خلال ما هو سائد حاليا نظام تشاركي وتساوي مقارنة بما سبقه، وبهذا يتضح وجود اختلاف معبر عن ثقافة المسير الأجنبي.

في ما يلي عرض للهيكل التنظيمي لمؤسسة فرتيال والمتضمن لآخر التعديلات:

الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

الشكل رقم (16): الهيكل التنظيمي لمؤسسة فرتيال.



المصدر: قسم إدارة الموارد البشرية بالمديرية العامة لمؤسسة فرتيال.

وفي ما يلي عرض للمهام الرئيسية لأهم هذه الأقسام والمسؤوليات:

● **مجلس الإدارة:** يعطي رئيس مجلس الإدارة إلى كل عضو إخطار يفيد بجدول الأعمال، خمسة عشر يوما (15) قبل تاريخ الانعقاد، يمكن تخفيض هذه النسبة بالنسبة للدورات الاستثنائية ولكن لا يجب أن تقل هذه الفترة عن ثمانية (08) أيام، ويتداول المجلس عند حضور أغلبية بسيطة من الأعضاء على الأقل، فان لم يتم التوصل إلى النصاب، يجتمع المجلس بعد ثمانية (08) أيام من التاريخ الأصلي للاجتماع، وهذا مهما كان عدد الأعضاء الحاضرين. وتخذ قرارات مجلس الإدارة بأغلبية الأصوات للأعضاء الحاضرين، في حالة التعادل لدى رئيس المجلس الصوت المرجح، القرارات التي يتخذها المجلس تخضع لموافقة الرئيس المدير العام وهذا الأخير له اجل

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

أقصاه شهر للموافقة على قرارات مجلس الإدارة أو عدمه أو حتى إلغائه، تدون مداوات مجلس الإدارة في محضر يوقعه رئيس مجلس الإدارة، ويوافق عليه الرئيس المدير العام، وتدخل في سجل خاص وترسل المحاضر في غضون خمسة عشر (15) يوما لأعضاء مجلس الإدارة. يتداول المجلس على:

- مشروع النظام الداخلي.
- إستراتيجية وخطط عمل إنتاج المواد المخصصة وتأهيل الموارد البشرية.
- مشروع خطط التنمية على المدى القصير، المتوسط، والطويل للمؤسسة.
- السياسة العامة للإدارة المفوضة، بما في ذلك الاستعانة بمصادر خارجية وعقود التسيير.
- البرنامج السنوي لأنشطة المؤسسة والميزانية المتعلقة بها.
- سياسة الاستثمار التمويل.
- سياسة تسعير المنتجات وفقا للسقف المحدد.
- الميزانيات وحساب النتائج والاعتماد المقترح للأرباح.
- تقارير مراجعي الحسابات.
- زيادة أو تخفيض رأس المال التجاري أو رأس المال الاجتماعي.
- توجيه ملاحظات وتوصيات إلى المدير العام، من شأنها أن تحسن أداء المؤسسة وتعزز مهامه.

● **لجان التدقيق والمراقبة:** عبارة عن لجنة دائمة منبثقة من مجلس الإدارة، مكونة من المديرين غير التنفيذيين للمؤسسة، مسؤولة عن تقييم أداء مجلس الإدارة، والتأكد من أن القرارات التنفيذية لم يتم اتخاذها بشكل فردي، وإجراء تقييم دوري لنظام الرقابة الداخلية، والمساهمة في تحديد المهام والمسؤوليات لكل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية وكذا التدقيق الخارجي، كما تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة، وتتلخص نشاطاتها في مراجعة ترشيح المدقق الخارجي، ونطاق ونتائج التدقيق، وكذلك نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر. وتسعى اللجنة لتقديم رؤية واضحة عن مدى تحقيق مبادئ حوكمة المؤسسات، والقيام بمهمة الرقابة والتدقيق والمسائلة.

● **الرئيس المدير العام:** بناء على بنود اتفاقية الشراكة بين الشركة الإسبانية واسميدال وحسب طبيعة هذا الاتفاق فإن الرئيس المدير العام للشركة المولدة عن الشراكة يكون متفرع من شركة اسميدال، ويبقى التسيير الإداري لصالح المؤسسة الأجنبية، حيث يقوم الرئيس المدير العام باعتباره أعلى سلطة هرمية بالمصادقة على توجيه صياغة الخطط الرئيسية للمؤسسة وبناء هيكلها التنظيمي باتجاه تحقيق الأهداف الهامة للمؤسسة وهي الاستمرارية والأرباح.

● **الإدارة العامة:** وتضم المدير العام، نائبه، ويعين المدير العام بناء على نتائج مداوات مجلس الإدارة ولجان التدقيق والمراقبة، وتنتهي مهامه بنفس الطريقة، يقوم المدير العام بتنفيذ توجيهات وقرارات مجلس الإدارة، كما أن لديه واسع السلطات لضمان التنظيم الإداري والتقني والمالي للمؤسسة، وفي هذا الصدد:

- يطور ويقترح على مجلس الإدارة التنظيم العام للمؤسسة وطريقة العمل.
- لديه سلطة رسمية على جميع موظفي المؤسسة.
- يقوم بإبرام العقود والاتفاقيات في إطار القوانين واللوائح وإجراءات الرقابة الداخلية.

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

- فتح وتسوية حسابات الصكوك البريدية والمؤسسات المصرفية الائتمانية بما في ذلك الحسابات الجارية، السلفيات أو حسابات الودائع بالشروط القانونية المعمول بها.
- التوقيع ومراجعة كل عمليات الصرف من كمبيالات وشيكات ..
- يعطي ضماناً أو كفالة وفقاً للتشريعات المعمول بها.
- الموافقة على المشاريع التقنية والشروع في تنفيذها.
- وهو يمثل المؤسسة في جميع أعمال الحياة المدنية، حتى أمام القضاء.
- يضمن الامتثال للأنظمة واللوائح الداخلية للمؤسسة.
- قد يفوض سلطاته جزئياً للمدراء المركزيين.

كما أن المدير العام يسهر على تجهيز:

- الميزانيات العامة.
- بيان الدخل، حسابات النتائج.
- التقرير السنوي وتقرير خاص عن الإيرادات النفقات.

كما يقترح المدير العام على مجلس الإدارة ما يلي:

- البرامج العامة للنشاطات المؤسسة.
- مشروع خطط وبرامج الاستثمار.
- الميزانيات المتوقعة.
- اقتراحات استعمال نتائج الميزانية المالية ومشاريع توسيع أنشطة المؤسسة.
- الأمور التنظيمية للمؤسسة والقانون الداخلي يقترحهما المدير العام، يوافق عليهما مجلس الإدارة ويعتمدان بأمر من الرئيس المدير العام.
- أما بالنسبة للتدقيق الداخلي، ومراقبة التسيير، فهما عبارة عن آليتين للرقابة الداخلية على مستوى مؤسسة فرتيال، وباعتبارهما قوام دراستنا فسيتم التطرق لتفصيلهما من خلال العرض للمطلب الثاني من هذا الفصل.
- **قسم التجارة، الماركيتينغ والمبيعات:** حيث تنقسم بدورها إلى أقسام فرعية تتمثل في قسم التوزيع، قسم الماركيتينغ، قسم علاقات الزبائن، قسم التسوية المالية، ويسعى هذا القسم إلى صياغة مجموعة من الاستراتيجيات التي تُساعد على تطوير النشاطات الخاصة في المبيعات، وتنفيذ خطة البيع المدروسة من أجل دعم قوة المبيعات في الشركة، ومُساعدتها على تحقيق أرباح ضمن مجال المواد المخصصة، والتي تُركّز على تطبيق كلّ ما يتعلّق بتقنيات البيع وطرقه، من سياسة ولاء الزبائن وخدمات التوزيع وما إلى ذلك مما يتعلّق بسياسة المبيعات والماركيتينغ في المؤسسة، مما يؤدي إلى إيلاء المبيعات أهمية خاصة في قطاع نشاط المؤسسة؛ لأنها التي تحدد مقدار الأرباح المحققة، فكلما زادت المبيعات أدت إلى زيادة الأرباح.
- **قسم التموين والمشتريات:** تعتبر وظيفة التموين من الوظائف المهمة في مؤسسة فرتيال، والتي تساهم في تحديد الحاجات الأساسية التي يجب استيرادها، وتوفيرها دائماً، مثل: المواد الإنتاجية، وتعد أيضاً من الوسائل المساندة للدراسات الاقتصادية التي تُحدّد الحصص اللازمة لكل عملية إنتاج، وتشمل كافة المستلزمات الأولية التي تتطابق مع المواصفات المحددة، والمتفق عليها من

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

أجل البدء بالتنفيذ، كما أنها تعد الوظيفة الإدارية التي تحرصُ على تطبيق الاستراتيجيات التي تُساهم في تجنب حدوث أي نقصٍ بالمتطلبات الأساسية ، وغيرها من المواد التموينية التي تساعدُ في دعم إنتاجها. كما تعملُ على تنسيق تزويد أقسام المؤسسات بحاجاتها الأولية. وتساهم في دعم خُط دراسة الجدوى الاقتصادية الخاصة بالمُشروع المشتريات، ودراسة نوعية الموردين والعلاقات معهم. كما تحرصُ على التأكد من جودة المواد، والمُشتريات المطلوبة قبل البدء باستخدامها فعلياً. كما تساعد من خلال تطورها المُستمر على تنمية المشروعات الاستثمارية الحديثة. المحافظة على توفير الكمية المناسبة للمواد المُخصصة للإنتاج في المخازن. بالإضافة إلى مساندة وظيفة الرقابة على المخزون في المؤسسة. والحرصُ على توفير أفضل أسعار الشراء للمواد التموينية. والمشاركة في المُفاوضات مع مُوردي المواد التموينية للمؤسسة. وتنقسم إلى:

- **قسم المشتريات:** هو القسم الذي يهتمُ بشراء كافة المواد التموينية المطلوبة سواءً أكانت مواد إنتاجية، أو تُستخدمُ في الوظائف المكتبية، والإدارية، أو في الأعمال الميدانية.
- **قسم المتابعة:** هو القسم الذي يُتابع عملية الشراء منذُ بدايتها حتى نهايتها، ويتأكدُ من الحصول على كافة المواد المطلوبة من أجل تزويدها للمخازن، أو لاستخدامها مباشرةً في الإنتاج.
- **قسم المراجعة:** هو القسم الذي يتأكدُ من نجاح كافة أقسام وظيفة التموين بتحقيق المهام المطلوبة وفقاً للمعايير، والخطط المتفق عليها مسبقاً.

● **قسم الإعلام الآلي والبرمجة:** كل ما يتعلق بالإعلام والاتصالات والبرمجيات من ناحية المعالجة، التثبيت، والصيانة.

● **قسم التخطيط والتطوير:** يعمل هذا القسم على تحديد واقع كل قسم من أقسام المؤسسة، والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، والوسائل التي ستستخدمها تلك الأهداف، ويأخذ في الاعتبار نقاط قوة وضعف جهة العمل، والفرص والمخاطر التي تحيط بها، ووضع أهداف المؤسسة في برنامج عملي قابل للتنفيذ، ورسم صورة واضحة للمستقبل وتحديد الخطوات الفاعلة للوصول إلى هذه الصورة.

● **الإدارة العامة التقنية للمركبين الصناعيين:** تتكفل بتنظيم الأمور الإدارية والمراقبة الجزئية المباشرة لمركبي عناية و ارزيو على حد سواء.

● **قسم المحاسبة والمالية:** تتكفل هذه الوظيفة بتسجيل كل الأحداث والوقائع الاقتصادية ذات الطابع المحاسبي والاعتراف بها مفصلة في واقع الفواتير، وأيضا متابعة الخزينة والتغييرات والتوظيفات، بالإضافة إلى الاهتمام بتفاصيل الضرائب والجبابة والرسوم والتأمينات باختلافها (أصول مادية، معنوية، مالية) إعداد الميزانية المحاسبية والجبانية، بالإضافة إلى القيام بالتصريحات الجبانية وشبه الجبانية.

● **قسم السلامة الأمنية والحماية الصحية:** يعمل هذا القسم على التنسيق بين كل الوظائف والمهام الأولية لما هم مرتبط بالآمن والوقاية والتدخل.

■ **الآمن الداخلي،** يسهر على ضمان الآمن والسلامة للموظفين، وكذلك الحرص على إتباع كل الأفراد داخل المؤسسة للنظام الآمن الداخلي، والرقابة من خلال نقاط المراقبة وأجهزة التفتيش والأجهزة الأمنية.

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

- الأمن الوقائي، وتعتبر من أهم الوظائف التي تخص الأمن، فهي تعمل على توفير كل معايير السلامة الأمنية والوقائية والوقاية من كل الحوادث المحتمل وقوعها قدر المستطاع.
- التدخل، تعمل هذه الوظيفة على التدخل في حالة وقع أي طارئ أو حادث مهما كان نوعه وتتشكل من (المطافئ، رجال الأمن الداخلي، أو الأمن الصناعي).
- قسم الموارد البشرية: قسم الموارد البشرية يقوم بتسيير كل ما يتعلق بالموارد البشرية للمؤسسة من خلال الوظائف المتوفرة في هذا القسم، والتي تشمل على:
  - إدارة الموظفين، وظيفتها توظيف العمال وترقيتهم ومتابعة الأجور والرواتب، المنح العائلية، العطل المرضية، التقاعد .. الخ
  - علاقات العمل، العلاقة بين المؤسسة والعمال المتقاعدين العلاقات الخارجية.
  - التكوين والخدمات العامة، متابعة وتسيير وتنظيم مختلف الدورات التكوينية للعمال وذلك بطلب من الجهة المعنية (الأمن، الصيانة، الوقاية..). حيث يتم برمجة برنامج تكويني حسب احتياجات الجهة المعنية والمدة التي تطلبها.
  - طب العمال، يقوم بفحص العمال فحص سنوي إجباري وفي بعض الأحيان سداسي حسب نوع الوظيفة التي يشغلها العامل، وتتوفر على أطباء متخصصين في مختلف الأمراض.
- قسم الإجراءات القانونية والعلاقات العامة: يقوم هذا القسم بالمهام الإدارية التي تعتمد على جميع أشكال الاتصال المتاحة، كما يسعى إلى المحافظة وتعزيز الفهم والثقة بين المتعاملين مع المؤسسة، وتشمل كذلك إدارة المشاكل والقضايا القانونية، وتساعد الإدارة على أن تظل على معرفة بالرأي العامة والاستجابة لها، والتفاعل الايجابي مع الأحداث ومسايرة اهتمامات المؤسسة ورغباتها بما لا يتعارض مع الأنظمة والقوانين السائدة والتي تنظم الحياة العامة للمؤسسة.

### الفرع الثالث: الموارد البشرية لمؤسسة فرتيال:

تتركز مؤسسة فرتيال حسب إحصائيات إدارة الموارد البشرية لنهاية سنة 2016 على قوة عاملة مؤهلة تبلغ 17000 يد عاملة، موزعة على اثنين من القطبين الصناعيين للمؤسسة بارزيو وعناية بالإضافة إلى طاقم الإدارة العامة، حيث تعمل مؤسسة فرتيال باستمرار على تحسين ظروف العمل والسلامة وتطوير أداء مواردها البشرية، وقد نفذت المؤسسة نظام للحوافز والمرتبات يستفيد فيه العمال بزيادة للحوافز والأجور بصورة منتظمة وفقا لأحكام العقد المبرم مع الشركاء ممثلي الشركة الاجتماعيين، بالإضافة إلى ذلك فان فرتيال تقدم للعمال جهاز تعويضي كفاء يتألف من عشرين قسط أو علاوة، وبالتالي فان أجور عمال فرتيال زادت بنسبة 71% لفترة 2006 إلى 2010.

وعلاوة على ذلك فان فرتيال تعمل على تنفيذ سياسة اجتماعية تقوم على التضامن وإدارة بعض الصعوبات العملية وحتى الشخصية التي تواجه موظفيها أو عائلاتهم. وتكون عائقا أمام راحتهم، بالإضافة إلى الرعاية الصحية والسلامة الأمن، وتوفير أدوات وأسس الوقاية من كل المخاطر المحيطة، فإستراتيجية الشركة فيما يتعلق بالموارد البشرية أن تكون المؤسسة بجانب عمالها وتحتوي كل اهتماماتهم.

بالإضافة إلى ذلك، فرتيال تنظم باستمرار برامج التدريب لموظفيها، من خلال الدورات التدريبية المنظمة سواء في الجزائر أو الخارج لرفع المستوى الدائم لمهاراتهم، وإدراكا من المؤسسة لأهمية

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

التدريب في تنميتها وتطورها الشامل، كرست منذ سنة 2005 استثمارا أكثر من 1.2 مليار لتدريب وتربص موظفيها سواء على مستوى مصنع عناية أو اريزو، وكذلك على مستوى الإدارة العامة.

وتجدر الإشارة أن المؤسسة مؤخرا تبنت إطلاق مسمى "الشريك" على كل موظف من موظفيها بدلا من اسم موظف، وذلك لتحسيس موظفيها بالأهمية البالغة التي يشغلونها في قيام مؤسستهم والعمل على تحفيزهم ودفعهم لبدل كل طاقاتهم لاستمرار مقومات مؤسستهم.

### المطلب الثاني: وصف طبيعة مسار متغيرات الدراسة على مستوى مؤسسة فرتيال.

بعد القيام بالتعريف بمؤسسة فرتيال ومقوماتها، سنقوم بدراسة تفصيلية للتدقيق الداخلي ومراقبة التسيير، من خلال تقديمها وفق موقعها في الهيكل التنظيمي، ثم شرح آلية ومسار عمل كل منهما في المؤسسة، وننتهي إلى تقييم مستوى عمل كل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال، إضافة إلى التعرف على مدى احترام مبادئ حوكمة الشركات والعمل بها على مستوى مؤسسة فرتيال، حيث تمكنا من التعرف على متغيرات الدراسة بالاعتماد على تحليل محتوى المقابلات شبه المنظمة في مرحلة التربص الميداني مع قسمي مراقبة التسيير التدقيق الداخلي، وكذا الاستبيان المبدئي الموزع ومراجعة المستندات والوثائق المنشورة الخاصة بمؤسسة فرتيال.

### الفرع الأول: هيكل ومسار التدقيق الداخلي على مستوى مؤسسة فرتيال.

من خلال عرض هذا الفرع ستعمد الى تقديم تركيبة قسم التدقيق الداخلي واجزائه والية عمله، اضافة الى توضيح الارتباط الهرمي له من خلال دراسة الهيكل التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي على مستوى مؤسسة فرتيال، بالإضافة الى أدوات وآليات العمل.

**أولا: تقديم التدقيق الداخلي على مستوى مؤسسة فرتيال:** التدقيق الداخلي على مستوى مؤسسة فرتيال هو عبارة عن خلية تابعة للإدارة العامة مباشرة كما لاحظنا في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وعمليا فهي تابعة إلى مجلس الإدارة حيث تشارك في كل انعقاداته، هدفها هو المراقبة والتقييم باستعمال تقنيات ومعايير التدقيق لأعمال مصالح المؤسسة بهدف التسيير الأحسن، مراقبة طرق المعالجة المحاسبية والتأكد من احترام قواعد المحاسبة المعمول بها. ويتألف قسم التدقيق الداخلي على مستوى مؤسسة فرتيال من فريق عمل يضم ستة (06) أشخاص مدير قسم التدقيق الداخلي بالإضافة إلى مدققين داخليين رئيسيين، وثلاثة مدققين داخليين فرعيين.

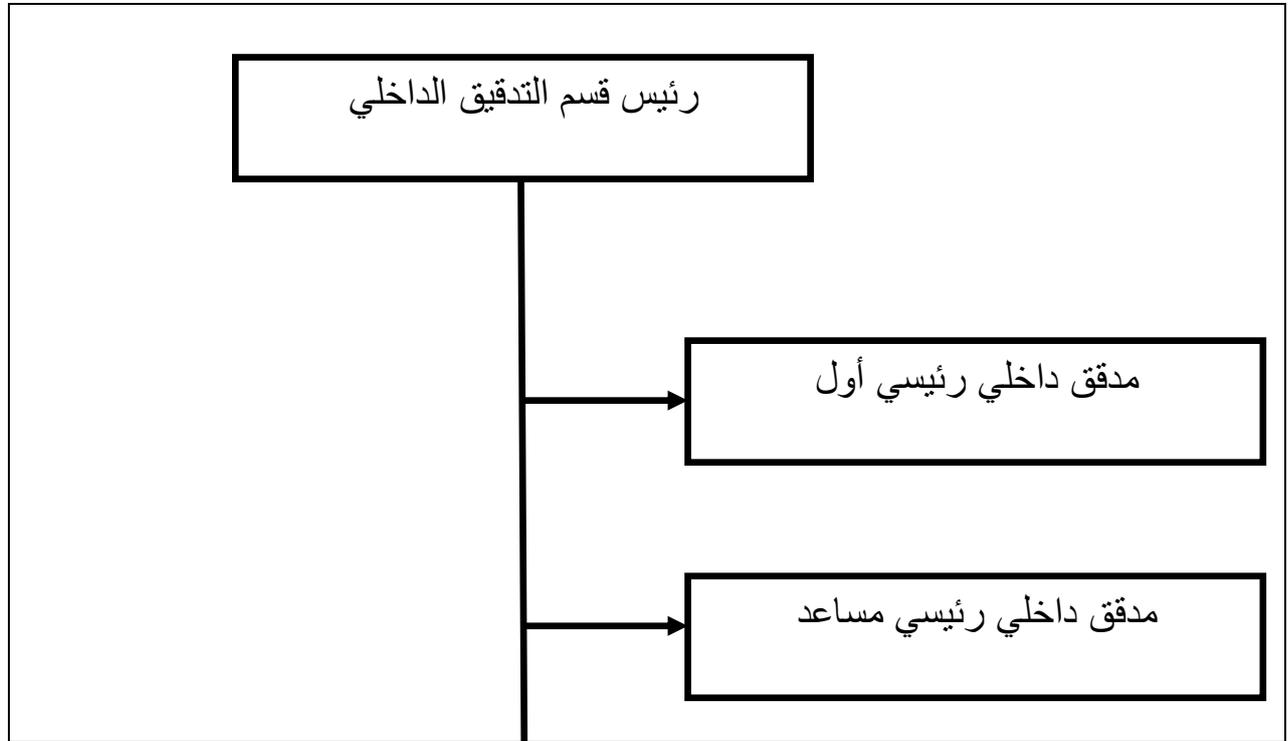
وتتلخص مهام قسم التدقيق الداخلي في:

- السهر على حسن تنظيم المؤسسة وسير نشاطها.
- وضع تقارير شهرية وسنوية تترجم طبيعة العمليات بالمؤسسة.

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

- الوقوف على تقدم أعمال المؤسسة بانتظام.
  - متابعة ملائمة وموثوقية كل القرارات والإجراءات المتخذة.
  - جمع المعلومات المتعلقة بكل نشاط ومراقبتها وفق معايير التدقيق المعمول بها.
- وفي ما يلي توضيح لتركيبية قسم التدقيق الداخلي على مستوى المديرية العامة لمؤسسة فرتيال.

الشكل رقم (17): الهيكل التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي لمؤسسة فرتيال.



المصدر: قسم التدقيق الداخلي لمؤسسة فرتيال.

**Audit**: يقوم رئيس قسم التدقيق الداخلي بإدارة شاملة السنوية لدائرة التدقيق الداخلي والتي تبنى على أساس أهداف وغايات عملية التدقيق بناء على خطط وسياسات الشركة وتحديد الجهات التي توزع لها التقارير كما تكون لديه حرية الإطلاع الكاملة على جميع العمليات داخل المنشأة وسجلاتها وممتلكاتها وتقديم التقارير مباشرة للجنة التدقيق المستقلة.

**2- المدقق الداخلي الرئيسي الأول: Audit Manager**: يعتبر المدقق الداخلي الرئيسي الأول مسئولاً عن تنسيق خطط التدقيق والموافقة على أوراق العمل النهائية، ويقوم برفع تقاريره مباشرة إلى رئيس قسم التدقيق الداخلي.

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

**3- المدقق الداخلي الرئيسي المساعد: Senior Auditor:** يعتبر مسؤولاً عن عمليات التدقيق الجارية بأنواعها المالية، التشغيلية، الإستراتيجية،... الخ، تحت إشراف رئيس التدقيق كما يكون مسؤولاً عن الإشراف على المدققين المساعدين أثناء عملية التدقيق، والتأكد من إتباع خطوات برامج التدقيق المعتمدة وإجراء بعض التعديلات على إجراءات التدقيق عند الحاجة.

**4- المدققون المساعدون: Junior Auditors:** يكلف المدققون المساعدون بأداء أعمال ومهام التدقيق التفصيلية تحت إشراف المدقق الرئيس وتوجيهاته حيث يتعين هنا على إدارة المؤسسة أن تجري التدريب اللازم للمدققين المساعدين خلال السنة الأولى من تعيينهم كونهم مبتدئين وبحاجة إلى امتلاك الخبرة في مجال التدقيق الداخلي، وهذا ما تقوم به مؤسسة فرتيال.

**ثانياً: أدوات واليات التدقيق الداخلي على مستوى مؤسسة فرتيال:** يتم إعداد برنامج سنوي شامل لجميع عمليات التدقيق، فتحدد أهم العمليات التي سوف يتم تدقيقها، والتواريخ التي يجب أن تنفذ هذه العمليات فيها، حيث يتم تحديد المصلحة التي يتسنى للمدقق الرجوع إليها لمباشرة مهامه واخذ العمليات اللازمة لعملية التدقيق، كما توجد مهام استثنائية يتم تنفيذها تحت طلب الإدارة العامة، في حال اكتشاف عمليات وقع عليها لبس أو ظهور بعض الأخطاء أو وجود انحرافات في نظام الرقابة الداخلية سواء كانت هذه الانحرافات كبيرة أم سطحية. وفي كل الاحوال فانه يتم اعداد تقرير حول المهمة مهما كانت درجة اهميتها ويمكن تلخيص آليات عمل قسم التدقيق الداخلي على مستوى مؤسسة فرتيال في ما يلي:

- المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات سواء كانت أنشئت داخل المؤسسة أو خارجها.
- الفحص المادي (الوجود الفعلي).
- صحة الأرصدة من الناحية الحسابية المراجعة (التدقيق) الحسابية.
- الفحص التحليلي (نظام المقارنات و الربط بين المعلومات).
- نظام المصادقات.
- نظام الاستفسار والتتبع.
- التدقيق الانتقادي.
- اختبار تطبيق اللوائح.
- الإجراءات التحليلية.
- التدقيق الداخلي باستعمال المعالجة الآلية للمعلومات.
- استبيان المراقبة الداخلية (QCI).
- ورقة إبراز وتحليل المشاكل Feuille de Révélation et d'Analyse des Prolèmes .FRAP

### الفرع الثاني: هيكل ومسار مراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال.

بعرض هذا الفرع سنقوم بتقديم تركيبة قسم مراقبة التسيير وأجزائه والية عمله، إضافة إلى توضيح الارتباط الهرمي له من خلال دراسة الهيكل التنظيمي لقسم مراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال، محاولين في ذلك إبراز مدى التوافق والتشابه البليغ لهيكلة هذا القسم مع قسم التدقيق الداخلي والمغزى من اعتماد مؤسسة فرتيال لسياسة التقارب هذه بين تركيبة وارتباط قسم التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى الإدارة العامة لها، حيث يشتمل الفرق النسبي هنا إلا على مستوى أدوات وآليات العمل.

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

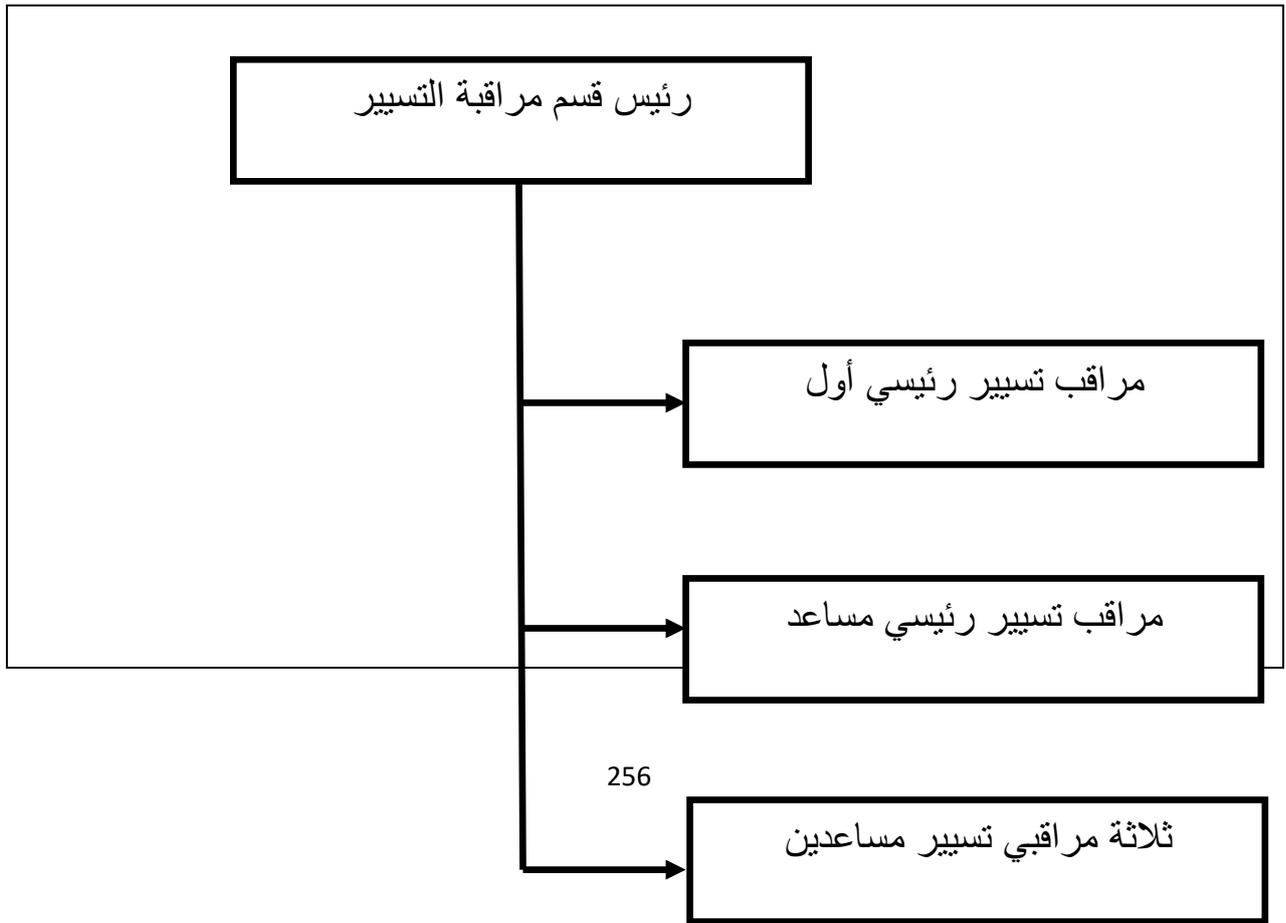
أولاً: تقديم مراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال: مراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال هي عبارة عن خلية تابعة للإدارة العامة مباشرة كما هو مبين في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وعملياً فهي تابعة أيضاً إلى مجلس الإدارة حيث تشارك في كل انعقاداته، هدفها هو المراقبة والتقييم باستعمال تقنيات ومعايير مراقبة التسيير المعمول بها، ويتألف قسم مراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال من فريق عمل يضم ستة (06) أشخاص مدير قسم مراقبة التسيير بالإضافة إلى مراقبي تسيير رئيسيين، وثلاثة مراقبي تسيير فرعيين، مهمتهم مراقبة كل الجوانب التسييرية في المؤسسة، كما أن لديهم الحق في مراقبة كل الأقسام والمديريات في أي وقت أي مراقبة مستمرة، وتتمثل مهمة مراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال في المساعدة على اتخاذ وترشيد القرارات بتوفير مختلف المعلومات المساعدة على ذلك، بالاعتماد على مؤشرات الأداء المالية وغير المالية وتحليلها مما يعني أنها المسؤولة عن تقييم الأداء الفعلي للمؤسسة مقارنة مع ما تم تقديره.

وتتلخص نشاطات مراقبة التسيير داخل مؤسسة فرتيال في ما يلي:

- التتبع اليومي لمختلف العمليات الجارية.
- التأكد من صحة المعلومات المقدمة من قبل مختلف الإدارات بالمؤسسة.
- البحث عن نقاط قوة وضعف العمليات.
- المساعدة على اتخاذ القرار بتقديم المشورة اللازمة.
- وضع الخطط الإستراتيجية.
- مراقبة كل عمليات التسيير.

وفي ما يلي توضيح لتركيبية قسم مراقبة التسيير على مستوى المديرية العامة لمؤسسة فرتيال.

الشكل رقم (18): الهيكل التنظيمي لقسم مراقبة التسيير لمؤسسة فرتيال.



## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

المصدر: قسم مراقبة التسيير لمؤسسة فرتيال.

**1- رئيس قسم مراقبة التسيير: Management control director:** يقوم رئيس قسم مراقبة التسيير هو كذلك بالتوازي مع رئيس قسم التدقيق الداخلي بالإدارة الشاملة وواسعة النطاق لمراقبة التسيير وتحديد الأهداف السنوية لها والتي تبنى على أساس أهداف وغايات عملية رقابة التسيير بناءاً على خطط وسياسات الشركة وتحديد الجهات التي توزع لها التقارير كما تكون لديه حرية الإطلاع الكاملة على جميع العمليات داخل المنشأة وسجلاتها وممتلكاتها وتقديم التقارير مباشرة للجنة التدقيق المستقلة كما هو الحال بالنسبة للتدقيق الداخلي.

**2- مراقب التسيير الرئيسي الأول: Management control Manager:** ويعتبر مراقب التسيير الرئيسي الأول مسؤولاً عن تنسيق خطط قسم مراقبة التسيير والموافقة على أوراق العمل النهائية، ويقوم برفع تقاريره مباشرة إلى رئيس قسم مراقبة التسيير.

**3- مراقب التسيير الرئيسي المساعد: Senior manager control:** وهنا أيضاً يعتبر مراقب التسيير الرئيسي المساعد مسؤولاً عن عمليات مراقبة التسيير الجارية بأنواعها المالية، التشغيلية، الإستراتيجية، ... الخ، تحت إشراف رئيس قسم مراقبة التسيير كما يكون مسؤولاً عن الإشراف على مراقبي التسيير المساعدين أثناء عملية الرقابة، والتأكد من إتباع خطوات برامج الرقابة المعتمدة وإجراء بعض التعديلات على إجراءات مراقبة التسيير عند الحاجة.

**4- مراقبي التسيير المساعدون: Junior manager control:** يكلف مراقبي التسيير المساعدون أيضاً بأداء أعمال ومهام مراقبة التسيير التفصيلية تحت إشراف مراقب التسيير الرئيس وتوجيهاته، وهنا أيضاً يتعين هنا على إدارة المؤسسة أن تجري التدريب اللازم لمراقبي التسيير المساعدين خلال السنة أشهر الأولى من تعيينهم كونهم مبتدئين وبحاجة إلى امتلاك الخبرة في مجال مراقبة التسيير، وهذا ما تقوم به مؤسسة فرتيال.

**ثانياً: أدوات وآليات مراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال:** بالإضافة إلى اعتماد قسم مراقبة التسيير على نظام التسيير المدمج، إلا أنها تستمر باستعمال أدوات مراقبة التسيير الأخرى والمتمثلة في: لوحة القيادة والموازنات التقديرية، من خلال تقدير الانحرافات وتحليلها.

**1- لوحة القيادة:** تعد لوحة القيادة من بين أهم الأدوات التي يعتمد عليها قسم مراقبة التسيير بمؤسسة فرتيال في عملية الرقابة على الأنشطة والمجال التسييري من خلال إعطاء نظرة شاملة، دقيقة، ومختصرة عن وضعية المؤسسة.

**2- الموازنات التقديرية:** تشتمل آلية عمل الموازنات التقديرية في مؤسسة فرتيال على مرحلتين: الأولى تتعلق بتحضير الموازنة والثانية تتعلق بإجراءات مراقبتها، وتسمح عملية مراقبة الموازنة بتحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تهدف إلى تقريب النتائج الحقيقية للتوقعات المنتظرة.

وتعمل مراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال على إيجاد نقاط فعالية أداء المؤسسة من خلال التحكم الجيد في استغلال الإمكانيات المتاحة من موارد وطاقت وهذا لتحقيق الأهداف والبرامج المستمدة من الإستراتيجية العامة للمؤسسة والتي تعمل مراقبة التسيير على المشاركة في إعدادها، وتسمح الموازنات التقديرية ومتابعة تنفيذ البرامج على مستوى مؤسسة فرتيال بـ:

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

- ممارسة المراقبة المستمرة والمعرفة التامة لجميع عناصر نشاطات المؤسسة.
- تحديد وبدقة مصادر الربح أي المراكز المربحة وتحديد أسباب الخسارة من خلال إجراءات قياس الانحرافات وتحليلها.
- ضمان تنفيذ البرامج والأهداف الجزئية للإستراتيجية العامة.
- تحديد الوضعيات المتعلقة بالجانب المالي ومؤشرات الأداء الضرورية في الوقت المناسب.

وكما لاحظنا فان هناك قاعدة تشابه بليغ بين تركيبة التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير مسار عمليهما على مستوى مؤسسة فرتيال، وهي بنية مدروسة على اسس حديثة وعالمية للرقابة الداخلية الشيء الذي نوه به المدير العام للمؤسسة، حيث تتمثل المهمة الرئيسية للتدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال في مساعدة المسؤولين العمليين والإدارة العامة على التحكم بشكل جيد في تسيير نشاطاتهم وتحقيق أهدافهم من خلال صيرورة العمليات القائمة وخطط العمل بغرض تحقيق أهداف كمية ومحددة، كما يقوم كل من المدقق الداخلي ومراقب التسيير بالنسبة لمؤسسة فرتيال بمتابعة نتائج الانحرافات ومساعدة المسؤولين على شرح أسبابها ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

### الفرع الثالث: مدى الالتزام بحوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال وأهمية تكامل التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تفعيلها.

سيتم من خلال تقديم هذا الفرع تحديد مدى الالتزام بحوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال وأهمية تكامل التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تفعيل احترام مبادئ الحوكمة بفضل المكانة التي يشغلها كلاهما على مستوى الارتباط الهرمي للمؤسسة، على غرار مكانتهما القاعدية في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، إضافة الى جملة الايجابيات الاخرى التي يشتمل عليهما كلاهما في تحقيق وتفعيل الحوكمة بصفة انفرادية، وتوضيح اهميتها بصفة تكاملية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تدعيم الحوكمة.

#### أولاً: تحديات حوكمة الشراكة في مؤسسة فرتيال:

كان للحقبة التي مرت بها الجزائر بسبب ارتفاع المديونية أثرها البالغ على جل القطاعات الاقتصادية بما في ذلك القطاع الزراعي أين حتم على الدولة انتهاج سياسة إعادة الهيكلة لمعظم المؤسسات، وبعد صدور قانون الخوصصة لسنة 1995، الذي يخول إلى المؤسسات الأجنبية المساهمة في رأس مال المؤسسات العمومية الجزائرية، وتسريح العمال سنة 1997، قامت الدولة بتقديم عرض للمؤسسات الأجنبية من أجل المشاركة في رأس مال مؤسسة فرتيال أين تقدم المجمع الاسباني فيلار مير VILLAR MIR وفرتيبيريا FERTIBERYA بقبول إبرام اتفاقية الشراكة والمفاوضة عليها، ونلخص أهم أسباب قيام الشراكة في مؤسسة فرتيال في ما يلي:

1- مديونية كبيرة دون وجود موارد مالية كافية لتغطيتها.

2- الحاجة إلى دعم مالي يزيد من قدرة المؤسسة على المواصلة وبالتالي ضمان البقاء والاستمرارية.

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

3- عدم مساير التقدم التكنولوجي سواء في عملية الإنتاج أو التسيير.

### ثانيا: مقومات وأفاق حوكمة الشراكة بالنسبة للمؤسسة فرتيال:

أفرزت مفاوضات الشراكة عرضا يضم الناحية المالية وأيضا دراسة تقنية لمشروع الشراكة المراد الاستثمار فيه، من بين المقومات التي اشتملتها:

#### أ- من ناحية أهداف التسيير الشاملة:

1- تنظيم برنامج للصيانة خلال الثلاثة سنوات الأولى بعد إمضاء الاتفاقية، بما قيمته 67.5 مليار دولار.

2- تسديد ديون الشركة على المدى القصير.

3- إدارة المؤسسة من حق المؤسسة الاسبانية مع وجود نواب جزائريين في مجلس الإدارة.

4- التكوين والتدريب الدائمين للعمال.

5- رفع أجور العمال والمستخدمين وجعل اهتماماتهم من أولى اهتمامات الشركة.

6- تشكيل إدارة فرعية محاسبية ورقابية جزئيا لمصنع ارزيو.

7- زرع أنظمة محاسبية، مالية، إدارية، تكنولوجية ورقابية عالية الفعالية والأداء.

ومن ناحية تقاسم الأرباح ، جاء في بنود الاتفاق ما يلي:

1- إذا كانت قيمة الطن الواحد من الامونياك اقل من \$190 في العام تكون الأرباح موزعة وفق نسبة المساهمة في رأس المال.

2- إذا تعدى سعر الطن الواحد من الامونياك \$230 توزع الأرباح وفق نسبة 55% للطرف الجزائري مقابل 45% للطرف الأجنبي.<sup>1</sup>

#### ب- من ناحية الأهداف الاقتصادية:

1- تسعى المؤسسة لتحقيق اكبر قدر من الأرباح لضمان بقائها واستمراريتها.

2- استمرار وتسيير الإمكانيات المادية، والوسائل الإنتاجية والمالية التي بحوزتها.

<sup>1</sup> من الوثائق الداخلية للمؤسسة.

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

3- تلبية حاجات الوطن خاصة في قطاع الزراعة وتوفير مختلف الأسمدة الخصبية وكذلك دعم الاستصلاح الزراعي.

4- ازدهار صناعة المواد الفوسفاتية والازوتية.

5- العمل على القضاء على التبعية وتحقيق الاكتفاء الذاتي للمحلي.

6- إنشاء شراكة وذلك بهدف تحسين الوضع المالي للمؤسسة وإدخال تكنولوجيا جديدة تسمح لها بجودة إنتاجها أو حتى إضافة خطوط جديدة للتوزيع وزيادة طاقتها الإنتاجية.

ت- من ناحية الأهداف الاجتماعية:

1- تهدف المؤسسة إلى تكوين العمال، تدريبهم وهذا من أجل تحسين كفاءتهم وزيادة إنتاجيتهم ومكافئتهم.

2- توفير فرص عمل وامتصاص البطالة في كل نقاط تواجد المؤسسة.

ونظرا لسيطرة فكرة الاقتصاد الحر على الأسواق العالمية انتهجت مؤسسة فرتيال مساندة هذه الأفكار وذلك بتبني تخطيط بعيد المدى لأفاقها المستقبلية المتمثلة في:

1- تحقيق مردودية عالية: تسعى مؤسسة فرتيال لضمان مردودية عالية تضمن لها المنافسة العالمية وذلك بالقيام باستثمارات واسعة مع تقليص التكاليف.

2- حماية البيئة والحفاظ على صحة المواطنين.

3- تحسين جودة المنتج حتى يرقى إلى المنافسة العالمية.

4- العمل في إطار مجموعة.

5- الالتزام بالنزاهة والصدق والأخلاق في جميع جوانب العمل.

6- تحقيق ولاء الزبائن.

7- تحقيق رضا الزبائن، الموردين، المساهمين، وجميع الأطراف الفاعلة.

8- الالتزام بالجودة والسلامة واحترام البيئة.

9- الاستجابة لمتطلبات التنمية المستدامة.

10- إخراج العلامة التجارية: تسعى فرتيال للوصول إلى امتلاك علامة تجارية كما هو الحال بالنسبة لبعض المؤسسات العالمية التي تمتلك علامة خاصة بالأسمدة الزراعية والمواد المخصبة لأن لاستحواذ عدد أكبر من العملاء في الأسواق الخارجية.

ثالثا: مقومات وأفاق حوكمة الشراكة بالنسبة لمؤسسة اسميدال ASMIDAL :

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

- 1- تحسين الوضعية المالية للمؤسسة من خلال المساهمة المالية للشريك الأجنبي وبالتالي دفع ديون الشركة وزيادة رأس مالها.
- 2- الرفع من كفاءة وسائل الإنتاج.
- 3- الدخول إلى أسواق جديدة متطورة.
- 4- تطوير الأنظمة الداخلية للمؤسسة ومن ضمنها نظام التسيير والأنظمة الرقابية والمحاسبية.
- 5- الرفع من الأرباح والمردودية بما يضمن بقائها واستمرارها.

### رابعاً: مقومات وأفاق حوكمة الشراكة بالنسبة للمجمع الاسباني:

- 1- تحقيق الأرباح.
  - 2- الاستفادة من التسهيلات المالية والجبائية التي أقرتها الدولة لجلب الاستثمار الأجنبي.
  - 3- الاستفادة من اقتصاديات التكلفة.
- رابعاً: مساهمة تكامل التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تطبيق الحوكمة على مستوى مؤسسة فرتيال:

يقوم كل من المدققين الداخليين ومراقبي التسيير الذين لا تختلف صلاحياتهم عن صلاحيات بعضهم البعض في مؤسسة فرتيال بتقديم المساعدة للمديرين المسؤولين عن وضع الأهداف العامة والأهداف الخاصة والأنظمة، وبتحديد ما إذا كانت الافتراضات الأساسية ملائمة، وما إذا تم استخدام معلومات دقيقة وملائمة، وما إذا تم إدخال على العمليات التشغيلية أو البرامج إجراءات رقابية مناسبة. حيث تتجسد أهمية التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تدعيم حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال من خلال الاتجاه المتزايد نحو ضرورة تحسين الأداء الرقابي للإدارة وعلى الإدارة ذاتها، حيث يلعب هذا التكامل الرقابي دوراً مهماً في تقييم جودة الأداء في مؤسسة فرتيال، وأن الغرض من ذلك هو تحديد ما إذا كانت أهداف المؤسسة قد تم تحقيقها، ومدى تحقق الأهداف التشغيلية وأهداف البرامج الموضوعية ومدى انفاقها مع أهداف المؤسسة ككل. ويتضمن دورهما الرقابي التكامل في التحقق من:

### 1- جودة الأداء: بالنسبة إلى ما يلي:

فحص صحة واكتمال البيانات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتبويب هذه المعلومات والتقرير عنها، كما يجب عليهم فحص أنظمة المعلومات باعتبارها توفر معلومات من أجل

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

اتخاذ القرارات والرقابة والتقييد بالمتطلبات الخارجية. وفي هذا المجال يجب على كل من المدقق الداخلي ومراقب التسيير تحديد:

- ما إذا كانت السجلات والتقارير المالية والتشغيلية تحتوي على معلومات دقيقة، ويعتمد عليها في الوقت المناسب، وكاملة ومفيدة.
- مدى كفاية وفعالية الأنشطة الرقابية على السجلات والتقارير.
- فحص الأنظمة الموضوعية لضمان الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والتعليمات التي قد يكون لها تأثير مهم على الأعمال والتقارير، وأن يحددوا ما إذا كانت المؤسسة قد التزمت بذلك.
- تقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة، حيث تكون الإدارة مسؤولة على وضع معايير للتشغيل لقياس الاستخدام الاقتصادي الكفاء للموارد في الأنشطة المختلفة، وتكون مكتوبة وبشكل رسمي للرجوع إليها. ويكون كل من المدقق الداخلي ومراقب التسيير مسؤولين عن تحديد ما إذا كانت:
- هناك معايير تشغيل وضعت لقياس الاستخدام الاقتصادي الكفاء.
- معايير التشغيل مفهومة ويتم الالتزام بها.
- الإنحرافات عن معايير تشغيل يتم تحديدها وتحليلها وإبلاغها إلى المسؤولين لاتخاذ الإجراءات التصحيحية. وان الخطوات التصحيحية قد تم اتخاذها.
- فحص العمليات التشغيلية والبرامج لتحديد ما إذا كانت النتائج تتسق مع الأهداف العامة والخاصة الموضوعية، وما إذا كانت العمليات والبرامج يتم تنفيذها كما هو مخطط لها. كما يقومون بتحديد ما إذا كانت الأهداف الخاصة بالعمليات التشغيلية تتماشى مع أهداف المؤسسة ككل ومدى الالتزام بذلك.
- تحديد ما إذا كانت هناك معايير وضعتها الإدارة العليا لتحديد ما إذا كانت الأهداف العامة والخاصة قد تم تحقيقها. وفي حالة اعتبارها كافية، فإنه يجب عليهم استخدامها في التقييم، أما في حالة عدم وجود معايير كافية، فإنه يمكن للمدققين الداخليين مساعدة الإدارة في صياغة معايير كافية وملائمة.
- تحديد ما إذا كانت العوامل التي تعوق الأداء المرضي قد تم تحديدها وتقييمها والسيطرة عليها بطريقة ملائمة.
- تحديد ما إذا كانت الأنشطة الرقابية لقياس تحقيق الأهداف والتقارير عنها قد تم وضعها وأنها كافية.

### 2- كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية: بالنسبة إلى ما يلي:

- ملائمة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة لمواجهة المخاطر المتعلقة بحوكمة المؤسسة والعمليات وأنظمة المعلومات في المنظمة، ويشمل التقييم الجوانب التالية:
- تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنظمة.
- موثوقية ونزاهة المعلومات المالية والتشغيلية.
- فعالية وفاعلية العمليات والبرامج.
- حماية الأصول.

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

- احترام القوانين، والأنظمة، القواعد والعقود.
- أما في خدمات الاستشارة، فإن كل من مراقب التسيير والمدقق الداخلي يقومون باستخدام معارفهم بأنظمة الرقابة المكتسبة خلال مهام الاستشارة عندما يقيمون عمليات الرقابة في المنظمة.

### 3- إدارة المخاطر: بالنسبة إلى ما يلي:

- حيث يكمن الدور التكاملي للتدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في إدارة المخاطر على مستوى مؤسسة فرتيال من خلال مساعدة المؤسسة في التعرف على المخاطر وتقييمها والمساعدة في تحسين أنظمة إدارة المخاطر ومراقبتها.
- مساعدة مجلس الإدارة والإدارة العليا في رسم السياسة العامة لإدارة المخاطر، وذلك بتقديم خدمات استشارية واقتراحات.
- التحقق من مدى التقيد بالأنظمة والإجراءات الواردة في السياسة العامة لإدارة المخاطر.
- تقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة التعرف على المخاطر وأنظمة القياس المتبعة على مستوى كل الأنشطة والعمليات بالمؤسسة.
- تقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة الضبط الداخلي وإجراءات الرقابة الموضوعة للتحكم في المخاطر المتعرف عليها وصحة قياسها.
- تقييم التقارير المعدة من من طرف مدير المخاطر حول تطبيق الإطار العام لإدارة المخاطر وسرعة الإبلاغ والبت بمعالجتها والإجراءات التصحيحية المتخذة.
- رفع تقارير إلى مجلس الإدارة لتقييم كفاءة وفعالية إدارة المخاطر.

ومن خلال ما سبق، تتضح لنا العلاقة الوطيدة بين تكامل رقابة التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير وإدارة المخاطر في المؤسسة، ففي إطار التسيير الحديث يعتبر كل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير كأحد الأدوات الرئيسية للرفع من فعالية وكفاءة إدارة المخاطر، وتقييم المخاطر المتعلقة بحوكمة المؤسسة إضافة إلى تلك المتعلقة بالعمليات وأنظمة المعلومات.

### المطلب الثالث: عرض ترابط متغيرات الدراسة وزوايا تفاعلها على مستوى مؤسسة فرتيال.

تتركز أهم الأسس التي يعتمد عليها التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في الارتباط الهرمي لكلا القسمين مع أعلى مستوى إداري في المؤسسة، أي بالإدارة العامة وبالتوازي مما يزيد من استقلاليتها الرقابية ويسمح بإيجاد نقاط توافق عدة تشتمل على العديد من الإيجابيات التشغيلية والرقابية التي تسمح بتفعيل وتدعيم حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال، وهو ما سيتم تفصيله خلال عرض هذا المطلب، إضافة إلى نمذجة وتلخيص ذلك بصورة هيكلية نموذجية تسمح بتقريب النظرة لأهمية هذا التكامل بالنسبة لمؤسسة فرتيال، وبالتالي التعريف بالأهمية البالغة التي يشغلها هذا التكامل بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة فرتيال.

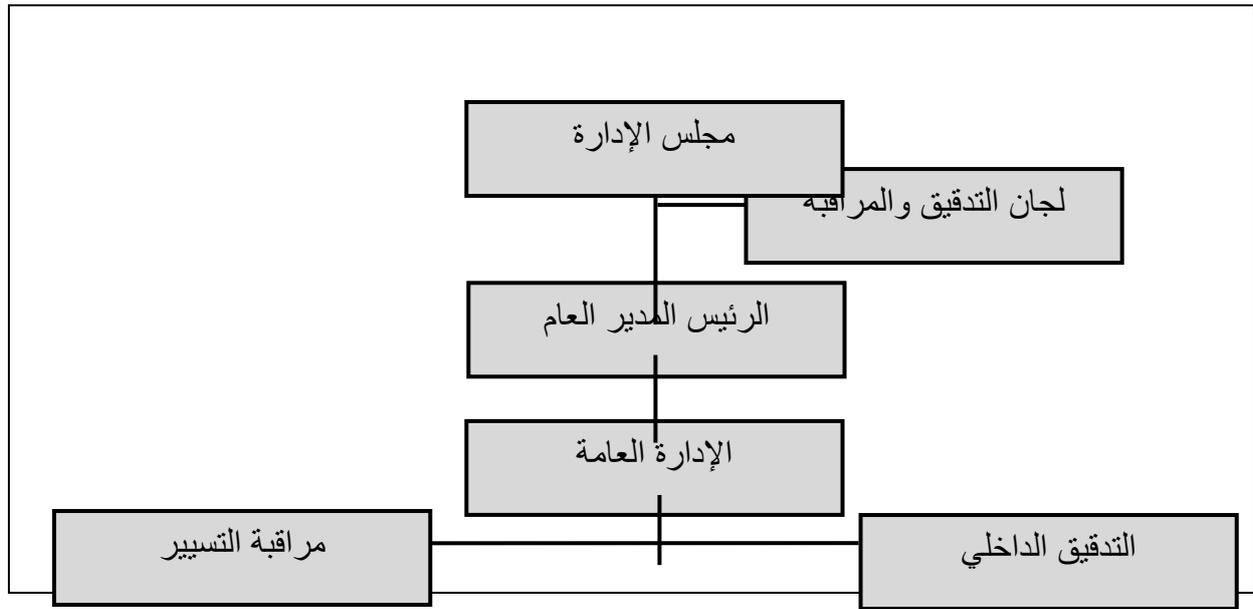
### الفرع الأول: دراسة طبيعة الارتباط الهرمي لقسمي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال.

نلاحظ أن الهيكل الأعلى من التنظيم الهرمي لمؤسسة فرتيال يمثل النمط الأمثل، من حيث الارتباط الهرمي لكل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بالهيكل العليا للمؤسسة، بحيث نجد هياكل حياة استشارية تشارك بشكل كبير في إستراتيجية المؤسسة، إضافة إلى ذلك يمتازان باستقلالية التسيير أي لا

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

يمارس عليهما ضغوطات من طرف المديرين الأخرى، وبالتالي يمكنهما القيام بدورهما الحقيقي ألا وهو التوجيه والمراقبة.

الشكل رقم (19): الارتباط الهرمي للتدقيق الداخلي ومراقبة التسيير حسب الهيكل التنظيمي لمؤسسة فرتيال.



**المصدر:** من إعداد الباحثة بالاعتماد على قسم إدارة الموارد البشرية بالمديرية العامة لمؤسسة فرتيال.

إن الهرم التنظيمي لمؤسسة فرتيال يبين أن مراقبة التسيير والتدقيق الداخلي مرتبطان ارتباطاً مباشراً مع المديرية العامة ويحظيان بأهمية كبرى، حيث يمتاز كل منهما باستقلالية التسيير، والحصول على معلومات من المديرين الفرعية مناقشتها ومعالجتها وتقديم التوجيهات والإرشادات الملائمة وقتاً ومكاناً ونوعاً، ومنه نستنتج أنه ومن خلال الارتباط الهرمي الذي انتهجته مؤسسة فرتيال والذي جاء بناءً على أسس استشارية وتنظيمية حديثة ومتخصصة، فإن مراقبة التسيير والتدقيق الداخلي في هذه الحالة لهما ارتباط مباشر بالإدارة العامة، مما يجعل قسمي مراقبة التسيير والتدقيق الداخلي في خط التوازي من الناحية التشكيلية والارتباطية على مستوى مؤسسة فرتيال. وبالتالي نلاحظ إمكانية إرسال وتحليل فعال للمعلومات المحاسبية والمالية والرقابية، مع وجود الاستقلالية في التحكم، والحوار المدعم بين القسمين والإدارة العامة أو المجالس الرقابية. حيث يسمح هذا الارتباط بالتركيز على مصدر واحد للمعلومات الرقابية وهو تكامل رقابة التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير من خلال التحليل والتفسير الحججي المعمق للانحرافات مع ما كان مخطط له سواء كانت هذه الانحرافات ايجابية أو سلبية.

**الفرع الثاني: نقاط الالتقاء والترابط بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال كصورة للتكامل وتدعيم حوكمة الشركات.**

بات واضح أن التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير أصبح يشكل دعماً لتأهيل الأداء الرقابي سواء فيما تعلق بتطبيق وممارسة الأسس السليمة للحوكمة في المؤسسة أو بالنسبة لكفاءة أداء كلا

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

القسمين على حد سواء، إذ لا ينبغي أن ننظر إلى المدقق الداخلي أو مراقب التسيير على أنهما متنافسان رقابيان، بل ينبغي أن يوظف هذا التكامل الوظيفي بالمعايير الكفيلة بترقيته لخدمة الإدارة ولتوجيه كلا الطرفين لخدمة الأطراف التي تهمها آرائهما بغية الاستفادة من تفعيل كل جوانب الإطار الرقابي، وفيما يأتي سنستعرض أهم نقاط الالتقاء الرقابي على مستوى مؤسسة فرتيال والتي يتشارك فيها كلا الطرفين، معتمدين في ذلك على توضيح إمكانية القدرة البنائية للعلاقة الارتباطية بين متغيرات الدراسة على مستوى مؤسسة فرتيال في المقام الأول.

**أولاً: القدرة البنائية للعلاقة الارتباطية بين متغيرات الدراسة على مستوى مؤسسة فرتيال:** وقد أظهرت تحقيقاتنا الميدانية أن هذه العلاقة بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير يمكن أن تؤدي أيضاً إلى التحسينات التشغيلية وأثار ايجابية لسينارجية العمل التكاملية بينهما من خلال ترشيد وتحسين الضوابط الرقابية من جهة وتحسين عملية التسيير، فضلاً عن ذلك فيما يتعلق بتبادل المعلومات التي تحتويها الوثائق، والمنفعة المتبادلة لكلا القسمين، فتكامل النوعين يذر على المؤسسة فوائد هامة من أهمها :

- توفير معلومات تفصيلية حقيقية للإدارة تساعد على اتخاذ القرارات الفعالة في الوقت والمكان المناسبين.
- تأكيد سلامة الأنظمة المعلوماتية المفحوصة وكذا متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة.
- بث الثقة في المعلومات الدالة على الأداء الإداري.
- إعلام الإدارة عن مواطن الضعف من خلال الآراء حول الأنظمة المعلومات، مسار المعالجة وإلى غير ذلك، مما يسمح لها من القضاء على هذه المواطن.
- تكوين بنك للمعلومات عن طريق أوراق عمل المراجع، تقارير وملف المراجعة.
- خفض تكاليف الرقابة عن طريق التكامل بين النوعين وباستبعاد ازدواجية العمل.
- فحص أعمال الفروع المختلفة للمؤسسة، بما يسمح من بسط الرقابة المستمرة للإدارة عليها.
- ترشيد رقابة التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بإزالة جميع أنواع الرقابات التي تعد غير مجدية، أو غير ملائمة لأهداف المؤسسة، والذي يسمح بشكل عام لتحقيق مكاسب كبيرة في الكفاءة والكفاءة.
- تحقيق الامتثال الرقابية لكلا الطرفين من خلال تنظيم الرقابة الداخلية بمنهج كفؤ، على سبيل المثال من خلال التركيز على الرقابة الآلية عوضاً عن الرقابة النهائية، التي تتطلب موارد كبيرة.
- شمولية الرأي لكل العناصر الواردة في القوائم المالية الختامية باعتماد التكامل بين النوعين؛
- اطمئنان أصحاب المؤسسة عن أموالهم.
- الضخ المتوازي بالمعلومات المفحوصة والتي تعبر عن الواقع الفعلي للعنصر، مما يسمح للأطراف من اتخاذ على ضوءها قرارات مختلفة، قد تكون تمويلية كالبنك وقد تكون جبائية وقد تكون من المستثمرين المحتملون، بمعنى كل على حسب موقعه في البيئة المحيطة بالمؤسسة.
- تحسين عملية التكامل تتبلور أيضاً في إعادة تنظيم العملية الرقابية من أجل تحسين الكفاءة التشغيلية لكل عملية وتحسين الضوابط المرتبطة به.

**ثانياً: المحددات المصاحبة للعلاقة الارتباطية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال كصورة للتكامل وتدعيم حوكمة الشركات.**

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

ساعدت عملية المقابلة التي تم إجراؤها على مستوى قسمي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بالدرجة الأولى وكذا بعض الأقسام التشغيلية كإدارة الموارد البشرية، قسم المحاسبة والمالية، قسم التسويق، على تحديد عدة محددات مصاحبة لبناء العلاقة الارتباطية للتكامل الرقابي الذي يجمع بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير كقاعدة لتدعيم حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال، حيث تم إجمالها في ثمانية (08) ركائز ضرورية لهيكله وبناء العلاقة نوضحها فيما يأتي:

**1- أهمية تبادل المعلومات في الربط بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير لتدعيم الحوكمة على مستوى مؤسسة فرتيال:** لقد أفرزت نتائج المقابلة وأكدت على الدور الاستراتيجي للاتصال في خلق القيمة المضافة بين علاقات الأفراد وبالأخص بين قسمي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير كونهما يمثلان الدعائم الأولى لنظام الرقابة الداخلية في مؤسسة فرتيال، وبالتالي فإن تبادل المعلومات يوفر لكل طرف تحسين أداء عمله من خلال حصوله على المعلومة المناسبة وفي الوقت المناسب.

**2- أهمية الثقة المتبادلة في الربط بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير لتدعيم الحوكمة على مستوى مؤسسة فرتيال:** أوضحت نتائج المقابلة أيضاً أن مؤسسة فرتيال تعي جيداً أن إيجاد وإقامة أساس سليم للفهم المتبادل أمرٌ ضروري للتغلب على الحواجز النفسية بين العاملين داخلها، وأنه يقع على عاتق كافة العاملين بالنظام الرقابي داخلها أي كانت وظائفهم وأي كانت مستوياتهم أن يعملوا على توفير هذه المشاعر والأحاسيس خاصة داخل النظام الرقابي للمؤسسة والمتعاملين معه، بالتركيز على جهود قسمي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في ذلك، بالنسبة للإدارات من جهة وفيما بينها بالدرجة الأولى، حيث يمكن لزرع الثقة المتبادلة بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير أن تساهم إلى حد كبير في دعم موثوقية النظام الرقابي للمؤسسة وكذا سمعة المؤسسة (أي إظهار الصورة المشرفة للمؤسسة) لدى الجماهير المتعاملة معها واكتساب تأييدها من خلال حسن الرد على استفساراتهم وإمدادهم بالتوجيهات والإرشادات اللازمة، الأمر الذي سيسهم في خلق جو من الثقة والتفاهم المتبادل. وهنا تبدو أهمية الثقة المتبادلة بين قسمي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تنظيم برامج العلاقات بينهما والمصالح المتبادلة (reciprocal).

**3- أهمية التشارك والتناسق في الربط بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير لتدعيم الحوكمة على مستوى مؤسسة فرتيال:** حيث يعد التشارك والتناسق بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير وعدم وجود صراع كمؤشر على نجاح العلاقة وتحقيق العائد المطلوب من وراء تطبيق سياسة التكامل الرقابي، ويبقى ذلك رهن بمدى توافر المقومات والمرتكزات اللازمة لها والتي تسمح بتوجيه سياسة التكامل في المسار الصحيح والمستهدف مما يعني أن استمرار المقاربة الرقابية بينهما ودورها في تدعيم الحوكمة وتواجدها في صورة متكاملة ومترابطة يعتمد بالدرجة الأولى على مدى الاهتمام بهذه المقاربة وتهيئة كل الظروف والشروط والتي من أهمها توافر روح التشارك والتعاون والتنسيق بين عمل كل منهما، والتي تمكن من الاستفادة من النتائج الحسنة والجد ايجابية لهذه المقاربة الرقابية، وأنها تعد كحلقة تستكمل بها المؤسسة النجاح على الصعيد تنمية العلاقات الداخلية لها وخاصة تلك التي تخدم النظام الرقابي لها والتي تأخذ بالأساس تشارك وتعاون التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بشكل متناسق.

**4- أهمية التوجيهات الثنائية (أو تقريب وجهات النظر ولفت الانتباه) في الربط بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير لتدعيم الحوكمة على مستوى مؤسسة فرتيال:** في إطار ديناميكية التكامل بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير ودورها في تدعيم حوكمة الشركات، فإن المداخل المتبادلة بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير تركز بالدرجة الأولى على التناظر بينهما بهدف تقريب وجهات النظر وتقديم التوجيهات المتبادلة بينهما بالإضافة إلى لفت انتباه كل منهما للآخر، من خلال اعتماد تحويل معلومات معدة

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

بالتفصيل وإرسالها في إطار نظام الرقابة الداخلية من كلا القسمين للآخر، بهدف تأكيد موثوقية ونوعية المعلومات، فبالنسبة للتدقيق الداخلي إلى مراقبة التسيير أو حتى في إطار التدقيق الدوري لمصلحة مراقبة التسيير، نجدها تتعلق بضمان موثوقية البيانات، وموثوقية مؤشرات الأداء، أما بالنسبة لمراقب التسيير فيعمل هذا الأخير على إرسال إشارات وامضة بمثابة لفت انتباه للمدقق الداخلي حول: نتائج مؤشرات القياس، معلومات رقمية وكمية حساسة حول نقاط الضعف الواجب أخذها بعين الاعتبار خلال القيام بالمهام التدقيقية، أيضا تكاليف التسيير "عامة أو جزئية بالنسبة لكل نشاط أو قسم تشغيلي، بالإضافة إلى مؤشرات نوعية: "مالية، كمية، نوعية"، والمساعدة في تحديد ورقمنة التوصيات "دراسات الجدوى المالية الخاصة بالتوصيات"، على غرار التعاون الفعال فيما يتعلق بالتوجيهات المتبادلة والخاصة بالتدقيق الاستراتيجي بالنسبة للتدقيق الداخلي ودور مراقبة التسيير في مرحلة إعداد إستراتيجية العامة للمؤسسة، كما انه وفي إطار التسيير التشغيلي، فان الالتزام برقابة تبادلية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير، يتيح تحقيق الكفاءة في الحفاظ على مناخ من الثقة، وتوفير المعلومات وتبادلها، وكذلك روح العمل الجماعي من اجل تعظيم النتيجة، إذ تعمل المشورة والحوار المتبادل بين عضوين من أعضاء الرقابة الداخلية والمتمثلين في التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على إتاحة وتوفير مؤشرات الأداء والموثوقية. كما أن التقييم المتبادل من منطوق الرقابة الداخلية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير لكل أجهزة الرقابة الداخلية يضمن للإدارة العامة ومجلس الإدارة الاستعمال الرشيد لكافة مواردها إداريا واقتصاديا مما يعزز من نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ويعمل على متانته. كما يخفض من حالات الإخفاق أو الضعف في نظام الرقابة التي تم اكتشافها أو ظروف طارئة غير متوقعة وقد أثرت أو يمكن أن تؤثر بشكل جوهري على الأداء أو الوضع المالي للشركة وفعالية عملياتها.

**5- أهمية مؤشرات القياس المقارن الخاصة بالتسيير والرقابة في الربط بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير لتدعيم الحوكمة على مستوى مؤسسة فرتيال:** يعتبر منهج القياس المقارن الإطار التحليلي الأبرز في مجال العلوم الإدارية الحديثة وفق المنظور الغربي، باعتبار المقارنة نوع من التجريب غير المباشر بما يماثل التجربة، فمن خلال المقارنة بين الأحكام الرقابية للتدقيق الداخلي ومراقبة التسيير يمكن الوصول لتعميمات معينة نبنى عليها مرجعيات ومؤشرات الأداء للوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة، مع الإشارة أنه وبحكم تواجد كلا القسمين داخل نظام الرقابية الداخلية للمؤسسة واحتكاكهما المباشر بكل المصالح والأقسام داخل المؤسسة والمعرفة التامة بكل ما يحيط بالمؤسسة وطبيعة نشاطها، فان المقارنة هنا تكون في أوجها من حيث الموثوقية والدقة في تصنيف وضبط خصائص كل نشاط رقابي، كما انه من شروط المقارنة أن تتوفر خصائص العنصر المقارن على عناصر متشابهة مع الظاهرة محل أو موضوع المقارنة كمنهج يجب أن تكون بين ظواهر فيها حد أدنى من التشابه حتى لا نقول التماثل (كالمقارنة بين أحكام التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في النظام الرقابي الداخلي للمؤسسة).

**6- أهمية توافر الموثوقية لأنظمة معلومات التسيير والرقابة في الربط بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير لتدعيم الحوكمة على مستوى مؤسسة فرتيال:** تتشكل موثوقية نظام معلومات المؤسسة من الموثوقية الجزئية لأنظمة المعلومات الفرعية للرقابة الداخلية والتسيير ذات علاقات متداخلة مع بعضها

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

البعض، والتي يمكن أن نعبر عنها بـ:  $\Sigma(FSGCI)$ ، ففي سبيل ذلك تستقبل مدخلات وتقوم بعمليات وتنتج مخرجات وتسمح باستقبال مدخلات مرتدة (تغذية عكسية) إذ لا يمكن لهذه الموثوقية أن توصف بالفعالة إلا كانت لها القدرة على إتمام المهمات التشغيلية في الوقت المناسب وبدرجة الدقة المناسبة، والتي تساعد على تحسين عمل الأنظمة وتقليل فرص فشلها، وعلى المستوى التنظيمي، أهداف تضافر موثوقية نظم معلومات مراقبة التسيير والتدقيق الداخلي يلعب دورا لا غنى عنه فيما يتعلق بمصادقية التقارير المالية، وردود الفعل في الوقت المناسب على تحقيق الأهداف التشغيلية أو الإستراتيجية، والامتثال للقوانين واللوائح على مستوى معاملة معينة، كما تشير موثوقية التكامل الرقابي بينهما إلى الإجراءات المتخذة لتحقيق هدف معين، على سبيل المثال، كيفية ضمان موثوقية إجراءات الرقابة الداخلية التي تقلل من الانحرافات السلبية عن تلك المخطط لها، مما يؤدي إلى نتائج أكثر قابلية للتنبؤ باستخدام الاحتمالات والإحصاء.

7- أهمية نظام التسيير المدمج ERP (Entreprise Ressources Planning) تحت مسمى **GESINDUS (GESTION INDUSTRIELLE)** في الربط بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير لتدعيم الحوكمة على مستوى مؤسسة فرتيال: وفي هذا الصدد وضعت مؤسسة فرتيال وطورت لذلك نظامها المعلوماتي عن طريق اعتمادها على أنظمة ERP (Entreprise Ressources Planning) تحت مسمى **GESINDUS (GESTION INDUSTRIELLE)** صمم وقدم من طرف فرع الإعلام الآلي IT للمجمع الإسباني VILLAR MIR مستبدلا عدة تطبيقات رقابية ومعلوماتية بنظام وحيد يدمج جميع وظائف المؤسسة، مع علاقة مبنية على تبادل المعلومات والتنمية والتطور الجماعي التعاوني، حيث يضمن تسيير جميع موارد المؤسسة ويسمح بالحصول على متابعة سريعة ومعقولة لجملة مخرجات ووظائف المؤسسة وتكاليفها، ويستخدم كمركز ربط هام بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير حيث يساهم بذلك في:

- تخفيض تكاليف الرقابة التبادلية.
- اقتصاد إعادة معالجة المعلومات الرقابية وتصنيفها.
- إدخال المعلومات الرقابية مرة واحدة.
- يسمح بالمراقبة المستمرة لنشاط المؤسسة .
- تقديم المعلومات في وقت حقيقي إي حين الحاجة إليها لاتخاذ القرار .
- يساهم في ترشيد سلوك متخذ القرار .
- زيادة فاعلية عمليات التسيير والرقابة .
- يعطي إمكانية لمديري التدقيق الداخلي وكذا مراقبة التسيير بالتعمق في نظام الإعلام الآلي إلى مستوى مفصل.
- يمكن مديري التدقيق الداخلي وكذا مراقبة التسيير من ملاحظة المؤشرات العامة، وفي حالة الطوارئ أو الانحراف يمكن أن يجد السبب ويستهدفه بسهولة.

8- شهادات الجودة الحائزة عليها مؤسسة فرتيال والمتضمنة **ISO 14001، ISO 9001، OHSAS 18001، و ISO/CEI 17025** كضامن لمصادقية تعزيز التكامل بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير لتطبيق الحوكمة: في إطار تحسين أنظمة إدارة الجودة، إما البيئية أو تلك الخاصة بنظم المعلومات الرقابية بمؤسسة فرتيال، تحصلت المؤسسة سنة 2010 على شهادة الايزو 9001/2008، و14001/2004، وسنة 2011 تم تبني نظام الصحة والسلامة الأمنية OHSAS 18001/2007، حيث يعد اهتمام المؤسسة بجانب البحوث والتطوير، وكذا الاهتمام بالتدريب والتنمية البشرية، وتحقيق الريادة التقنية وتشجيع العمل الجماعي والابتكار وفتح خطوط الاتصال واستمراريتها، والاهتمام بالمستهلك

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

وجعله العامل الأول الذي يؤثر على قرارات وتصرفات المنشأة، أصبحت توفر لديها القيادات الواعية والمتفتحة التي تؤدي إلى صياغة قرارات سليمة تأخذ في الاعتبار السياقات القانونية المعقدة فضلا عن الشكوك والمخاطر البيئية والاقتصادية، كما تحصلت سنة 2013 على شهادة الايزو ISO 9004 المتعلقة بتسيير الاداءات الدائمة للمؤسسة، والذي يقدم توجيهات للمؤسسات لتحقيق الأداء المستدام من خلال مقارنة إدارة الجودة. بالإضافة إلى ISO 19011 والمتعلق بتدقيق أنظمة المعلومات، حيث كان لتبادل المعلومات، من خلال إقامة عدد من أعمال التنسيق والتعاون بين المدقق الداخلي ومراقب التسيير أهمية في التمكن من منع الازدواج وتكرار العمل الرقابي الاستشاري من قبل الاثنين وبالتالي إلى التقليل من النفقات الرقابية، كما أن تجنب تكرار العمل يوفر الوقت لتركيز عمليات الرقابة الداخلية في بنود أخرى، مما يسمح من الفحص المؤدي إلى الرأي الصادق والسليم، إلا أن عملية التنسيق والتعاون بين الاثنين، لا بد أن لا تفقد خاصية الاستقلال لكلى المراقبين. إن إدارة الجودة لها أهمية كبيرة على مستوى المؤسسات التي تسعى إلى التقدم والتوسع في نشاطها، حيث يتطلب منها إنتاج سلع ذات جودة تتلاءم ورغبات المستهلكين من حيث المظهر الخارجي للسلع والمواد المستعملة لإنتاجها. كما أن موضوع إدارة الجودة له اهتمام كبير من طرف الباحثين الذين حاولوا تقديم شروط وعوامل تحسين الجودة -مرجعية التنظيم الدولي ISO وبالتالي فإن قيام كل من مراقب التسيير والمدقق الداخلي بالمتابعة المستمرة لهذه العملية للمحافظة على الجودة العالية وبالتالي تلبية رغبات ومتطلبات المستهلكين ومن ورائها ضمان استمرارية المؤسسة، والعمل على تقدير وتسيير المخاطر المحيطة بذلك من شتى الجوانب تعد نقطة التقاء للوظيفتين تصب في المصلحة الإجمالية للمؤسسة، وتهدف إلى تحقيق جملة من التحديات تتركز في تحسين الصورة المؤسسة دولياً، العمل على احترام تطبيق مبادئ الحوكمة، تسيير المخاطر المحيطة داخل المؤسسة وخارجها وحتى البيئية منها، تحقيق الفعالية في الأداء، تحسين سمعة المؤسسة، وديمومتها.

### الفرع الثالث: نموذج الدراسة الميدانية المقترح لبيان العلاقة التأثيرية لمتغيرات الدراسة على مستوى مؤسسة فرتيال.

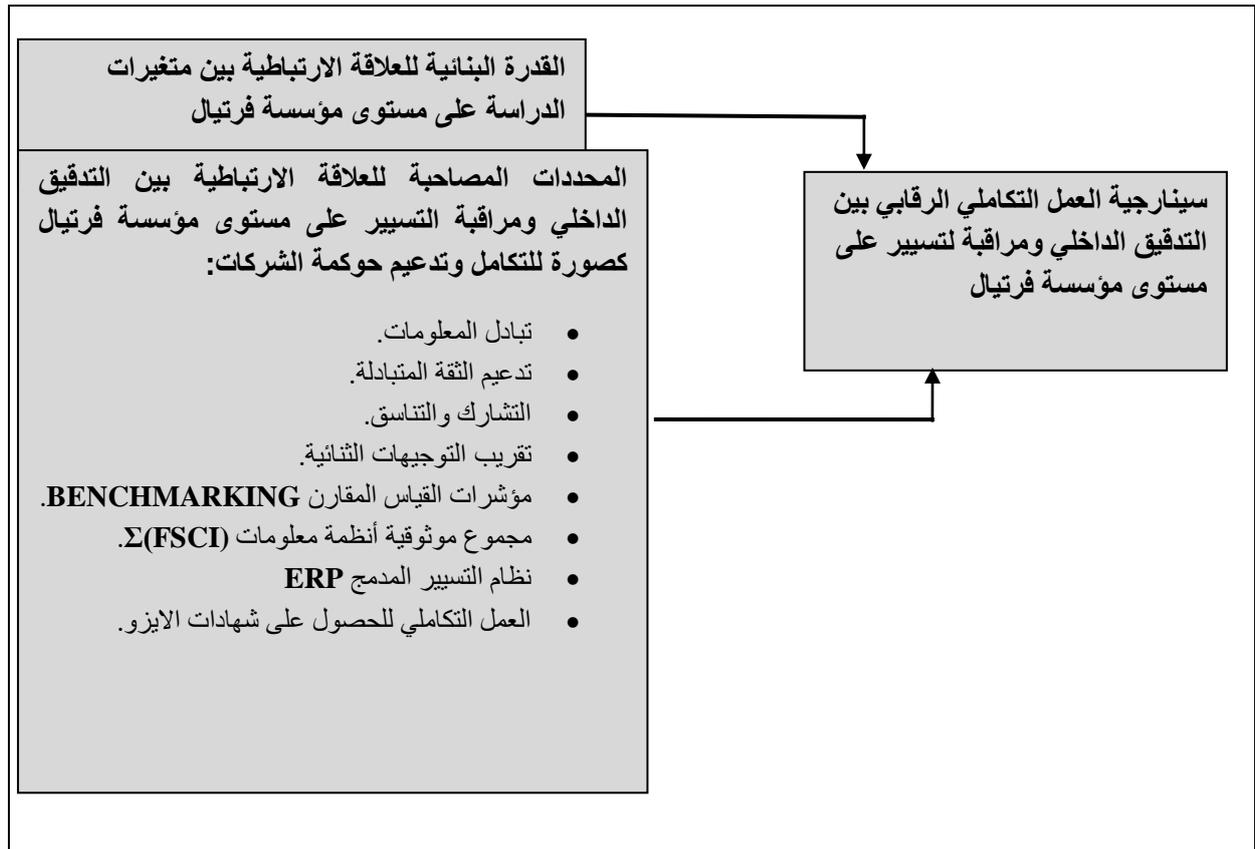
بعد أن تناولنا بالدراسة والتحليل الطبيعة المميزة للتكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تدعيم حوكمة الشركات ومحددات ومصادر هذا التكامل الرقابي في مؤسسة فرتيال، والتعرف ميدانياً من خلال الدراسة الاستكشافية على مرئيات المدققين الداخليين ومراقبي التسيير في مؤسسة فرتيال، عن أهمية وجود نموذج رقابي تكاملي لقياس التكامل يتناسب مع طبيعته وأهميته لتطوير الأداء الرقابي، وقد تبين صحة هذا الفرض من خلال تحليل آراء المشاركين في المقابلات المنعقدة مع كلا القسمين خلال فترة التربص الميداني بالإدارة العامة لمؤسسة فرتيال.

**أولاً: النموذج الافتراضي القاعدي المقترح لبيان العلاقة التأثيرية بين متغيرات الدراسة على مستوى مؤسسة فرتيال:** بعد التأكيد بالدراسة والتحليل على مجموعة المعايير المحددة للتكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال، نأتي في هذه المحاولة الأولى من نمذجة الهيكل القاعدي للنموذج المقترح لمؤسسة فرتيال، والذي يغطي الشرائح والأوجه المختلفة لبناء النموذج والتي تتأتى من سينارجية وجهود العمل الرقابي التكاملي للتدقيق الداخلي ومراقبة التسيير. حيث نعتمد في

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

بناء هذه النمذجة على القدرة البنائية للعلاقة الارتباطية بين متغيرات الدراسة على مستوى مؤسسة فرتيال والمحددات المصاحبة للعلاقة الارتباطية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال كصورة للتكامل وتدعيم حوكمة الشركات والتي ذكرت أعلاه، كمتغيرين مستقلين مصاحبين للمتغيرات الضمنية التي سيتم توضيح إجمال ترابطها في النموذج الكلي المقترح لهذه التركيبة.

الشكل رقم (20): النمذجة القاعدية (أ) لتبيان المتغيرات المصاحبة للنموذج المقترح لمتغيرات الدراسة على مستوى مؤسسة فرتيال.



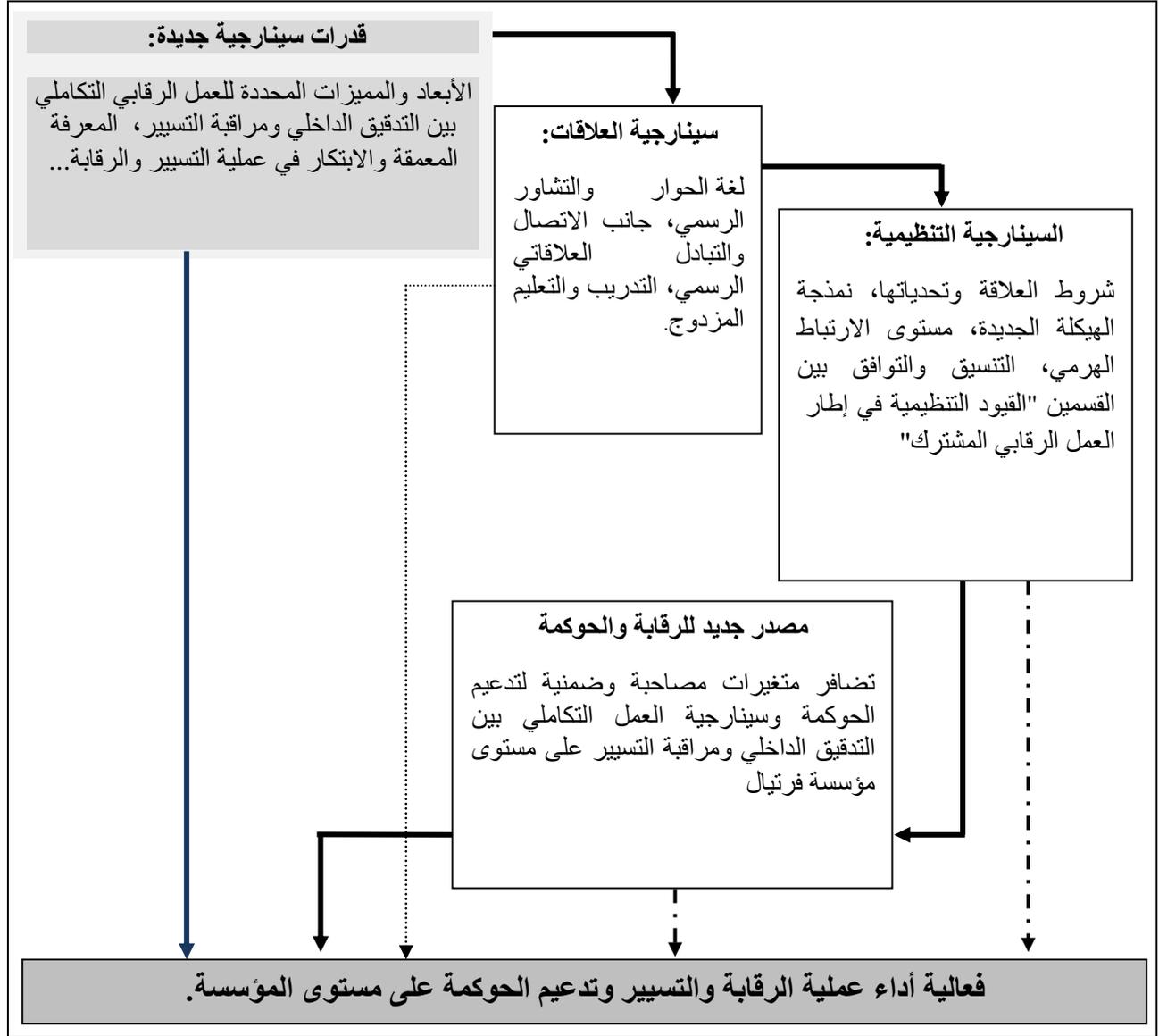
المصدر: من إعداد الباحثة.

ثانيا: النمذجة الكلية للنموذج المقترح وبيان العلاقة التأثيرية بين متغيرات الدراسة على مستوى مؤسسة فرتيال: يوضح الشكل التالي النمذجة الكلية لبيان ترابط المتغيرات المصاحبة والضمنية

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

لنموذج الدراسة المقترح حول تفاعل وارتباط متغيرات الدراسة على مستوى مؤسسة فرتيال، والذي يركز بالأساس على النمذجة القاعدية الموضحة في النموذج (ا) والمتعلقة بالمتغيرات المصاحبة.

الشكل رقم (21): النمذجة الكلية (ب) لبيان ترابط المتغيرات المصاحبة والضمنية للنموذج المقترح لمتغيرات الدراسة على مستوى مؤسسة فرتيال.



..... علاقة مستوحاة من أدبيات الدراسة لم يتم اختبارها تجريبيا.

----- علاقة مقترحة، تم اختبارها ميدانيا في هذا البحث.

\_\_\_\_\_ علاقة مستوحاة من منطق وأفاق سينارجية العمل الرقابي التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير، لم يتم اختبارها تجريبيا.

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

المصدر: من إعداد الباحثة.

تتمثل الغاية الأساسية من هذا النموذج في وضع منهج متكامل فكري وتنفيذي للرقابة المتكاملة بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على معاملات كلا القسمين بهدف تدعيم حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال، وضبط علاقة هاتين الآليتين الرقابيتين ببعضهما من جهة، ومن جهة أخرى بكل من الإدارات التنفيذية الأخرى وبين الإدارة العامة لارتباطهما المباشر بها بما يحقق المحافظة على استقلاليتها وتنميتها طبقاً للأحكام والمبادئ التنظيمية المعمول بها، وكذلك طبقاً للقوانين والقرارات والتعليمات واللوائح المنظمة لأدائهما لعملهما داخل المؤسسة. كما يعتمد هذا النموذج بالنسبة لمؤسسة فرتيال إلى إيضاح الإطار العام لمنهج وأسس وضوابط ومعايير الرقابة التكاملية على معاملات سينارجية العمل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير من خلال تضافر المتغيرات المصاحبة التي تم تحديدها في النمذجة القاعدية (1) والضمنية والتي تم تفصيلها في الجانب الأدبي لهذه الدراسة، وهذا يفيد في تفعيل دور نظام الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات، كما يساعد في تحقيق التنسيق والتكامل وتجنب الازدواجية والتعارض بينهما.

حيث تعد مؤسسة فرتيال من المؤسسة الرائدة في مجال نشاطها للمواد المخصصة، وذلك بفضل تبنيها لاستراتيجيات تسيير ورقابية حديثة وثقافة تسييرية مرنة هدفها التغيير والتماشي مع التنمية المستدامة بهدف الحفاظ على مكانتها الإستراتيجية في ظل المنافسة العالمية، فهي تركز في مجال تسييرها على تبني أنظمة رقابية حديثة وسلسلة تؤدي إلى تحقيق الغايات المطلوبة، حيث انه وكما تمت البرهنة عليه تدريجياً بداية من الجانب النظري إلى الإسقاط التطبيقي على مستوى مؤسسة فرتيال في تطور النظرة لتكامل التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير من متصيدين للأخطاء والانحرافات إلى أداة فعالة في خدمة الإدارة بفضل المكانة الهامة التي يشغلها كليهما على مستوى الارتباط الهرمي في المؤسسة بأعلى مستوى إداري بالتوازي مما يعزز استقلاليتها، ويسمح بإيجاد نقاط توافق عدة تشتمل على جملة من المحاسن تحقق المغزى من هذا التكامل تحت شروط تشغيلية لا غنى عنها في تنظيم العمل التكاملي المحدد الأهداف والغايات، حيث وجدنا انه بإمكان هذا التكامل على مستوى مؤسسة فرتيال أن يساهم في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية، وتعزيز سيطرة الإدارة على المؤسسة، وكذلك المساهمة في تقييم وإدارة المخاطر والحماية منها تقديم المشورة في ماهية السبل الأنجع لإدارتها، وكذلك قياس كفاءة استخدام الموارد المتاحة وتقييم الأداء والفعالية وبالتالي المساعدة في تحقيق أقصى درجات الكفاءة في إدارة مشروع المؤسسة مما يعزز فرصها في الاستغلال الأمثل للموارد والوصول إلى الجودة الشاملة، كل ذلك وأكثر تحت مظلة تدعيم حوكمة الشركات، وهو ما عمدنا على تمثيله بنموذج ملخص ومفسر لهيكله وترابط هذه التركيبية والتي تعد أكثر من ضرورية لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وللمؤسسة ككل.

### المبحث الثاني: عرض منهجي لمجتمع الدراسة، أدواتها، والمعالجة الإحصائية.

إن نوع المنهج المختار يفرضه موضوع البحث والهدف المرجو من الدراسة، وبما أن هذه الدراسة تهدف إلى التعرف على الدور الذي تقوم به الرقابة الداخلية التكاملية للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير في تدعيمه لحوكمة الشركات وذلك من خلال إسقاط التصور الأدبي للدراسة ميدانياً على مؤسسة فرتيال، وبذلك فهي تنتمي إلى الدراسات الوصفية التحليلية، فرغم تعدد المناهج الملائمة لهذه الدراسة نظرياً وتطبيقياً إلا أنها تبقى من الجانب الميداني تتلاءم ومنهج المسح الميداني بالحالة والعينة بشكل مترابط "الذي يعتبر جهداً علمياً منظماً للحصول على بيانات ومعلومات وأوصاف عن الظاهرة أو مجموعة من الظواهر موضوع البحث من العدد الحدي من المفردات المكونة لمجتمع البحث، ولفترة زمنية كافية للدراسة"<sup>1</sup>، ونظراً لكون هذه الدراسة تهدف إلى وصف التكامل الرقابي للتدقيق الداخلي مع مراقبة

<sup>1</sup> سمير محمد حسين، دراسات في مناهج البحث العلمي، بحوث الإعلام، ط3، عالم الكتب، مصر، 1999، ص: 147.

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

التسيير في تدعيم حوكمة الشركات، فقد تم الاعتماد على منهج المسح الشامل والمسح بالعينة، وذلك للإلمام بكافة البيانات المتاحة للدراسة وتوظيفها لخدمة أهداف وتطلعات الدراسة.

### المطلب الأول: وصف عينة الدراسة.

العينة في البحث العلمي هي الجزء الذي يختاره الباحث، وفق طرق محددة، ليمثل مجتمع البحث تمثيلاً علمياً سليماً، تمثلها نسبة مئوية تحسب وفقاً للمعايير، طبيعة مشكلة البحث ومصادر بياناته، وتعرف في الدراسة الميدانية بأنها المجتمع الذي تجمع منه البيانات الميدانية، فهي جزء من أو كل أو نسبة معينة من أفراد المجتمع الأصلي، كما أن أسلوب الأخذ بالعينات يقدم للباحث صورة مصغرة عن التفكير العام والتي يمكن تعميم نتائجها عن المجتمع الكلي للدراسة المطروحة.

حيث تكون مجتمع دراستنا من جميع المسؤولين على مستوى المديرية العامة والمديريات الفرعية والتي تشمل على مصلحتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير، لجان التدقيق، الإدارة العامة بالدرجة الأولى، والمحاسبة، التسويق، العلاقات العامة، مصلحة تسيير المخاطر والرقابة الداخلية للمؤسسة، بما في ذلك المديريات الفرعية على مستوى الفرعين المتمثلين في فرع عنابة وأرزيو بوهران ومروسيهم الموازيين لهذه الفروع، والبالغ عددهم: 85 مستجوب، قد تم توزيع الاستبانة على جميع أفراد عينة مجتمع الدراسة، حيث تم استرجاع 74 استبانة، وبعد فحص الاستبانة لم يتم استبعاد أي منها لتحقيق شروط الإجابة على الاستبيان، ومنه تم إخضاع ما عدده 74 استبانة لدراسة الاختبار الإحصائي، والجدول التالي يبين توزيع الاستبانات على أفراد عينة الدراسة.

الجدول رقم (03): توزيع الاستبانات على أفراد عينة الدراسة بمؤسسة فرتيال.

المجاميع	فرع ارزيو - وهران-	فرع عنابة	المديرية العامة	المديرات والمصالح
الاستبانات الموزعة				
8	2	2	4	الإدارة العامة
12	3	3	6	ادارة التدقيق الداخلي
12	3	3	6	ادارة مراقبة التسيير
3	0	0	3	لجان التدقيق
13	2	2	9	الإدارة المالية
9	2	2	5	مصلحة المحاسبة
11	4	4	3	مصلحة التجارة والتسويق
6	2	2	2	مصلحة تنسيق الرقابة الداخلية

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

وتسيير  
المخاطر

المجموع 74 85 18 18 18 38 49

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على إحصائيات ما تم توزيعه من استبانات على المستوى الكلي لمؤسسة فرتيال.

### المطلب الثاني: أدوات الدراسة.

إن نجاح أي بحث علمي يرتبط بمدى فعالية الأدوات التي تمت استخدامها في جمع البيانات والتي تعرف على أنها الوسيلة التي يستعين بها الباحث لجمع البيانات اللازمة والمتعلقة بموضوع الدراسة،<sup>1</sup> إن أدوات جمع البيانات هي جملة الوسائل التي تمكن الباحث من الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات التي تخدم بحثه،<sup>2</sup> يجب أن تطبق هذه الأدوات بطريقة علمية وموضوعية، تؤدي إلى التوصل إلى نتائج علمية تحيط بجميع جوانب الظاهرة المدروسة وقد اعتمدت الباحثة في هذه الدراسة على مجموعة من الأدوات التي تتناسب ومنهج المسح بالعينة في هذا الجانب الإحصائي منها، وهذه الأدوات هي: **الملاحظة، المقابلة، واستمارة الاستبيان.**

### الفرع الأول: الملاحظة.

الملاحظة العلمية هي الإدراك الهادف والقصدي للظواهر المرتبطة بموضوع الدراسة، دون التدخل الشخصي للباحث في مجرى واتجاهات الظاهرة، بمعنى أنه يلاحظ ثم يسجل ما يلاحظه، بعيدا عن ميولاته ورغباته الشخصية، فهو فيها يعتمد أساسا على حواسه وعلى قدراته الشخصية في الربط المنطقي والموضوعي، بين ما يلاحظه وبين أهداف البحث، على اعتبار أن الظاهرة المزمع دراستها، لا توجد منعزلة عن المحيط الذي تتواجد فيه.<sup>3</sup>

وقد اعتمدت الباحثة في هذه الدراسة على الملاحظة بغير المشاركة، بملاحظة بعض الظواهر التي تفيد في إجراء الدراسة الميدانية، كإقبال المبحوثين من خاصة من مراقبي التسيير والمدققين الداخليين واستجاباتهم إلى كل ما هو جديد ومنطقي لخدمة تطلعات الرقابة الداخلية، وإضافة القيمة لعملهم وللمؤسسة ككل، وقد ساعدت الملاحظة في هذا المجال الحصول على معلومات مهمة ومفيدة تم استغلالها أثناء إجراء الدراسة الميدانية بضبط معالمها وكذا بالنسبة للنظرية في تسليط الضوء على أهم نقاط التقارب بين الآليتين لتطابق الجانبين النظري والتطبيقي وتعميق حجية وصورة الدراسة التكاملية أكثر وتبيان أثرها الواضح على تفعيل حوكمة الشركات.

### الفرع الثاني: المقابلة.

1 احمد بدر، "مناهج علم المعلومات والمكتبات"، دار المعرفة الجامعية، الرياض، السعودية، 1999، ص: 48.  
2 حسان محمد حسن، "الأسس العلمية لمناهج البحوث العلمية"، دار الطباعة للطباعة، بيروت، 1995، ص: 33.  
3 صالح بن نوار، مبادئ في منهجية العلوم الاجتماعية والانسانية، مخبر علم اجتماع الاتصال للبحث والترجمة، قسنطينة، الجزائر، 2012، ص: 40.

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

إضافة إلى الملاحظة، تعتبر المقابلة، من أهم الوسائل البحثية في جمع البيانات والمعلومات من الميدان المجتمع المدروس، وبدونها لا يستطيع الباحث جمع وتبويب هذه المعلومات وتصنيفها ثم تحليلها تحليلًا علميًا، من أجل صياغة نتائج نهائية تساعده على كشف وتعريف مختلف جوانب الموضوع المدروس،<sup>1</sup> وتعتبر المقابلة أسلوب منظم، يقوم على مجموعة من الخطوات والإجراءات العلمية والمنهجية التي تنظم اللقاء وتدير الحوار في إطار الأهداف البحثية لتنظيم المقابلة.<sup>2</sup> كما أن وجود أنواع عديدة من المقابلات يفرض على الباحث انتقاء النوع المناسب لطبيعة دراسته، وعليه استخدمت الباحثة المقابلة المبرمجة والتي استهدفت بها رؤساء قسمي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير وكل العاملين في الفريقين، إضافة إلى المدير العام للمؤسسة، بعض أعضاء لجنة التدقيق، ورؤساء أقسام المصالح الأخرى كقسم المحاسبة، التسويق، الإنتاج .. فبالنسبة لرؤساء قسمي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير فجاءت المقابلات بهدف التعرف إلى كيفية سير هذه المصالح وإجراء مقارنة التسيير العملي على مستوى هاتان المصالحتين مع أسس التسيير المعيارية المتعارف عليها، أما باقي الأقسام والمصالح فكانت المقابلات من أجل معرفة آرائهم والنظرة التي يولونها حول كل من مصلحتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير وكذا النظرة لحوكمة الشركات ومدى الالتزام بمبادئها من طبيعة العلاقة بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير، وبصفة عامة تم شرح وتبسيط علاقة متغيرات الدراسة ومن جهة أخرى التعريف بالحوكمة في بعض المصالح والأقسام الأخرى لدى بعض العاملين، كما استخدمت الباحثة نموذج مبسط على هيئة ملصق مصغر<sup>3</sup> لشرح، تقديم والتعريف بماهية الدراسة والقضية التي تتناولها، أسس إعدادها، وتطلعاتها.

### الفرع الثالث: استمارة الاستبيان.

تعد الاستمارة أداة أساسية من أدوات جمع البيانات التي يتطلبها البحث الميداني وهي تستخدم في البحوث الوصفية لتقرير ما توجد عليه الظاهرة في الواقع، ويمكن القول أن استمارة البحث تستخدم عادة في البحوث التي تتطلب جمع بيانات كثيرة عن الظاهرة أو المشكلة موضوع البحث.<sup>3</sup> وحتى تحقق الاستمارة الهدف المرجو منها، لا بد أن تتضمن أسئلة ذات مواصفات خاصة، بحيث تكون هذه الأسئلة معبرة بحق عن الموضوع المبحوث، وتتيح من ناحية أخرى أجوبة يمكن التعامل معها فيما بعد، ويرى علماء المنهجية أن الإجابة الواضحة القابلة للتحليل أو التعامل العلمي فيما بعد إنما ترتبط بالدرجة الأولى بمدى ضبط الأسئلة المتضمنة في الاستمارة سواء من حيث الشكل أو المحتوى

لذا فقد استخدمت الباحثة استمارة الاستبيان لأنها أداة تمكن من جمع المعلومات الخاصة بالموضوع المدروس وقد حاولت الباحثة أن تكون الأسئلة ملمة واضحة بعيدة عن أي تعقيد من خلال إتباع الإجراءات المنهجية التي تخضع لها عملية إعداد استمارة الاستبيان كالتالي:

1. بدء من التفكير في أسئلة البحث ومضمونها انطلاقاً من تحديد مشكلة الدراسة وتساؤلاتها، حيث يتم تحويل التساؤلات إلى محاور تتضمن مجموعة من الأسئلة، الهدف منها الحصول على بيانات ومعلومات، وحقائق تجيب عن تساؤلات الدراسة.
2. شرح وتقديم ماهية الدراسة وطبيعة ترابط المتغيرات، الهدف منها وتطلعاتها.
3. الصياغة الميدانية لأسئلة الاستمارة، والتنوع بين الأسئلة المغلفة والمفتوحة التي تترك للمبحوث حرية الإجابة دون أي قيد أو توجيه، وذلك لارتفاع مستوى أفراد العينة الذين لهم دراية كافية بجوانب الرقابة وكذا الحوكمة وبالتالي قدرتهم على إبداء الرأي فيما يتعلق بالدور التكاملي للتدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تدعيم حوكمة الشركات، كما اعتمدت الباحثة على الأسئلة المتعددة الاختيارات التي تسمح للمبحوث باختيار إجابة أو أكثر مع مراعاة إمكانية وجود إجابات

<sup>1</sup> صالح بن نوار، مرجع سابق ذكره، ص: 180.

<sup>2</sup> محمد عبد الحميد، البحث العلمي في الدراسات الإعلامية، ط4، عالم الكتب، القاهرة، مصر، 2000، ص: 392.

<sup>3</sup> انظر الملحق رقم: 15.

<sup>3</sup> عبد الله محمد عبد الرحمان، محمد علي بدوي، مناهج وطرق البحث الاجتماعي، دار المعرفة الجامعية، القاهرة، مصر، 2002، ص: 371.

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

خارج الأنماط المحددة وهو ما تم بترك حرية الإجابة ببدايل أخرى خارج الإجابات المحتملة بالإشارة إلى ذلك تحت عبارة "أخرى أذكر"، كما جمعت الباحثة بين الأسئلة المعرفية وأسئلة الرأي التي رأت أنها تساعد في الحصول على البيانات المطلوبة.

4. إعداد استمارة الاستبيان في صورتها المبدئية، حيث تم ترتيب الأسئلة وصياغتها بالأسلوب الذي يفهمه المبحوثين.

5. عرض الاستمارة على المحكمين،<sup>٨</sup> - بعد موافقة المشرف عليها- وذلك لإبداء رأيهم حول مضمونها على أساس خبرتهم وعلى ضوء ملاحظاتهم قامت الباحثة ببعض التعديلات عليها.

6. توزيع أولي للاستمارة (استمارة تجريبية) على 30 مبحوث ومن خلال إجاباتهم قامت الباحثة بإجراء آخر التعديلات.

7. صياغة الاستمارة في شكلها النهائي وتوزيعها.

اعتمدت الباحثة في هذه الدراسة على استمارة استبيان واحدة تحتوي على 107 سؤال موجها إلى مجتمع الدراسة المتمثل في جملة العاملين في مؤسسة فرتيال على اختلاف مستوياتهم ومكانتهم السلمية، وذلك بغية الإجابة على التساؤل الرئيسي حول دور التكامل الرقابي للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير في تدعيم إرساء مبادئ حوكمة الشركات، إضافة إلى تساؤلات الدراسة، وعليه جاءت الاستمارة مقسمة إلى جانبين، أجزاء، محاور وعناصر فرعية كالتالي:

**الجانب الأول:** متعلق بعبارات الدراسة والعلاقة الارتباطية لمتغيراتها، ويشمل ثلاثة (03) أجزاء، الهدف منه التعرف على متغيرات الدراسة والعلاقة الترابطية بينهم على مستوى مؤسسة فرتيال ونظرة المستجوبين الذين يشكلون العاملين في المؤسسة لذلك، حيث قسم كل جزء إلى عدة محاور متوازية وأسئلة الدراسة وفرضياتها كالتالي:

**الجزء الأول:** يحتوي على أربعين (40) سؤالاً، معنون بـ: "الإطار الرقابي التكاملية للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير"، يهدف إلى طرح ومناقشة إمكانية إنشاء سينارجية عمل فعال بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير ودورها في ذر نقاط تطور ايجابية واقتصادية على مستوى الرقابة والتسيير للمؤسسة، ويتضمن هذا الجزء أربعة محاور كالتالي:

• **المحور رقم 01:** يحتوي على ستة (06) أسئلة، تحت عنوان: "تقديم وصفي وخصائصي لهيكلي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال"، الهدف منه كما يشير إليه عنوانه هو التعرف على طبيعة سير عمل وظيفتي مراقبة التسيير والتدقيق الداخلي ونطاق التطبيق بالمؤسسة للحكم على مدى صحة المعايير المهنية وتمدى تطابقها مع المعايير المتعارف عليها.

• **المحور رقم 02:** يحتوي على أربعة وعشرين سؤالاً (24) معنون بـ: "ديناميكية التشاور الفعال"، الهدف منه هو تحديد المداخل المتبادلة بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير؛ بمعنى نقاط التقارب المشتركة وتحديد الايجابيات المستخلصة من العمل الرقابي المشترك بينهما، التي تجسد اهمها في:

1- الشفافية ونشر المعلومات بين وظيفتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير.

2- تحقيق النوعية لمجلس الإدارة.

3- فعالية إدارة المخاطر.

4- تحسين الرقابة الداخلية.

<sup>٨</sup> الملحق رقم: 17 يتضمن قائمة بأسماء المحكمين.

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

5- الأمثلة، الفعالية، والجمع بين الآليتين الرقابيتين للتدقيق الداخلي مراقبة التسيير.

● **المحور رقم 03:** يشتمل على سبعة (07) أسئلة، تحت عنوان: "في إطار ديناميكية توطيد العلاقات وتحسينها بصفة مستمرة ومشاركة بين الطرفين"، يهدف إلى انتهاج آلية المناقشة المتكاملة والمتبادلة للنتائج من طرف كل من هيكلتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير من أجل الإشراف المحكم وقيادة أجهزة نظام الرقابة الداخلية.

● **المحور رقم 04:** يتضمن ثلاثة (03) أسئلة، معنون بـ: "في إطار ديناميكية التدريب، التعلم، والتطوير المشترك بين الطرفين" بناء هيكلية العمل التكاملية "السينارجية"، يهدف إلى وضع إطار لتجسيد سينارجية العمل التكاملية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير من خلال تبني إطار معياري وتنظيمي محين ومنهجي، وإمكانية تحقق ذلك من خلال انتهاج أسلوب التدريب والتطوير المناسبين لذلك.

**الجزء الثاني:** يتضمن هذا الجزء تسع عشر سؤالاً (19)، تحت عنوان: "مدى الالتزام بحوكمة الشركات في المؤسسة"، يهدف إلى تحديد المواطن التي تمارس بها حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال ومدى احترام وتطبيق مبادئ الحوكمة على مستوى المؤسسة، ويتضمن هذا الجزء محورين (02):

● **المحور رقم 01:** يشتمل على ستة عشر سؤالاً (16)، تحت عنوان: "درجة الدراية بمفاهيم حوكمة الشركات"، يهدف إلى التعرف على مدى ممارسة قواعد الحوكمة والالتزام بمبادئها داخل مؤسسة فرتيال.

● **المحور رقم 02:** يضم ثلاثة (03) أسئلة، جاء تحت عنوان: "درجة الدراية والوعي بالإطار التشريعي والمؤسسي لحوكمة الشركات"، يهدف إلى التعرف على مدى تحمك والالتزام المؤسسة بالتشريعات والقوانين الصادرة عن الهيئات التشريعية للحوكمة.

**الجزء الثالث:** يحتوي هذا الجزء على ثمانية وأربعون سؤالاً (48)، تحت عنوان: "مدى مساهمة سينارجية العمل التكاملية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تحقيق إرساء آليات حوكمة الشركات"، ويهدف إلى تحديد مدى فعالية سينارجية العمل التكاملية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تحسين إرساء حوكمة الشركات بمؤسسة فرتيال.

● **المحور رقم 01:** يتضمن هذا المحور ستة عشر (6) سؤالاً، تحت عنوان: "التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات"، يهدف إلى التعرف على دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات وتدعيمها بمؤسسة فرتيال.

● **المحور رقم 02:** يشتمل هذا المحور على سبعة وعشرين (27) سؤالاً، تحت عنوان: "مراقبة التسيير كآلية لحوكمة الشركات"، يهدف إلى التعرف على دور مراقبة التسيير في تطبيق حوكمة الشركات وتدعيمها بمؤسسة فرتيال.

● **المحور رقم 03:** يحتوي هذا المحور على خمسة (05) أسئلة، جاء تحت عنوان: "الالتزامات الناشئة عن الرؤية الجديدة للعمل التكاملية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في إرساء حوكمة الشركات"، ويهدف إلى اختبار فعالية المقاربة الجديدة المتولدة عن تكامل التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير والتي يكون من خلالها تدخل مشترك ومبني على أساس المشاورة، بإمكانه أن يضيفي لكل مستويات حوكمة الشركات فعالية، تحسين وشمولية أكثر من أجل تحقيق الأهداف المسطرة، حيث تم التركيز على الاعتبارات الركيزة لهذه المقاربة واجماها واستخلاصها في المجالات التالية:

1- دور أبعاد التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بتفعيل البعد الرقابي لحوكمة الشركات.  
2- دور أبعاد التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بتفعيل البعد الاستراتيجي لحوكمة الشركات.

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

- 3- دور أبعاد التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بتفعيل البعد الأخلاقي لحوكمة الشركات.
  - 4- دور أبعاد التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بتفعيل البعد الإفصاحي لحوكمة الشركات.
  - 5- دور أبعاد التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بتفعيل البعد التشغيلي لحوكمة الشركات.
- الجانب الثاني:** يحتوي على أسئلة متعلقة بالبيانات السوسيو ديموغرافية لمجتمع الدراسة والهدف منه جمع معلومات عن خصائص وصفات العينة والتي تعتبر متغيرات الدراسة التي يتم وفقها تحليل النتائج والبيانات المتحصل عليها.

### المطلب الثالث: الاختبار الإحصائي للدراسة.

بعد الانتهاء من عملية جمع البيانات عن طريق الاستمارة انصب جهدنا على تفرغها وكذا تحليل النتائج والإحصاءات المتوصل إليها، وهي عملية تم فيها نقل المعلومات الكيفية الى اخرى كمية مقابلة لها ومعبرة عنها بالعدد النسبة المئوية، والمقاييس الإحصائية، لكي تسهل لنا عملية التحليل، التي تهدف إلى تلخيص الملاحظات الكلية بطريقة تسمح بالتوصل إلى إجابات عن التساؤلات التي انطلق منها البحث بعدها قامت الباحثة بتفسير نتائج البحث بغرض استكشاف المعاني والدلالات التي تشير إليها التساؤلات.

وتهدف عموماً هذا المرحلة بما تتضمنه من تحليل، تنظيم، ترتيب وتصنيف البيانات بصورة عملية وعلمية الى الكشف عن العلاقات الارتباطات بين الظواهر حتى تتمكن من التوصل الى تفسير للدور التكاملية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير الذي يقوم به في تدعيم حوكمة الشركات، والحصول على نتائج لها.

### الفرع الأول: الدراسة الأولية لمعرفة صدق وثبات أداة الدراسة:

تهدف الدراسة الأولية للتحقق من درجة بناء الاستبيان قبل الشروع في تطبيقه النهائي، فهذه الدراسة الأولية تمكن الباحثة من التعرف على نقاط الضعف في الاستبيان والتعرف على درجة وضوح مقاييس الاستبيان بالنسبة للمبحوثين، وتعد الدراسة الأولية دراسة غير رسمية لأنها مازالت في طور التجريب وقابليتها إلى التعديل، ويتم تطبيق الدراسة الأولية على مجموعة من المبحوثين شريطة أن يكونوا من مجتمع الدراسة أو أن تكون خصائصهم قريبة قدر الإمكان من خصائص مجتمع الدراسة، وبعدها تمت صياغة الاستبيان في شكله الأولي قمنا بتوزيعه على عينة الدراسة الاستطلاعية والبالغ عددها 30 فرد وبعد ذلك تم إخضاع نتائج إجاباتهم لاختباري الصدق والثبات.

**أولاً: قياس صدق الاستبانة "الاتساق الداخلي، البنائي" بواسطة حساب معامل الارتباط سبيرمان:**

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

يقصد بصدق أداة الدراسة؛ أن تقيس فقرات الاستبيان ما وضعت لقياسه، وقمنا بالتأكد من صدق الاستبيان من خلال؛ الصدق الظاهري للاستبيان (صدق المحكمين)، وصدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان، والصدق البنائي لمحاور الاستبيان.

### 1/ الصدق الظاهري للاستبانة:

ويقوم هذا النوع من الصدق الظاهري على فكرة مدى مناسبة الاستبيان وفقراته ومحاوره لما يقيس ولمن يطبق عليهم، وللتأكد من ذلك تم عرض الاستبيان الاولي على مجموعة من المحكمين<sup>1</sup> على اعتبار أن المحكم شخص مختص في هذا المجال ويملك من الخلفية العلمية والعملية ما تؤهله لأن يقيم الفقرات الموضوعية في الاستبان والتأكد من أنها تقيس فعلا ما وضعت لقياسه ومدى سلامة ودقة الصياغة اللفظية والعلمية، ومدى شمول الاستبيان لمشكل الدراسة وتحقيق أهدافها، والتحقق من مدى ملائمة كل عبارة للمحور الذي تنتمي إليه وعليه وفي ضوء آراء السادة المحكمين تم الأخذ بوجهات نظرهم والاستفادة من آرائهم في تعديله حيث تم إعادة صياغة بعض العبارات وإضافة عبارات أخرى لتحسين أداة الدراسة ومنه خلصنا إلى بناء الاستبيان متكون من 107 فقرة وللتأكد أكثر تم اخضاعه للصدق البنائي لمحاور الاستبيان.

### 2/ صدق الاتساق البنائي لأداة الدراسة:

يعتبر صدق الاتساق البنائي أحد مقاييس صدق أداة الدراسة، حيث يقيس مدى تحقق الأهداف التي تسعى الأداة الوصول إليها، ويبين صدق الاتساق البنائي مدى ارتباط كل محور من محاور أداة الدراسة بالدرجة الكلية لعبارات الاستبيان مجتمعة.

- ✓ قاعدة : إذا كانت  $r$  المحسوبة أكبر من  $r$  الجدولية ، فإنه يوجد ارتباط معنوي
  - ✓ أو قاعدة أخرى : إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ (Sig or P-value) أقل من أو تساوي مستوى الدلالة 0.01، 0.05، فإنه يوجد ارتباط معنوي.
- والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (04): يوضح صدق الاتساق البنائي لأداة الدراسة.

النتيجة	Sig	معامل الارتباط	محاور الاستبيان
دال إحصائيا	0,000	0,740**	تقديم وصفي وخصائصي لهيكلي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال
دال إحصائيا	0,001	0,568**	ديناميكية التشاور الفعال
دال إحصائيا	0,000	0,729**	في إطار ديناميكية توطيد العلاقات وتحسينها بصفة مستمرة ومشاركة بين الطرفين.

<sup>1</sup> انظر الملحق رقم 17.

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

المحور رقم 04	في إطار ديناميكية التدريب،- التعلم، والتطوير المشترك بين الطرفين "بناء هيكله العمل التكاملية" السينارجية'	0,365*	0,047	دال إحصائيا
المحور رقم 01	درجة الدراية بمفاهيم حوكمة الشركات	0,632**	0,000	دال إحصائيا
المحور رقم 02	درجة الدراية والوعي بالإطار التشريعي والمؤسسي لحوكمة الشركات	0,718**	0,000	دال إحصائيا
المحور رقم 01	التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات	0,745**	0,000	دال إحصائيا
المحور رقم 02	مراقبة التسيير كآلية لحوكمة الشركات	0,817**	0,000	دال إحصائيا
المحور رقم 03	الالتزامات الناشئة عن الرؤية الجديدة للعمل التكاملية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في إرساء حوكمة الشركات	0,837**	0,000	دال إحصائيا

قيمة r الجدولية : 0.456 عند مستوى الدلالة 0.01 ودرجة حرية 29 // قيمة r الجدولية : 0.355 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة حرية 29

درجة الحرية = العينة الاستطلاعية - 1 = 30 - 1 = 29

\*\* تعني مقارنة قيمة (مستوى المعنوية) sig أو قيمة الاحتمال الخطأ (P-value) بمستوى دلالة 0.01

\* تعني مقارنة قيمة (مستوى المعنوية) sig أو قيمة الاحتمال الخطأ (P-value) بمستوى دلالة 0.05

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 24

من خلال الجدول أعلاه نجد

- بالنسبة للجزء الأول: من الاستبيان الموجه لأفراد العينة الدراسة والمتعلق "بالإطار الرقابي التكاملية للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير" فان معاملات الارتباط بين كل المحور والمعدل الكلي لعبارات الجزء الأول دالة إحصائيا حيث قيمة r المحسوبة ( المحور رقم 01 = 0,740\*\* ، المحور رقم 02 = 0,568\*\* ، المحور رقم 03 = 0,729\*\* ) اكبر من قيمة r الجدولية كما أن قيمة SIG (مستوى المعنوية) اقل من مستوى دلالة 0.01، 0.05، ومنه تعتبر محاور الجزء الأول من الاستبيان صادقة ومتسقة، لما وضعت لقياسه.
- بالنسبة للجزء الثاني: من الاستبيان الموجه لأفراد العينة الدراسة والمتعلق " بمدى الالتزام بحوكمة الشركات في المؤسسة"، فان معاملات الارتباط بين كل المحور والمعدل الكلي لعبارات الجزء الثاني دالة إحصائيا حيث قيمة r المحسوبة ( المحور رقم 01 = 0,632\*\* ، المحور رقم 02 = 0,718\*\* ) اكبر من قيمة r الجدولية كما أن قيمة SIG (مستوى المعنوية) أقل من مستوى دلالة 0.01، 0.05، ومنه تعتبر محاور الجزء الثاني من الاستبيان صادقة ومتسقة، لما وضعت لقياسه.
- بالنسبة للجزء الثالث: من الاستبيان الموجه لأفراد العينة الدراسة والمتعلق " بمدى مساهمة سينارجية العمل التكاملية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تحقيق إرساء آليات حوكمة الشركات"، فان معاملات الارتباط بين كل المحور والمعدل الكلي لعبارات الجزء الثالث دالة إحصائيا حيث قيمة r المحسوبة ( المحور رقم 01 = 0,745\*\* ، المحور رقم 02 = 0,817\*\* ، المحور رقم 03 = 0,837\*\* ) اكبر من قيمة r الجدولية كما أن قيمة SIG (مستوى المعنوية) أقل من مستوى دلالة 0.01 0.05، ومنه تعتبر محاور الجزء الثالث من الاستبيان صادقة ومتسقة، لما وضعت لقياسه.

ثانيا: قياس ثبات الاستبانة بواسطة اختبار الفا كورمباخ:

يقصد بثبات الاستبيان؛ أنها تعطي نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبيان أكثر من مرة، تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى، أن ثبات الاستبيان؛ يعني الاستقرار في نتائج الاستبيان، وعدم

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

تغييرها بشكل كبير، فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة، عدة مرات، خلال فترات زمنية معينة، وقد تم التحقق من ثبات استبيان الدراسة، من خلال معامل ألفا كرونباخ، ويعتمد أغلب الباحثين على برنامج جاهزة لحساب هذا المعامل مثل (SPSS)، كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (05): يبين قيمة معامل Cronbach's Alpha لمحاور أداة الدراسة.

النتيجة	معامل Cronbach's Alpha	محاور الاستبيان
ثابت	0,837	المحور رقم 01 تقديم وصفي وخصائصي لهيكلتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال
ثابت	0,897	المحور رقم 02 ديناميكية التشاور الفعال
ثابت	0,728	المحور رقم 03 في إطار ديناميكية توطيد العلاقات وتحسينها بصفة مستمرة ومشاركة بين الطرفين.
ثابت	0,882	المحور رقم 04 في إطار ديناميكية التدريب،- التعلم، والتطوير المشترك بين الطرفين "بناء هيكل العمل التكاملية 'السينارجية'
ثابت	0,877	جميع فقرات الجزء الأول: الإطار الرقابي التكاملية للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير
ثابت	0,891	المحور رقم 01 درجة الدراية بمفاهيم حوكمة الشركات
ثابت	0,786	المحور رقم 02 درجة الدراية والوعي بالإطار التشريعي والمؤسسي لحوكمة الشركات
ثابت	0,800	جميع فقرات الجزء الثاني: مدى الالتزام بحوكمة الشركات في المؤسسة
ثابت	0,726	المحور رقم 01 التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات
ثابت	0,877	المحور رقم 02 مراقبة التسيير كآلية لحوكمة الشركات
ثابت	0,873	المحور رقم 03 الالتزامات الناشئة عن الرؤية الجديدة للعمل التكاملية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في إرساء حوكمة الشركات
ثابت	0,889	جميع فقرات الجزء الثالث: مدى مساهمة سينارجية العمل التكاملية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تحقيق إرساء آليات حوكمة الشركات
ثابت	0,877	جميع فقرات الاستبيان

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 24

- بالنسبة لمدى ثبات جميع فقرات الجزء الأول المتعلق بالإطار الرقابي التكاملية للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير فان قيمة معامل الثبات ألفا كرونباخ بلغت قيمة (0.877) وهي قيم مرتفعة واكبر من الحد الأدنى 0.6
- بالنسبة لمدى ثبات جميع فقرات الجزء الثاني المتعلق بمدى الالتزام بحوكمة الشركات في المؤسسة فان قيمة معامل الثبات ألفا كرونباخ بلغت قيمة (0.800) وهي قيم مرتفعة واكبر من الحد الأدنى 0.6
- بالنسبة لمدى ثبات جميع فقرات الجزء الثالث المتعلق بمدى مساهمة سينارجية العمل التكاملية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تحقيق إرساء آليات حوكمة الشركات فان قيمة معامل الثبات ألفا كرونباخ بلغت قيمة (0.889) وهي قيم مرتفعة واكبر من الحد الأدنى 0.6

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

- اما بالنسبة لجميع فقرات الاستبيان فان قيمة معامل الفا كرومباخ ذات قيم مرتفعة بلغت 0.877 مما يدل على ثبات أداة الدراسة وتجدر الاشارة انه معامل الفا كرومباخ كلما اقتربت قيمته من 01 دل على ان قيمة الثبات مرتفعة.

ومنه نستنتج أن أداة الدراسة (الاستبيان) المتضمنة 107 عبارة التي أعدناها لمعالجة المشكلة المطروحة هي صادقة وثابتة في جميع فقراتها وهي جاهزة للتطبيق على عينة الدراسة 74 فرد

الفرع الثاني: اختبار اعتدالية التوزيع لبيانات العينة والأدوات الإحصائية المستخدمة لقياسه.

اولا: اختبار كشف التوزيع الطبيعي لبيانات اجابات العينة على عبارات الاستبيان. حيث سنتطرق من اجل الكشف على اختبار اعتدالية التوزيع لبيانات العينة إلى اختبار كشف التوزيع الطبيعي لبيانات إجابات العينة على عبارات الاستبيان، إذ يجب تحديد ما إذا كان بيانات أفراد العينة وإجاباتهم على متغيرات الدراسة التي يتم دراستها يتبع التوزيع الطبيعي أم من التوزيعات الاحتمالية. وهناك عدة طرق إحصائية للكشف عن نوع التوزيع وأهمها:

- طريقة اختبار Kolmogorov-Smirnov.
- طريقة حساب معاملي الالتواء والتقلطح و طريقة اختبار Shapiro-Wilk.

يستخدم اختبار Shapiro-Wilk إذا كان عدد الحالات اقل من 50 ، كما أن اختبار Kolmogorov-Smirnov يستخدم إذا كان عدد العينة أكبر من 50، وفي دراستنا نستخدم هذا الأخير

- وللتذكير نعلم أن هناك نوعان من الأساليب الإحصائية التي تستخدم في اختبار الفرضيات:
  - أساليب إحصائية معلمية: وتستخدم في حالة البيانات الرقمية التي توزيعها يتبع التوزيع الطبيعي.
  - أساليب إحصائية غير معلمية: وتستخدم في حالة البيانات الرقمية التي توزيعها لا يتبع التوزيع الطبيعي طبيعي
- وفيما يلي بعض الاساليب الاحصائية المعلمية واللامعلمية للتوضيح :

### جدول رقم (06): توضيح بعض الاساليب الاحصائية المعلمية واللامعلمية.

الأساليب الإحصائية المعلمية	الأساليب الإحصائية المعلمية	الأساليب الإحصائية اللامعلمية
اختبار الفرق بين متوسطين	اختبار ت' T- Test des échantillons indépendants	اختبار مان ويتني Test de Mann-Whitney
اختبار الارتباط بين متغيرين	بيرسون	سبيرمان

المصدر: من إعداد الباحثة لتوضيح معلمية الأساليب الاحصائية.

وعليه ومن أجل اختبار طبيعة توزيع إجابات العينة نحتاج إلى وضع فرضيتين هما فرضية العدم والفرضية البديلة، على اعتبار أن فرضية العدم خاضعة للاختبار أي أنها قد تكون غير صحيحة، مما يتطلب وضع الفرضية البديلة:

- H0:** بيانات العينة تتبع التوزيع الطبيعي.
- H1:** بيانات العينة لا تتبع التوزيع الطبيعي.

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

- قاعدة: هي إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ أو (مستوى المعنوية sig) أكبر من 0.05 فإن البيانات تتبع توزيع طبيعي.

جدول رقم (07): يبين نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات إجابات أفراد العينة

Shapiro-Wilk			Kolmogorov-Smirnova			
Sig.	Df	Statistic	Sig.	Df	Statistic	
0,233	73	0,978	0,200*	73	0,088	بيانات إجابات العينة على جميع فقرات الجزء الأول: الإطار الرقابي التكاملية للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير
0,812	73	0,990	0,200*	73	0,081	بيانات إجابات العينة على جميع فقرات الجزء الثاني: مدى الالتزام بحوكمة الشركات في المؤسسة
0,332	73	0,981	0,200*	73	0,060	بيانات إجابات العينة على جميع فقرات الجزء الثالث: مدى مساهمة سينارجية العمل التكاملية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تحقيق إرساء آليات حوكمة الشركات

كما يستخدم اختبار Shapiro-Wilk إذا كان عدد الحالات أقل من 50 اختبار Kolmogorov-Smirnov يستخدم إذا كان عدد العينة أكبر من 50 وفي دراستنا نستخدم قيم هذا الأخير

\* : علامة تعني ان القيمة الاحصائية للاختبار Kolmogorov-Smirnova هي ذات دلالة إحصائية

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 24

ومن خلال الجدول أعلاه نجد أن مستوى المعنوية sig = 0.200 وهي أكبر من (0.05) ، وهذا بالنسبة لبيانات إجابات العينة على جميع فقرات الجزء الأول: الإطار الرقابي التكاملية للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير من الاستبيان ، وبالنسبة لبيانات إجابات العينة على جميع فقرات الجزء الثاني: مدى الالتزام بحوكمة الشركات في المؤسسة من الاستبيان فان مستوى المعنوية sig = 0.200 وهي أكبر من (0.05) ، وبالنسبة لبيانات إجابات العينة على جميع فقرات الجزء الثالث: مدى مساهمة سينارجية العمل التكاملية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تحقيق إرساء آليات حوكمة الشركات من الاستبيان فان مستوى المعنوية sig = 0.200 وهي أكبر من (0.05). مما يدل على إتباع بيانات إجابات أفراد العينة على جميع فقرات الاستبيان للتوزيع الطبيعي.

ومنه في دراستنا هذه سنستخدم الأدوات الإحصائية المعلمية الوصفية والاستدلالية في تحليل إجابات وأراء افراد العينة واختبار فرضيات الدراسة وفيما يلي شرح الأدوات الإحصائية المستخدمة.  
ثانيا: الأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

تم إخضاع البيانات إلى عملية التحليل الإحصائي باستخدام برنامج التحليل الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS.V24) وتم الاعتماد على بعض الاختبارات، بالإضافة إلى الأساليب الإحصائية الوصفية والأساليب الاستدلالية كذلك الأشكال البيانية كما يلي :

- 1- التكرارات والنسب المئوية: لوصف الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة.
- 2- المتوسط الحسابي: وهو متوسط مجموعة من القيم، أو مجموع القيم المدروسة مقسوم على عددها، وذلك بغية التعرف على متوسط إجابات المبحوثين حول الاستبيان
- 3- الانحراف المعياري: وذلك من أجل التعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة اتجاه كل فقرة أو بعد، والتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضيات، ويوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة فكلما اقتربت قيمته من الصفر فهذا يعني تركيز الإجابات وعدم تشتتها.
- 4- اختبار الصدق والثبات: بالاستعانة بمعامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات ومعامل الارتباط بيرسون لقياس الصدق الاتساق البنائي لأداة الدراسة.
- 5- اختبار (One Sample T test) للعينة الواحدة: ويستخدم هذا الاختبار بغرض التأكد من مدى وجود دلالة إحصائية في إجابات المستقصى منهم لاختبار فرضيات الدراسة، حيث يقارن الأوساط الحسابية لعينة الدراسة بقيمة وسط حسابي الفرضي، إذ يتم احتساب قيمة (T) واستخراج مستوى دلالتها.
- 6- اختبار التوزيع الطبيعي (Kolmogorov-Smirnov): لمعرفة نوع توزيع بيانات العينة.

### الفرع الثالث: تفرغ البيانات وتحليلها:

حيث اعتمدت الباحثة على الطريقة اليدوية في تفرغ الاستبيان، وقد تمت عملية التفرغ اعتمادا على نفس ترتيب فرضيات الدراسة، فكل محور يغطي الأهداف المسطرة، حيث تضمنت هذه الدراسة الاختبارية الإحصائية عدة جداول بسيطة حسب متغيرات الدراسة (المؤهل العلمي، المستوى المهني، التخصص العلمي، سنوات الخبرة) وقد ساعدتنا هذه الأخيرة على تفرغ وتحليل البيانات معتمدين في ذلك على مقاييس إحصائية كالفئات والتكرارات والنسب المئوية، أما فيما يخص التعليق والتفسير فقد انطلقنا فيه من الأسلوب الكمي ( إحصاءات ونسب) إلى الأسلوب الكيفي ( ملاحظات واستنتاجات) من خلال الاستناد إلى مخرجات الاختبار الإحصائي.

أولاً: عرض وتحليل المتغيرات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة:

#### 1/ التحليل الوصفي للبيانات الشخصية لأفراد العينة:

تضمنت المتغيرات الديموغرافية للدراسة كلا من: المؤهل العلمي، المستوى المهني، الفئة من القدرة العلمية، سنوات الخبرة، حيث تم الحصول على النتائج التالية:

#### 1-1/ بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي:

جدول رقم (08): يبين توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي.

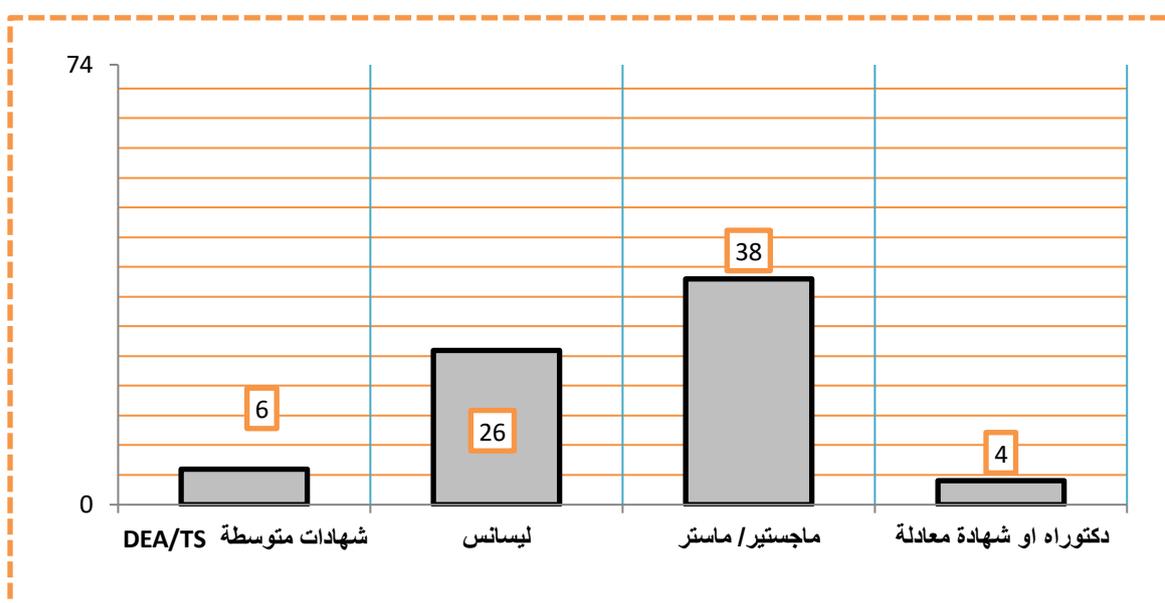
المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية %
المؤهل العلمي	شهادات متوسطة DEA/TS	6	8,1

**الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة  
التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.**

35,1	26	ليسانس
51,4	38	ماجستير /ماستر
5,4	4	دكتوراه او شهادة معادلة
100,0	74	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 24

يتضح من الجدول أعلاه أن أفراد العينة يتوزعون حسب متغير المؤهل العلمي بـ نسبة 8.10 % لصالح الفئة الحاملة لشهادة متوسطة وبنسبة 35.10 % لصالح الفئة المتحصلة على شهادة ليسانس وبنسبة 51.4% لصالح المتحصلين على ماجستير والماستر وبنسبة 5.4 % لصالح الفئة ذوي شهادات الدكتوراه أو معادلة لها من إجمالي عينة الدراسة . والشكل التالي يوضح ذلك.  
الشكل رقم (23): يمثل عرض بياني لتوزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.24 وبرنامج v2007.EXCEL

**2-1/ بالنسبة لمتغير المستوى المهني:**

جدول رقم (09): يبين توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى المهني.

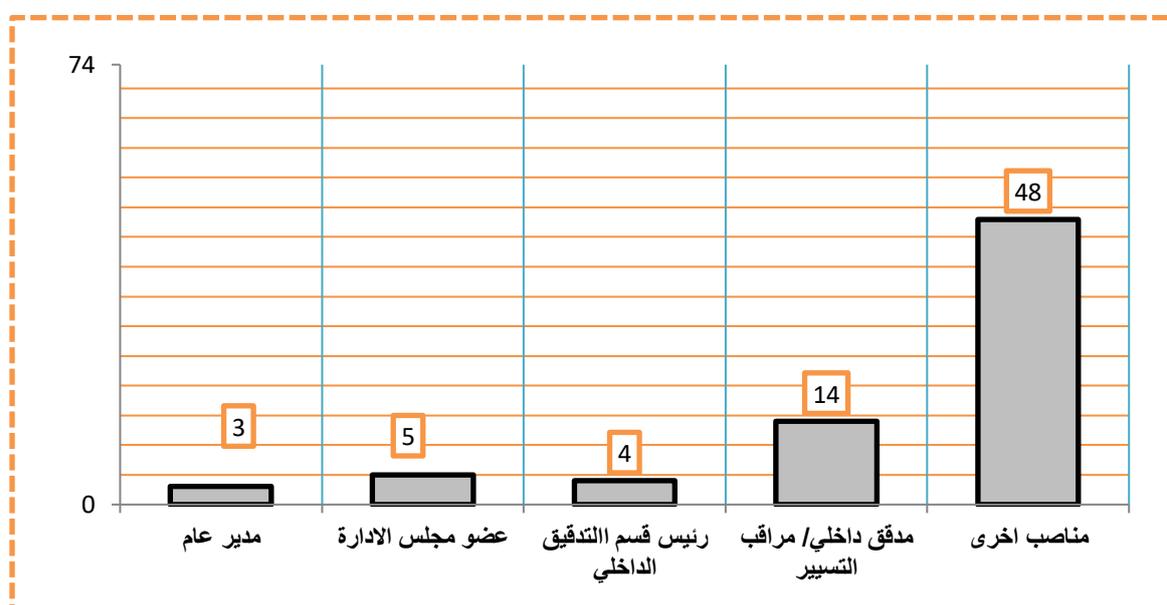
المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية %
المستوى المهني	مدير عام	3	4,1
	عضو مجلس الادارة	5	6,8
	رئيس قسم التدقيق الداخلي /مراقبة التسيير	4	5,4
	مدقق داخلي /مراقب التسيير	14	18,9
	مناصب اخرى	48	64,9
المجموع		74	100,0

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 24

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

يتضح من الجدول أعلاه أن أفراد العينة يتوزعون حسب متغير المستوى المهني بـ نسبة 4.10 % لصالح الفئة يشغلون منصب مدير عام وبنسبة 6.80 % لصالح الفئة أعضاء في مجلس الإدارة وبنسبة 5.40 % لصالح يشغلون منصب رئيس قسم التدقيق الداخلي /مراقبة التسيير وبنسبة 18.90 % لصالح الفئة مدقق داخلي /مراقب التسيير وبنسبة 64.90 % لصالح فئة تشغل مناصب أخرى كالجان التدقيق، الإدارة المالية، مصلحة المحاسبة، مصلحة التجارة والتسويق، مصلحة تنسيق الرقابة الداخلية وتسيير المخاطر، بالإضافة إلى أعضاء الإدارة العامة على رأسهم المدير العام. والشكل التالي يوضح ذلك.

الشكل رقم(24): يمثل عرض بياني لتوزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى المهني



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.24 وبرنامج 2007.EXCEL

### 1-3/ بالنسبة لمتغير التخصص العلمي:

جدول رقم (10): يبين توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي.

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية %
التخصص العلمي	علوم التسيير	59	79,7
	علم المحاسبة	3	4,1
	العلوم المالية	3	4,1
	العلوم الاقتصادية	4	5,4
	تخصصات اخرى	5	6,8
المجموع		74	100,0

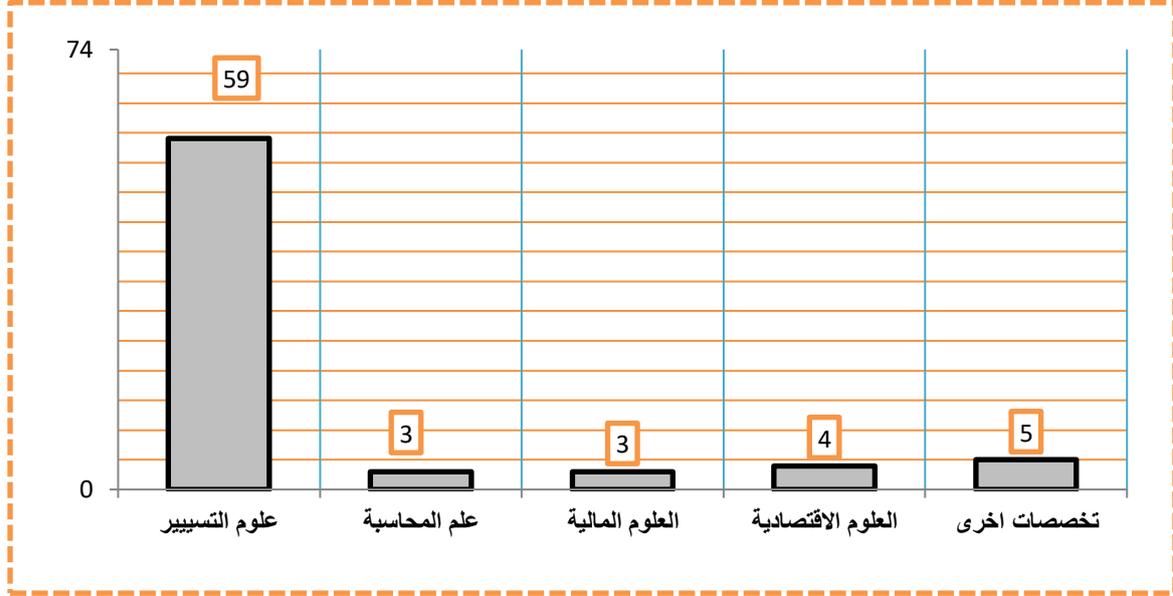
المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 24

يتضح من الجدول أعلاه أن أفراد العينة يتوزعون حسب متغير التخصص العلمي بـ نسبة 79.7 % لصالح فئة تخصص علوم تسيير وبنسبة 4.1 % لصالح فئة علوم محاسبية وبنسبة

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

4.1% أيضا لصالح فئة العلوم المالية، وبنسبة 5.4% لصالح فئة العلوم الاقتصادية، وبنسبة 6.8% لصالح فئة تخصصات أخرى مثل العلوم البنكية والتسويق والهندسة والحقوق. والشكل التالي يوضح ذلك.

الشكل رقم (25): يمثل عرض بياني لتوزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي.



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.24 وبرنامج EXCEL.2007

### 4-1/ بالنسبة لمتغير سنوات الخبرة:

جدول رقم (11): يبين توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة.

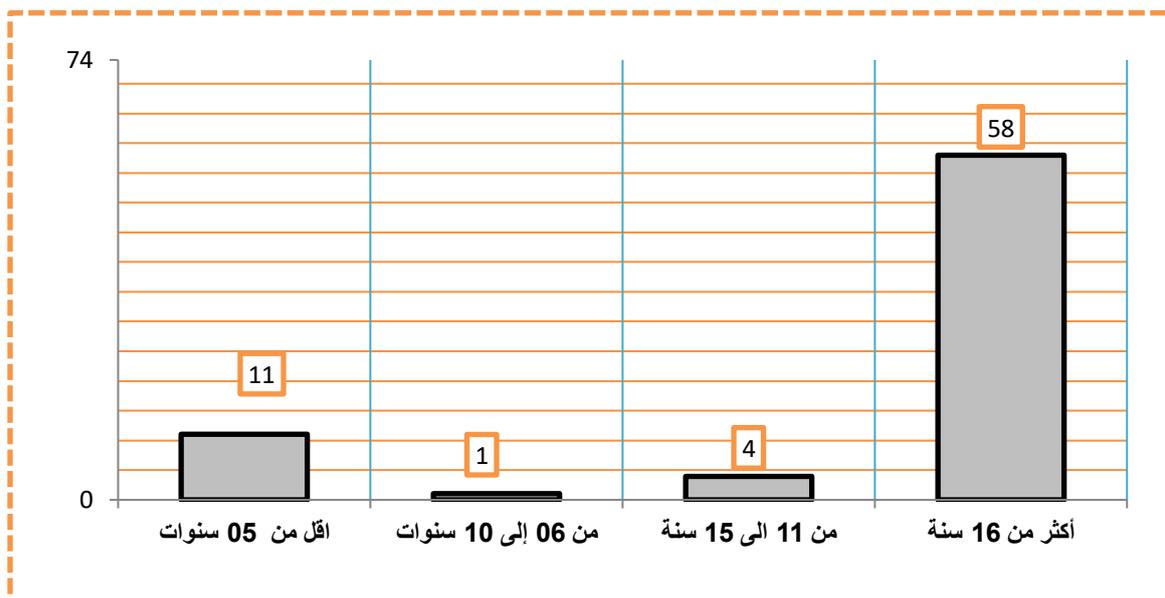
المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية %
سنوات الخبرة	اقل من 05 سنوات	11	14,9
	من 06 إلى 10 سنوات	1	1,4
	من 11 إلى 15 سنة	4	5,4
	أكثر من 16 سنة	58	78,4
المجموع		74	100,0

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 24

يتضح من الجدول أعلاه أن أفراد العينة يتوزعون حسب متغير سنوات الخبرة بـ نسبة 14.9% لصالح فئة تقل من 05 سنوات وبنسبة 1.4% لصالح فئة ما بين 06 إلى 10 سنوات وبنسبة 5.4% لصالح فئة من 11 إلى 15 سنة وبنسبة 78.4% لصالح فئة أكثر من 16 سنة خبرة. والشكل التالي يوضح ذلك.

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

الشكل رقم (26): يمثل عرض بياني لتوزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة.



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.24 وبرنامج v2007.EXCEL

### 2/ التحليل الوصفي لاتجاهات وآراء أفراد عينة الدراسة نحو عبارات الاستبيان.

قبل اختبار الفرضيات نحاول معرفة الآراء واتجاهات أفراد العينة من خلال تحليل فقرات كل جزء وكل محور من أقسام الاستبيان وذلك من خلال معرفة مدى موافقتهم (اتجاه ورأي إيجابي لأفراد العينة) أو اعدم موافقتهم (اتجاه ورأي سلبي لأفراد العينة) لكل عبارة من فقرات الاستبيان وذلك من خلال التحليل الإحصائي للتكرارات والنسبة المئوية المتعلقة بإجابات العينة على كل فقرة من الاستبيان إضافة إلى تأكيد إجاباتهم وأرائهم وهذا باستخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة حيث المتوسط الحسابي يعبر عن متوسط إجابات المستجوبين والانحراف المعياري يوضح مدى أو عدم التشتت في آراء أفراد الدراسة فكلما اقتربت قيمته من الصفر فهذا يعني تركيز الإجابات حول درجة المتوسط الحسابي وعدم تشتتها كما قمنا بحساب المتوسط الحسابي ضمن مجالات لتحديد درجة الموافقة كما يلي :

#### ● حالة استخدام مقياس خماسي في الاستبيان:

الدرجة	الدرجة	مجال المتوسط الحسابي
1	درجة الموافقة	من 01 إلى 1.80 درجة
2	درجة منخفضة جدا	من 1.81 إلى 2.60 درجة
3	متوسطة	من 2.61 إلى 3.40 درجة
4	درجة مرتفعة	من 3.41 إلى 4.20 درجة
5	درجة مرتفعة جدا	من 4.21 إلى 5 درجة

تم الحصول على المجالات باتباع الطريقة التالية :  
 - حساب المدى لتحديد طول الفئة = ( أعلى درجة ( موافق بشدة) - أدنى درجة (غير موافق بشدة) ) / عدد المستويات، وهذا لتحديد اتجاههم نحو كل عبارة هل هم : موافقون بدرجة مرتفعة جدا ، مرتفعة ، موافق نوعا ما ، منخفضة ، منخفضة جدا  
 - تحديد طول الفئة باستخدام المدى حيث:  $0.8 = 5 / (5-1)$  حيث نحصل على مجالات اعلاه.

#### ● حالة استخدام مقياس ثلاثي في الاستبيان:

الدرجة	الدرجة	مجال المتوسط الحسابي
1	درجة الموافقة	من 01 إلى 1.66 درجة
	درجة منخفضة	
	أبدا	

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

متوسطة	2	جزئيا	من 1.67 إلى 2.32 درجة
درجة مرتفعة	3	دائما	من 2.33 إلى 3 درجة
- تحديد طول الفئة باستخدام المدى حيث: $0.66 = 3/(3-1)$ حيث نحصل على مجالات أعلاه.			

● حالة استخدام مقياس (نعم، لا) في الاستبيان:

درجة الموافقة	الدرجة	مجال المتوسط الحسابي
درجة منخفضة	1	من 01 إلى 1.50 درجة
مرتفعة	2	من 1.51 إلى 02 درجة
- تحديد طول الفئة باستخدام المدى حيث: $0.5 = 2/(2-1)$ حيث نحصل على مجالات أعلاه		

- إذن فكلما اقترب قيمة المتوسط إلى الدرجة العليا دل ذلك على أن اتجاه أفراد العينة في موافقتهم على ما ورد في محتوى ومضمون فقرات الاستبيان والعكس صحيح.

1-2/ عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على الجزء الأول "الإطار الرقابي التكاملي للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير": حيث ينقسم الجزء الأول بحد ذاته إلى أربعة (04) محاور بمجمل أربعين (40) سؤالا متداخلا.

1-1-2/ عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على المحور رقم 01: "تقديم وصفي وخصائصي لهيكلتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال": ويحتوي هذا المحور على 06 أسئلة.

- عرض وتحليل السؤال رقم 01 / 02 هل توجد هيكلية مراقبة التسيير على مستوى مؤسستكم؟، إذا كانت الإجابة بنعم، الرجاء وصف هذا القسم أو الهيكلية بطريقة وجيزة من ناحية (التنظيم، طريقة وأدوات العمل، نطاق التطبيق.. الخ)؟

جدول رقم (12) : نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال رقم 1 و 2/

الاتجاه العام لأفراد العينة	انحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التكرارات والنسبة % لإجابات العينة على كل السؤال		العبرة
			نعم	لا	
اتجاه كلي لصالح نعم	0.00	2.00	74	00	ت
			100,0	00	%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 24

من خلال الجدول أعلاه نجد أن اتجاهات أفراد العينة في إجاباتهم على السؤال رقم 01 و 02، كانت لصالح نعم بنسبة: 100.00% و بالمتوسط حسابي بلغ: 2.00 والانحراف معياري: 0.00، وان قيمة المتوسط الحسابي تشير إلى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بـ مرتفعة في إجاباتهم حيث المتوسط الحسابي ضمن المجال (من 1.51 إلى 02 درجة) أي يوجد على مستوى مؤسسة فرتيال – عناية محل الدراسة هيكلية مراقبة التسيير وبدرجة مرتفعة. حيث حسب وجهة نظرهم التي كانت الأكثر تكرارا فان هيكلية مراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال هي عبارة عن قسم مركزي في الإدارة العامة وتابعة بصفة مباشرة لها، تتألف من ستة أشخاص. مدير مراقبة التسيير وخمسة أشخاص مساعدين كمراقبي تسيير فرعيين، تسمح للمسيرين بتقييم أداءاتهم وبمقارنة نتائجهم مع المخططات والأهداف المسطرة وبتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير ملائمة. دورها هو جعل إغلاق

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

الحسابات الشهرية، وتحديد التكاليف في مراحلها المختلفة، وتحديد الانحرافات عن الميزانيات التقديرية وتحليل هذه الاختلافات من خلال المحاسبة الإدارية، ووضع الميزانيات، تستعمل أيضا لوحة القيادة. حيث نستنتج ان هيكله قسم مراقبة التسيير والية عملها على مستوى مؤسسة فرتيال تعد جد مطابقة لما هو معمول به عامة في تنظيم قسم مراقبة التسيير والية سير عمله، وبالتالي فهي تقوم على اسس سليمة ومحينة ومتماشية مع المتطلبات الحالية لهيكله وتنظيم العمل الرقابي الخاص بقسم مراقبة التسيير كما تم التطرق اليه في هيكله وتنظيم قسم مراقبة التسيير من خلال عرض ادبيات الدراسة.

### • عرض وتحليل السؤال رقم 03 /04

#### جدول رقم (13): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على سؤال رقم 4/3

العبارة	التكرارات والنسبة % لإجابات العينة على كل السؤال		المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	الاتجاه العام لأفراد العينة
	لا	نعم			
هل توجد هيكله التدقيق الداخلي على مستوى مؤسستكم؟	00	74	2.00	0.00	اتجاه كلي لصالح نعم
	00	100,0			
	ت				
	%				

#### المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 24

من خلال الجدول أعلاه نجد أن اتجاهات أفراد العينة في اجابتهم على السؤال رقم 03 و04، كانت لصالح نعم بنسبة: 100.00% وبالمتوسط حسابي بلغ: 2.00 والانحراف معياري: 0.00، وان قيمة المتوسط الحسابي تشير إلى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بنسبة مرتفعة في إجابتهم حيث المتوسط الحسابي ضمن المجال (من 1.51 إلى 02 درجة) اي يوجد على مستوى مؤسسة فرتيال – عنابة محل الدراسة هيكله التدقيق الداخلي وبدرجة مرتفعة. وحسب وجهة نظرهم التي كانت أكثر تكرارا فان هيكله التدقيق الداخلي هي عبارة عن قسم مركزي في الإدارة العامة ومرتبطة مباشرة بها، يقدم تقاريره إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة. يتكون من فريق من ستة أشخاص، مدير التدقيق الداخلي والمدققين الداخليين الفرعيين، دوره هو تنفيذ برنامج المراجعة والتدقيق المقرر من قبل لجنة التدقيق وتقديم تقرير عن النتائج المتوصل إليها إلى أعضاء مجلس الإدارة، والإدارة العامة ومراجعتها، يستعمل المسوح الإحصائية "أو أخذ العينات" مقابلات، الاستبيان مراجعة وتدقيق الحسابات، واستبيان الرقابة الداخلية، وفحص ملفات الكمبيوتر والأدوات، والشيكات، ومختلف التحليلات والمقارنات، والمراقبة، المستندات الوظيفية، ورقة تحليل وتقييم المشاكل FRAP. حيث نستنتج ان هيكله قسم التدقيق الداخلي والية عملها على مستوى مؤسسة فرتيال تعد جد مطابقة للمعايير المتعارف عليها والمعمول بها عامة في تنظيم قسم التدقيق الداخلي والية سير عمله، وبالتالي فهي تقوم على اسس سليمة ومحينة ومتماشية مع ما هو معمول به.

### • عرض وتحليل السؤال رقم 05 /05

#### جدول رقم (14) : نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على سؤال رقم 5

السؤال	التكرارات والنسبة % لإجابات العينة على كل السؤال		المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	الاتجاه العام لأفراد العينة
	لا	نعم			
هل تتخذون معايير مرجعية لقياس جودة هيكلتي أو قسمي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير المذكورين أعلاه؟	00	74	2.00	0.00	اتجاه كلي لصالح نعم
	00	100,0			
	ت				
	%				

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

**المصدر:** من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 24 من خلال الجدول أعلاه نجد أن اتجاهات أفراد العينة في اجابتهم على السؤال رقم 05 ، كانت لصالح نعم بنسبة: 100.00% و بالمتوسط حسابي بلغ: 2.00 وانحراف معياري بلغ: 0.00، وان قيمة المتوسط الحسابي تشير إلى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بنسبة مرتفعة في إجابتهم حيث المتوسط الحسابي ضمن المجال (من 1.51 إلى 02 درجة ) أي تتوفر على مستوى مؤسسة فرتيال – عناية محل الدراسة على معايير مرجعية لقياس جودة هيكلتي أو قسمي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير ودرجة مرتفعة.

- **عرض وتحليل السؤال رقم 06/** حسب رأيكم، المعايير التالية تشكل نقاط توافق أو اختلاف بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير؟

**جدول رقم (15) : نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال رقم 6.**

السؤال	التكرارات والنسبة % لإجابات العينة على كل السؤال		المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	الاتجاه العام لأفراد العينة
	نعم	لا			
أهدافوظيفتين	ت	00	2.00	0.00	اتجاه كلي لصالح نعم
	%	00			
نطاق التطبيق	ت	00	2.00	0.00	اتجاه كلي لصالح نعم
	%	00			
فترة الرقابة	ت	24	1,68	0,471	معظمهم لصالح نعم
	%	32,4			
طريقة العمل	ت	20	1,73	0,447	اتجاه كلي لصالح نعم
	%	27,0			
مستوى الاهتمام بنشاطات المؤسسة الأخرى	ت	00	2.00	0.00	اتجاه كلي لصالح نعم
	%	00			
السلطة التنفيذية	ت	00	2.00	0.00	اتجاه كلي لصالح نعم
	%	00			
مجالات التدخل	ت	00	2.00	0.00	اتجاه كلي لصالح نعم
	%	00			
الارتباط الهرمي للوظيفتين	ت	00	2.00	0.00	اتجاه كلي لصالح نعم
	%	00			

**المصدر:** من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 24

من خلال الجدول أعلاه نجد أن اتجاهات أفراد العينة في اجابتهم على السؤال رقم 06 " حسب رأيكم، المعايير التالية تشكل نقاط توافق أو اختلاف بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير؟"، كانت لصالح نعم بنسبة: 100.00% فيما يتعلق بأهدافوظيفتين، نطاق التطبيق، مستوى الاهتمام بنشاطات المؤسسة الأخرى، السلطة التنفيذية، مجالات التدخل والارتباط الهرمي بينما بلغت نسبة 67.6% ونسبة 73% فيما يتعلق بفترة الرقابة، وطريقة العمل على التوالي وبمتوسط حسابي بلغ: 2.00 وانحراف معياري بلغ: 0.00، بالنسبة لكل النقاط الأربعة الذكر ماعدا بالنسبة الى فترة الرقابة وطريقة العمل فقد بلغ متوسطيهما الحسابي 1.68% و 1.73% على التوالي في حين بلغ انحرافهما المعياري 0.471 و 0.447 على التوالي؛ مما يدل بان قيمة تشتت هذا الاخير تعني ان هناك وجود لاختلاف بسيط بين فترة الرقابة وطريقة العمل لكل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بينما تتوافق كل النقاط الاخرى وغاياتها تعد

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

مقارنة كليا بدليل ان قيمة المتوسط الحسابي تشير إلى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بنسبة مرتفعة في إجاباتهم حيث المتوسط الحسابي ضمن المجال (من 1.51 إلى 02 درجة) اي انه بالرغم من الاختلاف البسيط في فترة الرقابة وطريقة العمل الا ان نقاط التوافق شديدة وجد مقارنة بين اهداف وغايات التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير ناهيك عن توافق خصائصهما التنظيمية على مستوى مؤسسة فرتيال – عنابة محل الدراسة وبدرجة مرتفعة. مما يشير الى ان التكامل بينهما جد ممكن.

2-1-2/ عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على المحور رقم 02: "ديناميكية التشاور الفعال": حيث ينقسم المحور المحور بحد ذاته إلى خمسة (05) فقرات بمجمل أربعة وعشرين سؤالاً (24) سؤالاً متداخلاً.

أ- الفقرة الأولى: "الشفافية ونشر المعلومات بين وظيفتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير". تحتوي على سؤالين.

### • عرض وتحليل السؤال رقم 07 و08/

جدول رقم (16): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على مدى الشفافية ونشر المعلومات بين وظيفتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير، السؤال رقم 07 و08/

الاتجاه العام لأفراد العينة	انحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التكرارات والنسبة % لإجابات العينة على كل السؤال			السؤال
			دائما	جزئيا	أبدا	
معظمهم لصالح دائما	0,440	2,74	55	19	00	السؤال رقم 07: هل هناك معلومات معدة بالتفصيل يتم إرسالها في إطار نظام الرقابة الداخلية من قسم التدقيق الداخلي إلى مراقبة التسيير بهدف التأكيد على موثوقية ونوعية المعلومات أو حتى في إطار التدقيق الدوري لمصلحة مراقبة التسيير؛ والتي تعد كمناطق تبادلية حول ملائمة المؤشرات التي يتم إرسالها من طرف مراقبة التسيير إلى التدقيق الداخلي.
			74,3	25,7	00	% وكذا فيما يتعلق بتأمين موثوقية البيانات، كموثوقية المؤشرات: والتي يتم إرسالها من طرف التدقيق الداخلي إلى مراقبة التسيير
معظمهم لصالح دائما	0,295	2,91	67	7	00	السؤال رقم 08: يوفر مراقب التسيير اشارات وامضة للمدقق الداخلي حول: نتائج مؤشرات القياس، معلومات رقمية وكمية حساسة للفت انتباهه حول نقاط الضعف الواجب اخذها بعين الاعتبار خلال القيام بالمهام التدقيقية: تكاليف التسيير "عامة او جزئية بالنسبة لكل نشاط او قسم"

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

							مراقبة التسيير تدقيق داخلي مؤشرات نوعية: "مالية، كمية، نوعية" من مراقبة التسيير الى تدقيق داخلي المساعدة في تحديد ورقمنة التوصيات/ دراسات الجدوى المالية الخاصة بالتوصيات مراقبة التسيير.....تدقيق داخلي
			90,5	9,5	00	%	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 24

من خلال الجدول أعلاه نجد أن اتجاهات أفراد العينة في إجاباتهم على السؤال رقم 07 و 08 "هل هناك معلومات معدة بالتفصيل يتم إرسالها في إطار نظام الرقابة الداخلية من قسم التدقيق الداخلي إلى مراقبة التسيير بهدف التأكيد على موثوقية ونوعية المعلومات أو.....؟" و "يوفر مراقب التسيير إشارات وامضة للمدقق الداخلي حول: نتائج مؤشرات القياس، معلومات رقمية وكمية حساسة للفت انتباهه حول نقاط الضعف الواجب أخذها بعين الاعتبار خلال القيام بالمهام التدقيقية .....؟"، كانت فيما يتعلق بالسؤال رقم 07 لصالح أبدا بنسبة 0%، جزئيا بنسبة 25.7%، ودائما بنسبة 74.3%، وفيما يتعلق بالسؤال رقم 08 بنسبة 0%، جزئيا بنسبة 9.5%، ودائما بنسبة 90.5% وبمتوسط حسابي بلغ: 2.74% و 2.91% في حين بلغ انحرافهما المعياري 0.440 و 0.295 لكل من السؤالين 07 و 08 على التوالي مما يدل على أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بنسبة مرتفعة في إجاباتهم حيث المتوسط الحسابي ضمن المجال (من 2.33 إلى 03 درجة) أي أنه تتوفر نقاط تبادل بين القسمين تغزى إلى زيادة موثوقية وشفافية ودقة عملهما فيما يتعلق بتأمين موثوقية البيانات والمؤشرات كمناطق تبادلية بينهما وهو ما يحث على تطلب تكامل الجانب التشغيلي لعمليهما على مستوى مؤسسة فرتيال – عناية محل الدراسة وبدرجة مرتفعة.

ب- الفقرة الثانية: "تحقيق النوعية لمجلس الإدارة". تحتوي على أربعة أسئلة.

- عرض وتحليل السؤال رقم: 09، 10، 11، 12.

جدول رقم (17): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على مدى تحقيق النوعية لمجلس الإدارة.

الاتجاه العام لأفراد العينة	انحراف المعياري	المتوسط الحسابي	لإجابات العينة على كل % التكرارات والنسبة السؤال					السؤال	
			موافق بشدة	موافق	محايد	لا اتفق	لا اتفق كلياً		
اتجاه كلي لصالح موافق بشدة	0,000	5,00	74	0	00	0	0	ت	السؤال رقم 09: في مرحلة إعداد إستراتيجية، هل تعتقدون ان الية التشاور بين التدقيق الداخلي مراقبة التسيير تعد فعالة لنشر المعلومات فيما يتعلق بالأهداف الاستراتيجية؟
			100,0	00	00	00	00	%	
معظمهم لصالح موافق بشدة	0,281	4,95	71	2	1	0	0	ت	السؤال رقم 10: وفي إطار التسيير التشغيلي، هل تجدون بان الالتزام برقابة تبادلية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير، يتيح تحقيق الكفاءة في الحفاظ على مناخ من الثقة، وتوفير المعلومات وتبادلها، وكذلك روح العمل الجماعي من أجل تعظيم النتيجة؟
			95,9	2,7	1,4	00	00	%	

**الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.**

اتجاه كلي لصالح موافق بشدة	0,000	5,00	74	0	00	0	0	ت	السؤال رقم 11: إذا وافقتم على السؤال السابق، هل توجد سياسة واضحة لتنفيذ هذا العمل في مجالات مثل: نظام تتبع المؤنات، نظام تتبع تحقيق الاهداف التنظيمية؟
			100,0	00	00	00	00	%	
معظمهم لصالح موافق بشدة	0,376	4,91	69	3	2	0	0	ت	السؤال رقم 12: هل تعتقدون بان سينارية العمل، العلاقات والتنظيمات الممكنة بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بالنسبة للدور الاستشاري للمؤسسة، تسمح بتفادي وقوع نزاعات محتملة حول المصلحة الخاصة والتي يمكن أن تضر بكليهما. وبمكائتهما الحيادية في المؤسسة.
			93,2	4,1	2,7	00	00	%	

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 24

من خلال الجدول أعلاه نجد أن اتجاهات أفراد العينة في إجاباتهم على السؤال رقم: 09، 10، 11، 12، كانت معظمها لصالح موافق بشدة، فيما يتعلق بالسؤال رقم 09 بنسبة 100%، وبالنسبة للسؤال رقم 10 بنسبة 95.9%، وبنسبة 100% بالنسبة للسؤال رقم 11، وبنسبة 93.2% بالنسبة للسؤال رقم 12، وبمتوسط حسابي بلغ: 5%، 4.95%، 5%، 4.91%، على التوالي، في حين بلغ الانحراف المعياري 00%، 0.281%، 00%، 0.376%، لنفس الاسئلة على التوالي مما يدل على اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بنسبة مرتفعة في إجاباتهم حيث المتوسط الحسابي ضمن المجال (من 4.21 إلى 5 درجة) اي ان توافر آلية التشاور بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في اطار الالتزام برقابة تبادلية يتيح تحقيق الكفاءة والحفاظ على الثقة المتبادلة ويضفي اهمية على الدور الاستشاري الذي يلعبه كليهما مما يحقق النوعية لمجلس الادارة في الاستعانة بالخدمات التكاملية لكليهما على مستوى مؤسسة فرتيال - عناية وبدرجة مرتفعة.

ج- الفقرة الثالثة: "فعالية ادارة المخاطر". تحتوي على ستة (06) اسئلة.

- عرض وتحليل السؤال رقم 13/ فيما يتعلق بإستراتيجية إدارة المخاطر، وفي ضوء مستويات التعامل الممنوحة لكل نوع من المخاطر، تتبنى المؤسسة الحل أو الحلول التالية لتسيير مخاطرها:

جدول رقم (18) : نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال رقم 13/

الاتجاه العام لأفراد العينة	انحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التكرارات والنسبة% لإجابات العينة على كل السؤال		السؤال
			نعم	لا	
اتجاه كلي لصالح لا	0.00	2.00	00	74	ت
			00	100,0	%
اتجاه كلي لصالح لا	0.00	2.00	00	74	ت
			00	100,0	%
اتجاه كلي لصالح نعم	0.00	2.00	74	00	ت

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

			100,0	00	%	الخيارات الإستراتيجية، التنفيذية، المرنة والثقافة التنظيمية للمؤسسة
اتجاه كلي لصالح نعم	0.00	2.00	74	00	ت	د./- قبول الخطر: أن تتحمل جميع المخاطر؛ باستغلال ما لديها من كفاءات داخلية والعمل على التكيف مع رباح التغيير
			100,0	00	%	

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 24

من خلال الجدول أعلاه نجد أن اتجاهات أفراد العينة في اجابتهم على السؤال رقم 13، كانت لصالح نعم بنسبة: 100.00% بالنسبة للخيار "ج" الحد من المخاطر بتحديد الضوابط الرقابية الحامية داخليا والتقليل من احتمال حدوثها، وكذا بنسبة 100% بالنسبة للخيار "د" قبول المخاطر بمعنى تسييره داخليا والتكيف معه، وبمتوسط حسابي بلغ لكلي الخيارين: 2.00 و 2.00 على التوالي وانحراف معياري: 0.00، و 0.00 على التوالي وان قيمة المتوسط الحسابي تشير إلى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون ب مرتفعة في إجابتهم حيث المتوسط الحسابي ضمن المجال (من 1.51 إلى 02 درجة) أي تعالج المؤسسة مخاطرها داخليا من خلال الحد من المخاطر وقبولها مما يستوجب توافر متانة في نظام الرقابة الداخلي الذي يعتمد بالدرجة الاولى على التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بما في ذلك تكاملهما الرقابي ومنه يحققان بصفة تكاملية كفاءة في تسيير المخاطر التي تسيير داخليا على مستوى مؤسسة فرتيال وبدرجة مرتفعة.

### • عرض وتحليل السؤال رقم 14 / 15 / 16 / 17 / 18.

جدول رقم (19) : نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على الأسئلة رقم 14، 15، 16، 17، 18.

الاتجاه العام لأفراد العينة	انحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التكرارات والنسبة% لإجابات العينة على كل السؤال			السؤال
			نعم	لا ادري	لا	
معظمهم لصالح نعم	0,163	2,97	72	2	0	14./- إذا كانت المؤسسة تدير مخاطرها عن طريق الخيار ج او د او كليهما معا، هل تجدون انه من الضروري ان يجرى تقييم دوري لفعالية هذه الاجهزة في ادارة المخاطر.
			97,3	2,7	0	
معظمهم لصالح نعم	0,199	2,96	71	3	0	15./- هل ترون ان من الضروري للنتائج والتعديلات الهامة الناتجة عن هذا التقييم ان تخضع بصفة منتظمة لمشورة ومناقشة المسيرين والمراقبين الداخليين في المؤسسة.
			95,9	4,1	0	
معظمهم لصالح نعم	0,163	2,97	72	2	0	16./- هل تعتقدون ان تبادل المعلومات بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بشأن ادارة المخاطر يتيح بالنسبة للمسؤولين في الادارة، لمجلس الادارة والمساهمين توفير معلومات موثوقة ذات الصلة في هذا المجال، والتي تسمح في الوقت نفسه ببلوغ الاهداف التشغيلية وتحسين الاداء.
			97,3	2,7	0	
معظمهم لصالح نعم	0,116	2,99	73	1	0	17./- هل تجدون ان مؤشرات المخاطر المالية او " غير المالية " التي تحققت من خلال المشاورات بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير تعطى معلومات مفيدة، موثوقة وذات صلة.
			98,6	1,4	0	
معظمهم	0,163	2,97	72	2	0	18./- ومن خلال هذا التقييم المشترك

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

لصالح نعم		97,3	2,7	0	%	للمخاطر بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير، فهل هناك فرصة لتحسين وامثلية مناهج التسيير والتقليل من التكاليف.
-----------	--	------	-----	---	---	---

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 24

من خلال الجدول أعلاه نجد أن اتجاهات أفراد العينة في اجابتهم على السؤال رقم 14، 15، 16، 17، 18. كانت معظمها لصالح نعم بنسبة: 97.3%، 95.9%، 97.3%، 98.6%، 97.3%، على التوالي، وبمتوسط حسابي بلغ 2.97%، 2.96%، 2.97%، 2.99%، 2.97% على التوالي، وانحراف معياري: 0.163، 0.199، 0.163، 0.116، 0.163، على التوالي وان قيمة المتوسط الحسابي تشير إلى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بـ درجة مرتفعة في إجابتهم حيث المتوسط الحسابي ضمن المجال (من 2.33 إلى 03 درجة)، ومنه نستنتج ان تبادل المعلومات بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بشأن ادارة المخاطر يتيح بالنسبة للمسؤولين في الادارة، لمجلس الادارة والمساهمين توفير معلومات موثوقة ذات الصلة في هذا المجال، والتي تسمح في الوقت نفسه ببلوغ الاهداف التشغيلية وتحسين الاداء على مستوى مؤسسة فرتيال وبدرجة مرتفعة.

د- الفقرة الرابعة: " تحسين الرقابة الداخلية". تحتوي على ستة (06) أسئلة.

- عرض وتحليل السؤال رقم 19/ بمراعاة تسيير جميع الأنشطة في المؤسسة وبالتالي تقبل جميع المخاطر الموازية لها، بما في ذلك المخاطر التشغيلية والمخاطر الإستراتيجية:

جدول رقم (20): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال رقم 19/

السؤال	التكرارات والنسبة % لإجابات العينة على كل السؤال		المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	الاتجاه العام لأفراد العينة
	نعم	لا			
هل تدركون بشكل جيد ماهية تلك المخاطر وكيفية تسييرها ؟	70	4	1,95	0,228	معظمهم لصالح نعم
	94,6	5,4			
هل تتبنون أجهزة وطرق محكمة لتسييرها؟	69	5	1,93	0,253	معظمهم لصالح نعم
	93,2	6,8			

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج : SPSS .V 24

من خلال الجدول أعلاه نجد أن اتجاهات أفراد العينة في اجابتهم على السؤال رقم 19 كانت معظمها لصالح نعم بنسبة: 94.6% بالنسبة للخيار الاول، ونسبة 93.2% بالنسبة للخيار الثاني، وبمتوسط حسابي بلغ 1.95%، 1.93% على التوالي، وانحراف معياري: 0.228، 0.253، على التوالي وان قيمة المتوسط الحسابي تشير إلى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بـ درجة مرتفعة في إجابتهم حيث المتوسط الحسابي ضمن المجال (من 1.51 إلى 02 درجة)، ومنه نستنتج ان المؤسسة جد مدركة للمخاطر المحيطة بها وتعمل على تبني السياسات والاستراتيجيات المحيطة والمحكمة لتسييرها ومن اهم هذه الاستراتيجيات نجد تبنيها لسياسة التكامل بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في نظام الرقابة الداخلية للعمل على تسيير المخاطر وتحسين الاداء على مستوى مؤسسة فرتيال وبدرجة مرتفعة.

- عرض وتحليل السؤال رقم 22/21/20.

جدول رقم (21): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال 22/21/20.

السؤال	إجابات العينة على كل % التكرارات والنسبة السؤال				المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	الاتجاه العام لأفراد العينة
	لا اتفق كلياً	لا اتفق	محايد	موافق			

**الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.**

اتجاه كلي لصالح موافق بشدة	0,000	5,00	74	0	00	0	0	ت	20../- هل تعتقدون أن المشورة والحوار المتبادل بين عضوين من أعضاء الرقابة الداخلية والممثلين في التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير يتيح توفير مؤشرات الأداء والموثوقية.
			100,0	00	00	00	00	%	
اتجاه كلي لصالح موافق بشدة	0,000	5,00	74	0	00	0	0	ت	21../- هل ترون بأن التقييم المتبادل من منظور الرقابة الداخلية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير لكل أجهزة الرقابة الداخلية يضمن للإدارة العامة ومجلس الإدارة الاستعمال الرشيد لكافة مواردها إداريا واقتصاديا مما يعزز من نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة
			100,0	00	00	00	00	%	
اتجاه كلي لصالح موافق بشدة	0,000	5,00	74	0	00	0	0	ت	22../- هل تؤهلون الحوار المتبادل كعامل من عوامل تعزيز وتقوية فعالية أجهزة الرقابة الداخلية.
			100,0	00	00	00	00	%	

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 24

من خلال الجدول أعلاه نجد أن اتجاهات أفراد العينة في اجاباتهم على السؤال رقم 22/21/20. كانت معظمها لصالح موافق بشدة بنسبة: 100% بالنسبة لكل الاسئلة، وبمتوسط حسابي بلغ 5%، وانحراف معياري: 0.00 وان قيمة المتوسط الحسابي تشير إلى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بدرجة مرتفعة في اجاباتهم حيث المتوسط الحسابي ضمن المجال (من 4.21 إلى 05 درجة)، ومنه نستنتج أن جميع افراد العينة اقرروا على أن المشورة والحوار المتبادل بين عضوين من أعضاء الرقابة الداخلية والممثلين في التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير يتيح توفير مؤشرات الأداء والموثوقية وان التقييم المتبادل بينهما يعمل على تعزيز وتقوية فعالية أجهزة الرقابة الداخلية على مستوى مؤسسة فرتيال وبدرجة مرتفعة.

• عرض وتحليل السؤال رقم 24/23.

جدول رقم (22): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال رقم: 24/ 23.

السؤال	التكرارات والنسبة% لإجابات العينة على كل السؤال			المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	الاتجاه العام لأفراد العينة
	لا ادري	لا	نعم			
23../- الصعوبات المتعلقة بحقيقة الواقع الميداني تعد كحواجز وعقبات بالنسبة لإعداد مؤشرات تسمح بقياس مستويات الأداء؟	2	2	70	2,92	0,361	معظمهم لصالح نعم
	2,7	2,7	94,6			
24../- في حال غياب مؤشرات الأداء المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية، تعد سينارجية العمل المتولدة عن الحوار والتشاور بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير كعمد هام في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية؟	0	0	74	3,00	0,000	اتجاه كلي لصالح نعم
	0	0	100.0			

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 24

من خلال الجدول أعلاه نجد أن اتجاهات أفراد العينة في إجاباتهم على السؤال رقم 24/23. كانت معظمها لصالح نعم بنسبة 94.6%، و 100% على التوالي، وبمتوسط حسابي بلغ 2.92%، و 3.00% على التوالي، وانحراف معياري: 0.361 و 0.00 على التوالي، وان قيمة المتوسط الحسابي تشير إلى أن

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بـ درجة مرتفعة في إجاباتهم حيث المتوسط الحسابي ضمن المجال (من 2.33 إلى 03 درجة)، ومنه نستنتج أن جميع أفراد العينة اقرؤا على أنه في حال غياب مؤشرات الأداء المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية، تعد سينارجية العمل المتولدة عن الحوار والتشاور بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير كعمد هام في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية على مستوى مؤسسة فرتيال وبدرجة مرتفعة.

هـ- الفقرة الخامسة: "الأمثلية، الفعالية، والجمع بين الآليتين الرقابيتين للتدقيق الداخلي مراقبة التسيير". تحتوي على ستة (06) أسئلة.

### • عرض وتحليل السؤال رقم 25/

جدول رقم (23) : نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال رقم 25

الاتجاه العام لأفراد العينة	انحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التكرارات والنسبة % لإجابات العينة على كل السؤال			السؤال
			نعم	لا	لا مطلقا	
معظمهم لصالح نعم	0,163	2,97	72	2	0	ت
			97,3	2,7	0	%

25-./ هل هناك مجالات تدخل ورقابة مشتركة ومستندة على الحوار وتكون أكثر فعالية لأنها أكثر شمولاً: -./ خلال القيام بمسارات مهمات التدقيق والرقابة على أساس النتائج مقارنة بالأهداف "المؤشرات" فهل ذلك يعتمد على وجهة نظر مراقب التسيير والتأكيد الفعلي من طرف المدقق الداخلي بالتناسب. AI CG  
..هل يعود المدقق الداخلي إلى مراقب التسيير أو العكس خلال القيام بمهام تحليلية. CG AI

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج : SPSS .V 24

من خلال الجدول أعلاه نجد أن اتجاهات أفراد العينة في إجاباتهم على السؤال رقم 25. كانت معظمها لصالح نعم بنسبة 97.3 %، وبمتوسط حسابي بلغ 2.97 %، وانحراف معياري: 0.163، وان قيمة المتوسط الحسابي تشير إلى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بـ درجة مرتفعة في إجاباتهم حيث المتوسط الحسابي ضمن المجال (من 2.33 إلى 03 درجة)، ومنه نستنتج أن جميع أفراد العينة اقرؤوا على أن هناك مجالات تدخل ورقابة مشتركة ومستندة على الحوار وتكون أكثر فعالية لأنها أكثر شمولاً وذلك من خلال الاعتماد على وجهتي نظر بعضهما البعض بهدف التحام الآراء وتفادي الفجوات في تسيير المخاطر وبالتالي تحقيق الامثلية والفعالية في مستوى الأداء الرقابي على مستوى مؤسسة فرتيال وبدرجة مرتفعة.

### • عرض وتحليل السؤال رقم 26/ من بين المجالات التالية، فيما تتمحور المجالات التي تكون فيها

سينارجية العمل بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير مفيدة حسب رأيكم؟

جدول رقم (24): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال رقم 26

الاتجاه العام لأفراد العينة	انحراف المعيار ي	المتوسط الحسابي	التكرارات والنسبة % لإجابات العينة على كل السؤال		السؤال
			نعم	لا	
اتجاه كلي لصالح نعم	0.00	2.00	74	00	ت
			100,0	00	%

التقييم الأمثل

**الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.**

التشخيص المفصل لنقاط الضعف	ت	00	74	2.00	0.00	اتجاه كلي لصالح نعم
	%	00	100,0			
الرقابة المتبادلة	ت	00	74	2.00	0.00	اتجاه كلي لصالح نعم
	%	00	100,0			
تثمين لغة التبادل والحوار بين مستويين مرتبطين بأعلى مستوى هرمي بالتوازي	ت	00	74	2.00	0.00	اتجاه كلي لصالح نعم
	%	00	100,0			
تحسين نظام قياس الاداء	ت	1	73	1,99	0,116	معظمهم لصالح نعم
	%	1,4	98,6			
اثراء وتعزيز نظم المعلومات	ت	00	74	2.00	0.00	اتجاه كلي لصالح نعم
	%	00	100,0			
نظام المعلومات الرقابة الإستراتيجية	ت	1	73	1,99	0,116	معظمهم لصالح نعم
	%	1,4	98,6			
نظام المعلومات الرقابة التشغيلية	ت	1	73	1,99	0,116	معظمهم لصالح نعم
	%	1,4	98,6			
نظام المعلومات حماية البيئية	ت	1	73	1,99	0,116	معظمهم لصالح نعم
	%	1,4	98,6			
التسيير	ت	00	74	2.00	0.00	اتجاه كلي لصالح نعم
	%	00	100,0			
القيادة	ت	00	74	2.00	0.00	اتجاه كلي لصالح نعم
	%	00	100,0			
التقييمات النهائية	ت	00	74	2.00	0.00	اتجاه كلي لصالح نعم
	%	00	100,0			

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 24

من خلال الجدول أعلاه نجد أن اتجاهات أفراد العينة في إجاباتهم على السؤال رقم 26. كانت معظمها لصالح نعم بنسبة تراوحت بين 98.6 % و 100%، وبمتوسط حسابي تراوح بين 1.99 % و 2%، وانحراف معياري بين: 0.116 و 0.00، وان قيمة المتوسط الحسابي تشير إلى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بدرجة مرتفعة في إجاباتهم حيث المتوسط الحسابي ضمن المجال (من 1.51 إلى 02 درجة)، ومنه نستنتج أن جميع أفراد العينة اقرروا على أن سينارجية العمل التكاملية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير تتركز بصفة بالغة على التقييم الأمثل، التشخيص المفصل لنقاط الرقابة والضعف، الرقابة المتبادلة، تثمين لغة التبادل والحوار بين مستويين مرتبطين بأعلى مستوى هرمي بالتوازي، وكل الخيارات الأخرى، وبالتالي تحقيق الامثلية والفعالية في مستوى الأداء الرقابي على مستوى مؤسسة فرتيال وبدرجة مرتفعة.

- عرض وتحليل السؤال رقم 27/ من بين هذه العناصر فيما تتمثل تلك التي لها اثر كبير وفعال في تحسين سينارجية العمل التكاملية بين التدقيق الداخلي مراقب التسيير؟

**جدول رقم (25) : نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال رقم 27**

**الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.**

السؤال	التكرارات والنسبة % لإجابات العينة على كل السؤال		المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	الاتجاه العام لأفراد العينة
	نعم	لا			
التكامل في اساليب وطرق العمل	ت	1	1,99	0,116	معظمهم لصالح نعم
	%	1,4	98,6		
تحسين نقاط التقارب والتشابه	ت	1	1,99	0,116	معظمهم لصالح نعم
	%	1,4	98,6		
تنسيق جيد للاهداف	ت	2	1,97	0,163	معظمهم لصالح نعم
	%	2,7	97,3		
تعديل وتحديد محكم للاهتمامات والمصالح المشتركة	ت	1	1,99	0,116	معظمهم لصالح نعم
	%	1,4	98,6		
توافق النهايات والغايات	ت	4	1,95	0,228	معظمهم لصالح نعم
	%	5,4	94,6		
الرغبة في تحسين أفضل للمبادلات والتحاورات المشتركة الغايات	ت	2	1,97	0,163	معظمهم لصالح نعم
	%	2,7	97,3		
المبادرة في القضاء على الحواجز والتحفيزات التي تعوق غايات واهداف الطرفين.	ت	1	1,99	0,116	معظمهم لصالح نعم
	%	1,4	98,6		
تثمين القيم والكفاءات الشخصية	ت	3	1,96	0,199	معظمهم لصالح نعم
	%	4,1	95,9		

**المصدر:** من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 24

من خلال الجدول أعلاه نجد أن اتجاهات أفراد العينة في إجاباتهم على السؤال رقم 27. كانت معظمها لصالح نعم بنسبة تراوحت بين 94.6 % و 98.6%، وبمتوسط حسابي تراوح بين 1.95 % و 1.22%، وانحراف معياري بين: 0.116 و 0.228، وان قيمة المتوسط الحسابي تشير إلى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بدرجة مرتفعة في إجاباتهم حيث المتوسط الحسابي ضمن المجال (من 1.51 إلى 02 درجة)، ومنه نستنتج أن جميع أفراد العينة اقرروا على أن كل العناصر التي تم تحليلها لها اثر كبير وفعال في تحسين سينارجية العمل التكاملية بين التدقيق الداخلي مراقب التسيير بهدف تحقيق الامثالية والفعالية في مستوى الأداء الرقابي على مستوى مؤسسة فرتيال وبدرجة مرتفعة.

• **عرض وتحليل السؤال رقم 28/ ما هو الدور الذي يؤديه نظام التسيير المدمج ERP أو PGI**

لتخطيط موارد المؤسسات في بناء سينارجية العمل التكاملية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير؟

نجد أن اتجاهات أفراد العينة في إجاباتهم على السؤال رقم 28 والذي جاء على شكل سؤالاً مفتوحاً ويتعلق بخصوص الدور الذي يؤديه نظام التسيير المدمج ERP أو PGI لتخطيط موارد المؤسسات في بناء سينارجية العمل التكاملية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير كانت في مجملها وحسب وجهة نظرهم تتراوح بين كونه يسمح بالافصاح في الوقت المناسب، يؤدي دور تكاملي وترايطي ومركزي بين جميع الاجهزة والادارات في المؤسسة، يوفر فعالية في كمية ونوعية المعلومات، وفعالية وشفافية في العمل وبصفة خاصة بين قسمي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير؛ مما يعزز من اتصالهم المباشر

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

بالإدارة العامة وباقي الأقسام والإدارات وبالتالي يقوي من أهمية التكامل الرقابي بينهما لارتباطهما المباشر ببعضهما وبالإدارات الأخرى كنقطة تقارب والتقاء مباشرة بينهما.

### • عرض وتحليل السؤال رقم 29/

جدول رقم (26): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال 29

الاتجاه العام لأفراد العينة	انحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التكرارات والنسبة % لإجابات العينة على كل السؤال			السؤال
			نعم	لا	لا ادري	
معظمهم لصالح نعم	0,361	2,92	70	2	2	ت
			94,6	2,7	2,7	%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 24

من خلال الجدول أعلاه نجد أن اتجاهات أفراد العينة في إجاباتهم على السؤال رقم 29. كانت معظمها لصالح نعم بنسبة 94.6 %، وبمتوسط بلغ 2.92 %، وانحراف معياري بلغ 0.361، وان قيمة المتوسط الحسابي تشير إلى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بدرجة مرتفعة في إجاباتهم حيث المتوسط الحسابي ضمن المجال (من 2.33 إلى 03 درجة)، ومنه نستنتج أن جميع أفراد العينة اقرروا على أن سينارجية العمل التكاملية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير تعد مصدرا لإثراء وتعزيز نظام التسيير المدمج لتخطيط موارد لمؤسسة ERP/ PGI على المستوى الكمي والنوعي بهدف تحقيق الامثلية والفعالية في مستوى الأداء الرقابي على مستوى مؤسسة فرتيال وبدرجة مرتفعة.

• عرض وتحليل السؤال رقم 30/ كيف تحكمون رأيكم بالإجمال حول سينارجية العمل بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير من وجهة نظركم العملية والنظرية: كاداة للتسيير، كاداة للرقابة؟، يمكن اعطاء اقتراحات اخرى؟

جدول رقم (27): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال رقم 30/

الاتجاه العام لأفراد العينة	انحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التكرارات والنسبة % لإجابات العينة على كل السؤال		السؤال
			نعم	لا	
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	ت
			100.0	00.0	%
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	ت
			100.0	00.0	%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 24

من خلال الجدول أعلاه نجد أن اتجاهات أفراد العينة في إجاباتهم على السؤال رقم 29. كانت معظمها لصالح نعم بنسبة 100 %، وبمتوسط بلغ 2 %، وانحراف معياري بلغ 0.00، لكلا الخيارين وان قيمة المتوسط الحسابي تشير إلى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بدرجة مرتفعة في إجاباتهم حيث

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

المتوسط الحسابي ضمن المجال (من 1.51 إلى 02 درجة)، ومنه نستنتج أن جميع أفراد العينة اتجهوا الى اعتبار التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير كأداة للتسيير وكأداة للرقابة بهدف تحقيق الامثلية والفعالية في مستوى الأداء الرقابي على مستوى مؤسسة فرتيال وبدرجة مرتفعة. إضافة الى اقتراحهم لاعتبارات اخرى لأهمية هذا التكامل تجسدت في كونه أداة لخدمة فعالية وتكامل الرقابة والتسيير معا، وايضا كاداة لزيادة موثوقية نظام الرقابة الداخلية. وهو ما يفسر بإمكانية تحقيق الأمثلية، والفعالية، والجمع بين الآليتين الرقابيتين للتدقيق الداخلي مراقبة التسيير بهدف تحسين نظام الرقابة الداخلية بالاعتماد على نظام ERP كنقطة التقاء ايجابية تدر منافع مزدوجة الاتجاه وتعد كتغذية عكسية للطرفين "الاثر الايجابي للتكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على نظام ERP، وكذا دور هذا الأخير في ذر منافع على هذا التكامل والتقارب الرقابي."

3-1-2/ عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على المحور رقم 03: " في إطار ديناميكية توطيد العلاقات وتحسينها بصفة مستمرة ومشاركة بين الطرفين." : ويحتوي هذا المحور على 07 أسئلة.

### • عرض وتحليل السؤال رقم 31/ 32.

#### الجدول رقم(28) : نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال 32/31

الاتجاه العام لأفراد العينة	انحراف المعياري	المتوسط الحسابي	إجابات العينة على كل السؤال% التكرارات والنسبة					السؤال	
			لا مطلقا	باختلاف الحالة	بدون إجابة	دوريا	باستمرار		
اتجاه كلي لصالح باستمرار	0,228	4,95	00	00	00	4	70	ت	31.-/ حسب رأيكم؛ المناقشة المتكاملة والمتبادلة للنتائج من طرف كل من هيكلتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير تعد ضرورية من اجل الإشراف المحكم وقيادة أجهزة نظام الرقابة الداخلية؟
			00.0	00.0	00.0	5.4	94.60	%	
اتجاه كلي لصالح باستمرار	0,163	4,97	00	00	00	02	72	ت	32.-/ هل تختبرون بانتظام المهام الأكثر عرضة لتوليد الضغوطات والتأثيرات مثل تلك التي تتجسد في دراسة ومناقشة مستوى أداء وفعالية مضمون المعلومات الواردة من أطراف أخرى ذات العلاقة؟
			00.0	00.0	00.0	2.70	97.30	%	

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 24

من خلال الجدول أعلاه نجد أن اتجاهات أفراد العينة في إجاباتهم على السؤالين 31 و 32 كانت معظمها لصالح باستمرار بنسبة 94.6 %، و 97.30% على التوالي، وبمتوسط حسابي بلغ 4.95 % و 4.97%، وانحراف معياري بلغ 0.228 و 0.163، على التوالي، وان قيمة المتوسط الحسابي تشير إلى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بدرجة مرتفعة في إجاباتهم حيث المتوسط الحسابي ضمن المجال (من 4.21 إلى 05 درجة)، ومنه نستنتج أن جميع أفراد العينة اقرروا على أن المناقشة المتكاملة والمتبادلة للنتائج من طرف كل من هيكلتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير تعد ضرورية من اجل الإشراف المحكم وقيادة

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

أجهزة نظام الرقابة الداخلية وذلك بناء على قيامهم بالاختبار المنتظم للمهام الأكثر عرضة لتوليد الضغوطات والتأثيرات مثل تلك التي تتجسد في دراسة ومناقشة مستوى أداء وفعالية مضمون المعلومات الواردة من أطراف أخرى ذات العلاقة بهدف توطيد العلاقات وتحسينها بصفة مستمرة ومشاركة بين الطرفين على مستوى مؤسسة فرتيال وبدرجة مرتفعة.

• عرض وتحليل السؤال رقم 33/ وإذا كان الأمر كذلك، فما هي الأطراف الفاعلة للقيام بهذه التبادلات والمناقشات، حدد من بين المذكورة أسفله الأطراف التي تدخل في هذا الإطار؟.

### جدول رقم (29) : نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال رقم 33

السؤال	التكرارات والنسبة % لإجابات العينة على كل السؤال		المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	الاتجاه العام لأفراد العينة
	نعم	لا			
الإدارة العامة	ت	2	1,97	0,163	معظمهم لصالح نعم
	%	2,7			
مسير الخطر	ت	1	1,99	0,116	معظمهم لصالح نعم
	%	1,4			
مجلس الإدارة	ت	1	1,99	0,116	معظمهم لصالح نعم
	%	1,4			
المراقب الداخلي	ت	3	1,96	0,199	معظمهم لصالح نعم
	%	4,10			
المدقق الداخلي	ت	1	1,99	0,116	معظمهم لصالح نعم
	%	1,4			
لجنة التدقيق و/أو لجنة تسيير المخاطر	ت	1	1,99	0,116	اتجاه كلي لصالح نعم
	%	1,4			
المسئول التنفيذي "التشغيلي"	ت	2	1,97	0,163	معظمهم لصالح نعم
	%	2,7			
محافظ الحسابات	ت	8	1,99	0,116	معظمهم لصالح نعم
	%	10,8			
مراقب التسيير	ت	00	2,00	0,000	اتجاه كلي لصالح نعم
	%	00,00			

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 24

من خلال الجدول أعلاه نجد أن اتجاهات أفراد العينة في إجاباتهم على السؤال 33 كانت معظمها لصالح نعم بنسبة تراوحت ما بين 97.3 %، و 100 %، وبمتوسط حسابي تراوح بين 1.97 % و 2 %، وانحراف معياري بين 0.163 و 0.00، بالنسبة لكل الخيارات المذكورة أعلاه وان قيمة المتوسط الحسابي تشير إلى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بدرجة مرتفعة في إجاباتهم حيث المتوسط الحسابي ضمن المجال (من 1.51 إلى 02 درجة)، ومنه نستنتج أن جميع أفراد العينة أقرروا على أن كل الأطراف السابق ذكرها تعد فاعلة للقيام بهذه التبادلات والمناقشات، التي تدخل في إطار المناقشة المتكاملة والمتبادلة من طرف كل من هيكلتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال وبدرجة مرتفعة.

• عرض وتحليل إجابات العينة على الأسئلة 37/36/35/34.

جدول رقم (30): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال رقم 37/36/35/34

**الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.**

السؤال	التكرارات والنسبة % لإجابات العينة على كل السؤال		المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	الاتجاه العام لأفراد العينة
	نعم	لا			
34..- / وهل لديكم بصفة عامة نفس الرؤية المتعلقة حول الأداء بمقارنة الآراء مع بعضها البعض؟	68	6	1,92	0,275	معظمهم لصالح نعم
	91.90	8.10			
35..- / هل لديك نفس الرؤية المتعلقة بالأداء مقارنة بآراء المدققين الداخليين و/أو مراقبي التسيير؟	72	2	1,97	0,163	معظمهم لصالح نعم
	97,3	2,7			
36..- / وإذا كانت الإجابة بنعم، هل تعتقدون أن تدخل من الإدارة العامة بغية تحسين التنسيق بين أنشطة التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير ضروري من خلال إعادة تعريف بقواعد وأخلاقيات العمل؟	73	3	1,96	0,199	معظمهم لصالح نعم
	95.90	4.10			
37..- / إن تحقيق تعاوننا فعليا بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير يتضمن معرفة تامة بالدور الذي يلعبه كل منهما، وإن يوفر الأشخاص المسؤولين والمعنيين كل طاقاتهم وإن تكون تصرفاتهم متجانسة من أجل تحقيق وبلوغ الأهداف المسطرة؟	74	00	2,00	0,000	اتجاه كلي لصالح نعم
	100.0	00.00			

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 24

من خلال الجدول أعلاه نجد أن اتجاهات أفراد العينة في إجاباتهم على السؤالين 34، 35، 36، 37، كانت معظمها لصالح نعم بنسبة تراوحت ما بين 91.90 %، و 100 %، وبمتوسط حسابي تراوح بين 1.92 % و 2 %، وانحراف معياري بين 0.275 و 0.00، لكل الاسئلة المذكورة اعلاه، وان قيمة المتوسط الحسابي تشير إلى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بدرجة مرتفعة في إجابتهم حيث المتوسط الحسابي ضمن المجال (من 1.51 إلى 02 درجة)، ومنه نستنتج أن جميع أفراد العينة اقرؤا على أنه وفي إطار ديناميكية توطيد العلاقات وتحسينها بصفة مستمرة ومشاركة بين الطرفين يعد تدخل الإدارة العامة بغية تحسين التنسيق بين أنشطة التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير ضروري من خلال إعادة تعريف بقواعد وأخلاقيات العمل بهدف تحقيق تعاوننا فعليا وان يوفر الأشخاص المسؤولين والمعنيين كل طاقاتهم وان تكون تصرفاتهم متجانسة من أجل تحقيق وبلوغ الأهداف المسطرة على مستوى مؤسسة فرتيال وبدرجة مرتفعة.

2-1-4 / عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على المحور رقم 04: "في إطار ديناميكية التدريب، التعلم، والتطوير المشترك بين الطرفين "بناء هيكله العمل التكاملية" السيناريوية" في إطار ديناميكية توطيد العلاقات وتحسينها بصفة مستمرة ومشاركة بين الطرفين.": ويحتوي هذا المحور على 03 أسئلة.

● عرض وتحليل إجابات العينة على السؤال رقم/ 38

جدول رقم (31): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال/ 38

السؤال	إجابات العينة على كل % التكرارات والنسبة السؤال					المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	الاتجاه العام لأفراد العينة
	لا اتفق كليا	لا اتفق	محايد	موافق	موافق بشدة			

**الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.**

معظم اتجاههم لصالح موافق بشدة	0.228	4.95	70	4	00	0	0	ت	38.-% إن تنفيذ أفضل الممارسات لهذه السيناريات من خلال هذا التعاون والتكامل بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير من أجل بعث وتحسين الأداء والفعالية، يتطلب تواجد خطة عمل مشتركة، موثقة، رسمية ومحددة البنود
			94.6	5.4	00	00	00	%	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 24

من خلال الجدول أعلاه نجد أن اتجاهات أفراد العينة في إجاباتهم على السؤال 38 كانت معظمها لصالح موافق بشدة بنسبة بلغت 94.6 %، وبمتوسط حسابي بلغ 4.95 %، وانحراف معياري بلغ 0.228، وان قيمة المتوسط الحسابي تشير إلى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بدرجة مرتفعة في إجاباتهم حيث المتوسط الحسابي ضمن المجال (من 4.21 إلى 05 درجة)، ومنه نستنتج أن جميع أفراد العينة اقرروا على أن الممارسات لهذه السيناريات من خلال هذا التعاون والتكامل بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير من أجل بعث وتحسين الأداء والفعالية، تتطلب تواجد خطة عمل مشتركة، موثقة، رسمية ومحددة البنود على مستوى مؤسسة فرتيال وبدرجة مرتفعة.

• **عرض وتحليل السؤال رقم 39/** إن ثقافة المؤسسة، نظام التسيير داخلها، سياسة الموارد البشرية، ونظام تحديد الكفاءة والمردودية، تعد بمثابة العوامل التي يمكن اعتبارها كركائز يمكن من خلالها أن يتم الربط بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بالاعتماد على الآليات المدونة أدناه؟

**جدول رقم (32) : نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال رقم/ 39**

السؤال	التكرارات والنسبة % لإجابات العينة على كل السؤال		المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	الاتجاه العام لأفراد العينة
	نعم	لا			
1-التدريب المشترك بحيث يكون كل من المدققين الداخليين ومراقبي التسيير المستقبلين على دراية تامة بتقنيات عمل كل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بصفة تبادلية (كل منهما له دراية تامة بأنشطة وتقنيات ووسائل أداء الطرف الآخر لمهامه).	74	00	2,00	0,000	اتجاه كلي لصالح نعم
	100.0	00.00			
2- التدريب المشترك من خلال المعرفة الشاملة لأسس كل وظيفة بداية من الأسس التي ترتكز عليها كل وظيفة بصفة عميقة وكذا المجالات المتبادلة بينهما والتي يجب أن تتم من خلال تربص مزدوج لكل طرف في مكتب الطرف الآخر.	73	1	1,99	0,116	معظمهم لصالح نعم
	98.6	1.4			
3- تنظيم المسؤوليات المتشابهة والمشاركة المرتبطة بكل طرف من خلال تأطيرها بعمل واحد مشترك بينها	73	1	1,99	0,116	معظمهم لصالح نعم
	98.6	1.4			
4- تكييف نظام المعلومات متجانس ومتسق، في إطار حوكمة نظم المعلومات.	73	3	1,96	0,199	معظمهم لصالح نعم
	95.90	4.10			
5- وضع إطار مرجعي محكم لتسهيل تسيير عمل هذا الإطار التكامل بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير	70	4	1,95	0,228	معظمهم لصالح نعم
	94,6	5,4			
6- تنفيذ وانتهاج برنامج عمل موحد ومشارك	74	00	2,00	0,000	اتجاه كلي لصالح نعم
	100.0	00.00			

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

معظمهم لصالح نعم	0,199	1,96	73	3	ت	7- وضع ميثاق عمل مشترك
			95.90	4.10	%	

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 24

من خلال الجدول أعلاه نجد أن اتجاهات أفراد العينة في إجاباتهم على السؤال 39 كانت معظمها لصالح نعم بنسبة تراوحت بين 94.6% و 100% بالنسبة لجميع الخيارات، وبمتوسط حسابي تراوح أيضا بين 1.95% و 2%، وانحراف معياري بين 0.228 و 0.000، لكل الخيارات المتعلقة بالسؤال رقم 39، وان قيمة المتوسط الحسابي تشير إلى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بدرجة مرتفعة في إجاباتهم حيث المتوسط الحسابي ضمن المجال (من 1.51 إلى 02 درجة)، ومنه نستنتج أن جميع أفراد العينة اقرروا على أن ثقافة المؤسسة، نظام التسيير داخلها، سياسة الموارد البشرية، ونظام تحديد الكفاءة والمردودية، تعد بمثابة العوامل التي يمكن اعتبارها كركائز يمكن من خلالها أن يتم الربط بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بالاعتماد على الآليات المدونة اعلاه على مستوى مؤسسة فرتيال وبدرجة مرتفعة.

• عرض وتحليل السؤال رقم 40/ حسب رأيكم، سياسة حوكمة التقارير بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير تمكن من تحقيق الأهداف الأربعة المذكورة أدنا؟

جدول رقم (33): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال رقم 40/

الاتجاه العام لأفراد العينة	انحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التكرارات والنسبة % لإجابات العينة على كل السؤال		السؤال
			نعم	لا	
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	1../ ديناميكية نظام تتبع التوصيات والاقتراحات المنتبئة من كل طرف بالنسبة للأقسام الأخرى في المؤسسة
			100.0	00.00	ت %
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	2../ تعزيز وتمييز نطاق التدخل لكل طرف وتفعيله "التدقيق الداخلي مراقبة التسيير".
			100.0	00.00	ت %
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	3../- تسمح بتقييم أفضل للأثار المترتبة من جراء سوء تسيير المقاييس المعمول بها على مستوى المصالح الأخرى
			100.0	00.00	ت %
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	4../- خلق شراكة نوعية بين الفريقين من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير تتوفر على أفاق وتطورات متعددة الأبعاد
			100.0	00.00	ت %

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 24

من خلال الجدول أعلاه نجد أن اتجاهات أفراد العينة في إجاباتهم على السؤال 40 كانت معظمها لصالح نعم بنسبة 100% بالنسبة لجميع الخيارات، وبمتوسط حسابي بلغ 2%، وانحراف معياري 0.000، لكل الخيارات، وان قيمة المتوسط الحسابي تشير إلى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بدرجة مرتفعة في إجاباتهم حيث المتوسط الحسابي ضمن المجال (من 1.51 إلى 02 درجة)، ومنه نستنتج أن جميع أفراد العينة اقرروا على أن سياسة حوكمة التقارير بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير تمكن من تحقيق الأهداف الأربعة المذكورة اعلاه على مستوى مؤسسة فرتيال وبدرجة مرتفعة.

2-2/ عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على الجزء الثاني "مدى الالتزام بحوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال": حيث ينقسم الجزء الثاني بحد ذاته إلى محورين بمجمل تسعة عشرة سؤالا (19) مركبا.

2-2-1/ عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على المحور رقم 01: "درجة الدراية بمفاهيم حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال": ويحتوي هذا المحور على ستة عشرة (16) سؤالا.

• عرض وتحليل السؤال رقم 41/

**الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.**

**جدول رقم (34): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال رقم 41**

الاتجاه العام لأفراد العينة	انحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التكرارات والنسبة % لإجابات العينة على كل السؤال		السؤال
			نعم	لا	
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	ت
			100.0	00.00	%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 24

من خلال الجدول أعلاه نجد أن اتجاهات أفراد العينة في إجاباتهم على السؤال 41 كانت معظمها لصالح نعم بنسبة 100 %، وبمتوسط حسابي بلغ 2%، وانحراف معياري 0.000، لكل الخيارات، وان قيمة المتوسط الحسابي تشير إلى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بدرجة مرتفعة في إجاباتهم حيث المتوسط الحسابي ضمن المجال (من 1.51 إلى 02 درجة)، ومنه نستنتج أن جميع أفراد العينة اقرؤا على إدراكهم الجيد ودرايتهم لمبادئ حوكمة الشركات والأسس التي تحققها ويقومون بالعمل بها على مستوى مؤسسة فرتيال وبدرجة مرتفعة.

- عرض وتحليل السؤال رقم 42/ من بين الاعتبارات والجوانب التالية، ما هي حسب رأيكم تلك التي تغطيها وتشملها حوكمة الشركات؟

**جدول رقم (35) : نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال 42**

الاتجاه العام لأفراد العينة	انحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التكرارات والنسبة % لإجابات العينة على كل السؤال			السؤال
			نعم	لا ادري	لا	
معظمهم لصالح نعم	0,344	2,93	71	1	2	ت
			95.90	1.4	2.7	%
معظمهم لصالح نعم	0,259	2,96	72	1	1	ت
			97.3	1.4	1.4	%
معظمهم لصالح نعم	0,344	2,93	71	1	2	ت
			95.9	1.4	2.7	%
معظمهم لصالح نعم	0,327	2,95	72	2	0	ت
			97.3	2.7	00.0	%
معظمهم لصالح نعم	0,281	2,95	72	2	1	ت
			95.9	2.7	1.4	%
اتجاه كلي لصالح نعم	0.000	3.00	74	0	0	ت
			100	0	0	%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 24

من خلال الجدول أعلاه نجد أن اتجاهات أفراد العينة في إجاباتهم على السؤال 42 كانت معظمها لصالح نعم بنسبة تتراوح ما بين 95.90 % الى 100 % لمجمل الخيارات المطروحة، وبمتوسط حسابي بين 2.93 % و 3%، وانحراف معياري بين 0.344 و 0.000، لكل الخيارات، وان قيمة المتوسط الحسابي تشير إلى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بدرجة مرتفعة في إجاباتهم حيث المتوسط الحسابي ضمن المجال (من 2.33 إلى 03 درجة)، ومنه نستنتج أن جميع أفراد العينة اقرؤوا على ان الاعتبارات والجوانب التي تغطيها وتشملها حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال تشمل حقوق

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

المساهمين ذوي الأغلبية، حقوق المساهمين العاديين، حقوق جميع الأطراف ذات العلاقة (أجراء، زبائن، موردين، الأطراف الخارجية والبيئة....)، الشفافية ونشر المعلومات، الأداء والتسيير، وكذا مسؤولية مجلس الإدارة، وبدرجة مرتفعة. أي لحوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال بعد افصاحي، تشغيلي، أخلاقي، ورقابي.

- عرض وتحليل إجابات العينة على الأسئلة: 43، 44، 45، 48، 49، 50، 51، 52، 53، 54، 55، 56، 43، 44، 45، 48، 49، 50، 51، 52، 53، 54، 55، 56  
جدول رقم (36): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على الاسئلة: 43،  
/44،45،48،49،50،51،52،53،54،55،56

الاتجاه العام لأفراد العينة	انحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التكرارات والنسبة % لإجابات العينة على كل السؤال		السؤال
			نعم	لا	
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	43- هل تتبنون ميثاق أو قانون متعلق بحوكمة الشركات داخل مؤسستكم؟
			100.0	00.00	ت %
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	44- لدى المؤسسة، مدونة، ميثاق، أو ديباجة خاصة بأخلاقيات العمل؟
			100.0	00.00	ت %
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	45- هذه الأخيرة؛ هل يتم إدراكها وممارستها من طرف جميع المسنولين وعلى جميع المستويات؟
			100.0	00.00	ت %
معظمهم لصالح نعم	0,163	1,97	72	2	48- هل تخصص المؤسسة منصب عمل يسهر على تطبيق الممارسة الفعلية للأخلاقيات داخل المؤسسة؟
			97,3	2,7	ت %
معظمهم لصالح نعم	0,116	1,99	73	1	49- أو؛ هل هذه المهام المتعلقة بالسهر على تطبيق أخلاقيات العمل داخل المؤسسة مفوضة إلى شخص له السلطة؟
			98.6	1.4	ت %
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	50- أو؛ هل هذه المهام المتعلقة بممارسة أخلاقيات العمل مرتبطة بأعلى المستويات الهرمية في المؤسسة؟
			100.0	00.00	ت %
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	51- هل توجد قواعد موثقة، مضبوطة ومعروفة من قبل كل الأطراف ذات العلاقة تتعلق بالإجراءات الرادعة حول تضارب المصالح، والرشوة؟
			100.0	00.00	ت %
معظمهم لصالح نعم	0,116	1,99	73	1	52- التسلسل الهرمي مهيكّل بصفة موضوعية ومثلي فيما يتعلق بالقواعد الداخلية والخارجية للمؤسسة؟
			98.6	1.4	ت %
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	53- فيما يتعلق بتفويض السلطات، بالنسبة لكل المستويات، هل هو مكتمل ومحدد؟
			100.0	00.00	ت %
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	54- هل يتم العمل به باستمرار؟ وهل يتم تحيينه حسب الظروف يوميًا؟
			100.0	00.00	ت %
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	55- القائد في هذه الحالة، هل له كل الصلاحيات، الإمكانات والوسائل التي تسمح له بالقيام بمهامه وأداء صلاحياته على أكمل وجه؟
			100.0	00.00	ت %
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	56- هل تختبرون بانتظام (بصفة منتظمة) المهام والأفعال الأكثر حساسية وعرضة في توليد الضغوطات والتأثيرات وما شابهها؟
			100.0	00.00	ت %

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 24

من خلال الجدول أعلاه نجد أن اتجاهات أفراد العينة في إجاباتهم على الأسئلة 43، 44، 45، 48، 49، 50، 51، 52، 53، 54، 55، 56 كانت معظمها لصالح نعم بنسبة تتراوح ما بين 97.3% إلى 100% لمجمل الأسئلة المطروحة، وبمتوسط حسابي بين 1.97% و 2%، وانحراف معياري بين 0.163 و 0.000، لكل الاسئلة، وان قيمة المتوسط الحسابي تشير إلى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بدرجة مرتفعة في إجاباتهم حيث المتوسط الحسابي ضمن المجال (من 1.51 إلى 02 درجة)، ومنه نستنتج أن جميع أفراد العينة اقرروا على ان مؤسسة فرتيال عنابة تلتزم بالتطبيق الجيد

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

لحوكمة الشركات في المؤسسة من خلال تبني ميثاق أو قانون متعلق بحوكمة الشركات داخل المؤسسة على شكل ديباجة والتي يتم إدراكها وممارستها من طرف جميع المسؤولين وعلى جميع المستويات من خلال تخصيص المؤسسة منصب عمل يسهر على تطبيق الممارسة الفعلية للأخلاقيات داخل المؤسسة مفوضة له السلطة للقيام بذلك، كما يتم العمل به باستمرار وتحيينه حسب الظروف حيث جاءت هذه الموافقة بدرجة مرتفعة. مما يفسر ويؤكد بدرجة عالية وجود كل من الجوانب: الإفصاحية، التشغيلية، الإستراتيجية، الأخلاقية، والرقابية لحوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

### • عرض وتحليل إجابات العينة على الأسئلة 46/47

تظهر اتجاهات أفراد العينة في إجاباتهم على السؤال رقم 46 و 47 والذان جاءا على شكل سؤال مفتوحا يتعلق بممارسات الحوكمة على مستوى مؤسسة فرتيال ويتمثلان في " كيف تتم مناقشتها وممارستها؟.....؟"، " هل تظهر على شكل قانون أخلاقيات العمل، قواعد أساسية تنظم سير نشاطات المؤسسة، أو أنها ليست سوى مجموعة من المبادئ الأخلاقية ليس لها اثر على الممارسة العملية في ارض الواقع؟" على التوالي في مجملها بالنسبة للسؤال رقم 46 على ان ممارسات الحوكمة العملية على مستوى مؤسسة فرتيال تظهر من خلال احترام القوانين والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة والموردين، والمنظمين، والمجتمع بأسره، وكذا من خلال من خلال الالتزام بالسياسات الداخلية للمؤسسة والتي تشمل النظام والعمليات والأشخاص، والتي تخدم احتياجات المساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين، من خلال توجيه ومراقبة أنشطة إدارة الأعمال الجيدة مع، الموضوعية والمساءلة والنزاهة. وهي ممارسة جد سليمة ومتطابقة مع الاسس المعيارية للحوكمة، اما بالنسبة للسؤال رقم 47 فان اثرها واضح وهو عبارة عن قانون أخلاقيات العمل، بالإضافة الى قواعد أساسية تنظم سير نشاطات المؤسسة وتشمل مجموعة من المبادئ الأخلاقية لها اثر على الممارسة العملية في ارض الواقع، كما ان هناك من اتجه الى تلخيصها عمليا علمستوى المؤسسة في مجموعة من اللوائح الصارمة التي تنظم تسيير العمل بشكل قانوني ومضبوط كما تهدف الى تحقيق الشفافية والمساءلة لإدارة الشركة في مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة للشركة وإدارة الشركة وفقاً للأهداف المنشأة من أجلها، وبالتالي نجد هذه الآراء المتقاربة والمعقولة تعبر وتجسد الجانب العملي للحوكمة مما يعزز من مكانتها ودرجة العمل بها على مستوى مؤسسة فرتيال.

2-2-2/ عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على المحور رقم 02: " درجة الدراية والوعي بالإطار التشريعي والمؤسسي لحوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال": ويحتوي هذا المحور على ثلاثة أسئلة.

### • عرض وتحليل إجابات العينة على الأسئلة 57/58/59

جدول رقم (37): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال: 59/58/57

الاتجاه العام لأفراد العينة	انحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التكرارات والنسبة % لإجابات العينة على كل السؤال		السؤال
			نعم	لا	
معظمهم لصالح نعم	0,344	1,86	64	10	ت
			86,5	13,5	%
معظمهم لصالح نعم	0,199	1,04	3	71	ت
			4,1	95,9	%
معظمهم لصالح نعم	0,253	1,93	69	5	ت
			93,2	6,8	%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 24

من خلال الجدول أعلاه نجد أن اتجاهات أفراد العينة في إجاباتهم على الأسئلة 59/58/57 كانت معظمها لصالح نعم بنسبة تتراوح ما بين 86.5% الى 95.9% لمجمل الأسئلة المطروحة، وبمتوسط

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

حسابي بين 1.86% الى 1.04%، وانحراف معياري بين 0.344 و 0.199، لكل الاسئلة، وان قيمة المتوسط الحسابي تشير إلى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بدرجة مرتفعة في إجاباتهم حيث المتوسط الحسابي ضمن المجال (من 1.51 إلى 02 درجة)، ومنه نستنتج أن جميع أفراد العينة اقرروا على ان لهم دراية ببعض النصوص التشريعية الجزائرية المتعلقة بحوكمة الشركات كما جاء حسب رأيهم انها لا تتضمن بعض النقائص أو القصور في أحكامها مقارنة ببعض نصوص الهيئات الدولية التي لها ممارسة فعالة في تعزيز ممارسات حوكمة الشركات والتي لهم دراية بها حيث جاءت هذه الموافقة بدرجة مرتفعة. مما يفسر ويؤكد توفر درجة عالية من الدراية والوعي بالإطار التشريعي والمؤسسي لحوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال. حيث تعمل المؤسسة على التطبيق السليم للحوكمة المبني على أسس صحيحة ومحينة، تتماشى وتتكيف مع رياح التغيير.

2-3/ عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على الجزء الثالث "مدى مساهمة سينارجية العمل التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تحقيق إرساء آليات حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال": حيث ينقسم الجزء الثالث بحد ذاته إلى ثلاثة محاور بمجمل ثمانية وأربعين سؤالاً (48) مركباً.

2-3-1/ عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على المحور رقم 01: "التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال": ويحتوي هذا المحور على ستة عشرة (16) سؤالاً.

### • عرض وتحليل إجابات العينة على الأسئلة من 60-75/

#### جدول رقم (38): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على الأسئلة من 60-75/

الاتجاه العام لأفراد العينة	انحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التكرارات والنسبة % لإجابات العينة على كل السؤال		السؤال
			نعم	لا	
اتجاه كلي لصالح نعم	0,116	1,99	73	1	ت 60- هل يوجد اتصال مباشر بين المدقق الداخلي والإدارة العليا للشركة ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق؟
			98.6	1.4	%
معظمهم لصالح نعم	0,116	1,99	73	1	ت 61- هل يتلقى المدقق الداخلي تدريب وتعليم مستمر من أجل تنمية المعارف والمهارات وزيادة خبراته وموضوعيته؟
			98.6	1.4	%
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	ت 62- هل يلتزم المدقق الداخلي ببذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه بإجراءات التحليل اللازمة؟
			100.0	00.00	%
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	ت 63- هل يقوم المدقق الداخلي بالإشراف على عمليات التقصي ذات العلاقة بالغش أو الأخطاء التي تقع في الشركة وكيفية تجنب الأخطاء؟
			100.0	00.00	%
معظمهم لصالح نعم	0,116	1,99	73	1	ت 64- هل توجد استقلالية للمدقق الداخلي في أداء عمله وتحديد نطاق تدخله والأنشطة المراد تدقيقها؟
			98.6	1.4	%
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	ت 65- هل يتم الإبلاغ عن أي ضغوط يتم التعرض لها أثناء ممارسة المهنة من طرف المدقق الداخلي؟
			100.0	00.00	%
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	ت 66- هل تعمل إدارة التدقيق الداخلي على إخضاع نظم الرقابة الداخلية لعمليات تقويم دورية والعمل على تحديد المشاكل الموجودة وتصحيحها؟
			100.0	00.00	%
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	ت 67- هل تقوم إدارة التدقيق الداخلي بدور فعالة في إدارة المخاطر وتسييرها من خلال تحديد وتقويم المجالات الهامة التي تكون عرضة للخطر في المؤسسة وتصنيفها إلى مخاطر جوهرية وعادية؟
			100.0	00.00	%
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	ت 68- هل يساهم التدقيق الداخلي في العمل على احترام حقوق أصحاب المصالح كما يشرعها القانون، وضمان الحصول على التعويضات في حالة انتهاك حقوقهم؟
			100.0	00.00	%
اتجاه كلي	0,000	2,00	74	00	ت 69- هل يعمل التدقيق الداخلي على مساعدة مجلس الإدارة على

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

توجيه ومراجعة إستراتيجية المؤسسة ومدى حرصها على تعظيم حملة الأسهم؟	%	00.00	100.0		لصالح نعم
70- هل يعمل التدقيق الداخلي على ضمان المستوى الكافي من الإفصاح والشفافية عن طريق مراجعة التقارير المالية السنوية أو الدورية؟	ت	00	74	2,00	0,000
	%	00.00	100.0		
71- هل يساهم التدقيق الداخلي في العمل على إيجاد وتوفير آليات لمشاركة أصحاب المصالح في تحسين مستويات الأداء للمؤسسة؟	ت	00	74	2,00	0,000
	%	00.00	100.0		
72- هل يتم تهيئة ووضع كل الوسائل اللازمة والأساسية لسير عمل المدقق الداخلي بشكل حسن؟	ت	2	72	1,97	0,163
	%	2,7	97,3		
73- هل تستقبلون المعلومات الضرورية والهامة وفي الوقت المناسب؟	ت	2	72	1,97	0,163
	%	2,7	97,3		
74- هل هناك اهتمام وجدية بتوصيات واقتراحات المدقق الداخلي من قبل إدارة الشركة ومجلس الإدارة؟	ت	1	73	1,99	0,116
	%	1.4	98.6		
75- يسعى التدقيق الداخلي إلى إعطاء صورة عادلة وصادقة على وضعية المؤسسة، ويسهر على بث أخلاقيات العمل لدى قيامة بانجاز مختلف مراحل أداء مهامه؟	ت	00	74	2,00	0,000
	%	00.00	100.0		

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 24

من خلال الجدول أعلاه نجد أن اتجاهات أفراد العينة في إجاباتهم على الأسئلة من 60-75/ كانت معظمها لصالح نعم بنسبة تتراوح ما بين 97.3% إلى 100% لمجمل الاسئلة المطروحة، وبمتوسط حسابي بين 1.97% و 2%، وانحراف معياري بين 0.163 و 0.000، لكل الاسئلة، وان قيمة المتوسط الحسابي تشير إلى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بدرجة مرتفعة في إجاباتهم حيث المتوسط الحسابي ضمن المجال (من 1.51 إلى 02 درجة)، ومنه نستنتج أن جميع أفراد العينة اقرؤا على ان التدقيق الداخلي يعد كآلية لحوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال وذلك من خلال سعي هذا القسم على إعطاء صورة عادلة وصادقة عن وضعية المؤسسة، والسهر على بث أخلاقيات العمل لدى قيامة بانجاز مختلف مراحل أداء مهامه، وكذا اتصاله المباشر بالإدارة العليا للمؤسسة ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق، كما انه يتلقى التدريب والتعليم المستمر من أجل تنمية المعارف والمهارات وزيادة خبراته وموضوعيته، والتزامه ببذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه بإجراءات التحليل اللازمة وله استقلالية تامة في نطاق تدخله والأنشطة المراد تدقيقها، وله دور فعال في إدارة المخاطر وتسييرها من خلال تحديد وتقويم المجالات الهامة التي تكون عرضة للخطر في المؤسسة وتصنيفها إلى مخاطر جوهرية وعادية، كما يساهم في العمل على احترام حقوق أصحاب المصالح كما يشرعها القانون، وضمان الحصول على التعويضات في حالة انتهاك حقوقهم، كما يعمل التدقيق الداخلي على مساعدة مجلس الإدارة على توجيه ومراجعة إستراتيجية المؤسسة ومدى حرصها على تعظيم حملة الأسهم، وضمان المستوى الكافي من الإفصاح والشفافية، وتوفير آليات لمشاركة أصحاب المصالح في تحسين مستويات الأداء للمؤسسة، كما أن هناك اهتمام وجدية بتوصيات واقتراحات المدقق الداخلي من قبل إدارة الشركة ومجلس الإدارة من خلال الدور الاستشاري الذي يلعبه، حيث جاءت هذه الموافقة بدرجة مرتفعة. مما يفسر ويؤكد بدرجة عالية على أن التدقيق الداخلي يعد كآلية لحوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

2-3-2/ عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على المحور رقم 02: "مراقبة التسيير كآلية لحوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال": ويحتوي هذا المحور على ستة عشرة (16) سؤالا.

### ● عرض وتحليل إجابات العينة على السؤال رقم 76/

نجد أن اتجاهات أفراد العينة في إجاباتهم على السؤال رقم 76 والذي جاء على شكل سؤال مفتوحا "مما تتشكل إدارة المؤسسة؟" كانت مجملها تتمثل في: " تتشكل إدارة المؤسسة من: مجلس الإدارة، لجان التدقيق والمراقبة، الرئيس المدير العام، المدير العام، نائبه" بنسبة 100% وتعد هذه التشكيلة هي

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

الأمثل والأنسب لإضفاء مصداقية وموثوقية أكثر فيما يتعلق نظام الرقابة الداخلية خاصة وان لجان التدقيق والمراقبة تضم كل من مديري قسم التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير؛ مما يعزز من اتصالهم المباشر بالإدارة العامة وبالتالي يقوي من أهمية التكامل الرقابي بينهما لارتباطهما المباشر ببعضهما وبالإدارة العامة كنقطة تقارب والتقاء مباشرة.

### • عرض وتحليل إجابات العينة على الأسئلة من 102-77/

#### جدول رقم (39) : نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على الأسئلة من 102-77/

الاتجاه العام لأفراد العينة	انحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التكرارات والنسبة % لإجابات العينة على كل السؤال		السؤال
			نعم	لا	
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	77- هل يوجد مجلس المراقبة؟
			100.0	00.00	%
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	78- هل يوجد مجلس مكافآت في المؤسسة؟
			100.0	00.00	%
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	79- هل تمارسون مبدأ مخزون الخيارات داخل المؤسسة؟
			100.0	00.00	%
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	80- هل تم تخصيص قسم أو مصلحة للرقابة الداخلية في المؤسسة؟
			100.0	00.00	%
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	81- في إطار ما يعرف بسياسة RSE؛ هل الأطراف ذات العلاقة لها مكانة هامة في سياسة المؤسسة؟
			100.0	00.00	%
معظمهم لصالح لا	0,447	1,27	20	54	82- هل يوجد من بين فريقكم من ينتمي إلى لجنة تدقيق؟
			27,0	73,0	%
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	85- هل هناك تأثير ملحوظ وجوهري بالنسبة للجنة التدقيق على مراقبة التسيير
			100.0	00.00	%
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	86- هل تجرى اجتماعات تشمل لجنة التدقيق ومحافظ الحسابات والإدارة المالية بحضور مراقبة التسيير؟
			100.0	00.00	%
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	91- هل تستخدمون المؤشرات المالية أو غير المالية؟
			100.0	00.00	%
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	95- هل تستجيب وظيفة مراقبة التسيير الحالية إلى تطلعات الإدارة فيما يتعلق بالبيئة والتوجه الاستراتيجي للمؤسسة؟
			100.0	00.00	%
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	96- التقارير وجداول القيادة المعدة تسمح بتوجيه وإرشاد سياسة المؤسسة وكذا المساعدة على اتخاذ القرارات الصحيحة؟
			100.0	00.00	%
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	97- هل تستخدمون برامج آلية لتخطيط موارد المؤسسة مثل نظام ERP للقيام باعداد التقارير المالية،
			100.0	00.00	%
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	99- هل تعتقدون بان استخدام نظام ERP يسهل من مهام مراقبة التسيير وفي وقت امثل؟
			100.0	00.00	%
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	100- هل تؤهلون نظام ERP كآلية تسمح بتأكيد صحة وموثوقية المعلومات المالية لمصلحة الأطراف ذات العلاقة؟
			100.0	00.00	%
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	101- هل تعتقدون بان التقارير المالية وجداول القيادة المعدة عن طريق نظام ERP تسهل من عملية اتخاذ القرارات والتوجهات الاستراتيجية وتجعلها مثلى؟
			100.0	00.00	%
اتجاه كلي	0,000	2,00	74	00	102- إن نظام تخطيط موارد المؤسسة ERP يعطي قيمة

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

مضافة لمراقبة التسيير كونه يسمح بتفعيل التوقعات المسبقة، إعداد، استكشاف وإعلام الأطراف ذات العلاقة بكل التفاصيل والمعلومات مما يساهم في التركيز على بث أخلاقيات العمل وحماية أصحاب المصالح؟	%	00.00	100.0	لصالح نعم
---	---	-------	-------	-----------

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 24

من خلال الجدول أعلاه نجد أن اتجاهات أفراد العينة في إجاباتهم على الأسئلة من 77-102/ كانت معظمها لصالح نعم بنسبة 100% لمجمل الاسئلة المطروحة والتي نخصها في الاسئلة التالي: 77، 78، 79، 80، 81، 85، 86، 89، 91، 95، 96، 97، 99، 100، 101، 102، وبمتوسط حسابي بلغ 2%، وانحراف معياري بين 0.000، لكل الاسئلة السابقة الذكر، ما عدا السؤال رقم 82 والذي تمحور حول هل يوجد من بين فريقكم من ينتمي الى لجنة التدقيق؟ والذي كانت نسبته 73% لصالح لا ذلك ان الاستبيانات الموزعة شملت اقسام اخرى تشغيلية مثل المحاسبة والتسويق... وهذا جد طبيعي ألا تنتمي هذه الاقسام التشغيلية والتي تدخل ضمن افراد عينة الدراسة الى لجنة التدقيق لان لا مركزها ولا سلطتها وطبيعة عملها يسمح بذلك تنظيميا، والذي بلغ متوسطه الحسابي 1.27% وانحراف معياري قيمة 0.447، اما المتوسط الحسابي بالنسبة لباقي الاسئلة فقد بلغ 2.00%، وانحراف معياري قيمته 0.000، وان قيمة المتوسط الحسابي تشير إلى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بدرجة مرتفعة في إجاباتهم حيث المتوسط الحسابي ضمن المجال (من 1.51 إلى 02 درجة)، كما ان اغلبية افراد العينة بالنسبة للسؤال رقم 77، فبالإضافة الى كونهم وافقوا بالاغلبية المطلقة على انه يوجد مجلس مراقبة فقد افقروا كذلك بالاغلبية المطلقة على انه عبارة عن لجنة دائمة منبثقة من مجلس الإدارة، مكونة من المديرين غير التنفيذيين للمؤسسة، مسؤولة عن تقييم أداء مجلس الإدارة، والتأكد من أن القرارات التنفيذية وإجراء تقييم دوري لنظام الرقابة الداخلية بما في ذلك التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير، وكذلك بالنسبة للسؤال رقم 80، فانه بالإضافة الى اقرار نسبة 100% من افراد العينة على انه يوجد قسم أو مصلحة للرقابة الداخلية في المؤسسة فقد افقروا بالاغلبية المطلقة على ان القيمة الايجابية التي يقدمها للمؤسسة تتمثل في زيادة موثوقية اجهزة الرقابة الداخلية من جهة، وكذا الحد من الانحرافات السلبيه المادية، أما بالنسبة للسؤال رقم 82، فان اغلبية افراد العينة اعتبروا ان دور لجنة التدقيق يتلخص نشاطاتها في مراجعة ترشيح المدقق الخارجي، ونطاق ونتائج التدقيق، وكذلك نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر. وتسعى اللجنة لتقديم رؤية واضحة عن مدى تحقيق مبادئ حوكمة المؤسسات، والقيام بمهمة الرقابة والتدقيق والمسائلة. اما بالنسبة للسؤال 83 فان اغلبية افراد العينة اتجهوا الى اعتبار العلاقات المتواجدة والتي تربط بين لجنة التدقيق ومراقبة التسيير تتمثل في كون وظيفة التدقيق ونظام مراقبة التسيير مفهومان مترابطان لا يمكن تفسير أحدهما بمعزل عن الآخر، ويمثلان حجر الأساس بالنسبة للمؤسسة عند تقييم مركزها المالي، وبالنسبة الى السؤال 84 فان اغلبية افراد العينة افقروا على ان متطلبات لجنة التدقيق من المصالح والأقسام المالية المختلفة " مراقبة التسيير، قسم المالية، المحاسبة" تتمثل في مناقشة الأمور المتعلقة بترشيح هذه الاقسام والتأكد من استيفائه للشروط الواردة في التشريعات النافذة، وعدم وجود ما يؤثر على استقلاليتها، بالإضافة الى التأكد من عدم وجود أي تضارب في المصالح، وكذا تحقيق المساءلة الشفافية لجميع المعلومات المالية المعدة للنشر من طرف هذه الاقسام، اما السؤال رقم 87، فقد اقر اغلبية افراد العينة على ان الوسائل المستعملة لمراقبة وتدقيق البيانات المالية، التقارير الدورية، جداول القيادة تتمثل في كل التقارير الصادرة عن مختلف المصالح والاقسام، وبالدرجة الاولى تقارير المدقق الخارجي، ومخرجات الانظمة المعلوماتية الخاصة بالتسيير الداخلي بما في ذلك ERP، وقد اجاب اغلبية افراد العينة فيما يتعلق بالسؤال رقم 88، ان من يقوم بهذه الرقابة يتمثل في الادارة العامة، المدقق الخارجي والمسؤولين في المستوى الهرمي الاعلى، لجان التدقيق والرقابة، وبالنسبة للسؤال رقم 89 فقد وافق اغلبية افراد العينة على ان الطرق المستخدمة في حساب التكاليف تتمثل في ABC التكلفة على اساس النشاط، TQM ادارة الجودة الشاملة وكذلك عن طريق اليات وقاعدة بيانات انظمة التسيير المدمج ERP، وبالنسبة للسؤال 90 فقد وافق اغلبية افراد العينة على تفضيلهم لهذه

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

الطرق بدلا عن طرق أخرى استجابة لتطلعات المؤسسة فيما يتعلق بالمحافظة على مكانتها الريادية بالنسبة للمنتج والسوق على المدى القصير، المتوسط والبعيد، وكذلك اتباعا لسياسة واستراتيجية المؤسسة التسييرية والتسويقية، اما بالنسبة الى السؤال رقم 92 فقد اقر افراد العينة بالاغلبية المطلقة على ان الأدوات الرقابية المستخدمة من طرف مصلحة مراقبة التسيير تتمثل في: تخطيط الموازنة، التقارير، جداول القيادة، كلها على حد سواء، وبالنسبة الى السؤال رقم 93، فقد اجاب افراد العينة بالاغلبية المطلقة على ان العناصر التي يتم تسليط الضوء عليها عند إعداد لوحات أو جداول القيادة تتمثل في المؤشرات المالية وغير المالية، وفيما يتعلق بالسؤال رقم 94 "فيما تتمثل نهايات لوحات القيادة المطبقة؟ والى من يتم توجيهها؟" فقد اجاب اغلبية افراد العينة على ان لوحة القيادة تعد من اهم الوسائل المستعملة في مراقبة التسيير بحيث تمكن المسير من اخذ نظرة شاملة عن وضعية المؤسسة ونجاعة التسيير فيها من خلال النتائج المحققة والتي تظهر في لوحة القيادة عن طريق جملة من المؤشرات المتعلقة بجميع الوظائف في المؤسسة، و تهدف الى مراقبة القرارات المتخذة، العمل على تصحيحها، وتغطية النقص في تدفق المعلومات، وبالنسبة الى السؤال رقم 97 في جزئه الثاني "هل تستخدمون برامج آلية لتخطيط موارد المؤسسة مثل نظام ERP للقيام باعداد التقارير المالية؟ إذا كانت الإجابة بنعم كيف على أي أساس يتم هيكلتها؟" فقد اقر اغلبية افراد العينة على انه يتم هيكلته على اساس قاعدة معلومات اولية وهامة على كامل المؤسسة يسهل تدفق المعلومات فيها وينسق كل الموارد والفعاليات (الأنشطة) داخلها، وبالنسبة الى السؤال 98 "ما هي تطلعاتكم فيما يتعلق بنظام تخطيط موارد المؤسسة ERP؟" فقد اجاب اغلبية افراد العينة على انه يزيد من سرعة الاستجابة والقدرة على تحقيق الأهداف، فعند استخدام ERP تصبح المعلومات من كل الأنشطة داخل المنظمة متزامنة ومتوفرة بالزمن الحقيقي وبطريقة سهلة ودقيقة، بالإضافة الى انه قد ساعد نظام الـ ERP المؤسسة على تحسين أداء العمليات لديها فقد جعلها أكثر موثوقة وجودة وأقل كلفة. ومنه نستنتج أن جميع أفراد العينة اقرروا على ان قسم مراقبة التسيير والياتة يعد كآلية هامة لحوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال وذلك من خلال سعي هذا القسم على إعطاء صورة عادلة وصادقة عن وضعية المؤسسة، والسهر على بث أخلاقيات العمل لدى قيامه بانجاز مختلف مراحل أداء مهامه، وكذا اتصاله المباشر بالإدارة العليا للمؤسسة ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق، كما انه يتلقى التدريب والتعليم المستمر من أجل تنمية المعارف والمهارات وزيادة خبراته وموضوعيته، والتزامه ببذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه بإجراءات التحليل اللازمة وله استقلالية تامة في نطاق تدخله، وله دور فعال في إدارة المخاطر وتسييرها من خلال تحديد وتقويم المجالات الهامة والفرقات التي تكون عرضة للخطر في المؤسسة، كما يعمل قسم مراقبة التسيير على مساعدة الإدارة توجيهها في تحديد الاستراتيجية ومراجعتها، وضمان المستوى الكافي من الإفصاح والشفافية، كما أن هناك اهتمام وجدية بتوصيات واقتراحات مرقب التسيير من قبل إدارة المؤسسة ومجلس الإدارة، حيث جاءت هذه الموافقة بدرجة مرتفعة. مما يفسر ويؤكد بدرجة عالية على أن مراقبة التسيير تعد كآلية لحوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

2-3-3/ عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على المحور رقم 03: "الالتزامات الناشئة عن الرؤية الجديدة للعمل التكاملية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في إرساء حوكمة الشركات": ويحتوي هذا المحور على خمسة (05) اسئلة.

- عرض وتحليل إجابات العينة على السؤال رقم 103/ هل تؤهلون المقاربة الجديدة المتولدة عن تكامل التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير والتي يكون من خلالها تدخل مشترك ومبني على أساس المشاركة، بإمكانه أن يضيف لكل مستويات حوكمة الشركات فعالية، تحسين وشمولية أكثر من اجل تحقيق الأهداف المسطرة والتي تشتمل على المجالات التالية:

جدول رقم (40) : نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال 103/

السؤال	التكرارات والنسبة % لإجابات العينة على كل السؤال	المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	الاتجاه العام لأفراد العينة
--------	---	--------------------	--------------------	-----------------------------------

**الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.**

			نعم	لا		
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	ت	1- تسمح أبعاد التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بتفعيل البعد الرقابي لحوكمة الشركات؟
			100.0	00.00	%	
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	ت	2- تسمح أبعاد التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بتفعيل البعد الاستراتيجي لحوكمة الشركات؟
			100.0	00.00	%	
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	ت	3- تسمح أبعاد التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بتفعيل البعد الأخلاقي لحوكمة الشركات؟
			100.0	00.00	%	
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	ت	4- تسمح أبعاد التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بتفعيل البعد الافصاحي لحوكمة الشركات؟
			100.0	00.00	%	
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	ت	5- تسمح أبعاد التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بتفعيل البعد التشغيلي لحوكمة الشركات؟
			100.0	00.00	%	

**المصدر:** من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 24

من خلال الجدول أعلاه نجد أن اتجاهات أفراد العينة في إجاباتهم على السؤال رقم 103 كانت معظمها لصالح نعم بنسبة: 100% بالنسبة للخيارات الخمسة، وبمتوسط حسابي بلغ 2.00%، وانحراف معياري: 0.000، وان قيمة المتوسط الحسابي تشير إلى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بدرجة مرتفعة في إجاباتهم حيث المتوسط الحسابي ضمن المجال (من 1.51 إلى 02 درجة)، ومنه نستنتج ان المقاربة الجديدة المتولدة عن تكامل التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير والتي يكون من خلالها تدخل مشترك ومبني على أساس المشاورة، بإمكانه أن يضيف لكل مستويات حوكمة الشركات فعالية، تحسين وشمولية أكثر من أجل تحقيق الأهداف المسطرة والتي تشتمل على تفعيل بتفعيل البعد الرقابي لحوكمة الشركات، البعد الاستراتيجي لحوكمة الشركات، البعد الأخلاقي لحوكمة الشركات، البعد الافصاحي لحوكمة الشركات، والبعد التشغيلي لحوكمة الشركات؛ وان تبني المؤسسة لنموذج التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير من خلال ثقافة تبني السياسات والاستراتيجيات المحينة والمحكمة سمح لها بارساء فعالية الحوكمة ونظام الرقابة الداخلية وتسيير المخاطر، واضفاء قيمة مضافة كلية لمستوى الاداء الكلي على مستوى مؤسسة فرتيال وبدرجة مرتفعة.

- **عرض وتحليل إجابات العينة على السؤال رقم: 104/** وعلى اساس نظرة متعددة الابعاد، هل تجدون بان هذه المقاربة بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بالنسبة لحوكمة الشركات عبارة عن سينارجية عمل تسمح بتدعيم اكثر فيما يتعلق بجانب المساعدة على التسيير بتفعيل التشاورات المتوافقة بين الطرفين من خلال تعزيز النقاط التالية:

**جدول رقم (41) : نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على السؤال 104/**

السؤال	التكرارات والنسبة % لإجابات العينة على كل السؤال		المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	الاتجاه العام لافراد العينة
	نعم	لا			
01--/انذار فعال للمخاطر	74	00	2,00	0,000	اتجاه كلي لصالح نعم
	100.0	00.00			
02--/تسيير جيد للحالات الطارئة والمتوقعة	74	00	2,00	0,000	اتجاه كلي

**الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.**

لصالح نعم			100.0	00.00	%	
اتجاه كلي	0,000	2,00	74	00	ت	03--//ضمان وتأمين الرؤية الإستراتيجية
لصالح نعم			100.0	00.00	%	
اتجاه كلي	0,000	2,00	74	00	ت	04--//مواجهة تطلعات التنمية المستدامة
لصالح نعم			100.0	00.00	%	
05--//تدعيم بث القواعد الأخلاقية واحترامها بالنسبة لـ:						
اتجاه كلي	0,000	2,00	74	00	ت	05..01- قواعد الأمن والحماية
لصالح نعم			100.0	00.00	%	
اتجاه كلي	0,000	2,00	74	00	ت	05..02- الأخطار الصحية
لصالح نعم			100.0	00.00	%	
اتجاه كلي	0,000	2,00	74	00	ت	05..03-حماية البيئة
لصالح نعم			100.0	00.00	%	
اتجاه كلي	0,000	2,00	74	00	ت	05..04-المسؤولية المجتمعية أو الاجتماعية
لصالح نعم			100.0	00.00	%	
اتجاه كلي	0,000	2,00	74	00	ت	06--// تخطي فكرة استبقاء وحجز المعلومات
لصالح نعم			100.0	00.00	%	
اتجاه كلي	0,000	2,00	74	00	ت	07--// تفسير حجج صلب وقوي لنقاط الضعف ونقاط القوة
لصالح نعم			100.0	00.00	%	
اتجاه كلي	0,000	2,00	74	00	ت	08--// التقليل من التعقيد وتشابك المعلومات والآراء
لصالح نعم			100.0	00.00	%	
اتجاه كلي	0,000	2,00	74	00	ت	09--// تسيير وتنظيم عقلائي
لصالح نعم			100.0	00.00	%	
اتجاه كلي	0,000	2,00	74	00	ت	10--// من خلال هذا التكامل فان الفعالية لا تمس فقط طرق العمل بل أيضا الأشخاص من خلال التعلم والتدريب المشترك والمزدوج؟
لصالح نعم			100.0	00.00	%	
اتجاه كلي	0,000	2,00	74	00	ت	11--// تسيير حقيقي وفعال للمعلومة؟
لصالح نعم			100.0	00.00	%	
اتجاه كلي	0,000	2,00	74	00	ت	12--// توضيح وتفسير حجج وموثوق للأحداث؟
لصالح نعم			100.0	00.00	%	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج / SPSS .V 24

من خلال الجدول أعلاه نجد أن اتجاهات أفراد العينة في اجابتهم على السؤال رقم 104 كانت معظمها لصالح نعم بنسبة: 100% بالنسبة لكل الخيارات، وبمتوسط حسابي بلغ 2.00%، وانحراف معياري: 0.000، وان قيمة المتوسط الحسابي تشير إلى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بدرجة مرتفعة في اجابتهم حيث المتوسط الحسابي ضمن المجال (من 1.51 إلى 02 درجة)، ومنه نستنتج انه وعلى اساس نظرة متعددة الابعاد، تعد المقاربة الرقابية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بالنسبة لحوكمة الشركات عبارة عن سينارجية عمل تسمح بتدعيم اكثر فيما يتعلق بجانب المساعدة على التسيير بتفعيل التشاورات المتوافقة بين الطرفين من خلال تعزيز النقاط التالية: نظام الانذار للمخاطر، التسيير جيد للحالات الطارئة والمتوقعة، ضمان وتأمين الرؤية الإستراتيجية، مواجهة تطلعات التنمية المستدامة، تدعيم بث القواعد الأخلاقية واحترامها، بما فيها قواعد الأمن والحماية، الأخطار الصحية، حماية البيئة، المسؤولية المجتمعية أو الاجتماعية، تخطي فكرة استبقاء وحجز المعلومات، تفسير حجج صلب وقوي لنقاط الضعف ونقاط القوة، التقليل من التعقيد وتشابك المعلومات والآراء، الفعالية في طرق العمل واداء الأشخاص من خلال التعلم والتدريب المشترك والمزدوج، تسيير حقيقي وفعال للمعلومة، توضيح وتفسير

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

حجج وموثوق للأحداث. والتي تعد بمثابة إيجابيات أخرى مستخلصة عن هيكله العمل التكاملي الرقابي المقترح تسمح بتوليد عدة فوائد جانبية هامة والتي ينبغي أن تنشأ من التناوب الإلزامي وإبداء الرأي المهني المحايد من شأنه أن يعزز من مخرجات الرقابة الداخلية وإضفاء الموثوقية الكافية عليها وهذا ما سيقال ميل مراقب التسيير أو المدقق الداخلي لإغفال شيء سيكتشفه أحدهما أو مراقب آخر مما يسمح بتعزيز الجودة الكلية لنظام الرقابة الداخلية والحوكمة على مستوى مؤسسة فرتيال وبدرجة مرتفعة.

### • عرض وتحليل إجابات العينة على الأسئلة من 105-107/ جدول رقم (42): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على الاسئلة من 105-107/

الاتجاه العام لأفراد العينة	انحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التكرارات والنسبة % لإجابات العينة على كل السؤال		السؤال
			نعم	لا	
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	105- هل تعتبر كل هذه الإيجابيات ذات قيمة هامة بالنسبة لمراقبة التسيير التي تعد جزء من هذه المقاربة، وبالتالي يعزز من دورها في تفعيل حوكمة الشركات؟
			100.0	00.00	%
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	106- هل تعتبر كل هذه الإيجابيات ذات قيمة هامة بالنسبة للتدقيق الداخلي الذي يعد جزء من هذه المقاربة، وبالتالي يعزز من دوره في تفعيل حوكمة الشركات؟
			100.0	00.00	%
اتجاه كلي لصالح نعم	0,000	2,00	74	00	107- هل تجدون بان إيجابيات هذه المقاربة لا تمس فقط تحقيق الفعالية على مستوى طرق العمل بل أيضا كفاءة الأشخاص من خلال سياسة التدريب والتعليم المشترك والتي تعطي بالضرورة أهمية بالغة لتفعيل حوكمة الشركات من خلال هذه المقاربة؟
			100.0	00.00	%

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج / SPSS .V 24

من خلال الجدول أعلاه نجد أن اتجاهات أفراد العينة في إجاباتهم على الأسئلة من 105-107 كانت معظمها لصالح نعم بنسبة: 100% بالنسبة لمجمل الأسئلة، وبمتوسط حسابي بلغ 2.00%، وانحراف معياري: 0.000، وان قيمة المتوسط الحسابي تشير إلى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بدرجة مرتفعة في إجاباتهم حيث المتوسط الحسابي ضمن المجال (من 1.51 إلى 02 درجة)، ومنه نستنتج ان الالتزامات الناشئة عن الرؤية الجديدة للعمل التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في إرساء حوكمة الشركات تتجسد أيضا في اعطاء قيمة مضافة هامة بالنسبة لمراقبة التسيير التي تعد جزء من هذه المقاربة، وبالتالي يعزز من دورها في تفعيل حوكمة الشركات، وكذا منح قيمة مضافة هامة بالنسبة للتدقيق الداخلي الذي يعد جزء من هذه المقاربة، وبالتالي يعزز من دوره في تفعيل حوكمة الشركات، كما تسمح إيجابيات هذه المقاربة في تحقيق الفعالية على مستوى طرق العمل واداء وكفاءة الأشخاص من خلال سياسة التدريب والتعليم المشترك والتي تعطي بالضرورة أهمية بالغة لتفعيل حوكمة الشركات من خلال هذه المقاربة الجديدة المتولدة عن تكامل التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال وبدرجة مرتفعة.

من خلال الدراسة الاستطلاعية الاختبارية التي قمنا بها على مستوى مؤسسة فرتيال عنابة، والتي تمحورت حول مقارنة رقابية رقابية للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير في ظل ارساء اليات حوكمة الشركات، والى تحليل وتشخيص وضعية هذا التكامل الرقابي ودوره في تعزيز ارساء الحوكمة من خلال المعلومات التي تم الحصول عليها بواسطة ادوات واليات منهج البحث العلمي التي تم اعتمادها دراستنا والمتمثلة في

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

الملاحظة المقابلة، استمارة الاستبيان، وتحليل ذلك مقارنة بادبيات الدراسة وكذا بواسطة برنامج الرزمة الاحصائية SPSS ver 24، حيث توصلنا من خلال جمع، تنظيم، تنسيق وتحليل البيانات نتحصل عليها الى الحصول على قاعدة معلومات تتعلق بارتباط علاقة متغيرات الدراسة على مستوى مؤسسة فرتيال حيث سنحت لنا النتائج المعمول بها تطبيقيا من تلخيصها واسقاطها على نموذج عملي يضيف قيمة لتركيبية عمل متغيرات الدراسة على مستوى مؤسسة فرتيال وكذا تعزيز كل ذلك بالنتائج الاحصائية التي جاءت في مجملها ايجابية والتي يجدر تعميمها والعمل بها اكثر سواء من طرف مؤسسة فرتيال محل الاسقاط النظري او على كل المؤسسات المماثلة لتركيبية وهيكلية مؤسسة فرتيال محل الدراسة التطبيقية.

### المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة ونتائج التحليل الإحصائي.

إذا كان البحث العلمي إبداعا فان المواطن الحقيقي للإبداع يكمن في الفرض العلمي فكل تلك الإبداعات العلمية والنظريات والقوانين التي أصبحت تسري في العقول وتؤخذ مأخذ الجد إنما كانت في البداية مجرد فروض علمية. فعملية الافتراض العلمي عملية حساسة وجوهرية في البحث العلمي لذا تتطلب من الباحث جهدا كبيرا فهي تتطلب أن يوسع اطلاعاته ومعارفه لأن الأمر متعلق بميلاد فكرة وتخمين جديد في مجال البحث العلمي، فمن هذه الرؤية استمدت دراستنا هذه معالم فروضها، والتي حتما سنتبعا بالنتائج والاستنباطات المتوصل اليها.

### المطلب الأول: الاختبار الإحصائي لفرضيات الدراسة:

اشتملت الدراسة كغيرها من المقاربات على جملة من الفروض والتي تتفرع عنها أخرى جزئية، حيث سنجمل اختبارها من خلال إتباع الخطوات واختيار الأدوات الإحصائية الاختبارية التالية:

- 1- صياغة الفرضية الصفرية والفرضية البديلة.
- 2- اختيار الأداة الإحصائية لاختبار الفرضيات: للتحقق من صحة الفرضيات تم استخدام اختبار 'ت' (T-TEST) في حالة العينة الواحدة (One Sample T-Test) ويستخدم هذا الاختبار في الكشف عن ما إذا كان هناك فرق جوهري (دال إحصائيا) بين المتوسط الحسابي  $\bar{X}$  لإجابات أفراد العينة على إجمالي العبارات المتعلقة بكل متغير من كل استبيان و المتوسط الفرضي للمجتمع أي معرفة ما إذا كان هناك فرق معنوي بين مستوى المتغير المراد معرفة رأي أفراد العينة فيه والمتوسط الفرضي للمجتمع حيث

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

المتوسط الفرضي يساوي مجموع قيم الدرجات في المقياس / عددها مثلا / سلم مقياس ثلاثي ( دائما ، أحيانا، أبدا) فإن المتوسط الفرضي =  $(3+2+1) / 3 = 02$ .

3- مستوى الدلالة المعتمد من طرفنا في البحث لاختبار الفرضية: تم اختيار مستوى الدلالة 05.0 وهو الأكثر شيوعا واستخداما في مثل هذه البحوث.

4- درجة الحرية (DF) : فان درجة الحرية تساوي: عدد العينة - 01 إذن  $73=1-74=DF$

5- تحديد القيم الحرجة لـ T أو تسمى أيضا قيمة T الجدولية : عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية 73 فان قيمة T الجدولية تساوي  $T_{tab}=1.9695$   
**قاعدة اتخاذ القرار في اختبار الفرضية:**

**الطريقة الأولى :** نقارن بين قيمة T المحسوبة ( $T_{cal}$ ) وقيمة T الجدولية ( $T_{tab}$ ) إذا كانت المحسوبة أكبر من الجدولية فإننا نرفض الفرضية الصفرية ( $H_0$ ) ونقبل الفرضية البديلة ( $H_1$ ).

**الطريقة الثانية :** نقارن بين قيمة المستوى المعنوية ( $sig$ ) المحسوب باستخدام برنامج spss مع المستوى الدلالة المعتمد من طرفنا 0.05 فإذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ ( P-value أو Sig) أقل من أو تساوي مستوى الدلالة 0.05 فإننا نرفض الفرضية الصفرية ( $H_0$ ) ونقبل الفرضية البديلة ( $H_1$ ).

### الفرضية الجزئية الأولى:

بالرغم من المفارقات العملية إلا أن المقاربات التي تجمع بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير تسمح بتواجد إطار رقابي تكاملي فعال، وتوافر نمط منسق يهدف إلى توحيد توليفة العمل التكاملية بينها على مستوى مجمع فرتيال؛

ويتفرع عن هذه الفرضية، الفرضيات الفرعية التالية:

1- الفرضية الفرعية الأولى: مؤسسة فرتيال تلتزم بالتطبيق المعياري المتعارف عليه في هيكله كل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير مما تذر عليها بنقاط تطور ايجابية واقتصادية؛

**أي**

الفرضية الصفرية ( $H_0$ ): لا تلتزم مؤسسة فرتيال بالتطبيق المعياري المتعارف عليه في هيكله كل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير عند مستوى الدلالة 0.05

الفرضية البديلة ( $H_1$ ): تلتزم مؤسسة فرتيال بالتطبيق المعياري المتعارف عليه في هيكله كل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير عند مستوى الدلالة 0.05

جدول رقم (43): الدلالة الاحصائية لإجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات المتعلقة بـ

المحور رقم 01: تقديم وصفي وخصائصي لهيكلي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال.

القرار	sig	درجة الحرية	T المحسوبة	Ecart type الانحراف المعياري	Moyenne المتوسط الحسابي	حجم العينة	الدلالة الإحصائية لنتائج إجابات العينة على عبارات المحور رقم 01: تقديم وصفي وخصائصي لهيكلي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال
دال	0,000	73	60,226	0,06370	1,9459	74	
قيمة T الجدولية : $T_{tab}= 1.9695$ . عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة حرية $73=DF$							

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS .V 24

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا:

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

أن المتوسط الحسابي لـ إجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات المحور 01 المتعلق بدرجة هيكلتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال من الاستبيان الموجه للأفراد العينة بلغ ( $\bar{x}=1.9459$ ) وهو ضمن مجال المتوسط الحسابي من (1.5 إلى 2 درجة) أي أن درجة هيكلية التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بمؤسسة فرتيال هي درجة مرتفعة وبالانحراف المعياري بلغ  $\delta(=0,06370)$  حيث قيمته تقترب من الصفر مما يعني تركيز الإجابات العينة معظمها حول قيمة المتوسط الحسابي وعدم تشتتها، وأن القيمة الإحصائية لـ 'ت' المحسوبة ( $T_{cal}$ ) بلغت ( $T_{cal}= 60,226$ ) وهي أكبر من القيمة 'ت' الجدولية ( $T_{tab}=1.9695$ )، كما أن قيمة الاحتمال الخطأ ( $P\text{-value}=0.000$  أو  $Sig=0.000$ ) أقل من مستوى الدلالة 0.05 فهذا يدل على وجود فروق دال إحصائيا في إجابات أفراد العينة أي قيمة المتوسط الحسابي لرأي أفراد العينة في المتغير (مستوى هيكلتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال) دالة إحصائيا، وعليه فإن مؤسسة فرتيال تلتزم بالتطبيق المعياري المتعارف عليه في هيكلية كل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير مما تذر عليها بنقاط تطور ايجابية واقتصادية وترقى إلى المستوى المطلوب.

### ■ اتخاذ القرار :

نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة ( $H_1$ ): تلتزم مؤسسة فرتيال بالتطبيق المعياري المتعارف عليه في هيكلتي كل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير عند مستوى الدلالة 0.05

■ **تفسير النتيجة /** يعني التزام مؤسسة فرتيال بالتطبيق المعياري المتعارف عليه للتدقيق الداخلي ومراقبة التسيير وتوافق ممارسات هاذين القسمين مع المعايير مع المعايير المعمول بها، وأن وظائفها تتمتع بفعالية كبيرة نتيجة التزامها وتطبيقها للمعايير مما ينتج عنه اهتمام وجدية بتوصيات واقتراحات المدقق الداخلي ومراقب التسيير من قبل إدارة الشركة ومجلس الإدارة، وكذا مختلف الأقسام والإدارات التشغيلية الأخرى، مما يتطلب أن تكون رقابتيهما جد موثوقة وتتضمن تحليل منطقي صلب ومتعدد الأبعاد، مما يستوجب ضم وتظافر الرقابيتين؛ نتيجة تماثل عدة نقاط توافق بينهما تتمثل في أهدافوظيفتين، نطاق التطبيق، مستوى الاهتمام بنشاطات المؤسسة، السلطة التنفيذية، مجالات التدخل، الارتباط الهرمي بأعلى مستوى تنظيمي، بالرغم من وجود بعض نقاط الاختلاف بين طريقة عمليهما وفترة رقابتيهما.

2- **الفرضية الفرعية الثانية:** توجد مظاهر ديناميكية للتشاور الفعال بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال مما تذر عليها بنقاط تطور ايجابية واقتصادية؛

أي

**الفرضية الصفرية ( $H_0$ ):** لا توجد مظاهر ديناميكية للتشاور الفعال بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال مما تذر عليها بنقاط تطور ايجابية واقتصادية عند مستوى الدلالة 0.05

**الفرضية البديلة ( $H_1$ ):** توجد مظاهر ديناميكية للتشاور الفعال بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال مما تذر عليها بنقاط تطور ايجابية واقتصادية عند مستوى الدلالة 0.05

جدول رقم (44): يوضح الدلالة الإحصائية لإجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات المتعلقة بـ

المحور رقم 02 : ديناميكية التشاور الفعال على مستوى مؤسسة فرتيال

القرار	Sig	درجة الحرية	T المحسوبة	Ecart type الانحراف المعياري	Moyenne المتوسط الحسابي	حجم العينة	الدلالة الإحصائية لنتائج إجابات العينة على عبارات المحور رقم 02 :

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

دال	0,000	73	158,660	0,03394	2,6260	74	ديناميكية التشاور الفعال على مستوى مؤسسة فرتيال
قيمة T الجدولية : $T_{tab}= 1.9695$ . عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة حرية $DF=73$							

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS .V 24

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا:

أن المتوسط الحسابي لـ إجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات المحور 02 المتعلق بـ درجة ديناميكية التشاور الفعال على مستوى مؤسسة فرتيال من الاستبيان الموجه للأفراد العينة بلغ  $(\bar{x}=2.660)$  وهو ضمن مجال المتوسط الحسابي من (من 2.33 إلى 3 درجة) أي ان درجة ديناميكية التشاور الفعال بمؤسسة فرتيال هي درجة مرتفعة وبالانحراف المعياري بلغ  $\delta(=0,03394)$  حيث قيمته تقترب من الصفر مما يعني تركيز إجابات العينة معظمها حول قيمة المتوسط الحسابي وعدم تشتتها وأن قيمة الاحصائية لـ 'ت' المحسوبة ( $T_{cal}$ ) بلغت ( $T_{cal}= 158,660$ ) وهي أكبر من القيمة 'ت' الجدولية ( $T_{tab}=1.9695$ ) ، كما أن قيمة الاحتمال الخطأ ( $P\text{-value}=0.000$  أو  $Sig=0.000$ ) اقل من مستوى الدلالة 0.05 فهذا يدل على وجود فروق دال إحصائياً في إجابات أفراد أي قيمة المتوسط الحسابي لرأي أفراد العينة في المتغير (مستوى ديناميكية التشاور الفعال على مستوى مؤسسة فرتيال) دالة إحصائياً، وعليه توجد مظاهر ديناميكية للتشاور الفعال بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال مما تدر عليها بنقاط تطور ايجابية واقتصادية وترقى إلى المستوى المطلوب.

### ■ اتخاذ القرار :

نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة ( $H_1$ ): **توجد** مظاهر ديناميكية للتشاور الفعال بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال مما تدر عليها بنقاط تطور ايجابية واقتصادية عند مستوى الدلالة 0.05

■ **تفسير النتيجة/** تظهر النتائج التطبيقية بمؤسسة فرتيال إلى وجود ديناميكية التشاور الفعال بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير وحسب رأي افراد العينة تظهر هذه الديناميكية خاصة في المداخل المتبادلة التالية:

-الشفافية ونشر المعلومات بين وظيفتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير؛ حيث حسب رأي افراد العينة معلومات معدة يتم ارسالها وتبادلها بين كلا القسمين تتمثل في مؤشرات القياس، معلومات رقمية وكمية حساسة للفت الانتباه حول نقاط الضعف الواجب أخذها بعين الاعتبار خلال القيام بالمهام التدقيقية والرقابية بهدف تأكيد موثوقية ونوعية المعلومات.

-تحقيق النوعية لمجلس الادارة لمؤسسة فرتيال؛ حيث تعد آلية التشاور بين التدقيق الداخلي مراقبة التسيير فعالة لنشر المعلومات فيما يتعلق بالأهداف الإستراتيجية والاطار التشغيلي مما يتيح تحقيق الكفاءة في الحفاظ على مناخ من الثقة اذ تسمح سينارجية العمل، العلاقات والتنظيمات الممكنة بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بتوفير المعلومات وتبادلها، وكذلك روح العمل الجماعي من اجل تعظيم النتيجة، وتفعيل الدور الاستشاري لكليهما في المؤسسة، وكذا تفادي وقوع نزاعات محتملة حول المصلحة الخاصة والتي يمكن أن تضر بكليهما. وبمكائنتهما الحيادية في المؤسسة.

-فعالية إدارة المخاطر؛ ففيما يتعلق بإستراتيجية إدارة المخاطر وفي ضوء تبني مؤسسة فرتيال لسياستي الحد من المخاطر وقبولها وتسييرها داخليا بالدرجة الأولى؛ فان التقييم المشترك والمشاورات للمخاطر بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير، يعد فرصة لتحسين وامثلية مناهج التسيير والتقليل من التكاليف، والتي تسمح في الوقت نفسه ببلوغ الأهداف التشغيلية وتحسين الأداء، التي تعطي معلومات موثوقة وذات صلة.

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

-تحسين نظام الرقابة الداخلية؛ حيث أن المشورة والحوار المتبادل بين عضوين من أعضاء الرقابة الداخلية والممثلين في التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير يتيح توفير مؤشرات الأداء والموثوقية بما يضمن للإدارة العامة ومجلس الإدارة الاستعمال الرشيد لكافة مواردها إداريا واقتصاديا مما يعزز من البعد الرقابي لكليهما على مستوى مؤسسة فرتيال.

-الأمثلية، الفعالية، والجمع بين الآليتين الرقابيتين للتدقيق الداخلي مراقبة التسيير؛ وذلك ان التشاور بينهما يسمح بتفعيل النقاط التالية: التقييم الأمثل، التشخيص المفصل لنقاط الضعف، الرقابة المتبادلة، تثمين لغة التبادل والحوار بين مستويين مرتبطين بأعلى مستوى هرمي بالتوازي، تحسين نظام قياس الأداء، وإثراء وتعزيز نظم المعلومات بما في ذلك نظام التسيير المدمج لتخطيط موارد لمؤسسة ERP/ PGI على المستوى الكمي والنوعي كنقطة التقاء اضافية بينهما، وبالمقابل يعد هذا الاخير مصدرا لاثراء وتعزيز سينارجية العمل بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير لمؤسسة فرتيال.

**3- الفرضية الفرعية الثالثة:** توجد مظاهر ديناميكية لتوطيد العلاقات وتحسينها بصفة مستمرة ومشاركة بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال مما تدر عليها بنقاط تطور ايجابية واقتصادية؛

أي

**الفرضية الصفرية ( $H_0$ ): لا توجد** مظاهر ديناميكية لتوطيد العلاقات وتحسينها بصفة مستمرة ومشاركة بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال عند مستوى الدلالة 0.05

**الفرضية البديلة ( $H_1$ ): توجد** مظاهر ديناميكية لتوطيد العلاقات وتحسينها بصفة مستمرة ومشاركة بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال عند مستوى الدلالة 0.05

**جدول رقم (45): يوضح الدلالة الاحصائية لإجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات المتعلقة بـ المحور رقم 03: في إطار ديناميكية توطيد العلاقات وتحسينها بصفة مستمرة ومشاركة بين الطرفين بمؤسسة فرتيال.**

القرار	Sig	درجة الحرية	T المحسوبة	Ecart type الانحراف المعياري	Moyenne المتوسط الحسابي	حجم العينة	الدلالة الاحصائية لنتائج إجابات العينة على عبارات المحور رقم 03: في إطار ديناميكية توطيد العلاقات وتحسينها بصفة مستمرة ومشاركة بين الطرفين.
دال	0,000	73	52,988	0,05967	2,3676	74	
قيمة T الجدولية : $T_{tab} = 1.9695$ عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة حرية $73 = DF$							

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS . V 24

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا:

أن المتوسط الحسابي لـ إجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات المحور 03 المتعلق بـ درجة ديناميكية توطيد العلاقات وتحسينها بصفة مستمرة ومشاركة بين الطرفين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال من الاستبيان الموجه لأفراد العينة بلغ ( $\bar{x} = 2.3676$ ) وهو ضمن مجال المتوسط الحسابي من ( 2.33 إلى 03 درجة ) أي ان درجة توطيد العلاقات وتحسينها بصفة مستمرة ومشاركة بين الطرفين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بمؤسسة فرتيال هي درجة مرتفعة وبالانحراف معياري بلغ  $\delta(=0,05967)$  حيث قيمته تقترب من الصفر مما يعني تركيز الإجابات العينة معظمها حول قيمة المتوسط الحسابي وعدم تشتتها و أن قيمة الاحصائية لـ ' ت ' المحسوبة ( $T_{cal}$ )

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

بلغت ( $T_{cal} = 52,988$ ) وهي أكبر من القيمة 'ت' الجدولية ( $T_{tab} = 1.9695$ )، كما أن قيمة الاحتمال الخاطئ ( $P\text{-value} = 0.000$  أو  $Sig = 0.000$ ) أقل من مستوى الدلالة 0.05 فهذا يدل على وجود فروق دالة إحصائية في إجابات أفراد أي قيمة المتوسط الحسابي لرأي أفراد العينة في المتغير (مستوى توطيد العلاقات وتحسينها بصفة مستمرة ومشاركة بين الطرفين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال) دالة إحصائية، وعليه مؤسسة فرتيال تتوفر على مظاهر ديناميكية لتوطيد العلاقات وتحسينها بصفة مستمرة ومشاركة بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال مما تذر عليها بنقاط تطور ايجابية واقتصادية وترقى إلى المستوى المطلوب.

### ■ اتخاذ القرار:

نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة ( $H_1$ ): **توجد** مظاهر ديناميكية لتوطيد العلاقات وتحسينها بصفة مستمرة ومشاركة بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال عند مستوى الدلالة 0.05

■ **تفسير النتيجة /** حيث تسمح المناقشة المتكاملة والمتبادلة للنتائج من طرف كل من هيكلتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بالإشراف المحكم وقيادة أجهزة نظام الرقابة الداخلية، والتي يجب أن تتضمن بعض الأطراف الفاعلة مباشرة في تحقيق هذا التكامل والتي تشمل بالإضافة إلى كلا الطرفين الإدارة العامة، لجنة التدقيق والمراقبة، مسير الخطر المدقق الخارجي، مجلس الإدارة، حيث أن تحقيق تعاوننا فعلياً بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير يتضمن معرفة تامة بالدور الذي يلعبه كل منهما، وان يوفر الأشخاص المسؤولين والمعنيين كل طاقاتهم وان تكون تصرفاتهم متجانسة من اجل تحقيق وبلوغ الأهداف المسطرة على مستوى مؤسسة فرتيال.

4- **الفرضية الفرعية الرابعة:** توجد مظاهر ديناميكية كالتدريب، التعلم، والتطوير العملي المشترك، تهدف إلى بناء هيكل العمل التكاملية 'سينارجية' بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال؛ مما تذر عليها بنقاط تطور ايجابية واقتصادية؛

### أي

**الفرضية الصفرية ( $H_0$ ):** لا توجد مظاهر ديناميكية كالتدريب، التعلم، والتطوير العملي المشترك، تهدف إلى بناء هيكل العمل التكاملية 'السينارجية' بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال عند مستوى الدلالة 0.05

**الفرضية البديلة ( $H_1$ ):** توجد مظاهر ديناميكية كالتدريب، التعلم، والتطوير العملي المشترك، تهدف إلى بناء هيكل العمل التكاملية 'السينارجية' بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال عند مستوى الدلالة 0.05

جدول رقم (46) يوضح الدلالة الاحصائية لإجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات المتعلقة بـ المحور رقم 04: في إطار ديناميكية التدريب،- التعلم، والتطوير المشترك بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بمؤسسة فرتيال.

القرار	sig	درجة الحرية	T المحسوبة	Ecart type الانحراف المعياري	Moyenne المتوسط الحسابي	حجم العينة	الدلالة الإحصائية لنتائج إجابات العينة على عبارات المحور رقم 04: في إطار ديناميكية التدريب،- التعلم، والتطوير المشترك بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير.
دال	0,000	73	11,482	0,40667	2,5428	74	

قيمة T الجدولية :  $T_{tab} = 1.9695$  عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة حرية  $DF = 73$

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS .V 24

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا:

أن المتوسط الحسابي لـ لإجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات المحور 04 المتعلق بـ درجة ديناميكية التدريب، التعلم، والتطوير المشترك بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال من الاستبيان الموجه للأفراد العينة بلغ ( $\bar{x}=2.5428$ ) وهو ضمن مجال المتوسط الحسابي من (2.33 إلى 03 درجة) أي أن درجة ديناميكية التدريب، التعلم، والتطوير المشترك بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بمؤسسة فرتيال هي درجة مرتفعة وبالانحراف المعياري بلغ  $\delta(=0,40667)$  حيث قيمته تقترب من الصفر مما يعني تركيز الإجابات العينة معظمها حول قيمة المتوسط الحسابي وعدم تشتتها و أن قيمة الاحصائية لـ 'ت' المحسوبة ( $T_{cal}$ ) بلغت (11,482) وهي أكبر من القيمة 'ت' الجدولية ( $T_{tab}=1.9695$ )، كما أن قيمة الاحتمال الخطأ ( $P$ -value=0.000 أو  $Sig=0.000$ ) أقل من مستوى الدلالة 0.05 فهذا يدل على وجود فروق دالة إحصائية في إجابات أفراد أي قيمة المتوسط الحسابي لرأي أفراد العينة في المتغير (مستوى ديناميكية التدريب، التعلم، والتطوير المشترك بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال) دالة إحصائية، وعليه مؤسسة فرتيال تتوفر على مظاهر ديناميكية كالتدريب، التعلم، والتطوير العملي المشترك، تهدف إلى بناء هيكل العمل التكاملية 'السينارجية' بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير؛ مما تدر عليها بنقاط تطور ايجابية واقتصادية وترقى إلى المستوى المطلوب.

### ■ اتخاذ القرار:

نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة ( $H_1$ ): توجد مظاهر ديناميكية كالتدريب، التعلم، والتطوير العملي المشترك، تهدف إلى بناء هيكل العمل التكاملية 'السينارجية' بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال عند مستوى الدلالة 0.05

■ تفسير النتيجة/ ففي إطار تجسيد سينارجية العمل التكاملية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير ومن خلال تبني اطار معياري وتنظيمي محين نجد ان مبادرات التدريب والتطوير التي تنتهجها مؤسسة فرتيال في اطار حوكمة نظم المعلومات من شأنها ان تدعم تنفيذ أفضل الممارسات لهذه السينارجية من اجل بعث وتحسين الأداء والفعالية، وقد اقر اغلبية افراد العينة على ان ذلك يتطلب ايضا تواجد خطة عمل مشتركة، موثقة، رسمية ومحددة البنود، تتضمن وضع اطار مرجعي محكم لتسهيل تسيير عمل هذا الإطار الرقابي التكاملية بينهما خاصة وان ثقافة المؤسسة، ونظام التسيير داخلها يسمح بذلك.

### ● ملخص الفرضية الجزئية الأولى:

نص الفرضية: بالرغم من المفارقات العملية إلا أن المقاربات التي تجمع بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير تسمح بتواجد إطار رقابي تكاملية فعال، وتوافر نمط منسق يهدف إلى توحيد توليفة العمل التكاملية بينها على مستوى مجمع فرتيال.

### جدول رقم (47): يوضح ملخص نتائج الفرضيات الفرعية للفرضية الجزئية الأولى.

القرار	رأي أفراد العينة حول مستوى المتغير المدروس	الدلالة الإحصائية لنتائج إجابات العينة		اسم المتغير		
قبول الفرضية ( $H_1$ )	درجته مرتفعة يرقى إلى مستوى المطلوب	دالة إحصائية	=1.9695	( $T_{cal}= 60,226$ )	هيكلية التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير	الفرضية الفرعية 01
قبول الفرضية ( $H_1$ )	درجته مرتفعة يرقى إلى مستوى المطلوب	دالة إحصائية		( $T_{cal}= 158,660$ )	ديناميكية التشاور الفعال	الفرضية الفرعية 02

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

قبول الفرضية (H <sub>1</sub> )	درجته مرتفعة يرقى إلى مستوى المطلوب	دالة إحصائيا	(Tcal= 52,988)	توطيد العلاقات وتحسينها بصفة مستمرة ومشتركة	الفرضية الفرعية 03
قبول الفرضية (H <sub>1</sub> )	درجته مرتفعة يرقى إلى مستوى المطلوب	دالة إحصائيا	(Tcal= 11,482)	ديناميكية التدريب، التعلم، والتطوير المشترك	الفرضية الفرعية 04

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة.

### من خلال الجدول أعلاه نجد/

انه توجد سينارجية عمل فعالة بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مجمع فرتيال تسمح بتواجد اطار رقابي تكاملي فعال، حيث تتجلى ابعاد التكامل والمقاربة الرقابية للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير على مستوى مجمع فرتيال فيما يلي :

1- المؤسسة تلتزم بالتطبيق المعياري المتعارف عليه في تنظيم هيكلتي كل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير؛ حيث تتوافق ممارسات هاذين القسمين مع المعايير مع المعايير المعمول بها، أن وظائفها تتمتع بفعالية كبيرة نتيجة التزامها وتطبيقها للمعايير مما ينتج عنه اهتمام وجدية بتوصيات واقتراحات المدقق الداخلي ومراقب التسيير من قبل إدارة الشركة ومجلس الإدارة، وكذا مختلف الأقسام والإدارات التشغيلية الأخرى، مما يتطلب أن تكون رقابتيهما جد موثوقة وتتضمن تحليل منطقي صلب ومتعدد الأبعاد، مما يستوجب ضم وتظافر الرقابيتين؛ نتيجة تماثل عدة نقاط توافق بينهما تتمثل في أهداف الوظيفيتين، نطاق التطبيق، مستوى الاهتمام بنشاطات المؤسسة، السلطة التنفيذية، مجالات التدخل، الارتباط الهرمي باعلى مستوى تنظيمي، بالرغم من وجود بعض نقاط الاختلاف بين طريقة عمليهما وفترة رقابتيهما.

2- تتوفر لدى مؤسسة فرتيال ديناميكية التشاور الفعال بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير؛ والتي تعمل على تحقيق: الشفافية ونشر المعلومات بين وظيفتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير، تحقيق النوعية لمجلس الادارة لمؤسسة فرتيال من خلال الدور الاستشاري المتجانس والصلب، فعالية في إدارة المخاطر، تحسين لنظام الرقابة الداخلية، الأمثلية، الفعالية، والجمع بين الآليتين الرقابيتين للتدقيق الداخلي مراقبة التسيير من خلال الية التشاور والتقييم المتبادل.

3- تتوفر لدى مؤسسة فرتيال مظاهر ديناميكية لتوطيد العلاقات وتحسينها بصفة مستمرة ومشتركة بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير من خلال المناقشة المتكاملة والمتبادلة للنتائج من طرف كليهما تتجسد في الإشراف المحكم وقيادة أجهزة نظام الرقابة الداخلية، والتي يجب أن تتضمن بعض الأطراف الفاعلة مباشرة في تحقيق هذا التكامل والتي تشمل بالإضافة إلى كلا الطرفين الإدارة العامة، لجنة التدقيق والمراقبة، مسير الخطر المدقق الخارجي، مجلس الإدارة.

4- تتوفر لدى مؤسسة فرتيال ديناميكية التدريب، التعلم، والتطوير المشترك بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير تهدف الى تبني اطار معياري وتنظيمي محين من خلال مبادرات التدريب والتطوير التي تنتهجها المؤسسة في إطار حوكمة نظم المعلومات والتي من شأنها تدعيم تنفيذ أفضل الممارسات لهذه السينارجية من اجل بعث وتحسين الأداء والفعالية، حيث اقر اغلبية افراد العينة على ان ذلك يتطلب ايضا تواجد خطة عمل مشتركة، موثقة، رسمية ومحددة البنود، تتضمن وضع إطار مرجعي محكم لتسهيل تسيير عمل هذا الإطار الرقابي التكاملي بينهما خاصة وان ثقافة المؤسسة، ونظام التسيير داخلها يسمحان بذلك.

• **ومنه نستنتج:** انه وبالرغم من المفارقات العملية الا ان المقاربات التي تجمع بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير تسمح بتواجد اطار رقابي تكاملي فعال، وتوافر نمط منسق يهدف الى توحيد توليفة العمل التكاملية بينها على مستوى مؤسسة فرتيال ويذر نقاط ايجابية متعددة على كل من المستوى الاستراتيجي، الرقابي ، الافصاحي، الاخلاقي، والتشغيلي.

### الفرضية الجزئية الثانية:

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

لدى مؤسسة فرتيال دراية بالمفاهيم العامة لحوكمة الشركات ووعي بالاطر التشريعي والمؤسسي لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

ويتفرع عن هذه الفرضية، الفرضيات الفرعية التالية:

**1- الفرضية الفرعية الأولى:** لدى مؤسسة فرتيال دراية بالمفاهيم العامة لحوكمة الشركات؛

**أي**

الفرضية الصفرية ( $H_0$ ): ليس لدى مؤسسة فرتيال دراية بالمفاهيم العامة لحوكمة الشركات عند مستوى الدلالة 0.05

الفرضية البديلة ( $H_1$ ): لدى مؤسسة فرتيال دراية بالمفاهيم العامة لحوكمة الشركات عند مستوى الدلالة 0.05

**جدول رقم (48): الدلالة الاحصائية لإجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات المتعلقة بـ**

**المحور رقم 01: درجة الدراية بمفاهيم حوكمة الشركات بمؤسسة فرتيال**

القرار	Sig	درجة الحرية	T المحسوبة	Ecart type الانحراف المعياري	Moyenne المتوسط الحسابي	حجم العينة	الدلالة الاحصائية لنتائج إجابات العينة على عبارات المحور رقم 01: درجة الدراية بمفاهيم حوكمة الشركات
دال	0,000	73	201,937	0,02106	1,9944	74	
قيمة T الجدولية: $T_{tab} = 1.9695$ عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة حرية $73 = DF$							

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS . V 24

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا:

أن المتوسط الحسابي لـ إجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات المحور 01 المتعلق بـ درجة الدراية بمفاهيم حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال من الاستبيان الموجه للأفراد العينة بلغ ( $\bar{x}=1,9944$ ) وهو ضمن مجال المتوسط الحسابي من (1.5 إلى 2 درجة) أي ان درجة الدراية بالمفاهيم العامة لحوكمة الشركات بمؤسسة فرتيال هي درجة مرتفعة وبالانحراف المعياري بلغ  $\delta(=0,02106)$  حيث قيمته تقترب من الصفر مما يعني تركيز الإجابات العينة معظمها حول قيمة المتوسط الحسابي وعدم تشتتها و أن قيمة الاحصائية لـ 'ت' المحسوبة ( $T_{cal}$ ) بلغت (201,937) وهي أكبر من القيمة 'ت' الجدولية ( $T_{tab}=1.9695$ )، كما أن قيمة الاحتمال الخطأ ( $P$ -) ( $value=0.000$  أو  $Sig=0.000$ ) اقل من مستوى الدلالة 0.05 فهذا يدل على وجود فروق دال إحصائيا في إجابات أفراد أي قيمة المتوسط الحسابي لرأي أفراد العينة في المتغير ( درجة الدراية بمفاهيم حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال) دالة احصائيا، وعليه مؤسسة فرتيال على دراية كاملة بالمفاهيم والمبادئ العامة لحوكمة الشركات وتعمل على تطبيقها بالشكل الذي يرقى إلى المستوى المطلوب.

### ■ اتخاذ القرار:

نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة ( $H_1$ ): لدى مؤسسة فرتيال دراية بالمفاهيم العامة لحوكمة الشركات عند مستوى الدلالة 0.05

■ التفسير النتيجة / تظهر النتائج التطبيقية بمؤسسة فرتيال على ان افراد العينة والمؤسسة ككل على دراية تامة بالمفاهيم العامة لحوكمة الشركات حيث يتجلى ذلك تشغيليا من خلال موافقتهم بالاغلبية على ان الجوانب التي تغطيها وتشملها حوكمة الشركات تشمل الجوانب التشغيلية، الرقابية، الاستراتيجية، الاخلاقية، والافصاح للتسيير الداخلي للمؤسسة؛ حيث يظهر ذلك جليا في احترام

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

حقوق المساهمين ذوي الأغلبية كذا العاديين، حقوق جميع الأطراف ذات العلاقة ( إجراء، زبائن، موردين، الأطراف الخارجية والبيئة ...)، الموثوقية والشفافية ونشر المعلومات، فعالية الأداء والتسيير، مسؤولية مجلس الإدارة، إضافة الى تبني مؤسسة فرتيال الى ميثاق متعلق بحوكمة الشركات، وديباجة خاصة بأخلاقيات العمل، والتي يتم إدراكها وممارستها من طرف جميع المسؤولين وعلى جميع المستويات، كما ان اثرها جد واضح على الممارسة العملية على مستوى مؤسسة فرتيال.

**2- الفرضية الفرعية الثانية:** لدى مؤسسة فرتيال دراية ووعي بالإطار التشريعي والمؤسسي لحوكمة الشركات؛

**أي**  
**الفرضية الصفرية ( $H_0$ ):** ليس لدى مؤسسة فرتيال دراية ووعي بالإطار التشريعي والمؤسسي لحوكمة الشركات عند مستوى الدلالة 0.05  
**الفرضية البديلة ( $H_1$ ):** لدى مؤسسة فرتيال دراية ووعي بالإطار التشريعي والمؤسسي لحوكمة الشركات عند مستوى الدلالة 0.05

جدول رقم (49): الدلالة الاحصائية لإجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات المتعلقة بـ المحور رقم 02: درجة الدراية والوعي بالإطار التشريعي والمؤسسي لحوكمة الشركات بمؤسسة فرتيال.

القرار	Sig	درجة الحرية	T المحسوبة	Ecart type الانحراف المعياري	Moyenne المتوسط الحسابي	حجم العينة	الدلالة الاحصائية لنتائج إجابات العينة على عبارات المحور رقم 02: درجة الدراية والوعي بالإطار التشريعي والمؤسسي لحوكمة الشركات
دال	0,000	73	6,197	0,15632	1,6126	74	
قيمة T الجدولية: $T_{tab} = 1.9695$ . عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة حرية $DF = 73$							

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS .V 24

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا:

إن المتوسط الحسابي لـ إجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات المحور 02 المتعلق بـدرجة الدراية والوعي بالإطار التشريعي والمؤسسي لحوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال من الاستبيان الموجه للأفراد العينة بلغ ( $\bar{x}=1,6126$ ) وهو ضمن مجال المتوسط الحسابي من ( 1.5 إلى 2 درجة ) أي ان درجة الدراية والوعي بالإطار التشريعي والمؤسسي لحوكمة الشركات بمؤسسة فرتيال هي درجة مرتفعة وبالانحراف المعياري بلغ  $\delta(=0,15632)$  حيث قيمته تقترب من الصفر مما يعني تركيز الإجابات العينة معظمها حول قيمة المتوسط الحسابي وعدم تشتتها و أن قيمة الاحصائية لـ 'ت' المحسوبة ( $T_{cal}$ ) بلغت ( $T_{cal} = 6,197$ ) وهي أكبر من القيمة 'ت' الجدولية ( $T_{tab} = 1.9695$ ) ، كما أن قيمة الاحتمال الخطأ ( $P\text{-value} = 0.000$  أو  $Sig = 0.000$ ) اقل من مستوى الدلالة 0.05 فهذا يدل

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

على وجود فروق دال إحصائيا في إجابات أفراد أي قيمة المتوسط الحسابي لرأي أفراد العينة في المتغير (درجة الدراية والوعي بالإطار التشريعي والمؤسسي لحوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال) دالة إحصائيا، وعليه مؤسسة فرتيال على دراية كاملة بالإطار التشريعي والمؤسسي لحوكمة الشركات وتعمل على تطبيقها بالشكل الذي يرقى إلى المستوى المطلوب.

### ■ اتخاذ القرار:

نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة ( $H_1$ ): لدى مؤسسة فرتيال دراية ووعي بالإطار التشريعي والمؤسسي لحوكمة الشركات عند مستوى الدلالة 0.05

■ **التفسير النتيجة /** تظهر النتائج التطبيقية بمؤسسة فرتيال على ان افراد العينة والمؤسسة ككل على دراية ووعي تام بالاطار التشريعي لحوكمة الشركات حيث يتجلى ذلك عمليا من خلال موافقتهم بالاغلبية على ان لهم دراية ببعض النصوص التشريعية الجزائية المتعلقة بحوكمة الشركات، وانها لا تتضمن بعض النقائص أو القصور في أحكامها، اضافة الى درايتهم ببعض الهيئات الدولية التي لها ممارسة فعالة في تعزيز ممارسات حوكمة الشركات.

### ● ملخص الفرضية الجزئية الثانية :

**نص الفرضية:** لدى مؤسسة فرتيال دراية بالمفاهيم العامة لحوكمة الشركات ووعي بالاطار التشريعي والمؤسسي لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

جدول رقم (50): يوضح ملخص نتائج الفرضيات الفرعية للفرضية الجزئية الثانية.

القرار	رأي أفراد العينة حول مستوى المتغير المدروس	الدلالة الإحصائية لنتائج إجابات العينة		اسم المتغير		
القبول الفرضية ( $H_1$ )	درجته مرتفعة يرقى إلى مستوى المطلوب	دالة إحصائيا	$T_{tab} = 1.9695$	( $T_{cal} = 201,937$ )	درجة الدراية بمفاهيم حوكمة الشركات	الفرضية الفرعية 01
القبول الفرضية ( $H_1$ )	درجته مرتفعة يرقى إلى مستوى المطلوب	دالة إحصائيا		( $T_{cal} = 6,197$ )	الدراية والوعي بالإطار التشريعي والمؤسسي لحوكمة الشركات	الفرضية الفرعية 02

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة

### من خلال الجدول أعلاه نجد /

أن لدى مؤسسة فرتيال دراية بالمفاهيم العامة لحوكمة الشركات ووعي بالإطار التشريعي والمؤسسي لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات؛ وتعمل على تطبيقها بالشكل الذي يرقى إلى المستوى المطلوب؛ حيث يتجلى ذلك في ما يلي:

- لدى مؤسسة فرتيال دراية بالمفاهيم العامة لحوكمة الشركات؛ حيث تظهر النتائج التطبيقية بمؤسسة فرتيال على ان افراد العينة والمؤسسة ككل على دراية تامة بالمفاهيم العامة لحوكمة الشركات ويتجلى ذلك تشغيليا من خلال موافقتهم بالاغلبية على ان الجوانب التي تغطيها وتشملها حوكمة الشركات التي تتمثل في الجوانب التشغيلية، الرقابية، الاستراتيجية، الاخلاقية، والافصاح للتسيير الداخلي للمؤسسة؛ كما يظهر ذلك جليا في احترام حقوق المساهمين ذوي الأغلبية كذا العاديين، حقوق جميع الأطراف ذات العلاقة ( إجراء، زبائن، موردين، الأطراف الخارجية والبيئة....)، الموثوقية والشفافية ونشر المعلومات، فعالية الأداء والتسيير، مسؤولية مجلس الإدارة، اضافة الى تبني مؤسسة فرتيال الى ميثاق متعلق بحوكمة الشركات، وديباجة خاصة بأخلاقيات العمل، والتي يتم إدراكها وممارستها من طرف جميع المسؤولين وعلى جميع المستويات، كما ان اثرها جد واضح على الممارسة العملية على مستوى مؤسسة فرتيال.

- لدى مؤسسة فرتيال دراية ووعي بالإطار التشريعي والمؤسسي لحوكمة الشركات؛ تظهر النتائج التطبيقية بمؤسسة فرتيال على ان افراد العينة والمؤسسة ككل على دراية ووعي تام بالاطار

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

التشريعي لحوكمة الشركات حيث يتجلى ذلك عمليا من خلال موافقتهم بالاغلبية على ان لهم دراية ببعض النصوص التشريعية الجزائية المتعلقة بحوكمة الشركات، وانها لا تتضمن بعض النقائص أو القصور في أحكامها، اضافة الى درايتهم ببعض الهيئات الدولية التي لها ممارسة فعالة في تعزيز ممارسات حوكمة الشركات.

• **ومنه نستنتج:** انه لدى مؤسسة فرتيال دراية بالمفاهيم العامة ووعي بالاطر التشريعي والمؤسسي لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

### الفرضية الجزئية الثالثة:

التكامل الرقابي لكل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير يعد كآلية فعالة لارساء حوكمة الشركات على مستوى مجمع فرتيال؛

ويتفرع عن هذه الفرضية، الفرضيات الفرعية التالية:

**1- الفرضية الفرعية الأولى:** التدقيق الداخلي يعد كآلية لحوكمة الشركات على مستوى مجمع فرتيال مما تذر عليها بنقاط تطور ايجابية.

**أي**

**الفرضية الصفرية ( $H_0$ ):** لا يعد التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات على مستوى مجمع فرتيال عند مستوى الدلالة 0.05

**الفرضية البديلة ( $H_1$ ):** يعد التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات على مستوى مجمع فرتيال مما تذر عليها بنقاط تطور ايجابية واقتصادية عند مستوى الدلالة 0.05

**جدول رقم (51): الدلالة الاحصائية لإجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات المتعلقة بـ المحور رقم 01: التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال**

القرار	Sig	درجة الحرية	T المحسوبة	Ecart type الانحراف المعياري	Moyenne المتوسط الحسابي	حجم العينة	الدلالة الإحصائية لنتائج إجابات العينة على عبارات المحور رقم 01: التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات.
دال	0,000	73	151,032	0,02800	1,9916	74	
<b>قيمة T الجدولية : <math>T_{tab} = 1.9695</math> عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة حرية <math>DF = 73</math></b>							

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS .V 24

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا:

أن المتوسط الحسابي لـ إجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات المحور 01 المتعلق بالتدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال من الاستبيان الموجه للأفراد العينة بلغ ( $\bar{x}=1,9916$ ) وهو ضمن مجال المتوسط الحسابي من (1.5 إلى 2 درجة) اي ان درجة اعتماد التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات بمؤسسة فرتيال هي درجة مرتفعة وبالانحراف المعياري بلغ  $\delta(=0,02800)$  حيث قيمته تقترب من الصفر مما يعني تركيز الإجابات العينة معظمها حول قيمة المتوسط الحسابي وعدم تشتتها و أن قيمة الاحصائية لـ 'ت' المحسوبة ( $T_{cal}$ ) بلغت (**151,032**) وهي أكبر من القيمة 'ت' الجدولية ( $T_{tab}=1.9695$ )، كما أن قيمة الاحتمال الخطأ ( $P$ -value=0.000 أو  $Sig=0.000$ ) اقل من مستوى الدلالة 0.05 فهذا يدل على وجود فروق دال إحصائيا في إجابات أفراد أي قيمة المتوسط الحسابي لرأي أفراد العينة في المتغير (مستوى اعتماد التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال) دالة احصائيا، وعليه مؤسسة فرتيال

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

تلتزم بتطبيق التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات مما تدر عليها بنقاط تطور ايجابية واقتصادية وترقى إلى المستوى المطلوب.

### ■ اتخاذ القرار:

نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة ( $H_1$ ): يعد التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات على مستوى مجمع فرتيال مما تدر عليها بنقاط تطور ايجابية واقتصادية عند مستوى الدلالة 0.05

■ **التفسير النتيجة/** يظهر جليا أن التدقيق الداخلي يعد كآلية لحوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال؛ من خلال سعي هذا القسم على إعطاء صورة عادلة وصادقة عن وضعية المؤسسة، والسهر على بث أخلاقيات العمل لدى قيامه بانجاز مختلف مراحل أداء مهامه، وكذا اتصاله المباشر بالإدارة العليا للمؤسسة ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق، كما انه يتلقى التدريب والتعليم المستمر من أجل تنمية المعارف والمهارات وزيادة خبراته وموضوعيته، والتزامه ببذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه بإجراءات التحليل اللازمة وله استقلالية تامة في نطاق تدخله والأنشطة المراد تدقيقها، وله دور فعال في إدارة المخاطر وتسييرها من خلال تحديد وتقويم المجالات الهامة التي تكون عرضة للخطر في المؤسسة وتصنيفها إلى مخاطر جوهرية وعادية، كما يساهم في العمل على احترام حقوق أصحاب المصالح كما يشرعها القانون، وضمان الحصول على التعويضات في حالة انتهاك حقوقهم، كما يعمل التدقيق الداخلي على مساعدة مجلس الإدارة على توجيه ومراجعة إستراتيجية المؤسسة ومدى حرصها على تعظيم حصة الأسهم، وضمان المستوى الكافي من الإفصاح والشفافية، وتوفير آليات لمشاركة أصحاب المصالح في تحسين مستويات الأداء للمؤسسة، كما أن هناك اهتمام وجدية بتوصيات واقتراحات المدقق الداخلي من قبل إدارة الشركة ومجلس الإدارة باعتبار دوره كاستشاري في المؤسسة.

2- **الفرضية الفرعية الثانية:** مراقبة التسيير تعد كآلية لحوكمة الشركات على مستوى مجمع فرتيال مما تدر عليها بنقاط تطور ايجابية واقتصادية؛

### أي

الفرضية الصفرية ( $H_0$ ): لا تعد مراقبة التسيير كآلية لحوكمة الشركات على مستوى مجمع فرتيال عند مستوى الدلالة 0.05

الفرضية البديلة ( $H_1$ ): تعد مراقبة التسيير كآلية لحوكمة الشركات على مستوى مجمع فرتيال مما تدر عليها بنقاط تطور ايجابية واقتصادية عند مستوى الدلالة 0.05

جدول رقم (52): الدلالة الإحصائية لإجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات المتعلقة بـ المحور رقم 02: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

القرار	Sig	درجة الحرية	T المحسوبة	Ecart type الانحراف المعياري	Moyenne المتوسط الحسابي	حجم العينة	الدلالة الاحصائية لنتائج إجابات العينة على عبارات المحور رقم 02: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة الشركات
دال	0,000	73	139,872	0,02795	1,9544	74	

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

قيمة T الجدولية:  $T_{tab} = 1.9695$ . عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة حرية  $DF = 73$

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS .V 24

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا:

أن المتوسط الحسابي لـ إجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات المحور 02 المتعلق بـ مراقبة التسيير كآلية لحوكمة الشركات. على مستوى مؤسسة فرتيال من الاستبيان الموجه للأفراد العينة بلغ  $(\bar{x}=1,9544)$  وهو ضمن مجال المتوسط الحسابي من (1.5 إلى 2 درجة) أي ان درجة اعتماد مراقبة التسيير كآلية لحوكمة الشركات بمؤسسة فرتيال هي درجة مرتفعة وبالا انحراف معياري بلغ  $\delta(=0,02795)$  حيث قيمته تقترب من الصفر مما يعني تركيز الإجابات العينة معظمها حول قيمة المتوسط الحسابي وعدم تشتتها و أن قيمة الاحصائية لـ 'ت' المحسوبة ( $T_{cal}$ ) بلغت ( $139,872$ ) ( $T_{cal} =$  وهي أكبر من القيمة 'ت' الجدولية ( $T_{tab}=1.9695$ ), كما أن قيمة الاحتمال الخطأ ( $P$ -value=0.000 أو  $Sig=0.000$ ) أقل من مستوى الدلالة 0.05 فهذا يدل على وجود فروق دال إحصائياً في إجابات أفراد أي قيمة المتوسط الحسابي لرأي أفراد العينة في المتغير (مستوى اعتماد مراقبة التسيير كآلية لحوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال) دالة إحصائياً، وعليه مؤسسة فرتيال تلتزم بالتطبيق مراقبة التسيير كآلية لحوكمة الشركات مما تذر عليها بنقاط تطور ايجابية واقتصادية وترقى إلى المستوى المطلوب.

■ اتخاذ القرار :

نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة ( $H_1$ ): تعد مراقبة التسيير كآلية لحوكمة الشركات على مستوى مجمع فرتيال مما تذر عليها بنقاط تطور ايجابية واقتصادية عند مستوى الدلالة 0.05

■ تفسير النتيجة/ حيث يظهر جليا باقرار وتوجه افراد عينة الدراسة والذين يمثلون مؤسسة فرتيال، بان مراقبة التسيير تعد كآلية لحوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال ، كونها ان القيمة الايجابية التي تقدمها للمؤسسة تتمثل في زيادة موثوقية اجهزة الرقابة الداخلية من جهة، وكذا الحد من الانحرافات السلبية المادية، وتأكيد موثوقية جميع المعلومات المالية المعدة للنشر. كما انها تسعى لتقديم رؤية واضحة عن مدى تحقيق مبادئ حوكمة المؤسسات، كما ان هناك العلاقة تربط بين لجنة التدقيق ومراقبة التسيير تتمثل في كون وظيفة التدقيق ونظام مراقبة التسيير مفهومان مترابطان لا يمكن تفسير أحدهما بمعزل عن الآخر، ويمثلان حجر الأساس بالنسبة للمؤسسة عند تقييم مركزها المالي، ذلك من خلال اعتمادها على التقارير الدورية، جداول القيادة لمختلف المصالح والأقسام، وبالدرجة الأولى على مخرجات الأنظمة المعلوماتية الخاصة بالتسيير الداخلي بما في ذلك ERP، تخطيط الموازنة، التقارير، جداول القيادة، كلها على حد سواء، المؤشرات المالية وغير المالية، بحيث تمكن المسير وأعضاء الإدارة من اخذ نظرة شاملة عن وضعية المؤسسة ونجاعة التسيير فيها من خلال النتائج المحققة والتي تظهر في لوحة القيادة عن طريق جملة من المؤشرات المتعلقة بجميع الوظائف في المؤسسة، وتهدف إلى مراقبة القرارات المتخذة، العمل على تصحيحها، وتغطية النقائص في تدفق المعلومات، بحيث تصبح المعلومات من كل الأنشطة داخل المنظمة متزامنة ومتوفرة بالزمن الحقيقي وبطريقة سهلة ودقيقة، وجعلها أكثر موثوقية وجودة وأقل كلفة. ومنه نستنتج أن جميع أفراد العينة اقرروا على ان قسم مراقبة التسيير والياته يعد كآلية هامة لحوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال وذلك من خلال سعي هذا القسم على إعطاء صورة عادلة وصادقة عن وضعية المؤسسة، والسهر على بث أخلاقيات العمل لدى قيامه بانجاز مختلف مراحل أداء مهامه، وكذا اتصاله المباشر بالإدارة العليا للمؤسسة ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق، كما انه يتلقى التدريب والتعليم المستمر من أجل تنمية المعارف والمهارات وزيادة خبراته وموضوعيته، والتزامه ببذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه بإجراءات التحليل اللازمة وله استقلالية تامة في نطاق تدخله، وله دور فعال في إدارة المخاطر وتسييرها من خلال تحديد وتقييم المجالات الهامة والفرقات التي تكون

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

عرضة للخطر في المؤسسة، كما يعمل قسم مراقبة التسيير على مساعدة الإدارة توجيهها في تحديد الاستراتيجية ومراجعتها، وضمان المستوى الكافي من الإفصاح والشفافية، كما أن هناك اهتمام وجدية بتوصيات واقتراحات مرقب التسيير من قبل إدارة المؤسسة ومجلس الإدارة، حيث جاءت هذه الموافقة بدرجة مرتفعة.

**3- الفرضية الفرعية الثالثة:** توجد التزامات ناشئة عن الرؤية الجديدة للعمل التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في ظل إرساء حوكمة الشركات على مستوى مجمع فرتيال مما تذر عليها بنقاط تطور ايجابية واقتصادية؛

**أي**  
**الفرضية الصفرية ( $H_0$ ):** لا توجد التزامات ناشئة عن الرؤية الجديدة للعمل التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في ظل إرساء حوكمة الشركات على مستوى مجمع فرتيال مما تذر عليها بنقاط تطور ايجابية واقتصادية عند مستوى الدلالة **0.05**

**الفرضية البديلة ( $H_1$ ):** توجد التزامات ناشئة عن الرؤية الجديدة للعمل التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في ظل إرساء حوكمة الشركات على مستوى مجمع فرتيال مما تذر عليها بنقاط تطور ايجابية واقتصادية عند مستوى الدلالة **0.05**

**جدول رقم (53):** الدلالة الإحصائية لإجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات المتعلقة بـ  
**المحور رقم 03:** الالتزامات الناشئة عن الرؤية الجديدة للعمل التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في إرساء حوكمة الشركات.

القرار	Sig	درجة الحرية	T المحسوبة	Ecart type الانحراف المعياري	Moyenne المتوسط الحسابي	حجم العينة	الدلالة الإحصائية لنتائج إجابات العينة على عبارات المحور رقم 03: الالتزامات الناشئة عن الرؤية الجديدة للعمل التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في إرساء حوكمة الشركات
دال	0,000	73	401,432	0,01067	1,9977	74	
<b>قيمة T الجدولية : <math>T_{tab} = 1.9695</math>. عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة حرية <math>DF = 73</math></b>							

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS .V 24

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا:

أن المتوسط الحسابي لـ إجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات المحور رقم 03: المتعلق بـ الالتزامات الناشئة عن الرؤية الجديدة للعمل التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في إرساء حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال من الاستبيان الموجه للأفراد العينة بلغ ( $\bar{x}=1,9977$ ) وهو ضمن مجال المتوسط الحسابي من (1.5 إلى 2 درجة) أي أن درجة الالتزامات الناشئة عن الرؤية الجديدة للعمل التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في إرساء حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال هي بدرجة مرتفعة وبالانحراف المعياري بلغ  $\delta(=0,01067)$  حيث قيمته تقترب من الصفر مما يعني تركيز الإجابات العينة معظمها حول قيمة المتوسط الحسابي وعدم تشتتها و أن قيمة الإحصائية لـ 'ت' المحسوبة ( $T_{cal}$ ) بلغت ( $T_{cal} = 401,432$ ) وهي أكبر من القيمة 'ت' الجدولية ( $T_{tab}=1.9695$ )، كما أن قيمة الاحتمال الخطأ ( $P\text{-value}=0.000$  أو  $Sig=0.000$ ) أقل من مستوى الدلالة 0.05 فهذا يدل على وجود فروق دال إحصائياً في إجابات أفراد أي قيمة المتوسط الحسابي لرأي أفراد العينة في المتغير (مستوى اعتماد على الرؤية الجديدة للعمل التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في إرساء حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال) دالة إحصائياً، وعليه مؤسسة فرتيال توجد بها الرؤية الجديدة للعمل التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في ظل إرساء حوكمة

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

الشركات على مستوى مجمع فرتيال مما تدر عليها بنقاط تطور ايجابية واقتصادية وترقى إلى المستوى المطلوب.

### ■ اتخاذ القرار:

نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة ( $H_1$ ): **توجد** التزامات ناشئة عن الرؤية الجديدة للعمل التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في ظل إرساء حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال مما تدر عليها بنقاط تطور ايجابية واقتصادية عند مستوى الدلالة 0.05

■ **تفسير النتيجة/ نستنتج** ان التزامات ناشئة عن الرؤية الجديدة للعمل التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في ظل إرساء حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال تتجسد في التالي:

1- تفعيل الجانب التسييري والرقابي للمؤسسة بتفعيل التشاورات المتوافقة بين الطرفين من خلال تعزيز النقاط التالية: نظام الانذار للمخاطر، التسيير جيد للحالات الطارئة والمتوقعة، ضمان وتأمين الرؤية الإستراتيجية، مواجهة تطلعات التنمية المستدامة، تدعيم بث القواعد الأخلاقية واحترامها، بما فيها قواعد الأمن والحماية، الأخطار الصحية، حماية البيئة، المسؤولية المجتمعية أو الاجتماعية، تخطي فكرة استبقاء وحجز المعلومات، تفسير حجج صلب وقوي لنقاط الضعف ونقاط القوة، التقليل من التعقيد وتشابك المعلومات والآراء، الفعالية في طرق العمل وأداء الأشخاص من خلال التعلم والتدريب المشترك والمزدوج، تسيير حقيقي وفعال للمعلومة، توضيح وتفسير حجج وموثوق للأحداث. والتي تعد بمثابة ايجابيات أخرى مستخلصة عن هيكله العمل التكاملي الرقابي المقترح تسمح بتوليد عدة فوائد جانبية هامة والتي ينبغي أن تنشأ من التناوب الإلزامي وإبداء الرأي المهني المحايد من شأنه أن يعزز من مخرجات الرقابة الداخلية وإضفاء الموثوقية الكافية عليها وهذا ما سيقبل ميل مراقب التسيير أو المدقق الداخلي لإغفال شيء سيكتشفه احدهما أو مراقب آخر مما يسمح بتعزيز الجودة الكلية لنظام الرقابة الداخلية والحوكمة على مستوى مؤسسة فرتيال **وبدرجة مرتفعة.**

2- كما ان المقاربة الجديدة المتولدة عن تكامل التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير والتي يكون من خلالها تدخل مشترك ومبني على أساس المشاورة، بإمكانه أن يضيف لكل مستويات حوكمة الشركات فعالية، تحسين وشمولية أكثر من أجل تحقيق الأهداف المسطرة والتي تشتمل على تفعيل البعد الرقابي لحوكمة الشركات، البعد الاستراتيجي لحوكمة الشركات، البعد الأخلاقي لحوكمة الشركات، البعد الإفصاحي لحوكمة الشركات، والبعد التشغيلي لحوكمة الشركات؛ وان تبني المؤسسة لنموذج التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير من خلال ثقافة تبني السياسات والاستراتيجيات المحينة والمحكمة سمح لها بإرساء فعالية الحوكمة ونظام الرقابة الداخلية وتسيير المخاطر، واضفاء قيمة مضافة كلية لمستوى الاداء الكلي على مستوى مؤسسة فرتيال **وبدرجة مرتفعة.**

3- وبالمقابل تتجسد ايضا هذه المقاربة في إعطاء قيمة مضافة هامة بالنسبة لمراقبة التسيير التي تعد جزء من هذه المقاربة، وبالتالي يعزز من دورها في تفعيل حوكمة الشركات، وكذا منح قيمة مضافة هامة بالنسبة للتدقيق الداخلي الذي يعد جزء من هذه المقاربة، وبالتالي يعزز من دوره في تفعيل حوكمة الشركات، كما تسمح ايجابيات هذه المقاربة في تحقيق الفعالية على مستوى طرق العمل وأداء وكفاءة الأشخاص من خلال سياسة التدريب والتعليم المشترك والتي تعطي بالضرورة أهمية بالغة لتفعيل حوكمة الشركات من خلال هذه المقاربة الجديدة المتولدة عن تكامل التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال **وبدرجة مرتفعة.**

### ● ملخص الفرضية الجزئية الثالثة:

**نص الفرضية:** التكامل الرقابي لكل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير يعد كآلية فعالة لإرساء حوكمة الشركات على مستوى مجمع فرتيال.

جدول رقم (54): يوضح ملخص النتائج الفرضيات الفرعية للفرضية الجزئية الثالثة.

القرار	رأي أفراد العينة حول مستوى المتغير المدروس	الدلالة الإحصائية لنتائج إجابات العينة	اسم المتغير

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

الفرضية الفرعية 01	التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات	(T <sub>cal</sub> = 139,872)	(T <sub>tab</sub> =1.9695)	دالة إحصائيا	درجته مرتفعة يرقى إلى مستوى المطلوب	القبول الفرضية (H <sub>1</sub> )
الفرضية الفرعية 02	مراقبة التسيير كآلية لحوكمة الشركات	(T <sub>cal</sub> =401,432)		دالة إحصائيا	درجته مرتفعة يرقى إلى مستوى المطلوب	القبول الفرضية (H <sub>1</sub> )
الفرضية الفرعية 03	الرؤية الجديدة للعمل التكاملية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في إرساء حوكمة الشركات	(T <sub>cal</sub> = 6,197)		دالة إحصائيا	درجته مرتفعة يرقى إلى مستوى المطلوب	القبول الفرضية (H <sub>1</sub> )

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة.

### من خلال الجدول أعلاه نستنتج/

■ أن التدقيق الداخلي يعد كآلية لحوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال؛ من خلال سعي هذا القسم على إعطاء صورة عادلة وصادقة عن وضعية المؤسسة، والسهرة على بث أخلاقيات العمل لدى قيامه بانجاز مختلف مراحل أداء مهامه، وكذا اتصاله المباشر بالإدارة العليا للمؤسسة ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق.

■ مراقبة التسيير تعد كآلية لحوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال، كونها ان القيمة الايجابية التي تقدمها للمؤسسة تتمثل في زيادة موثوقية اجهزة الرقابة الداخلية من جهة، وكذا الحد من الانحرافات السلبية المادية، وتأكيد موثوقية جميع المعلومات المالية المعدة للنشر. كما انها تسعى لتقديم رؤية واضحة عن مدى تحقيق مبادئ حوكمة المؤسسات، ذلك من خلال اعتمادها على التقارير الدورية، جداول القيادة لمختلف المصالح والأقسام، وبالدرجة الأولى على مخرجات الأنظمة المعلوماتية الخاصة بالتسيير الداخلي بما في ذلك ERP، تخطيط الموازنة، التقارير، جداول القيادة، المؤشرات المالية وغير المالية، بحيث تمكن المسير وأعضاء الإدارة من اخذ نظرة شاملة عن وضعية المؤسسة ونجاعة التسيير فيها، وسعي هذا القسم على إعطاء صورة عادلة وصادقة عن وضعية المؤسسة، والسهرة على بث أخلاقيات العمل لدى قيامه بانجاز مختلف مراحل أداء مهامه، وكذا اتصاله المباشر بالإدارة العليا للمؤسسة ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق، وله استقلالية تامة في نطاق تدخله، وله دور فعال في إدارة المخاطر وتسييرها من خلال تحديد وتقييم المجالات الهامة والفرقات التي تكون عرضة للخطر في المؤسسة، كما يعمل قسم مراقبة التسيير على مساعدة الإدارة توجيهها في تحديد الاستراتيجية ومراجعتها، كما أن هناك اهتمام وجدية بتوصيات واقتراحات مرقب التسيير من قبل إدارة المؤسسة ومجلس الإدارة.

■ انه توجد التزامات ناشئة عن الرؤية الجديدة للعمل التكاملية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في

ظل إرساء حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال تتجسد في التالي:

- 1- تفعيل الجانب التسييري والرقابي للمؤسسة بتفعيل التشاورات المتوافقة بين الطرفين.
- 2- ان المقاربة الجديدة المتولدة عن تكامل التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير والتي يكون من خلالها تدخل مشترك ومبني على أساس المشاورة، بإمكانه أن يضيفي لكل مستويات حوكمة الشركات فعالية، والتي تعمل على تفعيل البعد الرقابي لحوكمة الشركات، البعد الاستراتيجي لحوكمة الشركات، البعد الأخلاقي لحوكمة الشركات، البعد الإفصاحي لحوكمة الشركات، والبعد التشغيلي لحوكمة الشركات.
- 3- وبالمقابل تتجسد ايضا هذه المقاربة في إعطاء قيمة مضافة هامة بالنسبة لمراقبة التسيير والتدقيق الداخلي اللذان يمثلان اجزاء هذه المقاربة، وبالتالي يعزز من دورهما في تفعيل حوكمة الشركات، وكذا منح قيمة مضافة هامة بالنسبة لعمليهما على حد سواء، وتحقيق فعالية في مستوى طرق العمل وأداء وكفاءة الأشخاص من خلال سياسة التدريب والتعليم المشترك والتي تعطي بالضرورة أهمية بالغة لتفعيل حوكمة الشركات من خلال هذه المقاربة الجديدة المتولدة عن تكامل التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال.

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

• **ومنه نستنتج:** أن التكامل الرقابي لكل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير يعد كآلية فعالة لإرساء حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

### المطلب الثاني: جملة النتائج النهائية المتوصل إليها إحصائياً:

بعد تفرغنا للبيانات المتحصل عليها في جداول احصائية ومناقشتها واسقاطها لاختبار فرضيات الدراسة، افرزت هذه المعالجة الاختبارية على النتائج الاحصائية التالية:

1- بالرغم من المفارقات العملية إلا أن المقاربات التي تجمع بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير تسمح بتواجد إطار رقابي تكاملي فعال، وتوافر نمط منسق يهدف إلى توحيد توليفة العمل التكاملي بينها على مستوى مجمع فرتيال عند مستوى دلالة 0.05

2- تلتزم مؤسسة فرتيال بالتطبيق المعياري المتعارف عليه في هيكلتي كل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير عند مستوى دلالة 0.05

3- توجد مظاهر ديناميكية للتشاور الفعال بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال مما تذر عليها بنقاط تطور ايجابية واقتصادية عند مستوى دلالة 0.05

4- توجد مظاهر ديناميكية لتوطيد العلاقات وتحسينها بصفة مستمرة ومشاركة بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال مما تذر عليها بنقاط تطور ايجابية واقتصادية عند مستوى دلالة 0.05

5- توجد مظاهر ديناميكية كالتدريب، التعلم، والتطوير العملي المشترك، تهدف إلى بناء هيكله العمل التكاملي 'سينارجية' بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال؛ مما تذر عليها بنقاط تطور ايجابية واقتصادية عند مستوى دلالة 0.05

6- لدى مؤسسة فرتيال دراية بالمفاهيم العامة لحوكمة الشركات ووعي بالاطر التشريعي والمؤسسي لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات عند مستوى دلالة 0.05

7- لدى مؤسسة فرتيال دراية بالمفاهيم العامة لحوكمة الشركات عند مستوى دلالة 0.05

8- لدى مؤسسة فرتيال ووعي بالاطر التشريعي والمؤسسي لحوكمة الشركات عند مستوى دلالة 0.05

9- التكامل الرقابي لكل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير يعد كآلية فعالة لارساء حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال عند مستوى دلالة 0.05

10- التدقيق الداخلي يعد كآلية لحوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال مراقبة التسيير تعد كآلية لحوكمة الشركات على مستوى مجمع فرتيال مما تذر عليها بنقاط تطور ايجابية واقتصادية عند مستوى دلالة 0.05

11- مراقبة التسيير تعد كآلية لحوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال مما تذر عليها بنقاط تطور ايجابية واقتصادية عند مستوى دلالة 0.05

12- توجد التزامات ناشئة عن الرؤية الجديدة للعمل التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في ظل إرساء حوكمة الشركات على مستوى مجمع فرتيال مما تذر عليها بنقاط تطور ايجابية واقتصادية عند مستوى دلالة 0.05

أوضحت نتائج اختبار فرضيات الدراسة على انه توجد علاقة ترابط وتأثير قوية بين المتغير المستقل والذي يتمحور حول المقاربة الرقابية للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير والمتغير التابع والذي يتجسد في حوكمة الشركات؛ حيث أسفر النتائج واتجاهات أفراد العينة على تفعيل أبعاد هذا التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير لأبعاد حوكمة الشركات المتمثلة في البعد الرقابي، البعد التشغيلي، البعد الاستراتيجي، البعد الأخلاقي، والبعد الافصاحي وبدرجة مرتفعة، وانه توجد علاقة تأثير وتأثر قوية ذلك انه بالمقابل، تعمل هذه المقاربة على تفعيل دور كل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بصفة انفرادية أو تكاملية على مستوى مؤسسة فرتيال التي تتضمن ثقافة تسييرية ورقابية جد محينة وإستراتيجية متماسية مع رياح التغيير.

## الفصل الخامس دراسة استطلاعية وتحليلية لتكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير كآلية لتعزيز حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال.

### خاتمة الفصل الخامس:

يجب أن يكون لدى الشركة نظاماً محكماً للرقابة الداخلية يهدف إلى وضع تقييم لوسائل وإجراءات إدارة المخاطر وتطبيق قواعد الحوكمة فيها على نحو سليم، والتحقق من التزام الشركة والعاملين فيها بأحكام القوانين والأنظمة والقرارات المعمول بها والتي تنظم عملها والسياسات والإجراءات الداخلية، حيث أنه وبفضل دراستنا الميدانية التي قمنا بها في مؤسسة فرتيال عنابة، حول المقاربة الرقابية للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير في ظل إرساء آليات حوكمة الشركات، تمكننا من معالجة وإسقاط جميع النواحي العملية والتطبيقية لهذا الموضوع، ومن خلال كل الجهود استنعنا تكوين صورة شاملة وعلى درجة معتبرة من الواقعية حول الموضوع والخروج بجملته من النتائج أهمها:

- تعد مؤسسة فرتيال من المؤسسات الرائدة في مجال نشاطها للمواد المخصبة، وذلك بفضل تبنيها لاستراتيجيات تسيير ورقابة حديثة وثقافة تسييرية مرنة هدفها التغيير والتماشي مع التنمية المستدامة بهدف الحفاظ على مكانتها الإستراتيجية في ظل المنافسة العالمية، فهي تركز في مجال تسييرها على تبني أنظمة رقابية حديثة وسلسلة تؤدي إلى تحقيق الغايات المطلوبة.
- تعمل أبعاد التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على تفعيل وتعزيز أبعاد حوكمة الشركات المتمثلة في البعد الرقابي، البعد التشغيلي، البعد الاستراتيجي، البعد الأخلاقي، والبعد الأفصاحي وبدرجة مرتفعة، حيث يعد كل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بصفة انفرادية وكذا تكاملية كآلية من آليات الحوكمة على مؤسسة فرتيال عند مستوى دلالة 0.05
- إن توافر نقاط التقارب التي يشملها هذا التكامل تحت شروط تشغيلية لا غنى عنها في تنظيم العمل التكاملية المحدد الأهداف والغايات، بإمكانه أن يساهم في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية، وتعزيز سيطرة الإدارة على المؤسسة، وكذلك المساهمة في تقييم وإدارة المخاطر والحماية منها وتقديم المشورة في ماهية السبل الأنجع لإدارتها، وكذلك قياس كفاءة استخدام الموارد المتاحة وتقييم الأداء والفعالية وبالتالي المساعدة في تحقيق أقصى درجات الكفاءة في إدارة مشروع المؤسسة مما يعزز فرصها في الاستغلال الأمثل للموارد والوصول إلى الجودة الشاملة، كل ذلك وأكثر تحت مضلة تدعيم حوكمة الشركات، وهو ما عمدنا على تمثيله بنموذج ملخص ومفسر لهيكله وترابط هذه التركيبة والتي تعد أكثر من ضرورية لنظام الرقابة الداخلية لمؤسسة فرتيال وللمؤسسة ككل.

الخاتمة العامة.

نختم بحثنا هذا بتقطير المستحلب المتمخض عن باكورة الاستخلاصات التي وصلت إليها سواعد هذه الدراسة وقد تركز أول تقطير في أن ظاهرة حوكمة الشركات لها تأصيل علمي يعكس المفاهيم والإجراءات المتعلقة بعناصرها كما أن ظاهرة حوكمة الشركات تمثل ظاهرة عالمية تصدت لها معظم دول العالم واتخذت في مقابله الإجراءات الكفيلة بتحقيق النجاح، كما تعتبر الحوكمة إحدى المتطلبات الجديدة للاقتصاديات العربية، حيث يعد نظام الرقابة الداخلية أحد أعمدها في ذلك والذي يستند بدوره على أسس رقابية هامة حيث ارتكزت هذه الدراسة على أهمية كل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير وتكاملهما في تحقيق ذلك؛ بمعنى على الدور الرقابي التكاملي للتدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ونظم التسيير بما يخدم تعزيز ماهية حوكمة الشركات؛ ولهذا الأسلوب أسسه ومقوماته القائمة على الإفصاح والشفافية، لكن في حقيق الأمر تعد هذه العناصر وبصفة خاصة هذا التكامل غير متحكم فيها إلى حد كبير كي لا نقول شبه غائب عن واقع المنطقة العربية ومازال هنالك العديد من المشاكل الاقتصادية والتسيرية الضاغطة، من فقر وتآكل للبنية الرقابية الأساسية، ومحدودية في النفاذ إلى الموارد الرقابية الأساسية، وافتقار في تطبيق الوظيفتين، والتي يجب أن يأتي حلها على رأس أجندة كل من يشارك في الرقابة والتسيير وتجسيد الحوكمة، إذ أن المشاكل الرقابية ومشاكل التسيير التي لم يتم التعامل معها تنسف مشروعية الحوكمة وتقضي إلى إنتكاس لمسار المقاربة الرقابية للتدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تدعيم وإرساء آليات حوكمة الشركات.

وتعد حوكمة الشركات وسيلة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات بطريقة تحمي أموال المستثمرين والمقرضين، وقد تبين الآن أكثر من أي وقت قد مضى أن تبني توليفة رقابية لنظام شفاف وعادل يؤدي إلى خلق ضمانات ضد الفساد وسوء الإدارة، كما يؤدي إلى تطوير القيم الأساسية لاقتصاد السوق والارتقاء بالاقتصاديات العربية إلى مستويات التنافسية الدولية لجذب المزيد من الاستثمارات الأجنبية.

أما من جانب إرساء القيم الأخلاقية فنجد أن حوكمة الشركات تساعد كثيراً على التعامل مع هذه المشاكل، كما تمثل حلاً فعالاً للشللية والمحسوبية والقبلية والمحاباة، وتضارب المصالح.

وفي هذا الباب؛ فقد استهدف البحث صياغة إطار رقابي تكاملي مقترح ومعزز بنماذج هيكلية تطبيقية ونظرية لأثر تكامل رقابة التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير في تنشيط وتفعيل حوكمة الشركات، وقد كشف البحث عن الإجابات الموضوعية لمجموعة التساؤلات التي عكست مشكلته وذلك عن طريق اختبار مدى صحة فروضه الثلاثة اعتماداً على بعض الأدوات الإحصائية المناسبة لتحليل بياناته وتفسير طبيعة العلاقة بين متغيراته.

إن هذا النظام الرقابي المقترح بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تفعيل حوكمة الشركات يستند إلى تنظيم جيد وتقسيم بناء لمختلف الوظائف وتحديد المسؤوليات، وعلى نظام رقابي سليم وعناصر بشرية كفئة وأدوات رقابة ملائمة، وإنشاء ووضع أطر قانونية وتنظيمية وخلق جو من الثقة والتشارك التبادل الرقابي من خلال بث السلوك الأخلاقي والإشرافي، بهدف تحقيق الشفافية والعدالة ومنح حق مساءلة إدارة الشركة، وبالتالي تحقيق الحماية للمساهمين وحملة الوثائق جميعاً مع مراعاة مصالح العمل والعمال والبيئة والحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة بما يؤدي إلى إضافة قيمة على الجانب الأخلاقي، الإفصاحي، التشغيلي، الرقابي، والاستراتيجي للحوكمة وللمؤسسة ككل، كما أن هذه قواعد هذه المقاربة تؤكد على أهمية الالتزام بالأحكام الرقابية والعمل على ضمان مراجعة الأداء المالي ووجود هيكل إدارية تمكن من محاسبة الإدارة أمام المساهمين مع تكوين لجنة تدقيق ومراقبة من غير أعضاء مجلس الإدارة التنفيذية تكون لها مهام واختصاصات وصلاحيات عديدة لتحقيق رقابة مستقلة على التنفيذ. وتتجلى أهمية ذلك في عقلنة عملية تخطيط الأنشطة الرقابية التكاملية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير التي ووضع الأساليب الملائمة في التنفيذ. بطبيعة الحال لا يمكن تخطيط أوجه هذه الأنشطة دون القيام بدراسة وتحليل لعوائق البيئة الرقابية المحيطة بها والأخذ بعين الاعتبار العوائق التي تحول دون ذلك من حيث التغيرات التي تطرأ عليها والفرص والتهديدات التي تواجهها. فالمؤسسة الناجحة هي التي تتكيف وتتجاوز مع عناصر المحيط ومتغيرات البيئة وتأخذها بعين الاعتبار عند تخطيط ووضع الأساليب المناسبة لتنفيذ أنشطتها.

وللإشارة يساعد هذا المدخل كثيرا في اتخاذ قرار ما يسمى بالنقل التكنولوجي (أساليب التسيير والرقابة)، أي نقل النظم الإدارية والرقابية الناجحة في بلد ما إلى بلد آخر قصد تطبيقه. فهذا المدخل يوضح فشل أو نجاح هذه العملية بالاعتماد على الظروف الرقابية ونظام التسيير وإستراتيجية وسياسة المؤسسة والظروف الاقتصادية ودرجة النمو الاقتصادي... الخ. وتجدر الإشارة إلى أنه هناك محاولات بحثية معاصرة لوضع نظرية رقابية تتماشى والتطورات الراهنة من خلال المدخلين: الكمي والسلوكي لمقاربة التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير من طرف الباحثين وخاصة من طرف الهيئات المنظمة للمهنتين، لكن يبقى الإلمام بالمفاهيم الأساسية للتدقيق وكذا مراقبة التسيير لا يتم التوصل إليه إلا عن طريق نظرية كل منهما انفراديا. وفي ضوء ذلك فقد أسفرت الدراسة الأدبية والتطبيقية عن مجموعة النتائج الإجمالية التالية :

**النتائج والاستخلاصات التي تم التوصل إليها:** لقد اشتملت استنتاجاتنا القبلية لتجسيد مساعي هذه الدراسة على التالي:

- يركز المسار الوظيفي الجيد لمصلحة التدقيق الداخلي على الأهداف التي يتم تحديدها مسبقا، منهجية مضبوطة وواضحة، برنامج جيد للاتصال وفعال، أشخاص أكفاء ميدانيا، وكذلك الارتباط الوثيق بنظام الرقابة الداخلية والذي يعد جد حساس بالنسبة لمصلحة التدقيق الداخلي، مدى تطبيق ثقافة التدقيق الداخلي، التقييمات والتشخيصات المستمرة والدائمة. إن كل هذا التضافر يسهم في تحقيق مستوى فعال لعملية التدقيق الداخلي وظيفيا وهو ما يعطي صورة جيدة ومرضية عن التدقيق الداخلي، كما يعمل من خلال دوره الاستشاري وبفضل الاقتراحات والتوصيات التي تتضمنها التقارير التي يصدرها على تحسين العلاقة المتبادلة بين الأطراف ذات العلاقة بالتدقيق الداخلي وكذا جودة عمل الأطراف التي يقوم بتدقيقها لتخضع لمبادئ حوكمة الشركات.
- إن اغلب التطورات التي مست مراقبة التسيير، كما بينه تاريخها كانت في فترات الصعوبات خاصة ابتداء من نهاية الستينيات، حيث وجدت المؤسسة نفسها أمام بيئة يميزها عدم اليقين ويسودها التنافس الحاد والتغير السريع في الأذواق والمنتجات ومن ثم المخاطر الملحقة بشتى أبعادها، مما دفعها إلى البحث الدائم على المعلومة الثرية والأمثل من حيث النوع والكم، وتكمن أهمية مراقبة التسيير في ضمان استمرارية وفعالية المؤسسة عن طريق التحكم الجيد في عملية التسيير، وهذا التحكم يعتبر مؤشرا عن صحة وسلامة كل مؤسسة مهما كان حجمها وطبيعة نشاطها، نظرا للتأثير المباشر على مرد وديتها بتحقيق القيمة المضافة، كما تعد الوسيلة المفضلة لقيادة المؤسسات لارتباط دور مراقب التسيير بالتنظيم الداخلي للمؤسسة، إلا أن قواعد المنافسة فرضت في كثير من الأحيان قيودا والتي على المؤسسة أن تتكيف معها، حيث تسببت في ظهور مشاكل مالية تنظيمية وإنسانية عجزت مراقبة التسيير عن حلها، الأمر الذي فرض إعادة تنظيمها بما يسمح بالتكيف مع الظروف الجديدة وهذا ما أدى إلى تغيير دور ومكانة مراقبة التسيير الذي اخذ بعدا جديدا يتسم بأنه عملي واستراتيجي في آن واحد ويدخل في الخطوط التسلسلية للتنظيم. استعانت مراقبة التسيير في كل مرحلة من مراحل تطورها بأدوات ووسائل تناسب هذه المراحل، لتكوين نظامها ألمعلوماتي، الذي يسمح لها بالتخطيط المساعدة على اتخاذ القرارات ومتابعة الأداء وكذا مساعدة الأقسام الأخرى بتوجيهها عن طريق تقديم النصح والاستشارة من خلال التقارير التي تقوم بإصدارها، حيث تغيرت قواعد مراقبة التسيير لتخضع

لمبادئ حوكمة الشركات وتنتقل من مجرد قياس الاداء المحاسبي والمالي إلى قياس الاداء الشامل بأبعاده الثلاثة: الاقتصادي والاجتماعي والبيئي.

- تعرف فعالية نظام الرقابة الداخلية على أنها " الحد الأدنى من الجودة المطلوبة لأنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات"، حيث يسمح التكامل بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بتوفير أساس يمكن من تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وجميع مجالات وأنشطة عمل المؤسسة بفعالية مثلى. كما يعتبر تقييم المخاطر جزء من تصميم نظام الرقابة الداخلية بهدف تخفيض الأخطاء والمخالفات، ومن خلال هذا العنصر يتم تحديد وتحليل الأخطار المتعلقة بأهداف كل نشاط في الشركة، مع التعرف على احتمال حدوثها، ومحاولة تفاديها أو الحد من تأثيرها إلى مستويات منخفضة، بأقل تكلفة وفي الوقت الضروري، غير أن هذا التلاحم يجب أن يعمل في إطار منهجي ومنظم يحدد ظروف وأوقات العمل وتحت قيادة الإدارة العليا.

- إن التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير عناوين مختلفة لوظيفتين داخليتين وبالرغم من أن كليهما عدة أوجه اختلاف لكن هذا لا ينفي وجود جملة من الخدمات المتبادلة وأوجه الشبه والتي بدأت بواورها بالتطور التاريخي للوظيفتين وكذا أساليب العمل وخصائص كل منهما والتي تستدعي ضرورة العمل التكاملي بينهما، حيث توفر كليهما الدور الاستشاري للمؤسسة، يساهمان في تسيير المخاطر وفعالية نظام الرقابة الداخلية، إعداد التوقعات المبنية على أسس منهجية وتتبعها، إعداد وتعريف الإستراتيجية من خلال الدور الاستشاري وتقديم المساعدة في التسيير، كما أن كليهما يستعملان نفس المدخلات والمعطيات ويقومان بتحليل نفس المخاطر والمشاكل، يتحدثان مع نفس المسؤولين كما يرتبطان مباشرة مع الإدارة العليا وبالتالي العمل على توصيل المعلومات من خلال إصدار كليهما للتقارير والتوصيات والعمل على توضيح دور الاتصال والرقابة للأطراف الفاعلة داخل المؤسسة، والتي تشمل على إرساء المبادئ الأخلاقية في أداء الأعمال والأنشطة كالالتزام بالروح التعاونية، الثقافة التنظيمية، أخلاقيات الأعمال، زيادة تفعيل الإفصاح والشفافية، التكافل والتضافر الاجتماعي والرقابي الممنهج؛ بمعنى انهما يساهمان في تحقق الاهداف وتحديد الاستراتيجية، تحقيق الامثلية والفعالية، التحكم في اجراءات القيادة داخل نظام الرقابة الداخلية، إرساء نظام جيد للاتصال، تحقيق جودة نظام الرقابة الداخلية، التسيير المعمق الامثل للمخاطر، المساعدة في التسيير والدور الاستشاري، ترسيخ القيم الأخلاقية ضمن الاعتبارات المهنية والتشغيلية، ويحققان معا قيمة اضافية للرقابة التسيير على مستوى المؤسسة، والتي تتجسد في أبعاد الحوكمة التي تم التطرق إليها ولكونها أيضا أساس لتبني نظام رقابة داخلية صلب وفعال ومستوحى من تكامل الأنظمة الرقابية الفرعية والتي تركز صدارة على كل من النظامين الرقابيين المتمثلين في: التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير، خاصة وأن أحد مقومات تبني نظام حوكمة مؤسسات فعال هو ضرورة العناية بالتنظيم الداخلي للمؤسسة والرقابة المحكمة عليه وإن كانت لا تزال غير كافية كقصر هذه الممارسات خاصة في الدول العربية ومنها الجزائر، التي تعاني مؤسساتها إضافة إلى المشاكل ذات الطبيعة الأخلاقية (غياب الثقة، ضعف الشفافية ومخرجات الأنظمة الرقابية خاصة تلك التي تعمل بصفة انفرادية، تضارب المصالح، انعدام ثقافة تنظيمية خاصة بها،...) بين "الأطراف الأخذة"، تعاني كذلك من قصر واضح في الممارسات الاجتماعية التي تنجم عن ضعف انتهاج استراتيجيات رقابية واضحة والتي تنحصر مخرجاتها في مدى موثوقية نشر الحسابات الاجتماعية والإفصاح عنها.

- من الأمور الهامة في مجال الرقابة والتدقيق ضرورة وجود تعاون وثيق بين المدقق الداخلي ومراقب التسيير كعمودين أساسيين لنظام رقابة المؤسسة النابع بداية من داخلها حيث يعتبر عمل كل منهما فعالية تدقيقية ورقابية، حتى ولو اختلف كل منهما في النطاق فانه لا يوجد تعارض بين عمل كل منهما لان الهدف واحد والأصل أن تتغلب الطبيعة التكاملية على عملهما حيث أن مصلحة الشركة تقتضي هذا التعاون والتنسيق فيما بينهما بما يخدم بالدرجة الأولى نظام الرقابة الداخلية بشتى أهدافه ويضفي عليه قيمة ومن ثم دعم وتفعيل مستوى حوكمة الشركات. ونتيجة ذلك فإنه من الغرابة بمكان في ضوء المنافع البارزة ألا تتعمق مسيرة التكامل الرقابي وزيادة التعاون بين الآليات الرقابية في المؤسسة وعلى وجه الخصوص بين رقابتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير.

- ان النموذج الهيكلي المقترح نظريا حاول إيجاد نقاط مشتركة تبين التأثير التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير ومعرفة العلاقة التبادلية والتعاونية بينهما وبيان استفادة حوكمة الشركات من ذلك وبالتالي زيادة فعاليتها من اجل الوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة. بشتى أبعادها القاعدية.
- تعد مؤسسة فرتيال من المؤسسات الرائدة في مجال نشاطها للمواد المخصصة، وذلك بفضل تبنيها لاستراتيجيات تسيير ورقابة حديثة وثقافة تسييرية مرنة هدفها التغيير والتماشي مع التنمية المستدامة بهدف الحفاظ على مكانتها الإستراتيجية في ظل المنافسة العالمية، فهي تركز في مجال تسييرها على تبني أنظمة رقابية حديثة وسلسة تؤدي إلى تحقيق الغايات المطلوبة.
- أسفرت نتائج الاستدلالات الإحصائية على ان أبعاد التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير تعمل على تفعيل وتعزيز أبعاد حوكمة الشركات المتمثلة في البعد الرقابي، البعد التشغيلي، البعد الاستراتيجي، البعد الأخلاقي، والبعد الافصاحي وبدرجة مرتفعة، حيث يعد كل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بصفة انفرادية وكذا تكاملية كآلية من آليات الحوكمة على مؤسسة فرتيال عند مستوى دلالة 0.05

- وبالنسبة لمؤسسة فرتيال بينت نتائج الدراسة الاستطلاعية أن توافر نقاط التقارب التي يشملها هذا التكامل تحت شروط تشغيلية لا غنى عنها في تنظيم العمل التكاملي المُحدد الأهداف والغايات، والذي بإمكانه أن يساهم في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية، وتعزيز سيطرة الإدارة على المؤسسة، وكذلك المساهمة في تقييم وإدارة المخاطر والحماية منها وتقديم المشورة في ماهية السبل الأنجع لإدارتها، وقياس كفاءة استخدام الموارد المتاحة وتقييم الأداء والفعالية وبالتالي المساعدة في تحقيق أقصى درجات الكفاءة في إدارة مشروع المؤسسة مما يعزز فرصها في الاستغلال الأمثل للموارد والوصول إلى الجودة الشاملة، كل ذلك وأكثر تحت مظلة تدعيم حوكمة الشركات، وهو ما عمدنا على تمثيله بنموذج ملخص ومفسر لهيكله وترابط هذه التركيبية والتي تعد أكثر من ضرورية لنظام الرقابة الداخلية لمؤسسة فرتيال وللمؤسسة ككل.

**جملة توصيات الدراسة:** حيث تعد هذه المقاربة ونتائجها في حد ذاتها عبارة عن منهج مقترح وموصى للعمل به واعتماده لتحقيق فعالية وامثلية على شتى اوجه الرقابة والتسيير وحوكمة الشركات، والتي يمكن ان نوجزها في الاتي:

### 1. بالنسبة للمقاربة الرقابية للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير:

- يجب الالتزام برقابة تبادلية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير، يتيح تحقيق الكفاءة في الحفاظ على مناخ من الثقة، وتوفير المعلومات وتبادلها، وكذلك روح العمل الجماعي من اجل تعظيم النتيجة.
- يجب تفعيل للدور الاستشاري لكل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير من خلال انتهاج رقابة تكاملية، تسمح بتفادي وقوع نزاعات محتملة حول المصلحة الخاصة والتي يمكن أن تضر بكليهما. وبمكانتها الحيادية في المؤسسة.
- الاعتماد على المشورة والتقييم المشترك للمخاطر بهدف تحسين الرقابة الداخلية وتثمين لغة التبادل والحوار، التشخيص المفصل لنقاط الضعف.
- العمل على تحقيق التكامل في أساليب وطرق العمل.
- الدقة في تحسين نقاط التقارب والتشابه، وتنسيق جيد وموحد للأهداف.
- تعديل وتحديد محكم للاهتمامات والمصالح المشتركة وتوافق النهايات والغايات.
- الرغبة في تحسين أفضل للمبادلات والتحاورات المشتركة الغايات.
- المبادرة في القضاء على الحواجز والتحفظات التي تعوق غايات وأهداف الطرفين.

- تثمين القيم والكفاءات الشخصية.
- خلق شراكة نوعية بين الفريقين من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير تتوفر على آفاق وتطورات متعددة الأبعاد.
- 2. بالنسبة لدور المقاربة الرقابية للتدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تفعيل حوكمة الشركات:**
- انتهاج هذه المقاربة الجديدة المتولدة عن تكامل التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير والتي من خلالها نجد ان تدخل مشترك ومبني على أساس المشاورة والتقييم المتبادل، والتعاون والتضافر الرقابي، بإمكانه أن يضيفي لكل مستويات حوكمة الشركات فعالية، تحسين وشمولية أكثر بتفعيل البعد الرقابي، الاستراتيجي، الاخلاقي، الافصاحي، والتشغيلي لحوكمة الشركات.
- 3. بالنسبة لدور المقاربة الرقابية للتدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تفعيل حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة فرتيال:**
- التدريب المشترك بحيث يكون كل من المدققين الداخليين ومراقبي التسيير المستقبلين على دراية تامة بتقنيات عمل كل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بصفة تبادلية (كل منهما له دراية تامة بأنشطة وتقنيات ووسائل أداء الطرف الآخر لمهامه).
- التدريب المشترك من خلال المعرفة الشاملة لأسس كل وظيفة بداية من الأسس التي تركز عليها كل وظيفة بصفة معمقة وكذا المجالات المتبادلة بينهما- والتي يجب أن تتم من خلال تربص مزدوج لكل طرف في مكتب الطرف الآخر.
- تنظيم المسؤوليات المتشابهة والمشاركة المرتبطة بكل طرف من خلال تأطيرها بعمل واحد مشترك بينهما.
- تكييف نظام المعلومات متجانس ومتسق، في إطار حوكمة نظم المعلومات.
- وضع إطار مرجعي محكم لتسهيل تسيير عمل هذا الإطار التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير.
- تنفيذ وانتهاج برنامج عمل موحد ومشترك.
- وضع ديباجة او ميثاق عمل مشترك.
- 4. بالنسبة الى الهيئات المهنية:**
- صياغة نصوص قانونية وتشريعية جديدة تتماشى مع المتطلبات الدولية لتكامل المهنتين، وتسمح بإرساء قاعدة لتبني المعايير العملية، بإشراك الأساتذة الأكاديميين الناشطين في هذا المجال إلى جانب المهنيين وهذا لتحقيق نوع من التكامل والتوازن للنظام الرقابي ولكلا الاليتين بصفة انفرادية او تشاركية.
- وأخيرا يمكن القول بان التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير هما وجهان لعملة واحدة.

### التوجيهات المستقبلية للبحث وآفاقه:

نظراً لأهمية حوكمة الشركات وكذا الأنظمة الرقابية في توفير الضمانات الكافية لمقدمي الأموال للشركات حول رشد إدارة هذه الشركات وحسن استغلال أموالهم وتعظيم الأرباح في الأجل الطويل والمتوسط من خلال تفعيل محدداتها بصفة تكاملية في تعظيم قيمة الشركة، وبتسليط الضوء على التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير ومن هنا يمكن أن نقترح كآفاق للبحث وتطوير الموضوع الذي عالجنه تكوين

## الخاتمة

مجموعة بحث من باحثين متحمسين للموضوع من مختلف التخصصات والعمل على تطوير مختلف الجوانب المتعلقة بالموضوع، والتي من جديد تفتح المجال لأبحاث أخرى في هذا المجال من شق مغاير، حيث يستدعي اهتمام الباحثين في الفكر المحاسبي والرقابي على وجه الخصوص بإجراء المزيد من البحوث حول:

- إطار مقترح لدراسة نظم معلومات الرقابة الحديثة في إدارة وموازنة الأداء الحديث.
- دراسة دور الشفافية من خلال الميكانيزمات الداخلية للحوكمة في ترقية أداء إدارة المؤسسة.
- مدخل للرقابة التبادلية في اطار الحوكمة.
- تشارك آليات الرقابة الداخلية في تفعيل التسيير والرقابة.
- تكامل ميكانيزمات الرقابة في ظل ديناميكية الحوكمة.

في النهاية لا يسعنا إلا أن نستشهد بمقولة البروفسور بيتر دريكور " .... يمكن القول دون إمعان في التبسيط أنه ليس هناك دول متخلفة اقتصاديا... وإنما هناك دول متخلفة إداريا فقط" فلإدارة دور كبير في تحديد توجهات الشعوب وهي أحد أقطاب التنمية، وبازدهارها يتم ضمان جانب أكبر من الاستقرار والنمو.

## قائمة المراجع والإحالات.

## قائمة المراجع وإحالات التوثيق العلمي.

### 1- باللغة العربية:

#### • الكتب والمؤلفات:

1. ميلود سفاري، "الأسس المنهجية في توظيف الدراسات السابقة(دراسات في المنهجية)"، سلسلة دروس جامعية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2000، الجزائر.
2. صالح بن نوار، "مبادئ في منهجية العلوم الاجتماعية والإنسانية"، مخبر علم اجتماع الاتصال للبحث والترجمة، قسنطينة، الجزائر، 2012.
3. جمال محمد أبو شنب، " أصول الفكر والبحث العلمي"، ط2، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
4. القاضي حسين يوسف وآخرون، "التدقيق الداخلي"، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2008.
5. الواردات خلف عبد الله، "التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية"، دار الوارق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
6. خالد راغب الخطيب، "مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية"، مكتبة المجتمع العربي للنشر، عمان، 2010.
7. محمد السعيد، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الإسكندرية، 1998.
8. عبد الفتاح محمد الصحن وفتحي رزقي السوافيري، "الرقابة والمراجعة الداخلية"، الدار الجامعية الإسكندرية، 2004.
9. أمين السيد أحمد لطفي، "التطورات الحديثة في المراجعة"، الدار الجامعية الإبراهيمية، 2003.
10. محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
11. خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)"، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.
12. عبد الفتاح الصحن، أحمد عبيد وآخرون، "أسس المراجعة الداخلية، الكتب الجامعي الحديث"، مصر، 2007.
13. يوسف جربوع محمود، "مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق"، الوراق للنشر، الأردن، 2007.
14. شحاتة السيد شحاتة، محمد السيد سرايا، محمد إبراهيم راشد، "الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة في بيئة التشغيل الالكتروني"، دار التعليم الجامعي للطباعة و النشر، الإسكندرية، 2013.
15. ناصر دادي عدون، وآخرون، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010.
16. خالد صافي صالح، " رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
17. ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، "مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية"، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010.
18. احمد نور، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، بيروت، 1987.
19. محمد عيسى الفاعوري الإدارة بالرقابة، دار كنوز المعرفة، عمان، 2008.
20. التكريتي إسماعيل يحي، عبد الوهاب الطعمة، وليد محمد عبد القادر، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
21. محمد عبد الفتاح، الرقابة في الإدارة العامة، مركز احمد ياسين الفني، طبعة 02، عمان، الأردن، 2007.
22. نعيم نمر داوود، التحليل المالي :دراسة نظرية تطبيقية، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.

## قائمة المراجع وإحالات التوثيق العلمي.

23. عبد العاطي عبد المنصف، "المعايير الدولية للرقابة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث"، الإسكندرية، 2007.
24. علي عباس، الرقابة الإدارية على المال والأعمال، مكتبة الرائد العلمية، ط 1، عمان، الأردن، 2001.
25. رضا خلاصي، "مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة"، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.
26. حازم البيلاوي، "النظام الاقتصادي الدولي المعاصر، سلسلة عالم المعرفة"، الكويت، 2000.
27. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري -دراسة مقارنة-، الدار الجامعية، مصر، 2006.
28. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، الدار الجامعية، ط3، مصر، 2007.
29. أحمد منير النجار، البعد المصرفي في حوكمة الشركات، اتحاد المصارف الكويتية، العدد 40، مارس 2007.
30. طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات: مفاهيم- مبادئ- تجارب"، الدار الجامعية، مصر، 2005.
31. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
32. حمدي عبد العظيم، عولمة الفساد وفساد العولمة: إداري- تجاري- سياسي- دولي، الدار الجامعية، ط1، الإسكندرية، 2008.
33. عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، "مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات"، الدار الجامعية الإسكندرية، 2007.
34. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009.
35. محسن أحمد الخضير، "حوكمة الشركات"، مجموعة النيل العربية، القاهرة (مصر)، الطبعة الأولى، 2005.
36. الشيرازي، عباس مهدي، "نظرية المحاسبة"، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990.
37. محمد مصطفى سليمان، "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
38. عمرو علاء الدين زيدان، "مراحل ومعوقات نمو الشركات الصناعية العائلية"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2005.
39. عطا الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح العشماوي، "الحوكمة المؤسسية المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة"، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، مصر، 2008.
40. حازم البيلاوي، "النظام الاقتصادي الدولي المعاصر"، سلسلة عالم المعرفة، الكويت، 2000.
41. طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية"، الدار الجامعية، مصر، 2009.
42. حسام الدين غضبان، "محاضرات في نظرية الحوكمة"، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
43. التميمي، هادي، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط 3، 2006.
44. السقا السيّد أحمد، مدثر طه أبو الخير. "مشاكل معاصرة في التدقيق"، كليّة التجارة، جامعة طنطا، مصر، 2002.
45. حمّاد، طارق عبد العال. "حوكمة الشركات (شركات قطاع عام وخاص ومصارف- المفاهيم- المبادئ- التجارب- المتطلّبات)"، كليّة التجارة، جامعة عين شمس، الدار الجامعية، مصر، 2007.

## قائمة المراجع وإحالات التوثيق العلمي.

46. محمد رفيق الطيب، "مدخل للتسيير (أساسيات ووظائف، تقنيات)"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.
47. محمد عيسى الفاعوري، "الإدارة بالرقابة"، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان، الأردن، 2008.
48. ناصر دادي عدون وآخرون، "مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية"، دار المحمدية للنشر، الجزائر، 2003.
49. شارلز هل، جاريت جونز، الإدارة الاستراتيجية "مدخل متكامل"، تعريب ومراجعة محمد سيد احمد عبد المتعال، اسماعيل علي بسيوني، دار المريخ للنشر، الرياض، 2008.
50. عبيد سعد المطيري، "مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة: تحديات وقضايا معاصرة"، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2004.
51. طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات شركات قطاع عام وخاص ومصارف"، الدار الجامعية للطباعة والنشر، 2005.
52. سمير محمد حسين، دراسات في مناهج البحث العلمي، بحوث الاعلام، ط3، عالم الكتب، مصر، 1999.
53. احمد بدر، "مناهج علم المعلومات والمكتبات"، دار المعرفة الجامعية، الرياض، السعودية، 1999.
54. حسان محمد حسن، "الأسس العلمية لمناهج البحوث العلمية"، دار الطبيعة للطباعة، بيروت، 1995.
55. محمد عبد الحميد، "البحث العلمي في الدراسات الاعلامية"، ط4، عالم الكتب، القاهرة، مصر، 2000.
56. عبد الله عبد الرحمان، محمد علي بدوي، "مناهج وطرق البحث الاجتماعي"، دار المعرفة الجامعية، القاهرة، مصر، 2002.
57. حسين علي نجيب، وغالب عوض صالح الرفاعي، "تحليل ونمذجة البيانات باستخدام الحاسوب: تطبيق شامل للحزمة spss"، ط1، الاهلية، عمان، الاردن.

### ● المقالات المنشورة عبر المجلات:

1. عبد الفتاح محمد عبد الفتاح، "الإسناد الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية وأثره على استقلال المراجع الداخلي وجودة المراجعة -دراسة ميدانية-"، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، العدد1، 2001.
2. أ.م.ع. المهدي عباس محمد، م.م.بان توفيق نجم، "أجهزة التدقيق الداخلي في ظل المعايير العامة"، مجلة الاقتصاد الخليجي، العدد15، 2008.
3. أحمد محمد العمري وفضل عبد الفتاح عبد المغني، "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد رقم 2.
4. بوحنية قوي، "الثقافة التنظيمية كمدخل أساسي للتنمية الشاملة"، مجلة الباحث، دورية أكاديمية محكمة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، العدد الثاني، 2003.
5. سمير كامل، م ع، " أثر جودة المراقبة عن عمليات إدارة الأرباح"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد رقم (2)، المجلد رقم (45)، جامعة الإسكندرية، 2008.
6. الشمري صادق راشد، "الحوكمة دليل عمل للإصلاح المالي والمؤسسي"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 17، 2008.
7. أبو العطاء، نرمين، "حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية"، مجلة الإصلاح الاقتصادي، العدد8، 2003.

## قائمة المراجع وإحالات التوثيق العلمي.

8. مها محمود رمزي ربحاوي، الشركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات: حالة دراسية للشركات المساهمة العامة العمانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد (1)، المجلد 24، دمشق، 2008.
9. نواز عبد الرحمان الهيتي، "الحكم الصالح في الوطن العربي، قراءة تحليلية"، مجلة علوم إنسانية، العدد 29، جويلية 2006.
10. عيسى سمير كامل محمد. "العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات"، مجلة كلية التجارة للبحوث الإسكندرية، العدد 1 مجلد رقم 45، 2008.
11. الواكد ماهر، "الحوكمة الرشيدة والمنشآت المالية"، مجلة المدقق، العدد 72، الأردن، 2007.
12. القشي ظاهر، الخطيب حازم، "الحاكمية المؤسسية وإمكانية تطبيقها على ارض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية"، مجلة اربد للبحوث العلمية مجلد 10، العدد 1، 2007.
13. مظفر جابر الراوي، "تطبيق معايير الحوكمة وأثرها القانوني في ضمان حقوق أقلية المساهمين في الشركات المساهمة- المملكة الأردنية الهاشمية نموذجاً-"، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد 11، الأردن، جوان 2014.

### ● منشير وإقرارات الهيئات الحكومية والتنظيمية:

1. الدليل الاسترشادي للتدقيق الداخلي في الوزارات، جمهورية العراق، ديوان الرقابة المالية دائرة الشؤون الفنية والدراسات، قسم الدراسات الفنية والبحوث.
2. المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (ISSAI)، الأنتوساي [المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية]، INTOSAI GOV9140.
3. جون د، سوليفان، تقديم: جورج كيل، البوصلة الأخلاقية للشركات، أدوات مكافحة الفساد قيم ومبادئ الأعمال، وآداب المهنة، وحوكمة الشركات، المنتدى العالمي لحوكمة الشركات، الدليل السابع.
4. مركز المشروعات الدولية الخاصة، دليل تأسيس أساليب حوكمة الشركات في الاقتصاديات النامية والصاعدة والمتحولة، مارس 2002.
5. مركز المشروعات الدولية الخاصة، حوكمة الشركات قضايا واتجاهات، نشرة دورية، العدد 13، 2009.
6. علي العيادي، القطاع الخاص يدفع حوكمة الشركات في الجزائر، نشرة دورية للشرق الأوسط وشمال إفريقيا، مركز المشروعات الدولية الخاصة، العدد 21، 2011.
7. احمد رجب عبد الملك عبد الرحمن، "قياس مدى تحقق الشفافية والإفصاح في التقارير المالية المنشورة للشركات المتداولة في سوق المال السعودي- دراسة نظرية وتطبيقية-"، مدخل ضبط معايير المحاسبة السعودية، 2009.

### ● الرسائل والأطروحات:

1. ليندة ضيف، "بناء الأخبار في الفضائيات الإخبارية العربية"، رسالة دكتوراه في علوم الإعلام والاتصال، جامعة الجزائر، 2013.
2. عمر علي عبد الصمد، "دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات"، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدينة الجزائر، 2009.
3. إسماعيل بوغازي، " دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات"، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2013، المدرسة العليا للتجارة.

## قائمة المراجع وإحالات التوثيق العلمي.

4. أحمد محمد مخلوف، " المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية"، مذكرة ماجستير نفود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.
5. محمد أمين مازون، "التدقيق المحاسبي-من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2011.
6. محمد لمين عيادي، "مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة"، مذكرة ماجستير 2008، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر.
7. الفرحات، أحمد خليل، "تقييم فعالية التدقيق الداخلي"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، الأردن، 2003.
8. يوسف سعيد يوسف المدلل، "دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والاداري"، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2007.
9. عقون سعاد، "محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية"، رسالة ماجستير غير منشورة، 2002، جامعة الجزائر.
10. نعيمة يحيوي، "أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، 2009، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر.
11. قريشي محمد الصغير، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أطروحة دكتوراه في ادارة الاعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة الجزائر، 2013.
12. لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير في الاقتصاد، جامعة ورقلة، 2010.
13. الجبوري، نصيف جاسم محمد، "مفاهيم نظرية الوكالة وانعكاساتها على نظم قياس الأداء والحوافز في بعض الشركات المساهمة العراقية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة في فلسفة المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 1999.
14. غضبان حسام الدين، "مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات"، أطروحة دكتوراه في تسيير المنظمات، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014.
15. التميمي عباس حميد يحيى، "اثر نظرية الوكالة في التطبيقات المحاسبية والحوكمة في الشركات المملوكة للدولة – دراسة ميدانية في عينة من الشركات العراقية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة في فلسفة المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2008.
16. مسير، رباب وهاب، "دور المعلومات المحاسبية في تقويم الأداء الإستراتيجي في ظل مفاهيم نظرية الوكالة – دراسة ميدانية في عينة من الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2009.
17. علي جابر اسماعيل، "العلاقة بين مستوى التطبيق الفعلي للحكومية المؤسسية وجودة التقارير المالية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الأعمال، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الاوسط، 2010.
18. مراد درويش فيصل، "دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والتجارة، جامعة دمشق، 2008.
19. قورين حاج قويدر، " دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة أعمال، جامعة الشلف كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2007.
20. فكري عبد الغني محمد جودة، "مدى تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية في المصارف الفلسطينية وفقا لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية – دراسة

## قائمة المراجع وإحالات التوثيق العلمي.

حالة بنك فلسطين- "، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2008.

### ● المؤتمرات، الملتقيات والندوات:

1. بلعزوز بن علي، مسعودي مليكة، مداخلة حول: "دور سلاسل "ماركوف" في التقليل من مدة المخاطر التي تهدد المؤسسة الاقتصادية"، الملتقى الدولي حول تفعيل إدارة المخاطر، جامعة الجزائر، 2012.
2. آل خليفة، إمام حامد، "صناديق الاستثمار ومفهوم الحوكمة"، بحوث وأوراق عمل لمؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، شرم الشيخ، مصر، 2007.
3. بن عيشي عمار، عمري سامي، تطبيق قواعد الحوكمة وأثره على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، دراسة حالة شركات المساهمة الجزائرية، مداخلة بملتقى الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات وآفاق، جامعة أم البواقي 07-08 ديسمبر 2010.
4. فؤاد شاكر، الحكم الجيد في المصارف والمؤسسات المالية العربية حسب المعايير العالمية، ورقة مقدمة إلى المؤتمر المصرفي العربي لعام 2005 "الشراكة بين العمل المصرفي والاستثمار من أجل التنمية"، منشورة في: Egyptian Banking Institute, Corporate Governance in the Banking Sector Workshop, March 2006.
5. ألرحيلي، عوض سلامة، "لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات - حالة السعودية"، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، 2005.
6. ميخائيل اشرف حنا، "تدقيق الحسابات في إطار منظومة حوكمة الشركات"، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، 2000.
7. عبد الرحمن العايب، "إشكالية حوكمة الشركات واحترام أخلاقيات الأعمال في ظل الأزمة الاقتصادية الراهنة"، الملتقى الوطني حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة باجي مختار، عنابة- الجزائر، نوفمبر 2009.
8. آل خليفة، إمام حامد، "صناديق الاستثمار ومفهوم الحوكمة"، بحوث وأوراق عمل لمؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، شرم الشيخ، مصر، 2007.
9. جمعة احمد حلمي، "التحكم المؤسسي وأبعاد التطور في إطار ممارسة مهنة التدقيق الداخلي"، 2003، المؤتمر العلمي المهني الخامس - تحت شعار التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة، 24-25 أيلول، عمان، الأردن.
10. عطا الله وارد خليل، "الدور المتوقع للمدقق الداخلي عن تقديم خدمات التأكيد في ظل الحاكمية المؤسسية"، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة 24-25 سبتمبر 2005.
11. مصطفى حسن بسيوني السعدني، "المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات من منظور طبيعة خدمات المراجعة الداخلية"، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول: "التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات"، المنعقد بالشارقة في سبتمبر 2005، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009.
12. جاوحدو رضا، مايو ع الله، الملتقى الدولي الأول حول: "الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع و رهانات و آفاق، مداخلة بعنوان: "تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات والمنهج المحاسبي السليم متطلبات ضرورية لإدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية"، ديسمبر 2010.
13. خلف عبد الله الواردات، "الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي"، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، 24-26/09/2005.

## قائمة المراجع وإحالات التوثيق العلمي.

14. صديقي مسعود، دريس خالد، ملتقى حول: "الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق، مداخلة بعنوان: "دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية لترشيد قرار الاستثمار"، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، 2011.
15. حسين مصطفى الهلالي، "من أجل إستراتيجية وطنية للحوكمة من منظور إدارة الدولة والمجتمع والحكم الراشد"، بحوث وأوراق عمل مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2007.

### • الجرائد الرسمية ومصادر التشريع:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، الصادرة بتاريخ 12 جانفي 1988، - المادة 40 من القانون 88/01.
2. الجريدة الرسمية، العدد رقم 20، القانون 01/91 الصادرة بتاريخ 1991/04/27
3. المصف الوطني للخبراء المحاسبين، 25 فيفري 2016، 10 سا و 57 د من الموقع التالي: <http://www.cn-onec.dz/actualite/165-normes-algeriennes-d-audit-naa-580-naa-210-naa-560-naa-505.html>
4. البنك الأهلي المصري، "أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة في الشركات: حوكمة الشركات". النشرة الاقتصادية، العدد الثاني، المجلد 56، 2003.
5. محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها مع الإشارة لنمط تطبيقها في مصر، بنك الاستثمار القومي، 2007.
6. تقرير عن التنمية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا "الحكم الجيد لأجل التنمية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، تحسين التضمينية والمساءلة"، تقرير البنك الدولي 2003. [www.Worldbank.org](http://www.Worldbank.org)، تم الاطلاع على الموقع بتاريخ: 2017/04/17، 10 سا 13 د.

### • استرشادات ومحاضرات:

1. ناصر دادي عدون، "محاضرات في مراقبة التسيير"، لطلبة السنة الأولى ماجستير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الشلف، 2006.

### • مقالات متاحة على مواقع الانترنت:

1. مقال متاح على الموقع التالي: [www.dfcg.fr/rubriques/organisation-et-systemes-d-information](http://www.dfcg.fr/rubriques/organisation-et-systemes-d-information) تم الاطلاع على الموقع بتاريخ 2016/07/27، على الساعة: 17 و 28 د
2. مقال متاح على الموقع التالي: [www.Elanin.purforum.com/t764-topic](http://www.Elanin.purforum.com/t764-topic) تم الاطلاع على الموقع بتاريخ: 2016/09/15، 15 سا 18 د.
3. مقال متاح على الموقع التالي: [http://www.sqarra.com/?page\\_id=1244](http://www.sqarra.com/?page_id=1244)، تم الاطلاع على الموقع بتاريخ: 2016/09/18، 06 سا 10 د.
4. تم الاطلاع على الموقع التالي: <http://www.coso.org> بتاريخ: 2016/08/03 على الساعة: 14 و 51 د.
5. أحمد محمد البوتي، "أخلاقيات الأعمال وأثرها في تقليل الفساد الإداري"، مقال متوفر على الرابط التالي: [www.nazaha.iq/conf7/conf7-soci5.pdf](http://www.nazaha.iq/conf7/conf7-soci5.pdf)، تم الاطلاع عليه بتاريخ 2016/11/04، الساعة 20 و 39 د.
6. تم الاطلاع على الموقع التالي: [www.ecgi.org/codes/documents/code\\_algeria\\_2009](http://www.ecgi.org/codes/documents/code_algeria_2009) بتاريخ 2016/08/15 على الساعة 11 و 42 د.
7. تم الاطلاع على الموقع التالي: [http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/corp\\_ext\\_content/ifc\\_external\\_corporate\\_site/home](http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/corp_ext_content/ifc_external_corporate_site/home) بتاريخ: 2016/08/15 على الساعة 12 و 52 د.

## قائمة المراجع وإحالات التوثيق العلمي.

8. محمد عباس السراجي، "الحوكمة في مواجهة أزماتنا الاقتصادية"، جريدة اليمن، أبريل 2009، عن الموقع التالي: [www.algomhoriah.net](http://www.algomhoriah.net) ، تم الاطلاع على الموقع بتاريخ: 2017/01/15، 17 سا و 53 د.
9. إبراهيم السيد المليجي، دراسة واختبار تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في مصر، عن موقع: [www.faculty.ksu.edu.sa/72669/Publications](http://www.faculty.ksu.edu.sa/72669/Publications) التاريخ: 2016/04/11، 18 سا و 28 د.
10. مقال متاح من خلال الموقع التالي: <http://elaph.com/Web/Economics/2012/1/709119.html> بتاريخ 2016/08/24 ، 18 سا و 58 د.
11. صفاء أحمد العاني، محمد عبدالله العزاوي، "التدقيق الداخلي في ظل إطار حوكمة الشركات ودوره في زيادة قيمة الشركة"، مقال متاح على الموقع الإلكتروني: <http://www.shatharat.net/vb/showthread.php?t=11301>، تم الإطلاع عليه يوم 2016/09/12. 20 سا و 45 د.
12. مقال متاح على الموقع التالي: [www.socpa.org.sa/AU/Au11/au1102.htm](http://www.socpa.org.sa/AU/Au11/au1102.htm) ، تم الاطلاع على الموقع بتاريخ 2016/11/04 على الساعة 13 و 58 د.
13. المصدر: بوجحيش خالدية، مقال متاح على الموقع التالي: <http://kenanaonline.com/users/khaldiabouj/posts/197838> بتاريخ: 2016/06/12، 18 سا و 09 د.
14. المصدر: د. نبيهة جابر، مقال متاح على الموقع التالي: <http://kenanaonline.com/users/DrNabihaGaber/posts/157886> بتاريخ: 2016/06/12، 17 سا و 56 د.

## 2- باللغة الفرنسية:

### • *Les livres :*

1. Hamini allel, " l'audit comptable et financier", Berit édition ,Alger,2002.
2. J.Jacque Renard, "Théorie et pratique de l'audit interne", 7ème édition , 2011, Editions d'organisation Group EYROMES Paris France.
3. Réda KHALASSI, le contrôle interne des organisations, 2013, édition Houma, Alger, Algérie.
4. Elisabeth BERTIN, audit interne enjeux et pratiques à l'international, édition d'organisation groupe eyrolles, France, paris, 2007.
5. L.LANGLOIS et Autres, contrôle de gestion, 2008, Berti édition.
6. A.Burlaud et C.Simon, le contrôle de gestion, Edition la Découverte, Collection Repère n° : 227,1997.
7. A.Burlaud, le contrôle de gestion, Edition la Découverte, Collection Repère, 2010.
8. Nobert Guedj, Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, 3ème Edition, Paris, Edition d'organisation, 2012.
9. Michel Gervais , Contrôle de gestion, 7ème Edition, Paris, Economica, 2000.
10. P.L Bescos et autres, Contrôle de gestion et management, 4ème Edition, Paris, Edition Montchrétien, 1997.
11. R.N.Anthony, Planning and control systems a farme work for analysis, Harvard University Press, Boston , 1965, cite par H.Loning et autres.
12. H.LONING et Y.PESQUEUX et COLL; le contrôle de gestion; édition ELLIPES; paris ; 2001.
13. Helene Loning, Le contrôle de gestion Paris, Dunod, 2003.
14. Henri, BOUQUIN, le contrôle de gestion, 7ème édition, Edpuf, Paris, 2006.

## قائمة المراجع وإحالات التوثيق العلمي.

15. P. Biesselier, Contrôle de Gestion Cours et Applications, Ed Vuibert, Paris, France, 1999.
16. J.Jaques RENARD et Sophie NUSSBAUMER, « **audit interne et contrôle de gestion pour une meilleure collaboration** », 2011, édition Eyrolles.
17. Marc. JOANNY, « **Audit interne et contrôle de gestion** », éd. Les échos, Paris, 1992.
18. Alazard. C, Sépari. S, « Contrôle de gestion: Manuel et application », 5 ème Edition Dunod, Paris, 2001.
19. Henri. BOUQUIN, Le Contrôle de gestion [ressource textuelle, sauf manuscrits: contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance, Paris : P .U .F, 2010.
20. A. Mikol, Principes généraux du contrôle interne, RFC, 1991.
21. Ahmed NACIRI, « Traité de gouvernance d'entreprise », presses de l'université du Québec, Canada, 2011.
22. DCG11, contrôle de gestion, Claude ALAZARD ,Sabine SEPARI, édition DUNOD, Paris 2010.
23. Pierre CAUVIN, la cohésion des équipes, pratique du team building, ESF Edition, 2014.
24. Joëlle Delair, Interface, savoir dynamiser l'esprit d'équipe ; édition interface, 2007.
25. Charreaux G , Couret A, Joffre P ; Koenig G, Martinet A-C «de Nouvelle Théories pour Gérer L'entreprise » , economica , Paris, 1987.
26. Menard. C, «L'économie Des Organisation » , Edition La Découverte , Paris, 1990.
27. Michel Crozier, « Le Phénomène Bureaucratique » , Seul 1964.
28. Kaoru ISHIKAWA. « La Gestion de la Qualité » , Duonod Entreprise 1984, P: 97.
29. Gilbert Raveleau, «Les Cercles de Qualité Française » , Entreprise Moderne D'édition 1989.
30. CROZIER M, Friedberg, Ehrard, « L'Acteur et Le Système : les Contraintes de L'action Collective », Paris, Seuil, 1992.
31. Jean – Luc Arrégle et autres ; «Les Nouvelles Approches de la Gestion des Organisations » ; Edition. ECONOMICA .2000.
32. Ménard C, L'Economie des Organisations, Paris, La Découverte ,1990.
33. Lakhlaf. B, « la bonne gouvernance », édition dar el khaldounia, Alger, Algerie, 2006.
34. Jacques Igalens et Sébastien Point , VERS UNE NOUVELLE GOUVERNANCE DES ENTREPRISES – L'entreprise face à ses parties prenantes, Ed. Dunod, Coll. Stratégies et Management, Paris, 2009.
35. Élisabeth BERTIN, « Audit Interne enjeux et pratique à l'international », édition d'organisation Groupe Eyrolles, Paris, 2007.
36. DRIGITTE DORIATH : « Contrôle de gestion », France, édition DUNDO, 1999.
37. And elatif Khemkhem : « introduction an contrôle de gestion », Paris, France, 1971.
38. Arrégle, J, L, et autres ; « Les nouvelles approches de la gestion des organisations » ; Edition. ECONOMICA .2000.
39. Nacer Eddine Sadi, « le contrôle de gestion stratégique », Edition Harmattan, paris, France, 2009.
40. ALAIN BONNET & Jean Haton , « Systèmes exoerts vers la maitrise technologique, INTER édition, FRANCE, 1986.
41. Yvon pesqueux, « le gouvernement de l'entreprise comme idéologie », édition marketing , paris, 2000.
42. Marc-Hubert Depret et autres, «Gouvernance d'entreprise», édition de bock, Bruxelles, Belgique, 2005.

## قائمة المراجع وإحالات التوثيق العلمي.

### • **Les organismes gouvernementaux et professionnels :**

1. IFACI, cadre de référence internationale des pratiques professionnelles de l'audit interne, MPA série 2000, édition France 2013.
2. Arrêté royal du 17 août 2007 relatif au système de contrôle interne dans certains services du pouvoir exécutif fédéral. Moniteur belge du 18 octobre 2007.
3. La pratique du contrôle interne. COSO report. IFACI, Pricewaterhouse-Coopers. Editions d'Organisation, 2002.
4. IFACI, manuel d'audit intrne, juin 2015, Eyroller.
5. RMS Inter Finance & Gouvernance, Gouvernance Newsletter N°2, description des principales caractéristiques des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques, Aout 2012.
6. IFACI et DFCG, contrôle interne et contrôle de gestion pour une contribution conjointe et renouvelée à la performance des organisations, (2013).
7. Site interne IFACI, article publié en septembre 1998, intitulé : l'audit interne vers une collaboration renforcée avec ses partenaires.
8. OECD principales of Corporate Gouvernance, OECD Publications Service, Paris, France, 2004.
9. UNDP , Governance For Sustainable Human Development , Jan, 1997.
10. IIA & IFACI, "Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne", disponible sur le site de l'IIA: <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF%202013%20French.pdf> , site consulté le 26/09/2016 à 14h 17mnt.
11. GEGEA « Groupe des Etudiant (e) s en Gestion et Economie d'Afrique, « La comparaison entre audit interne et contrôle de gestion », article publie le 11/07/2007, disponible sur site : <http://cegea-doc.blogspot.com/2012/07/la-comparaison-entre-audit-interne-et.html> , site consulté le 13/06/2016 à 01h et 46 mnt.
12. OCDE (1996), « Le contrôle de gestion dans les administrations publiques modernes : Études comparatives des pratiques », Documents SIGMA, No. 4, Éditions OCDE. Article disponible sur <http://dx.doi.org/10.1787/5kml6gb0k7q4-fr> . , site consulté le 16/07/2016 à 03h 09 mnt. P : 49.

### • **Les Revues :**

1. Jean-charles Bécour, "Audit Opérationnel", Article 04 , Encyclopédie de comptabilité , contrôle de gestion Et Audit Sous la Direction de Bernard Colasse , Economica, paris , janvier,2000.
2. LAURENT Zampiccoli, le développement des pratiques de contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales, RECEMAP, Revue française de comptabilité, n°211, juillet-août, pp.65-73 , France, 2007.
3. David AUTISSIER, les trois fonctions de contrôle dans la théorie de la structuration, revue de gestion des ressources humaines, N° 26/27, mai/juin 1998, université de paris.
4. A.Godener et M.Fornerino, Rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion, perception du contrôle de gestion et qualité des relations contrôleurs-managers : une étude exploratoire, 2004, Grenoble, école de management, article de recherche.
5. Koenig, thietart, 1994, « contrôle limité et changements dans les organisations multidivisionnelles », cahier de recherche N°234, DMSP, univ paris IX.

## قائمة المراجع وإحالات التوثيق العلمي.

6. F- X Merrien , “ de la Gouvernance et des Etats- Providence Contemporains” Revue Internationale des Sciences Sociales, no 155, mars 1998.
7. Ghertman M ; vers une Internationalisation plus Rapide des Modèles de Management ? ; Revus Française de Gestion, N° 100, 1994.
8. la gouvernance désigne « les dispositifs mis en œuvre par la firme pour mener des coordinations efficaces qui relèvent de deux registres : protocoles internes lorsque la firme est intégrée (hiérarchie) ou contrat, partenariat, usage de normes lorsque’ elle s’ouvre a des sous- traitants.».
9. Dominique Lorrain, « administration, gouverner ; réguler.» les annales de la recherche urbaine, nos 80-81, décembre 1998, LES ANNALES DE LA RECHERCHE URBAINE N° 80-81
10. J. P. GAUDIN, « **Pourquoi la Gouvernance ?** » , Paris, Édition Les Presses de Science Politique, 2002.
11. S.Doblin et J.Batsere, « **le contrôleur de gestion, animateur, communicateur, pédagogue et .... Contrôleur** », Echanges, N° : 159, octobre 1999.
12. VEIL J. & CHAIGNEAU A. "Quel progiciel de gestion choisir ?", in MTF L'Agefi, n° 96, Mai 1998.
13. Ulrike Mayrhofer , « **Les rapprochements d'entreprises : perspectives théoriques et managériales** » , revue management et avenir , 2007/4- no 14.
14. Vito Tanzi and Hamid Davoodi, “**Corruption around the World: Causes, Consequences, Scope, Cures**”, IMF Staff Papers, vol. 45 - 4, december 1998.

### • *Les Thèses :*

1. TOGODO Azon, "Impact des facteurs de contexte sur le design des systèmes de contrôle de gestion dans les collectivités locales béninoises : une approche contingente", thèse en vue de l’obtention de doctorat, Académie universitaire Wallonie-Europe, Belgique, 2012.
2. Laetitia LEGALAIS, "Activité du contrôleur de gestion et incertitudes environnementales", thèse de doctorat, 2009, Paris, Université DAUPHINE (CMA).
3. ZIANI Abdeelhak, « **le rôle de l’audit interne dans l’amélioration de la gouvernance d’entreprise: cas des entreprises algériennes** », Thèse de doctorat en science de gestion LMD, Université de Abou Bakr Belkaid de Telemcen, Faculté des sciences économiques commerciales et des sciences de gestion, 2014.
4. CHEKROUN Meriem, « **le rôle de l’audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : cas d’un échantillon d’entreprise algériennes** », Thèse de doctorat en science de gestion LMD, Université de Abou Bakr Belkaid de Telemcen, Faculté des sciences économiques commerciales et des sciences de gestion, 2014.

### • *Les journaux officiels :*

1. J . P. GAUDIN, Pourquoi la Gouvernance ? , Paris, Les Presses de Science Politique, 2002.

### • *Conférences, forums et colloques :*

1. Opta, ACORS, RGFCG Guide V3, Audit interne et contrôle de gestion ; quelle complémentarité ? , 12,13 septembre 2012.
2. Ku ,Chi. " An Investigation of Theory of Constraints (TOC) and Related Techniques in Health Care Operations", Nottingham University Business School, 2007.

## قائمة المراجع وإحالات التوثيق العلمي.

3. Sydou Kone, « L'audit et le contrôle de gestion dans les compagnies d'assurance », séminaire IIA – FANAF, NSIA Participations SA, Ouagadougou Burkina FASO- du 12 au 16 novembre 2007.

### • **Les sources de la législation :**

1. Jean-Marie MOTTOUL, « Le développement du contrôle interne et des activités d'audit interne dans l'administration fédérale », Fédérale Overheidsdienst Financiën – België, 2010.

### • **Les Sites Web/ Sitiologie :**

1. <https://na.theiia.org/certification/new/Pages/New-to-Certification.aspx> , site consulté le 09/09/2015 à 14h 26 mnt.
2. <http://www.ifaci.com/ifaci/actualites-264.html> site consulté le 09/09/2015 à 17 h 11 mnt.
3. <http://www.aicpa.org/About/Pages/About.aspx> , site consulté le 11 juillet à 00h 57 mnt.
4. Article disponible sur site : <http://www.dfci.fr/category/actualites/> Cite consulté le 11 juillet 2016 à 00h : 42mnt.
5. Article disponible sur site : <http://www.intosai.org/fr/sur-lintosai.html> cite consulté le 11 juillet à 01h 15 mnt.
6. Padilla, Alexander, "Agency Theory, Evolution and Austrian Economics", 2006 .[www.Mises.org/journals/Scholar/Padilla6.pdf](http://www.Mises.org/journals/Scholar/Padilla6.pdf), site accessed 31/07/2016, 10pm, 36 mnts.
7. Yann Quemener , « CONTRÔLE DE GESTION ET GOUVERNANCE : DES ESPACES POUR PENSER », Management & Avenir 2010/9 (n° 39), DOI 10.3917/mav.039.0013, Article disponible en ligne sur site: <http://www.cairn.info/revue-management-et-avenir-2010-9-page-13.htm>, site consulté le: 18/07/2016 à 08h 45mnt .
8. Caroline Lambert, Sponem Samuel, « gouvernance d'entreprise et gestion du résultat Les contrôleurs de gestion de l'autre coté du miroir”, HAL Id: halshs-00582793, article disponible sur site : <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00582793>, date de publication, avril 2011, France, site consulté le : 22/07/2016 à 10h 23mnt.
9. Angélique. R, « le contrôle de gestion élément clé de la gouvernance d'entreprise », article disponible sur ce site : <http://ctrlgestion-gouventreprise.blogspot.com/2008/04/le-contrle-de-gestion.html>, site consulté le 29/10/2016 à 21h : 08 mnt.
10. Baggio.S et Sutter.P, « la gouvernance sociale des entreprises et sa mesure : une présentation du baromètre de gouvernance sociale », *article disponible sur : [blog.mars-lab.com /Etudes/presbgsjan\\_09.pdf](http://blog.mars-lab.com/Etudes/presbgsjan_09.pdf)* ; vu le 05-02-2016 à 14h 55mnt.
11. Mouhamed meziane, « L'audit interne est au centre des enjeux économiques », article disponible sur site : [http://www.vitamedz.com/-l-auditinterne-est-au-centre-des-enjeux-economiques/Articles\\_18300\\_498304\\_16\\_1.html](http://www.vitamedz.com/-l-auditinterne-est-au-centre-des-enjeux-economiques/Articles_18300_498304_16_1.html), site consulté le 16/07/2016 à 15h 49 mnt.
12. Deloitte Algérie, article publié sur : met l'accent sur la formation, article disponible sur site : <file:///Users/officedepot/Desktop/Deloitte%20Algérie%20met%20l'accent%20sur%20la%20formation%20%20Forum%20ALGERIE.webarchive>, site consulté le: 12/12/2016 à 20h 42 mt.

3- باللغة الانجليزية:

### • **Gouvernement autorités and professionnels :**

## قائمة المراجع وإحالات التوثيق العلمي.

1. Organization for Economic Cooperation and Development, "Improving corporate governance standards: the work of the OECD and the Principles", Globe white page, 2004.
2. Helbling, C, and J. Sullivan, "Introduction: Instituting Corporate Governance in Developing, Emerging and Transitional Economies", in Search for Good Directors, a Guide to Building Corporate Governance in the 21 Century, Center for International Private Enterprise, Washington, 2003.
3. Organization for Economic Co -operation and Development, "Principles of Corporate Governance", Economic Reform Journal, Issue n°. 4, October 2000.
4. Archambeault, Deborah S., " The relation between Corporate Governance Strength and Fraudulent Financial Reporting : Evidence from SEC Enforcement Cases " , Nov. 2002.
5. Cadbury Committee , Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, London ,Gee and Co. Ltd. , 1992.
6. Organization for Economic Cooperation and Development, Beijing, 2000.  
[www.oecd.org/daf](http://www.oecd.org/daf) ,site consulte 15/10/2016, 17 pm 58 mnts.
7. The Institute of Internal Auditors ( IIA) , " The Role of Auditing in Public Sector Governance " , 2006. [www.theiia.org](http://www.theiia.org) , Site accessed on: 11/10/2016, 18h 10 mnts.
8. IIA,"New Governance Rules Require Internal Auditing", Ton at the Top, Issue 21, February, 2004.
9. The Institute of Internal Auditor, "Standard For The Professional Practices of Internal Auditing : Altamonte Spring Florida", [www,theiia.org.com](http://www.theiia.org.com) ,2003. , web consult le 15/08/2016, 14pm 09 mnts.
10. Williamson O E ; Comparative Economic Organisation : The Analysis of Discrete Structural Alternatives; Administrative Science Quartely ; 1991.
11. The Institute of Internal Auditor, "**Standard For The Professional Practices of Internal Auditing : Altamonte Spring Florida**", [www,theiia.org.com](http://www,theiia.org.com) ,2003 , web consult le 20/08/2016, 09 pm 17 mnts.
12. Herman son, Dana R. Rihenberg, Larry, 2003, Internal Audit and organizational Governance, The Institute of Internal Auditors Research Foundation copyright by IIA.
13. Coso, Report of the Committee of Sponsoring Organizations of the tread way commission: Internal control – Integrated Framework, New York: AICPA, 1992. [www.Treadwaycommission.org](http://www.Treadwaycommission.org), site accessed on 01/02/2017 at 15pm, 18mnts.
14. AII, "Standards for the professional practice Framework of Internal Auditing", [www.theIIA.org](http://www.theIIA.org), Site consulté le 25/09/2016 à 19h 39mnt.
15. IIA , Avison for the future , " Professional Practices framework for Internal Auditing " , Altamonte Springs , IIA, à partir de site suivant: [www.theiia.org](http://www.theiia.org). Site consulté le 25/09/2016 à 19h 57 mnt.
16. International finance corporate (IFC), "corporate governance: why corporate governance", 2005.

### ● **Reviews :**

1. Powers Resoyeces Corporation –powers CIA review, 2004.
2. Anderson, Shannon W, and Henri C. Dekker. (2009)" Strategic Cost Management in Supply Chains, Part 1: Structural Cost Management", Accounting Horizons, Vol. 23, No. 2.

## قائمة المراجع وإحالات التوثيق العلمي.

3. Sorin domnisoru ; daniel Gaogara ; sorin vinatorn ; “internal audit and management controle”, university of craiova ; annals of the university of craiova, economic sciences sereis,volumex, number iiiii, 2009.
4. Nystrom, Hedberg et Starbuck,1976, « interacting processer as organization design », new york, NY : North –Holland.
5. Nichlas S. Argyres; Julia Porter Liebeskind, "Contractual commitments, Bargaining power and governance inseparability: incorporating history into transaction cost theory", The academy of management review, vol 24, n° 01, January 1999.
6. Jensen and Meckling, "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure", Journal of Financial Economics, 1976, vol 3.
7. Oliver Williamson, "Corporate governance", The Yale law journal, vol 93, n° 7, June 1984.
8. Goldratt, E.M. “Computerized shop floor scheduling, International journal of production research”, Vol.26, No.3, 1988.
9. Seal, Will, (2006), " Management accounting and corporate governance: An institutional interpretation of the agency problem ", Management Accounting Research, Vol. 17, Issue 42.
10. Sundaram, Venkataramani, (2008), " Essentials of Design Phase Cost Management and Budget Control", Cost Engineering, Vol. 50, No. 2.
11. Bushman, Robert & others, "Financial Accounting Information, Organizational complexity & Corporate Governance Systems", Journal of Accounting & Economics, Vol 37, 2004.
12. Cohen, Jeffrey et al., " The Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quality ", Journal of Accounting Literature , 2004.
13. Abbott, L. G. and Parker, S., " Auditor Selection and Audit Committee Charecteristics ", Auditing : A Journal of Practes and Theory Vol. ( 19 ) , 2000.
14. Eiton, Edwin & Gruber, Martin, "Modern Porfolio. Theory and Investment Analysis", John Wiley and sons, Inc., New York, 1995.
15. Wallis et North D ; Measuring the Transaction Sector in the American Economy ; In S.L .Engerman and R.E.Gallman edition ; Univesity of Chicago Press, 1986.
16. Gramling, A.A., Maletta, M., Schneider, A., and Church B. « The Role of Internal Audit Function in Corporate Governance , Journal of Accounting Literature, Vol.23, 2004.
17. Pickett, K H. Spencer, 2005, « The Essential Hand-Book of internal auditing”, John Wiley&Sons, Ltd.
18. Margheim, L. and w. Label. “External Auditor Reliance on Internal Auditors when Audit Risk is Hight: Some Empirical Findings”. Advances in Accounting, Vol. 8, 1990.
19. Brody, R. G., S. P. Golen and P. M. J. Reckers. An Empirical Investigation of the Interface between Internal and External Auditors. Accounting and Business Research, (summer), 1998.
20. Kalbers, Lawrence P. " Audit Committees and Internal Auditors ", Internal Auditor review, Dec., Vol.49, 1999.
21. Williams. O E, “The Modern Corporation and Private Propert", The Yale law journal, 1978.
22. Mary.A.Malina & Frank H.Selto, « Communicating and Controlling Strategy An Empirical study of Effectiveness of the Balanced Scorecards » , Journal of management Accounting, 2001.

## قائمة المراجع وإحالات التوثيق العلمي.

### ● *Newspapers officials :*

1. The Institute of Internal Auditor, "Standard For The Professional Practices of Internal Auditing : Altamonte Spring Florida", www,theiaa.org.com, 2003.
2. Cadbury Committee on Corporate Governance, Inaugural address delivered by vepa kamesam, py, November, 2001.
3. Private Sector Corporate Trust , " Good Corporate Governance in State-Owned Corporations –Final Draft Guidelines " 2002.
4. Sarbanes, P. and Oxley ,M., " Sarbanes-Oxley Act of 2002 ", A Congress , Washington DC.

### ● *Conferences, forums et symposiums :*

1. Adrian Fares: Gouvernance from banking perspective, center for international private enterprise, workshop 2, 2003.
2. Robert, John, " Agency Theory , Ethics and Corporate Governance " , presented at the Corporate Governance and ethics Conference, Mac Quarie, Graduate School of Management –Sydney, Australia, Jun 28-30, 2004.

### ● *The directories:*

1. Webster's Unabridged Dictionary.

### ● *Web-sites:*

1. World Bank , " The Challenge of State –Owned Enterprise Corporate Governance for Emerging Markets " , 2006. p.24. the site web: <http://rru.worldbank.org/thems/corporategovernance> , site consulté le 14/12/2016 à 19h 26 mnt .
2. Mintz, Steven M., " Improving Corporate Governance Systems : A Stakeholders Theory Approach " , 2003, article publié sur : [www.aaahq/Am2003/cpe/ethics/Forum](http://www.aaahq/Am2003/cpe/ethics/Forum), site consulté le 20/12/2016 à 18h 45mnt .
3. Wikipedia , the Free Encyclopedia , " Corporate Governance " , 2007. Article disponible sur: [www.en.wikipedia.org/wiki/corporate-governance](http://www.en.wikipedia.org/wiki/corporate-governance) consulté , le 20/12/2016 à 19h 15 mnt.
4. Allen. F, 2005, « corporate gouvernance in emerging economies », article disponible sur : [www.ecgtn.org/events/oxford2005/dicuments/allen-pdf](http://www.ecgtn.org/events/oxford2005/dicuments/allen-pdf) , site consulté le 24/08/2016 à 18h 45 mnt.
5. Tan, Lay Hong, "A Balanced Scorecard Approach to Survey Corporate Governance Practices in Singapore's Listed Companies: STI Companies and Government-Linked Companies", (May 1, 2006). Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=905048> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.905048> , sites consultés le 04/02/2017 à 15h 33mnt.

ملاحق الدراسة.

## الملحق رقم (01): استبيان الدراسة باللغة العربية .

الباحثة،

تحت إشراف الأستاذ،

مريم عمارة

بن بركة عبد الوهاب

طالبة دكتوراه في المالية، التدقيق والمحاسبة

أستاذ في العلوم الاقتصادية

جامعة محمد خيضر بسكرة

جامعة محمد خيضر بسكرة

البريد الإلكتروني: amarameriem71@gmail.com

المستجوبون، المستجوبات،

" يدخل هذا المسح البحثي الذي بين أيديكم في إطار التحضير لرسالة دكتوراه تخصص: مالية، محاسبة وتدقيق تحت عنوان: "مقاربة رقابية للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير في إطار إرساء حوكمة الشركات - دراسة حالة مجمع فرتيال - عنابة،"

إن الاستبيان الذي نقتضيه يعد كجزء من متطلبات دراسة علمية تسعى من خلالها إلى تطبيق أسس وركائز تنظيمية وحديثة، كما يسمح بوضع وتحليل سينارجية عمل مشتركة لأهم التحديات الإستراتيجية والتنظيمية بالتركيز على أهم أوجه النقاط المتبادلة والمشاركة بين هيكلتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير ومن ثم النتائج المترتبة عن ذلك وبصفة خاصة تلك التي تخدم إرساء سبل حوكمة الشركات.

### أهداف الاستبيان:

- تحديد الحدود المنطقية على جميع نقاط التوافق حسب طبيعة الوظيفتين وكذا نطاق التطبيق المشتركة بينهما "المبادرات الحالية لرقابة متبادلة ومشاركة بين قسمي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير".
- قياس درجة فعالية كل منهما فيما يتعلق بممارسات تسيير المخاطر.
- التعرف على العلاقات القائمة بين هاتين الوظيفتين في زيادة تعزيز الدور المسند لكل منهما في مجال الرقابة الداخلية.
- تقييم منهجية العمل المقترح في أسلوب جديد بغية العمل على تسيير ومراقبة النظم الداخلية للمؤسسة، وتوضيح اثر ذلك على كفاءة تطور حوكمة الشركات.

تستهدف هذه الاستبانة إلى وضع مقارنة حديثة لنظام الرقابة الداخلي من خلال طرح سينارجية العمل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير وأثره الفعال في إرساء مبادئ حوكمة الشركات من خلال إسقاط ذلك على مجمع فرتيال كعينة مستهدفة لتطابقها على جميع مكونات الدراسة، ولذلك نسعد بالإطلاع على ملاحظاتكم ومقترحاتكم وأخذ دقائق من وقتكم الثمين من خلال استجاباتكم على عبارات الاستبانة، علماً بأن كل ما سيدون من معلومات سيحظى بالسرية التامة ولن يستخدم إلا في أغراض البحث العلمي.

ولكم منا جزيل الشكر على حسن تعاونكم بالاستجابة لمتطلبات الرد على هذه الإستبانة والإجابة المحكمة على جميع بنودها والتي تعد لها من الأساس الأوفر في تقييم وإنجاح هذا البحث العلمي. لأن نجاح هذا المشروع البحثي في تحقيق أهدافه من هذه الدراسة يعتمد على تعاونكم وصحة المعلومات التي سندلون بها.

نأمل الإجابة بدقة وموضوعية عن جميع بنود الإستبانة، لذا يرجى القراءة المتأنية ثم وضع علامات واضحة على الرد الذي تحكمون بأنه ذو صلة وصحيح من وجهة نظركم.

### I. عبارات الاستبيان:

مشكلة البحث: فيما تتمثل أبعاد التكامل الرقابي للتدقيق 407 مراقبة التسيير كآلية تسمح بالإسهام نحو تجسيد حوكمة الشركات ؟

الجزء الأول: الإطار الرقابي التكاملي للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير. (س01: كيف يمكن انشاء سينارجية عمل فعال بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير تدر نقاط تطور ايجابية واقتصادية ؟

المحور رقم 01: تقديم وصفي وخصائصي لهيكلتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال. (الرجاء وضع إشارة X مرة واحدة داخل المربع).

- 1- هل توجد هيكلية مراقبة التسيير على مستوى مؤسستكم ؟ نعم  لا
- 2- إذا كانت الإجابة بنعم، الرجاء وصف هذا القسم أو الهيكلية بطريقة وجيزة من ناحية (التنظيم، طريقة وأدوات العمل، نطاق التطبيق..الخ)؟

3- هل توجد هيكلية التدقيق الداخلي على مستوى مؤسستكم؟ نعم  لا

4- إذا كانت الإجابة بنعم، الرجاء وصف هذا القسم أو الهيكلية بطريقة وجيزة من ناحية (التنظيم، طريقة وأدوات العمل، نطاق التطبيق..الخ)؟

5- هل تتخذون معايير مرجعية لقياس جودة هيكلتي أو قسمي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير المذكورين أعلاه؟

6-  لا  نعم، أرى أن المعايير التالية تشكل نقاط توافق أو اختلاف بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير: "الرجاء وضع حرف في حالات التوافق والتقارب والحرف أمام حالات الاختلاف" في المربع المقابل.

**D**

**C**

- أهداف الوظيفتين.
- نطاق التطبيق.
- فترة الرقابة.
- طريقة العمل.
- مستوى الاهتمام بنشاطات المؤسسة الأخرى.
- السلطة التنفيذية.
- مجالات التدخل.
- الارتباط الهرمي للوظيفتين.

**المحور رقم 02: ديناميكية التشاور الفعال.**

في إطار ديناميكية أفضل، هل ترون أن هذه المداخل متبادلة بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير:

**1- الشفافية ونشر وتبادل المعلومات بين وظيفتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير.**

رقم	العبارات	408	أبدا	جزئيا	دائما
7	هل هناك معلومات معدة بالتفصيل يتم إرساله في إطار نظام الرقابة الداخلية من قسم التدقيق الداخلي إلى مراقبة التسيير بهدف تأكيد موثوقية ونوعية المعلومات أو حتى في إطار التدقيق الدوري لمصلحة مراقبة التسيير: مناطق تبادلية حول ملائمة المؤشرات: تدقيق داخلي ← مراقبة التسيير تأمين موثوقية البيانات، موثوقية المؤشرات: تدقيق داخلي ← مراقبة التسيير				

			<p>يوفر مراقب التسيير إشارات وامضة للمدقق الداخلي ويقوم بلفت انتباهه حول: نتائج مؤشرات القياس، معلومات رقمية وكمية حساسة للفت انتباهه حول نقاط الضعف الواجب أخذها بعين الاعتبار خلال القيام بالمهام التدقيقية:</p> <p>- تكاليف التسيير "عامة أو جزئية بالنسبة لكل نشاط أو قسم"</p> <p>مراقبة التسيير      <u>تدقيق داخلي</u></p> <p>- مؤشرات نوعية: "مالية، كمية، نوعية"</p> <p>مراقبة التسيير      <u>تدقيق داخلي</u></p> <p>- المساعدة في تحديد ورقمنة التوصيات/ دراسات الجدوى المالية الخاصة بالتوصيات "</p> <p>مراقبة التسيير      <u>تدقيق داخلي</u></p>	8
--	--	--	---	---

2- تحقيق النوعية لمجلس الإدارة (الرجاء وضع علامة X في العمود المقابل)

رقم	العبارات	لا اتفق كلياً	لا اتفق	محايد	موافق	موافق بشدة
9	في مرحلة إعداد إستراتيجية، هل تعتقدون أن آلية التشاور بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير تعد فعالة لنشر المعلومات فيما يتعلق بالأهداف الإستراتيجية؟					
10	وفي إطار التسيير التشغيلي، هل تجدون بان الالتزام برقابة تبادلية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير، ينجح تحقيق الكفاءة في الحفاظ على مناخ من الثقة، وتوفير المعلومات وتبادلها، وكذلك روح العمل الجماعي من اجل تعظيم النتيجة؟					
11	إذا وافقتم على السؤال السابق، هل توجد سياسة واضحة 409 عمل في مجالات مثل: نظام تتبع المؤنات، نظام تتبع تحقيق الأهداف التتبعي.					
12	هل تعتقدون بان سينارية العمل، العلاقات والتنظيمات الممكنة بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بالنسبة للدور الاستشاري للمؤسسة، تسمح بتفادي وقوع نزاعات محتملة حول المصلحة الخاصة والتي يمكن أن تضر بكليهما. وبمكانتها الحيادية في المؤسسة.					

3- فعالية إدارة المخاطر.

13- فيما يتعلق بإستراتيجية إدارة المخاطر، وفي ضوء مستويات التسامح الممنوحة لكل نوع من المخاطر، تتبنى المؤسسة الحل أو الحلول التالية لتسيير مخاطرها: (اختر واحد أو عدة حلول).

التنازل عن الخطر: تتجسد هذه السياسة بعدم قدرة المؤسسة على تحمل تسيير أي من مخاطرها.

**ب** نقل المخاطر: الحد من الخسائر المحتملة في نقل بعض المخاطر إلى أطراف خارجية.

**ت** الحد من المخاطر: تحديد ضوابط رقابية حامية لمنع وكشف حدوث المخاطر، وتساعد على توقع الخطر، إدارته والتقليل من احتمال حدوثه، من الخيارات الإستراتيجية، التنفيذية، المرونة والثقافة التنظيمية للمؤسسة.

**ث** قبول الخطر: أن تتحمل جميع المخاطر؛ باستغلال ما لديها من كفاءات داخلية والعمل على التكيف مع رياح التغيير.

(ضع علامة X في الخانة المناسبة)

رقم	العبارات	نعم	لا	بدون اجابة
14	إذا كانت المؤسسة تدير مخاطرها عن طريق الخيار ب او ث أو كليهما معا، هل تجدون انه من الضروري أن يجرى تقييم دوري لفعالية هذه الأجهزة في إدارة المخاطر.			
15	هل ترون أن من الضروري للنتائج والتعديلات الهامة الناتجة عن هذا التقييم ان تخضع بصفة منتظمة لمشورة ومناقشة المسيرين والمراقبين الداخليين في المؤسسة.			
16	هل تعتقدون أن تبادل المعلومات بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بشأن إدارة المخاطر يتيح بالنسبة للمسؤولين في الإدارة، لمجلس الإدارة والمساهمين توفير معلومات موثوقة ذات الصلة في هذا المجال، والتي تسمح في الوقت نفسه ببلوغ الأهداف التشغيلية وتحسين الأداء.			
17	هل تجدون أن مؤشرات المخاطر المالية أو " غير المالية " التي تحققت من خلال المشاورات بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير تعطى معلومات مفيدة 410 ذات صلة.			
18	ومن خلال هذا التقييم المشترك للمخاطر بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير، فهل هناك فرصة لتحسين وامثلية مناهج التسيير والتقليل من التكاليف.			

#### 4- تحسين الرقابة الداخلية.

19- بمراعاة تسيير جميع الأنشطة في المؤسسة وبالتالي تقبل جميع المخاطر الموازية لها، بما في ذلك المخاطر التشغيلية والمخاطر الإستراتيجية.

- هل تدركون بشكل جيد ماهية تلك المخاطر وكيفية تسييرها ؟ نعم  لا
- هل تتبنون أجهزة وطرق محكمة لتسييرها؟ نعم  لا
- (الرجاء اختيار الإجابة التي تحكمون صحتها باعتبار خمسة درجات قبول من خلال السلم الخماسي)

رقم	العبارات	لا أتفق كليا	لا أتفق	محايد	موافق	موافق بشدة
20	هل تعتقدون أن المشورة والحوار المتبادل بين عضوين من أعضاء الرقابة الداخلية والممثلين في التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير يتيح توفير مؤشرات الأداء والموثوقية.					
21	هل ترون بان التقييم المتبادل من منطوق الرقابة الداخلية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير لكل أجهزة الرقابة الداخلية يضمن للإدارة العامة ومجلس الإدارة الاستعمال الرشيد لكافة مواردها إداريا واقتصاديا مما يعزز من نظام الرقابة الداخلية					

					للمؤسسة.
					هل تؤهلون الحوار المتبادل كعامل من عوامل تعزيز وتقوية فعالية أجهزة الرقابة الداخلية.

22

( الرجاء وضع علامة X في الخانة الملائمة)

رقم	العبارات	نعم	لا	بدون اجابة
	411			
23	الصعوبات المتعلقة بحقيقة الواقع الميداني تعد كحواجز وعقبات بالنسبة لإعداد مؤشرات تسمح بقياس مستويات الأداء؟			
24	في حال غياب مؤشرات الأداء المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية، تعد سينارجية العمل المتولدة عن الحوار والتشاور بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير كعمد هام في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية؟			

5- الأمثلية، الفعالية، والجمع بين الآليتين الرقابيتين للتدقيق الداخلي مراقبة التسيير.

رقم	العبارات	نعم	لا	لا مطلقا
25	هل هناك مجالات تدخل ورقابة مشتركة ومستندة على الحوار وتكون أكثر فعالية لأنها أكثر شمولاً: - خلال القيام بمسارات مهمات التدقيق والرقابة على أساس النتائج مقارنة بالأهداف "المؤشرات" فهل ذلك يعتمد على وجهة نظر مراقب التسيير والتأكيد الفعلي من طرف المدقق الداخلي بالتناسب. $CG^1$ $AI^2$ - هل يعود المدقق الداخلي إلى مراقب التسيير أو العكس خلال القيام بمهام تحليلية.			

26- من بين المجالات التالية، فيما تتمحور المجالات التي تكون فيها سينارجية العمل بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير مفيدة حسب رأيكم؟ (يمكن اختيار إجابة أو أكثر)


- التقييم الأمثل.
- التشخيص المفصل لنقاط الضعف.
- الرقابة المتبادلة.
- تهيئة لغة التبادل والحوار بين مستويين مرتبطين بأعلى مستوى هرمي بالتوازي.
- تحسين نظام قياس الأداء.
- إثراء وتعزيز نظم المعلومات:
- نظام المعلومات الرقابة الإستراتيجية.

<sup>1</sup> CG « Contrôle de Gestion ».

<sup>2</sup> AI « Audit interne ».

- نظام المعلومات الرقابة التشغيلية.
- نظام المعلومات حماية البيئة.
- التسيير.
- القيادة
- التقييمات النهائية
- اخرى (الرجاء التحديد) .....

27- من بين هذه العناصر فيما تتمثل تلك التي لها اثر كبير وفعال في تحسين سينارجية العمل التكاملي بين التدقيق الداخلي مراقب التسيير؟ (يمكن اختيار اجابة أو أكثر)

- التكامل في أساليب وطرق العمل.
- تحسين نقاط التقارب والتشابه.
- تنسيق جيد للأهداف.
- تعديل وتحديد محكم للاهتمامات والمصالح المشتركة.
- توافق النهايات والغايات.
- الرغبة في تحسين أفضل للمبادلات والتحاورات المشتركة الغايات.
- المبادرة في القضاء على الحواجز والتحفظات التي تعوق غايات وأهداف الطرفين.
- تثمين القيم والكفاءات الشخصية.

28- ما هو الدور الذي يؤديه نظام التسيير المدمج ERP أو PGI لتخطيط موارد المؤسسات في بناء سينارجية العمل التكاملية بين الدقيق الداخلي ومراقبة التسيير؟ .....

رقم	العبارات	نعم	لا	لا ادري
29	وبالمقابل؛ هل تعد سينارجية العمل هذه بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير مصدرا لإثراء وتعزيز نظام التسيير المدمج لتخطيط موارد مؤسسة ERP/ PGI على المستوى الكمي والنوعي.			

30- كيف تحكمون رانكم بالإجمال حول سينارجية العمل بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير من وجهة نظركم العملية والنظرية؟ (يمكن اختيار اجابة أو أكثر)

- كأداة للتسيير " تساهم في قيادة فعالية المؤسسة".
- كأداة للرقابة " تساهم في بناء نظام رقابة داخلية جيد "
- اقتراحات أخرى (الرجاء التحديد) .....

المحور رقم 03: في إطار ديناميكية توطيد العلاقات وتحسينها بصفة مستمرة ومشاركة بين الطرفين.

(الرجاء اختيار الإجابة التي تحكمون صحتها باعتبار . 413 ت قبول من خلال السلم الخماسي)

رقم	العبارات	لا مطلقا	باختلاف الحالة	بدون اجابة	دوريا	باستمرار
31	حسب رأيكم؛ المناقشة المتكاملة والمتبادلة للنتائج من طرف كل من هيكلتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير تعد ضرورية من اجل الإشراف المحكم وقيادة أجهزة نظام الرقابة الداخلية ؟					

					هل تختبرون بانتظام المهام الأكثر عرضة لتوليد الضغوطات والتأثيرات مثل تلك التي تتجسد في دراسة ومناقشة مستوى أداء وفعالية مضمون المعلومات الواردة من أطراف أخرى ذات العلاقة؟	32
--	--	--	--	--	--	----

33- وإذا كان الأمر كذلك، فما هي الأطراف الفاعلة للقيام بهذه التبادلات والمناقشات، حدد من بين المذكورة أسفل الأطراف التي تدخل في هذا الإطار. (يمكن اختيار إجابة أو أكثر)

- |                          |                 |                          |                                      |
|--------------------------|-----------------|--------------------------|--------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> | الإدارة العامة  | <input type="checkbox"/> | مسير الخطر                           |
| <input type="checkbox"/> | مجلس الإدارة    | <input type="checkbox"/> | المسئول التنفيذي "التشغيلي"          |
| <input type="checkbox"/> | المراقب الداخلي | <input type="checkbox"/> | لجنة التدقيق و/أو لجنة تسيير المخاطر |
| <input type="checkbox"/> | المدقق الداخلي  | <input type="checkbox"/> | محافظ الحسابات                       |
| <input type="checkbox"/> | مراقب التسيير   | <input type="checkbox"/> |                                      |

رقم	العبارات	نعم	لا
34	وهل لديكم بصفة عامة نفس الرؤية المتعلقة حول الأداء بمقارنة الآراء مع بعضها البعض؟		
35	هل لديك نفس الرؤية المتعلقة الأداء مقارنة بأراء المدققين الداخليين و/أو مراقبي التسيير؟		
36	وإذا كانت الإجابة بنعم، هل تعتقدون أن تدخل من الإدارة العامة بغية تحسين التنسيق بين أنشطة التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير ضروري من خلال إعادة تعريف بقواعد وأخلاقيات العمل؟		
37	إن تحقيق تعاوننا فعليا بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير يتضمن معرفة تامة بالدور الذي يلعبه كل منهما، وان يوفر الأشخاص المسؤولين والمعنيين كل طاقاتهم وان تكون تصرفاتهم متجانسة من اجل تحقيق وبلوغ الأهداف المسطرة؟		

414

**المحور رقم 04: في إطار ديناميكية التدريب، التعلم، والتطوير المشترك بين الطرفين "بناء هيكل العمل التكاملي السيناريوية".** في إطار تجسيد سينارجية العمل التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير ومن خلال تبني إطار معياري وتنظيمي محين، هل ترون بان المبادرات الأولية والمذكورة أدناه لا غنى عنها في تنفيذ وممارسة الطرق والأساليب الجديدة والمنتجة للعمل التكاملي، والتي يمكن أن تحقق من خلال التدريب والتطوير المناسبين لذلك:

رقم	العبارات	لا أتفق كليا	لا أتفق	حادي	موافق	موافق بشدة
38	إن تنفيذ أفضل الممارسات لهذه السينارجية من خلال هذا التعاون والتكامل بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير من اجل بعث وتحسين الأداء والفعالية، يتطلب تواجد خطة عمل مشتركة، موثقة، رسمية ومحددة البنود.					

39- إن ثقافة المؤسسة، نظام التسيير داخلها، سياسة الموارد البشرية، ونظام تحديد الكفاءة والمردودية، تعد بمثابة العوامل التي يمكن اعتبارها كركائز يمكن من خلالها أن يتم الربط بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بالاعتماد على الآليات المدونة أدناه: (يمكن اختيار إجابة أو أكثر)

- 1- التدريب المشترك بحيث يكون كل من المدققين الداخليين ومراقبي التسيير المستقبليين على دراية تامة

3- تنظيم المسؤوليات المتشابهة والمشاركة المرتبطة بكل طرف من خلال تأطيرها بعمل واحد مشترك بينها.

4- تكييف نظام المعلومات متجانس ومتسق، في إطار حوكمة نظم المعلومات.

5- وضع إطار مرجعي محكم لتسهيل تسيير عمل هذا الإطار التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير.

6- تنفيذ وانتهاج برنامج عمل موحد ومشترك.

7- وضع ميثاق عمل مشترك.

بتقنيات عمل كل من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بصفة تبادلية (كل منهما له دراية تامة بأنشطة وتقنيات ووسائل أداء الطرف الآخر لمهامه).

2- التدريب المشترك من خلال المعرفة الشاملة لأسس كل وظيفة بداية من الأسس التي تركز عليها كل وظيفة بصفة معمقة وكذا المجالات المتبادلة بينهما. والتي يجب أن تتم من خلال تربص مزدوج لكل طرف في مكتب الطرف الآخر.

40- حسب رأيكم، سياسة حوكمة التقارير بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير تمكن من تحقيق الأهداف الأربعة المذكورة أدنا: (يمكن اختيار إجابة أو أكثر)

- ديناميكية نظام تتبع التوصيات والاقتراحات المنبثقة من كل طرف بالنسبة للأقسام الأخرى في المؤسسة.

415

- تعزيز وتمكين نطاق التدخل لكل طرف وتفعيله وتدعيمه داخلياً ومراقبة التسيير". نعم  لا

- تسمح بتقييم أفضل للأثار المترتبة من جراء سوء تسيير المقاييس المعمول بها على مستوى المصالح الأخرى.

- خلق سراكة نوعية بين الفريقين من التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير تتوفر على آفاق وتطورات متعددة الأبعاد.

نعم  لا

الجزء الثاني: مدى الالتزام بحوكمة الشركات في المؤسسة. (س02: فيما تتمثل المواطن التي تمارس بها حوكمة الشركات على مستوى المؤسسة؟)

المحور رقم 01: درجة الدراية بمفاهيم حوكمة الشركات.

41- هل تدركون جيداً ما هي مبادئ الحوكمة الجيدة؟

نعم  لا

42- من بين الاعتبارات والجوانب التالية، ما هي حسب رأيكم تلك التي تغطيها وتشملها حوكمة الشركات؟

الجوانب	نعم	لا	لا اعرف
حقوق المساهمين ذوي الأغلبية			
حقوق المساهمين العاديين			
حقوق جميع الأطراف ذات العلاقة (أجراء، زبائن، موردين، الأطراف الخارجية والبيئة....)			
الشفافية ونشر المعلومات			
الأداء والتسيير			
مسؤولية مجلس الإدارة			

43- هل تتبنون ميثاق أو قانون متعلق بحوكمة الشركات داخل مؤسستكم؟

نعم  لا

44- لدى المؤسسة، مدونة، ميثاق، أو ديباجة خاصة بأخلاقيات العمل؟

نعم  لا

45- هذه الأخيرة؛ هل يتم إدراكها وممارستها من طرف جميع المسؤولين وعلى جميع المستويات؟

نعم  لا

46- كيف تتم مناقشتها وممارستها؟ .....

47- هل تظهر على شكل قانون أخلاقيات العمل، قواعد أساسية تنظم سير نشاطات المؤسسة، أو أنها ليست سوى مجموعة من المبادئ الأخلاقية ليس لها اثر على الممارسة العملية في ارض الواقع؟ .....

48- هل تخصص المؤسسة منصب عمل يسهر على تطبيق الممارسة الفعلية للأخلاقيات داخل المؤسسة؟

نعم  لا

49- أو؛ هل هذه المهام المتعلقة بالسهر على تطبيق العمل داخل المؤسسة مفوضة إلى شخص له السلطة؟

نعم  لا

50- أو؛ هل هذه المهام المتعلقة بممارسة أخلاقيات العمل مرتبطة بأعلى المستويات الهرمية في المؤسسة؟

نعم  لا

51- هل توجد قواعد موثقة، مضبوطة ومعروفة من قبل كل الأطراف ذات العلاقة تتعلق بالإجراءات الرادعة حول تضارب المصالح، والرشوة؟

نعم  لا

52- التسلسل الهرمي مهيكّل بصفة موضوعية ومثلي فيما يتعلق بالقواعد الداخلية والخارجية للمؤسسة؟

نعم  لا

53- فيما يتعلق بتفويض السلطات، بالنسبة لكل المستويات، هل هو مكتمل ومحدد؟

نعم  لا

54- هل يتم العمل به باستمرار؟ وهل يتم تحيينه حسب الظروف يوميا؟

نعم  لا

55- القائد في هذه الحالة، هل له كل الصلاحيات، الإمكانيات والوسائل التي تسمح له بالقيام بمهامه وأداء صلاحياته على أكمل وجه؟

نعم  لا

56- هل تختبرون بانتظام (بصفة منتظمة) المهام والأفعال الأكثر حساسية وعرضة في توليد الضغوطات والتأثيرات وما شابهها؟

نعم  لا

المحور رقم 02: درجة الدراية والوعي بالإطار التشريعي والمؤسسي لحوكمة الشركات.

57- هل لكم دراية ببعض النصوص التشريعية الجزائية المتعلقة بحوكمة الشركات؟

نعم  لا

58- حسب معرفتكم ببعض النصوص التشريعية المتعلقة بحوكمة الشركات؛ هل برأيكم توجد من بينها ما تتضمن بعض النقائص أو القصور في أحكامها؟

نعم  لا

59- هل لكم دراية ببعض الهيئات الدولية التي لها ممارسة فعالة في تعزيز ممارسات حوكمة الشركات؟

نعم  لا

الجزء الثالث: مدى مساهمة سينارجية العمل التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تحقيق إرساء آليات حوكمة الشركات. (س03: إلى أي مدى تكون سينارجية العمل التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير فعالة في تحسين إرساء حوكمة الشركات؟).

المحور رقم 01: التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات.

60- هل يوجد اتصال مباشر بين المدقق الداخلي والإدارة العليا للشركة ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق؟

نعم  لا

61- يتلقى المدقق الداخلي تدريب وتعليم مستمر من أجل تنمية المعارف والمهارات وزيادة خبراته وموضوعيته؟

نعم  لا

62- هل يلتزم المدقق الداخلي ببذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه بإجراءات التحليل اللازمة؟ نعم  لا

63- هل يقوم المدقق الداخلي بالإشراف على عمليات التدقيق المتعلقة بالعلاقة بالغش أو الأخطاء التي تقع في الشركة وكيفية تجنب الأخطاء؟

نعم  لا

64- هل توجد استقلالية للمدقق الداخلي في أداء عمله وتحديد نطاق تدخله والأنشطة المراد تدقيقها؟

نعم  لا

65- هل يتم إبلاغ عن أي ضغوط يتم التعرض لها أثناء ممارسة المهنة من طرف المدقق الداخلي؟ نعم  لا

66- هل تعمل إدارة التدقيق الداخلي على إخضاع نظم الرقابة الداخلية لعمليات تقييم دورية والعمل على تحديد المشاكل الموجودة وتصحيحها؟

نعم  لا

67- هل تقوم إدارة التدقيق الداخلي بدور فعالة في إدارة المخاطر وتسييرها من خلال تحديد وتقويم المجالات المهمة التي تكون عرضة للخطر في المؤسسة وتصنيفها إلى مخاطر جوهرية وعادية؟

نعم  لا

68- هل يساهم التدقيق الداخلي في العمل على احترام حقوق أصحاب المصالح كما يشرعها القانون، وضمان الحصول على التعويضات في حالة انتهاك حقوقهم؟  
نعم  لا

69- هل يعمل التدقيق الداخلي على مساعدة مجلس الإدارة على توجيه ومراجعة إستراتيجية المؤسسة ومدى حرمانها على تعظيم حملة الأسهم؟  
نعم  لا

70- هل يعمل التدقيق الداخلي على ضمان المستوى الكافي من الإفصاح والشفافية عن طريق مراجعة التقارير المالية السنوية أو الدورية؟  
نعم  لا

71- هل يساهم التدقيق الداخلي في العمل على إيجاد وتوفير آليات لمشاركة أصحاب المصالح في تحسين مستوى الأداء للمؤسسة؟  
نعم  لا

72- هل يتم تهيئة ووضع كل الوسائل اللازمة والأساسية لسير عمل المدقق الداخلي بشكل حسن؟  
نعم  لا

73- هل تستقبلون المعلومات الضرورية والهامة وفي الوقت المناسب؟  
نعم  لا

74- هل هناك اهتمام وجدية بتوصيات واقتراحات المدقق الداخلي من قبل إدارة الشركة ومجلس الإدارة؟  
نعم  لا

75- يسعى التدقيق الداخلي إلى إعطاء صورة عادلة وصادقة على وضعية المؤسسة، ويسهر على بث أخلاقيات العمل لدى قيامه بانجاز مختلف مراحل أداء مهامه؟  
نعم  لا

المحور رقم 02: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة الشركات.

76- مما تشكل إدارة المؤسسة؟  
77- هل يوجد مجلس المراقبة؟ نعم  لا  كانت الإجابة بنعم؛ ما هي الأعضاء التي يتكون منها؟

78- هل يوجد مجلس مكافآت في المؤسسة؟  
نعم  لا

79- هل تمارسون مبدأ مخزون الخيارات داخل المؤسسة؟  
نعم  لا

80- هل تم تخصيص قسم أو مصلحة للرقابة الداخلية في المؤسسة؟  
نعم  لا  كانت الإجابة بنعم، ما هي القيمة الإيجابية التي يقدمها للمؤسسة؟

81- في إطار ما يعرف بسياسة RSE<sup>1</sup>؛ هل الأطراف ذات العلاقة لها مكانة هامة في سياسة المؤسسة؟  
نعم  لا

82- هل يوجد من بين فريقكم من ينتمي إلى لجنة تدقيق؟  
نعم  لا  كانت الإجابة بنعم؛ ما هو دوره؟

83- فيما تتمثل العلاقات المتواجدة والتي تربط بين لجنة التدقيق ومراقبة التسيير؟

84- ما هي متطلبات لجنة التدقيق من المصالح والأقسام المالية المختلفة " مراقبة التسيير، قسم المالية، المحاسبة"؟

85- هل هناك تأثير ملحوظ وجوهري بالنسبة للجنة التدقيق  
تتعلق التسيير؟  
نعم  لا

86- هل تجرى اجتماعات تشمل لجنة التدقيق ومحافظ الد  
ارة المالية بحضور مراقبة التسيير؟  
نعم  لا

87- ما هي الوسائل المستعملة لمراقبة وتدقيق البيانات المالية، التقارير الدورية، جداول القيادة؟

88- من الذي يقوم بهذه الرقابة؟

89- ما هي الطرق المستخدمة في حساب التكاليف؟

90- لماذا تفضلون هذه الطرق بدلا طرق أخرى؟

91- هل تستخدمون المؤشرات المالية وغير المالية؟  
نعم  لا

92- فيما تتمثل الأدوات الرقابية المستخدمة من طرف مصلحة مراقبة التسيير (تخطيط الموازنة، التقارير، جداول القيادة)؟

93- ما هي العناصر التي يتم تسليط الضوء عليها عند إعداد لوحات أو جداول القيادة؟

94- فيما تتمثل نهايات لوحات القيادة المطبقة؟ والى من يتم توجيهها؟

95- هل تستجيب وظيفة مراقبة التسيير الحالية إلى تطلعات الإدارة فيما يتعلق بالبيئة والتوجه الاستراتيجي للمؤسسة؟

96- هل يوجد جداول القيادة المعدة تسمح بتوجيه وإرشاد سياسة المؤسسة وكذا المساعدة على اتخاذ القرارات الصحيحة؟  
نعم  لا

97- هل تستخدمون برامج آلية لتخطيط موارد المؤسسة مثل نظام ERP للقيام بإعداد التقارير المالية، نعم  لا

كانت الإجابة بنعم، على أي أساس يتم هيكلتها؟

98- ما هي تطلعاتكم فيما يتعلق بنظام تخطيط موارد المؤسسة ERP ؟

99- هل تعتقدون بان استخدام نظام ERP يسهل من مهام مراقبة التسيير وفي وقت امثل؟ نعم  لا

100- هل تؤهلون نظام ERP كآلية تسمح بتأكيد صحة وموثوقية المعلومات المالية لمصلحة الأطراف ذات العلاقة؟

نعم  لا

101- هل تلاحظون بان التقارير المالية وجداول القيادة المعدة عن طريق نظام ERP تسهل من عملية اتخاذ القرارات

والتوجهات الإستراتيجية وتجعلها مثلى؟

نعم  لا

102- إن نظام تخطيط موارد المؤسسة ERP يعطي قيمة مضافة لمراقبة التسيير كونه يسمح بتفعيل التوقعات المسبقة،

إعداد، استكشاف وإعلام الأطراف ذات العلاقة بكل التفاصيل والمعلومات مما يساهم في التركيز على بث أخلاقيات العمل

وحماية أصحاب المصالح؟

نعم  لا

المحور رقم 03: الالتزامات الناشئة عن الرؤية الجديدة للعمل التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير  إي  إر

حوكمة الشركات.

103- هل تؤهلون المقاربة الجديدة المتولدة عن تكامل التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير والتي يكون من خلالها تدخل مشترك

ومبني على أساس المشاورة، بإمكانه أن يضيفي لكل مستويات 419 ركات فعالية، تحسين وشمولية أكثر من اجل تحقيق

الأهداف المسطرة والتي تشمل على المجالات التالية:

1- تسمح أبعاد التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بتفعيل البعد الرقابي لحوكمة الشركات؟ نعم  لا

2- تسمح أبعاد التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بتفعيل البعد الاستراتيجي لحوكمة الشركات؟ نعم  لا

3- تسمح أبعاد التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بتفعيل البعد الأخلاقي لحوكمة الشركات؟ نعم  لا

4- تسمح أبعاد التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بتفعيل البعد الافصاحي لحوكمة الشركات؟ نعم  لا

5- تسمح أبعاد التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بتفعيل البعد التشغيلي لحوكمة الشركات؟ نعم  لا

104- وعلى اساس نظرة متعددة الابعاد، هل تجدون بان هذه المقاربة بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بالنسبة لحوكمة

الشركات عبارة عن سينارجية عمل تسمح بتدعيم اكثر فيما يتعلق بجانب المساعدة على التسيير بتفعيل التشاورات المتوافقة

بين الطرفين من خلال تعزيز النقاط التالية:

- انذار فعال للمخاطر.

- تسيير جيد للحالات الطارئة والمتوقعة.

- ضمان وتامين الرؤية الإستراتيجية.

- مواجهة تطلعات التنمية المستدامة.

- تدعيم بث القواعد الأخلاقية واحترامها بالنسبة لـ:

• قواعد الأمن والحماية.

• الأخطار الصحية.

• حماية البيئة.

• المسؤولية المجتمعية أو الاجتماعية.

- تخطي فكرة استبقاء وحجز المعلومات.

- تفسير حججي صلب وقوي لنقاط الضعف ونقاط القوة.

- التقليل من التعقيد وتشابك المعلومات والآراء.

- تسيير وتنظيم عقلائي.

- من خلال هذا التكامل فان الفعالية لا تمس فقط طرق العمل بل أيضا الأشخاص من خلال التعلم والتدريب المشترك

والمزدوج؟

- تسيير حقيقي وفعال للمعلومة؟

- توضيح وتفسير حججي وموثوق للأحداث؟

105- هل تعتبر كل هذه الايجابيات ذات قيمة هامة بالنسبة لمراقبة التسيير التي تعد جزء من هذه المقاربة، وبالتالي يعزز

من دورها في تفعيل حوكمة الشركات؟

نعم  لا

106- هل تعتبر كل هذه الايجابيات ذات قيمة هامة بالنسبة للتدقيق الداخلي الذي يعد جزء من هذه المقاربة، وبالتالي يعزز

من دوره في تفعيل حوكمة الشركات؟

نعم  لا

107- هل تجدون بان ايجابيات هذه المقاربة لا تمس فقط تحققة، الفعالية على مستوى طرق العمل بل أيضا كفاءة الأشخاص

من خلال سياسة التدريب والتعليم المشترك والتي تعطي 420 أهمية بالغة لتفعيل حوكمة الشركات من خلال هذه

المقاربة؟

نعم  لا

## II. معلومات عامة عن المستجوبين والمستجوبات:

من اجل التعمق في تحليل أجوبتكم بمصداقية أكثر، يرجى ملأ الجداول التالية، كل حسب الوضعية الملائمة له.

### 1- المؤهلات العلمية:

	أقل من مستوى البكالوريا
	شهادات متوسطة: DEA/TS :
	ليسانس
	ماجستير / ماستر
	دكتوراه او شهادة معادلة

### 2- المستوى المهني:

	مدير عام
	عضو مجلس الإدارة
	رئيس قسم التدقيق الداخلي/ مراقبة التسيير
	مدقق داخلي/ مراقب التسيير
	مناصب أخرى (وضح)

### 3- الفئة من القدرة العلمية:

	علوم التسيير
	علم المحاسبة
	العلوم المالية
	العلوم الاقتصادية
	تخصصات أخرى (وضحها)

### 4- سنوات الخبرة :

	> 05 سنوات
	[06-10]
	[11-15]
	[ 16 فأكثر ]

انتهى، نشكركم على مشاركتكم.

الملحق رقم (02): استبيان الدراسة باللغة الفرنسية .

Chercheuse,

**Meriem AMARA**

Doctorante en finance, audit comptabilité.

Université Mohamed khider - Biskra

Courriel : amarameriem71@gmail.com

*Sous la direction de,*

**A.Ouahab BENBRAIKA**

Professeur en sciences économiques.

Université Mohamed khider - Biskra-

***Interlocuteurs (rices),***

Cette enquête est diligentée dans le but d'un travail de recherche pour l'élaboration d'une thèse de doctorat en Finance, Audit et Comptabilité, sous le thème intitulé : « ***Approche du contrôle d'audit interne et de contrôle de gestion comme un facteur d'amélioration des instruments de la gouvernance d'entreprise : Cas De Groupe Algéro-Espagnol FERTIAL.*** »

Le questionnaire que nous vous proposons entre dans le cadre des exigences d'une étude scientifique pour une application des fondements règlementaires et actualisés, Il permet une analyse synthétique des principaux enjeux stratégiques et organisationnels ainsi que les synergies mutuelles et les implications réciproques et conjointes qui existent entre les structures de l'audit interne et du contrôle de gestion.

Objectifs du questionnaire :

- Déterminer les limites applicables à tous les points de convergences d'une certaine nature de ces deux fonctions ainsi que leurs articulations communes « l'initiative actualisée du contrôle réciproque et mutuel ».
- Mesurer le degré de maturation en matière de pratique de la gestion des risques.
- Se familiariser avec les relations qui existent entre ces deux fonctions pour renforcer davantage le rôle qui leur est assigné dans le domaine du contrôle interne.
- Évaluer l'entreprenariat dans un nouveau mode de gestion et de contrôle de l'entreprise et préciser cet impacte sur l'efficacité de l'évolution de la gouvernance d'entreprise.

Pour ce faire, nous vous sollicitons, afin de bien vouloir contribuer à la concrétisation de ce travail, et vous signalons que les informations, collectées dans le cadre de cette enquête, demeureront confidentielles et ne seront utilisées que pour les besoins de la recherche scientifique. Nous vous remercions sincèrement pour votre collaboration dans la réalisation de ce sondage, vos réponses et suggestions nous seront très précieuses dans l'évaluation de succès de cette étude.

Prière de lire attentivement puis marquer clairement la réponse que vous juger pertinente

**I. Les expressions de questionnaire :**

**Problématique :** quelles sont les divers dimensions du contrôle complémentaire entre l'audit interne et le contrôle de gestion lesquelles permettent de créer une véritable contribution dans la gouvernance d'entreprise ?

**Parie 01 : le cadrage du contrôle complémentaire entre l'audit interne et le contrôle de gestion : (Q 01 :** Comment pourrait-on créer une véritable synergie relationnelle entre audit interne et contrôle de gestion porteuse de progrès et d'économies ?).

**1- Axe N°01 : Description et caractéristique des deux structures « AI & CG » au sein de l'entreprise :** (Ne cochez qu'une seule case à la fois)

1- Existe-t-il une structure de contrôle de gestion dans votre Entreprise ? oui  non

2- Si oui, pourriez-vous nous la décrire brièvement (organisation, méthode et outils de travail, plan d'action etc.) ?

.....  
.....  
.....

3- Existe-t-il une structure d'audit interne dans votre Entreprise ? oui  non

4- Si oui, pourriez-vous nous la décrire brièvement (organisation, méthode et outils de travail, plan d'action etc.) ?

.....  
.....  
.....

5- Utilisez-vous des normes ou standards de références pour mesurer la qualité des services offerts ? oui  non

6- Selon vous, les paramètres suivants constituent-ils des points de convergences ou bien de divergences entre AI et CG : mettre la lettre  **C** en cas de **convergence** ou la lettre  **D** en cas de **divergence**, dans la case correspondante ?

- Les objectifs de la fonction.
- Le champ d'application.
- La périodicité des interventions.
- La méthode de travail.
- Le niveau d'intérêt sur les activités d'une organisation.
- Le pouvoir opérationnel.
- Les évolutions.
- 
- Le rattachement hiérarchique de la fonction.

## Axe N°02 : La dynamique d'une meilleure concertation,

Dans la dynamique d'une meilleure concertation, trouvez-vous que ces apports sont réciproquement échangeables entre l'Audit interne et le Contrôle de gestion :

### 1- La transparence et la diffusion de l'information entre les deux fonctions « AI & CG »

N°	Affirmation	Jamais	Partielle ment	Toujours
7	<p>Existe-t-il une information élaborée et transmise dans un système de contrôle fiable et validé par l'auditeur interne « garantie sur la qualité de l'information » au contrôleur de gestion, ainsi que dans le cadre d'audit périodique de la fonction de contrôle de gestion.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Pistes de réflexion sur la pertinence des indicateurs « AI → CG ».</li> <li>- Assurance fiabilité des données, fiabilité des indicateurs « AI → CG ».</li> </ul>			
8	<p>Le contrôleur de gestion fourni à l'auditeur interne des clignotants « résultats d'indicateurs, données chiffrées.. » susceptibles d'attirer son attention sur les points de faiblesse à prendre en compte dans ses missions d'audit :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Coûts de gestion « globaux ou par processus » « CG → AI ».</li> <li>- Indicateurs de type : financier, volumétrique et qualité « CG → AI ».</li> <li>- Aide au chiffrage des recommandations/études de faisabilité budgétaire des recommandations « CG → AI ».</li> </ul>			

### 2- La qualité du conseil dans l'entreprise.

(Mettre une croix dans la colonne correspondante)

N°	Affirmation	Tout à faits en désaccord	En désaccord	Sans avis	D'accord	Entièrement d'accord
9	Au stade de l'élaboration de la stratégie, pensez-vous que le mécanisme de concertation entre audit interne et contrôle de gestion est efficace pour véhiculer l'information concernant les objectifs stratégiques ?					
10	Dans le cadre du management opérationnel, trouvez-vous qu'un engagement d'un contrôle mutuel entre AI et CG permet de favoriser la compétence, le maintien d'un climat de confiance, la communication de l'information, ainsi que l'esprit d'équipe afin					

	de maximiser le résultat ?					
<b>11</b>	Si vous êtes d'accord, y a t-il une politique claire pour appliquer cette action à des domaines notamment comme pour le suivi des prévisions, le suivi de la réalisation des objectifs organisationnels ?					
<b>12</b>	Pensez-vous que la synergie relationnelle et organisationnelle qui existe entre AI & CG au service du conseil de l'entreprise, peut éviter des éventuels conflits d'intérêts qui pourraient naître entre elles.					

### 3- La performance de la gestion des risques.

**13-** Dans sa stratégie de gestion du risque et en fonction des niveaux de tolérance accordés à chaque type de risque, l'entreprise opte pour la ou les solutions suivantes :  
(Choisissez une ou plusieurs réponses)

- A Renonciation à la prise de risque :** « consiste à décider de ne prendre aucun risque »
- B Transfert du risque :** « réduire ses pertes éventuelles en transférant certains de ses risques à d'autres »
- C Atténuation du risque :** « les contrôles de prévention et de détection : les contrôleurs internes aident à anticiper le risque, le gérer et à réduire sa probabilité, par choix stratégiques ; opérationnelles ; souples et culture organisationnelle »
- D Acceptation du risque :** « prendre en charge tous les risques : dispose des compétences internes pour s'adapter au changement »

(Mettre une croix dans la colonne correspondante)

N°	Affirmation	Oui	Non	Sans réponse
<b>14</b>	Si l'entreprise gère ses risques selon l'option C ou D ou les deux à la fois, trouvez-vous qu'il est indispensable que celle-ci doit évaluer périodiquement l'efficacité de ses dispositifs de gestion du risque.			
<b>15</b>	les résultats et les ajustements nécessaires issus de cette évaluation doivent-ils systématiquement faire l'objet d'une communication et d'une diffusion auprès des gestionnaires et des contrôleurs internes.			
<b>16</b>	Pensez-vous qu'un échange d'information entre AI et CG sur la gestion du risque permet de fournir à l'équipe de direction, au conseil d'administration et aux investisseurs des renseignements fiables et pertinents dans ce domaine et qu'elle permet par la même d'assurer			



<b>24</b>	En l'absence d'indicateur de performance du contrôle interne, la synergie qui résulte de la concertation entre AI et CG joue-t-elle un rôle important dans l'évaluation de la performance de celui-ci ?			
-----------	---	--	--	--

**5- L'optimisation, l'efficacité et l'adhésion des acteurs.**

(Mettre la croix dans la colonne correspondante)

N°	Affirmation	Oui	Non	Jamais
<b>25</b>	Existe-t-il des domaines dans lesquels une intervention conjointe et construite en concertation pourrait être plus efficace car plus exhaustive : - Pistes de missions d'audit en fonction des résultats par rapports à des objectifs « indicateurs "anormalement" bas » « AI ↔ CG ». - Retour vers le CG ou AI dans des pistes d'analyses « AI ↔ CG ».			

**26- En quoi l'implantation de cette synergie est-elle bénéfique selon vous ?**

(Choisissez une ou plusieurs réponses)

- Évaluation optimale.
- Diagnostic détaillé des points faibles.
- Contrôle réciproque.
- Favorisation de l'échange entre les deux niveaux hiérarchiques.
- Amélioration du système de mesure de la performance.
- Enrichissement des systèmes d'information :
  - Système d'information de contrôle stratégique.
  - Système d'information de contrôle opérationnel.
  - Système d'information sur l'environnement
  - Management.
  - Pilotage.
  - Finalisations.
- Autres (spécifiez).....

**27- Parmi ces éléments quels sont ceux qui peuvent affecter significativement l'amélioration de l'efficacité de la synergie entre ces deux acteurs ?**

(Choisissez une ou plusieurs réponses).

- Une complémentarité des méthodes de travail.
- Une amélioration de la convergence.
- Une meilleure coordination des objectifs.
- Un ajustement de leurs centres d'intérêt.
- Une harmonisation des finalités.
- Une volonté de mieux organiser les échanges.
- Une action qui permet d'éliminer les réticences.

Une mise en valeurs des qualités individuelles.

28- Quel rôle joue le PGI « ERP » dans cette synergie ?.....

.....  
 .....

(Mettre la croix dans la colonne correspondante)

N°	Affirmation	Oui	Non	Je ne sais pas
29	En revanche, Cette synergie peut-elle être considérée comme une source d'enrichissement au PGI « ERP » sur le plan quantitatif et qualitatif.			

30- Comment qualifierez-vous la synergie entre AI et CG ?

(Choisissez une ou plusieurs réponses)

- Comme un outil de gestion « contribue au pilotage efficace de l'entreprise ».
- Comme un outil de contrôle « contribue à la constitution d'un contrôle interne amélioré ».
- Autres (spécifiez) .....

**Axe N°03** : Au titre de la dynamique d'amélioration relationnelle continue et commune,

(Veuillez choisir sur une échelle de cinq points la réponse qui vous semble plus appropriée à la question posée).

N°	Affirmation	Jamais	Ça dépend le cas	Sans avis	Périodiquement	Constamment
31	Selon vous, une communication mutuelle des résultats de chacune des deux structures est-elle indispensable pour mieux piloter le dispositif du contrôle interne ?					
32	Existe t-il des échanges sur la performance du contenu des informations que vous recevez d'autres parties prenantes ?					

33- Si oui, quels sont les partenaires privilégiés dans ces échanges parmi ceux cités ci-dessous ? :

(Choisissez une ou plusieurs réponses)

- La direction générale                       - Le conseil

- Le contrôleur interne
- L'auditeur interne
- le contrôleur de gestion
- Le risque manager

- Le responsable opérationnel
- Le comité d'audit et le comité de risque
- Le commissaire aux comptes

N°	Affirmation	Oui	Non
34	Avez-vous, en général, la même vision de la performance qu'eux ?		
35	Avez-vous la même vision de la performance qu'AI/CG ?		
36	Si oui, pensez-vous que l'intervention de la Direction Générale pour une meilleure coordination entre les activités de d'AI et de CG est nécessaire à travers une redéfinition des règles de fonctionnement ?		
37	Une véritable synergie entre AI et CG implique une parfaite connaissance du rôle de chacun, et que les individus concernés doivent fournir tous leurs efforts, leurs comportements homogènes, en vue d'atteindre les mêmes objectifs.		

**Axe N°04 :** La dynamique d'une formation commune « la construction du synergie ».

Au stade de la mise en place de cette synergie et de surcroit ; à travers un cadre normative et organisationnel, trouvez-vous que les initiatives préalables, listées ci-après, sont indispensables afin de mettre en œuvre de nouvelles méthodes de travail, lesquelles peuvent envisager une formation adéquate :

N°	Affirmation	Tout à faits en désaccord	En désaccord	Sans avis	D'accord	Entièrement d'accord
38	La mise en œuvre des meilleures pratiques de cette synergie en vue d'améliorer la performance implique un plan d'action commun.					

**39-** La culture de l'entreprise, son code de conduite, sa politique des ressources humaines et son système de fixation du rendement, sont des facteurs à travers lesquels le courroie de transmission ente AI et CG pourrait être achevée par : (Choisissez une ou plusieurs réponses)



**Parie 02 : la gouvernance d'entreprise : (Q 02 :** Quelles sont les pistes dans les quelles existe une bonne pratique de la gouvernance d'entreprise ?).

**Axe N°01 : degré de connaissance du concept de gouvernance d'entreprise :**

41- Avez-vous déjà entendu parler des principes de bonne gouvernance : oui  non

42- Parmi les aspects suivants, quels sont selon vous ceux couverts par la gouvernance ?

<b>Aspects</b>	<b>Oui</b>	<b>Non</b>	<b>Ne sais pas</b>
Droits des actionnaires majoritaires			
Droits des actionnaires en général			
Droits de tous les partenaires (salaries, clients, fournisseurs, environnementaux ...)			
Transparence et diffusion de l'information			
Performance de la gestion			
Responsabilités du conseil d'administration			

43- Adoptez-vous une charte ou code relatif à la gouvernance dans votre entreprise :  
oui  non

44- L'entreprise dispose-t-elle d'un code d'éthique ? oui  non

45- Ce dernier est-il connu des responsables de tous niveaux ?

46- Comment est-il communiqué ? .....

47- S'apparente-t-il à un code de déontologie ?, des règles essentielles des métiers de l'organisation ou n'est-ce qu'un recueil de principes moraux sans incidence pratique ?

.....

48- L'organisation à-t-elle un poste de déontologue ? oui  non

49- Est-il confié à une personne ayant autorité ? oui  non

50- Celle-ci est-elle rattachée au plus haut niveau ? oui  non

51- Existe-t-il des règles écrites précises et connues de tous concernant les conflits d'intérêts et le trafic d'influence ? oui  non

52- La hiérarchie donne-t-elle l'exemple d'un strict des règles internes et externes ?  
oui  non

53- A tous les niveaux, les délégations de pouvoir sont-elles complètes ? oui  non

54- A jour ? oui  non

55- Le délégateur à-t-il par ailleurs tous les moyens pour exercer les pouvoirs délégués ?  
oui  non

56- Examine-t-on régulièrement les activités susceptibles d'engendrer des pressions et des dérives ? oui  non

**Axe N°02 : degré de connaissance du cadre législatif et institutionnel :**

57- Connaissez-vous des textes législatifs en Algérie incluant des aspects relevant de la gouvernance ? oui  non

58- A votre connaissance des textes comportent-ils des insuffisances ou des dispositions :  
oui  non

59- Connaissez-vous des organismes internationaux de promotion des bonnes pratiques de gouvernance, oui  non  si oui lesquels ? .....

***Parie 03 : la contribution de la synergie du contrôle d'audit interne et de contrôle de gestion dans l'évolution de la gouvernance d'entreprise : (Q 03 :***

Dans quelle mesure la synergie entre l'audit interne et le contrôle de gestion peu-t-elle améliorer la gouvernance de l'entreprise ?).

***Axe N°01 : l'audit interne acteur de la gouvernance d'entreprise :***

- 60- Est-ce que l'audit interne porte un regard sur la façon dont les fonctions direction générale/ conseil/ comité d'audit sont maîtrisées ? oui  non
- 61- L'auditeur interne reçoit la formation et l'apprentissage convenables qui lui permettent d'évoluer leur compétences, connaissances, expérience et objectivité ? oui  non
- 62- L'auditeur interne est engagé à faire preuve de diligence raisonnable professionnelle dans l'exécution des procédures et d'analyse nécessaires oui  non
- 63- Est-ce que l'auditeur interne veille à superviser les opérations liées à la fraude ou des erreurs qui tombent dans l'entreprise ainsi la façon d'éviter les erreurs d'enquête? Oui  non
- 64- Existe-il une indépendance pour l'auditeur interne vis-à-vis les missions pratiquées, les activités à auditer, et est-ce que leur champs d'intervention est bien déterminé ? oui  non
- 65- Il est signalé aucune exposition à la pression est au cours de l'exercice de la profession par l'auditeur interne? Oui  non
- 66- Est-ce que la direction d'audit interne veille à soumettre les systèmes de contrôle interne pour l'évaluation périodique afin d'identifier les problèmes existants et de les corriger? Oui  non
- 67- La direction d'audit interne joue un rôle efficace et important à propos la gestion des risques à travers l'identification et l'évaluation des domaines susceptibles à engendrés des risques dans l'entreprise et faire les classés par risque importants et normaux? Oui  non
- 68- Est-ce-que l'audit interne contribué à respecter les droits des parties prenantes conformément à la loi, et assure l'accès d'obtenir une indemnisation en cas de violation de leurs droits? Oui  non
- 69- L'audit interne veille à aider le conseil d'administration et le diriger à revoir la stratégie de l'organisation et l'étendue de son engagement à maximiser les œuvres des actionnaires? Oui  non
- 70- L'audit interne assure la suffisance de la transparence et la fiabilité des rapports financiers annuels et périodiques à un niveau adéquat ? oui  non
- 71- L'audit interne contribué et assurer de trouvé et fournir des techniques pour améliorer la participation des parties prenantes à évoluer la performance de tous les départements de l'entreprise? Oui  non
- 72- Il est initialisé et mis tout le nécessaires indispensables au bon fonctionnement de la mission l'auditeur interne? Oui  non
- 73- Reçoivent-ils en temps utile les informations qui leur sont nécessaires ? oui  non
- 74- Les décisions de l'audit interne sont-elles suivies par la direction générale et le conseil d'administration ? oui  non

75- L'audit interne vise à donner une image juste et fidele sur le statut de l'entreprise, et assure à diffuser l'éthique et la déontologie au cours d'entreprendre ses missions?

oui  non

**Axe N°02 : le contrôle de gestion acteur de la gouvernance d'entreprise :**

76- Comment est constituée la direction de l'entreprise ?

.....

77- Existe-t-il un conseil de surveillance ? oui  non  si oui, de qui est-il composé ?

.....

78- Existe-t-il un conseil de rémunération ? oui  non

79- Les stocks options sont-ils pratiqués dans votre entreprise ? oui  non

80- Un service de contrôle interne a-t-il été mis en place ? oui  non

si oui, qu'apporte -t-il l'entreprise?.....

81- Dans le cadre de la démarche RSE<sup>1</sup>, les parties prenantes ont elles une place importante dans la politique de l'entreprise ? oui  non

82- Au sein de votre groupe, existe t-il un comité d'audit ? oui  non

si oui, quel est son rôle ? .....

83- Quelles sont les relations qui coexistent entre le comité d'audit et le contrôle de gestion ? .....

84- Qu'est-il demandé par le comité d'audit aux différents services financiers (Contrôle de gestion, Direction Financière, Comptabilité) ?

.....

85- Le comité d'audit a-t-il une influence notoire sur le contrôle de gestion ? oui  non

86- le comité d'audit se réunit il avec le CAC en présence du DAF ou du Contrôle de gestion ? oui  non

87- Par quels moyens vérifiez-vous l'exactitude des données financières, des Reporting et des tableaux de bords ? .....

88- - Qui effectue ce contrôle ?

.....

89- Quelles sont les méthodes de calculs de coûts utilisées ? .....

90- Pourquoi favoriser cette méthode plutôt qu'une autre ?

.....

91- Privilégiez-vous les indicateurs financiers ou non financier ? oui  non

<sup>1</sup> La Responsabilité Sociétale des Entreprises (RSE)

92- Quels sont les outils de contrôle de gestion utilisés (Plan, budget, Reporting, tableau de bord) ? .....

93- Que souhaitez vous faire ressortir de vos tableaux de bords, quels sont les éléments mis en relief ? .....

94- Quelle est la finalité des tableaux de bords mis en place ? et - A qui s'adressent vos tableaux de bords ? .....

95- Le fonctionnement du contrôle de gestion actuel répond-il à l'environnement et à l'orientation stratégique de l'entreprise ? oui  non

96- Les Reporting et tableaux de bord obtenus permettent-ils d'orienter la politique de l'entreprise et de prendre aisément des décisions ? oui  non

97- Avez-vous recours à des progiciels de gestion intégrée (ERP) pour effectuer vos états financiers? oui  non  Si oui, de quel manière sont ils élaborés?.....

98- Qu'attendez-vous d'un ERP ? .....

99- Pensez vous qu'un ERP faciliterait et optimiserait le temps de travail du contrôle de gestion ? Oui  non

100- Selon vous, l'utilisation d'un ERP permettrait-il de fiabiliser l'information financière au service des différentes parties prenantes ? Oui  non

101- Pensez vous, que les tableaux de bords et Reporting élaborés par le biais d'un ERP optimiseraient et faciliteraient la prise de décision et l'orientation stratégique des dirigeants ? Oui  non

102- Il est dit que l'ERP représente une valeur ajoutée non négligeable au contrôle de gestion : puisqu'il permet d'anticiper, d'animer, d'explorer et d'informer, et garantie la diffusion d'éthique les intérêts des parties prenantes ? Oui  non

***Axe 03 : les engagements nés de la nouvelle vision de travail complémentaire entre l'audit interne et le contrôle de gestion à la dynamique de la gouvernance d'entreprise:***

103- Qualifieriez vous que la nouvelle approche née entre l'audit interne et le contrôle de gestion par laquelle une intervention conjointe et construite en concertation porte à ces domaines de la gouvernance d'entreprise une efficacité, une amélioration et une exhaustivité afin d'atteindre l'objectif ciblé sur leurs différends points :

1. pourrait fournir ensemble une amélioration sur la dimension du contrôle de la gouvernance d'entreprise ? Oui  non
2. pourrait fournir ensemble une amélioration sur la dimension d'éthique de la gouvernance d'entreprise ? Oui  non
3. pourrait fournir ensemble une amélioration sur la dimension stratégique de la gouvernance d'entreprise ? Oui  non

4. pourrait fournir ensemble une amélioration sur la dimension de la fiabilité de l'information qui porte la gouvernance d'entreprise ? Oui  non
5. pourrait fournir ensemble une amélioration sur la dimension opérationnelle de la gouvernance d'entreprise ? Oui  non

104- A titre multidimensionnel de cette approche entre l'audit interne et le contrôle de gestion vis-à-vis la gouvernance d'entreprise trouver-vous que cette synergie porte un renforcement par-rapport à l'harmonisation concertée de l'assistance au management sur:

- Une alerte renforcée. Oui  non
- Une meilleure gestion des imprévus. Oui  non
- Une sécurité sur la vision stratégique. Oui  non
- Un développement durable confronté. Oui  non
- Les règles d'éthique vis-à-vis :
  - La sécurité Oui  non
  - Les risques sanitaires Oui  non
  - La protection de l'environnement Oui  non
  - La responsabilité sociétale Oui  non
- La rétention d'information. Oui  non
- Un argument solide Oui  non
- Réduit la complexité Oui  non
- Une organisation rationnelle Oui  non
- L'efficacité ne touche pas uniquement les méthodes de travail mais aussi les personnes à travers l'apprentissage ainsi la formation commune ? Oui  non
- Un véritable management de l'information Oui  non
- L'illustration argumentative et fiable des circonstances. Oui  non

105- Tous ce la comprend une importance pour le contrôle de gestion qui doit impérativement accoupler par la nouvelle combinaison qui renforce la gouvernance d'entreprise « il le sera dans la nouvelle approche » ? Oui  non

106- Tous ce la comprend une importance pour l'audit interne qui doit impérativement accoupler par la nouvelle combinaison qui renforce la gouvernance d'entreprise « il le sera dans la nouvelle approche » ? Oui  non

107- Trouver vous que tous ce la ne touche pas uniquement l'efficacité et les méthodes de travail mais aussi les personnes à travers l'apprentissage ainsi la formation commune et qui comprend impérativement une importance pour la gouvernance d'entreprise par la nouvelle approche » ? Oui  non

## II. Renseignements générales sur l'interlocuteur (rice) :

Pour mieux nous aider à analyser vos réponses, veuillez s'il vous plaît renseigner les tableaux qui suivent selon la situation qui vous correspond.

### 1. Qualification scientifique :

Inférieur de niveau baccalauréat	
Diplôme moyens : DEA/ TS	
Licence	
Magistère/ Master	
Post-graduation/ Doctorat	

### 2. Rang professionnel :

Directeur générale	
Membre de conseil d'administration	
Chef département d'audit interne/ de contrôle de gestion	
Auditeur interne/ Contrôleur de gestion	
Autres (à préciser)	

### 3. Catégorie d'aptitude scientifique :

Sciences de gestion	
Sciences de comptabilité	
Sciences financières	
Sciences économiques	
Autres (à préciser)	

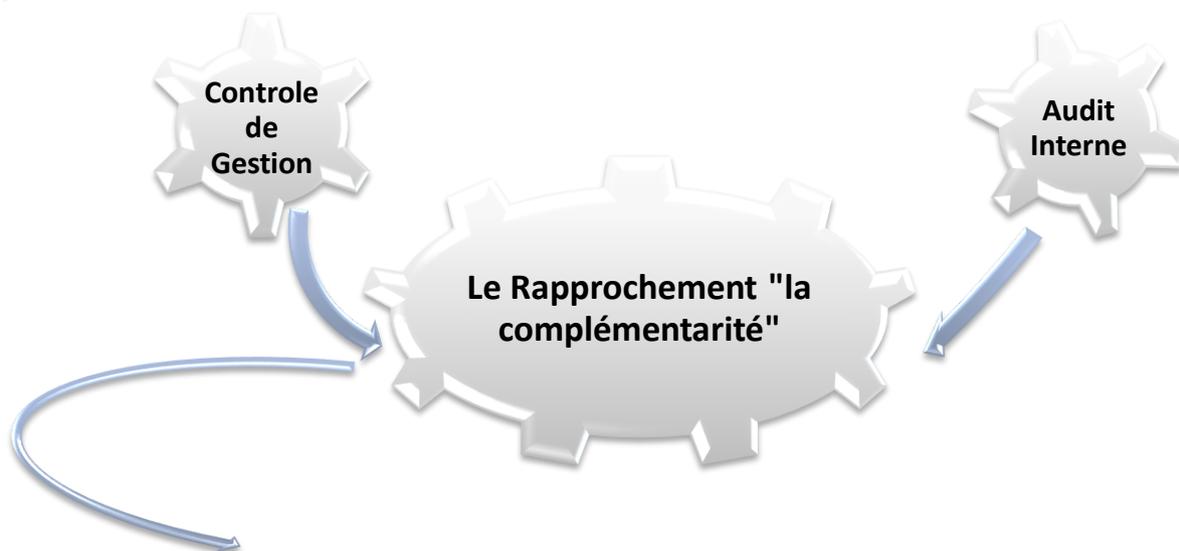
### 4. Les années d'expérience :

≤ 05 ans	
[06-10]	
[11-15]	
[16- plus [	

*Vous avez terminé, nous vous remercions de votre participation.*

الملحق رقم (03): نموذج الدراسة المبدئي المقدم لمؤسسة فرتيال لتوضيح ترابط المتغيرات، مقومات الدراسة، وتطلعاتها، خلال فترة التربص.

Modèle de L'Approche " du Rapprochement, du Complémentarité"



Les Dimensions  
Caractiristiques  
d' AI & CG

Points de Divergences



Points de Convergences



La Synergie  
Relationnelles

Comment collaborer « la concertation »

Comment améliore « l'aspect relationnel »

Comment adapter « la formation »

La Synergie  
Organisationnelle

Les conditions et les progrès

La structure de la nouvelle organisation

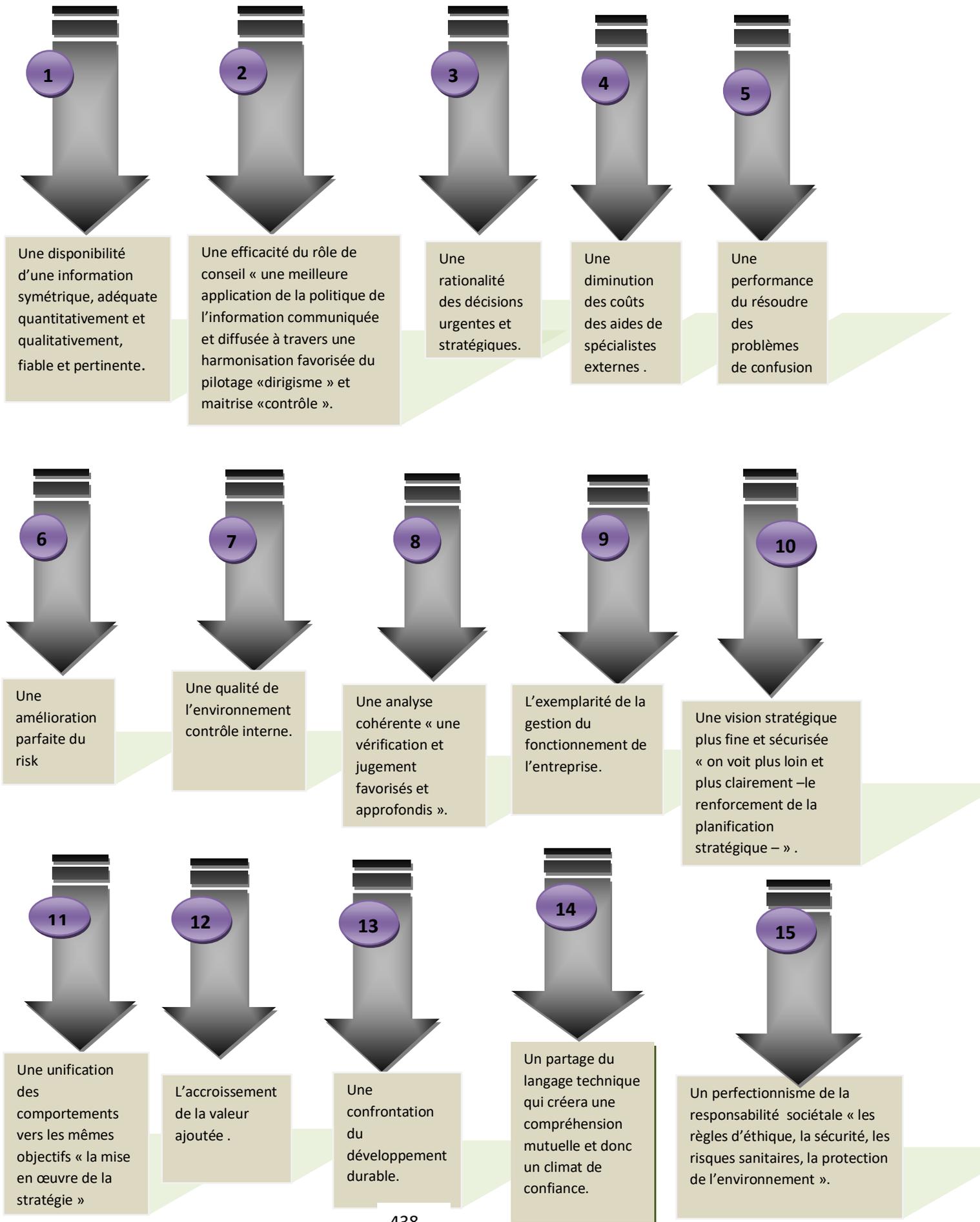
Le niveau de rattachement

La coordination de la déontologie et des normes professionnelles « la définition d'un programme commun et d'une charte commune »

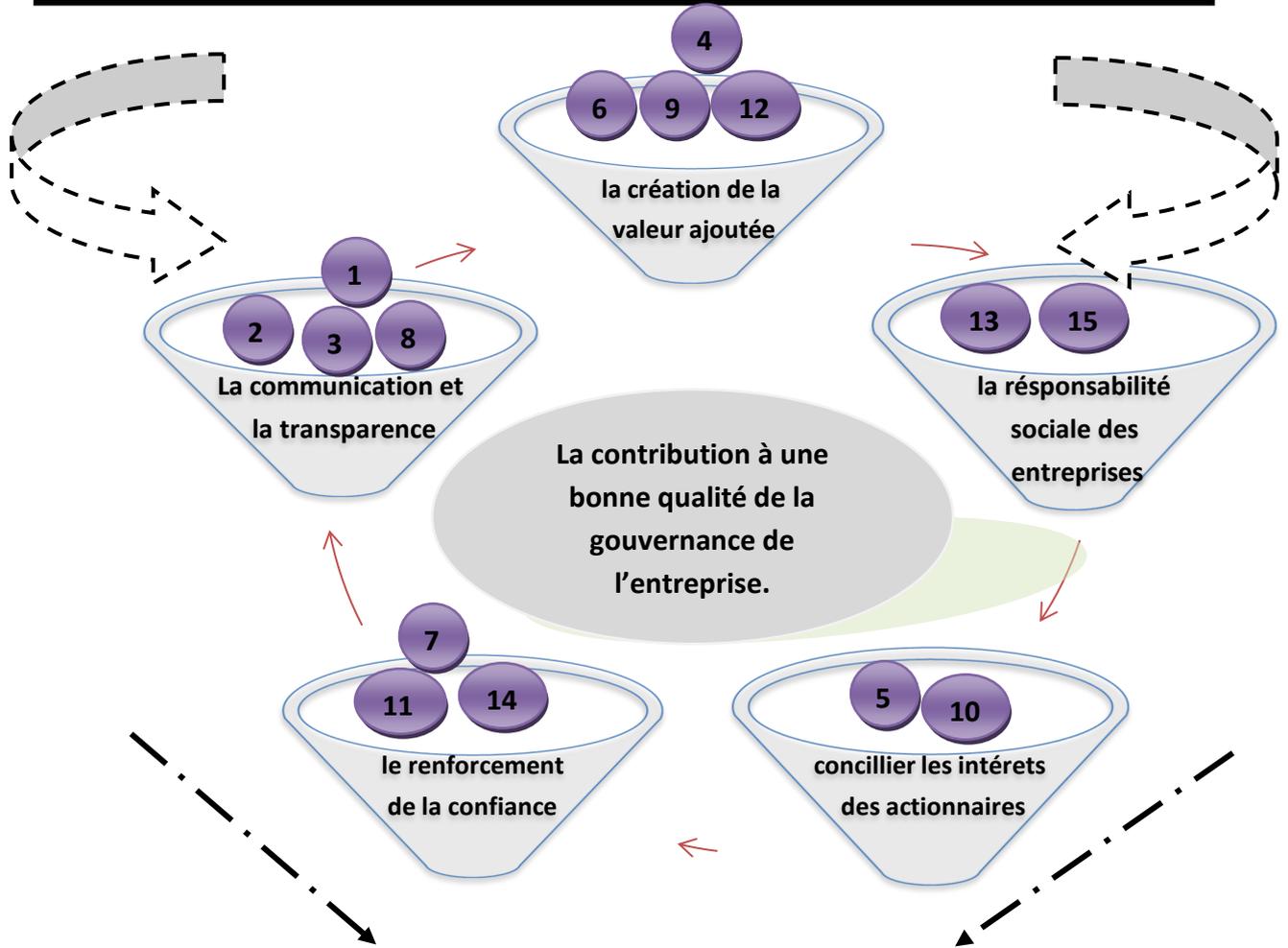
La normalisation « les contraintes réglementaires d'un cadre de travail

الملحق رقم (03): نموذج الدراسة المبدئي المقدم لمؤسسة فرتيال لتوضيح ترابط المتغيرات، مقومات الدراسة، وتطلعاتها، خلال فترة التربص.

*un enrichissement des sorties " une mine d'avantages "*



الملحق رقم (03): نموذج الدراسة المبدئي المقدم لمؤسسة فرتيال لتوضيح ترابط المتغيرات، مقومات الدراسة، وتطلعاتها، خلال فترة التربص.



**Illustration:** promouvoir et garantir la transparence et l'efficacité d'information exacte, riche en qualité et en quantité, fiable, pertinente et diffusée en temps opportun ; encourager le pilotage stratégique de l'entreprise ; protéger les droits des actionnaires ; instaurer une culture de la responsabilité sociétale ; ainsi d'une confiance réciproque dans la communication interne ; la création de la valeur ajoutée.

Tous cela exigent d'une part et permettre d'une autre part d'éviter « éloigner, éliminer » toutes malversations ou tous dysfonctionnements perceptibles à empêcher la chaîne de gestion « une exemplarité de la gestion des risques » et qui sont susceptibles d'avoir une perte financière ou bien évidemment une incidence sur les résultats.

Sans cette synergie « système d'information de la collaboration » la multiplication des informations et la diversité des acteurs risquent de conduire à une visibilité déficiente et, au total ; à une information erronée ou tronquée, donc ce système permet un meilleur accès de tous à l'information et va dans le sens d'une meilleure connaissance des données à prendre en considération.

In fine ; c'est pourquoi il est indispensable d'organiser des échanges normalisés sous forme de réunions, concertation, formation.., entre le responsable de l'audit interne et celui du contrôle de gestion.

الملحق رقم (04): بطاقة التربص المستخدمة خلال فترة التربص لدى مؤسسة فرتيال.

3405716  
FERTIAL  
Les fertilisants d'Algérie

ISO 9001-ISO 14001  
DNV SAS 18001  
BUREAU VERITAS  
Certification

N° :

NOM : AMARA  
PRENOM : MERIEM  
DATE ET LIEU DE NAISSANCE : 11/07/89 ANNABA  
FONCTION : STAGIAIRE  
ENTREPRISE :  
GROUPE SANGUIN : B +  
N° : TELEPHONE : 0555 11 77 34  
ADRESSE : 303 Rue Sibouche 20020  
Annaba

FERTIAL  
Les fertilisants d'Algérie

FERTIAL S.P.A.  
31 MAI 2016

Société des Fertilisants d'Algérie  
FERTIAL  
STRUCTURE  
Sûreté Interne  
FERTIAL S.P.A. USINE  
Chef Section  
Intern  
LE RESPONSABLE SURETE INTERNE

الملحق رقم (05): قائمة السادة محكمي استمارة الاستبيان.

الرقم التسلسلي	الاسم واللقب الشخصي	اللقب العلمي	المؤسسة المستخدمة
01	محمد الصغير قريشي	أستاذ محاضر صنف أ في العلوم الاقتصادية وإدارة الأعمال	جامعة قاصدي مرباح بورقلة
02	نعيمة يحيايوي	أستاذة التعليم العالي في علوم التسيير	جامعة الحاج لخضر بباتنة
03	رضا جاوحدو	أستاذ التعليم العالي في العلوم الاقتصادية والمالية	جامعة باجي مختار بعنابة
04	مصطفى عقاري	أستاذ التعليم العالي في العلوم المالية والمحاسبة	جامعة الحاج لخضر بباتنة
05	ايمان بومود	أستاذة محاضرة صنف ب في العلوم المالية والتسيير	جامعة باجي مختار بعنابة

الملحق رقم (06): ملحق تابع للملحق رقم 05، لائحة بقائمة السادة المشاورين لتصميم هيكلية استثمارية الاستبيان بناء على نموذج الدراسة المبدئي المقترح والموضح في الملحق رقم 05.

الرقم التسلسلي	الاسم واللقب الشخصي	اللقب العلمي و/أو العملي	المؤسسة المستخدمة	فكرة وموضوع المشورة
01	شعوبي محمد فوزي	أستاذ التعليم العالي في العلوم الاقتصادية.	جامعة قاصدي مرباح بورقلة.	من الجانب الإحصائي لقياس ظاهرة ما فان الأسئلة المركبة أو ما يعرف بـ: "الجدول المركبة" تزيد من مصداقية الظاهرة المدروسة.
02	محمد بن بوزيان	أستاذ التعليم العالي في العلوم الاقتصادية.	جامعة أبو بكر بلقايد بتلمسان	من خلال عرض نموذج الدراسة المبدئي تم توجيه البناء الهيكلي للاستثمار إلى التأكيد على الأخذ بنموذج الأسئلة المركبة، كونها تعطي موثوقية وتأكيد بالغ الأهمية لكل مقياس من مقاييس معايير الأسئلة التي تحتويها الاستثمار.
03	Fabienne ORIOT	دكتوراه في علوم التسيير	أستاذة بالمدرسة العليا للتجارة بباريس، والمسئول البيداغوجي لمستوى الماستر، تخصص التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير AICG بمدرسة التجارة والتسيير بتولوز، فرنسا. TBS	يوجد تكامل بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير أدبيا وعمليا، وتعد المقاربة شبه حديثة فقد أشار إليها المتخصصون في المجال الرقابي منذ تسعينيات العقد، وهي جد منطقية خاصة وقد ظهر أثرها اللامتناهي في زيادة فعالية الحوكمة كما يجب العمل التنظيمي على رسمها في إطار منهجي ومعيارى.
04	شرفاوي عمار	مدير قسم التدقيق الداخلي	مؤسسة فرتيال	يوجد بناء وترابط أكيد وصلب بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تدعيم حوكمة الشركات من الناحية العملية، إضافة إلى تأكيد صحة كل نقطة من النقاط التي تم طرحها في محتوى الاستبيان.
05	احمد أمير	مدير قسم مراقبة التسيير	مؤسسة فرتيال	تأكيد العلاقة التبادلية بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير عمليا، والترحيب بفكرة سينارجية العمل في إطار منهجي ومعيرتها كونها

تتواجد أصلا على الجانب  
العملي، كذلك القيام بتصحيح عدة  
فقرات من الاستبيان، وتأكيد  
الموافقة على إجمالها.

الملحق رقم (07): بعض جداول مخرجات التحليل الإحصائي لاستمارة الاستبيان باستعمال برنامج الحزمة الإحصائية SPSS V24.

Frequency Table

العلمية المؤهلات

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid DE/ATS : متوسط شهادات	6	8,1	8,1	8,1
ليسانس	26	35,1	35,1	43,2
ماستر /ماجستير	38	51,4	51,4	94,6
معادلة شهادة او دكتوراه	4	5,4	5,4	100,0
Total	74	100,0	100,0	

المهني المستوى

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid عام مدير	3	4,1	4,1	4,1
الإدارة مجلس عضو	5	6,8	6,8	10,8
مراقبة /الداخلي التدقيق قسم رئيس التسيير	4	5,4	5,4	16,2
التسيير				
التسيير مراقب /داخلي مدقق	14	18,9	18,9	35,1
اخرى مناصب	48	64,9	64,9	100,0
Total	74	100,0	100,0	

العلمية القدرة من الفئة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid التسيير علوم	59	79,7	79,7	79,7
المحاسبة علم	3	4,1	4,1	83,8
المالية العلوم	3	4,1	4,1	87,8
الاقتصادية العلوم	4	5,4	5,4	93,2
اخرى تخصصات	5	6,8	6,8	100,0
Total	74	100,0	100,0	

الخبرة سنوات

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid سنوات 05 من اقل	11	14,9	14,9	14,9
سنوات 10 إلى 06 من	1	1,4	1,4	16,2
سنة 15 الى 11 من	4	5,4	5,4	21,6
سنة 16 من أكثر	58	78,4	78,4	100,0
Total	74	100,0	100,0	

## Correlations

	المحور رقم 01: تقديم وصفي وخصائصي لهيكلتي التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير على مستوى مؤسسة فرتيال	المحور رقم 02: ديناميكية التشاور الفعال		
الجزء الأول: الإطار الرقابي التكاملي للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير.	Pearson Correlation	1	,740**	,568**
	Sig. (2-tailed)		,000	,001
	N	30	30	30

## Correlations

	المحور رقم 03: في إطار ديناميكية توطيد العلاقات وتحسينها بصفة مستمرة ومشتركة بين الطرفين	المحور رقم 04: في إطار ديناميكية التدريب،- التعلم، والتطوير المشترك بين الطرفين	
الجزء الأول: الإطار الرقابي التكاملي للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير.	Pearson Correlation	,729**	,365*
	Sig. (2-tailed)	,000	,047
	N	30	30

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

## Correlations

	01: رقم المحور بمفاهيم الدراية درجة الشركات حوكمة	درجة: 02 رقم المحور بالإطار والوعي الدراية والمؤسسي التشريعي الشركات لحوكمة	مدى: الثاني الجزء بحوكمة الالتزام المؤسسة في الشركات	
بمفاهيم الدراية درجة: 01 رقم المحور الشركات حوكمة	Pearson Correlation	1	,740**	,568**
	Sig. (2-tailed)		,000	,001
	N	30	30	30
والوعي الدراية درجة: 02 رقم المحور لحوكمة والمؤسسي التشريعي بالإطار الشركات	Pearson Correlation	1	,740**	,568**
	Sig. (2-tailed)		,000	,001
	N	30	30	30

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

## Correlations

الجزء الثالث: مدى مساهمة سينارجية العمل التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تحقيق إرساء آليات حوكمة الشركات	المحور رقم 01: التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات.	المحور رقم 02: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة الشركات.
---	--	---

الجزء الثالث: مدى مساهمة سينارجية	Pearson Correlation	1	,745**	,817**
العمل التكاملي بين التدقيق الداخلي	Sig. (2-tailed)		,000	,000
ومراقبة التسيير في تحقيق إرساء آليات حوكمة الشركات	N	30	30	30

### Correlations

عن الناشئة الالتزامات: 03 رقم المحور  
التدقيق بين التكاملي للعمل الجديدة الرؤية  
حوكمة إرساء في التسيير ومراقبة الداخلي  
الشركات

التدقيق بين التكاملي العمل سينارجية مساهمة مدى: الثالث الجزء	Pearson Correlation			,837**
الشركات حوكمة آليات إرساء تحقيق في التسيير ومراقبة الداخلي	Sig. (2-tailed)			,000
	N			30

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

### Explore

#### Case Processing Summary

	Valid		Cases Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
الجزء الأول: الإطار الرقابي التكاملي للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير.	74	100,0%	0	0,0%	74	100,0%
الجزء الثاني: مدى الالتزام بحوكمة الشركات في المؤسسة.	74	100,0%	0	0,0%	74	100,0%
الجزء الثالث: مدى مساهمة سينارجية العمل التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تحقيق إرساء آليات حوكمة الشركات	74	100,0%	0	0,0%	74	100,0%

#### Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
الجزء الأول: الإطار الرقابي التكاملي للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير.	,088	74	,200*	,978	74	,233
الجزء الثاني: مدى الالتزام بحوكمة الشركات في المؤسسة.	,081	74	,200*	,990	74	,812
الجزء الثالث: مدى مساهمة سينارجية العمل التكاملي بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تحقيق إرساء آليات حوكمة الشركات	,060	74	,200*	,981	74	,332

\*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction