

## تدقيق حوكمة الشركات

## سليمانى مليكة

جامعة مصطفى اسطنبولي للعلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
الجزائر

إنّ المنظّمة لها مجموعة من الأهداف تسعى إلى تحقيقها بـ (تحديد الإستراتيجية الملائمة، وتوفير الموارد الضرورية المالية، المادية، والبشرية، ومحاولة استغلالها بالطريقة الأمثل في إطار وجود التنظيم الملائم)، وتحقيق هذه الأهداف يهّم بالدرجة الأولى الملاك (المساهمين والشركاء) الذين هم في الأغلب بعيدون عن المنظّمة، وهم بحاجة إلى معلومات دقيقة وصحيحة حول نشاط المنظّمة والنتائج المحقّقة، وللوثوق من أنّ هذه المعلومات هي صحيحة وتعكس الوضعية الحقيقية للمنظّمة، يلجؤون إلى التدقيق الذي هو عبارة عن فحص انتقاديّ للبيانات والمعلومات عن طريق مجموعة من الإجراءات المنظّمة لتقييم فعالية وكفاءة نشاط المنظّمة، في إطار استعمال مجموعة المعايير المنظّمة للمهنة .

تتمّ عملية التدقيق من طرف شخص مستقلّ ومحايّد؛ بهدف الفحص والبحث عن أسباب المشاكل التي تتعرّض للمنظمة، وتنتهي المهمة بتقديم تقرير إلى مجلس الإدارة يوضّح فيه أهمّ النتائج التي تمّ التوصل إليها مدعّمًا بالأدلة وقرائن الإثبات ومجموعة من التوصيات الضرورية في شكل اقتراحات لحلّ المشاكل التي تعاني منها المنظّمة؛ فالمعلومات التي يقدمها المدقق ضرورية لكلّ مستثمر فهو يتّخذ قرارات البيع والشراء لاستثماراته، البنك يتّخذ قرارات لمنح القروض، والسلطات الضريبية لتتمكّن من حساب الدخل الخاضع للضريبة .

يقوم المدقق بعملية الفحص والتقييم من خلال الأدلة التي يجمعها من مختلف المصادر (الداخلية والخارجية) بطريقة مستقلة ومحايّدة دون التحيز (ضدّ أو مع) جهة معيّنة، ولتحقيق جودة التدقيق يجب على المدقق احترام المعايير العالمية للمنظمة لمهنة التدقيق التي تتمثّل في ثلاث مجموعات :

فالمجموعة الأولى تمثّل المعايير العامّة: (الكفاءة، والخبرة، والاستقلالية)،

أمّا الثانية فتتمثّل معايير العمل الميدانيّ (التخطيط، تقييم نظام الرقابة الداخلية، الإشراف)،

والثالثة تمثّل معايير التقرير: كـ(وحدة الرأي، الإفصاح عن الانتقادات) .

وفي السنوات الأخيرة زادت أهمية ودور هذه الوظيفة نتيجة التطورات التي شهدتها القوانين والضغط الممارس من طرف المقننين والهيئات العالمية المنظمة لمهنة التدقيق؛ والتي أكدت على ضرورة تطبيق التدقيق في بعض المنظمات (شركات المساهمة)، ولقد مس التطور الذي شهدته المهنة- أيضا- مفهومها الذي كان يرتبط بالمفهوم (المالي والمحاسبي) فقط؛ أي: أن مهنة التدقيق كانت تقتصر فقط على مهمة التأكد من صحة ومصداقية البيانات المالية والمحاسبية ومدى تطابق تسجيلها مع المبادئ المعمول بها؛ ولكن هذا المفهوم تغير ابتداء من سنة 2002 م من خلال المعايير المنظمة للمهنة التي بينت دور التدقيق في تقييم مختلف إجراءات الإدارة بهدف تحقيق الفعالية والحماية، فالتدقيق نشاط مهم يمس العمليات والوظائف كافة، وهذا ما تنبأت به الدراسة<sup>1</sup> التي قام بها المعهد الإسباني للتدقيق الداخلي سنة 1992 تحت اسم: (l'audit interne dans l'entreprise de l'an 2000) ولإظهار أهمية التدقيق في المنظمة يقترح الباحث الإشكال التالي:

هل يعتبر التدقيق وسيلة ضرورية لضبط حوكمة الشركات؟

### الحوكمة والمؤسسة

لقد أدى الإدراك المتزايد لعلاقة الارتباط بين السياسات الاقتصادية على المستوى الكلي وبين السياسات الهيكلية إلى استنتاج أن أحد العناصر الأساسية في مجال تحسين الكفاءة الاقتصادية هو أسلوب حوكمة الشركات؛ والذي يتضمن مجموعة من العلاقات بين الإدارة التنفيذية للشركة ومجلس إدارتها والمساهمين فيها وغيرهم من الأطراف المعنية وأصحاب المصلحة بصورة مختلفة، كذلك يقدم أسلوب حوكمة الشركات الهيكل الذي تحدّد من خلاله أهداف الشركة ومتابعة الأداء.

كما ينبغي أن يوفر أسلوب حوكمة الشركات الحوافز الملائمة لمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية للشركة لمتابعة الأهداف التي تتفق مع مصالح الشركة والمساهمين بالإضافة إلى تبسيط المتابعة الفعالة وتشجيع المؤسسة على استخدام مواردها بصورة أكثر كفاءة، ولا يخفى أن أسلوب حوكمة الشركات يمثل أحد عناصر مكونات الإطار الاقتصادي الذي تنشط فيه الشركات؛ والذي يتضمن السياسة الاقتصادية على المستوى الكلي ودرجة المنافسة في أسواق المنتجات وعناصر الإنتاج<sup>2</sup>، كما يعتمد على البيئة القانونية والتنظيمية بالإضافة إلى عامل أخلاقيات المهنة والاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية للأفراد تحقيق التنمية المستدامة؛ فكل هذه العناصر لها تأثير على سمع الشركة ونجاحه على المدى الطويل.

<sup>1</sup>- A.HAMINI, AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER, 1ère éditions BERTI 2002, P 15

<sup>2</sup>CHANTAL BUSSENAULT\_ MARTINE PRETET, économie et gestion de l'entreprise ,4eme éditions VUIBERT PARIS, 2006.P 53

## تعريف الحوكمة:

يمكن تعريف الحوكمة كالتالي: وهي (نظام لتنظيم وتشغيل والسيطرة على الشركة؛ بهدف تحقيق الأهداف الإستراتيجية طويلة الأجل لإرضاء المساهمين والدائنين والعمالين والعملاء والموردين، والامتثال للمتطلبات القانونية والتنظيمية، فضلا عن الوفاء بالمتطلبات البيئية المحلية واحتياجات المجتمع)<sup>1</sup>.

وفي سنة ٢٠٠٠ م أدت الإفلاسات الهائلة (والمخالفات الجنائية) إلى زيادة الاهتمام بموضوع الأخلاق وحقوق الأطراف المعنية من خلال الاهتمام بحوكمة الشركات<sup>2</sup>، وهناك اهتمام متجدد في ممارسات حوكمة الشركات منذ عام ٢٠٠١ م؛ خاصة بعد انهيار عدد من الشركات الأمريكية الكبرى.

يعرّف الكاتب "gabrielle odonovan" حوكمة الشركات بأنها<sup>3</sup> السياسات الداخلية التي تشمل النظام والعمليات والأشخاص، والتي تخدم احتياجات المساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين؛ من خلال توجيه ومراقبة نشاطات إدارة الأعمال الجيدة مع الموضوعية والمساءلة والنزاهة؛ فالإدارة السليمة للشركات تعتمد على التزام السوق الخارجية والتشريعات، بالإضافة إلى ثقافة صحيحة تشمل ضمانات للسياسات والعمليات.

حوكمة الشركات هي القوانين والقواعد والمعايير التي تحدّد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة (حملة السندات، العمال، الموردين، والعملاء والدائنين مثل (المصارف، وحاملي السندات)، والمستهلكين من ناحية أخرى<sup>4</sup>، وتشمل حوكمة الشركات العلاقات بين المصالح المختلفة والأهداف وإدارة الشركة حوكمة الشركات هو موضوع متعدد الأوجه، والموضوع المهم في حوكمة الشركات هو ضمان المساءلة من بعض الأفراد في المنظمة من خلال الآليات التي تحاول (تقليل أو القضاء) على المشاكل، ويركز على تحقيق الكفاءة الاقتصادية، مع تركيز قوي على رفاهية المساهمين؛ ولكن في الإجمال يمكن القول: إنّ ماهية مفهوم حوكمة الشركات معنية بإيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم وحملة السندات والعمالين بالشركة وأصحاب المصالح وغيرهم؛ وذلك من خلال التحري في تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية التي تربط بينهم واستخدام الأدوات المالية والمحاسبية السليمة وفقا لمعايير الإفصاح والشفافية الواجبة.

<sup>1</sup> [www.ocde.org](http://www.ocde.org)

<sup>2</sup> [www.universales.fr/encyclopedie/organisation\\_des\\_etreprises](http://www.universales.fr/encyclopedie/organisation_des_etreprises)

<sup>3</sup> PASCAL CHARPENTIER, management et gestion des organisations, éditions ARMANDE COLIN, PARIS 2007, P 89

<sup>4</sup> Nicol Aubert, Jean Pierre, Jok Jabès, management, éditions GROUPE LANDAIS, France, 2005P 135.

## مبادئ حوكمة الشركات :

تعدّ درجة التزام الشركات بتطبيق مبادئ الأساليب السليمة لحوكمة الشركات بمثابة عامل متزايد الأهمية بالنسبة لقرارات الاستثمار؛ فمصادقية الحوكمة تساهم في جلب عدد أكبر من المستثمرين وبالتالي تحقيق المزيد من الاستقرار لمصادر التمويل.

تعدّ المبادئ بطبيعتها دائمة التطور، وينبغي عرضها في ضوء التغيرات الكبيرة والمستمرّة التي تطرأ على الظروف البيئية الداخلية والخارجية المحيطة بالمؤسسة، وللحفاظ على القدرة التنافسية، يتعيّن على الشركات أن تعدّل وتطوّر أساليب الحوكمة على النحو الذي يكون من شأنه مواكبة التطوّرات والاستفادة من الفرص الجديدة في إطار وجود تنظيم فعّال يوفّر المرونة الكافية مع الأخذ بعين الاعتبار عنصر التكاليف والأرباح.

تخصّ مبادئ الحوكمة خمسة مجالات وهي<sup>1</sup>:

( ١ ) حقوق المساهمين، المعاملة المتكافئة للمساهمين، الإفصاح والشفافية، دور أصحاب المصالح، مسؤولية مجلس الإدارة.

( ٢ ) حقوق المساهمين: ينبغي أن تضمن حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين من معلومات خاصّة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة.

( ٣ ) المعاملة المتكافئة للمساهمين؛ حيث يجب أن تضمن حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة للمساهمين كافّة حتّى صغار المساهمين الأجنب، كما ينبغي أن تتاح للمساهمين كافّة فرصة الحصول على تعويض فعليّ في حالة انتهاك حقوقهم.

( ٤ ) دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات يجب أن تقوم حوكمة الشركات على الالتزام بحقوق أصحاب المصلحة كما يحددها القانون، كما يجب أن تعمل على تشجيع التعاون بين صنّاع القرار وأصحاب المصالح في مجال إيجاد الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة، وهذا ما يضمن تدفق رؤوس الأموال الخارجية للشركات، كما يجب التكلّف بتشجيع أصحاب المصالح في الشركة من الناحية الاجتماعية؛ حيث تعتبر القدرة التنافسية التي تتمتع بها الشركة بمثابة نتيجة لعمل الفريق الذي يجسّد المساهمات المقدّمة من مجموعة مختلفة منهم: (المستثمرون، العمّال، البنوك، الموردون....)؛ لذا ينبغي أن تدرك الشركات أنّ مساهمات أصحاب المصالح تشكّل مورداً بالغ القيمة لـ(بناء القدرة التنافسية للشركات، وتدعيم مستوى ربحيّتها، وبناء الثروة).

<sup>1</sup> JOHN R. Schermerhorn, RICHRD N. Osborn, JAMES G.Hunt, CLAIRE Billy, comportement humaine et organisations ,3eme éditions EERPI, CANADA ,2006P 210

٥) الإفصاح والشفافية: يجب أن تلتزم حوكمة الشركات بالإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب على كافة المعلومات الخاصة بالمسائل المتصلة بتأسيس الشركة والموقف المالي والأداء والملكية وأسلوب ممارسة السلطة.

٦) مسؤولية مجلس الإدارة: يجب أن تتبع حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية الإستراتيجية لتوجيه الشركات كما يجب أن تهتم بالمتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من طرف مجلس الإدارة، كما يجب معالجة مسائل مجلس الإدارة من طرف الشركة عن طريق المدقق الداخلي ومن طرف المساهمين عن طريق المدقق الخارجي.

### ١) الحوكمة والتدقيق

يلعب التدقيق دوراً مهماً في الأوساط المالية والحكومية والاقتصادية، من خلال المعلومات التي يقدمها المدقق، والتي تكون في شكل تقرير يبين من خلاله رأيه المستقل والمحايد، فعملية التدقيق تعتمد على نشاط الفحص والتحقق الذي يتم ممارسته من طرف شخص معين أو جهة معينة كمكاتب التدقيق بغرض الحصول على المعلومات الضرورية للتحقق من تنفيذ المهام والالتزام بالمعايير والإجراءات، والحفاظ على الموارد وإنجاز الأهداف<sup>1</sup>، والتدقيق ينقسم إلى تدقيق داخلي وآخر خارجي حسب انتمائه إلى المؤسسة، فالتدقيق الداخلي وظيفة إدارية في المنظمة تقوم بنشاط تقييمي مستقل داخل المنظمة لغرض فحص النواحي المالية والمحاسبية والتشغيلية وهو مرتبط مباشرة بمجلس الإدارة، أما التدقيق الخارجي فهو لا يمثل وظيفة إدارية ولكنه يعتبر حق لبعض الأطراف الخارجية من ذوي المصلحة في النشاط الاقتصادي للمنظمة في مراقبة تصرفات الإدارة فيما يخص الحفاظ على الموارد والالتزام بالقوانين.

### التدقيق كآلية لضبط الحوكمة:

تهدف آليات حوكمة الشركات والضوابط إلى التقليل من أوجه القصور التي تنشأ عن المخاطر الأخلاقية وسوء الاختيار على سبيل المثال لرصد سلوك المديرين، يقوم طرف ثالث مستقل (المدقق الخارجي) بمراقبة دقة المعلومات التي تقدمها الإدارة للمستثمرين.

**تعريف التدقيق:** يعتبر التدقيق عملية أساسية وضرورية في نشاط المنظمة، وهو من بين الوظائف التي تضبط الأعمال المحاسبية والإدارية في المنظمة بغض النظر عن طبيعة نشاطها، فالتدقيق وظيفة مكملة لوظائف المنظمة فهي تزيد من فعالية التنظيم والمراقبة، حيث ينص<sup>2</sup> المعيار الدولي رقم ٢٠٠ للمراجعة الذي يعرف التدقيق على أنه: \* التعبير عن رأي، إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقاً لإطار العمل المحدد وتقديم تقرير يوضح رأي المدقق بصورة واضحة وصادقة \*

<sup>1</sup> Olivier lamant, la conduite d'une mission d'audit Interne, édition DUNOD, PARIS, 1995P 55

<sup>2</sup> HENRI MITONNEAU, réussir l'audit des processus, 2<sup>ème</sup> éditions AFNOR, France, 2007P 89

نلاحظ من هذا التعريف أوجه القصور المرتبطة بالمعيار ٢٠٠ نتيجة قصره على عملية التدقيق المالي فقط، فبالرغم من انه في اغلب الأحيان مهمة التدقيق تشمل التدقيق المالي إلا انه أصبح يشمل كل الوظائف، التدقيق المالي، التدقيق التسويقي، التدقيق التنظيمي، تدقيق نظام المعلومات .

وبالتالي تعريف التدقيق يكون كما يلي<sup>1</sup>: هو عملية منهجية منظمة للحصول على تقييم موضوعي لأدلة الإثبات المتعلقة بتأكيدات خاصة بالتصرفات والإجراءات الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق بينهما وبين المعايير المقررة، وتوصيل هذه النتائج إلى المستخدمين المعنيين .

يتضح من التعريف السابق أن التدقيق هو:

عملية منظمة تعتمد على الموضوعية أي على الفكر والمنطق فهو نشاط يجب التخطيط له وتنفيذه بأسلوب منهجي سليم وليس بطريقة عشوائية .

عبارة عن جمع وتقييم الأدلة الذي هو جوهر عملية التدقيق وهو الأساس الذي يعتمد عليه المدقق عند إبداء رأيه المستقل والمحاييد .

التحقق من مدى التطابق بين نتائج العمليات والأحداث الاقتصادية التي حدثت خلال الفترة، وان هذه البيانات تم تحضيرها وفق المبادئ المعمول بها في المنظمة .

التقييم والفحص يكون بدون تحيز ضد أو مع الجهة التي يقوم بتدقيقها .

مهمة يقوم بها شخص مستقل ومحاييد وله المعرفة التامة بمبادئ التسيير والمحاسبة أي له تأهيل علمي كافي كما هو منصوص عليه في معايير التدقيق .

### معايير التدقيق

ينظم مهنة التدقيق مجموعة من المعايير التي تعتبر أداة توجيه للمدققين لان مجرد وجودها يوفر لمستخدميها معلومات عن كيفية ممارسة المهنة<sup>2</sup>، وهي وسيلة لتقييم الأداء لأن بمجرد تطبيق المعايير يمكن تحقيق جودة عملية التدقيق وهو ما ينعكس على زيادة ثقة المستخدمين .

يمكن تعريف المعيار في مجال التدقيق بأنه: قاعدة عامة ترشد المدقق إلى السلوك المهني حتى يمكنه انجاز مهمته بالجودة الملائمة، فهي تمثل إرشادات عامة، ووسيلة لتقييم الأداء من ناحية أخرى .

حسين عبيد شحاتة السيد , المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة , الدار الجامعية , مصر 2007 ص 138

<sup>2</sup> JACQUES RENARD, l'audit interne, éditions EYROLLES, 6ème éditions, paris, 2008P 177

(أ) **المعايير العامة:** وهي معايير تخص المدقق، وترشد الإدارة عند اختيار المدقق الداخلي أو الخارجي (في حالة التوظيف، الاستدعاء)، كما أنها تعتبر عامل مهم لتحقيق جودة التدقيق وبالتالي كسب وفاء وثقة العملاء، وتمثل هذه المعايير في<sup>1</sup>:

\* معيار التأهيل العلمي والتكوين العملي المطلوب .

\* معيار استقلالية المدقق .

\* معيار العناية المهنية الملائمة للمدقق .

(ب) **معايير العمل الميداني:** هي المعايير الخاصة بوضع إرشادات عامة للكيفية التي يمكن أن يتم بها تنفيذ عملية التدقيق، فهي تحدد إطار العمل لتنفيذ مهمة التدقيق عمليا وهي تتمثل في ثلاث معايير هي:

١- التخطيط السليم للعمل وتقسيمه بالطريقة الملائمة، والإشراف الملائم على المساعدين

٢- فهم ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية لغرض تخطيط عملية التدقيق وتقدير الوقت ومدى الفحص الذي سيقوم به المدقق .

٣- الحصول على الأدلة الكافية والملائمة من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار لتوفير أساس معقول لإبداء الرأي .

(ج) **معايير التقرير:** يمثل التقرير أداة الاتصال التي تحمل الرسالة الموجهة لمستخدمي هذا التقرير، الذي يعتبر المرحلة النهائية للتدقيق وعلى أساسه تكون المناقشات وتحدد المواقف تتخذ القرارات، خصص معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين أربع معايير وهي<sup>2</sup>: معيار التوافق مع مبادئ التقرير المتعارف عليها، الإفصاح، الثبات، وحدة الرأي .

**إجراءات الرقابة الداخلية كأداة لضبط الحوكمة:**

يتضمن المعيار الثاني من معايير العمل الميداني ضرورة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول بها داخل المنظمة<sup>3</sup>، وذلك كأساس يعتمد عليه لتحديد نطاق الاختبارات التي ستطبق عليها إجراءات التدقيق، فبالرغم من أن الإدارة هي المسؤولة عن هذا النظام، فإن له تأثير كبير على عمل المدقق، فنظام الرقابة الداخلية يعتبر كدليل لاكتشاف الأخطاء والمخالفات بدرجة كبيرة من السرعة، حيث يستلزم التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية معرفة وفهم الإجراءات والطرق المرسومة لتنفيذ المهام، كما تستلزم التأكد أن هذه الإجراءات تنفذ وفقا لما تم تحديده من طرف الإدارة .

<sup>1</sup> MOKHTER BELAIBOUD, pratique de audit, éditions BERTI, ALGER 2005, P 22

<sup>2</sup> MOHAMED HAMZAOU, audit, éditions village mondiale, France, 2005, P 83

<sup>3</sup> LIONEL COLLINS , audit et contrôle interne, 4eme éditions DALLOZ ,paris ,1992, P 110

يتم تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق الداخلي وأيضا المدقق الخارجي مهما كان نوع المهمة المراد تدقيقها، ففحص هذا النظام يعتبر واجب وعلى المدقق أن يلتزم به، فهي تعتبر عنصر أساسي من عناصر العمل الميداني، فعلى أساسها يتم تحديد نطاق اختبارات الفحص والتأكد، فالمدقق يهيمه:

- معرفة واجبات أعضاء المشروع وحدود اختصاصاتهم.
- معرفة مدى عمل كل فرد في المنظمة وسلامة هذا العمل.
- اكتشاف إمكانية حدوث الخطأ ومدى إمكانية إخفائه أو كشفه.

فكثير من العمال يعتقدون أن الرقابة الداخلية وضعت من اجل العقاب ومنع الغش من طرف الموظفين، بينما هذا الغرض هو جزء من أغراض نظام الرقابة الداخلية، ويمكن تعريفها حسب تقرير COSO (committee of sponsoring organization)<sup>1</sup> (لجنة مساعد المؤسسات الأمريكية) ١٩٩٢ قدمت التعريف التالي للرقابة الداخلية: الرقابة الداخلية هي عملية تتأثر بمجلس الإدارة والإدارة والأفراد الآخرين ويتم تصميمها لتوفير تأكيد معقول بخصوص تحقيق الأهداف.

الفقرة ٠٨ من معيار التدقيق الدولي ٤٠٠ تشير إلى أن الرقابة الداخلية تعني<sup>2</sup>: السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان للوصول إلى هدفها في ضمان الالتزام بالسياسات وحماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ، ودقة واكتمال السجلات وتهيئة معلومات موثوق فيها في الوقت المناسب.

حسب OECCA (منظمة الخبراء المحاسبين المعتمدين الفرنسية): نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من اجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية والحفاظ على الأصول ونوعية المعلومات ومدى تطبيق تعليمات الإدارة ويظهر ذلك بالتنظيم وتطبيق الطرق والإجراءات التي تضعها المؤسسة.

### الدراسة التطبيقية

لدراسة اثر وظيفة التدقيق ودورها في ضبط حوكمة المؤسسة كانت الدراسة التطبيقية هي المرجع الوحيد لإثبات هذا الواقع حيث شملت الدراسة مؤسسات خاصة ومؤسسات عامة من اجل التأكد من الفرضيات الموضوعية مسبقا.

تمثلت الدراسة التطبيقية في دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية:

شملت الدراسة الأولى مؤسسة جزائرية خاصة لصناعة معدات السيارات KCA (KHENTEUR) COMPOSATS AUTOMOBILE (بولاية سيدي بلعباس).

الدراسة الثانية شملت مؤسسة جزائرية عامة لإنتاج الحليب ومشتقاته GIPLAIT (بولاية سيدي بلعباس)

محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007<sup>1</sup>  
خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مطبعة الرواة، الأردن، 2006، ص 245



الدراسة الثالثة تمثلت في مؤسسة جزائرية خاصة غزوز مختصة في إنتاج العجائن والدقيق .  
الدراسة الرابعة تمثلت في مكتب للتدقيق الخارجي ( خبير حسابات ) بولاية سيدي بلعباس  
**النتائج الخاصة بالفرضيات الموضوعية :**

الفرضية الأولى التي كانت حول افتراض أن معظم المؤسسات الجزائرية تستعمل التدقيق المالي والمحاسبي فقط، فهذه الفرضية ليست عامة على كل المؤسسات فبعض المؤسسات تستعمل التدقيق المالي والمحاسبي فقط، وذلك عند ظهور اختلاسات أو نقص أو اختفاء موارد المؤسسة، أما المؤسسات التي تهتم بعامل الجودة وتحاول الحفاظ على موقعها التنافسي فهي تهتم بكل أنواع التدقيق من اجل الحفاظ على شهادة الجودة .

أما الفرضية الثانية التي كانت حول استقلالية المدقق فالمدقق الخارجي له الاستقلالية التامة في أداء مهمته، أما المدقق الداخلي فدرجة استقلاليته تتغير من مؤسسة إلى أخرى، فالمدقق الداخلي في المؤسسة الخاصة يتميز بالاستقلالية التامة عند أداء مهمته، والمدقق يلتزم بتطبيق معايير التدقيق المتعارف عليها وبالتالي تكون حوكمة المؤسسة تحت المراقبة، أما المؤسسات العامة فالمدقق الداخلي ليس له الاستقلالية التامة أثناء أداء مهمته ومعايير التدقيق غير محترمة وغير معروفة لدى المدقق وهذا ما يجعل المدقق تحت سلطة مجلس الإدارة وهذا ما ينعكس بالسلب على حوكمة المؤسسة وطريقة تسييرها .

أما الفرضية الثالثة الخاصة بان معظم المؤسسات الجزائرية تستعمل التدقيق الخارجي فقط، فهذه الفرضية صحيحة إلى حد ما حيث لاحظنا من خلال الدراسة التطبيقية أن معظم المؤسسات تستعمل التدقيق الخارجي ويكون من خلال استدعاء محافظي الحسابات، أو استدعاء هيئات دولية للتدقيق من اجل القيام بتدقيق شامل لنشاط المنظمة من اجل الحصول على شهادة الجودة، ولكن الهيئات الدولية المانحة لشهادة الجودة فرضت على المؤسسات وجود وظيفة تدقيق داخلية من اجل الحفاظ على هذه الشهادة .

### النتائج العامة :

١ . خلق وظيفة تدقيق داخلي في المنظمة يعتبر وسيلة ضرورية لزيادة فعالية حوكمة وتسيير المؤسسة وهذا ما ينص عليه القانون الجزائري والهيئات الدولية المانحة لشهادة جودة الإدارة التي اعتبرت انه بدون توفر وظيفة تدقيق في المنظمة فهذا يعني عدم جودة عملية التسيير، لان التدقيق له دور في عملية اكتشاف الأخطاء والانحرافات وأسبابها والتي لها تأثير على أداء المنظمة وأهدافها .

٢ . عملية تدقيق الحوكمة تتم من خلال عملية الفحص والتأكد من أن العمليات محددة وواضحة ومتناسقة مع أهداف المؤسسة والوسائل الموضوعية متناسبة مع الأهداف المحددة ومجلس الإدارة يعمل وفقا لمبادئ الحوكمة المتعارف عليها .

٣. التدقيق عملية منهجية ومنظمة تتم من خلال إتباع مجموعة من المعايير العالمية المحددة من طرف الهيئات العالمية المنظمة للمهنة، وهذه المعايير تعتبر أداة للحكم على جودة عملية التدقيق وفي نفس الوقت تعتبر وسيلة لتقييم عمل المدقق.

٤. تعتمد عملية التدقيق على تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر الهيكل التنظيمي ونظام الإعلام والاتصال والإجراءات والسياسات احد المكونات الأساسية لها.

٥. تتم عملية التدقيق من خلال جمع مجموعة من المعلومات والأدلة التي يتم جمعها من مصادر داخلية وخارجية للمنظمة فدقة هذه المعلومات وجودتها تنعكس على جودة عملية التدقيق وجودة التقرير.

٦. التدقيق هو وظيفة مستقلة عن الوظائف الأخرى ومرتبطة مباشرة بأعلى مستوى إداري، فالمدقق له الحرية في التخطيط للمهمة وجمع الأدلة وإبداء الرأي والإفصاح على كل المخالفات والأخطاء الموجودة.

٧. تختلف أنواع التدقيق باختلاف نوع المهمة المراد القيام بها، حيث اختلف المفهوم الحديث للتدقيق عن المفهوم القديم الذي كان يرتبط بالمفهوم المالي والمحاسبي فقط، أما المفهوم الحديث فقد ربط بكل أنواع التدقيق حسب نوع الوظيفة المراد تدقيقها.

٨. استعمال التدقيق الداخلي في بعض المنظمات يجب أن يتم دعمه بالتدقيق الخارجي من اجل تقييم نتائج وتوصيات المدقق الداخلي وبالتالي تمسك المدقق الداخلي بمعايير التدقيق واحترامه لأهداف المهام المسندة إليه لان عمله خاضع للتقييم، كما أن استقلالية المدقق الداخلي يمكن أن تخفي بصورة غير مباشرة نتيجة ظهور علاقات مع أفراد.

### التوصيات :

من خلال الدراسة السابقة تم التوصل إلى التوصيات التالية :

( ١ ) تقرير المدقق هو مجموعة من النتائج والتوصيات تعكس واقع حوكمة المؤسسة ومناقشته يجب أن تتم من خلال جلسة يحضرها كل من المدقق والإدارة العليا وبعض المسؤولين من أجل التعرف على نتائج الدراسة والتوصيات المقترحة من طرف المدقق التي لا تعتبر واجبة التنفيذ من طرف الإدارة وإنما هي معروضة للمناقشة.

( ٢ ) نظام الرقابة الداخلية وسيلة ضرورية لخلق الانضباط والنظام في المؤسسة يجب أن يتوفر في كل المؤسسات، وعدم وجوده يعني أن تسيير وأهداف المؤسسة في خطر، كما أن وجود هذا النظام وفعاليتها يسهل عملية التدقيق ويحقق الكفاءة والفعالية.

( ٣ ) خلق وظيفة التدقيق داخلي من اجل تحقيق جودة عملية التسيير والحفاظ على بقاء المؤسسة واستغلال الموارد المتوفرة لدى المنظمة بشكل أمثل.

## المراجع باللغة العربية

- إيهاب نظمي إبراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة وتطور، مكتب المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، ٢٠٠٩.
- أمين السيد احمد لطفي، المراجعة باستخدام العينات، الدار الجامعية، مصر ٢٠٠٩.
- حسين عبيد شحاتة السيد، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، مصر ٢٠٠٧.
- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مطبعة الرواة، الأردن، ٢٠٠٦.
- هادي تميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الاردن ٢٠٠٦.
- محمد السيد سرايا واصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، ٢٠٠٧.
- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ٢٠٠٥.
- محمود تهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ٢٠٠٥.

## المراجع باللغة الفرنسية

- A.HAMINI, audit comptable et financier, 1ère éditions BERTI 2002
- CHANTAL BUSSENAULT\_MARTINE PRETET, économie et gestion de l'entreprise ,4eme éditions VUIBERT PARIS, 2006.
- Gerry Johnson. Keva SCHOLE. Frederic FERY, strategieque editions Pearson EDUCATION, FRANCE, 2004.
- HENRI MITONNEAU, réussir l'audit des processus, 2ème éditions AFNOR, France, 2007.
- JOHN R. Schermerhorn, RICHRD N. Osborn, JAMES G.Hunt, CLAIRE Billy, comportement humaine et organisations ,3eme éditions EERPI, CANADA ,2006.
- JACQUES RENARD, l'audit interne, éditions EYROLLES, 6ème éditions, paris, 2008.
- KHELASSI REDA, audit opérationnel\_ audit interne, éditions HOUMA, ALGER 2005.
- LIONEL COLLINS, audit et contrôle interne, 4eme éditions DALLOZ, paris, 1992.
- MOKHTER BELAIBOUD, pratique de audit, éditions BERTI, ALGER 2005.
- MOHAMED HAMZAOU, audit, éditions village mondiale, France, 2005.
- Nicol Aubert, Jean Pierre, Jok Jabès, management, éditions GROUPE LANDAIS, France, 2005.
- Olivier lamant, la conduite d'une mission d'audit Interne, édition DUNOD, PARIS, 1995.
- PASCAL CHARPENTIER, management et gestion des organisations, éditions ARMANDE COLIN, PARIS 2007.
- ROGER AIM, LA GESTIOS DES PROJET, éditions GUALINO, France 2007.

مواقع الانترنت:

- [www.universales.fr/encyclopedie/organisation\\_des\\_etreprises](http://www.universales.fr/encyclopedie/organisation_des_etreprises)
- [www.ifaci.com](http://www.ifaci.com)
- [www.audit.org/wik/audit\\_interne](http://www.audit.org/wik/audit_interne)
- [www.ocde.org](http://www.ocde.org)