

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

People's Democratic Republic of Algeria

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministry of Higher Education and Scientific Research

University of echahid Sheikh Al-Arabi Tebessi
– Tebessa

Faculty of Economic Sciences, Commercial
Sciences, and Management

Department of Financial Sciences and



جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي – تبسة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع

التدقيق الداخلي كاستراتيجية لتحسين حوكمة الشركات

دراسة حالة المؤسسة الوطنية سوناطراك قسم الانتاج قطاع جبل العنق

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: مالية المؤسسة

إعداد الطالبة:

زركي آية

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة	مؤسسة الانتماء
1	يوسف رفيق	أستاذ	رئيسا	جامعة تبسة
2	زركي عمار	أستاذ محاضر -أ-	مشرفا	جامعة تبسة
3	جوال مروى	أستاذ محاضر -ب-	ممتحنا	جامعة تبسة

السنة الجامعية: 2025/2024

الملخص:

يهدف هذا البحث إلى دراسة تأثير التدقيق الداخلي كأداة استراتيجية لتحسين حوكمة الشركات في قطاع توزيع الوقود، مع التركيز على شركات منطقة تبسة. يسعى البحث إلى تحليل مدى مساهمة التدقيق الداخلي في ترسيخ مبادئ الشفافية والمساءلة، وتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد داخل المؤسسات، بما يعزز كفاءة الأداء ويقوي ثقة أصحاب المصالح. كما يتناول البحث الفجوات التنظيمية التي تعاني منها هذه الشركات، نتيجة غياب آليات رقابة داخلية فعالة، ويبرز الدور الحيوي للتدقيق الداخلي في تجاوز هذه التحديات.

اعتمدت الدراسة على منهج وصفي تحليلي، واستُخدمت أداة الاستبيان لجمع البيانات من عينة من المحاسبين والمديرين العاملين في محطات توزيع الوقود التابعة لسوناطراك. وقد خلصت النتائج إلى وجود علاقة إيجابية بين فعالية التدقيق الداخلي وتحسين ممارسات الحوكمة، لا سيما فيما يتعلق بالتخطيط، الرقابة، إدارة المخاطر، واتخاذ القرار.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، حوكمة الشركات، توزيع الوقود، الشفافية، الأداء المؤسسي، الرقابة.

Abstract:

This research investigates the strategic role of internal auditing in enhancing corporate governance within the fuel distribution sector, with a specific focus on companies operating in the Tebessa region. The study explores how internal auditing contributes to reinforcing transparency and accountability, optimizing resource utilization, improving operational efficiency, and strengthening stakeholder trust. It also identifies key organizational shortcomings resulting from the absence of effective internal control systems, underscoring the critical role internal auditing plays in addressing these challenges.

A descriptive-analytical methodology was employed, with data collected via a structured questionnaire administered to accountants and managers at SONATRACH-affiliated fuel distribution stations. The results demonstrate a significant positive correlation between the effectiveness of internal auditing and the improvement of governance practices, particularly in areas of planning, control, risk management, and strategic decision-making.

Keywords: Internal auditing, corporate governance, fuel distribution, transparency, organizational performance, control.

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم
﴿وَقُلْ اَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ﴾

إلى من كان لهم بعد الله الفضل في توجيهي ودعمي منذ بداية هذه الرحلة
العلمية...

إلى عائلتي، التي كانت الدعامة الأولى في حياتي، أخصّ بالذكر والديّ الكريمين،
الذين لم يبخلا عليّ بدعائهما ونصيحتهما وتوجيههما، فبفضل الله ثم وجودهما
وصلت إلى هذا المقام.

إلى أخي وأخواتي، الذين كان حضورهم ودعاؤهم دافعاً للاستمرار.

إلى أصدقائي الذين رافقوني في هذا الطريق، وشاركوا لحظات الجِد والتعب،
فكانت صحبتهم خير معين.

إلى كل من تمنى لي الخير ووقف إلى جانبي ولو بكلمة طيبة...

أهدي هذه المذكرة، راجيةً من الله أن تكون بداية خير لما هو قادم، وأن يجعل
فيها النفع.



شكر وتقدير

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، وبتوفيقه تُنال الغايات.

أتقدم بخالص الشكر وجزيل الامتنان لكل من أنار لي درب البحث، وساندني بكلمة أو توجيه أو حضور.

أخصّ بالشكر أستاذي المشرف الدكتور زريقي عمار الذي لم يبخل بعلمه وتوجيهه، فكان نعم الموجه ونبراس الطريق، وكانت ملاحظاته نافذة الضوء في محطات هذا العمل.

ولا يفوتني أن أعبّر عن تقديري وامتناني لكل الأساتذة الكرام الذين غرسوا فينا بذور العلم، وسقوها بعباء لا يعرف حدودًا.

كما أجدّد شكري لزملائي وأصدقائي، الذين كانت صحبتهم زادًا في الرحلة، ورفقتهم عونًا في كل مرحلة.

لكم جميعًا، كل التقدير والامتنان، وعسى أن يكون هذا العمل عند حسن الظن.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

2.....	الفصل الأول: مقدمة عامة
2.....	تمهيد
2.....	1.1 وصف الواقع الإشكالي
6.....	2.1 تحديد نطاق البحث
6.....	1.2.1 تحديد النطاق المكاني
6.....	2.2.1 تحديد النطاق الزمني
6.....	3.2.1 تحديد النطاق الاجتماعي
7.....	4.2.1 تحديد النطاق المفاهيمي
7.....	3.1 صياغة الإشكالية
7.....	1.3.1 الإشكالية العامة
7.....	2.3.1 الإشكاليات الفرعية
8.....	4.1 أهداف البحث
8.....	1.4.1 الهدف العام
8.....	2.4.1 الأهداف الفرعية
8.....	5.1 مبررات البحث
9.....	1.5.1 أهمية البحث
10.....	2.5.1 قابلية تنفيذ البحث
10.....	6.1 حدود الدراسة
10.....	1.6.1 الحدود المنهجية
10.....	2.6.1 القيود الميدانية
11.....	3.6.1 قابلية تنفيذ الدراسة
11.....	خلاصة
13.....	الفصل الثاني: الإطار النظري
13.....	تمهيد

1.2	الدراسات السابقة	13
2.2	الأسس النظرية	14
1.2.2	التدقيق الداخلي	14
2.2.2	حوكمة الشركات	34
3.2.2	العلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات	47
4.2.2	مؤسسات إنتاج الوقود الحيوي في ولاية تبسة - الجزائر	51
3.2	مفاهيم أساسية	54
1.3.2	التدقيق الداخلي	54
2.3.2	حوكمة الشركات	54
4.2	صياغة الفرضيات	54
1.4.2	الفرضية الرئيسية	55
2.4.2	الفرضيات الفرعية	55
	خلاصة	57
	الفصل الثالث: المنهجية (الطريقة والأدوات)	58
	تمهيد	59
1.3	التصميم المنهجي	58
1.1.3	نوع التصميم	58
2.1.3	نوع الاستبيان	59
3.1.3	مستوى الاستبيان	59
4.1.3	الإجراءات الخاصة بالحصول على المعلومات ومعالجتها	59
2.3	المجتمع والعينة	59
1.2.3	المجتمع	60
2.2.3	العينة	60
3.2.3	الإجراء لحساب حجم العينة واختيارها	61
3.3	تفعيل المتغيرات	61

4.3	تقنيات جمع البيانات	63
1.4.3	أداة الاستبيان	63
2.4.3	تصميم الاستبيان	64
3.4.3	اختبار الصدق الظاهري	64
4.4.3	اختبار الثبات الداخلي	65
5.3	تقنيات معالجة المعلومات	66
6.3	الجوانب الأخلاقية	66
	خلاصة	68
	الفصل الرابع: النتائج، التحليل والمناقشة	69
	تمهيد	70
1.4	تحليل الخصائص الديموغرافية للعينة	70
2.4	تحليل المحاور الأساسية	70
1.2.4	محور التدقيق الداخلي	71
2.2.4	محور الحوكمة	72
3.2.4	العلاقة بين المحورين	73
4.2.4	مقارنة النتائج مع إطار العمل النظري	73
3.4	اختبار طبيعة التوزيع للمتغيرات	74
4.4	مناقشة الفرضيات	74
5.4	تفسير النتائج مقارنة بالدراسات السابقة	76
6.4	تحليل نقدي للواقع الجزائري في ضوء الدراسة	77
	خلاصة	79
	الفصل الخامس: خاتمة، توصيات وآفاق	81
1.5	الخاتمة	81
2.5	التوصيات التفصيلية والمستقبلية	82
3.5	آفاق البحث المستقبلي المعمق	83

قائمة المحتويات

85.....	قائمة المراجع
87.....	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

62	جدول 1: تفعيل متغير التدقيق الداخلي
62	جدول 2: تفعيل متغير حوكمة الشركات
64	جدول 3: بنية الاستبيان
65	جدول 4: معاملات الثبات لمكونات الاستبيان

قائمة الملاحق

الملحق رقم 1: اتفاقية التريص	87
الملحق رقم 2: استمارة استبيان	89
الملحق رقم 3: لجنة تحكيم الاستبيان	94
الملحق رقم 4: مخرجات برنامج SPSS	95

الفصل الأول

مقدمة عامة

الفصل الأول: مقدمة عامة

تمهيد

يُشكّل هذا الفصل حجر الأساس الذي يبنى عليه البحث، حيث يُسلّط الضوء على خلفية الإشكالية المطروحة ضمن سياق مؤسسات توزيع الوقود في الجزائر. في ظل التحولات الاقتصادية والتقنية المتسارعة، بات من الضروري تعزيز فعالية أنظمة التدقيق الداخلي كأداة لضمان حوكمة رشيدة. ولذلك، يُعنى هذا الفصل بتحديد ملامح الواقع الإشكالي، وصياغة المشكلة البحثية العامة والمشكلات الفرعية المنبثقة عنها، إضافة إلى تحديد أهداف الدراسة، وتبرير دواعي اختيار الموضوع، وتحديد الحدود والمنهجية المتبعة في تناوله. كما يُبرز الفصل أهمية الربط بين الإطارين المفاهيمي والتطبيقي، مما يمهد لفهم العلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات من منظور واقعي ومنهجي.

1.1 وصف الواقع الإشكالي

يتناول هذا البحث دراسة تنظيم شركات توزيع الوقود في الجزائر، مع التركيز على تحليل تأثير التدقيق الداخلي كاستراتيجية لتحسين حوكمة الشركات خلال سنة 2025. يهدف البحث إلى دراسة دور المحاسبين والمديرين في هذه الشركات، وتحليل كيفية إسهام التدقيق الداخلي الفعّال في تحسين ممارسات حوكمة الشركات، وتعزيز قدرتها على اتخاذ قرارات سليمة وفعالة. كما يتناول البحث دور التدقيق الداخلي في تعزيز الشفافية، والامتثال للقوانين المحلية، وتحسين تطبيق الأنظمة المالية والضريبية في هذه الشركات. أما على المستوى الدولي، فإن توزيع الوقود ومنتجاته المشتقة، كما يشير J. Samper، يتم على نطاق عالمي، حيث تهيمن الشركات الأمريكية على هذا القطاع. الولايات المتحدة الأمريكية تعد من الدول الرائدة في تصدير الوقود ومنتجاته المشتقة، ما يجعلها من أكبر اللاعبين في السوق العالمي للوقود. (Samper, 2018)

على صعيد الجزائر، تظل شركات توزيع الوقود، خاصة في قطاع النفط، تلعب دورًا محوريًا في دعم الاقتصاد الوطني، إذ يُعد النفط أحد أهم مصادر الطاقة التي تعتمد عليها مختلف الصناعات، ولا سيما قطاعي النقل البري والجوي. ورغم التقدم الكبير في السنوات الأخيرة في مجال الطاقات المتجددة، لا يزال النفط يمثل مصدرًا أساسيًا للطاقة في الجزائر، ويواصل أداء دور رئيسي في دفع عجلة النمو الاقتصادي. ومن المتوقع أن يستمر الطلب على النفط ومشتقاته في الارتفاع خلال السنوات القادمة، مما يستدعي من

الشركات الجزائرية العمل على تعزيز ممارسات التدقيق الداخلي بهدف تحسين حوكمة الشركات، وضمان الشفافية، والامتثال لمعايير السوق المحلية والدولية.

في هذا السياق، تشير الدراسات إلى أن التوترات الناتجة عن التوغل الروسي في أوكرانيا أدت إلى ارتفاع غير مسبوق في أسعار النفط، حيث ارتفع سعر خام غرب تكساس الوسيط بنسبة 70.72%، وسعر خام برنت بنسبة 73.62% خلال فترة الحدث. (Nature, 2023)

وبناءً على ذلك، حققت ثماني شركات تعمل في مجال توزيع الوقود إيرادات ضخمة تجاوزت 200 مليار دولار خلال السنة المالية 2022، وذلك وفقاً للبيانات التي نشرها موقع Forbes Global 2000. (Statista, 2023)

من الواضح أن سوق الوقود العالمي يشهد تقلبات حادة في الأسعار، مما يساهم في تحقيق أرباح كبيرة لهذه الشركات. فعلى سبيل المثال، تُعد شركة أرامكو السعودية من الشركات الرائدة عالمياً في هذا القطاع، حيث بدأت إدراج أسهمها في البورصة في نهاية عام 2019، وتُعتبر واحدة من أكبر الشركات في صناعة النفط والغاز. تليها شركات مثل بروتوشاينا وسينوبك جروب، اللتان تصدرتا قائمة الشركات العاملة في هذا المجال خلال عام 2020، خاصة في ظل استمرار النشاط الاقتصادي في الصين خلال تلك الفترة رغم تداعيات جائحة كورونا.

أما في الجزائر، فإن قطاع النفط والغاز يمثل جزءاً أساسياً من الاقتصاد الوطني، إذ يُعد المصدر الرئيسي للإيرادات الحكومية. وقد شهدت الجزائر بدورها ارتفاعاً في أسعار النفط نتيجة الأزمات العالمية، مما أسهم في زيادة إيرادات الشركات الوطنية مثل سوناطراك. وعلى الرغم من التحديات التي تواجهها الجزائر بسبب تقلبات أسعار النفط من حين لآخر، يظل قطاع النفط والغاز ركيزة محورية للاقتصاد الوطني. وتعتمد الحكومة الجزائرية بدرجة كبيرة على عائدات تصدير النفط والغاز في تمويل مشروعات التنمية الاقتصادية والبنية التحتية، مما يجعل هذا القطاع أساسياً لاستدامة النمو الاقتصادي في البلاد.

على الصعيد الدولي، تسعى الشركات إلى تحقيق الامتثال في أنشطتها الداخلية من خلال تطبيق أنظمة تدقيق داخلي ورقابة فعالة تُسهم في تحقيق أهدافها وزيادة أرباحها، مما يعزز مكانتها في الأسواق العالمية. وتتيح هذه الأنظمة للشركات التحكم بدقة في عملياتها، مما يساهم في نجاحها وتحقيق الاستدامة المالية، لا سيما في الأسواق المالية الدولية.

وعلى المستوى العالمي، تركز الشركات العاملة في مجال توزيع الوقود على تحسين ربحيتها من خلال تطوير العمليات، وخفض التكاليف، وزيادة كفاءة استخدام الموارد. ويكمن الهدف الرئيس لهذه الشركات في التحكم بعملياتها وضمان تحقيق أهدافها الاستراتيجية.

وتشير الدراسات إلى أن العولمة، والتقدم التكنولوجي، وزيادة الطلب على خدمات التدقيق الداخلي، إلى جانب التحول نحو الأنظمة الرقمية، تتطلب تغييراً في نماذج التفكير التقليدية وأساليب الإدارة، مما يفرض على الشركات تبني هياكل إدارية محكمة تساهم في تحقيق الأهداف بأعلى مستويات الكفاءة والربحية. (KPMG, 2022)

وفي الجزائر، يواجه قطاع توزيع الوقود التحديات نفسها التي تواجهها العديد من الدول الأخرى. إذ إن غالبية الشركات الجزائرية العاملة في هذا المجال لا تطبق أنظمة تدقيق داخلي فعّالة، مما يؤثر سلباً على قدرتها في تحسين إدارة عملياتها واتخاذ قرارات صائبة. كما أن غياب ثقافة تنظيمية وإدارية متكاملة، إلى جانب عدم وجود خطط تشغيلية مؤسسية ملائمة، يؤدي إلى ضعف الأداء الإداري في هذه الشركات. وفي هذا السياق، يمكن للتدقيق الداخلي أن يلعب دوراً محورياً في تحسين حوكمة الشركات، من خلال ضمان وجود آليات رقابة دقيقة وتعزيز الشفافية داخل هذه المؤسسات.

ومن الضروري في الجزائر أن تُعطى الأولوية لتطوير أنظمة تدقيق داخلي فعّالة لدعم تحسين الأداء واتخاذ قرارات استراتيجية مدروسة. ومع غياب العديد من الأدوات المحاسبية الحديثة، وتحديات النظام الضريبي المحلي، بالإضافة إلى غياب إدارة منسقة تسهّل عملية اتخاذ القرار، تستمر الشركات الجزائرية في مواجهة صعوبات في إدارة عملياتها بكفاءة. ويتجلى ذلك في العديد من هذه الشركات، حيث لا يزال المالكون يعتمدون على أساليب تقليدية في الإدارة، دون مواكبة التطورات الحديثة في مجالي التدقيق الداخلي والرقابة.

بالنظر إلى هذه التحديات، من الضروري أن تعمل الشركات الجزائرية على تطوير أنظمة تدقيق داخلي فعّالة من خلال توظيف التكنولوجيا الحديثة وتوفير التدريب المهني للموظفين. إذ يمكنها ذلك من تحسين عمليات اتخاذ القرار الإداري، مما يؤدي إلى زيادة كفاءتها وتحقيق أرباح أعلى في قطاع توزيع الوقود. ويُعد دعم هذه الأنظمة وتطويرها أمراً بالغ الأهمية لضمان استدامة الأعمال وتحقيق النجاح على المدى الطويل في هذا القطاع الحيوي.

وتتمثل المشكلة الرئيسية لدى الشركات الجزائرية الصغيرة والمتوسطة العاملة في قطاع توزيع الوقود في تركيز السلطة الإدارية في يد شخص واحد، حيث يُنفذ غالبية الأعمال من قبل مالك الشركة أو موظف وحيد. ويواجه هذا الشخص، بسبب كثافة المهام، صعوبة كبيرة في إدارة جميع الجوانب المتعلقة بالعمل بدقة وتنظيم. وهو ما يؤدي إلى ضعف في اتخاذ القرارات داخل الشركة، مما ينعكس سلبًا على أدائها في السوق. وترجع هذه المشكلة أساسًا إلى غياب التنظيم الإداري السليم في العديد من شركات توزيع الوقود الجزائرية، التي يديرها في الغالب أفراد يفتقرون إلى التأهيل المهني والإداري المناسب، مما يشكل عائقًا أمام تحسين الأداء وتعزيز حوكمة الشركات.

في دراسة أجرتها وزارة التجارة الجزائرية عام 2023، تبين أن العديد من الشركات الصغيرة والمتوسطة العاملة في قطاع توزيع الوقود تعتمد بشكل رئيسي على الخبرة الشخصية والتجربة الميدانية لمالكيها في إدارة العمليات اليومية. ومع ذلك، يفتقر هؤلاء المالكون إلى الكفاءة في الجوانب الإدارية، الضريبية، والعمالية، مما يصعب عليهم ضمان استدامة شركاتهم وتحقيق الربحية على المدى الاستراتيجي. وأظهرت الإحصائيات أن نحو 65% من هذه الشركات لا توظف موظفين متخصصين في إدارة العمليات، مما يعكس الحاجة الماسة إلى استقطاب الكفاءات المتخصصة في هذا القطاع لتطوير الاستراتيجيات الإدارية وضمان استدامة الأعمال.

من جانب آخر، يعاني القطاع بصفة عامة من نقص في التدريب المهني المؤهل، خاصة في المناطق النائية مثل الجنوب والهضاب العليا. إذ أظهرت إحصائيات وزارة التربية الوطنية الجزائرية أن نسبة الأمية في بعض المناطق الجنوبية تبلغ 15%، ما يساهم في نقص الكوادر المؤهلة لتولي المناصب الإدارية في شركات توزيع الوقود. وتُعد هذه الفجوة التعليمية واحدة من أبرز التحديات التي تعيق تحسين الكفاءة الإدارية في هذه الشركات، مما يؤثر سلبًا على قدرتها على اتخاذ قرارات استراتيجية تُحسن الأداء وتزيد الربحية.

أما بالنسبة لتأثير جائحة كوفيد-19، فقد كان لها أثر كبير على النمو الاقتصادي في الجزائر عمومًا، وعلى قطاع الوقود بشكل خاص. ووفقًا لتقرير وزارة الطاقة الجزائرية لعام 2020، انخفض الإنتاج الوطني من النفط والغاز بنسبة 20%، مما انعكس سلبًا على استقرار العديد من الشركات العاملة في هذا القطاع. ورغم هذه التحديات، تسعى هذه الشركات إلى تحسين أدائها، وهو ما يستدعي تبني أنظمة تدقيق داخلي فعالة لضمان رفع الكفاءة وتحقيق الأهداف.

تواجه الشركات الجزائرية العاملة في قطاع توزيع الوقود أيضًا صعوبات في تنفيذ الخطط التشغيلية المؤسسية، بسبب نقص الكوادر المتخصصة في التدقيق الداخلي والإدارة. ويُعيق غياب هذه الخبرات المهنية قدرة الشركات على إدارة عملياتها بكفاءة وموثوقية، مما يحد من قدرتها على تحسين الربحية. وتشير الإحصائيات إلى أن أكثر من 70% من الشركات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر تفنقر إلى نظام تدقيق داخلي فعال، مما يؤدي إلى ضعف الأداء الإداري في هذه الشركات.

وفي الختام، يمكن القول إن العديد من الشركات الجزائرية العاملة في مجال توزيع الوقود لا تدرك تمامًا أهمية وجود نظام تدقيق داخلي فعال يمكن أن يُسهم في تحسين تنفيذ الأنشطة وتحقيق الأهداف الاستراتيجية. إذ إن غياب التدقيق الداخلي الفعال يعيق قدرة هذه الشركات على تحديد المخاطر الإدارية والتشغيلية التي قد تؤثر على أدائها، مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير دقيقة ويؤثر سلبًا على أدائها في السوق. كما أن غياب التنظيم الإداري السليم يشكل عائقًا أمام تحسين الأداء وتعزيز حوكمة الشركات، مما يحد من قدرتها التنافسية سواء على المستوى المحلي أو الدولي.

2.1 تحديد نطاق البحث

يتناول هذا الجزء تحديد أبعاد نطاق البحث، والتي تشمل النطاق المكاني، الزمني، الاجتماعي، والمفاهيمي، على النحو التالي:

1.2.1 تحديد النطاق المكاني

أُجري البحث في الشركات الخاصة العاملة في مجال توزيع الوقود في منطقة تبسة.

2.2.1 تحديد النطاق الزمني

تم تنفيذ هذا البحث خلال سنة 2025.

3.2.1 تحديد النطاق الاجتماعي

تم تطبيق هذه التقنيات لجمع المعلومات على المحاسبين والمديرين في الشركات الخاصة العاملة في مجال توزيع الوقود بمنطقة تبسة.

4.2.1 تحديد النطاق المفاهيمي

أ. التدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي أمراً بالغ الأهمية للعمليات الفعّالة، وللرقابة الداخلية الفعّالة، ولإدارة المخاطر، وللحكم المؤسسي القوي، وأحياناً من أجل بقاء الشركة نفسها. (Pickett, 2007, p. 45)

ب. حوكمة الشركات

تُعد حوكمة الشركات إطاراً تنظيمياً وإدارياً يهدف إلى تحقيق التوازن بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، وبين المصالح الفردية والجماعية لأصحاب العلاقة داخل المؤسسة. وتشمل مبادئها الشفافية، والمساءلة، والعدالة، والمسؤولية، بما يُسهم في تحسين الأداء المؤسسي وضمان الاستخدام الفعّال للموارد، مع الحد من المخاطر وتعزيز ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح. وقد أصبحت حوكمة الشركات عنصراً محورياً في تعزيز استدامة المؤسسات، وجذب الاستثمارات، وتحقيق التنمية الاقتصادية الشاملة. (OECD, 2023, p. 7)

3.1 صياغة الإشكالية

1.3.1 الإشكالية العامة

كيف يؤثر التدقيق الداخلي كاستراتيجية لتحسين حوكمة الشركات في شركات توزيع الوقود بمنطقة تبسة خلال سنة 2025؟

2.3.1 الإشكاليات الفرعية

- أ. ما أثر تخطيط التدقيق الداخلي على هيكلية التنظيم داخل شركات توزيع الوقود في ولاية تبسة؟
- ب. كيف ينعكس تقييم التدقيق الداخلي على تنفيذ الأنشطة داخل تلك الشركات؟
- ج. إلى أي مدى يُساهم وجود نظام تدقيق داخلي فعّال في تحسين الأداء داخل مؤسسات توزيع الوقود؟
- د. ما دور جهاز التدقيق الداخلي في التقييم الدوري لتحقيق الأهداف المؤسسية؟
- هـ. هل للتدقيق الداخلي تأثير في مدى تحقق الأهداف ضمن الخطة التشغيلية للشركات؟
- و. كيف تساهم إجراءات التدقيق في دعم اتخاذ القرار داخل شركات توزيع الوقود؟

4.1 أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي تنطلق من الإشكالية المطروحة، وتسعى إلى استكشاف أثر التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات العاملة في مجال توزيع الوقود بولاية تبسة، وذلك من خلال تحديد هدف عام وأهداف فرعية دقيقة.

1.4.1 الهدف العام

إثبات ما إذا كان التدقيق الداخلي كاستراتيجية يؤثر في تحسين حوكمة الشركات داخل شركات توزيع الوقود في منطقة تبسة خلال سنة 2025.

2.4.1 الأهداف الفرعية

- أ. تحديد أثر تخطيط التدقيق الداخلي على هيكلية التنظيم في شركات توزيع الوقود بولاية تبسة.
- ب. قياس أثر تقييم التدقيق الداخلي على تنفيذ الأنشطة داخل هذه الشركات.
- ج. التحقق من مدى فاعلية وجود نظام تدقيق داخلي في تحسين الأداء.
- د. تحليل دور جهاز التدقيق الداخلي في التقييم الدوري لتحقيق الأهداف التنظيمية.
- هـ. دراسة أثر التدقيق الداخلي على تحقيق الأهداف ضمن الخطة التشغيلية المؤسسية.
- و. قياس مدى مساهمة إجراءات التدقيق الداخلي في تحسين عملية اتخاذ القرار داخل هذه الشركات.

5.1 مبررات البحث

تبرز مبررات إجراء هذا البحث من خلال الحاجة إلى معالجة إشكالات ميدانية وتنظيمية تعاني منها شركات توزيع الوقود، إلى جانب وجود فجوات معرفية تتطلب الدراسة والتحليل، ما يُعزز أهمية التطرق إلى هذا الموضوع في السياق المحلي. يمكن تصنيف مبررات هذا البحث إلى ثلاث فئات رئيسية:

أ. مبررات نظرية

ينبع الدافع وراء تطوير هذا البحث من ملاحظة أن شركات توزيع الوقود في ولاية تبسة تواجه تحديات كبيرة في إدارة عملياتها وتحقيق مبادئ حوكمة الشركات. فقد كشفت عمليات التدقيق الداخلي عن العديد من الإشكالات المرتبطة بالإدارة والرقابة، والتي تظهر جلية في تقارير التدقيق الداخلي. ومع ذلك، غالبًا ما لا تحظى هذه التقارير بالاهتمام الكافي من قبل المحاسبين والمديرين لتحسين ممارسات الحوكمة

داخل هذه الشركات. ومن هنا تنبع أهمية هذه المشكلة كنقطة انطلاق للبحث، الذي يسعى إلى دراسة وتحليل أثر التقارير الصادرة عن التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات المحلية.

ب. مبررات عملية

تبرز الحاجة العملية لهذا البحث من واقع أن الشركات العاملة في قطاع توزيع الوقود بولاية تبسة لا تدرك تمامًا أهمية وجود نظام تدقيق داخلي فعال في تحسين عملياتها وتحقيق أهدافها، ولا في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات. كما أن التدقيق الداخلي في هذه الشركات لا يساهم بالشكل المطلوب في تحديد المخاطر الإدارية المرتبطة بعمليات التشغيل أو المخاطر الأخرى المتعلقة بالمراقبة والقيادة، مما ينعكس سلبًا على جودة اتخاذ القرارات الاستراتيجية. وبالتالي، فإن هذه الوضعية تستدعي تدخلًا عمليًا يهدف إلى تطوير أساليب التدقيق الداخلي وتفعيل دوره في دعم حوكمة الشركات وتحسين جودة القرارات الإدارية داخل هذه المؤسسات.

ج. مبررات منهجية

يُعد هذا البحث من الدراسات التطبيقية، إذ يعتمد على جمع وتحليل البيانات الميدانية وفقًا للطبيعة التحليلية للموضوع وأهداف الدراسة. ويتبع البحث منهجًا وصفيًا تفسيريًا، مستعينًا بأساليب بحث كمية ونوعية، مما يساعد على فهم تأثير التدقيق الداخلي كاستراتيجية في تحسين حوكمة الشركات داخل شركات توزيع الوقود بولاية تبسة خلال سنة 2025.

1.5.1 أهمية البحث

تكشف نتائج هذا البحث أن شركات توزيع الوقود في ولاية تبسة تواجه نقصًا في آليات التدقيق الداخلي الوقائي، نتيجة للطابع غير الرسمي في إدارة العمليات من قبل المحاسبين والمديرين. ومن هنا تبرز أهمية توجيه أصحاب هذه الشركات نحو تبني نظام تدقيق داخلي دوري يُعزز من ممارسات حوكمة الشركات، ويساهم في تحسين الأداء، وزيادة الكفاءة والربحية، بما يدعم حماية المصالح الاقتصادية لهذه المؤسسات في ولاية تبسة.

2.5.1 قابلية تنفيذ البحث

يركز هذا البحث على قضية حيوية بالنسبة للشركات العاملة في مجال توزيع الوقود بولاية تبسة، وقد لوحظ وجود استعداد كبير لدى المحاسبين والمديرين في هذه الشركات، سواء كانت ذات طبيعة قانونية أو فردية. وبناءً على ذلك، يمكن تأكيد قابلية تنفيذ البحث بالنظر إلى توفر العوامل التالية:

- توفر وسائل التواصل الاجتماعي (البريد الإلكتروني، الفيسبوك)، التي ساعدت في تنفيذ البحث وتحقيق أهدافه.
- توفر الموارد البشرية ذات الخبرة والكفاءة اللازمة لإجراء الاستبيانات والمقابلات المطلوبة لتنفيذ البحث.
- توفر الموارد المادية التي أسهمت في إنجاز البحث وتحقيق أهدافه.

6.1 حدود الدراسة

قبل الخوض في نتائج الدراسة ومناقشتها، كان من الضروري تحديد الإطار الذي اشغلت ضمنه، وذلك من خلال توضيح حدود الدراسة بأنواعها المختلفة، مما يساعد في وضع النتائج في سياقها الواقعي والمنهجي.

1.6.1 الحدود المنهجية

يتمثل المستوى النظري لهذا البحث في كونه وصفيًا تفسيريًا، إذ يستعرض موضوع الدراسة ويطور التفسيرات بناءً على المادة العلمية المتوفرة المتعلقة بحوكمة الشركات، التدقيق الداخلي، وشركات توزيع الوقود، مع التركيز على واقع ولاية تبسة.

2.6.1 القيود الميدانية

وقد تبين أن هذه الشركات لم تحقق التقدم المطلوب في قطاع الطاقة، إضافة إلى أن بعضها يقع في مناطق نائية وبعيدة عن المدينة، مما شكّل بعض القيود والصعوبات في التحقق من البيانات وجمعها ميدانيًا. ومع ذلك، لم تكن هذه التحديات معيقة، وتم تجاوزها من خلال تنسيق مسبق وتحديد دقيق لفئة المستجيبين.

3.6.1 قابلية تنفيذ الدراسة

لم تواجه هذه المذكرة صعوبات كبيرة في الحصول على مصادر المعلومات، مما أتاح إمكانية تنفيذ البحث بشكل مناسب وفعال. وقد كان موضوع الدراسة ضمن إمكانيات الباحث المعرفية والعملية، حيث توافق أداء المهام مع طبيعة مهام التدقيق الداخلي في عدد من الشركات المهمة بولاية تبسة.

وبالنسبة لتنفيذ المذكرة، فإن المنهجية المعتمدة لم تتطلب تكاليف مالية كبيرة، ولم يتم استخدام أي لغة أجنبية في التواصل مع المشاركين في البحث، كما أن الوسائل التكنولوجية المستخدمة كانت متاحة وميسرة.

خلاصة

سلط الفصل الأول الضوء على الإشكالية المركزية للدراسة، والمتمثلة في مدى تأثير التدقيق الداخلي على تحسين حوكمة الشركات في قطاع توزيع الوقود. تم تقديم وصف دقيق للواقع التنظيمي الذي يواجه هذه المؤسسات، مع تحديد أهداف البحث العامة والخاصة، وبيان المبررات التي تدفع نحو دراسة هذا الموضوع الحيوي. كما تم عرض الحدود المفاهيمية والمكانية والزمنية للدراسة، إلى جانب تحديد المتغيرات التي يقوم عليها نموذج البحث. هذا التأسيس المنهجي يُعد خطوة ضرورية تُمكن من الانتقال السلس نحو الاستعراض النظري في الفصل الموالي، ووضع فرضيات قابلة للاختبار في الجزء التطبيقي من البحث.

الفصل الثاني

الإطار النظري

الفصل الثاني: الإطار النظري

تمهيد

يُعدُّ هذا الفصل الركيزة النظرية للبحث، حيث يُسلِّط الضوء على المفاهيم الأساسية المرتبطة بالتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات. يهدف الفصل إلى توضيح الأطر النظرية التي تحكم هذين المفهومين، واستعراض الأدبيات السابقة التي تناولت العلاقة بينهما. من خلال هذا التمهيد، يتم تمهيد الطريق لفهم أعمق للدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تعزيز مبادئ الحوكمة داخل الشركات، مما يُسهم في تحسين الأداء المؤسسي وضمان الشفافية والمساءلة.

1.2 الدراسات السابقة

من خلال الاستقصاء الذي تم إجراؤه على مستوى كليات العلوم المحاسبية والاقتصادية والمالية، بالإضافة إلى مدارس الدراسات العليا في الجامعات، تبيّن عدم وجود دراسات تناولت بشكل مباشر الإشكالية موضوع البحث والمتعلقة بـ التدقيق الداخلي كاستراتيجية لتحسين حوكمة الشركات، لاسيما في قطاع توزيع الوقود. ورغم ذلك، تم رصد بعض الأبحاث المنجزة في مؤسسات التعليم العالي، والتي تناولت مواضيع ذات صلة.

أعدّ Domingo Hernández Celis (2007) دراسة في جامعة فيديريكو فيارريال الوطنية (Universidad Nacional Federico Villarreal) الوطنية بعنوان: "الإطار الجديد للتدقيق الداخلي وتأثيره في تحسين الحوكمة المؤسسية في الجامعات العمومية في بيرو". وقد خلصت الدراسة إلى أن تطبيق الإطار الجديد للتدقيق الداخلي يوفر درجة معقولة من التأكيد لحوكمة الشركات بشأن تحقيق الأهداف المرسومة، مما يسهم في رفع فعالية النظام الحوكماتي في المؤسسات.

كما قدّم Eddy Alberto Rojas González (2008) في أطروحته بجامعة سان كارلوس في غواتيمالا (Universidad de San Carlos de Guatemala) عملاً بعنوان: "التدقيق الداخلي في الحوكمة المؤسسية لمؤسسة مصرفية وطنية". وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- تولّد الحوكمة المؤسسية الثقة وتعزز التنافسية وتوفر شفافية أكبر، وتحمي المساهمين، وتحد من سوء الإدارة، وتسهم في تنمية وتطور المؤسسات؛

- تُعد الحوكمة المؤسسية عامل جذب لرؤوس الأموال، وتسهّل مهام القائمين على الإدارة، وتدفع نحو استدامة المؤسسات على المدى البعيد؛
- يؤدي تبني الحوكمة المؤسسية إلى مزيد من الشفافية في تداول المعلومات الداخلية؛
- لا تزال نسبة المؤسسات التي تمتلك فهمًا كافيًا لممارسات الحوكمة المؤسسية محدودة؛
- تؤكد الدراسة إمكانية حدوث تجاوزات من كبار المسؤولين، بما في ذلك التواطؤ وانتهاك ضوابط التدقيق الداخلي وتزوير الوثائق، وهي من أبرز مسببات الأزمات المؤسسية الحديثة.

كذلك قدّمت (2007) María del Mar Alonso Almeida في جامعة أوتونوما دي مدريد (Universidad Autónoma de Madrid) بإسبانيا أطروحة بعنوان: "حوكمة الشركات: مقارنة لبناء الثقة لدى المساهمين" وقد ساهمت هذه الدراسة في بناء مؤشر خاص بالثقة يتكوّن من 95 مؤشرًا موزعًا على خمسة أبعاد رئيسية: الشرعية، المصداقية، الشفافية، المسؤولية الاجتماعية، والحوار، بهدف قياس مستوى الثقة في إدارة الشركات.

وعليه، وبناءً على هذه التحريات المرجعية، يمكن اعتبار البحث الحالي مساهمة علمية أصيلة تستوفي المتطلبات المنهجية، بما يؤهله لتقديم قيمة معرفية مضافة في مجال دور التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات، تحديدًا في قطاع توزيع الوقود بولاية تبسة.

2.2 الأسس النظرية

في إطار تطوير هذا البحث، تم الرجوع إلى عدد من المفاهيم والنظريات المستخلصة من الأدبيات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، كما هو موضح في النقاط التالية:

1.2.2 التدقيق الداخلي

يعود الاهتمام بنظم التحقق المالي إلى القرن الثاني عشر، مع التحول التدريجي من التجارة الفردية إلى أشكال أكثر تنظيمًا من النشاط التجاري، نتيجة لتزايد العمليات التجارية واتساع نطاقها لاحقًا ليشمل التجارة الدولية. وقد استدعى هذا التوسع الحاجة إلى فحص السجلات المالية والمحاسبية لضمان دقتها وموثوقيتها.

وفي سياق الحرب العالمية الأولى، ازدادت الحاجة إلى ضبط العمليات المالية، خاصة مع نمو الشركات المتخصصة في الصناعات الحربية، وما نتج عنه من تضاعف المعاملات المالية والعقود، مما فرض ضرورة تطوير أدوات التدقيق الداخلي لمتابعة هذه الأنشطة على نحو أكثر فعالية.

بدءًا من ستينيات القرن العشرين، تسارعت وتيرة نمو الشركات العامة والخاصة على مستوى عالمي، بفعل عوامل عدة مثل زيادة الكثافة السكانية، والتغيرات في آليات العرض والطلب، وتقدم التكنولوجيا، وتطور البحث العلمي، إلى جانب توسع نشاط الشركات متعددة الجنسيات، وزيادة تدفق الاستثمارات من الدول المتقدمة نحو الدول النامية. كل هذه التحولات فرضت إنشاء أنظمة تدقيق داخلي متقدمة لضمان فعالية الأداء التشغيلي والإداري، وتحقيق أقصى كفاءة في استخدام الموارد.

وفي هذا الإطار، شهدت الجامعات، خاصة كليات العلوم الاقتصادية والمحاسبية، توسعًا ملحوظًا، استجابةً لحاجة السوق إلى كفاءات قادرة على إدارة المؤسسات بكفاءة ضمن إطار مؤسسي منظم. وقد واكب ذلك الانتقال من الأساليب التجريبية إلى تبني مناهج علمية دقيقة في إدارة العمليات، بما في ذلك أدوات التدقيق الداخلي.

وقد مثل عقدا الثمانينات والتسعينات نقطة تحول محورية في هذا المجال، إذ عرف القطاع التجاري تحديًا واسعًا عبر إدخال الأنظمة المعلوماتية، وتبني مفاهيم مثل الجودة الشاملة، وإعادة الهندسة، والتميز المؤسسي. وقد ترسخ خلال هذا السياق دور التدقيق الداخلي كآلية محورية لتقييم أنظمة المعلومات الإدارية داخل المؤسسات، ولقياس مدى التزام الموظف وانتمائه إلى منظمته، باعتباره أحد الشروط الجوهرية لتحقيق الأداء المؤسسي الفعال؛ إذ لا يمكن تحقيق الأثر الفعلي لأي نظام دون وجود هذا الانتماء.

بدأت الشركات تطلب تدقيقًا شاملاً لا يقتصر على الجوانب المالية والمحاسبية فحسب، بل يمتد ليشمل المجالات الإدارية، وإدارة النظم، وذلك بهدف تحديد نقاط القوة والضعف في أنظمتها التشغيلية. وبهذه الطريقة، يتم ضمان تقديم توصيات قابلة للتنفيذ تعزز من فعالية الأداء المؤسسي.

بوجه عام، لا يمكن إدارة معدل التغير الاقتصادي في أي دولة من خلال التشريعات فقط، إذ إن العملات والأسواق تتكيف مع سلوك السوق والواقع الديناميكي. وعلى المنوال ذاته، لا يُطبق التدقيق الداخلي بناءً على قوانين نمطية صادرة عن الهيئات الرقابية فحسب، بل يستند إلى طبيعة الأنشطة الفعلية للمؤسسة، ويجب أن يتوافق مع متطلبات العلوم الإدارية وتطور التكنولوجيا.

وفي الوقت الراهن، تتجه المؤسسات نحو تعزيز قدراتها من خلال تبني مفاهيم الجودة الشاملة، والتفوق الإداري، وأنظمة المعلومات الحديثة، ومناهج الإدارة العلمية، بهدف تحسين الأداء المؤسسي بشكل نوعي وقابل للقياس، وتلبية احتياجات أصحاب المصالح، بما في ذلك العملاء والمستخدمين والمستفيدين.

في هذا السياق، يُعد نظام التدقيق الداخلي أداةً محورية، إذ تسهم تقييماته المستمرة في تعظيم النتائج من حيث الكفاءة، والفعالية، والاقتصاد، بالإضافة إلى توفير مؤشرات تدعم تطوير المنظمات. ويتم تنفيذ هذه الأنظمة الرقابية من خلال عمليات تدقيق دورية، تُجرى ضمن فترات زمنية محددة، لتشخيص القيود والمشاكل والمخاطر والثغرات التشغيلية، باعتبارها جزءاً أساسياً من التقييم الشامل للأداء المؤسسي.

ومن هنا، فإن تنسيق أعمال التدقيق الداخلي يشكّل دعماً مباشراً لتحقيق أهداف المؤسسة، ويزداد هذا الدور أهمية عند إجراء تدقيقات متخصصة، لا سيما تلك التي تتجاوز النطاق المالي لتشمل الجوانب التشغيلية والإدارية. إذ تسهم نتائجها في إعادة توجيه الأنشطة التجارية وتحقيق تكيف استراتيجي مع بيئة العمل المتغيرة.

وبحسب Spencer Pickett K.H، فإن التدقيق الداخلي يحتل موقعاً مركزياً في نظام حوكمة الشركات، حيث يشهد تطورات جوهرية في مجالات التدقيق، الحوكمة، إدارة المخاطر، والرقابة الداخلية. ويؤكد في هذا السياق:

"إن التحديات التي يواجهها العالم اليوم، في ظل التغيرات المتسارعة، تفتح فرصاً واسعة أمام الإدارة ومجالس الحوكمة. كما تُبرز الحاجة إلى وجود تدقيق داخلي فعال. ففي هذه الفترات التي تشهد تحولات مستمرة، يصبح التدقيق الداخلي عاملاً حاسماً لتحقيق كفاءة العمليات، وفعالية الرقابة، والإدارة السليمة للمخاطر، وبالتالي دعم حوكمة مؤسسية قوية. وفي بعض الحالات، يمثل التدقيق عنصراً محورياً لبقاء المؤسسة ذاتها". (Pickett, 2007, p. 45)

أما Valeriano Ortiz، فيؤكد أن مفهوم التدقيق في أصله يرتبط بالاستماع إلى المدقق، غير أن المعنى الحديث لهذا المصطلح تجاوز هذا الفهم الضيق ليشمل نطاقاً أوسع، حيث أصبح يشير إلى عملية منهجية تشمل التحقيق والتحليل للوصول إلى الأسباب والنتائج. وقد كان التدقيق الداخلي في بداياته فرعاً من التدقيق الخارجي، لكنه تطور اليوم ليصبح تخصصاً مهنيًا قائمًا بذاته، يُمارس ضمن مجالات متعددة من بينها العلوم الإدارية والمحاسبية. (Valeriano Ortiz, 1997, p. 25)

ويُعرّف التدقيق بأنه الفحص الموضوعي والمنهجي للعمليات المالية والإدارية، يُجرّيه متخصصون بعد تنفيذ هذه العمليات بهدف تقييمها والتحقق من صحتها، مع إعداد تقرير يتضمن الملاحظات، والاستنتاجات، والتوصيات، والحكم المهني النهائي.

في السياق ذاته، يرى Rosenberg, J. M. أن التدقيق الداخلي يُمارس من داخل الشركة بشكل مستمر، ويشمل إلى جانب فحص العمليات، تقييم السلوك التنظيمي للمديرين والعاملين. (Rosenberg, 1994, p. 47)

أما Nudman – Puyol، فيُعرّف التدقيق التشغيلي بأنه: "الفحص النقدي، المنهجي، وغير المتحيز لإدارة الكيان، بهدف تحديد مدى فعالية تحقيق الأهداف المقررة مسبقاً، وكفاءة استخدام الموارد واقتصاديتها، وتقديم التوصيات التي من شأنها تحسين الأداء الإداري مستقبلاً". (Nudman & Puyol, 2008, p. 58)

أما Pardo Vega, M. Julio فيعرف التدقيق الإداري بأنه: "فحص وتقييم شامل، يتم بطريقة موضوعية، منهجية، تحليلية، بناءً، ومستقلة لأداء المؤسسة، ولإجراءاتها وعملياتها التشغيلية ونتائجها، إلى جانب مدى ملائمة وكفاءة استخدام مواردها وطريقة إدارتها؛ ويُنفذ هذا التقييم من قبل خبير مختص بهدف تقديم توصيات تُسهم في تحسين الأداء الاقتصادي، ورفع مستويات الكفاءة والفعالية، وتحقيق الأهداف المؤسسية". (Pardo Vega, 2007, p. 36)

ويؤكد Leonard, Williams P. أن التدقيق الإداري يمثل: "فحصاً شاملاً وبنّاءاً للهيكل التنظيمي في الشركة أو المؤسسة أو الكيان الحكومي، بما في ذلك أساليب الرقابة، وطرق التشغيل، واستخدام الموارد البشرية والمادية". (Leonard, 1991, p. 28)

أما Harlod, Koontz و Heinz Weihrich فيعتبران التدقيق الداخلي أداة فعّالة ضمن أدوات الحوكمة المؤسسية، إذ يُمثل تقييمًا دوريًا ومستقلًا للعمليات المالية والمحاسبية وغيرها. وعلى الرغم من ارتباطه تقليديًا بتدقيق الحسابات، فإن التدقيق التشغيلي في صيغته الأحدث يُعنى بتقييم العمليات ذاتها، عبر مقارنة النتائج الفعلية مع المخططة. (Koontz & Weihrich, 2008, p. 52)

وبناءً على ذلك، فإن المدققين التشغيليين لا يكتفون بالتحقق من تطابق الحسابات مع الواقع، بل يمتد عملهم إلى تقييم السياسات والإجراءات، وطرق استخدام السلطة، وجودة القيادة، وفعالية الأساليب، وتحديد المشكلات الجوهرية في العمليات المؤسسية.

كما يشير GRUPO CULTURAL S.A. إلى أن "التدقيق التشغيلي يهدف إلى تحديد ما إذا كان نظام التدقيق الداخلي القائم داخل الشركة هو الأمثل لضمان تنفيذ المعاملات المختلفة بأكثر الطرق كفاءة. ويتعلق الأمر بتحليل لا يقتصر على العملية المحاسبية فحسب، بل يشمل أيضًا مختلف الإجراءات المرتبطة بها". (GRUPO CULTURAL S.A., 2005, p. 61)

وفي السياق ذاته، يوضح كل من ARENS, Alvin A. و James K. LOEBBECKE أن التدقيق التشغيلي هو مراجعة تحليلية لأي جزء من العمليات وأساليب تشغيل المؤسسة، بهدف تقييم مدى كفاءتها وفعاليتها. وعند الانتهاء من هذا النوع من التدقيق، غالبًا ما تتطلع الإدارة إلى الحصول على توصيات عملية تساهم في تحسين أدائها التشغيلي. (Arens & Loebbecke, 2010, p. 63)

كما يشير إلى أن هناك تباينًا في المصطلحات المستخدمة؛ إذ يفضل البعض استخدام "التدقيق الإداري" أو "تدقيق الأداء" بدلاً من "التدقيق التشغيلي" عند وصف عملية تدقيق فعالة وكفاءة العمليات. ويصف بعض الباحثين التدقيق التشغيلي بأنه يشمل أيضًا تقييم نظام الرقابة الداخلية واختبار مدى فعاليته كجزء لا يتجزأ من عملية التدقيق. في المقابل، لا يرى آخرون فرقًا جوهريًا بين مفاهيم "تدقيق الأداء"، "التدقيق الإداري"، و"التدقيق التشغيلي".

وبناءً على ما سبق، يُعد التدقيق المستقل والمتكامل لكافة عمليات المؤسسة، بصورة موضوعية ومنهجية وتحليلية، وسيلة فعالة للتحقق من مدى ملاءمة السياسات والإجراءات المعتمدة، ومدى الالتزام بالمعايير، وكفاءة استخدام الموارد من حيث الكلفة والجدوى، ومدى تحقيق الأهداف الاستراتيجية، من أجل تعظيم النتائج التي تعزز تطوير الشركة.

علاوة على ذلك، يهدف التدقيق الإداري، على غرار التدقيق المالي، بالدرجة الأولى إلى الكشف عن المخالفات التي قد يرتكبها الموظفون أثناء تنفيذ مهامهم، وذلك بغرض تقديم توصيات موضوعية تساهم في تعزيز كفاءة الأداء وتحسين أساليب التسيير داخل الشركة.

كما يسعى هذا النوع من التدقيق إلى تقييم مدى مصداقية الإدارة في تطبيقها للرقابة على الموارد البشرية والمادية، والتحقق من مدى التزامها بتحقيق الأهداف الموضوعية. ويتيح كذلك تقييم مدى امتثال الموظفين في أدائهم للوظائف للمعايير والإجراءات المعتمدة داخل المؤسسة.

ويؤكد Jorge Díaz Musto أن "التدقيق التشغيلي هو فحص بناءً يُجرى بعد تنفيذ العمليات، بهدف قياس مدى كفاءة تطبيق المعايير المستخدمة في مجالات التخطيط، التنسيق، والإدارة، والرقابة على الموارد المتاحة، والتي تم توظيفها لتحقيق الأهداف المحددة. وبناءً على نتائجه، تُقدم توصيات تُستخدم كأدوات لاتخاذ قرارات مستقبلية فعالة". (Díaz Musto, 2003, p. 54)

ويمثل هذا التدقيق عملية تحليلية تقييمية تُترجم إلى مجموعة من التوصيات التي تتناول بنية الكيان، وخطته، وعملياته، وموارده البشرية، وتحدياته التنظيمية.

وفي ذات السياق، يشير Mejía Fernández, Alfonso إلى أن "التدقيق الإداري يُعنى بقياس أداء الإدارة من حيث تبرير العمليات التي تنفذها، ولا يقتصر فقط على مدى توفر المستندات، بل يتطلب وجود مبررات منطقية ومهنية تؤكد أن العملية الإدارية كانت موجهة لحل مشكلة واقعية ترتبط بتحقيق الأهداف". (Mejía Fernández, 2007, p. 47)

وبالتالي، فإن تقييم التزام الإدارة بتحقيق الأهداف يمكن أن يتم من خلال مراجعة العمليات المنجزة خلال فترات زمنية محددة، وتحليل مبرراتها وفقاً لحكم موضوعي. ويستلزم هذا إجراء تحليلًا دقيقًا لوظائف الإدارة، وربطها بالأهداف المحددة، ودراسة نتائج الأعمال بشكل متكامل، وهو ما يُعدّ من الركائز الأساسية في تعزيز حوكمة الشركات وتفعيل مبادئ الشفافية والمساءلة.

ويشير Philip M. Faucett إلى أن التدقيق الإداري هو في جوهره "عملية تقييم ذاتي داخلية، وليست مجرد اختبار خارجي، تهدف إلى كشف مواطن القوة والضعف في السياسات الإدارية للشركة وكيفية تطبيقها في الواقع العملي". (Faucett, 1982, p. 41)

من هنا، يمكن القول إن التدقيق الإداري يتجاوز النطاق الضيق للتقييم المالي، ليقدم بدلاً من ذلك رؤية شمولية حول طريقة تسيير الشركة، كما يدعم اتخاذ قرارات تصحيحية بشأن الإجراءات الإدارية من أجل تعزيز الكفاءة التشغيلية على المدى المتوسط والطويل.

ويُطرح في هذا السياق تساؤل جوهري حول الفرق بين التدقيق الإداري والتدقيق الداخلي. فبينما يركّز التدقيق الداخلي على تشخيص الوضع الحالي للمؤسسة ضمن لحظة زمنية معينة، وتحليل اتجاهاتها المستقبلية في ضوء الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، فإن التدقيق الإداري يتمحور أساسًا حول تقييم جودة الإدارة ذاتها وكفاءتها كأسلوب ومنهج إداري.

ويُعد التدقيق الداخلي أشمل من التدقيق الإداري، إذ يغطي النظام المؤسسي ككل، ويرتبط بشكل وثيق بمبادئ الحوكمة، لا سيما الشفافية والمساءلة وإدارة المخاطر. أما التدقيق الإداري، فينصبّ على مراجعة ممارسات التسيير بهدف تحديد مدى تحقيق الأهداف وتحسين أساليب العمل.

وفي إطار تطبيق التدقيق الوقائي، برزت توجهات حديثة، من أبرزها تطوير آليات تقييم فردي لمديري الوحدات التنفيذية. وتعتمد هذه الآليات على معايير دقيقة لقياس الأداء، تستند إلى تحقيق أهداف قابلة للقياس الكمي. ورغم الانتشار الواسع لهذا الأسلوب، إلا أن فعاليته ما تزال محل نقاش.

ومن بين الاتجاهات الحديثة في التدقيق الوقائي، يبرز توجه آخر يتمثل في تقييم أداء المديرين باعتبارهم قادة إداريين داخل مؤسساتهم، بناءً على أدوارهم الفعلية في الوظائف التنفيذية. ويُعد هذا التوجه حديثًا نسبيًا ولا يزال تطبيقه محدودًا ويُعدّ في مرحلة تجريبية. (Nudman & Puyol, 2008, p. 91)

ومن خلال التدقيق الداخلي، يتم تحليل الوضع العام للمؤسسة لتحديد موقعها الحالي، ورصد الاتجاه الذي تسير نحوه في ضوء البرامج المعتمدة، وتقييم مدى توافق تلك المسارات مع الأهداف المنشودة، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة إلى مراجعة أو تعديل في الخطط التشغيلية أو الاستراتيجية لتحقيق تلك الأهداف.

إن السياسات والأهداف المعتمدة في المؤسسات عرضة للتقادم نتيجة للتغيرات المتسارعة في البيئات الاجتماعية، التكنولوجية، والسياسية. وفي هذا السياق، يُعد التدقيق الداخلي أداة تنظيمية ضرورية تفرض على الإدارة العليا مواجهة تلك المتغيرات بوعي وفعالية، بما يضمن التكيف المستمر وتعزيز مقومات الاستمرارية والريادة.

وفيما يتعلق بأهمية التدقيق الإداري، Fernando Hernández Rodríguez إلى أن التوسع الكبير في حجم وتعقيد المؤسسات العامة والخاصة، نتيجة النمو السكاني وتطور احتياجات المجتمع، فرض على الإدارة العليا نقل جزء من صلاحياتها إلى مستويات تنظيمية أدنى. وقد أدى ذلك إلى تراجع قدرة

المديرين على الإشراف المباشر أو الإحاطة الكاملة بكافة تفاصيل سير العمل داخل المؤسسة.
(Hernández Rodríguez, 1999, p. 73)

ومن هذا المنطلق، ظهرت الحاجة إلى التدقيق التشغيلي كأداة رقابية ذات بُعد إداري واستراتيجي. فهو لا يكتفي بإبداء الرأي حول مدى موثوقية القوائم المالية أو كفاءة نظام الرقابة، بل يتعمق في كشف أوجه القصور والاختلالات التي تعيق الكفاءة الاقتصادية والفعالية الإدارية، ويقترح أنجع السبل لإنجاز المهام بأقل كلفة وجهد ووقت.

ويُعدّ هذا التحول في النظرة إلى التدقيق التشغيلي خطوة مهمة نحو تجاوز الصورة النمطية للمدقق باعتباره مجرد فاحص مالي، ليُصبح شريكاً فعلياً في تحسين الأداء المؤسسي. فهو عنصر فاعل يتمتع بقدرات تحليلية، إبداع فكري، رؤية استراتيجية، إضافة إلى تأهيل مهني عالٍ يمكنه من تقديم رؤى نقدية بناءة وتوصيات فعالة.

إن تعزيز تطبيق التدقيق التشغيلي يساهم في تسريع وتيرة التنمية من خلال بناء مؤسسات أكثر كفاءة ومرونة، ويوفر قاعدة صلبة لتحسين الإجراءات والخطط. ومن هنا، فإن إدراك المهنيين لأهمية هذا النوع من التدقيق أصبح ضرورة ملحة، لما له من أثر كبير في دعم استدامة المؤسسات وتحقيق أهداف الحوكمة الرشيدة.

من جانب آخر، يؤكد José Joaquín Ortiz B. & Armando Ortiz B. أن التدقيق الداخلي يُعدّ فحصاً مهنيّاً، موضوعيّاً ومنهجيّاً للعمليات المالية أو الإدارية، يتم تنفيذه بعد إتمام العمليات، ويُقدّم بوصفه خدمة استشارية للإدارة، دون أن يكون جزءاً من العمليات ذاتها. ويهدف هذا التدقيق إلى التحقق من صحة الإجراءات وتقييمها، عبر إعداد تقارير تتضمن ملاحظات دقيقة، واستنتاجات موضوعية، وتوصيات عملية. (Ortiz B. & Ortiz B., 2000, p. 122)

وعليه، يُعدّ جوهر نظام الرقابة الداخلية قائماً على الإجراءات المتخذة لضمان توافق الأداء مع المعايير المعتمدة والتوجهات المؤسسية. ولأجل اتخاذ قرارات فعالة، تحتاج الإدارة إلى معلومات دقيقة وتوقيت مناسب، وهو ما يوفره التدقيق الداخلي من خلال تقييم النتائج المتحققة في ضوء السياسات والإجراءات المعتمدة.

بهذا المعنى، فإن التدقيق الداخلي يُمثل أداة رقابة "بعديّة" فعّالة، تُمكن الإدارة من تحليل وتقييم العمليات المكتملة، بما يعزز من فعالية الرقابة الوقائية والتصحيحية، ويُكمل حلقات الحوكمة الداخلية من حيث الشفافية والرقابة والمساءلة.

وتتمثل الوظيفة المحورية للمدقق الداخلي في تقديم الرأي والمشورة، لا في التدخل المباشر أو التعديل في العمليات الجارية. فمهمته هي إجراء تحليلات ومراجعات موضوعية ومستقلة للإجراءات الحالية، وتقديم تقارير تقيّم الوضع القائم وتوصي بتحسينات، ليتم اعتمادها من قبل الإدارة المسؤولة عن التنفيذ والتسيير. نظرًا لمعرفته العميقة بهيكل المؤسسة، وسياساتها وإجراءاتها، وتواصله المباشر مع مختلف المستويات الوظيفية، فإن المدقق الداخلي يُشكل حلقة وصل هامة تساهم في تحسين الاتصال الداخلي، وضمان تدفق المعلومات بين الوحدات التنظيمية، الأمر الذي يعزز من كفاءة صنع القرار داخل المؤسسة. ومن بين أبرز مكاسب وجود نظام تدقيق داخلي فعّال، تمكين الهيئات العليا للرقابة من توجيه جهود التدقيق الخارجي نحو المجالات الحساسة والاستراتيجية، استنادًا إلى الثقة في نتائج التدقيق الداخلي، ما يساهم في ترشيد الوقت وتخصيص الموارد الرقابية بشكل أكثر فاعلية.

لذلك، تحرص الجهات الرقابية العليا في القطاع العام على دعم وتعزيز أنظمة التدقيق الداخلي داخل المؤسسات الخاضعة لإشرافها، وتشجع على استثمار تقارير المدققين الداخليين والاستفادة منها ضمن عمليات التقييم الخارجي المستقل.

وفي هذا السياق، يُعرّف Arthur W. Holmes التدقيق الداخلي بأنه وظيفة استشارية تُنفذ من داخل المؤسسة وبإشراف إدارتها، تهدف إلى تعزيز الكفاءة وتحسين الأداء، دون أن تكون ذات طابع تنفيذي مباشر أو رقابي تقليدي. (Holmes, 1984, pp. 14-18)

وعليه، يُعد التدقيق الداخلي أحد المكونات الأساسية لنظام الحوكمة المؤسسية، ويُوفر للإدارة العليا أداة استراتيجية لاتخاذ قرارات مدروسة، وتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد، مما يساهم في تحسين الأداء التنظيمي واستدامة المؤسسة.

يقوم المدقق الداخلي بتصميم وتقييم الإجراءات المالية والتشغيلية داخل المؤسسة، ويضطلع بمراجعة السجلات المالية والمحاسبية، وكذلك فحص عمليات التشغيل وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية المعتمد.

كما يعمل على تلخيص نتائج التحقيقات الدورية التي يجريها، ويقدم توصيات عملية تهدف إلى تحسين الأداء وضمان كفاءة الإجراءات، مع رفع تقارير مفصلة للإدارة العليا تتضمن أبرز الملاحظات والنتائج.

ومن المفترض أن تركز التقارير المالية والتشغيلية المقدمة إلى الإدارة العليا على الآثار المستقبلية للقرارات المتخذة والخطط الاستراتيجية المعتمدة، لا سيما فيما يتعلق باستدامة الأداء وتحقيق أهداف الحوكمة المؤسسية. وعلى الرغم من أن المدقق الداخلي يتبع من الناحية التنظيمية للإدارة، فإن واجبه المهني يحتم عليه الالتزام التام بالموضوعية والاستقلالية في الأداء.

وفي هذا الإطار، يشير James A. F. Stoner و R. Edward Freeman إلى أن التدقيق الداخلي يتم من قبل كوادرات داخلية في المنظمة، ويهدف أساساً إلى تقديم ضمانات معقولة بأن الأصول مصونة بشكل جيد، وأن السجلات المالية دقيقة وموثوقة بما يكفي لإعداد القوائم المالية وفقاً للمعايير المحاسبية السليمة. (Stoner & Freeman, R. Edward, 1995, pp. 77-80)

يُعد التدقيق الداخلي أداة استراتيجية محورية تسهم في تعزيز حوكمة الشركات، من خلال دعم الإدارة في تقييم الكفاءة التشغيلية ومراقبة الأنشطة بشكل مستمر. ويشمل ذلك تحليل فعالية نظام التدقيق الداخلي في تحقيق الأهداف التنظيمية، وتقييم دقة وجودة التقارير الداخلية، مع تقديم توصيات تهدف إلى تحسين النظم المعتمدة. وتُعرف هذه الممارسة أيضاً باسم "التدقيق التشغيلي" أو "التدقيق على الأداء التشغيلي".

يمكن تنفيذ هذا النوع من التدقيق كنشاط مستقل ضمن المؤسسات الصغيرة عبر أفراد من القسم المالي، أو من خلال فريق دائم للتدقيق الداخلي في المؤسسات الكبرى. ويتباين نطاق وعمق التدقيق بحسب حجم المؤسسة، وتعقيد عملياتها، وسياساتها التنظيمية، إذ يمكن أن يتراوح من مراجعة محدودة لبعض الإجراءات إلى تقييم شامل للسياسات والعمليات التشغيلية.

يُوفر التدقيق الداخلي الشامل تقييماً متكاملًا يتجاوز فحص نظام التدقيق الداخلي ليشمل تحليل السياسات والإجراءات المعتمدة، وآليات استخدام السلطة، ومدى كفاءة وفعالية الأساليب الإدارية المطبقة. وبهذا المفهوم، يُعد التدقيق الداخلي وسيلة تمكّن الإدارة من تعزيز تصحيح الأداء المؤسسي ذاتياً، من خلال ما يُعرف بالتغذية الراجعة المؤسسية، مما يسهم في دعم استمرارية تحسين حوكمة الشركات.

ورغم تمايز دور المدقق الداخلي عن نظيره الخارجي في بعض الجوانب، إلا أن كليهما يشتركان في الهدف العام المتمثل في تقييم مدى موثوقية القوائم المالية، وصحة وسلامة البيانات المحاسبية.

يشمل نطاق الخدمات التي يقدمها المحاسبون العموميون المعتمدون مجموعة واسعة من خدمات الاستشارات الإدارية، تشمل مجالات: المحاسبة، المالية، إدارة الموارد البشرية، التكاليف، التوزيع، السياسات العامة لمعالجة البيانات، أنظمة المعالجة الإلكترونية للمعلومات، وتقنيات بحوث العمليات.

وفي هذا الإطار، قد يُكلف المدقق الداخلي من قبل الإدارة بإجراء مراجعات دورية للسجلات والتقارير، وتقديم توصيات مهنية تساعد على تحسين الأداء وتعزيز جودة الأنشطة التشغيلية. وعلى عكس المدقق الداخلي، فإن المدقق الخارجي يُعد جهة مستقلة تُستعان بها لإجراء تقييم شامل وموضوعي للوضع المالي للمؤسسة، وتقديم رأي مهني حول نتائج العمليات وموثوقية القوائم المالية. ويحظى المدقق الخارجي بثقة مجموعة واسعة من أصحاب المصلحة مثل: الإدارة، المالكون، الدائنون، الجهات التنظيمية، النقابات، وغيرهم.

ونظرًا لأهمية الدور الرقابي للمدقق الخارجي، فإنه ملزم بالتحلي بأعلى درجات الاستقلالية والموضوعية، مع ضرورة امتلاكه للحكم المهني المستقل والكفاءة الفنية التي تُمكنه من أداء مهامه بنزاهة وتجرد. ولا يُحمل المدقق مسؤولية محتوى القوائم المالية التي أعدتها الإدارة، بل تقع مسؤوليته في إصدار رأي فني ومهني مستقل بشأن صحتها وامتثالها للمعايير المحاسبية.

ويتجلى السلوك المهني للمدقق الخارجي في ثلاث خصائص رئيسية: الاستقلالية المهنية، الكفاءة التقنية، والنزاهة الأخلاقية. وتُعد هذه الخصائص ضرورية لحماية ثقة السوق وتحقيق الشفافية، وهي من المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات الفعالة.

وفي هذا السياق، تدور نقاشات مهنية حالية حول العلاقة بين استقلالية المدقق وتقديم خدمات الاستشارات الإدارية. حيث تنقسم الآراء إلى مدرستين فكريتين:

ترى المدرسة الأولى أن تقديم خدمات استشارية من قبل نفس المدقق الذي يتولى تدقيق القوائم المالية للمؤسسة قد يُعرض استقلاليته للخطر، لأنه قد يتورط بشكل غير مباشر في القرارات الإدارية التي يُفترض أن يُقيّمها لاحقًا.

في المقابل، ترى المدرسة الثانية أن الاستقلالية تظل قائمة طالما أن الخدمات المقدمة تقتصر على الطابع الاستشاري فقط، أي دون أن يتدخل المدقق في اتخاذ قرارات تنفيذية، أو يضطلع بمهام تشغيلية.

هذه الإشكالية توضح أهمية التفريق بين التدقيق الداخلي والاستشارات الإدارية من جهة، والتدقيق الخارجي من جهة أخرى، لا سيما حين يُنظر إليهم كأدوات داعمة لتحقيق متطلبات الحوكمة المؤسسية، مثل الشفافية، المساءلة، وإدارة المخاطر.

وعليه، فإن التوافق بين المدرستين الفكريتين بشأن استقلالية المدقق يمكن تحقيقه من خلال التمييز الواضح بين نوعين من الخدمات:

- الخدمات الإدارية، التي تتضمن مباشرة مهام تنفيذية واتخاذ قرارات إدارية فعلية، مما يؤدي إلى فقدان الاستقلالية المهنية.

- الاستشارات الإدارية، التي تقتصر على تقديم النصح والتوصية، دون تدخل مباشر في القرارات التشغيلية، وهي ممارسة مقبولة ومشروعة في إطار مهنة المحاسبة، بشرط الحفاظ على الاستقلالية الفكرية.

ومن جهة أخرى، لضمان موثوقية المعلومات المالية المدرجة في القوائم المحاسبية، ينبغي على المدقق جمع أدلة كافية وملائمة. ويمكن أن تتوفر هذه الأدلة عبر:

- الوثائق والبيانات المتاحة منذ بدء عملية التدقيق؛

- المعلومات التي يتم الحصول عليها أثناء الفحص الميداني؛

- أو عبر الاستنتاجات المنطقية المبنية على التحليل النقدي للمعلومات.

ويُعد الفرق الجوهرية بين التدقيق المالي والتدقيق التشغيلي (أو العملي) مرتبطاً بالغرض الأساسي من عملية الفحص:

يركّز التدقيق المالي على التحقق من دقة التسجيل المحاسبي للبيانات التاريخية، ومدى امتثالها للمعايير المحاسبية المعتمدة.

في حين يسعى التدقيق التشغيلي إلى تحليل الأداء المؤسسي من حيث الكفاءة، الفعالية، والإنتاجية، وتقييم مدى استخدام الموارد لتحقيق الأهداف التنظيمية.

ويُعنى التدقيق التشغيلي بتقييم الأداء الحالي بهدف تحسين المستقبل، إذ يُركز على الفعالية التنظيمية، وكفاءة العمليات، بخلاف التدقيق المالي الذي يُركز على الماضي ويُعالج مدى دقة السجلات في ضوء الأحداث التي وقعت فعليًا.

وهذا الاختلاف في الأهداف يعكس أهمية الجمع بين النوعين ضمن منظومة رقابية متكاملة تساهم في تحقيق الحوكمة الرشيدة، إذ يُسهم التدقيق التشغيلي في التوجيه الاستراتيجي وتحسين الأداء، بينما يوفر التدقيق المالي ضمانًا حول عدالة العرض المالي والشفافية المحاسبية.

في حين تُوجّه تقارير التدقيق المالي عادةً إلى الجهات الخارجية مثل المساهمين، البنوك، أو الهيئات التنظيمية، فإن تقارير التدقيق التشغيلي تُوجّه بالأساس إلى الإدارة العليا، وتُعنى بدعم قراراتها وتوجيهها نحو تحسين الأداء المؤسسي.

يغطي التدقيق التشغيلي نطاقًا واسعًا من الأنشطة المرتبطة بالكفاءة والفعالية داخل المؤسسة، وتشمل تقييمات متعلقة بوظائف متعددة، مثل:

- قياس مدى فاعلية برنامج إعلاني في الوصول إلى الجمهور المستهدف؛
 - أو تقييم كفاءة العاملين في خطوط الإنتاج من حيث تحقيق الأهداف بأقل تكلفة.
- في هذا السياق، تُعرّف الفعالية بأنها القدرة على تحقيق الأهداف المرجوة، مثل إنتاج وحدات خالية من العيوب، بينما تُشير الكفاءة إلى الاستخدام الاقتصادي للموارد للوصول إلى تلك الأهداف، كتقليل تكاليف الإنتاج مع الحفاظ على الجودة.

ووفقًا لهيكل الرقابة الداخلية الفعال، تسعى الإدارة إلى تحقيق ثلاثة أهداف رئيسية:

- موثوقية التقارير المالية؛
- الامتثال للقوانين والأنظمة السارية؛
- تحقيق الكفاءة والفعالية في العمليات.

ويظهر أن الهدف الثالث يرتبط مباشرةً بالتدقيق التشغيلي، بينما يؤثر الهدفان الأول والثاني بشكل غير مباشر في فعالية النظام ككل. فمثلاً، توافر معلومات مالية دقيقة يُعد شرطاً أساسياً لاتخاذ قرارات استراتيجية سليمة تتعلق بالإنتاج أو التسعير، في حين أن عدم الامتثال للقوانين الدولية، مثل قانون مكافحة الممارسات الأجنبية الفاسدة، قد يعرض المؤسسة لغرامات وعقوبات تؤثر في سمعتها واستمراريتها.

تُظهر هذه الفقرة تمايزاً جوهرياً بين التدقيق المالي والتدقيق التشغيلي، خاصة من حيث غرض تقييم نظام الرقابة الداخلية ونطاق هذا التقييم:

أ. الغرض من تقييم الرقابة الداخلية

- في التدقيق الداخلي، يُستخدم تقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد مدى الحاجة إلى تنفيذ اختبارات تفصيلية تدعم عرض القوائم المالية بعدالة ودقة.
- أما في التدقيق التشغيلي، فيُستخدم التقييم لتحديد مدى فاعلية وكفاءة نظام الرقابة في تحقيق الأهداف التشغيلية، وتقديم توصيات للإدارة بشأن تحسين الأداء العام للمؤسسة.

مثال توضيحي:

عند فحص المدقق لإجراءات تفادي إصدار فواتير مكررة:

- في التدقيق التشغيلي، يهتم المدقق بمدى فعالية النظام في الحفاظ على رضا العملاء وضمان تحصيل المستحقات في الوقت المناسب.
- في التدقيق المالي، يكون الهدف تقنياً أكثر، ويتمثل في تقليل حجم اختبارات المطابقة المتعلقة بالذمم المدينة أو تقارير الإيرادات.

ب. نطاق تقييم الرقابة الداخلية

في التدقيق المالي، يقتصر نطاق التقييم على العناصر المؤثرة في عدالة عرض القوائم المالية. أما في التدقيق التشغيلي، فيشمل أي عنصر يؤثر في كفاءة أو فعالية الأداء، حتى لو لم يكن له تأثير مباشر على القوائم المالية.

على سبيل المثال:

قد يتضمن التقييم في التدقيق التشغيلي تحليل السياسات التسويقية لقياس مدى فعالية الإعلانات في زيادة المبيعات، وهو ما لا يشمل غالبًا نطاق التدقيق المالي.

وفي إطار تصنيف التدقيق التشغيلي، يحدّد كل من Arens و Loebbecke ثلاثة أنواع رئيسية، تتمثل في: (Arens & Loebbecke, 2010, p. 91)

– التدقيق الوظيفي:

يركّز على تحليل وظائف محددة داخل المؤسسة مثل الشراء، الفوترة أو الإنتاج.

- **الميزة الأساسية:** إتاحة التخصص العميق للمدققين في مجال معين، مما يعزز قدرتهم على تحليل العمليات بدقة وكفاءة، كأن يتولى مهندس إنتاج مراجعة العمليات الفنية داخل خطوط الإنتاج.
- **القصور المحتمل:** محدودية التقييم التكاملي بين الوظائف، مما قد يغفل التداخل أو التفاعل بين الأقسام المختلفة مثل الإنتاج والهندسة.

– التدقيق التنظيمي:

- يعالج الأداء العام للوحدة التنظيمية كالأقسام أو الفروع أو الشركات التابعة، ويهدف إلى تقييم التفاعل والتنسيق بين مختلف الوظائف لتحقيق كفاءة مؤسسية شاملة؛
- يُولي هذا النوع اهتمامًا خاصًا لأساليب التنسيق الإداري وهيكلية الاتصال داخل المؤسسة، وتأثيرها المباشر على الأداء الكلي.

– التدقيق ذو الأغراض الخاصة:

يُنَفَّذ استجابة لطلب محدد من الإدارة، ويُعالج موضوعات معينة مثل:

- كشف أسباب ضعف كفاءة نظام معين؛
- التحقيق في حالات احتيال أو خلل داخلي؛
- تقديم توصيات بشأن تقليل التكاليف التشغيلية أو تحسين الإنتاجية.

وتُسند مهام التدقيق التشغيلي إلى عدة جهات، منها:

- فرق التدقيق الداخلي التي تعمل ضمن المؤسسة؛
- جهات رقابية حكومية؛
- مكاتب المحاسبة العمومية.

ويُعتبر المدقق الداخلي في موقع مثالي لإجراء هذا النوع من التدقيق نظراً لخبرته التراكمية وتفرغه الكامل لمتابعة أنشطة المؤسسة، مما يمنحه رؤية شاملة تساعد على تعزيز الحوكمة وتحقيق الأهداف بكفاءة.

يشغل المدققون الداخليون موقعاً استراتيجياً متميزاً يمكنهم من أداء مهام التدقيق التشغيلي بكفاءة، نظراً لقربهم من العمليات اليومية واطلاعهم العميق على تفاصيل أنشطة المؤسسة. ويُلاحظ في بعض الأدبيات استخدام مصطلحي "التدقيق الداخلي" و"التدقيق التشغيلي" بصورة متبادلة، إلا أن هذا الاستخدام لا يعني بالضرورة التطابق بينهما؛ إذ لا تُنفَّذ جميع أعمال التدقيق التشغيلي حصرياً من قبل المدققين الداخليين، كما أن نطاق مهام المدقق الداخلي يتجاوز هذا النوع من التدقيق ليشمل المهام المالية والرقابية الأخرى.

تتمثل إحدى مزايا فرق التدقيق الداخلي في تفرغهم الكامل للعمل داخل المؤسسة، مما يُتيح لهم بناء معرفة تراكمية وعميقة بثقافة المؤسسة وبنيتها التشغيلية، وهو ما يُعد ركيزة جوهرية لتنفيذ تدقيق تشغيلي فعال. ومن أجل تعزيز استقلالية المدقق الداخلي وفعاليتة، عادةً ما يُقدَّم تقرير قسم التدقيق الداخلي مباشرة إلى مجلس الإدارة أو الرئيس التنفيذي، مع ارتباط وظيفي بلجنة التدقيق التابعة للمجلس. هذا الترتيب الهيكلي يعزز من موضوعية المدقق، ويمنحه مساحة للعمل الرقابي بمعزل عن التأثيرات الإدارية المباشرة.

أما المدققون الحكوميون، فإنهم يضطلعون بدورهم في تنفيذ التدقيقات التشغيلية، غالباً كامتداد طبيعي لمهامهم في التدقيق المالي للمؤسسات العامة. ومن جهة أخرى، تساهم مكاتب المحاسبة العمومية، خلال قيامها بتدقيق القوائم المالية التاريخية، في الكشف عن المشكلات التشغيلية وتقديم التوصيات المناسبة لمعالجتها. وعلى الرغم من أن بعض هذه التوصيات تُقدَّم شفهيًا، إلا أن غالبية المكاتب تفضّل صياغتها كتابيًا ضمن "رسالة إلى الإدارة"، ما يُضفي عليها طابعاً رسمياً واحترافياً.

ويُشترط في المدقق التشغيلي، سواء الداخلي أو الخارجي، أن يتحلى بالاستقلالية المهنية، لا سيما عند تقديم التوصيات أو إجراء التقييمات التي قد تؤثر على مسار المؤسسة. فكون المدقق غير مسؤول عن تصميم الأنظمة التشغيلية، لا يُعفيه من مسؤولية تقييم فعاليتها واقتراح تحسيناتها. ولهذا، فإن الكفاءة المهنية تصبح ضرورية لتشخيص المشكلات التشغيلية بدقة وتقديم حلول قابلة للتنفيذ.

أحد التحديات المركزية في التدقيق التشغيلي يتمثل في تحديد معايير دقيقة لتقييم مدى تحقيق الكفاءة والفعالية. ولتجاوز هذه الإشكالية، يلجأ بعض المدققين إلى تبني منهجية تركز على تحليل الأهداف المؤسسية نفسها، وتقييم ما إذا كانت العمليات الحالية تساهم بفعالية في تحقيقها، واقتراح سبل التحسين الممكنة. ومع أن هذه المقاربة قد تكون فعالة بيد مدققين متمرسين، إلا أنها قد تُشكّل عبئاً على المدققين الأقل خبرة، ما يستدعي إرساء معايير محددة مسبقاً لضمان جودة وتناسق نتائج التدقيق.

من المهم أيضاً الإشارة إلى أنه توجد ثلاث مراحل في التدقيق التشغيلي:

– **التخطيط:** تشبه مرحلة التخطيط في التدقيق التشغيلي مثلتها في تدقيق البيانات المالية التاريخية، حيث يبدأ المدقق بتحديد نطاق التدقيق وتبليغه إلى الوحدة التنظيمية المعنية. يتضمن ذلك اختيار الكوادر المناسبة، جمع معلومات خلفية عن الهيكل التنظيمي، وفهم نظام التدقيق الداخلي. كما يتم تحديد الأدلة اللازمة، والتي غالباً ما تشمل دراسة الوثائق، والمقابلات مع المعنيين، والملاحظة المباشرة. وتجدر الإشارة إلى أن استخدام أساليب مثل التأكيد المباشر وإعادة الأداء يكون أقل شيوعاً مقارنة بتدقيق القوائم المالية، نظراً لأن دقة الأرقام ليست الهدف المركزي في هذا النوع من التدقيق، بل الكفاءة التشغيلية والفعالية.

– **تنفيذ التدقيق:** تُعد هذه المرحلة جوهر العملية التدقيقية، حيث يقوم المدقق بتنفيذ المهام الميدانية وفقاً لما تم التخطيط له مسبقاً. وتشمل هذه المرحلة تحليل العمليات، اختبار مدى الالتزام بالإجراءات والسياسات المعتمدة، وتقييم الكفاءة التشغيلية والفعالية. يتم خلال هذه الخطوة جمع الأدلة عبر الملاحظة المباشرة، مراجعة السجلات، وإجراء المقابلات مع المسؤولين المعنيين. ويُراعى أن تتم المراجعة بأسلوب موضوعي وغير منحاز، مع توثيق جميع الملاحظات والمكتشفات بدقة، تمهيداً لصياغتها في التقرير النهائي. تعتمد جودة هذه المرحلة على خبرة المدقق، وفهمه لطبيعة العمليات محل المراجعة، ومدى تعاونه مع الأطراف المعنية داخل الوحدة التنظيمية.

– **التقارير والمتابعة:** تختلف تقارير التدقيق التشغيلي عن تلك الخاصة بالتدقيق المالي في عدة جوانب، أبرزها أن تقارير التدقيق التشغيلي غالباً ما تُوجه للإدارة فقط، مع نسخة موجهة للوحدة محل التدقيق، دون وجود أطراف ثالثة معنية. كما يُراعى في إعداد التقرير التشغيلي أن يكون مخصصاً وفقاً لطبيعة المهمة ونطاقها، ويحتوي على توصيات عملية قابلة للتنفيذ لتحسين الأداء أو تقليل التكاليف.

وبحسب ما يشير إليه Blanco Luna, Yanel، فإن التدقيق الشامل يتضمن فحصاً متعدد الأبعاد، يشمل الجوانب المالية، والتقييد بالأنظمة، والرقابة الداخلية، وإدارة الأداء، ضمن نموذج تكاملي يقدم خدمات ضمان شاملة، ويعزز الالتزام بالمصلحة العامة لا سيما في المؤسسات الكبرى.

في هذا السياق، تُسند إلى المحاسب المهني، بمختلف وظائفه الرقابية أو الاستشارية، مسؤولية تتجاوز تلبية حاجات صاحب العمل، لتشمل خدمة المصلحة العامة. وتُترجم هذه المسؤولية كما يلي: (Blanco Luna, 2004, p. 29)

- المدققون الخارجيون يعززون موثوقية البيانات المالية، ما يُمكن المستثمرين والجهات المانحة من اتخاذ قرارات مبنية على معلومات سليمة؛
- التنفيذيون الماليون يساهمون في الاستخدام الرشيد والفعال للموارد؛
- المدققون الداخليون يوفّرون ضماناً على كفاءة نظم الرقابة الداخلية؛
- المستشارون الإداريون يدعمون صناعة القرار السليم والرشيد داخل المؤسسات؛
- خبراء الضرائب يساهمون في شفافية وعدالة النظام الضريبي.

كما يؤكد Daniel Oblitas قائلاً: "من خلال وظيفته الأساسية، المتمثلة في ضمان فعالية أنظمة إدارة المخاطر والرقابة، يتوقع من المدقق الداخلي أن يؤدي دوراً حيوياً في أي نظام ناجح لحوكمة الشركات، من خلال دعمه وتقديمه للمشورة إلى الركيزتين الأساسيتين في تلك الأنظمة: مجلس الإدارة ولجنة التدقيق. تسهم المراجعة الداخلية في تعزيز حوكمة الشركات الجيدة من خلال ضمان فاعلية الأعمال أو الأنشطة التي تقوم بها الشركة". (Oblitas, 2012, p. 45)

ويضيف: "إن أكبر مساهمة يمكن أن تقدمها المراجعة الداخلية تتمثل في ضمان إدارة المخاطر بطريقة صحيحة، وتوفير رقابة داخلية سليمة على العمليات الأخرى، بالإضافة إلى التقييم المستمر للمعلومات المالية والمحاسبية الخاصة بالشركة. كما تشمل هذه المساهمة تقديم تحسينات على العمليات

المختلفة استنادًا إلى التوصيات، بما يضمن عمل الشركة بكفاءة وشفافية، مع الالتزام بالتشريعات ذات الصلة التي تؤثر على نشاطها". (Oblitas, 2012, p. 47)

ويشير أيضًا إلى أن العوامل الرئيسية التي تساهم في تعزيز القيمة المضافة للتدقيق الداخلي داخل المؤسسة تتمثل في الاستقلالية، الموضوعية، والكفاءة المهنية. ولتحقيق ذلك، يُشترط توافر عدة عوامل أساسية للنجاح، من أبرزها: دعم المديرين، وتبني الإدارة العليا لتوصيات التدقيق وتطبيقها، بالإضافة إلى نموذج تنظيمي للتدقيق الداخلي يُعزز من تطوير الكفاءات المهنية لدى المدققين، ويشدد على الالتزام بقيم الوظيفة (كالنزاهة والحياد). كما يتطلب الأمر اعتماد منهجيات مرنة تساعد في التعرف بدقة على المخاطر التي تؤثر على المؤسسة، وترتيبها حسب الأولوية. (Oblitas, 2012, p. 48)

وقد وُضعت معايير ممارسة التدقيق الداخلي من قبل معهد المدققين الداخليين (The IIA)، والذي حدد مبادئ أساسية تمثل ممارسة المهنة، ضمن إطار دولي شامل لتعزيز وظائف التدقيق وإضفاء طابع احترافي وقيمة مضافة عليها. ووفقًا لهذه المعايير، يجب على المدققين الداخليين التمتع بقدر عالٍ من الاستقلالية والموضوعية عند تأدية أعمالهم. وفي هذا الصدد، تشير المعايير إلى ما يلي:

– مبدأ الموضوعية:

وتندرج تحته المعايير التالية: (The Institute of Internal Auditors, 2024, pp. 20–25)

المعيار 2.1 – الموضوعية الفردية (Individual Objectivity)

- المدققون الداخليون يجب أن يحافظوا على الموضوعية المهنية في جميع مراحل أداء خدمات التدقيق الداخلي.
- يتطلب ذلك تبني ذهنية غير منحازة، وإصدار الأحكام بناءً على تقييم متوازن لجميع الظروف ذات الصلة.

المعيار 2.2 – حماية الموضوعية (Safeguarding Objectivity)

يجب على المدققين الداخليين التعرف على التأثيرات الفعلية أو المحتملة أو الظاهرة التي قد تُضعف الموضوعية، وتجنبها أو التخفيف منها.

يشمل ذلك:

- الامتناع عن مراجعة الأنشطة التي كان لهم مسؤولية مباشرة عنها خلال 12 شهرًا سابقًا.
- عدم قبول هدايا أو مزايا مادية أو معنوية قد تؤثر على حيادهم.
- تجنب تضارب المصالح والتأثر بالضغوط التنظيمية أو السياسية.

المعيار 2.3 – الإفصاح عن العوائق التي تمس الموضوعية (Disclosing Impairments to Objectivity)

إذا تأثرت موضوعية المدقق في الواقع أو المظهر، يجب الإفصاح الفوري عن هذه العوائق للمسؤول المناسب (مثل الرئيس التنفيذي للتدقيق).

ويجب اتخاذ الإجراءات المناسبة لمعالجة تلك التأثيرات، وقد تشمل:

- إعادة توزيع المهام.
- تعديل نطاق المهمة.
- أو تفويض جهة خارجية مستقلة.

– مبدأ الاستقلالية:

ويُفصّل هذا المبدأ من خلال المعايير التالية: (The Institute of Internal Auditors, 2024, pp. 45–51)

المعيار 7.1 – الاستقلالية التنظيمية (Organizational Independence)

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق (CAE) أن يؤكد لمجلس الإدارة، مرة واحدة على الأقل في السنة، استقلالية نشاط التدقيق الداخلي.

ويشمل ذلك:

- توثيق العلاقة الإدارية وموقع نشاط التدقيق في الهيكل التنظيمي الرسمي للمنظمة.

- مناقشة أي تهديدات فعلية أو محتملة قد تؤثر على استقلالية نشاط التدقيق.
- تحديد الضوابط والإجراءات اللازم اتخاذها لمعالجة تلك التهديدات، مثل:
 - الإبلاغ المباشر لمجلس الإدارة.
 - توثيق نوع التهديدات وحدتها الزمنية وتأثيرها المحتمل.
 - تقديم مقترحات للحد من تأثير هذه التهديدات أو إزالتها.

المعيار 7.2 – الوصول غير المقيد (Unrestricted Access)

يجب أن يمتلك الرئيس التنفيذي للتدقيق المؤهلات المهنية المناسبة، بما في ذلك:

- المعرفة التقنية العميقة في مجالات المراجعة والمخاطر والرقابة.
 - الكفاءة القيادية في إدارة فريق التدقيق وضمان جودة الخدمات المقدمة.
 - الفهم الجيد لطبيعة أنشطة المنظمة وأهدافها الإستراتيجية.
- يُشجع مجلس الإدارة على تقييم هذه المؤهلات بصفة دورية لضمان بقاء نشاط التدقيق الداخلي قويًا ومهنيًا ومستقلًا.

2.2.2 حوكمة الشركات

شهدت السنوات الأخيرة ضغوطًا متزايدة على المستوى العالمي لتعزيز آليات حوكمة الشركات، وقد بدأت هذه الضغوط تظهر بوضوح منذ مطلع التسعينيات، عندما عبّر المستثمرون عن حاجتهم إلى تمثيل أكبر داخل هيئات إدارة الشركات. وازدادت وتيرة هذه المطالب عقب الأزمة المالية الآسيوية في عام 1997، وبلغت ذروتها مع أزمة الثقة في الأسواق المالية الأمريكية في نهاية عام 2001 وبداية عام 2002، نتيجة الفضائح التي طالت شركات كبرى قامت بتزوير بياناتها المالية لتقديم صورة مضللة للمستثمرين، وهو ما امتد ليشمل أيضًا المدققين الخارجيين والمحليين والماليين ووكالات التصنيف الائتماني.

في استجابة لهذه التطورات، عمدت العديد من الدول إلى إصدار مبادئ توجيهية ومدونات سلوك تُعنى بممارسات حوكمة الشركات السليمة، من أبرزها: إطار التحكم الداخلي المتكامل (COSO) في عام

1992 بالولايات المتحدة، تقارير كادبري (1992)، هامبل (1995)، وترنبل (1999) في المملكة المتحدة، بالإضافة إلى تقارير فينيو (1995-1999) في فرنسا، وأوليفينسيا (1997) في إسبانيا، إلى جانب مبادرات مماثلة في هولندا وكندا وأمريكا اللاتينية.

وقد قام "اللجنة الراعية لمنظمة تريديواي (COSO) " بنشر إطار "الرقابة الداخلية - الإطار المتكامل" عام 1992 لتيسير تقييم وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية داخل الشركات، بما يُمكنها من تحقيق أهدافها. (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 1992) وفي عام 2004، ونتيجة لسلسلة من الفضائح المالية والانتهاكات المؤسسية التي تسببت في خسائر فادحة للمستثمرين والعاملين، وسَّعت COSO نطاق الإطار ليشمل إدارة المخاطر المؤسسية، مطلقة "إطار إدارة المخاطر المتكامل"، مما أتاح للمؤسسات تطوير ممارساتها الرقابية أو اعتماد مقاربة شاملة لإدارة المخاطر. (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2004)

أما "منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD)، وهي منتدى يضم حكومات ثلاثين دولة ديمقراطية، فقد أولت اهتمامًا متزايدًا بموضوع حوكمة الشركات، وقامت بتطوير مبادئ دولية معترف بها في هذا المجال. وتُتيح المنظمة فضاءً لتبادل الخبرات، وتحديد أفضل الممارسات، وتنسيق السياسات بين الحكومات والجهات الفاعلة الأخرى. (OECD, 2023)

وفي الولايات المتحدة، جاء قانون Sarbanes–Oxley كردّ تشريعي حازم على الفضائح المحاسبية التي مسّت أكبر الشركات المدرجة في البورصة. وقد سُمّي القانون باسم واضعيه، السيناتور Paul Sarbanes والنائب Michael Oxley، وكان الهدف منه هو فرض رقابة أكثر صرامة على الشركات، ومنع التلاعب في أسعار الأسهم المنخفضة، وتقليص فرص الاحتيال والإفلاس، بما يضمن حماية حقوق المستثمرين. (Sarbanes & Oxley, 2002)

وفي السياق نفسه، أنشئت لجنة بريطانية عام 1991 ضمّت مجلس التقارير المالية، وبورصة لندن، والمهنة المحاسبية، لدراسة الجوانب التنظيمية والمالية والرقابية في الشركات. وقد صدر عنها تقرير كادبري، الذي تناول ثلاثة محاور أساسية: هيكل مجالس الإدارة، أهمية وظيفة التدقيق، والعلاقة بين المساهمين ومجالس الإدارة، مشدّدًا على ضرورة التوازن بين الرقابة والمساءلة لضمان فعالية حوكمة الشركات. (Cadbury, 1992)

قامت الحكومة البريطانية بالترويج لتقرير تيرنبول، الذي يوفر دليلاً عملياً حول كيفية إدارة الشركات للمخاطر من خلال نظام فعال للرقابة الداخلية. وقد أشار التقرير إلى مجموعة من النقاط الرئيسية، من أبرزها: (Turnbull, 1999, pp. 6-8)

– ضرورة أن تنشئ الشركات نظاماً متكاملًا لإدارة المخاطر يضمن تمكّن الإدارة من الحصول على رؤية شاملة للمخاطر المحتملة وسبل مواجهتها، على أن يشمل النظام ما يلي:

- تقييم وتحكم المخاطر؛
- احتمالية وقوع المخاطر؛
- الأثر المحتمل في حال تحقق المخاطر؛
- قدرة المؤسسة على نقادي أو الحد من هذا الأثر؛
- مدى ملائمة التكلفة مقابل اتخاذ إجراءات وقائية.

– كما أشار التقرير إلى وجوب مراعاة الشركات لأنواع مختلفة من المخاطر، لا سيما غير المالية منها، بما في ذلك:

- المخاطر التشغيلية التي قد تعيق المؤسسة عن العمل بكفاءة وربحية؛
- المخاطر التي تمس سمعة الشركة أو تؤثر على قيمة أسهمها أو أصولها؛
- المخاطر التي قد تؤدي إلى رفع دعاوى قانونية ضد المؤسسة.

لقد تطورت الحوكمة المؤسسية من مفهوم مالي يتعلق بالعائد على الاستثمار المتوقع والمطلوب من قبل المستثمرين، إلى مفهوم يشمل جوانب تتعلق بتصميم المنظمة نفسها والتي تتعلق بالوسائل الداخلية التي يتم من خلالها تشغيل الشركات والتحكم فيها.

ويوصى بأن تلتزم الشركات كافة بهذا الإطار من أجل حماية المستثمرين والموظفين من تداعيات الأعمال غير المحسوبة.

وخلال العقدين الأخيرين، برزت توجهات دولية تسعى إلى تأسيس نظام عالمي من القواعد والمعايير يضمن رقابة فعّالة، وذات مصداقية وسرعة وشفافية، تستهدف الدفاع عن مصالح جميع المساهمين، وبوجه خاص صغار المستثمرين، كما تسعى إلى تدقيق عمليات الإشراف على القرارات التنفيذية والعمليات الإدارية، فضلاً عن الإطار القانوني المنظم لعمل الشركات.

وقد صيغت مجموعة من التعريفات المرجعية لمفهوم حوكمة الشركات، منها:

"يمكن تعريف حوكمة الشركات على أنها الطريقة التي تُمارَس بها السلطة داخل الشركة لإدارة مجموع أصولها ومواردها، بهدف الحفاظ على قيمة الأسهم وتعزيزها لصالح المساهمين، مع احترام الأطراف الأخرى المعنية برسالة الشركة". (Private Sector Corporate Governance Trust, 2002)

"في أوسع معانيه، تتعلق حوكمة الشركات بتحقيق التوازن بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، وبين المصالح الفردية والجماعية. ويُرسَم إطار الحوكمة بهدف تعزيز الكفاءة في استخدام الموارد، إلى جانب فرض المساءلة في إدارتها. وتتمثل أهدافها في تنسيق المصالح بين الشركات والمجتمع والمستثمرين، في حين أن الدافع وراء اعتمادها يتمثل في جاذبيتها للمستثمرين وتعزيز شفافية ونزاهة السوق". (Cadbury, 1992, p. 14)

"حوكمة الشركات هي مجموعة من القواعد والسلوكيات التي تُدار وتُراقب بها المؤسسات، ويُحقَق نموذج الحوكمة الجيد أهدافه إذا ما نجح في إيجاد توازن بين الكفاءة المؤسسية والرقابة، وبين الأداء والامتثال". (Corporate Governance Committee, 2004, p. 7)

"تشير حوكمة الشركات إلى مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة، ومجلس إدارتها، ومساهميها، وأصحاب المصلحة الآخرين. وهي توفر أيضًا البنية والأنظمة التي تُوجَّه من خلالها الشركة، وتُحدَّد أهدافها، ووسائل تحقيق تلك الأهداف، وآليات متابعة الأداء وقياسه". (OECD, 2023, p. 6)

وقد أكدت اللجنة البلجيكية للحوكمة المؤسسية أن الحوكمة الجيدة تُحقِّق التوازن بين الكفاءة المؤسسية والرقابة، وبين الأداء والامتثال، وهو ما يُعدُّ جوهر نموذج الحوكمة الناجح. (Corporate Governance Committee, 2004, p. 7)

كما تُعرَّف حوكمة الشركات في The Journal of Finance على لسان Shleifer & Vishny (1997) بأنها "تتعلق بكيفية ضمان المساهمين في الشركات عوائد استثماراتهم". (Shleifer, 1997, p. 737) في حين يؤكد James D. Wolfensohn، الرئيس السابق للبنك الدولي، في مقال نُشر في صحيفة فايننشال تايمز في يونيو 1999، أن "حوكمة الشركات تتعلق بتعزيز النزاهة، والشفافية، والمسؤولية داخل الشركات". (Wolfensohn, 1999)

في أوائل الثمانينات، بدأت في الولايات المتحدة مبادرات إصلاحية في أنظمة التدقيق والرقابة الداخلية داخل الشركات، قادتها مؤسسات مهنية مرموقة، من أبرزها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وجمعية المحاسبة الأمريكية، ومعهد المدققين الداخليين، ومعهد الإدارة والمحاسبة، ومعهد المديرين الماليين. وقد أسفرت هذه الجهود عن تأسيس لجنة تريڤوواي، التي هدفت إلى الحد من التقارير المالية الاحتيالية. ومن أبرز مخرجاتها إصدار تقرير COSO، الذي قدّم نموذجاً متكاملًا للرقابة الداخلية، مُبررًا في الوقت ذاته الأهمية المتزايدة لحوكمة الشركات.

سلّط التقرير الضوء على ضرورة امتلاك الإدارة العليا وكافة العاملين في المؤسسة فهماً عميقاً لأهمية الرقابة الداخلية، ليس فقط كإجراء رقابي، بل كعملية مدمجة ضمن النشاط التشغيلي للشركة، تؤثر بشكل مباشر على النتائج الإدارية. كما أكد على أهمية أن تتمتع أجهزة التدقيق بدرجة عالية من الاستقلالية عن الإدارة التنفيذية، مع ضرورة توافر الكفاءة والخبرة لدى أعضائها، مما يعزّز من فعاليتها في دعم الحوكمة الرشيدة.

وفي السياق نفسه، تُعد المؤسسة المالية الدولية (CFI)، التابعة لمجموعة البنك الدولي، واحدة من المؤسسات متعددة الأطراف الرائدة في دمج مبادئ حوكمة الشركات ضمن مختلف مراحل دورة الاستثمار. وتؤكد المؤسسة أن اعتماد ممارسات حوكمة فعالة يسهّل على الشركات الوصول إلى مصادر تمويل أوسع، سواء كانت محلية أو دولية، عامة أو خاصة.

وفي هذا الإطار، تجد الشركات الطامحة للإدراج في البورصات العالمية أو جذب استثمارات أجنبية نفسها مطالبة بالامتثال لمعايير حوكمة أكثر صرامة، والتي تمثل شرطاً أساسياً للتعامل مع الأسواق المالية المتقدمة. بالمقابل، فإن الالتزام بهذه المعايير يُمكن أن يمنحها قيمة سوقية أعلى مقارنة بنظيراتها التي تفقر إلى آليات الحوكمة الفعالة. ويُعزز هذا الامتثال من جودة اتخاذ القرار داخل المؤسسات، ويدعم استقرارها المؤسسي، ويُمهّد الطريق نحو تحقيق أهداف الاستدامة والنمو طويل الأمد.

وتؤدّي حوكمة الشركات الجيدة دوراً جوهرياً في تقليل المخاطر، وخلق قيمة مضافة للمؤسسة، وتحفيز الاستثمارات المستدامة، إلى جانب تعزيز شفافية الأسواق المالية. وبوصفها أحد الأعمدة الثلاثة لاستراتيجية الاستدامة لدى المؤسسة المالية الدولية، إلى جانب الجوانب البيئية والاجتماعية، تمكّن الحوكمة الفعالة الشركات من تحمل مسؤولياتها أمام جميع أصحاب المصلحة، بما في ذلك الموظفين، الدائنين،

العلاء، والمجتمع ككل. كما تسهم في تعزيز الامتثال للمعايير البيئية والاجتماعية، ما يعزز بدوره فرص النمو المسؤول والمستدام على المدى الطويل.

وفقاً لما ذكره Juan Carrión Maroto، فإن ذكاء المؤسسة يتجلى في قدرة مديريها على تبني تفكير استراتيجي شمولي، ويتناول في هذا السياق التخطيط الاستراتيجي وأثره على أداء المنظمة، مشيراً إلى أن حوكمة الشركات تُعد من أبرز العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية داخل الشركات. ويؤكد على ذلك بقوله: "حوكمة الشركات تحدد لمن يجب أن تخدم المؤسسة، وكيف يتم تحديد الأهداف والأولويات" ويضيف: "في الوقت الراهن، هناك فصل بين ملكية الشركة وإدارتها، ما يؤدي إلى نشوء سلسلة من الصراعات. ففي كثير من الحالات، لا تتطابق المصالح والأهداف وتقييمات المخاطر بين الإدارة والمساهمين. وهذا يعني أن التحدي الرئيسي في حوكمة الشركات يكمن في كيفية ضبط سلوك المديرين، ولتحقيق ذلك يمتلك المالكون مجموعة من الآليات". (Carrión Maroto, 2007, p. 103)

وفي السياق ذاته، تقدم Juana María Rivera Lirio في دراستها مجموعة من الأهداف التي تتلخص في توفير أدوات ونماذج عملية لمراجعة وتكييف الاستراتيجية المؤسسية لأي منظمة، وتحديد الخطوات الأساسية لتطبيق لوحة قيادة استراتيجية تدمج المسؤولية الاجتماعية للشركات (RSC)، إضافة إلى تحليل الحلول التقنية التجارية الداعمة لمعايير المسؤولية الاجتماعية.

وتشير إلى أن حوكمة الشركات يمكن تناولها من زوايا متعددة، وفقاً للمنظور الإداري المعتمد داخل المؤسسة. فمن الزاوية المالية البحتة، يركز نظام حوكمة الشركات على الأدوات القانونية والآليات التي تضمن حماية حقوق المساهمين وتعزيز قدرتهم على التأثير في إدارة الشركة والدفاع عن مصالحهم. كما تؤكد أن الحوكمة تُدمج اليوم بشكل متزايد ضمن أنظمة الإدارة المؤسسية الحديثة، بوصفها آلية لتقليل المخاطر وتقليص تعارض المصالح بين مختلف الأطراف المعنية، وذلك من خلال تفعيل أنظمة رقابة فعالة وحوافز متوازنة تضمن انضباط الأداء المؤسسي.

وتُبرز الباحثة أن حوكمة الشركات ينبغي أن تكون جزءاً لا يتجزأ من الاستراتيجية الموجهة نحو خلق القيمة داخل المؤسسة، مشيرة إلى أن نماذج تقييم الشركات قد تطوّرت بشكل ملحوظ على مرّ العقود. ففي ثمانينيات القرن الماضي، ركّزت هذه النماذج على التحليل المالي باستخدام النسب والمؤشرات المحاسبية، بينما تحوّلت في تسعينياته نحو التركيز على مفهوم خلق القيمة للمساهمين. أما في الوقت

الراهن، فقد بدأت تدخل في نماذج التقييم عناصر غير ملموسة، من أبرزها الحوكمة الجيدة، وإدارة المسؤولية الاجتماعية للشركات، كعوامل أساسية تؤثر في تقييم الأداء المؤسسي واستدامته. (Rivera Lirio, 2008, pp. 33-36)

تقدم María E. Pucheta Martínez، في كتابها "معلومات واتصال المسؤولية الاجتماعية للشركات"، إطاراً معرفياً متكاملًا يمكن من التفاعل الفعال مع مختلف أبعاد الاستدامة والمسؤولية الاجتماعية للشركات، من خلال تناول الإدارة المسؤولة اجتماعياً للمؤسسة من ثلاث زوايا رئيسية:

- التدقيق الاجتماعي والمحاسبي: تستعرض فيه أحدث المفاهيم المتعلقة بدور المعلومات المالية والتدقيق في تحقيق المساءلة أمام الأطراف المعنية، من منظور اجتماعي. كما تتناول تأثير الممارسات الاحتياطية في إعداد التقارير على المجتمع، وتعرض آليات الحماية القانونية والتوصيات ذات الصلة لضمان جودة المعلومات المالية وقيمتها الاجتماعية. (Pucheta Martínez, 2010, p. 42)

- الإفصاح المؤسسي عن المسؤولية الاجتماعية للشركات: تركز على أهمية الشفافية في الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية، والتنظيم المحاسبي المتعلق بها. وتقدم تحليلاً دقيقاً للمفاهيم والتوجهات والمعايير التي تحكم تقارير الاستدامة، بما يعزز مصداقية الإفصاح المؤسسي. (Pucheta Martínez, 2010, p. 67)

- السمعة المؤسسية: تعالج المفهوم من زاوية تعريفه وقياسه وإدارته، موضحةً علاقته المباشرة بالمسؤولية الاجتماعية للشركات، وأثره في تعزيز الثقة مع الأطراف المعنية. (Pucheta Martínez, 2010, p. 84)

وفي ختام دراستها، تبرز الكاتبة أهمية العلاقة بين السمعة المؤسسية وحوكمة الشركات، مؤكدة أن: "السمعة المؤسسية تُعرّف على أنها التصور الإجمالي حول قدرة المنظمة على تلبية توقعات الأطراف المعنية. ففي حالات عدم اليقين، تعمل كإشارة حول السلوك المتوقع من الشركة، إذ أن أي تقصير في تحقيق تلك التوقعات يعرض رأس مالها المعنوي للخطر. ويُبنى هذا الأصل غير الملموس من خلال تفاعل سلوك المؤسسة مع بيئتها، بمساعدة وسطاء متخصصين، وتبقى العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية والسمعة

المؤسسية علاقة تكاملية لا تطابقية؛ حيث تصف الأولى سلوك الشركة بشكل موضوعي، بينما تمثل الثانية حصيلة التصورات الذهنية للمشاركين فيها". (Pucheta Martínez, 2010, p. 91)

وفي سياق موازٍ، يؤكد Ricardo Fernández García، في كتابه "المسؤولية الاجتماعية للشركات"، أن الاعتبارات الاجتماعية والبيئية والعمالية لا يمكن الاستجابة لها من خلال الأهداف الاقتصادية فقط. ويؤكد على أن المسؤولية الاجتماعية تحولت إلى قيمة مضافة وميزة تنافسية حالية، وستصبح مطلباً أساسياً في المستقبل. ويرى أن التزام الشركات بمسؤوليتها الاجتماعية يتجاوز تعظيم أرباح المساهمين، ليُترجم إلى نتائج اقتصادية محسنة على المدى الطويل.

ويعرّف Fernández García, R. المسؤولية الاجتماعية للشركات بقوله:

"هي نمط في إدارة الشركة يدمج، في صلب الرؤية الاستراتيجية، الجوانب الاجتماعية والبيئية إلى جانب الأهداف التنافسية. وتكتسب الأصول غير الملموسة، مثل رأس المال الفكري، السمعة، والشفافية، أهمية خاصة ضمن هذا النموذج، الذي يتم تبنيه طوعاً، ويُطوّر السياسات المؤسسية لتستجيب لاحتياجات ومطالب أصحاب المصلحة في البيئة المحيطة". (Fernández García, 2009, p. 90)

الحوكمة الجيدة للشركات تمثل مجموعة من المعايير المتعلقة بالإدارة والرقابة، تتبناها المؤسسة بهدف ضمان حوكمة فعالة. وتركّز هذه المعايير على حسن إدارة الشركات، واحترام حقوق المساهمين، وتحديد مسؤوليات مجلس الإدارة، وضمان تدفق المعلومات، بالإضافة إلى الاعتراف بالعلاقات مع الجهات المعنية الأخرى.

تشير نتائج البحث الذي أجراه Ariz Arena، Cuadrado Arizmendi، Ariz Arena García، Castillo، Reyes Salcedo سنة 2005 بعنوان "تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الشركات البيروفية"، إلى أن تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات البيروفية لا يزال في مراحله الأولى، مقارنة بالتجارب المتقدمة في كل من البرازيل والمكسيك. فعلى الرغم من المبادرات التي أطلقتها كيانات خاصة وعامة، مثل لجنة الرقابة الوطنية على الشركات والأوراق المالية (CONASEV)، إلا أن هذه الجهود تظل مشتتة وغير مترابطة. ومن أبرز التحديات التي تُعيق تنفيذ مبادئ الحوكمة في بيرو هو تركّز السلطة في يد قلة من المساهمين، مما يُهدد مبدأي الشفافية والمساواة داخل الشركة.

كما أظهرت الدراسة مؤشرات ضعيفة على وجود علاقة بين تطبيق ممارسات الحوكمة وارتفاع قيمة الشركات قيد الدراسة. لذلك، وبالنظر إلى الأدلة الدولية التي توضح وجود علاقة مباشرة بين تطبيق الحوكمة وزيادة القيمة السوقية، توصي الدراسة بإجراء أبحاث أوسع وأكثر تمثيلاً، باستخدام عينات أكبر من الشركات البيروفية، للحصول على نتائج ذات دلالة إحصائية.

تُبرز أهمية حوكمة الشركات في سياق الحاجة إلى تمويل خارجي من خلال أسواق رأس المال. ففي الوقت الراهن، تعتمد الشركات البيروفية بشكل كبير على التمويل المصرفي وإعادة استثمار الأرباح. وبما أن العديد من رواد الأعمال لا يرون حاليًا ضرورة للجوء إلى سوق رأس المال، فإنهم يعتبرون تطبيق مبادئ الحوكمة مسألة ثانوية. ومع ذلك، وفي ظل توجهات العولمة، وانفتاح الأسواق، وتزايد المنافسة مع الشركات الأجنبية، يُتوقع أن يصبح اللجوء إلى أسواق رأس المال أمرًا لا مفر منه. وعليه، فإن الاستعداد المبكر لتطبيق مبادئ الحوكمة يُعدّ خطوة استراتيجية لتعزيز القدرة التنافسية للشركات البيروفية في المستقبل.

في هذا الإطار، أعدت CONASEV وثيقة بعنوان "المعلومات حول الامتثال لمبادئ الحوكمة الجيدة للشركات البيروفية"، التي تم اعتمادها بموجب القرار العام رقم 096-2003/EF، بهدف تزويد السوق بمعلومات دقيقة حول ممارسات الحوكمة المعتمدة في الشركات المساهمة المدرجة في السجل العام لسوق الأوراق المالية. وقد تم تحديث هذه الوثيقة لاحقًا بموجب القرار رقم 140-2005/EF، الصادر في الجريدة الرسمية "إل بيروانو" بتاريخ 7 يناير 2006، لوضع إطار جديد للتقييم الذاتي لمدى امتثال الشركات لممارسات الحوكمة الجيدة. (Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (CONASEV), 2006)

يرتكز هذا النظام على تقرير يشمل التقييم الذاتي لتبني 26 مبدأ من مبادئ حوكمة الشركات، وتشمل هذه المبادئ: حماية حقوق المساهمين، ضمان المعاملة العادلة، الشفافية في تدفق المعلومات، ومسؤولية مجلس الإدارة. كما يتضمن النظام معايير موضوعية تيسر عملية التقييم الذاتي، وتُمكن الشركات المدرجة من الإفصاح الموضوعي عن مدى التزامها بهذه المبادئ، مما يوفر للمستثمرين رؤية موحدة وموثوقة حول أداء الشركات في مجال الحوكمة.

وتشكل وثيقة "المعلومات حول الامتثال لمبادئ الحوكمة الجيدة للشركات البيروفية جزءًا من التقارير السنوية التي تُقدّم إلى لجنة CONASEV وبورصة الأوراق المالية في ليما.

وبدورها، تلتزم بورصة ليما بقانون حوكمة الشركات الذي يُلزم المؤسسات المدرجة باحترام المبادئ المعتمدة. وقد أنشأت البورصة أداة تُعرف باسم "مؤشر الحوكمة الجيدة للشركات (IBGC)، يعكس هذا المؤشر سلوك أسهم الشركات التي تطبق معايير الحوكمة، وتُقيّم ممارساتها من قبل هيئات مختصة ومعتمدة. وتهدف هذه الأداة إلى تعزيز مصالح المستثمرين، وتقديم حوافز للمُصدرين لتبني ممارسات أكثر فاعلية، كما تُسهم في التقييم الدوري لتطور سوق رأس المال في بيرو وفقاً لمبادئ الحوكمة للشركات.

تستند مبادئ الحوكمة الجيدة المؤسسية المعتمدة في الشركات الجزائرية إلى الإطار المعياري الذي وضعته منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD)، وتم تنظيمها في ستة محاور أساسية، من بينها: (OECD, 2023, pp. 11-50)

– حقوق المساهمين

تهدف هذه المبادئ إلى ضمان حماية حقوق المساهمين وتيسير ممارستها الفعلية. وتشمل أبرز التوصيات:

– تحديد دقيق لجدول الأعمال: يجب ألا يُدرج في جدول أعمال الجمعية العامة بنود عامة أو غامضة، بل ينبغي تفصيل المواضيع التي ستناقش بدقة، لضمان معالجة كل بند على حدة وتفاذي اتخاذ قرارات جماعية في مسائل قد تثير تبايناً في الآراء.

– مكان الانعقاد: ينبغي تحديد موقع اجتماع الجمعية العامة بطريقة تُمكن المساهمين من الحضور والمشاركة بسهولة.

– حق إدراج المواضيع: يجب أن يتمتع المساهمون بحق اقتراح إدراج مواضيع للنقاش ضمن جدول الأعمال، بشرط أن تكون هذه المواضيع ذات طابع اجتماعي وضمن اختصاص الجمعية القانوني أو النظامي. وفي حال رفض المجلس لهذه الطلبات، يجب توضيح أسباب الرفض للمساهم المعني بشكل مبرر.

– التمثيل في الجمعيات: لا يجوز أن يتضمن النظام الأساسي ما يُقيد حق المساهمين في تفويض مُمثلين عنهم لحضور اجتماعات الجمعيات العامة، على أن يُمنح المساهم الحرية في تعيين من يراه مناسباً.

– المعاملة العادلة للمساهمين

- تهدف إلى ضمان معاملة جميع المساهمين على قدم المساواة، بما في ذلك المساهمين من الأقليات والمساهمين الأجانب. ويجب أن تُتاح للجميع فرصة الإنصاف في حال انتهاك حقوقهم.
- يُوصى بأن تتيح الشركة المصدرة للأسهم الاستثمارية أو الأوراق المالية التي لا تمنح حق التصويت، إمكانية تحويل هذه الأوراق إلى أسهم عادية ذات حق تصويت، أو إدراج هذه الإمكانية عند إصدارها.
- ينبغي اختيار عدد كافٍ من المديرين القادرين على ممارسة حكم مستقل في المسائل التي قد تنشأ عنها تضارب في المصالح؛ ويمكن، لهذا الغرض، أخذ مشاركة المساهمين غير المسيطرين في الاعتبار.
- المديرون المستقلون هم أولئك الذين يتم اختيارهم بناءً على كفاءتهم وسمعتهم المهنية، دون أن تكون لهم روابط مباشرة بالإدارة أو بالمساهمين المسيطرين في الشركة.

– دور الأطراف المعنية في حوكمة الشركات

يُعنى بالاعتراف بحقوق الأطراف المعنية كما نصّ عليها القانون أو الاتفاقات المتبادلة، مع تعزيز التعاون بين الشركة وهذه الأطراف لتحقيق الثروة، وتوفير الوظائف، وتكوين شركات مالية مستقرة.

– الشفافية والافصاح

تمثل في ضرورة تقديم معلومات دقيقة ومنظمة حول جميع المسائل الجوهرية المتعلقة بالشركة، بما يشمل النتائج المالية، والوضع المالي، وهيكل الملكية، وآليات حوكمة الشركات.

على الرغم من أن التدقيقات الخارجية تُركز غالبًا على إصدار تقارير تتعلق بالمعلومات المالية، إلا أنها قد تشمل أيضًا تقارير أو فحوصات متخصصة تتناول الجوانب التالية: الخبرة المحاسبية، التدقيقات التشغيلية، تدقيق الأنظمة، تقييم المشاريع، تطبيق أو مراجعة أنظمة التكاليف، التدقيق الضريبي، تقييم الأصول لأغراض التعديل، تقييم المحفظة الاستثمارية، الجرد، أو غيرها من الخدمات الخاصة.

- يُوصى بأن تُنفَّذ هذه الاستشارات من قبل مدققين مستقلين. وإذا نُفِّذت من قبل نفس الجهة التي تقوم بتدقيق الحسابات، فيجب ألا تؤثر على استقلالية رأي المدقق. ويتعين على الشركة الإفصاح عن جميع أنواع التدقيقات والتقارير الفنية المتخصصة التي يجريها المدقق.
- يجب تقديم تقرير يُفصّل الخدمات المقدمة من قبل المدقق أو شركة التدقيق إلى الشركة، مع بيان النسبة التي تمثلها كل خدمة من إجمالي إيرادات المدقق أو الشركة المقدّمة للخدمة.
- يتعيّن معالجة طلبات الحصول على المعلومات الصادرة عن المساهمين، والمستثمرين، أو أي من الأطراف ذات العلاقة، من خلال جهة مختصة أو مسؤول محدد لهذا الغرض داخل الشركة.
- في حال وجود شكوك حول سرية المعلومات المطلوبة من قبل المساهمين أو الأطراف المعنية، يجب أن تُعتمد معايير واضحة من قبل مجلس الإدارة، ويتم التصديق عليها من قبل الجمعية العامة، مع إدراجها ضمن النظام الأساسي أو اللوائح الداخلية للشركة. ويُشترط في جميع الحالات ألا يؤدي الكشف عن هذه المعلومات إلى الإضرار بالموقف التنافسي للشركة أو التأثير سلباً على سير أنشطتها.
- يجب أن تمتلك الشركة وظيفة تدقيق داخلي مستقلة. ويجب على المدقق الداخلي أن يحافظ على استقلاله المهني في أداء مهامه تجاه الشركة المتعاقدة، وأن يلتزم بمبادئ الاجتهاد، والولاء، والسرية، تماماً كما يُطلب من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.

- مسؤوليات مجلس الإدارة

- تهدف مسؤوليات مجلس الإدارة إلى وضع التوجهات الاستراتيجية للشركة، وضمان رقابة فعّالة على الإدارة، وتحمل المجلس لمسؤوليته الكاملة تجاه الشركة ومساهميها. وتتجلى هذه المسؤوليات فيما يلي:
- تقييم، والمصادقة، وتوجيه الاستراتيجية المؤسسية؛ وتحديد الأهداف والغايات، وكذلك الخطط الرئيسية للعمل، وسياسات المتابعة والمراقبة، وإدارة المخاطر، والميزانيات السنوية، وخطط الأعمال؛ ومراقبة تنفيذ هذه السياسات، والإشراف على النفقات الرئيسية، والاستثمارات، وعمليات الاستحواذ، والتفويت.
- اختيار، ومراقبة، واستبدال كبار التنفيذيين عند الاقتضاء، بالإضافة إلى تحديد تعويضاتهم.

- تقييم تعويضات كبار التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة، مع التأكد من أن إجراءات اختيار المديرين تتسم بالطابع الرسمي والشفافية.
- متابعة ومراقبة حالات تضارب المصالح المحتملة بين الإدارة، وأعضاء مجلس الإدارة، والمساهمين؛ بما في ذلك الاستخدام الاحتياطي للأصول المؤسسية، أو إساءة استخدام المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.
- السهر على سلامة الأنظمة المحاسبية والبيانات المالية للشركة، بما في ذلك إجراء تدقيق خارجي مستقل، والتأكد من وجود أنظمة رقابة فعالة، لا سيما تلك المتعلقة بالمخاطر المالية وغير المالية، والامتثال للتشريعات المعمول بها.
- الإشراف على فعالية ممارسات الحوكمة التي تعمل الشركة في إطارها، وإجراء التعديلات اللازمة كلما دعت الحاجة.
- الإشراف على سياسة المعلومات داخل الشركة، بما يضمن الشفافية وتدفق المعلومات بشكل ملائم.
- تشكيل هيئات خاصة ضمن مجلس الإدارة، حسب احتياجات وحجم الشركة؛ لا سيما تلك المرتبطة بوظائف التدقيق، التعيين، التعويضات، الرقابة، والتخطيط. ويفضل أن تتكوّن هذه الهيئات من مديرين مستقلين لضمان اتخاذ قرارات محايدة في حال وجود تضارب في المصالح.
- ضمان تعددية الآراء داخل المجلس، بما يسمح بأن تكون القرارات المتخذة نتيجة مداولات جماعية تراعي المصالح الفضلى للشركة وللمساهمين.
- توفير المعلومات المتعلقة بمواضيع الجلسات لأعضاء المجلس مسبقاً، باستثناء الحالات التي تتطلب السرية؛ ويجب في هذه الحالات اعتماد آليات تضمن تقييماً كافياً من قبل الأعضاء المعنيين.
- اتخاذ قرار التعاقد مع خدمات استشارية متخصصة، وفق سياسات واضحة ومحددة.
- توعية المديرين الجدد بصلاحياتهم ومسؤولياتهم، مع تعريفهم بخصائص وهيكل الشركة التنظيمي لضمان اندماجهم السريع والفعال في مهامهم.

- وضع إجراءات واضحة لاختيار بدائل لشغل مناصب المديرين الشاغرة، وفقاً لما ينص عليه النظام الأساسي أو الداخلي.
- تحديد مهام كل من رئيس مجلس الإدارة، والرئيس التنفيذي، إن وجد، والمدير العام؛ بما يمنع التداخل في الاختصاصات أو النزاعات المحتملة.
- تفادي تركّز المهام والمسؤوليات في أشخاص بعينهم؛ كالرئيس التنفيذي أو المدير العام، بهدف تحقيق التوازن المؤسسي وتعزيز الرقابة المتبادلة.
- ربط جزء من تعويضات الإدارة بنتائج أداء الشركة، بما يضمن التزامهم بهدف تعظيم قيمة المؤسسة لصالح المساهمين.

- الشركات غير المدرجة في السجل العام لسوق الأوراق المالية

ينبغي تشجيع ممارسات الحوكمة الرشيدة في الشركات التي لم تُدرج أوراقها المالية في السجل العام لسوق الأوراق المالية، لما لهذه الممارسات من أثر إيجابي في تحسين أدائها المؤسسي، وتعزيز ثقة المتعاملين معها، وتحقيق استدامتها ونموها في بيئة اقتصادية تتسم بتزايد مستويات التنافس والانفتاح.

3.2.2 العلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات

يُعدّ التدقيق الداخلي أداة رقابية أساسية تدعم حوكمة الشركات، حيث يساهم في تعزيز الشفافية، وتحليل المخاطر، وضمان الامتثال للمعايير القانونية والتنظيمية، مما يساهم في تحسين جودة الأداء المؤسسي والاستقرار المالي والإداري. وفيما يلي أبرز الجوانب التي يساهم من خلالها التدقيق الداخلي في تعزيز حوكمة الشركات:

أ. التدقيق الداخلي كآلية لتعزيز حوكمة الشركات

يُعدّ التدقيق الداخلي من بين أبرز الآليات الرقابية الداخلية التي تساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة، حيث يقدّم مجموعة من الفوائد الجوهرية لكلٍّ من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية. ويتمثل دوره الأساسي في تقديم تقييم مستقل لمختلف الضوابط الرقابية، وتحليل المخاطر، وتسهيل عملية إعداد التقارير المالية وفقاً للمعايير القانونية والتنظيمية المعتمدة.

في هذا السياق، تتجلى أهمية التدقيق الداخلي باعتباره أحد الركائز الداعمة لحوكمة الشركات، حيث يوفر تقييمات موضوعية ومستقلة بشأن مدى ملاءمة هيكل الحوكمة داخل المؤسسة، فضلاً عن مدى فعالية أنظمة الرقابة الداخلية. كما يعمل على تحفيز التحسين المستمر من خلال تقديم رؤى تحليلية معمقة، وتشجيع الالتزام بالشفافية والنزاهة، مما يعزز كفاءة حوكمة الشركات ويحد من المخاطر المالية والإدارية المرتبطة بها.

علاوة على ذلك، يلعب التدقيق الداخلي دوراً استراتيجياً في دعم عمليات الحوكمة، من خلال توفير قنوات اتصال فعّالة مع مجلس الإدارة، ونقل أفضل الممارسات التي يمكن أن تسهم في تحسين جودة القرارات الإدارية. كما يُساعد في صياغة سياسات تنظيمية دقيقة، وإعداد تقارير موثوقة تُسهم في تحقيق الاستقرار المالي والإداري، وذلك ضمن إطار يتّسم بالاستقلالية والموضوعية.

وتأسيساً على ذلك، يُعدّ التدقيق الداخلي أحد عوامل الإسهام الجوهرية لحوكمة الشركات، حيث يعكس تطور معايير الحوكمة مدى نضج وظيفة التدقيق الداخلي داخل المؤسسات. فقد تغيّر دوره من مجرد وظيفة تقليدية تُعنى بالامتثال إلى دور أكثر تعقيداً يُركز على تحديد المخاطر المالية والتشغيلية واستشراف الحلول المناسبة لها. ومن هذا المنطلق، أصبح التدقيق الداخلي مطالباً بأن يكون ذا بُعدٍ استشاري أكثر شمولاً، يتطلب امتلاك خبرات مهنية وتقنية متخصصة، تُمكنه من تقديم توصيات بناءة تدعم عملية صنع القرار وترشد التكاليف التشغيلية.

وفي ظل التوجهات الحديثة لحوكمة الشركات، برزت الحاجة إلى تعزيز مكانة التدقيق الداخلي عبر التكامل مع الجهات الرقابية والمهنية، مما يضمن مستوى عالٍ من الجودة في الأداء المالي والإداري. كما أنّ الجمعيات المهنية والمنظمات التنظيمية تسعى إلى تطوير أطر عمل تُعزز من كفاءة التدقيق الداخلي كأداة فعّالة في دعم الحوكمة المؤسسية، وضمان استدامة الأداء في بيئة أعمال تتسم بالديناميكية والتعقيد. (عباس و بن عويده، 2022، صفحة 22)

ب. مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات

يساهم التدقيق الداخلي بفعالية في الحفاظ على توازن نظام الحوكمة، ويمكن تفسير العلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسة من خلال عدة نظريات متعلقة بالمؤسسة، كما يلي: (عباس و بن عويده، 2022، صفحة 24، 25)

- **نظرية الوكالة:** تحلل هذه النظرية العلاقة التعاقدية بين المالك والمسير، حيث يؤدي تضارب المصالح بينهما إلى تكاليف إضافية للرقابة. يُعتبر التدقيق الخارجي أداة للرقابة والمتابعة، لكنه قد لا يكون كافياً بسبب عدم تماثل المعلومات. وهنا يظهر دور التدقيق الداخلي، حيث يساعد على تقليل هذا التفاوت من خلال لجان التدقيق التي تتفاعل مع المدقق الخارجي، مما يجعله عنصراً أساسياً في تحقيق التوازن المعلوماتي بين مختلف الأطراف الحوكمية.
- **نظرية الارتباط بالموارد:** يرى المنظرون لتكاليف الصفقات أن المؤسسة، على عكس السوق، تعتمد على تنظيم يسمح بتحقيق وفورات على تكاليف الصفقات. لذلك، تعمل إدارات المؤسسات على تقليص تكاليف التدقيق الخارجي عبر تحويل جزء من أعماله إلى التدقيق الداخلي. كما تعتمد المؤسسة على محيطها فيما يخص الموارد الأولية، رؤوس الأموال، العمال، التجهيزات، وقنوات توزيع الإنتاج والخدمات. ومن أجل التوجيه الأمثل لهذه الموارد، يجب تبني نظام فعال يقوم على تطبيق مبادئ الحوكمة، مع الاعتماد على التدقيق الداخلي لتعديل الهياكل التنظيمية وتحقيق كفاءة العمليات.

ج. دور نشاط التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات

لا يقتصر دور التدقيق الداخلي على كونه مجرد إطار نظري يُفسّر من خلال مختلف النظريات المرتبطة بحوكمة الشركات، بل يتجسد عملياً في مجموعة من الأنشطة والإجراءات التي تعزز الحوكمة داخل المؤسسة. فالتدقيق الداخلي يُعدّ أداة رقابية واستشارية تساهم في تحسين الأداء المؤسسي، وتقليل المخاطر، وضمان الامتثال للمعايير التنظيمية. وفيما يلي تفصيل لأبرز مهامه في هذا السياق: (الوردات، 2017، صفحة 155)

- **تعزيز الإطار التنظيمي والرقابي للمؤسسة**
- يساهم التدقيق الداخلي في إعداد واعتماد ميثاق التدقيق الداخلي من قبل مجلس الإدارة، مما يضمن وضوح الأدوار والمسؤوليات داخل المؤسسة.
- يعمل على إبلاغ خطة التدقيق الداخلي لجميع الأطراف ذات العلاقة، بهدف تحديد نطاق العمل والمجالات التي سيتم تدقيقها وفقاً لأولويات المخاطر.

- يقوم بإبلاغ المواضيع الهامة المتعلقة بالتدقيق لضمان تفاعل الإدارات المختلفة مع الملاحظات والتوصيات الصادرة عن عملية التدقيق.
- **دعم عملية اتخاذ القرار وتحليل المخاطر**
- يساعد التدقيق الداخلي في رصد مؤشرات الأداء الرئيسية وتحليلها، مما يُمكن الإدارة من اتخاذ قرارات مستندة إلى بيانات دقيقة وموثوقة.
- يتولى مناقشة المخاطر الناشئة والمواقف التي تتسم بدرجة عالية من المخاطر، مما يسهم في اتخاذ تدابير استباقية للحد من التأثيرات السلبية المحتملة.
- يساند مجلس الإدارة فيما يتعلق بتقييم المخاطر على مستوى المؤسسة، وذلك من خلال تقديم تحليلات معمقة حول تأثير هذه المخاطر وآليات الحد منها.
- **ترسيخ مبادئ الحوكمة داخل المؤسسة**
- يساهم التدقيق الداخلي في تحليل موقع قسم التدقيق الداخلي ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وذلك لضمان استقلاليته وكفاءته في تنفيذ مهامه.
- يعزز نشر قواعد السلوك المؤسسي والممارسات السليمة داخل المؤسسة، من خلال تقديم توصيات تهدف إلى تحسين بيئة العمل والالتزام بالمعايير الأخلاقية.
- يتابع بفعالية إطار الرقابة الداخلية من خلال مراجعة آليات الضبط الداخلي والتأكد من فاعليتها وكفاءتها في الحد من التجاوزات المالية والإدارية.
- **ضمان استقلالية وفعالية عمليات التدقيق**
- يساند مجلس الإدارة في تقييم استقلالية المدققين الخارجيين، وذلك لضمان عدم وجود تعارض في المصالح قد يؤثر على مصداقية نتائج التدقيق الخارجي.
- يعمل على تقييم المناخ الأخلاقي السائد داخل المؤسسة، من خلال مراجعة مدى التزام الموظفين والإدارة بالممارسات الأخلاقية والسياسات التنظيمية.

- يشرف على مدى الامتثال بالسياسات المتعلقة بالمجالات الحساسة، مثل الامتثال القانوني ومكافحة الفساد وتعزيز الشفافية المؤسسية.
- تحسين قنوات الإبلاغ والتواصل الداخلي
- يساهم التدقيق الداخلي في تقييم آليات الإبلاغ المعتمدة داخل المؤسسة، والتأكد من فعاليتها في الكشف المبكر عن المخاطر والتجاوزات المحتملة.
- يقوم بمتابعة استجابة الإدارة لملاحظات المراجعين وأجهزة الرقابة الداخلية والخارجية، مما يساهم في تحسين الإجراءات التصحيحية وتعزيز الامتثال التنظيمي.
- يعمل على تقييم مدى كفاءة نظام قياس الأداء المؤسسي، وضمان توافقه مع الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.
- يدعم نشر ثقافة الوعي بالمسائل المرتبطة بالاحتيال وتشجيع الموظفين على الإبلاغ عن المخالفات، مما يساهم في تقليل المخاطر وتعزيز النزاهة المؤسسية.

4.2.2 مؤسسات إنتاج الوقود الحيوي في ولاية تبسة - الجزائر

في ظل سعي الجزائر إلى تنويع مصادر الطاقة وتعزيز أمنها الطاقوي، أصبحت الطاقات المتجددة، وعلى رأسها الوقود الحيوي، خياراً استراتيجياً لتحقيق التنمية المستدامة، لاسيما في الولايات ذات المؤهلات الزراعية الكبرى مثل ولاية تبسة. وتأتي هذه المبادرة انسجاماً مع القانون رقم 04-09 المؤرخ في 14 أوت 2004، المتعلق بترقية الطاقات المتجددة في إطار التنمية المستدامة، إلى جانب الاستراتيجية الوطنية للانتقال الطاقوي التي تهدف إلى تقليص الاعتماد على المحروقات والحد من الانبعاثات الملوثة.

تتمتع ولاية تبسة بمؤهلات طبيعية ومناخية تتيح زراعة مواد أولية مهمة لإنتاج الوقود الحيوي، مثل نبتة الجاتروفا، والكانولا، وقصب السكر، وقصب الرمال. وهذا ما يُمهد لتطوير مشاريع فلاحية وصناعية تُساهم في خلق مناصب شغل، وتنشيط الاقتصاد المحلي، وتأمين الأراضي الزراعية غير المستغلة، مع الحفاظ على البيئة.

وفي هذا الإطار، يمكن لمؤسسات إنتاج الوقود الحيوي أن تندرج ضمن برامج الوكالة الوطنية لترقية وترشيد استخدام الطاقة (APRUE) والمحافظة السامية لتطوير السهوب والهضاب العليا، للاستفادة من

الدعم التقني والمالي، خصوصًا إذا استهدفت هذه المشاريع إدماج الطاقات المتجددة في التنمية المحلية وتحقيق قيمة اجتماعية وبيئية مضافة.

وبحكم موقعها الحدودي، تملك ولاية تبسة مؤهلات تجعلها قطبًا استراتيجيًا لتطوير مشاريع تعاون إقليمي في مجال الطاقة الحيوية، بما يعزز التكامل الاقتصادي مع دول الجوار، ويفتح آفاقًا لتصدير منتجات طاغوية خضراء مستقبلاً. ويمكن تجسيد هذا التوجه من خلال:

- دعم الجهات المحلية التي تُبدي إرادة سياسية واضحة لتبني مشاريع الطاقات المتجددة، وذلك عبر التنسيق مع السلطات المركزية وتهيئة مناخ قانوني ملائم.
- نقل وتبادل التجارب الناجحة في مجال الوقود الحيوي بين الجزائر والدول الأخرى، خاصة عبر اتفاقيات التعاون مع دول المغرب العربي أو إفريقيا جنوب الصحراء.
- تشجيع السياسات العمومية التي تضمن إشراك كافة الفاعلين في سلسلة الإنتاج، لا سيما الفلاحين الصغار والجمعيات المحلية، مع التركيز على الإدماج الريفي وخلق فرص العمل.
- دعم استعمال الزراعات الموجهة لإنتاج الطاقة الحيوية بشرط عدم التأثير على الحاجات الغذائية، بما يحافظ على السيادة الغذائية الوطنية.
- احترام قواعد تهيئة الإقليم في تخصيص الأراضي للمحاصيل الطاقوية، وتقادي التعدي على المناطق الزراعية الأساسية أو البيئية الحساسة.
- الالتزام بالمعايير الوطنية والدولية في حماية البيئة، خاصة تلك المتعلقة بالانبعاثات، التنوع البيولوجي، جودة التربة والمياه.
- تشجيع أنماط إنتاج تستهلك كميات أقل من المياه، خصوصًا في منطقة شبه جافة مثل تبسة، عبر اعتماد الزراعة الذكية والمقتصدة للمياه.
- الترويج للتكنولوجيا التي تعتمد على نفايات الكتلة الحيوية أو النباتات غير الغذائية أو المصادر الغابية المستدامة، لرفع مردودية الإنتاج دون المساس بالموارد الغذائية.

- توفير الدعم الفني والتكوين من خلال مراكز البحث الفلاحي، والمعاهد التقنية، والجامعات المحلية، لتأهيل الكفاءات وتبادل المعارف في هذا المجال.

في هذا السياق، تؤكد منظمة الأمم المتحدة للأغذية والزراعة (الفاو) أن تطوير الطاقة الحيوية يجب أن يتم وفق مقاربة شاملة تأخذ بعين الاعتبار الأمن الغذائي، الذي يُقصد به ضمان حصول جميع الأفراد، في كل الأوقات، على غذاء كافٍ، سليم ومغذٍ، يلبي حاجاتهم اليومية ويمكنهم من عيش حياة صحية ونشيطة.

وقد خُصّ تقرير الفاو BEFS (الطاقة الحيوية والأمن الغذائي) إلى أن تقييم مشاريع الطاقة الحيوية لا بد أن يتم بشكل متوازن، بحيث لا تشكل هذه المشاريع تهديداً لمخزون الغذاء، بل تساهم في تنمية المناطق الريفية وتحقيق التوازن بين الأمن الطاقوي والغذائي والبيئي. (FAO, 2010)

في ضوء التجارب الدولية في استغلال الأراضي البور ذات الإمكانيات الزراعية المحدودة لإنتاج الوقود الحيوي، تبرز ولاية تبسة كإحدى الولايات الجزائرية التي تمتلك مؤهلات طبيعية وجغرافية تسمح بتطوير هذا النوع من الطاقات البديلة. فعلى الرغم من الطابع شبه الجاف للمنطقة وندرة الموارد المائية السطحية، إلا أن وفرة الأراضي غير المستغلة (الأراضي البور)، خاصة في المناطق السهبية وشبه الصحراوية، يمكن أن تمثل ركيزة أساسية لإطلاق مشاريع زراعية موجهة نحو إنتاج الطاقات الحيوية، مثل الفستق، عباد الشمس، السورغو، أو النباتات الزيتية المقاومة للجفاف.

تتطلب هذه المشاريع بطبيعة الحال دراسات دقيقة لتحديد مدى ملائمة التربة، وتوافر الموارد المائية الجوفية، وأثر الاستغلال الزراعي على البيئة المحلية، وذلك في إطار رؤية تنموية تضمن الحفاظ على التوازن البيئي، وتحقيق الأمن الغذائي المحلي، مع مراعاة خصوصيات النظام البيئي الهش في تبسة ومحيطها.

وفي هذا الإطار، يمكن أن تستفيد ولاية تبسة من التجارب المقارنة في دول الجنوب، وذلك عبر:

- تنويع المحاصيل الزراعية القابلة للتحويل إلى طاقة حيوية، بما يتماشى مع مناخ المنطقة.
- تشجيع البحث العلمي في مجالات الطاقات البديلة والزراعات الصحراوية.
- استقطاب الاستثمارات الوطنية والمحلية في مشاريع زراعة الفزدق والنباتات الزيتية.

- توفير الدعم الفني للمزارعين من خلال برامج تكوين وإرشاد تستهدف الفلاحة الطاقوية.
- إدماج هذه المشاريع ضمن المخطط الوطني للانتقال الطاقوي كبديل واقعي ومستدام عن الوقود الأحفوري.

بهذا المنظور، يمكن لولاية تبسة أن تلعب دورًا محوريًا في دعم الاستراتيجية الوطنية لتنمية الطاقات المتجددة، من خلال تحويل تحدياتها الطبيعية إلى فرص تنمية، وذلك على قاعدة التكامل بين التنمية الاقتصادية والحفاظ على البيئة.

3.2 مفاهيم أساسية

1.3.2 التدقيق الداخلي

يُعرف التدقيق الداخلي بأنه نشاط مستقل وموضوعي يُعنى بتقديم خدمات الضمان والاستشارة، صُمم خصيصًا لإضفاء قيمة مضافة والمساهمة في تحسين أداء المؤسسة. ويهدف هذا النشاط إلى مساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها، من خلال اعتماد منهجية منضبطة ومنظمة لتقييم مدى فعالية عمليات إدارة المخاطر، وأنظمة الرقابة، وممارسات الحوكمة المؤسسية. (The Institute of Internal Auditors, 2024, p. 12)

2.3.2 حوكمة الشركات

تعرّف على أنها نظام تنظيمي إداري تفرضه هيئة الأسواق المالية على الشركات المدرجة في الأسواق المالية العالمية، ويهدف إلى تعزيز الشفافية من خلال توفير جميع التفاصيل ذات الصلة للموظفين وحملة الأسهم، سواء كانوا من المساهمين الكبار أو الصغار. كما يسعى هذا النظام إلى تعزيز المصداقية لدى الشركات، نظرًا لأهميته في زيادة مستوى الشفافية ضمن قطاع المشاريع، سواء من حيث تحقيق الربحية أو مواجهة الخسائر، بالإضافة إلى توضيح آليات تعامل الشركة مع القروض التي تعتمد عليها في تمويل مشاريعها. (الحوامدة، 2020، صفحة 17)

4.2 صياغة الفرضيات

في ضوء ما كشفت عنه الدراسات السابقة والمساهمات الأكاديمية المتعلقة بتأثير التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات، يتّضح أن العلاقة بين هذين المفهومين أصبحت محور اهتمام متزايد في الأوساط

العلمية والمهنية، لما لها من انعكاسات مباشرة على تعزيز الشفافية، وترسيخ الثقة، وتحقيق الاستدامة التنظيمية. فالتدقيق الداخلي لم يُعد يُنظر إليه بوصفه وظيفة رقابية محضة، بل أضحت أداة استراتيجية تدعم الإدارة الرشيدة، وتعزز من قدرة المؤسسات على بلوغ أهدافها في بيئة تتسم بالتغير والتعقيد.

وبالنظر إلى خصوصيات قطاع إنتاج الوقود الحيوي، الذي يتقاطع مع رهانات اقتصادية، بيئية، واجتماعية، تزداد أهمية فعالية حوكمة الشركات كإطار تنظيمي يسعى لتحقيق التوازن بين المصالح المختلفة للفاعلين (المستثمرين، الدولة، المجتمع).

من هنا تنشأ الحاجة إلى دراسة الدور المحتمل للتدقيق الداخلي في تحسين آليات الحوكمة داخل هذه المؤسسات، لا سيما من حيث تعزيز الشفافية، وترشيد استخدام الموارد، وضمان الامتثال التنظيمي. وعليه، تنبثق الفرضيات التالية في هذا البحث كمحاولة علمية لفهم هذه العلاقة، من خلال اختبار أثر عناصر ووظائف التدقيق الداخلي في تجويد ممارسات حوكمة الشركات داخل مؤسسات إنتاج الوقود الحيوي.

1.4.2 الفرضية الرئيسية

يؤثر التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات في شركات توزيع الوقود الحيوي.

2.4.2 الفرضيات الفرعية

- أ. يؤثر مستوى الاستقلالية والموضوعية، إلى جانب خدمات التأكيد والاستشارة التي تقدمها هيئة التدقيق الداخلي، في تحقيق أعلى درجة من التنسيق بين مصالح الأفراد، الشركات، والمجتمع.
- ب. يؤثر مستوى القيمة المضافة للمؤسسة في قدرتها على جذب الاستثمارات، من خلال ما توفره من خدمات تأكيد.
- ج. يؤثر مستوى تحسين العمليات والمساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة، في مدى الوصول إلى الغايات المحددة.
- د. يؤثر مستوى مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، في تحقيق التوازن بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية.

- هـ. يؤثر مستوى مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة الرقابة، في تعزيز الاستخدام الفعال للموارد وضمان المساءلة.
- و. يؤثر مستوى مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة التسيير، في تقوية الاقتصاد وتعزيز النزاهة المؤسسية.

خلاصة

تناول الفصل الثاني الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، مُبرزًا التعاريف والمفاهيم الأساسية لكل منهما. تم استعراض المبادئ التي تحكم حوكمة الشركات، والدور الحيوي الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تفعيل هذه المبادئ. أظهرت الأدبيات السابقة وجود علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي والحوكمة، حيث يُسهم التدقيق في تعزيز الشفافية، وتقوية الرقابة الداخلية، وتحسين إدارة المخاطر. تُمهّد هذه الخلاصة للانتقال إلى الدراسة التطبيقية، التي ستُسلط الضوء على كيفية تجسيد هذه المفاهيم النظرية في الواقع العملي داخل شركات توزيع الوقود.

الفصل الثالث

المنهجية (الطريقة والأدوات)

الفصل الثالث: المنهجية (الطريقة والأدوات)

تمهيد

يتناول هذا الفصل المنهجية العلمية التي تم اعتمادها في إجراء البحث، بما يعكس مدى اتساق الأدوات والمنهج مع أهداف الدراسة وطبيعة الإشكالية المطروحة. وينطلق من تحديد نوع البحث وطبيعته، ثم يُفصّل في تصميمه المنهجي، مبيّناً المنهج المستخدم، وطبيعة المجتمع والعينة التي شملها البحث. كما يعرض الفصل بدقة كيفية تجسيد المتغيرات، ويُقدّم توضيحاً للتقنيات المستعملة في جمع البيانات ومعالجتها وتحليلها إحصائياً، إلى جانب الاعتبارات الأخلاقية التي تم احترامها أثناء تنفيذ الدراسة. يشكل هذا الفصل الإطار العملي الذي يضمن المصداقية العلمية والموضوعية لنتائج البحث، ويُعد مرحلة محورية تؤسس للعمل التطبيقي الميداني.

1.3 التصميم المنهجي

يُعد التصميم المنهجي خطوة أساسية في بناء البحث العلمي، حيث يُحدد الإطار العام الذي يتم ضمنه جمع البيانات وتحليلها. وفي هذا السياق، تم اختيار تصميم منهجي يتناسب مع طبيعة الإشكالية وأهداف البحث، كما يلي:

1.1.3 نوع التصميم

تعتبر هذه الدراسة غير تجريبية، كما أن تصميمها المنهجي من النوع الترابطي العرضي.

$Ox \text{ r } Oy$

حيث:

O: الملاحظة.

X: التدقيق الداخلي.

Y: حوكمة الشركات.

R: العلاقة بين المتغيرات.

2.1.3 نوع الاستبيان

يمكن اعتبار هذه الدراسة استكشافية، وصفية، وتفسيرية.

3.1.3 مستوى الاستبيان

يركز هذا البحث على المستوى الوصفي - التفسيري.

4.1.3 الإجراءات الخاصة بالحصول على المعلومات ومعالجتها

تُعرف التركيبة المنهجية لجمع وتحليل المعلومات الكمية والنوعية في هذا البحث بمنهج مختلط:

• البحث الكمي:

- أ. سيتم تحديد العينة من خلال عينة احتمالية عشوائية بسيطة.
- ب. إعداد استبيان شامل يتضمن أبرز النقاط التمثيلية لكل من المتغيرات المستقلة والتابعة.
- ج. تدريب الموظفين المكلفين بإجراء الاستبيان.
- د. تنقية البيانات التي تحتوي على أخطاء.
- هـ. إعداد جدول المصفوفة.
- و. تحليل البيانات باستخدام برمجيات تحليل المعلومات الاجتماعية.

• البحث النوعي:

- أ. تنقية المعلومات المراد تحليلها.
- ب. إجراء تحليل المحتوى للمعلومات.

2.3 المجتمع والعينة

في إطار السعي لتجسيد الجانب التطبيقي لهذه الدراسة، تم اختيار المؤسسة الوطنية سوناطراك كمجال للدراسة، نظرًا لأهميتها الاستراتيجية في الاقتصاد الوطني، وتنوع نشاطاتها التنظيمية والرقابية، مما يجعلها بيئة خصبة لتحليل العلاقة بين التدقيق الداخلي وممارسات الحوكمة. وقد تم التركيز ميدانيًا على شركات توزيع الوقود التابعة لسوناطراك، بالنظر إلى كونها تمثل امتدادًا عمليًا للسياسات العامة للمؤسسة الأم، مع إمكانية الوصول المباشر للبيانات بفضل الاتفاقية المبرمة مع قسم الإنتاج - قطاع جبل العنق 2025.

1.2.3 المجتمع

تُعد المؤسسة الوطنية سوناطراك Sonatrach أكبر شركة محروقات في الجزائر وإفريقيا، تأسست عام 1963، وتضطلع بدور محوري في إنتاج، تكرير، وتوزيع النفط والغاز، بالإضافة إلى كونها ركيزة أساسية في تمويل الاقتصاد الوطني، حيث تساهم بأكثر من 95% من عائدات البلاد من العملة الصعبة. تتبنى سوناطراك هيكلية تنظيمية معقدة تضم عدة مديريات وفروع، منها قسم الإنتاج، وقسم التوزيع الذي يُشرف على شركات توزيع الوقود المنتشرة عبر الوطن. وتندرج هذه الشركات ضمن الإطار التنظيمي للمؤسسة الأم، وتخضع لسياساتها الرقابية والحوكومية.

بناءً على ذلك، تم تحديد المجتمع البحثي في هذه الدراسة ضمن نطاق الشركات الفرعية المختصة بتوزيع الوقود، التابعة لسوناطراك، باعتبارها تمثل البيئة التشغيلية الميدانية التي تُطبق فيها آليات التدقيق الداخلي وممارسات الحوكمة. ويُعزز هذا الاختيار التناسق بين الإطار النظري للدراسة وسياقها التطبيقي، خاصة مع توفر الدعم المؤسسي من سوناطراك عبر قسم الإنتاج - قطاع جبل العنق، الذي سهّل الوصول إلى البيانات الميدانية.

2.2.3 العينة

تم اختيار العينة باستخدام أسلوب العينة القصدية (Purposive Sampling)، لكونها الأنسب للدراسات الميدانية التي تستهدف فئات مهنية محددة. وقد شملت العينة موظفين تابعين لشركات توزيع الوقود العاملة تحت إشراف المؤسسة الوطنية سوناطراك، وتحديداً على مستوى قطاع الإنتاج - جبل العنق، الذي يمثل بيئة عمل نشطة تُطبق فيها نظم التدقيق والرقابة التنظيمية.

توزعت العينة على مختلف الرتب الإدارية (مديرون، رؤساء مصالح، محاسبون...) لضمان شمولية التمثيل المهني، وبلغ عدد المشاركين النهائيين في الدراسة 35 مشاركاً، تم جمع بياناتهم باستخدام أداة الاستبيان بعد التأكد من صلاحيتها وثباتها الإحصائي.

يُعتبر هذا التوزيع مناسباً لتمثيل آراء الفاعلين في الميدان حول فاعلية التدقيق الداخلي وأثره على الحوكمة المؤسسية، خاصة في ظل وجود تنوع في سنوات الخبرة، والمستويات التعليمية، والمهام التنفيذية، مما يدعم مصداقية النتائج ويقلل من احتمالية التحيز.

3.2.3 الإجراء لحساب حجم العينة واختيارها

تم تحديد العينة المثلى باستخدام صيغة العينة العشوائية البسيطة التي تم تطويرها بواسطة R. B. Avilla Acosta في عمله "منهجية البحث":

$$n = \frac{Z^2 NPQ}{Z^2 PQ + NE^2}$$

حيث:

Z: 1.65 (التوزيع الطبيعي لمستوى ثقة 90%)

P: 0.5

Q: 0.5

E: (هامش الخطأ 10%)

N: حجم المجتمع

n: الحجم الأمثل للعينة

للحصول على مستوى ثقة 90% وهامش خطأ 10%، فإن القيمة المحسوبة لـ n هي:

$$n = \frac{(1.65)^2 (72)(0.5)(0.5)}{(1.65)^2 (0.5)(0.5) + (72)(0.1)^2}$$

وعليه، فإن العينة المختارة تتكوّن من 35 شركة تتاجر بالوقود.

3.3 تفعيل المتغيرات

من أجل تحويل الإطار النظري إلى أداة قياس قابلة للتطبيق الميداني، تم العمل على تفعيل المتغيرات الأساسية للدراسة من خلال تفكيكها إلى مؤشرات رئيسية وفرعية.

وقد رُوعي في ذلك الانسجام مع الأدبيات السابقة والمعايير المهنية في مجالي التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، بما يضمن تغطية شاملة لأبعاد الظاهرة المدروسة، ويسهل عملية القياس والتحليل الكمي. وفيما يلي جداول توضح مكونات كل متغير، وفقاً للتقسيم المعتمد في أداة الاستبيان:

أ. التدقيق الداخلي

جدول 1: تفعيل متغير التدقيق الداخلي

المتغير	المؤشرات	المؤشرات الفرعية
التدقيق الداخلي	X1: تخطيط التدقيق الداخلي	X1.1: تحليل البيانات والمعلومات
	X2: تقييم أنشطة التدقيق	X2.1: مراجعة العمليات والإجراءات
	X3: فعالية التدقيق الداخلي	X3.1: تقارير تدقيق شاملة ودقيقة
	X4: دور هيئة التدقيق الداخلي	X4.1: التدخل في الوقت المناسب
	X5: متابعة تنفيذ الخطط	X5.1: التوافق مع الأهداف الاستراتيجية
	X6: إجراءات التدقيق	X6.1: تدقيق العمليات المالية والتشغيلية

المصدر: من اعداد الطالب 2025.

ب. حوكمة الشركات:

جدول 2: تفعيل متغير حوكمة الشركات

المتغير	المؤشرات	المؤشرات الفرعية
حوكمة الشركات	Y1: التنظيم المؤسسي	Y1.1: وضوح الرؤية والرسالة
	Y2: الالتزام بمبادئ الحوكمة	Y2.1: تحقيق الأهداف ضمن الإطار الزمني
	Y3: فعالية الأداء	Y3.1: تحسين الربحية والمخرجات
	Y4: التقييم الدوري	Y4.1: إجراء مراجعات داخلية منتظمة
	Y5: الخطط التشغيلية	Y5.1: الالتزام بالجدول الزمني للتنفيذ
	Y6: اتخاذ القرار	Y6.1: الاعتماد على نتائج التدقيق الداخلي

المصدر: من اعداد الطالب 2025.

4.3 تقنيات جمع البيانات

تمثل عملية جمع البيانات خطوة أساسية في إنجاز هذا البحث، حيث تُمكن من الحصول على المعلومات الميدانية اللازمة لاختبار فرضيات الدراسة وتحقيق أهدافها.

وبالنظر إلى طبيعة الإشكالية، وخصوصية المتغيرات المدروسة، تم الاعتماد على أداة الاستبيان المغلق كوسيلة رئيسية لجمع البيانات من الميدان، نظرًا لما توفره من سهولة في التوزيع، والقدرة على جمع آراء عدد معتبر من الموظفين ضمن وقت محدود وتكلفة منخفضة. وقد تم تصميم هذه الأداة بعناية لضمان تغطية شاملة لمحوري الدراسة: التدقيق الداخلي كمتغير مستقل، وحوكمة الشركات كمتغير تابع. سنتناول في الفقرات التالية توصيف الأداة، طريقة تصميمها، والاختبارات التي خضعت لها للتحقق من صدقها وثباتها.

1.4.3 أداة الاستبيان

يُعد الاستبيان الأداة الأساسية التي تم اعتمادها في هذه الدراسة لجمع البيانات الميدانية من أفراد العينة. وقد تم تصميمه في صورته النهائية بعد المرور بمراحل إعداد ومراجعة من قبل لجنة من الأساتذة المختصين.

يتكوّن الاستبيان من ثلاثة محاور رئيسية، تمثل ما يلي:

- **المحور الأول:** البيانات الشخصية والمهنية (الجنس، العمر، المستوى التعليمي، الرتبة الوظيفية، سنوات الخبرة).

- **المحور الثاني:** التدقيق الداخلي، ويضم 9 بنود تقيس مدى تطبيق مفاهيم التدقيق في المؤسسة.

- **المحور الثالث:** حوكمة الشركات، ويتألف من 9 بنود تستهدف قياس ممارسات الحوكمة المؤسسية.

تم بناء جميع البنود بأسلوب مغلق، حيث يطلب من المجيب اختيار إحدى الإجابات الثلاث: (نعم، لا، غير متأكد)، ما يسمح بقياس رأي المبحوث بدقة وبشكل كمي قابل للتحليل الإحصائي.

جدول 3: بنية الاستبيان

المحور	عدد البنود	طبيعة البنود	نوع الإجابة
البيانات الشخصية والمهنية	5	مغلقة	اختيار متعدد
التدقيق الداخلي	9	مغلقة (ثلاثية)	نعم، لا، غير متأكد
حوكمة الشركات	9	مغلقة (ثلاثية)	نعم، لا، غير متأكد

المصدر: من إعداد الطالب 2025.

2.4.3 تصميم الاستبيان

تم تصميم الاستبيان بناءً على الإطار النظري للدراسة ومجموعة من الأدبيات العلمية التي تناولت موضوعي التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، بما في ذلك تقارير ومعايير منظمة IIA ، ونموذج COSO ، بالإضافة إلى نتائج بعض الدراسات السابقة ذات الصلة. وقد رُوعي في تصميم البنود الوضوح والدقة والارتباط المباشر بمحاور الدراسة، كما تم توزيعها على شكل أسئلة مغلقة قابلة للترميز الكمي، ما يسهل معالجتها إحصائياً باستخدام البرمجيات المتخصصة. وتوزعت بنود الاستبيان كما يلي:

• **البند الأول:** جمع البيانات الديموغرافية (5 أسئلة).

• **البند الثاني:** قياس مستوى التدقيق الداخلي (9 بنود).

• **البند الثالث:** تقييم ممارسات الحوكمة المؤسسية (9 بنود).

وقد تم ترتيب البنود ضمن كل محور بشكل منطقي متدرج، يبدأ من الأبعاد العامة نحو الأبعاد التطبيقية الأكثر دقة. (انظر جدول رقم 3: بنية الاستبيان)

3.4.3 اختبار الصدق الظاهري

للتحقق من الصدق الظاهري لأداة الدراسة، تم عرض الاستبيان على لجنة علمية متخصصة مكونة من خمسة أساتذة في مجالات المحاسبة والتسيير من جامعات مختلفة، بهدف تقييم مدى وضوح البنود،

ودقة صياغتها، وارتباطها بمشكلة البحث ومحاورة الأساسية. وقد تم تسجيل ملاحظات شفوية من طرف أعضاء اللجنة، شملت اقتراحات متعلقة بإعادة صياغة بعض البنود لتفادي الغموض أو التكرار، إلى جانب توصيات بحذف أو دمج بعض العبارات لتكون أكثر دقة من حيث المفهوم العلمي.

بعد إجراء التعديلات اللازمة، تم اعتماد الاستبيان بصيغته النهائية، وتم توقيع لجنة التحكيم على نسخة الاستبيان المعدلة، ما يُعد مؤشراً قوياً على تحقق الصدق الظاهري.

ويُعرف الصدق الظاهري على أنه مدى وضوح وصحة مظهر الأداة لدى الخبراء المختصين في المجال، أي أن تبدو أداة القياس وكأنها تقيس بالفعل ما يُفترض أن تقيسه.

4.4.3 اختبار الثبات الداخلي

لقياس درجة الاتساق الداخلي لبنود الاستبيان، تم استخدام معامل كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha)، الذي يُعد من أكثر المؤشرات استخداماً في البحوث الكمية لقياس ثبات أداة القياس. ويُعبر هذا المؤشر عن مدى اتساق إجابات المفردات ضمن نفس المحور، أي أن الأسئلة تُقاس على مقياس واحد وتمثل نفس المفهوم.

وقد تم حساب قيمة كرونباخ ألفا لكل من محوري الدراسة (التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات) على حدة، إضافة إلى معامل الثبات الكلي للاستبيان كاملاً، وكانت النتائج كما يلي:

جدول 4: معاملات الثبات لمكونات الاستبيان

المحور	عدد البنود	قيمة كرونباخ ألفا	التقييم الإحصائي
التدقيق الداخلي	9	0.520	ثبات متوسط
حوكمة الشركات	9	0.641	ثبات مقبول
الاستبيان ككل	18	0.715	ثبات جيد

المصدر: من إعداد الطالب، اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي.

تشير القيم المحصلة إلى أن أداة الدراسة تتمتع بمستوى ثبات مقبول إحصائياً، حيث تعتبر قيمة كرونباخ ألفا المقبولة عموماً في الدراسات الاجتماعية تبدأ من 0.60 فأعلى، مع اعتبار القيمة 0.70 وما فوق ذات موثوقية عالية.

وبالتالي فإن الاستبيان بصيغته المعتمدة صالح للاستخدام في التحليل الكمي، ويعكس اتساقاً داخلياً مناسباً بين بنوده.

5.3 تقنيات معالجة المعلومات

تمت معالجة البيانات التي تم جمعها باستخدام البرنامج الإحصائي المتخصص في العلوم الاجتماعية IBM® SPSS® Statistics (الإصدار 27)، وذلك من أجل إجراء التحليلات الكمية اللازمة لاختبار فرضيات الدراسة وقياس العلاقة بين متغيريها الرئيسيين.

وقد تم الاعتماد أساساً على الأساليب التالية:

- التحليل الإحصائي الوصفي (الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، التكرارات، النسب المئوية) من أجل وصف خصائص العينة وقياس اتجاهات الإجابة.
- اختبار الثبات الداخلي باستخدام معامل كرونباخ ألفا للتحقق من موثوقية أداة الاستبيان.
- تحليل الارتباط باستخدام معامل بيرسون Pearson لقياس العلاقة بين متغير التدقيق الداخلي (المستقل) ومتغير الحوكمة المؤسسية (التابع).
- كما تم الاستعانة ببرنامج Python لإجراء اختبار Shapiro-Wilk للتحقق من طبيعة توزيع البيانات، وذلك لضمان دقة اختيار الاختبارات الإحصائية المناسبة بناءً على طبيعة المتغيرات.

6.3 الجوانب الأخلاقية

تم إعداد هذا البحث بما يتوافق مع المبادئ الأخلاقية التي تحترم القيم الإنسانية وحقوق الأفراد. يركز الباحث على دقة المعلومات وسعيه إلى تقديم محتوى أصيل ومبتكر، مع مراعاة القواعد الأخلاقية الواجب احترامها خلال جميع مراحل البحث، وهي:

- الصدق.

- الحقيقة.
- الأصالة.
- احترام خصوصية المشاركين.
- احترام الملكية الفكرية.
- الالتزام بمعايير الكتابة الأكاديمية (APA).

خلاصة

استعرض هذا الفصل مختلف الجوانب المنهجية للدراسة، بدءاً من تحديد نوع البحث كدراسة تحليلية تطبيقية تعتمد على المنهج الوصفي التحليلي، وصولاً إلى ضبط تصميم الدراسة وعينة البحث المتمثلة في محطات توزيع الوقود التابعة لمؤسسة سوناطراك بولاية تبسة. كما تم التطرق إلى المتغيرات الأساسية: التدقيق الداخلي بوصفه متغيراً مستقلاً، وحوكمة الشركات كمتغير تابع، مع تفصيل أدوات جمع البيانات (الاستبيان)، وتقنيات المعالجة والتحليل. إن وضوح المنهجية ودقتها يساهم في ضمان جودة النتائج التي سيتم عرضها في الفصل الموالي، ويؤكد على الالتزام العلمي في دراسة العلاقة السببية بين متغيرات البحث.

الفصل الرابع

النتائج، التحليل والمناقشة

الفصل الرابع: النتائج، التحليل والمناقشة

تمهيد

تستند هذه الدراسة إلى تحليل نتائج البحث الميداني حول تأثير التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات في قطاع توزيع الوقود بولاية تبسة لعام 2025. تحاول الدراسة فهم الأثر الحقيقي للتدقيق الداخلي كآلية استشارية ورقابية على جودة الحوكمة في هذا القطاع الحيوي. يشكل التدقيق الداخلي حجر الزاوية في ضمان الشفافية والمساءلة وتحسين الأداء المؤسسي، وهو ما يشكل الإشكالية المحورية:

"ما مدى تأثير التدقيق الداخلي كاستراتيجية فعالة لتحسين حوكمة شركات توزيع الوقود بولاية تبسة؟"

تمت معالجة هذه الإشكالية عبر طرح أسئلة فرعية تهدف إلى تحليل أبعاد التدقيق الداخلي والحوكمة من مختلف الزوايا، وتم اختبار فرضيات بحثية باستخدام أدوات إحصائية متقدمة لتحليل بيانات الاستبيان.

4.1 تحليل الخصائص الديموغرافية للعينة

يُعد فهم الخصائص الديموغرافية خطوة أساسية لتفسير نتائج الدراسة ضمن سياقها الواقعي، إذ تشكل هذه الخصائص مؤشراً على مستوى التمثيل والتحيز المحتمل.

- هيمنة الذكور (97.1%) تعكس طبيعة قطاع توزيع الوقود كقطاع تقليدي يهيمن عليه الذكور، مما يطرح تساؤلات حول تأثير التوازن النوعي على ممارسات الحوكمة والتدقيق. يمكن أن يؤثر غياب التنوع النوعي على وجهات النظر والتقييمات المرتبطة بالشفافية والرقابة.
- الخبرات الناضجة (45.7% من عمر 40-50 سنة) توحى بأن العينة تتمتع بخبرة مهنية معتبرة تمكنها من فهم عميق لعمليات التدقيق والحوكمة، لكنها في ذات الوقت قد تعاني من مقاومة التغيير بسبب التشبث بالممارسات التقليدية.
- نسبة حملة شهادة الليسانس (62.9%) تشير إلى أن غالبية العينة تنتمي إلى فئة التعليم المتوسط، وهو ما قد يعكس محدودية تمثيل الفئات ذات المستويات العليا من التأهيل الأكاديمي، والتي تلعب دوراً مهماً في دعم ممارسات الحوكمة المتقدمة، لاسيما في مجالات مثل تحليل البيانات واستخدام الأدوات التكنولوجية الحديثة.
- تنوع الرتب الوظيفية يعزز من مصداقية التقييمات، حيث تشمل الرؤساء والمديرين والمحاسبين، ما يخلق صورة شاملة عن واقع التدقيق الداخلي.
- الخبرة العملية (74.3% فوق 5 سنوات) تؤكد أن العينة ذات علاقة مباشرة بالتنفيذ العملي، مما يزيد من دقة البيانات المجمعة.

2.4 تحليل المحاور الأساسية

سعيًا لتحليل مستوى إدراك المبحوثين لمتغيرات الدراسة، سيتم استعراض نتائج كل محور على حدة، بدءًا بمحور التدقيق الداخلي بوصفه المتغير المستقل.

يعكس هذا التحليل مدى تطبيق ممارسات التدقيق الداخلي في الشركات المدروسة، من خلال المؤشرات التي تم قياسها عبر بنود الاستبيان.

1.2.4 محور التدقيق الداخلي

أ. النتيجة الرئيسية:

بلغ المتوسط العام لمستوى إدراك التدقيق الداخلي 1.419 (على مقياس تم الاتفاق عليه)، مما يشير إلى وجود إدراك إيجابي نسبي لدور التدقيق الداخلي، رغم أن تقييم فعالية وحدة التدقيق كان منخفضًا جدًا (0.94)، مما يدل على ضعف واضح في أداء الوحدة.

ب. تفصيل البنود:

• البنود الأعلى تقييمًا:

- خدمات الاستشارة: حصلت على تقييم مرتفع، مما يشير إلى أن التدقيق الداخلي لا يقتصر على الكشف فقط، بل يمتد إلى تقديم توصيات عملية لتحسين الأداء، وهذا يعكس توجهًا حديثًا في وظيفة التدقيق الداخلي، الذي يرى التدقيق كأداة استشارية تساهم في تحسين عمليات الإدارة.
- إدارة المخاطر: أظهرت النتائج أن المشاركين يدركون دور التدقيق الداخلي في دعم عمليات إدارة المخاطر، وهو عنصر جوهري في الحوكمة الحديثة، حيث يساهم التدقيق في الكشف المبكر عن المخاطر وتقليلها.
- تحقيق الكفاءة التشغيلية: تقييم مرتفع يشير إلى اعتراف بالعلاقة بين التدقيق الداخلي وتحسين استغلال الموارد، وتقليل الهدر.

• البنود الأضعف تقييمًا:

- دعم الإدارة: ضعف هذا البند يشير إلى أن التدقيق الداخلي لم يصل بعد إلى مرحلة الدعم الفعلي والمباشر لصناع القرار، وهذا قد يعكس نقصًا في التواصل أو نقص في مهارات أعضاء وحدة التدقيق في تقديم تقارير ذات قيمة استراتيجية.
- وجود وحدة تدقيق فعالة: التقييم الضعيف يعكس ضعف بنية ووظائف وحدة التدقيق، وربما نقص الاستقلالية أو الموارد أو الكفاءات، ما يؤثر على مصداقية الدور الرقابي.

ج. تحليل النتائج:

إن التفاوت بين الإدراك العام لدور التدقيق الداخلي وبين ضعف الوحدة نفسها يعكس فجوة عملية بين النظرية والتطبيق، حيث يدرك العاملون أهمية التدقيق كوظيفة، لكن التطبيق العملي مازال يواجه عقبات مثل ضعف الهيكلة، نقص الكفاءات، وعدم استقلالية الوحدة، وهذا يتفق مع الكثير من الدراسات التي تبرز التحديات التي تواجه التدقيق الداخلي في بيئات ذات موارد محدودة أو أنظمة إدارية مركزية.

بعد استعراض نتائج محور التدقيق الداخلي، ننتقل الآن إلى تحليل المحور الثاني المتعلق بحوكمة الشركات، بوصفه المتغير التابع في هذه الدراسة.

يُبرز هذا التحليل درجة الالتزام بالمبادئ الأساسية للحوكمة، مثل الشفافية، توزيع المسؤوليات، والمساءلة، وفقاً لرؤية المبحوثين داخل المؤسسات المستجوبة.

2.2.4 محور الحوكمة

أ. النتيجة الرئيسية:

حقق محور الحوكمة متوسطاً عاماً قدره 1.571، مما يدل على وعي متزايد بمفاهيم الحوكمة في الشركات المدروسة.

ب. تفصيل البنود:

• البنود الأعلى تقييماً:

- **وضوح الأهداف:** مؤشر إيجابي يعكس وجود سياسة واضحة داخل الشركات، مما يسهل الرقابة والتقييم.
- **تحديد المسؤوليات:** يعكس وجود توزيع واضح للمهام، وهذا أمر أساسي في الحوكمة الجيدة لتحديد من يملك السلطة ومن يتحمل المسؤولية.
- **المساءلة:** تُعتبر المساءلة عنصراً أساسياً من عناصر الحوكمة، وارتفاع تقييمها يشير إلى وجود آليات لمحاسبة الأداء، حتى وإن كانت غير مثالية.

• البنود الأضعف تقييماً:

- الإفصاح الإلكتروني: ضعف هذا الجانب يشير إلى نقص في الشفافية الرقمية، وعدم تبني التقنيات الحديثة للإفصاح، مما يحد من إمكانية وصول المعلومات لأصحاب المصلحة.
- التوازن بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية: نقص التركيز على البعد الاجتماعي يدل على أن الحوكمة تركز بشكل كبير على الأداء الاقتصادي فقط، دون الاهتمام الكافي بالأبعاد الاجتماعية والمسؤولية المجتمعية، وهو ما يتعارض مع توجهات الحوكمة العالمية الحديثة التي تؤكد على الاستدامة.

ج. تحليل النتائج:

ارتفاع متوسط الحوكمة يعكس إدراكاً نظرياً قوياً بأهمية الحوكمة، مع وجود ممارسات جيدة نسبياً في تحديد الأهداف والمسؤوليات. لكن النقاط الضعيفة توضح ضرورة تطوير البنية التحتية الرقمية وتحسين شمولية الحوكمة لتشمل البعد الاجتماعي والبيئي، وهو ما يتطلب تغيير ثقافي وإداري واسع.

3.2.4 العلاقة بين المحورين

- تشير النتائج إلى وجود علاقة تكاملية بين فعالية التدقيق الداخلي ومستوى الحوكمة، حيث إن ضعف وحدة التدقيق ينعكس سلباً على أداء الحوكمة، خصوصاً في مجالات المساءلة والشفافية.
- يرتبط إدراك دور التدقيق في إدارة المخاطر وتحسين الكفاءة بتحسين مؤشرات الحوكمة، مما يؤكد دور التدقيق الداخلي كأداة جوهرية لتعزيز مبادئ الحوكمة الرشيدة.

4.2.4 مقارنة النتائج مع إطار العمل النظري

- تعكس النتائج جزئياً إطار COSO الذي يربط بين التدقيق الداخلي والحوكمة الفعالة من خلال إدارة المخاطر والرقابة الداخلية. ضعف فعالية الوحدة يمثل تحدياً أمام تطبيق هذا الإطار بشكل كامل.
- كما تتماشى النتائج مع معايير IIA التي تؤكد أهمية الاستقلالية والكفاءة لوحدة التدقيق في تحقيق تأثير فعلي على الحوكمة.

3.4 اختبار طبيعة التوزيع للمتغيرات

تم إجراء اختبار التوزيع الطبيعي للمتغيرات الأساسية باستخدام اختبار Shapiro-Wilk ، وقد أظهرت النتائج أن متغير التدقيق الداخلي يتبع توزيعاً طبيعياً ($p = 0.062$)، بينما كان توزيع متغير الحوكمة غير طبيعي بشكل جزئي ($p = 0.036$).

ورغم هذا الانحراف البسيط، وباعتماد على خاصية الاستقرار الإحصائي للعينة التي يزيد حجمها عن 30، فقد تم اعتماد معامل الارتباط لبيرسون لتحليل العلاقة بين المتغيرين.

4.4 مناقشة الفرضيات

الفرضية 1: تخطيط التدقيق الداخلي يؤثر على الهيكل التنظيمية

تشير نتائج تحليل معامل الارتباط لبيرسون إلى وجود علاقة ارتباط موجبة متوسطة بين تخطيط التدقيق الداخلي والهيكل التنظيمية، حيث بلغت قيمة معامل بيرسون 0.418، وكانت دالة إحصائياً عند مستوى $p = 0.011$.

تدعم هذه النتيجة الفرضية الأولى للدراسة، وتتسجم مع نظريات الإدارة الحديثة التي ترى أن التخطيط المسبق للتدقيق يسهم في توزيع أكثر فعالية للمهام والمسؤوليات، مما يعزز من هيكل تنظيمية واضحة ومرنة.

كما أن غياب التخطيط الجيد قد يؤدي إلى تداخل في الأدوار، وصعوبة في تطبيق مبادئ المساءلة، وهو ما تؤكد دراسات مثل Brown و (2018) Schanze.

الفرضية 2: تقييم التدقيق الداخلي يؤثر على تنفيذ الأنشطة التشغيلية

أظهرت نتائج تحليل معامل الارتباط لبيرسون وجود علاقة ارتباط موجبة متوسطة بين تقييم التدقيق الداخلي وتنفيذ الأنشطة التشغيلية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط 0.386 وكانت دالة إحصائياً عند $p = 0.019$.

هذه النتيجة تؤكد أن التقييم الدوري والمنتظم لوظائف التدقيق الداخلي يسهم في تحسين أداء العمليات التشغيلية من خلال الكشف المبكر عن الاختلالات وضبط مسارات العمل، وهو ما يتوافق مع التوجهات الحديثة في الإدارة التشغيلية.

كما تدعم النتيجة توجه الدراسة الذي يرى في التدقيق الداخلي أداة ديناميكية للتطوير والتحسين، وليس فقط وظيفة رقابية تقليدية، وهو ما يُعززه إطار (2013) COSO للرقابة الداخلية.

الفرضية 3: وجود نظام تدقيق داخلي فعال يحسن الأنشطة الإدارية

أظهرت نتائج التحليل الإحصائي باستخدام معامل بيرسون وجود علاقة ارتباط موجبة متوسطة بين فعالية نظام التدقيق الداخلي وتحسين الأنشطة الإدارية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط 0.442، وكانت دالة إحصائياً عند مستوى $p = 0.007$.

تدعم هذه النتيجة الفرضية الثالثة، وتؤكد أن النظام الفعال للتدقيق الداخلي يساهم في تحسين الإدارة من خلال رصد نقاط الضعف التنظيمي وتقديم توصيات قابلة للتنفيذ.

ورغم بعض التحديات في دعم وحدات التدقيق داخل المؤسسات الجزائرية، فإن النتائج تعكس دوراً جوهرياً لهذه الوظيفة في تحسين الأداء الإداري، كما أشار إليه Al-Twaijry وآخرون (2003) في ارتباط الفعالية بدعم الإدارة العليا.

الفرضية 4: جهاز التدقيق يؤثر على التقييم الدوري والرقابة الاستراتيجية

تُظهر نتائج التحليل الإحصائي وجود علاقة ارتباط موجبة قوية نسبياً بين وجود جهاز تدقيق داخلي فعال وتعزيز التقييمات الدورية والرقابة الاستراتيجية، حيث بلغ معامل بيرسون 0.498 وكانت العلاقة دالة إحصائياً عند $p = 0.002$.

تُعزز هذه النتائج الفرضية الرابعة، إذ تبرز أهمية جهاز التدقيق كعنصر محوري في نظام الحوكمة، لا سيما من خلال دوره في مراقبة الأهداف الاستراتيجية وتطوير عمليات المراجعة المنتظمة. هذه الرؤية تتسجم مع المبادئ التي وضعتها جمعية المدققين الداخليين (IIA) (2017) والتي تؤكد أن جهاز التدقيق يجب أن يكون جزءاً لا يتجزأ من آليات اتخاذ القرار الاستراتيجي وتحليل المخاطر.

الفرضية 5: التدقيق الداخلي يسهم في تحسين الخطة التشغيلية

كشفت نتائج التحليل الإحصائي عن وجود علاقة ارتباط موجبة قوية نسبياً بين التدقيق الداخلي وتحسين الخطة التشغيلية للمؤسسة، حيث بلغت قيمة معامل بيرسون 0.474، وكانت العلاقة دالة إحصائياً عند $p = 0.003$.

تؤكد هذه النتيجة أن المعلومات الناتجة عن عمليات التدقيق الداخلي تُمكن الإدارة من اتخاذ قرارات مبنية على بيانات دقيقة وموثوقة، مما ينعكس إيجاباً على فعالية التخطيط التشغيلي. ويتوافق هذا الطرح مع النماذج الحديثة في الحوكمة التي تربط بين أنظمة الرقابة الداخلية والتخطيط الاستراتيجي، مشددة على أهمية دور التدقيق كمصدر معلوماتي داعم لصياغة الخطط.

الفرضية 6: إجراءات التدقيق تحسن عملية اتخاذ القرار

أظهرت نتائج معامل بيرسون وجود علاقة ارتباط موجبة قوية نسبياً بين إجراءات التدقيق الداخلي وفعالية عملية اتخاذ القرار، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط 0.485، وكانت دالة إحصائياً عند $p = 0.002$.

تشير هذه النتيجة إلى أن إجراءات التدقيق، بما تتضمنه من تقارير وتحليلات، تسهم بشكل مباشر في تحسين جودة القرارات الإدارية، من خلال تزويد أصحاب القرار بمعلومات دقيقة تساعد في تقليل المخاطر وتعزيز الخيارات الاستراتيجية.

كما تتماشى هذه النتائج مع ما طرحه Kaplan و Norton (1996) في إطار بطاقة الأداء المتوازن، حيث يلعب التدقيق دوراً معرفياً واستشارياً إلى جانب دوره الرقابي، ما يرفع من نجاعة عملية صنع القرار في المؤسسات الحديثة.

5.4 تفسير النتائج مقارنة بالدراسات السابقة

تأتي نتائج الدراسة في سياق سلسلة من الدراسات والأبحاث التي بحثت العلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، وخاصة في بيئات مؤسسية شبيهة بالجزائر من حيث التحديات الهيكلية والإدارية:

• Pickett (2007)

أكدت دراسته على تعدد أدوار التدقيق الداخلي، إذ لا يقتصر دوره على الرقابة والتدقيق المالي فقط، بل يمتد ليشمل الاستشارة وتحسين إدارة المخاطر. هذه الدراسة تدعم النتائج التي أظهرت أن التدقيق الداخلي في تبسة له أدوار استشارية وإدارية رغم ضعف بعض الوظائف. كذلك، أشار Pickett إلى أن التدقيق الداخلي هو عنصر حيوي لتحقيق الحوكمة الجيدة، وهذا ما تؤكدته الدراسة الحالية عبر تأكيد الفرضيات المتعلقة بتأثير التدقيق على الهيكل التنظيمية وتحسين الأداء.

• COSO Framework (2013) و IIA Standards (2017)

تؤكد هذه المعايير الدولية على ضرورة دمج التدقيق الداخلي ضمن نظام الحوكمة لتعزيز الرقابة الاستراتيجية وتحسين إدارة المخاطر، وهو ما يتضح جزئياً في نتائج الدراسة، رغم وجود قصور واضح في تنفيذ هذه المعايير على الأرض.

تؤكد هذه المقارنات على أن نتائج الدراسة ليست معزولة، بل ضمن توجهات علمية معروفة، مع خصوصية محلية واضحة تتمثل في ضعف التكنولوجيا، ومحدودية الموارد، وغياب الاستقلالية، مما يؤكد ضرورة التركيز على إصلاحات مؤسسية عميقة.

6.4 تحليل نقدي للواقع الجزائري في ضوء الدراسة

• ضعف الإفصاح الرقمي والتقني

- تعاني المؤسسات الجزائرية من ضعف شديد في تبني التكنولوجيا الحديثة، ما يحد من فرص الشفافية عبر المنصات الإلكترونية. هذا التأخر في الرقمنة يعوق تطبيق معايير الحوكمة الحديثة التي تعتمد على الإفصاح المفتوح والمتاح لجميع الأطراف ذات العلاقة.
- هذا الواقع يعكس فجوة بين القوانين المعتمدة والممارسات التطبيقية على الأرض، مما يضعف الثقة في التقارير والمؤشرات المالية والإدارية.

• غياب الاستقلالية لوحدة التدقيق الداخلي

- غالبًا ما تكون وحدات التدقيق مرتبطة إداريًا بالمالك أو المدير التنفيذي، مما يقلل من موضوعية وتحيز نتائج التدقيق.
- غياب الاستقلالية يحد من قدرة التدقيق الداخلي على اكتشاف المخالفات والتقصير، وبالتالي التأثير الحقيقي على الحوكمة.

• نقص الموارد البشرية المؤهلة

- تبرز الحاجة الملحة إلى تعزيز الكفاءات المهنية في مجال التدقيق الداخلي، خاصة مع تقدم دور التدقيق ليشمل تحليلات المخاطر والتخطيط الاستراتيجي.
- نقص التدريب وعدم وجود برامج تطوير مهني مستمرة يزيدان من فجوة الكفاءة، مما يضعف أداء عمليات التدقيق الداخلي.

• التمرکز الإداري والملكية الفردية

- تتركز معظم شركات توزيع الوقود بولاية تبسة في أيدي مالك واحد أو عدد محدود من الأشخاص، مما يخلق بيئة حوكمة ضعيفة ونقاط ضعف في المساءلة.
- هذا الوضع يقلل من فاعلية أنظمة التدقيق ويجعلها أداة شكلية أكثر منها آلية رقابية حقيقية.

• الآثار الاجتماعية والاقتصادية

- عدم التوازن بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية يعكس قصورًا في دمج أبعاد الاستدامة والمسؤولية المجتمعية في الحوكمة، وهو اتجاه متزايد الأهمية عالميًا.
- يتطلب الأمر تحديث مفاهيم الحوكمة لتشمل البُعد الاجتماعي والبيئي وليس الاقتصادي فقط.

خلاصة

أسفر تحليل نتائج الاستبيان عن تأكيد وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى جودة التدقيق الداخلي وفعالية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، خاصة فيما يتعلق بالشفافية، والمساءلة، وترشيد اتخاذ القرار. كما

أظهرت النتائج أن عناصر التدقيق المتعلقة بالاستقلالية، وتقديم خدمات التأكيد، وتقييم إدارة المخاطر، تسهم بشكل معتبر في تحسين التسيير المؤسسي وتعزيز ثقة أصحاب المصلحة. وسمحت نتائج الاختبارات بقبول الفرضية العامة، مع دعم الفرضيات الفرعية بدرجات متفاوتة من الأثر. تؤكد هذه النتائج أهمية تعزيز أنشطة التدقيق الداخلي كمحور استراتيجي لتحسين الأداء والحوكمة في شركات التوزيع العمومية.

الفصل الخامس

خاتمة، آفاق وتوصيات

الفصل الخامس: خاتمة، توصيات وآفاق

1.5 الخاتمة

أظهرت نتائج الدراسة أن التدقيق الداخلي يمثل عاملاً استراتيجياً جوهرياً في تعزيز وتحسين نظم الحوكمة داخل مؤسسات توزيع الوقود بولاية تبسة، إذ يساهم بشكل واضح في دعم الشفافية والمساءلة وتحسين جودة اتخاذ القرار. إلا أن هذا الدور الحيوي يواجه تحديات كبيرة ترتبط بضعف فعالية وحدات التدقيق، والتي تنبع في أساسها من مشكلات هيكلية واضحة، أبرزها نقص استقلالية هذه الوحدات، وافتقارها للموارد اللازمة، بالإضافة إلى التمرکز الإداري الذي يحد من قدرتها على العمل بحرية وفعالية. هذه العوائق تحول دون استثمار كامل لقدرات التدقيق الداخلي كأداة فاعلة لتعزيز الحوكمة في هذه المؤسسات.

على الرغم من هذه التحديات، أظهرت الدراسة وجود وعي متنامٍ بين العاملين بأهمية الحوكمة ودور التدقيق الداخلي فيها، وهو ما يفتح الباب أمام فرص حقيقية لإحداث إصلاحات جوهريّة. فالوعي المتزايد يمكن أن يكون الحافز لتطوير البنية التحتية المؤسسية وتبني سياسات جديدة تدعم استقلالية وكفاءة وحدات التدقيق، بالإضافة إلى تعزيز آليات المساءلة والشفافية.

في هذا السياق، يظهر تعزيز الرقمنة والإفصاح الإلكتروني كخيار استراتيجي لا غنى عنه لتحسين بيئة الحوكمة. إذ يُعدّ استخدام التكنولوجيا الحديثة في إدارة المعلومات والإفصاح من العوامل المحفزة على الشفافية وتسهيل وصول البيانات لأصحاب المصلحة، مما يدعم بناء ثقافة مؤسسية قائمة على الانفتاح والمساءلة. إلى جانب ذلك، يُعتبر الاستثمار في رفع كفاءة وتأهيل الكوادر البشرية من المدققين الداخليين والموظفين العاملين في مجال الحوكمة من الركائز الأساسية التي سُسهم في تحويل هذه التحديات إلى فرص، وتعزيز أثر التدقيق الداخلي في تحقيق أهداف الحوكمة الرشيدة.

بالتالي، تُشكل هذه الدراسة دعوة واضحة للمسؤولين وأصحاب القرار لتبني مقاربات تطويرية شاملة، تستهدف دعم وحدات التدقيق الداخلي بالموارد اللازمة، وتمكينها من الاستقلالية الكافية، إضافة إلى تسريع عمليات الرقمنة وتدريب الكوادر، وذلك بغية تحقيق تحسين مستدام ومستويات متقدمة من الحوكمة داخل شركات توزيع الوقود بولاية تبسة.

2.5 التوصيات التفصيلية والمستقبلية

• هيكل وحدات التدقيق الداخلي:

- ضرورة منحها استقلالية إدارية ومالية كاملة، وعدم خضوعها المباشر للمالكين أو المدراء التنفيذيين.
- إنشاء مجالس رقابة مختصة للإشراف على أعمال التدقيق.

• تطوير الكفاءات البشرية:

- اعتماد برامج تدريب متخصصة ودورات مستمرة تعتمد أحدث المعايير الدولية (مثل معايير IIA).
- تحفيز الكوادر للحصول على شهادات مهنية معتمدة مثل CIA و CPA.

• التحول الرقمي:

- الاستثمار في بناء أنظمة إدارة بيانات متقدمة ومنصات إفصاح إلكترونية شفافة.
- استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي في مراجعة العمليات واكتشاف المخاطر.

• تعزيز ثقافة الحوكمة:

- تنفيذ حملات توعية وورش عمل تستهدف جميع المستويات الإدارية.
- دمج مفاهيم الحوكمة الاجتماعية والبيئية ضمن سياسات الشركات.

• فرض الشفافية والإفصاح:

- تشريع وتفعيل قوانين تلزم الإفصاح الدوري والعلني للبيانات المالية وغير المالية.

• إصلاح الهيكلة الإدارية:

- تشجيع توزيع الملكية وتقليل التركز الإداري بما يعزز آليات المساءلة.

3.5 آفاق البحث المستقبلي المعمق

- البحث عبر القطاعات المتعددة:

تقييم أثر التدقيق الداخلي على الحوكمة في قطاعات أخرى مثل الماء، الكهرباء، الغاز، والصناعات التحويلية، للتأكد من عمومية النتائج.

- استخدام المنهجيات المتقدمة:

مثل نماذج المعادلات الهيكلية (SEM) والنماذج السببية (Causal Models) لفهم العلاقات المعقدة بين متغيرات التدقيق والحوكمة بشكل أفضل.

- تحليل أثر التكنولوجيا الحديثة:

دراسة كيف يمكن للذكاء الاصطناعي والتحليلات البيانات الكبيرة أن تدعم أو تعزز وظائف التدقيق الداخلي.

- دراسة أثر الحوكمة الاجتماعية والبيئية:

تقييم كيفية دمج الأبعاد الاجتماعية والبيئية في ممارسات التدقيق الداخلي وتأثيرها على الاستدامة المؤسسية.

- البحوث التطبيقية على أثر التدقيق على الأداء المالي:

تحليل العلاقة بين كفاءة التدقيق الداخلي وتحسين النتائج المالية للشركات في الجزائر.

قائمة المراجع باللغة العربية

1. أحمد محمود الحوامدة. (2020). *حوكمة الشركات (المجلد الطبعة الأولى)*. عمان: دار ابن النفيس للنشر والتوزيع.
2. خلف عبد الله الوردات. (2017). *دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA*. دار الورق للنشر والتوزيع.
3. زهرة عباس، و نجوى بن عويدة. (30 06, 2022). *التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات الداخلية لتجسيد مبادئ حوكمة الشركات. مجلة بحوث متقدمة في الاقتصاد وإستراتيجيات الأعمال*.

قائمة المراجع باللغة الأجنبية

1. Arens, A. A., & Loebbecke, J. K. (2010). *Auditing: An Integrated Approach*. USA: Prentice Hall.
2. Blanco Luna, Y. (2004). *Normas y Procedimientos de Auditoria Integral*. Colombia: Editorial Kimpres.
3. Cadbury, A. (1992). *The Financial Aspects of Corporate Governance*. Londres: The Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance.
4. Carrión Maroto, J. (2007). *Estrategia: De la visión a la acción*. Madrid: ESIC Editorial.
5. Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (CONASEV). (2006). *Información sobre el cumplimiento de los principios de buen gobierno corporativo*. Lima: Diario El Peruano.
6. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (1992). *Internal Control—Integrated Framework*. New York: AICPA.
7. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2004). *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*. New York: COSO.
8. Corporate Governance Committee. (2004). *The Belgian Code on Corporate Governance*. Brussels: Corporate Governance Committee.
9. Díaz Musto, J. (2003). *Auditoría operativa: una herramienta de gestión*. Buenos Aires: Editorial Macchi.
10. FAO. (2010). *Bioenergy and Food Security: The BEFS Analytical Framework*. Rome: Food and Agriculture Organization of the United Nations.
11. Faucett, P. M. (1982). *Administrative Auditing for Manufacturers*. New York: DIANA Publishing.
12. Fernández García, R. (2009). *Responsabilidad social corporativa*. España: Editorial Club Universitario.
13. GRUPO CULTURAL S.A. (2005). *Auditoría operativa*. Bogotá: GRUPO CULTURAL S.A.

14. Hernández Rodríguez, F. (1999). *La auditoría operativa como instrumento en la decisión gerencial*. Madrid: Editorial Díaz de Santos.
15. Holmes, A. W. (1984). *Auditoría: principios y procedimientos*. México D.F.: Editorial Diana.
16. Koontz, H., & Weihrich, H. (2008). *Management: A Global Perspective*. New York: McGraw-Hill.
17. KPMG. (2022). *Transforming Internal Audit and Control through Digital Innovation*. Retrieved from KPMG: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ng/pdf/transforming-ia-and-ic-through-digital-innovation-new-latest.pdf>
18. Leonard, W. P. (1991). *Auditoría administrativa*. México D.F.: Editorial Diana.
19. Mejía Fernández, A. (2007). *Auditoría Administrativa*. México: Pearson Educación.
20. Nature. (2023). *The impact of the Russia–Ukraine war on crude oil prices*. Retrieved from Nature: <https://www.nature.com/articles/s41599-023-02526-9>
21. Nudman, & Puyol. (2008). *Manual de Auditoría Operativa*. McGraw-Hill.
22. Oblitas, D. (2012). *La auditoría interna y el gobierno corporativo*. Lima: Revista de Auditoría y Control.
23. OECD. (2023). *G20/OECD Principles of Corporate Governance*. Paris: OECD Publishing.
24. Ortiz B., J., & Ortiz B., A. (2000). *Auditoría integral con enfoque al control de gestión: administrativo y financiero*. Bogotá: Interfinco.
25. Pardo Vega, M. J. (2007). *Fundamentos de Auditoría Administrativa*. McGraw-Hill.
26. Pickett, K. H. (2007). *Manual Básico de Auditoría Interna*. Barcelona: Ediciones Gestión 2000.
27. Private Sector Corporate Governance Trust. (2002). *Guidelines on Corporate Governance Practices by Public Listed Companies in Kenya*. Nairobi: Private Sector Corporate Governance Trust.
28. Pucheta Martínez, M. (2010). *Información y comunicación de la responsabilidad social corporativa*. España: Netbiblo.
29. Rivera Lirio, J. M. (2008). *Gestión de la Responsabilidad Social Corporativa*. España: Editorial Netbiblo, S.L.
30. Rosenberg, J. (1994). *Diccionario de administración y finanzas*. Barcelona: Ediciones Océano.
31. Samper, J. (2018). *Empresas de petróleo y combustibles más grandes del mundo*. Retrieved from Economipedia: <https://economipedia.com/definiciones/empresas/empresas-de-petroleo-y-combustibles-mas-grandes-del-mundo-2018.html>
32. Sarbanes, P., & Oxley, M. (2002). *Sarbanes-Oxley Act of 2002*. Washington D.C.: U.S. Congress.

33. Shleifer, V. A. (1997, April). A Survey of Corporate Governance. *The Journal of Finance*(52), pp. 737–783.
34. Statista. (2023). *Chart: The Biggest Oil and Gas Companies in the World*. Retrieved from Statista: <https://www.statista.com/chart/17930/the-biggest-oil-and-gas-companies-in-the-world/>
35. Stoner, J., & Freeman, R. Edward. (1995). *Management*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
36. The Institute of Internal Auditors. (2024). *Global Internal Audit Standards*. Lake Mary, FL: The IIA.
37. Turnbull. (1999). *Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code*. London: Institute of Chartered Accountants in England and Wales.
38. Valeriano Ortiz, L. (1997). *Auditoría administrativa*. Lima: Editorial San Marcos.
39. Wolfensohn, J. (1999, June 21). Corporate governance is about promoting fairness. *Financial Times*.

قائمة الملاحق

الملحق رقم 1: اتفاقية التبرص



الجمهورية العراقية الديمقراطية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد الشجاع العربي اليميني - نيسة -



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
مدرسة التجارة مكلفة بالدراسات والمسابقات المرافقة بالكلية
مصلحة التعليم والتدريب

اتفاقية التبرص

الرقم: 2024/

المادة الأولى: هذه الاتفاقية تهيئ علاقة جامعة الشهيد الشجاع العربي اليميني - نيسة - ممثلة من طرف عميد كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.

مع المؤسسة: (مؤسسة نفط) أو سونافرا كقطاع الإنتاج جيل النفط

مقرها: بصرى العاشق

ممثلة من طرف: عبد الرحمن الوظيفي رئيس قطاع الإنتاج بـ سونافرا

هذه الاتفاقية تهدف الى تنظيم تبرص تطبيقي للطلبة الانية أسماؤهم:

1. أكية زرقني
2. 1

باسم الشخص: هالة مؤسمة

عنوان المذكر: دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات

الاستاذ المشرف: زرقني عمار

هذه الاتفاقية تهدف الى تنظيم تبرص تطبيقي للطلبة الانية أسماؤهم:

1. أكية زرقني
2. 1
3. 1
4. 1
5. 1

لباس الشخص: 1

عنوان تقرير التبرص: 1

الاستاذ المشرف: 1

وذلك طبقا للمرسوم رقم: 90-88 المؤرخ لي: 03/05/1988 القرار الوزاري المؤرخ لي ماي 1999.

المادة الثانية: يهدف هذا الترخيص إلى ضمان تحقيق الدراسات المعطاة في القسم والمحافظة للبرنامج والمحافظة العلمية في

تخصص الطلبة المعنيين

المادة الثالثة: الترخيص القطعي يجري في مصلحة

الفترة من: 27 MAI 2025 إلى 28 AVR. 2025

المادة الرابعة: برنامج الترخيص المعد من طرف الكلية مرآب عند تنفيذ من طرف جامعة تيسة والمؤسسة المعنية.

المادة الخامسة:

وعلى غرار ذلك تتكفل المؤسسة بتعيين عون أو أكثر بمساعدة تنفيذ الترخيص التطبيقي هؤلاء الأشخاص مكفون أيضا بالحصول على

المسابقات الضرورية للتنفيذ الامتثل للتنفيذ الامتثل للبرنامج وكل غياب للتخريص ينبغي أن يكون على استمارة السيرة الذاتية المسلمة من

طرف الكلية.

المادة السادسة: خلال الترخيص التطبيقي والمحدد بتلاتين يوما يتبع الترخيص مجموع الموظفين في وجهته المحددة في النظام الداخلي

وعليه يحسب على المؤسسة أن توضع للطلبة عند وصولهم أماكن ترخيصهم مجموع التدابير المتعلقة بالنظام الداخلي في مجال الأمن

والنظافة وتبين لهم الاعطاء الممكنة.

المادة السابعة: في حالة الاخلال بهذه القواعد للمؤسسة لها الحق في ايقاف ترخيص الطالب بعد إعلام القسم عن طريق رسالة مسجلة

ومؤمنة الوصول.

المادة الثامنة: تأخذ المؤسسة كل التدابير لحماية الترخيص ضد مجموع مخاطر حوادث العمل ولسهر بالخصوص على تنفيذ كل تدابير

النظافة والأمن المتعلقة بمكان العمل المعين لتنفيذ الترخيص.

المادة التاسعة: في حالة حادث ما على الترخيص يمكن التوجيه يجب على المؤسسة أن تلجأ إلى العلاج الضروري كما يجب أن ترسل

تقريراً مفصلاً مباشرة إلى القسم

المادة العاشرة: تتحمل المؤسسة التكفل بالطلبة في حدود إمكانياتها وحسب مجمل الاتفاقيات الموقعة بين الطرفين عند الوجوب وإلا

فإن الطلبة يتكفلون بأنفسهم من ناحية الغل ، السكن ، المطعم.

ادارة المؤسسة المستقبلية

ادارة القسم

M. AMARA

الملحق رقم 2: استمارة استبيان



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشيخ العربي التبسي
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة

استمارة استبيان

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

السيد المحترم/السيدة الفاضلة: تحية طيبة،

في إطار بحث علمي لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر (ل.م.د)، والذي يهدف إلى دراسة التدقيق الداخلي كاستراتيجية لتحسين حوكمة الشركات-دراسة حالة شركات توزيع الوقود سوناطراك، نرجو منكم التفضل بالمساهمة في إنجاح هذه الدراسة من خلال الإجابة على أسئلة هذا الاستبيان، وذلك بوضع علامة (X) في الخانة التي تعبّر عن رأيكم بكل موضوعية كمساعدة منكم على إنجاح الدراسة.

كما ننوه بأن هذه المعلومات ستستخدم لغرض البحث العلمي فقط.

سيكون لتعاونكم معنا موضع شكر وتقدير .

الجزء الأول: البيانات الشخصية

في هذا الجزء من الاستبيان، نهدف إلى جمع بعض البيانات الشخصية التي تساعد في تصنيف وتحليل الإجابات وفقاً للخصائص الديموغرافية والمهنية للمشاركين. نرجو منكم التكرم بوضع علامة (✓) أمام الخيار المناسب في كل سؤال:

• الجنس:

☐ ذكر ☐ أنثى

• الفئة العمرية:

☐ أقل من 30 سنة

☐ من 30 إلى أقل من 40 سنة

☐ من 40 إلى أقل من 50 سنة

☐ 50 سنة فأكثر

• المستوى التعليمي:

☐ ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ شهادات أخرى

• الرتبة الوظيفية:

☐ مدير ☐ رئيس مصلحة ☐ وظيفة أخرى ☐ يرجى التحديد:

• سنوات الخبرة المهنية:

☐ أقل من 5 سنوات

☐ من 5 إلى أقل من 10 سنوات

☐ من 10 إلى أقل من 15 سنة

☐ أكثر من 15 سنة

الجزء الثاني: التدقيق الداخلي

رقم	السؤال	الإجابة	التعليق (اختياري)
1	هل يتمتع التدقيق الداخلي بالاستقلالية والموضوعية؟	☐ نعم ☐ لا ☐ غير متأكد	
2	برأيك، هل ينبغي أن يشمل التدقيق الداخلي خدمات الضمان والاستشارات لتحسين الأداء التنظيمي؟	☐ نعم ☐ لا ☐ غير متأكد	
3	هل تعتقد أن التدقيق الداخلي يضيف قيمة حقيقية من خلال تحسين كفاءة العمليات الداخلية؟	☐ نعم ☐ لا ☐ غير متأكد	
4	هل يساهم التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي لشركات توزيع الوقود؟	☐ نعم ☐ لا ☐ غير متأكد	
5	هل يساعد التدقيق الداخلي الشركات على تحقيق أهدافها الاستراتيجية بفعالية؟	☐ نعم ☐ لا ☐ غير متأكد	
6	برأيك، هل يوفر التدقيق الداخلي منهجية فعالة لتقييم وتحسين إدارة المخاطر؟	☐ نعم ☐ لا ☐ غير متأكد	
7	هل ترى أن التدقيق الداخلي يعزز من فعالية نظم الرقابة الداخلية؟	☐ نعم ☐ لا ☐ غير متأكد	
8	هل يساهم التدقيق الداخلي في دعم الأداء الإداري للإدارة العليا؟	☐ نعم ☐ لا ☐ غير متأكد	
9	هل تتمتع الشركة بوحدة تدقيق داخلي فعالة؟	☐ نعم ☐ لا ☐ غير متأكد	

الجزء الثالث: حوكمة الشركات

رقم	السؤال	الإجابة	التعليق (اختياري)
10	هل تقوم المؤسسة بتحديد المهام والمسؤوليات بوضوح ودقة ضمن هيكلها التنظيمي؟	☐ نعم ☐ لا ☐ غير متأكد	
11	هل تسعى الشركة إلى تحقيق التنسيق بين مصالح الأفراد، الشركة، والمجتمع؟	☐ نعم ☐ لا ☐ غير متأكد	
12	هل تقوم المؤسسة بتحديد أهدافها الاستراتيجية بدقة ووضوح؟	☐ نعم ☐ لا ☐ غير متأكد	
13	هل تحقق المؤسسة التوازن بين أهدافها الاقتصادية والاجتماعية؟	☐ نعم ☐ لا ☐ غير متأكد	
14	هل تعمل المؤسسة على الاستخدام الأمثل للموارد بكفاءة وفعالية؟	☐ نعم ☐ لا ☐ غير متأكد	
15	هل ترسخ المؤسسة قيم الشفافية والنزاهة ضمن ممارساتها الإدارية؟	☐ نعم ☐ لا ☐ غير متأكد	
16	هل تسهم المؤسسة في تحقيق مبادئ الشفافية، العدالة، المسؤولية الاجتماعية، وتقليل المخاطر المؤسسية؟	☐ نعم ☐ لا ☐ غير متأكد	
17	هل تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن نتائج أعمالها عبر موقعها الإلكتروني الرسمي؟	☐ نعم ☐ لا ☐ غير متأكد	
18	هل تعمل المؤسسة على تحسين مستويات المساءلة داخل الشركة؟	☐ نعم ☐ لا ☐ غير متأكد	

ملاحظة ختامية:

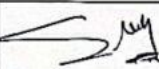
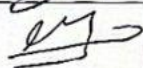
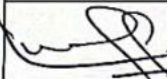
نشكركم على وقتكم الثمين ومساهماتكم القيمة.
آراؤكم تساهم بشكل كبير في إنجاح هذا العمل البحثي. يرجى الإجابة على جميع الأسئلة بدقة وإضافة
أي تعليقات في المساحات المخصصة إذا رغبتم في ذلك.

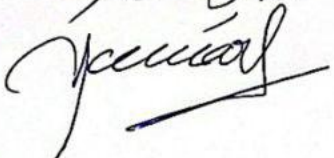
الملحق رقم 3: لجنة تحكيم الاستبيان

لجنة تحكيم الاستبيان

عنوان المذكرة:

التدقيق الداخلي كاستراتيجية لتحسين حوكمة الشركات-دراسة حالة شركات توزيع الوقود
سوناطراك

الرقم	الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الإمضاء
1	محند أمبارك غنابة	أستاذ دكتور - د.	الشيخ العربي النسي	
2	أمينة بوزونة	أستاذ محاضر - د.	الشيخ العربي النسي	
3	عليه عز الدين	أستاذ محاضر - د.	جامعة الشيخ العربي النسي	
4	سارق عزيزة	أستاذة محاضرة - د.	جامعة الشيخ العربي النسي	
5	رحال مراد	أستاذ محاضر - د.	جامعة الشيخ العربي النسي	

تحت إشراف:
د. نوري عمار


2024/2025

الملحق رقم 4: مخرجات برنامج SPSS

		الجنس			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	34	97.1	97.1	97.1
	أنثى	1	2.9	2.9	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

		العمر			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	من 30 إلى أقل من 40	14	40.0	40.0	40.0
	من 40 إلى أقل من 50	16	45.7	45.7	85.7
	سنة فأكثر 50	5	14.3	14.3	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

		المستوى التعليمي			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	22	62.9	62.9	62.9
	ماستر	2	5.7	5.7	68.6
	شهادات أخرى	11	31.4	31.4	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

		الرتبة الوظيفية			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مدير	10	28.6	28.6	28.6
	رئيس مصلحة	14	40.0	40.0	68.6
	موظف	4	11.4	11.4	80.0
	محاسب	7	20.0	20.0	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

		سنوات الخبرة			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	10	28.6	28.6	28.6
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	16	45.7	45.7	74.3
	من 10 إلى أقل من 15 سنة	7	20.0	20.0	94.3
	أكثر من 15 سنة	2	5.7	5.7	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	35	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	35	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.520	9

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	35	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	35	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.641	9

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	35	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	35	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.715	18

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
هل يتمتع التدقيق الداخلي بالاستقلالية والموضوعية؟	35	1.1143	.58266
هل ينبغي أن يشمل التدقيق الداخلي خدمات الضمان والاستشارات لتحسين الأداء التنظيمي؟	35	1.2000	.40584
هل يضيف التدقيق الداخلي قيمة حقيقية من خلال تحسين كفاءة العمليات الداخلية؟	35	1.0286	.51368
هل يساهم التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي لشركات توزيع الوقود؟	35	1.0000	.48507
هل يساعد التدقيق الداخلي الشركات على تحقيق أهدافها الاستراتيجية بفعالية؟	35	1.0857	.50709
هل يوفر التدقيق الداخلي منهجية فعالة لتقييم وتحسين إدارة المخاطر؟	35	1.1429	.42997
هل يعزز التدقيق الداخلي من فعالية نظم الرقابة الداخلية؟	35	1.0286	.16903
هل يساهم التدقيق الداخلي في دعم الأداء الإداري للإدارة العليا؟	35	.9714	.61767
هل تتمتع الشركة بوحدة تدقيق داخلي فعالة؟	35	.9429	.68354
AUD	35	1.4190	.26000
Valid N (listwise)	35		

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
هل تقوم المؤسسة بتحديد المهام والمسؤوليات بوضوح ودقة ضمن هيكلها التنظيمي؟	35	1.2286	.42604
هل تسعى الشركة إلى تحقيق التنسيق بين مصالح الأفراد، الشركة، والمجتمع؟	35	1.1143	.58266
هل تقوم المؤسسة بتحديد أهدافها الاستراتيجية بدقة ووضوح؟	35	1.2571	.44344
هل تحقق المؤسسة التوازن بين أهدافها الاقتصادية والاجتماعية؟	35	.9143	.61220
هل تعمل المؤسسة على الاستخدام الأمثل للموارد بكفاءة وفعالية؟	35	1.0571	.59125
هل ترسخ المؤسسة قيم الشفافية والنزاهة ضمن ممارساتها الإدارية؟	35	.9429	.53922
هل تسهم المؤسسة في تحقيق مبادئ الشفافية، العدالة، المسؤولية الاجتماعية، وتقليل المخاطر المؤسسية؟	35	1.1429	.49366
هل تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن نتائج أعمالها عبر موقعها الإلكتروني الرسمي؟	35	.6571	.87255
هل تعمل المؤسسة على تحسين مستويات المساءلة داخل الشركة؟	35	1.2000	.53137
GOV	35	1.5714	.43548
Valid N (listwise)	35		