

التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة

Internal audit as one of the main important mechanisms in the governance system and its role in increasing the performance quality in the organization

عمر شريقي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة سطيف 1

ملخص:

عرف التدقيق الداخلي تطورا كبيرا من حيث المفهوم، حيث أصبح نشاطا مستقلا وموضوعيا يساعد المنظمة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة المخاطر، الرقابة والحوكمة. وتهدف هذه الورقة البحثية إلى بيان دور التدقيق الداخلي كأحد الآليات المهمة في تطبيق نظام حوكمة فعال وفي الرفع من فعالية الأداء داخل المؤسسات، مبرزين العلاقة بين التدقيق الداخلي ومختلف الآليات الأخرى للحوكمة من مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والتدقيق الخارجي، بالإضافة إلى الإتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات وفي ضوء المعايير الدولية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA).

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، الحوكمة، الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، جودة الأداء .

Abstract :

Internal audit experienced a great development in terms of concept. It became an independent and objective activity, which helps the organization to accomplish its goals by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control and governance processes.

This paper aims to show the role of internal audit as one of the important mechanisms in the implementation of an effective governance system, and in increasing the effectiveness of administrative performance. We will try to show the relationship between internal audit and other various mechanisms of governance, such as: the board of directors, the committee of audit and external audit. We will also point out to modern trends of internal audit within the framework of corporate governance, and in the light of international standards of internal audit issued by internal auditors Institute (IIA).

Keywords: Internal audit, governance, internal control, risk management, performance quality.

تمهيد:

إن الانهيارات المالية التي عاشها ويعيشها العالم الغربي في السنوات الأخيرة والتي نتجت بسبب فشل بعض الشركات في التقيد بالقوانين والأنظمة وأساليب الضبط لعملياتها، خاصة نظام الرقابة الداخلية نتيجة ضعف أجهزة الرقابة الداخلية والخارجية أو تواطؤها مع الإدارة، وقد كان لهذه الانهيارات آثارا سلبية على الاقتصاد المحلي والدولي، كما كان لها آثارا سلبية على الهيئات الإدارية بهذه الشركات وأعضاء مجلس الإدارة من حيث تحميلهم مباشرة المسؤولية على فشل مؤسساتهم.

وقد كان لانهيار شركة إنرون الأمريكية كبرى شركات الطاقة في العالم وشركات أخرى تأثيرا كبيرا على مهنة المحاسبة والتدقيق، حيث ارتبط ذلك الانهيار بفقدان الكثير من الأخلاقيات من كبار المسؤولين في الشركة وأعضاء مجلس إدارتها ومكتب التدقيق المشهور "أرثر أندرسون" حيث أنه على إثر هذه الفضيحة صدر في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 2002 قانون سارنيس أوكسلي « Sarbanes-Oxley Act » الذي وُصف بأنه أكبر التشريعات أهمية وتأثيرا في حوكمة الشركات والإفصاح المالي وممارسة مهنة التدقيق منذ قانون تداول

الأوراق المالية الذي صدر في ثلاثينيات القرن الماضي، كما صدر قانون الحماية المالية (LSF) في فرنسا سنة 2003 ولنفس الأهداف التي صدر من أجلها قانون سوكس.

وتحتاج حوكمة الشركات إلى آليات ووسائل لضمان التطبيق الجيد لها سواء داخل المؤسسة مثل مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والتدقيق الداخلي، أو من خارج المؤسسة كالتدقيق الخارجي، بالإضافة إلى الأنظمة والقوانين التي تنظم عمل المؤسسات. وفي هذا المجال، فقد أعطى قانون سوكس أهمية كبيرة لوظيفة التدقيق الداخلي كأحد المتطلبات الرئيسية لتطبيق نظام حوكمة فعال بالشركات وإعطائها استقلالية أكبر من خلال تبعيتها للجنة التدقيق التي تتكون من الأعضاء غير التنفيذيين في مجلس الإدارة.

ومن أجل تفعيل دور التدقيق الداخلي في ضمان تطبيق جيد لحوكمة الشركات، قام معهد المدققين الداخليين بإعداد معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وذلك لمواجهة متغيرات بيئة الأعمال وتحقيق الأهداف المتوخاة من التدقيق الداخلي، وذلك بجعله أداة لإضافة القيمة للمؤسسة من خلال الخدمات التأكيدية والاستشارية التي يقدمها، بالإضافة إلى الفحص والتقييم المستمر لجميع أنشطة ووظائف المؤسسة، وهو ما يعكس مباشرة على الرفع من الأداء الإداري والمالي للمؤسسة.

وما سبق، يمكن صياغة إشكالية بحثنا في السؤال التالي:

ما هو الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في الرفع من كفاءة وفعالية الأداء في المؤسسات باعتباره أحد الآليات الرئيسية لإرساء

نظام حوكمة فعال ؟

ولالإجابة على هذا السؤال قُسمت هذه الدراسة إلى خمسة أجزاء كالتالي :

أولاً: الحوكمة : مفهومها، معاييرها، محدداتها، دوافع انتشارها وأهميتها ؛

ثانياً: مفهوم وأنواع التدقيق الداخلي والخدمات التي يقدمها للمؤسسة ؛

ثالثاً: التدقيق الداخلي كأحد الآليات لإرساء نظام حوكمة فعال وعلاقته بالآليات الأخرى للحوكمة ؛

رابعاً: الإتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات والمعايير الدولية للتدقيق الداخلي ودوره في الرفع من جودة

الأداء في المؤسسة ؛

خامساً: النتائج ومناقشتها.

أولاً- الحوكمة: مفهومها، معاييرها، محدداتها، دوافع انتشارها وأهميتها

نظراً للاهتمام المتزايد بمفهوم الحوكمة خاصة بعد الانهيارات الاقتصادية والمالية التي شهدتها عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في التسعينات من القرن الماضي، وكذلك ماشهده الاقتصاد الأمريكي في بداية القرن الحالي، فقد حرصت العديد من المؤسسات الدولية على دراسة هذا المفهوم وتحليله.

1. مفهوم الحوكمة:

إن مصطلح الحوكمة هو الترجمة المختصرة للمصطلح "Corporate governance" ، أما الترجمة العلمية المتفق عليها هي : " أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة"¹. وقد عرّفها الكاتبان Demb & Neubaner على أنها: " إطار من العلاقات والمسؤوليات المتناظرة بين المجموعة الأساسية المكونة من حملة الأسهم وأعضاء مجلس الإدارة والمدراء، والمصمم أساساً من أجل تعزيز الأداء التنافسي المطلوب لتحقيق الأهداف الأساسية في الشركة"².

وهناك عدة تعريفات للحوكمة قدمتها مؤسسات دولية مختصة، حيث عرّفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE الحوكمة على أنها: " نظام يتم بواسطته توجيه منظمات الأعمال والرقابة عليها، حيث تحدد هيكل وإطار توزيع الواجبات والمسؤوليات بين المشاركين في الشركة مثل مجلس الإدارة والمديرين وغيرهم من أصحاب المصالح، وتضع القواعد والأحكام لاتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون

الشركة³. وقد عرّفها مؤسسة التمويل الدولية ICF على أنها: "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها"⁴. أما الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، فقد عرّف الحوكمة على أنها: "مجموعة من المسؤوليات والممارسات التي يتبناها مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية بهدف تقديم توجيهه استراتيجي وضمان تحقيق الأهداف، والتحقق من إدارة المخاطر بشكل ملائم، واستغلال موارد المؤسسة على نحو مسؤول"⁵. كما تعرّف الحوكمة بأنها: "النظام الذي تدار وتراقب به الشركات، ومجالس الإدارة مسؤولة عن حوكمة شركاتها، ودور المساهمين في الحوكمة هو انتخاب أعضاء مجلس الإدارة والمراجعين، والتأكد من أن هناك هيكل حوكمة ملائم وفي مكانه. إن مسؤولية المجلس تتضمن وضع الأهداف الإستراتيجية للشركة وتوفير القيادات التي تحقق الأهداف، ومراقبة الإدارة، ورفع التقارير للمساهمين أثناء فترة ولايتهم، والتأكد من أن مجلس الإدارة يلتزم بالقوانين واللوائح، ويعمل لمصلحة المساهمين أعضاء الجمعية العامة"⁶. ومن خلال هذه التعاريف يتبين لنا أن الحوكمة هي نظام يقصد به الأسلوب الذي تمارس به سلطات الإدارة بطريقة جيدة، وهذا النظام هو الذي يحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء داخل أي منظمة، كما يشمل النظام المقومات الأساسية لنجاح المنظمة وتقويتها على المدى البعيد، بالإضافة إلى تحديد المسؤوليات داخلها وضمان حقوق جميع الأطراف التي لها علاقة بالمنظمة وبعدها.

2. معايير الحوكمة:

إن الاهتمام المتزايد بالحوكمة جعل المؤسسات الفاعلة في هذا الميدان توضع لها معايير من أجل التطبيق السليم، وبالتالي تحقيق الأهداف المرجوة منها. فقد توصلت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام 1999 إلى وضع خمسة معايير تخص حوكمة الشركات بصفة عامة، وقد أدخلت عليها تعديلات سنة 2004 حيث أصبحت ستة معايير ونلخصها فيما يلي:⁷

- **ضمان وجود أساس لنظام فعال لحوكمة الشركات:** ويتضمن هذا المعيار أن يساهم نظام حوكمة الشركات في تحقيق الشفافية وكفاءة الأسواق، كما يجب أن يكون متناسقا مع أحكام القانون، وأن يصيغ بوضوح تقييم المسؤوليات مع الهيئات المتخصصة: الإشراف، التنظيم، التنفيذ والرقابة.
- **حفظ حقوق جميع المساهمين:** وتشمل نقل ملكية الأسهم واختيار مجلس الإدارة والحصول على عائد في الأرباح ومراجعة القوائم المالية وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.
- **المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين:** وتعني المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية والتصويت في الجمعية العامة على القرارات، والاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.
- **الإفصاح والشفافية:** ويشمل الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقب الحسابات في الشركة، ويتم الإفصاح عن المعلومات بكل شفافية وبطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح وفي الوقت المناسب.
- **مسؤوليات مجلس إدارة الشركة:** ويشمل هذا المعيار هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، وكيفية اختيار أعضائه ومهامه، ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.
- **دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركة:** ويقصد بأصحاب المصالح البنوك والعاملين وحملة السندات والموردين والعملاء... الخ. ويشمل هذا المعيار احترام حقوقهم القانونية والتعويض عن أي انتهاك لها، وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة.

3. محددات الحوكمة:

إن التطبيق الجيد للحوكمة يتوقف على مجموعتين من المحددات: وهي محددات داخلية ومحددات خارجية.

1.3. المحددات الداخلية: تشير هذه المحددات إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الثلاثة أطراف الرئيسية فيها وهي: الجمعية العامة، مجلس الإدارة والمدبرين التنفيذيين. وترجع أهمية هذه المحددات إلى أن وجودها يقلل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة⁸.

2.3. المحددات الخارجية: تشير المحددات الخارجية للحوكمة إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، وتشمل ما يلي⁹:

- القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي: قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس.
- كفاءة القطاع المالي في توفير التمويل اللازم للمشروعات.
- درجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج.
- كفاءة الأجهزة والهيآت الرقابية في إحكام الرقابة على الشركات، بالإضافة إلى الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق مثل المراجعين والمحاسبين والمحامين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها، بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة. وترجع أهمية المحددات الخارجية لكون وجودها يضمن تنفيذ القواعد والقوانين التي تضمن حسن إدارة الشركة، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي للشركة والعائد الخاص لها.

4. أسباب ودوافع انتشار مفهوم حوكمة الشركات وأهميتها:

إن ظهور مفهوم الحوكمة وتزايد الاهتمام به لدى مجتمع الأعمال في الدول المتقدمة ومؤسسات التمويل الدولية يرجع للعديد من الدوافع والأسباب، ولعل أهمها سلسلة الأحداث والانهيارات المذهلة لمنشآت الأعمال التي عرفها الاقتصاد العالمي في العقد الأخيرين من القرن العشرين مثل الفضيحة الشهيرة لبنك الاعتماد والتجارة الدولي، وكارثة بنوك الادخار والإقراض (Savings and Loan Banks) في الولايات المتحدة، والفجوة الكبيرة بين مرتبات ومكافآت المسؤولين التنفيذيين في الشركات وبين أداء تلك الشركات. وقد كانت للفضائح والأزمات المالية الكبرى والانهيارات المؤسسية في شرق آسيا وروسيا والولايات المتحدة في نهاية القرن الماضي وبداية القرن الحالي من الأسباب الرئيسية التي أتت بموضوعات حوكمة الشركات إلى مركز الصدارة في الدول النامية، والأسواق الصاعدة والاقتصادات الانتقالية¹⁰.

وقد كانت كل هذه الأحداث تصوّر أن نقص حوكمة الشركات يؤدي إلى تمكين من يعملون في داخل الشركة - من المديرين وأعضاء مجلس الإدارة، أو الموظفين العموميين - من نهب الشركات أو الخزائن العامة على حساب المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح (العاملين، الدائنين، الموردين، البنوك... إلخ). وفي الاقتصاد العالمي السائد في هذه الأيام، فإن الأمر الأكثر احتمالاً هو ازدياد معاناة الشركات والدول ذات النظم الضعيفة للحوكمة من الآثار الخطيرة لذلك.

ولقد لخصت العديد من الدراسات أهم الأسباب والدوافع التي تؤكد ضرورة تبني مفهوم حوكمة الشركات في الدوافع التالية¹¹:

- الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء.
- تحسين الكفاءة الاقتصادية للشركات.
- إيجاد الهيكل الذي تحدد من خلاله أهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف ومتابعة الأداء.
- مراجعة والتعديل للقوانين الحاكمة في أداء الشركات بحيث تتحول مسؤولية الرقابة إلى كلا الطرفين وهما مجلس إدارة الشركة والمساهمون ممثلون في الجمعية العامة للشركة.
- عدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه.
- تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة.
- تمكين الشركات من الحصول على تمويل من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين والأجانب.
- إمكانية مشاركة المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضين والاضطلاع بدور المراقبين بالنسبة لأداء الشركات.

- وبالتركيز على الجانب المحاسبي والرقابي باعتبارها صلب عملية حوكمة الشركات، فإن أهمية الحوكمة تتجسد في الآتي¹² :
 - محاربة الفساد المالي والإداري في الشركات وعدم السماح بوجوده أو عودته مره أخرى.
 - تحقيق ضمان النزاهة والحيادية والاستقامة لكافة العاملين في الشركة بدءا من مجلس الإدارة والمدبرين التنفيذيين حتى أدنى مستوى للعاملين فيها.
 - تفادي وجود أخطاء عمدية أو انحراف متعمد كان أو غير متعمد ومنع استمراره أو العمل على تقليبه إلى أدنى قدر ممكن، وذلك باستخدام النظم الرقابية المتطورة.
 - تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية، وتحقيق فاعلية الإنفاق وربط الإنفاق بالإنتاج.
 - تحقيق قدر كاف من الإفصاح والشفافية في الكشوفات المالية .
 - ضمان أعلى قدر من الفاعلية لمراقبي الحسابات الخارجيين، والتأكد من كونهم على درجة عالية من الاستقلالية وعدم خضوعهم لأية ضغوط من مجلس الإدارة أو من المدبرين التنفيذيين.
- ويلاحظ مما سبق، أن مفهوم حوكمة الشركات يركز على موضوع الرقابة على الشركات وتصرفات القائمين عليها وتحديد مسؤولياتهم، ويؤكد على أهمية مشاركة الأطراف الأخرى ذات العلاقة كالمساهمين والموظفين والدائنين وغيرهم، كما تركز حوكمة الشركات على تعزيز الإفصاح والشفافية في البيانات المالية التي تنشرها الشركات والتي تعتمد عليها أطراف مختلفة في اتخاذ قرارات الاستثمار.

ثانيا- مفهوم وأنواع التدقيق الداخلي والخدمات التي يقدمها للمؤسسة:

لقد عرف التدقيق الداخلي عدة تطورات مست مفهومه وطبيعة الخدمات التي يقدمها ومعايير الممارسة المهنية له الصادرة عن معهد المدققين الداخليين، وقد أعطي اهتماما كبيرا لدى معظم الدول خاصة المتقدمة منها والتي عرفت العديد من الاختيارات والأزمات والنضائح المالية.

1. تطور مفهوم التدقيق الداخلي وأنواعه:

ظهر التدقيق الداخلي حديثا مقارنة مع التدقيق الخارجي، ويعتبر عنصرا هاما من عناصر نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، حيث اقتصر في بادئ الأمر على التدقيق المحاسبي والمالي للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء إن وجدت، ولكن مع تطور المشروعات أصبح من الضروري تطوير التدقيق الداخلي وتوسيع نطاق عمله بحيث يستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية وإمداد الإدارة بالمعلومات، وهذا أصبح التدقيق الداخلي أداة تبادل للمعلومات والاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا، وبموجب هذا التطور أصبح التدقيق الداخلي يتضمن تقييم جميع الأنشطة في المؤسسة¹³.

وقد أصدر معهد المدققين الداخليين أول تعريف للتدقيق الداخلي سنة 1947 جاء فيه ما يلي: "التدقيق الداخلي هو نشاط تقييمي مستقل يوجد في منظمات الأعمال لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات الأخرى من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة وهو نوع من الرقابة هدفه فحص وتقييم فاعلية وسائل الرقابة الأخرى، وهذا النوع من التدقيق يتعامل أساسا مع الأمور المحاسبية والمالية، ولكنه قد يتعامل بشكل ما مع بعض الأمور ذات الطبيعة التشغيلية"¹⁴.

ويتضح من هذا التعريف أن التدقيق الداخلي كان له دورا وقائيا وعلاجيا بالنسبة للإدارة ومجال تدخله نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالجوانب المحاسبية والمالية ولا يتدخل في الجوانب التشغيلية إلا في الحالات الاستثنائية وبطلب من الإدارة.

في سنة 1971، أصدر معهد المدققين الداخليين تعريفا جديدا للتدقيق الداخلي مفاده أن: "التدقيق الداخلي هو نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة، وهي وسيلة رقابية إدارية تعمل على قياس وتقييم فاعلية وسائل الرقابة الأخرى"¹⁵.

وفي شهر جوان من سنة 1999 قدم معهد المدققين الداخليين (IIA) تعريفا حديثا للتدقيق الداخلي على النحو التالي: " التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها. ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر و الرقابة " ¹⁶. ويقسم التدقيق الداخلي إلى ثلاثة أنواع ¹⁷:

- **تدقيق مالي:** ويقصد به الفحص الكامل والمنظم للقوائم المالية والسجلات المحاسبية والعمليات المتعلقة بها لتحديد مدى تطابقها للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية والمتطلبات الأخرى.
- **تدقيق الالتزام:** يتعلق بالحصول على أدلة تدقيقية وتقييمها من أجل تحديد مدى إذعان الأنشطة التشغيلية والمالية للقوانين والقواعد والشروط المحددة.
- **تدقيق تشغيلي:** ويطلق عليه التدقيق الإداري، وتدقيق الأداء، والتدقيق الوظيفي، ويشير إلى عملية التدقيق التي تهدف إلى تقييم العمليات التشغيلية لوظيفة أو لنشاط معين. ويقصد به الفحص والتقييم الشامل لعمليات المشروع بهدف إعلام الإدارة إذا كانت العمليات المخططة قد نفذت وفق السياسات والمخططات المتعلقة بالأهداف، كما يتضمن تقييم مدى كفاءة استغلال الموارد المتاحة.

ويتضح من خلال تتبعنا لتطور مفهوم التدقيق الداخلي وأنواعه، أن التدقيق الداخلي أصبح لا يهتم فقط بالتدقيق المالي والمحاسبي ولا يقدم فقط الخدمات التأكيدية، بل توسع ليشمل كافة النشاطات داخل المنظمة سواء كانت مالية أو غير مالية لتحديد مواطن الضعف في الأداء والعمل على معالجتها أو الحد منها على وذلك من خلال الخدمات الاستشارية التي أصبح يقدمها إضافة إلى الخدمات التأكيدية، وبالتالي أصبح التدقيق الداخلي يركز على الكفاءة والفعالية في الأداء وفي استغلال الموارد المتاحة للمؤسسة.

2. الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي للمؤسسة:

إن التدقيق الداخلي يعتبر من أهم الوظائف التي تتميز بها الشركات الحديثة نظرا للقيمة المضافة التي يقدمها من خلال تحسين وزيادة فرص تحقيق المؤسسة لأهدافها وتحسين الإجراءات والعمليات والرفع من فعالية إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة مثلما جاء في التعريف الحديث لمعهد المدققين الداخليين (IIA). ويقوم التدقيق الداخلي بمساعدة الإدارة في تحمل مسؤولياتها من خلال الخدمات التالية ¹⁸:

- أ. **خدمات وقائية:** وتتمثل في الاجراءات التي يضعها المدقق من أجل:
 - حماية أصول المؤسسة وممتلكاتها من السرقة والاختلاس ومختلف المخاطر المحتملة؛
 - منع الغش والاختلاس، حيث تقع مسؤولية اكتشاف ذلك على عاتق الإدارة، بينما تقع على عاتق المدقق مسؤولية تقييم كفاية وفعالية الإجراءات المتخذة من قبل الإدارة للحيلولة دون وقوع الغش والاختلاس.
- ب. **خدمات تقييمية:** وتتمثل في الإجراءات التي يتخذها المدقق من أجل:
 - تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، حيث تخضع جميع الأنشطة والعمليات بالمؤسسة للتقييم والمتابعة من طرف المدقق الداخلي؛
 - التأكد من مدى الالتزام بالسياسات والاجراءات الموضوعية من قبل الإدارة، ومن التشريعات والقوانين السارية المفعول التي تخضع لها المؤسسة.
- ج. **خدمات إنشائية:** وتتمثل في المهام التي يقوم بها المدقق الداخلي التي تسعى لتوفير البيانات حول:
 - المعلومات المالية والمعلومات التشغيلية المقدمة للإدارة العليا والتأكد من أنها تتسم بمستويات عالية من الصحة والمصدقية، وأنها دقيقة وكاملة ويمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات؛

- الأهداف والاجراءات التي وضعتها الإدارة، والتأكد من أنها متوافقة مع أهداف المؤسسة.
- د. خدمات علاجية: وتتمثل في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المدقق في تصحيح الأخطاء التي يكتشفها.

ثالثا: التدقيق الداخلي كأحد الآليات لإرساء نظام حوكمة فعال وعلاقته بالآليات الأخرى للحوكمة:

يرى كل من (H. Dana & R. Larry) أن وظيفة التدقيق الداخلي تمثل بيئة بحثية فريدة لأنها تخدم أطرافا تمارس دورا هاما في عملية حوكمة المؤسسات مثل مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والمدقق الخارجي، فضلا عن ذلك فإن وظيفة التدقيق الداخلي تخدم وتضيف قيمة للخاضعين لحوكمة المؤسسات مثل الإدارة والوحدات التنظيمية مثل الإدارة المالية وإدارة تكنولوجيا المعلومات وإدارة العمليات¹⁹.

كما يرى بعض الكتاب أن كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يعدان آليتان مهمتان من آليات المراقبة ضمن إطار هيكل الحوكمة، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية ومنع واكتشاف حالات الغش والتزوير. وقد اعترفت الهيئات المهنية والتنظيمية بأهمية وظيفة التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة، حيث أكدت لجنة كادبوري (Cadbury committee) على أهمية مسؤولية المدقق الداخلي في منع واكتشاف الغش والتزوير. ولتحقيق هذه الوظيفة أهدافها، يجب أن تكون مستقلة وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص بها²⁰.

1. علاقة التدقيق الداخلي بلجنة التدقيق

تتضمن مبادئ الإدارة الراشدة على ضرورة خلق لجنة على مستوى مجلس إدارة المؤسسة تسمى بلجنة التدقيق، وهذه اللجنة تتكون من عدد محدود من أعضاء مجلس الإدارة شريطة أن يكون هؤلاء الأعضاء مستقلون عن الملكية والإدارة أي أنهم لا يمثلون المساهمين ولا يمثلون العمال، كما يشترط في هؤلاء الأعضاء حيازتهم للخبرة والكفاءة في المجالات المالية والمحاسبية. وتعتبر لجنة التدقيق المكونة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين هي الأداة التي تسمح برفع الأداء الإداري والمالي للشركة ومحاربة الفساد فيها، وذلك من خلال علاقتها بالآليات والوسائل التي يتم من خلالها التأكد من تطبيق مفهوم حوكمة الشركات، وقد أكدت العديد من الدراسات والبحوث على أهمية العلاقة بين لجنة التدقيق والمدقق الداخلي والمدقق الخارجي ومجلس الإدارة، حيث تعمل لجنة التدقيق كحلقة وصل بين هذه الأطراف الثلاثة والتي تعتبر أطرافا رئيسية في نظام حوكمة الشركات.

تكمن العلاقة الموجودة بين حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي في إسناد مهمة تقييم نشاط وظيفة التدقيق الداخلي للجنة التدقيق، ويكون ذلك عن طريق ما يلي²¹:

- الاهتمام بالكفاءات الموجودة داخل المؤسسة المشرفة على وظيفة التدقيق الداخلي.
- الاهتمام بفعالية التدقيق الداخلي وبقدرته على تحقيق أهدافه وذلك من خلال دراسة:
 - قدرة الوظيفة على التخطيط لنشاطاتها؛
 - قدرة الوظيفة على تنفيذ الخطة.
 - نوعية أو جودة تقارير التدقيق المعتمدة للمديرية العامة.
 - القدرة على تقديم الحلول والاقتراحات المناسبة.
 - التنظيم المعمول به والمتعلق بتسيير نشاط التدقيق الداخلي مثل:
 - وجود ميثاق للتدقيق الداخلي؛
 - توفر عنصر الاستقلالية فيما يخص علاقة التدقيق بباقي الوظائف؛
 - وجود نظام للتوثيق يسمح بتوفير الحجج والبراهين اللازمة والخاصة بالاستنتاجات التي توصل إليها التدقيق الداخلي.

وتظهر العلاقة بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق، أنه من خلال هذه الأخيرة يتم اعتماد جميع السياسات والمعايير والإجراءات الخاصة بالتدقيق الداخلي، كما أنه من مهام لجنة التدقيق المشاركة في المساءلة الإدارية لإدارة التدقيق الداخلي مع الإدارة العليا وذلك باعتماد وتوظيف وفصل المشرفين على إدارة وظيفة التدقيق الداخلي وبعتماد جداول عمل هذه الإدارة وكذلك خططها التوظيفية وموازنة مصروفاتها ومراجعة أداء المدققين الداخليين بالمشاركة في الإدارة العليا²². وتظهر أهمية قيام لجنة التدقيق بالإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي في كون ذلك سيزيد من استقلالية إدارة هذه الوظيفة، وكلما زادت العلاقة بين لجنة التدقيق وإدارة التدقيق الداخلي وقلت العلاقة مع الإدارة العليا كلما زاد احتمال توافر الاستقلالية والموضوعية في الفحص والتقرير.

ويتضح كذلك أن التدقيق الداخلي يشكل عنصراً أساسياً في أعمال لجنة التدقيق المشكلة من أعضاء مجلس الإدارة المسؤول أساساً عن سلامة تطبيق مبادئ الحوكمة، ولذلك يجب أن يتفهم المدققون الداخليون مبادئ الحوكمة ودورهم الأساسي حيال ضمان الالتزام بها، وذلك بتأهيلهم المناسب علمياً وعملياً لذلك.

2. علاقة التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي

إن مهمة المدقق الخارجي هو إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة وانتظامية القوائم المالية ومدى تعبيرها الصادق عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة ونتائج نشاطها، حيث يعمل المدقق الخارجي بصفته وكيلاً عن المساهمين على رقابة أعمال الإدارة وبصفة خاصة مجلس الإدارة الذي يعتبر المسؤول عن القوائم المالية، ويستمد المدقق الخارجي قوته في المؤسسة من الاستقلالية المطلقة وعدم تبعيته لأي جهة إدارية، وهو ما يزيد من ثقة الأطراف أصحاب المصلحة في تقريره حول القوائم المالية.

ولكن إختيار شركة إنرون الأمريكية كبرى شركات الطاقة في العالم سنة 2001، كشف أن مكتب التدقيق "أرثر أندرسون" الذي كان مكلفاً بالتدقيق الخارجي للشركة، كان في نفس الوقت يقدم خدمات استشارية للشركة، ويعتبر هذا الأمر دليلاً على عدم الاستقلال والحياد، ودليل على تواطئه مع إدارة الشركة نتيجة لجمعه بين هاتين المهمتين بالإضافة إلى قيامه بنشاط التدقيق الداخلي للشركة، وتعتبر هذه الأمور ساهمت بشكل كبير في عدم قدرة مكتب "أرثر أندرسون" الإذلاء برأي صادق وعادل عن القوائم المالية لشركة إنرون نتيجة لتواطئه في فساد مالي وإداري مع مسيرتها، وذلك من خلال التلاعب في الحسابات والتخلص من العديد من وثائق الشركة، حيث تم تضخيم الأرباح في السنة التي سبقت انهيارها حوالي مليار دولار²³.

ونتيجة لذلك، فقد أقر قانون سوكس (Sarbanes-Oxley Act) لعام 2002 عدم الجمع بين مهمة تدقيق الحسابات وتقديم خدمات استشارية لنفس الشركة، وجعل للجنة التدقيق أهمية كبيرة في عملية الإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي والتنسيق مع المدققين الخارجيين. وتعد فضيحة شركة إنرون تذكيراً هاماً لطبيعة العلاقة المهمة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ولجنة التدقيق، حيث يحتاج المدققون الداخليون كما هو الحال بالنسبة للمدققين الخارجيين رفع تقاريرهم إلى لجنة التدقيق بكل ما يواجههم بدلاً من رفعها للإدارة.

وتظهر العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في إطار حوكمة الشركات من خلال العلاقة التكاملية بينهما، حيث بإمكان المدقق الخارجي الاستفادة من نتائج أعمال المدقق الداخلي إذا رأى أعمال هذا الأخير قد تساعد في الإذلاء برأيه فيما يتعلق بصحة ومصداقية المعلومات المحاسبية الظاهرة بالقوائم المالية. كما أنه بإمكان التدقيق الداخلي إجراء بعض عمليات التدقيق بناء على ملاحظات أدلى بها المدقق الخارجي في تقريره المتعلق بالمصادقة على القوائم المالية السنوية للمؤسسة.

وقد حثت لجنة المنظمات الراعية (COSO) المدققين الداخليين في تقريرها على العمل بشكل وثيق مع الإدارة والمدقق الخارجي في الأمور التالية²⁴:

- تحديد مفهوم الرقابة الداخلية والأهداف المرتبطة بها؛
- تحديد مكونات الرقابة الداخلية؛
- تحديد أدوات القياس الملائمة لقياس كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية؛

- الرقابة الدورية والمستمرة على نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن الأهداف الموضوعة قد تم تحقيقها.

3. علاقة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة

يلعب مجلس الإدارة دورا محوريا في حوكمة الشركات، فهو مسؤول عن الإشراف عن العمليات التي تقوم بها الشركة بتقديم القيادة والتوجيه الاستراتيجي ومراقبة الإدارة، وتتمثل مهام مجلس الإدارة في الآتي²⁵:

- وضع (أو على الأقل الموافقة على) أهداف الشركة وإستراتيجيتها.
- التواصل مع أصحاب المصالح الخارجيين.
- تحديد المسؤوليات ومساءلة الإدارة.
- وضع مؤشرات أداء رئيسية للإشراف ومراقبة أداء الرئيس التنفيذي.
- تحديد أهداف واضحة للإشراف ومراقبة تقدم الشركة.
- النظر في خطط التوسع والمشروعات الكبرى للشركة.
- النظر في كافة السياسات المحاسبية والبيانات المالية.
- النظر في المعاملات المالية الكبرى (زيادة رأس المال والاقتراض...).
- وضع المبادئ التوجيهية بشأن الاتصالات الخارجية.
- ضمان إنجاز الشركة لالتزاماتها المالية بشكل يتسم بالفاعلية والشفافية.

إن تطبيق مفهوم حوكمة الشركات يقتضي ضرورة قيام مجالس الإدارة بخلق مجموعة من اللجان حيث تتكون كل لجنة من بعض أعضاء مجلس الإدارة، ومن أهم اللجان التي تسمح بتحقيق الحوكمة ثلاثة وهي: لجنة التوظيف أو التعيين ولجنة الأجور ولجنة التدقيق، كما يمكن خلق لجان أخرى مثل لجنة الإستراتيجية ولجنة النزاهة ولجنة المخاطر ولجنة التنمية المستدامة. ولقيام هذه اللجان بالدور المنوط بها وتحقيق الأهداف المرجوة منها في ظل تحقيق مبادئ حوكمة الشركات ومحاربة الفساد، فإنه لا بد من تحقيق ما يلي:

- يجب أن يعكس عدد اللجان وحجمها وأنواعها احتياجات الشركة.
- يجب أن يحدد دور ونطاق عمل اللجان بوضوح، ويراجع من قبل المجلس على أساس منتظم، ويعتبر نشر موثيق اللجنة وتحديد المسؤوليات والحقوق للجان من الممارسات الأفضل.
- السماح للجان بالوصول إلى مصادر المعلومات دون المرور بإدارة الشركة. وعلى سبيل المثال، تعد لجنة التدقيق في الغالب الكيان الرسمي الذي يتعامل مع المدققين الخارجيين للشركة.
- يجب أن تستفيد لجان المجلس من المديرين غير التنفيذيين المستقلين، حيث يمكنهم في الغالب تقديم أكثر النصائح موضوعية.

ويمكن تلخيص العلاقة بين مجلس الإدارة والتدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات في الآتي:

- ينبغي وجود وظيفة للتدقيق الداخلي في الشركة تحظى باحترام وتعاون كل من مجلس الإدارة والإدارة العليا؛
- تتبع وظيفة التدقيق الداخلي لمجلس الإدارة، ويجب أن يتاح لها اتصال مستمر برئيس مجلس الإدارة ولجنة التدقيق؛
- يجب على مجلس الإدارة تحديد سلطة وغرض ومسؤولية وظيفة التدقيق الداخلي؛
- يجب على مجلس الإدارة أن يعيد النظر سنويا في نطاق عمل وظيفة التدقيق الداخلي، وبيان مدى سلطاتها والموارد المتاحة لها.
- يجب على مجلس الإدارة ولجنة التدقيق أن يضمنا الفصل بين وظيفتي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لضمان الاستقلالية؛
- تقدم وظيفة التدقيق الداخلي تأكيدا مستقلا وموضوعيا لمجلس الإدارة عن مدى كفاية وفعالية الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والأنشطة الأخرى بالشركة.

رابعاً- الإتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات والمعايير الدولية للتدقيق الداخلي ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة:

إن المتتبع للتطور الذي عرفه مفهوم التدقيق الداخلي يلمس ذلك التطور الحاصل من خلال تطور الخدمات التي يقدمها، إذ أن وظيفة التدقيق الداخلي وفقاً للمفهوم القديم كانت تشمل الفحص والتقييم. أما بموجب المفهوم الحديث، فإن التدقيق الداخلي يشتمل على وظيفتين رئيسيتين هما²⁶:

- خدمة التأكيد الموضوعي: هي فحص موضوعي للأدلة بغرض توفير تقييم مستقل لفعالية وكفاية إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية وعمليات الحوكمة بالإدارة.
 - الخدمات الاستشارية: وهي عمليات المشورة التي تقدم للوحدات التنظيمية داخل الشركة أو خارجها، والهدف منها إضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها، ومثال ذلك: المشورة، تقديم النصائح والإرشادات، تصميم العمليات، التدريب ... إلخ.
- وهذا التطور الذي عرفه مفهوم التدقيق الداخلي تضمن تطور في أهداف التدقيق الداخلي والتي أصبحت:
- زيادة قيمة الشركة وتحسين عملياتها من خلال مشاركة الإدارة في تخطيط استراتيجية الشركة وتوفير المعلومات التي تساعد في تنفيذ تلك الاستراتيجية؛
 - تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر؛
 - تقييم وتحسين فعالية الرقابة؛
 - تقييم وتحسين فعالية عمليات حوكمة الشركات.

1. دور التدقيق الداخلي في الرفع من فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة:

طبقاً لآخر إصدار لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة سنة 2008 والتي تمت مراجعتها سنة 2012، فإن المعيار رقم 2130 الخاص بالرقابة، ينص على أن المدقق الداخلي يجب أن يساعد المنظمة على المحافظة على نظام رقابة ملائم من خلال تقييمه لمدى كفاءته وفعالته والحث على تحسينه المستمر.

ففي خدمات التأكيد، يجب على التدقيق الداخلي أن يقيّم ملاءمة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة لمواجهة المخاطر المتعلقة بحوكمة المؤسسة والعمليات وأنظمة المعلومات في المنظمة، ويشمل التقييم الجوانب التالية:

- تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنظمة؛
 - موثوقية ونزاهة المعلومات المالية والتشغيلية؛
 - فعالية وفاعلية العمليات والبرامج؛
 - حماية الأصول؛
 - إحترام القوانين، والأنظمة، القواعد والعقود.
- أما في خدمات الاستشارة، فإنه يجب على المدققين الداخليين أن يستخدموا معارفهم بأنظمة الرقابة المكتسبة خلال مهام الاستشارة عندما يقيّمون عمليات الرقابة في المنظمة.

ويظهر دور المدقق الداخلي في الرفع من فعالية وكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال²⁷:

- يبيّن المدقق الداخلي نتائج فحصه وتقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة، ويبين نقاط القوة ونقاط الضعف والتوصيات اللازمة لمعالجة الاختلالات؛
- مراجعة العمليات وتشمل وجود تنفيذ المسؤوليات المرتبطة بوظائف تشغيل التنظيم؛
- مراجعة الأداء، وتعني هل الأداء كفاء وفعال؛

- مراجعة الالتزام بالسياسات والإجراءات والقوانين والتعليمات؛
- مراجعة الرقابة المالية والتي يمكن من خلالها تحقيق ثلاثة أهداف وهي:
- حماية الأصول المالية للمشروع.
- توفير الثقة والكمال في المعلومات المالية.
- دقة البيانات المحاسبية والاحصائية.
- مراجعة إدارية وتعني مراجعة أداء الإدارة باعتباره العمل الرئيسي للتدقيق الداخلي.

2. دور التدقيق الداخلي في الرفع من فعالية وكفاءة إدارة المخاطر بالمؤسسة:

إن الإتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي أعطت أهمية لنظام إدارة المخاطر في المؤسسة، ووفقا للمعيار 2120 من معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين، فإن التدقيق الداخلي يجب أن يقيّم فعالية نظام إدارة المخاطر في المؤسسة ويساهم في تحسينها. كما يجب على إدارة التدقيق الداخلي بالمؤسسة أن تقيّم المخاطر التي تتعلق بحوكمة المؤسسة، وعملياتها ونظم المعلومات بها. وفي حالة الخدمات الاستشارية، فإنه يتعين على المدققين الداخليين تقييم المخاطر التي تتعلق بأهداف المؤسسة وأن يكونوا حذرين من إمكانية وجود مخاطر أخرى جوهرية²⁸.

ويكمن دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر من خلال مساعدة المنظمة في التعرف على المخاطر وتقييمها والمساعدة في تحسين أنظمة إدارة المخاطر ومراقبتها وذلك كما يلي²⁹:

- مساعدة مجلس الإدارة والإدارة العليا في رسم السياسة العامة لإدارة المخاطر، وذلك بتقديم خدمات استشارية واقتراحات؛
- التحقق من مدى التقيد بالأنظمة والإجراءات الواردة في السياسة العامة لإدارة المخاطر؛
- تقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة التعرف على المخاطر وأنظمة القياس المتبعة على مستوى كل الأنشطة والعمليات بالمؤسسة؛
- تقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة الضبط الداخلي وإجراءات الرقابة الموضوعية للتحكم في المخاطر المتعرف عليها وصحة قياسها؛
- تقييم التقارير المعدّة من من طرف مدير المخاطر حول تطبيق الإطار العام لإدارة المخاطر وسرعة الإبلاغ والبت بمعالجتها والإجراءات التصحيحية المتخذة؛
- رفع تقارير إلى مجلس الإدارة لتقييم كفاءة وفعالية إدارة المخاطر.

ومن خلال ما سبق، تتضح لنا العلاقة الوطيدة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر في المؤسسة، حيث أصبحت المؤسسات في الوقت الحالي وفي إطار التسيير الحديث تعتبر التدقيق الداخلي كأحد الأدوات الرئيسية للرفع من فعالية وكفاءة إدارة المخاطر، كما أن المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ركزت على قيام التدقيق الداخلي بتقييم فعالية إدارة المخاطر بالمؤسسة، وتقييم المخاطر المتعلقة بحوكمة المؤسسة إضافة إلى تلك المتعلقة بالعمليات وأنظمة المعلومات.

3. دور التدقيق الداخلي في الرفع من فعالية وكفاءة نظام الحوكمة بالمؤسسة

إن المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي جعل من التدقيق الداخلي أحد مكونات نظام الحوكمة السليمة في المنظمة، وذلك من خلال تقييم وتحسين هذا النظام والرفع من فعاليته، حيث نص المعيار 2110 من معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في آخر نسخة لها³⁰ والتي تمت مراجعتها في أكتوبر 2012، أن التدقيق الداخلي يجب أن يقوم بتقييم عملية الحوكمة في المؤسسة ويقدم التوصيات اللازمة والملائمة لتحسينها.

وفي هذا المجال، يقوم التدقيق الداخلي بتحديد ما إذا كانت عملية الحوكمة تحقق الأهداف التالية:

- تدعيم قواعد السلوك والقيم المناسبة في المؤسسة؛
- ضمان التسيير الفعال لأداء إدارة المؤسسة والمساءلة التنظيمية لها؛

- تبليغ المصالح المعنية بفي المؤسسة بالمعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة؛
 - تزويد مجلس الإدارة والمدققين الداخليين والخارجيين والإدارة بالمعلومات المناسبة، وضمان التنسيق لأنشطتهم.
- كما يجب على التدقيق الداخلي أن يقوم بتقييم تصميم، وتطبيق، وفعالية الأهداف والبرامج وأنشطة المؤسسة المتعلقة بقواعد السلوك، كما يجب أن يقيّم ما إذا كانت حوكمة أنظمة المعلومات بالمؤسسة تدعم استراتيجية وأهداف المؤسسة.

4. دور التدقيق الداخلي في تقييم جودة الأداء في المؤسسة

لقد زادت أهمية التدقيق الداخلي في السنوات الأخيرة من خلال الاتجاه المتزايد نحو ضرورة تحسين الأداء الرقابي للإدارة وعلى الإدارة ذاتها، حيث يلعب التدقيق الداخلي دورا مهما في تقييم جودة الأداء في المؤسسة، وأن الغرض من ذلك هو تحديد ما إذا كانت أهداف المؤسسة قد تم تحقيقها، ومدى تحقق الأهداف التشغيلية وأهداف البرامج الموضوعية ومدى اتفاقها مع أهداف المؤسسة ككل. ويتضمن دور التدقيق الداخلي في التحقق من جودة الأداء ما يلي³¹:

- فحص صحة واكتمال البيانات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتبويب هذه المعلومات والتقرير عنها، كما يجب عليهم فحص أنظمة المعلومات باعتبارها توفر معلومات من أجل اتخاذ القرارات والرقابة والتقييد بالمتطلبات الخارجية. وفي هذا المجال يجب على المدققين الداخليين تحديد:
- ما إذا كانت السجلات والتقارير المالية والتشغيلية تحتوي على معلومات دقيقة، ويعتمد عليها في الوقت المناسب، وكاملة ومفيدة.
- مدى كفاية وفعالية الأنشطة الرقابية على السجلات والتقارير.
- فحص الأنظمة الموضوعية لضمان الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والتعليمات التي قد يكون لها تأثير مهم على الأعمال والتقارير، وأن يحددوا ما إذا كانت المؤسسة قد التزمت بذلك. وتقع على المدققين الداخليين مسؤولية تحديد ما إذا كانت هذه الأنظمة كافية وفعالة.
- فحص وسائل حماية الأصول من الأنواع المختلفة من الخسائر مثل السرقة، الحرائق، الأنشطة غير المشروعة، التعرض إلى العوامل الجوية.
- تقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة، حيث تكون الإدارة مسؤولة على وضع معايير للتشغيل لقياس الاستخدام الاقتصادي الكفء للموارد في الأنشطة المختلفة، وتكون مكتوبة وبشكل رسمي للرجوع إليها. ويكون المدققون الداخليون مسؤولين عن تحديد ما إذا كانت:
- هناك معايير تشغيل وضعت لقياس الاستخدام الاقتصادي الكفء.
- معايير التشغيل مفهومة ويتم الالتزام بها.
- الإنحرافات عن معايير تشغيل يتم تحديدها وتحليلها وإبلاغها إلى المسؤولين لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- الخطوات التصحيحية قد تم اتخاذها.
- فحص العمليات التشغيلية والبرامج لتحديد ما إذا كانت النتائج تتسق مع الأهداف العامة والخاصة الموضوعية، وما إذا كانت العمليات والبرامج يتم تنفيذها كما هو مخطط لها. كما يجب عليهم تحديد ما إذا كانت الأهداف الخاصة بالعمليات التشغيلية تتماشى مع أهداف المؤسسة ككل ومدى الالتزام بذلك.
- تحديد ما إذا كانت هناك معايير وضعتها الإدارة العليا لتحديد ما إذا كانت الأهداف العامة والخاصة قد تم تحقيقها. وفي حالة اعتبارها كافية، فإنه يجب عليهم استخدامها في التقييم، أما في حالة عدم وجود معايير كافية، فإنه يمكن للمدققين الداخليين مساعدة الإدارة في صياغة معايير كافية وملائمة.

- تحديد ما إذا كانت العوامل التي تعوق الأداء المرضي قد تم تحديدها وتقييمها والسيطرة عليها بطريقة ملائمة.
- تحديد ما إذا كانت الأنشطة الرقابية لقياس تحقيق الأهداف والتقرير عنها قد تم وضعها وأنها كافية.
- يمكن للمدققين الداخليين تقديم المساعدة للمديرين المسؤولين عن وضع الأهداف العامة والأهداف الخاصة والأنظمة، بتحديد ما إذا كانت الافتراضات الأساسية ملائمة، وما إذا تم استخدام معلومات دقيقة وملائمة، وما إذا تم إدخال على العمليات التشغيلية أو البرامج إجراءات رقابية مناسبة.

خامسا - النتائج ومناقشتها:

يستهدف بحثنا هذا تحليل ومناقشة نظام حوكمة الشركات الذي يعد في غاية الأهمية، وقد استحوذ على اهتمام العديد من الأكاديميين والباحثين والممارسين والمنظمات المهنية والسلطات العمومية في مختلف الدول خاصة في السنوات الأخيرة، مع التركيز على التدقيق الداخلي الذي يعد أحد أهم الآليات لتطبيق نظام حوكمة الشركات. ومن خلال دراستنا لهذا الموضوع توصلنا إلى الاستنتاجات النظرية التالية:

- إن حوكمة الشركات تهدف إلى وضع هيكل يسمح بقدر كبير من الحرية في ظل سلطة القانون وتبني المعايير الدولية للشفافية والوضوح والدقة في البيانات المالية، فهناك اتفاق بين الباحثين الممارسين حول محددات ومعايير تقييم أسلوب حوكمة الشركات، حيث يحمل مجموعة من القواعد والتنظيمات القانونية والمحاسبية والمالية والاقتصادية التي تحكم الإدارة في عملها.
- تبني مفهوم حوكمة الشركات يعزز مبدأ الإفصاح والشفافية مما يساعد على توفير بيئة لجلب الاستثمارات ومحاربة الفساد ومنع الأزمات والانهيارات.
- إن مبادئ حوكمة الشركات تعتبر نقاط مرجعية لصانعي السياسات عند إعدادهم للأطر القانونية والتنظيمية للحوكمة في الشركات، وبالتالي فإن تطبيقها يعتبر اهتمام متزايد بالنسبة لقرارات الاستثمار.
- إن إطار حوكمة الشركات يشجع على الاستخدام الفعال للموارد، ويحث أيضا على نظم المحاسبة والمساءلة عن إدارة هذه الموارد، مما يعمل على التقريب بين مصالح الشركات والأفراد والمجتمع.
- إن نظام الرقابة الداخلية ولجان التدقيق داخل الشركات يلعبان دوراً كبيراً في تفعيل أسلوب حوكمة الشركات من خلال دراسة المخاطر والقيام بعملية الربط بين مجلس الإدارة والمدقق الخارجي والإشراف على العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي وتحقيق الاستقلالية لهما للوصول إلى الشفافية والإفصاح الكامل بالقوائم المالية من خلال جودة الأداء المهني.
- يعتبر التدقيق الداخلي أحد وظائف القيادة لما يقدمه من خدمات للإدارة عن طريق تقييمه الدائم والموضوعي والمحايد لمختلف الأنشطة داخل المؤسسة.
- إن التدقيق الداخلي يعتبر اليوم وظيفة الدعم الرئيسية للإدارة ولجنة التدقيق ومجلس الإدارة والتدقيق الخارجي، إذ يلعب دور المفتاح في إرساء نظام حوكمة فعال بالمؤسسات.
- إن التطور الذي عرفه مفهوم التدقيق الداخلي والمعايير الدولية لممارسته له علاقة وثيقة بظهور مفهوم حوكمة الشركات وضرورة تطبيقه على مستوى العالم لتجنب الانهيارات والأزمات والفضائح المالية.
- إن التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات لم يعد دوره يقتصر على فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بل أصبح يقدم خدمات تأكيدية وخدمات استشارية تركز على تحسين الأداء داخل الشركة وزيادة قيمتها من خلال الرفع من تقييم وتحسين كل من أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة.

- إن الهدف من تطبيق مبادئ الحوكمة في الشركات هو تحسين أداؤها، وأن هناك علاقة طردية بين درجة الحوكمة والأداء الاقتصادي للشركة، حيث تضمن الحوكمة تطوير الأداء وتساهم في اتخاذ القرارات السليمة وتجنب التعثر والإفلاس، ولها دور كبير في نمو الشركة واستمرارها وارتفاع قيمتها في السوق.
- يعمل تبني نظام الحوكمة في الشركات على ربط المكافآت ونظام الحوافز بالأداء مما يساعد على تحسين كفاءة أداء الشركة بشكل عام.

خلاصة:

إن الأزمات المالية التي عرفتها العديد من الاقتصاديات والانهيارات التي عرفتها شركات عالمية كبرى على غرار إنرون وورلدكوم، كانت السبيل إلى طرح العديد من التساؤلات حول ممارسات أعضاء مجلس الإدارة ومدققي الحسابات والمحاسبين، مما استدعى إلى ظهور نظام ومعايير تشترط وجود مواصفات ومؤهلات محاسبية ومالية إلى جانب التمتع بالاستقلالية لأعضاء مجالس الإدارة، مع إيجاد لجان مستقلة عن الإدارة تتولى رقابة تصرفات الإدارة وتعمل على ترشيح المدققين الداخليين والخارجيين والإشراف على تعيينهم من أجل ضمان استقلاليتهم وتفادي الوقوع في التواطؤ بينهم وبين الإدارة واستفحال الفساد داخل الشركة.

وانطلاقاً من كون التدقيق الداخلي أحد الركائز الرئيسية لحوكمة الشركات وانعكاساً لتطور معايير التدقيق الداخلي على دور المدقق الداخلي، فقد تغير الدور التقليدي للمدقق الداخلي وتجاوز عملية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ليصبح يهتم كذلك بتقييم وتحسين إدارة المخاطر والحوكمة، والقيام بدور استشاري كبير لتطوير وتعديل مؤشرات تشغيل الأداء الرئيسية في المؤسسة. وفي الأخير، يمكن القول أنه بات من الضروري تنمية الوعي لدى المنظمات بمختلف أنواعها بأهمية نظام حوكمة الشركات، وأهمية الدور الذي يقوم به نشاط التدقيق الداخلي في إرساء نظام حوكمة فعال وقادر على الرفع من جودة الأداء في المؤسسة.

الهوامش والمراجع المعتمدة:

- ¹ محمد حسن يوسف، "محددات الحوكمة ومعاييرها"، بنك الاستثمار القومي، يونيو 2007. مقال متاح على الموقع الإلكتروني: <http://www.saaaid.net/Doat/hasn/hawkama.doc> (تم الإطلاع عليه يوم 2014/09/02).
- ² د. بشرى نجم عبد الله المشهداني، "أهمية حوكمة الشركات في مواجهة الفساد المالي والمحاسبي"، مقال متاح على الموقع الإلكتروني: http://www.nazaha.iq/search_web/muhasbe/4.doc
- ³ دهمش نعيم، إسحق أبو زر عناف، "تحسين وتطوير الحوكمة المؤسسية في البنوك"، مجلة البنوك في الأردن، العدد 10، المجلد 22، ديسمبر 2003، ص 27.
- ⁴ محمد حسن يوسف، مرجع سابق.
- ⁵ المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، نشرة إلكترونية شهرية، العدد 53، فيفري 2004. متاحة على الموقع الإلكتروني: <http://www.ascasociety.org>
- ⁶ جون د. سوليفان، "البوصلة الأخلاقية للشركات : أدوات مكافحة الفساد : قيم ومبادئ الأعمال، وآداب المهنة، وحوكمة الشركات"، المنتدى العالمي لحوكمة الشركات - الدليل السابع، مؤسسة التمويل الدولية، فيفري 2009، ص 09.
- ⁷ محمد حسن يوسف، مرجع سابق.
- ⁸ Fawzi.s, "Assessment of corporate governance in Egypt", working paper n° 82, Egypt, the Egyptian center of economic studies, April 2003, p 4.
- ⁹ Ibid, p3,4.
- ¹⁰ د. كاترين ل. كوشتا هلبليج، د. جون د. سوليفان، "تأسيس حوكمة الشركات في الاقتصاديات النامية والصاعدة والانتقالية"، مركز المشروعات الدولية الخاصة، مارس 2002، ص 02.
- ¹¹ عوض بن سلامة الرجيلي، "لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات : حالة السعودية"، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، م 22، ع 1، 2008، ص 184، 185.

- ¹² أشرف حنا ميخائيل، "تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات"، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، أيام 24، 25 و26 سبتمبر 2005، ص 83.
- ¹³ د. صفاء أحمد العاني، محمد عبدالله العزاوي، "التدقيق الداخلي في ظل إطار حوكمة الشركات ودوره في زيادة قيمة الشركة"، مقال متاح على الموقع الإلكتروني: <http://www.shatharat.net/vb/showthread.php?t=11301> (تم الإطلاع عليه يوم 2014/09/12).
- ¹⁴ مزياني نورالدين، لخضاري صالح، "مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة"، بحوث الملتقى الوطني الثامن المنعقد خلال الفترة: 11-12 أكتوبر 2010، جامعة سكيكدة، دار بحاء الدين للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2011، ص 297.
- ¹⁵ نفس المرجع السابق، ص 297.
- ¹⁶ Institute of internal auditors (IIA), "**definition of internal auditing**", available on site of IIA: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx> (Accessed on September 10th, 2014).
- ¹⁷ خالد أمين عبد الله، "التدقيق والرقابة في البنوك"، دار وائل للنشر، عمان، 1998، ص 126.
- ¹⁸ العايب عبد الرحمان، "نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية"، بحوث الملتقى الوطني الثامن المنعقد خلال الفترة: 11-12 أكتوبر 2010، مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة سكيكدة، دار بحاء الدين للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2011، ص 32، 33.
- ¹⁹ D. Hermanson & E. Rittenberg, "**Internal auditing and organisational governance**", the institute of internal auditors, research foundation, Florida, 2003, p 58,59.
- ²⁰ عباس حميد التميمي، "آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد"، مقال متاح على الموقع الإلكتروني: <http://www.shatharat.net/vb/showthread.php?t=8603> (تم الإطلاع عليه يوم 2014/09/12).
- ²¹ KPMG, "**guide de l'administrateur**", nouvelles éditions fiduciaires, 1995, p 64.
- ²² د. اسماعيل إبراهيم جمعة، "الرقابة والمراجعة الداخلية"، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، 1996.
- ²³ إحسان صالح المعتاز، "أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها: إتهار شركة إنرون والدروس المستفادة"، مجلة الإقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 22، العدد 1، 2008، ص ص: 262 - 264.
- ²⁴ جههان عبد المعز علي، "تحليل آثار الأهمية النسبية والمخاطر الحتمية وذاتية التأكيدات على نطاق اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي عند أداء عملية المراجعة"، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة، مصر، 2001، ص 52.
- ²⁵ مركز المشروعات الدولية الخاصة، "تشجيع حوكمة الشركات في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا: تجارب وحلول"، المنتدى العالمي لحوكمة الشركات، فبراير/شباط 2011، ص 58.
- ²⁶ د. صفاء أحمد العاني، محمد عبدالله العزاوي، "التدقيق الداخلي في ظل إطار حوكمة الشركات ودوره في زيادة قيمة الشركة"، مقال متاح على الموقع الإلكتروني: <http://www.shatharat.net/vb/showthread.php?t=11301> (تم الإطلاع عليه يوم 2014/09/12).
- ²⁷ العايب عبد الرحمان، مرجع سابق، ص 30، 31.
- ²⁸ IIA & IFACI, "**Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne**", octobre 2013, p11, 12. disponible sur le site de l'IIA: <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF%202013%20French.pdf> (consulté le 02/09/2014).
- ²⁹ العايب عبد الرحمان، مرجع سابق، ص 37، 38.
- ³⁰ IIA & IFACI, op.cit, p11.
- ³¹ مصطفى حسن بسبوي السعدي، "المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات من منظور طبيعة خدمات المراجعة الداخلية"، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول: "التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات"، المنعقد بالشارقة في سبتمبر 2005، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009، ص ص: 210 - 213.