

التدقيق الداخلي أداة فعالة لتجسيد مبادئ حوكمة الشركات

د. محمد العبد

أ. شلال نجاة

جامعة مستغانم

ملخص:

تهدف الدراسة إلى إيضاح قواعد وضوابط الحوكمة التي تعمل إلى تحقيق الشفافية والعدالة، ومنح حق مساءلة إدارة الشركة، وبالتالي تحقيق الحماية للمساهمين والمكتتبين، مع مراعاة مصالح العمل والعمال، والحد من التعسف في استعمال السلطة على حساب المصلحة العامة، مما يؤدي إلى تنمية الاستثمار وتشجيع تدفقه، وتنمية المدخرات، وتعظيم الربحية، وإتاحة فرص عمل جديدة.

كما أن هذه القواعد تؤكد أهمية الالتزام بإحكام القانون، والعمل على ضمان مراجعة الأداء المالي، ووجود هيكل إدارية تمكن من محاسبة الإدارة أمام المساهمين، مع تكوين لجنة تدقيق من غير أعضاء مجلس الإدارة التنفيذية تكون لها مهام واختصاصات وصلاحيات عديدة لتحقيق رقابة مستقلة على التسيير، وكذلك توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمن مهام التدقيق الداخلي للتأكد من مدى توافر الضوابط الرقابية على تطبيق نظم الحوكمة.

إن النتائج المتوصل إليها تتلخص في إن خلية التدقيق الداخلي تعد من الدوائر الضرورية جدا في إدارة الحوكمة، بل هي من أولويات وأساسيات الإدارة التي يجب أن تدرج ضمن أي هيكل وظيفي يطبق نظام الحوكمة وليس كما أفاد البعض ولم يدرجها ضمن الهيكل الوظيفي لشركته كإدارة منفصلة، بل اعتبرها كأحد مهام لجنة التدقيق أو الإدارة المالية بصورة لم يعطها حقها، ولم يأخذ بالاعتبار معايير التدقيق الداخلي التي تصدر من الهيئات العالمية المختصة، والتي تتضمن فصلا واضحا بين مهام دائرة التدقيق الداخلي وبين لجنة التدقيق .

Résumé

L'étude a pour but de clarifier les règles et règlements de la gouvernance qui vise à réaliser la transparence et de l'équité, et donne le droit pour demander des comptes à l'administration de l'entreprise, et par conséquent assure la protection des droits des actionnaires et des souscripteurs tout en tenant compte des intérêts des employeurs et des travailleurs, afin de diminuer l'abus de pouvoir dans l'intérêt général, ceci aura pour effets de développer de l'investissement, encourager ses flux , développer l'épargne, maximiser la rentabilité et offrir de nouvelles possibilités d'emploi

Ces règles mettent également l'accent sur l'importance du respect des dispositions de la loi, et ce, dans le but d'assurer le bon déroulement de la performance financière, et l'existence de structures administratives qui permettront de demander des comptes à l'administration vis-à-vis aux actionnaires, avec la mise en place du comité d'audit dont ses membres ne font pas partie du conseil d'administration de l'exécutif, ce comité d'audit exerce ses fonctions et ses pouvoirs pour faire un contrôle indépendant de la gestion, ainsi que la disponibilité d'un système solide de vérification interne afin

d'assurer la disponibilité du contrôle de l'application des systèmes de gouvernance.

مقدمة:

لقد تزايد الاهتمام مؤخراً بمصطلح الحوكمة، لا سيما في التسعينيات من القرن العشرين وذلك نتيجة لما شهده الاقتصاد العالمي من تداعيات وانهيارات اقتصادية و أزمات مالية و محاسبية لعدد من الشركات العالمية كالتي حصلت في جنوب شرق آسيا وفضيحة شركة انرون وما تبعها من انهيار لشركة آرثر- أندرسون "إحدى شركات التدقيق الخمس الكبار في العالم.

لقد تم تقديم مصطلح (corporate governance) من قبل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي واثر العديد من المشاورات بين خبراء اللغة العربية والاقتصاديين وكذا القانونيين المهتمين بهذا الموضوع. تم اقتراح مصطلح (حوكمة الشركات) في محاولة لتداول هذا الموضوع بطرق يمكن من خلالها الوصول إلى الأهداف المبتغاة منه. فالحوكمة باختصار يمكنها أن تمثل إشراك جميع أطراف المؤسسة في عملية اتخاذ القرار أي لا يكون القرار مقتصر على مجموعة معينة في المؤسسة الواحدة . وكذلك أن تتوفر المعلومات لجميع الأطراف بشفافية ووضوح وتحديد مسؤولية وحقوق وواجبات جميع المسؤولين عن إدارة المؤسسة وذلك لتجنب حدوث حالات الفساد الإداري ، كما تهدف هذه العوامل إلى التأكد من أن المؤسسات تدار بالطريقة السليمة و أنها تخضع للرقابة والمتابعة والمساءلة.

تعتبر الحوكمة وسيلة رقابية غاية في الأهمية من شأنها الكشف بل و تجنب التلاعبات و حماية حقوق كل أصحاب المصالح في المؤسسة ، إذ أن مبادئها تعمل على تجنب الأزمات المختلفة قبل وقوعها فهي علاج حقيقي ووقائي للشركات بالرغم من أن الحوكمة لا تكتسب الصبغة الإلزامية على الشركات إلا أن مزاياها تجعل منها ضرورة لا خيارا ، خاصة في ظل الأزمات المالية و الاقتصادية المتلاحقة و التي أصبحت سمة من سمات النظام الرأسمالي ، فتنطبق أسس و مبادئ حوكمة الشركات من شأنه إظهار الشركة بشكل أكثر شفافية و يزيد من مصداقيتها .

و انطلاقاً من أهمية حوكمة الشركات و ضرورة نقلها حيز التطبيق فإن التدقيق الداخلي يعد أحد ركائز هذا التطبيق ، إذ ينبغي أن يرتقي دور التدقيق الداخلي في الشركات إلى توجيه العمليات نحو النجاح من خلال فحص و تقويم النشاطات المالية و الإدارية و التشغيلية ، و توفير المعلومات للإدارة بكل مستوياتها لمساعدتها في تنفيذ إستراتيجيتها بشكل صحيح ،و كذلك تفعيل دور التدقيق الداخلي في الاطلاع على هذه الإستراتيجية و منحه إمكانية تدقيق تنفيذها و مدى تحقق الأهداف المرجوة منها ، و كذلك تحديد المخاطر التي تواجه الشركة و متابعة كيفية علاجها.

الإشكالية :

كيف للتدقيق الداخلي أن يساهم في التجسيد الصحيح والتطبيق الأمثل لمبادئ حوكمة

الشركات؟

الهدف:

إيضاح وتبيان كل من :

- طرح نظرة عامة على كل من التدقيق الداخلي و أيضا حوكمة الشركات

- مدى تطور دور التدقيق الداخلي نتيجة لظهور حوكمة الشركات

فيما يتمثل أداء التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات

الفرضية:

إن استقلالية وكفاءة التدقيق الداخلي تؤدي إلى تدعيم التطبيق السليم و الكفاء لحوكمة الشركات.

أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من الأهمية التي تحظى بها حوكمة الشركات في الوقت الحاضر و أهمية التدقيق الداخلي كونه أحد الأسس التي تركز عليها حوكمة الشركات من منطلق الفصل بين الإدارة و الملكية ، إذ يساعد التدقيق الداخلي في فحص و تقويم النشاطات التشغيلية ونظم الرقابة الداخلية والتحقق من صحة التوجهات الاستراتيجية للإدارة و كذلك صحة تطبيقها .

منهج البحث:

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي وذلك بالاستناد إلى واقع المعلومات المتوفرة في الكتب والدراسات والمؤتمرات ومصادر المعلومات الالكترونية المتوفرة.

أولاً: نظرة عامة حول التدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي نوعاً من الإجراءات الرقابية يتم من خلالها فحص و تقييم كفاءة وكفاية الإجراءات الرقابية الأخرى ، لهذا اعتبر البعض التدقيق الداخلي بؤرة التركيز في هيكل الرقابة الذي ينهض بمسؤولية التحقق من قدرة بقية أدوات الرقابة على الحماية المادية للأصول والتأكد من سلامة البيانات و تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية ورفع الكفاءة التشغيلية ، فهنة التدقيق الداخلي منذ نهاية القرن العشرين وبداية القرن الحالي تشهد جملة من التغيرات الهائلة ، و الناتجة عن الفضائح المالية في منظمات الأعمال الأمريكية وقد ترتب على هذه الظاهرة قيام معهد المدققين الداخليين بتشكيل لجنة عمل لوضع إطار جديد للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي .

مفهوم التدقيق الداخلي:

إن التدقيق الداخلي مفهوم ليس بالجديد، فقد عرف منذ فترة زمنية طويلة ومر بمراحل تطوير، فبعد أن كان رقابة مالية مستمرة هدفه اكتشاف الأخطاء و كذا العث، أصبح الآن يقوم على أساس شمولية التدقيق النوعي و الاستشاري لتحسين الأداء .

فالمفهوم الشامل للتدقيق الداخلي يتضمن في محتواه الواسع بأنه:

نشاط داخلي مستقل داخل المنشأة تنشئه الإدارة للقيام بخدماتها
أداة رقابية تعرض تقييم السياسات والخطط و الإجراءات الإدارية المرسومة
وظيفة استشارية لاقتراح التحسينات اللازمة إدخالها.

كما عرفه معهد المدققين الداخليين (IIA) على أن التدقيق الداخلي هو: "وظيفة تقييم مستقل تنشأ من داخل المؤسسة لفحص و تقييم كافة أنشطتها كخدمة للمنشأة بهدف مساعدة موظفي المؤسسة للقيام بمسؤولياتهم بجدارة ، حيث يقوم التدقيق الداخلي بتزويد الإدارة بالتحليلات و التقييمات و النصائح و الإرشادات و المعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تمت مراجعتها ، ويتضمن هدف التدقيق الداخلي إيجاد نظام رقابة كفؤ بتكلفة معقولة "

التدقيق الداخلي: وظيفة تقييم مستقل وتعني هذه أن يكون المدقق الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها وان يتبع إدارياً لأعلى مستويات الهيكل التنظيمي للمؤسسة مثل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق. وذلك للمحافظة على موضوعيته وإصدار أحكاماً غير مميزة.

هدف التدقيق الداخلي: هو فحص وتقييم كافة الإجراءات لخدمة أنشطة المؤسسة نفسها و ليس إدارتها أو أي جهة أخرى سواء داخلية أو خارجية .

إن لدائرة التدقيق الداخلي أن تتفحص كافة أنشطة المنشأة وهذا يستوجب بالضرورة عدم وجود تحديد على نطاق عمل التدقيق الداخلي و تتم الصلاحيات للدخول و الاطلاع على أية مستندات أو وثائق يطلبونها دوما عانقا أو مماثلة أو تأخير .
مراجعة كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات لتحسينها بتكاليف معقولة.

يذهب التدقيق الداخلي إلى ابعد من الرقابة المالية و العمليات المحاسبية بحيث يشمل جميع قطاعات و أنشطة المؤسسة و عملياتها التشغيلية.

يعرف المجمع العربي للمحاسبين التدقيق الداخلي انه : " وظيفة داخلية تابعة لإدارة المنشأة لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية للتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى" ³⁸⁹

كما عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC التدقيق الداخلي على انه : "فعالية تقييمية مقامة ضمن المنشأة بغرض خدمتها ومن ضمن وظائفها اختبار وتقييم ومراقبة ملائمة النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي وفعاليتها" ³⁹⁰

أهمية التدقيق الداخلي داخل المؤسسة الاقتصادية :

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تتميز بها الشركات الحديثة حيث شار بعض الباحثين إلى أن سنة واحدة من التدقيق الداخلي توازي عمل ثلاث سنوات من التدقيق الخارجي ، ومما لا شك فيه أن أهمية التدقيق الداخلي تكمن في مدى قدرة هذه الوظيفة على إضافة القيمة حيث نص التعريف الذي وضعه معهد المدققين الداخليين بوضوح على أن قيمة التدقيق الداخلي بدوره الاستشاري و كذا التأميني يهدف بالأساس إلى إضافة القيمة المضافة للشركة ، بحث وضعه المعهد كهدف نهائي و استراتيجي لوظيفة التدقيق الداخلي ، و أشار المعهد إلى إضافة القيمة يتم من خلال تحسين و زيادة فرص انجاز أهداف المنظمة و تحسين الإجراءات و العمليات و تخفيض المخاطر إلى مستويات مقبولة

دور التدقيق الداخلي داخل المؤسسة الاقتصادية:

يقوم التدقيق الداخلي بمساعدة الإدارة في تحمل مسؤولياتها من خلال :
تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة: تقوم الإدارة بالتخطيط والتنظيم والإشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف المنشودة سوف يتم تحقيقها ولذلك فان جميع أنظمة وعمليات وأنشطة المنشأة خاضعة لتقييم التدقيق الداخلي ³⁹¹
قابلية المعلومات للاعتماد عليها: يجب أن تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة وكاملة ، ومفيدة أيضا، وأن تكون قدمت في الوقت المناسب ، حتى يمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة .

حماية الأصول : يؤكد المدقق الداخلي على ضرورة بحث الخسائر الناتجة عن السرقة والحريق و التصرفات الغير قانونية في ممتلكات المنشأة ، ولذلك فان الرقابة التشغيلية الجيدة تمنع سوء استخدام الأصول و حمايتها من المخاطر المحتملة وذلك للتأمين عليها ضد المخاطر المذكورة.

³⁸⁹المجمع العربي للمحاسبين أ ، مفاهيم التدقيق المتقدمة ، عمان ، الأردن ، 2001 ، ص 227

³⁹⁰الاتحاد الدولي للمحاسبين ، معايير التدقيق الدولية ، ترجمة جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية ، ط 1

2001 ، ص 213.

³⁹¹ Irvin N.GLEIM CIA REVIEW part 1.p26

الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية : يتحقق التدقيق الداخلي من أن أصحاب المؤسسة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به من إتباع السياسات و الخطط و الإجراءات و الأنظمة و التعليمات ، وفي حالة عدم التزام الموظفين بذلك فعلى المدقق تحديد الأسباب المؤدية لذلك ، فقد تكون الإجراءات خاطئة ولا يمكن تطبيقها و ليس المسئول عن ذلك الموظف فقط ، كما يجب عليه تحديد التكلفة الناتجة والمخاطر الناجمة عن عدم الالتزام وما هي الطريق التي تحقق التزام العاملين بالإجراءات و السياسات المحددة .

الوصول إلى الأهداف وكذا الغايات : بموضع الأهداف والغايات و إجراءات الرقابة من قبل الإدارة و يقوم المدقق الداخلي بتحديد فيما إذا كانت متوافقة مع أهداف و غايات المنشأة ، وتقع مسؤولية وضع الأهداف على عاتق الإدارة العليا أو مجلس الإدارة ، وعلى المدقق التأكد من أن البرامج أو العمليات قد نفذت كما خطط لها .

منع الغش و الاحتيال : تقع مسؤولية منع الغش و الاحتيال على إدارة المنشأة و على المدقق الداخلي فحص وكذا تقييم كفاية و فعالية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة للحيلولة دون وقوع الغش ، وليس من مسؤولية المدقق الداخلي اكتشاف الغش ولكنه يجب بان تكون لديه معرفة كافية بطرق احتمالات الغش ليكون قادرا على تحديد أماكن حدوث الغش و الاحتيال ، و واجب على المدقق عند اكتشافه ضعف في نظم المراقبة الداخلية أن يقوم باختبارات إضافية للتأكد من عدم حدوث الغش ، رغم ذلك لا يستطيع المدقق الداخلي أن يضمن عدم حدوث الغش و الاحتيال إلا انه يجب أن يكون باستطاعته التحقيق في الغش أو المشاركة مع جهات أخرى.

الشك المهني : يجب على المدقق الداخلي أن يخطط و ينفذ أعمال التدقيق باعتبار الشك المهني ، إذا لا يجب على المدقق افتراض عدم الأمانة للجهات الخاضعة للتدقيق ، كما ليس له افتراض الأمانة المطلقة ، و بدلا من ذلك على المدقق تقييم قرائن التدقيق بموضوعية ، و عليه الاهتمام بالظروف و الأحوال التي أن وجدت فلا بأس عليه اخذ الحيلة و الحذر في تطبيق إجراءات التدقيق .

تحديد مواطن الخطر : على المدقق الداخلي تحديد المناطق و الأنشطة التي تتضمن مخاطرة عالية ، و إعلام الإدارة عنها لتحديد فيما إذا تطلب الأمر إخضاعها للتدقيق و يتم تحديد مواطن الخطر من خبرة المدقق السابقة في المنشأة ، أو من معلومات مستقاة من مصادر أخرى ، أو من مشاكل موجودة في شركات أخرى ذات نشاط مشابه للمؤسسة الخاضعة للتدقيق أو من خبرة المدقق ومعرفة العامة .

أنواع التدقيق الداخلي

أصبح المفهوم المعاصر للتدقيق الداخلي أكثر شمولاً واتساعاً نتيجة التطور الزمني وتوسع وتنوع الأنشطة الاقتصادية . فأصبح يضم إلى جانب التدقيق المالي جوانب الأنشطة المختلفة بالوحدة الاقتصادية كلها ، وفي مقدمتها تدقيق العمليات التشغيلية ، في ضوء البرامج والنظم والسياسات والإجراءات الموضوعية التي أصبحت بدورها جزءاً أساسياً من مسؤوليات المدقق الداخلي ، للتحقق من قابليتها للتطبيق والتقييم الدوري لنتائج تنفيذها وقياس الاعترافات وتقديم الاقتراحات البناءة لتنمية جوانب القوة ومعالجة جوانب الضعف . إن الانتقال من التدقيق المالي الصرف إلى تدقيق العمليات يتطلب كفاءات وظيفية لديها خبرات في مجالات أخرى غير المجالات المالية والمحاسبية . فالمدققين الداخليين لا يفحصون فقط دقة التقرير المالي ، بل هم أيضا يقومون بفحص العمليات لتحديد الكفاءة والفاعلية للوحدة الاقتصادية الخاضعة للفحص، وفيما إذا كانت تلتزم بالقوانين الموضوعية والسياسات الخاصة بها. ويمكن توضيح هذين النوعين وكالاتي:

أ : التدقيق المالي :

وهو النوع الشائع من التدقيق يقوم به المدققين التابعين للوحدة الاقتصادية وذلك من أجل حماية أموال الوحدة، ولتحقيق أهداف الإدارة كتحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للوحدة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

تعريف التدقيق المالي: يعرف التدقيق المالي بأنه التدقيق الذي يهتم بتتبع القيود المحاسبية للعمليات التبادلية التي تكون الوحدة الاقتصادية طرفاً فيها والتحقق منها حسابياً ومستندياً، وما يتعلق بها من قوائم وتقارير³⁹².

أهداف التدقيق المالي: إن الهدف الرئيسي من التدقيق المالي هو إعطاء رأي بشكل موضوعي في إعداد التقارير المالية وفقاً لقواعد محاسبية محددة والتي تم تطبيقها بطريقة مماثلة. ويمكن توضيح الأهداف الخاصة بالتدقيق المالي والتي تمثل الآتي :

1. التحقق من السجلات والطرائق المحاسبية المستعملة
2. التحقق من إتمام العملية المالية بطريقة صحيحة
3. التحقق من مسؤولية المدراء الماليين
4. التحقق من دقة التقارير المالية ومن أنها تمثل واقع الوحدة الاقتصادية بصورة عادلة ، طبقاً لقواعد محاسبية محددة طبقت بثبات خلال المدة المحاسبية الجارية بالمقارنة مع المدد المحاسبية الماضية.
5. التحقق من الوجود الفعلي للأصول
6. فحص وتدقيق الإيرادات والمصروفات المختلفة والتكرار من أن إجراءات التسجيل والترحيل تمت بصورة صحيحة ورحلت إلى الحسابات المعنية.
7. التحقق من الدقة الحسابية للمعاملات المالية جميعها والتأكد من أن المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها قد تم إتباعها.
8. منع أو اكتشاف التلاعب والتزوير بالدفاتر والسجلات.

ب- تدقيق العمليات استخدم تدقيق العمليات في السابق لمعرفة التنوع في الأنشطة والتي تتضمن تقييم أداء الإدارة، خطط الإدارة ، ونظم رقابة الجودة ، وأنشطة عمليات معينة فضلاً عن تقييم الأقسام، إن هذا النوع من التدقيق يتعلق بالعمليات غير المالية للوحدة الاقتصادية ، أو بشكل عام فإن تدقيق العمليات يتم من قبل المدققين الداخليين، لكن في بعض الحالات يشارك المدققين الخارجيين في أداء هذا النوع من التدقيق .

1- تعريف تدقيق العمليات

يعرف تدقيق العمليات “بأنه أداة الإدارة التي تخدم أنشطة الإدارة من خلال تقييم الأنشطة منه للوحدة الاقتصادية والتوصيات بالتحسينات الضرورية”.

2- أهداف تدقيق العمليات

تدقيق العمليات ينبغي أن تنظر إلى اقتصاد وكفاءة العمليات معاً ، وفي أن واحد ضمن المحكمة أن تعمل الوحدة الاقتصادية بطريقة اقتصادية وتستعمل في الوقت نفسه طرقاً وإجراءات وأساليب ونظم تتسم بالكفاءة أو بالعكس، ويهدف تدقيق العمليات إلى تحقيق الآتي

:-

أ- تحديد ما إذا كانت الوحدة الاقتصادية تدير وتستعمل طرقها المتاحة من موظفين وممتلكات وأموال وغيرها باقتصاد وكفاءة .

ب- الوقوف على أسباب الاستعمالات التي تتسم بالكفاءة والاقتصادية .

³⁹² العمري ، احمد احمد ، و عبد المغني، فضل عبد الفتاح "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية"المجلة الاردنية في ادارة الاعمال،المجلد الثاني،العدد الثالث، 2006،ص346

ج- التعرف على ما إذا كانت الجهة قد التزمت بالأنظمة والتعليمات التي تهتم بالكفاءة والاقتصاد.

د- توفير معلومات دقيقة عن العمليات وفي الوقت المناسب.

هـ- مدى الاتفاق مع السياسات والخطط والإجراءات والقواعد والقوانين .

و- حماية الوصول من سوء الاستعمال.

ز- استعمال الموارد بشكل اقتصادي وبأكبر قدر من المنافع أي الاستعمال الأقل للموارد وهو ما يعرف بالكفاءة .

وينبغي تحقيق هذه الأهداف المقررة بأكبر قدر من الفاعلية ، كما يهدف هذا النوع من التدقيق إلى وضع الافتراضات التي تمكن الجهات المعنية من تحسين طرائق استغلالها لمواردها الاقتصادية المتاحة.

ثانياً: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

لقد تعاطت الاهتمام في الآونة الأخيرة بمفهوم حوكمة الشركات في العديد من الاقتصاديات المتقدمة و الناشئة خاصة بعد دخول العديد من الدول في عضوية منظمة التجارة العالمية و الاتفاقيات الأوروبية و الدخول في اتفاقيات تجارية حرة مع العديد من الدول ، وأيضاً نتيجة للعديد من حالات الفشل التي منيت بها الشركات ، و التي لم تؤثر فقط في من لهم صلة مباشرة بالشركات المعنية أي المديرين و المساهمين والمحاسبين ، ولكن أيضاً المتأثرين بوجودها مثل الموظفين والعملاء و الموردن و البيئة على وجه الخصوص هذا من جهة و من جهة أخرى الاضطراب الاقتصادي الذي شهد العالم نتائجه من خلال الأزمة الاقتصادية الأخيرة ، فكل هذه العوامل اجتمعت لتعطي دفعة قوية لظهور موضوع حوكمة الشركات و تضعه في المقدمة ، و من خلال هذه الأزمات الاقتصادية تبين انه حتى بالنسبة للاقتصاديات القوية فان افتقاد إجراءات الرقابة ، و الشفافية و مجالس إدارات الشركات المسؤولة و حقوق المساهمين يجعلها تنهار بسرعة بمجرد ضياع ثقة المستثمرين فيها.

وفي هذا الصدد فقد تطرق العديد من الاقتصاديين والمحللين والخبراء إلى أهمية ومدى تأثير مفهوم حوكمة الشركات في العديد من النواحي الاقتصادية والقانونية و الاجتماعية الهادفة إلى صالح الأفراد و المؤسسات و المجتمعات ككل .

نشأة الحوكمة ومفهومها :

تعود جنور حوكمة الشركات الى كلا من (Berle & Means) اللذين يعدان أول من تناول موضوع فصل الإدارة عن الملكية وذلك عام 1932 ، و تأتي آليات حوكمة الشركات لسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مدراء ومالكي الشركة من جراء الممارسات السلبية التي يمكن أن تضر بمصلحة الشركة³⁹³ . أما مصطلح حوكمة الشركات فتم البدء باستخدامه مع بداية عقد التسعينات من القرن الماضي ، اذ تزايد استخدام هذا المصطلح بشكل واسع في السنوات الأخيرة ، و أصبح شائع استخدامه من جانب الخبراء لاسيما أولئك العاملون في المنظمات الدولية و الإقليمية و كذا المحلية³⁹⁴ .

لقد تعددت التعاريف التي تخص هذا المصطلح ، بحيث يعكس كل مصطلح وجهة نظر يتبناها مقدم هذا التعريف ، إذ تم تعريفها على أنها: " ذلك النظام الذي يتم من خلاله إدارة

³⁹³ أبو العطا ،نرمين ، حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية ، مجلة الإصلاح الاقتصادي ، العدد (8)

القاهرة ، 2003 ، ص48.

³⁹⁴ سليمان ، محمد ، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي و الإداري "دراسة مقارنة" ، الدار الجامعية الجديدة ، مصر ،

وتوجيه وتنظيم ومراجعة المؤسسات والإجراءات التي تواجه وتدير الشركات وتراقب أداؤها بحيث يضمن الوصول إلى تحقيق رسالتها و الأهداف المرسومة لها "395 .
كما عرفتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية(OECD) بأنها : " مجموعة من العلاقات بين كلا من القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم و غيرهم من المساهمين " 396 .

وأيضا مؤسسة التمويل الدولية (IFC) عرفت الحوكمة على أنها : " النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها "397

بمعنى أخر وإماما لكل ما سبق ، الحوكمة تعني وجود انظمه تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في سلوك المؤسسة وتعزيز أدائها على المدى البعيد، و في خضم ذلك يمكن تلخيص أهداف الحوكمة في النواحي الآتية:398

تحسين أداء الشركات ومنظمات الأعمال ،
وضع الأنظمة الكفيلة بمعالجة الغش وتضارب المصالح والتصرفات غير المقبولة أخلاقيا،
وضع أنظمة الرقابة على أداء الشركات و المنظمات و أعضاء مجلس الإدارة و المساهمين ،

وضع القوانين و الإجراءات المتعلقة بسير العمل داخل الشركة لتحقيق أهدافها .

مبادئ حوكمة الشركات:

نظرا للاهتمام المتزايد لمفهوم حوكمة الشركات هناك العديد من المبادرات الرامية إلى وضع مبادئها فإضافة إلى الدول والحكومات ، حرصت العديد من المنظمات و الهيئات الدولية إلى إرساء أفضل لممارسة الحوكمة التي تدعو إلى بناء مؤسسات على أسس صحيحة ومن أهم المبادئ المتعارف عليها ما يلي :399

حقوق المساهمين: وتشمل حق نقل ملكية الأسهم، و التصويت في الجمعية، واختيار مجلس الإدارة، و الحصول على عائد من الأرباح، وتدقيق القوائم المالية .
المعاملات المتساوية للمساهمين : يقصد بها المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، و أيضا الدفاع عن حقوقهم القانونية، و حمايتهم من عمليات الاستحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من الاتجار في المعلومات الداخلية وكذلك حقهم في الاطلاع على جميع المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين .

395 الشمري، طارق ، الحوكمة دليل عمل الإصلاح المالي المؤسسي ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العراق ، 2005، ص

396 Freeland, C , Basel Committee Guidance on Corporate Governance for Banks ,paper presented to :Corporate Governance and Reform :Paving the Way to financial Stability and development , a conference organized by Egyptian Banking Institute,Caire,May 7_8,2007

397 Alamgir,M Corporate Governance :A Risk perspective, paper presented to :Corporate Governance and Reform :Paving the Way to fiancial Stability and Development , a conference organized by the Egyptian Banking Institute,Caire,May 7_8, 2007

398 OECD.Principles of corporate Governance for Economic Co_operation and Development Service,1999,page3

399 فاتح غلاب، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال الحوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة (دراسة لبعض المؤسسات الصناعية) ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في اطار مدرسة الدكتوراة في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة ، 2010_2011، ص12 .

دور أصحاب المصالح : ويتضمن احترام حقوقهم القانونية ، والتعويض على انتهاك لتلك الحقوق، كذلك آليات تعزيز مشاركتهم في الرقابة على الشركة ، وحصولهم على المعلومات المطلوبة .

الإفصاح والشفافية : ويشمل الإفصاح عن المعلومات ذات الأهمية ، مثل الأداء المالي والتشغيلي للشركة وأهدافها والأحداث الهامة وعوامل المخاطر ، بحيث يتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات في الوقت المناسب بدون تأخير وبدقة كافية .
مسئولية مجلس الإدارة : تتضمن هيكل مجلس الإدارة و واجباته القانونية وكيفية اختيار أعضائه، ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية .
ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات : يتضمن إطار حوكمة الشركات كلا من تعزيز شفافية الأسواق و كفاءتها ، كما يجب أن يكون متناسقا مع أحكام القانون ، و يبين بوضوح تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة .

يشير مصطلح حوكمة الشركات إلى الخصائص التالية:

الانضباط : أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب و الصحيح.
الشفافية : أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.
الاستقلالية : أي لا توجد تأثيرات و ضغوط غير لازمة للعمل.
المساءلة : أي إمكانية تقييم و تقدير أعمال مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية.
المسؤولية : أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المنشأة.
العدالة : احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المنشأة.
المسؤولية الاجتماعية : أي النظر إلى الشركة كموطن جيد.
المحددات الأساسية لتطبيق مفهوم حوكمة الشركات :

لكي تتمكن الشركات من الاستفادة من مزايا تطبيق قواعد الحوكمة يجب أن تتوفر مجموعة من المحددات التي تضمن التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات ، وتنقسم هذه المحددات إلى مجموعتين :

المحددات الخارجية : تمثل البيئة أو المناخ الذي تعمل من خلاله الشركات ، وقد يختلف من دولة لأخرى وهي تتمثل في :

القوانين و اللوائح التي تنظم العمل في الأسواق مثل قوانين الشركات وقوانين سوق المال و القوانين المتعلقة بالإفلاس و أيضا القوانين التي تنظم المنافسة و التي تعمل على منع الاحتكار .

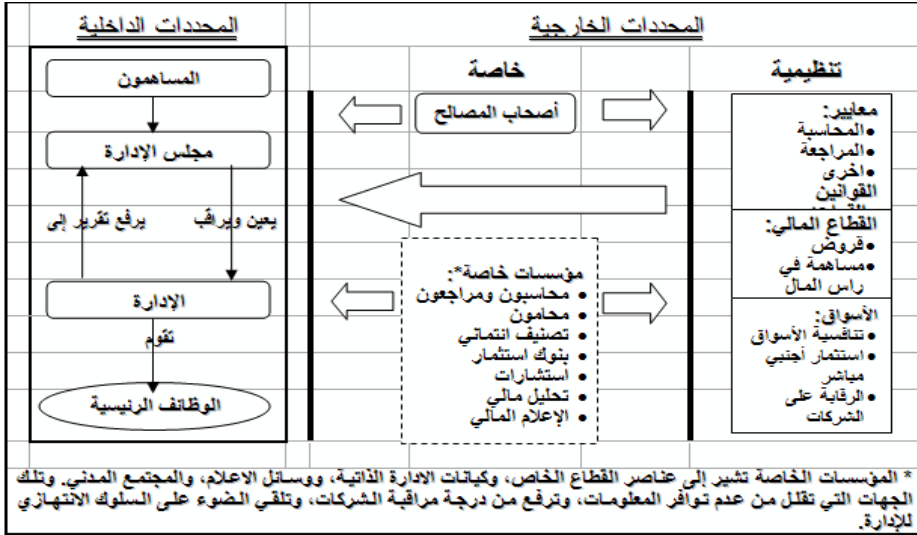
وجود نظام مالي جيد بحيث يضمن توفير التمويل اللازم لمشروعات، بالشكل المناسب الذي يشجع الشركات على التوسع و المنافسة الدولية.⁴⁰⁰
كفاءة الهيئات والأجهزة الرقابية مثل هيئات سوق المال والبورصات ، وذلك عن طريق إحكام الرقابة على الشركات و التحقق من دقة و سلامة البيانات و المعلومات التي تنشرها ، و أيضا وضع العقوبات المناسبة و التطبيق الفعلي لها في حالة عدم التزام الشركات .

⁴⁰⁰ فاتح غلاب ، مرجع سبق ذكره ، ص 17

المحددات الداخلية :

وتشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة⁴⁰¹.

شكل (2): المحددات الخارجية و الداخلية للحوكمة



وتؤدي الحوكمة في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي، وتعميق دور سوق المال، وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار، والحفاظ على حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين. ومن ناحية أخرى، تشجع الحوكمة على نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية، وتساعد المشروعات في الحصول على التمويل وتوليد الأرباح، وأخيرا خلق فرص عمل.

ثالثا: أداء التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات

تعرض عدد من المجامع العلمية و المنظمات المهنية إلى تطور مفهوم التدقيق الداخلي بغرض تقديم صورة جديدة للمهنة وبيان أثرها على تفعيل ودعم حوكمة بعد الأحداث الاقتصادية المهمة التي تمثلت بانهيار شركات عالمية كبرى ، و التي كانت أهم أسباب انهيارها أزمة الثقة الناتجة عن ضعف الأداء الرقابي و التدقيق الداخلي في الشركات المنهارة ، إذ أخذ التدقيق الداخلي أهمية كبيرة كونه الأساس الذي يرتكز عليه حوكمة الشركات في ظل الفصل بين الملكية و الإدارة ، إذ يقوم التدقيق الداخلي من منظور حوكمة الشركات بدور مهم إذ يأخذ على عاتقه تقويم نظم الرقابة الداخلية و العمل على تطويرها و كذلك تقويم و إدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة

⁴⁰¹ محمد حسن يوسف ، محددات الحوكمة ومعاييرها مع اشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر ، يونيو، 2007 ، ص 12

تطور معايير التدقيق الداخلي في ظل حوكمة الشركات

تتم أنشطة التدقيق الداخلي في بيئات ثقافية وقانونية واقتصادية متباينة و يتم تنفيذها داخل شركات تتباين أهدافها و أحجامها وهياكلها التنظيمية ، ومن خلال أشخاص مختلفين ، وكل تلك الفروق والاختلافات قد تؤثر على ممارسة أنشطة التدقيق الداخلي في البيئات المختلفة ، لذا فمن الضروري إخضاع معايير التدقيق الداخلي إلى عملية تقويم و تطوير مستمرة لتسهيل و ضبط عمل المدققين الداخليين في ظل هذه المعايير .

و كجزء من استجابة الأزمات المالية العالمية و الو المستجدات التي حصلت في الاقتصاد العالمي لحوكمة الشركات كعلاج لها هو تطوير دور التدقيق الداخلي و الوظائف التي يؤديها ، و يتم تسهيل تحقيق هذا الأمر من خلال تطوير معايير التدقيق الداخلي في ضوء متطلبات حوكمة الشركات ، و تنفيذاً لهذا الأمر أصدر معهد المدققين الداخليين "IIA" معايير حديثة لمواكبة المستجدات الاقتصادية إذ أصدرت معايير التدقيق الحديثة في مجموعتين و كما يأتي :

معايير الصفات " Trail Standards " " سلسلة الألف " :

و هي عبارة عن مجموعة مكونة من أربعة معايير رئيسية صادرة من معهد المدققين الداخليين و التي تتناول سمات و خصائص الشركات و الأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي فيها و هي كما يأتي :

1. معيار رقم 1000 الغرض من المسؤوليات الملقاة على عاتق القائمين بأنشطة التدقيق الداخلي و الغرض من السلطات الممنوحة لهم و وجوب تدوينها رسمياً في لائحة التدقيق الداخلي التي يتم اعتمادها من أعلى سلطة في الشركة .
2. معيار رقم 1100 الاستقلالية بالنسبة لأنشطة التدقيق الداخلي و الموضوعية في أداء هذه الأنشطة و الموضوعية في أداء الرأي النهائي للمدققين الداخليين .
3. معيار 1200 البراعة في أداء المدقق الداخلي لأنشطة التدقيق الداخلي و بذل العناية المهنية اللازمة في تأديتها.
4. معيار 1300 جودة التدقيق الداخلي و خضوعه لعمليات التقويم و التحسين.

• معايير الأداء " Performance Standards " " سلسلة الألفين " :

و هي عبارة عن سبعة معايير رئيسية صادرة من معهد المدققين الداخليين و التي تصف أنشطة التدقيق الداخلي ، و المعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة و هي :

1. معيار رقم 2000 إدارة نشاط التدقيق الداخلي و التي تقع مسؤولية مراقبتها على مدير قسم التدقيق في الشركة و ينبغي أن تتميز هذه الإدارة بالكفاءة و الفاعلية لتمكين التدقيق الداخلي من خلق قيمة إضافية للشركة .
2. معيار رقم 2100 طبيعة عمل التدقيق الداخلي ، إذ يجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يقوم بالتقويم و بالمساهمة في تحسين إدارة المخاطر و الرقابة و السيطرة و حوكمة الشركات
3. معيار رقم 2200 تخطيط مهمة العمل
4. معيار رقم 2300 أداء مهمة العمل ، إذ ينبغي على المدققين الداخليين أن يقوموا بتحديد و تحليل و تقويم و تسجيل معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة التي يتولون القيام بها .
5. معيار رقم 2400 توصيل النتائج إذ ينبغي على المدققين الداخليين أن يقوموا بإيصال نتائج العمل التدقيقي بالوقت و الطريقة المناسبين .

6. معيار رقم 2500 متابعة التقدم و هذه المهمة تقع على مدير قسم التدقيق الداخلي الذي ينبغي أن يكون حريصاً على أن يؤسس نظام للعمل و يتولى مسؤولية الحفاظ عليه و مراقبته و إيصال النتائج للإدارة.

7. معيار رقم 2600 قبول الإدارة للمخاطر ، بما أن تقييم و تحسين إدارة المخاطر أصبحت ضمن نشاط عمل التدقيق الداخلي بموجب المعيار 2120 ينبغي على مدير قسم التدقيق في الشركة التأكد من المستوى الذي تتقبله الإدارة من المخاطر و إذا أحس أن انه أعلى من المستوى الذي يمكن للشركة أن تتحمله عليه أن يناقش الموضوع مع الإدارة العليا و إذا لم يتم حله يتم رفعه لمجلس الإدارة للتوصل إلى الحل المناسب .

و المعيار رقم 2130 المقترح من المعيار رقم 2100 من المجموعة الثانية يختص بحوكمة الشركات، و يشير إلى إنه ينبغي أن يساهم نشاط التدقيق الداخلي في عمليات حوكمة الشركات بواسطة أسهامه في تقويم و تحسين عملية الحوكمة من خلال ما يأتي :

أ- التحقق من وضع القيم و الأهداف و تحقيقها بحيث تكون الإدارات مهيأة و قادرة على الإفصاح عن إن نشاطاتها و أفعالها و قراراتها مطابقة للأهداف المحددة و المتفق عليها .

ب- مراقبة عملية إنجاز الأهداف من خلال :

- تقويم نوعية الأداء المنفذ على مستوى المسؤوليات التي كلف العاملون القيام به
- تقديم التوصيات المناسبة لتحسين عمليات الشركة و تطويرها .
- رفع الكفاءة الإنتاجية عن طريق التدريب باقتراح اللازم منها .
- التحقق من المساءلة إذ تكون الأفعال و القرارات و اتخاذها قابلة للفحص عن طريق التدقيق الداخلي .

- التحقق من الحفاظ على قيم الشركة عن طريق تحديد المناطق أو العمليات و البرامج التي يجب مراجعتها و تقويمها أثناء التدقيق⁴⁰² .

لجان التدقيق وأثرها على تطبيق الحوكمة Audit Committee

و عند الحديث عن التدقيق الداخلي و تطوره للعمل كأحد وسائل الدعم و الإسناد لحوكمة الشركات عندها ينبغي التطرق إلى لجان التدقيق التي تلعب دوراً هاماً في حوكمة الشركات، و يمكن تصوير لجنة التدقيق " Audit Committee " على إنها : لجنة منبثقة من مجلس الإدارة ، تتكون من عدد لا يقل عن ثلاثة من الأعضاء غير التنفيذيين من مجلس الإدارة و يفضل أن تكون لديهم خبرات مالية و محاسبية أو على الأقل البعض منهم ، و تعد لجنة التدقيق من ركائز حوكمة الشركات. و هناك آراء عديدة تربط نجاح حوكمة الشركات بنجاح لجان التدقيق في أداء عملها بشكل سليم في الشركات ، و إن أي فشل سواء في دور أو عضوية أو كفاءة أو التزام لجنة التدقيق يؤدي إلى إحداث فجوة في تطبيق حوكمة الشركات و صعوبة الحصول على نتائج سليمة عند تطبيقه⁴⁰³

إن إنشاء لجان التدقيق في الشركات أدى إلى العديد من المنافع لقسم التدقيق داخل الشركة و بخاصة للتدقيق الداخلي ، فلجنة التدقيق تقوم باختيار رئيس قسم التدقيق الداخلي و توفير احتياجات هذا القسم و الاجتماع المستمر مع القائمين بالتدقيق الداخلي لحل المشاكل التي قد تنشأ بين المدققين الداخليين و مجلس الإدارة أو الإدارة بكل مستوياتها ، و في هذا الصدد أكدت بحوث عملية وجود علاقة تكاملية بين لجان التدقيق و التدقيق الداخلي ، و

⁴⁰² خليل ، عطا الله وارد ، " الدور المتوقع للمدقق الداخلي عند تقديم خدمات التأكيد في البنوك التجارية الأردنية في ظل الحوكمة

المؤسسية " ، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار الحوكمة المؤسسي ، القاهرة - مصر ، سبتمبر 2005 ص 244

⁴⁰³ حماد ، طارق عبد العال ، " التحليل الفني و الأساسي للأوراق المالية " ، الدار الجامعية ، مصر ، 2000 ، ص 149

التأكيد على أهمية لجان التدقيق في زيادة فاعلية التدقيق الداخلي من خلال زيادة فاعلية المدققين الداخليين و تدعيم استقلاليتهم ، و من ناحية أخرى فإن وجود لجان التدقيق سوف يمكن المدققين الداخليين من زيادة تفاعلهم مع المدقق الخارجي باعتبار إن أحد مسؤوليات لجنة التدقيق هو التنسيق و زيادة الاتصال بين المدقق الخارجي و المدققين الداخليين بالشكل الذي يساعد كلا الطرفين بالوفاء بالتزاماته و مسؤولياته و زيادة إمكانية الاعتماد على المعلومات و التقارير المالية و التي ينتجها النظام المحاسبي في الشركة⁴⁰⁴ و يتلخص عمل لجان التدقيق في الإشراف الفعال على عملية أعداد التقارير المالية و أظهر هذه التقارير بجودة و كفاية عالية ، وكذلك العمل على حماية حقوق حملة الأسهم و أصحاب المصلحة الآخرين ، و من الواضح أنه لكي تكون لجان التدقيق فعالة في أشرافها على عملية أعداد التقارير المالية فإنها لا يمكن أن تعمل من فراغ ، و نظراً لأن هذه اللجان تعتمد على المعلومات التي تُقدم إليها من الإدارة المالية العليا و موظفي التدقيق الداخلي و المدققين الخارجيين للقيام بمسؤولياتها لذا فمن المهم أن تقوم هذه اللجنة بخلق حوار مفتوح و حر و صريح و منظم مع كل من أولئك المشاركين مع هذه اللجان في العمل ، وفي الواقع فإن المحاسبة المالية و عملية أعداد التقارير المالية ذات الجودة العالية التي تمثل الهدف النهائي للعملية لا يمكن أن تُنتج إلا من خلال الاتصالات الفعالة بين أولئك المشاركين فيها⁴⁰⁵

و بذلك فإن لجان التدقيق تكون حلقة الوصل بين التدقيق الداخلي و مجلس الإدارة و التدقيق الخارجي ، و كل ذلك يصب في تدعيم و إسناد حوكمة الشركات و ضمان استمرار و سلامة تطبيقه

تشير التطورات الحديثة إلى أن المدقق الداخلي يساهم بدور كبير في حوكمة الشركة سواء مراقبة تحقيق الأهداف التي تضعها الشركة أو في تقييم الخطط و الأساليب التي تتبناها لتحقيق هذه الأهداف⁴⁰⁶ ، وقد أوضح معهد المدققين الداخليين (IIA) في موقفه الرسمي من الحوكمة إلى أن موضوع الحوكمة و بالرغم من تعقيده إلا أنه يتقاطع بشكل كبير مع كثير من القضايا التي يعالجها التدقيق الداخلي⁴⁰⁷ وقد أشارت الكثير من الدراسات على مستوى العالم إلى أهمية التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة وتحقيق جودة التقارير المالية⁴⁰⁸ ، وهذا ما أشار إليه التعريف الحديث للتدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين ، و الدور المنسود للتدقيق الداخلي هنا يكمن في مساهمة التدقيق الداخلي في تقديم التوصيات اللازمة للإدارة أو لمجلس الإدارة أو للجنة التدقيق فيما يخص ما إذا كانت الشركة تسير باتجاه تحقيق الأهداف أو أن هناك مخاطر و عوائق تواجه الشركة ، وهذا من شأنه

⁴⁰⁴ سليمان ، محمد مصطفى ، " حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الإداري " ، الدار الجامعية ، مصر ، 2006 ، ص

147&148

⁴⁰⁵ سلطان ، عطية صلاح ، " دور لجان المراجعة في دعم حوكمة الشركات لأغراض استمرار المنشأة " ، المؤتمر العربي الأول حول

التدقيق الداخلي في إطار الحوكمة المؤسسي ، القاهرة - مصر ، سبتمبر 2005،ص213

⁴⁰⁶ Hermanson,Dana and Rittenberg,Larry CH2” Internal audit and organizational

Governance” page34

⁴⁰⁷ Institute of internal auditors IIA,2006,p2”Practical considerations regardding

internal auditing expressing an opinion on internal control” available at :

<http://www.theiia.org/>

⁴⁰⁸ خليل ، عبد اللطيف محمد”نموذج مقترح لإدارة و تقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء توجهاتها المعاصرة

_بالنظر على البنوك التجارية" ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، العدد الأول / المجلد الخامس

والعشرون ، يوليو 2003 ، ص 732

أن يخفض تكاليف الوكالة ، حيث نصت قواعد الحوكمة الصادرة عن منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية على أن مجلس الإدارة ينبغي له إمكانية الاتصال مع دائرة التدقيق الداخلي في الشركة وتلقي تقاريرها بشكل مباشر ، ويرى بعض الكتاب على أن التدقيق الداخلي يقوم بأداء دوره باعتباره احد الأطراف الرئيسية المسؤولة عن دعم الحوكمة من خلال اتجاهين :
الاتجاه الأول : مساعدة مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والإدارة التنفيذية وهي من الأطراف الداخلية المسؤولة عن تنفيذ الحوكمة وقواعدها في أداء دورها بفاعلية من خلال تقديم خدمات الاستشارات في المواضيع المختلفة للتشغيل .

الاتجاه الثاني : القيام بدوره الذي يتفق مع مضمون وظيفته في متابعة وتحليل وتقييم المخاطر المرتبطة بالتنظيم والرقابة الملائمة لمواجهتها ، و التقرير عن ذلك من خلال تقديم خدمات التأكيد والضمان في المجالات المختلفة .

كما يرى "Hermanson and Rittenberg" إن وظيفة التدقيق الداخلي تساهم في دعم الحوكمة من خلال التقارير والتوصيات التي تقدمه إلى الإدارة العليا ولجنة التدقيق حيث تتعلق التوصيات المقدمة إلى الإدارة العليا بالأمور التالية :

التقييم المستقل لنظام الرقابة الداخلية وتقديم التقارير المناسبة بالخصوص

المساهمة في تصميم نظام الرقابة الداخلية

تقييم كفاءة العمليات والإجراءات الإدارية

تحليل المخاطر وتقديم التأكيدات

تسهيل قيام الأطراف المختلفة بالتقييم الذاتي للمخاطر ونظم الرقابة

أما التوصيات المقدمة إلى لجنة التدقيق فإنها تتعلق بالأمور التالية :

تأكيدات بخصوص سير نظام الرقابة الداخلية في المنشأة

التقييم الموضوعي والمستقل بخصوص الممارسات المحاسبية وطرق إعداد التقارير المالية

التحليل الموضوعي للمخاطر المتعلقة بالعمليات المحاسبية والرقابية

توصيات تتعلق بعمليات التحقيق الخاصة بالتلاعب والاحتيال وأية تحقيقات أخرى ،

و تشير معايير التدقيق الداخلي إلى أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يفضي إلى

توصيات ملائمة لتحسين الحوكمة وذلك من خلال النقاط التالية :

الترويج للأخلاق والقيم الملائمة ضمن المنظمة

ضمان الأداء التنظيمي الفعال

إيصال المعلومات بخصوص المخاطر والرقابة بفاعلية إلى الجهات المناسبة في

المنظمة

تنسق النشاطات و تضمن تواصل المعلومات بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق و

المدققين الخارجيين والداخليين والإدارة العليا⁴⁰⁹

وقد أكد (IIA) على ان المدقق الداخلي يشارك بدعم الحوكمة عبر محورين ، الأول هو

تقييمه لجميع الهياكل و الإجراءات والسياسات المتعلقة بالحوكمة والثاني هو تدقيقه المركز

لمجموعة من العناصر المتعلقة بالحوكمة و قد عدد المعهد هذه القضايا في موقفه من

الحوكمة و يمكن ذكر أهمها وهي :

قضايا تتعلق بكفاءة مجلس إدارة الشركة يمثل التدقيق الداخلي فيها دورا استشاريا

للمجلس و يمكنه من خلال إمداده بقناة أخرى للمعلومات من الاطلاع على أحوال

الشركة بدقة .

مراجعة السياسات المتعلقة بالجوانب السلوكية والأخلاقيات التنظيمية المقبولة وتعزيزها بالتوصيات المكتملة ومراجعة وصول التعليمات المنظمة لها إلى جميع العاملين بالمنظمة ،
تقييم المزايا والتعويضات التي يحصل عليها العاملون من طواقم الإدارة العليا للشركة و استحقاقهم لها و إذا ما كان هناك استخدام شخصي لمصادر الشركة و يمكن من خلال ذلك ضمان عدم سيطرة الإدارة التنفيذية على نسبة غير معقولة من أرباح الشركة.

خاتمة:

تمثل حوكمة الشركات التقاء الممارسات و الإجراءات السليمة، وتعمل هذه الإجراءات والممارسات بموجب معايير وقواعد تحكمها بصورة ملزمة و تهدف من خلال عملها إلى ضمان عدم حصول التعارض بين الأهداف الاستراتيجية للشركة و أسلوب عمل الإدارة في تحقيق تلك الأهداف و يكون ذلك من خلال تحفيز الإدارة بشكل ايجابي للعمل بموجب الأخلاقيات المقبولة في بيئة الأعمال و تقويم و رقابة أداء هذه الإدارة . كما يقوم التدقيق الداخلي بإضافة قيمة للشركة من خلال الوظائف التي أصبح يضطلع بأدائها في إطار حوكمة الشركات والتي تشمل توفير المعلومات للإدارة بكل مستوياتها، و تقويم نظام الرقابة الداخلية و تقويم إدارة المخاطر و تقويم التزام الشركة بمبادئ حوكمة الشركات . ولضمان صحة التطبيق السليم لحوكمة الشركات هناك لجان تعتبر داعمة لسلامة هذا التطبيق منها لجنة التدقيق التي تقوم بتوفير الاستقلالية الكاملة لكل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي و خلق حوار مفتوح بينهما مما يؤدي إلى تدعيم التدقيق بنوعيه والتأكد من دقة وموضوعية التقارير المالية، ولجنة التعويضات و المكافآت المسئولة عن تحديد التعويضات و المكافآت وفق أسس علمية حديثة .

بحيث تصل أهمية التدقيق الداخلي في معظم الشركات إلى درجة ارتقائه بقسم مستقل بالهيكل التنظيمي للشركة، ويكون ارتباطه بمجلس الإدارة غالباً الذي يقوم بدوره باختيار العاملين في التدقيق الداخلي ، و يقوم المدققين الداخليين أنفسهم بوضع إستراتيجية عمل التدقيق الداخلي التي تخضع فيما بعد إلى تقويم جهات خارجية مثل ديوان الرقابة المالية و غيرها .

يأخذ التدقيق الداخلي على عاتقه مهام كثيرة و مؤثرة في الشركة فيتولى مهمة التأكد من موثوقية التقارير ومدى الالتزام بالقوانين و التعليمات و مدى كفاية و فاعلية الأنشطة و إخضاع تلك الأنشطة للتدقيق الشامل ، و يظهر القصور في عدم السماح للتدقيق الداخلي بتقديم الاستشارات إلى إدارة الشركة عن الملاحظات و التحفظات التي قام بتحديدتها .

المراجع:

الاتحاد الدولي للمحاسبين ، معايير التدقيق الدولية ، ترجمة جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية ، ط1 ، 2001
حماد ، طارق عبد العال ، " التحليل الفني و الأساسي للأوراق المالية " ، الدار الجامعية ، مصر ، 2000
سليمان ، محمد ، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي و الإداري "دراسة مقارنة" ، الدار الجامعية الجديدة ، مصر ، 2006

طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، مصر، 2005

لمجمع العربي للمحاسبين أ ، مفاهيم التدقيق المتقدمة ، عمان ، الأردن ، 2001 ، محمد حسن يوسف ، محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر ، يونيه، 2007

ابو العطا ،نرمين ، حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية ، مجلة الإصلاح الاقتصادي ، العدد (8) القاهرة ، 2003 .

خليل ، عطا الله وارد ، " الدور المتوقع للمدقق الداخلي عند تقديم خدمات التأكيد في البنوك التجارية الأردنية في ظل الحاكمية المؤسسية " ، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار الحوكمة المؤسسي ، القاهرة – مصر ، سبتمبر 2005

خليل، عبد اللطيف محمد"نموذج مقترح لإدارة وتقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء توجهاتها المعاصرة _بالتطبيق على البنوك التجارية" ، مجلة البحوث التجارية ،كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، العدد الأول / المجلد الخامس والعشرون ، يوليو 2003

سلطان ، عطية صلاح ، " دور لجان المراجعة في دعم حوكمة الشركات لأغراض استمرار المنشأة " ، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار الحوكمة المؤسسي ، القاهرة – مصر ، سبتمبر 2005،

الشمري ، طارق ، الحوكمة دليل عمل الإصلاح المالي المؤسسي ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العراق ، 2005،

فاتح غلاب، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال الحوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة (دراسة لبعض المؤسسات الصناعية) ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراة في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة ، 2010_2011،

العمرى ، احمد احمد ،و عبد المغني،فضل عبد الفتاح "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمينية"المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ،المجلد الثاني،العدد الثالث، 2006

Hermanson,Dana and Rittenberg,Larry CH2” Internal audit and organizational Governance” page34

Institute of internal auditors IIA,2006,p2”Practical considerations regarding internal auditing expressing an opinion on internal control” available at : <http://www.theiia.org/>

Freeland, C , Basel Committee Guidance on Corporate Governance for Banks ,paper presented to:Corporate Governance and Reform :Paving the Way to financial Stability and development , a conference organized by Egyptian Banking Institute,Caire,May 7_8,2007

Alamgir,M Corporate Governance :A Risk perspective, paper presented to :Corporate Governance and Reform :Paving the Way to financial Stability and Development , a conference organized by the Egyptian Banking Institute,Caire,May 7_8, 2007

OECD.Principles of corporate Governance for Economic Co_ operation and Development Service,1999