

دور التدقيق الداخلي في إرساء مبادئ حوكمة المؤسسات.

الدكتور: ضوفي حمزة
المركز الجامعي بتسيسميلت

الملخص :

يعتبر التدقيق الداخلي أحد الركائز الأساسية لتفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات، وخاصة بعد التطور الملموس الذي عرفته مهنة المراجعة الداخلية في الفترة الأخيرة، وذلك من خلال الدور الذي يلعبه المدقق الداخلي في الرقابة على الأنشطة المالية والإدارية والتشغيلية؛ وتوفير المعلومات للإدارة بشأن المخاطر التي قد تواجه الشركة، وكيف يمكن أن تجنبها بالإضافة إلى تقييم الرقابة الداخلية في المؤسسات.

هذا فضلا على أن التدقيق الداخلي يساعد الإدارة على جعل أنشطتها تسير بكفاءة عالية، وهذا ما يؤدي إلى طمأنة المساهمين والأطراف الأخرى صاحبة المصلحة على أن المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومة من جانب ممثليهم وأن الإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي منظم، هذا من شأنه إن يعزز ويساهم في تطبيق وتجسيد مبادئ الحوكمة في المؤسسات.

الكلمات المفتاحية : المراجعة الداخلية ، حوكمة المؤسسات ، إدارة المخاطر ، الرقابة الداخلية.

résumé

L'Audit interne est considéré comme l'un des piliers principaux, pour pratiquer les principes de gouvernance des entreprises, surtout après l'évolution qui a subit l'audit en ce dernier période, et ça à travers le rôle qui l'auditeur interne vient de jouer dans les entreprises, par le contrôle des activités financier, administratives, et opérationnelles. De fournir l'information à l'administration en ce qui concerne les dangers que l'entreprise peut l'affronter, et comment on peut les maitrisés, ainsi d'évaluer le contrôle interne dans entreprises.

L'audit interne aide l'administration à faire ses activités avec une grande efficacité, ce qui va contribuer à rassurer les participants, envers les dangers qui peuvent surgir dans leur entreprise, et que l'administration est en train de lutter contre ces dangers de façon méthodique et organisé, ce qui va concrétiser l'application de principe de gouvernance dans les entreprises.

Mots-clés: L'Audit interne, la gouvernance d'entreprise, gestion des risques, contrôle interne.

مقدمة :

أدى انفصال الملكية عن الإدارة والسعي الدائم من قبل الإدارة لتحقيق مصالحها الشخصية من خلال دورها الرئيسي في رسم وتوجيه إستراتيجية الشركة، وكذلك اللجوء لاستعمال طرق محاسبية مبتكرة ومعقدة والاستفادة من المرونة في تطبيقها، شكلت عوامل رئيسية في التأثير على ثقة ومصداقية المعلومات الواردة في القوائم المالية التي تفصح عنها المؤسسة، كما أن عدم فهم وتطبيق حوكمة المؤسسات بشكل سليم ودائم **والذي** يعد ضعف الأدوات الرقابية على مستوى المؤسسة أهم سماته أدى إلى انعدام الثقة بين الإدارة وأصحاب المصالح.

وانطلاقاً من أهمية حوكمة المؤسسات وضرورة نقلها حيز التطبيق، فإن التدقيق الداخلي يعد أحد ركائز هذا التطبيق، إذ ينبغي أن يرتقي دور المدقق الداخلي في المؤسسة إلى توجيه العمليات نحو النجاح من خلال فحص وتقييم النشاطات المالية والإدارية والتشغيلية، وتوفير المعلومات للإدارة بكل مستوياتها لمساعدتها في تنفيذ إستراتيجيتها بشكل صحيح، وكذلك تفعيل دور المدقق الداخلي في الاطلاع على هذه الإستراتيجية، ومن ثم تحديد المخاطر التي تواجه الشركة ومتابعة كيفية علاجها، والتي تسمح للأطراف ذات

العلاقة بالشركة - على رأسهم المساهمين- من التأكد أن حقوقهم محترمة وأصواتهم مسموعة فيما يخص تسيير الشركة وضمان الاستغلال الأمثل لطاقتها ومواردها.

إشكالية الدراسة: انطلاقاً مما سبق قمنا بصياغة التساؤل الرئيسي لهذه الدراسة على النحو التالي:

كيف يساهم التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة المؤسسات؟

محاور الدراسة: سنحاول في هذه المداخلة الإجابة على مشكلة الدراسة وذلك بتطرق للعناصر التالية:

1- مفهوم حوكمة الشركات من منظور محاسبي.

2- لإطار العام للتدقيق الداخلي.

3- دور التدقيق الداخلي في في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسات

تهدف الدراسة:

1- بيان مدى تطور التدقيق الداخلي نتيجة لظهور مفهوم حوكمة الشركات .

2- بيان إسهامات ذلك التطور في تطبيق حوكمة الشركات ..

3- التعرف على مختلف أدوار المراجعة الداخلية التي تسمح بتحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية ودورها في إدارة المخاطر وعلاقتها التعاونية مع أطراف المؤسسة.

أهمية الدراسة :

تتبع أهمية البحث من الأهمية التي تحظى بها حوكمة المؤسسات في الوقت الحاضر وأهمية التدقيق الداخلي كونه أحد الأسس التي ترتكز عليها حوكمة المؤسسات من منطلق الفصل بين الإدارة والملكية، إذ يساعد التدقيق الداخلي في فحص وتقويم النشاطات التشغيلية ونظم الرقابة الداخلية والتحقق من صحة التوجهات الإستراتيجية للإدارة وكذلك صحة تطبيقها.

أ)- مفهوم حوكمة المؤسسات من منظور محاسبي:

مما لا شك فيه أن الحوكمة أصبحت تحتل أهمية كبيرة على مستوى العالم الآن، في ظل ما يشهده العالم اليوم من التحول إلى النظام الاقتصادي الرأسمالي، والذي تلعب فيه المؤسسات الخاصة دوراً كبيراً ومؤثراً، بما يستتبعه ذلك من ضرورة مراقبة هذا الدور وتقويمه، والوصول بأدائها إلى أفضل مستوى ممكن، فما هو مفهومها؟ وما هي أهم المبادئ التي تقوم عليها؟

1- **مفهوم الحوكمة :** تقصد بالحوكمة من منظور محاسبي هو النظر إليها من جانب الفكر المحاسبي، سواء تمثل ذلك في النظر إليها من خلال علاقتها بالإفصاح المحاسبي أو تم النظر إليها من خلال علاقتها بعملية المراجعة أو لجان المراجعة المختلفة، أو تم النظر إليها من خلال انعكاساتها على مستعملي المعلومة المحاسبية .

والحوكمة لغة من حكم الشيء وأحكمه أي منعه من الفساد، وفي الاصطلاح هي القواعد والإجراءات التي تتبع لضبط وتنظيم العلاقات بين ملاك المؤسسة وإدارتها وأصحاب المصالح فيها، من أجل تحقيق كفاءة الأداء والفعالية وحفظ حقوق كل منهم وتمكينهم من الرقابة وتقييم الأداء¹.

ويعد مصطلح الحوكمة هو الترجمة المختصرة التي راجت للمصطلح CORPORATE GOVERNANCE، أما الترجمة العلمية لهذا المصطلح، والتي اتفق عليها فهي: " أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة " .

حيث تعرف مؤسسة التمويل الدولية IFC الحوكمة بأنها: " هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة المؤسسات والتحكم في أعمالها " ². كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD بأنها: " مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة المؤسسة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين " ³.

أما معهد المدققين الداخليين (IIA) فقد عرف الحوكمة في مجلة (Tone At The Top) والصادرة عنه بأنها: "العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير إشراف على إدارة المخاطر ومراقبة مخاطر المؤسسات، والتأكد على كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف والحفاظة على قيمة المؤسسة من خلال أداء الحوكمة فيها"⁴.

ويرى الكاتب "محمد مصطفى سليمان" أن حوكمة المؤسسات هي نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية، عن طريقه يتم إدارة المؤسسات والرقابة عليها، فهي مجموعة من الطرق التي يمكن من خلالها أن يتأكد المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم، أي مجموعة من القواعد والخوافز التي تهتدي بها إدارة المؤسسات لتعظيم ربحية المؤسسة وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين. فهي مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة المؤسسة من ناحية، وحملة الأسهم وأصحاب المصالح المرتبطة بالمؤسسة (مثل حملة السندات، العمال، الدائنين، المواطنين) من ناحية أخرى⁵.

وما نلاحظه هو تعدد التعريفات المقدمة لهذا المصطلح، بحيث يدل كل تعريف عن وجهة النظر التي يتبناها مقدم هذا التعريف، لارتباط هذا المفهوم بمجموعة من الأطراف وهي⁶:

- **المساهمين:** وهم أصحاب المال ومن يقومون بتمويل المؤسسة ولكن هؤلاء المساهمين تنقصهم الخبرة الإدارية التي تمكنهم من إدارة مؤسساتهم بنجاح، وبهذا هم يقومون بتوكيل الفئة الثانية (الإدارة) لإدارة هذه الأموال، بغرض استثمارها وتحقيق عوائد تفوق عائد إيداع هذه الأموال في البنوك.

- **الإدارة:** هم أفراد تتوفر لديهم الخبرة الإدارية التي يفتقدها أصحاب المال، وهم ملتزمون تجاه أصحاب الأموال باستثمار هذه الأموال وتعظيم ثروة هؤلاء الملاك.

- **مجلس الإدارة:** هم ممثلوا أصحاب الأموال داخل الشركة، وهم معنيون باختيار الإدارة التنفيذية داخل المؤسسة، والتأكد من أنهم جميعا يعملون لصالح المؤسسة، ولصالح تعظيم ثروة الملاك والحفاظ على أموال المقرضين.

- **الفئات المختلفة من أصحاب المصالح:** تشمل هذه الفئة جميع الأطراف ممن لهم تعاملات أو علاقات أو مصالح داخل أو خارج المؤسسة مثل المقرضون، العملاء، الموردون.

لذا فإن مفهوم حوكمة المؤسسات يرتبط بمجموعة من الأطراف المختلفة، والتي تختلف فيما بينها من حيث الاهتمامات والمصالح والغرض من التعامل مع المؤسسة مثل (حملة الأسهم، المديرين، والفئات المختلفة من أصحاب المصالح المرتبطة بالمؤسسة) بهدف:

* تهدف إلى تنظيم العلاقة بينهم.

* تحقيق أقصى وأفضل استخدام لموارد المؤسسة.

* الحد من استغلال أي طرف من هذه الأطراف لباقي الأطراف الأخرى أو منعه.

ب)- المبادئ التي تقوم عليها الحوكمة

نظرا للاهتمام المتزايد بمفهوم الحوكمة، فقد حرصت العديد من المؤسسات على دراسة هذا المفهوم وتحليله ووضع مبادئ محددة لتطبيقه، ومن هذه المؤسسات: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وبنك التسويات الدولية BIS ممثلا في لجنة بازل، ومؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي.

وفي الواقع، نجد أنه كما اختلفت التعريفات المعطاة لمفهوم الحوكمة اختلفت كذلك المبادئ التي تحكم عملية الحوكمة، وذلك من منظور وجهة النظر التي حكمت كل جهة تضع مفهوما لهذه المبادئ، وفي بحثنا هذا سوف تقتصر على المبادئ الست لقواعد الحوكمة التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في سنة 1999، علما بأنها قد أصدرت تعديلا لها في عام 2004 والتي تعتبر المرجح الأساسي للعديد من الممارسات المتعلقة بالحوكمة المؤسسية ويمكن تلخيصها كالتالي⁷:

- 1- **ضمان وجود أساس إطار فعال لحوكمة الشركات:** : ينص المبدأ الأول من مبادئ المنظمة بشأن الحوكمة المؤسسية على ما يلي :
 "ينبغي على إطار الحوكمة أن يشجع على شفافية وكفاءة الأسواق، وأن يكون متوافقاً مع أحكام القانون وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية."
 البعد المحاسبي لهذا المبدأ:
 - من واجبات المراجعة الداخلية التأكد من وجود نظام للحوكمة في الوحدة وتقويم تطبيقه بشكل سليم.
 - تمثل المحاسبة بأدائها وأهدافها جزءاً هاماً من إطار الحوكمة.
- 2- **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.
 البعد المحاسبي لهذا المبدأ:
 - الحصول على المعلومات المادية ذات الصلة بالشركة في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم وهذا ما توفره وظيفة العرض والإفصاح المحاسبي.
 - الحق في نصيب من أرباح الشركة وهذا ما تظهره قائمة الدخل.
 - الحق في الحصول على معلومات عن العمليات الاستثنائية التي تؤثر على الشركة، وهذا ما توفره متطلبات الإفصاح المحاسبي عن الأحداث الهامة.
 - الحق في الحصول على المعلومات التي تبين التغيرات في حقوقهم، وهذا ما تظهره قائمة التغيرات في حقوق الملكية.
- 3- **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 الأساسية، وكذلك حمايتهم من أي عمليات استحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من الاتجار في المعلومات الداخلية، وكذلك حقهم في الاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.
 البعد المحاسبي لهذا المبدأ:
 - حماية حقوق الأقلية من خلال الإفصاح عن حقوقهم في القوائم المالية.
 - الإفصاح عن مخاطر تركيز الأسهم في يد فئة قليلة من كبار المساهمين.
 - الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة بما فيهم كبار المساهمين.
- 4- **دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركة:** وتشمل احترام حقوقهم القانونية، والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق، وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على المؤسسة، وحصولهم على المعلومات المطلوبة. ويقصد بأصحاب المصالح البنوك والعمالين وحملة السندات والموردين والعملاء.
 البعد المحاسبي لهذا المبدأ:
 - تعمل المحاسبة على توفير المعلومات لأصحاب المصالح بالشكل الذي يمكنهم من اتخاذ القرارات التي تحفظ حقوقهم.
 - من جانب الإفصاح المحاسبي، الإفصاح عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة.
- 5- **الإفصاح والشفافية:** وتتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقب الحسابات، والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين. ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ودون تأخير.

البدء المحاسبي لهذا المبدأ:

- يعتبر الإفصاح من أهم الوظائف المحاسبية الأمر الذي يمكن معه القول إن هذا المبدأ بكامل قواعده تحققه المحاسبة حيث يتم الإفصاح محاسبيا عن: نتائج العمليات في قائمة الدخل، والحقوق والالتزامات في قائمة المركز المالي، والمعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة، وعوامل المخاطرة، والموضوعات المتعلقة بالعاملين وأصحاب المصالح الأخرى في الإيضاحات حول القوائم المالية.
- ينبغي القيام بمراجعة الحسابات بواسطة مراجع خارجي مستقل كفاء ومؤهل لتأكيد صدق البيانات المالية، ويكون مسئولا أمام المساهمين، حيث أن المراجعة هي إحدى فروع المحاسبة.
- **6- مسئوليات مجلس الإدارة:** وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية، ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.

البدء المحاسبي لهذا المبدأ:

- اتخاذ القرارات على أساس معلومات كاملة ودقيقة.
- إعداد الموازنات التقديرية.
- الرقابة المالية بناء على التقارير المحاسبية.
- ضمان نزاهة الحسابات ونظم إعداد القوائم المالية من خلال الاعتماد على معايير محاسبية. معتمدة ونظام رقابة داخلي سليم، ومراجعة خارجية.
- وجود نظام لإدارة المخاطر تتحقق المراجعة الداخلية من وجوده وتطبيقه.

ج- الإطار العام للتدقيق (المراجعة) الداخلي:

وظيفة التدقيق الداخلي تمارس في المؤسسات المختلفة منذ قرون مضت، وهي تنبع من الوظيفة الرقابية لإدارة المؤسسة وتتأثر بأهدافها وتتطور مع تطورها، ولقد نشأ الطلب على التدقيق (المراجعة) الداخلي نتيجة الحاجة لوجود وسيلة تحقق مستقلة بغرض الحد من الغش، الأخطاء في السجلات المحاسبية وبغرض حماية الأصول.

1- مفهوم التدقيق الداخلي: يعد أول تعريف للمراجعة الداخلية هو التعريف الصادر من معهد المراجعين الداخليين الأمريكي "IIA" فقد جاء فيه أن المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي مستقل يوجد في منظمة الأعمال لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية، والعمليات الأخرى، من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة، داخل التنظيم للقيام بالمسؤوليات المنوطة بها بدرجة عالية من الكفاءة، وذلك عن طريق توفير التحليل والتقييم والتوصيات والمشورة والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم مراجعتها⁸.

وعرف على أنه حلقة من حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة حول سيرورة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى⁹.

أما المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية Institut Française De L'audit Et Du Contrôle Interne (IFACI) فقد عرفه على أنه نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء المنظمة الضمانات الكافية حول درجة التحكم في العمليات، وإعطاء نصائح من أجل القيام بالتحسينات اللازمة والتي تساهم في خلق قيمة مضافة.

تعريف الجمعية المحاسبية الأمريكية: "المراجعة هي عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من درجة مسابرة هذه المعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك للأطراف المعنية"¹⁰.

من خلال هذه التعاريف المختلفة يظهر ما يلي:

- بعد التدقيق الداخلي وظيفة (نشاط) مستقلة داخل تنظيم معين، هذه الاستقلالية نسبية لأن هذه الوظيفة تابعة تنظيميا للإدارة العليا، والاستقلالية تكن عن مختلف الوظائف الأخرى داخل المؤسسة.
- يقوم بهذه الوظيفة شخص أو أشخاص مؤهلون تابعين للمؤسسة.

- يمثل عمل هذه الوظيفة في إجراء عملية مراجعة (فحص، تقييم، إعداد تقرير) دورية حول عمليات جميع الوظائف الموجودة داخل المؤسسة.

- يتم إبلاغ الإدارة العليا بمدى سيرورة العمليات ومدى تجسيد السياسات وتحقيق الأهداف مع اقتراح مجموعة من التحسينات من شأنها أن تزيد في فاعلية وكفاءة المؤسسة.

ومن خلال هذه العناصر يمكن أن نستخلص تعريف شامل للتدقيق، إذ يعتبر وظيفة مستقلة داخل المؤسسة، يقوم بها شخص (أشخاص) تابع للمؤسسة، حيث تتمثل نشاطات هذه الوظيفة في القيام بعملية الفحص الدوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف مديرية المؤسسة قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، والتدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، وأن العمليات شرعية والمعلومات صادقة وأن التنظيمات فعالة والهياكل واضحة ومناسبة، وكذا مساعدة إدارة المؤسسة في تحقيق أهدافها المسطرة.

2- أهداف التدقيق الداخلي :

إذا أردنا التطرق إلى الأهداف المرجوة من التدقيق الداخلي فيمكن القول بأنه بالرغم من أن الهدف الرئيسي لقسم (دائرة أو خلية) المراجعة في أي تنظيم هو الإسهام في تحقيق الأهداف الكلية لهذا التنظيم، فإن المدققين الداخليين يسعون بصفة أساسية إلى تحقيق الأهداف التالية¹¹:

- مراجعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية.
- قياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف.
- تحديد مدى التزام العاملين بسياسات المؤسسة وإجراءاتها.
- حماية أصول المؤسسة.
- منع الغش والأخطاء واكتشافها إذا ما وقعت.
- تحديد مدى الاعتماد على نظام المحاسبة والتقارير المالية، والتأكد من أن المعلومات الواردة فيها تعبر وبدقة عن الواقع.
- القيام بمراجعات منتظمة ودورية للأنشطة المختلفة ورفع تقارير النتائج والتوصيات إلى الإدارة العليا.
- تحديد مدى التزام المؤسسة بالمتطلبات الحكومية الاجتماعية.
- تقييم أداء الأفراد بشكل عام.
- التعاون مع المراجع الخارجي لتحديد مجالات المراجعة الخارجية.
- المشاركة في تخفيض التكاليف ومنع الإسراف والتبذير ووضع الإجراءات اللازمة لها.

3- التطور في ممارسة مهنة التدقيق الداخلي¹² :

لقد شهدت وظيفة المراجعة الداخلية نموا واضحا في السنوات الأخيرة، كما اتسع مجال عملها وتزايد اعتراف الإدارة العليا بمختلف المؤسسات بأهميتها في تحقق أنشطة الحماية والدقة والكفاءة والالتزام فضلا عن دورها غير التقليدي في تعظيم القيمة الاقتصادية للمؤسسة.

ويصعد تعظيم القيمة الاقتصادية للمراجعة الداخلية، فقد توالى إصدارات المجمع العلمية والمنظمات المهنية على المستوى الدولي في سنة 1993 مقارنة بسنة 2003، وفيما يلي القيمة المضافة لوظيفة المراجعة الداخلية خلال هاتين الفترتين:

الجدول رقم (1): تطور طبيعة المراجعة الداخلية

تقليدياً (الصادرة سنة 1993)	أوجه المقارنة	حديثاً (الصادرة سنة 2003م)
الفحص - التقييم	1- الخدمات	التأكيد الموضوعي، الخدمات الاستشارية
الحماية - الدقة - الكفاءة - الالتزام	2- الأنشطة	تعظيم قيمة المنظمة - دعم حوكمة المؤسسة
منع واكتشاف وتصحيح الأخطاء والتلاعب	3- الأهداف	إدارة المخاطر المالية والتشغيلية

اختبارات الالتزام، التحقيق	4- الوسائل	الفحص التحليلي
الإدارة العليا	5- التبعية	لجنة المراجعة
الإدارة العليا	6- التوصيات	المساهمين ومجلس الإدارة
التبعية الإدارية	7- الحياد	الاستقلال

المصدر: محمد عبد الفتاح إبراهيم، «نموذج مقترح لتنفيذ قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية»، ص 9.

4- المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي:

يتكون الإطار العام لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي التي وضعها معهد المراجعين الداخليين (IIA) عام 1978 وتم تعديلها عام 1993 من خمسة معايير عامة، تم تبويبها في خمسة مجموعات وتتضمن 25 معيار فرعي، بينما يتكون الإطار العام للمعايير المهنية الجديدة والتي وضعت سنة 2003 وأصبحت نافذة اعتباراً من سنة 2004 من مجموعتين هما¹³:

أولاً: معايير السمات " (سلسلة الألف 1000)

والتي تتناول معايير السمات وخصائص المؤسسات والأفراد الذين يؤدون أنشطة المراجعة الداخلية، وشملت على الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات (وثيقة المراجعة الداخلية)، الاستقلالية والموضوعية، البراعة وبذل العناية المهنية والرقابة النوعية وبرامج التحسين.

ثانياً: معايير الأداء " (سلسلة الألفين 2000)

وهي تصف طبيعة أنشطة المراجعة الداخلية، وتضع المقاييس النوعية التي يمكن أن يقاس بها أداء المراجعة الداخلية وشملت على إدارة نشاط المراجعة الداخلية (الخطة السنوية)، طبيعة العمل، تخطيط المهمة، تنفيذ المهمة، إيصال النتائج، مراقبة ورصد مراحل الانجاز وقبول إدارة المخاطر.

وتنطبق كل من معايير الصفات ومعايير الأداء على خدمات المراجعة الداخلية بشكل عام، بينما معايير التنفيذ (Implementation Standards)، فتتولى تطبيق معايير الصفات ومعايير الأداء على أنواع وحالات محددة مثل اختبارات الإذعان^(*) وفحص الغش والتدليس والتقييم الذاتي للرقابة، يتم وضع معايير التطبيق بالأساس لأعمال التوكيد (أشير لها بحرف A متصلاً برقم المعيار مثل 1130.A1) ولأعمال الاستشارة (أشير لها بحرف C متصلاً برقم المعيار مثل 1130.C1). وبما سبق، نجد أن أهم التطورات التي حدثت في معايير المراجعة الداخلية وهذا حسب آخر إصدار للمعايير لسنة 2008 من طرف معهد المراجعين الداخليين (IIA).

5- دور التدقيق الداخلي في في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسات: أصبح التدقيق الداخلي أحد الركائز الأساسية لتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات وهذا ما سنبينه من خلال:

أ- أثر تطور المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في دعم حوكمة المؤسسات¹⁴:

إن ممنة التدقيق الداخلي في ظل المعايير الدولية للمراجعة أضحت تضطلع بمسؤولية واسعة تجاه المؤسسة ذاتها واتجاه أصحاب المصالح فيها، فبتقديم الخدمات الاستشارية للمؤسسة، فإنها تساهم إسهاماً كبيراً في تحسين حوكمة المؤسسات. حيث يشير معيار الأداء 2100 "طبيعة العمل" ويقراً: "يقيم نشاط التدقيق الداخلي ويسهم في تحسين إدارة المخاطر والرقابة ونظم الحوكمة"

هذا المعيار أعطى وصفاً عاماً جيداً للعمل المدقق الداخلي فيحدد حجم عمل المدقق الداخلي ويضع قائمة بمسؤوليات الإدارة ويبين كيف يقود تقيم المدقق إلى تقيم العملية الإدارية الكلية.

أما معيار التنفيذ 2120 فيعالج بشكل خاص الجانب التأكيدي الذي يقدمه المدقق الداخلي حول كفاية وفعالية الرقابات التي تختمها حوكمة المؤسسة ونظم العمليات والمعلومات وتشمل هذه:

- موثوقية وتكامل العمليات المالية والعملياتية .

- فاعلية وكفاءة العمليات .

- الانصياع للقوانين والنظم والعقود.

بالإضافة إلى تقديم معلومات أخرى تشير كلها إلى حوكمة المؤسسة بتوسع، فيشرح محام مجلس الإدارة بما في ذلك ترسيخ عملية حوكمة المؤسسات، والحصول على التأكيدات المتعلقة بفعالية إدارة المخاطر وعمليات الرقابة، كما تؤكد على دور الإدارة العليا في متابعة وإدارة وتقييم نظام إدارة المخاطر وعمليات الرقابة، كما يذهب إلى أن على المدققين سواء الداخليين أو الخارجيين، يجب أن يوفروا درجات مختلفة من التأكيد حول حالة فعالية إدارة المخاطر وعمليات الرقابة.

أما معيار 2110 - من معيار الأداء- فيعالج بشكل خاص الحوكمة، حيث يجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يقدم التوصيات المناسبة لتحسين عملية الحوكمة من حيث تحقيق الأغراض التالية:

- تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة ضمن المؤسسة

- ضمان الأداء التنظيمي الفعال للإدارة والمساءلة.

- الإيصال الفعال للمعلومات حول المخاطر والرقابة إلى الأطراف المناسبة للمؤسسة

- التنسيق الفعال بين نشاطات مجلس الإدارة والمدققين الخارجيين والداخليين والإدارة وتواصل المعلومات بينهم .

ويشرح المعيار مفهوم الحوكمة وثقافة المؤسسة وكيف يمكن للمدقق الداخلي أن يلعب دوراً في دعم الثقافة الأخلاقية أو السلوكية للمؤسسة، من خلال قائمة من عدد الملامح الأدبية التي يجب عليها تقييمها.

دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره على حوكمة المؤسسات:

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي جزءاً مهماً من نظام الرقابة الداخلية فهي تقع على قمة هذا النظام، ، فرأي مدير المراجعة الداخلية حول كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية أصبح محمياً وشائعاً، خصوصاً مع تطور المعايير الدولية للمراجعة الداخلية (المعيار رقم 2410- معايير الإبلاغ)¹⁵، وإذا تم النظر إلى الحوكمة المؤسسية على أنها نظام يتم من خلاله إدارة المؤسسة والرقابة عليها من خلال مجلس إدارتها، الذي يحدد أهدافها وإستراتيجيتها ويتابع إدارة المنظمة ويبلغ المساهمين بنتائجها، يتبين لنا أهمية التدقيق الداخلي في مساعدة مسؤولية ومحام مجلس الإدارة – مبدأ من مبادئ الحوكمة- في ضمان فعالية الرقابة الداخلية للمؤسسة، مما ينتج عنه أن المدقق يقوم بمساعدة المجلس على القيام بمسؤولياته الحكومية اتجاه المؤسسة ويتبين من ذلك الدور الأساسي الذي يستطيع التدقيق الداخلي أن يقوم به في مساعدة مجلس الإدارة على ضمان كفاءة لرقابة الداخلية، فيصبح بالتالي جزءاً لا يتجزأ من إطار الحوكمة المؤسسية¹⁶ .

دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام إدارة المخاطر وأثره على حوكمة المؤسسات:

تعرف إدارة المخاطر على أنها: " جزء من ثقافة المؤسسة، فهي هيكل من الإجراءات والعمليات التي تدار من أجل مواجهة الفرص والتهديدات ودراسة الآثار المترتبة عنها"¹⁷. وعملية إدارة المخاطر هي جزء أساسي في عملية التدقيق الداخلي، وذلك من خلال تقييم وتحليل المخاطر ومتابعة أنظمة الرقابة في كل مؤسسة فالمدقق الداخلي يقدم إلى مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والإدارة العليا التأكيدات اللازمة بشأن المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة ومدى السيطرة عليها وبيان مدى قوة وفعالية الأداء الرقابي في المؤسسات، وهذه الجهود التي يبذلها المدقق الداخلي تعتبر ركيزة أساسية يستفاد منها مجلس الإدارة في أداء مسؤولياته بفعالية وكفاءة عالية، وهذا ما يؤدي إلى طمأنة المساهمين والأطراف الأخرى صاحبة المصلحة على أن المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومة من جانب ممثلهم وأن الإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي منظم، هذا من شأنه إن يعزز ويساهم في تطبيق وتجسيد مبادئ الحوكمة في المؤسسات .

الخاتمة:

بعد دراستنا لمختلف الجوانب المتعلقة بكل من حوكمة المؤسسات والمراجعة الداخلية –وخصوصاً الاتجاهات الحديثة لها-، وكذا محاولة تبين دور المراجعة الداخلية في ارساء مبادئ حوكمة المؤسسات، خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها:

- 1- وجود علاقات تأثير بين المشاركين في حوكمة المؤسسات والمستفيدين منها، حيث يهدف مفهوم حوكمة الشركات في القضاء علي التعارض وتحقيق الانسجام والتوازن بين مصالح الفئات المختلفة المهتمة بالوحدة الاقتصادية سواء من داخلها أو من خارجها، وذلك عن طريق الحد من سيطرة الإدارة وإعطاء سلطات أوسع للفئات الأخرى - خاصة المساهمين - وغيرهم من أصحاب المصالح .
- 2- إن أدوات الرقابة داخل المؤسسة تختلف اليوم عما كانت عليه في السابق، وأصبحت وظيفة المراجعة الداخلية من الوظائف الهامة في المؤسسة، وهذا لما تقدمه من مساندة لمجلس الإدارة، لجنة المراجعة، الإدارة العليا والمراجع الخارجي، وكذا دورها في تقييم نظام الرقابة الداخلية ومراجعتها لإدارة المخاطر ومن هنا فهي تساعد في تطبيق حوكمة المؤسسات.
- 3- التطور الملموس الذي عرفته مهنة المراجعة الداخلية من خلال المعايير السولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، انعكس على أداء المراجعة الداخلية، فبالإضافة إلى الفحص والتقييم والتأكد أصبحت تقوم بتقييم المخاطر وتقديم الخدمات الاستشارية مما ساهم دعم نظام حوكمة المؤسسات
- 4- هناك مدخلين أساسيين والتي على أساسها يكون دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات يتمثل في الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر.

الهوامش:

- (1)- محمد عبد الحليم عمر، محاضرة الجوانب المحاسبية للحوكمة، دورة حوكمة الشركات، جامعة الأزهر، مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي، 25_2008/29، ص3. قلاعن مطاوع السيد مطاوع، بحث دور المراجعة في حوكمة الشركات، جامعة الأزهر، 2009، ص3.
- (2)- Alamgir, M. (2007). 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, Cairo, p 8.
- (3)- Freeland, C. (2007). 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 the Egyptian Banking Institute, Cairo, p p 7 – 8.
- (4)- The Institute Of Internal Auditors, «The Lessons that Lie Beneath», Tone at the Top, USA: February 2002, p:02.
- (5)- محمد مصطفى سليمان، «حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري»، الإسكندرية: 2006، ص15.
- (6)- بهاء الدين سمير علام، اثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على الأداء المالي للشركات في مصر، بحث، جامعة القاهرة، 2009، متاح على : www.eiodqa.eiod.org/UploadedPdfFiles/Bahaa.pdf، ص 4 .
- (7)- مطاوع السيد مطاوع، بحث دور المراجعة في حوكمة الشركات، جامعة الأزهر، 2009، متاح على: <http://infotechaccountants.com/forums/showthread.php/21612>
- (8)- نقاز احمد، ور المراجعة الداخلية في دعم واتخاذ القرار، مذكرة ماجستير، جامعة الاغواط، 2007، ص44
- (9)- عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة، دار الشباب الجامعية، الإسكندرية، ب ط ، 2003، ص38
- (10)- محمد متولي الحمل ومحمد محمد الجزار، «أصول المراجع»، عمان: دار وائل للنشر، 1999، ص: 11.
- (11)- نقاز احمد، مرجع سابق، ص48.
- (12)- محمد عبد الفتاح إبراهيم، نموذج مقترح لتنفيذ قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات ، ص09.
- (13)- عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة ماجستير ،جامعة المدينة ، 2009، ص56.
- (*- الإذعان (الالتزام) Compliance: المقدرة على التأكد بشكل معقول من الانسجام من تطبيق السياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين، الأنظمة والاتفاقيات في المؤسسة بصفة معقولة.

- (14)- أسامة عبد المنعم السيد على ، اثر راس المال الفكري والتدقيق الداخلي على الحاكمة المؤسسية مذكرة دكتوراة غير منشورة ، جامعة عمان العربية ، الأردن ، 2008 ، ص 47.
- (15)- عمر علي عبد الصمد، مرجع سابق ، ص 93.
- (16)- أسامة عبد المنعم السيد على، مرجع سابق، ص 47_48.
- «project risk management guidance», 17)- Date Cooper, Stephen Grey, Geoffrey Raymond and Phil Walker, London: acid-free paper, 2005, P: 03.