

### عنوان المقال

## دراسة العلاقة بين مبادئ الحوكمة المؤسسية ومعايير التدقيق الداخلي في الشركات

### ملخص:

تزايد الاهتمام بمفهوم الحوكمة المؤسسية في العديد من الاقتصاديات المتقدمة، في أعقاب الانهيارات الاقتصادية، والأزمات المالية التي شهدتها العالم، بداية من الأزمة الآسيوية التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا، ثم أزمة أمريكا اللاتينية، وروسيا في عقد التسعينات من القرن العشرين، وكذلك ما شهده الاقتصاد الأمريكي من تداعيات الانهيارات المالية لعدد من أقطاب الاقتصاد الأمريكية بدءاً من انهيار شركة ارنون للطاقة عام 2001 وانتهاءً بالأزمة المالية العالمية عام 2008، بالإضافة إلى اختلال نظم الرقابة الداخلية بها من جهة، وعدم الالتزام بقواعد شفافية وموثوقية المعلومات المحاسبية المفصح عنها من جهة أخرى كذلك نقص الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي عكس التدقيق الخارجي القانوني. وقد ساهمت هذه العوامل في زيادة الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات و اجتهدت العديد من الشركات في وضع أسس ومعايير لضبط هذه الحوكمة بقصد إعادة الثقة إلي المستثمرين الحاليين والمرتقبين. ويهدف البحث إلى دراسة العلاقة بين مبادئ الحوكمة المؤسسية، ومعايير التدقيق الداخلي من خلال تحديد مختلف المبادئ والقواعد الجيدة لإدارة الشركات، مع بيان الاتجاهات الحديثة للتدقيق وخاصة ما يتعلق بوضع معايير لتدقيق حوكمة الشركات استناداً إلى معايير التدقيق المتعارف عليها، حيث توصلت الدراسة إلى أن الحوكمة تحتل الآن أهمية كبيرة على مستوى العالم، في ظل ما يشهده العالم اليوم من التحولات والذي تلعب فيه الشركات الخاصة دوراً كبيراً ومؤثراً. كما أن هناك علاقة طردية بين معايير التدقيق الداخلي وتفعيل مبادئ الحوكمة المؤسسية.

الكلمات المفتاحية: الحوكمة، مبادئ الحوكمة المؤسسية، التدقيق الداخلي، معايير التدقيق.

### Résumé :

Intérêt accru pour le concept de gouvernement d'entreprise dans de nombreuses économies avancées, à la suite des crises économiques et des crises financières dans le monde, à commencer par la crise asiatique survenue dans plusieurs pays d'Asie de l'Est, puis la crise de l'Amérique latine et de la Russie dans les années 1990, entre autres. L'économie américaine a été témoin des conséquences de l'effondrement financier de plusieurs dirigeants économiques américains, allant de l'effondrement de "ARNON Energy" à la crise financière mondiale de 2008, en plus du déséquilibre des systèmes de contrôle interne et du non-respect des règles de transparence et de fiabilité des informations. La comptabilité divulguée, quant à elle, est également morte par manque d'intérêt pour la fonction d'audit interne par opposition à l'audit juridique externe. Ces facteurs ont contribué à l'intérêt croissant pour le concept de gouvernance d'entreprise et de nombreuses entreprises ont travaillé dur pour établir les bases et les normes permettant de contrôler cette gouvernance afin de restaurer la confiance des investisseurs existants et potentiels, La recherche vise à étudier la relation entre les principes de gouvernance d'entreprise et les normes d'audit interne en identifiant les divers principes et règles de bonne gouvernance en matière de gouvernance d'entreprise, ainsi que les tendances modernes en matière d'audit, en particulier en ce qui concerne l'établissement de normes d'audit de gouvernance d'entreprise fondées sur les normes d'audit acceptées. À présent, il revêt une grande importance compte tenu de l'évolution de la situation dans laquelle les entreprises privées jouent un rôle important et influent. Il existe également une relation directe entre les normes d'audit interne et la mise en œuvre des principes de gouvernance d'entreprise.

**Mots-clés:** gouvernance d'entreprise, principes de gouvernance d'entreprise, audit interne, normes d'audit.

## مقدمة:

في ظل تزايد النمو الاقتصادي واشتداد المنافسة بين مختلف الأطراف في مجال التجارة الخارجية والاستثمارات، وبورز نظام العولمة الاقتصادية والذي من مظاهره ظهور الشركات المتعددة الجنسيات في الحياة الاقتصادية والتي يؤدي انهيارها وفشلها إلى عواقب اقتصادية وخيمة، تؤثر على مصالح المجتمع ككل. وفي بداية تسعينيات القرن الماضي شهدت العديد من دول العالم سلسلة من الأزمات المالية وانهيار كبريات شركات الأعمال والتي كان من أهم نتائجها وجود أزمة ثقة في الأسواق المالية، كل هذا ألزم الجهات الرسمية وشركات الأعمال على إعادة هذه الثقة من خلال اللوائح والقوانين للحد من مخاطر انهيار الشركات، حيث ركز العديد من الباحثين والمحللين والخبراء إلى أهمية نظام الحوكمة المؤسسية في العديد من النواحي الاقتصادية والنظامية والاجتماعية الهادفة إلى إصلاح المجتمع.

وتهدف قواعد وضوابط الحوكمة إلى تعزيز مفاهيم الرقابة على أداء الشركات، بما يحافظ على المصالح والحقوق المالية للمساهمين، وذلك لتشجيع وتنمية الاستثمارات، وتعظيم الربحية، وإتاحة فرص عمل جديدة، كما أن هذه القواعد تؤكد على أهمية الالتزام بأحكام القانون، والعمل على ضمان تدقيق الأداء المالي. وحتى تؤدي الحوكمة المؤسسية بصورة جيدة وفعالة، فهي بحاجة إلى تعاون عدة أطراف كمجلس الإدارة، لجان المراجعة، والمراجعين الخارجيين والمدقق الداخلي (أي المراجعة الداخلية) حيث أن هذا الأخير يعد ركن أساسي من أركان الحوكمة المؤسسية السليمة والذي له دور مباشر فيها، فهو أيضا له أدوار أخرى غير مباشرة في الحوكمة كـلجان المراجعة والمراجعين الداخليين، فكلما ارتفع مستوى جودة وظيفة التدقيق الداخلي، ارتفع مستوى الحوكمة وذلك لما تقدمه من خدمات مباشرة وغير مباشرة.

كما أن الحوكمة المؤسسية تؤثر بشكل فعال في زيادة التزام المدققين الداخليين بميثاق أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي، بالإضافة إلى التزامهم بمعايير التدقيق الداخلي عند تنفيذ الأنشطة. إشكالية البحث:

انطلاقاً من أن وظيفة التدقيق الداخلي هي إحدى الآليات المهمة واللازمة للحوكمة، كما أنها في الوقت ذاته عنصراً مهماً من عناصر الرقابة الداخلية، فلذلك لها دور أساسي ومهم في تفعيل مبادئ الحوكمة المؤسسية.

وبناء على ما سبق فإن الإشكالية الرئيسية لهذه الورقة البحثية تتمثل في التساؤل التالي:

ما هي العلاقة بين مبادئ الحوكمة المؤسسية ومعايير التدقيق الداخلي للشركات وكيف تساهم وظيفة

التدقيق الداخلي في تفعيلها؟

وهذا ما سيتم مناقشته من خلال العناصر التالية:

### المحور الأول: الجوانب الفكرية للحوكمة المؤسسية:

يعد موضوع الحوكمة المؤسسية من أولويات اهتمامات الباحثين والمستثمرين خاصة عندما أطاحت الأزمة المالية العالمية باقتصاديات العديد من الدول المتقدمة والنامية وانهار بعض الشركات العالمية مثل شركة أنرون وشركة وورلدكوم والتي كان من أهم نتائجها فقدان الثقة في التقارير المالية بين المستثمرين والدائنين من ناحية، ومن ناحية أخرى فقد أعاد ذلك مفهوم الحوكمة المؤسسية على رأس أولويات كل من مجالس الإدارة والإدارة التنفيذية والمدققين الداخليين والخارجيين وأصحاب المصالح.

وعلى الرغم من الاستعمال الحديث لهذا المصطلح إلا أن ظهوره يعود لزمن بعيد، فالأساس النظري والتاريخي للحوكمة يرجع أولاً لنظرية الوكالة (Théorie d'agence, Principal-Agent) التي يعود ظهورها أولاً للأمريكيين Berls & means سنة 1932، الذين لاحظوا أن هناك فصل بين ملكية رأس المال الشركة وعملية الرقابة والإشراف داخل الشركات المسيرة وهذا الفصل له آثاره على مستوى أداء الشركة. ثم بعد ذلك جاء دور الأمريكيين أصحاب جائزة نوبل للإقتصاد Jensen & Meckling سنة 1976 حين قدما تعريفاً لهذه النظرية الشهيرة: (نحن نعرف نظرية الوكالة كعلاقة بموجبها يلجأ شخص "الرئيسي-Principal" صاحب الرأسمال لخدمات شخص آخر "العامل Agent" لكي يقوم بدله ببعض المهام، هذه المهمة (العلاقة) تستوجب نيابته في السلطة).1

كما أن التوسع الكبير الذي عرفته الشركات الاقتصادية خصوصاً في ظل العولمة والنمو الاقتصادي العالمي المتزايد، اقتضى أن توكل الشركات مسؤولية إدارتها إلى مجلس إدارة منتخب، وهذا ولد تعارض المصالح وظهور مشكلة الوكالة بين الأطراف المتعاقدة في الشركة (الوكيل والأصيل). فقد يستغل بعض المديرين السلطات الواسعة الممنوحة لهم في تحقيق عوائد خاصة بهم والقيام بأعمال غير أخلاقية ومتنافية مع الأسس القانونية، مثل استمالة المدققين لإعداد التقارير التي يرغب بها المدراء دون الأطراف الأخرى. هذا أدى إلى زيادة الاهتمام بإيجاد قوانين وقواعد تنظم العلاقة بين الأطراف في الشركات، كما باتت الحاجة ماسة لإعادة الثقة والمصداقية لأسواق المال، وتنشيط الاستثمارات، لما تمثله من مطمح أساسي تسعى دول العالم لتحقيقه. لذا زاد الاهتمام بمفهوم الحوكمة المؤسسية وإبراز أهميتها في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ نتيجة الفصل بين الملكية والإدارة.

أولاً: مفهوم الحوكمة المؤسسية:

إن لفظ الحوكمة هو الترجمة للأصل الإنجليزي للكلمة "Governance"، والذي توصل إليه مجمع اللغة العربية بالقاهرة في محاولة لتعريب الكلمة، حيث أن لها معانٍ أخرى مثل: الإدارة الرشيدة والحاكمية والمساءلة، وغير ذلك من المصطلحات المتعددة، وبذلك يطلق على اصطلاح "Corporate Governance" لفظ الحوكمة المؤسسية أو حوكمة الشركات.2

وحول تعريف هذا المصطلح فلا يوجد إجماع في الأدبيات على تعريف موحد لمصطلح، حيث تعددت مفاهيم وتعريفات الحوكمة، طبقاً لوجهة النظر التي يتبناها مقدم هذا التعريف.

• فتعرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD الحوكمة بأنها: "مجموعة من العلاقات التي تربط بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من أصحاب المصالح"<sup>3</sup>.

• وهي نفس الفكرة التي يقدمها التعريف الموالي ولكن بنوع من التفصيل مقارنة بالتعريف السابق، مع الإشارة إلى آليات العمل لضمان فعالية تطبيق الحوكمة وتحقيق هدف تطوير الأداء، حيث تعتبر الحوكمة المؤسسية بأنها: "مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح فيما وذلك عن طريق الإجراءات والأساليب التي تستخدم لإدارة شؤون الشركة وتوجيه أعمالها من أجل ضمان تطوير الأداء والإفصاح والشفافية والمساءلة المالية والإدارية داخل الشركات بما يحميها من أن تلقى ذات مصير الشركات المنهارة"<sup>4</sup>.

• وأيضا قدمت منظمة التمويل الدولية (IFC) تعريفاً للحوكمة "بأنها نظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها"; أي أنّ الحوكمة تعني وجود نظم تحكم العلاقات بين الأهداف الأساسية التي تؤثر على الأداء، كما تشمل مقومات تقوية المؤسسة على المدى البعيد<sup>5</sup>.

• هي "الإجراءات المستخدمة بواسطة ممثلي أصحاب المصلحة في المنظمة لتوفير إشراف على المخاطر ورقابة المخاطر التي تقوم بها الإدارة"<sup>6</sup>

وبشكل عام فإن الحوكمة تعني وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية في الشركة (أعضاء مجلس الإدارة، الإدارة التنفيذية، المساهمين) بهدف تحقيق الشفافية والعدالة ومكافحة الفساد ومنح حق مساءلة إدارة الشركة لحماية المساهمين والتأكد من أن الشركة تعمل على تحقيق أهدافها واستراتيجياتها البعيدة الأمد.

ومن خلال التعريفات السابقة تتضح عدّة معانٍ أساسية للحوكمة المؤسسية أهمّها:

- مجموعة من الأنظمة الخاصة بالرقابة على أداء الشركات؛
- تنظيم العلاقات بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح؛
- وجوب أن تدار الشركات لصالح المساهمين والمستثمرين؛
- مجموعة من القواعد التي بموجبها تسيّر الشركة وتراقب وفق هيكل معين ومنظم يتضمن توزيع الحقوق والواجبات بين مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمساهمين؛
- مجموعة من المفاهيم والأهداف والرقابة التي تتضمن حوافز مناسبة لمجلس الإدارة والإدارة العليا لإنماء الشركة وتطويرها وتحقيق المتابعة الفعالة والمستمرة والإشراف على الاستخدام الأمثل لمواردها بكفاءة ونزاهة عالية.

ثانيا: أهمية الحوكمة المؤسسية:

أثارت الحوكمة المؤسسية اهتمام الباحثين والمساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح وذلك نتيجة لحالات الفشل والإفلاس المالي لكثير من الشركات الكبرى ويمكن توضيح أهمية الحوكمة فيما يلي:<sup>7</sup>

1- الحاجة إلى الفصل بين الملكية وإدارة الشركات في ظل اختلافات الأهداف وتضاربها بين مختلف الأطراف (أصحاب المصالح، مساهمين، عمال،... إلخ)؛

2- تساهم الحوكمة في تقليل المخاطر وتحسين الأداء وفرص التطور للأسواق وزيادة القدرة التنافسية للسلع والخدمات وتطوير الإدارة وزيادة الشفافية، كما تساهم في زيادة أعداد المستثمرين في أسواق المال؛

3- مساعدة البلدان التي تحاول كبح جماح الفساد المتفشي داخل القطاع العام؛

4- إعداد الإطار العام الذي تحدد من خلاله أهداف الشركة والسبل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف؛

5- مساعدة الشركات والاقتصاد بشكل عام على جذب الاستثمارات ودعم أداء الاقتصاد والقدرة على المنافسة على المدى الطويل من خلال عدة طرق وأساليب من خلال التأكيد على الشفافية في معاملات الشركة، وفي عمليات وإجراءات المحاسبة والتدقيق المالي والمحاسبي؛

6- منع حدوث أزمات مصرفية حتى في الدول التي لا يوجد بها تعامل نشط على معظم شركاتها في أسواق الأوراق المالية؛

7- تطبيق أسلوب ممارسة سلطة الإدارة يقوي ثقة الجمهور في صحة عملية الخصخصة ويساعد على ضمان تحقيق الدولة أفضل عائد على استثماراتها وهو بدوره يؤدي إلى المزيد من فرص العمل والتنمية الاقتصادية.

ثالثا: خصائص الحوكمة المؤسسية:

يشير مصطلح الحوكمة المؤسسية إلى الخصائص التالية:<sup>8</sup>

1. الانضباط: أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.
2. الشفافية: أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.
3. الاستقلالية: أي لا توجد تأثيرات وضغوطات غير لازمة للعمل.
4. المساءلة: أي إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة وإدارة التنفيذية.
5. المسؤولية: أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المنشأة.
6. العدالة: أي يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المنشأة.
7. المسؤولية الاجتماعية: أي النظر إلى الشركة كمواطن جيد.

كما أن نموذج حوكمة الشركات الناجحة تشمل عدة خصائص كما حددها (Colley, et al) وهي:<sup>9</sup>

• مجلس إدارة قوى وفعال قادر على تنفيذ مسؤولياته.

• رئيس تنفيذي مؤهل يتم اختياره من قبل مجلس الإدارة ويتم إعطائه السلطات والمسئوليات لإدارة أعمال الشركة.

• الأعمال التي يتم اختيارها من قبل الرئيس التنفيذي يجب تنفيذها ضمن موافقة مجلس الإدارة.  
• نموذج عمل جيد يتم اختياره من قبل الرئيس التنفيذي وفريق الإدارة ويكون ضمن موافقة مجلس الإدارة أيضاً.

• إفصاح كافي وملئم عن أداء الشركة للمساهمين وغيرهم من الأطراف المستفيدة.

رابعاً: مبادئ الحوكمة المؤسسية:

وضعت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية مجموعة من المبادئ الأساسية لكي تستوفي الشركات شروط الحوكمة ويمكن تلخيصها كالتالي:<sup>10</sup>

• حماية حقوق 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 العادلة للمساهمين: تعني المساواة في التعامل بين كل المساهمين، حقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، أيضاً الاطلاع على كل المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

• دور أصحاب المصالح: ويقصد بأصحاب المصالح البنوك والعاملين وحملة المستندات والموردين والعملاء وتشمل الإقرار بحقوق أصحاب المصالح المنصوص عليها في القانون أو عبر اتفاقيات متبادلة، تشجيع التعاون النشط بين الشركات وبين أصحاب المصالح وتشمل التعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة.

• الإفصاح والشفافية: ضمان الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب عن كل المسائل المادية التي تتعلق بالشركة، بما في ذلك الوضع المالي والأداء والملكية وحوكمة الشركة. 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 المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ومن دون تأخير.

• مسؤوليات مجلس الإدارة: وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، كيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية وضمن التوجيه الإستراتيجي للشركة، بالإضافة إلى الرقابة الفعالة على الإدارة من قبل مجلس الإدارة، أيضاً ضمان مسؤولية مجلس الإدارة تجاه الشركة وحملة الأسهم.

• ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات: حيث يجب أن تتوافق المتطلبات القانونية والرقابية التي تؤثر على ممارسة حوكمة الشركات داخل التشريع مع قواعد القوانين وشفافيته والالتزام بتطبيقها مع تمتع الهيئات الرقابية والمشرفة بالسلطة، النزاهة والموارد اللازمة للقيام بمهامها على أعلى مستوى.

#### المحور الثاني: التدقيق الداخلي وأهم معاييرها

كلما تقدمت مسيرة الحياة الاقتصادية في العالم وتوسعت النظم المالية والمحاسبية وتشعبت النشاطات التجارية، ازدادت التحديات التي تواجه مهنة التدقيق ومراجعة الحسابات. هذه المهنة التي تضع فئات كبيرة في المجتمع ثقها فيها لحماية الاستثمارات والمدخرات والشركات الوطنية من جانب ولضمان مصداقية وشفافية المعلومات التي تحتويها البيانات المالية الصادرة عن شركات الأعمال والتي تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات الرشيدة من جانب آخر.

ومع وجود حوكمة مؤسسية كفؤة في شركات الأعمال تحدد الواجبات والمسؤوليات والصلاحيات لكافة المستويات الوظيفية وتضع وتنشر منظومة القيم الأخلاقية للشركة ويحقق لنشاط التدقيق الاستقلالية، يساعد التدقيق الداخلي على أداء مهامه وتحمل مسؤولياته تجاه كافة الأطراف ذات العلاقة وتجاه المجتمع ككل.

أولاً: تعريف التدقيق الداخلي:

• يعرف التدقيق الداخلي على أنه وظيفة تقييم مستقلة داخل التنظيم تهدف إلى خدمته عن طريق فحص وتقييم أنشطته المختلفة. ويتمثل هدف التدقيق الداخلي في مساعدة أعضاء التنظيم في تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية، وذلك بإعدادهم البيانات والمعلومات التحليلية وعمل الدراسات، وتقديم المشورة والتوصيات المناسبة بصدد الأنشطة التي تمت تدقيقها، وقد جاءت تسمية داخلية لهذا النوع من التدقيق بسبب كونها جزءاً من التنظيم الداخلي الإداري للشركة، ويقوم بها هيئة مختارة من بين موظفيها الذين تتوافر فيهم كفاءة خاصة ولديهم دراسة واسعة بكافة أوجه نشاط الشركة وأساليب سير العمل بها في مختلف وحداتها وأقسامها.<sup>11</sup>

• عرفه معهد المدققين الداخليين على أنه: "نشاط مستقل وموضوعي يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمنظمة وتحسين عملياتها، وتساعد هذه الوظيفة في تحقيق أهداف المنظمة من خلال إتباع أسلوب منهجي لتقييم وتحسين فعالية عمليات الحوكمة والرقابة وإدارة المخاطر".<sup>12</sup>

• كما عرفه المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية بأنه: "نشاط مستقل داخل المنظمة لتقييم مراقبة العمليات من خلال تقدير وتقييم فعالية الأشكال الأخرى من الرقابة، ويهدف التدقيق الداخلي إلى مساعدة إدارة المنظمة في الممارسة الفعالة لمسؤوليتها بتزويدها بتحليل، تقييمات واقتراحات ملائمة تتعلق بالأنشطة التي تم فحصها".<sup>13</sup>

• وقد عرفه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنه: "التدقيق العمليات والقيود التي تتم بشكل مستمر حيث تنفذ من قبل أشخاص يعينون وفق شروط خاصة" 14. مما سبق يمكن القول أن التدقيق الداخلي عبارة عن وظيفة يؤديها موظفين من داخل الشركة وتتناول الفحص الإنتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية، وذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة ومعلوماتها دقيقة وكافية.

وانطلاقاً من هذه التعاريف نستنتج أن للتدقيق الداخلي عدة خصائص هي كالتالي:

- نشاط تأكيدى: مهمته تقديم خدمات تأكيدية للإدارة، وذلك من خلال التأكد من حسن سير العمل وفحص مختلف أنشطة المنظمة، والتقييم الموضوعي للأدلة من أجل تقديم رأي يخص عمليات إدارة المخاطر الحوكمة والرقابة:

- نشاط استشاري: وهذا من خلال عمليات المشورة التي تقدم للوحدات التنظيمية داخل المنظمة وخارجها:

- نشاط موضوعي: حيث يكون بعيداً عن التحيز أثناء ممارسته لمهامه؛

- نشاط مستقل: وهذا من خلال إفصاح المجال للمدقق الداخلي لأداء وواجباته المهنية بحرية تامة وبعيد عن أي ضغوط.

وعليه يمكن القول أن خدمات التدقيق الداخلي أصبحت خدمات تأكيدية بخصوص نظام الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر والحوكمة موجهة للجنة التدقيق ومجلس الإدارة، وخدمات استشارية من خلال النصائح والتوصيات موجهة لمجلس الإدارة.

ثانياً: أهداف التدقيق الداخلي: 15

يمكن أن نحدد هدفين رئيسيين للتدقيق الداخلي هما:

• التقييم الدوري للسياسات المحاسبية والمالية وكل المتعلقة بها والتأكد من أنها تسير حسب الخطة الموضوعية دون انحراف؛

• التقييم الدوري للسياسات الإدارية والإجراءات التنفيذية المتعلقة بها وإبداء الرأي حيالها بغرض تحسينها وتطويرها لتحقيق أعلى كفاءة إدارية.

وهناك أهداف ثانوية تتمثل في:

✓ التأكد من دقة البيانات المستعملة في الدفاتر والسجلات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات ومتابعة تنفيذها والقيام بتحليل البيانات تحليلًا سليماً؛



- ✓ اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب في الوقت المناسب والعمل على تصحيحها ومنع تكرارها في المستقبل؛
- ✓ مراعاة التزام الموظفين بالسياسات والإجراءات المرسومة.

ثالثاً: معايير التدقيق الداخلي في ضوء متطلبات حوكمة الشركات:

تتم أنشطة التدقيق الداخلي في بيئات ثقافية وقانونية واقتصادية متباينة ويتم تنفيذها داخل شركات تتباين أهدافها وأحجامها وهيكلها التنظيمية ومن خلال أشخاص مختلفين، وكل تلك الفروقات والاختلافات قد تؤثر على ممارسة أنشطة التدقيق الداخلي في البيئات المختلفة، لذا فمن الضروري إخضاع عملية التدقيق الداخلي إلى عملية تقويم وتطوير مستمرة لتسهيل وضبط عمل المدققين الداخليين في ظل هذه المعايير، ويتم تسهيل تحقيق هذا الأمر من خلال تطوير معايير التدقيق الداخلي في ضوء متطلبات الحوكمة المؤسسية، وتنفيذاً لهذا الأمر أصدر معهد المدققين الداخليين IIA معايير حديثة لمواكبة المستجدات الاقتصادية إذ أصدرت معايير التدقيق الحديثة في مجموعتين كما يأتي:<sup>16</sup>

#### - معايير الصفات "Trail Standards":

وهي عبارة عن مجموعة مكونة من أربعة معايير رئيسية صادرة من معهد المدققين الداخليين والتي تتناول سمات وخصائص الشركات والأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي فيها وهي كما يلي:

- معيار رقم 1000 الغرض من المسؤوليات الملقاة على عاتق القائمين بأنشطة التدقيق الداخلي والغرض من السلطات الممنوحة لهم ووجوب تدوينها رسمياً في لائحة التدقيق التي يتم اعتمادها من أعلى سلطة في الشركة.

- معيار رقم 1100 الاستقلالية بالنسبة لأنشطة التدقيق الداخلي والموضوعية في أداء هذه الأنشطة

والموضوعية في إبداء الرأي النهائي للمدققين الداخليين.

- معيار رقم 1200 البراعة في أداء المدقق الداخلي لأنشطة التدقيق الداخلي وبذل العناية المهنية اللازمة في تأديتها.

- معيار رقم 1300 جودة التدقيق الداخلي وخضوعه لعمليات التقويم والتحسين.

#### - معايير الأداء "Performance Standards":

وهي عبارة عن سبعة معايير رئيسية صادرة من معهد المدققين الداخليين والتي تصف أنشطة التدقيق الداخلي،

والمعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة وهي:

- معيار رقم 2000 إدارة نشاط التدقيق الداخلي والتي تقع مسؤولية مراقبتها على مدير قسم التدقيق في

الشركة وينبغي أن تتميز هذه الإدارة بالكفاءة والفعالية لتمكين التدقيق الداخلي من خلق قيمة إضافية

للشركة.

- معيار رقم 2100 طبيعة عمل التدقيق الداخلي إذ يجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يقوم بالتقويم وبالمساهمة في تحسين إدارة المخاطر والرقابة والسيطرة والحوكمة المؤسسية.
- معيار رقم 2200 تخطيط مهمة العمل.
- معيار رقم 2300 أداء مهمة العمل، إذ ينبغي على المدققين الداخليين أن يقوموا بتحديد وتحليل وتقويم وتسجيل معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة التي يتولون القيام بها.
- معيار 2400 توصيل النتائج إذ ينبغي على المدققين الداخليين أن يقوموا بإيصال نتائج العمل للتدقيقي بالوقت والطريقة المناسبين.
- معيار رقم 2500 متابعة التقدم وهذه المهمة تقع على مدير قسم التدقيق الداخلي الذي ينبغي أن يكون حريصاً على أن يؤسس نظام للعمل ويتولى مسؤولية الحفاظ عليه ومراقبته وإيصال النتائج للإدارة.
- معيار رقم 2600 قبول الإدارة للمخاطر، بما أن تقويم وتحسين 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 وإذا أحس أنه أعلى من المستوى الذي يمكن للشركة أن تتحمله عليه أن يناقش الموضوع مع الإدارة العليا وإذا لم يتم حله يتم رفعه لمجلس الإدارة للتوصل إلى الحل المناسب.
- والمعيار رقم 2130 المتفرع من المعيار رقم 2100 من المجموعة الثانية يختص بالحوكمة المؤسسية ويشير إلى أنه ينبغي أن يساهم نشاط التدقيق الداخلي في عمليات الحوكمة المؤسسية بواسطة إسهامه في تقويم وتحسين عملية الحوكمة من خلال ما يأتي:
- أ - التحقق من وضع القيم والأهداف وتحقيقها بحيث تكون الإدارات مهيأة وقادرة على الإفصاح عن نشاطاتها وأفعالها وقراراتها ومدى مطابقتها للأهداف المحددة والمتفق عليها.
- ب - مراقبة عملية انجاز الأهداف من خلال:
- تقويم نوعية الأداء المنفذ على مستوى المسؤوليات التي كلف العاملون القيام به.
- تقديم التوصيات المناسبة لتحسين عمليات الشركة وتطويرها.
- رفع الكفاية الإنتاجية عن طريق التدريب باقتراح اللازم منها.
- التحقق من المساءلة إذ أن الأفعال والقرارات واتخاذها قابلة للفحص عن طريق التدقيق الداخلي.
- التحقق من الحفاظ على قيم الشركة عن طريق تحديد المناطق أو العمليات والبرامج التي يجب مراجعتها وتقويمها أثناء التدقيق.

ففي ظل الرغبة في إصلاح أوضاع الشركات ووضع مصلحتها في المقام الأول، ولتعديل تصرفات الإدارة بما يحقق التوازن بين المصالح المختلفة في الشركة، يعتقد البعض بأن التدقيق الداخلي جزءاً من الحل، بحيث يجب أن ينظر إلى وظيفة التدقيق الداخلي على أنها الأكثر تأهيلاً للمساعدة في تحسين التحكم المؤسسي فضلاً عن تدعيم عملية الرقابة الأساسية، أي الرقابة على أدوات الرقابة وتقييم الفعالية التشغيلية الخاصة بالاستراتيجيات والمبادرات الإدارية، وحتى يتمكن المدققون الداخليون من الاستفادة من هذا النمو المتعاظم في الطلب على خدماتهم فيعضهم بحاجة إلى رفع مكانتهم التنظيمية وإلزام المدققين الداخليين بالإطار الجديد لممارسة المهنة كشركاء للإدارة في التحكم المؤسسي، باعتبار التدقيق الداخلي أحد عناصر التحكم المؤسسي، من خلال دوره في:

1. طمأننة الإدارة على تطبيق سياساتها في جميع أقسام الشركة، ومدى نجاح هذا التطبيق.
2. ضمان صحة البيانات والإحصائيات التي تقدم للإدارة.
3. حماية أموال الشركة وحماية خطط الإدارة ضد الانحراف.
4. إيجاد معايير تستخدم في الحكم على الممارسة العملية للتدقيق الداخلي مبنية على مجموعة من الأهداف والمبادئ.
5. تقويم الجوانب الرقابية في التنظيم بما يساعد الإدارة في أداء وظائفها.
6. استقلال التدقيق الداخلي استقلالاً تاماً عن باقي الإدارات وعدم تبعيته لأي منها.
7. تبعيتها للإدارة العليا لضمان تطبيق توصياتها بسرعة.
8. أن تتم ممارستها لمهامها بناء على سلطات صريحة مدونة في ميثاق تأسيسها، وأن تكون بقية الإدارات على علم بحقوقها وسلطاتها وصلاحياتها.
9. تحديد علاقة إدارة الشركة بملاكها وأصحاب المصالح فيها ضمن نصوص ( مواد) القوانين والقواعد والمعايير، وبما يضمن:
  - ✓ أن لا تسيئ الإدارة استغلال أموال الملاك.
  - ✓ ضمان سعي الإدارة والمستثمرين إلى تعزيز ربحية الشركة وقيم الأسهم في الأجل الطويل.
  - ✓ توفير بيئة رقابية فعالة، وإعداد نظام تدقيق داخلي فعال، مع تشكيل لجنة تدقيق.
  - ✓ تمكين المساهمين من رقابة الإدارة بشكل فعال، وتأكيدهم أن الإدارة لا تسيئ استخدام أموالهم.
  - ✓ تفهم المدققين الداخليين لمبادئ الحوكمة ودورهم الأساسي حيال ضمان الالتزام بها وذلك بتأهيلهم علمياً وعملياً.

### المحور الثالث: العلاقة بين معايير التدقيق الداخلي ومبادئ الحوكمة المؤسسية

يصعب تفعيل مبادئ الحوكمة ما لم يتم تدعيم فاعلية واستقلالية كل من لجان التدقيق وأنشطة التدقيق الداخلي والخارجي. فالتدقيق الداخلي هو نشاط منظم ومستقل وموضوعي يقوم بأعمال التدقيق وتقديم الاستشارات من خلال نظام قوي وفعال بهدف إضافة قيمة وتحسين فاعلية وإجراءات كل من إدارة المخاطر والحوكمة.

أولاً: مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة المؤسسية:<sup>17</sup>

يساهم التدقيق الداخلي في تحسين جودة الحوكمة المؤسسية، خاصة في المتطلبات الجديدة التي فرضها القوانين (SOX ACT,LSF) بالنسبة لـ IIA فقد نص المعيار 2110 على أن " نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يقيم ويقدم التوصيات اللازمة لتطوير عملية الحوكمة وذلك بالعمل على تحقيق الأهداف التالية:

- ✓ تحسين الأخلاق والقيم داخل الشركة؛
- ✓ ضمان السير الفعال للأداء التنظيمي والمساءلة؛
- ✓ إيصال المعلومات حول الخطر والرقابة للجهات المعنية في الشركة؛
- ✓ تنسيق النشاطات وتوصيل المعلومات بين مجلس الإدارة، المدققين الخارجيين والداخليين والإدارة؛
- ✓ يساهم التدقيق الداخلي بفاعلية في الحفاظ على توازن نظام الحوكمة.

ويمكن تفسير العلاقة بين التدقيق الداخلي والحوكمة المؤسسية وفهم مبرراتها من خلال عدد من النظريات المتعلقة بالشركة كما يلي:

#### ➤ التدقيق الداخلي، نظرية الوكالة، الحوكمة المؤسسية:

تحليل العلاقة التعاقدية في ظل نظرية الوكالة إلي وجود صراع مصالح بين المالك والمسير، تنبثق عنه تكاليف وكالة بالنسبة للمالك وهي تكاليف التدقيق الخارجي أو القانوني، الذي يعمل علي مراقبة ومتابعة سلوك وأداء المسير، ويعتبر غياب التوازن المعلوماتي أو ما يعرف بعدم تماثل المعلومات أحد أوجه الصراع (عدم تماثل بين المساهمين، الإدارة العليا، المساهمين، مجلس الإدارة)، وهنا يشكل ارتباط التدقيق الداخلي بكل من الإدارة العليا ومجلس الإدارة (من خلال لجنة التدقيق إن وجدت) وتعاونه مع المدقق الخارجي عاملاً أساسياً في التقليل من عدم تماثل المعلومات بين مختلف أطراف الحوكمة.

➤ التدقيق الداخلي، نظرية الارتباط بالموارد، الحوكمة المؤسسية:

يري المنظرون لتكاليف الصفقات أن الشركة، على عكس السوق، تظهر كأسلوب تنظيم يسمح بتحقيق وفورات على تكاليف الصفقات، وقد عملت إدارات الشركات على تخفيض تكاليف التدقيق الخارجي من خلال تحويل جزء من أعماله إلى التدقيق الداخلي.

➤ التدقيق الداخلي، نظرية الارتباط بالموارد، الحوكمة المؤسسية: بالنسبة للمنظرين الارتباط بالموارد، فإن الشركة تعتمد على محيطها فيما يتعلق بالموارد الأولية، رؤوس الأموال، العمل، التجهيزات، قنوات توزيع الإنتاج والخدمات. وعلى الشركة أن تبني نظاما فعالا من أجل التوجيه الأمثل للموارد، ويكون ذلك بتطبيق مبادئ الحوكمة والاعتماد على التدقيق الداخلي لتفعيل هيكلها وتحقيق كفاءة العمليات التنظيمية.

ثانياً: مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة:

أكدت مبادئ وقواعد الحوكمة المؤسسية على ضرورة تطوير وظيفة التدقيق الداخلي، وتفعيل دوره في إطار آليات الحوكمة، مع التركيز على علاقته بلجنة التدقيق والمدقق الخارجي. كما دعا الاتحاد الأوروبي لمعهد المدققين الداخليين عام 1999 إلى المشاركة في المناقشات حول دور التدقيق الداخلي في آليات الحوكمة المؤسسية، وقرّر بأن يضع في مسار عمله العلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

ولفهم دور التدقيق الداخلي في الحوكمة المؤسسية لابد لنا من البحث في نقطتين أساسيتين، وهما:<sup>18</sup>

■ المتطلبات الأساسية من التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة.

■ العلاقة بين التدقيق الداخلي وباقي أطراف الحوكمة.

1. المتطلبات الأساسية من التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة:

أكدت معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين الأمريكي على ضرورة أن يساهم نشاط التدقيق الداخلي في تحسين إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة حيث يشير المعيار 2130 إلى أنه ينبغي أن يساهم نشاط التدقيق الداخلي في عمليات الحوكمة بواسطة تقييم وتحسين عملية الحوكمة من خلال الآتي:

أ. التحقق من وضع القيم والأهداف وتوصيلها.

ب. مراقبة عملية إنجاز الأهداف.

ت. التحقق من المساءلة.

ث. التحقق من الحفاظ على القيم في الشركة.

وتعتبر بيئة النشاط الحالية ووظيفة التدقيق الداخلي ووظيفة مساعدة للإدارة التنفيذية ولجنة التدقيق والإدارة العليا والمدقق الخارجي وأصحاب المصالح الآخرين إذا تم تجهيزها بالموارد والأفراد فإنها ستقوم بدور هام ورئيسي في

تعزير وتفعيل الحوكمة، وبالرغم من أنّ مجلس الإدارة هو المسؤول عن عمليّة الحوكمة بالشركة إلا أنّه يعتمد على أطراف أخرى كالإدارة التنفيذية والمدراء والمدققين للمساعدة في القيام بمسؤولياته في الحوكمة، ومن ثمّ تعتبر التدقيق الداخلي أحد الأطراف التي تساعد الإدارة العليا في عمليّة الحوكمة فهي مصدر هام للأطراف الأخرى المشتركة في عمليّة الحوكمة (وهي لجنة التدقيق- الإدارة العليا- المدقق الخارجي) في متابعة وتعزير عمليّة الحوكمة بالشركة.

كما يرى معهد المراجعين الداخليين IIA بأنّ المتطلّبات الأساسيّة من وظيفة المراجعة الداخليّة في عمليّة الحوكمة تتمثل في:

#### ➤ متطلّبات للإدارة العليا:

خدمات تأكيد بشأن نظم الرقابة وخدمات استشاريّة بشأن التعامل مع المخاطر، وتتمثل متطلّبات الإدارة من التدقيق الداخليّ في:

- تقييم مستقلّ لنظام الرقابة الداخليّة.

- المساعدة في إعداد التقارير عن الرقابة الداخليّة.

- تقييم كفاءة العمليّات.

- تحليل المخاطر.

- تأكيدات متعلّقة بالمخاطر.

- إجراء التقييم الذاتيّ لكلّ من نظم الرقابة والمخاطر.

#### ➤ متطلّبات للجنة التدقيق:

خدمات تأكيد بشأن نظم الرقابة والمخاطر، وتتمثل متطلّبات لجنة التدقيق من التدقيق الداخليّ في:

- تأكيدات فيما يتعلّق بنظام الرقابة الداخليّة، بما في ذلك تقييم مستقلّ لذلك النظام بالشركة ككل.

- تقييم مستقلّ عن الممارسات والعمليّات المحاسبية الموجودة بالتقارير الماليّة.

- تحليل المخاطر بالتركيز على التقارير الماليّة والرقابة المحاسبية الداخليّة.

- القيام ببعض عمليّات الفحص الخاص.

#### ➤ متطلّبات للإدارة التنفيذية:

خدمات استشاريّة بشأن التعامل مع المخاطر.

كما أنّه للتدقيق الداخليّ دور هامّ في تقييم مدى التزام الإدارة التنفيذية بمبادئ الحوكمة وذلك من خلال إعطاء الثقة للمعلومات التي يحصل عليها مجلس الإدارة ولجنة التدقيق عن الحوكمة، فعلى المدقق الداخليّ التركيز

على تنفيذ هذه المبادئ أو المواثيق وليس على الاعتراف بالالتزام بها، ومن ثم على المدققين الداخليين توسيع أفاقهم والاطلاع المستمر على التغييرات المتسارعة في القوانين والتشريعات والإرشادات وفهم ليس ماذا تعني الكلمة، ولكن كيف يتم تطبيقها.

## 2. العلاقة بين التدقيق الداخلي وباقي أطراف الحوكمة:

يدعم كل طرف من أطراف الحوكمة المؤسسية الأربع (المدققين الداخليين - المدققين الخارجيين - لجنة التدقيق - مجلس الإدارة) غيره من الأطراف في علاقة تكاملية متبادلة، فتلزم معايير التدقيق الدولية المدققين الخارجيين بضرورة الاتصال بأطراف الحوكمة للمعمل موضوع التدقيق، وذلك في الأمور التي تستدعي انتباههم عند أداء مهام التدقيق، كما أنّ إصدارات معهد المدققين الداخليين توصي المدققين الداخليين بمناقشة البنود الهامة مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، ومن ثم فإنّ أطراف الحوكمة يحصلون على المعلومات اللازمة لأداء مهامهم في الحوكمة المؤسسية من مجموعتين من المدققين.

ووفقاً للإحصائيات الحديثة فإنّ أكثر من نصف الشركات الكبيرة التي أفلست منذ عام 1996 والبالغ عددها 673 شركة، لم يقدم المدقق الخارجي في تقريره أيّ تحذيرات باحتمال فشل تلك الشركات، بل على العكس من ذلك أصدر بشأنها تقريراً نظيفاً.

وتشير هذه الإحصائيات إلى أنّه كلّما كبر حجم الشركة وازدادت درجة تعقيد نشاطها، كلّما كان من الصعب على المدققين الخارجيين، الإدارة، واللجان تكوين صورة دقيقة للمخاطر التي تتعرض لها الشركة وإجراءات الرقابة عليها وتطبيق الحوكمة عليها، وهنا يأتي دور التدقيق الداخلي ليقوم بمهامه من خلال علاقات تفاعلية بينها وبين باقي أطراف الحوكمة، على النحو الآتي:

## 1. العلاقة بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي:

تأتي أهمية العلاقة بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي بالنسبة للحوكمة المؤسسية من خلال اعتماد المدقق الداخلي على التدقيق الداخلي في تدقيق القوائم المالية وبمعنى آخر قرار الاعتماد Reliance Decision، ويتأثر مدى الاعتماد على عمل التدقيق الداخلي بنزاهة الإدارة، فكلّما زادت نزاهة الإدارة كلّما زاد اعتماد المدقق الخارجي على عمل إدارة التدقيق الداخلي.

ويعتمد المدققون الخارجيون على عمل التدقيق الداخلي في كل من اختبار الرقابة الداخلية والاختبارات التفصيلية، بالإضافة إلى اعتمادهم عليها عند التخطيط للتدقيق الخارجي.

ويجب أن يعلم المدقق الخارجي وأن يكون له اتصال بتقارير التدقيق الداخلي ذات العلاقة وأن يتمّ إعلامه بأيّ أمور مهمة تصل إلى علم المدقق الداخلي والتي قد تؤثر على عمل المدقق الخارجي، وبالمثل يقوم المدقق الخارجي عادةً بإخطار المدقق الداخلي بأيّ أمور مهمة قد يكون لها أثر على التدقيق الداخلي.

ومن الجدير بالذكر أنّ عمل التدقيق الداخليّ والذي يعتمد عليه المدقق الخارجيّ يتمّ أدائه بصفة مستقلة عن التدقيق الخارجيّ وليس بغرض تقديم مساعدة مباشرة لها.

وفي الواقع يُستثمر هذا التعاون بين المدقق الداخليّ والمدقق الخارجيّ في تعزيز مبادئ الحوكمة المؤسسية وزيادة فعاليتها في عدّة نواحي أهمّها ما يلي:

- أ. يستطيع المدقق الخارجي الاعتماد على المدقق الداخلي في معرفة ما إذا كان نظام الرقابة الداخليّة ينقذ بطريقة مرضية للحفاظ على دقّة وشفافيّة البيانات المسجّلة بالدفاتر وينعكس على عدالة الإفصاح.
- ب. يتوفّر للمدقق الخارجي المعلومات الكافية عن توزيع المهام والمسؤوليّات بين أفراد الشركة.
- ج. يساعد المدقق الداخلي المدقق الخارجي في نهاية السنة الماليّة في الحصول على مصادقات من العملاء بأرصدة حساباتهم وفي تحضير كشوف ومرفقات بعض بنود الميزانيّة.
- د. يمكن للمدقق الخارجي الاعتماد على أوراق العمل والتقارير التي يقدّمها المدققون الداخليّون من خلال قيامهم بأنشطة التدقيق.
- هـ. الاعتماد على المدقق الداخلي بالنسبة لفحص عمليّات الفروع وعمليّات الجرد التي تتمّ فيها في حالة الشركات ذات الفروع المنتشرة جغرافياً.
- و. اعتماد المدقق الخارجي على الداخلي يقلّل من التفاصيل ويركّز على الأمور الجوهرية.
- ز. اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي في مجال اكتشاف التلاعب نظراً لتواجده الدائم في الشركة واحتكاكه بكفافة المستويات الإداريّة.
- ح. يجب أن يلتقي المدققون الداخليّون والمدققون الخارجيّون دورياً من أجل مناقشة الاهتمامات المشتركة والانتفاع من مهاراتهم المتكاملة وحصول كل منهم على فهم لنطاق عمل الآخر.

## 2. العلاقة بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق:

لجنة التدقيق هي إحدى اللجان الرئيسيّة لمجلس الإدارة والمتكوّنة من الأعضاء غير التنفيذيين بالمجلس، وينبغي النظر إلى تكوين لجان التدقيق على أنّه تطوير لعمليّة التدقيق في معناها الواسع، فهذه اللجان يمكن أن تدعم موضوعيّة ومصداقيّة إعداد التقارير الماليّة، كما يمكن أن تساعد المدراء التنفيذيين في الوفاء بمسؤوليّاتهم، وتدعم وتقوّي دور المدراء غير التنفيذيين، وتدعم استقلالية المدققين وتحسّن من أعمال التدقيق، وتحسّن الاتّصال بين المدراء والمدققين والإدارة، بالإضافة إلى ذلك تساعد في إيجاد نوع من الرقابة من قبل المساهمين على الإدارة، ويمكن اعتبارها أداة مفيدة ومعاونة لمجلس الإدارة في مراقبة أداء الشركة وتسيير نشاطها.



وقد وضع معهد المدققين الداخليين مادة في موقعه على الانترنت عن التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق بأنهما يعملان معاً نحو أهداف مشتركة كمايلي:

"إنّ مهام ومسؤوليات وأهداف لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي هما توأمان بوسائل عديدة، وبالتأكيد فإنّه مع زيادة حجم مسؤوليّة الشركة فإنّ أهميّة لجان التدقيق والتدقيق والعلاقة بينهما سوف تزيد أيضاً، فلجنة التدقيق لها مسؤوليات رئيسيّة في التأكّد من أنّ الآليات داخل الشركة تؤدّي وظيفتها بصفة مستمرة وبوضوح، وإحدى هذه الآليات القويّة والمتناغمة هي علاقة التعاون مع التدقيق الداخلي، ومعهد المدققين الداخليين في نشرته عن وضع لجان التدقيق قد خطا خطوة نحو رفع مستوى نوع العلاقة بما يساعد لجان التدقيق والتدقيق الداخلي على العمل معاً نحو تحقيق الأهداف المشتركة".

حيث تتحمّل إدارة التدقيق الداخلي التزامات مباشرة تجاه لجنة التدقيق، ونعرض فيما يلي أهم مجالات خدمات التدقيق الداخلي للجنة التدقيق:

#### أ - التقارير الماليّة والإفصاح المحاسبي:

من المعروف أنّ مجلس الإدارة هو الذي يتحمّل المسؤولية الأولى عن إعداد التقارير الماليّة وما تتضمنه من مبادئ محاسبية، ويتّجه مجلس الإدارة إلى تشكيل لجنة التدقيق لمساعدته في الوفاء بهذه المسؤولية وذلك لتأمين خبرة معيّنة في القضايا الفنيّة المرتبطة بهذه التقارير، ورغم أنّ لجنة التدقيق تتلقى مساعدات هامّة من المدقق الخارجي بهذا الخصوص، إلّا أنّه يتعيّن عليها البحث عن آليات أخرى مساعدة، وأحد هذه الآليات هي التدقيق الداخلي، ومن ثم فإنّ هناك هدف ومصالحة مشتركة بين المدققين الداخليين ولجنة التدقيق فيما يتعلّق بالإفصاح المحاسبي والتقارير الماليّة.

#### ب - مدى ملائمة الرقابة الماليّة المحاسبية:

تتحمل لجنة التدقيق مسؤولية خاصة في مجال ملائمة الرقابة الداخليّة المحاسبية في الشركة، فيتعيّن عليها البحث عن مساعدة أطراف متعدّدة كالتدقيق الداخلي وإدارة الماليّة والتدقيق الخارجي، ويعتبر التدقيق الداخلي في موقع متميّز لمساعدة لجنة التدقيق لارتباط عملها بمدى ملائمة وفعاليّة النظام الكلي للرقابة الداخليّة.

#### ج - رقابة الانحرافات والمخالفات الماليّة:

تشير إحدى الدراسات المسحية إلى أنّ 90% من المدققين الداخليين يعتمدون بمسؤولياتهم عن التقرير عن الانحرافات والمخالفات إلى لجنة التدقيق، وتظهر فعاليّة لجان التدقيق في مراقبة تصحيحات العيوب والأخطاء التي ترد في تقارير المدققين الداخليين.

#### د - أنشطة التدقيق:

ينبغي أن يكون المدقق الداخلي قادراً على الوفاء باحتياجات لجنة التدقيق من غير تلك التي تحصل عليها من المدقق الخارجي، ويجب أن يقدم المدقق الداخلي خدماته كجزء متكامل لبرنامج التدقيق الكلي الذي يتم تنظيمه بواسطة لجنة التدقيق كما ينبغي على لجنة التدقيق أن تحدّد ما إذا كانت أنشطة التدقيق تنفّذ وفقاً لمعايير التدقيق.

حيث تكون لجنة التدقيق مسؤولة بصفة عامّة عن استعراض نظام وبرامج التدقيق الداخلي ولدى استكمال عمليات التدقيق الداخلي تقوم لجنة التدقيق باستعراض أيّ نتائج مع المدقق الداخلي كما يجب أن تستعرض أية توصيات أو إجراءات قامت بها إدارة الشركة.

#### 3. العلاقة بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة:

- أصبحت الإدارة تعتمد على التدقيق الداخلي في تحسين عمليّة الحوكمة أكثر من أيّ وقت مضى، وذلك لما للمدققين الداخليين من دور محوريّ في التحقق، الاستشارة، وإدارة المخاطر.
- وقد أشارت المعايير الدولية للممارسة المهنيّة للتدقيق الداخلي إلى أنّه يمكن للمدققين الداخليين تقديم العون للإدارة ومجلس الإدارة في الوفاء بمسؤولياتهم في الحوكمة المؤسسية، وذلك على النحو الآتي:
- مساعدة مجلس الإدارة في التقييم الذاتي للحوكمة.
  - تقديم أفكار أفضل لتنفيذ إجراءات الرقابة الداخليّة وعمليات إدارة المخاطر للجنة التدقيق.
  - البحث عن فرص أفضل لتحقيق الالتزام بغرض تخفيض التكلفة على المدى الطويل.
  - فحص قواعد وأداب السلوك الأخلاقي بالشركة للتحقق من مدى كفايتها لتحقيق الهدف منها ومن أنّها بلّغت للعاملين.
  - تنفيذ التدقيق السنويّ بالعناية اللازمة وإعداد تقرير بالنتائج يُرفع إلى لجنة التدقيق.
  - مراعاة الإفصاح والشفافيّة عند إعداد وتنفيذ خطة التدقيق السنويّة.
- وتحتاج إدارة التدقيق الداخلي لدعم من مجلس الإدارة والإدارة العليا لكي تستطيع القيام بذلك، فهذا الدعم ضروري لعدة أسباب:

- أ. خلق الجو المناسب للعمل معاً لتحقيق الأهداف الكلية للشركة.
- ب. تكوين وحدة قويّة للتدقيق الداخلي تجعل العاملين لديها راضين عن أنفسهم وعن الأعمال والخدمات التي يقدمونها وهذا ما يؤدّي لزيادة فعاليّة وكفاءة هذه الخدمات.

ت. إنَّ سلوك العاملين تجاه التدقيق الداخلي ومن يقوم بها يصبح تعاونيًا وإيجابيًا عندما يدركون أنَّ وحدة التدقيق الداخلي تحظى باهتمام الإدارة العليا. ويتولى مجلس الإدارة في هذا الشأن:

- التأكد من وجود ذراع فعّال للتدقيق الداخلي يرتبط مباشرة بالمسؤول التنفيذي الأول ويرفع إليه تقاريره، ولديه في نفس الوقت حقّ الاتصال في جميع الأوقات برئيس لجنة التدقيق.
- وضع سياسة لشغل وظائف التدقيق الداخلي.
- المحافظة بشكلٍ كافٍ على استقلالية وكفاءة موظفي التدقيق الداخلي.
- تلقي تقارير من المدققين الداخليين والإدارة التنفيذية ولجنة التدقيق بشأن مخالفة القوانين والقواعد واللوائح الإشرافية، وضمان قيام الإدارة باتخاذ الإجراءات اللازمة.
- تقدير مدى الحاجة إلى التدقيق الداخلي والنظر فيما إذا كانت هناك عوامل وثيقة الصلة بأنشطة الشركة تتطلب الحاجة إلى التدقيق الداخلي.
- لذا يجب على مجلس الإدارة إدراك أهمية عملية التدقيق والعمل على نشر الوعي بهذه الأهمية لدى كافة العاملين في الشركة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لدعم استقلالية ومكانة المدققين.

#### الخاتمة:

وخلاصة القول أن من أهم الدعائم الأساسية للحوكمة المؤسسية ضرورة وجود وظيفة تدقيق داخلي فعالة تعمل بالتعاون والتنسيق مع لجنة التدقيق والمدقق الخارجي، والتي تساهم في حماية حقوق الأطراف ذات المصالح في الشركة والحفاظ على أصولها وتوفير المعلومات الموثقة لهيئات الحوكمة (مجلس الإدارة، والإدارة العليا)، كما يقوم التدقيق الداخلي بإضافة قيمة للشركة من خلال الوظائف التي أصبح يضطلع بأدائها في إطار الحوكمة المؤسسية، والتي تشمل توفير المعلومات للإدارة بكل مستوياتها، وتقييم سيرورة إدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية، وتقييم التزام الشركة بمبادئ الحوكمة المؤسسية.

كما أن الحوكمة المؤسسية، تتمثل في الكيفية التي تدار بها الشركات وتراقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة، فهي تعتبر بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة إدارة الشركة. بالإضافة إلى أن الممارسات الجيدة للحوكمة المؤسسية سيساعدها على جذب الاستثمارات ودعم الأداء الاقتصادي والقدرة على المنافسة في المدى الطويل. وتوصلنا في هذه الدراسة إلى أن الحوكمة المؤسسية تؤثر بشكل فعال في زيادة التزام المدققين الداخليين بميثاق أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي، بالإضافة إلى التزامهم بمعايير التدقيق الداخلي عند تنفيذ الأنشطة. كما توصلنا إلى أن هناك علاقة طردية بين معايير التدقيق الداخلي ومبادئ الحوكمة المؤسسية؛ وذلك من خلال تبيان أهم

الاتجاهات الحديثة للتدقيق وخاصة ما يتعلق بوضع معايير لتدقيق الحوكمة المؤسسية استنادا الى معايير التدقيق المتعارف عليها، كما توصلت الدراسة إلى أن الحوكمة تحتل الآن أهمية كبيرة على مستوى العالم، في ظل ما يشهده العالم اليوم من التحولات والذي تلعب فيه الشركات الخاصة دورا كبيرا ومؤثرا. كما أن تحمل المسؤولية وقبول المحاسبة والشفافية تجاه المساهمين وأصحاب المصلحة لا يقتصر على تحسين سمعة الشركة وجذب الاستثمارات فقط، بل يعطيها ميزة تنافسية، وبالتالي لابد من إقامة علاقات جيدة بين أصحاب المصالح لتحقيق أهداف الشركة، وجعلهم جزءاً من إستراتيجيتها طويلة المدى.

#### قائمة الهوامش:

- <sup>1</sup> - عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، جمهورية مصر العربية، 2007، ص 82
- <sup>2</sup> - حسن، محمد نجيب، دور حوكمة الشركات في محاربة الفساد: رؤية محاسبية، ورقة عمل مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي السنوي السادس حول أخلاقيات الأعمال ومجتمع المعرفة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، عمان، الأردن، من 17 إلى 19 أفريل 2006.
- <sup>3</sup> - 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 the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 7, 2007.
- <sup>4</sup> - Charreaux G. et Wirtz P, Gouvernance des entreprise: nouvelles perspectives, Economica, 2006.
- <sup>5</sup> - International finance corporate (IFC), corporate governance: why corporate governance, 2005, p1
- <sup>6</sup> - محمد مصطفى الجبو، تقييم مدى مساهمة إدارة المراجعة الداخلية بالشركات الصناعية الليبية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات من خلال تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية: دراسة تطبيقية على الشركة الليبية للحديد والصلب، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، المجلد 05، العدد الخاص، مارس 2017، ص 229
- <sup>7</sup> - معيزي أحلام، وبنى عامر زاهرة، دور المسؤولية الاجتماعية في تفعيل حوكمة المؤسسات، ورقة عمل مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، جامعة اليرموك، اربد، الأردن، 2013، ص 51
- <sup>8</sup> - طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم – المبادئ - التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 23
- <sup>9</sup> - رولا عبد الحميد انشاصي، دور حوكمة الشركات في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي: دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2015، ص 29
- <sup>10</sup> - Organisation de coopération et de développement économique (OECD), principe de gouvernance d'entreprise de l'OECD, paris, France, 2004, p 17

- <sup>11</sup> - جودة، فكرى عبد الغني، مدى تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسة في المصارف الفلسطينية وفقا لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص 45
- <sup>12</sup> - Institute of internal auditors (IIA), Definition of internal auditing, 1999, on side of IIA [www.theiia.org](http://www.theiia.org)
- <sup>13</sup> - محمد الهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص 6
- <sup>14</sup> - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل: الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي، ط 1، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر 2007، ص 29
- <sup>15</sup> - علي ناظم عبد الأمير، علي كريم محمد، كفاءة وفعالية نظام التدقيق الداخلي وأثره في تطبيق حوكمة الشركات: دراسة عينة من الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 7، العدد 4، جامعة بغداد، العراق، 2017، ص 139
- <sup>16</sup> - رولا عبد الحميد انشاصي، مرجع سابق، ص ص 69 - 72
- <sup>17</sup> - يزيد صالح، عبد الله مايو، دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة: دراسة ميدانية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، عدد 4، جوان 2016، ص 49
- <sup>18</sup> - فاتن حنا كبرزان، مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العامة والخاصة: دراسة مقارنة، مجلة المنارة، المجلد 19، العدد 4، جامعة دمشق، سورية، 2013، ص ص 96-102