

دور لجان التدقيق في تعزيز التدقيق الداخلي لتفعيل وإرساء متطلبات حوكمة الشركات

The role of audit committees in enhancing internal auditing to activate and establish corporate governance requirements

مصطفى بودراما

Boudrama Mostefa

جامعة فرحات عباس سطيف 01-الجزائر (PIEEM)

b_mostefa19600@yahoo.fr

أميرة بوباطة

Boubata Amira

جامعة فرحات عباس سطيف 01-الجزائر،

وحدة التنمية البشرية-الجزائر

amira.boubata@univ-setif.dz

Received:07/04/2021

Accepted: 16/05/2021

Publisher:30/06/2021

ملخص:

هدفت الدراسة لمعرفة دور التدقيق الداخلي في تعزيز لجنة التدقيق لتفعيل حوكمة الشركات، حيث تم معالجة الإشكالية التالية: ما مدى أهمية دور التدقيق الداخلي في تعزيز لجان التدقيق لتفعيل وإرساء متطلبات حوكمة الشركات؟، وذلك من خلال ما تقدمه تلك اللجان من دعمها لاستقلالية وموضوعية المدقق الداخلي والإشراف على عمله وقيامها بمتابعته، وتعزيز العلاقة بينهما، من أجل تفعيل عملية التدقيق الداخلي ونظم الرقابة الداخلية، وضمان سلامة القوائم المالية ومدى مصداقيتها، وتسهيل عمليات الإفصاح، بما يحقق ممارسة جيدة للحوكمة داخل المؤسسة، حيث قامت الباحثة بإتباع المنهج الوصفي التحليلي لإبراز أهم المفاهيم وتحليلها وتفسيرها، كما توصلت الدراسة إلى أن لمعايير للتدقيق الداخلي الدولية دور كبير في دعم العلاقة التدقيق الداخلي ولجان التدقيق تكمن في رفع تقارير التدقيق الداخلي إلى لجان التدقيق.

الكلمات المفتاحية: لجان تدقيق، التدقيق الداخلي، الحوكمة.

تصنيف JEL: M42، G32.

Abstract: The study aimed to know the role of internal audit in strengthening the audit committee to activate corporate governance, where the following problem was addressed: What is the importance of the role of internal audit in strengthening audit committees to activate and establish corporate governance requirements?, This is through what these committees provide in terms of their support for the independence and objectivity of the internal auditor, their supervision and follow-up of his work, and the strengthening of the relationship between them, in order to activate the internal audit process and internal control systems, and to ensure the integrity and credibility of the financial statements, And facilitating disclosure processes, in order to achieve a good practice of governance within the organization, as the researcher followed the analytical descriptive approach to highlight the most important concepts, analyze and interpret them. Audit committees.

Keywords: Audit committees, internal audit, governance.

Jel Classification Codes: M42,G32.

مقدمة:

أدت مختلف الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول العالم إلى تزايد الاهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة، والتي مست العديد من أسواق المال العالمية، إضافة إلى انهيار كبريات المؤسسات العالمية خصوصا الأمريكية، و التي كانت تستخدم طرق محاسبية معقدة، بغية التلاعب والغش في القوائم المالية وعرضها لنتائج غير معبرة عن واقعها الحقيقي وافتقارها للشفافية، كذلك التلاعب بحقوق أصحاب المصالح كالمساهمين، الدائنين، الموردين وحتى المجتمع المدني، بالإضافة إلى ضعف مستوى التدقيق الداخلي والخارجي، مما أدى إلى فقدان الثقة في الإدارة ومجالس إدارة المؤسسات وضعف الآليات والأنظمة الرقابية و المحاسبية المتبعة في تلك المؤسسات.

ما أدى لوضع قواعد ومبادئ لإدارة المؤسسات والبحث عن آليات ووسائل وأدوات للتطبيق الجيد لحوكمة المؤسسات، سواء آليات داخل المؤسسة ك لجنة التدقيق، التدقيق الداخلي، ومجلس الإدارة، أو من خارجها كالتدقيق الخارجي ومختلف الأنظمة والقوانين التي تنظم عمل المؤسسات بما يضمن تطبيق مبادئها. حيث أصبحت هذه الآليات الداخلية والخارجية تلعب دورا مهما في تفعيل نظام حوكمة الشركات والتي من أبرزها تفاعل وظيفة التدقيق الداخلي مع لجان التدقيق في تفعيل عمليات التدقيق ونظم الرقابة الداخلية، لضمان سلامة السياسات المحاسبية وعمليات الإفصاح ومدى مصداقية نتائج التدقيق الداخلي بما يؤدي في النهاية إلى ضمان الممارسة الجيدة للحوكمة.

إشكالية الدراسة: من خلال ما سبق يتم طرح التساؤل الرئيسي التالي:

فيما يتمثل دور لجان التدقيق في تعزيز التدقيق الداخلي لتفعيل وإرساء متطلبات حوكمة الشركات؟.

وللإجابة على التساؤل الرئيسي كان لا بد من الإجابة على التساؤلات الفرعية التالية:

- ✓ ما المقصود بلجان التدقيق؟.
 - ✓ ما مفهوم التدقيق الداخلي؟.
 - ✓ فيما يتمثل دور لجنة التدقيق في تعزيز التدقيق الداخلي لتفعيل حوكمة المؤسسات؟.
- أهداف الدراسة: تتمثل أهداف الدراسة في التالي:
- توضيح علاقة التدقيق بلجان التدقيق؛
 - معرفة نشاط التدقيق الداخلي في ظل المعايير الدولية للتدقيق الداخلي والحوكمة، إضافة إلى معرفة العلاقة بين هذه المعايير والحوكمة؛
 - توضيح الدور الذي تلعبه لجنة التدقيق داخل المؤسسات الاقتصادية في تعزيز التدقيق الداخلي من أجل تفعيل حوكمة هذه المؤسسات؛
 - الخروج بنتائج ومقترحات حول علاقة لجان التدقيق بالمدقق الداخلي من أجل تحقيق حوكمة للشركات في

منهج الدراسة: من أجل فهم جميع جوانب الموضوع اعتمدت الباحثة في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لإبراز أهم المفاهيم وتحليلها وتفسيرها لاستخلاص نتائج الدراسة. ولإجابة على التساؤلات الفرعية تم تقسيم هذه الورقة البحثية إلى:

1. مفهوم لجان التدقيق؛
2. الإطار العام للتدقيق الداخلي؛
3. تطور نشاط التدقيق الداخلي في ظل المعايير الدولية للتدقيق الداخلي والحوكمة؛
4. العلاقة بين التدقيق الداخلي وأطراف الحوكمة؛
5. انعكاسات تكامل لجنة التدقيق مع التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات.

1.1. مفهوم لجان التدقيق:

أدت الأزمات المالية التي شهدتها مختلف المؤسسات العالمية الكبرى في مجال المحاسبة والتدقيق والذي صاحبها من مختلف التلاعب في القوائم والتقارير المالية، إلى البحث عن آليات لتعزيز الرقابة على عمل هذه المؤسسات، للحد من تضارب المصالح وحماية مصالح المساهمين، لذلك تم تكوين لجان تدقيق منبثقة عن مجلس إدارة المؤسسة لهذا الغرض.

1.1. تعريف لجنة التدقيق:

حيث تعرف لجنة التدقيق على أنها لجنة منبثقة عن مجلس إدارة المؤسسة تتكون من أعضاء غير تنفيذيين ممن لديهم خبرة بمجال المحاسبة والتدقيق، وتتمثل مسؤوليتها في تدقيق المبادئ والسياسات المحاسبية المعتمدة في إعداد التقارير المالية، وتدقيق الإفصاح في التقارير المالية المنشورة، ومدى كفايتها وملائمتها، ودعم استقلالية المدقق الخارجي ومناقشة نتائج التدقيق، وتقييم كفاءة ودعم استقلاليته، وتدقيق الالتزام بتطبيق قواعد الحوكمة، والتأكد من ملائمة وكفاية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة. (رشا، ص 26)

كما عرفت الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين The Canadian Institute of Chartered Accountants عام 1992 لجنة التدقيق بأنها لجنة مكونة من مدراء المؤسسة الذين يقومون بتدقيق التقارير المالية قبل تسليمها لمجلس الإدارة، بحيث تعتبر حلقة وصل بينها وبين مجلس الإدارة، ويتمثل نشاطها في مراجعة ترشيح المدقق الخارجي، نطلق نتائج التدقيق، الرقابة الداخلية للمؤسسة، وجميع المعلومات المالية المنشورة.

تم تعريفها أيضا على أنها لجنة دائمة منبثقة عن مجلس الإدارة، وتتكون من عدد لا يقل عن ثلاثة من الأعضاء غير التنفيذيين ذوي الكفاءة والخبرة، تجتمع تقريبا كل ثلاثة أشهر، وتسعى اللجنة لتقديم رؤية واضحة عن مدى تحقيق مبادئ الحوكمة والقيام بمهمة الرقابة والتدقيق والمساءلة. (عبد الله، 2017، ص 243)

2.1. أهداف لجان التدقيق: تتمثل أهداف لجان التدقيق فيما يلي: (لوي، 2015/2014، ص 12)

- التحقق من صحة التقارير المالية ومدى مصداقيتها؛
- الإفصاح الشامل للكشوف المالية؛
- الربط بين المدقق الخارجي والداخلي ومجلس الإدارة وتنسيق الأعمال والجهود فيما بينهم؛
- مساعدة المديرين في إنجاز الأعمال بشكل صحيح وكامل؛
- التحقق من كفاءة نظام إدارة المخاطر وفعاليتها؛
- التحقق من سير العمليات المالية وفق الأنظمة والقوانين المعمول بها؛
- حل القضايا والمشاكل المختلفة؛
- الحفاظ على سمعة المؤسسة بإجراء التواصل مع جميع الأطراف ذات المصلحة.

2. الإطار العام للتدقيق الداخلي:

1.2. لمحة تاريخية:

يعتبر التدقيق الداخلي حديث نسبيا يرجع ظهوره إلى الأزمة الاقتصادية لسنة 1929 في الولايات المتحدة الأمريكية، والتي تأثرت بها العديد من المؤسسات الأمريكية وعانت الركود الاقتصادي، حيث كانت هذه المؤسسات تعتمد على خدمات التدقيق الخارجي، الأمر الذي صاحبه زيادة في الأعباء على عاتقها لذلك سعت هذه المؤسسات إلى تقليص تكاليفها قدر الإمكان، حيث تم اقتراح مشاركة الأفراد من داخل المؤسسة في مهمة التدقيق وأوكلت لهم بعض مهام التدقيق الخارجي. (PICKETT & SPENCER, 2005, p3)

كما يتفق معظم الباحثين أن جذور التدقيق الداخلي ترجع إلى زمن بعيد وأن تطورها بدأ عقب انتشار التجارة وظهور الثورة الصناعية ومؤسسات المساهمة، وظهور مبدأ تفويض السلطة، وبذلك انتقلت مسؤولية تسيير هذه المؤسسات من المساهمين إلى أفراد آخرين يكونون مجلس إدارة المؤسس (VALIN et autres, 2006). (p 78)

وبعد الحرب العالمية الأولى والنمو السريع والمتزايد للاقتصاد الأمريكي الذي تطلب تقنيات لتخطيط وتوجيه وتقييم أنشطة العمل ونزاهة وكفاءة الإدارة، بدأت المؤسسات بتوظيف موظفين خاصين بها للتحقق من المعاملات المالية والقيام بأعمال الفحص الداخلي للعمليات، هؤلاء الموظفين الذين أطلق عليهم المدققين الداخليين، وذلك للتخفيف من أتعاب التدقيق الخارجي. (داوود يوسف، 2010، ص 42، 43)

وقد اهتم بالتدقيق الداخلي كمهنة سنة 1941 حيث تم إنشاء معهد المدققين الداخليين وهي الخطوة الأساسية في مجال تجسيد التدقيق الداخلي (خلف عبد الله، 2014، ص 26)، وفي عام 1942 أصدر المعهد أول قائمة تتضمن مسؤوليات المدقق الداخلي، كان الغرض منها هو وضع مجموعة من الخطوط الإرشادية لتحديد الدور المناسب للتدقيق الداخلي بما في ذلك المسؤوليات الملقاة على عاتقه على صعيد أية مؤسسة

(Anderson & dahl, 2009, p1)، وبدأ الاهتمام بالكتابة عن التدقيق الداخلي عالميا سنة 1944 عندما صدر أول عدد عن مجلة المدقق الداخلي (دواود يوسف، 2010، ص 43).

وفي العصر الحالي أصبح التدقيق الداخلي أحد المهن الأسرع لمواكبة التغيرات في بيئات العمل، حيث توسعت وتطورت نشاطاته لتشمل تقديم الاستشارات للإدارة، وتطور هدفه الرئيسي من الكشف عن الغش إلى المساعدة في اتخاذ القرارات، انطلاقا من تقييم المخاطر، فقد أشارت الأدبيات الحديثة إلى أن دور التدقيق الداخلي قد تغير استجابة للتحويلات في الممارسات التجارية العالمية، وقد أتاحت هذه التغيرات فرصا للتدقيق الداخلي لتقديم خدمات استشارية للإدارة، ومساعدة مجلس الإدارة على إدارة المخاطر. (LENZ & HAHN)

2.2. تعريف التدقيق الداخلي:

حيث عرف بأنه وظيفة يؤديها موظفون من داخل المؤسسة وتتناول الفحص الإنتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية. (محمد السيد، 2007، ص 126)، يشمل نطاقه المؤسسة ككل وكافة العاملين بها ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق. (محمد السيد وآخرون، 2013، ص 122)

كذلك يعد أول تعريف للتدقيق الداخلي من قبل معهد المدققين الداخليين الأمريكي **IIA** بأنه نشاط تقييمي، مستقل، من داخل المؤسسة لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية وعمليات ذات طبيعة تشغيلية، من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة، هدفه فحص وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى. (العجب، 2019، ص 71) يتضح أن التدقيق الداخلي تغير من كونه وظيفة إلى نشاط يقوم به شخص من داخل المؤسسة، لفحص وتقييم وتدقيق أنشطة المؤسسة إلا أن هذا الشخص مستقل عن هذه الأنشطة التي يقوم بتدقيقها، كما يقوم بفحص أنظمة الرقابة الداخلية وتقديم خدمات وقائية لإدارة المؤسسة.

كما عرف من قبل المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية على أنه أداة تسيير توفر لإدارة المؤسسة تأكيدات مستقلة وموضوعية بأن العمليات يتم تطبيقها وفقا للقوانين والضوابط، ويساهم في تقييم نظام إدارة المخاطر والرقابة الداخلية. (Institut français des administrateurs, 2009, p2)

أضاف التعريف أن التدقيق الداخلي يقدم تأكيدات للمؤسسة وأصبح يهتم بالمخاطر التي تتعرض لها المؤسسة من خلال المساهمة في إدارتها إلى جانب الرقابة الداخلية.

كما عرفته الجمعية الأمريكية المهنية للمدققين الداخليين على أنه نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية وإضافة قيمة للمؤسسة وذلك بإتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، ونشاط تقييمي لعمليات المؤسسة، كما أنه أداة من أدوات نظام الرقابة الداخلية لتقييم إجراءاتها المرسومة. (طلال محمد علي آخرون، ص 176)

ركز التعريف على توفر الاستقلالية والموضوعية في نشاط التدقيق الداخلي وهذا ما يتناسب تماما مع ما تتطلبه معايير التدقيق.

كما عرفه *Renard* بأنه نشاط مستقل، وموضوعي، يعطي تنظيم وضمان السيطرة للمؤسسة ويقدم الاستشارة لتحسينها، ويساعد على خلق قيمة مضافة للمؤسسة، وتحقيق أهدافها بإتباع آلية ومنهجية منظمة. (Jacques, 2010, p73)

وأشار تعريف الاتحاد الدولي للمحاسبين *IFAC* للتدقيق الداخلي من خلال معيار 610، بأنه نشاط تأكيدي استشاري يهدف إلى تقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر وفحص وتقييم ورصد كفاية وفاعلية الرقابة الداخلية. (IFAC, 2015, p 645)

حيث أدى التطور الذي عرفه التدقيق الداخلي إلى تغير الزوايا التي أصبح ينظر منها إلى هذا النشاط وترتب عنها صدور تعريف جديد جاء في آخر إصدار لمعايير التدقيق الداخلي سنة 2017، والذي صادق عليه مجلس إدارة معهد المدققين الداخليين *IIA* سنة 1999 ولم يجرى عليه أي تعديل وانه ساري المفعول إلى غاية اليوم، والذي جاء فيه بأنه نشاط مستقل موضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات ونصائح استشارية، وهو بذلك يهدف إلى إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ويساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها، من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة. (The Institute of Internal Auditors 2021)

من خلال مقارنة التعريف القديم مع التعريف الجديد يظهر لنا التطور الحاصل من خلال تطور الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي، إذ أن وظيفة التدقيق الداخلي وفقا للمفهوم القديم كانت تشمل الفحص والتقويم، ومعاينة المسؤولين أي كان هدفه وقائي فقط بالإضافة إلى تقييم الأنظمة الداخلية للمؤسسة، لكنه تطور عبر الزمن فبموجب التعريف الحديث فإن التدقيق الداخلي أصبح أحد الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات، فهو بذلك يشتمل خدمات التأكيد والاستشارة، على عكس التعريفات الكلاسيكية للتدقيق الداخلي التي اقتصر على الفحص والمطابقة، حيث أصبح التدقيق الداخلي الخصائص التالية:

- **تأكيدي:** فحص موضوعي للأدلة بغرض تقييم مستقل لعمليات الحوكمة، وإدارة المخاطر، والرقابة؛
- **استشاري:** يزود الإدارة بالتحليل والاستشارة والاقتراحات لتحسين عمليات الحوكمة، إدارة المخاطر والرقابة؛
- **مستقل:** أي موظف داخل المؤسسة وتابع للإدارة التي عينته ومستقل عن باقي إدارات وأقسام المؤسسة؛
- **موضوعي:** أي أن يكون حيادي وغير متحيز لأي جهة في أداء عمله على أن يكون هذا الأداء بحكم الواقع؛
- **منظم:** ويعني أنه عمل منهجي منظم وأن المدقق الداخلي يتبع منهجية ومعايير مهنية كمرشد لهذا العمل.

إضافة قيمة: من خلال مساعدة المؤسسة في تحقيق أهدافها عن طريق تقييم وتحسين عمليات إدارة المخاطر، الرقابة والحوكمة.

3.2. خدمات وأهداف التدقيق الداخلي: نتيجة للتغيير الجوهري في مفهوم التدقيق الداخلي في الخدمات التي يؤديها من خلال تقديم خدمتي التأكيد والاستشارة، أدت إلى تطور في أهدافه كما يلي: (أحمد حلمي، وآخرون، 2003، ص 10)

- زيادة قيمة الشركة وتحسين عملياتها؛

- تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر في المؤسسة؛

- تقييم وتحسين فعالية الرقابة في المؤسسة؛

- تقييم وتحسين فعالية التحكم المؤسسي في المؤسسة.

فالخدمات التي تقدمها وظيفة التدقيق الداخلي يمكن تجميعها في مجموعتين أساسيتين هما: خدمات التأكيد الموضوعي والخدمات الاستشارية واللذان تُعدان من الأهداف الحديثة لوظيفة التدقيق الداخلي.

3. تطور نشاط التدقيق الداخلي في ظل المعايير الدولية للتدقيق الداخلي والحوكمة:

حظي التدقيق الداخلي باهتمام متزايد بعد أن أصبح يشتمل على كافة الأنشطة الإدارية المالية والتشغيلية فضلا عن تدقيق الجودة والفعالية والمسؤولية الاجتماعية مؤخرا، ما أدى للاهتمام به من طرف الهيئات والمنظمات نظرا لأهميته داخل المؤسسة وكونه آلية داخلية للحوكمة، حيث عملت على إصدار العديد من اللوائح والتنظيمات والمعايير التي تحث وتحسن ببيان العلاقة الطردية بينه وبين حوكمة الشركات، ذلك باعتباره وظيفة مستقلة وموضوعية تنشأ داخل المؤسسة بهدف مساعدة الإدارة، ويساعد التدقيق الداخلي في عملية حوكمة الشركات في إضافة قيمة للمؤسسة وكما ذكرنا سابقا في تعريف التدقيق الداخلي، فإن المهمة والدور الرئيسي لوظيفة ونشاط التدقيق الداخلي في أي مؤسسة هو إضافة قيمة لها، ووفقا للعديد من الدراسات حول كيفية إنشاء هذه القيمة، نجد أن معظم التركيز على نفس الأنشطة المحددة في تعريف معهد المدققين الداخليين، من خلال تقييم وتحسين عمليات نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وإدارة المخاطر، والحوكمة.

وفي هذا الصدد سنركز على نشاط التدقيق الداخلي في إضافة قيمة للمؤسسة لتحقيق الحوكمة والتي جسدها معهد المدققين الداخليين، حيث قام بإعداد معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، وجاء معيار التدقيق الداخلي الدولي رقم 2100 (طبيعة العمل) بأنه يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، والمساهمة في تحسينها وذلك من خلال إتباع منهجية منظمة، وتتمثل طبيعة عمل التدقيق الداخلي في تقييم ما يلي:

1.3. تعريف حوكمة المؤسسات:

عرفت مؤسسة التمويل الدولية **IFC** الحوكمة بأنها النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها. (طارق عبد العال، 2005، ص 24)

كما عرفت منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي **OECD** بأنها مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة المؤسسة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرها من المساهمين. (*Organization For Economic Co-Operation And Development, 2008, p25*)

وعرفت بأنها مجموعة من الإجراءات والعمليات التي بموجبها يتم توجيه المؤسسة والسيطرة عليها، فهي تعطي الهيكل الملائم الذي تستطيع من خلاله توزيع الحقوق والمسؤوليات بين مختلف الأطراف في المؤسسة من مجلس الإدارة، المساهمين، وباقي أصحاب المصلحة، ووضع القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات، وتحديد الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف المؤسسة ووسائل تحقيقها وآليات الرقابة على الأداء. (*The Organisation for Economic co-operation and development*)

كما عرفها معهد المدققين الداخليين بأنها مزيج من العمليات والهيكل التي يضعها المجلس لإعلام وتوجيه وإدارة ومراقبة أنشطة المؤسسة بغية التحقيق والتأكد على كفاية ضوابط الرقابة الداخلية لإنجاز الأهداف وخطط المؤسسة. (*The Institute Of Internal Auditors, 2002, p5*)

كما تركز حوكمة الشركات على بعض الهياكل والآليات التي من شأنها ضمان هيكل داخلي سليم وقواعد مجلس الإدارة، إنشاء لجان مستقلة، قواعد الإفصاح عن المعلومات للمساهمين والدائنين، شفافية العمليات وتسهيل عملية صنع القرار ومراقبة الإدارة. (*Fernando princess and others, 2017, p38*)

من التعريفات السابقة يتضح على أن القاسم المشترك لمصطلح حوكمة الشركات هو الاهتمام بتطوير الأداء وتحقيق الإفصاح والشفافية والنزاهة، وحماية حقوق أصحاب المصالح، كما أنها تهدف إلى:

- العمل على توجيه المؤسسة والسيطرة عليها وفق قواعد وإجراءات؛
- تساهم في تنظيم العلاقة بين إدارة المؤسسة وحملة الأسهم وأصحاب المصالح ومختلف أطراف المؤسسة؛
- تعمل على خدمة مصلحة المساهمين؛

2.3. المعايير التي تناقش علاقة التدقيق الداخلي بتقييم عمليات الحوكمة:

المعيار 2110: وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 2110 (الحوكمة)، يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم وتقديم التوصيات المناسبة بشأن تحسين عملية الحوكمة، لتحقيق الأهداف التالية: تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة داخل المؤسسة، وضمان إدارة الأداء المؤسسي الفعال والمساءلة، ونقل معلومات حول المخاطر والرقابة بشكل فعال إلى المناطق المناسبة في المنظمة، وتنسيق الأنشطة وإيصال المعلومات بين مجلس الإدارة والمدققين الخارجيين والداخليين والإدارة. (*Insitute of Internal Auditors, 2017, p12*)

المعيار A1.2110: حيث يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مستوى تصميم وتنفيذ وفعالية أهداف وبرامج وأنشطة المؤسسة المتعلقة بالقيم الأخلاقية.

المعيار **A2.2110** يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم ما إذا كانت حوكمة تكنولوجيا المعلومات في المؤسسة تُدعم وتساند استراتيجيات وأهداف المؤسسة.

المعيار **A1.2120** يجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يقيّم مخاطر المؤسسة المتعلقة بالحوكمة والعمليات التشغيلية وأنظمة المعلومات بالنظر إلى: تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، موثوقية ومصداقية البيانات المالية والمعلومات التشغيلية، فعالية وكفاءة العمليات والبرامج، حماية الأصول، الامتثال للقوانين والأنظمة والسياسات والإجراءات والعقود.

المعيار **A1.2130** يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى كفاية وفعالية الضوابط الرقابية في التعامل مع مخاطر المؤسسة المتعلقة بالحوكمة والعمليات التشغيلية وأنظمة المعلومات بالنظر إلى: تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، موثوقية ومصداقية البيانات المالية والمعلومات التشغيلية، فعالية وكفاءة العمليات والبرامج، حماية الأصول، الامتثال للقوانين والأنظمة والسياسات والإجراءات والعقود.

3.3. الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات ومتطلباتها:

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتتوثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد، وتتمثل هذه الأطراف في: (محمد مصطفى، 2006، ص 17-18)

- **المساهمين:** وهم من يقدمون رأس المال للمؤسسة عن طريق ملكيتهم للأسهم مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، ولهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.
- **مجلس الإدارة:** وهم من يمثل المساهمين والأطراف الأخرى من أصحاب المصالح، ويقوم مجلس الإدارة باختيار المديرين التنفيذيين، والذين توكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال المؤسسة بالإضافة إلى الرقابة على أداؤهم، كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للمؤسسة لضمان المحافظة على حقوق المساهمين.
- **الإدارة:** وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة. وتعتبر إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها السوقية بالإضافة إلى مسؤوليتها عن الإفصاح والشفافية في المعلومات إلى تنشرها للمساهمين.
- **أصحاب المصالح:** وهم مجموعة من الأطراف ممن لهم مصالح داخل المؤسسة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين.

ويرى معهد المدققين الداخليين //A بأن المتطلبات الأساسية من نشاط التدقيق الداخلي لأطراف عملية الحوكمة تتمثل في: (Élisabeth, 2017, p137-138)

- **متطلبات للإدارة العليا:** كخدمات تأكيد بشأن نظم الرقابة وخدمات استشارية بشأن التعامل مع المخاطر، وتتمثل متطلبات الإدارة من التدقيق الداخلي في:
- تقييم مستقل لنظام الرقابة الداخلية؛
- المساعدة في إعداد التقارير عن الرقابة الداخلية؛

- تقييم كفاءة العمليات؛
- تحليل المخاطر؛
- تأكيدات متعلقة بالمخاطر؛
- إجراء التقييم الذاتي لكل من نظم الرقابة والمخاطر.
- **متطلبات اللجنة التدقيق:** كخدمات تأكيد بشأن نظم الرقابة والمخاطر، وتتمثل متطلبات لجنة التدقيق من التدقيق الداخلي في:
- تأكيدات فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية، بما في ذلك تقييم مستقل لذلك النظام بالمؤسسة ككل؛
- تقييم مستقل عن الممارسات والعمليات المحاسبية الموجودة بالتقارير المالية؛
- تحليل المخاطر بالتركيز على التقارير المالية والرقابة المحاسبية الداخلية؛
- القيام ببعض عمليات الفحص الخاص.
- **متطلبات للإدارة التنفيذية:** كخدمات استشارية بشأن التعامل مع المخاطر.

كما أن للتدقيق الداخلي دور هام 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 الداخلي التركيز على تنفيذ هذه المبادئ وليس على الاعتراف بالالتزام بها، ومن ثم على المدققين الداخليين توسيع أفقهم والاطلاع المستمر على التغييرات السريعة في القوانين والتشريعات والإرشادات وفهم كيف يتم تطبيقها.

4. العلاقة بين التدقيق الداخلي وأطراف الحوكمة:

يدعم كل طرف من أطراف الحوكمة غيره في علاقة تكاملية متبادلة، حيث توصي إصدارات معهد المدققين الداخليين بمناقشة البنود الهامة مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، وكذلك التعاون بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين، ويمكن تحقيق مساهمة التدقيق الداخلي في الحوكمة من خلال علاقته بالأطراف الأخرى للحوكمة:

1.4. علاقة التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي:

تأتي أهمية علاقة التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي بالنسبة لحكومة المؤسسات من خلال اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي في تدقيق القوائم المالية واعتماد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي، ويعتمد المدققين الخارجيين على عمل المدققين الداخليين في كل من اختبار الرقابة الداخلية والاختبارات التفصيلية واعتمادهم عليها عند التخطيط لعمل التدقيق الخارجي. (Brody and others, 1998, p160)

2.4. العلاقة بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة:

يعتبر مجلس الإدارة هو المسؤول عن عملية الحوكمة بالمؤسسة إلا أنه يعتمد على أطراف أخرى كالإدارة التنفيذية والمدققين للمساعدة في القيام بمسؤولياته، ومن ثم يعتبر التدقيق الداخلي أحد الأطراف التي تساعد

مجلس الإدارة باعتباره مصدر هام للأطراف الأخرى المشتركة في عملية الحوكمة، حيث تتمثل الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي لمجلس الإدارة في: (كامل، 2008، ص 39)

- مساعدة مجلس الإدارة في التقييم الذاتي للحوكمة؛
 - تقديم أفكار للجنة التدقيق لتحسين تنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية وعملية إدارة المخاطر؛
 - البحث عن فرص أفضل لتحقيق الالتزام، بغرض تخفيض التكاليف خاصة على المدى الطويل؛
 - تنفيذ التدقيق السنوي بالعباية اللازمة وإعداد تقرير بالنتائج يرفع إلى لجنة التدقيق؛
 - مراعاة الإفصاح والشفافية عند إعداد وتنفيذ خطة التدقيق السنوية؛
 - فحص قواعد وأداب السلوك الأخلاقي بالمؤسسة، وذلك للتحقق من مدى كفايتها وتحقيق الهدف منها.
- يجب على مجلس الإدارة إدراك أهمية عملية التدقيق والعمل على نشر الوعي بهذه الأهمية لدى كافة العاملين في المؤسسة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لدعم استقلالية ومكانة المدققين.

3.4. العلاقة بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق:

وللتدقيق الداخلي المرتبط بلجنة التدقيق دور أساسي في حوكمة الشركات، وذلك من خلال:

(Theofanis, 2010, p19)

- جلب أفضل الممارسات للرقابة الداخلية وعمليات إدارة المخاطر للجنة التدقيق؛
- تقديم معلومات حول كل أنشطة الغش والمخالفات؛
- إجراء عمليات التدقيق السنوية والإبلاغ عن النتائج للجنة التدقيق؛
- تشجيع لجنة التدقيق لإجراء فحص دوري لأنشطتها وتطبيقها مقارنة مع أفضل الممارسات الحالية لضمان أن أنشطتها من الممارسات الرائدة.

5. انعكاسات تكامل لجنة التدقيق مع التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات:

قديمًا كانت لجنة التدقيق مسؤولة عن الإشراف على التقارير المالية السنوية التي تعدها الإدارة، واليوم قد امتد هذا الدور ليشمل أيضا ضمان قوة إجراءات الرقابة الداخلية والإشراف على أنشطة التدقيق الخارجي، ولغرض تحمل مسؤولياتها الإشرافية بصورة أفضل فإنها تعتمد على وظيفة التدقيق الداخلي كأحد الدعائم الأساسية التي تساعد في تحقيق حوكمة أفضل للمؤسسات، فالتدقيق الداخلي يعتبر مورد هام لتعزيز ودعم لجنة التدقيق وهذا فيما يخص تقديمه لخدمات التأكيد والاستشارة خصوصا فيما يخص نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، كما أنه عبارة عن حلقة وصل بين لجنة التدقيق ومستويات الإدارة الأخرى (Gerrit, Ignace, 2009, p3), كما وضعت IAA بيانا بينت فيه علاقة لجان التدقيق مع قسم التدقيق الداخلي، حيث أن مسؤولية هذه اللجان الأساسية هي مساعدة مجلس الإدارة على تنفيذ مسؤولياته المتعلقة بسياسات المؤسسة والرقابة الداخلية، وعليها أن تحافظ على خطوط الاتصال بين مجلس الإدارة والتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي والإدارة المالية، والتأكد من قيام التدقيق الداخلي بفحص وتقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية والحكم عليها،

ودراسة خطة التدقيق الداخلي السنوية ومراجعة الملاحظات الواردة في تقرير التدقيق الداخلي ومتابعة الإجراءات المتخذة بشأنها. (خلف عبد الله) 2006، ص 77.

ويساهم التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات من خلال: (مريم، 2017، ص 107)

- تقييم نظام الرقابة الداخلية المطبقة بالإدارات التنفيذية وذلك عن طريق تقييم الإجراءات التنفيذية والرقابية وتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليها وتنفيذ الاختبارات اللازمة لتحديد نقاط القوة والضعف؛
- تقديم التوصيات اللازمة التي تراها إدارة التدقيق مناسبة لتقوية نقاط الضعف في نظم الرقابة الداخلية للمديرين التنفيذيين حيث أن مسؤولية نظام الرقابة الداخلية هي مسؤولية المدير التنفيذي؛
- تنفيذ مراجعة مدى التزام العاملين بنظام الرقابة الداخلية المطبقة إذا كان من الممكن الاعتماد عليه؛
- مراجعة جميع الأنشطة التي تمارس في المؤسسة؛
- مراجعة مدى التزام العاملين في المؤسسة بالقوانين، اللوائح، النظم، التعليمات، والقرارات الخاصة بممارسة أنشطة المؤسسة؛
- تقييم التدقيق الداخلي لكفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة له مؤشر في التحكم المؤسسي؛
- تطور دور التدقيق الداخلي لتقييم إدارة المخاطر والعولمة وتكنولوجيا المعلومات؛
- وضع القيم والأهداف وضمان القيام بالمسؤوليات ومتابعة تحقيق الأهداف.

6. الخلاصة:

عاجت هذه الدراسة أهمية دور لجنة التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات من خلال تعزيز التدقيق الداخلي في المؤسسة، فما شهدته العالم خلال السنوات الأخيرة من تغيرات تمثلت أساسا في مختلف الانهيارات والتطورات الاقتصادية والتي مست جانبي المحاسبة والمالية والتدقيق في مختلف المؤسسات الكبيرة، ما أدى للبحث عن آليات فعالة داخل المؤسسة متمثلة في لجان تدقيق للإشراف على عمليات التدقيق في المؤسسة وكذا متابعتها، ومن خلال عرض هذه الدراسة يمكن تقديم استنتاج وتوصيات للدراسة كما يلي:

النتائج:

- ✓ تتمثل لجان التدقيق في لجان دائمة منبثقة عن مجلس الإدارة، وتتكون من عدد لا يقل عن ثلاثة من الأعضاء غير التنفيذيين، تقوم بدعم التدقيق الداخلي والخارجي ومجلس الإدارة بما يحقق حوكمة جيدة داخل المؤسسة؛
- ✓ التدقيق الداخلي أحد الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات، فهو بذلك يشتمل خدمات التأكيد والاستشارة، على عكس التعريفات الكلاسيكية للتدقيق الداخلي التي اقتصر على الفحص والمطابقة.
- ✓ قيام لجنة التدقيق بالإشراف ومتابعة التدقيق الداخلي من أجل تحقيق حوكمة أفضل للمؤسسات؛
- ✓ معايير التدقيق الداخلي الدولية لها الدور المباشر في تفعيل الحوكمة خصوصا المعيار 2110، والذي وجب فيه أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم وتقديم التوصيات المناسبة بشأن تحسين عملية الحوكمة؛

✓ تساعد لجنة التدقيق مجلس الإدارة على تنفيذ مسؤولياته والمحافظة على خطوط الاتصال بين المجلس والتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي والإدارة، كما تتأكد من قيام التدقيق الداخلي بفحص وتقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية والحكم عليها، ومراجعة الملاحظات الواردة في تقرير التدقيق الداخلي ومتابعة الإجراءات المتخذة بشأنها، بما يؤدي في الأخير لتطبيق حوكمة فعالة داخل المؤسسة؛

✓ إنشاء لجنة تدقيق داخل المؤسسة يؤدي إلى زيادة الشفافية والإفصاح في المعلومات المحاسبية التي تعرضها المؤسسات، مما يزيد من ثقة مختلف المستخدمين الداخليين والخارجيين لهذه المعلومات.

التوصيات:

- ضرورة عقد دورات تدريبية وندوات ومؤتمرات علمية بصفة مستمرة فيما يخص دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات ، يحضرها كل من المهنيين والأكاديميين؛
- الإلزام القانوني للمؤسسات الجزائرية بتطبيق مبادئ الحوكمة، والعمل على توفير الإطار المؤسسي والقانوني كبيئة مناسبة لذلك؛
- ضرورة إنشاء أقسام تدقيق ولجان تدقيق في مختلف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وتوضيح دورها الفعال في حوكمة الشركات؛
- إصدار مراسيم وقوانين تنص على تعيين لجان تدقيق داخل المؤسسات الجزائرية، وتوضيح المهام التي تقوم بها لمساعدة التدقيق الداخلي؛
- مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال ضمن مناهج التعليم العالي للجامعات الجزائرية والاعتراف بالتطورات الحاصلة في التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات، وكذا إدراج مقياس التدقيق الداخلي ومقياس حوكمة المؤسسات خصوصا للطلبة في تخصص محاسبة ومالية.

آفاق الدراسة:

- استخدام عمل المراجعة الداخلية من طرف المراجع الخارجي لدعم حوكمة الشركات.
- التكامل الرقابي لآليات الحوكمة في تفعيل حوكمة الشركات.

7. قائمة المراجع:

1. خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، (دار الوراق للنشر والتوزيع، الأردن: ، 2006)، ص 77.
2. خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، (دار الوراق للنشر والتوزيع: الأردن الطبعة الأولى 2014)، ص 26.
3. داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، (بيروت، لبنان: اتحاد المصارف العربية، الطبعة الثانية، 2010)، ص ص 42، 43.

1. عبد العال حماد، حوكمة الشركات، المفاهيم والمبادئ التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف، (مصر: كلية التجارة جامعة عين شمس طارق 2005)، ص 24.
4. محمد السيد سرايا وآخرون، الرقابة والتدقيق الداخلية الحديثة، (الإسكندرية، مصر: دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، 2013) ص 122.
5. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد التدقيق والتدقيق الشامل، (الإسكندرية مصر: المكتب الجامعي الحديث، 2007)، ص 126.
6. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات و معالجة الفساد الإداري -دراسة مقارنة- (الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية، 2006)، ص ص 17-18.
7. أحمد حلمي جمعة وآخرون، العولمة: تأثير معايير التدقيق في قرار اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد 2، مصر، 2003، ص 10.
8. رشا حماد، دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 2، ص 26.
9. طلال محمد علي الجاوي وآخرون، مدى تطبيق وحدات القطاع العام العراقية لمعايير التدقيق الداخلي الدولية من وجهة نظر مدققي ديوان الرقابة المالية للحد من الغش والاحتيال (دراسة تطبيقية في مديرية الرقابة المالية في كربلاء)، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 6، العدد 21، ص 167.
10. عبد الله عناني، دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات، مجلة الباحث الاقتصادي، 2017، ص 243.
11. العجب محمد إبراهيم المقبول، بشارة فضيل الدخيري، أثر كفاءة المدقق الداخلي في اكتشاف الاحتيال المالي، مجلة كلية العلوم الإدارية والمالية، العدد 2، 2019، ص 71.
12. كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة التدقيق الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات (دراسة تطبيقية)، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد 1، مصر، 2008، ص 32.
13. مريم عمارة، مقارنة رقابية للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير في ظل إرساء آليات حوكمة الشركات -دراسة حالة مؤسسة فريثال خلال الفترة 2017/2014-، (أطروحة دكتوراه)، تخصص محاسبة، 2018/2017، ص 107.
14. A. C. Fernando, K. P. Muraleedharan, E. K. Satheesh, **Corporate Governance Principles, Policies and Practices**, 3rd Edition, Pearson, India, 2017, P38.
15. Brody, R. G., S. P. Golen and P. M. J. Reckers. **An Empirical Investigation of the Interface between Internal and External Auditors**. *Accounting and Business Research*, (summer), 1998, p.160.
16. Élisabeth BERTIN, **Audit Interne enjeux et pratique à l'international**, édition d'organisation Groupe Eyrolles, Paris, 2007, P-P : 137-138.
17. Gérard VALIN et autres, **Controlor Auditer**, Editions Dunod, Paris, France, 2006, p. 78.
18. Institut français des administrateurs, **Prise de position IFA/IFACI sur le rôle de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise**, Institut français de l'audit et du contrôle interne, Paris, France, 2009, P2.
19. International Federation of Accountants, **Handbook of International Quality Control, Auditing**, (Review Other Assurance and Related Services Pronouncements :2015), p 645
20. Jacques Renard, **théorie et pratique d'udit interne**, (les édition d'organisation, 7^{ème} édition, paris, 2010), p 73 .
21. Organization For Economic Co-Operation And Development, **Using the OECD Principles of Corporate Governance a boardroom perspective**, Paris, 2008, p 15.

22. PICKETT K.H SPENCER, **THE Essential Handbook of Internal Auditing**, 2nd Edition, John Wiley and Sons LTD, West Sussex, En gland, 2005, P 3.
23. The institute of internal auditors research foundation ,**implementing the international professional practices framework**, (Urton anderson, Andrew dahle ,3eme edition 2009), p1.
24. The Institute Of Internal Auditors **The Lessons that Lie Beneath"**, Tone at the Top, USA, February 2002, p 5.
25. لؤي داود محفوظ، دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات تمهيد الدخل في البنوك التجارية المدرجة في بورصة عمان، دراسة ميدانية (رسالة ماجستير)، الأردن، 2015/2014، ص 12.
26. Gerrit Sarens, Ignace De Beelde, Patricia Everaert, « **Internal Audit: A Comfort Provider to the Audit Committee**», British: The British Accounting Review, 3 February 2009, P: 3.
27. Rainer LENZ, Ulrich HAHN. **A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities**, Managerial Auditing Journal, Vol. 30, N°. 1, 2015, p. 6.
28. Theofanis, KARABIORGOS et al, **Internal Auditing as an Effective Tool For Corporate Governance**, Journal of Business Management, Vol. 2, N° 1, 2010, p. 19.
29. Insitute of Internal Auditors, **The International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standard)**, The Institute of Internal Auditors, USA, 2017, p12.
30. The Institute of Internal Auditors, accessed on June 10, 2021 at 7:55, on the following website: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>
31. The Organisation for Economic co-operation and development disponible sur le site : <http://www.oecd.org/>, le 10/03/2022.