

دور التدقيق الداخلي في إرساء نظام حوكمة فعال في ضوء معايير الممارسة المهنية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA)

The role of internal audit in establishing an effective governance system in the light of the professional practice standards issued by the Institute of Internal Auditors (IIA)

أسماء مزيمش

Asma MEZIMECHE

[asma\\_mezimeche@univ\\_setif.dz](mailto:asma_mezimeche@univ_setif.dz)

عمر شريقي

Omar CHERIGUI

[omar.cherigui@univ-setif.dz](mailto:omar.cherigui@univ-setif.dz)

Received:18/05/2023

Accepted:26/11/2023

Published:31/01/2024

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور التدقيق الداخلي في إرساء نظام حوكمة فعال في ضوء المعايير الصادرة عن معهد المدققين الداخليين، وذلك باعتباره أحد الآليات الداخلية الهامة للحوكمة، ويمكن الاعتماد عليه من أجل حماية أصحاب المصالح، حيث زاد الاهتمام بهذه الآلية بعد سلسلة الانهيارات والفضائح المالية التي حصلت في العالم وزيادة الضغوطات على ضرورة تبنى نظام حوكمة فعال من قبل المؤسسات.

وقد أظهرت الدراسة أن التدقيق الداخلي يلعب دورا هاما في مجال الحوكمة بالمؤسسة، حيث يسهر على التقييم الدائم والمستمر لأنظمة الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر ونظام الحوكمة، وتقديم النصائح والإرشادات للإدارة لتحسينها ورفع من فعاليتها، وبالتالي خلق قيمة مضافة للمؤسسة وتحقيق أهدافها.

الكلمات المفتاحية: حوكمة؛ حوكمة الشركات؛ تدقيق داخلي؛ معايير الممارسة المهنية؛ معهد المدققين الداخليين.

تصنيف: JEL M42 ، G34

**Abstract:**

This study aims to highlight the role of internal audit in establishing an effective governance system in the light of the standards issued by the Institute of Internal Auditors (IIA), as an important internal governance mechanism, and can be relied upon for the protection of stakeholders, where interest in this mechanism has increased after a series of financial collapses and scandals in the world and the increasing pressures on the need to adopt an effective governance system by the organizations.

The study showed that internal audit plays an important role in the field of corporate governance, where it ensures permanent and continuous evaluation of internal control systems, risk management and governance system, and provide advice and guidance to the management to improve and increase its effectiveness, thereby creating added value of the organization and achieve its objectives.

Keywords: governance; corporate governance; internal audit; professional practice standards; Institute of Internal Auditors.

Jel Classification Codes: M42, G34.

## مقدمة:

لقد أثبتت العديد من الدراسات والأبحاث أن الانهيارات الاقتصادية والمالية التي حصلت في العديد من دول العالم كانت بسبب ضعف أنظمة الرقابة لديها، بالإضافة إلى عدم توفر الاستقلالية اللازمة لأداء مهام التدقيق، حيث كان هناك اتصال وتواطؤ دائم بين الإدارة ومكاتب التدقيق، ولقد كان لهذه الانهيارات انعكاسات سلبية خطيرة على الشركات وعلى الاقتصاد في نفس الوقت، مما تطلب الأمر إلى البحث عن آليات جديدة تمكّن من الحد من الممارسات المحاسبية والإدارية السلبية والتي قد تهدد بقاء هذه المؤسسات، فبدأ الاهتمام بحوكمة الشركات باعتبارها أداة هامة في حماية أصحاب المصالح، وكذا تحديد مسؤوليات وواجبات كل الأطراف التي تتعامل معها المؤسسة.

ولأجل تطبيق جيد وسليم لحوكمة الشركات، تم وضع مجموعة من الآليات الهادفة من بينها آلية التدقيق الداخلي، حيث تطورت هذه المهنة وتوسعت نشاطاتها على يد معهد المدققين الداخليين والذي تولى مهمة إعادة النظر في الإجراءات الخاصة بتنظيم هذه المهنة، كما قام بإصدار مجموعة من المعايير الدولية التي تعزز من دور التدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة، حيث جاء في هذه المعايير أن مهمة التدقيق الداخلي يجب أن لا تقتصر على اكتشاف الأخطاء والغش، بل يجب أن تمتد إلى تقديم خدمات تأكيدية واستشارية تعمل على التنبيه بالمخاطر وكيفية إدارتها، بالإضافة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية والعمل على تفعيل الحوكمة داخل المؤسسة بما يمكّن المؤسسات من تحسين أدائها وتحقيق أهدافها.

ومن خلال ما تقدم، يمكننا طرح الإشكالية التالية: ما دور التدقيق الداخلي في إرساء نظام حوكمة فعال في ضوء معايير الممارسة المهنية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين؟

وللإجابة على هذه الإشكالية، تم تقسيم البحث على النحو التالي:

- الإطار النظري لحوكمة الشركات والتدقيق الداخلي؛
- التدقيق الداخلي وعلاقته بالآليات الأخرى للحوكمة؛
- الاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي في ضوء المعايير الدولية ودوره في تفعيل حوكمة الشركات.

## 2. الإطار النظري لحوكمة الشركات والتدقيق الداخلي

نظرا للاهتمام المتزايد بمفهوم الحوكمة خاصة بعد الانهيارات الاقتصادية والمالية التي شهدتها عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في التسعينات من القرن الماضي، وكذلك ما شهده الاقتصاد الأمريكي في بداية القرن الحالي، فقد حرصت العديد من المؤسسات الدولية على دراسة هذا المفهوم وتحليله. كما زاد الاهتمام بالتدقيق الداخلي نظرا للدور الكبير الذي يلعبه في إطار حوكمة الشركات.

### 1.2 حوكمة الشركات: المفهوم، الخصائص والمحددات:

#### 1.1.2 مفهوم حوكمة الشركات

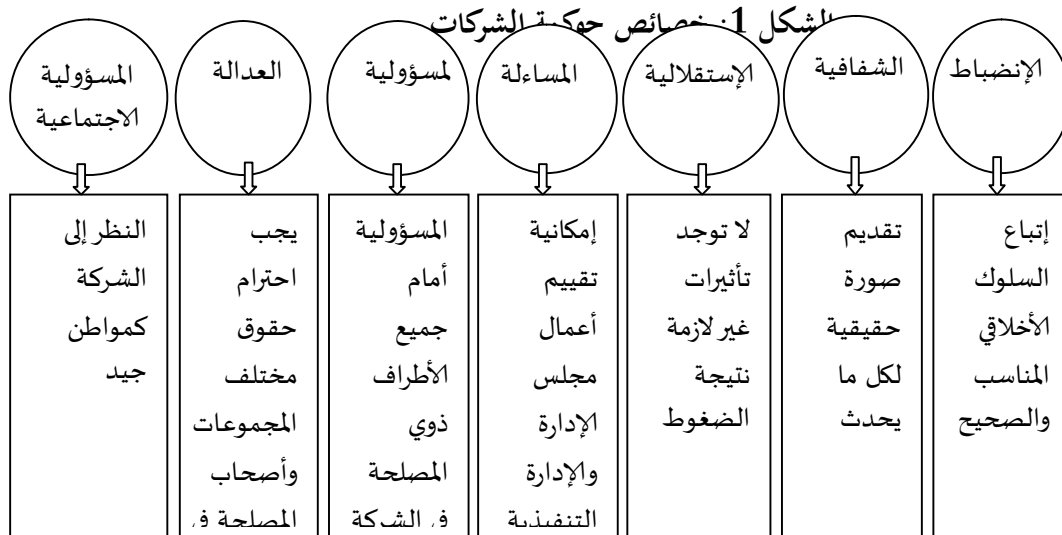
إن مصطلح الحوكمة هو الترجمة المختصرة للمصطلح "Corporate governance"، أما الترجمة العلمية المتفق عليها فهي: "أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة" (يوسف، 2007).

كما أنه لا يوجد تعريف متفق عليه حول حوكمة الشركات، فقد عرّف مجمع المدققين الداخليين الأمريكي حوكمة الشركات بأنها: "عمليات تتم من خلال إجراءات تستخدم من قبل ممثلي أصحاب المصالح لإدارة المخاطر ومراقبتها والتأكد من كفاية الضوابط الرقابية لتجنبها، مما يؤدي إلى الإسهام المباشر في انجاز أهداف وخطط المؤسسة" (حمادي ، 2011-2011، صفحة 23). كما أنها تعني "مجموعة القوانين والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء، وبالتالي وجود نظم تحكم العلاقات التي تؤثر في الأداء وعوامل تقوية الشركة على المدى البعيد، وهي تعنى أيضا بتنظيم العلاقة بين مدرء الشركة ومجالس إدارتها ومع كل من له مصلحة بالشركة كالمساهمين وأصحاب الشركة" (عثماني و ميرة، 2011-2012، صفحة 15). وتمثل حوكمة الشركات "مجموعة من القواعد والحوافز التي تهتدي بها إدارة الشركات لتعظيم ربحية الشركة وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين" (حسين يوسف و وآخرون، 2014، صفحة 498). كما يمكن القول بأنها: "عملية وهيكل يستخدم لتوجيه وإدارة الأعمال وأمور الشركة بهدف تعظيم ثروة حملة الأسهم التي تتضمن التأكد من الصحة المالية للمؤسسة، إن كل من العملية والهيكل تحدد تقسيم السلطة وتضع الآليات الخاصة بتحقيق المسائلة المحاسبية فيما بين المساهمين والمجلس والإدارة" (لطي، 2007، صفحة 137)

من خلال هذه التعاريف، يمكن القول أن حوكمة الشركات هي مجموعة من الأساليب والقوانين الهادفة لتنظيم العلاقات بين مختلف الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة (مساهمين، مجلس الإدارة، أصحاب المصالح...) بما يضمن حماية مصالحها، كما أنها تسعى لإدارة المخاطر محتملة الوقوع عن طريق التقييم والرقابة وكيفية تجنبها، وهذا كله بهدف تسحين الأداء وتعظيم مقدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية .

## 2.1.2. خصائص حوكمة الشركات

تساعد الخصائص الأساسية التي يجب توفرها في حوكمة الشركات على تكامل الجوانب الفكرية الخاصة بها، كما تساعد على تحقيق أهدافها ومزاياها المتعددة، ويمكن تلخيص خصائص حوكمة الشركات من خلال الشكل الموالي:



- المصدر:** احططاش نشيدة (2016/2017)، أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات: دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة سطيف 1، ص 12.
- ويمكن القول أن خصائص حوكمة الشركات تتمثل في: (قريبو، 2015-2016، صفحة 10)
- تعزيز أداء منظمات الأعمال وتعظيم قيمتها؛
  - المساءلة المحاسبية لإدارة منظمات الأعمال؛
  - تأكيد التفاعل بين الأنظمة الداخلية والخارجية في مسيرة أعمال منظمات الأعمال؛
  - التوازن في العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة منظمة الأعمال والأطراف الأخرى؛
  - توفير الضمانات التي تكفل الحد من الفساد المالي والإداري؛
  - حماية أموال المستثمرين من المخاطر التشغيلية والمالية؛
  - تفعيل مسؤوليات كل من مجلس الإدارة الإشرافي ومجلس الإدارة التنفيذي؛
  - تغيير الدور التقليدي للمراجعة الداخلية، وإحداث الثقة في أنشطتها من مجرد الحماية، الدقة، الكفاءة والالتزام إلى المشاركة في التنبؤ بسلوك الأداء المستقبلي لمنظمات الأعمال؛
  - توزيع الحقوق والمسؤوليات على مختلف الأطراف المشاركة في المنظمة بما في ذلك مجلس الإدارة الإشرافي ومجلس الإدارة التنفيذي والمساهمين وأصحاب المصالح الأخرى.

### 3.1.2 محددات حوكمة الشركات

إن التطبيق السليم للحوكمة يتوقف على نوعين من المحددات: محددات داخلية ومحددات خارجية.

#### أ- المحددات الداخلية

تشمل القواعد والأساليب والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل المؤسسات بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، وهي تؤدي إلى عدم التعارض في المصالح بين هؤلاء الأطراف. (غادر، 15-17 ديسمبر 2012)

#### ب- المحددات الخارجية

تشير المحددات الخارجية إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة وتتمثل في (Fawzy):، 2003، صفحة 4

- القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي مثل قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الاحتكار والإفلاس؛
- كفاءة القطاع المالي في توفير التمويل اللازم للمشروعات؛
- المقدر التنافسية لأسواق السلع وعناصر الإنتاج؛
- كفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية في إحكام الرقابة على الشركات، بالإضافة إلى بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن الأداء الفعال للأسواق مثل الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق. وترجع أهمية المحددات الخارجية أنها تضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن الإدارة في المؤسسة.

### 2.2 التدقيق الداخلي: المفهوم، الأهمية والأهداف، والأنواع

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

### 1.2.2. مفهوم التدقيق الداخلي

عرّف معهد المدققين الداخليين (IIA) التدقيق الداخلي على أنه: "وظيفة يؤديها موظفين من داخل المشروع تتناول الفحص الانتقادي 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 سليمة ودقيقة وكافية" (سرايا، 2007، صفحة 126)

وعرّفه المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية (IFACI) على أنه: "نشاط مستقل داخل المؤسسة لتقييم ومراقبة العمليات ويكون في خدمة الإدارة، ويعتبر نشاطا رقابيا له وظيفة تقدير وتقييم فعالية الأنشطة الرقابية الأخرى، حيث أن التدقيق الداخلي يهدف لمساعدة أعضاء الإدارة في ممارسة مسؤولياتهم بفعالية عن طريق تزويدهم بالتحليلات والتقييمات والتوصيات والتعليقات ذات الصلة بالأنشطة التي تم فحصها (Collins & Valin , 1992, p. 23). كما عرّفه البعض على أنه: "مجموعة من الإجراءات التي تنشأ داخل الشركة

لغرض التحقق من تطبيق السياسات الإدارية والمالية" (سواد، 2009، صفحة 87).

ويعرّف التدقيق الداخلي بأنه: "نشاط توكيدي استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأ لتحسين عملياتها، وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة، والتوجيه (الحوكمة)" (الوردات، 2013، صفحة 33).

من خلال ما سبق، يمكن القول أن التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل وموضوعي لفحص وتقييم مختلف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، والسياسات والخطط وإجراءات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة المتبعة من قبل المؤسسة وقياس مدى فعاليتها في التمكن من بلوغ الأهداف، وكذا التأكد من مدى صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية، وهو يعمل على تقديم النصائح والإرشادات لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لحماية المؤسسة من المخاطر المحتملة وتحسين كل من عمليات الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة.

### 2.2.2. أهمية وأهداف التدقيق الداخلي

أصبح التدقيق الداخلي نشاطا بالغ الأهمية بالنسبة للمؤسسات بمختلف أنواعها، سواء كانت عمومية أو خاصة، نظرا للدور الذي يلعبه من خلال التقييم الدائم والمستمر لمختلف أنشطة ووظائف المؤسسة، ويمكن تلخيص هذه الأهمية في النقاط التالية: (هوام و كوردي، 11-12 أكتوبر 2010) (فلاق، 11-12 أكتوبر 2010).

- التغلب على الصعوبات التي تترتب عن الظروف الاقتصادية، وذلك عن طريق تسليط الأضواء على الطريقة التي يتم بها إنجاز الأنشطة والعمليات داخل المؤسسة، وبذلك يصبح أداة رقابية فعالة تساعد الإدارة

العليا على مواجهة الظروف الاقتصادية المعقدة.

- توفير بيانات ومعلومات يمكن الاعتماد عليها، إذ تزداد الحاجة إلى بيانات موثوق بها عندما يتم استخدامها لأجل اتخاذ القرارات الإدارية، خاصة تلك المتعلقة باستخدام الموارد المتاحة.
- يوفر الرقابة الفعالة التي تساعد الإدارة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء، والمحافظة على ممتلكات وأصول المؤسسة، كما أنه وسيلة يعتمد عليها المدقق الخارجي في أعماله، كما أنه من أهم آليات الحوكمة.
- يسمح بإضافة القيمة، حيث أن عملية التدقيق تهدف أساسا لخلق القيمة للمؤسسة، وهذه الأخيرة لن تتم إلا من خلال زيادة فرص تحقيق أهداف المنظمة وتحسين الإجراءات والعمليات وتخفيض المخاطر للمستويات المقبولة.
- كما تظهر أهمية التدقيق الداخلي للإدارة من خلال تقديم الخدمات التالية: (النونو و كمال محمد سعيد كامل، 2009، صفحة 25)

- خدمات وقائية: حيث يقدم التدقيق الداخلي التأكيدات على وجود الحماية الكافية للأصول وحمايتها.
- خدمات تقييمية: حيث تعمل هذه الوظيفة على قياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية وإجراءاتها ومدى الالتزام بالسياسات الإدارية.
- خدمات إنشائية: يمكن تقديم هذه الخدمة من خلال اقتراح التحسينات اللازمة على الأنظمة الموضوعة داخل المشروع، وحماية السياسة الإدارية من الانحراف عن التطبيق الفعلي.
- أما بالنسبة لأهداف التدقيق الداخلي، فقد حددها معهد المدققين الداخليين الأمريكي كما يلي: (عثمان، 2011، صفحة 151) (الوردات، 2013، صفحة 37)

- التأكد من مدى ملائمة السياسات والخطط والإجراءات الموضوعة من قبل الإدارة، وكذا التحقق من تنفيذها كما هي دون أي تحريف؛
- اقتراح الإجراءات اللازمة لزيادة كفاءة وفعالية الدوائر التنفيذية والأنشطة، للمحافظة على الممتلكات والموجودات وكذا التأكد من توفر حماية كافية لأصول المؤسسة ضد السرقة والاختلاس؛
- تدقيق وتقييم مدى كفاءة وفعالية وسائل الرقابة المالية والمحاسبية التي تتبعها المؤسسة وكذا تقييم الأداء على مستوى مراكز المسؤولية؛
- التحقق من إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والإحصائية المثبتة في الدفاتر والسجلات الخاصة بالمؤسسة؛
- التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها؛
- تدقيق إجراءات إدارة المخاطر وما اشتملت عليه من مراكز الخطر، والعمل على تدقيق فعالية الأساليب المعتمدة لتقييم تلك المخاطر.

كما يمكن تلخيص أهداف التدقيق الداخلي في هدفين رئيسيين هما: (الجابري، 2014، صفحة 16)

- هدف الحماية: ويقصد به تقييم وتدقيق الأحداث والوقائع الماضية للتحقق من الأمور التالية:
    - دقة وتطبيق الرقابة المحاسبية؛
    - التأكد من توفر الحماية الكافية لأصول المؤسسة؛
    - اختبار الرقابة الداخلية، خاصة فيما يتعلق في الفصل بين الوظائف؛
    - تقييم نظام الضبط الداخلي .
  - هدف البناء: ويقصد به تقديم التوصيات اللازمة لمعالجة الأوضاع غير المرغوب بها والتي تم اكتشافها من قبل المدقق الداخلي أثناء قيامه بمهمته، إذ أن هدف البناء يتحقق من خلال اقتراح العلاج والتوصيات.
- ويرى السوافيري وآخرون (السوافيري و آخرون، 2002، صفحة 46) أن المدقق الداخلي يعمل بالإضافة إلى تدقيق العمليات المحاسبية والمالية على :
- التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعية؛
  - التحقق من مدى سلامة إجراءات حماية الأصول؛
  - اقتراح تطوير وتحسين الأداء.
- كخلاصة لما سبق، فإن التدقيق الداخلي يهدف لتقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية وقياس مدى فعاليته بهدف التحكم في المخاطر، وبالتالي تمكين المؤسسة من بلوغ أهدافها، إذ يسمح بالتأكد من أن جميع الوظائف التي تقوم بها المؤسسة تتم بطريقة فعالة، كما يزود المؤسسة بتحليلات موضوعية حول البيانات المعروضة عليه وأنها تصدر تقارير دقيقة وصحيحة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

### 3.2.2. أنواع التدقيق الداخلي

يقسم التدقيق الداخلي إلى ثلاثة أنواع رئيسية هي:

#### أ. التدقيق المالي

يهدف التدقيق المالي للتحقق من مدى التزام المسؤولين عن تنفيذ أنشطة الشركة بتطبيق السياسات ولوائح الإجراءات المالية والإدارية التي اعتمدها الإدارة العليا للشركة كأسلوب لأداء الأعمال المالية ثم التقرير بدرجة الالتزام بها، هذا إلى جانب التأكد من صحة البيانات والتقارير المالية المعدة بواسطة إدارة الشركة والتي يتم رفعها إلى الإدارة العليا بغرض بث الثقة فيما تضمنته تلك التقارير من بيانات وبما يساعد على اتخاذ القرارات. (سليمان، 2014، صفحة 322)

#### ب. التدقيق التشغيلي

هو ذلك التدقيق الذي يسعى إلى فحص وتقييم أداء أعمال المؤسسة ككل لتحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد المتاحة في ضوء عدة معايير موضوعية لتقييم الكفاءة. وبالتالي فالتدقيق التشغيلي هو تدقيق يهتم بالأنشطة التشغيلية المتعلقة بعمليات وسياسات وإجراءات المؤسسة للحكم على مدى كفاءتها وانتظامها ومدى فعاليتها ومقارنتها بالأهداف المحددة مسبقاً، وإعداد التقارير وتقديم التوصيات اللازمة للإدارة بشأنها لتحسين

عمليات المنظمة (أبو زيد، 2015، صفحة 43)، ومن أمثلة هذا النوع من التدقيق:

- تدقيق الإجراءات المتعلقة بتشغيل عمليات المؤسسة (تدقيق إجراءات إعداد الموازنات التقديرية، تدقيق إجراءات تقييم رأس المال العامل...).
  - تدقيق إدارة موارد المؤسسة المتاحة (تدقيق إدارة الأصول والمعدات، تدقيق إدارة رأس المال البشري).
  - تقييم دقة وكفاءة ومعالجة عمليات الرواتب في نظام الإعلام الآلي.
- ج. تدقيق الالتزام

يتعلق بالحصول على أدلة تدقيقية وتقييمها من أجل تحديد مدى إذعان الأنشطة التشغيلية والمالية للقوانين والقواعد والشروط المحددة (شريقي، 2015، صفحة 126)، بالإضافة إلى التأكد من التزام كافة المستويات الإدارية المختلفة بالقوانين واللوائح والتعليمات التي تصدرها المؤسسة وبالنظام الداخلي الخاص بها (قريط، 2010-2011، صفحة 50). كما توجد أنواع أخرى للتدقيق الداخلي مثل التدقيق الاستراتيجي، التدقيق الاجتماعي، التدقيق البيئي، تدقيق الجودة، تدقيق المعلوماتية... إلخ.

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

### 3.2. آليات الحوكمة

ترتكز حوكمة الشركات على مجموعة من الآليات، وهي تنقسم إلى آليات داخلية وأخرى خارجية.

#### 3.2.1 الآليات الداخلية للحوكمة

تتمثل آليات الحوكمة الداخلية في كل من مجلس الإدارة، لجان التدقيق والتدقيق الداخلي .

#### أ. مجلس الإدارة

يعد مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا، كما أن مجلس الإدارة القوي يشارك بفعالية في وضع استراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة ويراقب سلوكها وأداءها وبالتالي تعظيم قيمة الشركة (حمدي، 2016-2017، صفحة 144). وقد حددت المبادئ العالمية للحوكمة بأن أعضاء مجلس الإدارة يضطلعون بنوعين من الواجبات عند قيامهم بعملهم وهما: (بن عمر، 2016-2017، صفحة 6)

واجب العناية اللازمة: ويتطلب أن يكون مجلس الإدارة يقظاً وحذراً وأن يبذل الجهد والحرص والعناية اللازمة في اتخاذ القرار، وأن تتوفر في الشركة إجراءات وأنظمة كافية وسليمة، وأن تكون الشركة ملتزمة بالقوانين والأنظمة والتعليمات الموضوعة.



واجب الإخلاص في العمل: ويشمل المعاملة المتساوية للمساهمين والمعاملات مع الأطراف ذات المصالح ووضع سياسات ملائمة للرواتب والمكافآت وغير ذلك.

ب. لجان التدقيق

لقد أدت الفضائح المالية التي مست أكبر المؤسسات على الصعيد العالمي إلى الاهتمام أكثر بدور لجان التدقيق لأجل إعادة الثقة، وفي هذا الصدد تم إصدار قانون Sarbanes-Oxley Act سنة 2002 في الولايات المتحدة الأمريكية، والذي ألزم جميع المؤسسات بتشكيل لجنة التدقيق نظراً لدورها الكبير في إعداد التقارير المالية، وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات، وكذلك دورها في دعم هيئات التدقيق الخارجي وزيادة استقلاليتها، بالإضافة إلى دورها في التأكيد على ضرورة الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات (بوفاتح و بلعري، 2016، صفحة 256). وقد عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين لجنة التدقيق على أنها: "لجنة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وذلك لاختيار المدققين الخارجيين ومناقشة عملهم وعلاقتهم مع الإدارة لفحص القوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية" (ضويفي، 2014-2015، صفحة 36).

ج. التدقيق الداخلي

تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دوراً هاماً في عملية الحوكمة إذ تسمح بزيادة مصداقية وعدالة القوائم المالية، وكذا تحسين سلوك العاملين في الشركات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد المالي والإداري، كما أنها تمكن المواطنين من مساءلة المؤسسة، وقد اعترفت الهيئات المهنية والتنظيمية بأهمية وظيفة التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة من خلال مساهمته في اكتشاف ومنع الغش والتزوير (بن عمر، 2016-2017، صفحة 35)، وبالتالي حماية مصالح الأطراف المتعاملة مع المؤسسة.

### 2.3.2 الآليات الخارجية للحوكمة

تتمثل الآليات الخارجية للحوكمة في التدقيق الخارجي، بنوك الاستثمار ومحللو الأوراق المالية، والمنظمات الدولية.

أ. التدقيق الخارجي

يمثل التدقيق الخارجي أحد الأركان المهمة الفاعلة في حوكمة الشركات نتيجة لما يقوم به المدقق الخارجي من إضافة الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية، وذلك بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الشركات. لذا، فإن دور التدقيق الخارجي يعتبر جوهري وفعال في مجال حوكمة الشركات لأنه يحد من التعارض بين المساهمين وإدارة الشركة، كما أنه يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات. (محمد حسن، 2012، صفحة 211)

ب. بنوك الاستثمار ومحللو الأوراق المالية

تلعب هذه البنوك دوراً وسيطاً، حيث تتولى عملية بيع الأوراق المالية نيابة عن الشركة، وهذا يستوجب وجود محللو الأوراق المالية الذين يتولون مهمة تقييم الأوراق المالية ورصد البيع والشراء، من خلال التنبؤ بالمكاسب

المستقبلية للشركة ومساعدة المستثمرين في اتخاذ القرارات، وبالتالي لبنوك الاستثمار دور كبير في توفير الاحتياجات المالية للشركة وتوفير فرص الاستثمار، كما أن محلو الأوراق المالية لديهم معلومات أفضل من معظم المستثمرين في الشركة، لذلك تعتبر بنوك الاستثمار ومحلو الأوراق المالية ذو أهمية بالغة في الرقابة على أداء الشركة، وبالتالي فهما طرف رقابي مهم ومكمل لحوكمة الشركات. (حططاش ، 2016-2017، صفحة 24)

### ج. المنظمات الدولية

تؤدي المنظمات الدولية دورا هاما في إرساء مبادئ الحوكمة الفاعلة، وهذا من خلال الضغوطات التي تلعبها هذه المنظمات من أجل محاربة الفساد المالي والإداري في الدول، لوهوماتقومبمهممنظمة الشفافية العالمية والتي تعد الأبرز في محاربة الفساد، كما تضغط منظمة التجارة العالمية من أجل تحسين النظم المالية والمحاسبية، وتمارس لجنة بازل ضغطا من أجل ممارسة الحوكمة في قطاع البنوك. (قايد، 2013، صفحة 235).

رغم تعدد آليات الحوكمة، إلا أنها تصب في هدف واحد وهو حماية أصحاب المصالح، حيث أن كل هذه الآليات تتفاعل فيما بينها من أجل إرساء نظام حوكمة شركات فعال، وذلك من خلال العلاقة التي تربط بين كل من لجنة التدقيق ومجلس الإدارة والتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

### 3.التدقيق الداخلي وعلاقته بالآليات الأخرى للحوكمة

يرى كل من (H. Dana & R. Larry) أن وظيفة التدقيق الداخلي تمثل بيئة بحثية فريدة لأنها تخدم أطرافا تمارس دورا هاما في عملية حوكمة المؤسسات مثل مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والمدقق الخارجي، وفضلا عن ذلك فإن وظيفة التدقيق الداخلي تخدم وتضيف قيمة للخاضعين لحوكمة المؤسسات مثل الإدارة والوحدات التنظيمية مثل الإدارة المالية وإدارة تكنولوجيا المعلومات وإدارة العمليات (Hermanson & Rittenberg, 2003, pp. 58,59).

ونظرا لأهمية التدقيق الداخلي في إرساء نظام حوكمة فعال، سوف نتطرق في هذا المحور لعلاقة هذه الوظيفة بأهم الآليات الأخرى للحوكمة.

### 1.3.علاقة التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي:

عادة ما تكون هناك علاقة وثيقة تكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، فمن الأمور الهامة في التدقيق أن يكون هناك تعاون وثيق بين كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، لذا نجد المدقق الخارجي يقوم بتقييم أولي لوظيفة التدقيق الداخلي لفهم نظام الرقابة الداخلية، وكذا معرفة إلى أي درجة يمكن الاعتماد على عمل المدقق الداخلي لأجل البدء في وضع خطة العمل.

ويمكن تلخيص العلاقة التي تجمع بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في النقاط التالية:(براهمة، 2013-2014، صفحة 100)

- يستطيع المدقق الداخلي أن يعد للمدقق الخارجي الأدلة التي يطلبها في تدقيقه خاصة في نهاية السنة مثل التحقق من الأصول، إعداد أوراق العمل التي يحتاجها المدقق الخارجي لملفه الدائم؛

- إن اهتمام المدقق الداخلي بعملية الرقابة الداخلية من حيث تحسينها ودعمها وتقييم أدواتها يساعد المدقق الخارجي على تحديد نطاق فحصه وتدقيقه؛
- يساعد المدقق الداخلي المدقق الخارجي في كثير من أعمال الجرد المفاجئة، حيث بإمكانه أن يعتمد على بعض إجراءات وأعمال التدقيق الداخلي؛
- إن وجود التدقيق الداخلي على مستوى الشركة يعطي نوعاً من الثقة للمدقق الخارجي في صحة ومصداقية حساباتها ونتائج أعمالها.

### 2.3 علاقة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة

- يلعب مجلس الإدارة دوراً محورياً في حوكمة الشركات فهو المسؤول عن الإشراف عن العمليات التي تقوم بها الشركة بتقديم القيادة والتوجيه الاستراتيجي ومراقبة الأداء، ويمكن تلخيص العلاقة التي تربط بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة في إطار حوكمة الشركات في ما يلي: (شريقي، 2015، صفحة 129)
- ينبغي وجود وظيفة للتدقيق الداخلي في الشركة تحظى باحترام وتعاون كل من مجلس الإدارة والإدارة العليا؛

- يجب أن تتبع وظيفة التدقيق الداخلي لمجلس الإدارة، وأن تكون على اتصال مستمر برئيسه ولجنة التدقيق؛

- يجب على مجلس الإدارة تحديد سلطة وغرض ومسؤولية وظيفة التدقيق الداخلي، وأن يعيد النظر سنوياً في نطاق عمل هذه الوظيفة، وبيان مدى سلطاتها والموارد المتاحة لها؛

- يجب على مجلس الإدارة ولجنة التدقيق أن يضمنوا الفصل بين وظيفتي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لضمان الاستقلالية؛

- تقدم وظيفة التدقيق الداخلي تأكيداً مستقلاً وموضوعياً لمجلس الإدارة عن مدى كفاية وفعالية الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والأنشطة الأخرى بالشركة.

### 3.3 علاقة التدقيق الداخلي بلجنة التدقيق

- توجد علاقة متبادلة بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق، وكل منهما يؤثر ويتأثر بالآخر، لأن أنشطة لجنة التدقيق تؤثر في مهام التدقيق الداخلي من جهة في حين يعتبر التدقيق الداخلي من أهم مصادر المعلومات التي تحصل عليها اللجنة التدقيق والتي تساعد في تنفيذ مهامها بفعالية من جهة أخرى، كما تعتبر لجنة التدقيق بالنسبة لإدارة التدقيق الداخلي حارساً لها لتدخل الإدارة في شؤونها، مما يعني زيادة استقلاليتها عن طريق إمكانية التقرير المباشر لها عن الأخطاء التي تكتشفها في أثناء عملية التدقيق.

ويمكن إيجاز مهام لجنة التدقيق اتجاه التدقيق الداخلي في النقاط التالية: (عاني، 2017، صفحة 246)

- تقييم فعالية التدقيق الداخلي وجودته كجزء من الرقابة الداخلية، وأنه يتم وفق معايير الأداء المهنية؛
- متابعة اللوائح والنظم المتعلقة بمهام التدقيق الداخلي والموافقة عليها؛
- فحص استراتيجية أداء التدقيق الداخلي وخطته السنوية والموافقة عليها؛

- دعم استقلالية التدقيق الداخلي؛
- فحص نتائج التدقيق الداخلي وخاصة تلك التيلهات أثير مهم في المنشأة مثل التصرفات غير القانونية، ونقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية ومدى الالتزام بالقوانين التي تطبق على المؤسسة؛
- فحص المستوى المهني للمدققين الداخليين ومدى كفاءتهم في تنفيذ مسؤولياتهم، ويمكن الحصول على معلومات من المدققين الخارجيين بخصوص ذلك، إذ أنهم مطالبون بفحص كفاءة المدققين الداخليين، والتعرف على مؤهلاتهم المهنية، وفحص ممارسات المؤسسة المتعلقة بالتعيين والتدريب والإشراف على المدققين الداخليين؛

تساهم لجنة التدقيق في إعداد برنامج التدقيق الداخلي بالتنسيق مع المدقق، ومتابعة مهام المدقق الداخلي من خلال مختلف التقارير التي يرسلها المدقق للجنة فهو بمثابة أداة رقابة لصالح مجلس الإدارة ممثلاً بلجنة التدقيق على الإدارة المسيرة للمؤسسة.

يمكن القول أن لجنة التدقيق تعمل على وضع الأرضية المناسبة للقيام بالتدقيق الداخلي بفعالية من خلال تعزيز استقلالية المدقق الداخلي ومساعدته في وضع خطط العمل المناسبة لضمان توفر الموضوعية والشفافية في النتائج المتوصل إليها.

4.الاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي في ضوء المعايير الدولية ودوره في تفعيل حوكمة الشركات إن التطور الذي عرفه التدقيق الداخلي كان له أثر كبير على كل من الحوكمة وإدارة المخاطر ونظام الرقابة، وسنتطرق هنا لدور التدقيق الداخلي على هذه العناصر كما يلي:

#### 1.4.1 خدمات التدقيق الداخلي في ضوء المفهوم الحديث له

إن التعريف الحديث للتدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين سنة 1999 والذي بني عليه الإطار الجديد للتدقيق الداخلي المعدل في 2004 ، تضمن خدمات التدقيق الداخلي والتي حددها في:(جمعة، 2009، صفحة 30)

#### 1.1.4 الخدمات التأكيدية

وهي التي تهتم بالتقييم الموضوعي للأدلة من أجل تقديم رأي مستقل أو استنتاجات تخص العملية أو النظام أو غيرها من الموضوعات، حيث أن طبيعة ونطاق مهمة التأكيد تتحدد بواسطة المدقق الداخلي، ويوجد بشكل عام ثلاثة أطراف مشاركة في خدمات التأكيد وهي: الطرف الخاضع للتقييم، الطرف القائم بعملية التقييم وهو المدقق الداخلي، أما الطرف الثالث فهو المستخدم لنتائج التدقيق.

#### 2.1.4 الخدمات الاستشارية

هي توجيهات تقدم وتنفذ بناء على الطلب الخاص لعميل المهمة، حيث أن طبيعة ونطاق المهمة الاستشارية خاضعين للاتفاق مع العميل، وتشتمل الخدمات الاستشارية على طرفين هما: الطرف الذي يبحث عن الاستشارة وهو عميل المهمة، أما الطرف الثاني فهو المقدم للخدمة وهو المدقق الداخلي. ويجب على المدقق الداخلي عند أداء الخدمات الاستشارية أن يحافظ على موضوعيته ولا يضلط لعباً بمسؤولية إدارية.

#### 2.4 معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات

إن المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي جعل من التدقيق الداخلي أحد مكونات نظام الحوكمة السليمة في المؤسسة، وذلك من خلال تقييم وتحسين هذا النظام والرفع من فعاليته، وخصص عدة معايير لهذا المجال.

##### 1.2.4 المعيار 2110 : الحوكمة

ينص هذا المعيار أن التدقيق الداخلي يجب أن يقوم بتقييم عملية الحوكمة في المؤسسة ويقدم التوصيات اللازمة والملائمة لتحسينها، لذا يجب على التدقيق الداخلي أن يحدد ما إذا كانت عملية الحوكمة تحقق الأهداف التالية:(شريقي، 2015، صفحة 131)

- تدعيم قواعد السلوك والقيم المناسبة في المؤسسة؛
- ضمان التسيير الفعال لأداء إدارة المؤسسة والمساءلة التنظيمية لها؛
- تبليغ المصالح المعنية في المؤسسة بالمعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة؛
- تزويد مجلس الإدارة والمدققين الداخليين والخارجيين والإدارة بالمعلومات المناسبة وضمن التنسيق لأنشطتهم.

كما يجب على التدقيق الداخلي أن يقوم بتقييم وتصميم الأهداف والبرامج وأنشطة المؤسسة المتعلقة بقواعد السلوك، ويجب أن يقيم كذلك ما إذا كانت حوكمة أنظمة المعلومات بالمؤسسة تدعم إستراتيجية وأهداف المؤسسة.

##### 2.2.4 المعيار 2120 : إدارة المخاطر

يشير المعيار رقم 2120 إلى أنه ينبغي أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في تحديد وتقييم إمكانية التعرض الجوهرى للمخاطر، كما ينبغي أن يعمل على تحسين إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة من أجل تفعيل ودعم حوكمة الشركات والتطبيق السليم لمبادئها(براهمة، 2013-2014، صفحة 95)، حيث تعرف إدارة المخاطر على أنها: "عملية قياس أو تقييم المخاطر ووضع استراتيجيات لإدارتها(Fleifel)"، 2009، صفحة 30)، كما أنها "تنظيم متكامل يهدف إلى مجابهة المخاطر بأفضل الوسائل وأقل التكاليف وذلك عن طريق اكتشاف الخطر وتحليله وقياسه وتحديد وسائل مجابهته مع اختيار أنسب هذه الوسائل لتحقيق الهدف المطلوب"(عزمي و شقيري، 2006، صفحة 55)

وتجدر الإشارة إلى أن وظيفة التدقيق الداخلي تلعب دورا مهما في تحديد المجالات التي تكون عرضة للمخاطر وتقييمها والإسهام في تحسين إدارة المخاطر ونظم الرقابة، وذلك من خلال:(حسين يوسف و وآخرون، 2014، صفحة 557)(براهمة، 2013-2014، صفحة 94)

- قيام إدارة التدقيق الداخلي بتقييم فعالية نظام إدارة المخاطر في المؤسسة، والتحقق من مدى التقيد بالأنظمة والإجراءات الواردة في السياسة العامة لإدارة المخاطر؛
- يجب أن تقوم إدارة التدقيق الداخلي بتقييم مجالات التعرض للمخاطر التي تتعلق بحوكمة المؤسسة وعملياتها ونظم المعلومات فيها، وذلك من حيث:

- نزاهة المعلومات المالية والتشغيلية وإمكانية الاعتماد عليها،
- فعالية العمليات التشغيلية وكفاءتها،
- حماية الأصول،
- الالتزام بالقوانين والتشريعات والعقود؛
- مساعدة مجلس الإدارة والإدارة العليا على رسم السياسة العامة لإدارة المخاطر، وذلك بتقديم اقتراحات وخدمات استشارية؛

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

#### 3.2.4 المعيار 2130: الرقابة

أصدر معهد المدققين الداخليين المعيار الدولي رقم 2130 الخاص بالرقابة الداخلية، والذي عرفها على أنها: "الخطة التنظيمية والسجلات والإجراءات التي تهدف للمحافظة على موجودات الشركة وضمان كفاية استخدامها والتأكد من سلامة ودقة السجلات المحاسبية، بحيث تسمح بإعداد بيانات مالية يعتمد عليها ومحضرة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها" (التمييز، 2006، صفحة 81)، وقد نص هذا المعيار على أن التدقيق الداخلي يجب أن يساعد في الحفاظ على إجراءات وضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها في تعزيز التحسين المستمر فيها، بالإضافة إلى تقييم مدى كفاءة وفعالية الضوابط الرقابية في الاستجابة إلى المخاطر في مختلف نواحي الحوكمة وعمليات التشغيل ونظم المعلومات، وذلك من حيث: موثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية، فاعلية وكفاءة العمليات والبرامج بالشركة، حماية الأصول والتقييد بالقوانين والأنظمة واللوائح والإجراءات والعقود. (سايح، 2015-2016)

يظهر من خلال هذا المعيار أن دور المدقق الداخلي يركز على دراسة وتقييم عناصر الرقابة الداخلية من أجل التقرير عن مدى ملاءمتها، وإمكانية الاعتماد عليها. ونشاط المدقق الداخلي هنا لابد أن لا ينحصر حول اختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية فقط، بل لابد من تقييم هذه الإجراءات واقتراح التوصيات لتحسينها ومراقبة مدى توافر مقومات نظام الرقابة الداخلية، وعرض تقييمه على الإدارة العليا أو لجنة التدقيق كوظيفة استشارية، دون أن يتجاوز دوره وضع الإجراءات الرقابية، فهذا الدور الجديد للتدقيق الداخلي ساهم في تجاوز دوره التقليدي الذي يتمثل في تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية إلى تقديم توصيات مناسبة لتحسينه في المستقبل.

#### 5. تحليل النتائج:

لقد تناول بحثنا آلية هامة من آليات الحوكمة وهي التدقيق الداخلي، مركّزين في ذلك على دور هذه الآلية في إرساء نظام حوكمة فعال بالمؤسسات في ضوء معايير الممارسة المهنية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين، وقد توصلنا من خلال هذه الدراسة لمجموعة من النتائج نلخصها في الآتي:

- يعتبر التدقيق الداخلي أحد وظائف القيادة لما يقدمه من خدمات للإدارة عن طريق تقييمه الدائم المستقل والموضوعي لمختلف الأنشطة بالمؤسسة؛
- إن التطور الذي عرفه مفهوم التدقيق الداخلي ومعايير الممارسة المهنية له علاقة وطيدة بظهور مفهوم حوكمة الشركات وضرورة تطبيقه على مستوى العالم لتجنب الانهيارات والأزمات والفضائح المالية؛
- المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي جعل من التدقيق الداخلي أحد مكونات نظام الحوكمة السليمة في المؤسسة، وذلك من خلال تقييم وتحسين هذا النظام والرفع من فعاليته؛
- إن التطور الذي عرفه مفهوم التدقيق الداخلي صاحبه إصدار معهد المدققين الداخليين ثلاثة معايير أداء رئيسية تتمثل في المعيار 2110- الحوكمة، المعيار 2120- إدارة المخاطر، والمعيار 2130- الرقابة، وهي ثلاثة معايير رئيسية لضمان إرساء نظام حوكمة فعال بالمؤسسة؛
- المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي أصبح يركز على تقديم خدمات تأكيدية واستشارية من أجل خلق القيمة المضافة في المؤسسة، وكذا دعم نظام حوكمة الشركات؛
- لقد ساهمت معايير التدقيق الدولية في توسيع خدمات التدقيق الداخلي فأصبح مسؤولاً عن تقييم نظام الرقابة الداخلي وإدارة المخاطر ونظام الحوكمة، بالإضافة إلى إضفاء الثقة والمصداقية حول القوائم المالية التي تعدها المؤسسة، كما أنه يعمل على تقديم التوصيات اللازمة والتي تسمح من تحسين الأوضاع داخل المؤسسة؛
- إن الأداء الجيد للمؤسسة مرتبط بمدى الالتزام بمبادئ الحوكمة، فهذه الأخيرة تسمح باتخاذ قرارات سليمة تمكّن من استمرارية المؤسسة ومواجهة المنافسة؛
- تبرز أهمية التدقيق الداخلي في مجال الحوكمة من خلال العلاقة التي تربطه مع باقي آليات الحوكمة (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق والمدقق الخارجي)، فهو يمنحهم الدعم الكافي للقيام بوظائفهم، كما أنه يحمي أصحاب المصالح ويضمن الاستخدام الكفء للموارد.

## 6. خاتمة:

لقد استهدف بحثنا هذا دراسة دور التدقيق الداخلي في إرساء نظام حوكمة فعال بالمؤسسات، حيث تناولنا ذلك من خلال ثلاثة محاور رئيسية تمثلت في الإطار النظري لحوكمة الشركات والتدقيق الداخلي، وعلاقة هذا الأخير بالآليات الأخرى للحوكمة، ثم الإتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي في ضوء المعايير الدولية ودوره في تفعيل حوكمة الشركات.

وقد توصلت الدراسة إلى التدقيق الداخلي يعتبر بمفهومه الحديث أداة مهمة في تعزيز وإرساء نظام حوكمة فعال بالمؤسسات، فهو يعتبر آلية هامة في الرقابة على الأنشطة المالية والإدارية ودراسة مدى فعالية نظام

الرقابة الداخلية، كما أنه يساهم في تحسين إدارة المخاطر من خلال مساعدة الإدارة في التعرف على المخاطر وتقييمها ووضع الإستراتيجيات المناسبة لمواجهة المخاطر والحد منها. كما يساهم التدقيق الداخلي في تحسين نظام الحوكمة بالمؤسسات من خلال الإرشادات والنصائح التي يقدمها للإدارة في إرساء نظام الحوكمة وتقييم مدى فعاليته.

ومن بين التوصيات التي نقترحها في إطار هذه الدراسة نذكر الآتي:

- ضرورة توعية مسيرري المؤسسات بالدور الايجابي لحوكمة الشركات وأثرها الفعال في خلق الميزة التنافسية التي تمكن من تحقيق التطور والاستمرارية للمؤسسة؛
- وضع برامج تدريبية وتكوينية للموظفين حول كيفية دعم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وإبراز كيف يساهم التدقيق الداخلي في إرساء نظام حوكمة فعال؛
- توعية الموظفين بأهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة وأهمية التعاون معه من أجل التطبيق الجيد لكل من نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر ونظام الحوكمة؛
- ضرورة متابعة ومواكبة المدققين الداخليين للمستجدات الخاصة بمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي والعمل على تطبيقها ؛
- توفير الظروف المناسبة لعمل المدقق الداخلي حتى يتم بلوغ الأهداف المرجوة منه، وبالتالي تعزيز الحوكمة في المؤسسات.

#### 7. قائمة المراجع:

- Bilal A. Fleifel. (2009). risk management in Islamic banking and finance: The Arab finance house example. Master of Business Administration. University of North Carolina Wilmington.
- Collins, L., & Valin , G. (1992). Audit et control interne: aspects financiers, opération et stratégies. Paris: Dalloz.
- Hermanson , D., & Rittenberg, E. (2003). Internal auditing and organisational governance. Florida: the institute of internal auditors.
- Samiha Fawzy. (April, 2003). Assessment of corporate governance in Egypt. working paper n° 82. Egypt: the Egyptian center of economic studies.
- أحمد حلمي جمعة. (2009). الإتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد. عمان: دار صفاء.
- أسماء قريو. (2015-2016). التفاعل بين الحوكمة ومحاسبة المسؤولية الاجتماعية لتحقيق استدامة منظمات الأعمال: دراسة حالة بعض منظمات الأعمال الجزائرية. الجزائر: جامعة الجزائر3.
- الشحنة رزق أبو زيد. (2015). تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
- القاضي حسين يوسف، و وآخرون. (2014). أصول المراجعة ج1. منشورات جامعة دمشق.
- النونو، و كمال محمد سعيد كامل. (2009). مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة. مذكرة ماجستير. غزة، فلسطين: الجامعة الاسلامية.



- امين السيد احمد لطفي. (2007). دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد. الاسكندرية: الدار الجامعية.
- بشرى عبد الوهاب محمد حسن. (2012). دليل مقترح لتفعيل لجنة التدقيق لدعم تنفيذ حوكمة الشركات وآلياتها. مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، 8(22).
- بلقاسم بوفاتح، و عبد القادر بلعربي. (2016). التكامل بين التدقيق الخارجي والآليات الداخلية كأساس لتفعيل حوكمة المؤسسات: دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمنطقة الجنوب الشرقي (الأغوط، غرداية، ورقلة). مجلة الباحث الاقتصادي، 4(6)، 252-271.
- جمعة هوام، و وداد كوردي. (11-12 أكتوبر 2010). أثر الهندسة المالية الحديثة على فعالية دور التدقيق وحوكمة الشركات. الملتقى الوطني الثامن حول: مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة. جامعة سكيكدة.
- حمزة ضويبي. (2014-2015). فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم مقومات الإفصاح وأثرها على الأداء المالي: مع دراسة ميدانية لمجموعة من الشركات التابعة لمجمع سونلغاز. أطروحة دكتوراه. الجزائر: جامعة الجزائر 3.
- خلف عبد الله الوردات. (2013). دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA. عمان: الوراق للنشر والتوزيع.
- زاهرة توفيق سواد. (2009). مراجعة الحسابات والتدقيق ج1. عمان: دار الولاية.
- سلام أسامة عزمي ، و موسى نوري شقيري. (2006). إدارة الخطر والتأمين. عمان: دار الحامد.
- عبد الرزاق محمد عثمان. (2011). أصول التدقيق والرقابة الداخلية. بيروت: الدار النموذجية.
- عبد الله عناني . (2017). دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات. مجلة الباحث الاقتصادي، 5(7)، 240-258.
- عثمانى، وميرة. (2011-2012). أهمية تطبيق الحوكمة في البنوك وأثرها على بيئة الأعمال: مع الإشارة إلى حالة الجزائر. مذكرة ماجستير. الجزائر: جامعة المسيلة.
- عصام نعمة قريط. (2010-2011). دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر: دراسة ميدانية في المصارف السورية. مذكرة ماجستير. سوريا: جامعة دمشق.
- عمر شريقي. (2015). لتدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة. مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، 4(7)، 121-135.
- فتحي رزقي السوافيري، وآخرون. (2002). الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية. الاسكندرية: دار الجامعة.
- كنزة براهمة. (2013-2014). دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة حالة مؤسسة المحركات EMO الخروب ولاية قسنطينة. مذكرة ماجستير. الجزائر: جامعة قسنطينة 2.

- محمد ياسين غادر. (15-17 ديسمبر 2012). محددات الحوكمة ومعاييرها. المؤتمر العلمي الدولي حول: عولمة الإدارة في عصر المعرفة. طرابلس، لبنان: جامعة الجنان.
- محمد البشير بن عمر . (2016-2017). دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة: دراسة حالة المجمع الصناعي صيدال في الفترة الزمنية 2008-2013. أطروحة دكتوراه. الجزائر: جامعة ورقلة.
- محمد السيد سرايا. (2007). أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل: الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العلمي. الاسكندرية: المكتب الجامعي الحديث.
- محمد حسن يوسف. (يونيو، 2007). محددات الحوكمة ومعاييرها. تاريخ الاسترداد 05 10 2019، من بنك الاستثمار القومي <http://www.saaid.net/Doat/hasn/hawkama.doc> :
- محمد علي محمد الجابري. (2014). تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن، دراسة ميدانية. مذكرة ماجستير. اليمن: الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية.
- محمد فلاق. (11-12 أكتوبر 2010). التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الجودة الايزو 9001. الملتقى الوطني الثامن حول: مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة: جامعة سكيكدة.
- محمد مصطفى سليمان. (2014). الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات. الاسكندرية: الدار الجامعية.
- مريم قايد. (2013). تفعيل آليات الحوكمة للحد من انتشار الرشوة أحد أبرز أوجه الفساد المالي والإداري. مجلة الشريعة والاقتصاد، 2(4)، 203-239.
- معمر حمدي . (2016-2017). دور تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم نشاط شركات التأمين التعاوني: دراسة بعض تجارب عربية. أطروحة دكتوراه. الجزائر: جامعة شلف.
- نبيل حمادي . (2011-2011). أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية: دراسة حالة الجزائر. أطروحة دكتوراه. الجزائر: جامعة الجزائر3.
- نشيدة حططاش . (2016-2017). أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات: دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر. أطروحة دكتوراه. الجزائر: جامعة سطيف1.
- نوال سايج. (2015-2016). مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاسه على تجسيد متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر: دراسة استقصائية لمجموعة من الشركات. أطروحة دكتوراه. الجزائر: جامعة سطيف1.
- هادي التميمي. (2006). مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية. عمان: دار وائل

