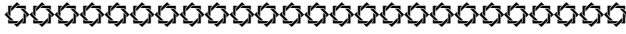


دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات

د. يحيى سعيدي أ. لخضر أوصيف

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة المسيلة / الجزائر



ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور وظيفة المراجعة الداخلية كآلية رقابية إدارية داخل الشركات، فبعد انهيار و افلاس العديد من الشركات الكبرى في العالم، وأزمة الثقة التي نجمت عن ضعف الأداء الرقابي و المالي، و التلاعب المحاسبي بحسابات وميزانيات الشركات المنهارة، أخذت المراجعة الداخلية أهمية و دورا كبيرا في تفعيل حوكمة الشركات، يقع على عاتقه تقويم نظم الرقابة الداخلية والعمل على تطويرها و إدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة، ذلك أن الشركات التي تدار بشكل جيد من منظور حوكمة الشركات هي التي تحكم رقابتها من الداخل. وقد توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها:

- ظهرت حوكمة الشركات نتيجة انفصال الملكية عن الإدارة وعجز نظرية الوكالة عن الرقابة على إدارات الشركات وحماية حقوق المساهمين وتعظيم مصالحهم، من خلال حالات الفشل والإفلاس التي شهدتها العديد من الشركات الكبرى في العالم؛

- تشير قواعد أو مبادئ حوكمة الشركات إلى مجموعة من الأطر الإدارية والمالية والقانونية التي تنظم العلاقة بين إدارة الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح، والتي تحدد كيفية توجيه الشركة ومراقبتها وتحسين أدائها؛

- تساهم المراجعة الداخلية في تحقيق مستوى كاف من الإفصاح، من خلال ضمان العدالة في وصول المعلومات الواردة في التقارير المالية أو أي معلومات إضافية إلى حملة الأسهم وأصحاب المصالح بالشركة لتزويدهم بما يساعدهم في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية المستقبلية؛

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية، حوكمة الشركات، الأطراف الفاعلة في حوكمة الشركات، تقارير حوكمة الشركات، معايير المراجعة الداخلية.

Abstract:

This study aims to highlight the role of internal audit function as administrative oversight mechanism within firms. After the collapse of several major companies in the world, and the crisis of confidence caused by weak oversight and financial performance, and accounting manipulation of accounts and budgets of companies collapsed, internal audit gained importance and played a large role in the activation of the corporate governance, follow-up of internal control systems and to develop and manage the risks of the company, so that companies that managed well from the perspective of corporate governance, are governed by the internal control. The study has results, including:

- Corporate governance has emerged as a result of the separation of ownership from management and the inability of the agency theory to control the corporate management and to protect the rights of shareholders and maximize their interests through failures and bankruptcy in many companies in the world;
- According to the rules or principles of corporate governance, there is a range of administrative, financial and legal relationship between the company's management and shareholders and stakeholders, which determine how to guide, control and improve the company performance;
- Internal audit contributes in the achievement of an appropriate the level of disclosure, through ensuring equality in access to information contained in financial reports or any additional information to shareholders and corporate stakeholders to provide help to them in future investment decisions;

Keywords: internal audit, corporate governance, players in corporate governance, corporate governance reports, internal audit standards.

مقدمة:

أدى النمو المطرد في عالم الأعمال وكبر حجم الشركات، وتعقد العمليات التي تقوم بها إلى الاهتمام أكثر بحوكمة الشركات، وضرورة وجود وظيفة إدارية تقوم بمراقبة ومتابعة نظام الرقابة ذاته، فإدارة الشركة ترغب في التحقق من أن نظم الرقابة تعمل بصفة مرضية، ذلك أنه مهما أحسنت الإدارة التخطيط فإن التنظيم ككل سيكون معرضاً للخطر إذا كانت الإجراءات الرقابية غير كافية أو لا تنفذ بطريقة سليمة، فمسؤولية وضع نظام الرقابة الداخلية تقع على إدارة الشركة، بينما متابعة هذا النظام فيكون من مهام المراجعين الداخليين.

أهمية الدراسة؛

تتمثل أهمية هذه الدراسة في تحديد الدور الواجب على وظيفة المراجعة الداخلية القيام به من أجل ضمان التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات، والحرص على ضمان حماية مصالح المساهمين وكل الأطراف التي لها مصلحة بالشركة.

أهداف الدراسة؛

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى؛

- الوقوف على إمكانيات وظيفية المراجعة الداخلية فيما يخص حل المشاكل المرتبطة بعقد الوكالة؛

- التعرف على اتجاهات تطور دور المراجعة الداخلية في ظل الاهتمام بحوكمة الشركات؛

ونحاول من خلال هذا المقال الإجابة على الإشكالية التالية: كيف يمكن أن تساهم وظيفة المراجعة الداخلية في تطبيق قواعد أو مبادئ حوكمة الشركات؟ من خلال النقاط التالية:

1. ماهية حوكمة الشركات

1.1 ظهور مصطلح الحوكمة

يرجع أصل مصطلح الحوكمة "Governance" إلى الكلمة اللاتينية "Gubernator" المشتقة من الفعل "Gubernare" بمعنى يقود⁽¹⁾، فدور "Gubernator" قائد السفينة هو مراقبة وتوجيه مسار السفينة، ومنه فإن مصطلح الحوكمة "Governance" يعني ممارسة السلطة وإعطاء التوجيهات وتأكيد الرقابة⁽²⁾. وفيما يخص مصطلح حوكمة الشركات "Corporate Governance"، فإنه بالرجوع والبحث في الأدبيات الاقتصادية نجد أن هذا المصطلح قد تأسس على فرضية تعارض المصالح بين أصحاب الشركات ومسيريه⁽³⁾، ويعتبر كل من G.Means و A.Berle من أوائل من تناول موضوع فصل الملكية عن الإدارة في الشركات عندما أكدا في كتاب "The Modern Corporation and Private Property" على ضرورة وجود آليات للرقابة على الشركات لحل مشكلة تعارض المصالح التي تضر بالشركة ككل⁽⁴⁾. كما تطرق كل من Jensen and Meckling عام 1976 و Fama في عام 1980 إلى مشكلة نظرية الوكالة "agency Problem" وأشاروا إلى حتمية حدوث صراع بالشركة عندما يكون هناك فصل بين الملكية والإدارة، وفي هذا السياق يؤكد كل من Mitchell سنة 1996 في مقاله "Corporate Finance

"Corporate Governance" and Minow and Monkey سنة 2001 في مقالهما "Corporate Governance" عن إمكانية حل مشكلة نظرية الوكالة عن طريق التطبيق الجيد للآليات حوكمة الشركات⁽⁵⁾.

2.1 تعريف حوكمة الشركات

1.2.1 تعريف حوكمة الشركات من الناحية الاقتصادية والقانونية والاجتماعية

بالرغم من الاستخدام الواسع لمفهوم حوكمة الشركات في العديد من الدول المتقدمة والدول السائرة في النمو، إلا أن وجهات النظر اختلفت حول تعريفه من النواحي التالية⁽⁶⁾:

- من الناحية الاقتصادية: «حوكمة الشركات هي مجموعة من الآليات التي تساعد الشركة في الحصول على التمويل، وتضمن تعظيم قيمة أسهم الشركة واستمرارها في الأجل الطويل».

- من الناحية القانونية: يشير مفهوم حوكمة الشركات إلى طبيعة العلاقة التعاقدية - من حيث كونها كاملة أو غير كاملة - والتي تحدد حقوق وواجبات حملة الأسهم وأصحاب المصالح من ناحية، ومسيري الشركة من ناحية أخرى.

- من الناحية الاجتماعية والأخلاقية: يشير مفهوم حوكمة الشركات إلى ضرورة التركيز على المسؤولية الاجتماعية للشركة في حماية حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين، وتحقيق التنمية الاقتصادية العادلة وحماية البيئة.

2.2.1 تعريف لجنة كادبوري (Cadbury)

عرفت لجنة Cadbury سنة 1992 حوكمة الشركات « بأنها النظام الذي بمقتضاه يتم توجيه الشركات والرقابة عليها »⁽⁷⁾. Corporate Governance is the System by which Companies are Directed and Controlled

3.2.1 تعريف معهد المراجعين الداخليين الأمريكيين IIA

حوكمة الشركات «هي تلك العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير إشراف على إدارة مخاطر الشركة والتأكيد على كفاية ضوابط الرقابة الداخلية لانجاز الأهداف والمحافظة على قيم الشركة»⁽⁸⁾.

ومنّه يمكن تعريف حوكمة الشركات بأنها مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من جهة والمساهمين وأصحاب المصالح من جهة أخرى. والتي يؤدي تطبيقها إلى التقليل من حالات الغش وتجنب الصراع والتصرف الغير مقبول في الشركات.

1.3 الأطراف الفاعلة في حوكمة الشركات

هناك أربعة أطراف رئيسية مرتبطة بحوكمة الشركات وهي⁽⁹⁾:

- **المساهمون**: يقدم المساهمون رأس المال للشركة مقابل الحصول على الأرباح وزيادة قيمة الشركة؛
- **مجلس الإدارة**: يمثل المصالح الأساسية للمساهمين وبعض الأطراف الأخرى أحيانا، حيث يقوم باختيار الإدارة وتقديم التوجيهات العامة للمديرين التنفيذيين ويشرف على أداء الإدارة؛
- **الإدارة العليا**: وهي مسئولة عن الإدارة اليومية للعمل في الشركة وتقديم التقارير لمجلس الإدارة، ومسئولة عن تعظيم أرباح الشركة وقيمة الأسهم لصالح المساهمين؛
- **أصحاب المصالح**: وهم كل الأطراف التي تتعامل مع الشركة ولها مصلحة معها مثل: الموظفين والموردين والدائنين ... الخ؛

1.4 خصائص حوكمة الشركات

تتميز حوكمة الشركات بمجموعة من الخصائص يمكن تلخيصها فيما يلي⁽¹⁰⁾:

- **الانضباط Discipline**: ويقصد به اتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح؛
- **الشفافية Transparency**: ويقصد بها تقديم واعطاء صورة حقيقية لكل ما يحدث في الشركة؛
- **الاستقلالية Independence**: أي لا يوجد تأثيرات غير لازمة نتيجة الضغوطات؛
- **المساءلة Accountability**: وتعني إمكانية تقييم وتقدير الأعمال التي يقوم بها مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛
- **المسؤولية Responsibility**: ويقصد بها المسؤولية التي يتحملها مجلس الإدارة أمام جميع الأطراف التي لها مصلحة بالشركة؛

- العدالة Justice؛ وتعني وجوب احترام حقوق جميع الأطراف سواء كانوا مساهمين أو مسيرين أو أصحاب مصلحة في الشركة؛

- المسؤولية الاجتماعية Social Responsibility؛ وتعني النظر إلى الشركة كمواطن جيد يهتم بمصلحة المجتمع ويساهم في تطويره.

5.1 أهمية حوكمة الشركات

مما لا شك فيه أن الشركات التي تدار بشكل جيد تعطي قيمة للمستثمرين والمقرضين والعاملين والعملاء والمجتمع وتساهم في خلق مناخ جيد للأعمال، ومنه يمكن إبراز أهمية حوكمة الشركات فيما يلي؛

1.5.1 أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للمستثمرين؛ وتتمثل فيما يلي⁽¹¹⁾ :

- أن معظم المستثمرين في ظل عولمة أسواق رأس المال وسهولة تدفق الاستثمارات بين الدول يسعون إلى الاستثمار في الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة بشكل جيد، ويوجد فيها إفصاح وشفافية ودقة في المعلومات الواردة بالقوائم المالية التي تنشرها إدارة الشركة؛

- تحقيق معدلات ربحية مناسبة مما يساعد الشركة على تدعيم مركزها المالي، ويؤدي إلى نموها واتساع حجم نشاطاتها وقدرتها على المنافسة في السوق؛

- وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد أهداف الشركة وسبل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، وحتى تراعى مصالح المساهمين؛

- تقوية سمعة الشركة والتقليل من تكاليف رأس المال وزيادة السيولة من خلال جذب مستثمرين على نطاق أوسع، معظمهم يسعون للاستثمار طويل الأجل؛

2.5.1 أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للمساهمين؛ وتتمثل في⁽¹²⁾ :

- ضمان حقوق كافة المساهمين (كبار أو صغار المساهمين) مثل: حق التصويت، حق المشاركة في القرارات الخاصة بأي تغييرات جوهرية قد تؤثر على أداء الشركة في المستقبل؛

- الإفصاح الكامل عن أداء الشركة والوضع المالي لها يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة عن اتخاذ قرار الاستثمار أو لا في مشاريع معينة؛

- محاربة الفساد الداخلي وضمان وتحقيق النزاهة والاستقامة لكافة العاملين في الشركة، والعمل على تقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن باستخدام نظام الرقابة الداخلية؛

- ضمان عدم قيام مجلس الإدارة بسوء استخدام السلطات المخولة إليه للإضرار بمصالح المساهمين أو أي من الأطراف التي لها علاقة بالشركة كالموردين، حملة السندات، المقرضين، العملاء؛

3.5.1 أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للمجتمع : وتتمثل فيما يلي⁽¹³⁾؛

- تشجيع الاستثمار والتنمية المستدامة؛

- بناء علاقات تتمتع بالشفافية بين أصحاب الأعمال والدولة؛

- تشجيع على العمل بكفاءة وزيادة الإنتاجية والابتكار؛

- تحقيق الرفاهية لأفراد المجتمع من خلال توفير مناصب العمل؛

6.1 مبادئ حوكمة الشركات (مبادئ منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي)

تهدف مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى مساعدة الدول الأعضاء والغير أعضاء في المنظمة، من خلال جهودها المبذولة لتقويم وتحسين الإطار القانوني والمؤسسي والتشريعي لإدارة الشركات فيها؛ وهي أيضا تقدم المشورة والاقتراحات للبورصات والمستثمرين والشركات والأطراف الأخرى التي تشترك في عملية تطوير مبادئ حوكمة الشركات، حيث قامت المنظمة بوضع خمسة مبادئ سنة 1999، كان المقصود منها أساسا التعرض لمشكل الملكية الفردية والرقابة داخل الشركات، أي ضمان قدرة حملة الأسهم على مساءلة الإدارة⁽¹⁴⁾، وتتمثل هذه المبادئ في:

- حقوق المساهمين

ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين⁽¹⁵⁾؛

- تشمل الحقوق الأساسية للمساهمين على ما يلي: تأمين أساليب تسجيل الملكية، نقل أو تحويل ملكية الأسهم، الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة، المشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين، انتخاب أعضاء مجلس الإدارة، الحصول على حصص من أرباح الشركة؛

- للمساهمين الحق في المشاركة والحصول على معلومات كافية عن القرارات المتعلقة بالتغيرات الأساسية في الشركة ومن بينها: التعديلات في النظام الأساسي أو في غيرها من الوثائق الأساسية للشركة، طرح أسهم إضافية، أية تعاملات مالية غير عادية قد تسفر عن بيع الشركة؛

- ينبغي أن تتاح للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين، كما ينبغي إحاطتهم علما بالقواعد التي تحكم اجتماعات المساهمين ومن بينها قواعد التصويت؛

- يتعين تزويد المساهمين بالمعلومات الكافية في التوقيت المناسب بشأن تواريخ وأماكن وجدول أعمال الاجتماعات العامة؛

- يجب إتاحة الفرصة للمساهمين لتوجيه الأسئلة إلى مجلس الإدارة وإضافة موضوعات إلى جداول أعمال الاجتماعات العامة، على أن توضع حدود معقولة لذلك؛

- ينبغي أن يتمكن المساهمون من التصويت بصفة شخصية أو بالإنابة، كما يجب أن يعطى نفس الوزن للأصوات المختلفة، سواء كانت حضورية أو بالإنابة؛

- ينبغي السماح لأسواق الرقابة على الشركات بالعمل على نحو فعال و يتسم بالشفافية؛

- المعاملة المتكافئة للمساهمين

ينص المبدأ الثاني على أنه يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين كصغار المساهمين والمساهمين الأجانب، كما ينبغي أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين في الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم بحيث⁽¹⁶⁾؛

- يجب أن يعامل المساهمون المنتمون إلى نفس الفئة معاملة متكافئة؛

- يجب منع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح أو الشفافية؛

- ينبغي أن يتم التصويت بواسطة الأمانة أو المفوضين بطريقة متفق عليها مع أصحاب الأسهم؛

- ينبغي أن تكفل العمليات والإجراءات المتصلة بالاجتماعات العامة للمساهمين المعاملة المتكافئة لكافة المساهمين؛

- ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات أو مسائل تمس بمصالح الشركة؛

- دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات

ينص المبدأ الثالث على أنه ينبغي في إطار حوكمة الشركات الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح كما يرسبها القانون، وأن يتم تشجيع العمل على التعاون بين الشركات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق ديمومة المشاريع القائمة على أسس مالية سليمة، وذلك من خلال⁽¹⁷⁾؛

- العمل في إطار حوكمة الشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون؛

- أن يحمي القانون حقوق أصحاب المصالح من خلال الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم؛

- أن يسمح بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح في تحسين مستويات الأداء؛

- حينما يشارك أصحاب المصالح في عملية حوكمة الشركة يجب أن تكفل لهم فرصة الحصول على المعلومات المتصلة بذلك؛

- الإفصاح والشفافية

ينص هذا المبدأ على ضرورة الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب بشأن كافة المسائل المتعلقة بنشاط الشركة، ومن بينها الوضع المالي للشركة، الأداء، الملكية وأسلوب ممارسة السلطة فيها من خلال⁽¹⁸⁾؛

- وجوب أن يشمل الإفصاح على: النتائج المالية والتشغيلية للشركة، أهداف الشركة، عوامل المخاطرة المنتظرة، المرتبات والمزايا الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، المسائل المادية المتعلقة بالعاملين وبغيرهم من أصحاب المصالح؛

- ينبغي إعداد ومراجعة المعلومات وكذا الإفصاح عنها بأسلوب يتفق مع معايير الجودة المحاسبية والمالية؛

- يجب القيام بعملية مراجعة سنوية عن طريق مراجع خارجي مستقل، للتأكد من مدى مصداقية وشفافية القوائم المالية وهل تعبر بصدق عن وضعيت الشركة؛

- يجب أن تكفل قنوات توزيع المعلومات إمكانية حصول مستخدمي هذه المعلومات في الوقت المناسب و بالتكلفة المناسبة؛

- مسؤوليات مجلس الإدارة

ينص هذا المبدأ على أنه يجب أن يتيح إطار حوكمة الشركات الخطوط الإستراتيجية لتوجيه الشركات وأن يتم التكفل بالمتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وأن تضمن مسائلة مجلس الإدارة من قبل الشركة و المساهمين بحيث يجب أن⁽¹⁹⁾؛

- يضطلع مجلس الإدارة بمجموعة من الوظائف الأساسية مثل: مراجعة و توجيه إستراتيجية الشركة، اختيار المسؤولين التنفيذيين وتقرير المرتبات والمزايا الممنوحة لهم، الإشراف على عملية الإفصاح والاتصالات، ضمان سلامة التقارير المالية والمحاسبية للشركة؛

- يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توفير كامل للمعلومات، وسلامة القواعد المطبقة لتحقيق مصالح الشركة؛

- يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية وأن يأخذ بعين الاعتبار كافة اهتمامات أصحاب المصالح في الشركة؛

- يعمل مجلس الإدارة على تحقيق المعاملة المتكافئة بين جميع المساهمين حينما تكون هناك آراء متباينة بينهم؛

- يتمكن مجلس الإدارة من ممارسة التقييم الموضوعي لشؤون الشركة، وأن يجري ذلك بصفة خاصة على نحو مستقل عن الإدارة التنفيذية؛

حينما حل موعد مراجعة تلك المبادئ سنة 2004، قدم ممثلوا القطاع الخاص من خارج المنظمة (مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE) رأيهم فيها، وأدركت المنظمة ضرورة إضافة مبدئين أساسيين لهما أهمية كبرى بالنسبة للأسواق الناشئة هما⁽²⁰⁾؛

- إطار فعال للأسواق

رغم أن الأسواق الناجحة تبنى أساسا على حرية الملكية وحرية تداولها، إلا أن هذه الأسواق تحتاج إلى قواعد مناسبة ووسائل لتمارس عملها. ذلك أنه دون وجود هيئات رقابية بالسوق تصبح الأعمال مثل نادي قمار رأسمالي، حيث يصبح الاستثمار مجرد مقامرة، أي رهان على أن الأشخاص سيوفون بعهودهم، ورهان على أن الشركات ستقول الحق، ورهان على أن الموظفين سيحصلون على أجورهم وأن الديون سيتم تسديدها.

- حماية حقوق صغار المساهمين (أقلية حملة الأسهم)

عادة ما يكون لحملة الأسهم الذين يمثلون الأغلبية سلطة أكبر على المديرين، ويستخدمون هذه السلطة لتحقيق مصالحهم الخاصة بما يضر بالشركة وبالأقلية من حملة الأسهم، وقد يستغلون صغار المساهمين بإجراء معاملات بينية أو بأية وسائل أخرى، ومن ثم كان لا بد من حل هذه المشاكل ذات الصلة بتضارب المصالح حتى يمكن جذب مستثمرين جدد وتحقيق النمو بشكل مستدام.

2. الإطار النظري للمراجعة الداخلية

1.2 التطور التاريخي للمراجعة الداخلية

في عام 1941 تم نشر كتاب عن المراجعة الداخلية بعنوان المراجعة الداخلية الحديثة Modern Internal Auditing، كما تم تأسيس معهد المراجعين الداخليين Institute of Internal Auditors (IIA) بالولايات المتحدة الأمريكية، ويعتبر هذين الحدثين بمثابة علامة على نشأة المراجعة الداخلية كمهنة، وقد تزايد عدد أعضاء معهد المراجعين الداخليين من 24 عضو في عام 1941 إلى ما يزيد عن 40000 عضو في مختلف دول العالم⁽²¹⁾.

عام 1947 تم إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات المراجعة الداخلية، وفي عام 1957 تم إصدار أول قائمة معدلة للمراجعة الداخلية. كما تم في عام 1964 اعتماد دليل لتعريف المراجعة الداخلية، وقد قام المعهد ببذل جهود فعالة على صعيد التطور المهني للمراجعة الداخلية، حيث قام بتشكيل لجان عام 1974 لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية، والتي انتهت من أعمالها وقدمت تقريرا بنتائج دراستها عام 1977، وتم التصديق النهائي على هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع والثلاثين عام 1978 في مدينة سان فرانسيسكو⁽²²⁾ (San Francisco).

لقد اقتصرَت المراجعة الداخلية في بادئ الأمر على مراجعة الحسابات للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية وتصحيح الأخطاء، ومع تطور الشركات أصبح من الضروري تطوير المراجعة الداخلية وتوسيع نطاق عملها، فقد أصبحت تستخدم كأداة لتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية وإمداد الإدارة بالمعلومات، وبهذا أصبحت المراجعة الداخلية أداة لتبادل المعلومات والاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا⁽²³⁾.

وقد أشار كل من Dana و Larry إلى أن تطور الميثاق الأخلاقي لمهنة المراجعة الداخلية أصبحت عاملاً أساسياً في دعم حوكمة الشركات، حيث أصبحت هذه الوظيفة بتطورها تخدم أطرافاً يمارسون دوراً هاماً في حوكمة الشركات، وكذلك تضيف قيمة لهم عن طريق التأكد من رسم الأهداف الاستراتيجية للشركات بطريقة تحقق مصالح جميع الأطراف و بأساليب نزيهة⁽²⁴⁾.

2.2 تعريف المراجعة الداخلية

لقد تعددت تعريفات المراجعة الداخلية بين المعاهد العلمية والمتخصصين في مجال المراجعة والتي نذكر منها:

- تعريف معهد المراجعين الداخليين الأمريكيين : IIA

«المراجعة الداخلية هي نشاط تأكيد استشاري وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها، وهو يساعد الشركة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين عمليات إدارة الخطر، الرقابة والتحكم (GOUVERNANCE)»⁽²⁵⁾.

- تعريف المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية : IFACI

«المراجعة الداخلية في الشركة، وظيفة مسئولة عن مراجعة دورية للوسائل (الإمكانات) الموجودة تحت تصرف الإدارة والمديرين على جميع المستويات، من أجل إدارة ومراقبة الشركة. هذه الوظيفة تؤمن من طرف مصلحة تابعة للإدارة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى، ومن أهدافها الرئيسية في إطار المراجعة الدورية التحقق من أن الإجراءات تشمل ضمانات كافية، المعلومات صحيحة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة والهيكل واضحة ومناسبة»⁽²⁶⁾.

« المراجعة الداخلية هي وظيفة إدارية تابعة لإدارة الشركة، تعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة، أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى»⁽²⁷⁾.

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف المراجعة الداخلية على أنها المراجعة الداخلية نشاط مستقل للتقييم داخل الشركة، يعمل على مراجعة النواحي المحاسبية والمالية والأعمال الأخرى، وذلك لخدمة إدارة ومجلس إدارة الشركة.

3.2 أنواع المراجعة الداخلية

هناك أنواع للمراجعة الداخلية نذكر منها:

1.3.2 المراجعة المالية Financial Audit

هذا النوع من المراجعة يشمل إجراء فحص شامل لسجلات وتقارير الإدارة المالية، وذلك من أجل التحقق من أن الأصول والخصوم مسجلة بطريقة صحيحة في الميزانية، وأن جميع الأرباح والخسائر تم تقييمها بشكل سليم. كما تشمل التأكد من سلامة المركز المالي للشركة وفحص التحليل المالي للتدفقات النقدية، وأنتسجيل المعاملات المالية يتم وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً⁽²⁸⁾.

2.3.2 المراجعة التشغيلية (مراجعة العمليات) Operational Audit

تتضمن مراجعة العمليات إجراء فحص شامل للإدارة التشغيلية وإجراءات وضوابط الرقابة الداخلية، وجودة تنفيذ المسؤوليات المرتبطة بوظائف الشركة، مع التركيز على أموال وموارد الشركة تستخدم بشكل كفاء وفعال. وتشمل المراجعة التشغيلية دراسة المسائل المتعلقة بما يلي⁽²⁹⁾:

- التأكد من مدى ملائمة النظم الإدارية والرقابية والممارسات التي تهدف إلى السيطرة والمحافظة على الأصول؛

- التأكد من سلامة استخدام أموال وموارد الشركة بشكل كفاء وفعال؛

- التأكد من مدى كفاية وفعالية الأنشطة والبرامج والعمليات التشغيلية بالشركة؛

3.3.2 مراجعة نظم المعلومات Information Systems Audit

هذه المراجعة تشمل ما إذا كانت نظم المعلومات توفر القدر الكافي لحماية أصول الشركة، والحفاظ على سلامة وأمن البيانات والنظم، والقدرة على ضبطها وتصحيحها في الوقت المناسب. وتشمل مراجعة نظام المعلومات ما يلي⁽³⁰⁾:

- فحص النظم القائمة أو الجديدة قبل التنفيذ وبعده، وذلك لضمان أمنها وأنها تلبي احتياجات المستخدمين؛

- فحص نوعية التكنولوجيا لضمان فعالية الرقابة الداخلية التي تم وضعها؛

4.3.2 مراجعة الالتزام Compliance Audit

تتضمن هذه المراجعة إجراء فحص لمختلف البرامج والسياسات والقوانين والأنظمة والعقود التي يجب الالتزام بها واتباعها من أجل الحفاظ على المبادئ التوجيهية المقررة في الشركة، ويترتب على مراجعة الالتزام ما يلي⁽³¹⁾:

- جمع المعلومات عن القوانين والأنظمة وغيرها من متطلبات الالتزام؛

- فهم حدود المراجعة في الكشف عن الأعمال غير القانونية وسوء المعاملة؛

- تقييم المخاطر التي يمكن أن تحدث جراء الأعمال غير القانونية؛

- على المراجع تصميم وأداء إجراءات لتقييم المخاطر التي من شأنها أن تكشف عن الأعمال غير القانونية؛

5.3.2 مراجعة الأداء Performance Audit

تتضمن هذه المراجعة فحص ما إذا كانت الشركة تستعمل الموارد المتاحة لديها بطريقة أكثر كفاءة وفعالية اقتصادية، تمكنها من تحقيق رسالتها وأهدافها. ويشمل ذلك النظر في مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية، وأن العمليات أو البرامج يجري تنفيذها وفقا للأهداف والخطط المسطرة في برنامج المراجعة⁽³²⁾.

6.3.2 مراجعة الإدارة Management Audit

الفرض من هذه المراجعة هو فحص وتقييم الأعمال والمسائل الإدارية، فالنتائج المتوقعة من هذه المراجعة هي إبداء الرأي في القضايا الإستراتيجية وإعطاء الحلول والتوصيات⁽³³⁾.

4.2 الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية

تقدم المراجعة الداخلية العديد من الخدمات أهمها⁽³⁴⁾؛

- خدمات وقائية؛ وهي عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي يضعها المراجع الداخلي في الشركة لتحقيق الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة أو الاختلاس أو الهدر، وحماية السياسات المختلفة في الشركة من تحريفها أو تغييرها دون مبرر؛

- خدمات تقييمية؛ وتتمثل في السياسات والإجراءات التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال قياس وتقييم مدى فعالية الرقابة الداخلية المطبقة داخل الشركة، وقد يستخدم المراجع الداخلي نفس الأدوات التي يستخدمها المراجع الخارجي بالتعاون معاً بما في ذلك من تفسير لمهمة كل منهما؛

- خدمات إنشائية؛ وتتمثل في دور المراجعة الداخلية في مساعدة إدارة الشركة على توفير البيانات والمعلومات اللازمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعية داخل الشركة سواء كانت هذه الأنظمة إدارية أو مالية؛

- خدمات علاجية؛ وتتمثل في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال تصحيح الأخطاء التي يكتشفها أو التوصيات التي قد يتضمنها تقرير مراجعته والخاصة بإصلاح وعلاج أوجه القصور في مختلف نظم الشركة؛

5.2 أهداف المراجعة الداخلية

تسعى المراجعة الداخلية لتحقيق الأهداف التالية⁽³⁵⁾؛

- التأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات حتى يتم الاعتماد عليها كأساس سليم لرسم السياسات؛

- المحافظة على أموال الشركة وموجوداتها من أي ضياع أو اختلاس أو تلاعب أو سوء استعمال؛

- إطلاع الهيئات المسؤولة بالشركة عن مدى مساهمة التطبيق العملي للخطط والسياسات المرسومة لتحقيق الأهداف المرجوة؛
- التأكد من مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية ونزاهتها، وكذلك الوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتصنيف هذه المعلومات؛
- مراجعة النظم الموضوعية في الشركة للتأكد من الالتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين واللوائح التي يكون لها تأثير جوهري على العمليات والتقارير؛
- مراجعة وسائل الحفاظ على الأصول، والتحقق من وجود تلك الأصول كلما كان ذلك ممكناً؛
- مراجعة العمليات أو البرامج للتأكد من أن النتائج تتماشى مع الأهداف الموضوعية، وما إذا كانت العمليات أو البرامج تنفذ كما هو مخطط لها؛

3. تطور دور المراجعة الداخلية في ظل الاهتمام حوكمة الشركات

1.3 تقارير حوكمة الشركات وانعكاساتها على إدارة المراجعة الداخلية

1.1.3 المراجعة الداخلية وتقرير لجنة Blue Ribbon

اقترحت لجنة Blue Ribbon في الولايات المتحدة عام 1999 دوراً أكبر لإدارة المراجعة الداخلية في مساعدة لجنة المراجعة على إعداد وتقييم التقرير المالي للشركة وتقديم الدعم اللازم لها من خلال⁽³⁶⁾؛

- المساعدة العامة؛

- تسهيل تدفق المعلومات إلى لجنة المراجعة، بحيث يجب أن يتضمن تدفق المعلومات تحليل شامل للمخاطر وضوابط الرقابة الداخلية ونزاهة التقرير المالي؛
- أداء مشروعات أو فحوصات خاصة تطلب من لجنة المراجعة مثل : المخاطر الناشئة أو إحداث تطورات في التقارير؛

- المساعدة في التقرير المالي :

- تدعيم لجنة المراجعة عما إذ كانت قد استوفت أهدافها في إعداد التقرير الداخلي للشركة؛

- تدعيم لجنة المراجعة في تقييمها للتقرير المالي متضمنا ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المستخدمة هي الأكثر ملائمة أم لا؛

- توفير معلومات وأبعاد نظر عميقة إلى لجنة المراجعة عن طريق توضيح مواطن قوة الرقابة الداخلية على عملية التقرير الربع سنوية، بالإضافة إلى مصداقية المعلومات المقدمة في التقرير؛

- المساعدة في تقييم المخاطر :

- تقييم فعالية عمليات إدارة المخاطر، فكثير من الشركات وقعت في مشاكل لأنها لم تقوم بمتابعة المخاطر المرتبطة بالوظائف المساعدة أو التابعة للشركة؛

- توفير تقييمات مستقلة للمخاطر، حيث يقوم المراجعون الداخليون بتقييم المخاطر كجزء رئيسي من أنشطتهم اليومية، هذه التقييمات يجب تقاسمها مع لجنة المراجعة؛

- توفير المعلومات إلى لجنة المراجعة لتسهيل متابعتها للمخاطر المالية ومخاطر الأعمال الرئيسية، التي تتباين وتختلف بين أنشطة الشركة؛

2.1.3 المراجعة الداخلية وتقرير كنج الثاني king II

يعطي تقرير " كنج الثاني " king II بجنوب إفريقيا عام 2002 دورا أساسيا لوظيفة المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات من خلال⁽³⁷⁾؛

- يعتبر نشاط المراجعة الداخلية بمثابة تأكيد مستقل وموضوعي استشاري لإضافة قيمة وتحسين تطبيق عملية الحوكمة بالشركة، حيث تساعد المراجعة الداخلية الشركة في تحقيق أهدافها بإيجاد ثقافة واتجاه منظم وملتزم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر بالشركة والرقابة؛

- ينبغي وجود وظيفة فعالة للمراجعة الداخلية تحظى باحترام وتقدير وتعاون كل من مجلس الإدارة والإدارة العليا، وعندما يقرر مجلس الإدارة وفقا لتقديره الخاص عدم إنشاء وظيفة

المراجعة الداخلية، فإنه يجب الإفصاح عن كل ذلك في التقرير السنوي للشركة، مع إيضاح
كيفية التأكد من فعالية الرقابة الداخلية؛

- يجب تحديد سلطة وغرض ومسؤولية المراجعة الداخلية رسمياً، وذلك بما يتماشى مع
توصيات معهد المراجعين الداخليين فيما يخص ميثاق المراجعة الداخلية المعتمد من مجلس
الإدارة؛

- يجب على المراجع الداخلي حضور جميع اجتماعات لجنة المراجعة؛

- يتم تعيين وعزل رئيس إدارة المراجعة الداخلية بالاتفاق مع لجنة المراجعة؛

- يجب أن تنسق وظيفة المراجعة الداخلية مع الوظائف الأخرى التي تقدم تأكيدات لعمليات
الشركة سواء داخليا أو خارجيا لضمان تغطية صحيحة للرقابة المالية والرقابة التشغيلية،
ولتحجيم ازدواجية الجهود؛

3.1.3 المراجعة الداخلية وانعكاسات قانون ساربانيس أوكسلي sarbanes-oxley

سن قانون "ساربانيس أوكسلي" sarbanes-oxley في عام 2002 من قبل الكونجرس الأمريكي،
حيث يشرح هذا القانون بدقة ووضوح الكيفية التي يعمل من خلالها المراجعون الداخليون
بشكل متكامل في مساعدة الشركة على تطبيق هذا القانون، فقد تطلعت العديد من
الشركات إلى ضرورة الاستعانة بإدارة المراجعة الداخلية لمساعدتهم في تسهيل التقييم الذاتي
للمراقبة Control Self-Assessment عن طريق تدريب الأفراد العاملين لمشاركتهم في تحديد
أفضل طريقة لتوثيق ضوابط الرقابة الداخلية، حيث يعتبر مدير إدارة المراجعة الداخلية
أحد المديرين المشتركين في العملية الخاصة بتوثيق واختبار ضوابط الرقابة الداخلية
للتأكد من أن الشركة ملتزمة بمتطلبات القسم 404 (التقرير العام للرقابة الداخلية) من
قانون ساربانيس أوكسلي⁽³⁸⁾.

2.3 تطور معايير المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية أحد أهم آليات الرقابة المساعدة على تطبيق حوكمة الشركات،
لذا كان من الضروري تطوير دورها والوظائف التي تؤديها، من خلال تطوير معاييرها في ظل
متطلبات حوكمة الشركات، وتنفيذا لهذا الأمر أصدر معهد المراجعين الداخليين IIA معايير
حديثه للمراجعة الداخلية في مجموعتين هما؛

1.2.3 معايير الصفات Trail Standards

وهي عبارة عن مجموعة مكونة من أربعة معايير رئيسية صادرة عن معهد المراجعين الداخليين، والتي تتناول سمات و خصائص الشركات والأفراد الذين يؤدون أنشطة المراجعة الداخلية فيها وتتكون من⁽³⁹⁾؛

- **المعيار رقم 1000 الأهداف، الصلاحية والمسؤولية**: يجب تحديد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية بوثيقة تنسجم مع المعايير، وموافق عليها من مجلس الإدارة؛

- **المعيار رقم 1100 الاستقلالية والموضوعية**: على نشاط المراجع الداخلية أن يكون مستقلاً، و على المراجعين الداخليين أن يتسموا بالموضوعية أثناء تأدية عملهم؛

- **المعيار رقم 1200 البراعة وبذل العناية المهنية**: يجب تنفيذ أعمال المراجعة الداخلية ببراعة وعناية مهنية؛

- **المعيار رقم 1300 الرقابة النوعية وبرامج التحسين**: على مدير المراجعة الداخلية أن يضع برنامجاً للرقابة النوعية، وبرنامجاً للتحسين، والذي يغطي جميع أعمال المراجعة الداخلية، ويراقب فاعليتها بشكل مستمر، ويجب أن يصمم هذا البرنامج لمساعدة نشاط المراجعة الداخلية لإضافة قيمة للشركة، وتحسين عملياتها، ويوفر تأكيد بأن نشاط المراجعة الداخلية منسجم مع المعايير وأخلاقيات المهنة؛

2.2.3 معايير الأداء Performance Standards

وهي عبارة عن سبعة معايير رئيسية صادرة من معهد المراجعين الداخليين والتي تصف أنشطة المراجعة الداخلية، والمعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة وهي⁽⁴⁰⁾؛

- **المعيار رقم 2000 إدارة نشاط المراجعة الداخلية**: على مدير المراجعة الداخلية إدارة نشاط المراجعة الداخلية بفعالية، للتأكد من أنه يضيف قيمة للشركة؛

- **المعيار رقم 2100 طبيعة عمل المراجعة الداخلية**: يقوم نشاط المراجعة الداخلية بتقييم والمساهمة في تحسين أنظمة إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والحوكمة؛

- **المعيار رقم 2200 التخطيط لمهمة العمل**: على المراجعين الداخليين وضع وتكوين خطة لكل مهمة؛

- المعيار رقم 2300 تنفيذ المهمة: يجب على المراجعين الداخليين تعريف، تحليل، تقييم وتدوين المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة؛
- المعيار رقم 2400 توصيل النتائج: على المراجعين الداخليين إيصال نتائج المهمة مباشرة؛
- المعيار رقم 2500 متابعة التقدم: على مدير قسم المراجعة الداخلية وضع والمحافظة على نظام لمراقبة ومتابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة؛
- المعيار رقم 2600 قبول الإدارة للمخاطر: عندما يعتقد مدير قسم المراجعة الداخلية أن الإدارة قد قبلت مستوى من المخاطر غير مقبول، عليه مناقشة الأمر مع الإدارة التنفيذية، وإذا لم يتم حل هذه المسائل المتعلقة بالمخاطر، فإنه على مدير المراجعة الداخلية التقرير عن ذلك لمجلس الإدارة لإيجاد الحل؛

3.3 الدور الجديد للمراجعة الداخلية

- يتمثل الدور الجديد للمراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات فيما يلي⁽⁴¹⁾ :
- وجود وظيفة مراجعة داخلية فاعلة يرفع من مستوى ثقة المستثمرين بقدرة الشركة على تحقيق الأهداف التي تخطط للوصول إليها؛
- تعزز المراجعة الداخلية من زيادة قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة الشركة؛
- يقوم المراجعون الداخليون عن طريق الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية والعدالة، من خلال ضمان دقة ونزاهة التقارير المالية التي ينشرها مجلس الإدارة؛
- تقوم وظيفة المراجعة الداخلية ضمن مهام عملها بالتحقق من وجود نظام رقابة داخلية فعال من ناحية التصميم ومن الناحية العملية، مما يجعل إدارة الشركة أكثر قدرة على تحقيق أهدافها ولديها قائمة بالمخاطر التي تعمل على إدارتها؛
- بما أن حوكمة الشركات تعنى برعاية المصالح الخاصة بما يسمى بالمنتفعين stakeholders في الشركة، فإن إدارة المراجعة الداخلية الفعالة تساهم في رعاية المصالح طالما أنها تعمل على مساندة الأنشطة المختلفة في الشركة على تحقيق أهدافها؛

- تعمل إدارة المراجعة الداخلية بالتعاون مع مجلس الإدارة ولجنة المراجعة على ضمان عمل أقسام الشركة بما يخدم مصالح حملة الأسهم وأصحاب المصالح، والذين ليس لهم اطلاع مباشر على سير العمل بالشركة وإدارة المخاطر التي تلامس مصالحهم؛

4.3 أثر تطور دور المراجعة الداخلية في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركة

1.4.3 تعظيم القيمة للعملاء

يضع هذا الدور المراجع الداخلي أمام تحد يتمثل في سعيه لاكتساب مهارات جديدة تساهم في التطور في مختلف مجالات العمل بالشركة، ليس هذا فحسب بل تطوير آليات تنفيذ مهامه بما يدعم جهود الشركة في تعظيم القيمة أو المنفعة المتحققة للعميل، في إطار تغيير النظرة إليه من مجرد مستهلك لمنتجات وخدمات الشركة إلى شريك في عملية الحوكمة، وطالما أن فاعلية تنفيذ قواعد الحوكمة تتوقف على كفاءة الرقابة الداخلية للشركة، فهنا يتضح بعد آخر لدور المراجع الداخلي في زيادة القيمة المتحققة للعميل، من خلال سعيه إلى التقييم الفعال للنظم الرقابية، وتقديم التوصيات الكفيلة برفع مستوى جودتها⁽⁴²⁾.

2.4.3 تعظيم القيمة للمساهمين

ينوب مجلس الإدارة عن المساهمين في إدارة أموالهم، وهذا يعني أن المجلس مسؤول بالوكالة عن الوفاء باحتياجات ومصالح المساهمين، والمتمثلة في ضرورة الإفصاح عن مدى فعاليته في إدارة ما أوكل إليه من مهام، حيث تمثل التقارير المالية التي يشرف مجلس الإدارة على إعدادها معياراً يتم على أساسه اتخاذ قرارات وسلوكيات من طرف المستثمرين الحاليين والمرتقبين، وهنا يتضح دور المراجعة الداخلية كعنصر فعال في ضمان دقة ونزاهة التقارير المالية وتعزيز قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة الشركة، وكذا مساهمتها بالتعاون مع الإدارات المسؤولة في الحد من المخاطر التي تتعرض لها الشركة، ومما يدعم الدور الذي يؤديه فريق المراجعة الداخلية وجوده في موقع الأحداث ليعايشها لحظة بلحظة بالشركة، حيث تساعده هذه الميزة على مراجعة القوائم المالية والتقارير عنها بشكل أكثر تفصيلاً من المراجع الخارجي، مما يضمن الاستخدام الأمثل لأصول الشركة، وحمايتها من الأخطار التي قد تنشأ نتيجة الغش أو عدم الالتزام بالقوانين والتعليمات والإجراءات المطبقة في الشركة⁽⁴³⁾.

3.4.3 تعظيم القيمة لأصحاب المصالح

يتمثل أصحاب المصالح في الموظفين والموردين والدائنين والاتحادات النقابية والمجتمع المحيط، الذين لهم مصالح فردية أو جماعية في نجاح الشركة واستمراريتها، فهي التي توفر فرص العمل وتدفع الضرائب وتقدم السلع والخدمات. فاستمرارية الشركة تمثل مصلحة مشتركة للمساهمين والأطراف الأخرى (أصحاب المصالح) المرتبطة والمتأثرة بنشاطها، ولا تتوقف استمرارية الشركة فقط على مدى كفاءة وفعالية عملياتها، بل أيضا على التحسين المستمر لتلك العمليات، وهنا يبرز دور المراجعة الداخلية حيث يمكنها من خلال التقييم الذاتي لنظم الرقابة الداخلية، ومساهمتها في إدارة المخاطر وتعزيز قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة الشركة والرفع من مستوى كفاءة وجودة عمليات الشركة وتعظيم ما يتولد عنها من قيمة أو منفعة لأصحاب المصالح⁽⁴⁴⁾.

5.3 إطار مقترح لتطوير فعالية المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات

يتأسس الإطار المقترح على فكرة إعادة هندسة وظيفة المراجعة الداخلية وضرورة النظر إليها من منظور شامل لتحديد الأنشطة المكونة لها، والتي تبدأ بالتخطيط ثم التنفيذ، فالاتصال ورفع التقارير إلى مجلس إدارة الشركة، وتنتهي بالمتابعة ومناقشة لجنة المراجعة التابعة لمجلس الإدارة⁽⁴⁵⁾.

1.5.3 التخطيط لعملية المراجعة الداخلية

تركز خطة المراجعة الداخلية تقليديا على مجال واحد من المخاطر وهي المخاطر المالية والمحاسبية، لذا يتم تصميم الاختبارات للبحث عن هذه الأخطاء، مما يؤثر سلبا على الأنشطة التي تخضع أعمالها للمراجعة لكونها مجرد تحري عن الأخطاء، ومن ثم ينظر للمراجعة الداخلية على أنها نشاط يثير القلق ويعطل الأداء ويؤثر سلبا على عمل مختلف الأنشطة الأخرى، حيث يتطلب تحليل وظيفة التخطيط لعملية المراجعة الداخلية النظر إليها من ثلاث زوايا مترابطة هي⁽⁴⁶⁾:

- نطاق التخطيط لعملية المراجعة الداخلية:

يجب أن تتأسس خطة المراجعة الداخلية على تقييم كافة مخاطر النشاط، فالسعي للتغلب على هذه المخاطر يولد قيمة أعلى للمساهمين وأصحاب المصالح، بحيث يجب تصميم الخطة بناء على تأثير هذه المخاطر على عملية تطبيق قواعد حوكمة الشركات.

- إجراءات وضع الخطة بما يضمن فاعليتها من خلال تجاوب المستويات الإدارية والتنفيذية مع الجهود المبذولة لتنفيذها؛

يجب تقييم المخاطر من خلال استطلاع آراء المستويات الإدارية المختلفة، كما يجب مراجعة استراتيجيات الشركة والخطط التفصيلية، بعد ذلك يتم حصر المخاطر وتصنيفها تبعاً لأهميتها، وتصميم إجراءات المراجعة المناسبة لكل نوع من المخاطر.

- تطوير خطة المراجعة الداخلية :

يجب على فريق المراجعة الداخلية أن يسعى دائماً لتطوير خطة المراجعة، فمثلاً إذا لاحظ الفريق زيادة في معدل الدوران الوظيفي بسبب الاستقالات، يجب أن يبحث عن حل للمخاطر المترتبة عن ذلك، نظراً لما يمكن أن تتحمله الشركة من تكاليف لتعيين وتدريب موظفين جدد، زيادة على ذلك فقدانها لخبرات مملّمة بطبيعة نشاط الشركة، واحتمال انتقالها لشركات منافسة، مما قد يؤثر على الميزة التنافسية التي تحققها الشركة. ويتمثل دور المراجعة الداخلية هنا في العمل مع خبراء الموارد البشرية في الشركة، لوضع الحلول الكفيلة بتخفيض معدل الدوران من خلال مراجعة أسس تقييم الأداء ونظام الحوافز المطبقة في الشركة ومدى تأثيرهما على هذا المعدل.

2.5.3 متطلبات تنفيذ خطة المراجعة الداخلية

يتم تنفيذ خطة المراجعة الداخلية وفقاً لأربعة متطلبات هي ⁽⁴⁷⁾ :

- الاعتماد على متخصصين

المراجع الداخلي ليس خبيراً بكل جوانب أنشطة الشركة، وعدم اعتماده على خبير متخصص عند مراجعته مجالاً ما خارج نطاق خبرته، يتطلب ضرورة سعيه لمعرفة طبيعة المجال والظروف المحيطة به معتمداً على القائمين بالتنفيذ، فحل هذه المشكلة يتطلب ضرورة الاعتماد على متخصصين في المجال المراد مراجعته، ففي المثال السابق الخاص بمراجعة مسببات زيادة معدل الدوران الوظيفي، فإن ضم خبير في الموارد البشرية لفريق المراجعة يساهم في التأكد من أن عملية المراجعة الداخلية تم تخطيطها وتنفيذها بطريقة جيدة، وأن النتائج المتحصل عنها وثيقة الصلة بالموضوع.

- إتباع مدخل العملية

على فريق المراجعة الداخلية إتباع مدخل العملية عند أداء عمله، من خلال تقييم مجموعة الأنشطة المكونة للعملية المراد مراجعتها، للتعرف على نقاط القوة التي يجب تنميتها ونقاط الضعف التي يجب التخلص منها في كل نشاط، بما يؤدي في النهاية إلى تحقيق المراد من تنفيذ العملية ككل، حيث يساعد هذا المدخل على تخفيض الوقت اللازم لإنجاز عملية المراجعة وتدعيم وتطوير تقرير المراجعة الداخلية وجعله أكثر قبولاً.

- إجراء تقييم ذاتي لمخاطر الرقابة الداخلية

يجب على فريق المراجعة الداخلية أن يسعى لإجراء تقييم ذاتي لمخاطر الرقابة الداخلية من خلال ورش عمل يشترك فيها أعضاء فريق المراجعة الداخلية مع المتخصصين في المجال الخاضع للرقابة، يكون هدفها تحديد مخاطر الرقابة الرئيسية فيه، وإيجاد حلول رقابية تقلل من تلك المخاطر.

- استخدام التقنيات الحديثة في المراجعة

من المعلوم أن استخدام التقنيات الحديثة لا يؤدي إلى دقة وسرعة الإنجاز فحسب، بل يساعد على رفع مستوى جودته، والمراجعة الداخلية كأى وظيفة يمكن تطويرها بالاعتماد على الأساليب التقنية الحديثة من خلال السعي للوصول لمعلومات عن أفضل التطبيقات ووضعها كهدف يجب تحقيقه، خاصة مع اتساع نطاق تبادل المعلومات عن أفضل التطبيقات في مختلف المجالات، وأتمتة عمليات المراجعة الداخلية التي تتم بواسطة كافة أعضاء الفريق مما يؤدي لتحسين كفاءتها وجودتها.

3.5.3 الاتصال ورفع التقارير إلى مجلس إدارة الشركة

تؤثر تقارير المراجعة الداخلية على العلاقة بين إدارات الشركة وفريق المراجعة الداخلية، فقد تؤدي إلى توتر هذه العلاقة نظراً لتركيزها على الأخطاء والجوانب السلبية للأداء، وهو ما يزيد من احتمال عدم تنفيذ هذه الإدارات لما يرد في تقارير المراجعة الداخلية من توصيات، وللتغلب على هذه المشكلة يجب⁽⁴⁸⁾؛

- أن تتضمن التقارير تعليقاً على الجوانب الإيجابية في العملية التي تمت مراجعتها، من خلال ذكر الجهود المبذولة من طرف إدارات الشركة في السهر على تطبيق قواعد الحوكمة، ومن ثم تكون أكثر قبولاً وتحفيزاً لتنفيذ ما ورد بها من توصيات؛

- يجب أن تكون التقارير معبرة باختصار ودقة عما يريد فريق المراجعة الداخلية توصيله للجهة التي تستلم التقرير؛

4.5.3 المتابعة ومناقشة التقارير مع لجنة المراجعة

لضمان استمرارية نجاح وظيفة المراجعة الداخلية كآلية لتفعيل حوكمة الشركات يجب أن تكون هناك مناقشة بين إدارة المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة عن طريق لجنة المراجعة، لتقييم أداء فريق إدارة المراجعة الداخلية من خلال مطالبتها بالإجابة عن مجموعة من الأسئلة منها على سبيل المثال⁽⁴⁹⁾؛

- هل حققت إدارة المراجعة الداخلية أهدافها من منظور مجلس الإدارة الممثل لحقوق المساهمين؟

- هل ساعدت إدارة المراجعة الداخلية على التحكم في المخاطر التي تعرضت لها الشركة؟

- هل كانت التوصيات التي قدمتها إدارة المراجعة الداخلية حول وضعيات الشركة ملائمة؟

- هل تتسم نتائج المراجعة الداخلية وتقاريرها المالية بالدقة؟

خلاصة :

يتمثل الدور التقليدي للمراجع الداخلي في التأكد من وجود نظام رقابة داخلية يعمل بكفاءة طوال الوقت، والسعي لكشف الغش والاحتيال، وذلك في إطار بذله للعناية الواجبة خلال أدائه لعمله. هذا الدور لم يعد كافيا في ظل الأزمات المالية وحالات الإفلاس التي شهدتها أكبر الشركات العالمية، والاهتمام المتزايد بحوكمة الشركات، وهو ما دفع الجمعيات والمعاهد المهنية للمراجعة الداخلية والباحثين والمراجعين الداخليين لتطوير وتوسيع دور ونطاق عمل المراجعة الداخلية بما يتلاءم مع متطلبات حوكمة الشركات، وفي بالاحتياجات المتزايدة للإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح.

نتائج الدراسة:

- ظهرت حوكمة الشركات نتيجة انفصال الملكية عن الإدارة وعجز نظرية الوكالة عن الرقابة على إدارات الشركات وحماية حقوق المساهمين وتعظيم مصالحهم، من خلال حالات الفشل والإفلاس التي شهدتها العديد من الشركات الكبرى في العالم؛

- تشير قواعد أو مبادئ حوكمة الشركات إلى مجموعة من الأطر الإدارية والمالية والقانونية التي تنظم العلاقة بين إدارة الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح، والتي تحدد كيفية توجيه الشركة ومراقبتها وتحسين أدائها؛

- يتوقف دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات على ضرورة توافر الفهم المشترك لدى المراجعين الداخليين والأطراف المستفيدة من حوكمة الشركة لكيفية جعل المراجعة الداخلية نشاطا يضيف قيمة للشركة ويحمي حقوقهم بها؛

- انطلاقا من كون المراجعة الداخلية أحد الآليات المهمة لتفعيل حوكمة الشركات، فقد تغير الدور التقليدي للمراجع الداخلي وتجاوز عملية تحديد مخاطر نظام الرقابة الداخلية ليصل إلى القيام بدور استشاري كبير لتطوير وتعديل مؤشرات تشغيل الأداء الرئيسية، وأصبح المراجع الداخلي مطالبا بأن يكون لديه عدد من المهارات الفنية لتساعده في فهم الخطط وأسس بناء البرامج وتؤهله للعمل على تقديم التوصيات اللازمة لخفض التكاليف مع المحافظة على نفس مستوى الجودة في الأداء؛

- تساهم المراجعة الداخلية في تحقيق مستوى كاف من الإفصاح، من خلال ضمان العدالة في وصول المعلومات الواردة في التقارير المالية أو أي معلومات إضافية إلى حملة الأسهم وأصحاب المصالح بالشركة لتزويدهم بما يساعدهم في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية المستقبلية؛

المراجع والإحالات:

- 1 Maurice BASLE, Evaluation des politiques et gouvernance a différents niveaux de gouvernement, économique de Bretagne, université de rennes, Rennes, n° 2, 2000, P. 17.
- 2 Houssem RACHDI, La Gouvernance Bancaire: un survey de littérature, Université El Manar, Tunis, P.03, date de consultation, 02/01/2009, 10h30 , <http://blog.b3b.ch/wp-content/uploads/la-gouvernance-bancaire-un-survey-de-litterature.pdf>
- 3 Alain BEITON, Antoine CAZORLA, Dictionnaire des science économiques, Armande Coline, Paris, 2^{ème} édition, 2007, P. 252.
- 4 Claude BOURQUI, Corporate Gouvernance, Revue de l'expert-comptable suisse, Genève, 2002, P.1125.
- 5 Karim BEN KHEDIRI, Gouvernance d'entreprise et couverture des risques financiers: étude empirique sur les entreprises françaises, Université de Poitiers, Poitiers, P.05. date de consultation, 05/01/2009, <http://www.iae.univ-poitiers.fr/affi2006/Com/066.pdf>.
- 6 Adrian CADBURY, Report of the financial aspects of corporate governance, Burgess Science Press, First published, London, December 1992, P.04. date de consultation 02/02/2009, 17h23, <http://www.cg.org.cn/theory/zlyz/cadbury.pdf>

7 سميحة فوزي، تقييم مبادئ حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية، ورقة عمل رقم (82)، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، القاهرة، أبريل 2003، ص 03.

8 خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 42.

9 شهيرة عبد الشهيد، قواعد إدارة الشركات تصبح سعيا دوليا: ماذا يمكن عمله في مصر؟، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، سبتمبر 2001، ص 05.

10 طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات: شركات قطاع عام وخاص ومصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 25.

- 11 عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية و الدولية المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 23.
- 12 المرجع السابق، ص 29.
- 13 مركز المشروعات الدولية الخاصة، حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة، غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن، أوت 2008، ص 06.
- 14 جون سوليفان وآخرون، حوكمة الشركات في القرن الواحد والعشرين، ترجمة سمير كرم، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، 2003، ص 145.
- 15 L'Organisation de Coopération et de développement Economique, Principe de Gouvernement D'entreprise de L'OCDE, Paris, 2004, PP.19-20.
- 16 جون سوليفان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 149.
- 17 طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 45.
- 18 جون سوليفان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 150.
- 19 Principe de Gouvernement D'entreprise de L'OCDE, Op.cit., PP.25-26.
- 20 حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة، مرجع سبق ذكره، ص 09.
- 21 أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 95.
- 22 خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التدقيق، دار الوراق للنشر و التوزيع، عمان، ط 1، 2006، ص 31. [بتصرف]
- 23 محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 186. [بتصرف]
- 24 Dana HERMANSON & Larny RITTENBERG, Internal Auditing and Organizational Governance, Research Opportunities in Internal Auditing, the Institute of Internal Auditors, Florida, 2003, P P. 58-59. date of consultation, 20/03/2009, 23h08. <http://www.theiia.org/download.cfm?file=1775>.
- 25 Eustache EBONDO, Audit Interne et Gouvernance d'Entreprise : Lectures Théoriques et Enjeux Pratiques,
- 26 Euromed- Marseille Ecole de Management, Marseille, P.02. date de consultation 25/03/2009, 17h50. http://cermat.iae.univ-tours.fr/IMG/pdf/Communication_Eustache_Ebondo_Wa_Mandzila.pdf.
- 27 Sourour AMMAR, Le Rôle de l'Auditeur Interne dans le Processus de Gouvernance de l'Entreprise à Travers l'Evaluation du Contrôle Interne, Institut des Hautes Etudes Commerciales de Sfax, Sfax, 2007, P.03. date of consultation, 26/03/2009. 21h36. http://cermat.iae.univ-tours.fr/IMG/pdf/Communication_S.AMMAR.pdf.
- 28 جمعة أحمد حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، عمان، ط 1، 2000، ص 61.
- 29 Rajkumar SADUKIA, Manual On Internal Auditing, P. 12. date of consultation, 28/03/2009, 11h10. www.carajukumarradukia.com/handbook/hbintaudit.doc.
- 30 Ibid., P.13.
- 31 Ibid., P. 19.
- 32 Rajkumar S.Adukia, Op.Cit., P. 20.
- 33 <http://www.sfsu.edu/~audit/Typesofaudits.html>, date of consultation 01/04/2009, 14h12.
- 34 <http://mansid.wordpress.com/types-of-internal-audit>, date of consultation 02/04/2009, 16h30.
- 35 محمد السيد سرايا، أصول المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص 128 - 129.
- 36 نور أحمد، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1992، ص 233.
- 37 أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 477 - 478.
- 38 طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 219 - 220.
- 39 المرجع السابق، ص 505 - 507.
- 40 خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 455 - 463. [بتصرف]
- 41 خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 466 - 487. [بتصرف]
- 42 سليمان الهتلان، حوكمة الشركات تدعم الاقتصاد الوطني.. والمراجعة الداخلية تحقق الأهداف، المجلة الالكترونية الاقتصادية، الرياض، العدد 5698، 2009، ص 03 - 04. [بتصرف]. للمزيد من الإطلاع أنظر: http://www.aleqt.com/2009/05/18/article_229937.htm
- 43 محمود يوسف الكاشف، نحو إطار متكامل لتطوير فاعلية المراجعة الداخلية كمنشآت مضيف للقيمة، مجلة كلية التجارة، المنصورة، 2007، ص 14. [بتصرف]
- 44 المرجع السابق، ص 15. [بتصرف]
- 45 محمود يوسف الكاشف، مرجع سبق ذكره، ص 16. [بتصرف]

- 46 المرجع السابق، ص 18. [بتصرفاً]
47 نفس المرجع و الصفحة سابقا
48 محمود يوسف الكاشف، مرجع سبق ذكره، ص 20 - 21. [بتصرفاً]
49 المرجع السابق، ص 22. [بتصرفاً]
50 المرجع السابق، ص 24. [بتصرفاً]