

دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات

The role of internal audit in activating corporate governance

أعمر عبد الحميد

جامعة الجلفة، الجزائر، amorhamid24@gmail.com

تاريخ القبول: 2023/05/19

تاريخ الاستلام: 2023/02/10

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مهام مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال التعرف على جوانب التدقيق الداخلي والأداء المالي، حيث يعتبر التدقيق الداخلي نوع من الرقابة الداخلية على العمليات التي تقوم بها المؤسسة ويساعدها على بلوغ أهدافها، وحوكمة الشركات باعتبارها تحل العديد من المشاكل التي تواجهها الشركات بشكل عام والمشاكل المالية بشكل خاص، ومن بينها فقدان الثقة والمصادقية في المعاملات المالية في شركات الوطنية.

ولقد توصلنا من خلال دراستنا إلى أن التدقيق الداخلي وظيفة ذات أهمية كبيرة ، وأداة من أدوات الإدارة تساعد في اتخاذ القرارات وتحسين الأداء المالي وحوكمة الشركات.

الكلمات المفتاحية: وظيفة التدقيق الداخلي، حوكمة المؤسسات، الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر الإفصاح والشفافية.

تصنيف JEL: H83 ، G32

Abstract:

This study aims to know the tasks of the contribution of internal audit in improving the financial performance in the economic institution, by identifying the aspects of internal audit and financial performance, where the internal audit is a kind of internal control over the operations carried out by the institution and helps it achieve its goals, and corporate governance as a solution Many problems faced by companies in general and financial problems in particular, including the loss of confidence and credibility in financial transactions in Wataniya companies.

Through our study, we concluded that internal audit is a function of great importance, and a management tool that helps in making decisions and improving financial performance and corporate governance.

Key Words : *the internal audit function, corporate governance, internal control, risk management, disclosure and transparency.*

JEL Classification: *H83 ، G32*

1. مقدمة:

لقد عرف العالم في الوقت الراهن تطورات كبيرة في مختلف المجالات والتي أثرت بدورها في توسيع المؤسسات الاقتصادية وكبر حجم أنشطتها وتعدد عملياتها ، وفي ظل هذه التغيرات أصبح تطوير و تحسين الأداء في المؤسسات أمرا لا بد منه ، لذلك أصبح موضوع حوكمة الشركات من الموضوعات الهامة ، التي تطبق سواء في الشركات الخاصة والعامة على حد سواء ، وازدادت أهميتها إثر حدوث الأزمات المالية المتكررة التي عانى منها الاقتصاد العالمي ، وتعرض بعض الشركات وانتشار الفساد المالي فيها ، مما أدى بالكثير من المساهمين إلى فقدان الثقة في الأسواق المالية ، ويرجع السبب إلى الإداريين القائمين على إدارة الشركات ، ومدققي الحسابات الذين لم يفصحوا عن القوائم المالية والمحاسبية التي تتضمنها الشركات المختلفة.

لقد أصبح التدقيق الداخلي من الضروريات التي تشغل الهيئات والمنظمات في الوقت الحالي ، أد أنه ومع التطور السريع في تكنولوجيا المعلومات وتوسيع نطاق العمليات وظهور مؤسسات كبيرة الحجم والتي تملك العديد من الفروع إلى عدم تمكن رؤساء المؤسسات من الإطلاع بشكل مباشر والإشراف على أعمال المؤسسة حتى كانوا بحاجة إلى بعض الممثلين المتفرغين للقيام بالرقابة على نشاط المؤسسة بالنيابة عنهم ، وبالأخص بعد السبع الإنهيارات المالية التي طالت مختلف المؤسسات والتي أدت إلى إفلاس العديد منها ، وجاء التدقيق الداخلي كونه وظيفته تقويم وفحص الأنظمة السياسية والمالية للمؤسسات ، مما أدى إلى إبراز أهميته في رسم سياسة مستقبلية فاعلة تسعى إلى تحقيق أهداف هيئات الحكم ، كما انه وجب عليهم تحديد الضوابط والمناهج التي يعتمد عليها لإظهار فاعليته لكشف التجاوزات عند تطبيق الأنظمة المالية والإدارية ، وإعطاء الحلول والاقتراحات التي من شأنها أن تؤدي إلى تحسين الأداء المالي والإداري للمؤسسات.

-إشكالية الدراسة:

من مجمل ما سبق يمكن طرح السؤال الجوهرى التالي:

إلى أي مدى يساهم التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية حوكمة الشركات؟

- الأسئلة الفرعية:

لمعالجة هذه الإشكالية ارتأينا تقسيمها إلى أسئلة فرعية كالآتي:

- ما مدلولية حوكمة الشركات وفيما تتمثل أهميتها ؟

- ما المقصود بالتدقيق الداخلي؟

- هل توجد علاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات؟

- فرضيات الدراسة:

- تتمثل حوكمة الشركات في إدارة شؤون الشركات ومراقبتها من أجل تحقيق أهداف الأطراف المرتبطة بها ، ولها أهمية اقتصادية وأخرى قانونية؛

- التدقيق الداخلي نشاط مستقل وموضوعي يقدم تأكيدات و خدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للشركة ؛

- توجد علاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الموضوع في كون التدقيق الداخلي يعتبر كأداة فعالة في المؤسسة لضمان حماية الأصول والاستخدام الأمثل للموارد ، وكذلك تقييم فاعلية جودة الأداء بمعرفة مدى تفاعل المؤسسة مع تطبيقها لمعايير

هذه الأخيرة، كما أنها تساهم في البقاء والاستمرارية وصنع قرارات صحيحة مبنية على معلومات ذات شفافية عالية.

- أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة لتحقيق جملة من الأهداف يمكن بلورتها في النقاط التالية:

- توضيح ماهية التدقيق الداخلي .

- إبراز حتمية تطبيق المؤسسة للتدقيق الداخلي إذا أرادت تحسين أدائها وضمان بقائها على الساحة الاقتصادية.

- التعرف على كيفية القيام بعملية التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية من الناحية النظرية والتطبيقية ، ومدى تحسين أدائها المالي.

- توضيح العوامل المؤثرة في الأداء المالي.

- منهج الدراسة:

قصد الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع والإجابة على إشكالية الدراسة واختبار صحة الفرضيات، اعتمدنا المزج بين المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، حيث تم استخدام المنهج الوصفي في المحورين الأول والثاني، بهدف توضيح المفاهيم الأساسية للتدقيق الداخلي، وكذا عرض أهم جوانب حوكمة الشركات، واستعنا بالمنهج التحليلي في إبراز العلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

2. الإطار النظري لحوكمة الشركات

حضي موضوع حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة باهتمام كبير، نتيجة حالات الفشل التي منيت بها كبريات الشركات، والتي لم تؤثر فقط في من لهم صلة مباشرة بالشركات المعنية ولكن أثرت على اقتصاد تلك الدول في مجملها، وهذا ما جعل العالم ينظر نظرة جديدة إلى مفهوم حوكمة الشركات. وسيتم التطرق في هذا المبحث إلى تقديم عام حول حوكمة الشركات من خلال مفهومها وجذورها وخصائصها وأهميتها وأهدافها.

1.2 مفهوم حوكمة الشركات

يرى البعض من وجهة النظر القانونية أن مفهوم حوكمة الشركات يمثل العلاقة التعاقدية بين مختلف الأطراف، في حين يراه آخرون من وجهة النظر المحاسبية أنه تتمثل في التركيز على كيفية تعظيم الربحية وقيمة الشركة في الآجال الطويل، كما ينظر إليه آخرون من وجهة الأخلاقية باعتباره يشير إلى حماية حقوق مساهمي الأقلية، وقد أدى تنوع الباحثين واختلاف اهتماماتهم وتخصصاتهم العلمية إلى ظهور مفاهيم متنوعة لحوكمة الشركات.

يعتبر لفظ الحوكمة مستحدثا في قاموس اللغة العربية، فهو لفظ مستمد من مصطلح "الحكومة" وهو ما يعني الانضباط والسيطرة والحكم بكل ما تعنيه معاني الكلمة، و عليه يتضمن لفظ الحوكمة العديد من الجوانب منها: "الحكمة" وما تقتضيه من التوجيه الإرشاد، و "الحكم" وما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط إلى خبرات والقيود التي تتحكم في السلوك، و "الاحتكام" و ما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية و تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة، و "التحاكم" طلبا للعدالة خاصة عند انحراف سلطة الإدارة وتلاعيا بمصالح المساهمين. (عبد الصمد وحسين، الصفحات 3-4)

أما اصطلاحاً فال يوجد تعريف موحد لمصطلح Governance Corporate متفق عليه بين كافة الاقتصاديين، المحللين، الأكاديميين والقانونيين، ويرجع ذلك إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات (سليمان،، 2008، صفحة 14).

وهذا الاختلاف انسحب على الترجمة العربية حيث أطلق عليها عدة تسميات مثل: حوكمة الشركات الإدارة الرشيدة، الإدارة الحكيمة، الإجراءات الحاكمة، حكم الشركات، حكمانية الشركات، بالإضافة إلى عدد من البدائل مثل: أسلوب ممارسة سلطة الإدارة بالشركة، أسلوب الإدارة المثلى، القواعد الحاكمة للشركات، الإدارة النزيمية وغيرها، وفيما يلي أهم المفاهيم المرادفة لحوكمة الشركات كما وردت في بعض الدراسات :

- أنها مرادف لمفهوم "الإجراءات الحاكمة" بالشركات لضمان تحقيق التوازن في حقوق أصحاب المصالح المتعارضة (قباجة، 2008، صفحة 33)

-أنها بديل لمفهوم "التحكم في المنشأة" لأغراض إحكام الرقابة على مديري منظمات الأعمال من قبل مقدمي الأموال لضمان عدم قيام إدارة هذه المؤسسات باستغلال أموالها ذاتياً أو باستثمارها في مشروعات غير رشيدة (قباجة، 2008، صفحة 33).

- عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD الحوكمة بأنها: النظام الذي يتم من خلاله توجيه وإدارة شركات الأعمال، ويحدد الحقوق والمسؤوليات بين مختلف الأطراف ذات الصلة بنشاط الشركة مثل مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح، كما انه يحدد قواعد إعداد إجراءات اتخاذ القرارات المتعلقة بالشركة، كذلك يحدد الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف الشركة ووسائل تحقيقها ووسائل الرقابة على الأداء (علي وحسني، 2006، صفحة 73).

- عرفت اللجنة الانجليزية (1992) CADBURY بأنها: نظام بمقتضاه تدار الشركات وتراقب (حماد، 2007، صفحة 11).

- وعرفت أيضاً بأنها: فن ممارسة الرشادة والعقلانية، وتعظيم الثقة، وتنمية عوامل الأمان، وتفعيل توظيف الموارد، وزيادة وتنمية القيمة المضافة، وفي الوقت ذاته تحقيق حكمة و رصانة السلوك و التصرفات الإدارية، وحماية المشروعات من عناصر الفساد الإداري والرعونة الإدارية (السعدني، 2007، صفحة 147).

- عرفت أيضاً بأنها: أسلوب الإدارة المثلى سواء من حيث الاستغلال والتوجيه أو إحكام الرقابة، فالحوكمة لاتعني إذن وضع النظام الأمثل الذي يتم من خلاله استغلال موارد المؤسسات وحسن توجيهها ومراقبتها من أجل تحقيق أهداف المؤسسة والوفاء بمعايير الإفصاح والشفافية (موسى، 2010، صفحة 17).

2.2 خصائص حوكمة الشركات

من خلال المفاهيم المقدمة لحوكمة الشركات نستنتج أن هذا المفهوم يرتبط بشكل أساسي بسلوكيات الأطراف ذات العلاقة بمنظمة الأعمال، وبالتالي هناك مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتوفر في هذه السلوكيات حتى يتحقق الغرض من وراء تطبيق هذا المفهوم (عبدالعال، 2008، صفحة 88):

- الانضباط : إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح، ويعني إتباع السلوك الأخلاقي الملائم الذي يتماشى والمسؤولية المعطاة:

- الشفافية :تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث؛

- الاستقلالية : لا توجد تأثيرات غير لازمة نتيجة ضغوط؛

- المساءلة : إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛

- المسؤولية : أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة؛

- العدالة : يجب احترام حقوق مختلف مجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة؛

- المسؤولية الاجتماعية : أي النظر إلى المؤسسة كمواطن جيد.

3.2 أهمية حوكمة الشركات

تتمثل أهمية حوكمة الشركات في (كراسينكي، أوت 2008، الصفحات 4-5):

- بالنسبة للمؤسسات

- المؤسسات التي تدار بشكل جيد يكون أدائها أفضل فالمؤسسات التي تطبق الحوكمة يتوقع تخفيض تكلفة رأسمالها، ومن ثم تستطيع أن تجذب مستثمرين على نطاق أوسع أو معظمهم من اللذين يسعون للاستثمار طويل الأجل؛

- تقلل من احتمالات تعرض المؤسسة للمخاطر المختلفة، كما أن المؤسسة إذا تصرفت بمسؤولية وبعدل يمكن أن تبني علاقات مثمرة وطويلة المدى مع كل اصحاب المصلحة بما في ذلك الدائنين والعاملين والعملاء والموردين.

- بالنسبة للمستثمرون وحملة الأسهم

حتما يدرك المستثمرون احتمال حصولهم على عائد اكبر من المؤسسات التي تدار بشكل جيد، وهذا يحفزهم على الاستثمار، كما أنهم يدركون قيمة حماية استثماراتهم من التعرض للخسارة بسبب الجشع والإهمال واستهتار المديرين أو محاباتهم لذوي الصلة بهم، فالحوكمة تحمي حقوق المستثمرين وخاصة حقوق الأقلية من جملة الأسهم، بما في ذلك حقهم في إبداء رأيهم في شأن إدارة الشركة، إضافة إلى حقهم في معرفة كل ما يرتبط باستثماراتهم.

- بالنسبة لأصحاب المصلحة والمجتمع

تتطلب الحوكمة احترام المؤسسات لالتزاماتها تجاه العاملين بها وعملائها و دائنيها ومورديها والمجتمعات التي تعمل فيها، فكل هذه المجموعات تستفيد من أمانة وجودة العمل في هذه المؤسسات والقدرة على الاعتماد عليها ومن ثم يحصد المجتمع ككل مزايا إدارة المؤسسات بشكل جيد، فذلك يوفر فرص عمل ويبني الثقة في الاقتصاد ويمنع تبديد الموارد؛

وتتضمن هذه المزايا للمجتمع منع وقوع أزمات مصرفية إضافة إلى تنمية أسواق مال أكبر وأكثر سيولة، كما أن البلاد التي تتم فيها الأعمال بشكل مسئول وتحترم الملكية الخاصة تجتذب نسبة أكبر من الاستثمارات الأجنبية؛ بالإضافة إلى ذلك فإن مزايا زيادة الإنتاجية والتجديد والابتكار الناتج عن المنافسة الشريفة والعدالة يمكن أن يفتح الباب أمام النمو الاقتصادي في مجالات جديدة تماما؛

أما في المجال السياسي فإن التحول إلى حوكمة الشركات الخاصة يسرع التحول لمزيد من الحوكمة في شركات القطاع العام، ففي المناخ العام الذي يتمتع بالشفافية يذوي الفساد، ذلك أن إخفاء الرشاوي ويصبح أكثر صعوبة عندما تحتفظ المؤسسات بسجلات دقيقة، مما يمكن المديرين من إصدار قرارات أكثر حكمة، وحوكمة الشركات تكون في كثير من الأسواق الناشئة عنصرا أساسيا لتغيير العلاقة بين رجال الأعمال والدولة، ذلك أن إخفاء عنصر الشفافية على هذه العلاقة يساعد على استبعاد المحسوبية والمحاباة، بل وعلى العكس من ذلك يسهل قيام علاقة أكثر انفتاحا بين القطاع الخاص والحكومة.

4.2 الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتتأثر في التطبيق السليم لمفهوم وقواعد حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد وتتمثل هذه الأطراف الأربعة في (عبد الوهاب و شحاته، 2007، الصفحات 20-24):

- المساهمين

وهم من يقومون بتقديم أرس المال للمؤسسة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، وأيضا تعظيم قيمة المؤسسة على المدى الطويل، وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم؛

-مجلس الإدارة

وهم من يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، ومجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال المؤسسة بالإضافة إلى الرقابة على أدايمهم، كما يقوم مجلس الإدارة برسم، السياسات العامة للمؤسسة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين؛

3- الإدارة

وهي المسئولة عن الإدارة الفعلية للمؤسسة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة وتعتبر إدارة المؤسسة هي المسئولة عن تعظيم أرباح المؤسسة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسئولياتها تجاه الإفصاح والشفافة في المعلومات التي تنشرها للمساهمين؛

تعتبر الوظيفة الأساسية لمديري المؤسسات هي الإشراف على إدارة المؤسسة وكذلك القيام بكافة الأعمال اللازمة لتحقيق المؤسسة للغرض الذي تأسست من اجله، وذلك من خلال ما يعرضونه من تقارير دورية على مجلس الإدارة تتضمن كافة المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة ، وعلى ذلك فإنه يمكن القول أن المدير يلعب دورا حيويا في المؤسسة باعتباره شخص مسئول عن مصلحة المؤسسة وبالتالي مصلحة المستثمرين والمساهمين؛

-أصحاب المصالح :

وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل المؤسسة مثل الدائنين والموردين والعملاء والعمال والموظفين، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، فالدائنون على سبيل المصالح يهتمون بمقدرة المؤسسة على السداد، في حين يهتم العمال والموظفين على مقدرة المؤسسة على الاستمرار.

5.2 محددات حوكمة الشركات

هناك مجموعتان من المحددات يتوقف عليها مستوى الجودة والتطبيق الجيد لحوكمة الشركات، وفيما يلي عرض لهاتين المجموعتين:

- المحددات الداخلية:

وتشمل هذه المحددات: (حداد، 15-16 أكتوبر 2008، صفحة 76)

- القواعد والتعليمات والأسس التي تحدد أسلوب وشكل القرارات داخل المؤسسة.
- توزيع السلطات والمهام بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين من أجل تحقيق التعارض بين مصالح هذه الأطراف.
- زيادة وتعميق سوق العمل على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار.
- العمل على ضمان حقوق الأقلية وصغار المستثمرين.
- العمل على دعم وتشجيع نمو القطاع الخاص وخاصة قدرته التنافسية.
- مساعدة المشروعات في الحصول على تمويل مشاريعها وتحقيق الأرباح.
- خلق فرص العمل.

- المحددات الخارجية:

- وتشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة ويشمل القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي الذي تعمل من خلاله المؤسسات وقد يختلف من دولة لأخرى وهي عبارة عن (قباجة، 2008، صفحة 44):
- القوانين واللوائح التي تنظم العمل بالأسواق مثل قوانين المؤسسات، وقوانين رأس المال والقوانين المتعلقة بالإفلاس والمنافسة ومنح الاحتكار؛
- وجود نظام مالي جيد يضمن توافر التمويل اللازم للمشروعات بالشكل المناسب الذي يشجع المؤسسات على التوسع والمنافسة الدولية؛
- كفاءة الهيئات والأجهزة الرقابية مثل هيئات سوق المال والبورصات وذلك عن طريق إحكام الرقابة على المؤسسات والتحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات التي تنشرها؛
- دور المؤسسات الغير حكومية في ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية، التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة، وتشمل هذه المؤسسات جمعيات المحاسبين والمراجعين، ونقابات المحامين؛
- وأهمية المحددات الخارجية تتمثل في أن وجوده يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تؤدي إلى حسن إدارة المؤسسات والتي تقلل من التعارض بين العوائد الاجتماعية والعوائد الخاصة (يوسف، بدون سنة نشر، صفحة 55).

كما لا تستطيع المؤسسة أن تدار بشكل جيد وتزدهر وتجذب استثمارات إضافية إذا كانت تنقصها الحوكمة الخارجية، ذلك لأن إجراءات الحوكمة الداخلية لا يمكن أن تصبح فعالة إلا إذا عززتها النظم الخارجية للأسواق والمؤسسات، فهذه القوى الخارجية تركز الكفاءة، وتحدد معايير الحوكمة وتعاقب المخالفين وتشجع على تدفق المعلومات.

6.2 أبعاد حوكمة الشركات

لحوكمة الشركات أبعاد مختلفة نوردتها في العناصر التالية (بروش و دهيمي، 6-7 ماي 2012، الصفحات 6-7):

- البعد الإشرافي :

فهذا البعد يتعلق بتدعيم وتفعيل الدور الإشرافي لمجلس الإدارة على أداء الإدارة التنفيذية والأطراف ذات المصلحة.

- البعد الرقابي:

ويتعلق بتدعيم وتفعيل الرقابة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي للمؤسسة، فعلى المستوى الداخلي فإن تدعيم وتفعيل الرقابة يتناول تفعيل نظم الرقابة الداخلية ونظم إدارة المخاطر، أما على المستوى الخارجي فيتناول القوانين واللوائح وقواعد التسجيل في البورصة و إتاحة الفرصة لحملة الأسهم والأطراف ذات المصلحة في الرقابة فضلاً عن توسيع نطاق مسؤوليات المراجع الخارجي وتدعيم استقلاليتة.

- البعد الأخلاقي :

ويتعلق بخلق وتحسين البيئة الرقابية مما تشمله من القواعد الأخلاقية، النزاهة والأمانة ونشر ثقافة الحوكمة على مستوى إدارات المؤسسات وبيئة الأعمال بصفة عامة.

- الاتصال و حفظ التوازن:

ويتعلق بتصميم وتنظيم العلاقات بين المؤسسة ممثلة في مجلس الإدارة وإدارة التنفيذ من جهة، والأطراف الخارجية سواء ذات المصلحة أو الجهات الإشرافية والرقابية أو التنظيمية من جهة أخرى.

-البعد الإستراتيجي:

ويتعلق بصياغة استراتيجيات الأعمال والتشجيع على التفكير الاستراتيجي والتطلع إلى المستقبل استناداً إلى دراسة متأنية ومعلومات كافية على أدائها الماضي والحاضر وكذلك دراسة عوامل البيئة الخارجية وتقدير تأثيراتها المختلفة استناداً إلى معلومات كافية عن عوامل البيئة الداخلية ومدى تبادل التأثير فيما بينها.

- المساءلة:

ويحدد هذا العنصر الإعلان عن أنشطة وأداء المؤسسة والعرض أمام المساهمين وغيرهم ممن يحق لهم قانوناً مساءلة المؤسسة.

- الإفصاح والشفافية:

و يتعلق الإفصاح والشفافية ليس فقط عن المعلومات اللازمة لترشيد قرارات كافة الأطراف ذات المصلحة على مستوى المؤسسة، بل يتسع المفهوم ليشمل الإفصاح ضمن التقارير العامة عن المؤشرات الدالة عن الالتزام بمبادئ الحوكمة طبقاً لتوصيات سوق نيويورك للأوراق المالية.

3. ماهية التدقيق الداخلي

إن التدقيق بصورة رئيسية يعني فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحيد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني، ونظراً لأهميته فهو يعتبر جوهر عمل المدققين ونقطة البدء بالنسبة لجميع الإجراءات التي تقوم بها المؤسسة.

1.3 نشأة التدقيق الداخلي

تعود بداية الاهتمام بالتدقيق الداخلي إلى عام 1941 حيث تم إنشاء معهد المدققين في الولايات المتحدة الأمريكية، وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي حيث

ساهم منذ إنشائه في تطوير التدقيق واتساع نطاق الانتفاع بخدماته، وقد عمل المعهد على تدعيم وتطوير التدقيق الداخلي عن طريق بذل الجهود المختلفة من أجل المضي قدماً بهذه المهنة، وفي عام 1947 أصدر أول قائمة تتضمن مسؤوليات المدقق الداخلي وفي عام 1964 تم اعتماد دليل تعريف التدقيق الداخلي على أنه تدقيق الأعمال والسجلات التي تتم داخل المنشأة بصفة مستمرة أحياناً، بواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض حيث يختلف نطاق وأهداف التدقيق أو الداخلي كثيراً في المنشآت المختلفة وقد تتميز خاصة فيها إلى أمور متعددة لا تتعلق مباشرة بالنواحي المالية (مخلوف، 2007، صفحة 20).

وتعتبر أهم إنجازات معهد التدقيق الداخلي هي قيامه بوضع مجموعة من معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي حيث تم تشكيل لجان عام 1974 لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني وقد انتهت هذه اللجنة من أعمالها عام 1979 وقدمت تقرير بنتائج دراسات وتم التصديق عليها.

أما سنة في 1999 فقد تم صياغة دليل تعريف التدقيق الداخلي من قبل معهد المدققين الداخليين الأمريكي وتم تعريف التدقيق على أنه نشاط نوعي واستشاري وموضوعي مستقل داخل المنشأة مصمم لمراجعة وتحسين انجاز الأهداف من خلال التحقق من إشباع السياسات، الخطط والإجراءات الموضوعية واقتراح التحسينات اللازمة حتى تصل إلى درجة الكفاية القصوى.

أما في عام 2001 تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق وتم تعريف على أنه نشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة للمنشأة ولتحسين عملياتها وهو يساعدها على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر والتوجيه.

2.3 تعريف التدقيق الداخلي

تعددت التعاريف المقدمة لمفهوم التدقيق الداخلي حسب العديد من الباحثين نوجزها فيما يلي:

- هو مجموعة من الأنظمة أو وظيفة داخلية تنشئها الإدارة للقيام بخدماتها في تدقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، وفي التأكد من كفاية للاحتياطات المتخذة لحماية الأصول وممتلكات المؤسسة، وفي التحقق من إتباع موظفي المؤسسة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها، واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها وذلك حتى تصل المؤسسة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى (الواردات، 2006، الصفحات 33-34).

- حسب معهد المدققين الداخليين فالتدقيق الداخلي نشاط مستقل وموضوعي يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للشركة، وتحسين عملياتها، وتساعد هذه الوظيفة في تحقيق أهداف الشركة من خلال إتباع أسلوب منهجي لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الرقابة (صالح، 2016، صفحة 62).

- كما عرفه المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين IFACI: "التدقيق الداخلي هو عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف الإدارة العليا قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، هذا النشاط يقوم به قسم تابع لإدارة المؤسسة ومستقل عن باقي الأقسام الأخرى إن الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي إذن تدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أي أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة. (بوتين، 2009، صفحة 15)

- يعد التدقيق الداخلي وظيفة تقييم مستقلة تنشأ ضمن المنظمة لفحص وتقييم أنشطتها بهدف مساعدة لأفراد في أداء مسؤولياتهم بفعالية، ويتضمن المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي كونه نشاطاً تقييمياً ومستقلاً داخل المنشأة وكونها وظيفة استشارية، بالإضافة إلى امتداد نشاطه إلى جميع أنواع الرقابات الإدارية. ومن هنا نجد أن وظيفة التدقيق الداخلي لا تقتصر على الرقابة الإدارية فقط بل شملت الرقابة المحاسبية والضبط الداخلي، وهي وظيفة استشارية أكثر من كونها تنفيذية. (إبراهيم ف.، 2016، صفحة 19)

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن التدقيق الداخلي هو عملية فحص و مراقبة للأنشطة التي تقوم المؤسسة للتأكد ما إذا كانت مطابقة للسياسات والإجراءات الموضوعية و ذلك من خلال تقييم شامل لكافة الوسائل والأنظمة الرقابية لضمان تأكيد معقول لتحقيق الأهداف المسطرة.

3.3 أهمية التدقيق الداخلي

مع ازدياد اهتمام الإدارة بالتدقيق بدأت بعض الشركات بتعيين موظفين للقيام بعمل التدقيق الداخلي من داخل المؤسسة، بحيث تساعد الإدارة في المراقبة على الأمور المالية والإدارية وكفاءة الأداء على جميع مجالات عمل المؤسسة بحيث تعد مهمة التدقيق لكونها أداة رقابية فعالة تعمل على خدمة الفئات التي تستخدم القوائم المالية وتعتمد عليها في رسم السياسات واتخاذ القرارات الإستراتيجية ومن هذه الفئات نجد (مرام، 2013، صفحة 51):

- إدارة المؤسسة :

وتعتبر المستفيد الأول من عملية التدقيق، فهي تطلعها على النقائص الموجودة في نظام المراقبة الداخلية واتخاذ القرارات المناسبة على ضوء معطياتها.

- المستثمرون :

تمكنهم نتائج التدقيق من اتخاذ قراراتهم بشأن الاستثمار في المؤسسة أو عدم المغامرة بأموالهم.

- البنوك و الدائنون الآخرون :

يعتبر تقرير المدقق مرجعاً هاماً لمختلف الدائنين للمؤسسة من خلال معرفتهم مدى سلامة المركز المالي للمؤسسة ودرجة السيولة لاتخاذ القرار المناسب في كيفية التعامل مع المؤسسة مستقبلاً.

- إدارة الضرائب :

وهذا لمعرفة حجم الوعاء الحقيقي الخاضع للضريبة بناء على حصيلة المدقق الداخلي.

- إدارة التسيير :

تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية التي تستخدم في المراقبة والتخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة عالية وليس هناك من ضمان لصحة ودقة البيانات المحاسبية إلا عن طريق فحصها من قبل هيئة فنية محايدة.

- الملاك والمستخدمين :

تلجأ هذه الطائفة إلى القوائم المالية المعتمدة ويسترشدون بياناتها لمعرفة الوضع المالي للوحدات الاقتصادية ومدى متانة مركزها المالي لاتخاذ القرارات في توجيه مدخراتهم واستثماراتهم بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة.

كما تؤدي أهمية التدقيق الداخلي إلى تدعيم الوظيفة الرقابية لإدارة المؤسسة، وتتضح بصورة خاصة في الاتجاه المتزايد خلال السنوات العشر الأخيرة والذي ينادي بضرورة تحسين الأداء الرقابي للمؤسسة بحيث أنها رقابة فعالة تساعد الإدارة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء والمحافظة على ممتلكات المؤسسة إضافة إلى أنها تعتبر عين وأذن للمدقق الخارجي لذلك فقد تطورت وزادت أهميتها نتيجة لتضافر مجموعة من العوامل المتمثلة في ما يلي (لخضر، 2017، صفحة 17):

- كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها؛
- إضرام الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة؛
- حاجة إدارة المؤسسة إلى بيانات دورية ودقيقة لرسم السياسات والتخطيط واتخاذ القرارات؛
- تطور إجراءات التدقيق من تفصيلية كاملة إلى اختيارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية.

3.3 أنواع التدقيق الداخلي

تتمثل أنواع التدقيق الداخلي فيما يلي (الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، 2014، صفحة 237):

- التدقيق المالي Financial Audit:

هو الفحص المنظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليه أو السياسات الإدارية وأي متطلبات أخرى موضوعة مسبقاً.

- تدقيق الالتزام Compliance Audit:

يسمى بتدقيق الأداء أو التنفيذ، ويهدف إلى تدقيق ومراجعة مدى التزام الشركة بالمعايير المقررة، كالسياسات والإجراءات الإدارية الرسمية المكتوبة، وهذا النوع من التدقيق يهتم بالالتزام بالقوانين والسياسات والنظام الداخلي، حيث يكون الغرض معرفة مدى التقيد أو الالتزام بأداء سياسات معينة، أو قوانين وتعليمات أو مدى التقيد بعقود معينة، ويقوم المدقق في هذه الحالة بكتابة تقرير عما إذا كان قد تم إتباع تلك السياسات والإجراءات المقررة أم لا.

- التدقيق التشغيلي Operational Audit:

هو الفحص الشامل للشركة لتقييم أنظمتها والرقابة مقارنة بالأهداف الإدارية المسطرة، والهدف من عمليات التدقيق تحديد فعالية وكفاءة التنظيم، حيث تقيس الفاعلية كيفية تحقيق الشركة لأهدافها بنجاح، في حين تقيس الكفاءة كيفية استخدام الشركة لمواردها بشكل جيد لتحقيق أهدافها، وبالتالي يقوم المدقق الداخلي بتدقيق وفحص ما إذا كانت أقسام الشركة تقوم بتحقيق أهدافها بفعالية وكفاءة.

- التدقيق الاجتماعي Social Audits:

يعرف التدقيق الاجتماعي بأنها لدراسة والفحص والتقييم المنظم لأداء الاجتماعي للشركات دف التحقق من سلامة التقارير المالية والاجتماعية عن مدى التزام الشركة بالمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقها ومدى مساهمتها في تحقيقا لرفاهية العامة للمجتمع.

- التدقيق لأغراض خاصة Audit for Special Purpose:

هو نوع من التدقيق يقوم به المدقق الداخل يحسب ما يستجد من أحداث، تكلفه الإدارة العليا للقيام به، فغالبا ما يكون فجائيا وغير مدرج ضمن برنامج أو خط التدقيق الداخلي.

- تدقيق نظم المعلومات :

يقصد بالتدقيق الإلكتروني عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التغطية و الرقابة و توثيق أعمال التدقيق، و تدقيق عمليات وبيانات الحاسب الآلي و نظام المعلومات المستخدمة في المؤسسات يعتبر من المهام الأساسية في التدقيق المالي و تدقيق الالتزام و تدقيق العمليات و مما يزيد من أهمية و ضرورة تدقيق عمليات وبيانات الحاسب الآلي و نظام المعلومات الإلكترونية في تلبية حاجة أعمالها ، إضافة إلى الدور الرئيسي الأهم و الذي تلعبه أنظمة المعلومات الإلكترونية في أداء المهام اليومية و في إعداد التقارير التي يعتمد عليها المدراء في اتخاذ قراراتهم (لطفى، 2003-2004، صفحة 74).

- التدقيق البيئي :

و يتضمن:

- تدقيق الالتزام بالقوانين الخاصة بالبيئة و تسري على ما يجري من عمليات و على ما جرى في الماضي أو ما يتوقع إجراؤه في المستقبل؛

- تدقيق نظم إدارة البيئة بما يفيد عدم تعرض نظم العمليات الحالية لمخاطر البيئة في المستقبل؛

- تدقيق الأضرار البيئية في المستقبلية المتعلقة بتسهيلات المعالجة والتخزين والتخلص من الفضلات؛

- تدقيق الالتزامات الخاصة بالبيئة؛

- تدقيق المنتجات.

4.3 معايير التدقيق الداخلي

يعتبر معايير التدقيق الداخلي من الإصدارات الرسمية لمعهد المراجعين الداخليين الأمريكي والتي وضعت حتى تحكم الممارسة المهنية لهذه الأخيرة، فأهم هذه المعايير متمثلة في الآتي:

- الاستقلالية (جمعة، 2005، صفحة 10):

إن هدف وجود التدقيق الداخلي كوظيفة هو خدمة المؤسسة فرغم المناداة باستقلال عمل المدقق الداخلي إلا مجال ونطاق عمله محدد من طرف الإدارة، كما أنه يتلقى تعليمات وأوامر يمثل لها فالتعارض بين استقلال المدقق وتبعيته للإدارة واضح إذ يصعب ضمان هذه الاستقلالية نظرا لأن من واجبه تقديم تقاريره إلى فرد أو مسئول في المؤسسة.

ولضمان الاستقلالية في تدخلات المدقق الداخلي يجب توفر مكانة خاصة تتمتع بامتيازات داخل المؤسسة، وخصائص تضمن للمدقق القيام بعمله بكل استقلالية وموضوعية وهي تنقسم إلى:

- المكانة المميزة للتدقيق الداخلي بالمؤسسة لاستقلالية التدقيق :

تقيم حسب المكانة التي تكتسبها بداخل المؤسسة، والتدقيق الداخلي يجب أن يكون مرتبط بصفة أو رتبة عالية بالمؤسسة كالمدبر العام أو مجلس الإدارة، فهذا الارتباط يضمن لها تغطية مجمل نشاطات المؤسسة كما أنها تضمن وصول تقرير المدقق الذي يكون عبارة عن مجموعة من النصائح والتصحيحات المقترحة إلى يد مسئول يتمتع بالخبرة التي تسمح له بتقييم هذه الاقتراحات.

- خصائص خاصة بالمدقق الداخلي :

على المدققين الداخليين أن يقوموا بمهمتهم بكل موضوعية ولتحقيق هذه الأخيرة يجب عليهم أن يتميزوا بمجموعة من الخصائص ويطبقوا أهم القواعد المتعلقة بهم.

- الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي:

ويتحقق هذا المعيار من خلال العناصر التالية (حجازي، 2010، صفحة 25):

- الكفاءة العلمية:

حيث يجب أن تزود إدارة التدقيق الداخلي بعدد من المهارات الفنية المناسبة، و التي يتوافر فيها قدرا مناسباً من التعليم لممارسة هذه الوظيفة.

- الخبرة العلمية:

بمعنى انه يجب أن يمتلك العاملون في إدارة التدقيق الداخلي خبرة علمية كافية تمكنهم من القيام بأعمال التدقيق بكفاءة و فاعلية.

- الفهم والالتزام بمعايير الممارسة المهنية :

فيجب على المدقق الداخلي أن يكون فاهما ومتقيدا بالمعايير المهنية عند ممارسة أعمال التدقيق.

- دراسة وفهم العلوم السلوكية :

حيث يجب على المدقق الداخلي أن يكون لبقا و بارعا في تعامله مع الأفراد والاتصال بهم بفعالية.

- توافر الصفات الخلقية:

و منها النزاهة و الصدق و المحافظة على السرية. و خلاصة هذا المعيار أنه يجب على المدقق الداخلي أن يمتلك المعرفة و المهارة و غير ذلك من الممتلكات اللازمة لأداء المسؤوليات.

- معيار نطاق عمل التدقيق الداخلي :

يجب أن ينصب في فحص وتقييم مدى كفاية نظم الرقابة الداخلية لتنظيم وتقييم مستوى الأداء في تنفيذ المسؤوليات المخصصة لتحقيق الأهداف والمهام المحددة، لذا فهم يقومون بالأعمال التالية (الدهراوي و سرايا، 2009، الصفحات 171-172):

- مراجعة مدى الاعتماد وسلامة المعلومات :

يجب على المدققين الداخليين فحص مدى اعتماد وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة، لتحديد قياس وتقرير مثل هذه المعلومات للاستخدامات المختلفة.

- التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات :

يجب على المدققين الداخليين فحص الأنظمة الموضوعية للتأكد من مدى الالتزام بتلك السياسات والخطط والإجراءات والقوانين ذات التأثير الهام على أعمال المنشأة والتقرير عن ذلك.

- حماية الأصول :

يجب على المدققين الداخليين فحص مدى كفاية وسائل المحافظة على الأصول وحمايتها من كافة أنواع الخسائر.

- الاستخدام الاقتصادي والكفاء للموارد :

تقييم مدى اقتصاديات استخدام الموارد المتاحة للتنظيم ومدى كفاية الاستخدام.

-تنفيذ عمل التدقيق الداخلي :

يتمثل في معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي والذي يتضمن العناصر التالي:

- التخطيط لعملية التدقيق؛

- إبلاغ نتائج التدقيق ومتابعة تنفيذ العملية؛
- فحص وتقييم المعلومات المتاحة للتأكد من أنها معلومات كافية، مناسبة، مفيدة وتخدم عملية التدقيق الداخلي.
- تسيير مصلحة المدقق الداخلي :
- ويتضمن هذا المعيار مدير قسم التدقيق الداخلي، وهو المسئول عن إدارة القسم للتحقق من أهداف القسم؛ موارد القسم المادية والبشرية وخطة التدقيق الداخلي، وينبغي على إدارة القسم مراعاة الجوانب التالية (بدره، ديسمبر 2018، صفحة 65):
- أهداف وسلطات القسم وجوانب التخطيط في القسم؛
- الضمانات الإضافية لجودة عمل التدقيق الداخلي؛
- السياسات والإجراءات المناسبة لطبيعة أعمال القسم وإدارة الأفراد العاملين فيه كذلك التنسيق مع المدقق الخارجي.

4. تأثير ممارسات وظيفة التدقيق الداخلي في تعزيز حوكمة المؤسسات

توسع نطاق التدقيق الداخلي بحيث أصبح يستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية في متابعة تنفيذ المهام ، ومد الإدارة بصفة مستمرة بالحقائق والمعلومات التي تعكس اثر القرارات الإدارية التي سبق اتخاذها على تنفيذ المهام ونتائج النشاط داخل مراكز المسؤولية ، بحيث تعتمد عليها الإدارة العليا أساسا فيما تتخذه من قرارات جديدة ، سواء أكانت متصلة بتصحيح الأوضاع القائمة أو تنفيذ سياسة جديدة ، لذلك أصبح يطلق على التدقيق الداخلي بالتدقيق الإداري باعتبار أن خدماته تشتمل على تدقيق الأعمال المحاسبية والمالية والتشغيلية في المنشأة.

1.4 علاقة التدقيق الداخلي بآليات حوكمة الشركات

سننتظر في هذا الجزء إلى علاقة التدقيق الداخلي ببعض آليات حوكمة في الشركات كما هو موضح في عناصر التالية (هشام، 2020-2021، صفحة 132):

- علاقة التدقيق الداخلي بمجلس الادارة

باعتبار ان مجلس الادارة والإدارة العليا من الاطراف الاساسية لحوكمة الشركات، والتي لها تأثير فعال على جودة الحوكمة المنبثق من تأثيرها في باقي اطراف الحوكمة ،فانه يستلزم وجود تفاعل بين وظيفة التدقيق الداخلي والإدارة وهذا بمدى نتائج تقدير المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذلك الافصاح الدوري للإدارة عن الانشطة التي تنفذها ،سلطاتها ومسؤولياتها وما تم انجازه من خططها الموضوعة، حيث اصبح مجلس الادارة يعتمد على وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين عملية حوكمة الشركات ،وذلك لما للمدققين الداخليين من دور محوري في تقديم خدمات التأكيد ،الخدمات الاستشارية وادارة المخاطر.

- علاقة التدقيق الداخلي بلجنة المراجعة

ان لجنة المراجعة تعد من اهم ادوات الرقابة في الشركات ،كما تعتبر احد اهم دعائم تحقيق مفهوم حوكمة الشركات حيث تعمل كحلقة وصل بين مجلس الادارة وكل من المدقق الداخلي والخارجي ،وقد اكدت بعض

الدراسات والبحوث على أهمية العلاقة بين لجنة المراجعة والمدقق الخارجي والمدقق الداخلي ودورها في تعزيز الرقابة على الشركة.

- علاقة التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي

ان علاقة المدقق الداخلي بالمدقق الخارجي هي علاقة تكامل حيث ان المدقق الخارجي قد يبدي الرأي حول مدى سلامة وصحة نظام الرقابة الداخلية ومدى ملائمة السياسات والإجراءات المتبعة التي قد يغفل عنها المدقق الداخلي، كما ان الكثير من اعمال التدقيق الخارجي قد يتم الاستغناء عنها بوجود واستعمال تقارير التدقيق الداخلي مما يعزز من نوعية التدقيق ويخفض من تكلفتها ويؤدي ايضا لرفع كفاءة المدقق الداخلي ويعزز من مقدرة المدقق الخارجي على ابداء رأيه بشكل اكثر دقة وفعالية ومع زيادة متطلبات حوكمة الشركات زادت أهمية هذه العلاقة فالمدققين الداخليين لهم القدرة والوقت الاكبر لاكتشاف التلاعب في القوائم المالية، وبالتالي فان تشاورهم مع المدققين الخارجيين بشأن تقدير وتقييم مخاطر التلاعب وهذا ما دفع معهد المدققين القانونيين الامريكي الى اصدار قائمة معايير المراجعة رقم 65 والتي تشجع المدققين الخارجيين على الاستعانة بأنشطة التدقيق الداخلي عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، كما اصدر قائمة التدقيق رقم 55 والتي تلزم التدقيق الخارجي بضرورة فهم الرقابة الداخلية بما فيها خلية التدقيق الداخل.

2.4 مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في تقييم الفعّال لنظام الرقابة

إن وظيفة التدقيق الداخلي تلعب دورا مهما في تحسين الأداء الرقابي في المؤسسة، وفي إطار عملية تقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية، أكد معهد المدققين الداخليين من خلل معيار التدقيق الداخلي الدولي رقم " 2130 الرقابة" الذي ينص على الدور الذي يؤديه المدققون الداخليون من أجل الحفاظ على إجراءات وضوابط الرقابية الفعالة، وذلك بالاعتماد على ما يلي (هشام، 2020-2021، الصفحات 146-147):

- الحرص على أن نظام الرقابة الداخلية موثق بطريقة جيدة داخل المؤسسات، لأن ذلك سوف يساعدهم على فهم وتقييم وتطوير هذا النظام؛

- العمل على تقديم إطار متكامل لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسات؛

- التأكد من أن البيانات المالية والتشغيلية التي تم الوصول إليها هي في شكلها النهائي، وذلك من أجل قياس وتبويب هذه البيانات في تقارير سليمة ودقيقة؛

- إحداث توازن بين نظم وإجراءات الرقابة ودرجة المخاطرة لكل نشاط على حدى؛

- الحرص على تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية يتطلب من المدقق الداخلي الأخذ بعين الاعتبار الخصائص الأساسية لهذا النظام، لأن ذلك يسمح بتحديد وتطبيق منهجية ملائمة، والخروج باقتراحات مفيدة وحلول مناسبة للمؤسسات.

- إضافة إلى مسؤولية تقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية، تقع على عاتق وظيفة التدقيق الداخلي مسؤولية إعداد التقارير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية، وكيفية إعداد القوائم المالية في المؤسسات من أجل مساعدة مجلس الإدارة والإدارة العليا، من خلل تقديم رؤساء التدقيق الداخلي رأيا سنويا حول الرقابة الداخلية لمؤسستهم بشكل عام ونظم الرقابة الداخلية عن القوائم المالية بشكل خاص.

3.4 مهام المدقق الداخلي في إدارة المخاطر (هشام، 2020-2021، الصفحات 161-162)

حسب التعريف الحديث التي صدر من طرف معهد المدققين الداخليين الذي يؤكد أن وظيفة التدقيق الداخلي لها دور هدفه مساعدة المؤسسة في تقييم وتحسين إجراءات إدارة المخاطر، وهناك ينبغي على المدقق الداخلي تقديم ضمانات موضوعية إلى مجلس الإدارة وأصحاب المصالح بشأن فاعلية إدارة المخاطر في المؤسسات والتأكيد على أن المخاطر تدار بشكل مناسب وأن نظام الرقابة الداخلية يعمل بشكل فعال.

وهذا ما جاء به معيار التدقيق الداخلي الدولي رقم 2120: تحت اسم "إدارة المخاطر" أنه يجب على وظيفة التدقيق الداخلي تقييم فعالية إدارة المخاطر ومساهمتها في تحسينها، أما بالنسبة إلى مسألة تحديد ما إذا كانت عمليات إدارة فعالة أم غير فعالة فهي تعتبر مسألة إصدار حكم أو قرار ناتج عن تقييم الذي قام به المدقق الداخلي الذي يبين:

- أن أهداف المؤسسة تساند الرسالة الخاصة بها وتتوافق معها مما يؤدي إلى تحقيقها بأقل مخاطر؛
- يسعى المدقق الداخلي إلى تحديد جميع المخاطر المرتفعة التي تهدد المؤسسة وتقييم نسبة الضرر التي ممكن أن تسببها لها؛
- كيفية التي يتعامل بها المدقق مع المخاطر، حيث يتم إنتقاؤها بشكل ملائم بما يحقق الإنسجام بين المخاطر ومدى استعداد المؤسسات لقبول هذه المخاطر؛
- أن المعلومات التي لها علاقة مباشرة مع المخاطر يتم تحديدها وتحليلها ومن ثم إبلاغها للمجلس الإدارة في الوقت المناسب حتى يتسنى لهم الإضطلاع بالمسؤوليات المناطة على عاتقهم؛
- طريقة التي يتعامل معها المدقق لتقييم احتمال حدوث عمليات الاحتيال والغش والسرقة وكيفية إدارة المؤسسة للمخاطر المتعلقة بها.
- كما أن هناك العديد من المهام التي يجب تؤخذ بعين الاعتبار من طرف المدقق الداخلي حتى يضمن أن إدارة المخاطر تقوم بدورها الفعال، حيث تتمثل هذه المهام فيما يلي:
- فحص وتدقيق جميع النظم والأساليب الرقابة الداخلية والمالية؛
- استعراض التقارير عن أي مخاطر ممكنة الحدوث ومدى كفاية الإجراءات المقترحة لمعالجتها؛
- التأكد من أن عملية تقييم المخاطر تكون متوافقة مع جميع جوانب القانون واللوائح ذات الصلة بالممارسات الجيدة؛
- مراجعة خطة التدقيق السنوية والمصادقة عليها بما يتماشى مع تلبية حاجات إدارة المخاطر؛
- مراجعة سجل شكاوي الخاص بإدارة المخاطر وضمان أنه تم تنفيذ جميع الإجراءات الفعالة والمناسبة لطمأنة أصحاب المصالح؛
- مرتجعة سياسة وإجراءات خاصة بإدارة المخاطر لمنع الاحتيال والكشف عنه؛
- تدقيق مختلف البيانات التي يتم إدراجها في التقرير السنوي والحسابات المتعلقة بالحوكمة والرقابة الداخلية وخاصة إدارة المخاطر؛
- التأكد من تحديث منهج إدارة المخاطر بشكل مستمر.

4.4 دور التدقيق الداخلي في زيادة الإفصاح وشفافية القوائم المالية (هشام، 2020-2021، الصفحات 161-162)

هناك تشابها كبيرا بين مهام وأهداف وظائف التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية وبين أهداف ما يعرف بحوكمة المؤسسات، حيث أن عمل هذه الوظيفة يعد رقابيا، ويسعى لتحقيق درجة عالية من الاستقلالية وضمان رقابة فعالة من خلال صحة وسلامة واكتمال عمليات الإثبات والتسجيل المحاسبي في دفاتر وسجلات المؤسسة ورفع مستوى الشفافية والإفصاح في التقارير المالية.

للمدقق الداخلي دور مهم وفعال في إنجاح تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية في المؤسسات لأنه يقلص أو يقضي على التعارض الموجود بين المساهمين والإدارة، كما أنه يقضي على عدم تماثل المعلومات المحاسبية المحتواة بالقوائم المالية، فيعمل المدقق الداخلي على إضفاء الثقة ومصداقية على المعلومات المحاسبية من خلل المصادقة واعتراف بصحة وشفافية القوائم والتقارير المالية التي تعدها المؤسسات وذلك بعد تدقيقها والتأكد من دقة البيانات والمعلومات الواردة بها، بحيث يقوم بإعداد تقارير مفصلة ترفق بالقوائم المالية، وهو الأمر الذي يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية. وتتمثل أهم الأدوار التي تقوم بها وظيفة التدقيق الداخلي في سبيل تحقيق درجة عالية من الإفصاح والشفافية فيما يلي:

* مراجعة وتدقيق الأداء المالي للمؤسسات من أجل ضمان:

- دقة البيانات المحاسبية وسلامة وصحة القيود والأرقام المثبتة بالدفاتر والسجلات المحاسبية وتحقيق درجة عالية من الثقة، مما يسمح إمكانية الاعتماد عليها في إعداد المعلومات والتقارير النهائية كبيرة؛
- سلامة الاستخدام الأمثل للموارد المؤسسات بغية الوصول لأهدافها بأقل أضرار ممكنة؛
- تحقيق التوافق والتطابق فيما يخص المعاملات المحاسبية وتسجيلات الموجودة بدفاتر المؤسسة وفق ما تنص عليه القوانين واللوائح والموازنات المقررة.

*الإعتراض على تسجيل أي عملية مالية بدفاتر المؤسسات، رآها المدققين الداخليين بأنها تتضمن مخالفة مالية للقوانين أو اللوائح والمندشورات، وفي حالة عدم استجابة المختصين لذلك الاعتراض أو رفضوا إزالة المخالفة، يجب على المدققين الداخليين إبلاغ مدير إدارتهم لاتخاذ ما يراه مناسبا.

* التقرير الفوري في حالة اكتشاف أي غش أو اختلاس أو تزوير أو مخالفات مالية أو تبديد لأموال وأصول وموارد المؤسسات، ورفع تقارير توضح ذلك بعد التأكد من صحة البيانات والتحقق من الوقائع إلى المسؤول الأول على مستوى المؤسسة، ويكون ذلك عبر لجنة مختصة هي لجنة التدقيق لاتخاذ القرارات الرشيدة حيال ذلك وإرسال صور من التقرير إلى الجهاز الأعلى للرقابة المالية ووزارة المالية.

* تقييم ودعم فعالية نظم الرقابة الداخلية للمؤسسات، ورفع من كفاءتها في تحقيق عناصر الرقابة والضبط الداخلي، وذلك للحد من فرص حائل الخطأ أو الاختلاس أو التزوير أو الاستخدام غير العقلاني للموارد وأصول المؤسسات.

* مراجعة وتدقيق التقارير المالية ورفع نتائج التدقيق بعد مناقشتها مع المختصين مدعمة برأي شخص محايد إلى المسؤول الأول بالمؤسسة عبر لجنة التدقيق، مؤيدة بأدلة وقرائن إثبات قوية حول مدى صحة وحقيقة المركز المالي للمؤسسة ومدى صحة نتائج أعمالها في نهاية الفترة. حيث يتم في سبيل ذلك التحقق من الآتي:

- دقة وصحة الأرقام الواردة في التقارير؛
- قابلية الأرقام المالية الواردة بالتقارير للتحقق؛

- كفاية إفصاح والشفافية التقارير بما ينسجم مع معايير الإفصاح الدولية والمحلية؛
- ملائمة المعلومات الواردة بالتقارير للأهداف المستوحاة منها، ومتطلبات مستخدميها؛
- إصدار التقارير في الوقت المناسب.

* من أفضل على مدير وظيفة التدقيق الداخلي التعاون مع مندوبي وزارة المالية وكذا الجهاز الأعلى للرقابة المالية بالمؤسسات محل التدقيق وموافاتهم بكافة التقارير، وتقديم كافة التسهيلات الممكنة بما يكفل قيامهما بتنفيذ اختصاصهما على أكمل وجه.

5. الخاتمة:

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها خصوصا مع كبر حجمها وتفرع نشاطاتها و ذلك من أجل الحفاظ على بقاءها واستمراريتها، وهذا ما دفعها إلى التركيز على أهمية التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية و فحص مختلف الأنشطة والأنظمة المتعلقة ا، كما استدعى الأمر القائمين على المؤسسات إلى ضرورة وضع نظام للرقابة الداخلية يكون فعال و يعمل على حماية أصولها من الضياع، و الذي يضمن السير الجيد لمختلف عملياتها خاصة العمليات المحاسبية التي تعتبر الأهم داخل المؤسسة، ولقد حاولنا من خلال هذا الدراسة التعرف على مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية حوكمة الشركات ولقد توصلنا إلى النتائج والتوصيات التالية :

- تتمثل أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة للمؤسسة أنها تساعد على اكتشاف نقاط القوة والضعف و معرفة مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وتحديد المخاطر ووضع الإجراءات اللازمة لتفاديها مستقبلا؛
- يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية باعتبار أن تدقيق الداخلي أداة من أدوات الرقابة الداخلية وذلك من أجل الحرص على ضمان دقة في العمليات ومحاولة تجنب الخسائر؛
- يعتبر وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية من أهم الوظائف حيث تظهر هذه الأهمية في الدور الكبير الذي تقوم به من أجل حماية أصولها وممتلكاتها من الاختلاس والتلاعب و الضياع و هذا عن طريق الرقابة و الفحص المستمر لجميع الأنشطة و العمليات التي تتم داخل المؤسسة؛
- حوكمة الشركات موضوع حديث نسبيا ومتجدد على الساحة الأكاديمية والمهنية ظهر نتيجة الأزمات الاقتصادية والمالية المتعاقبة وكان الاهتمام أكثر بالموضوع مع ظهر أزمة آسيا سنة 1997، إذ أصبحت لحوكمة الشركات آليات محاسبية لتفعيلها مما يجعل مخرجات النظام المحاسبي ذات خصائص نوعية تكسب ثقة ذوي المصلحة وهذا انطلاقا من مخرجات مهمة التدقيق الخارجي؛
- جودة نشاط التدقيق الداخلي يؤثر على جودة أداء حوكمة الشركات، ويقع على كل من الآليات الأربعة لحوكمة الشركات جزء من المسؤولية عن ضمان وتقييم جودة نشاط التدقيق الداخلي، فحتى تلعب دورها المحوري في حوكمة الشركات ينبغي أن تؤدي بمستوى معين من الجودة في ضوء توفر معايير الأداء اللازمة لذلك ومنها: تأهيل فريق التدقيق الداخلي واستقلاليتهم وبذلهم العناية المهنية اللازمة؛
- تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بتحديد جميع المخاطر المهمة التي تواجه مجلس الإدارة والتي قد تعيق عمليات وأنشطة المؤسسة على تحقيق أهدافها، ومن ثم يتم تقييم هذه المخاطر عن طريق تحديد احتمال حدوث كل خطر والآثار المترتبة عليه وتكون المحصلة النهائية ترتيب هذه المخاطر حسب درجة أهميتها للمؤسسة مع تقديم مختلف الحلول والإجراءات المناسبة للتقليل منها.

بعد الاطلاع على النتائج المتوصل إليها في الدراسة فإننا نقترح مايلي:

- إدراج مصلحة خاصة بالتدقيق داخلي في الشركات؛
- القيام بدورات تدريبية وتكوين مستمر للمدققين الداخليين من أجل رفع مستواهم ومؤهلاتهم؛
- ضرورة إعطاء عملية حوكمة الشركات الاهتمام الأكبر للمحافظة على المؤسسة الاقتصادية وبقائها واستمرار نشاطها الاقتصادي، والعمل وبصورة متناسقة بين جميع الجهات ذات العلاقة و ، لأن التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) الجيد يفرض عناية خاصة ومسؤولية من إدارة الشركة والمؤسسة نحو المجتمع من حيث عدم التمييز في المعاملة والتقييد بمواضيع حقوق الإنسان ومواضيع البيئة و تطوير إستراتيجية سليمة للحوكمة تساعد على تحسين كفاءة أداء تلك المؤسسات والتخصيص الأمثل للموارد؛
- ضرورة التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالتطبيق السليم للقواعد الأساسية التي جاء بها ميثاق حوكمة المؤسسات والتي تتلخص في الشفافية والمساءلة والمسؤولية والاستقلالية والعدالة، وكذا إلزامها بالإفصاح عن مدى العمل بها في التقارير السنوية الصادرة عنها..

6. قائمة المراجع:

- 1- إبراهيم موسى. (2010). حوكمة الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية. الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- 2- احمد حلمي جمعة. (2005). المعايير الأمريكية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي. مجلة المدقق، دار النهضة العربية، القاهرة، العدد 63.
- 3- احمد زين علي، و عبد الجليل صبيح حسني. (2006). مبادئ وممارسات حوكمة الشركات. ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكلية، القاهرة، مصر.
- 4- أحمد محمد مخلوف. (2007). المراجعة الداخلية في ظل "المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية". مذكرة ماجستير، تخصص نقود ومالية.
- 5- أمير فرج يوسف. (بدون سنة نشر). حوكمة الشركات. دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- 6- أوصيف لخضر. (2017). مدخل للتدقيق الداخلي. مطبوعة علمية مقدمة للطلبة، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة، الجزائر.
- 7- بوشمبة بدر. (ديسمبر 2018). دور التدقيق الداخلي في تحقيق التطبيق الفعلي لحوكمة الشركات داخل المؤسسات. مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد 05، العدد 1.
- 8- حماد طارق عبدالعال. (2008). حوكمة الشركات. الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر.
- 9- خلف عبد الله الواردات. (2006). التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق . مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن.
- 10- خلف عبد الله الواردات. (2014). دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA. دار الوراق للنشر، الطبعة الأولى.
- 11- رضا خلاصي مرام. (2013). المراجعة الداخلية للمؤسسة. دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر.
- 12- زروقي هشام. (2020-2021). تأثير ممارسات وظيفة التدقيق الداخلي في تعزيز حوكمة المؤسسات. أطروحة دكتوراه في العلوم التسيير، الجزائر.
- 13- زين الدين بروش، و جابر دهيمي. (6-7 ماي 2012). دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري. ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، بسكرة، الجزائر.

- 14- شعباني لطفي. (2003-2004). المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سونطراك الدورة مبيعات- مقبوضات .، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، فرع إدارة الأعمال، جامعة الجزائر.
- 15- طارق عبد العال حماد. (2007). حوكمة الشركات، شركات قطاع عام وخاص ومصارف، المفاهيم- المبادئ- التجارب- المتطلبات. الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- 16- عبد الله مايو ويزيد صالح. (2016). واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية. مجلة أداء المؤسسات الجزائرية – العدد 09.
- 17- عدنان عبد المجيد عبد الرحمن قباجة. (2008). أثر فاعلية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية. مذكرة دكتوراه الفلسفة في التمويل، غير منشورة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا.
- 18- عمر علي عبد الصمد، ويرقي حسين. واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها.
- 19- فاطمة أحمد موسى إبراهيم. (2016). العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات و المؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة. مذكرة ماجستير، جامعة غزة.
- 20- كمال الدين مصطفى الدهراوي، و محمد السيد سرايا. (2009). دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة. المكتب الجامعي الحديث.
- 21- محمد بوتين. (2009). المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق. ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، بن عكنون، الجزائر.
- 22- مصطفى حسن بسيوني السعدني. (2007). الشفافية والإفصاح في إطار حوكمة الشركات. ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكل، القاهرة، مصر.
- 23- مصطفى سليمان. (2008). حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين. الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- 24- مناوور حداد. (15-16 أكتوبر 2008). دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية. المؤتمر العلمي الأول حول: الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا.
- 25- موسى إبراهيم. (2010). حوكمة الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية. الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- 26- ميكرا كراسينكي. (أوت 2008). حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة. مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE نصائح إرشادية لتحقيق الإصلاح .
- 27- نصر علي عبد الوهاب، و السيد شحاته شحاته. (2007). مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة. الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- 28- وجدي حامد حجازي. (2010). أصول المراجعة الداخلية "مدخل عملي تطبيقي". دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية- مصر.