

التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة المحاسبة في المؤسسة

Internal audit as a mechanism for accounting governance in enterprise

يوسف قاشي*¹، خلدون زينب²

¹ جامعة ألكلي محند أولحاج بالبوية، الجزائر. y.gachi@univ-bouira.dz

² جامعة علي لونيبي - البلدية 02-، الجزائر. z.khaldoune@univ-blida2.dz

تاريخ الاستلام: 2021/12/05 تاريخ القبول: 2021/12/14 تاريخ النشر: 2022/06/15

ملخص:

تعتبر المراجعة الداخلية إحدى الآليات الهامة واللازمة للحوكمة بصفة عامة و الحوكمة المحاسبية بصفة خاصة في المؤسسة، كما أنها في الوقت ذاته تعتبر عنصرا هاما من عناصر الرقابة الداخلية على مختلف أعمال المؤسسة سواء كانت إدارية أو محاسبية أو غيرها من الأعمال الأخرى، فلا يمكن لمبادئ وإجراءات الحوكمة أن تطبق بفاعلية بدون دعم مهنة المراجعة والمحاسبة.

نهدف من خلال هذه الورقة البحثية إلى تبيان أهمية التدقيق الداخلي (المراجعة الداخلية) في تحقيق الحوكمة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية.

من خلال البحث توصلنا إلى أن التدقيق الداخلي يساهم مساهمة فعالة في تحقيق الحوكمة المحاسبية، حيث أنه كلما اتسم التدقيق الداخلي بالجودة والمصداقية كلما كانت هناك حوكمة محاسبية جيدة في المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: تدقيق داخلي؛ حوكمة؛ حوكمة محاسبية.

ترميز JEL: M4; M41; M42

Abstract:

Internal audit is an important mechanism for governance in general and for accounting governance in particular. It is also an important element of internal control over the organization's various functions, whether administrative, accounting or other. The principles and procedures of governance can not apply effectively and without the support of auditing and accounting.

We aim through this research paper to show the importance of internal auditing in achieving accounting governance in enterprise.

Through this research, we concluded that internal audit makes an effective contribution to achieving accounting governance, as internal audit is distinguished by quality and credibility whenever there is good accounting governance in the enterprise.

Keywords : internal audit; Governance; Accounting Governance

JEL Classification Codes: M4; M41; M42

1. مقدمة:

لقد تعاضم الإهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات في العديد من الإقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية؛ وخاصة في أعقاب الإنهيارات الإقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في عقد التسعينات من القرن العشرين، وكذلك ما شهده الإقتصاد الأمريكي من تداعيات الإنهيارات المالية والمحاسبية لعدد من أقطاب الشركات الأمريكية العالمية خلال عام 2002.

ولما كانت المحاسبة والمراجعة ترتبطان على المستوى المهني أو المستوى التطويري بالحوكمة باعتبارها من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثيراً وتأثراً بها؛ فلا يمكن لمبادئ وإجراءات الحوكمة أن تطبق بفاعلية وتؤتي ثمارها بدون دعم مهنة المحاسبة والمراجعة، كما تعتبر مبادئ وإجراءات الحوكمة ذات أهمية كبيرة في مجال تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة.

* **إشكالية البحث:** من خلال ما سبق تتضح معالم إشكالية هذا البحث، والتي يمكن صياغتها في السؤال الجوهرى التالي: إلى أي مدى يساهم التدقيق الداخلي في حوكمة المحاسبة بالمؤسسة الإقتصادية؟
* **فرضية البحث:** كإجابة أولية للإشكالية المطروحة أعلاه نعتبر أن جودة التدقيق الداخلي ركيزة أساسية من أجل الوصول إلى حوكمة المحاسبة في المؤسسة الإقتصادية.

* **أهمية البحث:** يستمد البحث أهميته من أهمية الحوكمة المحاسبية في المؤسسة، فلا يمكن تقديم معلومات محاسبية أقل جودة وفعالية أو أن تكون مغلوطة ولا تتمتع بالمصداقية التامة، لأن هذا يؤثر على دائرة واسعة من الأطراف المتعاملة مع المؤسسة، كما له تأثير كبير على سمعة المؤسسة ومركزها التنافسي والمالي، فحوكمة المحاسبة تعد صمام أمان بالنسبة للمؤسسة.

* **أهداف البحث:** نهدف من خلال هذا البحث إلى التعرف على مدى مساهمة المراجعة الداخلية في حوكمة المحاسبة في المؤسسات الإقتصادية، وهذا بحكم أن للمراجعة أثر كبير في دعم تطبيق مبادئ الحوكمة على وظيفة المحاسبة في المؤسسة، كما أن للحوكمة دور كبير في ضمان مصداقية وثقة المعلومات المالية والمحاسبية الخاصة بالمؤسسة، وهذا لن يتحقق إلا من خلال الإعتماد على خدمات المراجع الداخلي.

* **منهج البحث:** من أجل الإحاطة بكل جوانب البحث اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال الدراسة الوصفية التحليلية للمحاور التي تضمنها هذا البحث.

* **محاور البحث:** بغية الإجابة على الإشكالية المطروحة ولتحقيق أهداف هذه الورقة البحثية المذكورة أعلاه تم تقسيم هذا البحث إلى محورين:

- المحور الأول: أهمية الحوكمة في المؤسسات؛

- المحور الثاني: دور المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة المحاسبية.

2. أهمية الحوكمة في المؤسسات

رغم اختلاف التعاريف المقدمة للحوكمة إلا أنها كلها تصب في معنى واحد ألا وهو أنها تعبر عن مجموعة الإجراءات والوسائل التي تتبناها المؤسسة لتعزيز العمل الجماعي وتقديم الحلول الجماعية لتحقيق الأهداف المشتركة (عبد العال، 2007، صفحة 23).

تشمل الحوكمة الطريقة التي تدار بها شؤون المؤسسة، من خلال الدور المنوط به كل من مجلس الإدارة والإدارة العليا بما يؤثر في تحديد أهداف المؤسسة مع مراعاة حقوق المستفيدين و حماية حقوق المودعين.

تضيف مؤسسة Truth للإستشارات الإقتصادية أن الحوكمة الجيدة تستدعي توافر الخصائص التالية:

- الإنضباط: ويكون ذلك من خلال إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح بين موظفي إدارة المؤسسة بما يسهم في تحقيق أهداف المؤسسة؛

- الشفافية: تعد الشفافية عنصراً هاماً من العناصر التي يجب أن تتوفر من أجل تحقيق الحوكمة في المؤسسة، ويتم ذلك من خلال تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث في المؤسسة؛

- الإستقلالية: تعبر الإستقلالية عن عدم وجود تأثيرات غير لازمة نتيجة لضغوط ما، فلا يمكن في إطار الحوكمة أن تكون هناك ضغوط من طرف الرئيس على المرؤوس؛

- المساءلة: من منظور الحوكمة فإن المسائلة تعني إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية من طرف كل المساهمين ولكل من لهم مصلحة مشروعة في المؤسسة؛

- المسؤولية: فمن منظور الحوكمة لا بد أن تكون هناك مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة؛

- العدالة: وهي من العناصر ذات الأهمية البالغة، بحيث يجب احترام حقوق مختلف المجموعات وكذا أصحاب المصلحة المشروعة في المؤسسة؛

- المسؤولية الإجتماعية: في ظل تغيرات بيئة المفاهيم أضحت المسؤولية الإجتماعية عنصراً هاماً في المؤسسة، حيث لا بد من أن تظهر المؤسسة كمواطن جيد ليس له تأثيرات سلبية على الغير.

هناك مجموعتان من المحددات يتوقف عليهما مستوى الجودة والإعتماد الجيد للحوكمة وفيما يلي عرض

لهاتين المجموعتين:

1.2 المحددات الداخلية: تتمثل المحددات الداخلية التي تساهم في الحوكمة الجيدة في المؤسسة الإقتصادية

فيما يلي (حداد، 2008، صفحة 06):

- القواعد والتعليمات والأسس التي تحدد أسلوب وشكل القرارات داخل المؤسسة؛

- توزيع السلطات والمهام بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين من أجل تخفيف التعارض بين مصالح هذه الأطراف.

2.2 المحددات الخارجية: تشمل المحددات الخارجية القوانين المنظمة للنشاط الإقتصادي للدولة والذي تعمل

من خلاله المؤسسات وقد يختلف من دولة لأخرى وهي تتمثل في (ماجد، 2009، صفحة 29):

- القوانين واللوائح التي تنظم العمل بالأسواق مثل قوانين المؤسسات، قوانين العمل وقوانين الإستثمار ورأس المال، القوانين المتعلقة بالإفلاس والمنافسة ومنع الاحتكار؛
- توفير التمويل اللازم للمؤسسة من خلال وجود نظام مالي جيد يشجع المؤسسات على التوسع والمنافسة؛
- كفاءة الأجهزة الرقابية مثل هيئات سوق المال وذلك بإحكام الرقابة على المؤسسات والتحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات المنشورة وكذلك وضع العقوبات المناسبة والتطبيق الفعلي في حالة عدم الإلتزام؛
- دور المؤسسات غير الحكومية في ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة، وتشمل هذه المؤسسات جمعية المحاسبين، نقابات المحامين والعمال والموظفين وسلطة النقد.

بالإضافة إلى ما سبق فإن الحوكمة ترتكز على ثلاث ركائز أساسية تتمثل في (عبد العال، دليل التعامل في البورصة، 2007، صفحة 27):

- **السلوك الأخلاقي:** أي ضمان الإلتزام السلوكي من خلال الإلتزام بأخلاقيات السلوك المهني الرشيد والتوازن في تحقيق مصالح كافة الأطراف المرتبطة بالمؤسسة والشفافية عند عرض المعلومات المالية.
 - **تفعيل دور أصحاب المصالح:** مثل الهيئات الإشرافية العامة والأطراف المباشرة للإشراف والرقابة والأطراف الأخرى المرتبطة بالمؤسسة.
 - **إدارة المخاطر:** أي التعرف على المخاطر وتحديدها واختيار أنسب السبل للتعامل معها وإدارتها بما يحقق أقصى منفعة للمؤسسة.
- لقد اكتسبت حوكمة المؤسسات أهميه بالغة بالنسبة للباحثين والمساهمين وأصحاب المصالح، ويمكن توضيح هذه الأهمية فيما يلي:
- ضمان عدم قيام مجلس الإدارة بإساءة استخدام سلطاتهم للإضرار بمصالح المساهمين أو حتى الإضرار بمصالح المؤسسة الآتية والمستقبلية؛
 - الحصول على قوائم مالية للشركات تتسم بدرجة عالية من الشفافية و الإفصاح؛ فجوهر الحوكمة هو أن يكون هناك إفصاح وشفافية لكل المعلومات والبيانات التي تتعلق بالشركة والتي تخدم مصلحة الغير؛
 - الوصول إلى أفضل ممارسة للسلطة في الشركات؛ ولا يكون ذلك إلا من خلال تطبيق القانون في إطار المساءلة واحترام التدرج السلمي، وضمان الحقوق القانونية لكل الأطراف؛
 - الواجبات و المسؤوليات على مختلف الأطراف في المؤسسة؛ بحيث أنه يجب على كل من في المؤسسة احترام واجباته المهنية والقيام بمهامه بكل مسؤولية؛
 - هي أداة جيدة لتطبيق مبدأ محاسبة المسؤولية من أجل تحديث و تطوير الإدارة؛
- تسعى حوكمة الشركات إلى تحقيق مجموعة من الأهداف و التي تتمثل في:
- * تحقيق الشفافية، العدالة وحماية حقوق المساهمين في الشركة؛

* إيجاد ضوابط، قواعد وهياكل إدارية تمنح حق مساءلة إدارة الشركة أمام الجمعية العامة وتضمن حقوق المساهمين في الشركة؛

* تنمية الإستثمارات وتدفعها من خلال محاسبة الإدارة أمام المساهمين؛

* فرض الرقابة الجيدة على الوحدات الإقتصادية لتطوير و تحسين قدرتها التنافسية؛

* العمل على محاربة التصرفات غير المقبولة سواء كانت في الجانب المادي أو الإداري أو الأخلاقي؛

* الشفافية في إجراءات المحاسبة والمراجعة المالية للحد من الفساد.

ونظراً لأهمية الحوكمة والإهتمام المتزايد بمفهومها فقد حرصت العديد من الهيئات على دراسة هذا المفهوم وتحليله ووضع معايير محددة من أجل تطبيقه، ومن هذه المؤسسات نذكر منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (oecd).

لقد عملت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (oecd) على وضع مبادئ تكون بمثابة نقاط مرجعية يمكن استخدامها في إعداد الأطر القانونية والتنظيمية لأساليب الحوكمة (آليات الحوكمة)، والتي تعكس الظروف الإقتصادية والإجتماعية في البيئة التي تتم فيها ممارسات الحوكمة، وقد تناول الإصدار الأول لسنة 1999 والذي تضمن خمسة (05) مبادئ، ونظراً لأن تلك المبادئ تعد دائمة التطور بطبيعتها في ضوء التغيرات في الظروف البيئية المحيطة، وبعد أن تمت مراجعة تلك المبادئ تضمنت بالإضافة إلى المبادئ السابقة مبدأً جديداً ضمن النسخة المعدلة لسنة 2004، والذي يتعلق بتوفير الأسس اللازمة لتفعيل إطار للحوكمة من أجل رفع مستوى الشفافية، وأن يتوافق هيكل الحوكمة مع الإطار القانوني ويحدد بدقة مسؤوليات الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة وفيما يلي عرض لهذه المبادئ:

- **ضمان وجود أساس لإطار فعال للحوكمة:** يعتبر هذا المبدأ الإطار العام لجميع مبادئ الحوكمة الأخرى ويتناول تشجيع وضع إطار لحوكمة المؤسسات وأثره على شفافية وكفاءة السوق، وأن تكون متوافقة مع القوانين السائدة، كما يجب أن يتم تحديد توزيع المسؤوليات من خلاله بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية داخل المنشأة (بن درويش، 2007، صفحة 36).

- **حقوق المساهمين:** ينبغي أن يكفل إطار الحوكمة حماية حقوق المساهمين المختلفة التي ينشؤها القانون (عبد العال، 2007، الصفحات 42-44).

- **المعاملة المتكافئة للمساهمين:** يجب أن يكفل إطار الحوكمة المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب، كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم (OECD, p. 08).

- **دور أصحاب المصالح في حوكمة المؤسسة:** يجب أن يتم الإعتراف في حوكمة المؤسسة بحقوق أصحاب المصالح التي ينشؤها القانون أو تنشأ نتيجة لاتفاقيات متبادلة، مع القيام بتشجيع التعاون النشط بين المؤسسة وأصحاب المصالح في زيادة الإستثمارات مع خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الإستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة (Jonhsoton, 2004, p. 21).

- الإفصاح والشفافية: يعد هذا المبدأ من أهم أهداف الحوكمة حيث أنها تعمل على ضمان الشفافية والإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب عن كل البيانات والمعطيات المالية، ويدرج مع هذه المعطيات الأداء والوضع المالي من خلال الإفصاح عن المعلومات الهامة ويتم التطرق إلى دور مراقب الحسابات وملكية النسبة العظمى من الأسهم العادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب دون أي تأخير مع أقل تكلفة ممكنة (Jonhsoton, 2004, p. 22).

- التأكيد على مسؤوليات مجلس الإدارة: يجب أن يؤكد الإطار العام للحوكمة على هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، اختيار أعضائه ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية (الهزاع، 2009، الصفحات 22-23).

3. دور المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة المحاسبية

بعدما تطرقنا في المحور السابق إلى الحوكمة في المؤسسات وأهم ما يرتبط بها، سوف نتناول في هذا المحور الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية للمساهمة في تفعيل الحوكمة المحاسبية في المؤسسة، ولا يتم ذلك إلا من خلال العديد من الآليات التي سوف نتناول أهمها أدناه.

1.3 جودة المعلومة المحاسبية ومصادقية التقارير المالية الهدف الأساسي للحوكمة المحاسبية:

المعلومة المحاسبية هي تلك البيانات التي تمت معالجتها للحصول على مؤشرات ذات معنى تُستخدم كأساس في عملية اتخاذ القرارات والتنبؤ بالمستقبل، وتكون المعلومات المحاسبية ذات طابع كمي تظهر في شكل قوائم مالية ويراعى التوازن في هذه المعلومات من حيث التفصيل حتى تكون ذات منفعة لمتخذي القرار. تعني جودة المعلومة المحاسبية مصادقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو هذه المعلومات من التحريف والتضليل؛ وأن تُعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يحقق الهدف من استخدامها، وتعتمد الجودة في هذا الإطار على مجموعة من الخصائص أهمها: الملائمة، المصادقية، الدقة، التوقيت المناسب، الفهم والإستيعاب، الأهمية والإفصاح الأمثل للمعلومات، الكفاية.

وتعتبر جودة المعلومة المحاسبية الهدف الرئيسي الذي تسعى المؤسسات لتحقيقه إلا أنها تتأثر بمجموعة من المقومات والتي هي عبارة عن مجموعة من الأدوات والإجراءات المستخدمة في النظام المحاسبي لتحقيق أهدافه وتشمل هذه المقومات ما يلي:

- المقومات المادية: وتتمثل في جميع التجهيزات المادية، مثل الأدوات اليدوية والآلية المستخدمة في إصدار المعلومة المحاسبية؛

- المقومات البشرية: وتتمثل في مجموعة الأشخاص القائمين على تشغيل النظام المحاسبي والعاملين فيه؛

- المقومات المالية: وتشمل كافة الأموال المتاحة للنظام والتي يستخدمها للقيام بوظائفه المختلفة؛

- قاعدة البيانات: وتشمل مجموعة الإجراءات التطبيقية والبيانات الضرورية اللازمة لتشغيل النظام وتحقيق أهدافه المختلفة.

وتتحقق جودة المعلومة المحاسبية انطلاقاً من مجموعة المعايير التي يدخل في مضمونها مفهوم الحوكمة ومبادئها، وهذه المعايير يمكن تقديماً كالتالي (ماجد، 2009، صفحة 54):

* **معايير قانونية:** تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير معايير جودة التقارير المالية وتحقيق الإلتزام بها من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات؛ مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المنشأة بما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم الشركات بالإفصاح الكافي عن أدائها؛

* **معايير رقابية:** ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يركز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحوكمة بواسطة أجهزة رقابية للتأكد من أن سياستها وإجراءاتها تتفد بفاعلية، وأن بياناتها المالية تتميز بالمصادقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة، وتقييم للمخاطر وتحليل للعمليات، ناهيك عن تقييم الأداء الإداري ومدى الإلتزام بالقواعد والقوانين المطبقة؛

* **معايير مهنية:** تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبية والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية، مما برز معه مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم، والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة.

* **معايير فنية:** إن توفر معايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات مما يعكس بدوره على جودة التقارير المالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالمؤسسة ، الأمر الذي يؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار.

2.3 تطور مفهوم التدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة المحاسبية:

المراجعة الداخلية هي وظيفة مستقلة داخل المؤسسة تعمل على فحص وتقييم أنشطتها، بالإضافة إلى تعزيزها للرقابة الداخلية، ومساعدة كل الأطراف في المؤسسة على الاضطلاع بمسؤولياتهم على نحو فعال (Christian, 2017).

لقد تطرقت العديد من الجامعات العلمية والمنظمات المهنية إلى تطور مفهوم المراجعة الداخلية بغرض تقديم صورة جديدة للمهنة وبيان أثرها على تفعيل ودعم حوكمة المؤسسات، ومن بين أبرز مظاهر هذا التطور نذكر ما يلي:

- اعتبار المراجعة الداخلية نشاطاً مستقلاً عن الإدارة التنفيذية للمؤسسة نتيجة تبعيةها إلى مجلس الإدارة الإشرافي ضمن دائرة لجنة المراجعة المنبثقة عنه، كما أنها تقوم بعرض تقارير إلى هذا المجلس وإلى المساهمين عند الضرورة؛

- إنها نشاط موضوعي يقوم بتنفيذ أعمال المراجعة الداخلية من خلال أشخاص مهنيين ذوي خبرة ومهارة عالية سواء من داخل أو خارج المؤسسة؛

- توسيع نطاق المراجعة الداخلية ليشتمل على الخدمات الإستشارية إلى جانب خدمات التأكيد والفحص المحاسبي والتقييم، وفي هذا تأكيد صريح وموجه لخدمة العملاء حيث تتعدى المهام التقليدية مما يدعم دورها في مجال تقييم المخاطر ودعم نظام الحوكمة؛

- تطور إستراتيجية المراجعة الداخلية؛ بحيث تستهدف إضافة قيمة إلى المؤسسة وتحسين عملياتها، وبذلك فإن المفهوم الجديد يؤكد على الإسهام الجوهرى للمراجعة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة الكلية؛

- التأكيد على اعتبار عناصر نظام الرقابة الداخلية على أنها هي المدخل اللازم لمساعدة منظمات الأعمال على توفير نظام جديد ومقبول للحوكمة، ولذلك أصبح لازماً على المراجع الداخلي مباشرة مهام ومسئوليات جديدة في مجالات عديدة تشمل إدارة المخاطر والرقابة ونظام الحوكمة؛

- التزام المراجع الداخلي بتأدية خدمات التأكيد التي تركز على التقييم الموضوعي للأدلة من أجل الخروج برأي فني مستقل حول الأعمال المهنية؛

- إرساء مجموعة من المبادئ الأساسية التي تعبر عن الصورة التي ينبغي أن تكون عليها ممارسة مهنة المراجعة الداخلية، و وضع إطار عام لتحسين أداء أنشطتها بغرض تحسين جودة المهنة وتعزيز عملياتها.

ويعتبر التدقيق الداخلي من بين الآليات التي تعمل على تفعيل الحوكمة، من خلال الإشراف عليها من

طرف لجنة المراجعة بغية التأكد من تحقق استقلالية المراجعين الداخليين، ودراسة خطة عمل المراجعة الداخلية والتأكد من فاعليتها في إنجاز الأعمال الموكلة إليها، ودراسة ومناقشة تقارير المراجعة الداخلية ومعالجة الملاحظات التي قد ترد بتقريرها، كما تقوم المراجعة الداخلية بدور مهم ألا وهو تعزيز الحوكمة من خلال زيادة قدرة أصحاب المصالح الخارجيين على مساءلة المؤسسة، حيث يقوم المراجعون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية والعدالة وتحسين سلوك الموظفين العاملين في المؤسسة، الأمر الذي يؤدي إلى تقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي، والذي بدوره يؤدي إلى خلق مخاطر كبيرة يمكن أن تعرض المؤسسة إلى خسائر مالية.

ويمكن القول أن مهام لجنة المراجعة تتلخص في الإشراف على فعالية أنظمة وإجراءات الرقابة الداخلية، والعمل مع الإدارة لضمان توافق النظام المحاسبي للمؤسسة مع المتطلبات النظامية، والتوصية بتعيين ومتابعة المحاسبين القانونيين وتقييم أعمالهم وفصلهم وتحديد أتعابهم، ودراسة القوائم المالية الأولية والسنوية للمؤسسة والإمتثال للمتطلبات القانونية والأخلاقية والتنظيمية للمؤسسة، إلى جانب المهام التي يؤكلها لها مجلس الإدارة (BDO, 2010, p. 17).

تقوم لجنة المراجعة بزيادة الثقة والشفافية في المعلومات التي تقصح عنها المؤسسات، وذلك من خلال دورها في إعداد التقارير المالية وإشرافها على وظيفة المراجعة الداخلية، وكذلك دورها في دعم المراجعة الخارجية من خلال زيادة استقلاليتها، إضافة إلى التأكيد على الإلتزام بمبادئ الحوكمة، كما تقوم بالتحقق من كفاءة نظام الرقابة الداخلية وفاعلية تنفيذه وتقديم التوصيات إلى مجلس الإدارة والتي من شأنها تفعيل النظام وتطويره؛ بما يحقق أهداف المؤسسة ويحمي مصالح المالكيين وبقية أصحاب المصالح بكفاءة عالية وتكلفة معقولة.

التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة المحاسبة في المؤسسة

ومما سبق يتضح مدى تأثير وتأثير المراجعة الداخلية في الحوكمة، حيث أن من متطلبات وجود الحوكمة في المؤسسة يوجب وجود إدارة للمراجعة الداخلية تقوم بمراجعة العمليات داخل المؤسسة والتأكد من مدى ملاءمتها لقواعد ومبادئ الحوكمة.

حيث تمثل الواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتق مراجع الحسابات الممارس للمهنة آليات مهنية عملية لها مساهمات إيجابية في دعم الدور الحوكمي الإيجابي للمراجعة، ولا يمكن تحقيق هذا الدور ما لم يكن مراجع الحسابات نفسه مقتنعاً بأن دوره الحوكمي مرتبط باستعداده وقدرته على إثراء الممارسة المهنية العملية وإثبات أن للمراجعة دور حوكمي لا غنى عنه لأصحاب المصلحة في المؤسسة، ويمكن أن يتحقق هذا الدور من خلال حرص المراجع على الإرتقاء بجودة المراجعة وتفعيل المساءلة المهنية للمراجع والتي تعتبر من ركائز التطبيق الجيد للحوكمة في المؤسسات.

4. خاتمة:

تعتبر الحوكمة المنهج المتبع لبناء هيكل منظم يتضمن توزيع الحقوق والواجبات بين مختلف الوظائف في المؤسسة والعمل على توطيد العلاقات التي تربط بين إدارة المؤسسة وأصحاب المصالح فيها، وذلك من أجل تطوير الأداء وتعظيم فائدة المساهمين ومراعاة مصالح الأطراف الأخرى.

ويعتبر التدقيق الداخلي أحد ركائز ومقومات حوكمة المؤسسات، وعليه فقد أصبح تطور ورفع كفاءة مستوى الأداء المهني للمراجعة الداخلية بمثابة دعم رئيسي من دعائم التطبيق الكفاء لإطار الحوكمة، لذلك قام معهد المراجعين الداخليين بإعادة تقييم المبادئ التي تحكم وظيفة المراجعة الداخلية، بالإضافة إلى توفر قاعدة من المعرفة والمهارات الضرورية والملازمة للمهنة ضمن إطار المراجعة الشاملة للمعايير المهنية القائمة والمواثيق الأخلاقية، بهدف رفع كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجع الداخلي، وتعزيز مكانة مهنة المراجع الداخلي في السوق التنافسي.

ومن هنا يمكن القول أن للمراجعة الداخلية دور هام في الحصول على قوائم مالية على درجة عالية من الشفافية والإفصاح والمصدقية خدمة لأصحاب المصالح من مساهمين وأصحاب السندات والبنوك والمقرضين من خلال منظومة من أداء الإدارات واللجان والمجالس التي تقوم بوضع أسس الأداء الإداري والفني والمهني لأعمال المراجعة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الرئيسية للبحث والتي تنص على أن جودة التدقيق الداخلي (المراجعة الداخلية) ركيزة أساسية من أجل الوصول إلى حوكمة المحاسبة في المؤسسة الاقتصادية، فالمراجعة الداخلية هي الركيزة الأساسية للمراقبة الداخلية وهي وسيلة فعالة لترشيد الإدارة والتي تتجسد تحت مفهوم الحوكمة.

النتائج: من خلال هذا البحث توصلنا إلى النتائج التالية:

- المراجعة الداخلية تأتي كمحور أساسي للحوكمة لتجسد الفعالية المنشودة من تطبيق مبادئ المؤسسة على مستوى مختلف الوظائف التي تقوم بها المؤسسة، وذلك في إطار تفعيل دور أصحاب المصالح لضمان فعالية الحوكمة؛

- يتعين على المؤسسات الإقتصادية وبصفة عامة منظمات الأعمال من أجل الحصول على قوائم مالية على درجة عالية من الشفافية والإفصاح وتتسم بالمصادقية أن تقوم بتفعيل عملية المراجعة الداخلية، ومن أجل ضمان تنفيذ هذه الأعمال في منظومة الحوكمة لا بد من وجود التنظيم الإداري والمهني المتكامل الذي يشتمل على مجلس الإدارة والمراجعين الخارجيين وإدارة المراجعة الداخلية؛

- تعمل وظيفة المراجعة الداخلية على تحقيق كفاءة وفعالية الحوكمة المحاسبية في المؤسسة، كما أن للحوكمة دور كبير في ضمان استقلالية المراجعة الداخلية ودعم دور هذه الأخيرة في المؤسسة؛

- المراجعة الداخلية تتأثر وتتوثر في الحوكمة المحاسبية في المؤسسة الإقتصادية، حيث أن جودة المراجعة الداخلية يسهم في مصادقية التقارير والقوائم المالية ومختلف الحسابات ذات الطابع المحاسبي، ومن خلال ذلك فإنه ينعكس على شفافية المعلومات التي تنشر وتقدم إلى الجمهور الذي له مصلحة من ذلك. ومن جهة أخرى فإن تبني معايير الحوكمة في المؤسسة يتطلب ضرورة وجود نظام للرقابة الداخلية وبالتالي المراجعة الداخلية يمتاز بالمصادقية والجودة.

التوصيات: من خلال النتائج المتوصل إليها والتي تؤكد على أهمية المراجعة الداخلية في تحقيق الحوكمة في المؤسسة، وكذا لدور الحوكمة في وجود نظام للمراجعة الداخلية جيد فإنه يتعين على المؤسسات الإقتصادية وبصفة عامة منظمات الأعمال القيام بما يلي:

- الإهتمام بتطوير نظام الرقابة الداخلية بما يسهم في جودة التدقيق الداخلي (المراجعة الداخلية)، نظرا للدور الكبير الذي تلعبه في جودة ومصادقية التقارير والقوائم المالية للمؤسسة؛

- إعطاء استقلالية للجهات المكلفة بنظام المراجعة الداخلية من أجل أن تكون النتائج المتوصل إليها تعكس الصورة الحقيقية التي توجد عليها المؤسسة؛

- توفير الجو الملائم للقائمين على المراجعة الداخلية بالمؤسسة من أجل أن تكون النتائج المتوصل إليها ذات مصادقية وشفافية؛

- الحرص على تصويب الإختلالات الملاحظة من طرف نظام المراجعة الداخلية من أجل أن ينعكس ذلك إيجابا على المعلومات المقدمة للجمهور ولكل من له مصلحة مشروعة في المؤسسة.

5. المراجع:

- حماد طارق عبد العال (2007)، حوكمة الشركات: المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات، شركات قطاع عام وخاص ومصارف، ط 02، مصر، الدار الجامعية.

- حماد طارق عبد العال (2007)، دليل التعامل في البورصة، مصر، الدار الجامعية.

- إسماعيل أبو حمام ماجد (2009)، اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير

المالية (دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين.

التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة المحاسبة في المؤسسة

- مناور حداد (15-16 تشرين الأول 2008) دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية، مداخلة مقدمة ضمن المؤتمر العلمي الأول حول: حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي، جامعة دمشق، سوريا.
- عدنان بن حيدر بن درويش (2007)، حوكمة الشركات و دور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية.
- وليد بن نعمة الهزاع (2009)، حوكمة الشركات: أهمية تطبيق معايير الحوكمة الرشيدة وقواعدها في المؤسسات والبنوك المالية بدول مجلس التعاون وأثره الايجابي على تنامي الاقتصاد الخليجي، إدارة البحوث والدراسات.

- BDO(2010), Guide Pour Constituer Et Diriger un Comité D'audit Efficace , Canada.
- Donald Jonhsoton(2004), Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE, paris , Service des publications de l'OCDE.
- christian, L'audit interne dans l'administration publique ,disponible sur : www.reves.org, consulté le 20/02/2018 .
- OECD , Principles and Annotations on Corporate Governance, Arabic Translation, p:08, disponible sur : www.oecd.org . consulté le 43/02/2018 .