

دور التدقيق الداخلي في الممارسة السليمة لحوكمة الشركات على ضوء المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي

د/العايب عبد الرحمان

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة سطيف 1 - الجزائر

Résumé :

L'article aborde un des sujets d'actualité dans le contexte actuel de fonctionnement des entreprises économiques. Il analyse l'importance qu'ont accordé les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne au concept de gouvernement d'entreprise.

Il ressort de cette analyse que l'activité d'audit interne au sein de l'entreprise contribue au respect de plusieurs principes de gouvernement d'entreprise notamment la transparence et diffusion de l'information, la responsabilité du conseil d'administration et l'éthique des affaires.

Mots-clés : audit interne – gouvernement d'entreprise - normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne – entreprises

الملخص:

يهدف المقال إلى التعرف على مدى حرص المعايير التدقيق الداخلي الدولية على جعل نشاط التدقيق الداخلي طرفا فاعلا في عمليات حوكمة الشركات. ولتحقيق هذا الهدف فقد تم عرض وتحليل كل المعايير المهنية الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي التي تناولت مفهوم الحوكمة. وقد تم استخلاص أن هذه المعايير أكدت على أن التدقيق الداخلي يساهم في تحقيق أكثر من مبدأ من مبادئ حوكمة السليمة للشركات وأهمها الإفصاح والشفافية ودور مجلس الإدارة والمسؤوليات المنوطة بها والعلاقة الجيدة مع أصحاب المصالح والنزاهة وأخلاقيات الأعمال.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي-حوكمة الشركات-معايير التدقيق الداخلي الدولية-منظمات الأعمال

المقدمة

نظرا للتطور الكبير الذي عرفه نشاط التدقيق الداخلي، أصبح هذا الأخير يلقي الاهتمام البالغ من جانب الباحثين وكذلك الأوساط المهنية لمعرفة دوره في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات. وتؤكد لجمعية المهتمين أن التدقيق الداخلي يلعب دورا مهما في تطبيق حوكمة سليمة للشركات خصوصا في مجال الرفع والتحسين وتقوية جودة المعلومات المالية والمحاسبية خدمة لتحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية.

لقد ركزت عديد الدراسات في كيفية تفعيل دور التدقيق الداخلي من أجل إرساء القواعد السليمة لحوكمة الشركات، وأجمعت أكثرها على أنه من أجل تحقيق هذا الدور، فإن التدقيق الداخلي مطالب

بمواكبة التغيرات التي تطرأ على بيئة الأعمال. وهذا ما أقدم عليه المعهد الدولي للمدققين الداخليين IIA حينما قام بمراجعة المعايير التي تنظم مهنة التدقيق الداخلي خلال سنوات 2000 و2009 و2010 وجعلها تهتم بالحوكمة الشركات ودمجها ضمن اهتمامات أي نشاط داخلي يمارس داخل منظمات الأعمال. من خلال هذه المقال سنحاول الوقوف أمام نقطة مهمة جدا في مجال الممارسة العملية لحوكمة الشركات والتي تتمثل في دور المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي في الاهتمام بحوكمة الشركات وكيف أن هذه المعايير حرصت على أنه لا بد وأن يكون هذا النشاط طرفا فاعلا في إرساء الحوكمة السليمة وفي المساهمة في تطبيق مبادئ الحوكمة المتفق عليها.

1. الإطار العام للبحث

1. إشكالية البحث

يجمع الباحثون المهتمين بمنظمات الأعمال أن فشل الكثير من هذه المنظمات يعود إلى ضعف نظم الحوكمة المطبقة فيها، ويجزمون أن انعدام فعالية الآليات المستعملة في تطبيق الحوكمة هو السبب الرئيسي من وراء ذلك. ويتفق المهتمون بشؤون الحوكمة أن آليات تطبيق الحوكمة هي ثلاثة فئات، آليات تحفيزية لصالح المسيرين، آليات للرقابة الخارجية على تصرفات المسيرين وآليات للرقابة الداخلية. والتدقيق الداخلي هو أحد آليات الرقابة الداخلية المهمة. وبالتالي، فهو مطالب بأن يؤدي المهام المكلف بها بما يسمح بتحقيق متطلبات وأهداف الحوكمة الرشيدة.

لقد دأبت الهيئة المهنية المشرفة على تطوير مهنة التدقيق الداخلي على وضع معايير مهنية تسمح بالممارسة السليمة لهذه المهنة. ومواكبة للتطورات التي مست عالم المال والأعمال من جراء ما حدث من فشل وتعثّر مس كبريات الشركات العالمية في الدول المتقدمة، أقدمت هذه الهيئة على إدخال تعديلات على هذه المعايير، ومن ضمن ما وضعته من معايير هناك ما يتعلق بالحكومة، حيث أرادت أن يكون نشاط التدقيق الداخلي طرفا فاعلا في إرساء الحوكمة السليمة داخل منظمات الأعمال التي تستعين بخدمات هذا النشاط. ومنه، فإن الإشكالية التي يتناولها المقال بالدراسة تنحصر في السؤال التالي: "هل تشجع معايير التدقيق الداخلي الدولية نشاط التدقيق بأن يكون طرفا فاعلا في مساعدة منظمات الأعمال في الممارسة السليمة لحوكمة الشركات؟"

ويتفرع من هذا السؤال الرئيسي مجموعة الأسئلة الفرعية وهي:

- هل تسمح هذه المعايير بربط التدقيق الداخلي لعلاقات جيدة مع كل الأطراف الفاعلة في تحقيق الحوكمة السليمة؟
- هل تحت هذه المعايير التدقيق الداخلي بأن يكون طرفا في تحقيق أهداف الحوكمة؟
- هل تساهم هذه المعايير من جعل التدقيق الداخلي يساهم في رفع مستويات الإشباع للأطراف المستفيدة من الحوكمة؟

2. أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث في أنه يتناول بالدراسة كيفية مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الممارسة السليمة لحوكمة الشركات، على اعتبار أن التدقيق الداخلي هو عنصر فاعل ضمن آليات الحوكمة. فالمنظمة التي تريد إرساء مثل هذه الحوكمة مطالبة بالإستعانة بكل الآليات المتاحة والمتوفرة داخلية منها كانت أو خارجية، والتدقيق الداخلي هو جزء لا يتجزأ من هذه الآليات.

3. هدف البحث

يتناول البحث بالدراسة أحد المواضيع المهمة والخاصة بإرساء قواعد الحوكمة السليمة للشركات من طرف منظمات الأعمال بواسطة اللجوء إلى خدمات التدقيق الداخلي. فهو بذلك يهدف إلى الوقوف أمام القفزة النوعية التي أحدثها المعهد الدولي للمدققين الداخليين بمواكبته لكل التطورات التي طرأت على عالم الأعمال بعد التغيرات التي فرضتها الفضائح المالية والاقتصادية والانهايارات والتي كان من تداعياتها ضرورة الاعتماد على نمط جديد في التسيير تساعد على تجنب مخاطر الفشل والتعثر وسوء التسيير مما يؤدي إلى كسب ثقة أصحاب المصالح، هذا النمط يدعى بحوكمة الشركات.

4. منهجية البحث

في دراسة هذا الموضوع تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي، حيث ينقسم البحث إلى محورين أساسيين. ففي المحور الأول استخدمنا المنهج الوصفي وذلك بإجراء دراسة نظرية للموضوع مشتملة مراجعة لأهم المؤلفات العلمية ذات الصلة. أما المحور الثاني فاستخدمنا فيه المنهج التحليلي وذلك بتحليل المعايير المهنية الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي التي تناولت موضوع الحوكمة واستخلاص النتائج من عملية التحليل.

5. تنظيم البحث

يحتوي البحث على ثلاثة أجزاء رئيسية، كل جزء مقسم إلى مجموعة من المحاور الفرعية. ففي الجزء الرئيسي الأول، تم تناول الإطار العام للدراسة. وفي الجزء الرئيسي الثاني، تم إعداد إطار نظري للدراسة الذي سنقف فيه بإسهاب أمام موضوعي حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي. أما في الجزء الرئيسي الثالث، فيركز على وجه الخصوص على دراسة كيفية تركيز معهد الدولي للمدققين الداخليين عند وضعه لمعايير التدقيق الداخلي الدولية على مراعاة قواعد ومتطلبات ومبادئ الحوكمة الرشيدة.

II. الإطار النظري لحوكمة الشركات والتدقيق الداخلي

1. حوكمة الشركات:

أ. مفهوم حوكمة الشركات:

يوجد لمصطلح الحوكمة عدة مرادفات مثل "الإدارة الرشيدة والإدارة الحكيمة والإجراءات الحاكمة".¹ وهناك من يطلق عليها تسمية الحاكمية المؤسسية والتحكم المؤسسي، وغيرها من التسميات.

تعرف حوكمة الشركات بأنها "النظام الذي تدار وتراقب به الشركات ومجالس الإدارة مسئولة عن حوكمة شركاتها، ودور المساهمين في الحوكمة هو انتخاب أعضاء مجلس الإدارة والمراجعين، والتأكد من أن هناك هيكل حوكمة ملائم وفي مكانه. إن مسئولية المجلس تتضمن وضع الأهداف الإستراتيجية للشركة، وتوفير القيادات التي تحقق هذه الأهداف، ومراقبة إدارة العمل، ورفع التقارير للمساهمين أثناء فترة ولايتهم. والتأكد من أن مجلس الإدارة يلتزم بالقوانين واللوائح، ويعمل لمصلحة المساهمين أعضاء الجمعية العامة."² وتعرف أيضا بأنها "الآلية التي بموجبها يتم تحفيز جميع الأفراد العاملين في الشركة أيا كانت مواقعهم فيها على جعل سلوكياتهم وممارساتهم الفعلية تتناغم مع استراتيجية الشركة الهادفة ورؤيتها في تعظيم قيمتها المضافة، ومن ثم تحقيق مبدأ العدالة والتوازن بين مصالح الإدارة التنفيذية من جهة، ومصالح الأطراف الأخرى بمن فيها الملاك من جهة أخرى."³ كما يقصد أيضا بالحوكمة "تحديد وتوزيع الحقوق والمسئوليات بين مختلف المشاركين في الشركة، مثل مجلس الإدارة، والمديرين، والمساهمين وأصحاب المصالح الآخرين، كما أنها تبين القواعد والإجراءات لاتخاذ القرارات بخصوص شئون الشركة، وهي بهذا، توفر أيضا الهيكل الذي يمكن من خلاله وضع أهداف الشركة، ووسائل بلوغ تلك الأهداف، ورقابة الأداء."⁴ وقد عرفت أيضا أنها "الآلية التي يتم بموجبها تشجيع جميع الأفراد العاملين في الشركة أيا كانت مواقعهم في التنظيم لجعل سلوكياتهم وممارساتهم الفعلية تتناغم مع الرؤية الاستراتيجية للشركة الهادفة نحو تعظيم قيمتها المضافة ومن ثم تحقيق مبدأ العدالة والتوازن بين مصالح الإدارة التنفيذية من جهة، ومصالح الفئات الأخرى ذات العلاقة بما فيها الملاك من جهة أخرى."⁵ ومن التعاريف أيضا أن حوكمة الشركات "تهدف إلى تحسين عملية الإدارة الشركات والرقابة عليها وحماية مصالح المساهمين وغيرهم من ذوي العلاقة، وتجنب الغش والاحتيال وإساءة استخدام السلطات من قبل إدارات الشركات."⁶

من مجموع التعاريف يتبين أن الحوكمة هي:

- الطريقة التي بموجبها يدير المديرون مسؤولياتهم تجاه المساهمين
- نظام يجب إتباعه لصالح المساهمين وكذلك لصالح الأطراف الأخرى ذات المصلحة
- تهتم بالممارسات والكيفية التي يتم بها ضبط أداء الشركات والرفع منها
- تهتم بمجموعة التدابير التي يتم من خلالها متابعة أداء إدارة الشركات والرقابة عليها، ومعالجة المشكلات الناجمة عن ذلك.
- تهتم بإيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة، بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم وأصحاب المصالح، وذلك من خلال تحري تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية التي تربط بينهم وفقاً لمعايير الإفصاح والشفافية الواجبة.

وكذلك من خلال هذه التعاريف يمكن أن نستخلص أن حوكمة الشركات هي مجموعة المبادئ التي تسمح للمساهمين من التأكد من الكيفية التي تم بها الأصول على العائد على الرأسمال المستثمر. أو بعبارة أخرى كيف يمكن للمساهمين التأكد من أنه:

- لم يتم المسكرون باستثمار أموالهم في مشاريع غير مربحة
- لم يتم المسكرون باستثمار أموالهم في مشاريع تتناقض ومبادئهم وأخلاقياتهم ومعتقداتهم.
- لم يتم المسكرون باختلاس أموالهم

وتستمد حوكمة الشركات "ركائزها من مجموعة من فروع المعرفة، فمن علم الإدارة يستمد الركائز الخاصة بتحديد مهام ومسؤوليات مجلس الشركة وإدارتها التنفيذية، أما علوم الاقتصاد والاجتماع والقانون فهي بمثابة المصدر الذي يوفر لنظام الحوكمة العناصر اللازمة لتعريف الأطراف ذات المصلحة بالنظام من ملاك وغيرهم بحقوقهم وواجباتهم، في حين يستمد نظام الحوكمة من علم المحاسبة أكثر من ركيزة، فالركيزة الأساسية التي يقوم عليها وهي تحقيق التوازن بين مصالح الملاك ومصالح الأطراف الأخرى مستمدة من النظريات المحاسبية. أما الركيزة الأخرى والمستمدة من علم المحاسبة فتتعلق بالضوابط اللازمة لتوفير عنصر المصادقية والإفصاح في التقارير المالية المنشورة التي تصدرها الشركة.⁷ كما وأن لحوكمة الشركات أهداف. إن الأسلوب الجيد لحوكمة الشركات يساعد في دعم الأداء الاقتصادي والقدرات التنافسية وجذب الاستثمارات للشركات والاقتصاد بشكل عام من خلال الوسائل التالية⁸:

- تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركات وإجراءات المحاسبة والمراجعة المالية على النحو الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة.
- تحسين وتطوير إدارة الشركة ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على بناء إستراتيجية سليمة وضمان اتخاذ قرارات الربح أو السيطرة بناء على أسس سليمة، بما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء.
- تجنب حدوث أزمات مصرفية حتى في الدول التي لا يوجد بها تعامل نشط على معظم شركاتها في أسواق الأوراق المالية.
- تقوية ثقة الجمهور في نجاح الخصخصة، وضمان تحقيق الدولة أفضل عائد على استثماراتها، وبالتالي إتاحة المزيد من فرصة العمل، وزيادة التنمية الاقتصادية.
- ضمان التعامل بطريقة عادلة بالنسبة للمساهمين والعمال والدائنين والأطراف الأخرى ذوي المصلحة في حالة تعرض الشركة للإفلاس.

ب. دوافع ظهور حوكمة الشركات

انعكست نتائج الثورة الصناعية على مجالات ثلاثة وهي المجال الاقتصادي والمجال التشريعي ومجال تسيير المؤسسات. ففي المجال الاقتصادي، تميز الوضع بالانتقال من الاقتصاد الحرفي التقليدي إلى الاقتصاد الصناعي والذي ترتب عليه ازدياد الاحتياجات المالية للمشروعات الصناعية الحديثة والذي قاد

بدوره إلى ازدهار قطاع المصارف، فنشأت معه الأسواق المالية التي أمكنت أصحاب المشاريع الكبيرة من تجميع رؤوس الأموال لتمويل تلك المشروعات وإقامة صناعات حديثة.

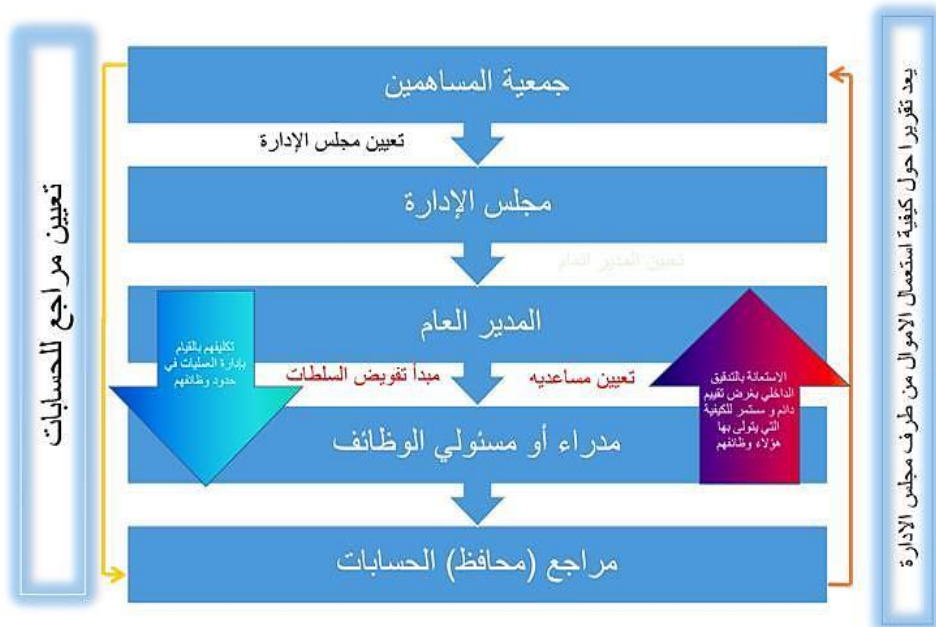
وفي المجال التشريعي، فقد كان من نتائج الثورة الصناعية ظهور مبدأ المسؤولية المحدودة والذي بمقتضاه ظهر شكل قانوني جديد من المؤسسات ويدعى بشركات الأموال والتي كان من بين الأنواع التي ظهرت آنذاك هي الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة، وترتب على ظهورها اعتماد مبدأ فصل الملكية عن التسيير، هذا الأخير جاء على حتمية تنازل جماعة المساهمين عن حقها في الإشراف المباشر على الإدارة إلى مجموعة من المديرين الأجراء. وقد نجم عن انفصال الملكية عن الإدارة الفعلية تدخل المشرع وقام بصياغة قوانين وتشريعات تسمح بتنظيم العلاقة بين المساهمين والمسيرين، حيث أنه بمقتضى هذه القوانين تم تحديد هئتين هما جمعية المساهمين الذين تجمعهم الجمعية العمومية ومجلس الإدارة. وفي هذه القوانين تم تحديد حقوق وواجبات كل طرف من الطرفين.

أما في المجال الإداري أي نواحي التسيير، فلم تكن التشريعات التي وضعها الدول لتنظيم العلاقة بين المساهمين والمسيرين كافية للحفاظ على حقوق المساهمين وتقييم تصرفات مجلس الإدارة ذلك أن المساهمين يجهلون النواحي الإدارية والمالية والمحاسبية التي يباشرها مجلس الإدارة مما استدعى ظهور الحاجة إلى خدمات المراجعين والمدققين.

وقد صاحب ظهور مهنة المراجعة والتدقيق، تطور نوع من المراجعة ويدعى بالمراجعة القانونية التي تكمن أهميتها في فحص ومراجعة وتحليل حسابات الشركات التي هي نتاج لتصرفات المسيرين في الأموال الموضوعة تحت تصرفهم من طرف المساهمين ومن ثم الحكم على هذه التصرفات من ناحية سلامتها وأثرها على المركز المالي للشركة. فمن خلال ذلك تنعكس التصرفات المالية لمجلس الإدارة والحكم عليها من حيث مطابقتها لتطلعات المساهمين ورغباتهم.

ومع التطور الذي شهده إدارة الشركات الذي رافقه تشعب وتعدد العمليات التي تقوم بها المؤسسة، أصبح المدراء غير قادرين لوحدهم على إدارة شؤون شركاتهم بأنفسهم فدعت حاجة هؤلاء إلى الاستعانة بأفراد آخرين فظهر مبدأ جديد في الإدارة وهو مبدأ تفويض السلطة، حيث على أساسه يقوم المدراء بتفويض جزء من سلطاتهم إلى هؤلاء الأفراد. ولكي يتم التأكد من أن هؤلاء الآخرين يتصرفون في السلطات التي فوضت لهم بالشكل الذي يخدم مصلحة المؤسسة ظهرت الحاجة إلى مختصين من داخل المؤسسة يراجعون أعمال الأفراد الذين فوضت لهم سلطات الإدارة والتسيير لصالح المدراء، هؤلاء المراجعين هم المدققين الداخليين. ومنه يمكن تلخيص إدارة أي شركة أموال تسيير على النحو التالي:

الشكل رقم 1: إدارة شركات الأموال وموقع المراجعة القانونية والتدقيق الداخلي فيها



المصدر: من إعداد الباحث

بما أن الوضع أصبح على هذا الشكل، بات من الضروري تنظيم وضبط العلاقة بين هذه الجهات والهيئات مما أدى بالاهتمام بها، فظهر إلى الوجود مفهوم حوكمة الشركات.

لقد كان أول من اهتم بحوكمة الشركات الباحثان الأمريكيان بيرل ومينس Berle et Means وكان ذلك سنة 1932 حيث قاما بدراسة تركيبة رأسمال كبريات الشركات الأمريكية. ومن خلال دراستهما توصلا إلى ضرورة فصل الملكية عن الإدارة و "إلى إلزامية فرض رقابة على تصرفات المديرين حماية لحقوق صغار المساهمين".⁹

تستند حوكمة الشركات في الفكر التنظيمي إلى مجموعة من النظريات وأهمها نظرية الوكالة التي يعود الفضل في تطويرها إلى الأمريكيين أصحاب جائزة نوبل للاقتصاد Jensen & Meckling سنة 1976 حين قدما تعريفا لهذه النظرية وكان على الشكل التالي "نحن نعرف نظرية الوكالة كعلاقة بموجها يلجأ شخص صاحب الرأسمال لخدمات شخص آخر لكي يقوم بدله ببعض المهام، هذه المهمة تستوجب نيابته في السلطة".¹⁰

فمع ظهور المفهوم لأول مرة على يد بيرل ومينس Berle et Means، كانت إشكالية حوكمة تدور حول الكيفية التي بها يتم ضبط سلوك الإدارة العليا بالشكل الذي يسمح لها بالقيام بالمهام المنوط بها وتوجيهها في الاتجاه الذي يخدم مصلحة المساهمين shareholders. فالتركيز كان فقط على إشباع رغبات

المساهمين. لكن في الثمانينات من نفس القرن، تم تطوير أفكار إدارية جديدة الذي صاحبه موجة من الأزمات المالية والاقتصادية مست أكبر الشركات العالمية والتي نجم عنها بيع أصول شركات إلى منافسها و حدوث تكتلات بين المنافسين وكذلك إفلاس العديد من الشركات. فانتقلت إشكالية حوكمة الشركات من العلاقة القائمة بين المساهمين والمسيرين إلى العلاقة بين الشركة وكل الأطراف ذات المصلحة stakeholders. في هذا المجال، كان Freeman هو أول من طرح هذه العلاقة مطالبا "الشركات بتشخيص كل صاحب مصلحة من ذوي العلاقة وتوضيح وتحديد كيفية التعامل من خلالها معهم والعمل على إشباع رغباتهم."¹¹ وانتقلت بذلك إشكالية حوكمة الشركات من وضع الآليات التي تسمح بالتحكم في تصرفات مسيري شركات المساهمة حتى تكون قراراتهم وتصرفاتهم تسير في نفس الوجهة التي يرغب بها كل المساهمين إلى وضع الآليات التي تسمح بالتحكم في تصرفات مسيري شركات المساهمة حتى تكون قراراتهم وتصرفاتهم تسير في نفس الوجهة التي يرغب بها كل أصحاب المصالح.

نتيجة لذلك تم تطوير نماذج لحوكمة الشركات وأشهرهما نموذجان، فالنموذج الأول يسمى بالحوكمة القائمة على المساهمين shareholders في حين أن النموذج الثاني ويسمى بالحوكمة القائمة على الأطراف ذات المصلحة stakeholders. فالنموذج الأول يسعى إلى تعظيم المنفعة للأصحاب رؤوس الأموال الذين يمتلكون أسهما في المؤسسة فقط في حين أن النموذج الثاني يسعى إلى تعظيم المنفعة لكل الأطراف التي تربطها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمؤسسة ويطلق عليهم تسمية الأطراف ذات المصلحة.

ولكي يتم التطبيق السليم للحوكمة، دأب عدد من المؤسسات المالية الإقليمية والدولية المرموقة وممارسي حوكمة الشركات إلى إرساء أفضل ممارسات الحوكمة. فقامت العديد منها بوضع مبادرات رامية إلى وضع مبادئ لحوكمة الشركات. ومن بين المنظمات الرائدة في مجال وضع مبادئ حوكمة الشركات منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (OCDE) ومركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE) والمؤسسة المالية الدولية (IFC) واتفاقية بازل comité de Bâle واتحاد المصارف العربية (UAB). وتهدف مبادئ حوكمة الشركات إلى تعزيز الإصلاحات وإرساء مبادئ الإفصاح والشفافية في قطاع الشركات، ومساعدة الدول على تطوير وتطبيق استراتيجيات حوكمة مستدامة للشركات. وتتضمن هذه المبادئ معايير وأدلة وافرة للحكم السليم في المؤسسات خاصة المالية والمصرفية. وأصبحت هذه المبادئ بمثابة قواعد دولية متفق عليها، بحيث أن معظم الدول باتت تركز عليها وتعمل بمقتضاها حفاظا على سلامة أنظمتها المصرفية. ومن بين المبادئ التي يستعان بها بشكل واسع في إرساء الحوكمة الرشيدة تلك التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE). فمنذ أن أقدمت هذه المنظمة على وضع مبادئ لحوكمة الشركات وهي تلجأ إلى تحديثها وهذا حتى تجعلها مواكبة للتطورات التي تمس الاقتصاد العالمي. إن أبرز تلك التعديلات هي تلك التي أحدثتها سنة 2004 وآخر حيث طرأ عليها كان في شهر ماي من سنة 2011. ويمكن تلخيص هذه المبادئ كالآتي¹²:

- توافر إطار فعال لحوكمة الشركات يعمل على رفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق وأن يتوافق مع دور القوانين ويحدد بوضوح تقسيم المسؤوليات بين الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة والإلزام بتطبيق القانون.
- حفظ حقوق المساهمين كلّهم من حيث حقهم في نقل ملكية الأسهم واختيار مجلس الإدارة والحصول على عائد مجزٍ من الأرباح ومراجعة القوائم المالية والحق بالمشاركة الفعالة في اجتماعات الهيئة العامة.
- المساواة في التعامل بين المساهمين من حيث الحق في الدفاع عن حقوقهم القانونية والتصويت والمشاركة في القرارات الأساسية والحق في الاطلاع على الممارسات كلّها التي يقوم بها أعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
- احترام دور أصحاب المصلحة أو الأطراف المرتبطة بالشركة (المساهمين، المقرضين، مجلس الإدارة، الإدارة التنفيذية، القوى العاملة، المجتمع) وتعويضهم عن أي انتهاك لحقوقهم القانونية وإفساح المجال أمامهم للمشاركة الفعالة في الرقابة على الشركة.
- الإفصاح العادل وفي الوقت المناسب عن دور مراقب الحسابات وملكية النسبة العظمى من الأسهم والتصرفات المالية لأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وأصحاب المصالح.
- تحديد الحقوق والواجبات القانونية لرئيس وأعضاء مجلس الإدارة وكيفية اختيارهم أعضاء ودور الإشراف المناط بهم على الإدارة التنفيذية وأصحاب المصالح ولجنة المراجعة.

ج. آليات تطبيق الحوكمة

وكما سبقت الإشارة إليه، تقوم حوكمة الشركات على ضبط العلاقة بين حملة الأسهم والمديرين نظرا لتعقدها من جوانب عديدة. فمن ناحية حملة الأسهم ونظرا لازدياد الحاجة للموارد المالية من طرف الشركة يتم اللجوء إلى الأسواق المالية للحصول على تلك الأموال. إن ما يميز هذه العلاقة هو أن أصحاب تلك الأموال متفرقين ومتشتتين dispersés ويمثابة وضعهم لأموالهم داخل تلك الشركة أصبحوا مساهمين. لكن المشكلة هنا تكمن في عدم استطاعة هؤلاء المساهمين على فرض أهدافهم على المديرين. أما من ناحية الإدارة (المديرين)، فإن الإدارة العليا تقوم بوضع الاستراتيجيات والتوجهات العامة للشركة وتتولى تنفيذها وفي نفس الوقت تتولى الرقابة والإشراف والتوجيه على عمليات التنفيذ هذه. لذلك بات من الضروري ضبط سلوك الإدارة العليا بالشكل الذي يسمح لها بالقيام بالمهام المنوط بها وتوجيهها في الاتجاه الذي يخدم مصلحة المساهمين، ويكون ذلك بوضع مجموعة من الآليات منها البحث عن المحفزات التي تقود المديرين إلى عدم استغلال نفوذهم والتصرف بأموال المساهمين على عكس ما يرغب فيه هؤلاء والبحث على المعوقات التي تمنع المديرين من استغلال نفوذهم. وقد جاءت حتمية القيام بكل ذلك نظرا لأنه ليس بيد المديرين السلطة والقدرة على الحصول على معلومات مميزة حول وضع الشركة

وقدراتها ذلك أن هذه المعلومات ليست في متناول المساهمين والتي بناء عليها بإمكان هؤلاء المسيرين اتخاذ جملة من القرارات سواء كانت استراتيجية أو تكتيكية (تشغيلية) ربما لا تخدم مصلحة المساهمين. وبالتالي أصبح من الضروري انتهاز الطريقتين التاليتين معا، تحفيز المسيرين حتى يمكن جعل قراراتهم تتماشى ورغبات المسيرين وفرض الرقابة من طرف المساهمين على تصرفات المسيرين ويكون ذلك بإتباع الآليات الثلاثة التالية:

- وضع آليات تحفيزية لصالح المسيرين حتى يمكن تقليص الفجوة بين مصالحهم ومصالح المساهمين ويكون ذلك بمنح علاوات على شكل أسهم (حصص في رأسمال الشركة stock options) ومنح حوافز مالية متوافقة مع الهيكل المالي للشركة (حصص من الأرباح على حسب النتائج التي تحققها الشركة)
- وضع آليات للرقابة الخارجية يتولى القيام بها كل من المراجعين القانونيين (محافظي الحسابات) ولجان الرقابة التابعة للهيئات والأسواق المالية مثل Securities and exchange commission «SEC» في الولايات المتحدة الأمريكية و «AMF» في الأورطة des marchés financiers فرنسا.
- وضع أنظمة للرقابة الداخلية بواسطة الاستعانة بمجموعة من الهيئات ومنها مجلس الإدارة واللجان المختلفة على مستوى مجلس الإدارة والتي تكمن مهمتهم في مراقبة تصرفات الإدارة العليا. ويدخل التدقيق الداخلي ضمن هذه الآلية الأخيرة.

2. التدقيق الداخلي

أ. مفهوم التدقيق الداخلي

تشير التعاريف القديمة للتدقيق الداخلي على أنه "وظيفة مستقلة داخل المنظمة، هدفها مساعدة الإدارة العليا على القيام بمهامها وتحمل مسؤولياتها من خلال تزويدها بالتقويمات والمقترحات الناجمة عن فحص مختلف الأنشطة.¹³ وكذلك على أنه "عمليات تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة والإدارة والأفراد الآخرين في المؤسسة. يتم تصميمها لتعطي تأكيدا معقولا حول تحقيق المؤسسة لأهدافها من لنواحي كفاءة العمليات وفعاليتها والاعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها.¹⁴ وأيضا على أنه "نشاط هادف ومستقل بذاته، يؤدي عملا استشاريا، صمم خصيصا لزيادة قيمة الشركة وتطوير عملياتها، ولمساعدتها لبلوغ أهدافها عن طريق إيجاد سلوكيات وأنماط تنظيمية لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر وضبط إدارة العمليات والتحقق من فعالية إجراءات الضبط الداخلي والأنظمة المتعددة.¹⁵"

لقد انعكس التطور الذي عرفه التدقيق الداخلي على تغير الزوايا التي أصبح ينظر منها إلى هذا النشاط وترتب على ذلك صدور تعريف جديد. إن أحدث تعريف الذي أعطي للتدقيق الداخلي هو ذلك الذي صادق عليه مجلس إدارة المجمع الدولي المدققين الداخليين IIA في شهر جوان من سنة 1999 والذي مفاده أن "نشاط مستقل وموضوعي يمنح للمنظمة الضمان حول درجة التحكم في عملياتها ويقدم لها

النصائح والإرشادات التي تسمح بتحسينها، وهو بذلك يساهم في خلق القيمة المضافة لها. وبالتالي يساعد التدقيق الداخلي المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال التقييم الدائم وبشكل منهجي لعمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة وذلك بتقديم الاقتراحات التي تساعد على تقوية ورفع من فعاليتها.¹⁶ فبموجب المفهوم الحديث فإن التدقيق الداخلي يشتمل على وظيفتين وهما خدمة التأكيد الموضوعي والتي تتمثل في الفحص الموضوعي للأدلة بغرض توفير تقويم مستقل لفاعلية وكفاية إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية وعمليات الحوكمة والخدمات الاستشارية والتي تتمثل في عمليات المشورة التي تقدم لولايات تنظيمية داخل المنشأة أو خارجها، وتحدد طبيعة نطاق هذه العمليات بالاتفاق مع تلك الشركات، والهدف منها إضافة قيمة للوحدة وتحسين عملياتها.¹⁷ وعليه، يتبين من أن هذا التعريف وبمحتواه الواسع يتضمن جملة من الخصائص يتميز بها التدقيق الداخلي المتمثلة في:

- التدقيق الداخلي نشاط مستقل داخل المنظمة، أي ينتهي إلى أعلى مستويات السلطة بالهيكل التنظيمي للمنظمة؛
- التدقيق الداخلي نشاط موضوعي، أي أن المدقق يلتزم بأعلى مستويات الموضوعية في أداء الأعمال الموكلة إليه، وأنه يتبع منهجية واضحة ومفهومة عند كل مهمة تدقيق؛
- التدقيق الداخلي نشاط يهدف إلى تقييم عمليات إدارة الرقابة، الحوكمة والمخاطر؛
- التدقيق الداخلي نشاط يساعد المنظمة للوصول إلى أهدافها المرجوة.

ب. تطور مفهوم التدقيق الداخلي

إن التعاريف الحديثة للتدقيق الداخلي قد حددت له أبعاده الجديدة، فبالإضافة إلى اهتمامه بوظيفته التقليدية والمتمثلة في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة وأنظمة إدارة المخاطر وتحسين فعاليتها، فقد أصبح التدقيق الداخلي أحد مكونات حوكمة الشركات. ويتفق معظم الباحثين على أن جذور التدقيق ترجع إلى زمن بعيد، فإن تطورها بدأ في أعقاب انتشار التجارة وظهور الثورة الصناعية حيث ساهمت هذه الأخيرة من تغير شكل الشركات من الشركات الفردية إلى شركات مساهمة وظهور مبدأ تفويض السلطات حيث انتقلت مسؤولية تسيير هذه الشركات من المساهمين إلى أفراد آخرين يكونون مجلس إدارة هذه الشركات. كما أن تطور هذا النشاط يكاد يكون مختلفا ومن بلد لآخر بل ومن نظام سياسي واقتصادي لآخر. ففي حين عرفت الولايات المتحدة الأمريكية أول تجارب لإدخال هذا النشاط على مستوى المؤسسات في أعقاب أزمة الكساد الكبير، فإن أوروبا انتظرت حتى نهاية الحرب العالمية الثانية كي تعرف مثل هذه التجارب. كما رافق هذا التطور التاريخي تطورا آخر في مجالات التدخل وكذلك في الأهداف. فعند إدخال مثل هذا النشاط على مستوى المؤسسات الاقتصادية، "كان المروجون له يرون فيه أداة تساعد على التقليل من تكاليف التدقيق الخارجي القانوني باعتبار أن

هذا النوع من التدقيق هو الوحيد الذي كان سائدا آن ذاك.¹⁸ أما إذا عدنا إلى الماضي الغير بعيد نجد أن في البداية، كان يقتصر التدقيق الداخلي على الجانب المالي والمحاسبي فقط، إذا كانت مهمة المدققين الداخليين لا تتعدى مجرد فحص وتدقيق الدفاتر المحاسبية ومدى مطابقة للعمليات المقيدة علمها مع مستندات الإثبات. لقد كان يقتصر التدقيق الداخلي على تدقيق المطابقة ومراجعة الحسابات فقط. لقد كانت مهمة المدققين الداخليين تقتصر على فحص الدفاتر والسجلات المحاسبية والتأكد من وجود الإثباتات عن كل عملية مقيدة بتلك الدفاتر. ومع التطور الذي عرفته المؤسسات الاقتصادية وبيئة الأعمال، تحول دور التدقيق الداخلي من تدقيق المطابقة إلى تدقيق الفعالية والفاعلية، وبها توسع مجالا تدخل النشاط إلى أن أصبح يلم بكل وظائف المؤسسة وأنشطتها. فبالإضافة إلى الجوانب المالية والمحاسبية، أصبح التدقيق الداخلي يهتم بالإنتاج والتسويق والموارد البشرية والتنظيم وكذلك مجالات البحث والتطوير وإدارة الجودة وغيرها. كما أصبح يهتم في السنوات الأخيرة بنظم وإستراتيجيات التسيير. "وبهذا أصبح اقتحم التدقيق الداخلي كل المجالات وكل الوظائف وكل الأنشطة أو بالأحرى كل أنشطة المؤسسة بما فيها مراحل وعمليات اتخاذ القرار."¹⁹ ومنذ بداية الألفية الحالية انتقل نشاط التدقيق إلى مجالات أخرى وهي توفير تقويم مستقل لفاعلية وكفاية إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية وعمليات الحوكمة والخدمات الاستشارية.

يلخص بعض المهتمين بالتدقيق الداخلي أن أهدافه تكمن فيما يلي²⁰:

- المساعدة على تحسين التسيير وذلك بتقديم الحلول والاقتراحات؛
- المساعدة على تحقيق الأهداف المرسومة وذلك بالتحكم في المخاطر؛
- خلق قيمة مضافة للمنظمة بتقديم حلول واقتراحات قابلة للتطبيق.

ويرى آخرون أن التطور الذي عرفه التدقيق الداخلي أدى إلى تغيير أهدافه والتي أصبحت²¹:

- تحسين عمليات المنظمة بواسطة مد الإدارة العليا التي تساعد على إعداد إستراتيجيتها وكذلك من خلال تقييم تنفيذ تلك الاستراتيجية والنتائج المترتبة عنها
- تقييم أنظمة إدارة المخاطر وعملياتها وتقديم الحلول التي تسمح بتحسينها
- تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وسبل تحسينها
- المساهمة في عمليات حوكمة الشركات

ونظرا للتطور المذهل الذي يشهده النشاط فقد بات مفروضا على "المدققين الداخليين في القرن الحادي والعشرين أن يكونوا على استعداد لتدقيق أي شيء تقريبا، بما في ذلك العمليات التشغيلية ونظم الرقابة والأداء ونظم المعلومات والبيانات المالية والغش والتلاعب والتقارير البيئية وتقارير الأداء والجودة."²²

III. علاقة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات

1. موقع التدقيق الداخلي ضمن آليات تطبيق الحوكمة

إن التدقيق الداخلي هو طرف فاعل في الحوكمة. فهناك من يرى أن مفهوم حوكمة الشركات "يرتكز على أربعة ركائز أساسية وهي مجلس الإدارة والمراجعة القانونية والإدارة العليا والتدقيق الداخلي. ومنه، فإن التدقيق الداخلي هو طرف في تحقيق الحوكمة التي تضمن التحلي بالنزاهة وتوفير الشفافية. إن هذا الأمر هو الذي دعا بالقائمين على تنظيم وتطوير هذه المهنة إلى إدماج الحوكمة ضمن الأهداف الأساسية لوظيفة التدقيق وكان ذلك بدأ من سنة 2000.²³ وحسب المعهد الدولي للتدقيق الداخلي (IIA)، فإن "عمليات الحوكمة تتضمن مجموعة الإجراءات والأنشطة التي يتم تطبيقها عن طريق ممثلي الأطراف ذات الاهتمام بالمنشأة لمعرفة كيف تدير الإدارة عملية الرقابة والخطر. وذكر أيضا أن الحوكمة الفعالة تساعد على ضمان دقة التقارير المالية التي تقدمها الإدارة مثل التقرير عن نظام الرقابة الداخلية والتقارير المالية، والتي تساعد على ضمان فعالية الرقابة الداخلية. وقد حدد نفس المعهد أربعة أركان أساسية لعملية حوكمة الشركات وهي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ولجان المراجعة والإدارة".²⁴ ويرى باحث آخر أن حوكمة الشركات هي "نقطة التقاء وتقاطع كل من التدقيق والرقابة الداخلية ومجلس الإدارة ولجان المراجعة".²⁵

ومما سبق يتبين أن التطبيق الميداني للحوكمة على مستوى المؤسسات فيكون "بضرورة تحميل ممثلي المساهمين وهم أعضاء مجالس الإدارة بعض مسؤوليات تسيير المؤسسات ويتم ذلك بخلق مجموعة من اللجان حيث تتكون كل لجنة من بعض أعضاء مجلس الإدارة".²⁶ ومن أهم اللجان التي لها علاقة بالتدقيق وبالحوكمة لجنة التدقيق والتي تسمى أيضا بلجنة المراجعة "فيتم خلق لجان أخرى مثل لجنة الإستراتيجية ولجنة النزاهة ولجنة المخاطر ولجنة التنمية المستدامة".²⁷ فحسب نظرية الوكالة، فإن "مجلس الإدارة هو إحدى آليات رقابة المساهمين للمسيرين. ومنه يستنتج أن وجود إداريين مستقلين ضمن تركيبة مجلس الإدارة سيكون من شأنه تقوية مهمة الرقابة التي هي مناط بها هذا المجلس، إلا أن عدم تماثل المعلومات بين المسيرين وأعضاء هذا المجلس تقلل من فعالية هذه الرقابة. وعليه، فإن أعضاء مجالس الإدارة مطالبون بتقليص حجم اللاتماثل ويكون ذلك بواسطة إنشاء لجان للمراجعة والتي يكون من بين أدوارها الحصول على المعلومات المتعلقة بسير المؤسسة من كل من المدققين الداخليين ومراجعي الحسابات".²⁸

2. قراءة في المعايير المهنية الدولية للممارسة مهنة التدقيق الداخلي ذات العلاقة بحوكمة الشركات:

تساءل الكثير من المهتمين عن الكيفية التي يتمكن منها التدقيق الداخلي من الاندماج في عملية عالية التعقيد مثل الحوكمة. وعن هذه الأسئلة، لقد جاءت الإجابة من المنظمة الدولية القائمة على تنظيم مهنة التدقيق الداخلي الممثلة في المعهد الدولي للتدقيق الداخلي «IIA» The Institute of Internal Auditors

حين وضعت المعايير المهنية الدولية للتدقيق الداخلي، إذ يقر أكثر من معيار على ضرورة وجود تلك العلاقة الوطيدة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات. ولكن قبل الخوض في تفصيل تلك المعايير لا بد من إشارة ولو بشكل طفيف إلى المعايير المهنية الدولية المنظمة لمهنة التدقيق الداخلي.

أ. عن المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي

إن المعيار كمصطلح يعرف بأنه نموذج للأداء يحدد بمعرفة أفراد أو هيئات علمية أو مهنية متخصصة، فهو قاعدة مرشدة للعمل. ويعرف على أنه مبدأ أساسي يهدف إلى تحديد الطريقة السليمة لتأدية عمل ما والإبلاغ عن المترتبة عن تأدية ذلك العمل. والمعايير هي أيضا نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية لمهنة معينة. وتمتاز المعايير بأن لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه. كما تعتبر المعايير بمثابة المقومات الأساسية التي ينبغي توافرها لأي عمل مهني متطور ناجح.

ومعيار التدقيق يعرف بأنه "أداة للحكم على مستوى الكفاءة المهنية ودرجة الاتساق التي يصل إليها المدققين عند أداء وظائفهم."²⁹ أما عن المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي والصادرة عن معهد الدولي للتدقيق الداخلي فهي "أدلة إرشادية متكاملة تساعد في ضمان تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي بشكل فعال، من خلال تحديدها للأسس والمبادئ الإرشادية لما يجب أن تكون عليه ممارسات التدقيق الداخلي، وتوفيرها إطارا لإنجاز وتعزيز أنشطته ووضع أسس تقييم أداءه."³⁰ كما "تعتبر هذه المعايير هي المنظم لعمل وممارسات أجهزة التدقيق الداخلي، إذ أن الالتزام بتطبيق هذه المعايير هو الأساس الذي يتم بناء عليه تقييم أداء أجهزة التدقيق الداخلي المطبقة لهذه المعايير."³¹ وتكمن فائدتها في أنه يستعان بها في تنفيذ أعمال التدقيق الداخلي في بيئات متعددة الأشكال داخل المنظمات مهما كان هدفها أو حجمها أو شكلها أو هيكلتها التنظيمية. وتمثل الأهداف العامة لهذه المعايير فيما يلي:³²

- رسم الخطوط العريضة للمبادئ الأساسية لممارسة التدقيق الداخلي
- وضع إطار عام لإيجاد وتعزيز مدى أنشطة التدقيق الداخلي
- وضع الأساس لقياس أداء التدقيق الداخلي
- تأسيس لعمليات ومعالجات تنظيمية متطورة وتشجيع إدخال تحسينات عليها

وقد صنف معهد الدولي للمدققين الداخليين هذه المعايير إلى ثلاثة أصناف، "معايير الصفات ومعايير الأداء ومعايير التنفيذ. فمعايير الصفات تتعلق بخصائص المنظمات والمدققين وأجهزة التدقيق الداخلي ومعايير الأداء وتصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتوفر معايير جودة الجودة التي من خلالها يتم قياس وتقييم أداء التدقيق الداخلي أما معايير التنفيذ وتتكون من معايير يمكن تطبيقها في بعض الأنشطة والمهام والوظائف ويأتي على رأسها الأنشطة الاستشارية للتدقيق الداخلي."³³ وتتفرع المعايير الدولية للتدقيق الداخلي بأصنافها الثلاثة إلى:

- معايير الخواص: وهي مرقمة من 1000 إلى 1300. هذه المعايير تختص بالصفات الخاصة بالمنظمات والأفراد الذي يؤدون أعمال التدقيق الداخلي وتشمل:

- رقم 1000 إلى 1010 وتعلق بوثيقة التدقيق (ميثاق التدقيق) وهي تشمل الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات
- رقم 1100 إلى 1130 وتعلق بموقع دائرة التدقيق على الهيكل التنظيمي وموضوعية المدققين
- رقم 1200 إلى 1230 وتعلق بالبراعة المهنية المطلوبة من المدققين لإنجاز أعمالهم بكفاءة ومهارة وخبرة
- رقم 1300 إلى 1320 وتخص الرقابة على جودة التدقيق.

- معايير الأداء: وهي مرقمة من 2000 إلى 2600. هذه المعايير تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس النوعية التي يمكن أن يقاس أداء التدقيق الداخلي بواسطتها وتشمل:

- رقم 2000 إلى 2060 وتعلق بإدارة نشاط التدقيق من خلال إعداد الخطة السنوية المبينة على أساس تقييم المخاطر
- رقم 2100 إلى 2130 وتخص طبيعة العمل وذلك من خلال فحص وتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية
- رقم 2200 إلى 2240 وتعلق بالتخطيط للمهمة (إعداد برامج التدقيق والذي يحتوي على الأهداف نطاق المهمة والإجراءات)
- رقم 2300 إلى 2340 وتعلق بتنفيذ المهمة من خلال تقييم وتدوين معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة
- رقم 2400 إلى 2440 وتخص إيصال النتائج (التقارير)
- رقم 2500 وتخص المتابعة
- رقم 2600 وتخص توضيح لقبول الإدارة بعدم تنفيذ بعض من توصيات المدققين (قبول درجة الخطر)

للإشارة أن هذه المعايير تنطبق على الخدمات التي تقدمها وظيفة التدقيق بشكل عام والمتمثلة في الخدمات التأكيدية أو ما يسعى بأعمال التوكيد. كما يتم تطبيقها في حالات خاصة وهي خدمات الاستشارة التي قد يلجأ المدقق إلى تقديمها لفائدة الإدارة العليا عند الطلب. وبغرض التفريق بين خدمات التوكيد وخدمات الاستشارة، عمد المعهد الدولي للتدقيق الداخلي إلى الاستعانة بأسلوب الترميز حيث أعطى للخدمات التأكيدية الرمز A في حين أعطى لخدمات الاستشارة الرمز C.

وتعود أسباب إصرار المعهد الدولي للتدقيق الداخلي على إصدار معايير تنظم هذه المهنة إقتداء بمنظمات مهنية أخرى أقدمت على مثل هذا الأمر حيث تبين أهميتها. لقد أقدمت الكثير من المنظمات المهنية في كثير

من دول العالم على وضع معاييرها، ومن أهم هذه المنظمات في هذا المجال مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية AICPA الذي بادر إلى وضع معايير للتدقيق منذ عام 1939 كما تم تشكيل هيئة أو مجلس لمعايير المحاسبة المالية FASB في الولايات المتحدة الأمريكية منذ عام 1973 كتطوير لصيغة المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP التي بدأ العمل بها منذ عام 1932. نتيجة لذلك، كان أول إصدار لهذه المعايير سنة 1978.

وفي الإصدار الأول، جاءت المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي في خمس مجموعات من المعايير ابتداء من أدلة العمل التي تشمل التدقيق المالي وتدقيق الأداء، والمجموعة الثانية التي تمثل في الاستقلالية والموضوعية والكفاءة المهنية، أما المجموعة الثالثة فتهتم بالرقابة الداخلية وفعاليتها وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات، وأما المجموعة الرابعة فهي ترتبط بأداء العمل التدقيقي وتوصيل النتائج، وأما المجموعة الخامسة والأخيرة فهي تتعلق بعملية إدارة التدقيق الداخلي وأوجه التنسيق مع المدققين الخارجيين.³⁴

ونظرا للتطورات والمشاكل الجوهرية التي تظهر من حين إلى آخر، والتي لا تتمكن هذه المعايير من التعامل معها وإيجاد الحلول المناسبة لها، فقد أصدر معهد المدققين الداخليين عام 2003، الطبعة الرسمية الحديثة لمعايير التدقيق الداخلي، التي عالجت بعض القضايا والاهتمامات المطروحة على الساحتين المهنية والاقتصادية الدولية مثل الحوكمة، وإدارة المخاطر.

وقد تطورت هذه المعايير منذ إصدار 1978 حيث تم تعديلها عام 1993 والذي فيه تم تبويب المعايير الخمسة العامة إلى خمسة مجموعات تتضمن 25 معيار فرعي. وفي سنة 2003 تم إجراء تعديل ثالث والذي فيه جاء الإطار العام للمعايير المهنية المعروفة حالياً. كما أنه تم إحداث تغييرين آخرين على المعايير المصادق عليها سنة 2003، الأول تم في شهر ديسمبر من سنة 2009 والثاني تم في شهر أكتوبر من سنة 2010. ويأتي التغييرين الآخرين نتيجة مواكبة ما حدث من تغيرات مست بعض الجوانب الاقتصادية والإدارية الخاصة بمنظمات الأعمال.

ب. مكانة حوكمة الشركات ضمن المعايير الدولية للتدقيق الداخلي:

في مجال ضرورة وجود علاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات تناولت جملة المعايير التالية هذه القضية بالتفصيل كما يلي:

- حسب معيار الصفات رقم 1220.A1³⁵ فإنه يجب على المدققين الداخليين أن يولوا العناية الكافية لممارساتهم المهنية آخذين بعين الاعتبار العناصر التالية:
- حجم العمل اللازم لتنفيذ مهمات التدقيق
- درجة تعقد المجالات التي تطبق عليها الإجراءات الخاصة بتنفيذ مهمات التدقيق

- التوافق الموجود بين عمليات حوكمة الشركات والرقابة الداخلية وإدارة المخاطر بالشكل الذي يحقق فعالية إدارة العمليات
- احتمالية وجود أخطاء جوهرية وعمليات غش وكذلك عدم المطابقة
- تكلفة التدقيق نسبة إلى الأهداف المنتظرة منه
- حسب معيار الأداء رقم 2060³⁶ ، إن التدقيق الداخلي مجبر بالإبلاغ والإفصاح لفائدة الإدارة العليا وكذلك مجلس الإدارة عما يلي:
- صلاحيات ومسؤوليات التدقيق الداخلي
- نسبة تنفيذ مخططات التدقيق
- المخاطر الجوهرية التي يمكن أن تتعرض لها المنظمة بما فيها مخاطر الغش
- كل المواضيع ذات العلاقة بعمليات الحوكمة
- أي مشكلة أخرى وهذا بناء على طلب من الإدارة العليا أو مجلس الإدارة
- حسب معيار الأداء رقم 2100³⁷ ، فإن التدقيق الداخلي مطالب بتقييم عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر الرقابة الداخلية والمساهمة في تحسينها بطريقة منهجية ومنظمة.
- حسب معيار الأداء رقم 2110³⁸ ، فإن التدقيق الداخلي مطالب بتقييم عمليات الحوكمة وتقديم المقترحات التي تسمح بتحسينها. في هذا المجال فإنه ملزم بالتأكد فيما إذا كانت عمليات الحوكمة تحقق الأهداف التالية:
- تطوير قواعد النزاهة وتنمية القيم داخل المنظمة
- ضمان القدرة على تحقيق مختلف مستويات الأداء والزامية الخضوع المساءلة
- توصيل المعلومات لمختلف المصالح داخل المنظمة حول المخاطر والرقابة
- ضمان توفر المعلومات المناسبة لفائدة كل من مجلس الإدارة والمراجعين القانونيين والإدارة العليا والتأكد من وجوب التنسيق بين مختلف الأنشطة الخاصة بهم
- حسب معيار الأداء رقم 2120.A1³⁹ الذي يقضي بأنه يجب على التدقيق الداخلي أن يهتم بتقييم المخاطر المرتبطة بحوكمة الشركات وعمليات المنظمة وذلك من خلال:
- صحة ومصداقية ودقة المعلومات المالية والعملياتية أيضا
- فعالية وفاعلية العمليات
- حماية الأصول
- احترام القوانين والتشريعات والعقود

- حسب معيار الأداء رقم 2130.A1⁴⁰ على أنه على التدقيق الداخلي أن يقيم دقة وفعالية نظام الرقابة المتبع من طرف المنظمة بغرض مواجهة المخاطر المنصوص عليها في المعيار 2120.A1. وبالإضافة إلى هذه المعايير الأساسية هناك معايير أخرى من فئة معايير التنفيذ وهي ذات العلاقة بالخدمات الاستشارية للتدقيق الداخلي كما سبق شرحه، ركزت على ضرورة إدماج التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة ومن أهمها 2210-C1⁴¹ الذي يقضي بأنه "يجب أن تتناول أهداف المهمة الاستشارية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، وذلك في حدود النطاق المتفق عليه مع العميل المعني بتلك المهمة." والمعيار 2440-C2⁴² الذي يقضي بأنه "أثناء تنفيذ المهام الاستشارية قد يتم تحديد قضايا معينة متعلقة بالحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة. ومتى كانت تلك القضايا مهمة للمؤسسة، يجب إبلاغها إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة."

بعد سرد كل المعايير التي تناولت مفهوم الحوكمة يمكن استخلاص جملة من العناصر، مع الإشارة أن هذا الاستخلاص هو بمثابة إجابة عن الأسئلة الفرعية المنبثقة من الإشكالية المطروحة للدراسة. يتمثل أهم ما يمكن استخلاصه فيما يلي:

- إن التدقيق الداخلي هو أحد الآليات المهمة التي يستعان بها في تطبيق الحوكمة، وهذا ما نص عليه المعيار 1220 الذي أكد على ضرورة وجود التناسق بين عمليات حوكمة الشركات والرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، وأن الذي يسعى إلى تحقيق ذلك هو التدقيق الداخلي.
- يساعد التدقيق على إرساء قاعدة ومبدأ الإفصاح والشفافية وذلك من خلال إبلاغه عن نتائج أعماله إلى الجهات التي يرتبط بها إما هرمياً أو وظيفياً. هذه الجهات هي الإدارة العليا ومجلس الإدارة أو لجنة التدقيق إن وجدت. وهذا ما أكدته كل من المعيار 2060 والمعيار 2110 والمعيار 2120. فالمعيار 2060 ركز على إلزامية الإبلاغ والإفصاح لفائدة الإدارة العليا وكذلك مجلس الإدارة، والمعيار 2110 ركز على توصيل المعلومات لمختلف المصالح داخل المنظمة حول المخاطر والرقابة، أما المعيار 2120 فركز على صحة ومصداقية ودقة المعلومات المالية والعملياتية.
- كرست معايير التدقيق الداخلي دور مجلس الإدارة والمسؤوليات المنوط بها وفق ما أكدت عليه مختلف مبادئ حوكمة الشركات وذلك بتركيزها على الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والتي يقع على عاتق مجلس الإدارة للشركة وضعها ومراجعتها باستمرار وتحسينها كلما دعت الحاجة إلى ذلك. فالمعيار 2120.A1 أكد على أنه يجب على التدقيق الداخلي أن يهتم بتقييم المخاطر. أما المعيار 2130.A1. فأكد على أنه تقع على عاتق التدقيق الداخلي تقييم دقة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المتبع من طرف المنظمة بغرض مواجهة المخاطر.
- أكدت المعايير على ضرورة إبرام العلاقة الجيدة مع أصحاب المصالح التي للتدقيق الداخلي علاقة مباشرة معها. وهنا تناولت المعايير اثنان من أصحاب المصالح الداخليين وهما الإدارة

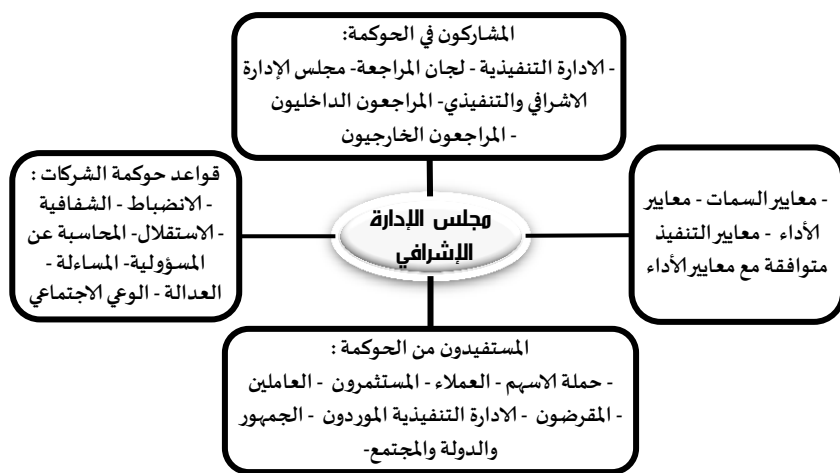
العليا ومجلس الإدارة وواحد من أصحاب المصالح الخارجيين وهو مراجع القانوني. فبالنسبة لأصحاب المصالح الداخليين، اهتم المعيارين 2060 و2110 بالإدارة العليا ومجلس الإدارة، كما اهتم هذا المعيار الأخير على ضرورة توفير المعلومات المناسبة الناجمة عن أنشطة التدقيق الداخلي لفائدة المراجعين القانونيين.

■ اهتمت معايير التدقيق الداخلي بجزء مما يدخل ضمن مفاهيم النزاهة وأخلاقيات الأعمال والتي تدخل أيضا ضمن مبادئ الحوكمة الرشيدة وذلك من خلال المعيار 2110 الذي حمل التدقيق الداخلي مسؤولية تقييم عمليات الحوكمة وتقديم المقترحات التي تسمح بتحسينها في مجال تطوير قواعد النزاهة وتنمية القيم داخل المنظمة.

وقد حاول أحد المهتمين إبراز الرابط الموجود بين التدقيق الداخلي والمعايير التي تنظم مهنته وحوكمة الشركات في الشكل الموالي:

الشكل رقم 2: دور المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في دعم نظام حوكمة الشركات

المقبول



المصدر: محمد عبد الفتاح إبراهيم، نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، جمهورية مصر العربية، 2005، ص 16.

يتضح من الشكل أن وظيفة التدقيق الداخلي هي جزء لا يتجزأ من نظام حوكمة الشركات، والهيئات المكلفة بممارسة الحوكمة لها الأثر البالغ على فعالية هذه الحوكمة وهذا بواسطة الرقابة التي تفرضها. فالتدقيق الداخلي، بالاستعانة بالمعايير الذي تنظم مهنته، سيخدم كل الأطراف ذات المصلحة المستفيدة من الحوكمة وذلك بأن يكون طرفا في تطبيق قواعد الحوكمة السليمة التي هي في الحقيقة المبادئ التي تقوم هذه الحوكمة، وهذا ما أصرت المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي.

الخاتمة :

يستخلص مما سبق عرضه أنه في مجال الحوكمة، يلعب التدقيق الداخلي ثلاثة أدوار رئيسية. فالدور الأول يكمن في أنه جزء لا يتجزأ من نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر للمؤسسة، فبالإضافة إلى أنه يهتم بتقييمهما فإنه يسهر على تحسينها بشكل مستمر. فبتقديمه للحلول والاقتراحات التي تسمح بتحسين نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، فإنه يساهم في تحقيق أهداف الحوكمة. والدور الثاني يكمن في مساعدة مجلس الإدارات ممثل في لجنة المراجعة في لعبها دورها بالكامل مما سيكون له الأثر البالغ على فعالية هذه الحوكمة وهذا بواسطة الرقابة التي تفرضها هذه اللجنة على نشاط التدقيق الداخلي. كما أن للتدقيق الداخلي دور ثالث لا يقل أهمية عن الدورين السابقين وهو خاص بالإفصاح والشفافية التي تعد أحد الركائز الأساسية للحوكمة. فبإبلاغه عن نتائج نشاطه لكل من الإدارة العليا ومجلس الإدارة والمراجع القانوني، سيعطي شرعية أكثر للمعلومة المفصح عنها. كل هذه الأدوار أكدت عليها المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي. ومنه يستنتج أن معايير التدقيق الداخلي الدولية تشجع نشاط التدقيق بأن يكون طرفاً فاعلاً في مساعدة منظمات الأعمال في الممارسة السليمة لحوكمة الشركات.

المراجع، الهوامش والإحالات:

- ¹ محمد مطر وعبد الناصر نور، مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بمبادئ الحوكمة المؤسسية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال – مجلة علمية محكمة -، عمان، الأردن، المجلد 3، العدد 1، كانون الثاني 2007، ص. 51
- ² جون د. سوليفان، البوصلة الأخلاقية للشركات: أدوات مكافحة الفساد: قيم ومبادئ الأعمال، وآداب المهنة، وحوكمة الشركات، المنتدى العالمي لحوكمة الشركات-الدليل السابع، مؤسسة التمويل الدولية، فيفري 2009، ص. 9
- ³ محمد مطر وعبد الناصر نور، نفس المرجع السابق، ص. 51
- ⁴ كاترين ل. كوشتا هليلينج وجون د. سوليفان، تأسيس حوكمة الشركات في الاقتصاديات النامية والصاعدة والانتقالية، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، جمهورية مصر العربية، مارس 2002، ص. 4 و5
- ⁵ محمد عطية مطر، أثر النظم المحاسبية والمعايير المهنية في تعزيز وكفاءة نظم حوكمة الشركات المساهمة الأردنية، مجلة دراسات – مجلة علمية محكمة تصدر عن عمادة البحث العلمي – الجامعة الأردنية، المجلد 36، العدد 2، جويلية 2009، ص. 462
- ⁶ مضر على عبد اللطيف، مدى ملائمة مسؤوليات لجان التدقيق لأداء دورها في عملية التحكم المؤسسي: دراسة ميدانية لوجهات نظر مدققي الحسابات الأردنيين، مجلة دراسات – مجلة علمية محكمة تصدر عن عمادة البحث العلمي – الجامعة الأردنية، المجلد 34، العدد 2، جويلية 2009، ص. 363
- ⁷ محمد عطية مطر، نفس المرجع السابق، ص. 463
- ⁸ إبراهيم السيد المليجي، دراسة واختبار تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في مصر، جمعية الشفافية الكويتية، 2008، صفحة 14
- ⁹ Gérard CHARREAUX : vers une théorie du gouvernement des entreprises, Mai 1996, IAE DIJON - CREGO / LATEC, page 3
- ¹⁰ نجاتي إبراهيم عبد العليم، نظرية الوكالة ودورها في تطوير نماذج الرقابة على الأداء، مجلة العلوم الإدارية، العدد الأول، سنة 1991، الصفحة 89
- ¹¹ بكر تركي عبد الأمير، نظرية أصحاب المصالح وأبعادها الفلسفية، مجلة الإدارة العامة، دورية علمية متخصصة ومحكمة يصدرها معهد الإدارة العامة الرياض، المملكة العربية السعودية، المجلد السادس والأربعون – العدد الرابع – نوفمبر 2006، الصفحة 628
- ¹² فيصل محمود الشواورة، قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد الثاني، 2009، ص. 127.
- ¹³ Benoît PIGÉ, Audit et contrôle interne, Editions Management et Société, France, 2009, p. 112.
- ¹⁴ إيهاب نظمي إبراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال: حداثة وتطور، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2009، عمان، الأردن، ص. 21.
- ¹⁵ داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، اتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، 2010، ص. 46.
- ¹⁶ The Institute of Internal Auditors, Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, The Institute of Internal Auditors, USA, 2004, p. 1.
- ¹⁷ Arnold SCHNEIDER, Analysis of professional standards and research findings to develop decision aids for reliance on internal auditing, Research in Accounting Regulation, n° 22, USA, 2010, p. 99.
- ¹⁸ Gérard VALIN et autres, Controlor & Auditor, Editions Dunod, Paris, France, 2006, p. 78.
- ¹⁹ Eustache EBONDO WA MANDZILLA, la gouvernance d'entreprise : une approche par l'audit et le contrôle interne, Editions l'Harmattan, Paris, France, 2005, p. 105.

²⁰ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص. 39-40 بتصرف.

²¹ Jenny STEWART & Nava SUBRAMANIAM, Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities, Managerial Auditing Journal, Vol. 25 No. 4, Australia, 2010, p. 340.

²² Sridhar RAMAMOORTI, the Professional Practices Framework for Internal Auditing, Institute of Internal Auditors, Florida, USA, 2003, p. 10.

²³ Jacques RENARD, théorie et pratique de l'audit interne, Editions Eyrolles, Paris, France, septième édition, 2009, p. 447.

²⁴ الرفاعي إبراهيم مبارك، جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على البيئة السعودية، بحث مقدم إلى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، المنعقدة بقسم المحاسبة- كلية إدارة الأعمال – جامعة الملك سعود، 2010، ص 6.

²⁵ Jacques RENARD, Op. Cit., p. 111

²⁶ Alain FINET et autres, gouvernance d'entreprise : nouveaux défis financiers et non financiers, Edition De Boeck, Bruxelles, Belgique, 2009, p. 101 à 103.

²⁷ KPMG, guide de l'administrateur, Nouvelles Editions fiduciaires, Paris, France, 1995, p. 62.

²⁸ Toufik SAADA, Les comités d'audit en France : un an après le rapport Viénot, Revue Finance Contrôle Stratégie – Volume 1, N° 3, septembre 1998, p. 169.

²⁹ أحمد محمد العمري وفضل عبد الفتاح عبد الغني، مدى تطبيق معايير التدقيق المتعارف عليها في البنوك الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2، العدد 3، 2006، ص 346

³⁰ محمد ياسين الرحاحلة، فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعان الأردنية الرسمية والخاصة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 1، العدد 1، 2005، ص 60.

³¹ محمد ياسين الرحاحلة، نفس المرجع السابق، ص 65.

³² أحمد محمد العمري وفضل عبد الفتاح عبد الغني، نفس المرجع السابق، ص 346.

³³ The Institute of Internal Auditors, Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne « Professional Practices », mises à jour publiées en décembre 2003 et applicables au 1^{er} janvier 2004, Florida, USA, 2004, p. 2.

³⁴ شاهر فلاح العرود وطلال حمدون شكر، جودة تكنولوجيا المعلومات وأثرها في كفاءة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية والخدمية المساهمة الأردنية، المجلة الأردنية لإدارة الأعمال، المجلد 5، العدد 4، 2009، ص 478.

³⁵ The Institute of Internal Auditors «IIA», Normes Professionnelles de l'Audit Interne Applicables au 1er janvier 2011, p 7.

³⁶ The Institute of Internal Auditors «IIA», op. Cit, p 10

³⁷ The Institute of Internal Auditors «IIA», op. Cit, p 11

³⁸ The Institute of Internal Auditors «IIA», op. Cit, p 12

³⁹ The Institute of Internal Auditors «IIA», op. Cit, p 12

⁴⁰ The Institute of Internal Auditors «IIA», op. Cit, p 13

⁴¹ المعهد الدولي للمدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي الصادرة في أكتوبر 2008، روجعت في أكتوبر 2010، ساري مفعولها اعتباراً من 1 يناير 2011، النسخة العربية، ص 21.

⁴² المعهد الدولي للمدققين الداخليين، نفس المرجع السابق، ص 28.