

دور التدقيق الداخلي في تحقيق التطبيق الفعلي لحوكمة الشركات داخل المؤسسات

بوشمبة بدرة¹ جامعة الجزائر 3

BOUCHAMBA Badra, University of Algiers 3, Algeria

ملخص:

ان وظيفة التدقيق الداخلي عادة ما تخدم أطرافا تمارس دورا هاما في حوكمة الشركات مثل مجلس الإدارة لجنة التدقيق والتدقيق الخارجي فأنها تساهم في دعم حوكمة الشركات ، ومن أجل تفعيل دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات بادر معهد المدققين الداخليين بتطوير المعايير الدولية للتدقيق الداخلي لجعلها اداة قوية لإضافة قيمة للشركة من خلال خدمات التأكيد و الاستشارة وتقييم ومراجعة الوظائف والأنشطة ، ولقد تطور هذا الدور واتسع نطاقه وأصبح يتضمن تقدير المخاطر، التحقق من الاجراءات الرقابية واختبارات مدى الالتزام بمعايير الشفافية والإفصاح ، وكلها تقع في إطار حوكمة الشركات.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، حوكمة الشركات.

Résumé :

La fonction d'audit interne servent normalement les parties à exercer un rôle important dans la gouvernance d'entreprise, comme le conseil d'administration, le comité d'audit et l'audit externe ils contribuent au soutien de la gouvernance d'entreprise, afin d'activer le rôle de l'audit interne dans l'application de la gouvernance d'entreprise, l'Institut des auditeurs internes a lancé pour développer les normes internationales de l'audit interne pour en faire un outil forte qui donne une valeur ajoutée à l'entreprise à-travers les services de confirmation et de consultation, d'évaluation et révision des fonctions et d'activités, ce rôle a évolué et élargi son champ d'application pour qu'il devienne comprend l'évaluation des risques, la vérification des procédures de contrôle, les tests de conformité aux normes de transparence et de divulgation, qui sont tous situés Dans le cadre de la gouvernance d'entreprise

Mots-clés: audit interne, normes internationales d'audit interne, gouvernance d'entreprise.

تمهيد :

إن المتسبب الرئيسي في الانهيارات والأزمات المالية التي شهدتها كبريات الشركات في العالم والتي من أبرزها شركتي انرون للطاقة وولدكوم للاتصالات سنة 2002 ، هي افتقاد المهنيين لأخلاقيات المهنة واستعمال المحاسبة والتدقيق لتضليل مستخدمي القوائم المالية من خلال تحريف حقيقة الوضع المالي ونتائج أعمال الشركات وهذا بالتواطؤ مع المسؤولين داخل الشركة مما أدى إلى فقدان المستثمرين الثقة فيما يعرض على مستوى السوق المالي من معلومات ، الأمر الذي أفضى إلى ضرورة البحث عن قواعد وأسس صارمة ترفع من مستوى الرقابة ومستوى الشفافية والإفصاح وجودة مخرجات المحاسبة والتدقيق ما جعل مفهوم حوكمة الشركات

¹ badrabouchamba@gmail.com

يبرز على الساحة الاقتصادية استجابة لنداء المساهمين والمستثمرين على اعتبار انه المخرج السريع والحل الأمثل لكل هذه السلبيات ،فحوكمة الشركات تعمل على فرض الرقابة التي تحمي المصالح المشتركة والمتضاربة داخل الشركة وتحافظ على استمراريتها ونجاحتها وازدهارها، ونظرا لأهمية هذا المفهوم فقد حظي باهتمام واسع من قبل المنظمات الدولية والتي على رأسها صندوق النقد الدولي والبنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بحيث قامت هذه الأخيرة سنة 1999 بإصدار مبادئ حوكمة الشركات تم تعديلها للمرة الأولى سنة 2004 ،ليتم سنة 2015 احداث تعديل جديد لها من قبل ما يسمى بمجموعة.G20

إن التطبيق السليم لحوكمة الشركات يحتاج إلى العديد من الآليات ،ويعتبر التدقيق الداخلي من بين الآليات المعتمدة في هذا المجال لما له من دور في ضمان تطوير وترقية الأداء العام للشركة ،إدارة المخاطر،إدخال تحسينات على الأساليب الرقابية باعتبار أن التدقيق الداخلي ركيزة أساسية لنظام الرقابة الداخلية ،إضافة إلى إعداد وتوفير التقارير والقوائم المالية بشكل دقيق وعلى درجة عالية من الإفصاح والشفافية لخدمة أصحاب المصالح ودعم ثقتهم في المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية والاستثمارية .

وباعتبار أن وظيفة التدقيق الداخلي عادة ما تخدم أطرافا تمارس هي الأخرى دورا حوكميا هاما مثل مجلس الإدارة ،لجنة التدقيق والتدقيق الخارجي فهي بذلك تدعم الآليات الأخرى لحوكمة الشركات ،ومن اجل تفعيل دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات بادر معهد المدققين الداخليين لتطوير المعايير الدولية للتدقيق الداخلي لجعلها أداة قوية تضيف قيمة مضافة للشركة من خلال خدمات التأكيد والاستشارة وتقييم ومراجعة الوظائف والأنشطة ،ولقد تطور هذا الدور واتسع نطاقه وأصبح يتضمن تقدير المخاطر والتحقق من الإجراءات الرقابية واختبارات مدى الالتزام بمعايير الإفصاح والشفافية وكلها تندرج ضمن إطار حوكمة الشركات.

إشكالية البحث : كيف يمكن للتدقيق الداخلي ان يساهم في تفعيل حوكمة الشركات ؟

أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة في استشفاء ظاهرة الفساد في قطاع الأعمال في العالم بأسره وعلى الخصوص في وطننا العربي بشكل لا يمكن التغاضي عنه ،لذا أصبح لزاما علينا البحث عن سبل محاربه بكافة الطرق وعلى اعتبار أن حوكمة الشركات كانت الحل الأمثل للخروج من الأزمات المالية المتكررة والرادع الأقوى للتجاوزات والاختلاسات والتلاعب بمخرجات المحاسبة من قوائم مالية ودورها في بسط الرقابة الكاملة على الأنشطة يربط الأهداف بالنتائج وهذا من خلال التطبيق السليم لمبادئها وعمل آلياتها وفق ما تقتضيه تلك المبادئ في صورة

تكامل وتعاون، وقد سعينا من خلال بحثنا هذا إلى تسليط الضوء عن كيفية الارتقاء بالتدقيق الداخلي كأحد آليات الحوكمة في تفعيل دور حوكمة الشركات في القضاء على أواصر الفساد وحماية الحقوق.

أهداف الدراسة:

- 1/ وضع مفهوم لكل من حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي
- 2/ تحديد العلاقة الموجودة بين التدقيق الداخلي وتطبيق الحوكمة داخل الشركات .
- 3/ تحديد العلاقة بين التدقيق الداخلي وباقي آليات الحوكمة في اطار تفعيل حوكمة الشركات
- 4/ إيجاد طرق للارتقاء بالدور الحوكمي للتدقيق الداخلي في ادارة المخاطر.

الأسئلة الفرعية : وللإجابة عن إشكالية بحثنا استعنا بالأسئلة الفرعية التالية :

- 1/ ما المقصود بحوكمة الشركات وما هي مبادئها وآلياتها؟
- 2/ ما هو الدور الحوكمي الذي يلعبه التدقيق الداخلي داخل الشركات ؟
- 3/ كيف نترقي بالدور الحوكمي للتدقيق الداخلي ؟

تقسيمات الدراسة :

من اجل الإجابة عن هذه التساؤلات الفرعية قمنا بتقسيم بحثنا الى ثلاث محاور رئيسية كالتالي:

المحور الأول بعنوان الإطار النظري لحوكمة الشركات ،ونتطرق فيه إلى ماهية حوكمة الشركات من مفهوم ومبادئ وآليات في حين نتناول في المحور الثاني والذي هو بعنوان الإطار النظري للتدقيق الداخلي ماهية التدقيق الداخلي من تعاريف و تطور في ممارسة المهنة وفقا للمعايير الدولية و كيفية مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات من خلال تحديد الدور الحوكمي للتدقيق الداخلي مع دراسة أهم الإجراءات التي تسمح بالارتقاء بهذا الدور وفي المحور الثالث تحدثنا عن علاقة التدقيق الداخلي بباقي آليات الحوكمة وكيفية دعمه لها.

المحور الاول: الاطار النظري لحوكمة الشركات

ان مفهوم حوكمة الشركات هو مفهوم واسع النطاق ومتعدد الجوانب مايجعل من الصعب جدا ايجاد تعريف موحد لهذا المفهوم بين كافة الاطراف المعنية من محاسبين وإداريين واقتصاديين وقانونيين ومحللين لمفهوم وإدارة

الشركات ،وبصدد وضع الاطار النظري الشامل لحوكمة الشركات تم تحديد ووضع مبادئها واليات تفعيلها من قبل المنظمات المهنية والهيئات القانونية.

أولا مجموعة من التعاريف اعطيت لهذا المفهوم :

- 1-نظام بمقتضاه تدار الشركات وتراقب
- 2-مجموعة من الطرق والإجراءات التي يمكن من خلالها ان يتأكد المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم.
- 3-هو تعبير واسع يتضمن القواعد وممارسات السوق التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات في المنشآت والشفافية التي تحكم عملية اتخاذ القرار فيها ومدى المساءلة التي يخضع لها مديروا ورؤساء تلك المنشآت وموظفوها والمعلومات التي يجب ان يفصحوا عنها للمستثمرين والحماية المقدة لصغار المساهمين.
- 4-هو نظام من خلاله يتم توجيه أنشطة المنظمة ومراقبتها على اعلى مستوى من اجل تحقيق اهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة.
- 5-هو نظام شامل يتضمن مقاييس لاداء الادارة الجيد ومؤشرات حول وجود اساليب رقابية تمنع اي طرف من الاطراف ذات العلاقة في المنشأة داخليا وخارجيا من التأثير بصفة سلبية على أنشطة المنشأة،وبالتالي ضمان الاستخدام الامثل للموارد المتاحة بما يخدم مصالح جميع الاطراف بطريقة عادلة تحقق الدور الايجابي للمنشأة لصالح ملاكها والمجتمع ككل.

ثانيا :مبادئ حوكمة الشركات

لقد تم وضع خمسة مبادئ لحوكمة الشركات في سنة 1999 من قبل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ، ليتم تعديلها عام 2004 ، حتى تكون عوننا لها ولحكومات الدول من غير أعضاء المنظمة في جهودهم من اجل تقييم وتحسين الإطار القانوني والتنظيمي الخاص بالحوكمة في دولهم ،وكذلك من اجل توفير الإرشادات والمقترحات لبورصات أوراق المال والمستثمرين والمؤسسات والأطراف الأخرى التي لها دور في التنمية.

وفي ابريل 2015 تم اعادة النظر والبت في مبادئ حوكمة الشركات في منتدى OECD/G20 لحوكمة المؤسسات وعقب هذا الاجتماع اعتمد مجلس منظمة الـ OECD هذه المبادئ في 8 يوليو/تموز عام 2015، لتقدم بعدها لقادة مجموعة الـ 20 في 16-15 نوفمبر 2015 في تركيا حيث أقرتها وأطلقت عليها مبادئ OECD/G20لحوكمة المؤسسات .

وفيما يلي استعراض أهم محاور المبادئ الجديدة للحوكمة :

1. ضمان وجود إطار عام وفعال لحوكمة الشركات :يجب على إطار حوكمة الشركات تعزيز وجود أسواق شفافة وعادلة وتوزيع فعال للموارد ، ويجب أن تكون متسقة مع سيادة القانون وتدعم الإشراف والتنفيذ الفعال Effective Supervision and.Enforcement .
 - أ. ينبغي تطوير إطار لحوكمة الشركات للتأثير على الاداء الاقتصادي الكلي وسالمة السوق والحوافز التي تخلقها للمشاركين في السوق وتعزيز أسواق شفافة تعمل بكفاءة .
 - ب. يجب على المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر على ممارسات حوكمة الشركات أن تكون متسقة مع سيادة القانون وشفافة وقابلة للتنفيذ .
 - ج. ينبغي أن يتم تقسيم المسؤوليات بين السلطات المختلفة بوضوح لخدمة المصلحة العامة.
 - د. يجب أن تدعم تشريعات السوق المالية الحوكمة الفعالة .
 - هـ. يجب أن تتمتع السلطات التنظيمية والتنفيذية والرقابية بالصلاحيات الكافية والنزاهة والموارد اللازمة للقيام بواجباتها بطريقة مهنية وموضوعية ، وينبغي أن تتخذ الإجراءات الرقابية في الوقت المناسب وأن تكون شفافة وواضحة.
 - و. ينبغي تعزيز التعاون عبر الحدود من خلال الترتيبات والاتفاقيات الثنائية والمتعددة الأطراف لتبادل المعلومات .
2. الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين :

يجب على إطار حوكمة الشركات حماية وتسهيل ممارسة المساهمين، بما في ذلك الأقليات والمساهمين الأجانب لحقوقهم ويجب أن يكون لجميع المساهمين فرصة لإنصافهم بشكل فعال في حال تم انتهاك حقوقهم .
3. المؤسسات الاستثمارية ، وأسواق الأسهم ، وغيرهم من الوسطاء :

يجب على إطار حوكمة الشركات توفير الحوافز السليمة وان تكون هذه الحوافز متاحة لأسواق الأسهم لتعمل بطريقة تساهم في تطبيق أفضل لممارسات الحوكمة .
4. دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:

ينبغي أن يعترف إطار حوكمة الشركات بحقوق أصحاب المصالح التي نص عليها القانون أو الاتفاقيات المتبادلة وتشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصلحة في خلق الثروة وفرص العمل واستدامة المشاريع السليمة ماليًا .

5. الإفصاح والشفافية :

ينبغي أن يكفل إطار الحوكمة الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب بشأن جميع المسائل الجوهرية المتعلقة بالشركة ، بما في ذلك الوضع المالي والأداء والملكية وإدارة وحوكمة الشركة .

6. مسؤوليات مجلس الإدارة :

يجب على إطار حوكمة الشركات ضمان قيام مجلس إدارة الشركة بالتوجيه الاستراتيجي للشركة ، والرصد الفعال للإدارة وتحمل المسؤولية الكاملة تجاه الشركة والمساهمين.

ولقد أيد وزراء مالية دول مجموعة العشرين G20 باجتماعهم الأخير الذي عقد خلال شهر نوفمبر / تشرين الثاني الماضي بمدينة أنطاليا التركية قرار مجلس منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD حول مبادئ الحوكمة الجديدة ، و تم الاتفاق أن يطلق عليها مبادئ الـ OECD/G20 للحوكمة.

ومما لا شك فيه بأن إعادة النظر بمبادئ الحوكمة التي أقرت من قبل منظمة الـ OECD قبل ما يزيد عن 16 سنة تمثل ضرورة في غاية الأهمية خاصة بعد أن أصبح تطبيق مبادئ الحوكمة بالنسبة للسياسيين وصناع القرار والمستثمرين والشركات وغيرهم بمثابة حجر الأساس لتحقيق الاستقرار وتقوية النظام المالي.

ثالثاً:اليات حوكمة الشركات

هناك نوعين من اليات الحوكمة وهي كما يلي:

الاليات الداخلية لحوكمة الشركات :

1-مجلس الإدارة: يلعب مجلس الإدارة دوراً محورياً في حكمة المؤسسات، فهو المسئول عن الإشراف على العمليات التي تقوم بها هذه الأخيرة بالقيادة والتوجيه الإستراتيجي ومراقبة الإدارة ، فمجلس الإدارة هو بمثابة الأمين على أموال المساهمين والمختص بالمحافظة عليها وتنميتها وتحقيق عائد من استثمارها، فهو يعتبر الجهة الأولى المخول لها صنع القرار في المؤسسات التجارية نيابة عن المساهمين.

2-لجنة المراجعة : ان أهم أعمالها مراجعة القوائم المالية ، وكذلك التأكد من مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية للشركة ونتائج التدقيق ، وإعطاء التوصيات بشأن ترشيح وتحديد أتعاب المدقق الخارجي ، والدور الأساسي للجان التدقيق هو الوفاء بالتزاماتها في الحفاظ على الإشراف على الناحية المهنية والنزاهة لتدقيق الحسابات

وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية ومسائل الاتساق مع القوانين واللوائح وسلوك العاملين وممارسات التقارير المالية والترتيبات العامة لحوكمة المؤسسات.

3- التدقيق الداخلي: يؤدي التدقيق الداخلي دوراً حيوياً في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات ، بل وتسهم أجهزة التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات بمسؤوليات هامة من خلال التأكيد على كفاءة العمليات والإذعان للقوانين والأنظمة وإضفاء الثقة في التقارير المالية باعتبار أن المراجعة الداخلية هي الفحص الدوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف مدير المؤسسة قصد مراقبة حسن سير العمليات بها.

الاليات الخارجية لحوكمة الشركات:

1- التدقيق الخارجي: يؤدي المدققون الخارجيون دوراً أساسياً في حوكمة الشركات، وذلك من خلال شهادتهم على صحة القوائم والتقارير المالية المنشورة وإضفاء الثقة والمصادقية عليها.

2- منافسة سوق المنتجات وسوق العمل الإداري: ان منافسة سوق المنتجات سوف تهذب سلوك الإدارة وخاصة إذا كان هناك سوق فعالة للعمل الإداري ، وهذا يعني أن إدارة الشركات نحو الإفلاس سيكون له اثر سلبي على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة ، إذ غالبا ما تجرى اختبارات الملائمة للتعين والتي تمنع أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الذين قادوا شركاتهم إلى التصفية أو الإفلاس من التعيين.

3- التشريع والقوانين : غالبا ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة ، ولقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة ، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية وإنما على كيفية تفاعلهم مع بعضهم

المحور الثاني: الاطار النظري لمهنة التدقيق الداخلي .

اولا : مفهوم التدقيق الداخلي ودوره في حوكمة الشركات :

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 ان خدماته تشمل على تدقيق الأعمال المحاسبية والمالية والتشغيلية في المنشأة.

1- مجموعة من التعاريف التي قدمت الى التدقيق الداخلي:

يعرف مجمع المراجعين الداخليين الأمريكيين التدقيق الداخلي بأنه " نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لتدقيق العمليات كخدمة للإدارة، وهي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى"

كما يعرف التدقيق الداخلي بأنه "نشاط تقييمي مستقل يوجد في داخل الوحدة، لفحص وتقييم أنشطتها كخدمة للتنظيم ذاته، والمدققين الداخليين موظفون بالمنشأة التي تخضع أنشطتها للفحص والتقييم، فهم لا يتمتعون بالاستقلال الذي يتمتع به المدقق الخارجي، حيث تربطهم بإدارة الوحدة علاقة تبعية وظيفية إلا أنه يمكن اتخاذ بعض الإجراءات لمنح هؤلاء المدققين درجة معينة من الاستقلال، حيث يمكن مثلا أن يرفع المدقق الداخلي تقريره مباشرة إلى نائب الرئيس للشؤون المالية أو إلى لجنة التدقيق التابعة لمجلس الإدارة"

ويعرف التدقيق كذلك بأنه "نشاط تقييمي مستقل داخل المنشأة يهدف إلى فحص وتقييم وتحقيق النواحي المحاسبية والمالية وغيرها من النواحي التشغيلية، يقوم به جهاز داخلي مستقل عن ادارات المنشأة، لتقديم ضمان واطمئنان للإدارة عن مدى كفاية الإجراءات، وتنفيذ السياسات الموضوعة وقياس الأداء وتقييم فاعلية إجراءات ووسائل الرقابة الداخلية وكفاية تصميمها لتحقيق أهدافها"

2- دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات :

ان الدور الحوكمي الذي يلعبه التدقيق الداخلي تخطى المفهوم التقليدي والذي يحصر خدماتها في المراجعة المنتظمة لكفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية وانما امتد ليشمل ايضا التعريف بالمخاطر التي تتعرض لها الشركة وتقديم الاستشارات اللازمة لمجلس الادارة، الادارة العليا، لجنة المراجعة ، والمدقق الخارجي في هذا الخصوص.

ان التدقيق الداخلي يعتبر مفتاح اساسي من مفاتيح حوكمة الشركات ،لذا بادر معهد المدققين الداخليين بتطوير معايير وميثاق اخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي لمواجهة المتغيرات البيئية الجديدة التي حصلت نتيجة الانهيارات المالية في مختلف دول العالم ،وعلى هذا يجب على المدققين الداخليين ان يهتموا بالمخاطر الرئيسية المؤثرة على الاهداف او العمليات او الموارد، وبذلك فهم يساهمون في تحسين انظمة ادارة المخاطر من خلال خدمات التاكيد والاستشارة كما ينص على ذلك المعيار رقم 211.

ويقوم التدقيق الداخلي باضافة قيمة للشركة ويساهم في تحقيقها لاهدافها من خلال تقديم تاكيد معقول على ان مخاطر المؤسسة تدار بفعالية وكذا من خلال التحسينات التي تقدمها في مجال ادارة المخاطر، فوظيفة التدقيق

الداخلي قد اتسع نطاقها من التدقيق المالي الى التدقيق الاداري ثم الى التركيز على اضافة القيمة للشركة المتمثلة في تدقيق ادارة المخاطر وتطبيق مدخل المراجعة على اساس المخاطر، وهذا يؤدي الى طمانة المساهمين والاطراف الاخرى صاحبة المصلحة على ان المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومة من جانب ممثليهم وان الادارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي منظم .

ثانيا: معايير التدقيق الدولية

لقد مرت مهنة التدقيق الداخلي بتطور ملموس في مفهومها واهدافها وانشطتها ومعايير ممارستها المهنية وهذا بعد انشاء مجمع المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الامريكية سنة 1941 فقد انتقلت من مجرد فحص النشاط المالي الى فحص النشاط التشغيلي ،كما انتقلت من تقييم اداء ادارة النشاط الى تقييم القيمة الاقتصادية للمنظمة بدلالة مدى فعالية قرارات الاستثمار والتمويل من ناحية ومدى القدرة في التعامل مع المخاطر المالية.

وقد بذلت محاولات جادة من قبل المجامع العلمية والمنظمات المهنية لتعظيم قيمة أنشطة التدقيق الداخلي وتطوير الدور التقليدي للدق الداخلي لضمان تحقيق جودة مقبولة في مخرجات الفحص والتحليل والتقييم للممارسات الادارية وهذا في اطار مجموعة معايير مهنية للتدقيق الداخلي والتي اقرها مجمع المدققين الداخليين بامريكا عام 1978 واتي تم تعديلها 1993 والتي تدور حول الاستقلال والكفاءة المهنية ونطاق العمل واداب العمل وادارة وظيفة التدقيق الداخلي

وبعد صدور مبادئ حوكمة الشركات التي جاءت لتجنب التعثر وال فشل المالي والافلاس لمنظمات الاعمال مستقبلا ولضمان تحقيق التوازن في مصالح الاطراف المتعارضة بهذه الشركات ،قام معهد المدققين الداخليين بامريكا بإجراء تعديلات جوهرية على المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في شهر ديسمبر 2003 ،والتي اصبحت قابلة للتنفيذ ابتداء من شهر يناير 2004 رغبة منها في اخضاع مهنة التدقيق الداخلي لمتطلبات حوكمة الشركات وتفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

وقد تالفت هذه المعايير من :

معايير الصفقات" سلسلة الألف " : وهي عبارة عن مجموعة مكونة من أربعة معايير رئيسية صادرة من معهد المدققين الداخليين والتي تتناول سمات وخصائص الشركات والأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي فيها وشملت على الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات، الاستقلالية والموضوعية، البراعة وبذل العناية المهنية والرقابة النوعية وبرامج التحسين.

ومعايير الاداء " سلسلة الآففين " : وهي عبارة عن سبعة معايير رئيسية صادرة من معهد المدققين الداخليين والتي تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي، والمعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة وشملت على إدارة نشاط التدقيق الداخلي، طبيعة العمل، تخطيط المهمة، تنفيذ المهمة، إيصال النتائج، مراقبة ورصد مراحل الانجاز وقبول إدارة المخاطر .

ومعايير التنفيذ: وهي معايير تتولى تطبيق معايير الصفات ومعايير الأداء على أنواع وحالات محددة مثل فحص الغش والتدليس والتقييم الذاتي للرقابة.

ولقد اصبحت هذه المعايير جزءا لا يتجزأ من اطار الممارسات المهنية الداخلية .

ونظرا لاهمية وظيفة التدقيق الداخلي في قطاع الاعمال وفي حياة المنظمات باعتبارها احد عناصر حوكمة الشركات لضبط الاداء المالي والاداري وتعظيم قيمة المنظمة والحد من المخاطر المالية والتشغيلية التي تحدث عدم توازن في الهياكل المالية للمنظمات حال تفاقمها ،فقد اصبح لزاما على المدققين الداخليين اقرار واعتماد قواعد ومبادئ ومعايير وارشادات حوكمة الشركات ضمن خططهم وممارستهم المهنية.

ثانيا: دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات في ظل المعايير الدولية للتدقيق الداخلي

بعد صدور المعايير الدولية للتدقيق الداخلي عام 2003 ،بدا الفكر المحاسبي في التوجه نحو تغيير الدور التقليدي للتدقيق الداخلي وجعله اكثر استجابة لمتطلبات تفعيل حوكمة الشركات ،بحيث تصبح انشطته المستجدة ذات قيمة اقتصادية وفي ذات الوقت تضاف مهارات جديدة للمدقق الداخلي تسمح بتحسين ادائه في مجالي التأكيد والاستشارات .

ولا شك في ان المحاولات الجادة من قبل المجامع العلمية والمنظمات المهنية المتصلة بأعمال التدقيق الداخلي كانت في اطار تحقيق الدعم لحوكمة الشركات،ويمكن استنتاج ذلك من المحاور الاساسية لمفهوم التدقيق الداخلي في ثوبه الجديد والتي تتلخص فيمايلي:

1-انها نشاط مستقل عن الادارة التنفيذية للمنظمة نتيجة التوجه بالتدرج الى جعلها تابعة الى مجلس الادارة الاستشاري داخل دائرة لجنة المراجعة المنبثقة عنه ،كما انه يقوم بعرض تقاريره على هذا المجلس وأيضا على الملاك عند الضرورة.

2-انها نشاط موضوعي يقوم بتنفيذ اعمال التدقيق الداخلي من خلال اشخاص مهنيين ذو خبرة ومهارة عالية سواء من داخل المنظمة او خارجها،ولا شك ان وجود اطراف خارجية تقوم بتقديم اعمال التدقيق الداخلي يؤكد

على دعم جودة هذه الخدمات من ناحية كما يدعم موثوقية المعلومات المالية وغير المالية وإرساء قواعد الشفافية المقبولة

3-الالتزام من قبل المدققين الداخليين بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي أكثر من الاعتبارات التنظيمية والقانونية المتبعة بالمنظمة، وفي هذا تأكيد صريح على دعم العمل وفق المتطلبات الدولية التي تحول دون الوقوع في الحالات المتباينة للأخطاء والتلاعبات.

4-توسيع نطاق التدقيق الداخلي ليشتمل على الخدمات الاستشارية بجانب خدمات التأكيد والفحص والتقييم، وفي هذا تأكيد صريح وموجه لخدمة العملاء والتي تتخطى الخدمات التقليدية وتدخل دائرة ادارة وتقييم المخاطر ودعم نظام حوكمة الشركات.

5-التزام المدقق الداخلي بتأدية خدمات التأكيد التي تركز على التقييم الموضوعي للأدلة من اجل رأي فني مستقل عن الاعمال المهنية .

6-ارساء مجموعة من المبادئ الاساسية التي تعبر عن الصورة التي ينبغي ان تكون عليها ممارسة مهنة التدقيق الداخلي ووضع اطار عام لتحسين اداء انشطتها في ضوء مجموعة من الاسس القادرة على قياس هذا الاداء بحيث تؤدي في نهاية المطاف الى تحسين وتعزيز العمليات التنظيمية بالمنظمة 7-وجود استراتيجية للتدقيق الداخلي تستهدف اضافة قيمة للمنظمة وتحسين عملياتها اكثر من اضافة قيمة للادارة التنفيذية بالمنظمة .

8-التأكيد على ان الاخذ بعين الاعتبار عناصر نظام الرقابة الداخلية هي المدخل اللازم لمساعدة منظمات الاعمال على توفير نظام جيد ومقبول لحوكمة الشركات ،وبناء عليه فقد اصبح لزاما على المدقق الداخلي مباشرة مهام ومسؤوليات جديدة في مجالات ادارة المخاطر والرقابة ونظام الحوكمة.

9-فصل الكفاءة المهنية للمدققين الداخليين المبنية على المعرفة والمهارة و عنايتهم المهنية المبنية على قدرتهم في التركيز على اهداف العمل وتبني استراتيجيات معلنة وتنفيذ الانشطة باستخدام تكنولوجيا المعلومات الحديثة .

10-توكيد جودة تقرير المدقق الداخلي من خلال الاشارة الى ان أنشطة المدقق الداخلي قد تمت وفقا لمعايير الممارسة المهنية الدولية.

11- تطبيق دليل اخلاقيات التدقيق على كل الوحدات المزودة بخدمات التدقيق الداخلي وذلك لدعم الثقافة الاخلاقية لمهنة التدقيق الداخلي عالميا

12- توسيع دائرة وظيفة التدقيق الداخلي لتغطي المسؤولين عن نظام حوكمة الشركات من جهة كما تغطي الخاضعين لهذا النظام.

13- المطالبة الدولية بقيام المدققين الداخليين بمراجعة العمليات ونظام الرقابة والاداء المستهدف والمعلومات المالية وغير المالية وامن المعلومات والاذعان والتقارير الاجتماعية والبيئة والجودة والاستراتيجيات والهياكل والنظم وكل شيء تقريبا ذو صلة من قريب او بعيد بالمنظمة.

14- توفير مجموعة من السمات والصفات والمهارات والقدرات التالية في المدقق الداخلي:

-التفكير الابتكاري والنقدي والتحليلي

-القدرة على الفهم والتواصل

-ادارة وتقييم المخاطر

-الاستدلال الكمي والإحصائي

-الاتصال المبكر وتطوير اساليب الافناع

-الصفات الاخلاقية في ممارسة المهنة

-فهم وتبني وتحليل وتقييم الاستراتيجيات

-المعرفة التامة بتكنولوجيا المعلومات الحديثة

-القدرة على الحكم وابداء الراي الفني المحايد

15- العمل على مراجعة مبادئ حوكمة الشركات المتصلة بحماية حقوق المساهمين وبالمعاملة المتكافئة لجميع المساهمين ودور اصحاب المصالح والشفافية والإفصاح المالي ومسؤوليات مجلس الادارة وذلك لتوفير فناعة مهنية مقبولة حول مدى توافر هذه القواعد الحاكمة للشركة وتحديد نقاط الضعف في نظم وهياكل كل شركة بفعل تدني عناصر كل مبدا من هذه المبادئ.

المحور الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بباقي اليات حوكمة الشركات

اولا: 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 بنتائج تقدير المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذلك الافصاح الدوري للإدارة عن الانشطة التي تنفذها ،سلطاتها ومسؤولياتها وما تم انجازه من خططها الموضوعية،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 وإدارة المخاطر .

ثانيا: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 اهمية العلاقة بين لجنة المراجعة والمدقق الخارجي والمدقق الداخلي ودورها في تعزيز الرقابة على الشركة.

ثالثا: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 اهمية 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 الداخلي.

الخلاصة :

لقد تطرقنا من خلال ما تقدم طرحه من افكار الى مفهوم حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي ثم عملنا على ايجاد الصلة التي سمحت باخضاع التدقيق الداخلي لمتطلبات تطبيق حوكمة الشركات متمثلة في المعايير الدولية للتدقيق الداخلي وما تضمنه من اسس وقواعد هدفها توجيه انطة المدقق الداخلي نحو تفعيل حوكمة الشركات ومبادئها ، كما ان ظهور مبادئ حوكمة الشركات ادت الى تغيير ثوب التدقيق الداخلي من المفهوم التقليدي والذي يتمثل في تقييم كفاءة وفعالية الانظمة داخل الشركات الى قيادة وإدارة مخاطر الشركة بعد التعرف عليها .

ومن اهم النتائج التي توصلنا اليها هي :

-ان هناك علاقة مباشرة بين مبادئ حوكمة الشركات ومعايير التدقيق الدولية وأخلاقيات المهنة .

-وجود توجه جديد لتبني مفهوم التدقيق الداخلي اساسه تعظيم قيمة منظمات الاعمال وتدنية مخاطرها المالية والتشغيلية وإدارتها بعد التعرف عليها .

-توجه دولي نحو دعم استقلالية التدقيق الداخلي عن طريق تبعيته لمجلس الادارة الاشرافي ومناقشة النتائج مع لجنة المراجعة .

-جودة نشاط التدقيق الداخلي يؤثر على جودة اداء حوكمة الشركات ،ويقع على كل من الاليات الاربعة لحوكمة الشركات جزء من المسؤولية عن ضمان وتقييم جودة نشاط التدقيق الداخلي ،فحتى تلعب دورها المحوري في حوكمة الشركات ينبغي ان تؤدي بمستوى معين من الجودة في ضوء توفر معايير الاداء اللازمة لذلك ومنها: تاهيل فريق التدقيق الداخلي واستقلاليتهم وبذلهم العناية المهنية اللازمة .

وعلى ضوء هذه النتائج نوصي بضرورة توسيع نطاق تدخل المدققين الخارجيين في الشركات وذلك بالاستناد الى النظرة الجديدة لخدمات التدقيق الداخلي لتضم الى جانب الفحص المالي والاداري فحص وتقييم وتحليل وادارة استراتيجيات المنظمة من حيث نقاط الضعف والقوة ومن حيث الفرص والتهديدات .

كما ينبغي دعم استقلالية نشاط التدقيق الداخلي بحيث يصبح اكثر استقلالية ويؤدي عمله بفاعلية اكبر وذلك بعدم تدخل ادارة الشركة بعمله وارجاع عملية مراجعة عمل التدقيق الداخلي الى لجنة المراجعة التي تسهم في تعزيز استقلالية هذه الوظيفة ،كما انه من المناسب ان يتم فحص نشاط التدقيق الداخلي بمعرفة اطراف خارجية تتوافر لديهم الخبرة في هذا المجال كالمدققين الخارجيين ،وذلك لضمان الاداء بمستوى عال من الجودة ،الامر

الذي يؤثر على الوفاء بمسئوليتها في تحسين جودة اداء حوكمة الشركات ،كما ان تفعيل حوكمة الشركات ومبادئها يحتاج الى تفعيل التواصل المباشر بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ولجنة المراجعة .

المراجع:

- 1/ عدنان بن حيدر بن درويش ،اتحاد المصارف العربية ،حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، 2007،ص19
- 2-محمد التهامي طواهر،صديقي مسعود، " المراجعة وتدقيق الحسابات -الاطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2005،ص 33.
- 3- فاتح غلاب ،" تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتحسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة"، رسالة ماجستير بالاقتصاد،جامعة فرحات عباس سطيف،2011،ص62.
- 4- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب،" دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات"، الطبعة الاولى، دار كنوز المعرفة العلمية، الاردن، 2009،ص218.
- 5-هيدوب ليلي ريمة،المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات-دراسة حالة المؤسسة الوطنية للتشغال في الابار ،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم التجارية ،تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ،2011/2012،ص79
- 6- jacques renard , «théorie et pratique de l’audit interne » ,EDITION d’organisation ,paris,2010,p83.
- 7-عوض بن سلامة الرحيلي،" لجان المراجعة كاحد دعائم الحوكمة -دراسة حالة الشركات السعودية "،مجلة جامعة الملك عبد العزيز :الاقتصاد والادارة،المجلد 22،العدد2008،1،ص 193
- 8-براهمة كنزة،دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات -دراسة حالة مؤسسة المحركات EMOالخروب ولاية قسنطينة ،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير ،2013/2014،ص96
- 9- د.هوام جمعة ، لعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية ،الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع ،رهانات وأفاق) ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي ،ص06
- 10-<http://www.oecd.org/corporate/principles-corporate-governance.htm>