دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة المؤسسات – دراسة نظرية تحليلية

جلاخ حسين[1]، مولوة مراد [2]

[1]مخبر السياسات التنموية والدراسات الاستشرافية-كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة- البويرة 10000- الجزائر
h.djellakh@univ-bouira.dz

[2] جامعة المدية، moulouamourad26@gmail.com

تاريخ الاستلام: 06/12/2024 **تاريخ القبول:** 13/12/2024 **تاريخ النشر:** 31/12/2024

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة المؤسسات، سواء ما تعلق بحل المشاكل المتعلقة بالوكالة وتحسين الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، بالإضافة إلى المساهمة في دعم وتحسين وظيفة التدقيق الخارجي، توصلت هذه الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي يسمح بتقليص السلوكيات غير الملائمة للإدارة مما يعطي مصداقية أكبر للقوائم المالية والتقارير المتعلقة بالعميات التي تم إعدادها من طرف الإدارة هذا ما يسمح بتخفيض حالة عدم تماثل المعلومات حول المؤسسة وتوجيهها لتحقيق أهدافها، كما يسمح التدقيق الداخلي بالتحقق من الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية والعمل على تحسينها، التحقق والتقييم لهيكل الرقابة الداخلية ومدى الكفاءة في تنفيذ الوحدات المختلفة داخل المؤسسة للأعمال المسندة اليهم، كما يساهم التدقيق الداخلي في تقليل نطاق الفحص الذي يقوم به المدقق الخارجي وتوجيهه الى العناصر التي لم يقم بفحصها المدقق الداخلي وتفادي التكرار، ومنه ضمان تغطية أعمال التدقيق لكافة أنشطة المؤسسة، بالإضافة إلى تقليل أتعاب مدقق الحسابات الخارجي

كلمات مفتاحية: الحوكمة، التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر

Abstract:

This study aimed to analyze the extent of internal audit's contribution to improving corporate governance, whether related to solving problems related to the agency, improving internal control and risk management, in addition to contributing to supporting and improving the external audit function. This study concluded that internal auditing allows reducing behaviors other than Appropriateness for management, which gives greater credibility to the financial statements and reports related to the operations that have been prepared by the administration. This allows to reduce the asymmetry of information about the institution and direct it to achieve its objectives. It also allows internal auditing to verify compliance with internal control procedures and work to improve them, verification and evaluation of the internal control structure The extent of efficiency in the implementation of the various units within the organization for the work assigned to them, and the internal audit also contributes to reducing the scope of the examination carried out by the external auditor and directing it to the elements that were not examined by the internal auditor and avoiding repetition, including ensuring that the audit work covers all the activities of the institution, in addition to reducing the fees External auditor

Keywords: governance, internal audit, external audit, internal control, risk management.

مقدمة:

1 المؤلف المرسل: الاسم الكامل، الإيميل: authorC@mail.com

في ظل كبر حجم المؤسسات وتوسع أنشطتها وتشتت ملكيتها وجب عليها توكيل مدراء مؤهلين للتسيير نيابة عن المالكين، لكن أداء هؤلاء المدراء لم يكن بشكل إيجابي في العديد من المؤسسات التي عرفت أزمات نتيجة تصرفات غير أخلاقية أدت إلى إفلاسها فأصبح الاهتمام متزايد للبحث عن تحسين التسيير وخلق الثقة بين جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة خاصة في ظل مجموعة من القيود فرضتها البيئية الاقتصادية والأزمات والفضائح التي حدثت وتمثلت أساسا في: أن الحصول على الموارد المالية اللازمة مرتبط بمدى تقديم ضمانات مناسبة، فمثلا المساهم قبل الإقدام على شراء أسهم المؤسسة يقوم بدراسة العائد الذي يجب أن يكون ملائم في مستوى مناسب من المخاطر، هذا بالإضافة إلى أن المقرضون دائما يبحثون عن سلامة أموالهم، من هنا جاءت حوكمة المؤسسات والتي تمثل مجموعة من الأسس والمبادئ التي تهدف في نهاية المطاف إلى التأكيد على تعظيم ثروة الملاك، وهو ما لا يمكن له أن يتحقق إلا إذا ما تمت مراعات مصالح الأطراف الأخرى المعنية بالمؤسسة، بشكل يحقق الطمأنينة لمصادر التمويل ولا يجعل مصالح جميع الأطراف عرضة للخطر، أي محاولة لتقريب أهداف جميع أصحاب المصالح مع أهداف المؤسسة.

وفي هذا الصدد فإن الاهتمام بتحسين تطبيق الأليات الرقابية الداخلية للحوكمة والبحث عن سبل دعمها وتفعيلها، يعتبر ضمان لتفعيل أداء المؤسسات وتحسين علاقاتها بجميع الأطراف ذات العلاقة، بالإضافة إلى حل مشكل الوكالة، خاصة في ظل ما أفرزته الأزمات والفضائح المالية التي حدثت، والتي تبين فيما بعد أنها حدثت بسبب ضعف تطبيق هذه الأليات أو سوء استعمالها.

يعتبر التدقيق الداخلي من الأليات الرقابية الداخلية للحوكمة يعمل على التحقق من تطابق السياسات والإجراءات مع الأهداف، وكذا التأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية، يسمح بتوفير بيانات دقيقة ودورية لإدارة المؤسسة عن مختلف الأنشطة التي تقوم بها لتقييمها وتصحيح الانحرافات الموجودة، لتحقيق أقصي كفاية إنتاجية ممكنة والالتزام بسياسة المؤسسة، فالتدقيق الداخلي يقوم بدور رقابي داخل المؤسسة من شأنه تحسين الحوكمة.

إشكالية الدراسة: كيف يساهم التدقيق الداخلي في تحسين تطبيق الحوكمة؟

أهداف الدراسة: نهدف من خلال هذه الدراسة إلى :

- التعرف على مفهوم أهمية وأهداف حوكمة المؤسسات؛
- التعرف على مفهوم أهمية وأهداف التدقيق الداخلي؛
- تحديد مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الحوكمة.

منهجية الدراسة: على ضوء طبيعة الدراسة والأهداف التي نسعى لتحقيقها فإن منهج الدراسة سيكون وصفي تحليلي.

تقسيم الدراسة:

تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة محاور:

المحور الأول: حوكمة المؤسسات؛

المحور الثاني: التدقيق الداخلي؛

المحور الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الحوكمة.

المحور الأول: حوكمة المؤسسات:

الحوكمة بمفهومها الواسع ليست مفهوما حديثا بل ظهرت بداياتها في القرن الثامن عشر عام 1772في بريطانيا ثم تعددت تعاريفها بتعدد زوايا اهتمام الباحثين (منير نجار، 2012، ص4)[1]، وهناك من ويرى أن الانطلاقة الحقيقية لمفهوم الحوكمة كانت

سنة 1992 بصدور تقرير كادبوري البريطاني وتلى هذا التقرير قيام العديد من الدول بإصدار تقاريرها لإصلاح الممارسات الإدارية(حسانين، 2009، ص07)[2]، ورغم أهمية مفهوم حوكمة المؤسسات إلا أنه لا يوجد تعريف محدد متفق عليه من كافة الإداريين والاقتصاديين والقانونيين والمحللين، هذا راجع إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للمؤسسات.

يعد مصطلح الحوكمة الترجمة المختصرة التي راجت للمصطلح CORPORATE GOVERNANCE، أما الترجمة العلمية لهذا المصطلح، والتي اتفق عليها، فهي: " أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة ".

أولا: مفهوم حوكمة المؤسسات:

1.مفهوم الحوكمة لغويا:

يعتبر لفظ الحوكمة مستحدثاً في قاموس اللغة العربية، وهو ما يطلق عليه النحت في اللغة، فهو لفظ مستمد من الحكومة، وهو ما يعني الانضباط والسيطرة والحُكْمُ بكل ما تعني هذه الكلمة من معاني، وعليه فإن لفظ "الحَوْكَمَةُ" يتضمن العديد من الجوانب منه(طالب،2011، ص24)[3]:

الحِكْمَةُ: ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد.

الحُكْمُ: ما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك.

الإحْتِكَامُ: ما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خبرات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.

التَحَاكُمْ: طلباً للعدالة خاصة عند انحراف سلطة الإدارة وتلاعبها بمصالح المساهمين.

2.مفهوم حوكمة المؤسسات اصطلاحا:

وفيما يلي مجموعة من التعاريف التي اقترحها الباحثين والمنظمات المهنية لحوكمة المؤسسات.

عرفت لجنة كادبوري حوكمة المؤسسات بأنها نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية وعن طريقها يتم إدارة المؤسسة والرقابة عليها (مصطفى سليمان، 2006، ص15)[4]، يرى الباحثين أن هذا التعريف يرتكز على مصطلحين أساسين هما الإدارة (التوجيه) والرقابة، فلا يمكن النظر إلى الحوكمة على أنها الرقابة فقط فالرقابة هي جزء منظومة الحوكمة، فنجد أن الملاك مسؤولين عن انتخاب أعضاء مجالس الإدارة والمدققين، ليقوم بعدها مجلس الإدارة بوضع الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة وتوفير الاطارات القادرة على تحقيق هذه الأهداف، ورفع التقارير الدورية للمساهمين للتأكيد على أن الإدارة تعمل وفق القوانين واللوائح التي تسمح بتعظيم قيمة المؤسسة مستقبلا.

كما عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الحوكمة بأنها مجموعة من العلاقات بين إدارة المؤسسة، مجلس إدارتها، مساهميها وغيرها من أصحاب المصلحة، فمن خلال هيكل حوكمة المؤسسات يتم تحديد أهداف المؤسسة والوسائل اللازمة لتحقيقها، ووسائل الرقابة عليها(OECD1999,p10)[5]، من خلال التعريف يري الباحثين أن حوكمة المؤسسات تعمل على ضبط العلاقات بين جميع الأطراف، بالإضافة إلى توضيح الأهداف والرقابة وتقييم الأداء.

وعرفها Williamson بأنها نظام يقيس مقدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها، ضمن إطار أخلاقي محدد نابع من داخلها باعتبارها هيئة معنوية لها أنظمتها وهياكلها الإدارية، دون الاعتماد على سلطة أي فرد أو نفوذه الشخصي(قباجة، 2008، ص36)[6].

كما عرف JamesWilfton حوكمة المؤسسات بأنها مجموعة من الأطر التنظيمية والهيكلية التي تحكم توجيه المؤسسات وتنظيم العلاقة بين الإدارة والملاك والمساهمين الرئيسين وأصحاب المصالح(عبد المعز الجمال، 2014، 491)[7].

كما تعرف بأنها الإطار الذي تمارس فيه المؤسسات وجودها وتركز على العلاقات فيما بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة، والمساهمين وأصحاب المصالح وواضعي التنظيمات الحكومية، وكيفية التفاعل بين كل هذه الأطراف في الاشراف على عمليات المؤسسة[8].

تعرف أيضا بأنها حالة، عملية، اتجاه، تيار، كما أنها في الوقت نفسه مزيج منها، فهي نظام مناعة وحماية وتفعيل يحكم الحركة ويضبط الاتجاه ويحمي يؤمن سلامة كافة التصرفات ونزاهة السلوكيات داخل المؤسسات(الرزي، 2013، ص30)[9].

وهناك من يعرفها بأنها مجموع "قواعد اللعبة" التي تستخدم لإدارة المؤسسة من الداخل ولقيام مجلس الإدارة بالإشراف عليها لحماية المصالح والحقوق المالية للمساهمين(سيد أحمد، 2010، ص160)[10].

يرى الباحثين أن التعاريف السابقة ركزت على ثلاثة وجهات مختلفة لمفهوم حوكمة المؤسسات، فهناك من ينظر إلى الحوكمة من وجهة قانونية من خلال تنظيم العلاقات بين الأطراف من مساهمين وإدارة....الخ، وهناك من ينظر إلى الحوكمة من وجهة اقتصادية من خلال التركيز على الأداء وضمان الاستمرارية للمؤسسة وتعظيم قيتها في المستقبل، وهناك جهة ثالثة تنظر إلى مفهوم الحوكمة من زاوية أخلاقية فهي تركز على ضمان إدارة المؤسسة بطريقة جيدة تضمن حقوق الملاك والمساهمين وتفادي الخسائر والانهيارات المالية.

لذلك يقترح الباحث تعريف للحوكمة من خلال التعاريف السابقة على أنها عبارة عن تنظيم وتحديد للعلاقة بين مختلف الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة بهدف تحسين الأداء وضمان الاستمرارية للمؤسسة في المدى الطويل حفاظا على حقوق جميع الأطراف وتفادي الخسائر والانهيارات المالية.

3. أهمية حوكمة المؤسسات:

يمكن تحديد أهمية الحوكمة فيما يلي(الشحات، 2007، ص 299- 301)[11]:

- أصبحت درجة التزام المؤسسات بتطبيق مبادئ الحوكمة أحد المعايير الأساسية التي يضعها المستثمرون في اعتبارهم عند القيام باتخاذ قرار الاستثمار، ومن ثم فإن المؤسسات التي تطبق مبادئ الحوكمة تتمتع بميزة تنافسية لجذب رؤوس الأموال عن تلك التي لا تطبق هذه المبادئ؛
- تحسين أداء إدارة المؤسسات ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على تطوير استراتيجية سليمة ووضع أسس سليمة لاتخاذ القرارات، بالإضافة إلى تحديد المكافئات على أساس الأداء سوف يحسن أداء المؤسسة؛
- تقوية ثقة الجمهور في صحة عملية الخوّصصة التي تتطلب قواعد إدارية جيدة، مع ضمان تحقيق الدولة لأفضل عائد على استثماراتها بما يساهم في خلّق فرص العمل والتنمية الاقتصادية؛
- منع حدوث الأزمات المصرفية من خلال التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة وتبني معايير الإفصاح والشفافية في التعامل مع المستثمرين والمقرضين؛
- حماية المؤسسة من الفساد بعدم إتاحة الفرصة الأعضاء الداخليين سواء كانوا من مجلس الإدارة أو المديرين أو التنفيذيين من نهب المؤسسة أو المال العام على حساب المساهمين والدائنين وأصحاب المصلحة الأخرين؛
- ضمان نجاح إدارة المؤسسة في الحفاظ على حقوق المساهمين.

4. أهداف حوكمة المؤسسات:

تسعى حوكمة المؤسسات إلى تحقيق مجموعة من الأهداف من أهمها نجد(بوقرة، غانم، 2012، ص 08-09)[12]:

- تحسين القدرة التنافسية للمؤسسة وزيادة قيمتها؛
- فرض الرقابة الفعالة على أداء المؤسسة وتدعيم المسألة والمحاسبة بها؛
- ضمان مراجعة الأداء التشغيلي والمالي والنقدي للمؤسسة؛

- تقويم أداء الإدارة العليا وتعزيز المسألة ورفع درجة الثقة فيها؛
- تعميق ثقافة الالتزام بالقوانين والمبادئ والمعايير المتفق عليها؛
- تشجيع وجذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع رأس المال المحلي على الاستثمار بالبلد؛
-تحسين فرص الوصول إلى أسواق رأس المال؛
- تحقيق العدالة والشفافية وحق المساءلة بما يسمح لكل ذي مصلحة من مراجعة الإدارة؛
- تقليل المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها المؤسسات والدول إلى حدها الأدنى؛
- وضع الأنظمة الكفيلة بتجنب أو تقليل الغش وتضارب المصالح والتصرفات غير المقبولة؛
- وضع أنظمة الرقابة على إدارة المؤسسة وأعضاء مجلس الإدارة بما يفيد في تحسين المهارات القيادية؛
- وضع أنظمة يتم بموجبها إدارة المؤسسة وفقا لهيكل يحدد توزيع كل الحقوق والمسئوليات فيما بين المشاركين؛
- ضمان وجود هياكل إدارية يمكن معها محاسبة إدارة المؤسسة أمام مساهميها؛
- ضمان مراجعة الأداء المالي وحسن استخدام أموال المؤسسة ومدى الالتزام بالقانون والإشراف على المسئولية الاجتماعية للمؤسسة في ضوء قواعد الحوكمة الرشيدة.

المحور الثاني: التدقيق الداخلي.

في ظل تزايد حاجات المؤسسات الاقتصادية إلى المحافظة على الموارد الاقتصادية المتاحة والبحث عن الكفاءة والفعالية في التنفيذ لإرضاء المساهمين، خاصة بعد الأزمة الاقتصادية التي حدثت في سنة 1929 ففي تلك الفترة كانت هذه المؤسسات الأمريكية تستعمل خدمات المدققين الخارجيين في التصديق على حسابات القوائم المالية بالإضافة تقديم النصح في تقارير خاصة أو شفوية إلى الإدارة العليا والذي زاد من احتمال فقدان المدقق الخارجي لاستقلاليته جعل المدير العام يفكر في تعيين مدقق داخلي يركز على قضايا المجتمع المالي وتقييم المخاطر، فظهر التدقيق الداخلي لتلبية هذه الاحتياجات وتوفير بيانات دقيقة ودورية لإدارة المؤسسة عن مختلف الأنشطة التي تقوم بها لتقييمها وتصحيح الانحرافات الموجودة، لتحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة والالتزام بسياسة المؤسسة، فالتدقيق الداخلي يقوم بدور رقابي داخل المؤسسة من شأنه تحسين الحوكمة.

مما سبق يظهر أن وظيفة التدقيق الداخلي هي أداة مستقلة داخل المؤسسة تعمل على التحقق من تطابق السياسات والإجراءات مع الأهداف، وكذا التأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية، و العمل على تزويد الإدارة بالمعلومات التالية(الصبان، نصر علي، 2002، ص 30)[13]:

- دقة نظام الرقابة الداخلية.
- الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة.
- كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي كمؤشر يعكس صدق نتائج العمليات والمركز المالي.

أولا. تعريف التدقيق الداخلي:

عرف معهد المدققين الداخليين التدقيق الداخلي بأنه نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة(IIA ; 2018)[14].

من خلال هذا التعريف نلاحظ أنه يركز على مجموعة من المصطلحات المهمة تتمثل فيما يلي:

- **نشاط مستقل:** القائم بالتدقيق الداخلي يجب أن يكون مستقل تابع مباشرة إلى أعلى سطلة في المؤسسة.

- **نشاط موضوعي:** من خلال تطبيق المعايير المنظمة لمهنة التدقيق والابتعاد عن التحيز.
- **تقديم تأكيدات:** تمكين المؤسسة التأكد من أن الأعمال تسير وفق ما هو مخطط له.
- **خدمات استشارية:** التدقيق الداخلي يعمل على تزويد الإدارة بالاستشارات والاقتراحات المناسبة.

ثانيا. أهداف التدقيق الداخلي:

يهدف التدقيق الداخلي إلى تحقيق مجموعة من العناصر والمتمثلة في(حامد، عمارة، 2016، ص 21)[15]:

- إعادة النظر في النظام المحاسبي المطبق ونظام الرقابة الداخلية؛
- اختبار المعلومات التشغيلية؛
- فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها؛
- فحص الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات والسياسات الموضوعة من قبل الإدارة.

ثالثا. أنواع التدقيق الداخلي:

يمكن تقسيم التدقيق الداخلي إلى أربعة أنواع(حامد، عمارة،2016، ص35-40)[16]:

1.التدقيق المالي:

وهو عبارة عن فحص منظم للقوائم المالية والسجلات والعمليات المتعلقة بها لتحديد مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى، فالتدقيق المالي الداخلي يعني تتبع جميع القيود المحاسبية الخاصة بالأحداث الاقتصادية التي تحدث داخل المؤسسة وتدقيقها حسابيا ومستنديا لتأكد من سلامتها ومطابقتها للأنظمة والتعليمات المتبعة والقوانين والمبادئ المحاسبية.

2.التدقيق التشغيلي:

يعرف التدقيق التشغيلي بأنه الفحص والتقويم الشامل لعمليات المؤسسة لغرض إعلام الإدارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقا للسياسات الموضوعة والمتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة، كما يشمل إجراءات تقويم كفاءة استخدام المواد في المؤسسة، وتقديم التوصيات اللازمة لتحسين الكفاءة والربحية(الوردات، 2006،ص57)[17].

ويتناول التدقيق التشغيلي ثلاثة جوانب أساسية بالنسبة لأداء المؤسسة وهي الاقتصادية، والكفاءة والفعالية(راضي، 2017، ص254)[18]:

الإقتصادية: الحصول على الموارد بالجودة والكمية المناسبة وبأقل تكلفة.

الكفاءة: التشغيل الكفء يتطلب تحقيق الأهداف عند أقل تكلفة، معني تعظيم المخرجات أو تدنية المدخلات.

الفعالية: والتي تعني تحقيق البرنامج أو النشاط للأهداف الموضوعة أو تحقيق التأثير المطلوب منه.

كما يهدف التدقيق التشغيلي إلى(راضي، 2017، ص255)[19]:

- التقرير عن مدى ملائمة أساليب الرقابة وفعاليتها في إنجاز أهداف الإدارة أو خطط التشغيل؛
- تجميع المعلومات الكمية لقياس الاقتصادية والكفاءة والفعالية في مجلات التشغيل المختلفة؛
- تقييم الأهداف والخطط الموضوعة من قبل الإدارة للتأكد من مدى معقوليتها ووضوحها؛
- إبداء الرأي فيما إذا كانت الإدارة قد استخدمت الموارد المتاحة (البشرية والمادية) بأفضل طريقة ممكنة؛
- مساعدة الإدارة في ترشيد قراراتها من خلال اكتشاف أوجه القصور والمشاكل والأخطاء، وتصحيحها؛
- تقييم أداء الأفراد داخل الأقسام المختلفة من خلال متابعة التنفيذ الفعلي للمهام المحددة؛
- الكشف عن الاختناقات والمعوقات في العمليات التشغيلية وتحليلها واظهار الأسباب التي أدت إليها مع اقتراح طرق التصحيحات المناسبة؛
- مساعدة الإدارة في تحديد الأنشطة غير المضيفة للقيمة والتي يمكن الاستغناء عنها لتخفيض التكاليف.

3. تدقيق الالتزام:

يهدف هذا النوع من التدقيق إلى التأكد من مدى التزام المؤسسة بالسياسات والقوانين والأنظمة الموضوعة، وغالبا ما يكون هذا النوع من التدقيق فجائيا، ويترتب على هذا النوع من التدقيق ما يلي:

- التأكد من تطبيق القوانين والأنظمة وغيرها من متطلبات الالتزام؛
- الكشف عن الأعمال الغير قانونية وسوء المعاملة، وتقييم أثرها على المؤسسة؛

4. أنواع أخرى للتدقيق الداخلي:

هناك أنواع أخرى للتدقيق الداخلي ظهرت كنتيجة لتطور البيئة الاقتصادية المحيطة بالمؤسسة وتتمثل في[20]: التدقيق الاجتماعي، تدقيق نظم المعلومات، التدقيق الاستراتيجي، تدقيق الأداء، تدقيق الجودة.

رابعا. فعالية التدقيق الداخلي:

يهدف أداء وظيفة التدقيق الخدمات المطلوبة منها بكفاءة والمساهمة في تحسين العمليات الداخلية وتحسين الرقابة قام معهد المدققين الداخليين بصياغة معايير للممارسة مهنة التدقيق الداخلي سنة 1978 وتم تعديلها في سنة 1993 في خمسة مجموعات، وفي سنة 2003 تم وضع تحديث جديد ضمن مجموعتين، ليقوم بعدها هذا المعهد بمراجعتها في الفترة الممتدة ما بين سنة 2008 إلى غاية مايو 2010 واصدار معايير جديدة يبدأ العمل بها اعتبارا من أول جانفي2011، وبعدها بسنة أكتوبر 2012 قام بإعادة صياغتها والتي تعتبر بمثابة المرجعية في أداء مهام التدقيق الداخلي لتحقيق ما هو منتظر منه

5.2. توصيل النتائج:

أشار المعيار 2060 رفع التقارير إلى الإدارة العليا والمجلس إلى أنه يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يرفع بصفة دورية تقاريرا إلى الإدارة العليا والمجلس حول أهداف وصلاحيات ومسؤوليات وأداء نشاط التدقيق الداخلي وفقا لخطة عمله والتزاما بمبادئ وميثاق الأخلاقيات المهنية والمعايير، كما يجب أن تتضمن هذه التقارير المخاطر والمسائل الرقابية بما فيها مخاطر الغش والاحتيال والمسائل المتعلقة بالحوكمة، ويجب أن تتضمن تقارير الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إلى الإدارة العليا أو المجلس ما يلي:

- ميثاق التدقيق الداخلي؛
- استقلالية نشاط التدقيق الداخلي؛
- خطة التدقيق الداخلي وتقدم سير العمل بها؛
- الموارد اللازمة؛
- نتائج نشاطات التدقيق؛
- مدى التقيد بميثاق الأخلاقيات والمعايير والخطط الموضوعة لتصحيح أي خلل ذو أهمية عالية في قضايا التقيّد.

المحور الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الحوكمة:

أولا: التدقيق الداخلي ونظرية الوكالة:

صاحب انفصال الملكية عن الإدارة ظهور نظرية الوكالة، كمأن توسع المؤسسات الاقتصادية في ظل العولمة والنمو الاقتصادي فرض عليها أن توّكل إدارتها إلى مدراء مؤهلين، وهذا ما نتج عنه مشكلة علاقات الوكالة بين الأطراف المتعاقدة، وتشير الأدبيات الاقتصادية إلى أن(Means & Berle, 1932) من أوائل من تناول فصل الملكية عن الإدارة وهذا في كتابها المؤسسة الحديثة

والملكية الخاصة[21]، ومحاولة سد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مديري ومالكي المؤسسة بالاعتماد على أليات الحوكمة، كما تطرق (Jenesen & Mackling, 1976) وكذلك (Fama, 1980) إلى مشكلة الوكالة حيث أشار إلى حتمية حدوث صراع بالمؤسسة عندما يكون هناك فصل للملكية عن الإدارة، وفي نفس السياق يؤكد (Mitchell,1996) و(Minow,2001) عن إمكانية حل مشكل الوكالة من خلال التطبيق الجيد لأليات حوكمة المؤسسات[22].

1.تعريف نظرية الوكالة:

نظرية الوكالة ترى أن المؤسّسة عبارة عن مجموعة من العلاقات التعاقدية وأن وجود المؤسّسة يتحقق من خلال واحدة أو أكثر من العقود الاتفاقية، وأن عقود الاستخدام ماهي إلا أدوات لتخصيص الموارد ووصف الغرض من نشاط المؤسسة وبالتالي يمكن دراسة سلوك المؤسسة عن طريق تحليل الخصائص العامة لعقود التوظيف الخاصة بها[23].

ويعرّف عقد الوكالة بأنه عقد بين واحد أو أكثر من الأطراف، يقوم فيه المالك (الموّكل) بإشراك شخص آخر (الوكيل) لأداء بعض الخدمات نيابة عنهم وينطوي عليه تفويض بعض سلطات اتخاذ القرار إلى الوكيل[24].

من خلال التعريف السابق يتضح أن عقد الوكالة يضم طرفين أساسين هما:

-**الوكيل (المديرون):**يتولى مسؤولية الإدارة اليومية للمؤسسة، بالإضافة إلى اتخاذ القرارات الاستراتيجية؛

-**الموكل أو الأصيل (المساهمون)**: الذي يمتلك حصة من أسهم المؤسسة.

ويطرح عقد الوكالة مشكل التعارض في المصالح بين الملاك (المساهمين) والمسيرين، والذي يعتبر جوهر هذه النظرية، حيث يسعى المسير إلى تحقيق أغراض شخصية (تعظيم الأجر، والمكافئات) في حين يسعى المساهمين إلى تعظيم قيمة السهم في السوق، ويظهر هذا النزاع انطلاقا من إشكالية عدم التماثل في المعلومات والسلوك الانتهازي لدي الأطراف، هذا ما يدفع المالك إلى البحث عن أليات رقابية على المسير أو ما يعرف أليات الحوكمة، والتي من بينها التدقيق الداخلي الذي تسند اليه مهمة الرقابة وإعداد تقارير للمساهمين حول نشاطات وقرارات المسيرين ويصف حال أداء المؤسسة، مما يسمح بتقليص السلوكيات غير الملائمة للإدارة كما يعطي مصداقية أكبر للقوائم المالية والتقارير المتعلقة بالعميات التي تم إعدادها من طرف الإدارة بالإضافة إلى المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية (معلومات التسيير) التي تنتجها أنظمة المعلومات الأخرى غير المحاسبية ولا يمكن للمساهمين التأكد من صحتها الا عن طريق المدقق الداخلي من خلال تقاريره، هذا ما يسمح بتخفيض حالة عدم تماثل المعلومات حول المؤسسة وتوجيهها لتحقيق أهدافها من خلال تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر.[25] بالإضافة إلى دعم وظيفة التدقيق الخارجي.

ثانيا: الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر:

تعمل وظيفة التدقيق الداخلي على فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال الخدمات الاستشارية ما يساهم في تقديم قيمة إضافية في أدائها، حيث يسمح بالتحسين المستمر لنظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط الضعف فيه، هذا بالإضافة إلى تقييم مدى ملائمة وفعالية الضوابط الرقابية في التعامل مع مخاطر المؤسسة المتعلقة بالحوكمة. حيث يساهم التدقيق الداخلي في الرقابة الداخلية من خلال(خليل، 2003، ص 60)[26]

- تقديم تأكيدات حول مدى الالتزام بالرقابة الداخلية؛
- تقديم خدمات استشارية حول السياسات والاجراءات الرقابية المناسبة للمخاطر؛
- تقديم درجة تأكيد حول مدى ملائمة نظام الرقابة الداخلية لمخاطر التي تواجهها المؤسسة؛

من خلال ما سبق يمكن القول أن التدقيق الداخلي أداة للتحقق من الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية والعمل على تحسينها، حيث يقوم المدقق الداخلي بعملية التحقق والتقييم لهيكل الرقابة الداخلية ومدى الكفاءة في تنفيذ الوحدات المختلفة داخل المؤسسة للأعمال المسندة اليهم، وتقديم التقارير حول النتائج المتوصل اليها وكذا توصياتهم إلى الإدارة العليا، ما يسمح بتحسين الحوكمة.

أما فيما يتعلق بإدارة المخاطر فإن التدقيق الداخلي من الأدوات التي تستخدمها المؤسسات بهدف تحسين وتقوية الطرق التي تدير بها المخاطر، خاصة ما تعلق بعدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية وكذا الفشل في اتباع السياسات والخطط والاجراءات والقوانين أو الانحراف عنها، من خلال:

- إعطاء ضمانات بشأن سير عملية إدارة المخاطر؛
- إعطاء ضمانات بشأن صحة تقييم المخاطر؛
- تقييم عملية الإبلاغ عن المخاطر الرئيسية؛
- مراجعة عمليات إدارة المخاطر.

وقد أشار معهد المدققين إلى الأدوار التي ينبغي على المدقق الداخلي القيام بها في عملية إدارة المخاطر والتي تتمثل في(بوسالم، صلاح، 2017، ص206)[27]

- الحصول على المستندات اليتي تبين منهجية المؤسسة في إدارة مخاطرها والتأكد من خلال هذه المعلومات على شمولية العمليات ومناسبتها لطبيعة المؤسسة؛
- تحديد ما إذا كانت إجراءات إدارة المخاطر التي تطبقها المؤسسة واضحة ومفهومة؛
- مراجعة سياسات المؤسسة، وسياسات مجلس الإدارة واجتماعات لجنة التدقيق لتحديد استراتيجية المؤسسة والمنهجية المتبعة في إدارة المخاطر؛
- مراجعة تقارير تقييم المخاطر التي تم وضعها من قبل الإدارة أو المدقيقين الخارجيين؛
- المساعدة في تحسين فعالية إدارة المخاطر من خلال الفحص والتقييم والابلاغ والتوصية.
- التأكد من وجود ألية تحذير مبكر للأزمات، وتحديث منهج إدارة المخاطر بشكل مستمر؛
- المشاركة في إعداد التقارير والمراقبة على عمليات إدارة المخاطر؛

مما سبق يمكن إعتبار أن تدقيق إدارة المخاطر من طرف المدقق الداخلي يساهم في تعزيز التطبيق السليم للحوكمة بالمؤسسة.

ثالثا. دعم التدقيق الخارجي:

حدد المعيار الجزائري للتدقيق 610 **استخدام أعمال المدققين الداخليين**(المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017)[28] الشروط الواجب توفرها في وظيفة التدقيق الداخلي حتى يتمكن المدقق الخارجي الانتفاع بها، كما وضح الاجراءات التي على المدقق الخارجي القيام بها للانتفاع من أعمال المدقق الداخلي مثل تحديد أثر أعمال التدقيق الداخلي على أعماله وكذا تحديد امكانية ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجاته وهذا بهدف ضبط إجراءات التدقيق من خلال التخطيط الجيد للعملية، وصولا الى تحسين جودة التدقيق، من خلال:(حمادي، جلاخ، 2018، ص119)[29]

- تقليل نطاق الفحص وتوجيهه الى العناصر التي لم يقم بفحصها المدقق الداخلي وتفادي التكرار، ومنه ضمان تغطية أعمال التدقيق لكافة أنشطة المؤسسة، وإعدد برنامج عمل مناسب من خلال الاعتماد على النتائج التي توصل اليها المراجع الداخلي من تقييم نظام الرقابة الداخلية وهذا بعد تحديد موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي ومدى كفاءة واستقلالية المدقق الداخلي. مما يسمح بتحقيق جودة التدقيق.
- تقليل أتعاب مراجع الحسابات فحسب (سباعي، الخاطر، 2006)[30] فإن من بين العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق الخارجي التدقيق الداخلي وهذا من خلال تقليص اجراءات التدقيق وتكلفة الحصول على أدلة الاثبات وتخفيض وقت أداء مهمة التدقيق نتيجة الثقة في نظام التدقيق الداخلي ومنه زيادة جودة المراجعة ورضا المؤسسة محل التدقيق.
- حرية التواصل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي وعدم وجود حواجز بينهما تمكن المدقق الداخلي من استكمال أعمال قد تدخل في اعمال المدقق الخارجي بمعنى اشراكه في عملية المراجعة، بما يزيد من جودة عملية المراجعة.

- قيام المدقق الخارجي بتدقيق أعمال المدقق الداخلي سوف يزيد من جودة وظيفة التدقيق الداخلي وتحسينها، وكذلك العمل على تحسين مستوى المدقق الداخلي نتيجة تواصله مع المدقق الخارجي.

من خلال ما سبق يمكن القول أن التدقيق الداخلي يساهم في تحسين جودة التدقيق الخارجي مما يساهم في تحسين الحوكمة وزيادة ثقة أصحاب المصالح.

خاتمة:

تمثل الهدف من هذه الدراسة في وصف وتحليل الدور الذي يساهم به التدقيق الداخلي في تحسين الحوكمة بالمؤسسات، خاصة ما تعلق بحل المشاكل المتعلقة بالوكالة وتحسين الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، بالإضافة إلى والمساهمة في دعم وتحسين وظيفة التدقيق الخارجي، وفيما يلي أهم النتائج المتوصل اليها:

فيما يتعلق بمشاكل الوكالة فإن التدقيق الداخلي من بين الأليات الداخلية للحوكمة الذي تسند اليه مهمة الرقابة وإعداد تقارير للمساهمين حول نشاطات وقرارات المسيرين بالإضافة إلى وصف حال أداء المؤسسة، مما يسمح بتقليص السلوكيات غير الملائمة للإدارة كما يعطي مصداقية أكبر للقوائم المالية والتقارير المتعلقة بالعميات التي تم إعدادها من طرف الإدارة بالإضافة إلى المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية (معلومات التسيير) التي تنتجها أنظمة المعلومات الأخرى غير المحاسبية ولا يمكن للمساهمين التأكد من صحتها الا عن طريق المدقق الداخلي من خلال تقاريره، هذا ما يسمح بتخفيض حالة عدم تماثل المعلومات حول المؤسسة وتوجيهها لتحقيق أهدافها، كما يسمح التدقيق الداخلي بالتحقق من الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية والعمل على تحسينها، حيث يقوم المدقق الداخلي بعملية التحقق والتقييم لهيكل الرقابة الداخلية ومدى الكفاءة في تنفيذ الوحدات المختلفة داخل المؤسسة للأعمال المسندة اليهم، وتقديم التقارير حول النتائج المتوصل اليها وكذا توصياتهم إلى الإدارة العليا، ما يسمح بتحسين الحوكمة.

أما فيما يتعلق بالتدقيق الخارجي يمكن القول أن التدقيق الداخلي يساهم في تحسين جودة التدقيق الخارجي مما يساهم في تحسين الحوكمة وزيادة ثقة أصحاب المصالح، من خلال تقليل نطاق الفحص وتوجيهه الى العناصر التي لم يقم بفحصها المدقق الداخلي وتفادي التكرار، ومنه ضمان تغطية أعمال التدقيق لكافة أنشطة المؤسسة، بالإضافة إلى تقليل أتعاب مدقق الحسابات الخارجي.

قائمة المراجع

[1] أحمد منير نجار، **حوكمة مؤسسات الأعمال كأحد متطلبات عولمة النشاط الاقتصادي المعاصر: نظرة تحليلية إدارية اقتصادية محاسبية**، المؤتمر العلمي الدولي حول عولمة الادارة في عصر المعرفة، 15-17 ديسمبر 2012، طرابلس ليبيا، جامعة الجنان، كلية إدارة الأعمال، ص04.

[2] أحمد سعيد قطب حسانين، **التكامل بين الأليات المحاسبية لنظم الحوكمة و أثره على الأداء وخفض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة للمنشأة-دراسة ميدانية على سوق الأسهم السعودي**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، 2009، المجلد 46، العدد1، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، مصر، ص07.

[3]علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، **الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 24.

[4] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والاداري**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 15.

[5] OECD, France, 1999, p and Development (OECD), **Principles of Corporate Governance,** Organisations for Economic Cooperation 10.

[6] عدنان عبد المجيد عبد الرحمان قباجة، **أثر فاعلية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية**، أطروحة دكتوراه الفلسفة في التمويل، الأردن، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، كلية الدراسات الادارية والمالية العليا، 2008، ص 36.

[7] جيهان عبد المعز الجمّال، **المراجعة وحوكمة الشركات**، الطبعة الأولى، دار الكتاب الجامعي، الامارات العربية المتحدة، 2014، ص 491.

[8] أحمد على خضر، **حوكمة الشركات**، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2013، ص 85.

[9]ديالا جميل الرزي، **مدى امكانية تطبيق نظام حوكمة الشركات الاقتصادية والمالية وحاجتها للأنظمة والقوانين– دراسة حالة الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية** – أطروحة دكتوراه في المحاسبة، الجزائر، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 2013، ص30.

[10] ابراهيم سيد أحمد، **حوكمة الشركات ومسؤولية الشركات عبر الوطنية وغسيل الأموال**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2010، ص160.

[11] نظير رياض محمد الشحات، **إدارة محافظ الأوراق المالية في ظل حوكمة الشركات**،، 2007، ص 299-301.

[12] بوقرة رابح، غانم هاجرة، **الحوكمة: المفهوم والأهمية**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06-07-ماي 2012، الجزائر، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ص 08-09.

[13]محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وأليات التطبيق**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002، ص30.

[14] Institute of internal auditors (IIA), **"definition of internal auditing"**, available on site of IIA:https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspxAccessed on october 03th, 2018.

[15] حامد نورالدين، عمارة مريم، **التدقيق الداخلي للتثبيتات في المؤسسات الإقتصادية**، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2016، ص 21.

[16] حامد نور الدين، عمارة مريم، **التدقيق الداخلي للتثبيتات في المؤسسات الاقتصادية**، مرجع سبق ذكره، ص 35-40.

[17] خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية**، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2006، ص57.

[18] محمد سامي راضي، **المفهوم الحديث في المراجعة الداخلية**، دار التعليم الجامعى للطباعة والنشر، الاسكندرية، 2017، ص254.

[19] محمد سامي راضي، **المفهوم الحديث في المراجعة الداخلية** مرجع سبق ذكره، ص 254-255.

[20] محمد لمين علون، **نظام المعلومات المحاسبية والتدقيق الداخلي**، الطبعة الألى، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2019 ، ص49-51.

[21] مصطفي يوسف وآخرون، **الحوكمة المؤسسية**، الطبعة الأولى، ألفا للوثائق، قسنطينة الجزائر، 2018، ص21.

[22]نظير رياض محمد الشحات، **إدارة محافظ الأوراق المالية في ظل حوكمة الشركات**، غير مبين الناشر ومكان النشر، 2007، ص 301.

[23] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات (المفاهيم – المبادئ- التجارب) تطبيقات في حوكمة المصارف**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005، ص 67.

[24] Michael C. Jensen, William H. Meckling, **Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure,** Journal of Financial Economics, October, 1976, Vol 03, No4, p.5

[25] مزياني نوالدين، **دراسة نظرية تحليلية لدور التدقيق الداخلي في عملية حوكمة الشركات**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 2010، العدد4، ص 141.

[26] خليل عبد اللطيف محمد، **نموذج مقترح لإدارة وتقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء التوجهات المعاصرة**، مجلة جامعة الزقازيق للبحوث التجارية، المجلد25، العدد 2003،1، ص 60.

[27] بوسالم أبوبكر، صلاح سعاد، **التدقيق الداخلي ودوره في إدارة المخاطر المصرفية**، مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة والمالية، المجلد06، العدد 01، 2017، ص 206

[28]- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، **يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**.

[29] حمادي نبيل، جلاخ حسين، **تحسين جودة التدقيق بتحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي دراسة ميدانية- من وجهة نظر الممارسين للمهنة التدقيق**، مجلة قيود للبحوث المحاسبية والمالية، المجلد1، العدد2، جوان 2018، ص 119.

[30]- سباعي قطب، الخاطر خالد، **العوامل المؤثّرة في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات- دراسة ميدانيّة تطبيقيّة على دولة قطر**، مجلّة الإقتصاد والإدارة، 2006، مجلّد 18، العدد 2، السعودية، جامعة الملك عبد العزيز، ص ص 153-188.