

الفصل الثاني عشر

التدقيق الإداري الداخلي كأداة فعالة لوضع أسس مبادئ حوكمة الشركات

لقد تزايد الاهتمام مؤخراً بمصطلح الحوكمة، لاسيما في التسعينيات من القرن العشرين وذلك نتيجة لما شهده الاقتصاد العالمي من تداعيات وانهيارات اقتصادية وأزمات مالية ومحاسبية لعدد من الشركات العالمية كالتي حصلت في جنوب شرق آسيا وفضيحة شركة انرون وما تبعها من انهيار لشركة آرثر - أندرسون "إحدى شركات التدقيق الخمس الكبار في العالم.

لقد تم تقديم مصطلح (corporate governance) من قبل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي وأثر العديد من المشاورات بين خبراء اللغة العربية والاقتصاديين وكذا القانونيين المهتمين بهذا الموضوع. تم اقتراح مصطلح (حوكمة الشركات) في محاولة لتداول هذا الموضوع بطرق يمكن من خلالها الوصول إلى الأهداف المبتغاة منه.

فالحوكمة باختصار يمكنها أن تمثل إشراك جميع أطراف المؤسسة في عملية اتخاذ القرار أي لا يكون القرار مقتصرًا على مجموعة معينة في المؤسسة الواحدة. وكذلك أن تتوفر المعلومات لجميع الأطراف بشفافية ووضوح وتحديد مسؤولية وحقوق وواجبات جميع المسؤولين عن إدارة المؤسسة وذلك لتجنب حدوث حالات الفساد الإداري، كما تهدف هذه العوامل إلى التأكد من أن المؤسسات تدار بالطريقة السليمة وأنها تخضع للرقابة والمتابعة والمساءلة.

تعتبر الحوكمة وسيلة رقابية غاية في الأهمية من شأنها الكشف بل وتجنب التلاعبات وحماية حقوق كل أصحاب المصالح في المؤسسة، إذ أن مبادئها تعمل على تجنب الأزمات المختلفة قبل وقوعها فهي علاج حقيقي ووقائي للشركات بالرغم من أن الحوكمة لا تكتسب الصبغة الإلزامية على الشركات إلا أن مزاياها تجعل منها ضرورة لا خياراً، خاصة في ظل الأزمات المالية والاقتصادية المتلاحقة والتي أصبحت سمة من سمات النظام الرأسمالي، فتطبيق أسس ومبادئ حوكمة الشركات من شأنه إظهار الشركة بشكل أكثر شفافية ويزيد من مصداقيتها.

وانطلاقاً من أهمية حوكمة الشركات وضرورة نقلها حيز التطبيق فإن التدقيق الداخلي يعد أحد ركائز هذا التطبيق، إذ ينبغي أن يرتقي دور التدقيق الداخلي في الشركات إلى توجيه العمليات نحو النجاح من خلال فحص وتقويم النشاطات المالية والإدارية والتشغيلية، وتوفير المعلومات للإدارة بكل مستوياتها لمساعدتها في تنفيذ إستراتيجيتها بشكل صحيح، وكذلك تفعيل دور التدقيق الداخلي في الاطلاع على هذه الإستراتيجية ومنحه أمانة تدقيق تنفيذها ومدى تحقق الأهداف المرجوة منها، وكذلك تحديد المخاطر التي تواجه الشركة ومتابعة كيفية علاجها.

أولاً: نظرة عامة حول التدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي نوعاً من الإجراءات الرقابية يتم من خلالها فحص وتقييم كفاءة وكفاية الإجراءات الرقابية الأخرى، لهذا اعتبر البعض التدقيق الداخلي بؤرة التركيز في هيكل الرقابة الذي ينهض بمسؤولية التحقق من قدرة بقية أدوات الرقابة على الحماية المادية للأصول والتأكد من سلامة البيانات وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية ورفع الكفاءة التشغيلية، فمهمة

التدقيق الداخلي منذ نهاية القرن العشرين وبداية القرن الحالي تشهد جملة من التغيرات الهائلة، والناجمة عن الفضائح المالية في منظمات الأعمال الأمريكية وقد ترتب على هذه الظاهرة قيام معهد المدققين الداخليين بتشكيل لجنة عمل لوضع إطار جديد للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

مفهوم التدقيق الداخلي:

إن التدقيق الداخلي مفهوم ليس بالجديد، فقد عرف منذ فترة زمنية طويلة ومر بمراحل تطوير، فبعد أن كان رقابة مالية مستمرة هدفه اكتشاف الأخطاء وكذا الغش، أصبح الآن يقوم على أساس شمولية التدقيق النوعي والاستشاري لتحسين الأداء.

المفهوم الشامل للتدقيق الداخلي يتضمن في محتواه الواسع بأنه:

نشاط داخلي مستقل داخل المنشأة تنشئه الإدارة للقيام بخدماتها أداة رقابية تعرض تقييم السياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة ووظيفة استشارية لاقتراح التحسينات اللازمة إدخالها. كما عرفه معهد المدققين الداخليين (IIA) على أن التدقيق الداخلي هو: "وظيفة تقييم مستقل تنشأ من داخل المؤسسة لفحص وتقييم كافة أنشطتها كخدمة للمنشأة بهدف مساعدة موظفي المؤسسة للقيام بمسؤولياتهم بجدارة، حيث يقوم التدقيق الداخلي بتزويد الإدارة بالتحليلات والتقييمات والنصائح والإرشادات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تمت مراجعتها، ويتضمن هدف التدقيق الداخلي إيجاد نظام رقابة كفؤ بتكلفة معقولة".

التدقيق الداخلي: وظيفة تقييم مستقل وتعني هذه أن يكون المدقق

الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها وإن يتبع إداريا لأعلى

مستويات الهيكل التنظيمي للمؤسسة مثل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق. وذلك للمحافظة على موضوعيته وإصدار أحكاما غير مميزة.

هدف التدقيق الداخلي: هو فحص وتقييم كافة الإجراءات لخدمة أنشطة المؤسسة نفسها وليس إدارتها أو أي جهة أخرى سواء داخلية أو خارجية.

إن لدائرة التدقيق الداخلي أن تتفحص كافة أنشطة المنشأة وهذا يستوجب بالضرورة عدم وجود تحديد على نطاق عمل التدقيق الداخلي وتتم الصلاحيات للدخول والاطلاع على أية مستندات أو وثائق يطلبونها دوما عائقا أو مماطلة أو تأخير.

مراجعة كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات لتحسينها بتكاليف معقولة.

يذهب التدقيق الداخلي إلى أبعد من الرقابة المالية والعمليات المحاسبية بحيث يشمل جميع قطاعات وأنشطة المؤسسة وعملياتها التشغيلية.

يعرف المجمع العربي للمحاسبين التدقيق الداخلي انه: "وظيفة داخلية تابعة لإدارة المنشأة لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية للتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى"

كما عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC التدقيق الداخلي على أنه: " فعالية تقييمية مقامة ضمن المنشأة بغرض خدمتها ومن ضمن وظائفها اختبار وتقييم ومراقبة ملائمة النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي وفعاليتهما"

أهمية التدقيق الداخلي داخل المؤسسة الاقتصادية :

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تتميز بها الشركات الحديثة حيث شار بعض الباحثين إلى أن سنة واحدة من التدقيق الداخلي توازي عمل ثلاث سنوات من التدقيق الخارجي، ومما لا شك فيه أن أهمية التدقيق الداخلي تكمن في مدى قدرة هذه الوظيفة على إضافة القيمة حيث نص التعريف الذي وضعه معهد المدققين الداخليين بوضوح على أن قيمة التدقيق الداخلي بدوره الاستشاري وكذا التأميني يهدف بالأساس إلى إضافة القيمة المضافة للشركة، بحث وضعه المعهد كهدف نهائي واستراتيجي لوظيفة التدقيق الداخلي، وأشار المعهد إلى إضافة القيمة يتم من خلال تحسين وزيادة فرص إنجاز أهداف المنظمة وتحسين الإجراءات والعمليات وتخفيض المخاطر إلى مستويات مقبولة

دور التدقيق الداخلي داخل المؤسسة الاقتصادية:

يقوم التدقيق الداخلي بمساعدة الإدارة في تحمل مسؤولياتها من خلال تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة تقوم الإدارة بالتخطيط والتنظيم والأشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف المنشودة سوف يتم تحقيقها ولذلك فان جميع أنظمة وعمليات وأنشطة المنشأة خاضعة لتقييم التدقيق الداخلي قابلية المعلومات للاعتماد عليها.

يجب أن تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة وكاملة، ومفيدة أيضاً، وأن تكون قدمت في الوقت المناسب، حتى يمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.

حماية الأصول: يؤكد المدقق الداخلي على ضرورة بحث الخسائر الناتجة عن السرقة والحريق والتصرفات الغير قانونية في ممتلكات المنشأة، ولذلك فإن الرقابة التشغيلية الجيدة تمنع سوء استخدام الأصول وحمايتها من المخاطر المحتملة وذلك للتأمين عليها ضد المخاطر المذكورة.

الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية: يتحقق التدقيق الداخلي من أن أصحاب المؤسسة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به من إتباع السياسات والخطط والإجراءات والأنظمة والتعليمات، وفي حالة عدم التزام الموظفين بذلك فعلى المدقق تحديد الأسباب المؤدية لذلك، فقد تكون الإجراءات خاطئة ولا يمكن تطبيقها وليس المسئول عن ذلك الموظف فقط، كما يجب عليه تحديد التكلفة الناتجة والمخاطر الناجمة عن عدم الالتزام وما هي الطريق التي تحقق التزام العاملين بالإجراءات والسياسات المحددة.

الوصول إلى الأهداف وكذا الغايات: بموضع الأهداف والغايات وإجراءات الرقابة من قبل الإدارة ويقوم المدقق الداخلي بتحديد فيما إذا كانت متوافقة مع أهداف وغايات المنشأة، وتقع مسؤولية وضع الأهداف على عاتق الإدارة العليا أو مجلس الإدارة، وعلى المدقق التأكد من أن البرامج أو العمليات قد نفذت كما خطط لها.

منع الغش والاحتيال: تقع مسؤولية منع الغش والاحتيال على إدارة المنشأة وعلى المدقق الداخلي فحص وكذا تقييم كفاية وفعالية

الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة للحيلولة دون وقوع الغش، وليس من مسؤولية المدقق الداخلي اكتشاف الغش ولكنه يجب أن تكون لديه معرفة كافية بطرق احتمالات الغش ليكون قادراً على تحديد أماكن حدوث الغش والاحتيال، وواجب على المدقق عند اكتشافه ضعف في نظم المراقبة الداخلية أن يقوم باختبارات إضافية للتأكد من عدم حدوث الغش، رغم ذلك لا يستطيع المدقق الداخلي أن يضمن عدم حدوث الغش والاحتيال إلا أنه يجب أن يكون باستطاعته التحقيق في الغش أو المشاركة مع جهات أخرى.

الشك المهني: يجب على المدقق الداخلي أن يخطط وينفذ أعمال التدقيق باعتبار الشك المهني، إذا لا يجب على المدقق افتراض عدم الأمانة للجهات الخاضعة للتدقيق، كما ليس له افتراض الأمانة المطلقة، وبدلاً من ذلك على المدقق تقييم قرائن التدقيق بموضوعية، وعليه الاهتمام بالظروف والأحوال التي أن وجدت فلا بأس عليه اخذ الحيطة والحذر في تطبيق إجراءات التدقيق.

تحديد مواطن الخطر: على المدقق الداخلي تحديد المناطق والأنشطة التي تتضمن مخاطرة عالية، وإعلام الإدارة عنها لتحديد فيما إذا تطلب الأمر إخضاعها للتدقيق ويتم تحديد مواطن الخطر من خبرة المدقق السابقة في المنشأة، أو من معلومات مستقاة من مصادر أخرى، أو من مشاكل موجودة في شركات أخرى ذات نشاط مشابه للمؤسسة الخاضعة للتدقيق أو من خبرة المدقق ومعرفته العامة.

أنواع التدقيق الداخلي: أصبح المفهوم المعاصر للتدقيق الداخلي أكثر شمولاً واتساعاً نتيجة التطور الزمني وتوسع وتنوع الأنشطة

الاقتصادية. فأصبح يضم إلى جانب التدقيق المالي جوانب الأنشطة المختلفة بالوحدة الاقتصادية كلها، وفي مقدمتها تدقيق العمليات التشغيلية، في ضوء البرامج والنظم والسياسات والإجراءات الموضوعية التي أصبحت بدورها جزءاً أساسياً من مسؤوليات المدقق الداخلي، للتحقق من قابليتها للتطبيق والتقييم الدوري لنتائج تنفيذها وقياس الاعترافات وتقديم الاقتراحات البناءة لتنمية جوانب القوة ومعالجة جوانب الضعف. إن الانتقال من التدقيق المالي الصرف إلى تدقيق العمليات يتطلب كفاءات وظيفية لديها خبرات في مجالات أخرى غير المجالات المالية والمحاسبية. فالمدققين الداخليين لا يفحصون فقط دقة التقرير المالي، بل هم أيضاً يقومون بفحص العمليات لتحديد الكفاءة والفاعلية للوحدة الاقتصادية الخاضعة. للفحص، وفيما إذا كانت تلتزم بالقوانين الموضوعية والسياسات الخاصة بها. ويمكن توضيح هذين النوعين وكالاتي:

(1) التدقيق المالي:

وهو النوع الشائع من التدقيق يقوم به المدققين التابعين للوحدة الاقتصادية وذلك من أجل حماية أموال الوحدة، ولتحقيق أهداف الإدارة كتحقيق أكبر كفاءة إدارية وإنتاجية ممكنة للوحدة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

تعريف التدقيق المالي: يعرف التدقيق المالي بأنه التدقيق الذي يهتم بتتبع القيود المحاسبية للعمليات التبادلية التي تكون الوحدة الاقتصادية طرفاً فيها والتحقق منها حسابياً ومستندياً، وما يتعلق بها من قوائم وتقارير.

أهداف التدقيق المالي: إن الهدف الرئيسي من التدقيق المالي هو إعطاء رأي بشكل موضوعي في إعداد التقارير المالية وفقاً لقواعد محاسبية محددة والتي تم تطبيقها بطريقة مماثلة. ويمكن توضيح الأهداف الخاصة بالتدقيق المالي والتي تمثل الآتي:

1. التحقق من السجلات والطرائق المحاسبية المستعملة
 2. التحقق من إتمام العملية المالية بطريقة صحيحة
 3. التحقق من مسؤولية المدراء الماليين
 4. التحقق من دقة التقارير المالية ومن أنها تمثل واقع الوحدة الاقتصادية بصورة عادلة، طبقاً لقواعد محاسبية محددة طبقت بثبات خلال المدة المحاسبية الجارية بالمقارنة مع المدد المحاسبية الماضية.
 5. التحقق من الوجود الفعلي للأصول
 6. فحص وتدقيق الإيرادات والمصروفات المختلفة والتكرار من أن إجراءات التسجيل والترحيل تمت بصورة صحيحة ورحلت إلى الحسابات المعنية.
 7. التحقق من الدقة الحسابية للمعاملات المالية جميعها والتأكد من أن المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها قد تم إتباعها.
 8. منع أو اكتشاف التلاعب والتزوير بالدفاتر والسجلات.
- (2) تدقيق العمليات :**

استخدم تدقيق العمليات في السابق لمعرفة التنوع في الأنشطة والتي تتضمن تقييم أداء الإدارة، خطط الإدارة، ونظم رقابة الجودة، وأنشطة عمليات معينة فضلاً عن تقييم الأقسام، إن هذا النوع من التدقيق يتعلق

بالعمليات غير المالية للوحدة الاقتصادية، أو بشكل عام فإن تدقيق العمليات يتم من قبل المدققين الداخليين، لكن في بعض الحالات يشارك المدققين الخارجيين في أداء هذا النوع من التدقيق.

تعريف تدقيق العمليات:

يعرف تدقيق العمليات "بأنه أداة الإدارة التي تخدم أنشطة الإدارة من خلال تقييم الأنشطة منه للوحدة الاقتصادية والتوصيات بالتحسينات الضرورية".

أهداف تدقيق العمليات:

تدقيق العمليات ينبغي أن تنظر إلى اقتصاد وكفاءة العمليات معاً، وفي أن واحد ضمن المحكمة أن تعمل الوحدة الاقتصادية بطريقة اقتصادية وتستعمل في الوقت نفسه طرفاً وإجراءات وأساليب ونظم تتسم بالكفاءة أو بالعكس، ويهدف تدقيق العمليات إلى تحقيق الآتي:-

1. تحديد ما إذا كانت الوحدة الاقتصادية تدير وتستعمل طرقها المتاحة من موظفين وممتلكات وأموال وغيرها باقتصاد وكفاءة.
2. الوقوف على أسباب الاستعمالات التي تتسم بالكفاءة والاقتصادية.
3. التعرف على ما إذا كانت الجهة قد التزمت بالأنظمة والتعليمات التي تهتم بالكفاءة والاقتصاد.
4. توفير معلومات دقيقة عن العمليات وفي الوقت المناسب.
5. مدى الاتفاق مع السياسات والخطط والإجراءات والقواعد والقوانين.
6. حماية الوصول من سوء الاستعمال.
7. استعمال الموارد بشكل اقتصادي وبأكبر قدر من المنافع أي الاستعمال الأقل للموارد وهو ما يعرف بالكفاءة.

وينبغي تحقيق هذه الأهداف المقررة بأكبر قدر من الفاعلية، كما يهدف هذا النوع من التدقيق إلى وضع الافتراضات التي تمكن الجهات المعنية من تحسين طرائق استغلالها لمواردها الاقتصادية المتاحة.

ثانياً: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

لقد تعاضم الاهتمام في الآونة الأخيرة بمفهوم حوكمة الشركات في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خاصة بعد دخول العديد من الدول في عضوية منظمة التجارة العالمية والاتفاقيات الأوروبية والدخول في اتفاقيات تجارية حرة مع العديد من الدول، وأيضاً نتيجة للعديد من حالات الفشل التي منيت بها الشركات، والتي لم تؤثر فقط في من لهم صلة مباشرة بالشركات المعنية أي المديرين والمساهمين والمحاسبين، ولكن أيضاً المتأثرين بوجودها مثل الموظفين والعملاء والموردين والبيئة على وجه الخصوص هذا من جهة ومن جهة أخرى الاضطراب الاقتصادي الذي شهد العالم نتائجه من خلال الأزمة الاقتصادية الأخيرة، فكل هذه العوامل اجتمعت لتعطي دفعة قوية لظهور موضوع حوكمة الشركات وتضعه في المقدمة، ومن خلال هذه الأزمات الاقتصادية تبين انه حتى بالنسبة للاقتصاديات القوية فان افتقاد إجراءات الرقابة، والشفافية ومجالس إدارات الشركات المسؤولة وحقوق المساهمين يجعلها تنهار بسرعة بمجرد ضياع ثقة المستثمرين فيها.

وفي هذا الصدد فقد تطرق العديد من الاقتصاديين والمحليلين والخبراء إلى أهمية ومدى تأثير مفهوم حوكمة الشركات في العديد من النواحي الاقتصادية والقانونية والاجتماعية الهادفة إلى صالح الأفراد والمؤسسات والمجتمعات ككل.

نشأة الحوكمة ومفهومها :

تعود جذور حوكمة الشركات إلى كلا من (Means&Berle) اللذين يعدان أول من تناول موضوع فصل الإدارة عن الملكية وذلك عام 1932، وتأتي آليات حوكمة الشركات لسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مدراء ومالكي الشركة من جراء الممارسات السلبية التي يمكن أن تضر بمصلحة الشركة. أما مصطلح حوكمة الشركات فتم البدء باستخدامه مع بداية عقد التسعينات من القرن الماضي، إذ تزايد استخدام هذا المصطلح بشكل واسع في السنوات الأخيرة، وأصبح شائع استخدامه من جانب الخبراء لاسيما أولئك العاملون في المنظمات الدولية والإقليمية وكذا المحلية.

لقد تعددت التعاريف التي تخص هذا المصطلح، بحيث يعكس كل مصطلح وجهة نظر يتبناها مقدم هذا التعريف، إذ تم تعريفها على أنها: " ذلك النظام الذي يتم من خلاله إدارة وتوجيه وتنظيم ومراجعة المؤسسات والإجراءات التي تواجه وتدير الشركات وتراقب أدائها بحيث يضمن الوصول إلى تحقيق رسالتها والأهداف المرسومة لها".

كما عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) بأنها: "مجموعة من العلاقات بين كلا من القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين". وأيضاً مؤسسة التمويل الدولية (IFC) عرفت الحوكمة على أنها: "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها"

بمعنى آخر وإماما لكل ما سبق، الحوكمة تعني وجود انظمه تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في سلوك المؤسسة وتعزيز

أدائها على المدى البعيد، وفي خضم ذلك يمكن تلخيص أهداف الحوكمة في النواحي الآتية:

- تحسين أداء الشركات ومنظمات الأعمال،
- وضع الأنظمة الكفيلة بمعالجة الغش وتضارب المصالح والتصرفات غير المقبولة أخلاقيا .
- وضع أنظمة الرقابة على أداء الشركات والمنظمات وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين .
- وضع القوانين والإجراءات المتعلقة بسير العمل داخل الشركة لتحقيق أهدافها .

مبادئ حوكمة الشركات:

نظرا للاهتمام المتزايد لمفهوم حوكمة الشركات هناك العديد من المبادرات الرامية إلى وضع مبادئها فإضافة إلى الدول والحكومات، حرصت العديد من المنظمات والهيئات الدولية إلى إرساء أفضل لممارسة الحوكمة التي تدعو إلى بناء مؤسسات على أسس صحيحة ومن أهم المبادئ المتعارف عليها مايلي:

- **حقوق المساهمين:** وتشمل حق نقل ملكية الأسهم، والتصويت في الجمعية، واختيار مجلس الإدارة، والحصول على عائد من الأرباح، وتدقيق القوائم المالية.
- **المعاملات المتساوية للمساهمين:** يقصد بها المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وأيضا الدفاع عن حقوقهم القانونية، وحمايتهم من عمليات الاستحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من الاتجار في المعلومات

الداخلية وكذلك حقهم في الاطلاع على جميع المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

- **دور أصحاب المصالح:** ويتضمن احترام حقوقهم القانونية، والتعويض على انتهاك لتلك الحقوق، كذلك آليات تعزيز مشاركتهم في الرقابة على الشركة، وحصولهم على المعلومات المطلوبة.
- **الإفصاح والشفافية:** ويشمل الإفصاح عن المعلومات ذات الأهمية، مثل الأداء المالي والتشغيلي للشركة وأهدافها والأحداث الهامة وعوامل المخاطر، بحيث يتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات في الوقت المناسب بدون تأخير وبدقة كافية.
- **مسئولية مجلس الإدارة:** تتضمن هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية وكيفية اختيار أعضائه، ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.
- **ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:** يتضمن إطار حوكمة الشركات كلا من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب أن يكون متناسقا مع أحكام القانون، ويبين بوضوح تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة.
- يشير مصطلح حوكمة الشركات إلى الخصائص التالية:
- **الانضباط:** أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.
- **الشفافية:** أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.
- **الاستقلالية:** أي لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل.

• **المساءلة:** أي إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.

• **المسؤولية:** أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المنشأة.

• **العدالة:** احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المنشأة.

• **المسؤولية الاجتماعية:** أي النظر إلى الشركة كمواطن جيد.

المحددات الأساسية لتطبيق مفهوم حوكمة الشركات :

لكي تتمكن الشركات من الاستفادة من مزايا تطبيق قواعد الحوكمة يجب أن تتوفر مجموعة من المحددات التي تضمن التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات، وتنقسم هذه المحددات إلى مجموعتين:

المحددات الخارجية: تمثل البيئة أو المناخ الذي تعمل من خلاله

الشركات، وقد يختلف من دولة لأخرى وهي تتمثل في:

القوانين واللوائح التي تنظم العمل في الأسواق مثل قوانين الشركات وقوانين سوق المال والقوانين المتعلقة بالإفلاس وأيضا القوانين التي تنظم المنافسة والتي تعمل على منع الاحتكار.

وجود نظام مالي جيد بحيث يضمن توفير التمويل اللازم لمشروعات، بالشكل المناسب الذي يشجع الشركات على التوسع والمنافسة الدولية.

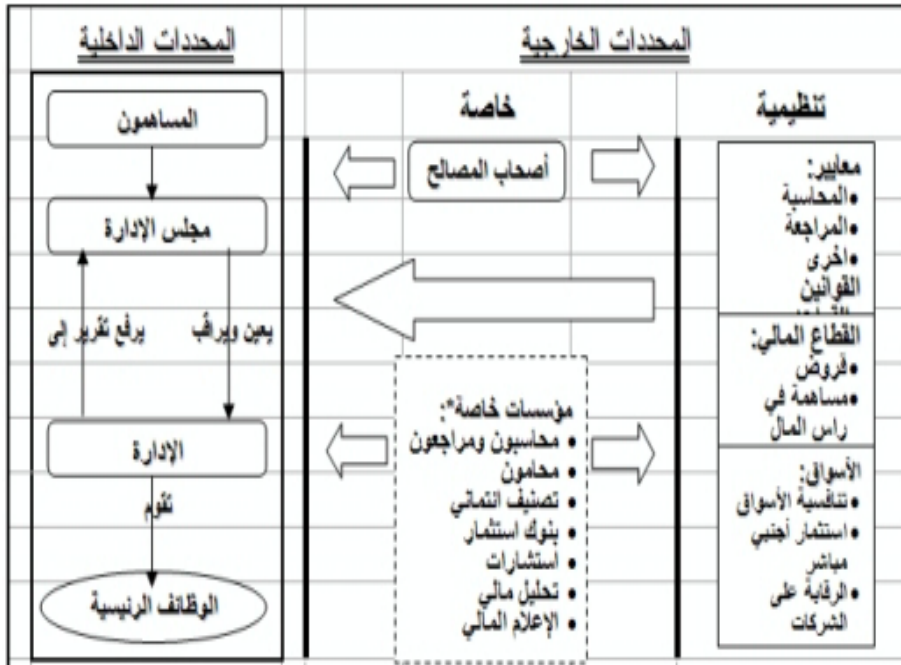
كفاءة الهيئات والأجهزة الرقابية مثل هيئات سوق المال والبورصات، وذلك عن طريق إحكام الرقابة على الشركات والتحقق من دقة وسلامة

البيانات والمعلومات التي تنشرها، وأيضا وضع العقوبات المناسبة والتطبيق الفعلي لها في حالة عدم التزام الشركات.

المحددات الداخلية:

وتشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة.

شكل(2): المحددات الخارجية والداخلية للحوكمة



*المؤسسات الخاصة تشير إلى عناصر القطاع الخاص، وكيانات الإدارة الذاتية، ووسائل الإعلام، والمجتمع المدني، وتلك الجهات التي تقلل

من عدم توافر المعلومات، وترفع من درجة مراقبة الشركات، وتلقي الضوء على السلوك الانتهازي للإدارة.

وتؤدي الحوكمة في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي، وتعميق دور سوق المال، وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار، والحفاظ على حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين. ومن ناحية أخرى، تشجع الحوكمة على نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية، وتساعد المشروعات في الحصول على التمويل وتوليد الأرباح، وأخيرا خلق فرص عمل.

ثالثا: أداء التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات

تعرض عدد من المجامع العلمية والمنظمات المهنية إلى تطور مفهوم التدقيق الداخلي بغرض تقديم صورة جديدة للمهنة وبيان أثرها على تفعيل ودعم حوكمة بعد الأحداث الاقتصادية المهمة التي تمثلت بانحيار شركات عالمية كبرى، والتي كانت أهم أسباب انهيارها أزمة الثقة الناتجة عن ضعف الأداء الرقابي والتدقيق الداخلي في الشركات المنهارة، إذ أخذ التدقيق الداخلي أهمية كبيرة كونه الأساس الذي يرتكز عليه حوكمة الشركات في ظل الفصل بين الملكية والإدارة، إذ يقوم التدقيق الداخلي من منظور حوكمة الشركات بدور مهم إذ يأخذ على عاتقه تقويم نظم الرقابة الداخلية والعمل على تطويرها وكذلك تقويم وإدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة.

تطور معايير التدقيق الداخلي في ظل حوكمة الشركات

تتم أنشطة التدقيق الداخلي في بيئات ثقافية وقانونية واقتصادية متباينة ويتم تنفيذها داخل شركات تتباين أهدافها وأحجامها وهيكلها التنظيمية، ومن خلال أشخاص مختلفين، وكل تلك الفروق والاختلافات قد تؤثر على

ممارسة أنشطة التدقيق الداخلي في البيئات المختلفة، لذا فمن الضروري إخضاع معايير التدقيق الداخلي إلى عملية تقويم وتطوير مستمرة لتسهيل وضبط عمل المدققين الداخليين في ظل هذه المعايير.

وكجزء من استجابة الأزمات المالية العالمية والو المستجندات التي حصلت في الاقتصاد العالمي لحوكمة الشركات كعلاج لها هو تطوير دور التدقيق الداخلي والوظائف التي يؤديها، ويتم تسهيل تحقيق هذا الأمر من خلال تطوير معايير التدقيق الداخلي في ضوء متطلبات حوكمة الشركات، وتنفيذاً لهذا الأمر أصدر معهد المدققين الداخليين "IIA" معايير حديثة لمواكبة المستجندات الاقتصادية إذ أصدرت معايير التدقيق الحديثة في مجموعتين وكما يأتي:

1) معايير الصفات "Trail Standards" " سلسلة الآلف":

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 وهي كما يأتي:

- معيار رقم 1000 الغرض من المسؤوليات الملقاة على عاتق القائمين بأنشطة التدقيق الداخلي والغرض من السلطات الممنوحة لهم ووجوب تدوينها رسمياً في لائحة التدقيق الداخلي التي يتم اعتمادها من أعلى سلطة في الشركة.
- معيار رقم 0011 الاستقلالية بالنسبة لأنشطة التدقيق الداخلي والموضوعية في أداء هذه الأنشطة والموضوعية في أبداء الرأي النهائي للمدققين الداخليين.

- معيار 1200 البراعة في أداء المدقق الداخلي لأنشطة التدقيق الداخلي وبذل العناية المهنية اللازمة في تأديتها.
- معيار 1300 جودة التدقيق الداخلي وخضوعه لعمليات التقويم والتحسين.

(2) معايير الأداء "Performance Standards" "سلسلة الآلفين":

وهي عبارة عن سبعة معايير رئيسية صادرة من معهد المدققين الداخليين والتي تصف أنشطة التدقيق الداخلي، والمعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة وهي:

- معيار رقم 2000 إدارة نشاط التدقيق الداخلي والتي تقع مسؤولية مراقبتها على مدير قسم التدقيق في الشركة وينبغي أن تتميز هذه الإدارة بالكفاءة والفاعلية لتمكين التدقيق الداخلي من خلق قيمة إضافية للشركة.
- معيار رقم 1200 طبيعة عمل التدقيق الداخلي، إذ يجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يقوم بالتقويم وبالمساهمة في تحسين إدارة المخاطر والرقابة والسيطرة وحوكمة الشركات.
- معيار رقم 2200 تخطيط مهمة العمل.
- معيار رقم 2300 أداء مهمة العمل، إذ ينبغي على المدققين الداخليين أن يقوموا بتحديد وتحليل وتقويم وتسجيل معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة التي يتولون القيام بها.
- معيار رقم 2400 توصيل النتائج إذ ينبغي على المدققين الداخليين أن يقوموا بإيصال نتائج العمل التدقيقي بالوقت والطريقة المناسبين.

- معيار رقم 2500 متابعة التقدم وهذه المهمة تقع على مدير قسم التدقيق الداخلي الذي ينبغي أن يكون حريصا على أن يؤسس نظام للعمل ويتولى مسؤولية الحفاظ عليه ومراقبته وإيصال النتائج للإدارة.
- معيار رقم 2600 قبول الإدارة للمخاطر، بما أن تقييم وتحسين إدارة المخاطر أصبحت ضمن نشاط عمل التدقيق الداخلي بموجب المعيار 2120 ينبغي على مدير قسم التدقيق في الشركة التأكد من المستوى الذي تتقبله الإدارة من المخاطر وإذا أحس أن انه أعلى من المستوى الذي يمكن للشركة أن تتحمله عليه أن يناقش الموضوع مع الإدارة العليا وإذا لم يتم حله يتم رفعه لمجلس الإدارة للتوصل إلى الحل المناسب.
- والمعيار رقم 2130 المتفرع من المعيار رقم 1200 من المجموعة الثانية يختص بحوكمة الشركات، ويشير إلى إنه ينبغي أن يساهم نشاط التدقيق الداخلي في عمليات حوكمة الشركات بواسطة إسهامه في تقويم وتحسين عملية الحوكمة من خلال ما يأتي:
- 1. التحقق من وضع القيم والأهداف وتحقيقها بحيث تكون الإدارات مهية وقادرة على الإفصاح عن إن نشاطاتها وأفعالها وقراراتها مطابقة للأهداف المحددة والمتفق عليها.
- 2. مراقبة عملية أنجاز الأهداف من خلال:
- تقويم نوعية الأداء المنفذ على مستوى المسؤوليات التي كلف العاملون القيام به.
- تقديم التوصيات المناسبة لتحسين عمليات الشركة وتطويرها.

- رفع الكفاية الإنتاجية عن طريق التدريب باقتراح اللازم منها.
- التحقق من المساءلة إذ تكون الأفعال والقرارات واتخاذها قابلة للفحص عن طريق التدقيق الداخلي.

- التحقق من الحفاظ على قيم الشركة عن طريق تحديد المناطق أو العمليات والبرامج التي يجب مراجعتها وتقويمها أثناء التدقيق.

لجان التدقيق وأثرها على تطبيق الحوكمة Audit Committee

وعند الحديث عن التدقيق الداخلي وتطوره للعمل كأحد وسائل الدعم والإسناد لحوكمة الشركات عندها ينبغي التطرق إلى لجان التدقيق التي تلعب دوراً هاماً في حوكمة الشركات، ويمكن تصوير لجنة التدقيق "Audit Committee" على إنها: لجنة منبثقة من مجلس الإدارة، تتكون من عدد لا يقل عن ثلاثة من الأعضاء غير التنفيذيين من مجلس الإدارة ويفضل أن تكون لديهم خبرات مالية ومحاسبية أو على الأقل البعض منهم، وتعد لجنة التدقيق من ركائز حوكمة الشركات. وهناك آراء عديدة تربط نجاح حوكمة الشركات بنجاح لجان التدقيق في أداء عملها بشكل سليم في الشركات، وإن أي فشل سواء في دور أو عضوية أو كفاءة أو التزام لجنة التدقيق يؤدي إلى إحداث فجوة في تطبيق حوكمة الشركات وصعوبة الحصول على نتائج سليمة عند تطبيقه .

إن إنشاء لجان التدقيق في الشركات أدى إلى العديد من المنافع لقسم التدقيق داخل الشركة وبخاصة للتدقيق الداخلي، فلجنة التدقيق تقوم باختيار رئيس قسم التدقيق الداخلي وتوفير احتياجات هذا القسم والاجتماع المستمر مع القائمين بالتدقيق الداخلي لحل المشاكل التي قد تنشأ بين المدققين الداخليين ومجلس الإدارة أو الإدارة بكل مستوياتها، وفي هذا الصدد أكدت

بحوث علمية وجود علاقة تكاملية بين لجان التدقيق والتدقيق الداخلي، والتأكيد على أهمية لجان التدقيق في زيادة فاعلية التدقيق الداخلي من خلال زيادة فاعلية المدققين الداخليين وتدعيم استقلاليتهم، ومن ناحية أخرى فإن وجود لجان التدقيق سوف يمكن المدققين الداخليين من زيادة تفاعلهم مع المدقق الخارجي باعتبار إن أحد مسؤوليات لجنة التدقيق هو التنسيق وزيادة الاتصال بين المدقق الخارجي والمدققين الداخليين بالشكل الذي يساعد كلا الطرفين بالوفاء بالتزاماته ومسؤولياته وزيادة إمكانية الاعتماد على المعلومات والتقارير المالية والتي ينتجها النظام المحاسبي في الشركة .

ويتلخص عمل لجان التدقيق في الإشراف الفعال على عملية أعداد التقارير المالية وإظهار هذه التقارير بجودة وكفاية عالية، وكذلك العمل على حماية حقوق حملة الأسهم وأصحاب المصلحة الآخرين، ومن الواضح أنه لكي تكون لجان التدقيق فعالة في إشرافها على عملية أعداد التقارير المالية فإنها لا يمكن أن تعمل من فراغ، ونظراً لأن هذه اللجان تعتمد على المعلومات التي تُقدّم إليها من الإدارة المالية العليا وموظفي التدقيق الداخلي والمدققين الخارجيين للقيام بمسؤولياتها لذا فمن المهم أن تقوم هذه اللجنة بخلق حوار مفتوح وحر وصريح ومنظم مع كل من أولئك المشاركين مع هذه اللجان في العمل، وفي الواقع فإن المحاسبة المالية وعملية أعداد التقارير المالية ذات الجودة العالية التي تمثل الهدف النهائي للعملية لا يمكن أن تنتج إلا من خلال الاتصالات الفعالة بين أولئك المشاركين فيها.

وبذلك فإن لجان التدقيق تكون حلقة الوصل بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة والتدقيق الخارجي، وكل ذلك يصب في تدعيم وإسناد حوكمة الشركات وضمان استمرار وسلامة تطبيقه.

تشير التطورات الحديثة إلى أن المدقق الداخلي يساهم بدور كبير في حوكمة الشركة سواء مراقبة تحقيق الأهداف التي تضعها الشركة أو في تقييم الخطط والأساليب التي تتبناها لتحقيق هذه الأهداف ، وقد أوضح معهد المدققين الداخليين (IIA) في موقفه الرسمي من الحوكمة إلى أن موضوع الحوكمة وبالرغم من تعقده إلا أنه يتقاطع بشكل كبير مع كثير من القضايا التي يعالجها التدقيق الداخلي وقد أشارت الكثير من الدراسات على مستوى العالم إلى أهمية التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة وتحقيق جودة التقارير المالية ، وهذا ما أشار إليه التعريف الحديث للتدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين، والدور المنشود للتدقيق الداخلي هنا يكمن في مساهمة التدقيق الداخلي في تقديم التوصيات اللازمة للإدارة أو لمجلس الإدارة أو للجنة التدقيق فيما يخص ما إذا كانت الشركة تسير باتجاه تحقيق الأهداف أو أن هناك مخاطر وعوائق تواجه الشركة، وهذا من شأنه.

أن يخفض تكاليف الوكالة، حيث نصت قواعد الحوكمة الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على أن مجلس الإدارة ينبغي له إمكانية الاتصال مع دائرة التدقيق الداخلي في الشركة وتلقي تقاريرها بشكل مباشر، ويرى بعض الكتاب على أن التدقيق الداخلي يقوم بأداء دوره باعتباره أحد الأطراف الرئيسية المسؤولة عن دعم الحوكمة من خلال اتجاهين:

• **الاتجاه الأول:** مساعدة مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والإدارة

التنفيذية وهي من الأطراف الداخلية المسؤولة عن تنفيذ الحوكمة وقواعدها في أداء دورها بفاعلية من خلال تقديم خدمات الاستشارات في المواضيع المختلفة للتشغيل.

• **الاتجاه الثاني:** القيام بدوره الذي يتفق مع مضمون وظيفته في

متابعة وتحليل وتقييم المخاطر المرتبطة بالتنظيم والرقابة الملائمة لمواجهتها، والتقرير عن ذلك من خلال تقديم خدمات التأكيد والضمان في المجالات المختلفة.

كما يرى "Hermanson and Rittenberg" إن وظيفة التدقيق الداخلي تساهم في دعم الحوكمة من خلال التقارير والتوصيات التي تقدمه إلى الإدارة العليا ولجنة التدقيق حيث تتعلق التوصيات المقدمة إلى الإدارة العليا بالأمور التالية:

- التقييم المستقل لنظام الرقابة الداخلية وتقديم التقارير المناسبة بالخصوص.
- المساهمة في تصميم نظام الرقابة الداخلية.
- تقييم كفاءة العمليات والإجراءات الإدارية.
- تحليل المخاطر وتقديم التأكيدات.
- تسهيل قيام الأطراف المختلفة بالتقييم الذاتي للمخاطر ونظم الرقابة.
- أما التوصيات المقدمة إلى لجنة التدقيق فإنها تتعلق بالأمور التالية:
- تأكيدات بخصوص سير نظام الرقابة الداخلية في المنشأة.

- التقييم الموضوعي والمستقل بخصوص الممارسات المحاسبية وطرق إعداد التقارير المالية.

- التحليل الموضوعي للمخاطر المتعلقة بالعمليات المحاسبية والرقابية.
- توصيات تتعلق بعمليات التحقيق الخاصة بالتلاعب والاحتيال وأية.
- تحقيقات أخرى، وتشير معايير التدقيق الداخلي إلى أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يفضي إلى توصيات ملائمة لتحسين الحوكمة وذلك من

خاتمة النقاط التالية:

- الترويج لأخلاق والقيم الملائمة ضمن المنظمة ضمان الأداء التنظيمي الفعال.

- إيصال المعلومات بخصوص المخاطر والرقابة بفاعلية إلى الجهات المناسبة في المنظمة.

- تتسق النشاطات وتضمن تواصل المعلومات بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والمدققين الخارجيين والداخليين والإدارة العليا .

وقد أكد (IIA) على أن المدقق الداخلي يشارك بدعم الحوكمة عبر محورين، الأول هو تقييمه لجميع الهياكل والإجراءات والسياسات المتعلقة بالحوكمة والثاني هو تدقيقه المركز لمجموعة من العناصر المتعلقة بالحوكمة وقد عدد المعهد هذه القضايا في موقفه من الحوكمة ويمكن ذكر أهمها وهي:

- قضايا تتعلق بكفاءة مجلس إدارة الشركة يمثل التدقيق الداخلي فيها دورا استشاريا للمجلس ويمكنه من خلال إمداده بقناة أخرى للمعلومات من الاطلاع على أحوال الشركة بدقة.

- مراجعة السياسات المتعلقة بالجوانب السلوكية والأخلاقيات التنظيمية المقبولة وتعزيزها بالتوصيات المكملة ومراجعة وصول التعليمات المنظمة لها إلى جميع العاملين بالمنظمة
- تقييم المزايا والتعويضات التي يحصل عليها العاملون من طواقم الإدارة العليا للشركة واستحقاقهم لها وإذا ما كان هناك استخدام شخصي لمصادر الشركة ويمكن من خلال ذلك ضمان عدم سيطرة الإدارة التنفيذية على نسبة غير معقولة من أرباح الشركة.