



دار المنظومة
DAR ALMANDUMAH
الرواد في قواعد المعلومات العربية

العنوان:	دور الحاكمية المؤسسية للشركات فى تطوير معايير التدقيق الداخلى الدولية
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	العبادي، هيثم ممدوح حمدان
مؤلفين آخرين:	السليحات، نمر عبدالحميد(م. مشارك)
المجلد/العدد:	مج19, ع2
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2015
الشهر:	يوليو
الصفحات:	183 - 200
رقم MD:	969792
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	المعايير الدولية، المعايير المحاسبية، الحاكمية المؤسسية، الشركات التجارية، التدقيق المحاسبي، المؤسسات المحاسبية
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/969792

© 2018 دار المنظومة. جميع الحقوق محفوظة.
هذه المادة متاحة بناء على الإتفاق الموقع مع أصحاب حقوق النشر، علما أن جميع حقوق النشر محفوظة.
يمكنك تحميل أو طباعة هذه المادة للاستخدام الشخصي فقط، ويمنع النسخ أو التحويل أو النشر عبر أي
وسيلة (مثل مواقع الانترنت أو البريد الالكتروني) دون تصريح خطي من أصحاب حقوق النشر أو دار المنظومة.

**دور الحاكمة المؤسسية للشركات
فى تطوير معايير التدقيق الداخلى**

دكتور

**هشام ممدوح العبادى
أستاذ مشارك - قسم المحاسبة
جامعة عمان العربية - الأردن**

دكتور

**نمر عبد الحميد السليجات
أستاذ مشارك - قسم المحاسبة
جامعة عمان العربية - الأردن**

دور الحاكمية المؤسسية للشركات في تطوير معايير التدقيق الداخلي الدولية

د. هيثم ممدوح العبادي* و د. نمر عبد الحميد السليحات**

• الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى الكشف عن دور قواعد الحاكمية المؤسسية في تطوير معايير التدقيق الداخلي الدولية. وقد تم استخدام المنهج الوصفي للوصول إلى هذا الدور، حيث قامت الدراسة على استعراض معايير التدقيق الداخلي الدولية قبل ظهور مفهوم الحاكمية المؤسسية ومقارنتها مع المعايير الحالية التي تم تعديلها وإضافة معايير جديدة عليها لتتوافق مع قواعد الحاكمية المؤسسية التي تمكن الشركات من تحقيق أهدافها في حالة تطبيق هذه القواعد والآليات. وأشارت النتائج إلى أن مفهوم الحاكمية المؤسسية كان له أثر بارز في تطوير معايير التدقيق الداخلي الدولية، وكان ذلك بمثابة إثبات للفرضية التي قامت عليها هذه الدراسة وهي "لحاكمة المؤسسية دور بارز في تطوير معايير التدقيق الداخلي الدولية".

وقد أوصت الدراسة بضرورة تطبيق آليات الحاكمية المؤسسية ليس فقط في الشركات المساهمة بل في الشركات على مختلف أنواعها، هذا إلى ضرورة متابعة التعديلات والإصدارات للمعايير الدولية المتعلقة بالتدقيق الداخلي والعمل على تطبيقها.

• الكلمات الدالة: الحاكمية المؤسسية، معايير التدقيق الداخلي، معهد المدققين الداخليين الأمريكي.

* أستاذ مشارك بقسم المحاسبة بجامعة عمان العربية-الأردن

** أستاذ مشارك بقسم المحاسبة بجامعة عمان العربية-الأردن

Abstract:

This study aims to reveal the role of corporate governance rules in the development of International Internal Audit Standards. The descriptive approach was used to get to this role. Where, the study was based on the review of the internal audit standards before the emergence of the concept of corporate governance and compare them with the current standards that have been modified and add new standards to conform with the rules of corporate governance, which enables companies to achieve their goals in the case of application of these rules and mechanisms. The results indicated that corporate governance has had a significance impact in the development of International Internal Audit Standards, and this was a proof of the study's hypothesis, which is that "corporate governance had a prominent role in the development of the International Internal Audit Standards".

The study recommended the need to implement mechanisms of corporate governance in companies of all kinds, and the need to follow-up adjustments and issue of new standards to be applied.

Key Words: Corporate Governance, International Internal Audit Standards, Institute of Internal Auditors (I.I.A).

دور الحاكمية المؤسسية للشركات في تطوير معايير التدقيق الداخلي الدولية

المقدمة: Introduction

حظي التدقيق الداخلي باهتمام كبير من قبل الباحثين والممارسين والهيئات الدولية وكافة أصحاب المصالح، نظراً لدوره في تقويم أداء الشركات وأعاملين فيها بما فيهم رجال الإدارة العليا، ولعل القارئ للمؤلفات الحديثة ذات العلاقة بالتدقيق الداخلي يجد أن التدقيق الداخلي قد تجاوز دوره التقليدي الذي كان منصباً على تدقيق ومراجعة وفحص السجلات المحاسبية والبيانات المالية، والتأكد من صحة هذه البيانات ومصادقيتها من خلال الرجوع إلى المستندات المعززة لها، إلى دور أكثر عمقاً من حيث أهدافه التي اصطبغت تتضمن حماية أصول الشركات، والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للشركة، بالإضافة إلى ضمان سلامة ومصادقية البيانات المالية لتصبح أساساً يعتمد عليه الكثيرون لاتخاذ قراراتهم سواء أكانت قرارات استثمارية، أو تشغيلية، أو استثمارية، كما أن مخرجات التدقيق الداخلي أصبحت نقطة البداية لعمليات التدقيق الخارجي، إذ يبدأ التدقيق الخارجي بفحص نظام الرقابة الداخلية في الشركة للتأكد من متانته.

وقد يباشر التدقيق الداخلي في اخذ مكانه في عالم الأعمال نتيجة لتطورات اقتصادية واجتماعية كان في مقدمتها فصل الملكية عن الإدارة وما يرتبط به من تخوف المالكين من قيام رجال الإدارة العليا في الشركة من استغلال بعض أنشطة وعمليات الشركة لمصالحهم الشخصية عن طريق تسخير المحاسبة الإبداعية لخدمة هذه المصالح. ومما زاد من أهمية التدقيق الداخلي منذ بداية الثورة الصناعية وإلى وقتنا الحاضر هو التوسع الأفقي للشركات عن طريق فتح فروع لها في مناطق جغرافية متباعدة عن بعضها البعض وعن المراكز الرئيسية لهذه الشركات، بالإضافة إلى التوسع الرأسي المتمثل بتعدد أنشطة الشركة الواحدة.

أما في العصر الحاضر، فقد أسهمت الأزمات المالية وما نتج عنها من انهيارات لشركات أمريكية عملاقة مثل شركة انرون Enron وشركة World Com وما تبع ذلك من انهيار شركة آرثر أندرسون التي كانت تعتبر من اكبر شركات التدقيق في العالم بسبب تواطؤ مدققيها بما حدث في شركة Enron، هذه العوامل وغيرها أدت إلى ظهور مفهوم جديد هو مفهوم الحاكمية المؤسسية للشركات Corporate Governance ، أو كما يسميها البعض حوكمة الشركات، ليكون بمثابة

الحل المناسب لمعالجة أسباب الانهيارات وأزمات الثقة ما بين حملة الأسهم وإدارة الشركة، والتي كان السبب الرئيس لها التضليل عن طريق الإصاح عن بيانات مالية غير صادقة وغير سليمة، وما يرافق ذلك من ضعف في مستوى التدقيق الداخلي في الشركة نفسها. وتأتي هذه الدراسة لاستكشاف دور الحاكمية المؤسسية للشركات في تطوير معايير التدقيق الداخلي الدولية كون هذه المعايير تشكل الدليل العملي والإرشادي لمهنة التدقيق الداخلي.

مشكلة الدراسة وأسئلتها: Problem statement and questions

تبنت معظم دول العالم مبادئ الحاكمية المؤسسية الرشيدة حفاظاً على حقوق المساهمين في الشركات وحقوق بقية أصحاب المصالح، ولاشك في أن المحافظة على هذه الحقوق وحمايتها من التلاعب بحاجة إلى أسس وإجراءات عملية تقوم بها جهة مستقلة لتضمن تحقيق هذا الهدف، لذلك فالحاكمة المؤسسية أسهمت مساهمة فاعلة في جانبين، الأول هو تصويب الوضع الإداري من حيث التبعية الإدارية لدائرة التدقيق الداخلي، والثاني، تمثل في قيام الهيئات الدولية وعلى رأسها المعهد الأمريكي للتدقيق الداخلي (I.I.A) بإصدار معايير جديدة وتعديل معايير قائمة للتدقيق الداخلي لتتناسب مع مفهوم الحاكمية المؤسسية، وبناءً على ذلك فإن مشكلة هذه الدراسة يمكن صياغتها بالعبارة التالية:

"الحاكمة المؤسسية دور فاعل في تطوير عمليات التدقيق الداخلي سواء من حيث الإشراف الإداري أو من حيث المعايير التي تنظم عملية التدقيق".

وقد تمت مناقشة هذه المشكلة من خلال الأسئلة التالية:

- ما أثر الحاكمية المؤسسية على موقع إدارة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للشركات؟

- كيف أثرت الحاكمية المؤسسية على معايير التدقيق الداخلي الدولية؟

- هل كانت التعديلات التي أجريت على المعايير الدولية كافية لتتناسب مع قواعد الحاكمية

المؤسسية الرشيدة؟

أهداف الدراسة: Study Objectives

- تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:
- التعرف على مبادئ وقواعد الحاكمية المؤسسية الرشيدة.
 - إيجاد العلاقة ما بين الحاكمية المؤسسية وعملية التدقيق الداخلي.
 - بيان وتفسير كيفية تأثير معايير التدقيق الداخلي الدولية جراء العمل بقواعد الحاكمية المؤسسية.

أهمية الدراسة: Study Significance

تتبع أهمية هذه الدراسة من كونها تسلط الضوء على دور الحارس الأمين لحقوق المساهمين وأصحاب المصالح في الشركات المتمثل بالتدقيق الداخلي، وخصوصاً إذا ما تمتعت الجهة المناط بها التدقيق في الشركة بالاستقلالية والنزاهة. وبما أن الحاكمية المؤسسية قد ركزت في قواعدها على التدقيق الداخلي، لذلك، فإنه كان لا بد من تطوير معايير جديدة للتدقيق الداخلي لتتوافق مع بنود وأحكام وقواعد الحاكمية المؤسسية.

فرضية الدراسة: Study Hypothesis

قامت هذه الدراسة على فرضية مفادها: "الحاكمية المؤسسية دور بارز في تطوير معايير التدقيق الداخلي الدولية".

منهجية الدراسة: Methodology

تم إجراء هذه الدراسة اعتماداً على المنهج الوصفي، حيث قام الباحثان باستعراض قواعد ومبادئ الحاكمية المؤسسية من خلال الدوريات والنشرات الصادرة عن هيئات رسمية ومهنية، بهدف الوقوف على المواد المتعلقة بالتدقيق الداخلي، ومن ثم إجراء المقارنة ما بين هذه الأسس ومعايير التدقيق الداخلي الدولية، للوقوف على دور الحاكمية المؤسسية في تطوير معايير التدقيق الدولية.

أسلوب جمع البيانات: Data Collection

تم جمع البيانات المتعلقة بهذه الدراسة من خلال الرجوع إلى لوائح الحاكمية المنشورة وإلى عدد من الدراسة ذات العلاقة بهذا الشأن، بالإضافة إلى استعراض معايير التدقيق الداخلي الدولية

المعمول بها في الوقت الحاضر للوقوف على التغييرات التي طرأت عليها بسبب ظهور مفهوم الحاكمية المؤسسية.

الدراسات السابقة: Previous Studies

تتضمن الأدبيات ذات العلاقة العديد من الدراسات والأبحاث، إلا أن الباحثين اختاروا منها الدراسات التي تربط ما بين الحاكمية المؤسسية والتدقيق الداخلي، حيث تم اختيار الدراسات التالية:

دراسة كيرزان (٢٠١٣) بعنوان: "مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية الخاصة والعامة (دراسة مقارنة)".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العامة والخاصة، وتحري إن كان هناك فروقات في مدى المساهمة في التطبيق بين مصارف القطاع الخاص ومصارف القطاع العام.

تم إجراء هذه الدراسة على عينة تكونت من كافة أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين العاملين في تلك المصارف، تم جمع البيانات عن طريق توزيع استبانته للمستجيبين، جاءت نتائج الدراسة لتؤكد بأن هناك مساهمة للتدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العامة والخاصة، وإن هذه المساهمة كانت أكبر في مصارف القطاع الخاص، حيث أنه لا يوجد إشراف كامل لإدارة التدقيق الداخلي على فعالية ممارسة الحوكمة، كما أن التدقيق الداخلي لا يضمن الحماية الكاملة لحقوق الأقلية من المساهمين من ممارسات الاستغلال التي يرتكبها كبار المساهمين المسيطرين في المصارف العامة. وأوصت الدراسة بضرورة إصدار تشريعات خاصة للمصارف العامة لتصل في هذا المجال إلى ما وصلت إليه المصارف الخاصة، وتختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في أنها قامت على اعتبار أن التدقيق الداخلي هو المتغير المستقل، والحوكمة هي المتغير التابع، في حين اعتبرت الدراسة الحالية أن الحوكمة هي المتغير المستقل ومعايير التدقيق الداخلي هي المتغير التابع.

دراسة نجم (٢٠١٣) بعنوان: "الدور التكاملي للتدقيق الداخلي في فاعلية التحكم المؤسسي. دراسة استطلاعية في عينة من المصارف والشركات العراقية.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي المستند إلى المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، لكونه القاعدة الأساسية التي يعول عليها التحكم المؤسسي في ظل الفصل بين الملكية والإدارة، كما أنه يساعد في فحص وتقييم أنشطة نظام الرقابة الداخلية، وتزويد الإدارة بمعلومات من شأنها مساعدة الإدارة في تحقيق الضبط والحماية واتخاذ القرارات في الوقت المناسب، أجريت الدراسة على المصارف والشركات العراقية العاملة في القطاع الخاص، بالإضافة للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، وكان أهم النتائج التي توصل إليها البحث بأن القوانين والأنظمة المطبقة في الشركات العراقية بحاجة إلى مراجعة وتحديث لتواكب المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، مسايرة الأنظمة العالمية للتحكم المؤسسي والتكيف معها، كما يرى الباحثان ضرورة قيام الدول بتعديل المعايير المحلية لتتوافق مع التعديلات التي تمت على المعايير الدولية.

دراسة العبدلي (٢٠١٢) بعنوان: "أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.

هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر تطبيق دعائم الحاكمية المؤسسية في جودة عملية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، تم إجراء الدراسة على كافة الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، مثلتها عينة مكونة من ١١٤ مستجيباً من المديرين الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة ومديري التدقيق الداخلي والعاملين في أقسام المحاسبة والتدقيق الداخلي في هذه الشركات، وخلصت الدراسة إلى وجود تأثير لتطبيق دعائم الحاكمية المؤسسية (الإفصاح، الشفافية، المساءلة، والمسؤولية والعدالة، والاستقلالية، والقوانين والأنظمة)، في جودة التدقيق الداخلي، ويرى الباحثان أن نتائج هذه الدراسة تؤكد تأثير الحاكمية المؤسسية على معايير التدقيق الداخلي، حيث أن استقلالية المدقق الداخلي جاءت نتيجة لضرورة وجود لجنة تدقيق مستقلة داخل كل شركة.

دراسة العفيفي (٢٠٠٩) بعنوان: "مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الدولية على مواجهة ظاهرة الفساد في الشركات المساهمة العامة العاملة في قطاع غزة".

هدفت الدراسة إلى تفحص مدى توفر مقومات التطبيق السليم لمهام المراجعة الداخلية من خلال تطبيق معايير الأداء الدولية، التي تتضمن توافر القدرات المالية والفنية القائمة في مواجهة ظاهرة الفساد في الشركات المساهمة العامة العاملة في قطاع غزة. أجريت الدراسة على عينة مكونة من

٣٠ شركة، وتوصلت الدراسة إلى أن أهمية المراجعة الداخلية في الشركات كانت منخفضة بشكل واضح، وكان سبب هذا الانخفاض هو ارتفاع تكاليف تطبيق معايير الأداء المهني الدولية، ويرى الباحثان أن تطبيق معايير الأداء المهني الدولية سيكون مردوده أعلى من تكلفته، كما أن هذه الدراسة قد أغفلت دور أخلاقيات مهنة التدقيق ودورها في مواجهة ظاهرة الفساد.

دراسة (2007) Sarens بعنوان:

“The Role of Internal auditing in corporate Governance Quantitative and Qualitative Insights on the Influence of Organizational Characteristics”.

هدفت الدراسة إلى توضيح دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات من خلال التعرف على تأثير الخصائص التنظيمية من منظور كمي وتوعوي في إبراز دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، وقد توصلت الدراسة إلى نتائج كان أهمها، أن الحفاظ على حقوق المساهمين من الممكن زيادة مستواه من الناحية العملية عن طريق تكامل مهام المراجعة الداخلية والخارجية، كما أن قرارات الإدارة العليا لها تأثير مهم على أداء المراجعة الداخلية، أما الآن، ومن وجهة نظر الباحثين، فأصبح دور قرارات لجنة التدقيق هي الأكثر تأثيراً على عمل ومهام المراجعة الداخلية.

دراسة (2007) Silva and Ridley بعنوان:

“Internal Auditing International contribution to Governance”.

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور التدقيق الداخلي في إضافة قيمة للمنظمات في بريطانيا، وقد قامت الدراسة على أساس ما تم إضافته وإعادة صياغته من معايير التدقيق الداخلي الدولية ليتوافق مع أهمية متانة وقوة الرقابة الداخلية في منظمات الأعمال التي تطبق وتمارس قواعد الحاكمية المؤسسية بشكل يسهم في خلق القيمة للمنظمة. وبما أن هذه الدراسة اعتبرت أن المدقق الداخلي كمستشار، فلا بد من أن يمارس عمله باستقلالية كاملة، لذلك، فإن هذه الاستقلالية تم التأكيد عليها في كل من المعايير البريطانية والاييرلندية للتدقيق الداخلي، كما أنها كانت إلى جانب موضوعية المدقق الداخلي (أي الموضوعية والاستقلالية) كصنوان لا يفترقان ضمن معايير التدقيق الداخلي الدولية.

الإطار النظري: Theoretical Background

التدقيق الداخلي، المفهوم والأهداف:

أخذ الاهتمام بالتدقيق الداخلي يتسع منذ أوائل الأربعينيات من القرن الماضي، حيث كانت واجبات التدقيق الداخلي تقتصر على التدقيق المحاسبي واكتشاف الغش والخطأ في العمليات المحاسبية، وقد أتى تطور المنظمات على اختلاف أنواعها من حيث أنشطتها وانتشارها الجغرافي وتعدد أصحاب المصالح من موردين ومساهمين وعملاء ومسوقين وبنوك وجهات حكومية إلى ضرورة تطوير التدقيق الداخلي وتوسيع نطاق مهامه، إذ أصبح الداعم الأساس للإدارة العليا كونه من أهم أدوات الرقابة التي يتم من خلالها فحص وتقييم كفاءة الإجراءات الرقابية في المنظمة (الترك، ٢٠٠٩)، ونظراً للأهمية التي حظي بها التدقيق الداخلي فقد أصدر معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة (I.I.A) Institute of Internal Auditing في عام ١٩٧٨ معايير الأداء المهني معرّفاً التدقيق الداخلي بأنه وظيفة تقييم مستقلة يتم إنشاؤها داخل المنظمة لفحص وتقييم أنشطتها خدمةً لتحقيق أغراضها كمنظمة عمل (Brink & Witt, 2002, P. 3). وقد جاء في الأدبيات تعريفات متعددة للتدقيق الداخلي، حيث سيستعرض الباحثان بعض التعاريف القديمة وأخرى حديثة للتدقيق الداخلي، خدمة لأغراض هذه الدراسة التي تتطوي على معايير التدقيق الداخلي، قبل ظهور حوكمة الشركات وبعدها، فقد عرف دهمش (١٩٨٥) التدقيق الداخلي بأنه عملية الفحص والاختبار المهني والموضوعي المنتظم للعمليات المالية والإدارية، في حين عرف عبد الله (٢٠٠٠) التدقيق الداخلي بأنه مجموعة أنظمة أو أوجه نشاط مستقلة داخل المشروع تتشبه الإدارة ليكون في خدمتها للتحقق من العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المشروع، والتحقق من إتباع الموظفين للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها، واقتراح التحسينات الواجب إضافتها إليها حتى يصل المشروع إلى درجة عالية من الكفاية.

أما التعريف الأكثر حداثة للتدقيق الداخلي والذي أطلقه معهد المدققين الداخليين في أمريكا كونه الجهة التي أصدرت المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، فهو: التدقيق الداخلي نشاط مستقل وموضوعي وذو طبيعة استشارية، مصمم في الأصل لزيادة قيمة المنظمة، وتحسين عملياتها، كما

أنه يساعد المنظمة في تحقيق أهدافها من خلال استخدام منهج موضوعي ومنظم لتقييم فعالية إدارة المخاطر والرقابة عليها (I.I.A, 2011).

ويرى الباحثان أن هذا التعريف قد أخرج التدقيق الداخلي من النور التقليدي الذي ركزت عليه معظم التعاريف السابقة، واعتبر أن التدقيق الداخلي من أهم ركائز الحاكمية المؤسسية التي أكدت على الاستقلالية والموضوعية، والتي جاءت أصلاً استجابة للمخاطر التي أدت إلى الأزمات المالية والإدارية الناجمة عن ارتكاب إدارات شركات عملاقة لمخالفات وممارسات دون النظر إلى مخاطرها. ونظراً لأن هذه الدراسة تهدف إلى بيان دور الحاكمية المؤسسية في تطوير معايير التدقيق الداخلي، لذلك، يجب التعرف على أهداف التدقيق الداخلي بحلتها الجديدة.

أهداف التدقيق الداخلي:

تمشياً مع مبادئ الحاكمية المؤسسية فقد أصبحت إدارة التدقيق الداخلي في المنظمة الآن إدارة مستقلة تتبع للجنة التدقيق التي يرأسها عضو مجلس إدارة مستقل لا يمارس أي وظيفة في المنظمة، بعد أن كانت في الماضي تتبع للمدير أو للمفتش العام، كما تسميه ببعض المنظمات، حيث كانت إدارة التدقيق الداخلي عرضة لضغوطات تفرض عليها من قبل المديرين في المنظمة، وربما ينجم عن هذه الضغوطات مساً متعمداً يحقّق أصحاب المصالح من مساهمين وموردين، وحتى موظفي المنظمة نفسها، لذلك، فإن أهداف التدقيق الداخلي تطورت لتواكب هذه المستجدات، فلم يعد الهدف مجرد الكشف عن الأخطاء والمخالفات ومعالجتها، بل أصبح الهدف الأساسي هو مساعدة إدارة المنظمة لممارسة وظائفها بأفضل الطرق من خلال تزويدها بالتحليل والتقييم الموضوعي للأنشطة التي يتولى المدقق الداخلي مراجعتها وفحصها، ومن أجل تحقيق هذا الهدف العام، لابد من تحقيق ما يرتبط به من أهداف فرعية (المدل، ٢٠٠٧)، وهذه الأهداف هي:

- التأكد من مدى سلامة وكفاية نظم الرقابة المحاسبية والمالية وباقي نظم الرقابة المطبقة في المنظمة، والعمل على مراجعة هذه النظم وتحديثها من حين لآخر من أجل زيادة كفاءتها.
- التأكد من التزام كافة الإدارات والأقسام في المنظمة بالخطط والسياسات والضوابط الإدارية.
- حماية أصول المنظمة وموجوداتها من السرقة والاختلاس والغش والتلاعب.
- تقييم كفاءة العاملين من حيث الأداء والسلوك.
- التأكد من مصداقية وسلامة وكفاية المعلومات الصادرة عن نظم المعلومات المستخدمة في المنظمة.

- تقديم الاقتراحات والتوصيات الهادفة إلى تحسين الخطط والسياسات والإجراءات القائمة في المنظمة.

إن تحقيق هذه الأهداف يتطلب من المنظمة ممثلة بلجنة التدقيق أن تفوض صلاحيات محددة للمدقق الداخلي تتيح له حرية الإطلاع على المعلومات التي تمكن من أداء وظيفة التدقيق دون عوائق، وبالمقابل، يجب أن تتوفر في المدقق صفات تم إدراجها في المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، وهي النزاهة والاستقلالية والموضوعية والكفاءة المهنية والمهارة.

تطوير معايير التدقيق الداخلي الدولية في ظل الحاكمية المؤسسية:

تناولت الأدبيات ذات الصلة موضوع الحاكمية المؤسسية من خلال عدة تعاريف، فقد عرفتها مؤسسة التمويل الدولية (IFC) بأنها نظام يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها (Alamgir, 2007). كما عرفها معهد المدققين الداخليين الأمريكي بأنها عمليات تتم من خلال إجراءات يستخدمها ممثلو أصحاب المصالح لتوفير إشراف على المخاطر وإدارتها بواسطة إدارة المنظمة، والتأكيد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب المخاطر بما يؤدي إلى المساهمة المباشرة في إنجاز أهداف وخطط تعزز قيمة الشركة، وذلك لأن أداء أنشطة الحاكمية يكون من مسؤولية أصحاب المصالح في الشركة (I.I.A, 2003, 5)، في حين عرفها (آل خليفة، ٢٠٠٧) بأنها مجموعة من القوانين واللوائح والإجراءات التي تمكن إدارة الشركة من تعظيم ربحيتها وقيمتها في المدى الطويل لصالح المساهمين.

ويما أن مفهوم الحاكمية المؤسسية برز في الأصل كرد فعل للأزمات المالية وتداعياتها التي عصفت بشركات ومؤسسات كبرى في جميع أنحاء العالم، مما دعا إلى تطوير دور التدقيق الداخلي ووظائفه من أجل الوفاء بمتطلبات الحاكمية المؤسسية للشركات، وبناءً على ذلك، قام معهد المدققين الداخليين الأمريكي (I.I.A) بإصدار معايير تدقيق داخلي حديثة لتواكب هذه المستجدات، وهي كما يلي:

" Trail Standards " معايير الصفات

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 ١٠٠٠ 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 ١١٠٠ الاستقلالية والموضوعية لأنشطة التدقيق الداخلي و أداء هذه الأنشطة و في أداء الرأي النهائي للمدققين الداخليين.

معيار ١٢٠٠ البراعة في أداء المدقق الداخلي لأنشطة التدقيق الداخلي وبذل العناية المهنية اللازمة في تأديتها.

معيار ١٣٠٠ جودة التدقيق الداخلي وخضوعه لعمليات التقييم والتحسين.

" Performance Standards " معايير الأداء

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 ٢٠٠٠ 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. (خليل: ٢٤٤:٢٠٠٥-٢٥١)

معيار رقم ٢١٠٠ طبيعة عمل التدقيق الداخلي، إذ يجب على التدقيق الداخلي أن يقوم بالتقييم وبالمساهمة في تحسين إدارة المخاطر والرقابة والسيطرة وحوكمة الشركات.

معيار رقم ٢٢٠٠ تخطيط مهمة العمل.

معيار رقم ٢٣٠٠ 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 ٢٤٠٠ توصيل النتائج إذ ينبغي على المدققين الداخليين أن يقوموا بإيصال نتائج العمل التدقيقي بالوقت والطريقة المناسبين.

معيار رقم ٢٥٠٠ 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 ٢٦٠٠ قبول الإدارة للمخاطر، بما ان تقويم وتحسين إدارة المخاطر أصبحت ضمن نشاط عمل التدقيق الداخلي بموجب المعيار ٢١٢٠ ينبغي على مدير قسم التدقيق في الشركة التأكد من المستوى الذي تتقبله الإدارة من المخاطر، وإذا أحس ان المخاطر المنتظرة أعلى من المستوى الذي يمكن للشركة ان تتحملة فعليه ان يناقش الموضوع مع الإدارة العليا وإذا لم يتم حله يتم رفعه لمجلس الإدارة للتوصل إلى الحل المناسب.

والمعيار رقم ٢١٣٠ المتفرع من المعيار رقم ٢١٠٠ من المجموعة الثانية يختص بحوكمة الشركات، ويشير إلى إنه ينبغي أن يساهم نشاط التدقيق الداخلي في عمليات حوكمة الشركات بواسطة أسهامه في تقويم وتحسين عملية الحوكمة من خلال ما يأتي:

التحقق من وضع القيم والأهداف وتحقيقها بحيث تكون الإدارات مهية وقادرة على الإفصاح عن أن نشاطاتها وأفعالها وقراراتها مطابقة للأهداف المحددة والمتفق عليها.

مراقبة عملية إنجاز الأهداف من خلال:

- تقويم نوعية الأداء المنفذ على مستوى مسؤوليات المكلفين بتنفيذه.

- تقديم التوصيات المناسبة لتحسين عمليات الشركة وتطويرها.

- رفع الكفاية الإنتاجية عن طريق التدريب باقتراح البرامج التدريبية اللازمة .

- 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. (خليل: ٢٤٤: ٢٠٠٥-٢٠١٠)

ومن هنا نجد أن الحاكمة المؤسسية كان لها دور بارز في تطوير معايير التدقيق الداخلي الدولية، إذ كانت هذه المعايير في السابق تتكون من مجموعتين:

الأولى: معايير الصفات: تصف هذه المعايير السمات والخصائص الواجب توافرها في المدققين الداخليين ودوائر التدقيق الداخلي، وقد تضمنت معايير الصفات عند إصدارها في سنة ٢٠٠٠ كتعديل طرأ على قائمة المعايير الصادرة في عام ١٩٧٨، حيث شملت هذه التعديلات أربعة معايير هي:

- الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات.
- الاستقلالية والموضوعية.
- الكفاءة وبذل العناية المهنية اللازمة.
- برنامج ضبط وتطوير جودة التدقيق الداخلي

(Institute of Internal Auditors, 2012).

أما المجموعة الثانية: فتتكون من معايير أداء عملية التدقيق الداخلي، وتحتوي على سبعة معايير هي:

- إدارة أنشطة التدقيق الداخلي.
- طبيعة عمل التدقيق الداخلي.
- تخطيط عملية التدقيق الداخلي.
- أداء عملية التدقيق الداخلي.
- إيصال نتائج التدقيق الداخلي.
- متابعة النتائج.
- مستوى قبول الإدارة للمخاطر.

ويضيف بعض الباحثين إلى أن هناك معايير تتعلق بالتطبيق تم اشتقاقها من كل من معايير الصفات (السمات) ومعايير الأداء في حالات محددة مثل، اختبارات الالتزام، التحقيق بالغش والاحتيال، أو مشروع التقييم الذاتي للرقابة، (السالم، ٢٠١٢).

النتائج والتوصيات:

نظراً لأن الحاكمية المؤسسية للشركات لها أهداف إستراتيجية بعيدة المدى مثل رفع كفاءة الأداء وتحسين جودة المنتجات والخدمات، وتحسين الأداء المالي من خلال تحسين الأرباح، وتحسين العائد على الاستثمار ورفع قيمة سهم الشركة، كان لابد من وجود آليات تساعد على تحقيق هذه الأهداف، ويأتي على رأس هذه الآليات قوة إدارة المراجعة الداخلية داخل المنظمة مقرونة بقوة واستقلال لجنة المراجعة (الواكد، ٢٠٠٧)، ومن أجل توفير هذه الآليات، قام معهد المدققين الداخليين الأمريكي بإصدار معايير دولية للتدقيق الداخلي تتوافق مع آليات الحاكمية المؤسسية وأهدافها، ومن هنا، فإن الفرضية التي قد قامت عليها هذه الدراسة تعتبر فرضية صحيحة، وقد تم إثباتها من خلال النتائج التالية:

أن للحاكمية المؤسسية دور فعال في تطوير معايير التدقيق الداخلي الدولية.

إن آليات تطبيق الحاكمية المؤسسية الرشيدة اقتضت تطوير كل من معايير الأداء ومعايير الصفات ومعايير التطبيق الخاصة بالتدقيق الداخلي.

أتى تطبيق الحاكمية المؤسسية الرشيدة إلى إنهاء تعبئة إدارة التدقيق الداخلي في الشركة بإدارة الشركة، إذ اقتضت الحاكمية المؤسسية الرشيدة أن تكون في المنظمة لجنة خاصة بالتدقيق الداخلي تسمى لجنة التدقيق يرأسها عضو مجلس إدارة مستقل، بحيث يقوم المدققون الداخليون بتزويده هو وحده بتقارير التدقيق الصادرة عنهم.

وبناءً على هذه النتائج، يوصي الباحثان بما يلي:

أن لا يقتصر تطبيق الحاكمية المؤسسية على الشركات المساهمة فقط، بل يجب أن يمتد ذلك إلى كافة الأعمال المرخصة التي يشترك فيها شخصان أو أكثر.

إن تطبيق مبادئ الحاكمية المؤسسية الرشيدة يرفع من شأن ودور التدقيق الداخلي ليصبح المدقق الداخلي المرجع الأمين لأصحاب المصلحة.

يتوجب على كبريات شركات التدقيق الأردنية متابعة التعديلات والمستجدات الطارئة على معايير التدقيق الداخلي الدولية، والتواصل مع الشركات التي يقومون بتدقيق حساباتها لإطلاع لجان التدقيق فيها على هذه التعديلات.

المراجع العربية:

- كيرزان، فاتن حنا (٢٠١٣)، مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العامة والخاصة (دراسة مقارنة)، مجلة المنارة، المجلد ١٩، العدد ٤، ٢٠١٣.

- نجم، بان توفيق (٢٠١٣)، الدور التكاملي للتدقيق الداخلي في فاعلية التحكم المؤسسي (دراسة استطلاعية في عينة من المصارف والشركات العراقية)، مجلة الاقتصاد الخليجي، العدد (٢٤) لسنة ٢٠١٣.

- العبدلي، محمد عبد الله (٢٠١٢)، أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط.

- العفيفي، مؤمن (٢٠٠٩)، مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الدولية على مواجهة ظاهرة الفساد المالي في المؤسسات، (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العاملة في قطاع غزة)، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

- الترك، هناء صالح (٢٠٠٩)، التدقيق الداخلي ... وسيلة رقابية مهمة لحماية المال العام، الرابطة، ٢٠٠٩ / ٤ / ٥ متوفر على raya.com/home/print.

- دهمش، نعيم حسني (١٩٨٥)، المراقبة الداخلية والرقابة المالية العليا، مجلة دراسات، مجلد ١٢، العدد ٥، ١٩٨٥.

- عبد الله، خالد أمين (٢٠٠٠)، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية، الطبعة الأولى، عمان: دار وائل للطباعة والنشر.

- المدلل، يوسف سعيد (٢٠٠٧)، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)، الجامعة الإسلامية، غزة، رسالة ماجستير.

- السالم، إياد حسن (٢٠١٢)، واقع التدقيق الداخلي في بلديات قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

- خليل، عطا الله ورايد (٢٠٠٥)، الدور المتوقع للمدقق الداخلي عند تقديم خدمات التأكيد في البنوك التجارية الأردنية في ظل الحاكمية المؤسسية، ورقة عمل قدمت للمؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار الحوكمة المؤسسية، مصر: القاهرة، سبتمبر ٢٠٠٥.

- الواكد، ماهر (٢٠٠٧)، الحوكمة الرشيدة والمنشآت المالية، مجلة المدقق، العدد (٧٢ - ٧١)، حزيران ٢٠٠٧ ص. ٢٢.

المراجع الأجنبية:

- Sarens, Gerrit (2007), The Role of Internal Auditing in Corporate Governance: Qualitative and Quantitative Insights on the Influence of Organizational, Characteristics, PHD Thesis, Ghent University.

- Silva, Kenneth and Ridley, Jeffrey (2007), Internal Auditing International Contribution to Governance, Int. J. Business Governance and Ethics, vol. 3, No. 2, 2007.

- Brink, Victor and Witt, Herbert, (2002), Modern Internal Auditing: - Appraising Operations and Controls, 4th Edition, A Ronald press Publication, John Wiley & sons, New York.

- [https://natheila.org/standards-guidance/public % 20documents/standards % 20 20110 % 20 Arabic Pdf.](https://natheila.org/standards-guidance/public%20documents/standards%2020110%20Arabic%20Pdf)

- Alamgir, M. (2007), Corporate Governance: A Risk Perspective, Paper Presented to a Conference Organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 7 – 8.

Ippf/standard.

- The Institute of Internal Auditors (2012), International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards), Available at: 2013 % 20 English. 20 % 20 Documents/ippf % <http://na.theiia/standards-guidance/public> Pdf.

ترجمها إلى العربية، زياد بودريقة وخلود الباي ومنيرة بريس (تونس).