

الأدوار الحديثة للتدقيق الداخلي على ضوء مستجدات الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية

أد بالرقى تىجانى
جامعة فرحات عباس، سطيف- 1، الجزائر
berregui@hotmail.com

كشاط منى¹
جامعة فرحات عباس، سطيف- 1
Kecmouna@hotmail.fr

Modern Roles of Internal Audit in light of the New International Professional Practices Framework

Kechat Mouna & Pr.Berregui Tidjani
Ferhat Abbas University, Setif-1, Algeria

Received: 14/05/2017

Accepted: 26/07/2017

Published: 31/12/2017

ملخص:

يعتبر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية الذي يعده معهد المدققين الداخليين IIA بمثابة النموذج المثالي الذي يضم أفضل الممارسات المطلوبة لمزاولة مهنة التدقيق الداخلي، ويعزز الثقافة الأخلاقية فيها، ويشكل في حد ذاته أداة لقياس أداء ممارسي المهنة، ويرجع له الفضل في إكساب هذه المهنة الصبغة العالمية. نظرا للتطورات التي شهدتها الإطار المرجعي، حرص على تكريس أدوار جديد للتدقيق الداخلي والمتمثلة في تقييم مدى ملائمة عمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة فضلا عن تقييم فعاليتها وإيجاد سبل لتحسينها، وذلك ضوء جملة من المعايير الدولية للممارسة المهنية ودلائل التطبيق العملي. **الكلمات المفتاحية:** التدقيق الداخلي، الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية، الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، الحوكمة. **الترميز الاقتصادي (jel) :** M42

Abstract:

The International Professional Practices Framework « IPPF » who prepared by the Institute of Internal Auditors IIA as an ideal model which includes the best required practices for internal audit professionniers and promotes ethical culture in their practices. The IPPF is being a tool for measuring the internal auditors' performance, as well as being to give this Internal Audit Profession « IAP » universality feature.

In the light of IPPF developments, it has created a new roles for auditors represented on the assessing the adequacy of internal control, risk management and corporate governance processes as well as evaluation of there effectiveness and improvement of theses processes, with a set of international standards of the professional practice and practices advisories.

Key Words : Internal audit, International Professional Practices Framework, internal control, risk management, governance

(JEL) Classification : M42

إن زيادة اهتمام منظمات الأعمال بإنشاء وحدة تنظيمية مكلفة بالتدقيق الداخلي لم يكن بمحض الصدفة وإنما كان نتيجة وعيها المتنامي بأهميته في تسيير وإدارة شؤونها. حيث أصبح التدقيق الداخلي من أهم أنشطة القيادة التي تلجأ الإدارات العليا لتلك المنظمات إليه، نظرا لما يقدمه من خدمات تأكيدية واستشارية لخدمتها، كما أصبح التدقيق الداخلي طرفا فعالا يساهم في تحقيق الأهداف المسطرة بها، ومصدرا لخلق القيمة المضافة من خلال تقييمه لمدى ملائمة أنظمة الرقابة الداخلية وعمليات إدارة المخاطر والحوكمة. وتعكس هذه الأخيرة الإسهامات الجوهرية للتدقيق الداخلي في التسيير الحديث للمنظمات وتجسد الأدوار الحديثة له.

وباعتبار أن الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي الذي يعده معهد المدققين الداخليين IIA بالولايات المتحدة الأمريكية بمثابة المستند العالمي الذي يضم أفضل الممارسات المتاحة في مجال ممارسة المهنة، ويوفر معلومات دقيقة حول الدور والمسؤوليات المطلوبة عند تنفيذ أنشطة التدقيق. كما أنه يسعى دائما إلى ترويج وتثمين الأدوار التي يقوم بها التدقيق الداخلي اتجاه كل من عمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة من خلال تقنيته لجملة من المعايير الدولية وكذلك دلائل التطبيق العملي، كما يوفر توجيهات عملية عن مختلف المسائل والمواقف التي قد تعترض المدقق أثناء تأديته لتلك الأدوار المتوقعة منهم ويساعدهم على تنفيذها بكل فعالية. بات مفروضا على كل من يزاول مهنة التدقيق الداخلي الحرص على الالتزام بمتطلبات الإطار المرجعي عند توليه للأدوار الحديثة، كما يجب عليه مواكبة المستجدات التي يعرفها هذا الإطار خصوصا وأنه يتم مراجعته وتعديله من قبل معهد المدققين الداخليين على الأقل مرة كل ثلاث سنوات من تاريخ إصدار هذا الإطار. ويعد إصدار أكتوبر 2016 هو آخر إصدار إلى حد الآن والذي دخل حيز التطبيق في جانفي 2017. من خلال ما تقدم تنبثق إشكالية البحث على النحو الآتي:

كيف يتم تولي الأدوار الحديثة للتدقيق الداخلي ووفقا لمستجدات الإطار الدولي المرجعي للممارسات المهنية؟

أهداف البحث: نهدف على ضوء هذا المقال إلى التفصيل في الأدوار الحديثة التي يقوم بها المدققون الداخليون ووفقا للمستجدات التي يعرفها الإطار المرجعي الدولي من خلال الأخذ بالنقاط التالية:

- ♦ إبراز أهم دلالات ومضامين المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي.
- ♦ التعريف بالهيكل الجديدة للإطار المرجعي الدولي وإبراز أهميتها في مجال الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي.

♦ تحديد الأدوار الحديثة للتدقيق الداخلي على ضوء مستجدات الإطار المرجعي الدولي.

أهمية البحث: تتجلى أهمية هذه الدراسة من كونها تناقش أهم مواضيع الساعة في ساحة الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي من خلال عرضها للأدوار الحديثة لهذه المهنة اتجاه كل من عمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة وذلك وفقا للمتطلبات الجديدة التي جاء بها الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية المعمول به حاليا، بصفته المرجعية العالمية التي تقن أفضل الممارسات المطلوبة والمتوقعة من ممارسي مهنة التدقيق الداخلي.

أولاً. المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي

1. التعريف الحديث للتدقيق الداخلي:

يعد معهد المدققين الداخليين IIA أول جمعية مهنية دولية المناط بها تعزيز وتطوير ممارسة التدقيق الداخلي، إذ يكفل توفير ونشر المعلومات والمعارف الخاصة بمهنة التدقيق الداخلي¹، والجهة الرائدة في مجال وضع المعايير والإرشادات المهنية ومنح الشهادات المعتمدة وإجراء البحوث في مجال المهنة على المستوى العالمي². في هذا السياق، يعرف معهد المدققين الداخليين التدقيق الداخلي منذ سنة 1999 على النحو الآتي "التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل وموضوعي يمنح للمنظمة الضمان حول درجة التحكم في عملياتها ويقدم لها النصائح والإرشادات التي تسمح بتحسينها وهو بذلك يساهم في خلق القيمة المضافة لها. كما يساعد التدقيق الداخلي المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال التقييم الدائم وبشكل منهجي لعمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، وذلك بتقديم الاقتراحات التي تساعد على تقويتها والرفع من فعاليتها"³.

يعتبر هذا التعريف أحسن صيغة مفاهيمية وضعها معهد المدققين الداخليين للتدقيق الداخلي؛ ولا يزال التعريف المعتمد ضمن الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية المعمول به حالياً. فهو يؤكد على أن التدقيق الداخلي هو نشاط منشأ لقيمة مضافة للمنظمة جراء الخدمات التأكيدية والاستشارية التي يوفرها في سبيل تقييمه لمدى فعالية عمليات إدارة المخاطر والحوكمة والرقابة الداخلية والمساهمة في تحسينها.

ويحمل هذا التعريف خصائص تثبت التطور والتغير الذي عرفه مفهوم التدقيق الداخلي؛ والمملخصة فيما يأتي:

♦ التدقيق الداخلي هو نشاط: لقد تم ضبط طبيعة التدقيق الداخلي على أنه نشاط بدلا من وظيفة بحكم مبررين رئيسيين وهما:

- تطبيق أحد الأنماط الحديثة لتسيير المؤسسات وهي الإدارة بالأنشطة والتي تتيح إمكانية تصنيف الأنشطة على حسب أهميتها وعلى قدر مساهمتها في خلق القيمة المضافة الإجمالية للمؤسسة.
- تطبيق استراتيجية المناولة التي تتيح فرصة اللجوء إلى أطراف خارجية حالة عجز الطرف الداخلي في تقديم الخدمة بشكل جزئي أو كلي، أو بصيغة أخرى حالة قصور الطرف الداخلي عن خلق القيمة المضافة المتوقعة عنه ومن ثم اللجوء إلى أطراف خارجية كونها توفر قدر كافٍ من الخدمات والخبرة عما يتيح الطرف الداخلي⁴.

♦ التدقيق الداخلي نشاط مستقل: بمعنى أنه غير تابع فيما يتعلق بالسلطة والمسؤولية إلى الجهات الخاضعة للتدقيق، وبذلك يجب أن يتبع لأعلى المستويات الإدارية في المؤسسة.

♦ التدقيق الداخلي نشاط موضوعي: بمعنى يجب على المدقق أن يتحلى بأعلى مستويات الموضوعية عند تنفيذه لمهامه وعند عرضه لنتائج عمله. كما يجب ألا تتأثر أحكامه بأموره الشخصية أو بآراء الآخرين.

♦ تطور استراتيجية التدقيق الداخلي التي تهدف إلى إضافة قيمة للمؤسسة⁵، من خلال تقييم كل من عمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة وإيجاد سبل لتحسينها⁶، وهذا ما يبرر الأدوار الحديثة المطلوبة والمتوقعة منه.

♦ للتدقيق الداخلي منهجية واضحة ومعروفة عند تقديمه للخدمات التأكيدية والاستشارية⁷.

♦ التدقيق الداخلي نشاط يتسم بالشمولية والديمومة: إذ يقصد بشمولية نشاط التدقيق على أنه يتم على كل الأنشطة بالمؤسسة دون استثناء. ويقصد بديمومة نشاط التدقيق على أنه دائم ومستمر بالمؤسسة على الرغم من ظرفية مهماته، كما أن كل تدخلاته متقطعة زمنياً⁸.

2. الخدمات الحديثة التي يقدمها التدقيق الداخلي

حسب ما هو متعارف عليه في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي، يتم التمييز بين صنفين من الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي وهما خدمات التأكيد التي يرمز لها في مضامين الإطار المرجعي الدولي بالرمز «A» وخدمات الاستشارة المعروفة بالرمز «C»؛ حيث يختلفان من حيث الغاية ويتحددان على ضوء الطبيعة والنطاق إضافة إلى الأطراف المعنية.

♦ **خدمات التأكيد:** تتمثل في تلك الخدمات التي يدلي بها المدقق الداخلي عند تقييمه للأدلة بهدف توفير رأي مستقل أو نتائج بخصوص عملية أو نظام أو أي مسألة خاضعة للتدقيق. وغالباً ما يقع على عاتق المدقق الداخلي تحديد طبيعة ونطاق (مجال) التكاليف بخدمة التأكيد⁹. ويتحدد هذا النطاق من خلال ثلاثة أبعاد رئيسية وهي الخاضع للتدقيق والمدقق الداخلي والمستعمل الذي يعتمد على تقييم الأدلة وعلى استنتاجات المدقق¹⁰.

♦ **خدمات الاستشارة:** يخضع نطاق وطبيعة الخدمة الاستشارية بالاتفاق مع الجهة الطالبة للاستشارة، والمسماة في إطار هذا النوع من الخدمات بعميل (زبون) التكاليف بدلاً من الخاضع للتدقيق كما هو الحال في الخدمات التأكيدية. تتم الخدمة الاستشارية بداخل المؤسسة وتتمثل غايتها في التوصل إلى آراء محددة أو الحصول على أشكال أخرى من المساعدة على حسب طلب العميل. وبصيغة أخرى تتم خدمات الاستشارة بتفاعل كل من العميل والمدقق الداخلي، فالعميل هو الذي يبحث عن الآراء الاستشارية أو يكون بحاجة إليها ثم يستقبلها والمدقق هو الذي يعطي تلك الآراء¹¹. وغالباً ما يواجه المدقق صعوبات في طريقة تقديم الخدمة الاستشارية التي قد تمس باستقلاليتها، وبذلك ينبغي دوماً استرشاده بالمعايير المهنية التي تساعد على تجاوز تلك الصعوبات¹².

3. الأشكال الحديثة للتدقيق الداخلي

عرف التدقيق الداخلي تطورات بارزة من ناحية الخصائص والأهداف وحتى طريقة الممارسة، حيث أصبح المدقق يزاوِل مهامه وفقاً لأشكال حديثة تتمثل في الآتي:

♦ **تدقيق المطابقة و/أو تدقيق الانتظامية:** يعد هذا الشكل من التدقيق أبسط الأشكال التي يقوم بها المدقق الداخلي في المهمات المسندة إليه، إذ يتولى المدقق على ضوءها المقارنة بين ما هو مطبق وبين المرجع الذي تم اختياره. وغالباً ما يكون المرجع عبارة عن قانون أو إجراءات أو قواعد تنظيمية. في هذا الموضع تختلف التسمية، فإذا ما قام المدقق بفحص مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات المعمول بها والتأكد من التطبيق الجيد لها، فالمدقق يقوم بتدقيق المطابقة. أما إذا ما قام المدقق بالتأكد من فحص مدى الالتزام بالقواعد والإجراءات التنظيمية الداخلية، فالمدقق يقوم بتدقيق الانتظامية¹³.

♦ **تدقيق الأداء:** يتطلب تدقيق الأداء إجراء تدقيق الفعالية والفاعلية معاً، بمعنى يتم فحص الموارد للتأكد من مدى استعمالها بشكل اقتصادي وكفؤ بما يضمن تحقيق أهداف المؤسسة¹⁴. أو بصيغة أخرى عندما يتم تدقيق الأداء يتولى المدقق التأكد من مدى تحقق الأهداف المسطرة وبأقل تكلفة ممكنة.

♦ **تدقيق التدقيق:** يتطلب هذا النوع من التدقيق فحص ما إذا كانت وسائل التدقيق المتاحة للإدارة موضوعية بشكل صحيح ومتلائمة والأهداف المسطرة. وبذلك فهو يفرض تطوراً مهماً في الممارسات المهنية للتدقيق، فالمدقق يصبح مطالب بملاحظة الاختيارات والقرارات وقياسها وجلب انتباه الإدارة العليا حول كل المخاطر المحتملة في حالة عدم الانسجام مع تلك القرارات. كما يقوم المدقق على ضوء تدقيق التدقيق بتحليل السياسة المسطرة حتى يتم فحص مدى اتساقها مع استراتيجية المؤسسة¹⁵.

♦ **تدقيق الاستراتيجية:** هو التدقيق الذي يهدف إلى دراسة وتوضيح استراتيجية المؤسسة في فترة معينة وتقييم فعاليتها وفرص نجاحها من خلال منهجية واضحة و مدروسة¹⁶، كما يهدف إلى تقييم المخاطر المرتبطة باستراتيجية المؤسسة ككل وأهدافها ومختلف التوجهات الاستراتيجية لها¹⁷.

ثانياً: المفهوم العام للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية

1. **التعريف بالإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي:** يصف معهد المدققين الداخليين حالياً الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي على أنه ذلك الإطار المفاهيمي الذي ينظم الخطوط الإرشادية الموضوعية من طرف معهد المدققين الداخليين IIA وبرعاية اللجان التقنية الدولية المنبثقة عنه ووفقاً للإجراءات المعتمدة. ونميز بين نوعين من الخطوط الإرشادية التي يتضمنها الإطار وهما¹⁸:

♦ **إرشادات مطلوبة:** تتضمن المبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وتعريفه وقواعد أخلاقيات المهنة والمعايير الدولية. ويتم إعدادها وفقاً لعملية معروفة والتي تتضمن استشارة عامة. إن احترام هذا الصنف من الإرشادات هو أمر مطلوب وإجباري، ويعد الامتثال لهذه الخطوط الإرشادية أمر ضروري في الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

♦ **إرشادات موصى باتباعها:** وتتضمن الخطوط الإرشادية للتطبيق والخطوط الإرشادية التكميلية. إن الامتثال لهذه الخطوط الإرشادية تمكن من التطبيق الفعال لعناصر الإرشادات المطلوبة.

- يكون الامتثال لهذه الخطوط الإرشادية في إطار رسالة واضحة لممارسة التدقيق الداخلي.

على ضوء هذا التعريف يتضح أن معهد المدققين الداخليين قد أعطي وصفاً شاملاً للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية من خلال تحديده للعناصر المكونة له ومدى أهميتها في الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي. فالإطار المرجعي ما هو إلا مستند متكامل ومنسق لإجمالي الخطوط الإرشادية المطلوبة والإرشادات الموصى باتباعها، المعدة والمتفق عليها من قبل معهد المدققين الداخليين التي تعكس أفضل الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي على المستوى العالمي. وذلك في إطار رسالة واضحة ودقيقة للتدقيق بما يضمن تحقيق الفعالية في ممارسة المهنة. كما يسعى معهد المدققين الداخليين من خلال تصميمه لإطار مرجعي دولي خاص بمهنة التدقيق الداخلي إلى إضفاء صفة العالمية على هذه المهنة وتوحيد طريقة ممارستها عبر العالم بأسره¹⁹.

2. الهيكلية الجديدة للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية

يعتبر الإصدار الجديد للإطار المرجعي الدولي التي تم إطلاقه في جويلية 2015 وتمت مراجعته في أكتوبر 2016 من أثنى الجهود المهنية المسجلة لمعهد المدققين الداخليين، حيث عرف الإطار على إثرها العديد من التطورات والتحسينات من خلال إجراء تعديلات جوهرية في مضمون الإطار وهيكلته. وأصبحت عناصره مرتبة على النحو التالي: رسالة التدقيق والوضعيات المطلوبة والوضعيات الموصى بها.

1.2. **رسالة التدقيق الداخلي:** تصف الرسالة الغرض الرئيس للتدقيق الداخلي وتدلي بهدفه الواسع وتجعله متميزا عن باقي الأنشطة بالمؤسسة، تم صياغتها من طرف معهد المدققين الداخليين لأول مرة سنة 2015 على النحو التالي: "تمثل رسالة التدقيق الداخلي في التيقن والحفاظ على قيمة المنظمة بإعطائها وبكل موضوعية ضمان ونصائح ووجهات نظر قائمة على أساس المقاربة بالمخاطر". وتؤكد هذه الرسالة على التصميم الذي يبحث التدقيق الداخلي عن تحقيقه على مستوى المنظمات، كما أن موقعها صار متداولاً وتحرض المهنيين على ضرورة تعبئة جميع عناصر الإطار المرجعي الدولي حتى يتم التمكن من تحقيق الغرض²⁰.

2.2. **الوضعيات المطلوبة:** تتمثل هذه الوضعيات ضمن الإطار المرجعي الجديد في المبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، تعريف التدقيق الداخلي، قواعد الأخلاقيات والمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي²¹.

♦ **المبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي:** توضح هذه المبادئ العناصر الرئيسية التي تصف فعالية نشاط التدقيق الداخلي، وتستند هذه المبادئ إلى قواعد الأخلاقيات، كما تدعم المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي. وتم وصفها بأنها "أساسية" إذ أنه من غير الممكن أن تكون هناك مبادئ أخرى تنطبق على نشاط التدقيق غير أن معهد المدققين الداخليين قد اكتفى بهذه المبادئ العشرة وأكد على أنها الأكثر أهمية لإثبات فعالية التدقيق الداخلي. وتتمثل هذه المبادئ في: إثبات النزاهة، إظهار الكفاءة والضمير المهني، الموضوعية والحرية عن كل تأثير فردي (الاستقلالية)، التوافق مع استراتيجيات المنظمة وأهدافها ومخاطرها، التوقع بطريقة مناسبة وتوفير الموارد الملائمة، إثبات الجودة والتحسين المستمر، الاتصال والتواصل بشكل فعال، توفير ضمان وتأكيد مبني على أساس المخاطر، النباهة واستباق الأحداث والتركيز على المستقبل، تدعيم وتشجيع التحسين داخل المؤسسة²².

♦ **تعريف التدقيق الداخلي:** كما سبق وأن تعرفنا في العنصر الأول من المقال، يصف تعريف التدقيق الداخلي طبيعته ويلخص خصائصه ويحدد أهدافه. وبذلك يتطلب من كل ممارس لمهنة التدقيق الداخلي الامتثال لتلك الخصائص وتحقيق تلك الأهداف.

♦ **قواعد الأخلاقيات:** إن الهدف الأساسي من وضع قواعد أخلاقيات لمهنة التدقيق الداخلي هو تعزيز الثقافة الأخلاقية في ممارسات هذه المهنة؛ إذ تعتبر ضرورية ومناسبة وملائمة في آن واحد؛ تم وضعها استنادا إلى الثقة الموضوعية للمهنة بهدف توكيد الرقابة وإدارة المخاطر وتعزيز الحوكمة²³. ويوضح الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية على أن قواعد أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي تتكون من عنصرين أساسيين هما:

- **المبادئ الأخلاقية الملائمة لممارسة مهنة التدقيق الداخلي:** تتشكل من أربعة مبادئ مثالية ويجب على المدقق أن يلتزم بها أثناء مزاولته لأعماله، وتتمثل في: مبدأ النزاهة، مبدأ الموضوعية، مبدأ السر المهني ومبدأ الكفاءة*. كما تشكل هذه المبادئ في مجملها قيم محورية تمكن المدقق من كسب ثقة كل الأطراف التي لها مصلحة مع نشاط التدقيق الداخلي²⁴.
- **قواعد السلوك المهني:** تصف معايير السلوك المتوقعة من المدققين الداخليين، تساعد على تفسير المبادئ الأخلاقية في التطبيق العملي وتوجيه أو إرشاد السلوك المهني الأخلاقي للمدققين الداخليين²⁵.

3.2. **المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي:** تعرف معايير التدقيق الداخلي على أنها تعميمات مهنية صادرة عن مجلس المعايير الدولية للتدقيق الداخلي تحدد القواعد التطبيقية في المجال الواسع لأنشطة التدقيق والمستعملة أيضا في تقييم أدائها (الأنشطة)²⁶. تُعرف تحيينات منتظمة وتقوم على مبادئ قابلة للتطبيق على كل مدقق داخلي وعلى الأنشطة التي يقوم بها. تعمل على تقوية مهنية التدقيق الداخلي من خلال توفيرها لمعلومات دقيقة وواضحة حول خصوصية ممارسة المهنة، وبذلك ينبغي تطبيقها والالتزام بها من قبل كل شخص يمتحن التدقيق الداخلي²⁷. تضم ثلاثة أصناف من المعايير على النحو التالي:

♦ **معايير الصفات:** تصف هذه الفئة من المعايير السمات والخصائص الواجب توافرها لدى المدققين وفي دوائر التدقيق²⁸.

♦ **معايير الأداء:** تصف هذه الفئة من المعايير طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي، كما تُعرف بمقاييس الجودة التي تسمح بقياس الخدمات المقدمة من طرف تلك الأنشطة²⁹.

♦ **معايير التنفيذ:** تعطي وصفا لكيفية تطبيق معايير الأداء ومعايير الصفات في أنواع معينة من مهمات التدقيق الداخلي لتوفير خدمات استشارية أو تأكيدية³⁰.

تشكل هذه المعايير لب الإطار المرجعي الدولي، كونها تهدف إلى بلوغ أهداف بالغة الأهمية تتمثل في³¹:

- ♦ توجيه تطبيق الإرشادات المطلوبة للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي.
- ♦ توفير إطار لتنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي وتطويرها وتعزيز القيمة المضافة لها.
- ♦ إعداد مقاييس لتقييم التدقيق الداخلي.
- ♦ التأهيل المحسن للعمليات التنظيمية والتشغيلية.

4.2. **الوضعيات الموصى بها:** تساعد على تطبيق عناصر الوضعيات المطلوبة وتتضمن ما يلي:

- ♦ **الخطوط الإرشادية للتطبيق:** عبارة عن سلسلة محكمة الصيغة وأكثر تكاملا للتوجيهات التي تساعد المدققين على التوافق والمطابقة مع ما هو متاح في مضمون المعايير. غير أن هذه الخطوط الإرشادية لا تعطي وصفا شاملا عن كيفية تنفيذ المعايير بقدر ما توفر أساليب كافية ومقبولة لتحقيق التوافق مع المعايير³².

♦ **الخطوط الإرشادية التكميلية:** توفر تعليمات مفصلة لأنشطة التدقيق الداخلي وتعليمات إضافية مرافقة تخص ميادين النشاط وخصوصيات قطاعية كما تقترح هذه الخطوط عمليات وإجراءات ومقاربات تسلسلية من خلال أمثلة متاحة³³.

3. **أهمية الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي:** إن وجود إطار مرجعي دولي ينظم ممارسة هذه مهنة التدقيق الداخلي يشكل له أهمية بالغة، إذ يعتبر ضرورياً للمدققين الداخليين كونه يضع المبادئ الأساسية التي ينتظر منهم الالتزام بها عند ممارستهم لمهامهم حتى يحققون الهدف من وجودهم. خاصة وأن الإطار يغطي كل أوجه الممارسات التي يقوم بها المدققون فهو بمثابة "الإجابة الوافية". وبذلك فالإطار يمكنهم من تجاوز العديد من العقبات في العمل ككثرة الاستفسارات أو تنامي حالات الشك، وعليه تعد الخطوط الإرشادية الموفرة بالإطار بمثابة أداة عمل فعلية والالتزام بها يمكن من اتخاذ رأي ملتزم بالجودة وهو ما يزيد من احتمالات النجاح³⁴. كما يسمح الإطار المرجعي للمدققين بتوحيد الفهم لكل التطورات المتعلقة بالمهنة وتفسيراتها وتطبيق المفاهيم والمنهجيات بالإضافة إلى التقنيات المستعملة في ميدان مهنة التدقيق الداخلي³⁵.

ويشكل الإطار الدولي المرجعي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي أهمية بالنسبة للإدارة العليا للمؤسسات من خلال إعطاءها لضمان بخصوص درجة مهنية المدققين الداخليين بها³⁶، و إضفاء موثوقية تامة على نتائج أعمال المدقق وتثمين مختلف إسهاماته في تحسين التسيير داخل المؤسسة.

رابعا - الأدوار الحديثة للتدقيق الداخلي في ظل الهيكل الجديدة للإطار المرجعي الدولي

وفقا لتصريح أقره أحد المتخصصين في مجال التدقيق الداخلي مفاده "على المدققين الداخليين في القرن 21 الاستعداد لتدقيق أي شيء تقريبا بما في ذلك العمليات (متضمنة أنظمة الرقابة) والأداء والمعلومات ونظم المعلومات والمطابقة القانونية والبيانات المالية والغش وتقارير البيئة والأداء والجودة"³⁷. على ضوء هذا التصريح الذي يبرز تنامي أهمية التدقيق الداخلي في تسيير منظمات الأعمال وتطور الأهداف المتوقعة منه، حيث أصبح التدقيق طرفا فعلا يساهم في تحقيق الأهداف المسطرة ومصدرا لخلق القيمة المضافة من خلال تقييمه مدى ملائمة أنظمة الرقابة الداخلية وعمليات إدارة المخاطر والحوكمة فضلا عن المساهمة في تحسينها. وتعكس هذه الإسهامات الجوهرية للتدقيق الداخلي في التسيير الحديث للمنظمات الأدوار الحديثة له. وبذلك فقد عمل الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية على التفصيل في تلك الأدوار على ضوء العديد من المعايير ودلائل التطبيق العملي.

في هذا الموضع يعد المعيار 2100 "طبيعة العمل" بمثابة المعيار الأم الذي يناقش بصفة واضحة تلك الأدوار ويصف العلاقات القائمة بين التدقيق الداخلي وكل من عمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة، إذ ينص صراحة على "يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم كل من عمليات حوكمة المؤسسة وإدارة المخاطر والرقابة وأن يساهم في تحسينها على أساس مقارنة نظامية ومنهجية وقائمة على أساس المخاطر. حيث تدعم موثوقية وقيمة التدقيق الداخلي عندما يتميز المدققون الداخليون باستباقية في اقتناص الأحداث إضافة إلى تقييماتهم وإبداء وجهات نظر تأخذ في الحسبان آثار مستقبلية"³⁸. كما أتبع هذا المعيار بجملة من المعايير الفرعية والنصوص التكميلية ودلائل التطبيق العملي، التي تهدف مجتمعة إلى التفصيل في تلك الأدوار.

1. **التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية:** في ظل تفاقم الفضائح المالية وإعلان كبريات الشركات بالعالم عن إفلاسها وغيرها من الظواهر التي شهدتها ساحة الأعمال في العقود الماضية، والتي فسرها معظم المتخصصين في هذا المجال إلى ضعف البناء الرقابي لتلك المنظمات، وهذا ما دعا العديد من الهيئات المهنية العالمية إلى وضع مجموعة من القوانين والأنظمة التي تعزز من دور الرقابة الداخلية في التسيير الفعال لمنظمات الأعمال وتشيد على ضرورة التزام المنظمات على بناء أنظمة رقابية تتسم بالملائمة والفعالية. ولعل أبرز تلك القوانين والأنظمة هي: الإطار المتكامل للرقابة الداخلية الصادر سنة 1992 عن لجنة المنظمات الراعية COSO بالولايات المتحدة الأمريكية، ودليل الرقابة الكندي سنة 1995 والذي يعرف بـCOCO، والدليل البريطاني للرقابة الداخلية سنة 1999 والمعروف بـ "The combined code and the turnbull guidance"، وإطار بازل للرقابة على البنوك عام 1999، والإطار المرجعي الفرنسي للرقابة الداخلية الذي أقرته هيئة الأسواق المالية AMF في سنة 2006 ... وغيرها من الأنظمة الدولية في مجال الرقابة الداخلية.

ويعد "الإطار المتكامل للرقابة الداخلية" الصادر عن لجنة المنظمات الراعية COSO بمثابة معيار للرقابة الداخلية على المستوى الدولي، ولقد لقي قبولا واستحسانا كبيرين من قبل منظمات الأعمال. كما استمد شهرته وموثوقيته استنادا إلى عضوية اللجنة المتكونة من خمسة هيئات مهنية دولية متخصصة في المجال المالي والمحاسبي والتدقيقي، كما تعمل هذه اللجنة جاهدة إلى محاربة الغش وكل أشكال الفساد بهدف تحسين أداء المنظمات وتحقيق حوكمة سليمة بها³⁹.

وتعرف لجنة COSO الرقابة الداخلية على النحو التالي "الرقابة الداخلية عملية يتم وضعها من طرف مجلس إدارة المؤسسة والأفراد الآخرين، موجهة لتوفير ضمان معقول حول تحقيق الأهداف المندرجة ضمن الأصناف التالية: تحقيق فعالية وكفاءة العمليات وموثوقية المعلومات المالية والمطابقة للقوانين والتنظيمات"⁴⁰. كما حدد هذا التقرير عناصر نظام الرقابة الداخلية كما يلي: بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصالات والإشراف والمتابعة. وهو بذلك يعطي تصورات شاملة لمفهوم الرقابة الداخلية من خلال تحديده لتعريف الرقابة الداخلية وعناصرها وحتى المفاهيم المرتبطة بها وأهدافها وحدودها. ولقد عرف هذا التقرير تطورا ملموسا سنة 2013 حيث تم إدراج 17 مبدأ متوزعة وبشكل مدروس على العناصر الخمسة المكونة لنظام الرقابة الداخلية⁴¹.

أما عن علاقة التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلية، فالتدقيق الداخلي يعد جزءا من المنظومة الرقابية بالمؤسسات يعمل على تقييم الأنظمة الرقابية الأخرى. حتى أن هناك من كان يعرف التدقيق الداخلي على أنه "نوع من الرقابة التي تعمل على قياس وتقييم فعالية الأنواع الأخرى للرقابة"⁴². وهذا ما يؤكد على أن التدقيق الداخلي يتولى القيام بأدوار معروفة اتجه أنظمة الرقابة الداخلية. ولقد وصفت لجنة COSO تلك الأدوار بصفة مختصرة ضمن تصريحها التالي: "يوفر المدققون الداخليون للإدارة ضمانا وآراء حول الرقابة الداخلية، كما يتولى التدقيق مسؤولية تقييم ملائمة وفعالية الأنظمة الرقابية ومدى استجابتها للمخاطر؛ في إطار عمليات المتابعة؛ والعمليات وأنظمة المعلومات"⁴³. كما حدد الإطار المرجعي بدقة تلك الأدوار على ضوء المعيار 2130 الذي ينص على ضرورة

أن يساعد المدقق الداخلي المؤسسة في الحفاظ على الأنظمة الرقابية من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها والتشجيع على تحسينها المستمر. ومن أجل تسهيل تطبيق المعيار على حسب طبيعة الخدمة المقدمة وردت ضمن الإطار المرجعي الدولي المعياريين التاليين: المعيار 2130.A1 الذي يلزم التدقيق الداخلي على تقييم مدى ملائمة وفعالية الوضعيات الرقابية من أجل مواجهة المشاكل المرتبطة بالحوكمة والعمليات التشغيلية الأخرى وبأنظمة المعلومات بالمؤسسة. ويجب أن تلمس هذه التقييمات الجوانب التالية: تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، موثوقية ونزاهة المعلومات المالية والتشغيلية، فعالية وكفاءة العمليات والبرامج، الحفاظ على الأصول واحترام القوانين والتشريعات والقواعد والإجراءات والعقود. وكذلك المعيار 2130.C1 الذي يصرح بإمكانية استعمال المدقق الداخلي معلومات الوضعيات الرقابية المكتسبة في المهمات الاستشارية عندما يقيمون عمليات الرقابة الداخلية في المؤسسة⁴⁴.

كما ورد بالإطار المرجعي الدولي جملة من الإرشادات العملية التي تساعد المدقق على تقييم مدى ملائمة عمليات الرقابة الداخلية من خلال دليل التطبيق العملي MPA 2130.1 التي نختصرها فيما يأتي: ينبغي على التدقيق الداخلي أن يحضر تقريراً حول سير الرقابة الداخلية ويقدمه للهيئات الإدارية المعنية ويعطي من خلاله ضماناً حول درجة فعالية عمليات الرقابة الداخلية وإبداء آرائه حول درجة ملائمتها على ضوء تقييمه لكل مكونات الرقابة الداخلية، كما ينبغي عليه أن يدلي في التقرير عن كل حالات عدم الانتظامية القائمة بالنظام الرقابي والإشارة إلى درجة الخطر غير المقبول الذي يحدده انطلاقاً من التحقيقات حول حالات عدم الانتظامية. مع ضرورة اقتراحه للتصحيحات والتحسينات المناسبة⁴⁵.

نظراً للصعوبات التي يواجهها المدقق عند تقييمه لنزاهة وموثوقية المعلومات، جاء الإطار المرجعي بجملة من التوجيهات على ضوء الدليل العملي MPA 2130.A1-1 الذي ينص باختصار على ضرورة أن يقيم المدقق الداخلي بصفة دورية الأنظمة الرقابية المتعلقة بموثوقية ونزاهة المعلومات ويضفي توصيات تقضي بتحسينها من خلال وضع أشكال أخرى من الرقابة ووسائل جديدة للحماية مع إيصال نتائج التقييم إلى الإدارة والمجلس⁴⁶. على اعتبار أن بيئة الرقابة بمختلف عناصرها تشكل الركيزة الأساسية لأي نظام رقابي وتتحدد على ضوءها خصوصية المؤسسة، يبقى المدقق مطالب بتقديم ضمانات تكفل تقييم مدى ملائمة الطرق التي يتم على ضوءها التعريف بالمخاطر المتعلقة بحماية الخصوصية وفعالية الإجراءات الرقابية الموضوعية لمواجهة هذه المخاطر وتقليصها إلى مستوى معقول مع ضرورة صياغة التوصيات المناسبة لذلك⁴⁷، وهذا ما ورد باختصار في دليل التطبيق العملي MPA 2130.A1-2.

2. **التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر:** في كثير من النواحي يمكن اعتبار إدارة المخاطر هي تطور طبيعي لنموذج الرقابة الداخلية، إلى درجة أن مفهوم إدارة المخاطر اتسع في نطاقه ليشمل مفهوم الرقابة الداخلية. ذلك أن الرقابة الداخلية تهتم بالمخاطر ذات العلاقة بالرقابة فقط في حين إدارة المخاطر تهتم بالخطر داخل المؤسسة ككل. في هذا الموضوع يعد التقرير الذي أقرته لجنة المنظمات الراعية COSO سنة 2002 بعنوان "الإطار المتكامل لإدارة مخاطر المؤسسة" وقامت بتعديله سنة 2004 من أشهر المراجعيات الدولية في مجال إدارة المخاطر بالمؤسسات. حيث

يصف إدارة المخاطر على أنها "عملية يتم تصميمها من طرف مجلس الإدارة والإدارة وغيرهم من الأفراد. وتطبق في بيئة استراتيجية داخل المؤسسة بهدف تحديد الأحداث المحتملة التي قد تؤثر على المؤسسة، وتحدد إدارة المخاطر مقدار المخاطر التي يمكن أن تقبل المؤسسة بتحملة لتقديم ضمان معقول حول تحقيق أهداف المؤسسة"⁴⁸. أما عن الأهداف التي تساهم إدارة المخاطر في تحقيقها فهي تندرج ضمن الأصناف الأربعة التالية: الأهداف الاستراتيجية والأهداف التشغيلية وأهداف التقرير وأهداف المطابقة. كما حددت لجنة المنظمات الراعية ثمانية مكونات لإدارة المخاطر وهي: البيئة الرقابية، تحديد الأهداف، تعريف الأحداث، تقييم المخاطر، الاستجابة للمخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال وأخيرا المتابعة والإشراف⁴⁹.

منذ أن تم إصدار تقرير COSO سنة 2004 تبين أن هناك روابط مكثفة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر وهي في تنامي مستمر. وهو الأمر الذي عززته المقاربة الحديثة التي يعتمد عليها المدقق والقائمة على المخاطر، إذ أصبحت إدارة المخاطر جزءا لا يتجزأ من أعماله اليومية، غير أن هذا لا يعني أن التدقيق الداخلي هو المسؤول عنها، بل تبقى الإدارة العليا هي المسؤول الأول عن إدارة المخاطر، أما التدقيق الداخلي فهو يوفر للإدارة ومجلس الإدارة ضمانا حول المخاطر وبأنها مفهومة ويتم إدارتها بشكل فعال. كما يدعم التدقيق الداخلي عمليات إدارة المخاطر بالمؤسسة من خلال توفيره للأدوات والتقنيات لتحديد وتقييم المخاطر وكذلك من خلال تدقيق عمليات إدارة المخاطر ومن خلال التنسيق فيما يرتبط بإعداد التقارير المتعلقة بالمخاطر مع الإدارة العليا⁵⁰.

كما يناقش الإطار المرجعي الدولي العلاقة القائمة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر على ضوء جملة من المحطات أبرزها:

♦ **المعيار 2010 "التخطيط"**: الذي ينص على أنه "يجب على مسؤول التدقيق الداخلي أن يعد خطة تدقيق قائمة على مقارنة المخاطر من أجل تحديد الأولويات والتي تتماشى مع أهداف المؤسسة"⁵¹، بمعنى على المدقق أن يقوم بتقييم المخاطر ووثقها وأن يأخذ في الحسبان كل المخاطر المهمة عند إعداد خطة التدقيق وعليه مراجعة خطة التدقيق كلما تم تغطية مخاطر جديدة.

♦ **المعيار 2120 "إدارة المخاطر"**: الذي ينص على ضرورة تقييم المدقق الداخلي لفعالية عمليات إدارة المخاطر والمساهمة في تحسينها مع ضمان أن⁵²:

- أهداف المؤسسة متماشية مع رسالة المؤسسة وتساهم في تحقيقها.
- المخاطر المهمة تم تحديدها وتقييمها.
- الطرق المتخذة لمعالجة المخاطر ملائمة ومتناسبة مع درجة القابلية للخطر بالمؤسسة.
- المعلومات المتعلقة بالمخاطر محدثة ويتم إبلاغها في الوقت المناسب على مستوى المؤسسة من أجل مساعدة كل الأطراف والمسؤولين والمجلس على ممارسة مسؤولياتهم.

♦ **المعيار 2210 "أهداف المهمة"**: الذي ينص على "يجب أن تحدد بدقة أهداف كل مهمة"⁵³، والتي تتطلب من المدقق إجراء تقييم أولي للمخاطر المرتبطة بالنشاط موضع التدقيق ومن ثم تحديد أهداف المهمة على أساس نتائج هذا التقييم.

♦ المعيار 2600 "قبول الإدارة العليا للمخاطر": مفاده "عندما يخلص مسؤول التدقيق الداخلي أن الإدارة قد قبلت مستوى للمخاطر والذي يمكن أن يكون غير مقبول بالنسبة للمؤسسة. فيجب عليه أن يتفحص الأمر معها (الإدارة). وإذا لم يتم اتخاذ أي قرار بشأن الخطر المتبقي، فإنه يستوجب عليه إبلاغ المجلس بغرض إيجاد حل له"⁵⁴. إذ يقصد بالمخاطر المتبقية على أنها تلك المخاطر التي تبقى على الرغم من الإجراءات والجهود التي تبذلها الإدارة. وعلى المدقق إبداء العناية المهنية الكافية بإقناع الإدارة على قبولها مع ضرورة ألا تتعدى عتبة القابلية للخطر المحدد من طرف الإدارة.

♦ دليل التطبيق العملي MPA 2010.1 "تقييم ملائمة عمليات إدارة المخاطر"⁵⁵: يوفر الإطار المرجعي على ضوء هذا الدليل العملي جملة من التوجيهات التي تقتضي من المدقق ضرورة أن يقوم بجمع المعلومات الكافية حول المقاربة المستعملة من قبل إدارة المؤسسة في عمليات إدارة المخاطر بها والإجراءات التي تعتمد عليها ودرجة قابليتها للمخاطر وفحص تقاريرها المتعلقة بإدارة المخاطر وطريقة إبلاغها. ومن ثم إبداء رأيه حول درجة ملائمة عمليات إدارة المخاطر.

♦ دليل التطبيق العملي MPA 2120.1 "تسيير المخاطر المرتبطة بنشاط التدقيق الداخلي"⁵⁶: يواجه المدقق هو الآخر أنواع محددة من المخاطر وهي مخاطر فشل التدقيق ومخاطر إعطاء ضمان خاطئ ومخاطر سمعة وصورة التدقيق. وبذلك عمل الإطار على توفير جملة من الاحتياطات تساعد مزاولي المهنة على تجنب الوقوع في هذه المخاطر، تقضي باختصار على ضرورة إدراج برنامج قوي لضمان وتحسين الجودة والفحص الدوري لإجمالي أنشطة التدقيق مع ضرورة أن ينصب على ديناميكية المخاطر والالتزام التام بقواعد أخلاقيات المهنة.

♦ دليل التطبيق العملي MPA 2210.A1 "تقييم المخاطر عند التخطيط للمهمة"⁵⁷: يقر هذا الدليل العملي أنه بإمكان المدقق إجراء تقييم أولي للمخاطر في حالة عدم وفرة نتائج تقييمات المخاطر التي تقوم بها الإدارة العليا.

3. **التدقيق الداخلي والحوكمة**: لا تعد الحوكمة مفهوما جديدا في ساحة الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي، بل هي مفاهيم متكاملة مع بعضها البعض، خصوصا عقب الانهيارات المالية والأزمات الاقتصادية والمالية الحادة التي تعرفها العديد من اقتصاديات العالم، أين تعزز دور التدقيق الداخلي في هيكل الحوكمة وممارساتها الرشيدة. ولقد أكد على ذلك العديد من الهيئات المهنية المتخصصة كلجنة الأبعاد المالية لحوكمة الشركات Cadbury والمنظمة الدولية للتنمية والتعاون الاقتصادي OCED على أن التدقيق الداخلي أهم الآليات الداخلية التي تعمل على تفعيل مبادئ الحوكمة. كما أن للحوكمة ارتباطات وثيقة مع عمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر.

تتلقى الحوكمة العديد من التعريفات أبرزها تعريف لجنة Cadbury عام 1992 الذي يصف الحوكمة على أنها "النظام الذي بمقتضاه تدار المنظمة وتراقب"⁵⁸. وكذلك تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عام

1998 الذي يصفها بأنها "نظام يتم بواسطته توجيه منظمات الأعمال والرقابة عليها، وتوفير الهيكل الذي يمكن من خلاله وضع أهداف الشركة ووسائل بلوغ تلك الأهداف والرقابة على الأداء"⁵⁹.

وتتطلب الممارسة السليمة للحوكمة مشاركة العديد من الأطراف والمصنفين إلى المشاركين في الحوكمة وهم مجلس الإدارة واللجان المنبثقة عنها كلجنة التدقيق، لجنة التوظيف، لجنة الأجور وغيرها من اللجان، المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين، المشرعين، النقابات والجمعيات المهنية⁶⁰. والمستفيدون من الحوكمة الذين يمثلون مختلف الأطراف ذات المصلحة كحملة الأسهم، المستثمرون، المقرضون، الموردون، العملاء، العاملين، الإدارة التنفيذية، الجمهور، الدولة والمجتمع⁶¹.

تقوم الحوكمة على جملة من المبادئ الواضحة والتي من شأنها تعزيز الرقابة على الأداء وتفعيل المساءلة ورفع درجة الثقة بين مختلف الأطراف ذات المصلحة. وتتمثل تلك المبادئ وفقا للمنظمة التسمية والتعاون الاقتصاديين في: توافر إطار فعال لحوكمة الشركات، حماية حقوق المساهمين، المعاملة العادلة لهم، تعزيز دور الأطراف ذات المصلحة في حوكمة الشركات، الإفصاح والشفافية لكل المعلومات المالية والتشغيلية وأخيرا تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة ومساءلتهم من قبل الشركة والمساهمين⁶².

يعد التدقيق الداخلي أهم الآليات الداخلية التي تعمل على تفعيل مبادئ الحوكمة ويقدم فوائد عديدة للإدارة ومجلس الإدارة من خلال تقييمه المستقل لمختلف الضوابط الرقابية وتحليل المخاطر وتسهيل عملية إعداد التقرير الذاتي للمخاطر وللضوابط الرقابية⁶³. كما تزايدت أهمية التدقيق الداخلي ضمن آليات حوكمة الشركات لكونه يوفر تقييمات موضوعية ومستقلة مدى ملائمة هياكل الحوكمة بالمؤسسة ومدى فعالية أنشطة الحوكمة. كما يعد بمثابة أداء محفزة على التغيير الإيجابي وتقديمه للمشورة وتشجيعه على التحسين المستمر من أجل تعزيز هيكل حوكمة الشركات وممارساتها⁶⁴. ويمكن للمدقق الداخلي أن يدلي بآراءه حول سير عمليات الحوكمة كتزويد مجلس الإدارة بأحسن أفضل الممارسات المعمول بها في مجال الحوكمة وتوضيح طريقة تواصل مجلس الإدارة مع اللجان المنبثقة عنه ومساعدة اللجان على إعداد المواثيق الخاصة بها، ولكن دون المساس باستقلالتيه وموضوعيته⁶⁵.

ويناقش الإطار المرجعي الدولي العلاقة القائمة بين التدقيق الداخلي والحوكمة على ضوء جملة من المحطات المنحصرة فيما يلي:

♦ **المعيار 2110** الذي ينص على أنه "ينبغي على المدقق الداخلي أن يقيم عملية حوكمة المؤسسة ويقدم التوصيات المناسبة لها بغية تحسينها بما يكفل تحقيق الأهداف التالية: اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية، مراقبة عمليات إدارة المخاطر والرقابة، تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المؤسسة، التسيير الفعال لأداء المؤسسة والمتناسقة والقوانين المعمول بها، وإبلاغ المعلومات إلى الجهات المناسبة حول المخاطر والرقابة، والتنسيق بين أنشطة المجلس والمدققين الداخليين والخارجيين ولإدارة ومختلف الأطراف المقدمة للضمان وتوصيل المعلومات إليهم"⁶⁶.

♦ **المعيار A1.2110** مفاده "على التدقيق الداخلي تقييم طريقة تصميم وتنفيذ فعالية الأهداف والبرامج والأنشطة بالمؤسسة والمرتبطة بالأخلاق".

♦ **المعيار A2.2110** الذي ينص على "ينبغي على التدقيق الداخلي تقييم ما إذا كانت حوكمة أنظمة المعلومات بالمؤسسة تستند إلى الاستراتيجية وأهداف المؤسسة"⁶⁷.

♦ **دليل التطبيق العملي MPA 2110.1** "تعريف حوكمة الشركات"⁶⁸: في ظل تعدد الأطر التنظيمية المحددة لمفهوم الحوكمة إلا أنها تشترك في تحديدها للخصائص الرئيسة للحوكمة. وتؤكد على المكانة المتميزة للتدقيق الداخلي في هيكل الحوكمة، إذ له كل الصلاحيات لفحص وتقييم وبطريقة رسمية هيكل الحوكمة بالمؤسسة وطريقة تصميمه وكذلك تقييم فعالية عمليات الحوكمة.

♦ **دليل التطبيق العملي MPA 2110.2** "علاقة حوكمة الشركات بالمخاطر والرقابة الداخلية"⁶⁹: تنص الإرشادات الواردة بهذا الدليل العملي باختصار على أن فعالية الحوكمة تعتمد على فعالية إدارة المخاطر فالحوكمة الجيدة هي التي تأخذ في الحسبان محددات إدارة المخاطر عند صياغة الاستراتيجية، كما تعتمد الحوكمة الفعالة على رقابة داخلية وعلى طريقة إبلاغ فعالية وضعيات الرقابة الداخلية إلى المجلس. وبذلك على المدقق أن يأخذ في الحسبان طبيعة تلك العلاقات عند تقييمه لعمليات الحوكمة والتركيز على الضوابط الرقابية المرتبطة بالحوكمة وتجنب كل المخاطر والأحداث التي لها تأثير سلبي على تحقيق استراتيجيات وأهداف المؤسسة.

كما تتضح العلاقة بين الحوكمة وإدارة المخاطر على ضوء المعيار **A1.2120**⁷⁰ الذي ينص على ضرورة أن يقوم المدقق الداخلي بتقييم المخاطر المرتبطة بحوكمة المؤسسة. وكذلك المعيار **A1.2130**⁷¹ الذي يناقش العلاقة بين الحوكمة والرقابة الداخلية من خلال ضرورة تقييم المدقق مدى ملائمة الوضعيات الرقابية ومدى فعاليتها من أجل مواجهة المشاكل المرتبطة بالحوكمة.

♦ **دليل التطبيق العملي MPA 2110.3** "تقييم حوكمة الشركات"⁷²: من المعروف أن المدقق يقوم بإجراء تقييمات تتسم بالاستقلالية والموضوعية لعمليات الحوكمة إذ يعتمد في ذلك على نتائج مهمات تدقيق سابقة ذات العلاقة بالحوكمة والأخذ بعين الاعتبار القضايا الناشئة وأي معلومات أخرى حول إشكالات الحوكمة. كما أكد الإطار المرجعي على ضوء هذا الدليل الإرشادي على أن التدقيق الداخلي يعد طرفاً ضرورياً في الحوكمة ولضمان فعاليته على المجلس والإدارة العليا الحرص على تصميم برنامج ضمان وتحسين الجودة لنشاط التدقيق، ولا بد أن يكون إطار عمل المدقق اتجاه عمليات الحوكمة في إطار متفق عليه من قبل المجلس والإدارة العليا.

الخلاصة: خلصنا على ضوء هذه الدراسة إلى:

♦ يعد الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية الثمرة المتجددة لجهود معهد المدققين الداخليين في إعداد ونشر الخطوط الإرشادية التي تهدف بصفة عامة إلى تقوية مهنة التدقيق الداخلي وتوحيد طريقة ممارستها على المستوى العالمي.

- ♦ تحدد الهيكل الجديدة للإطار المرجعي الدولي مختلف المتطلبات الجديدة لممارسة مهنة التدقيق الداخلي على ضوء عناصره المتمثلة في: رسالة التدقيق الداخلي، الوضعيات المطلوبة والوضعيات الموصى باتباعها.
- ♦ يغطي الإطار المرجعي الجديد كل جوانب التطور الذي عرفه مفهوم التدقيق الداخلي من ناحية الخصائص والأهداف وأشكال الممارسة وطبيعة الخدمات التي يقدمها.
- ♦ في ظل التطورات التي شهدتها مهنة التدقيق الداخلي والتي أثمرت عن تطور أدوار التدقيق حيث أصبحت أعماله مركزة بشكل واضح حول الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة. عزز الإطار المرجعي الدولي تلك الأدوار عقب تفصيلها من خلال جملة من المعايير ونماذج التطبيق العملي.
- ♦ يشكل التدقيق الداخلي جزءاً من منظومة الرقابة الداخلية، وفي إطار ممارساته فهو يسعى إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية ويعطي ضمانات للإدارة حول السير السليم للوضعيات الرقابية ودرجة فعاليتها ويشجع على التحسين المستمر بها وله كل الصلاحية في إبداء آراءه حول درجة ملائمتها.
- ♦ تقع مسؤولية إدارة المخاطر بالمؤسسة على الإدارة العليا في حين يتولى التدقيق الداخلي تقييم مدى فعالية وملائمة عمليات إدارة المخاطر ويساهم في تحسينها ويعطي ضماناً للإدارة العليا بأن المخاطر المهمة مفهومة وتم التحكم فيها.
- ♦ يعد التدقيق الداخلي أهم الآليات الداخلية في هيكل الحوكمة، وفي نفس الوقت يزود التدقيق الإدارة العليا بتقييمات موضوعية حول درجة ملائمة هياكل الحوكمة ومدى فعاليتها وممارساتها ويدلي بتوصيات تقضي بتحسينها. كما يكون بإمكانه توفير خدمات استشارية وآراء حول التصميم التشغيلي لعمليات الحوكمة.

الإحالات والمراجع:

- 1 Spencer Pickett .KH, **The essential guide to internal auditing**, 2nd edition, published by John Wiley & Sons, USA, 2011, p. 170
- 2 حلمي أحمد جمعة، إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي وتأثيره على دور المدقق الداخلي - دراسة تحليلية اختبارية في منظمات الأعمال الأردنية، مداخلة ضمن المؤتمر العلمي السنوي الثالث "إدارة المعرفة في العالم العربي"، جامعة الزيتونة الأردنية، عمان، الأردن، 2004، ص. 08
- 3 Schick. P, **Mémento d'audit interne : méthodes de conduite d'une mission**, édition DUNOD, Paris, France, 2007, p. 05
- 4 Rouse.R.W, Outsourcing the internal audit function , **The Journal of Corporate Accounting and Finance**, USA, 1996, p.92
- 5 أوزر عفاف إسحاق، النظم المتكاملة للتدقيق الداخلي ودوره في استراتيجية وإدارة المخاطر لدعم استدامة الشركات، مداخلة ضمن المؤتمر الدولي المهني الأول حول " دور الجمعيات والهيئات المهنية في تطوير وتنظيم مهنة مدققي الحسابات"، رام الله، فلسطين، 2012، ص. 04
- 6 Kurt. F. R et al, **Manuel d'audit interne –améliorer l'efficacité de la gouvernance , du contrôle interne et du management des risques**, Editions Eyrolles, Paris, France, 2015, chap 01, p. 04
- 7 Idem
- 8 Belaid. K, **L'audit interne et l'approche de la dynamique des groupes**, édition Centre de Publications Universitaire, Tunis, 2005, p. 23
- 9 داوود صبح يوسف، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، ط2، نشر وتوزيع اتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، 2010، صفحة 122 - 123 (بتصرف)
- 10 Kurt. F. R et al , **Op.Cit**, chap 01, p. 07
- 11 Idem
- 12 Selim. G et al, Internal auditing and consulting practices : a comparaison between UK/Ireland and Italy , **International Journal of Auditing**, n0 13, USA, 2009, pp.10-11
- 13 Renard.J, **Théorie et pratique de l'audit interne**, 7ème édition, Edition Eyrolles, Paris, France, 2010, p.49
- 14 Gils D.Van et al, Le développement de l'audit interne dans le secteur publique Belge , **Télescope**, vol 18, n°03, Canada, 2012, p. 52
- 15 Belaid.K, **Op.Cit**, p. 24
- 16 Claude.S, **L'audit de stratégie : guide de diagnostic de la stratégie d'une entreprise**, édition Dunod, Paris, France, 1997, p.109

- 17 Feujio J., **Guide des audits : quelles synergies gagnantes pour l'entreprise ?**, édition AFNOR, Paris, 2005, p.81
- 18 https://chapters.theiia.org/montreal/Actualite/C3%A9s/Pages/CRIPP_Nouveau/C3%A9s-et-mise-%C3%A0-jour.aspx (consulté le 03/03/2016)
- 19 Kurt. F. R et al, **Op.Cit**, Chap 02, p.18
- 20 IIA, **International Professional Practice Framework (IPPF)**, edited by Chartered Institute of internal Auditors, USA, July 2015, p. 05
- 21 IIA, **Cadre de référence pour un audit interne efficace – Le nouveau CRIPP**, 2015, plusieurs diapositives 02-04, présentation en version française disponible sur le site : <https://na.theiia.org/standards-guidance/P.s/New-IPPF.aspx> (consulté le 06/03/2016)
- 22 IIA, **International Professional Practice Framework (IPPF)**, **Op.Cit**, p. 05
- 23 IFACI, **Cadre de Référence International des pratiques professionnelles de l'Audit Interne**, version française, Edition IFACI, Paris, France, Janvier 2011, p.18
- * More informations return to : IIA, **The Professional Practices Framework**, printed by the IIA, USA, 2004, pp.xxx-xxxii
- 24 Kurt. F R et al, **Op.Cit**, chap 02, p. 09
- 25 IFACI, **Op.Cit**, p.18
- 26 IFACI, **Normes professionnelles de l'audit interne**, classeur contient la traduction de tous les documents du " Professional Practices Framework" de l'IIA, Edition IFACI, Paris, France, Octobre 2002, p.31
- 27 Abdilmohammadi.M.J and Sarens. G, An investigation of the association between cultural dimensions and variation in perceived use of and compliance with internal auditing standards in 19 countries , **The international journal of accounting**, issue 46, USA, 2011, p. 388
- 28 IFACI, **Cadre de Référence International des pratiques professionnelles de l'Audit Interne**, **Op.Cit**, p.26
- 29 IFACI, **Normes professionnelles de l'audit interne**, **Op.Cit**, p. 04
- 30 الوردات خلف عبد الله، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق –وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية**، ط1، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص.165
- 31 IFACI, **Normes internationales pour la pratique professionnelles de l'audit interne** (les normes), révision Octobre 2016, application Janvier 2017, p. 01. Document disponible sur : http://www.ifaci.com/uploads/ifaci/ani_fichiers/IPPF-Standards-2017-01.pdf (consultée le 12/10/2016)
- 32 معهد المدققين الداخليين IIA، **التحسينات المقترحة على الإطار الدولي للممارسات المهنية لأعمال التدقيق الداخلي**، 2014، ص. 04. متوفر على الموقع: www.theiia.org/Newframework (تم الاطلاع عليه يوم 15/08/2016)
- IIA. **International Professional Practice Framework (IPPF)**, **Op.Cit**, p. 0333
- 34 Renard.J, **Audit interne : ce qui fait débat**, édition Maxima, Paris, France, 2003, p.145
- 35 IFACI, **Cadre de Référence International des pratiques professionnelles de l'Audit Interne**, **Op.Cit**, p. 07
- 36 IFACI, **Normes professionnelles de l'audit interne**, **Op.Cit**, p.03
- 37 Andrew.D.Barley et al, **Research opportunities in internal auditing**, 1st printing, published by The IIA, USA, 2003, p. 10
- 38 IFACI. **Normes internationales pour la pratique professionnelles de l'audit interne** (les normes), **Op.Cit**, p. 12
- 39 <http://www.coso.org/aboutus.html> (retrived September 10, 2014)
- 40 COSO, **Internal control –Integrated framework « coso Report »**, the committee of sponsoring of the treadway commission, New York, 1992, p.01
- 41 COSO, **The updated COSO internal control framework –FAQs**, 2nd edition, published by Protiviti, USA, September, 2013, p.03
- 42 Boudriga.Z, **L'audit interne :organisation et pratique**, Collection Azurite, Tunis, 2012, p.31
- 43 IIA, « **IIA position paper : The three lines of defense in effective risk management and control** », January, 2013, p.05
- 44 IFACI, **Normes internationales pour la pratique professionnelles de l'audit interne** (les normes), **Op.Cit**, p. 52
- 45 IFACI, **Cadre de Référence International des pratiques professionnelles de l'Audit Interne**, **Op.Cit**, pp.175-177
- 46 Idem, pp.178-179
- 47 Idem, pp.180-182
- 48 COSO, **Entreprise Risk Management –Integrated Framework: Executive summary**, the committee of sponsoring of the treadway commission, New York, September, 2004, p.02
- 49 Pickett KH Spencer, **Brink's modern internal auditing**, 6th edition, published by John Wiley and Sons int, USA, 2005, p. 78
- 50 Woods.M et al, **International Risk Management- Systems, Internal Control and Corporate Governance**, 1st edition, CIMA of Elsevier publishing, Britain, 2008, p. 52
- 51 IFACI, **Cadre de Référence International des pratiques professionnelles de l'Audit Interne**, **Op.Cit**, p.45
- 52 Idem, p. 50
- 53 Idem, p. 53
- 54 Idem, p. 62
- 55 Idem, pp.166-168
- 56 Idem, pp.171-173
- 57 Idem, p. 190
- 58 دراوسي مسعودي والهادي ضيف الله محمد، **فعالية أداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري**، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012، ص. 04
- 59 صالح يزيدي ومايو عبد الله، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة - دراسة ميدانية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية**، العدد 04، جامعة ورقلة، الجزائر، 2016، ص. 46

- 60 عطا الله وارد خليل، الدور المتوقع للمدقق الداخلي عند تقديم خدمات التأكيد في البنوك التجارية الأردنية في ظل الحاكمية المؤسسية، أوراق وأعمال مؤتمر "التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات" المنعقد بالشارقة سنة 2005، نشر وتوزيع المنظمة العربية للتنمية الإدارية، بيروت، لبنان، 2009، ص. 263
- 61 ابراهيم محمد عبد الفتاح. نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، أوراق وأعمال مؤتمر "التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات" المنعقد بالشارقة سنة 2005، نشر وتوزيع المنظمة العربية للتنمية الإدارية، بيروت، لبنان، 2009، ص. 46 (بتصرف)
- 62 OECD, G 20/Principles of corporate governance, 2015, p.p 05-06
- 63 نجم بان توفيق، الدور التكاملية للتدقيق الداخلي في فاعلية التحكم المؤسسي -دراسة استطلاعية، مجلة الاقتصادي الخليجي، العدد 24، العراق، 2013، ص. 18
- 64 Priscilla A.Burnaby et al, Usage of internal auditing by companies in the united states and select european countries, **Managerial Auditing Journal**, Vol 24, N 09, USA, 2009, p.838
- 65 Kurt. F. R et al. **Op.Cit**, chap. 03, p.22
- 66 IFACI, **Normes internationales pour la pratique professionnelles de l'audit interne** (les normes), **Op.Cit**, p.12
- 67 IFACI, **Cadre de Référence International des pratiques professionnelles de l'Audit Interne**, **Op.Cit**, p.49
- 68 Idem, pp. 158-159
- 69 Idem, pp. 160-161
- 70 Idem , p.51
- 71 Idem, p. 52
- 72 Idem ,pp. 162-164