

دور التدقيق الداخلي في تحقيق تسيير أمثل للمؤسسة الاقتصادية

أ. محمد لمين علون

أ.د. ميلود تومي

قسم العلوم التجارية

قسم العلوم الاقتصادية

جامعة محمد خيضر - بسكرة

جامعة محمد خيضر - بسكرة

ملخص:

إن فصل الملكية عن التسيير بين الحاجة إلى مراقبة أعمال الإدارة لصالح أصحاب المال، فخوف هؤلاء عن أموالهم ومصالحهم شيء حتمي أدى إلى ظهور جهاز رقابي داخلي يستعين بمهنة التدقيق، بذلك تحتاج كل مؤسسة مهما كان نوعها إلى نظام رقابة متطور لضمان تحقيق تسيير أمثل لنشاطها، وهذه الحاجة أدت إلى استعمال أدوات وتقنيات دقيقة، تعتبر مؤشرات يعتمد عليها المسؤولون في التأكد من تحقق الأهداف المسطرة.

وسنحاول من خلال هذا المقال تبيان مساهمة التدقيق الداخلي كآلية للوصول بالمؤسسة الاقتصادية إلى تحقيق تسيير أمثل.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، التسيير الأمثل، الرقابة الداخلية، لجنة التدقيق

Abstract:

The separation between ownership and management led to control management tasks for the benefit of owners, their fear about their funds and interests is something obligatory which led to the emergence of an internal secure controlling system using audit profession, therefore every institution needs a sophisticated control system to ensure optimal management to its activities, and this need led to using accurate tools and techniques, which are a reliable indicator that officials check on to make sure of achieving desired goals.

Through this article we will try to show the internal audit's contribution as a mechanism to reach economic institution to achieve optimal management.

KEYWORDS: Internal Audit, Optimal Management, Internal Control, Audit Committee.

مقدمة

أدى نمو حجم المؤسسات وكبرها وتعدد العمليات التي تقوم بها إلى زيادة الاهتمام بالوظيفة الرقابية للإدارة والحاجة إلى وجود تدقيق داخلي كنشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة في القيام بوظيفتها الرقابية، بل اتسع نطاق استخدامه فأصبح يعتمد عليه في تقييم فاعلية وكفاءة العمليات التشغيلية للمؤسسة وكفاءة العاملين فيها، كما يستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فعالية وكفاءة الأساليب الرقابية ومدى الإدارة العليا بمعلومات ذات مصداقية وصالحة لاتخاذ القرارات والوصول بالمؤسسة إلى مرحلة التسيير الأمثل، هذا ما أدى بالمؤسسات إلى اللجوء إلى المدققين الداخليين كمستشارين عند الإقبال على اتخاذ قرارات خاصة الاستراتيجية منها؛ لأن مسيري هذه المؤسسات يعلمون

أن الخطأ في مثل هذه القرارات سوف يكلف غالبا ويستهدف كيان المؤسسة وأهدافها.

بهذا تتجلى الإشكالية المراد معالجتها في مقالنا هذا بالشكل التالي:

"كيف يساهم التدقيق الداخلي في تحقيق تسيير أمثل للمؤسسة الاقتصادية؟"

سنحاول الإجابة عن هذه الإشكالية وفق المحاور التالية:

- التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية؛
- مؤشرات التسيير الأمثل؛
- التدقيق الداخلي محرك أساسي لتحقيق تسيير أمثل للمؤسسة الاقتصادية؛
- خاتمة

- التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية.

أولاً: مفهوم التدقيق الداخلي: في عام 2001 أصدر معهد المدققين الداخليين الأمريكي تعريفاً شاملاً للتدقيق الداخلي الذي يناسب التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال حيث عرفه على أنه: "نشاط تأكدي واستشاري وموضوعي ومستقل مصمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة والمساعدة في إنجاز أهدافها بصورة منهجية ومنتظمة بهدف تقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة."⁽¹⁾

هذا التعريف يؤكد المسؤوليات الجديدة للتدقيق الداخلي في ظل التغيرات المتسارعة لمختلف مكونات المحيط، حيث نص بشكل واضح بأن التدقيق الداخلي:

- نشاط استشاري أي تقديم خدمات استشارية؛

- وسيلة تساهم بشكل فعال في ضمان استمرار المؤسسة، وخلق قيمة مضافة وتحسين عملياتها؛
 - يقدم خدمات تأكيدية (إضفاء الثقة) وهو مفهوم أوسع من مصطلح التقييم، كما يقدم خدمات أخرى مرتبطة بمجالات جديدة من التأكيد تتعلق بعمليات إدارة المخاطر والحوكمة؛
 - يتم وفق عملية منهجية، مؤسسة ومتسلسلة على أسس علمية وفنية وفق الإصدارات والمعايير المهنية؛
- ثانياً: مهام التدقيق الداخلي:** تشمل أعمال التدقيق الداخلي مهام مختلفة منها:⁽²⁾
- تدقيق الخطة التنظيمية وجميع الوسائل والطرق وكافة اللوائح، السياسات، النظم المالية والرقابية والإدارية المستخدمة داخل المؤسسة لحماية الأصول والوفاء بالالتزامات المستحقة.
 - التأكد من صحة البيانات المحاسبية والمالية وغير المالية ذات العلاقة، ومدى الاعتماد عليها من خلال تدقيق وفحص العمليات، ودراسة الضبط الداخلي وتقييم إدارة المخاطر، وضبط إدارة التحكم المؤسسي (الحوكمة)؛
 - التأكد من مدى ملاءمة سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية المعتمدة لبيئة وظروف العمل في المؤسسة والتحقق من تطبيقها.
 - تقديم الاقتراحات اللازمة لزيادة كفاءة وفعالية الدوائر التنفيذية في المؤسسة، تأكيداً للمحافظة على أصولها؛
- كما تشمل مهام التدقيق الداخلي القيام بالإجراءات التالية:⁽³⁾
- * تقييم مدى الكفاءة الاقتصادية في استخدام الموارد.

* تدقيق إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة للتعرف على هذه المعلومات وتصنيفها ثم اعتمادها في اتخاذ القرارات المختلفة.

* تدقيق تنفيذ العمليات أو البرامج المخطط لها سابقاً، للتحقق ما إذا كانت النتائج متماشية مع الأهداف الموضوعية، ومن خلال هذا المعيار يتبين مدى مساهمة التدقيق الداخلي في متابعة وترشيد القرارات التي تم اتخاذها، وأهم النتائج المتوصل إليها للقيام بالإجراءات التابعة اللازمة وبذلك تتحدد المسؤوليات المختلفة.

* فحص نظام الموازنات التقديرية وتقارير الأداء الدورية، والتحليلات الإحصائية والبرامج التدريبية للعاملين بغرض رفع كفاءتهم في تنفيذ الواجبات ومسؤوليات المكلفين بها.

* تدقيق إجراءات تقييم كفاية رأس المال الموظف في المؤسسة.

* إعداد تقارير مفصلة دورية ورفعها إلى الإدارة العليا، ومجلس الإدارة؛

ثالثاً: أهداف التدقيق الداخلي: يسعى التدقيق الداخلي لتحقيق أهداف عديدة منها⁽⁴⁾

1- هدف الحماية: يهدف التدقيق الداخلي بالدرجة الأولى إلى حماية وخدمة الإدارة في تحقيق أغراضها، عن طريق تدقيق جميع العمليات المالية في المؤسسة لغرض مساعدة الإدارة العليا في التوصل إلى أقصى كفاية إنتاجية ممكنة من خلال التأكد من (السياسات والخطط، والإجراءات المحاسبية، ونظام الضبط الداخلي، واستخدام الموارد والأصول، وتقييم أنشطة التشغيل...).

2- هدف البناء: يعني اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص (الانحرافات)، والمطابقة (المقارنة)، وتقديم النصح للإدارة، كما يقوم المدقق الداخلي بالإضافة إلى تدقيق العمليات المحاسبية والمالية بالإجراءات التالية:

* التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعة.

* التحقق من مدى سلامة إجراءات حماية الأصول.

وتم إضافة هدفين آخرين هما:⁵

3- هدف الشراكة: من أجل تحقيق الأهداف السابقة يجب على المدقق الداخلي أن يبني مع العاملين بالمؤسسة شراكة حقيقية، يضمن من خلالها تذليل العقبات التي قد تنشأ لأسباب سلوكية ونفسية تعرقل من أداء مهامه.

4- هدف خلق قيمة مضافة: إن تحقيق هذا الهدف مرتبط بقدرة التدقيق الداخلي على إضافة القيمة للمؤسسة؛ أي المساهمة في تحقيق العائد النهائي للاستثمار فيها، وتتوقف كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي في خلق القيمة المضافة على أمرين هما:

* ضرورة توفر الفهم المشترك لدى المدققين الداخليين والأطراف المستفيدة من خدماتهم لكيفية جعل التدقيق الداخلي نشاطاً مضيفاً للقيمة، وأن الفشل في الوصول لهذا الفهم قد يعكس الوضع ويجعله حجر عثرة في طريق تحقيق الأهداف التنظيمية؛

* النظر لوظيفة التدقيق الداخلي في ضوء سلسلة القيمة والأطراف المستفيدة من تلك القيمة؛

— مؤشرات التسيير الأمثل.

أولاً: مفهوم التسيير الأمثل: التسيير الأمثل هو فعل (action) يعبر عن مجموعة من المراحل والعمليات، نتيجته حتما تكون النجاح لأنه يهدف إلى تحقيق الأهداف التنظيمية مهما كانت طبيعتها، ويمكن إدراك هذا التحقيق بالمعنى المباشر بالإنجاز وبلوغ الغاية أو بالمعنى الواسع بالمراحل التي تقود إلى النتيجة.

وكمراجع لمفاهيم المثولية (optimum) يمثل التسيير الأمثل مجموعة من

الإرشادات الرقمية التي تشير إلى الإمكانيات المثلى للوسائل. (6)

ويعرف على أنه: "ذلك التسيير الذي يستطيع تحقيق أهداف المؤسسة آخذ بعين الاعتبار العوامل المتغيرة للبيئة المحيطة والاستخدام الأمثل للموارد المادية والمعنوية المتاحة، وبالممارسة المهنية الكفأة للوظائف المكونة للعملية الإدارية وباستخدام الوسائل والتقنيات المناسبة". (7)، وعلى هذا المستوى يعتبر التسيير الأمثل مفهوم إستراتيجي عملي لفترة قصيرة ويدل كذلك على بعض المؤشرات مثل السلم الاجتماعي، والإبداع والمكانة الرفيعة الممنوحة للزبائن، وبالتالي التسيير الأمثل هو التسيير الذي يحقق كل من الكفاءة والفعالية معا.

ثانياً: أهداف التسيير الأمثل: يهدف التسيير الأمثل إلى تحقيق أهداف

منها: (8)

1- إرضاء الزبائن: إن التعرف على أسعار البيع ومقارنتها مع أسعار المنتجات الأخرى المنافسة، عملية سهلة تمكنا الزبون القيام بها بسرعة، إلا أن هناك عوامل أخرى جد مهمة للزبون وضرورة توفيرها يبقى عاملاً أساسياً لتحقيق إشباع حاجات الزبائن؛ كسرعة ردّ الفعل للتغيرات الطارئة، ومرونة

الإنتاج لمواجهة الطلب الموجود، و صعوبة تحديد مدة التسليم... وغيرها، وبالتالي في ظل السرعة المذهلة للتغيرات أصبح الوقت هو أنذر وأثمن مورد.

2- **تخفيض التكاليف:** تتضمن الميزانية المتعلقة بالتسيير الأمثل؛ العديد من التكاليف وتظهر عموماً مختلفة بالنسبة لكل عنصر، ويستمر استعمال معطيات هذه الميزانية لمدة عدة سنوات، إلى أن يتم الكشف عن الأسباب التي أدت إلى ارتفاعها ثم وضع التصحيحات المناسبة مخفضة للتكلفة عن النسبة المتوقعة، وهذا ما يعبر عن التسيير الأمثل، وأحياناً لا يمكن التخلص من عدة تكاليف ولكن على الأقل يجب التخفيض منها، حيث أن تدفق المواد والمعلومات هو ضروري لتسيير أمثل.

3- **الاستعمال الأفضل لرأس المال:** معظم المؤسسات ترغب في التعرف على قيمة رأس المال عندما يوظف في شكل مخزون أو اقتناء آلات، وفي أغلب الحالات يكون يساوي أقل من قيمته الحقيقية، لأنه لا يمكن تقدير حجم المخزون الضروري بدقة تامة، كذلك بالنسبة للمعدل المرجح لاستعمال الآلة، فمن الصعب التعرف عليه بدقة، وفي حالة وجود الحاجة إلى طاقة إضافية ضرورية من الأفضل الاستثمار في آلات جديدة أو التعاقد مع عمال جدد أو مؤقتين، والاستعانة بساعات عمل إضافية أو تحويل العمل إلى الخارج.

ثالثاً: نماذج التسيير الأمثل: ينتج التسيير الأمثل وفق نماذج عديدة منها:

1- **التفوق كمقياس للتسيير الأمثل في المؤسسات:** عرف التفوق في ثمانينات القرن الماضي كنموذج للنجاح ومنهج للتسيير الأمثل، ويبني التفوق عادة على أساس نموذج نمو حقيقي خاص بكل مؤسسة؛ حيث تتمكن العديد من المؤسسات من تحقيق النجاح من خلال التطبيق النظامي والمنهج للنموذج يوصلها إلى تحقيق أهدافها المسطرة، في حين قد توشك مؤسسات أخرى على الانتهاء إذا ما سعت إلى تجاوز حدود النجاح التي حققتها

الأولى،⁽⁹⁾ وهذا ما يعبر عنه "بخطر التفوق"؛ أي أن العوامل التي تعتمد عنها بعض المؤسسات لتنفيذ البرامج والخطط بشكل منتظم تساهم في نجاحها (مثل تطبيق إستراتيجية جديدة أو ثقافة المنظمة تكون ديناميكية)، في حين أن بعض المؤسسات إذا اعتمدت على نفس العوامل لكن بصوره غير ممنهجة من أجل تحقيق نتائج أكبر فإنه سيؤدي إلى فشلها في بعض الأحيان.

2- القدرة التنافسية والتسيير الأمثل:

* الأنظمة التنافسية كنماذج خاصة للتسيير الأمثل: إن التحليل العميق للنظام التنافسي لكل نشاط في المؤسسة، يمكن أن يقود إلى أفعال وتوجهات تشير إلى تسيير أمثل في ثلاث مستويات مختلفة هي:⁽¹⁰⁾

- وجود المؤسسة في وضعية دفاع؛ أي حماية الأصول واستعمال منافسة القاعدة.

- تغيير توازن القوى بالتأثير على قواعد اللعبة على مستوى القطاع.

- توقع نمو القطاع من أجل خلق مزايا تنافسية مستقبلية بسرعة قبل أن يفقد المنافسون ما تملكه المؤسسة اليوم.

بهذا فالتسيير الأمثل هو استغلال الجهد الموجود للمحافظة على وضعية مشجعة وتطوير أشكال جديدة للمزايا التنافسية وتوقع ثم بناء قواعد تتفوق في المستقبل.

* حصّة السوق كنموذج مثالي للتسيير الأمثل التنافسي: "حصّة من السوق"، هي نسبة أعمال المؤسسة في السوق لا بالنسبة إلى قطاع الأعمال بأكمله، فهي محرك من محركات الربحية، وتأثير الربح من جوانب الدراسة الإستراتيجية للسوق التي يجريها معهد التخطيط الاستراتيجي سنويا لغرض

تحديد الأبعاد الأساسية التي تؤثر على الربحية والنمو، ولكن نموذج حصة السوق لا يكون نموذجاً مثالياً إلا في الأنظمة التي يتحد فيها الحجم مع آثار النمو، فيسمح بتحقيق مكاسب الأداء ويؤدي إلى إبعاد المنافسين بسرعة في بعض الميادين الأخرى، والبحث عن تعظيم حصة السوق يمكن أن يقود إلى أخطاء كبيرة، فالنجاح المحقق في الأول ينقلب إلى خسارة.

3- الأداء التنظيمي والأداء الاجتماعي كمقياسين للتسيير الأمثل: يقصد بالأداء التنظيمي الطرق والكيفيات التي تعتمد عليها المؤسسة في المجال التنظيمي بغية تحقيق أهدافها، ومن ثم يكون لدى مسيرها معايير يتم على أساسها قياس فعالية وكفاءة الإجراءات التنظيمية المعتمدة وأثرها على الأداء، مع الإشارة أن هذا القياس يتعلق مباشرة بالهيكل التنظيمية وليس بالنتائج المتوقعة ذات الطبيعة الاجتماعية والاقتصادية، والأداء الاجتماعي يشير إلى مدى تحقيق الرضا عند أفراد المؤسسة على اختلاف مستوياتهم، لأن مستوى رضا العاملين يعتبر مؤشراً على ولاء الأفراد لمؤسستهم، وإذا أهملت المؤسسة هذا الجانب لمواردها البشرية يؤثر ذلك سلباً على الجانب الاقتصادي، وعليه فإن أمثلية وجودة التسيير في المؤسسة يرتبط بمدى تلازم كل من الفعالية الاجتماعية والاقتصادية، لذا ينصح بإعطاء أهمية معتبرة للمناخ الاجتماعي داخل المؤسسة.⁽¹¹⁾

3- المردود أو الأداء الاقتصادي والمالي كمقياس للتسيير الأمثل: إن القياس الكمي للأداء الاقتصادي يمثل العنصر الأساسي الذي يدل على تقييم المؤسسة، ويتم تحليل المردودية في المؤسسة من جهة تكوين النتيجة من خلال:

- **النسب المالية:** يمكن استعمال النسب المالية في تحليل مردودية رأس المال المستثمر بكل سهولة، ولغرض تفسير وإدراك التركيبات يمكن التطرق إلى مفهومين بسيطين كنماذج قاعدية.

- **تفصيل المردودية:** تفسر مردودية رأس المال الخاص بالنسب التالية:

➤ **الأولى:** نسبة الهامش = (النتيجة الصافية) / (الإنتاج)

➤ **الثانية:** نسبة دوران الأصول = (الإنتاج) / (الأصول)

ويدل على رقم الأعمال المحقق بواسطة موارد المؤسسة.

➤ **الثالثة:** نسبة المديونية أو رافعة المديونية بالمؤسسة =

(مجموع الخصوم) / (رأس المال الخاص)

- **اثر الرافعة:** يناسب أثر الرافعة تفصيل المردودية إلى مردود الأصول ومردودية رأس المال الخاص، ومردود الأصول هو المردودية قبل المصاريف المالية ويعبر عن العلاقة بين الربح الصافي والمصاريف المالية من جهة، ومبلغ الأصول من جهة أخرى (أي الموارد المستثمرة داخل المؤسسة)، أما مردودية رأس المال الخاص فهي دائما تساوي النسبة بين الربح الصافي ورؤوس الأموال الخاصة.

- **التدقيق الداخلي محرك أساسي لتحقيق تسيير أمثل للمؤسسة الاقتصادية.**

أولاً: دور التدقيق الداخلي في تسيير موارد المؤسسة

1- الموارد البشرية: إن هدف تدقيق إدارة الموارد البشرية هو التأكد من قيامها بدورها ومدى فعاليتها وكفاءتها في إدارة هذا المورد، ومساعدة المؤسسة في تحقيق أهدافها وبالتالي البلوغ إلى تسيير أمثل، ويساعد التدقيق

الداخلي على تقييم ممارسات وأداء تلك الإدارة لتحديد نقاط القوة أو نقاط الضعف في أدائها ومن ثم مجالات الاستفادة أو التحسين، ومن أهم دوافع استخدام تدقيق إدارة الموارد البشرية ما يلي:

- * وجود فجوة في الأداء مما يترتب عنه نتائج سلبية وغير متوقعة؛
- * عدم تنفيذ السياسات والأنشطة والبرامج الموضوعية لتحقيق الأهداف حسب الأولويات وبالشكل المطلوب؛
- * ظهور متغيرات في البيئة الخارجية تؤثر أو قد تؤثر على تحقيق الأهداف مثل إصدار القوانين أو تغيير في خصائص سوق العمل؛
- * ارتفاع في تكلفة إدارة الموارد البشرية ومحاولة التخلص أو تقليل تكلفة الأنشطة أو البرامج غير الفعالة مثل تكلفة التوظيف على سبيل المثال.... الخ؛

2- الموارد المادية: تنقسم هذه الموارد إلى موارد طبيعية وأخرى مالية، فالأولى هي تلك الثروات الباطنية المستخرجة أو المستعملة كمواد أولية أو كمواد أساسية كالبتترول، الحديد... الخ، أما الثانية فهي رؤوس الأموال حيث أن معظم الأهداف والسياسات والقرارات يستحيل النظر إليها بمعزل عن الاعتبارات المالية، ونتيجة التغيرات التي تحدث في النشاط الاقتصادي، ومن أجل المحافظة على هذه الموارد لابد من التخطيط والرقابة المالية، حيث أصبحتا وظيفتين تحتلان مركزاً أكثر أهمية يعتمد عليهما في المحافظة على أصول المؤسسة وتسيير هذه الموارد، ومعرفة الخطط والسياسات الإدارية المطبقة وما تم تحقيقه فعلاً، ثم تسجيل الانحرافات وأسبابها ومدى إمكانية تصحيح الأخطاء سواء العفوية أو العمدية، وتقديم الملاحظات لأصحاب

الشأن من خلال مختلف التقارير المعدة، وإذا لم يتوفر شرط الرقابة على الموارد المادية تظهر مشاكل عديدة منها الاختلاس. (12)

3- نظم المعلومات: تتوقف فعالية الرقابة على مدى توافر وتكامل المعلومات الضرورية، ومدى ملاءمتها ودقتها، وسلامتها، ووضوحها، ومدى تنظيمها بحيث يمكن الاستفادة منها واستخدامها في الوقت المناسب، ففكرة المؤسسات على توفير المعلومات الضرورية والجيدة يعتبر عنصر أساسي لترشيد عملية الرقابة التسييرية والذي عن طريقه تحقق المؤسسة تسيرا أمثلا، كما تعتبر أنظمة المعلومات التسييرية الوسيلة التي تعمل على توفير البيانات وتحليلها، وتخزينها، وتوصيلها إلى الإدارة المعنية، وبدونها يصعب وجود نظام رقابة كفأة وفعالة.

ويمكن تلخيص بعض الفوائد التي يمكن تحقيقها بتوفر المعلومات في عملية الرقابة التسييرية على النحو التالي: (13)

- * توفر المعلومات الضرورية للعملية الرقابية على أعمال الإدارة العامة؛
- * توفر قاعدة أساسية لمعالجة المشكلات وتصحيحها في المستقبل؛
- * رفع مستوى فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية ونظام إدارة المخاطر والحوكمة؛

ثانيا: التدقيق الداخلي وتحقيق الإستراتيجيات في المؤسسة: إن عملية التدقيق الإستراتيجي هي فحص ودراسة إستراتيجية المؤسسة ككل أو إستراتيجيات وحداتها المختلفة، بغرض تحديد ما إذا كانت الخطط المتبعة من قبل المؤسسة وما يرتبط بها من إجراءات قد حققت النتائج المرجوة، وعادةً ما تقوم المؤسسة بالتدقيق الإستراتيجي لأحد الأسباب التالية: (14)

* فشل الإستراتيجية الحالية في إحداث النتائج المرغوبة ووجود بدائل أخرى؛

* حدوث تغير جوهري في البيئة الخارجية للمؤسسة؛

* توقع حدوث فجوة في التخطيط بين الأهداف المالية الموضوعة والنتائج المنتظرة نتيجة الاستمرار في الأنشطة الحالية ومشروعات الأنشطة الجديدة؛

* وجود فريق إدارة جديد يرغب في وضع بصماته باتخاذ مجموعة من التصرفات، حيث أصبح المدقق الداخلي ليس مدقق حسابات فقط بل مستشاراً أيضاً يعطي بعض الاستشارات تتعلق بالجودة وحماية المستهلك وغيرها؛

ثالثاً: التدقيق الداخلي للمؤسسة وتفعيل العلاقات مع المتعاملين.

1- دور التدقيق في تحسين العلاقة بين المؤسسة والبنك: المؤسسة بحكم نشاطها تحتاج إلى سيولة من أجل تمويل عملياتها الاستغلالية والاستثمارية وغيرها، لذلك تلجأ المؤسسة عادة إلى البنوك والمؤسسات المالية، وتظهر أهمية التدقيق الداخلي في التقارير التي يصدرها المدققين حول وضعية المؤسسة ومن خلالها تحدد هذه الأخيرة قيمة التمويل الذي تحتاجه، فعند القيام بتدقيق الأصول الثابتة والتأكد من وجودها مادياً ومستندياً وبعد الفحص والجرد يظهر الخطأ أو النقص فيها، بذلك تستطيع المؤسسة طلب قرض الاستثمار الخاص بتمويل الأصول الثابتة، والتدقيق في الأصول المتداولة والوقوف على نقاط القوة ونقاط الضعف تستطيع طلب قرض الاستغلال لتغطية العجز في الأصول المتداولة.

* **دور التدقيق الداخلي في تحسين علاقة المؤسسة بإدارة الضرائب:** إن إجراء تدقيق وإبداء رأي فني محايد اتجاه القوائم المالية على أنها تعبر بصدق ووضوح على الوضعية الحالية للمؤسسة ومركزها المالي ونتيجة

نشاطها؛ يساعد كثيرا مديرية الضرائب، فبعد تقديم المؤسسة لقوائمها المالية المحددة لنتيجة نشاطها تقوم مصالح الضرائب بتحديد حجم الضرائب المناسبة، كما يمنع التدقيق من حدوث تهرب جبائي كزيادة التكاليف وتخفيض الإيرادات وبالتالي تفادي المؤسسة من المتابعة الجبائية أو حتى القضائية في حالات اكتشاف التهرب.⁽¹⁵⁾

* **خدمات التدقيق الداخلي لمصالح التأمين:** هناك بعض المخاطر في المؤسسة التي يصعب وقد يكون مستحيل فرض الرقابة عليها، في هذه الحالة تحاول الإدارة تخفيض النتائج المحتملة لهذه المخاطر عن طريق:
- زيادة الإجراءات الرقابية؛ - التأمين ضد الخسائر الممكنة؛

حيث يقوم المدقق بتحديد حجم المخاطر من خلال دراسة التنظيم ككل وتقدير المخاطر النسبية التي تتعلق بالأنشطة المختلفة، وترتيبها حسب المستويات النسبية للمخاطر بحيث يتم فحص الأنشطة التي تنطوي على مخاطر أكبر أولاً، ويتوقف ترتيب المدقق للمخاطر النسبية على أساس عاملين، الأول هو مقدار الخسارة التي يمكن حدوثها، والثاني هو احتمال وقوع تلك الخسارة فعلاً، وقد يصعب قياس المخاطرة بمقاييس نقدية في كثير من الحالات، ويجب أن نعلم أن أي مقياس للمخاطرة ما هو إلا مجرد تقدير يتوقف على حجم المعلومات المتاحة، ويبدأ المدقق عادة بوضع تقدير مبدئي للمخاطرة على ضوء ما لديه من معلومات، ثم يتم تعديل هذا التقدير كلما تم الحصول على معلومات إضافية، وبعد تحديد المخاطر وقياسها؛ يقوم بعدها بوضع خطط تقلل من تكاليف تلك المخاطر، والتي لا تستطيع المؤسسة تحملها تؤمن عنها لدى شركات التأمين، وبهذه الخطوة الأخيرة تستطيع المؤسسة أن تقلل

من التكاليف واستثمار تلك الأموال في مشاريع تساعد في تحقيق أهدافها بشكل أمثل.

رابعاً: دور لجان التدقيق في تحقيق تسيير أمثل لمؤسسة اقتصادية:

1- تعريف لجان التدقيق: عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) لجنة التدقيق على أنها: " لجنة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وذلك لاختيار المدققين الخارجيين ومناقشة عملهم وعلاقتهم مع الإدارة لفحص القوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية." (16)

فلجنة التدقيق هي مجموعة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين يمثلون الوسطاء بين المدقق الخارجي والإدارة والمدقق الداخلي في تنظيم أعمال كل منهم والعلاقة فيما بينهم، فضلاً عن دراسة واقتراح كل ما من شأنه أن يؤدي إلى إعطاء الصورة الصادقة حول مدى تمثيل المعلومات للواقع والمركز المالي الفعلي للمؤسسة.

2- دورها: لكل لجنة من لجان التدقيق في المؤسسات شكل خاص، بمعنى لا يوجد معيار محدد موضوع يمكن استخدامه لتحديد دورها، ومع ذلك توجد أدلة لتوفير أفضل الممارسات وليس من الضروري أن تكون متعلقة بمؤسسة معينة، ويتمثل فيها دور لجنة التدقيق كما يلي: (17)

* عملية التدقيق الخارجي: فحص عملية التدقيق الخارجي وعمل توصيات للمجلس ويكون من الضروري القيام بـ:

- تعيين، عزل والأتعاب، ومدى الاحتفاظ بالمدقق الخارجي على أساس تقييم أدائه؛

- النظر في خطط التدقيق الخارجي وطريقته وبرامج العمل خلال السنة المالية

- التأكد من أن المدقق الخارجي مستقل وأن كل الأمور التي تفسد هذا الاستقلال يتم معالجتها بشكل سليم؛
- حل المنازعات بين الإدارة والمدقق الخارجي؛
- * **القوائم المالية:** يجب النظر فيها وتقرير المدقق المتعلق بها، لذلك يجب:
- دراسة القوائم المالية قبل اعتمادها ونشرها مع الإدارة العليا، وضمان موافقة مجلس الإدارة عليها، وأنه لم يحذف من هذه القوائم أي بيانات أو معلومات أو مبالغ ذات أهمية نسبية ينتج عن حذفها أن تكون القوائم المالية مضلل.
- النظر في السياسات المحاسبية المستخدمة وتقدير المجالات التي استخدمت فيها.
- تقدير مدى توفير التقرير السنوي للمعلومات التي يحتاجها المساهمون؛
- النظر فيما إذا كان هناك مجال للتحريف في التقارير المالية.
- تقرير عن الأمور الطارئة والأحداث اللاحقة من تاريخ الميزانية.
- * **نظام الرقابة الداخلية:** يتمثل دورها في:
- فحص وتقييم أعمال إدارة التدقيق الداخلي للتأكد من مدى كفاية كل من برامج التدقيق الداخلي، وكفاية فريق عمل إدارته للوفاء بالمهام المنوط القيام بها.
- التحقق من استقلالية المدققين الداخليين، ودراسة خطة عمل التدقيق الداخلي، ونطاق الفحص والتقارير التي تصدر عنها، وتقديم أي مقترحات من شأنها تأكيد استقلالية المدققين الداخليين، وتكون اللجنة حلقة الوصل بين مجلس الإدارة والمدققين الداخليين.

- التشاور مع المدقق الخارجي والمدقق الداخلي للحصول على رأيهما بخصوص كفاية نظام الرقابة الداخلية، مع تدقيق التصويبات الجوهرية التي يقدمها المدقق الخارجي ومدى استجابة الإدارة لها.
- تقدير اللجنة على مدى فاعلية وكفاءة التدقيق الداخلي.
- الحصول على التقارير الخاصة في حالة عدم التطبيق الجيد لنظام المراقبة الداخلية الذي بدوره يؤثر على شفافية القوائم المالية.
- * **إدارة المخاطر:** يجب أن تضمن لجنة التدقيق وجود نظام فعال لإدارة المخاطر بالمؤسسة وأنه يدعم أوجه الرقابة، كما يجب أن تضمن لجنة التدقيق أن إدارة المخاطر تتم بما يتفق مع الطرق المهنية السليمة، وأنها متكاملة مع الممارسات العملية ومتماشية مع آليات اتخاذ القرار. (18)
- * **المرونة والتوافق الدائم:** يتحقق هذا الدور من خلال: (19)
- الإشراف على النظم والإجراءات الموجودة لضمان أن المؤسسة قادرة على منع أو اكتشاف والرد على ادعاءات الغش؛
- حماية مصالح حملة الأسهم من خلال قيام اللجان بكشف أي أخطاء أو غش يعود بالضرر عليهم.
- تدقيق دليل السلوك الأخلاقي وتلقي تقرير ملخص عن أي خروج عنه وتقييم أية إجراءات حياله.
- * **التحقق الخاص:** قد تطلب لجنة التدقيق تحقيقاً خاصاً من المدقق الداخلي أو من المسؤول عن الاتساق مع القوانين واللوائح، أو المدقق الخارجي أو خبراء خارجيين، حينما تكون هناك حاجة إلى استكشاف مشاكل حساسة تقع في نطاقها وأن هذه التحقيقات الخاصة يمكن أن تحدث في مجالات غير معتادة. (20)

3- علاقة وظيفة التدقيق الداخلي بلجنة التدقيق: تظهر هذه العلاقة من خلال: (21)

* توفير البيئة الملائمة لأداء أنشطتها المتعلقة بالتسيير (تقدير المخاطر، تقييم إجراءات الرقابة الداخلية، تفعيل وتعزيز العلاقة بين المتعاملين مع المؤسسة)؛

* التأهيل البشري والتدعيم المادي لوظيفة التدقيق الداخلي.

* تدعيم استقلال المدقق الداخلي.

* تفعيل التنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.

* فحص برنامج التدقيق الداخلي والموافقة عليه.

بالإضافة أنه على لجنة التدقيق العمل بشكل تعاوني مع إدارة التدقيق الداخلي لتحقيق تسيير أمثل للمؤسسة الاقتصادية من خلال:

* توجيه خطة التدقيق الداخلي بما يخدم الأهداف الكلية للتدقيق في المؤسسة؛

* مصادقة لجنة التدقيق وأن تقوم بالتدقيق الدوري لتقارير إدارة التدقيق الداخلي وتوثيق الموافقات الإدارية التي تبين أهداف وصلاحيات التدقيق الداخلي ومسؤولياته للتأكد من قيام المدققين الداخليين بتنفيذ مهامهم بشكل جيد.

* قيام لجنة التدقيق بالتدقيق السنوي لغايات وأهداف إدارة التدقيق الداخلي وجدول إجراء التدقيق، وخطط التوظيف والموازنة المالية.

* إعلام لجنة التدقيق بنتائج عملية التدقيق الداخلي.

* حضور مدير إدارة التدقيق الداخلي اجتماعات لجنة التدقيق على الأقل مرة في السنة.

كما أن التدقيق الداخلي بدوره يقوم بتوفير آلية رقابية للجنة التدقيق من خلال رفع تقاريره إليها، وهذه التقارير تعتبر أداة تمنح لجنة التدقيق المعلومات الملائمة وفي الوقت المناسب فيما يتعلق بإدارة المخاطر، وكفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية، ومدى كفاية وفعالية أنشطة المؤسسة، وكل ما يدخل ضمن صلاحياتها، كل هذا من أجل الوصول بالمؤسسة إلى تسيير أمثل.

4- تحديد مهام ومسؤوليات إدارة التدقيق الداخلي في تحقيق التسيير الأمثل: إن الدور الذي يمنحه أصحاب المصالح للتدقيق الداخلي يأتي كمحور أساسي لتجسد الفعالية والكفاءة المنشودتين في التسيير، ولتحقيق ذلك يتعين على المؤسسات من أجل الحصول على قوائم مالية ذات درجة عالية من الشفافية وتتسم بالمصداقية أن تقوم بتطبيق معايير المحاسبة المقبولة قبولا عاما، ولضمان تنفيذ هذه الأعمال لابد من وجود تنظيم إداري ومهني متكامل يشتمل على مجلس الإدارة والمدققين الخارجيين وإدارة التدقيق الداخلي، الأمر الذي يفرض على الإدارة مراعاة: (22)

- أن يكون لدى المؤسسة نظام محكم للتدقيق الداخلي، وأن يتعاون في وضعه مجلس الإدارة مع مديري مصالح المؤسسة، وأن يتولى تنفيذ هذا النظام إدارة التدقيق الداخلي؛

- يتولى إدارة التدقيق الداخلي مسؤول متفرغ بالمؤسسة ويكون من القيادات الإدارية، له الاتصال مباشرة مع رئيس مجلس الإدارة ويحضر جميع اجتماعات لجنة التدقيق؛

- يكون تعيين وتجديد وعزل مدير إدارة التدقيق الداخلي وتحديد معاملته المالية بقرار من العضو المنتدب، على شرط موافقة لجنة التدقيق؛

- يجب أن يكون لمسؤول إدارة التدقيق الداخلي الصلاحيات اللازمة التي تمكنه من القيام بعمله على أكمل وجه؛
- يقدم مدير إدارة التدقيق الداخلي تقريرا ربع سنوي إلى مجلس الإدارة وإلى لجنة التدقيق يبين مدى التزام المؤسسة بأحكام القانون والقواعد المؤسسة لنشاطها؛
- يصدر قرار واضح ومفصل ومكتوب من مجلس الإدارة يحدد من خلاله كل من أهداف ومهام وصلاحيات إدارة التدقيق الداخلي واسم مديرها ومساعديه؛
- يهدف التدقيق الداخلي إلى وضع أدوات وتقنيات لتقييم وسائل ونظم وإجراءات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر في المؤسسة من أجل تطبيق قواعد التسيير المحكم على نحو سليم؛
- يتم وضع نظم وإجراءات التدقيق الداخلي بناء على تصور ودراسة للمخاطر التي قد تواجه المؤسسة، على أن يستعان في ذلك بآراء وتقارير مجلس الإدارة والمديرين ومراقبي الحسابات، وأن يتم تحديث متابعة وتقييم تلك المخاطر بشكل دوري.

الخاتمة:

لقد أوجبت التغيرات الاقتصادية الحديثة على مختلف المؤسسات تحسين طرق التسيير حتى تتلاءم مع أنماط الإدارة المعمول بها في الدول المتقدمة ومحاولة الوصول إلى تسيير أمثل، وحتى يتسنى لها ذلك لابد من تصميم نظام للتدقيق الداخلي يضمن زيادة كفاءة وفعالية التسيير، ومن خلال ما سبق يمكن استخلاص النتائج التالية:

* وجود ارتباط قوي بين تطبيق أسس وقواعد سليمة لنظام التدقيق الداخلي في المؤسسة من حيث تولي إدارة التدقيق الداخلي تنفيذه ومناقشته لبيان دقة هذا النظام، والقيام بفحص الإجراءات للتأكد من مطابقتها للسياسات والقوانين الموضوعية؛

* يتحقق التدقيق الداخلي في المؤسسة من خلال العمل على إرساء معايير وإجراءات لها، وتكوين أشخاص مؤهلين علمياً وعملياً لأداء هذه الوظيفة على أحسن وجه؛

* إن توفير الجو الرقابي الفعال (غير المعرقل للنشاط) يساعد على بلوغ الأهداف بدرجات عالية من الفاعلية والكفاءة، لذا يجب على أي مسؤول في أي مؤسسة أن يسعى إلى تبني طرق ونماذج رقابية حديثة تساعد على التقليل من الثغرات وأعمال العث، والتوفيق في أداء الأنشطة بصورة فعالة؛

* يساعد في زيادة الاهتمام بنظم المعلومات وتحسينها بشكل يواكب التطور التكنولوجي، مع التحديد الزمني لحركة المعلومات داخل المؤسسة؛

* الاستمرار في التطوير المهني للتدقيق الداخلي، ومتابعة النشرات والمعايير التي تصدر عن الهيئات المهنية المتخصصة بالتدقيق الداخلي؛

* قيام المدققين الداخليين بالتأكد من الاستخدام الاقتصادي الكفاء والفعال لموارد المؤسسة، وهذا ما يحقق تسيير أمثل للعمليات الاقتصادية التي تؤديها؛

* يعتبر التدقيق الإستراتيجي إحدى وسائل قياس الأداء؛ فهو يحدد فعاليات وكفاءة العلاقات بين الوحدات التنظيمية الوظيفية ودرجة مساهمة الأنشطة الوظيفية المختلفة في تحقيق خطة المؤسسة وأهدافها؛

* يتطلب تنفيذ أعمال التدقيق الداخلي توافر التنظيم الإداري والمهني المتكامل الذي يشتمل على وجود مجلس إدارة فعال ولجنة تدقيق وإدارة تدقيق داخلي؛

* إن لجنة التدقيق تؤثر بشكل رئيسي في ضمان إجراء العمليات التي تقوم بها إدارة المؤسسة وإدارة التدقيق الداخلي مما يحقق زيادة كفاءة ونوعية التقارير المالية الصادرة من هذه الإدارة، والتي تساعد في الوصول إلى الأهداف المسطرة وتطبيق مبادئ وقواعد أنظمة المراقبة بشكل كفاء وفعال الذي من شأنه ضمان تحقيق تسيير أمثل للمؤسسة الاقتصادية؛

الهوامش والإحالات:

¹-The Institute of Internal Auditors, IIA POSITION PAPER: [The Role of Internal Auditing in Resourcing the Internal Audit Activity](#), January 2009, www.theiia.org, P02.

²- داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، اتحاد المصارف العربية، ط 2، بيروت، 2010، ص ص 49-50.

³- ثناء القباني، نادر شعبان إبراهيم السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص ص 53-55.

⁴- فتحي رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص 46.

⁵- علي حجاج بكري، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الاقتصادية في منظمات الأعمال، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد 30، القاهرة، 2005، ص 119.

⁶- بوشعور راضية، بلمقدم مصطفى، ماهية التسيير الفعال، الملتقى الدولي الأول حول: التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 3-4/05/2005، ص 02.

- ⁷ - عثمان حسن عثمان، **الفعالية في منظمات الأعمال**، الملتقى الدولي الأول حول: التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 3-4/05/2005، ص03.
- ⁸ - بوشعور راضية، **بلمقدم مصطفى**، مرجع سابق، ص ص09-10.
- ⁹ - نذير عبد الرزاق، **خلق المزايا التنافسية في ظل التوجهات الإدارية الجديدة**، الملتقى الدولي الأول حول: التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 3-4/05/2005، ص ص06-07.
- ¹⁰ - راضية بوشعور، **مصطفى بلمقدم**، مرجع سابق، ص05.
- ¹¹ - الشيخ الداوي، **تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء**، مجلة الباحث، العدد07، جامعة الجزائر، 2009-2010، ص217.
- ¹² - فيشر أنطوني، **اقتصاديات الموارد البيئية**، دار المريخ، الرياض، 2002، ص12.
- ¹³ - مصطفى بلمقدم، حنان بن عاتق، زهيرة صاري، **نظم المعلومات كأداة للتسيير الفعال**، الملتقى الدولي الأول حول: التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 3-4/05/2005، ص ص09-10.
- ¹⁴ - كاظم نزار الركابي، **الإدارة والإستراتيجية**، دار وائل للنشر والطباعة، عمان 2004، ص ص199-226.
- ¹⁵ - عبد الفتاح الصحن، **مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا**، مؤسسة دار شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993، ص ص16-17.
- ¹⁶ - مسعود صديقي، **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر - على ضوء التجارب الدولية-**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص التخطيط الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2004، ص ص163-164.
- ¹⁷ - محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص ص181-208.

- 18- أشرف حنا ميخائيل، تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، 24-26 سبتمبر 2005، ص 10.
- 19- أمين السيد احمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 154.
- 20- محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 95.
- 21- مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 170.
- 22- مسعود عبد الحفيظ البدري، المعايير التي تحكم أداء المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية بمدينة بنغازي، مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة، مجلد 22، جامعة فار يونس، ليبيا، 2005، ص 193.