

# فاعلية التدقيق الداخلي والخارجي في دعم

## حوكمة الشركات

أ. م. د. علي حسين الدوغجي  
كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة بغداد  
قسم احصاء

### المخلص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الفعال لمدققي الحسابات الداخليين من خلال ما يجب أن تلتزم به الشركات في إعدادها للتقارير والقوائم المالية وغير المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية لتكون شفافة ونزيهة، ومنح الاستقلال الذي يجب أن يتمتع به المدققين الداخليين من خلال ربطهم بلجنة التدقيق لتقديم خدمات إضافية فضلاً عن تقييم أدوات الرقابة أن يقوموا بتقييم المخاطر وتقديم الاستشارات والخدمات الخاصة بالحوكمة واستقلالية المجلس الإشرافي. أما عملية التدقيق الخارجي فيتعين أن يعطي مراقبي الحسابات العناية المهنية الكافية مع الإلزام بالتناوب كل (3-5) سنوات وتفعيل فحص النظر الذي سيفعل عمل مراقب الحسابات ويقلل ميل المراقب لإغفال شي سيكتشفه مدقق حسابات آخر، وهذا سيمكن ويحسن بشكل كبير الجودة الكلية لعملية التدقيق الخارجي.

وكذلك إبراز مفهوم الحوكمة الذي يقوم على أساس تنظيم العلاقات القائمة بين مجلس الإدارة في الشركات ومديري الفروع التنفيذيين وبين لجان التدقيق المعنية في مجلس الإدارة أولاً، والمساهمين وأصحاب المصالح المباشرة مع الشركة ومراقبي الحسابات ثانياً.

وعليه فإن التفاعل ما بين المدققين الداخليين والخارجيين سينعكس على إدارة الشركة من خلال إعدادها للتقارير المالية وغير المالية بالجودة والنزاهة وبالتالي الحد من تصرفات الإدارة بالتحايل على القواعد والمبادئ المحاسبية ومن ثم الإسهام في رفع الكفاءة بتقييم المخاطر وتوليد القيمة الحقيقية للشركة من خلال الوصول إلى الحوكمة الرشيدة .

وقد توصل البحث إلى أهم النتائج وهي:-

- يعتبر نشاط التدقيق الداخلي من الأنشطة الداعمة للحوكمة وأصبح الطلب على خدمات المدققين الداخليين المؤهلين وذوي الخبرة العالية .
- لمكاتب التدقيق الخارجي دور في تأكيد مصداقية التقارير والقوائم المالية المنشورة لخدمة المجتمع من خلال جودة الخدمة المقدمة وتفعيل عملية التناوب وفحص النظر
- قد يصعب تطبيق الحوكمة ليس السبب في القوانين ولكن في من يطبق القوانين، أما الأخلاقيات فهي أمور لا يمكن إلزام الغير بها بل هي مكتسبات شخصية نابعة من عدة عوامل اجتماعية يحكمها الدين والتربية والمجتمع المحيط .

## **ABSTRACT**

The study aims at showing the active role of the internal auditors through explaining what they should be obliged to in writing the reports and financial and non financial statements according to the international standards of accounting to be transparent and integral. It also aims at giving the independence that the auditors should enjoy through connecting them to an Auditing Commissions to submit additional services in addition to assessing the instrument of control to evaluate risks, give consultations and the services related to the governance and independence of Supervising Council. The process of external auditing should render the auditors the sufficient vocational care with obligation to the rotation each (3-5) year and activate the preview who acts as an auditor. That would enable and improve the total quality of the process for external. Also, the study aimed at showing the concept of governance which is based on the base of organizing the relationship between the Board of the companies and Executive Managers and between the commission of auditing in the board and the shareholders of interest holders with the company and the auditors in the second place.

Thus, the interaction between the internal and external auditors will be reflected on the board through the preparation of financial and non-official reports in integrity. Consequently, this will stop the fraud of the management on the accounting regulations and rules. Then, it will contribute to the raise of the efficiency of risk assessment and the generation of real value of the company through reaching into wise governance.

The research comes up to the following findings:

- The activity of internal auditing is regarded as one of the activities that support governance. The demand has been on the services of qualified internal auditors.
- The bureaus of auditing have in affirming the validity of the financial bills and reports published to serve the society through the quality of the service offered and activate the process of rotation and the testing of the counter part.

The difficulty of applying governance is not the reason of law, but in how applies this law. The morals are matters cannot oblige the others to. They are personal gains flowing from many social factors governed by religion, education and the environment.

---

---

## مقدمة

دفعت الانهيارات الأخيرة الكثير من الشركات إلى محاولة تحسين الصورة السيئة التي تكونت عن مجالس إدارات الشركات المساهمة بشكل عام وكان لا بد من البحث عن وسيلة لتغيير هذه الصورة واستعادة ثقة المستثمرين من خلال إبراز سياسات الشركات والاستراتيجيات المتبعة في عمليات اتخاذ القرارات.

فقد برز مفهوم حوكمة الشركات والذي يقوم على أساس تنظيم العلاقات القائمة بين مجلس الإدارة في الشركات وبين مديري الفروع التنفيذيين ولجان التدقيق المعينة في مجلس الإدارة أولاً والمساهمين ومراقبي الحسابات وأصحاب المصالح مع الشركات ثانياً: (Duffy 2004 p.5).

لذلك فقد وضع على المدققين الداخليين الكثير من الخدمات لمواجهة التطور الكبير في مفهوم الحوكمة بما يتوافق ومتطلبات الرقابة الشاملة والمستمرة على كافة الأنشطة المطبقة والمنعقدة داخل الشركة وذلك باستخدام سياسات حديثة لقياس بيئة الرقابة وتقييم مخاطر وسائل الاتصال وانتقال المعلومات ومتابعة أنشطة الرقابة والإفصاح عن مجموعة من هذه السياسات الخاصة بالشركات من خلال القوائم المالية التي يتعين إعدادها بالجودة والنزاهة والإفصاح، إضافة إلى الإيضاحات المرفقة بهذه القوائم والتي تكون بدرجة عالية من الشفافية تسهل على مجموعة المهتمين بدراسة وضع الشركة والحصول على فهم دقيق يمكنهم من اتخاذ قرارات الاستثمار.

ويأتي دور مراقبي الحسابات لإضفاء المزيد من الثقة والمصداقية على هذه القوائم والإيضاحات بعد بذلهم للعناية المهنية اللازمة وبموجب معايير التدقيق الدولية.

لذا فإن البحث يتناول المواضيع التالية:-

- مقدمة
- منهجية البحث
- التدقيق الداخلي ودوره في دعم حوكمة الشركات
- التدقيق الخارجي ودوره في دعم حوكمة الشركات
- تحديد المشكلات لنشوء حوكمة الشركات
- حوكمة الشركات وأهميتها للشركات المساهمة
- أهداف نظام حوكمة الشركات ودوره في زيادة فاعلية مهنة التدقيق
- النتائج والمقترحات

## مشكلة البحث

تتحدد مشكلة البحث الأساسية من كون حوكمة الشركات حديثة العهد في بعض الدول ومنها العراق، وبالتالي ضرورة معرفة ما هيئتها والأركان الأساسية التي تعزز قوتها والمتمثلة في الثقة بالتقارير المالية وعلاقتها بكل من وظيفة التدقيق الداخلي ومهنة التدقيق الخارجي لتكون داعمة لها.

## أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من كونه يتناول مفهوم وطبيعة حوكمة الشركات وضرورة أن تتولى هيئة سوق المال العراقية والهيئات التنظيمية لإصدار قوانين وتعليمات بشأنها. وكذلك إعطاء تصورات وحلول للكيفية التي يجري فيها إعداد التقارير والقوائم المالية بدرجة عالية من الجودة والشفافية والكشف عن العلاقة بين الحوكمة ووظيفة التدقيق الداخلي التي تتعرض للإهمال بسبب الفهم الخاطئ لإدارات بعض الشركات لمفهوم التكلفة والعائد بشأنها أو قيمتها المضافة، والدور المرتقب لمهنة التدقيق الخارجي من خلال بذل العناية المهنية الكافية خلال أداء المهمة.

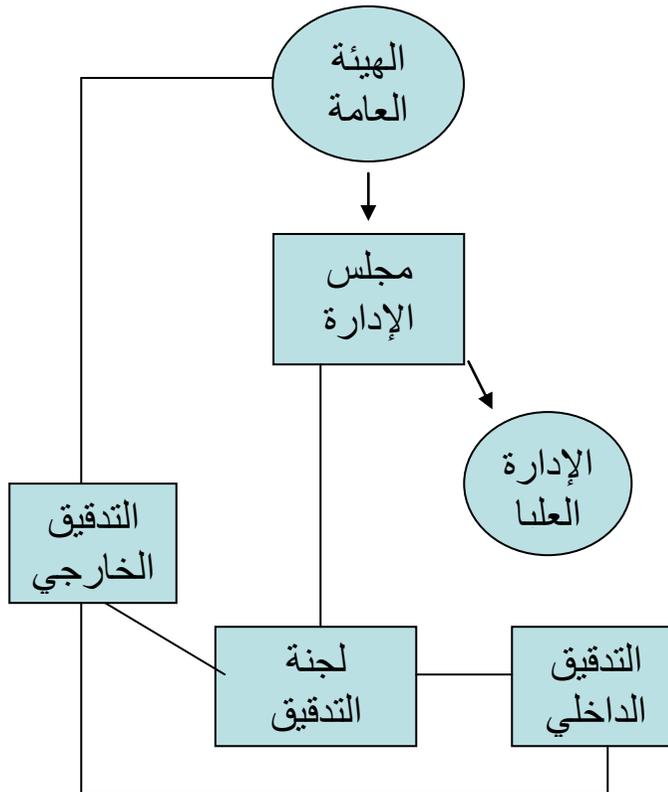
## أهداف البحث

يهدف البحث إلى:-

- (١) تأثير تطوير واستقلالية وظيفة التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات
- (٢) محاولة لإعطاء تصورات لتعزيز دور وفعالية التدقيق الخارجي من خلال بذل العناية المهنية والتنسيق مع لجنة التدقيق بهدف تفعيل الحوكمة .

## فرضية البحث

هناك علاقة قوية وتأثير متبادل بين كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في دعم حوكمة الشركات وكما في الشكل أدناه:



الشكل من إعداد الباحث

## التدقيق الداخلي ودوره في دعم فاعلية حوكمة الشركات

### التطور في مفهوم ومهام التدقيق الداخلي

عرفت لجنة العمل التابعة لمعهد المدققين الداخليين الأمريكية (IIA) التدقيق الداخلي بأنه " نشاط مستقل و تأكيد موضوعي ذو طبيعة استشارية يهدف الى اضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها ويساعد التدقيق الداخلي الشركة على تحقيق أهدافها من خلال انتهاج مدخل موضوعي ومنضبط ( Disciplined ) لتقويم وتحسين فعالية إدارة المخاطر وفعالية الرقابة وفعالية ادارة حوكمة الشركات ( IIA 1997 p. 1 ).

ومن هذا التعريف يتبين إن المفهوم الجديد للتدقيق الداخلي يتضمن أنواع من الخدمات وهي:-

- ١- الخدمات التقليدية : وهي فحص وتقييم الأنشطة بهدف مساعدة أفراد المنظمة على تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية
- ٢- توفير رقابة وتحسين فعالية إدارة المخاطر
- ٣- تقديم الخدمات الاستشارية لزيادة قيمة المنظمة وفعالية عمليات التحكم .

وقد حدد المعهد الميثاق الأخلاقي الى مكونين هما: ( IAA Code of Ethics 2000 )

- ١) المبادئ المرتبطة بالمهنة وتطبيق معايير التدقيق الداخلي
- ٢) قواعد السلوك والتي تصف معيار السلوك المتوقع للمدققين الداخليين في تفسير المبادئ في التطبيق العملي حيث تضمن كل مبدأ مجموعة من القواعد السلوكية وكما يلي :-

- المبدأ الأول: النزاهة، ويتضمن القواعد السلوكية والتي يجب على المدققين الداخليين الالتزام بها وهي :-

- ١- أن يتم أداء الأعمال بأمانة وحذر ومسؤولية
  - ٢- المحافظة على القانون واكتشاف أية أفعال بواسطة القانون أو الوظيفة
  - ٣- عدم الاشتراك في أي أنشطة غير قانونية أو غير معروفة تكون معيبة (Discreditable) لمهنة التدقيق الداخلي أو للمنظمة التي يعملون بها
  - ٤- أن يحترموا ويساهموا في تحقيق الأهداف الشرعية والأخلاقية للمنظمة التي يعملون بها
- المبدأ الثاني: الموضوعية، وتتضمن القواعد السلوكية والتي يتعين على المدققين الالتزام بها وهي :-

- ١) عدم المشاركة في أية أنشطة أو علاقات ربما تضعف أو من المفترض أن تضعف التقييم غير المتحيز
- ٢) عدم القبول بأي شي ربما يضعف أو من المفترض أن يضعف حكمهم المهني
- ٣) الإفصاح عن كل الحقائق المادية التي عرفوها أثناء قيامهم بواجباتهم والتي إن لم يفصحوا عنها ربما تؤدي إلى تشويه تقاريرهم عن الأنشطة التي يراجعونها

- المبدأ الثالث: السرية وتتضمن القواعد السلوكية والتي توجب المدققين مراعاتها وهي:

- ١- أن يكونوا عقلاء بشأن استخدام وحماية المعلومات المكتسبة أثناء القيام بواجباتهم
- ٢- أن لا يستخدموا المعلومات لأي مكسب شخصي أو بأي أسلوب لا يتفق مع القانون أو يضر بالأهداف الشرعية والأخلاقية للمنظمة التي يعملون بها.

- المبدأ الرابع: الكفاءة المهنية: وتتضمن القواعد السلوكية التي يتعين الالتزام بها وهي:

- ١) أن يتم تأدية الخدمات بالمعرفة والمهارة الضرورية والخبرة
- ٢) أن يتم تأدية خدمات التدقيق طبقاً لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي
- ٣) أن يحسنوا وباستمرار كفاءتهم وفعالية وجود خدماتهم

## إطار معايير التدقيق الداخلي

يتكون الإطار العام للمعايير المهنية التي وضعها معهد المدققين الداخليين في أمريكا عام ١٩٩٣ من مجموعتين من خدمات التدقيق الداخلي وهي: (IIA 2003)

### أولاً: المجموعة الأولى:

#### معايير السمات (Attribute)

وهي التي تتناول خصائص المنظمات والأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي فبشأن الاستقلالية والموضوعية فقد تضمن المعيار ما يلي:-

" إن تعرضت الاستقلالية أو الموضوعية للتهديد شكلاً أو موضوعاً فإنه ينبغي الإبلاغ عن ذلك للجهات المعنية " ويتوقف مدى الإبلاغ على طبيعة العوامل التي تهدد الاستقلالية أو الموضوعية ومن هذه العوامل:-

#### أ- بالنسبة لخدمة التأكيد

(١) ينبغي أن يتمتع المدققون الداخليون عن تقييم عمليات محددة كانوا مسنولين عن ادائها في السابق كي لا تتأثر الموضوعية على نحو سلبي إن أدى المدقق خدمات عن نشاط كان مسنولاً عنه سابقاً

(٢) ينبغي أن يكون هناك طرف مسنول عن الوظائف التي يؤديها رئيس المدققين الداخليين وهذا الطرف يتمثل في لجنة التدقيق

#### ب- بالنسبة لخدمة الاستشارة

١- يمكن أن يقدم المدققون الداخليون خدمات استشارية عن عمليات لم يكونوا مسنولين عن ادائها سابقاً

٢- إذا كان من المحتمل أن يقع ما يهدد استقلالية أو موضوعية المدققين الداخليين عند أدائهم لخدمات استشارية فإنه ينبغي الإفصاح عن ذلك للعميل قبل قبول تقديم الاستشارة أما ما يخص العناية المهنية اللازمة فإنه:

#### أ- بالنسبة لخدمة التأكيد

(١) على المدقق الداخلي أن يلتزم بالعناية المهنية الواجبة وإن يأخذ في الاعتبار ما يلي:-

\* مدى العمل المطلوب لأداء أهداف التدقيق

\* مدى كفاية وفعالية إدارة المخاطر وعمليات التحكم والرقابة

\* احتمال حدوث أخطاء جوهرية أو حالات عدم الالتزام

\* تكلفة العمل المؤدى قياساً إلى منفعته

(٢) على المدقق الداخلي أن ينتبه للمخاطر الجوهرية التي قد تؤثر على الأهداف والعمليات أو الموارد

#### ب- بالنسبة لخدمة الاستشارة

على المدقق أن يبذل العناية المهنية الواجبة أثناء قيامه بعمله الاستشاري وإن يأخذ في اعتباره

ما يلي :-

\* حاجات وتوقعات العميل بما في ذلك توصيل النتائج إليه

\* التعقد النسبي ومدى العمل المطلوب لتحقيق أهداف العمل

\* تكلفة العمل الاستشاري قياساً إلى المنافع المختلفة منه

## ثانيا : المجموعة الثانية

### معايير الأداء Performance

وهي التي تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي والمعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة.

#### أ- بشأن التخطيط:

على رئيس المدققين أن يضع الخطط الخاصة بالمخاطر لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي بما يتماشى مع الأهداف التنظيمية مع مراعاة ما يلي :

(١) بالنسبة لخدمة التأكيد: ينبغي أن تستند خطة نشاط التدقيق الداخلي على تقييم المخاطر التي تتم مرة كل سنة على الأقل

(٢) بالنسبة لخدمة الاستشارة: على رئيس المدققين أن ينظر في أمر قبول الاستشارات بناء على استهداف تحسين إدارة المخاطر وتحسين عمليات المنظمة وينبغي أن تشمل الخطة على الأعمال الاستشارية المزمع القيام بها.

يتبين مما سبق إن مهمة التدقيق الداخلي أضحت تضطلع بمسؤولية واسعة تجاه المنظمة ذاتها وتجاه أصحاب المصالح بها، وبالتالي فإنها تسهم إسهاما كبيرا في دعم حوكمة الشركات وكما يلي :-

### فاعلية التدقيق الداخلي ودوره في دعم حوكمة الشركات :

لقد وضع على عاتق المدققين الداخليين الكثير من الخدمات لمواجهة التطور الكبير في مفهوم الحوكمة وذلك بما يتوافق ومتطلبات الرقابة الشاملة المستمرة على كافة الأنشطة المطبقة والمنفذة داخل الشركات وذلك باستخدام سياسات حديثة لقياس بيئة الرقابة وتقييم مخاطر وسائل الاتصال وانتقال المعلومات ومتابعة أنشطة الرقابة والإفصاح عن مجموعة من هذه السياسات والخاصة بالشركات من خلال القوائم المالية ( Mutchler 2003 p. 20 ) والإيضاحات المرفقة بها وبدرجة من الشفافية تسهل على مجموعة المهتمين بدراسة وضع الشركة للحصول على فهم دقيق يمكنهم من اتخاذ قرارات الاستثمار.

لقد حدد معهد المدققين الداخليين أربعة أركان أو ركائز أساسية لحوكمة الشركات هي :-

#### ١- التدقيق الداخلي ٢- الإدارة التنفيذية ٣- لجنة التدقيق ٤- التدقيق الخارجي

وعندما تعمل هذه الأركان أو الركائز مع بعضها بشكل جيد وباستقلالية فإن الحوكمة ستكون فعالة . إن المدققين الداخليين في القرن الحادي والعشرين ينبغي أن يكونوا على استعداد لتدقيق أي شيء تقريبا بما في ذلك العمليات ونظم الرقابة والأداء ونظم المعلومات والإذعان والبيانات المالية والغش والتدليس والتقارير البنائية والأداء والجودة ، وينبغي أن يمتلك المدققون المهارات والمسؤوليات

التالية:- ( Ratlif & Reading ٢٠٠٢ )

- \* مهارات التفكير الانتقادي والتحليلي
- \* القدرة على فهم أي عملية تدقيق سواء اتصلت بالأشخاص أو بالمنظمة أو بالنظام
- \* المفاهيم والمبادئ والأساليب الجديدة للرقابة الداخلية
- \* الدراية والفهم التام بالمخاطر والفرص المتصلة بكل من العميل والمدققين
- \* تطوير أهداف عامة وخاصة فيما يتصل بأي مهمة تدقيق يضطلعون بها
- \* اختيار وتجميع ( استخدام منظومة متكاملة من إجراءات التدقيق ) وتقييم وتوثيق أدلة التدقيق بما في ذلك استخدام الأساليب الإحصائية وغير الإحصائية
- \* رفع التقارير عن نتائج التدقيق في عدة صور ولغات مختلفة من متلقي تلك التقارير
- \* متابعة عملية التدقيق
- \* الأخلاقيات المهنية

\* تكنولوجيا التدقيق التي يتم تطبيقها عبر عدد متنوع من أنواع تقارير التدقيق. كما و ينبغي أن يتفهم المدققون مفاهيم الاستقلال والموضوعية والتكلفة والأهمية النسبية وتأثير ذلك على المخاطر وأدلة التدقيق.

وفضلا عن ذلك فان السمات الشخصية الضرورية التي يجب توافرها في المدقق الداخلي الناجع بالإضافة إلى التأهيل العلمي والمهني التي تتمثل بالاتي:- (Moeller & Witt 1999)  
(النزاهة والعدالة والتواضع والتعاطف والفضول والحذر والطاقة الكافية والشجاعة والاهتمام الكامل بمصالح المنظمة والاستعداد المهني واتساق الشخصية مع الوظيفة والاتجاه الانتقادي والمثابرة والثقة بالنفس والقدرة على الحكم الصائب على الأمور) .

إما معايير الأداء فقد تضمنت ما يلي:- ( IIA 2003 )

١- انه يجب على رئيس المدققين أن يرفع تقاريره على نحو دوري إلى مجلس الإدارة والى الإدارة العليا عن أهداف أنشطة التدقيق الداخلي وعن السلطات والمسؤوليات المتصلة بخطة العمل وينبغي أن يشمل التقرير القضايا التالية :-

(أ) المخاطر الجوهرية والرقابة والحوكمة

(ب) المواضيع الأخرى التي يطلبها مجلس الإدارة والإدارة العليا

٢- إن نشاط التدقيق الداخلي يتولى تقييم والإسهام في تحسين إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة وذلك كما يلي :-

أولاً: بالنسبة لإدارة المخاطر

ينبغي أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المنظمة عن طريق تحديد وتقييم التعرض الجوهرى للمخاطر كما ينبغي أن يسهم ذلك النشاط في تحسين إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة مع مراعاة الآتي:-

(أ) بالنسبة لخدمة التأكيد

١- ينبغي أن يتولى نشاط التدقيق الداخلي متابعة وتقييم فعالية نظام إدارة المخاطر بالمنظمة

٢- ينبغي أن يعمل نظام التدقيق الداخلي على تقييم التعرض للمخاطر المتصلة بعمليات المنظمة وبأنظمة المعلومات بها.

(ب) بالنسبة للخدمة الاستشارية

١- عند القيام بالأعمال الاستشارية فانه يتعين على المدققين الداخليين مناقشة المخاطر المتصلة بأهداف الأعمال الاستشارية

٢- على المدققين الداخليين أن يستخدموا المعرفة التي اكتسبوها من الأعمال الاستشارية في تحديد وتقييم التعرض للمخاطر الجوهرية بالمنظمة وان لاحظ رئيس المدققين أن الإدارة العليا تقبل مستوى من المخاطر لا يعد مقبولاً من قبل المنظمة فانه ينبغي عليه مناقشة ذلك مع الإدارة العليا وإذا لم يتم فعلية أن يرفع تقريره بذلك إلى مجلس الإدارة ليتولى الحل .

## ثانياً: بالنسبة لتأكيد الرقابة

يتعين أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المنظمة فيما يتصل بإرساء آليات فعالة للرقابة عن طرق تقييم فعالية وكفاءة تلك الآليات وكذلك عن طريق تعزيز التحسين المستمر بالمنظمة مع مراعاة الآتي:-

### (أ) بالنسبة لخدمة التأكيد

١- بناء على نتائج تقييم المخاطر ينبغي أن يعمل نشاط التدقيق الداخلي على تقييم كفاية وفعالية أدوات الرقابة التي تضم الحوكمة بالمنظمة وأنظمة معلوماتها وينبغي أن يشمل ذلك على :-

\* موثوقية ونزاهة المعلومات المالية والتشغيلية

\* كفاءة وفعالية العمليات

\* حماية الأصول

\* الالتزام بالقوانين والتشريعات والعقود الموقعة

٢- على المدققين الداخليين التحقق من وضع البرامج بما يتماشى مع أهداف المنظمة

٣- على المدققين الداخليين القيام بمراجعة العمليات والبرامج للتحقق من مدى توافق النتائج مع الأهداف الموضوعية

٤- ينبغي توافر معايير كافية لتقييم أدوات الرقابة وينبغي على المدققين الداخليين التحقق من وضع الإدارة لمعايير كافية للتحقق من إنجاز الأهداف الموضوعية وإذا كانت تلك المعايير كافية فإنه ينبغي أن يستخدم المدققون الداخليون تلك المعايير في عملية التقييم أما إذا لم تكن المعايير كافية فإنه ينبغي أن يعمل المدققون الداخليون مع الإدارة لتطوير معايير التقييم الملانمة.

### (ب) بالنسبة لخدمات الاستشارة

١) يتعين على المدققين الداخليين عند أدائهم الاستشاري التحقق من إن أدوات الرقابة تتماشى مع الأهداف التي يزعمون تحقيقها كما ينبغي أن يكون المدققون الداخليون قادرين على التعرف

على وجود أي نواحي ضعف جوهرية في أدوات الرقابة

٢) ينبغي أن يدمج المدققون الداخليون المعرفة التي يكتسبونها من خلال عملهم الاستشاري في عملية تحديد وتقييم تعرض المنظمة على نحو جوهري للمخاطر

### ثالثاً: بالنسبة للحوكمة

ينبغي أن يساهم نشاط التدقيق الداخلي في عمليات حوكمة الشركات بواسطة تقييم وتحسين عمليات الحوكمة من خلال الآتي :-

١- التحقق من وضع القيم والأهداف وتوصيلها

٢- مراقبة عمليات إنجاز الأهداف

٣- التحقق من المساءلة

٤- التحقق من الحفاظ على القيم بالمنظمة

### (أ) بالنسبة لخدمة التأكيد

يجب على المدققين الداخليين فحص العمليات والبرامج للتحقق من اتساقها مع القيم التنظيمية

### (ب) بالنسبة لخدمة الاستشارة

أهداف المهمة الاستشارية يجب أن تتوافق مع القيم والأهداف العامة للمنظمة، أي انه عندما يقوم المدققون الداخليون بالتخطيط للمهمة المزعم أدائها فإنه يتعين عليهم مراعاة ما يلي :-

١- أهداف النشاط الذي يتم فحصه ووسائل الرقابة على الأداء

٢- المخاطر الهامة للنشاط "الأهداف والموارد والعمليات والأساليب" التي يتم من خلالها الحفاظ على المخاطر عند المستوى المقبول

٣- كفاية وفعالية إدارة مخاطر الأنشطة وأنظمة الرقابة، مقارنة بإطار أو نموذج الرقابة

٤- الفرص المتاحة لعمل التحسينات الهامة على إدارة مخاطر الأنشطة ونظام الرقابة

أما بالنسبة للمهمة الاستشارية، فإنه يجب على المدققين الداخليين توفير وتوثيق أسس للتفاهم مع العملاء الذين يقدمون لهم استشاراتهم بشأن الأهداف والنطاق خاصة المسؤوليات وتوقعات العميل الأخرى. أما بشأن المهمة:

فإنه ينبغي أن تتناول أهداف المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة المصاحبة للأنشطة محل الفحص كما يلي :-

#### أ- بالنسبة لخدمة التأكيد

(١) عندما يتولى المدقق الداخلي التخطيط للعمل المزمع القيام به فإنه يتعين عليه تحديد وتقييم المخاطر

المتصلة بالنشاط محل الفحص وينبغي أن تعكس أهداف العمل نتائج تقييم تلك المخاطر

(٢) على المدقق الداخلي أن يأخذ بعين الاعتبار احتمال الأخطاء الهامة والمخالفات وعدم الأذعان

والتعارضات الأخرى عند تطوير أهداف المهمة

#### ب- بالنسبة لخدمة الاستشارة

يجب أن تتناول أهداف المهمة الاستشارية المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة نطاق الاتفاق مع العميل الذي تؤدي له.

أما فيما يتعلق بشأن نشر نتائج المهمة الاستشارية فإنه يمكن تحديد القضايا المتصلة بإدارة المخاطر والرقابة والحوكمة أثناء المهمة الاستشارية وإذا كانت تلك القضايا تمثل أهمية بالغة بالنسبة للمنظمة فإنه ينبغي توصيلها إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة .

وفي ضوء ما ورد أعلاه يرى الباحث أن التطور الذي حصل على معايير التدقيق الداخلي ساهم في دعم فاعلية حوكمة الشركات لان المدققين في القرن الحادي والعشرين ينبغي أن يكونوا على استعداد لتدقيق العمليات الجارية ونظم الرقابة المحاسبية والإدارية والأداء الاستراتيجي والتشغيلي، والمعلومات العامة والخاصة ونظم المعلومات المحاسبية والإدارية إلى جانب الإذعان للقوانين والتعليمات مما يتطلب أن يتوفر للمدقق الداخلي مهارات التفكير الانتقادي والتحليلي والدراية الكافية

### فاعلية التدقيق الخارجي في دعم حوكمة الشركات

في سبعينات القرن العشرين عندما اندمجت الشركات داخليا ومع شركات في بلدان أخرى أو طورت عملياتها في الخارج، وفي ذلك احتاجت شركات التدقيق الكبيرة أيضا لان تنمو بشكل دولي من اجل المحافظة على حصتها السوقية. فان تكتل شركات التدقيق لم يقتصر على الشركات الدولية ولكن داخل الولايات المتحدة أيضاً فقد حدث الكثير من التكتلات و طورت شركات التدقيق الرئيسية نظم الحوافز والتي ركزت على النمو في قاعدة عملائها و حصولها على أعمال جديدة من خلال نموها السريع والكبير وقدرتها على المحافظة على خدمات ذات جودة عالية. حيث أصبحت الشركات الثمانية بعد الاندماج إلى خمسة ثم خرجت شركة (Arthur Andersen) لتصبح بعد ذلك أربعة شركات عام ٢٠٠٤ كما في الجدول أدناه: (Arens 2006 p 26).

اسم الشركة	إيرادها بملايين الدولارات	عدد الشركاء	عدد المهنيين فيها	عدد المكاتب
Deloitte & Touche	٦٥١١	٢٦١٣	٢٠٤٨٧	٩١
Ernst & young	٥٢٦٠	٢٠٠٠	١٤٤٠٠	٨٦
Price waterhouse Coopers	٤٨٥٠	٢٠٠٠	٢١٠٠٠	١٢٥
KPMG	٣٧٩٣	١٦٢٢	١١٥٢٩	٩٤

ومع انفتاح المنافسة على عملاء شركات التدقيق أصبحت الكلفة مكونا أساسيا في تحديد الراغبين والخاسرين، وعملت شركات التدقيق بتخفيض الكلفة على عملياتها التدقيقية من خلال تغيير طبيعة التوظيف في البداية وتقليص عدد الساعات المطلوبة لإجراء التدقيق من أجل أن تكون منافسة قدر الإمكان في الالتزام مع أعمال التدقيق الجيدة (Steven M. 1985)

وترى (Catherine) انه في أواخر الثمانينات من القرن الماضي حولت شركات التدقيق إلى سلطة وقادت إلى تخفيض نسبي في رواتب ونوعية موظفي التدقيق وبالتالي أصبحت الاختبارات اقل جوهرية للتفاصيل أو أكثر اعتمادا على التدقيق التحليلي للعينات. وهذه العوامل أدت بشكل عام إلى انخفاض جودة التدقيق والمشكلات المرتبطة بضعف جودة التدقيق. كما وعملت بعض شركات التدقيق وبشكل قوي للحصول على عدد كبير من العملاء عن طريق الترفيه عنهم في الأحداث الرياضية والنوادي المحلية والمطاعم، وبعد ذلك تحرك موظفو شركات التدقيق للعمل بشركات عملانهم، وكان أي تعارض ينشأ في هذه العلاقة "يحل ولو جزئيا على الأقل" بإظهار التزام الشركة بقواعد العمل المهني.

وقد تغيرت هذه العلاقة مع نمو الخدمات الاستشارية حول تقنية المعلومات في نهاية السبعينات ومطلع الثمانينات من القرن الماضي إضافة إلى رفع معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي منتصف السبعينات الحظر على الاستشارات، ونتيجة لذلك أصبح توليد الإيرادات أكثر أهمية لتعويض الشركاء في شركات التدقيق وبعد ذلك تغيرت هيكلية أرباح شركات التدقيق بشكل قوي سنة ١٩٩٩ حيث شكلت إيرادات الاستشارات المحاسبية أكثر من ٥٠% من إيرادات الشركات الخمس الكبرى آنذاك. ونتيجة لذلك أصبحت وظيفة التدقيق بنظر بعض شركات التدقيق بمثابة السلعة التي تجذب المشتري (Loss Leader) بحيث تستخدمها إلى جانب ارتباطات الاستشارات المربحة، ومع زيادة تنافس شركات التدقيق بقوة على أسعار ارتباطات التدقيق توجب عليها نظرا لاعتبارات التكلفة" تقليل عدد الإجراءات التي يتم القيام بها في كل ارتباط، وهو ما أدى إلى زيادة اختبارات التدقيق الداخلي واستخدام النماذج الإحصائية وتقليل الاختبارات الأساسية التي تستهلك الوقت وتزيد من احتمال اكتشاف الغش، إضافة إلى إن المدققين المتدربين كانوا يمنحون بصورة متكررة أدوارا استشارية حرجة يقوم بها كبار المدققين عادة، والذين كانوا ينشغلون في الأنشطة التسويقية للعملاء المتوقعين وهو ما قلل فعالية توجيه عملية تدريب المدققين الجدد.

وما تلا ذلك من سلسلة تلاعب وفضائح في القوائم المالية لعدد من الشركات العالمية العملاقة والتي تتم عن طريق التواطؤ ما بين كبرى شركات المحاسبة والتدقيق العالمية العملاقة (Catherine 2007 p. 4-11).

وقد حدث تغيران أساسيان في مهنة التدقيق في إطار هذه الفضائح المحاسبية هما:

(١) خروج شركة (Arthur Andersen) التي كانت من بين شركات التدقيق الخمس الكبرى من النشاط نتيجة تورطها في قضية (Enron) وسدادها لملايين من الدولارات لتسوية قضايا وغرامات بلغت مجموعها ٦٥٤ مليون دولار. بسبب إدانتها بتضليل العدالة ومنعت من العمل والتقرير عن عمليات التدقيق بعد الشهر الثامن عام ٢٠٠٢ .

(٢) توقيع الرئيس الأمريكي (جورج بوش) في تموز ٢٠٠٢ قانون (Sarbanes Oxley) الذي يفرض عدد من قواعد الحوكمة على الشركات التي يتداول الجمهور أوراقها المالية .

قد يثار التساؤل الآتي: ما الذي يمكن لمهنة التدقيق أن تفعله لتعزيز استقلال مراقبي الحسابات؟ هناك الكثير من العوامل التي تعمل ضد استقلال المدقق التي يجب تحديدها ودراستها، وبعض قضايا الاستقلالية ترتبط بقضايا جودة التدقيق كذلك، وبعض الجوانب الإشكالية في بيئة التدقيق اليوم والتي تشمل:-

أ- أحيانا يقوم مدققي الحسابات بالتدقيق على بيانات وقوائم مالية أعدت من قبل مدققين سابقين أصبحوا مدراء أو أعضاء في مجالس الشركات العميلة .

ب- الخشية من خسارة إيرادات خدمات يقدمها المدققون للشركات العميلة بسبب خلافات مع إدارات تلك الشركات فيما يتعلق بالقوائم المالية المعدة .

ج- قلة الخبرة في التدقيق أو التدريب و/أو الإشراف بسبب اعتبارات التكلفة.

إن المدققين يجدون أنفسهم يعملون جنبا إلى جنب مع مدراء الشركات التي يدقونها، ولا يوجد لديهم مبرر للإخفاق في أن يكونوا مستقلين. أما تحديد المعالجات المحاسبية الغامضة التي يمكن أن تستخدمها الإدارة لإدارة الأداء أو إخفاء الفشل، والتي يبدو إن المدراء تحت ضغط لقبولها ما لم تنتهك بوضوح المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها، وقد يشجع المدقق على إن يساير رغبات الإدارة خوفا من خسارة العملاء وبالتالي يسبب ذلك عدم استخدام المدققين للحكم المهني الجيد.

ولتحسين استقلالية المدقق يقترح (Beasley) الآتي:

أن يتم العمل بتغيير مراقبي الحسابات (التناوب Rotation) الإلزامي لمكاتب التدقيق ولشركات التدقيق لأن التناوب كل ٣-٥ سنوات يقلل من احتمالية أن يدقق المدقق شركة عميلة ممن كانوا زملاء ومدققين سابقين ويقلص كذلك من مخاوف المدققين من خسارة العميل، ومن المحتمل أيضا أن يؤدي إلى أن تصبح خدمات غير التدقيق (الخدمات الاستشارية وإعداد تقارير الضرائب...) أكثر استقلالا عن طريق التدقيق الاعتيادي. ولكن قد يلاحظ المدققون إن اقتراح التناوب سيؤدي غالبا إلى تزايد تكلفة التدقيق بسبب عدم المعرفة الكافية لمكتب التدقيق ( التدقيق في المرة الأولى)، وبالتالي يحتاج وقتا أطول ويرى إن تزايد تكلفة التدقيق قد يكون من زيادة طوعية في كمية وعمل التدقيق المنجز ونوعية المدققين المستخدمين للقيام بالعمل ( Beasley 2001 pp. 63-66).

ويرى الباحث إن أي زيادة في تكلفة التدقيق يمكن نقلها إلى حملة الأسهم، وبالتالي من المتوقع أن حملة الأسهم سوف يدفعوا بسرور عنها إذا علموا أنهم سيحصلون على رأس مال مستقل عن القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة.

هذا فضلا إن تناوب المدققين قد يكون له تأثير ايجابي على مشكلة تنافس مكاتب التدقيق للحصول على عملاء جدد، ومع إن هذا كان له اثر سلبي على جودة ورغبة خدمات التدقيق في السابق إلا أن الإيرادات والأرباح الكلية لمكاتب التدقيق قد تنامت .

كما إن اشتراط تناوب المدققين كل ٣-٥ سنوات سيجعل من مكاتب التدقيق غير قادرة على المجازفة بأجور خدمة التدقيق بشكل متدني بحيث لا تعود مربحة.

لا شك إن الإخفاقات التي قد تحدث لبعض مكاتب التدقيق في السنة الأولى ربما تحدث بسبب ضعف تدريب كادر التدقيق، لكن إن هذه التأثيرات المختلفة تجعل من المستحيل استنباط ما قد يحدث تحت التناوب الإلزامي، وهنا يثار التساؤل الآتي: "هل يمكن لمكتب التدقيق أن يخطط وإن يجري تدقيق عالي الجودة وقليل المخاطرة في أول سنة في أية مهمة تدقيق؟ وبالتالي كم سيكون حملة الأسهم مستعدون لدفعه مقابل تدقيق مستقل عالي الجودة ؟

إن هنالك عدة فوائد جانبية هامة والتي ينبغي إن تنشأ من التناوب الإلزامي، كما إن تدقيق (فحص النظر) هي تدقيق أوراق العمل لمكتب تدقيق آخر، إذ يمكن لشركة أو مكتب تدقيق أن يفحص بشكل دوري ممارسات وإجراءات التدقيق المستخدمة في تدقيق مكتب تدقيق آخر. إن العديد من المدققين يعترفون إن الخشية من تدقيق (فحص النظر) يجعل ذكر الخطأ أو التعديل خارج أوراق العمل للمدقق إلا إذا كان واضحا أنه سيتم تسجيلها بالدفاتر وبالتالي سيعرف يقينا إن شخصا ما من مكتب تدقيق آخر سوف يقوم بالتدقيق (وليس أوراق العمل) لنفس شركة العميل وهذا سيقبل ميل المدقق لإغفال شي سيكتشفه مدقق آخر. إن التناوب يمكن إن يحسن من الجودة الكلية للتدقيق وإن يعزز من جودة عملية إعداد التقارير المالية.

كما أن التناوب يخفف من خشية خسارة مهمة التدقيق نتيجة التعديلات المحاسبية التي يطلبها المدقق من إدارة الشركة لانجازها فضلا عن إن التناوب يكون كل بضعة سنوات وبالتالي سيكون هناك أكثر ميلا لعمل المدقق بشكل مستقل، وبالتالي إبداء راية المهني المحايد.

قد يرى البعض بعض القصور في المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها ومن المحتمل أن تكون هناك مشكلات في إعداد التقارير المالية بسبب الشفافية الكبيرة في المبادئ المحاسبية، في حين يرى الباحث إن القواعد المحاسبية تتطلب تطبيقا من قبل مدراء الشركات ومن ثم التدقيق من قبل مدققي الحسابات الذين يسعون للكشف عن معاملات معينة، لذا فإن المدراء ومدققي الحسابات الذين لم يعودوا لمصلحة حملة الأسهم يمكن دوما أن يتحايلوا على القواعد الفاصلة في المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها.

إذن يتطلب من مدققي الحسابات الفهم التام بالمخاطر والفرص والتهديدات المتعلقة بأنشطة الشركة والالتزام بأخلاقيات المهنة والاستفادة من التكنولوجيا في أداء عمله (Ratliff & Reding 2002 p. 5)

وبهذا الصدد فقد أشارت القاعدة رقم ٢٠٣ من قواعد الأخلاق المهنية إلى أن مدققي الحسابات يقع عليهم التزام أخلاقي بضرورة النظر إلى الإصدارات كمصدر أساسي لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عند إصدار أحكامهم بشأن عدالة القوائم المالية.

### أهمية نشوء نظام حوكمة الشركات

بعد صدور قانون (Sarbanes Oxley) عام ٢٠٠٢ سعت الكثير من الشركات إلى محاولة تحسين الصورة التي تكونت عن مجالس إدارات الشركات المساهمة بشكل عام، وكان لابد من البحث عن وسيلة لتغيير هذه الصورة واستعادة ثقة المستثمرين من خلال إبراز سياسات الشركات والاستراتيجيات المتبعة في عمليات اتخاذ القرارات ويزور مفهوم مختلف المعاني محدد الهدف إلا وهو مفهوم (حوكمة الشركات) فمفهوم حوكمة الشركات يقوم على أساس تنظيم العلاقات القائمة بين مجلس الإدارة في الشركات ومن مديري الفروع التنفيذيين، وبين لجان التدقيق المعنية في مجلس الإدارة أولا والمساهمين وأصحاب المصالح مع الشركة ومراقبي الحسابات ثانيا. (Duffy 2004 p.5)

بدأ من مجالس الإدارة المؤسسية وكيفية وصول أسماء المدراء المؤسسية للاقتراع، فإن رئيس هيئة المديرين (CEO) يؤثر بشكل كبير على العضوية في المجلس وعادة يكون هو رئيس المجلس أويكون الشخص الأكثر نفوذاً في ترشيح أعضاء المجلس والذي يتحكم بأجندة اجتماعات المجلس (Davis 1996 p.154-159)

إن تأثير الإدارة العليا على تكوين المجلس يبدو مخالفا للحوكمة الفعالة وهذا ما يثير التساؤل لماذا تكون الإدارة في مثل هذا الموقع المهم في مجلس الإدارة؟ ولماذا يرشح رئيس هيئة المديرين (CEO) الأفراد للخدمة مع المجلس الإشرافي؟

فضلا عن المشكلات في استقلالية المجلس الإشرافي فإنه في الحقيقة إن أعضاء المجلس يتم تعويضهم وباستمرار بخيارات أسهم والتي تحفز على عدم مواجهة النكسات في إدارة الشركة، فإذا تمكنت الإدارة من إيجاد طرق للتستر على أمر، فإنه يتم تأجيل هذه النكسات للمستقبل لربما يمكن لهذه الأمور أن تتحسن .

فان الخيارات التي تمارس حاليا والتي بطريقة أخرى يمكن أن تصبح عديمة القيمة او أن تتحقق والتسائل: ما هو نوع الحوافز الذي تخلفه الخيارات (Options) للمجلس الإشرافي في مجال الحوكمة؟ وكيف يمكن لخيارات الأسهم القابضة التي يمكن أن تصبح عديمة القيمة عند الكشف عن أنباء سيئة أن تجعل مجلس الشركة يدافع عن الشفافية والإفصاح الكامل في إعداد التقارير المالية؟ هذا هو واقع حوكمة الشركات في عالمنا اليوم وهو يقدم الفرصة للمشكلات في نظامنا الرقابي .

لقد شهدت السنوات الأخيرة اهتماما متزايدا من قبل الشركات في الدول المتقدمة بمهنة التدقيق الداخلي ونتيجة لما يلاحظه المستثمرون والدائنون عدم فعالية مدققي الحسابات أو لجان التدقيق حيال حالات الاحتيال والأخطاء المادية أو التلاعب والإغفال المادي وغيرها الذي حدثت في الآونة الأخيرة والفضائح المالية وانهيار العديد من الشركات الأمريكية مثل "شركة الطاقة Enron وشركة الاتصالات WorldCom وشركة Zerox ، كل ذلك أدى إلى أن يتم تحديد المسار الذي يجب أن يتم إتباعه لتحسين عملية الحوكمة بشكل عام والمحاسبة والتدقيق بشكل خاص .

### أهمية نظام حوكمة الشركات ودوره في زيادة فاعلية مهنة التدقيق

تتمثل أهداف إنشاء نظام حوكمة الشركات بالاتي :-

- ١- تفعيل دور مدقق الحسابات الخارجي من خلال حماية أصحاب المصالح والمحافظة عليها سواء كانوا مساهمين أو إدارة أو عاملين أو حكومة أو المجتمع المحيط .
- ٢- تعزيز استقلالية مدقق الحسابات الداخلي من خلال وجود هيكل تنظيمي واضح يحدد مناطق السلطة والمسؤولية معززا بمجموعة من الأنظمة ، كالنظام الإداري والنظام الرقابي
- ٣- تفعيل دور مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين من خلال توفير المعلومات الدقيقة والسريعة لأصحاب العلاقة ومن خلال سلامة قنوات الاتصال بين الأقسام والإدارات المختلفة
- ٤- تعزيز استقلالية مدققي الحسابات الداخليين والخارجيين من خلال تحسين الأداء المالي للشركة
- ٥- الدور الفعال للمدققين الداخليين والخارجيين سيؤدي إلى تحسين المحافظة على السمعة الاقتصادية للشركة من خلال التمسك بالقيم والأخلاق .

يرى (Duffy 2004) إن للحوكمة أهمية للمستثمرين تتمثل بالاتي :-

١) إن الاهتمام بالحوكمة ستساهم برفع قيمة الأسهم في الأسواق المالية، فهو يوصي مدققي الحسابات بتوعية عملائهم بأهمية الحوكمة إذا طبقت بالشكل الصحيح لأنها ستساهم في نجاح الشركة مستقبلا

٢) إن الشركات التي تفعل الحوكمة سوف تخلو من أي مشاكل محاسبية وبالتالي فإن خطط تلك الشركات في التحوط ستكون منصبة على مصالح أصحاب حقوق الملكية بشكل جوهري وفاعل وبالتالي ستكون الشركات بينة جديدة لاستقطاب المستثمرين

٣) نظرا لان الإفصاح عن ممارسات الحوكمة في الشركات لا يزال في أطواره الأولى فقد بدأ مدققوا الحسابات يستقوا معلوماتهم عن الشركات من خلال مديريها، وهنا من الضروري أن يتم اختيار المديرين الذين يتمتعون بسمعة عالية من النزاهة والأخلاق .

٤) ضرورة الإفصاح الشامل عن المعلومات المتعلقة بالحوكمة والمرتبطة بتسعير الخدمات واستراتيجيات الشركة فضلا عن الإفصاح عن مدى استقلالية أعضاء مجلس الإدارة .

أما ٢٠٠٤ ( Harvet Coustan و (Linda, M.) و (Max, W.) و (Joyce, A)

فأنهم يرون من خلال مقابلتهم لعدد من المحاسبين المتخصصين الآتي:-

١- إلزام إدارات الشركات على الإبلاغ لدى المدققين الخارجيين بدلا من الإبلاغ لدى المدققين الداخليين.

٢- ضرورة تشكيل لجان تدقيق في الشركات والتي ستساهم في إبعاد الضغوط التي تمارس على أجور التدقيق، بل ستركز الجهود على عملية التدقيق وتحسينها بشكل فاعل

٣- إن عملية إشراك الإدارة العليا في مراجعة التقارير المرحلية والسنوية سيجعل اهتمامها منصبا وبشكل كامل على آلية الإبلاغ المالي .

- ٤- إن عملية التوثيق لشتى المراحل ستكون مكلفة ولكنها مجدية لإضفاء المصداقية المرغوبة من العملية برمتها
- ٥- صعوبة تمكن الشركات الصغيرة والمدرجة في السوق المالي من تلبية متطلبات الرقابة الداخلية نظرا لتكلفتها العالية.
- ويرى: ٢٠٠٤ (Tina, D.) و (Fennema, M.G.) و (Phillip.) و (Hillison, W.) بان قانون Oxley قد اثر على الإبلاغ المالي وكالاتي:-
- (١) انه ألزم بان تكون آلية الإبلاغ ونجاعة القوائم المالية للإدارات العليا
  - (٢) انه حدث تغيرا جذريا على بيئة الشركات التي بدأت بتطبيق القانون وأهمها ظهور مجالس الإدارة ولجان التدقيق المستقلة.
  - (٣) توجه لجان التدقيق نحو تعيين أعضاء من أصحاب المهارات والخبرات المحاسبية والذين اثاروا العديد من التساؤلات حول طاقم الشركة المالي ومدققها الخارجي
  - (٤) انه من الضروري إنشاء قسم تدقيق داخلي بشكل ملح، لتتمكن الإدارة العليا من إصدار أطلاغات مالية بفاعلية اكبر
  - (٥) انه يتعين تخلي مدققي الحسابات الخارجيين عن القيام بعمليات الاستشارات وان يصبحوا أكثر تشككا ودائمي التغيير لخطط التدقيق بشكل يجعل عملهم غير متمكن من توقع خطواتهم .
  - (٦) انه يجب على المدققين الداخليين التركيز على المجالات المالية وان يقوموا بعملية تحليل المخاطر قبل موافقتهم على أية خطة تدقيق مزعم إنشائها
  - (٧) يتركز العبء الأكبر في التغيير على لجان التدقيق والذي يشمل مسؤولياتها بالبحث وتعيين الأعضاء المستقلين والمؤهلين وقضاء معظم وقتها بفحص جميع التفاصيل صغيرها وكبيرها ، ومقابلة وتداول الأمور بشكل منفرد مع كل من المدققين الداخليين والخارجيين ومسؤولي الإدارات العليا كل على حدة .

### اجابات الاستبيان وتحليلها

تم توزيع ٣٥ استمارة استبيان على عينة شملت نخبة من اساتذة كلية الادارة والاقتصاد بجامعة بغداد والجامعة المستنصرية فضلا عن بعض المهنيين من حملة شهادة محاسب قانوني عربي،، وقد تم استرجاع ٣٢ استمارة منها.

وقد تم تحليل الاجابات مستخدما المعادلات الرياضية لاستخراج درجة الحدة والوزن المنوي لوصف الاراء فيما يخص الاسئلة المطروحة للوصول الى النتائج التي تثبت صحة الفرضية او عدمه (Nie, et al 1975 p. 560 وكالاتي:-

$$M = \frac{(F1X5) + (F2X4) + (F3X3) + (F4X2) + (F5X1)}{N}$$

حيث M = درجة الحدة  
N = العينة  
F = التكرارات لكل فقرة  
X = قيمة الدرجات

(٢) معادلة الوزن المنوي

$$W = \frac{MX100}{MD}$$

حيث W = الوزن المنوي  
MD = الدرجة القصوى للمقياس

وقد بلغت اسئلة الاستبيان ثلاثة وعشرون سؤالاً واعطيت الاوزان كما يلي :-

موافق جدا	موافق	محايد	لا وافق	لا وافق جدا
٥	٤	٣	٢	١

### التدقيق الداخلي

- ١- اجاب ٩٤% من افراد العينة بانه من الضروري ان يكون المدققين الداخليين يحملون شهادات بكالوريوس او دبلوم عالي محاسبة وتدقيق كحد ادنى ولديهم الخبرة اللازمة
- ٢- (أ) افاد ٧٢% من افراد العينة بان قسم التدقيق الداخلي يجب ان يتولى فحص وتقييم شامل لانشطة الشركات بهدف مساعدة افراد الشركة على تنفيذ مسؤولياتهم، في حين يرى ٢٨% منهم بان هذه المسؤولية ليست من اختصاص قسم التدقيق الداخلي
- (ب) اجاب ٧٧% انه من الضروري ان يتولى قسم التدقيق الداخلي الرقابة على أنشطة الوحدة الاقتصادية، في حين يرى ٢٣% ان لتحسين فعالية ادارة المخاطر يتطلب اضافة عناصر متخصصة اخرى وبالتالي سيؤدي الى زيادة التكاليف
- (ج) اجاب ٨٦% بان العناصر المؤهلة تاهيلا عاليا في قسم التدقيق الداخلي يمكن الادارة من الاستفادة منهم في ابداء النصح والمشورة بدلا من اللجوء الى المدققين الخارجيين وخاصة في الشركات الكبيرة
- ٣- يرى ٩٢% من افراد العينة بضرورة ان يلتزم المدققين الداخليين بالمعايير الاخلاقية التي حددها معهد المدققين الداخليين وهي (النزاهة والموضوعية والسرية والكفاءة المهنية) مع ضرورة تمتعهم بالاستقلال قدر الامكان.
- ٤- يرى ٧٨% بان على المدقق الداخلي الانتباه للمخاطر الجوهرية التي قد تؤثر على الاهداف والعمليات والموارد في حين يرى ٢٢% بان قسم التدقيق الداخلي في الشركات الصغيرة والمتوسطة لا يستطيع المدققين الداخليين فيها تحديد تلك المخاطر
- ٥- (أ) اجاب ٨٥% من افراد العينة بان على رئيس المدققين الداخليين وضع الخطط الخاصة بالمخاطر لتحديد اولويات نشاط التدقيق الداخلي بما يتماشى مع الاهداف التنظيمية
- (ب) ايد ٧٩% من افراد العينة بضرورة ان يأخذ رئيس المدققين الداخليين بنظر الاعتبار تكلفة العمل الاستشاري قياسا بالمنافع المتوخاة منه اذا تم التكليف خارج الوحدة الاقتصادية من قبل مدققين خارجيين في حين يرى ٢١% من افراد العينة بان يتولى قسم التدقيق الداخلي تلك الاستشارة وبلااسترشاد مع مدقق خارجي .
- (ج) ايد ٩٤% من افراد العينة بضرورة ان يرفع رئيس قسم التدقيق الداخلي تقاريره الدورية الى مجلس الادارة والادارة العليا عن اهداف أنشطة التدقيق الداخلي وعن والمسؤوليات المتصلة بخطة العمل .
- ٦- يرى ٨٩% من افراد العينة بضرورة ان يتم تشكيل لجان تدقيق في الشركات المساهمة المتوسطة والكبيرة تضم اعضاء مستقلين ومؤهلين تكون مسؤولة عن الوظائف التي يؤديها رئيس قسم التدقيق الداخلي تكون مرتبطة باعلى سلطة في الهيكل التنظيمي للشركة في حين يرى ١١% ان هذه اللجان قد تزيد من الابعاء المالية على الشركات المتوسطة .

## التدقيق الخارجي

- ٧ -

- أ) يرى ٦٩% من أفراد العينة بان قيام المدققين الخارجيين بالتدقيق على بيانات وقوائم مالية اعدت سابقا من قبل زملاء لهم من المدققين الخارجيين كونهم مستشارين واصبحوا فيما بعد مدراء او اعضاء في مجالس الشركات العميلة سيحد من استقلالهم في حين ٣١% يخالفونهم الرأي.
- ب) ايد ٧٤% من افراد العينة بان خلافات المدققين الخارجيين مع ادارات الشركات العميلة حول اعداد القوائم المالية قد يؤدي الى خسارة ايراداتهم نتيجة الخدمات الاخرى التي يقدمونها للادارة وبالتالي سيؤثر هذا العامل على استقلالهم.
- ج) اجاب ٨٣% من افراد العينة بان المدققين الخارجيين الجدد واللذين لا يملكون الخبرة والتدريب الكافيين، وكذلك ضعف اشرافهم على العاملين بالمكاتب لديهم، سيؤدي الى الادعان لمطالب ادارات الشركات وبالتالي سيؤثر على الاستقلالية.
- ٨- افاد ٧٨% من افراد العينة بان قيام الجهات المعنية باصدار تعليمات واحكام تلزم الشركات بعدم الابقاء على نفس مدقق الحسابات لفترة تزيد على ثلاث سنوات وفق متطلب التناوب سيعزز استقلالية المدققين الخارجيين في حين يرى ٢٢% بان لا داعي لهذا الاسلوب كون المدقق يستخدم حكمه المهني المحايد

- ٩ -

- أ) اجاب ٦٥% من افراد العينة بان اسلوب التناوب الالزامي قد يزيد من تكلفة عملية التدقيق كون المدقق الجديد سيحتاج وقتا اطول عما يستغرقه المدقق السابق والذي اصبح على دراية كافية بنشاط الشركة وبالتالي ستضاف هذه التكلفة على اعباء حملة الاسهم اللذين بدورهم سيدفعون اكثر اذا فقدت الثقة بالمدقق السابق وايضا اذا علموا ان ذلك سيؤدي الى رفع قيمة واسهم الشركة في الاسواق المالية.
- ب) يرى ٧٤% من افراد العينة على ان اسلوب التناوب الالزامي سوف يحد من مشكلة التنافس بين مكاتب وشركات التدقيق.
- ج) ايد ٨٢% من افراد العينة بان اسلوب التناوب الالزامي سيلزم المدققين باعطاء عناية اكبر في عملية التدقيق وذلك تلافيا لاغفال اي شى سيكتشفه مدقق اخر وبالتالي سينعكس ذلك على جودة اعداد التقارير المالية قبل نشرها.
- ١٠- يرى ٨٤% من افراد العينة ان على المدققين الخارجيين ضرورة الفهم التام بالمخاطر والفرص والتحديات المتعلقة بانشطة الشركة والالتزام باخلاقيات المهنة حيث ان ذلك سوف يعزز من مكانته في المجتمع من جهة وكذلك الحد من ظاهرة الفساد الاداري والمالي في الشركات
- ١١- ايد ٨١% من افراد العينة ضرورة تنظيم العلاقات القائمة بين مجلس الادارة في الشركات الكبيرة ومدراء فروع الشركات وبين لجان التدقيق وكذلك تنظيم العلاقة بين مجلس الادارة وبين المساهمين، وأصحاب المصالح، والمدققين الخارجيين حيث سيؤدي ذلك الى تفعيل حوكمة الشركات في حين يرى ١٩% ان ذلك قد لا يجدي نفعا خاصة اذا سيطر بعض المدراء وممن يمكن نسبة عالية من اسهم الشركة على قرارات مجلس الادارة

## جدول بدرجة الحدة والوزن المنوي لاستبانة البحث

ت	الأسئلة	درجة الحدة	الوزن المنوي
	<b>التدقيق الداخلي</b>		
١	ان يضم قسم التدقيق الداخلي عناصر مؤهلة ومتخصصة بالمحاسبة والتدقيق	٤٧	%٩٤
٢	ان يتولى قسم التدقيق الداخلي المهام التالية :-		
	(أ) فحص وتقييم شامل للأنشطة بهدف مساعدة أفراد المنظمة على تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية	٣٦	%٧٢
	(ب) توفير رقابة وتحسين فاعلية ادارة المخاطر	٣٨	%٧٧
	(ج) تقديم الخدمات الاستشارية لزيادة قيمة المنظمة وفعالية عمليات التحكم	٤٣	%٨٦
٣	ان يلتزم موظفي التدقيق الداخلي بالمعايير الاخلاقية التي حددها معهد المدققين الداخليين (النزاهة والموضوعية والسرية والكفاءة المهنية)	٤٦	%٩٢
٤	على المدقق الداخلي ان ينتبه للمخاطر الجوهرية التي قد تؤثر على الاهداف والعمليات والموارد	٣٩	%٧٨
٥	على رئيس المدققين الداخليين ان يتخذ ما يلي:-		
	(أ) وضع الخطط الخاصة بالمخاطر لتحديد اولويات نشاط التدقيق الداخلي بما يتماشى مع الاهداف التنظيمية	٤٧	%٨٥
	(ب) ان يأخذ بنظر الاعتبار تكلفة العمل الاستشاري قياسا بالمنافع المتوخاة	٣٩	%٧٩
	(ج) ان يرفع تقاريره على نحو دوري الى مجلس الادارة والادارة العليا عن اهداف أنشطة التدقيق وعن السلطات والمسؤوليات المتصلة بخطة العمل	٤٧	%٩٤
٦	ضرورة تشكيل لجان تدقيق في الشركات من اعضاء مستقلين ومؤهلين وتكون مسؤولة عن الوظائف التي يؤديها رئيس المدققين الداخليين ومرتبطة باعلى سلطة في الشركات	٤٤	%٨٩
	<b>التدقيق الخارجي</b>		
٧	هنالك عوامل تعمل ضد استقلالية المدقق منها :-		
	(أ) احيانا يقوم المدققون بالتدقيق على بيانات وقوائم مالية اعدت من قبل مدققين سابقين اصبحوا فيما بعد مدراء او اعضاء في مجالس الشركات العميلة	٣٤	%٦٩
	(ب) الخشية من خسارة ايرادات خدمات يقدمها المدققون للشركات العميلة بسبب خلافات مع ادارات تلك الشركات فيما يتعلق بالقوائم المالية المعدة	٣٧	%٧٤
	(ج) قلة الخبرة في التدقيق او التدريب او الاشراف بسبب اعتبارات التكلفة	٤١	%٨٣
٨	ان تحسين استقلالية المدقق يتطلب العمل باسلوب (التناوب) الالزامي لمكاتب التدقيق	٣٩	%٧٨

٩	ان العمل بأسلوب التناوب الإلزامي سوف يؤدي الى:-		
	أ) بالرغم من انه يؤدي الى زيادة التكلفة الا ان حملة الاسهم سوف يدفعوا بسرور اذا علموا بانهم سيحصلون على راسمال مستقل عن القوائم المالية المعدة	٣٢ر٥	%٦٥
	ب) له اثر ايجابي على مشكلة تنافس مكاتب التدقيق للحصول على عملاء جدد	٣٧	%٧٤
	ج) سيقفل ميل المدقق لاغفال شى سيكتشفه مدقق اخر وبالتالي يحسن من الجودة الكلية للتدقيق ويعزز جودة اعداد التقارير المالية	٤١	%٨٢
١٠	يتطلب من مدققي الحسابات الفهم التام بالمخاطر والفرص والتهديدات المتعلقة بانشطة الشركة والالتزام باخلاقيات المهنة	٤٢	%٨٤
١١	ان تنظيم العلاقات القائمة بين مجلس الادارة في الشركات ومديري الفروع التنفيذيين وبين لجان التدقيق اولاً، والمساهمين واصحاب المصالح والمدققين الخارجيين ثانياً، سيؤدي الى تفعيل الحوكمة	٤٠ر٥	%٨١

## الاستنتاجات

من خلال العرض السابق وتحليل الاستبيان وتقييم فرضية البحث فقد توصل الباحث إلى للاستنتاجات التالية :-

- ١- يعتبر نشاط التدقيق الداخلي من الأنشطة الداعمة لحوكمة الشركات وأصبح الطلب كبيراً على خدمات المدققين الداخليين المؤهلين وذوي الخبرة العالية كونهم يمثلوا قيمة إضافية للشركة فضلاً عن دعم عملية الرقابة المستمرة الخاصة بالعمليات التشغيلية والاستراتيجيات للشركة
- ٢- إن وظيفة التدقيق الداخلي هي من الوظائف الساندة والهامة للإدارة وللجنة التدقيق ولمجلس الإدارة وللمدققين الخارجيين ولأصحاب المصالح في الشركة وبذلك فإنه بإمكانها أن تلعب دوراً حيوياً في دعم وتحسين الحوكمة
- ٣- لمكاتب التدقيق الخارجي دور في إعادة الثقة بالتقارير المالية كونها تستطيع بما توفره من تأكيد إضافة المصداقية على التقارير والقوائم المالية المنشورة لخدمة المجتمع الذي يطلب مصداقية التقرير عن القوائم المالية خاصة بعد الفضائح التي لحقت ببعض شركات التدقيق العالمية، فضلاً عن التطلع إلى جودة الخدمة من ناحية موثوقية المعلومات المالية وغير المالية وبالتالي ستكون داعمة للحوكمة .
- ٤- هناك أنشطة أساسية للحوكمة هي نفسها تعتبر أنشطة أساسية في مهنة التدقيق وهي الأنشطة الخاصة بمراقبة المخاطر والتأكدات بخصوص وجود الضوابط الرقابية في الشركة
- ٥- قد يصعب تطبيق الحوكمة ليس السبب في القوانين ولكن في من يطبق القوانين والأخلاقيات وهي أمور لا يمكن إلزام الغير بها بل هي مكتسبات شخصية نابعة من عدة عوامل اجتماعية يحكمها الدين والتربية والمجتمع المحيط، وان أردنا إنجاح أي قانون فما علينا بكل بساطة سوى اختيار الأشخاص النزيبين والكفونين ووضعهم في المكان المناسب .

## التوصيات

- ١) ضرورة أن يتم إصدار تشريعات وتعليمات في العراق تلزم الشركات المساهمة بإنشاء هيكل لحوكمة الشركات بعد الأخذ بنظر الاعتبار تجارب الدول المتقدمة والعربية أيضاً.
- ٢) أن تتولى نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين نشر المعرفة المهنية لمهنة التدقيق الداخلي والتأكيد على الالتزام بقواعد وسلوك المهنة ومنح الحماية لهم جراء تعسف الإدارة وإقامة دورات تطويرية مستمرة
- ٣) أن تتولى نقابة المحاسبين والمدققين القانونيين إصدار تعليمات حول التناوب (٣-٥) سنوات وفحص النظر لمكاتب التدقيق
- ٤) انطلاقاً من تعليمات بورصة نيويورك والخاصة بتعليمات حوكمة الشركات، فانه من الضروري أن تتولى هيئة سوق المال العراقية إصدار تعليمات تناسب البيئة العراقية ويقترح الباحث ما يلي:-
  - أ- أن يكون أغلبية أعضاء مجلس الإدارة من المستقلين
  - ب- أن يكون لدى الشركات المساهمة والمدرجة في السوق وظيفة تدقيق داخلي متميزة تتبنى أو تفصح عن إرشادات الحوكمة
  - ج - أن يكون لدى الشركات المساهمة لجان تدقيق خاصة مع تحديد المكافآت الخاصة بهم وتحديد كيفية تقييمهم مع ضرورة أن يكونوا أعضاء مستقلين
  - د- أن يقوم المديرين غير الإداريين بالاجتماع وفق جلسات منتظمة بدون الحاجة لوجود الإدارة
  - هـ - أن يكون عضو المجلس مستقلاً وليس له علاقة مادية ذات أهمية بالنسبة للشركة.
  - و- وضع إجراءات صارمة وجزائية بالنسبة للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والتي تقدم قوائم مالية مضللة .

## المراجع الأجنبية

- 1- Arens A., and Elder B. " Auditing & Assurance Services, 11th Edition, New Jersey, Prentice Hall 2006
- 2-Beasley, M.S., J.V., Carcello and D.R. Herman son " Lessons from fraud SEC case: Top 10 Audit Deficiencies .The Journal of Accountancy 191 April 2001
- 3-Catherine, R. Corporate Governance in Europe 2007  
[www.heidrick.com](http://www.heidrick.com)
- 4- Davis, G.F. "The Significance of Board Interlocks for Corporate Governance. Corporate Governance 4 July 1996
- 5- Duffy, M.N. Corporate Governance and Client Investing, Journal of Accountancy Nov. 21, 2006
- 6- Hillison, W, Fennema, M. G, Tina, D. and Phillip, Z., "Changing Corporate Culture, Journal of Accountancy, March 2004
- 7-(IIA) The Institute of Internal Auditor "Standards for the Professional Practice of Internal Auditor 1997 [www.theiia.org](http://www.theiia.org)
- 8- (IIA) The Institute of Internal Auditor "Code of Ethics" Altamont springs Florida 2000  
[www.theiia.org](http://www.theiia.org).

- 9- (IIA) The institute of Internal Auditor "Standard for the Professional Practices of Internal Auditing: Florida 2003  
 . [www.theiia.org](http://www.theiia.org)
- 10- Joyce, A. Max, W.Linda, M. & Harvet, C." What is Means Sarbanes – Oxley to marketplace "Journal of Accountancy Feb. 2004?
- 11- Moeller, R.and H.N.Witt, Brinks "Modern Internal Auditing 5<sup>th</sup> Ed. John Wiley & Sons.Inc. New York 1999
- 12- Nie N.H. & Other :SPSS –Statistical Package for the Social Science Second Ed., McGraw –Hill , N.Y. 1975
- 13- Ratlif, R.L. and K.F. Reding "Introduction to Auditing Logic. Principles and Techniques." The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs Florida, 2002
- 14- Steven, M." Is your Accounting Firm still an Accounting Firm? Financial Executive July 1985