

متطلبات تحسين جودة التدقيق الداخلي من أجل إرساء التطبيق السليم لحوكمة الشركات

Requirements for improving the quality of internal audit in order to establish the proper application of corporate governance

يخلف صفية¹ ، سايج جبور علي²

¹ طالبة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعللي، الشلف (الجزائر)

الإيميل: safya.ikhlef@hotmail.com

² طالب دكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعللي، الشلف (الجزائر)

الإيميل: b.saiahdjebbour@gmail.com

تاريخ النشر: 2019-06-30

تاريخ القبول: 2019-06-26

تاريخ الإرسال: 2019-03-20

ملخص:

هدف هذا البحث إلى دراسة وتحديد متطلبات تحسين جودة التدقيق الداخلي من أجل إرساء التطبيق السليم لحوكمة الشركات، حيث ازداد الاهتمام برقابة الأداء المهني لوظيفة التدقيق الداخلي لأهمية الخدمات التي تؤديها هذه الوظيفة، وكذلك تعاضم الاهتمام بجودة التدقيق الداخلي وتفعيل وتحسين حوكمة الشركات، ذلك أن مهنة التدقيق الداخلي تعمل على مساعدة الشركة على تحقيق أهدافها من خلال تقديم خدمات تأكيدية واستشارية حول الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر وحوكمة الشركات، وباعتبار أن تحسين جودة التدقيق الداخلي ينعكس أثره على التطبيق الجيد لحوكمة الشركات وإرساء مبادئها، كان لا بد من توفير مجموعة من المتطلبات تعتبر بمثابة عوامل تؤثر في تحسين جودة مهنة التدقيق الداخلي، ومن ثم تعزيز إرساء التطبيق الجيد لحوكمة الشركات، وبالتالي إضافة قيمة للشركة ومساعدتها على تحقيق أهدافها.

كلمات مفتاحية: التدقيق الداخلي، جودة التدقيق الداخلي، متطلبات تحسين جودة التدقيق الداخلي، حوكمة الشركات.

تصنيف JEL: G30, M42.

Abstract:

The objective of this research is to study and determine the requirements for improving the internal audit quality in order to establish the proper application of corporate governance, where the importance of internal audit function has increased, as well as increased attention to the internal audit quality, and improving corporate governance. The internal audit profession works to help the company to achieve its objectives, Through providing assurance and advisory services on internal control, risk management and

المؤلف المراسل: يخلف صفية، الإيميل: safya.ikhlef@hotmail.com

corporate governance. As improving the quality of internal audit reflects its impact on the good application of corporate governance and the establishment of its principles, It was necessary to provide a set of requirements that are considered factors that affect and improve the quality of the internal audit profession, Thus promoting the good establishment of corporate governance, adding value to the company and help it to achieve its objectives.

Keywords: internal audit, Internal audit quality, Requirements to improve the internal audit quality, Corporate governance.

JEL Classification: G30, M42.

1. مقدمة:

بعد الفضائح المالية التي حدثت والتي ارتبطت بالغش في التقارير المالية، كانت المحاولة لاستعادة ثقة مستخدمي المعلومات المالية في التقارير من خلال وضع مجموعة من القوانين، الضوابط، الأنظمة والمبادئ الأخلاقية من أجل ضمان نزاهة وشفافية عملية التقرير المالي، والحفاظ على حقوق الأطراف المعنية وتحقيق المساءلة والرقابة، سميت هذه الضوابط بحوكمة الشركات، ويعد التدقيق الداخلي أحد الأركان الأساسية لحوكمة الشركات، مما دفع إلى ضرورة التركيز على المدققين الداخليين ورفع جودة أنشطة التدقيق الداخلي لتحقيق الحوكمة الجيدة للشركات.

ولقد أولت المنظمات المهنية اهتماما متزايدا برقابة الأداء المهني لوظيفة التدقيق الداخلي، لأهمية الخدمات التي تؤديها هذه الوظيفة، لذا أصبح من الضروري تطوير أداء المدققين الداخليين لتحقيق والارتقاء بجودة التدقيق الداخلي.

إذ تقدم وظيفة التدقيق الداخلي خدمات تأكيدية واستشارية حول الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر وحوكمة الشركات، من أجل مساعدة الشركة على تحقيق أهدافها، وفي سبيل تحقيق ذلك لابد من توفير مجموعة من المتطلبات تعتبر بمثابة عوامل تؤثر في جودة مهنة التدقيق الداخلي، وتعمل على تعزيز إرساء مبادئ الحوكمة، وتضيف قيمة للشركة وتساعد على تحقيق أهدافها، من خلال تقديم تأكيد معقول بأن المخاطر التي تواجه الشركة تدار بفعالية، وكذا من خلال تقديم التحسينات الضرورية لذلك.

1.1 إشكالية البحث:

ماهي المتطلبات الأساسية التي ينبغي توفرها في سبيل تحسين جودة التدقيق الداخلي؟ وكيف يساهم تحسين جودة التدقيق الداخلي في دعم التطبيق السليم لحوكمة الشركات؟

2.1 أسئلة البحث:

وللإجابة على الإشكالية ينبغي الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية:

- ما متطلبات تحسين جودة التدقيق الداخلي؟
- ما علاقة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات؟
- كيف يمكن أن يساهم تحسين جودة التدقيق الداخلي في إرساء التطبيق السليم للحوكمة؟

3.1 فرضيات البحث:

للإجابة على الأسئلة المطروحة نعتد الفرضيات التالية:

- إن التزام المدقق الداخلي بتطبيق بمعايير التدقيق الداخلي أثناء أداء مهامه يشكل متطلب أساسي لتحسين جودة التدقيق الداخلي؛
- تؤدي مهنة التدقيق الداخلي دورا فعالا في مساندة ودعم العناصر الأساسية لحوكمة الشركات:

- إن تحسين جودة التدقيق الداخلي له أثر في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات، من خلال تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر.

4.1. أهمية البحث: تنبع أهمية الدراسة في أهمية موضوع جودة التدقيق الداخلي، وتأثير هذه الأخيرة على التطبيق السليم لحوكمة الشركات.

5.1. أهداف البحث:

تهدف من خلال هذا البحث إلى:

- التعرف بمختلف المفاهيم المتعلقة بجودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات؛

- تحديد المتطلبات التي ينبغي تبنيها لتحسين جودة التدقيق الداخلي؛

- بيان العلاقة التي تربط بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات؛

- إبراز دور تحسين جودة ممارسة مهنة التدقيق في دعم التطبيق السليم لحوكمة الشركات.

6.1. منهجية البحث: من أجل الإجابة على الإشكالية واختبار الفرضيات وبغية تحقيق أهداف البحث، عمدنا إلى استخدام المنهج الاستنباطي وأدواته، حيث تم اعتماد أداة الوصف وذلك لوصف جودة التدقيق الداخلي وأهميته وحوكمة الشركات ومبادئها، وبيان أهمية تحسين جودة التدقيق الداخلي والمتطلبات التي ينبغي توفرها في سبيل تحقيق ذلك، كما تم اعتماد أداة التحليل لبيان دور تحسين جودة التدقيق الداخلي في دعم وإرساء التطبيق السليم لحوكمة الشركات.

6.1. محاور البحث: تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاث محاور كما يلي:

- المحور الأول: متطلبات تحسين جودة التدقيق الداخلي

- المحور الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات

- المحور الثالث: دور تحسين جودة التدقيق الداخلي في دعم التطبيق الجيد لحوكمة الشركات

2. متطلبات تحسين جودة التدقيق الداخلي:

ازداد الاهتمام من قبل المنظمات المهنية على الصعيد الدولي برقابة الأداء المهني للمدققين، وذلك للتحقق من جودة عمليات التدقيق خاصة إثر العديد من حالات الفشل والعسر المالي التي طالت الشركات الكبرى وانهيارات أسواق المال في بعض البلدان.

1.2 مفهوم جودة مهنة التدقيق وأهميتها:

تعرف جودة مهنة التدقيق بأنها "قدرة عمليات التدقيق على اكتشاف والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، والحد من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين" (Pashaki, Kheradyar, 2015, p108).

كما تعرف على أنها " أداء خدمات التدقيق بكفاءة وفعالية عالية وفقا لمعايير وأحكام المهنة مع الاستقلالية في الإفصاح والتقرير عن الأخطاء والغش المكتشف وهذا من أجل تلبية توقعات واحتياجات جميع الأطراف المستفيدة من خدمات التدقيق" (رحماني، سردوك، 2014، ص191).

وعرفت أيضا على أنها " التأكد على تحقيق الأداء المنشود وفق معايير التدقيق، والتأكد من الالتزام بالسياسات والإجراءات المحددة الموضوعية، والتي تقود إلى تحقيق المهام المطلوبة من التدقيق" (المطيري، 2012، ص55).

إن جودة مهنة التدقيق تعني استقلالية المدقق في الإفصاح والتقرير عن الأخطاء والغش مع ضرورة الالتزام بالمعايير المهنية وبقواعد سلوك المهنة من أجل تحقيق المصلحة لجميع مستخدمي القوائم المالية.

وتكمن أهمية جودة التدقيق في أنها مطلب جميع مستخدمي القوائم المالية وذلك للأسباب التالية (المصدر، 2013، ص ص 44-45):

- يهدف المدقق من تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة حتى يضيء أعلى درجات المصادقية على تقريره؛
- تسعى الشركة إلى تأكيد تمتع قوائمها المالية بالموثوقية، مما يوجب عليها القيام بعملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة؛
- ترى المنظمات المهنية أن تنفيذ عملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة يحقق المصلحة لجميع مستخدمي القوائم المالية؛
- تمثل جودة مهنة التدقيق مقياساً لتقييم مكاتب التدقيق في ظل المنافسة الشديدة بين تلك المكاتب.

2.2 العوامل المؤثرة على جودة مهنة التدقيق

يمكن تلخيص العوامل المؤثرة على جودة مهنة التدقيق في عوامل مرتبطة بمكتب التدقيق، وعوامل مرتبطة بعملية التدقيق، وعوامل متعلقة بالأطراف الخارجية (جدع، 2015، ص 204-207):

1.2.2 عوامل مرتبطة بمكتب التدقيق:

تلعب مكاتب التدقيق دوراً مهماً في التأثير على جودة التدقيق، تتعلق هذه العوامل بالنقاط التالية:

- عامل حجم مكاتب التدقيق: إن مكاتب التدقيق الكبيرة تتمتع بسمعة عالية بسبب قلة أخطائها بالمقارنة بالمكاتب الصغيرة، وبالتالي فهناك علاقة إيجابية بين جودة التدقيق وحجم مكتب التدقيق.
- عامل سمعة مكتب التدقيق: تعتبر أحد الأصول المعنوية الخاصة بالمكتب والتي يتم اكتسابها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم دراسات ذات جودة عالية، ويقصد بسمعة مكتب التدقيق تداول إسم المكتب بين العملاء على أنه يقدم خدمات ذات جودة مميزة ومتقنة، وتتجلى أيضاً في مدى الالتزام بالمعايير المهنية وبقواعد سلوك المهنة وأداب المهنة، والخبرة الكافية لأعضاء مكتب التدقيق والخبرة في نشاط العمل والاتصالات الجيدة بين أعضاء المكتب والعملاء، والصدى الإعلامي للتقارير التي يصدرها المكتب ومدى عمل المكتب، والارتباط بأحد المكاتب العالمية، وتقييم مدى قبول العميل والاستمرار معه في عملية المراجعة والدعاوى القضائية المرفوعة ضد المكتب، ووجود نظام للرقابة على جودة التدقيق، وبالتالي فهناك علاقة تأثير وتأثر بسمعة مكتب التدقيق وجودة التدقيق.
- عامل المنافسة: يعتبر من العوامل المؤثرة على جودة التدقيق فعندما يقرر المدقق الدخول في مجال المنافسة لاجتذاب الزبائن، فإن ذلك يؤدي إلى المنافسة على الأتعاب، وهو ما ينعكس أثره على نوعية عملية المراجعة، كما أن تزايد المنافسة لاجتذاب الزبائن من قبل مكاتب المراجعة يمكن أن يخلق الدافع لدى الزبائن لتغيير المدقق سواء بقصد خفض تكلفة عملية المراجعة أو للبحث عن مدقق آخر يكون أكثر ولاءاً للإدارة لتحقيق رغباتها والسير في ركابها، وينعكس أثر ذلك على نوعية التدقيق وجودته.
- عامل الارتباط بمعايير التدقيق المتعارف عليها: هناك علاقة وطيدة بين معايير التدقيق المتعارف عليها وجودة التدقيق، فقد أصدر في هذا الصدد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين نشرة معايير التدقيق رقم 25 والتي تناولت هذه العلاقة، وورد فيها أنه يجب على مكاتب التدقيق أن تؤسس سياسات وإجراءات لرقابة الجودة بحيث توفر ضماناً معقولاً عن اتساق أدائها مع معايير التدقيق في كل عمليات التدقيق وأن إجراءات رقابة الجودة قد تؤثر على سلوك عمليات التدقيق التي تؤديها مكاتب التدقيق.

- عامل طول فترة الارتباط مع الزبون: فجودة التدقيق تتطلب معرفة متعمقة من المراجع لطبيعة نشاط الزبون والتغيرات المؤثرة عليه، ومن ثم فإن طول فترة الارتباط مع الزبون يجعل المراجع في موقف أفضل من حيث معرفته الجيدة بنشاط الزبون، وبالتالي اختصار وقت تنفيذ عملية التدقيق وكفاءة أداءها.

2.2.2 العوامل المرتبطة بفريق عمل التدقيق:

هنا مجموعة من الخصائص لا بد من توفرها للحديث عن فريق المراجعة ويمكن تلخيصها كما يلي:

- عامل الاستقلالية والحياد: التي تعتبر من أهم مقومات مهنة التدقيق، ذلك أنه يشترط أن لا يكون للمدقق أية مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بتدقيقها، وأن لا يكون لأحد أقربائه مصالح من نفس النوع لأن تلك المصالح قد تؤثر على استقلاليته.

- عامل خبرة فريق العمل: تؤثر الصفات الشخصية لفريق التدقيق على كفاءة وفاعلية أداء عملية التدقيق، ومن تلك الصفات الخبرة المهنية، وتعرف الخبرة على أنها الفترة التي يقضيها الفرد في وظيفة معينة واكتسابه للمهارات والمعارف المتعلقة بها، وتمكن الخبرة المهنية المدقق من تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق والتقرير عنها بكفاءة، مما ينعكس إيجاباً على جودة التدقيق.

- عامل الإشراف على فريق التدقيق: مفهوم معيار الإشراف والتخطيط المناسب يعتمد على مفهوم العناية المهنية الواجبة، وهذا يتطلب التعاقد على عملية التدقيق في وقت ملائم بالإضافة إلى التخطيط المناسب إلى التخطيط الجيد لإجراءات التدقيق العملية. ويؤثر الإشراف على الأداء المهني من الزوايا التالية:

- ✓ حصول فريق التدقيق على أدلة الإثبات الكافية التي تفي بأغراض المراجعة؛
- ✓ تخفيض أخطاء السهو في المعاينة والتي يقع فيها المدقق إلى أدنى حد ممكن؛
- ✓ تخفيض أداء مخاطر المراجعة بأنواعها إلى أقل ما يمكن؛
- ✓ ترشيد الأحكام الشخصية للمراجعين وزيادة دقتها؛
- ✓ إنجاز مهام التدقيق بتكلفة أقل وفي الوقت المناسب.

3.2.2 العوامل المرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق:

هناك عدة عوامل مرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق، نذكر منها ما يلي:

- عامل حجم المؤسسة محل التدقيق وقوتها المالية: يمكن أن يكون لحجم العميل الأثر السلبي على مستوى جودة أداء المدققين، فالمؤسسة ذات الحجم الكبير قد تشكل جزءاً هاماً من إيرادات مكتب التدقيق، وبالتالي فإن ذلك يؤثر سلباً على استقلالية المدقق مما ينعكس سلباً على جودة التدقيق، وقد يصل الأمر إلى ممارسة ضغوط من قبل العميل تصل إلى حد التهديد بتغيير المدقق.

- عامل تعقد مهام التدقيق: إن مهمة التدقيق ليست بالمهمة السهلة، لأنها تتطلب الإحاطة بمجموعة من الإجراءات وضبط ميكانيزمات العمل من حيث المحاسبة، والإدراك بتفاصيلها واستيعاب المعايير الدولية للتدقيق بكل أبعادها حتى يتسنى للمدقق القيام بمهمته بالشكل المتقن مما ينعكس إيجاباً على الجودة.

3.2 مفهوم جودة التدقيق الداخلي ومحدداته :

عرفت على أنها "مدى المطابقة مع المتطلبات، حيث تسعى المنظمات على مراقبة الأداء والأنشطة والأعمال اليومية للوصول إلى أعلى درجة من درجات الجودة، وذلك من خلال تقليل

الأخطار وكشف الانحرافات بالشكل الذي يؤدي إلى تلبية احتياجات الإدارة فيما يتعلق بجودة التدقيق الداخلي التي تستند إلى الأداء الجيد لنظام الرقابة الداخلية" (نور، النعيمي، الراوي، 2012، ص 257). وتتحدد جودة التدقيق الداخلي من خلال موضوعية واستقلال المراجعين الداخليين، العناية المهنية، ومن خلال كفاءة العمل المنجز ومدته، وأيضاً كبر حجم إدارة التدقيق الداخلي وعدد المدققين (العبدلي، 2012، ص 35).

إن معايير التدقيق حددت محددات جودة التدقيق الداخلي كالتالي (حنان، 2016، ص 33):

- متوسط سنوات الخبرة، ونسبة المدققين الداخليين الخبراء في قسم التدقيق الداخلي (الكفاءة)؛
- التقرير العائد إلى المدير العام التنفيذي للتدقيق (موضوعية)؛
- الزمن الذي يقضيه التدقيق لداخلي في مساعدة التدقيق الخارجي، والوقت الذي يقضيه المدقق الداخلي في أداء المهام المالية التدقيقية (العمل المنجز).

4.2 متطلبات تحسين جودة التدقيق الداخلي:

تقدم وظيفة التدقيق الداخلي خدمات تأكيدية واستشارية حول الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر وحوكمة الشركات، من أجل مساعدة الشركة على تحقيق أهدافها، وفي سبيل تحقيق ذلك لا بد من توفر مجموعة من المتطلبات تعتبر بمثابة عوامل تؤثر في جودة مهنة التدقيق الداخلي، وتعمل على تعزيز إرساء مبادئ الحوكمة، وتضيف قيمة للشركة وتساعد على تحقيق أهدافها، من خلال تقديم تأكيد معقول بأن المخاطر التي تواجه الشركة تدار بفعالية، وكذا من خلال تقديم التحسينات الضرورية لذلك. وتتمثل هذه المتطلبات في ما يلي:

1.4.2 الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الداخلي:

أصدر معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية معايير التدقيق الداخلي عام 1978م حيث تضمنت مقدمة تلك المعايير قائمة بمسؤوليات المدقق الداخلي بالإضافة إلى التعريف بمهنة التدقيق الداخلي والتعريف بأهمية هذه المعايير، وكان آخر إصدار معهد المدققين الداخليين لمعايير التدقيق في 2003م، وبدأ بها اعتبارياً من بداية 2004م، حيث قسم المعهد المعايير إلى مجموعتين كما يلي (كامل، 2009، ص ص 54-55):

المجموعة الأولى: المعايير الخاصة

وتحتوي هذه المجموعة على أربعة معايير:

- أهداف ومسؤوليات وصلاحيات التدقيق الداخلي؛
- الاستقلالية والموضوعية؛
- الكفاية وبذل العناية المهنية الواجبة؛
- برنامج ضبط الجودة وتطوير عملية التدقيق الداخلي.

المجموعة الثانية: معايير الأداء

وتحتوي هذه المجموعة على سبعة معايير:

- إدارة أنشطة التدقيق الداخلي؛
- طبيعة العمل؛
- تخطيط عملية التدقيق الداخلي؛
- توصيل نتائج التدقيق الداخلي؛
- مراقبة تنفيذ التوصيات؛
- مستوى المخاطر المقبولة بعد تنفيذ التوصيات.

وتكمن أهمية معايير التدقيق الداخلي في أنها تعتبر ضرورية بالنسبة للمدققين الداخليين كونها تضع المبادئ الأساسية والتي ينتظر منهم أن يلتزموا بها عند ممارستهم لمهامهم بحيث يحققون الهدف من وجودهم، كما تعتبر معايير التدقيق ضرورية بالنسبة للإدارة، إذ أن وجود معايير مهنية يلتزم بها المدققين سيمكن الإدارة من الاعتماد على التقارير المقدمة لها من قبلهم عند أداءهم لوظائفهم في الشركة. كما أن وجود معايير تدقيق يلتزم بها المدققين الداخليين أمر ضروري بالنسبة للمدقق الخارجي، لأنها تضمنه على متانة وكفاءة عمل المدققين الداخليين (كامل، 2009، ص ص 52-53)

2.4.2 نوعية المدققين الداخليين:

تتوقف فعالية وظيفة التدقيق الداخلي على توفر صفات وقدرات شخصية معينة دلى المدققين الداخليين، من شأنها ضمان التنفيذ الناجح لمهام التدقيق والقبول من كل أعضاء الشركة، تتمثل هذه الصفات والقدرات في توفر الوعي الإداري والدفاع الشخصي، والصبر والمثابرة وفي هذا الإطار قال Sawyer "إن الاستعداد لدى المدقق الداخلي ضروري لمعالجة المشاكل الصعبة، واقتحام الطرق غير المعتادة ومقاومة أية ضغوط تحول بينه وبين أهدافه، وأن يكون للمدقق الداخلي تصميم على إتمام أعماله حتى تحقيق أهداف مهمته، وإدارة العمل للوقوف على الحقائق والوقائع للحصول على الأدلة والقرائن التي يستند عليها في إبداء رأيه، لتجنب أي خصام" / كما يتطلب نشاط التدقيق الداخلي أيضا قدرات عالية على الاتصال، تساعد المدققين الداخليين على تبادل المعلومات والحقائق حول العمليات بينهم، وبين الأطراف الخاضعة والمستفيدة من التدقيق الداخلي (عجيلة، وزقيب، 2017، ص 63).

3.4.2 استخدام التدقيق الإلكتروني للحسابات:

اكتسبت مهنة التدقيق أهمية كبيرة لما لها من دور في إضفاء الثقة والمصداقية والشفافية على البيانات المالية، فنظرا لكبر حجم الأنشطة لازدياد حجم المعلومات التي يجب أن تعالج وتخزن وتقدم، استلزم ذلك ضرورة مواكبة التطورات التكنولوجية من قبل المدقق واستخدام وسائل تكنولوجية والاعتماد عليها في إنجاز عملية التدقيق الداخلي، ذلك أن التدقيق الإلكتروني يعتبر أحد أهم المتطلبات التي تساعد في تحسين جودة التدقيق الداخلي.

وعرف التدقيق الإلكتروني على أنه "عملية منظمة للحصول على أدلة تتعلق بتأكيدات الإدارة عن البيانات المالية، وتقييم هذه الأدلة بصورة موضوعية من أجل التحقق من مدى مطابقة تأكيدات الإدارة للمعايير الموضوعية وتوصيل النتائج للأطراف ذات العلاقة" (النشوان، 2014، ص 318).

ويمكن تبيان دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة مهنة التدقيق الداخلي، من خلال النقاط التالية (سمور، 2014، ص ص 99-100):

- إن استخدام التدقيق الإلكتروني في مرحلة تخطيط عملية التدقيق يؤدي إلى تحسين جودة خدمة التدقيق، من خلال الاستفادة من مزايا تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق والمساهمة في تطوير وتقديم مهنة التدقيق ومواكبتها للتطورات التكنولوجية المتعلقة بالمهنة على المستوى الإقليمي والدولي؛
- يؤدي استخدام التكنولوجيا إلى إنجاز الأعمال بسرعة أكبر، وتحسين جودة الإجراءات الرقابية على البرامج والملفات الإلكترونية المستخدمة في المؤسسة موضع التدقيق، والتي يصعب تدقيقها دون الاستعانة بتكنولوجيا المعلومات؛

- إن قيام المدقق باستخدام تكنولوجيا المعلومات يخفف من تكاليف عمليات التدقيق ويزيد من دقتها؛

- يساعد في تحسين جودة مرحلة التخطيط لعملية التدقيق، من خلال حساب حجم العينة بشكل أدق، واختيار مفرداتها وأيضا من خلال المساعدة في إعداد البرنامج الزمني لعملية التدقيق أو إعداد

موازنة الوقت اللازم للقيام بعمليات ومراحل التدقيق بشكل أفضل وفي التحضير للبرنامج الزمني اللازم لإنهاء عملية التدقيق، مما يجعل عملية احتساب عينة التدقيق أكثر سهولة، تساعد المدقق في إنجاز العمليات الحسابية بوقت أقل وأكثر سرعة، مما يمكنه من استغلال وقته بكفاءة أكبر في عمليات أخرى مثل التركيز في الإجراءات التحليلية؛

- يستخدم المدققين تكنولوجيا المعلومات في تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات، من أجل فهم بيئة الرقابة الداخلية وفحص فعالية تصميم وتشغيل النظام ومدى إمكانية الاعتماد عليه من خلال عملية التدقيق بالإضافة إلى تقدير خطر الرقابة، وأيضاً تنفيذ الاختبارات الأساسية للعمليات المتمثلة في التحقق من الحدوث والاكتمال والدقة والتوقيت والتنصيف والترحيل والتلخيص؛

- تحسين جودة القيام بالإجراءات التحليلية، حيث يساعد المدقق في مقارنة النسب المماثلة المقدره، وبالتالي تحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها، ويساعد التدقيق الإلكتروني على تدقيق القوائم المالية للمؤسسة للسنة الحالية والسنوات السابقة بسرعة وسهولة، ويساعد على الاطلاع على تقارير وقوائم المؤسسات المنافسة، مما يمكن المدقق من إجراء المقارنات عبر مجموعة كبيرة من السنوات، ومع مجموعة كبيرة من الشركات المنافسة، كما يمكنه من إبداء رأيه بشكل أكثر مصداقية وموضوعية؛

- تحسين جودة أعمال التدقيق وتوثيقها من خلال تدقيق أرصدة الحسابات بشكل أدق وأسرع، أو في تلخيص نتائج التدقيق وفي إعداد أوراق العمل بشكل أفضل، مما يمكن المدقق من إنجاز برنامج التدقيق بوقت أقل، كما يمكن المدقق من تدقيق عدد أكبر مما كان سيدقق يدوياً، وتحضير أوراق العمل بسرعة، مما سينعكس على جودة عمله وإنجازه بوقت أقصر وبالتالي تحقيق الكفاءة والفعالية.

4.4.2 إعداد ميثاق للتدقيق الداخلي:

إن توفر البيئة التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي تمثل إحدى المقومات الأساسية لفعالية وظيفية التدقيق الداخلي، ذلك أن هذه الأخيرة تعتبر جزءاً متمماً في الهيكل التنظيمي للشركة، ولهذا اهتمت معايير التدقيق الداخلي بهذا الجانب، حيث أكدت على وجوب إعداد ميثاق التدقيق الداخلي، وهي وثيقة رسمية تتم المصادقة عليها واعتمادها من قبل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق والإدارة العليا للشركة، إذ توصلت العديد من الدراسات إلى أن وجود ميثاق للتدقيق الداخلي داخل الشركة له تأثير إيجابي على أداء أعمال التدقيق الداخلي (عجيللة، وزقيب، 2017، ص63)

3. علاقة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات:

اكتسبت مهنة التدقيق الداخلي أهمية كبيرة لما لها من دور في إضفاء الثقة والمصداقية والشفافية على البيانات المالية، ويؤدي نشاط التدقيق الداخلي دوراً فعالاً في مساندة ودعم العناصر الأساسية لحوكمة الشركات، كما يدعم التطبيق الجيد للحوكمة.

1.3 مفهوم حوكمة الشركات:

يقصد بحوكمة الشركات "مجموعة الآليات التنظيمية التي تعمل من أجل تحديد سلطة المسيرين والتأثير على قراراتهم الاعتباطية، وهذا بهدف الالتزام بتحقيق مصالح الأطراف المختلفة دون التفرد بالمصالح التي تخص المسيرين" (علي، وشحاتة، 2007، ص17).

وتعرف كذلك على أنها "عمليات تتم من خلالها إجراءات تستخدم بواسطة ممثلي أصحاب المصالح لتوفير إشراف المخاطر وإدارتها بواسطة الإدارة، ومراقبة مخاطر الشركة، والتأكيد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر مما يؤدي إلى مساهمة مباشرة في إنجاز الأهداف وحفظ قيم الشركة" (حماد، 2005، ص149).

وعليه يمكن القول أن حوكمة الشركات هي عبارة عن نظام متكامل يشمل مجموعة من الإجراءات والآليات الخاصة بالتسيير والرقابة، والتي تعمل على تحقيق مصالح جميع الأطراف ذات الصلة بالشركة

وترتكز حوكمة الشركات على ثلاث عناصر هي (حماد، 2005، ص04):

- السلوك الأخلاقي، أي ضمان الالتزام السلوكي من خلال الالتزام بالأخلاقيات وقواعد السلوك المهني الرشيد والتوازن في تحقيق مصالح كافة الأطراف المرتبطة بالشركة والشفافية في عرض المعلومات المالية؛

- تفعيل دور أصحاب المصلحة مثل الهيئات الإشرافية العامة والأطراف المباشرة للإشراف والرقابة والأطراف الأخرى المرتبطة بالشركة؛

- إدارة المخاطر.

2.3 الأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات

يجب ملاحظة أن هناك أربعة أطراف رئيسية مستفيدة من التطبيق السليم لقواعد الحوكمة وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد، وهذه الأطراف هي (سليمان، 2009، ص ص 17-18):

- المساهمين: هم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحناية حقوقهم.

- مجلس الإدارة: وهم من يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح حيث يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم ويقوم أيضا برسم السياسات العامة للشركة.

- الإدارة: وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة وتعتبر هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

- أصحاب المصالح: وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة، مثل الدائنين والموردين والعمال، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان فعلى سبيل المثال يهتم العمال والموظفين على مقدرة الشركة على الاستمرار أما الدائنين على مقدرة الشركة على السداد.

3.3 مبادئ الحوكمة (OECD/G20)

قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية خلال عام 1999 بإصدار مبادئ حوكمة الشركات، والتي تمثل أول لائحة دولية تم اعتمادها من قبل الحكومات الأعضاء، وفي أبريل عام 2004 وافقت حكومات الدول الأعضاء في على الصيغة الجديدة والمعدلة للمبادئ الخاصة بحوكمة الشركات والتي اشتملت على توصيات جديدة وبعض التعديلات على المبادئ (إحسان المعتاز، 2009، ص07). وفي عام 2015 أيد وزراء مالية دول مجموعة العشرين G20 باجتماعهم الأخير الذي عقد بمدينة أنطاليا التركية قرار مجلس منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD حول مبادئ الحوكمة الجديدة، والتي تم الاتفاق أن يطلق عليها مبادئ OECD/G20 للحوكمة (اتحاد هيئات الأوراق المالية العربية، 2015، ص03).

وفي ما يلي استعراض للمبادئ الجديدة للحوكمة (G20/OECD, p03):

- ضمان وجود إطار عام وفعال لحوكمة الشركات: يجب على إطار الحوكمة تعزيز وجود أسواق شفافة وعادلة، وتوزيع فعال للموارد، ويجب أن تكون متسقة مع سيادة القانون وتدعم الإشراف والتنفيذ الفعال عن طريق:
 - ✓ ينبغي تطوير إطار لحوكمة الشركات للتأثير على الأداء الاقتصادي الكلي وسلامة السوق والحوافز التي تخلقها للمشاركين في السوق وتعزيز أسواق شفافة تعمل بكفاءة؛
 - ✓ يجب على المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر على ممارسات حوكمة الشركات أن تكون متسقة مع سيادة القانون وشفافة وقابلة للتنفيذ؛
 - ✓ ينبغي أن يتم تقسيم المسؤوليات بين السلطات المختلفة لخدمة المصلحة العامة؛
 - ✓ يجب أن تدعم تشريعات السوق المالية الحوكمة الفعالة؛
 - ✓ يجب أن تتمتع السلطات التنظيمية والتنفيذية والرقابية بالصلاحيات الكافية والنزاهة الموارد اللازمة للقيام بواجباتها بطريقة مهنية وموضوعية، وينبغي أن تتخذ الإجراءات الرقابية في الوقت المناسب وأن تكون شفافة وواضحة؛
 - ✓ ينبغي تعزيز التعاون عبر الحدود من خلال الترتيبات والاتفاقيات الثنائية والمتعددة الأطراف لتبادل المعلومات.
 - الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين: يجب على إطار الحوكمة حماية وتسهيل ممارسة المساهمين بما في ذلك الأقليات والمساهمين الأجانب لحقوقهم، ويجب أن يكون لجميع المساهمين فرصة لإنصافهم بشكل فعال في حال تم انتهاك حقوقهم.
 - المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء:
 - يجب على إطار الحوكمة توفير الحوافز السليمة، وأن تكون هذه الحوافز متاحة لأسواق الأسهم لتعمل بطريقة تساهم في تطبيق أفضل لممارسات الحوكمة.
 - دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات: ينبغي أن يعترف إطار الحوكمة بحقوق أصحاب المصالح التي نص عليها القانون أو الاتفاقيات المتبادلة وتشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصلحة في خلق الثروة وفرص العمل واستدامة المشاريع السليمة ماليا.
 - الإفصاح والشفافية: ينبغي أن يكفل إطار الحوكمة الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب بشأن جميع المسائل الجوهرية المتعلقة بالشركة، بما في ذلك الوضع المالي والأداء والملكية وإدارة وحوكمة الشركة.
 - مسؤوليات مجلس الإدارة: يجب على إطار الحوكمة ضمان قيام مجلس إدارة الشركة بالتوجيه الاستراتيجي للشركة، والرصد الفعال للإدارة وتحمل المسؤولية الكاملة تجاه الشركة والمساهمين.
- 4.3 التدقيق الداخلي وعلاقته بتقارير حوكمة الشركات
- يؤدي نشاط التدقيق الداخلي دورا فعالا في مساندة ودعم العناصر الأساسية لحوكمة الشركات، كما يدعم التطبيق الجيد للحوكمة.

اقترحت لجنة Blue Ribbon في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1999 دورا أكبر لإدارة التدقيق الداخلي في مساعدة لجنة التدقيق على إعداد وتقييم التقرير المالي للشركة وتقديم الدعم اللازم لها من خلال (أوصيف، 2017، ص 161-162):

- المساعدة العامة: تسهيل تدفق المعلومات إلى لجنة التدقيق، بحيث يجب أن يتضمن تدفق المعلومات تحليل شامل للمخاطر وضوابط الرقابة الداخلية ونزاهة التقرير المالي، أداء المشروعات أو فحوصات خاصة تطلب من لجنة التدقيق مثل المخاطر الناشئة أو إحداث تحسينات في التقارير.

- المساعدة في إعداد التقرير المالي: تدعيم لجنة التدقيق عما إذا كانت قد استوفت أهدافها في إعداد التقرير الداخلي للشركة، تدعيم لجنة التدقيق في تقييمها للتقرير المالي متضمنا ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المستخدمة هي الأكثر ملائمة أم لا، توفير معلومات وأبعاد نظر عميقة إلى لجنة التدقيق عن طريق توضيح مواطن قوة الرقابة الداخلية على عملية التقرير البرع سنوية، بالإضافة إلى مصداقية المعلومات المقدمة في التقرير.

- المساعدة في تقييم المخاطر: تقييم فعالية عمليات إدارة المخاطر، فكثير من الشركات وقعت في مشاكل لأنها لم تقم بمتابعة المخاطر المرتبطة بالوظائف المساعدة أو التابعة للشركة، توفير تقييمات مستقلة للمخاطر، حيث يقوم المدققين بتقييم المخاطر كجزء رئيسي من أنشطتهم اليومية، هذه التقييمات يجب تقاسمها مع لجنة التدقيق، توفير المعلومات إلى لجنة التدقيق لتسهيل متابعتها للمخاطر المالية ومخاطر الأعمال الرئيسية، التي تتباين وتختلف بين الأنشطة.

2.4.3 التدقيق الداخلي وتقرير King 2:

أعطى تقرير King 2 بجنوب إفريقيا عام 2002 دورا أساسيا لوظيفة التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات من خلال (أوصيف، 2017، ص 162):

- يعتبر نشاط التدقيق الداخلي بمثابة تأكيد مستقل وموضوعي استشاري لإضافة قيمة وتحسين تطبيق عملية الحوكمة بالشركة، حيث تساعد وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وتحقيق أهدافها؛

- ينبغي وجود وظيفة فعالة للتدقيق الداخلي تحظى باحترام وتقدير وتعاون كل من مجلس الإدارة والإدارة العليا، وعندما يقرر مجلس الإدارة وفقا لتقديره الخاص عدم إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي، فإنه يجب الإفصاح عن كل ذلك في التقرير السنوي، مع إيضاح كيفية التأكد من فعالية الرقابة الداخلية؛

- يجب تحديد سلطة وغرض ومسؤولية التدقيق الداخلي رسميا، وذلك بما يتماشى مع توصيات معهد المدققين الداخليين، فيما يخص ميثاق التدقيق الداخلي المعتمد من بل مجلس الإدارة؛

- يجب على المدقق الداخلي حضور جميع اجتماعات لجنة التدقيق؛

- يتم تعيين وعزل رئيس إدارة التدقيق الداخلي بالاتفاق مع لجنة التدقيق؛

- يجب أن تنسق وظيفة التدقيق الداخلي مع الوظائف الأخرى التي تقدم تأكيدات لعمليات الشركة سواء داخليا أو خارجيا لضمان تغطية صحيحة للرقابة المالية والرقابة التشغيلية، وللحد من ازدواجية الجهود.

3.4.3 التدقيق الداخلي وانعكاسات قانون Sarbanes-Oxley:

سن قانون Sarbanes-Oxley في عام 2002 من قبل الكونجرس الأمريكي، حيث يشرح هذا القانون بدقة ووضوح الكيفية التي يعمل من خلالها المدققين الداخليين بشكل متكامل في مساعدة الشركة على تطبيق هذا القانون. فقد تطلعت العديد من الشركات إلى ضرورة الاستعانة بإدارة

التدقيق الداخلي لمساعدتهم في تسهيل التقييم الذاتي للرقابة، عن طريق تدريب الأفراد العاملين لمشاركتهم في تحديد أفضل طريقة لتوثيق ضوابط الرقابة الداخلية، حيث يعتبر مدير إدارة التدقيق الداخلي أحد المديرين المشتركين في العملية الخاصة بتوثيق واختيار ضوابط الرقابة الداخلية للتأكد من أن الشركة ملتزمة بمتطلبات القيم 404 "التقرير العام للرقابة الداخلية" من قانون Sarbanes-Oxley (حماد، 2005، ص ص 505-507).

4.4.3 التقرير الداخلي وتقرير لجنة الاتحاد الأوروبي:

أكدت لجنة الاتحاد الأوروبي في تقرير لها سنة 2004 المسمى بالمنظور الأوروبي حول حوكمة الشركات على أن وظيفة التدقيق الداخلي تعتبر جزءاً من نظام الرقابة الداخلية، وأن دورها تغير من التركيز على الجانب المالي فقط، ليشمل أيضاً الجانب الإداري، وأكدت اللجنة على الحاجة الملحة لفعالية التدقيق الداخلي، وذلك لضمان نجاح نظام الرقابة الداخلية، حيث أنها تحقق المنافع التالية (أوصيف، 2017، ص ص 162-163):

- ضمان الاستمرارية في عملية التدقيق؛
- بناء الأحكام الدقيقة بشأن كفاءة وفعالية عمليات التنظيم ومدة إنجاز الإدارة لأهدافها المحددة مسبقاً؛
- المساهمة في ضمان جودة التنظيم: الالتزام بالسياسات والإجراءات واللوائح الداخلية لضمان إنجاز الشركة لأهدافها.

- تقديم خدمات التنظيم: أي تزويد الإدارة بالتحليلات الضرورية، التقييم والتوصيات، وتقديم الدعم من أجل تحسين حوكمة الشركات.

4. دور تحسين جودة التدقيق الداخلي في دعم التطبيق الجيد لحوكمة الشركات

إن تحسين جودة التدقيق الداخلي ينعكس أثره على التطبيق الجيد لحوكمة الشركات وإرساء مبادئها، ذلك أن مهنة التدقيق الداخلي تعمل على مساعدة الشركة على تحقيق أهدافها من خلال تقديم خدمات تأكيدية واستشارية حول الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر في الشركة.

1.4 جودة التدقيق الداخلي وأثرها على تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات

يكن توضيح أثر جودة التدقيق الداخلي في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات كما يلي (بلخادم، 2016، ص ص 67-68):

1.1.4 تعظيم القيمة للعملاء:

يضع هذا الدور المدقق الداخلي أمام تحد يتمثل في سعيه لاكتساب مهارات جديدة تسير التطور في مختلف مجالات العمل بالمؤسسة، ليس هذا فحسب بل تطور آليات تنفيذ مهامه بما يدعم جهود المؤسسة في تعظيم القيمة أو المنفعة المتحققة للعميل، في إطار تغيير النظرة إليه من مجرد مستهلك لمنتجات وخدمات المؤسسة إلى شريك في عملية الحوكمة، وطالما أن فاعلية تنفيذ قواعد الحوكمة تتوقف على كفاءة الرقابة الداخلية للمؤسسة، فهنا يتضح بعد آخر لدور المدقق الداخلي في زيادة القيمة المتحققة للعميل، من خلال سعيه إلى التقييم الفعال للنظم الرقابية، وتقديم التوصيات الكفيلة برفع مستوى جودتها.

2.1.4 تعظيم القيمة للمساهمين:

ينوب مجلس الإدارة عن المساهمين في إدارة أموالهم، هذا يعني أن المجلس مسؤول بالوكالة عن الوفاء باحتياجات ومصالح المساهمين، والمتمثلة في ضرورة الإفصاح عن مدى فعاليته في إدارة ما أوكل إليه من مهام، حيث تمثل التقارير المالية التي يشرف مجلس الإدارة على إعدادها معياراً يتم على أساسه اتخاذ قرارات وسلوكيات من طرف المستثمرين الحاليين والمترقبين، وهنا يتضح دور التدقيق

الداخلي كعنصر فعال في ضمان دقة ونزاهة التقارير المالية وتعزيز قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة المؤسسة، وكذا مساهمتها بالتعاون مع الإدارات المسؤولة في الحد من المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة، ومما يدعم الدور الذي يؤديه فريق التدقيق الداخلي وجوده في موقع الأحداث يعايشها لحظة بلحظة بالمؤسسة، حيث تساعده هذه الميزة على مراجعة القوائم المالية والتقرير عنها بشكل أكثر تفصيلاً من المراجع الخارجي، مما يضمن الاستخدام الأمثل لأصول المؤسسة، وحمايتها من الأخطار التي قد تنشأ نتيجة الغش أو عدم الالتزام بالقوانين والتعليمات والإجراءات المطبقة في المؤسسة.

3.1.4 تعظيم القيمة لأصحاب المصالح:

يتمثل أصحاب المصالح في الموظفين والموردين والدائنين والاتحادات النقابية والمجتمع المحيط، الذي لهم مصالح فردية أو جماعية في نجاح المؤسسة واستمراريتها، فهي التي توفر فرص العمل وتدفع الضرائب وتقدم السلع والخدمات فاستمرارية المؤسسة تمثل مصلحة مشتركة للمساهمين والأطراف الأخرى المرتبطة والمتأثرة بنشاطها ولا تتوقف استمرارية المؤسسة فقط على مدة كفاءة وفعالية عملياتها، بل أيضاً على التحسين المستمر لتلك العمليات، وهنا يبرز دور التدقيق الداخلي حيث يمكننا من خلال التقييم الذاتي لنظم الرقابة الداخلية، ومساهمتها في إدارة المخاطر، وتعزيز قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة المؤسسة والرفع من مستوى كفاءة وجوده عمليات المؤسسة وتعظيم ما يتولد عنها من قيمة أو منفعة لأصحاب المصالح.

2.4 جودة مهنة التدقيق الداخلي وأثرها على تقييم نظام الرقابة الداخلية:

1.2.4 تعريف الرقابة الداخلية:

عرفت لجنة رعاية المنظمات (COSO-Committee of Sponsoring Organizations) الرقابة الداخلية بأنها "عمليات تنفذ من قبل مجلس إدارة الشركة والإدارة والأفراد في الشركة، يتم تصميمها لتعطي تأكيد معقولاً حول تحقيق الشركة لأهدافها" (Institute Français D'audit et Contrôle Interne, 2004, p02).

وفي تعريف آخر الرقابة الداخلية هي "مجموعة من الإجراءات التي تضعها الإدارة بهدف الحفاظ على أصولها وضمان موثوقية السجلات والقوائم المالية وغير المالية، فضلاً عن الالتزام بالسياسات والإجراءات ذات الصلة بتحقيق أهداف المنظمة" (Saidu, Zabedah, 2014, p464).

2.2.4 إجراءات وخطوات المدقق الداخلي لتقييم نظام الرقابة الداخلية:

ولكي يتمكن المدقق الداخلي من تقييم نظام الرقابة الداخلية فإنه يقوم بالخطوات التالية (الوردات، 2006، ص170):

- تحديد الأنشطة الخاضعة للتدقيق؛
- تحديد أنظمة التشغيل ونقاط الرقابة؛
- القيام بإعداد تقييم أولي للأنظمة؛
- تحديد مدة الفحص على أساس نتائج التقييم الأولي؛
- القيام بأعمال الفحص؛
- تقييم نتائج فحوصات التدقيق؛
- استنتاج في ما إذا كانت الرقابة غير مناسبة وغير فعالة؛
- تقديم تقييم نهائي لنظام الرقابة، وتحديد التوصيات اللازمة لتحسين النظام.

فرأى المدقق الداخلي حول فعالية وكفاية نظام الرقابة الداخلية أصبح مهما، خصوصا مع تطور معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي والتي نصت على أن رأي المدقق الداخلي يجب أن يشمل بوضوح العناصر التالية (صالح، 2018، ص ص 196-197):

- معايير التقييم وكيفية استخدامها؛
- المجال الذي يشمل رأي المدقق الداخلي؛
- من الذي يتولى مسؤولية إنشاء (تصميم) والمحافظة على نظام الرقابة الداخلية؛
- المجالات الخاصة التي شملها رأي المدقق الداخلي؛
- أن يكون رأي المدقق الداخلي مدعوما بمعلومات كافية ومفيدة ووثيقة الصلة بها.

3.4 جودة مهنة التدقيق الداخلي وأثرها على إدارة المخاطر

إن التدقيق الداخلي يجب أن يقيم فعالية نظام إدارة المخاطر في المؤسسة ويساهم في تحسينها، كما يجب على إدارة التدقيق الداخلي بالمؤسسة أن تقيم المخاطر التي تتعلق بحوكمة الشركات وعملياتها.

1.3.4 مفهوم إدارة المخاطر:

هي عملية تحديد، تقييم، إدارة، وضبط أحداث أو أوضاع محتملة سعيًا لضمان تحقيق الشركة لأهدافها، إن عملية إدارة المخاطر تعمل بفعالية على تخفيض احتمالية وقوع خسارة معينة كما أنها تقلل من حجم الخسارة في حال وقوعها، وتشمل عملية إدارة المخاطر مايلي (أوصيف، 2017، ص ص 164-165):

- منع المشاكل المحتملة من الحصول؛
- الكشف المبكر للمشاكل عند حصولها؛
- تصحيح السياسات والإجراءات التي سمحت بحصول تلك المشاكل.

2.3.4 دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر:

إن اهتمام التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر وتدقيق إدارة المخاطر، إضافة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية يعزز من دعمه للتطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات، يعمل التدقيق الداخلي على إضافة قيمة للشركة والعمل على تحقيق أهدافها من خلال تقديم تأكيد معقول بأن المخاطر التي تواجه الشركة تدار بفعالية، وكذا من خلال التحسينات التي تقدمها في مجال إدارة المخاطر، وتدقيق إدارة المخاطر، حيث أن وظيفة التدقيق الداخلي قد اتسع نطاقها من دورها التقليدي المتمثل في التدقيق المالي إلى التدقيق الإداري ثم التركيز على إضافة قيمة للشركة من خلال تدقيق إدارة المخاطر، والإفصاح عن مختلف المخاطر التي تواجه الشركة بكل شفافية، وهذا ما يؤدي إلى طمأنة وزيادة ثقة المساهمين وأصحاب المصالح على أن المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومة من جانب ممثليهم وأن الإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي ومنظم مما يساهم في دعم حوكمة الشركات (براهمة، 2014، ص 95).

فحسب تعريف معهد المدققين الداخليين، الذي يعرف الحوكمة على أنها العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح في المؤسسة، من أجل توفير الإشراف على إدارة المخاطر ومراقبتها والتأكد على كفاءة الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيم المؤسسة من خلال حوكمة الشركات (براهمة، 2014، ص 95).

ويكمن دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر من خلال مساعدة المؤسسة في التعرف على المخاطر وتقييمها والمساعدة في تحسين أنظمة إدارة المخاطر ومراقبتها وذلك كما يلي (شريف، 2015، ص131):

- مساعدة مجلس الإدارة والإدارة العليا في رسم السياسة العامة لإدارة المخاطر، وذلك بتقديم خدمات استشارية واقتراحات؛
 - التحقق من مدى التقيد بالأنظمة والإجراءات الواردة في السياسة العامة لإدارة المخاطر؛
 - تقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة التعرف على المخاطر وأنظمة القياس المتبعة على مستوى كل الأنشطة والعمليات بالمؤسسة؛
 - تقييم مدة كفاية وفعالية أنظمة الضبط الداخلي وإجراءات الرقابة الموضوعية للتحكم في المخاطر المتعرف عليها وصحة قياسها؛
 - تقييم التقارير المعدة من طرف مدير المخاطر حول تطبيق الإطار العام لإدارة المخاطر وسرعة الإبلاغ بمعالجتها والإجراءات التصحيحية المتخذة.
5. تحليل النتائج:

من خلال هذه الدراسة توصلنا إلى الإجابات التالية بخصوص الفرضيات المطروحة:
- تم التطرق في المحور الأول إلى متطلبات تحسين جودة التدقيق الداخلي، وتوصلنا إلى أنه من بين المتطلبات الأساسية لتحسين جودة التدقيق الداخلي هو التزام المدقق بمعايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1987م، وبالإضافة إلى الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي لا بد من توفر صفات وقدرات شخصية في المدققين الداخليين مثل توفر الوعي والمثابرة وقدرات اتصال عالية تساعد المدققين على تبادل المعلومات، كما أن إعداد ميثاق للتدقيق الداخلي يمثل إحدى المقومات الأساسية لفعالية وظيفة التدقيق الداخلي، هذا بالإضافة إلى التوجه نحو استخدام التدقيق الإلكتروني والاستفادة من مزايا تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق.

- تم التطرق في المحور الثاني إلى علاقة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات، وتم التوصل إلى أن مهنة التدقيق الداخلي تؤدي دورا فعالا في مساندة ودعم العناصر الأساسية لحوكمة الشركات، من خلال تسهيل تدفق المعلومات والمساعدة في إعداد التقرير المالي، كما تساعد وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة الداخلية وتحقيق أهدافها.

- تم التطرق في المحور الثالث إلى دور تحسين جودة التدقيق الداخلي في دعم التطبيق الجيد لحوكمة الشركات، وتم التوصل إلى أن تحسين جودة مهنة التدقيق الداخلي يؤدي دورا جوهريا في دعم وإرساء التطبيق الجيد لحوكمة الشركات، وإضافة قيمة للشركة والعمل على تحقيق أهدافها، من خلال تقديم تأكيد معقول بأن المخاطر التي تواجه الشركة تدار بفعالية، بالإضافة إلى تقديم التحسينات في مجال إدارة المخاطر.

6. الخلاصة:

تعمل مهنة التدقيق الداخلي على مساعدة الشركة على تحقيق أهدافها من خلال تقديم خدمات تأكيدية واستشارية حول الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر وحوكمة الشركات، وباعتبار أن تحسين جودة التدقيق الداخلي ينعكس أثره على التطبيق الجيد لحوكمة الشركات وإرساء مبادئها، كان لا بد من توفر مجموعة من المتطلبات تعتبر بمثابة عوامل تؤثر في جودة مهنة التدقيق الداخلي، وتعمل على تعزيز التطبيق السليم للحوكمة، وتضيف قيمة للشركة وتساعد على تحقيق أهدافها. ومن خلال هذه البحث تم التوصل إلى النتائج الآتية:

- إن جودة مهنة التدقيق الداخلي تعني استقلالية المدقق الداخلي في الإفصاح والتقرير عن الأخطاء والغش مع ضرورة الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد سلوك المهنة من أجل تحقيق المصلحة لجميع مستخدمي القوائم المالية؛

- حوكمة الشركات هي عبارة عن نظام متكامل يشمل مجموعة من الإجراءات والآليات الخاصة بالتسيير والرقابة، والتي تعمل على تحقيق مصالح جميع الأطراف ذات الصلة بالشركة؛

- ضرورة القيام بعلية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة من أجل تأكيد تمتع القوائم المالية للشركة بالموثوقية والمصدقية؛

- تتأثر جودة مهنة التدقيق بمجموعة من العوامل أهمها عوامل مرتبطة بمكتب التدقيق، العوامل المرتبطة بفريق عمل التدقيق وعوامل مرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق؛

- إن الالتزام المدقق الداخلي بتطبيق معايير التدقيق الداخلي يعتبر مطلب أساسي لتحسين جودة التدقيق الداخلي؛

- تعتبر معايير التدقيق الداخلي ضرورية للمدققين الداخليين، كونها تضع المبادئ الأساسية التي يتعين عليهم الالتزام بها عند ممارسة مهامهم بغية تحقيق الهدف من وجودهم، ألا وهو الثقة في الاعتماد على التقارير المقدمة للإدارة من طرفهم؛

- تتوقف فعالية وظيفية التدقيق الداخلي على توفر صفات وقدرات شخصية معينة لدى المدققين الداخليين، تتمثل هذه الصفات والقدرات في توفر الوعي الإداري والدافع الشخصي، والصبر والمثابرة؛

- إن إعداد ميثاق للتدقيق الداخلي بالشركة يمثل إحدى المقومات الأساسية لفعالية وظيفية التدقيق الداخلي؛

- إن استخدام التدقيق الإلكتروني يؤدي إلى تحسين جودة خدمة التدقيق، من خلال الاستفادة من مزايا تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق والمساهمة في تطوير وتقديم مهنة التدقيق ومواكبتها للتطورات التكنولوجية المتعلقة بالمهنة، كما يساهم في إنجاز الأعمال بسرعة أكبر، والتحسين من جودة الإجراءات الرقابية؛

- إن اهتمام التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر وتدقيق إدارة المخاطر، وتقييم نظام الرقابة الداخلية يعزز من دعمه للتطبيق السليم لحوكمة الشركات، ويضيف قيمة للشركة ويعمل على تحقيق أهدافها من خلال تقديم تأكيد معقول بأن المخاطر التي تواجه الشركة تدار بفعالية، وكذا من خلال التحسينات التي تقدمها في مجال إدارة المخاطر، وتدقيق إدارة المخاطر.

7. المراجع

- اتحاد هيئات الأوراق المالية العربية. (2015). حوكمة الشركات: الفرص والتحديات، الإصدار رقم 11.

- أوصيف، لخضر. (2017). طبيعة حوكمة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، إدارة المخاطر والرقابة الداخلية في ظل المعيار رقم 2100 (طبيعة العمل)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، (17): 158-175.

- براهيمية، كنفزة. (2014). دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة حالة مؤسسة المحركات EMO الخروب بقسنطينة، (رسالة ماجستير)، جامعة قسنطينة 2، الجزائر.

- بلخادم، حنان. (2016). أثر جودة التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان، (مذكرة ماستر)، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.

- جدع، إبراهيم بن يحيى. (2015). العوامل المؤثرة على جودة التدقيق وسبل تحسين خدماته: دراسة نموذج التدقيق الخارجي. المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، (121): 193-208.
- حماد، طارق عبد العال. (2005) حوكمة الشركات - شركات قطاع عام وخاص ومصاريف- المفاهيم ، المبادئ، التجارب والمتطلبات، الاسكندرية: الدار الجامعية.
- حماد، طارق عبد العال. (2005). حوكمة الشركات والأزمات المالية، الإسكندرية: الدار الجامعية.
- رحمانى، موسى وسردوك، فاتح. (2014). مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة، مجلة العلوم الإنسانية.
- سليمان، محمد مصطفى. (2009). حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الاسكندرية: الدار الجامعية.
- سمور، نبيل إبراهيم إسماعيل. (2014). دور التدقيق الالكتروني في تحسين جودة خدمة التدقيق (دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة)، (رسالة ماجستير)، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين.
- شريقي، عمر. (2015). التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة سطيف، الجزائر، (7): 121-135.
- صالحى، بوعلام. (2018). دور وأهمية وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز حوكمة الشركات وإدارة المخاطر وانعكاس ذلك على استمرارية المنظمة وقيمتها، (أطروحة دكتوراه)، جامعة الجزائر3، الجزائر.
- العبدلي، محمد عبد الله حامد. (2012). أثر تطبيق الحوكمة المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، (رسالة ماجستير)، جامعة الشرق الأوسط.
- عجيلة، محمد وزقيب، خيرة. (2017). متطلبات جودة خدمات التدقيق الداخلي (رؤية شاملة)، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، (2): 2.
- كامل، كمال محمد سعيد. (2009). مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة، (رسالة ماجستير)، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- المصدر، مرشد عيد. (2013). أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق: دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة، (رسالة ماجستير)، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- المطيري، عبد الرحمن. (2012). قواعد سلوك وأداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، (رسالة ماجستير)، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الكويت.
- المعتاز، إحسان بن صالح. (2009). التزام شركات المساهمة بالإفصاح عن متطلبات لائحة حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القصيم، السعودية.
- نشوان، اسكندر محمود حسين. (2014). أثر استخدام التدقيق الالكتروني على تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة تطبيقية على مدققي الحسابات بقطاع غزة). مجلة الفكر المحاسبي، 18، (4): 309-337.
- نصر علي، عبد الوهاب وشحاتة السيد، شحاتة. (2007). مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات، الاسكندرية: الدار الجامعية.

- نور، عبد الناصر والنعيمة، محمد وأحمد الراوي، سينا. (2012). استخدام منهج Six Sigma في ضبط جودة التدقيق الداخلي (دراسة ميدانية على المستشفيات الخاصة الحائزة على جائزة الجودة والتميز في محافظة عمان)، المؤتمر العلمي السنوي الحادي عشر حول: ذكاء الأعمال واقتصاد المعرفة، جامعة الزيتونة الأردنية، الأردن.
- الوردات، خلف عبد الله. (2006). التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، الطبعة 1، عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.
- Badara, S., & Saidin, S. Z. (2014). Empirical Evidence of Antecedents of Internal Audit Effectiveness from Nigerian Perspective, **Middle east Journal of Scientific Research** , 19(4):460-471.
- Institute Français D'audit et Contrôle Interne. (2004). **Prise de Position IFACI/Audit Interne-Qualité**, Paris.
- Pashaki, M. M, & Kheradyar, S. (2015). An Investigation into the Effects of Audit Quality on Accounting Conservatism in Companies Listed in Tahrn Stock Exchange, **International Letters of Social and Humanistic Sciences**, (50): ,107-117.
- OECD. (2015). G20/OECD Principles of Corporate Governance:
<http://www.oecd.org/corporate/principles-corporate-governance.htm>