

كفاءة وفاعلية نظام التدقيق الداخلي واثرة في تطبيق حوكمة الشركات دراسة في عينه من الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

علي ناظم عبد الامير^a ، علي كريم محمد^b

الملخص

هدف هذه الدراسة إلى الوقوف على فاعلية التدقيق الداخلي في دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية حيث اتضح من خلال البحث والدراسة أن للتدقيق الداخلي دور فعال في إعادة هيكلة نظام الرقابة الداخلية، ومن أهداف الدراسة أيضا إثبات الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي هذا في ظل تطبيق مفهوم حوكمة الشركات. هذا وقد تناولت أيضا التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية في ظل بيئة مؤسسية تطبق مفهوم حوكمة الشركات وإبراز دور الحوكمة في التنسيق فيما بينهم. وقد اعتمد الباحثان في هذه الدراسة على المنهج العلمي المعاصر، القائم على المزج بين المنهجين الاستقرائي والاستنباطي، حيث يقوم الباحثان باستقراء ما جاء في الأدب المحاسبي من أبحاث وإصدارات المنظمات ذات الصلة بموضوع البحث. وقد توصل الباحثان إلى عدة نتائج أهمها هو إثبات دور التدقيق الداخلي الفعال في تقويم نظام الرقابة الداخلية، وإظهار التطور الذي حدث لمفهوم التدقيق الداخلي في ظل حوكمة الشركات. أما أهم التوصيات، فقد توصل الباحثان إلى ضرورة تطوير دور التدقيق الداخلي بالشكل الذي يوضح مدى تأثيره في تقويم الرقابة الداخلية، ضرورة إصدار معايير خاصة بحوكمة الشركات. الكلمات المفتاحية: (التدقيق الداخلي، فاعلية نظام التدقيق الداخلي، حوكمة الشركات).

القدرة

تعد حوكمة الشركات في مجملها مجموعة من الآليات التي تعمل بصفة أساسية على حماية وضمان حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذوي المصلحة والمرتبطین بأعمال الشركة من خلال إحكام الرقابة والسيطرة على أداء الشركة. لقد أصبحت الحوكمة الجيدة للشركات موضع اهتمام كبير من قبل الشركات، وخلال العقد الماضي بدأت الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بالتأكيد على الدور الحيوي الذي تلعبه حوكمة الشركات، خاصة في ظل الأزمات المالية التي واجهتها الشركات في العديد من الدول وانتقال تأثيرها إلى القطاعات المختلفة. ونظرا لأهمية دور التدقيق الداخلي كإحدى آليات حوكمة الشركات وما تقوم به من عدة أدوار تجاه زيادة فاعلية حوكمة الشركات وزيادة فاعلية

إجراءات وضوابط الرقابة بشكل عام وما لذلك من أثر إيجابي على تدعيم الثقة والمصادقية في تلك التقارير المالية، ومن ثم المساهمة الفعالة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات. جاء البحث التالي لدراسة كفاءة وفاعلية نظام التدقيق الداخلي واثرة في تطبيق حوكمة الشركات. وقد تناولت الدراسة في المبحث الأول منها المنهجية العلمية للدراسة ويتناول المبحث الثاني الإطار النظري للدراسة حيث تم التطرق إلى مفهوم التدقيق الداخلي ومفهوم الرقابة وحوكمة الشركات وقد تناول المبحث الثالث الجانب العملي والتحليل الإحصائي لفرضيات الدراسة مع أهم النتائج والتوصيات وقائمة بمصادر ومراجع الدراسة .

a - المدرس المساعد ، جامعة المثنى ، كلية الإدارة والاقتصاد

b - المدرس المساعد ، جامعة المثنى ، كلية الإدارة والاقتصاد

المبحث الأول

المنهجية العلمية للبحث

اولا : مشكلة البحث

تُعتبر الحوكمة من المفاهيم التي يتميز تطبيقها بالشمولية بحيث يمتد الى كافة وحدات المنشأة الأمر الذي يعني ارتباطها بعلاقة مع وحدات المنشأة بدرجات مختلفة وحسب خصوصية العلاقة ونظرا لتمييز وظيفة التدقيق الداخلي بالشمولية وتغطيتها لكافة أنشطة المنشآت، مما عزز الحاجة لدراسة دور التدقيق الداخلي ودوره في تطبيق الحوكمة في الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

ويمكن التعبير عن مشكلة الدراسة بتحديد أكثر بطرح الأسئلة الآتية:

- 1- هل يسهم التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.
- 2- هل يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين دور التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة بين الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

ثانيا : هدف البحث

- 1- بيان مدى تطور التدقيق الداخلي نتيجة لظهور مفهوم حوكمة الشركات.
- 2- بيان دور تطور التدقيق الداخلي في خلق قيمة إضافية للشركات.
- 3- دراسة دور تطور التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة عينة البحث لتدعيم تطبيق حوكمة الشركات.

ثالثا : فرضية البحث

لتحقيق هدف الدراسة قام الباحثان بوضع واختبار الفرضيتين الآتيتين :-

1. اعتمد الباحثان على معامل الارتباط البسيط (Pearson) لاختبار الفرضية الرئيسة الأولى والمتمثلة

بعلاقات الارتباط بين المتغير المستقل (فاعلية نظام التدقيق الداخلي) والمتغير التابع (حوكمة الشركات)..
2. وجود تأثير لفاعلية نظام التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات:

رابعا : أهمية البحث

تأتي أهمية هذا البحث نظراً لزيادة الاهتمام بالحوكمة وبدور التدقيق الداخلي فيها بعد حدوث العديد من الأزمات الاقتصادية وحالات الفشل والتعثر للمنشآت التي حدثت في السنوات الأخيرة، مما أدى إلى:

1. فقدان الثقة في التقارير المالية بين المستثمرين والدائنين من ناحية، أما من ناحية أخرى فقد أعاد ذلك مفهوم حوكمة الشركات على رأس أولويات كل من مجالس الإدارة، وإدارة التنفيذ، والمدققين الداخليين والخارجيين وأصحاب المصالح .

2. الدور الذي تقوم به وحدات التدقيق الداخلي باعتبارها عنصراً "جوهرياً" وأساسياً" لضمان بيئة رقابة تتسم بالكفاءة والفاعلية في الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية لاسيما في ظل كبر حجمها وتعدد أساليب وإجراءات عملها مما يستوجب الحاجة الى التدقيق الداخلي باعتباره عنصراً "هاماً" من عناصر نظام الرقابة الداخلية .

3. التأكيد على أهمية التوسع في تطبيق نظام حوكمة الشركات في البيئة الاقتصادية العراقية والاستفادة منها في تطوير الممارسات المحاسبية وتطوير مهنة التدقيق وبالتالي تحقيق فاعلية الأداء ، وبالنظر الى أهمية التدقيق الداخلي في المنظومة الرقابية ، يستدعي هذا دراسة مفهوم حوكمة الشركات ومدى إدراك الإدارة العليا لضرورة تفعيله . كما إن الكشف عن دور التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة سيؤدي الى العمل على تطوير المهام والأنشطة التي تنفذها وحدات التدقيق الداخلي لتشمل جوانب أكثر من الأنشطة التقليدية وبما يحسن من فاعلية أدائها.

خامسا : حدود البحث

تمثلت حدود الدراسة فيما يلي :-

1_ الحدود المكانية : اقتصرت هذه الدراسة على ((الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية)).

2_ الحدود البشرية : اختار الباحثان عينة من المديرين الماليين والمدققين الداخليين والمحاسبين في ((الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية كونهم تتوفر لديهم الخبرة الكافية بأعمال التدقيق وجودته.

3_ الحدود الزمانية : تم إجراء هذه الدراسة للفترة الواقعة ما بين شهر أذار 2016 وشهر تموز 2016 .

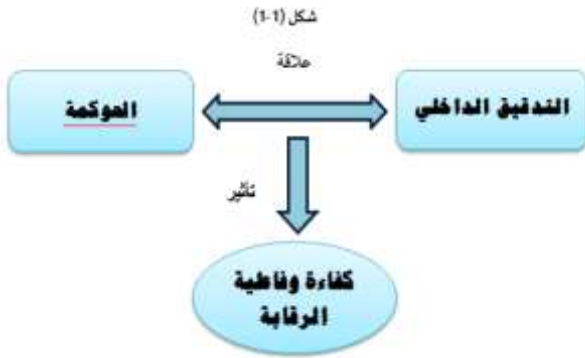
سادسا : أسلوب البحث

يتبع الباحثان المنهج العلمي المعاصر، القائم على المزج بين المنهجين الاستقرائي والاستنباطي، حيث يقوم، الباحثان باستقراء ما جاء في الأدب المحاسبي من أبحاث وإصدارات المنظمات المهنية ، والتي قام الباحثان بتجميعها بمختلف الطرق والوسائل ومن خلال شبكة الانترنت ، للوقوف . على الإطار النظري للتدقيق الداخلي، واثره في تطبيق حوكمة الشركات ، ثم استنباط ما يراه الباحثان ملائم لتعزيز دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات ، وذلك للوصول إلى حل لمشكلة البحث وعرض النتائج والتوصيات.

و استخدم الباحثان ايضا استمارة استبيان قد تم توزيعها على العاملين المختصين بالإدارة والمحاسبة و التدقيق في عينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ، ومن ثم تحليل الإجابات باستخدام التوزيعات التكرارية واحتساب الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية .

سابعاً : نموذج البحث

لتحقيق غرض الدراسة والوصول الى اهدافها المحددة فقد اعتمد الباحثان النموذج التالي لدراسة علاقات متغيرات الدراسة ويوضح الشكل (1-1) هذه العلاقات.



المبحث الثاني

الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي والرقابة الداخلية

اولاً : التدقيق الداخلي (مفهوم، اهدافه، دوره)

يمثل التدقيق الداخلي مركز ثقة ومسؤولية في المشروع وتعد إليه مهمة صيانة مصالح المشروع من خلال مهماته وتطوير طرق العمل وان مهام التدقيق الداخلي ذات وجهين الأول هو الحماية من خلال التحقق من العمليات التي يقوم بها المشروع تقع ضمن نطاق المخطط لموضوع من قبل الإدارة والتحقق من كفاية المستندات التي على أساسها تدوين نتيجة العمليات، والتحقق من وجود الأصول المادية وسبل المحافظة عليها. أما الوجه الثاني فيتمثل بتطوير أسس وسبل العمل بحكم اطلاعه على جميع نواحي نشاط المشروع وعلاقته بالإدارة العامة وبجميع أقسام المشروع إذ يمكن من تكوين فكرة واضحة وصحيحة عن الأهداف والمخططات الموضوعية وطرق تنفيذها (عبد الكريم وكاظم ، 2003 :85).

لذلك يعد التدقيق الداخلي جهاز مستقل ضمن تشكيلات المنشأة ويعتبر احد وسائل الرقابة الداخلية الفعالة تنشئه

وتقديم المشورة والتوصيات المناسبة بصدد الأنشطة التي يتم تدقيقها " (الوردات ، 2005: 30-32) كما عرف الصبان التدقيق الداخلي بوصفه نشاط يشمل جميع الأنشطة داخل المنشأة وبالتالي لا يقتصر على النشاط المالي والمحاسبي حيث عرف التدقيق الداخلي بأنه " وظيفة مستقلة داخل التنظيم المعين بغرض فحص وتقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم " (الصبان وآخرون ، 1996 :31).

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن التدقيق الداخلي هو وظيفة مستقلة داخل المؤسسة يقوم على أساس فحص وتقييم الجوانب المالية وتقييم الممارسات المحاسبية داخل المؤسسة وتقديم النصح والإرشاد للمؤسسة.

2- أهداف التدقيق الداخلي

يمكن أن نحدد هدفين رئيسيين للتدقيق الداخلي هما:

- 1- التقييم الدوري للسياسات المحاسبية والمالية وكل المتعلقة بها والتأكد من إنها تسير حسب الخطة الموضوعة دون انحراف.
 - 2- التقييم الدوري للسياسات الإدارية والإجراءات التنفيذية المتعلقة بها وإبداء الرأي حيالها بغرض تحسينها وتطويرها لتحقيق أعلى كفاءة إدارية.
- وهناك أهداف ثانوية تتمثل في :-
- 1- التأكد من دقة البيانات المستعملة في الدفاتر والسجلات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات ومتابعة تنفيذها والقيام بتحليل البيانات تحليلًا " سليما " .
 - 2- اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب في الوقت المناسب والعمل على تصحيحها ومنع تكرارها في المستقبل.
 - 3- مراعاة التزام الموظفين بالسياسات والإجراءات المرسومة (عائشة ، 2015: 7).

الإدارة للقيام بخدمتها وطمأنتها على إن وسائل الضبط الموضوعية مطبقة وكافية من خلال مجموعة من الضوابط والإجراءات لتحقيق العمليات والقيود وبشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية والتأكد من حماية الموجودات وأموال المنشأة والتحقق من إتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم (دليل استرشادي ، 23: 8).

1- مفهوم التدقيق الداخلي:

اصدر معهد المدققين الداخليين IIA تعريف حديث للتدقيق الداخلي بأنه " نشاط محايد موضوعي استشاري مستقل، يهدف الى إضافة قيمة وتحسين العمليات التشغيلية للمنظمة، انه يساعد التنظيم في تحقيق أهدافه من خلال استخدام مدخل منظم لتقييم وتحسين فاعلية إجراءات الإدارة في مواجهة المخاطر وفرض الرقابة والحوكمة " (Kell @others 2001: 80) .

وقد عرف خلاط وآخرون التدقيق الداخلي بأنه " وظيفة يؤديها موظفين من داخل المشروع وتتناول الفحص الانتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات والإدارة وإجراءات الرقابة الداخلية، وذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من إن مقومات نظام الرقابة الداخلية سليمة ومعلوماتها دقيقة وكافية " (خلاط وآخرون 2007: 384).

وقد عرف إبراهيم التدقيق بأنه " وظيفة تقييميه مستقلة داخل المؤسسة لمساعدة الإدارة العليا للرقابة العامة لأنشطتها (نظمي ، 2004: 21)

في حين عرف الوردات التدقيق الداخلي بأنه " وظيفة تقييم مستقلة يتم إنشائها داخل المنشأة لفحص وتقييم أنشطتها المختلفة وهدف التدقيق الداخلي هو مساعدة أعضاء التنظيم في تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية وذلك بتزويدهم بالبيانات والمعلومات التحليلية وعمل الدراسات

3- دور التدقيق الداخلي في الحوكمة

يصعب تفعيل مبادئ الحوكمة ما لم يتم تدعيم فاعلية واستقلالية كل من لجان التدقيق وأنشطة التدقيق الداخلي والخارجي.

فالتدقيق الداخلي هو نشاط منظم ومستقل وموضوعي يقوم بأعمال التدقيق وتقديم الاستشارات من خلال نظام قوي وفعال يهدف إضافة قيمة وتحسين فاعلية وإجراءات كل من إدارة المخاطر والحوكمة. والإطار الذي يعمل من خلاله هذا النشاط يتمثل في مجموعة من المعايير المهنية وأخرى خاصة بالأداء وثالثة خاصة بأخلاقيات وسلوكيات المهنة وهي:

1- الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي:

وهو المسؤول الأول عن أنشطة التدقيق الداخلي داخل المنظمة او المؤسسة.

2- نشاط التدقيق الداخلي:

يتمثل في الإدارة أو القسم أو فريق العمل الذي يقوم بتقديم الخدمات الخاصة للتدقيق والاستشارات باستقلالية وموضوعية.

3- استقلالية أنشطة التدقيق الداخلي:

وضع أنشطة التدقيق الداخلي بحيث يتبع الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مستوى إداري في الهيكل التنظيمي للمؤسسة يسمح له بأداء وانجاز مسؤولياته.

4- إدارة المخاطر:

إجراءات تجديد وتقييم وأداء الأحداث التي قد تؤثر على تحقيق المؤسسة لأهدافها. ووضع نظم الرقابة اللازمة للحصول على تأكيد معقول لتحقيق المؤسسة لأهدافها.

5- القيمة المضافة:

الفائدة التي تعم على المنظمة وعلى كل المتعاملين معها والمستفيدين منها خلال أعمال التدقيق وتقديم الاستشارات والنصائح وتوصيل النتائج للإدارة والمسؤولين عن التشغيل (الشريف ، 2010: 176).

ثانياً " الرقابة (المفهوم، الاهداف، بيئة الرقابة)

تمثل الرقابة عمليات السيطرة التنظيمية المستمرة على تطبيق خطط المنظمة بصورة كفوءة وفعالة وبما يضمن تحقيق أهداف دون هدر في الموارد والقدرات المادية والمالية والبشرية.

وبالتالي يمكن تحديد مفهوم الرقابة بأنها ذلك النظام الذي يساعد الإداريين على قيامهم بتقويم مدى التقدم الذي تحرزه المنشأة في تحقيق أهدافها وتحديد مجالات التنفيذ التي تحتاج الى عناية واهتمام أكبر، ويمكن النظر الى الرقابة كعملية تتوسط العديد من التفاعلات المستمرة بين المتغيرات البيئية والإبعاد الداخلية للمنظمة فهي وسيلة مرشدة وناصحة لتحديد مناطق ومجالات الانحرافات والإخفاقات كما تحدد طرق التصحيح المطلوب للنجاح لمجمل أعمال الأنظمة الإدارية في المنظمة. إذ أنها تقيّم ثلاثة مجالات رئيسية هي البيئة الكلية والبيئة التنافسية والعمليات الداخلية (الصقال وسعيد 6-17).

وقد تطرق الباحثون الى تعريف الرقابة:

تعريف هنري فايول " الرقابة هي التحقيق كما إذا كان كل شيء يحدث طبقاً للخطة الموضوعة والتعليمات الصادرة والمبادئ المحددة وان غرضها هو الإشارة الى نقاط الضعف والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها كما أنها تطبق على كل شيء - الأشياء، الناس، الأفعال " (أبو مصطفى ، 2001: 246).

تعريف برير " الرقابة هي تعبير شامل عن الإشراف والمتابعة وقياس الأداء وتحديد المعايير ومقارنتها بالإنجازات " (كامل برير ، 1996: 147).

وقد تطرق الشريف الى تعريف الرقابة بوصفها نشاط إداري ذو أهمية في التنظيم أو المؤسسة " الرقابة هي وظيفة من وظائف الإدارة وهي عملية متابعة الأداء وتعديل الأنشطة التنظيمية بما يتفق مع انجاز الأهداف " (علي الشريف ، 2002-2003: 365).

ويرى بدوي الرقابة على أنها وظيفة للتحقق من أن العمل يسير وفق الخطة والتعليمات والقواعد المحددة من قبل المؤسسة بقصد اكتشاف مواطن القوة والضعف والنقص والأخطاء والانحرافات لعلاجها وتفادي حدوثها في المستقبل حيث عرف الرقابة " هي عملية التحقق من إن التنفيذ كما هو مقرر في الخطة وفي ضوء التعليمات والقواعد الموضوعية بقصد اكتشاف نقاط الضعف والأخطاء وعلاجها وتفادي تكرارها على إن تتناول كافة أوجه النشاط في المشروع العام والقائمين على إدارته " (بدوي، بدون تاريخ: 87).

من خلال النقاط التالية يمكن أن نستنتج إن الرقابة تساهم في نجاح وتطور وتقدم المؤسسة وفي تحقيق كل الأهداف المخطط لها، والمساهمة في حل المشاكل التي تعرقل انجاز الأعمال التي تم التخطيط لها مسبقاً.

مفهوم بيئة الرقابة

تعني بيئة الرقابة الإجراءات التي توفرها إدارة المؤسسة والتي تشكل في إطارها العام الجو المناسب للعمل الرقابي وتمكن جهاز الرقابة الداخلية من القيام بواجباته ضمن تصور معقول (2005, coso definition).

وهذا المعنى يتطلب من إدارة المؤسسة ما يلي:

- 1- وجود هيكل تنظيمي: مكلف بإنجاز الأعمال وهناك توصيف للوظائف بحيث تحدد المسؤوليات والواجبات والصلاحيات.
- 2- سياسات التشغيل: وتعني وجود خطة عمل واضحة عن كيفية الصرف وإجراءاته من الناحية المالية وكذلك صلاحيات المخول بالصرف والجهة النهائية التي تصادق على الصرف لأن ضبابية الإجراءات تؤدي الى تجاوز الصلاحيات أو إمضاء الموافقة من قبل شخص غير مخول ومن ثم فقدان تسلسل الموافقات مما يعطي مدخلا" للفساد المالي الذي نحن بصددده.

من خلال التعاريف السابقة يتضح لنا أن الرقابة هي إحدى العمليات الإدارية تتولى مسؤولية الكشف عن الأخطاء التي قد تحدث في إحدى العمليات الإدارية التي تسبقها وتعمل على تحديد نقاط الضعف والانحراف والعمل على تقيومها وتصحيحها بالشكل المناسب مع العملية الإنتاجية وتتابع إجراءات وعملية تصحيح الأخطاء التي اكتشفت لضمان تفادي تكرار الأخطاء مرة أخرى. وتتضمن الرقابة عمليات قياس فعلي لأداء الأفراد العاملين للتأكد من مدى تحقيق الأهداف والتأكد من بقاء المنظمة في مسارها الصحيح.

أهداف الرقابة :

- 1- الأهداف الرئيسية
- 1- معاونة الإدارة على تحقيق النجاح، وذلك بالتأكد من إن الخطة تتحرك في مسارها المرسوم.
- 2- التأكد من تنفيذ المهام المخططة وعرفة مدى تنفيذ الواجبات.
- 3- اكتشاف الأخطاء فور وقوعها أو عندما تكون في طريق الوقوع، لكي تعالج فوراً" أو يتخذ ما يلزم لمنع حدوثها.
- 4- المحافظة على حقوق الأطراف ذات المصلحة في قيام المنشأة أو المنظمة مثل العاملين فيها والمتعاملين معها.

والمالية وانهيار بعض الشركات. مما دعا إلى زيادة العناية بموضوع حوكمة الشركات بوصفها إجراء يهدف إلى تحقيق الشفافية والعدالة والمساواة، ومن ثم تحقيق حماية حقوق المساهمين.

مصطلح حوكمة الشركات ليس بجديد على مهنة المحاسبة، لكونه يرتبط ارتباطاً وثيقاً بهيكل الرقابة الداخلية ويعد مرحلة من مراحل تطورها، ولأنه غطى العديد من النشاطات فقد عرف بعدة تعاريف تعكس بصورة أساسية مصالح أطراف متعددة في هذا المجال (يعقوب، 2006: 34).

وينظر البعض إلى حوكمة الشركات على أنها (مجموعة من الآليات والإجراءات والقوانين والنظم والقرارات التي تضمن كل من الانضباط والشفافية والعدالة، ومن ثم تهدف الحوكمة إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق تفعيل تصرفات إدارة الشركة فيما يتعلق باستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة لديها بما يحقق أفضل منافع ممكنة لكافة الأطراف ذوي المصلحة وللمجتمع ككل) (الخطيب، 2009، 3).

وقد تطرق الحسانين الى مفهوم حوكمة الشركات وعرفها بأنها:

(مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح من خلال مجموعة من الآليات في شكل إجراءات وأساليب لإدارة الشركة ورقابة أنشطتها، بما يؤدي إلى ضمان تطوير الأداء والإفصاح والشفافية والمساءلة، ومن ثم تعظيم حقوق المساهمين على المدى البعيد، فضلاً عن مراعاة حقوق ومصالح الآخرين) (حسانين، 2009: 17).

قواعد ومبادئ حوكمة الشركات

يمكن تعريف قواعد ومبادئ حوكمة الشركات بأنها مجموعة من الأسس والممارسات التي تطبق صفقة خاصة على الشركات المملوكة لقاعدة عريضة من المستثمرين

3- الرقابة الإدارية: وهذه نقطة جديرة بالاهتمام إذ توجد وظيفة التدقيق الداخلي ضمن تشكيلات الهيكل التنظيمي وخاصة بالنسبة للمؤسسات التي ترتبط بأعمال مالية مثل وزارات الكهرباء والإسكان والتجارة والشركات التابعة لوزارة الصناعة والمعادن وغيرها حيث ترتبط وظيفة التدقيق الداخلي بأعلى سلطة إدارية بالهيكل التنظيمي كي تخرج من سيطرة التأثيرات في صلاحياتها ومن ثم فحص عمل الرقابة الداخلية للتأكد من كفاءته وأنه يعمل ضمن الضوابط والإجراءات مما يعني رقابة مانعة للحد من الفساد المالي. (Edo. Donnell, 2005: 924).

ويرى حماد إن بيئة الرقابة تتحدد وفقاً لمواقف الأفراد المسؤولين عن نضام الرقابة الداخلية في المنظمة، بالإضافة إلى مواقف الإدارة تجاه هذه الرقابة، وهو الاتجاه الذي يلعب دوراً كبيراً في فاعلية الرقابة، وبما إن الرقابة الداخلية هي انعكاس لمستوى الأخلاقيات والكفاءة التي يتمتع بها الأشخاص المسؤولون عن الرقابة، فإن ذلك يتطلب وجود وتحقيق نظام قوي للرقابة الداخلية يستند إلى النزاهة المالية والأخلاق الحميدة، ومن هنا نلاحظ اهتمام العديد من المنظمات بالدليل الأخلاقي المكتوب الذي يشمل السلوكيات الأخلاقية الحميدة التي يجب أن يتمتع بها العاملون. وتعتبر مواقف الإدارة بخصوص أخذ المخاطر بعين الاعتبار جزءاً من بيئة الرقابة، ومن هنا تبرز أهمية التدقيق الداخلي الذي يمثل جانباً إيجابياً لبيئة الرقابة، وذلك من منطلق أنها تساعد في منع واكتشاف أية تحريفات تعود إلى الحذف أو ما شابه، وأخطاء التقييم. (حماد، 2004: 27).

ثالثاً: حوكمة الشركات (المفهوم، المبادئ)

مفهوم حوكمة الشركات

يعد مصطلح حوكمة الشركات من المصطلحات الحديثة التي نالت عناية كبيرة في نهاية القرن العشرين وأوائل القرن الحادي والعشرين بسبب الأزمات الاقتصادية

(شركات الاكتتاب العام) وتتضمن الحقوق والواجبات ■
 لكافة المتعاملين مع الشركة مثل مجلس الإدارة ■
 المساهمين، الدائنين، البنوك، الموردن ... الخ وتظهر من ■
 خلال النظم واللوائح الداخلية المطبقة بالشركة والتي
 تحكم اتخاذ أي قرار يؤثر على مصلحة الشركة أو ■
 المساهمين بها. ■
 وتوفر قواعد حوكمة الشركات الإطار التنظيمي الذي
 يمكن من خلاله للشركة إن تحدد أهدافها وتحدد أيضا
 كيفية تحقيق هذه الأهداف.
 وتقوم تلك القواعد والمبادئ بتحديد التالي:

المبحث الثالث

الإطار التحليلي للبحث

يتناول هذا المبحث وصف وتشخيص متغيرات
 الدراسة ، اذ تم ترميز وتصنيف هذه المتغيرات ابتداء من
 التحليل الاولي للبيانات المتعلقة بمتغيرات الدراسة
 باستعمال التوزيعات التكرارية والاطراف الحسابية
 والانحرافات المعيارية وعامل الارتباط والتأثير لكل متغير
 من متغيرات الدراسة ، وادناه الاحصاءات الوصفية
 لمتغيرات البحث .

اولا: الاحصاءات الوصفية لمتغيرات البحث

- كيفية اتخاذ القرارات.
 - الشفافية والإفصاح في تلك القرارات.
 - السلطة والمسؤولية للمديرين والعاملين بالشركة.
 - المعلومات التي يتم الإفصاح عنها للمستثمرين.
 - حماية حقوق صغار المساهمين.
- وتتدخل عدة عوامل في تحديد قواعد ومبادئ حوكمة
 الشركات منها:
- قوانين الشركات.

الجدول (1) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأداة البحث

	فاعلية نظام التدقيق الداخلي														
	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q8	Q9	Q10	Q11	Q12	Q13	Q14	15Q
Mean	4.217	4.347	3.847	4.543	4.326	3.369	4.260	4.195	4.217	4.413	4.260	4.369	4.195	4.50	4.304
Std. Deviation	.892	.640	1.114	.585	.895	1.322	.929	.806	.814	.652	.854	.798	.859	.691	.915
	فاعلية نظام التدقيق الداخلي														
	16Q	17Q	18Q	19Q	20Q	21Q	22Q	23Q	24Q	25Q	26Q	27Q	28Q	29Q	
Mean	4.282	4.630	4.434	4.608	4.652	4.021	4.521	4.130	4.478	4.347	4.391	4.087	4.500	4.217	
Std. Deviation	.688	.571	.583	.613	.640	.714	.657	1.087	.752	.899	.682	.938	.658	.814	
	حوكمة الشركات														
	الامانة والقيم الاخلاقية				الالتزام بالكفاءة				مجلس إدارة أو لجنة التدقيق						
	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q8	Q9	Q10	Q11	Q12	Q13	Q14	
Mean	4.087	4.152	4.239	4.130	4.195	4.304	4.087	4.217	4.434	3.913	3.891	4.10	4.043	4.065	
Std. Deviation	1.050	1.074	.794	.909	.806	.726	.811	.663	.806	1.029	.993	.859	.941	.952	
حوكمة الشركات															

	فلسفة الإدارة وطريقتها في إدارة أعمال المنشأة													
	16Q	71Q	18Q	19Q	20Q	21Q	22Q	23Q	24Q	25Q	Q26	Q27	Q28	Q29
Mean	4.108	3.673	3.847	4.152	3.69	3.934	3.739	3.934	4.239	4.108	4.130	3.782	4.065	3.93
Std. Deviation	.737	1.193	1.074	.759	.963	.997	1.306	.997	.881	.875	.653	1.113	.771	1.041
	حوكمة الشركات													
	توزيع السلطة والمسؤولية		سياسات الموارد البشرية وممارساتها											
	30Q	31Q	32Q	33Q	34Q	35Q	36Q	37Q	38Q					
Mean	4.000	4.173	3.869	3.760	3.652	3.543	3.782	4.00	4.173					
Std. Deviation	1.074	.797	1.203	1.158	1.401	1.109	1.263	1.07	.797					

الجدول رقم (2) المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لأبعاد البحث

Statistics			
		فاعلية نظام التدقيق الداخلي	حوكمة الشركات
N	Valid	46	46
	Missing	0	0
Mean		4.4520	4.0463
Std. Deviation		.16389	.21761

نستخلص من معطيات الجدولين (2،1) المؤشرات

ثانياً: اختبار فرضيات الدراسة

التحليلية الآتية: -

أ: الفرضية الرئيسية الأولى :اعتمد الباحثان في هذه

الدراسة على معامل الارتباط البسيط (Pearson) لاختبار

الفرضية الرئيسية الأولى والمتمثلة بعلاقات الارتباط بين

المتغير المستقل (فاعلية نظام التدقيق الداخلي) والمتغير

التابع (حوكمة الشركات). إذ يظهر الجدول (3) مصفوفة

معاملات الارتباط البسيط (Pearson) بين هذه المتغيرات.

فان الجدول (3) يشير أيضاً إلى حجم العينة (60) ونوع

الاختبار (2-tailed). ومختصر (Sig.) في الجدول يشير إلى

اختبار معنوية معامل الارتباط من خلال مقارنة قيمة (t)

المحسوبة مع الجدولية من غير أن يظهر قيمها. فإذا ظهر

وجود علامة (* أو**) على معامل الارتباط فإن هذا يعني

بان قيمة (t) المحسوبة أكبر من الجدولية. ويتم الحكم على

مقدار قوة معامل الارتباط في ضوء قاعدة (Cohen &

Cohen,1983)، نقلاً عن (العابدي، 2012) وكالاتي: -

يشير الجدولين رقم (1،2) الى المتوسطات الحسابية

والانحرافات المعيارية والتي تمثل مؤشر اولي لاتجاهات

عينة الدراسة تجاه المتغيرات فالمتغير المستقل (فاعلية

نظام التدقيق الداخلي) تراوحت قيمة المتوسط الحسابي

العام لأبعاد هذا المتغير (4.4520) على مقياس ليكرت

الخماسي، مما يشير الى ان هناك موافقة من عينة

الدراسة وبدرجة عالية ، وبانحراف معياري منخفض جدا

مقداره (.16389)، اما المتغير التابع (حوكمة الشركات)

فقد اشارت نتائج الاحصاء الوصفي لعينة الدراسة بارتفاع

المتوسط الحسابي العام لهذا المتغير البالغ (4.0463)

وبانحراف معياري منخفض جدا مقداره (.21761)،

وباتجاه اتفق تماماً . كما جاءت جميع الفقرات بأوساط

حسابية أعلى من الوسط الفرضي على مساحة ميزان

الاختبار (3).

الجدول (5)

اختبار ANOVA تأثير فاعلية نظام التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1.191	1	1.191	55.742	.000 ^b
	Residual	.940	44	.021		
	Total	2.131	45			

a. Dependent Variable: حوكمة الشركات

b. Predictors: (Constant), فاعلية نظام التدقيق الداخلي

الجدول (6)

اختبار قيم بيتا ومعامل (t) والمعنوية (sig) فاعلية نظام التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.689	.183		14.691	.000
	VAR00015	.355	.048	.748	7.466	.000

a. Dependent Variable: فاعلية نظام التدقيق الداخلي

توضح الجداول (4,5,6) أن فاعلية نظام التدقيق الداخلي يمارس تأثيراً معنوياً في حوكمة الشركات. كما ويوضح الجدول (5) الخاص بتحليل التباين إن الأنموذج معنوي وفقاً لقيمة F المحسوبة والتي بلغت (55.742) وهي أكبر من القيمة الجدولية عند مستوى معنوية (1). إذا بلغ معامل بيتا غير المعياري (Unstandardized Beta Coefficient) بينهما (2.689) وكانت قيمة (t) المحسوبة قد بلغت (14.691) وهي تدل على معنوية معامل بيتا غير المعياري عند مستوى (1%). وكانت القدرة التفسيرية لهذا الأنموذج عالية نسبياً وفقاً لقيمة ($R^2 = 0.559$). إذ يشير هذا إلى قدرة المتغير المستقل على تفسير ما مقداره (56%) من الاختلافات الحاصلة في المتغير المعتمد الأول (حوكمة الشركات). وبذلك تحققت الفرضية الرئيسية الثانية.

علاقة الارتباط منخفضة: إذا كانت قيمة معامل الارتباط أقل من (0.10).

علاقة الارتباط معتدلة: إذا كانت قيمة معامل الارتباط بين (0.10 - 0.30).

علاقة الارتباط قوية: إذا كانت قيمة معامل الارتباط أعلى من (0.30).

يظهر الجدول (3) مصفوفة الارتباط بأن هنالك علاقات ارتباط قوية وموجبة (لأن قيمتها أكبر من (0.30) وذات دلالة معنوية عند مستوى (1%) بين (فاعلية نظام التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات).

الجدول (3) مصفوفة ارتباط بيرسون للعلاقة بين فاعلية نظام التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، n=46

Correlations			
		فاعلية نظام التدقيق الداخلي	حوكمة الشركات
فاعلية نظام التدقيق الداخلي	Pearson Correlation	1	.748**
	Sig. (2-tailed)		.000
	N	46	46
حوكمة الشركات	Pearson Correlation	.748**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	
	N	46	46

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

ب. الفرضية الرئيسية الثانية:

بقصد التأكد من صحة الفرضية الرئيسية الثانية القائلة بوجود تأثير لفاعلية نظام التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات تمت صياغة الجداول (4, 5, 6) كخطوة أولى لمعرفة التأثير الذي تحدثه ابعاد لفاعلية نظام التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات.

الجدول (4)

ملخص لتأثير فاعلية نظام التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.748 ^a	.559	.549	.14617

a. Predictors: (Constant), حوكمة الشركات

الاستنتاجات والتوصيات

اولا : الاستنتاجات

يمكن تلخيص أهم الاستنتاجات التي تم الوصول إليها بما يأتي:

1- يعد التدقيق الداخلي أحد آليات تطبيق حوكمة الشركات الهامة وله دور فاعل ومنسق مع أطراف الحوكمة ذات الصلة (من مجلس الإدارة، المدقق الداخلي، المدقق الخارجي، المساهمين والإطراف الأخرى ذات المصالح) إلا إنه لا يستطيع بمفرده من ضبط أداء الشركة وتفعيل دورها ما لم تكن هناك قناعة من مجلس الإدارة بأهميتها، كما إنها تمثل ركناً أساسياً من عملية الإشراف والتدقيق ولا تمثل عملية التدقيق ككل.

2- الافتقار لبرنامج عمل واضح ومحدد للتدقيق الداخلي في ((الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية)) يمكن اعتماده كأساس في تقويم أداءها وأداء كل عضو فيها، ويسهم في جانب آخر في الحد من النزاع الذي قد ينشأ بين الإدارة ولجنة التدقيق عند ممارستها الإشراف المالي ويسهم في تفعيل أداءها.

3- يؤدي قيام التدقيق الداخلي ببيان سوء استخدام الموارد والتسهيلات واقتراح بعض أساليب الاستخدام لتلك الموارد على ضوء الأهداف الموضوعية يؤدي إلى تطوير كفاءة بيئة الرقابة.

4- يؤدي عقد الاجتماعات لمجلس الإدارة، ولجان التدقيق بانتظام لتحديد السياسات والأهداف، واستعراض أداء المنشأة، واتخاذ الإجراءات المناسبة ومناسبة توقيتها مع المسؤولين الرئيسيين والماليين والمحاسبين والمدققين الداخليين والخارجيين تعمل على تحقيق حوكمة جيدة.

5- امتلاك مجلس الإدارة ولجان التدقيق خبرة في تحديد التوقيت الملائم والكفاية التي ترتبط بتقييمهم

بالمعلومات الحساسة والفحص والتصريفات غير

الصحيحة تعمل على تحقيق حوكمة جيدة.

6- كانت نتائج الاحصاء الوصفي لعينة الدراسة بارتفاع المتوسط الحسابي العام للمتغير التابع (حوكمة الشركات) قدره (4.0463) وبانحراف معياري منخفض جدا قدره (2.1761)، وباتجاه اتفق تماماً. كما جاءت جميع الفقرات بأوساط حسابية أعلى من الوسط الفرضي على مساحة ميزان الاختبار (3).

ثانيا : التوصيات

بعد تقديم النتائج المتوصل إليها نقترح التوصيات التالية:

1- ضرورة اهتمام المدقق الداخلي بتطوير قدراته المعرفية والمهنية بصورة مستمرة ليبقى مواكبا لكل ما يستجد من متطلبات ومعايير وقواعد تحكم سلوكه المهني وتنمي قدراته على أداء مهامه بكفاءة وفعالية.

2- إخضاع المدقق الداخلي وأسلوب عمله إلى عملية تقويم مستمرة لتحديد نقاط القوة والضعف في عمله، والعمل على تطوير خبراته ومهاراتهم ومساعدته في الاطلاع على أساليب التدقيق الحديثة المتبعة في الدول المتقدمة.

3- الاهتمام باللجان المنبثقة من الأعضاء غير التنفيذيين في مجلس الإدارة وضمان عملها بالشكل المطلوب لتدعيم عمل حوكمة الشركات، كلجنة التدقيق التي تعمل على ضمان سلامة عمل التدقيق الداخلي.

4- الالتزام بمتطلبات ومعايير وقواعد تحكم سلوك المهني للمدقق الداخلي، وتنمي ضرورة فهم ودراسة وتحليل العناصر المكونة لدعائم حوكمة الشركات من جانب المدقق الداخلي، باعتبار ذلك أحد أهم المرتكزات الهامة لضمان نجاح حوكمة الشركات.

5- أهمية تقيد المؤسسات بلائحة حوكمة الشركات، مع توضيح المبادئ الرئيسية والركائز التي تقوم عليها حوكمة جيدة، لما في ذلك من تحقيق لأهداف المؤسسة.

- 6- ضرورة الإسراع بتفعيل الالتزام القانوني للمؤسسات العراقية بتطبيق مبادئ الحوكمة، والعمل على توفير الإطار المؤسسي والقانوني كبيئة مناسبة لذلك.
- 7- ضرورة إعداد دورات تدريبية للمدقق الداخلي حول المعايير الدولية للمهنة، وكذا حول أهمية دور وظيفة التدقيق الداخلي في المساهمة في تحقيق الافصاح والشفافية والمصادقية ، وبالتالي دعم تطبيق الحوكمة داخل الشركات ورفع أدائها.
- 8- يتطلب من ادارات الشركات التعريف والشرح الكافي لمبادئ ومقومات حوكمة الشركات وأهميتها في رفع اداء الشركات وحماية اصحاب المصالح فيها من خلال عقد دورات مستمرة ، لكل من أعضاء مجلس الادارة الإدارة، والموظفين والمدققين ،لان أنجاح تطبيق الحوكمة يعتمد بدرجة كبيرة على هذه الأطراف

المصادر

1- المصادر العربية

- إبراهيم نظمي، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال الحديثة، عمان الأردن، 2004، ط1: 21).
- حسنين، أحمد سعيد قطب، (2009)، التكامل بين الآليات المحاسبية وغير المحاسبية لنظم الحوكمة وأثره على الأداء وخفض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة للمنشأة، دراسة ميدانية على سوق الأسهم السعودي، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 1، المجلد 46.
- الخطيب، خالد، (2009)، تأثير مبادئ الحوكمة على الشركات العائلية، المؤتمر العلمي الثالث لجامعة العلوم التطبيقية، الأردن.
- يعقوب، فيحاء عبد الله، (2006)، التدقيق الداخلي ودوره في التحكم المؤسسي، دراسة تطبيقية على المصارف العراقية الخاصة، أطروحة دكتوراه فلسفة
- في المحاسبة (غير منشورة)، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.
- عبد الكريم حسن، وعلي كاظم كريمة، المناخ التنظيمي لأجهزة التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية وأثرها على استقلاليتها، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية: 2003
- كامل برير، الإدارة عملية ونظام، المؤسسة الجامعية للدراسات، ط1 ، 1996.
- علي الشريف، الإدارة المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2002-2003 .
- عبد الكريم أبو مصطفى، الإدارة والتنظيم المفاهيم – الوظائف – العمليات ، 2001 .
- عبد السلام بدوي، الرقابة على المؤسسة العامة، مكتبة الانجلو المصرية، القاهرة، بدون تاريخ.
- حماد، طارق عبد العال 2004 ، موسوعة معايير المراجعة. شرح معايير المراجعة الأمريكية والعربية، الرقابة الداخلية وادلة الاثبات، القاهرة، الدار الجامعية للنشر.
- خلف عبد الله الوردات، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، 2005.
- الصبان سمير، وجمعة إسماعيل، والسوافيري فتحي، الرقابة والمراجعة الداخلية، مدخل نظري وتطبيقي، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية 1996.
- عائشة، بلعالم عائشة، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات المصرفية (دراسة ميدانية) رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مبراح، الجزائر، 2015

- الصقال، احمد هاشم وسعيد، محمد حسين مهدي، دور الرقابة الالكترونية في الحد من الفساد، وزارة التجارة، مكتب المفتش العام، العراق ، 2005.
- القرنى، احمد عبد القادر " مسببات عدم افصاح الشركات المدرجة في سوق الأسهم السعودية وفقا" لمتطلبات حوكمة الشركات دراسة ميدانية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز - كلية الإدارة والاقتصاد ، 2010 .
- خلاط، صالح ميلود خلاط، مصطفى، عبد الحكيم محمد، دور لجان المراجعة في دعم كفاءته وفاعلية المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية اللبية، المجلة الجامعة، العدد السادس عشر - المجلد الأول ، 2014.
- دليل استرشادي لوحدة التدقيق الداخلي في الوزارات، جمهورية العراق، ديوان الرقابة المالية، دائرة الشؤون الفنية والدراسات، قسم الدراسات الفنية والبحوث ، 2007.

2- المصادر الأجنبية

- Ballou, Brian & Heitger, Dan, A Building - Block Approach for implementing
- COSO, Enterprise Risk Management. Management Accounting Quarterly, winter, 2005.
- Edo, Donnell and Joseph. J 2005 the Halo Effect in Business Risk.
- Audits: Can Strategic Risk Assessment Bias Auditor judgment about.
- Accounting Details? The Accounting Review vol80 n03 (January) p.921-924.
- Kell, Walter G. Boynton, William C. Ziegler, Richard E., «Modern
- Auditing», Third ed., U.S.A., John Wiley @ Sons, 1986.

Efficiency and Effectiveness of the Internal Audit System and its Significance in the Implementation of companies Governance: Study in a sample of the Iraqi companies listed in the Iraqi Stock Exchange

Ali Nazem Abdul Amir ^a

Ali Karim Mohamed ^b

ABSTRACT:

The aim of this study is to assess the effectiveness of internal auditing in evaluating the internal control system. It is clear through the study that internal auditing plays an effective role in the restructuring of the internal control system. The aim of the study is to establish the role of this internal audit in implementing the concept of corporate governance. It also dealt with internal auditing and internal control in an institutional environment that applied the concept of corporate governance and highlighted the role of governance in coordination among them.

In this study, the researchers relied on the contemporary scientific method, which is based on the combination of the inductive and the deductive approaches, where the researchers extrapolate the literature from the research and publications of the organizations related to the subject. The researchers reached several conclusions , the most important of which is to demonstrate the role of effective internal audit in evaluating the internal control system, and to show the evolution of the concept of internal audit in light of corporate governance. The main recommendations are that the role of internal auditing should be developed in a way that shows how it affects the evaluation of internal controls and the need to issue specific standards for corporate governance.

a - Assist. Inst. M.A., College of Administration and Economics, University of Muthanna.

b - Assist. Inst. M.A., College of Administration and Economics, University of Muthanna.