

الفصل الثاني

الإطار النظري

1،2 التمهيدي

الفصل الثاني هو الإطار النظري والمفاهيم المتعلقة بموضوع البحث، وتم استقراء عدد كبير من الكتب والأبحاث والدراسات المتاحة في المكتبات وفي مواقع الشبكة الإلكترونية، حتى تسنى عرض أسلوب الباحث في عرض الإطار النظري، وتشكيل خارطة مفاهيمية تربط المواضيع ببعضها، وتم التركيز على مبحث النظرية المؤسسية والتي تمثل الجذر الأساس في النظريات المرتبطة بنشأة المؤسسة وتطورها وارتباطها بنظريات الإدارة والاجتماع والاقتصاد، وجاء المبحث الثاني تحت عنوان نظرية الوكالة وتم مناقشة أسس نظرية الوكالة وتعريفها ومبادئها وفرضياتها وإشكالياتها وصولاً إلى علاقة نظرية الوكالة بالرقابة والتدقيق. وفي المبحث الثالث تم التعرض لماهية تدقيق الحسابات من حيث التعريف والتطور التاريخي ونشأة التدقيق المحاسبي في الإسلام، بالإضافة إلى توضيح أهمية وأهداف التدقيق والعلاقة بين التدقيق والمحاسبة، وفي المبحث الرابع بعنوان التدقيق الداخلي واندراج تحته مفهوم التدقيق الداخلي ونشأته والتطور التاريخي والأهداف، وأهمية وأهداف التدقيق الداخلي، وتوضيح العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، وبيان سلطات ومسؤوليات المدقق الداخلي، وبسط لأنواع التدقيق الداخلي، وضوابط وإجراءات التدقيق الداخلي، وفاعلية التدقيق الداخلي، وشرحا للتدقيق الداخلي الحكومي وفاعليته. وفي المبحث الخامس تحت عنوان إدارة التدقيق الداخلي، تم استعراض المفهوم الإداري وميثاق التدقيق الداخلي، ومتطلبات توظيف المدقق الداخلي، وتفصيلاً لعلاقة المدقق الداخلي بكل من لجنة التدقيق والرقابة الداخلية والمدقق الخارجي، وكذلك العلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر والحوكمة وتدقيق الجودة، وختم المبحث بمطالعة مدى اعتماد المدقق الداخلي على أعمال الآخرين. وكان للمعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي مبحث مستقل تناول المنظمات الدولية للمعايير المحاسبية والتدقيق، ومعايير الخصائص (المبادئ والمسؤوليات) ومعايير الأداء. ولمتابعة الجديد في مجال البحث فقد تناول المبحث السابع تطوير وظائف التدقيق الداخلي من حيث الحاجة للتطوير، الأنشطة الاستشارية، الأهداف

والاستقلالية، والكفاءة المهنية للمدقق الداخلي والضغوط التي تواجه المدقق الداخلي، وكذلك مفاهيم العميل تجاه المدققين الداخليين، وشهادات الاعتماد العالمي، والتدقيق الداخلي الذكي، مروراً بتقارير التدقيق الداخلي. وجاء الختام بالمبحث الثامن والذي يتناول الإطار التنظيمي والتطبيقي لوظيفة التدقيق الداخلي في دولة الإمارات ويبدأ بنبذة عامة عن دولة الإمارات العربية المتحدة، والتطور التاريخي للتدقيق في دولة الإمارات، وعرضاً لمنهجية التدقيق في ديوان المحاسبة الحكومي، وبياناً للدوائر المختصة بالنظام المالي في الإمارات، وشرحاً لميثاق ومنهجية التدقيق الداخلي للحكومة الاتحادية، بالإضافة إلى استعراض المبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، وتم تسليط الضوء على الإطار التنظيمي لوظيفة التدقيق الداخلي في الحكومة المحلية في إمارة دبي، وتلاه الإطار التطبيقي لوظيفة التدقيق الداخلي في الحكومة المحلية في إمارة دبي. ومن منطلق أهمية الإطار النظري في البحث العلمي، يتعين على الباحث القراءة العامة عن موضوع الدراسة في الكتب، أو في فصول الكتب التي تناولتها، مع التركيز على الحديث منها، وتكون تلك القراءة القاعدة الأساسية لفهم الموضوع، والتي ينطلق منها الباحث إلى الدراسات الأكثر تعمقاً (حسن . 1996).

2,2 أسلوب الباحث في عرض الإطار النظري

نظراً لتشعب المواضيع الرئيسية والفرعية لموضوع البحث، فمن المفيد تصميم خريطة ذهنية (خريطة مفاهيمية) للإطار النظري، تساعد على ترتيب الأفكار وتنسيقها وعرضها بتسلسلها المنطقي في هذا الفصل على وجه التحديد، حتى يمكن الانتقال من العام إلى الخاص، ومن الفكرة الرئيسية إلى الأفكار الفرعية. إن خريطة العقل هي أداة فكرية مثالية لتنظيم أفكارك، وهي الطريقة الأسهل لتخزين المعلومات في محك واستخراجها منه، إنها وسيلة ابداعية فعالة لتدوين الملاحظات التي "ترسم خرائط" لأفكارك (بوزان . 2009). ومن خلال هذا البحث المكتبي سيتم رسم خريطة ذهنية (مفاهيمية) لدراسة الإطار النظري حول موضوع البحث. باستخدام الرسوم البيانية للتعبير عن العلاقات بين الأفكار والحجج والمفاهيم. على أن تتركز خريطة البحث في الإطار النظري على أهم المحاور الرئيسية كيفما تكون مناسبة للمبحث. والشكل التالي يوضح التصور الذهني لأهم الموضوعات المرتبطة بشكل مباشر بموضوع البحث:

الرسم البياني 1، 2 : الخريطة الذهنية (المفاهيمية)



المصدر: من إعداد الباحث

2,3 المبحث الأول: النظرية المؤسسية Institutional Theory

1,2,3 أصل النظرية المؤسسية وتعريف المؤسسة

لا يمكن العثور على تعريف موحد متفق للمؤسسة لأن هذا المفهوم واسع يطلق عدة مسميات اقتصادية، اجتماعية، الخ، ولكن نصوص فيما يلي ماله صلة من التعريفات: فالمؤسسة هي كل وحدة قانونية، شخص طبيعي أو معنوي يتمتع باستقلالية القرار وإنتاج السلع والخدمات" وللمؤسسة شخصية قانونية (الشخصية الاعتبارية) مستقلة عن المالكين. أو هي الوحدة الاقتصادية والقانونية ذات الشخصية الاعتبارية المستقلة عن مالكيها والتي قامت لتحقيق أهداف معينة. أو هي تنظيم إنتاجي معين، الهدف منه إيجاد قيمة سوقية معينة من خلال الجمع بين عوامل إنتاجية معينة. (مخلفي. د ت).

المؤسسة الاقتصادية تعتبر نظاما مكونا من مدخلات وعمليات تحويل ومخرجات، وتتفاوت التعريفات للمؤسسة بسبب الاختلاف في تحديد مفهوم محيط المؤسسة الداخلي والخارجي (عثمان . 2001).

وانطلاقا من نظرية النظم فإن المؤسسة تعتبر نظاما مرتبطا بنظام أعلى وهو المجتمع. ويترتب على ذلك اعتبار المؤسسة كنظام اجتماعي. وانطلاقا من نظرية اتخاذ القرار فإن المؤسسة هو تحالف تتقاطع عنده مصالح جميع المجموعات ذات العلاقة والتي يجب أخذها بعين الاعتبار في عملية اتخاذ القرارات. أما بالنسبة للنظرية الموقفية فقد تم تطوير الجوانب البيئية للمؤسسة بحيث تؤخذ بعين الاعتبار مواقف مختلفة خاصة مايتعلق بالبيئة الطبيعية مثل ندرة الموارد وإمكانية تحديدها. فإذا اعتبرنا المؤسسة كنظام اجتماعي مفتوح فإن هذا يعني أنها ليست مستقلة في اتخاذ قراراتها، حيث لا بد أن تأخذ بعين الاعتبار مطالب مجموعات المصالح المختلفة ولا بد أن يكون لذلك أثر في تحديد منظومة أهدافها (عثمان . 2001).

إن النظرية الاقتصادية بنت أفكارها على الوحدات الصغيرة، واعتبرت أن المؤسسة هي دالة إنتاج تتغير حسب تغير الأسعار في السوق، فإذا كانت الأسعار منخفضة، فإن المقاول سيبحث عن كيفية تخفيض الإنتاج. بينما حصرت ذكر المؤسسة في زاوية معينة، وهي زاوية تكنولوجية تحول المدخلات إلى مخرجات، تهدف إلى تحقيق التوازن من خلال تقاطع العرض والطلب. كما ترى بأن المؤسسة كوحدة تتميز بنفس خصائص الفرد العقلانية وهذه العقلانية تتوقف على توفر المعلومة. وكل متعامل مع السوق يعرف خصائص المنتجات، وتسمح له هذه المعلومات أن يكون رشيدا في سلوكه (مقري . د ت).

يعد شومبر 1912 مؤسس النظرية الاقتصادية التطورية، وركز في انتقاده للنظرية الكلاسيكية أنها لا تعترف بقدرة المفاول على الإبداع، وبين شومبر أن المفاول قادر على الأبداع وهو الأساس في التطور التكنولوجي والتقني، مما يعني أن المؤسسة تتطور فتكسر الحلقة وتنتقل إلى مستوى أعلى في التقنية والتكنولوجيا والتنظيم (مقري . د ت).

إن النظرية الاقتصادية ولفترة طويلة اعتبرت المنظمات علب سوداء، وأن المنظمات لاتشكل كيانات، ولا يوجد تمييز بين المساهمين والمسيرين، والهدف الذي تسعى المنظمة إلى تحقيقه هو هدف تعظيم الربح لاغير. إن المنشأة لم تحض بأي اهتمام يذكر، فالتنظيم الداخلي ليس له تأثير على عملية اتخاذ القرار، سلوك المنشأة لا يتأثر إلا بظروف السوق . (بوخمخ . 2012).

2,3,2 مبررات استخدام النظرية المؤسسية

النظرية الكلاسيكية تعتبر أن النمو يحدث من خلال العمل ورأس المال والتكنولوجيا، لذا فإن السوق كفيل بتوجيه هذه العناصر إلى استخداماتها المثلى، وبالتالي لم تول النظرية الاقتصادية اهتماما للمؤسسة (مقري . د ت).

وتقوم النظرية الاقتصادية التقليدية على مبدأ المنافسة الحرة (الكاملة) والذي يتحقق بمجموعة من الشروط وهي: توفر عدد كبير من المنتجين والمستهلكين، حرية الدخول والخروج إلى الأسواق، الشفافية في المعلومات، تجانس السلع، لا يوجد استهلاك مشترك لأي سلعة (مقري . د ت).

2,3,3 تصنيفات المؤسسة

يمكن تصنيف المؤسسات وفق ثلاثة معايير أساسية:

- المعيار الاقتصادي: معيار النشاط (صناعي/زراعي/خدمي) ومعيار الحجم (مصغرة/ صغيرة/متوسطة/كبيرة)

- المعيار القانوني (فردية/شركات)

- معيار ملكية رأس المال (خاصة/عمومية/مختلطة)

ونفصل معيار ملكية رأس المال لصلته بموضوع البحث المائل، حيث أن تصنيف المؤسسات حسب ملكية رأس المال:

المؤسسات الخاصة: وهي التي تعود ملكيتها لأشخاص يمتلكون حق اتخاذ القرار، ويمكن تقسيمها إلى شركات أشخاص وشركات أموال.

المؤسسات العمومية: وهي التي تعود ملكيتها للدولة، و تعتبر هذه الأخيرة صاحبة القرار فيها، حيث يخضع مسيروا المؤسسات العمومية لرقابة الدولة وهم مسؤولون عن أعمالهم تجاهها وفقا للقوانين العامة سارية المفعول. وتهدف هذه المؤسسات من خلال نشاطها إلى تحقيق المصلحة العامة للمجتمع ولايشكل لها الربح هدفا في حد ذاته.

المؤسسات المختلطة: وهي التي تعود ملكيتها بصفة مشتركة للقطاع العام والقطاع الخاص (مخلفي. د ت .).

وقد أورد سعيد محمد المصري 1983 في كتابه أساسيات في دراسة الإدارة العامة، تعريفا لإدارة المؤسسات الحكومية والعامة بأنها مجموعة الأساليب والنظم المرتبطة بأنشطة الإدارة التي تؤديها منظمات وأجهزة الدولة والتي تهدف بصفة أساسية وقاطعة إلى تحقيق الصالح العام للمجتمع، والتي تؤثر قراراتها تأثيرا شاملا وعاما ومباشرا على مصالح أفراد المجتمع وجماعاته، والتي تتأثر حركتها وتصرفاتها بدرجة كبيرة بالتفاعل، والتي تتأثر حركتها المستمرة مع مقومات وعوامل البيئة القومية والعالمية بجميع أبعادها السياسية والاجتماعية والاقتصادية (الحريري . 2016).

فإدارة المؤسسات الحكومية والعامة تشمل كل هيئة عامة، مركزية أو محلية أوكلت إليها السلطة السياسية ووظيفة تلبية الحاجات العامة، على اختلاف صورها، وزودتها بالوسائل اللازمة لذلك، وتشمل أيضا أسلوب عمل هذه الهيئات وطابع علاقاتها فيما بينها وعلاقاتها بالأفراد (الحريري . 2016).

2,3,4 نظرية مؤسسية جديدة

إن المظاهر التي سادت منذ القرن التاسع عشر إلى غاية 1929 ، أدت إلى المطالبة بإعادة النظر في النظرية الاقتصادية التقليدية (الكلاسيكية القديمة). كما لوحظ أن بعض المؤسسات كانت تكبر وتممو وأخرى تصغر وتتضاءل، وأخرى تظهر وأخرى تختفي، وهذا يتجاوز النظرية الاقتصادية التقليدية التي لم

تأخذ بعين الاعتبار. وتعالى الأصوات المطالبة بإعادة النظر في النظرية التقليدية من طرف مفكرين اقتصاديين بعدما ظهر النقص فيها، فطالبوا بتغيير بعض الأمور فيها على الأقل، غير أن مساعيهم لم تلق القبول، لأن أغلب روادها كانوا في مراكز قوية، ومن بين المطالبين بالتغيير جوزيف ديفيد شمبتر و بييرو سرافا و جون روبنسون . (مقري. د ت).

وقد ظهرت النظرية التسييرية (الإدارية) سنة 1932 في الولايات المتحدة على يد الباحثين مينز وباريل اللذان اهتمتا بتنظيم السلطة في المؤسسات الكبيرة، وقاما بالفصل بين الملكية والإدارة، وكان لهذا التمييز تداعيات مهمة في التحليل الاقتصادي للمؤسسة. غير أن تفكيرهما لم يقدمها إلى إعادة تعريف دور المالك، ولكن ذلك قادهما إلى القلق على نهاية المراقبة لأصحاب الثروة من خلال السلطة المتزايدة للمسير، كما قلقا على الوزن المتزايد للمؤسسات الكبيرة ومستقبل هذه المؤسسات الذي أصبح في يد المسيرين الذين يسعون إلى تحقيق أهدافهم الخاصة. (مقري. د ت).

تُعاني النظرية الاقتصادية التي بين أيدينا ثلاثة نواقص. النقص الأول هو أنّ النظرية غير احتكاكية فهي تفترض أن الأسواق تعمل بطريقة مُتقنة تُصَف بالكمال، دون تكريس أية موارد لجعلها تعمل وتؤدي وظيفتها بطريقة تفيده أنه لا يوجد لديكم أي نوع من الحكومة أو المؤسسات.

أما النقص الثاني فهو أنّ النظرية الاقتصادية (جامدة) بطبيعتها جامدة تفتقر إلى الحركة والحياة، فالنظرية التي ورثناها تهتمّ بأداء اقتصاد ما في مرحلة معيّنة من الزمان. وبناء على ذلك، فإن مضامين السياسات التي نشأتها منها تكون حاسمة ونهائية لكل التغيرات التي سوف تُنتج النتائج التي تريدونها. لكننا نعيش في عالم ديناميكي (متحرك) يكتنفه التغيير المستمر، لا بُدّ لكم فيه أن تفهموا وتستوعبوا عنصر الوقت والطريقة التي يتعلّم بوساطتها الإنسان، إضافة إلى فهم واستيعاب التاريخ. فالماضي التاريخي هو الذي يحدد الحاضر والمستقبل. أما النقص الثالث فهو أنّ علم الاقتصاد يفترض في نفسه أنه عالم يمثّل كل المكونات ومنفتح على كل الاحتمالات. (نورث. 1993).

المؤسسات هي أنظمة مُحَقَّزة، وهذا هو كل ما تعنيه. ومن المهم أن نفهم ذلك، لأنها بصفقتها هذه أي أنظمة مُحَقَّزة — تقدم دليلاً مُوجهاً للسلوك الإنساني. وهي تفرض العقوبات وتمنح المكافآت لقاء القيام بأنواع محددة من الأشياء. فإذا كنا نمح المكافآت للعاملين لك وأنهم مُنتجين ومبدعين، ونفرض العقوبات على السلوكيات غير المنتجة وغير المبدعة، فإننا عندئذ نجد مؤسسات كما نريدها أن تكون. وهذا هو

المشهد الذي تُصبح فيه المؤسسات معقدة. فالمؤسسات مكونة من قواعد رسمية (دساتير وقوانين وقواعد وأنظمة موضوعة موضع التنفيذ من قبل الحكومة)، وهي مكونة أيضا من قيود غير رسمية (أنماط السلوك والاتفاقيات ومدونات أو قواعد السلوك وكلها تتساوى في الأهمية، لكنها أكثر صعوبة بكثير عندما يراد نمذجتها وتحليلها)، وأخيرا فإنها مُكوّنة من عملية الإنفاذ (الطريقة التي يتم بواسطتها إنفاذ كل من القواعد الرسمية والأعراف غير الرسمية للسلوك). (نورث. 1993).

طالما كانت المنشأة الاستثمارية بالنسبة للاقتصاديين مجرد وحدة تهدف إلى تحقيق أقصى ربح، وتعاملوا معها على أنها (صندوق أسود) لا ينظر ما بداخلها، إلى ان ظهر عام 1937 مقال بعنوان " في طبيعة الشركة" الذي نشره الدكتور رونالد كوز في مجلة اكونوميكا، والذي وضع فيه اللبنة الأولى للمؤسسات الحديثة، وهي فكرة اعتماد الاقتصاد على سلوك الشركات، التي بدورها تعتمد بشكل كبير على البيئة الاقتصادية السائدة لأنها تحدد كلفة اللجوء إلى السوق. (المعموري والحمداني . 2017).

2,3,5 آية إضفاء الطابع المؤسسي

تناول حسن عثمان في مقاله "المؤسسة الاقتصادية والمحيط" 3 نظريات حول المؤسسة (عثمان. 2001):-

- نظرية النظم: المؤسسة الاقتصادية تعتبر نظاما مكونا من مدخلات وعمليات تحويل ومخرجات، وإن الظواهر الطبيعية والإنسانية تمتلك قواسم مشتركة مما يسمح بتعميمها.
- نظرية اتخاذ القرارات: إن علاقة المؤسسة بمحيطها أوسع من المؤشرات الاقتصادية ويشمل المؤشرات الاجتماعية التي تلعب دورا أساسيا في عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة ويركز على تطوير أدوات تسمح بفتح آفاق المحيط ليشمل المشكلات الحالية ويستوعب كل ما يستجد في هذا الموضوع مستقبلا.
- النظرية الموقفية: تجمع بين أمرين أولهما أن التصرفات الإدارية تتأثر تأثرا بالغا بظروف المحيط، وثانيهما ينطلق من التجارب العملية ويشير إلى أن النجاح في معالجة الكثير من المشاكل يرجع إلى الاعتراف بالاختلافات في المواقف الإدارية والاعتراف بالمظاهر الخاصة بالمنظمات.

إن الأسس النظرية تكونها كل من نظرية النظم ونظرية اتخاذ القرار والنظرية الموقفية، وانطلاقاً من نظرية النظم فإن المؤسسة تعتبر نظاماً مرتبطاً بنظام أعلى وهو المجتمع، ويترتب على ذلك اعتبار المؤسسة كنظام اجتماعي، وانطلاقاً من نظرية اتخاذ القرارات فإن المؤسسة هي تحالف تتقاطع عنده مصالح جميع المجموعات ذات العلاقة والتي يجب أخذها بعين الاعتبار في عملية اتخاذ القرارات، أما بالنسبة للنظرية الموقفية فقد تم تطوير الجوانب " البيئة المؤسسية" بحيث تؤخذ بعين الاعتبار مواقف مختلفة خاصة ما يتعلق بالبيئة الطبيعية مثل ندرة الموارد وإمكانية تحديدها.

إن المؤسسة ككائن يعيش في بيئة تمتاز في الواقع الحالي بالتعقيد وسرعة التطور تحتاج إلى معرفة كبيرة باتجاهات هذه البيئة بغرض التكيف معها واتخاذ القرارات الصائبة التي تضمن البقاء والتطور، واعتباراً لوظيفة المؤسسة في صنع وبيع السلع والخدمات وكذا تنويع الدخول بين أفراد المجتمع، فإنها تعتبر في قلب الدورة الاقتصادية وذات وظيفة هامة في المجتمع، ويمكن القول أن الدور الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة غير قابلين للفرقة، ففي الوقت الذي تعمل فيه المؤسسة على تحقيق أهداف نشأتها تقوم بخلق مناصب شغل وتوزيع دخول وهذا يعني أن عملها يؤثر بصفة مباشرة أو غير مباشرة في المجتمع ومنفعته العامة. واليوم أصبحت المشاكل البيئية تشكل انشغالا كبيرا للمؤسسات لاسيما في ظل نشاط الفاعلين في مجال حماية البيئة، وفي ظل المنافسة الحادة التي تفرضها العولمة والتي تحتم على المؤسسة البحث عن أقل تكاليف، وبالتالي فإن استبعاد التكاليف البيئية في الخطط الاستراتيجية للمؤسسات يتنافى وواقع التكاليف الحقيقية. (مخلفي. د ت.).

2,3,6 مفهوم الملكية والفصل الإداري

للمؤسسة شخصية قانونية (الشخصية الاعتبارية) مستقلة عن المالكين، تتجسد أهم عناصرها فيما يلي:
استقلال الذمة المالية (التملك)، استقلالية التسيير (الإدارة واتخاذ القرار)، حقوق التقاضي. (مخلفي. ب س.)، وظيفة الإدارة وتضم المهام الإدارية اللازمة لتحقيق الهدف المنشود من طرف المؤسسة من تنظيم وتحكم ومراقبة. (مخلفي. د ت.).

في سنوات الأربعينيات كان موضوع السلطة التسييرية الأكثر تداولاً، وانتشرت آنذاك فكرة التكنوقراطيين وأكثر عيوب التسيير التكنوقراطي هي: المسيرون يبحثون عن مصالحهم الشخصية ويتمثل ذلك في زيادة أجورهم أو زيادة سلطاتهم، وذلك لا يتوقف عند خسارة المساهمين فقط بل يتعداه إلى المجتمع. ويمكن استخلاص نتيجتين: الأولى هي يجب إعطاء المساهم قدر أكبر من السلطة، والثانية هي يجب إيجاد وسيلة لمراقبة المنفعة الجماعية حسب اختيارات المسير. ونقطة انطلاق التحليل أي وجوب الفصل بين الملكية والتسيير (مقري . د ت.).

ذكر عبد العلي كاظم المعموري وأحمد شهاب الحمداني في بيان المصطلح المادي للمؤسسة بمعنى المنظمة، بأنها مجموعة من عناصر الانتاج المادية وغير المادية التي تستخدم وتسير وتنظم بهدف انتاج سلع وخدمات موجهة للبيع، وهذا على وفق كيفية ما تضمن لها مراقبة الأداء . (المعموري والحمداني . 2017 .).

ومحل الشاهد في هذا البيان لمعنى المنظمة أهمية وجود عملية مراقبة الأداء. وهذا ما يركز عليه البحث المائل في بيان أهمية عملية الرقابة في المؤسسات سواء كانت خاصة أو حكومية.

مهما كانت درجة الاستقلال الإداري والمالي الذي تتمتع به المؤسسة العامة، فإنها تظل جزءاً لا يتجزأ من الدولة، ترتبط معها برابطة التبعية وتخضع لرقابته الممثلة فيما درج الفقه على تسميتها بالوصاية الإدارية أو الرقابة الإدارية، وتتجلى مظاهر الرقابة أو الوصاية الإدارية في: الرقابة على الأجهزة والأشخاص المسيرة للمؤسسة العامة، والرقابة على أعمال وتصرفات المؤسسة العامة . (غلايبي. 2011).

مفهوم ملكية الدولة في النظام كما شرحه نذير بن محمد الطيب أوهاب في كتابه الموسوم حماية المال العام في الفقه الإسلامي، حيث عرف الأموال التي توجد في حوزة الدولة " بأموال الدولة"، وقد عرّف ملكية الدولة بعدة تعريفات قد تختلف في صياغتها نوعاً ما لكنها تؤدي جميعاً نفس المعنى وتقرر ذات المفهوم، ومنها تعريف الدكتور عبدالرزاق السنهوري بقوله: " هو مالم يخص للمنفعة العامة، وتملكه الدولة، أو الشخص المعنوي العام ملكية خاصة، ويكون التصرف فيه كتصرف الأفراد في أموالهم"، وهذا تعريف لملكية الدولة بالمقابل، وهو الملكية العامة (أوهاب . 2001).

ركز فقهاء القانون في تعريفهم على المال العام على فكرة المنفعة العامة، فقد اعتبروا أن المال لا يعتبر عاماً إلا إذا كان مخصصاً للنفع العام، سواء كانت هذه المنفعة خصصت لاستعمال الجمهور أم

كانت مخصصة لخدمة مرفق من المرافق العامة، والمقصود بالتخصيص هنا هو التخصيص بالنظام أو بالفعل (اغريير.2015).

يرتكب بعض الموظفين أحيانا المخالفات الإدارية والمالية التي تتصل بسير العمل المنوط بهم مما يشكل اعتداء على المال العام في إطار الوظيفة العامة، ومن هنا كان على الإدارة واجب اتخاذ جميع الإجراءات الإدارية التي تحمي المال العام داخل الوظيفة العامة. إن اتساع دائرة العمل الإداري وازدياد العاملين في الدولة بمختلف سلوكياتهم وأخلاقهم أدى إلى تعاضد دور الرقابة الإدارية، ولذلك تقيم الدولة الأجهزة المختصة بالرقابة سواء المالية أو الإدارية وذلك حتى تمنع الانحراف والفساد وأسبابه، وتتبع الرقابة الإدارية في حمايتها للعمليات الإدارية من الإنحراف قبل وقوعه وبعد وقوعه. (اغريير.2015).

لما كان من المتعذر قيام ولي الأمر بمباشرة كل التصرفات المالية، وبخاصة في الوقت الحاضر، الذي اتسعت فيه وظائف الدولة المالية، وأصبح تحت كل وظيفة أنواع من الأنشطة المالية، بحيث لامناس من العهد بها إلى عدد كبير من الموظفين، فإن ذلك يجعل احتمال تعرض المال العام للتصرف الضار احتمالا كبيرا. لذا كان من الأهمية إجراء الحماية على المال العام، درءا لما يمكن أن يقع من التصرفات غير المشروعة، أو تقليلا لها أو استدراكا لما نتج منها أو منعاً من تكرارها. (الماجد.2013).

في الرقابة على المال العام يأتي تعريف الرقابة اصطلاحاً وهي ثلاثة معان: الحفظ والحراسة والرصد، ويمكن تعريف الرقابة على المال العام بأنه: إجراء يهدف إلى ضمان حسن التصرف في المال العام، وحسن استعماله وموافقة التصرف للمشروعية، والتحقق من ذلك، والكشف عن كل إساءة فيه، حماية للمال العام. (الماجد.2013)

وأنواع الرقابة على المال العام: الرقابة باعتبار التوقيت رقابة سابقة ورقابة آنية ورقابة لاحقة، الرقابة الذاتية من الموظف، والرقابة الخارجية والرقابة الداخلية، ورقابة الأمة على الولاة والموظفين.

وفي التفصيل عرّف خالد الماجد الرقابة الداخلية بأنها رقابة الجهة الحكومية التي تم تحويلها للتصرف في المال العام أو في نوع منه، على موظفيها مثل رقابة الرئيس على مرؤوسيه، وهي نوعان: رقابة داخلية تلقائية تمارسها الجهة الحكومية ابتداءً، مثل مراجعة الحسابات، ورقابة بناء على تظلم من خارج الجهة الحكومية أو منها. (الماجد.2013)

2،4 المبحث الثاني: نظرية الوكالة Agency Theory

1،4،2 تمهيد

إن هناك تعارض كبير حاصل بين المديرين والملاك، وجميع الأطراف ذوي المصلحة، حيث يحاول جميع الأطراف بلا استثناء تعظيم العوائد والمنافع الخاصة به، حيث تتأثر سياسة الشركة بالأهداف الخاصة بالإدارة، بغض النظر عن توافق هذه الأهداف أو غير توافقها مع أهداف أصحاب المصلحة، بغض النظر أيضاً عن تمثيلها للأحداث والعمليات الصادقة عند تقديم المعلومات.

لقد جاءت نظرية الوكالة لحل المشكلة الأكبر وهي تعارض المصالح، حيث نظرت إلى ضرورة إجراء تعاقدات اختيارية بين جميع الأطراف، وذلك يعمل على الحد من مسألة تفضيل المصالح على بعضها البعض، وفي هذا المبحث تم التطرق إلى عدة أمور مهمة تمثلت في مفهوم الوكالة ونظرياتها وفروضها، وكذلك اشكالياتها وعلاقة النظرية بالرقابة.

2،4،2 أسس نظرية الوكالة

تستند نظرية الوكالة إلى نظرية حقوق الملكية، حيث تهدف نظرية حقوق الملكية إلى فهم عمل مختلف المنظمات استناداً إلى مفهوم حقوق الملكية وتوضح فعاليتها النسبية، وتجد هذه النظرية أصولها في أعمال كل من أليشان وديمستر وفيريوتن وبيجوفيتش، إن مفهوم حقوق الملكية قد عرف من قبل بيجوفيتش وفقاً لما يلي: حقوق الملكية ليست علاقة بين الأفراد والأشياء ولكن علاقات مقننة بين الأفراد في علاقتهم باستعمال الأشياء . (بوخمخم.2012).

في المنشآت الخاصة هنالك فصل للملكية عن التسيير بين المسيرين والمساهمين، المسيرون بإمكانهم التسيير وفقاً لمبادئ قد لا تتحدم مصلحة الملاك والذين يكون من مصلحتهم اللجوء إلى استخدام أنظمة رقابية ينتج عنها ارتفاع التكاليف، فهناك مساس بتفرد المالك في استعمال الأصل، إن مساهمة نظرية الملكية في فهم عمل وهيكل المنظمات يبدو محدوداً لكون أساس التحليل يتركز على العلاقة بين الملاك والمسيرين. (بوخمخم . 2012).

تبحث نظرية الوكالة في اقتصاديات وسلوكيات طرفين يوصفان من أهم الأطراف التعاقدية في الشركة وهما الإدارة وحملة الأسهم. أما دور الإدارة فيتمثل في أنها مفوضة من قبل حملة الأسهم لإدارة الموارد المتاحة للشركة والتفاوض نيابة عنهم مع كل الأطراف المهتمة بالشركة، وبالطريقة التي تحقق نواتج إيجابية تفوق كلفة الفرصة البديلة التي كان ممكن استثمار تلك الموارد فيها. ونظراً لتوقع حملة الأسهم إساءة الإدارة لاستخدام هذه الموارد، فإن جزء من التوازن بين مصالح جميع الأطراف يتحقق بإبرام عقود مختلفة تتضمن شروط تمنع أو على الأقل تحد من التصرفات الانتهازية من جانب الإدارة والتي تعنى بمصالح حملة الأسهم. أما حملة الأسهم فبوصفهم الطرف الأكثر تحملاً لمخاطر القرارات غير الرشيدة للإدارة والتي ينعكس أثرها بشكل أو بآخر على معدل العائد على الاستثمار، ومن ثم القيمة السوقية لأسهم الشركة، فإن دورهم يتمثل في ملاحظة ومراقبة التزام الإدارة بالشروط التعاقدية معها وتقييم أداء الشركة الدوري للمحافظة على قيمة ممتلكاتهم من الأسهم. ولهذا الغرض يستخدمون العديد من الآليات لتحقيق أهداف تلك الرقابة، وقد عرفت هذه الآليات بـ ((الحاكمية المؤسسية)) . Shleifer and Vishny 1997 (الفضل وراضي). (2010).

2,4,3 تعريف نظرية الوكالة

تنسب هذه النظرية إلى إم سي جينسين و ديليو إتش ماكلينج (1976) حيث توجد علاقة وكالة عندما يقوم شخص يسمى الأصيل بتفويض جزء من سلطة القرار لطرف ثان يدعى وكيل، وبذلك فهما يعرفان علاقة الوكالة بأنها: عقد يقوم من خلاله شخص أو عدة اشخاص (الأصيل) بتوكيل شخص آخر (الوكيل) بإنجاز مهمة أو خدمة باسمهم، مما يعنى تفويض الوكيل سلطة اتخاذ القرار. (مقري. د ت.).

النظرية تجيب عن التساؤل: لماذا توجد مشكلة علاقة وكالة؟، وبالتالي فهي تقوم على فرضيتين عن السلوك، فمن جهة الأفراد يسعون إلى تعظيم دالة المنفعة، ومن جهة ثانية فإن الأفراد في علاقتهم التعاونية يبحثون عن استغلال عدم اكتمال عقد الوكالة بسبب حالة عدم التأكد وعدم القدرة على إجراء التوقعات المستقبلية، وهذا بهدف تعظيم المنفعة على حساب الوكلاء، فكل فرد عقلائي يبحث عن مصلحته الخاصة وهذا قد يقود الفرد إلى عدم الوفاء بالتزاماته التعاقدية. (بوخمخم . 2012).

إن الملاك لا يتواجدون في المؤسسة، أما المسير (الوكيل) فعليه مسؤولية المؤسسة إذا فشلت فهذا يعني فشل المسير وبالتالي تنخفض العوائد، فالملاك يبحثون عن مصالحهم، ومن هنا فإن عمل المسير مهم فلولا فشله لما ذهبت المؤسسة، والأصيل بعيد عن المؤسسة حتى تنتهي أو تبقى لمدة طويلة.

وحسب نظرية الوكالة فإن المسير ليس لديه الحق على الرغم من تواجده في المؤسسة ويقوم على تسييرها بشكل دائم، فعند تفويض السلطة من المسير مثلاً إلى مهندسين فتسمى العلاقة هنا علاقة أجر وليست علاقة وكالة. (مقري. د. ت.).

تقوم نظرية الوكالة على العلاقة التي تنشأ بين طرفين هما: الموكل أو الأصيل من جهة، والوكيل من جهة ثانية. وتحدد هذه الوكالة وفق شروط عقد صريحة أو ضمنية، يكلف بموجبها الموكل الوكيل بالقيام بأنشطة معينة لصالحه كما يفوضه باتخاذ القرارات نيابة عنه ، وعلى أساس هذا المفهوم تصف هذه النظرية الشركة على أنها مجموعة من العلاقات التعاقدية بين الأطراف ذوي المصالح المشتركة فيها ، والتي تركز على فرضيتين أساسيتين هما : (1) أن الموكل والوكيل شخص أو أشخاص يتميزون بالحصافة والوعي ، بمعنى أن كلا الطرفين يعرف مصلحته ، لذا يسعى إلى تعظيم منفعته المتوقعة ، وهذه المنافع المتوقعة هي التي ستحدد في النهاية تصرفاته وقراراته. (2) تأسيساً على ما تقدم سيسعى الوكيل إلى تعظيم منفعة حتى ولو كان ذلك على حساب مصلحة الموكل، ومن هنا سينشأ نوع من تضارب المصالح مما يوجب توفر آليات تقلل من فرص التعارض إلى حدها الأدنى (الفضل وراضي. 2010).

2،4،4 مبادئ نظرية الوكالة

إن نظرية الوكالة تهتم بالعلاقة التي تربط الأصيل بالوكيل. فهي تحاول إظهار الأشكال التي تضمن أن أهداف الأصيل يتبعها الوكيل، أي أن المسير يعمل في صالح المساهم أو المالك، وتشرح النظرية أنه إذا قام المالك بالاستعانة بمختص، فهناك تماثل في المعلومات بينه وبين الميسر الأجير، بمعنى أن الأطراف لديهم مصلحة في وضع عدد من الوسائل بصفة مشتركة. المالك يجب أن يزود المسير بكل العناصر اللازمة لتسيير المؤسسة وبالمقابل على المسير تبرير منفعة بتعظيم ثروة المساهم دون الاكتفاء بمصلحته الشخصية. (مقري. د. ت.).

إذا كان على حملة الأسهم الخارجيين أن يكتشفوا ويفهموا ويراقبوا كل شيء يقوم به المديرون، فسوف لن تكون هناك حاجة إلى أولئك المديرين، لأن الأصل في نظرية الوكالة هو حالة الضرورة التي تتطلب تفويض المديرين سلطة اتخاذ القرارات، كما إن الرقابة بحد ذاتها هي عملية مكلفة وهو ما يجد من مقدار استخدامها، حيث لا يتم اللجوء إليها بشكل عام إلا في الحالات التي تعاني فيها الشركة من مشاكل تنطوي على نتائج سيئة، وإن استخدامها ينبغي أن يكون وفق قاعدة الكلفة - المنفعة. (الفضل وراضي. 2010).

ونستخلص من الفقرات السابقة بعض المبادئ لتحقيق نظرية الوكالة وهي:

- تحديد متطلبات الأصيل في الكيفية التي ينبغي على الوكيل السير بها
- توفير العناصر اللازمة للتسيير التي سيحتاجها الوكيل في أداء مهمته
- التزام الوكيل بتنفيذ أهداف الأصيل
- الأصل في نظرية الوكالة هي الضرورة لتفويض المديرين سلطات اتخاذ القرارات في المؤسسة
- الحاجة إلى تنفيذ أنشطة المراقبة ضمن التكلفة المعقولة

2،4،5 فرضيات نظرية الوكالة

لقد شهد الفكر المحاسبي والإداري، على حد سواء، جهوداً بحثية مكثفة لوصف طبيعة العلاقة بين آليات الحاكمية المؤسسية وأداء الشركة أحياناً، وقيمة الشركة أحياناً أخرى. وقد اتخذت هذه الجهود في دراسة تلك العلاقة مدخلين، يعتمد المدخل الأول على فرضية أداء الشركة التي تفيد بأن الربحية العالية للشركة هي نتيجة حتمية للآليات الفاعلة المستخدمة في الرقابة على الأداء. أما المدخل الثاني فيدرس العلاقة من خلال الآثار المترتبة لدور آليات الحاكمية المؤسسية في رقابة أداء الشركة على الأسعار المستقبلية لأسهمها، وجاءت نتائج هذين المدخلين في اتجاهين متعاكسين، حيث يرى الاتجاه الأول إن قيمة الشركة تتأثر بمشاكل الوكالة وبالتالي هناك دور هام لآليات الحاكمية المؤسسية على أداء الشركة ومن ثم قيمتها السوقية. (الفضل وراضي. 2010).

الفرضيات الخاصة بنظرية الوكالة:

تعتمد نظرية الوكالة على مجموعة من الفرضيات، وهي (نوري وسلمان.2014).

1-فرضية كفاءة السوق:

من فرضيات نظرية الوكالة المرتبطة بالعلاقة بين قيمة الأدوات المالية في السوق مثل الأسهم، ومدى تأثيرها على سوق الأوراق المالية، ويتم الحصول على المعلومات المالية الخاصة في كفاءة السوق من خلال تقارير أداء المنشآت والقوائم المالية. تعتمد فرضية كفاءة السوق على إمكانية تحديد القيمة الخاصة في الشركة عن طريق قيمة أسهمها، وتقسّم هذه الفرضية إلى ثلاثة أنواع، هي:

كفاءة السوق الضعيف: هي الكفاءة التي تستخدم أسعار الأسهم من أجل معرفة المعلومات التاريخية الخاصة في حجم تداول الأوراق المالية، مع متابعة الفوائد قصيرة الأجل والمتغيرات الأخرى، وفي هذا النوع لا يمكن للمستثمر أن يحقق عوائد مالية مقابل معلومات الأسعار المتوفرة.

كفاءة السوق شبه القوي: هي الكفاءة المرتبطة بأسعار السوق الخاصة بالأوراق المالية، والتي تساعد على توفير المعلومات التاريخية والجديدة، وتتضمن كافة السياسات المالية الخاصة بالشركات.

كفاءة السوق القوي: هي الكفاءة التي تساهم في توفير كافة المعلومات المالية عن كل الأوراق المالية، مما يؤدي إلى تحقيق استجابة سريعة من قبل أسواق الأوراق المالية للمعلومات المتوفرة عند المتعاملين معها، ويساهم ذلك في ظهور ردود أفعال سريعة من المستثمرين من خلال الاستعانة بالتحليل المالي.

2- فرضية التصرف الرشيد:

من فرضيات نظرية الوكالة المرتبطة بسعي وكلاء الأعمال إلى تعظيم مصالحهم الخاصة على حساب المساهمين في الشركات، إذ أن الوكلاء يستطيعون العمل على تحقيق مصالحهم الشخصية وتفضيلها على المصلحة الخاصة للمساهمين بسبب اختلاف الأهداف بينهم.

3- فرضية اختلاف التفضيلات:

هي الفرضية المرتبطة بالاختلاف بين تفضيلات المديرين والمساهمين، إذ يسعى المساهم إلى أن يُحقق المدير أكبر جهد مُمكن مقابل حصوله على أجر مُناسب، بينما يسعى المدير إلى تحقيق منفعته الخاصة عن طريق الحصول على أكبر كمية من الحوافز والمكافآت مع تقديم جهد أقل.

4- فرضية تحمل المخاطر:

هي الفرضية التي تُشير إلى اختلاف المواقف الخاصة بين المديرين والمساهمين اتّجاه المخاطر، إذ غالباً يكون المساهم مُحايداً في التعامل مع المخاطرة، بعكس المدير الذي يحرص على تجنّبها أو الابتعاد عنها، لذلك من الواجب على المساهم تشجيع المدير حتى يتحمّل كلّ أو جزء من المخاطرة، من أجل حماية مصالحه من التعرّض للضرر، والتي تُؤثر لاحقاً على مصالح المدير، ويعني هذا الشيء تحقيق المشاركة في تحمّل المخاطرة.

5- فرضية عدم تشابه المعلومات:

هي فرضية من فرضيات نظرية الوكالة، والتي تفترض أنّ صاحب العمل غير قادر على مُتابعة ومراقبة كافّة الأعمال الإدارية، وأنها قد لا تتشابه مع الأعمال المفضلة عنده، ويحدث ذلك بسبب الاختلاف بين أهداف المدير وصاحب العمل، أو نتيجةً لتقديم المدير معلومات تخدع صاحب العمل، ويُطلق على هذا الشيء مُسمّى عدم تشابه المعلومات.

2,4,6 المنظور الاقتصادي والمالي للوكالة

ويمكن تناول نظرية الوكالة من منظورين الاقتصادي والمالي كما يلي (شبير. 2017):

المنظور الاقتصادي للوكالة: تمثل العلاقة بين أصيل واحد يقدم رأس المال ومتطلبات آخر ممثلة في قيمة المنشأة، وبين الوكيل الذي يقدم جهده ويسعى كل منها لتعظيم منفعته في نهاية الفترة المالية، حيث تمثل منفعة الأصيل في قيمة المنشأة في نهاية الفترة، أما منفعة الوكيل فتمثل قيمة الحافز ومقدار الزيادة في قيمة المنشأة في نهاية الفترة المالية.

المنظور المالي للوكالة: حيث ينبع المفهوم المالي من مصادر ثلاثة هي:

- الملكية الجزئية للمنشأة بواسطة بعض المديرين.
- التمويل الخارجي للمؤسسة والعلاقة بين الحافز الذي قد يمنح لحاملي السهم والعاقد لحاملي السندات.
- تخصيص الموارد مما يؤثر على المنفعة المتوقعة لكل من الأصيل والوكيل ومدى اتساق المعلومات المحاسبية بغرض اتخاذ القرارات والمفاضلة بين الخطوط الموضوعية

2,4,7 إشكاليات نظرية الوكالة

إن السلوك الانتهازي تتولد عنه تكاليف الصفقات، فتصميم نظام تحفيز الوكيل ورقابته يكون نظاما مكلفا، فمجموع نفقات تحفيز ورقابة الوكيل تشكل تكاليف الوكالة، وتكاليف الوكالة تتضمن التكاليف النقدية وغير النقدية التي يتحملها الطرفان والتي تعد ضرورية لتأسيس النظام. وهناك ثلاثة أنواع من التكاليف: 1- نفقات الرقابة والتحفيز، وهي التي يتحملها الأصيل، وتتضمن النفقات المتعلقة بتسيير المعلومة والرقابة والتحفيز، 2- نفقات الالتزام، وهذه التكاليف يتحملها الوكيل والتي تعبر عن التنفيذ الجيد للعقد (طباعة الحسابات، التقارير، الخ)، 3- تكاليف الفرصة الضائعة، وهي ما كان يمكن أن يحصل عليه كل طرف لو لم يتعاقد مع الآخر، إنها تكلفة الفرصة بين التكاليف المدفوعة في حال وجود نظام الوكالة والتكاليف التي تترتب في حال قيام الأصيل بالتسيير المباشر. (بوخمخم.2012).

بالنسبة لسوق العمل فإن المسير الذي ينتهج سلوكا انتهازيا للمنشأة، يؤدي إلى زيادة خسارة الفرصة للمالك، وهذا الأخير يعاقب المسير وذلك بعزله، والخوف من فقدان المنصب يدفع المسير إلى الحد من السلوك الانتهازي، فالتسيير غير المناسب للمنشأة يسئ إلى السمعة ويكون عائقا أمام الحصول على منصب، إضافة إلى هذا فإن سلطة التدرج لها دور أساسي في تحديد الأفراد الذين يتولون مناصب عليا وبالتالي فممارسة التدرج في المنشأة عبارة عن سوق داخلية في المنشأة. (بوخمخم.2012).

في ظل نظرية الوكالة، تنتقل إدارة المؤسسة من المالك إلى الوكيل، فالمالك فقد المعلومة وكسب الوقت الخاص، بينما المسير عليه المسؤولية لإدارة المؤسسة وتتراكم لديه المعرفة بتفاصيل العمل في المؤسسة، وعلى الوكيل تبرير استحقاقه للأجر، وقد يجيد الوكيل عن الأهداف المرسومة له في البداية (تعظيم ثروة

المالك/المساهم) لصالح تعظيم منفعته الخاصة، فمنذ أن وجد التفويض برز خطر أن يبتعد المسير عن الهدف الأصلي، وعملية المراقبة بإمكانها تعديل هذه العلاقة. فالمسير يتحمل تكلفة استعمال مدير، وخسارة هذه الثروة يمكن أن تكون مما يحتم مراقبته، ومهمة الرقابة هي وضع حد لانحراف الأهداف في ظروف تحكم المدير بالمعلومة، فصاحب المال يجد نفسه أما متعارضتين: إما أن يستعين بخبير (متخصص) وتخسر المؤسسة فعاليتها، أو أن يوظف مديرا محترفا ويتحمل فقدان جزء من ثروته (أجر المدير) . (مقري. د. ت. د.).

2،4،8 نظرية الوكالة والرقابة

إن هذا التحليل يمكن من تأكيد النتائج التي تم التوصل إليها في نظرية حقوق الملكية فيما يتعلق بمقارنة الفعالية في المنظمات الخاصة والمنظمات العامة. إن الإيضاحات التي جاءت بها النظرية الوصفية للوكالة تتميز بأهمية خاصة في مجال فهم الأشكال القانونية للمنظمات وأنظمة مراقبة المسيرين، إن النتائج الأساسية الحالية تتعلق خاصة بالعلاقات بين الملاك والمسيرين. وعلى ذلك تكون نظرية الوكالة تشكل إضافة ثرية في الفكر الإداري فتحت مجالا آخر مكملا لدراسة المنظمة طالما تجاهلته النظريات الأخرى حيث تبحث هذه النظرية في العلاقة بين الملاك والمسيرين بهدف الوصول إلى تصميم نماذج رقابية وتحفيزية تدفع بالمسيرين لأن يتصرفوا دون إلحاق الضرر المادي والمعنوي بالملاك. (بوخمخ. 2012).

ومن ثم يتحتم أن تكون تكاليف المراقبة (جزء من تكاليف الوكالة) أقل من المزايا المرتبطة بوظيفة متخصص في التسيير. إن هذا الشكل النظري يفسر وجود وظيفة المراقبة التي يجب أن تكون منفصلة عن الإدارة العليا في أغلب الشركات الحديثة، وهذا ما يفسر ضرورة الاستعانة بطرف ثالث لمعاينة المعلومات المحولة للمساهمين.

ولذا ظهرت مفاهيم الحوكمة أو الحاكمية أو الحكم الرشيد وهي تعني تسيير المسيرين، فكيف نضع الآليات المناسبة حتى تتمكن من الحد من التصرفات الضارة بالمؤسسة من قبل المسيرين، هذه النظرية أخذت الأهمية بعد كثرة الفضائح المالية وأصبحت رقابة المسيرين ضرورية في نهاية المطاف وأدت إلى تكوين محاسبة بمعايير عالمية وهدف المحاسبة الجديدة أن توجه المعلومات بكيفية تختلف عن المعلومات السابقة (في

السابق كانت تخدم جهة الضرائب) أما المعايير الجديدة فتوجّه المعلومات لأصحاب المؤسسة وملاكها والأطراف الأخرى التي تهتم بمصلحة المؤسسة . (مقري. د.ت.).

وتطبيق نظرية الوكالة في القطاع العام لن يختلف كثيرا عن تطبيقه في القطاع الخاص الساعي لتحقيق الربح، حيث أن الأصيل أو المالك في القطاع العام هي الدولة أو الحكومة، والوكيل هو المدير العام أو رئيس الدائرة الحكومية، الذي فوضته الحكومة بإدارة أحد قطاعاتها ومنحته الصلاحيات اللازمة لذلك، ووضعت تحت يده الموارد المالية والبشرية، وحددت له مهام أساسية لتحقيقها في الخدمة العامة.

فإذا استغل الوكيل ونعني به هنا رئيس الدائرة أو مديرها العام نفوذه في تحقيق مصالحه الشخصية واستغلال منصبه الحكومي فهنا تنشأ المشكلة الحقيقية في ابتعاد الجهة الحكومية عن تحقيق أغراض انشائها وتحقيق أهدافها وتتجه نحو تحقيق الأهداف الخاصة لمديرها.

2,5 المبحث الثالث: ماهية تدقيق الحسابات

2,5,1 تعريف تدقيق الحسابات والمصطلحات القريبة (المراجعة والرقابة)

إن الكتب والدراسات التي تناولت موضوع التدقيق، قد اختلفت في تعريف مصطلحاته، مما يتطلب في بداية استعراض الأدبيات والإطار النظري تخصيص جزء من البحث لشرح المصطلحات المستخدمة وسبب اختلافها.

فقد ذكر علي محمد أحمد أبو العز، في ورقة عمل قدمها في المؤتمر السادس للتدقيق الشرعي على البنوك والمؤسسات المالية الإسلامية في إسطنبول 2017 في مشكلة البحث أن صياغة المصطلحات جاءت في الغالب خدمة للرقابة المحاسبية والمالية أكثر من الرقابة بمفهومها العمومي، الأمر الذي يمثل اختلافاً بدرجة التكافؤ في دلالة هذه المصطلحات بالنسبة للمهتمين والمعنيين، وحدد هدفاً لبحثه وهو تحديد المصطلحات الرقابية، مثل: الرقابة، والمراجعة، والتدقيق، والالتزام، وتعريفها، وتأصيلها، والتمييز بينها وبين غيرها من المصطلحات الشبيهة أو ذات الصلة (أبو العز. 2017).

إن التدقيق والمراجعة والفحص والالتزام كلها تدل على معنى واحد في حال الاجتماع والافتراق، فلا يوجد بينها عموم وخصوص، ولا يصح التفريق بينها في إطار المنشآت، ولو أن الباحثين أدركوا أن منشأ التفرقة بينها اختلاف الترجمة فحسب، لتقاربت التعاريف، واستقام الفهم، وتوحدت الاصطلاحات (أبو العز. 2017) حيث أشار كثير من الباحثين إلى أن مصطلحات المراجعة والتدقيق ونحوهم مترادفة، نذكر منهم: د. أحمد حلمي جمعة في مؤلفه الموسوم بالمدخل إلى التدقيق والتأكيد والدكتور عبدالباري مشعل في بحثه الموسوم باستراتيجية التدقيق الشرعي الخارجي المفاهيم وآليات العمل، والدكتور الشبيلي في بحثه الموسوم بالرقابة الشرعية على المصارف وضوابطها وأحكامها ودورها في ضبط عمل المصارف.

وللتحقق من أن منشأ الاختلاف في الاصطلاح هو اختلاف الترجمة من اللغة الأجنبية، سنستعرض في الفقرة التالية المصطلحات الأجنبية في اللغة الإنجليزية والتي وردت في الكتب والدراسات والأبحاث في ذات الموضوع:

Audit التدقيق

Review المراجعة

Control الرقابة

ذكر سوربي اس في تفريقه بين التدقيق والمراجعة إلى مفهومين متغايرين، فيشير التدقيق إلى الفحص المنهجي الذكي لدفاتر حسابات كيان ما للتأكد مما إذا كان يقدم وجهة نظر حقيقية وعادلة أم لا. بينما تشير المراجعة إلى تقييم السجلات المالية، التي أجراها المدقق، لتحديد ما إذا كانت هناك أي فرص لإجراء تعديلات أم لا. (سوربي اس. 2002).

كما ورد الفرق الرئيسي الآخر بين التدقيق والمراجعة والذي يكمن في أهدافها. فالتدقيق يجب أن يكون الهدف وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة عموماً. من ناحية أخرى، يجب أن يكون الهدف من المراجعة أن تكون وفقاً لمعايير المحاسبة وخدمات المراجعة. (سوربي اس. 2016).

وقد فصل سوربي اس. في التمييز بين الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي بشكل جيد، فاعتبر الرقابة الداخلية عبارة عن نظام يشتمل على بيئة وإجراء تحكم، مما يساعد المؤسسة في تحقيق أهداف العمل. ومن ناحية أخرى، فإن التدقيق الداخلي هو نشاط يقوم به المحترفون لضمان فعالية نظام الرقابة الداخلية المتبعة في المنظمة.

إن مصطلحات التدقيق والمراجعة والمراقبة وأن تقاربت في الأهداف إلى أنها تتمايز في الأدوات والأساليب والنطاق الذي تعمل فيه، إلا أن مفهوم التدقيق والمراجعة يقتربان كثيراً من بعضهما، ويختلفان مع مفهوم الرقابة كما ستوضحه.

ونستطيع تعريف المصطلحات على النحو الآتي وفي إطارها المحاسبي:

- المراقبة أو الرقابة المالية: كما عرفها معهد المراقبين الأمريكي بأنه نشاط متشعب للغاية متكامل وتندمج فيه وظائف الإدارة ووظائف المحاسبة للتأكد من أن ما يجب عمله قد تم تنفيذه فعلاً وتبين مواطن القصور ومواطن الخطوات المصححة المناسبة
- المراجعة المالية أو التدقيق المالي أو التدقيق المحاسبي: عرّفت جمعية المحاسبة الأمريكية AAA مفهوم التدقيق بأنه عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقومها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق.

بينما تطرق الدكتور أيمن عبد الله محمود ابوبكر في مقدمة كتابه المراجعة (2011) لمفاهيم المراجعة

وقسمها إلى مفهومين رئيسيين:

المفهوم الأول: التدقيق علم يتمثل في مجموعة المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية فترة محددة.

المفهوم الثاني: وهو نفس تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية (A.A.A) السابق

وخلاصة القول في تعريف المصطلحات المتعلقة بالتدقيق، بأننا وجدنا توافقاً لدى عدد من الكتاب والباحثين على تشابه عملية التدقيق المحاسبي مع مراجعة الحسابات من حيث الأهداف والأدوات المستخدمة وآليات العمل، والتي تختلف عند دور الرقابة المالية الذي تمارسه الإدارة لضبط العمليات الداخلية في المنظمة.

وسيعتمد البحث المائل لمصطلح التدقيق المحاسبي في كافة فصوله وأبوابه باعتباره مرادفاً لمصطلح المراجعة الحسابية.

وقد ورد في موقع بزنس دكشنري (قاموس الأعمال) تعريفين لكل من التدقيق المحاسبي والتدقيق المالي: فالتدقيق المحاسبي هو الفحص المنتظم والتحقق من دفاتر حسابات الشركة، وسجلات المعاملات، والوثائق الأخرى ذات الصلة، والتفتيش المادي للمخزون من قبل المحاسبين المؤهلين (يسمى المدققون)، واما التدقيق المالي فعبارة عن فحص الطرف الثالث للسجلات المالية للشركة وأنشطة الإبلاغ. قد يتم إجراء التدقيق للإفصاح، أو الامتثال، أو الضرائب، أو الأغراض القانونية أو الأغراض الأخرى. ويقوم الفاحص بالتحقق من الدقة والتمثيل الكامل للأنشطة والمطالبات المالية. (بزنس دكشنري. 2018)

وفي كتابه الموسوم بـ "أصول المراجعة والرقابة مع إطلالة إسلامية" عرّف حسين حسين شحاته التدقيق بأنه فحص البيانات التي ترد في المستندات والسجلات والدفاتر والقوائم المالية وما في حكم ذلك بواسطة شخص فني محايد (المدقق) للتأكد من صحتها وسلامتها من الأخطاء، وإبداء الرأي بشأنها في صورة تقارير، وذلك في ضوء أدلة وقرائن الإثبات وطبقاً لمجموعة من الأسس والمعايير المتعارف عليها. (شحاته . د ت).

ويلاحظ هنا تشابهاً في المعنى ووصفاً لطبيعة نشاط التدقيق المحاسبي والمالي.

وعليه يمكن تعريف التدقيق المحاسبي بأنه عملية يقوم بها طرف ثالث يسمى المدقق، يتم فيها فحص الدفاتر والسجلات المحاسبية لدى المنشأة والوثائق ذات الصلة وتفتيش مادي للمخزون والتحقق

من صحة بياناته المثبتة في النظام المحاسبي، وفحص الإلتزامات والمطالبات على المنشأة، والتأكد من الإفصاح عن المعلومات الجوهرية للأطراف ذات العلاقة والمصلحة بهذه المعلومات.

2،5،2 التطور التاريخي لتدقيق الحسابات

إن وظيفة التدقيق الخارجي منها والداخلي والتي تركز على أسلوب الفحص والتأكد ليست وليدة العصر الحديث، بل أنها عملية بدأت مبكرا مع وجود الحضارات الانسانية. فحماية المال العام كان هدفا للسلطات الحاكمة، كما أن تحصيل الأموال من الناس كان هدفا آخر لتوفير الموارد المالية للدولة أو السلطة لتسيير بها شؤون الناس وتوفير النظام العام.

إن عملية التدقيق قديمة منذ العصر الفرعوني واليوناني، وكان هدفها في تلك الحقبة ان تقوم بالتحقق من العمليات المحاسبية لأموال الدولة من إيرادات ومصروفات، وجاء التطور الآخر في التدقيق في العصرين المتوسط والحديث في إنجلترا وإيطاليا، حيث شهدتا تأسيس جمعيات مهنية للمحاسبين. فقد تأسست أول جمعية مهنية للمحاسبين في عام 1581 م في فينيسيا بإيطاليا، وفي عام 1880 تم تأسيس مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز. (علي والمعتصم. 2002).

لقد ظهر التدقيق منذ القدم وتطور مفهومه مع تطور النشاط الاقتصادي وتعقده، حيث كان الإنسان يزاول ويدير نشاطه الاقتصادي والتجاري بنفسه وبكبر حجم أعماله لجأ إلى تفويض العمل وإدارته إلى أشخاص آخرين بما فيها تسجيل العمليات المالية. وبذلك ظهرت الحاجة إلى رقابة من أوكلت إليهم إدارة نشاطاته. كما لوحظ مع مرور الزمن ومع التطور المستمر للنشاط الإقتصادي وظهور الشركات الصناعية في عهد الثورة الصناعية، ظهرت الحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة لمسايرة هذا التطور وكانت الأموال على مستوى الأفراد نادرة وكذا امتناع البعض عن المخاطرة بالأموال، مما أدى إلى ظهور شركات الأموال، وهذا بدوره أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة تدريجيا. (عمر. 2013).

إن مهنة التدقيق مرّت بمراحل تطور مختلفة، تبعا للتغيرات الاقتصادية في الحضارات المختلفة، ويمكن تقسيم المراحل على النحو الآتي:

مرحلة ما قبل عام 1500 م:

حيث ظهر التدقيق بعد مهنة المحاسبة، وكان التدقيق آنذاك يعتمد على عقد جلسات استماع، فأصل كلمة "Audit" قد اشتق من الكلمة اللاتينية "Audier" والتي تعني الاستماع بالمعنى اللفظي. أي أن المدقق يقوم باستماع الشرح من الذين قاموا بإعداد الحسابات حتى يقرر مدى المصدقية والموثوقية في البيانات المالية التي يقدمونها. ويتأكد من عدم وقوع حالات الغش أو سرقة الأموال. (بوتين. 2003).

مرحلة ما بين 1500م وعام 1850م:

في هذه المرحلة اتسع نطاق التدقيق ليشمل النشاط الصناعي وذلك بظهور الثورة الصناعية حيث زادت أهمية اكتشاف التلاعب والاختلاس بسبب فصل ملكية رأس المال عن الإدارة، والذي أدى إلى ظهور نظرية الوكالة. وقد ظهرت في هذه المرحلة اتجاهات جديدة في التدقيق وهي الاعتراف بضرورة وجود نظام محاسبي منتظم بغرض دقة التقرير، كما نشير هنا إلى القبول العام لاستعراض مستقل للحسابات سواء للمؤسسات الكبيرة أو الصغيرة. (الصحن. د.ت).

إن الثورة الصناعية أجهت نحو الإنتاج الضخم مما يستدعي دخول موارد مالية ومادية وبشرية هائلة في الصناعة لإنتاج ضخم، مما استدعى وجود أنظمة محاسبية تسجل وتبويب كل الأنشطة ذات الأثر المالي، وتأتي بعد ذلك مهمة المدقق لفحص ماتم تسجيله وإثباته بدقة لصالح المنظمة.

مرحلة ما بين 1850م وعام 1905م:

مع التغيرات الاقتصادية الكبيرة التي عرفتها أوروبا عامة والامبراطورية البريطانية خاصة وظهرت شركات أموال ضخمة ذات عمليات كثيرة، ظهرت حاجة أصحاب رؤوس الأموال إلى رقابة من أوكلت لهم أعمال الإدارة بغرض التأكد من سلامة العائد على رأس المال المستثمر بوجود مدقق مستقل، وهذا ماتطلب وجود مدقق مستقل يقوم بالتدقيق على عمليات تلك الشركات. (عمر. 2002).

مرحلة ما بين 1905م وعام 1933م:

في هذه المرحلة تطور التدقيق وأصبح الهدف الرئيسي له هو إبداء الرأي الفني حول مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي للمؤسسة، بالإضافة إلى محاولة تفادي الوقوع في الغش والأخطاء، كما زاد اهتمام المراجعين في هذه المرحلة بنظام الرقابة الداخلية والتلاعبات، وزيادة اتجاههم إلى أسلوب التدقيق الآلي. (كولينز . د.ت).

مرحلة ما بين 1933م وعام 1940م:

خلال هذه المرحلة زاد الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية، وتميزت بالتغير الكامل من أسلوب التدقيق التفصيلي، إلى أسلوب التدقيق الاختباري (كولينز . د.ت.).
مرحلة ما بعد 1940م:

ما بعد سنة 1940م أصبح الغرض الرئيسي للتدقيق هو إبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة وصحة القوائم المالية بالإضافة إلى التركيز القوي والاعتماد الكبير من طرف المدققين على نظام الرقابة الداخلية وربط الاختبارات التي يقومون بها بنتيجة تقييمهم النظام، كما نسجل في هذه المرحلة زيادة الاهتمام بالأساليب المتطورة كالأاليب الرياضية والإحصائية وخرائط التدفق والعينات الإحصائية. (الصحن ودرويش . د.ت.).

3,5,2 نشأة التدقيق المحاسبي في الاسلام

ذكر حسين حسين شحاته في كتابه اصول المراجعة (د.ت.) - قد ظهر في صدر الدولة الاسلامية نظم رقابية تقوم على فكرة ارسال مفتشين ومدققين إلى أقطار مختلفة، ومن الخطأ الظن بأن عملية التدقيق نشأت مع وجود المؤسسات الاقتصادية، فهي موجودة منذ القدم، ووجد لها أصول في الحضارات المختلفة، لأنها مرتبطة بالأعمال والسلوكيات والتصرفات والمعاملات سواء أكانت مالية أم غير ذلك، من عبادات أو معاملات، وهذه من لوازم أي حضارة، ولقد أثبتت الدراسات وجود أدلة على قيام قدماء المصريين بأعمال التدقيق، وكان للدولة الإسلامية نظاماً مالية تراجع معاملاتها بواسطة مدققين كان يطلق عليهم : المستوفي.

وتبين من التنقيب في التراث الإسلامي - وبصفة خاصة - دواوين الدولة الإسلامية أن مهنة التدقيق بشقيها: التدقيق الداخلي، والتدقيق الخارجي، وتقارير مراقب الحسابات كلها كانت موجودة وكان لها أسسها المستنبطة من مصادر الشريعة الإسلامية ومن واقع الحال في النظم المالية الإسلامية آنذاك . (حسين . د.ت.)

ذكر خالد الماجد في كتابه التصرف في المال العام - حدود السلطة في حق الأمة - في تعريف الرقابة على المال العام بأنه لم يقف على تعريف للرقابة على المال العام فيما نظر فيه من كتب الفقه، ولعل ذلك راجع إلى كون الرقابة - ومنها الرقابة على المال العام - اصطلاح حديث، ظهر إثر التقدم في علوم الإدارة، لكن هذا لا ينفي وجود حقيقة الرقابة في النظام الإسلامي، لأنه قد بُحُث كثيراً في موضوعات

الرقابة تحت المصطلح الإسلامي المعروف " الحسبة". وأنه وبالنظر فيما عرّف به الباحثون المعاصرون الرقابة المالية، فإنه يمكن تعريف الرقابة على المال العام من وجهة شرعية بالآتي: " إجراء يهدف إلى ضمان حسن التصرف في المال العام، وحسن استعماله وموافقة التصرف للمشروعية، والتحقق من ذلك، والكشف عن كل إساءة فيه، حماية للمال العام". (الماجد.2013).

شواهد على ممارسات التدقيق في الدولة الإسلامية:

الإدارة المالية في الإسلام

أورد حافظ أحمد الكرمي في كتابه المسمى بالإدارة في عصر الرسول تحت عنوان الحسبة، الحسبة - بهذا المفهوم - وظيفة إدارية مارسها النبي صَلَّى اللهُ عَلَيْهِ وَآلِهِ وَسَلَّمَ بنفسه، وقلدها غيره، يروي مسلم (ت 261 هـ) أن النبي صَلَّى اللهُ عَلَيْهِ وَآلِهِ وَسَلَّمَ كان يتجول في أسواق المدينة للمراقبة. وأنه مرّ على صبرة طعام فأدخل يده فيها فنالت أصابعه بللا، فقال: «يا صاحب الطعام ما هذا؟» فقال: أصابته السماء يا رسول الله، قال النبي صَلَّى اللهُ عَلَيْهِ وَآلِهِ وَسَلَّمَ: «أفلا جعلته فوق الطعام حتى يراه الناس؟» ثم قال: «من غش فليس منا». فكانت مراقبة الأسواق جزءا من مهام المحتسب، وفي فترة لاحقة استعمل النبي صَلَّى اللهُ عَلَيْهِ وَآلِهِ وَسَلَّمَ بعض أصحابه للقيام بهذه المهمة، فاستعمل سعيد بن العاص بن أمية (ت 9 هـ) على سوق مكة بعد الفتح وكان أول موظف محتسب في الإسلام. (الكرمي. د ت.).

ونستشف من هذه الرواية أن عملية التدقيق بمفهومها الواضح قد قام بها رسول الله حيث لم يسمح بالتلاعب والغش ومد يده في الطعام وتحقق من صلاحيته للبيع، فدور التفحص والتدقيق على البضاعة المعدة للبيع فيه حماية للمستهلكين من الغش غير الملاحظ.

ولعل أهم الدواوين المعنية بالرقابة في العصر الإسلامي هو ديوان الأزمة الذي أنشأه الخليفة العباسي المهدي، إذ كان هذا الديوان يقوم بأعمال شبيهة للتي يؤديها جهاز الرقابة الحكومية العليا (ديوان الرقابة المالية في العراق) في الوقت الراهن، كما أنشئت ولاية الحسبة التي كانت تهتم بالنواحي المالية للدولة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، "المبادئ الأساسية للتدقيق"، بموجب المنهاج الدولي الذي أقره مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (الاونكتاد-UNCTAD.2001).

4،5،2 أهمية وأهداف التدقيق

يذكر حسين حسين شحاته في كتابه أصول المراجعة والرقابة - مع إطلالة اسلامية - أن هدف التدقيق هو الاطمئنان من صحة وسلامة البيانات التي تعبر عن نشاط المنشأة خلال فترة معينة في ضوء أدلة الإثبات المجمعة وخلوها من الأخطاء. (شحاته . د ت).

كما تطرق محمد نصر الهواري ومحمد توفيق في كتابهما أصول المراجعة والرقابة الداخلية، بأن التدقيق بالإضافة إلى كونه فن أو تطبيق، فهو علم يحكمه إطار فكري يحتوي على مجموعة من المعايير والإجراءات والفرضيات والمفاهيم لتحقيق أهداف معينة باستخدام أساليب وإجراءات متنوعة، ويمكن أن نطلق على هذا الإطار الفكري إطار نظرية التدقيق. (الهواري ومحمد.1999).

ولكن هناك أغراض عامة لعملية التدقيق، من أهمها ما يلي (شحاته. د ت):

- 1- اكتشاف الأخطاء الحسابية والمحاسبية وغيرها ، تمهيداً لتصويبها حتى تعبر البيانات المسجلة بصدق عن عمليات المنشأة ، وكذلك اكتشاف حالات الغش والتدليس والتزوير التي قد توجد في معاملات المنشأة والإفصاح عنها.
- 2- المساعدة على المحافظة على موجودات المنشأة من السرقة والضياع من خلال الفحص والمطابقة بين الموجود فعلاً والمثبت في الدفاتر، وكذلك من خلال الجرد الدوري والجرد المفاجئ.
- 3- الاطمئنان إلى سلامة المعلومات المستخرجة من الدفاتر والسجلات الواردة في القوائم والتقارير والتي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة.
- 4- التحقق من سلامة وكفاءة النظام المحاسبي ونظم الضبط الداخلي للمنشأة ومدى ملاءمتها في المحافظة على الموجودات وتقديم معلومات آمنة وصادقة.
- 5- تقوية الباعث والحافز على الانضباط في العمل وسد منافذ الشيطان أمام من تسول له نفسه القيام بأعمال تخالف الأصول والقواعد والأعراف مثل السرقة والغش والتزوير ونحو ذلك.
- 6- طمأنة أصحاب المنشأة (من أفراد وشركاء ومساهمين) من أن القوائم والتقارير المالية تعبر بصدق عن المركز المالي في نهاية فترة معينة ونتائج الأعمال خلال الفترة، لأهمية ذلك في اتخاذ القرارات المختلفة.

7- طمأنة الجهات الخارجية مثل: البنوك وسوق الأوراق المالية ومصحة الشركات وهيئة سوق المال وغيرها، من أن القوائم والتقارير المالية تعبر بصدق عن المركز المالي ونتائج الأعمال خلال الفترة في ضوء القوانين والتعليمات الصادرة.

وتعبر الأهداف عن أغراض يتعين تحقيقها من تنفيذ نشاط معين، ومن ثم فهي تمثل نتاج الوظيفة، والهدف الرئيسي للمدقق الخارجي هو إبداء رأيه في مدى عرض القوائم المالية المنشورة للوحدة محل التدقيق. والواقع أن هذا الرأي يمثل خلاصة سلسلة من عمليات الاستقراء والاستدلال والاستنتاج والحصول على البراهين والأدلة المنطقية.

ويرتبط بالهدف الرئيسي لعملية التدقيق مجموعة من الأهداف الفرعية يتعين على المدقق أن يضعها نصب عينيه عند تدقيق وتحقيق أرصدة الحسابات المختلفة التي تتضمنها القوائم المالية. ويوجد في العادة ستة أهداف فرعية للتدقيق يتعين الوصول إليها جميعا أو بعضها عند فحص رصيد كل حساب من الحسابات التي تظهر بالقوائم المالية للوحدة محل المراجعة وهي (الهوري ومحمد.1999):

1- الإفصاح المهني الأمين لبند القوائم المالية: ويبرز هذا الهدف ضرورة التحقق من الالتزام بالمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها عند قياس وعرض كافة بنود القوائم المالية للوحدة محل التدقيق، ومدى الثبات في تطبيق تلك المبادئ والأصول من فترة مالية لأخرى. هذا بالإضافة إلى التحقق من الالتزام بالسياسات التي تضعها الوحدة ومدى توافقها مع القوانين والأعراف السائدة، وكذلك الالتزام بأية أنظمة خاصة كالنظام المحاسبي الموحد وقوانين الهيئات المتخصصة كالبنوك والتأمين بالنسبة للوحدات الملتزمة بتطبيق مثل هذه الأنظمة. وعلى المدقق أن يستخدم من الإجراءات ما يلزم للتحقق من هذه الأمور والإفصاح عن ذلك في تقريره.

2- التحقق من صلاحية المعاملات واكتمالها:

يتطلب هذا الهدف من المدقق أن يتحقق من تسجيل كافة المعاملات التي تمت خلال الفترة المالية ومن أنها تعكس كافة التغيرات التي حدثت في موارد والتزامات الوحدة المحاسبية على مدار الفترة محل التدقيق، الأمر الذي يستلزم:

- تقييم نظام الرقابة الداخلية للتأكد من دقة الحسابات والمعاملات، ومدى انتظام السجلات المحاسبية وعدم وجود ثغرات في هذا النظام تستخدم في ارتكاب حالات غش أو اختلاس.

- التحقق من أن كافة المعاملات التي تمت مؤيدة بالمستندات الكافية لتعزيز صلاحيتها (اكتمالها) أخذاً في الحسبان طبيعة كل عملية وطبيعة نشاط العميل.

ويتعين على المدقق استيفاء هذا الهدف بالنسبة لكافة بنود الحسابات التي تتضمنها القوائم المالية الموحدة محل التدقيق.

3- التحقق من الملكية والحقوق والالتزامات:

يجب على المدقق أن يتحقق من الملكية للعديد من الأصول، ومع أن الحيافة تعتبر قرينة على الملكية لبعض الأصول إلا أنه يتعين اتخاذ اجراءات إضافية للتأكد من أن الأصول المسجلة بالدفاتر مملوكة للوحدة. كما يقتضي الأمر أن يتحقق مدقق الحسابات من أن الحقوق والالتزامات المدرجة بقائمة المركز المالي للوحدة ناتجة عن معاملات هذه الوحدة وأنه لا توجد أي من هذه الحقوق والالتزامات لم تسجل بالدفاتر ويمكن للمدقق أن يستخدم أسلوب المصادقات في هذا الصدد.

4- التحقق من التوزيع الزمني للمعاملات:

ينطوي هذا الهدف على ضرورة تحقق المدقق من أن الإيرادات والنققات قد تم توزيعها بشكل سليم على الفترات المحاسبية الأمر الذي يتطلب تحقيق كافة المعاملات التي حدثت قبل نهاية الفترة المالية وتم تسجيلها كجزء من معاملات هذه الفترة، ويمكن استيفاء هذا الهدف بفحص التسلسل الرقمي للمستندات وتحديد ما يخص الفترة الحالية وإجراء قيود التسويات اللازمة بخصوص المقدمات والمستحقات وتقدير المخصصات المختلفة.

5- التحقق من الوجود أو الحدوث:

يعتمد التحقق من الوجود أو الحدوث على طبيعة البند، ويعتبر المدقق مسؤولاً بالدرجة الأولى من وجود الأصول ومن تسجيل كافة الالتزامات أخذاً في الحسبان تكلفة الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة للتحقق من وجود أو حدوث كل بند من بنود القوائم المالية.

6- التحقق من التقييم:

يعتبر هذا الهدف من الأهداف الفرعية الهامة للتدقيق وبصفة خاصة للبنود غير النقدية، ويتم تقييم الأصول بتكلفتها التاريخية، أو التكلفة أو السوق أيهما أقل تطبيقاً للمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها. وفي الآونة الأخيرة ظهرت بعض الاتجاهات التي تنادي بالإفصاح عن التكلفة التاريخية المعدلة وكذلك التكلفة الجارية، الأمر الذي قد يتطلب ادخال عنصر التقدير الشخصي في التقييم، ومع ذلك لم يتحدد بشكل واضح مسؤولية مدقق الحسابات عن هذه الاتجاهات.

5,5,2 العلاقة بين التدقيق والمحاسبة

يوكل المساهمون إدارة الشركة إلى مجلس إدارة ينتخب لهذا الغرض، ويكون مجلس إدارة الشركة مسؤولاً في نهاية كل سنة مالية عن إعداد الحسابات الختامية للشركة وميزانيتها، الأمر الذي أدى بالمساهمين إلى ضرورة الاستعانة بشخص فني محايد لإبداء رأيه في مدى عدالة وصحة الأرقام الواردة بالحسابات الختامية والميزانية، ولهذا ظهرت الحاجة إلى تعيين مراجع بمعرفة المساهمين لفحص حسابات الشركة. بالإضافة إلى تطور الأشكال القانونية للمشروعات فلقد كان العديد من التشريعات التي ظهرت في كثير من بلدان العالم أثر في تطور مهنة المحاسبة والتدقيق وانتشارها مثل التشريعات الضريبية والاقتصادية والمالية وغيرها من القوانين الأخرى، كما كان لجهود أصحاب المهنة والتنظيمات المهنية أثر فعلاً في تطور مهنة المحاسبة والتدقيق مثل جمعيات المحاسبين القانونيين، وجمعيات المدققين الداخليين (الهوري ومحمد، 1999).

وبالتالي يتضح أن العلاقة بين التدقيق وبين المحاسبة هي علاقة رقابة بالدرجة الأولى وفحص بالدرجة الثانية، فبينما يقوم المحاسب بأعمال الحسابات من قيد وتبويب وترحيل وعمل موازين للمراجعة، ومن ثم اقفال الحسابات وعمل التسويات، ويختتمها بإعداد القوائم المالية ويعرضها ويعتمدها من إدارة الشركة.

يأتي دور مدقق الحسابات كدور الرقيب المهني المتخصص ليرى مدى مطابقة أعمال المحاسبة مع المعايير الدولية المعتمدة، ولتحقيق هذا الغرض يحتاج المدقق إلى تنفيذ أنشطة فحص الأعمال المحاسبية سواء بأخذ العينات العشوائية، أو التركيز على حسابات محددة وفحصها كاملة لأسباب يراها المدقق هامة للوقوف على صدق التعبير المحاسبي لهذه الأرقام لواقع المؤسسة محل التدقيق.

إن المحاسبة والتدقيق مهنتان شقيقتان ومتلازمتان، حيث يمكن القول أنه لا وجود للتدقيق في غيبة المحاسبة، كما أن عمل المحاسب والمدقق يعتمد على إطار علمي متعارف عليه وبناء على ذلك أصبح إعداد القوائم المالية (حسابات نتيجة النشاط والمركز المالي للوحدات الاقتصادية) طبقاً للأصول المتعارف عليها أمر ضروري حتى يمكن الاستناد إليها كوسيلة لتحقيق أهداف المحاسبة كوسيلة إخبارية من جهة، والوفاء باحتياجات الأطراف المختلفة من جهة أخرى (الحواري ومحمد. 1999).

إن معادلة المركز المالي أحد الفروض أو المفاهيم الأساسية التي يتكون منها الإطار العلمي للمحاسبة والذي يعرف بالأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. إن المحاسبة كعلم وفن له أصوله ومبادئه وأساليبه وطرقه المختلفة يهدف إلى تحليل طبيعة الأحداث المالية بالمنشآت المختلفة تمهيداً للتسجيل والتبويب أو التلخيص ثم قياس نتائج هذه المعاملات في نهاية الفترة المحاسبية من ربح أو خسارة وإعداد الميزانية لتوضيح المركز المالي.

فكأن هدف المحاسبة الرئيسي هو تحديد أو قياس الربح وتوضيح المركز المالي، وبعد ذلك تبدأ مهمة المراقبة والتحقق من قبل مدقق الحسابات في التثبت أو التحقق من سلامة المراحل المحاسبية السابقة طبقاً لمجموعة مستندية تعتبر الدليل الموضوعي المؤيد لصحة وقانونية المعاملات وتوجيهها في المراحل السابقة. (الحواري ومحمد. 1999).

إذا كانت المحاسبة نظام معلومات يركز على دعامتي القياس المحاسبي والإعلام المحاسبي، فإن التدقيق نظام لتوثيق المعلومات يركز على دعامتي الفحص وإبداء الرأي في تقرير فني محايد (علي والمعتصم. 2003).

وفي التعريف المقتضب أعلاه لكامل عبدالسلام وخالد المعتصم، بوصفهما مهمة تدقيق الحسابات بأنها نظام توثيق المعلومات، فلا يمكن قبول هذا التوصيف، حيث أن مهمة التوثيق هي من أهم أعمال المحاسبة سواء توثيق العمليات المحاسبية أو توثيق المستندات الداعمة المؤيدة لها، بل الأولى وصف نشاط تدقيق الحسابات بأنه نظام فحص المعلومات المحاسبية والمصادقة على صحتها بشكل عام.

2,6 المبحث الرابع: التدقيق الداخلي

2,6,1 مفهوم التدقيق الداخلي ونشأته والتطور التاريخي والأهداف

يمكن فهم التدقيق الداخلي من خلال استعراض التعريفات الواردة في الأدبيات والمراجع العلمية:

التعريف رقم (1) ورد تعريف في معجم المعاني الجامع - معجم عربي عربي - معنى تدقيق داخلي بأنه "تدقيق حسابات الشركة من قبل أحد موظفيها" (المعاني، 2019)

التعريف رقم (2) تشير التعريفات القديمة للتدقيق الداخلي على أنه نشاط هادف ومستقل بذاته، يؤدي عملاً استشارياً، صمم خصيصاً لزيادة قيمة الشركة وتطوير عملياتها، ولمساعدتها لبلوغ أهدافها عن طريق إيجاد سلوكيات وأنماط تنظيمية لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر وضبط إدارة العمليات والتحقق من فعالية إجراءات الضبط الداخلي والأنظمة المتعددة (صبح، 2010)

ووفقاً لقاموس المصطلحات المالية الأكثر استخداماً في الأسواق المالية (اتحاد هيئات الأوراق المالية العربية، دبي . 2018)، فإن التدقيق الداخلي له تعريفان:

التعريف رقم (3): التدقيق الداخلي (المحاسبي) هو اختبار وفحص اجراءات المنشأة وعملياتها من قبل المدقق الداخلي للتحقق من امتثالها لسياسات المنشأة

التعريف رقم (4): التدقيق الداخلي (المحاسبي) هو عبارة عن آليات وإجراءات تدقيقية ينفذها المدققون الداخليون، والتي تركز على تطبيق سياسات الإدارة والتحقق من وجود أنظمة جيدة للرقابة الداخلية والكشف عن سوء استعمال الأموال.

التعريف (5) أنها عمليات التدقيق والفحص للمستندات والسجلات والدفاتر، التي تتم بصفة منتظمة ومستمرة ويقوم بها مجموعة من المدققين من داخل المنشأة معينين لهذا الغرض، بهدف اكتشاف الأخطاء والغش، وتقديم تقارير دورية عن نتائج أعمالها إلى الإدارة لتساعدتها في وظائفها. (شحاته، د.ت.).

التعريف رقم (6): أداة مستقلة تعمل من داخل المشروع للحكم والتقييم ولخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق تدقيق العمليات الحسابية والمالية، ويمثل التدقيق الداخلي أحد حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مدد الإدارة باستمرار بالمعلومات فيما يتعلق بالنواحي التالية: دقة أنظمة

الرقابة الداخلية، الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المشروع، كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي لكي يعكس بصدق نتائج العمليات. (نورالدين، 2015).

التعريف رقم (7): نشاط مستقل داخل المنشأة يهدف إلى التأكد من دقة وفاعلية الأنظمة والتعليمات والإجراءات المطبقة في المنشأة وتزويد الإدارة بتقارير عن أي انحرافات أو ضعف نشاط. (المؤسسة العامة للتعليم الفني. د.ت).

التعريف رقم (8): التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة. وفقا لآخر نشرة الكترونية صادرة عن معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA.2019)

والتعريف الأخير من قبل معهد المدققين الداخليين الأمريكي هو الأحدث والأكثر قبولاً حالياً في أغلب الدراسات والأبحاث التي تم الاطلاع عليها.

التعريف رقم (9) – التدقيق الداخلي هو وظيفة تقييم مستقلة أنشئت داخل المنشأة لفحص وتقييم أنشطتها بهدف خدمة إدارة المنشأة، ويحدد هذا التعريف الأركان الأساسية لوظيفة المدقق الداخلي بأنها : أ - الاستقلال ب - التقييم ج - تعمل داخل المنشأة د - فحص وتقييم ه - الأنشطة و - الخدمة ز - ادارة المنشأة.

التعريف رقم (10) التدقيق الداخلي: هو التقييم المستقل لمختلف العمليات وأنظمة الرقابة داخل المنشأة وللتحقق من أن السياسات والاجراءات الموضوعية متبعة فعلا . بمعنى أن المعايير التي حددتها الادارة قد تحققت، والموارد المتاحة قد استخدمت بكفاءة وفاعلية وبدون إسراف، والخطط الموضوعية تم تنفيذها بكفاءة، وأن أهداف المنشأة قد تحققت (عبدالرزاق . د.ت).

نشأة التدقيق الداخلي وتطوره التاريخي

ذكرت بعض المراجع في الأدبيات أن التدقيق الداخلي نشأ قبل التدقيق الخارجي، باعتباره حاجة داخلية لأصحاب العمل والمالكين، وأوردوا أمثلة تاريخية على ذلك.

فقد وجدت سناء بدران (د. ت) في كتابها الموسوم بعنوان "المراجعة المتقدمة - برنامج محاسبة البنوك والبورصات"، أن التدقيق الداخلي نشأ وظهر قبل ظهور التدقيق الخارجي، فالعالم كله يعرف أن مصر هي أول دولة ظهرت فيها أول أنواع التدقيق، وهو التدقيق الداخلي، وذلك في عصر الفراعنة، إلا أن كل من الأهداف الأساسية ومجال عمل وخدمات التدقيق الداخلي قد تغيرت عبر السنين، وليس من السهل تحديد الانتقال بين مراحل التطور بصورة قاطعة، بل يمكن وصفها على النحو الآتي:

1- التحقق من الدقة الحسابية للأرقام المحاسبية: فقد نشأ التدقيق الداخلي داخل الإدارات المحاسبية والمالية في المنشآت الاقتصادية، وكان الشخص المسؤول عن النظام المحاسبي لتلك الإدارات هو الذي ينشئها لحاجته الشديدة لخدماتها والتي تمثلت في التأكد من صحة البيانات بالسجلات والدفاتر والمستندات، مع تركيز كل الاهتمام على التعاملات النقدية مثل تسويات حسابات البنوك ومراجعة كشوف الرواتب والأجور والتأكد من صحة المستندات، مما يعني أن وظيفة المدقق الداخلي اقتصر على محاربة الغش واكتشاف الأخطاء.

2- التحقق من دقة وملاءمة حسابات الوحدة الاقتصادية والقوائم المالية: بما في ذلك التحقق من ملكية الوحدة الاقتصادية للأصول المالية المختلفة وتوافر الحماية الكافية لها. وهذا يشابه الدور الذي يقوم به المدقق الخارجي حالياً، إلا أن المدقق الداخلي يكون أكثر تفصيلاً في عمله.

3- تبني وجهة نظر الإدارة العليا في إدارة الوحدة الاقتصادية: ليست النظرة المحاسبية فقط بل في جميع المجالات التي تقوم بها، وفي هذه المرحلة ازداد اعتراف الإدارات العليا في المنشآت الاقتصادية بأهمية التدقيق الداخلي، وذلك عائد لعدة عوامل أهمها:

- زيادة أعداد الفروع للوحدة الاقتصادية
- كبر حجم الوحدات الاقتصادية وتعقد عملياتها
- حاجة المدقق الخارجي للمدقق الداخلي
- حاجة الإدارة العليا إلى تحقيق مسؤولياتها

إلا أن عبدالفتاح الصحن في كتابه بعنوان مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، يرى خلاف ذلك، حيث يقول: ظهر التدقيق الداخلي بعد وجود التدقيق الخارجي بوقت طويل، وكان العامل الرئيسي في ظهورها كبر حجم المشروعات واستخدامها لهيئة كبيرة من الموظفين، وكذلك انتشار المشروعات ذات الفروع المتعددة، وبسبب أن التلاعب والأخطاء في التسجيل هي مسؤولية إدارية أولا وتعتبر من المشاكل الرئيسية لإدارة المشروع كان لا بد من وجود أداة داخل المشروع تعمل على منع واكتشاف الأخطاء وقت حدوثها. وكانت هذه الأداة في صورة إدارة للتدقيق داخل المشروع، تعمل على أساس تخصيص وقت أفرادها لتدقيق جميع العمليات قبل اعتمادها (الصحن.1985).

2,6,2 أهمية وأهداف التدقيق الداخلي

إن ضعف دور الرقابة الداخلية والخارجية له آثار واضحة في حدوث الأزمات المالية وحالات الانهيار والإفلاس. فقد كشفت الأزمة المالية العالمية عن بعض أوجه القصور في القطاع المالي في المنطقة (الخليج)، أبرزها ضعف نظم إدارة المخاطر والإفراط في الرفع المالي للمؤسسات، وفي المرحلة المقبلة سوف تظل التدابير الرامية إلى تقوية التنظيم والرقابة الماليين – والتي يجري استحداثها في بعض البلدان بالفعل – عنصرها بالغ الأهمية (التقرير الاقتصادي الفصلي. 2009).

ومن هنا جاءت أهمية عمليات التدقيق الداخلي للأنشطة الاقتصادية والعمليات المالية في القطاع الحكومي. حيث أن دور التدقيق هو تعزيز وحماية القيمة التنظيمية من خلال توفير ضمان ومضمون ومعرفة موضوعية على أساس المخاطر. (معهد المدققين الداخليين. 2015).

وبما أن المنظمات والمؤسسات والإدارات الحكومية هي المعنية بإدارة المال العام، فبالتالي تتعاطم أهمية التدقيق للحفاظ على المال العام والتحقق من توجيهه لتحقيق الأهداف والأغراض التي أنشئت هذه الوحدات لها، وألا يساء استخدام المال العام من قبل الإدارات. وقد جاءت أهمية التدقيق بالنسبة للإدارات الحكومية لإضفاء الثقة في عملها، وأيضا مقياسا للمستوى المهني المطلوب منها.

يعرّف التدقيق الداخلي بأنه ضمان مستقل وموضوعي وأنشطة استشارية تهدف إلى إضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة. وهو يساعد المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال إتباع نهج منظم ومنضبط لتقييم فاعلية عمليات إدارة المخاطر والسيطرة عليها وتحسينها (معهد التدقيق الداخلي. 2017).

وتظهر أهمية التدقيق من الأطراف العديدة والمتنوعة التي تعتمد على تقرير المدقق في تلبية احتياجاته الواسعة غير المتجانسة من المعلومات، جدير بالذكر أن تعدد وتنوع المجموعات المستخدمة للتقارير المالية وطبيعة اختلاف احتياجات كلا منها تبعاً لاختلاف مصالحها وأهدافها، ألزم المدقق بضرورة التعرف على طبيعة تلك الاحتياجات، كي يتسنى له فهم وتصور دوره ومسؤولياته باعتباره الجهة المحايدة التي تقرر مدى عدالة ومصداقية المعلومات الواردة في تلك التقارير (شريم وبركات . 2011)

إن التدقيق الداخلي هو عامل محفز لتحسين إدارة الحوكمة وإدارة المخاطر والضوابط الإدارية من خلال توفير رؤية وتوصيات تستند إلى تحليلات وتقييمات للبيانات والعمليات التجارية والإدارية (ديفيد أ. 2012). ومع الالتزام بالنزاهة والمساءلة، يوفر التدقيق الداخلي قيمة لهيئات الإدارة والإدارة العليا كمصدر موضوعي للمشورة المستقلة. ويستخدم الموظفون المهنيون المختصون بالتدقيق الداخلي من قبل المنظمات للقيام بأنشطة التدقيق الداخلي.

إن نطاق التدقيق الداخلي للحسابات داخل المنظمة واسع ويمكن أن يشمل موضوعات مثل حوكمة المنظمة وإدارة المخاطر والضوابط الإدارية لكفاءة وفاعلية العمليات بما في ذلك حماية الأصول وموثوقية التقارير المالية والإدارية (ديفيد أ. 2009). والامتثال للقوانين واللوائح. وقد ينطوي التدقيق الداخلي للحسابات أيضاً على إجراء عمليات تدقيق استباقية للاحتيال لتحديد الأفعال الاحتمالية المحتملة، والمشاركة في تحقيقات الاحتيال والغش، وإجراء عمليات التدقيق في عمليات الاحتيال في مرحلة ما بعد التحقيق لتحديد أعطال الرقابة ووضع الحسارة المالية (ديفيد أ. 2013).

المدققون الداخليون غير مسؤولين عن تنفيذ أنشطة الشركة. فإنهم ينصحون الإدارة ومجلس الإدارة أو هيئة الإشراف المماثلة، بشأن كيفية تنفيذ مسؤولياتهم بشكل أفضل. ونتيجة لنطاق مشاركتهم الواسعة، قد يكون للمدققين الداخليين مجموعة متنوعة من الخلفيات التعليمية والمهنية العليا. ويمكن تحديد دور التدقيق الداخلي على أنه يشمل ثلاثة عناصر رئيسية: تقييم وتحسين إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة. يستخدم مدققو الحسابات أدوات مثل التدقيق المالي، ومراجعة الأداء، والخدمات الاستشارية لتحقيق كل من هذه الأدوار (ديلويت، 2015).

التدقيق الداخلي يعتبر جزءاً من نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وهدفها التحقق من مدى اتباع الإجراءات الرقابية الداخلية عند تنفيذ المعاملات المالية المختلفة داخل المنشأة، ويقوم بالتدقيق الداخلي أفراد موظفون بالمنشأة لا يتمتعون بالاستقلال الذي يتمتع به المدقق الخارجي. والتدقيق الداخلي لا يمكن أن

يقوم بتدقيق القوائم المالية ولكن يستطيع أن يقوم بتدقيق الالتزام ومراجعة العمليات. (شريم وبركات . 2011).

لتطوير فهم دور التدقيق الداخلي كمؤسسة شرعية، من المهم تحديد العلاقات بين الشرعية والحوكمة والضوابط الداخلية والتدقيق الداخلي. ويتم تحقيق ذلك باستخدام قاعدة نظرية تشمل الأدبيات التي تتناول الحكم والشرعية التنظيمية، والعمل الرمزي مقابل الإجراء الموضوعي (جابريني . 2013).

حتى يمكن للمدقق إبداء رأيه في مدى عدالة القوائم المالية فإنه يعتمد على تقييم مدى فاعلية نظم الرقابة الداخلية في منع واكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية المرتبطة بالعمليات المحاسبية المستخدمة في إنتاج تلك القوائم، بالإضافة إلى مدى كفاءة اختبارات التحقق الأساسية في تحقيق التأكيدات الواردة بالقوائم المالية . (لظفي . 2004).

بالنسبة للمدقق الخارجي فإن الرقابة الداخلية تعتبر مهمة له، فبقدر قوة الرقابة الموجودة وضعفها يستطيع أن يحدد مدى امتداد فحصه وطريقته، فإذا كانت الرقابة الداخلية قوية وسليمه ومطبقة فإن عمل المدقق ينصرف إلى المسائل ذات الطبيعة الفنية في التدقيق، أما إذا كان النظام ضعيفا أو مفككا أو كان موجودا بدون تطبيق فإن أعباءه الروتينية في المراجعة تزداد (الصحن . 1976).

خدمات التدقيق الداخلي للإدارة هي خدمات وقائية من حيث التأكد من وجود الحماية الكافية للأصول، وكذلك حماية السياسات الإدارية ضد الانحراف عند التطبيق، كما أنها تقدم خدمات إنشائية حيث تطمئن وجودها وفعاليتها الإدارة نحو البيانات والمعلومات المقدمة لها، كما أنها تقترح التحسينات الموضوعية داخل المشروع (الصحن . 1976).

لتحديد عينة الفحص من قبل المدقق الخارجي فإنه يعتمد على مجموعة من العوامل من أهمها " مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية " بالوحدة الاقتصادية، ومن بين عناصر كفاية نظام الرقابة الداخلية وجود نظام للتدقيق الداخلي، ومن هنا بدأت إدارة الوحدة الاقتصادية الاهتمام بإنشاء إدارة للتدقيق الداخلي (بدران . د . ت .).

ويمكن للتدقيق الداخلي أن يستخدم أدوات مثل التدقيق والتحقيقات والخدمات الاستشارية للاضطلاع بهذه الأدوار. (معهد مدققي الحسابات الداخليين. 2006).

لذا يسعى هذا البحث إلى التعرف على العوامل المؤثرة في فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي في إمارة دبي بدولة الإمارات العربية المتحدة، بهدف الوصول إلى نتائج واضحة والخروج بتوصيات تساهم في تفعيل دور وحدات التدقيق الداخلي في المؤسسات الحكومية.

يعتبر التدقيق الداخلي أصل أنواع التدقيق المعاصرة، ولها أصول في الحضارات المختلفة ولا سيما في دواوين الحكومة وما في حكمها، وتفرع عنها التدقيق الخارجي، والتدقيق الإداري، والتدقيق الاجتماعي وغير ذلك من فروع علم التدقيق المختلفة، ويتولى التدقيق الداخلي موظف بالمنشأة، ومهمته مراجعة العمليات المالية التي أثبتتها المحاسب أو كاتب المال في الدفاتر والسجلات، ونحوها واكتشاف الأخطاء وتصويبها. (شحاته. د ت).

إن إدارة المنشأة تعتبر مسؤولة عن حماية الأصول وكفاءة استخدام الموارد المتاحة للمنشأة وتوفير بيانات موثوق بها، وتمتد أهمية التدقيق الداخلي إلى المدقق الخارجي الذي يعتمد على هذا النظام في تحديد حجم العينة التي يمكن الاعتماد عليها عند فحص الحسابات، وتوقيت إجراء هذا الفحص دوري أو في نهاية السنة. (الهواري ومحمد. 1992).

يتضح من تعريف مجمع المدققين الأمريكيين بأن التدقيق الداخلي هو رقابة إدارية تقوم بقياس وتقييم الوسائل الأخرى للرقابة غير النواحي المالية والمحاسبية وهذا يعني أن نطاق التدقيق الداخلي امتد ليشمل النواحي الإدارية والمالية والمحاسبية. إن التدقيق الداخلي نشاط متميز داخل الهيكل التنظيمي للمشروع ويمثل جزء من نظام الرقابة الداخلية، يقيس مدى كفاءة نظام الضبط الداخلي في تنفيذ خطط وسياسات وقرارات الإدارة العليا بمعايير محايدة وعادلة. والقائمون بوحدة التدقيق الداخلي بالمنشأة رغم أنهم من موظفي المنشأة إلا أنهم يمثلون عين الإدارة العليا ووسيلتها الفعالة في إحكام الانضباط الإداري والمحاسبي في المنشأة. (علي والمعتصم. 2003).

تعمل المنشأة الاقتصادية (وخصوصا الشركات الكبيرة ذات الأنشطة المتعددة) على التأكد من أن جميع العاملين بالمنشأة يأدون واجباتهم الوظيفية كما هو مبين في القواعد واللوائح التنفيذية التي تشرح طريقة وإجراءات سير العمل بالنسبة للأنشطة المختلفة مثل الإنتاج والتسويق وشؤون الافراد وادارة الحسابات . وهنا يبدأ دور التدقيق الداخلي والمدقق الداخلي. وعندما تعمل المنشأة على المستوى الدولي، اي يكون لها فروع ووحدات تابعة في دول أجنبية ، فإن مسؤولية المدقق الداخلي تمتد لتشمل أنشطة هذه الفروع والوحدات التابعة لها. (عبدالرازق . د ت).

وزدادت أهمية التدقيق الداخلي مع التوسع في الأنشطة التي تقوم بها المنشآت بهدف تقييم هذه الأنشطة وتطويرها ورفع كفاءتها الإنتاجية، ويمكن تلخيص الخدمات التي تقدمها وظيفة التدقيق الداخلي للإدارة كما يلي: (أ) خدمات وقائية: للتأكد من وجود حماية كافية للأصول، وحماية السياسات والخطط من الانحراف عند التطبيق (ب) خدمات تقييمية: لقياس وتقييم فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية، ومدى الالتزام بالسياسات الإدارية (ج) خدمات تطويرية: تقديم الاقتراحات لتطوير وتحسين الأنظمة داخل المنشأة (المؤسسة العامة للتعليم الفني . د ت).

وأورد عبدالفتاح الصحن (1985) بأن تنفيذ نشاط التدقيق الداخلي يحقق المزايا التالية :

1- أن المدقق الداخلي بسبب وجوده كل الوقت في المنشأة ومعاصرته لمشاكلها يستطيع أن يلمس كل نواحيها ونشاطاتها وإجراءاتها والمشاكل المترتبة على ذلك.

2- أن التدقيق الداخلي يتم بصورة منتظمة وعلى مدار السنة بدلا من مرة واحدة سنويا في حالة وجود مدقق خارجي.

3- أن المدقق الخارجي يتحقق أساسا من سلامة المركز المالي وصحة النتائج فهو لن يستطيع أن يعطي الوقت الكافي لاكتشاف الأخطاء والتلاعب، وإنما إلى الاختبارات في أعماله، ولهذا فإن إدارة التدقيق الداخلي تقوم بتدقيق كامل لكافة العمليات وعن طريق الفحص المستقل داخل المنشأة، وعلى هذا فهي تعتبر رقابة لخدمة الإدارة حيث تعمل على قياس وتقييم فاعلية الرقابة الداخلية.

وإذا أردنا تسليط الضوء على أهداف عملية التدقيق الداخلي، فيمكن سردها في نقاط كما أوردها كمال عبدالسلام علي وخالد المعتصم (2003):

1- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

2- حماية ممتلكات المنشأة وأصولها.

3- العمل على منع حدوث الأخطاء والغش، وكذلك التقليل من وقوعها واكتشافها عند حدوثها.

4- تحديد درجة صلاحية النظام المحاسبي ونظام إعداد التقارير في المنشأة.

- 5- تحديد مدى التزام المنشأة بسياساتها وإجراءاتها المرسومة، وبيان الانحرافات والتقارير عنها.
- 6- تقييم أداء الموارد البشرية في المنشأة، ويمكن تدريب الموظفين الجدد أو القدامى لإكسابهم المهارات الأساسية
- 7- اقتراح التحسين الواجب في عمليات المنشأة للوصول إلى المستوى الأمثل.
- 8- مساعدة المدقق الخارجي في إجراءات تدقيق الفروع الخارجية البعيدة، وإجراء التدقيق التفصيلي، تخفيفا للعبء الملقى على عاتق المدقق الخارجي.
- 9- القيام بأي استقصاءات أو بحوث خاصة تطلبها الإدارة متعلقة بإعداد الموازنات التخطيطية وتحليل إحصائيات التكاليف وتصميم نظم العمل، على الرغم أنها خارجة عن اختصاصه، وتقديم إيضاحات يحتاجها مدقق الحسابات الخارجي أثناء تأدية عمله.
- 10- يفحص المدقق الخارجي التقارير التي قدمتها وحدة التدقيق الداخلي في المنشأة إلى الإدارة ويتعرف على محتوياتها، ويتبع القرارات المتخذة بناء عليها، مما يساعد المدقق الخارجي على تكوين فكرة سليمة عن درجة قوة نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها.

كما أورد أحمد قايد نورالدين (2015) في كتابه التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية بأنه لتنفيذ التدقيق الداخلي يتطلب الأمر أن يقوم المدقق الداخلي بدور فعال بحيث يتولى المهام التالية:

- الرقابة قبل الصرف للتحقق من سلامة الإجراءات قبل إتمام الصرف الفعلي.
- الرقابة بعد الصرف للتأكد من أن جميع المصروفات قد صرفت في الأغراض المحددة لها والمرتبطة بأعمال المشروع.
- التأكد من مدى مسايرة العاملين بالمشروع للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية الموضوعية.
- التحقق من صحة المعلومات المحاسبية والإحصائية التي تقدمها الأقسام المختلفة للإدارة العليا

بالإمكان القول أن أهداف التدقيق الداخلي تتمثل في مجموعتين أساسيتين هما:

الأولى: التحقق من أن المستويات الإدارية المختلفة ملتزمة بالسياسات والإجراءات والتأكد من تطبيق أدوات واساليب الرقابة المعمول بها في المنشأة. الثانية: التحقق من مدى كفاية وفاعلية أداء الوحدات والأقسام المختلفة (مراكز المسؤولية)، (عثمان . 1999).

لكي يتوصل المدقق الداخلي إلى هدفه فإنه يستخدم الوسائل الآتية: (1) التحقيق. (2) التقييم. (3) التأكد من تطبيق السياسات والتعليمات. (4) الحماية لأموال المنشأة. وتفصيلاً:

(1) التحقيق ويقصد به تتبع العمليات المالية التي تحدث داخل المنشأة لأجل التأكد من مدى صحة هذه العمليات من الناحية المحاسبية، وتوفر الدقة المحاسبية والمستندية وصحة اثبات العمليات المالية من الناحية المحاسبية، إن التحقيق يشمل السجلات والقيود المثبتة فيها والتي تعد المصدر الأساسي للبيانات التي ترفع إلى الإدارة على شكل تقارير والتي تتخذ على ضوءها الإدارة قراراتها وترسم سياستها. وتقييم الموجودات المملوكة للمنشأة للتأكد من كفاءة استخدامها والحفاظة عليها وتقييمها القيمة العادلة في القوائم المالية، والتقارير: خاصة التي تقدمها الإدارة المالية يجب أن تدقق من قبل المدقق الداخلي للتحقق من دقتها ومطابقتها للبيانات المحاسبية المثبتة في الأنظمة المالية (عثمان . 1999).

(2) التقييم: ويقصد به ما يترتب على عمل المدقق الداخلي وفحصه للسجلات والموجودات أن يبحث عن فرض تقوم النظام الداخلي وقوة وكفاية ومتانة النظام المحاسبي في المنشأة وتشخيص نقاط الضعف أو الانحراف عن الأسس الموضوعية وفي اقتراح معالجات لها في حالة وجودها.

(3) التأكد من تطبيق السياسات والتعليمات: تقوم وحدة التدقيق الداخلي بدورها في ضمان تطبيق السياسات وأهمها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، خطط وإجراءات وسياسات المنشأة، التعليمات والقوانين الحكومية.

(4) الحماية لأموال المنشأة: حماية أموال المنشأة من السرقة والاختلاس وسوء الاستعمال والتصدي لأي انحراف يكون مجالاً للغش والتزوير، وتشمل الحماية على تفادي الخسائر التي سببها

الإهمال والتقصير مثل سوء التخزين للمواد وتعرضها للتلف، وقيام المنشأة بالتأمين على موجوداتها ضد الحريق والسرقة.

في كتابهم الموسوم بـ "مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة" لعماد سعيد الزمر وآخرون (د ت) فقد حددوا أهدافاً للتدقيق الداخلي باعتباره أصبح الآن في خدمة الإدارة، ولذلك يطلق عليه التدقيق الإداري " وأصبح يقوم بالعديد من الوظائف المتطورة والحديثة، وذلك قد يطلق عليه التدقيق الداخلي الحديث، ويمكن إيجاز أهدافه في الآتي :

- 1- فحص ومراجعة البيانات المحاسبية والمالية من خلال فحص تفصيلي لجميع معاملات وسجلات المشروع والتقارير المالية للتأكد من دقة البيانات والمعلومات وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات وكذلك اكتشاف ما قد يوجد بها من غش وأخطاء.
- 2- فحص وتقييم نظم ومقاييس وإجراءات الرقابة الداخلية فيتم فحص النظم المحاسبية اليدوية والإلكترونية للتأكد من تنفيذها بكفاءة وفاعلية طبقاً لما هو محدد لها.
- 3- مراجعة وتقييم الأداء التشغيلي والإداري في جميع أقسام المنشأة.
- 4- مساعدة الإدارة في إدارة المخاطر المختلفة (مخاطر أعمال/مخاطر مالية/..).
- 5-مراجعة نظم تأكيد ضمان الجودة.
- 6-المساعدة في تفعيل قواعد ومبادئ حوكمة الشركات.

2,6,3 العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق الداخلي أحد الوظائف داخل المنشأة، ويتولاها موظفون يعملون بعقد عمل ويخضعون للنظم واللوائح والتعليمات والأوامر الداخلية، وتخدم بصفة أساسية إدارة المنشأة، أما التدقيق الخارجي، يقوم به مدقق من خارج المنشأة بمواصفات تأهيلية وعملية وقانونية معينة يطلق عليه أحياناً مدقق الحسابات أو المراقب القانوني - تعيينه الجمعية العامة للمساهمين أو المالك للمنشأة بعقد وكالة بأجر (أتعاب) وذلك للقيام بعمليات التدقيق والفحص لمستندات وسجلات ودفاتر المنشأة وتقديم تقرير

موضحاً به رأيه الفني المحايد إلى الجهات المعنية الداخلية والخارجية ويتمتع المدقق الخارجي بالاستقلال عن إدارة المنشأة ولا يخضع لضغوطها، ويجب أن يكون هناك تعاوناً وتنسيقاً وتكاملاً بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي وليس كلاً منهما بديلاً عن الآخر. (شحاته. د ت).

إن التدقيق الخارجي يخدم المتصلين بالمشروع كالإدارة العليا والدائنين والمساهمين والدولة، ومسؤوليته تجاه هذه الأطراف جميعاً. أما التدقيق الداخلي فهو يخدم الإدارة العليا في تحقيق أغراضها، ومسؤول أمامها فقط. ومجالات التفريق والتشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي كما يلي:

الجدول 1، 2 : عناصر التفريق والتشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي	عنصر التفريق والتشابه
يخدم التدقيق الخارجي المتصلين بالمشروع كالإدارة العليا والمساهمين والدائنين والدولة، ونظراً لاستقلال المدقق الخارجي فإن تقاريره تكون أكثر حرية وصراحة وبالتالي أكثر نفعاً للإدارة	يخدم التدقيق الداخلي الإدارة العليا بتأكيد دقة البيانات للاعتماد عليها في إصدار القرارات ورسم السياسات المستقبلية ووضع الخطط والبرامج، ومن أدواره اكتشاف الغش والتزوير.	الأغراض
المراجع الخارجي مستقل في عمله وتفكيره، وليس لإدارة المشروع سلطة عليه في أداء واجبات مهنته، لارقابة عليه لغير ضميره، وتحكمه مستويات العمل المهني وقواعد وسلوك المهنة في مسؤوليته أمام أصحاب المصالح المختلفة التي وثقت فيه لإعطاء رأيه الفني على القوائم المالية	إن المدقق الداخلي موظف في المنشأة، مع ذلك يجب أن يتمتع باستقلال نسبي لأداء واجبات وظيفته بحرية تامة دون أن يتعرض لضغط أو تأثير، كما له أن يرفع تقارير إلى الإدارة العليا أو على الأقل إلى المراقب المالي	درجة الاستقلال
يهتم بالإجراءات بالقدر الذي يحقق عناصر المركز المالي ونتائج الأعمال	يعطي أهمية لبحث الإجراءات أكثر من بحثه لحقائق القوائم المالية	إعطاء الأهمية للإجراءات والحقائق
التدقيق الخارجي يتم عادة مرة واحدة في نهاية السنة المالية، ويحقق المدقق الخارجي وسائل الرقابة الداخلية بقصد تحديد المدى الملائم للفحص	التدقيق الداخلي يتم على مدار العام، ومن ثم فإن نطاقه أوسع من التدقيق الخارجي، ويفحص المدقق الداخلي	التفصيل في العمل

الذي يجريه.	وسائل الرقابة الداخلية بقصد العمل على تحسينها وإحكامها	
التشابه	إن عمل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي مكمل لبعضهما البعض، ويجدر بهما التنسيق فيما بينهما منعا للازدواج وتلافيا للمجهود والتكلفة وتحقيقا لأقصى منفعة	

المصدر: (علي والمعتصم. 2003.)

وقد حصر أحمد قايد نور الدين (2015) أوجه التشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

فيما يلي :

أ- كل منهما يمثل نظام محاسبي فعال يهدف إلى توفير المعلومات الضرورية والتي يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها في إعداد تقارير مالية نافعة.

ب- كل منهما يتطلب وجود نظام فعال للمراقبة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث الأخطاء والتلاعب والغش.

ويجب على مدقق الحسابات الخارجي أن يقوم بتقييم التدقيق الداخلي، ونظام الضبط الداخلي، وكذلك نظام المراجعة الإدارية، ويطمئن إلى سلامة تلك النظم، ويأخذ نتائج التقييم عند إعداد الخطة التنظيمية لعملية التدقيق وتصميم برامجها واختيار أساليبها. كما يقوم مدقق الحسابات بتقويم التنظيم المحاسبي وسلامة المعلومات المستخرجة منه والاطلاع على تقارير مجلس الإدارة واللوائح وما في حكم ذلك. ويتضح من ذلك العلاقة القوية بين التدقيق الداخلي وبين التدقيق الخارجي، ومن هذا تنشأ أهمية التعاون والتنسيق بينهما لأن موضوع التدقيق واحد وهو المستندات والسجلات والدفاتر وإن كانت المقاصد مختلفة نسبياً. (شحاته. د ت).

2,6,4 سلطات ومسؤوليات المدقق الداخلي

من المعروف أن المدقق الداخلي موظف بالمنشأة تابع لإدارة مستقلة ويتم تعيينه وتحديد أتعابه بمعرفة الإدارة، ومن ثم يجب أن يقوم بعمله لصالح المنشأة وفي حدود أهدافها، وهذا يعني أنه يجب على المدقق الداخلي أن يتمتع بقدر من الاستقلال كما يلي:

1- يجب ألا يفهم الاستقلال بأنه مطلق، فيجب أن يشوبه تعاون، حيث أن وحدة المراجعة تتبع الإدارة العليا أو مدير إدارة الرقابة الداخلية، حتى تتوفر لها الحرية الكافية والحياد الكامل في إبداء ملاحظاتها دون تأثير أو ضغط.

2- تكون لها سلطة التدخل ومراجعة أعمال الإدارات الأخرى بدون سلطة توجيهه انذار أو لفت نظر للموظفين أو حتى إبداء النقد لهم.

3- ألا يجمع المدقق الداخلي إلى جانب اختصاصه وظائف تنفيذية في المنشأة حتى لا يحايي نفسه، ولا يخل محل موظف غائب في أي قسم. (علي والمعتمضم. 2003).

2,6,5 أنواع التدقيق الداخلي

في كتاب المراجعة والرقابة المحاسبية (1979) لمؤلفه محمد أحمد خليل، قد اعتبر أنظمة التدقيق الداخلي الحلقة الأخيرة في مجموعة إجراءات الرقابة الداخلية، ويمكن القول أن الرقابة الداخلية بدون أنظمة تدقيق داخلي لاتعني شيئاً. إذ أن مجرد وضع الإجراءات الخاصة بالرقابة الداخلية لا يدل على كفاية التنفيذ وحسن الأداء إلا إذا كانت هناك أداة فعالة لتقييم هذه الأنظمة ومدى فاعليتها في تحقيق أهدافها، فالتأكد من تنفيذ المهام وفق الخطط الموضوعة والتعليمات المحددة هو دور أنظمة التدقيق الداخلي ومن هنا ظهرت الحاجة إليها.

وعلى ما تقدم يمكن تقسيم التدقيق الداخلي إلى قسمين: التدقيق الإداري، والتدقيق المحاسبي

(المستندي)

(1) التدقيق الإداري: يرتبط التدقيق الإداري بمهام الرقابة الإدارية إذ أنه الوسيلة التي عن طريقها يمكن للإدارة اكتشاف المشاكل الإدارية قبل حدوثها عن طريق المراجعة الدورية المنتظمة لأهداف وسياسات وخطط المنشأة، مما يحقق الفوائد التالية: دراسة موقف البيئة المحيطة التي تعمل فيها المنشأة بشكل عام بما يفيد في الدراسات الخاصة بالسياسات الإنتاجية والاستثمارية ونصيبها من الأسواق المحلية والخارجية، مراجعة السياسات الإدارية والإنتاجية والتسويقية نتيجة الدراسة السابقة، مراجعة التنظيم القائم وما يتطلبه الأمر من تعديل، مراجعة النظام المحاسبي القائم ومدى كفايته في مواجهة أي تعديل يتخذ، مراجعة هيكل رأس المال لتحديد درجة كفاية الموارد المتاحة بالنسبة للاستخدامات، بجانب موقف رأس المال العامل، ومدى توافر السيولة اللازمة لتنفيذ السياسات الجديدة. (خليل.1979).

(2) التدقيق المحاسبي (المستندي): ويقصد به التدقيق على العمليات المالية للتأكد من صحة تسجيلها من ناحية، والتأكد من سلامة إدارة أصول المنشأة من ناحية أخرى، وذلك من خلال التدقيق السابق قبل اعتماد الصرف والتدقيق اللاحق لتدارك الخطأ والجرد المستمر المفاجئ على الأصول لاكتشاف السرقات والتلاعب أو سوء استعمالها. (خليل.1979).

بما أن المدقق الداخلي يقدم خدمات متعددة للإدارة العليا في سبيل ضبط الأداء المالي والمحاسبي والإداري، لذا أوجد الباحثون تقسيمات متعددة للتدقيق الداخلي، تبعاً للغرض من إنشاء وحدة التدقيق الداخلي، ومنها (يونس.2010) :

التدقيق المحاسبي والمالي: يركز هذا التدقيق على رقابة صراحة وصحة الإجراءات المحاسبية وكذلك التسجيلات المحاسبية والقوائم المالية الناتجة عنها، وهذا النوع من التدقيق ينتمي أساساً إلى مهام التدقيق الخارجي، وكما تبين من خلال الصفحات السابقة أن هناك تكاملاً بين عمل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي مما أوجد تشابهاً كذلك في بعض نواحي أعمال التدقيق. وجمالاً يهدف المدقق الداخلي إلى فحص ومراجعة الوثائق المالية والمحاسبية لتجنب وتفادي الوقوع في أخطاء تتعلق بالإدارة.

تدقيق العمليات: وتسمى كذلك بتدقيق التشغيل، لأنه يهتم بكل العمليات التي تخص المنشأة، وتمثل أهدافها في:

• التأكد والتحقق من وجود وفاعلية نظام وإجراءات الرقابة الداخلية بما في ذلك التي تسمح بالتأكد من سلامة وإفصاح المعلومات المالية، لأن تدقيق العمليات بعيدا عن التدقيق المحاسبي والمالي يعتبر تدقيقا ناقصا.

• تحسين وتطوير سياسات الإدارة العليا للمنشأة.

• تقييم مدى ملاءمة الموارد والأساليب مع الأهداف المحددة

• تحليل الهياكل التنظيمية من خلال تحليل الأنشطة ومدى قدرتها على تحقيق الأهداف

تدقيق الاستراتيجية: يفحص المدقق الداخلي حالة الانسجام العام بين مجموع السياسات والاستراتيجيات للمنشأة مع المحيط الذي تنمو فيه هذه الأخيرة، وتعتبر وظيفة أخرى من وظائف تدقيق العمليات.

وبشكل عام نلاحظ أن التدقيق الداخلي يهتم بالوظائف المالية والمحاسبية بنسبة 20%، بينما تهتم بالوظائف الأخرى بنسبة 80%

2,6,6 ضوابط وإجراءات التدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي الأداة التي يمكن عن طريقها تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، لذلك ينبغي أن تتوفر بعض الأمور للحصول على نظام فعال للتدقيق الداخلي، نلخصها بالعناصر التالية:

- لا بد أن يكون لدى فريق التدقيق الداخلي المؤهلات والخبرة الكافية للقيام بهذه المهمة.
- يجب أن يتم تخطيط برامج التدقيق الداخلي بشكل جيد وأن يتم تنفيذها بعناية.
- ينبغي إعداد التقارير بعناية لتكون ملائمة وموضوعية ودقيقة وواضحة وفي الوقت المناسب.
- لا بد من تحديد صلاحيات ومسؤوليات فريق التدقيق الداخلي بشكل واضح.
- يجب أن يتمتع أعضاء فريق التدقيق الداخلي بالاستقلال بحيث يكون ارتباطهم بأعلى المستويات الإدارية في المنشأة (المؤسسة العامة للتعليم الفني. د ت).

يمكن تلخيص إجراءات التدقيق الداخلي من خلال أغراضها الرئيسية: الفحص والتقييم ومراقبة التنفيذ، كما بينها عبدالفتاح الصحن (1985):

أولاً: الفحص: إن نشاط التدقيق الداخلي فيما يختص بالفحص فإنه يشمل السجلات المحاسبية ومراقبة الأصول والتحقق من التقارير المالية، وكأمثلة للتدقيق الداخلي في هذا المجال عدّ النقدية ومراجعة مذكرات التسوية والتأكد من أرصدة العملاء ومقارنة الجرد الفعلي بالدفترية ومقارنة سجلات قيد الأصول مع الأصول ذاتها، ويمتد الفحص والتحقق إلى التقارير المستخرجة من سجلات المنشأة، وأمثلة الفحص الذي يقوم به المدقق الداخلي هي مقارنة أرقام التقارير بالمعلومات المستمدة منها، والتأكد من القيود، مراجعة العمليات الحسابية، اختبار صحة توزيع المصروفات، مراجعة جميع صور وكعوب الشيكات والإيصالات والتأكد من تسلسلها، فواتير المبيعات، أوامر الشراء، الاشعارات المدينة والدائنة، والتحقق من حسابات مراقبة اجمالي العملاء والموردين، وتقدير الديون المشكوك في تحصيلها، بالإضافة إلى أوامر العملاء التي لم تنفذ وعدد الأوامر التي نفذت، عدد اشعارات الشحن التي استلمت وكمياتها، أوامر التشغيل التي لم تنفذ، تغيب العمال، تقارير حوادث العمل.

ثانياً: التقييم: إن فحص السجلات المحاسبية والتقارير يتيح للمدقق الداخلي مقدرة الحكم على مدى قوة النظام الموضوع ونقاط الضعف فيه، وعلى هذا يستطيع أن يقيم النظام ويقترح التعديلات المناسبة. وتقييم نظام التدقيق الداخلي يطمئن الإدارة أن بإمكانها الاعتماد على النظام المحاسبي من حيث كفاية المعلومات ودقتها، المحافظة على موارد المنشأة من الضياع والسرقة والاختلاس والإهمال، المراقبة على جميع مراحل التشغيل. وكذلك تقييم كفاءة التشغيل محاسبياً: فاعلية الإجراءات المتبعة، استعمال الأدوات المحاسبية، الاستعمال الاقتصادي للمكان المشغول، كفاية الموارد البشرية. وأيضا العمل لجميع إدارات التشغيل من حيث: التنظيم الإداري، السياسات المعتمدة ومدى تنفيذها، الإجراءات التنظيمية ومدى اتباعها.

ثالثاً: مراقبة التنفيذ: لن تكون السياسات الموضوعية والإجراءات التنظيمية والرقابية ذات قيمة إلا إذا اتبعت فعلا، وعلى هذا فإن من أغراض التدقيق الداخلي مراقبة تطبيق النظم والسياسات الموضوعية، ويكون سبيله في ذلك الملاحظة والسؤال وفحص السجلات والتقارير المعدة من قبل الإدارة والعاملين والتأكد من أن العمل قد تم كما هو مرسوم.

ولابد أن يركز المدقق الداخلي على مجموعة العمليات المالية المختلفة وهي:

حركة النقدية من مقبوضات ومدفوعات: تشمل حركة النقدية نشاط إدارة الخزينة من مقبوضات أو مدفوعات سواء تمت نقداً أو بشيكات.

حركة المخازن من استلام وتسليم: دورة الوارد من الأصناف، دورة الصادر من الأصناف، دورة التالف من الأصناف

النشاط الإنتاجي أو التشغيلي: ضبط ورقابة عناصر التكاليف من المواد والأجور والمصاريف الصناعية، باستخدام موازنات تقديرية وتقارير انحرافات الإنتاج.

النشاط التجاري من المشتريات والمبيعات: وهي تدقيق عمليات الشراء المباشر أو الفوري والشراء عن طريق المناقصات، وإجراءات تدقيق المبيعات من مرحلة استلام طلبات العملاء وصرف البضاعة من المخازن، تحرير الفواتير، الإثبات في السجلات.

الأوراق المالية والتجارية: يرتبط استخدامها بالنشاط التجاري من مبيعات ومشتريات، وتنقسم إلى أوراق قبض من عملاء الشركة أو أوراق دفع لموردي المنشأة

الضبط الداخلي على السجلات: اليوميات المساعدة، اليوميات العامة، دفاتر الأستاذ العام: لحماية الأصول والموجودات، من خلال إجراءات وقائية مثل التأمين عليها والحراسة والتخزين السليم، وإجراءات محاسبية بمعنى المحافظة على ممتلكات المنشأة عن طريق السجلات المحاسبية، واستخدام هذه السجلات يترتب عليه توافر الرقابة على هذه الممتلكات، فتسجيل الممتلكات بصورة تحليلية في سجلات خاصة يمكن الإدارة من تحديد أماكنها والأشخاص المسؤولين عن المحافظة عليها ومن أهم هذه السجلات: سجلات الآلات وهي مجموعة دفاتر أستاذ الآلات، وسجل الأراضي والمباني، وكذلك سجل الأثاث والأدوات وهكذا. (خليل، 1979).

2،6،7 فاعلية التدقيق الداخلي

تتجلى فاعلية التدقيق الداخلي في تحقيقها أغراضها التي أنشأت من أجلها.

فيعتبر التدقيق الداخلي من موجبات المحافظة على الأموال، وسلامة الإثبات في الدفاتر والسجلات، وصحة المعلومات المالية التي تعتمد عليها الإدارة في اتخاذ القرارات، وأداة معاونة للمدقق الخارجي وأساساً له عند تخطيط أعماله ووضع برامج التدقيق.

وبصفة عامة يمكن إيجاز أغراض التدقيق الداخلي في الآتي (شحاته . د ت).

1. المحافظة على موجودات المنشأة من أصول ثابتة ومتداولة وغيرها من الضياع أو السرقة أو غير ذلك من خلال المراجعة الدائمة لسجلاتها والجرد المستمر لأماكن وجودها.

2. التحقق من مصداقية وأمانة المعلومات المحاسبية المستخرجة من الدفاتر والسجلات، والتي تؤدي إلى زيادة ثقة الإدارة في الاعتماد عليها.

3. سرعة اكتشاف الأخطاء بكافة أشكالها وتصويبها أولاً بأول قبل تفاقمها، أو فوات فرصة معالجتها وذلك بسبب المراجعة المنتظمة والمستمرة بالمنشأة.

4. تساعد في التبصير المبكر لأي مخاطر مالية قد تحدث، وهذا بدوره يهيئ الإدارة لاتخاذ القرارات اللازمة في الوقت المناسب.

5. تسهل من أعمال مدقق الحسابات الخارجي، وتطمئنه عن سلامة التدقيق المستندي المحاسبي للمستندات والسجلات والدفاتر والحسابات.

6. حماية موجودات المنشأة ضد من تسول له نفسه من العاملين استغلالها لمصالحه الشخصية.

7. تقديم الإرشادات والتوصيات إلى الإدارة العليا في المنشأة لتطوير وتحسين نظم الضبط الداخلي.

وبما أن فلسفة تقييم فاعلية التدقيق الداخلي تنبع من ان الفاعلية هي تحقيق الأهداف المطلوبة اعتماداً على أدوات قياس معينة تحدد درجة إنجاز هذه الأهداف، فإن فاعلية إجراءات التدقيق الداخلي تحدد نتيجة لصفات ونوعية المدققين، وجودة الإجراءات الرقابية للمؤسسة التي ينفذ بها نشاط التدقيق الداخلي. لذا فإن إجراءات التدقيق إذا ما تمت بطريقة مناسبة وكانت نتائج التقييم إيجابية فإن المدقق الداخلي يكون قد انتهى الى أن أهداف المنظمة قد تم تحقيقها، وان عملياتها تشغل بفاعلية، أي أن عملية التدقيق الداخلي هي مؤشر لفاعلية المؤسسة. وعليه فإنه من الصعب إيجاد مقياس او فحص بسيط لتحديد فاعلية

التدقيق الداخلي في تحقيق الأهداف والأغراض التي أنشئ من أجلها، لذلك وبقصد التحقق من فاعلية التدقيق الداخلي فلا بد من النظر فيما إذا كانت نتائج التدقيق الداخلي أظهرت ان المنظمة قد حققت أهدافها، وعليه فانه يجب النظر الى أهداف المنظمة وتحديد قواعد لقياس الإنجاز وفحص هذه القواعد والأسس لتحديد ما إذا كانت الأهداف قد تحققت وبأي درجة. وبعبارة أخرى، فان آلية التدقيق تقوم على تحديد او الوصول الى ان الإجراءات والضوابط الإدارية الموضوعية من إدارة المؤسسة غير كافية، ويجب على المدققين الداخليين ان يذهبوا الى أكثر من ذلك للتأكد من ان الأفعال والضوابط الموضوعية من قبل المنظمة قد نتج عنها إنجازات لأهداف وأغراض المنظمة. (الرحاحلة. 2005).

إن التدقيق الداخلي يؤدي نوعين من الخدمات: النوع الأول خدمات وقائية وذلك لأنه يحمي أموال المنشأة ويحمي الخطط الإدارية ضد الانحراف، أما النوع الثاني فهو خدمات إنشائية تضمن دقة البيانات الحاسبية اللازمة في رسم السياسات العامة للمنشأة وتجري التعديلات على الطرق والوسائل الإدارية والرقابية وذلك لأجل مسايرتها للتطورات الجارية (عثمان . 1999).

لذا تكون الفاعلية في نشاط التدقيق الداخلي من خلال تحقيق حماية أموال المنشأة وأن خطط العمل تسير نحو أهدافها الرئيسية، وكذلك إعطاء التأكيد بشأن دقة وسلامة البيانات والتقارير المالية في المنشأة.

إن نشاط التدقيق الداخلي شامل لكل نشاطات المنشأة وعليه فإن الغرض الرئيس للتدقيق الداخلي هو معاونة الإدارة في تأدية مسؤولياتها بشكل فعال وذلك عن طريق تزويد الإدارة بالتقارير، وكذلك تقديم التوصيات والملاحظات المهمة والتي تخص نشاط المنشأة بشكل عام. (عثمان . 1999).

ومن هنا يمكن قياس درجة فاعلية أنشطة التدقيق الداخلي من خلال درجة شمولها للأنشطة والقطاعات المختلفة في المنشأة طبعا وفقا للأهمية النسبية ودرجة الخطورة بحيث تقدم وحدة التدقيق الداخلي العون للإدارة من خلال تسليطها الضوء على درجة التزام المنشأة بتحقيق أهدافها الرئيسية.

أصبحت وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف المهمة لأغراض الرقابة والمساءلة الحاسبية، لذلك أصبح من الضروري التعرف على العوامل المحددة لفاعلية وظيفة التدقيق الداخلي من ناحية، واستعراض الأنشطة الفنية المستخدمة في تنفيذ عملية التدقيق الداخلي بفاعلية في المجال المالي والمحاسبي والمجال التشغيلي من ناحية أخرى، ويستهدف ذلك دعم دور التدقيق الداخلي في خدمة أغراض الرقابة والمساءلة الحاسبية، ويقصد بفاعلية وظيفة التدقيق الداخلي مقدرتها على تحقيق الأهداف المنوطة بها ، وتعتمد

فاعلية وظيفة التدقيق الداخلي على العوامل الأربعة التالية: 1- استقلال المدقق الداخلي 2- تفويض السلطة للمدقق الداخلي 3- تحديد أهداف واضحة للتدقيق الداخلي 4- توفير الموارد اللازمة لوظيفة التدقيق الداخلي (بلقاسم، 2017).

في ظل التدقيق المالي يعتبر المدققون الداخليون مسؤولون عن تقييم ما إذا كانت أنظمة الرقابة الداخلية قد تم تصميمها وتشغيلها بفاعلية، وما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها بصدق وعدالة، حيث أن المدققين الداخليين يخصصون كافة وقتهم في منشأة واحدة، لذا فإن معرفتهم بأعمال المنشأة وأنظمتها الداخلية يعتبر أكثر مقارنة بمعرفة المدققين الخارجيين. (بلقاسم، 2017).

التدقيق الداخلي ودوره في التدقيق التشغيلي: بهدف تحقيق واحد أو أكثر من ستة أغراض مختلفة وهي: تقييم نظم الرقابة الداخلية، الالتزام بتطبيق نظم الرقابة الداخلية، حماية الأصول من الخسائر، التحقق من دقة البيانات المستخدمة ومصادقيتها حتى تتخذ الإدارة القرارات الرشيدة، تقييم أداء العاملين، التوصية بالتحسينات. (بلقاسم، 2017).

2,6,8 التدقيق الداخلي الحكومي

بصفة عامة يمكن القول بأن أهداف التدقيق على مستوى النشاط الحكومي تتلخص في رؤوس الموضوعات الآتية: التأكد من دقة تقديرات الموازنة العامة، الحد من حوادث الاختلاس والسرقة والإهمال، مراقبة تنفيذ الموازنة العامة للدولة في جانبي الإيرادات والمصروفات في إطار الخطة والقوانين واللوائح الموضوعية، الحكم على مدى نجاح الأجهزة الإدارية في تحقيق الأهداف المطلوبة منها. (الصعيدي، 1990).

ويتضح من التحديد أعلاه، أن عمل التدقيق الداخلي سيتشابه في القطاع العام مع القطاع الخاص على الرغم من أن القطاع العام أهدافه خدمية، والقطاع الخاص أهدافه ربحية، وسيكون الاختلاف في الأدوات والوسائل التي سيستخدمها المدقق الداخلي لتحقيق أهدافه.

يحتل المدققون الداخليون موقعا فريدا بتدقيق التشغيل لدرجة أن بعض الأفراد يستخدمون مصطلحي التدقيق الداخلي وتدقيق التشغيل على نحو مترادف. ومن غير الملائم مع ذلك أن يتم الاستنتاج بأن كافة

عمليات تدقيق التشغيل يتم القيام بها من قبل المدققين الداخليين، وأن المدققين الداخليين يقومون فقط بأداء تدقيق التشغيل، فيقوم العديد من إدارة التدقيق الداخلي بأداء كل من عمليات التدقيق المالي وتدقيق التشغيل، وعادة ما يتم ذلك بشكل متزامن. وتتمثل المزية من قيام المدققين الداخليين بأداء تدقيق التشغيل في أنهم يقضون كل وقت العمل داخل المنشأة محل التدقيق. وبالتالي تتوفر لهم معرفة ملحوظة بالمنشأة وأعمالها وهو ما يؤدي إلى تدقيق التشغيل بشكل فعال.

المدققون الحكوميون: يؤدي المدققون الحكوميون المختلفون على المستوى الفيدرالي وعلى مستوى الولايات تدقيق التشغيل، وعادة ما يتم ذلك كجزء من عمليات التدقيق المالي. ويعد المدققون العاملون في مكتب المحاسبة العام هم المجموعة المتعارف عليها على نطاق واسع كمدققين حكوميين. ويهتم معظم هؤلاء المدققين بأداء كل من التدقيق المالي وتدقيق التشغيل.

وكان يوجد ما يسمى بالكتاب الأصفر (كتاب أصدره مكتب المحاسبة العام الأمريكي يتم استخدامه على نطاق واسع كمرجع للمدققين الحكوميين ومنشآت المحاسبة التي تقوم بأداء التدقيق الحكومي) الذي عرّف ووضع معايير لعمليات تدقيق الأداء التي في جوهرها تدقيق التشغيل. ويشمل تدقيق الأداء مايلي:

عمليات تدقيق الاقتصادية والكفاءة: ويتمثل الهدف في تحديد (1) ما إذا كانت الوحدة قد قامت باقتناء وحماية واستخدام مواردها على نحو اقتصادي وكفاء (2) أسباب الممارسات التي لا تتسم بالكفاءة والاقتصادية (3) ما إذا كانت الوحدة قد التزمت بالقوانين والقواعد التنظيمية التي تتعلق بالجوانب الخاصة بالاقتصاد والكفاءة.

عمليات تدقيق البرامج: ويتمثل الهدف في تحديد (1) المدى الذي تم فيه إنجاز النتائج أو المنافع المرغوب فيها التي توخاها المشرع القانوني أو أية جهة رسمية أخرى (2) فاعلية المنظمات، البرامج، والأنشطة أو الوظائف (3) وما إذا كانت الوحدة قد التزمت بالقوانين والقواعد التنظيمية المتعلقة بالبرنامج. (أرنز ولوبك . 2002).

في دراسة اسماعيل أحمرو (2016) بعنوان "انسحاب ديوان المحاسبة من التدقيق السابق إلى التدقيق اللاحق من وجهة نظر المسؤولين الماليين في وحدات القطاع العام الأردني - دراسة ميدانية تحليلية" وكان البحث يهدف إلى التعرف على آراء المسؤولين الماليين في وحدات القطاع العام الأردنية في انسحاب ديوان المحاسبة من التدقيق السابق إلى التدقيق اللاحق، من خلال إبراز أهمية التدقيق السابق

ومقارنته مع التدقيق اللاحق ومبررات الديوان لتنفيذ الانسحاب وقدرة الوحدات الحكومية في تعويض هذا الانسحاب. وتوصل البحث إلى مجموعة نتائج أهمها أن قيام الديوان بالتدقيق السابق يحقق وفورات مالية مباشرة تتجاوز خمسين ضعف تكلفتها، إضافة إلى وفورات غير مالية، وأن الوحدات الحكومية غير قادرة في الوقت الحاضر على تعويض انسحاب الديوان من التدقيق السابق بسبب عدم وجود أو عدم كفاءة وحدات الرقابة الداخلية فيها، وأن التدقيق اللاحق لا يعتبر أسلوباً وقائياً ومن ثم ليس بديلاً للتدقيق السابق بل هو مكمل له، ومن ثم فإن انسحاب الديوان من التدقيق السابق سيؤثر سلباً على وحدات القطاع العام. وقدم البحث مجموعة توصيات أهمها أن يترتب الديوان في تنفيذ الانسحاب من التدقيق السابق لحين تهيئة البيئة الداخلية في الوحدات الحكومية لتمكين تلك الوحدات من ضمان استعدادها لذلك، وأن يكون تنفيذ الانسحاب بشكل تدريجي بحيث يصبح جزئياً في مرحلة لاحقة وللمدة التي تكفل ضمان نجاح الوحدة الحكومية بهذا الدور، وأن يبقى للديوان فرصة غير محددة في أي وقت لتنفيذ الرقابة السابقة. (أحمرو. 2016).

ومن نتائج الدراسة أعلاه يتضح أعلاه أهمية بناء وحدات التدقيق الداخلي القوية التي يمكنها القيام بأنشطة التدقيق لأنقول بمعزل عن نشاط التدقيق الخارجي والرقابي الحكومي، ولكن إلى الدرجة التي يكفي فيها جهاز التدقيق الخارجي بفحص الأنشطة الرئيسية والكبرى لمؤسسات الدولة، ويعتمد باقي الفحص والتأكيد على عمل وحدات التدقيق الداخلي في الجهات الحكومية.

2,6,9 فاعلية التدقيق الداخلي الحكومي

ورد في تعريف ومعنى كلمة فاعلية في قاموس المعجم الوسيط، اللغة العربية المعاصرة، الرائد، لسان العرب، القاموس المحيط. قاموس عربي - عربي: هو مصدر صناعي من فاعل: مقدرة الشيء على التأثير :- فاعلية وسيلة / دواء / حل . وبدل المصطلح على قدرة الشيء على إحداث الأثر كالدواء أو الحل. لذا فإن نشاط التدقيق بوجه عام وفي القطاع الحكومي وهو مجال البحث، أن يكون ذا تأثير للمنع أو التصحيح أو العلاج.

وفي دراسة أحمر و المشار إليها في العنوان الفرعي السابق: التدقيق الداخلي الحكومي، فقد لخص الباحث ما ورد في تقارير ديوان المحاسبة حول الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الأردنية من ملاحظات كما يلي:

- ١- وحدات حكومية تخلو من وجود أجهزة للرقابة الداخلية.
- ٢- وحدات حكومية يوجد بها أجهزة رقابة داخلية إلا أن عمل تلك الأجهزة لا يغطي كافة الشؤون المالية، أو أن عمل تلك الأجهزة غير مفعّل، أو تنقصها الاستقلالية الكافية لقيامها بمهامها، أو تنقصها الكفاءات، أو أنها لا تقوم بالتدقيق السابق على المستندات.
- ٣- وحدات حكومية تنقصها الكفاءات المؤهلة محاسبيا وماليا للقيام بالمهام المحاسبية، وتم إسناد تلك المهام بغير المتخصصين، وعلى سبيل المثال تكليف مساعد ممرض وحارس للقيام بأعمال المحاسبة، وإسناد وظيفة محاسب إلى عامل بالأجر اليومي، وإسناد وظيفة مدقق مالي لمتخصص في نظم المعلومات الإدارية، إسناد وظيفة مدير الرقابة والتدقيق الداخلي إلى طبيب نسائية وتوليد، وإسناد وظيفة مدقق إلى متخصص بالهندسة وإسناد وظيفة مدقق إلى متخصص في الدراسات الإسلامية أو التربية وغيرها.
- ٤- عدم وجود (أو عدم كفاية) الكفالات المالية للعاملين في الشؤون المالية في عدد كبير من الوحدات الحكومية. (أحمر . 2016).

في دراسة طلال محمد الججاوي وآخرون حول مدى تطبيق وحدات القطاع العام العراقية لمعايير التدقيق الداخلي الدولية من وجهة نظر مدققي ديوان الرقابة للحد من الغش والاحتيال، فرأى بأن وظيفة التدقيق الداخلي تعدّ من الوظائف المهمة في المؤسسات كافة، كونها أداة مهمة للإدارة في تنظيم سير العمل، ، ضمان حسن اداء العمليات، تقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية، وكذلك المساهمة في تقييم وتحسين ادارة المخاطر، اذ يمثل التدقيق الداخلي خط الدفاع الرئيس للحد من حالات الغش والاحتيال. وتمثلت مشكلة البحث بالإجابة عن التساؤلات التالية:

أ. ان مشكلة البحث مستمدة من واقع المؤسسات العراقية لمعرفة طبيعة وكيفية عمل المدققين الداخليين وماهي درجة التزام المدققين الداخليين في القطاع بمعايير التدقيق الداخلي الدولية من وجهة نظر مدققي

ديوان الرقابة المالية؟ ب. ماهو دور المدقق الداخلي في القطاع العام العراقي فيما يتعمق بقضايا الغش والاحتيال من وجهة نظر مدققي ديوان الرقابة المالية؟

وقد توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها: 1 - ضرورة وجود ميثاق التدقيق الداخلي تصادق عليه الإدارة العليا للمؤسسة، وان يكون هذا الميثاق واضحا ومفهوما وان يحدد اهداف وسلطات ومسؤوليات القسم ويوفر الدعم اللازم للقيام بأعمال التدقيق الداخلي. 2- ضرورة تبني معايير التدقيق الداخلي الدولية الحديثة والالتزام بها كونها ملائمة لمواكبة التغيرات والتطورات في أنشطة التدقيق الداخلي في ظل الأنظمة التقليدية وتحقق الاستعداد الأمثل لمواجهة والحد من مخاطر الغش والاحتيال. (الجحاوي وآخرون. 2017).

2،7 المبحث الخامس: إدارة التدقيق الداخلي

2،7،1 المفهوم الإداري

إن التدقيق الداخلي وظيفة ونظام يتركز في إدارة معينة هي إدارة التدقيق الداخلي، وهي وظيفة تتم داخل المنشأة من خلال مجموعة من الأفراد الذين يعملون في قسم أو إدارة للتدقيق الداخلي، وجميع العاملين في قسم أو إدارة التدقيق الداخلي موظفون بالمنشأة محل التدقيق، ويلتزمون بتعليمات وتوجيهات إدارة المشروع. ولذلك فإن استقلال إدارة التدقيق الداخلي والعاملين فيها يكون غير كامل ولا يرقى بأي حال من الأحوال إلى مستوى استقلال المدقق الخارجي. (الزمر. د ت).

إن موقع وحدة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي يختلف من منشأة إلى أخرى وذلك حسب حجم المنشأة وطبيعة نشاطها وكذلك وجهة نظر الإدارة العليا إلى أهمية التدقيق الداخلي. فقد تتبع وحدة التدقيق الداخلي مسؤولاً مالياً بدرجة معاون المدير العام للشؤون المالية أو مسؤولاً غير مالي كالمدير العام نفسه. وفي بعض المنشآت تشكل لجنة من مجلس الإدارة يتبعها بصورة مباشرة وحدة التدقيق الداخلي وذلك ضماناً لتحقيق استقلالها. وفي منشآت أخرى تتبع وحدة التدقيق الداخلي مجلس الإدارة مباشرة إذ أن هذا المستوى يضمن للمدقق الداخلي حرية الحركة والاقتراب من الإدارة. (عثمان . 1999).

يهدف معيار إدارة أنشطة التدقيق الداخلي إلى تحديد مسؤوليات المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي في المنشأة بغض النظر عن غرضها أو حجمها أو هيكلها التنظيمي أو شكلها القانوني. يجب على المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي أن يدير هذا النشاط بطريقة ملائمة بحيث تحقق تدقيق الأغراض العامة والمسؤوليات التي اعتمدها الإدارة وقبلها مجلس الإدارة، وبحيث يتم استخدام الموارد المتاحة بفاعلية وكفاءة وأن تتم أعمال التدقيق الداخلي وفقاً للمعايير المهنية للتدقيق الداخلي. كما يجب أن يكون لدى المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي بيان كتابي (دليل) معتمد من الإدارة العليا ومجلس الإدارة، يحدد غرض إدارة التدقيق الداخلي ومسؤولياتها وصلاحياتها، ويحدد موقعها في الهرم الإداري بشكل يكفل لها قدراً مناسباً من الاستقلالية. (القاضي وآخرون. 2014).

إن المدققين الداخليين يجب أن يكونوا حياديين أو مستقلين عن الأنشطة التي يقومون بتدقيقها. ويتم تحقيق الحياد من خلال الموقع التنظيمي والموضوعية. ويتم تعزيز الحياد وتعظيمه - على سبيل المثال - عندما يكون مدير التدقيق الداخلي: (1) مسؤولاً عن الأفراد في التنظيم ويكون له السلطة الكافية التي تتيح له تغطية شاملة لعملية التدقيق، والدراسة الكاملة بالإضافة إلى اتخاذ التصرف الفعال وتقديم التوصيات

والمقترحات نتيجة التدقيق. (2) أن يكون له اتصال مباشر بمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق. (لطفي.1997).

إن أحد المسؤوليات الأساسية للجنة التدقيق هي التأكد من أن التدقيق الداخلي يلقي دعماً ليس فقط من اللجنة، ولكن أيضاً من التنظيم ككل حتى يمكن أن ينهض بمهامه بفاعلية أكبر وأن يفيد التنظيم ككل، ويجب أن تظهر لجنة التدقيق للجميع أنها تقف وراء التدقيق الداخلي. ولما كان الوضع الغالب أن يرفع رئيس التدقيق الداخلي تقاريره إلى إدارة الشركة فإنه يقع على عاتق لجنة التدقيق مسؤولية دعم إدارة التدقيق الداخلي واستقلاليتها، ويمكن أن يتحقق ذلك جزئياً من خلال المشاركة في تسمية (تعيين) مدير إدارة التدقيق الداخلي وتحديد مكافآته وايضاً من خلال رفع تقاريره إلى لجنة التدقيق. (السقا وأبوالحير.2002).

يعتبر التحديد الجيد والواضح للهدف من إقامة وحدة التدقيق الداخلي وسلطاته ومسؤولياته الأساس الذي يمكن من خلاله أن ينطلق رئيس الوحدة والفريق التابع له في أداء مهامهم بكفاءة، ويتأتى ذلك عن طريق وضع لائحة توضح الهدف من إقامة الوحدة وتحديد سلطاتها ومسؤولياتها، ورئيس وحدة التدقيق مطالب بوضع هذه اللائحة ومطلوب منه السعي في سبيل الحصول على موافقة وتصديق الإدارة العليا بالشركة عليها وهذه اللائحة بجانب اعتبارها أساساً ودليلاً للعمل بالقسم فهي تساعد أيضاً على إيضاح دور التدقيق الداخلي للمستويات الإدارية الأخرى. (الصباغ وآخرون. 2008).

2,7,2 ميثاق التدقيق الداخلي

ورد في المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير) - معايير الخصائص - والسلطة، والمسؤولية، أن ميثاق التدقيق الداخلي هو وثيقة رسمية تحدد غرض وسلطة ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي. كما أن ميثاق التدقيق الداخلي يحدد الموقع الوظيفي لنشاط التدقيق الداخلي ضمن المؤسسة بما في ذلك طبيعة علاقة التبعية الوظيفية التي تربط بين الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ومجلس الإدارة، ويحدد حق الوصول والاطلاع على السجلات، والوصول إلى الموظفين، والأصول المادية ذات الصلة لأداء مهام التدقيق، كما يحدد نطاق عمل أنشطة التدقيق الداخلي، وتقع مهمة الموافقة النهائية على ميثاق التدقيق الداخلي على عاتق مجلس الإدارة. كما حدد المعيار 1000 الغرض والسلطة والمسؤولية، بأنه يجب تحديد غرض وسلطة ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي تحديداً رسمياً ضمن ميثاق التدقيق الداخلي، بما يتماشى مع رسالة التدقيق الداخلي، ومع العناصر الإلزامية من الإطار المهني الدولي

لممارسة التدقيق الداخلي. يجب تحديد طبيعة الخدمات التأكيدية التي تقدم إلى المؤسسة تحديدا واضحا في ميثاق التدقيق الداخلي، وإذا كانت الخدمات التأكيدية تقدم إلى جهات خارج المؤسسة فيجب أيضا تحديد طبيعتها في ميثاق التدقيق الداخلي. كما يجب تحديد طبيعة الخدمات الاستشارية في ميثاق التدقيق الداخلي. (المعايير. 2017).

هل يجب كتابة ميثاق التدقيق الداخلي؟ في الإجابة على هذا التساؤل ذكر علاء عبدالعزيز أبونبعه في مدونته (2017) أنه من الأفضل أن يكون ميثاق التدقيق الداخلي مكتوباً لعدة أسباب على رأسها تسهيل عملية تبليغه لجميع المعنيين بنشاط التدقيق الداخلي وتسهيل عملية مراجعة الميثاق بشكل دوري (يفضل سنويا حسب أفضل الممارسات) واعتماده من جميع المسؤولين في الإدارة العليا. ومن مزايا الميثاق المكتوب والموقع (من كل من الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ورئيس لجنة التدقيق - إن وجدت - أو رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي / المدير العام للشركة) أنه يعد اتفاقاً رسمياً كتابياً مع الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة حول دور ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي ضمن المؤسسة في حال نشوب أي تضارب بشأن ذلك. ويمكن توثيق أغراض وسلطات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي من خلال التالي على سبيل المثال: (١) محضر لمجلس الإدارة أو بقرار صادر من المجلس. (٢) النظام الأساسي للمؤسسة. (٣) نظام الحوكمة المعتمد في المؤسسة. (٤) قرار أو تعميم صادر من مالك المؤسسة.

توجد ضوابط تنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي، إن توفر البيئة التنظيمية الملائمة لنشاط التدقيق الداخلي تمثل إحدى المقومات الأساسية لفاعلية وظيفة التدقيق الداخلي، وذلك أن هذه الأخيرة تعتبر جزءاً متمماً في الهيكل التنظيمي للمنشأة، ولهذا اهتمت معايير التدقيق الداخلي الدولية بهذا الجانب اهتماماً خاصاً، حيث أكدت على وجوب إعداد "ميثاق التدقيق الداخلي" (charter for internal audit)، وهي وثيقة رسمية تتم المصادقة عليها واعتمادها من قبل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق والإدارة العليا للمؤسسة. " يجب تحديد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي بوثيقة رسمية تنسجم مع المعايير، وعلى مسؤول التدقيق الداخلي إعادة النظر - بصفة دورية - في ميثاق التدقيق وتحويله للإدارة العليا ومجلس الإدارة للمصادقة. إن وجود ميثاق التدقيق الداخلي في المنشأة له تأثير إيجابي على أداء أعمال التدقيق. وتعتبر استقلالية التدقيق الداخلي من أهم أركان ميثاق التدقيق الداخلي، وتتحدد الاستقلالية التنظيمية للتدقيق الداخلي بتحديد: المستوى الإداري في الهيكل التنظيمي للمنشأة الذي ترتبط به إدارة التدقيق الداخلي، والشخص أو الجهة المسؤولة في المنشأة التي يرفع إليها مسؤول التدقيق الداخلي تقاريره عن عمليات التدقيق الداخلي. (ذيب. 2016).

2,7,3 توظيف المدقق الداخلي

إن توظيف وتعيين المدقق الداخلي من مهام الإدارة العليا في المنشآت للقيام بالأدوار والمهام المساعدة للإدارة في التأكد من أن الوحدة الاقتصادية تسير في الاتجاه الصحيح المرسوم لها وتطبيق الأنظمة واللوائح بما يحقق مصلحة أصحاب المنشأة والعاملين فيها.

لقد أدركت الإدارة العليا في الوحدة الاقتصادية مدى الحاجة إلى اشخاص يتوافر لديهم الاستقلالية والموضوعية في آرائهم ونظرتهم للأمر المختلفة، أشخاص يقومون بفحص وتقييم لأنشطة مختلفة وتقديم نتائج غير متحيزة وتوصيات بناءة بهدف التطوير والتحسين، وكان المدقق الداخلي هو المرشح الوحيد لأداء هذا العمل على أساس ان الخدمة التي قدمها للإدارة العليا في الوحدة الاقتصادية من خلال تحليل وفحص بيانات مالية أكسبته الخبرة والكفاءة ليكون قادرا على استخدام تلك الأساليب في فحص وتحليل بيانات غير مالية. ومن هنا بدأت ممارسة المدققين الداخليين في الدخول إلى مجالات أخرى ليست بالضرورة فقط مالية أو محاسبية. وبعبارة أخرى أصبح الباب مفتوحا أمام المدققين الداخليين لدخول مجالات متعددة وتقديم خدمات جديدة لمساعدة الإدارة في القيام بمسؤولياتها. (بدران. د. ت.).

لا ريب أن العامل البشري في أي مجال له المكانة الأولى في تسيير أي نظام، ومن المعروف أن وجود هيئة من العاملين مدربة وذات كفاءة عالية هو الأساس للرقابة الداخلية السليمة كما هو أساس لأي نظام. فبدون العاملين المدربين والحريصين عند أداء أعمالهم وكذلك هؤلاء الملتزمين بسياسة وتعليمات إدارة المشروع لا يمكن أن نحصل على نظام جيد للرقابة الداخلية. وبجانب ذلك فإن النقص في هيئة العاملين في أي مشروع لا يحقق لها النظام الفاعل للرقابة الداخلية بسبب صعوبة تقييم العمل بالصورة التي تمكن من تحقيق الضبط الداخلي. (الصحن. 1976).

من الخطوات الهامة في عملية التخطيط لمهام التدقيق الداخلي هي خطوة وضع خطط للتوظيف والموازنة التقديرية، وتتم عملية وضع خطط للتوظيف بناء على المعلومات الواردة في برامج العمل، حيث يستطيع رئيس وحدة التدقيق من خلال هذه المعلومات تحديد العدد المطلوب من المدققين وتحديد الخبرات والمهارات والكفاءات المطلوبة لأداء العمل. أما وضع الموازنة التقديرية فيتم بترجمة برامج العمل إلى الكيفية التي سيتم بها التنفيذ، بتحديد عدد الموظفين، والرحلات التي سيقوم بها الموظفون والخدمات المساعدة المطلوبة لإنجاز العمل، وتحديد متطلبات التدريب والتعليم لموظفي وحدة التدقيق والخدمات الإدارية الأخرى، وهذه العناصر جميعها تمثل البنود الأساسية في الموازنة التقديرية للوحدة. (الصباغ وآخرون. 2008).

وذكرت سناء بدران في كتابها المراجعة المتقدمة (د ت) أن من البديهي أن مقدار الاستفادة بخدمات التدقيق الداخلي في الوحدة الاقتصادية يتوقف أيضا على الخبرة والكفاءة الفنية والمعرفة لدى المدققين الداخليين. بحيث كلما ارتفعت تلك الكفاءات والمهارات والمعرفة أدى ذلك إلى زيادة ثقة الإدارة بالنتائج والتوصيات التي تقدمها وحدة التدقيق الداخلي. وتحقيق ذلك يستلزم من الإدارة أولا أن تضع حدا أدنى من الكفاءة والخبرة عند التعيين في هذه الوظيفة، وثانيا أن تقوم بتشجيع المدققين الداخليين على تنمية تلك الكفاءة وذلك من خلال: 1- تشجيع العضوية والانتساب للجمعيات المتخصصة. 2- تشجيع المشاركة في البرامج التدريبية للتطوير المهني. 3- تجهيز مكتبة أو أي تجهيزات إلكترونية رقمية تتابع التطورات المهنية والمراجع والدوريات ذات الارتباط بالمهنة. 4- تشجيع حضور المؤتمرات والندوات الخاصة بتنمية المهارات الفنية التخصصية.

يتعين على المدقق الداخلي أن يحوز التعليم والمهارات والتدريب اللازم لإنجاز أعمال التدقيق الداخلي، كما يتعين على المدقق الداخلي أن يكون ماهرا في التعامل مع المستويات الإدارية المختلفة وأن يحافظ على مستواه الفني من خلال التعليم والتدريب المستمر، ويجب على المدقق الداخلي أن يستجيب لمعايير العمل الميداني. ويجب على وحدة التدقيق الداخلي أن يدير أعمال القسم ويطور البرامج اللازمة لقياس جودة أداء أعمال المدققين الداخليين. (الصباغ وآخرون. 2008).

تعتبر إدارة الشركة هي المسؤول الرئيس في إيجاد السياسة المناسبة للتعين في وحدة التدقيق الداخلي، وهي المسؤولة كذلك عن رفع كفاءة وتأهيل المدققين الداخليين، وفي هذا الإطار على هذه الإدارة أن تركز على الأمرين التاليين: 1- ضرورة تحديد مواصفات وشروط معينة من حيث التأهيل والكفاءة والخبرة لشغل المراكز المختلفة في وحدة التدقيق الداخلي، وذلك في ضوء نطاق عمل الوحدة والمسؤوليات المكلف بها. 2- ضرورة وجود البرامج التدريبية لرفع كفاءة وتأهيل المدققين الداخليين في المستقبل. كما يجب على إدارة الشركة أن تسعى إلى ضمان وجود أشخاص ذوي مؤهلات ومهارات مختلفة في الحدود التالية: 1- توفر موظفين على مستوى مناسب من التأهيل والخبرة والمهارة اللازمة لأداء عمليات التدقيق بشكل مناسب، من حيث دراية الموظفين بإجراءات وأدوات التدقيق الحديثة. 2- بالنسبة للشركات متعددة الأنشطة والفروع، فإنه يجب أن تضم أقسام التدقيق الداخلي مجموعة من الخبرات في المجالات المختلفة، من محاسبين وإداريين واقتصاديين وماليين وإحصائيين وأخصائيي تشغيل بيانات ومهندسين وقانونيين، سواء كان بشكل رسمي في القسم أو في شكل مستشارين للقسم. (الصباغ وآخرون. 2008).

إن أحد العوامل الهامة في فاعلية المقاييس والإجراءات التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية هو تأثير الموظفين والإداريين على هذا النظام، فقد يتم وضع الضوابط والإجراءات الخاصة بالنظام بصورة جيدة، ومع ذلك يكون النظام غير فاعل بسبب عدم كفاءة العاملين عند الاختيار/ أو عدم وجود تدريب كاف لهم أو عدم أمانة المسؤولين عن حيازة الأصول التي تكون أكثر عرضة للاختلاس كالنقدية والأوراق المالية والأوراق التجارية والمخزون. فعند اختيار العاملين يتعين وجود توصيف دقيق للوظائف والواجبات والمسؤوليات الخاصة بكل وظيفة. وتبعاً لذلك الصفات والمؤهلات التي يتعين توافرها فيمن يرشح لشغل هذه الوظيفة. (الهوري ومحمد. 1999).

2,7,4 المدقق الداخلي ولجنة التدقيق

لا يوجد مفهوم موحد للجان التدقيق نظراً لأن مهامها ومسؤولياتها ودورها قد تختلف من شركة إلى أخرى، ومن دولة لأخرى، ولكن يمكن استعراض بعض المفاهيم حولها: هي لجنة يتم تعيين أعضائها عن طريق الشركة من الأعضاء غير التنفيذيين بمجلس الإدارة، وتعد قناة الوصل بين مجلس الإدارة والمدقق الخارجي للشركة ولها دور رقابي على جميع عمليات الشركة. وعرفت بأنها لجنة تتكون من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وذلك لتقديم رؤية عن مدى تحقيق حوكمة الشركات، ويجب أن يكون لها خط مباشر مع المساهمين عن طريق تقرير منفصل عن التقرير السنوي. والمهام الملقاة على عاتق لجنة التدقيق ودورها في تحسين جودة العملية الرقابية في الشركات لتكون خصائصها الرئيسية: أنها لجنة مكونة من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين. يتوافر لدى أعضائها معارف وخبرات جيدة في مجال التدقيق والمحاسبة المالية، تتجلى مهامها بتدقيق عمليات إعداد التقارير المالية وفحص عمليات التدقيق الداخلي والخارجي، وتدقيق الالتزام بالقواعد الأخلاقية وترتيبات الحوكمة، وهي أداة مفيدة في مراقبة أداء الشركة وتسيير نشاطها، وهي أداة رقابية بيد المساهمين على الإدارة. (القاضي وآخرون. 2014).

بما أن وظيفة التدقيق الداخلي تدعم لجنة التدقيق في الوفاء بمسؤولياتها في حوكمة الشركات، فإن لجنة التدقيق هي الأخرى ومن خلال جودة علاقتها بوظيفة التدقيق الداخلي توفر البيئة الملائمة لأداء انشطتها المتعلقة بالحوكمة (تقدير المخاطر، تقييم إجراءات الرقابة الداخلية، إجراءات اختبار مدى الالتزام بالقوانين والشريعات واللوائح)، ومن ثم فإن لجنة التدقيق الفعالة تعزز وظيفة التدقيق الداخلي، والتي بدورها تدعم لجنة التدقيق في ضمان جودة التقارير المالية التي تعدها الإدارة، وبلا شك أن جودة هذه العلاقة التكاملية تنعكس إيجابياً على جودة حوكمة الشركات (عيسى. 2008).

تكمُن أهمية لجان التدقيق للمدقق الداخلي في اختيار رئيس وحدة التدقيق الداخلي وتوفير الموارد اللازمة لهذه الوحدة والاجتماع المستمر به لحل المشاكل التي قد تنشأ بين هذه الوحدة وإدارة الشركة، كما أن وحدة التدقيق الداخلي تقوم بإرسال تقاريرها إلى لجنة التدقيق والتي تعد قناة الوصل بين هذه الوحدة ومجلس إدارة الشركة، مما يؤدي إلى زيادة الاستقلالية وتفعيل الدور الذي تلعبه وحدة التدقيق الداخلي بالشركة. وقد أكدت العديد من الأبحاث العلمية على أهمية لجان التدقيق في زيادة فاعلية المدققين الداخليين وزيادة استقلاليتهم بالشكل الذي يمكنهم من تنفيذ مسؤولياتهم الرقابية، ومن ناحية أخرى فإن وجود لجان التدقيق سوف يمكن المدققين الداخليين من زيادة التفاعل مع المدقق الخارجي، باعتبار أن من ضمن مسؤوليات لجان التدقيق هو التنسيق وزيادة الاتصال بين المدقق الخارجي والمدققين الداخليين على النحو الذي يؤدي إلى مساعدة كلا الطرفين على الوفاء بمسؤولياته وزيادة إمكانية الاعتماد على المعلومات والتقارير المحاسبية والمالية التي تصدرها الشركة. (القاضي وآخرون.2014).

وبشأن مسؤولية لجان التدقيق تجاه المدقق الداخلي، فيمكن القول بأن التدقيق الداخلي من أهم أجزاء نظام الرقابة الداخلية المطبق داخل الشركة لما لها من تأثير على جميع عمليات الشركة المالية وغير المالية، وقد أوصت التقارير العلمية في جميع دول العالم على ضرورة الاهتمام بالدور الذي يلعبه قسم التدقيق الداخلي في الشركات، حيث يستخدم التدقيق الداخلي كأداة فحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية ومد الإدارة بالمعلومات وبالتالي فهي أداة تبادل معلومات واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا، وقد أوصى (Smith Report.1999) في إنجلترا لجان التدقيق على أن تقوم بالآتي:

- 1- تدقيق أنشطة التدقيق الداخلي. 2- التأكيد على أن التدقيق الداخلي لديه الموارد الكافية لكي يباشر عمله. 3- تعيين رئيس وحدة التدقيق الداخلي. (القاضي وآخرون.2014).

يتم إعداد تقارير النشاط بشكل دوري من قبل مدير وحدة التدقيق الداخلي لتقديم تقرير رسمي عن أنشطة قسم التدقيق الداخلي. هذه عادة ما ترفع إلى لجنة التدقيق ويمكن أن تستند إلى تقرير سنوي وأربعة تقارير فصلية منفصلة. هناك نوعان من نضائح الممارسة حول الإبلاغ عن الرقابة الداخلية. ويمكن أن تتضمن التقارير الفصلية ما يلي: • تخطيط ومراقبة الأمور لقسم التدقيق. • الخطوط العريضة لأداء تدقيق الحسابات للربع • إحصاءات عن أنواع العمل المنجز والإدارات المسؤولة. • ملخص موجز للتقارير الصادرة. • تفاصيل دوران الموظفين. • الإنتاجية الإجمالية لكل ناتج ضمن الميزانيات الزمنية. (بيكيت.2005).

تهدف لجان التدقيق إلى الإشراف على السياسات المحاسبية والتقارير المالية للمنشأة والالتزام بالتعليمات، وبذلك تساعد اللجنة مجلس إدارة المنشأة في القيام بمسؤوليته القانونية، وكذلك العمل كحلقة وصل بين مجلس الإدارة وكل من المدقق الخارجي والمدقق الداخلي. كما أن التدقيق الداخلي يوفر تأكيداً بشأن الحوكمة المؤسسية ونظم الرقابة وعمليات إدارة المخاطر، ويجب على المدققين الداخليين تدقيق القوائم المالية السنوية قبل تقديمها إلى مجلس الإدارة. وضمان تطبيق سياسات وممارسات محاسبية مناسبة عند إعداد القوائم المالية، ويدرس المدققون الداخليون أيضاً الامتثال للمتطلبات والاشتراطات التنظيمية والتشريعية، ويتعرفون إلى كل الاختلافات المهمة ومشكلات الإفصاح (القاضي وآخرون. 2008).

2,7,5 التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية

يقصد بنظام الرقابة الداخلية كل الوسائل المستخدمة في التنظيم الداخلي للمشروع، وفي تنسيق الأعمال وجميع الإجراءات التي تتبع في سبيل تحقيق الكفاءة الإنتاجية للمشروع. وتمت الحاجة إلى وجود وسائل للرقابة الداخلية بسبب كبر حجم المشروعات، وتعقد نواحيه الإدارية والمالية والتنظيمية، كما أن الاتجاه إلى دمج الوحدات الاقتصادية استدعى زيادة الاهتمام بالوظيفة الرقابية، والرقابة الداخلية يجب أن تمارس على جميع أوجه النشاط بالمشروع وأن تتضمن في أي نظام محاسبي، فبدون هذه الوسائل يصبح النظام بلا أثر فاعل وربما تفوق تكلفته المنافع المتوقعة منه. (الصحن. 1976).

كان التعريف السابق للرقابة الداخلية على أنها خطة المؤسسة وجميع طرق التنسيق والإجراءات المعتمدة مع شركة ما لحماية أصولها، والتحقق من دقة وموثوقية بياناتها المحاسبية، وتعزيز الكفاءة التشغيلية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية المقررة. ثم تم تعديل التعريف بإضافة الضوابط الإدارية والمحاسبية إلى تعريف الرقابة الداخلية الأساسية. لتشمل الرقابة الإدارية، على سبيل المثال لا الحصر، خطة المؤسسة والإجراءات والسجلات المتعلقة بعمليات اتخاذ القرار التي تؤدي إلى موافقة الإدارة على المعاملات. مثل هذا التفويض هو وظيفة إدارية مرتبطة مباشرة بمسؤولية تحقيق أهداف المؤسسة ونقطة البداية لإقامة الرقابة المحاسبية على المعاملات. (مولير. 2009).

تطرق عماد سعيد الزمر وآخرون (د. ت) في كتابهم مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة إلى أنه قد يتبادر إلى الذهن أن التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية يعنيان نفس الشيء أو المعنى، ولكن مثل هذا الفهم يكون خطأً لأن التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية يختلفان في أمور عديدة من أهمها:

(1) أن الرقابة الداخلية نظام ينتشر في جميع أرجاء وجوانب المنشأة وإداراتها واقسامها ولا يمكن تركه في يد إدارة معينة - ومنها إدارة التدقيق الداخلي- في حين أن التدقيق الداخلي وظيفة ونظام يتركز في إدارة معينة هي إدارة التدقيق الداخلي، بمعنى آخر أن الهيكل التنظيمي ليس به إدارة للرقابة الداخلية ولكن به إدارة للتدقيق الداخلي.

(2) التدقيق الداخلي يعتبر جزءا وعنصرا من عناصر الرقابة الداخلية، فهي أداة من الأدوات التي تستخدمها الإدارة في القيام بمتابعة وتقييم مقاييس وإجراءات الرقابة الداخلية.

(3) التدقيق الداخلي غالبا- ما يتم القيام به بعد الأداء وإتمام العمليات والقيود، أما الرقابة الداخلية وإجراءاتها فهي تتم بطريقة تلقائية في نفس الوقت الذي تؤدي فيه العمليات وتتم فيه قيدها وتسجيلها في الدفاتر، فهي - اي الرقابة الداخلية - طرق وإجراءات تباشر أثناء التنفيذ.

يشتمل نظام الرقابة الداخلية على السياسات والإجراءات التي تضعها الوحدة الاقتصادية لحماية الأصول وتوفير بيانات محاسبية دقيقة يمكن الاعتماد عليها، ورفع كفاءة وفاعلية التشغيل والتشجيع على الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية. وبالتالي فإن نظام الرقابة الداخلية يتم تصميمه بحيث يوفر للإدارة تأكيدا معقولا ببلوغ الوحدة الاقتصادية للأهداف والأغراض التي قامت من أجلها. والواقع أن إدارة الوحدة الاقتصادية هي المسؤولة عن وضع نظام للرقابة الداخلية يلائم حجم وطبيعة أعمالها مع مراعاة تكلفة النظام والعائد المتوقع منه بمعنى ألا تفوق تكلفة أي جزء من النظام الخسارة المتوقعة التي قد يسببها الاحتيال أو الخطأ. (بدران. د.ت).

تعتبر إجراءات التدقيق الداخلي من أهم خصائص نظام الرقابة الداخلية والهدف منها هو التأكد من أن كل عمل يؤدي تكون له نتائج مرضية، وتعتبر أنظمة التدقيق الداخلي الحلقة الأخيرة في مجموعة إجراءات الرقابة الداخلية، ويمكن القول بأن الرقابة الداخلية بدون أنظمة التدقيق الداخلي لاتعني شيئا. إذ أن مجرد وضع الإجراءات الخاصة بالرقابة الداخلية لا يدل على كفاءة التنفيذ وحسن الأداء إلا إذا كانت هناك أداة فعالة لتقييم هذه الأنظمة ومدى فاعليتها في تحقيق أهدافها. فالتأكيد من تنفيذ المهام وفقا للخطط الموضوعية والتعليمات المحددة هو دور أنظمة التدقيق الداخلي، ومن هنا ظهرت الحاجة إليها. وكما أن الرقابة الداخلية تنقسم إلى نوعين (الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية)، كذلك تنقسم أنظمة التدقيق الداخلي بدورها إلى نوعين: التدقيق الإداري والتدقيق المحاسبي. يرتبط التدقيق الداخلي الإداري بمهام الرقابة الإدارية من خلال المراجعة الدورية لأهداف وسياسات وخطط المنشأة. ويرتبط التدقيق الداخلي

المحاسبي بتدقيق العمليات المالية للتأكد من صحة تسجيلها من ناحية، والتأكد من سلامة إدارة أصول المنشأة من ناحية أخرى. (خليل، 1979).

إن واحدا من أفضل طرق تجنب القصور في مجال الأعمال، وفي الوقت نفسه يعد دافعا مهما للأداء في نشاط الأعمال، هو أن يكون لدى المنشأة نظام فعال للرقابة الداخلية عن طريقه يمكن مواجهة المخاطر، ويمكن إضافة قيمة للمنشأة والحفاظ عليها وفي كثير من الحالات تعرف المنشآت الناجحة كيف تقتنص الفرص وتستفيد من منافعها ومزاياها، وكيف تواجه التهديدات وتتعامل معها، وذلك من خلال التطبيق الفعال لأساليب الرقابة وبالتالي تحسن المنشأة أداءها. وتمثل الرقابة الداخلية عنصرا مهما في نظام حوكمة المنشأة والقدرة على إدارة المخاطر، وتعد الأساس الذي يدعم تحقيق أهداف المنشأة وتعزيز وحماية قيمتها لاشك أن الفشل التنظيمي للمنشأة يؤدي-عادة- إلى فرض قواعد ومتطلبات إضافية بالإضافة إلى الوقت المستنفد والتكاليف التي تتحملها المنشأة في سبيل الالتزام بالقواعد الرقابية. (خليل، 1979).

لقد تطور تعريف الرقابة الداخلية خلال عدة مراحل، المرحلة (1): مرحلة سيادة المنشآت الفردية فكان مفهوم الرقابة الداخلية منحصرا بمجموعة من الوسائل التي تكفل الحفاظ على النقدية من السرقة والاختلاس، ثم امتدت هذه الوسائل لتشمل بعض الأصول الأخرى وأهمها المخزون. المرحلة (2): مرحلة المشروعات كبيرة الحجم: وأطلق عليها اصطلاح الضبط الداخلي كما ورد في تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين في عام 1936 حيث عرف الرقابة على أنها مجموعة من الطرق والمقاييس التي تتبناها المنشأة بقصد حماية النقدية والموجودات الأخرى وكذلك لضمان الدقة المحاسبية للعمليات المثبتة في الدفاتر. المرحلة (3): مرحلة الاهتمام بالاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمشروع، وتم تعريف الرقابة الداخلية بأنه الإجراءات المتعلقة بالخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المنشأة لحماية موجوداتها. وفحص دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها والارتقاء بالكفاءة الانتاجية وتشجيع الالتزام بما تقتضيه السياسات الإدارية المرسومة. المرحلة (4): مرحلة اعتبار الرقابة الداخلية نظاما للمنشأة، ففي عام 1953 أصدر معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا تعريفا للرقابة الداخلية تضمن الآتي: تشير الرقابة الداخلية إلى نظام يتضمن مجموع عمليات مراقبة مختلفة من مالية وتنظيمية ومحاسبية وضعتها الإدارة ضمانا لحسن سير العمل في المنشأة، وتشمل الرقابة على: أ- نظام الضبط الداخلي ب- نظام التدقيق الداخلي ج- رقابة الموازنة د- وسائل أخرى كالتكاليف المعيارية والتقرير الدورية. (عثمان، 1999).

ونرى فيما ذكره عبدالرزاق محمد عثمان من مراحل التطور لمفهوم الرقابة المالية، وجود انتقال من مرحلة إلى أخرى وفق التطورات الاقتصادية في أشكال المنشآت الاقتصادية وحاجتها إلى مزيد من السيطرة

على البيئة الداخلية للمنشأة، مما أوصل الأمور إلى التخصص نحو إيجاد وحدة لنشاط التدقيق الداخلي في المنشأة.

بإمكان المدقق الداخلي أن يقوم بمسؤولية دراسة الرقابة الإدارية وتقييمها وتقديم نتائج هذه الدراسة في شكل تقرير تفصيلي يفيد بشكل مباشر في تقييم نظام الرقابة الإدارية والحكم على درجة متنته. وذلك لاعتبارين: (1) إن هدف الرقابة الإدارية تحقيق أكبر كفاءة انتاجية ممكنة، والعمل على ضمان تنفيذ السياسات الإدارية من قبل الأقسام والإدارات حسب الخطة المرسومة وذلك عن طريق اتباع وسائل متعددة وهذا مجاله العمليات والأنشطة التي تزاوها المنشأة، وهو بحد ذاته صلب اختصاص المدقق الداخلي والتمثل في التأكد من تنفيذ السياسات المرسومة. (2) إن وسائل الرقابة الإدارية والمتمثلة بشكل أساسي في الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية والتحليل المالي والتدريب والتقارير كل هذه تحتاج إلى تدقيق ودراسة وتقييم مستمر وذلك لأجل مواجهة التغير في ظروف المنشأة وتقييم المدقق الداخلي، ونظرا لاطلاعه الواسع على شؤون وأعمال المنشأة يكون أقدر من غيره على القيام بالدراسات والتقييم المستمر للرقابة الإدارية. (عثمان.1999).

التدقيق الداخلي يعتبر الحلقة الأخيرة في مجموعة الرقابة الداخلية، فبعد وضع أنظمة الرقابة الداخلية والإجراءات الواجب اتباعها لا بد من وجود أداة فعالة لتقييم هذه الأنظمة ومدى فاعليتها في تحقيق أهدافها عن طريق التأكد من أن التنفيذ يتم وفقا لما هو وارد في اللوائح والتعليمات وهذا دور أنظمة التدقيق الداخلي. لقد اقتصر التدقيق الداخلي في بادئ الأمر على التدقيق المحاسبي (أي تدقيق العمليات المالية للتأكد من صحة تسجيلها واكتشاف الأخطاء إن وجد، وكذا التأكد من سلامة إدارة أصول المؤسسة. يستخدم التدقيق الداخلي كأداة فحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية في متابعة تنفيذ المهام لكن مع ضرورة توسيع نطاقها. كما عرف آخرون التدقيق الداخلي بأنه أداة إدارية لتقييم كيفية ممارسة أفراد الإدارة التنفيذية لأنظمة الرقابة، ولا يعني هذا أن الهدف من وراء ذلك هو تقييم الأفراد بقدر ما هو تقييم مدى استخدامهم واستعانتهم بأنظمة الرقابة الموضوعية، وقياس مدى انحرافهم عنها أو تحسينهم لها وعليه فإن هدف التدقيق الداخلي هو تقييم الأنظمة وليس تقييم الأفراد (نورالدين.2015).

2,7,6 المدقق الداخلي والمدقق الخارجي

من المتعارف عليه أنه مع كبر حجم العمليات التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية أصبح من المستحيل أن تتم عملية التدقيق الخارجي المستقل من خلال تدقيق كافة القيود والمستندات والعمليات

المختلفة، بل تحول التدقيق الخارجي إلى نظام التدقيق الاختباري بمعنى أن المدقق الخارجي يقوم بفحص وتدقيق عينة وبعد ذلك يقوم بالتعميم على المجتمع من خلال النتائج التي توصل إليها من فحصه للعينة على افتراض أن تلك العينة تمثل المجتمع الذي انتقت منه تمثيلاً صادقاً. ولتحديد هذه العينة فإن المدقق الخارجي يعتمد على مجموعة من العوامل من أهمها " مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية بالوحدة الاقتصادية" ومن هنا بدأت إدارة الوحدة الاقتصادية الاهتمام بإنشاء وحدة التدقيق الداخلي. (بدران. د. ت).

يقوم المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بالعمل في نفس الميدان، ولهما غرض واحد في العمل على:

- 1- وجود نظام فاعل للرقابة الداخلية لمنع أي خطأ أو تلاعب. 2- وجود نظام محاسبي فاعل بمد الإدارة العليا بالمعلومات الضرورية التي يمكنها من إعداد تقارير صحيحة. وعلى الرغم من ذلك إلا أن هناك اختلافات جوهرية في عملهما: 1- نطاق عمل التدقيق الداخلي تحدده إدارة المنشأة نفسها لكن المدقق الخارجي لا يحدده إلا المسؤولية الملقاة عليه بالقانون أو أمر التعيين والمعايير الدولية لمهنة التدقيق. 2- عمل المدقق الداخلي يتجه صوب التأكد من أن النظام المحاسبي كفؤ ودقيق، لكن المدقق الخارجي عمله محكوم بواجبات ومسؤوليات نحو التأكد من أن الحسابات المقدمة للمساهمين تظهر الربح والخسارة والمركز المالي السليم في نهاية الفترة المحاسبية. 3- المسؤولية على المدقق الداخلي تكون أمام الإدارة، لكن المدقق الخارجي مسؤول أمام المساهمين. (الصحن. 1976).

بالإضافة إلى دور المدققين الداخليين في متابعة نظم الرقابة الداخلية للمنشأة، فإن وجود قسم كفؤ للتدقيق الداخلي يمكن أن يساهم في تخفيض تكاليف التدقيق الخارجي عن طريق توفير مساعدة مباشرة للمدقق الخارجي، وقد حدد إيضاح معايير التدقيق رقم (65) الطريقة التي يؤثر بها المدققون الداخليون على عملية حصول المدققين الخارجيين على أدلة الإثبات التي تكون أساس الرأي الذي يبدونه عن عدالة القوائم المالية. فإذا ما توفر للمدقق الخارجي دليل إثبات على كفاءة ونزاهة وموضوعية المدققين الداخليين، فإن المدقق الخارجي يمكن أن يعتمد على عمل المدقق الداخلي عند أداء عملية التدقيق الحيادية المستقلة. كما يقوم المدققون الخارجيون بأنشطة المراقبة المستمرة والتقييم الحيادي لعملية تصميم وتشغيل وتنفيذ نظم الرقابة الداخلية عن طريق إعداد تقارير مكتوبة عن فاعلية تصميم وتنفيذ نظم الرقابة الداخلية ومدى الإلتزام بها. (لظفي. 2004).

إن التعاون لازم بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، بحيث يوفر عمل المدقق الداخلي عناء تمدد العمل بالنسبة للمدقق الخارجي، فإذا اطمأن المدقق الخارجي إلى أن التدقيق الداخلي كاف وأنه يغطي

جانبا من العمل الذي يقوم به فإنه يستطيع أن يقلل من مدى فحصه للتفاصيل والتشاور بين الإثنين يوفر عليه كثيرا من العمل. ومن أمثلة التعاون بينهما الآتي: 1- يستطيع المدقق الخارجي أن يعتمد إلى حد كبير على قرار المدقق الداخلي بشأن فاعلية نظام الرقابة الداخلية. 2- يستطيع المدقق الداخلي أن يساعد المدقق الخارجي في كثير من أعمال الجرد المفاجئ مثل الجرد المفاجئ للنقدية، زيارة الفروع سواء بمفرده أو مع المدقق الخارجي. 3- يستطيع المدقق الداخلي أن يعد للمدقق الخارجي الأدلة التي يتطلبها في فحصه وخصوصا في نهاية العام مثل إرسال التأكيدات والمصادقات لأرصدة العملاء والتحقق من الأصول كالبضاعة والمخازن. (الصحن. 1976).

يقتصر المدقق الخارجي في فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية على أنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية لتحديد طبيعة ونطاق الفحص الذي سيقوم به، ولا يعترض أثناء فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية الإدارية إلا إذا اتضح له أن لها تأثيرا على دقة البيانات المالية ودلالة القوائم المالية، أما المدقق الداخلي فإن فحصه يشمل بالإضافة إلى أنظمة الرقابة المحاسبية أنظمة الرقابة الداخلية الإدارية التي تهدف إلى تحقيق الكفاءة التشغيلية والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، وعلى ذلك تمثل إدارة التدقيق الداخلي أهمية خاصة للمدقق الخارجي لعدة أسباب أهمها: وجود نظام كفاء وفعال للتدقيق الداخلي يطمئن المدقق الخارجي بدرجة معقولة إلى دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر وسلامة نظم وإجراءات حماية الأصول ومن ثم يمكنه من تقليل حجم ونطاق بحثه، ويمكن للمدقق الخارجي أن يتعاون مع المدقق الداخلي لزيادة كفاءة وفاعلية التدقيق الخارجي مثل الاشتراك خلال الفترة المالية في بعض الأمور مثل الجرد الفعلي للنقدية، وعلى الرغم من أن وجود إدارة التدقيق الداخلي في المنشأة مسألة هامة للمدقق الخارجي، إلا أن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي قد أصدر بيان معايير التدقيق رقم (9) عن أثر وظيفة التدقيق الداخلي على عمل المدقق الخارجي، وقد أوضح أن وجود إدارة التدقيق الداخلي في المنشأة لا يمكن اعتباره بديلا لعمل المدقق الخارجي، ويجب على المدقق الخارجي أن يتفهم الرقابة وطبيعة عمل المدقق الداخلي نظرا لارتباطهما. (الصباغ وآخرون. 2008).

بما أن التدقيق الداخلي يخدم الإدارة العليا في تحقيق أغراضها، بينما التدقيق الخارجي فهو يخدم المتصلين بالمشروع كالدائنين والمساهمين والإدارة العليا والدولة ومسؤوليتها قبل هؤلاء الأطراف جميعا. لذا فإن التدقيق الداخلي يعتبر مسؤولا فقط أمام الإدارة العليا. مع ذلك فإن عمل المدقق الخارجي والمدقق الداخلي مكمل لبعضهما البعض ومن المهم التنسيق بينهما منعا للازدواج وتلافيا للمجهود والتكلفة وتحقيقا لأقصى منفعة حيث أنهما يعملان على عناصر مشتركة ولكن بدرجة متفاوتة، ومجال الاشتراك بينهما نلخصها بالآتي: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، حماية أصول وممتلكات المنشأة، منع حدوث

الأخطاء والغش أو تقليل حدوثها واكتشافها عند وقوعها، تحديد مدى صلاحية النظام المحاسبي ونظام التقارير المتبع في المنشأة، التعاون مع المدقق الخارجي في إجراءات مراجعة الفروع الخارجية البعيدة وإجراء التدقيق التفصيلي تخفيفا للعبء الملقى على عاتق المدقق الخارجي، الاستفادة من تقارير التدقيق الداخلي وتتبع القرارات التي اتخذتها الإدارة. (الهوري ومحمد.1999).

في إطار التعاون بين وحدة التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي يمكن القيام بالأنشطة التالية: 1- تنظيم اجتماعات دورية مع المدقق الخارجي لمناقشة الحالات ذات الاهتمام المشترك. 2- الاطلاع على أوراق عمل المدقق الخارجي وبرامج العمل التي يعدها. 3- تبادل التقارير مع المدقق الخارجي وتبادل رسائل الإدارة الموجهة لكل منهما. 4- ضرورة فهم أدوات وطرق ومصطلحات التدقيق الخارجي. (الصباغ وآخرون.2008).

لقد بيّن المعيار الدولي رقم (610) أهداف التدقيق الداخلي ونطاقها. وبيّن كيف يمكن للمدقق الخارجي أن يستفيد من عمل المدقق الداخلي، حيث أن تقييم المدقق الخارجي لمهمة التدقيق الداخلي سيؤثر في تقديره للاستفادة التي يرجح أن يحصل عليها من عمل المدقق الداخلي. وبعد أن يكون المدقق الخارجي قد عقد العزم على استخدام عمل المدقق الداخلي، يجب عليه أن يتحقق من خطة عمل التدقيق الداخلي السنوية وأن يناقشها معه في أقرب مرحلة ممكنة وذلك لتحديد المجالات التي يعتقد بأنه يستطيع الاستفادة منها من عمل المدقق الداخلي. ومن المستحسن الاتفاق بينهما مقدما حول توقيت العمل ونطاق ماتشملة عملية التدقيق ومستويات الاختبار واساليب اختبار العينات المقترح وتوثيق العمل المنجز وإجراءات التدقيق وإعداد التقارير. ويجب اطلاع المدقق الخارجي على تقارير المدقق الداخلي المناسبة ووضعها تحت تصرفه، فضلا عن إحاطته وإحاطة الإدارة باستمرار بأي أمر مهم قد يلفت نظر المدقق الداخلي ويجعله يعتقد بأنه قد يؤثر في عمل المدقق الخارجي والعكس صحيح. (القاضي وآخرون.2014).

2,7,7 التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر

أدرج المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي مهمة أو وظيفة أخرى من بين الوظائف التي كانت تقوم بها وهي " تقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة مخاطر الإدارة". فإذا نظرنا إلى الهدف من ذلك فإننا نجد أنه لتمكين المنشأة على تحقيق أهدافها بأقصى قدر من الفاعلية. وهذا وضع طبيعي على الإدارة أن تعمل على تحقيقه، إلا أن الجديد في هذا المفهوم هو التركيز على المخاطر وإبرازها بصورة واضحة. فالمخاطر هنا

يقصد بها احتمالات حدوث ممارسات تعيق تحقيق أهداف المنشأة. وعلى ذلك فإن الإدارة ملزمة بإعداد برنامج كفؤ للتنبؤ بهذه المخاطر المحتمل حدوثها. وأن تقوم بالوقاية منها قبل حدوثها أو معالجتها بطريقة سليمة إذا ما وقعت. وهنا يتبلور دور المدقق الداخلي في مساعد الإدارة بوصفه مستشارا لها في تقديم النصائح وتقييم البرنامج قبل وضعه موضع التنفيذ وكذلك اثناء التنفيذ وأيضا بعد التنفيذ من خلال القيام بعمل التحليلات اللازمة والتقييم ومتابعة النتائج التي تم الوصول إليها . (بدران . د. ت)

حتى يمكن للمدقق دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية يتعين عليه تحديد أنواع الأخطاء والمخالفات التي يمكن حدوثها، وما إذا كان يمكن أن تؤدي إلى تحريفات جوهرية في القوائم المالية والحسابات التي قد تتأثر بها، وما إذا كان سيؤدي ذلك إلى المغالاة أو التدنية في قيم تلك الحسابات في القوائم المالية، بالإضافة إلى تحديد إجراءات الرقابة اللازمة لمنع حدوث أو اكتشاف تلك الأخطاء أو المخالفات. ويحصل المدقق على معرفة بعملية تقييم مخاطر الإدارة عن طريق تحديد كيفية تحديد الإدارة للمخاطر الملائمة لإعداد التقارير المالية، وتقييم جوهرية واحتمال حدوثها وتقرير التصرفات المطلوبة لدراسة المخاطر، وتعتبر الطرق الأكثر شيوعا للحصول على مثل ذلك الفهم في قوائم الاستقصاء وإجراء الاستفسارات والمناقشات مع الإدارة. (لطفى. 2004).

يتعلق عنصر تقدير المخاطر Risk Assesment بتحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المنشأة والتعرف على احتمال حدوثها، ومحاولة تخفيض حدة تأثيراتها، واثرتلك المخاطر على إعداد القوائم المالية، وتتضمن المخاطر المتعلقة بالتقارير المالية على أحداث وظروف داخلية وخارجية قد تؤثر سلبا في إعداد القوائم المالية بشكل ينسجم مع تأكيدات الإدارة في القوائم المالية، وقد تنشأ هذه المخاطر أو تتغير بتغير الظروف أو الأحداث ومن هذه المخاطر: التغيرات في بيئة الأعمال، موظفين جدد، أنظمة معلومات جديدة أو معدلة، النمو السريع للمنشأة، تكنولوجيا جديدة، خطوط إنتاج جديدة أو منتجات أو أنشطة جديدة، إعادة هيكلة المنشأة، عمليات خارجية، وإصدارات جديدة في المبادئ والمعايير المحاسبية من الهيئات المهنية. (شريم وبركات. 2011).

إن كثيرا من المدققين يستخدمون مصفوفة مخاطر الرقابة للمساعدة في عملية تقييم مخاطر الرقابة. فمعظم إجراءات واساليب الرقابة تؤثر على أكثر من هدف واحد للتدقيق على مستوى العمليات، تلك التعقيدات تجعل من مصفوفة مخاطر الرقابة وسيلة مفيدة في المساعدة على تقييم مخاطر الرقابة. (لطفى. 2004).

إن مخاطر الرقابة الداخلية يقصد بها فشل الرقابة الداخلية في منع حدوث الأخطاء والتحريفات الجوهرية أو كشفها وتصحيحها عند حدوثها، فكلما زادت قوة وفاعلية الرقابة الداخلية كلما انخفضت مخاطر الرقابة الداخلية والعكس. وعندما ينتهي المدقق الداخلي من دراسة وفهم الرقابة الداخلية وإجراء الاختبارات الرقابية واختبارات التحقق، يصبح ملما بنواحي الضعف والقصور في الرقابة الداخلية، وبالتالي يصبح ملزما أن يقوم بتبليغ لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة بالحالات المكتشفة التي تمثل نقاط ضعف جوهرية في تصميم الرقابة الداخلية أو في تطبيق وتنفيذ الرقابة الداخلية في أي مكون من مكوناتها الخمسة. وتبليغ الإدارة أو لجنة التدقيق قد يكون في شكل تقرير مكتوب وقد يكون التبليغ شفويا عندما يرى المدقق أن ذلك مناسباً، وعليه توثيق التبليغ الشفوي في أوراق عمل التدقيق. (شريم وبركات. 2011).

يجب أن يقوم المدقق بتقييم المخاطر المرتبطة بتأكيدات أو مزاعم الإدارة بخصوص عمليات الطرف المرتبط متضمنة التأكيد الصريح بأن كافة علاقات الطرف المرتبط يتم تحديدها، وقدمت نشرة معايير التدقيق الأمثلة التالية للمعاملات محل المشكلة والتي قد تشير إلى الأطراف المرتبطة ومنها: 1- الاقتراض أو الاقتراض بدون فائدة أو بمعدل فائدة مختلف جوهرياً عن المعدلات السائدة في السوق في تاريخ المعاملة. 2- بيع عقارات بثمن يختلف جوهرياً عن قيمته المقدرة. 3- مبادلة ممتلكات بأخرى ماثلة في عملية غير نقدية. 4- منح قروض بدون شروط تحدد متى وكيف يتم سداد الأموال. 5- نقص في راس المال العامل أو نقص في الائتمان اللازم لاستمرار المشروع. 6- رغبة عاجلة في إظهار مكاسب مميزة لتأييد وتدعيم سعر أسهم الشركة. 7- التنبؤ المتفائل بالمكاسب والأرباح. 8- الاعتماد على منتج واحد أو عدة منتجات أو على عملاء أو عمليات تضمن النجاح المستمر للمشروع. 9- صناعة متدهورة ممثلة في كثير من المشروعات الفاشلة والمتعثرة. 10- موارد مادية أو بشرية أكثر عن حاجة المشروع. 11- دعاوى قانونية هامة أو نزاعات لاسيما بين المساهمين والإدارة. 12- مخاطر التقادم الجوهرية بسبب انتماء الشركة لصناعة ذات تكنولوجيا سريعة التغير. (لظفي. 1993).

يمثل تقدير المخاطر عملية تقويمية لفاعلية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة بمنع حدوث معلومات خاطئة أساسية، أو اكتشافها وتصحيحها، حيث دائماً هناك امكانية وجود بعض مخاطر الرقابة بسبب التقييدات اللازمة لأي نظام محاسبي أو لأي نظام للرقابة الداخلية. وينبغي على الإدارة تقدير مخاطر إعداد التقارير المالية، أي يجب على الإدارة تحديد المخاطر المتعلقة بإعداد التقارير المالية وتحليلها بشكل يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً. والمشاريع عموماً تواجه مخاطر متنوعة سواء كان منشأها داخلي أو خارجي، ويختلف تقدير الإدارة للمخاطر عن تقدير المدقق لها، فتقوم الإدارة بتقديرها كجزء من عملية تطبيق رقابة داخلية وتطبيقها للتقليل من الأخطاء والتلاعب. أما المدقق

الداخلي فيقوم بتقدير المخاطر لكي يقرر حجم الأدلة الضرورية في التدقيق. ويختلف عمل التدقيق الداخلي داخل المنشأة عن النشاطات الأخرى بأنه عمل رقابي يقوم تلك الأعمال ويقوم فاعلية أساليب الرقابة الأخرى. (القاضي وآخرون. 2014).

سيواجه المدققون الداخليون مشكلات في إدارة المخاطر في العديد من مناطق عالم التدقيق حيث يوجد تدقيق أداء، ويجب على المدققين الداخليين الفاعلين فهم عمليات إدارة المخاطر. يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بمستوى المعرفة لعمليات إدارة المخاطر الأساسية حتى يتمكن من طرح الأسئلة الصحيحة ومراجعة مدى كفاية هذه العمليات. يمكن للمؤسسة تحسين عملياتها الإجمالية وكذلك عمليات الضوابط والممارسات العامة الجيدة لإدارة المخاطر، يمكن أن يساعد التدقيق الداخلي للحسابات المؤسسة من خلال تخطيط وإجراء عمليات باستخدام بعض هذه الأدوات: (1) مخطط تدفق العملية Flowchart كجزء من أي عملية محددة، يمكن أن تكون مخططات العملية مفيدة في وصف كيفية إدارة المخاطر في المؤسسة. يتطلب ذلك النظر في الوثائق المعدة للعمليات المتعلقة بالمخاطر. (2) مراجعات المخاطر والسيطرة على الحجم الكبير من المواد الإرشادية والإجراءات الموثقة وتنسيقات التقارير وما شابه. (3) المقارنة المعيارية وهي عملية النظر في الوظائف في بيئة أخرى لتقييم عملياتها وتطوير أساليب محسنة تستند إلى أفضل ممارسات الآخرين. (4) طرح الاستبيانات كوسيلة جيدة لجمع المعلومات حول فاعلية إجراءات الرقابة لمجموعة واسعة من الناس. يمكن إرسالها إلى أصحاب المصلحة المعنيين مع طلبات للحصول على معلومات محددة. غالبًا ما تكون هذه وسيلة ذات قيمة عالية للتدقيق الداخلي. (برنكز. 2009).

2,7,8 التدقيق الداخلي والحوكمة

يتم تعريف الحوكمة على أنها مزيج من العمليات والهيكل التي ينفذها مجلس الإدارة لإبلاغ وتوجيه وإدارة ومراقبة أنشطة المنظمة نحو تحقيق أهدافها. (جودسون وآخرون. 2012).

ومصطلح Corporate Governance تم ترجمته في بدايته باللغة العربية بالإدارة الرشيدة أو الحازمة، وفي عام 2002 اعتمد مجمع اللغة العربية كلمة الحوكمة بوصفها ترجمة (Governance)، واصبحت مستخدمة منذ ذلك الوقت في معظم التراجم والكتابات العربية، وهذا المصطلح الجديد يركز على عدة نقاط لإدارة الشركات والاقتصاد بوجه عام، يأتي في مقدمتها وأكثرها أهمية على الإطلاق الشفافية في معاملات الشركات، والعمليات المحاسبية، والقوائم المالية وكذلك التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي. (القاضي وآخرون. 2008).

يعزز نشاط التدقيق الفعال في القطاع العام الحكم من خلال زيادة قدرة المواطنين على تحميل كيان القطاع العام المسؤولية. يقوم المدققون بوظيفة مهمة بشكل خاص في جوانب الحوكمة هذه التي تعتبر ضرورية لتعزيز المصداقية والإنصاف والسلوك المناسب لموظفي القطاع العام، مع تقليل مخاطر الفساد العام. لذلك، من الأهمية بمكان أن يتم تكوين أنشطة التدقيق بشكل مناسب ولها ولاية واسعة لتحقيق هذه الأهداف. يجب تمكين نشاط التدقيق للتصرف بنزاهة وتقديم خدمات موثوق بها، على الرغم من أن الوسائل المحددة التي يحقق بها المدققون هذه الأهداف قد تختلف. كحد أدنى، تحتاج أنشطة التدقيق الداخلي في القطاع العام إلى: الاستقلال التنظيمي، ولاية رسمية، وصول غير مقيد، تمويل كاف، القيادة المختصة، الموظفين بالأهداف، الموظفين المختصين، دعم أصحاب المصلحة، معايير التدقيق المهنية (جودسون وآخرون. 2012).

فيما يتعلق بتقييم وتحسين فاعلية اجراءات الرقابة فإننا نجد أنها تمثل نفس المفهوم التنفيذي للتدقيق الداخلي، حيث من اهم وظائف التدقيق الداخلي يتمثل في التأكد من الالتزام بتحقيق الخطط والسياسات والإجراءات والقوانين والتعليمات التي وضعتها الإدارة العليا في المنشأة، ثم تقديم المقترحات بهدف التحسين وسد الثغرات التي يكشفها التدقيق الداخلي. أما عن الجديد في هذا المفهوم هو اصطلاح الحوكمة Governance ويقصد به هنا قيام التدقيق الداخلي بالرقابة على إدارة المنشأة، وهذا المفهوم الجديد يدعم فكرة تبعية التدقيق الداخلي إلى لجنة التدقيق Audit Committee وبالتالي التمتع بالحياد والاستقلالية في أداء عملها (بدران. د.ت).

بإمكان المدقق الداخلي أن يقوم بمسؤولية دراسة الرقابة الإدارية وتقييمها وتقديم نتائج هذه الدراسة في شكل تقرير تفصيلي يفيد بشكل مباشر في تقييم نظام الرقابة الإدارية والحكم على درجة متانته. ويقوم المدقق الداخلي بتقييم الرقابة الإدارية في المنشأة لاعتبارين هما: 1- إن هدف الرقابة الإدارية تحقيق أكبر كفاءة انتاجية ممكنة والعمل على ضمان تنفيذ السياسات الإدارية من قبل الأقسام والإدارات حسب الخطة المرسومة وذلك عن طريق اتباع وسائل متعددة وهذا مجاله العمليات والأنشطة التي تزاوها المنشأة وهو بحد ذاته صلب اختصاص المدقق الداخلي والمتمثل في التأكد من تنفيذ السياسات المرسومة. 2- إن وسائل الرقابة الإدارية والمتمثلة بشكل أساسي في الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية والتحليل المالي والتدريب والتقارير، كل هذه تحتاج إلى تدقيق ودراسة وتقييم مستمر وذلك لمواجهة التغير في ظروف المنشأة وتقييم المدقق الداخلي، ونظرا لاطلاعه الواسع على شؤون وأعمال المنشأة يكون أقدر من غيره على القيام بالدراسات والتقييم المستمر للرقابة الإدارية. (عثمان. 1999).

يعد التدقيق الداخلي جزءًا لا يتجزأ من فسيفساء حوكمة الشركات في كل من القطاعين العام والخاص (كوهين وآخرون . 2002).

من المقبول عمومًا الآن أن العلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات تؤثر على جميع أنواع النشاط الاقتصادي وأن الآثار المتوقعة لهذا التفاعل قد تغيرت بشكل كبير في السنوات الأخيرة. أصبح التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات الآن مصدر قلق كبير للجمهور. في هذا المفهوم، ترى المبادئ التوجيهية الدولية أن التعاون الفعال بين حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي يحسن الأداء وهو مصدر للميزة التنافسية. (كاراجيورجوس ودروجلاس. 2010).

استنادًا إلى لجنة التدقيق، يسهم التدقيق الداخلي للحسابات من ناحية في حوكمة الشركات من خلال: 1- تقديم أفضل الممارسات حول الضوابط الداخلية وعمليات إدارة المخاطر إلى لجنة التدقيق. 2- تقديم معلومات حول أي أنشطة احتيالية أو مخالفات. 3- إجراء عمليات تدقيق سنوية وتقديم تقرير بالنتائج إلى لجنة التدقيق. 4- تشجيع لجنة التدقيق على إجراء مراجعات دورية لأنشطتها وممارساتها مقارنة بأفضل الممارسات الحالية للتأكد من أن أنشطتها هي جزء من الممارسات الرائدة. (كاراجيورجوس ودروجلاس. 2010).

يتم ممارسة حوكمة الشركات من خلال أربعة أطراف أساسية تربطها علاقات تعاونية هي: المدقق الخارجي، لجنة التدقيق، مجلس الإدارة، والمدقق الداخلي. ويمكن لوظيفة التدقيق الداخلي أن تسهم في تحسين جودة حوكمة الشركات من خلال علاقاتها التعاونية مع أطراف الحوكمة الثلاث، ومن خلال التأثير الإيجابي لوظيفة التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات من خلال تحسين جودة التقارير المالية وتحسين فاعلية الأداء، وتقدير المخاطر والتحقق من الإجراءات الرقابية واختبارات مدى الالتزام. وقد زادت أهمية ودور وظيفة التدقيق الداخلي مع المتطلبات الجديدة التي فرضها على الشركات قانون " Sarbanes- Oxley Act 2002 " (عيسى. 2008).

2،7،9 التدقيق الداخلي وتدقيق الجودة

يعرف نظام إدارة الجودة بأنه البناء التنظيمي والمسؤوليات والإجراءات والعمليات والوسائل المستخدمة لأجل تحقيق إدارة الجودة. وعرف كذلك بأنه نظام يوضع في المنظمة للمحافظة عليها والتأكد من كونها توفر جميع السلع والخدمات للمستهلكين، وعرف كذلك بأنه نظام فعال لتكامل تطور الجودة والجهود التي

تقدمها مختلف الجماعات في المنظمة من أجل تحسين الجودة والقدرة على التسويق والهندسة والانتاج والخدمات المختلفة التي تساعد بدورها على الإشباع الكلي للمستهلك. ويهدف نظام الجودة إلى تحقيق الفوائد التالية للمنظمات: (1) تحقيق الضمان والثقة (2) تطوير العلاقة بين المجهز والمستهلك (3) تأسيس نظام كفوء للمراقبة (4) تقديم فكرة الأداء الضابط.

مكونات نظام الجودة: (1) تصميم المنتج وعملية الانتاج: يتحدد مستوى فاعلية التصميم من خلال اجتذاب المنتج للعميل من خلال الانتباه إلى التكلفة والسعر التنافسي وارتفاع مستوى الجودة والاختصار في وقت الانتاج. (2) الفحص والرقابة: نقاط الفحص يتم تحديدها وفقاً لتدفق مسار خط الانتاج من المدخلات والعمليات والمخرجات مقارنة بالمواصفات المعيارية لاتخاذ الإجراءات المناسبة لمنع الانحرافات. (3) خطة الجودة: تحديد مستوى الجودة المطلوب الوصول إليه في المنظمة، وخطة الجودة تعدّ صيغة متكاملة للوصول إلى تحسين الجودة ورفع فاعلية نظام الجودة وتكامل عناصره بما يتضمن من مدخلات وعمليات ومخرجات. (4) التقارير والجوانب الإدارية الأخرى: ينبغي وجود نظام توثيق كفؤ وفاعل لأنشطة المنظمة، في شكل دليل الجودة ودليل كتابة اجراءات الجودة ذات العلاقة، وكتابة تعليمات العمل الخاصة بنظام الجودة (مؤيد الفضل، 2008).

2,7,10 اعتماد المدقق الداخلي على أعمال الآخرين

مما تقدم تبين وجود علاقات متداخلة أحياناً ومتكاملة أحياناً أخرى بين نشاط التدقيق الداخلي وباقي الأنشطة، ويمكن رسمها بشكل مبدئي على النحو الآتي:

الرسم البياني 2,2 : علاقة نشاط التدقيق الداخلي بالأنشطة الأخرى



المصدر: من إعداد الباحث

حتى تتمكن من تحديد علاقة الاستفادة بين نشاط التدقيق الداخلي وبقية الأنشطة، فإننا نحتاج إلى التعرف على مدخلات نشاط التدقيق الداخلي ومخرجات الأنشطة الأخرى، ومن ثم نحدد مدى اعتماد نشاط التدقيق الداخلي عليها من عدمه.

الجدول 2،2 : درجة اعتماد نشاط التدقيق الداخلي على الأنشطة الأخرى

مدخلات نشاط التدقيق الداخلي	مخرجات الأنشطة الأخرى
<p>استفادة واعتماد التدقيق الداخلي على مخرجات التدقيق الخارجي:</p> <p>(1) على المدقق الداخلي الاطلاع على تقرير الفحص والتركيز على المجالات التي ظهرت بها دلائل الأخطاء أو الغش، والتعمق فيها، ومعاونة المدقق الخارجي في إثباتها أو نفيها. وتصويب الأخطاء. تنظيم اجتماعات دورية مع المدقق الخارجي لمناقشة الحالات ذات الاهتمام المشترك. الاطلاع على أوراق عمل المدقق وبرامج التدقيق التي يعدها المدقق. تبادل رسائل الإدارة الموجهة من وإلى المدقق الخارجي.</p> <p>(2) إن رأي المدقق الخارجي وملاحظاته في تقرير تدقيق الحسابات يجب أن يكون محور اهتمام بالغ من قبل المدقق الداخلي للعمل عليها وتغطية مجالات الضعف التي ظهرت في أداء المنشأة. وضمان تغطية كافية للأنشطة التي يجب تدقيقها، ولتفادي تكرار عملية التدقيق بهدف توفير الوقت وتخفيض التكاليف.</p>	<p>التدقيق الخارجي</p> <p>(1) تقرير الفحص إذا اشتمل على دلائل وجود أخطاء أو غش.</p> <p>(2) تقرير ورأي مدقق الحسابات: يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وإذا ما كانت هذه المبادئ مطبقة باستمرار. مدى تعبير البيانات الواردة في القوائم المالية بدرجة كافية عما تحتويه هذه القوائم من معلومات. يتضمن التقرير إبداء الرأي عن عدالة القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي للمنشأة.</p>
<p>استفادة واعتماد التدقيق الداخلي على مخرجات الحوكمة:</p> <p>(4) تعتمد أنشطة التدقيق الداخلي على مجموعة القوانين المنظمة للأداء في المنشأة وتحقق من الإلتزام بتنفيذها من خلال الأداء المالي والإداري بما يحفظ للمساهمين حقوقهم ولكافة الأطراف ذات العلاقة والمصلحة. ومن خلال علاقتها مع لجنة التدقيق باعتبارها أداة من أدوات الحوكمة، في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح</p>	<p>الحوكمة</p> <p>(1) مخرجات الحوكمة عبارة عن مجموعة من المعايير والقواعد والقوانين المنظمة للأداء، والممارسات العملية والتنفيذية في المنشآت، للحفاظ على حقوق المساهمين وأصحاب المصالح، وتحقيق الإصلاح والشفافية والانضباط المالي والإداري.</p>

<p>عنها المنشأة.</p> <p>(2) يستفيد المدقق الداخلي من تقرير الحوكمة في دعم نشاطه في التدقيق المالي والإداري، وإبراء ذمته أمام الإدارة العليا من خلال إدراج ملاحظاته الجوهرية خلال الفترة التي يعبر عنها تقرير الحوكمة.</p>	<p>(2) تقرير الحوكمة: ويشتمل عادة إطار الحوكمة في المنشأة ما يلي: شؤون مجلس الإدارة بما في ذلك تشكيل المجلس، اختيار الأعضاء، دور رئيس مجلس الإدارة والأعضاء، وكذا دور المجلس في الإشراف على الإدارات التنفيذية. لجان مجلس الإدارة (لجنة التدقيق، لجنة الترشيحات والمكافآت، لجنة الاستثمار). مكافآت أعضاء مجلس الإدارة. الجمعيات العمومية. نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر. التدقيق الخارجي ويشمل اختيار المدقق، نطاق النشاط، والاستقلالية. الإفصاح والشفافية. التواصل مع المساهمين. قواعد السلوك المهني.</p>
<p>استفادة واعتماد التدقيق الداخلي على مخرجات المخاطر:</p> <p>(1) بعد اطلاع المدقق الداخلي على برنامج إدارة المخاطر يقوم بتقدير المخاطر المالية والإدارية لكي يقرر حجم الأدلة الضرورية في التدقيق.</p> <p>(2) إن تحديد المخاطر الأساسية التي تواجه المنشأة وخصوصا في أبعادها المالية، له دور كبير في استمرارية المنشأة وقدترتها على المنافسة والبقاء في السوق وعلى سداد الإلتزامات المالية لها أو عليها، وإن تغير القوانين أو استحداثها يلزم على المنشأة التعامل معها بكامل المسؤولية وإلا ترتبت عليها أعباء مالية نتيجة مخالفة تلك القوانين وعلى سبيل المثال تطبيق قوانين الضرائب.</p>	<p>المخاطر</p> <p>(1) يقصد بها احتمالات حدوث ممارسات تعيق تحقيق أهداف المنشأة، والتحوط لها من خلال برنامج كفؤ للتنبؤ بهذه المخاطر المحتمل حدوثها ومعرفة أثر تلك المخاطر على إعداد القوائم المالية. ومصفوفة مخاطر الرقابة للمساعدة في عملية تقييم مخاطر الرقابة.</p> <p>(2) المخاطر الأساسية في مجال الأعمال: مخاطر السوق، مخاطر الائتمان، مخاطر السيولة، مخاطر النموذج، مخاطر الملاءمة، مخاطر العمليات، المخاطر القانونية</p>
<p>استفادة واعتماد التدقيق الداخلي على مخرجات الرقابة الداخلية:</p> <p>(1) بما أن الرقابة الداخلية شاملة للمنشأة ككل، فإن التدقيق الداخلي كنشاط يخضع كذلك لمتطلبات الرقابة الداخلية</p> <p>(2) يستفيد التدقيق الداخلي من خطط المنشأة في رقابتها الداخلية لتصميم أنشطة التدقيق الداخلي.</p>	<p>الرقابة الداخلية</p> <p>(1) الرقابة الداخلية نظام ينتشر في جميع أرجاء وجوانب المنشأة وإداراتها واقسامها.</p> <p>(2) هي خطة المؤسسة والإجراءات والسجلات المتعلقة بعمليات اتخاذ القرار التي تؤدي إلى موافقة الإدارة على المعاملات.</p> <p>(3) يشتمل نظام الرقابة الداخلية على السياسات</p>

<p>(3) يعتمد التدقيق الداخلي على نظام الرقابة الداخلية لمعرفة السياسات والإجراءات الموضوعية لحماية موجودات المنشأة، وللتأكيد على دقة البيانات المالية والمحاسبية، ومدى كفاءة العمليات.</p>	<p>والإجراءات التي تضعها الوحدة الاقتصادية لحماية الأصول وتوفير بيانات محاسبية دقيقة يمكن الاعتماد عليها، ورفع كفاءة وفاعلية التشغيل والتشجيع على الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية.</p>
<p>استفادة واعتماد التدقيق الداخلي على مخرجات الجودة</p> <p>(1) في هذه المرحلة يبحث المدقق الداخلي عن الاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج بما يقلل التكلفة المالية والبشرية ويزيد الطاقة الإنتاجية.</p> <p>(2) وجود معايير تصميم ونتاج معتمدة من قبل الإدارة العليا، يستدعي تحقق المدقق الداخلي من اتباعها من قبل وحدات الإنتاج.</p> <p>(3) خطة الجودة عبارة عن برنامج عمل يحافظ على مستوى الإنتاج والأداء ويضمن التحسين المستمر، فيطلع عليها المدقق الداخلي للتحقق من فاعلية العمليات</p> <p>(4) تقارير الجودة وأدلتها تضمن الالتزام بالخطة الموضوعية والمعتمدة من قبل الإدارة العليا والتنفيذية بما يضمن عدم الانحراف أثناء التنفيذ، وتضييق فرص وجود أنشطة غير فاعلة</p>	<p>الجودة</p> <p>(1) تصميم المنتج أو الخدمة وعملية الإنتاج</p> <p>(2) الفحص والرقابة بالمقارنة بالموصفات</p> <p>(3) خطة الجودة</p> <p>(4) التقارير والجوانب الإدارية الأخرى في شكل دليل الجودة ودليل كتابة اجراءات الجودة ذات العلاقة، وكتابة تعليمات العمل الخاصة بنظام الجودة</p>

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى تحليل علاقة إدارة التدقيق الداخلي بالمكونات الأخرى في المنظمة

2,8 المبحث السادس: المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي

2,8,1 تمهيد

مفهوم المعيار: كلمة معيار Standard تعني القاعدة أو الأصل، أما في المحاسبة فيقصد به المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين منها.

المعيار (في الفلسفة): نموذج متحقق أو متصور لما ينبغي أن يكون عليه الشيء. (معجم المعاني)

تعتبر المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بمثابة المقاييس والقواعد التي يمكن بواسطتها تقييم عمليات وخدمات وظيفة التدقيق الداخلي. (Diard & Trebucq, 2007).

إن إصدار معايير التدقيق الدولية يعتبر خطوة متقدمة نحو تدويل مهنة التدقيق في ظل العولمة، الأمر الذي يتطلب من المنظمات المهنية المحلية والدولية في حقل مهنة التدقيق السعي الدائم نحو توفير نوع من التوافق والمواءمة بينها وبين المعايير المحلية، وكذلك العمل الدائم والمستمر على تحديثها وتطويرها بما يتناسب مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية المستجدة، وتبعب الحاجة الشديدة لتوحيد لغة التقارير المالية الداخلية والخارجية أو على المستوى الدولي. ويتصف عصرنا الراهن بالمتغيرات البيئية المتسارعة والتحديات الجسيمة التي تلقي بظلالها على أداء المنظمات ومراكزها المالية، وقدرتها على التنافس من أجل النمو والتطور في بيئة متغيرة بشكل مستمر، مما يستدعي تبني استراتيجيات خلاقية ومتميزة ونظرة مالية واقتصادية كفوءة وفاعلة تمكن تلك المنظمات من تعزيز قدرتها التنافسية في ظل ظروف بيئة محلية ودولية غاية في التعقيد (جبار، 2016).

2,8,2 المنظمات الدولية للمعايير المحاسبية والتدقيق:

أبرز المنظمات الدولية للمحاسبة ومعايير التدقيق الخارجي والداخلي:

- الاتحاد الدولي للمحاسبين
- مجلس معايير المحاسبة الدولية
- مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB

- اللجنة الدولية للتعليم والبحث المحاسبي
- لجنة الخبراء الحكوميين التابعة للأمم المتحدة
- لجنة التأهيل المحاسبي المهني الدولي التابعة للأمم المتحدة
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين
- مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB)
- فريق المراجعين الخارجيين التابع للأمم المتحدة
- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)
- اللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق
- هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية
- معهد المدققين الداخليين الأمريكي

وبدأى ذي بدء نعرّف بمعهد المدققين الداخليين الأمريكي، حيث تأسس معهد المدققين الداخليين (IIA) في عام 1941، وهو جمعية مهنية دولية مع مقر عالمي في الولايات المتحدة الأمريكية. وهو الصوت العالمي لمهنة التدقيق الداخلي والسلطة المعترف بها والقائد المعترف به وكبير المدافعين والمعلمين الرئيسيين. بشكل عام، يعمل الأعضاء في التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر والحوكمة والرقابة الداخلية ومراجعة تكنولوجيا المعلومات والتعليم والأمن. على الصعيد العالمي، يضم معهد المدققين الداخليين أكثر من 200,000 عضو. يضم معهد المدققين الداخليين في أمريكا الشمالية 159 فصلاً يخدم أكثر من 70.000 عضو في الولايات المتحدة وكندا ومنطقة البحر الكاريبي.

تتمثل مهمة معهد المدققين الداخليين في توفير القيادة الديناميكية للمهنة العالمية للتدقيق الداخلي. وتشمل الأنشطة الداعمة لهذه المهمة، على سبيل المثال لا الحصر، ما يلي:

- (1) الدفاع عن القيمة التي يضيفها مهنيو التدقيق الداخلي وتعزيزها إلى مؤسساتهم. (2) توفير فرص ومعايير تعليمية وتنمية مهنية شاملة وإرشادات الممارسة المهنية الأخرى وبرامج الاعتماد. (3) البحث عن ونشر وتعزيز المعرفة المتعلقة بالتدقيق الداخلي ودوره المناسب في التحكم وإدارة

المخاطر والحوكمة للممارسين وأصحاب المصلحة. (4) تثقيف الممارسين وغيرهم من الجماهير ذات الصلة حول أفضل الممارسات في التدقيق الداخلي. (5) جمع المدققين الداخليين من جميع البلدان لتبادل المعلومات والخبرات. (معهد المدققين الداخليين الأمريكي. 2020)

وبما أن البحث المائل معني بالتدقيق الداخلي، فسيتم التوسع في شرح المعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي كما اعتمدها معهد المدققين الداخليين الأمريكي عام 2017.

أولاً: معايير الخصائص: التي تحدد الخصائص التي يجب توفرها في المؤسسات والأفراد الذين يمارسون التدقيق الداخلي.

معايير الأداء: التي تتناول طبيعة التدقيق الداخلي وتحدد معايير الجودة لقياس أداء الخدمات المقدمة. هذا وتطبق معايير الخصائص ومعايير الأداء على جميع خدمات التدقيق الداخلي.

2,8,3 معايير الخصائص (المبادئ والمسؤوليات):

1000 الأهداف، الصلاحيات، المسؤوليات (الغرض والسلطة والمسؤولية)

يجب تحديد غرض وسلطة ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي تحديداً رسمياً ضمن ميثاق التدقيق الداخلي، بما يتماشى مع رسالة التدقيق الداخلي ومع العناصر الإلزامية من الإطار المهني الدولي لممارسة التدقيق الداخلي (المبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، ومبادئ أخلاقيات المهنة، والمعايير، وتعريف التدقيق الداخلي)، ويجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بمراجعة دورية لميثاق التدقيق الداخلي وعرضه على الإدارة العليا ومجلس الإدارة للموافقة عليه.

1010 الإقرار بالتوجيهات الإلزامية في ميثاق التدقيق الداخلي.

يجب الإقرار بالطبيعة الإلزامية للمبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، ومبادئ أخلاقيات المهنة، والمعايير، وتعريف التدقيق الداخلي في ميثاق التدقيق الداخلي. كما ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مناقشة رسالة التدقيق الداخلي والعناصر الإلزامية من الإطار المهني الدولي لممارسة التدقيق الداخلي مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

1100 الاستقلالية والموضوعية

يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلاً، ويجب على المدققين الداخليين أداء أعمالهم بموضوعية. والاستقلالية هي التحرر من الشروط والظروف التي تهدد قدرة نشاط التدقيق الداخلي أو الرئيس التنفيذي للتدقيق على تنفيذ مسؤوليات التدقيق الداخلي على نحو غير متحيز. ولكي يتسنى تحقيق درجة الاستقلالية اللازمة للأداء الفعال لمسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي يكون للرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إمكانية الوصول المباشر وبدون أي قيود إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة، ويمكن تحقيق ذلك من خلال خطوط التبعية المزدوجة للتدقيق الداخلي مع الإدارة ومجلس الإدارة. ويجب أن تتم إدارة الأمور التي تهدد الاستقلالية على مستوى المدقق الداخلي منفرداً وعلى مستوى مهمات التدقيق، وعلى المستويين الوظيفي والتنظيمي.

أما الموضوعية فهي موقف ذهني غير متحيز يمكن المدققين الداخليين من أداء مهمات التدقيق الداخلي على نحو يجعلهم يؤمنون بسلامة نتائج أعمالهم وبعدم قيامهم بأي تضحيات على حساب جودة العمل الذي يؤدونه. وتقتضي الموضوعية عدم تبعية أحكام المدققين الداخليين بشأن مسائل التدقيق لآراء الآخرين. ويجب أن تتم إدارة الأمور التي تهدد الموضوعية على مستوى المدقق الداخلي منفرداً، وعلى مستوى مهمات التدقيق، وعلى المستويين الوظيفي والتنظيمي.

1110 الارتباط بأعلى مستوى في الهيكل الإداري

يجب أن يكون منصب الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تابعاً لمستوى تنظيمي في المؤسسة يكفل أداء نشاط التدقيق الداخلي لمسؤولياته على أكمل وجه. كما يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يؤكد لمجلس الإدارة الاستقلالية التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي، وذلك بصفة سنوية على الأقل.

1120 الموضوعية على المستوى الفردي

الموضوعية الفردية يجب أن يتصف المدققون الداخليون بالنزاهة وعدم التحيز، وأن يجتنبوا أي تضارب في المصالح.

تضارب المصالح هو موقف معين يكون فيه لدى المدقق الداخلي - والذي من المفترض أنه موضع ثقة - مصالح مهنية أو متنافسة. وهذه المصالح المتنافسة يمكن أن تجعل من الصعب على المدقق الداخلي أن يؤدي واجباته بشكل عادل وغير منحاز.

1130 التأثير على الاستقلالية

عندما يكون هناك ما يعيق الاستقلالية أو الموضوعية، سواء في الواقع أو الظاهر، فيجب الإفصاح عن تفاصيل ذلك إلى الأطراف المناسبة. وتعتمد طبيعة هذا الإفصاح المطلوب على طبيعة معوقات الاستقلالية أو الموضوعية

1200 المهارة والعناية المهنية اللازمة

يجب إنجاز مهمات التدقيق الداخلي بمهارة ومع توشي العناية المهنية اللازمة. يجب على المدققين الداخليين أن يمتلكوا المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ المسؤوليات الفردية المنوطة بكل منهم. ويجب على نشاط التدقيق الداخلي ككل أن يمتلك أو يحصل على المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ المسؤوليات المنوطة به.

1210 المهارة

المهارة مصطلح شامل يشير إلى المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى المطلوب توفّرها لدى المدققين الداخليين لتنفيذ مسؤولياتهم المهنية بفاعلية. وتشمل المهارة مراعاة الأنشطة الحالية، والاتجاهات، والمواضيع الجديدة الناشئة، بما يمكن المدققين الداخليين من تقديم المشورة والتوصيات الملائمة. المدققون الداخليون مدعوون لإثبات مهاراتهم من خلال الحصول على الشهادات والمؤهلات المهنية المناسبة مثل شهادة المدقق الداخلي المعتمد والشهادات الأخرى المشابهة التي تقدمها جمعية المدققين الداخليين والمؤسسات المهنية الأخرى المناسبة.

1220 العناية المهنية اللازمة

يجب على المدققين الداخليين بذل مستوى العناية والمهارة المتوقع أن يكون عليه أي مدقق داخلي يتحلى بمستوى معقول من التبصر والاعتدال. بيد أن بذل العناية المهنية اللازمة لا يعني العصمة عن الخطأ. يجب على المدققين الداخليين أن يبذلوا العناية المهنية اللازمة في أعمالهم وذلك بالأخذ بالاعتبار العناصر التالية:

(1) مدى العمل اللازم لتحقيق أهداف المهمة. (2) درجة التعقيد أو الأهمية النسبية أو أهمية المسائل التي يتم تطبيق إجراءات التأكيد عليها. (3) كفاية وفاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة. (4) احتمال حدوث أخطاء هامة أو حالات عدم الامتثال. (5) تكلفة أعمال التأكيد مقارنة بالمنافع المحتملة.

1230 التكوين المهني المستمر

يجب على المدققين الداخليين تعزيز معارفهم ومهاراتهم وكفاءاتهم الأخرى عن طريق التطوير المهني المستمر.

1300 برنامج ضمان وتحسين الجودة

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يضع ويحافظ على برنامج لتأكيد وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي

1310 متطلبات برنامج ضمان وتحسين الجودة

يتم تصميم برنامج تأكيد وتحسين الجودة للتمكن من تقييم مدى توافق نشاط التدقيق الداخلي مع المعايير، وتقييم ما إذا كان المدققون الداخليون يطبقون مبادئ أخلاقيات المهنة. ويتضمن هذا البرنامج أيضاً تقييم كفاءة وفاعلية نشاط التدقيق الداخلي وتحديد فرص التحسين المتاحة فيه. وينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يشجع عملية الإشراف من قبل مجلس الإدارة في برنامج تأكيد وتحسين الجودة.

1311 التقييمات الداخلية

يجب أن تتضمن التقييمات الداخلية ما يلي: (1) المراقبة المستمرة لأداء نشاط التدقيق الداخلي. (2) المراجعات الدورية التي تنفذ بأسلوب التقييم الذاتي أو بواسطة أشخاص آخرين من داخل المؤسسة ممن تتوفر لديهم المعرفة الكافية بممارسات التدقيق الداخلي.

1312 التقييمات الخارجية

يمكن إنجاز التقييمات الخارجية عبر تقييم خارجي كامل أو عبر تقييم ذاتي مصحوب بتأكيد خارجي مستقل. ويجب على المقيم الخارجي أن يتوصل الى قرار بخصوص التقييم بمبادئ أخلاقيات المهنة وبالمعايير، كما يمكن أن يحتوي التقييم الخارجي أيضاً على تعليقات تشغيلية أو استراتيجية.

1320 التقارير المتعلقة ببرنامج تأكيد وتحسين الجودة

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تبليغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة. وينبغي أن تتضمن الإفصاحات ما يلي: (1) نطاق ووتيرة التقييمات الداخلية والخارجية. (2) مؤهلات واستقلالية المقيم أو فريق التقييم بما فيها احتمالات وجود أي تضارب في المصالح. (3) استنتاجات المقيمين. (4) خطط الإجراءات التصحيحية.

1321 استعمال عبارة " مطابق للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي "

إن الإشارة إلى أن نشاط التدقيق الداخلي يتقيد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي تكون مناسبة فقط إذا كانت مدعومة بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة.

1322 الإفصاح عن عدم التوافق

عندما يكون من شأن عدم التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير التأثير على النطاق الكلي لنشاط التدقيق الداخلي أو عملياته فيجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يفصح عن عدم التقيد وتأثيره إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

2،8،4 معايير الأداء :

2000 إدارة نشاط التدقيق الداخلي

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يدير نشاط التدقيق الداخلي بفاعلية لضمان أنه يضيف قيمة للمؤسسة. ويكون نشاط التدقيق الداخلي قد تمت إدارته بفاعلية عندما: (1) يحقق نشاط التدقيق الداخلي غاياته ومسؤولياته الواردة في ميثاق التدقيق الداخلي. (2) يتقيد نشاط التدقيق الداخلي بالمعايير. (3) يتقيد أفراد نشاط التدقيق الداخلي بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير. (4) يأخذ نشاط التدقيق الداخلي بالاعتبار الاتجاهات والقضايا الناشئة التي يمكن أن تؤثر على المؤسسة.

ويضيف نشاط التدقيق الداخلي قيمة للمؤسسة والأطراف المعنية عندما يأخذ في الاعتبار الاستراتيجيات والأهداف والمخاطر، ويجهد لتوفير سبل تحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، ويقدم تأكيدات ذات صلة بطريقة موضوعية.

2010 التخطيط: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع خطة مبنية على المخاطر من أجل تحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي، بما يتماشى مع أهداف المؤسسة.

2020 التبليغ والموافقة: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يبلغ خطط نشاط التدقيق الداخلي والموارد التي تتطلبها، بما في ذلك أي تغييرات مرحلية هامة فيها، إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة لمراجعتها والموافقة عليها. كما يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يبلغ عن تأثير محدودية الموارد.

2030 إدارة الموارد: يجب أن يحدد المدققون الداخليون الموارد المناسبة والكافية اللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق وذلك بالارتكاز على تقييم طبيعة وتعقيد كل مهمة، والقيود الزمنية، والموارد المتاحة.

2040 السياسات والإجراءات: يجب أن يضع الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي السياسات والإجراءات الكفيلة بتوجيه نشاط التدقيق الداخلي.

2050 التنسيق والاعتماد: ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يشارك المعلومات وينسق النشاطات مع الجهات الخارجية والداخلية الأخرى التي تقدم خدمات التأكيد والاستشارة، وأن ينظر في إمكانية الاعتماد على عمل تلك الجهات، وذلك لضمان التغطية الملائمة وتلافي ازدواجية الجهود.

2060 رفع تقارير إلى الإدارة العليا والمجلس
يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يقوم بصفة دورية بإبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن غرض، وسلطة، ومسؤولية، وأداء نشاط التدقيق الداخلي وفقاً للخطة الموضوعة له، وعن تقيّد هذا النشاط بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير. يجب أن يشمل ذلك الإبلاغ على المخاطر الهامة والقضايا المتعلقة بالرقابة، بما في ذلك مخاطر الاحتيال، ومسائل الحوكمة، وغير ذلك من المسائل الأخرى التي تتطلب انتباه الإدارة العليا أو المجلس.

2070 مزود الخدمات الخارجي ومسؤوليات المنشأة في مجال التدقيق

مزود الخدمات الخارجي والمسؤولية التنظيمية عن التدقيق الداخلي عندما يقوم مزود خدمات خارجي بممارسة دور نشاط التدقيق الداخلي، فإنه يجب عليه أن يلفت انتباه المؤسسة الى أنها مسؤولة عن الحفاظ على نشاط تدقيق داخلي فعال.

2100 طبيعة العمل

يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة والإسهام في تحسينها وذلك من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم وقائم على المخاطر. وتتعرز أهمية ومصداقية التدقيق الداخلي عندما يتمتع المدققون بالاستقلالية وعندما تعطي تقييماتهم رؤى جديدة وتأخذ الآثار المستقبلية في الاعتبار.

يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم عمليات الحوكمة في المؤسسة واقتراح التوصيات المناسبة لتحسين أساليب الحوكمة في المؤسسة.

يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم فاعلية عمليات إدارة المخاطر والمساهمة في تحسينها.

يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في الحفاظ على ضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فاعليتها وكفاءتها، والدفع لتحسينها المستمر.

2110 الحوكمة: يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم عمليات الحوكمة في المؤسسة واقتراح

التوصيات المناسبة لتحسين أساليب الحوكمة في المؤسسة بما يكفل تحقيق الأهداف التالية: (1) اتخاذ قرارات استراتيجية وتشغيلية (2) الإشراف على عمليات إدارة المخاطر والرقابة. (3) تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المؤسسة. (4) ضمان فاعلية إدارة الأداء والمساءلة على مستوى المؤسسة ككل. (5) إبلاغ المعلومات حول المخاطر والرقابة الى الجهات المناسبة في المؤسسة. (6) تنسيق الأنشطة وتبادل المعلومات بين مجلس الإدارة والمدققين الخارجيين والداخليين ومقدمي خدمات التأكيد الآخرين والإدارة.

2120 إدارة المخاطر: يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم فاعلية عمليات إدارة المخاطر

والمساهمة في تحسينها. وتتحدد فاعلية عمليات إدارة المخاطر من خلال نواتج تقييم المدقق الداخلي لما يلي: (1) أهداف المؤسسة تساند وتتفق مع مهمة المؤسسة. (2) المخاطر الهامة يتم تحديدها وتقييمها.

(3) يتم اختيار الاستجابة المناسبة للمخاطر بحيث يكون مستوى المخاطر في انسجام مع قابلية المؤسسة للمخاطر. (4) يتم التقاط المعلومات المتعلقة بالمخاطر والإبلاغ عنها في الوقت المناسب عبر المؤسسة، لتمكين الموظفين والإدارة ومجلس الإدارة من القيام بمسؤولياتهم.

2130 الرقابة: يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في الحفاظ على ضوابط رقابية فاعلة من خلال تقييم فاعليتها وكفاءتها، والدفع لتحسينها المستمر.

تشكل المراقبة المستمرة جزءاً مكملًا لأعمال الإشراف والمراجعة والقياس اليومية لنشاط التدقيق الداخلي. ويتم دمج تلك المراقبة المستمرة ضمن السياسات والممارسات الروتينية المعتادة المستخدمة في إدارة نشاط التدقيق الداخلي، وتستخدم فيها العمليات والأدوات والمعلومات التي تعتبر لازمة لتقييم التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير. أما المراجعات الدورية فهي أعمال تقييم يتم إجراؤها لتقييم التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير. وتتطلب المعرفة الكافية بممارسات التدقيق الداخلي على الأقل فهم كافة عناصر "الإطار المهني الدولي لممارسة التدقيق الداخلي".

2200 التخطيط للمهمة: يجب أن يقوم المدققون الداخليون بوضع وتوثيق خطة عمل لكل مهمة من مهام التدقيق، تتضمن أهداف المهمة، ونطاقها، وتوقيتها، والموارد المخصصة لها. ويجب أن تأخذ الخطة في الاعتبار استراتيجيات وأهداف ومخاطر المؤسسة ذات الصلة بالمهمة.

2201 اعتبارات التخطيط: عند وضع خطة مهمة التدقيق، يجب أن يأخذ المدققون الداخليون في الاعتبار ما يلي: (1) استراتيجيات وأهداف النشاط الخاضع للتدقيق والوسائل التي يستعملها هذا النشاط للرقابة على أدائه. (2) المخاطر الهامة التي يجتهد أن يتعرض لها ذلك النشاط وأهدافه وموارده وعملياته، بالإضافة إلى الوسائل التي من خلالها يتم الإبقاء على التأثيرات الناجمة عن هذه المخاطر في مستوى مقبول. (3) مدى كفاية وفاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في هذا النشاط بالمقارنة بأحد أطر أو نماذج الرقابة ذات الصلة. (4) فرص إدخال تحسينات هامة على عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في ذلك النشاط.

2210 أهداف المهمة: يجب على المدققين الداخليين إجراء تقييم أولي للمخاطر المتصلة بالنشاط الذي يتم التدقيق عليه. ويجب أن تعكس أهداف مهمة التدقيق نتائج ذلك التقييم. كما يجب أن

يأخذ المدققون الداخليون في اعتبارهم عند تحديد أهداف مهمة التدقيق احتمال وجود أخطاء هامة أو عمليات احتيال أو حالات عدم تقيد أو مخاطر أخرى

2220 نطاق المهمة: يجب أن يكون نطاق مهمة التدقيق كافياً بحيث يتم تحقيق أهداف المهمة. ويجب أن يشمل نطاق مهمة التدقيق كل ما له صلة من أنظمة ووثائق وسجلات وأفراد وممتلكات مادية بما في ذلك تلك التي تكون تحت سيطرة أطراف ثالثة.

2230 تخصيص الموارد للمهمة: يجب أن يحدد المدققون الداخليون الموارد المناسبة والكافية اللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق وذلك بالارتكاز على تقييم طبيعة وتعقيد كل مهمة، والقيود الزمنية، والموارد المتاحة.

2240 برنامج عمل المهمة
يجب على المدققين الداخليين وضع وتوثيق برامج عمل تحقق أهداف مهمة التدقيق.

2300 تنفيذ المهمة: يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية اللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق.

2310 تحديد المعلومات: يجب على المدققين الداخليين تحديد معلومات كافية، وموثوقة، وذات صلة، ومفيدة، لتحقيق أهداف مهمة التدقيق.

2320 التحليل والتقييم: يجب على المدققين الداخليين بناء استنتاجاتهم ونتائج مهمة التدقيق على أساس أعمال التحليل والتقييم المناسبة.

2330 توثيق المعلومات: يجب على المدققين الداخليين توثيق معلومات كافية، وموثوقة، وذات صلة، ومفيدة، لتأييد استنتاجات ونتائج مهمة التدقيق.

2340 الإشراف على المهمة: يجب الإشراف على مهام التدقيق بالشكل المناسب، بما يكفل تحقيق أهدافها، والتأكد من جودتها، وتطوير فريق العمل.

2400 تبليغ النتائج: يجب على المدققين الداخليين تبليغ نتائج مهام التدقيق.

2410 معايير التبليغ: يجب أن تشمل تبليغات مهمة التدقيق أهداف تلك المهمة، ونطاقها، ونتائجها.

2420 جودة التبليغات: يجب ان تكون التبليغات صحيحة، وموضوعية، وواضحة، وموجزة، وبنّاءة، وكاملة، وحسنة التوقيت.

2431 الإفصاح عن حالات عدم التوافق: عندما تؤثر حالات عدم التقيّد بمبادئ أخلاقيات المهنة أو المعايير على مهمة محددة، فيجب أن يفصح التبليغ المتعلق بنتائج مهمة التدقيق تلك عن: قواعد السوك أو مبادئ أخلاقيات المهنة أو المعايير التي لم يتم التقيّد بها تقيّداً تاماً، أسباب عدم التقيّد، تأثير عدم التقيّد على مهمة التدقيق وعلى النتائج التي تم تبليغها بشأن المهمة.

2440 نشر النتائج: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تبليغ نتائج مهمة التدقيق الى الأطراف المعنية.

2450 الآراء العامة: عندما يتم إصدار رأي كلي عام، يجب أن يؤخذ في الاعتبار استراتيجيات، وأهداف، ومخاطر المؤسسة، وتوقعات الإدارة العليا ومجلس الإدارة والأطراف المعنية الأخرى. ويجب أن يكون الرأي الكلي العام مؤيداً بمعلومات كافية، وموثوقة وذات صلة، ومفيدة.

2500 متابعة سير العمل: يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بوضع نظام لمراقبة ما يتخذ من أفعال إزاء النتائج التي تم إبلاغها الى الإدارة، وأن يحافظ على هذا النظام.

2600 إبلاغ قبول المخاطر: عندما يخلص الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إلى أن الإدارة قد قبلت مستوى من المخاطر غير مقبول بالنسبة للمؤسسة، فإنه يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يناقش الأمر مع الإدارة العليا. وإذا ما ارتأى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن المسألة لم تُحل، فإنه يجب عليه تبليغ المسألة إلى مجلس الإدارة.

9،2 المبحث السابع: تطوير وظائف التدقيق الداخلي

1،9،2 الحاجة إلى تطوير مهنة التدقيق الداخلي

من المهم أن نفهم جذور التدقيق الداخلي والطريقة التي تطورت بها على مر السنين. قام نص أمريكي واحد بتفصيل تاريخ التدقيق الداخلي، قبل عام 1941، كان التدقيق الداخلي في الأساس وظيفة كتابية، لأن الكثير من عمليات حفظ السجلات في ذلك الوقت تم إجراؤها يدويًا، كانت هناك حاجة لمدققي الحسابات للتحقق من السجلات المحاسبية بعد اكتمالها لتحديد الأخطاء، فمثلا شركات السكك الحديدية هي عادةً ما كان لها الفضل في كونها أول مستخدم حديث للمدققين الداخليين وكان واجبههم زيارة وكلاء تذاكر خطوط السكك الحديدية وتحديد أن جميع الأموال قد تم حسابها بشكل صحيح. يمكن مقارنة المفهوم القديم للتدقيق الداخلي بشكل من أشكال التأمين، الهدف الرئيسي هو اكتشاف الاحتيال. من الواضح أن وظيفة التدقيق الداخلي انتقلت عبر عدد من المراحل في تطورها. (بيكيت . 2010).

إن سنة التغيير هي التحول والانتقال لشيء ما من حالة إلى حالة غير الأولى، وأن للتغيير مجالين: إيجابي من الشر إلى الخير الذي يكون فيه صلاح الفرد والمجتمع، وسليبي من الصلاح والخير إلى الشر والفساد والذي يكون فيه ضلال البشرية. وعلى الأمة الإسلامية أن تغير من واقعها المتردي إلى الأفضل، وذلك بالأخذ بالأسباب المادية والمعنوية ليتحقق التغيير المنشود. (لافي. 2015).

لقد وردت معاني التغيير في القرآن الكريم في آيتين هما:

قوله تعالى ﴿ لَهُ مُعَقِّبَاتٌ مِّنْ بَيْنِ يَدَيْهِ وَمِنْ خَلْفِهِ يَحْفَظُونَهُ مِنْ أَمْرِ اللَّهِ إِنَّ اللَّهَ لَا يُغَيِّرُ مَا بِقَوْمٍ حَتَّىٰ يُغَيِّرُوا مَا بِأَنْفُسِهِمْ وَإِذَا أَرَادَ اللَّهُ بِقَوْمٍ سُوءًا فَلَا مَرَدَّ لَهُ وَمَا لَهُمْ مِنْ دُونِهِ مِنْ وَالٍ ﴾ (القرآن. الرعد 11: 13)

وقوله تعالى ﴿ ذَلِكَ بِأَنَّ اللَّهَ لَمْ يَكُ مُغَيِّرًا نِّعَمًا أَنْعَمَهَا عَلَىٰ قَوْمٍ حَتَّىٰ يُغَيِّرُوا مَا بِأَنْفُسِهِمْ وَأَنَّ اللَّهَ سَمِيعٌ عَلِيمٌ ﴾ (القرآن. الأنفال 8: 53)

وتدل الآيتان الكريمتان على معان متعددة، منها أن منشأ التغيير من الانسان، وأن التغيير من الأعمال الجماعية والتي وردت في صيغة "قوم".

وفي معنى الإصلاح قال عزّ من قائل ﴿ قَالَ يُقَوْمَ أَرَعَيْتُمْ إِنْ كُنْتُمْ عَلَىٰ بَيِّنَةٍ مِّن رَّبِّي وَرَزَقْنِي مِّنْهُ رِزْقًا حَسَنًا وَمَا أُرِيدُ أَنْ أُخَالِفَكُمْ إِلَىٰ مَا أَنهَلَكُم عَنْهُ إِنْ أُرِيدُ إِلَّا الْإِصْلَاحَ مَا اسْتَطَعْتُ وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ عَلَيْهِ تَوَكَّلْتُ وَإِلَيْهِ أُنِيبُ ﴾ (القرآن. هود 11: 88)، وقد ورد في تفسير الآية الشريفة الواردة على لسان نبي الله شعيب، أن هدفه الإصلاح، ويطلب العون والتوفيق من الله تعالى.

وبما أن التغيير سنة كونية جعلها الله تعالى في الحياة، لذا من الطبيعي أن تتغير وظيفة التدقيق الداخلي كذلك إيجابا وسلبا، وبناء على ما سبق تناوله في المباحث السابقة من وظائف التدقيق الداخلي، والتي تركت فيما يلي:

1- خدمات تأكيد (أن المنشأة تحقق أهدافها من خلال الاستخدام الأمثل لمواردها، وأن البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية يمكن الاعتماد عليها لمصداقيتها في التعبير عن المركز المالي للمنشأة)

2- خدمات استشارية (تساعد الإدارة في التنبؤ بالمخاطر المستقبلية وتقدم حلولاً لها، وتقدم مقترحات تحسين وتطوير أنظمة الضبط الداخلي)

ولتحقيق الوظيفتين الرئيسيتين أعلاه، وفي ظل التطور المتسارع لأساليب العمل والمتغيرات في بيئة العمل والتشريعات، فكان لزاما على المدققين الداخليين مواكبة الجديد المرتبط بمهام عملهم، وبأسلوب معايير الجودة في تطوير العمليات الإدارية، وبالاسترشاد بالمعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي.

2,9,2 العوامل المؤثرة في فاعلية التدقيق الداخلي

2,9,2,1 الصفات والقيم الشخصية

في جانب الكفاءة المهنية المطلوب توافرها في المدقق الداخلي، يمكن القول بأنها مجمع العديد من المهارات المتحصلة من التأهيل الأكاديمي والشهادات المهنية والخبرات العملية، مضافا إليها قدرات فردية وشخصية طبيعية أو مكتسبة.

والسمة هي أحد مكونات الشخصية وهي نمط سلوكي يظهر تصرفات الفرد في العديد من المواقف مثل ذلك سمة الانطواء والانبساط (ربيع، 2007) سمات الشخصية: هي جملة الصفات والخصائص

الاجتماعية والخلقية والمزاجية التي تميز الفرد عن غيره، ومن أمثلتها القدرة على ضبط النفس وزم الشهوات، والميل إلى التسامح أو التعسف والرغبة في السيطرة، أو القناعة أو الاتكال على الغير، ومن السمات الخلقية الأمانة واحترام الملكية والصدق، ومن السمات المزاجية الثبات الإنفعالي. (ربيع.2007) وتوجد العديد من الصفات التي تظهر في تصرفات الموظفين وتنعكس على سلوكهم المهني ومنها : الذكاء: إن الذكاء هو قدرة تهيمن على جميع أنواع النشاط العقلي، وأهم العمليات التي يتجلى فيها الذكاء العمليات العقلية الراقية مثل التفكير والاستدلال والحكم، ونحن عادة ما نقول أن الشخص الذكي أقدر على التعلم من غيره وأسرع في الفهم وأقدر على التبصر في عواقب أفعاله (ربيع). . القدرات والاستعدادات: القدرة هي اصطلاح شامل يطلق على كل ما يستطيع الفرد أن يؤديه في اللحظة الحاضرة من أعمال ذهنية أو حركية سواء كان ذلك نتيجة تدريب أو دون تدريب، أما الاستعداد فهو قدرة كامنة للفرد على أن يتعلم بسرعة وسهولة في مجال معين. ومن أهم هذه القدرات والاستعدادات هي القدرات اللغوية والميكانيكية والحركية والنفسية والحسية والكتابية والحسابية (ربيع.2007).

وأول شيء يجب وضعه لضمان وجود مدققين داخليين أكفاء هو سياسات وممارسات فعالة للموارد البشرية. نحن هنا مهتمون بخصائص المدققين الداخليين الناجحين. يتعامل مستشار الممارسة IIA 1210-1 مع مبدأ الحماية ويتطلب أن يتمتع كل مدقق داخلي بمعرفة ومهارات وكفاءات أخرى معينة: • مهارات في تطبيق معايير وإجراءات التدقيق الداخلي • دقة في مبادئ وتقنيات المحاسبة • فهم مبادئ الإدارة • تقدير المحاسبة ، الاقتصاد ، القانون التجاري ، الضرائب ، التمويل ، الطرق الكمية وتكنولوجيا المعلومات. • ماهر في التعامل مع الناس والتواصل • ماهر في الاتصالات الشفوية والمكتوبة (بيكيت.2005).

كما سرد بيكيت قائمة طويلة تكونت من عدد 50 سمة من السمات التي يحتاج المدقق الداخلي المختص إثباتها على النحو الآتي (دون ترتيب معين): (1) القدرة على تطبيق التفكير الابتكاري والإبداعي (2) القدرة على العمل على الجداول الزمنية المتفق عليها وحساب الوقت (3) القدرة على إضافة قيمة للمنظمة (4) القدرة على تقدير مخاوف أصحاب المصلحة والتركيز على احتياجات العملاء (5) القدرة على تقدير الأفكار الجديدة واحتضان التغيير وتشجيعه (6) القدرة على إثبات مصداقية مع الإدارة العليا وعلى مستوى الموظفين (7) القدرة على العمل ضمن ترتيبات العمل (8) القدرة على التخطيط للعمل مع الرغبة الملحة في إجراء عمليات التدقيق (9) القدرة على بناء العلاقات بسرعة ولكن مع الحفاظ على

الموقف المهني (10) القدرة على العمل تحت الضغط وتحديد الأولويات (11) طموح وصادق دون أن يكون متعجرفاً (12) تقدير بيئة الأعمال والمشاريع الجديدة (13) قدرة على العمل بإيجابية تأتي من النجاح والإنجازات (14) التوازن والحس السليم مع الشعور العام بالإنصاف والدبلوماسية (15) المهارات الفنية الأساسية - المالية، والقانونية، والاقتصاد، والمحاسبة، ومراجعة الحسابات، والحوسبة، والإحصاءات، والتقنيات التحليلية الأخرى، واستخدام قاعدة البيانات وجدول البيانات، واستنطاق البيانات، وهلم جرا (16) يمكنه التعامل مع متطلبات السفر والإقامة حتى في الحالات الطارئة (17) الوعي التجاري (18) ملتزم بالتعلم المستمر والانفتاح على التدريب والتطوير (19) ملتزم بالعمل ضمن مجموعة سياسات الشركة وإجراءات القسم (20) مهارات الاتصال، الشفوية، الخطابة، الكتابة، كتابة التقارير، الاستماع الفعال، المهارات الكتابية والشخصية على جميع المستويات (21) دبلوماسي ولكن ثابت على موقفه عند الاقتضاء (22) الذكاء العاطفي وتوازن المشاعر الجيد مثل الغضب والحزن والخوف والتمتع والحب والمفاجأة والاشتمزاز والعار والتواضع (23) القدرة على تطبيق المهارات الاجتماعية مثل الجدارة بالثقة، التعاطف، القدرة على التكيف (24) متحمس، وقادر على التركيز على المهمة التي تحت يده (25) لديه مهارات التيسير مع التركيز على التحدي والتنسيق (26) كتابة التقارير الرسمية (27) مهارات الإدارة العامة والقدرة على توفير التوجيه وتفويض ورصد النتائج من خلال مراجعة الأداء (28) المنظور العالمي والاهتمام بالتطورات الدولية (29) توازن جيد بين أساليب الاستشارات والضمان، والقدرة على التوفيق بين المشاكل المحتملة وبين مساعدة الناس ومراجعة الأنظمة (30) حسن اتخاذ القرارات والحكم مع عدم وجود تحيز خاص للمصالح الذاتية (31) تقنية إجراء المقابلة الجيدة والقدرة على التعاطف مع العميل (32) حل المشاكل بصورة جيدة مع قدرة على تقييم إيجابيات وسلبيات الخيارات المختلفة ومعرفة المشكلة من خلال الحلول (33) القدرة الفكرية والقدرة على رؤية الأشياء لما هي عليه والتأكد من العلاقات السببية بين المشكلة والسبب والنتيجة (34) مهارات التعامل مع الآخرين التي تعترف بديناميكيات المجموعة وسلوك الأفراد (35) القيادة في ظل تحديد الاتجاه (36) شخصية ناضجة ومهنية بما يكفي للتعامل مع أنواع مختلفة من الناس والعمل عبر الثقافات المختلفة (37) مهارات التفاوض وبعض المثابرة في التمسك بالنقاط الجوهرية والحاسمة (38) الموضوعية والاستقلال مع القدرة على البقاء محايداً (39) التوقف عند الحدود الموضوعية في تطبيق السياسات (40) مهارات العرض (41) مهارات إدارة المشاريع (42) الدافع الذاتي مع مبادرة جيدة، والتحمس حتى عند أداء المهام البسيطة (43) بعض

الالتزام بتطوير مهنة التدقيق الداخلي (44) التركيز على الأنشطة والمهام التي تحقق النتائج (45) لاعب فريق - قادر على الاشتراك في فريق العمل ومهام الفريق مع فهم أهمية أن تكون ودودًا وتشاركياً ومفيداً، والاستمتاع كلما أمكن ذلك (46) سجل الإنجاز وإنجاز المهام (47) فهم إجراءات التدقيق الداخلي ومتطلبات الجودة (48) فهم أساليب التدقيق الحديثة بما في ذلك حوكمة الشركات وإدارة المخاطر والرقابة (49) فهم الصورة الكبيرة ولكن يمكنه الرد على التفاصيل عند اللزوم، على الرغم من الغموض الواضح (50). (بيكيت.2005).

ويمكن تناول العناصر الأساسية في كفاءة المدقق الداخلي حسبما أكد عليه الباحثون في هذا المجال على النحو الآتي:

(1) التأهيل الأكاديمي والمهني:

يحتاج نشاط التدقيق إلى موظفين محترفين يتمتعون جماعياً بالمؤهلات والكفاءات اللازمة لإجراء مجموعة كاملة من عمليات التدقيق التي تتطلبها الإدارة. يجب أن يلتزم المدققون بالحد الأدنى لمتطلبات التعليم التي تحددها المنظمات والمعايير المهنية ذات الصلة.

وقد وجدت الباحثتان ماكري وجليز 2014 في إجابة العينة بأن 54% منهم يحملون الشهادات المهنية لموظفي التدقيق (CIA) هي الشهادة المهنية التي يحملها معظم المستجيبين (23%) ، تليها شهادات المحاسبة العامة مثل المحاسب العام المعتمد (CPA)، والمحاسب القانوني (ACA) ، والمحاسب القانوني المعتمد (ACCA). ويحصل 77% من موظفي التدقيق الداخلي على 40 ساعة على الأقل من التدريب الرسمي كل عام.

وتضمنت دراسة الباحثتين ماكري وجليز قائمة بأهم المهارات السلوكية للموظفين يمكن أيضاً قياس كفاءة الموظفين باستخدام أسئلة الاستطلاع المتعلقة بالمهارات السلوكية. طُلب من المجيبين في CAE تحديد أهم خمس مهارات سلوكية يتوقعها موظفوا التدقيق الداخلي لأداء عملهم. فوجدنا النتائج التالية: السرية 74%، الموضوعية 70%، الاتصالات - إرسال رسائل واضحة، والاستماع 61%، الحكم 48%، العمل بشكل مستقل 45%، لاعب فريق - تعاون / متعاون 41%، يعمل بشكل جيد مع جميع مستويات الإدارة 30%، الحوكمة والأخلاق الحساسة 25%، التأثير - القدرة على الإقناع 22%، بناء

العلاقات - بناء السندات 12 %، التيسير 12%، تغيير المحفز 10 %، بناء الفريق / خلق تآزر جماعي 9%، القيادة 6 %، إدارة الموظفين.

(2) الموضوعية:

في البحث الذي قامت به كل من إليزابيث ماكري وديان فان جيلز سنة 2014 والذي توصلنا فيه إلى تسعة عناصر مطلوبة لفاعلية التدقيق الداخلي للحسابات في القطاع العام، في عنصر الموضوعية يجب أن يكون لدى موظفي التدقيق مواقف محايدة وتجنب أي تضارب في المصالح، حيث وافق المجيبون على الاستبانة بنسبة 96% على أن الموضوعية هي عامل رئيسي لنشاط التدقيق الداخلي لإضافة قيمة. (ماكري وجيلز. 2014).

(3) القدرة على الشك المهني:

فقد تطرق مورتيمر أ. ديتينهوفر وآخرون 2010 في كتاب الأبعاد السلوكية للتدقيق الداخلي: دليل إلى إحدى الكفاءات المهنية للمدقق الداخلي من خلال الشك المهني باعتباره عنصرا أساسيا في حزمة مهارات المدقق الداخلي ومكون يجب تطويره باستمرار و "الاستماع إليه". غالبًا ما يسمع المرء عن الحاسة السادسة أو غريزة المدقق. يمارس المدققون الداخليون أسلوبًا متشككًا يحوم حول عملية التدقيق بأكملها. ومع ذلك، ينبغي أن يكون عنصرا أساسيا في عملية التدقيق. كيف يتم تطوير هذا الحاسة السادسة؟ من ماذا تتكون؟ كيف ينبغي أن تستخدم ذلك؟ التفسير منطقي ولكنه ليس بهذه البساطة. إنه مقارنة لمعظمنا بدرجات متفاوتة كمسألة الحفاظ على الذات. كل ما على المرء فعله هو تحويل الهدف من السلامة الشخصية إلى تقييم موضوعي لما سيتم مواجهته في أعمال التدقيق الداخلي. وتعتمد عملية التدقيق الداخلي على جمع المعلومات. عادةً ما نفكر في المعلومات على أنها تجميع للبيانات مأخوذة من السجلات وأوراق العمل والتقارير وما إلى ذلك. ومع ذلك، فإن المعلومات الخاصة بالمدققين الداخليين هي مفهوم أوسع بكثير. ويشمل أيضا: • نتيجة الملاحظات مثل حالة الأصول: النقدية والمباني والمخزونات، وهلم جرا. • تأكيدات الإدارة الشفوية والمكتوبة فيما يتعلق بالوضع الحالي للمنظمة، بما في ذلك الجوانب المالية. • أي عناصر أخرى على "الأدوات" الحسية للمدقق والتي يمكن تحويلها إلى معلومات ذات صلة بشأن الكائن موضوع التدقيق. • ترقب المدقق لما يخبره المستقبل لعملية العميل بناءً

على المعلومات المعروفة أو المشتبه فيها وتصفيته من خلال تجربته أو ملاحظته السابقة، أو معرفة مستنيرة. (ديتينهوفر وآخرون.2010).

(4) القدرة على التقييم المهني:

ما يحدث في الواقع، في كثير من الأحيان كعملية غير واعية، هو تقييم المدقق الداخلي فيما يتعلق بمصدقية ما يراقبه. يمكن أن تكون هذه العملية نشاطاً من ستة أجزاء، على الرغم من أنه قد يتم كسلسلة من الخطوات الفردية أو ذات الصلة الوثيقة. العناصر هي: تحديد غرض أو هدف التقييم، إنشاء سلسلة من المعايير حسب تجربته وما رآه كمدقق بهذا الشكل وماذا كانت نتائج تلك التجارب، ماذا ستكون نتائج قبول الإجراءات أو الإجراءات أو المنتجات المتوقعة، كيف يمكن مقارنة ذلك مع تجربة الفرد السابقة، ما هو رأي أو حكم الفرد على أساس ما سبق، هل هناك أي جوانب تحسين، إذا كانت هناك اختلافات، فهل يجب الإبلاغ عنها؟ إذا كان الأمر كذلك، كيف ينبغي للإبلاغ عنهم ولمن؟ (ديتينهوفر وآخرون.2010).

(5) الكفاءة العاطفية

تلعب العواطف دوراً في الحياة اليومية وفي أنشطة مهنة التدقيق الداخلي. توجد العواطف بالاقتران مع كل أفكار وأفعال الشخص ولا يمكن فصلها، أو كما يوصف بالذكاء الأخلاقي: تعزيز أداء الأعمال والقيادة يشتمل النجاح، والعواطف، والأفكار، والإجراءات. من المنطقي أنه، إذا كان الأمر كذلك، فإنه يتعين على المدققين الداخليين أن يكونوا مدركين تمام الإدراك وفهم وتقدير الدور المؤثر الذي تلعبه المشاعر في غالب الأحيان في أفكارهم وسلوكهم أثناء الأنشطة المهنية. عندما يكون الشخص مدرّكاً للمعرفة وينعكس على عواطفه أثناء مشاركته في العمل المهني، يمكن للمرء التأثير بشكل إيجابي أو "تنقيف عواطف الفرد" ليكون أكثر ملاءمة في المواقف المعقدة من خلال إيلاء الاهتمام على حد سواء لجوانب المعرفة والشعور. ونظراً لأن المدققين الداخليين يواجهون حالات تدقيق جديدة، فإن المشاعر الجديدة ستنشأ بلا شك وتتطلب ضبطاً متواصلًا وتوفر فرصة للنمو في الحكمة والنضج العاطفي مع مرور الوقت. يبدو أن التعليم المستمر لعواطف الفرد أمر بالغ الأهمية تجاه تطوير الكفاءة العاطفية والاجتماعية والثقافية وتلك التي لدى الآخرين في مكان العمل. (ديتينهوفر وآخرون.2010).

(6) القدرة على الحيادية والثقة بالنفس:

تلعب المفاهيم النفسية دورًا أساسيًا في التدقيق الداخلي. ينصب التركيز هنا على اثنين لهما تأثير مادي على التدقيق الداخلي: الحيادية والثقة. نحن نركز على المدققين كأفراد. يجب أن يكونوا على دراية بأن تفكيرهم في النقاط الرئيسية يمكن أن يكون له تأثيرات حاسمة على النتيجة الفاعلية للتدقيق. باختصار، يركز مفهوم الحيادية على فكرة أن المدققين يجب أن يحتفظوا بتحررهم من التحيز غير المقصود في جميع أنشطة التدقيق. وبدون هذا الحياد والموضوعية، ستصبح جهود التدقيق مجرد دراسة أو مراجعة. من ناحية أخرى، يجب أن يكون لديهم ثقة مهنية في أن جميع المعلومات التي تم جمعها قد تم فحصها بشكل موضوعي واعتُبرت موثوقة وكافية لدعم استنتاجات وتوصيات التدقيق. (ديتينهوفر وآخرون، 2010).

(7) المهارات السلوكية الاجتماعية

التواصل هو القاسم المشترك في ممارسة التدقيق الداخلي. إنه التبادل بين المدقق والعميل والإدارة والمدققين الخارجيين والمستشار العام ولجنة التدقيق، وما إلى ذلك. يعتمد نجاح التدقيق إلى حد كبير على جودة هذا الاتصال. إنه مصدر المعلومات التي تستند إليها نتائج التدقيق.

2,9,2,2 دعم الإدارة العليا

في التعريف بمفهوم الإدارة نقول إن كلمة الإدارة لم ترد في أي آية من آيات القرآن الكريم، وقد جاء في القرآن كلمة "تديرونها" في الآية الكريمة: ﴿إِلَّا أَنْ تَكُونَ تِجْرَةً حَاصِرَةً تُدِيرُوهَا بَيْنَكُمْ﴾ (القرآن. البقرة : 1: 282) ومن خلال مراجعة كتب فهارس الحديث تبين أن الكلمة لم ترد في أي حديث من أحاديث رسول الله . ولذلك عرّفها علماء الإدارة المحدثون بقولهم : " الإدارة تتكون من جميع العمليات التي تستهدف تنفيذ السياسة العامة"، وهذا التعريف يشمل مختلف الميادين المدنية والاقتصادية والعسكرية والقضائية وغيرها. (الكرمي، 2007)

تعرف الإدارة بأنها عملية التخطيط واتخاذ القرار، والتنظيم والقيادة والتحفيز، والرقابة التي تمارس في حصول المنظمة على الموارد المالية والمعلوماتية والبشرية، ومزجها وتوحيدها وتحويلها إلى مخرجات بكفاءة لغرض تحقيق أهدافها والتكيف مع بيئتها (الفاعلية). أن تعريف الإدارة كمنشأ لا بد أن يتضمن المفاهيم والأفكار التالية: الإدارة عملية ذات قصد محدد وموجهة لتحقيق أهداف المنظمات، إنتاج سلعة أو تقديم

خدمة، تتعامل مع موارد قد تكون بشرية أو غير بشرية، تتضمن وظائف وأنشطة وعمليات مترابطة (تخطيط، تنظيم، توجيه، رقابة، حل المشكلات، ...)، تركز على تحقيق الكفاءة (الحصول على إنتاج كبير بأقل المدخلات) والفاعلية (تحقيق أهداف المنظمة). وتعتبر الإدارة المالية واحدة من الأنشطة الأساسية في المنظمة، وتضم إدارة مصادر واستخدامات الأموال في المنشأة بهدف تعظيم قيمة المنشأة، تضم أنشطة فرعية مثل: التحليل، التخطيط، الرقابة المالية، وإدارة رأس المال العامل (الموجودات والمطلوبات المتداولة كرأس المال الثابت ومصادر التمويل)، المفاضلة بين المخاطر والعائد، إعادة هيكلة المنشأة وإدارة الأرباح. ومن الأنشطة المساعدة نشاط الإدارة العليا Top Management والمتمثلة في شخص المدير العام، رئيس المنشأة ونائبه، رئيس مجلس الإدارة، حيث يتضمن نشاطها الأنشطة الأساسية فهي تعمل على تنسيق وتكامل كل أنشطة المنشأة في وحدة واحدة مع ممارسة الوظائف الإدارية من مستوى عال. تختص الإدارة العليا بتطوير ومراجعة الخطط طويلة الأجل تقييم أداء الدوائر أو التقسيمات الرئيسية وأداء المديرين الأساسيين. (الشماع. د ت)

وعليه يمكننا تعريف الدعم الإداري لوحدة التدقيق الداخلي من قبل الإدارة العليا بأنه مجموع الأنشطة التي يقوم بها رأس الهرم القيادي في المؤسسة متمثلاً في رئيس المؤسسة وأعضاء مجلس الإدارة والمدير التنفيذي لتعزيز مكانة وأهمية وحدة التدقيق الداخلي بدءاً بمرحلة التخطيط الاستراتيجي والأهداف الرئيسية وبناء الهيكل التنظيمي، لضمان مواءمة أهداف وحدة التدقيق الداخلي مع الأهداف المؤسسية، ومن ثم تنظيم وتوفير الموارد المادية والبشرية المناسبة للقيام بالأنشطة المطلوبة من هذه الوحدة، والقيام بدور المنسق للجهود والأنشطة الرقابية كافة لتلافي الازدواجية والعمل على التكامل بين مختلف أجهزة المؤسسة وأهمها الأجهزة والأدوات الرقابية، والإشراف المباشر على أداء وحدة التدقيق الداخلي والاستماع إلى احتياجاتها والاستجابة لها ومناقشة ملاحظاتها، وتحفيز فريق وحدة التدقيق الداخلي بالرواتب والمزايا العينية لتقديم أقصى جهد فاعل لمصلحة المؤسسة.

وللاستفاضة في دور الإدارة العليا في دعمها لوحدة التدقيق الداخلي والمدققين الداخليين، سنتناول الأدوار من خلال وظائف الإدارة على النحو الآتي:

1- دعم الإدارة العليا لوحدة التدقيق الداخلي من خلال وظيفتها في التخطيط:

تتضح الأهمية القصوى للأهداف في العمل الإداري، بل في كل أنواع النشاط الانساني، ذلك بأنها تقوم بدورين أساسيين في إرشاد القائمين بالعمل: الدور الأول أنها توجه وترشد الأداء إلى الاتجاهات الصحيحة، الدور الثاني أنها تساعد في تقييم الأداء والتأكد من مسار العمل في الاتجاهات السليمة. وعملية اختيار الأهداف الرئيسية في المنظمة هي مسؤولية الإدارة العليا، فيكون دورها في دراسة وتحليل المناخ الخارجي المحيط بالمنظمة، ودراسة الامكانيات والظروف الداخلية حتى تتمكن من تحديد الفرص ومن ثم اختيار الأهداف. (السلمي. 1999)

لكي يستطيع متخذ القرارات أن يعمل بكفاءة داخل المشروع، فلا بد أن يكون له هدف محدد يحكم الأنشطة التي يتولاها. وفي حالة منظمات الأعمال فإن ملاك المشروع يهدفون إلى تحقيق الربح وذلك بصرف النظر عن الشكل القانوني الذي يتخذه المشروع. بينما الجهات الحكومية هدفها تقديم خدمات عامة. (توفيق. د ت)

وجدير بالذكر أن مصطلح التخطيط مرتبط ارتباطا وثيقا بعملية وضع الأهداف، ويعرّف التخطيط بأنه عملية رسم الأهداف التي يراد الوصول إليها خلال فترة زمنية معينة، ثم حشد الامكانيات اللازمة لتحقيق تلك الأهداف وفق أساليب تختصر الكلفة وتعظم النتائج. ومن فوائد التخطيط أنه يقدم حزمة من الأهداف التي يستطيع العاملون فهمها وتنفيذها، ويدفع الإدارة للإحاطة بموارده المادية والبشرية اللازمة لتحقيق تلك الأهداف، ويساعد على إجراء عمليات الرقابة الخارجية والداخلية، كما يساعد على تجنب الهدر في الموارد والإمكانيات المتاحة. (الكرخي. 2014)

من التعريف أعلاه، نجد أن التخطيط له أهمية كبيرة في رسم التوجه العام للمنشأة نحو تحقيق أهدافها التي وجدت من أجلها، من خلال وضع أنظمة وممارسات كفوءة تحقق النتائج المرجوة ضمن بيئة رقابية على الموارد المادية والبشرية، ومن هنا يأتي دور الإدارة العليا لوضع أنظمة شاملة تمكّن وحدة التدقيق الداخلي من القيام بدورها والمهام المناطة بها.

التخطيط الاستراتيجي هو التخطيط الذي له آثار هامة ونوعية على المنظمة ومستقبل عملها، ولا تظهر هذه الآثار إلا في المدى البعيد، ومن أمثلته التوسع المستقبلي للمنظمة من خلال فتح فروع جديدة أو إضافة خطوط انتاجية جديدة أو التخطيط لمواجهة منافسة شديدة من الشركات الأخرى والوقوف والثبات في السوق وغير ذلك.

التخطيط المالي هو التخطيط الذي يرسم السياسات المالية والنقدية والائتمانية للمنظمة، ويؤمن لها سبل الحصول على الأموال اللازمة كما يؤمن لها سبل استثمار أموالها في المجالات المختلفة، وفي القطاع العام هو وضع الخطط النقدية والائتمانية للحكومة وكيفية إدارة الأموال العامة بما يتلاءم مع متطلباتها الإنفاقية ومحددات مصادر التمويل. (الكرخي، 2014)

إن التخطيط يعتبر حالياً من أهم وظائف المدير المالي، وينبغي على المدير المالي أن يبدأ بالحصول على صورة شاملة لعمليات ونشاط المنشأة التي يعمل بها. فهو يهتم أولاً بالخطط طويلة الأجل الخاصة بالتوسع في الأصول الرأسمالية من مبان وعدد وأجهزة، وينبغي عليه القيام بتقدير المبيعات في المستقبل القريب من خلال خطة التدفق النقدي الداخل والخارج خلال الفترة الزمنية المقبلة وبعبارة أشمل يقوم المدير المالي بتخطيط الاحتياجات المالية للمنشأة سواء الاحتياجات قصيرة الأمد أو الاحتياجات طويلة الأمد. وهذا ما يطلق عليه الموازنات التقديرية. ومن أهم واجبات المدير المالي تصميم نظام الرقابة المالية يمكنه من مراجعة العمليات الفعلية مع الخطط التي سبق رسمها، ومن خلال تقارير الأداء يمكن اكتشاف الانحرافات غير العادية. ويواجه المدير المالي مسؤولية ذات شقين عند مساهمته في تحقيق هدف الإدارة المالية ألا وهو زيادة قيمة المنشأة وتحقيق الأرباح. (توفيق، د ت)

ومما تقدم أعلاه، يتضح لنا أن التخطيط الاستراتيجي مرتبط بالغايات الكبرى للمؤسسة أو الجهة الحكومية، ويرتبط بها أنواع التخطيط المختلفة ومنها التخطيط المالي، وعليه ينبغي على الإدارة العليا إطلاع وحدة التدقيق الداخلي عليها والاستفادة من ملاحظات المدققين الداخليين وتقاريرهم الدورية عند صياغة أو تعديل الخطط الاستراتيجية والمالية، وكذلك قد يتطلب الأمر تكليف وحدة التدقيق الداخلي توسيع خطط العمل التشغيلية لاستيعاب المتطلبات الجديدة بما تحمله من مخاطر إدارة التغيير.

وتلخيصاً لما سبق نقول إن من مسؤوليات مجلس الإدارة ومن مهامه الرئيسية وضع استراتيجية المؤسسة وسياسة المخاطر والموازنات وخطط العمل وتحديد أهداف الأداء ومراقبة تنفيذ الأداء والنفقات الرأسمالية وتصفية الاستثمارات.

2- دعم الإدارة العليا لوحدة التدقيق الداخلي من خلال وظيفتها في التنظيم:

نقصد هنا مرحلة تصميم الهيكل التنظيمي للمنشأة، ووضع وحدة التدقيق الداخلي في موقع يتلاءم مع الغرض الأساس لإنشائها. ويحقق لها الاستقلالية بأقصى قدر ممكن.

وبما أن الوظيفة الأساسية للإدارة العليا لإدارة الوحدة الاقتصادية تشمل في التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة والتنسيق بين الأنشطة المسؤولة عنها لضمان تحقيق الهدف أو الأهداف التي قامت من أجلها الوحدة الاقتصادية. ومن هنا أدركت الإدارة العليا مدى الحاجة إلى اشخاص يتوافر لديهم الاستقلالية والموضوعية في آرائهم ونظرتهم للأمور المختلفة. وإذا ما رجعنا إلى التعريف الذي وضعه معهد المدققين الداخليين الأمريكي للتدقيق الداخلي بأنه " نشاط تقييمي محايد" وهذا معناه ضرورة تمتع القائمين به بقدر كاف من الاستقلال في إبداء الرأي، فالتبعية الوظيفية للمدققين الداخليين تضعهم تحت ضغوط مادية وأدبية قد تقلل من درجة الاستفادة من خدماتهم. وبالتالي فإنه لتحقيق الغاية من تدقيق الأنشطة المختلفة للوحدة الاقتصادية ولزيادة الفاعلية والإيجابية في أداء العمل من ناحية، ولقيام التدقيق الداخلي بدور فعال في ترشيد القرارات الإدارية من ناحية أخرى، كان من الضروري أن تتبع وحدة التدقيق الداخلي الإدارة العليا مباشرة أو لجنة التدقيق. (بدران. د ت)

وتتجلى أهمية دور الإدارة العليا في مرحلة التنظيم بقيامها بما يلزم لضمان الآتي:

- التأكد من أن وظيفة التدقيق الداخلي تعمل بفاعلية كوحدة مستقلة
- التأكد من أن أنشطة التدقيق الداخلي بعيدة عن أي تأثير قد تحدثه إدارات أو أقسام أخرى بالوحدة الاقتصادية.
- التأكد من أن تقارير التدقيق الداخلي توجه مباشرة إلى أعلى مستوى إداري لضمان الفاعلية والموضوعية.
- التأكد من الحرية الكافية لمدير وحدة التدقيق الداخلي للتواصل مع الإدارة العليا دون معوقات من الإدارة التنفيذية.
- التحقق من كفاية الموارد المالية المخصصة لوظائف التدقيق الداخلي.
- مناقشة المدققين الداخليين وتقارير الأداء المرفوعة منهم.

تحديد المسؤوليات ومنح الصلاحيات لكل فرد من مجموعة العاملين بالمنشأة يمكن الإدارة من تحديد الأشخاص الذين يتسببون في حدوث الأخطاء، ويعتبر إيجاد نظام تتبع حركة الأصول داخل المنشأة أحد الأمثلة على عمليات التنظيم المناطة بالتأكد من وجودها واعتمادها في إطارها العام من قبل الإدارة العليا

للمنشأة (خليل.1979)، كما ينبغي على الإدارة العليا توفير الرقابة المالية المساعدة لعمل وحدة التدقيق الداخلي، وعلى الخصوص بما يرتبط بالعمليات المالية المختلفة مثل: حركة النقدية من مقبوضات ومدفوعات، حركة المخازن من استلام وتسليم، النشاط الإنتاجي والتشغيلي، النشاط التجاري من مشتريات ومبيعات، الأوراق المالية التجارية، الضبط الداخلي على السجلات (اليوميات المساعدة-اليومية العامة- دفاتر الأستاذ). (خليل.1979).

قد تختلف الخطة التنظيمية من مشروع إلى آخر، إلا أن هناك مشتركات في أغلب الخطط التنظيمية ومنها، أن تكون الخطة التنظيمية مبسطة ومرنة قابلة للتعديل والتطوير، أن تضع حدودا واضحة للسلطة والمسؤولية، والعامل الهام في أي خطة تنظيمية هو الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل، والاحتفاظ بالأصول والحاسبة عنها، والتدقيق الداخلي. (الصح.1976)، كما لا ينبغي اسناد مسؤوليات تنفيذية تشغيلية مباشرة للمدقق الداخلي كبقية موظفي المنشأة والذين سيخضون لمراجعة اعمالهم من قبل المدقق الداخلي، فـالمدقق الداخلي مستقل في تدقيق جميع السياسات والخطط والإجراءات والسجلات، ولكن فحصه لا يبعد المسؤولية عن الأشخاص الذين قاموا بهذه الأعمال. (الصح. 1976).

إن تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية هي من مسؤولية إدارة المنشأة وليست من مسؤولية المدقق الخارجي، ويتسق هذا المفهوم مع مسؤولية إدارة المنشأة عن إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. (شريم وبركات. 2011) ومن أهم عناصر الرقابة الداخلية إيجاد وحدة التدقيق الداخلي ذات الاستقلالية.

وإن من مسؤوليات مجلس الإدارة ومن مهامه الرئيسية اختيار كبار المديرين وتحديد مكافآتهم ومتابعة أدائهم وإعفاؤهم عند الضرورة. وتوفير نظام رسمي يتصف بالشفافية لعمليات ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة.

3- دعم الإدارة العليا لوحدة التدقيق الداخلي من خلال وظيفتها في التوجيه والقيادة:

وضع علماء الإدارة عدة تعاريف للقيادة، أهمها:

“القيادة هي التأثير على الآخرين لحثهم على السعي وراء الأهداف العامة”

“القيادة هي قدرة فرد على إدارة الآخرين بالشكل الذي يولد احترامهم وثقتهم وتعاونهم الدائم.”

“القيادة هي قدرة الحصول على أفضل الجهود من المرؤوسين”

اقتنع كثير من الباحثين بأن القيادة أسلوب يتبناه القائد في تعامله مع مرؤوسيه في إطار إنجاز أعمال مشتركة، وقد تركز اهتمامهم على إيجاد الأسلوب الأمثل للقيادة الذي يتضمن إنجاز العمل وإرضاء المرؤوسين، ثم برز اتجاه مختلف في دراسات القيادة يدعو إلى اعتبار القيادة مرتبطة بعوامل وظروف الموقف، وبما أن ظروف الموقف قد تختلف من حالة إلى أخرى فإن أسلوب القيادة يجب أن يتغير ليكون ملائماً للظروف، فلا يوجد أسلوب قيادي أمثل. (عطية. د ت)

يبرز دور القيادة العليا في عملية التوجيه من خلال ممارسة عدة أعمال أهمها: 1- تحديد الأهداف والخطط التفصيلية والبرامج الزمنية 2- الإشراف على الإنجاز وتحقيق الأهداف المرسومة 3- إرشاد العاملين - أفراد وفرق عمل - عن ماهية العمل وكيفية أدائه وزمن تنفيذه 4- التنسيق بين مجالات وأقسام ووحدات العمل المختلفة 5- اتخاذ القرارات المناسبة والاختيار المناسب بين البدائل المتاحة 6- حل المشكلات والتراعات وإزالة معوقات التنفيذ على مستوى المنظمة 7- رقابة وتقييم مسارات العمل استناداً إلى معايير قياسية معتمدة 8- الاهتمام بالعمل وتحقيق النتائج والأهداف وتوجيه الأنظار لها دائماً. (العدلوي، 2000)

ومن أهم واجبات الإدارة العليا تجاه وحدة التدقيق الداخلي، أن تسعى إلى توجيه كامل المؤسسة لتحقيق الآتي: 1- تحقيق أعلى درجات الفاعلية من خلال تحقيق النتائج والأهداف المرسومة للمؤسسة 2- تحقيق أعلى درجات الكفاءة من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المالية والبشرية 3- توفير كل مستلزمات الانتاجية سواء على مستوى الأفراد أو مستوى المجموعات 4- تمكين العاملين من الأداء المتميز من خلال توفير برامج التدريب المستمر 5- السعي إلى بلوغ مستوى عالٍ من الالتزام والانتماء والولاء للمؤسسة. (العدلوي، 2000)

ان حدوث الخلافات في المنظمات ظاهرة طبيعية ومتوقع ولها أسباب عديدة، فقد تكون المشكلة بين الموظف والمنظمة، أو بين موظفين أو جماعات الموظفين بسبب اختلاف النظرة والقيم والتنافس على مكاسب شخصية، أو يصبح الخلاف مشكلة رئيسية لها تأثيرات ضارة على المنظمة كما إذا كان طرفاه إدارة المنظمة من جهة والعاملين فيها من جهة أخرى. وتختلف نظرة القيادة العليا إلى الخلافات واسلوب حلها، من خلال الاعتراف بوجود مشكلة والعمل على حلها. ويتوقع حدوث الخلافات بين وحدة

التدقيق الداخلي في المنظمة مع بعض الوحدات الأخرى الخاضعة لنشاطها، لذا يكون دور القيادة العليا من الأهمية بمكان لتقريب وجهات النظر وحل المشكلات فور ظهورها.

4- دعم الإدارة العليا لوحدة التدقيق الداخلي من خلال وظيفتها في التحفيز:

خير أساس لبناء منظومة التحفيز في المؤسسة هو التعرف على أفراد هذه المنظمة. فعندما تستمع الإدارة العليا أو التنفيذية إلى أفراد المنظمة فهي بذلك تغني علاقة العمل وتصبح لديها معلومات تسمح للطرفين بالعمل بفاعلية أكبر، وتستطيع أن توفق بين اهتمامات الإدارة وقدرات العاملين وواجبات العمل بصورة أفضل، كما تستطيع التنبؤ بردود أفعال العاملين إلى التغيير المخطط وتستطيع أن تزيد من تدفق اقتراحات العاملين بشكل أفضل، وتؤثر على سلوكهم بشكل صحيح. ويعني التعارف اكتشاف ما يجعل الموظف سعيدا ومتميزا وما يثير دافع العمل لديه. (حافظ. 2011)

عندما يكافأ الموظف على أداء أو سلوك معين فإنه عادة ما يعيد هذا الأداء أو السلوك، وتستعمل الإدارة المكافآت المالية والمعنوية للتأثير على سلوك الموظفين، ففي بعض الحالات قد تكون كلمة تقدير وثناء كافية لتحفيز الموظف على اتباع سلوك إيجابي، إلا أن الأجر أو الراتب والمكافآت المالية هي من أهم الوسائل المتاحة للمدير للتأثير بواسطتها على سلوك مرؤوسيه. ولكن تأثير الراتب والمكافآت لا يكون إيجابيا إذا لم يعتبرها الموظف متناسبة مع مؤهلاته ومستوى أدائه، فوفقا لنظرية العدالة يقارن الموظف بين ما يحصل عليه من راتب ومكافآت وغير ذلك مقابل عمله وبين ما يحصل عليه موظفون آخرون يعملون بنفس الجهد ومستوى الكفاءة. (عطية. د ت)

ومما تقدم نرى أهمية ممارسات التحفيز التي تقوم بها الإدارة التنفيذية، والتي يجب أن تحظى بملاحظة أكبر ودعم كامل من قبل الإدارة العليا حينما يتعلق الأمر بتحفيز وحدة التدقيق الداخلي، نظرا للجهد الكبير والمسؤولية الكبيرة المناطة بهم، وما يتعرضون له من ضغوطات في مواجهة الإدارة التنفيذية على وجه التحديد.

5- دعم الإدارة العليا لوحدة التدقيق الداخلي من خلال وظيفتها في الرقابة:

لايكتمل عمل المدير بدون رقابة، فجودة الخطط والبرامج التي تضعها الإدارة لا تتضح إلا من خلال التنفيذ، والرقابة ضرورية ليتأكد المدير من أن التنفيذ يتم وفقا للخطط والبرامج، والمطلوب ممارسة الرقابة

على أسس سليمة. والرقابة هي مجموعة الخطوات التي من خلالها تتعرف الإدارة على مدى تطابق التنفيذ مع الخطة الموضوعية، وفي حال اكتشاف انحرافات في التنفيذ بشكل يضعف الأداء، أو ظهور تدن في الجودة أو أية مشكلة أخرى تؤثر على سير التنفيذ وتحقيق الأهداف، تقوم الإدارة باتخاذ الإجراءات التصحيحية. ونظرا للفوائد المعروفة عن الرقابة مثل السيطرة على التكاليف وتقليل الهدر والضياع في الموارد والاستفادة من وقت العمل. (عطية. د ت)، لذا يكون بناء منظومة متكاملة للرقابة على المنظمة من أولى أولويات القيادة العليا في المنظمة، والتقصير فيها قد يعرض المنظمة لمخاطر جمة أبرزها انحراف المنظمة عن أهدافها، وغلبة المصالح الشخصية للأفراد على مصالح المنظمة.

طريقة الإدارة بالأهداف: وهي أسلوب منظم للتقييم، يتفق بموجبه الرؤساء والمرؤوسين، على الأهداف العامة، والمجالات الرئيسية للنتائج التي تدخل في مسؤولياتهم، والمعايير التي تستخدمها لقياس التقدم نحو الهدف. وتعتمد عملية التقييم وفقا للإدارة بالأهداف على أساس النتائج حيث يتم تقييم الأفراد على أساس ماتم إنجازه أو ما ينجز من قبلهم، وليس على أساس كيفية الإنجاز. ولذلك فإن هذه الطريقة تتضمن خطوتين أساسيتين الأولى هي تحديد الأهداف والثانية مراجعة الحوكمة. ومن أهم المقومات الأساسية للإدارة بالأهداف، وبصفة خاصة في مجال الحوكمة مايلي: 1- المشاركة الجماعية بين المشرف والمرؤوس في وضع المهام الأساسية ومجالات مسؤولية عمل الفرد 2- يضع الفرد بنفسه أهداف الأداء قصيرة الأجل بالتعاون مع رئيسه، أما دور الرئيس فهو توجيه عملية وضع الأهداف، وذلك من أجل ضمان ارتباط هذه الأهداف بأهداف وحاجات التنظيم المختلفة 3- تحديد مجموعة من أنماط السلوك الضروري لأداء الوظيفة 4- استخدام نظام للقياس والتعرف على مدى إظهار الموظف لهذه الأنماط السلوكية وكيفية ممارستها 5- إعلام المرؤوسين بهذه الأنماط السلوكية المرغوبة وكيفية ممارستها 6- تعريف المرؤوسين بمستويات الأداء ومكافأة النتائج الإيجابية. (حافظ. 2011)

وعند القيام بإعداد قوائم المراجعة الوظيفية بالتعاون بين إدارة الموارد البشرية والرؤساء المباشرين في مختلف الوحدات التنظيمية في المؤسسة، وهي قوائم تشرح جوانب كثيرة من سلوك المرؤوسين في العمل، والصفات الواجب توافرها فيهم، ويتم وضعها في قائمة، وعلى إدارة الأفراد أن تحدد أهمية كل عنصر في تأثيره على الأداء للوظيفة، وإتاحة هذه القوائم إلى فحص وحدة التدقيق الداخلي مما يمكن المدققين الداخليين على إجراء التدقيق الإداري اللازم للتأكد من أن أنشطة الموظفين تصب في مصلحة أهداف المؤسسة ككل.

ويأتي دور مهم لتقارير الأداء المرفوعة للإدارة التنفيذية والإدارة العليا، وتعتبر التقارير ترجمة لأسلوب القياس المتبع في تقدير كفاءة العاملين، وهي وسيلة لقياس الأداء الفعلي للفرد بالمقارنة مع المستهدف، وبالتالي فإن الوظيفة الأساسية للتقرير الدوري هي تحليل الأداء الفعلي وتقييمه بالقياس إلى المعدل الذي كان يجب على الفرد أن يصل إليه. وتكون نتيجة القياس واحدة من ثلاثة احتمالات:

نتيجة قياس الأداء		
الأداء المستهدف	=	الأداء الفعلي
الأداء المستهدف	>	الأداء الفعلي
الأداء المستهدف	<	الأداء الفعلي

ومعدل الأداء المستهدف، يقصد به ذلك المستوى المطلوب من الأداء الذي يجب على من يؤدي العمل أن يصل إليه باستخدام الآلات والإمكانات والمعدات المتاحة وفي ظل ظروف العمل التي تمت دراستها وبطرق الأداء وأساليبه التي تحددها الإدارة. ولمعدل الأداء أربعة أبعاد أساسية:

الرسم البياني 3، 2: أبعاد معدل الأداء الوظيفي



المصدر: كتاب الإدارة بالأهداف (حافظ، 2011).

إن وضع معدلات أداء للموظفين يعتبر خطوة أساسية لا غنى عنها، إذ تحدد للفرد ما يجب عليه عمله من جهة، كما تتخذ أساساً لتقييم الأداء الفعلي من جهة أخرى، ومن ثم فإن منطق إعداد معدلات الأداء لهذه الوظائف يتحول إلى فكرة (الهدف) من الوظيفة أو (العائد) من الوظيفة، وهذا يمكن تحديده أو تقديره وبالتالي يمكن قياسه. (حافظ. 2011).

وعليه يجب خضوع جميع العاملين بالمنظمة لنظام رقابة الأداء ومنها أنشطة تقييم الأداء الوظيفي، أي أن يعمم نظام تقييم الأداء على كافة العاملين بالمنظمة أياً كانت مستوياتهم الوظيفية، حتى يشعر الجميع أنهم محاسبون عن نتائج أدائهم وإنجازهم لأعمالهم، فطالما أن الشخص مكلف بأداء عمل معين والنهوض بمسؤوليات معينة فإنه يتحتم وجود نوع من الرقابة على مدى كفاءة هذا الشخص في أداء العمل النهوض بالمسؤوليات المكلف بها.

ذلك فيما يتعلق بأهداف الموظفين بمختلف مستوياتهم الوظيفية من حيث وضع الأهداف الصحيحة والتحقق من تنفيذ المهام والأنشطة التي تم رسمها لهم في سبيل الوصول إلى الأهداف الكبرى للمنظمة.

وفيما يتعلق بالرقابة على الأهداف الكبرى والمصيرية للمنظمة، فتأتي القواعد المنظمة للحكومة المؤسسية على الإفصاح الدقيق عن كافة البيانات المتعلقة بالأمر المادية للمؤسسة بما في ذلك الموقف المالي والأداء والملكية والرقابة بشكل عام على المؤسسة متضمناً الآتي: (طالب والمشهداني. 2011):

أولاً: ينبغي أن يشمل الإفصاح المعلومات الآتية على سبيل المثال لا الحصر:

أ- النتائج الاستثمارية ونتائج التشغيل الخاصة بالمؤسسة. ب- أهداف المؤسسة ج- ملكية أسهم الغالبية وحقوق التصويت د- مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمعلومات الخاصة بمؤهلاتهم وكيفية اختيارهم ومدى استقلالهم. هـ- معاملات الأطراف أصحاب المصلحة. و- المخاطر الجوهرية المتوقعة. ز- الأمور المادية والجوهرية المتعلقة بالعاملين وغيرهم من ذوي العلاقة. ح- هيكل وسياسات وقواعد الحكومة المؤسسية ومضمون قانون الحكومة وأسلوب تنفيذه.

ثانياً: ينبغي أن تعد المعلومات المفصّل عنها استناداً إلى معايير محاسبية عالية الجودة وتشمل المعلومات المالية وغير المالية.

ثالثاً: إجراء التدقيق السنوي لحسابات الشركة بواسطة مدقق مستقل ومؤهل وذلك بهدف تقديم ضمان خارجي وموضوعي للمجلس والمساهمين يفيد أن القوائم المالية تمثل بالفعل المركز المالي للمؤسسة وأدائها في جميع المجالات المهمة.

وإن من مسؤوليات مجلس الإدارة ومن مهامه الرئيسية الرقابة على حالات تعارض المصالح الخاصة بالمديرين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين بما في ذلك سوء استخدام موجودات المؤسسة وإحكام السيطرة على بعض العمليات المتعلقة بها، والتأكد من سلامة التقارير المالية والنظم المحاسبية للمؤسسة بما في ذلك نظام التدقيق المالي المستقل والرقابة الداخلية لاسيما أنظمة إدارة المخاطر والرقابة المالية والتشغيلية والتدقيق الداخلي والامتثال للقوانين والتعليمات. (طالب والمشهداني. 2011).

2,9,2,3 الثقافة التنظيمية

ورد تعريف ومعنى النظام في معجم المعاني الجامع، أن النظام هو مجموعة الأوامر والنواهي والإرشادات التي تحدد الطريقة التي يجب إتباعها في تصرف معين، ومنه النظام الاقتصادي، والنظام الإداري. وتعريف النظام الأساسي لشركة: بأنه وثيقة تتضمن ضمن أمور أخرى القواعد المنظمة للشؤون الداخلية للشركة وترتيبات انعقاد اجتماعاتها وتعيين أعضاء مجلس إدارتها ومؤهلاتها وصلاحيات الشركة في الاقتراض وشراء أسهمها هذا هو اصطلاح أمريكي. (معجم المعاني الجامع . 2020)

وورد كذلك تعريف ومعنى الثقافة في معجم المعاني الجامع، أن الثقافة هي العلوم والمعارف والفنون التي يُطلب الحدق فيها، والثقافة المهنية: هي الثقافة التي يلمّ بها الذين هم على درجة عالية من التعليم أو التمذّن في المجتمع (معجم المعاني الجامع . 2020).

الثقافة التنظيمية (Organizational Culture) هي عبارة عن مجموعة من السلوكيات والمعتقدات والقيم الفردية أو الاجتماعية التي تعتمدها مجموعة من الناس في بيئة معينة أو في شركة أو مؤسسة ما، وهي بمثابة دستور أخلاقي، يصهر التصرفات داخلها في نمط سلوكي واحد، فيجعل لغة السلوك فيها لغة واحدة مشتركة، بحيث يوجه لخدمة رسالتها وغايتها، وخدمة المجتمع الذي تعمل فيه. وتتعدد عناصر الثقافة التنظيمية بين التوقعات والأعراف والمعتقدات والقيم التنظيمية، كما أن لها خصائص

وصفات محددة يمكن دراستها وتشخيصها. وقد ظهر هذا المصطلح للمرة الأولى من طرف العالم الكندي "إليوت جاك" (Elliott Jaques) في كتابه الثقافة المتغيرة للمصنع في العام 1951. (هارفرد بزنس فيو. 2020).

أهمية الثقافة التنظيمية: تكتسب الثقافة التنظيمية أهمية كبرى خاصة أنها تحدد أحيانا مسار الشركة لناحية النجاح أو الفشل، كما تختلف الثقافة التنظيمية بين مؤسسة وأخرى، وليس من السهل تغييرها، خاصة أنها تؤثر على إنتاجية الشركة وأدائها، وبالتالي ليس هنالك ثقافة موحدة لجميع الشركات. (هارفرد بزنس فيو. 2020).

عرف الانسان الحاجة إلى التنظيم منذ تكوين الجماعات البشرية الأولى، وذلك عندما وجد أن العمل مع آخرين لبلوغ غايات مشتركة يتطلب تعريف دور كل فرد من افراد المجموعة وتحديد الروابط والعلاقات بينهم، وفي البداية كانت التنظيمات بسيطة، فالمنظمات كانت غالبا صغيرة الحجم وكانت وسائل وإجراءات العمل فيها بسيطة. إن المنظمة الكبيرة والمعقدة التي سميت بعد ماكس فيبر بالمنظمة البيروقراطية هي ظاهرة حديثة نسبيا، ولكن مهما كان حجم المنظمة في الوقت الحاضر فإن تنظيمها لا يمكن أن يقتصر على تحديد لعلاقات السلطة داخلها، فالطرق والوسائل المستخدمة في المنظمات قد ازدادت تعقيدا، مما يستدعي أن يكون للعاملين فيها تخصصات ومهارات متنوعة، كما أن التطورات الاجتماعية والحضارية قد اضافت أبعادا جديدة لعلاقات العاملين في المنظمات، ولم يعد كافيا تحديد من يمتلك سلطة إصدار الأوامر ومن يقوم بتنفيذها، وبما أن التنظيم هو وسيلة الإدارة الرئيسية في تحديد الأدوار والعلاقات فلا بد أن يحظى باهتمام مناسب من قبل الإدارة، وقد يكون ذلك هو السبب أيضا وراء ازدياد اهتمام الباحثين والمختصين بدراسة التنظيم وعناصره والعوامل المؤثرة فيه في السنوات الأخيرة. (عطية. د ت) .

يمكن تعريف التنظيم بأنه تقسيم لعمل أو اعمال المنظمة بين وحدات تنظيمية وإيجاد التنسيق بينها لضمان انجاز هذه الأعمال. (عطية. د ت) .

الجدول رقم 3، 2: عناصر الثقافة التنظيمية السائدة في المنظمة

م	عنصر الثقافة التنظيمية	ايضاح
1	وضوح الأدوار أو تداخلها وازدواجها من خلال الهيكل التنظيمي المناسب	الهيكل التنظيمي هو الشكل الذي يوضح باقتضاب المعلومات الأساسية للمنظمة مثل توزيع المهام بين وحدات التنظيم وتفويض السلطات، وهو ترتيب لوحدات التنظيم وفقا لعلاقات السلطة بينها.
2	خطوط السلطة واضحة	يتكون التنظيم من عدد من المستويات الإدارية، وعادة تكون ثلاث مستويات: الإدارة العليا، الإدارة الوسطى، الإدارة الإشرافية
3	نطاق الإشراف	وهو عدد المرؤوسين الذين يشرف عليهم مدير أو رئيس واحد وبصورة مباشرة، وليس هناك اتفاق على عدد المرؤوسين لوجود عوامل منها: أسلوب المشرف في التدقيق والتفصيل، قدرات الرئيس المشرف، الارتباط المباشر أسرع في توصيل الأفكار ولكن يستهلك وقت الرئيس، قدرات وإمكانيات المرؤوسين، تشابه المهام وتجانسها، طبيعة العمل ومتطلبات التواصل الإداري لإنجاز المهام.
4	المركزية واللامركزية / مسؤولية اتخاذ القرارات	قدرة سلطات أو صلاحيات المستويات الإدارية في التصرف بالموارد المتاحة لهم من قوى عاملة وأموال وموارد، فحصر التصرف في الإدارة العليا يعني مركزية شديدة، واللامركزية تتضح من خلال زيادة عدد القرارات التي تضعها المستويات الإدارية الأدنى والأهمية العالية لهذه القرارات، ومقدار الأنشطة المتأثرة بهذه القرارات
5	الاتصالات الإدارية	عملية الاتصال هي وسيلة الأفراد في المجتمع والمنظمات للتفاهم، وهي استعمال كلمات أو رموز أو وسائل أخرى لإيصال المعلومات عن شيء أو حدث، وتشتمل كل عملية اتصال على مرسل ومستلم وقناة اتصال ورسالة يراد إيصالها. وهي آلية انتقال المعلومات والقرارات والتوجيهات بين العاملين في المنظمة وبدونها يتوقف النشاط، والاتصالات أو مهمة رئيسية للمدير
6	الرقابة الإدارية	هي العملية أو مجموعة الخطوات التي من خلالها تتعرف الإدارة على مدى تطابق التنفيذ مع الخطة الموضوعة، وفي حال وجود انحرافات في التنفيذ

<p>بشكل يضعف الأداء أو تددن في الجودة أو أية مشكلة أخرى تؤثر على سير التنفيذ وتحقيق الأهداف، تقوم الإدارة باتخاذ الإجراءات التصحيحية.</p> <p>توجد أنواع عديدة من الرقابة، منها الرقابة على الانتاج، والرقابة على الجودة، والرقابة على التكاليف، والرقابة على أداء العاملين، ولكل منها أغراض رئيسية وفوائد. والاستفادة من نتائج الرقابة لتحديد مدى انطباق أو انحراف الأداء الفعلي عن الأداء المخطط وفقا لمعايير معتمدة.</p>		
<p>قيام المدير بتحويل جزء من عمله الفكري إلى أحد مرؤوسيه، وهو منح المدير صلاحية أو صلاحيات لأحد مرؤوسيه لاتخاذ قرار أو قرارات في مجالات محددة.</p>	التفويض	7
<p>هي خطوات انجاز مهمة أو عمل المتدفقة إلى الأمام وبأقصر مسافة ممكنة وبأقل تكاليف.</p>	إجراءات العمل	8
<p>تصنف ضمن مكونات أو وحدات التنظيم، وتتيح جمع عناصر الموارد البشرية ومن وحدات مختلفة في مجموعة صغيرة لها مهام محددة،</p>	لجان وفرق العمل	9
<p>المكافآت والحوافز هي أساليب وأدوات تستخدمها المنظمة لتشجيع الموظف على السلوك الإيجابي، ومن هذه الأساليب كلمة تقدير وثناء والأجر والراتب والمكافآت المالية.</p> <p>والعقوبات هي بمثابة الحوافز السلبية أو التهديد بها ويؤثر سلبا على مشاعر وسلوك وأداء الموظف لأنها تدفعه إلى أخذ موقف دفاعي عدائي من الإدارة، ويشترط في تنفيذها إعلام الموظف بخطأه حتى لا يتكرر منه، وينصح بعدم استعمال العقوبات أو التخويف بها إلا بعد أن يستنفد كافة الوسائل الأخرى لتحفيز الموظف على اتباع السلوك الإيجابي ويفشل في ذلك.</p>	المكافآت والعقوبات	10
<p>الرضا الوظيفي هو حالة نفسية وشعورية لدى الموظف تتضح من خلال أدائه ونتاجيته ونشاطه، والموظف غير الراضي يكون غير سعيد ويعبر عن عدم سعادته بمظاهر سلوكية مثل التغيب.</p>	الرضا الوظيفي	11
<p>التدريب نشاط يخضع له الموظف لتمكينه من مهارات جديدة، أو تحسين أدائه في مهارات وإجراءات عمل قائمة، وأحد أهداف التدريب المعروفة هو</p>	تدريب الموظفين	12

تغيير سلوك الموظف.		
عملية تغيير هادفة، وهدفها النهائي تحسين فاعلية أو كفاءة المنظمة أو الاثنين معا، وإن أي تغيير نحو الأحسن في أداء الأفراد أو طرق ووسائل العمل أو في العلاقات بين الإدارة والعاملين وبين العاملين، هو تطوير إداري (تنظيمي) بشرط أن يكون قد حدث نتيجة تنفيذ خطة أو برنامج أو قرار يستهدف التطوير.	التطوير الإداري	13
وتمر عملية التطوير الإداري بعدة مراحل، 1- الإحساس بالحاجة للتطوير (وجود مشكلة)، 2-تحديد الحاجة للتطوير بدقة، 3- وضع خطة للتطوير واختيار المدخل المناسب، 4- تنفيذ خطة التطوير، 5- تقييم نتائج التطوير		

المصدر: تلخيص الباحث من كتاب العملية الإدارية. معارف نظرية ومهارات تطبيقية، (عطية . د.ت.)

وللحديث عن دور القيادة العليا في الثقافة التنظيمية، ينبغي التطرق إلى تحديد العوامل والخصائص التي تجعل الإدارة العليا ناجحة من خلال صفات فردية في هؤلاء القادة، ومن الصفات التي تذكر على سبيل المثال في شخصيات القادة الناجحين، الرغبة في التقدم وتحقيق الأهداف، والرغب في العمل والحياة الاجتماعية، والاستعداد لتحمل السلطة والمسؤولية والحزم والقدرة على اتخاذ القرارات، والخوف من الفشل، والخبرة بالعلاقات الانسانية وأسس تنظيمها. إلى جانب ذلك هناك اتجاه آخر يتطرق إلى خصائص الموقف الذي يواجه القيادة العليا في المنظمة، وهي نتاج التفاعل بين القيادة العليا مع مختلف مكونات المنظمة (القيادة الإدارية، المجموعات، الظروف) حيث المشاكل مختلفة ومجموعات الأفراد مختلفة، والاتجاهات مختلفة داخل المجموعة الواحدة (السلمي . د.ت.)

الجدول رقم 4، 2 : العناصر المؤثرة على طبيعة التنظيم

م	العنصر	إيضاح
1	التنظيم نظام متكامل Integrated System	نظام متكامل متوازن داخليا يقوم على أساس مجموعة من الأنشطة الرئيسية كالاختيار والتدريب والاتصال واتخاذ القرارات والإشراف.
2	هيكل التنظيم Structure	ان الهيكل المتداخل المبني على أساس جماعي هو الشكل الأفضل لهيكل

التنظيم تحقيقا لهدف ايجاد التفاعل المؤيد لمشاعر الأفراد والحوافز والدوافع للعمل وتحقيق أهداف التنظيم		
ينقسم التنظيم إلى عدد من جماعات العمل الفاعلة ذات الكفاءة	work جماعات العمل Groups	3
القيادة الإدارية عنصر أساسي من عناصر التنظيم يتوقف على نوع وأسلوب الاشراف، وبالتالي فإن النظرية تفترض أنه يمكن رفع كفاءة التنظيم تغيير نمط الاشراف من التركيز على الانتاج إلى الإشراف الذي يركز على العاملين	القيادة في التنظيم Leadership	4
يعتبر جو العمل الداخلي من العناصر المؤثرة على سلوك أعضاء التنظيم، وبذلك فإن الإدارة مسؤولة عن توفير جو صالح يحفز الأفراد على العمل والانتاج وذلك بالتأكيد على الدوافع الاجتماعية والذاتية وتهيئة السبل لتأكيد مشاعر الفرد بالعهزة والقيمة الشخصية.	جو العمل Atmosphere	5
يعتبر الأفراد من عنصر التنظيم عنصرا اساسيا من عناصر نجاحه أو فشله، ويكون للأفراد من قدرات ومهارات واستعدادات شخصية للعمل كذلك، فهم يتمتعون بمهارات محددة للتفاعل والاتصالات الشخصية، أن دوافع الأفراد تعتبر كذلك من الخصائص المؤثرة على سلوكهم وبالتالي على السلوك التنظيمي.	الأفراد Personnel	6
تعتبر النظرية المعدلة علاقات العمل من المتغيرات الهامة المؤثرة على السلوك الفردي والتنظيمي، فإذا كانت هذه العلاقات تعاونية ومؤيدة للفرد كان تأثيرها إيجابيا على السلوك والكفاءة، والعكس صحيح.	Work علاقات العمل Relationships	7
قياس وتتبع التغيرات والنتائج الداخلية في التنظيم وفي المجتمع الخارجي، وذلك حتى تتخذ أساسا لتعديل وتطوير التنظيم وسبل أدائه بما يضمن تحديد الأهداف المقررة.	القياس وسائل Measurements	8

المصدر: تلخيص الباحث من كتاب السلوك الإنساني في الإدارة . (السلمي . د.ت.).

وذكر علي السلمي (د.ت.) في كتابه الموسوم السلوك الإنساني في الإدارة، أنه توجد العديد من المتغيرات

التنظيمية الرئيسية المؤثرة أداء المنظمة، وهي:

1- عمليات الإدارة العليا في التنظيم: من خلال مدى ثقة المشرفين في الأفراد والمرؤوسين، مدى ثقة المرؤوسين في الرؤساء، درجة السلوك المؤيد الذي يبديه الرؤساء قبل الآخرين، طريقة مناقشة الأمور الهامة عن العمل مع المرؤوسين، مقدار سعي الرؤساء المباشرين للحصول على أفكار وآراء المرؤوسين عند محاولة حل المشاكل ومدى استفادتهم من تلك الأفكار والآراء.

2- طبيعة القوى الدافعة في التنظيم

3- طبيعة عمليات الاتصالات في التنظيم

4- طبيعة عمليات التفاعل والتأثير بالتنظيم

5- طبيعة عمليات اتخاذ القرارات في التنظيم

6- طبيعة عملية تحديد ترتيب الأهداف في التنظيم

7- طبيعة عمليات الرقابة في التنظيم

وتلك المتغيرات تمثل أهم العوامل المؤثرة في السلوك التنظيمي، وعلى أساسها تتمايز المنظمات في درجة النجاح في تحقيق أهدافها.

لفهم ظاهرة التغيير والعمليات التي تقوم عليها، مرتبط بهم الكيفية التي تعمل بها المؤسسات المعاصرة كنظم اجتماعية Social Systems، ويعرف النظام الاجتماعي بأن بناء من النتائج المستنبطة اجتماعيا، وإذا طبقنا هذا التعريف على المؤسسات كنظم اجتماعية، وجدنا أنه يعني العلاقات المتداخلة والمتكاملة بين العناصر التي تقوم عليها كل منها، والتي تنتج سمات سلوكية مميزة لها وللحياة الاجتماعية داخلها، فالنظام الاجتماعي لكل مؤسسة تخلقه الجماعات التي تقوم عليها، وهي تتفاعل مع العناصر الأخرى للمؤسسة، فنتج تبعا لذلك أنماط سلوكية معينة ومميزة. وهناك ستة عناصر أساسية يتشكل منها النظام الاجتماعي لكل مؤسسة وهي: (1) الجماعات الانسانية (2) البناء التنظيمي (3) نظم المعلومات (4) الرقابة (5) التكنولوجيا والثقافة، والإدارة العليا. (البادي. 1992)

كما تقدم من أهمية دور الإدارة العليا في بناء ثقافة تنظيمية قوية تشجع على الإنتاج والتحسين والانضباط، فهي بحاجة إلى وسائل تعينها على تحقيق هذه الأهداف من خلال وضع نظام للحوافز لتشجيع الموظفين على السلوك الإيجابي.

وأورد لكحل منيف في كتابه تحفيز العاملين وبناء الرضا الوظيفي (2018) أن موضوع التحفيز يعتبر من أكثر الموضوعات التي لاقى اهتماما كبيرا من قبل العاملين في الإدارة، وهذا راجع لما يعود من أثر مباشر للحوافز على المستوى المعيشي أو المستوى النفسي والاجتماعي للعاملين من جهة، وعلى الإدارة سواء كانت عامة أو خاصة، وعلى أصحاب الأعمال والمسيرين من جهة، حيث يسعون لتحقيق إنتاجية أعلى، وإلى تحسين مستوى الأداء، وتقليل معدل الغياب عن العمل و نسبة الحوادث والإصابات، والعمل على ترشيد النفقات، إضافة إلى ذلك فإن الحوافز غالبا ما تمثل نسبة تكلفة العمل. وهناك أسس لمنح الحوافز، وإن أهم أسس (المعايير) منح الحوافز هو التمييز في الأداء ولا يمنع الأمر من استخدام معايير أخرى مثل المجهود والأقدمية وفيما يلي عرض لهذه الأسس:

الرسم البياني رقم 2،4: أسس منح الحوافز



المصدر: من كتاب تحفيز العاملين (منيف. 2018)

أنواع الحوافز، متنوعة وأهمها الحوافز المادية والحوافز المعنوية

الجدول رقم 5،2: الحوافز المادية والحوافز المعنوية

الحوافز المادية	الأجر، العلاوات، بدلات مادية
الحوافز المعنوية	الإثراء الوظيفي وتنوع الواجبات، موظف السنة أو الشهر، حفل تقديري سنوي، ضمان العمل واستقراره، التقدم الوظيفي، العمل الجماعي والعلاقات الاجتماعية، شهادات التقدير، الاعتراف بالكفاءة وبجهود المرؤوسين، الأوسمة
	عمل حفل على شرف المرؤوس، تحسين لقب المرؤوس أو الإداري، الترقية الوظيفية شريطة ألا يرافقها زيادة في الراتب، إشراك المرؤوسين في اتخاذ القرارات الإدارية

المصدر: تليخيص الباحث من كتاب تحفيز العاملين وبناء الرضا الوظيفي، 2018

2،9،2،4 تطبيق المعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي

يثار التساؤل حول دور تطبيق المعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي على فاعلية التدقيق الداخلي، وللإجابة على هذا التساؤل، ينبغي تسليط الضوء على أهمية وجود المعايير أساساً وفي أي مجال كانت.

المعايير في اللغة: هو ما اتخذ أساساً للتقدير.

المعيار في الفلسفة: نموذج متحقق أو متصور لما ينبغي أن يكون عليه الشيء (معجم المعاني الجامع . 2020).

يُتخذ بمفهوم المعايير مجموعة من المقاييس والقواعد المنظمة للقيام بالأشياء، وهي الخطوط العامة التي يرجع إليها أصحاب القرار والعاملين في المؤسسات والشركات على اختلاف موضوع عملها، حيث يُعتبر هذا المفهوم العريض شاملاً لمناحي الحياة، فنجد معايير للمناهج التعليمية، ومعايير أخرى لقطاع الرعاية الصحية، ومعايير للتجارة والتسويق (مشعلة. 2017).

يعرف المعيار على أنه هدف أو نمط مرغوب تحقيقه يتأثر بالعرف أو القبول العام تضعه هيئة علمية أو مهنية أو جهة تشريعية لتكوين أساس أو إطار يسترشد به مجموعة من الأفراد لأداء أعمالهم (الساعدي والساعدي. 2019)

قد يشمل معنى كلمة معايير الضوابط التقنية التي من خلال العمل بها ومراعاتها، يصح عمل الآلة أو النظام التقني للكثير من الآلات أو الأجهزة، ومن ناحية أخرى فإنّ تطور المفاهيم التنظيمية دفعت إلى بروز مفهوم (المعايير العالمية) التي تتميز بالدقة والموضوعية العالية، وتسعى العديد من الهيئات إلى رفع جودة أدائها وعملها مراعاةً لهذه المعايير. أهمية وضع المعايير تحديد مستويات الجودة المنوطة بكل مجال أو منتج أو مؤسسة. تسهيل التعاملات التجارية. حماية جمهور المستهلكين والحفاظ على حقوقهم من خلال الجهة الرقابية لتنفيذ المعايير. منح القوانين صفة الوضوح، فالمشرع يحتاج إلى قواعد تُقرر صلاحية سلوك، أو مشروع، أو فعل، أو بيانات، ليصدر القانون المناسب، وبناءً على الالتزام به أو عدمه تتولى الجهات التنفيذية مهمة محاسبة المخالفين. مساعدة الأفراد والمؤسسات على تقييم خطواتهم المهنية؛ فمن خلال المعيار يُدرك المدراء والموظفون أنّ ما يقومون به يتوافق مع معايير عملهم أم لا، وفي كل الأحوال فإنهم يقومون بالتعديل والإصلاح بناءً على هذه المعايير أيضاً.

بصورة عامة لا يوجد خلاف على أهمية وجود معايير للأداء تحكم وتحدد مواصفات اي عمل مهني، بل واعتبرت ضمن المقومات الأساس التي تشكل مقومات العمل المهني، لذلك أخذت المؤسسات المهنية الخاصة بمهنة التدقيق بوضع المعايير التدقيقية والتي مثلت أهم مستويات للأداء، إذ أنّها توفر أساس معقولاً لضبط أداء عملية التدقيق والذي يعمل المدقق من خلاله، ويعمل المدقق معتمداً على المعايير لإعطاء حكم معين في تدقيق الحسابات أو نوعية الأعمال الأخرى التي يتم إنجازها، وتوفر المعايير مستوى مقبولاً من الثقة للعمل الذي ينجز من المدقق الداخلي، وستزداد ثقة الذين يعتمدون على عمل المدقق الداخلي إذا علموا أن أعماله تؤدي وفقاً للمعايير المتعارف عليها وأن العمل الذي يقوم به ليس ارتجالياً، ومن الجدير بالذكر أن يؤخذ بنظر الاعتبار أن المعايير هي مرجع وإطار عام لعمل المدقق الداخلي (الساعدي والساعدي. 2019).

ومعيار التدقيق الداخلي حسب تعريف معهد المدققين الداخليين (IIA) هو مقياس أو قاعدة يعتمد عليها المدقق الداخلي لقياس وتقييم أعماله، وهي تمثل نموذج لتأدية مهام وواجبات قسم التدقيق الداخلي.

وذكر أحمد قايد نور الدين (2015) في كتابه التدقيق المحاسبي، أن التدقيق كمهنة يعتمد على مجموعة من المعايير المتعارف عليها، والمعايير تتصل بطبيعة وأهداف وظيفة التدقيق، ويتعين على المعايير أن تحوي كل ما يتعلق بالنواحي الشخصية المرتبطة بمزاوي المهنة وإجراءات العمل الميداني لغرض التوصل إلى رأي محايد عن مدى سلامة القوائم المالية محل الفحص. وتنقسم هذه المعايير إلى ثلاث مجموعات:

الفرع الأول: المعايير العامة أو الشخصية، عامة لكونها تعد كمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التدقيق، كما أنه توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمدقق الحسابات الخارجي أو الداخلي.

الفرع الثاني: معايير الأداء المهني أو العمل الميداني: ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية التدقيق، وتمثل مبادئ التدقيق التي تحكم طبيعة ومدى القرائن الواجب الحصول عليها بواسطة اجراءات التدقيق والمرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات.

الفرع الثالث: معايير إعداد التقرير: رغبة من المنظمات المهنية في رفع كفاءة الأداء لمدققي الحسابات، قامت بوضع معايير لعملية التدقيق تعبر عن درجة الجودة المطلوبة من المدقق في أدائه لمختلف أعماله.

ومن بين معايير التقرير، يوجد معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، والذي يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفايات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف مدقق الحسابات وكذا محتوى تقريره الخاص. في إطار مهمته العامة، يطلع مدقق الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات، وكذا الاثباتات المتعلقة بتدقيقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة، وأرصدة حسابات نهاية الفترة، وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات. عندما يقوم الكيان بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، بموجب الأحكام التنظيمية، التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية والمحاسبية، يقوم مدقق الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العمومية استنادا للأعمال المنجزة من قبله. (نور الدين . 2015)

التدقيق الداخلي، يعتبر الحلقة الأخيرة من مجموعة الرقابة الداخلية، فبعد وضع أنظمة الرقابة الداخلية والإجراءات الواجب اتباعها لا بد من وجود أداة فعالة لتقييم هذه الأنظمة ومدى فاعليتها في تحقيق اهدافها عن طريق التأكد من أن التنفيذ يتم وفقا لما هو وارد في اللوائح والتعليمات وهذا دور التدقيق

الداخلي. وكما هو معلوم بأن نشاط التدقيق الداخلي يعتبر حديث مقارن بالتدقيق الخارجي، لأنه لم يعرف إلا منذ حوالي ثلاثين عاما. وقد عرّف البعض أن التدقيق الداخلي عبارة عن أداة إدارية لتقييم كيفية ممارسة أفراد الإدارة التنفيذية لأنظمة الرقابة، ولا يعني هذا أن الهدف من وراء ذلك هو تقييم الأفراد بقدر ما هو تقييم مدى استخدامهم واستعانتهم بأنظمة الرقابة الموضوعية، وقياس مدى انحرافهم عنها أو تحسنهم، لهذا يكون هدف التدقيق الداخلي هو تقييم الأنظمة وليس تقييم الأفراد. (نور الدين . 2015).

التدقيق الداخلي: هو نشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة على القيام بوظيفتها الرقابية بفاعلية وكفاءة، وذلك من خلال تقويم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات، وحماية الأصول والتحقق من دقة السجلات المحاسبية واكتماله وما يحتوي عليه من بيانات وتقييم كفاءة العمليات التشغيلية للمؤسسة الاقتصادية وكفاءة العاملين فيها وأمانتهم. (القاضي . 2010)

معايير التدقيق الداخلي الدولية (IIAs) هو عبارة معايير أصدرها معهد المدققين الداخليين الأمريكي IIA وتم اعتمادها من طرف IFAC وتضم إطار لأداء وتعزيز عملية التدقيق الداخلي داخل الشركات. وتم إصدار أول معيار سنة 1978.

وتسمى كذلك المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي INTERNATIONAL STANDARDS FOR THE PROFESSIONAL PRACTICE OF INTERNAL AUDITING وهناك اختصار آخر IPPF يصدرها معهد المدققين الداخليين الأمريكي)

معايير السمات: هو معايير خاصة بالأفراد والأشخاص الذين يؤدون أعمال التدقيق الداخلي.

معايير الأداء: فهي التي تصنف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس النوعية التي يمكن أن يقاس رأي التدقيق الداخلية بواسطتها والمتمثلة في (إدارة نشاط التدقيق الداخلية، التخطيط للمهمة، تنفيذ المهمة، إيصال النتائج، مراقبة ورصد مراحل الإنجاز، قبول الإدارة للمخاطر)

تم تصميم معايير معهد التدقيق الداخلي لتحقيق الأغراض التالية (الساعدي والساعدي . 2015):

- تحديد المبادئ الأساسية لممارسة التدقيق الداخلي

- توفير إطار لتنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي لإضافة القيمة إلى الشركة
- وضع الاساس لقياس أداء التدقيق الداخلي
- تعزيز وتحسين العمليات التنظيمية للشركة

تطبيق المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي والأثر على جودة أنشطة التدقيق الداخلي:

لقد ذكرت العديد من الدراسات الأدوار والأنشطة الفاعلة والمختلفة للتدقيق الداخلي، والتي من شأنها أن تقلل حالات التلاعب بالأرباح وترفع من قيمة الشركة، ومن هذه الأدوار دور التدقيق الداخلي في ظل حوكمة الشركات، ونشاطه في تقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، وتخفيض الخطأ والغش.

الرسم بياني رقم 2،5: جودة نشاط التدقيق الداخلي وأثره الفاعل على المنشأة



المصدر: معايير الأداء (الساعدي والساعدي. 2015)

1- نشاط التدقيق الداخلي في ظل حوكمة الشركات.

أكد المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين (IIA) بأن وظيفة التدقيق الداخلي تمثل أحد الأركان الأربعة الأساس لحوكمة الشركات، إلى جانب لجنة التدقيق والمدقق الخارجي والإدارة، إذ أن الإدارة والمدقق الداخلي عادة ما يكونون على مدار اليوم/ السنة في الشركة مقارنة بالمدقق الخارجي، وقد اشارت مجموعة كبيرة من الأبحاث إلى أن الإدارة غالبا ما تكون على استعداد للعمل بصورة انتهازية على حساب

أصحاب المصالح الرئيسيين، وكثيرا ما يكون المدقق الداخلي الطرف الأساس لرصد أعمال وإجراءات الإدارة بما فيها الإجراءات المتعلقة بالإبلاغ المالي للأطراف الخارجية.

2- نشاط التدقيق الداخلي الخاص بتقييم وتقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر:

إن من أهداف التدقيق الداخلي المالي والتشغيلي هو تقييم أنظمة الرقابة الداخلية من خلال معرفة مدى التزام الموظفين بالنظام وفاعليته في حماية الموجودات وتقييم الأداء وبالتالي رفع التوصيات بإجراء التحسينات اللازمة على النظام، كما أن من مسؤوليات التدقيق الداخلي هو التعرف على ما إذا كان النظام يوفر تأكيدا معقولا بخصوص تحقيق أهداف الشركة.

كما أن من مهام التدقيق الداخلي النظر في جميع المجالات الرئيسية لإدارة المخاطر وكيفية إدارتها وتوجيه الإدارة ومجلس الإدارة إلى المخاطر العالية أو غير المقبولة.

3- فاعلية التدقيق الداخلي في اكتشاف الغش والأخطاء:

يمثل التدقيق الداخلي خط دفاع فاعل ضد الأخطاء والغش، وله دور مهم لمنع تلك الأفعال والكشف عنها، وفي رصد المخاطر الناتجة عنها.

3،9،2 الأنشطة الاستشارية: الأهداف والاستقلالية

لقد ظهر التدقيق الداخلي بعد وجود التدقيق الخارجي بوقت طويل، وكان العامل الرئيسي في ظهورها كبر حجم المشروعات واستخدامها هيئة كبيرة من الموظفين وكذلك انتشار المشروعات ذات الفروع المتعددة. وبسبب أن التلاعب والأخطاء في التسجيل هي مسؤولية إدارية أولا وتعتبر من المشاكل الرئيسية لإدارة المشروع، كان لابد من وجود أداة داخل المشروع تعمل على منع واكتشاف الأخطاء وقت حدوثها وكانت هذه الأداة في صورة إدارة التدقيق داخل المشروع تعمل على أساس تخصيص وقت أفرادها لتدقيق جميع العمليات قبل اعتمادها. (الصحن . 1976).

إن الوظيفة الأساسية للتدقيق الداخلي هي الفحص والتقرير المستمر والمنطقي للنظم الإدارية، والطرق المحاسبية لأي مشروع أو وحدة اقتصادية، ويقوم بتنفيذ هذه الوظيفة عاملون بالمشروع لتحقيق

الأهداف التالية: التأكد من تنفيذ السياسات الإدارية، التحقق من كفاية ودقة المعلومات المعروضة على الإدارة، ويتضح أن استخدام اصطلاح التدقيق يعطي لهذه الوظيفة معنى مضللا حيث أن استخدام الاصطلاح أعطى نظرة تقربه لمفهوم التدقيق الخارجي فيما عدا أنها تؤدي عن طريق عاملين بالمشروع بدلا من مدقق محايد. وكان نتيجة هذا المفهوم الخاطئ أن كثيرا من الوحدات الاقتصادية لم تستفد بالمنافع التي من الممكن أن تتحقق من وجود إدارة للتدقيق الداخلي، حيث اختصر عملها على فحص دقة السجلات المالية. غير أن الاصطلاح قبل قبولها عاما في مشروعات القطاع العام أو الخاص أو حتى الوحدات الحكومية بحيث يصعب استبداله. (الصحن وآخرون . 1989).

وبالاطلاع على ما كتبه عبدالفتاح الصحن في كتابه الموسوم بـ "مبادئ وأسس المراجعة علما عملا" والذي اقتبسنا منه الفقرة السابقة، وكتابه وآخرون الموسوم بـ "الرقابة ومراجعة الحسابات" لم نجد تركيزا من قبل المؤلف على الدور الاستشاري للمدقق الداخلي، حيث يرى أن الدور الرئيس للمدقق الداخلي ينحصر في منع واكتشاف الأخطاء وقت حدوثها وهي المعروفة بالتدقيق السابق، وأن الكثير من قطاعات الأعمال الحكومية والخاصة لم تستفد بالمنافع التي من الممكن أن تتحقق من وجود إدارة للتدقيق الداخلي، حيث اختصر عملها على فحص دقة السجلات المالية.

لكن محمد بوتين في كتابه "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق" تطرق إلى التوسع والتطور الذي حصل على مهام المدققين الداخليين، حيث قال إن التدقيق الداخلي كان في أول الأمر يهتم بالجانب المالي والمحاسبي لمحاربة الأخطاء وأعمال الغش، ثم توسع مجال تدخلها إلى كافة وظائف الاستغلال داخل المؤسسة بما في ذلك المبيعات والتصنيع والإنتاج. فمجال هذا النوع من التدقيق أصبح واسعا جدا وهذا ما نلاحظه من خلال تعريف المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين بأن التدقيق الداخلي هو فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف الإدارة بقصد مراقبة وإدارة المؤسسة، إن الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين هي تأكيد فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، وأن المعلومات صادقة، والعمليات شرعية، والتنظيمات فعالة، وأن الهياكل واضحة ومناسبة. (بوتين. 2003).

في كتابه "الدليل الأساسي للتدقيق الداخلي" ذكر كي اتش سبنسر بيكيت بأن المدققين الداخليين قد لعبوا دورا في تقديم نوع من الخدمات الاستشارية الداخلية لسنوات عديدة. وتوضح معايير

معهد المدققين الداخليين الآن أن التدقيق الداخلي قد يوفر خدمات استشارية بالإضافة إلى أعمال ضمان للمنظمة. ويقترح كتيب معهد المدققين الداخليين حول تنفيذ إطار الممارسات المهنية ستة أنواع من الأعمال الاستشارية: 1. الارتباطات الرسمية - اتفاقية مخططة ومكتوبة. 2. المشاركة غير الرسمية - تبادل المعلومات الروتينية والمشاركة في المشاريع والاجتماعات وما إلى ذلك. 3. خدمات الطوارئ - مساعدة مؤقتة وطلبات خاصة. 4. تقييمات الخدمات — إدارة المعلومات لمساعدتهم على اتخاذ القرارات، على سبيل المثال النظام أو المقاول الجديد المقترح. 5. خدمات الإدارة - للتحسين، القياس، دعم التخطيط. 6. الخدمات العلاجية للمشاكل — تحمل دورًا مباشرًا لمنع أو علاج مشكلة ما، على سبيل المثال التدريب في إدارة المخاطر، الرقابة الداخلية، قضايا الامتثال صياغة السياسات.

ويكمل كتيبات سبنسر بيكيت بقوله من المهم أن نوضح بالضبط ما الذي يشكل العمل الاستشاري حيث أن معيار التنفيذ IIA 1000.C1 يقول: "يجب تحديد طبيعة الخدمات الاستشارية في الميثاق." إحدى الصعوبات هي النوع الأول من الاستشارات التي تتكون من ارتباط رسمي مع مخطط له واتفاق مكتوب. سلسلة من دليل معهد المدققين الداخليين للتمييز بين العمل الاستشاري الاختياري وخدمات الضمان الإلزامي:

(أ) ضمان - كفاية الرقابة الداخلية للكيان، أو كفاية العملية أو الرقابة الداخلية للكيان الفرعي، أو كفاية من الإدارة، أو كفاية عملية الإدارة الحكومية، أو الامتثال للوائح التنظيمية.

(ب) الاستشارات — التحسين في الكفاءة أو الفاعلية، المساعدة في تصميم الإجراءات التصحيحية، عناصر التحكم اللازمة لتصميم الأنظمة الجديدة، القياس.

يمكن وصف المدقق الداخلي وفق التطورات الحديثة في مهامه، بأنه ذلك الشخص الذي يقوم بمهام المستشار، والمعلم، وأنه ذلك الشخص الذي يشترك بفاعلية في حل مشاكل الشركة، وهذا ما يؤيده الأدب المحاسبي والواقع العملي. حيث يورد Lawrence في إحدى مقالاته مجموعة من وجهات النظر التي تؤيد وتدعم هذا الوصف. فمن حيث كونه مستشارا يقول Ward Burns: المراقب المالي لشركة J.P. Steven بأن المدقق الداخلي يجب أن يكون على استعداد دائم لتقديم المشورة حول إجراءات وأدوات الرقابة. ومن حيث أنه معلم يقول Dudley Stewart: نائب الرئيس والمدير المالي لمجموعة شركات Industrial Acceptance: بأن المدقق الداخلي يجب أن يعمل كجزء متمم للإدارة، فالمدقق الداخلي

العام يجب أن يكون أكثر من مدير تنفيذي نشط، فيجب أن يركز نشاطه ووقته على تعليم أولئك الأشخاص الذين سيرفع لهم تقاريره، وتعليم أولئك الأشخاص الذين سيقدم تقارير عن أعمالهم. أما من حيث كون المدقق الداخلي شخصا مشاركا في حل المشاكل فإن Charles R. Gollither نائب الرئيس للشؤون المالية والمدير المالي لشركة Douglas Aircrat الكندية المحدودة يقول: في مجال مراجعة العمليات الإدارية، فإن المدقق الداخلي في استطاعته ويجب عليه أن يكون جزءا مكتملا للفريق الذي سيضع الحل النهائي للمشكلة، فعليه أن يشتمر عن ساعديه ويشترك مع المديرين الآخرين في تقديم التقرير النهائي لحل المشكلة. (الصباغ وآخرون. 2008).

أعدّ معهد المدققين الداخليين معيار الأداء 2110 بشأن مسؤوليات وأداء وظيفة التدقيق الداخلي والذي نص على أنه يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم وتقديم توصيات مناسبة لتحسين عملية الحوكمة في تحقيقه للأهداف التالية: تشجيع الأخلاقيات والقيم المناسبة داخل المنظمة، ضمان إدارة الأداء التنظيمي الفعال والمساءلة، نقل معلومات المخاطر والسيطرة إلى المناطق المناسبة في المنظمة، تنسيق أنشطة وإيصال المعلومات بين المجلس والمدققين الخارجيين والداخليين والإدارة. من المحتمل أن يكون التدقيق الداخلي هو الوظيفة الوحيدة داخل المنظمة التي لديها فهم عميق للمخاطر والسيطرة: تقديم المشورة لإدارة المخاطر والسيطرة على الموظفين المعنيين في جميع أنحاء المنظمة، توفير ضمان مستقل وموضوعي لمجلس الإدارة حول مدى كفاية وفعالية الضوابط الرئيسية وغيرها من أنشطة إدارة المخاطر في جميع أنحاء المنظمة، والعمل كمعلمين للمخاطر والسيطرة في جميع أنحاء المنظمة. (بيكيت . 2010).

لقد انعكس تطور مفهوم ومجال التدقيق الداخلي على شكل برنامج التدقيق الذي يعده المدقق الداخلي، ففي السنوات الأولى لظهور التدقيق الداخلي كان برنامج التدقيق يركز على مراجعة العمليات المالية وفحص عناصر المركز المالي وفحص وتقييم طرق حماية الأصول والتحقق من وجودها، ولكن بتطور مفهوم التدقيق الداخلي واتساع مجاله أصبح برنامج التدقيق يتضمن تقييم كافة نواحي النشاط الأخرى بجانب النواحي التقليدية، ومن ثم يقوم المدقق الداخلي بإعداد برنامجه من خلال الهيكل التنظيمي للمنشأة وليس من خلال القوائم المالية والحسابات فقط كما كان يحدث من قبل. (الصباغ وآخرون. 2008).

المدقق الداخلي هو موظف بالمنشأة محل التدقيق وتربطه بالإدارة رابطة التبعية والخضوع فهي التي تحدد مرتبه وعلاواته وحوافزه ولها الحق في حرمانه منها ولها سلطة ترقيته إلى مستوى أعلى، ومن ثم فإنه قد

لا يكون مستقلاً في إبداء رأيه بل يكون متحيزاً للإدارة إذا لم تكفل له الحماية ويمكن توفير قدر من الاستقلال للمدقق الداخلي إذا تم أخذ الاعتبارات التالية في الحسبان: أن تتبع إدارة التدقيق الداخلي مجلس الإدارة مباشرة وليس أياً من الإدارات التنفيذية كالإدارة المالية مثلاً. وألا يشارك المدقق في تنفيذ أعمال تخضع للتدقيق الداخلي بواسطته مستقبلاً. (الصباغ وآخرون. 2008).

إن تعريف التدقيق الداخلي بأنه نشاط تقييمي مستقل، يبين ضرورة استقلال المدقق الداخلي بأداء عمله بحرية وموضوعية، وفي غياب الاستقلالية تنعدم الثقة في إمكانية تحقيق النتائج المطلوبة من وراء إنشاء قسم للتدقيق الداخلي بأية منشأة، وقد اعتبرت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي أن كلا من الوضع التنظيمي المناسب لقسم التدقيق الداخلي والموضوعية في أداء عمليات التدقيق، أمران ضروريان لضمان استقلالية المدقق الداخلي. (الصباغ وآخرون. 2008).

في ظل الظروف الاقتصادية الصعبة الحالية، هناك حاجة أكبر من جانب المساهمين، وفي الواقع المجتمع ككل ليكون قادراً على الثقة في تقارير الشركات. يجب أن يكون التدقيق الموثوق الذي يتم تنفيذه بواسطة إدارة التدقيق الداخلي المختصة بشكل صحيح، مكوناً رئيسياً يساهم في هذا الاتفاق. من المهم أن تكون عمليات تدقيق الحسابات محكمة جيداً وتُنظر إليها على أنها جيدة. وبالتالي فإننا ندرك أهمية هذا المشروع ونؤيد أهدافه. كانت هناك مخاوف حول كيفية تفاعل المساهمين مع المجالس ومجالس الإدارة مع الإدارة. يبدو أن مثل هذا الارتباط حتى الآن لم يكن بالكامل في مصلحة الشركات أو مساهميه وأصحاب المصلحة الآخرين على المدى الطويل، بل وربما شجع السلوك على المدى القصير الذي تعرض النظام المالي للخطر. (بيكيت. 2010).

يجب أن يكون المدقق الداخلي مهنيًا ومستقلًا ومزودًا بالموارد اللازمة لأداء المعايير المهنية المنصوص عليها مع متطلبات التركيز الجديد على إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، ومع توازن جيد من الجهد والتشاور. (بيكيت. 2010).

مفهوم الاستقلال أساسي. فمهمة التدقيق الداخلي لا يمكن أن تبقى إذا لم تكن موضوعية. تتميز جميع عمليات التدقيق الداخلي بعنصر من عناصر الاستقلال، على الرغم من أن نطاقها وكيفية تحقيقها هو موضوع في حد ذاته. يجب أن تتمتع وظيفة التدقيق بحالة مناسبة وأن تكون قادرة على التراجع عن العملية قيد المراجعة حتى تكون مفيدة. إذا لم يتحقق هذا، فسيشكل ذلك ميزة أساسية في خدمة

التدقيق وقد لا تتمكن بعض وظائف التدقيق الداخلي من الاشتراك في المعايير. "الضمان والاستشارات" يشير هذا الجزء من التعريف إلى التحول الأساسي في دور التدقيق الداخلي. يوضح التحول في الصورة الماضية نحو اعتبار استشارات التدقيق نوعاً من العتب، قد أصبح الآن ذراعاً استشارياً إضافياً متكاملًا للوظيفة. قد يقدم التدقيق الداخلي المشورة والمساعدة للإدارة بطريقة تناسب احتياجات كل مدير. حتى العمل الاستشاري يجب أن يأخذ في الاعتبار تأثير المخاطر ومعايير الأداء IIA 2120.C1 تقول أن: أثناء التشاور مع التعاقدات، يجب أن يتعامل المدققون الداخليون مع المخاطر بما يتوافق مع أهداف المشاركة وأن يكونوا متيقظين لوجود مخاطر كبيرة أخرى. وفي الوقت نفسه، يتمثل الدور الرئيسي للتدقيق الداخلي في تقديم تأكيدات مستقلة بأن المنظمة تدير أو لا تدير المخاطر بشكل جيد. يمكن أن يوفر التدقيق الداخلي تأكيداً على المدى الذي تكون فيه الضوابط قادرة على مواجهة المخاطر ولكن لا يمكنها تقديم أي ضمانات مطلقة. (بيكيت. 2010).

2,9,4 الضغوط التي تواجه المدقق الداخلي

يلعب المدققون الداخليون العديد من الأدوار في أداء نشاط التدقيق الداخلي. لا تكون هذه الأدوار واضحة دائماً للمدققين الداخليين أو المراجعين / العملاء أو الإدارة. على سبيل المثال، هذه الأدوار هي:

- تحدها الإدارة أو لجنة التدقيق التابعة لمجلس الإدارة. • تصور من قبل المدققين الداخليين على أساس الخبرة السابقة، والتعليم، والتفكير الحالي، والحكم. • يؤديها المدققون الداخليون الناتجة عن العوامل البيئية والظروف الحالية التي مرت بها أثناء عملية التدقيق. • التفكير من قبل العميل استناداً إلى تجربة التدقيق السابقة للعميل والتفكير الحالي للوظائف التشغيلية والإدارة. • خبرة العميل أثناء التدقيق وقد تختلف عن الأنشطة التي توقعها العميل، سواء كانت أفضل أو أسوأ من تلك المتوقعة.

يجب أن يكون المدققون الداخليون مدركين لتعدد وتأثير أداء الدور. يجب أن يكونوا متعاطفين فيما يتعلق بالارتباك المحتمل وحتى الكراهية في ذهن العميل فيما يتعلق بالأداء. وعليهم، عند الإمكان، شرح الاختلاف الواضح عن التوقعات المعتادة. بطبيعة الحال، عندما يظهر دليل على حدوث مخالفات، يتغير الدور إلى واحد من نهج البحث عن الدليل الإجرامي أو الجنائي حيث تكون التفسيرات الأكثر تطوراً للعميل ضرورية ومناسبة. (ديتينهوفر وآخرون. 2010).

في التصنيف الشخصي أو الاجتماعي، يمكن للمدقق أن يكون أحد الوالدين أو الزوج أو المعلم أو المدرب أو الطالب وما إلى ذلك. من الواضح أن مسؤوليات كل من هذه يمكن أن تتسبب في مشاكل مرتبطة بالوقت والانتباه والموقع والتمويل، عند وضعها في تمازج مع بقية الأدوار الاجتماعية. ينتج عن الإجهاد بشكل متكرر عندما تتعارض متطلبات الدور مع بعضها البعض. وفي التصنيف المهني، يمكن للمدقق القيام بأدوار متعددة منها: مدقق حسابات، مستشار، محقق، مدير برنامج الأخلاقيات المهنية، تقييم المخاطر. مقيم اتفاق التسوية الشاملة، مشارك غير مدقق. قد لا تتعارض هذه الأدوار بالضرورة، ولكن الأداء الناجح في أكثر من واحد يتطلب خلفية واسعة وخبرة ومؤهلات شخصية. ومع ذلك، فإن نصح المدقق الداخلي لمتطلبات كل دور يمكن أن يكون مختلفًا إلى حد كبير. على سبيل المثال، يتطلب التدقيق الداخلي التدقيق الموضوعي والاستقلالية ومعرفة الموضوع والعلاقات الشخصية. بينما الاستشارات تتطلب الابتكار والخيال. كما يتطلب التحقيق القدرة التحليلية والمنطق وما إلى ذلك. وتتطلب إدارة الأخلاقيات، التي يتم وضعها في كثير من الأحيان في مكتب التدقيق الداخلي، التقيد الصارم بمدونة قواعد السلوك. (ديتينهوفر وآخرون. 2010).

2,9,5 مفاهيم العميل تجاه المدققين الداخليين

إحدى المشكلات التي يواجهها المدققون الداخليون هي تصور العميل للمدققين والعمل الذي يقومون به في عملية التدقيق. لقد كان هذا التصور متباينًا مما دفع العديد من المدققين الداخليين إلى أن يكونوا متحفظين إلى حد ما في مناقشة أعمالهم. (أ) تصور المدقق على أنه محدود بقائمة الفحص ويتحقق ميكانيكيًا من دقة العمليات الكتابية. ويعتقد أن لديه القليل من المهارة ويعترض العميل على تعيين مثل هذا الفرد في المشاة لتقييم عملياته أو عملياتها الموجهة نحو الإدارة. (ب) تصور المدقق على أنه جاسوس الإدارة تم إرساله للإبلاغ عن العميل بشأن ما إذا كان يتم اتباع الضوابط التي تم إنشاؤها، وعندما يتم انتهاك الضوابط، يتم اتخاذ هذا الإجراء التصحيحي على الفور وبشكل صحيح. لا يدرك العميل أن المدقق الداخلي مسؤول أيضًا عن تقييم ما إذا كانت الضوابط التي تم إنشاؤها فاعلة أم لا. (ج) تصور المدقق على أنه مستشار. يُنظر إلى المدقق الداخلي على أنه خبير استشاري سيوصي باتخاذ إجراءات لحل المشكلات ولكن لا يتحمل مسؤولية جعلها تعمل بفاعلية. ينظر إلى المدقق على أنه يدخل في العملية

بفهم سطحي لكيفية عمله، وبناءً على الخبرة التشغيلية المحدودة ولكن التعليم الشامل، لديه الحل لجميع المشكلات. (د) هو مساعد المدقق الخارجي. يعتبر المدقق الداخلي بمثابة ذراع داعم للمدقق الخارجي المهيم. عمل السابق غير موثوق به إلى حد ما باعتباره مجرد عمل تحضيرى للتدقيق السنوي. لسوء الحظ، لا تثبت بعض أنشطة التدقيق الداخلي وضعها المستقل وبعض المنظمات لا تحدد التدقيق الداخلي كنشاط مستقل يرفع تقارير إلى الإدارة العليا ولجنة التدقيق. (هـ) ممثل الإدارة. يُنظر إلى نشاط التدقيق الداخلي على أنه مدقق للإدارة بدلاً من أن يكون وظيفة مستقلة تخدم المنظمة بأكملها، وتقدم تقارير إلى الإدارة العليا ولجنة التدقيق. يوجد ضياع تام لمفهوم الخدمة لمؤسسة العميل بهدف تقديم المساعدة في العمل بكفاءة وفاعلية وفي الامتثال للقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات المعمول بها. (ديتينهوفر وآخرون. 2010).

في مقالة لسليمان الشوحة (2016) نشرها على موقع م د مجلة المدقق الداخلي الشرق الأوسط، ذكر فيها أن هناك مخاطر تؤثر على موضوعية المدقق الداخلي ولها أثر كبير على طريقة تفكير المدقق الداخلي فقد تؤدي إلى التحيز في اختيار العينات أو قد تؤثر على الأحكام وتفسير النتائج التي يصل لها المدقق الداخلي خلال عمله. وأهم خمسة مخاطر تؤثر على موضوعية المدقق الداخلي:

- 1- المراجعة الذاتية: مخاطر ناتجة عن تكرار التدقيق على نفس النشاط من قبل نفس المدقق الداخلي خلال فترة سابقة قصيرة.
- 2- العلاقات والمصالح الشخصية: مخاطر ناتجة عن رغبة المدقق الداخلي في المحافظة على العلاقات الشخصية وعدم التأثير عليها.
- 3- الضغوط الاجتماعية: مخاطر الضغط الاجتماعي من قبل إدارة الجهة المدقق عليها وموظفيها عامل رئيسي لمنع المدقق من ممارسة الشك المهني أو التفكير النقدي.
- 4- الثقة والألفة: مخاطر التعاطف المفرط مع الجهة المدقق عليها وقد يؤدي إلى قيامه بإصدار أحكام مسبقة نتيجة لهذه العلاقة ولعل المعلومات التاريخية المتوفرة لدى المدقق الداخلي سابقاً لها دور كبير في بناء هذه الأحكام دون الاعتماد على نتائج الفحص المطلوب أو قد يتم اختيار عينات غير ممثلة أو قد لا يتم النظر إلى أي تغييرات حدثت أو أحداث تستدعي التركيز عليها خلال مهام التدقيق.

5- المنافع الوظيفية: تعرض المدقق الداخلي لضغوط لدى قيامه بالتدقيق على أعمال الجهات ذات الصلاحيات في المؤسسة حيث يلعب الخوف من اتخاذ قرارات قد تؤثر على استمرارية عمل المدقق في المؤسسة أو تطوره الوظيفي أو التأثير على راتبه العامل الرئيسي في التأثير على نطاق التدقيق وتفسير نتائج التدقيق التي توصل لها المدقق ومدى تقيده بتنفيذ إجراءات التدقيق المطلوبة والالتزام باختيار العينات الممثلة.

إن المخاطر التي تؤثر على موضوعية المدققين الداخليين ذات تأثير كبير على فاعلية ونتائج التدقيق الداخلي لذلك لا بد من أن يتم التعامل مع هذه المخاطر بجدية ولا بد لرئيس التدقيق الداخلي أن يلعب الدور الأكبر في التقييم الدوري لهذه المخاطر ووضع طرق للإبلاغ والتعامل معها حال حدوثها.

2,9,6 شهادات الاعتماد العالمي

في مقال منشور بتاريخ 11 ديسمبر 2016 لعائشة الصالح - أستاذة المحاسبة والتمويل الإسلامي المساعد - رئيسة قسم المحاسبة بجامعة الأميرة نورة حول "سوق العمل والشهادات المهنية" تكلمت فيه عن أهمية الشهادات المهنية ودخول المحاسبات السعوديات المجال المهني ورأي الحاصلين على زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) زمالة المحاسب القانوني المعتمد (CPA)، فمن شأن تلك الشهادات المهنية رفع كفاءة العاملين في القطاعين العام والخاص، وزيادة الإنتاجية في سوق العمل، وإيجاد المزيد من فرص التوظيف والترقي الوظيفي، وتعد الشهادة المهنية وسيلة معتمدة للدلالة على مستوى الفرد ومهارته المهنية في سوق العمل وذلك لاتخاذ قرارات الاختيار والتعيين والترقية وتنمية المستقبل الوظيفي بالإضافة الى تطوير مهاراته وخبراته في المجالات المتخصصة و المطلوبة في سوق العمل. فتحديد الغرض والهدف من الحصول على الزمالة المهنية بغض النظر إن كانت محلية أو عربية أو دولية يعد ضرورة وحتما يحقق لصاحبها التطوير الشخصي والمهني المطلوب. (الصالح.2016)

وتتضح أهمية الشهادات المهنية المعتمدة عالميا في رفع شأن حاملها وتميزهم عن غيرهم في مجال التخصص، لما تشكله من بوابة عبور لمستقبل أكثر إشراقا وتألقا، والحصول على فرص عمل أكثر، وامتيازات مالية وإدارية. وما تعكسه على حاملها من تقدير لخبراته ومهاراته المحاسبية، وتضفي عليه الكفاءة والاحترافية، وتمنحه فرصة الحصول على الوظائف القيادية في بيئة العمل. وأهمية الشهادات المهنية

المتخصصة في مجالات المحاسبة والمالية منها شهادة (CPA) للمحاسب القانوني المعتمد، وشهادة (CMA) للمحاسب الإداري المعتمد، وما تلعبه من دور في تجنب الكثير من الصعوبات التي من الممكن أن تعترض مسيرة عمل الطلبة في مستقبل حياتهم العملية.

كما تبرز أهمية الشهادات المهنية في صقل المعلومات والتميز في الحياة العملية وإدارة الوقت وتحديد الأهداف وكتابتها، وخاصة في مجال المحاسبة والتدقيق والعلوم الإدارية والمالية والمهارات التي يحتاجها الطالب للنجاح الوظيفي وكيفية مواكبة التطورات الحديثة في مجال التمويل والمحاسبة، في ظل الصعوبات التي قد يواجهها الطالب ليخدم مؤسسته ووطنه بالشكل المطلوب.

يجد الباحث تنوعاً في الشهادات المهنية في مجالات المحاسبة والتدقيق المالي، تبعاً للجهات القائمة على منحها، وسيتم عرضها من الأعم ونقصد مهنة المحاسبة إلى الأخص وهو التدقيق الداخلي.

الجدول رقم 2،6 : أبرز الشهادات المهنية في مجالات المحاسبة والتدقيق المالي

1	م
محاسب دولي عربي قانوني معتمد (IACPA)	الشهادة
المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين (IASCA)	الجهة المصدرة
الاقتصاد - التمويل - التدقيق - المحاسبة - التشريعات	المواضيع الرئيسية في الاختبار
2	م
شهادة إداري محاسب دولي عربي معتمد IACMA	الشهادة
المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين (IASCA)	الجهة المصدرة
المحاسبة المالية، معايير الإبلاغ المالي، محاسبة التكاليف، الرقابة الداخلية، آداب وسلوكيات المهنة، تحليل القوائم المالية، الإدارة المالية وقرارات الاستثمار، تحليل القرارات وإدارة المخاطر، إعداد الموازنات التقديرية، القرارات الإدارية قصيرة الأجل، الرقابة المالية، الحوكمة المؤسسية	المواضيع الرئيسية في الاختبار
3	م

الشهادة	شهادة خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS Expert
الجهة المصدرة	المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين (IASCA)
المواضيع الرئيسية في الاختبار	إعداد التقارير المالية والأحداث اللاحقة لها، الإعراف والقياس للأصول غير المتداولة، القوائم المالية الموحدة والمنفصلة والشركات الزميلة، الأدوات المالية، القطاعات المتخصصة، الإعراف والقياس لبنود القوائم المالية، الإفصاح في البيانات المالية.
م	4
الشهادة	شهادة خبير معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
الجهة المصدرة	المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين (IASCA)
المواضيع الرئيسية في الاختبار	النظام المالي الحكومي وموازناته ومعايير المحاسبة الدولية والاعتراف والقياس لبنود القوائم المالية وفق معايير IPSAS، إعداد التقارير عن القوائم المالية والأدوات المالية والموازنات والمعايير الخاصة وفق معايير IPSAS.
م	5
الشهادة	محاسب قانوني معتمد (CPA)
الجهة المصدرة	رابطة المحاسبين القانونيين الدوليين المعتمدين
المواضيع الرئيسية في الاختبار	الأخلاقيات والمسؤوليات المهنية والمبادئ العامة، تقييم المخاطر وتطوير استجابة مخططة، تنفيذ إجراءات إضافية والحصول على الأدلة، تشكيل الاستنتاجات ورفع التقارير. حوكمة الشركات، المفاهيم والتحليلات الاقتصادية، إدارة مالية، تكنولوجيا المعلومات، إدارة العمليات. الإطار المفاهيمي ووضع المعايير وإعداد التقارير المالية، تحديد حسابات البيان المالي، تحديد المعاملات، حكومات الولايات والحكومات المحلية. الأخلاقيات والمسؤوليات المهنية والإجراءات الضريبية الفيدرالية، قانون العمل، الضرائب الفيدرالية للمعاملات العقارية، الضرائب الفيدرالية للأفراد، الضرائب

الفيدرالية للكيانات.	
6	م
المحلل المالي المعتمد (CFA)	الشهادة
معهد المحللين الماليين المعتمدين	الجهة المصدرة
أدوات الاستثمار - اختبارات معرفتك للمعايير الأخلاقية والمهنية، تقييم الأصول - يختبر كيفية تطبيق المعايير على المواقف التي يواجهها المحللون، إدارة المحفظة - تختبر كيفية تطبيق المعايير في سياق إدارة المحافظ والامتثال لها.	المواضيع الرئيسية في الاختبار
7	م
محاسب إداري معتمد (CMA)	الشهادة
معهد المحاسبين الإداريين (IMA)	الجهة المصدرة
الجزء 1: التخطيط المالي والأداء والتحليلات: قرارات التقارير المالية الخارجية، التخطيط والميزانية والتنبؤ، إدارة الأداء، إدارة التكاليف، الضوابط الداخلية، التكنولوجيا والتحليلات. الجزء 2: الإدارة المالية الاستراتيجية: تحليل القوائم المالية، تمويل الشركات، تحليل القرار، إدارة المخاطر، قرارات الاستثمار، أخلاقيات المهنة.	المواضيع الرئيسية في الاختبار
8	م
مدقق داخلي معتمد (CIA)	الشهادة
معهد المدققين الداخليين لأمريكا الشمالية	الجهة المصدرة
الجزء 1 - أساسيات التدقيق الداخلي: أسس التدقيق الداخلي، الاستقلال والموضوعية، الكفاءة والرعاية المهنية الواجبة، برنامج ضمان الجودة والتحسين، الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، مخاطر الاحتيال. الجزء 2 - ممارسة التدقيق الداخلي: إدارة نشاط التدقيق الداخلي، التخطيط	المواضيع الرئيسية في الاختبار

9	م	المواضيع الرئيسية في الاختبار	عملية تدقيق نظم المعلومات، حوكمة وإدارة تكنولوجيا المعلومات، نظم المعلومات، اكتساب وتطوير وتنفيذ، عمليات نظم المعلومات، الصيانة وإدارة الخدمات، حماية أصول المعلومات.
10	م	الشهادة	محلل بدائل الاستثمار معتمد (CAIA)
11	م	المواضيع الرئيسية في الاختبار	المعايير المهنية والأخلاق: الاحترافية، سلامة أسواق رأس المال، واجبات للعملاء، واجبات لأصحاب العمل، تحليل الاستثمار والتوصيات والإجراءات، تضارب المصالح، الاستثمارات البديلة وبيئتها، الأسس الكمية والإحصائية، مقاييس المخاطر والأداء، أسس الاقتصاد المالي، المقارنة المعيارية وإسناد الأداء. الممتلكات العقارية، الموارد الطبيعية والأرض، تسعير السلع، الأصول الحقيقية كثيفة التشغيل، السائل والدخل الثابت العقارات، استثمارات الأسهم العقارية، صناديق التحوط، صناديق العقود الآجلة والعقود الكبيرة. حقوق الملكية الخاصة وأنواعها، أنواع الديون من الأسهم الخاصة، المنتجات المهيكلة، مخاطر الائتمان ومشتقات الائتمان، هيكله مخاطر الائتمان، المنتجات المهيكلة المرتبطة بالأسهم، إدارة المخاطر وإدارة المحافظ الاستثمارية، عملية الاستثمار والعمليات والمخاطر، العناية الواجبة لمديري الصندوق، إدارة المحافظ، ألفا، وبيتا

الشهادة المهنية في إدارة المخاطر (CRMA)	الشهادة
معهد المدققين الداخليين لأمريكا الشمالية	الجهة المصدرة
الإدارة التنظيمية المتعلقة بإدارة المخاطر، مبادئ عمليات إدارة المخاطر، دور ضمان المدقق الداخلي، الدور الاستشاري للمدقق الداخلي	المواضيع الرئيسية في الاختبار
12	م
مدقق خدمات مالية معتمد (CFS)	الشهادة
معهد المدققين الداخليين لأمريكا الشمالية	الجهة المصدرة
خدمات مالية، تدقيق منتجات الخدمات المالية، تدقيق عمليات الخدمات المالية، البيئة التنظيمية، امتحان التخصصات الفردية (الخدمات المصرفية، التأمين، الأوراق المالية)	المواضيع الرئيسية في الاختبار
13	م
خبير تدقيق حكومي معتمد (CGAP)	الشهادة
معهد المدققين الداخليين لأمريكا الشمالية	الجهة المصدرة
المعايير والحوكمة وأطر المخاطر / التحكم، ممارسات التدقيق الحكومي، مهارات وتقنيات التدقيق الحكومي، بيئة التدقيق الحكومي دور مجموعة شاملة من معايير التدقيق / التقييم وتطبيق المعايير المناسبة في جميع المهام، ودور وتأثير معايير التدقيق الأخرى (معايير هيئات المحاسبة العامة، هيئات ضمان الجودة، وما إلى ذلك) وعلاقتها بالمعايير المذكورة أعلاه. الحوكمة في القطاع العام (على سبيل المثال، لجنة التدقيق، ومدونة قواعد السلوك، والحوكمة المفتوحة، والتدقيق العام، والإنصاف، والمساءلة)، دور التدقيق في هيكل الحوكمة عناصر إطار المخاطر / الرقابة، مدونة الأخلاقيات في معهد المدققين الداخليين. إدارة وظيفة التدقيق، الحاجة إلى وثيقة رسمية للغرض والسلطة والمسؤولية، السياسات والإجراءات، ضمان الجودة، التخطيط، الموظفون، تسويق وظيفة	المواضيع الرئيسية في الاختبار

التدقيق، المهمة / الدور / نتائج وظيفة التدقيق داخل الحكومة، أنواع خدمات التدقيق.	
مراجعة الامتثال، تدقيق الأداء / القيمة مقابل المال / العمليات (مثل الاقتصاد والكفاءة والفعالية) ، مراجعة البيانات المالية، مراجعة النظم المالية، مراجعة المعلومات والتكنولوجيا ذات الصلة، خدمات الاستشارات / المساعدة (على سبيل المثال ، الخدمات الاستشارية غير المدققة)، خدمات النزاهة (مثل الاحتيال وسوء المعاملة)، عمليات تقديم خدمات التدقيق.	
14	م
شهادة متخصص معتمد في الرقابة الداخلية CICS	الشهادة
معهد الرقابة الداخلية الأمريكي ICI	الجهة المصدرة
الرقابة الداخلية: المبادئ والشروط والمفاهيم، بيئة الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، تقييم الرقابة على التطبيقات، تقييم الرقابة ضمن أنظمة العمل، تقييم المخاطر، قياس الرقابة الداخلية وإعداد التقارير، ممارسات الحوكمة المؤسسية.	المواضيع الرئيسية في الاختبار

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المواقع الإلكترونية للجهات المانحة للشهادات، 2019 ومن خلال الجدول أعلاه نجد أن الشهادات المهنية تغطي معايير كثيرة كل في مجاله، والجلوس للاختبار يتطلب من المتقدم إلى معرفة بهذه المعايير والمهام كبير بها، حتى يجتازها، ومن ثم يحصل على الشهادة المهنية التي من شأنها أن تصحح مساره المهني سواء كان على وشك بدء مسيرته في مهنة التدقيق أو أراد الارتقاء بمستوى مهنته إلى آفاق إبداعية.

2،9،7 التدقيق الداخلي الذكي

وورد تعريف في معجم المعاني الجامع - معجم عربي - عربي - معنى كلمة الذكاء بأنه:

- (1) الذكاء قدرة على التحليل والتركيب والتمييز والاختيار، وعلى التكيف إزاء المواقف المختلفة.
- (2) ذكاء الإنسان: قُدْرَتُهُ على الفَهم والإِسْتِنَاحِ والتَّحْلِيلِ والتَّمْيِيزِ بِقُوَّةِ فِطْرَتِهِ وَذِكَاءِ خَاطِرِهِ . (معجم المعاني الجامع . 2019)

إن الذكاء هو قدرة تهيمن على جميع أنواع النشاط العقلي، وأهم العمليات التي يتجلى فيها الذكاء العمليات العقلية الراقية مثل التفكير والاستدلال والحكم، ونحن عادة ما نقول أن الشخص الذكي أقدر على التعلم من غيره وأسرع في الفهم وأقدر على التبصر في عواقب أفعاله (ربيع.2007).

الذكاء هو تكيف ذهني مع الظروف المستجدة (كلاياريد وشتين). الذكاء يشكل حالة التوازن التي تسعى إليها كافة التكيفات المتتابعة ذات الطابع الحركي - الحسي والإدراكي، وكافة التبادلات التكيفية والتوفيقية بين الجسم والبيئة (بياجيه . د ت).

وقد قسّم علماء النفس الذكاء إلى عدة أقسام: (جابر.2003).

(1) الذكاء اللغوي: وهو القدرة على استخدام الكلمات شفويا بفاعلية كالخطباء والقصاص والسياسيين، أو تحريراً كالشعراء وكتّاب المسرحيات والصحفيين، وتضم القدرة على تناول ومعالجة بناء اللغة واستخدامها في اقناع الآخرين باتخاذ مسار معين في العمل.

(2) الذكاء المنطقي الرياضي: استطاعة الفرد على استخدام الأعداد بفاعلية كعلماء الرياضيات والمحاسبين والإحصائيين، واستخدام النماذج والأنماط المنطقية والعلاقات والقضايا والسبب والنتيجة.

(3) الذكاء المكاني: وهو القدرة على إدراك العالم البصري المكاني بدقة كما هو الحال عند الصياد والكشاف أو المرشد أو القيام بتحويلات جديدة كما هو الحال عند مصمم الديكورات الداخلية والفنان أو المخترع، ويتطلب الحساسية للألوان والخطوط والأشكال والطبيعة والمجال والمساحة.

(4) الذكاء الجسمي - الحركي: قدرة الفرد على استخدام جسمه بكفاءة للتعبير عن الأفكار والمشاعر كما هو الحال عند الممثل والمهرج والرياضي والراقص، وكذلك سهولة استخدام الفرد ليديه لإنتاج الأشياء أو تحويلها كما هو حال الحرفي والميكانيكي والجراح.

(5) الذكاء الموسيقي: القدرة على إدراك الصيغ الموسيقية وتمييزها وتحويلها والإحساس بالإيقاع والطبقة أو اللحن والجرس.

(6) الذكاء الاجتماعي: القدرة على إدراك أمزجة الآخرين ومقاصدهم ودوافعهم ومشاعرهم والتمييز بينها، ويضم هذا الحساسية للتعبيرات الوجهية والصوت والإيماءات والقدرة على التمييز بين مختلف الأنواع من الإيماءات بين الشخصية والقدرة على الاستجابة بفاعلية لتلك الإيماءات بطريقة واقعية.

(7) الذكاء الشخصي: معرفة الذات والقدرة على التصرف توافيقا على أساس تلك المعرفة، وهذا الذكاء يتضمن أن يكون لدى الفرد صورة دقيقة عن نواحي قوته وحدوده، والوعي بأمزجته الداخلية ومقاصده ودوافعه وحالاته المزاجية والانفعالية ورغباته والقدرة على تأديب الذات وفهمها وتقديرها.

ومن بين الأنواع السبعة للذكاء، نجد الذكاء المنطقي الرياضي هو الأقرب لطبيعة عمل المدققين الداخليين لما فيه من استطاعة الفرد على استخدام الأعداد بفاعلية كعلماء الرياضيات والمحاسبين والإحصائيين، واستخدام النماذج والأنماط المنطقية والعلاقات والقضايا والسبب والنتيجة. وعلى القائمين على اختيار وتعيين وتأهيل الموارد البشرية الالتفات إلى هذا النوع من الذكاء للتحقق من وجوده بدرجة عالية لدى من يقع عليهم الاختيار في التوظيف، أو لاحقا بعد تعيينهم أن يتم تنمية هذا النوع من الذكاء.

ويلي ذلك الذكاء الاجتماعي، حيث يحتاج المدقق الداخلي إلى قدرات التعرف على مقاصد الموارد البشرية في بيئة العمل وفهم دوافعهم ومشاعرهم والتمييز بينها، لما قد يكشف أموراً غير ظاهرة من خلال سلوك الأفراد في بيئة العمل تنم عن التستر على الأخطاء أو التلاعب في الحسابات أو استغلال الوظيفة بشكل يخالف النظام والقانون. والذكاء الاجتماعي للمدقق الداخلي صفة مهمة فيه لأن طبيعة عمله ترتبط بالتعامل مع الأفراد من أعلى الهرم إلى أسفله، ونظرة الآخرين إلى وظيفة التدقيق الداخلي باعتبارها أعمال فحص وتأكد تلقي بظلالها على علاقات المدقق والآخرين بشيء من الشك والريبة والحذر، فيحتاج المدقق الداخلي لفهم طبيعة الأفراد وكيفية التعامل معهم.

ومن خلال تتبع التطورات في مجال مهنة التدقيق الداخلي تبين انتباه المعنيين والخبراء إلى أهمية الذكاء في تطوير المهنة ومواكبتها للمستجدات والتحديات الراهنة والمستقبلية.

فقد صدر تحذير من المشاركين في فعاليات المؤتمر الإقليمي السنوي السابع عشر للتدقيق الداخلي 2016 في دبي من عدم مواكبة العاملين في المحاسبة والتدقيق الداخلي للتطور التكنولوجي الحادث، الذي يوصف عالمياً بتسونامي المعرفة، مؤكداً أن عدم تطور تلك المهن يهددها بالاختفاء، حيث سيصبح بالإمكان استبدال مدقق الحسابات ببرنامج كمبيوتر ينفذ المهمة. حيث قال طلال أبو غزالة، رئيس مجلس إدارة مجموعة طلال أبو غزالة الدولية «عندما تأسست مهنة التدقيق الداخلي في أربعينات القرن الماضي، لم تكن هناك ثورة في المعلومات، لكن بعد التطور الحادث وتسونامي المعرفة، لا بد لهذه المهنة أن تتطور، حيث يجب أن تصل إلى مفهوم التدقيق الداخلي الذكي»، موضحاً أن دبي تعد المدينة العربية الوحيدة ضمن 20 مدينة ذكية في العالم، لذا لا بد أن تتطور مهنة التدقيق الداخلي والمحاسبة فيها إلى ما يناسب العصر. وأكد أبو غزالة على أهمية تحول المدقق الداخلي إلى خبير بتقنية المعلومات، لأنه لا توجد حاجة ملحة لمهنة المدقق الداخلي بمفهومها الحالي، حيث يمكن لبرنامج للكمبيوتر أن يقوم بالمهمة، مؤكداً أهمية أن يصبح مدقق الحسابات جزءاً من الإدارة أو مساعد لها لتصبح المهنة أداة لصنع القرار الاقتصادي. ومن جهته، قال عبد القادر عبيد علي رئيس مجلس إدارة جمعية المدققين الداخليين بدولة الإمارات إن «الابتكار في مهنة التدقيق الداخلي أصبح ضرورة، لأن استخدام التكنولوجيا أصبح لا مفر منه لإنجاز العمل في وقت قصير، وإعطاء قيمة حقيقية»، مضيفاً أن تحول دبي إلى مدينة ذكية يلزم العاملين في مجال التدقيق الداخلي بأن تتوافر لديهم المعلومات والخبرات في تقنية المعلومات ليتمكنوا من التدقيق على مؤسسات مدينة ذكية مثل دبي. (أبوغزالة وعبيد . 2016)

إن نظام التدقيق الداخلي اليوم في أراضي دبي يمثل قطاعاً متكاملًا، حيث يتم من خلاله التدقيق على البيانات المالية والمعلوماتية وبيانات المعلومات، بل إننا نجهدنا في عملنا على تدقيق الإجراءات والخدمات الذكية التي تقدمها أراضي دبي. وعلاوة على ذلك، أطلقنا نظام التدقيق على أمناء التسجيل العقاري، فأصبح لدينا نظاماً ذكياً نستطيع من خلاله التدقيق على جميع المعاملات التي تنجز في مكاتب أمناء التسجيل، بما في ذلك التصرفات والمبايعات في سوق دبي العقاري. وبذلك، أصبح يتم التدقيق على كل مبايعة في السوق اليوم، لتخضع لعملية تدقيق ثالثة في هذا النظام. وفي المستقبل القريب، سيتم

التدقيق على الخدمات الذكية، لأن حكومة الإمارات وإمارة دبي أطلقت العديد من الخدمات الذكية، وهذا هو مستقبل التدقيق".

أوضح الخبراء في المؤتمر الذي عقد تحت شعار "التكنولوجيا تعيد التعريف بالتدقيق الداخلي". 2019 " بمشاركة حوالي 300 من رؤساء التدقيق الداخلي من دول مختلفة، أن حجم الإنفاق العالمي على الذكاء الاصطناعي سيصل إلى 23 تريليون دولار في عام 2023 وتشكل حصة منطقة الشرق الأوسط منه نحو 5 بالمائة تستحوذ دولة الإمارات والمملكة العربية السعودية على 70 بالمائة منها، وفيما يلي أهم المشاركات في المؤتمر:

- أشادت جينيثا جون - نائب الرئيس الأول للمعهد العالمي للمدققين الداخليين - بما حققته دولة الإمارات في مجال اعتماد أفضل المعايير والممارسات الدولية في عمليات التدقيق الداخلي الأمر الذي يؤكد على ذكاء وبعد نظر واستشراف للمستقبل الذي أصبحت فيه التكنولوجيا والتقنيات أمراً أساسياً في جميع مجالات العمل والحياة.
- أوضح عادل الصرعاوي - نائب رئيس ديوان المحاسبة الكويتي - بأن مجال التدقيق يشهد تطوراً لم يسبق له مثيل بسبب ثورة تكنولوجيا المعلومات العالمية، وأشيد بالتجربة الإماراتية في هذا المجال حيث ترأست دولة الإمارات للمنظمة الدولية "الأنوساي" التي انتهت فترتها حالياً وتسلمتها موسكو.
- قالت حنان عبدالله المرزوقي - مديرة إدارة الحوكمة المؤسسية والامتثال بالإدارة العامة للإقامة وشؤون الأجانب بدبي - أنه بفضل الدعم وتسهيل الضوء على أهمية التدقيق الداخلي من قبل حكومة دولة الإمارات، فقد أصبح هناك مؤتمراً سنوياً لتثقيف وتمكين وتطوير المدقق الداخلي، الأمر الذي زاد من عدد المدققين الداخليين في الإمارات، حيث وصل عددهم حالياً نحو 7 آلاف مدقق، ويشكل المواطنون منهم نسبة 45 بالمائة تقريبا ويتمثل هدفنا اليوم في وضع منظومة لحوكمة مهنة التدقيق الداخلي في الإمارات والتي تعتبر من أسمى المهن الفنية والتقنية الموجودة عالمياً.

يجب أن يتضمن كل تقرير تدقيق رأياً حول الإدارة الشاملة للمخاطر قيد التدقيق ومدى كفاية الضوابط ذات الصلة. لا أفهم كيف يعتقد المدققون الداخليون أنهم يوفرون ضماناً (مطلوب بموجب معايير معهد المدققين الداخليين) عندما لا يقدمون رأياً (وهو ما لا تتطلبه المعايير لسبب ما). أخفق أيضاً في فهم كيف تعاني لجان التدقيق والإدارة العليا من مدققين يترددون في تقديم تقييم. لقد وُجد المدققون الداخليون لتزويد المجلس والإدارة العليا بتقييم موضوعي ومستقل لوحدة أو برنامج عمل (مثل أمن المعلومات) ، بما في ذلك ما يرون أنه فرص رئيسية للتحسين. لإعداد آرائهم واستنتاجاتهم، يحتاج المدققون إلى تدقيق الأدلة على جهود إدارة المخاطر وتقييم الأداء. إذا كان المديرين قادرين على إظهار الأداء وإثبات أن المسألة قد تم تأسيسها وتنفيذها بشكل فعال، فسيؤدي ذلك إلى تقرير تدقيق إيجابي. بكل بساطة. (سوانسون، 2010).

يزعم بعض المدققين أن تقرير التدقيق هو المنتج النهائي الأساسي لأي تدقيق، وينص معيار الأداء في معهد المدققين الداخليين 2400 على ما يلي: "يجب على المدققين الداخليين إبلاغ نتائج المشاركة." في الواقع، يجب أن يكون تأثير التدقيق هو التغييرات الفعلية التي يتم إنشاؤها كإجراء نتيجة لاستثمار موارد التدقيق وتقريرها بشكل جزءاً من هذه العملية. وأياً كان الرأي، فإن الحقيقة هي أن تقارير التدقيق هي واحدة من تلك التقنيات الأساسية التي يجب أن يتقنها المدقق، وهناك عبارة مفيدة للتعبير عن هذه الأهمية من سلسلة دليل معهد المدققين الداخليين: "إن فكرة أو اكتشاف المدقق الأكبر لا تكون فعالة إلا بقدرته على التعبير عن الفكرة للآخرين واستنباط الاستجابة المطلوبة." (بيكيت، 2003).

يجب إدخال تقرير التدقيق في دورة التقارير ربع السنوية التي تسعى إلى تلخيص ما تم العثور عليه والإبلاغ عنه في فترة الثلاثة أشهر ذات الصلة. الإشارة إلى الخطة الفصلية تجعل هذه العملية ديناميكية مرتبطة بنقطة مرجعية محددة. وكذلك التقرير السنوي ينطبق عليه ما ورد أعلاه بنفس القدر بالنسبة لدورة التقارير السنوية التي ينبغي أن تُحدد مرة أخرى في سياق الخطة للسنة المعنية. (بيكيت، 2003).

في الحديث عن أهداف تقرير التدقيق، قد يتم إنفاق موارد تدقيق شاملة على إجراء تدقيق وقد يرى العميل المنتج النهائي في صورة تقرير تدقيق منشور باعتباره المنتج النهائي. لذلك من المهم أن تكون أهداف هذه الوثيقة محددة بوضوح وأن المهام الرئيسية الأربع لتقرير التدقيق هي: تقديم ضمان للإدارة أن مخاطر الأعمال يتم التحكم فيها جيداً، تنبه الإدارة إلى المناطق التي ليست على مايرام وهناك مخاطر

محملة، تقديم المشورة للإدارة بشأن الخطوات اللازمة لتحسين استراتيجيات إدارة المخاطر، دعم خطط العمل التي أعدتها إدارة العملاء. (بيكيت.2003)

هل يمكن نشر تقارير التدقيق الداخلي للجمهور، مما يفتح إمكانية أن تساهم التقارير على المدى القصير في ضرر لسمعة الجهة الحكومية؟ اعترف العديد من النواب الذين تمت مقابلتهم بهذا الخطر، لكنهم لاحظوا أن القيمة التي تم الحصول عليها من التدقيق الداخلي تفوق المخاطر. وللمساعدة في إدارة مخاطر حدوث أضرار في السمعة عن غير قصد، أشار أحد النواب الفيدراليين إلى أنه يبحث بشكل خاص عن كبار المسؤولين التنفيذيين في مجال التدقيق ممن لديهم خبرة في الاتصالات لضمان نقل نتائج التدقيق بشكل مناسب وأقل عرضة للتفسير الخاطئ. (أبيلا وميتشيل.2014).

يفضل أن يذكر المدققون الداخليون في تقاريرهم أن أنشطتهم قد تمت وفقا للمعايير المهنية للتدقيق الداخلي. مع ذلك، يجب ذكر هذه العبارة فقط إذا أثبت برنامج تقييم الجودة أن إدارة التدقيق الداخلي تلتزم بهذه المعايير. (القاضي وآخرون.2008).

يجب تقديم تقارير نشاط بصفة دورية إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة، ويجب أن تقارن هذه التقارير مايلي: أ- الأداء مع أهداف إدارة التدقيق الداخلي وجدول الأعمال. ب- النفقات مع الموازنات المالية. ويجب أن تشرح السبب في أي انحرافات رئيسية وأن توضح أي إجراء اتخذ أو تكون هناك حاجة لاتخاذ. (القاضي وآخرون.2008).

على المدقق الداخلي أن يقدم تقريره عن الطرق المحاسبية المستخدمة لإظهار النتائج المالية الفعلية مقارنة بتلك المخططة ومدى دقة هذه النتائج، وهذا يعني التدقيق بالاستثناء Auditing by Exeption، فالمفردات الفعلية العادية والتي تتماشى مع المفردات المحددة مقدما تفحص إجماليا أما تلك التي تختلف عن المخطط أو المعيار فتفحص تفصيليا. (الصحن وآخرون.1989).

يهدف المعيار الدولي للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بشأن التقرير وتبليغ النتائج إلى تحديد المتطلبات التي يجب على المدققين الداخليين الالتزام بها عند إعداد التقارير وتبليغ نتائج العمليات التي يقومون بها. يجب على المدقق الداخلي إعداد تقرير مكتوب وموقع لعدم الانتهاء من أعمال التدقيق، وقد تكون هناك تقارير مرحلية مكتوبة أو شفوية، ويمكن تقديمها رسميا أو بصفة غير رسمية، وقد تستخدم التقارير المرحلية لتبليغ معلومات تتطلب اهتماما عاجلا أو للحصول على تفسيرات وإيضاحات من قبل

الإدارة المعنية. قد يكون من الملائم إعداد تقارير ملخصة تظهر النتائج الرئيسية للتدقيق إلى مستويات إدارية أعلى من الجهة أو النشاط محل الفحص، يجب أن تكون التقارير موضوعية وواضحة ومختصرة وبناءة وفي التوقيت المناسب وتحتوي التقارير الموضوعية على حقائق وتكون غير متحيزة، وخالية من التشويه، ويجب أن تشمل الأسباب والنتائج والتوصيات بدون تحيز. يجب أن تبين التقارير غرض التدقيق ونطاقه ونتائجه، وعندما يكون ذلك ملائماً، يجب أن تحتوي التقارير على رأي المدقق. وعلى الرغم من عدم وجود شكل أو نموذج موحد لتقارير التدقيق الداخلي، إلا أنها يجب أن تحتوي كحد أدنى على: الغرض، النطاق، ونتائج التدقيق. قد تشمل التقارير توصيات لتحسينات مستقبلية وأن تعترف بالأداء المقبول وبالإجراء التصحيحي، (القاضي وآخرون. 2008).

هناك اختلافان رئيسيان في تقارير التدقيق الداخلي التشغيلي والمالي يؤثران على تقارير التدقيق التشغيلي: 1. في عمليات التدقيق الداخلية، عادة ما يتم إرسال التقرير فقط إلى الإدارة، مع نسخة إلى الوحدة التي يتم تدقيقها. يؤدي غياب مستخدمي الطرف الثالث إلى تقليل الحاجة إلى صياغة موحدة في تقارير التدقيق الداخلية. 2. يتطلب تنوع عمليات التدقيق التشغيلي تفصيل كل تقرير لمعالجة نطاق التدقيق والنتائج والتوصيات. غالباً ما يستغرق المدققون التشغيليون وقتاً كبيراً للتواصل بوضوح مع نتائج وتوصيات التدقيق. عند تدقيق الأداء، عند إعداد التقارير يجب تضمين المحتوى المحدد، ولكن يُسمح بحرية كبيرة في شكل التقرير. المتابعة شائعة في التدقيق التشغيلي عندما يقدم المدققون توصيات لإدارة المنشأة لتحديد ما إذا كانت التغييرات الموصى بها قد أُجريت، وإذا لم يكن الأمر كذلك، فلماذا لم تنفذ. غالباً ما تبرز منشورات معهد المدققين الداخليين، مثل مجلة المدقق الداخلي، نتائج التدقيق التشغيلي الداخلية المقدمة من المدققين الداخليين الممارسين. تتعامل معظم النتائج مع الكفاءة بدلاً من الفاعلية. من المرجح أن يجد قراء المجلة نتائج كفاءة أكثر إثارة للاهتمام من تلك المتعلقة بالفاعلية. وعلى سبيل المثال إن عرض نتيجة تحقيق وفورات مالية نتيجة للتدقيق تجذب القراء على الأرجح أكثر من تقرير حول تحسين دقة التقارير المالية. (أرينز وآخرون. 2014).

يسمح التقرير للمدقق الداخلي بإبداء رأيه (كتابياً) حول البيانات والقوائم المالية والمواضيع الأخرى التي كانت محل التدقيق، فهو يلخص مهمة التدقيق، ويعتبر وسيلة بين المدقق والجمهور، وفيما يلي بعض مبادئ التقرير:

- لا وجود للتدقيق الداخلي من دون تقرير التدقيق الداخلي
- وثيقة نهائية: فهو آخر عقد في مهمة التدقيق، والتي لا تنتهي إلا باقتراحات وتوصيات
- عرض مسبق للمؤسسة: فمن المفترض أن النقاط تم عرضها خلال الاجتماع الختامي
- حق المؤسسة في الاجابة، للمؤسسة الحق في الرد إما شفاهيا أو كتابيا
- الفصول الرئيسية لشكل تقرير التدقيق الداخلي تتمثل في النقاط الأربعة التالية:
 - الورقة الخارجية ورسالة الإحالة: عادة ما يكون تقرير التدقيق مرفق برسالة إحالة، أما الصفحة الأولى فتحتوي على:
 - عنوان المهمة وتاريخ إرسال التقرير، كما يتم التذكير بالمهمة.
 - أسماء المدققين المساهمين في العمل ورؤساء المهمة.
 - أسماء المستفيدين من تقرير التدقيق
- المقدمة والملخص: يبدأ هذا الجزء بفهرس مفصل للتقرير، والذي يكون ضروريا بالنسبة للتقارير كبيرة الحجم التي تحتوي على ملاحق كثيرة.
 - المقدمة: عادة ما تكون مختصرة وتتضمن التذكير بمجال التدقيق وأهداف المهمة، فالقارئ ليس له علم بمحتوى أمر المهمة وتقرير التوجيه، فهي تمثل وصفا مختصرا للوحدة أو العملية المدققة.
 - الملخص: حسّي يسمح للمسؤولين بفهم مجمل التقرير، حيث يتميز بالاختصار والوضوح.
 - التقرير التفصيلي: هو الوثيقة التفصيلية والكاملة، الموجهة بالدرجة الأولى للمؤسسة المدققة ويشمل الملاحظات والتوصيات بحيث يراعي التسلسل المعروض في الفهرس.

- الخلاصة، خطة العمل والملاحق: الهدف من هذا الجزء ليس تكرار ماتم عرضه، ولكن اقتراح مهمات أخرى والتي ظهرت الحاجة لها من خلال هذه المهمة والتذكير بتاريخ المهمة القادمة (محمد.2016).

UNIVERSITI SAINS ISLAM MALAYSIA
جامعة العلوم الإسلامية الماليزية
ISLAMIC SCIENCE UNIVERSITY OF MALAYSIA

10،2 المبحث الثامن: الإطار التنظيمي والتشريعي لوظيفة التدقيق الداخلي في دولة الإمارات

10،1،2 نبذة عامة عن دولة الإمارات العربية المتحدة

إن الباحث عن تاريخ دولة الإمارات العربية المتحدة ينبغي له الوقوف عند محطات مهمة في حياة هذه الدولة، لاسيما تجربتها الوحدوية التي أصبحت مثالا يحتذى به بين دول العالم.

حضارة دولة الإمارات العربية المتحدة:

إنّ الأمة التي لا تعرف ماضيها وتهمل تدوينه لن تتمكن من قيادة حاضرها ولا صياغة مستقبلها. وهو ما أكدّه المرحوم الشيخ زايد بن سلطان آل نهيان مؤسس دولة الإمارات العربية المتحدة، حين قال: "من لا يعرف ماضيه لا يستطيع أن يعيش حاضره أو مستقبله"، ونحن في دولة الإمارات العربية المتحدة "لسنا أمة طارئة على التاريخ" كما قال صاحب السمو الشيخ محمد بن راشد آل مكتوم، نائب رئيس الدولة، رئيس مجلس الوزراء، حاكم دبي، فتاريخ الإمارات ممتد لما يقرب من سبعة آلاف سنة، وفق ما أثبتته النقوش والرسوم واللّقى الأثرية للبعثات العالمية منذ مطلع الخمسينيات من القرن المنصرم حتى تاريخه. (الأرشيف الوطني - قيام الاتحاد).

التهيئة لقيام دولة الإمارات العربية المتحدة:

أكد المرحوم الشيخ زايد بن سلطان آل نهيان، فور توليه سدّة الحكم في السادس من آب/ أغسطس عام 1966م حاكماً لإمارة أبو ظبي، مدى أهمية الاتحاد، وقال معلقاً: "نستطيع بالتعاون وبنوع من الاتحاد، اتباع نموذج الدول الأخرى النامية". وبعد إعلان البريطانيين عام 1968 عن نيتهم الانسحاب من منطقة الإمارات المتصالحة، بدأ الشيخ زايد بن سلطان آل نهيان بالتحرك سريعاً لتعزيز الروابط مع إمارات الساحل المتصالح. (الأرشيف الوطني - قيام الاتحاد).

تأسيس دولة الإمارات العربية المتحدة:

الإمارات العربية المتحدة دولة اتحادية تأسست في 2 ديسمبر 1971 وتتكون من سبع إمارات هي: أبو ظبي، ودبي، والشارقة، وعجمان، وأم القيوين، ورأس الخيمة، والفجيرة. وتعدّ الدولة واحدة من الدول الأكثر استقراراً على مستوى العالم في التاريخ الحديث، إضافة إلى ريادتها في مجالات الاقتصاد، والاستقرار الاجتماعي والأمني. (الأرشيف الوطني - قيام الاتحاد).

إعلان قيام دولة الإمارات العربية المتحدة:

وفي 18 يوليو 1971م، قرّر حكام ست إمارات من الإمارات المتصالحة، هي: أبو ظبي، ودبي، والشارقة، وعجمان، وأم القيوين، والفجيرة، تكوين الإمارات العربية المتحدة.

وفي الثاني من ديسمبر 1971م، اجتمع حكام الإمارات الست وتمّ الإعلان رسمياً عن تأسيس دولة مستقلة ذات سيادة. وصادر عن هذا الاجتماع البلاغ التاريخي الذي جاء فيه: "يزف المجلس الأعلى هذه البشرى السعيدة إلى شعب الإمارات العربية المتحدة وكل الدول العربية الشقيقة، والدول الصديقة، والعالم أجمع، معلناً قيام دولة الإمارات العربية المتحدة دولة مستقلة ذات سيادة، وجزءاً من الوطن العربي الكبير."

تمّ الاتفاق رسمياً على وضع دستور مؤقت ضم 152 مادة، وارتكز على نسخة معدّلة من نصّ الدستور السابق لإمارات الخليج التسع. واعتمدت أبوظبي كعاصمة مؤقتة للاتحاد. وانتخب حاكم أبو ظبي، الشيخ زايد بن سلطان آل نهيان، من قبل الحكام ليكون أول رئيس لدولة الإمارات العربية المتحدة، وأعيد انتخابه بعد انتهاء فترة خمس سنوات. وتمّ انتخاب المغفور له الشيخ راشد بن سعيد آل مكتوم نائباً للرئيس، وهو منصب استمرّ فيه حتى وفاته عام 1990م.

وحدد الدستور خمس سلطات للدولة الاتحادية هي:

1. المجلس الأعلى للاتحاد: ويتكون من الحكام السبعة، وهو أعلى المؤسسات في الدولة، ويتخذ قراراته بالأكثرية على أن تكون كل من أبوظبي ودبي ضمن الأكثرية

2. رئيس الدولة ونائبه

3. مجلس الوزراء

4. المجلس الوطني الاتحادي، وهو مجلس استشاري ضم في ذلك الوقت 34 عضواً، ثمانية أعضاء لكل من أبو ظبي ودبي، ستة من إمارة الشارقة، وأربعة للإمارات المتبقية. ويخصص لرأس الخيمة 6 مقاعد عند انضمامها للاتحاد ليصبح عدد الأعضاء 40 عضواً
5. السلطة التشريعية أو القضائية، وتتكون من عدد من المحاكم على رأسها المحكمة الاتحادية

اكتمال الاتحاد بين الإمارات السبع:

لقد انضمت إمارة رأس الخيمة للاتحاد في وقت لاحق، حين تلقت تأكيدات من حكومة الاتحاد أن الدولة ستتابع قضية استعادة جزر طنب الصغرى وطنب الكبرى التابعتين للإمارة، وللتين تم احتلالهما من إيران. وتقدمت رأس الخيمة في 1971/12/23 بطلب الانضمام إلى الاتحاد، وفي 1972/2/10 تمت الموافقة على قبولها في عضوية الاتحاد بقرار صادر من المجلس الأعلى، وبذلك اكتمل كيان الاتحاد، والذي أصبح يعرف رسمياً بدولة الإمارات العربية المتحدة.

ومن العوامل التي أدت لقيام الاتحاد بين الإمارات السبع:

اللغة المشتركة، الدين، تشابه العادات والتقاليد، تكامل التضاريس وتداخلها، الموارد المتماثلة، تقاسم المصالح والطموحات. كما تتمتع دولة الإمارات العربية المتحدة بالاستقلال التام والسيادة الكاملة، وشعب كافة الإمارات واحد، ولمواطنيه جنسية واحدة وهي جنسية دولة الإمارات العربية المتحدة. وللاتحاد علمه، وشعاره، ونشيدته الوطني. (البوابة الرسمية لدولة الإمارات - تأسيس دولة الإمارات)

رفع علم تأسيس الدولة:

بدأت المحادثات الحدودية بين شيوخ منطقة الخليج العربي منذ اكتشاف النفط مع بدايات 1960، وقد كان لتولي المغفور له - بإذن الله تعالى - الشيخ زايد بن سلطان آل نهيان مقاليد الحكم في إمارة أبوظبي عام 1966 أثر إيجابي ودافع قوي لإتمام النوايا، فقد كان سموه - رحمه الله - مثال الرجل

العربي الأصيل الذي يرى مستقبل وطنه من خلال الوحدة العربية واتفاق الآراء، وتشارك المصالح والأهداف والتخطيط.

عُرفت الدولة الحديثة باسم دولة الإمارات وفي العام نفسه كانت شركات النفط البريطانية قد بدأت بحسارة عقودها النفطية لصالح الشركات الأمريكية؛ مما أدى إلى تقليل نفوذها في المنطقة وإضعافه؛ وهذا أعطى دافعاً جديداً؛ فتمكن شيوخ المنطقة من تأسيس ما يعرف بـ (مجلس الإمارات المتصالحة) ، وتم تعيين "عدي البطار" المستشار القانوني للمغفور له- بإذن الله تعالى- الشيخ راشد بن سعيد آل مكتوم كأمين عام ومستشار قانوني للمجلس الذي تم حله بمجرد إعلان قيام دولة الإمارات العربية المتحدة. (موسوعة الامارات).

لقد حظيت الإمارات عامّة، وأبوظبي، ودبي، والشارقة خاصّة، باهتمام عالمي؛ لتقدمها - على مستوى الفرد- الفرص الاقتصادية واسعة النطاق، إضافة إلى التسهيلات الرياضية والترفيهية، والنشاطات الثقافية وتنمية الوعي لحماية البيئة والحياة البرية وتشجيع السياحة. ويكمن نجاح النظام السياسي في دولة الإمارات العربية المتحدة في أنّها تمثل مزيجاً فريداً من القديم والحديث، مع التزام فطري بالإجماع والمناقشة والديموقراطية المباشرة. كانت تضحيات ومنجزات الآباء قد ساهمت في بروز الدولة الحديثة بدلاً من الإمارات المستقلّة القديمة. إنّ دولة الإمارات العربية المتحدة هي الدولة الاتحادية الوحيدة في العالم العربي التي لم تبقَ وتستمرّ فحسب، بل إنّها قد نجحت أيضاً في تكوين واستخراج هوية قومية مميزة مع مرور الزمن. لقد صرّح الشيخ زايد رحمه الله بمناسبة الاحتفال بمرور خمس وعشرين سنة من النجاح الذي حقّقه الاتحاد بكل فخر واقتناع: "إنّ كلّ ما تمّ إنجازه قد فاق توقّعاتنا بعون من الله تعالى، ثم بعزم وإرادة قوية وصادقة، ما يؤكّد أنّه ليس هناك شيء لا يمكن تحقيقه لخدمة الشعب ما دام العزم ثابتاً وقويّاً، وما دامت النيّات صادقة". إنّ اتحاد الإمارات العربية المتحدة لايزال - وسوف يستمرّ بإذن الله- مصدراً لفخر أجيال الإماراتيين الحاضرة والمستقبله. (الأرشيف الوطني - قيام الاتحاد)

2،10،2 التطور التاريخي للتدقيق في دولة الإمارات العربية المتحدة

اعتمد دستور دولة الإمارات العربية المتحدة الصادر في سنة 1971 وفي المادة 136 التي نصت على " تنشأ ادارة اتحادية مستقلة يرأسها مراجع عام يكون تعيينه بمرسوم، لمراجعة حسابات الاتحاد

والاجهزة والهيئات التابعة له، وكذلك لمراجعة أية حسابات أخرى يوكل الى الادارة المذكورة مراجعتها، طبقاً للقانون ". ولذا تم إنشاء هذه الادارة بإسم ديوان المحاسبة وذلك بالقانون رقم (7) لسنة 1976 الذي كفل للديوان كل جوانب الاستقلال (العضوية والوظيفي والمالي).

ويعمل الديوان على التأكد من أن الجهات الاتحادية تقوم بتحصيل المبالغ المالية بالطرق الصحيحة، وكذلك إنفاق الأموال العامة بطريقة حكيمة ورشيدة. كما يقوم الديوان كذلك بعمليات المراجعة والتدقيق للتأكد من تحقيق الهيئات الاتحادية لأهدافها المنشودة. (تاريخ ديوان المحاسبة). وبالتالي فإن ديوان المحاسبة هو الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في دولة الإمارات العربية المتحدة وله شخصية اعتبارية عامة ويتمتع بالاستقلال المالي والإداري ، وملحق بالمجلس الوطني الاتحادي. يتولى الديوان الرقابة على أموال الدولة وأموال الجهات الاتحادية والكشف عن الغش والفساد المالي. وبالرجوع إلى القانون الاتحادي رقم (7) لعام 1976 بإنشاء ديوان المحاسبة، نجد العديد من الجوانب الهامة في تحديد اختصاصات هذا الديوان ومنها :

مهمة ديوان المحاسبة هي الرقابة المالية على أموال الدولة، ولتحقق من سلامة ومشروعية إدارة هذه الأموال، ويقوم بعمله برقابة سابقة على الصرف خاصة للمشاريع وعقود التوريدات التي تزيد قيمتها على 500 ألف درهم. ورقابة لاحقة على الصرف (بعد الصرف) وهي التحقق من قيام الأجهزة الإدارية الحكومية بتحصيل الإيرادات، وأن النفقات صرفت بصورة ملائمة وفي حدود الموازنة، مراقبة جميع الحسابات خارج الميزانية مثل أمانات وسلف وحسابات جارية، مراقبة القروض، مراقبة استثمار الدولة، مراقبة حسابات المستودعات والمخازن، مراقبة تنفيذ المشروعات الإنمائية، فحص الحسابات الختامية للجهات الخاضعة لتدقيق ديوان المحاسبة، جرد النقود والطوابع والأوراق ذات القيمة. (القانون الاتحادي رقم 7. 1976).

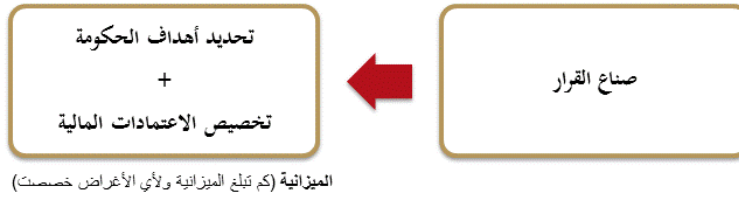
وفي المادة رقم (11) من هذا القانون، يقوم الديوان في حدود اختصاصاته المنصوص عليها في هذا القانون بمهمتين رئيسيتين الأولى التي تم البحث المائل هي: الكشف عن حوادث الاختلاس والإهمال والمخالفات المالية والتحقيق فيها وبحث بواعثها ونواحي القصور في التشريع ونظام الرقابة الداخلية التي أدت إلى وقوعها واقتراح وسائل علاجها. وديوان المحاسبة باعتباره إدارة اتحادية ملحقة بالمجلس الوطني الاتحادي، فإن نطاق عمله هو الوزارات والهيئات الاتحادية، من حيث التدقيق المحاسبي الخارجي، وأما الحكومات المحلية في الإمارات السبع فأغلبها لديها إدارات للتدقيق المحاسبي تحت مسميات متقاربة المعنى كإدارة الرقابة أو دائرة الرقابة،

كما صدر مؤخراً القانون الإتحادي رقم (8) لسنة 2011 _ بإعادة تنظيم ديوان المحاسبة _ ليحل محل القانون رقم (7) لسنة 1976 م المشار إليه، ويمارس الديوان عمله بناء على هذا القانون. (ديوان المحاسبة . 2019).

في المخطط أدناه المنشور على صفحة ديوان المحاسبة، يتضح الإطار العام لعمل ديوان المحاسبة في الرقابة على الجهات الإتحادية:

الرسم البياني 2،6 : منهجية التدقيق في ديوان المحاسبة

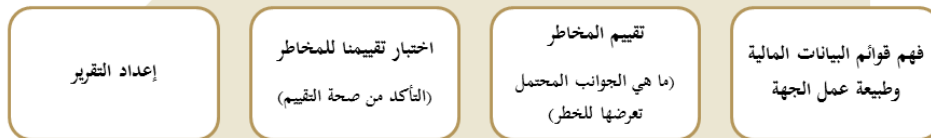
كيف يؤدي ديوان المحاسبة مهامه الرقابية



يهتم ديوان المحاسبة بالبحث في التساؤلات التالية والإجابة عليها:



منهجية ديوان المحاسبة في التدقيق



المصدر : ديوان المحاسبة : منهجية التدقيق في ديوان المحاسبة . 2019.

وبما أن كل إمارة من إمارات دولة الإمارات العربية المتحدة، لها حكومة محلية تتمتع باستقلالية في العديد من الجوانب الإدارية والمالية ولكن في ظل نظام الاتحاد. فنجد أن أغلب الإمارات لديها أنظمة وقوانين وتشريعات محلية ولكنها في الاجمال متوافقة مع النظام الإتحادي. يمكن توضيحها باختصار في الجدول التالي:

الجدول رقم 2،7 : الدوائر المختصة بالنظام المالي في الإمارات

م	الإمارة	الدوائر المختصة بالنظام المالي	الاختصاصات
1	أبوظبي	دائرة المالية	أسست دائرة المالية عام 1962، الاهداف الاستراتيجية: رفع كفاءة الإنفاق الحكومي، تنمية الإيرادات الحكومية، الحفاظ على مستويات معقولة من الدين العام، زيادة العائد على الاستثمارات العامة والحد من المخاطر المالية المتعلقة بها، تعزيز الملاءة المالية وزيادة حجم الاحتياطات المالية للحكومة.
		جهاز أبوظبي للمحاسبة	تم إنشاء "جهاز أبوظبي للمحاسبة" كهيئة مستقلة في عام 2008، وأهدافها الاستراتيجية: التحقق من أن إدارة وتحصيل وصرف الأموال والموارد العامة تتم بكفاءة وفاعلية واقتصادية، التحقق من صحة التقارير المالية والتزام الجهات الخاضعة بالقوانين والأنظمة واللوائح وقواعد الحوكمة، الارتقاء بمبدأ المحاسبة والشفافية.
2	دبي	دائرة المالية	تم إنشاء دائرة المالية في حكومة دبي، وفقاً للقانون رقم 5 لسنة 1995. وتتولى دائرة المالية مسؤولية الإشراف على جميع الشؤون المالية والمحاسبية لحكومة الإمارة، إضافة إلى إصدار الحسابات الختامية المجمعة لها. وتشمل مسؤوليات دائرة المالية وضع الموازنة السنوية العامة لحكومة دبي وتنفيذها بالتعاون مع جميع الجهات الحكومية المحلية، إضافة لقيامها بتقديم السيولة المالية، وتحويل الاعتمادات المالية إلى جميع الجهات الحكومية، كما تشرف على إعداد الموارد الحكومية واعتمادها وسبل تطويرها، بالتعاون مع الجهات الحكومية المعنية، كما تقوم دائرة المالية أيضاً بالتحقق من

<p>تحصيل الإيرادات العامة، وتشرف على الحسابات المصرفية الخاصة بالحكومة.</p>			
<p>تأسست وفقاً للقانون رقم (1) لسنة 1995، أهدافها: تعزيز وضمان المساءلة الفعالة وممارسات الإدارة السليمة، تأكيد استخدام الموارد الحكومية بكفاءة وفعالية واعتماد اليقظة والفتنة في القرارات الإستثمارية، خلق بيئة للرقابة وإدارة المخاطر تتميز بالشفافية والتطور، ضمان التقييم المستقل لتحقيق الأهداف الإستراتيجية لحكومة دبي.</p>	<p>جهاز الرقابة المالية</p>		
<p>تأسست في منتصف ستينيات القرن الماضي، مهامها إدارة الشؤون المالية والحسابات الحكومية في إمارة الشارقة باستخدام أفضل أنظمة الحسابات والموازنات الحكومية، لتعزيز كفاءة العمل الحكومي والأداء المالي في الإمارة، وتبني تجربة مميزة في مجال المالية العامة. لتحقيق الاستدامة المالية والازدهار الاقتصادي والاجتماعي، وتطوير إطار عام للسياسة المالية للإمارة لتعزيز النمو الاقتصادي المستدام، وتطوير كفاءة الإنفاق الحكومي، وتحسين مستوى الأداء المالي.</p>	<p>دائرة المالية المركزية</p>	<p>الشارقة</p>	<p>3</p>
<p>مرسوم أميري رقم (4) لسنة 1996 م بشأن إنشاء دائرة الرقابة المالية في إمارة الشارقة، اختصاصاتها التحقق من أن الأجهزة الإدارية قد قامت بتحصيل وتوريد الإيرادات المستحقة، التحقق من أن النفقات قد صرفت بصورة ملائمة ضمن الاعتمادات المقررة وطبقاً للقوانين واللوائح والتعليمات المنظمة، مراقبة حسابات التسوية، مراقبة الاستثمارات والتحقق من مدى سلامة أوجه الاستثمار ومدى مناسبة العائد، الكشف عن حوادث الاختلاس والإهمال والمخالفات المالية والتحقق فيها، دراسة أنظمة الرقابة الداخلية، دراسة القوانين والأنظمة واللوائح..</p>	<p>دائرة الرقابة المالية</p>		
<p>أهدافها الاستراتيجية: ضمان التميز في إدارة الموارد المالية بما يحقق استدامتها، تطوير وتعزيز نظم وسياسات مالية مبتكرة، التميز في تقديم الخدمات والارتقاء بتجربة المتعاملين، تعزيز العلاقات مع الشركاء والمجتمع، تطوير خدمات الدعم المؤسسي وتعزيز ثقافة</p>	<p>دائرة المالية</p>	<p>رأس الخيمة</p>	<p>4</p>

الإبداع والابتكار المؤسسي			
تم إنشاء دائرة الشؤون المالية والإدارية بموجب مرسوم أميري رقم (5) لسنة 2005 الصادر بتاريخ 2006/8/9 والذي تم فيه تحديد الهيكل التنظيمي للدائرة وأقسامها واختصاصاتها، فهي تقوم بمهام الشؤون المالية والإدارية حيث استطاعت أن تعزز دورها في تطبيق القوانين والأنظمة المالية والإدارية واستكمال وحداتها الإدارية وإعداد النماذج والميزانيات السنوية.	دائرة المالية	أم القيوين	5
أنشأت بالمرسوم الأميري رقم (6) لسنة 2006، لتمارس الدائرة في مجال الرقابة الاختصاصات التالية: تحصيل الإيرادات المستحقة للحكومة و توريدها و إضافتها إلى الحسابات الخاصة بها، التحقق من النفقات ، الرقابة على الأموال و الموجودات المملوكة للحكومة	دائرة الرقابة المالية		
تأسست دائرة المالية بعجمان سنة 2010م؛ بحيث تكون الدائرة هي الجهة المختصة مركزياً في حكومة الإمارة بتصريف كافة الشؤون المالية. وتتضمن اختصاصاتها إعداد مشروعات القوانين والمراسيم المحلية المتعلقة بالشؤون المالية التي ترى الدائرة ضرورة تطبيقها من قبل الدوائر الحكومية، والإشراف على تنفيذها، وإجراء المراجعة الدورية لكافة التشريعات المحلية المتعلقة بالشؤون المالية المطبقة، ورفع التوصيات للجهات المعنية لتحديثها من وقت لآخر.	دائرة المالية	عجمان	6
تم إنشاء الدائرة المالية وفقاً لاحتياجات العمل بحكومة الفجيرة في منتصف الستينيات، هدفها الاهتمام بكافة النواحي المالية الاقتصادية الخاصة بالإمارة، ومنها تمويل كافة المشروعات التنموية الخاصة بحكومة الفجيرة ومتابعة كافة الاتفاقيات والعقود المختلفة والمنفذة عن طريق الدائرة	الدائرة المالية	الفجيرة	7

المصدر: البوابات الرسمية لحكومات الإمارات السبع . 2019

ومع تعدد الأنظمة والتشريعات والقوانين في كل إمارة من الإمارات السبع في دولة الإمارات العربية المتحدة، مما يستلزم معه دراسة كافة تلك التشريعات والأنظمة والقوانين واستكشاف أوجه الاتفاق والاختلاف أو التفرد، وبالتالي الحاجة إلى إجراء دراسة مقارنة شاملة لايسع الوقت لإنجازها، لذا سيقصر البحث المائل على دراسة العوامل المؤثرة في فاعلية التدقيق الداخلي في إمارة دبي.

3،10،2 ميثاق ومنهجية التدقيق الداخلي للحكومة الاتحادية لسنة 2019

اعتمدت الحكومة الاتحادية لدولة الإمارات بموجب قرار مجلس الوزراء رقم (3) لسنة 2019 دليل ميثاق ومنهجية التدقيق الداخلي للحكومة الاتحادية، على أن يعمل بهذا القرار من تاريخ صدوره والموافق 2019/01/6 ونشره في الجريدة الرسمية. وقرار مجلس الوزراء رقم (3) لسنة 2019 بشأن دليل ميثاق ومنهجية التدقيق الداخلي للحكومة الاتحادية، يوضح ميثاق التدقيق الداخلي ومهامه ورسالته وأهدافه، كما يحدد صلاحيات التدقيق الداخلي واستقلالته ونطاق عمله، بالإضافة إلى مهام ومسؤوليات وواجبات مكتب التدقيق الداخلي شاملاً لتبعيته الفنية والإدارية، وقواعد السلوك المهني اللازمة للمدققين الداخليين ومختلف القضايا المتعلقة بلجنة التدقيق والمخاطر. ويشرح القرار منهجية التدقيق الداخلي وأهدافها، وأطرها، وخطة التدقيق السنوية، ومختلف جوانب آليات تنفيذ التدقيق الداخلي والمبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي. (وزارة المالية. 2019).

وأورد الميثاق تعريفاً للتدقيق الداخلي على أنه نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للجهة وتحسين عملياتها، حيث يساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف الجهة الاتحادية من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة (دليل ميثاق ومنهجية التدقيق الداخلي. 2019)، وقد تم إعداد هذا الدليل بما يتوافق مع الإطار المهني الدولي لممارسة أعمال التدقيق الداخلي والمعايير والإرشادات الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي كما هي محددة من هيئات دولية مثل معهد المدققين الداخليين، مع مراعاة خصوصيات وبيئة العمل في الحكومة الاتحادية بدولة الإمارات العربية المتحدة.

وتناول الميثاق مهمة التدقيق الداخلي وهي مماثلة لتعريف التدقيق الداخلي الوارد في الفقرات السابقة، ورسالة التدقيق الداخلي وأهدافه الرئيسية المتمثلة في تقديم تأكيدات للإدارة العليا بالجهة الاتحادية

عن كفاءة وفاعلية السياسات والإجراءات المتبعة لإدارة المخاطر الرئيسية، بالإضافة إلى تقييم كفاءة إدارة المخاطر، والضوابط الرقابية، وعمليات الحوكمة وتقديم التوصيات والاستشارات المستقلة لمساعدتها على الاضطلاع بواجباتها ومسؤولياتها. وأنه وفقا للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي معيار 1000 في شأن الأهداف، الصلاحيات والمسؤوليات فإنه يجب تحديد الهدف من التدقيق الداخلي قبل مباشرة عملية التدقيق وتماشيا مع المعيار رقم 2210 في شأن أهداف المهمة فإنه يتم تحديد الأهداف عن طريق: (1) إجراء تقييم أولي للمخاطر ذات العلاقة بالنشاط، (2) وضع احتمال وجود أخطاء جوهرية أو عمليات احتيال أو حالات عدم تقييد، (3) وجود مقاييس ملائمة لتقييم الحوكمة وإدارة المخاطر والضوابط الرقابية، ووجود مقاييس وضعتها الإدارة للتحقق من بلوغ الأهداف.

وذكر الميثاق في فقرة استقلالية التدقيق الداخلي بأنه يتبين من خلال عدم الخضوع للشروط والظروف التي تهدد قدرة نشاط التدقيق الداخلي أو مدير مكتب التدقيق الداخلي على القيام بمسؤولياته في التدقيق الداخلي على نحو غير متحيز، ومن خلال إمكانية الوصول المباشر إلى الإدارة العليا، ويمكن تحقيق الأمر من خلال الارتباط المزدوج بحيث تكون تبعية مكتب التدقيق الداخلي إداريا لأعلى منصب إداري في الجهة الاتحادية "الإدارة العليا" والتبعية الفنية إلى لجنة التدقيق وذلك وفقا للإطار الدولي للممارسات المهنية الخاصة بالتدقيق الداخلي.

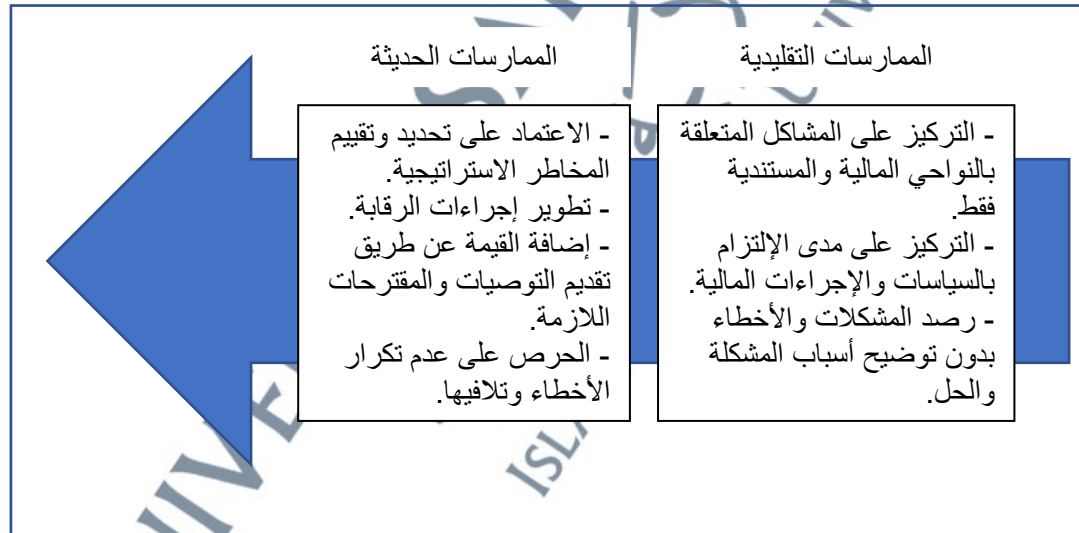
وفي شأن نطاق عمل التدقيق الداخلي، فيكون وفقا للمعايير الدولي رقم 1000 في شأن الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات، أن يشمل نطاق عمل التدقيق الداخلي على العديد من خدمات التأكيد، والخدمات الاستشارية، (1) أمثلة خدمات التأكيد: (أ) تدقيق الالتزام: من خلال مراجعة بعض الأنشطة المالية أو التشغيلية للجهة الاتحادية بغرض تحديد مدى توافقها مع شروط وقواعد وأنظمة محددة، وتأكيد كفاءة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية، والتحقق من التزام الإدارات التي يتم التدقيق عليها بالمتطلبات التشريعية والقوانين ذات العلاقة. (ب) التدقيق التشغيلي "تقييم الأهداف": ويتم من خلال مراجعة منهجية الأنشطة التشغيلية لدى الجهة الاتحادية مقارنة بأهداف محددة ويعبر عنه بالتدقيق الإداري. (ج) تدقيق نظم تقنية المعلومات: وغرضه مراجعة مواطن القوة والضعف بالسياسات الحالية لهذه النظم ووسائل اخراج النتائج ويمكن الاستعانة بمختصين في هذا المجال عند الحاجة. (2) أمثلة خدمات الاستشارات: وهي تقديم المشورة والخدمات المتعلقة بها لإضافة قيمة لعمليات الجهة الاتحادية وتحسين

إجراءات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة وذلك دون أن تناط أي مسؤوليات إدارية أو تنفيذية بالمدقق الداخلي.

وفي الباب الثاني تناول دليل الميثاق منهجية التدقيق الداخلي وهدفها إيجاد إطار تشغيلي موحد لأنشطة وعمليات التدقيق الداخلي في الحكومة الاتحادية من خلال توفير إرشادات للمعايير والسياسات والإجراءات التشغيلية التي يتوجب على المدققين الداخليين الإلتزام بها اثناء تأديتهم وظائفهم وذلك بما يتفق مع الإطار المهني المعتمد لممارسة أعمال التدقيق الداخلي والتوجيهات والمعايير الصادرة عن معهد المدققين الداخليين. ويجدر الإشارة إلى أن الدليل قد ركز على القيمة المضافة من عملية التدقيق الداخلي، بحيث حدد أن معيار نجاح نشاط التدقيق الداخلي في القيام بمهامه، هو مدى استفادة الإدارات الأخرى والأنشطة المدقق عليها من عملية التدقيق، وذلك عن طريق قياس القيمة التي ساهم التدقيق الداخلي في إضافتها للإدارة المدقق عليها، من خلال دراسة وفهم أسباب المشاكل والأخطاء والتركيز على كيفية العلاج الجذري لتلك المشاكل وعدم الاكتفاء برصدها.

ويمكن تلخيص هذا الهدف الذي يمثل فاعلية نشاط التدقيق الداخلي في الشكل التالي:

الرسم البياني 7، 2: فاعلية نشاط التدقيق الداخلي



المصدر: دليل منهجية التدقيق الداخلي الحكومي، 2019

وجاء في الدليل أنه وفقا لأفضل الممارسات المهنية المتعارف عليها دوليا، فإن مهام التدقيق الداخلي يتم تنفيذها وفقا للمراحل الموضحة أدناه:

المرحلة الأولى: التخطيط وتشمل: التحليل الاستراتيجي، تقييم المخاطر، وإعداد خطة التدقيق الاستراتيجية الشاملة.

المرحلة الثانية: التنفيذ وتشمل: تخطيط المهمة، العمل الميداني، إعداد وإصدار التقرير، والمراقبة والمتابعة

وتناول في الفقرة التالية شرحا لجزء مهم في مرحلة تنفيذ مهام التدقيق الداخلي ألا وهي مرحلة إعداد وإصدار التقرير، حيث يتمثل الهدف الرئيس من عملية التقارير " وفقا للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي معيار رقم 2400 في شأن تبليغ النتائج"، "ومعيار التدقيق الداخلي رقم 2410 في شأن معايير التبليغ" في رفع نتائج التدقيق إلى المستويات الإدارية المناسبة القادرة على اتخاذ القرارات المتعلقة بمعالجة الملاحظات الناتجة عن أعمال التدقيق/ كما أنه الوسيلة المعتمدة الرئيسية لإضافة القيمة إلى الإدارات المدقق عليها، ويجب أن تكون تقارير التدقيق الداخلي موضوعية ودقيقة وواضحة ومختصرة وبناءة، وأن يتم الانتهاء منها في الوقت المناسب.

وفي الباب الثالث من الدليل تم التركيز على موظفي التدقيق الداخلي، بدءا من صفاتهم الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المدقق الداخلي وهي:

- (1) الصدق والصراحة والاستقامة، واللباقة وقوة الملاحظة والتحلي بالمثابرة والتركيز على إنجاز الأعمال
- (2) المؤهل العلمي: شهادة بكالوريوس بحد أدنى
- (3) الخبرة العملية في مجال التدقيق الداخلي
- (4) التدريب على التدقيق: أن يكون المدقق الداخلي قد أكمل برنامجا تدريبيا كافيا في التدقيق الداخلي
- (5) المعرفة والمهارات: ومنها أساسيات التدقيق وإجراءاته وفنونه، والمقدرة على التواصل مع الآخرين بمهنية وبكفاءة وطلاقة.

وكذلك ورد في الدليل مهام واختصاصات مدير مكتب التدقيق الداخلي، ومهام واختصاصات المدقق الداخلي الرئيسي، وكذلك المدقق الداخلي، وأبرز تلك المهام للمدققين الداخليين: المشاركة في

إعداد الخطة الاستراتيجية والتشغيلية السنوية للتدقيق، وتنفيذ خطة التدقيق السنوية، تنفيذ أعمال التدقيق الداخلي والإشراف، إعداد تقارير التدقيق الداخلي، المساهمة في تطوير وتحديث سياسات وإجراءات التدقيق الداخلي، اقتراح نماذج العمل المطلوب العمل بها، توثيق العمل المنجز، توثيق وتأكيد الملاحظات التي تم اكتشافها ورد الإدارة عليها، إعداد قائمة التدقيق الداخلي الخاصة بأوجه القصور .

المبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي التي وردت في الدليل:

يجب على موظف التدقيق الداخلي العامل في الحكومة الاتحادية عند قيامه بأداء مهامه الإلتزام بالمبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المنصوص عليها في الإطار الدولي للممارسة المهنية لأعمال التدقيق الداخلي الصادر عن معهد التدقيق الداخلي وهي على النحو الآتي:

- أداء عمله بنزاهة.
- امتلاك الكفاءة اللازمة وبذل العناية المهنية اللازمة.
- الموضوعية والتحرر من أي تأثيرات على استقلاليته " أي يكون مستقلا".
- التوافق مع استراتيجيات وأهداف ومخاطر الجهة التي يعمل لديها.
- تناسب المركز الوظيفي مع المهام الموكولة له وامتلاك الموارد الكافية.
- الجودة والتحسين المستمر في أداء العمل.
- التواصل بشكل فعال باستخدام كافة قنوات التواصل المتاحة.
- تقديم تأكيد مرتكز على المخاطر.
- ذو بصيرة ومبادر، وذو نظرة مستقبلية.
- دعم تطوير وتحسين الجهة التي يعمل لديها.

4،10،2 الإطار التنظيمي لوظيفة التدقيق الداخلي في الحكومة المحلية في إمارة دبي

في فقرة التطور التاريخي للتدقيق في دولة الإمارات العربية المتحدة، سبق توضيح أن كل إمارة من إمارات دولة الإمارات العربية المتحدة، لها حكومة محلية تتمتع باستقلالية في العديد من الجوانب الإدارية والمالية ولكن في ظل نظام الاتحاد. ومنها إمارة دبي التي أنشأت دائرتين متخصصتين بالنظام المالي الحكومي، وهما: دائرة المالية: التي أنشأتها في عام 1995، وجهاز الرقابة المالية الذي أسسته في عام 1995 كذلك تحت اسم دائرة الرقابة المالية.

في الجانب التنظيمي لهاتين الدائرتين فقد صدر القانون رقم (7) لسنة 1995م بشأن النظام المالي للدوائر الحكومية في إمارة دبي، وصدر القانون رقم (1) لسنة 2016م بشأن النظام المالي لحكومة دبي في 7 مارس 2016 والمنشور في الجريدة الرسمية لحكومة دبي، العدد (397) - السنة (50) - 19 جمادى الآخرة 1437هـ - الموافق 28 مارس 2016، وهذا القانون حل محل القانون السابق رقم (7) لسنة 1995م بشأن النظام المالي للدوائر الحكومية في إمارة دبي.

ولغرض تسليط الضوء على أهمية هذا القانون في تنظيم العمل المالي في إمارة دبي، سيتم تناول الفقرات الواردة في القانون في حدود علاقتها المباشرة بمهام التدقيق في الجهات الحكومية.

عرّف القانون رقم (1) لسنة 2016 الأموال العامة بأنها كافة الأصول المادية والمعنوية المملوكة للحكومة والجهات الحكومية، بما في ذلك الإيرادات العامة والتعويضات، ورؤوس الأموال المستثمرة في الشركات الحكومية، والأموال الحكومية المختلصة أو المسروقة أو المسددة بدون وجه حق، والديون الحكومية المستحقة على الغير، والأموال المقدمة للحكومة كقروض أو مساعدات أو هبات أو تبرعات نقدية وعينية، وحصيلة ماتصده الحكومة من أذونات الخزينة العامة وشهادات الاستثمار، والدعم المالي الذي تقدمه الحكومة للجهات والأفراد، وسائر الأموال الأخرى التي تنص التشريعات السارية على اعتبارها أموالاً عامة (النظام المالي للدوائر الحكومية في إمارة دبي).

وفي المادة رقم (3) جاءت أهداف القانون لتحقيق الشفافية والمساءلة والإدارة الرشيدة للمال العام، ومن خلال الإجراءات الرقابية التالية (النظام المالي للدوائر الحكومية في إمارة دبي):

- الرقابة على الإيرادات العامة والنفقات العامة والأصول الحكومية والحسابات المختلفة لجميع الجهات الخاضعة لهذا القانون.
- اعتماد قواعد ومعايير الحوكمة للأداء المؤسسي السليم المستمد من أفضل الممارسات المطبقة في هذا الشأن.
- تحسين أنظمة درء وإدارة المخاطر المالية.

كما ورد في المادة رقم (6) بشأن التزامات الجهات الحكومية في إدارة الموارد الحكومية بفعالية وكفاءة واقتصاد، من خلال نظم للإدارة المالية والأداء والرقابة الداخلية المتوافقة مع القواعد والأنظمة التي تصدرها الدائرة في المسائل ذات الصلة بتطبيق هذا القانون. (النظام المالي للدوائر الحكومية في إمارة دبي).

وفي شأن تنظيم عملية الرقابة في الجهات الحكومية، فقد خصص القانون المادة رقم (33) بشأن وحدات الرقابة المالية الداخلية، ونص المادة " تُنشأ لدى الجهة الحكومية وحدة تنظيمية للرقابة المالية الداخلية، ترتبط مباشرة بمسؤول الجهة الحكومية، أو مجلس إدارتها حسب الأحوال، تناط بها مهمة التأكد من صحة وسلامة تنفيذ الموازنة السنوية المعتمدة للجهة الحكومية، وتدقيق معاملاتها المالية، والتحقق من حسن إدارة المال العام، والحفاظة عليه، بما يتفق مع التشريعات السارية والقواعد المالية والمحاسبية المعتمدة من الدائرة في هذا الشأن، وإعداد التقارير اللازمة، ورفعها إلى السلطة التي ترتبط بها" (النظام المالي للدوائر الحكومية في إمارة دبي).

وبالاطلاع على نص المادة رقم (33) يتبين عدة متطلبات شرعها القانون، وتتمحور حول التدقيق المحاسبي والمالي، وهي:

- إلزام الجهات الحكومية بإنشاء وحدة تنظيمية داخلية تعنى بنشاط الرقابة المالية الداخلية.
- توفير الاستقلالية لوحدة الرقابة المالية الداخلية سواء بربطها بمسؤول الجهة الحكومية وهو أعلى سلطة تنفيذية فيها، أو مجلس إدارتها حسب كل حالة.
- تتولى وحدة الرقابة المالية الداخلية مهام في صميم العمل المالي مثل التأكد من صحة وسلامة تنفيذ الموازنة السنوية التي اعتمدها الدائرة للجهة الحكومية، والتدقيق على المعاملات المالية، والتحقق من أن المال العام يتم إدارته بطريقة حسنة ويتم المحافظة عليه.

● التقيد بالتشريعات والقواعد المالية والمحاسبية المعتمدة من الدائرة.

● إعداد التقارير اللازمة ورفعها إلى السلطة التي ترتبط بها

وقد أفرد القانون المادة رقم (43) بخصوص التقارير الدورية، وألزم الجهات الحكومية أن تقدم للدائرة تقارير مالية شهرية عن الإيرادات العامة والنفقات العامة في موعد لا يتجاوز نهاية الشهر الذي يلي الشهر المعني، وكذلك تقارير مالية ربع سنوية وفقا للتبويب الذي تصدر به الموازنة العامة، على ان يتم اعتماد هذه التقارير من مسؤول الجهة الحكومية أو من يفوضه، ومدير التدقيق الداخلي ومدير الحسابات لديها أو من في حكمهما. (النظام المالي للدوائر الحكومية في إمارة دبي).

ويلاحظ هنا ورود صفة مدير التدقيق الداخلي باعتباره أحد المعنيين باعتماد التقارير المالية ربع السنوية، وهذه أول مرة يذكر هذا المنصب في القانون رقم (1) لسنة 2016 .

لقد جاءت المادة رقم (71) من القانون تحت بند الشفافية، لتلزم دائرة المالية في معرض تطبيقها لهذا القانون والقرارات الصادرة بموجبه، وفي إدارتها للمال العام وتنفيذ السياسة المالية للحكومة بمبادئ الشفافية، ويتحقق ذلك من خلال ما يلي . (النظام المالي للدوائر الحكومية في إمارة دبي):

- الإعلان عن أهداف السياسة المالية للحكومة.
- نشر المؤشرات الرئيسية للموازنة العامة المعتمدة.
- الافصاح عن التغييرات في المعايير والسياسات المحاسبية المعتمدة.

2،10،5 الإطار التشريعي لوظيفة التدقيق الداخلي في الحكومة المحلية في إمارة دبي

على الرغم من صدور القانون رقم (1) لسنة 2016 بشأن النظام المالي لحكومة دبي في 7 مارس 2016 ، إلا أن اللائحة التنفيذية له لم تصدر بعد، ولا يزال يُعمل باللائحة التنفيذية للقانون رقم (7) لسنة 1995م بشأن النظام المالي للدوائر الحكومية بإمارة دبي، والصادر بقرار رقم (37) لسنة 1996م.

تأكيدا من المشرّع على أهمية الدور الذي تلعبه الرقابة المالية في الجهات الحكومية، فقد خصصت المادة رقم (47) من اللائحة التنفيذية تحت عنوان " الرقابة على تنفيذ الميزانية"، حيث أخضعت جميع

التصرفات ذات الآثار المالية في الدوائر الحكومية للرقابة المالية الداخلية، بهدف التأكد من مدى تطبيق الأنظمة والسياسات والتعليمات الصادرة والتأكد من مدى سلامة نظام الضبط الداخلي والإجراءات المطبقة وتحدد المهام الرقابية للمدققين الداخليين، وفقا لما يرد في الهيكل التنظيمي والتوصيف الوظيفي وهذه اللائحة، ويراعى قيام وحدة الرقابة المالية الداخلية بالمهام الأساسية التالية: (اللائحة التنفيذية. 1995):

- 1- التدقيق في الارتباطات المالية بهدف التحقق من توفر الاعتماد للنفقات المرتبط بها.
- 2- التدقيق في مستندات الصرف قبل الأمر بصرفها وفي مستندات القيد قبل تسجيلها في السجلات.
- 3- مراقبة الإيرادات والتحقق من قيدها في الحسابات الخاصة بها.
- 4- مراقبة حركة الأموال في المصارف والصناديق ومختلف أنواع السلف.
- 5- مراقبة المخازن وحركة المواد فيها، وإجراء الجرد المفاجئ لبعض الأصناف، ومتابعة جرد نهاية العام.
- 6- التحقيق في بيانات الحساب الختامي، والتحقق من صحة الأرقام الواردة فيه ومطابقتها لما ورد في السجلات والمستندات.
- 7- القيام بالتحقق المبدئي في المخالفات المالية المكتشفة من قبل الدائرة الحكومية بناء على طلب مدير عام تلك الدائرة وإحالة نتائج التحقيق إلى إدارة المراجعة المالية في ديوان سمو الحاكم.

وبالرجوع إلى المهام من 1 إلى 7، التي كُلفت بها وحدة الرقابة المالية، نجد أنها تقع في صميم العمل المحاسبي، ولم تتطرق إلى أعمال التدقيق والرقابة الإدارية، بمعنى أن الأنشطة المطلوبة هي في مجال التدقيق الداخلي المحاسبي، ولكن نشاط وحدة الرقابة المالية يجب أن يتوسع ليشمل التحقق من كيفية صرف الموازنات وهل حققت الجهة الحكومية أهدافها التي بنت عليها موازنتها أساسا، حيث من المعلوم أن الجهات الحكومية تقدم موازنات البرامج والأداء وليس موازنة بنود الصرف والإيراد. ومن المؤمل أن يتم الانتباه لذلك في الإصدار الحديث من اللائحة التنفيذية.

ورد في المادة رقم (45) من اللائحة التنفيذية ما نصه " تعتبر وحدة الرقابة المالية الداخلية هي الجهة المسؤولة أمام إدارة المراجعة المالية بالتضامن مع الجهات التنفيذية الأخرى في الدوائر الحكومية، وهي

التي تتابع الرد على ملاحظات إدارة المراجعة المالية وتقاريرها وتلبية طلباتها ومتابعة استرداد المبالغ التي يطلب استردادها، دون إخلال بمسؤولية الموظفين المنفذين والإدارات الأخرى" (اللائحة التنفيذية. 1995).

ويلاحظ في المادة السابقة، الأهمية الكبيرة التي أولتها الحكومة المحلية لوحدة الرقابة الداخلية، ودورها حتى في مساءلتها جنبا إلى جنب مع الوحدات التنفيذية الأخرى في الجهة الحكومية، وألقى على عاتقها مسؤولية المتابعة والرد على ملاحظات إدارة المراجعة المالية "الخارجية" ومتابعة استرداد أموال الجهة الحكومية.

بتاريخ 25 يناير 2007 صدر القانون رقم (3) لسنة 2007 بإنشاء دائرة الرقابة المالية، والمُشور في الجريدة الرسمية، العدد (319) - السنة الأربعون - 2 ربيع الأول 1427هـ - الموافق 1 أبريل 2006م، وجاء في المادة رقم (3) من القانون أنه " تُنشأ بموجب هذا القانون دائرة تسمى " دائرة الرقابة المالية" تتولى وفقا للتشريعات السارية مهام الرقابة المالية على الجهات الخاضعة للرقابة من قبلها، وتلحق بالحاكم".

في المادة رقم (28) من القانون (3) لسنة 2007، تحل " دائرة الرقابة المالية" محل دائرة المراجعة المالية" في كافة أعمالها واختصاصاتها .

وفي المادة رقم (7) من القانون رقم 3 لسنة 2007، أن تمارس دائرة الرقابة المالية مهام الرقابة على الجهات التالية: الدوائر الحكومية، المؤسسات والهيئات العامة التابعة للحكومة، الشركات التي تساهم الحكومة فيها بنسبة لا تقل عن 25% من رأسمالها أو التي تضمن لها الحكومة حداً أدنى من الربح، الجهات التي تقدم لها الحكومة إعانات مالية، أية جهة أخرى يعهد الحاكم أو رئيس المجلس التنفيذي إلى الدائرة بمراقبة حساباتها. (إنشاء دائرة الرقابة المالية. 2007).

ونأتي على المهام التي حددها المشرع لدائرة الرقابة المالية، كما وردت في المادة رقم (8) من القانون رقم (3) لسنة 2007، وهي رقابة مالية ورقابة أداء كما يلي:

أولاً: الرقابة المالية: حيث تمارس الدائرة رقابة مالية لاحقة على العمليات المالية، بهدف التحقق من مدى مشروعية وملاءمة وصحة احتساب تلك العمليات.

ثانيا: رقابة الأداء: وذلك للتحقق من مدى الكفاءة والفاعلية والاقتصاد في تنفيذ المهام والأنشطة.

وفي المادة رقم (15) من القانون رقم (3) لسنة 2007، ألزم المشرع جميع الجهات الخاضعة للرقابة والتي تقتضي طبيعة عملها وأنظمتها الداخلية تعيين مدقق حسابات خارجي، إطلاع الدائرة على طريقة تعيين هؤلاء المدققين ونطاق عملهم وتقاريرهم، والتحقق من مدى تنفيذهم لالتزاماتهم ومراعاتهم للأنظمة والقوانين النافذة والمعايير الدولية للمراجعة، ومعايير المحاسبة الدولية (إنشاء دائرة الرقابة المالية. 2007).

ولغرض الحفاظ على المال العام، جاءت المادة رقم (19) لتفصّل الحالات والوقائع التي تعتبر مخالفات مالية تستوجب التحقيق فيها، سواء كان اكتشافها من قبل دائرة الرقابة المالية أو الجهة الخاضعة للرقابة (إنشاء دائرة الرقابة المالية. 2007):

- 1- مخالفة القواعد والأحكام المالية والأنظمة واللوائح المعمول بها في الجهة الخاضعة للرقابة.
- 2- مخالفة القواعد والأحكام المتعلقة بتنفيذ الموازنة العامة أو الموازنات الخاصة بالجهات الخاضعة للرقابة.
- 3- مخالفة القواعد والأحكام المنظمة للعقود والاتفاقيات التي تجربها الجهات الخاضعة للرقابة ومخالفة القرارات الإدارية ذات الأثر المالي، والقواعد والأحكام المنظمة للمستودعات والتعاميم المالية والمحاسبية الصادرة عن الجهات المختصة.
- 4- كل تصرف أو إهمال أو تقصير يترتب عليه صرف مبالغ بغير وجه حق من الأموال الخاضعة للرقابة أو ضياع حق من الحقوق المالية للحكومة أو إحدى الجهات الخاضعة لرقابة دائرة الرقابة المالية، أو المساس بمصلحة هذه الجهات المالية أو إلحاق الضرر بها.
- 5- اختلاس الأموال التي تشملها الرقابة، أو إساءة الائتمان أو التحايل بقصد الاختلاس أو السرقة أو الإهدار.
- 6- عدم موافاة دائرة الرقابة المالية بالحسابات والبيانات المالية الختامية والمستندات المؤيدة لها في المواعيد المحددة، أو بما تطلبه الدائرة من أوراق أو وثائق أو غيرها لازمة للقيام بأعمال الرقابة.

7- عدم الرد على ملاحظات الدائرة أو مراسلاتها بصفة عامة، أو التأخر في الرد عليها بغير عذر مقبول، وتعتبر عدم الإجابة على استيضاح أو ملاحظة الدائرة لمدة تجاوز ثلاثين يوماً في حكم عدم الرد.

وجدير بالذكر أن إمارة دبي سعت إلى تطوير إجراءات الرقابة المالية في الإمارة من خلال تحديث قوانينها وتشريعاتها المنظمة، ومنها إصدار القانون رقم (4) لسنة 2018 بإنشاء جهاز الرقابة المالية، وقد جاء في مادة التعريف، أن أنظمة الرقابة: هي الأنظمة المالية والمحاسبية والإدارية والتشغيلية والذكية لدى الجهات الخاضعة " للجهات التي تخضع لرقابة الجهاز وفق هذا القانون". (إنشاء جهاز الرقابة المالية، 2018).

وفي المادة رقم (46) من القانون " يُلج هذا القانون محل القانون رقم (8) لسنة 2010 وتعديلاته المشار إليه.

وفي المادة رقم (5) من القانون، تم بيان الهدف من إنشاء الجهاز، والتي تلخص في (إنشاء جهاز الرقابة المالية، 2018):

1- الرقابة على المال العام، من خلال التحقق من مشروعية وحسن التصرف في استخدامه وإدارته.

2- التحقق من أن تنفيذ المهام والأنشطة المالية والإدارية والمحاسبية والتشغيلية والذكية في الجهات الخاضعة، يتم بكفاءة وفاعلية.

3- تعزيز وضمان المساءلة الفعالة وممارسات الإدارة السليمة لدى الجهات الخاضعة.

4- المساهمة في خلق بيئة محفزة للرقابة وإدارة المخاطر، تتميز بالشفافية والنزاهة.

5- التثبيت من أن القرارات والإجراءات الإدارية في الجهات الخاضعة تتم وفقاً للتشريعات المعمول بها في الإمارة.

6- تعزيز مبدأ الشفافية والنزاهة ومكافحة الفساد المالي والإداري بشتى صوره ومظاهره وأساليبه.

تشمل أعمال الرقابة التي يمارسها الجهاز على الجهات الخاضعة، ماييلي (انشاء جهاز الرقابة المالية، 2018):

1- الرقابة المالية والإلتزام

2- رقابة الأداء.

3- الرقابة على أنظمة الرقابة.

4- الرقابة على كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة.

وجاءت المادة رقم (16) لتوضح المهمة الرابعة المتمثلة في الرقابة على كفاءة وفاعلية أنظمة الرقابة التي يمارسها جهاز الرقابة من خلال:

1- فحص مختلف أنظمة الرقابة وإجراءاتها للتحقق من مدى سلامتها، وتحديد أوجه القصور فيها، والتوصية بما يجب اتخاذه لمعالجتها.

2- تقييم مدى تطبيق مبادئ الحوكمة وإدارة المخاطر المؤسسية، وإدارة الأداء، ونظام الرقابة الداخلية، ووحدات التدقيق الداخلي، وغيرها لدى الجهات الخاضعة، وفقا لأفضل الممارسات العالمية، لتحديد المعوقات التي تواجهها، وتحديد فرص التحسين والتطوير.

إجراء عملية التدقيق - المادة رقم (18) - (انشاء جهاز الرقابة المالية، 2018):

1- للجهاز التدقيق في أي حسابات أو مُستندات أو سجلات أو أوراق يرى أنها لازمة لقيامه بأعمال الرقابة على الوجه الأكمل، ويجوز إجراء عملية التدقيق إما في مقر الجهاز أو في مقر الجهة الخاضعة أو في مقر الجهة التي توجد لديها الحسابات والسجلات والأوراق والمستندات الخاضعة للتدقيق.

2- للجهاز طلب ربط أنظمة الرقابة المعمول بها لدى الجهات الخاضعة بالجهاز لإجراء عملية التدقيق وتحليل بيانات العمليات المالية والتشغيلية عن بُعد.

3- تُعتبر كافة المعلومات والبيانات والوثائق التي يطّلع عليها مُوظّفوا الجهاز أثناء قيامهم بعملية التدقيق سرّية، سواء تم الاطلاع عليها في مقر الجهاز أو في مقر الجهة الخاضعة أو في مقر الجهة التي توجد لديها الحسابات والسجلات والأوراق والمستندات الخاضعة للتدقيق.

وبشأن وحدات التدقيق الداخلي فقد قررت المادة رقم (22)، أن للجهاز حق الاطلاع على خطط وسير عمليات وحدات التدقيق الداخلي في الجهات الخاضعة، وخطط وسير عمليات المدققين الخارجيين، وعلى التقارير الصادرة عنهما وابداء الرأي فيها، والتحقّق من مدى تنفيذ الجهات الخاضعة للتوصيات الواردة فيها.

وتعرضت المادة رقم (26) إلى واجبات الجهات الخاضعة، وما الذي يجب عليها الإلتزام به وأهمها:

- السماح لموظفي الجهاز بفحص وتقييم أنظمة الرقابة وفقاً لأحكام هذا القانون والتشريعات السارية.
- إخطار الجهاز بأي مخالفة مالية وإدارية تُرتكب فيها.
- إنشاء وحدات تنظيمية للرقابة الداخلية.

2,11 خاتمة الفصل:

مما تقدم الاستفاضة فيه في المباحث الثمانية التي كونت الإطار النظري اللازم للبحث، يمكن تلخيصها في أسلوب الباحث في عرض الإطار النظري من خلال تصميم خريطة ذهنية مفاهيمية ساعدت على ترتيب الأفكار والمواضيع المهمة وترابطها، وكان المبحث الأول عن النظرية المؤسسية Institutional Theory والتي تناولت أهمية وجود العمل المؤسسي وتكوين المنشآت والشركات وتوسع أنشطتها وأهدافها، والمبحث الثاني حول نظرية الوكالة Agency Theory والتي هي حجر الأساس لوجود وظيفة التدقيق الداخلي كأداة رقابية لصالح المالكين في مواجهة تنازع المصالح مع المديرين.

أما المبحث الثالث فسلط الضوء على وظيفة تدقيق الحسابات باعتبارها وظيفة ضاربة في القدم فرضتها حاجة المنشآت للرأي الفني المستقل والمحايد، وجاء المبحث الرابع حول التدقيق الداخلي وهو قطب الرحى

الذي تدور حوله مفاصل البحث ومتغيراته وعوامل التأثير والتأثر. واستكمالاً للصورة المهنية للتدقيق الداخلي جاء المبحث الخامس عن إدارة التدقيق الداخلي باعتبارها الوحدة المناط بها أنشطة التدقيق الداخلي والجسم الذي يوجد في الهيكل التنظيمي للمنشأة للقيام بالتخطيط والتنفيذ. وتناول المبحث السادس المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي وتطرق للكثير من التفاصيل المهمة التي كانت لازمة لبناء أدوات البحث عليها باعتبارها المستوى الأعلى من المواصفات المطلوب قياسها.

وكان لتطوير وظائف التدقيق الداخلي نصيب في المبحث السابع من هذا الفصل وفيه تفصيل بشأن العوامل المؤثرة في فاعلية التدقيق الداخلي كما وردت في الأدبيات، وبما أن البحث فيه جانب تطبيقي مهم، فكان لزاماً أن يفرد له المبحث الثامن لدراسة الإطار التنظيمي والتشريعي لوظيفة التدقيق الداخلي في دولة الإمارات وبشيء من التركيز على إمارة دبي محل الدراسة التطبيقية.