

التدقيق الداخلي في الشركات العامة على وفق معايير التدقيق الدولية



التدقيق الداخلي في الشركات العامة على وفق معايير التدقيق الدولية



م. حكيم حمود فليح الساعدي
قسم العلوم المالية والمصرفية
كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد

د. محمد زامل فليح الساعدي
دكتوراه محاسبة قانونية
ديوان الرقابة المالية الاتحادي

الطبعة الاولى
2019





التدقيق الداخلي في الشركات العامة
وفق معايير التدقيق الدولية

حقوق الطبع والنشر محفوظة للمؤلفين

1440هـ - 2019م

(الطبعة الاولى)

رقم الإيداع في دار الكتب والوثائق (5274) ببغداد لسنة 2019



تطلب النسخة الاصلية من دار عشتار الاكاديمية (IAG) للنشر والتوزيع

لا يجوز نشر أو اقتباس أي جزء من هذا الكتاب، أو اختزان مادته بطريقة الاسترجاع أو نقله على أي وجه، أو بأي طريقة أكانت الكترونية أم ميكانيكية أم بالتصوير أم بالتسجيل أم بخلاف ذلك، دون الحصول على إذن المؤلفان ، وبخلافه يتعرض الفاعل للملاحقة القانونية.

التدقيق الداخلي في الشركات العامة وفق معايير التدقيق الدولية

م. حكيم حمود فليح الساعدي
قسم العلوم المالية والمصرفية
كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد

د. محمد زامل فليح الساعدي
دكتوراه محاسبة قانونية
ديوان الرقابة المالية الاتحادي

2019

الإهداء...

إلى رسول الإنسانية صاحب الخلق العظيم محمد صلى الله عليه واله وسلم...أسوة
حسنة

إلى المربي الفاضل ومصدر الحلم والأناة ... والدي...براً وأحساناً وإكراماً
إلى من يعجز فيها اللسان عن التعبير ... إلى من دعت الله لي بالتوفيق وألحت في
الدعاء الى قرة عيني أُمي.. برأً وأحساناً وإكراماً
إلى من تحلو الحياة بوجودهم وتشرق الدنيا برضاهم.. إخواني وأخواتي حباً ووفاءً
إلى من تحملت العناء من أجلي...زوجتي العزيزة...موددة وحبا
إلى زهور دنياي مروه وموسى ... أولادي ...حفظهم الله

د. محمد زامل فليح الساعدي

الى حماة الوطن شـهداء الحشـد الشعبي المقدس وقواتنا الأمنية
الـبـطلة.... عرفانا وامتناناً

إلى من سكن القلب والوجدان، والـدي العزيز.... رحمـه الله. رحمـةً
وغفراناً

إلى التي رأتني في قلبها قبل عينيها، وحضنتني في أحشائها، والدتي الحبيبة. حفظها الله
ورعاها.

إلى فخري واعتزازي، إخوتي وأخواتي، زوجتي الغالية، أولادي حيدر وذوالفقار
وأطيباف وادم.

الأستاذ حكيم حمود فليح الساعدي

محتويات الكتاب	
7	المقدمة
9	الفصل الأول التدقيق الداخلي.... مدخل مفاهيمي
11	مفهوم التدقيق الداخلي
13	تعريف التدقيق الداخلي
17	أهمية التدقيق الداخلي
19	أهداف التدقيق الداخلي
20	أنواع التدقيق الداخلي
22	صفات المدقق الداخلي
25	الفصل الثاني معايير التدقيق الداخلي
27	مفهوم معايير التدقيق الداخلي
28	تطور معايير التدقيق الداخلي
30	معايير التدقيق الداخلي الدولية
30	المعايير الصادرة من المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين (IIA)
35	المعايير الصادرة من المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الأنتوساي)
43	الفصل الثالث مفهوم جودة التدقيق والتدقيق الداخلي
45	تعريف جودة التدقيق
46	أهمية جودة التدقيق
47	المخاطر الناجمة عن عدم تحقيق جودة التدقيق
47	أبعاد جودة التدقيق
50	محددات جودة التدقيق الداخلي
51	رقابة وتقييم جودة التدقيق الداخلي
52	التقنيات الرقابية المعززة لجودة التدقيق

55	تأثير جودة التدقيق في إدارة الأرباح
57	الفصل الرابع مؤشرات وأنشطة جودة التدقيق الداخلي في الشركات العامة
59	مفهوم الشركات العامة
63	مؤشرات الاستدلال بجودة التدقيق الداخلي في الشركات العامة
72	أنشطة لتدقيق الداخلي المرتبطة بتخفيض التلاعب بالأرباح في الشركات العامة
76	جودة التدقيق الداخلي ودورها في تخفيض التلاعب بالأرباح في الشركات العامة
79	الفصل الخامس أطار مقترح لتفعيل جودة أقسام التدقيق الداخلي في الشركات العامة
81	إجراءات تفعيل جودة التدقيق الداخلي

المقدمة:

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على من اذهب عنهم
الرجس وطهرهم تطهيرا، محمد واله الطيبين الطاهرين، صلوات الله عليهم
اجمعين وعلى صحبه الغر الميامين ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين.

لقد شهدت التدقيق الداخلي اهتماماً كبيراً من قبل مهنة المحاسبة
والتدقيق منذ منتصف القرن الماضي، واهتمت باعداد تعرف له من قبل
العديد من المعاهد المهنية منها معهد المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز
(ICAEW) ومعهد المدققين الداخليين (IIA)، فمنذ سنة 1974 كانت
الوثيقة الأكثر اعتماداً الصادرة من معهد المدققين الداخليين (IIA) تحمل
عنوان "بيان التدقيق الداخلي" ومن ثم تم تطوير هذه الوثيقة على مر السنين
وصولاً إلى المعايير الدولية للتدقيق الداخلي بوضعها الحالي.

لقد أصبح التدقيق الداخلي منتج التنمية الاجتماعية والاقتصادية
الحديثة، إذ إنه ومع التطور السريع في تكنولوجيا المعلومات وتوسيع نطاق
العمليات وظهور الشركات كبيرة الحجم والتي تملك العديد من الفروع الى
عدم تمكن رؤساء هذه الشركات من الاضطلاع بشكل مباشر والإشراف
على أعمالها حتى كانوا بحاجة إلى بعض الممثلين المتفرغين للقيام بالرقابة
على نشاط الاعمال بالنيابة عنهم، لذا فان الشركات في الدول المتقدمة
والنامية على حد سواء زادت من اهتمامها بهذه الوظيفة، وبالأخص بعد

الانهيارات المالية التي طالت مختلف الشركات والتي أدت الى افلاس العديد منها، ان هذا الاهتمام في التدقيق الداخلي جاء لكونه نشاطاً تقويمياً للأنشطة والعمليات المالية والإدارية في الشركة، ويهدف إلى تطويرها ورفع كفاءتها الإنتاجية، وتعود أهمية هذه الوظيفة للخدمات التي تقدمها للإدارة في مختلف المجالات، فضلاً عن ذلك، فان التدقيق الداخلي يمكن عده عنصراً من عناصر دعم الحوكمة الرشيدة.

لقد جاء هذا الجهد المتواضع لغرض عرض جزء من المفهوم الواسع للتدقيق الداخلي وذلك من خلال خمس فصول، تناول الفصل الأول مدخل مفاهيمي للتدقيق الداخلي، في حين سلط الضوء في فصله الثاني على معايير التدقيق الداخلي، اما الفصل الثالث فخصص لدراسة مفهوم جودة التدقيق والتدقيق الداخلي، بينما تناول الفصل الرابع مؤشرات وأنشطة جودة التدقيق الداخلي في الشركات العامة، اما الفصل الخامس فعرض أطار مقترح لتفعيل جودة أقسام التدقيق الداخلي في الشركات العامة.

وفي الختام ندعو الله أن نكون قد وفقنا لخدمة فئة واسعة من الباحثين من خلال ما تم تقديمه في كتابنا هذا... ومن الله التوفيق.

المؤلفان

بغداد 2019

الفصل الأول

التدقيق الداخلي.... مدخل مفاهيمي

الفصل الأول

التدقيق الداخلي.... مدخل مفاهيمي

مفهوم التدقيق الداخلي:

إنَّ التدقيق الداخلي هو منتج التنمية الاجتماعية والاقتصادية الحديثة أذ إنه ومع التطور السريع في تكنولوجيا المعلومات وتوسيع نطاق العمليات وظهور الشركات كبيرة الحجم التي تملك العديد من الفروع المستويات الإدارية أدى الى عدم تمكن رؤساء هذه الشركات من الاضطلاع بشكل مباشر والإشراف على الأعمال حتى كانوا بحاجة إلى بعض الممثلين المتفرغين للقيام بذلك نيابة عنهم. ومع زيادة نمو الشركات المساهمة من حيث الحجم والنطاق والتعقيد زادت الحاجة الى وجود وظيفة التدقيق الداخلي كونها جهة مرتبطة بمجلس إدارة الشركة ومن شأنها أن تتحقق من كافة المعلومات المالية المستخدمة في اتخاذ القرارات من الإدارة، فالتدقيق الداخلي وسيلة للتأكد من كفاءة العمل المنجز من الإدارة وموظفيها.

وبالرغم من اختلاف وجهات النظر بين المؤرخين حول نشأة وتطور التدقيق الداخلي ألا انه يمكن القول بان إطار التدقيق الداخلي الحديث بدا بالظهور مع تأسيس معهد المدققين الداخليين (IIA) سنة 1941 في ولاية فلوريدا بأمريكا، أذ يعد تأسيسه الخطوة الأساس في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي، إذ ساهم المعهد ومنذ إنشائه في تطوير وظيفة التدقيق الداخلي مما أدى إلى اتساع نطاق الانتفاع بخدماته، وقد عمل المعهد على تدعيم وتطوير مهنة التدقيق الداخلي.

أقتصر التدقيق الداخلي في بادئ الأمر على التدقيق المحاسبي، وذلك من أجل التأكد من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء، ولكن مع تطور الشركات أصبح من الضروري تطوير هذه الوظيفة وتوسيع نطاق عملها، إذ استعمل التدقيق الداخلي كأداة لفحص وتقويم مدى فاعلية الأساليب الرقابية، وإمداد الإدارة بالمعلومات الملائمة للقيام بوظائفها المختلفة، وبهذا أصبح التدقيق الداخلي وسيلة لتبادل المعلومات والاتصال بين الإدارة العليا والمستويات الإدارية المختلفة، وبموجب هذا التطور أصبح برنامج التدقيق الداخلي يتضمن تقويم نواحي النشاط الأخرى غير المالية أيضاً.

لقد أصبحت وظيفة التدقيق الداخلي مع مرور الزمن مسؤولة عن دقة الاحتساب وتقديم التقارير بالشكل الذي يمكن الإدارة من تتبع الأنشطة والنتائج عن الصفقات داخل الشركة، بل وتجاوزت وظيفة التدقيق الداخلي إلى تدقيق الكشوفات المالية وكرست لتقديم تقارير تشغيلية موثوق بها تحتوي على بيانات غير مالية مثل نقص كميات العرض والالتزام بالجدول الزمنية للمنتجات ونوعيتها، لذا توجهت الانظار إلى ضرورة إنشاء منظمات مهنية رسمية للتدقيق الداخلي تعنى بتطوير هذه الوظيفة، فضلاً عن أن وظيفة التدقيق الداخلي عاملاً أساساً في الوقت الحالي في شركات القطاع العام لـذ تطورت الطرائق التي تتبعها تلك الشركات من أجل المحافظة على الرقابة الداخلية، وتطور الكيفية التي بموجبها يتم تحمل المسؤولية، مما يتطلب المزيد من الشفافية والمساءلة من الشركات العامة التي تقوم بأنفاق وتحصيل الأموال، وقد أثر هذا التوجه على الكيفية التي تقوم الإدارة من خلالها بتنفيذ ومراقبة عملية التدقيق الداخلي ورفع

التقارير عنها، وكان ينظر إلى التدقيق الداخلي بوصفه وظيفة مراقبة وعنصراً ضرورياً من عناصر الرقابة التنظيمية وان الغاية منه تحقيق الأهداف الرئيسة للشركات، وبسبب اتساع رقعة المنافسة الشديدة بين الشركات في ظل نظام اقتصاد السوق أخذ التدقيق الداخلي يتطور ليتناسب مع ازدياد احتياجات الشركات التي تتنافس فيما بينها من أجل الاستمرار في نشاطها، فالتدقيق الداخلي اشتهر بالجهاز العصبي البشري الذي ينتشر في أنحاء أنشطة الأعمال كافة التي تحمل أوامر وردود الأفعال من وإلى إدارة الشركة.

لذلك أصبح التدقيق الداخلي أمراً حتمياً تقتضيه الإدارة العلمية الحديثة لغرض المحافظة على الموارد المتاحة، وطمأنة الإدارة حول صحة وسلامة العمل داخل الشركة وتوفير بيانات دورية دقيقة عن مختلف النشاطات داخل الشركة من أجل مساعدتها في عملية اتخاذ القرارات سواء اكانت قرارات دورية او روتينية أو تلك اللازمة لتصحيح الانحرافات ورسم السياسات المستقبلية.

تعريف التدقيق الداخلي:

هناك تعريفات عدة للتدقيق الداخلي أصدرتها المنظمات المهنية، وسنستعرض تلك التعريفات من خلال الجدول (1) التالي وحسب تطورها الزمني:

جدول (1) تعريفات التدقيق الداخلي

ت	السنة	الجهة	التعريف
1	1964	معهد المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز (ICAEW)	" تدقيق الأعمال والسجلات داخل الشركة بصفة مستمرة بوساطة موظفين مختصين بأعمال التدقيق، وتختلف مجالاته وأهدافه تبعاً لإختلاف أنشطة تلك الشركات، وقد يمتد الى أمور متعددة لا تتعلق مباشرة بالمجالات ذات الطبيعة المحاسبية خاصة في الشركات الكبيرة "
2	1974	معهد المدققين الداخليين (IIA)	" نشاط تقويمي مستقل داخل الشركة يهدف إلى تدقيق المعاملات المحاسبية والمالية وغيرها وذلك كأساس لخدمة الإدارة، أي انها رقابة إدارية تمارس لأجل قياس وتقويم فاعلية اساليب الرقابة الاخرى "
3	1994	ديوان المحاسبة الاسترالي (AAB)	"وظيفة تقويم مستقلة يتم أنشاؤها داخل الشركة لفحص وتقويم اوجه النشاط ومساعدة الافراد للقيام بصورة فاعلة بأداء مسؤولياتهم من خلال تقديم التحاليل والتوصيات والمشورة وكافة المعلومات المتعلقة بأوجه النشاط وذلك خدمة لمصالح تلك الشركة"
4	1999	معهد	"عبارة عن نشاط مستقل وموضوعي يقدم خدمات

		المدققين الداخليين (IIA)	تأكيدية واستشارية وذلك بهدف إضافة قيمة للشركة فضلاً عن تحسين عملياتها، كما ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف الشركة من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة".
5	2000	مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق	" جهاز تقويمي مُستقل ضِمّن تشكيلات الوحدة الاقتصادية، ويعد احد وسائل الرقابة الداخلية الفعالة تنشئه الإدارة للقيام بخدماتها وطمأنتها على أنّ وسائل الضبط الموضوعية مطبقة وكافية من خلال مجموعة ضوابط وأجراءات لتحسين العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وللتأكد من حماية أصول الوحدة الاقتصادية وللتحقق من إتباع الموظفين للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم"
6	2010	المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية	الوظيفية التي يتلقى بها مُدراء الشركة تأكيداً من مصادر داخلية بأن العمليات التي هم مسؤولون عنها تعمل بطريقة من شأنها أن تقلل إلى أدنى حد من احتمالية حدوث خطأ أو ممارسات غير

		والمحاسبة (INTOSAI)	الفعالة أو غير الاقتصادية أو ممارسات إحتيال
7	2013	مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)	" قسم في الشركة يؤدي نشاطات التأكيد والاستشارات المصممة لتقييم وتعزيز فاعلية عمليات حوكمة الشركات وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية"

يتضح من الجدول السابق إن التعريف الأكثر واقعياً هو التعريف الصادر

من معهد المدققين الداخليين (IIA) في سنة 1999 وذلك للأسباب الآتية:

1. إن أغلب التعريفات التي صدرت من المؤسسات المهنية الأخرى حددت بأن وظيفة التدقيق الداخلي ينبغي إن تكون من داخل التنظيم وتخدم بالأساس إدارة الشركة، في حين لم يحدد التعريف الصادر من معهد التدقيق الداخلي (IIA) جهة ارتباط وظيفة التدقيق الداخلي بإدارة الشركة بل دل على انه نشاط مستقل وموضوعي، ينبغي أن ترتبط بأعلى سلطة تنظيمية تؤثر على قرارات الشركة وأشار إلى هذه الجهة "بالمجلس" ويقصد بذلك مجلس إدارة الشركة، كما وفسح المجال بأن يقوم التدقيق الداخلي بتقديم خدمات إلى شركات أو مؤسسات أخرى بالإضافة الى الشركة التي يعمل بها.

2. إضافة أدوار جديدة إلى الأدوار التقليدية التي وردت ضمن تعريفات المنظمات الأخرى، وهذه الأدوار هي التأكيد والاستشارة وتقييم وتحسين فاعلية إدارة

المخاطر والحوكمة والرقابة التي تؤدي إلى إضافة قيمة للشركة، وأن هذه الأدوار ستؤدي إلى توسيع نطاق عمل التدقيق الداخلي.

3. هناك العديد من الدول كدول الاتحاد الأوروبي وبريطانيا والامارات تبنت هذا التعريف كما وأن اغلب التعريفات التي يضعها الكتاب والباحثين في مجال التدقيق الداخلي في الوقت الحالي هي مشتقة من التعريف أعلاه.

أهمية التدقيق الداخلي:

شهدت السنوات الأخيرة اهتماماً متزايداً من الشركات في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء بوظيفة التدقيق الداخلي، ذلك لأنه عبارة عن نشاط تقويمي للأنشطة والعمليات كافة في الشركة، ويهدف إلى تطويرها ورفع كفاءتها الإنتاجية، وتعود أهمية هذه الوظيفة للخدمات التي تقدمها للإدارة في مختلف المجالات، وتُعد صمام الأمان في يدها، إذ يمكن بيان أهمية التدقيق الداخلي وفقاً لما موضح في أدناه:

أ- توافر جميع آليات الضمان المهمة لاستمرار الشركة من خلال التنسيق بين الأنشطة المختلفة، وله دوراً هاماً في تحسين الإدارة والمسألة المالية وغير المالية، إذ إن التدقيق الداخلي نشاطاً محورياً لتوفير ضمانات لمجلس الإدارة ولجنة التدقيق والمدير التنفيذي وأصحاب المصلحة بأن الشركة تدار بشكل فعال.

ب- يلعب المدققون الداخليون دوراً مهماً في تقييم فاعلية أنظمة الرقابة والمساهمة في استمرار فاعلية هذا النظام، وذلك بسبب ارتباط قسم التدقيق الداخلي بأعلى مستوى في التنظيم مما يعطيه سلطه أقوى وتأثيراً أكبر في اتخاذ

القرارات، وهذا ما يجعل لوظيفة التدقيق الداخلي الدور الرقابي المهم في الشركة.

ج- خفض تكاليف التشغيل من خلال تحسين الكفاءة وزيادة الإنتاجية وتحسين عملية التخطيط وتقليل التلف، فضلاً عن تحقيق عوائد سنوية تتحقق نتيجة لوجود هذه الوظيفة في الشركات.

د- تحليل نقاط القوة والضعف للشركة مع مراعاة الثقافة التنظيمية والقرارات الإدارية وما يرتبط بها من فرص وتهديدات لغرض تحسينها، وبيان ما إذا كانت قادرة على تحقيق أهداف الشركة وتحليل وتقييم ما إذا كانت إدارة المخاطر قادرة في وضع أطر العمل لإدارة الأموال بطريقة فاعلة وكفوءة.

هـ- التنسيق مع الجهات المسؤولة عن الحوكمة كمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق أو الإدارة العليا عند الضرورة لضمان تصميم وتنفيذ أنظمة رقابة داخلية كفوءة لغرض منها تعزيز الضوابط وتحسين كفاءة وفاعلية العمليات والامتثال للقرارات.

و- إفادة المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي من خلال توجيه الاستفسارات المناسبة للأفراد المناسبين ضمن القسم والتي يمكن أن يحصل بواسطتها على معلومات مفيدة تساعد في فهم بيئة الشركة وتحديد وتقييم مخاطر التدقيق والتأكيد، وذلك لأن قسم التدقيق الداخلي يمكن أن يحصل على مثل هكذا معلومات في أثناء قيامه بمهامه الاعتيادية.

أهداف التدقيق الداخلي:

لقد انحسرت الأهداف التقليدية للتدقيق الداخلي في بادئ الأمر في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب والتحقق من سلامة السجلات والكشوفات المالية، ومن ثم تطور عمله ليكون نشاط تقييمي ووقائي، إلا أن وظيفة التدقيق الداخلي أخذت تتطور وأصبحت توافر خدمات تأكيدية واستشارية من أجل إضافة قيمة للشركة

أنَّ الأهداف الرئيسة للتدقيق الداخلي هي:

أ- تقييم الضوابط المحاسبية والتشغيلية والإدارية.
ب- التأكد من أن أنظمة الرقابة الداخلية تؤدي لتسجيل المعاملات بدقة وحماية الموجودات بشكل سليم .

ج- تحديد ما إذا كانت الشركة تمتثل للقوانين واللوائح والالتزام بالسياسات.

د- وأخذت أهداف التدقيق الداخلي تتطور مع تطور مفهوم التدقيق الداخلي، إذ تضمن معيار التدقيق الدولي (610) الصادر من الاتحاد الدولي للمحاسبين أهداف التدقيق الداخلي الآتية (معايير التدقيق الدولية، 2015: 652) :

هـ- تقييم عملية الحوكمة (Governance) خلال تحقيقه لأهدافه المتعلقة بالمعايير الأخلاقية والقيم، وإدارة الأداء والمسائلة (Accountability)، والإبلاغ (Reporting) عن المعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة إلى الجهات المعنية في الشركة، وفاعلية الإتصال بين المكلفين بالحكومة.

و- مساعدة الشركة في تحديد وتقييم المخاطر وتحسين إدارة المخاطر والرقابة الداخلية، والقيام بإجراءات لمساعدة الشركة للكشف عن الاحتيال (Fraud).

ز- تقييم ومراجعة أنظمة الرقابة الداخلية وتقديم توصية بالتحسينات التي يمكن اجراءها على تلك الأنظمة وتقديم تأكيداً معقولاً على عملية الرقابة.

ح- فحص العمليات المالية والتشغيلية من خلال مراجعة الطرائق المستخدمة لتحديد وقياس وتصنيف المعلومات المالية والتشغيلية والاعتراف بها والإبلاغ عنها وتقديم الاستفسارات لبنود معينة بما في ذلك الفحص التفصيلي للمعاملات والأرصدة والإجراءات.

ط- التأكد من اقتصادية وكفاءة وفاعلية الأنشطة التشغيلية والأنشطة المالية وغير المالية.

ي- التأكد من الامتثال للقوانين والأنظمة والمتطلبات الخارجية، فضلاً عن الامتثال لسياسات وتوجيهات الإدارة والمتطلبات الداخلية.

ويمكن القول أن من أهداف التدقيق الداخلي الأخرى هو قيام التدقيق الداخلي بتقديم خدمة التأكيد بعدها أحد المهمات الأساسية التي اعترف بها معهد المدققين الداخليين (IIA)، إذ إن نشاط التدقيق الداخلي نشاط توكيدي وليس مجرد القيام بعملية التقييم، فضلاً عن أن التدقيق الداخلي له دوراً بارزاً في تحقيق عملية المساءلة والشفافية والمحافظة على الأموال من التلاعب وسوء الاستخدام ومحاربة الفساد المالي والإداري.

أنواع التدقيق الداخلي:

أ- التدقيق المالي: financial audit

يعرف التدقيق المالي بأنه " فحص البيانات المالية والسجلات لبيان مطابقتها لمبادئ التدقيق المتفق عليها وسياسات الإدارة" كما عرف بأنه " فحص

العمليات والبيانات المالية والسجلات المحاسبية الخاصة بها لغرض التعرف على مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وسياسات وإجراءات الإدارة وأي متطلبات أخرى.

ويعد التدقيق المالي النوع التقليدي للتدقيق الداخلي لأنه يشتمل على تدقيق وتتبع القيود المحاسبية الخاصة بالأحداث الاقتصادية للشركة بشكل حسابي ومستندي، والتحقق من مدى سلامتها ومطابقتها للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات والأنظمة الخاصة بإدارة الشركة، والتحقق من وجود وحماية الموجودات من الضياع والاختلاس وفحص وتقويم نظم الرقابة الداخلية للشركة.

ب- التدقيق التشغيلي: Operational Audit

هو فحص الكفاءة (efficiency) والفاعلية (effectiveness) والاقتصادية (economic) يطلق عليه أحيانا تسمية (3e) وفي القطاع العام يسمى عادة عمليات تدقيق الأداء. وعرف التدقيق التشغيلي بأنه " فحص انظمة الشركة ورقابتها الادارية والأداء التشغيلي لها وفقا لطرائق محدده ضمن الأهداف الإدارية، وذلك من اجل التحقق من فاعلية وكفاءة واقتصادية الانشطة التشغيلية بهدف فحص وتقييم اعمال وأنشطة الشركة والتحقق من كفاءة وفاعلية واقتصادية الموارد المستخدمة وفقاً لخطة معدة مسبقاً". ويسعى هذا النوع من التدقيق إلى تقييم أنشطة الشركة للتأكد من تحقيق كفاءة وفاعلية استخدام الموارد المتاحة وفق خطة معدة مسبقا من الإدارة.

ج- تدقيق الالتزام: Compliance audit

ويقصد به مراجعة الضوابط الرقابية (المالية والتشغيلية والعمليات) للحكم على جودة وملائمة الانظمة التي تم وضعها للتأكد من الالتزام بالأنظمة والتشريعات الموضوعة من الإدارة والإجراءات. ويسمى هذا النوع من التدقيق أيضاً تدقيق الرقابة، وذلك لأن المدقق من خلاله يقوم بالتأكد من مدى تطبيق القوانين الموضوعة والسياسات والتعليمات والضوابط المالية والتشغيلية، وكذلك التأكد من إن إجراءات الجودة قد طبقت بصورة صحيحة.

إنَّ الهدف الأساس من تدقيق الالتزام هو لتحديد فيما اذا كانت الشركة قد التزمت بالإجراءات والقواعد الموضوعة من سلطة أعلى، كذلك يشمل هذا النوع من التدقيق تحديد ما إذا كان العاملون في إدارة المالية يقومون باتباع الإجراءات الموضوعة من المدير المالي في الشركة

صفات المدقق الداخلي:

ينبغي أن يتصف المدقق الداخلي بمجموعة من الميزات بالشكل الذي يجعل من وظيفة التدقيق الداخلي فاعلة، هذه الصفات تتعلق بالمهارات والتعليم والخبرة والحصول على الشهادات المهنية والجودة في تنفيذ أعمال التدقيق الداخلي فضلاً عن الاستقلالية والتدريب، كما أن هناك بعض من الخصائص الشخصية للمدقق الداخلي يحصل عليها خلال سنوات العمل في التدقيق والمتمثلة بالخبرة

إنَّ هناك نوعين من المهارات التي ينبغي ان يتصف بها المدقق وهما المهارات الادراكية (Cognitive Skills)، وتشمل مهارات تحليلية وتقنية وقدرات

تطويرية وإبداعية، أما النوع الآخر من المهارات فهي المهارات السلوكية (Behavioral Skills) وهي المهارات الشخصية التي تشمل تحمل ضغط العمل والوقت والإجهاد ومهارات التواصل الإنساني والمهارات التنظيمية مثل فهم الشركة وشبكات الاتصال الرسمية.

كما إن هناك مجموعة من الصفات ينبغي ان يتصف بها المدقق الداخلي

وهي:

أ- أن يكون لكل مدقق داخلي موقف موضوعي ومستقل بما فيه الكفاية لكي يتمكن من ممارسة الحكم والتعبير عن الآراء وتقديم التوصيات بنزاهة وموضوعية.

ب- ضرورة أن يكون المدقق الداخلي خاليا من أي تعارض في المصالح ناشئ عن علاقات مهنية أو شخصية أو مصالح أخرى قد يتعرض لها للتدقيق.
ج- ينبغي أن يكون المدقق الداخلي بعيداً عن التأثير غير المبرر الذي يقيد أو يعدل نطاق أو إجراء أعمال التدقيق أو يؤثر بشكل كبير على الحكم فيما يتعلق بمحتوى أي تقرير تدقيق.

وقد أصدر معهد المدققين الداخليين (IIA) في الاول من كانون الثاني لسنة 2009 مجموعة من المبادئ التي ينبغي على المدققين الداخليين أن يتصفوا بها وهذه المبادئ هي:

أ. الأستقامة: أن التزام المدقق بالنزاهة يؤدي إلى تعزيز الثقة والاعتماد على أرائه.

ب. الموضوعية: ان يتحلى المدقق بالموضوعية في جمع وتقييم وتبليغ المعلومات ومراعاة التقييم المتوازن وألا تتأثر آرائه وأحكامه الشخصية بآراء وتأثيرات الآخرين.

ج. السرية: أن يحترم المدقق الداخلي سرية المعلومات التي يطلع عليها او يتلقاها وان لا يفصحوا عنها بدون إذن او تفويض او التزام قانوني او مهني.

د. الكفاءة: على المدقق الداخلي استخدام المعرفة والمهارة والخبرة اللازمة في اداء خدماته.

الفصل الثاني

معايير التدقيق الداخلي

الفصل الثاني

معايير التدقيق الداخلي

مفهوم معايير التدقيق الداخلي:

بصورة عامة لا يوجد خلاف على أهمية وجود معايير للأداء تحكم وتحدد مواصفات أي 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 أنها توفر أساس معقول لضبط أداء عملية التدقيق والذي يعمل المدقق من خلاله، ويعمل المدقق معتمداً على المعايير لإعطاء حكماً معيناً في تدقيق الحسابات أو نوعية الأعمال الأخرى التي يتم إنجازها، وتوفر المعايير مستوى مقبول من الثقة للعمل الذي ينجز من المدقق الداخلي، وستزداد ثقة الذين يعتمدون على عمل المدقق الداخلي إذا علموا بأن أعماله تؤدي وفقاً للمعايير المتعارف عليها وإن العمل الذي يقوم به ليس ارتجالياً، ومن الجدير بالذكر إن يؤخذ بنظر الاعتبار إن المعايير هي مرجع وإطار عام لعمل المدقق الداخلي.

وعلى هذا الأساس أخذ معهد المدققين الداخليين (IIA) كأحدى المنظمات المهنية المهمة بالتدقيق الداخلي بوضع المعايير التي تحكم عمل المدقق، إذ أصدر مجموعة معايير يتم من خلالها تقييم أعمال وخدمات قسم التدقيق الداخلي هدفها بيان كيفية الأداء المهني للتدقيق الداخلي كما اجمع عليه ممارسو المهنة، وبعد صدور معايير التدقيق الداخلي عام 2003 بدأت الأفكار تتوجه لتغيير الدور التقليدي لأعمال التدقيق الداخلي بالصورة التي تجعل من قسم التدقيق

الداخلي ذا قيمة إقتصادية لعمل الشركة كما تم إضافة ادوار جديدة للتدقيق الداخلي تؤدي إلى تحسين أدائه في مجالي التأكيد والاستشارات ويعرف 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"

وقد أورد معهد المدققين الداخليين (IIA) تعريفا لمعيار التدقيق، إذ عرفه بأنه "إعلان رسمي يصدر من هيئة التدقيق الداخلي يحدد متطلبات أداء نطاق واسع من أنشطة التدقيق الداخلي وتقييم أدائه"

ويعرف أيضا بأنه "مقياس أو قاعدة يعتمد عليها المدقق الداخلي لقياس وتقييم أعماله، وهي تمثل نموذج لتأدية مهام وواجبات قسم التدقيق الداخلي طبقا لما تم اعتماده من معهد المدققين الداخليين (IIA)".

ان التعريف الأخير للمعيار أذ أنه التعريف الأكثر واقعية وأنسجاماً مع متطلبات عمل المدققين الداخليين في تنفيذ المهام والاعمال التدقيقية الموكلة اليهم وبما ينسجم مع معايير معهد المدققين الداخليين (IIA).

تطور معايير التدقيق الداخلي:

خلال سنة 1974 كانت الوثيقة الأكثر اعتمادا الصادرة من معهد المدققين الداخليين (IIA) تحمل عنوان "بيان التدقيق الداخلي" ومن ثم تم تطوير هذه الوثيقة على مر السنين وصولا إلى المعايير الدولية للتدقيق الداخلي الحالية، ففي سنة 1978 اصدر المعهد معايير التدقيق الداخلي التي كانت تحمل عنوان "أطار الممارسة المهنية للتدقيق" (IPPF) والتي كانت تهدف إلى توفير الخدمة

المهنية لجميع أنواع أعمال التدقيق الداخلي سواء كانت في المؤسسات التجارية منها أو الحكومية أو المؤسسات الأخرى التي يوجد فيها تدقيق داخلي.

ومنذ ذلك الوقت اخذ التدقيق الداخلي يرتقي مهنيا بسبب تطور الأطر النظرية للتدقيق الداخلي من مفاهيم ومنهجيات واليات عمل، فبالرغم من قيام معهد المدققين الداخليين (IIA) بإصدار أول المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في حزيران من سنة 1978 بعد ذلك وفي تموز من سنة 1999 توصل المعهد إلى وضع إطار عمل جديد وكجزء من هذا الإطار تم تطوير معايير للتدقيق الداخلي جديدة أصبحت سارية المفعول ابتداءً من 1 كانون الثاني لسنة 2002.

إن عملية تطوير المعايير عملية مستمرة ففي سنة 2010 قام معهد المدققين الداخليين (IIA) بالدخول بمناقشات واستشارات لغرض القيام بإصدار تعديلات مقترحة على المعايير، إذ قام المعهد بنشر مسودة التعديل للمدة من شهر شباط لغاية شهر ايار لغرض الحصول على المقترحات، بعد ذلك تم إجراء مجموعة من التعديلات على المعايير وقام المعهد بنشرها في بداية شهر كانون الثاني من سنة 2011 لغرض بدء العمل بها.

إن مهمة تطوير وتحديث المعايير الدولية للتدقيق الداخلي تعد من ضمن الأولويات الرئيسة لمعهد المدققين الداخليين (IIA) وذلك لمسايرة الأحداث الحاصلة مع مرور الزمن، ومن أهم ما دفع المعهد لتطوير وتجديد المعايير كان للأسباب الآتية:

أولاً. توسع مسؤولية مجالس إدارة الشركات في تحديد مدى كفاءة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية.

ثانياً. ازدياد اهتمام الشركات بوظيفة التدقيق الداخلي بعدها وظيفة تقدم التحليل والتقويم والاستشارات والتوصيات عن نظم الرقابة الداخلية.

ثالثاً. اعتماد المدققين الخارجيين على عمل قسم التدقيق الداخلي كأداة مكملة لعملهم إذا تبين لهم حياد وكفاءة المدققين الداخليين في الشركة الخاضعة للتدقيق.

معايير التدقيق الداخلي الدولية:

أولاً. المعايير الصادرة من المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين (IIA)

يعمل المدققون الداخليون في مجموعة كبيرة ومتنوعة من المؤسسات، ويطلب منهم إجراء عملية تدقيق الحسابات في عدد متنوع من المجالات التشغيلية والمالية بالرغم من هذا التنوع، وتتوقع لجان التدقيق والإدارة العليا من مدققي الحسابات الداخليين إجراء عمليات التدقيق بطريقة مختصة ومتسقة، إذ أن التدقيق الداخلي الذي يتم إجراؤه باستخدام مجموعة من المعايير المتعارف عليها هو أسلوب رئيس لتلبية تلك التوقعات الإدارية، ويوصف معهد المدققين الداخليين (IIA) بأنه أعلى مؤسسة مهنية والرائدة في مجال التدقيق الداخلي في جميع أنحاء العالم ويقوم معهد التدقيق الداخلي من خلال مجلس معايير التدقيق الداخلي بوضع وإصدار معايير تحدد الممارسة الأساس للتدقيق الداخلي، إذ تم تصميم معايير معهد التدقيق الداخلي لتحقيق الأغراض الآتية:

- (1) تحديد المبادئ الأساسية لممارسة التدقيق الداخلي.
 - (2) توفير إطار لتنفيذ وتعزيز أنشطة التدقيق الداخلي لأضافه القيمة إلى الشركة.
 - (3) وضع الأساس لقياس أداء التدقيق الداخلي.
 - (4) تعزيز وتحسين العمليات التنظيمية للشركة.
- إن آخر تعديل على المعايير دخل حيز التنفيذ اعتباراً من الأول من كانون الثاني سنة 2017، إذ أصدر المجلس الدولي لمعايير التدقيق الداخلي (IIASB) تنقيحاً للمعايير بعد النظر فيها والموافقة عليها من مجلس الرقابة على إطار الممارسة المهنية الدولية (IPPF) (www.theiia.org)³ وتنقسم معايير التدقيق الداخلي إلى معايير الصفات ومعايير الأداء وسنقوم بتوضيح أهم ما جاءت به تلك المعايير وفق الآتي:

1. معايير الصفات⁴

تنقسم هذه المعايير إلى أربعة مجموعات رئيسية تضمنت الصفات التي ينبغي أن يتحلى بها المدقق الداخلي كالاستقلالية والموضوعية والعناية المهنية والجودة في أداء أعماله التدقيقية، وفي أدناه مختصر مبسط لكل معيار من هذه المعايير.

³ الموقع الالكتروني الرسمي لمعهد المدققين الداخليين الأمريكي.

⁴ IPPF-Standards-2017- Arabic.

المعيار (1000) الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات:

تضمن هذه المعايير أهم ما ينبغي أن يحتويه ميثاق التدقيق الداخلي من أهداف وصلاحيات ومسؤوليات، مع الإقرار بتعريف التدقيق الداخلي وميثاق الأخلاقيات وان تتم المصادقة على ذلك من مجلس الإدارة.

المعيار (1100) الاستقلالية والموضوعية:

أختص هذا المعيار بالاستقلالية والموضوعية في أداء أعمال التدقيق الداخلي، والموقع الإداري للتدقيق الداخلي ضمن الهيكل التنظيمي، وان يتم الالتزام بالحياد والابتعاد عن كل مامن شأنه أن يؤثر على تضارب المصالح، وكذلك الإفصاح عن ما يؤثر على الاستقلالية والموضوعية.

المعيار (1200) المهارات والعناية المهنية:

أختص هذا المعيار بالمهارة والعناية المهنية اللازمة والتطوير المهني المستمر، إذ أوجبت بأن يمتلك المدققون الكفاءة والمعرفة وبذل العناية المهنية في أداء الأعمال وان يحسن المدققون مهاراتهم وكفاءتهم من خلال التطوير المهني المستمر.

المعيار (1300) برنامج ضمان وتحسين الجودة:

تضمن هذا المعيار برنامج ضمان وتحسين جودة التدقيق الداخلي، إذ حددت متطلبات البرنامج وكيفية إجراء التقييمات الداخلية والخارجية لجودة أعمال التدقيق الداخلي، وشكل ومضمون التقارير المتعلقة ببرنامج الجودة والجهة التي سيرفع لها.

2. معايير الأداء:

إنَّ أهم ما تضمنته هذه المعايير هو فاعلية إدارة نشاط التدقيق الداخلي وإضافة قيمة للشركة وتقييم الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة من خلال تحديد خطة وأهداف ونطاق التدقيق الداخلي وتوثيق المعلومات وإعداد التقارير وإيصال نتائج التدقيق إلى الأطراف المعنية وكما مبين أدناه:

المعيار (2000) إدارة نشاط التدقيق الداخلي:

ورد في هذا المعيار الكيفية التي ينبغي فيها إدارة التدقيق الداخلي بفاعلية، وإعداد الخطة وتحديد الموارد اللازمة لها، ورفع تقارير دورية عن الأهداف والأداء والصلاحيات والمسؤوليات، وكيفية الحصول على خدمات تدقيق خارجية.

المعيار (2100) طبيعة العمل:

حدد هذا المعيار آليات تحسين مسار الحوكمة، وتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر من خلال وجود نظم فعالة للرقابة الداخلية.

المعيار (2200) التخطيط للمهمة:

حدد بموجبه اعتبارات التخطيط لمهمة التدقيق وأهدافها وحجم نطاق التدقيق، وما الذي ينبغي أن يتضمنه برنامج العمل الخاص بمهمة التدقيق وكذلك برنامج عمل الخدمات الاستشارية.

المعيار (2300) تنفيذ المهمة:

حدد هذا المعيار وتوقيت وتقييم وتوثيق المعلومات، واستخلاص الاستنتاجات والنتائج، والإشراف على مهمات التدقيق لتحقيق ضمان جودة التدقيق الداخلي وتطوير فريق التدقيق.

المعيار (2400) تبليغ النتائج:

تضمن هذه المعيار كيفية توصيل نتائج التدقيق، وأن تكون النتائج موضوعية وواضحة وصحيحة وموجزة وكاملة وفي الوقت المناسب، وينبغي تصحيح تلك النتائج إذا احتوت على خطأ أو سهو، والإفصاح عن حالات عدم التوافق مع المعايير.

المعيار (2500) متابعة سير العمل:

أوجب هذا المعيار على مدير التدقيق أن يضع نظاماً للمتابعة، للتأكد من أن الإجراءات التي اتخذتها الإدارة قد تم تطبيقها بشكل فعال وإن الإدارة العليا قد قبلت المخاطر إذ لم تقم باتخاذ أي إجراء، وكذلك التأكد من تنفيذ نتائج التوصيات الواردة في تقاريره.

المعيار (2600) إبلاغ قبول المخاطر:

ركز هذا المعيار على أنه عندما يرى مدير التدقيق الداخلي بأن الإدارة قبلت مستوى عالي من المخاطر فعليه أن يناقش الأمر مع الإدارة أولاً، وإذا لم يتم حل الإشكال مع الإدارة فإن على مدير التدقيق الداخلي إبلاغ المجلس بذلك.

ثانياً. المعايير الصادرة من المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي):
لقد أصدرت منظمة الانتوساي معايير عدة اختصت بالتدقيق الداخلي
وركزت هذه المعايير على استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي في القطاع
العام، وفي أدناه جانب من تلك المعايير:

المعيار (1610) الاستعانة بعمل المدققين الداخليين.

لقد حدد هذا المعيار مجموعة من المقاييس لتقييم موضوعية وظيفة
التدقيق الداخلي في القطاع العام وهذه المقاييس هي:

(أ) أن يتم تأسيس وظيفة التدقيق الداخلي بموجب التشريعات أو اللوائح
النظامية.

(ب) أن يتم رفع نتائج التدقيق التي يتوصل إليها التدقيق الداخلي أمام الإدارة
العليا (رئيس أو نائب رئيس الجهة الحكومية)، وإمام المسؤولين عن
الحوكمة، وأن يكون مسائلاً أمام تلك الجهات.

(ج) أن يكون الموقع التنظيمي لوظيفة التدقيق الداخلي خارج وظائف الموظفين
ووظيفة الإدارة للشركة الخاضعة للتدقيق.

(د) إزالة أي ضغوط سياسية لتنفيذ عمليات التدقيق ورفع التقارير والآراء
والاستنتاجات الموضوعية دون الخوف من الانتقام السياسي.

(هـ) لا يجوز السماح لموظفي التدقيق الداخلي بتدقيق عمليات كانوا مسؤولين
عنها في السابق.

(و) تسهيل عملية الاتصال مع المسؤولين عن الحوكمة.

المعيار (9140) استقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام:

(أ) حدد هذا المعيار مجموعة من المقاييس لتقييم استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي وهذه المقاييس هي (INTOSAI 9140، 5: 2010، 7):
(أولاً) أن تكون هناك مسؤوليات وصلاحيات واضحة ومحددة رسمياً للتدقيق الداخلي.

(ثانياً) أن يكون هنالك فصل وظيفي وشخصي للتدقيق من المسؤولية عن المهام والقرارات الإدارية.

(ثالثاً) الحرية لمدير التدقيق الداخلي في وضع الخطط الخاصة بأعمال التدقيق الداخلي.

(رابعاً) منح الترقيات والدرجات المناسبة وفقاً لمسؤوليات التدقيق الداخلي وأهمية أعمال التدقيق.

(خامساً) مشاركة مدير التدقيق الداخلي في تعيين موظفي التدقيق الداخلي.
(ب) لغرض الامتثال لمقاييس الموضوعية والاستقلالية المذكورة في المعيارين أعلاه فإن هناك عدد من التدابير التي يمكن اتخاذها، وهذه التدابير هي:

(أولاً) الوضع المناسب والمكانة التنظيمية: ينبغي يكون نشاط التدقيق الداخلي في مرتبة ملائمة تمكنه من الحصول على التعاون من إدارة وموظفي الشركة الخاضعة للتدقيق وإن يكون له حق الوصول الحر وغير المقيد لجميع الوظائف والسجلات والممتلكات والموظفين بما في ذلك الجهات المسؤولة عن الحوكمة، وينبغي على الجهات المسؤولة عن الحوكمة أن تمارس تقديرها الخاص فيما يتعلق بتعيين وعزل وتعويضات مدير التدقيق

الداخلي، وان يكون مدير التدقيق الداخلي مساو في المرتبة للإدارة العليا للشركة.

(ثانياً) العلاقات الإدارية: ينبغي أن يتبع مدير التدقيق الداخلي مستوى إداري يسمح له بأداء مسؤوليته بفاعلية، وان يحصل على المساعدة من إدارة الشركة في مسائل تحديد التوجيهات والدعم والتدخلات الإدارية ومن الجهات المسؤولة عن الحوكمة للحصول على التوجيه الاستراتيجي وتعزيز عملية المساءلة.

(ثالثاً) الأهلية: ينبغي أن يكون لدى المدققين الداخليين المعرفة والمهارة والخبرة الضرورية وان ينجزوا الواجبات وفقاً للمعايير وأن يعملوا باستمرار على تحسين وتطوير فعاليتهم وكفاءاتهم، ويمكن لموظفي التدقيق المؤهلين والمهنيين وخصوصاً الذين يمثلون للمعايير أن يساعدوا في ضمان نجاح نشاط التدقيق الداخلي.

(رابعاً) المتطلبات التشريعية: أن المتطلبات التشريعية لتأسيس نشاط التدقيق الداخلي تساعد في حماية الاستقلالية وفي الاعتراف به كوظيفة مهمة ضمن القطاع العام، وان الحماية القانونية الكافية لاستقلالية المدقق الداخلي وخصوصاً بموجب قانون الخدمة المدنية عنصراً مهماً ضمن الإطار القانوني.

د. القوانين والأدلة المحلية:

بعد استعراض الجهود الدولية الرامية الى رفع جودة أعمال التدقيق الداخلي سيتم تناول الجهود المحلية الخاصة بوظيفة التدقيق الداخلي، إذ قامت

جهات عدة بإصدار أدلة ومجموعة من المواد القانونية ضمن قوانين متفرقة بهدف رفع جودة أعمال أقسام التدقيق الداخلي، والجدول (2) الآتي يوضح الجهود المحلية بهذا الشأن:

جدول (2) الجهود المحلية لتطوير وظيفة التدقيق الداخلي

القانون أو الدليل	السنة	أهم ما ورد فيها بخصوص التدقيق الداخلي
قانون الشركات العامة رقم (22) الصادر من مجلس قيادة الثورة (المنحل)	1997	. تهدف الرقابة الداخلية الى تحقيق سيطرة فاعلة على أموال الشركة ولها في سبيل تحقيق ذلك أن تُمارس نشاطها على وفق برامج تؤمن تغطية جميع انظمة الرقابة الداخلية المطلوب اجرائها (المادة 28). . تعد الرقابة الداخلية تقارير شهرية تتضمن نتائج نشاطها للمدة السابقة للتقرير وترفعها الى مدير عام الشركة وعلى إدارة الشركة اتخاذ الاجراءات اللازمة لتصفية المخالفات التي تضمنتها التقارير خلال مدة (30) ثلاثين يوماً من تأريخ ورودها الى مكتب المدير العام (المادة 29). . ترتبط الرقابة الداخلية بالمدير العام ولا يجوز نقل او معاقبة اي من القائمين بها الا بموافقة مجلس الإدارة وبقرار مسبب (المادة 30).

2000	دليل التدقيق رقم (4) الصادر من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية	تحديد مكونات نظام الرقابة الداخلية وعد جهاز التدقيق الداخلي أحد تلك المكونات وأكثف بأعطاء تعريف له فقط.
2004	قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) الصادر من سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة)	1. يقرر وزير المالية الأسلوب والجراءات التي يتولاها التدقيق الداخلي في الوزارات ووحدات الانفاق مسؤولية ضمان ان تكون عملية التدقيق الداخلي جارية بموجب القواعد والجراءات. 2. اداء التدقيق الداخلي يتألف من :- أ. رفع تقارير عن اصدارات الرقابة الداخلية المهمة وتحسين عمليات الرقابة ونظام المعلومات لتقليل المجازفة في عملية اتخاذ القرارات. ب. التواصل مع مؤسسة التدقيق الخارجي. ج. تقديم المعلومات بشكل دوري عن وضعية تنفيذ خطة التدقيق السنوية. (القسم 13)
2007	دليل استرشادي لوحدة التدقيق	1. تعريف وأهداف ومهام وحدة التدقيق الداخلي وانواع التدقيق الداخلي التي ينبغي أدائها.

الداخلي الصادر من ديوان الرقابة المالية الاتحادي	2. مهارات وصفات المدققون الداخليون والسلبيات الواجب تجنبها منهم 3. الإجراءات الواجب أتباعها عند قيام المدققين الداخليين بتنفيذ مهامهم. 4. عد الدليل تقارير التدقيق الداخلي الخطوة الأخيرة والمهمة لأبلاغ الإدارة عن الملاحظات المكتشفة عن نتائج التدقيق وأوجه الخلل والقصور في نظام الرقابة الداخلية والالتزام بالقوانين.
--	--

ومن خلال الجدول أعلاه يمكن ملاحظة الآتي:

أولاً. لم تعتمد الجهات أعلاه على مصطلح موحد لأقسام التدقيق الداخلي العاملة في مؤسسات الدولة إذ أوردت تلك الجهات المصطلحات (الرقابة الداخلية، جهاز التدقيق الداخلي، التدقيق الداخلي، وحدة التدقيق الداخلي) مما أثر على مفهوم وأدوار تلك الأقسام في تلك المؤسسات ومنها الشركات العامة، إذ أن أقسام التدقيق الداخلي تعد أحد الأقسام الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية وتختلف بذلك مفاهيم وأدوار كل منهما.

ثانياً. تعددت الجهات المهمة بوظيفة التدقيق الداخلي كوزارة المالية وديوان الرقابة المالية الاتحادي، إلا أنه لا توجد جهة متخصصة بأعمال التدقيق الداخلي كمعهد أو نقابة يقع على عاتقها إصدار المعايير والأدلة والبرامج الخاصة بوظيفة التدقيق الداخلي.

ثالثاً. لم تعتمد الجهات أعلاه على هيكل تنظيمي واضح بالشكل الذي يُحدد استقلالية قسم التدقيق الداخلي، إذ بين قانون الشركات العامة بأن ترتبط الرقابة الداخلية بمدير عام الشركة وترفع تقاريرها إليه، بينما حدد قانون الإدارة المالية أعلاه بأن يقرر وزير المالية الأسلوب والإجراءات الخاصة بعمل التدقيق الداخلي ورفع تقارير التدقيق الداخلي الى وزير المالية.

رابعاً. بالرغم من صدور الدليل الأسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي مؤخراً من ديوان الرقابة المالية الاتحادي الا ان هذا الدليل لم يراعِ التطورات الحديثة في معايير التدقيق الداخلي الدولية كتحديد استقلالية قسم التدقيق الداخلي وخطة التدقيق الداخلي وبرامج ضمان الجودة وبرامج التطوير المهني المستمر وشكل ومضمون تقارير التدقيق الداخلي ومتابعة هذه التقارير، إذ ركز هذا الدليل على ببيان مفاهيم الرقابة الداخلية ومهام أقسام التدقيق الداخلي والبرامج التي ينبغي اتباعها في تدقيق الحسابات الرئيسة للبيانات المالية.

الفصل الثالث

مفهوم جودة التدقيق والتدقيق الداخلي

الفصل الثالث

مفهوم جودة التدقيق والتدقيق الداخلي

تعريف جودة التدقيق:

من الجدير بالذكر أنه لا يوجد تعريف شامل لجودة التدقيق، ويعود السبب في ذلك لاختلاف الأفكار والمفاهيم التي ينطلق منها الناس لتحديد مفهوم الجودة بشكل عام، وجودة التدقيق بشكل خاص، فيفكر البعض في أن الجودة هي الامتياز والتفوق، فيما يراها البعض الآخر على أنها خلو السلعة أو الخدمة من العيوب. أما من الناحية اللغوية، فيرجع مفهوم الجودة Quality إلى الكلمة اللاتينية Qualitas وتعني طبيعة الشخص أو طبيعة الشيء ودرجة صلاحيته.

وفيما يتصل بجودة التدقيق، فقد تناولها العديد من الباحثين، وذلك من خلال ربطها بالمتغيرات التي من شأنها أن تؤثر على تلك الجودة، فقد عرفت أن DeAngelo 1981 التي تعد أول من تصدت لتعريف جودة التدقيق على أنها " احتمالية قيام المدقق باكتشاف التحريف الجوهرى والأخطاء بالكشوفات المالية في النظام المحاسبى للزبون والقيام بالإبلاغ عنها ". ويتضح من التعريف أعلاه أن وظيفة المدقق لا تقتصر على إبداء الرأي الفنى المحايد، بل تتجاوز ذلك إلى الكشف عن أي تحريفات جوهرية في الكشوفات المالية في ظل الأهمية النسبية للتدقيق، كما عرفت جودة التدقيق على أنها " العملية التي تجلب المزيد من المصدقية لتقارير الأرباح".

كما يمكن تعريف جودة التدقيق على أنها " العملية التي تهدف إلى بذل العناية المهنية المطلوبة من المدقق باستخدام طرائق وتقنيات حديثة للتدقيق من أجل الكشف والإبلاغ عن أي تحريف أو إغفال جوهري بالكشوفات المالية في ضوء الأهمية النسبية، والتأكد من مدى التزام الوحدة الاقتصادية بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعدادها لتلك الكشوفات، وإنها قد تم تطبيقها باتساق من سنة إلى أخرى، وذلك من أجل إضفاء المصداقية على تقارير الإبلاغ المالي المقدمة من الشركات".

أهمية جودة التدقيق:

تعد عملية تقييم جودة التدقيق من الأمور الصعبة، وذلك لاختلاف طبيعتها وتعدد المستفيدين منها، إلا أنها تعد مطلباً أساسياً للمستفيدين كافة من مهنة التدقيق، وذلك للأسباب الآتية:

أولاً: يراعي المدقق تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة، وذلك لإضفاء أكبر مصداقية ممكنة في عمله.

ثانياً: ترغب إدارة الشركة في إضفاء الثقة على كشوفاتها المالية، مما يتطلب أداء عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة.

ثالثاً: ترى المنظمات المهنية أن تحقيق الجودة عند تنفيذ مهام الرقابة المالية، يضمن وفاء مهنة التدقيق بمسؤولياتها تجاه الأطراف كافة المعنية.

المخاطر الناجمة عن عدم تحقيق جودة التدقيق:

ان عدم تنفيذ التدقيق بالجودة العالية، يؤدي إلى ضعف إمكانية اكتشاف التزليل والاحتيال، الذي يقوم به العاملين في داخل الشركة في السجلات والكشوفات المالية، وبالتالي فإن اعتمادهم على تقرير الطرف المحايد تقرير المدقق الناتج من عمليات رقابية وتدقيقية منخفضة الجودة، سيؤدي إلى اتخاذ قرارات غير صحيحة أو غير سليمة.

أبعاد جودة التدقيق:

إن لجودة التدقيق أبعاد عدة، وذلك لتعدد التعاريف التي وضعت لها، واختلاف الزوايا التي انطلق منها واضعو تلك التعاريف، إذ أن كل منهم ركز على جانب من جوانب جودة التدقيق، إن التعريف الذي قدمته DeAngelo لجودة التدقيق يشتمل على بعدين لتقييم وقياس هذه الجودة وهما:

1. ينبغي اكتشاف التحريفات المادية.

2. ينبغي التقرير عن التحريفات المادية.

إن قدرة المدقق على اكتشاف الإغفال المادي أو التحريف Material omission or misstatements في الكشوفات المالية والتقرير عنه، إنما يرتبط بالقدرة الفنية له، وتتمثل القدرة الفنية للمدقق technical ability Auditor's بمجموعة من الطرائق والتقنيات الرقابية والتدقيقية، والتي توفر له مؤشرات عدة يمكن أن تساعد في إبداء الرأي الفني والمحايد، والتي هي وظيفة

من وظائف مكاتب وشركات التدقيق، وإن اكتشفها وتصحيحها من المدقق دالة على استقلاليته عن الزبون محل التدقيق وجودة عمله.

يعد التدقيق الداخلي جزءاً من نظام الرقابة الداخلية، إذ تتكون الأخيرة من عناصر عدة هي الرقابة الإدارية والضبط الداخلي والرقابة المحاسبية، وأخيراً التدقيق الداخلي، ويعتمد المدقق على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية في تحديد إجراءاته التي سيتخذها، وعدد المساعدين الذين سيقوم في تكليفهم بعملية الرقابة والتدقيق، وكلما زادت قوة نظام الرقابة الداخلية، كلما قلت الإجراءات المتخذة من مكتب أو شركة التدقيق، إذ أن العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، تتمثل في أن المدقق الخارجي يعتمد في تحديد إجراءاته ووسائله على مدى ضعف أو قوة جودة التدقيق الداخلي، فكلما كان التدقيق الداخلي أكثر جودة، كلما انعكس ذلك على جودة التدقيق الخارجي، فعلى سبيل المثال، كلما امتلك المدققون الداخليون المعرفة والمهارة اللازمة، والكفاءة المطلوبة لأداء مسؤولياتهم، كلما كانوا أكثر فهماً للعوامل التي تقود إلى تحيز الإدارة في المستحقات المحاسبية، والحد من قدرتها على ممارسة إدارة الأرباح، ومما لاشك فيه أن ذلك ينعكس إيجاباً على جودة التدقيق الخارجي.

إن انعكاس جودة التدقيق الداخلي على جودة التدقيق الخارجي الذي يقوم به المدقق، قد أثارت اهتمام العديد من المشرعين والمنظمين، والمستثمرين في الأسواق المالية، خاصة في أعقاب الفضائح المالية التي حصلت في مطلع القرن الحادي والعشرين.

لقد عرفت جودة التدقيق بأنها ضمان أكبر أو الأمر الذي يتطلب المزيد من الاهتمام بمعايير التدقيق كما عرفت بأنها "الامتثال للمعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي من خلال قيام المدراء التنفيذيين لوظيفة التدقيق الداخلي بوضع اجراءات وطرائق مناسبة تسهل عملية التدقيق الداخلي". كما تم تعريف جودة التدقيق بأنها "الامتثال لمعايير الايزو رقم (9001) للإبلاغ عن اي عدم مطابقة تم تحديدها لغرض اتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة للوصول إلى عناصر تلك المعايير.

إنَّ اغلب دول الاتحاد الأوروبي تعتمد على معايير التدقيق الداخلي الصادرة من معهد المدققين الداخليين (IIA)، إذ تعد تلك المعايير أمراً ضرورياً، وفي بعض تلك البلدان يتم الاعتراف بها بصورة مباشرة في التشريعات الوطنية، فضلاً عن معاييرها الوطنية، إذ إنَّ أهم ما تؤكد عليه المعايير هو أهمية ضمان وتحسين جودة وظيفة التدقيق الداخلي، ولكل دولة من هذه الدول مدخل معتمد لضمان جودة وظيفة التدقيق الداخلي، إذ تمتلك بعض البلدان وحدات مركزية لتقديم الدعم والإسناد المنهجي لوضع وتنفيذ خطة لضمان وتحسين الجودة لوظيفة التدقيق الداخلي.

إنَّ المدقق يهتم بإتمام عملية التدقيق بأسلوب موضوعي منظم في ظل المعايير المهنية والمسؤوليات القانونية، وهو يحاول بذلك القيام بعملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة من وجهة نظره، وذلك من خلال الاهتمام بإجراءات تنفيذ التدقيق أكثر من نتائجه من ناحية، ومن ناحية أخرى ترى إدارة الشركة أن جودة التدقيق الداخلي تكمن في إضفاء الثقة على البيانات المالية وتأكيد وفاء الإدارة

بمسؤولياتها عن إدارة الموارد الاقتصادية للوحدة، كما ان الجودة من وجهة نظر الطرف الثالث هي تأكيد صدق البيانات المالية التي يعتمدون على معلوماتها في اتخاذ قراراتهم.

محددات جودة التدقيق الداخلي

لقد ذكرت معايير التدقيق الداخلي الصادرة من معهد المدققين الداخليين (IIA) محددات جودة التدقيق الداخلي من خلال المستوى الأول من المعايير الذي اختص بمعايير الصفات، أذ أشار المعيار (1100) بأنه ينبغي ان يكون الموقع الإداري لنشاط التدقيق الداخلي مستقلاً ضمن الهيكل التنظيمي للشركة، وعلى المدققين الداخليين الاتصاف بالموضوعية أثناء تأديتهم لمهام التدقيق، كما أشار المعيار (1110) الى ان مدير التدقيق الداخلي ان يتصل بمستوى أداري داخل الشركة يسمح له بالاضطلاع بمسؤولياته دون تقييد أو تدخل من جهات اخرى، كما حدد المعيار 1210 بأنه ينبغي أن يمتلك المدقق الداخلي المعرفة والمهارات والكفاءة المطلوبة لتأدية المهام التي يقوم بها.

كما أن معايير التدقيق (SAS 65) حددت مجموعة من المحددات لجودة التدقيق الداخلي تمثلت بالاتي:

أولاً. متوسط سنوات الخبرة، ونسبة المدققين الخبراء الذين يؤدون اعمال التدقيق في قسم التدقيق (الكفاءة).

ثانياً. التقرير الصادر من مدير التدقيق الداخلي والجهة التي يوجه اليها (الموضوعية).

ثالثاً. الزمن الذي يقضيه التدقيق الداخلي في مساعدة المدقق الخارجي، والوقت الذي يقضيه المدقق الداخلي في أداء المهام المالية التدقيقية (العمل المنجز).
رقابة وتقييم جودة التدقيق الداخلي.

من الممكن أن تتم عملية رقابة جودة التدقيق الداخلي من خلال التقويم الداخلي والذي يقصد به قيام قسم التدقيق الداخلي في الشركة بعمل تقويم ذاتي لأداء العاملين به، ويمكن أن تنفذ هذه المهمة من موظفين داخل القسم يقوموا بعمل تقويم ذاتي من خلال اختبار عينة من مهام التدقيق التي تم تنفيذها ليتم مطابقتها مع المعايير والإجراءات المعتمدة للتأكد من جودة العمل المنفذ ومستوى الالتزام بتلك المعايير والإجراءات، ومن ثم يتم رفع تقرير بها الى مدير التدقيق الداخلي، كما يمكن أن تتم عملية رقابة الجودة من خلال التقويم الخارجي والذي يقصد به قيام جهة خارجية بتقييم عمل قسم التدقيق الداخلي وعلى فترات متباعدة كل ثلاث أو خمس سنوات، وفي هذا النوع من التقييم يتم دعوة جهة مستقلة من أعلى جهة مسؤولة في الشركة لكي تقوم تلك الجهة بعمل التقويم الخارجي واعطاء استنتاجاتها وتوصياتها بمدى فاعلية وكفاءة التدقيق الداخلي في الشركة، وتجدر الإشارة الى أن وجود تقويم لجودة أداء قسم التدقيق الداخلي سيخلق الحرص من لدن المدققين الداخليين على تنفيذ مهامهم التدقيقية بجودة عالية نظراً لمعرفتهم بأن عملهم سوف يكون خاضع للتقويم.

كما أن معرفة المدقق الداخلي بعمليات وإجراءات الشركة يعد من المعايير الأكثر أهمية في الحكم على جودة التدقيق الداخلي بالإضافة الى البرامج التدريبية التي تعطي المدقق الداخلي الاهلية الكافية لتنفيذ مهامه التدقيقية، أذ أن

المدققين الخارجيين يرون بأن الخبرة في التدقيق الداخلي تعد من المعايير الأكثر أهمية في تقييم أهلية التدقيق الداخلي بسبب وجود مدققين يمتلكون شهادات مهنية مما ينعكس إيجاباً على أهلية وظيفة التدقيق الداخلي، كذلك يستخدم المدققين الخارجيين في تقييم جودة التدقيق الداخلي معيار دعم الجهات العليا في الشركة لوظيفة التدقيق الداخلي وأيضاً إجراءات المتابعة والإشراف المطبقة.

ويمكن القول بأن أهمية التدقيق الداخلي أخذت تتزايد وأصبح من الضروري اتخاذ الإجراءات المناسبة لضمان توافق أداء التدقيق الداخلي مع معايير التدقيق الداخلي الدولية، الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق الأهداف المرجوة من عملية التدقيق في الشركات العامة، وبما أن جودة التدقيق الداخلي أصبحت من الأمور الهامة في الدول المتقدمة والتي تتحقق من خلال الالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية (معايير وأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي التي تصدر من قبل معهد المدققين الداخليين IIA) فبعض تلك الدول تقوم بتطبيق تلك المعايير بصورة مباشرة كدول الاتحاد الأوروبي والبعض منها تقوم بدمجها مع المعايير المحلية للتدقيق الداخلي كدولة مصر والامارات.

التقنيات الرقابية المعززة لجودة التدقيق :

وتتمثل الطرائق الاستباقية في كشف الاحتيال المالي بما يأتي :

أولاً : تقنيات الحاسوب المساعدة في التدقيق :

قد تكون التكنولوجيا أو التقنية مفيدة في المساعدة على تمييز الشركات التي تمارس الاحتيال عن غيرها، ويستخدم المدققون تقنيات الحاسوب المساعدة في التدقيق CAATS، مثل لغة أوامر التدقيق ACL والكيوسوير Caseware،

والتي تشكل في مجموعها بيئة متكاملة للتدقيق من أجل المساعدة في تقييم مجاميع المعلومات الكبيرة للمبالغ غير العادية، ويعد برنامج ACL الشهير ذو الغرض العام مقبول بشكل واسع نظراً لأهميته في الوصول إلى البيانات وتحليلها وتوليد التقارير، تم تطويره من شركة (ACL Service Ltd).

ثانياً: برامج التحليل الرقمي:

عند استخدام التحليل الرقمي في بيانات الشركات يتطلب استخدام جهاز حاسوب، وهناك برامج للتحليل الرقمي التي تعمل في SAS، منها IDEA و ACL و Excel، فالمدققين يمكنهم أيضاً كتابة برامجهم الخاصة لحساب أرقام وتكرارات الأعداد، لتحديد الانحراف في الأعداد والشذوذ بالأعداد، فقد عملت بعض شركات التدقيق على تصميم برامج تدقيق ذات غرض عام تؤدي العديد من الوظائف مثل استيراد البيانات والاستعلام عنها وفرزها، فضلاً عن إجراء الاحتساب الرياضي وتلخيص البيانات ودمج الملفات واستخراج البيانات وتوليد أنواع مختلفة من التقارير. وإن هذه البرامج لا تعد حكراً لأي شركة ويشار إليها عادة ببرامج التدقيق العامة.

ثالثاً : طريقة (3C's):

وتعني الشروط Conditions، وهيكل الشركة structure Corporate، والاختيار Choice. وإن فهم تأثيرات هذه الطريقة يمكن أن تساعد المدققين في تمييز متى وهل أن الشركة متورطة بالاحتيال، وتتضمن هذه التقنيات:

1. الفجوات: تختبر وتميز البيانات المتسلسلة المفقودة.

2. الرسومات : لتوفير تعريف بصري للصفقات الشاذة.

3. قانون بنفورد: يستخدم لاكتشاف وبشكل إحصائي التكرارات غير المحتملة للمبالغ الرقمية.

4. تحليل المعطيات الإحصائية.

رابعاً : الطرائق الاستنتاجية والاستقرائية في كشف الاحتيال:

هناك ثلاثة طرائق حديثة للكشف عن الاحتيال، اثنتان منها استقرائية والثالثة استنتاجية، وتركز الأخيرة على أنواع الاحتيال التي يمكن أن ترتكب في وضعية أو حالة معينة، وبعدها يمكن استخدام طرائق التكنولوجيا الحديثة وأي طرائق أخرى لتثبيت هذه الاحتيال، فهذه الطريقة تتبع الإجراءات التالية:

1. الفهم والإلمام بطبيعة عمليات الشركة.
2. فهم نوعية الاحتيال التي يمكن أن تحدث عند تطبيق هذه العمليات.
3. تقرير الدلائل التي يمكن أن تنتج عن عمليات الاحتيال.
4. استخدام بنوك وأنظمة المعلومات للبحث عن هذه الدلائل.
5. متابعة الدلائل والمؤشرات للتأكد من أن الاحتيال قد وقع وسبب وجود هذه الدلائل والمؤشرات.

أما الطرائق الاستقرائية فأولهما طريقة لغة أوامر التدقيق Audit Command Language أو ما يشار إليه بـ ACL، والتي هي عبارة عن برنامج حاسوب يبحث عن أي استثناءات في بنك المعلومات في الشركة والتي تكون خارج نطاق القياس الطبيعي، والتي يمكن اعتبارها شاذة، في حين أن الطريقة الاستقرائية الثانية، فتتمثل باستخدام قانون بنفورد.

خامساً: استخدام قانون بنفورد:

إن الأنظمة المحاسبية هي من الأهداف الشائعة للاحتيال المالية، فأينما توجد النقود يستخدم المحتالون طريقة شائعة لتنفيذ عملية الاحتيال، من خلال خلق كيانات وهمية، مثل سجلات العاملين الوهمية أو سجل المدفوعات الوهمي للمجهزين، ومن ثم التلاعب في هذه السجلات الوهمية لتحقيق مكاسبهم الخاصة، وإن نجاح أو فشل مثل هذا الاحتيال يعتمد على القدرة على مزج القيود الوهمية مع البيانات الصحيحة، وبذلك يصعب على المدقق ملاحظتها. والملاحظة المثيرة للاهتمام هي أن أغلب البشر غير قادرين على خلق بيانات وهمية تماثل الطبيعية، مما يجعل من السهل على المدققين أن يطبقوا طرائق إحصائية سهلة لاكتشاف عدم قابلية البشر المزورين على خلق بيانات طبيعية، وإن أحد تلك الاختبارات هو قانون بنفورد، والذي بات يعد تقنية أخرى يمكن استخدامها من قبل المحاسبة القضائية لاحتمال ظهور الاحتيال في السجلات. فطبقاً إلى معيار التدقيق الدولي SAS 99 أخذ الاحتيال بنظر الاعتبار في تدقيق الكشوفات المالية يتطلب من المدققين، فضلاً عن انجاز عملية التدقيق التي تتضمن إجراءات موصوفة سابقاً، أن يحددوا احتمالية أن تكون الكشوفات المالية قد تأثرت بالاحتيال أم لا.

تأثير جودة التدقيق في إدارة الأرباح:

لقد أشارت العديد من الدراسات والبحوث المحاسبية إلى أن ارتفاع مستوى جودة التدقيق يحد من ممارسات إدارة الأرباح، ويمكن أن تلجأ إدارة الشركات إلى إدارة الأرباح الحقيقية عندما تكون فرصتها في إدارة المستحقات مقيدة، وبناءً على

ذلك يلجأ الزبائن، الذين لديهم مدققون ذو جودة عالية إلى التلاعب بالأنشطة الحقيقية للشركة، وعليه يتوقع أن التدقيق عالي الجودة يرتبط مع مستويات عالية من إدارة الأرباح الحقيقية، عندما تكون للشركة حوافز قوية لإدارة الأرباح، وقد توصلت دراسات عديدة إلى وجود علاقة سلبية بين جودة التدقيق وسلوك إدارة الأرباح، وتفسر ذلك أن أداء عملية التدقيق بالجودة العالية، يؤدي إلى اكتشاف ومعالجة الأخطاء والمخالفات الجوهرية والتي من بينها سلوك إدارة الأرباح، مما ينعكس ايجابياً على جودة الكشوفات المالية المنشورة.

الفصل الرابع

مؤشرات وأنشطة جودة التدقيق الداخلي في الشركات العامة

الفصل الرابع

مؤشرات وأنشطة جودة التدقيق الداخلي في الشركات العامة

مفهوم الشركات العامة:

تمثل الشركات العامة جزءاً من الاقتصاد الذي توجد فيه الملكية العامة، في شكل إدارات مستقلة ومركزية، والشركات العامة بالمعنى الاقتصادي، يمكن تعريفها بأنها "مجموع الأنشطة التي تقوم بها الدولة، وقد عرف فريدمان Friedman الشركات العامة "بأنها مؤسسة ذات شخصية معنوية مستقلة تنشئها الدولة من غير مساهمين، وتكون مسؤولة أمام السلطة التشريعية ممثلة بالوزير وبمجلس إدارة تعيينه السلطة التنفيذية، ويكون لها حسابات مستقلة، وتدار وفقاً لأساليب المشروعات الخاصة، وتخضع للمحاسبة العامة"، كما عرفت الشركة العامة بأنها "وحدة اقتصادية ممولة ذاتياً ومملوكة للدولة بالكامل، تتمتع بالشخصية المعنوية، والاستقلال المالي والإداري وتعمل وفق أسس اقتصادية" (المادة (1) من قانون الشركات العامة)

وقد حدد قانون الشركات العامة إجراءات تأسيس الشركات العامة وطريقة إدارتها وأعمال التدقيق الداخلي فيها، وسنورد المواد القانونية التي تطرقت إلى ذلك كالآتي:

أ. تأسيس الشركات العامة:

تمثلت خطوات تأسيس الشركات العامة في القانون وفق الآتي:

أولاً. تقدم الوزارة طلباً إلى مجلس الوزراء لتأسيس شركة عامة مشفوعاً بدراسة تتضمن المسوغات الاقتصادية والفنية لتأسيسها على أن يحتوي

الطلب على (اسم الشركة، وموقعها ومركزها الرئيس، وأهداف الشركة، ونشاطها، ومقدار رأس مالها الشركة، وأية معلومات أخرى تجدها الوزارة ضرورية (مادة 3)

ثانياً. بعد موافقة مجلس الوزراء على طلب تأسيس الشركة تقوم الوزارة بإعداد عقد أو بيان خاص بتأسيس الشركة يتضمن أسم الشركة وموقعها ومركزها الرئيس، ويكون الاسم مستمداً من نشاطها، مع إضافة كلمة عامة إلى التسمية، وكذلك أهداف الشركة، ورأس مال الشركة، وأسماء الجهات المؤسسة (مادة 4).

ثالثاً. لأغراض إحصائية وتوثيقية، تقدم الوزارة عقداً أو بياناً خاصاً بتأسيس الشركة وموافقة مجلس الوزراء إلى المسجل، لتسجيل الشركة (مادة 5).
رابعاً. يقوم المسجل بتسجيل الشركة وإصدار شهادة تأسيسها، وتقوم الوزارة بنشر شهادة وعقد أو بيان الشركة في الجريدة الرسمية وفي النشرة التي يصدرها المسجل (مادة 6).

خامساً. تكتسب الشركة الشخصية المعنوية من تاريخ صدور شهادة تأسيسها (مادة 7).

ب. رأس مال الشركات العامة:

أولاً. يُحدد رأس مال الشركة بالقرار الصادر عن مجلس الوزراء بالموافقة على تأسيسها (مادة 8).

ثانياً. تُسدد الخزينة العامة رأس مال الشركة دفعة واحدة او على دفعات تُحدد مبالغتها ومواعيد تسديدها وفق خطة تضعها الشركة بالتنسيق مع وزارة المالية.

ثالثاً. تُعد أقيام الأموال المنقولة وغير المنقولة التي تأول الى الشركة جزءاً من رأس مالها المدفوع.

رابعاً. عند إشترك شخصين أو أكثر من الأشخاص المعنوية العامة الممولة ذاتيا في تأسيس شركة عامة تسدد الجهات المشاركة حصتها في رأس مالها وتخضع لذات الضوابط المقررة بموجب أحكام هذا القانون (ماده 9).

ج. إدارة الشركات العامة:

أولاً. يُدير الشركة مدير عام من ذوي الخبرة والاختصاص ممن يحمل شهادة جامعية أولية في الأقل، يُعين بقرار من مجلس الوزراء وهو الرئيس الأعلى للشركة ويقوم بجميع الأعمال اللازمة لأدارتها وتسيير نشاطها وفق الصلاحيات الممنوحة له من مجلس الإدارة (مادة 27).

ثانياً. يتولى مجلس إدارة الشركة رسم ووضع السياسات والخطط الإدارية والمالية والتنظيمية والفنية اللازمة لسير نشاط الشركة وتحقيق أهدافها، والإشراف ومتابعة تنفيذها، ويمارس جميع الحقوق والصلاحيات المتعلقة بذلك، وله ان يخول مدير عام الشركة ما يراه مناسباً من الصلاحيات (مادة 19).

ثالثاً. يتكون مجلس الإدارة من مدير عام الشركة رئيساً وثمانية أعضاء تجري تسميتهم كالتالي:

- (1) أربعة أعضاء يختارهم الوزير من بين رؤساء التشكيلات في الشركة من ذوي الخبرة والاختصاص في الأمور المتعلقة بنشاطها.
- (2) عضوان ينتخبان من منتسبي الشركة.
- (3) عضوان من ذوي الخبرة والاختصاص يختارهم الوزير من خارج الشركة وبمصادقة هيئة الرأي.
- (4) يكون لمجلس الإدارة ثلاثة أعضاء احتياط ينتخب المنتسبون أحدهم ويُعين الوزير العضوين الآخرين. (مادة 20).

د. التدقيق الداخلي:

أولاً. يهدف التدقيق الداخلي إلى تحقيق سيطرة فاعلة على أموال الشركة، وله في سبيل تحقيق ذلك ان يمارس نشاطه وفق برامج تؤمن تغطية جميع أنظمة الرقابة المطلوب إجراؤها (مادة 28).

ثانياً. يعد التدقيق الداخلي تقارير شهرية تتضمن نتائج أعماله للمدة السابقة للتقرير، وترفع إلى مدير عام الشركة، وعلى إدارة الشركة اتخاذ الإجراءات اللازمة لتصفية المخالفات التي تضمنتها التقارير خلال مدة ثلاثين يوماً من تأريخ ورودها إلى مكتب المدير العام (مادة 29).

ثالثاً. يرتبط التدقيق الداخلي بالمدير العام، ولا يجوز نقل أو معاقبة أي من القائمين به إلا بموافقة مجلس الإدارة وبقرار مسبب (مادة 30).

ويمكن القول بان القانون لم يوافر الاستقلالية الكافية لموظفي التدقيق الداخلي، من خلال اختيار الموظفين وتحديد ارتباطهم وطريقة توجيه تقاريرهم، مما يجعل قراراته تتأثر بقرارات الإدارة، إذ لا يمكن لموظفي التدقيق الداخلي القدرة على التدخل بتلك القرارات وخاصة ما يتعلق بقرارات الإدارة للتلاعب بالأرباح، وهذا خلاف ما ورد في معايير التدقيق الداخلي (IIA) التي أكدت على ارتباط أقسام التدقيق الداخلي بمجلس إدارة الشركة وتحديد صلاحياته ومسؤولياته واختيار العاملين فيه.

مؤشرات الاستدلال بجودة التدقيق الداخلي في الشركات العامة:

يمارس التدقيق الداخلي أعماله التدقيقية بصورة يومية ومستمرة، وأن كفاءة وجودة هذه الأعمال ستحد من قدرة الإدارة في التلاعب بأعداد البيانات المالية، كالتدخل في التلاعب بالتقديرات المحاسبية وتبويب المصاريف والإيرادات واختيار السياسات المحاسبية، مما سيؤدي ذلك إلى مواجهة قرارات الإدارة في تلك الشركات والخاصة بالتلاعب بالأرباح، وحتى يتسنى للتدقيق الداخلي ذلك لابد من الفهم الجيد لممارسات التلاعب بالأرباح من حيث الدوافع والأساليب.

وبالرغم من أنَّ جودة التدقيق الداخلي من الموضوعات التي تم تناولها منذ أمد طويل إلا أن معظم الدراسات في هذا المجال كانت تركز على معايير جودة أنشطة التدقيق الداخلي، التي حددتها نشرة معايير التدقيق الدولية (SAS) رقم (9) لسنة 1975 ورقم (65) لسنة 1991، وبموجب المعيارين المذكورين حددت ثلاث معايير لجودة التدقيق الداخلي وهي المقدرة المهنية

(competence) والموضوعية (objective)، وجودة الأداء (quality of work performance).

أن جودة التدقيق الداخلي يمكن قياسها من خلال العوامل الآتية (الاستقلالية ووجود تنفيذ المهام وأخلاقيات المدقق الداخلي)، كما ان قياس جودة التدقيق الداخلي على احد عشر بعداً والتي هي (المؤهلات العلمية، الشهادات المهنية، الخبرة، التدريب، حجم قسم التدقيق، حجم العمل، المعرفة بعمليات الشركة، الاستقلال التنظيمي، عدم الاشتراك في أعمال تنفيذية، وجود دليل للتدقيق، وجود نظام لمراقبة جودة الأداء)، وتعتمد جودة التدقيق على (الخبرة والشهادات المهنية، الدورات التدريبية، المستوى التعليمي والأكاديمي، والعضوية في هيئات المحاسبة والتدقيق)

ويمكن تصنيف مؤشرات جودة التدقيق الداخلي في الشركات العامة بثلاث مؤشرات رئيسة هي مؤشرات فنية تتمثل في (والمؤهلات العلمية، الموضوعية، والالتزامات الأخلاقية، والخبرة والتخصص، ، والمعرفة بعمليات الشركة) ومؤشرات تنظيمية تتمثل في (الاستقلال التنظيمي، وإدارة التدقيق الداخلي، ورقابة جودة التدقيق، وجودة تنفيذ المهام)، ومؤشرات قانونية، وكما موضح في أدناه:

أ. المؤشرات الفنية:

وتتضمن خمس مؤشرات وكالاتي:

أولاً: المؤهلات العلمية:

إنَّ المتطلب الأولي والأساس للمدقق الداخلي هو أن يكون يمتلك المؤهل العلمي المناسب، والذي ينبغي أن يعزز بالتدريب والخبرة والشهادة المهنية، إذ

يجعل ذلك من المدقق يتميز بالمقدرة المهنية على اكتشاف المخالفات، وبالرغم من أن المعايير المهنية لم تحدد مؤهل علمي معين للمدقق الداخلي، ألا أن الذي يمكن قبوله مهنيًا ألا يقل مؤهله العلمي عن شهادة البكالوريوس في مجال التخصص، كما أن امتلاك الشهادة المهنية تجعل من المدقق الداخلي أن يمتلك القدرة على اكتشاف ممارسات الإدارة لغرض التلاعب بالأرباح، بسبب أن الحافز لدى الإدارة سيقبل إذ ما كان عملها يخضع لتدقيق مدقق يمتلك تلك القدرة.

ثانياً: الموضوعية:

لقد حُدِدت معايير التدقيق الداخلي الصادرة من معهد المدققين الداخليين (IIA) الأسباب التي تؤدي إلى أضعاف الموضوعية والتي تجعل من المدقق الداخلي غير قادر على أداء واجباته على أكمل وجه ، وتتمثل الموضوعية بتمتع المدقق الداخلي بحرية كاملة في ممارسة المهام دون تقييد أو تحيز، كما أنها من المتغيرات الهامة لتحديد قدرة المدقق الداخلي على القيام بدور فعال للحد من الممارسات التي تتخذها الإدارة للتلاعب بالأرباح بهدف التأثير على جودة البيانات المالية، وذلك لأنها تجعل الإدارة غير قادرة على منع المدققين الداخليين من العمل في المناطق التي تمارس فيها ممارسات التلاعب في البيانات المالية، وعلى هذا الأساس فإنه كلما زادت الموضوعية للمدقق الداخلي كلما انخفضت فرص الإدارة للتلاعب بالأرباح.

ثالثاً: الالتزامات الأخلاقية:

تعد الالتزامات الأخلاقية مهمة جداً لتطوير الأداء المهني وتحسين جودته، وأن من أهم عوامل تطوير معايير الأداء المهني هو حتمية بناء قاعدة

قوية من المبادئ الأخلاقية لمهنة التدقيق وأن يتم التركيز عليها لمواجهة ظروف الواقع الحالي المحيطة والالتزامات الأخلاقية " هي مجموعة من القيم والمعايير التي يعتمدها أفراد المجتمع، للتمييز بين ما هو جيد وما هو سيئ وما هو الصواب وما هو الخطأ، وتشمل على سبيل المثال العدل والمساواة والصدق والأمانة والثقة والاستقامة ووفق لذلك فإن أي عمل ينافي هذه المفردات يعتبر عملاً غير أخلاقياً" وتعكس سلوكيات المدققين الداخليين عند أدائهم لمهام التدقيق الجوانب الأخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق، واستناداً لما سبق فإنه يمكن القول أن ممارسات الإدارة التي تسلكها للتلاعب بالأرباح تتعارض مع التوجهات الأخلاقية للمدقق الداخلي، لكون أن تلك الممارسات لا تتسجم مع توجهاته الأخلاقية.

رابعاً: الخبرة والتخصص في مجال النشاط:

يقصد بالخبرة المدة التي قضاها المدقق الداخلي في العمل بوظيفة التدقيق الداخلي، وتعد من العوامل التي تصقل المقدرة المهنية وتزيد من قدرة المدقق في اكتشاف ممارسات التلاعب بالأرباح التي تقوم بها الإدارة للتأثير على مبلغ الربح، لذلك ينبغي أن يتوافر لموظفي التدقيق الداخلي ما يلزم من تعليم وتدريب وخبرة للقيام بمجموعة كاملة من عمليات تدقيق الحسابات، كما أن الخبرة لا يمكن أن تأتي إلا من خلال التخصص بالأعمال، إذ أن قيام المدقق الداخلي بتنفيذ أعمال الرقابة والتدقيق على مختلف أنواع الأنشطة داخل الشركة سيؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية تلك الأعمال، وذلك لأن خبرة المدققين الاختصاصيين في مجال النشاط هي خبرة كبيرة في نشاط معين، مما يسمح لهم في اكتساب المعرفة

بشكل أفضل فيما يتعلق بعمل الشركة، والعمليات والأخطار مقارنة مع أولئك غير المتخصصين.

خامساً: المعرفة بعمليات الشركة:

إن من المواصفات التي ينبغي أن يتحلى بها المدقق الداخلي أن يكون لديه الماماً وافياً وكاملاً عن طبيعة العمل الذي تؤديه الشركة والأنظمة والتعليمات التي تحكمها كما أن عليه التعرف على حجم وطبيعة الشركة وجمع المعلومات اللازمة وتحديد الجوانب المهمة للبيئة التي يعمل بها مع الإحاطة بالنظام المحاسبي وسياسات الشركة، وتحديد أهداف التدقيق والاختبارات الضرورية لتلك الأهداف وتنسيق العمل الذي سيتم تنفيذه.

ب. المؤشرات التنظيمية:

وتضمنت أربع مؤشرات وكما يلي:

أولاً: الاستقلال التنظيمي:

تُعزز مصداقية وموثوقية وشفافية البيانات المالية من خلال استقلالية المدقق، وفي مثل هذه الظروف يتولى المدقق الداخلي مسؤولية رصد أنشطة المديرين والتحقق منها، والتدخل مباشرة في إدارة الشركات ويتحقق ذلك من خلال التوظيف الملائم لموظفي التدقيق الداخلي والإدارة الجيدة لهؤلاء الموظفين التي تعد مفتاح التشغيل الفعال لوظيفة التدقيق الداخلي.

وقد حددت معايير التدقيق الداخلي الصادرة من معهد المدققين الداخليين (IIA)، شروط تحقق الاستقلالية التي من أهمها ارتباط مدير التدقيق الداخلي بأعلى مستوى في الهيكل الإداري (مجلس الإدارة) لتمكينه من الاضطلاع

بمسؤوليته على أكمل وجه، أن التدقيق الداخلي إذا ما توافر له الاستقلال اللازم فإنه سيؤدي إلى تحسين البيئة الرقابية للتدقيق الداخلي، كما سيقبل من الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية والذي سيؤدي إلى تحسين أداء الشركة.

ثانياً: إدارة التدقيق الداخلي:

يحتاج الموظفون في المناصب الإدارية والإشرافية أن يتحلوا بمواصفات الإدارة الفعالة، والتي من بينها القدرة على الاتصال الفعال مع الرؤوسين الذين يمارسون أعمال التدقيق الداخلي، وذلك من خلال الإرشاد والتوجيه بالأساليب المناسبة، ولكون طبيعة العمل داخل إدارة التدقيق الداخلي ذات طبيعة جماعية، لذلك فأن حاجة الرؤوسين فيها إلى المشرف القادر على تنسيق الجهود والتوجيه ومدّهم بالمعلومات التي يحتاجونها أثناء العمل للوصول إلى الجودة في إدارة أعمال التدقيق الداخلي.

ثالثاً: رقابة جودة التدقيق:

إنّ من ضمن متطلبات جودة التدقيق أن يكون هناك برنامج لضمان وتأكيد جودة التدقيق الداخلي، وأن يتم تقييم هذه الجودة على الأقل مرة واحدة كل خمس سنوات، ويعد هذا التطور الأهم في معايير التدقيق الداخلي، اذ يتم استخدام ما يعرف بمراجعة النضير، ويقوم بهذه المهمة مدققين داخليين تابعين لشركات أخرى.

رابعاً: جودة تنفيذ المهام:

تتوقف جودة تنفيذ المهام على متغيرات عدة أهمها، التخطيط الجيد لعملية التدقيق، ونطاق العمل المنفذ، ووجود دليل للتدقيق الداخلي، وأخيراً وجود نظام

لرقابة جودة التدقيق الداخلي في الشركة، فكلما توافر التخطيط الجيد لمهام التدقيق وكان نطاق العمل معقول معتمد على دليل متعارف عليه لأحكام عمل المدققين الداخليين، فضلاً عن وجود نظام لمراقبة جودة الأداء، فإن ذلك يعني بأن المدققين الداخليين لديهم القدرة على اكتشاف ممارسات التلاعب بالأرباح بسبب تنفيذهم لمهام التدقيق بشكل جيد.

ج. المؤشرات القانونية:

أولاً: الالتزام بالقانون:

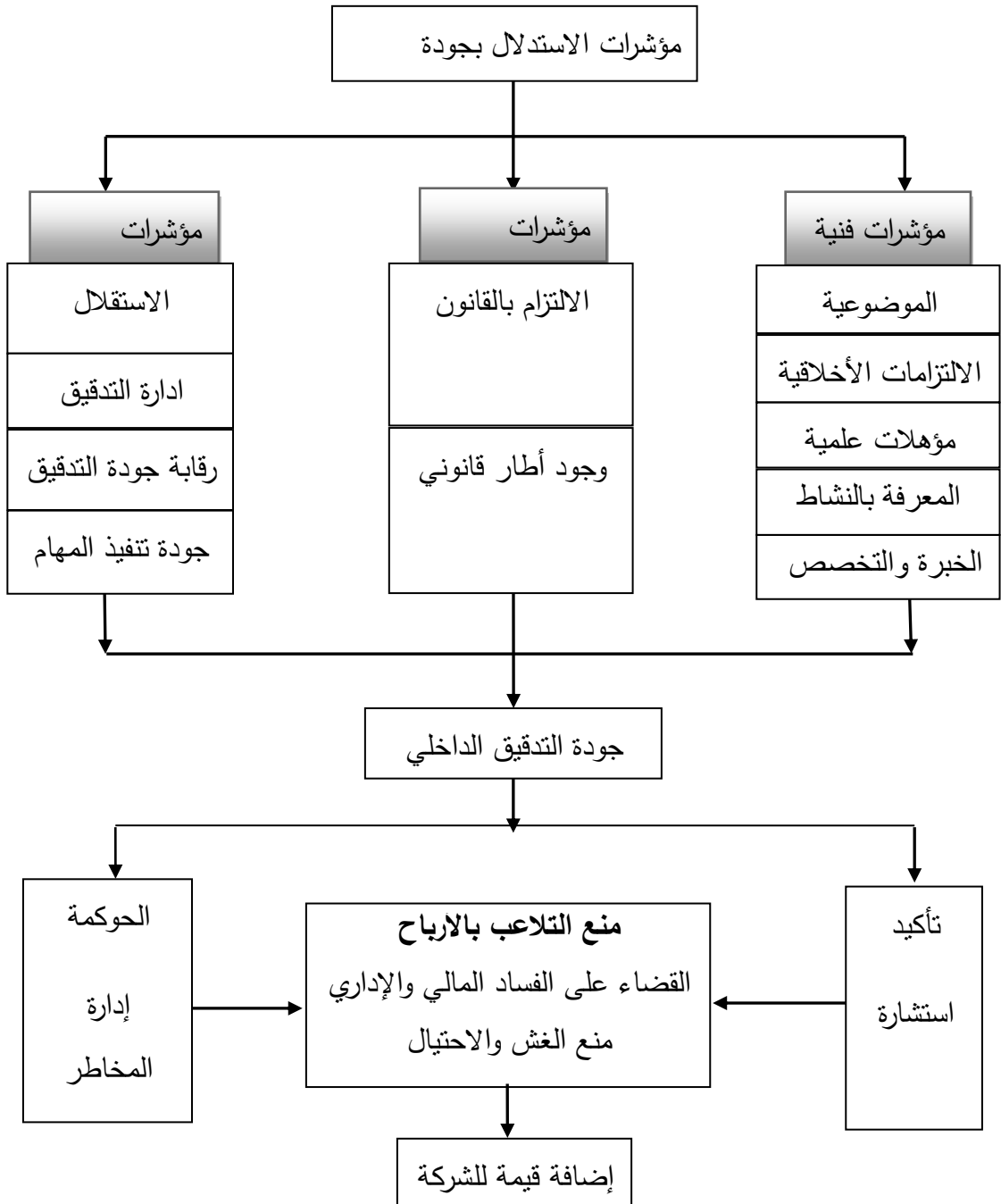
يلعب القانون دوراً حيوياً في توافر الأسس للمؤسسات والمعاملات وفي تحديد الحقوق والالتزامات والمسؤوليات القانونية، وأن قابلية تنفيذه تسمح باتخاذ إجراءات مباشرة ضد أولئك الذين يفسلون في التزاماتهم ومسؤولياتهم المحددة بموجب القانون إذ كان لتشريع قانون (Sarbanes Oxley) تأثيراً كبيراً على مهنة المحاسبة والتدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية، فقد عمل المدققون والمحاسبون والمديرون والمحللون على الالتزام بالقانون وتعليماته، وعد هذا القانون حجر الأساس في بناء معلومات مفيدة وموثوقة على شكل بيانات مالية يرافقها إفصاح ملائم لفائدة المستخدمين في اتخاذ قراراتهم الاستشارية والإدارية، ولعل أبرز ما أُنْجِه إليه القانون هو منع تجاوزات الإدارة.

ثانياً: وجود أطار قانوني:

إن وضع القوانين التي تحكم عمل التدقيق الداخلي هو أمر ايجابي، لأحكام العمل الرقابي وإعطائه طابع الأهمية والإلزام، أن هذه القوانين ينبغي أن تتضمن نصياً الخطوط والمهام العريضة التي ينبغي أن تقوم بها إدارة التدقيق

الداخلي، بالشكل الذي يحقق الحد الأدنى لمتطلبات الرقابة والتدقيق المالي والإداري، وينبغي أن ترافق مع هذه القوانين اللوائح التنفيذية التي تفسر هذه القوانين وكيفية تطبيقها، مع الأخذ بنظر الاعتبار مرونة العمل والإجراءات التي تضعها هذه الإدارات في دليل العمل الخاص بها، إن مؤشرات جودة التدقيق الداخلي أعلاه لها تأثير في دعم أعمال التدقيق الداخلي، وخلق مركز ثقل له في الشركة، الأمر الذي يؤدي إلى عدم قيام الإدارة في الشركات العامة بتقييد الأعمال التدقيقية وخاصة قراراتها بخصوص التلاعب بالأرباح. والشكل (3) أدناه يوضح مؤشرات التدقيق الداخلي ودورها في تخفيض التلاعب بأرباح الشركات العامة.

شكل (3) مؤشرات الاستدلال بجودة التدقيق الداخلي في الشركات العامة



الشكل السابق يوضح مؤشرات جودة التدقيق الداخلي، التي توافر خدمات التأكيد والاستشارة، كذلك توافر بيئة تدقيقية من خلال تفعيل آليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، بالتالي تؤدي دورها لمنع الإدارة للتلاعب بالأرباح مما يؤدي إلى إضافة قيمة للشركة.

أنشطة لتدقيق الداخلي المرتبطة بتخفيض التلاعب بالأرباح في الشركات العامة:

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 هي، دور التدقيق الداخلي في ظل حوكمة الشركات، ونشاطه في تقويم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، وتخفيض الخطأ والغش، وسنتطرق بشي من التفصيل لهذه الأدوار المهمة لما تؤديه من فاعلية في تخفيض التلاعب بالأرباح، والآتي توضيح لهذه الأنشطة:

أ. نشاط التدقيق الداخلي في ظل حوكمة الشركات:

عرفت الحوكمة بأنها "النظام الذي يتم من خلاله توجيه ورقابة الشركة بهدف تحقيق التوافق بين مصالح الإدارة والأطراف ذات العلاقة فضلا عن الكفاءة والاقتصادية والرفاهية الاجتماعية، أن تفعيل آليات الحوكمة وتطبيق مبادئها، يزيد من قيمة الشركة ويحسن من أدائها، من خلال تحقيق النزاهة والشفافية والعدالة وحماية حقوق أصحاب المصالح، فضلا عن تحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية، وترتكز الحوكمة على مجموعة مبادئ وآليات والتي لو تم تطبيقها بصورة سليمة فأنها ستعمل على الحد أو التقليل من

ممارسات التلاعب بالأرباح، إذ تضبط الحوكمة ممارسات المدراء التنفيذيين ومجلس الإدارة بما يقومون به من أعمال من خلال سلطاتهم الوظيفية لتحقيق المنافع الخاصة، وذلك باتخاذ قرارات تؤدي الى التضليل أو تغيير حقيقة نتائج الشركة، كما يمكن لآليات الحوكمة الفعالة أن تخفف من عدم تماثل المعلومات وتقلل من التباين بين أصحاب المصالح والمدراء التنفيذيين.

وقد أكد المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين (IIA) بأن وظيفة التدقيق الداخلي تمثل أحد الأركان الأربعة الأساس لحوكمة الشركات إلى جانب لجنة التدقيق والمدقق الخارجي والإدارة، أذ أن الإدارة والمدقق الداخلي عادة ما يكونوا مدار اليوم (السنة) في الشركة مقارنة بالمدقق الخارجي، لذلك أشارت مجموعة كبيرة من الأبحاث إلى أن الإدارة غالباً ما تكون على استعداد للعمل بصورة انتهازية على حساب أصحاب المصالح الرئيسيين، وكثيراً ما يكون المدقق الداخلي الطرف الأساس لرصد أعمال وإجراءات الإدارة بما فيها الإجراءات المتعلقة بالإبلاغ المالي للأطراف الخارجية، واستناداً لذلك فإن المدقق الداخلي لديه القدرة على التأثير بشكل كبير على البيانات المالية الخاصة بالشركة باعتباره عنصراً أساسياً في الحوكمة، أذ يقوم بتقييم وتحسين عمليات الحوكمة من خلال التحقق من وضع الأهداف وتوصيلها وإنجازها والتحقق من المسائلة والحفاظ على القيم .

ب. نشاط التدقيق الداخلي الخاص بتقويم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر:

أن من أهداف التدقيق الداخلي المالي والتشغيلي هو تقييم أنظمة الرقابة الداخلية من خلال معرفة مدى التزام الموظفين بالنظام وفاعليته في حماية الموجودات وتقييم الأداء بالتالي رفع التوصيات بإجراء تحسينات اللازمة على النظام، كما أن من مسؤوليات التدقيق الداخلي هو التعرف على ما إذا كان النظام يوافر تأكيداً معقولاً بخصوص تحقيق أهداف الشركة.

فضلاً عن ذلك أن استقلال وظيفة التدقيق الداخلي، يؤدي إلى تحسين بيئة الرقابة الداخلية وتخفيض الأخطاء في أعداد البيانات المالية، ومن ثم تحسين أداء الشركة، لذلك سعت العديد من الشركات إلى زيادة نطاق وتوثيق ضوابطها الداخلية وبما يتفق مع الافتراض بأن مثل هذه الإجراءات ستؤدي إلى تقليل الأخطاء الجوهرية المتعمدة و/أو غير المتعمدة في البيانات المالية، بما في ذلك التلاعب بالأرباح.

كما أن من مهام التدقيق الداخلي النظر في جميع المجالات الرئيسية لإدارة المخاطر وكيفية أدائها وتوجيه الإدارة ومجلس الإدارة إلى المخاطر العالية أو غير المقبولة، ووفقاً لرأي لجنة رعاية المنظمات في تقريرها (COSO, 2004) بأن التدقيق الداخلي يمارس الرقابة المانعة التي تعد جزءاً متمماً لإدارة المخاطر في الشركة وهي بهذا تُعد إدارة كفاءة وفاعلة في إدارة الخطر قبل وقوعه أن من أهمية إدارة المخاطر على المدى البعيد هو التأكد من استمرارية الشركة في نشاطها وزيادة القيمة السوقية لها، والتأثير في سلوكيات العاملين، وتقليل التقلبات في الأرباح من خلال وضع ضوابط لمنع واكتشاف أي مخالفات أو

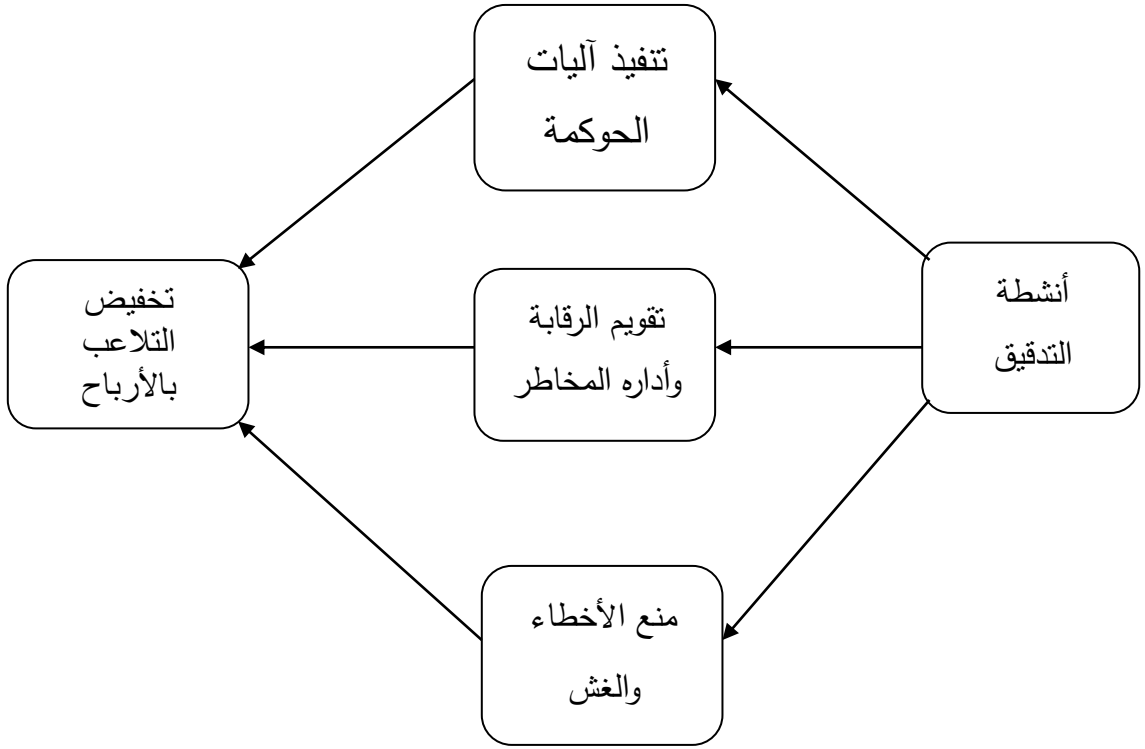
تجاوزات في العمليات عند ممارسة النشاط لغرض زيادة الثقة في البيانات المالية.

ج. فاعلية التدقيق الداخلي في اكتشاف الغش والأخطاء:

تعد عملية الغش التي تقوم بها الإدارة منذ عدة عقود من الموضوعات الهامة التي سببت بانهيار شركات كبرى في معظم الدول، بسبب الخسائر المالية الكبيرة التي كانت نتيجة الغش، فقد بينت دراسة لجمعية فاحصي الغش المجازين في الولايات المتحدة الأمريكية (ACFE) بأن 6% من إيرادات الولايات المتحدة فقدت عام 2002 نتيجة الغش، وأنها كلفت المشاركين في الأسواق المالية أكثر من خمسمائة مليار دولار خلال السنوات الأخيرة.

إذ تقوم بعض الشركات باستخدام أساليب الخطأ والغش لغرض التلاعب بالبيانات المالية لإظهارها على غير حقيقتها للحصول على الائتمانات المصرفية، لذلك يمثل التدقيق الداخلي خط دفاع فاعل ضد الأخطاء والغش، وله دور مهم لمنع تلك الأفعال والكشف عنها، وفي رصد المخاطر الناتجة عنها، كذلك يُعد التدقيق الداخلي أداة تحت تصرف لجنة التدقيق، وهي الجهة الوحيدة القادرة على تقييم مخاطر الأخطاء والغش بصورة مستقلة والتدابير اللازمة لمكافحتها، والتي ينفذها المجلس التنفيذي. والشكل (4) أدناه يوضح دور أنشطة التدقيق الداخلي في تخفيض التلاعب بأرباح الشركات العامة

شكل (4) دور أنشطة التدقيق الداخلي في تخفيض التلاعب بالأرباح



يوضح الشكل أعلاه أنشطة التدقيق الداخلي (تنفيذ آليات الحوكمة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وأداره المخاطر ومنع الأخطاء والغش) التي لها علاقة بتخفيض التلاعب بالأرباح والتي لا يمكن أن تؤدي دورها إلا بوجود جودة تدقيق داخلي.

جودة التدقيق الداخلي ودورها في تخفيض التلاعب بالأرباح في الشركات العامة:

إن وجود وظيفة التدقيق الداخلي في الشركة يُعطي ميزة الاستمرارية لعملية التدقيق، مما يكون له تأثيراً نفسياً على سلوك العاملين من حيث درجة الاهتمام بأداء الأعمال المطلوبة منهم، وكذلك إمكانية اكتشاف التلاعب والأخطاء أن وجدت أولاً بأول، خاصة عمليات التدقيق التي تتم قرب نهاية السنة

المالية والتي تحد من فرص التلاعب بالبيانات المالية وبالتحديد المبلغ الخاص بأرباح الربع الأخير، أذ أن التدقيق الداخلي الذي يتسم بجودة عالية سيؤدي إلى زيادة الشفافية داخل الشركة بما تحققه من رقابة مستمرة، والتي تجعل من التلاعب بالأرباح من جانب الإدارة عرضة للاكتشاف، لذا فإن التدقيق الداخلي له نفس تأثير التدقيق الخارجي، ولكن على مدار السنة وليس في وقت محدد منها، لذلك فإن جودة التدقيق الداخلي التي تركز على تحسين عملية إعداد البيانات المالية ستكشف وتمنع فرص التلاعب بالأرباح التي تقوم بها الإدارة.

كما أنه كلما زادت جودة مدقي الحسابات الداخليين، زاد احتمال فهمهم للعوامل المؤدية إلى مؤشرات التحيز الإداري في التلاعب بالأرباح وكيفية إدارتها، وفضلاً عن ذلك، فإن الإدارة سيكون لديها حافز أقل للتلاعب بالأرباح، إذا كان لديها اعتقاد بأن موظفي التدقيق الداخلي المختصين يراقبون خياراتهم المحاسبية.

فقد لا تتلاءم مهارات المدققين الداخليين لجميع أنواع الأعمال الخاصة بالشركات، لذلك يحتاج بأن يؤدي هذه الأعمال مدققين محترفين، أذ أن الاختيار المناسب لهم يؤدي إلى نتائج أفضل لمنع واكتشاف ممارسات التلاعب بالأرباح، إذ أن مستوى الخبرة في التدقيق بين موظفي التدقيق الداخلي سوف تؤثر على مدى قدرة وظيفة التدقيق الداخلي للمساهمة في عمليات تدقيق القوائم المالية لذلك ينبغي استعادة زمام المبادرة في قطع العلاقة التي تربط التدقيق الداخلي بالإدارة. من خلال تعيين المدققين الداخليين من جهات خارجية فاعلة لتعزيز استقلاليتهم وبالتالي فعاليتهم في منع ممارسات التلاعب بالأرباح أذ يساعد ذلك على ضمان

أدارة أعمال التدقيق في الشركة بشكل مستقل من خلال تطوير هيكل إداري يهدف إلى ضمان استيفاء معايير الكفاءة على جميع مستويات الشركة.

وفي يومنا هذا أصبح التدقيق الداخلي يوافر رقابة داخلية فعالة، التي تنعكس على جودة إعداد البيانات المالية، إذ أن التدقيق الداخلي الفعال يوافر عددا من الفوائد، بما في ذلك تقديم تقارير مالية أفضل، وخفض ممارسات التلاعب بالأرباح في الشركات، وينبغي من التدقيق الداخلي الخروج من الدور التقليدي والمتمثل في التحقق من الضوابط والمخاطر التشغيلية، فقد ازداد التركيز في الأدبيات المهنية على الحاجة إلى التركيز أيضا على التلاعب بالأرباح والتقارير المالية غير الملائمة، بوساطة قيام المدققين الداخليين بالبحث عن علامات تحذيرية، كالضغط غير المبرر من الإدارة العليا لتحقيق أهداف الأرباح، وترتيبات التعويض التي قد تشجع الموظفين على التلاعب بالأرباح، من أجل الحصول على مكافآت مالية، فأن المدققين الداخليين يجب أن لا يكونوا فقط مشاركين بنشاط الكشف عن التلاعب بالأرباح، ولكن عليهم أن يتبعوا نهجاً استباقياً لتتقيد المديرين حول مخاطر هذه الممارسة.

الفصل الخامس

أطار مقترح لتفعيل جودة أقسام التدقيق الداخلي
في الشركات العامة

الفصل الخامس

أطار مقترح لتفعيل جودة أقسام التدقيق الداخلي في الشركات العامة

يحكم هذا الإطار كافة أنشطة وعمليات أقسام التدقيق الداخلي في الشركات العامة، وقد تم إعداده بالشكل الذي يتماشى مع أفضل ممارسات التدقيق الداخلي الخاصة بمعايير التدقيق الداخلي الصادرة من معهد المدققين الداخليين (IIA) ومعياري المنظمة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) (معيار 1610 الاستعانة بعمل المدققين الداخليين، ومعيار (1940) استقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام)، فضلاً عن اعتماد المصادر الآتية:

1. قانون الشركات العامة رقم (22) لسنة 1997 (المعدل).
2. قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004.
3. معايير التدقيق الداخلي والتأكيد الدولية الصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (IFAC).
4. أطار (COSO) الصادر من لجنة رعاية المنظمات.
5. الدليل الأسترشادي لوحداث التدقيق الداخلي الصادر عن ديوان الرقابة المالية سنة 2007.

الهدف

يهدف هذا الإطار إلى تفعيل جودة أعمال أقسام التدقيق الداخلي في الشركات العامة العراقية.

النطاق

يطبق هذا الإطار على أقسام التدقيق الداخلي كافة في الشركات العامة والدوائر التي تهدف الى الربح وتطبق النظام المحاسبي الموحد.

إجراءات تفعيل جودة التدقيق الداخلي

القسم الاول: التعريفات

1. **الشركة العامة:** الوحدة الاقتصادية الممولة ذاتياً والمملوكة للدولة بالكامل

والتي تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والاداري وتعمل وفق أسس اقتصادية.

2. **التدقيق الداخلي:** نشاط مستقل وموضوعي يقدم خدمات تأكيدية

واستشارية وذلك بهدف إضافة قيمة للشركة فضلاً عن تحسين عملياتها، كما ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف الشركة من خلال أتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.

3. **المدقق الداخلي:** هو الذي يقوم بفحص مدى تطبيق عمليات الحوكمة

وإدارة المخاطر وأنظمة الرقابة الداخلية وإبداء توصيات لتحسينها، ولكنه ليس مسؤولاً بصفة رئيسة عن وضعها.

4. **قسم التدقيق الداخلي:** قسم داخل الشركة العامة تعهد الية الإدارة القيام

بمراجعة وتقييم الأنظمة وإجراءات تلك الشركة بهدف التقليل الى أدنى حد ممكن من التلاعب وأعمال الغش والممارسات غير القانونية، وينبغي

أن يكون قسم التدقيق الداخلي مستقل داخل الشركة ويقوم بإبلاغ تقاريره إلى الإدارة.

5. **الرقابة الداخلية:** عملية تقوم بها إدارة الشركة العامة وموظفيها تصمم لتوافر تأكيداً معقولاً بتحقيق أهداف الشركة والمتمثلة بتنفيذ العمليات التشغيلية بكفاءة وفاعلية واقتصادية وحسب القواعد السلوكية واستيفاء متطلبات محاسبة المسؤولية والالتزام بالقوانين واللوائح المطبقة وحماية أصول المنشأة.

6. **بيئة الرقابة:** مجموعة من المعايير والعمليات والهيكل التي تُعد أساساً لتطبيق الرقابة الداخلية في الشركة، وتتضمن قيم المؤسسة فيما يتعلق بالنزاهة والقيم الأخلاقية والمعايير التي تمكن مجلس الإدارة من القيام بمسؤولياته الإشرافية المتعلقة بالحوكمة، والهيكل التنظيمي وتفويض الصلاحيات والمسؤوليات، وعملية استقطاب الكفاءات وتنميتهم والاحتفاظ بهم، والاهتمام اللازم بمقاييس الأداء والحوافز والمكافآت لتنمية الشعور بالمسؤولية عن الأداء، ويكون لبيئة الرقابة الناشئة عن ذلك أثر واسع الانتشار في نظام الرقابة الداخلية بالكامل.

7. **الاستقلالية:** التحرر من الظروف التي تهدد قدرة نشاط التدقيق الداخلي من الاضطلاع بمسؤوليته بطريقة تجعله متحرراً من أي مصلحة.

8. **الموضوعية:** حالة ذهنية غير متحيزة تمكن المدققين بأن يكونوا قادرين على أداء المهام على نحو يجعلهم مقتنعين بنتائج أعمالهم من دون ميول، وأن لا تخضع أحكامهم إلى أحكام الآخرين.

9. **الحوكمة:** مزيج من المسارات والهياكل لأعلام وتوجيه وإدارة ومراقبة أنشطة الشركة بغية تحقيق أهدافها.

10. **إدارة المخاطر:** مسار لتحديد وتقييم ومراقبة الأحداث المحتملة لتوفر تظميناً معقولاً فيما يتعلق بأهداف الشركة.

القسم الثاني: بيئة الرقابة

تتضمن بيئة الرقابة مجموعة من العناصر الرئيسية تتمثل بالآتي:

11. **النزاهة والقيم الأخلاقية:** ان تبني الإدارة نظام سلوك أخلاقي يدعم ويعزز الأمانة والنزاهة والموضوعية في العلاقات الوظيفية على أساس المؤهلات العلمية والمهنية، وتتمثل أهم الأخلاق الوظيفية الخاصة بالمدقق الداخلي بالآتي:

12. **الاستقامة:** تتحقق الاستقامة من خلال قيام المدققين الداخليين بتأدية الآتي:

- 12-1: تأدية الأعمال بنزاهة وحرص وشعور بالمسؤولية.
- 12-2: الالتزام بالقوانين المعمول بها ومراعاة الإفصاح عما يتوفر لهم من معلومات في الحدود المتوقعة منهم وفقاً للقوانين المعمول بها وأصول المهنة.
- 12-3: الا يتعمدوا بأن يكونوا طرفاً في أي نشاط غير مشروع أو يقوموا بأي أفعال أو تصرفات تسيء الى مهنة التدقيق الداخلي أو الى الشركة التي يعملون بها أو لصالحها.

12-4: المساهمة في تحقيق أهداف الشركة التي يعملون بها.

13. **الموضوعية:** على المدققين الداخليين

13-1: أن لا يشاركوا في اي نشاط قد يسيء أو يتوقع أن يسيء إلى حياتيتهم.

13-2: أن لا يقبلوا اي عمل من شأنه أن يسيء أو يتوقع أن يسيء إلى تقديرهم المهني.

13-3: الإفصاح عن الحقائق والمعلومات والتي قد يكون من شأن عدم الإفصاح عنها تحريف التقارير عن الأنشطة التي تم تدقيقها.

13-4: أن لا يعتمد في حكمه على اراء الآخرين الا بعد اختبارها في اثناء قيامه بأجراءات التدقيق الداخلي.

13-5: اداء أعماله بأمانه وتجنب أي شبهات وخاصة ما يتعلق بالمصالح المتعارضة.

13-6: حماية المعلومات التي يتم الحصول عليها في سياق أعمالهم.

13-7: أن لا يتم استخدام المعلومات لغرض منفعة شخصية أو لمخالفة القوانين أو الإساءة إلى أخلاقية ومشروعية أهداف الشركة.

14. الكفاءة: على المدققين الداخليين أن:

14-1: لا يؤديوا سوى الأعمال التي تكون لديهم المهارة والمعرفة والخبرة اللازمة بها.

14-2: يؤديوا اعمال وخدمات التدقيق الداخلي وفقا للمعايير المهنية.

14-3: يعملوا باستمرار لتحسين مهاراتهم وفاعلية جودة الخدمات التي يؤدونها.

15. يقرر وزير المالية الاسلوب والاجراءات التي يتولاها التدقيق الداخلي في الشركة ومسؤولية ضمان ان تكون عملية التدقيق الداخلي جارية بموجب القواعد والإجراءات المعتمدة.

16. ان يبدي مجلس إدارة الشركة العامة استقلاله عن الإدارة التنفيذية ويمارس الإشراف على تطوير أداء موظفي قسم التدقيق الداخلي.

17. ان يحدد مجلس الإدارة بمعاونة إدارة الشركة السلطات والمسؤوليات والهيكل التنظيمية المناسبة في سبيل السعي لتحقيق أهداف الشركة.

18. ان تبدي إدارة الشركة التزاما بجذب مدققين داخليين أكفاء تعمل على تطويرهم والاحتفاظ بهم.

19. أعطاء صلاحيات الى قسم التدقيق الداخلي لمسألة العاملين في الشركة عن مسؤولياتهم تجاه الرقابة الداخلية في السعي لتحقيق الأهداف.

20. ان يتم تحديد أهداف الشركة بوضوح وأن يتم تشخيص وتقدير المخاطر المتعلقة بهذه الأهداف.

القسم الثالث: الاهداف والمهام

21. ينبغي تحديد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات وأخلاقيات التدقيق الداخلي، وأن تكون الزامية من خلال قيام مدير قسم التدقيق الداخلي بمناقشتها مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

22. ان يتم تحديد أهداف ونطاق وخطوات وإجراءات ومسؤوليات تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي بشكل برنامج واضح ومفهوم للعاملين وبما يتناسب مع أهداف وأنشطة الشركة.

أ. الأهداف:

23. إعادة النظر بتطبيق النظام المحاسبي للشركة ونظام الرقابة الداخلية.
24. فحص الجدوى الاقتصادية لعمليات وأنشطة الشركة وكفاءتها وفعاليتها.
25. فحص الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات والسياسات.
26. تقييم مسار الحوكمة وتقديم التوصيات لتحسين أساليبها من خلال إجراءات يضعها القسم.
27. مساعدة الشركة في إدارة المخاطر وتحسين مسارها.
28. أهداف أخرى تحدد من إدارة التدقيق الداخلي بما يتلاءم مع نشاط الشركة العامة.

ب. المهام:

29. وجود رقابة دورية ومستمرة تتمثل في أنشطة إدارية وإشرافية منتظمة وإجراءات أخرى يتم اتخاذها أثناء قيام الموظفين بأداء مهامهم وواجباتهم فيما يتعلق بـ (الفصل بين الوظائف، الموجودات وحمايتها، أعمال التدقيق الداخلي، نظام المصادقات، الواجبات والصلاحيات).
30. أن يتمتع المدققون الداخليون بإمكانية الوصول المباشر إلى الأشخاص ومرافق الشركة كافة مع إمكانية الوصول المباشر إلى الإدارة العليا.
31. التدقيق الداخلي والفحص الشامل لأوجه النشاط (المالية والإدارية والتنفيذية) كافة ودراسة التقارير الدورية لنشاط الدوائر الفرعية ومقارنتها مع الخطط المرسومة والتحقق من مستويات تنفيذ الأهداف المحددة وطلب

الإيضاحات اللازمة بالانحرافات وإعطاء الرأي بشأنها، والمساهمة في متابعة تنفيذ الخطط وتطويرها.

32. تدقيق مستندات الصرف والقيد والقبض حسب البرامج المعتمدة وعدم قبول الصرف لأي مبلغ لا تتوفر فيه شروط الصرف المحددة بالقوانين والأنظمة والتعليمات النافذة ومراعاة الالتزام بالإجراءات والمعالجات المحاسبية المعتمدة بالنظام المحاسبي الموحد.

33. اختبار عمليات التسجيل والترحيل في السجلات المحاسبية الرئيسية والمساعدة والتحقق من صحة البيانات المحاسبية والمالية والإحصائية المستخرجة منها.

34. المساهمة والاشراف على كافة عمليات الجرد للموجودات الثابتة والمخزنية والنقدية خلال ونهاية السنة المالية.

35. متابعة إجراءات تصفية الارصدة الموقوفة في السجلات.

36. متابعة أعمال اللجان المشكلة في للشركة والتحقق من أداء أدوارها بصورة سليمة ودون تأخير.

37. تدقيق البيانات المالية الختامية للشركة ومتابعة استكمال متطلباتها وفق متطلبات إعداد البيانات المالية.

38. متابعة إجراءات الدوائر والاقسام بصدد معالجة الملاحظات الواردة في تقارير ديوان الرقابة المالية.

39. فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية المعتمدة بصورة دورية وفي ضوء المستجدات بهدف تطويرها.

40. القيام بالزيارات الميدانية لمواقع الشركة ومتابعة سير العمل فيها.

41. المساهمة في إعداد النظم والدراسات المطلوبة من قبل الإدارة والجهات الأخرى.

42. إعداد تقارير دورية تتضمن نتائج قسم التدقيق الداخلي ويتم رفعها الى الإدارة العليا شهرياً.

43. متابعة اللجان التحقيقية والدعوى والحث على أنجازها بأسرع وقت.

44. التنسيق والتعاون مع ديوان الرقابة المالية الاتحادي وهيئاته العاملة في الشركة في مجال التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية وخاصة في النواحي الآتية:

44-1: استشارة هيئات ديوان الرقابة المالية الاتحادي عند وضع الخطط السنوية وتزويده بنسخة من هذه الخطط.

44-2: تزويد هيئة ديوان الرقابة المالية بنسخ من التقارير الدورية المعدة من قبل قسم التدقيق الداخلي.

44-3: عقد اللقاءات والاجتماعات والدورات التدريبية وورش العمل مع ممثلي ديوان الرقابة المالية الاتحادي بهدف الاستفادة من خبرات هيئات ديوان الرقابة المالية الاتحادي لتطوير مستوى أداء القسم.

القسم الرابع: الاستقلالية والموضوعية:

45. ينبغي أن يتواصل مدير التدقيق الداخلي مع إدارة الشركة للحصول على الدعم والتوجيهات الادارية، وأن يلجأ الى الجهات المسؤولة عن الحوكمة للحصول على التوجيه وتعزيز المساءلة، وينبغي على الجهات المسؤولة عن

الحوكمة ان تحمي الاستقلالية من خلال الموافقة على إطار التدقيق الداخلي.

46. ينبغي على موظفي التدقيق الداخلي الالتزام بمبادئ الاستقلالية والموضوعية والأمانة والسرية والسلوك المهني من خلال تحقيق الآتي:

46-1: تكليف فرد أو مجموعة أفراد من قسم التدقيق الداخلي لا عطاء توجيهات حول سياسات واجراءات الاستقلالية والموضوعية والأمانة والسرية والسلوك المهني.

46-2: تدوير موظفي قسم التدقيق الداخلي على المهمة الواحدة كلما كان ذلك ممكناً.

46-3: ان لا يتم تكليف المدقق الداخلي بأية أعمال تنفيذية ومن ثم اجراء التدقيق الداخلي عليها.

46-4: أن لا يتم تكليف ممن يتم نقلهم الى قسم التدقيق الداخلي بتدقيق أعمال وأنشطة سبق وأن قاموا بتنفيذها حتى مرور مدة زمنية معقولة.

46-5: مراجعة نتائج التدقيق الداخلي من مدير قسم التدقيق الداخلي قبل إصدار تقرير التدقيق الداخلي حتى يتم التأكد من الموضوعية في أداء العمل.

46-6: التأكيد على الاستقلال الذهني خلال الإشراف والمتابعة على عمل المدققين الداخليين.

46-7: الحد من التأثير السلبي على الاستقلالية والموضوعية في حال قام مدير التدقيق الداخلي بأي ادوار خارج نطاق التدقيق الداخلي كتقديم الاستشارة أو المساعدة في إعداد وتقييم نظم الرقابة.

46-8: الاتصاف بالحياد وعدم الانحياز واجتتاب كل ما من شأنه ان يؤثر على تضارب المصالح.

46-9: الافصاح للأطراف المعنية عن كل ما من شأنه ان يؤثر على الاستقلال والموضوعية شكلا وموضوعا.

46-10: ان يتمتع المدققون الداخليون بالاستقلال وان يوقعوا سنويا على التعهد الخاص بالاستقلالية.

القسم الخامس: المهارة والعناية المهنية

أ. المهارة:

47. ان يمتلك المدققون الداخليون المعارف والكفاءات الضرورية للاضطلاع بمسؤولياتهم بفاعلية، وتشمل المهارة مراعاة الأنشطة الحالية والاتجاهات والقضايا الناشئة التي تمكن من إعطاء النصح والتوصيات، ولإثبات المهارة ينبغي على المدققين الداخليين أن يحصلوا على الشهادات والمؤهلات المهنية المناسبة.

48. على رئيس قسم التدقيق الداخلي الحصول على المشورة والمساعدة من أشخاص مؤهلين إذا كان المدققون الداخليون تتقصهم المهارة والمعارف والخبرات اللازمة لتنفيذ كل أو جزء من مهمة التدقيق الداخلي.

49. ان يمتلك المدققون الداخليون المعرفة الوافية التي تمكنهم من تقييم مخاطر الاحتيال والكيفية التي تدير بها الشركة تلك المخاطر.

50. ان يكون المدققون الداخليون على معرفة وافية بأهم مخاطر تكنولوجيا المعلومات والضوابط الرقابية المرتبطة بها، وكذلك ان تكون لديهم المعرفة

بتقنيات التدقيق الداخلي المعتمدة على التكنولوجيا المتوفرة من أجل انجاز عملهم، ولكن ليس من المتوقع أن تكون لدى جميع المدققين الداخليين نفس الخبرة التي يتمتع بها المدقق الداخلي الذي تكون مسؤوليته الأساس تدقيق نظم المعلومات.

51. إذا كان المدققون الداخليون لا يمتلكون المعارف أو الكفاءات التي يتطلبها اداء مهمة استشارية معينة أو جزءاً منها، ففي هذه الحالة ينبغي على مدير قسم التدقيق الداخلي إما ان يسعى الى الحصول على المشورة والمساعدة من أشخاص مؤهلين أو يرفض المهمة.

ب. العناية المهنية اللازمة:

52. على المدقق ان يبذل مستوى من العناية كعناية أي مدقق داخلي يتحلى بمستوى معقول من التبصر والاعتدال.

53. على المدقق الداخلي ان يبذل العناية المهنية اللازمة في اداء عمله أخذاً بالاعتبار العناصر الآتية:

53-1: مدى ملائمة العمل اللازم لتحقيق أهداف التدقيق الداخلي.

53-2: درجة التعقيد أو الأهمية النسبية لمهمة التدقيق الداخلي.

53-3: ملائمة وفعالية مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.

53-4: احتمال حدوث أخطاء جسيمة أو احتيال أو عدم الامتثال.

53-5: تكلفة عمليات التأكيد مقارنة بالمنافع المتوقعة.

54. ان يتنبه موظفي قسم التدقيق الداخلي الى المخاطر الهامة التي قد تؤثر

على اهداف وعمليات وموارد القسم.

55. على المدققين الداخليين بذل العناية المهنية عند قيامهم بتقديم خدمات استشارية من خلال مراعاة ما يلي:

55-1: احتياجات طالبي المهمة الاستشارية بما في ذلك طبيعة وتوقيت وتبليغ نتائج المهمة.

55-2: درجة تعقيد ومدى العمل الضروري لتحقيق أهداف المهمة الاستشارية.

56. لغرض تحقق العناية المهنية ينبغي على قسم التدقيق الداخلي ان يعتمد التوظيف الجيد وفق الآتي:

56-1: ان يحتفظ القسم ببرنامج للحصول على افراد مؤهلين من خلال:

✓ وضع خطط لاحتياجات القسم من الأفراد لكافة الاختصاصات ووضع أهداف كمية للتوظيف.

✓ وضع برنامج لتحقيق أهداف التوظيف عن طريق تحديد مصادر وطرق الاتصال وتحديد هوية الأفراد المنوي استخدامهم وطرق جذب وتقييم هؤلاء الأفراد.

✓ أعلام الأشخاص القائمين بالتوظيف باحتياجات القسم.

✓ تقييم برنامج التوظيف بشكل دوري.

✓ متابعة نتائج التوظيف دورياً للتأكد من تحقيق الأهداف.

56-2: وضع المؤهلات المطلوبة والإرشادات لتحديد فيما إذا تم تحقيق

الأهداف والاحتياجات لكل مستوى مهني من خلال:

✓ تحديد الصفات المطلوبة لموظفي قسم التدقيق الداخلي.

✓ تحديد الانجازات والخبرات المرغوب بها بتوفير الأفراد المبتدئين والمتمرسين من خلال (الخلفية الأكاديمية، الانجازات الشخصية، الخبرة العلمية، الهوايات الشخصية)

✓ الحصول على معلومات لطالبي التوظيف ومؤهلاتهم بطرق ملائمة منها (خلاصة السيرة الذاتية، المقابلات الشخصية، المؤهلات الأكاديمية، الشهادات الشخصية، الشهادات من رب العمل السابق).

56-3: أعلام طالبي التوظيف والأفراد الجدد بسياسات وإجراءات الشركة ذات الصلة بهم.

القسم السادس: التخطيط لعملية التدقيق الداخلي:

57. ينبغي على رئيس قسم التدقيق الداخلي إعداد خطة تدقيق لغرض تحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي وبما ينسجم مع أهداف الشركة.

58. من أجل إعداد خطة التدقيق الداخلي ينبغي على مدير التدقيق الداخلي التشاور مع إدارة الشركة ومجلس الإدارة وأن يحصل على مفهوم استراتيجيات الشركة وأهدافها والمخاطر المرتبطة بها وأساليب إدارة تلك المخاطر، لغرض تيسير أداء خطة التدقيق الداخلي (مثال ذلك لتنسيق بعض إجراءات التدقيق الداخلي المخطط لها مع عمل موظفي الشركة)، وبالرغم من ذلك تبقى استراتيجية التدقيق الداخلي وخطة التدقيق الداخلي من مسؤولية مدير قسم التدقيق الداخلي.

59. ان التخطيط ليس مرحلة منفصلة عن التدقيق الداخلي بل هو عملية مستمرة ومتكررة وكثيراً ما يبدأ بعد وقت قصير من أكمل عملية التدقيق

الداخلي السابقة ويستمر حتى أكمال عملية التدقيق الداخلي الحالية، وقد يشمل التخطيط دراسة بعض الأنشطة وإجراءات التدقيق الداخلي التي ينبغي استكمالها قبل إجراء المزيد من إجراءات التدقيق الداخلي، على سبيل المثال يشمل التدقيق الداخلي الحاجة للنظر في المسائل الآتية:

59-1: إجراءات تقييم المخاطر

59-2: فهم الإطار القانوني والتنظيمي المطبق على الشركة وكيف إن الشركة تمتثل لهذا الإطار.

59-3: تحديد الأهمية النسبية.

59-4: مدى إشراك المتخصصين في الأنشطة التي تتطلب ذلك.

60. تساعد وضع خطة التدقيق الداخلي المدقق الداخلي على تحديد المسائل الآتية:

60-1: الموارد التي سيتم استخدامها لنواحي تدقيق معينة، مثل استخدام أعضاء يتمتعون بالخبرة المناسبة في مجالات المخاطرة المرتفعة أو إشراك خبراء في المسائل المعقدة.

60-2: مقدار الموارد التي سيتم تخصيصها لنواحي تدقيق محددة، مثال ذلك عدد أعضاء الفريق المعنيين لمراقبة جرد المخزون في مواقع مهمة، ومدى مراجعة عمل مدققين آخرين في حال عمليات تدقيق لمجموعات، ومدى موازنة أعمال التدقيق الداخلي بالساعات.

60-3: وقت استخدام الموارد هل في مرحلة تدقيق مؤقتة أو في تواريخ رئيسة.

60-4: الكيفية التي يتم فيها إدارة أو الإشراف على هذه الموارد.

61. ما إن يتم وضع خطة تدقيق تتناول مختلف الأمور ينبغي الأخذ بعين الاعتبار الحاجة لتحقيق أهداف قسم التدقيق الداخلي من خلال استخدام الموارد بكفاءة.

62. ينبغي ان تركز خطة التدقيق الداخلي على تقييم المخاطر يتم مره واحدة في الأقل كل سنة، وينبغي أن يؤخذ في إطار هذا المسار رأي الإدارة ومجلس الإدارة.

63. ينبغي على مدير التدقيق الداخلي أن يأخذ بنظر الاعتبار آراء الإدارة العليا ومجلس الإدارة وأي أطراف أخرى لها علاقة بالخطة عندما يقدم آراءه واستنتاجاته بخصوص خطة التدقيق الداخلي.

القسم السابع: برامج التدقيق الداخلي:

64. ينبغي على المدققين الداخليين إعداد وتوثيق برامج عمل لتحقيق أهداف التدقيق الداخلي بما فيها كشف ممارسات التلاعب بالأرباح.

65. ينبغي تضمين برنامج العمل إجراءات لتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات في اثناء أنجاز أعمال التدقيق الداخلي.

66. اعتماد برامج التدقيق الداخلي الموجودة ضمن الدليل الاسترشادي لوحداث التدقيق الداخلي الصادر من ديوان الرقابة المالية الاتحادي لأغراض تنفيذ أعمال وإجراءات التدقيق الداخلي.

القسم الثامن: أوراق عمل التدقيق الداخلي:

67. تمثل أوراق العمل سجلاً لإجراءات التدقيق الداخلي التي تم تأديتها، وأدلة تم الحصول عليها، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

68. ينبغي على المدققين الداخليين إعداد أوراق عمل ذات صلة ومفيدة لدعم استنتاجات ونتائج أعمال التدقيق الداخلي.

69. تمثل أوراق العمل

69-1: أدلة عمل للأساس المستخدم من المدقق للتوصل الى استنتاجات حول تحقيق أهداف التدقيق الداخلي

69-2: أدلة على تخطيط وأداء أعمال التدقيق الداخلي وفقا لأدلة التدقيق الداخلي والقواعد المحاسبية وللمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

70. تحقق أوراق العمل الأهداف الآتية:

70-1: تخطيط وأداء عملية التدقيق الداخلي

70-2: مساعدة المدققين الداخليين المسؤولين على الإشراف على التوجيه والإشراف على عمل التدقيق الداخلي، وإخلاء مسؤوليتهم.

70-3: تمكين المدقق الداخلي من ان يكون مسؤولا عن عمله.

70-4: تعد كسجل للمسائل ذات الأهمية النسبية المستمرة في عمليات التدقيق الداخلي المستقبلية.

70-5: تحقيق الجودة في أعمال التدقيق الداخلي التي يتم أدائها وفق معايير ومتطلبات قانونية وتنظيمية معينة.

71. يساعد إعداد أوراق العمل الكافية والمناسبة على تعزيز جودة التدقيق

الداخلي ويسهل من عملية مراجعة وتقييم أدلة التدقيق الداخلي التي تم

الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها قبل إعداد التقرير

بصورته النهائية.

72. تكون أوراق العمل أكثر دقة وكفاءة إذا تم أعدادها وقت أداء عمل التدقيق الداخلي من أوراق العمل التي يتم أعدادها وقت الانتهاء من العمل.

73. الاحتفاظ بأوراق العمل:

73-1: ينبغي على مدير التدقيق الداخلي مراقبة الاطلاع على أوراق العمل، وينبغي أن يحصل على موافقة الإدارة العليا ومجلس الإدارة عند الاقتضاء قبل تمكين جهات خارجية من الاطلاع عليها إذا طلبت تلك الجهات هذه التقارير.

73-2: ينبغي على مدير التدقيق الداخلي تحديد قواعد للاحتفاظ بأوراق العمل وذلك بغض النظر عن الوسائل المستعملة في الاحتفاظ بها، وينبغي أن تكون هذه القواعد منسجمة مع توجهات الشركة واي متطلبات تشريعية وتنظيمية.

74. شكل ومحتوى أوراق العمل:

74-1: ينبغي إعداد أوراق العمل بالطريقة التي تمكن من قيام مدقق آخر لا يملك ارتباط سابق بعملية التدقيق الداخلي من فهم الآتي:-

✓ طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الداخلي التي تم أدائها من أجل الامتثال الى القواعد المحاسبية والمتطلبات القانونية والتنظيمية التي يعمل بها.

✓ إجراءات التدقيق الداخلي التي تم أدائها وأدلة التدقيق الداخلي التي تم الحصول عليها.

✓ المسائل المهمة التي ظهرت في أثناء عملية التدقيق الداخلي والاستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بالأحكام المهنية التي تم إصدارها عندما تم التوصل إلى هذه الاستنتاجات.

74-2: عند توثيق طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الداخلي التي تم أداؤها، ينبغي على المدقق تسجيل الآتي:

✓ البنود التي تم اختيارها للتدقيق.

✓ أسم الشخص الذي قام بأعمال التدقيق الداخلي وتأريخ اكمال العمل.

✓ أسم الشخص الذي قام بمراجعة اعمال التدقيق الداخلي التي تم تأديتها وتأريخ عملية المراجعة.

74-3: تثبت ضمن ورقة العمل النقاشات التي تدور حول المسائل الهامة وطبيعة هذه المسائل والجهة التي تمت مناقشتها كالإدارة العامة ومجلس الإدارة أو أي جهة أخرى.

74-4: في حال شَخَص المدقق الداخلي معلومات متعارضة مع الاستنتاجات التي تم تشخيصها، فعليه أن يوثق الكيفية التي يتم بموجبها معالجة هذا التعارض.

75. ينبغي على رئيس قسم التدقيق الداخلي تجميع اوراق العمل في ملف تدقيق وفي وقت محدد قبل كتابة تقرير المدقق الداخلي.

76. تسجل اوراق العمل على ورق او بطريقة الكترونية او اي وسيلة اخرى، كما قد تكون اوراق العمل أحد الاشكال الآتية:

✓ مذكرات واستفسارات.

✓ برامج تدقيق.

✓ تحاليل.

✓ ملخصات للمسائل الهامة.

✓ محاضر.

77. قد يحتاج المدقق الى أن يضيف ملخصات ونسخ خاصة بالشركة مثل اتفاقيات او عقود كجزء من أوراق العمل.

القسم التاسع: ضمان جودة التدقيق الداخلي:

78. أن تعهد أعمال التدقيق الداخلي الى موظفين يمتلكون درجات التدريب الفني والكفاءة المهنية من خلال:

78-1: تحديد عدد الموظفين المطلوب لكل عملية أو نشاط تدقيق وعلى أساس الوقت.

78-2: تهيئة تقديرات الوقت اللازم لكل عملية تدقيق لغرض تحديد متطلبات القوى العاملة.

78-3: الأخذ بعين الاعتبار حجم عملية التدقيق الداخلي وتوفر الأفراد والخبرات وتوقيت العمل والفرص المتاحة للتدريب لتحقيق التوازن بين متطلبات القوى العاملة والمهارات الشخصية.

78-4: تقييم مؤهلات المدققين الداخليين من حيث الخبرة والموقع الوظيفي والخلفية والتخصص.

78-5: الأخذ بعين الاعتبار خبرة وتدريب الأفراد المكلفين بالتدقيق الداخلي بما يتناسب مع تعقيد مهمة التدقيق الداخلي.

79. أن يكون هناك برنامج لتحقيق ضمان جودة التدقيق الداخلي وأن يتضمن الآتي:

79-1: تقييمات داخلية تتحقق من خلال تنفيذ الآتي:

- ✓ الإشراف بصورة مستمرة على أداء أعمال التدقيق الداخلي.
- ✓ عمليات دورية للتقييم الذاتي بواسطة أشخاص آخرين داخل الشركة من غير موظفي التدقيق الداخلي تتوافر لديهم معرفة بممارسات التدقيق الداخلي.

79-2: تقييمات الخارجية:

ينبغي إجراء التقييمات الخارجية مرة كل خمس سنوات بالحد الأدنى بواسطة مدققين مستقلين من خارج الشركة (مدققين في أقسام تدقيق داخلي لشركات عامة أخرى أم مكاتب تدقيق خاصة) وعلى مدير قسم التدقيق الداخلي مناقشة مجلس الإدارة بخصوص مؤهلات واستقلالية المدقق الخارجي القائم بعملية التقييم.

79-3: التقارير المتعلقة ببرنامج تأكيد وتحسين الجودة ينبغي أن يتم رفع نتائجها إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة وينبغي أن يتضمن:

✓ نطاق التقييم.

✓ مؤهلات واستقلالية المدقق.

✓ استنتاجات المدققين والخطط التصحيحية.

القسم العاشر: التطوير المهني المستمر والترقية الوظيفية:

أ. التطوير المهني:

80. وضع إرشادات ومتطلبات التعليم المهني المستمر وإبلاغ موظفي التدقيق الداخلي بذلك من خلال الآتي:

80-1: تهيئة مطبوعات وبرامج مصممة لأعلام الأفراد الجدد بمسؤوليتهم المهنية.

80-2: عقد ندوات توجيهية لتوضيح المسؤوليات المهنية.

80-3: تشجيع المشاركة بالبرامج والدورات المتعلقة بمهنة المحاسبة والتدقيق الداخلي.

80-4: تشجيع الإنضمام إلى عضوية المنظمات المهنية.

80-5: تشجيع المدققين الداخليين للمشاركة بأعمال اللجان والنقابات التدقيقية والمحاسبية المهنية.

81. يوافر مدير التدقيق الداخلي معلومات حول التطورات الجارية في المعايير المهنية مثل البيانات الدورية والمحلية الخاصة بأمر المحاسبة والتدقيق الداخلي، والبيانات ذات العلاقة بالأنظمة والمتطلبات القانونية.

ب. الترقية الوظيفية:

82. وضع المؤهلات الضرورية لمختلف مستويات المسؤولية في قسم التدقيق الداخلي من خلال:

82-1: تحضير الإرشادات التي تصف المسؤوليات لكل مستوى والأداء والمؤهلات، كعناوين الوظائف والمسؤوليات المنوطة لكل عنوان ومقدار الخبرة المطلوبة للترقية وبما يتلائم مع الوصف الوظيفي وقانون الخدمة المدنية رقم (24) لسنة 1960.

82-2: تحديد معايير تؤخذ بنظر الاعتبار في تقييم الأداء الشخصي والبراعة المتوقعة مثل (المعرفة المهنية، القدرة على التحليل، مهارات التخاطب، السلوك الشخصي والصفات المهنية، المؤهلات كمدقق داخلي).

83. تقييم المدققون الداخليون وإشعارهم بتقديمهم من خلال:

83-1: تجميع وتقييم المعلومات الخاصة بأداء المدققين الداخليين.

83-2: التشاور مع المدققين الداخليين بشكل دوري حول تقدمهم الوظيفي والفرص المهنية المتاحة.

83-3: متابعة تقييم المدققين الداخليين والتشاور معهم بخصوص ذلك.

84. إناطة مسؤولية اتخاذ قرارات الترقية الوظيفية إلى مدير قسم التدقيق الداخلي.

القسم الحادي عشر: نشر تقارير التدقيق الداخلي:

85. إعداد تقارير شهرية تتضمن نتائج النشاط للمدة السابقة للتقرير ورفعها الى مدير عام الشركة ومجلس أدارتها ليتم مناقشتها ضمن محاضر مجلس الإدارة، وعلى إدارة الشركة اتخاذ الإجراءات اللازمة لتصفية المخالفات التي تضمنتها تلك التقارير خلال مدة ثلاثين يوما من تاريخ ورودها إلى مكتب المدير العام.

86. ينبغي أن يتم حصر مهمة الاطلاع تقارير التدقيق الداخلي بمدير التدقيق الداخلي بعد أخذ موافقة مجلس الإدارة.

87. ينبغي ان يتضمن التقرير نتائج وأهداف ونطاق مهمة التدقيق الداخلي والاستنتاجات والتوصيات وخطط العمل المستخدمة ورأي المدقق.

88. ينبغي أن تكون التقارير موضوعية وواضحة وصحيحة وبناءة وموجزة وكاملة وفي الوقت المناسب.

89. إذا أحتوى التقرير على خطأ او سهو جسيمين فينبغي على مدير التدقيق الداخلي الإبلاغ عن المعلومات المصححة للأطراف التي تلقت التبليغ الأصلي.

90. ينبغي على مدير التدقيق الداخلي الإبلاغ عن تقارير مهمة التدقيق الداخلي إلى الأطراف المعنية والتي توافر الضمان بأن هذه النتائج ستحظى بالعناية المطلوبة، وإذا لم يوجد نص قانوني أو تشريعي أو نظام داخلي بخصوص نشر تقارير التدقيق الداخلي إلى أطراف خارج الشركة فإن على مدير التدقيق الداخلي القيام بتقييم المخاطر المحتملة أو التشاور مع إدارة ومجلس إدارة الشركة أو المشاور القانوني وفرض القيود على النتائج التي سيتم نشرها إلى الأطراف الخارجية.

91. عندما يكون هناك عدم توافق مع المعايير أو أخلاقيات التدقيق الداخلي بخصوص مهمة محددة من مهام التدقيق الداخلي فإنه ينبغي الإفصاح ضمن التبليغات على الآتي:

- 91-1: المعايير أو القواعد أو المبادئ التي لم يتم التقيد بها.
- 91-2: أسباب عدم التقيد.
- 91-3: تأثير حالة عدم التقيد على مهمة التدقيق الداخلي وعلى النتائج التي تم التبليغ عنها.

92. إصدار تقرير سنوي إلى مجلس الإدارة يتضمن كل ما من شأنه أن يؤثر على أو يقيد من أعمال ومهام التدقيق الداخلي بالتالي التأثير على الاستقلالية والموضوعية.

93. قيام مدير التدقيق الداخلي بإبلاغ إدارة الشركة ومجلس الإدارة عن تقارير التدقيق الداخلي وأخذ موافقة مجلس الإدارة بالإبلاغ عن تقارير التدقيق الداخلي إلى جهات خارجية عندما تطلب تلك الجهات ذلك.

القسم الثاني عشر: متابعة تقارير التدقيق الداخلي:

94. ينبغي على رئيس قسم التدقيق الداخلي أن يعد ويضع نظام لمتابعة تقارير

التدقيق الداخلي التي تم إبلاغها الى الإدارة.

95. التأكد من أن التقارير التي تم تبليغها الى الإدارة قد تم أخذها بنظر

الاعتبار وبشكل فعال وأن الإدارة قد قبلت المخاطر وذلك بعدم اتخاذ أي

أجراء يخالف تلك التقارير.

96. إذا قبلت الإدارة بمستوى عال من المخاطر غير مقبول بالنسبة للشركة،

فعلى مدير قسم التدقيق الداخلي أن يناقش الأمر مع إدارة الشركة، وإذا وجد

بأن الإشكال لم يحل فأن عليه ابلاغ مجلس الإدارة بذلك.

97. ليس من مسؤوليات مدير قسم التدقيق الداخلي إيجاد حل للمخاطر التي

قبلت بها الإدارة وتم مناقشته بها ولم تتراجع عن قبولها

برنامج تدقيق الأرباح وفق قانون الشركات العامة رقم (22) لسنة 1997

(المعدل)

الهدف من البرنامج

يهدف البرنامج الى تحقيق ما يأتي:

1. تعزيز جودة أعمال التدقيق الداخلي في تخفيض التلاعب بأرباح الشركات

العامة وفقاً لقانون الشركات.

2. توحيد اجراءات التدقيق الداخلي لاحتساب الأرباح بصورة صحيحة وفقاً لما

ينسجم مع المعايير المحاسبية الدولية والمحلية.

3. التأكد من عدم تعظيم حصص بعض الجهات المستفيدة من الأرباح على حساب حصص جهات أخرى ومنها التأثير على نمو وتوسع الشركة.

جدول (32) إجراءات تدقيق الأرباح وفق قانون الشركات العامة رقم (22) لسنة 1997 (المعدل)

ت	إجراءات التدقيق	أسم المدقق	التوقيع
أ	إجراءات تدقيق احتساب الأرباح		
1	التأكد من الاعتراف الصحيح بالإيرادات والمصروفات وبما يتلاءم مع المعايير المحاسبية الدولية والمحلية، وأنه قد تم تبويبها وفق ماورد في النظام المحاسبي الموحد.		
2	التأكد من أن الإيرادات والمصاريف التي يتم الاعتراف بها هي تخص نشاط الشركة وتؤثر على استمراره وغير عائدة لجهات او شركات أخرى في حال تعامل الشركة معها.		
3	التأكد من صحة احتساب كلفة النشاط الجاري لأغراض احتساب الربح القابل للتوزيع والتي تحتسب كالاتي: كلفة النشاط الجاري = المصروفات الجارية (من ح/ 31 الى ح/ 37) + (ح/ 384) + الرصيد الدائن أو -		

		الرصيد المدين لحساب التغير في مخزون الإنتاج التام وغير التام وبضائع بغرض البيع	
4		التأكد من عدم تضخيم حسابات المصاريف من خلال الصرف غير المبرر بالتالي زيادة كلفة النشاط الجاري وخاصة في الشركات التي يكون فيها صافي الربح أكبر من الربح القابل للتوزيع.	
5		التأكد من أن الضرائب والرسوم التي تدخل في احتساب كلفة النشاط الجاري هي مبالغ دفعتها الشركة لمزاولة نشاطها الرئيس لا ضرائب أو رسوم عرضية كالضرائب والرسوم على دخول البضائع إذا كانت الشركة استيرادية بينما الضرائب والرسوم التي تفرض على الموجودات الثابتة الخاصة بنفس الشركة لا تدخل ضمن كلفة النشاط الجاري.	
6		التأكد من عدم أذخال المبالغ المصروفة من الأرباح المحتجزة وفق النسب التي حددها قانون الشركات العامة ضمن كلفة النشاط الجاري المبين أحتسابها ضمن الفقرة (3) أعلاه، ومن هذه المصاريف على سبيل المثال: (1) المصروفات الخاصة بالمبالغ المحجوزة ضمن حساب	

		البحث والتطوير. (2) المصروفات الخاصة بالمبالغ المحجوزة ضمن حساب الخدمات الاجتماعية.	
7		التأكد من صحة التقديرات المحاسبية من خلال الآتي: (1) تقييم البيانات ومراعات الافتراضات التي أُسْتُدِد عليها التقدير. (2) اختبار إجراءات الاحتساب التي أُسْتُدِد عليها التقدير. (3) المقارنة مع التقديرات التي تم العمل بها في فترات سابقة. (4) دراسة إجراءات الإدارة بالمصادقة على التقديرات. (5) فحص الاحداث اللاحقة المؤيدة للتقدير المعمول به.	
8		التأكد من صحة أجراء التسويات القيدية للحسابات (المصاريف المدفوعة مقدماً، المصاريف المستحقة، الإيرادات المستحقة، الإيرادات المستلمة مقدماً) من خلال الآتي: (1) اعتماد مبالغ هذه الارصدة من قبل سلطة مسؤولة في الشركة. (2) فحص طبيعة ونوع كل رصيد من هذه الارصدة	

		والتأكد من صحة القيود الواردة في كل نوع منها بالرجوع الى المستندات والشهادات المؤيدة لها او العقود الخاصة بها. (3) ثبات السياسة المحاسبية لمعالجة هذه الارصدة من سنة الى أخرى. (4) الفصل في الوظائف بين التسجيل في السجلات للحسابات أعلاه وبين الموظف المخول بدفع المصروفات او قبض الإيرادات. (5) مقارنة ارصدة هذه الحسابات مع ما يقابلها من مصروفات وإيرادات للتأكد من أهميتها النسبية ومقدار الزيادة والانخفاض بها.	
		ب إجراءات تدقيق توزيع الأرباح	
		1 التأكد من قيام الشركة باستقطاع الخسائر المدورة من سنوات سابقة (في حال وجودها) وبما يعادل 25% من الربح الصافي المتحقق للسنة الحالية وقبل المباشرة باي توزيع للأرباح.	
		2 التأكد من قيام الشركة باعتماد صافي الربح أو الربح القابل للتوزيع أيهما أقل في عملية التوزيع.	
		3 التأكد من اعتماد الشركة النسب الآتية إذا كان صافي	

		الربح أقل من الربح القابل للتوزيع وهذه النسب هي: • 45% للخرينة العامة. • 33% حصة العاملين (لا تستخرج مباشرة بل يتم تعديل الربح المعتمد في التوزيع حسب الفقرة (5) أدناه) • 7% للبحث والتطوير. • 5% خدمات اجتماعية. • المتبقي منه احتياطي رأسمالي.
4		إذا كان الربح القابل للتوزيع أقل من صافي الربح فانه يوزع حسب النسب أعلاه، أما المتبقي من صافي الربح بعد أستقطاع الربح القابل للتوزيع فإنه يوزع وفق الآتي: • نسبة 10% من الربح الصافي، واعتباره احتياطي راس مالي تعويضا لفروقات الاندثار على ان لا يعد ذلك ضمن كلفة النشاط الجاري، وان تستخدم هذه المبالغ لاغراض التوسعات حصرا خلال مدة 5 خمس سنوات، وبخلافه تحول المبالغ المذكورة الى وزارة المالية. • نسبة 40% من المبلغ الفائض عن الربح القابل للتوزيع في الشركات العامة التابعة للقطاع الصناعي وتسجل في حساب الاحتياطيات وتخصص على الوجه الآتي:

		✓ نسبة 90% منها لتأهيل وتطوير المصانع الانتاجية. ✓ نسبة 10% لبناء الوحدات السكنية وتطوير خدمات السكن الحالي للعاملين.	
5		التأكد من إجراء بعض التعديلات على الربح المعتمد في التوزيع (صافي الربح او الربح القابل للتوزيع) لغرض احتساب حصة العاملين وهذا التعديلات تكون كالاتي: (1) إضافة المصاريف التي لا تتعلق بالنشاط الجاري والتي تدخل ضمن الحسابين (38) و (39) الواردة ضمن النظام المحاسبي الموحد. (2) طرح الإيرادات التي لا تتعلق بالنشاط الجاري والتي تدخل ضمن الحسابين (48) و (49) الواردة ضمن النظام المحاسبي الموحد.	
6		التأكد من عدم المباشرة بتوزيع كامل الارباح الابعد صدور البيانات المالية ومصادقة ديوان الرقابة المالية عليها.	
7		التأكد من تحويل كافة الاحتياطات الى وزارة المالية بعد مرور خمسة سنوات على عدم استخدامها.	

1- ورقة عمل لتثبيت المخالفات مسندة للقانون والجهة التي قامت بها

أسم الشركة:

اسم القائم بالتدقيق:

السنة المالية:

عنوانه الوظيفي:

فقرة التدقيق:

التوقيع:

الهدف من التدقيق:

مراجعة المسؤول المباشر:

جدول (33) المخالفات المكتشفة والإجراءات المتخذة

ت	نوع المخالفة	القانون/التعليمات/الضوابط التي تم مخالفتها	القسم/الشعبة/الشخص المسؤول عن المخالفة	الاجراء المتخذ

المصادر

المصادر العربية:

أولاً: القوانين والأدلة والمعايير:

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2015)، "إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"، المطابع المركزية، عمان-الأردن.
2. جمهورية العراق، "قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة (2004)"، سلطة الائتلاف المؤقتة.
3. جمهورية العراق، (2000) "دليل دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية رقم (4)"، ديوان الرقابة المالية الاتحادية، مجلس المعايير المحاسبية والرقابية.
4. جمهورية العراق، (2001)، "القاعدة المحاسبية رقم (4) المحاسبة عن ضريبة الدخل"، ديوان الرقابة المالية الاتحادية، مجلس المعايير المحاسبية والرقابية.
5. جمهورية العراق، (2007)، "دليل استرشادي لوحدات التدقيق الداخلي في الوزارات"، ديوان الرقابة المالية الاتحادية، دائرة الشؤون الفنية والدراسات.
6. جمهورية العراق، قانون الشركات العامة العراقية رقم (22) لسنة 1997 (المعدل).
7. المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين، (2009)، "مبادئ أخلاقيات المهنة".
8. المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين، (2017)، "المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي".
9. المملكة الأردنية الهاشمية، (2014)، "التهرب الضريبي في الأردن أسبابه وطرقه وحجمه"، المجلس الاقتصادي والاجتماعي الأردني.

10. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، (2009)، "المعيار (1610) الاستعانة بعمل المدققين الداخليين.
11. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، (2010)، "المعيار (9140) استقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام.
12. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، (2010)، "المعيار (9150) التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين في القطاع العام.

ثانيا: الكتب العربية:

13. أرنز، الفن ولوبيك، جيمس، "المراجعة مدخل متكامل"، ترجمة. الديسبي، محمد عبد القادر وحجاج، احمد حامد، مطبعة دار المريخ للطباعة والنشر، السعودية- الرياض.
14. التميمي، عباس حميد يحيى والساعدي، حكيم حمود فليح، (2015) "ادارة الارياح عوامل نشوئها واساليبها وسبل الحد منها"، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان - الأردن.
15. التميمي، هادي، (2004)، "مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
16. حماد، طارق عبد العال، (2011)، "المحاسبة الابتكارية"، الدار الجامعية، الإسكندرية.
17. الخطيب، خالد راغب، (2010)، "الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص"، مكتبة المجمع العربي، عمان - الاردن.

18. سرايا، محمد السيد، (2007)، "أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
19. سرايا، محمد السيد، وشحاته، السيد شحاته، وراشد، محمد ابراهيم، (2013) "الرقابة والتدقيق الداخلي الحديث"، دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع، الاسكندرية.
20. شحاته، شحاته السيد، (2014)، "مراجعة الحسابات"، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية.
21. الصحن، عبد الفتاح محمد وسرايا، محمد السيد، (2004)، "الرقابة والمراجعة الداخلية"، دار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة- مصر.
22. عبد العال، طارق، (2008)، "حوكمة الشركات: المفاهيم - المبادئ - التجارب - المتطلبات"، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الاسكندرية- مصر.
23. عثمان، عبد الرزاق محمد، (2011)، "اصول التدقيق والرقابة الداخلية"، الطبعة الثالثة، الدار النموذجية للطباعة، بيروت- لبنان.
24. كيسو، دونالد و ويجانت جيري، (2009)، "المحاسبة المتوسطة"، ترجمة، أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر - المملكة العربية السعودية، الطبعة الثانية.
25. مرعي، عبد الحي، (1993)، "المحاسبة المالية المتقدمة"، مؤسسة شباب الجامعة للنشر - الإسكندرية.
26. الوردات، خلف عبد الله، (2006)، "التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق"، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع - الأردن.

27. وليم، توماس وآمرسون هنكي، (1989)، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، دار المريخ للطباعة، تعريب ومراجعة احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد.
28. الياور، علي عصام محمد، (2014)، "نظام الرقابة الداخلية الاطار النظري والاجراءات العلمية"، الطبعة الاولى، دار الدكتور للعلوم الادارية والاقتصادية.
29. يعقوب، فيحاء عبد الله وعبود، سالم محمد، (2013)، "التحكم المؤسسي وسترراتيجية وظيفة التدقيق"، دار الدكتور للعلوم الادارية والاقتصادية، بغداد-العراق.
- ثالثا: الأطاريح والرسائل الجامعية:
30. أبراهيم، طرشي، (2015)، "التهرب الضريبي واليات مكافحته" بحث مقدم للحصول على درجة الماجستير في القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر.
31. البراجنه، أمجد أبراهيم، (2009)، "أختبار العلاقة بين توزيع الأرباح وكل من القيمة السوقية والدفترية للأسهم المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية"، الجامعة الإسلامية- كلية التجارة- غزة.
32. الجبوري، أياد طاهر، (2006)، "تأثير محتوى معلومات الأرباح في قيمة الأسهم العادية" دراسة تطبيقية في شركات القطاع الصناعي المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، اطروحة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في الجامعة المستنصرية، وهي جزء من متطلبات نيل درجة دكتوراه فلسفة في إدارة الاعمال.

33. جريس، إبراهيم شكري، (1994)، "معايير التدقيق واستقلال المراجع الخارجي - دراسة تحليلية مقارنة"، جامعة عين شمس، القاهرة- مصر.
34. حسين، مؤيد عبد العظيم، (2015)، "رفع فاعلية اداء التدقيق الداخلي للوحدات الخدمية بأستعمال معايير جودة التدقيق الداخلي"، بحث تطبيقي في أمانة بغداد، مقدم الى هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين كجزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية.
35. حمزة، بوسنة، (2012)، "دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح"، دراسة على عينة من المؤسسات الاقتصادية والفرنسية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف، الجزائر.
36. حنان، بلخادم، (2016)، "أثر جودة التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات" دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في علوم التسيير تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر - بسكرة- كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
37. الربيعي، بشار سلمان مطرود، (2015)، دور التدقيق الضريبي في الحد من اثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية و المالية - جامعة بغداد كجزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي المعادل لشهادة الماجستير في الضرائب.

38. الزبيدي، فراس خضير، (2014)، "العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مراقبي الحسابات العراقيين"، جامعة القادسية - كلية الإدارة والاقتصاد.
39. الزيايدي، سليمة عيدان علي عبد، (2015)، "التدقيق الداخلي للأنشطة التشغيلية وأثره في دعم التشغيل الفعال للوحدات الصحية"، أطروحة مقدمة إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد وهو جزء من متطلبات نيل شهادة محاسب قانوني.
40. زيدان، زيد عبد القادر أبراهيم، (2015) "دور مراقب الحسابات في الحد من إدارة الأرباح في ضوء المعايير المحاسبية والتدقيقية الدولية" بحث مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين كجزء من متطلبات الحصول على شهادة المحاسبة القانونية.
41. الساعدي، حكيم حمود، (2013)، "استخدام قانون بنفورد في كشف إدارة الأرباح وأنعكاسه على جودة التدقيق"، رسالة مقدمة الى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة بغداد كجزء من متطلبات نيل درجة الماجستير في علوم المحاسبة.
42. سعيد، حسنين هادي، (2013)، "اختبار مستوى توافر مبادئ إدارة الجودة الشاملة وعلاقتها بنجاح المشروع"، دراسة مقدمة إلى مجلس الكلية التقنية الإدارية - بغداد وهي جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي في تقنيات العمليات.
43. سهام، مصباح، (2015)، "أثر القيادة الأخلاقية على سلوك المدقق في المؤسسة الاقتصادية"، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على

شهادة الماجستير في علوم التجارة، كلية العلوم التجارية - جامعة محمد خيضر، الجزائر.

44. الشيخ، سولاف، (2015)، "مستقبل خوصصة القطاع العام في الجزائر"، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي- كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - قسم العلوم الاقتصادية.

45. صالح، محمد جاسم محمد، (2013)، "تأثير تطبيق متطلبات ادارة الجودة الشاملة في الاداء المؤسسي"، بحث مقدم الى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد وهو جزء من متطلبات نيل درجة الدبلوم العالي في التخطيط الاستراتيجي.

46. عبد المغني، فضل علي، (2004)، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية"، جامعة اليرموك، عمان.

47. العبدلي، محمد عبد الله حامد، (2012)، "اثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية"، قدمت هذه الدراسة للحصول على درجة الماجستير في قسم المحاسبة - كلية الاعمال - جامعة الشرق الأوسط.

48. العتابي، صادق جعفر، (2016)، "أثر إدارة الأرباح في تحديد الحصيلة الضريبية"، بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة، مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية وهو جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي المعادل للماجستير في الضرائب.

49. العفيفي، عبير محمد فتحي، (2007)، "معوقات عمل وحدات التدقيق الداخلي والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها"، قدمت هذه الرسالة استكمالاً

لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة - الجامعة الاسلامية، غزة.

50. علي اكبر، حكمت بخش، (2015)، "جودة التدقيق الداخلي في ضوء معايير التدقيق الدولية"، مقدم الى هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين كجزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية.

51. الفتلاوي، ليلي ناجي، (2011) " أثر تطبيق حوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح"، أطروحة مقدمة الى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد لنيل درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة.

52. الفضل، فارس عبد الحسين خليل، (2015)، "شفافية الإبلاغ المالي ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح"، دراسة تطبيقية في عينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، بحث مقدم إلى هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين وهي جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية.

53. اللوزي، خالد محمد، (2013)، "أثر ممارسة إدارة الأرباح على أسعار الأسهم"، دراسة اختبارية على الشركات الصناعية في بورصة عمان، قدمت هذه الدراسة استملاً لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط.

54. محسن، اكتفاء رحيم، (2016)، "دور التدقيق الداخلي في ترصين أداء البنك المركزي العراقي"، بحث مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية في جامعة بغداد وهو جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي المعادل للماجستير في المصارف.

55. محمد، رفيق عبد الرزاق، (2012)، "أثر تطبيق معايير جودة التدقيق الداخلي في تقويم وتطوير نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية"، بحث مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين كجزء من متطلبات الحصول على شهادة المحاسبة القانونية.
56. محمد، محمد مجيد، (2015)، "معايير التدقيق الداخلي ودورها في اكتشاف الأخطاء والمخالفات - بحث تطبيقي في عينة من الشركات التجارية في العراق"، بحث مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين كجزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية.
57. المدلل، يوسف سعيد يوسف، (2007)، "دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء الإداري والمالي"، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، قدمت هذه الرسالة استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم التمويل - كلية التجارة - الجامعة الإسلامية.
58. المرعي، نبيه توفيق، (2009)، "دور لجنة التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية: دراسة ميدانية"، قدمت هذه الرسالة استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة جدارا ، أريد-الأردن.
59. مليجي، مجدي مليجي عبد الحكيم، (2012)، "أثر جودة التدقيق الداخلي على إدارة وجودة الأرباح كمدخل لتحسين الملائمة والاعتمادية على القوائم المالية للبنوك التجارية السعودية"، كلية التجارة، جامعة بنها - مصر.

60. ميران، علي فاضل، (2015)، "رفع فاعلية التدقيق الداخلي بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (500) الخاص بأدلة التدقيق"، بحث تطبيقي في معمل الألبسة الرجالية الجاهزة في النجف، مقدم الى هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين كجزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية.

رابعاً: الدوريات:

61. بابكر، الزين عبد الله و الصديق، بابكر إبراهيم، (2015)، "الأستحقاقات المحاسبية وعلاقتها بالارباح المحاسبية دراسة ميدانية على عينة من من المصارف السودانية"، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا- كلية الدراسات التجارية، مجلة العلوم الأقتصادية، المجلد (16)، العدد (2).

62. البكوع، فيحاء عبد الخالق وغزال، سعاد سعيد وطاهر، كبرى محمد، (2013)، "انعكاسات الالتزامات الأخلاقية لمراقب الحسابات على أساليب إدارة الأرباح"، كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة الموصل.

63. البلداوي، شاکر والرفاعي، خليل وجلال، محمود، (2012)، "إدارة المخاطر في ظل أركان التحكم المؤسساتي"، دراسة ميدانية في البنك العربي الاردني، كلية المنصور الاهلية، مجلة المنصور، العدد 18، ص 1- 29.

64. بلفقيه، محمد عليوي و باشيخ، عبد اللطيف محمد، (2014) "العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات"، كلية الإدارة والاقتصاد - المملكة العربية السعودية، مجلة جامعه الملك عبد العزيز، المجلد (2)، العدد (28)، ص 3-31.

65. الجزراوي، أبراهيم محمد وخضير، بشرى فاضل، (2014)، "تقويم حوكمة الشركات والياتها الداخلية في القوانين والتشريعات العراقية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد (40)، ص 255-278.
66. الجنابي، محمد عامر ومحمد، ياسر نوري، (2014)، "انعكاس تكامل الدخل المحاسبي والقيمة الاقتصادية المضافة على قرارات المستثمرين". مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد (20)، العدد (75)، ص 467-499.
67. الجوهر، كريمة علي، (1998)، "اثر التدقيق الداخلي في اداء الإدارة، مجلة الإدارة والاقتصاد"، الجامعة المستنصرية، العدد 23.
68. حافظ، عبد الناصر وحسين، حسين وليد، (2011) "دراسة سياسة تأثير رأس المال العامل على أرباح أسهم الشركة"، النجف الاشرف - كلية الاسلامية الجامعة، مجلة كلية الاسلامية الجامعة، العدد (15)، ص 335-352.
69. حسين، هاشم حسن، (2008)، "العوامل المؤثرة في سياسة توزيع الأرباح في الشركات المساهمة"، جامعة الأسراء، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد (17)، ص 209 - 230.
70. حميد، سلوان حافظ، (2014)، "مدى مساهمة التدقيق الداخلي في الجهاز المصرفي لدعم ونجاح إدارة المخاطر"، كلية المنصور الاهلية، مجلة المنصور، العدد (22).
71. الحنفاوي، شوقي عبد العزيز، (2005)، "حوكمة الشركات ودورها في علاج امراض الفكر والتطبيق المحاسبي"، بحث مقدم في المؤتمر العلمي السنوي الخامس، جامعة الإسكندرية.

72. دادن، عبد الوهاب وبديده، حورية، (2012)، "تأثير سياسة توزيع الأرباح على قيمة المؤسسات المسعرة- حالة المؤشر CAC 40 خلال الفترة الممتدة ما بين 2007 و 2009"، الجزائر- جامعة قاصدي مرباح ورقلة- كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مجلة الباحث، العدد (10)، ص 225-238.

73. الدوغجي، علي حسين و سيد علي، أسامة عبد المنعم، (2011)، "دور قانون ساربنز- أوكسلي في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي"، الجامعة المستنصرية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد (86)، ص 1-34.

74. زعرب، حمدي و شراب، صباح، (2006)، "أثر الإعلان عن توزيعات الأرباح على أسعار أسهم الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية"، الجامعة الإسلامية، مجلة الجامعة الإسلامية للبحوث الإنسانية- غزة، المجلد (15)، العدد (2)، ص 557-579.

75. الساعدي، حكيم حمود فليح، (2016)، "العوامل المؤثرة في جودة التدقيق ودورها في تعزيز أبعاد تلك الجودة"، مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيقية - نقابة المحاسبين والمدققين، العدد. 46، ص. 201-219.

76. الشرع، مجيد وأبراهيم، بكر، (2012)، "استجابة متطلبات التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية للحد من الفساد المالي والإداري في ضوء النظام المحاسبي الموحد ومعايير التدقيق الدولية"، المجلد الثاني، العدد (93)، ص 185-193.

77. العاني، صفاء أحمد محمد والقيسي، رائد فاضل حمد، (2016)، "استراتيجية مخاطر الاعمال ودورها في جودة اعمال التدقيق" بحث تحليلي على عينة من

مراقبي الحسابات ومكاتب التدقيق الخارجي في بغداد. كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، مجلة العلوم الاقتصادية والأدبية، المجلد 22. العدد 87. ص 451-480.

78. عبد الله، سلمان حسين وتوفيق، عدلت محمد، (2012)، "مفهوم الانصاف المحاسبي ودوره في الحد من ممارسات إدارة الأرباح"، مجلة العلوم الاقتصادية والأدبية، المجلد 18، العدد 69، ص 352-367.

79. العمري، احمد محمد و عبد الغني، فضل عبد الفتاح، (2006)، "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (2)، العدد (3).

80. عيسى، سمير كامل محمد، (2008)، "العوامل المحددة لجودة وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين جودة حوكمة الشركات"، مجلة كلية التجارة - جامعة الاسكندرية، المجلد (45)، العدد (1)، ص 1-57.

81. مبارك، الرفاعي إبراهيم، (2010)، جودة أنشطة التدقيق الداخلي ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة السعودية، قسم المحاسبة - جامعة الملك سعود.

82. المرياني، مجيد عبد الحسين، الساعدي، علاء عبد الحسين، الشاوي، الهام جعفر. (2015)، "إدارة الأرباح وعلاقتها بعوائد الأسهم دراسة تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية في دولة الامارات العربية المتحدة"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد (4)، ص 11-31.

83. مشكور، سعود جايد وعبد حيدر عباس، (2016)، "علاقة نظام الحوكمة بجودة التدقيق واثرها في محاربة الفساد المالي والإداري" (دراسة عملية في

عينة مختارة من المدققين) . مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية، العدد (24)، ص 235-263.

84. المشهداني، بشرى نجم والفتلاوي، ليلى ناجي، (2012)، "المداخل المتعددة في قياس أرباح الشركات وأثر اليات الحوكمة في تخفيضها"، جامعة بغداد- كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد. 93، ص 26-56.

85. النافعابي، محمد حسين، (2017)، "جودة التدقيق الداخلي في البنوك التجارية في السودان والعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المدققين الداخليين"، الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا، مجلة أماريك، المجلد (8)، العدد (24)، ص 87-108.

86. هاشم، هاشم علي وعبد الزهرة، عصام يونس، (2015)، "أنموذج إعادة تصميم وظيفة التدقيق الداخلي باعتماد إدارة المخاطر" ، كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة البصرة، مجلة الدراسات الادارية، المجلد 8 العدد 15، ص 112-156.

87. يعقوب، أبتهاج أسماعيل وطاهر، علي عبد الرضا، (2014)، "العوامل المؤثرة في جودة الارباح ودورها في تعزيز قرارات المستثمر"، دراسة ميدانية في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد. 101، ص 240-258.

Foreign References

First: Books:

1. Baatour, K., & Othman, H. B. (2010) Real earnings management: an empirical Study in MENA emerging markets.
2. Cox, A., Parkinson, M., Turner, B., & Robertson, K. (2016). Institute of Internal Auditors – Australia.
3. Fight, A., (2002) .Measurement and Internal Audit. Capstone Publishing - Wiley company
4. Moeller, R. R. (2009). Brink's modern internal auditing: A common body of knowledge. John Wiley & Sons.
5. Mulford, C. W., & Comiskey, E. E. (2002). The financial numbers game: detecting creative accounting practices. John Wiley & Sons.
6. Soltani, B. (2007). Auditing: An international approach. pearson education.
7. Switzer, S. M. (2007). Internal audit reports post Sarbanes-Oxley: a guide to process-driven reporting. John Wiley & Sons.

Second: Periodicals and Reports:

8. Alzeban, A. (2015). The impact of culture on the quality of internal audit: An empirical study. Journal of Accounting, Auditing & Finance, 30(1), 57-77.
1. Bader, A. A., & Saleh, M. M. A. (2017). Evidence on the Extent of Cosmetic Earnings and Revenues Management by Jordanian Companies. International Journal of Economics and Financial Issues, 7(3), 20-30.
2. Bedard, J. C., Johnstone, K. M., & Smith, E. F. (2010). Audit quality indicators: A status update on possible public

- disclosures and insights from audit practice. *Current Issues in Auditing*, 4(1), C12-C19.
3. Boteza, D. (2012) .Internal Audit and Management Entity. *Procedia Economics and Finance*, 3 , 1156 – 1160.
 4. Caratas, M. A., & Spatariu, E. C. (2014). Contemporary approaches in internal audit. *Procedia Economics and Finance*, 15, 530-537.
 5. Chambers, A. D., & Odar, M. (2015). A new vision for internal audit. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 34-55.
 6. Chambers, Andrew & Odar, Marjan. A new vision for internal audit. *Managerial Auditing Journal*, vol. 30, NO 1, 34-55, 2015.
 7. Christensen, T. E., Paik, G. H., & Stice, E. K. (2008). Creating a bigger bath using the deferred tax valuation allowance. *Journal of Business Finance & Accounting*, 35(5- 6), 601-625.
 8. Cioban, A. N., Hlaciuc, E., & Zaiceanu, A. M. (2015). The Impact and Results of the Internal Audit Activity Exercised in the Public Sector in Romania. *Procedia Economics and Finance*, 32, 394-399.
 9. Croitoru, I., Vasile, E., & Gherghelas, N. A. (2011). Functional And Procedural Complementarity Between “Internal Audit” And “Public Internal Audit”. *Internal Auditing and Risk Management*, 1(6 (21)), 33-42.
 10. Davidson, R., Goodwin- Stewart, J., & Kent, P. (2005). Internal governance structures and earnings management. *Accounting & Finance*, 45(2), 241-267.
 11. Francis, J. R., & Martin, X. (2010). Acquisition profitability and timely loss recognition. *Journal of accounting and economics*, 49(1-2), 161-178.

12. Gleason, C. A., Pincus, M., & Rego, S. O. (2017). Material weaknesses in tax-related internal controls and last chance earnings management. *The Journal of the American Taxation Association*, 39(1), 25-44.
13. Gunny, K. A. (2010). The relation between earnings management using real activities manipulation and future performance: Evidence from meeting earnings benchmarks. *Contemporary Accounting Research*, 27(3), 855-888.
14. Han, J. C., & Wang, S. W. (1998). Political costs and earnings management of oil companies during the 1990 Persian Gulf crisis. *Accounting Review*, 103-117.
15. Healy, P. M., & Wahlen, J. M. (1999). A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting horizons*, 13(4), 365-383.
16. Huang, Y. C., Chen, R. C., & Cheng, Y. J. (2005). Stock manipulation and its impact on market quality. working paper, National Kaohsiung First University of Science and Technology, Kaohsiung 811, Taiwan, ROC <http://www.finance.nsysu.edu.tw/SFM/14thSFM/FullPapers/060.pdf>.
17. Intasai, 9140. Internal Audit Independence in the Public Sector. 2010.
18. Jans, M., Lybaert, N., & Vanhoof, K. (2007). Data mining for fraud detection: Toward an improvement on internal control systems.
19. Johnson, G. C. (2009). Using Benford's Law to Determine if Selected Company Characteristics are Red Flags for Earnings Management. *Journal of Forensic Studies in Accounting & Business*, 1(2).

20. Karagiorgos, T., Drogalas, G., Christodoulou, P., & Pazarskis, M. (2006). Conceptual framework, development trends and future prospects of internal audit: Theoretical approach. In 5th annual conference.
21. Mahzan, N., & Hassan, N. A. B. (2015). Internal audit of quality in 5s environment: Perception on critical factors, effectiveness and impact on organizational performance. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 5(1), 92-102.
22. Marginean, R., Mihaltan, D. C., & Todea, N. (2015). Structure ratios of Profit and Loss Account—source of information for performance analysis. *Procedia Economics and Finance*, 26, 396-403.
23. Melumad, N. D., & Nissim, D. (2009). Line-item analysis of earnings quality. *Foundations and Trends® in Accounting*, 3(2–3), 87-221.
24. Miglo, A. (2016). Can earnings manipulation create value. *Economics, Management, and Financial Markets*, 11(1), 21-40.
25. Mohamad, M, H, S., Abdul Rashid, H, M., Shawtari, F, A, M., (2012) , "Corporate governance and earnings management in Malaysian government linked companies", *Asian Review of Accounting*, 20 (3). 241 – 258.
26. National Treasury Republic of South Africa, Internal Audit Framework, the National Treasury ,2009.
27. Noor, N. F. M., Sanusia, Z. M., Heang, L. T., Iskandar, T. M., & Isa, Y. M. (2015). Fraud Motives and Opportunities Factors on Earnings Manipulations. *Procedia Economics and Finance*, 28, 126-135.
28. Office of the Comptroller of the Currency, Internal and External Audits, Washington, 2016.

29. Omar, N., & Zolkafli, S. (2015). Profit Shifting and Earnings Management through Tax Haven Subsidiaries: an Exploratory Analysis of Multinational Companies. *Procedia Economics and Finance*, 28, 53-58.
30. Paolone, F., & Magazzino, C. (2014). Earnings Manipulation Among the Main Industrial Sectors. Evidence from Italy.
31. Petraşcu, D., & Tieanu, A. (2014). The role of internal audit in fraud prevention and detection. *Procedia Economics and Finance*, 16, 489-497.
32. Phillips, Ann, ISO 9001:2008 Internal Audits Made Easy, American Society for Quality, United States of America, 2009.
33. Prawitt, D. S, J. David, W. (2009) "Internal Audit Quality and Earnings Management", *American Accounting Association*, 84, (4), 1255–1280.
34. Public Internal Control Systems in the European Union. (2014). *Quality Assurance for Internal Audit*.
35. Raff, M. (2015). The importance of reforming civil law in formerly socialist legal systems. *International Comparative Jurisprudence*, 1(1), 24-32.
36. Rahman, M. M., Moniruzzaman, M., & Sharif, M. J. (2013). Techniques, motives and controls of earnings management. *International Journal of Information Technology and Business Management*, 11(1), 22-34.
37. Ramamoorti, S. (2003). Internal auditing: history, evolution, and prospects. *Research opportunities in internal auditing*, 1-23.
38. Tackie, G., Marfo-Yiadom, E., & Achina, S. O. (2016). Determinants of internal audit effectiveness in decentralized local government administrative systems.

- International Journal of Business and Management, 11(11), 184.
39. The Institute of Internal Auditors. (2014). Australia factsheet, The Institute of Internal Auditors – Australia, 1-9.
 40. Tum, K. (2015). Investigating Frauds in Government Accounting. *Asian Economic and Financial Review*, 5(6), 892.
 41. Türkmen, B. (2016). Errors and Abuses in Financial Accounting and Results. *Procedia economics and finance*, 38, 77-83.
 42. Usang, O, Salim, B, (2016) "Performance Effects of Internal Audit Characteristics and Relationships in Nigerian Local Governments" *Mediterranean Journal of Social Sciences MC SER Publishing, Rome-Italy*, 7 (3).
 43. Wang, Y. S., & Huang, P. C. (2014). EARNINGS MANIPULATION AND PROFITABILITY. *Economic Computation & Economic Cybernetics Studies & Research*, 48(1).
 44. Wu, X., Yang, Y., & Lu, Z. (2015). Are accounting estimate changes associated with an aggressive earnings effect? Empirical evidence. *China Journal of Accounting Studies*, 3(1), 1-23.
 45. Xu, R. Z., Taylor, G. K., & Dugan, M. T. (2007). Review of real earnings management literature. *Journal of Accounting Literature*, 26, 195.
 46. Zain, M. M., Subramaniam, N., & Stewart, J. (2006). Internal auditors' assessment of their contribution to financial statement audits: The relation with audit committee and internal audit function characteristics. *International Journal of Auditing*, 10(1), 1-18.