

دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA



الدكتور
خلف عبد الله الوردات

فَبِمَا رَحْمَةٍ مِنَ اللَّهِ لِنْتَ لَهُمْ
وَلَوْ كُنْتَ فَظًّا غَلِيظَ الْقَلْبِ لَانْفَضُّوا مِنْ حَوْلِكَ ۚ فَاعْفُ عَنْهُمْ وَاسْتَغْفِرْ لَهُمْ وَشَاوِرْهُمْ فِي
الْأَمْرِ ۚ فَإِذَا عَزَمْتَ فَتَوَكَّلْ عَلَى اللَّهِ ۚ إِنَّ اللَّهَ يُحِبُّ الْمُتَوَكِّلِينَ ﴿١٥٩﴾

صدق الله العظيم
(سورة ال عمران - آية 159)

جمعية البر
الأهلية
بمركز الشقيق



دليل التدقيق الداخلي
وفق المعايير الدولية

جمعية البر
الأهلية
بمركز الشقيق



دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA



الطبعة الأولى

2017

جمعية البر
الأهلية
بمركز الشقيق



الإهداء

إلى خاتم النبيين وإمام المرسلين محمد بن عبد الله صلوات ربي وسلامه عليه.

إلى نبع الحب والحنان وأحن قلب في الوجود، إلى من يعجز فيها اللسان عن التعبير ويتوقف العقل عن التفكير، إلى من دعت الله لي بالتوفيق وألحت في الدعاء، إلى قرة عيني....أمي... رحمها الله واسكنها فسيح جناته، وقد رني على رد جزء من جميلها.

إلى روح والدي الذي حثني على العلم والعمل، وعلمني الصبر والمثابرة
بمركز الشقيق
إلى زوجتي، معين الحب والايثار.

إلى أولادي، قرة عيني وأمل.

إليكم جميعاً يا زادي وزوادي...
أهدي هذا الجهد المتواضع، رمز ووفاء. سائلاً المولى أن يتقبله مني وأن يجعله في ميزان حسناتي يوم القيامة.
إنه ولي ذلك والقادر عليه.

د. خلف عبدالله الوردات

المحتويات

الصفحة

الموضوع

مقدمة

تمهيد

الفصل الأول

الإطار العام للتدقيق الداخلي

طبيعة التدقيق الداخلي
التطور التاريخي للتدقيق الداخلي
تعريف التدقيق الداخلي
وظائف التدقيق الداخلي
أهداف ومهام التدقيق الداخلي
التمييز بين المفاهيم (التدقيق، الرقابة، المراجعة)
الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي

الفصل الثاني

المنهج الإنساني للتدقيق الداخلي

المنهج الإنساني للتدقيق الداخلي
أولاً: معاملة الخاضعين للتدقيق بأسلوب دبلوماسي
ثانياً: الثناء على الجهة الخاضعة للتدقيق
ثالثاً: تجنب الانتقاد السلبي للأشخاص الخاضعين للتدقيق
رابعاً: الابتعاد ما أمكن عن أسلوب المبالغة في التدقيق
خامساً: تطبيق أسلوب المشاركة في التدقيق
مهارات التدقيق

الفصل الثالث

المعايير الدولية للتدقيق الداخلي

تعريف معهد المدققين الداخليين للتدقيق
خدمات التدقيق الداخلي
أهداف التدقيق الداخلي
أهداف المعايير الدولية
معايير الصفات
معايير الاداء
معايير التطبيق
المبادئ
قواعد السلوك

الموضوع
الفصل الرابع
دور التدقيق الداخلي بالحوكمة

تمهيد

معنى الحوكمة

معنى الحوكمة بالقران الكريم

نشأت و تطور فكرة حوكمة الشركات

تعريف الحوكمة

اهداف الحوكمة

اهمية ومبررات الحوكمة

مبادئ الحوكمة

تطبيقات قواعد الحوكمة

العائد من تطبيق قواعد الحوكمة

محددات الحوكمة

المفهوم الجديد للحوكمة

الأهمية الجوهرية للحوكمة

قانون ساربنس - أوكسلي : تطبيقاته وتأثيراته

دراسات التدقيق الداخلي في اطار الحوكمة

الدعائم الأساسية للحوكمة

لجان التدقيق

دور لجنة التدقيق والمخاطر ومسؤولياتها الرئيسية

التدقيق الداخلي في اطار الحوكمة

الفصل الخامس

أنواع للتدقيق الداخلي

1. تدقيق الالتزام

2. تدقيق التشغيلي

3. تدقيق المالي

4. تدقيق نظم المعلومات

5. تدقيق الاداء

6. تدقيق البيئي

a. امثلة عن المخاطر البيئية على البيانات

b. القضايا المحاسبية في التدقيق البيئي

الفصل السادس

الإطار العام للرقابة الداخلية وفق مفهوم COSO

مفهوم الرقابة الداخلية

اهداف الرقابة الداخلية

عناصر نظام الرقابة الداخلية

اساليب الرقابة الداخلية

الاساليب والادوات التي يعتمد عليها نظام الرقابة الادارية

المقومات الاساسية لنظام الرقابة الداخلية

ما هو COSO؟

المفاهيم الأساسية لإطار COSO

أهداف COSO

ما هو COBIT

من يستخدم COBIT

مجالات COBIT

تقرير COBIT

ما هو ISACA؟

تقرير ISACA

تقرير (COSO)

مكونات الرقابة الداخلية COSO

إدارة مخاطر الجهات التي ترعاها COSO

العلاقة بين الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر

مكونات إدارة المخاطر COSO

تقدير المخاطر COSO

الاستجابة للمخاطر COSO

المسؤوليات عن نظام الرقابة (ادارة المؤسسة ،المدققين)

الرقابة الإستراتيجية و أهميتها

مستويات الرقابة الإستراتيجية

أشكال الرقابة الإستراتيجية

مجالات الرقابة الإستراتيجية

خطوات الرقابة الإستراتيجية

تصميم نظام الرقابة

أساليب قياس الأداء

طرق التقدير وفق النتائج

إدارة الرقابة على نظم المعلومات COBIT

أساليب الرقابة الداخلية في نظم المعلومات المحاسبية

الإلكترونية
مفهوم وأساليب الرقابة على التطبيقات
أساليب الرقابة على المدخلات
أساليب الرقابة على معالجة البيانات
أساليب الرقابة على المخرجات
طرق فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية
الفصل السابع
لجان التدقيق

مقدمة
تاريخ لجان التدقيق
مفهوم لجان التدقيق
مسؤوليات لجان التدقيق
1. رقابة المخاطر المالية والرقابة الداخلية
2. رقابة إعداد التقارير المالية
3. رقابة عمليات التدقيق الداخلية والخارجية
تكوين لجان مراجعة فعالة
1. أمر تكليف لجنة التدقيق
2. تشكيل لجنة التدقيق
3. ميثاق عمل لجنة التدقيق
4. اجتماعات لجنة التدقيق
5. مكافآت أعضاء لجنة التدقيق
6. تقييم لجنة التدقيق

الفصل الثامن
إدارة دائرة التدقيق الداخلي
الوصف الوظيفي للمدققين الداخليين
صفات المدققين الداخليين
تقييم الأداء
التدريب المهني المستمر
العلاقات الانسانية ومهارات التعامل
العلاقات الداخلية والخارجية

الفصل التاسع
مراحل للتدقيق الداخلي

المرحلة الاولى: التخطيط
المرحلة الثانية: العمل الميداني
المرحلة الثالثة: إيصال النتائج

المرحلة الرابعة: المتابعة تقييم المهمة

الفصل العاشر المنهاج المتكامل لكتابة تقارير التدقيق الداخلي

مقدمة

مفهوم التقرير

اهداف التقرير

انواع التقرير

صفات التقرير الجيد

معايير صياغة التقارير

مراحل كتابة تقرير التدقيق الداخلي

التقرير النموذجي

الفصل الحادي عشر التدقيق المبني على المخاطر

مقدمة

معنة مخاطر باللغة

ادارة الخطر

معايير التدقيق ذات العلاقة

انواع المخاطر

مهام ادارة الخطر

اطار ادارة الخطر

تعريف الخطر

تصنيف الخطر

تقدير الخطر

خصائص المخاطر

تقييم المخاطر

إعداد تقارير المخاطر

معالجة المخاطر

مراقبة ومراجعة عمليات إدارة المخاطر

هيكل وتنظيم إدارة المخاطر

1. دور مجلس الإدارة

2. دور وحدات العمل

3. دور وظيفة أداره المخاطر



4. دور المدقق الداخلي
5. الموارد والتطبيق
امثلة لاساليب وتقنيات تحليل المخاطر
طرق دراسة الأخطار وإدارتها
مراحل ادارة المخاطر

جمعية البر
الأهلية
بمركز الشقيق



المقدمة

لقد ساهمت الأزمات والانهيئات والفضائح التي حدثت و غيرها من العوامل إلى مواجهة مهنة التدقيق الداخلي تغيرات هائلة، ناتجة عن الفضائح المالية في منظمات الاعمال الامريكية وقد ترتب على هذه الظاهرة قيام معهد المدققين الداخليين بتشكيل لجنة عمل لوضع اطار جديد للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي. وتزايد اهتمام الشركات بإنشاء إدارات مستقلة للتدقيق الداخلي مع العمل على دعمها بالكفاءات البشرية التي تمكنها من تحقيق الأهداف بالكفاءة والفعالية المطلوبة.

بعد الفضائح والانهيئات المالية للوحدات الاقتصادية العالمية أصبح التدقيق الداخلي من الضرورات التي تشغل الهيئات العلمية في الوقت الحالي، إذ أوصت التقارير العلمية في جميع دول العالم على ضرورة الاهتمام بالدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في توجيه العمليات نحو النجاح من خلال فحص و تقويم النشاطات المالية والإدارية والتشغيلية، وتوفير المعلومات للإدارة بكل مستوياتها لمساعدتها في تنفيذ استراتيجيتها بشكل صحيح، و كذلك تفعيل دور التدقيق الداخلي في الأطلاع على هذه الاستراتيجيات ومنحه إمكانية تنفيذها و مدى تحقق الأهداف المرجوة منها، و كذلك تحديد المخاطر التي تواجه الشركة ومتابعة كيفية علاجها.

فرض التدقيق الداخلي نفسه وبجديه كحاجة ملحة أساسية للأعمال وفي مختلف الأنشطة، وذلك سنة زمن بعيد، إلا أن انتشار هذا المفهوم والاعتراف به كمهنة بدأ منذ أن أصبح للمدققين الداخليين هيئة مهنية دولية عام (1941). يعد نشاط التدقيق الداخلي أهم مكونات التنظيم، فهو يؤمن حماية الموارد من الهدر والضياع وسوء الاستعمال، ويوفر بيانات يمكن الاعتماد عليها، ويعمل من خلال إدارة إلى رفع الكفاءة والفعالية والاقتصادية للأداء، ويؤكد للإدارة مدى التزام العاملين بالأنظمة والتعليمات والإجراءات التي وضعتها الإدارة العليا.

فهو نشاط يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها. ان كل الزخم والاهتمام في التدقيق لم يمنح التدقيق الداخلي الاهتمام الكافي من قبل الكتاب وخاصة في اللغة العربية. لذلك فإنني اتطلع من خلال هذا العمل المتواضع عله يساهم في سد بعض النقص الشديد الذي تعانيه المكتبة العربية في هذا المجال.

ولقد حاولت تبسيط الافكار والمعايير الدولية الواردة في هذا الكتاب وجعلها في متناول الطلاب والباحثين والعاملين والمهتمين في نشاط التدقيق الداخلي.

وأخيراً أسأل الله عونه ورحمته وتوفيقه ومغفرته ، وأن يتقبل مني هذا العمل خالصاً لوجهه الكريم ، إنه هو المولى ونعم النصير .

والله ولي التوفيق

د.خلف عبدالله الوردات
زميل المدققين الداخليين المعتمدين CIA

جمعية البر
الأهلية
بمركز الشقيق



تمهيد

أن مفهوم التدقيق والرقابة في الفكر الإسلامي يدور حول فحص وتحليل وتدقيق المعاملات والتصرفات في ضوء أحكام ومبادئ الشريعة الإسلامية، وطبقا للعقود والنظم واللوائح والتعليمات المعتمدة متى كانت لا تتعارض مع شرع الله **قال تعالى:** **فَمَنِ اتَّبَعَ هُذَاهُ فَلَا يَظِلُّ وَلَا يَشْقَى** ○ **وَمَنْ أَعْرَضَ عَنْ ذِكْرِي فَإِنَّ لَهُ مَعِيشَةً ضَنْكًا** طه [123-124]، صدق الله العظيم،

لقد تطور مفهوم التدقيق عبر الزمن فالتدقيق في ظل نظم المعلومات المحوسبة هو عملية جمع وتقييم الأدلة لتحديد ما إذا كان استخدام نظام الكمبيوتر يساهم في حماية أصول المؤسسة، ويؤكد سلامة بياناتها، ويحقق أهدافها بفعالية، ويستخدم مواردها بكفاءة.

أن التدقيق الداخلي اجمالاً هو ضمانه أساسية وضرورة لتجنب أزمات ومخاطر، أو التقليل من أثارها، هنا في حال اكسب التدقيق الداخلي مفاهيم ومناهج متطورة، وأن في غياب معرفة ومفاهيم ومناهج العمل المؤسسة عند من هم في مراكز القرار .

بسبب افتقار المكتبة العربية لمرجع معرب لمعايير التدقيق الداخلي وكان لي سبق في التخصص والكتابة في كتاب سابقة وحاجة المكتبة لمثل هذه المراجع ليسهل الرجوع اليه عند كثير من المهتمين، وكون المعايير لم يتم اعتماد ترجمتها الى العربية الا من فترة وجيزة والذي كان لنا السبق في ترجمتها الى العربية رغم وجود المعايير بجميع اللغات إلا العربية كان الدافع وراء هذا العمل المتواضع. **والواقع ان هناك عدة عوامل دفعتني الى القيام بهذه المهمة دون تردد من اهمها:-**

اولا: اود الاشارة الى ان السبب الرئيسي هو شرح المعايير الدولية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين كون رسالة الدكتورا كانت بالتدقيق الداخلي.

ثانيا: ايماني الراسخ بالدور الطلائعي الذي يمكن ان تلعبه لغة الضاد في المحافل الدولية من اجل تطبيق معايير التدقيق الدولية للتدقيق الداخلي، ثم ارساء قواعد وتقاليذ تدقيق داخلي وفقا للمعايير الدولية.

ثالثا: هناك الاعتبارات العلمية والموضوعية التي تثير لدي اهتماما خاصا بترجمة المعايير الدولية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين وبالتالي فانها تصلح ان توصف بنموذج عملي في مجال تطبيق الاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي.

رابعا: اهمية الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في الحوكمة وتحديد المخاطر والمساعدة على المحافظة على الجودة.

خامساً: أيماننا الراسخ بأنه لا اقتصاد سليم، ولا مؤسساته معافاة في ظل محاسبة وتدقيق غير معافين.

يقع الكتاب في احد عشرة فصل. حاولت تبسيط الأفكار والمعايير الدولية الواردة في هذا الكتاب وجعلها في متناول الطلاب والباحثين والعاملين والمهتمين في نشاط التدقيق الداخلي. وعلى النحو الآتي:-

الفصل الأول: التطور التاريخي للتدقيق الداخلي في هذا الفصل تم الحديث عن التطورات التاريخية لمهنة التدقيق الداخلي وتم إلقاء الضوء على الفرق ما بين التدقيق والمراجعة والرقابة.

الفصل الثاني: المنهج الإنساني للتدقيق الداخلي بهدف تعزيز العلاقات الايجابية الموجودة فعلا بين المدققين والجهات الخاضعة للتدقيق. وتحويل الاتجاهات السلبية لدى بعض الخاضعين للتدقيق نحو المدققين إلى اتجاهات ايجابية.

الفصل الثالث: المعايير الدولية للتدقيق الداخلي تم التطرق إلى المعايير الدولية وكيفية توضيحها وما نصت عليه معيار الصفات السمات ومعيار الأداء وكيفية تطبيقها.

الفصل الرابع: دور التدقيق الداخلي في الحوكمة بسبب الأزمات الاقتصادية وما التالية فقد تم فرد فصل خاص يتناول دور التدقيق الداخلي في الحوكمة وما هو الدور الريادي الذي يلعبه معهد المدققين في إيضاح دور التدقيق الداخلي.

الفصل الخامس الرابع: أنواع التدقيق لتوضيح اللبس عند كثير من الناس وللوقوف على الأنواع الخاص بالتدقيق الداخلي رأيت انه من المناسب توضيح أنواع التدقيق وكيف قسم معهد المدققين أنواع التدقيق الداخلي.

الفصل السادس: الإطار الحديث للرقابة الداخلية في هذا الفصل تم التطرق الى الفكر الحديث للرقابة الداخلي بنظام COSO ومكوناتها وإطار الضوابط الداخلية والتعرف على آلية تقييم نظام الرقابة الداخلية، لتحديد المشاكل ووضع الحلول ومراقبة وتحسين وتعزيز الضوابط.

الفصل السابع: لجان التدقيق تم التطرق إلى مفهوم لجان التدقيق وما هي مسؤوليات وفق الأنظمة والقوانين العالمية والية تشكيلها مع وضع بعض من النماذج تساعده في الدور الريادي بالحوكمة.

الفصل الثامن: إدارة دائرة التدقيق الداخلي في هذا الفصل تم ايضاح الوصف الوظيفي للمدققين وإدارة التدقيق وما هي الصفات الواجب توفرها المدقق والمهارات التي يجب أن يتلقها وكيفية تقييم أداء إدارة التدقيق وتم التركيز على التدريب المهني ودور العلاقات الانسانية بمهنة التدقيق.

الفصل التاسع: مراحل تنفيذ اعمال التدقيق الداخلي في هذا الفصل تم ايضاح الية التدقيق من تخطيط وإدارة الموارد واختيار الجهة الخاضعة للتدقيق والية تقييم المخاطر ونظام الرقابة الداخلية وكيفية اختيار العينات بناء على تقييم المخاطر والرقابة وكيفية تنفيذ عملية التدقيق والية توصيل التقرير والمتابعة.

الفصل العاشر: المنهاج المتكامل لكتابة تقارير التدقيق الداخلي تفتقر المكتبة العربية لمثل هذا النوع من التقارير ففي هذا الفصل يلاحظ القارى بأنه تم ايضاح اهداف التقرير وما هي انواعها والصفات للتقرير الجيد والمعايير ذات العلاقة ونموذج مقترح لتقرير التدقيق وفق المعايير الدولية.

الفصل الحادي عشر: التدقيق المبني على المخاطر في هذا الفصل تم التطرق الى مفاهيم ادارة الخطر وما هي الطرق المثلى لادارتها والوسائل وكيفية توجيه الخطر وهيكلة وتنظيم إدارة المخاطر مع طرح بعض من الامثلة والنماذج لتوضيحها.

جمعية البر
الأهلية
بمركز الشقيق



الفصل الأول
التطور التاريخي للتدقيق الداخلي

Historical development of
Internal Audit



جمعية البر
الأهلية
بمركز الشقيق



بعد دراسة هذا الفصل تكون قادراً على فهم واستيعاب ما يلي:

- التعريف بالتدقيق الداخلي.
- تسليط الضوء على طبيعة التدقيق والمراحل التاريخية التي مر بها.
- مفهوم التدقيق والتطور والتنوع في أشكال ومجال التدقيق.
- التمييز بين الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي والمراجعة الداخلية.
- ما هي الخدمات التي يمكن تقديمها من التدقيق الداخلي.

جمعية البر
الأهلية
بمركز الشقيق



طبيعة التدقيق الداخلي Nature Of Internal Auditing

يعتبر التدقيق أحد فروع المعرفة الاجتماعية التي تتأثر في نشأتها وتطورها بتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية للمجتمعات والتي تهدف إلى تلبية حاجيات الأفراد وأصحاب المصالح. وهو ما نحاول التطرق إليه في هذا الفصل من خلال إبراز الفترة الانتقالية التي عرفها التدقيق بدأ بالنظرة الأولى والتي اتسمت بكشف الأخطاء إلى يومنا.

لقد كان للتدقيق خلال القرنين الماضيين أثر واضح على العمليات المالية حيث ازدادت أهميتها خلال نصف القرن الماضي من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، وتؤكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين لتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها ولقد أدى التقدم العلمي والتكنولوجي الذي صاحب هذا العصر إلى تغيرات هائلة ناتجة عن الفضاخ المالية في منظمات الاعمال وقد ترتب على ذلك قيام المؤسسات الدولية وضع اطار جديد للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وتنتج عنه الاهتمام بظاهرة "الحوكمة" الناتجة عن الفضاخ المالية في منظمات الاعمال. فضلاً عن تعقيد المشاكل الادارية الناتجة عن تنوع نشاطها وحجم اعمالها وتأخير نتائج التدقيق الخارجي وتدني اخلاق ادارات المنظمات ومكاتب التدقيق العالمية. نتيجة لذلك فقد المجتمع الثقة في الانظمة الادارية والرقابة المحاسبية، كان التدقيق الداخلي امراً حتمياً تقتضيه الادارة العلمية الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة واطمئنان مجالس الادارة الى سلامة العمل وحاجاتها الى بيانات دورية دقيقة لمختلف النشاطات من اجل اتخاذ القرار المناسب واللازم لتصحيح الانحرافات ورسم السياسة المستقبلية .

تطور مهنة التدقيق الداخلي بشكل مطرد مع تقدم العلوم الإدارية بعد الحرب العالمية الثانية. ومن الناحية النظرية مماثلة في العديد من الطرق للتدقيق المالي من قبل شركات المحاسبة العامة، لضمان الجودة وأنشطة الامتثال.

تعددت المفاهيم والآراء حول طبيعة التدقيق الداخلي، والبعض يعتبرها اسلوب عملي أو خطة تنظيمية، وآخرون يعتبرها وظيفة ادارية حتمية، وانا اعتبرها عملية سلوكية.

ولما كان التدقيق الداخلي يتم بعد تنفيذ العمليات المحاسبية فقد كان اكتشاف الغش والاطفاء وضبط البيانات المحاسبية يمثل العمل الاساسي للتدقيق الداخلي. أي التحقق من سلامة السجلات والبيانات والمحافظة على اصول المنشأة بعدها حدث تطور منطقي لوظيفة التدقيق الداخلي. وهو نشاط التقييم لمساعدة الادارة في حكمها عن كيفية التنفيذ للأنشطة المختلفة وذلك من خلال تأسيس برنامج للتدقيق

الداخلي من خلال استقلاله التنظيمي، لذلك ظهرت صور جديدة مشرفة للمدقق الداخلي تجاه الافراد الذي يراجع اعمالهم فهو ينصح ولا يأمر ويصلح ولا يفضح بل يساعدهم في تطوير وتحسين اعمالهم، كذلك توصيل المعلومات الى الادارة العليا والتوجيه والارشاد وبالوسائل والادوات المتعارف عليها من خلال التدقيق المستندي والحسابي والمراجعة الفنية .

ان وظيفة التدقيق الداخلي تعتبر عملية سلوكية نظراً لارتباطها بالسلوك والتصرف الانساني حيث ان طرفيها المدقق والخاضع للتدقيق فهم افراد من البشر، كما انها سلوكية ايضاً لأن هدفها التأثير في السلوك أو التصرف عن طريق خضوع الافراد أو تصرفاتهم للفحص والتقييم، ومن هنا فإن نجاح عملية التدقيق لا يتوقف على الاهتمام بخصائص العمل الذي يتم تدقيقه فحسب بل خصائص الافراد الذين يقومون بتنفيذ هذا العمل .

فالتدقيق يقوم على الشمولية لكافة عمليات المنشأة لتشمل نطاق تدقيق النشاط المالي والالتزام القانوني والنشاط الاداري والتدقيق على الاهداف الاستراتيجية للمنشأة والذي يختص في معالجة القصور في التخطيط الاستراتيجي، والذي ينتج عن عدم امكانية ربط أنظمة المعلومات بأهداف المنشأة، مما يؤدي الى مخاطر المعلومات والتركيز على تدقيق المخاطر في عملية التخطيط الاستراتيجي لتحديد مواطن الضعف فيها. من اجل دعم فاعلية الادارة العليا للمنشأة، وحيث يعتبر وجود نظام فعال للمعلومات الاستراتيجية جانباً هاماً في عملية التدقيق الاستراتيجي.

فرض التدقيق الداخلي نفسه وبجدية كحاجة ملحة أساسية للأعمال وفي مختلف الأنشطة، وذلك منذ زمن بعيد، إلا أن انتشار هذا المفهوم والاعتراف به كمهنة بدأ منذ أن أصبح للمدققين الداخليين في العام 1941 هيئة مهنية دولية، هي معهد المدققين الداخليين والذي اهتم بتطوير مفاهيم التدقيق الداخلي كمهنة تواكب تطور مفاهيم الأعمال.

التطور التاريخي

تطور التدقيق بتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية للمجتمعات التي تهدف إلى تلبية حاجيات الأفراد وأصحاب المصالح. وهوما نحاول التطرق إليه في هذا الفصل من خلال إبراز الفترة الانتقالية التي عرفها التدقيق بدأ بالنظرة الأولى والتي اتسمت بكشف الأخطاء إلى يومنا هذا.

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، و تؤكد من مطابقة تلك البيانات

للمواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين لتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها. وهكذا نجد أن كلمة التدقيق **auditing** مشتقة من الكلمة اللاتينية **audire** ومعناها يستمع.

ثم اتسع نطاق التدقيق فشمّل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة، خصوصاً بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج. فقد أدت سهولة استعمال النظام إلى انتشار تطبيقه، ذلك الانتشار الذي ساعد في تطور المحاسبة والتدقيق، فقد نشأت حاجة أصحاب المشروع إلى التأكد من الدقة الحسابية للسجلات و مطابقة ذلك للواقع. وقد ازدادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المنشآت وظهور شركات الأموال، وما تضمنه ذلك من فصل بين ملكية المشروع وإدارته.

المتتبع لتاريخ تطور التدقيق يلاحظ تعدد وتنوع أشكال ومجال التدقيق فقد انحصرت أهدافه في المراحل الأولية في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب وضاق نطاقه في العمليات المالية ليصبح أعم وأوسع لإجراء وسائل إيصال النتائج. تشير السجلات التاريخية أنه تم الاستعانة بالمدققين الداخليين قبيل القرن الخامس عشر، حيث كان الملوك أو التجار يعينون المدققون، ويكلفون باكتشاف أو منع الغش والاختلاس ومسائل مماثلة أخرى ويعتقد بأن تقنيات الضبط، مثل، فصل الواجبات والتحقق المستقل والمساءلة لاكتشاف ومنع الانحرافات قد بدأت في تلك الفترة، مع أنه قد يكون ذلك حصل قبل ذلك.

حيث عرف التدقيق الداخلي منذ حوالي 3000 عرف التدقيق في وبلاد ما بين النهرين و منذ حوالي 5500 سنة عرفه في مصر، وفي السجلات العبرية، وفي روما القديمة وفي اليونان...، ولا يستبعد أن يكون قبل ذلك، حيث أن الحضارات كانت وما زالت في حال صعود وهبوط.

يرجع بداية التدقيق الداخلي الأكيدة والموثقة الى عهد سيدنا يوسف عندما طلب التدقيق في رحل اخوانه ليتأكد من وجود صاع الملك⁽¹⁾ واهتم به الإمبراطورية الكلدانيون والإمبراطورية البابلية وكانوا من بين أول من تقدم اقتصادياً وسياسياً و نظموا أنفسهم واهتموا بالتدقيق.

ففي عام 1581 ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا. وقامت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة. و كان لبريطانيا فضل السبق في انشأ أول جمعية للمحاسبين القانونيون عام 1854 و من ثم في فرنسا عام 1881 والولايات المتحدة الأمريكية عام 1882 و ألمانيا عام 1896".

(1) القرآن الكريم- سورة يوسف

ففي نهاية القرن 19 قدمت السويد وصفا لوظيفة التدقيق ففي عام 1870 اكسبت الحكومة السويدية مهنة التدقيق اهمية من خلال الاهتمام بالتقارير المقدمة الى السلطات المختصة⁽²⁾. وفي عام 1951 تأسست جمعية صغيرة للسماح للمدققين الداخليين للحصول على اتصال مع بعضها البعض⁽³⁾. وفي الولايات المتحدة الامريكية ظهر التدقيق منذ نهاية الحرب العالمية الثانية والاهتم به كمهنة مع التطور المطرد للمهنة، انتزع المدققون الداخليون اعتراف أكبر لوظيفتهم، وفي 17 تشرين الثاني (نوفمبر 1941) تم إنشاء مؤسسة معهد المدققين الداخليين وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الاساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي، إن معهد المدققين الداخليين، هو منظمة دولية نشطة تلبي حاجات المدققين الداخليين على صعيد العالم، وإن المعهد متفرغ للعمل على التطوير المهني المستمر للمدققين الداخليين، الأفراد منهم ومهنة التدقيق الداخلي ككل. حيث ساهم منذ انشائه في تطوير التدقيق الداخلي واتساع نطاق الانتفاع بخدماته. وقد عمل المعهد على تدعيم وتطوير التدقيق الداخلي عن طريق بذل الجهود المختلفة⁽⁴⁾.

وفي عام 1944، صرح أرثر إهالد، أحد مؤسسي معهد المدققين الداخليين، بالبيان التالي (خلقت الضرورة التدقيق الداخلي وتجعله الآن جزءاً متكاملاً من قطاع الأعمال الحديث. لا يستطيع أي عمل واسع الإفلات منه، وسيكون عليهم امتلاكه عاجلاً أم آجلاً، وإذا استمرت الأحداث بالتطور على ما هي عليه الآن، سيكون عليهم امتلاكه عاجلاً). هذه الكلمات أصبحت حقيقة، فيما صار التدقيق الداخلي إحدى المهن الأسرع نمواً في النصف الثاني من القرن العشرين.

وفي عام 1945 عرفته جمعية التدقيق الداخلي بأنه "عبارة عن نشاط تقويم مستقل يعمل بصفة أساسية في مجال الموضوعات المحاسبية والمالية ولكن من الجائز أن يتعامل في بعض المسائل ذات الطبيعة المستقبلية."

وفي عام 1947 إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA). وتمت موافقة مجلس الإدارة عليه

⁽²⁾ Nordisk Familjebok, 2nd edition, 23rd volume, 1916, page 58 – could it be significant that “audit” or any connected words do not appear in the first edition from the end of the 19th century

⁽³⁾ Guidon Berggren, editor, “intern revision”, published by the Association of Internal Auditors, IRF, issue 2001:2, page 3

⁽⁴⁾ side-IIA@theiia.org A history of IIA

خلال اجتماعه في 15 تموز (يوليو) 1947 كان الغرض من البيان الإعداد لمجموعة إرشادات تعرف الدور السليم والمسؤوليات لوظيفة التدقيق الداخلي داخل الشركة.

وفي عام 1957 تم إصدار أول قائمة معدله لمسؤوليات التدقيق الداخلي.⁽¹⁾

وفي عام 1964 تم اعتماد دليل تعريف **التدقيق الداخلي**: على أنه مراجعة (review) للأعمال والسجلات، تتم داخل المنشأة بصفة مستمرة أحياناً وبواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض ويختلف نطاق وأهداف التدقيق الداخلي كثيراً في المنشآت المختلفة وقد تميز وخاصة في المنشأة الكبيرة الى أمور متعددة لا تتعلق مباشرة بالنواحي المالية.⁽²⁾

وفي عام 1971 عرفته بأنه (نشاط تقويم مستقل في المنشأة لمراجعة كل العمليات لخدمة الإدارة)، من أجل ضمان أن المدققين الداخليين يواكبون التغييرات في بيئاتهم.

وفي عام 1972 طور معهد المدققين خلال العام **Common Body Of Knowledge - CBOK** الداخليين هيئة مشتركة للمعرفة، والتي تم تحديثها بشكل منتظم.

وتعتبر احد الجهود الفعالة لمعهد التدقيق الداخلي على صعيد التطور المهني للتدقيق الداخلي قيامه بوضع مجموعة من معايير الاداء المهني للتدقيق الداخلي. حيث تم تشكيل لجان عام 1974 لدراسة واقتراح اطار متكامل لمعايير الاداء المهني في التدقيق الداخلي.

وفي عام 1977 انتهت اللجان من اعماله وقدمت تقريراً بنتائج دراستها، وتم التصديق النهائي على هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع والثلاثين في سان فرانسيسكو

وفي عام 1978 تم اقرار المعايير من غالبية ممارسي المهنة وروادها ممثلين في معهد التدقيق الداخلي و الجهات التابعة له تعد بمثابة ولادة وبزوغ مهنة جديدة.⁽¹⁾ وأصدرت الجمعية في العام نفسة تعريف بانه (وظيفة تقويم مستقلة أنشئت داخل المشروع لغرض خدمته عن طريق فحص ومراجعة أنشطته المختلفة) .

(1) side-IIA@theiia.org

(2) Institute of Internal Auditors(IIA), Standards for the professional practice of internal Auditing.

(1) Institute of Internal Auditors

وفي عام 1996 تم إصدار دليل لأخلاقيات مهنة التدقيق صادر عن (IIA).

وخلال عام 1997 طور مركز البحوث التابع لمعهد المدققين الداخليين إطار الكفاءة للمدققين الداخليين Competency Framework For Internal Auditing- CFIA من أجل توفير خطوط مرشدة للمدققين الداخليين، فيما يخص ، معرفتهم وكفاءتهم المطلوبة للبقاء على تواصل مع بيئة العمل المتغيرة . يتضمن الدور المتغير للمهنة الاستشارة . قد ينتفع المدققون الداخليون أيضاً من هذه الإرشادات من أجل تجهيز المدققين الداخليين الحديثين بشكل أفضل لتقييم تهديدات جديدة لبيئة العمل . يركز إطار الجدارة للمدققين الداخليين على المهارات المطلوبة لدى الفرد ليكون مدققاً داخلياً كفواً . لوقت طويل، كانت البيئة التي يعمل فيها المدققون الداخليون، أي قطاعات أو نشاطات التدقيق الداخلي، ينقصها الإرشاد حول دورها ومسؤوليتها تجاه الشركة . كان التدقيق الداخلي نشاطاً معداً له بشكل جيد، لكن كان هناك مؤشر ضعيف بأنه معروفاً وموجهاً بشكل واضح.

وعرف بأنه (مجموعة من أوجه النشاط المستعملة داخل المنشأة تنشئها الإدارة للقيام بخدماتها في تحقيق العمليات والبنود وبشكل مستمر لضمان دقة البيانات والتأكد من الإجراءات المتخذة لحماية أصول ومن التحقق من إتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لها في قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة والتفتيش الداخلية عليها وبذلك يصل المشروع إلى درجة الكفاية الإنتاجية الممكنة).⁽¹⁾

وَعُرف التدقيق الداخلي حينها: على أنه وظيفة تقويم مستقلة يتم أنشائها داخل المنشأة لفحص وتقويم أنشطتها المختلفة وهدف التدقيق الداخلي هو مساعدة اعضاء التنظيم في تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية وذلك بتزويدهم بالبيانات والمعلومات التحليلية وعمل الدراسات وتقديم المشورة والتوصيات المناسبة بصدد الأنشطة التي يتم تدقيقها⁽¹⁾.

من هنا نرى أن التدقيق الداخلي تطور ليشمل:-

- **خدمات وقائية:** تتمثل في الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي للتحقق من حماية الأصول والممتلكات من السرقة والاختلاس.
- **خدمات تقييمية:** تتمثل في الإجراءات والأساليب التي يضعها المدقق الداخلي في مجال القياس وتقييم مدى فاعلية ونظم الرقابة الداخلية المطبقة داخلها.

(1) الصبان، محمد وهلال، عيد، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية/

(1) Institute of Internal Auditors

- **خدمات إنشائية:** تتمثل في مساعدة المدقق الداخلي لتوفير البيانات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعية داخل الشركة: إدارية، مالية، إنتاجية.
- **خدمات علاجية:** وتشمل الإجراءات والتوصيات والأساليب التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال تصحيح الأخطاء التي اكتشفها أو التوصيات التي يتضمنها تقرير تدقيقه الخاص بإصلاح الأخطاء و علاج أوجه القصور في مختلف النظم.
- **الفحص و التقييم:** و تقوم على معرفة مدى صحة خاصة المعلومات المالية والتشغيلية والإدارية... الخ وتعتمد على الدقة وصحة وقانونية المستندات.
- **التحليل:** و يعتمد على أدوات التحليل المالي، المقارنات، تحليل النتائج.
- **الالتزام:** وهو مدى التزام الفاعلية داخل المنشأة بالسياسات الإدارية المرسومة وتنفيذ العمليات وفق النظم الموضوعية أو القرارات المتخذة.
- **التقييم:** وهو مدى كفاءة البيانات و الخطط في تحقيق الأهداف.
- **التقرير:** عن الملاحظات عن النشاطات التي تم تدقيقها ويضم المشاكل التي تواجهها المنظمة و أسبابها و نقاط الضعف وحتى نقاط القوة.

وفي عام 1988 أصدرت هيئة الأوراق المالية الأردنية تعليمات الإفصاح والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق للعمل بها اعتباراً من 1/9/1998 والمتضمن الاستجابة والمواكبة لتطور التدقيق الداخلي والطلب من الشركات المساهمة تشكيل لجان تدقيق من أعضاء مجلس الإدارة لتشرف على التدقيق الداخلي.⁽²⁾

وفي حزيران (يونيو) 1999 وافق مجلس إدارة معهد المدققين الداخليين على مجموعة جديدة من الإرشادات تحت عنوان إطار الممارسات المهنية وتم صياغة دليل جديد لتعريف **التدقيق الداخلي** من قبل معهد المدققين الداخليين على أنه نشاط نوعي واستشاري وموضوعي مستقل داخل المنشأة مصمم لمراجعة وتحسين انجاز هذه الأهداف من خلال التحقق من اتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية واقتراح التحسينات اللازمة إدخالها حتى تصل الى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى.

وفي عام 2001 تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي وتم تعريف **التدقيق الداخلي** على أنه نشاط استشاري توكيدي مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة لتحسين عملياتها. وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فاعلية عمليات ادارة الخطر، الرقابة والتوجيه (التحكم) .

ومسايرة للاتجاهات والمفاهيم الادارية الحديثة يمكن القول بان التدقيق الداخلي قد اصبح اليوم متمثل في وحدة مستقلة تضم افراد مهنيين يساعدون الادارة في ادارة مخاطر الاعمال التجارية والمالية والتشغيلية والعمليات والتسويقية...الخ). وان التدقيق يساهم في مواجهة هذه المخاطر التي تواجه المنشآت عن طريق:-

1. تقديم العون والمساعدة للادارة.

2. المساعدة في تنمية الافراد.

3. تحسين الكفاءة والفعالية.

ففي 2012 اوجد معهد المدققين الداخليين مشروع مقترح لتعديل المعايير ويتضمن المقترح معايير التغييرات التي وافقت عليها الوكالة الدولية الداخلية مجلس معايير التدقيق (IIASB). والتغييرات المقترحة عن مداولات على مدى العامين الماضيين من IIASB. وتعكس التغييرات النظر في إدخال IIASB التي تلقتها من المدققين الداخليين وأصحاب المصلحة، فضلا عن الدراسات الاستقصائية العالمية وغيرها من البحوث التي تركز على المعايير. وجزء من العملية بسبب تعريض التغييرات المقترحة لضمان تعديلات واضحة ومفهومة، وتمشيا مع الممارسة المتبعة في التدقيق الداخلي. ففي 20 مايو، 2012 تم اغلاق استلام الاقتراحات لتعديل المعايير وفي 1 يناير 2013 وافق على التغييرات النهائية للمعايير من قبل الإجراءات القانونية الدولية الممارسة المهنية إطار الرقابة المجلس (IPPOC).

وهكذا يتضح مدى التطور الذي حدث في مفهوم التدقيق الداخلي خلال فترة السنوات، بحيث أصبح هذا المفهوم يساير التغييرات التي حدثت منذ الحرب العالمية الثانية من نشاط يتركز أساسا على الأمور المالي والمحاسبية إلى ان وصل لكامل المستويات التشغيلية. ان ازدياد حجم اللامركزية بالمنظمات زاد من تعقيد الأنشطة والعمليات مما ولد الحاجة لايجاد وسائل مراقبة ادت لنمو التدقيق الداخلي. حيث قام المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين بترويج لمهنة المدقق الداخلي المعتمد وجعلها مهنية ومتطورة وأوجد أنظمة وقواعد وتعليمات ووضع معايير دولية (standards) لضبط التدقيق والمدققين الداخليين و يشمل نطاق التدقيق الداخلي فحص وتقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية بالمنظمة وجودة الأداء عند تادية الأنشطة المختلفة

التفريق بين المفاهيم

هناك خلط بين المفاهيم، وهذا الخلط جعل أيضا الالتباس قائما حول الترجمة إلى العربية، الرقابة (Control) المراجعة (Review)، التدقيق (Audit) والذي تطلبه البحث عن التفريق بينهما على النحو الاتي.

1. التدقيق الداخلي: Definition of Internal Auditing

التدقيق تعني الأَنعَمَ النَّظَرَ فِيهَا

يعني التدقيق اصطلاحاً (إعادة النظر بالشيء، عوداً عن الشيء ...) وأعود على بدئه أو تفحصاً لبعض مفاصله لغاية التصويب و التصحيح، فالمفهوم الشامل للتدقيق الداخلي يتضمن في محتواه الواسع بأنه:-

" نشاط توكيدي استشاري مستقل وموضوعي مصمم لاضافة قيمة للمنشأة لتحسين عملياتها وهو يساعد المنشأة على تحقيق اهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات ادارة الخطر، الرقابة ، والتوجيه (الحوكمة)⁽¹⁾

وبناءً على التعريف السابق فإن التدقيق الداخلي يهدف إلى مساعدة الإدارة في ما يلي:

1. تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر.
 2. تقييم وتحسين فعالية الرقابة.
 3. تقييم وتحسين فعالية عمليات الحوكمة .
- فمن التعريف أعلاه أصبح التدقيق الداخلي ذا صبغة:-

نشاط Activity

يُعنى نشاط التدقيق الداخلي بالتقييم المستقل للعمليات والضوابط الرقابية وذلك بتدقيق العمليات بصفتها خدمة رئيسة للإدارة وتقييم فاعلية الرقابة الداخلية في بيئة العمل كضابط إداري مهم وخصوصاً في محيط العمل الآلي الحديث، وترتبط إدارة التدقيق الداخلي تنظيمياً مباشرة بأعلى سلطة داخل المؤسسة.

توكيدي (Assurance):-

تمثلاً في عمليات الفحص الموضوعي لأدلة الإثبات بغرض التوصل إلى تقييم مستقل لإدارة المخاطر وفعالية نظام الرقابة والحوكمة. ومن الأمثلة عليها مهمات التدقيق على المعاملات المالية، والأداء والالتزام بأنظمة وتعليمات المنشأة، وأنظمة الحماية والأمن والعناية المهنية المبذولة من قبل العاملين في المنشأة.

استشاري (Consulting):-

من خلال تقديم الخدمات الاستشارية من خلال التوصيات التي من شأنها إضافة قيم وتحسن فعالية الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة دون وجود مسؤولية إدارية على المدقق الداخلي ومن الأمثلة عليها الاستشارات والدراسات والتحليلات والدورات التدريبية.

(1) Standards for the Professional Practices Framework

<http://www.theiia.org/standard> .

مستقل (Independent):-

أي أن التدقيق مستقل عن بقية النشاطات والعمليات التي تخضع لفحص المدقق الداخلي، وهذا الاستقلال يعد حجر الزاوية في تحديد نطاق التدقيق وإيصال نتائج وتوصيات المدقق الداخلي ومدى ملائمتها ومدى قبولها والاعتماد عليها وبدون هذه الاستقلالية تكون نتائج وتوصيات المدقق الداخلي بعيدة عن الموضوعية وتعتبر فيها شيء من التحيز للنشاطات التي تشارك فيها. وتعني الاستقلالية كذلك عدم وجود ظروف تهدد موضوعية المدقق الداخلي، ويتحقق ذلك من خلال ارتباطه بأعلى مستوى إداري داخل التنظيم.

موضوعي (Objective):-

وتعتبر الموضوعية حالة ذهنية (Mental Attitude) تسمح للمدقق الداخلي بأداء مهمة التدقيق بنزاهة، وتتطلب الموضوعية بأن يكون رأي وأحكام المدقق الداخلي غير خاضعة لتأثيرها الآخرين.

الرقابة (Control):-

فهي تعني أي إجراء تتخذه الإدارة أو مجلس الإدارة أو أي جهات أخرى لإدارة المخاطر وزيادة احتمالية تحقيق الأهداف المراد تحقيقها. وتعتبر الإدارة هي المسؤولة عن وضع الخطط وتنظيم وتوجيه وسائل الأداء التنفيذية لتحقيق الأهداف.

الحوكمة (Governance):-

فهي مزيج من العمليات والهيكل التي يطبقها المجلس (The board) لإنجاز وتوجيه وإدارة ومراقبة أنشطة المنشأة الموجهة لتحقيق أهدافها.

إضافة قيمة للمنشأة Add value

جميع هذه الأدوات (إدارة الخطر، الرقابة، الحوكمة) تعمل من أجل إضافة قيمة للمنشأة من خلال خفض التكاليف واكتشاف وضع الغش وفحص وتقييم الرقابة الداخلية، والعمل على اقتراح ما يلزم لتحسين عملياتها ومساعدة المنشأة على تحقيق أهدافها عن طريق تقييم وتحسين عملياتها.

وتعني الحوكمة Governance العمليات التي تتم من خلال الاجراءات المستخدمه من ممثلي اصحاب المصالح من اجل توفير اشراف على ادارة المخاطر ومراقبة مخاطر المنشأة والتاكيد على كفاية الضوابط لانجاز الاهداف والمحافظة على قيم المنشأة من خلال اداء الحوكمة في المنشأة". ويساهم المدقق الداخلي في الرقابة على ما تقوم به إدارة المنشأة من إجراءات رقابة وإدارة مخاطر تكفل

مستوى عالي من الكفاءة والفعالية لتحقيق الأهداف. وسوف يتم بحثها بشكل واسع في فصل آخر.

ممارسة أعمال التدقيق الداخلي من خارج المنشأة:

لأول مرة في تاريخ معهد المدققين الداخليين يتخلّى عن التدقيق الداخلي بأنه نشاط "داخل المنشأة" والاستغناء عن وجود إدارة للتدقيق الداخلي داخل المنشأة إلا أنه نشأة مشكلة الاستقلالية في حالة قيام إدارة من خارج المنشأة بالتدقيق الداخلي والخارجي في نفس الوقت. وقد منعت المعايير أخير من الجمع بين هاتين العمليتين.

وظائف التدقيق الداخلي Internal audit functions

إن خدمات التدقيق الداخلي تشمل الآتي:-

1. خدمات التأكيد والتي تهتم بالتقييم الموضوعي للأدلة من أجل تقديم رأي مستقل أو إستنتاجات تخص العملية أو النظام أو غيرها من الموضوعات، طبيعة ونطاق مهمة التأكيد تتحدد بواسطة المدقق الداخلي، ويوجد بشكل عام ثلاثة أطراف مشاركة في خدمات التأكيد هي:-

(أ) الشخص أو المجموعة المشاركة مباشرة في العملية.

(ب) الشخص أو المجموعة القائمة بالتقييم (المدقق الداخلي).

(ج) الشخص أو المجموعة المستخدمة للتقييم (المستخدم).

2. الخدمات الإستشارية التي هي بطبيعتها توجيهات، وتنفيذ بناءً على الطلب الخاص من الزبون، حيث أن طبيعة ونطاق المهمة الإستشارية خاضعين للاتفاق مع الزبون. وتشتمل الخدمات الإستشارية عموماً على طرفين هما:-

(أ) الشخص أو المجموعة الذي يقدم الخدمة. المدقق الداخلي.

(ب) الشخص أو المجموعة التي تبحث عن وتتسلم النصيحة. عميل المهمة (صاحب العمل المطلوب).

وعند أداء الخدمات الإستشارية يجب على المدقق الداخلي أن يحافظ على الموضوعية ولا يفترض أن المسؤوليات الإدارية قد تم القيام بها بالكامل. إن قيام المدقق الداخلي بأعمال التحقيق والتقييم يتوقف على درجة إستقلاله وهذا الإستقلال له جانبان:-

• الجانب الأول: المركز التنظيمي للمدقق الداخلي، وهذا يتوقف على نطاق الخدمات التي سوف تجنيها الإدارة منه.

• الجانب الثاني: عدم إشترك المدقق الداخلي في الأعمال التي تخضع لتدقيقه وانتقاده.

لذلك توجد مسؤولية مزدوجة للمدقق الداخلي تجاه الأفراد الذي يدقق أعمالهم حتى يسود التعاون معهم، لذا فهو يساعدكم، ومن ناحية أخرى فإن

عليه توصيل المعلومات إلى الإدارة العليا حتى يحيطها علماً بالنتائج التي توصل إليها في تدقيقه.

أهداف ومهام التدقيق الداخلي:

1. التأكد من مدى ملائمة وفعالية السياسات وإجراءات الضبط الداخلي المعتمدة لبيئة وظروف العمل والتحقق من تطبيقها.
2. التأكد من التزام الإدارات والدوائر من خلال ممارسة أعمالها بتحقيق الأهداف والسياسات والإجراءات المعتمدة خلال فترة زمنية أو مالية معينة.
3. اقتراح الإجراءات اللازمة لزيادة كفاءة وفعالية الدوائر التنفيذية والأنشطة، تأكيداً للمحافظة على الممتلكات والموجودات.
4. التأكد من صحة البيانات، ومدى الاعتماد العمليات، ودراسة الضبط **Review** فحص **Examine** عليها، من خلال مراجعة وتقييم إدارة المخاطر الداخلي وتدقيق البيانات.
5. مراجعة إجراءات إدارة المخاطر وما اشتملت عليه من مراكز الخطر.
6. مراجعة فعالية الأساليب المعتمدة لتقييم تلك المخاطر.
7. التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها.
8. إعداد تقارير مفصلة ودورية بنتيجة التدقيق ورفعها إلى أعلى سلطة تنفيذية

مخاطر عدم تحقيق الأهداف

إن عدم نجاح التدقيق الداخلي في تحقيق واحد أو أكثر من أهداف التدقيق الداخلي قد يؤدي إلى مخاطر نذكر منها الآتي:

1. عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية
2. عدم التقيد وإتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية والقوانين والتنظيمات المعمول بها.
3. ضياع أو فقدان الأصول.
4. الاستخدام غير الاقتصادي للموارد.
5. عدم تحقيق الأهداف الموضوعية والمخططة.
6. إمكانية زيادة نسبة الخطأ و/أو الغش.

2. مفهوم الرقابة الداخلية Internal Controls

الرقابة في اللغة تعني الرقيب، الحارس والحافظ (1). وتعني إشراف، رصد. وتعني مراقبة الشيء بغرض حراسته والمحافظة عليه والرقيب هو الحافظ

والترقب هو الانتظار لأجل الحفظ وهو أيضاً وتوقع الشيء والمرقب هو المكان المترفع الذي يشرف وينظر منه الرقيب.

والرقابة في الاصطلاح : تعني متابعة وملاحظة وتقييم التصرفات والأشياء بواسطة الفرد ذاته أو بواسطة الغير وذلك بهدف التأكد من أنها تتم وفق قواعد وأحكام وبيان الانحرافات والأخطاء تمهيداً لعلاجها والقضاء.

يقصد بالرقابة الداخلية كل الوسائل والإجراءات التي تستخدمها المنشأة لحماية أصولها وموجوداتها، وللتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية والإحصائية ولرفع الكفاءة الإنتاجية في المنشأة وتحقيق الفعالية⁽²⁾. وتشمل هذه الوسائل، الهيكل التنظيمي، السياسات، الأنظمة، الإجراءات، التعليمات، المعايير، اللجان، دليل الحسابات، التنبؤات، الموازنات التقديرية، الجداول، التقارير، القيود، والتدقيق الداخلي.

إلا أن التعريف العام والذي قد يلبي قطاع واسع من الاتجاهات كما ورد في الآتي: " نظام الرقابة الداخلية هو عمليات وضعت من قبل مجلس إدارة الشركة، والإدارة وموظفين آخرين، يتم تصميمه لتأمين/ لتوفير تأكيد معقول حول تحقيق أهداف الشركة والتي تتمثل بالعناوين التالية:

أ. كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية

ب. الموثوقية في التقارير المالية

ج. الالتزام بتطبيق القوانين والتنظيمات

لقد حرص الإسلام على تنمية الرقابة والمحاسبة وتحقيق الرقابة بصفة عامة ، ورقابة الذات ومحاسبة النفس على وجه الخصوص باستمرار وأكد القرآن الكريم هذه المعنى في قوله تعالى : (يا أيها الناس اتقوا ربكم الذي خلقكم من نفس واحدة وخلق منها زوجها وبث منهما رجالاً كثيراً ونساء واتقوا الله الذي تساءلون به والأرحام أن الله كان عليكم رقيباً) (3).. أي وأنتم يسأل بعضكم بعضاً أداء الحاجات ، فالنقوى ملازمة للعمل ، والرقابة في أثناء هذا الأداء ، وفي قوله تعالى:وقل أعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون وستردون إلى عالم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم تعملون) سورة التوبة آية 105. أي باطلاعه إياهم على أعمالكم. وأكدت

الاحاديث عنصر الرقابة الذاتية في جميع أمور الأفراد.

فعن أبي برزة الاسلمي رضي الله عنه قال : أن رسول الله صلى الله عليه وسلم قال ((لا تزول قدما عبد يوم القيامة حتى يسأل عن أربع : عن عمره فيما أفناه ، وعن علمه ما عمل به ؟ وعن ماله من أين اكتسبه وفيما أنفقه ؟ وعن جسمه فيما أبلاه ؟)) رواه الترمذي (جامع الأصول ، ج 10، ص 436) .

(2) Andrew Fight- Measurement and Internal Audit -2002- P.8.

(3) القرآن الكريم - سورة النساء آية 1

3. مفهوم المراجعة الداخلية INTERNAL REVIEW

المراجعة في اللغة تعني مطابقة ، اعادة النظر، فحص، تكرير، اعادة. هي مراجعة تتم بعد انتهاء تنفيذ تغيير أو مشروع . و مراجعة ما بعد التنفيذ تحدد ما إذا كان التغيير أو المشروع ناجحاً أم لا ، وتحدد فرص التحسين .---(المجال : حاسوب). للمراجعة الداخلية معاني وتعريف عديدة تختلف باختلاف الجهات والأشخاص الذين ينظرون إليه حسب موقعهم. للتأكد من صحة أي عمل من الأعمال بفحصه وإعادة دراسته. ، ونورد فيما يلي بعض هذه التعاريف: كالآتي:

- هو مجموع الإجراءات الداخلية المتبعة والتي تهدف إلى التأكد من صحة مختلف العمليات المالية والإدارية.
- هو اجراءات يكون من شأنها الحد من الاخطاء او الغش والاختلاس التي يمكن ان يقع فيها.
- هو عملية، ينفذها مجلس الإدارة وإدارة الشركة وموظفين آخرين، تم تصميمها لإعطاء تأكيد معقول بتحقيق أهداف الثقة في التقارير والالتزام بالقوانين والتنظيمات المعمول بها وفعالية وكفاءة الإدارة."وفق تعريف المعيار الأمريكي رقم 87
- يتكون الضبط الداخلي من بيئة وإجراءات الضبط، ويتضمن جميع السياسات والإجراءات المعتمدة من مجلس الإدارة وإدارة الشركة للمساعدة في تحقيق أهداف الشركة، بقدر المستطاع، من انتظام وكفاءة إنجاز الأعمال، متضمنا الالتزام بالتنظيمات في التحقق من حماية الأصول، منع واكتشاف التلاعبات المالية والأخطاء، دقة واكتمال السجلات المحاسبية، وإعداد بيانات مالية موثوقة." وفق تعريف المعيار البريطاني .

إلا أن التعريف العام والذي قد يلبي قطاع واسع من الاتجاهات كما ورد في COSO هو: "الضبط الداخلي هو عمليات وضعت من قبل مجلس إدارة الشركة، والإدارة وموظفين آخرين، يتم تصميمه-أي نظام الضبط الداخلي - لتأمين توفير تأكيد معقول حول تحقيق أهداف الشركة والتي تتمثل بالعناوين التالية:

1. كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية

2. الموثوقية في التقارير المالية
3. الالتزام بتطبيق القوانين والتنظيمات

انه لا يمكن إيجاد نظام رقابة داخلية يستطيع منع وقوع الخطأ والغش والتلاعب، ولكن يوجد نظام رقابة داخلية فعال يستطيع أن يقلل من احتمال وقوع مثل هذه الأخطاء، وعليه فإن وجود مراجعة داخلية فعالة أيضا تساعد في رفع احتمال عدم وقوعها، فالمراجعة الداخلية تعتبر جزءا مكملًا للرقابة الداخلية، حيث ان الرقابة الداخلية تشمل جميع نواحي العمل في الوحدة الاقتصادية بما في ذلك النواحي التشغيلية والمالية والإدارية، ولقد عرفت الرقابة الداخلية بأنها الخطة التنظيمية والإجراءات والوسائل التي تتبناها الوحدة الاقتصادية للمحافظة على أصولها وضمان كفاءة استخدامها وكذا التأكد من عدالة المعلومات المحاسبية المنتجة لمتخذي القرارات سواء الداخلي والخارجي ورفع الكفاءة الإنتاجية وكذا الالتزام بالسياسات المرسومة التي تعتمد القواعد والإجراءات التي تصلها الوحدة الاقتصادية للوصول إلى الأهداف المحددة فيما توصف المراجعة الداخلية أحد أدوات تقييم نظام الرقابة الداخلية وكذا تقيم مدى كفاءة مراكز النشاط المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية. وبشكل مختصر فإن الرقابة الداخلية تشمل عدة محاور أحدها هي المراجعة الداخلية، فعلى سبيل المثال إذا كان نظام الرقابة الداخلية ضعيفا، فلن تستطيع من خلال إيجاد وحدة للمراجعة الداخلية فقط رفع كفاءة هذا النظام، ولكن إذا قامت تلك الوحدة بتقييم النظام وتم تطبيق توصياتها، ففي هذه الحالة تزداد عملية احتمال كشف الخطأ والغش والتلاعب.

الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي:-

1. **تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة.** تقوم الإدارة بالتخطيط والتنظيم والإشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف والغايات سوف تتم تحقيقها. هناك تأثير معقول بأن الأهداف المنشودة سوف يتم تحقيقها ولذلك فإن جميع أنظمة وعمليات وأنشطة المنشأة خاضعة لتقييم التدقيق الداخلي.⁽¹⁾

2. **قابلية المعلومات للإعتماد عليها** يجب ان تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة، وكاملة، ومفيدة، وان تكون قدمت في الوقت المناسب. حتى يمكن للإدارة الإعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة

(1) خلف عبدالله الوردات- التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق- الطبعة الاولى-الفصل الاول
(2) Irvin N. Gleim CIA REVIEW part 1 p.26.

3. **حماية الاصول:** يؤكد المدقق الداخلي على ضرورة بحث الخسائر الناتجة عن السرقة والحريق، والتصرفات غير القانونية في ممتلكات المنشأة، ولذلك فإن الرقابة التشغيلية الجيدة تمنع سوء استخدام الاصول وحماية الاصول من المخاطر المحتملة وذلك من خلال التأمين عليها ضد هذه المخاطر.

4. **الالتزام بالسياسات والاجراءات الموضوعية:** يتحقق التدقيق الداخلي من أن منتسبي المنشأة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به من اتباع السياسات والخطط والاجراءات والانظمة والتعليمات، وفي حالة عدم التزام الموظفين بذلك فعلى المدقق تحديد اسباب ذلك. اذ قد تكون الاجراءات خاطئة ولا يمكن تطبيقها وليس المسؤول عن ذلك الموظف فقط، كما يجب عليه تحديد التكلفة الناتجة والمخاطر الناجمة عن عدم الالتزام وما هي الطريق التي تحقق التزام العاملين بالاجراءات والسياسات المحددة.

5. **الوصول الى الاهداف والغايات:** يتم وضع الاهداف والغايات واجراءات الرقابة من قبل الادارة ويقوم المدقق الداخلي بتحديد فيما اذا كانت متوافقة مع اهداف وغايات المنشأة، وتقع مسؤولية وضع اهداف المنشأة على عاتق الادارة العليا أو مجلس الادارة، وعلى المدقق التأكد من أن البرامج او العمليات قد نفذت كما خطط لها.

6. **تحديد مواطن الخطر:** على المدقق الداخلي تحديد المناطق والانشطة التي تتضمن مخاطرة عالية، واعلام الادارة عنها لتحديد فيما اذا تطلب الامر اخضاعها للتدقيق ويتم تحديد مواطن الخطر من خبرة المدقق السابقة في المنشأة، أو من معلومات مستقاة من مصادر اخرى، أو من مشاكل موجودة في شركات اخرى ذات نشاط مشابهة للمنشأة الخاضعة للتدقيق او من خبرة المدقق ومعرفة العامة.

7. **منع واكتشاف الغش والاحتيال:** تقع مسؤولية منع الغش والاحتيال على ادارة المنشأة وعلى المدقق الداخلي فحص، وتقييم كفاية وفعالية الاجراءات المطبقة من قبل الادارة للحيلولة دون وقوع الغش، وليس من مسؤولية المدقق الداخلي اكتشاف الغش ولكن عليه ان يكون لديه معرفة كافية بطرق واحتمالات الغش ليكون قادراً على تحديد اماكن حدوث الغش والاحتيال، وعلى المدقق عند اكتشافه ضعف في نظر الرقابة الداخلية عمل اختبارات اضافية للتأكد من عدم حدوث الغش. رغم ذلك لا يستطيع المدقق الداخلي ان يضمن عدم حدوث الغش والاحتيال، الا انه يجب ان يكون باستطاعته التحقيق في الغش أو المشاركة مع جهات اخرى.

8. **الشك المهني:** يجب على المدقق الداخلي ان يخطط وينفذ اعمال التدقيق باعتبار الشك المهني، اذا لا يجب على المدقق افتراض عدم الامانة للجهات الخاضعة

للتدقيق، كما ليس له افتراض الامانة المطلقة، وبدلاً من ذلك على المدقق تقييم قرائن التدقيق بموضوعية، وعليه الاهتمام بالظروف والاحوال التي ان وجدت فلا بأس عليه حيث اخذ الحيطة والحذر في تطبيق اجراءات التدقيق.

خلاصة الفصل:-

يمكن تلخيص الفصل على النحو الاتي
اولا :المراحل التاريخية التي مر بها التدقيق

الأسباب	نواحي التركيز	الفترة
• عدم وجود أساليب رقابية والإدارة بواسطة المالك.	• التركيز على السرقات واكتشافها	عهد يوسف - 1950
• نتائج الحرب العالمية.	• التركيز على الفعالية	1960 – 1950
• التحول إلى الملكية العامة.	• التركيز على دقة التقارير المالية	1970 – 1960
• تدخل الأجهزة الحكومية.	• التركيز على دقة الرقابة الداخلية	1980 – 1970
• تفشي الأخطاء والانهيار في مجال الأعمال.	• التركيز على سلوكيات مجال الأعمال وأخطاء التقارير المالية	1990 – 1980
• البحث عن أساليب جديدة مثل العولمة... الخ.	• التركيز على التوجيهات نحو مجال الأعمال	2000 – 1990
• تفشي الأخطار وانهيارات .	• التركيز على المخاطر من خلال بتدقيق العمليات	2013 - 2000

ثانيا:التفريق بين مفهوم التدقيق والرقابة والمراجعة

- 1.التدقيق الداخلي:** على أنه " نشاط تأكيدى إستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها. وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة، والتوجيه (الحوكمة).
- 2.الرقابة الداخلية:** يقصد بالرقابة الداخلية كل الوسائل والإجراءات التي تستخدمها المنشأة لحماية أصولها وموجوداتها، وللتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية والإحصائية ولرفع الكفاءة الإنتاجية في المنشأة وتحقيق الفعالية.
- 3.المراجعة الداخلية:-** هي مجموع الإجراءات الداخلية المتبعة والتي تهدف إلى التأكد من صحة مختلف العمليات المالية والإدارية. او هي اجراءات يكون من شأنها الحد من الاخطاء او الغش والاختلاس التي يمكن ان يقع فيها.

ثالثا: الخدمات التي يقدمها التدقيق

1. تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة.
2. قابلية المعلومات للإعتماد عليها .

3. حماية الاصول من المخاطر المحتملة
4. الالتزام بالسياسات والاجراءات الموضوعية .
5. الوصول الى الاهداف والغايات.
6. تحديد مواطن الخطر .
7. منع واكتشاف الغش والاحتيال.
8. الشك المهني .

اسئلة

عرف ما يلي:

1- الرقابة الداخلية

2- المراجعة الداخلية

3- التدقيق الداخلي

ما هي اهداف التدقيق الداخلي؟

1- يهدف التدقيق الداخلي مساعدة الإدارة في ؟

أ.تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر

ب. تقييم وتحسين فعالية الرقابة

ج. تقييم وتحسين فعالية عمليات الحوكمة

د. الإجابة الصحيحة هي أ و ب و ج

2- الهدف الأساسي للتدقيق الداخلي ؟

أ. منع واكتشاف وتصحيح الغش والخطأ

ب. تقييم وتحسين فعالية الرقابة

ج. تقييم وتحسين فعالية عمليات الحوكمة

د. الإجابة الصحيحة هي أ و ب و ج

3- تشمل خدمات التدقيق الداخلي ؟

أ.خدمات التأكيد

ب. الخدمات الإستشارية

ج. الإجابة الصحيحة أ و ب

د. الإجابة الصحيحة لم تذكر في أ و ب و ج

4-وظيفة التدقيق الداخلي ؟

أ. الفحص

ب. التقييم

ج. الإجابة الصحيحة أ و ب

د. إكتشاف الغش والخطأ

5- العلاقة بين التدقيق والرقابة هي:

- أ. الرقابة جزء من التدقيق
- ب. التدقيق جزء من الرقابة
- ج. لا يوجد علاقة بين التدقيق والرقابة
- د. التدقيق والرقابة مصطلحان لمعنى واحد

6- يعتبر ولادة التدقيق الداخلي بشكل رسمي

- أ. في عهدة يوسف عليه السلام
- ب. عام 1941 عند تأسيس معهد المدققين
- ج. في العهد الروماني
- د. في العهد الاغريقي

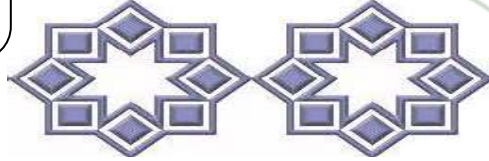
7. يمكن النظر إلى المدققين الداخليين كعوامل لقيادة التغيير في المؤسسات

- أي مما يلي ليس طريقة جيدة لتسويق هذا المفهوم؟
- أ. توجيهات من قبل الإدارة العليا، تنص على أن المدققين الداخليين سوف يتم استخدامهم في جميع مشاريع تطوير العمليات.
- ب. نشر مطبوعات تصف ماذا يمكن للتدقيق الداخلي أن يقوم به وما هي مؤهلات المدققين الداخليين.
- ج. توزيع استبيانات بعد عمليات التدقيق للحصول على معلومات من الأطراف التي خضعت للتدقيق عن وجهة نظرها حول عمليات التدقيق.
- د. نشرات دورية تسلط الضوء على الانتشار الواسع أو العالمي لتطبيق نتائج التدقيق.

الفصل الثاني
المنهج الإنساني للتدقيق الداخلي
**Humanitarian approach to Internal
Audit**

جمعية البر
الأهلية
بمركز الشقيق

تأسست عام ١٤٣٠ هـ



جمعية البر
الأهلية
بمركز الشقيق



ثقافة الشكر والثناء قد تكون مفقودة فموظف لا يشكر زميله على صنيع جميل من مساعدة أو كلمة جميلة أو إحداث تغيير مناسب في العمل فالشكر والثناء غذاء الروح والعلاقات الجميلة بين الأفراد على مختلف المستويات الاجتماعية والإدارية.. فعلى سبيل المثال تجد أن بعض المديرين يشكر ويثني على موظفيه على أبسط الأمور فتجد لديهم رضا وظيفياً عن الإدارة يتبعها زيادة في الإنتاج، فالشكر والثناء يخلق روحاً من الصفاء والمودة والرحمة والحب المتبادل فكلمات الشكر والثناء كثر وسهلة وليست بصعبة، بل هي أبسط الكلمات مخارج من الحلق فمفتاح العلاقات الاجتماعية الجيدة هي ثلاث كلمات (الشكر والثناء والاعتذار) إن في ثقافتنا الإسلامية التي مع الأسف طغى عليها ثقافة اقتصاد الآخر وعدم الرضا حتى عن النفس والآخرين حتى وصل الأمر (بيع البيض على سالفينه) (لأن ذلك لدينا في القرآن والسنة. ومن وجهة نظري أرجع أسباب نقص ثقافة الشكر والثناء في مجتمعنا إلى عدم الاهتمام بها داخل العمل لأن كلمات الشكر والثناء تدخل في باب التربية والتعليم، فلو شكر أو أثني أحد الوالدين على الآخر لطرب الأبناء لها وغرد بها خلال علاقاته الاجتماعية، ولو أن المدير أكثر من الشكر والثناء على بعض الأداء الحميد بين موظفيه لتبادل الموظفين فيما بينهم أنغام الشكر والثناء. فهل لنا من وقفة لتعلم ثقافة الشكر والثناء ومراجعة التعامل.

وفي مجال التدقيق الداخلي فان المدققين يتعاملون دائماً مع صور ذهنية وعاطفية بحتة ، لذلك يجب عليهم إن يدركوا رغبة كل إنسان يتعاملون معه في التعبير عن أفكاره الخاصة ورغبته في الشعور بأنه قادر على القيام بعمله وانه حر في اتخاذ قراراته الذاتية ويتطلع باستمرار إلى قيام الآخرين بإعلان اعترافهم بجهوده وأفكاره. لذلك فكثير ما يشعر الإنسان بالسعادة عند توجيه إطراء أو ثناء أو شكر على أعمال التميز الذي قام بها لان ذلك الإطراء والثناء يعد بمثابة اعتراف من الآخرين بما قدمه من أفكار أو انجاز من الأعمال ويكمن الجزم بأنه هذه الشعور هو خاصية بشرية عامة.

ومن المفروض إن يتصرف المدقق الداخلي كخبير يراعي في تعامله مع الآخرين تلك الخاصية البشرية فيذكر في تقريره ملاحظات عن الأعمال الناجحة والمبتكرة ويذكر إلى جانبها أسماء الأشخاص الذين قاموا بها كيف والمعايير الدولية للتدقيق الداخلي تطلب منه إبداء الرأي بالإجمالي عن النشاط حيثما كان ذلك مناسباً. فضلاً عن ذلك يتطلب الشكر والثناء من المدقق إلى الجهة الخاضعة للتدقيق إن يشيد بالأعمال التي تقوم بها إدارة النشاط إمام رؤسائهم وقد يوصي لهم بصرف مكافأة لهواء المبدعين أو الثناء بكتاب شكر أو وضع اسم الشخص على لائحة الشركة بأنه الموظف المثالي للتعامل مع المدققين.

تفاديهها ولا يذكر ذلك أثناء تحدّثه، وليس هناك أي هدف من هذا الحديث سوى السخرية من المنتقد وفضحه بإبراز عيوبه وإحراجة أمام الناس.

فالنقد يكون بالتحدّث عن خطأ يقع فيه، أو يكون في عمل يقوم به، خطأ ربما يكون مقصودا أو غير مقصود، خطأ بإمكان مرتكبه أن يتفادى الوقوع فيه مرة ، وعادة ما ينصب النقد على فئة معينة وربما أن الفئة المستهدفة من التدقيق وهنا لا بد من الإشارة إلى أن نقد الأعمال لا يعد تجريحا لمن قام بها ، وعلى صاحب هذه الأعمال تقبل أي نقد بل وأن يتوقع أن يكون النقد على أبسط الأمور، لان الهدف من النقد يكون الإصلاح، إصلاح ما فسد وتدارك الأخطاء التي وقع فيها. وذلك بلطف ولين وعبارات في حدود الأدب والذوق مبتعدين عن جرح المشاعر أسلوب السخرية والانتقاد والتجريح، وكما قالت دكتورة علم النفس.. ماري لويس ((إن من يستخدم أسلوب السخرية هو شخص يشعر بنقص في شخصيته، ويريد لفت الانتباه، ولا يملك فكر يريد أن يوصله من وراء هذا الأسلوب سوى أنه يريد التجريح والشتم، وكذلك صاحب هذا الأسلوب هو شخص فاقد لحس المنطق وهو مفرغ من الداخل.

رابعاً: الابتعاد ما أمكن عن أسلوب المبالغة في التدقيق

الاستئذان أدب رفيع يدل على حياء صاحبه وشهامته، وتربيته وعفته، وتزاهة نفسه وتكريمها عن رؤية ما لا يحب أن يراه عليه الناس، أو سمعا حديث لا يحل له أن يسترقه دون معرفة المتحدثين، أو الدخول على قوم وإيقاعهم بالمفاجأة والإحراج. والاستئذان هو طلب الأذن، ويكون لدخول بيت، أو الانضمام الى مجلس، أو الخروج منه، أو التصرف في متاع غيره، أو ابداء رأي في مجتمعات الناس، أو سماع حديثهم.

ان فعالية وظيفة التدقيق الداخلي تتوقف على توفر بعض الصفات والقدرات الشخصية للقائمين على تنفيذ برامجهم، فالمدقق الداخلي الناجح هو الذي يضمن نجاح وفعالية التدقيق الداخلي والمدقق الداخلي الفاشل هو اقدر الناس على جعل عمليات التدقيق الداخلي بغیضة ويزيد من اعدائها داخل التنظيم ويقلل من نتائجها الايجابية ، وعليه فان وظيفة التدقيق الداخلي تتطلب نوعية من المدققين تتوفر فيهم مهارات تمكنهم من كسب الطرف الاخر. فالعلاقة بين المدققين الداخليين وبين الموظفين الخاضعين للتدقيق اظهرت بوجود خلل فان التدقيق الدوري يتم بصورة عادية ام النقدية وتدقيق الاحتيال فيتم بصورة مفاجئه. لذلك فان سوير (□□□□□□□□) يلقي بعبء اثبات هوية التدقيق الداخلي على عاتق المدققين انفسهم اذ انه يطالبهم بالتمسك باستقلالهم وحيادهم وسعيهم الى النجاح خوفا من ان تفقد وظيفة التدقيق الداخلي موقعها المتقدمة في منظمات الاعمال.

(3) القرآن الكريم - سورة النور - آية رقم 27.

إن مناقشة الاستنتاجات والتوصيات عادة ما تتم خلال مرحلة التدقيق و/ أو خلال اجتماعات بعد عملية التدقيق (مقابلات بعد عملية التدقيق) وهناك أسلوب آخر وهو مراجعة مسودات تقارير التدقيق مع كل رئيس قسم أو دائرة مدققة. إن مثل هذه المناقشات والمراجعات تساعد على التأكيد بأنه لا يوجد هناك أي سوء فهم أو سوء تفسير للحقيقة من خلال تقديم الفرصة للأطراف المدقق عليهم لتوضيح بنود أو أمور معينة والتعبير عن رأيهم بالنسبة للنتائج والاستنتاجات والتوصيات.

بما أن مستوى المشاركين في المناقشات والمراجعات يمكن أن يختلف حسب نوع المنظمات وطبيعة التقرير فإنهم عادة ما يشتملوا على هؤلاء الأفراد الذين لهم معرفة ودراسة بالعمليات التفصيلية والذين يمكنهم التصريح باتخاذ قرار بتطبيق الإجراء التصحيحي. وإن يتم إبرازه من خلال تقرير التدقيق وعدم الاقتصار فقط على التركيز على السلبيات. وخصوصاً في حالة ملاحظة تحسن كبير في أداء القسم المدقق. إن كتابة تلك الانجازات يسهم بإظهار الصورة العادلة للإدارة عن وضع القسم المدقق.

ردود إدارة القسم المدقق يجب تضمينها في النسخة النهائية من تقرير المدقق. وحيث تشتمل تلك الردود على ردود عن نتائج التدقيق، أو توصيات قد تكون مخالفة لتوصيات المدقق، إلا أنه من المفترض إبراز تلك الردود بشكل واضح وعادل. والاتفاق على وجهة نظر موحدة مع إدارة قسم التدقيق: يجب قدر الامكان الاتفاق مع الادارة حول نتائج التدقيق، التوصيات، وكذلك خطة العمل لتنفيذ التوصيات. وفي حالة عدم الاتفاق: فيتم توضيح رأي الادارة المخالف بشكل واضح وصريح إما في متن التقرير او برسالة مرفقة.

يتطلب عمل التدقيق الداخلي درجة عالية من الدبلوماسية أو الحكمه. وتقاس ألكمه بالقدرة على توجيه الموارد المادية والبشرية نحو تحقيق الأهداف المحددة . وتزداد هذه ألقدره بإتقان عدة مهارات:-

مهارات التدقيق

1. مهارة الاتصال: هو سلوك أفضل السبل والوسائل لنقل المعلومات والمعاني والأحاسيس والآراء إلى أشخاص آخرين والتأثير في أفكارهم وإقناعهم بما تريد سواء كان ذلك بطريقة لغوية أو غير لغوية. فهو توفير أو تجميع البيانات والمعلومات الضرورية لاستمرار العملية الاداريه ونقلها وتبادلها او إذاعتها . تقول أخصائية العلاج الشهيرة فرجينيا ساتر ' :الاتصال هو عملية أخذ وعطاء للمعاني بين شخصين 'وتقول أيضاً: 'إن الاتصال باختصار هو إقامة علاقة مع الشخص الآخر . 'إذن تستخلص مما مضى أن الاتصال حتى يكون ناجحاً لا بد من ركنين أساسيين:

- إقامة علاقات قوية مع الآخرين والتوافق معهم.
- نقل المعلومات والأفكار إلى الآخرين والتأثير فيهم بما تريد

تمثل وظيفة التدقيق الداخلي إحدى حلقات الاتصال والرقابة بين أعضاء المنظمة، حيث أن من واجب المدققين المساعدة في المحافظة على كافة الأنشطة متلاحمة وفعالة. وفي نفس الوقت المحافظة على خطوط الاتصال بين القائمين على هذه الأنشطة مفتوحة ومتواصلة، لا سيما في عصر العولمة والانترنت والعالم السريع. وعليه يجب على المدققين امتلاك مهارات الاتصال المختلفة لأنهم يتعاملون باستمرار وبصورة مباشرة مع الأفراد الذين تخضع أعمالهم للتدقيق. فإذا لم تكن هناك علاقة ذهنية متولدة عن الخلفية العلمية، والتجربة الشخصية، والاتصال الفعال بين الجميع فإن المشاركة والتعاون الإيجابي لن يحدث بينهما.

2. مهارة التفاوض ودبلوماسية الإقناع: هي عملية الحوار والتخاطب والاتصالات المستمرة بين طرفين أو أكثر بسبب وجود نقاط اتفاق واختلاف في المصالح يكونون ميالين بطبعهم للحلول الوسط، فهم لا ينظرون للأمور من جهة وجود منتصر وخاسر ولكن من جهة وجود رضا متبادل وفوز لكلا الطرفين، وهذا هو المفهوم الصحيح للتفاوض والذي يقوم على اعتباره تعاوناً لا مواجهة، فهو فرصة للعمل المشترك بين طرفين لتحقيق هدف لا يستطيع أحدهما إنجازه بمفرده.

3. مهارة الإقناع : هي عملية فكرية تهدف إلى التأثير في أفكار الغير. فالإقناع وسيلة لبلوغ الأهداف ومهارة من مهارات الاتصال الناجح وركيزة من ركائز النجاح. لذا فقد عدها البعض البارومتر الذي يقاس به مدى اهتمام الفرد للوصول إلى النجاح وتحقيق أهدافه. فالشخصية تتجسد في السلوك اللغوي للفرد لتعبر عن مشاعره وآراءه. كما يقول أمير المؤمنين (عمر): (تكلّموا تعرفوا فإن المرء مخبوء تحت لسانه). (كما يشير إلى ذلك قوله عليه السلام: (رب قول أنفذ من صول) فالشخصية تتجلى في سلوكها اللغوي في التأثير والتأثر بالآخرين. فالإقناع مهارة يمكن اكتسابها عن طريق التعلم والتدريب والممارسة. إن اللغة من أكثر وأوسع وسائل الاتصالات انتشاراً بين الناس، ولها القدرة على التأثير في الناس على اختلاف مستوياتهم، فعلى كاتب التقرير أن يتذكر دائماً أن مهمته الرئيسية من وراء كتابة التقرير هي إيصال المعلومات إلى القارئ والتأثير فيه ومساعدته على اتخاذ قرار مناسب.

4. مهارة الانتقاد: الانتقاد هو أحد وسائل تصحيح الأخطاء إذا كان محدداً ويركز على السلوك (الخطأ) وليس على الشخص. يعني توجيه الانتقاد إلى أن يكون بناء، لا يثبط العزيمة، ولا يفسد العلاقة مع الآخر بل يحسنها، كما يهدف إلى

أن الانتقاد يكون فردياً وليس علانية، ويحافظ طلب الأذن عموماً على العلاقة الجيدة لكن معظم الناس اعتادوا على توجيه الانتقاد بصورة عامة وسطحية يستخدم الشخص الحازم مهارة معالجة الانتقاد لتحويل الانتقاد العام والسطحي إلى انتقاد بناء ومحدد ، وذلك باستخدام الخطوات التالية:

- يسأل عن نقاط تفصيلية محددة لسبب الانتقاد .
- يسأل عن مقترحات وبدائل .
- يوافق على المقترحات العملية .

5. مهارة التأثير على الآخرين : " ما كان الرفق في شيء إلا زانه و ما نزع من شيء إلا شانه " الذي يدعو لشيء و يفعل عكسه يقول للناس إن الذي أريدكم

أن تعلموه أو تعتقدوه لا يعمل ألا ترون ذلك في؟ ! اصمت بعد أن تقول جملة أو تفعل فعلاً و اسمح للشخص أو الأشخاص أن يفكروا ، بأنك تنقل لهم معاني عظيمة من خلال أنفسهم لأن الإنسان في أعماق نفسه عظيم كن رقيقاً في أمورك و معاملتك مع الآخرين تواضع للناس حتى يحبك الناس و يتأثرون بك . إن التأثير قد لا يكون سريعاً أعطِ الناس فرصة في التأثير و التغيير ، إن عليك البلاغ و ليس عليك التغيير و لا النتائج . قد يأتي تأثيرك بعد ساعات أو شهور أو حتى سنوات ، ليست هذه مهمتك إذا أردت أن تؤثر فعليك أولاً أن تنسجم مع الشخص الذي أمامك من خلال نبرة الصوت و هيئة الجلوس أو الوقوف وطريقة التفكير و حركات الجسد و ربما سرعة التنفس .

وإذا ما أردنا المدققون الداخليون إن يكونوا فعالين يجب عليهم التحلي بصفات الحكمة أولاً لأن معظم المشكلات التي تواجههم أثناء تأدية أعمالهم ، تكون ناتجة عن الأسلوب الذي يتعاملون به مع الآخرين . وتقتضي الحكمة من أي مدقق إتباع الخطوات التالية:-

1. ابتداء العمل من عند مسؤول النشاط وذلك بعقد لقاء معه يوضح المدقق

فيه نوعيه العمل وطاره ونطاقه والإجراءات العامة واهم الأهداف التي يصبو إلى تحقيقها. والطلب من المسؤول مرافقتهم إلى الأقسام وتعريفهم بهم والإلاحاح في طلب مساعدة المدير لإنجاح مهمتهم.

2. الانتقال إلى مواقع العمل الميداني سواء كانت أقسام إدارية او مستودعات

او الخ والالتقاء بالعاملين وتعريفهم بالمهمة بشكل يعطيهم فكرة عامه عن هدفها.

3. فتح قنوات الاتصال مع العاملين من خلال مناقشات حول قضايا عامه تهم

المؤسسة ككل او تتعلق بعملياتهم بصورة غير مباشرة بهدف إزالة مظاهر التوتر والقلق عند هؤلاء العاملين ، وتهيئة الأجواء النفسية المناسبة لقبول النتائج التي سيتوصلون إليها مستقبلاً.

4. الرجوع إلى مسؤول النشاط المختص في حالة اكتشاف انحرافات

او أخطاء وعدم تجاوزه إلى المسؤول الأعلى منه لأن ذلك من شأنه إن يسبب حالة من العداوة المبكرة نحو المدقق.

خلاصة الفصل

المنهج الانساني

أولاً: معاملة الخاضعين للتدقيق بأسلوب دبلوماسي

لا بد من التعرف أولاً على مفهوم الدبلوماسية وعلم إدارة التواصل. كما يقول في ذلك فوديرييه "أن الدبلوماسية علم يجب تعلم قواعده، وهي فن يتعين الوقوف على أسرارهِ".

ثانياً : الثناء على الجهة الخاضعة للتدقيق

الثناء خلق إسلامي رفيع حيث ورد الشكر/الثناء في القرآن الكريم في عدة مواضع وهذا دلالة على أهمية الشكر/الثناء، قال رسول الله ﷺ: (من لم يشكر الناس لم يشكر الله). وهذا دلالة على أهمية الشكر بين الناس ألا يشكر الله تدوم النعم واعتاد بعض الناس على أن يشكر الله سبحانه وتعالى

ثالثاً: تجنب الانتقاد السلبي للأشخاص الخاضعين للتدقيق

فيجب أن تكون موضوعية، لأننا نتقبل الانتقاد البناء المبني على أسس ووقائع فعلية وليست وهمية عندما يتحدث البعض يتجاهل ما هو مفهوم النقد البناء. وكما نعلم أن النقد هو تبين السلبية مع وضع الحلول و العلاج وأما الانتقاد مجرد تبين عيوب .

رابعاً: الابتعاد ما أمكن عن أسلوب المباغة في التدقيق

الإستئذان أدب رفيع يدل على حياء صاحبه وشهامته، وتربيته وعفته، وتزاهة نفسه وتكريمها عن رؤية ما لا يحب أن يراه عليه الناس. والاستئذان هو طلب الأذن، ويكون لدخول بيت، أو الانضمام الى مجلس، أو الخروج منه، أو التصرف في متاع غيره، أو ابداء رأي في مجتمعات الناس، أو سماع حديثهم.

خامسا: تطبيق أسلوب المشاركة في التدقيق

المشاركة مفهوم مرتبط بالمجتمع المفتوح والديمقراطي، والمشاركة تعني أن يكون لجميع اطراف التدقيق رأي في صنع القرارات التي تؤثر في تنفيذ عملية التدقيق سواء بشكل مباشر أو من خلال المناقشة. ويمكن للمشاركة أن تتم مباشرة.

مهارات التدقيق

1. **مهارة الاتصال:** هو سلوك أفضل السبل والوسائل لنقل المعلومات والمعاني والأحاسيس والآراء إلى أشخاص آخرين والتأثير في أفكارهم وإقناعهم بما تريد سواء كان ذلك بطريقة لغوية أو غير لغوية. إذن تستخلص مما مضى أن الاتصال حتى يكون ناجحًا لا بد من ركنين أساسيين:

- إقامة علاقات قوية مع الآخرين والتوافق معهم.
- نقل المعلومات والأفكار إلى الآخرين والتأثير فيهم بما تريد

2. **مهارة التفاوض ودبلوماسية الإقناع:** هي عملية الحوار والتخاطب والاتصالات المستمرة بين طرفين أو أكثر بسبب وجود نقاط اتفاق واختلاف في المصالح

3. **مهارة الإقناع :** هي عملية فكرية تهدف إلى التأثير في أفكار الغير. فالإقناع وسيلة لبلوغ الأهداف ومهارة من مهارات الاتصال الناجح وركيزة من ركائز النجاح .

4. **مهارة الانتقاد:** توجيه الانتقاد إلى أن يكون بناء، لا يثبط العزيمة، ولا يفسد العلاقة مع الآخر بل يحسنها، وذلك باستخدام الخطوات التالية:

- يسأل عن نقاط تفصيلية محددة لسبب الانتقاد .
- يسأل عن مقترحات وبدائل .
- يوافق على المقترحات العملية .

5. **مهارة التأثير على الآخرين :** "ما كان الرفق في شيء إلا زانه و ما نزع من شيء إلا شانه "

الخطوات الواجب اتباعها:-

أولاً: ابتداء العمل من عند مسؤول النشاط
ثانياً: الانتقال إلى مواقع العمل الميداني.
ثالثاً: فتح قنوات الاتصال مع العاملين.
رابعاً: الرجوع إلى مسؤول النشاط المختص في حالة اكتشاف انحرافات أو أخطاء.

جمعية البر
الأهلية
بمركز الشقيق



المعنية البر
الأهلية
مركز الشقيق

المعيار الدولية للممارسة المهنية
للتدقيق الداخلي

International standards for professional
practice of internal audit



المعايير الدولية للتدقيق الداخلي

لمحة تاريخية

مهما كان التوافق أو الاختلاف بين المؤرخين حول نشأة وتطور التدقيق الداخلي عبر الزمن، إلا أنه يمكن تحديد أن مفهوم ومنهجية التدقيق الداخلي الحديث كانت بداياته سنة 1941 بتأسيس معهد المدققين الداخليين في فلوريدا - أميركا ومعه بدأت تتضح مفاهيم ومنهجية وآليات التدقيق الداخلي، وأصبح يشعر المدققون الداخليون بالمستوى المهني اللائق.

The Institute المعهد

المعهد هو هيئة عالمية للعاملين في مجال التدقيق الداخلي، تضم أكثر من 175,000 عضواً، يتواجد مقرها الرئيسي العالمي في منطقة ألتامونت سبرينجز بولاية فلوريدا في الولايات المتحدة الأمريكية. وتُمثل جمعية المدققين الداخليين مكاتب محلية في أكثر من 190 دولة حول العالم، وهي تمتلك معاهد تابعة في العديد من الدول. وتضم الجمعية أكثر من 100,000 محترف في مهنة التدقيق الداخلي حول العالم كأعضاء في هذه الهيئة العالمية. كما أنها تعد الجهة الرائدة عالمياً في مهنة التدقيق الداخلي، والمتخصصة في مجالات الاعتماد، التعليم، البحوث والإرشاد الفني. أن مهمة جمعية المدققين الداخليين تتلخص في تقديم الإرشاد الفعال لمهنة التدقيق الداخلي حول العالم.

www.theiia.org Auditors (IIA)

The Standards المعايير

ترتكز المعايير إلى عدد من المبادئ وتوفر إطاراً لأداء وتعزيز عملية التدقيق الداخلي. كما تعد المعايير متطلبات إلزامية تتألف مما يلي:

- بيانات المتطلبات الأساسية للممارسة المحترفة للتدقيق الداخلي ولتقييم فاعلية أدائها. وهذه المبادئ قابلة للتطبيق على مستويات المؤسسات والأفراد.

- التفسيرات التي توضح المصطلحات أو المفاهيم الموجودة ضمن البيانات.

صدر المعيار الأول في حزيران (يوليو) 1978 وفي تموز (يوليو) 1999 توصل مجلس إدارة المعهد لوضع إطار مهني عملي جديد- وكجزء من هذا الإطار ، تم تطوير معايير تدقيق داخلي جديدة سارية المفعول ابتداء من 1 كانون الثاني (يناير) 2002 ، تم مراجعة المعايير وإدخال تعديلات عليها، وهذه سارية المفعول ابتداء من 1 - كانون الثاني (يناير) 2007 . يحكم مجالات التدقيق وعمل المدققين مبادئ ومعايير مهنية محددة نورد أهمها استرشاداً بما اقره معهد المدققين الداخليين The Institute of Internal Auditors-IIA. وفي 1 يناير 2013 وافق مجلس معايير التدقيق (IIASB) على التغييرات النهائية للمعايير من قبل الإجراءات القانونية الدولية الممارسة المهنية إطار الرقابة المجلس (IPPOC).

الغرض

يمكن توضيح الغرض من المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي كما صدرت عن المعهد كالآتي:

1. توضيح المبادئ الأساسية التي تمثل ممارسة أو تطبيق التدقيق الداخلي كيف يجب أن تكون.
2. تأمين إطار عمل للممارسة وتوفير وتعزيز وترويج إضافة قيمة لنشاطات التدقيق الداخلي في قطاعات واسعة.
3. إعداد أسس لتقييم أداء التدقيق الداخلي
4. التأهيل المحسن للعمليات العملية والتشغيلية

المميزات

إن مميزات التدقيق الداخلي المستقل والموضوعي كثيرة وهامة، نكتفي بذكر المزايا التالية:

1. لا شك أن إنشاء، ودعم وتعزيز التدقيق الداخلي وتأمين الاستقلالية والموضوعية الفعلية له، الشكلية في الشركات وبمختلف أحجامها وأنواعها وخاصة المصارف والأنواع ذات الحجم المتوسط وما فوق من شأنه أن يؤدي إلى:
- تحقيق الشفافية في الأداء والإبلاغ

- تطوير مستوى الإدارة بما يحقق مصالح العملاء والمساهمين والعاملين والمستفيدين على أنواعهم.
 - ضمان إدارة الشركة بكفاءة وفعالية وفقا للقواعد والقوانين المعمول بها.
2. لرفع كفاءة إدارة العمليات التشغيلية وفي مقدمها إدارة المخاطر يجب قياس وتوجيه أو مراقبة وضبط المخاطر المختلفة للشركة، ليس بهدف تحجيم أو التقليل من المخاطر فحسب بل يصل دوره إلى المساعدة والمساهمة في اتخاذ القرارات المتوافقة مع سياسات الشركة واستراتيجيتها وتدعيم قدراتها التنافسية في السوق. وهذا يؤدي إلى تعظيم عائد عمليات الشركة التي تنطوي على العديد من المخاطر (مخاطر أسعار الصرف ، مخاطر التشغيل ، مخاطر السوق ، مخاطر سعر الفائدة ، مخاطر السيولة ، المخاطر الاستراتيجية ، المخاطر القانونية...).
3. التدقيق الداخلي يستخدم كوسيلة للمساهمة في تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة لشركات الأعمال

جمعية البر الأهلية للمحاسبة والتدقيق

الارشاد:

أن الإطار المهني لممارسة اعمال التدقيق الداخلي ينظم الارشادات التي تصدرها جمعية (معهد) المدققين الداخليين فان نطاقا يقتصر على الارشادات المعتمدة من قبل اللجنة الفنية الدولية لجمعية المدققين الداخليين . وتتألف تلك الارشادات من:-

- **ارشادات الزامية:** من اسمها يكون التقيد بها الزامي، والتي تتصف باستعمال كلمة يجب حيث تستخدم "المعايير" كلمة يجب لتحديد الالتزام بلا قيد او شرط . وفي بعض الاحيان تستخدم كلمة ينبغي متى كان التوافق مع انظمة او قواعد معينة متوافعا من المدققين الداخليين ما تبرر الظروف عدم الالتزام والانحراف عن المعيار المعني بناء على تطبيق حكم او رأي مهني سليم. والتي تشمل
1. تعريف التدقيق الداخلي
 2. مبادي اخلاقيات المهنة
 3. المعايير الدولية .
- **ارشادات يوصى بضرورة اتباعها:** وهي غير الزامية وهي بمثابة نطاق واسع للحلول التي تلبي متطلبات واشتراطات الارشادات الالزامية. وتشمل

1. تقارير الموقف
2. الاشارات التطبيقية
3. الارشادات الاجرائية

النظام الإرشادي في جمعية المدققين الداخليين

■ مجلس معايير التدقيق الداخلي Internal Auditing Standards Board (IASB)

هو الجهاز الرسمي المسؤول أساساً عن تأمين الإرشاد لممارسي التدقيق الداخلي. وقد كلفت جمعية المدققين الداخليين هذا المجلس بتطوير المعايير المهنية للتدقيق الداخلي.

■ اللجنة الدولية لقواعد آداب المهنة The International Ethics Committee

وهي الجهاز المسؤول عن التحقيق في الشكاوى المتعلقة بأعضاء الجمعية أو المدققين الداخليين المعتمدين، وعن النظر في التغييرات المطلوبة في "قواعد آداب المهنة" التي اقترتها الجمعية.

■ مجلس الأوصياء The Board of Regents

وهو مسؤول عن وضع شروط تعيين المدققين الداخليين المعتمدين ووضع برنامج التثقيف المهني المستمر (CPE) Education Continuing Professional للمدققين الداخليين المعتمدين.

■ اللجنة التنفيذية Executive Committee

وهي مسؤولة عن المصادقة على التوجيهات الإدارية التي تقدمها اللجان المختصة.

المعايير الدولية:

خلال الفتر من فبراير الى مايو 2010 قام مجلس المعايير الدولية للتدقيق الداخلي بإجراء مراجعة للمعايير الدولية ، وفي 1 يناير 2011 قام مجلس المعايير الدولية للتدقيق الداخلي بأصدار المعايير الجديدة . وفي 1 يناير 2013 وافق مجلس معايير التدقيق (IASB) على التغييرات النهائية للمعايير. ■ تتضمن:

➤ بيانات توضح المتطلبات الأساسية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي

➤ تفسيرات توضح الاصطلاحات والأفكار والمفاهيم الواردة في البيانات

■ تنقسم المعايير إلى:

- معايير الخصائص (السمات) اللازم توافرها
- معايير الأداء
- معايير التنفيذ (التطبيق) تتوسع في شرح معايير السمات ومعايير الأداء من خلال تقديم إرشادات ملزمة حول تطبيق المعايير.

1. معايير الصفات Attribute Standards

وهي مجموعة المعايير التي تحدد الصفات الواجب توافرها في كل من إدارة أو قسم التدقيق الداخلي في المنشأة، والقائمين بممارسة أنشطة التدقيق الداخلي وتتضمن معايير الصفات. ، وهي تتضمن فئة .المعايير رقم 1000 إلى 1999 .

2. معايير الأداء Performance Standards

فهي تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس النوعية التي يمكن أن يقاس أداء التدقيق الداخلي بواسطتها. إذ تصف طبيعة خدمات التدقيق الداخلي، وكذلك تعطي معياراً للجودة/ النوعية يمكن من قياس أداء تلك الخدمات من خلاله وبصورة عامة. كما تعطي وصفاً لتطبيق معايير في أنواع معينة من مهام التدقيق الداخلي عن طريق النشاطات التأكيدية والاستشارية التي يقوم بها المدققون الداخليون.

1. معايير التنفيذ Implementation Standards

فهي تطبيق كل من معايير الخواص ومعايير الأداء في حالات:-

- اختبارات الالتزام
- التحقيق بالغش والاحتيال
- التقييم الذاتي للرقابة

ويتم وضع معايير التطبيق بالأساس:

- أعمال التوكيد أشير لها بحرف ت متصلاً برقم المعيار مثل 1130.- ت
- أعمال الاستشارة أشير لها بحرف أ متصلاً برقم المعيار مثل 1.nnnn.

يعرف معهد المدققين الداخليين التدقيق الداخلي⁽¹⁾ بأنه:

⁽¹⁾ Institute of Internal Auditors 2011

"نشاط مستقل وموضوعي وإستشاري مصمم لزيادة قيمة المنظمة وتحسين عملياتها. ويساعد التدقيق الداخلي المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال إنتهاج مدخل موضوعي ومنظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر، الرقابة، وعمليات التحكم".

وبناءً على التعريف السابق فإن التدقيق الداخلي يهدف إلى مساعدة الإدارة في ما يلي:

4. تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر.

5. تقييم وتحسين فعالية الرقابة.

6. تقييم وتحسين فعالية عمليات التحكم المؤسسي.

تُنجز نشاطات التدقيق الداخلي في بيئات ثقافية وقانونية متنوعة، ضمن الشركات التي تختلف في الغرض، الحجم، التعقيد والهيكلية، ومن قبل أفراد داخل أو خارج الشركة. فيما قد تؤثر هذه الاختلافات على ممارسة التدقيق الداخلي في البيئات المختلفة، فإن الأمر يستدعي وجود أو التوافق حول معايير دولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، إذا كان لا بد من اعتبار مسؤوليات المدققين الداخليين. إذا منع المدققون الداخليون من قبل القوانين والأنظمة من التوافق مع بعض أجزاء المعايير فيجب عليهم التوافق مع جميع أجزاء المعايير الأخرى والقيام بإفصاحات ملائمة.

اهداف التدقيق الداخلي

قد ينفذ التدقيق الداخلي أعماله بعد تنفيذ العمليات، لذلك يعد إكتشاف الغش والأخطاء، وصحة البيانات الهدف الأساسي للتدقيق الداخلي، أي التحقق للتأكد من سلامة السجلات، والبيانات المحاسبية، والمحافظة على أصول المنشأة.

إن خدمات التدقيق الداخلي تشمل الآتي:-

خدمات التأكيد: والتي تهتم بالتقييم الموضوعي للأدلة من أجل تقديم رأي مستقل أو إستنتاجات تخص العملية أو النظام أو غيرها من الموضوعات، طبيعة ونطاق مهمة التأكيد تتحدد بواسطة المدقق الداخلي، ويوجد بشكل عام ثلاثة أطراف مشاركة في خدمات التأكيد هي:-

1. الشخص أو المجموعة المشاركة مباشرة في العملية.

2. الشخص أو المجموعة القائمة بالتقييم (المدقق الداخلي).

3. الشخص أو المجموعة المستخدمة للتقييم (المستخدم).

الخدمات الإستشارية: التي هي بطبيعتها توجيهات، وتنفذ بناءً على الطلب الخاص لعميل المهمة، حيث أن طبيعة ونطاق المهمة الإستشارية خاضعين للاتفاق مع العميل. وتشتمل الخدمات الإستشارية عموماً على طرفين هما:-

1. الشخص أو المجموعة الذي يقدم الخدمة. المدقق الداخلي.

2. الشخص أو المجموعة التي تبحث عن وتتسلم النصيحة. عميل المهمة (صاحب العمل المطلوب).

وعند أداء الخدمات الإستشارية يجب على المدقق الداخلي أن يحافظ على الموضوعية ولا يفترض أن المسؤوليات الإدارية قد تم القيام بها بالكامل. إن قيام المدقق الداخلي بأعمال **التحقيق والتقييم** يتوقف على درجة إستقلاله وهذا الإستقلال له جانبان:-

الجانب الأول: المركز التنظيمي للمدقق الداخلي، وهذا يتوقف على نطاق الخدمات التي سوف تجنيها الإدارة منه.

الجانب الثاني: عدم إشترك المدقق الداخلي في الأعمال التي تخضع لتدقيقه وإنتقاده.

لذلك توجد مسؤولية مزدوجة للمدقق الداخلي تجاه الأفراد الذي يدقق أعمالهم حتى يسود التعاون معهم، لذا فهو يساعدهم، ومن ناحية أخرى فإن عليه توصيل المعلومات إلى الإدارة العليا حتى يحيطها علماً بالنتائج التي توصل إليها في تدقيقه.

أهداف معايير التدقيق الداخلي

1. تحديد المبادئ الأساسية التي تعبر عن الصورة التي ينبغي أن تكون عليها ممارسة التدقيق الداخلي.
2. وضع إطار لأداء وتعزيز أنشطة التدقيق الداخلي.
3. وضع أساس لقياس أداء التدقيق الداخلي.
4. تعزيز وتحسين العمليات التنظيمية بالمنظمة.

الغرض من معايير التدقيق الداخلي

1. تصوير أو رسم مبادئ أساسية تمثل الممارسة للتدقيق الداخلي كما يجب أن تكون.
2. توفير إطار عمل لإنجاز وترويج قطاع واسع نشاطات القيمة المضافة للتدقيق الداخلي .
3. إعداد الأساس لعملية تقييم أداء التدقيق الداخلي.
4. التأهيل لعمليات وطرق تنظيمية محسنة

نورد فيما يلي التعريب الخاص بالمعايير الدولية للممارسة المهنة للتدقيق الداخلي معتمدين نفس الأسلوب كما وردت في النص بالإنكليزي من ناحية الترقيم ومنهجية صياغة المعايير.

ATTRIBUTE STANDAREDS

معايير السمات (الصفات)

فهي تعني بالخواص و/أو الصفات الخاصة بالـأفراد والمنشآت الذين يؤدون أعمال التدقيق الداخلي.

أولا : معيار وثيقة التدقيق 1000- الأهداف، الصلاحية والمسؤولية.

Purpose, Authority, and Responsibility

يتطلب الارشاد التطبيقي ميثاق التدقيق الداخلي⁽¹⁾ بأنه:

يجب تحديد أهداف، صلاحيات، ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي بوثيقة رسمية تنسجم مع تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة و" المعايير الدولية المهنية للتدقيق الداخلي"، ويجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مراجعة وثيقة التدقيق الداخلي بصفة دورية ، وتقديمها الى الإدارة العليا ومجلس الإدارة للموافقة.

A1. 1000- يجب تحديد طبيعة خدمات التوكيد المقدمة للمنشأة بوثيقة التدقيق. وإذا كانت هذه الخدمات ستقدم لجهات خارج المنشأة، يجب أيضا تحديد طبيعتها في الوثيقة.

1000 C1- يجب تحديد الخدمات الاستشارية في وثيقة التدقيق الداخلي.

1010- الاعتراف بمفهوم التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير الدولية المهنية للتدقيق الداخلي في وثيقة التدقيق الداخلي .

يجبر بمفهوم التدقيق الداخلي مبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير الدولية المهنية للتدقيق الداخلي في وثيقة التدقيق الداخلي ،على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مناقشة مفهوم التدقيق الداخلي وأخلاقيات المهنة وميثاق معايير التدقيق الداخلي مع موظفي التدقيق ولجنة التدقيق.

هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار الى:

1. وضع إطار العمل لأداء وظيفة التدقيق الداخلي.
2. تحديد المتطلبات التي يجب توفرها في ضوء الوضع التنظيمي لإدارة التدقيق الداخلي في المنشآت المختلفة بغض النظر عن غرضها، أو حجمها، أو شكلها القانوني، أو هيكلها التنظيمي.
3. العمل بصورة مستقلة على إجراء فحص وتقييم لعمليات المراقبة والتقدم بتوصيات لتحسينها بما يساعد الإدارة والموظفين على أداء مهماتهم بفعالية.
4. تعزيز الإدارة المؤسسية في المنظمة.

الولاية

⁽¹⁾ الارشاد التطبيقي ص -49 اصدار يناير 2009

يكفل التدقيق الداخلي للإدارة التحاليل والتقييمات والتوصيات والمشورة والمعلومات بانتظام. وتشمل أهدافه السعي إلى ضمان مراقبة فعالة من حيث التكلفة وتحديد الوسائل الكفيلة بتحسين درجة الفعالية والتوفير والترشيد في الإجراءات الداخلية واستعمال الموارد، بالإضافة إلى ضمان الامتثال للأنظمة والوائح والمعايير المطبقة في مجال المحاسبة الدولية بالإضافة إلى أفضل الممارسات.

إيضاحات المعيار

- يجب تحديد أهداف، صلاحيات، ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي بوثيقة رسمية مكتوبة تنسجم مع المعايير المهنية يقوم باعدادها الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ويوافق عليها المدير العام وتعتمد من لجنة التدقيق. تحتوي على الاهداف والصلاحيات والمسؤوليات لنشاط التدقيق الداخلي، ويجب الحصول على مصادقة الادارة العليا ولجنة التدقيق على هذه الوثيقة.
- يكون الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي (المشار إليه فيما يلي بعبارة "المدقق الداخلي") مسؤولاً أمام المدير العام ومجلس الادارة (لجنة التدقيق). ويتمتع بالاستقلالية في أداء واجباته، وله صلاحية بدء أية إجراءات وإنجاز أية أعمال والتبليغ عن أي إجراء أو عمل، كلما رأى ذلك ضرورياً لممارسة اختصاصاته. ويجب على المدقق الداخلي أن يقبل التماس المدير العام لخدماته، ولكن، ينبغي أن تكون له حرية إنجاز أي عمل يدخل في إطار ولايته. ويجب أن تستند خطة عمل المدقق الداخلي إلى تقييم للخطر يجري مرة في السنة على الأقل وتحدد على أساسه أولويات العمل. ويجب على المدقق الداخلي أن يراعي في ذلك التقييم تعليقات المدير العام وأعضاء لجنة التدقيق.
- يؤدي المدقق الداخلي التدقيق بأسلوب مهني وطريقة محايدة ودون انحياز. وينبغي تفادي تنازع المصالح. وينجز المدقق الداخلي كل أعمال التدقيق بما يقتضيه العمل من عناية مهنية وفقاً لأفضل الممارسات الموصى بها في معهد التدقيق الداخلي وتكون مقبولة ومطبقة في المنظمة.
- يكون المدقق الداخلي مستقلاً عن كل البرامج والأعمال والأنشطة التي تخضع لتدقيقه، بغية ضمان الحياد والمصداقية في أعمال التدقيق التي ينفذها.
- يتاح للمدقق الداخلي، في أداء مهماته، من الحصول على المعلومات التي يحتاجونها والوصول الغير مشروط للسجلات، الممتلكات المادية، والاتصال بالافراد الذين لهم علاقة بالنشاط ذات العلاقة بمهام التدقيق.
- يكون المدقق الداخلي رهن الإشارة لاستلام الشكاوى أو المعلومات من أفراد الموظفين مباشرة فيما يتعلق باحتمال وجود حالات غش أو هدر أو تعسف في استعمال السلطة أو تخلف عن الامتثال للأنظمة والوائح في شؤون الإدارة والموظفين وغيرهما أو أية أنشطة غير قانونية تدخل في نطاق ولاية المدقق الداخلي.

- يضمن المدير العام حق جميع الموظفين في التواصل سرّاً مع المدقّق الداخلي وتزويده بالمعلومات، دون مخافة أو انتقام. وذلك دون إخلال بالتدابير المنصوص عليها في نظام الموظفين ولائحته في حال نقل المعلومات إلى المدقّق الداخلي مع العلم بأنها خاطئة أو بصرف النظر قصداً عن صحتها أو عدم صحتها.
- يحترم المدقّق الداخلي الطابع السري ويحافظ عليه فيما يتعلق بأية معلومات محسّلة أو متسلمة في إطار عملية التدقيق، ولا يستعمل تلك المعلومات إلا في حدود ما هو ضروري لإجراء التدقيق.
- يجب تحديد طبيعة خدمات التوكيد المقدمة للمنشأة بوثيقة التدقيق. وإذا كانت هذه الخدمات ستقدم لجهات خارج المنشأة، يجب أيضاً تحديد طبيعتها في الوثيقة.
- يجب تحديد الخدمات الاستشارية في وثيقة التدقيق وموقع التدقيق الداخلي على الهيكل التنظيمي للمنشأة.
- مسؤولية التدقيق الداخلي تجاه الإدارة تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول كيفية انجاز الاعمال في المنشأة ونوعية التنفيذ وملخصاً بخطة اعمال التدقيق الخاصة بالنشاط وخطط التوظيف والموازنة المالية واي تغيرات اولية في هذه الامور من اجل اعتمادها وتبيان نطاق عمل التدقيق الداخلي.
- على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تقييم فيما اذا كانت الاهداف والصلاحيات والمسؤوليات لا زالت كافية ومناسبة ليستطيع نشاط التدقيق الداخلي تحقيق اهدافه وممارسة صلاحياته ومسؤولياته وعليه يتم اعادة تعديل نسخة الوثيقة كلما كان ذلك لازماً.
- ميثاق التدقيق الداخلي لا يحدد الموارد اللازمة أو المتاحة لنشاط التدقيق.

التطبيق للمعيار

نموذج لوثيقة تدقيق Audit Charter

يكون التدقيق الداخلي نشاط مستقل بذاته يتبع مديره مباشرة للمدير العام ولجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة ويرفع تقاريره مباشرة للمدير العام ولجنة التدقيق بهذا يمنح التدقيق الداخلي الصلاحيات ويترتب عليها المسؤوليات الواردة بهذه الوثيقة.

المهمة ونطاق العمل : Engagement Scope

ان مهمة التدقيق الداخلي في المنشأة هي تقديم توكيد مستقل وموضوعي حول كافة أنشطة المنشأة وكذلك تقديم خدمات استشارية مصممة لاضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها وهي تساعد المنشأة على تحقيق اهدافها بإيجاد منهج واضح لتقييم وتحسين فعالية الرقابة الداخلية.

يتضمن نطاق عمل التدقيق تحديد ما اذا كانت الرقابة الداخلية والاجراءات المصممة لأنشطة المنشأة كما وضعت من قبل الادارة كافية وتعمل بطريقة تحقق اهداف الادارة المتعلقة بما يلي:-

- ان المخاطر المرتبطة بالمنشأة قد تم تحديدها والتعامل معها من قبل كافة منتسبي هذه المنشأة .
 - ان التقارير الهامة المتعلقة بالامور المالية والادارية والتشغيلية دقيقة ويمكن الاعتماد عليها وتصدر في الوقت المناسب .
 - ان الموظفين ملتزمون بسياسات ومعايير واجراءات وانظمة وتعليمات الادارة التنفيذية ومجلس الادارة بالاضافة الى تقييم كل ما سبق واقتراح اجراءات بديلة لاجراءات العمل غير الكافية.او وضع اجراءات مقترحة في حالة عدم وجود اجراءات او تعليمات لبعض أنشطة المنشأة.
- الصلاحيات :-**

يقوم التدقيق الداخلي بعمله وحسب إطار عمل مفصل ووفقاً للصلاحيات التالية:-

1. الوصول غير المشروط او المقيد لجميع أنشطة وسجلات وممتلكات والموظفين
- 2.مراجعة وتقييم كافة إجراءات وعناصر الرقابة المالية والإدارية والتشغيلية والتسويقية وإقتراح تطوير وتنميط أنظمة وإجراءات الرقابة الداخلية، وتقديم التوصيات بشأنها بالتعاون مع الإدارة.
- 3.الحصول على المساعدة المطلوبة من الموظفين في كافة قطاعاتها.
- 4.التأكد من سلامة تطبيق السياسات والقواعد والإجراءات المالية والإدارية والتشغيلية والتسويقية والمعتمدة وتقديم الملاحظات والتوصيات.
- 5.التأكد من حماية أصول والموجودات وذلك. بالتأكد من وجود نظام الرقابة الداخلي الكفوء الذي يحقق ذلك .
- 6.مقارنة نتائج الأعمال والأنشطة مع الموازنات التقديرية وتقديم تقرير عن الانحرافات الجوهرية وأسبابها.
- 7.المشاركة في التحقيقات الخاصة وأعمال الجرد الفعلي والجرد المفاجيء على المخزون والصندوق.
- 8.تقديم الإستشارات للإدارة بخصوص أنظمة وإجراءات العمل .
- 9.إجراء الزيارات التفقدية والفجائية على إختلافها وتقديم التقرير عنها .

الواجبات:-

1. القيام بأية دراسات أو مهمات إضافية أو الإشتراك في لجان مؤقته أو دائمة لفحص أو تدقيق ناحيه معينة بتكليف من الادارة العليا.
2. إعداد خطة التدقيق السنوية بناء على تقييم المخاطر ووضع أولويات التدقيق .
- 3.رفع تقارير دورية عن مدى تحقيق خطة التدقيق الداخلي سنوياً

4. رفع التقارير دورياً عن الأنشطة التي يتم تدقيقها متضمنة الاقتراحات لتحسين هذه الأنشطة .
5. رفع التقارير دورياً للأمانة العامة عن التوصيات غير المنفذة وتوضيح اسباب عدم تنفيذها. لإتخاذ القرارات بشأنها.
6. تزويد الإدارة بالتحليلات، الدراسات، والإقتراحات لتطوير وتحسين الأعمال وخفض المخاطر .
7. التعاون مع المدققين الخارجيين في تحديد نطاق العمل لكل منهما منعاً لازدواجية الجهة والتنسيق معهم اينما كان ذلك مناسباً لتحديد اولويات التدقيق.
8. المساعدة في التحقيق في اعمال الغش والتلاعب المشتبه في وقوعها واعلام الادارة بالنتائج.

وحتى يتمكن التدقيق الداخلي من ممارسة مهامه على الوجه الأكمل فقد تم منحه صلاحيات كاملة من حيث حرية التحرك في الوقت المناسب وتدقيق ومراجعة أعمال ونشاطات جميع أقسام وفروع والأنشطة دون إستثناء وله الحق بالإطلاع على كافة المستندات والسجلات والوثائق اللازمة لأداء عمله على أكمل وجه.

وعليه نرجو من جميع العاملين التعاون مع التدقيق الداخلي وتسهيل مهمته والذي من شأنه أن يؤدي إلى الإسهام في استمرار وتطوير وإزدهار في شتى المجالات.

علاقة لجان التدقيق مع دائرة التدقيق الداخلي

أن المسؤولية الأساسية للجنة التدقيق يجب أن تتضمن مساعدة مجلس الإدارة في تنفيذ مسؤولياته المتعلقة بسياسات المنشأة المالية والرقابة الداخلية، والتقرير المالي وعليه:-

1. يجب على لجنة التدقيق أن تضع وتحافظ على خطوط الاتصال بين المجلس والتدقيق الخارجي والداخلي والإدارة المالية.
2. يجب على لجنة التدقيق التأكد من قيام التدقيق الداخلي بفحص وتقويم كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية والحكم عليها.
3. يمكن الاستفادة من التدقيق الداخلي في حالات الاختلاس لتزويد اللجنة بمعلومات عنها.
4. يجب على لجنة التدقيق المصادقة على نطاق عمل التدقيق وخطة التدقيق ووثيقة التدقيق والموازنة التخطيطية لإدارة التدقيق.
5. يجب على لجنة التدقيق تحديد المخاطر المقبولة .
6. للجنة الحق عزل وتعين الرئيس التنفيذي للتدقيق .
7. على لجنة التدقيق التأكد من التزام بتطبيق معايير التدقيق الداخلي.

ثانياً: معيار الاستقلالية والموضوعية نص المعيار

1100 - الاستقلالية والموضوعية Independence and Objectivity
يجب على نشاط التدقيق الداخلي إن يكون مستقلاً، وعلى المدققين الداخلي إن يتسموا بالموضوعية أثناء تأدية عملهم.

يقصد بالاستقلالية المدققين الداخليين التحرر من الشروط والظروف التي تهدد قدرة نشاط التدقيق الداخلي على القيام بمسؤوليات التدقيق الداخلي بموضوعية أو مظاهر الموضوعية الغير متحيز.

أما الموضوعية هي موقف فكري حيادي يسمح للمدققين الداخليين بإنجاز مهام التدقيق الداخلي على نحو يجعلهم يؤمنون إيمان صادق في نتائج عملهم وبعدم حصول أي تعرض هام للنوعية. تتطلب النوعية من المدققين الداخليين أن لا يتبعوا في أحكامهم على مسائل التدقيق إلى أحكام الآخرين.

1110 - الاستقلال التنظيمي Organizational Independence
يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي (Chief audit executive) إن يتصل بمستوى إداري داخل الشركة يسمح لنشاط التدقيق الداخلي بالاطلاع بمسؤولياته. كما يجب أن يتم التحكم في مصادر التهديدات التي تهدد الاستقلالية على مستويات المدقق، ومهام التدقيق ومستويات الاختصاص ومستوى المؤسسة ككل.

A1-1110 - يجب على نشاط التدقيق الداخلي إن يكون بمنأى عن التدخل في تحديد نطاق عمل التدقيق الداخلي، تنفيذ العمل، وإيصال النتائج.

يتطلب الارشاد التطبيقي⁽¹⁾

1. أن يتبع التدقيق الداخلي مباشرة إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا وبذلك فإن التدقيق الداخلي:

- يحتفظ لذاته باستقلالية وموضوعية بعيداً عن أية تبعية إلى أي قسم أو إدارة أو دائرة أو نشاط ويجب أن يكون ذلك واضحاً داخل الهيكلية الإدارية للشركة.

- يضمن الصلاحية لأداء وظيفته والتي تخوله الحصول والاطلاع على جميع البيانات والسجلات والمستندات وأنظمة المعلوماتية المتاحة التي يراها مناسبة للقيام بتدقيق شامل ومعقم.

- يضمن صلاحية الاتصال والدخول إلى وعلى أي إدارة أو دائرة أو قسم والحرية التامة في القيام بعملها وتقييم المخالفات والإفادة عنها.

- يضمن الصلاحية والحق في الإبلاغ والاتصال المباشر مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق وفي التوقيت الذي يجده مناسباً.
- يضمن الاستقلالية التامة في تخطيط وتنفيذ وإعداد التقرير، بمعنى جميع مراحل التدقيق.
- يضمن الاهتمام المباشر والملائم بتقارير التدقيق الداخلي من مختلف المستويات، وتضمن اتخاذ القرارات والإجراءات بشأنها من المستويات التنفيذية العليا، وهذا يساعد على المتابعة، ويؤمن الإبلاغ المناسب.

1111- التفاعل مع مجلس الإدارة (لجنة التدقيق)

ينص الارشاد التطبيقي التفاعل مع مجلس الإدارة⁽¹⁾ بأنه يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي يوصل ويتفاعل مباشرة مع المجلس.

ولتحقيق هذا المبدأ يجب أن يتبع التدقيق الداخلي مباشرة إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا وبذلك فإن التدقيق الداخلي:

1. يحتفظ لذاته باستقلالية وموضوعية بعيداً عن أية تبعية، ويجب أن يكون ذلك واضحاً داخل الهيكلية الإدارية.
2. يضمن الصلاحية لأداء وظيفته والتي تخوله الحصول والاطلاع على جميع البيانات والسجلات والمستندات وأنظمة المعلوماتية المتاحة التي يراها مناسبة للقيام بعمله.
3. يضمن صلاحية الاتصال والدخول والحرية التامة في القيام بعملها وتقييم المخالفات والإفادة عنها.
4. يضمن الصلاحية والحق في الإبلاغ والاتصال المباشر مع مستوى اداري مناسب ولجنة التدقيق وفي التوقيت الذي يجده مناسباً.

مؤشرات ودلائل الاستقلالية:

1. استقلالية وضع البرامج بالتححرر من تدخل الإدارة في وضع برنامج التدقيق.
2. استقلالية تحديد نطاق العمل بالتححرر من تدخل الإدارة تحديد نطاق التدقيق والتحرر من تدخل الإدارة في إجراءات التدقيق.
3. استقلالية العمل الميداني ويتمثل بحرية الوصول إلى السجلات، والممتلكات والموظفين موضوع التدقيق و التححرر من محاولات الإدارة

⁽¹⁾ الارشاد التطبيقي ص -53 اصدار يناير 2009

في فرض سلطتها لتحديد/تعيين فحص بعض النشاطات التي يجب فحصها أو لإعداد أدلة مقبولة.

4. استقلالية إيصال النتائج وتكون من خلال التحرر من أي شعور بالالتزام بتعديل حقائق مهمة يجب الإبلاغ عنها أو كتابتها بالتقرير أو استثناء أو إبعاد مسائل هامة من تقارير التدقيق.

1120 - موضوعية المدققين Individual Objectivity (2)

يجب على المدققين الداخليين تبني موقف نزيه، وغير متحيز، وتلافي تضارب المصالح، وأن يكونوا موضوعيين في قيامهم بعملهم ، وأن لا يتأثروا بالبيئة التي يعملون بها، وأن يكون العمل بفعالية ومهنية وبدون تحيز، كما عليهم أن يتقيدوا بالمعايير الدولية للتدقيق وبالسلوك المهني والقوانين والتنظيمات وأنظمة وإجراءات الشركة .

تقتضي الموضوعية من المدققين الداخليين ان يؤديوا مهام التدقيق الداخلي على النحو يتكون معه لديهم اعتقاد امين ونزيه بسلامة وصحة ناتج اعمالهم، والا يحدث اي تهاون أو تساهل في جودة عملهم ، كما ينبغي عدم اقحام المدققين الداخليين في اي مواقف يشعرون فيها انهم غير قادرين على تبني اراء واحكام مهنية موضوعية.

كما تشمل الموضوعية الفردية ان يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بتنظيم مهام العاملين في التدقيق الداخلي على النحو الذي يكفل تجنب حدوث اي تضارب فعلي او محتمل في المصالح، واتباع اسلوب تدوير المدققين الدوري في المهام فيما بين العاملين في التدقيق الداخلي كلما كان ذلك مناسباً.

يضمن الاهتمام المباشر والملائم بتقارير التدقيق الداخلي من مختلف المستويات، وتضمن اتخاذ القرارات والإجراءات بشأنها من المستويات التنفيذية العليا، وهذا يساعد على التوصل الى تأكيد معقول من انه تم اداء تلك الاعمال بموضوعية ، ويؤمن الإبلاغ المناسب.

ومن اجل أن تحتفظ دائرة التدقيق باستقلاليته وموضوعيتها، يجب أن لا توكل إليها أي مهام تنفيذية أو إجرائية ويعتبر تصميم وتحميل وصياغة الاجراءات المتعلقة بأنظمة الرقابة الداخلية من معوقات موضوعية المدقق الداخلي، وعليه يجب أن تبقى ادارة التدقيق بعيدة عن القيام بأي عمل من شأنه أن يضع نظاماً أو يدخل تعديلات على أنظمة دوائر أخرى. مع ملاحظة انه لا تتأثر الموضوعية سلباً عندما يقوم بتوصيات تتعلق بالرقابة على الانظمة او مراجعة الاجراءات قبل تطبيقها.

1130- ضعف الاستقلالية أو الموضوعية (1)

Impairments to Independence or Objectivity

إذا ضعفت الاستقلالية، والموضوعية في الحقيقة أو الظاهر يجب الإفصاح عن ذلك تفصيلاً للأطراف المناسبة. تعتمد طبيعة الإفصاح على حجم الضعف. وقد تشمل معوقات الاستقلالية – على سبيل المثال لا للحصر – تضارب المصالح الشخصية، الحدود المفروضة على نطاق التدقيق، القيود المفروضة على الحصول أو الاطلاع على المعلومات أو السجلات والدفاتر أو الاتصال بموظفيها أو الدخول الى مناطق، والقيود المفروضة على الموارد اللازمة. فعلي المدققين الداخليين ان يبلغوا الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي عن اي مواقف تنطوي على تضارب المصالح أو تحيز أضعفت الاستقلالية، والموضوعية في الحقيقة أو الظاهر يجب الإفصاح عن ذلك تفصيلاً للأطراف المناسبة. وان يقوم بأعادة توزيع المهام المسندة لأولئك المدققين.

1130 A1. (1) يجب على المدققين الداخليين الابتعاد عن تقييم أنشطة أو عمليات محددة كانت سابقاً تخضع لسيطرتهم الا بعد فترة زمنية معقولة (على الاقل سنه منذ توقفهم عن العمل) وتعتبر الموضوعية ضعيفة إذا قام المدقق بأعمال توكيدية على نشاط كان من مسؤوليته في السنة السابقة. ويجب مراعاة هذه النقطة بصفة خاصة عند الاشراف على العمل في اي مهمة من مهام التدقيق وتبلغ نتائجها. **1130 A2.** (2) ينص الارشاد التطبيقي الثاني بأنه يجب مراجعة المهمات التأكيدية لأنشطة كانت ضمن مسؤوليات الرئيس التنفيذي للتدقيق سابقاً من قبل جهة خارج إدارة التدقيق الداخلي.

1C. 1130 - يجوز للمدققين الداخليين تقديم خدمات استشارية متعلقة لأنشطة كانت من ضمن مسؤولياتهم .

C2. 1130 - اذا كان هناك ضعف محتمل في استقلالية وموضوعية المدققين الداخليين متعلق بخدمات استشارية، يجب الإفصاح للجهة صاحبة العلاقة قبل الموافقة على المهمة.

هدف المعيار:-

يهدف هذا المعيار الى:-

1. تحديد المتطلبات التي يجب توفرها في الوضع التنظيمي لإدارة التدقيق الداخلي في المنشآت بغض النظر عن غرضها أو حجمها أو هيكلها التنظيمي أو شكلها القانوني.

(1) الارشاد التطبيقي ص -57 اصدار يناير 2009

(1) الارشاد التطبيقي ص -59 اصدار يناير 2009

(2) الارشاد التطبيقي ص -61 اصدار يناير 2009

2. تنفيذ أعمال التدقيق بأسلوب أمين ولا يخضعوا لأحكامهم بأراء الآخرين ويكون حكمهم على الاشياء من خلال قيامهم بمراجعتها وأنه ليست هناك تسويات جانبية جوهرية قد تم اللجوء إليها .

إيضاحات

على نشاط التدقيق الداخلي أن يكون مستقلاً، وعلى المدققين الداخليين أن يتسموا بالموضوعية أثناء تأدية عملهم.

الاستقلال التنظيمي Organizational Independence

- يجب أن يسمح الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي القيام بمسؤولياته دون قيود وعلى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي (Chief audit executive) أن يتصل بمستوى إداري داخل الشركة يسمح لنشاط التدقيق الداخلي بالاضطلاع بمسؤولياته. من حيث منح الحماية والاستقلالية والقوة اللازمة لنشاط التدقيق الداخلي ولاقتراحاته ويجعل من فرص نجاح وتطبيق تلك الاقتراحات أمراً مشجعاً، علاوة على أنه يزود مجلس الإدارة بعين اضافية تمكنهم من تلمس حقيقة اوضاع العمل في المنشأة، بدون تدخل أي من مدراء الادارة التنفيذية. يتبع الرئيس التنفيذي للتدقيق من الناحية الفنية الى لجنة التدقيق واداريا الى المدير العام في المنشأة بحيث يكون الوضع التنظيمي لدائرة التدقيق الداخلي ملائماً لتنفيذ مسؤولياتهم ومن خلال: -

- حصول المدققون الداخليون على دعم من الادارة العليا ومجلس الادارة حتى تمكنهم ان يحصلوا على تعاون الجهات الخاضعة للتدقيق ولكي يتمكنوا من القيام بعملهم بحرية بعيداً عن أي تدخل من الغير .
- مسؤولية الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي امام شخص من المنشأة متمتع بصلاحيات كافية تسمح باستقلالية التدقيق الداخلي وضمان التغطية الواسعة لعملية التدقيق، واعطاء تقارير التدقيق الاعتبار الكافي، واتخاذ الاجراءات المناسبة بخصوص توصيات التدقيق.
- الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي يكون على اتصال مباشر مع مجلس الادارة لتساعده على تعزيز الاستقلالية وتجعل الادارة على علم واطلاع بالمسائل ذات الاهتمام المشترك.
- تفعيل مبدأ الاستقلالية وذلك من خلال ربط قرار تعيين وتحتية الرئيس التنفيذي للتدقيق بمجلس الادارة.
- هدف وصلاحيات ومسؤولية التدقيق يجب ان تكون مبنية في وثيقة رسمية مكتوبة ومصادق عليها من مجلس الادارة، ويجب ان تحدد موقع التدقيق

على الهيكل التنظيمي والصلاحيات الممنوحة للوصول الى جميع المستندات، والموظفين، والاصول ذات العلاقة.

- يتوجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تقديم ملخصاً عن خطة التدقيق والموازنة المالية، ونطاق اعمال التدقيق وأية تغيرات جوهرية للمصادقة عليها سنوياً

على نشاط التدقيق الداخلي إن يكون بمنأى عن التدخل في تحديد نطاق عمل التدقيق الداخلي، وتنفيذ العمل، وإيصال النتائج. وان يتمتع المدقق الداخلي بمكانه تنظيمية تسمح له القيام بانجاز الاعمال والمسؤوليات الخاصة به بحريه . يكون الرئيس التنفيذي للتدقيق مسؤولاً امام المدير العام مباشرة. ويرفع جميع تقارير التدقيق الى المدير العام ويتم وضع خطط التدقيق في بداية كل عام بالتعاون معه. وتحديد علاقة المسؤولية هذه ان نشاط التدقيق تعمل باستقلالية تامه عن دوائر المنشأة لكي تمكن المدقق من اداء واجباته بأسلوب يعطيه الفرصه للتعبير عن الرأي وتوصياته المهنيه دون تحيز.

لا تتأثر الاستقلالية اذا اوصى المدقق الداخلي استخدام معايير رقابية معينة للنظم او اذا فحص الاجراءات وعلق عليها قبل تنفيذها. غير ان تصميم النظم وتنفيذها لا يعتبر من وظائف المدقق الداخلي.

Individual Objectivity

موضوعية المدققين

- على المدققين الداخليين تبني موقف نزيه، وغير متحيز، وتلافي تضارب المصالح .
- تتطلب الموضوعية من المدققين الداخليين أن ينفذوا أعمال التدقيق بأسلوب أمين وأنه ليست هناك تسويات جانبية جوهرية قد تم اللجوء إليها.
- يجب على المدققين الداخليين أن لا يضعوا أنفسهم في مواقف يشعرون فيها بعدم القدرة على التوصل إلى إستنتاجات مهنية موضوعية.

- على المدققين الداخليين ان يكونوا موضوعيين في تنفيذ أعمال التدقيق من خلال:-

- ان يكونوا موضوعيين في تنفيذ اعمال التدقيق ولا يخضعوا لأحكامهم بأراء الآخرين ويكون حكمهم على الاشياء من خلال قيامهم بتدقيقها.
- القيام بأعمال التدقيق بأسلوب يدل على ايمانهم الصادق بأعمالهم وليس هناك تسويات جانبية (حل وسط) تم اللجوء اليها ويتم ذلك من خلال:-
- ابلاغ الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي عن أي وضع فيه تعارض للمصلحة او تحيز او قد يكون هناك شك بوجودها.
- تدوير موظفي التدقيق دورياً كلما كان ممكن .
- عدم تولي المدققون مسؤوليات تنفيذية، وفي حالة التكليف او الطلب منهم القيام بعمل لا علاقه له بالتدقيق فان من مسؤولية الرئيس التنفيذي للتدقيق اعلام الادارة العليا انهم لا يقوموا بهذا العمل كمدققين داخليين وان تقييم وتطبيق وتشغيل الانظمة ووضع السياسات والاجراءات لا تعتبر من اعمال التدقيق.

ضعف الاستقلالية أو الموضوعية

Impairments to Independence or Objectivity

- إذا ضعفت الاستقلالية، والموضوعية في الحقيقة أو الظاهر يجب الإفصاح عن ذلك تفصيلاً للأطراف المناسبة. تعتمد طبيعة الإفصاح على حجم الضعف.
- على المدققين الداخليين الابتعاد عن تقييم أنشطة أو عمليات محددة كانت سابقاً تخضع لسيطرتهم. وتعتبر الموضوعية ضعيفة إذا قام المدقق بأعمال توكيدية على نشاط كان من مسؤوليته في السنة السابقة.
- يجب مراجعة المهمات التأكيدية لأنشطة كانت ضمن مسؤوليات الرئيس التنفيذي للتدقيق سابقاً من قبل جهة خارج إدارة التدقيق الداخلي.
- يجوز للمدققين الداخليين تقديم خدمات استشارية متعلقة لأنشطة كانت من ضمن مسؤولياتهم
- اذا كان هناك ضعف محتمل في استقلالية وموضوعية المدققين الداخليين متعلق بخدمات استشارية، يجب الإفصاح للجهة صاحبة العلاقة قبل الموافقة على المهمة.

لفهم استقلالية التدقيق الداخلي لابد من طرح التساؤلات التالية للنقاش:-

- هل يكون التدقيق الداخلي مركزياً أي ادارة مستقلة تمارس اعمال ونشاطات التدقيق في الادارات والاقسام المختلفة بشكل رمزي؟
 - اما يكون التدقيق الداخلي لا مركزياً أي يكون عبارة عن اقسام متفرقة كل منها في مواقع العمل المتخصص وترفع تقاريرها الى الرؤساء المباشرين؟
 - ام تكون بين بين أي يكون هنالك جهاز مركزي يتبعه اجهزة فرعية في مواقع المنشأة المختلفة، وتكون تبعية الموظفين فيها مزدوجة ادارية للرئيس المباشر في الموقع وفتياً للرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي.
- ان ربط التدقيق الداخلي بالمدير العام له تأثيرات سلبية اهمها ان بعض المدراء العاملون لا يعطون في العادة قدراً كافياً من الاهتمام والانتباه لتقارير التدقيق الداخلي، وان بعضهم يستغل تقارير التدقيق الداخلي لملاحقة معادية فيما يتعلق ببعض النقاط التي قد تظهرها التقارير.
- اما ربط التدقيق الداخلي بمجلس الادارة فهو اجراء له ايجابياته الكثيرة من حيث منح الحماية والاستقلالية والقوة اللازمة لنشاط التدقيق الداخلي ولاقتراحاته ويجعل من فرص نجاح وتطبيق تلك الاقتراحات امراً مشجعاً، علاوة على انه يزود مجلس الادارة بعين اضافية تمكنهم من تلمس حقيقة اوضاع العمل في المنشأة، بدون تدخل أي من مدراء الادارة التنفيذية. (5)

الموضوعية Objectivity

نحن دائماً نسعى إلى أن نكون على مستوى عالٍ من الموضوعية، ولكننا نجد من خلال الواقع المثير، أن الموضوعية تتجلى فقط عندما لا يكون لنا مصالح شخصية، لذلك نجد أن التظاهر بالموضوعية يكون جسراً وملاذاً آمناً لتمرير ما نشعر به من نقص في المواضيع التي تحتاج لموضوعية في اتخاذ القرار أو إصدار الأحكام، ذات العلاقة بمصالحنا الشخصية. لذلك أرى أن تحقيق الموضوعية بشكل تام غير ممكن... ولكن علينا بذل الجهد والسعي المستمر للوصول إلى شبه الموضوعية، ويمكن تحقيق ذلك من خلال محاولة تحيية حاجاتنا النفسية" الميول، والرغبات "والاجتماعية، والاقتصادية، المباشرة أو الثانوية عند إصدار الأحكام أو اتخاذ القرارات. وعليه نُعبّر الموضوعية عن إدراك الأشياء على ما هي عليه دون أن يشوبها أهواء أو مصالح أو تحيزات، أي تستند الأحكام إلى النظر إلى الحقائق على أساس العقل، فهي تعني الموقف الذهني الواجب على المدققين الداخليين التنبيه اليه عند تطبيق اجراءات التدقيق ، ويجب على المدققين الداخليين أن لا يخضعوا احكامهم المتعلقة بأمور التدقيق لأراء الآخرين. (6) وتعني موضوعية المدقق الداخلي: قدرته على صياغة النتائج التي توصل اليها اثناء التدقيق، بصورة تتناسق

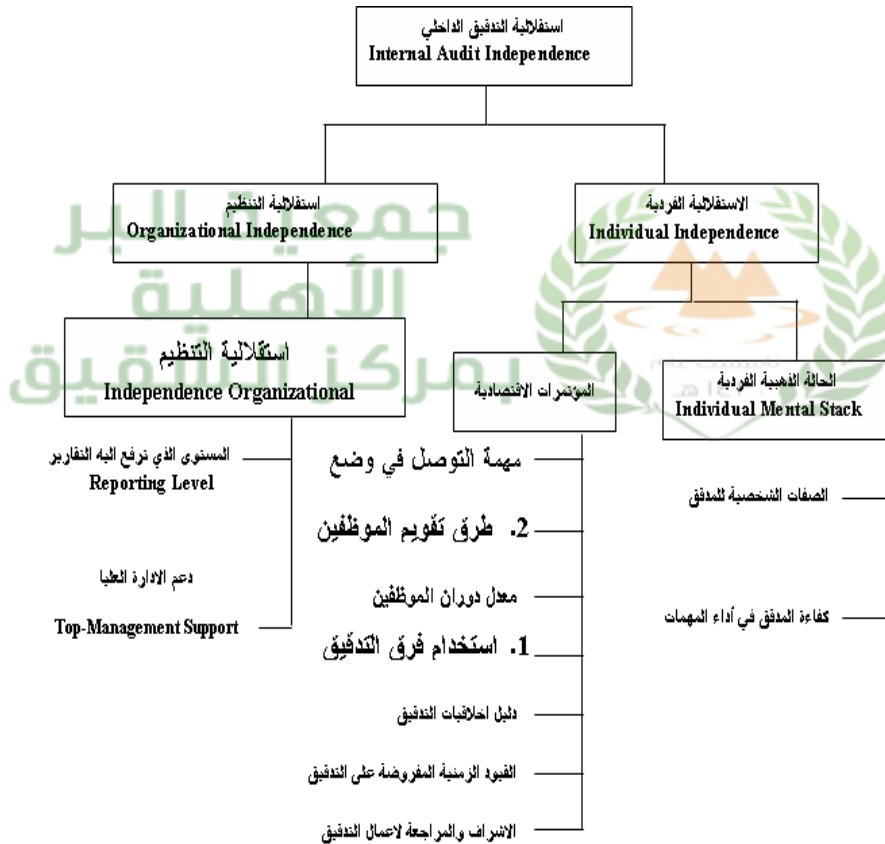
(5) A.D. Chambers,op.cit,p.21.

(6) IIA مرجع سبق ذكره

مع الحقائق والبراهين والادلة، وليس وفقا للاحاسيس والمشاعر الشخصية. وان الموضوعية صفة الاحكام المحايدة، وانها ليست هدفا بحد ذاتها. ولان صفة الموضوعية عند المدققين قد تتأثر نوعا ما. فقد ركز معهد المدققين الداخليين الامريكي (IIA) على اهمية الموضوعية لوظيفة التدقيق الداخلي في معظم ما صدر عنه من قوائم ومعايير تتعلق بالتدقيق الداخلي.

ان اشتراك المدقق الداخلي في تصميم النظم او اقتراح تحسينات النظم اذا كان قادرا عليها لا يعتبر مساس بالموضوعية. ومن شأنها رفع كفاءة الرقابة الداخلية واشباع حاجات العمل بشرط ان احكام المدقق لا تتأثر بما سبق وان شارك فيه، ويملك من الجراة الادبية، ما يمكنه من الاعتراف بخطاه اذا حدث، فان حيادة وموضوعيته لن تتأثر.

نموذج استقلالية التدقيق الداخلي (1)



(1) Charmers A.D, G.M Selma, and G. Vintner , Internal Auditing Second Edition , Pitman Publishing London , Printed 1990 (P-36)

ثالثاً: معيار البراعة وبذل العناية المهنية نص المعيار

1200 - البراعة وبذل العناية المهنية Proficiency and Due Professional Care

يجب تنفيذ أعمال التدقيق ببراعة وبذل العناية المهنية.

1210 - البراعة Proficiency

يجب على المدققين الداخليين امتلاك المعرفة، والمهارات، والكفاءة المطلوبة للاضطلاع بمسؤولياتهم الفردية. وعلى نشاط التدقيق الداخلي كمجموعة امتلاك أو الحصول على المعرفة، والمهارات، والكفاءات الأخرى المطلوبة للاضطلاع بمسؤولياتهم.

A1-1210 – يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي الحصول على النصيحة والمساعدة، فيما يتعلق بالكفاءة إذا كان المدققون الداخليون فاقدون للمعرفة اللازمة لتنفيذ كل أو جزء من المهمة.

A2-1210 - يجب على المدقق الداخلي امتلاك المعرفة الكافية لتحديد مؤشرات أو علامات الغش إلا أنه لا يتوقع منه امتلاك خبرة الشخص الذي مسؤوليته الرئيسية اكتشاف الغش والتحقيق.

A2-1210- يجب أن تكون لدى المدققين الداخليين معرفة بالمخاطر والضوابط الرقابية الرئيسية المتعلقة بتقنية المعلومات ، وكذلك معرفة أساليب التدقيق التي تعتمد على التقنيات المتاحة، وذلك لاستخدامها في أداء المهام المنوط بهم. لكن ليس من المتوقع أن يتمتع بهما المدقق الداخلي الذي تكون مسؤولية الأساسية هي تدقيق النواحي المتعلقة بتقنية المعلومات.

C1-1210 على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي الانسحاب من المهمة الاستشارية أو امتلاك المساعدة أو النصيحة إذا كان موظفي التدقيق الداخلي لا يمتلكون المعرفة، المهارة والجدارة (الكفاءة) المطلوبة لتنظيم كل أو جزء من المهمة .

على مستوى الفرد

يتعين على المدققين الداخليين امتلاك المعرفة وفق ثلاثة مستويات:

1. المهارة: تعني القدرة على استخدام المعرفة في المواقف التي يربح أن يتم التعرض لها، بحيث يتسنى التصرف إزاءها دون الحاجة إلى الرجوع بشكل

مكثف إلى الأبحاث والمساعدة الفنية. ركز على أنه يجب على المدقق الداخلي أن يتمتع بالمهارة في تطبيق معايير وإجراءات وأساليب التدقيق الداخلي.

2. **الفهم:** يعني قدرة المدقق على استخدام المعرفة العامة في المواقف التي يرجح التعرض لها، وذلك للتعرف على الانحرافات الجسيمة والتمكن من القيام بالأبحاث اللازمة للتوصل إلى حلول معقولة لها. ركز على أنه يجب على المدقق الداخلي التمتع بفهم مبادئ الإدارة وذلك لكي يتمكن من إدراك وتقييم مدى أهمية وجسامة الانحرافات عن الأعراف وأساليب العمل الصحيحة.
3. **الإلمام:** يعني قدرة المدقق على التعرف على وجود المشاكل أو توقع حدوثها، وتحديد الأبحاث الإضافية اللازم إجراؤها أو المساعدة التي يلزم الحصول عليها. ركز على أنه يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بالإلمام بمواد علمية معينة مثل المحاسبة والاقتصاد والقانون التجاري والضرائب والمالية والأساليب الكمية وتقنية المعلومات.

على المستوى الجماعي
يجب أن يمتلك أعضاء نشاط التدقيق الداخلي، مجتمعين، المعلومات والخبرات والمهارات الضرورية للقيام بمسؤولياتهم

1220 - بذل العناية المهنية Due Professional Care
يجب على المدققين الداخليين بذل العناية، والمهارة المتوقعة من شخص عادي عاقل، ومدقق داخلي كفؤ. لا يتضمن بذل العناية المهنية العصمة من الخطأ.

1220-A1 على المدقق الداخلي أن يمارس بذل العناية المهنية مع الأخذ بالاعتبار:

- مدى العمل المطلوب للوصول إلى أهداف المهمة .
 - التعقيد، المادية، وأهمية الأمور التي يطبق عليها إجراءات التوكيد.
 - كفاية وفعالية عمليات إدارة الخطر، والرقابة، والتوجيه (التحكم المؤسسي).
 - احتمالية الأخطاء الجوهرية، مخالفات الأنظمة، وعدم الإذعان.
 - تكلفة التوكيد بالمقارنة مع الفوائد المحتملة.
- 1220-A2** - على المدقق الداخلي أن يحذر من المخاطر الجوهرية والتي من الممكن أن تؤثر على الأهداف، العمليات، والموارد. على كل حال فإن إجراءات التوكيد لوحدها، حتى وإن نفذت بعناية مهنية، لا تضمن بأن جميع الأخطاء الجوهرية سيتم اكتشافها .
- C1. 1220** - على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ممارسة بذل العناية المهنية أثناء المهمة الاستشارية أخذاً بالاعتبار:

- احتياجات وتوقعات الجهات المعنية، بما فيها طبيعة، توقيت، وإيصال نتائج المهمة.
- تفقيد ومدى العمل المطلوب للوصول إلى أهداف المهمة .
- تكلفة المهمة الاستشارية بالمقارنة مع المنافع المتوقعة .

1230- التطوير المهني المستمر Continuing Professional Development

يجب على المدققين الداخليين تحسين معرفتهم، مهاراتهم، والكفاءات الأخرى من خلال التطوير المهني المستمر .

هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار الى تحديد ما يجب على المدقق الداخلي الالتزام به عند تأدية اعمال التدقيق.

ايضاحات

- يجب تنفيذ أعمال التدقيق ببراعة وبذل العناية المهنية في جميع عمليات التدقيق والعمليات الاستشارية التي يقوم بها. وان يقوم بتطبيق المعايير المهنية للتدقيق الداخلي بدرجة من الحرص المتوقعة من المدقق الداخلي الحريص المؤهل تاهيلا مهنيا كافيا.

الارشاد التطبيقي رقم 1-1210 البراعة Proficiency⁽¹⁾

- أن وظيفة التدقيق الداخلي تتطلب فئة من المدققين تتوافر فيهم صفات مكتسبة سواء اثناء دراسته أو أثناء ممارسته لواجبه المهني. ويجب تنفيذ أعمال التدقيق ببراعة وبذل العناية المهنية اثناء اداء عمليات التدقيق الداخلي.
- على المدققين الداخليين امتلاك المعرفة، والمهارات، والكفاءة المطلوبة للاضطلاع بمسؤولياتهم الفردية. وعلى نشاط التدقيق الداخلي كمجموعة امتلاك أو الحصول على المعرفة، والمهارات، والكفاءات الأخرى المطلوبة للاضطلاع بمسؤولياتهم.
- على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي الحصول على النصيحة والمساعدة، فيما يتعلق بالكفاءة إذا كان المدققون الداخليون فاقدون للمعرفة اللازمة لتنفيذ كل أو جزء من المهمة.
- على المدقق الداخلي امتلاك المعرفة الكافية لتحديد مؤشرات أو علامات الغش إلا انه لا يتوقع منه امتلاك خبرة الشخص الذي مسؤوليته الرئيسية اكتشاف الغش والتحقيق.

⁽¹⁾ الارشاد التطبيقي ص -67 اصدار يناير 2009

- على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي الانسحاب من المهمة الاستشارية أو امتلاك المساعدة أو النصيحة إذا كان موظفي التدقيق الداخلي لا يمتلكون المعرفة، المهارة والجدارة المطلوبة لتنظيم كل أو جزء من المهمة .

الارشاد التطبيقي رقم 1220 بذل العناية المهنية⁽¹⁾ Due Professional Care

يجب على المدققين الداخليين بذل القدر الكافي من العناية المهنية اثناء أداء عمليات التدقيق الداخلي والعناية والمهارة المتوقعة من شخص عادي عاقل، ومدقق داخلي كفؤ. لا يتضمن بذل العناية المهنية العصمة من الخطأ فالعصمة لا تكون الا لنبي- بحيث تقدم التأكيدات الكافية على الكفاءة الفنية والخلفية التعليمية اللازمه لعمليات التدقيق الداخلي.

- يجب على المدقق الداخلي أن يمارس بذل العناية المهنية مع الأخذ بالاعتبار :

1. مدى العمل المطلوب للوصول إلى أهداف المهمة .
 2. التعقيد، المادية، وأهمية الأمور التي يطبق عليها إجراءات التوكيد.
 3. كفاية وفعالية عمليات إدارة الخطر، والرقابة، والتوجيه (الحوكمة).
 4. احتمالية الأخطاء الجوهرية، مخالفات الأنظمة، وعدم الإذعان.
 5. تكلفة التوكيد بالمقارنة مع الفوائد المحتملة.
- على المدقق الداخلي أن يحذر من المخاطر الجوهرية والتي من الممكن أن تؤثر على الأهداف، العمليات، والموارد. على كل حال فإن إجراءات التوكيد لوحدها، حتى وان نفذت بعناية مهنية، لا تضمن بأن جميع الأخطار الجوهرية سيتم اكتشافها.
 - على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ممارسة بذلك العناية المهنية أثناء المهمة الاستشارية أخذاً بالاعتبار:

1. احتياجات وتوقعات الجهات المعنية، بما فيها طبيعة، توقيت، وإيصال نتائج المهمة.
2. تفقيد ومدى العمل المطلوب للوصول إلى أهداف المهمة.
3. تكلفة المهمة الاستشارية بالمقارنة مع المنافع المتوقعة.

الارشاد التطبيقي رقم 1230 التطوير المهني المستمر⁽¹⁾

Continuing Professional Development

على المدققين الداخليين تحسين معرفتهم، مهاراتهم، والكفاءات الأخرى من خلال التطوير المهني المستمر. إن أداء مهام التدقيق وإعداد التقارير يحتاج إلى عناية مهنية مناسبة من أشخاص لديهم التدريب الكافي والخبرات والكفاءات المناسبة لعمليات التدقيق التي يقومون بها. لذا فعلى المدقق أن يعمل على تطوير مهارات التدقيق لديه، بما يتطلبه ذلك من الدورات التدريبية المناسبة والتدريب

⁽¹⁾ الارشاد التطبيقي ص -75 اصدار يناير 2009

⁽¹⁾ الارشاد التطبيقي ص -77 اصدار يناير 2009

المستمر وكذلك الحرص على عمليات التدريب الداخلي وتبادل الخبرات ومالها من اثر على رفع كفاءة المدققون.

وإن من مسؤولية كل مدقق أن يستمر في التدريب المناسب كي يحتفظ بمهاراته وكفاءته وهذا يتضمن الإطلاع الدائم على التغييرات التي تتم في معايير التدقيق الدولية والإجراءات والأساليب الفنية الجديدة في مجال التدقيق كما يتطلب السعي الدائم لتطوير مهارات التدقيق لدي كل مدقق والإلمام بأحدث التقنيات الحديثة في مجال التدقيق مثل تطبيقات الحاسب الآلي والمخاطر المتعلقة به والأساليب الحديثة في اكتشاف طرف الغش والتحايل. وهذا الأمر يتطلب كذلك الرعاية المناسبة من قبل الإدارة والدعم المستمر في سبيل رفع كفاءة المدققون حتى يمكنهم مواكبة التغييرات في مجالات الأعمال وتقنية المعلومات وما لها من اثر مباشر على جودة عمليات التدقيق.

وعلى ذلك ينبغي الحرص على أن يتلقى كل مدقق على الأقل 20 ساعة تدريب سنويا يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بتحديد مجالات التدريب المطلوبة طبقا لاحتياجات الخطة السنوية في المجالات ذات العلاقة بالتدقيق والمهام المخطط لها ويقوم بتضمينها ضمن بنود الموازنة.

وعند تحديد احتياجات التدريب الخاصة بمدقق نظم المعلومات ينبغي أن يتم الأخذ في الاعتبار خطة قطاع تقنية المعلومات من حيث الأنظمة الجديدة المتوقع اقتناؤها وذلك حتى تتلاءم مع ما يستجد من تقنية متوقع أن يقوم بالتدقيق عليه. ويعتبر المدقق الداخلي مسؤولا عن تلقي التعليم المستمر لشخصه لكي يتمكن من المحافظة على جدارته، خاصة فيما يتعلق بالتحسينات والتطورات في معايير التدقيق الداخلي والإجراءات والتقنيات. كما ان حضور المؤتمرات والدورات، والدراسات الجامعية وبرامج التدريب تعتبر اساليب فعالة في مجال التعليم المستمر.

يتعين على المدققين الداخليين ، وفقا للمعايير المهنية لممارسة التدقيق الداخلي ان يطوروا معرفتهم ومهاراتهم وكفاءاتهم الاخرى عن طريق التطوير المهني المستمر:-

- وضع وتطبيق خطة للتطوير المهني المستمر.
- تعزيز القدرات الشخصية.

1. البقاء على اطلاع مستمر على التحسينات والتحديثات والتطورات التي تستجد في معايير واجراءات وتقنيات التدقيق الداخلي والأساليب الفنية الجديدة .
2. المحافظة على مهارات المدققين الداخليين من خلال مواصلة تعليمهم:-

- عضوية الجمعيات المهنية والمشاركة فيها.

- حضور المؤتمرات والدورات، والدراسات الجامعية وبرامج التدريب تعتبر اساليب فعالة في مجال التعليم المستمر.
- المشاركة في مشاريع البحث
- 3. السعي الدائم لتطوير مهارات التدقيق والإلمام بأحدث التقنيات الحديثة في مجال التدقيق مثل تطبيقات الحاسب الآلي والمخاطر المتعلقة به والأساليب الحديثة في اكتشاف طرف الغش والتحليل.
- 4. المدقق الداخلي مسؤولاً عن تلقي التعليم المستمر لشخصه لكي يتمكن من المحافظة على جدارته، خاصة فيما يتعلق بالتحسينات والتطورات في معايير التدقيق الداخلي والجراءات والتقنيات .
- 5. يمكن تطبيق استراتيجية تعليمية لتطوير العاملين في التدقيق. وتبدأ عملية اختيار تلك الاستراتيجيات كالتالي:-
 - تحديد الاهداف التنظيمية ومراجعتها.
 - تقييم مدى استعداد المتعلمين للتدريب.
 - وضع او اختيار محتوى التدريب.
 - دراسة الموازنة المخصصة للتدريب لضمان كفاءتها.

التطوير المهني المستمر

- المحافظة على المهارة من خلال مواصلة التعليم.
- البقاء على الاطلاع مستمر على التحسينات والتحديثات والتطورات التي تستجد في معايير وإجراءات وتقنيات التدقيق الداخلي.
- وضع خطة للتطوير المهني المستمر للعاملين في التدقيق الداخلي.

رابعاً: معيار الرقابة النوعية وبرنامج التحسين

نص المعيار

1300 - الرقابة النوعية وبرنامج التحسين

Quality Assurance and Improvement Program

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يضع برنامجاً للرقابة النوعية، وبرنامج التحسين، والذي يغطي جميع أعمال التدقيق الداخلي، ويراقب فاعليته بشكل مستمر. يجب أن يصمم هذا البرنامج لمساعدة نشاط التدقيق الداخلي لإضافة قيمة للمنشأة، وتحسين عملياتها، ويوفر التوكيد بأن نشاط التدقيق الداخلي منسجم مع المعايير، وأخلاقيات المهنة. ويتضمن كذلك البرنامج تقييم كفاءة وفاعلية نشاط التدقيق الداخلي وتحديد فرص التحسين فيه.

1310- تقييم برنامج النوعية Quality Program Assessments

يجب على نشاط التدقيق الداخلي تبني أسلوب لمراقبة وتقييم فعالية برنامج النوعية. وهذه العملية يجب ان تتضمن تقييمات داخلية وخارجية على حد سواء .

1311- التقييمات الداخلية Internal Assessments

يجب أن تتضمن التقييمات الداخلية

- المراجعة المستمرة لأداء نشاط التدقيق الداخلي .
- المراجعة الدورية التي تنفذ من خلال التقييم الذاتي أو بواسطة أشخاص آخرين من داخل المنشأة، على معرفة بالممارسة العملية للتدقيق الداخلي والمعايير.

1312- التقييمات الخارجية External Assessments

التقييمات الخارجية مثل مراجعة الرقابة النوعية يجب ان تنفذ مرة واحدة على الأقل كل خمس سنوات بواسطة جهات مؤهلة ومستقلة أو فريق مراجعة من خارج المنشأة. ويجب ان يناقش الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة ما يلي:

- الحاجة لاجراء أعمال التقييم الخارجي على فترات اكثر تقارباً،
- مؤهلات واستقلالية المراجعين الخارجيين او فريق المراجعة الخارجي، بما في ذلك أي احتمالات لوجود تضارب في المصالح.

1320- التقرير عن برنامج النوعية Reporting on the Quality Program

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إيصال نتائج التقييمات الخارجية لمجلس الإدارة .

1321- استخدام "أنجز طبقاً للمعايير" "Conducted in Use of"

Accordance with the Standards

لا يجوز لرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي الافادة بأن نشاط التدقيق الداخلي يتوافق مع المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي الا اذا كانت نتائج برنامج تاكيد وتحسين الجودة تؤيد افادته هذه.

يحفز المدققون الداخليون بالتقرير عن ان أعمالهم " أنجزت طبقاً لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي " على أي حال من الممكن للمدققين الداخليين استخدام هذه العبارة فقط إذا أظهرت التقييمات لبرنامج تحسين النوعية ان نشاط التدقيق الداخلي ينسجم مع المعايير .

1322 - الإفصاح عن عدم الالتزام Disclosure of Noncompliance

بالرغم من انه على نشاط التدقيق الداخلي الوصول الى الالتزام الكامل بمعايير التدقيق الداخلي ولأخلاقيات المهنة، من الممكن ان لا يتم الوصول الى

الالتزام الكامل في بعض الحالات. حينما يؤثر عدم الالتزام على نطاق عمل او أعمال نشاط التدقيق الداخلي، يجب الإفصاح للإدارة العليا ومجلس الإدارة .

هدف المعيار:-

يهدف هذا المعيار الى:

1. تحديد ما يجب على المسؤول عن ادارة التدقيق الداخلي القيام به لضمان الرقابة النوعية والتطوير في جميع جوانب نشطة التدقيق الداخلي.
2. تحقيق درجة معقولة من الاقتناع بالالتزام بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم اداء ادارة التدقيق الداخلي

ايضاحات

- يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يضع برنامجاً للرقابة النوعية والتطوير، وبرنامج التحسين، والذي يغطي جميع أعمال التدقيق الداخلي، ويراقب فاعليته بشكل مستمر. يجب أن يصمم هذا البرنامج لمساعدة نشاط التدقيق الداخلي لإضافة قيمة للمنشأة، وتحسين عملياتها، ويوفر التأكيد بأن نشاط التدقيق الداخلي منسجم مع المعايير، وأخلاقيات المهنة.

Quality Program Assessments.

تقييم برنامج النوعية

يجب على نشاط التدقيق الداخلي تبني أسلوب لمراقبة وتقييم فعالية برنامج النوعية. وهذه العملية يجب ان تتضمن تقييمات داخلية وخارجية على حد سواء. ومن المهم لنجاح الاعمال التي ينفذها التدقيق الداخلي، مراجعة اوراق العمل من اجل تحديد ما اذا كان قد تم تنفيذ اختبار التدقيق بشكل مناسب وفعال ويتم تقييم الاداء بصورة رسمية من خلال التأكد من الالتزام بدليل التدقيق الموضوع:-

1. التعليقات المستلمة من الجهات المعنية التي يعبرون فيها عن ادائهم في سير واداء التدقيق.
 2. عدد التوصيات التي تم تقديمها وتم تنفيذها.
 3. التغطية الفعلية للتدقيق بالمقارنة مع الخطط الاستراتيجية والسنوية للتدقيق.
 4. رقابة الوقت المقدر.
 5. الوفورات التي اكتسبتها المنشأة من اعمال التدقيق.
 6. مدى الاستفادة من الموظفين العاملين في نشاط التدقيق الداخلي.
 7. الوقت الذي يتطلبها اعداد وكتابة تقرير التدقيق.
- ومن اجل توفير تأكيد معقول بأن اعمال التدقيق الداخلي قد انجزت بكفاءة وفعالية عالية وتنسجم مع معايير التدقيق الداخلي، كان لا بد من وضع برنامج للرقابة النوعية والذي يأتي عن طريق :-

1- الارشاد التطبيقي التقييمات الداخلية⁽¹⁾

- حيث تتم بشكل دوري من قبل أفراد التدقيق الداخلي وذلك لتقييم نوعية أوراق عمل التدقيق من اجل توفير درجة معقولة من انسجام عمل التدقيق مع معايير الممارسة المهنية. ويجب أن تتضمن التقييمات الداخلية:-
 - المراجعة المستمرة لأداء نشاط التدقيق الداخلي .
 - المراجعة الدورية التي تنفذ من خلال التقييم الذاتي أو بواسطة أشخاص آخرين من داخل المنشأة ، على معرفة بالممارسة العملية للتدقيق الداخلي والمعايير .
- يجب القيام بالفحص الداخلي بصفة دورية بواسطة اعضاء من موظفي ادارة التدقيق الداخلي لتقويم جودة اعمال التدقيق التي تمت. ويجب ان تتم اعمال الفحص هذه كأى عملية تدقيق داخلي. وتعتبر عمليات الفحص الداخلية هي احد انواع التقويم الذاتي لعمل ادارة التدقيق الداخلي. ويتم هذا الفحص بواسطة فريق او فرد يتم اختياره بواسطة الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي. وقد يكون هناك شخص يعمل كمسؤول للرقابه النوعية على الجودة للادارة التدقيق وتشمل:-
 - اجراء مقابلات واستقصاءات اكثر تعمقا مع مجموعات الجهات المعنية بنشاط التدقيق الداخلي.
 - يؤديها افراد نشاط التدقيق الداخلي (التقييم الذاتي).
 - يؤديها المدققون الداخليون المعتمدون، أو أي خبراء اكفاء من ممتهني اعمال التدقيق ممن يقومون باعمال اخرى في أي مكان اخر في المؤسسة.
 - تجمعبين التقييم الذاتي واعداد المواد التي ستراجع بعد ذلك من قبل مدققين داخليين معتمدين او أي خبراء اكفاء اخرين ممتهني اعمال التدقيق.
 - تشمل اعداد مؤشرات مرجعية وقياسات اداء لتقييم نشاط التدقيق الداخلي ومقارنتها بافضل اصول واعراف مزاوله مهنة التدقيق الداخلي.
- تخدم عمليات الفحص الداخلي للجودة بصفة اساسية احتياجات ادارة التدقيق الداخلي، الا انها قد تزود الادارة العليا ولجنة التدقيق سنويا بنتائج اعمال التقييم الداخلية وخطط الاجراءات اللازمة ومدى نجاحها.
- يتم تطوير وتقويم الاستنتاجات التي تم التوصل اليها بشأن جودة الاداء والاجراءات المناسبة التي تم اتخاذها لتحقيق التحسينات المنشودة وضمان التوافق مع المعايير المهنية للتدقيق الداخلي ، ومستوى فاعلية التدقيق، ومدى

⁽¹⁾ الارشاد التطبيقي ص -83 اصدار يناير 2009

الالتزام بالمعايير المهنية للتدقيق، ومدى الالتزام بسياسات ومعايير المنشأة والادارة. ويجب ان يوفر الفحص ايضا توصيات تهدف الى تحسين اداء ادارة التدقيق الداخلي.

برنامج تأكيد وتحسين الجودة

■ يتم تصميم برنامج تأكيد الجودة بحيث يقدم معلومات حول فعالية عمل التدقيق الداخلي

■ يتضمن البرنامج عادةً

- الاشراف المناسب
- أعمال التقييم الداخلي
- أعمال التقييم الخارجي

■ تبليغ نتائج البرنامج

اسلوب عمل الرقابة النوعية

لأنجاح عمل التدقيق الداخلي لابد من مراجعة اوراق العمل لكل مهمة تدقيق عندما تكون عمليات الفحص الرسمية غير ملائمة للاحتياجات ادارة التدقيق الداخلي، او مكملة لهذا الفحص، تقليل خطر الخطأ والاحتيال والعمليات غير القانونية والعمليات غير المصرح بها وضياح المصادر أو سوء استخدامها إلى اقل درجة ممكنة

- فعالية أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها.
- انه تم بذل العناية اللازمة لتغطية كافة الجوانب الهامة خلال عملية التدقيق
- اختبارات التدقيق مناسبة ومفيدة
- أن العمل تم التخطيط له وأن الأداء تم مقارنته بالخطه
- أنه تم الأخذ في الاعتبار نقاط التدقيق السابقة
- أنه تم إتباع منهجية تدقيق مناسبة
- أن جميع عمل المساعدين قد تمت مراجعته والإشراف عليه
- أن أهداف التدقيق تم تحقيقها
- أن الحكم الموضوعي تم استخدامه للوصول على دليل التدقيق
- أن التوصيات المقترحة سوف تؤدي إلى تحسين الأداء أو العمل

فانه يمكن استخدام الطرق التالية لتوفير تغطية عناصر من عمليات الفحص الداخلي وعلى النحو التالي:-

❖ مراجعة يقوم بها المدقق الذي يتولى اعداد اوراق العمل للتأكد من اقتناعه بالعمل.

- ❖ مراجعة يقوم بها مشرف التدقيق للتأكد من تنفيذ العمل حسب برنامج التدقيق وانه قد تم جمع اثباتات كافية لدعم الاراء والاستنتاجات التي تم التوصل اليها.
- ❖ مراجعة يقوم بها الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي او نائبه للتأكد من تمثيل اوراق العمل بصورة عامة للانتاج الرفيع المتوقع، وتدعيم المناطق الرئيسية التي حددها تقرير التدقيق باثباتات واضحة، وتطبيق الاختبارات كما يجب .
- ❖ يجب ان يتأكد المدقق من ان اوراق العمل مرتبة ترتيبا منطقيا ، ومرتبطة معا بمراجع واضحة يسهل اتباعها. كما يجب اكمال النماذج المناسبة وقوائم المتابعة التي تتعلق بكل ناحية من التدقيق. ان الهدف من المراجعة التي يقوم بها نفس الشخص الذي اعد اوراق العمل هو تحديد مدى اكتمال الاوراق وعرضها الحقائق بدقة وان اجراءات التدقيق التي تم تنفيذها والتعليقات مناسبة وموصوفة بوضوح.
- ❖ يجب ان يتولى مراجعة جميع اوراق العمل شخص غير الذي قام باعدادها.في معظم الحالات يتولى المحافظة على تحديث ملف اوراق العمل. ان الهدف من المراجعة هو تحديد مدى صحة واكتمال اعمال التدقيق والاثباتات الموجودة في اوراق العمل تقنيا، والتأكد من حل الامور المالية والتشغيلية والادارية والتدقيق الرئيسية .
- ❖ ان عملية مراجعة اوراق عمل التدقيق ضرورية لتساعد على التاكيد من ان العمل قد تم تنفيذه على مستوى عال وان الاثباتات مناسبة.
- ❖ يجب ان يكون المدقق قادرا على تركيز اهتمامه على صحة اعمال التدقيق والاستنتاجات التي تم التوصل اليها مدعومة باثباتات اوراق العمل.
- ❖ يجب اكمال مراجعة ملخص تصديق كامل لجميع اعمال التدقيق. والذي قد يحتوي على المناطق الرئيسية التي تعتبر جزءا من اسلوب التدقيق بما فيها الدقة التقنية ومدى اكتمال اوراق العمل:-

- هل تم تنفيذ برنامج التدقيق وتوقعه من قبل مدققين معينين؟
- هل تم توقيع جميع اوراق العمل وتاريخها بواسطة من اعدھا؟

- هل توفر اوراق العمل الاثبات المناسب للعمل المنجز؟
 - هل الارقام/المعلومات مرتبطة مرجعيا ربطا مناسباً؟
 - هل هناك نقاط /امور تدقيق مهمة؟
 - هل التوصيات التي تم استنتاجها من العمل معقولة ومدعومة دعماً مناسباً؟
 - هل جميع القرارات والاستنتاجات التي تم اتخاذها مدعومة دعماً مناسباً؟
 - هل تم بذل العناية المناسبة في التدقيق لجميع النواحي المهمة التي تم تدقيقها؟
- يجب ان تتم المراجعة اثناء التدقيق بقدر الامكان نظرا لان ذلك سوف يوفر المزيد من الوقت للاجابة على الاسفسارات .

2- الارشاد التطبيقي التقييمات الخارجية ⁽¹⁾ External Assessments

أعمال التقييم الخارجي تغطي النطاق كامل لاعمال التدقيق والاستشارات التي يؤديها نشاط التدقيق الداخلي،وينبغي الا يقتصر ذلك التقييم على تقييم برنامجة المتعلق بتاكيد وتحسين الجودة.وينبغي ان يشتمل نطاق اعماله على تحديد الاساليب والممارسات الرئيسية التي تتضمن مقارنة، تحديد وتبليغ النتائج التي تتعلق بافضل الممارسات المتبعة ويتحقق ذلك من خلال :-

▪ يجب ان تتم من قبل اشخاص مؤهلين ومستقلين عن المنشأة وليس لهم أي مصالح في المنشأة لتقويم جودة عملياتها.

▪ يجب القيام بالفحص الخارجي مرة على الاقل كل خمس سنوات. وعلى الرغم من ذلك، قد يكون هناك ظروف تبرر القيام بالفحص الخارجي على فترات اطول. وتشمل هذه الظروف:-

- I. القيام بعمليات فحص ومراقبة مستمرة من جانب لجنة التدقيق.
- II. الاستقرار النسبي لدليل ادارة التدقيق الداخلي، وتنظيمها واعضاءها، وخطة التدقيق الداخلي.

تتضمن اعمال التقييم التقييم الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي ابداء رأي صريح حول النطاق الكامل لاعمال توكيد الجودة واعمال الاستشارات التي يتم ادائها أو ينبغي ان يتم ادائها على اساس ميثاق التدقيق الداخلي.

يقتضي اداء اعمال اي تقييم خارجي وتبليغ نتائجه ممارسة احكام وتقديرات مهنية احترافية.وبناء على ذلك فان اي فرد يعمل كمراجع خارجي ينبغي ان :-

- يكون مقتدرا ومحترفا وحائزا على شهادة في تخصص التدقيق الداخلي ويتمتع بمعرفة جارية ومتعمقة بالمعايير الدولية المهنية.

- يكون على دراية وخبرة جيدة بافضل الممارسات المتبعة في مهنة التدقيق الداخلي.
 - تكون لديه خبرة لا تقل عن ثلاث سنوات في ممارسة التدقيق الداخلي او اعمال الاستشارات المتعلقة بها ، وذلك على مستوى اداري.
 - ينبغي ان تتوفر برئيس الفريق اجتياز برامج تدريبية في تقييم الجودة والتي تعقدها جمعية المدققين الداخليين او اي مركز متخصص ، وان تكون خبرة مماثلة لخبرة الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي.
- يتألف التقييم الخارجي من نطاق عريض من التغطية التي تشمل العناصر الاتية من بين عناصر نشاط التدقيق الداخلي:
- I. التوافق مع التعريف الموضوع للتدقيق الداخلي ومبادئ اخلاقيات المهنة، والمعايير الدولية للتدقيق الداخلي وميثاق التدقيق الداخلي والخطط والسياسات والاجراءات والاساليب والممارسات ذات الصلة والمتطلبات والاشتراطات القانونية والتنظيمية الواجبة التطبيق.
 - II. توقعات مجلس الادارة والادارة العليا ومديري عمليات التشغيل من نشاط التدقيق الداخلي.
 - III. ادماج نشاط التدقيق الداخلي ضمن عملية الحوكمة في المؤسسة ككل.
 - IV. الادوات والاساليب والتقنيات المستخدمة من قبل نشاط التدقيق الداخلي.
 - V. مزيج المعرفة والخبرة والاختصاص ، مما يتمتع به الموظفون ، بما في ذلك تركيز الموظفين على تحسين العملية.
 - VI. تحديد ما اذا كان نشاط التدقيق الداخلي يحقق قيمة مضافة ويؤدي الى تحسين اعمال المؤسسة.

التقرير عن برنامج النوعية Reporting on the Quality Program

1. تناقش النتائج الاولى لعملية التقييم مع الرئيس التنفيذي للتدقيق في اثناء وفي نهاية عملية التقييم . ويتم تبليغ النتائج النهائية الى الرئيس التنفيذي للتدقيق او المسؤولين الاخرين في المؤسسة ممن قرروا اجراء المراجعة الخارجية، ويفضل ان ترسل نسخ من ذلك التبليغ مباشرة الى اعضاء الادارة العليا ومجلس الادارة حسبما يلزم.

2. يجب اصدار تقرير رسمي مكتوب عند اكمل الفحص. ويجب ان يعبر التقرير عن رأي في مدى التزام ادارة التدقيق بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي وسياسة التدقيق (دليل التدقيق) وان يشمل توصيات لاجراء تحسينات، اذا لزم الامر. وقد يكون للفحص الخارجي قيمة كبيرة لادارة التدقيق الداخلي ولاعضاء الادارة الاخرين. ومن الاغراض المهمة الاخرى توفير تأكيد معقول ومستقل بالجودة لادارة المنشأة ولجنة التدقيق واخرين مثل المدقق الخارجي الذي يعتمد على عمل التدقيق الداخلي.

3. ينبغي ان يشمل التبليغ عن النتائج على ما يلي:-
- الراي حول مدى توافق نشاط التدقيق الداخلي مع التعريف الموضوع للتدقيق الداخلي ، ومبادئ اخلاقيات المهنة والمعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، على ان يكون ذلك الراي قائماً على اساس نظام تقييم محكم.
 - تقييم استخدام افضل الاساليب والممارسات المهنية، بما في ذلك الممارسات التي لوحظت في اثناء التقييم وتلك التي يحتمل ان تكون واجبة الاتباع في النشاط.
 - التوصيات المتعلقة بالتحسين والتطوير ، على حسب اللزوم.
 - ردود الرئيس التنفيذي للتدقيق على ما جاء في التقرير ، والتي تتضمن خطة العمل الالامة وتواريخ تنفيذها.

استخدام "أنجز طبقاً للمعايير"

Use of "Conducted in Accordance with the Standards".

1. أعمال المتابعة المستمرة واعمال التقييم الخارجي والداخلي يتم ادائها لتقييم- وابداء الراي حول -مدى توافق نشاط التدقيق الداخلي مع التعريف الموضوع للتدقيق الداخلي، ومبادئ اخلاقيات المهنة ، والمعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي . ويعني ان تشمل تلك الاعمال ابداء التوصيات المقترحة للتحستن، على حسب ما يتناسب.

2. العبارة التي تستخدم في ابداء الراي يمكن ان تكون "بما يتوافق مع المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي" أو "بما يتطابق مع المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي" أو " أنجزت طبقاً لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي " يحفز المدققون الداخليون بالتقرير عن ان أعمالهم. على أي حال من الممكن للمدققين الداخليين

استخدام هذه العبارة فقط إذا أظهرت التقييمات لبرنامج تحسين النوعية ان نشاط التدقيق الداخلي ينسجم مع المعايير .

1340- الإفصاح عن عدم الالتزام Disclosure of Noncompliance

بالرغم من انه على نشاط التدقيق الداخلي الوصول الى الالتزام الكامل بمعايير التدقيق الداخلي ولأخلاقيات المهنة، من الممكن ان لا يتم الوصول الى الالتزام الكامل في بعض الحالات. حينما يؤثر عدم الالتزام على نطاق عمل او أعمال نشاط التدقيق الداخلي، يجب الإفصاح للإدارة العليا ومجلس الإدارة .

قبل ان يستعمل نشاط التدقيق عبارة التوافق فانه يجب تصحيح اية حالة عدم توافق تم ذكرها من قبل مراجع عملية التقييم والتي تعوق قدرة نشاط التدقيق الداخلي على ان تفي بالتزاماتها.

1. ينبغي توثيق الاجراءات التصحيحية المتخذة وتبليغها الى المقيم

المعني للحصول على موافقة بان المعوقات قد تم تصحيحها

2. ينبغي كذلك تبليغ الاجراءات التصحيحية وموافقة المقيم المعني

الى الادارة العليا ومجلس الادارة.

المعايير المهنية

التأكد من:

1. انه تم بذل العناية اللازمة لتغطية كافة الجوانب الهامة خلال عملية التدقيق
 2. تقليل خطر الخطأ والاحتيال والعمليات غير القانونية والعمليات غير المصرح بها وضياح المصادر أو سوء استخدامها إلى اقل درجة ممكنة
 3. فعالية أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها
 4. اختبارات التدقيق مناسبة ومفيدة
 5. أن العمل تم التخطيط له وأن الأداء تم مقارنته بالخطوة
 6. أنه تم الأخذ في الاعتبار نقاط التدقيق السابقة
 7. أنه تم إتباع منهجية تدقيق مناسبة
 8. أن جميع عمل المساعدين قد تمت مراجعته والإشراف عليه
 9. أن أهداف التدقيق تم تحقيقها.
 10. أن الحكم الموضوعي تم استخدامه للوصول على دليل التدقيق
 11. أن التوصيات المقترحة سوف تؤدي إلى تحسين الأداء أو العمل
- فالإشراف الكافي من قبل المستويات الإدارية المختلفة في النشاط هو عنصر للتأكد من ان أعمال التدقيق الداخلي قد جرى تنفيذها بكفاءة عالية .

1. يشكل اساسا لتوزيع المدققين على التدقيقات المستقبلية. 2. يساعد في تحديد الحاجات التدريبية وتخطيط اساليب التحسين. 3. يساعد في تقديم التوجيه للموظفين فيما يتعلق بعملهم. 4. يساعد في اتخاذ القرارات المتعلقة بالترقية... الخ 5. يساعد في توثيق نقاط الضعف والقوة لدى الموظفين 6. يرفع معنويات الموظفين . 7. يساعد المشرفين في تحديد مشاكل التواصل او اية مشاكل متعلقة بالاشراف.	مزايا نظام التقييم الدوري للاداء
1. وجود معايير لقياس الاداء 2. اجراء تقييمات اداء موثقة ومنهجية عند نهاية كل مهمة مع وضع درجات للاداء. 3. تحديد مستوى الاداء العام في كافة الجوانب بصورة نصف سنوية او سنوية. 4. تقديم توجيهات ارشادية لاعضاء القسم عند اعداد تقييمات الاداء. 5. تزويد الموظفين بتوجيهات مكملية للتغذية الراجعة المقدمة لهم في اثناء تنفيذ العمل 6. ان يكون التقييم اعتمادا على المتطلبات والانجازات الوظيفية وليس على المزايا الشخصية.	مكونات نظام تقييم الاداء المقترح لهذا القسم
1. كجزء من نظام تأكيد الجودة، يجب توثيق تعليمات المشرفين للمدققين ضمن اوراق العمل. 2. ادراج تقييم لجودة تلك التعليمات ضمن التقييمات الدورية للمشرفين. 3. كجزء من التقييم الدوري لاداء المشرفين والمدققين، يجب ان يحدد المقيمون مستوى اتمام المهام بالصورة المناسبة وابداء الملاحظات. 4. يجب ان يتم تقييم اوراق العمل ومناقشتها مع كل مدقق كجزء من تقييم الاداء في كل مهمة. 5. اجراء مراجعة داخلية لتأكيد جودة اوراق العمل، على ان يقوم بها مشرفون اخرون. 6. تامين مراجعات خارجية لتأكيد الجودة.	الاجراءات التصحيحية المقترحة لمعالجة نقاط الضعف المذكورة

7.	يجب على المشرفين مراجعة برنامج التدقيق عند الانتهاء من كل تدقيق للتأكد من اتمامه بالصورة المناسبة.
8.	تدريب المدققين على الجوانب المتعلقة بالاحتيايل.
9.	تشجيع الحوار بين المشرفين والمدققين خلال اعمال التدقيق
10.	على المدققين تصحيح الحالات الغير موثقة بشكل كافي في اوراق العمل.

PERFORMANCE STANDARDS

معايير الاداء

فهي التي تصنف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس النوعية التي يمكن إن يقاس رأي التدقيق الداخلي بواسطتها.

1. إدارة نشاط التدقيق الداخلي (الخطة السنوية للتدقيق)
2. طبيعة العمل
3. التخطيط للمهمة
4. تنفيذ المهمة
5. إيصال النتائج
6. مراقبة ورصد مراحل الانجاز (المتابعة).
7. قبول الادارة للمخاطر

اولا: معيار إدارة نشاط التدقيق الداخلي

Managing the Internal Audit Activity

2000 - إدارة نشاط التدقيق الداخلي

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إدارة نشاط التدقيق الداخلي بفعالية للتأكد من انه يضيف قيمة للمنشأة.

نشاط التدقيق الداخلي يكون قد تمت ادارته بفعالية عندما:-

- تحقق نتائج أعمال نشاط التدقيق الداخلي الاغراض والمسؤوليات المبينة في ميثاق التدقيق الداخلي.
- يتوافق نشاط التدقيق الداخلي مع تعريف التدقيق الداخلي والمعايير.

- يثبت الافراد الذين يكونون جزءا من نشاط التدقيق الداخلي تقيدهم بمبادئ اخلاقيات المهنة والمعايير.
- يحقق نشاط التدقيق الداخلي قيمة مضافة للمؤسسة (والجهات المعنية الاخرى) عندما يقدم تأكيدا موضوعيا ووثيق الصلة ، ويسهم في فاعلية وكفاءة عمليات الحوكمة وادارة المخاطر والرقابة.

2010 – التخطيط Planning

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وضع خطط مبنية على أساس المخاطرة لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي، منسجمة مع أنظمة(اهاف) المؤسسة.

الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مسؤول عن تطوير خطة التدقيق المبنية على اساس المخاطر ، اخذا بعين الاعتبار اطار ادارة المخاطر بالمؤسسة، واستخدام مستويات استعداد المؤسسة لتقبل درجة معنية من المخاطر وفقا لما تحدده الادارة العليا بالنسبة لمختلف الانشطة كجزء من المؤسسة ، واذا لم يكن مثل ذلك فعلى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ان يتبع تقديره هو المخاطر ، وذلك بالتشاور مع الادارة العليا ومجلس الادارة.

A1-2010- يجب أن توضع خطة التدقيق الداخلي المبنية على أساس تقييم المخاطر، على الأقل مرة سنوياً، ويجب الأخذ بالاعتبار توجيهات الإدارة العليا ومجلس الإدارة في هذه العملية.

A2-2010- يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ان يحدد ويراعي توقعات الادارة العليا ومجلس الادارة والجهات المعنية الاخرى بالنسبة لاراء التدقيق الداخلي واستنتاجاته الاخرى.

C1-2010 - على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي الأخذ بالاعتبار الموافقة على المهمات الاستشارية المطلوبة اعتمادا على احتمالية مساهمة المهمة في تحسين ادارة المخاطر، إضافة حتمية، تحسين عمليات المنشأة، يجب ادراج المهمات الاستشارية الموافق عليها في الخطة .

ربط خطة التدقيق بالمخاطر والتعرضات للمخاطر (1)

1. عند وضع خطة نشاط التدقيق الداخلي ينبغي تحديث نطاق اعمال التدقيق،الذي يتكون من قائمة باعمل التدقيق التي يمكن ادائها.ويجوز

(1) الارشاد التطبيقي ص -105 اصدار يناير 2009

- لرئيس التنفيذي للتدقيق ان يحصل من الادارة العليا ومجلس الادارة على مداخلتها بشأن نطاق اعمال التدقيق.
2. يمكن ان يشمل نطاق التدقيق بعض العناصر من الخطة الاستراتيجية للمؤسسة. ومن المرجح ان تعكس توجهات المؤسسة بشأن المخاطر ودرجة صعوبة تحقيق الاهداف المخطط لها. عادة ما يتأثر نطاق التدقيق بنتائج عملية ادارة المخاطر. ممكن ان تؤثر العوامل البيئية في نطاق اعمال التدقيق وتقييم المخاطر النسبية.
3. يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق باعداد خطة التدقيق الداخلي على اساس نطاق اعمال التدقيق ومداخلات الادارة العليا ومجلس الادارة وتقييم المخاطر ودرجة احتمالية التعرض للمخاطر التي تؤثر على المؤسسة.
4. يتم تقييم اعمال التدقيق على اساس سنوي على الاقل، بما يعكس الاستراتيجيات الحالية وتوجه المؤسسة.
5. تعد الجداول الزمنية لاعمال التدقيق على اساس تقييم المخاطر واحتمالات التعرض للمخاطر، وذلك من بين العوامل الاخرى. ويحتاج الامر الى تحديد وترتيب اولويات الاعمال من اجل اتخاذ القرارات المتعلقة بالموارد. مع العلم بوجود نماذج للمخاطر يمكن ان تساعد الرئيس التنفيذي للتدقيق مثل: (تأثير المخاطر، واحتمالات حدوثها، ومدى جسامتها، وسيولة الاصول، وكفاءة الادارة، وجودة الاجراءات والضوابط الرقابية، ودرجة التغيير او الاستقرار، وتاريخ اخر مهمة، ومدى تعقيدها، وعلاقات الموظفين والعلاقات الحكومية).

2020 - الاتصال والمصادقة Communication and Approval

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي في كل سنة⁽¹⁾ ان يعرض خطط نشاط التدقيق الداخلي والموارد المطلوبة، متضمنة التغييرات المرحلية الهامة، على الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة للاطلاع والمصادقة. كما انه يجب الإفصاح عن أثر أية قيود على الموارد للحصول على الموافقة عليها.

يراعى في الجداول الزمنية لاعمال التدقيق وخطط التوظيف والموازنات اللازمة لها والمعلومات الخاصة بالتغييرات الهامة والمؤقتة التي تشمل على المعلومات الكافية لتمكين الادارة العليا ومجلس الادارة من التحقق مما اذا كانت اهداف وخطط نشاط التدقيق تتناسب مع وثيقة التدقيق الداخلي.

2030 - إدارة الموارد Resource Management

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي التأكد من أن موارد التدقيق الداخلي مناسبة وتعني (مزيج المعرفة والمهارات والقدرات الاخرى اللازمة لانجاز

⁽¹⁾ الارشاد التطبيقي ص 115- اصدار يناير 2009

الخطة)، كافية، ومستغلة بفعالية لإنجاز الخطة الموافق عليها. ويشمل التبليغ الفعال عن احتياجات التدقيق الداخلي من الموارد وتعريف الإدارة العليا ومجلس الإدارة بوضع الاحتياجات⁽²⁾.

ينبغي ان تكون المهارات والقدرات والمعرفة الفنية لدى موظفي التدقيق الداخلي مناسبة لاداء الأنشطة المخطط لها. وعلى الرئيس التنفيذي اجراء تقييم دوري للمهارات المتوفرة لمعرفة المهارات اللازمة بالتحديد لاداء أنشطة التدقيق الداخلي. وتشمل تقييمات المعرفة (المهارات اللغوية، البراعة التجارية، مهارات اكتشاف الغش والاحتيال، المهارات المحاسبية، مهارات التدقيق... الخ). يلزم ان تكون موارد التدقيق كافية لتنفيذ أنشطة التدقيق على النحو الذي يكفل تحقيق توقعات الإدارة العليا ومجلس الإدارة من حيث عمق نطاق وحسن توقيت اداء تلك الأنشطة.

2040-السياسات والإجراءات Policies and Procedures

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وضع السياسات والإجراءات لإرشاد نشاط التدقيق الداخلي. حيث يعتمد شكل ومحتوى السياسات والإجراءات على حجم وهيكل نشاط التدقيق الداخلي وتعقد أعماله. مع ملاحظة حجم أنشطة التدقيق الداخلي على سبيل المثال ان نشاط التدقيق الداخلي الصغير الحجم نسبيا يمكن ان يدار بشكل غير رسمي⁽³⁾.

2050-التنسيق Coordination

ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تبادل المعلومات والتعاون مع جهات داخلية وخارجية ذات العلاقة بتقديم خدمات التوكيد والاستشارات للتأكد من التغطية المناسبة، والتقليل من ازدواجية الجهود.

الإشراف على المدققين الداخليين والخارجيين فهو من مسؤولية الرئيس التنفيذي للتدقيق⁽¹⁾، الذي عليه ان يحص مساندة مجلس الإدارة لتنسيق اعمال التدقيق تنسيقا فعالا.

يمكن للمؤسسة استخدام المدققين الخارجيين لتقديم التاكيد المتعلق بالأنشطة التي يتم ادائها في داخل نشاط التدقيق الداخلي. وعلى الرئيس التنفيذي اخذ الخطوات الاتية:-

1. فهم طبيعة ونطاق وتوقيتات الاعمال المنوي تاديتها من قبل المدققون الخارجيون للتأكد من ان الاعمال المخطط لادائها من قبل المدقق الخارجي جنباً الى جنب مع الاعمال المخطط لادائها من المدقق الداخلي كلها تقي معا بمتطلبات المعيار 2100.

⁽²⁾ الارشاد التطبيقي ص - 117 اصدار يناير 2009

⁽³⁾ الارشاد التطبيقي ص - 119 اصدار يناير 2009

⁽¹⁾ الارشاد التطبيقي ص - 121 اصدار يناير 2009

2. تقييم المدققين الخارجيين لمستوى المخاطر.
3. فهم اساليب وطرق واصطلاحات المدقق الخارجي لكي :-
 - يتم تنسيق اعمال التدقيق الداخلي.
 - تقييم اعمال المدقق الخارجي لاغراض التاكيد من الوثوق بهم والاعتماد عليهم.
 - التواصل الفعال مع المدقق الخارجي.
4. التعرف على برامج المدقق الخارجي واوراق العمل الخاصة بهم للتأكد من ان اعمالهم يمكن الوثوق والاعتماد عليها.
5. يجوز للمدقق الخارجي الاعتماد على عمل المدقق الداخلي اذائهم لاعمالهم.
6. ان يتم استخدام تقنيات وطرق واصطلاحات متماثلة، وذلك لتنسيق أعمال التدقيق بفعالية والاعتماد على اعمال بعضهم البعض.
7. يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تبادل المعلومات والتعاون للتأكد من التغطية المناسبة، والتقليل من ازدواجية الجهود المكررة .

الاعتماد بخدمات التوكيد على الجهات الخارجية

1. يمكن الاعتماد بخدمات التوكيد على جهات داخلية أو خارجية في تقديم التأكيد المعقول بالحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة مثل (الالتزام بالقوانين، واللائحة المرعية، وأمن المعلومات، والجودة، وصحة وسلامة العمليات... الخ) الى مجلس الإدارة
2. يمكن الاعتماد على اعمال الجهات الخارجية بهدف الحصول على نقل المعرفة والخبرة من الجهات الاخرى ، والتصرف ازاء المجالات التي تدرج خارج نطاق قدرات التدقيق الداخلي.
3. ينبغي ان يحدد ميثاق التدقيق الداخلي الحق في الحصول او الاطلاع على اعمال الجهات الداخلية والخارجية التي تقدم خدمات التأكيد.
4. ينبغي على المدقق الداخلي توثيق التوقعات المنتظرة من الخدمات المقدمة من الجهات الداخلية والخارجية ، مع مراعاة تحديد الحد الأدنى لتلك التوقعات والطرق /الاساليب المقرر اتباعها وطبيعة الاجراءات والبيانات والمعلومات المقرر استخدامها. وتقارير سير العمل والاشراف للتحقق من ان العمل كافي لمتطلبات التبليغ.
5. ينبغي ان يقتنع المدقق الداخلي بالتعليمات والتوجيهات لتعاقدات الإدارة بطرف ثالث بتقديم خدمات التوكيد.
6. ينبغي انياخذ المدقق الداخلي في اعتباره استقلالية وموضوعية الجهات الاخرى التي تقدم خدمات التأكيد عند النظر فيما اذا كان له ان يعتمد على اعمالهم ويستخدمها.

7. ينبغي ان يقوم المدقق الداخلي بتقييم قدرات وكفاءة الجهات التي تؤدي خدمات التوكيد. من خلال التثبت من انها حائزة على شهادات الخبرة والمؤهلات الصادرة من السلطات المهنية ذات العلاقة.
8. ينبغي ان يكفل المدقق الداخلي ان عمل الجهات الخارجية التي تقدم خدمات التوكيد مخطط تخطيطا مناسباً ويتم الاشراف عليه وموثقا ومراجعا على النحو المناسب. وان ادالة الاثبات مناسبة وكافية لتحديد النطاق ، وان يقتنع بالنتائج التي تم التوصل اليها.

2060 - التقرير لمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية

Reporting to the Board and Senior Management

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق ان يقدم تقارير منتظمة (دورية) للمجلس والإدارة التنفيذية عن أهداف، صلاحيات، ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي، والإنجاز بالنسبة للخطة.

يجب ان يشمل التقرير، مواقع المخاطرة الهامة، مواضيع الرقابة، وأمر التوجيه العامة، أية أمور تحتاجها او تطلب من قبل مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.

يتحدد محتوى وفترات تبليغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة من خلال مناقشة مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة ، ويعتمد على مستوى أهمية المعلومات التي يلزم تبليغها ومدى الحاجة الى اتخاذ الاجراءات المتعلقة به واللازم اتخاذها من قبل الإدارة العليا أو مجلس الإدارة.

2070 – الجهات التي تقدم الخدمات الخارجية والمسؤولية التنظيمية عن التدقيق الداخلي

عندما تؤدي اي جهة من الجهات التي تقدم الخدمات الخارجية نشاط التدقيق الداخلي ، عليها ان تحيط المؤسسة علماً بأن عليها – أي على المؤسسة – أن تضطلع بمسؤولية المحافظة على نشاط تدقيق داخلي فاعل.

يتم التدليل عن المسؤولية من خلال برنامج تأكيد وتحسين الجودة الذي يتناول تقييم التوافق مع تعريف التدقيق الداخلي وأخلاقيات المهنة و "المعايير".

ثانيا: معيار طبيعة العمل (خدمات التدقيق الداخلي) Nature of Work نص المعيار:

2100- طبيعة العمل Risk Management

يجب ان يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم والمساهمة في تحسين أنظمة إدارة الخطر، الرقابة، والحوكمة (التوجيه)، وذلك من ذلك من خلال اتباع منهجي منظم.

2110 - الحوكمة Governance

يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم عمليات الحوكمة بالمؤسسة واقتراح التوصيات المناسبة لتحسينها ، بما يكفل تحقيق الاهداف الاتية:-

1. تعزيز الاخلاقيات والقيم المناسبة في المؤسسة.
2. ضمان فاعلية ادارة الاداء والمساءلة على مستوى المؤسسة ككل..
3. إبلاغ المعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة الى الجهات المناسبة بالمؤسسة.
4. تنسيق الأنشطة بين مجلس الادارة والمدققين الخارجيين والادارة وابلاغ المعلومات بين تلك الاطراف.

2130 - A1 يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مستوى تصميم وتنفيذ وفاعلية اهداف وبرامج وانشطة المؤسسة المتعلقة بالقيم الاخلاقية.

2130 - A1 يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم ما اذا كانت حوكمة المعلوماتية بالمؤسسة المتعلقة بالقيم الاخلاقية.

2130 - C1 يجب ان تكون أهداف المهمة الإستشارية منسجمة مع القيم والأهداف الكلية للمؤسسة.

2120-- إدارة الخطر
يجب على نشاط التدقيق الداخلي مساعدة المنشأة بتعريف وتقييم مواقع الخطر الهامة، والمساهمة في تحسين أنظمة إدارة الخطر والرقابة .
التفسير

مسألة تحديد ما اذا كانت عمليات ادارة المخاطر فعالة أم لا هي مسألة اتخاذ رأي او حكم ناتج عن تقييم المدقق الداخلي الذي يبين:-

- ان اهداف المؤسسة تساند رسالة المؤسسة وتتوافق معها.
- ان المخاطر الهامة يتم تحديدها وتقييمها.
- ان الاستجابات المناسبة ازاء المخاطر يتم اختيارها بما التوافق بين المخاطر ومدى استعداد المؤسسة لتقبل المخاطر.
- ان المعلومات اللازمة بشأن المخاطر يتم الحصول عليها وتبليغها في التوقيتات المناسبة الى مختلف الجهات المعنية في المؤسسة بما يمكن الموظفين والادارة ومجلس الادارة من القيام بمسؤولياتهم.

2120-A1 على ضوء نتائج تقييم المخاطر يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى كفاية وفاعلية الضوابط الرقابية في مختلف نواحي الحوكمة وعمليات التشغيل ونظم المعلومات ، ويشمل ذلك تقييم ما يلي:-

- موثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية.

- فاعلية وكفاءة العمليات والبرامج بالمؤسسة.
- حماية الأصول.
- التقيد بالأنظمة والقوانين والاجراءات واللوائح والعقود.

A2-2120 يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم احتمال حدوث الاحتيال وكيف تقوم المؤسسة بإدارة مخاطر الاحتيال.

C1-2120 في اثناء المهام الاستشارية ، يجب ان يتحقق المدققون الداخليون من ان المخاطر تتناسب مع المهمة وان يتنبهوا الى وجود اي مخاطر اخرى.

C 2-2120 يجب ان يدمج المدققون الداخليون معرفتهم بالمخاطر والتي يكتسبونها من المهام الاستشارية ضمن تقييمهم لعمليات ادارة المخاطر بالمؤسسة.

C3-2120 عند مساعدة الادارة في تحديد او تحسين عمليات ادارة المخاطر ، يجب على المدققين الداخليين الامتناع عن تولي اي مسؤولية ادارية من خلال قيامهم بالادارة الفعلية للمخاطرة.

2130- الرقابة Control يجب على نشاط التدقيق الداخلي مساعدة المؤسسة في إيجاد رقابة فعالة بواسطة تقييم فعاليتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر.

- A1-2120** يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى كفاية وفاعلية الرقابة شاملة أنظمة الحوكمة (التوجيه)، العمليات ونظم المعلومات. وذلك من حيث:
- صحة المعلومات المالية التشغيلية وإمكانية الاعتماد عليها.
 - فاعلية وكفاءة العمليات والبرامج بالمؤسسة .
 - حماية الأصول.
 - الالتزام للقوانين، الأنظمة، واللوائح والاجراءات والعقود.

C1-2130 يجب ان يدمج المدققين الداخليين معرفتهم بإجراءات الرقابة التي حصلوا عليها من المهمات الاستشارية في عملية تحديد وتقييم المخاطر الجوهرية المتعلقة بالمؤسسة.

ثالثا: معيار التخطيط للمهمة

2200-التخطيط للمهمة Engagement Planning

يجب على المدققون الداخليون بتطوير وتوثيق خطة عمل لكل مهمة من مهام التدقيق ،تتضمن نطاق العملية، واهدافها، وتوقيتها، والموارد المطلوبة.

عند وضع خطة مهمة التدقيق ،ان يأخذ المدققون الداخليون النواحي الآتية في اعتبارهم:-

1. أهداف النشاط الذي تجري مراجعته والوسائل التي يمكن عبرها مراقبة اداءه.
2. المخاطر الهامة التي يحتمل ان يتعرض لها ذلك النشاط واهدافه وموارده وعملياته والسبل التي يمكن بها ابقاء التأثير الناجم عنها في حدود المستوى المقبول.
3. يمدى كفاية وفاعلية عمليات ادارة المخاطر والرقابة في هذا النشاط بالمقارنة باحد اطر او نماذج الرقابة ذات الصلة.
4. فرص ادخال تحسينات هامة على عمليات ادارة المخاطر والرقابة.

A1-2201 أثناء التخطيط للمهمة الخارجية، يجب على المدققين الداخليين وضع تصور وفهم للأهداف والنطاق ، والمسؤوليات وأية توقعات أخرى للجهات المستفيدة. بما في ذلك ايضاح القيود المفروضة على توزيع نتائج والاطلاع على السجلات والمستندات المتعلقة بها.

C1.2201 – يجب ان يعمل المدققون الداخليون على التواصل مع الزبائن المعنيين بمهمة استشارية الى تفاهم حول اهداف ونطاق تلك المهمة ومسؤوليات كل من الطرفين بشأنها والتوقعات الأخرى لاولئك العملاء. وبالنسبة للمهام المهمة يجب ان يتم توثيق هذا التفاهم.

2210 - أهداف المهمة
يجب وضع أهداف لكل مهمة تدقيق..

A1.2210- يجب على المدققين الداخليين إجراء تقييم تمهيدي للمخاطر المرتبطة بالنشاط تحت المراجعة . يجب ان تعكس أهداف المهمة نتائج تقييم الخطر .

A2.2210- يجب على المدقق الداخلي الأخذ بالاعتبار احتمالية الأخطاء الجوهرية ، مخالفة الأنظمة ، عدم الإذعان، وأمور أخرى عند وضع أهداف المهمة .

A3-2210 يتعين وجود مقاييس ملائمة لتقييم الضوابط الرقابة. لذلك يجب على المدققين الداخليين التأكد من الإدارة قد وضعت معايير كافية لتحديد ما إذا كانت الأهداف والغايات قد تم إنجازه. إذا كانت كافية ، يجب على المدققين الداخليين استخدام مثل هذه المعايير في التقييم. إذا كانت غير كافية ، يجب أن المدققين الداخليين العمل مع الإدارة لتطوير معايير التقييم المناسبة.

C1.2210 - يجب أن تركز أهداف المهمة الاستشارية على عمليات المخاطرة ، الرقابة ، الحوكمة الى المدى المتفق عليه مع الجهة المستفيدة.

2220- نطاق المهمة

يجب أن يكون النطاق الموضوع كافي لإشباع أهداف المهمة .
A1.2220 - يجب أن يتضمن نطاق المهمة اعتبارات الأنظمة ، القيود ، الموظفين ، والأصول الملموسة بما فيها تلك التي تحت سيطرة أطراف ثالثة .

A2.2220 - إذا كانت فرص الاستشارة كبيرة إثناء المهام الاستشارية، يتطلب فهم للأهداف المكتوبة ، ونطاق والمسؤوليات ، وغيرها من التوقعات وينبغي التوصل إلى نتائج المهام الاستشارات المرسله وفقا للمعايير الاستشارية.

C1-2220 عند تنفيذ المهمات الاستشارية ، يجب على المدققين الداخليين التأكد من أن نطاق المهمة كافي للتركيز على الأهداف المتفق عليها . إذا وضع المدققون الداخليون قيودا حول النطاق إثناء المهمة ، يجب مناقشة هذه القيود مع الجهة المستفيدة لتحديد ما إذا كان يتوجب الاستمرار في المهمة.

C2-2220 في اثناء المهام الاستشارية يجب على المدققين الداخليين ان يتحققوا من ان الضوابط والاجراءات الرقابية متماسية مع اهداف تلك المهمة/وان ينتبهوا الى المسائل والمشكلات الرقابية الهامة.

2230 - تخصيص موارد المهمة

يجب ان يحدد المدققون الداخليون الموارد المناسبة والكافية واللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق ويجب ان يكون اختيار المدققين مبني على أساس تقييم طبيعة وتعقيد ومحددات الوقت والموارد المتاحة لتنفيذها.

2240 - برنامج عمل المهمة

يجب على المدققين الداخليين وضع برامج عمل لتحقيق أهداف المهمة ويجب تدوين هذه البرامج.

A1-2240 - يجب أن تضع برامج العمل إجراءات اللازمة لتعريف، تحليل، تقييم، وتدوين المعلومات أثناء المهمة. ويجب ان يعتمد برنامج التدقيق قبل بدء العمل ، ويجب اعتماد أية تعديلات عليه مباشرة عند إجرائها .

C1-2240 - يمكن ان تختلف برامج العمل للمهام الاستشارية بالشكل والمحتوى اعتمادا على طبيعة المهمة.

اعتبارات التخطيط⁽¹⁾ Planning Considerations

يجب على المدققين الداخليين وضع خطة مكتوبة لكل عملية تدقيق او عملية استشارية تتضمن ما يلي:-

1. وضع الاهداف ونطاق العمل.
2. الحصول على معلومات عن خلفية الانشطة التي ستم تدقيقها.
3. تحديد الموارد المطلوبة لتنفيذ المهمة.
4. الاتصال بجميع الذين يحتاجون ان يعلموا عن عملية التدقيق.
5. اعداد دراسة، كما هو ملائم، للاحاطة بالانشطة، والمخاطر، والاجراءات الرقابية ولتحديد النواحي التي تحتاج الى تأكيد في عملية التدقيق ودعوة الجهات الخاضعة للتدقيق لبدء ملاحظاتهم واقتراحاتهم.
6. كتابة برنامج التدقيق.
7. تحديد متى، وكيف، والى من يتم ابلاغ التدقيق.
8. الحصول على اعتماد لخطة التدقيق.

أثناء التخطيط للمهمة على المدققين ملاحظة:

- أهداف النشاط تحت التدقيق والوسائل التي يتم بواسطتها مراقبة النشاط لأدائه.
- المخاطر الهامة للنشاط، أهدافه، موارده والعمليات والوسائل التي بواسطتها يتم الإبقاء على المستوى المقبول من اثر الخطر المتوقع.
- كفاية وفعالية أنظمة إدارة الخطر للنشاط، والرقابة مقارنة مع الإطار او النموذج للرقابة ذات العلاقة.
- فرص عمل تحسينات جوهرية على أنظمة إدارة الخطر والرقابة للنشاط.
- على المدققين الداخليين مع الجهات المعنية وضع تصور وفهم للأهداف والنطاق، والمسؤوليات واية توقعات أخرى للجهات المستفيدة. يجب توثيق هذا التصور للمهام الجوهرية .

أهداف المهمة Engagement Objectives

⁽¹⁾ الارشاد التطبيقي ص -169 اصدار يناير 2009

1. أهداف المهمة هي بيانات عريضة يضعها المدققون الداخليون وتعرف انجازات التدقيق المقصودة. واجراءات التدقيق هي الوسائل لتحقيق اهداف التدقيق. وتعرف اهداف واجراءات التدقيق معا نطاق عمل المدقق الداخلي. عند التخطيط للمهمة، على المدقق الداخلي تعريف وتقييم المخاطر المرتبطة بالنشاط تحت المراجعة. يجب ان تعكس أهداف المهمة نتائج تقييم الخطر.
2. يجب ان تعالج الاهداف والاجراءات احتمالية الأخطاء(المخاطر) الجوهرية المرتبطة بالنشاط محل التدقيق، مخالفة الأنظمة، عدم الإذعان، وأمور أخرى عند وضع أهداف المهمة. فالمخاطر هي احتمال ان يؤثر حدث أو تصرف على النشاط محل التدقيق بطريقة سلبية ويجب استخدام الارشادات الواردة في المعايير بواسطة المدققين الداخليين لتقدير المخاطر لكل عملية التدقيق على حدة.
3. الغرض من تقدير المخاطر خلال مرحلة التخطيط لعملية التدقيق هو تحديد النواحي المهمة من النشاط محل التدقيق.
4. يجب أن تركز أهداف المهمة الاستشارية على عمليات المخاطرة ، الرقابة ، التحكم المؤسسي الى المدى المتفق عليه مع الجهة المستفيدة.

Engagement Scope

نطاق المهمة

1. يجب ان يكون النطاق الموضوع كافي لإشباع أهداف المهمة .
2. يجب ان يتضمن نطاق المهمة اعتبارات الأنظمة، القيود، الموظفين، والأصول الملموسة بما فيها تلك التي تحت سيطرة أطراف ثالثة.
3. عند تنفيذ المهمات الاستشارية، على المدققين الداخليين التأكد من ان نطاق المهمة كافي للتركيز على الأهداف المتفق عليها. اذا وضع المدققون الداخليون قيودا حول النطاق اثناء المهمة، يجب مناقشة هذه القيود مع الجهة المستفيدة لتحديد ما اذا كان يتوجب الاستمرار في المهمة.

Engagement Resource Allocation

تخصيص موارد المهمة

على المدققين الداخليين تخصيص الموارد المناسبة لتحقيق أهداف المهمة. اختيار المدققين يجب أن يكون مبني على أساس تقييم طبيعة وتعقيد كل مهمة، محددات الوقت، والموارد المتاحة.

Engagement Work Program

برنامج عمل المهمة

- على المدققين الداخليين وضع برامج عمل لتحقيق أهداف المهمة ويجب تدوين هذه البرامج
- يجب أن تضع برامج العمل إجراءات لتعريف، تحليل، تقييم، وتدوين المعلومات أثناء المهمة. يجب ان يعتمد برنامج التدقيق قبل بدء العمل، ويجب اعتماد أية تعديلات عليه مباشرة عند إجراءها.
 - يمكن ان تختلف برامج العمل للمهمات الاستشارية بالشكل والمحتوى اعتمادا على طبيعة المهمة .

عناصر برامج التدقيق

يتم إعداد برنامج التدقيق الداخلي على أساس تقييم مختلف مخاطر أقسام ونشاطات الشركة. وهذه الإجراءات تساعد التدقيق الداخلي على تحديد الأولويات عند وضع برامج التدقيق وذلك على سبيل المثال لا الحصر:

1. فهم طبيعة ونشاط وحجم عمل الشركة والبيئة المحيطة التي تعمل بها، إضافة إلى قدرتها على المنافسة.
2. تحديد الدوائر والنشاطات التي تخضع لأعمال التدقيق والرقابة وبالتالي تحديد الوظائف التي هي موضوع الرقابة والتدقيق.
3. فهم متطلبات واهتمامات الإدارة وبالتالي تحديد المخاطر الملازمة أو المتأصلة لكل نشاط من أجل وضع لائحة بأولويات التدقيق .
4. تحديد برنامج مواعيد التدقيق خاصة بالنسبة للنشاطات التي تتطوي على نسبة مخاطر عالية والتي تتطلب مراجعة بوتيرة أعلى من تلك النشاطات التي تحمل مخاطر بنسبة أقل.
5. تحديد مدى وعمق التدقيق خاصة في المجالات ذات المخاطر والتي تستأثر بمعظم نشاط وتوقيت التدقيق.
6. يتضمن برنامج التدقيق بشكل أساسي طبيعة وتوقيت ومدى التدقيق، وموازنة الوقت و أهداف التدقيق.
7. تحديد المصادر التي تؤمن تنفيذ برنامج التدقيق بكفاءة وفعالية مثلاً، العدد اللازم من الموظفين والنوعية من حيث المؤهلات والمعرفة والتدريب والخبرة والوقت المطلوب لإتمام المهمة.

اهداف برامج التدقيق:

- تتلخص الغاية من وجود برنامج التدقيق بالآتي:
1. تحديد الخطوات الواجب اتباعها وخاصة يجب اعتماد مفردات وتعابير محددة واضحة للتعبير عن المعاني المقصودة (تحليل، فحص، استفسار، اختبار.....).
 2. رسم الطريق وإظهار الاتجاه المؤدي إلى تحقيق الأهداف.
 3. إرشاد فريق التدقيق إلى:
 - ماذا يجب أن يعمل؟
 - كيف؟ ومتى؟
 - من الذي سيقوم بالمهمة؟
 - كم من الوقت المقدر لإنجاز المهمة؟....
 4. همزة الوصل والوسيلة بين المسح المبدئي أو الأولي والعمل الميدان والطريق إلى تحقيق الأهداف .

القوى في برامج تدقيق:

من خلال التحليل الرباعي SWOT لبرامج التدقيق اظهر القوى والإيجابيات لوجود برنامج التدقيق الآتي:

- (1) هو خطة نظامية منتظمة تمثل وتعبر عن خطة تدقيق شاملة وطريق يوضح آلية وكيفية التنفيذ.
- (2) يوفر منهجية وآلية لتوزيع العمل على فريق التدقيق.
- (3) يوفر طريقة عمل ولغة خاصة موحدة بين فريق التدقيق ويسهل التواصل والإشراف والمراجعة...
- (4) يساعد فريق العمل وخاصة المدققين قليلي الخبرة في إنجاز المهمة بفعالية ودقة.
- (5) يساعد في إتمام التدقيق بدون سهو، حيث يتضمن خطوات التدقيق الواجب تطبيقها.
- (6) يمكن المقارنة بين العمل المنجز والمخطط.
- (7) يمكن دراسة وضبط موازنات الوقت المقدر مقارنة مع الوقت الفعلي للفترة السابقة، والوقت الفعلي للعمل المنجز في الفترة الحالية، وهذه تساعد على ضبط وتقييم مراحل التقدم في تنفيذ مهمة التدقيق والمقارنة مع برامج السنوات السابقة والعمل الذي تم إنجازه والوقت الفعلي الذي استغرقه، واتخاذ الإجراء المناسب على ضوء ذلك.
- (8) يقلل وقت وكلفة الإشراف والمراجعة على أعمال التدقيق في جميع مراحل التدقيق.

جمعية البر
الاهلية
بمركز الشقيق

الضعف في برامج التدقيق:

ومن خلال التحليل الرباعي SWOT لبرامج التدقيق اظهر التحليل الضعف الآتي:

- (1) تكون موضوع تفسيرات وتأويلات مختلفة وينتج عنها سوء فهم (لغط) بسبب التعابير والخطوات غير الدقيقة.
- (2) لا تفيد ذوي الخبرة المحدودة من المدققين، حيث يحتاج المدققون الجدد إلى برامج دقيقة واضحة محددة ولا يجب الاكتفاء بالعموميات.
- (3) تؤثر سلباً على تخطيط أوقات التدقيق، وتقلل من إمكانية وجدوى المقارنة، وتعيق تصحيح مسار التدقيق وفي الوقت المناسب.
- (4) تؤدي إلى هدر الوقت وخاصة في الشركات صغيرة ومتوسطة الحجم، في على المساعدين، ومراجعة أعمال التدقيق التنفيذ والإشراف وتعيق اتخاذ القرارات المناسبة وخاصة بما له علاقة، بإستخلاص نتائج التدقيق.
- (5) قد تؤثر على العلاقة مع الإدارات والدوائر والموظفين بمستوياتهم المختلفة، و/أو نتائج و/أو توصيات نتيجة عدم دقة ووضوح الإكتشافات التدقيق.

(6) تقلل من اعتماد المدقق الداخلي على الحدس والإبداع ... لإكثفائه بمتابعة الخطوات المحددة لعدم الانتظام في منطق تتابع الخطوات.

خطوات وآلية برامج التدقيق الداخلي

- ويمكن توضيح خطوات وآلية برامج التدقيق الداخلي على النحو التالي:
1. إعداد برنامج تدقيق شامل بالإضافة إلى برنامج خاص لكل مهمة تدقيق بحد ذاتها.
 2. يتضمن تقدير الوقت لكل جزء من أجزاء التدقيق ليساعد في ضبط ومراجعة نسبة ونوعية الإنجاز في مهمة التدقيق.
 3. يتم إعداد برنامج التدقيق الأول، مثلاً، في المهمة الأولى أو السنة الأولى، وبعدها أي بعد المهمة أو السنة الأولى، يتم تحديث البرامج دورياً أو سنوياً على ضوء المعطيات الجديدة وتحديث الدراسة.
 4. يتم إعداد برنامج التدقيق عادة بعد المسح الميداني الأولي ويعتبر البرنامج مبدئي أولى تجريبي وهو خاضع للتعديل طوال مسار التدقيق أي خلال وحتى اكتمال التدقيق، على ضوء المعطيات التي تتوفر خلال عملية التدقيق.
 5. يمكن تعديل برنامج التدقيق على ضوء معطيات التدقيق المستجدة خلال أعمال التدقيق.
 6. إعادة دراسة البرامج المعدة مسبقاً وتعديلها على برنامج تدقيق خاص لمهمة التدقيق المحددة ومناسب لتوقيت ومكان وموضوع التطبيق.
 7. يجب الحصول على موافقة مدير أو مشرف التدقيق على التعديلات على برامج التدقيق.
 8. يجب أن تكون التعديلات والتغييرات الهامة على البرامج مكتوبة، واضحة على شكل مذكرات مع بيان الأسباب الموضحة لذلك وتكون هذه المذكرات جزء من ملف التدقيق وأوراق العمل.
 9. يتم استخدام البرامج المعدلة نفسها ، على مهمة تدقيق جديدة فقط، في حال كانت المهمة الجديدة تتم لنفس الأهداف وبنفس الضوابط.
 10. يجب على فريق التدقيق الذي سيقوم بتنفيذ المهمة معرفة والإطلاع، ومناقشة خطة وبرنامج التدقيق، وهذا أمر أساسي.

مثال لبرنامج تدقيق لنشاط التدقيق على العمليات (المشتريات)

المرجع	Work Program- Perches	برنامج التدقيق على المشتريات
		الأهداف: ان الهدف من التدقيق على المشتريات:- 1- ما اذا كان هناك نظاماً للرقابة مناسباً (الاكتمال). 2- التأكد من الالتزام بالانظمة والتعليمات (الوجود). 3- التحقق من الكفاءة والفعالية (التقييم)
		النطاق: ستتم التدقيق على اوامر الشراء التي تم اعدادها خلال الفترة من ...الى....

	الاجراءات
	الخطوة الاولى :- - اجمع المعلومات ذات العلاقة بالنشاط للتدقيق من مصادره المختلفة ، للحصول على فهم لطبيعة هذا النشاط بما يلي :- • تقارير وملفات التدقيق السابق . • توفير المعلومات عن الجهة الخاضعة للتدقيق. • الاجتماع الافتتاحي مع مسؤولي النشاط الخاضع للتدقيق لتوضيح المهمة. • السياسات، الخطط، الاجراءات، التعليمات والاتفاقيات المتعلقة بالنشاط. • الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي . • الموازنة التقديرية ، والمعلومات المالية عن النشاط .
	الخطوة الثانية (تقييم نظام الرقابة الداخلية) : 1. افحص وقيم نظام الرقابة الداخلية المعمول (نموذج التقييم) 2. حدد نقاط الضعف في هذا النظام ، لتقديم التوصيات بهدف تحسين نظام الرقابة . حسب ما يلي:- 3. حدد انواع المخاطر المتعلقة باهداف المراقبة التي يمكن تفاديها من خلال نظام مراقبة فعال. 4. حدد عمليات المراقبة بواسطة فحص الاجراءات والتعليمات الموجهة للمستخدمين وكذلك من خلال المقابلات بهدف التنبيه من المخاطر التي تم تحديد نوعها. 5. وثق نتائج هذا الفحص من خلال رسوم بيانية او خريطة تتبع نظام الرقابة الداخلية. 6. التاكيد من المام المدقق بنظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال تتبعه لسير عدد من العمليات داخل النظام(اختبار المسار).

	الخطوة الثالثة (التحليل)
	1. قارن عدد طلبات الشراء خلال الفترة. 2. قارن بين مشريات الفترة مع الفترة السابقة ولاحظ الانحراف. 3. قم بتقسيم المشتريات الى مجموعات للاستفادة منها في امكانية تحديد او امر الشراء الشمولية. 4. مقارنة الاتجاهات بالاستناد الى رقم قياسي. 5. تحديد الاهمية النسبية لكل بند من بنود البيانات المطلوب تحليله الموازنات التقديرية وملاحظة الانحرافات . الخطوة الرابعة : - اعداد الملف الدائم واستكماله بالسياسات والاجراءات الهامة،وما يتصل بها من وثائق - صف عملية الرقابة الداخلية في نشاط المشتريات. - اختر عينة من اوامر الشراء تمثل المشتريات السنوية ، وينبغي ان تتالف العينة من مجموعه مختارة من اوامر الشراء. - اجر اختبارات التدقيق التالية على عينة اوامر الشراء لفترة التدقيق. ■ تحقق من الموافقة الادارية وما اذا كانت البضاعة والكمية المطلوبتان تتطابقان مع امر الشراء وكذلك من جميع البيانات في امر الشراء. ■ اختبر دقة حسابات الاسعار والكمية في امر الشراء،وقارن الاسعار مع قائمة اسعار البائع. ■ تاكد اذا تم الحصول على عروض تنافسية. - تاكد من اذا كانت المنشأة تنتهج سياسة لتقييم نوعية البائعين وتستخدمها للتعامل مع البائعين بالتناوب. - تحقق من مطابقة كمية البضاعة المستلمة بالكمية المشتراة.

	ايصال النتائج: 1. قيد نتيجة التدقيق 2. ابحث النتائج والتوصيات المحتمل اتخاذها مع ادارة النشاط الخاضع للتدقيق وقبل كتابة مسودة التقرير 3. حرر مسودة تقرير التدقيق. 4. تقديم مسودة التقرير الى الرئيس التنفيذي للتدقيق 5. وزع مسودة التقرير على مدير ادارة النشاط الخاضع للتدقيق. 6. حال اكتمال بحث مسودة التقرير مع ادارة النشاط الخاضع للتدقيق . يجب ان يكون المدقق قادرا على كتابة التقرير النهائي وان الاجابات والتعليقات التي وصلت من ادارة النشاط المعنية قد ادخلت في التقرير . يسلم الرئيس التنفيذي للتدقيق التقرير النهائي بالمدير العام للدراسة والتوجيه. ويتم عرضة بعد ذلك على لجنة التدقيق في اجتماعها للاطلاع على سير اعمال المنشأة ومدى الالتزام من خلال الرئيس التنفيذي للتدقيق .
--	--

رابعاً: معيار تنفيذ المهمة Performing the Engagement

2300- تنفيذ المهمة

هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار الى تحديد المتطلبات التي يجب على المدقق الداخلي الالتزام بها عند جمع، وتحليل، وتفسير، وتقويم المعلومات اللازمة لتأييد نتائج التدقيق.

نص المعيار:

- يجب على المدققين الداخليين تعريف، تحليل، تقييم وتدوين معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة، مع مراعاة موازنة التكلفة بالمنفعة. ويجب ان تكون هذه المعلومات ملائمة ويمكن الاعتماد عليها.

تعريف المعلومات Identifying Information

يجب على المدققين الداخليين تعريف معلومات كافية، قابلة للاعتماد عليها، ذات علاقة، ومفيدة لتحقيق أهداف المهمة .

2320- التحليل والتقييم Analysis and Evaluation

1. على المدققين الداخليين بناء استنتاجات ونتائج المهمة على أساس التحليلات والتقييمات المناسبة.

2. يقوم المدققون الداخليون باستخدام الاجراءات التحليلية عند فحص وتقويم المعلومات. ويتم القيام بالاجراءات التحليلية بدراسة ومقارنة العلاقات بين معلومات مالية وغير مالية. ويقوم تطبيق الاجراءات التحليلية على افتراض، انه في حالة عدم وجود ظروف تشير الى العكس، يتوقع بطريقة معقولة وجود علاقات بين العمليات واستمرارها. ومن امثلة الظروف التي تشير الى العكس العمليات او الاحداث غير العادية او غير متكررة، او التغيرات المحاسبية او التنظيمية، او التشغيلية، او البيئية، او التقنية، وعدم الكفاءة والفاعلية، والاطعاء، والغش او الاعمال غير المشروعة. قد تشمل ما يلي:-

- مقارنة معلومات الفترة الحالية مع معلومات مماثلة عن فترات سابقة.
- مقارنة معلومات الفترة الحالية مع الموازنات والتوقعات المستقبلية.
- دراسة علاقات المعلومات المالية مع معلومات غير مالية ملائمة (مثل: مصروف الرواتب مقارنة في متوسط عدد الموظفين.... وهكذا).
- مقارنة المعلومات بمعلومات مماثلة لوحدات تنظيمية أخرى.
- مقارنة المعلومات بمعلومات مماثلة للصناعة التي تنتمي إليها المنشأة.
- 3. توفر الاجراءات التحليلية للمدققين الداخليين وسيلة فعالة وتتميز بالكفاءة لعمل تقويم للمعلومات التي تم جمعها في عملية التدقيق. وينشأ التقويم من مقارنة هذه المعلومات بالتوقعات التي تم تحديدها أو وضعها بواسطة المدقق الداخلي. وتعتبر الاجراءات التحليلية مفيدة ، ضمن اجراءات اخرى في تحديد:-
- ما اذا كانت هناك اختلافات ظهرت ولم تكن متوقعة.
- ما اذا كانت هناك اخطاء محتملة.
- اذا كان همال غش او اعمال غير قانونية محتملة.
- اذا كانت هناك اي عمليات أو أحداث غير معتادة أو غير متكررة.

2330- تدوين (توثيق) البيانات Recording Information

1. على المدققين الداخليين تدوين المعلومات ذات العلاقة لدعم استنتاجات ونتائج المهمة .
2. يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق مراقبة الوصول الى وثائق المهمة. وعليه الحصول على موافقة الإدارة التنفيذية و/أو الاستشارة القانونية قبل إصدار هذه الوثائق لأطراف خارجية وذلك بشكل مناسب .
3. يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وضع سياسات للسيطرة على حيازة واعادة مستندات المهمة وكذلك لتقديمها لجهات داخلية او خارجية. يجب ان تتوافق هذه السياسات مع السياسة العامة للمنشأة واية متطلبات قانونية او متطلبات.
4. يجب ان تتضمن محتويات اوراق عمل التدقيق:-
- التخطيط
- فحص وتقويم كفاية وفعالية نظم ادارة المخاطر، والرقابة الداخلية، والحوكمة.
- اجراءات التدقيق التي تم القيام بها والادلة التي تم الحصول عليها.
- فحص وتقويم المعلومات
- التقرير
- المتابعة.
5. يجب على المدققين الداخليين تدوين المعلومات ذات العلاقة لدعم استنتاجات ونتائج المهمة. من خلال اعداد اوراق العمل التي توثق التدقيق وان يتم فحصها بواسطة مسؤول التدقيق الداخلي. ويجب ان تسجل في هذه الاوراق المعلومات التي تم الحصول عليها والتحليلات التي اجريت ويجب ان تؤيد اسس النتائج

والتوصيات التي يتم التقرير عنها. كما يجب التوقيع على جميع اوراق العمل من قبل من قام بالعمل وكذلك المدقق الذي قام بتدقيقها.

6. قد تاخذ اوراق عمل التدقيق اشكال متعددة مثل اوراق، اشرطة، اقراص ممغنطة، اقراص مدمجة، افلام او اي وسائل اخرى. واذا كانت اوراق عمل التدقيق في شكل اخر خلاف الاوراق، فيجب عمل نسخ احتياطية لها. هناك مجموعتان من ملفات اوراق العمل، ملفات السنة الحالية وهي ملفات اعمال التدقيق الجارية. والملفات المستمرة وتسمى الملفات الدائمة. يخصص لكل عملية تدقيق ملف الاعمال الجارية والملف الدائم .

ملفات التدقيق

إن أية عملية تدقيق يجب أن توثق بمستندات ومعلومات وبيانات واضحة تؤيد الوصول إلى الأهداف العامة والخاصة بمهام التدقيق، لذلك يجب أن يحتفظ التدقيق الداخلي أي كان من يقوم بأعمال التدقيق إذا كان دائرة في داخل الشركة و بمدققين هم موظفون في الشركة، أم كان الذي يقوم بالعمل مصدر تدقيق خارجي عن الشركة، ومهما كان يجب ان يحتفظ التدقيق الداخلي على الأقل بالملفات التالية: وتضم هذه الملفات الاوراق والمعلومات اللازمة لعملية التدقيق وتقسم الى:

- الملف الدائم Permanent File
- الملف الجاري Current File
- ملف المراسلات Correspondent File

1. الملف الدائم :- Permanent File

ان ملف التدقيق الدائم هو المرجع الأساسي الذي يساعد في توثيق كافة المعلومات و/او المستندات المتعلقة بالتدقيق، والتي يتم استقضاؤها والحصول عليها عبر أعمال التدقيق ومن المصادر الأخرى وبالتالي فإن ملف التدقيق الدائم أهمية كبرى في عملية إعداد مخطط التدقيق وتنفيذ ومتابعة المهمة. ويشمل الملف الدائم على البيانات الخاصة بالنشاط والمذكرات المستمرة الأثر ويطلق عليه " الملف الدائم " لما يتضمنه من بيانات سوف يستمر طول السنين دون تقييد ما لم تطرأ بعض التغييرات عليها.

يجب الاحتفاظ بملف تدقيق دائم لكل مهمة تدقيق ، وتحديث الملف بعد كل تدقيق جديد. كما يجب ازالة جميع الاوراق التي لا علاقة لها بالتدقيق من الملف وحفظها في الارشيف مع مراعاة عدم اتلاف هذه الاوراق نظرا لاهميتها السابقة، وقد تكون هناك حاجة للرجوع اليها في المستقبل.

تعتبر محتويات الملف الدائم جزء لا يتجزأ من اوراق عمل أي تدقيق. يجب ان توفر الجداول الزمنية والمعلومات، معلومات ذات طبيعة مستمرة عن النشاط الذي تم تدقيقه بما فيها الانظمة والامور الاخرى المهمة للتدقيق. ويحتوي على:-

1. وصف النشاط

2. الهيكل التنظيمي بما فيه عدد الموظفين العاملين اسماء كبار الموظفين ونماذج التوقيع.
 3. برامج التدقيق
 4. طلبات اعتماد المهمات (المراسلات).
 5. خطط التدقيق
 6. الاتفاقيات المهمة والعقود والقرارات والقوانين والاحكام ذات العلاقة بالنشاط.
 7. النماذج المستخدمة لدى النشاط
 8. ملخص تقارير التدقيق الداخلي واهم التوصيات الرئيسية
 9. ملاحظات لأعمال التدقيق القادمة
- كحد ادنى يجب ان تشمل وثائق الانظمة معلومات عن الكتب والسجلات المتوفرة وموقعها واسماء الاشخاص الذين يقوموا باجراءات متعلقة بها . هناك فواصل رسمية لجميع اجزاء الملف الدائم. ويكون فهرس محتويات الملف الدائم عبارة عن قائمة متابعة للمعلومات ذات طبيعة عامة تدخل عادة في هذا القسم. وعند توليد أي وثيقة اثناء التدقيق لها علاقة بعدة اقسام يجب ادخالها في احد الاقسام مع الاشارة اليها في باقي الاقسام الاخرى المعنية .

2. الملف الجاري Current File

إن أعمال التدقيق يجب ان تحتفظ بملف لأعمال التدقيق الجاري أي ملف تدقيق السنة او الدورة الحالية، حيث يحتوي المستندات والجداول والمعلومات المؤيدة لأعمال التدقيق للسنة او للفترة الحالية موضوع التدقيق. يجب ان يكون هناك ملف مفتوح لاوراق عمل كل عملية تدقيق. يمثل هذا سجلا مفصلا بأعمال التدقيق والاختبارات التي اجريت اثناء التدقيق .

ويعد هذا الملف لحفظ المستندات والمذكرات والبيانات المتعلقة بالتدقيق لكل مهمة ولمرة واحدة ويتضمن ما يلي:-⁽¹⁾

- | | |
|----|---|
| A | نسخة من تقرير التدقيق النهائي |
| B | متابعة سير عملية التدقيق |
| B1 | قائمة متابعة تسلسل التدقيق |
| B2 | اعتماد مهمة التدقيق |
| B3 | مذكرة تخطيط المهمة |
| B4 | موازنة وقت التدقيق ومجمل الوقت الفعلي |
| B5 | تحليل ساعات التدقيق الفعلية |
| B6 | قائمة متابعة اقفال مهمة التدقيق |
| C | المراسلات مع الجهة الخاضعة للتدقيق |
| D | متابعة التقرير النهائي |
| E | تقرير التدقيق المرجعي ، المذكرات الداخلية |
| F | ورقة مراجعة ملف اوراق العمل |

⁽¹⁾ Irvin N.Gleim – CIA REVIEW (P-74) 2004 BY Gleim Publications, Ing

تقييم اجابات التدقيق	G
برنامج التدقيق	H
مجلد نقاط الرقابة الرئيسية	T
المسح الأولي	J
اختبارات نظام الرقابة الداخلية	K
استبيان الرقابة الادارية	K1
الرسم التوضيحي لنظام الرقابة الداخلية	K2
اوراق وملاحظات الاختبارات الميدانية الرقابية	K3
تقييم الرقابة الداخلية	K4
الاختبارات التفصيلية	L
اوراق عمل المتابعة	M
امور معلقة غير محلولة	M1
ملاحظات لأعمال التدقيق القادمة	M2

هناك فواصل رسمية لجميع اجزاء الملف الجاري والتي تتبع القائمة المذكورة اعلاه، وعندما تتولد وثيقة تتعلق باكثر من جزء يجب ادخالها في الملف تحت أي جزء والاشارة اليها في الاجزاء الاخرى المعنية.

ويفيد الملف الجاري الاساس الذي يعتمد عليه المدقق الداخلي في اعداد التقرير النهائي كما انه يمثل قرائن ادلة الاثبات التي يستند اليها عند الافصاح عن الرأي وعدالة التقارير والبيانات.

ان اعداد قائمة متابعة مطبوعة سلفا يساعد في مراجعة اوراق العمل عن طريق تزويد المراجع بنقاط معينة يجب ان تغطيها تلك الاوراق. اضافة الى ذلك يجب ان تساعد قائمة المتابعة في تحديد المناطق التي تحتاج الى المزيد من العمل.

ملف المراسلات

يحتوي ملف المراسلات على جميع أنواع المراسلات من والى دائرة التدقيق الداخلي الداخلية منها والخارجية.

هذه الملفات الثلاث هي الملفات الأساسية للتدقيق الداخلي، قد يكون للتدقيق الداخلي ملفات أخرى قد يرتأها مسؤول او الرئيس التنفيذي للتدقيق بالإضافة إلى هذه الملفات CAE. الداخلي او الرئيس التنفيذي للتدقيق التنفيذي

2340- الإشراف على المهمة Engagement Supervision

يجب ان يتم الإشراف على عملية جمع، وتحليل، وتفسير، وتوثيق المعلومات بشكل مناسب للتأكد من تحقيق الأهداف، وتوفير تأكيد معقول بموضوعية عملية التدقيق وانها تمت المحافظة عليها.

فيما يلي الخطوط العريضة لمحتويات ملف المهمة وتوصيف لأوراق العمل:

1. العرض والإفصاح

- لا بد أن يتم عرض أوراق العمل في ترتيب منطقي مع المستندات المؤيدة مع الملاحظات

- لابد أن يحتوي نسخة من تقرير التدقيق عن المهمة وملاحظات المدقق والتي يتم ربطها بأوراق العمل **Cross Reference**
- يتم ترقيم كافة الصفحات بما فيها الملحقات
- ملاحظات المدقق التي تم ذكرها في المناقشات النهائية ولم يتم ذكرها في تقرير التدقيق
- ملخص بالاستنتاجات عن النظام أو الدورة المحاسبية أو الوحدة أو الإدارة محل التدقيق وإمكانية الاعتمادية عليها
- نسخة من القوائم المالية أو المستندات ذات العلاقة والتي تشرح الإجراءات والقواعد التي يتم إتباعها.

2. الاكتمال والصحة

- ويقصد بذلك التأكد من أن أوراق العمل تصف أو تعرف:
- جميع أنظمة الرقابة الداخلية وكذلك قواعد الرقابة التعويضية الخاصة بالوحدة محل التدقيق
- اختبارات التدقيق العينات وحجم المجموعة
- أساس اختيار العينة
- نتائج الاختبارات والاستنتاجات على أهداف التدقيق
- والجوانب التي لم يتم تغطيتها خلال عملية التدقيق.

3. مواصفات أوراق العمل

- كتابة عنوان المهمة أعلى الصفحة
- اسم المدقق
- اعتماد المدقق والمشرّف
- تاريخ إعداد الورقة وتاريخ اعتمادها
- **Cross reference** تربط أوراق العمل بعضها ببعض.

4. أدلة التدقيق

- ما يؤكد أن العينة المختارة ممثلة للمجموعة وحجمها مناسب وعلى أي أساس تم اختيارها
- مستندات الاختبارات المؤيدة للنتائج المستخلصة والتي تحقق أهداف عملية التدقيق
- ما يؤكد أن اختبارات المطابقة تؤدي إلى الاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية
- ما يؤكد أن اختبارات التحقق متضمنة اختبارات المراجعة التحليلية مناسبة وصحيحة كي تتحقق من وجود أي أخطاء جوهرية أو احتيال
- ما يؤكد أن أنظمة الرقابة الداخلية تم توصيفها بصورة صحيحة.

5. الاستنتاجات

- لابد أن تكون الاستنتاجات المستخلصة مناسبة ومتلائمة مع نقاط التدقيق الواردة في التقرير.

6. المتابعة

- ما يؤكد أن الجوانب التي لم يتم تغطيتها بواسطة التدقيق ولكنها هامة من حيث طبيعتها تم متابعتها فيما بعد
- توثيق الاستفسارات التي تم إثارتها خلال مهمة التدقيق ولم يتم إجابتها على أن يتم متابعتها من خلال مرحلة المتابعة
- ما يؤكد وجود عملية متابعة للأمور المتعلقة وتحديد وقتها المناسب وطبيعتها

7. المعايير المهنية

التأكد من:

- انه تم بذل العناية اللازمة لتغطية كافة الجوانب الهامة خلال عملية التدقيق
- تقليل خطر الخطأ والاحتيال والعمليات غير القانونية والعمليات غير المصرح بها وضياح المصادر أو سوء استخدامها إلى أقل درجة ممكنة
- فعالية أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها
- اختبارات التدقيق مناسبة ومفيدة
- أن العمل تم التخطيط له وأن الأداء تم مقارنته بالخطوة
- أنه تم الأخذ في الاعتبار نقاط التدقيق السابقة
- أنه تم إتباع منهجية تدقيق مناسبة
- أن جميع عمل المساعدين قد تمت مراجعته والإشراف عليه
- أن أهداف التدقيق تم تحقيقها
- أن الحكم الموضوعي تم استخدامه للوصول على دليل التدقيق
- أن التوصيات المقترحة سوف تؤدي إلى تحسين الأداء أو العمل

خامساً: معيار إيصال النتائج Communicating Results

2400- إيصال النتائج

هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار الى تحديد المتطلبات التي يجب على المدققين الداخليين الداخليين الالتزام بها عند اعداد وتبليغ نتائج العمليات التي يقومون بها.

نص المعيار:

على المدققين الداخليين إيصال نتائج المهمة مباشرة بتقرير مكتوب وموقع بعد الانتهاء من اعمال التدقيق. قد تكون هناك تقارير مرحلية مكتوبة او شفوية ويمكن تقديمها رسميا او بصفة غير رسمية. وقد تستخدم التقارير المرحلية لتبليغ معلومات تتطلب اهتماما عاجلا او للحصول على تفسيرات وايضاحات من قبل الادارة المعنية، أو الابلاغ عن تغير في نطاق التدقيق للنشاط محل الفحص، أو لاختار الادارة بمدى التقدم في عملية التدقيق اذا كانت عملية التدقيق تستمر لفترة طويلة.

2410- مقاييس الاتصال Criteria for Communicating

- يجب ان يتضمن إيصال النتائج أهداف المهمة والنطاق بالإضافة الى النتائج الملائمة، التوصيات، وخطط إنجاز التوصيات.
- يجب ان يتضمن إيصال النتائج النهائية، رأي المدقق الداخلي الشامل أينما كان ذلك مناسباً.
 - يجب ان يقر إيصال نتائج المهمة بالأداء المرضي .
 - يمكن ان يختلف أسلوب الاتصال للنتائج للمهمات الاستشارية بالشكل والمضمون اعتماداً على طبيعة المهمة واحتياجات الجهة المستفيدة .

2420- نوعية الاتصال (الابلاغ) Quality of Communications

يجب ان يكون الاتصال دقيق، موضوعي، واضح، مختصر، وفي الوقت المناسب، بناء، كامل.

1. **الدقة:** يجب ان يكون التقرير مبنيًا على حقائق. ويجب ان يكون كل بيان او احصاء او مرجع مدعوماً بآثبات. والهدف تمكين الجهة تحت التدقيق من الاعتماد على التقرير.

2. **الموضوعي:** يجب ان يكون مستند على حقائق (غير متحيز)، وخالي من التشويه للحقائق. الملاحظات، النتائج، والتوصيات يجب أن تكون خالية من التحيز.

3. **الوضوح:** يجب ان يكون التقرير منطقياً وسهلاً ومبنيًا بنية مناسبة، ويجب ان يرشد القارئ بأسلوب منطقي. وكثيراً ما يكون في الامكان تحسين الوضوح عن طريق تجنب اللغة التقنية غير الضرورية، كما يجب استعمال الجداول والرسوم حيث يلزم لان هذه الاساليب اكثر فعالية من الكتابة. والهدف من تقرير التدقيق هو تحقيق العمل المرغوب فيه.

4. **الاختصار:** لتقارير المختصرة دقيقة وبعيدة عن التفاصيل غير الضرورية. كما انها تعبر عن الافكار تعبيراً كاملاً بأقل عدد من الكلمات. لكن يجب المحافظة على تسلسل الافكار بحيث يتمكن القاري من متابعة البحث والنقاط التي تطرح للمناقشة وان يفهم النتيجة وسبب التوصية.

5. **في الوقت المناسب:** ان التقارير الصادرة في الموعد المناسب هي تلك التقارير التي لا تتأخر وتمكن المسؤولين من اتخاذ الاجراء السريع والفعال.

6. **بناء:** إن التقارير البناءة هي تلك التي تساعد (نتيجة محتواها ونغمتها) الأطراف موضع التدقيق بشكل خاص، والمنشأة بشكل عام ، والتي يوضح فيها آراء المدقق الداخلي بشأن تحسين النظم أو تصحيح الانحرافات عن الإجراءات والسياسات الموضوعة مسبقاً، وتقود بنفس الوقت إلى التحسينات كلما اقتضت الضرورة ذلك.

7. **كامل:** يكون التقرير كاملاً بجعل القارئ قادراً على إدراك جميع الحقائق والفروض ونقلها بصورة حقيقية لبعث الثقة. يجب ان تنهج تقارير التدقيق نهجاً

مناسباً. وان تعترف بأهمية وقيمة الوقت والجهد اللذان قدمهما الموظفون في الدوائر والأقسام أثناء التدقيق. وان ينظر في تأثير ذلك على موظفي المنشأة وان لا تذكر أسماء الأشخاص أو تشهر بأخطائهم.

2421- الأخطاء والحذف Errors and Omissions

إذا تضمن التقرير النهائي خطأ أو حذف جوهري، على الرئيس التنفيذي للتدقيق إعلام جميع من استلم النسخة الأصلية من التقرير بالمعلومات الصحيحة. الإفصاح عن حالات عدم الالتزام بالمعايير

Engagement Disclosure of Noncompliance with the Standards

عندما يؤثر عدم الالتزام بالمعايير في مهمة ما، على نتائج التقرير ان تفصح عن النحو الاتي:-

- **الوضع الحالي:** وهو ما تمت ملاحظته من قبل المدقق، لإعطاء الفرص للقارئ لمعرفة عن ماذا يتم التحدث في هذا الجزء من التقرير .
- **المعيار:** المقياس الذي يتم به تقييم الوضع القائم، وهو يصف الأسلوب الصحيح لمعالجة الوضع القائم.
- **الأثر:** ويعبر عنه بالخطر أيضاً، والخطر سواء الفعلي أو المتوقع وهو النتائج المترتبة على المخالفة. ويتم وصف الآثار السلبية التي يمكن أن تواجه النظام أو الوحدة محل التدقيق أو الأخطار المحتملة التي قد تواجهها المؤسسة جراء عدم معالجة تلك النقاط.

➤ **السبب:** وهو السبب الحقيقي الذي أدى إلى هذا الوضع وليس أعراضه، وعموماً يمكن تجاوز هذا الجزء في بعض حالات عدم وضوح السبب بشكل كامل.

➤ **التوصية:** ويتم فيها وضع اقتراحات التدقيق الداخلي لمعالجة النقاط والملاحظات التي تم ذكرها في الفقرات السابقة وتكتب بطريقة بسيطة، لمعالجة المشكلة أو الإنحراف، ومن الممكن اللجوء إلى كتابة خطوات متعددة وإجراءات واضحة لحل هذه المشكلة.

➤ **الرد/ التعليق:** والتي يمثل جواب الجهة الخاضعة للتدقيق. يتم ترك مساحة خالية لتتمكن الإدارة من التعليق على ملاحظات التدقيق سواء بالموافقة والوعد بتنفيذ التوصيات أو الموافقة مع إبداء التحفظ على إمكانية حل المشكلة وذلك بسبب بعض المعوقات أو الاعتراض على الملاحظة.

➤ **تعليق إدارة التدقيق:** في حالة قيام الإدارة بالرد السلبي على ملاحظات التدقيق وإصرار التدقيق على أهمية النقاط الواردة بتقرير التدقيق تقوم وحدة التدقيق الداخلي بالتعقيب على رد الإدارة وتوضح رأيها.

2450- الرأي الحكم المهني للمدقق

يمثل الرأي الحكم المهني للمدقق بالنسبة للأنشطة التي تمت مراجعتها، فهو يقدم التعليق على عملية التقييم التي تم التوصل إليها والمتعلقة بالحالات التي تم تدقيقها ويجب أن نبين هنا ، بأنه يجب على المدققين أن لا يعبروا عن آراء ليسوا قادرين على دعمها ، وبالتأكيد عليهم أن يقيسوا بعناية العوامل التي تؤيد آرائهم، ويجب أن يبين الرأي ما يعنيه المدقق تماماً، وفي نفس الوقت يحتوي فقط على ما يمكن تبريره، ويكون مؤيداً بالحقائق بشكل صحيح وملائم. وأخيراً يجب أن يتضمن الرأي أهداف الفحص كما وضع حسب بيان الهدف.

وفيما يلي أنواع مقترحة من الآراء بالنسبة لتدقيق العمليات التشغيلية:
" بناء على نتائج تدقيقنا، نعتقد بأن هناك نظاماً مناسباً للرقابة قد تم وصفه بخصوص أنشطة قسم المشتريات، وأن المسؤوليات الموكلة للقسم قد نفذت بكفاءة وفعالية ".

2440- نشر النتائج Disseminating Results

- على الرئيس التنفيذي للتدقيق نشر النتائج للأشخاص المناسبين.
- الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مسؤول عن إيصال النتائج النهائية للأفراد الذين يعتقد أنهم سيأخذون النتائج بعين الاعتبار بعناية .
- الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مسؤول عن إيصال النتائج النهائية للمهام الاستشارية للجهات المستفيدة .
- أثناء تنفيذ المهام الاستشارية، يمكن تعريف مواضيع إدارة الخطر، الرقابة، والتحكم المؤسسي. يجب إيصال النتائج عن ذلك للإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة إذا كانت هذه المواضيع هامة للمنشأة.
- في نهاية كل عملية تدقيق، يصدر تقرير عن التدقيق تُعرض فيه أهداف التدقيق ونطاقه ومنهجيته ونتائجه وخلاصاته ويشمل، في بعض الحالات، توصيات لتحسين البرنامج أو النشاط الذي خضع للتدقيق.
- يُعرض مشروع تقرير التدقيق على المشرف والمسؤول المباشر على النشاط أو النشاط الذي خضع للتدقيق، وتتاح له فرصة الردّ في غضون المهلة المحددة في التقرير.
- يجب أن يتضمن تقرير التدقيق الداخلي النهائي أي تعليقات مفيدة من المسؤولين المعنيين على الوقائع المثبتة في تقرير التدقيق وعلى التدابير الموصى باتخاذها وأي جدول زمني يوضع لأغراض التنفيذ. وإذا لم يستطع المدقق الداخلي والمسؤول عن البرنامج الاتفاق حول الوقائع المثبتة في مشروع تقرير التدقيق، تعين إبراز رأي المدقق الداخلي في تقرير التدقيق النهائي. وتتاح للمسؤولين المعنيين فرصة التعليق على التقرير وتتاح للمدقق الداخلي فرصة الردّ على التعليقات.

- يرفع المدقق الداخلي التقارير النهائية عن التدقيق الداخلي إلى المدير العام، مع نسخة للجنة التدقيق. ويحصل مدقق الحسابات الخارجي على نسخة أيضاً مع أية وثائق مؤيدة إذا طلب ذلك.
- يجوز للمدقق الداخلي أن يوجه تبليغات إلى المسؤولين المعنيين حول مسائل جارية لا تقتضي إعداد تقارير رسمية.
- يكون المدير العام مسؤولاً عن ضمان الاستجابة إلى جميع توصيات المدقق الداخلي في أقرب فرصة وبيان التدابير المتخذة بخصوص النتائج والتوصيات المحددة في التقارير.
- يقدم المدقق الداخلي كلّ سنة تقريراً إلى المدير العام ولجنة التدقيق بشأن تنفيذ توصيات مدقق الحسابات الخارجي.
- يقدم المدقق الداخلي كلّ سنة تقريراً موجزاً إلى المدير العام ولجنة التدقيق، يتناول فيها أنشطته مع بيان توجّه تلك الأنشطة ونطاقها والجدول الزمني للعمل المنجز والتقدم المحرز في تنفيذ التوصيات المعروضة في تقاريره حسب الأولوية.

ويشمل التقرير السنوي ما يلي حسب ما يكون الحال:

- أ. وصفاً للمشكلات وحالات التعسف والمآخذ الرئيسية المتعلقة بإدارة المنظمة عامة أو أي برنامج أو إجراء بعينه، مما يتضح خلال الفترة قيد النظر؛
- ب. ووصفاً لكل التوصيات النهائية بالتدابير التصحيحية الصادرة عن المدقق الداخلي أثناء الفترة قيد التقرير بشأن ما يحدّد من مشكلات وحالات تعسف ومآخذ رئيسية؛
- ج. ووصفاً لكل التوصيات التي لم يوافق عليها المدير العام مع أسباب امتناعه عن الموافقة؛
- د. وتحديداً لكل توصية رئيسية وردت في تقارير سابقة ولم تستكمل بشأنها التدابير التصحيحية؛
- هـ. ووصفاً وشرحاً للأسباب التي دعت إلى اتخاذ أي قرار رئيسي لتعديل الإدارة أثناء الفترة قيد التقرير؛
- و. ومعلومات بشأن أي قرار إداري رئيسي لا يحظى بموافقة المدقق الداخلي؛
- ز. وموجزاً لأي حالة كان فيها الرد على طلب صادر عن المدقق الداخلي للحصول على معلومات أو مساعدة محل رفض؛
- ح. وصيغة موجزة عن التقرير المرفوع من المدقق الداخلي إلى المدير العام بشأن تنفيذه

المناقشة النهائية

بما أن معظم مسؤولي القطاعات والإدارات لا تكون لديهم الفرصة لينخرطوا في تفاصيل العمليات اليومية للتدقيق فإن عملية المناقشة النهائية بعد الانتهاء من عملية التدقيق تعتبر فرصة لمناقشة الأمور والملاحظات التي تبيّنت أثناء القيام بعملية التدقيق والفحص، وبشكل رسمي توضح مدى رضاهم من عدمه من نتائج

مهمة التدقيق. ومن الممكن أيضا للمدقق أن يقوم بحذف بعض النقاط التي تتضمنها تقريره بعد التوضيح الذي قد يخلص به من المناقشة.

إن مقابلة مسؤولي القطاعات والإدارات محل التدقيق والقيام بعرض شفوي للتقرير عند المناقشة النهائية قبل إصدار التقرير بصورة رسمية يلعب دورا هاما في عملية الاتصال الفعالة بين المدقق والمدير لذا من الضروري قبل أداء المناقشة النهائية التأكد من كل الأمور المتعلقة بالموضوع قد تم الانتهاء منها وعلى ذلك على المدقق أن يقوم بالتأكد من أن:

- أهداف مهمة التدقيق قد أنجزت
- كل الجوانب والعمليات المتعلقة بموضوع التدقيق تم تغطيتها بالكامل
- جميع أوراق العمل قد تم الانتهاء منها وجميع أدلة المراجعة التي تؤيد النقاط الواردة بتقرير التدقيق قد تم توثيقها
- عند تحديد الملاحظات ونقاط الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية التي سوف يتضمنها تقرير التدقيق وكذلك التوصيات الواجبة فلابد من وجود دليل مادي متمثلا في بيانات حقيقية (أدلة تدقيق). تلك الأدلة إما أن تكون في صورة مستندية أو صورة ملاحظات شاهدها المدقق ولكن في الحالة الأخيرة يجب أن يتم توثيقها. ويجب على المدقق الحرص على أن تكون جميع التوصيات والحلول المقترحة واقعية وبناءة وقابلة للتنفيذ.

جوانب هامة يجب أن يراعيها المدقق عند صياغة التوصيات:

- أن تتسجم التوصيات التي تتطلب تغييرات مع التوجهات والوائح والسياسات المعتمدة والتعليمات الخاصة بالمؤسسة
- أهمية المشكلة وما إذا كان الحل المقترح سوف يفيد المؤسسة ككل أم أن له تأثير سلبي على جوانب أخرى بخلاف تلك الجوانب محل التدقيق
- التأثيرات المتوقعة التي يمكن أن يحدثها الحل المقترح من قبل التدقيق
- التكاليف الإضافية الناتجة عن تنفيذ التوصيات المقترحة وهل تلك التوصيات تمثل أفضل بديل اقتصادي مقترح وهل التمويل لتلك التوصيات متوفر
- حيثما أمكن يجب أن تكون عملية المشاركة في المناقشة النهائية محصورة على مسؤولي القطاعات والإدارات محل التدقيق ويمكن للمدقق أن يضمن ذلك بمناقشة الأمور مع رؤساء الأقسام خلال مهمة التدقيق وعلى ذلك تزول الحاجة إلى حضورهم في المناقشات النهائية وهذا التوجه يحافظ على أن تظل المناقشة النهائية في النقاط الهامة وعدم الدخول في التفاصيل الفنية الصغيرة التي سبق مناقشتها مع الفنيين أثناء عمليات المراجعة والتدقيق.

توصيف المناقشة النهائية

التصميم الجيد للمناقشة يساعد المدقق في إعداد تقرير تدقيق فعال. أثناء عملية المناقشة النهائية يجب على المدقق أن يتحلى باللباقة وأن يقوم بشرح النقاط التي

سوف يتضمنها تقريره والأسباب التي أدت إلى اعتبارها نقاط ضعف تحتاج لمعالجة. ومن المهم أيضا أن لا يعطي المدقق خلال تلك المناقشة انطباعا بأن تلك النقاط نهائية وأنها قابلة للمناقشة والاضافة والحذف والتعديل.

كذلك من المهم أن يقوم المدقق بحصر المناقشة النهائية على النقاط الهامة فقط حيث أن المديرين من المستوى الإداري المرتفع عادة لا يكونون مهتمين بالإجراءات والنقاط الثانوية، والمناقشات الطويلة من الممكن أن تؤدي إلى تقليل أهمية بعض النقاط التي يرغب المدقق في تسليط الضوء عليها. والمنهجية الآتية يجب أن تتبع في المناقشة النهائية:

- يتم توضيح مجال مهمة التدقيق التي تمت تغطيته باختصار. ولا مانع أن يتم توضيح المجالات التي لم يتم التطرق إليها خلال المهمة
- شرح النتائج النهائية للتدقيق والأسباب التي أدت إلى تلك الاستنتاجات
- إرسال مسودة من التقرير لمسؤولي القطاعات والإدارات لمراجعتها وإرسال الردود عليها لوحدة التدقيق الداخلي قبل تحديد موعد اجتماع المناقشة النهائية
- توضيح نقاط التدقيق الهامة وتوصيات التدقيق
- تسجيل ملاحظات بكل التعليقات والملاحظات التي يتم التوصل إليها خلال المناقشة
- تلخيص النقاط التي تم الاتفاق عليها وتلك التي لم يتم الاتفاق عليها وإعادة سردها مرة أخرى على المدير وذلك منعا لأي سوء فهم مما تم التوصل إليه في الاجتماع
- التوضيح للمديرين أن الخطوة التالية هي إصدار تقرير التدقيق.

تقرير التدقيق

بعد الانتهاء من المناقشة النهائية يقوم مسؤول التدقيق الداخلي بإصدار تقرير التدقيق يتضمن الملاحظات الناتجة عن عملية التدقيق والتوصيات اللازمة وتعليق القطاع/الوحدة المعنية وأي تعقيب أو تعليق من التدقيق الداخلي على تعليق الجهة التي خضعت لعملية التدقيق.

إعداد تقرير التدقيق

إن عملية كتابة تقرير التدقيق هي مرحلة متقدمة إلا أنه من الضروري أن يبذل كاتب التقرير وقتا كافيا في التفكير في الأمور الآتية قبل أن يقوم بعمل مسودة التقرير.

من هو قارئ التقرير

لا بد أن يستخدم التقرير لغة مناسبة للخلفية الفنية لدى قارئ التقرير مع الأخذ في الاعتبار أن نسخة من التقرير النهائي سوف ترسل إلى الإدارة العليا لذا ينبغي البعد قدر الإمكان عن استخدام المصطلحات الفنية وفي حالة ضرورة استخدامها

يفضل القيام بتوضيحها وفي بعض الحالات إذا ما كانت النقاط المتضمنة في تقرير التدقيق فنية بطبيعتها يمكن إرفاق ملحق يوضح النقطة من الناحية الفنية.

محتويات التقرير

يجب أن يتضمن التقرير المعلومات الضرورية التي تهم القارئ فقط لضمان توصيل الملاحظة بصورة صحيحة وعدم تشتيت القارئ. يجب أن يكون التقرير واضح ومختصر ومكتمل.

والأسلوب المقترح هو أن:

- يتم تحديد جميع النقاط التي من الممكن أن يتضمنها التقرير أو لا يتضمنها
- إزالة الملاحظات غير الهامة أو غير الملائمة
- تحديد ما إذا كانت تلك العناصر سوف توضع في التقرير أم في المرفقات
- من الضروري أن يتم هيكلة التقرير للتأكد من إظهار أهم النقاط. فالقارئ الذي يجد نقاط غير هامة في بداية التقرير من الممكن أن يقوم بإهمال باقي التقرير دون أن يقوم بقراءته. وعلى ذلك فعند التخطيط لصياغة التقرير يجب أن يتم الأخذ في الاعتبار الأمور الآتية:
- الشرح بوضوح الجوانب المغطاة بواسطة مهمة التدقيق وحيثما أمكن النقاط التي لم يتم تغطيتها
- يتضمن أدلة التدقيق المناسبة في بعض الحالات التي يجد المدقق ضرورة لسياق بعض الأمثلة
- تجميع وتلخيص المعلومات تحت عناوين رئيسية وفرعية بالترتيب الصحيح
- يجب أن يتم صياغة الملاحظات في صورة توضح تقديم مقترحات للتطوير بدلا من صياغتها بصورة انتقاد للوضع الحالي
- الإقرار بأي تغييرات تمت أثناء عملية التدقيق نتيجة قيام المدقق بمناقشة الفنيين في بعض النقاط
- توضيح أي الجوانب تحتاج إلى المزيد من الجهد والتدقيق لوضعها ضمن الخطط التدقيقية المستقبلية

من الممكن أن يحتوي التقرير على ملخص لأهم النقاط في حالة:

- إذا كان من ضمن المستلمين للتقرير مديرين في مستوى إداري مرتفع وليس لديهم الوقت أو الاهتمام بالتفاصيل الفنية
- التقرير طويل بشكل ملحوظ

من الممكن أن يحتوي التقرير على ملاحق تتضمن تفاصيل عن الملاحظات في حالة:

- ما إذا كانت الملاحظة فنية وتحتاج إلى شرح فني مفصل وفي نفس الوقت سوف يتم توجيه التقرير إلى مديرين قد لا يهتموا بالتفاصيل الزائدة

كما أنه من الممكن أن يتضمن التقرير ملخص عن النقاط الواردة في الحالات الآتية:

- إذا كانت هناك نقاط كثيرة لا تتفق الإدارة مع وحدة التدقيق الداخلي حولها في حالة طول التقرير
- في حالة تكرار النقاط عن سنوات سابقة والرغبة في إبراز عدم القيام على حل تلك النقاط بالرغم من أهميتها.

هيكل تقرير التدقيق

تقرير التدقيق يجب أن يوضح للإدارة والمستخدمين المحتملين للتقرير عن التقييم الفني لأداء النظام أو الوظيفة أو الإدارة محل التدقيق، والتسلسل المنطقي لمحتويات التقرير سوف يعطي للقارئ صورة كاملة وفهم واضح للمعلومات المقدمة، وكي يتم تقديم التقرير بشكل جذاب ويشد اهتمام القارئ يمكن أن يتكون تقرير التدقيق من الآتي:

المقدمة

يجب أن يتم توضيح مجال العمل المطلوب والفترة المتوقعة لمهمة التدقيق وعمليات المراجعة أو التحقيقات الخاصة.

الملخص التنفيذي

يعتبر هذا الجزء هو أصعب جزء في تقرير المدقق حيث يجب أن يقوم بتجميع النتائج النهائية والنقاط الرئيسية والتوصيات ووجهات نظر الإدارة في ملخص سريع عبارة عن فقرة أو فقرتين ومن الضروري أن لا يتجاوز هذا الملخص الصفحة الواحدة وتكون كل نقطة فيه:

- مرقمة
- مرتبة حسب أهميتها
- تمثل جوهر أو صلب تقرير التدقيق
- مكتوبة بترتيب منطقي والمعاني واضحة للقارئ

نقاط التدقيق (الملاحظات)

هذا الجزء يشكل الهيكل الأساسي للتقرير ومنه يتم كتابة الملخص. ربما تكون في بعض الحالات المساعدات المرئية مثل الإشكال البيانية هي الأسلوب الأنسب لتلخيص النتائج الرئيسة للنقطة.

مرفقات

- في هذا الجزء يتم إرفاق أي مستندات مؤيدة للملاحظات الواردة بتقرير التدقيق
- يجب الأخذ في الاعتبار الآتي عند القيام بمراجعة وفحص تقرير التدقيق:

- الشكل
- لابد أن يعكس التقرير النهائي الصورة المهنية لوحدة التدقيق الداخلي
- أن يكون الشكل جيد و لا ينفر القارئ منه

سادسا: معيار رصد مراحل الإنجاز Monitoring Progress

2500- رصد مراحل الإنجاز

هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار الى تحديد ما المتطلبات التي يجب على ادارة التدقيق الداخلي القيام بها لمتابعة ما تم بشأن عمليات التدقيق التي تم التقرير عنها.

نص المعيار:

1. على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع أسلوب متابعة لمراقبة والتأكد من أن توجيهات الإدارة قد تم تطبيقها بفعالية أو أن الإدارة التنفيذية قررت تحمل مسؤولية عدم اتخاذ إجراء.
2. على نشاط التدقيق الداخلي مراقبة استبعاد نتائج المهمات الاستشارية الى المدى المتفق عليه مع الجهة المستفيدة .
3. على ادارة التدقيق القيام بالمتابعة للتأكد من اتخاذ الاجراء المناسب المترتب على نتائج التدقيق التي تم التقرير عنها. ويجب على المدققين الداخليين التأكد من ان الاجراء التصحيحي الذي تم اتخاذه يحقق النتائج المرجوب فيها، او ان الادارة قد قررت تحمل مخاطر عدم اتخاذ اجراء تصحيحي لما اظهرته نتائج التدقيق التي تم التقرير عنها.
- على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وضع والمحافظة على نظام لمراقبة متابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة.
4. على مسؤول التدقيق الداخلي تحديد طبيعة، وتوقيت، ومدى المتابعة، ويجب ان يأخذ العوامل التالية في الاعتبار عند تحديد اجراءات المتابعة اللازمة:-
 - اهمية النتيجة التي تم التقرير عنها.
 - مسؤولية المتابعة يجب ان تعرف وتحدد بشكل خطي وضمن اوراق عمل التدقيق .
 - العوامل التي يجب اخذها بعين الاعتبار عند تحديد اجراءات متابعة مناسبة.
 - درجة الجهد والتكلفة المطلوبة لتصحيح الحالة التي تم التقرير عنها.
 - المخاطر التي قد تحدث اذا فشل الاجراء التصحيحي.
 - درجة تعقيد الاجراء التصحيحي.
 - الفترة الزمنية اللازمة.

الاساليب المستخدمة لتحقيق المتابعة بفاعلية ما يلي:-

1. توجيه نتائج التقرير التدقيق الى مستويات الادارة الملائمة المسؤولة عن اتخاذ اجراءات تصحيحية.

2. تلقي وتقويم استجابة الإدارة لنتائج التدقيق خلال عملية التدقيق او خلال مدة معقولة بعد اصدار التقرير. وتكون الاستجابة اكثر فائدة اذا اشتملت على معلومات كافية للمسؤول عن ادارة التدقيق الداخلي لتقويم كفاية الاجراء التصحيحي وانه قد تم في الوقت المناسب.
3. تلقي تحديثات دورية من الادارة من اجل تقويم مجهودات الادارة لتصحيح الاحوال التي تم التقرير عنها من قبل.
4. تلقي وتقويم تقارير من وحدات تنظيمية اخرى عن مسؤولياتها المعهود بها اليها عن اجراءات لها طبيعة المتابعة.
5. ارسال تقارير الى ادارة المنشأة او لجنة التدقيق عن مدى الاستجابة لنتائج التدقيق.

المتابعة

- ما يؤكد أن الجوانب التي لم يتم تغطيتها بواسطة التدقيق ولكنها هامة من حيث طبيعتها تم متابعتها فيما بعد
 - توثيق الاستفسارات التي تم إثارتها خلال مهمة التدقيق ولم يتم إجابتها على أن يتم متابعتها من خلال مرحلة المتابعة.
 - ما يؤكد وجود عملية متابعة للأمور المعلقة وتحديد وقتها المناسب وطبيعتها.
 - وتأخذ هذه الخطوة ثلاثة أشكال :
- الأول:** تقوم الادارة العليا بالاستفسار من الجهة الخاضعة للتدقيق لاتخاذ قرار فيما اذا كان من الممكن تطبيق هذه التوصيات ومتى سيتم تطبيقها وكيف .
- الثاني:** تقوم الجهة الخاضعة للتدقيق بالمباشرة في تنفيذ التوصيات.
- الثالث:** يقوم التدقيق الداخلي بعد منح الجهة الخاضعة للتدقيق مهلة كافية لاتخاذ الاجراءات التصحيحية المطلوبة بمتابعة اتخاذ هذه الاجراءات او التأكد من ان الادارة تتحمل مسؤولية عدم اتخاذ مثل هذه الاجراءات.
- اذ لا تعتبر أي مهمة تدقيق مكتملة ما لم يتم انجاز الخطوات السابقة كاملة، بالرغم من امكانية استبدال معتمدين على طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات متابعة التدقيق. بهدف التأكد من انه تم اتخاذ الاجراءات التصحيحية حول استنتاجات التدقيق الداخلي، فإنه يتم متابعة اجراءات العمل بالتوصيات وتصويب الوضع خلال مدة اقصاها ستة اشهر من تاريخ اصدار النسخة النهائية من التقرير .

الاجراءات المتابعة

وعلى المدقق المعين للمتابعة زيارة الجهة الخاضعة للتدقيق للتأكد من مراحل انجاز العمل بالتوصيات، وعليه ان يكون مقنعاً بأن ما تم انجازه كافي ومناسب لاقفال التوصية والتقرير عن انجازها.

وعند الانتهاء من انجاز جميع التوصيات يتم كتابة تقرير عن ذلك ويرفع لجميع الجهات التي استلمت نسخة من التقرير لاجبارهم بانه تم العمل بجميع التوصيات وانه تم اتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة.

ولكن هناك نقاط يجب الاخذ بها عند اجراء المتابعة
❖ مسؤولية المتابعة يجب ان تعرف وتحدد بشكل خطي وضمن اوراق عمل التدقيق .

❖ العوامل التي يجب اخذها بعين الاعتبار عند تحديد اجراءات متابعة مناسبة .

❖ اهمية الملاحظات أو التوصيات التي تم تبليغها .

❖ درجة الجهد والكلفة اللازمة لتصحيح الوضع .

❖ المخاطر التي يمكن ان تنتج في حال فشل الاجراء التصحيحي .

❖ درجة تعقيد الاجراء التصحيحي .

❖ الفترة الزمنية اللازمة.

جداول المتابعة يجب ان تقوم على المخاطر ذات العلاقة ودرجة صعوبة واهمية التدقيق الداخلي، وان تتضمن جدول زمني، وتقييم الردود والتأكد من انها مناسبة ومكتوبة. وعموماً فإنه يتوجب اصدار تقرير دوري عن المراحل التي وصلت اليها متابعة تنفيذ توصيات التدقيق وذلك للمدير العام مرة كل شهر، وللجنة التدقيق مرة كل ثلاث أشهر.

- من الضروري لادارة التدقيق الداخلي التقرير حول اداءها وانجازاتها للعام المنتهي، في ضوء خطة التدقيق لنفس السنة ولأهم الانشطة التي قامت بها الدائرة خلال العام المنصرم، واهم التوصيات الصادرة عنها ويجب ان يشتمل تقرير اداء انجازات التدقيق الداخلي الذي يصدر مرة واحدة في نهاية السنة او في بداية السنة التي تليها

Engagement

تقييم مهمة التدقيق

evaluate

وهذه هي الخطوة الاخيرة في تنفيذ المهمة. وتتعلق بادارة التدقيق الداخلي، اذ عليها التأكد من الفاعلية التي تم به انجاز المهمة وكيف يمكن تنفيذه بكفاءة اعلى وكيفية الاستفادة من هذا التقييم في انجاز مهمات اخرى⁽¹⁾.

من المهم لنجاح الاعمال التي تنفذها ادارة التدقيق الداخلي، مراجعة اوراق العمل من اجل تحديد ما اذا كان قد تم تنفيذ اختبار التدقيق بشكل مناسب وفعال . ان سياسة ادارة التدقيق الداخلي تنفيذ المراجعات التالية لكل مهمة تدقيق من خلال:-

1.مراجعة يقوم بها المدقق الذي يتولى اعداد اوراق العمل للتأكد من اقتناعه بالعمل.

(1) IIA -www.theiia.org (standars .n 2340)

2. مراجعة يقوم بها مشرف التدقيق للتأكد من تنفيذ العمل حسب برنامج التدقيق وانه قد تم جمع اثباتات كافية لدعم الاراء والاستنتاجات التي تم التوصل اليها.
3. مراجعة يقوم بها الرئيس التنفيذي للتدقيق للتأكد من تمثيل اوراق العمل بصورة عامة للانتاج الرفيع المتوقع، وتدعيم المناطق الرئيسية التي حددها تقرير التدقيق باثباتات واضحة، وتطبيق الاختبار كما يجب.

يجب ان يتأكد المدقق من ان اوراق العمل مرتبة ترتيبا منطقيا، ومرتبطة معا بمراجع واضحة يسهل اتباعها. كما يجب اكمال النماذج المناسبة وقوائم المتابعة التي تتعلق بكل ناحية من التدقيق. ان الهدف من المراجعة التي يقوم بها نفس الشخص الذي اعد اوراق العمل هو تحديد مدى اكتمال الاوراق وعرضها الحقائق بدقة وان اجراءات التدقيق التي تم تنفيذها والتعليقات مناسبة وموصوفة بوضوح .
يجب ان يتولى مراجعة جميع اوراق العمل شخص اخر غير الذي قام باعدادها . معظم الحالات يتولى تنفيذ العمل المفصل من المدقق الرئيسي الى مساعد المدقق كما يتولون المحافظة على وتحديث ملف اوراق العمل . ويكون مشرف التدقيق مسؤولا عن مراجعة ملفات اوراق العمل. ان الهدف من المراجعة هو تحديد مدى صحة واكتمال اعمال التدقيق والاثباتات الموجودة في اوراق العمل تقنيا، والتأكد من حل الامور المالية والادارية والتشغيلية والتدقيق الرئيسية حلا موضوعيا.

ان عملية مراجعة اوراق عمل التدقيق ضرورية لتساعد على التأكيد على ان العمل قد تم تنفيذه على مستوى عال وان الاثباتات مناسبة . يجب ان تجلب المراجعة اسلوبا اخرامصحوبا بالخبرة للنظر في امور التدقيق والاستنتاجات التي تم التوصل اليها مدعومة باثباتات اوراق العمل. يجب ان يثبت المراجعون مراجعتهم عن طريق توقيع ورقة العمل وتاريخ التوقيع .

سابعا: معيار قبول الإدارة للمخاطر Management's Acceptance of Risks

2600- قبول الإدارة للمخاطر

هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار الى تحديد مسؤوليات مسؤول التدقيق الداخلي عن متابعة

نص المعيار:

1. الادارة مسؤولة عن اتخاذ اجراء مناسب استجابة لنتائج التدقيق التي تم الافصاح عنها. وتكون ادارة نشاط التدقيق مسؤولة عن تقويم تصرف الادارة لحسم الامور التي تم التقرير عنها في نتائج التدقيق في الوقت المناسب. ويجب على المدققين الداخليين عند اعداد تقارير المتابعة، ان يأخذوا بالاعتبار طبيعة اجراءات المتابعة التي يقوموا بها اطراف اخرى.

2. قد تقرر الإدارة تحمل مخاطر عدم التصحيح لحالة تم الإبلاغ عنها بسبب التكلفة أو لاي اعتبار آخر. اذا لم يتم حل هذه المسائل المتعلقة بالمخاطرة، فعلى الرئيس التنفيذي للتدقيق والإدارة التنفيذية التقرير عن ذلك لمجلس الإدارة لإيجاد الحل.

مبادئ وقواعد جمعية المدققين الداخليين

أن الغرض هو إرساء وتعزيز ثقافة أخلاقية حكم مهنة التدقيق الداخلي.

- تنطبق قواعد آداب المهنة على من يقدم خدمات التدقيق الداخلي سواء من الأفراد أو المؤسسات.
- إن الإخلال بهذه القواعد من جانب أعضاء جمعية المدققين الداخليين وكذلك الأفراد الذين حصلوا على – أو المرشحين للحصول على- الشهادات المهنية الصادرة عن جمعية المدققين الداخليين، يعد سلوكاً غير مقبول وسيتم تقييمه والتصرف إزاءه وفقاً للقوانين والأنظمة الإدارية الخاصة بالجمعية.
- أن عدم الإشارة في قواعد السلوك إلى أن سلوكاً محدداً بالذات يعتبر مخالفاً لها، ليس من شأنه أن يحول دون اعتبار ذلك السلوك سلوكاً شائناً وغير مقبول، لذلك يجب على المدققين الداخليين أن يعتمدوا على التقدير الشخصي لدى تطبيق "المبادئ" و "قواعد السلوك".

دليل أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي

في عام 2000 وضع معهد المدققين الداخليين دليلاً جديداً لأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي، وقد تضمن الدليل أربعة مبادئ أخلاقية وأثنى عشر قاعدة سلوكية قسمت وفقاً للمبادئ الأخلاقية الأربعة وذلك استناداً إلى مفهوم التدقيق الداخلي الجديد وأهدافه حيث قسم الميثاق الأخلاقي إلى مكونين أساسيين هما:-

- 1- المبادئ المرتبطة بالمهنة وتطبيق معايير التدقيق الداخلي.
 - 2- قواعد السلوك والتي تصف معيار السلوك المتوقع للمدققين الداخليين، وتساعد في تفسير المبادئ في التطبيق العملي والمعدة كدليل للسلوك الأخلاقي للمدققين الداخليين.
- وقد تضمن كل مبدأ مجموعة من القواعد السلوكية كما يلي:-

المبدأ الأول: النزاهة ويتضمن القواعد السلوكية التالية:-

1. يجب على المدققين الداخليين أداء عملهم بأمانة وحذر ومسؤولية.
2. يجب على المدققين الداخليين أن يحافظوا على القانون.
3. يجب على المدققين الداخليين أن لا يشتركوا في أنشطة غير قانونية أو معيبة لمهنة التدقيق الداخلي أو المنظمة التي يعملون بها.

4. يجب على المدققين الداخليين أن يحترموا ويساهموا في تحقيق الأهداف الأخلاقية للمنظمة التي يعملون بها.

المبدأ الثاني: الموضوعية وتضمن القواعد السلوكية التالية:-

1. يجب على المدققين الداخليين أن لا يشاركوا في أية أنشطة أو علاقات قد تضعف تقييمها غير متحيز.
2. يجب على المدققين الداخليين ألا يقبلوا أي شيء قد يضعف حكمهم المهني.
3. يجب على المدققين الداخليين الإفصاح عن كل الحقائق المادية التي عرفوها أثناء قيامهم بواجباتهم والتي إن لم يفصحوا عنها ربما تؤدي إلى تشويه تقاريرهم عن الأنشطة التي يدققونها.

المبدأ الثالث: السرية وتضمن القواعد السلوكية التالية:-

1. يجب على المدققين الداخليين أن يكونوا عقاء بشأن إستخدام وحماية المعلومات المكتسبة أثناء القيام بواجباتهم.
2. يجب على المدققين الداخليين أن لا يستخدموا المعلومات لأي مكسب شخصي أو بأي أسلوب لا يتفق مع القانون أو يضر بالأهداف الأخلاقية للمنظمة التي يعملون فيها.

المبدأ الرابع: الكفاءة المهنية: وتضمن القواعد السلوكية التالية:-

1. يجب على المدققين الداخليين أن يؤديوا فقط الخدمات التي يملكون المعرفة والمهارة الضرورية والخبرة اللازمة لأدائها.
2. يجب على المدققين الداخليين أن يؤديوا خدمات التدقيق الداخلي طبقاً لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.
3. يجب على المدققين الداخليين أن يحسنوا باستمرار كفاءتهم وفعالية وجودة خدماتهم.

خلاصة الفصل المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

لمحة تاريخية

يمكن تحديد بدايات التدقيق الداخلي سنة 1941 بتأسيس معهد المدققين الداخليين في فلوريدا - أميركا.

المعهد The Institute

المعهد هو هيئة عالمية للعاملين في مجال التدقيق الداخلي، تضم أكثر من 175,000 عضواً.

المعايير The Standards

ترتكز المعايير إلى عدد من المبادئ وتوفر إطاراً لأداء وتعزيز عملية التدقيق الداخلي. كما تعد المعايير متطلبات إلزامية وتتألف المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

1. معايير الصفات Attribute Standards

وهي مجموعة المعايير التي تحدد الصفات الواجب توافرها في كل من إدارة أو قسم التدقيق الداخلي في المنشأة، والقائمين بممارسة أنشطة التدقيق الداخلي وتتضمن معايير الصفات ،وهي تتضمن كلا من المعايير التالية:

1000 - الأهداف ، الصلاحية والمسؤولية: يتطلب تحديد أهداف ، صلاحيات ، ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي بوثيقة رسمية تنسجم مع مفهوم التدقيق الداخلي وأخلاقيات المهنة والمعايير، وعلى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مراجعة وثيقة التدقيق دورياً واخذ موافق أعلى سلطة.

1100-الاستقلالية والموضوعية : يتمتع المدققين الداخليين بالاستقلالية في أداء واجباته، وله صلاحية بدء أية إجراءات وإنجاز أية أعمال والتبليغ عن أي عمل، كلما رأى ذلك ضرورياً لممارسة اختصاصاته ، وعلى المدققين الداخليين أن يكونوا موضوعيين في قيامهم بعملهم، وأن لا يتأثروا بالبيئة التي يعملون بها، وأن يكون العمل بفعالية ومهنية وبدون تحيز، كما عليهم وأن يتقيدوا بالمعايير الدولية

للتدقيق وبالسلوك المهني وبالقوانين والتنظيمات وأنظمة وإجراءات المشاة.

1200- البراعة وبذل العناية المهنية : يتعلق هذا المعيار بما يتوجب على المدققين الداخليين امتلاك المعرفة ، والمهارات ، والكفاءة المطلوبة للاضطلاع بمسؤولياتهم الفردية . وعلى نشاط التدقيق الداخلي كمجموعة امتلاك أو الحصول على المعرفة ، والمهارات ، والكفاءات الأخرى المطلوبة للاضطلاع بمسؤولياتهم. وبذل العناية ، والمهارة المتوقعة من شخص عادي عاقل ، ومدقق داخلي كفؤ . لا يتضمن بذل العناية المهنية العصمة من الخطأ.

1300 - الرقابة النوعية وبرنامج التحسين : يتطلب من الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يضع برنامجاً للرقابة النوعية، وبرنامج التحسين، والذي يغطي جميع أعمال التدقيق الداخلي .

2. معايير الأداء Performance Standards
فهي تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس النوعية التي يمكن أن يقاس أداء التدقيق الداخلي بواسطتها. إذ تصف طبيعة خدمات التدقيق الداخلي، وكذلك تعطي معياراً للجودة/ النوعية يمكن من قياس أداء تلك الخدمات من خلاله وبصورة عامة. كما تعطي وصفاً لتطبيق معايير في أنواع معينة من مهام التدقيق الداخلي عن طريق النشاطات التأكيدية والاستشارية التي يقوم بها المدققون الداخليون وهي تتضمن كلا من المعايير التالية:-

2000- إدارة نشاط التدقيق الداخلي: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وضع خطط مبنية على أساس المخاطرة لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي ، منسجمة مع أنظمة المنشأة. وإن يعرض خطط نشاط التدقيق الداخلي والموارد المطلوبة ، متضمنة التغيرات المرحلية الهامة ، على الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة للاطلاع والمصادقة . كما أنه عليه الإفصاح عن أثر أية قيود على الموارد. والتأكد من أن موارد التدقيق الداخلي مناسبة ، كافية، ومستغلة بفعالية لإنجاز الخطة الموافق عليها .

2100- طبيعة العمل: إن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم والمساهمة في تحسين أنظمة الحوكمة بواسطة تقييم وتحسين هذه العملية من خلال :

1. وضع القيم والأهداف والإعلان عنها.

2. التأكد من فعالية الأداء ومساندة الإدارة.

3. إيصال ملاحظات التدقيق

ومساعدة المنشأة بتعريف وتقييم مواقع الخطر الهامة ، والمساهمة في تحسين أنظمة إدارة الخطر والرقابة . وإيجاد رقابة فعالة بواسطة تقييم فعاليتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر.

2200 - التخطيط للمهمة: يحدد هذا المعيار المبادئ الأساسية لتخطيط عملية التدقيق الداخلي ويجب وضع وتدوين خطة (برنامج تدقيق) لكل مهمة متضمنة الأهداف والنطاق والوقت وتوزيع المصادر. وإن يتضمن نطاق المهمة اعتبارات الأنظمة ، القيود ، الموظفين ، والأصول الملموسة

2300- تنفيذ المهمة: يجب على المدققين الداخليين تعريف، تحليل، تقييم وتدوين معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة.

2400- إيصال النتائج: يجب على المدققين الداخليين إيصال نتائج المهمة مباشرة، وإن يتضمن إيصال النتائج أهداف المهمة والنطاق بالإضافة إلى النتائج الملائمة ، التوصيات، وخطط إنجاز التوصيات.

2500- رصد مراحل الإنجاز: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع والمحافظة على نظام لمراقبة متابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة.

A1.2500 – يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع أسلوب متابعة للمراقبة والتأكد من أن توجيهات الإدارة قد تم تطبيقها بفعالية أو أن الإدارة التنفيذية قررت تحمل مسؤولية عدم اتخاذ إجراء.

C1.2500 – على نشاط التدقيق الداخلي مراقبة استبعاد نتائج المهمات الاستشارية إلى المدى المتفق عليه مع الجهة المستفيدة .

2600- قبول الإدارة للمخاطر: عندما يعتقد الرئيس التنفيذي للتدقيق إن الإدارة قد قبلت مستوى من المخاطرة غير مقبول للمنشأة، عليه مناقشة الأمر مع الإدارة التنفيذية اذا لم يتم حل هذه المسائل المتعلقة بالمخاطرة ، فعلى الرئيس التنفيذي للتدقيق والإدارة التنفيذية التقرير عن ذلك لمجلس الإدارة لإيجاد الحل.

3. معايير التنفيذ Implementation Standards

فهي تطبيق كل من معايير الخواص ومعايير الأداء في حالات:-

- اختبارات الالتزام
- التحقيق بالغش والاحتيال
- التقييم الذاتي للرقابة

ويتم وضع معايير التطبيق بالأساس:

- أعمال التوكيد أشير لها بحرف (ت) A متصلاً برقم المعيار مثل A11130.
- أعمال الاستشارة أشير لها بحرف (أ) C متصلاً برقم المعيار مثل .nnnn.cl

تطبيق المبادئ ووجوب تنفيذها

تنطبق مبادئ واخلاقيات المهنة الواردة فيما يلي على من يقدم خدمات التدقيق الداخلي سواء من افراد او المؤسسات.

ان الاخلال بقواعد اخلاقيات المهنة الواردة فيما يلي من جانب اعضاء جمعية المدققين الداخليين وكذلك الافراد الذين حصلوا على – أو المرشحين للحصول على – الشهادات المهنة الصادرة عن جمعية المدققين الداخليين سيتم تقييمه والتصرف ازاءه وفقاً للقوانين والانظمة الادارية الخاصة بالجمعية والتوجيهات الصادرة. يمكن ان يكونوا عرضة لاتخاذ اجراءات تأديبية بحقهم في حال بدر من جانبهم مثل ذلك السلوك.

قواعد السلوك

الاستقامة/النزاهة

Integrity

على المدققين الداخليين :

- القيام بأعمالهم بأمانة ، اجتهاد ومسؤولية .
- ملاحظة القوانين وعمل الافصاحات المتوقعة من قبل القانون والمهنة .
- ان لا يكونا (عن معرفة) طرف في أي نشاط غير قانوني او يقوموا بأعمال ضارة بسمعة مهنة التدقيق الداخلي او المنشأة .
- احترام والمساهمة في الشرعية ، والاهداف الاخلاقية للمنشأة .

الموضوعية

Objectivity

على المدققين الداخليين :

- أن لا يشتركوا في أي نشاط او علاقة قد تفسد او يفترض انها تفسد تقييمهم غير المتحيز. تتضمن هذه المشاركة تلك الافعال او العلاقات التي من الممكن ان تكون ضد مصلحة المنشأة .
- عدم قبول أي شئ قد يفسد او يفترض بأن يفسد احكامهم المهنية .

- ان يفصحو عن جميع الحقائق المادية المعروفة لديهم ، والتي ان لم يتم الافصاح عنها ، قد تشوه او تحرف التقرير عن الانشطة تحت المراجعة .

Confidentiality

السرية

على المدققين الداخليين :

- ان يكونوا متعلقين في استخدام وحماية المعلومات التي يحصلون عليها اثناء تأدية مهامهم .
- ان لا يستخدموا المعلومات لمكسب شخصي او بأي طريقة ممكن ان تكون ضد القانون أو ضارة بالشرعية والاهداف الاخلاقية للمنشأة .

Competency

الكفاءة

على المدققين الداخليين :

- ان يضطلعوا فقط بالخدمات التي لديهم فيها معرفة ومهارات وخبرات مناسبة.
- يقوموا بتقديم خدمات التدقيق الداخلي بانسجام مع معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي .
- أن يقوموا بتطوير كفاءتهم وفعاليتهم ونوعية خدماتهم باستمرار .

المبادئ

يتوقع من المدققين الداخليين تطبيق ودعم المبادئ التالية :

Integrity

1-الاستقامة/النزاهة

تبنى استقامة المدققين الداخليين الثقة ، ولهذا توفر الاساس للإعتماد على احكامهم

Objectivity

2- الموضوعية

يظهر المدققون الداخليون اعلى درجات الموضوعية المهنية في جمع ، تقييم ، وايصال المعلومات حول النشاط أو العمل تحت الفحص . يضع المدققون الداخليون تقييم متوازن لجميع الظروف ذات العلاقة ولا يتأثرون بإفراط لمصالحهم الشخصية أو بالآخرين في اصدار الاحكام .

Confidentiality

3- السرية

يحترم المدققون الداخليون قيمة وحيازة المعلومات التي يحصلون عليها ، ولا يفصحون عن هذه المعلومات بدون صلاحية مناسبة ما لم يكن هناك التزام قانوني او مهني لفعل ذلك .

4- الكفاءة Competency

يطبق المدققون الداخليون المعرفة ، المهارات والخبرات المطلوبة في تقديم خدمات التدقيق الداخلي .

اسئلة الفصل

1. يتأسس برنامج التدقيق الداخلي على ؟

- (a) القوائم المالية
- (b) **الخريطة التنظيمية**
- (c) الإجابة الصحيحة أ و ب
- (d) إكتشاف الغش والخطأ

2. يتأسس إستقلال المدقق الداخلي على ؟

- (a) **المركز التنظيمي**
- (b) عدم الإشتراك في الأعمال التي تخضع لتدقيقه
- (c) الإجابة الصحيحة أ و ب
- (d) الإجابة الصحيحة لم تذكر في أ و ب و ج

3. تتألف معايير التدقيق الداخلي من ؟

- (a) معايير الصفات
- (b) معايير الأداء
- (c) **الإجابة الصحيحة أ و ب**
- (d) معايير التأكيد

4. ليس من معايير الصفات في التدقيق الداخلي معيار ؟

- (a) الهدف والسلطة والمسؤولية
- (b) الإستقلال التنظيمي
- (c) الموضوعية الفردية
- (d) **إدارة نشاط التدقيق الداخلي**

5. من معايير الصفات في التدقيق الداخلي معيار ؟

- (a) **الكفاءة والعناية المهنية اللازمة**
- (b) طبيعة العمل
- (c) أداء المهمة
- (d) توصيل النتائج

6. ليس من معايير الأداء في التدقيق الداخلي معيار ؟

- (a) **تأكيد الجودة وبرامج التحسين**
- (b) مراقبة التقدم
- (c) قرار قبول الإدارة للمخاطر

(d) الإتصال والموافقة

7. وفق دليل أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي تعد النزاهة ؟

(a) قاعدة

(b) مبدأ

(c) قاعدة و مبدأ

(d) الإجابة الصحيحة لم تذكر في أ و ب و ج

8. ليس من محتويات وثيقة التدقيق الداخلي ؟

a. الاهداف

b. صلاحيات

c. نطاق التدقيق

d. المسؤوليات

9. تعني وثيقة التدقيق الداخلي ؟

a. مستند رسمي مكتوب يعرف هدف وصلاحيات ومسؤوليات النشاط ، تحدد موقع نشاط

التدقيق الداخلي على الهيكل التنظيمي

b. مستند رسمي يحتوي على هدف وصلاحيات ومسؤوليات النشاط .

c. مستند يحدد هدف وصلاحيات ومسؤوليات التدقيق الداخلي.

d. لا شى مما ذكر

10. تعني الاستقلالية :

a. عدم خضوع المدقق لسلطان وتأثير الاشخاص الذين يدقق اعمالهم

b. ان لا يتولى المدقق الداخلي اي اعمال تنفيذية

c. يتمتع مدير او مسؤول التدقيق الداخلي بصلاحيات التواصل دون قيود

d. استقلالية الإبلاغ والاتصال والتخطيط والتنفيذ

11. ليس من مفهوم استقلالية الفحص ؟

a. حرية الوصول إلى السجلات

b. التعاون الفعال مع موظفي الإدارة خلال الفحص في أعمال التدقيق

c. التحرر من محاولات الإدارة في فرض سلطتها

d. التحرر من أي شعور بالالتزام بتعديل حقائق مهمة يجب الإبلاغ

12. استقلالية الإبلاغ تعني

a. التحرر من أي شعور بالالتزام بتعديل حقائق مهمة يجب الإبلاغ عنها أو كتابتها بالتقرير.

b. التحرر من محاولات الإدارة في فرض سلطتها لتحديد/تعيين فحص بعض النشاطات

- c. التحرر من المنافع الشخصية عند المدقق الداخلي والتي تؤثر أو تقيد الفحص
d. التحرر من تدخل الإدارة في إجراءات التدقيق

13. الكفاءة المهنية ؟

- a. **المؤهلات العلمية و الكفاءة الفنية والمهنية والخبرة العملية المناسبة**
b. المهارات والكفاءات الضرورية للقيام بعملية التدقيق
c. فن التعامل مع الآخرين والاتصال الفعال
d. جميع ماذكر

14. ليس من السلوك المهني ؟

- a. الالتزام بالنزاهة والموضوعية
b. **التأهيل المستمر لتحسين كفاءة وفعالية الأداء**
c. عدم قبول رسم أو هدية
d. الحفاظ على السرية المهنية

15. نطاق عمل التدقيق الداخلي ؟

- a. **فحص وتقييم مدى ملاءمة وفعالية نظام الرقابة الداخلية**

- b. تدقيق البيانات والمعلومات المالية
c. وضع التوصيات والاقتراحات
d. مراقبة تطبيق الإدارات والدوائر

جمعية البر
الأهلية
بمركز الشقيق



الفصل الرابع
دور التدقيق الداخلي بالحوكمة
**The role of internal Audit
Governance**

مركز الشقيق
١٤٣٠ هـ

جمعية البر
الأهلية
بمركز الشقيق



يهدف هذا الفصل الى :

1. التعرف بدور التدقيق الداخلي بالحوكمة
2. الاطلاع على نشأت و تطور فكرة ومعنى الحوكمة بالقران الكريم.
3. التعرف على مبادئ تطبيقات قواعد الحوكمة
4. التعرف على دور لجنة التدقيق والمخاطر مسؤولياتها الرئيسية.
5. الاطلاع على اهم الدراسات في اطار دور التدقيق الداخلي بالحوكمة.
6. التعرف على قانون ساربنس - أوكسلي: تطبيقاته وتأثيراته

جمعية البر
الأهلية
بمركز الشقيق



إن الحوكمة قد رافقت نشوء الحضارة وتطورها، وقد تطورت من خلال علاقتها بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية حيث كانت كل دولة تتبع مدخلاً محدداً في تطويرها ، فالحوكمة لفظاً ومعنى معبراً عن دور مأمول يستهدف الأمن والأمان في التعامل مع الشركات القائمة فهي أحدث صيحة تشغل حالياً بال واهتمام الدوائر الأكاديمية والاقتصادية والسياسية العالمية.

معنى الحوكمة

لا شك انه هناك العديد من المصطلحات في اللغة الانكليزية نجد لها معنى واضحاً ومتفقاً عليه إلى حد الإجماع في اللغة العربية. ولكن في مقابل ذلك هناك العديد من المفاهيم التي لا توجد لها ترجمة حرفية في اللغة العربية، تعكس ذات المعنى والدلالات التي تعكسها اللغة الانكليزية ، وان احد الأمثلة الحية على هذه المفاهيم هو مصطلح **Governance** . وعلى المستوى المحلي والإقليمي لم يتم التوصل إلى مرادف متفق عليه في اللغة العربية لهذا المصطلح، كما إن اقتران هذا المصطلح مع كلمة **Corporate** أعطاه أكثر من مدلول . وفي هذا السياق انه وجد اكثر من خمسة عشر معنى في اللغة العربية لتفسير المصطلح المذكور وهي (حوكمة الشركة، و حاكمية الشركة، و حكمانية الشركة، و التحكم المشترك، و التحكم المؤسسي، و الإدارة المجتمعة، و ضبط الشركة، و السيطرة على الشركة، و المشاركة الحكومية، و إدارة شؤون الشركة، و الشركة الرشيدة، و توجيه الشركة، و الإدارة الحقبة للشركة، و الحكم الصالح للشركة، و أسلوب ممارسة سلطة الإدارة ⁽¹⁾ .

معنى الحوكمة في لغة القرآن. ⁽²⁾

The meaning of governance in the language of the Koran
الحاكمية مصدر صناعي يؤدي نفس المعنى الذي يؤديه المصدر القياس (الحكم) وكلاهما جذره اللغوي (ح.ك.م). إلا أن هناك من يفرق بين الحاكمية والحكم من جهة أن الحكم اسم للحدث من حيث هو والحاكمية اسم له مع ملاحظة ذات تتصف به.

نشأت وتطور فكرة حوكمة الشركات

Originated and developed the idea of corporate governance

⁽¹⁾ الصالح احمد علي ، " بناء محافظ رأس المال الفكري من الأنماط المعرفية ومدى ملاءمتها لحاكمية الشركات في القطاع الصناعي المختلط في بغداد "، اطروحة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة بغداد كجزء من متطلبات شهادة الدكتوراه فلسفة في إدارة الأعمال ، 2006 ، ص 117 .

ان فكرة الحوكمة تعود لعهد الخلفاء الراشدين خاصة في عهد الخليفة عمر بن الخطاب ويرى ابو العطاء الى إنها تعود إلى Berle & Means اللذين يعدان أول من تناولوا موضوع فصل الملكية عن الإدارة، وذلك في سنة 1932. وتأتي حوكمة الشركات لسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مديري ومالكي الشركة من جراء الممارسات السلبية التي من الممكن أن تضر بالشركة وبالصناعة كلها⁽¹⁾ وفي هذا السياق يأتي تأكيد Mitchel et al و Monks & Minow بعد فترة من الزمن على إمكانية حل مشكلات الوكالة أو تخفيفها، وذلك من خلال التطبيق الجيد لآليات حوكمة الشركات⁽²⁾.

معاني الحاكمية في اللغة والأصول:

- (1) الحكم أصله منع منعاً لإصلاح ومنه سميت حكمت الدابة منعها بالحكمة.
- (2) الحكم أيضاً يقصد به العلم والفقه والقضاء بالعدل.
- (3) ومادة الحكم أيضاً من الإحكام وهو الإتقان. وقد أضافت الأصول الشرعية (قرأنا وسنة) دلالات ومع ان جديدة إلى الدلالات اللغوية، فاستعملت على تسعة أوجه:

- 1- الحكم بمعنى التحليل والتحرير في أمر العبادة والدين (يوسف:40)
 - 2- الحكم بمعنى القضاء والقدر (يوسف:67)
 - 3- الحكم بمعنى النبوة وسنة الأنبياء (الأنبياء:74)
 - 4- الحكم بمعنى القرآن وتفسيره (البقرة:269)
 - 5- الحكم بمعنى الفهم والعلم والفقه (الأنعام:89)
 - 6- الحكم بمعنى السياسة (الجن:16)
 - 7- الحكم بمعنى القضاء والفصل في الخصومات والاختلاف بين الناس (الزمر:3) و(البقرة:113)
 - 8- الحكم بمعنى الإتقان والمنع من الفساد (الحج:52)
 - 9- الحكم بمعنى الإنابة والوضوح (آل عمران:7).
- من هنا نلاحظ أن المفهوم الأكثر دقة هو الإنابة والوضوح بهدف المنع من الفساد .

تعريف الحوكمة Definition of governance

إن حوكمة الشركات Corporate Governance عبارة عن مصطلح وابلط تعريف قد يكون للحوكمة هو قدرة المنشأة على تحقيق اهدافها ضمن اطار اخلاقي محدد نابع من داخلها باعتبارها هيئة معنوية لها انظمتها وهياكلها الادارية دون ان

(1) أبو العطاء، نزمين ، " حوكمة الشركات – سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية "، مجلة الإصلاح الاقتصادي ، العدد (8) ، يناير 2006 ، ص 48 .

تعتمد في ذلك على سلطة اي فرد ما او نفوذه الشخصي. ولكن لتوضيح المفهوم سوف نأخذ أكثر من تعريف للحوكمة:

عرف معهد المدققين الداخليين IIA الحوكمة بأنه: "العمليات التي تتم من خلال الاجراءات المستخدمة من ممثلي اصحاب المصالح من اجل توفير اشراف على ادارة المخاطر ومراقبة مخاطر المنشأة والتأكد على كفاية الضوابط لانجاز الأهداف والمحافظة على قيم المنشأة من خلال اداء الحوكمة في المنشأة" (1).

وعرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) مفهوم الحوكمة OECD بأنها: "مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين". (2).

ويكاد ينحصر مفهوم الحوكمة في الشفافية والوضوح والإفصاح والمراقبة والمسألة والتي من شأنها تحديد المسؤوليات وتحديد العلاقات بين كافة الأطراف لتحقيق الرؤيا والرسالة للمؤسسة. من أجل إدارة الموارد بكفاءة وفعالية واقتصادية.

أن حوكمة الشركات تعنى بالمفهوم الأوسع كيفية وضع هيكل يسمح بقدر كبير من الحرية في ظل سلطة القانون، وتشمل التغييرات الأساسية تبني المعايير الدولية للشفافية والوضوح والدقة في البيانات المالية حتى يتمكن الدائنون والمقرضون من مقارنة احتمالات الاستثمار بسهولة.

تشير الحوكمة إلى مجموع العمليات والنظم التي ينفذها مجلس الإدارة بغرض توفير المعلومات اللازمة ، وتوجيه ، وإدارة ، ومراقبة نشاطات المؤسسة باتجاه تحقيق أهدافها.

اهداف الحوكمة Governance goals

إن الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات سيساعدها على دعم الأداء الاقتصادي والقدرة على المنافسة في المدى الطويل وذلك من خلال تحقيق الأهداف الآتية:

1. تحقيق العدالة والشفافية وحق المساءلة بما يسمح لكل ذي مصلحة ان يستجوب الادارة.
2. حماية المساهمين بصفة عامة وتعظيم عائدهم وذلك بتبني معايير الشفافية في التعامل معهم لمنع حدوث الأزمات الاقتصادية..
3. منع المتاجرة بالسلطة في الشركات ومنع متاجرة أصحاب السلطة التعسفية.

1) Freeland, C. (2007). Basel Committee Guidance on Corporate Governance for Banks, paper presented to: Corporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 7 – 8.

2) Mitchell, J., et al., " Corporate Finance and Governance " , Carolina Academic Press, 1996, P.152 .

4. ضمان مراجعة الأداء المالي وحسن استخدام أموال الشركة من خلال تكامل نظم المحاسبة والتدقيق.
5. تحسين الإدارة داخل الشركة والمساعدة على تطوير الاستراتيجيات وزيادة كفاءة الأداء.

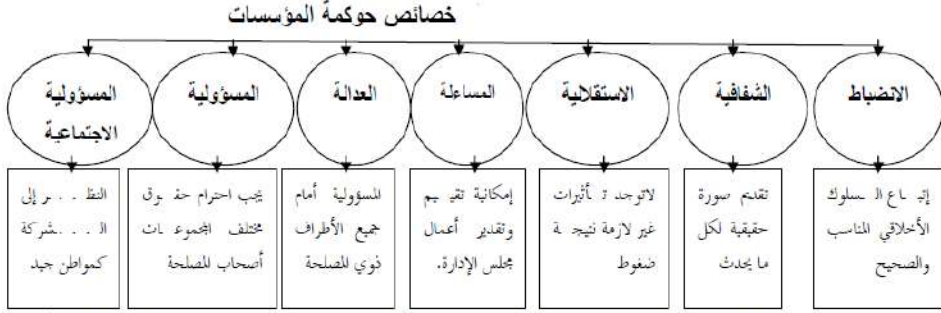
الفضائح المالية

أدت الانهيارات المالية والفضائح الإدارية بالمؤسسات العملاقة في العديد من دول العالم والتي كان لها وما يزال الأثر البالغ على اقتصاديات الدول التي تنتمي لها تلك المؤسسات -إلى دراسة وتحليل الأسباب التي تؤدي إلى ظهور الفساد المالي والإداري بالمؤسسات والذي يؤدي بطبيعة الحال إلى حدوث تلك الانهيارات والفضائح⁽¹⁾. ولعل من أهم هذه الفضائح:

1. أزمة الرهن العقاري: في عام 2006 التي أدت إلى زلزال اقتصادي نتج عنه إفلاس شركات الرهن العقاري وفقدان الملايين من الأسر لمنازلهم وممتلكاتهم، ولأن العالم يعيش عصر العولمة فإن تلك الأزمة امتدت لتطال أوروبا ثم دول العالم الأخرى بما فيها الدول العربية.
2. أزمة الائتمان: وهذه جاءت تابعة لأزمة الرهن العقاري وهنا عجز الكثير من المؤسسات والأفراد عن الإيفاء بديونهم مما أدى إلى إفلاس العديد من البنوك وبالتالي ظهرت أزمة السيولة وظهر جفاف السيولة.
3. أزمة الأسواق المالية: هذا وقد امتدت تداعيات أزمة الرهن العقاري وأزمة الائتمان إلى أسواق العالم وبورصاته ابتداء من أسواق الولايات المتحدة الأمريكية إلى الأسواق الأوروبية وأسواق اليابان والشرق الأقصى وأخيراً وليس آخراً الأسواق العربية حيث فقدت هذه الأسواق أكثر من 60% من قيمتها بل ان الكثير من الشركات المساهمة وصلت أسعار أسهمها إلى ما دون قيمتها الدفترية بكثير وهذا يعني أن أغلب المواطنين فقدوا معظم ثرواتهم مما ينتج عنه الكثير من المشكلات السياسية والاجتماعية.
4. أزمة البترول: ومع ظهور الأزمات المذكورة آنفا ظهرت أزمة البترول الجديدة، حيث انخفضت اسعار البترول خلال شهرين من 148 دولارا للبرميل

(1) محمد مصطفى سليمان-حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري -الإسكندرية: الدار

إلى أقل من 50 دولارا مما يعني أن البترول فقد حوالي ثلثي قيمته وبالتالي بدأت أزمة جديدة لدى الدول المصدرة للبترول مما ستعكس آثارها السلبية على العالم أجمع.



المصدر: طارق عبد العال حماد، «حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة

في المصارف)»، مصر: الدر الجامعية، 2005، ص: 23.

اثر الحوكمة

1. **على الصعيد الاقتصادي** أخذت تتنامى أهمية القواعد السليمة لحوكمة الشركات، وهو الأمر الذي أكدته Winkler بشدة، حيث أشار إلى أهمية حوكمة الشركات في تحقيق التنمية الاقتصادية وتجنب الوقوع في مغبة الأزمات المالية، وذلك من خلال ترسيخ عدد من معايير الأداء، بما يعمل على تدعيم الأسس الاقتصادية في الأسواق وكشف حالات التلاعب والفساد المالي والإداري وسوء الإدارة، بما يؤدي إلى كسب ثقة المتعاملين في هذه السوق، والعمل على استقرارها والحد من التقلبات الشديدة فيها، وبالتالي تحقيق التقدم الاقتصادي المنشود.

أما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) فترى إن الحوكمة احد عوامل تحسين الكفاية الاقتصادية والنمو الاقتصادي، بالإضافة إلى تعزيز ثقة المستثمرين. وان وجود نظام حوكمة فعال في أي شركة وفي أي اقتصاد بشكل عام، يساعد في توفير درجة من الثقة لكي يعمل الاقتصاد بشكل جيد. ونتيجة لذلك تكون تكلفة رأس المال منخفضة، وان الشركات تشجع على استعمال الموارد بكفاية أكثر، وبذلك تعزز النمو الاقتصادي⁽¹⁾. ويذهب رئيس البنك الدولي Wolfensohn ابعد من ذلك في تقييمه لأهمية حوكمة الشركات، إذ انه يقول "إن حوكمة الشركات مهمة الآن في عالم الاقتصاد كأهمية حكم البلدان.

(1) Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) , " Principles of Corporate Governance (Introduction) , 2004 , www.oecdorg , p.3.

2. على الجانب المحاسبي والرقابي تتجسد أهمية الحوكمة بما يأتي⁽²⁾:

1. محاربة الفساد المالي والإداري في الشركات وعدم السماح بوجوده او عودته مره أخرى .
2. تحقق ضمان النزاهة والحيادية والاستقامة لكافة العاملين في الشركة بدءا من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتى أدنى مستوى للعاملين فيها.
3. تفادي وجود أخطاء عمديه أو انحراف متعمد كان أو غير متعمد ومنع استمراره أو العمل على تقليله إلى أدنى قدر ممكن، وذلك باستخدام النظم الرقابية المتطورة .
4. تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية، وتحقيق فاعلية الإنفاق وربط الإنفاق بالإنتاج .
5. تحقيق قدر كاف من الإفصاح والشفافية في الكشوفات المالية .
6. ضمان أعلى قدر من الفاعلية لمراقبي الحسابات الخارجيين، والتأكد من كونهم على درجة عالية من الاستقلالية وعدم خضوعهم لأية ضغوط من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين .

3. **على الصعيد الاجتماعي** فيذكر مركز الحوكمة في الجامعة التكنولوجية في سدني (UTS) إنها تهتم بتحقيق التوازن بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية. ويشجع إطار حوكمة الشركات الاستخدام الكفء للموارد وضمان حق المساءلة عن السيطرة عليها، ويهدف إلى ربط مصالح الأفراد والشركات والمجتمع بشكل عام⁽¹⁾ (وفي ذات الاتجاه يؤكد Hitt et al. إن حوكمة الشركات ذات أهمية كذلك للشعوب ، إذ يرغب كل بلد أن تزدهر وتنمو الشركات العاملة ضمن حدوده لتوفير فرص العمل أو الخدمات الصحية ،

(2) ميخائيل ، اشرف حنا ، " تدقيق الحسابات في إطار منظومة حوكمة الشركات " ، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة ، 2005 ، ص 83 .

(1) University of Technology , Sydney-Center for Corporate Governance " , 2003 , www.business-uts-au/management/research/ccg/corporate-governance , p. 1

والإشباع للحاجات الأخرى، ليس لتحسين مستوى المعيشة فحسب بل لتعزيز التماسك الاجتماعي.⁽²⁾

مبادئ الحوكمة Principles governance

إن قياس مدى الثقة والمصداقية في المنشآت يعتمد على مستوى الحوكمة فيها، ليس كافياً اتباع معايير المحاسبة الدولية أو معايير التدقيق فقط بل المطلوب هو التقيد الشديد بهما، كذلك الحال بالنسبة للقوانين والأنظمة. ويرتبط النظام بمجموعة من الدعائم والمرتكزات والمكونات الأساسية والتي يوفر تفاعلها مقياس لجودة الحاكمية في المنشأة وموثوقيته في ظل إطار من الممارسات والقواعد، ونعرض تالياً الدعائم والمرتكزات الأساسية:

أ. الهيكل التنظيمي Organizational Chart

يكفل وجود هيكل تنظيمي للمنشأة تحديداً دقيقاً لمدى فعالية وموثوقية وواجبات نظام التحكم المؤسسي (الحاكمية)، ويرادف ذلك التوزيع العادل للمسؤوليات وتوضيح الإطار العام لحدود الصلاحيات وإجراءات تفويضها كما يحدد أسس اختيار أشخاص كل من الإدارة العليا والإدارة التنفيذية وحدود كل من الواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتقهم ونطاق الصلاحيات التي يتمتعون بها.

ب. الإفصاح والشفافية Disclosure

يمثل مستوى الإفصاح والشفافية مقياس هاماً لمدى فعالية وموثوقية نظام التحكم المؤسسي (الحاكمية) في المنشأة حيث أن العدالة في توفير المعلومات الصحيحة والواضحة والكاملة في الوقت المناسب لكل الأطراف المؤثرة في حياة المنشأة من ذوي العلاقة يعزز مدى الثقة بنظم إدارة المنشأة وآلية توجيه العاملين فيها ومراحل اتخاذ القرارات ومدى القدرة على إدارة التفاعل مع المنشأة استناداً إلى المعلومات التي تم الإفصاح عنها وبما يتضمن التقارير والبيانات المالية السنوية والسياسات والأسس المحاسبية المتبعة وتقارير التدقيق ومقاييس الأداء والإنجاز والتوجهات والخطط المستقبلية لعمل الشركة والاستراتيجيات المتبناه في سبيل تحقيق أهدافها.

ج. نظم الضبط والرقابة Controls Systems

إن التفاعل الداخلي والتقييم المستمر للعناصر الداخلية لنظام التحكم المؤسسي (الحاكمية) يأتي في سبيل العمل على الارتقاء بجودته وزيادة الموثوقية فيه حيث أن أدوات الضبط والتطوير الذاتي تساهم في ضبط جودة هذا النظام،

⁽²⁾ Institute of Internal Auditors 1997

وتشمل مفاهيم الرقابة الذاتية كل من التدقيق الداخلي ولجان التدقيق وإدارة المخاطر (مخاطر العمليات، ومخاطر السوق، ومخاطر الائتمان، ومخاطر التكنولوجيا، ومخاطر مخالفة القوانين ومخاطر الكوارث). والموازنات العامة وتبحث هذه المفاهيم في قياس الأداء ومحاسبة المسؤولين وبما يرتبط مباشرة بكل من مفهومي المسائلة والمسؤولية من حيث تحمل متخذي القرارات لتبعات قراراتهم والمعاقبة عن سوء الإدارة واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

د. البنية الأخلاقية: Ethical Values

ويشمل الحاكمية بقيم المؤسسة وأخلاقياتها وبمستوى عالٍ من السلوك المثالي فيها. إن القيم الأخلاقية العالية لدى المتفاعلين مع هذا النظام من مراعاة حقوق كافة الأطراف من ذوي العلاقة والاعتراف بها على قدم المساواة والاستقلالية التامة للإدارة العليا ومجلس الإدارة في المنشأة بعيداً عن تأثير أي نفوذ أو هيمنة على اتخاذ القرار بما يدعم التقليل من التضارب في المصالح والانتقال بها من المستوى الشخصي إلى المستوى العام تلعب الدور الرئيس في تفعيل التحكم المؤسسي في المنشأة وتعزيز ثقة الأطراف ذوي العلاقة.

هـ. الأنظمة والتشريعات القانونية: Laws & Regulations

تشارك الأنظمة والتشريعات القانونية في تعزيز وتدعيم البنية العامة لأنظمة الحاكمية من خلال قبولية الأطر العامة لعناصر هذا النظام والمتابعة المستمرة لمخرجاته بما يحكم السلوك التفاعلي للعناصر المختلفة، وتتناول الأنظمة والتشريعات القانونية المختلفة رسماً ملزماً لحدود عناصر هذا النظام وأطره العامة وبما يكفل توفير مجموعة من الأدوات اللازمة لتعزيز الممارسة العادلة للحقوق بما يتضمن تحديداً لأنظمة السلوك الداخلي في المنشأة وتتكامل الأنظمة والتشريعات القانونية المختلفة في تأطيرها لذلك انطلاقاً من كل من قانون الشركات والأنظمة القانونية لتداول وإصدار الأوراق المالية إلى قوانين منع الاحتكار وأسس المنافسة والإفلاس ومرادفة لقوانين العمل وأنظمة الخدمة الاجتماعية.

و. الأسواق التنافسية: Competitive Markets

تحفز هذه الأسواق مفهوم الفرص المتكافئة للجميع في العمل على دعم استمرارية النشاط وتعزيز أعماله وتوسيعها حيث تفرض معطيات الأسواق التنافسية ضرورات الحفاظ على استمرارية المنشأة وقوة طرحها لمنتجاتها وسلعها وخدماتها للعمل على البقاء في هذه الأسواق وعدم الخروج منها، وعزز مفهوم انفتاح الأسواق العالمية المعطيات المشار إليها وبما يتواءم والسياسات الاقتصادية المراعاة في أي بلد من فرض أطراً من المنافسة

الداخلية بعيداً عن تأثير الاجتياح الهائل والاختلاط المباشر بالأسواق العالمية للحفاظ على فرص توفير البنية المناسبة لتطور أنظمة وأعمال الشركات المحلية مرحلياً ولتصبح قادرة على الاستمرار في حال الدخول إلى السوق العالمية.

تطبيقات قواعد الحوكمة: Applications of rules of governance

يتم تحقيق قواعد الحوكمة من خلال مجموعة من التطبيقات الرسمية و غير الرسمية مثل:

- ❖ اجتماعات الجمعية العامة
- ❖ مجلس الإدارة
- ❖ لجنة التدقيق
- ❖ نظم السوق (الشفافية والإفصاح)
- ❖ الإطار القانوني واللوائح التنظيمية
- ❖ المؤسسات الخدمية ذات السمعة الطيبة (وخصوصا مكاتب المراجعة)
- ❖ الأخلاقيات والسلوك العام

العائد من تطبيق قواعد الحوكمة

Return the application of the rules of governance

- تطوير وتنمية مهارات وقدرات العاملين
- تعظيم الوقت المخصص لدراسة الاستراتيجيات وفرص النمو واحتياجات النشاط
- تطوير نظم الإنذار المبكر لاكتشاف المخاطر الهامة
- الحد من تعرض المنشأة للغرامات والالتزامات
- بناء الثقة بين المنشأة وأصحاب المصالح
- أصل استراتيجي يزيد من قيمة المنشأة.
- الوفاء بالمتطلبات الالزامية والقانونية

محددات الحوكمة Determinants of governance

هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه يتوقف على مدى توافر مستوى جودة مجموعتين من المحددات: المحددات الخارجية وتلك الداخلية. ونعرض فيما يلي لهاتين المجموعتين من المحددات بشيء من التفصيل كما يلي:

أ. المحددات الخارجية:

وتشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، والذي يشمل على سبيل المثال القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي (مثل قوانين سوق المال والشركات

وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس)، وكفاءة القطاع المالي (البنوك وسوق المال) في توفير التمويل اللازم للمشروعات، ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج، وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية (هيئة سوق المال والبورصة) في إحكام الرقابة على الشركات، وذلك فضلا عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة (ومنها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق، مثل المدققين والمحاسبين والمحامين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها)، بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والتدقيق والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية والاستثمارية. وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.⁽¹⁾

ب. المحددات الداخلية:

وتشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة⁽⁷⁾.

وتؤدي الحوكمة في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي، وتعميق دور سوق المال، وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار، والحفاظ على حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين. ومن ناحية أخرى، تشجع الحوكمة على نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية، وتساعد المشروعات في الحصول على التمويل وتوليد الأرباح، وأخيرا خلق فرص عمل.

الأهمية الجوهرية للحوكمة The fundamental importance of gover.

لقد تعاضمت بشكل كبير في الآونة الأخيرة، أهمية الحوكمة لتحقيق كل من التنمية الاقتصادية والحصافة القانونية والرفاهية الاجتماعية للاقتصاديات والمجتمعات. فعلى الصعيد الاقتصادي، تتنامى أهمية اتباع القواعد السليمة لحوكمة الشركات للآتي:

- 1- ضمان قدر ملائم من الطمأنينة للمستثمرين وحملة الأسهم على تحقيق عائد مناسب لاستثماراتهم؛ مع العمل على الحفاظ على حقوقهم.
- 2- تعظيم القيمة السهمية للشركة Maximizing Shareholder Value، وتدعيم تنافسية الشركات في أسواق المال العالمية؛ وخاصة في ظل استحداث أدوات وآليات مالية جديدة، وحدوث اندماجات أو استحواذ أو بيع لمستثمر رئيسي... إلخ.

⁽⁷⁾Ibid. p: 4.

3- التأكد من كفاءة تطبيق برامج الخصخصة وحسن توجيه الحصيلة منها إلى الاستخدام الأمثل لها، منعاً لأي من حالات الفساد التي قد تكون مرتبطة بذلك.

4- توفير مصادر تمويل محلية أو عالمية للشركات سواء من خلال الجهاز المصرفي أو أسواق المال؛ وخاصة في ظل تزايد سرعة حركة انتقال التدفقات الرأسمالية.

5- تجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية ومالية، بما يعمل على تدعيم واستقرار نشاط الشركات العاملة بالاقتصاد، ودراً حدوث انهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال المحلية والعالمية، والمساعدة في تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي.

وللأهمية الجوهرية للحوكمة في تقدم الاقتصادات والمجتمعات فقد اهتمت عدد من الدول المتقدمة والناشئة بترسيخ القواعد والتطبيقات الجيدة لها لاستقرار الأسواق بتلك الاقتصادات. ففي خلال عام 2002، قامت عدد من الدول ببعض الخطوات الهامة في سبيل تدعيم فاعليات الحوكمة بها، وفي هذا الصدد اقترحت مؤسسة التمويل الدولية (IIF) **Institute of International Finance** أن يتم إصدار بنود تشريعية للحوكمة **Codes of Corporate Governance** يمكن أن يتم تضمينها بكل من قوانين أسواق المال والشركات؛ كما تؤكد المؤسسة إنه على الرغم من أهمية البنود التشريعية المقترحة، إلا أن الأمر الذي يفوقها أهمية هو مدى كفاءة المناخ التنظيمي والرقابي حيث يتعاطم دور أجهزة الإشراف في متابعة الأسواق؛ وذلك بالارتكاز على دعامتين هامتين: الإفصاح والشفافية، والمعايير المحاسبية السليمة.

وقد اكتسبت الحوكمة أهمية أكبر بالنسبة للديمقراطيات الناشئة نظراً لضعف النظام القانوني الذي لا يمكن معه إجراء تنفيذ العقود وحل المنازعات بطريقة فعالة. كما أن ضعف نوعية المعلومات تؤدي إلى منع الإشراف والرقابة وتعمل على انتشار الفساد وانعدام الثقة. ويؤدي اتباع المبادئ السليمة للحوكمة إلى خلق الاحتياطات اللازمة ضد الفساد وسوء الإدارة، مع تشجيع الشفافية في الحياة الاقتصادية ومكافحة مقاومة المؤسسات للإصلاح.

قانون ساربنس - أوكسلي: تطبيقاته وتأثيراته

اصدرت الحكومة الامريكية في يوليو 2002 القانون المسمى "سربانز - أوكسلي" والذي تكمن ملامحه الاساسية في الآتي:

1. تأسيس مجلس أعلى للمحاسبة لمراقبة أداء أعمال المحاسبين القانونيين وحماية المستثمرين.

2. إعادة الثقة في تقاريرهم، ويتطلب:

- تسجيل جميع المحاسبين القانونيين كأعضاء في هذا المجلس
- اتباع تعليماته المستقبلية بدقة.

- تطبيق القواعد المقترحة بصرامة للمحافظة على استقلال المدقق الخارجي بما في ذلك الرفع من صلاحيات التدقيق.
- منع المدققين الخارجيين من مزاوله الخدمات الاستشارية لنفس العميل.

3. مطالبة المديرين التنفيذيين والماليين للشركات بتوقيع شهادة قسم كل ثلاثة أشهر يشهدون فيها بعدم علمهم بوجود أخطاء أو غش في القوائم المالية بالاضافة إلى مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في اكتشافها.

قواعد قانون اوكسيلي :-

- 1- ضرورة الكشف عن أية عمليات تحايل أو تلاعب يكتشفونها أو يعلمون بها من قبل المديرين.
 - 2- العمل على الرفع من مستوى الافصاح والشفافية لكل الأحداث المالية المؤثرة على عناصر القوائم المالية سواء داخل القوائم المالية أو خارجها.
 - 3- الافصاح عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية.
 - 4- ضرورة الافصاح بشكل تفصيلي عن تعاملات المدراء مع الشركة سواء مباشرة أو من خلال التعامل في أسهمها.
 - 5- ضرورة اصدار قواعد تحدد آداب وسلوك المدراء.
 - 6- الرفع من مستوى المحللين الماليين ومنع عمليات التحصيل المالي لخدمة أغراض خاصة.
 - 7- رفع العقوبات المالية والجناية على جميع الأطراف ذات العلاقة في حالة وقع المخالفات قصداً أو بدون قصد.
- يتضح من استعراض بعض ملامح القانون ان هناك تحديات فعلية تواجه المهنيين بدأت رياحها تهب من أمريكا ولكنها في رأيي ستتنتشر حول العالم. ولكن
- اسئله حائرة وتحتاج الى جواب رغم بنود هذا القانون؟**
1. كيف يضمن المساهمين ألا تسيء الإدارة استغلال أموالهم؟
 2. وكيف يتأكد هؤلاء المساهمين بأن الإدارة تسعى إلى تعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة في الأجل الطويل؟
 3. ما مدى إهتمام الإدارة بالمصالح الأساسية للمجتمع في مجالات الصحة والبيئة؟
 4. وأخيراً، كيف يتمكن حملة الأسهم وأصحاب المصالح من رقابة الإدارة بشكل فعال؟

إن قانون ساربنز اوكسلي (Sarbanes-Oxley (SOX هو القانون الأمريكي الذي يوجب على الشركات أن تضمن وتعتمد المعلومات المالية من خلال أنظمة الرقابة الداخلية. وحسب هذا القانون فإنه سيتم تحميل المدير التنفيذي الرئيسي CEO والمدير المالي الرئيسي CFO المسؤولية الشخصية لأي خلل

مالي. وبهذا فإن هناك علاقة مباشرة بين ساربينز اوكسلي (SOX) و الحوكمة Corporate Governance ؛ حيث ان وظيفة ومسؤولية الإدارة العليا سيكون من ضمنها توكيد صلاحية وسلامة القوائم المالية للشركات المساهمة العامة.

الدعائم الأساسية للحوكمة: The main pillars of governance

- **الشفافية:** وهي دعامة هامة لضمان النزاهة والثقة في اجراءات ادارة الشركة او المؤسسة وادارة افرادها واتخاذ القرارات فيها وتؤمن هذه الدعامة توصيل معلومات صحيحة وواضحة وكاملة الى كل الاطراف ذات المصلحة بما يتيح المجال لها لاعداد تحليل مفيد حول عمليات الشركات او المؤسسة، والاساسيات الاقتصادية فيها والمعلومات المالية والمعلومات غير المالية.
- **المساءلة:** وهي قاعدة تقضي بمحاسبة الذين يتخذون القرارات في الشركة او المؤسسة، او الذين ينفذون الاعمال، عن نتائج قراراتهم واعمالهم، وبمعنى اخر تحمل الجهات المعنية في الشركة او المؤسسة تبعات الاعمال المناطة بهم، ولذلك لا بد من ايجاد آلية لهذه الدعامة.
- **المسؤولية:** وهي مرتبطة بدعامة المساءلة من حيث المعاقبة على سوء الادارة او القيام باجراءات تصحيحية، وهي بطبيعة الحال تدرج ضمن خط تفويض السلطات في كل شركة او مؤسسة.
- **العدالة:** وهي الاحترام والاعتراف بحقوق كل الاطراف ذات المصالح، وعلى قدم المساواة، ومن هذه الاطراف مصالح اقلية المساهمين.
- **الاستقلالية:** وهي الآلية التي تقلل او تلغي تضارب المصالح مثل الهيمنة من رئيس قوى للشركة او مساهم كبير على مجلس الإدارة، وهذه الآلية تبدأ من كيفية تشكيل المجالس وتعيين اللجان الى تعيين مدقق الحسابات بحيث لا تسمح بأي نفوذ ل احد على قرارات مجلس الادارة واعمال الشركة.

لجان التدقيق: Audit Committee

ان زيادة الاهتمام بلجان التدقيق كعنصر وأداة من أدوات الحوكمة، والتركيز على استقلالية أعضاء هذه اللجان و الخبرات والمعرفة المؤهلة لأعضائها، حيث تعتبر لجان التدقيق من أهم ملامح الحوكمة، لانها المسؤولية الاساسية للجنة هي مساعدة مجلس الادارة في الوفاء بمسؤولياته الخاصة بالسياسات المحاسبية وتطويرها ونظم الرقابة الداخلية المطبقة واعداد التقارير المالية وانه مسؤولية لجنة التدقيق لا تقتصر فقط على مجرد التنسيق بين وظيفة التدقيق الخارجي والانشطة الداخلية، حيث يلتزم مجلس إدارة الشركة في بداية كل سنة بتشكيل لجنة تدقيق يكون من ضمنها ثلاثة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ويتم إعلام هيئة الأوراق المالية بذلك، وبأي تغييرات تحصل، وتجتمع لجنة التدقيق دورياً وتقدم تقاريرها أولاً بأول لمجلس الإدارة. ويتلخص عمل لجان التدقيق في الإشراف

الفعال على عملية أعداد التقارير المالية وأظهر هذه التقارير بجودة و كفاية عالية، وكذلك العمل على حماية حقوق حملة الأسهم وأصحاب المصلحة الآخرين، ومن الواضح أنه لكي تكون لجان التدقيق فعالة في أشرافها على عملية أعداد التقارير المالية فإنها لا يمكن أن تعمل من فراغ، ونظراً لأن هذه اللجان تعتمد على المعلومات التي تُقدم إليها من الإدارة المالية العليا وموظفي التدقيق الداخلي و المدققين الخارجيين للقيام بمسؤولياتها لذا فمن المهم أن تقوم هذه اللجنة بخلق حوار مفتوح وحر وصريح ومنتظم مع كل من أولئك المشاركين مع هذه اللجان في العمل، وفي الواقع فإن المحاسبة المالية وعملية أعداد التقارير المالية ذات الجودة العالية التي تمثل الهدف النهائي للعملية لا يمكن أن تُنتج إلا من خلال الاتصالات الفعالة بين أولئك المشاركين فيها .

وبذلك فإن لجان التدقيق تكون حلقة الوصل بين التدقيق الداخلي و مجلس الإدارة و التدقيق الخارجي، و كل ذلك يصب في تدعيم و أسناد حوكمة الشركات و ضمان استمرار وسلامة تطبيقه. وتتولى لجنة التدقيق القيام بما يلي:

1. دراسة ومناقشة الأمور التي تظهر نتيجة عمل مدقق الحسابات الخارجي، او المدقق الداخلي.

2. دراسة كتب ملاحظات التدقيق المتناولة لنظم الضبط و الرقابة الداخلية.

3. دراسة التقارير المالية السنوية و الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة وخاصة فيما يتعلق بالسياسات المحاسبية وتعديلاتها وأي تعديلات جوهرية ناجمة عن التدقيق وقياس مدى الالتزام بتعليمات هيئة الأوراق المالية والمتطلبات القانونية الأخرى.

4. تعيين وعزل مدير التدقيق الداخلي وتنسيب المدقق الخارجي.

وندرج فيما يلي مجموعة من العوامل المعززة لرفع سوية كفاءة أعضاء هذه اللجان وبما يمكنهم من النهوض بالمسؤولية الموكلة بهم وتفعيل دور هذه اللجان في المنشأة:

1. امتلاك أحد الأعضاء لخلفية مالية أو محاسبية.

2. استقلالية أعضاء لجنة التدقيق عن الإدارة.

3. وجود دليل مكتوب لمهام وواجبات لجنة التدقيق.

4. زيادة حدود اجتماعات لجنة التدقيق لتزيد عن أربع مرات سنوياً.

5. مقدرة اللجنة على تعيين مستشار خارجي.

ومن الضروري ان تهتم لجنة التدقيق اهتماما خاصا بالتدقيق الداخلي وتقييم فاعلية كجزء من تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية وتوكل لجنة التدقيق ادارة التدقيق الداخلي في دراسة وتقييم مدى كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية الاخرى. وكذلك قد تستخدم اللجنة ادارة التدقيق الداخلي كمصدر للمعلومات بالنسبة للمخاطر الهامة ومدى توافق اعمال الشركة مع القوانين واللوائح المطبقة، حيث كل ذلك يدخل اصلا في نطاق عمل التدقيق الذي حدده معهد المدققين الداخليين في امريكا. وان اهداف التدقيق الداخلي تتفق مع اهداف نظام الرقابة الداخلية (الحوكمة) وهي:-

1. صحة ونزاهة المعلومات والبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات من قبل الإدارة
2. الالتزام بالسياسات، الخطط، الاجراءات، القوانين والانظمة.
3. حماية الاصول والموجودات والممتلكات
4. استخدام الموارد باقتصاد وفعالية
5. تقدير مدى تحقيق الاهداف المرجوة من وضع البرامج والانشطة الخاصة بالشركة.

في ضوء ما سبق يجب على لجنة التدقيق ان تتأكد من مستوى جودة اداء التدقيق الداخلي، وانها تتم وفقا لمعايير التدقيق الداخلي (الاداء المهني) التي وضعها معهد المدققين الداخليين بامريكا والتي من اهمها الاستقلالية والموضوعية.... الخ كما انه مما لا شك فيه ان تبعية ادارة التدقيق الى لجنة التدقيق من الناحية التنظيمية لهو من أهم ملامح الحوكمة يدعم ويعزز من استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي.

لذلك تعتبر لجنة التدقيق عنصر من عناصر الحوكمة وضمن منظومة نظام الرقابة الداخلية طبقا للمفهوم الواسع للرقابة الداخلية

دور لجنة التدقيق والمخاطر ومسؤولياتها الرئيسية

The role of the Audit Committee and the risks and responsibilities of key

- 1- مراقبة نزاهة البيانات المالية للشركة.
- 2- مراجعة السياسات والضوابط المالية الداخلية وسياسات المخاطر.
- 3- مراقبة ومراجعة فعالية الوظائف الداخلية ووظائف التدقيق.
- 4- رفع توصيات إلى المجلس حول تعيين وصرف وشروط استخدام مدققي الحسابات الخارجيين ومراجعة فعاليتهم واستقلالهم

التدقيق قوى دافعة فى الإدارة الرشيدة

أصبحت قواعد إدارة الشركات اليوم موضع العديد من المناقشات بين المساهمين من المستثمرين ورجال الإدارة، ولقد تطورت نظم إدارة الشركات عبر القانون، وكان هذا التطور نتيجة للممارسات الخاطئة وتعرثر الشركات وتعرضها للأزمات والتي تنشأ عن خلل فى النظام، وعادة كلما كان هناك أزمة أو تعرثر واضح للشركة نتيجة عدم الكفاءة وإساءة استخدام السلطة، وكل ذلك يقابل باستخدام أحد نظم قواعد إدارة الشركات (1).

وقد حظيت إدارة الشركات بقدر من الاهتمام لم تكن تخط به من قبل، حيث أن حالات الفشل فى الشركات قد نالت جميع من لهم صلة مباشرة بالشركات مثل

1. أسامه غيث - تزييف وغش القوائم المالية للشركات - جريدة الأهرام - العدد 43482 - السنة 130 - عام 2005

المديرين والمساهمين والمحاسبين وكذلك الموظفين والعملاء والموردين وكان لها تأثير على البيئة المحيطة بها اجتماعياً واقتصادياً.

إن العولمة تجبر العديد من الشركات في ظل تطور وسائل الاتصالات وتدويل الاقتصاد والتحولات الهيكلية في أشكال الملكية للشركات والمضى في طريق الخصخصة – كل ذلك أجبر الشركات على الحاجة إلى قواعد فعالة لإدارة الشركات وذلك لتقليل مخاطر الاستثمار وكسب خبرة تنافسية في ظل سياسات داعمة منها نظم المحاسبة والتدقيق داخل هذه الشركات.

دور نشاط التدقيق الداخلي في الحوكمة

- مصادقة مجلس الإدارة على ميثاق التدقيق الداخلي.
- تبليغ خطة مهام التدقيق.
- تبليغ الموضوعات الهامة المتعلقة بالتدقيق.
- تبليغ مؤشرات الأداء الرئيسية.
- مناقشة المواضيع التي تنطوي على مخاطر كبيرة.
- دعم مجلس الإدارة فيما يتعلق بتقييم المخاطر على مستوى المؤسسة
- موقع قسم التدقيق الداخلي ضمن المؤسسة – **الهيكل التنظيمي**
- متابعة الالتزام بقواعد السلوك والممارسات السليمة في المؤسسة.
- متابعة فعالية إطار الرقابة في المؤسسة والتبليغ حولها
- مساعدة مجلس الإدارة في تقييم استقلالية المدققين الخارجيين
- تقييم المناخ الأخلاقي السائد في مجلس الإدارة
- تقييم المناخ الأخلاقي السائد في المؤسسة
- تقييم الالتزام بالسياسات المتعلقة بمجالات معينة حساسة
- تقييم آليات التبليغ المتبعة في المؤسسة
- متابعة استجابة الإدارة لمراجعات الأجهزة الإشرافية والرقابية والمدققين الخارجيين والتبليغ عن ذلك
- تقييم مدى كفاية نظام قياس الأداء لتحقيق أهداف المؤسسة
- دعم بناء ثقافة الوعي بالمسائل المتعلقة بالاحتيال وتشجيع التبليغ عن التجاوزات .

دراسات التدقيق الداخلي في اطار الحوكمة

ان القائمين على ادارة التدقيق الداخلي ومعهد المدققين الداخليين اخذوا يولون اهتماما متزايدا واهمية ويرجع سبب هذا الاهتمام الى التطور الذي واكب العصر

مسلسل سقوط وانهيار العديد من الشركات الكبرى والأزمات الاقتصادية التي احتجت العالم والمنطقة. كما يرجع سبب هذا الاهتمام الى اثر انظمة تكنولوجيا المعلومات الكبير على الربحية الممكن تحقيقها اذا احسن التعامل مع هذه الانظمة والسيطرة على اثارها من خلال الحاكمية وفحص وتقييمها لمعرفة نقاط الضعف فيها ومعالجتها.

في دراسة قدمت في المؤتمر الخامس لجمعية المحاسبين الاردنيين حول الحوكمة "التحكم المؤسسي واستمرارية المؤسسة" (1). اشار الى مواطن القصور بالتشريع للجان التدقيق في قانون الشركات الاردني رقم 22 لسنة 1997م حيث لم يتطرق لاي شى عن لجان التدقيق .

وفي دراسة اجراها (2003 د.احمد حلمي جمعة) (2) اشار الى ان ادوات الرقابة داخل المنظمة اليوم تختلف اختلافا كبيرا عما كان عليه الحال في المنظمات التقليدية، واضحت وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف المساندة الهامة للإدارة ولجنة التدقيق ولمجلس وللمدققين الخارجيين.

وقدم (Troupe,1998). (3) نموذجا لدور المدقق الداخلي من خلال دراسة لحالة احد البنوك بالولايات المتحدة حيث بين الباحث ان المدققين الداخليين لعبوا دورا هاما يتجاوز الجهد المطلوب منهم وذلك من خلال تحقيق (خفض التكاليف، تعزيز القدرة على الاحتفاظ بالعملاء من خلال تأكيد سهولة التغيير والتطوير في الانظمة).

واظهر (Jeffords et al., 1998) (4) مساهمة التدقيق الداخلي في التغيير التنظيمي للمنظمة وذلك من خلال (التعاون مع المدراء بان توصيات المدقق الداخلي لا تغير المؤسسة وانما الافراد هم الذين يقومون بالتغيير).

Jan Cattrysse, « Reflections On Corporate Governance And The Role Of The Internal Auditors», Roularta Media Group, 2005.

وهدف هذه الدراسة إلى إظهار الإطار العام لحوكمة المؤسسات وتبيين دور التدقيق الداخلي في ظل البيئة الحالية، وخلصت الدراسة إلى أن حوكمة المؤسسات أصبحت مطلب ضروري للمؤسسات الحديثة، زادت أهميته مع الانهيارات المالية التي مست كبريات المؤسسات العالمية، كما بينت أن دور التدقيق الداخلي تغير في ظل المستجدات الراهنة وأصبح آلية مهمة لتطبيق حوكمة المؤسسات.

(1) خلف عبالله الوردات ، لجان التدقيق بين الواقع والطموح-المؤتمر الخامس لجمعية المحاسبين القانونيين الاردنيين 2003

(2) د. احمد حلمي جمعة المؤتمر الخامس لجمعية المحاسبين القانونيين الاردنيين 2003

(3) Troupe ,H., How Internal Auditors Great Value, IFAC,1998

(4) Jeffords. P., Performing a Process Improvement Study, Internal Auditor, Vol.54 , August 1997.

وامام هذا الاهتمام فقد كان اول معهد اهتم بهذا المصطلح هو معهد التدقيق الداخلي (IIA) عندما شكل لجنة حماية التنظيمات الادارية المعروفة باسم لجنة (Tread way) عام 1987-1997. بشأن التقرير المالي الاحتمالي في المنظمات العامة الامريكية. وقد عززت الدراسة الى ان اسباب الغش ترجع الى نقص في فعالية انظمة الرقابة الداخلية ونقص فعالية واستقلالية وظيفة التدقيق الداخلي.

يتضح لنا من خلال الدراسات السابقة اهمية التدقيق الداخلي كأحد عناصر حوكمة الشركات وكقسم يعمل على ضبط العمل داخل الشركات ، ويتضح لنا تغير الدور التقليدي للمدقق الداخلي اذ اصبح دور المدقق الداخلي يتجاوز تحديد مخاطر نظام الرقابة الداخلية ليصل الى القيام بدور استشاري كبير لتطوير وتعديل مؤشرات تشغيل الاداء الرئيسية. واصبح مطالبا بان يكون لديه عدد من المهارات الفنية تساعد في تفهم الخطة واسس بناء البرامج وتؤهله للعمل على تقديم التوصيات اللازمة لخفض التكاليف.

التدقيق الداخلي في اطار الحوكمة Governance Corporate

إن فترة الركود الاقتصادي، التي تركت تداعياتها على الاقتصاد العالمي، أكسبت التدقيق أهمية كبرى، وأبرزت الحاجة الملحة لحوكمة مؤسسية فعالة، وإدارة أفضل للمخاطر، فضلاً عن تبني نظم للالتزام بالتدقيق عبر الهيئات والمؤسسات المختلفة. حيث حظي موضوع الحوكمة اهتماماً عالمياً كبيراً في الآونة الأخيرة، أن إقبال الشركات الاستثمارية الخاصة على تبني أنظمة متكاملة للتدقيق الداخلي تضاعف عقب اندلاع الأزمة المالية العالمية، سعياً منها للتوافق مع قواعد الحوكمة التي تعزز من قدرتها على مواجهة المخاطر والأزمات.

حيث كان هذا الموضوع محط اهتمام كبير للمساهمين، وذلك لأن ثروة المساهمين تعتمد بشكل كبير على أهداف الأشخاص الذين يضعون استراتيجية الشركات، كما أن مصلحة إدارة الشركة قد تتعارض مع مصلحة المساهمين.

أن حوكمة الشركات تتطور بشكل سريع نحو إيجاد مقياس رئيس للاستقرار والكفاءة والشفافية للمستثمرين ورجال الأعمال في جميع أنحاء العالم. لقد تم وضع هذه المعايير لتطوير أعمال هذه الشركات، وهي ذات طبيعة عملية وليست نظرية حيث أثبتت الشركات التي تعتمد قدرة متفردة على تطوير أعمالها المستمرة ونجاحها في تحقيق أهدافها التي تعتمد بشكل أو آخر على الرقابة والتدقيق ومن ضمنها التدقيق الداخلي.

فالحوكمة لفظاً ومعنى معبرا عن تمتع المستثمر بالأمن والأمان في التعامل مع الشركات القائمة فهي احدث صيحة تشغل حالياً بال واهتمام الدوائر الاكاديمية والاقتصادية والسياسية العالمية. حيث يقترب مفهوم الحوكمة من المعنى المباشر

لأنظمة الضبط والرقابة الداخلية إلا أن عناصر هذا المفهوم والعوامل المؤثرة فيه أكثر اتساعاً واتصالاً ببيئة المنشأة والبنية الاجتماعية المحيطة بها.

أن الملاحظ لدورة عناصر الحوكمة يتبين تبعاً للتنظيم التكاملي لعناصر هذا النظام والارتباط الوثيق لقوته وجودته بقرارات الجهات المؤثرة في حياة المنشأة، حيث يبحث هذا النظام في تنظيم عادل للعلاقة التعاقدية ما بين الشركة وكل من المساهمين والأطراف ذوي العلاقة يستند إلى الشفافية والنزاهة، والمساءلة والمسؤولية، الاستقلالية والعدالة، ينطلق من داخل المنشأة ويوجه أعمالها لتلبية احتياجات كل من المستثمرين وذوي العلاقة من ضمان الاستثمار واستمرارية تعاضم الثروة ويواكب توقعاتهم في التمثيل العادل لتعاملاتهم مع المنشأة بعيداً عن التأثير الشخصي لأي جهة ذات نفوذ.

أن التدقيق الداخلي يمثل حجر الزاوية للحوكمة المؤسسية، كما أنه يمثل النظام التمكيني الرئيس الذي باستطاعته إضافة قيمة للرقابة التنظيمية، وتأسيس معايير فاعلة للتخفيف من حدة المخاطر. وتنشأ وظيفة التدقيق الداخلي بهدف الضبط الداخلي للمنشأة بشكل يطمئن الإدارة على حسن سير عمليات المنشأة من الناحية النظامية، كما يطمئنه على تقليل المخاطر. فالمفروض أن المدقق الداخلي قد قام بدوره في تمهيد الأرض وإعداد العدة لسير عمليات المنشأة بشكل يقلل من المخاطر، فهو ليس فرداً واحداً فحسب بل عملية ذات نظام متكامل تسمى بالتدقيق الداخلي، وهي تعمل بصفة أساسية لضمان كفاءة نظم الرقابة الداخلية وفي الوقت نفسه ضمان مدى الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات المحققة لأهداف المنشأة وحماية أصولها ومتابعة أداء العاملين والإدارة على حدٍ سواء. وما يميز التدقيق الداخلي عن المدقق الخارجي هو كونها جزءاً من تنظيم المنشأة التي تعمل بها، إلا أنها تتمتع باستقلالية مهنية وإدارية كاملة تمكنها من أداء الفحص الداخلي في ضوء حقائق تساعد الإدارة على ضبط عملياتها وزيادة فاعلية استخدامها للموارد؛ لهذا يجب أن تتاح لعملية التدقيق الداخلي المعلومات التي تمكنها من فحص الأداء وقياس النتائج والتأكد من سلامة التنفيذ.

تلعب وظيفة التدقيق الداخلي دوراً هاماً في توجيه عمليات الشركات نحو النجاح حيث تساعد في فحص وتقييم النشاطات المالية، الإدارية والتشغيلية وتزويد أفراد الإدارة على كل المستويات بالمعلومات اللازمة للمساعدة في تحقيق الضبط والحماية للأصول والعمليات التي تقع تحت مسؤوليتهم.

وعليه يهدف التدقيق الداخلي إلى مساعدة الإدارة وترشيد قراراتها بإعطاء تأكيدات مستقلة وموضوعية إضافة إلى النشاط الاستشاري الذي يهدف إلى زيادة وتحسين قيمة العمليات من خلال المراجعة المستقلة وتقييم فعالية العمليات والضبط وتزويد الإدارة بالتحليل الموضوعي والاقتراحات البناءة.

إن الأساس الذي تعتمد عليه خدمات التدقيق هو الضمان الذي توفره لسلامة العمليات وذلك عن طريق التدقيق والمراجعة الهادفة إلى تقييم فعالية إدارة المخاطر والضوابط بالإضافة إلى سلامة وجود التنظيم الإداري والداخلي.

إن برنامج التدقيق الداخلي يعتبر الإطار العام للوحدات والأقسام التي يتوجب مراجعتها وتدقيقها إضافة إلى الأنظمة المالية والإدارية، وتصميم الحسابات وأصول مسكها والعمليات والبيانات المالية ونظام المعلوماتية ونظام المستخدمين وذلك لتبيان مدى التقيد بالأنظمة والقوانين وتنفيذ المهام الموكلة لكل وحدة أو قسم، وتقديم الاقتراحات اللازمة لمعالجة التغيرات التي تظهر خلال عملية التدقيق بغية تحسين وتطوير الأداء والأنظمة بشكل عام.

وتأتي وحدة التدقيق الداخلي التي تشكل أحد عناصر حوكمة الشركات كقسم يعمل على ضبط العمل داخل الشركات، خاصة عند توسع قاعدة المساهمين والبدء بفرض الفصل بين الملكية والإدارة ووجوب اعتماد المعايير الدولية لحوكمة الشركات باختلاف أنواعها ومجالات نشاطاتها (الشركات التجارية والصناعية والخدماتية والمصارف والمؤسسات المالية). أن من الضروري أن تعمل إدارة التدقيق الداخلي باستقلالية تامة عن بقية الإدارات، بحيث لا تتبع أي إدارة في الشركة، بما يسهم في الاستقلال الوظيفي الذي يعد أحد أركان قوتها ومصدر كفاءتها، وأن تعمل بناء على سلطات صريحة، وتكون جميع الإدارات على علم بحقوقها وسلطاتها المطبقة في مراجعة جميع العمليات والدفاتر والسجلات.

وانطلاقاً من أهمية حوكمة الشركات وضرورة نقلها حيز التطبيق فإن التدقيق الداخلي يعد أحد ركائز هذا التطبيق، إذ ينبغي أن يرتقي دور التدقيق الداخلي في الشركات إلى توجيه العمليات نحو النجاح من خلال فحص و تقويم النشاطات المالية و الادارية والتشغيلية، وتوفير المعلومات للإدارة بكل مستوياتها لمساعدتها في تنفيذ إستراتيجيتها بشكل صحيح، وكذلك تفعيل دور التدقيق الداخلي في الأطلاع على هذه الاستراتيجية ومنحه إمكانية تدقيق تنفيذها و مدى تحقق الاهداف المرجوة منها، وكذلك تحديد المخاطر التي تواجه الشركة ومتابعة كيفية علاجها.

وتحرص الإدارة الحديثة على وجود وظيفة متطورة للتدقيق الداخلي كجزء من النشاط الأكبر للرقابة العامة التي تمارسها الإدارة لأية منشأة. ولذلك فإن التدقيق الداخلي هي أداة الإدارة وساعدها الأيمن في التأكد من فاعلية أداء عناصر التنظيم. وهي بذلك وسيلة من الوسائل المساندة في التطوير ودعم ذلك الأداء. والتدقيق قد يكون سلبي أو إيجابي. **فالتدقيق السلبي** يتوقف عند كشف الأخطاء وتحديد المسؤول واقتراح العقاب، ولكن من الصعوبة معرفة الاستخدام السيء والتلاعب بالأحوال من قبل الموظفين، أما **التدقيق الإيجابي** فهو الذي يعطي أولوية للبحث في أسباب الأخطاء وهل تعود أصلاً إلى نقص الموارد والظروف البيئية أو عيوب في التنظيم أو عيوب في آليات العمل وأسلوب الإشراف، ثم تتخطى ذلك إلى اقتراح وسائل العلاج من خلال تدريب العاملين أو إصلاح التنظيم أو تطوير اللوائح والنظم أو تقليل مخاطر البيئة الخارجية أو توفير الموارد أو تحسين آليات الأداء. ومن المهم أيضاً توفير ما يسمى بالتدقيق الوقائي ، أي تفادي الأخطاء قبل حدوثها. ف نظام التدقيق الداخلي الناجح يبدأ ببناء آليات هذا النظام الوقائي قبل محاسبة المسؤولين

عن التنفيذ حتى يمكن لهؤلاء العمل بشجاعة دون هيبة من الوقوع في الأخطاء. ولا يتبقى إلا المسؤول المهمل أو سيء النية الذي يستحق الملاحقة ويتطلب العلاج.

إلى هنا فالتدقيق الداخلي شريك في الرقابة. ولكن ماذا عن دوره في الإدارة؟ يجب أن تتقدم إدارة التدقيق الداخلي بمقترحات التطوير التي يساعد على رفع الكفاءة العامة للتشغيل اعتماداً على الخبرة الماضية في كشف الأخطاء والثغرات. ويجب أن يتقدم التدقيق الداخلي بخطة متكاملة لتطوير وحماية أصول المنشأة الثابت منها والمتداول. وهي في ذلك لا تبحث عن آليات الرقابة المحاسبية والمالية والتشغيلية فقط بل تتعداها إلى كفاءة الاستثمار وتعظيم الربحية.

ويتقدم التدقيق الداخلي بخطط لتطوير أداء العاملين على كافة الأصعدة مستفيدة من التقارير السابقة والتي تشير بوضوح إلى ثغرات في أداء هؤلاء قد لا تعود بالضرورة إلى سبب سوى نقص مهاراتهم وحاجتهم للتطوير المستمر.

وكذلك يتقدم التدقيق الداخلي بروية حول موازنات المنشأة ومدى ملاءمتها للأهداف وأهم الملاحظات الفنية التي تظهر عند مقارنات الأداء وتفعيل النتائج. كما يتولى التدقيق الداخلي عملية تطوير نظم العمل الداخلية التي تدور دائماً حول مخالفات تتعلق بالعمل الإداري والمالي والمعلوماتي والتشغيلي.

ولكن قبل أن يمارس التدقيق الداخلي دوره في الضبط والتدقيق، يجب عليها أن يمارس دوره في تطوير هذه النظم من الزوايا التنظيمية وبناء الآليات واختيار الكوادر المناسبة وتحويل كل ذلك إلى منظومة مساندة للإدارة التنفيذية لضمان تدفق العمليات. وعندها ستكون مهمة التدقيق الداخلي أكثر يسراً وشمولية ودقة حيث أن النظم السليمة تضمن إلى حد كبير التنفيذ السليم.

أخيراً، يتضح لنا من خلال الدراسات أهمية التدقيق الداخلي كأحد عناصر الحوكمة وقسم يعمل على ضبط العمل داخل الشركات، ويتضح لنا تغير الدور التقليدي للمدقق الداخلي إذ أصبح دور المدقق الداخلي يتجاوز تحديد مخاطر نظام الرقابة الداخلية ليصل إلى القيام بدور المستشار للإدارة يعرض عليه التقارير ويناقشه في النتائج ويتشارك في التوجيه والمساندة القوية للقرارات. وهو أيضاً الممثل له عند المدقق الخارجي والمستثمرين، والمساعدة في تحقيق الأهداف العامة للمنشأة. لذلك نتوقع أن يكون فريق العمل في أية إدارة للتدقيق الداخلي من المتخصصين القادرين على تقديم التوصيات واقتراح تطوير النظم والرقابة على التنفيذ في المنشأة كلها. وأصبح مطالباً بأن يكون لديه عدد من المهارات الفنية تساعد في تفهم الخطة واسس بناء البرامج وتؤهله للعمل على تقديم التوصيات اللازمة لخفض التكاليف.

معايير التدقيق الداخلي في ظل حوكمة الشركات

تتم أنشطة التدقيق الداخلي في بيئات ثقافية وقانونية واقتصادية متباينة ويتم تنفيذها داخل شركات تتباين أهدافها وأحجامها وهيكلها التنظيمية، ومن خلال أشخاص مختلفين، وكل تلك الفروق والاختلافات قد تؤثر على ممارسة أنشطة

التدقيق الداخلي في البيئات المختلفة، لذا فمن الضروري أخضاع معايير التدقيق الداخلي الى عملية تقويم و تطوير مستمرة لتسهيل و ضبط عمل المدققين الداخليين في ظل هذه المعايير.

و كجزء من استجابة الازمات المالية العالمية والمستجدات التي حصلت في الاقتصاد العالمي لحوكمة الشركات كعلاج لها هو تطوير دور التدقيق الداخلي والوظائف التي يؤديها، و يتم تسهيل تحقيق هذا الامر من خلال تطوير معايير التدقيق الداخلي في ضوء متطلبات حوكمة الشركات، و تنفيذاً لهذا الامر أصدر معهد المدققين الداخليين "IIA" معايير حديثة لمواكبة المستجدات الاقتصادية أذ أصدرت معايير التدقيق الحديثة كما يأتي :

معايير الصفات " Trail Standards "

وهي عبارة عن مجموعة مكونة من اربعة معايير رئيسية صادرة من معهد المدققين الداخليين و التي تتناول سمات وخصائص الشركات و الأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي فيها وهي كما يأتي:

1. معيار رقم 1000 الغرض من المسؤوليات الملقاة على عاتق القائمين بأنشطة التدقيق الداخلي والغرض من السلطات الممنوحة لهم ووجوب تدوينها رسمياً في لائحة التدقيق الداخلي التي يتم اعتمادها من أعلى سلطة في الشركة.
2. معيار رقم 1100 الاستقلالية بالنسبة لأنشطة التدقيق الداخلي والموضوعية في أداء هذه الأنشطة و الموضوعية في أداء الرأي النهائي للمدققين الداخليين.
3. معيار 1200 البراعة في أداء المدقق الداخلي لأنشطة التدقيق الداخلي وبذل العناية المهنية اللازمة في تأديتها.
4. معيار 1300 جودة التدقيق الداخلي وخضوعه لعمليات التقويم و التحسين.

معايير الأداء " Performance Standards " " سلسلة الآلفين " :

وهي عبارة عن سبعة معايير رئيسية صادرة من معهد المدققين الداخليين والتي تصف أنشطة التدقيق الداخلي، والمعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة وهي:

5. معيار رقم 2000 إدارة نشاط التدقيق الداخلي والتي تقع مسؤولية مراقبتها على مدير قسم التدقيق في الشركة وينبغي ان تتميز هذه الادارة بالكفاءة والفاعلية لتمكين التدقيق الداخلي من خلق قيمة اضافية للشركة.
- معيار رقم 2100 طبيعة عمل التدقيق الداخلي، إذ يجب على نشاط التدقيق الداخلي ان يقوم بالتقويم و بالمساهمة في تحسين إدارة المخاطر و الرقابة و السيطرة وحوكمة الشركات. وبموجب هذا المعيار 2120 ينبغي على مدير قسم التدقيق في الشركة التأكد من المستوى الذي تتقبله الادارة من المخاطر و اذا احس ان انه اعلى من المستوى الذي يمكن للشركة ان تتحمله عليه ان يناقش الموضوع

مع الادارة العليا و اذا لم يتم حله يتم رفعه لمجلس الادارة للتوصل الى الحل المناسب .

و المعيار رقم 2130 المتفرع من المعيار رقم 2100 يختص بحوكمة الشركات، ويشير إلى إنه ينبغي أن يساهم نشاط التدقيق الداخلي في عمليات حوكمة الشركات بواسطة أسهامه في تقويم و تحسين عملية الحوكمة من خلال ما يأتي:

أ- التحقق من وضع القيم والأهداف وتحقيقها بحيث تكون الإدارات مهيئة و قادرة على الإفصاح عن إن نشاطاتها وأفعالها و قراراتها مطابقة للأهداف المحددة والمتفق عليها .

ب- مراقبة عملية أنجاز الأهداف من خلال:

- تقويم نوعية الأداء المنفذ على مستوى المسؤوليات التي كلف العاملون القيام به
- تقديم التوصيات المناسبة لتحسين عمليات الشركة و تطويرها .
- رفع الكفاية الإنتاجية عن طريق التدريب بأقتراح اللازم منها .
- التحقق من المساءلة إذ تكون الأفعال و القرارات و اتخاذها قابلة للفحص عن طريق التدقيق الداخلي .

التحقق من الحفاظ على قيم الشركة عن طريق تحديد المناطق أو العمليات والبرامج التي يجب مراجعتها و تقويمها أثناء التدقيق

6. معيار رقم 2200 تخطيط مهمة العمل

7. معيار رقم 2300 أداء مهمة العمل ، أذ ينبغي على المدققين الداخليين أن يقوموا بتحديد و تحليل و تقويم و تسجيل معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة التي يتولون القيام بها .

8. معيار رقم 2400 توصيل النتائج أذ ينبغي على المدققين الداخليين أن يقوموا بإيصال نتائج العمل التدقيقي بالوقت والطريقة المناسبين .

9. معيار رقم 2500 متابعة التقدم وهذه المهمة تقع على مدير قسم التدقيق الداخلي الذي ينبغي أن يكون حريصا على أن يؤسس نظام للعمل و يتولى مسؤولية الحفاظ عليه ومراقبته وإيصال النتائج للإدارة.

10. معيار رقم 2600 قبول الادارة للمخاطر، بما ان تقويم و تحسين ادارة المخاطر اصبحت ضمن نشاط عمل التدقيق الداخلي.

ان التغيرات التي تشهدها مهنة التدقيق الداخلي الناتجة عن الفضائح المالية في منظمات الاعمال الامريكية والأزمات المالية تطلب القيام من معهد التدقيق الداخلي تشكيل لجنة عمل لوضع اطار نظري للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي. لانه نشاط التدقيق الداخلي يتولى تقييم والاسهام في تحسين ادارة المخاطر والرقابة والتحكم المؤسسي (الحاكمية) وذلك من خلال الاتي:-⁽¹⁾

⁽¹⁾ Institute Of Internal Auditors Jun 1999-www.theiia @ org/standard

1- **ادارة المخاطر:** يشير المعيار (2110) الى ان نشاط التدقيق الداخلي يتولى تقييم وتحسين ادارة المخاطر. كما يجب على ان يساهم في تحسين ادارة المخاطر وانظمة الرقابة مع مراعاة :-

- **خدمات التوكيد:** يعمل نظام التدقيق على تقييم التعرض للمخاطر المتصلة بعمليات المنشأة وبانظمة المعلومات.

- **خدمات الاستشارة:** فانه يتعين على المدققين الداخليين مناقشة المخاطر المتصلة باهداف الاعمال الاستشارية. وان يستخدموا المعرفة التي يكتسبونها من الاعمال الاستشارية في تحديد وتقييم التعرض للمخاطر الجوهرية بالمنشأة.

2- **الرقابة:** المعيار (2120) يشير ان الهدف الاساسي لنشاط التدقيق الداخلي هو فحص وتقييم فعالية وكفاءة وتعزيز التحسين المستمر لنظام الرقابة الداخلية المعمول به ومن ثم تحديد نقاط الضعف في هذا النظام.

خدمات التوكيد: بناء على نتائج تقييم المخاطر، ينبغي ان يعمل نشاط التدقيق الداخلي على تقييم كفاية وفعالية ادوات الرقابة التي تضم التحكم المؤسسي (الحاكمية) بالمنشأة وانظمة معلوماتها.

خدمات الاستشارة: يتعين على المدققين الداخليين عند اداء واجبهم الاستشاري التحقق من ان ادوات الرقابة التي تتماشى مع الاهداف التي يزعمون تحقيقها، كما ينبغي ان يكون المدققون الداخليون قادرين على التعرف على وجود أي نواحي جوهرية في ادوات الرقابة.

على أساس نتائج تقييم الخطر، على نشاط التدقيق الداخلي تقييم كفاءة وفعالية الرقابة شاملة أنظمة التوجيه، العمليات والمعلومات. يجب أن يتضمن ذلك:

- **صحة المعلومات وقابليتها للإعتماد عليها:** وتشمل المعلومات المالية والمعلومات التشغيلية سواء كانت يدوية او مستخرجة من اجهزة الحاسب الآلي، وهذه المعلومات مفيدة للإدارة وتعتبر اساساً للقرارات المتخذة من قبل الادارة .

- **الالتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين والأنظمة** على المدقق الداخلي التأكد من التزام العاملين بذلك، بالإضافة إلى تقييم كفاءة هذه السياسات والخطط والإجراءات، واقتراح أية تعديلات عليها .

- **حماية الأصول:** مثل ملاحظة كفاءة الاجراءات الأمنية، كلمات السر على اجهزة الحاسب الآلي، وسائل الحماية .

- **استغلال موارد المنشأة بكفاءة واقتصادية:** يشمل ذلك الاستغلال الأمثل لموجودات وموارد المنشأة، والتخلص من الاصول غير المنتجة، بما في ذلك المساهمة في خفض تكاليف تشغيل الموارد الى حده الأدنى .

- **تحقيق اهداف المنشأة :** يجب التأكد من ان اجراءات الرقابة سوف تساهم في تحقيق أهداف الادارة

3- الحوكمة: المعيار (2130) يشير الى انه ينبغي ان يسهم نشاط التدقيق الداخلي

في عمليات الحوكمة بواسطة تقييم وتحسين عملية الحوكمة من خلال (1) التحقق من وضع القيم والاهداف وتحقيقها حيث تكون الادارات مهينة وقادرة على الافصاح عن أن نشاطها وأفعالها وقراراتها مطابقة للأهداف المحددة والمتفق عليها.

- مراقبة عملية انجاز الاهداف من خلال:-
- ✚ تقويم نوعية الاداء المنفذ على مستوى المسؤوليات التي كلف العاملون بالقيام به.
- ✚ تقديم التوصيات المناسبة لتحسين عمليات المنشأة وتطويرها .
- ✚ رفع الكفاية الانتاجية عن طريق التدريب باقتراح اللازم منها .
- التحقق من المساءلة حيث تكون الأفعال والقرارات واتخاذها في بعض الأحيان مفتوحة للفحص من طرف التدقيق.
- التحقق من الحفاظ على قيم المنشأة عن طريق تحديد المناطق التي يجب مراجعتها وتقييمها اثناء التدقيق.

خدمات التوكيد:

يجب على المدققين الداخليين ان يراجعوا العمليات والبرامج للتحقق من اتساقها مع قيم المنشأة.

جمعية البر

خدمات الاستشارة:

ان اهداف المهمة الاستشارية يجب ان تتوافق مع القيم والاهداف العامة للمنشأة. كذلك يجب ان تتناول اهداف المهمة الاستشارية المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة ونطاق الاتفاق مع العميل الذي تؤدي له الخدمة.

أهداف المهمة:

المعيار (2210) يشير الى تركيز أهداف المهمة على عمليات المخاطر، الرقابة، والحوكمة المرتبطة بالأنشطة الخاضعة للمراجعة. يجب ان يكون المدقق صريحا بالنسبة لاهداف التدقيق وان يبحث بصراحة مع الجهة التي تخضع للتدقيق اساليب التدقيق والمعلومات المطلوبة (عدا حالات الغش والمبالغ النقدية او حصر المخزون او أي وضع اخر يبرر القيام بزيارات مفاجئة). يجب ان يفهم المدقق اهداف الجهة الخاضعة للتدقيق بوضوح لكي يتمكن من مساعدة الجهة على القيام بمسؤوليتها بجداره ويضيف قيمة ويحقق هدفه .

خدمات التوكيد:

- عند التخطيط للمهمة، على المدقق الداخلي تعريف وتقييم المخاطر المرتبطة بالنشاط تحت المراجعة. يجب ان تعكس أهداف المهمة نتائج تقييم الخطر.

(1) Institute of Internal Auditors Jun 1999

- على المدقق الداخلي الأخذ بالاعتبار احتمالية الأخطاء الجوهرية، مخالفة الأنظمة، عدم الإذعان/الالتزام، وأمور أخرى عند وضع أهداف المهمة .

خدمات الاستشارة: يجب أن تركز أهداف المهمة الاستشارية على عمليات المخاطرة، الرقابة، الحوكمة الى المدى المتفق عليه مع الجهة المستفيدة .
يعتبر توفر نظام ضبط ورقابة داخلية فعال لدى الشركة من أهم عناصر الإدارة الجيدة، كما أنه أساس لسلامة ومتانة عمليات الشركات.
تتضمن مهام وواجبات مجلس إدارة أي شركة وضع الأنظمة والتعليمات الداخلية لها والتي تحدد مهام أجهزتها المختلفة، وبما يكفل تحقيق الرقابة الإدارية والمالية الداخلية على أعماله، وتهدف الرقابة الداخلية إلى التحقق مما يلي:-

- فعالية وكفاءة العمليات.
- مصداقية التقارير المالية.
- التقيد بالقوانين والتعليمات النافذة.
- الكفاءة والفعالية والاقتصادية.

وندرج فيما يلي أهم ما تتضمنه المبادئ الأساسية لأنظمة الضبط والرقابة الداخلية:-

- توفر بيئة رقابية لدى الإدارة يعكسها وجود هيكل تنظيمي يبين بشكل واضح خطوط الاتصال والمسؤوليات.
 - تحديد المخاطر وتقييمها من خلال وجود سياسة مخاطر موثقة وجهاز إداري مستقل لإدارة المخاطر.
 - توفر ضوابط رقابية والفصل بين المسؤوليات، بما فيها الالتزام بمبدأ الرقابة الثنائية وسياسة الأربع عيون (four eyes policy) للتأكد من الفصل بين "متخذي المخاطر" و"المراقبين على تلك المخاطر".
 - توفر اجراءات تضمن وصول المعلومات لمتخذي القرار في الوقت المناسب بما فيها خطة الطوارئ.
 - استقلالية دوائر إدارة المخاطر والتدقيق الداخلي.
- يجب أن يقر نظام الضبط والرقابة الداخلي(الحوكمة) من قبل مجلس الإدارة، كما يجب أن يتم تدقيقه بشكل دوري من قبل المدققين الداخلي والخارجي للتأكد من إنسجامه مع القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة، ولتقييم مدى كفايته وعلى العموم لابد من التأكيد على أهمية زيادة فعالية الحوكمة وأن وجود النظام لا يعني كفاءة تشغيله حيث أن الترابط في عناصر ومكونات هذا النظام يقضي بوجوب اكتمال حلقة التفاعل المنطلقة من كل من مفهوم المساهمة والإدارة لرفع سوية هذا النظام وتعزيز ثقة العناصر المؤثرة فيه والمكونة:-

أولاً: التدقيق الداخلي:

4. هل لدى الشركة وظيفة مدقق داخلي؟ وهل هي وحدة ضمن هيكل الشركة، أم مسندة لجهة خارجية؟
5. هل لوحدة التدقيق الداخلي لائحة مكتوبة ومعتمدة من مجلس الإدارة؟
6. كم عدد العاملين في وحدة التدقيق الداخلي، وما التأهيل العلمي والمهني لمدقق الداخلي؟
7. ما نواحي تركيز عمل إدارة التدقيق الداخلي: مراجعة مالية، مراجعة عمليات، مراجعة تقنية معلومات أو تقييم مخاطر؟ وهل تمارس الوحدة عملها المهني المتعارف عليه؟
8. هل تقوم الشركة دورياً بتقييم نظام الرقابة الداخلية؟

ثانياً: لجنة تدقيق:

- 1- هل للشركة لجنة تدقيق؟
- 2- هل للجنة التدقيق لائحة مكتوبة ومعتمدة من مجلس الإدارة؟ كم عدد أعضاء لجنة التدقيق؟ وهل من ضمنهم مختص مالي؟
- 3- هل يوجد في لجنة التدقيق أعضاء من خارج الجهاز التنفيذي للشركة أو مجلس إدارتها؟
- 4- ما عدد اجتماعات لجنة التدقيق عادة؟ وهل هذه الاجتماعات كافية للجنة للاضطلاع بدورها؟
- 5- هل تقوم لجنة التدقيق فعلياً بالاطلاع على مؤهلات العاملين، النظام المحاسبي والمالي أو السياسات والإجراءات المنظمة لعمل الشركة؟

ثالثاً: مجلس الإدارة:

- 1- هل من ضمن أعضاء مجلس الإدارة الحالي من تم التجديد له أكثر من مرتين؟
- 2- هل من ضمن أعضاء مجلس الإدارة من يعمل مع الشركة بصفة مورد مواد خام أو بضائع، عميل، منافس، مقرض أو مزود خدمات للشركة (تدريب، استشارات، عمالة، خدمات، الخ)؟
- 3- هل من ضمن أعضاء مجلس الإدارة أعضاء تنفيذيين في الشركة؟
- 4- هل يشغل رئيس مجلس الإدارة منصب العضو المنتدب أو مدير عام الشركة أو رئيسها التنفيذي؟
- 5- كم عدد اجتماعات مجلس الإدارة عادة كل عام؟ وهل هي كافية للإحاطة بأعمال الشركة والقيام بمهامه؟
- 6- بخلاف المنصوص عليه في النظام الأساسي، هل لمجلس الإدارة نظام مكتوب ومعتمد؟
- 7- هل لدى الشركة معايير وسياسات مكتوبة ومعتمدة فيما يتعلق باختيار أعضاء مجلس الإدارة؟

- 8- هل من أعضاء مجلس الإدارة من يشغل عضوية أكثر من أربع شركات مساهمة أخرى؟
- 9- هل يوجد بموجب نظام الشركة جهة يحق لها تعيين ممثل أو أكثر لها في مجلس الإدارة؟ وهل تقوم هذه الجهة بالتصويت على اختيار أعضاء مجلس الإدارة الآخرين؟
- 10- هل يوجد من ضمن أعضاء مجلس الإدارة أي عضو قامت الشركة بإقراضه أو بضمان قرض خاص به لدى أي جهة أخرى؟

رابعاً: الجمعية العامة:

- 1- ما آلية التصويت في الجمعية العامة؟ وما تأثير ملكية الدولة أو الشركات القابضة أو صناديق الاستثمار أو ملاك حصص الأغلبية على آلية التصويت واتخاذ القرار في الجمعية؟
- 2- ما آلية التفويض في التصويت، وهل المفوض أحد موظفي الشركة أو عضو في مجلس إدارتها؟
- 3- هل الشركة عضو في مجموعة شركات أو تمتلك الشركة حصص ملكية في شركات أخرى؟
- 4- هل يمكن للمساهمين الاطلاع على محاضر اجتماعات الجمعية العامة بعد انعقادها؟

خامساً: لجنة الترشيحات والمكافآت:

- 1- هل للشركة لجنة ترشيح ومكافآت؟ وهل للجنة الترشيحات والمكافآت لائحة مكتوبة ومعتمدة من مجلس الإدارة؟
 - 2- كم عدد أعضاء لجنة الترشيحات والمكافآت؟ وهل يوجد في اللجنة أعضاء من خارج الجهاز التنفيذي للشركة أو مجلس إدارتها؟
- وتبين من هذه الأسئلة أهمية العمل الجاد على التوجه نحو نموذج جديد للحوكمة.

أثر تطور الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي في دعم الحوكمة

ان سبب الازمات وانهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة لم يكن بسبب القصور في معايير المحاسبة الدولية أو معايير التدقيق المعمول بها، ولكن المشكلة الرئيسية كانت في أخلاقيات المهنة ذاتها، حيث أن شركة انرون لم تتقيد بآليات القياس والإفصاح الخاص بالشركات ذات الأهداف المحددة، وتبعها

تواطؤ مدقق الحسابات القانوني " ارثر اندرسون" بعدم الإبلاغ عن ذلك، وإصداره
للتقرير النظيف

أن وظيفة التدقيق الداخلي تمثل بيئة بحثية لأنها تخدم أطرافاً تمارس دوراً في
عملية الحوكمة ، مثل مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والمدقق الخارجي، فضلاً عن
ذلك فإن وظيفة التدقيق الداخلي تخدم وتضيف قيمة لهؤلاء الذين يخضعون
لحوكمة المؤسسات مثل الإدارة والوحدات التنظيمية الفردية، مثل الإدارة المالية وإدارة
تكنولوجيا المعلومات وإدارة العمليات، ونتيجة لذلك فإن وظيفة التدقيق الداخلي عادة
ما تخدم جميع الأطراف، ومنه وجود الميثاق الأخلاقي بشكله الحالي يزيد من كفاءة
وفعالية وظيفة التدقيق الداخلي والتي تنعكس على التطبيق السليم للحوكمة.

تقييم إدارة المخاطر وأثرها على الحوكمة

يقوم التدقيق الداخلي بإضافة قيمة للمؤسسة والعمل على تحقيق أهدافها من خلال
تقديم تأكيد معقول على أن مخاطر المؤسسة تدار بفاعلية وكذا من خلال
التحسينات التي تقدمها في مجال إدارة المخاطر⁽¹⁾، فوظيفة التدقيق الداخلي قد
اتسع نطاقها من دورها التقليدي وهو التدقيق المالي إلى التدقيق الإداري ثم إلى
التركيز على إضافة قيمة للمؤسسة متمثلة في تقييم إدارة المخاطر وتطبيق مدخل
التدقيق على أساس المخاطر وهذا ما يؤدي إلى طمأنة المساهمين والأطراف
الأخرى صاحبة المصلحة على أن المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومة من
جانب ممثليهم وأن الإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي منظم.

أعمال تقييم نظام الحوكمة

يقدم المدققون الداخليون أعمال توكيدية واستشارية بشأن الأساليب اللازمة
لتحسين العمليات ، وفي بعض الأحيان يمكن ان يطلب من المدققين الداخليين تسهيل
تقييم مجلس الإدارة الذاتي عن ممارسة الحوكمة⁽²⁾.

(1) The Institute Of Internal Auditors, «IIA Position Paper: The Role Of Internal Auditing In Enterprise-Wide Risk Management», Op, Cit, P: 03.

(2) الارشاد التطبيقي رقم 2110-3 ص 143

ينبغي ان يتفق المدقق الداخلي مع مجلس الادارة والادارة التنفيذية -حسب اللزوم. على تعريف الحوكمة من اجل اغراض التدقيق الداخلي وفق الارشاد التطبيقي رقم 2110-1 كما ينبغي ان يفهم المدقق الداخلي عمليات الحوكمة في المؤسسة والعلاقات المتبادلة فيما بين الحوكمة وادارة المخاطر والرقابة .(فادارة المخاطر هي من المسؤوليات الرئيسية لردارة العليا ومجلس الادارة) ولكي تحقق المؤسسة اهداف اعمالها ينبغي على الادارة ان تحرص على ان تكون هناك عمليات ادارة مخاطر معمول بها وتحقق الغرض المنشود منها.ويضطلع مجلس الادارة بدور اشرافي في تحديد ان عمليات ادارة المخاطر موجودة ومتبعة وان تلك العمليات كافية وفعالة.ويمكن ان يطلب من نشاط التدقيق الداخلي مساعدته في فحص و/أو تقييم و/أو تبليغ و/أو اقتراح التحسينات التي تكفل كفاية وفعالية عمليات ادارة المخاطر.فعلية فان المدقق الداخلي يعمل في دور استشاري يمكن ان يساعد المؤسسة في معرفة وتحديد وتقييم وتنفيذ طرق واساليب ادارة المخاطر والضوابط والاجراءات الرقابية اللازمة للتصدي لتلك المخاطر. في الحالات التي لا تكون في المؤسسة ادارة مخاطر رسمية ،على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ان يناقش رسميا مع الادارة العليا ومجلس الادارة حول التزاماتهما لفهم وادارة ومتابعة المخاطر في المؤسسة والاقتناع بان هناك عمليات ادارة مخاطر تجري فعلا وتؤدي عملها في المؤسسة،بما يكفل تحقيق المستوى المناسب من متابعة المخاطر الرئيسية وادارتها ومراقبتها.

ينبغي وضع خطة التدقيق على اساس تقييم المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة. وينبغي ان تراعي كل عمليات الحوكمة في تقييم المخاطر . كما ينبغي ان تشمل الخطة عمليات الحوكمة ذات المخاطر الاعلى وادراج تقييم العمليات او مجالات المخاطر التي طلب مجلس الادارة او الادارة التنفيذية ان يؤدي عمل معين فيها، وتحدد الخطة طبيعة العمل اللازمادائه ، وعمليات الحوكمة اللازمة التصرف ازانها ، وطبيعة اعمال التقييم التي سيتم ادائها (اي المستوى الشامل العام – مراعاة اطار الحوكمة ككل او على المستوى التفصيلي – مراعاة مخاطر او عمليات او أنشطة محددة او مزيج من كليهما).

على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ان يحرص على ان يكون لديه فهم كاف لتوقعات الادارة ومجلس الادارة من نشاط التدقيق الداخلي فيما يتعلق بعمليات ادارة المخاطر . وبناء على ذلك يتم ادخال هذا الفهم ضمن الموائيق التي تحدد مسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي ومجلس الادارة . وينبغي ان يتم تنسيق مسؤوليات التدقيق الداخلي بين كل المجموعات والافراد الداخليين في نطاق عمليات ادارة المخاطر.ويمكن ان يتغير دور التدقيق الداخلي في عمليات ادارة المخاطر باي مؤسسة مع مرور الوقت ، حيث يمكن:-

- الا تكون له اي ادوار في هذا الشأن
- ان يشكل تدقيق عمليات ادارة المخاطر جزءا من خطة التدقيق الداخلي.

■ ان يساندا عمليات ادارة المخاطر مساندة نشطة ومستمرة مع الانخراط الفعلي فيها مثل (اشتراك في لجان الاشراف وانشطة المتابعة والتبليغ عن المواقف).

■ ادارة وتنسيق عمليات ادارة المخاطر.

الادارة ومجلس الادارة هما الجهة التي تحدد دور التدقيق الداخلي في عمليات ادارة المخاطر على اساس الثقافة السائدة في المؤسسة ، وقدره موظفي التدقيق الداخلي والظروف والعادات والتقاليد السائدة. مع ذلك يستلزم الاضطلاع بمسؤولية الادارة بشأن عمليات ادارة المخاطر والتعرض للتهديدات المحتملة التي تهدد استقلالية نشاط التدقيق الداخلي .

خلاصة الفصل

نشأة الحوكمة

ان فكرة حوكمة تعود إلى عهد الخلفاء الراشدين بعهد الخليفة عمر بن الخطاب، ويدعي ابو العطاء الى انها تعود الى Berle & Means اللذين يعدان أول من تناولا موضوع فصل الملكية عن الإدارة، وذلك في سنة 1932.

معنى الحوكمة

هناك العديد من المصطلحات في اللغة الانكليزية نجد لها معنى واضحا ومتقفا عليه إلى حد الإجماع في اللغة العربية. ولكن في مقابل ذلك هناك العديد من المفاهيم التي لا توجد لها ترجمة حرفية في اللغة العربية، تعكس ذات المعنى والدلالات التي تعكسها اللغة الانكليزية ، وان احد الأمثلة الحية على هذه المفاهيم هو مصطلح Governance . وعلى المستوى المحلي والإقليمي لم يتم التوصيل إلى مرادف متفق عليه في اللغة العربية لهذا المصطلح، كما إن اقتران هذا المصطلح مع كلمة Corporate أعطاه أكثر من مدلول . وفي هذا السياق انه وجد اكثر خمسة عشر معنى في اللغة العربية لتفسير المصطلح المذكور وهي (حوكمة الشركة، و حاكمية الشركة، وحكمانية الشركة، والتحكم المشترك، والتحكم المؤسسي، والإدارة المجتمعة، وضبط الشركة، والسيطرة على الشركة،

والمشاركة الحكومية، وإدارة شؤون الشركة، و الشركة الرشيدة، و توجيه الشركة، و الإدارة الحقة للشركة، والحكم الصالح للشركة، و أسلوب ممارسة سلطة الإدارة

معنى الحوكمة فى لغة القرآن

1. استعملت الحوكمة فى لغة القرآن على تسعة أوجه:
2. الحكم بمعنى التحليل والتحریم فى أمر العبادة والدين (يوسف:40)
3. الحكم بمعنى القضاء والقدر (يوسف:67)
4. الحكم بمعنى النبوة وسنة الأنبياء (الأنبياء:74)
5. الحكم بمعنى القرآن وتفسيره (البقرة:269)
6. الحكم بمعنى الفهم والعلم والفقه (الأنعام:89)
7. الحكم بمعنى السياسة (الجاثية: 16)
8. الحكم بمعنى القضاء والفصل فى الخصومات والاختلاف بين الناس (الزمر: 3) و(البقرة:113)
9. الحكم بمعنى الإتيان والمنع من الفساد (الحج:52)
10. الحكم بمعنى الإنابة والوضوح (آل عمران: 7).
11. من هنا نلاحظ أن المفهوم الأكثر دقة هو الإنابة والوضوح بهدف المنع من الفساد .

تعريف الحوكمة Definition of governance

عرف معهد المدققين الداخليين IIA الحوكمة بأنه: "العمليات التي تتم من خلال الاجراءات المستخدمه من ممثلي اصحاب المصالح من اجل توفير اشراف على ادارة المخاطر ومراقبة مخاطر المنشأة والتاكيد على كفاية الضوابط لانجاز الأهداف والمحافظة على قيم المنشأة من خلال اداء الحوكمة فى المنشأة".

Governance goals

اهداف الحوكمة

1. تحقيق العدالة والشفافية وحق المساءلة بما يسمح لكل ذى مصلحة ان يستجوب الادارة.
2. حماية المساهمين بصفة عامة سواء اقلية أو أغلبية وتعظيم عائداتهم.
3. منع المتاجرة بالسلطة في الشركات ومنع متاجرة أصحاب السلطة التعسفية.
4. مراعاة مصالح المجتمع و العمال.
5. تدفق الأموال المحلية والدولية وتشجيع جذب الاستثمار.

أهمية ومبررات الحوكمة

لقد تعاضمت في الآونة الأخيرة أهمية حوكمة الشركات بشكل كبير لتحقيق التنمية وتعزيز الرفاهية الاقتصادية للشعوب. إذ برزت هذه الأهمية :-

1. أزمة الرهن العقاري: في عام 2006 التي أدت إلى إفلاس شركات الرهن العقاري حيث امتدت لتتطال أوروبا ثم دول العالم الأخرى بما فيها الدول العربية.
2. أزمة الائتمان: وهذه جاءت تابعة لأزمة الرهن العقاري وهنا عجز الكثير من المؤسسات والأفراد عن الإيفاء بديونهم مما أدى إلى إفلاس العديد من البنوك وبالتالي ظهرت أزمة السيولة وظهر جفاف السيولة.
3. أزمة الأسواق المالية: فقدت الأسواق أكثر من 60% من قيمتها بل ان الكثير من الشركات المساهمة وصلت أسعار أسهمها إلى ما دون قيمتها الدفترية بكثير مما ينتج عنه الكثير من المشكلات السياسية والاجتماعية.
4. أزمة البترول: حيث انخفضت اسعار البترول مما يعني أن البترول فقد حوالي ثلثي قيمته وبالتالي بدأت أزمة جديدة لدى الدول المصدرة للبترول مما ستعكس آثارها السلبية على العالم أجمع.

مبادئ الحوكمة Principles governance

1. وجود هيكل تنظيمي للمنشأة تحديداً دقيقاً لمدى فعالية وموثوقية وواجبات نظام التحكم المؤسسي(الحاكمية).

2. الإفصاح والشفافية مقياس هاماً لمدى فعالية وموثوقية نظام التحكم المؤسسي (الحاكمية).
3. التفاعل الداخلي والتقييم المستمر للعناصر الداخلية لنظام التحكم المؤسسي (الحاكمية) يأتي في سبيل العمل على الارتقاء بجودته وزيادة الموثوقية فيه حيث أن أدوات الضبط والتطوير الذاتي تساهم في ضبط جودة النظام.
4. يشمل التحكم (الحاكمية) قيم المؤسسة وأخلاقياتها ومستوى السلوك المثالي فيها.
5. تشارك الأنظمة والتشريعات القانونية في تعزيز وتدعيم البنية العامة لأنظمة التحكم المؤسسي (الحاكمية).

تطبيقات قواعد الحوكمة: Applications of rules of governance

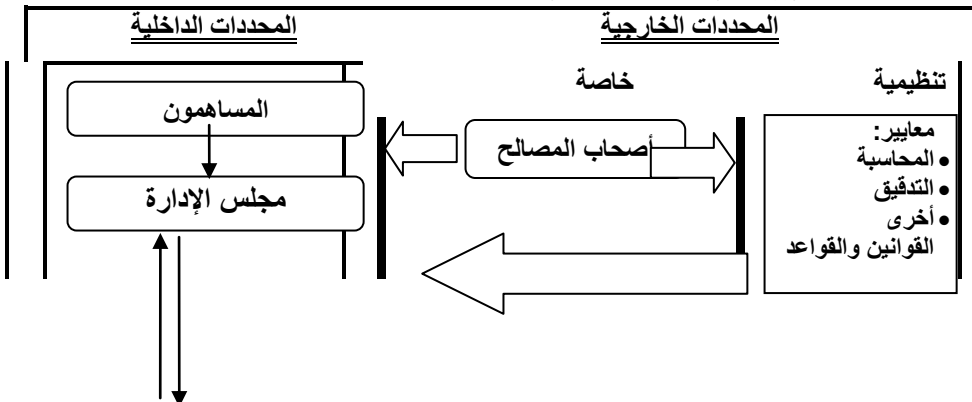
- ❖ اجتماعات الجمعية العامة
- ❖ مجلس الإدارة
- ❖ لجنة التدقيق
- ❖ نظم السوق (الشفافية والإفصاح)
- ❖ الإطار القانوني واللوائح التنظيمية
- ❖ المؤسسات الخدمية ذات السمعة الطيبة (وخصوصاً مكاتب المراجعة)
- ❖ الأخلاقيات والسلوك العام

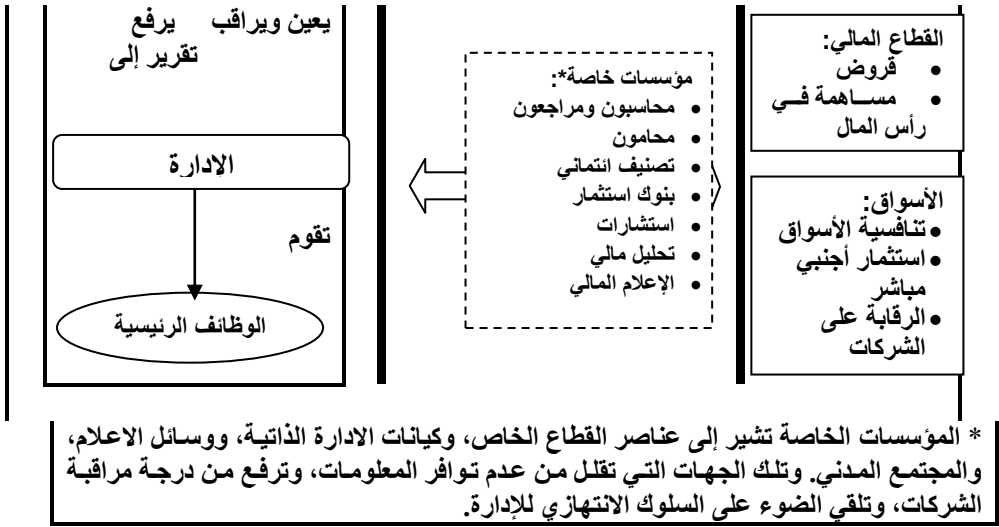
العائد من تطبيق قواعد الحوكمة

- تطوير وتنمية مهارات وقدرات العاملين
- تعظيم الوقت وفرص النمو واحتياجات النشاط
- تطوير نظم الإنذار المبكر لاكتشاف المخاطر الهامة
- الحد من تعرض المنشأة للغرامات والالتزامات
- بناء الثقة بين المنشأة وأصحاب المصالح
- أصل استراتيجي يزيد من قيمة المنشأة.
- الوفاء بالمتطلبات الالزامية والقانونية

محددات الحوكمة Determinants of governance

المحددات الخارجية والداخلية للحوكمة





- الدعائم الأساسية للحوكمة: The main pillars of governance**
- **الشفافية:** توصيل معلومات صحيحة وواضحة وكاملة الى كل الاطراف ذات المصلحة.
 - **المساءلة:** وهي قاعدة تقضي تحمل الجهات المعنية في الشركة او المؤسسة تبعات الاعمال المناطة بهم.
 - **المسؤولية:** وهي مرتبطة بدعامة المساءلة من حيث المعاقبة ، وتندرج ضمن خط تفويض السلطات في كل شركة او مؤسسة.
 - **العدالة:** وهي الاحترام والاعتراف بحقوق كل الاطراف ذات المصالح، وعلى قدم المساواة، ومن هذه الاطراف مصالح اقلية المساهمين.
 - **الاستقلالية:** وهي الآلية التي تقلل او تلغي تضارب المصالح مثل الهيمنة .

- دور التدقيق الداخلي في اطار الحوكمة Governance Corporate**
- عمل التدقيق الداخلي يركز على ثلاثة عناصر أساسية على أساسها يتحدد درجة تأثيرها في حوكمة المؤسسات والمتمثلة فيما يلي:
1. أهلية المدقق الداخلي .
 2. استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي.
 3. جودة أداء عمل المدقق الداخلي.

كما أنه هناك ثلاث مجالات أساسية والتي على أساسها يكون دور المدقق الداخلي في تطبيق حوكمة المؤسسات كما يلي:

1. دور المدقق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية .
2. دور المدقق الداخلي في إدارة المخاطر .
3. التفاعل الجيد للتدقيق الداخلي مع باقي أطراف الحوكمة.

تطوير المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

تقليدياً) الصادرة سنة 1993	أوجه المقارنة	حديثاً) الصادرة سنة 2007
الفحص -التقييم	الخدمات	التأكيد الموضوعي، الخدمات الاستثمارية
الحماية -الدقة -الكفاءة -الالتزام	الأنشطة	تعظيم قيمة المنظمة -دعم حوكمة المؤسسة
منع واكتشاف وتصحيح الأخطاء والتلاعب	الأهداف	دارة المخاطر المالية والتشغيلية
اختبارات الالتزام، التحقيق	الوسائل	الفحص التحليلي
الإدارة العليا	التبعية	لجنة التدقيق
الإدارة العليا	التوصيات	لجنة التدقيق ومجلس الإدارة
التبعية الإدارية	الحياد	الاستقلال

كما أن المعيار الدولي رقم- 2110 الحوكمة على نشاط المراجعة الداخلية المساهمة في تطوير عمليات الحوكمة بواسطة تقييم وتحسين هذه العملية من خلال:

- 1-وضع القيم والأهداف والإعلان عنها.
 - 2-ضمان فعالية إدارة أداء المؤسسة والتأكد من المساءلة.
 - 3-إيصال المعلومات حول الرقابة والخطر للجهات المعنية في المؤسسة.
 - 4-ربط النشاطات وضمان إيصال المعلومات فيما بين أطراف حوكمة المؤسسات والمتمثلة في مجلس الإدارة) لجنة التدقيق
- كما تضمن المعيار الخدمات التأكيدية والاستشارية التالية:

A1-2110 يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم، تصميم، تنفيذ وتفعيل قيم المؤسسة المرتبطة. بالأهداف، البرامج والنشاطات.

- 1220 - A2 يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقدير ما إذا كانت إدارة تكنولوجيا المعلومات التابعة للمؤسسة تدعم وتؤيد استراتيجيات والأهداف المؤسسة.
- 1220 - A3 يجب أن تتماشى أهداف المهمة الاستشارية مع القيم والأهداف الشاملة للمؤسسة .
- 2110 - C3 يجب أن تكون أهداف المهمة الاستشارية منسجمة مع القيم والأهداف الكلية للمؤسسة.

جمعية البر
الأهلية
بمركز الشقيق



جمعية البر
الأهلية
مركز الشقيق

الفصل الخامس
انواع للتدقيق الداخلي
Types of Internal Auditing

الفصل الخامس: انواع للتدقيق الداخلي
7. تدقيق الالتزام
8. تدقيق التشغيلي
9. تدقيق المالي
10. تدقيق نظم المعلومات
11. تدقيق الاداء
12. تدقيق البيئي
■ امثلة عن المخاطر البيئية على البيانات ■ القضايا المحاسبية في التدقيق البيئي

بعد دراسة هذا الفصل تكون قادراً على فهم واستيعاب ما يلي:

أنواع التدقيق ، وتسلط الضوء على تصنيف معهد المدققين الداخليين لأنواع التدقيق الداخلي

جمعية البر
الأهلية
بمركز الشقيق



تعتبر التدقيق والرقابة من العلوم الاجتماعية والتي تتأثر بالتغيرات المحيطة بالمجتمع ، سواء كانت تغيرات فكرية أو ثقافية أو اجتماعية

أو سياسية أو تقنية أو عالمية ، وهذه التغيرات تؤثر بشكل ملحوظ على منهجية التدقيق والرقابة وأسسها ومعاييرها وأساليبها وإجراءاتها ، ومن ثم يجب على المدقق الداخلي أن يكون على علم ودراية بالتطورات الحديثة في المجتمع ويواكبها ، و أن يستفيد من تلك المتغيرات في تطوير أدائه وتحسينه حتى يقدم خدمة ذات جودة متميزة ونفع كبير ولا سيما في ظل النظام العالمي الجديد واتفاقية الجات .

ومن أهم تلك التطورات المعاصرة الحديثة في عالم التدقيق والرقابة :

1. التشغيل الالكتروني للبيانات وتقنية صناعة المعلومات
2. استخدام الأساليب الرياضية والإحصائية في اختيار وتقييم العينة .
3. الجودة الشاملة لخدمة التدقيق والرقابة.
4. الاستفادة من شبكات المعلومات العالمية والإقليمية في توصيل المعلومات.
5. الاهتمام بالجوانب الدينية والأخلاقية والسلوكية وتطبيقات أسس ومعايير التدقيق .

أنواع التدقيق Types Of Audit

بالرغم من تعدد انواع التدقيق الا أن يلتقي بالاهداف ولكن الاختلاف يظهر في الزاوية التي ينظر اليها التدقيق ، ومستويات الاداء التي تحكم جميع الانواع . سأحاول شرح هذه الأنواع المختلفة مبيناً طبيعتها وعيوب ومزايا كل نوع بما يوضح الفرق بينها وبين الأنواع المتداخلة والمكونة لكل تصنيف لها حسب تصنيف معهد المدققين فقد عمد على تقسيم التدقيق الداخلي الى الاقسام التالية من اجل تبسيط فهم كل نوع وتسهيل التعامل معه من اجل تحقيق اهداف التدقيق: (1)

Compliance Audit

اولا: تدقيق الالتزام

يظن البعض أن المقصود بالالتزام هو مجرد ضبط الوقت واحترام المواعيد وتنفيذ القوانين وما شابه ذلك ورغم أن هذه الأمور تتدخل طبيعياً في دائرة الالتزام اجتماعياً وسلوكياً . إن عدم الالتزام فيه لون من اللامبالاة ومن التسبب، والتحليل من كل رباط، وكل شرط، وكل اتفاق، بطريقة لا تدعو إلى الاحترام. وعدم الإلتزام ليس فيه أي شعور بالمسؤولية، ولا بالجدية. بل هو دليل على الضعف. وإن الملتزم يحترم نفسه، ويحترم كلمته، ويحترم وعوده، ويحترم علاقاته مع الناس. والتزامه يولد الثقة فيه وفي عمله وتصرفاته.

(1) 2004 Powers Resoyces Corporation-Powers CIA Review- p.4.

وعليه يعرف معجم اللغة العربية إذعان ; إطاعة ; إئتمار ; استجابة ;
استسلام ; استكانة ; امثال ; امثالية ; انصياع ; انقياد ; تابعية ; تبع ;
تبعية ; تجاوب ; تسليم ; تقبل ; تلبية ; خشوع ; خضوع ; خنوع ; دهان ;
ذل ; رياء ; رد ; رضح ; رياء ; طاعة ; طواعية ; طوع ; قضاء ;
قنوت ; مجاوبة ; مداجاة ; مداراة ; مرأاة ; مسايرة ; مطاوعة ; نزول
عند رغبة أو إرادة ; نفاق ; ولأء

يقصد بتدقيق الالتزام عملية التحقق والتأكد من التزام الادارات
بالقوانين والانظمة والتعليمات في اداءها لعملها لتحقيق الاهداف
المرسومة وفق الخطط الموضوعة بكفاءة وفعالية والوقوف على نواحي
القصور والخطأ ومن ثم العمل على علاجها وعدم تكرارها.⁽¹⁾
ويطلق عليه البعض تدقيق الإذعان وهو عبارة عن مراجعة وضوابط
الأنشطة والعمليات التشغيلية، وما له علاقة بالقوانين والتتظيمات، لتحديد
مدى الالتزام بالمعايير المعتمدة، وللتأكد من مطابقتها مع ما هو موضوع
ومعد مسبقا. ومدى الالتزام بهذه القوانين والتتظيمات المعمول بها. ويمكن
ان يكون هذا التدقيق بمثابة التدقيق الإداري، ونلخص بعض مهام التوجه
الإداري للتدقيق الداخلي بما يلي:

1. يشكل امتدادا للتدقيق على العمليات ويتخطاه الى النواحي الإدارية.
2. يبحث عن طرق إضافية لتحقيق الغاية والأهداف القصوى للشركة.
3. يطبق المدققون مبادئ الإدارة العلمية والاستفادة من الخبرات العملية.

(1) حمدي سليمان سحيمات القبيلات: الرقابة المالية والإدارية على الاجهزة الحكومية. مكتبة
دار الثقافة للنشر والتوزيع، الاردن، عمان، 1998 صفحة 23

4. يحدد التجاوزات التي قد تكون حصلت على المبادئ الإدارية وعلى القوانين والتنظيمات والتعليمات.

5. يقوم بتقديم الإقتراحات وإسداء النصح للإدارة عن رأيه بكيفية صحيها.

6. يساعد في رفع مستوى أداء الإدارة نفسها عن طريق تعزيز طاقتها على الإدارة.

7. من الممكن أن يعهد للمدققين الداخليين بمهام خاصة، مثل، تقييم مشتريات، تقييم الأسس المعتمدة في أخذ القرارات طويلة الأمد...

8. يجب ان يُظهر المدقق الداخلي روحية التعاون والاهتمام بالمساعدة وليس الانتقاد.

9. يجب ان يكون المدقق الداخلي على معرفة تامة بأعمال الشركة والقطاع، وبالمهام والمبادئ الإدارية...، وهو يمثل محرك أساسي للتغيير والتطوير وتحسين الأداء.

وهو الذي يتعلق بالحصول على أدلة وتقييمها لتحديد مدى إلتزام أو إذعان بعض الأنشطة المالية والتشغيلية للقوانين والقواعد والشروط المحددة، وفي نهاية المهمة يقدم تقارير تبين مدى الإلتزام بالقواعد المحددة ، ويهدف الى التحقق ما اذا كانت اجراءات الرقابة الجوهرية تعمل على منع نفس الازخطاء او الكشف عنها (اي اجراءات الرقابة الداخلية تعمل على تحقيق اهدافها الرئيسية).

ويشير الى الاختبارات التي يمارسها المدقق على الانظمة والاجراءات الرقابية في الانظمة (الاجراءات الوقائية) واجراءات الرقابة الاخرى التي من شأنها الكشف عن الاخطاء والانحرافات . وذلك بهدف التحقق من مدى الالتزام بالانظمة والقوانين المعمول بها والاجراءات الموضوعة من المنشأة. وتقع على عاتق ادارة التدقيق الداخلي عبء :-

- التأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات التي تصدرها المنشأة.

- الاامام الكامل بالقوانين واللوائح والتعليمات العامة
- رقابة مدى التزام الادارات المختلفة بتطبيق النظام الداخلي في اداراتهم.

- يتحقق التدقيق الداخلي من أن منتسبي المنشأة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به من اتباع السياسات والخطط والاجراءات والانظمة والتعليمات (الحوكمة) ، وفي حالة عدم التزام الموظفين بذلك فعلى المدقق تحديد اسباب ذلك . اذ قد تكون الاجراءات خاطئة ولا يمكن تطبيقها وليس المسؤول عن ذلك الموظف فقط ، كما يجب عليه تحديد التكلفة الناتجة والمخاطر الناجمة عن عدم الالتزام وما هي الطريق التي تحقق التزام العاملين بالاجراءات والسياسات المحددة.

وعليه نرى فحوص الالتزام :هي اجراءات الفحص والاختبارات التي يمارسها المدقق على الانظمة والقوانين والاجراءات المحاسبية والرقابية

للتأكد من التزام الوحدة بها، وذلك بعد دراستها وتوثيقها بهدف الحصول على نتائج ايجابية تفيد بإمكانية الاعتماد عليها.

انواع فحص الالتزام(التطابق)

تستخدم فحوص الالتزام للحصول على تأكيدات ضمنية ورقابية عن وجود اجراءات الرقابة الداخلية وفعاليتها ، وتتمثل انواع فحوص الالتزام بما يلي:-

1. **الفحص المستندي:** ويقصد به فحص المستندات وتتبعها والتأكد من اجراءات رصدها بالسجلات وفحص الادلة عن تطبيق الاجراءات الرقابية مثل التوقيع والاعتماد والمطابقة....الخ.
2. **اعادة اجراءات الرقابة الداخلية:** ويقصد به قيام المدقق باجراءات الرقابة الداخلية التي تقوم بها الوحدة للتأكد من سلامتها مثل اعادة الاحتساب او المطابقة ، مثال لذلك اعادة اعداد مذكرة تسوية حساب البنك ومطابقتها مع ما اعدته الوحدة ، او تتبع مسار اجراءات البيع او الشراء.
3. **الملاحظة(المشاهدة):** ويقصد بها الاجراءات الرقابية التي تقوم بها الوحدة من على بعد مثل مراقبة اعمال لجنة الفحص واستلام البضاعة ، مراقبة جرد المخزون...الخ.
4. **الاستسفار:** حيث ان اجراءات الملاحظة تعطي ادلة فقط عن سلامة الاجراءات في وقت الملاحظة فقط ولا تعطي دليلا عن ان هذه الاجراءات تطبق بثبات، لذا فانه يتم دعمها بالاستفسار من خلال

قيام المدقق باستفسار الشخص المعنى الملائم الذي يتوقع ان يكون ملما بالامر المعني.

ان حجم التاكيدات التي يمكن الحصول عليها من اجراءات فحوص التزام معينة تعتمد على طبيعته (القيمة) الجوهرية للفحص (توقيت) نطاق الفحص الذي تم (مداه)، مثلا فحص المستندات اقوى من اجراءات الاستفسار ، اجراءات الفحص تعطي تأكيدات اكثر مقارنة بأجراءات الفحص التي تمارس على جزء محدد ، كلما زاد حجم العينة زاد حجم التاكيدات مع بقاء العوامل الاخرى على حالها.

للحصول على اكبر فائدة من فحوص الالتزام فانه يجب على المدقق ان يخطط ويصمم اجراءات فحوص الالتزام بحيث يكون هدفه الحصول على اكبر قدر ممكن من التاكيدات من خلال ممارسته لاجراءات فحص التزام محددة ومركزة. مثال ذلك القيام باجراءات فحص محددة ومركزة على عينه بحجم ملائم اكثر فاعلية من ممارسة اجراءات فحص متعددة وضعيفة بحجم عينه صغيره وعلى جزء محدود .

عند اختيار اي اجراء من اجراءات فحوص الالتزام التي ينوي المدقق القيام بها، عليه ان ياخذ في الاعتبار الوقت اللازم لتنفيذ كل اجراء ، فمثلا نجد ان فحص العينات يعتبر اجراء اختباريا رقابيا فعالا كمصدر لتاكيدات التدقيق، غير انه ليس بفعالية المصادر الاخرى اذا اخذنا تكلفته في الاعتبار حيث فحص العينات يعتبر مكلفا مقارنة باجراءات فحوص الالتزام الاخرى ، لهذا يجب الموازنة بين تكلفة اي اجراء والعائد منه.

المؤكدات والادلة التي يمكن للمدقق البحث عنها عند القيام بفحص الالتزام باجراءات الرقابة الداخلية والقوانين واللوائح والنظم عند تقييم نظام الرقابة الداخلية على مصروفات بدل السفر مستخدما الاستفسار والملاحظة والفحص وإعادة الاجراءات:-

المؤكدات والصفة القانونية	الادلة التي يمكن البحث عنها خلال القيام بواحد او اكثر من اجراءات التدقيق التالية
1- التراخيص والالتزام بالقوانين أ. الترخيص	الاستفسار: بهدف الحصول على ادلة ما اذا كان المحاسب ملم بمتطلبات الترخيص لهذه المصروفات وكذا الحصول على ما يدل ان المحاسب قد رفض بعض مطالبات بدل السفر لانها ليست معتمدة من الشخص الذي له سلطة الاعتماد ومتى تم ذلك الرفض.
المسؤول بالجهة مما يؤكد ان هذه المصروفات تمت لاغراض اعمال الوحدة وانها ضرورية للقيام بهذه الاعمال.	الملاحظة: وذلك بهدف الحصول على ادلة عن ان المحاسب يقوم فعلا باجراء فحص المستندات المؤيدة لمصروفات بدل السفر والكيفية التي يمارس بها هذه الاجراءات. الفحص: فحص عينة من مستندات بدل السفر بحثا عن توقيع المحاسب المختص الذي يفيد بانه قد قام بتدقيق هذه المستندات للتأكد من صحتها وقانونيتها.

م.ج.هـ :ان وجود توقيع المحاسب المختص على المستندات ليس دليلا قاطعا على انه قام باجراءات الفحص والتدقيق للتأكد من صحة وقانونية مصروفات بدل السفر.

اعادة اجراءات الرقابة الداخلية:

قيام المدقق باعادة الاجراءات التي تمت للتأكد من انها عادية ومقبولة حسب فهم المدقق لطبيعة وظيفة الشخص الذي قام بها ومتطلبات عمله.

يعتبر الاجراء السابق دليلا على ان الاجراءات عادية ومقبولة في نظر المدقق ولكنه ليس دليل على ان المحاسب قد قام فعلا بفحص المستندات المؤيدة لتلك المصروفات.

الاستفسار:

بهدف الحصول على ادلة بشأن ما اذا كان الشخص المكلف بابداء اجراءات الرقابة الخاصة بمصروفات بدل السفر لديه المعرفة والفهم المطلوب بتلك الاجراءات والضوابط وفقا لمتطلبات القوانين واللوائح الخاصة بهذه المصروفات.

الملاحظة:

بهدف الحصول على ادلة عن كيفية تنفيذ المحاسب للاجراءات الرقابة المتعلقة بمصروفات بدل السفر.

ب.الالتزام

بالقوانين واللوائح والنظم النافذة:

بمعنى هل المصروفات تمت وفق

متطلبات القوانين واللوائح وذلك

الفحص: فحص اللوائح والنظم والموجهات للحصول على ادلة بشأن ما اذا كانت العمليات المتعلقة بمصروفات بدل السفر في اطار القوانين واللوائح والنظم مثل فحص قائمة التوقعات المعتمدة للتأكد من ان اي تغيرات طرات عليها قد كانت سليمة. اعادة اجراءات الرقابة الداخلية: مثل المقارنة بين المستندات المؤيدة وبين ما حصل عليه المدقق من وصف للاجراءات والمستندات المطلوبة للتأكد من الالتزام بذلك. الاستفسار: بهدف الحصول على ادلة بشأن ما اذا كانت لدى الشخص المختص باداء هذه الاجراءات المعرفة والفهم لما هو مطلوب وفقا للنظم . الملاحظة: تهدف الى الحصول على ادلة عن قيام الاشخاص بهذه الاجراءات وكيفية قياس اداء المهام والاجراءات الرقابية الموكلة اليهم مثل الحصول على ادلة عن كيفية قيام المحاسب بعمل القيود المحاسبية المطلوبة. الفحص:	فيمما يتعلق بالفئت واجراءات صرفها. 2.الاكتمال: هل تم قيد جميع مصروفات بدل السفر في الدفاتر وفي الحسابات
--	---

فحص دفتر اليومية والاستاذ العام للحصول على ادلة على اجراء القيود الخاصة بمصروفات بدل السفر.

اعادة اجراءات الرقابة الداخلية:

اخذ عينة من مستندات مصروفات بدل السفر وتتبعها عبر النظام المحاسبي للحصول على ادلة عن قيدها بالدفاتر بشكل مكتمل.

الاستفسار:

■ بهدف الحصول على ادلة بشأن ما اذا كان الشخص المختص باداء هذه الاجراءات على معرفة وفهم بها.

■ بهدف الحصول على ادلة بشأن اي مطالبات لمصروفات بدل السفر قام المحاسب بفحصها للتأكد من صحتها ثم قام برفضها باعتبارها شاذة وغير حقيقية مع معرفة تاريخ اخر مرة حدث فيها ذلك الرفض.

الملاحظة:

هدف هذه الملاحظة هو الحصول على ادلة بشأن قيام باجراءات والكيفية التي يتم بها ممارسة مهام واجراءات التأكد من صحة وقانونية مصروفات بدل السفر وقيدها بالدفاتر.

الفحص:

3.الحدوث

مصروفات بدل السفر التي تم قيدها هي مصروفات حقيقية

■ فحص عينة من مصروفات بدل السفر للتأكد من استخدام التماذج وكذا التأكد من أن جميع المطالبات غير السليمة أو غير المستحقة قد تم رفضها .

■ فحص وثائق وبيانات المهمة للتأكد من أنها كانت حقيقية وإنها قد تمت بالفعل اخذاً في الاعتبار طبيعة عمل الشخص المكلف بالسفر لمعرفة مدى تناسب طبيعة العمل مع طبيعة المهمة.

إعادة إجراءات الرقابة الداخلية:

اختيار عينة من مستندات ومصروفات بدل السفر وتتبع إجراءات صرفها وقيدها للتأكد من أنها حقيقية وليست وهمية والحصول على الأدلة التي تقيد بان المحاسب قد قام بقيد جميع هذه المصروفات بالدفاتر.

الاستفسار:

■ بهدف الحصول على أدلة عن مدى المام المحاسب بتنفيذ الإجراءات القانونية والنظامية المتعلقة بمصروفات بدل السفر ومى فهمه لها.

■ التعرف على المطالبات بمصروفات بدل السفر التي قام المحاسب بإعادة احتسابها ثم اكتشاف أن بها أخطاء حسابية نظراً لعدم احتسابها وفق

4. القياس

هل تم احتساب جميع هذه المصروفات وفق متطلبات اللوائح والنظم والتعليمات

الخاصة بها.

متطلبات اللوائح والتعليمات والفئات الخاصة
بذلك.

الملاحظة:

تهدف الملاحظة هنا الحصول على ادلة على القيام
باجراءات عن كيفية اداء اجراءات فحص وتدقيق
احتساب هذه المصروفات وقيدها من خلال مراقبة
المحاسب وهو يقوم بذلك.

الفحص:

■ فحص عينة من مصروفات بدل السفر للتأكد من
من وجود توقيع للمحاسب يفيد بأنه قام بفحص
وتدقيق صحة وسلامة احتساب هذه المصروفات.
■ ان وجود هذا التوقيع قد لا يؤكد بان المحاسب
قام بتدقيق احتساب هذه المصروفات الا اذا
حصلنا على عدد من المستندات قام المحاسب
بتعديلها لوجود اخطأ بها.

اعادة اجراءات الرقابة الداخلية:

اخذ عينة من المستندات واعادة اجراءات احتساب
مصروفات بدل السفر وفقا للوائح والتعليمات للتأكد
من صحة احتسابها وانها ليست اكثر من المطلوب.
ان هذا الاجراء يعتبر دليل على ان المبلغ قد احتسب
وفق الفئات ولكنه لا يدل على ان المحاسب قد قام

باجراءات الفحص الضرورية. الاستفسار: بهدف الحصول على ادلة بشأن ما اذا كان المحاسب على علم وفهم بمتطلبات الافصاح والاجراءات المتعلقة بقيد هذه المصروفات. الملاحظة: الهدف من الملاحظة هو الحصول على ادلة القيام باجراء والكيفية التي تم بها اجراء القيود بواسطة المحاسب وترحيلها الى الدفاتر. الفحص: فحص عينة من مستندات مصروفات بدل السفر بحثا عن توقيع المحاسب المختص عليها مما يؤكد قيدها بالدفاتر. هذا دليلا عن وجود توقيع المحاسب على هذه المستندات ولكنه لا يعتبر دليلا قاطعا على انه تم قيدها فيالدفاتر بالشكل الصحيح. اعادة اجراءات الرقابة الداخلية: اخذ اجراءات القيد من مستندات مصروفات بدل السفر للتأكد انها قد قيدت بالدفاتر.	5.العرض والافصاح هل تم تصنيف مصروفات بدل السفر وفق بنود المصروفات الملائمة وفق متطلبات النظام المحاسبي وهل تم قيدها بشكل سليم في الدفاتر.
---	--

ثانياً: التدقيق التشغيلي Operational Audit

أن تدقيق العمليات له تأثير كبير في تطور التدقيق من المستوى التقليدي الذي يهتم بالتدقيق المالي إلى المستوى الحديث الذي يركز على تدقيق البرامج وتدقيق الكفاءة .

وكان مجال هذا التدقيق هو مجموعة من الأنشطة التي تتعلق بالأداء الإداري وعملية التخطيط وأنظمة الرقابة على الجودة وبعض الأنشطة التشغيلية والأقسام ، ثم تزايد اهتمام المدققين الداخليين بالتدقيق المالي والتشغيلي بعد أن كانوا يهتمون فقط بالتدقيق المالي .

ويهدف الى التحقق من الكفاءة والفعالية والاقتصادية في الأنشطة المراد تدقيقها ومساعدة الادارة على حل المشاكل بتقديم توصات مجدية من اجل سلوك نهج عمل واقعية . فقد يشمل تدقيق العمليات تقييما كاملاً لنظام وقد يكشف عن مشاكل هامة في مجال العمليات على سبيل المثال (تدقيق المشتريات،الأصول الثابتة،المستودعات.....الخ).

عرف التدقيق التشغيلي بأنه النطاق الذي تغطيه الرقابة من حيث اختيار وتقويم النشاطات التشغيلية والادارية ونتائج الاداء للنشاطات ، أو الوحدات المختلفة ، زيادة عما تتطلبه عملية التدقيق التقليدية.

ويعرف التدقيق التشغيلي ايضاً بأنه " الفحص والتقويم الشامل لعمليات المشروع لغرض اعلام الادارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقاً للسياسات الموضوعية والمتعلقة مباشرة بأهداف الادارة ، كما يشمل التدقيق تقويم كفاءة استخدام المواد المادية والبشرية ،

بالإضافة الى تقويم اجراءات مختلف لعمليات، ويجب أنه يتضمن التدقيق ايضا التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل، والطرق لزيادة الكفاءة والربحية .

ويسمى أحياناً بالتدقيق الإداري أو تدقيق الأداء أو رقابة الأداء ، وهو يتعلق بالأنشطة التشغيلية للمنشأة للحكم على مدى كفاءتها وفعاليتها ومقارنتها بالأهداف المحددة مسبقاً . ويقوم بذلك المدققين الداخليين للمنشأة حيث كان قي البداية يخدم الإدارة ولكن توسع ليخدم المنشأة ككل.

ويمكن تعريفه بأنه عملية منتظمة للحصول على أدلة تتعلق بكفاءة وفعالية الأنشطة التشغيلية لمنشأة معينة وتقييم هذه الأدلة في ضوء الأهداف المحددة من قبل إدارة المنشأة .
بأنه وظيفة تقييم داخلية مستقلة تقيم نظام الرقابة الداخلية في المنشأة لخدمة المنشأة ككل .

فهذه الوظيفة تفحص وتقيم بشكل مستقل عن إدارات المنشأة مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية لتحقيق جوانب التدقيق الثلاثة وهي الاقتصادية والكفاءة والفاعلية .

أنه النطاق الذي تغطيه الرقابة من حيث اختيار وتقويم النشاطات التشغيلية والإدارية ونتائج الاداء للنشاطات ، أو الوحدات المختلفة ، زيادة عما تتطلبه عملية التدقيق التقليدية.

معهد المدققين الداخليين في لندن: يعرفه بأنه وظيفة مستقلة داخل المنشأة تهدف لفحص وتقييم أنشطة المنشأة من أجل المساعدة في القيام بالمسؤوليات على افضل وجه.

فهي عملية تقوم بالتحليل والتخمين والتوصية فيما يخص الأنشطة للمنشأة وتقدمها لإدارة هذه المنشأة

عرفه المعهد البريطاني للإدارة ” بأنه فحص منظم وشامل وبناء وتقييم للهيكل التنظيمي وسياسات وطرق الإدارة للتحقق مما إذا كانت موارد المنشأة تدار من قبل الإدارة بطريقة اقتصادية وكفوءة للحصول على أفضل النتائج وفي أقصر وقت ممكن بما يحقق الأهداف“ . من ذلك يمكن القول بأن هناك ثلاث جوانب للتدقيق التشغيلي بالنسبة للأداء وهي ”الاقتصادية ، الكفاءة ، والفعالية

1. الاقتصادية : ومعناها انجاز العمل بأقل تكلفة من خلال الموارد

المادية والبشرية المتاحة للمنشأة .

2. الكفاءة : أي تحقيق الأهداف بأقل تكلفة ، وذلك بتعظيم النتائج

والمخرجات بنفس القدر من الموارد ، أو تقليل المدخلات مع

تحقيق نفس المخرجات المحددة .

3. الفاعلية : وتعني تحقيق الأهداف المرسومة للبرامج والأنشطة

ولتحقيق هذه الأهداف على المدقق أن يقيم مختلف الأنشطة

والمجالات التشغيلية مثل الهيكل التنظيمي والنشاط المحاسبي

وأنشطة الشراء والتخزين والإنتاج والرقابة والصيانة وغيرها.

من هنا نرى ان التدقيق التشغيلي بانه يتم تقييم التنفيذ او الإنجاز ، أي مراجعة شاملة او واسعة ومراجعة تحليلية للإجراءات التشغيلية للدوائر والضوابط الداخلية ومراجعة تحليلية للإجراءات التشغيلية، وفحص الهيكل التنظيمي للمشروع وفروعه أو أحد أقسامه أو إدارته ويشمل الفحص الخطط وطرق وأساليب تنفيذ العمليات واستخدام الموارد البشرية والمادية ، وذلك لكشف القصور أو الضعف أو الأخطاء التي قد تحدث واقتراح الخطوات لتصحيحها لمساعدة الإدارة في أداء مسؤولياتها بكفاءة وفعالية.

العناصر التي يركز عليها التدقيق التشغيلي :

- 1- يركز على الفحص والتحليل والتقييم لأداء الإدارة وليس على الدفاتر والسجلات والتقارير المالية .
- 2- مساعدة الإدارة بتقديم التوصيات والمقترحات والحلول للمشاكل والأخطاء لترشيد القرارات الإدارية .

ويعرف من وجهة نظر أخرى :

هو البحث عن تحسين وتطوير كفاءة وفعالية واقتصادية عمليات الشركة ، لذلك يمكن أن يشمل المجالات التالية :

1. إدارة الموارد سواء البشرية أو المادية الأخرى .
2. الإجراءات التشغيلية والرقابية مثل التخطيط ورأس المال والموازنات
3. أنشطة التسويق والمبيعات والصيانة والإعلان والإنتاج وغيرها

لماذا تزايد الإهتمام بالتدقيق التشغيلي في كثير من الدول ؟؟

لمواكبة التطورات التي حصلت في علم الادارة واهتمامها في تقييم الاداء ، ولتحقيق الكفاءة والفاعلية والاقتصاد في إدارة الأموال وكشف الانحرافات بسرعة وتصحيح هذه الانحرافات وتحمل الأفراد لمسؤولياتهم.

اهداف التدقيق التشغيلي

ويهدف الى :

1. التحقق من الكفاءة والفعالية والاقتصادية في الأنشطة المراد تدقيقها

2. مساعدة الإدارة على حل المشاكل بتقديم توصيات مجدية من أجل سلوك نهج عمل واقعية .

فقد يشمل تدقيق العمليات تقييماً كاملاً لنظام وقد يكشف عن مشاكل هامة في مجال العمليات على سبيل المثال (تدقيق المشتريات، الاصول الثابتة، المستودعات.....الخ)

خطوات التدقيق التشغيلي

هنالك مجموعة من الخطوات الضرورية للقيام بعملية تدقيق الموارد البشرية:

الأهداف - تحديد الإنجازات المنشودة.

1. استعراض وتقييم سياسات الموارد البشرية و إجراءات الرقابة الداخلية.

2. الوثيقة لمدى الالتزام بالسياسات والإجراءات. الإضافات، الإنهاءات ، ويتم التعامل مع التعديلات بالتحقق من أفراد بدقة ، وبشكل صحيح ، وعلى وجه السرعة.

3. تقييم فعالية وكفاءة الإدارات.

4. تقارير الإدارة لتقييم الفعالية والموثوقية.

الإعدادية العامة.

1. أدلة التدقيق والإنترنت للحصول على معلومات البرنامج.

2. تحديد وتوثيق ما سيتم تنفيذ التدقيق.

3. وضع استبيان لتقييم متانة الرقابة الداخلية .

5. الاجتماع الافتتاحي مع الجهة الخاضعة للتدقيق

A1 الهدف: تقييم وتحديد ما إذا كان قد تم وضع معايير.

1. استعراض تطبيق السياسات والإجراءات.

2. الاستعراض العام لفلسفة الإدارة ونهج إدارة شؤون الموظفين.

3. تحديد ما إذا كانت الموارد البشرية والإدارة المساعدة من قبل خارج

المنظمات - وكالات التوظيف ، والاستشاريين ، إلخ.

* استعراض لأنماط العلاقة المحتملة

4. إن وجدت استعراض البيانات ، و(الدراسات الاستقصائية والتقارير

وغيرها) التي تقدمها المنظمات خارج.

5. الاستفسار عن الاتجاهات

B1 الهدف: قارن وإدارة سياسات الشركات.

1. قارن سياسات الشركات.

2. والحصول على ملخصات إدارة استعراض استطلاعات الموظف.

الهدف - اختبار الامتثال مع إجراءات التشغيل.

1. مقابلة دائرة شؤون الموظفين.

2. اختيار عينة من ملفات الموظفين والوثائق الكافية لاختبار دعم

سياسة الشركة فيما يتعلق ب :

- * التعيين استعراض الخلفية ، وفحص الطلب والإجراءات
- المقابلة ، والفلسفة ، وتعامل المتقدمين مماثل ، مفاوضات الأجور
- رفض الطلب - نمط الرفض
- * نقل والترقيات التحقق من مؤهلات ، والامتنال مع غطاء

برنامج

- * الإنهاءات / الإجراءات التأديبية
- * تقييم الأداء -- زيادة القيود الادارة
- * التعويض -- البيانات الداعمة هيكل الدرجات ، والعوامل في
- الاعتبار عند وضع هيكل الأجور ، التنافسي ، وتحديث البيانات
- ، تحقق من راتب الموظفين في ملف يوافق على ملف الرواتب
- 3. تحقق من نوعية مقبولة من السجلات
- 4. صيانة تحقق من السجلات وفقا للمتطلبات القانونية
- 5. يتم تطبيق سياسات تحقق من الموظفين إلى حد ما لجميع الموظفين
- * تحقق من رواتب وأجور الموظفين والتعديلات في إدارة شؤون
- الموظفين تتوافق مع سياسة الشركة.

* استعراض الضوابط الداخلية

* استعراض التنسيق بين والرواتب والادارات ذات العلاقة

6. أي مراجعة قانونية القضايا المتعلقة

7. مراجعة دقيقة للجنة التعويض عن / السياسة والقضايا ذات العلاقة

الهدف - إجراء تحليل مقارنة للبيانات.

- باستعراض إحصاءات الدوران ، والاحصاءات من الموظفين ، وتكلفة
- استئجار ، وتكاليف الإعلانات ، وحصر الموارد البشرية ، والهيكل.

الهدف - استعراض التقارير. تقرير التحقق من البيانات وتقييم نوعية التقرير.

الوثيقة ما هي الموارد البشرية والبيانات ذات الصلة. على سبيل المثال:
تحليل القوى العاملة ، ونسب دوران ، والتكلفة لكل موظف من موظفي
البرامج ، والتغيب ، وإحصاءات العمل ،.... الخ.

تدقيق الموازنات التقديرية:

وذلك عن طريق الرقابة على مدى التزام الشركة بحدود الموازنات التقديرية
وتحليل البيانات المالية والمحاسبية الشهرية والربع سنوية (على الأقل)
والتي توضح النفقات الفعلية مقارنة بالموازنة التقديرية والتأكد من عدم
تجاوزها أو توافر الموافقة اللازمة للتجاوز أو المناقلة والتحويل بين البنود،
وبيان الفروقات ودراسة التبريرات المقدمة بشأنها وتقديم التوصيات.

الإيرادات:

1. التأكد من صحة تسجيل الإيرادات العائدة للشركة بالسجلات
المحاسبية، وذلك عن طريق التحليل والمراجعة للمبالغ المستلمة
وتلك المستحقة.
2. التأكد من القيام دوريا بإرسال مصادقات أي كتب تثبيت للجهات
المنتجة للإيراد ومطابقة البيانات الواردة في السجلات برود تلك
الجهات.
3. التأكد من صحة احتساب الإيرادات المستحقة عن الاستثمارات
ومطابقة ذلك مع ما هو مسجل بالسجلات المالية بصورة دورية

ومستمرة مثلاً، شهرياً، وتحديد الفرق بين المحتسب والمسجل والتعرف على أسباب الفروقات واقتراحات المعالجة.

الصندوق والبنوك:

انتظام ودقة إيداع التحصيلات النقدية، مثال، في اليوم التالي على الأكثر، بحسابات البنوك الخاصة بالشركة، وذلك بفحص تطور الحسابات لدى البنوك ومطابقتها مع كشوفات التحصيلات النقدية اليومية للتأكد من صحة الإيداعات وانتظامها. لجميع حسابات العالقة وكذلك التأكد من انتظام إعداد كشوف المطابقات البنوك، دورياً وبصورة شهرية وكذلك التأكد من شمولية متابعة وصحة تسوية البنود بكل منها .

الموجودات الثابتة:

1. متابعة إجراءات الحفاظ على الموجودات الثابتة ومن أنه يتم صيانتها دورياً، والتأكد من فاعليتها وصلاحياتها عن طريق التدقيق المستمر .

2. التأكد من توافر الحماية التأمينية اللازمة لكافة الموجودات الثابتة العائدة للشركة.

3. التأكد من دقة القيد بالسجلات .

4. التأكد من إجراء الجرد مرة في السنة على الأقل، ومتابعة أعمال لجان جرد الأصول الثابتة للتأكد من جدية العمال، ودقة البيانات الناتجة ومدى مطابقتها مع السجلات المحاسبية.

التدقيق المالي له علاقة بالمحاسبة ولكنه تخصص مستقل بذاته، وبالتدقيق يوجد فرعان أساسيان : التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

تمثل عمليات التدقيق المالي الى تقوم بها ادارة التدقيق الداخلي كوسيلة للتحقق الذاتي التي تمكن الإدارة من تعزيز مبادئ الاستقامة والنزاهة المالية. ويهدف لتزويد بمعلومات لاستخدام الادارة. وغالباً تكون معلومات التدقيق الداخلي للاستخدام الداخلي. في المقابل، توفر عمليات التدقيق الخارجي، والتي تقوم بتدقيق الحسابات ،لابدء رأياً مستقلاً حول اكتمال، وملاءمة، ونزاهة ودقة تلك الحسابات والعمليات المالية . ونجد بأنه على الادارة واجب إعداد وتقديم حسابات سنوية مدققة، متصلة بعملياتها وإنجازاتها المستندة إلى خطط عملها السنوية. ويمكن أن توفر تلك التقارير معلومات حول حجم التمويل الذي تحصل عليه الإدارة من مصادرها ، ، وتفاصيل تتعلق بصرف تلك الموارد.

تتطلب العمليات الكثير من العمليات المالية المتعلقة بشراء وتوفير المواد والتجهيزات ، بالإضافة إلى توظيف أعداد من الموظفين. كما ونجد بأن كثيراً من الإدارات لديها أعداد من الموظفين ، ، كما وأنها تقوم باقتناء الأجهزة والمواد والخدمات بكميات كبيرة ، وذلك خلال فترة زمنية. وقد يولد ذلك جواً خصباً للفساد واختلاس الأموال التي قد تحدث في حال

غياب الإجراءات الواقية المناسبة التي من شأنها أن تحول دون حدوث ذلك.

تهدف عمليات التدقيق المالي إلى توفير الحد المقبول من التطمينات بأن التقارير المالية المدققة تعكس بأمانة الوضع المالي ، ونتائج عملياتها، وحساباتها الجارية بما يتلاءم مع مبادئ المحاسبة ومعايير التدقيق المالي. وتعمل تلك التقارير على التحقق من استيفاء كافة العمليات المالية مبادئ العمل المالي، وذلك استناداً إما إلى القواعد والضوابط التي تضعها الإدارة لهذا الغرض، أو إلى القوانين المتعلقة بإدارة الشؤون المالية. كما وتعمل عمليات التدقيق المالي على تقييم مدى ملاءمة ودقة تطبيق التركيبات الداخلية المعتمدة من قبل الإدارة للقيام بالمهام المالية والحفاظ على موجودات تلك الإدارة وممتلكاتها، وذلك بهدف تحقيق الدقة والنزاهة في ملفات الإدارة المالية والحد من محاولات الاختلاس وحالات الفساد.

ويمكن أن تتطرق عمليات التدقيق المالي إلى بعض أو كافة المسائل التالية:

1. التقارير المالية والمعلومات ذات الصلة (كموارد الدخل والصرف، ووصولات استلام الأموال وتوزيعها، وتقارير جرد الممتلكات)؛
2. طلبات التمويل والتعديلات أو الفارق بين التقديرات المالية وحجم التكاليف الحقيقية؛

3. مدى الالتزام بالقوانين والضوابط، خاصةً فيما يتعلق بعمليات الشراء، والحسابات، والتقارير المتعلقة بالعقود والمنح، بالإضافة إلى وسائل مكافحة الفساد؛
4. وسائل الإشراف الداخلي على الأموال، والموارد والتقارير المالية

تعريف التدقيق المالي

بأنه "مجموعة من المبادئ والسياسات والمعايير العلمية، والمشتقة من المفاهيم والفروض المتسقة، مع طبيعة العمليات اللازمة للقيام بعملية المراجعة، والتي تحكم مدى دقة وفعالية التدقيق في إطار الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع"

ويهدف الى التحقق من دقة البيانات ومدى الاعتماد على المعلومات المالية وكذلك المحافظة على الاصول . وفق درجة المخاطر يتم تحديد نوعية التدقيق اهو مسبق ام لاحق؟

وعرفت جمعية المحاسبة الأمريكية AAA مفهوم التدقيق "عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقييمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعاني المحددة وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق".

ويعرف تدقيق الحسابات أيضاً: "التحقق الإقتصادي المنتظم لأدلة و قرائن الإثبات لما تحويه دفاتر و سجلات المنشأة من بيانات في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها من خلال

برنامج محدد مقدماً بهدف إبداء الرأي الفني المحايد في صدق و عدالة التقارير المالية لقراء و مستخدمي هذه التقارير."

اهداف التدقيق المالي

1. حماية الاموال والتثبت من ملائمة انظمة الرقابة الداخلية وسلامة التصرفات المالية واتباع القوانين واللوائح والانظمة.
2. الكشف عن المخالفات المالية
3. بيان اوجه النقص او القصور في القوانين واللوائح واقتراح وسائل علاجها.
4. تقييم اداء الجهات الخاضعة للرقابة والتحقق من استخدام الموارد بطريقة اقتصادية وكفاءة وفاعلية.

تخضع كافة عمليات المالية للتدقيق المالي والمستندي والتي تقوم على

—:

1. التأكد من ان الصرف يتمشى مع ما تسمح به اللوائح والقواعد والتعليمات الصادرة المعمول بها.
2. التأكد من سلامة اجراءات الصرف والتثبت من اعتماد السلطة المخول لها اعتماد الصرف وفي حدود صلاحيتها.
3. المراجعة المستندية لعملية الصرف والتأكد من استكمال اصل مستند الصرف الاساسي كالفواتير والمخالصات والايصالات والكشوف الاصلية

4. التأكد من عدم احتمال تكرار الصرف من خلال الصرف

بالمستند الاصيلي

لا ينبغي وجود مراجعة مالية متخصصة قبل الصرف مسؤولية الادارات والاقسام تجاه واجبات التدقيق الداخلي. ويشمل هذا النوع من التدقيق على البيانات المالية والسجلات المحاسبية ويهدف هذا النوع من عمليات التدقيق إلى التحقق من عدد من المعايير التي تمثل تأكيدات الإدارة على البيانات المالية. وهذه المعايير هي:

1. **الحدوث أو التحقق:** إن المعلومات الموضحة في البيانات المالية قد حدثت وتحققت.

2. **الاكتمال:** لا يوجد عمليات أو بيانات جوهرية قد تم حذفها أو لم تسجل في البيانات المالية.

3. **الحقوق والالتزامات:** تم تسجيل كافة الحقوق التي للمؤسسة والالتزامات التي عليها في البيانات المالية.

4. **التقييم والتوزيع:** أن المعلومات والأرقام الموضحة في البيانات المالية صحيحة بصورة جوهرية.

5. **الإفصاح:** تم الإفصاح عن جميع العمليات بصورة صحيحة وفي الحسابات الصحيحة. وتم إظهار البيانات المالية بالشكل الصحيح. كما أنه تم إيضاح جميع السياسات المالية والمعلومات الأخرى في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية. وللقيام بمثل هذا النوع من العمليات فإن من الإجراءات المتبعة فحص ومراجعة الحسابات الرئيسية من البيانات المالية وبالإضافة إلى الحسابات الهامة الأخرى وذلك عن طريق

أخذ عينات من هذه الحسابات وفحص الوثائق والمستندات المرفقة بالقيود المحاسبية الخاصة بتلك العمليات.

قواعد التدقيق المالي

Validity

1. الصحة

وتعني التحقق من عدم وجود بيانات غير حقيقية مسجلة في الدفاتر سواء بيانات مالية أو غير مالية.

Authorization

2. الصلاحية

وتعني التحقق من وجود الصلاحيات الكافية لأداء الأعمال وذلك لمنع أي استخدام غير مصرح به للموارد.

Completeness

3. الاكتمال

وتعني اتخاذ الاجراءات اللازمة لمنع أي سهو أو أخطاء لأي بيانات من السجلات المالية.

Valuation

4. التقييم

للتأكد من التقييم الصحيح للعمليات.

Classification

5. التصنيف

التأكد من صحة التوجيه المحاسبي لما تم تسجيله من عمليات طبقاً لقائمة الحسابات.

6. التوقيت

Timing

التأكد من أن العمليات تمت في الوقت المحدد.

Posting & Summarizing

7. التجميع التسجيل

إجراءات التجميع و تسجيل العمليات
مثال للاختبارات التفصيلية للذمم المدينة

الهدف	معنى الهدف	الإجراء
الوجود	التحقق من أن الذمم المدينة المسجلة هي ذمم حقيقية وفعلية	المصادقات أوالتدقيق المستندي كبديل في حال عدم الرد
الاكتمال	لا يوجد تخفيض في الذمم المدينة وجميع عمليات المبيعات الآجلة قد سجلت	مقارنة المستندات وتتبعها مع دفاتر اليومية والأستاذ والقوائم
الدقة	ويقصد بها أن عمليات المبيعات الآجلة مسجلة بالقيمة الصحيحة	المصادقات ، وفحص جدول أعمار الديون وفحص المستندات
التصنيف	وهو لغرض التحقق من الفصل بين المدينون التجاريين وغير التجاريين	مراجعة طريقة تصنيف المدينون وأوراق القبض
قابلية القيمة للتحقق	وذلك للتحقق من أن المبالغ المدرجة ضمن حسابات المدينون قابلة للتحصيل	إعادة حساب جدول الديون ،التأكد من نسب المخصص ومقارنته مع السابق
الملكية	للتأكد من عدم رهن حسابات المدينين أو وجود شروط خاصة	طلب مصادقات من الجهات المعنية حول الرهن والتحقق من شروط البيع

العرض والإفصاح	وهو لغرض التحقق من صحة العرض وفق متطلبات الإفصاح أو معايير العرض	مراجعة طريقة العرض والإفصاح وفق متطلبات المعايير
----------------	--	--

مراحل التدقيق

مرحلة تمهيدية :

1. جمع وتقييم أولي للمعلومات
2. تقييم تمهيدي للأنظمة ولعمليات المراقبة
3. تحديد مختلف أهداف المراقبة
4. تقييم أولي للاحتياجات من الموارد

مرحلة البرمجة :

1. الإعداد والفحص من طرف المشرف على تصميم التدقيق،
2. الاتصالات مع الوحدة الخاضعة للمراقبة،
3. تحضير برامج المراقبة،
4. اعتماد التخطيط

مرحلة العمل الميداني :

1. جمع وتقييم المعلومات المقنعة،
2. تحرير وصياغة الاستنتاجات الأولية،
3. الفحص المباشر وكذا تحديد واختيار التعديلات التي تظراً عند الاقتضاء على تصميم التدقيق.

مرحلة وضع التقرير :

1. الصياغة وإعادة القراءة من طرف المشرف على الاستنتاجات والخلاصات والآراء والتوصيات و/أو التقارير ("النتائج").

2. فحص واختيار ونشر (إعلان) النتائج

3. المقارنة على الصعيد الداخلي بين الموارد المستعملة بالفعل والمتوقعة في تصميم التدقيق

4. تقييم أداء المدققين.

المرحلة النهائية :

خطوات تدقيق المخزون السلعي

الأهداف التي يحققها نظام الرقابة على المخزون السلعي :

1. وجود التفويض المناسب لعمليات الشراء سواء بضاعة جاهزة أو

مواد خام ومنع حدوث أي عملية بدون تفويض واعتماد

2. التأكيد بأن جميع العمليات المسجلة قد حدثت وسجلت بالكامل

وبدقة وحسب التوقيت الملائم وتم ترحيلها وتلخيصها بشكل

صحيح

3. البضاعة المستلمة هي وفق المواصفات المطلوبة وتتم المحاسبة

عليه بشكل سليم

4. توفر نظام للتكاليف للمحاسبة عن تكاليف المخزون

5. وجود سياسة واضحة للشركة حول تقييم المخزون ومراقبة التالف

والمتقادم وطريقة إعادة الطلب

يبدأ اهتمام المدقق من التحقق من مكونات التكاليف للمخزون والتي تدخل في حساب تكلفة المخزون وهي (تكلفة بضاعة أول المدة وتكلفة المشتريات) بسبب علاقة ذلك بمجمل الربح وصافي الربح ، وهذا بدوره يضطر المدقق إلى التحقق من رصيد مخزون أول المدة من ناحية الحساب ومدى تطابق هذا الرصيد مع رصيد آخر المدة السابق ، إضافة للتحقق من تكلفة المشتريات

يسعى المدقق للتحقق من عدد من الأهداف وذلك بغرض التأكد من أن المخزون وبكافة مكوناته يعطي صورة حقيقية وعادلة وهذا يتطلب تتبع المدقق لدورة المخزون بمراحلها المختلفة وعلاقاتها بباقي الدورات ويتحقق هنا من الأمور التالية :

1) التحقق من الوجود والحدوث : وهنا يسعى المدقق لجرد المخزون ومشاهدة الجرد والاستفسار عن أماكن وجود المخزون والحصول على مصادقات حول البضاعة الموجودة لدى الآخرين وذلك حسب الأهمية النسبية للمخزون .

وتزداد العناية بالمخزون في ظل وجود الحالات التالية :

- ❑ إذا كان المخزون من أكبر البنود في الميزانية
- ❑ توزيع المخزون على عدة مناطق مما يجعل الجرد أصعب
- ❑ تنوع مفردات المخزون
- ❑ مشاكل تقويم المخزون خاصة في حال التالف والمتقادم

□ تعدد طرق تقويم المخزون

(2) **التحقق من الاكتمال** : ويتم فيه التحقق من اكتمال معالجة

جميع بنود المخزون

(3) **التحقق من الملكية**: وذلك بالتأكد من البضاعة الموجودة في

المخازن والموجودة لدى الغير والتي بالطريق

(4) **التحقق من الدقة** : وذلك بالقيام بعمليات الحساب وإعادة

الحساب ومقارنة قوائم الجرد مع سجلات المخازن

(5) **التحقق من التصنيف**: وذلك بالفصل بين المواد الخام ونصف

المصنعة وتامة الصنع وكذلك الفصل بين المخزون من البضاعة

ومخزون المهمات والقرطاسية

(5) **التحقق من الفاصل الزمني**: ويتم ذلك بالتحقق من تسجيل

جميع العمليات المتعلقة بالمخزون في الفترات المناسبة بالتحقق

من مستندات الشحن وتواريخها

(6) **التحقق من القيمة القابلة للتحقق** : ويتم ذلك من خلال التحقق

من أن المخزون المفصح عن قيمته هو مخزون جيد وذلك

بالرجوع لتكاليف المخزون سواء مصنع في الشركة أو يشتري

جاهز ، ثم التحقق من طريقة تسعير المخزون والثبات في

استخدام طريقة التسعير ثم التحقق من تقييم المخزون بالتكلفة أو

السوق أيهما أقل

(7) **الربط بين التفصيلات** : حيث تتم المطابقة بين مجاميع البنود

المختلفة للمخزون مع الأستاذ العام

8) التحقق من العرض والإفصاح: فيتم عرض مكونات المخزون بشكل منفرد والإفصاح عن أي قيود أو رهونات لعناصر المخزون

المخالفات المالية

- 1- مخالفة القواعد والإحكام المالية المنصوص عليها.
- 2- مخالفة الموازنة العامة أو الملحق بها أو المستقلة عنها، والموازنات الخاصة بالهيئات الخاضعة .
- 3- مخالفة إحكام القانون الخاص بقواعد إعداد الموازنة والرقابة، على تنفيذها والحساب الختامي.
- 4- مخالفة إحكام قانون المناقصات ولأئحته، ولأئحة المخازن والمشتريات، وعلى وجه العموم كافة القواعد والإحكام والأنظمة والتعميمات المالية والحسابية والمخزنية.
- 5- كل تصرف خاطئ أو إهمال أو تقصير يترتب عليه صرف مبالغ من الأموال العامة بغير وجه حق، أو ضياع حق من الحقوق المالية للدولة أو المساس بمصلحة من مصالحها المالية، أو يكون من شأنه إن يؤدي إلى ذلك.
- 6- عدم موافاة الديوان، دون مبرر بالحسابات والمستندات المؤيدة لها في المواعيد المحددة لذلك، أو بما يطلبه من أوراق أو وثائق أو غيرها مما يكون له الحق في فحصها أو مراجعتها أو الاطلاع عليها طبقا للقانون.

7- عدم الرد على ملاحظات الديوان او مكاتباته بصفة عامة، او التأخر في الرد عليها دون مبرر، ويعتبر في حكم عدم الرد إن يجيب الموظف إجابة الغرض منها المماثلة والتسوية.

8- التأخر دون مبرر في إبلاغ الديوان، بما تتخذه الجهة الإدارية المختصة في شأن المخالفات التي يبلغها الديوان إليها، او تقاعسها دون عذر مقبول عن اتخاذ اللازم حيالها.

رابعا: تدقيق نظم المعلومات Information Systems

التوسع في استخدام الحاسوب وتطبيقاته في قطاع الأعمال والمحاسبة. أدى إلى خلق بيئة ساعدت على الوقوع في الأخطاء وارتكاب جرائم الغش بالإضافة إلى حدوث بعض المشكلات والمخاطر المتمثلة في الخطر الحتمي وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف حيث يمكن الحد من هذه المشكلات والأخطار من خلال بناء نظام رقابة سليم لهذه البيئة ، بالإضافة إلى إحداث تغييرات في الهيكل التنظيمي للمنشأة لتوفير جو ملائم لاستخدام الحاسوب، ولقيام بعملية التدقيق بكفاءة لتمكين المدقق من القيام بواجباته المهنية بالكفاءة المهنية المطلوبة منه بحسب المعايير الدولية.

إن النظم الرقابية كواحدة ضمن النظم الهامة في الأعمال الإدارية فقد شهدت ما شهدته النظم الإدارية الأخرى من تطور في وسائلها الإجرائية باستخدام الحاسوب، حيث أثرت ثورة تكنولوجيا الحاسبات الإلكترونية على العملية الرقابية فأدت إلى تطورها وازدياد أهميتها مما دفع بكثير من المعاهد المحاسبية المهنية المتخصصة إلى وضع

إطارات منظم لتدقيق نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية التي يفوق التطور المتلاحق فيها التطور في أساليب وقواعد الرقابة، هذا بالرغم من جهود المنظمات المهنية الساعية لتطوير أساليب الرقابة لمواجهة التطور في تكنولوجيا المعلومات المالية والإدارية.

يقصد بالتدقيق الإلكتروني "عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال التدقيق". فالتدقيق في بيئة المعالجة المحوسبة للمعلومات والبيانات المالية، جمع وتقييم وتحديد فيما إذا كان استخدام الحاسوب ونظام المعالجة الآلية يساهم في حماية المنشأة ويؤكد سلامة المخرجات في هذا النظام وفي تحقيق الأهداف الموضوعة بفاعلية والتأكد بأن الموارد المتوفرة في المنشأة تستخدم بكفاءة ومن هنا فإن عملية التدقيق هي عملية منظمة للحصول على أدلة بصورة موضوعية من أجل التحقيق من مدى المطابقة ، ويجب على المدقق أن يبلغ كلاً من الإدارة العليا للمنشأة ومجلس إدارتها بأي مواطن ضعف جوهري في نظم الرقابة الداخلية أثناء عمليات الفحص والتي لم يتم معالجتها ، أو تصحيحها ويفضل أن تتسم الاتصالات بين المدقق والمنشأة محل التدقيق في صورة تقرير مكتوب، حتى يمكن تفادي احتمال سوء الفهم.

إن تدقيق عمليات وبيانات الحاسب الآلي ونظام المعلومات المستخدم في المؤسسات يعتبر من المهام الأساسية في التدقيق المالي ، وفي تدقيق الالتزام، وتدقيق العمليات. ومما يزيد من أهمية

وضرورة تدقيق عمليات وبيانات الحاسب الآلي ونظام المعلومات هو زيادة اعتماد المؤسسات والشركات على أنظمة المعلومات الإلكترونية في أداء وتلبية حاجة أعمالها . إضافة الى الدور الرئيسي والأهم والذي تلعبه أنظمة المعلومات الإلكترونية في أداء المهام اليومية وفي إعداد التقارير التي يعتمد عليها المدراء في إتخاذ قراراتهم.

الهدف من تدقيق نظم المعلومات

هو التحقق من امن وسلامة المعلومات لاعطاء التقارير المالية والتشغيلية في الوقت المناسب وصحيحة وكاملة ومفيدة. وتختلف بيئة الحاسب الآلي عن بيئة العمل اليدوي من وجهة نظر المدقق في :-

1. فصل المهام : يؤدي التشغيل الآلي للعمليات المدمج كثير من العمليات اليدوية المستقلة في خطوة واحدة مما يؤدي ضعف الرقابة الناتجة عن فصل المهام، وهذه الزيادة في المخاطر يمكن بسهولة تعويضها باجراءات رقابية بديلة .

2. اختفاء مسار التدقيق : تختفي في بيئات الحاسب الآلي الاثباتات الورقية لعمليات التشغيل المختلفة ، فبينما كانت البيئة اليدوية تتمتع باثباتات ورقية لكل عملية من العمليات وبالتالي وجود مسار ودليل واضح لمراحل سير العملية . تطلب ذلك الى ضرورة القيام بعملية التدقيق على الحاسب الآلي بصورة مستمرة

وعند انجاز كل مرحلة من المراحل وعدم الانتظار حتى انتهاء العملية .

3. **تشغيل موحد للعمليات:** تكفل بيئة الحاسب الالى الاتساق والثبات في تشغيل العمليات بما يضمن اختفاء الالخطاء البشرية والحسابية. وفي المقابل فان بيئة الحاسب الالى تكون عرضة وبشكل اكبر من البيئة اليدوية للالخطاء في عمل النظام ككل وذلك بسبب خطأ مثلا في بناء البرامج.

4. **مباشرة الحاسب الالى بالعمليات :** يقوم الحاسب بالمباشرة بتنفيذ العمليات دون الحاجة للموافقة المسبقة كما هو الحال في البيئة اليدوية.

5. **تزايد فرص حدوث الالخطاء والتجاوزات:** تعمل المجموعة التالية من صفات بيئة الحاسب الالى على زيادة فرصة وقوع الالخطاء والتجاوزات المقصودة:-

❖ امكانية الوصول من على بعد الى بيانات الحاسب وخاصة في بيئة شبكات الحاسب

❖ التركيز الكبير للبيانات والمعلومات في الحاسب الالى ، على عكس الحال في بيئة العمل اليدوي

❖ عدم مشاركة مستخدم الحاسب الالى في عملية التشغيل مما يقلل من فرصة ملاحظته للالخطاء

❖ امكانية حدوث الالخطاء والتجاوزات في مرحلة تصميم او صيانة الحاسب

6- زيادة فرص المتابعة والاشراف الاداري: تمنح برامج الحاسب الالي فرص اكبر للمتابعة والاشراف الاداري وذلك من خلال التحليل التفصيلي للبيانات ومن خلال برامج التدقيق والمتابعة المتزامنة مع عمليات التشغيل الالي.

7- اعتماد عناصر الضبط والرقابة في البرامج التطبيقية على عوامل الضبط والرقابة العامة في بيئة الحاسب: حيث تعتمد فعالية وكفاءة عناصر الرقابة في البرامج التطبيقية على مدى متانة عوامل الرقابة في بيئة الحاسب الالي.

8- زيادة الفرص للقيام بالمراجعة التحليلية: نظرا لتوفير الحاسب الالي لكمية اكبر من البيانات والتقارير فان الفرصة تزداد للقيام بعمليات التحليل التفصيلية للبيانات واستخلاص النتائج منها. وعلية فرضت بيئة نظم المعلومات العديد من التحديات أمام المدققين الداخليين، وبذلك أُلقت بأعباء مهنية جديدة على عاتقهم للتصدي لهذه التحديات لإصدار تأكيدات لتوفير الحماية المطلوبة للبيانات، ومدى الثقة في النظم المتبعة في الجهات. ومن أهم هذه التحديات:

مخاطر تطبيقات الأعمال: مدى صحة البيانات المتبادلة وتكاملها،

خاصة وأنه يتم تبادل المعلومات بين أطراف غير معروفة لبعضهم

البعض.

- مخاطر تكامل العمليات: تعرّض المستخدم لمخاطر تغيير البيانات أو

فقدتها أو ازدواجها عند التنفيذ أو يتم تشغيلها بطريقة غير صحيحة في

ظل عدم وجود إجراءات رقابية فعالة عليها.

- مخاطر حماية المعلومات: إمكانية انتهاك سرية المعلومات الحساسة

التي يتم إرسالها عبر شبكة الإنترنت من خلال إمكانية الاطلاع عليها.

وعليه يتوجب على المدققين ان يكونوا قادرين على اختيار الطرق

التي تناسب ظروفهم بحيث لا تقوموا بتنفيذ بعض مهام التدقيق على

نظم المعلومات أو يضعوا تركيزاً أقل على البعض الآخر، مع مراعاة

النقاط الأساسية التالية:

📖 توثيق ومراجعة إطار العمل الاستراتيجي والذي من خلاله يتم

تطوير وإدارة أنظمة تكنولوجيا المعلومات للجهة الخاضعة

للمراقبة، وذلك لحصر استخدامه لها.

📖 توثيق ومراجعة ضوابط الحاسب الآلي من خلال التطبيقات

الرئيسية للحاسب الآلي وذلك للتأكد من توفر وتكامل بيانات

الجهة.

📖 تحديد الاستخدام المحتمل لبرامج التدقيق بمساعدة الحاسب الآلي

وذلك للمساعدة في تحليل والتحقق من معلومات الحاسب الآلي

للجهة.

تعريف وتصميم أسلوب برنامج التدقيق

تتكون برامج التدقيق من برامج الحاسوب المستخدمة من قبل المدقق كجزء من إجراءات تدقيقه لمعالجة بيانات ذات أهمية مأخوذة من النظام المحاسبي للمنشأة. وقد تتضمن برامج الحزم والبرامج المكتوبة لغرض والبرامج النفعية. وبغض النظر عن مصدر البرامج فإن على المدقق أن يثبت من صحتها لأغراض التدقيق قبل إستعمالها، ولذلك تعرف بأنها برامج للحاسب الالكتروني توفر إمكانية جيدة لإسترجاع البيانات ومعالجة البيانات وإمكانات للتقرير يتم إستخدامها لمقابلة الإحتياجات الخاصة للمدققين، وبالتالي فإن تصميمها يكون لتحقيق هذه الأغراض المحددة.

تعريف وتصميم أسلوب البيانات الإختبارية

يستعمل أسلوب البيانات الإختبارية عند تنفيذ إجراءات التدقيق وذلك بإدخال بيانات (عينة من العمليات) في نظام حاسوب المنشأة ومقارنة النتائج المتحصلة عليها مع نتائج مقررة سابقا. ومن الأمثلة على هذه الإستعمالات ما يلي:-

- **بيانات إختبارية** تستعمل لإختبار ضوابط خاصة في برامج الحاسوب، مثل كلمات السر المباشرة وضوابط الوصول للبيانات.
- **عمليات إختبارية** مختارة من عمليات معالجة سابقا أو موضوعة من قبل المدقق لإختبار خواص معالجات خاصة لنظام حاسوب المنشأة.

وعندما تتم معالجة البيانات الإختبارية مع المعالجة العادية للمنشأة، يجب على المدقق أن يتأكد من ان العمليات الإختبارية قد تم حذفها من السجلات المحاسبية للمنشأة.

(هـ) تنفيذ ومراقبة أساليب التدقيق بمساعدة الحاسب

للرقابة على تنفيذ أساليب التدقيق بمساعدة الحاسوب يجب على المدقق مراعاة ما يلي:-

- إجراء الفحوصات الفنية للعمل الذي يتضمن إستخدام أساليب التدقيق بمساعدة الحاسوب.
- فحص ضوابط المنشأة العامة لأنظمة المعلومات التي تستعمل الحاسوب والتي قد تساهم في إستخدام أساليب التدقيق بمساعدة الحاسوب. وفي حالة عدم إمكان الإعتماد على مثل هذه الضوابط للتأكد من تكامل أساليب التدقيق بمساعدة الحاسوب فإن المدقق يدرس إمكانية معالجة تطبيق هذه الطرق بتسهيلات حاسوب ملائم آخر.

وقد تتضمن الإجراءات المنفذة من قبل المدقق للرقابة على تطبيقات برامج التدقيق ما يلي:-

- المشاركة في تصميم وإختبار برامج الحاسوب.
- تدقيق ترميز البرنامج للتأكد من مطابقته لمواصفات البرنامج التفصيلية.
- الطلب من موظفي حاسب المنشأة فحص تعليمات نظام التشغيل للتأكد من أن البرمجية سوف تشتغل على جهاز حاسب المنشأة.

- تشغيل برمجية التدقيق على ملفات إختبار صغيرة قبل تشغيلها على ملفات البيانات الرئيسية.
- التأكد من أن ملفات صحيحة قد إستعملت. مثلاً بتدقيقها بأدلة خارجية كالمجاميع الرقابية الموجودة لدى المستعمل.
- الحصول على أدلة بأن برمجية التدقيق تؤدي وظيفتها كما هو مخطط لها.
- وضع تدابير أمن مناسبة للوقاية ضد التلاعب بملفات بيانات المنشأة.

قد تتضمن الإجراءات المنفذة من قبل المدقق للرقابة على تطبيقات البيانات الإختبارية ما يلي:

- جهاز تشغيل إختباري يتضمن كمية صغيرة من البيانات الإختبارية، وذلك قبل إخضاع البيانات الإختبارية للتدقيق الرئيسي.
- توقع نتائج البيانات الإختبارية ومقارنتها مع المخرجات الفعلية للبيانات الإختبارية، وذلك للعمليات المنفردة ولمجاميعها.
- التأكد من أن الصيغة الحالية للبرامج قد إستعملت لمعالجة البيانات الإختبارية.
- الحصول على ثقة معقولة بأن البرامج المستخدمة لمعالجة البيانات الإختبارية قد تم إستعمالها من قبل المنشأة طوال فترة التدقيق المعنية.

لا تختلف أهداف التدقيق في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات عنها في ظل التشغيل اليدوي ، والتي تتمثل في الآتي ::

1 - الاطمئنان علي سلامة ودقة البيانات الداخلة والمعلومات الخارجة .

2 - سلامة النظم المحاسبية والمالية وكفاءتها في تشغيل البيانات .

3 - المحافظة علي الموجودات بطريقة سليمة والاطمئنان من كفاءة تشغيلها.

4 - مدي فعالية نظم الضبط الداخلي .

5 - مدي سلامة وفاعلية الخطط وبيان مدي الالتزامات بالسياسات والبرامج لتحقيق أهداف المنشأة .

6 - تقويم الأداء وتقديم التوصيات والإرشادات للتطوير إلي الأحسن .

ولكن يمكن التأكيد علي أن التشغيل الالكتروني للبيانات ساعد المدقق علي تحقيق الأهداف السابقة بطريقة أفضل، وهذا يحقق المزايا الآتية :-

1. يُمكن سرعة الإثبات من إخراج المعلومات المالية وغير المالية ، وهذا يظهر الأخطاء بسرعة ويمكن من فورية التصويب بالمقارنة بالتشغيل اليدوي .

2. يساعد التشغيل الالكتروني للبيانات المراجع من استخدام أساليب التحليل بالمقارنات والنسب ويستخرج مؤشرات ومعالم تساعد في المراقبة وتقويم الأداء بسرعة .

3. يساعد التشغيل الالكتروني للبيانات المدقق من تطبيق نظام شبكة المعلومات الداخلة وشبكة المعلومات الخارجية في الرقابة علي فروع المنشأة الداخلية والخارجية .

4. يمكن المدقق من استخدام أساليب بحوث العمليات المتطورة في

التحليل والتقييم وفي عرض التقارير من أهمها ما يلي :

- التحليل الإحصائي [Statistical Analysis] .

- وسائل الضبط والتحكم الذاتي [Cybernetics] .

- أسلوب المعاينة الإحصائية [Statistical Sampling] .

- أسلوب تحليل النظم [System Analysis] .

5. يساعد التشغيل الالكتروني من سرعة استرجاع البيانات

والمعلومات المخزنة داخل ذاكرة الكمبيوتر وهذا يمكنه من إعادة

النظر في بعض الملاحظات .

6. استخدام المدقق إمكانيات الكمبيوتر في تنفيذ عمليات التدقيق من

خلال وضع برامج التدقيق يطلق عليها [برامج الحاسب الالكتروني

للتدقيق] وقد تكون برامج جاهزة أو معدة لغرض محدد بعينه ، أو

برامج عامة.

أثر التشغيل الالكتروني للبيانات علي منهجية التدقيق .

يبرز أثر التشغيل الالكتروني للبيانات من منهجية التدقيق والرقابة

في النواحي الآتية :-

1. تغيير في معرفة [التأهيل العلمي والعملية] المدقق حيث يجب أن

يكون علي دراية وخبرة مقبولة بالآتي :-

▪ أساسيات الحاسبات الإلكترونية .

▪ أساسيات وسائل إدخال البيانات إلي الكمبيوتر .

▪ أساسيات برامج الكمبيوتر المتداولة ولغاتها .

- أساسيات تفسير المعلومات الخارجة .
- 2. التخطيط الدقيق الشامل لعمليات التدقيق والرقابة باستخدام إمكانيات الكمبيوتر ومتابعة التنفيذ أولاً بأول .
- 3. تغير واضح وملحوس في وضع برامج وإجراءات التدقيق والرقابة حيث يتم التركيز على ما يلي :-
 - التدقيق السابقة على المدخلات الواردة بالمستندات وما في حكمها.
 - التدقيق على المدخلات من البيانات للاطمئنان من سلامتها .
 - التدقيق على برامج الكمبيوتر التي تتضمن آلية تشغيل البيانات.
- التدقيق
- الاطمئنان من سلامة أجهزة الكمبيوتر المستخدمة .
- التدقيق على المعلومات الخارجة .
- 4. غير في أدلة الإثبات التي تعاون في التحقق من صحة البيانات ، بالإضافة إلى الأدلة التقليدية ، ويمكن استخدام أدلة مستحدثة مثل :-
 - # . أدلة الضبط والتحكم الذاتي .
 - # . أدلة المطابقة الذاتية .
 - # . أدلة البيانات والمعلومات الشاذة غير العادية .
 - # . أدلة التحليل المتعدد الجوانب والنواحي والمفاهيم .
 - # . أدلة الحدود .

5. تغير في دورية تقارير التدقيق والرقابة ، حيث يؤدي استخدام التشغيل الالكتروني للبيانات إلي تقصير فترة إعداد وتقدير تلك التقارير واستخدام وسائل العرض والإفصاح الحديثة في ذلك .

نطاق وكيفية التدقيق الداخلي في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات .

يركز المدقق اهتمامه في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات ، وتحليل المعلومات على النواحي الآتية :-

أولاً: التدقيق السابق على المدخلات .

ويتمثل ذلك في تدقيق الدورات المستندية ، ومراقبة أو متابعة انسياب البيانات من خلال المستندات ، واستيفائها لكافة الشروط الشكلية والموضوعية المتعارف عليها ، وطبقاً للنظم واللوائح الداخلية ودليل الإجراءات ، ومن الوسائل التي تستخدم في هذا المجال :

■ حصر وتبويب المستندات التي تؤخذ منها البيانات ومراجعتها.

■ المقارنة بين الاجماليات والتفاصيل .

■ استخدام أسلوب الأرقام المسلسلة في إدخال البيانات وإعداد سجل خاص بها.

■ توثيق البيانات الداخلة من جهة أو شخص مسؤول .

ثانياً : تدقيق البيانات الداخلة إلى الكمبيوتر .

ويركز المدقق على الآتي :-

■ التأكد من صحة البيانات المقدمة إلى قسم إعداد البيانات

بقسم الحاسبات الإلكترونية من خلال مراجعتها على

المستندات ، فمثلاً إذا كانت الأجور سوف يتم حسابها بمعرفة الكمبيوتر ففي هذه الحالة يجب أن تطابق البيانات الواردة في كشوف الأجور على سجل الأجور .

- التأكد من صحة المعلومات والتعليمات المطلوب اتباعها عند القيام بتشغيل البيانات ، وهذا يتطلب منه دراسة برامج الكمبيوتر والاطمئنان إلى سلامتها.
- التأكد من أن التعديلات والإضافات في البيانات الداخلة قد أضيفت إلى البرنامج المخزن في الكمبيوتر بعد موافقة الجهات المخولة بذلك .

ثالثاً : تدقيق برامج الكمبيوتر المستخدمة في تشغيل البيانات وتحليل وعرض المعلومات .

عندما تدخل البيانات إلى الكمبيوتر فإنه يصعب التعديل فيها إلا بناءً على برنامج جديد ، ولا يكون هناك فرصة سانحة للتلاعب أو الغش أو حدوث أخطاء ، ولقطع الشك باليقين ، يمكن للمدقق الداخلي التأكد من أن البيانات والمعلومات المخزنة داخل الكمبيوتر مطابقة للأصل وفي هذه الحالة يركز المدقق على ما يلي .:

- صحة تصميم البرنامج .
- سلامة أداء الحاسب الإلكتروني .
- سلامة الأوامر والتعليمات [أوامر التشغيل] من المنظور المحاسبي .
- وجود وسائل التحكم الذاتي داخل البرنامج .

■ صحة التعديلات المداخلة علي برامج الكمبيوتر .

ويمكن للمدقق اختبار برامج الكمبيوتر التي تستخدمها المنشأة عن طريق إدخال بيانات تجريبية إلي الكمبيوتر وتشغيلها مرة أخرى باستخدام الأساليب اليدوية ، ويقارن بين مخرجات الحالتين .

رابعاً :تدقيق المخرجات من المعلومات وسبل عرضها وتفسيرها.

يتركز دور المدقق في هذه المرحلة على ما يلي : .

1. مطابقة المعلومات الواجب أن تكون من ناحية التصميم والواقعية على المخرجات الفعلية .
2. التأكد من أن تفسير المحاسب أو غيره مستنداً إلي أرقام صحيحة واردة في مخرجات الكمبيوتر لتلافي التلاعب في تفسير تلك المعلومات .
3. يجب التأكد من التقارير المرفوعة إليهم وتطابقها من الناحية الموضوعية للمعلومات الواردة من مخرجات الكمبيوتر ومن أن اقتراحاتهم قد روعيت عند تشغيل البيانات دورة أخرى .

إجراءات التدقيق الداخلي في حالة التشغيل الالكتروني للبيانات .

تتمثل إجراءات المراجعة في حالة التشغيل الالكتروني للبيانات في الآتي:

1. **التدقيق حول الحاسب الالكتروني** : حيث يتم التأكد من صحة البيانات الداخلة بمراجعتها على المستندات ، وكذلك تدقيق المعلومات الخارجة للتأكد من السلامة والموضوعية .

2. **التدقيق داخل الحاسب الالكتروني** : حيث يتم التأكد من صحة التشغيل الداخلي في ضوء البرنامج المعد ، ويتم ذلك عن طريق المقارنة بين التشغيل اليدوي وبين التشغيل الالكتروني للبيانات ، أو تشغيل نفس البيانات باستخدام برنامج كمبيوتر آخر وإجراء المقارنة .

3. **التدقيق باستخدام الحاسب الالكتروني** : حيث يستطيع المدقق استخدام إمكانيات الحاسب الالكتروني في تنفيذ بعض عمليات التدقيق .

Performance Audit

خامساً: تدقيق الاداء

تتعدد المسميات الخاصة بالتدقيق الإداري، ولعل أبرزها وأكثرها إنتشاراً تدقيق الأداء Performance Auditing تتم عمليات تدقيق مستويات أداء من خلال القيام بفحص مهني، مستقل ومنهجي لفعاليات الإدارة ونظم إدارتها، وذلك لتقييم مدى نجاعتها وفعاليتها في استخدام مواردها. وقد تتم عملية التدقيق داخلياً من قبل التدقيق الداخلي أو من خلال التدقيق الخارجي من قبل جهة خارجية. وقد تغطي هذه العملية كافة أنشطة الإدارة أو تنحصر في مهمة أو برنامج محدد. وتعمل عمليات تدقيق مستويات الأداء على تحديد مواقع القوة ومواقع الضعف

في نشاطات الإدارة، وتقديم التوصيات الملائمة لإدخال المعالجات المطلوبة. لذلك تعتبر عملية تدقيق الأداء وسيلة هامة لتحسين الإدارة ، ولإدخال الممارسات الناجعة، بالإضافة إلى تعزيز مستويات المسؤولية العامة للإدارة . يمكن أن تشمل نتائج عملية تدقيق الأداء على معلومات هامة حول الفعاليات أو العمليات التي يتم تدقيقها، بالإضافة إلى توصيات تهدف إلى مساعدة الإدارة والجهات المسؤولة عن متابعة أعمالها في تحسين خدماتها المقدمة.وقد تشمل على:

1. مواقع القوة ومواقع الضعف في نظم وطواقم الإدارة التابعة للإدارة.
 2. مواقع القوة ومواقع الضعف في الطرق المعتمدة لتنفيذ الفعاليات أو العمليات ذات الصلة.
 3. المعايير التي قد تحول دون تحقيق الإدارة للأهداف المتعلقة بالفعاليات التي يتم تدقيقها.
- مدى تحقيق الفعاليات والعمليات التي يتم تدقيقها للأهداف المنشودة، ولمستويات الأداء ومعايير الخدمة المحددة من قبل الإدارة والمرجوة.

التوصيات المحتملة لعملية تدقيق الأداء

1. طرق تحسين نظم الإدارة، والعمليات والإدارة المالية، وسبل تطوير مستويات الأداء استناداً إلى أهداف الإدارة .
2. سبل استخدام الموارد بنجاعة أكبر لتحقيق مستويات الجودة المطلوبة.

3. سبل استخدام موارد الإدارة بمهنية أعلى، للعمل على تقليص نسبة الفارق بين الكلفة والمنتج.

4. سبل تطوير وتحسين فاعلية الإدارة من خلال العمل على تحقيق أكبر قدر ممكن من أهدافها، ومعايير أدائها ومستويات خدماتها.

5. التغييرات المطلوبة في محيط الإدارة الخارجي والتي من شأنها تمكين الإدارة من تحقيق أهدافها وتطوير مستوى خدماتها، بالإضافة إلى تعزيز مكانتها واستدامتها على المدى الطويل.

6. وسائل تحسين الإطار العام للإدارة ونتائجها المبرمجة، وكذلك معايير أدائها ومستوى خدماتها بما يمكنها من تحقيق أهدافها بطريقة تعمل على تطوير تلك الخدمات.

7. التغييرات المطلوبة لتحسين مستويات مسؤولية وشفافية الإدارة ، ولتعزيز مستويات الثقة.

قد ينتج عن عمليات تدقيق الأداء تأثيرات على مستويات مختلفة، بما في ذلك على الإدارة. وقد تفضي تلك التأثيرات إلى توفير أكبر في استخدام الموارد، وإلى الارتقاء بمستويات النجاعة والمهنية، والإسهام في اعتماد سياسات وممارسات إدارية أفضل، وإلى تطوير جودة الخدمات التي تقدمها الإدارة، بالإضافة إلى وعي أكبر حول متطلبات المسؤولية والمساءلة الواقعة على عاتقها.

تعريف التدقيق الاداء

يعرف تدقيق الأداء على "أنه تحسين الاقتصادية والكفاءة والفعالية التي تؤدي بها الأنشطة والوظائف التنظيمية.⁽¹⁾ كما أنه فحص واختبار مجموعة من السياسات والإجراءات والممارسات العملية للجهة بهدف تطوير العمليات وجعلها أكثر اقتصادية وكفاءة وفعالية.

ومن التعريف السابق يمكن تقسيم تدقيق الأداء إلى ثلاثة عناصر وهي :-

الاقتصادية وتعني الحصول على المستلزمات بالكمية الملائمة ومن المكان الملائم وفي الوقت الملائم وبالتكلفة المناسبة.

الكفاءة وتعني مدى الاستفادة من الإمكانيات المتاحة والكيفية التي تم بها استخدام الموارد.

الفعالية وتعني مدى تحقيق النتائج والفوائد المرجوة من البرامج والمشاريع.

ان الهدف من تدقيق الاداء هو التأكد من الفعالية والكفاءة والاقتصادية لاداء الموظفين ومدى الالتزام بالانظمة والقوانين. يطلق على هذا النوع من التدقيق التدقيق الاداري كونه يقوم بفحص شامل للاجراءات والاساليب الادارية وتتم في الاتي:-

1. تقييم الاداء: من حيث مدى توافق السياسات والخطط مع الاجراءات المتبعة ومراجعة جميع وسائل المراقبة للتحقق من مدى الاستخدام

(1) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2003، مفاهيم التدقيق المتقدمة، المجمع العربي للمحاسبين، عمان، الاردن.

الامثل وكشف الانحرافات مع ابراز التوصيات العلاجية (التقرير الشهري للموازنة).

2. **الحكم على الكفاية وترشيد الانفاق:** حصر اي ضياع في استخدام موارد المنشأة ورفع الكفاية الانتاجية من خلال تتبع المجهود المكرر الغير ضروري واي اسراف في استخدام الموارد وعدم استخدامها بكفاءة وفعالية.

أهمية التدقيق الإداري واهدافه

لإيضاح أهمية التدقيق الإداري نعرض فيما يلي حالتين ذكرهما معهد المدققين الداخليين بكندا (أخذاً في الحسبان أن هذا المعهد يميل لإسناد مهمة التدقيق الإداري إلى أقسام التدقيق الداخلي):

(أ) أثناء الفحص الدوري الذي كان يقوم به المدقق الداخلي في إحدى المنشآت الصناعية الكندية لاحظ حدوث شكاوى متكررة من تلف إحدى العدد الصغيرة، وبدأ في تقصي سبب هذا التلف: هل يرجع إلى سوء عملية الشراء؟ هل يرجع إلى عدم سلامة طلبات الشراء؟ هل هذه الأدوات من نوع رديء؟ هل عملية الفحص عند استلام المشتريات غير دقيقة؟ أم أن هناك سبباً آخر؟.

وعندما قام بالدراسة المتعمقة لهذه المشكلة تبين له أن هذه الأدوات لم تكن تستخدم بشكل سليم بل انه في بعض الحالات كانت تستخدم في أغراض لم تصمم من اجلها أساساً، والحل: التوصية بتطوير عملية تدريب العمال للتأكد من أنهم يستخدمون العدد المناسبة بشكل

سليم ، وقد ترتب على تنفيذ هذه التوصية وفر سنوي كان بتحفظ 250000 دولار كندي.

(ب) كان المدقق الداخلي في إحدى المنشآت التجارية ذات الفروع التي تتبع بالتجزئة يدقق عملية سداد الأجور للعاملين بالمنشأة، وقد إسترعى نظره تكاليف العاملين بنظام جزء من الوقت Part-Time Staff. لقد كان عقد الاتفاق مع إتحاد العمال يقضي بأن تدفع المنشأة للعاملين بنظام جزء من الوقت وفقاً لمعدل أجر الساعة بما يقل عن معدل أجر الساعة للعاملين طوال الوقت Full-Time Staff، ولكن في حالة عملهم لساعات عمل تزيد عن حد معين خلال الأسبوع فإن معدل أجرهم يجب أن يعادل معدل الأجر للعاملين طول الوقت.

وقد إستخدم المدقق أسلوب العينات الإحصائية لإختيار عينة ممثلة من الفروع، ومع التدقيق المتتالي لمفردات هذه العينة (الفروع) تبين له عدم إهتمام مديري الفروع بتوزيع ساعات العمل بين العاملين بنظام جزء من الوقت، وكانت التوصية بأن يراعي مدير الفرع هذه الناحية (دقة توزيع ساعات العمل على العاملين بنظام جزء من الوقت). وقد ترتب على تنفيذ هذه التوصية وفر سنوي في حدود 800000 دولار كندي.

وفي ضوء هذه الأمثلة يتضح أهمية التدقيق الإداري في تحقيق كفاءة إستخدم الموارد المتاحة للمنشأة مما يؤدي إلى تطوير الربحية، فإذا إفترضنا أن إهتمام المدقق في الحالات المشار إليها أعلاه كان منصرفاً إلى التدقيق المالي التقليدي فإن هناك إحتمال كبير لعدم إكتشاف

القصور في نواحي التشغيل وبالتالي الإسراف في استخدام الموارد المتاحة.

يمكن صياغة أهداف التدقيق الإداري بصفة عامة على النحو التالي:

- تحقيق الفعالية Effectiveness في أداء كل نشاط أو مركز مسؤولية، ويعني ذلك أن يحقق كل نشاط الأهداف المرسومة له مع الالتزام بما تقضي به السياسات والإجراءات المعتمدة لذلك.
- تحقيق الكفاءة Efficiency في استخدام الموارد المتاحة، الأمر الذي يتطلب توافر معايير مدروسة تحدد ما يجب أن يستخدم من موارده لأداء الخدمة أو إنتاج السلعة، أو تطبيق سياسة أو إجراء رقابي معين.

نطاق ومجال التدقيق الإداري

يقصد بنطاق التدقيق الإداري العناصر التي تخضع للفحص والدراسة والتقييم، وتبعاً لذلك فإن هذا النطاق يشتمل على الأهداف والخطط والسياسات والإجراءات والنظم والأساليب الرقابية و طرق ووسائل التشغيل والإمكانات المادية والبشرية والأداء الفعلي ونتائجه.

أما مجال التدقيق الإداري فهو يشمل الأنشطة أو الأقسام والإدارات التي تخضع للتدقيق، وقد يقتصر التدقيق على نشاط معين أو يمتد إلى أكثر من ذلك.

إن التدقيق الإداري لا يقتصر فقط على الجوانب المالية بالمنشأة، بل يتعداها إلى جوانب أخرى للمعرفة (هندسية، إجتماعية، إدارية، إحصائية

(. ويتوافر للمحاسب بحكم تأهيله معرفة عامة للنواحي الإدارية والإحصائية والسلوكية والقانونية وإن لم يكن متخصصاً في هذه النواحي بصفة أساسية.

لذا فإن أداء التدقيق الإداري يستلزم الاستعانة بمختصين في مجالات أخرى بجانب المحاسبة والتدقيق، وهذا يتطلب فريقاً يشمل بصفة أساسية على المحاسبين مع وجود مجموعة من المختصين عندما يتطلب الأمر ذلك لزيادة إمكانية الاعتماد على نتائج التدقيق.

التدقيق الإداري (الأداء والعمليات) لأنشطة محددة

(أ) التخطيط للتدقيق الإداري

غالباً ما تقوم الإدارة العليا بتعيين أهداف التدقيق التشغيلي، وبعد ذلك يجب على المدقق الداخلي التخطيط للعمل لغرض تنفيذ الأهداف المعينة، ويتوجب توثيق هذا التخطيط.

و"المسح الأولي" هو إجراء شائع بالنسبة للمدقق الإداري لغرض التعرف على تاريخ وأهداف البيئة التنظيمية وأسلوب الإدارة وبرنامج ومنتجات العملية التي يتم تدقيقها. وربما يقوم المدقق باستخدام نماذج أسئلة أو تحريات أو تقارير إدارة أو ملاحظات في عملية أداء المسح الأولي. ويتألف نموذج الأسئلة من أسئلة تتعلق بالأمور التي تؤثر في فعالية وكفاءة وأداء التشغيل، وبعد ذلك يقوم المدقق بتقييم الإجابات التي يتم الحصول عليها، ثم يقوم بجمع الأدلة لغرض المصادقة على الأجوبة المستلمة. وبعض الأمثلة على أنواع الأسئلة التي ربما يتم إدراجها:

1. كيف يتم تقييم أداء هذه العملية من قبل الإدارة العليا؟
2. ما هي السلطة التي تم تخويلها لغرض الإيفاء بمعايير الأداء؟
3. هل كان أداء هذه العملية مقنعاً؟
4. ما هي المجالات التي بحاجة إلى أكثر الإهتمام الإداري؟
5. ما هي الطرق المستخدمة لحماية الأصول؟
6. هل هناك كفاية، ولكن عدم إفراط، في الموظفين المعنيين للعملية؟

ولغرض فهم تدفق السلع والخدمات والتعمليات من وإلى ضمن العملية ربما يقوم المدقق بمراجعة أو تحضير مخططات تدفق، وعند الدراسة للمخطط يقوم المدقق بالنظر الى عمليات إنعدام الكفاءة والإفتقار للرقابة، مثل النماذج غير الضرورية أو الإفتقار للموافقات.

وفي الوقت الذي يقوم فيه المدقق بعمل تحريات خلال التدقيق فإنه يتم عمل العديد من التحريات في إجتماع تحضير مع المشرفين على العملية التي يتم تدقيقها، وفي هذا الإجتماع يتوجب على المدقق محاولة إنشاء علاقة وتعزيز موقف تعاوني مع الأشخاص المشتركين في العملية التي يتم تدقيقها. وفي هذا الإجتماع ربما يطرح المدقق أسئلة مثل:

- ما هي التقارير والمعلومات الأخرى التي تحتاجها العملية؟
- ما هي الإستخدامات لكل تقرير؟
- ما هي المشاكل الإدارية التي تواجهها؟
- صف برامجك التدريبية؟
- كيف تحدد الأولويات للعملية؟

كذلك يقوم المدقق بمراجعة تقارير الإدارة مثل التصاريح المالية المؤقتة والمبيعات وتقارير الإنتاج، وكل هذه العوامل ربما تؤثر إلى وجود عدم كفاءة. وعند أدائه للأجزاء الأخرى للمسح الأولي يقوم المدقق بملاحظة البيئات المحيطة به، فالمعدات الجامدة أو الأشخاص الكسولين أو العمليات غير المأمونة أو الموجودات غير المؤمنة ربما يقوم المدقق على ضوءها بإقتراحات لتحقيق زيادات في الكفاءة والفعالية.

وإستناداً الى المعلومات التي يتم الحصول عليها من هذه الموارد ربما يقوم المدقق بتأسيس بعض معايير الأهداف لغرض تقييم العملية. وعادة ليس هنالك معايير دقيقة، ويتوجب على المدقق تطوير أفضل معلوماته طبقاً للظروف.

وفي وصوله إلى تقييم المعايير يقوم المدقق الإداري بالأخذ بالإعتبار عوامل مثل:

1. النتائج التاريخية لنفس الشركة
 2. نتائج المؤسسات المشابهة
 3. المقاييس التي تضعها الإدارة (كالموازنات التقديرية)
- وبوجود هذه المعلومات يقوم المدقق بتصميم برنامج تدقيق لغرض إستخدامه كموجه لجمع الأدلة حول التقييم النهائي للعمليات. ويقوم برنامج التدقيق المكتوب بذكر قائمة خطوات يتم تنفيذها في التدقيق الإداري، ويعطي وثائق حول التخطيط والتدقيق. وكل عملية تدقيق إداري لديها بيئتها الخاصة بها وأهدافها وإعتباراتها ومخاطرها.

(ب) جمع الأدلة حول الأداء

الغرض من جمع الأدلة يتمثل في الحصول على أساس حقيقي في تقييم معايير الأداء التي تم التعرف عليها مسبقاً، ومن الأمثلة على الأدلة التي يمكن تفحصها لغرض تقييم الأداء:

معايير الأداء	الدليل على الأداء
1. يحصل الموظفون 40 ساعة تدريبية سنوياً.	1. تفحص ملفات الموظفين أو سجلات التدريب لغرض المصادقة على 40 ساعة تدريبية سنوياً.
2. يتم التحري عن الاختلافات في الموازنة ويتم إتخاذ العمل التصحيحي إذا ما كان الأمر ضرورياً.	2. راجع تقارير الموازنة للحصول على التغيرات وتفحص وثائق العمل التصحيحي الذي يتم إتخاذه.
3. لا يتم إستخدام معدات الحاسب من قبل المشغل لأغراض شخصية.	3. راجع سجل عمليات الحاسب.
4. يتم شحن طلبات العميل في غضون 24 ساعة من الإتفاق.	4. قارن الكميات والتواريخ والأوقات على نماذج الطلبات.

وتعد المقابلة هي وسيلة مهمة في جمع الأدلة ، وكلما كان الشخص الذي يجري المقابلة أفضل كلما كان هنالك المزيد من الأدلة التي يتم الحصول عليها. والمقابلة الجيدة تتضمن أكثر من مجرد طرح أسئلة، ويتوجب تخطيط المقابلة والحصول على المزيد من المعلومات مقدماً قدر الإمكان، كذلك يتوجب أن يكون الشخص الذي يتم إجراء المقابلة معه في وضع مرتاح قدر الإمكان، وكذلك يتوجب أن يكون الشخص الذي يجري المقابلة ماهراً وأن يتجنب حصول جواب متوقع على سؤال ما (- مثلاً - السؤال: أنت تستخدم هذا التقرير، أليس كذلك؟ سوف

ينتج عنه إجابة إيجابية، والسؤال الأفضل هو: ما هو الإستخدام الذي تعمله من وراء هذا التقرير؟).

و بعد الانتهاء من المقابلة يجب تحضير مذكرة حول النقاط المهمة التي يتم تغطيتها في هذه المقابلة، وهذه المذكرة تغطي الدليل حول المعلومات التي يتم الحصول عليها في المقابلة.

ويقوم المدقق بتجميع الأدلة التي يتم الحصول عليها في اضرارة، ويأخذ الدليل شكل جداول تتضمن المعلومات التي يتم تفحصها "مثل قائمة بأسماء الموظفين وعدد الساعات التدريبية التي يتم استلامها سنوياً"، ومذكرات المناقشات التي يتم الحصول عليها "مثل تقارير الموازنة". وبغض النظر عن الشكل الذي تتخذه هذه الوثائق يتوجب أن يملك المدقق بعض الأدلة الموثقة لدعم معطياته وتوصياته .

(ج) تحليل وفحص الإنحرافات

في الوقت الذي يقوم فيه المدقق بتجميع الأدلة يتوجب أن يكون حذراً من الإنحرافات عن سياسة الشركة وعدم كفاءة أو عدم فعالية الأداء، ويتوجب عليه أن يعمل على التمييز بين الإنحرافات غير المهمة والإنحرافات المهمة.

مثلاً في التدقيق الإداري على قسم البحوث والتطوير ربما يلاحظ المدقق عدم وجود الأمن بسبب عدم إقفال المنطقة خلال أوقات عدم الدوام، وعدم حماية نتائج البحوث. وربما تقوده التحريات إلى الآتي :

1. إنحراف مهم بسبب فقدان المحتمل لمنتجات مفيدة ومحسنة إمام المنافسين أو الآخرين.
2. ليست إنحرافات منعزلة، بل عمليات حدوث منتظمة.
3. يحدث الإنحراف نتيجة لحاجة الموظفين في هذا القسم لتفحص ومراقبة التجارب خلال ساعات عدم الدوام.

(د) تحديد الإجراءات المصححة

بعد التحليل والتحري عن الإنحراف يقوم المدقق بالإجابة على سؤالين هما: ما هي الأعمال التصحيحية التي يمكن إتخاذها؟ وهل هذه الأعمال التصحيحية قابلة للتطبيق عملياً؟ والسؤال الثاني غالباً ما يكون صعب الإجابة، وذلك لأنه مطلوب من المدقق الأخذ بالإعتبار عوامل مثل العلاقة بين الكلفة والمنفعة والأثر في الروح المعنوية للموظف والتوافق مع سياسات الشركة الأخرى.

في حالة إنعدام الأمن في قسم البحوث والتطوير فإن أحد الأعمال التصحيحية المحتملة تتمثل في عدم السماح بالدخول إلى المنطقة خلال ساعات عدم الدوام. ومن الأعمال التصحيحية الأخرى توظيف حراس لمدة 24 ساعة، وهذا سيكون عملاً مكلفاً ولكن ربما يتم أخذه بالإعتبار. والعمل التصحيحي الثالث يتمثل في إغلاق المنطقة وإعطاء موظفين محددين المفاتيح لغرض الدخول إلى المنطقة.

وكل الأعمال التصحيحية المقترحة يتوجب مناقشتها مع الموظفين المعنيين للحصول على أفكارهم وتعاونهم

(هـ) التقرير عن نتائج التدقيق الإداري

بالرغم من أن التقرير النهائي يمكن أخذه بالإعتبار كالخطوة الأخيرة في التدقيق الإداري فإنه يجب عمل تقارير مؤقتة غير رسمية خلال عملية التدقيق. فمثلاً، إذا لاحظ المدقق عدم كفاءة خطيراً خلال المسح الأولي فإنه يجب التحري عنه وتقييمه وذكره، بدلاً من الانتظار إلى أن يتم أكمال كامل التدقيق.

والتقرير الرسمي ربما يتضمن:

1. مؤتمر مع المشرفين على القسم أو فرع المنشأة عند اكتمال التدقيق.
2. تقرير تدقيق خطي للقسم بحيث يتضمن معطيات تدقيق مفصلة وتوصيات.
3. تقرير تدقيق خطي للإدارة العليا أو لجنة التدقيق بحيث تلخص فقط معطيات التدقيق الأكثر أهمية والتوصيات.

ولأن الإقتصاد والكفاءة هما مصطلحات نسبية، فإن المدقق لا يعبر عن الرأي فيما إذا تم تنفيذ التشغيل في حدود مستويات قصوى للإقتصاد أو للكفاءة، وبدلاً من ذلك يجب على المدقق ذكر معطيات معينة و خلاصات. وليس هنالك نموذج معياري للتقارير في التدقيق الإداري ولكن يتم تغطية العديد من المواضيع في تلك التقارير. والفقرة الافتتاحية يتوجب أن تصف العملية التي تم تدقيقها والفترة الزمنية المغطاة.. الخ وأية تحديدات يتم وضعها على نطاق عمل المدقق يجب ملاحظتها أيضاً. وفي الفقرة الأخرى يتوجب على المدقق عمل تقييم شامل للعملية و أدائها، وهذا ربما يتبعه كتابة جزء آخر يمثل

معطيات تفصيلية حول القضايا المنفردة. وهنا فإن من المهم ذكر المعطيات المرغوبة وغير المرغوبة. وإعطاء المصادقة الصحيحة للأداء الجيد يعزز الصورة الموضوعية للمدقق ويشجع التعاون مع المدقق في التدقيقات المستقبلية. والمعطيات غير المرغوبة يتوجب أن تتضمن وصفاً للانحراف وإقترح أعمال تصحيحية وذكر تعليقات من قبل قسم الموظفين. والفقرة الأخيرة ربما تتضمن كلمة تقدير من طرف المدقق على التعاون والمساعدة التي تلقاها خلال عملية التدقيق.

تدقيق الاداء (العمليات)

تدقيق وظائف الإدارة

فيما يلي أمثلة توضيحية لما يمكن أن تشملها قائمة الاستقصاء عند تقييم وظائف الإدارة:

تقييم الأهداف

- هل توجد قائمة تحدد أهداف المنشأة بصورة واضحة ومحددة؟
- هل يتم تجزئة الأهداف العامة إلى أهداف تفصيلية من خلال الخطط؟ وهل يتم صياغة أهداف كل مركز من مراكز المسؤولية على حدة؟
- هل يتم مراجعة وتعديل الأهداف بصورة دورية في ضوء التغيرات في الظروف والبيئة الداخلية والخارجية للمنشأة؟
- هل يتم التعبير عن الأهداف في صورة كمية محددة كمعدل العائد على رأس المال المستثمر أو كمية الإنتاج مثلاً؟
- هل توجد سياسات واضحة للإدارة في مختلف المجالات؟

تقييم التخطيط

- هل يوجد في المنشأة نظام للتخطيط في الأجل الطويل والأجل القصير؟
- هل ينظر إلى التخطيط على أنه نقطة البداية للوظائف الإدارية؟ وهل يتم الربط بين التخطيط وأهداف المنشأة؟.
- ما هي درجة إشترك المستويات الإدارية المختلفة في عملية التخطيط؟
- هل يتم إعداد خطط التشغيل بصورة دورية؟ و هل يتم التعبير عن هذه الخطط في صورة كمية لكل نشاط من أنشطة التشغيل؟
- هل تتم مراجعة تقديرات الموازنة بعمق بواسطة لجنة عليا؟
- هل يتم إعداد الموازنات وإعتمادها قبل بداية فترة الموازنة بمدة كافية؟
- هل يتم توصيل الموازنات إلى مديري الوحدات التنظيمية المختلفة في الوقت المناسب؟ وهل يمكنهم فهمها بسهولة؟
- ما مدى إلزام مديري الوحدات الوظيفية المختلفة بالأهداف المحددة في الموازنات؟

التنظيم

- هل يوجد بالمنشأة هيكل تنظيمي محدد بصورة جيدة، وهل يتم إعداد خرائط تنظيمية رسمية؟
- هل خطوط السلطة ومجالات المسؤولية واضحة؟
- هل يتم إتباع وتطبيق التنظيم الرسمي؟

- ما هي الفلسفة الإدارية في التنظيم؟ وهل هناك مركزية في إتخاذ القرارات أم أن مسؤولية إتخاذ القرارات منتشرة خلال المستويات الإدارية المختلفة؟
- ما هو النطاق العادي للإشراف؟
- هل يوجد نظام للحوافز؟

الرقابة

- هل الرقابة مادية أم مالية أم الاثنين معاً؟
- هل يتم الربط بين أساليب الرقابة والخطأ؟
- ما هي المحددات الرئيسية للرقابة؟ وهل يتم تحديد وتعريف هذه المحددات بدقة لكل مركز من مراكز المسؤولية؟
- هل تركز أساليب الرقابة على الانحرافات بين الأداء الفعلي والمخطط؟
- هل أساليب الرقابة مقبولة للمستويات الإدارية المختلفة؟
- هل يتم الربط بين الثواب والعقاب وأساليب الرقابة؟
- هل يتم إختيار أساليب الرقابة على أساس المقارنة بين التكلفة والمنفعة؟
- هل تتم مراجعة أساليب الرقابة بصورة دورية؟

النظم والإجراءات

- من هو المسئول عن تصميم النظم؟ وفي حالة وجود قسم مستقل هل يتم توفير أفراد أكفاء للقسم؟.
- هل يوجد وصف دقيق وخرائط تدفق وكتيبات للنظم المختلفة؟

• هل النظم مرتبطة بالتغيرات في التكنولوجيا وبالبيئة المحيطة بالمنشأة؟ وهل تتم مراجعة دورية للنظم لتعديلها وفقاً لهذه التغيرات؟

- هل تتم مراجعة دورية لتكاليف ومنافع النظم؟
- ما هي الأنواع المختلفة للنماذج المستخدمة؟ وهل يتم تصميمها بحيث توفر المعلومات السليمة بأقل جهد ممكن؟
- هل تتم مراجعة مسار النماذج والتقارير بصورة دورية مع الأخذ في الحسبان إحتياجات المستويات الإدارية المختلفة من المعلومات؟

(أ) تدقيق الاداء/ للأنشطة الوظيفية

فيما يلي أمثلة توضيحية لبعض الأسئلة المتعلقة ببعض الأنشطة الوظيفية:

إدارة الإنتاج

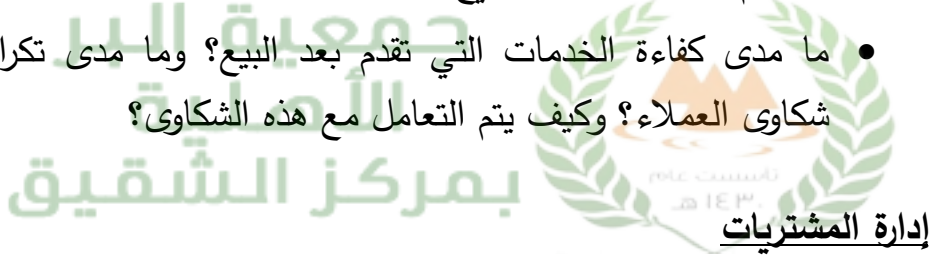
- هل يوجد نظام كاف لتخطيط الإنتاج؟ هل يتم جدولة الانتاج بما يحقق الإستخدام الأمثل لعناصر الانتاج المختلفة مثل الطاقة الآلية و المواد الخام والعمالة الماهرة والأموال المتاحة؟
- هل يوجد تنسيق كامل مع إدارة المبيعات لضمان قبول العملاء للمنتجات؟ هل توجد رقابة فعالة على جودة الانتاج؟ وكيف يتم معالجة شكاوى العملاء فيما يتعلق بعيوب الانتاج؟
- هل يتم تصميم الإنتاج بصورة سليمة؟ وهل توجد مراعاة مستمرة لتصميمات المنتجات؟

- هل يتم الربط بين مدخلات ومخرجات كل مرحلة او قسم بصورة دورية؟ وهل تتم المقارنة بين النسب الفعلية والمعيارية للمدخلات إلى المخرجات .
- ما هو معدل تكرار الحوادث داخل أقسام الإنتاج؟ هل وسائل الأمن والسلامة الصناعية كافية؟
- هل توجد رقابة فعالة على الوقت الضائع؟
- هل تتم مراجعة كل مرحلة أو عملية إنتاجية بصورة دورية لإستكشاف إمكانية إدخال طرق إنتاجية أكثر كفاءة؟
- هل يوجد إهتمام بالإتفاق على نشاط الصيانة؟
- هل يتم قياس فعالية نشاط الصيانة؟
- هل يتم الإحتفاظ بسجلات تفصيلية كافية للمعدات والآلات بما يساعد على تخطيط أنشطة الصيانة؟
- هل يتم حساب معايير مناسبة للصيانة؟

إدارة المبيعات

- كيف يتم تنظيم إدارة المبيعات؟
- هل يتم إعداد تقديرات تتعلق بالسوق بصورة منتظمة؟ وهل يمكن الإعتماد عليها؟.
- ما هو النمو في المبيعات للشركة خلال السنوات الخمس الماضية بالمقارنة بالنمو في مبيعات الصناعة ككل؟
- ما هي الخطوات التي اتخذت لزيادة نصيب المنشأة في السوق؟
- هل نظام تقييم أداء أقسام ورجال البيع موضوعي وعادل؟ وهل النظام يدفع رجال البيع إلى تحقيق أداء متميز؟

- هل موازنات المبيعات واقعية؟ وهل تتضمن الموازنات معايير مادية تفصيلية لكل قسم أو منطقة بيع وتوزيع؟
- ما هي أساليب الرقابة المطبقة على النفقات التي تتم بواسطة رجال البيع؟
- ما هي نسبة مردودات ومسموحات المبيعات؟
- هل يتم أعداد أبحاث تسويق بصورة منتظمة؟
- هل توجد موازنة مناسبة للإعلان وترويج المبيعات؟
- هل يتم وضع إطار لسياسة الائتمان؟ وهل تتم مراجعة هذه السياسة بصورة دورية؟
- هل يتم إختيار قنوات التوزيع بصورة سليمة؟
- ما مدى كفاءة الخدمات التي تقدم بعد البيع؟ وما مدى تكرار شكاوى العملاء؟ وكيف يتم التعامل مع هذه الشكاوى؟



- كيف يتم تنظيم وظيفة المشتريات؟
- ما هي سياسة المشتريات؟ وهل تأخذ هذه السياسة في الحسبان حالة عدم التأكد التي ترتبط بمدى توافر المواد الخام نتيجة للتغيرات في الظروف الإقتصادية؟
- هل ترتبط الإحتياجات من المشتريات ببرامج الإنتاج، وهل تعتمد على مستويات المخزون؟
- هل تم تطوير وتوثيق الروابط مع الموردين لتوفير إحتياجات المنشأة بصورة منتظمة؟
- كيف يتم إختيار الموردين؟

• هل يوجد نظام لاستبعاد الموردين الذين يتضح أنه لا يمكن الإعتماد عليهم؟

• ما هو نظام توفير المشتريات الطارئة؟

• هل يوجد نظام للمعلومات يقوم بتوفير المعلومات المناسبة المتعلقة بوظيفة المشتريات؟

• هل يتم إجراء دراسات دورية لتحليل اتجاهات الأسعار، وذلك لتكوين رأي عن اتجاه أسعار المواد الخام الرئيسية المستخدمة في المنشأة مستقبلاً؟

• هل يتم إجراء مقارنات منتظمة بين متوسط أسعار الشراء الفعلية في المنشأة ومتوسط الأسعار في السوق؟

• هل يوجد نظام فعال لمتابعة أوامر الشراء؟

إدارة الأفراد

• ما هو هيكل تنظيم إدارة الأفراد؟

• ما هي سياسة إدارة الأفراد؟

• كيف يتم تقييم الإحتياجات مستقبلاً من القوى البشرية؟ هل يتم الربط بين التقديرات طويلة الأجل للقوى البشرية وبين مستويات النشاط؟ هل يتم تحديد الإحتياجات من القوى البشرية بصورة واضحة وفقاً للمهارات المطلوبة؟

• ما هي سياسة التعيين؟ هل يتم تحديد توصيف لكل وظيفة بصورة واضحة؟

- ما هي سياسة الترقية في المنشأة؟ هل يعطى العاملون في المنشأة الفرصة في الترقية من خلال إختبارات موضوعية لمؤهلاتهم وأدائهم؟
- هل يتم تنفيذ البرامج التدريبية بصورة منتظمة؟ هل هذه البرامج فعالة في تحديث معرفة ومهارات العاملين في المنشأة؟ هل فرص التدريب متاحة بصورة متكافئة لكافة العاملين؟
- هل يتم الإحتفاظ بسجلات مناسبة لكافة العاملين؟
- ما هي إجراءات التعامل مع شكاوى العاملين؟
- كيف يتم تحقيق الإنضباط بين العاملين؟ كيف يتم التعامل مع العمال المخطئين؟ هل هناك سياسة ثابتة وموحدة للتعامل مع حالات الأخطاء وعدم الإنضباط من العاملين؟
- هل يتم تحليل تكاليف العمالة بصورة سليمة؟ هل يتم حساب تكاليف الغياب بصورة دورية؟ هل تبذل محاولات لتخفيض معدل دوران العاملين إلى الحد الأمثل؟
- هل يتم تنظيم الأنشطة المتعلقة برفاهية العاملين في المنشأة بصورة فعالة؟

الإدارة المالية

- ما هو دور الإدارة المالية؟ هل يتوافر للإدارة المالية أفراد مؤهلين بصورة جيدة؟
- هل نظام المحاسبة المالية فعال؟
- هل توجد كتيبات وخرائط تدفق تصف الإجراءات المحاسبية المختلفة؟ وهل يتم مراجعتها بصورة دورية؟

- كيف يتم التعامل مع تقارير التدقيق الداخلي؟
- هل يتناسب نظام التكاليف مع إحتياجات المنشأة؟
- هل يوجد نظام للرقابة بإستخدام الموازنات التخطيطية؟
- كيف يتم معالجة الإنحرافات بين الأرقام الفعلية و تلك المخططة؟
- ما هي طرق معالجة التكاليف الصناعية غير المباشرة؟
- هل يتم تقدير الإحتياجات من الأموال مستقبلاً بصورة دورية؟ وهل يرتبط التقدير بمستويات النشاط المخططة؟
- هل يتم تحليل الإحتياجات من رأس المال العامل بصورة مناسبة؟ وهل يتم الربط بين هذه الإحتياجات والتغيرات في مستويات النشاط؟
- كيف يتم تمويل رأس المال العامل؟
- كيف تحصل الوحدات التنظيمية المختلفة في المنشأة على النقدية اللازمة لها؟
- هل يوجد إهتمام مستمر بالسيولة؟
- هل يتم حساب المعدلات والنسب بصورة مستمرة بما يضمن تحقيق المنشأة للمعدل الأمثل للعائد على رأس المال المستثمر وفي نفس الوقت المحافظة على المركز المالي القوي للمنشأة؟
- كيف يبدو معدل العائد على رأس المال المستثمر في المنشأة بالمقارنة بمنشآت أخرى مماثلة؟
- ما هو نظام الرقابة المالية في المنشأة؟ وهل يتم تقييم الوحدات والأقسام المختلفة على أساس النتائج المالية؟

مفهوم التدقيق البيئي :-

على الرغم من تعدد المحاولات لإيجاد مفهوم محدد للتدقيق البيئي إلا أنه لم يتم الاتفاق على مفهوم معين حتى الآن بسبب عدم الاعتراف بها من جانب السلطات أو المنظمات المهنية المختصة . ومن هذه المحاولات :-

عرفت وكالة حماية البيئة الأمريكية التدقيق البيئي على " أنها عبارة عن فحص موضوعي منظم ، دوري وموثق للممارسات البيئي للمنشأة للتحقق من الوفاء بالمتطلبات البيئي التي تفرضها القوانين المنظمة للبيئة وسياسات المنشأة.⁽¹⁾

وعُرف بأنه " نشاط تقييمي يقوم على فحص الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية بغرض التحقق من فاعليته وتوافقه مع الترتيبات البيئي المخططة وتحديد آثاره على القوائم المالية للوحدة الاقتصادية. وعُرف أيضاً بأنه " فحص موضوعي ودوري للأداء البيئي بواسطة أفراد متخصصين من داخل أو خارج الوحدة الاقتصادية للتأكد من الالتزام بالقوانين والسياسات الإدارية البيئي وتقييم فعالية البرامج الإدارية البيئي وتوصيل النتائج التي يتم التوصل إليها إلى الأطراف المهمة بها "

بالنظر إلى التعريفات السابقة يفهم منها أن التدقيق البيئي تهدف إلى :-

1. فحص وتقييم موضوعي ودوري للأداء البيئي للمنظمة .
2. التحقق من الوفاء بالمتطلبات أو الالتزامات البيئي التي تفرضها

⁽¹⁾ EPA Report 1984.

- القوانين أو الناتجة عن سلوك إرادي واعي للمنظمة .
3. التقرير عن الأداء البيئي إلى الأطراف ذوي العلاقة .
4. فحص و تقييم التنفيذ الفعلي و مقارنة بالمعايير و الاهداف و البرامج و الخطط و التبليغ عن الانحرافات في الوقت المناسب و معالجتها.
5. محاولة التنبؤ بالمخاطر البيئي المحتملة و الاستعداد لازالتها او تخفيف آثارها.
6. التأكد من فاعلية نظام الادارة البيئي و ما ذا كانت اساليب الرقابة قد حدثت بطريقة مناسبة تساعد على اكتشاف و تقادي الانحرافات.
- وعرف على انه " فحص منظم و دوري للأداء البيئي لفريق عمل كامل الاختصاصات التي تتعلق بالانشطة البيئية بما يتفق مع القوانين و السياسات الادارية و البيئية و تقويم فاعلية الوحدة البيئية و أنشطتها و توصيلها الى الاطراف التي يهمها تلك النتائج" -⁽¹⁾. ويهدف الى قياس مدى الالتزام بالانظمة الخاصة بالبيئة والتلوث وما يمكن ان يواجه المنشأة والحفاظ على الأنظمة البيئية وحمايتها من مختلف المصادر التي تؤدي إلى تدهور الأنظمة البيئية ومواردها وحماية البيئة من الاستنزاف أو الانقراض.. وتحديد وتقييم المظاهر البيئية التالية.

الاجبرة

(1)المصدر: حلقة بحث ماجستير للباحثة منى حسن ، أثر الافصاح عن الاداء البيئي على قرارات الاستثمار في الشركات الصناعية الاردنية- الاكاديمية العربية للعلوم المصرفية 2007 ص:31

الضجيج

المياه العادمة

حرق المخلفات

المواد المستنزفة لطبقة الأوزون

التدخين

الحرارة والرطوبة العالية في مناطق الإنتاج

هدر الطاقة الكهربائي

المخلفات (النفايات) الصلبة....الخ

فعلى التدقيق الداخلي ان يحدد المواد الاولية المستخدمة في التصنيع و خصائصها و الطرق المناسبة ل تخزينها و هل تحتوي على مواد كيميائية خطيرة أو سامة يمكن أن تنبعث على شكل أبخرة و غازات تؤثر على البيئة الخارجية و افراد المجتمع المحيط بالوحدة الاقتصادية ، و كذلك الضوضاء و الضجيج و الاشعاعات و الاهتزازات و تلوث الاراضي و كل اشكال التلوث المؤثرة بشكل مباشر او غير مباشر على أشكال الحياة و الموارد الطبيعية ، كما انه يجب على المدقق ملاحظة الضوابط و المعايير البيئية التي تفرضها الجهات المسؤولة عن حماية البيئة بشأن استخدام هذه المواد و طرائق تخزينها و تصنيعها و ما هي الاجراءات الوقائية التي تناسب حجم التلوث الذي يتعرض له السكان في البيئة المحيطة بالوحدة الاقتصادية. وان يتأكد من انه المنشأة عملت على اعتماد مظاهر البيئية الهامة لضبطها والسيطرة عليها لتحسين الأداء

البيئي للمنشأة وكذلك اخذ الاحتياطات اللازم لمواجهة اي اثر بيئي قد يوتر على عدالة البيانات المالية والتأكد من الالتزام بها .

- المبادرة لمنع أو إلغاء أو معالجة أضرار بيئية، أو التعامل مع صيانة المصادر الممكن تجديدها وغير الممكن تجديدها.
- عواقب خرق قوانين وأنظمة البيئة.

- عواقب أضرار بيئية حدثت للآخرين أو للمصادر الطبيعية.

- القطاع الذي تعمل المنشأة ضمنه، حيث قد يكون ذلك مؤشراً على إمكانية وجود التزامات وإحتمالات بيئية. وهناك قطاعات معينة بطبيعتها تميل إلى تعرضها لمخاطر بيئية مهمة.

- إن التعرض المحتمل لمخاطر بيئية مهمة قد ينشأ بشكل عام في أي منشأة تكون:

- خاضعة لدرجة كبيرة إلى قوانين وأنظمة بيئية.
- تمتلك مواقع ملوثة من المالكين السابقين (إلتزامات بديلة).

- لديها عمليات تشغيل قد تسبب ما يلي:

✧ تلوث التربة والمياه الجوفية أو تلوث المياه السطحية أو تلوث الجو.

✧ إستعمال مواد خطيرة.

✧ إنتاج نفايات خطيرة.

✧ لها تأثير سلبي على العملاء أو الموظفين أو الناس الساكنين بجوار مواقع المنشأة.

ولذلك يجب على المدقق الحصول على إجابات الأسئلة التالية عند حصوله على معرفة بطبيعة عمل المنشأة، ومن ضمنها فهم البيئة الرقابية للمنشأة وإجراءات الرقابة فيها من وجهة نظر بيئية، وقد يكون من الضروري للمدقق أن يستشير خبيراً بيئياً عند تقييم الإجابات المستلمة من موظفي المنشأة، استجابة لأي إستفسارات تتعلق بأمور بيئية، وهذه الأسئلة تعد مؤشرات على الأداء البيئي وهي مثلاً:

- هل تعمل المنشأة في قطاع معرض لمخاطر بيئية مهمة، والتي قد تؤثر سلباً في البيانات المالية للمنشأة ؟
- ما هي القضايا البيئية في قطاع المنشأة، بشكل عام؟
- ما هي القوانين والأنظمة البيئية الواجبة التطبيق على المنشأة؟
- هل تقوم الوكالات الملزمة بمراقبة التزام المنشأة بالمتطلبات البيئية المفروضة بموجب القوانين والأنظمة والتراخيص؟
- هل تم اتخاذ إجراءات نظامية أو تم إصدار تقارير من قبل الوكالات الملزمة والتي قد يكون لها تأثير جوهري في المنشأة وبياناتها المالية ؟
- هل تم جدولة مبادرات لمنع أو وضع حد أو تعويض ضرر بيئي أو لمعالجة صيانة المصادر البيئية المتجددة وغير المتجددة ؟
- هل هناك سوابق لغرامات أو دعاوى قضائية ضد المنشأة أو مدراءها تتعلق بأمور بيئية؟
- هل هناك أي دعاوى قضائية غير مفصول فيها تتعلق بالالتزام بالقوانين والأنظمة البيئية؟
- هل هناك تغطية تأمينية لمخاطر البيئة؟

- وفيما يتعلق ببيئة وإجراءات الرقابة يجب على المدقق الحصول على إجابات حول الأسئلة التالية مثلاً:
- ما هي فلسفة الإدارة وأسلوب تشغيلها الخاص ببيئة الرقابة بشكل عام (يتم تقييمها من قبل المدقق، مستنداً إلى معرفته بطبيعة عمل المنشأة بشكل عام)؟
- هل أن هيكلية تشغيل المنشأة تتضمن تحديد مسؤوليات، ومن ضمنها الفصل بين الواجبات، لأفراد معينين للرقابة البيئية ؟
- هل لدى المنشأة نظام معلومات بيئية، مستند إلى متطلبات المنظمين أو إلى تقييم المنشأة ذاتها للمخاطر البيئية؟ إن هذا النظام قد يوفر، معلومات حول الكميات الفعلية للإنبعاثات والنفايات الخطرة، والمميزات البيئية لمنتجات وخدمات المنشأة، ونتائج التفتيش الجاري من قبل الوكالات الملزمة، و ما شابه ذلك.
- هل تقوم المنشأة بتشغيل نظام الإدارة البيئية ؟ و إن كان الأمر كذلك، هل تم التصديق على هذا النظام من قبل هيئة تصديق مستقلة؟
- هل قامت المنشأة طوعياً بنشر تقرير أداء بيئي؟ وإن كان الأمر كذلك، هل تم التحقق من صحة التقرير من قبل طرف ثالث مستقل؟
- هل لدى المنشأة إجراءات رقابية لمعالجة الشكاوى المتعلقة بالأمر البيئية، ومن ضمنها المشاكل الصحية، والمقدمة من موظفي المنشأة أو الأطراف الثالثة ؟
- هل لدى المنشأة إجراءات رقابية للتعامل مع النفايات الخطرة، والتخلص منها، طبقاً للمتطلبات القانونية ؟

- هل توجد إجراءات رقابية لتحديد وتقييم الأخطار البيئية ذات العلاقة بمنتجات وخدمات المنشأة، وللإيصال المناسب للمعلومات إلى الزبائن حول التدابير الوقائية في حالة الضرورة ؟
- هل لدى الإدارة معرفة بوجود ما يلي، وتأثيراتها المحتملة في البيانات المالية للمنشأة:
 - ✧ أية مخاطر لالتزامات تنشأ نتيجة تلوث التربة أو المياه الجوفية أو المياه السطحية؛
 - ✧ أية مخاطر لالتزامات تنشأ بسبب تلوث الجو؛ أو
 - ✧ شكاوى من موظفين أو أطراف ثالثة لم يتم حلها تتعلق بأمور بيئية؟

من الأمثلة عن المخاطر البيئية على البيانات المالية:

- مخاطر تكاليف الإلتزام الناشئة عن متطلبات تشريعية أو تعاقدية.
 - مخاطر عدم الإلتزام بالقوانين والتنظيمات البيئية.
 - التأثيرات المحتملة لمتطلبات بيئية محددة من قبل الزبائن.
- ولذلك في حالة رؤية المدقق بأن المخاطر البيئية تشكل جزءاً هاماً من تقدير المخاطر الملازمة، فإن عليه ربط هذا التقدير مع أرصدة الحسابات المهمة وطائفة العمليات على مستوى التأكيدات عند قيامه بوضع برنامج التدقيق. وفيما يلي أمثلة عن المخاطر البيئية على مستوى أرصدة الحسابات أو طائفة العمليات:
- مدى اعتماد رصيد الحساب على تقديرات محاسبية معقدة تتعلق بأمور بيئية.

- مدى تأثير رصيد الحساب بعمليات إستثنائية أو غير مكررة تتضمن أمور بيئية.

بالإضافة الى ما تقدم فإن معظم أدلة الإثبات المتوفرة لدى المدقق هي أدلة مقنعة وليست حاسمة. لذا فإن المدقق يحتاج لاستخدام إجهاده المهني لتحديد فيما إذا كانت الإجراءات التفصيلية المخططة، منفردة أو مجتمعة، مناسبة. و قد يصبح استخدام الإجهاد المهني أكثر أهمية بسبب عدد من الصعوبات المتعلقة بإقرار قياس تبعات الأمور البيئية على البيانات المالية، و من ذلك مثلاً:

- غالباً ما يكون هناك فارق زمني كبير بين حدوث الفعالية التي سببت القضية البيئية وبين اكتشافها من قبل المنشأة أو الجهات النظامية.
- إن التقديرات المحاسبية قد لا يكون لها سوابق تاريخية.
- إن القوانين أو الأنظمة البيئية تتطور، والتفسيرات قد تكون صعبة أو غامضة.
- إن الإلتزامات قد تنشأ لأسباب لا علاقة لها بنتائج الإلتزامات القانونية أو التعاقدية.

وخلال تنفيذ عملية التدقيق، مثلاً عند تجميع المعرفة بطبيعة أعمال المشروع أو عند تقدير المخاطر الملازمة أو مخاطر الرقابة أو عند تنفيذ إجراءات تفصيلية محددة، قد تلفت انتباه المدقق أدلة تشير إلى وجود مخاطر بان البيانات المالية قد تكون محرّفة بشكل مهم بسبب أمور بيئية. ومن أمثلة هذه الظروف ما يلي:

- وجود تقارير تظهر مشاكل بيئية مهمة معدة من قبل خبراء في البيئة أو مدققين داخليين.
 - مخالفة القوانين والأنظمة البيئية، والتي تم ملاحظتها في الرسائل المتبادلة مع الوكالات المختصة.
 - إدخال أسم المنشأة في سجل أو خطة معلنه للجمهور لإصلاح تربة ملوثة.
 - تعليقات وسائل الإعلام حول علاقة المنشأة بأمور بيئية مهمة.
 - تعليقات تتعلق بأمور بيئية مقدمة ضمن رسائل المحامين.
 - أدلة تشير إلى شراء مواد أو خدمات تتعلق بأمور بيئية، والتي هي غير طبيعية حسب طبيعة أعمال المشروع.
 - الزيادة في أتعاب الاستشارات القانونية أو البيئية أو تسديد غرامات بسبب مخالفة القوانين والأنظمة البيئية.
- في هذه الحالات على المدقق دراسة الحاجة إلى إعادة تقدير المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، والتأثير الناتج على مخاطر الاكتشاف. وفي حالة الضرورة فقد يقرر المدقق استشارة خبير في البيئة.
- وفيما يلي أمثلة حول أمور بيئية تؤثر في البيانات المالية:
- صدور قوانين وأنظمة بيئية قد تتضمن تعطيل الأصول وبالتالي الحاجة إلى شطب قيمتها المحمولة.
 - الفشل في الالتزام بالمتطلبات القانونية المتعلقة بالأمور البيئية أو التخلص من الانبعاثات أو النفايات، أو التغير في القوانين بأثر رجعي مما يتطلب تكاليف مستحقة علاجية أو تفويضية أو قانونية.

- بعض المنشآت، كالصناعات الإستخراجية (استكشاف النفط والغاز) أو الصناعات الكيماوية أو شركات إدارة النفايات قد تتكبد التزاماً بيئياً كنتاج عرضي مباشر من عملها الأساسي.
- قد تحتاج منشأة ما إلى أن تفصح في الملاحظات عن وجود التزام محتمل يتعلق بأمور بيئية لا يمكن تقديرها بشكل معقول.

القضايا المحاسبية في التدقيق البيئي

إن المعايير المحاسبية الحالية توفر بشكل عام إعتبارات عامة ملائمة تطبق أيضاً عند إقرار وقياس والإفصاح عن الأمور البيئية في البيانات المالية- مثلاً، المعيار الدولي للمحاسبة رقم 10 حول الإحتمالات والأحداث اللاحقة بعد تاريخ الميزانية يوفر الإعتبارات العامة التي تطبق على إقرار والإفصاح عن الخسائر المحتملة، ومن ضمنها الخسائر الناجمة عن عواقب الأمور البيئية.

وفيما يلي أهم القضايا المحاسبية في التدقيق البيئي:

1. **التأمين:** يجب على المدقق أن يستفسر عن وجود تغطية تأمينية ضد المخاطر البيئية ويناقش ذلك مع الإدارة.
2. **الشركات التابعة:** يجب على المدقق أن يستفسر من مدققي الشركات التابعة عن إلتزام الشركات التابعة بالقوانين والأنظمة البيئية المحلية ذات العلاقة، وتأثيراتها المحتملة في بياناتها المالية.

3. الأصول:

أ) بالنسبة لمشتريات الأراضي والآلات والمعدات التي تمت خلال الفترة، ينبغي الإستفسار عن الإجراءات التي قامت بها الإدارة لدراسة آثار الأمور البيئية عند تحديد سعر الشراء.

ب) يجب على المدقق دراسة الآثار البيئية المحتملة للاستثمارات طويلة الأجل.

ج) تدهور قيمة الأصل: يجب على المدقق أن يستفسر عن أي تغييرات في قيم الأصول و انخفاض مستمر لهذه القيم لأسباب بيئية.

د) قابلية تحصيل مبالغ المطالبات: يجب على المدقق فحص وجود سيولة كافية لسداد المطالبات البيئية المذكورة في البيانات المالية.

4. الإلتزامات والمخصصات:

أ) إكمال الإلتزامات والمخصصات وذلك من خلال قيام المدقق بالإستفسار:

- عن السياسات والإجراءات المطبقة للمساعدة في تحديد الإلتزامات والمخصصات الناشئة عن أمور بيئية.
- عن حالات أو ظروف قد تؤدي إلى نشوء إلتزامات أو مخصصات أو إحتتمالات تنشأ من أمور بيئية، و من ذلك:

✧ مخالفة القوانين والأنظمة البيئية.

✧ الدعوات للمثول أمام القضاء أو الغرامات التي تنشأ بسبب

مخالفة القوانين والأنظمة البيئية.

✧ المطالبات المرفوعة أو المحتملة لأضرار بيئية.

5. التقديرات المحاسبية: وذلك من خلال قيام المدقق بفحص واختبار المعالجات المستخدمة من قبل الإدارة لوضع التقديرات المحاسبية والإفصاح من خلال مثلاً:

- فحص المعلومات المتجمعة والتي تم وضع التقديرات على أساسها.

- دراسة ما إذا كانت المعلومات مناسبة ويمكن الاعتماد عليها وكافية للغرض.
- تقييم ما إذا كانت الافتراضات منسجمة مع بعضها البعض ومع المستندات الثبوتية ومع المعلومات التاريخية المناسبة ومع معلومات القطاع الذي تنتمي له الشركة.
- دراسة ما إذا كانت التغييرات في المنشأة أو القطاع قد تسبب عوامل أخرى تصبح ذات أهمية للافتراضات.
- دراسة الحاجة إلى تكليف خبير بيئي لغرض فحص افتراضات معينة.
- الأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كانت الإدارة العليا قد استعرضت ووافقت على التقديرات المحاسبية الأساسية المتعلقة بالأمور البيئية.
- كما يجب على المدقق أن يقوم بفحص وتقييم المستندات الموثقة المؤيدة لمبلغ الالتزام أو المخصص البيئي، ويناقش هذه المستندات مع الموظفين المسؤولين عنها، مثل:
 - دراسات تنظيف أو إصلاح الموقع
 - أسعار عطاءات تم الحصول عليها لتكاليف تنظيف الموقع، أو تكاليف الانتقال المستقبلي وإصلاح الموقع.
 - المراسلات المتبادلة مع المستشار القانوني حول مبلغ مطالبة مرفوعة أو مبالغ الغرامات.
 - وبخصوص الإفصاح يجب على المدقق فحص كفاية الإفصاح عن تأثيرات الأمور البيئية على البيانات المالية.

جمعية البر
الأهلية
بمركز الشقيق



خلاصة :-

يمكن تلخيص الفصل على النحو الاتي

انواع التدقيق

Compliance Audit

1. تدقيق الالتزام

يقصد بتدقيق الالتزام عملية التحقق والتأكد من التزام الادارات بالقوانين والانظمة والتعليمات في اداءها لعملها لتحقيق الاهداف المرسومة وفق الخطط الموضوعة بكفاءة وفعالية والوقوف على نواحي القصور والخطأ ومن ثم العمل على علاجها وعدم تكرارها . ويهدف الى التحقق من مدى الالتزام بالانظمة والقوانين المعمول بها والاجراءات الموضوعة من المنشأة.

Operational Audit

2. تدقيق التشغيلي

الفحص والتقويم الشامل لعمليات المشروع لغرض اعلام الادارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقاً للسياسات الموضوعية والمتعلقة مباشرة بأهداف الادارة ، كما يشمل التدقيق تقويم كفاءة استخدام المواد المادية والبشرية ، بالإضافة الى تقويم اجراءات مختلف لعمليات، ويجب أنه يتضمن التدقيق ايضا التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل، والطرق لزيادة الكفاءة والربحية . ويهدف الى

التحقق من الكفاءة والفعالية والاقتصادية في الأنشطة المراد تدقيقها على سبيل المثال (تدقيق المشتريات، الأصول الثابتة، المستودعات.....الخ) هذا سوف يتم ايضاحه لاحقا.

Financial Audit

3. التدقيق المالي

بأنه "مجموعة من المبادئ والسياسات والمعايير العلمية، والمشتقة من المفاهيم والفروض المتسقة، مع طبيعة العمليات اللازمة للقيام بعملية المراجعة، والتي تحكم مدى دقة وفعالية التدقيق في إطار الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع". ويهدف الى التحقق من دقة البيانات ومدى الاعتماد على المعلومات المالية وكذلك المحافظة على اصول . وفق درجة المخاطر يتم تحديد نوعية التدقيق اهو مسبق ام لاحق؟

4. تدقيق نظم المعلومات

Information Systems Audit

يقصد بالتدقيق الالكتروني "عملية تطبيق اي نوع من الانظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط والرقابة وتوثيق اعمال التدقيق". فالتدقيق في بيئة المعالجة المحوسبة للمعلومات والبيانات المالية، جمع وتقييم وتحديد فيما إذا كان استخدام الحاسوب ونظام المعالجة الآلية يساهم في حماية المنشأة ويؤكد سلامة المخرجات في هذا النظام وفي تحقيق الأهداف الموضوعية بفاعلية والتأكد بان الموارد المتوفرة في المنشأة تستخدم بكفاءة ومن هنا فان عملية التدقيق هي عملية منظمة للحصول على ادلة بصورة موضوعية

من اجل التحقيق من مدى المطابقة ، ويجب على المدقق أن يبلغ كلاً من الإدارة العليا للمنشأة ومجلس إدارتها بأي مواطن ضعف جوهري في نظم الرقابة الداخلية أثناء عمليات الفحص والتي لم يتم معالجتها ، أو تصحيحها ويفضل أن تتسم الاتصالات بين المدقق والمنشأة محل التدقيق في صورة تقرير مكتوب، حتى يمكن تقادي احتمال سوء الفهم . وان الهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التحقق من امن وسلامة المعلومات لاعطاء التقارير المالية والتشغيلية في الوقت المناسب ، صحيحة وكاملة ،مفيدة.

Performance Audit

5. تدقيق الاداء

تتعدد المسميات الخاصة بالتدقيق الإداري، ولعل أبرزها وأكثرها إنتشاراً تدقيق الأداء Performance Auditing تتم عمليات تدقيق مستويات أداء من خلال القيام بفحص مهني، مستقل ومنهجي لفاعليات الإدارة ونظم إدارتها، وذلك لتقييم مدى نجاعتها وفعاليتها في استخدام مواردها. وقد تتم عملية التدقيق داخلياً من قبل التدقيق الداخلي أو من خلال التدقيق الخارجي من قبل جهة خارجية. وقد تغطي هذه العملية كافة أنشطة الإدارة أو تنحصر في مهمة أو برنامج محدد. وتعمل عمليات تدقيق مستويات الأداء على تحديد مواقع القوة ومواقع الضعف في نشاطات الإدارة، وتقديم التوصيات للملاءمة لإدخال المعالجات المطلوبة. لذلك تعتبر عملية تدقيق الأداء وسيلة هامة لتحسين الإدارة ،

ولإدخال الممارسات الناجعة، بالإضافة إلى تعزيز مستويات المسؤولية العامة للإدارة . يمكن أن تشمل نتائج عملية تدقيق الأداء على معلومات هامة حول الفعاليات أو العمليات التي يتم تدقيقها، بالإضافة إلى توصيات تهدف إلى مساعدة الإدارة والجهات المسؤولة عن متابعة أعمالها في تحسين خدماتها المقدمة .وان الهدف من تدقيق الاداء هو التاكيد من الفعالية والكفاءة والاقتصادية لاداء الموظفين ومدى الالتزام بالانظمة والقوانين.

Environmental Audit

6. التدقيق البيئي

على الرغم من تعدد المحاولات لإيجاد مفهوم محدد للتدقيق البيئي إلا أنه لم يتم الاتفاق على مفهوم معين حتى الآن بسبب عدم الاعتراف بها من جانب السلطات أو المنظمات المهنية المختصة عُرف بأنه " نشاط تقييمي يقوم على فحص الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية بغرض التحقق من فاعليته وتوافقه مع الترتيبات البيئي المخططة وتحديد آثاره على القوائم المالية للوحدة الاقتصادية . ويهدف من التدقيق البيئي لقياس مدى الالتزام بالانظمة الخاصة بالبيئة والتلوث وما يمكن ان يواجه المنشأة .

اسئلة للمناقشة

1. يقصد بتدقيق الالتزام ؟

- أ) فحص السجلات الموظفين
- ب) عملية التحقق والتأكد من التزام الادارات بالقوانين والانظمة والتعليمات في اداءها
- ج) فحص المستندات وتتبعها والتأكد من اجراءات رصدها بالسجلات وفحص الادلة عن تطبيق الاجراءات الرقابية.
- د) الإجابة الصحيحة أ و ب و ج

2. يقصد بتدقيق التشغيلي ؟

- أ) فحص مهني، مستقل ومنهجي لفعاليات الإدارة ونظم إدارتها
- ب) الفحص والتقويم الشامل للعمليات .
- ج) فحص المستندات
- د) الإجابة الصحيحة أ و ب و ج

3. من أهداف التدقيق الإداري؟

- أ) تحقيق الفعالية
- ب) تحقيق الكفاءة
- ج) تحقيق الاقتصادية
- د) الإجابة الصحيحة أ و ب و ج

4. يقصد بمصطلح الفعالية كهدف للتدقيق الإداري ؟

- أ) أن يحقق كل نشاط الأهداف المرسومة له مع الإلتزام بما تقضي به السياسات والإجراءات المعتمدة
- ب) استخدام الموارد المتاحة لإنتاج الخدمة أو تطبيق سياسة أو إجراء رقابي معين

- (ج) الإجابة الصحيحة أ و ب
(د) الإجابة الصحيحة أ و ب و ج

5. يقصد بمصطلح الكفاءة كهدف للتدقيق الإداري ؟

- (أ) أن يحقق كل نشاط الأهداف المرسومة له مع الإلتزام بما تقضي به السياسات والإجراءات المعتمدة
(ب) استخدام الموارد المتاحة لإنتاج الخدمة أو تطبيق سياسة أو إجراء رقابي معين
(ج) الإجابة الصحيحة أ و ب
(د) الإجابة الصحيحة أ و ب و ج

6. يشمل نطاق التدقيق الإداري ؟

- (أ) الأهداف والخطط والسياسات والإجراءات والنظم والأساليب الرقابية.
(ب) طرق ووسائل التشغيل والإمكانات المادية والبشرية والأداء الفعلي ونتائجه
(ج) الإجابة الصحيحة أ و ب
(د) الإجابة الصحيحة أ و ب و ج

7. يشمل مجال التدقيق الإداري ؟

- (أ) الأهداف والخطط والسياسات والإجراءات والنظم والأساليب الرقابية
(ب) طرق ووسائل التشغيل والإمكانات المادية والبشرية والأداء الفعلي ونتائجه
(ج) المنشأة ككل أو الأنشطة أو الأقسام والإدارات التي تخضع للتدقيق
(د) الإجابة الصحيحة أ و ب و ج

8. من إجراءات أداء التدقيق الإداري ؟

- (أ) التخطيط
(ب) تجميع أدلة الإثبات
(ج) تحليل وفحص الانحرافات
(د) الإجابة الصحيحة أ و ب و ج

9. من إجراءات أداء التدقيق الإداري ؟

- (أ) تحديد الإجراءات المصححة
(ب) التقرير عن النتائج
(ج) الإجابة الصحيحة هي أ و ب
(د) الإجابة الصحيحة أ و ب و ج

10. إذا كان من معايير الأداء أن يحصل الموظفين على 40 ساعة تدريبية فإن الدليل على الأداء هو ؟

- (أ) فحص سجلات الموظفين
- (ب) إجراء مقابلة مع رئيس القسم
- (ج) مراجعة تقارير الميزانية
- (د) الإجابة الصحيحة أ و ب و ج

11. إذا كان من معايير الأداء أن يتم استلام تقارير الميزانية بحلول اليوم العاشر من الشهر التالي فإن الدليل على الأداء هو ؟

- (أ) مراجعة جدول عمليات الحاسب
- (ب) إجراء مقابلة مع رئيس القسم
- (ج) مراجعة تقارير الميزانية للحصول على التغيرات
- (د) الإجابة الصحيحة أ و ب و ج

12. إذا كان من معايير الأداء أن لا يتم استخدام معدات الحاسب من المشغل لأغراض شخصية فإن الدليل على الأداء هو ؟

- (أ) مراجعة سجل عمليات الحاسب
- (ب) إجراء مقابلة مع رئيس القسم
- (ج) مراجعة تقارير الميزانية للحصول على التغيرات
- (د) الإجابة الصحيحة أ و ب و ج

13. إن القياس والإفصاح عن الأمور تعد مسؤولية ؟

- (أ) الإدارة
- (ب) المدقق
- (ج) الإجابة الصحيحة أ و ب
- (د) الإجابة الصحيحة ليست أ أو ب أو ج

14. يحتاج المدقق إلى مراعاة الأمور البيئية عند تدقيق البيانات المالية عندما يكون هناك ؟

- (أ) إفصاح غير كاف
- (ب) مخاطر بوجود معلومات خاطئة جوهرية
- (ج) الإجابة الصحيحة أ و ب
- (د) الإجابة الصحيحة ليست أ أو ب أو ج

15. من مؤشرات الأداء البيئي ؟

- (أ) معالجة أضرار بيئية
- (ب) مخاطر تكاليف الالتزام الناشئة عن متطلبات تشريعية

- (ج) مخاطر عدم الالتزام بالقوانين والتنظيمات البيئية
(د) الإجابة الصحيحة لم تذكر في أ و ب و ج

16. إن التعرض المحتمل لمخاطر بيئية مهمة قد ينشأ في أي منشأة تكون ؟

- (أ) خاضعة لدرجة كبيرة إلى قوانين وأنظمة بيئية
(ب) فيها مخاطر تكاليف الالتزام الناشئة عن متطلبات تشريعية
(ج) التأثيرات المحتملة لمتطلبات بيئية محددة من قبل العملاء ولردود أفعالهم الممكنة حول التصرف البيئي للمنشأة فيها هامة
(د) الإجابة الصحيحة لم تذكر في أ و ب و ج

17. من مؤشرات الأداء المالي البيئي ؟

- (أ) عواقب أضرار بيئية حدثت للآخرين أو للمصادر الطبيعية
(ب) مخاطر تكاليف الالتزام الناشئة عن متطلبات تشريعية
(ج) عواقب خرق قوانين وأنظمة بيئية
(د) الإجابة الصحيحة لم تذكر في أ و ب و ج

18. في حالة اعتقاد المدقق بأن المخاطر البيئية تشكل جزءاً هاماً من تقدير المخاطر الملازمة فإن عليه ربط هذا التقدير مع ؟

- (أ) أرصدة الحسابات المهمة وطائفة العمليات على مستوى التأكيدات عند قيامه بوضع برنامج التدقيق
(ب) إعطاء رأي متحفظ حول البيانات المالية
(ج) الإجابة الصحيحة أ و ب
(د) الإجابة الصحيحة لم تذكر في أ و ب و ج

19. من المخاطر البيئية على مستوى أرصدة الحسابات أو طائفة العمليات ؟

- (أ) مدى اعتماد رصيد الحساب على تقديرات محاسبية معقدة تتعلق بأمر بيئية
(ب) مدى تأثر رصيد الحساب بعمليات إستثنائية أو غير مكررة تتضمن أمور بيئية
(ج) الإجابة الصحيحة أ و ب
(د) الإجابة الصحيحة لم تذكر في أ و ب و ج

20. يمكن إجراء التدقيق البيئي بواسطة ؟

- (أ) الخبراء الخارجيين
(ب) المدققين الداخليين

- (ج) الإجابة الصحيحة أ و ب
(د) الإجابة الصحيحة لم تذكر في أ و ب و ج

21. إن كون حدث معين نما إلى علم المدقق يعتبر خرقاً لقوانين وأنظمة البيئة هو ؟

- (أ) قرار قانوني
(ب) قرار يعتمد على إجتهد المدقق
(ج) الإجابة الصحيحة أ و ب
(د) الإجابة الصحيحة لم تذكر في أ و ب و ج

22. العناصر التي يركز عليها التدقيق التشغيلي ؟

- (أ) على الفحص والتحليل والتقييم لأداء الإدارة وليس على الدفاتر والسجلات والتقارير المالية.
(ب) مساعدة الإدارة بتقديم التوصيات والمقترحات والحلول للمشاكل والأخطاء لترشيد القرارات الإدارية.

- (ج) الإجابة الصحيحة أ و ب
(د) الإجابة الصحيحة لم تذكر في أ و ب و ج

23. الهدف من تدقيق نظم المعلومات ؟

- (أ) التحقق من أمن وسلامة المعلومات
(ب) مساعدة الإدارة بتقديم التوصيات والمقترحات والحلول للمشاكل
(ج) الإجابة الصحيحة أ و ب
(د) الإجابة الصحيحة لم تذكر في أ و ب و ج

الفصل السادس الرقابة الداخلية

مفهوم الرقابة الداخلية

اهداف الرقابة الداخلية

عناصر نظام الرقابة الداخلية

اساليب الرقابة الداخلية

الاساليب والادوات التي يعتمد عليها نظام الرقابة الادارية

المقومات الاساسية لنظام الرقابة الداخلية

ما هو COSO؟

المفاهيم الأساسية لإطار COSO

أهداف COSO

ما هو COBIT

من يستخدم COBIT

مجالات COBIT

تقرير COBIT

ما هو ISACA؟

تقرير ISACA

تقرير (COSO)

مكونات الرقابة الداخلية COSO

إدارة مخاطر الجهات التي ترعاها COSO

العلاقة بين الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر

مكونات إدارة المخاطر COSO

تقدير المخاطر COSO

تقييم المخاطر COSO

الاستجابة للمخاطر COSO

المسؤوليات عن نظام الرقابة (ادارة المؤسسة ، المدققين)

الرقابة الإستراتيجية و أهميتها

مستويات الرقابة الإستراتيجية

أشكال الرقابة الإستراتيجية

مجالات الرقابة الإستراتيجية

خطوات الرقابة الإستراتيجية

تصميم نظام الرقابة

أساليب قياس الأداء

طرق التقدير وفق النتائج

إدارة الرقابة على نظم المعلومات COBIT

أساليب الرقابة الداخلية في نظم المعلومات المحاسبية

الإلكترونية

مفهوم وأساليب الرقابة على التطبيقات
أساليب الرقابة على المدخلات
أساليب الرقابة على معالجة البيانات
أساليب الرقابة على المخرجات
طرق فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية

قد يكون من الممكن أن تعرف طرق الطيور الطائرة في السماء، ولكن لن تعرف طرق موظفي الحكومة لإخفاء أو تظليل الدخل. "

"كما هو مستحيل أن تعرف ما إذا كانت السمكة تشرب من الماء أثناء حركتها بداخله ، فإنه من الصعوبة معرفة الاستخدام السيئ والتلاعب بأموال الدولة من قبل الموظفين الحكوميين. "مركز السقيق

الفيلسوف الهندي

كواتيليا

نتيجة لتزايد الأنشطة في المجالات المختلفة وتوسع عملياتها أدّى إلى نمو حجم الوحدات الإدارية وتواجدها في أماكن متباعدة مما تعذر تحقيق الرقابة المباشرة عليه، بالإضافة إلى ضخامة حجم الموارد التي تحصلها أو تقوم بإنفاقها أدّى إلى

زيادة أهمية توافر نظام محكم للرقابة الداخلية . بالاضافة الى التطورات في ثورة المعرفة والمعلومات استدعى الى الطلب على مفاهيم جديد واليات جديد لمواكبة هذه التطورات مما حدى بمعهد المدققين الداخليين ومنظمة تريدواي القاء الضوء على الاتجاهات الحديثة في الرقابة الداخلية COSO ، وما هي المقومات الاساسية لنظام الرقابة الداخلية، وما هي انواع الرقابة وفق COSO ، والطرق العصرية لتقييم نظام الرقابة الداخلية باحدث الطرق والوسائل المتوفرة ويهدف ايضا الى وصف لهيكل نظام الرقابة الداخلية مع تحديد مشاكل التطبيق واقتراح وسائل معالجة هذه المشاكل .

ومع تطبيق نموذج لجنة رعاية المنظمات (COSO) في القواعد الارشادية فان اللجنة لا تهدف فقط الى تحديث مفهوم الرقابة الداخلية ولكنها تحاول ايضا ان تساهم في الوعي العام للرقابة الداخلية .

وبسبب استخدام انظمة المعلومات بشكل مكثف فقد اصبحت ضوابط تكنولوجيا المعلومات هامة بشكل متزايد مما يبرر تخصيص فصلا مستقلا لها في هذه الارشادات حيث تتعلق تلك الضوابط بكل مكونات الضوابط الرقابية الداخلية لاي منشأة بما فيها البيئة الرقابية وتقييم المخاطر والانشطة الرقابية والمعلومات والاتصالات وكذلك المراقبة والرصد.

ولان تقييم الرقابة الداخلية يعتبر هدف تدقيقي متعارف عليه فانه يمكن للمدققين استخدام الارشادات باعتبارها اداة تدقيق. لذلك فان ارشادات معايير الرقابة الداخلية المتضمنة نموذج لجنة رعاية المنظمات (COSO) يمكن استخدامها اداة لتقييم الرقابة الداخلية.

نظرا لان التدقيق الداخلي لا يتضمن فحص كل العمليات التي تحدث فان المدقق الداخلي عادة ما يعتمد على نظام الرقابة الداخلية لتحديد درجة الاعتماد والوثوق التي يمكن ان يعطيها المدقق للنظام ، ويتم القيام باختبار الاجراءات الرقابية لنقاط الرقابة الرئيسية. وهو الامر الذي يمكن معه القول انه قبل تحديد اختبارات التدقيق التي يحتاج المدقق القيام بها، يجب ان يتم فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بجانب ملاحظاته عن الفحص التحليلي التفصيلي والعوامل البيئية السابق تحديدها.

مفهوم الرقابة الداخلية The concept of internal control

الرقابة في اللغة : تعني مراقبة الشيء بغرض حراسته والمحافظة عليه والرقب هو الحافظ والترقب هو الانتظار لأجل الحفظ ، وتوقع الشيء والمرقب هو المكان المترفع الذي يشرف وينظر منه الرقيب.

الرقابة في الاصطلاح : تعني متابعة وملاحظة وتقييم التصرفات والأشياء بواسطة الفرد ذاته أو بواسطة الغير وذلك بهدف التأكد من أنها تتم وفق قواعد وأحكام وبيان الانحرافات والأخطاء تمهيداً لعلاجها والقضاء عليها.

عندما نتحدث عن الرقابة الداخلية كمفهوم فإننا نجد عدة مفاهيم لها، إلا أن هذه المفاهيم تشترك في مجملها وإن اختلفت نصوصها وصياغتها، ولكن يجب التنبيه هنا هو أن نفرق ما بين **نظام الرقابة الداخلية** ومفهوم **الرقابة الداخلية** نفسها في البداية سوف يتم التطرق هنا للمفاهيم بشكل عام إلى أن الرقابة هي وظيفة إدارية منظمة ومستمرة تهدف إلى تقديم درجة معقولة بأنه قد تم إنجاز الأهداف حسب ما تم تحديده لهذه الأهداف. وتعتبر نظم الرقابة الداخلية النظام الرئيسي لتمكين وظيفة الرقابة بالمنشأة .

الرقابة الداخلية: هي تخطيط التنظيم الإداري للمنشأة وما يترتب به من وسائل تستخدم داخل المنشأة للمحافظة على الأصول ، اختيار دقة البيانات ومدى تنمية الكفاءة الانتاجية وتشجيع السير لسياسات الادارية في طريقها المرسوم.

وعرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبين بأنها الاجراءات والطرق المستخدمة في المنشأة للحفاظ على النقدية والأصول الأخرى بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية امساك الدفاتر.

ويقصد بالرقابة الداخلية كل الوسائل والاجراءات التي تستخدمها المنشأة لحماية اصولها وموجوداتها وللتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبة والاحصائية ولرفع الكفاءة الانتاجية في المنشأة وتحقيق الفعالية⁽¹⁾.

وتشمل هذه الوسائل الهيكل التنظيمي ، السياسات ، الانظمة ، الاجراءات ، التعليمات، المعايير ، اللجان ، دليل الحسابات ، التنبؤات ، الموازنات التقديرية الجداول ، التقارير ، القيود ، والتدقيق الداخلي .

يمكن تعريف الرقابة الداخلية بأنها " أي اعمال تقوم به الادارة لتشجيع تحقيق الاهداف والغايات المحددة. يتولى نشاط التدقيق الداخلي تخطيط وتنظيم وتوجيه اعمال كافية لتوفير تأكيدات معقولة بان الاهداف والغايات سوف تتحقق. لذلك فان الرقابة نتيجة حتمية للتخطيط والتنظيم والتوجيه السليم من قبل الادارة".

ان نظام الرقابة الشامل هو عبارة عن مجموعة موحدة من انظمة الرقابة والتوجيه تستخدمها المنشأة لتحقيق اهدافها وغاياتها.ويمكن ان تكون الرقابة وقائية او توجيهية او ان تعمل على تحري الامور.

(1) www.COSO.org Andrew Fight- Measurement anAudit-p.8.35)-2002

اما المنظمات المهنية فقد عرفت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة " انتوساي " الرقابة الداخلية بأنها " عملية متكاملة تنجز عن طريق إدارة وأفراد الجهة، ويتم تصميمها بقصد معالجة المخاطر وتوفير درجة معقولة من الاطمئنان إلى أنه خلال سعي الجهة لبلوغ الغايات المنوطة بها فإن الأهداف العامة الآتية يجري تحقيقه (8).

- 1-تنفيذ عمليات منظمة وأخلاقية وتتسم بالاقتصاد والكفاءة والفاعلية.
- 2-وفاء بمتطلبات المسائلة.
- 3-التزام بالقوانين واللوائح السارية.
- 4-حماية ممتلكات الجهة من الضياع وسوء الاستخدام والتلف " .

ويلاحظ من خلال تعريف (الانتوساي) للرقابة الداخلية أنها لم تخرج عن الخطوط العريضة التي رسمها (AICPA) عام 1949 تعريف المجمع الأمريكي للمحاسبين

وهو " : تتضمن الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية ،وكافة الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها وضبط الدقة والثقة في بياناتها المحاسبية، والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة مقدما (9)." .

كما يلاحظ من خلال التعاريف السابقة أنها تتدرج من الوسائل لتصل إلى الأهداف، وعموما فإن المفاهيم الدولية المختلفة للرقابة الداخلية لا تخرج عن هذا الإطار.

وعلى هذا الأساس نستطيع القول بأن مفهوم الرقابة الداخلية يكاد أن يكون متفق عليه، ولكن هنا يجب أن نفرق بين **الرقابة الداخلية كمفهوم ونظام**.

يعرف **النظام** بشكل عام بأنه " مجموعة عناصر متفاعلة تعمل معاً من أجل تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف، ويمكن تجزئة كل عنصر في النظام إلى مكونات أصغر باعتباره نظام ، وهكذا تستمر تجزئة المكونات إلى نظم فرعية أو جزئية"

(8) www.intosai.org

(9) www.aicpa.org

وعلى ضوء ذلك يمكن تعريف **نظام الرقابة الداخلية** بأنه " مجموعة مترابطة من العناصر الرئيسية والتي تمثل الأعمدة أو الركائز الأساسية للعناصر يتم تصميمها لتحقيق الأهداف المرسومة."

فالرقابة الداخلية: هي عملية متكاملة تقوم بها ادارة وموظفي احدى الجهات اثناء سعيها لاداء مهامها و يتم تصميمها بحيث توفر ضمانا معقولا بان الاهداف يتم تحقيقها:-

- تنفيذ العمليات بشكل نظامي واخلاقي واقتصادي وفعال ومؤثر.
- استيفاء التزامات محاسبة المسؤولين.
- الالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها.
- تفادي خسارة الاصول.

وعليه يمكن تقسيم نظام الرقابة الداخلية إلى أنظمة فرعية ، فعلى سبيل المثال نظام الرقابة الداخلية على الإيرادات، ونظام الرقابة الداخلية على المصروفات، ونظام الرقابة الداخلية على المخازن، ونظام الرقابة الداخلية على المشتريات الخ ، ويمكن تقسيم هذه الأنظمة إلى أنظمة فرعية أخرى ، وهذه الأنظمة في مجملها تكون نظام الرقابة الداخلية.

ويتكون نظام الرقابة الداخلية من الآتي:

- أ. المدخلات الرئيسية للنظام وتمثل كافة العمليات سواء مالية أو غير مالية.
- ب. كافة الإجراءات الرقابية والمحاسبية التي ينفذها النظام .
- ج. المعايير والمقاييس التي يقوم عليها النظام وهي عادةً معايير مهنية.
- د. المخرجات الرئيسية وهي على سبيل المثال تقارير الجرد وتقارير الإشراف وتقارير المراجعة الداخلية والتقارير المالية.

وعليه يمكن تعريف نظام الرقابة الداخلية بأنه كل ما تضعه او تتبعه المؤسسة من قوانين وانظمة ولوائح وضوابط واجراءات واساليب والتي يجب ان تشمل (الخطة التنظيمية وكل الاساليب والاجراءات، الطرق والمقاييس التي تتبعها المؤسسة بقصد حماية اصولها ومنع الغش والخطأ، وضمان صحة واكتمال ودقة وسلامة السجلات المحاسبية، ضمان دقة المعلومات المالية والادارية والتشغيلية وزيادة الثقة في الاعتماد عليها وضمان تحقيق كفاءة العمليات ، والعمل على التشجيع والالتزام بالسياسات المقررة وتنفيذ الخطط الموضوعه ، وتحقيق الاهداف الكلية والفرعية.

من خلال التعريف السابق نلاحظ ان لنظام الرقابة الداخلية اهداف (جوانب):-

1. **اهداف محاسبية** تتمثل بحماية الاصول والسجلات ومنع الغش والخطأ وضمان دقة وصحة وسلامة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة وثقة الاعتماد عليها.

2. **اهداف اقتصادية** تتمثل في كفاءة وفاعلية تشغيل العمليات والاقتصاد في الحصول على الموارد واستخدامها.
3. **الاهداف الادارية:** تتمثل في التشجيع والعمل على الالتزام بالسياسات المقررة وتنفيذ الخطط الموضوعة وتحقيق الاهداف والغايات المرسومة.
4. **الاهداف العامة:** تتمثل على سبيل المثال لا للحصر

- أ. الالتزام بالقوانين واللوائح والنظم النافذة والعمل وفق متطلباتها وكذلك الالتزام بالممارسات السليمة.
- ب. الوقاية من الاخطاء والمخالفات والعمل على الكشف عنها في الوقت المناسب عند حدوثها.
- ج. حماية الاصول والسجلات والرقابة عليها .
- د. دقة وصحة وسلامة البيانات المالية والمحاسبية والادارية واعطاء المصادقية ودرجة الاعتماد عليها.
- هـ. اعداد المعلومات وغير المالية السليمة ودقة توقيتها.
- و. الاقتصاد في الحصول على الموارد.
- ز. الكفاءة في استخدام الموارد.
- ح. فعالية العمليات التشغيلية.

تقنيات الرقابة الإدارية

الرقابة: هي ضمان تحقيق الأهداف والغايات المطلوبة كما خطط لها. فهي عبارة عن الوسائل التي تستخدمها الإدارة لضمان أن المؤسسة تعمل وفق التوجيهات الموضوعة لها.

أ. عرفت جمعية المدققين الداخليين الرقابة بأنها أية خطوة تقوم بها الإدارة لتعزيز احتمال تحقيق الأهداف والغايات الموضوعة. وحددت أنواع الرقابة كالتالي:

- الرقابة الوقائية **Preventive**: تمنع حدوث أمر غير مرغوب فيه.
- الرقابة الكشفية **Detective**: تتحرى عن الأحداث غير المرغوبة التي حدثت بالفعل، وتقوم بتصحيحها.
- الرقابة التوجيهية **Directive**: تسبب أو تشجع حدوث أمر مرغوب فيه.

ب. ووفقا لجمعية المدققين الداخليين يقصد بنظام الرقابة المجموعة المتكاملة من المكونات والأنظمة الرقابية التي تستخدمها المؤسسة لتحقيق أهدافها وغاياتها.

ج. وفقاً للمعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، يجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يساعد المؤسسة في المحافظة على ضوابط رقابية فعالة، وذلك من خلال تقييم فاعليتها وكفاءتها، والعمل على التحسين المستمر .

خصائص النظام الفعال لوضع المعايير:

1. تحقيق الانسجام في الأهداف أو إحداث التوافق بين أهداف المؤسسة وغايات الأفراد والأقسام فيها.
2. يجب أن تكون المعايير الموضوعية قابلة للتحقيق.
3. أن يقبلها الموظفون ويعدوها عادلة وممكنة التحقيق.
4. يجب أن تكون المعايير بالمستوى "المناسب" من الصرامة: فالمعايير الصارمة يمكن أن تحسن إنتاجية الموظفين ودافعيتهم. أما المعايير التي يعدها الموظفون صعبة أو مستحيلة التحقيق فيمكن أن تؤدي إلى نتائج عكسية.
5. **المرونة:** أي أن يتضمن النظام مستويات متعددة من الأداء المطلوب تبعاً لمجموعة متنوعة من العوامل، بدلاً من وضع حدود ثابتة أو مطلقة للأداء.
6. يجب أن تكون المعايير مناسبة للمؤسسة لاسيما إذا كانت البيئة التي تعمل فيها المؤسسة متغيرة.
7. يجب تحديث المعايير بانتظام بحيث تستجيب للتغيرات الحاصلة في المؤسسة.
8. يجب اعتماد المعايير قبل قطع أشواط كبيرة من العمل. لذلك من الضروري توخي العناية في اختيار الأوقات المناسبة لقياس الأداء. وقد لا تطبق المعايير على جميع نواحي عملية الإنتاج وذلك للأسباب التالية:
يجب أن تكون العملية مجدية من حيث التكلفة.
وجود إجراءات رقابية زائدة عن الحد اللازم يضعف معنويات الموظفين.
يجب أن يكون قياس الأداء مناسباً للأهداف المطلوبة.
إن وجود المعايير بدرجة زائدة عن الحد اللازم سيؤدي إلى وجود عبء زائد على المشرفين يتعين عليهم متابعته.

قياس الأداء

1. يجب أن يكون قياس الأداء عملية مستمرة.
2. إن اختيار مقاييس للأداء صحيحة ومناسبة حسب الظروف يعد شرطاً لتحقيق الرقابة الفعالة.
3. يجب توخي العناية عند اختيار النشاطات التي سيتم قياسها إذ أن إجراء عملية قياس شاملة هو أمر غير مُجدٍ عملياً.
4. يجب إجراء قياس الأداء بعد دراسة مركزة للنواحي السلوكية التالية:
من يقوم بالقياس؟

ما الذي يتم قياسه؟
يجب توخي الحذر عندما يقوم طرف خارجي بإجراء القياس وذلك لتجنب الممانعة أو الموقف العدائي لدى الموظفين.

متى يتم استخدام القياس الذاتي؟

1. للقياس الذاتي منافعه التي تتمثل في بناء الثقة وتحسين عملية التعلم.

2. وقد تكون للقياس الذاتي نواح سلبية في حال حدوث إخفاء للمعلومات أو تأخير في التبليغات.

مقارنة الأداء:

1. ينبغي إجراء مقارنة الأداء وفقاً للمقاييس المناسبة له فأي تغيير في العملية قد يؤدي إلى مقارنة الأداء وفقاً لمقاييس لا تنطبق عليه.

2. ينبغي إجراء المقارنة في الوقت المناسب.

3. ينبغي تقييم الانحرافات والاختلافات عن المقاييس وتصحيحها في الوقت المناسب.

4. ينبغي إجراء التقييم بعد مراجعة عميقة للمقاييس والعمليات الواجبة التطبيق.

5. ينبغي أن يكون الإجراء التصحيحي بناءً لا هداماً.

المتابعة والتغذية الراجعة

- متابعة العملية بكاملها والحصول على تغذية راجعة
- قد تظهر الحاجة لوضع معايير جديدة أو تعديل المعايير الموجودة
- قد يكون الأداء مقاساً بشكل غير دقيق
- قد تكون عملية المقارنة غير ملائمة (المقارنة مع معايير غير مناسبة)
- قد تحتاج عملية التقييم والإجراءات التصحيحية إلى تحسين

تكامل عملية الرقابة الداخلية Integration process of internal control

أن الرقابة الداخلية ليست حدثاً أو ظرفاً يحدث لمرة واحدة فقط وإنما سلسلة من الإجراءات التي تتخلل أنشطة المنشآت وهي إجراءات تحدث باستمرار وخلال العمليات التشغيلية وتنتشر وتتواصل في الطريقة التي تدير بها الإدارة تلك المنشأة. وبالتالي فإن الرقابة الداخلية تختلف من منظور بعض المراقبين الذين يعتبرونها شياً ما أو عبئاً ضرورياً.

يجب ان تكون الرقابة الداخلية منهج عمل بدلا من تكون مجرد اضافة تعلها
وتصبح الرقابة حينئذ جزء متما للعمليات الاساسية للادارة وهي التخطيط والتنفيذ
والمرابعة.

ان اضافة اجراءات رقابية جديدة منفصلة عن تلك الاجراءات الموجودة حاليا
يضيف تكاليف جديدة. ولكن يمكن للمنشأة ان تتجنب اجراءات وتكاليف لا داعي لها
وذلك بالتركيز على العمليات التشغيلية الحالية ومساهمتها في رقابة داخلية فاعلة
وتكامل الضوابط الرقابية داخل الانشطة التشغيلية الاساسية.

تأثير الادارة والموظفين على الرقابة الداخلية:

The impact of management and staff on the internal control

يقوم الموظفون داخل المنشأة بتشغيل الضوابط الرقابية الداخلية وذلك بأفعالهم
واقوالهم وبالتالي تتأثر الرقابة الداخلية بالموظفين الذين يجب ان يكونوا على علم
بادوارهم ومسؤولياتهم وحدود صلاحياتهم.

بالرغم من ان الادارة تقوم اساسا بالاشراف الا انها تقوم بوضع اهداف المنشأة
وهي المسؤولة بشكل عام عن نظام الرقابة الداخلية الذي يوفر الاليات المطلوبة
للمساعدة على فهم المخاطر في سياق أنشطة المنشأة. غير ان الادارة تقوم بوضع
أنشطة الرقابة الداخلية ومراقبتها وتقييمها . ولتطبيق الرقابة الداخلية يتطلب الامر
مبادرات ادارية واتصالات مكثفة من جانب الادارة مع بقية الموظفين. لذلك فان
الرقابة الداخلية هي اداة تستخدمها الادارة وتتعلق مباشرة بأنشطة المنشأة. وهكذا
تكون الادارة عنصر هام من عناصر الرقابة الداخلية ومع ذلك فان جميع
الموظفين داخل المنشأة يلعبون ادوارا هامة في حدوث ذلك.

وبالمثل تتأثر الرقابة الداخلية بالطبائع البشرية وان الناس لا يفهمون دائما ولا
يتواصلون او يؤدون واجباتهم بشكل ثابت لان كل فرد يجلب الى مكان عمله
خلفيات وقدرات عملية فريدة. كما ان لكل فرد احتياجات واولويات متباينة وهذه
حقائق تؤثر في الرقابة الداخلية وتنتشر بها.

توفير الضمانات المعقولة: Provide reasonable assurances

لا يمكن للادارة ان توفر ضمانا مطلقا بخصوص انجاز اهداف المنشأة . وبدلا
من ذلك فان ارشادات الرقابة الداخلية تعترف بانه يمكن فقط احراز مستوى
"معقولا" لضمان ذلك.

يتطلب تحديد قدر الضمان المعقول احكاما تقديرية وبمزاوالتها فانه يمكن
للمديرين التعرف على المخاطر المتصلة في عملياتهم التشغيلية ومستويات
المخاطر المقبولة تحت ظروف متباينة وتقييم المخاطر كميا ونوعيا.

ويمكن تعريف الضمان بأنه معقول عندما لا تزيد تكلفة الرقابة الداخلية عن الفوائد الناتجة عنها هذا فضلا عن الحاجة الى دراسة تكاليف قرارات الاستجابة للمخاطر واعداد ضوابط رقابية ومقارنتها بالفوائد الناشئة عنها .
ولتصميم انظمة رقابية داخلية اقل تكلفة وتعمل على تقليل المخاطر الى مستويات مقبولة فان الامر يتطلب من المديرين ان يستوعبوا الاهداف التي يتعين تحقيقها ، وبخلاف ذلك فقد يضع المديرين انظمة ذات ضوابط رقابية مفرطة تتناول احد جوانب الانشطة التشغيلية ولكنها تؤثر سلبا على جوانب تشغيلية اخرى مما يؤدي الى محاولة الالتفاف حول الاجراءات ، أو عدم تقديم الخدمات بالوقت المناسب الى المستفيدين بها وارتفاع تكلفتها وتدني نوعيتها،أو قد تخنق مهارات الموظفين الابتكارية.و عليه فان الفوائد الناشئة عن ضوابط رقابية مفرطة في احد الجوانب قد تفوقها زيادة التكلفة.

أهداف نظام الرقابة الداخلية The objectives of the internal control system
سوف نوضح أهداف نظام الرقابة الداخلية مع مناقشة لاهم المشاكل المتعلقة بها

- 1. صحة ونزاهة المعلومات والبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات من قبل الادارة** يجب تنفيذ العمليات بشكل نظامي واخلاقي واقتصادي وفعال ومؤثر وان تكون متناسقة مع المهام التي تقوم بها المنشأة. ويعتبر أهم الأهداف على الإطلاق، بحيث يوفر سواء للمنشأة أو لغيرها المعلومات الصحيحة والدقيقة عن المنشأة ، وبالتالي اتخاذ قرارات تكون صائبة في معظمها، وبالتالي فوجود أي ثغرات في هذا النظام قد يؤثر سلبا على المنشأة وعلى المتعاملين معها كذلك وهذا يؤدي إلى عدم دقة وصحة المعلومات المقدمة وبالتالي رهن مستقبل المنشأة.
- 2. الالتزام بالسياسات، الخطط، الاجراءات، القوانين والانظمة.** يتعين على المنشأة ان تتبع العديد من القوانين واللوائح . فالادارة مسؤولة عن وضع الانظمة والتعليمات واللوائح ودائرة التدقيق مسؤولة عن فحص وتقييم وقياس مدى الالتزام بالانظمة الموضوعية والتأكد دائماً من مدى الالتزام بتلك السياسات والخطط والاجراءات والقوانين ذات التأثير الهام على اعمال المنشأة والتقرير عن ذلك ما اذا كانت الانظمة سارية وفعالة وان الالتزام يتحقق .
- 3. حماية الاصول والموجودات والممتلكات** ويقصد بها تفادي خسارة الاصول بسبب الفاقد وسوء الاستغلال وسوء الادارة والاختاء والتلاعب والمخالفات ونجد في هذا المجال حمايتين:-

أ. **حماية مادية** ويقصد بها حماية الأصول من الأخطار التي يمكن أن تتعرض له من جراء العوامل الخارجية من سرقة أو تلف إذا لم تحفظ في مخازن مهيأة خصيصا لذلك .

ب. **حماية محاسبية** ويقصد بها ارتباط التسجيلات بالحركات الفعلية للأصول وتتضمن جميع تحركاتها حتى يمكن متابعتها بدقة مثل استلام المواد وإدخالها إلى المخزن وعملية الاستثمار وغيرها من الحالات .
وقيام التدقيق الداخلي بفحص مدى كفاية وسائل المحافظة على الأصول وحمايتها من كافة أنواع الخسائر وكجزء من هذه العملية ومن حين لآخر يجب على المدققين التأكد من صحة وجود هذه الموجودات والممتلكات للمساهمة في هذه الخطة ، يقوم المدققون بعدد من عمليات الجرد لهذه الموجودات والممتلكات اثناء السنة والمشاركة في اعمال الجرد السنوي .

4. **الاكتمال:** والهدف العام هنا هو التأكد من ان جميع المعاملات الموثقة قد تم تسجيلها وانه ليس هناك حذف لاي معاملات مثلا(يجب ان تكون مستندات متسلسلة الارقام ويتم مطابقتها).

5. **القياس:** ويشمل الاتي:-
■ **الدقة** الهدف منها هو التأكد من الدقة الحسابية والمكتنية لقيم المعاملات التي يتم تسجيلها في الدفاتر .
■ **التصنيف/التبويب:** الهدف منها هو التأكد من التوجيه المحاسبي للعمليات وكذلك التأكد من التحميل على مركز التكلفة .
■ **الفترة المحاسبية:** الهدف منها هو تسجيل جميع المعاملات التي تخص الفترة المحاسبية المختصة حتى يتم القياس المحاسبي على وجه سليم وكذلك مقابلة (مقارنة) الايرادات بالمصروفات/النفقات التي تخص نفس الفترة المحاسبية التي تعد عنها البيانات المالية.

6. **الحوكمة بتحسين ورفع الأداء:** باستيفاء التزامات محاسبة المسؤولية ويتحقق ذلك بتطوير والاحتفاظ بالمعلومات المالية وغير المالية على ان تكون موثوقة وذات صلة ، وكذلك بالافصاح العادل عن تلك المعلومات في تقارير دورية يتم تقديمها الى المستفيدين ذوي العلاقة لرفع الكفاءة الإنتاجية للمنشأة في الوصول إلى الهدف الذي حددته سابقا في إطار وظيفة معينة، أما عنصر الفعالية فهو أقل تركيز والذي يقصد به تحقيق المنشأة لجزء من أهدافها بأقل التكاليف مع المحافظة على نفس الجودة والنوعية، هذه الأهداف يمكن تحقيقها في ظل وجود نظام معلوماتي ذا جودة عالية من الكم والكيف.

بعد ما تم تحديد أهداف نظام الرقابة الداخلية سوف نتطرق إلى أهم عناصر النظام التقليدية وهي في الحقيقة تعتبر الوسائل المهمة لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية الأساسية ، هذا وسوف نتطرق إلى واقع هذه العناصر

أ. وجود هيكل تنظيمي إداري واضح:

أحد العناصر العامة للخطة التنظيمية مقدرتها في تحقيق الاستقلال الوظيفي بين الإدارات المختلفة، لأن هناك مبدأ رقابي هام ينص على الفصل الدقيق بين المسؤوليات الوظيفية للحماية من الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة وخاصة تلك الوظائف التي تسمح لشخص ما بالتلاعب وفي نفس الوقت يمكن له أن يخفي التلاعب الذي قام به من خلال أداء وظيفته، ويحتاج الاستقلال الوظيفي إلى تقييم المهام بحيث لا يقوم شخص واحد بمراقبة جميع نواحي النشاط الذي يشرف عليه بدون أن يحدث تدخل من شخص آخر ويجب أن تستخدم السجلات الموجودة بالقسم كأداة للرقابة على الأنشطة التي تعمل بداخله على أن تكون هذه السجلات بعيدة عن متناول يد هذه الأنشطة، وبالرغم من وجود هذا الاستقلال الوظيفي إلا أن هذا لا يمنع الأقسام المختلفة أن تعمل مع بعضها البعض بتكامل وتناسق يُمكنها من تنفيذ مهامها بانتظام وبكفاءة إنتاجية عالية، ولا يعنى الاستقلال إقامة الحواجز وإنما يقصد به منع أى إدارة من المحاسبة عن نتائج أعمالها تأييدا للفكرة القائلة "بالا يقوم شخص واحد بمراقبة جميع نواحي النشاط الذى يشرف عليه بدون تدخل شخص آخر".

وبالتالي يجب أن تتوافر بالخريطة التنظيمية الخصائص التالية لا للحصر (البساطة/ الوضوح/ المرونة/ اللوائح المنظمة/ الملاءمة/ الاقتصادية) ومع التخطيط السليم لأهداف المشروع يساعد ذلك كثيرا على :

- 1- تقسيم العمل وتحديد الاختصاصات والمسؤوليات الوظيفية وتحديد السلطات المختلفة بما يساعد على حسن أداء العمل وانتظامه.
- 2- ربط الاختصاصات والمسؤوليات بالأهداف والسياسات العامة المراد تحقيقها.
- 3- توفر الاستقلال التنظيمي للإدارات والأقسام بشكل واضح بما يساعد على تحديد المسؤولين عن أى أخطاء أو مخالفات قد تحدث.
- 4- وضع إجراءات واضحة ودقيقة لنشاط الرقابة وعملها فى شكل خطة محددة مع إيجاد علاقة بين هذه الإجراءات وبرامج المشروع وأنشطته.
- 5- زيادة الكفاءة العمليات وتشجيع جميع الإدارات والأقسام بالالتزام بالسياسات الموضوعه.

لكي يتحقق الاستقلال الوظيفي بين الإدارات المختلفة لا بد من إجراءات تنظيمية وإدارية تشمل على ما يلي:

1. تحديد اختصاصات الإدارة والأقسام

2. توزيع الواجبات بين الموظفين حتى لا ينفرد شخص بعملية من البداية إلى النهاية.
3. توزيع الواجبات بين الموظفين ليساعد على تحديد تبعية الخطأ.
4. توزيع الواجبات بين الإدارة والموظفين بحيث يتم فصل الوظائف التالية: وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة. وظيفة الاحتفاظ بعهدة الأصول. وظيفة القيد والمحاسبة.
5. تنظيم موظفي الأقسام بحيث يكون موظفو كل قسم في غرفة واحدة.
6. إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل.
7. منح تعليمات بأن يوقع كل موظف على المستندات لما قام به من عمل كإثبات.
8. استخراج المستندات الأصل وعدة نسخ منطبق الأصل وتوزيعها على الأقسام المعنية.
9. محاولة إجراء تنقلات بين الموظفين من حين لآخر.
10. ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة.

ب. وجود نظام محاسبي سليم:

هناك علاقة تكاملية بين النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية حيث أن النظام المحاسبي السليم يساهم في توفير رقابة داخلية فعالة، كما يعتبر العنصر الأساسي في رقابة وإدارة أنشطة الوحدات وأستطيع القول أن النظام المحاسبي هو القلب النابض لنظام الرقابة الداخلية. ويعتبر النظام المحاسبي الجيد من المتطلبات اللازمة لإمداد الإدارة والإطراف في خارج المنشأة بصفة عامة بالبيانات والمعلومات المطلوبة لتحليل الأعمال واتخاذ القرارات باعتباره نظاما للمعلومات.

ولقد كان النظام المحاسبي في الماضي مجرد أداة لبيان طبيعة العمليات ذات الطابع المالى التي تمارسها المنشأة وتسجيل هذه العمليات دفتريا وفقا للقواعد المحاسبية.

وفى الحاضر والمستقبل إلى جانب كونه أداة للتسجيل الدفترى للعمليات على انه نظام لإنتاج المعلومات المحاسبية اللازمة ويوفر الأساس المطلوب لاتخاذ القرارات ويساعد فى إعداد تقارير متابعة دورية , تساعد بدورها على تحقيق رقابة فعالة.

ويزداد الدور الذى يمكن أن يؤديه النظام المحاسبي فى مجال الرقابة الداخلية كأحد مقوماتها يساعد في معرفة أداء الإدارة المالية ويوضح ما حققته كل إدارة في تحقيق أهدافها وأن يسلط الضوء على المجالات التي تتطلب مزيدا من الرقابة.

**وحتى يحقق النظام المحاسبي هدفه لا بد من احتواء الاجراءات التالية
إجراءات محاسبية وتتمثل هذه الإجراءات في :**

1. إصدار تعليمات بإثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها للتقليل من الغش والاحتيال.
2. إصدار تعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمدا من الموظفين المسؤولين.
3. استعمال الحاسوب في معالجة المعلومات بهدف دقة المعلومات وسرعة معالجتها..
4. استخدام وسائل التوازن المحاسبي الدوري مثل المراجعة وحسابات المراقبة.
5. إجراء مطابقات دورية بين الكشف الواردة من الخارج وبين الأرصدة والكشوف والسجلات الواردة من الداخل.
6. القيام بجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة ومطابقة ذلك للأرصدة الدفترية.
7. عدم السماح لموظف مراقبة عمله.

ج. الضبط الداخلي

ترجع أهمية الضبط الداخلي إلى وجود إجراءات سليمة لتنفيذ الأعمال التي تؤدي إلى توافر رقابة داخلية فعالة، ويتم تصميم هذه الإجراءات على ضوء وسائل الرقابة الإدارية والمحاسبية والضبط الداخلي . ويمثل الضبط الداخلي كأحد مقومات نظام الرقابة الداخلية كمجموعة من الإجراءات والترتيبات الخاصة التي يتم وضعها بغرض منع واكتشاف الأخطاء أو التحريفات والغش من ناحية، والتطوير المستمر في أداء العمل من ناحية أخرى وهذه الترتيبات والإجراءات هي ما يمكن أن يطلق عليه (قواعد وأسس الضبط الداخلي) .

- 1- التامين على الأصول
- 2- استخدام أسلوب الرقابة الحدية في وضع حدود لتدرج السلطة في مجال التصريح والرقابة المزدوجة فتعتمد على اشتراك أكثر من شخص لإنجاز عملية معينة مثل وجود توقيعين.
- 3- نظام التفطيش : يتم إنشاء قسم خاص بالتفتيش للتأكد من (حسن سير العمل وعدم مخالفة الأنظمة والإجراءات و الالتزام بقواعد الرقابة الداخلية المعمول بها).
- 4- تحديد الاختصاصات في مختلف المستويات الإدارية.
- 5- وضع الإجراءات التفصيلية التي تحدد الخطوات التنفيذية اللازمة لأداء كل عملية من العمليات المختلفة.

د. قياس الأداء:

يصبح نظام الرقابة الداخلية أكثر فعالية في حالة وجود معدلات ملائمة لقياس الأداء وكما هو معلوم أن وظيفة المحاسبة الأساسية هي عملية القياس ووحدات القياس هي العملة النقدية، وعلى هذا الأساس نتساءل كيف يتم قياس الأداء؟ نستطيع قياس الأداء من خلال معدلات الربحية أو الحصة السوقية... يقول الدكتور ليستر هينجر والدكتور سيرج ماتولتس: " تهتم المحاسبة الإدارية بشكل أساسي بتوفير المعلومات والبيانات لإدارة المنشأة ، لتعينها على أداء وظائفها الإدارية من تخطيط وتنسيق وتوجيه ورقابة. " تستعمل هذه المقاييس في المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة في ظل إدارة تعمل على إنجازه من خلال قياس العناصر التالية:

- درجة مصداقية المعلومات
- مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية
- احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة أن نظام الرقابة الداخلية يشمل:

أ. **الرقابة الإدارية:** وهي تشتمل على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية. إذ تشتمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري. سواء كانت برامج تدريب العاملين، طرق التحليل الإحصائي ودراسة حركة المنشأة عبر مختلف الأزمنة تقارير الأداء على الجودة والى غير ذلك من أشكال الرقابة.

ب. **الرقابة المحاسبية:** هي كافة الإجراءات الهادفة إلى تحقيق اختيار دقة البيانات المثبتة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها والوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية من جهة ومن جهة أخرى العمل على حماية أصول المنشأة.

هـ. إدارة التدقيق الداخلي:

إن وجود نظام للرقابة الداخلية بدون إدارة تدقيق داخلي ليس كافيا فإذا كان النظام المحاسبي هو قلب نظام الرقابة الداخلية فإن إدارة التدقيق الداخلي هي بمثابة الطبيب المعالج للنظام .

هناك نظرية تقول " : إن هدف الرقابة هو أن نجعل الأخطاء تساوي صفر " ، ولكي نحقق هذا الهدف لا بد من تقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية وهذا يتم عن طريق إدارة التدقيق الداخلي .

و. توافر الكفاءات اللازمة للموظفين داخل المنشأة:

ان خير من استأجرة القوي الامين وهذا يتطلب تصنيف الوظائف وتحديد المؤهلات العلمية والعملية التي يجب توافرها في من يشغلها مع ضرورة تنفيذ

البرامج التدريبية الدورية ومراجعة عمل الموظفين من وقت لآخر مع توافر نظام للحوافز يساهم في مكافأة المميزين والمجتهدين.

ع. المدقق الخارجي:

يقوم بفحص عناصر مختلفة للرقابة الداخلية أهمها الخطة التنظيمية، فإذا كانت الأقسام مستقلة تنظيمياً، فإن هذه الحقيقة تساهم كثيراً في تحقيق الرقابة الداخلية، وسيحدد المدقق الخارجي من خلال إجراءات التدقيق ما إذا كانت الأقسام مستقلة فعلاً في أدائها، وما إذا كان هناك فصل مناسب للوظائف، ولتحديد درجة الاعتماد على سياسات وإجراءات المنشأة المختلفة يقوم المدقق الخارجي باختبار مدى ملائمة السياسات والمعلومات المكتوبة التي يحصل عليها.

وتكون تلك المراجعة هامة وبصفة خاصة في الحالات التي يكون للمشروع فيها عمليات ذات انتشار مكاني واسع، ومع ذلك فأنه كأساس لتوسيع أو تحديد إجراءاته ينبغي على المدقق الخارجي أن يحدد فعالية جميع السياسات والإجراءات المنفذة سواء كانت مكتوبة أم غير مكتوبة.

الاساليب والادوات التي يعتمد عليها نظام الرقابة الادارية (1)

Methods and tools upon which the control system of administrative

1. **التنظيم Organization**، بوصفه وسيلة لتحقيق الرقابة، بأنه القيام بهيكلية مدروسة ومصادق عليها للأدوار الموكلة إلى العاملين في المنشأة، بحيث تتمكن المنشأة من تحقيق أهدافها بشكل كفء واقتصادي.

- يجب توزيع المسؤوليات بحيث لا يتمكن أحد من التحكم بجميع مراحل أي عملية من العمليات.
- يجب أن يمتلك المديرون السلطة التي تخولهم اتخاذ ما يلزم للقيام بمسؤولياتهم.
- يجب تحديد المسؤولية الفردية باستمرار تحديداً واضحاً بحيث لا يمكن تجنبها أو تجاوزها.
- على الموظف المسؤول الذي يقوم بتوزيع المسؤوليات وتفويض السلطات إلى المرؤوسين أن يكون لديه نظام فعال للمتابعة لضمان تنفيذ المهام الموزعة بالصورة المناسبة.
- يجب أن يطلب من الأشخاص الذين تفوض إليهم السلطة أن يمارسوا تلك السلطة دون وجود إشراف مباشر لصيق عليهم. لكن عليهم أن يراجعوا رؤسائهم الأعلى منهم في الحالات الاستثنائية.

- يجب أن يكون الأفراد مسؤولين أمام رؤسائهم عن الطريقة التي اتبعوها في تنفيذ مسؤولياتهم.
- يجب أن تتمتع المؤسسة بقدر كاف من المرونة يسمح لها بإحداث تغييرات في هيكلتها عند تنفيذ الخطط والسياسات والتغييرات في الأهداف.
- يجب أن تكون الهيكلية التنظيمية في أبسط شكل ممكن.
- يجب إعداد المخطط التنظيمي للمؤسسة والكتيبات التوضيحية لتساعد في التخطيط والتحكم بالتغييرات الحاصلة في المؤسسة وسلسلة السلطة وتوزيع المسؤوليات فيها، والمساعدة على تقديم فهم أفضل بشأن هذه المسائل.

2. السياسات Policies: هي مبادئ معلنة تتعلق بتحديد الأعمال المطلوبة أو توجيهها أو تقييدها. ويجب أن تتبع السياسات مبادئ معينة:

- يجب أن تتم كتابة السياسات بوضوح، وأن يتم تنظيمها بصورة منهجية في كتيبات أو مطبوعات أخرى، وأن تتم المصادقة عليها بالصورة المناسبة.
- يجب أن يتم توصيل السياسات بصورة منهجية إلى جميع المسؤولين في المؤسسة والموظفين ذوي العلاقة فيها.
- يجب أن تلتزم السياسات بالأنظمة والقوانين النافذة، ويجب أن تتسجم مع أهداف المؤسسة ومع السياسات العامة التي تحددها المستويات الأعلى في المؤسسة.
- يجب أن تصمم السياسات بصورة تعزز أداء الأنشطة التي تم تفويضها، بأسلوب فعال وكفاء واقتصادي، وتقدم درجة مرضية من التأكيد بأن موارد المنشأة تتم حمايتها بصورة مناسبة.
- تجب مراجعة السياسات بصورة دورية، كما تجب مراجعتها وتنقيحها عند تغير الظروف.

3. الإجراءات Procedures: هي وسائل تستخدم لتنفيذ الأنشطة بما يتوافق مع السياسات الموضوعة. وتطبق على الإجراءات المبادئ التي تنطبق على السياسات ، وهناك مبادئ أخرى منها:

- لتقليل احتمال حدوث خطأ أو احتيال، يجب تنسيق الإجراءات بحيث يتم فحص عمل كل موظف بصورة آلية على يد موظف آخر يقوم بصورة مستقلة بواجبات محددة منفصلة. وعند تحديد المستوى اللازم من الفحوصات الداخلية الآلية ضمن نظام الرقابة، يجب اعتبار عدد من العوامل مثل درجة المخاطرة، وتكاليف الإجراءات الوقائية، ومدى توافر الموظفين، والأثر التشغيلي، وجدوى الفحوصات.

- في العمليات غير الميكانيكية، يجب أن لا تكون الإجراءات الموضوعة مفصلة إلى حد يقيد استخدام المحاكمة الشخصية.
- للوصول إلى أعلى درجة من الكفاءة والاقتصادية، يجب أن تكون العمليات الموضوعة بسيطة وغير مكلفة قدر الإمكان.
- يجب تجنب التداخل أو التعارض أو التكرار في الإجراءات.
- يجب مراجعة الإجراءات بصفة دورية، وتحسينها حسب اللزوم.

4. **الموظفون Personnel:** يجب أن يتمتع العاملون الدائمون أو المؤقتون بالمؤهلات المناسبة لقيامهم بالوظائف الموكلة إليهم. وأفضل صيغة للرقابة على أداء الأفراد هو الإشراف، لذلك يجب وضع معايير عالية للإشراف. والممارسات التالية تساعد في تحسين مستوى الرقابة:

- يجب توزيع المسؤوليات بحيث لا يتمكن أي موظف من التحكم بجميع مراحل أي عملية من العمليات.
- يجب التقصي عن الموظفين الجدد فيما يتعلق بالأمانة والموثوقية.
- يجب أن تقدم للموظفين دورات تدريبية وتطويرية تؤمن لهم الفرصة للتحسن وتبقيهم على اطلاع على السياسات والإجراءات الجديدة.
- يجب أن يحصل الموظفون على معلومات حول واجبات ومسؤوليات الأقسام الأخرى في المؤسسة بحيث يتكون لديهم فهم أفضل للدور الذي تؤديه الوظائف التي يقومون بها ضمن المؤسسة ككل.
- يجب مراجعة أداء جميع الموظفين بصفة دورية للتأكد من أنه قد تم الوفاء بجميع المتطلبات الأساسية التي تحتاج إليها الوظائف التي يقومون بها. ويجب أن يحصل الموظفون الذين قدموا أداء ممتازاً على التقدير والاعتراف المناسبين. كما يجب مناقشة نقاط الضعف مع الموظفين بحيث تتاح لهم الفرصة لتحسين أدائهم أو تطوير مهاراتهم.

5. **المحاسبة Accounting:** هي الوسيلة التي لا يمكن الاستغناء عنها لتحقيق الرقابة المالية على الأنشطة والموارد. فهي تضع إطاراً يمكن تكييفه مع توزيع المسؤوليات في المؤسسة. كما تعد المحاسبة عداد النقاط المالي في المؤسسة. لكن المشكلة تكمن في تحديد النقاط التي يجب احتسابها. وفيما يلي عرض لبعض المبادئ الأساسية المتعلقة بأنظمة المحاسبة:

- يجب أن تكون المحاسبة ملائمة لحاجات المديرين لاتخاذ قرارات بصورة عقلانية، أكثر من ملاءمتها لما تمليه الكتيبات أو قوائم التدقيق الجاهزة.
- يجب أن يبنى نظام المحاسبة بالتوافق مع توزيع خطوط المسؤولية في المؤسسة.

- يجب أن تكون التقارير المالية المتعلقة بنتائج العمليات موازية للوحدات التنظيمية المسؤولة عن تنفيذ تلك العمليات.
- يجب أن تتم المحاسبة بحيث تمكن من تحديد التكاليف التي يمكن التحكم بها.

6. **الموازنات التخطيطية:** هي بيان بالنتائج المتوقعة يعبر عنها من خلال الأرقام. وهي وسيلة رقابية وقائية تضع معياراً للموارد المدخلة ولما ينبغي تحقيقه من مخرجات ونتائج. ويمكن أن تؤمن الموازنة توزيع وتخصيص موارد المؤسسة النادرة بالشكل الأفضل، مع أن ذلك لا يحدث دائماً. نظراً لأن الموازنة التخطيطية تحتوي على تقديرات كمية ومالية لكافة العمليات المتوقعة حدوثها خلال فترة زمنية قادمة فهي لذلك تحتوي على الأهداف المنتظر تحقيقها ، وبالتالي فهي تصلح كوسيلة للرقابة الإدارية حيث تقارن الأرقام الفعلية مع الأرقام المستهدفة ويتم الوقوف على الفروق بينهما وتقصي أسبابها وتحديد المسؤولين عنها وبالتالي معرفة نقاط الضعف والقصور وعلاجها (انحراف غير ملائم) او مواطن القوة وتنميتها (انحراف ملائم).

- 1- الموازنة هي بيان بالنتائج المتوقعة يعبر عنها من خلال الأرقام. والموازنة وسيلة رقابية وقائية تضع معياراً للموارد المدخلة ولما ينبغي تحقيقه من مخرجات ونتائج. ويمكن أن تؤمن الموازنة توزيع وتخصيص موارد المؤسسة النادرة بالشكل الأفضل، مع أن ذلك لا يحدث دائماً.
- 2- يجب أن يشارك الأشخاص المسؤولون عن تنفيذ الموازنة في إعدادها.
- 3- يجب أن تقدم للأشخاص المسؤولين عن تنفيذ الموازنة معلومات كافية تقارن بين الموازنات والوقائع الفعلية وتوضح أسباب وجود أية اختلافات كبيرة بينهما.
- 4- يجب أن تدرج جميع موازنات الفروع ضمن الموازنة الكلية للمؤسسة.
- 5- يجب أن تحدد الموازنات أهدافاً يمكن قياسها، فالموازنات لا معنى لها مالم يدرك المديرون ما الأمور التي يضعون الموازنة لأجلها.
- 6- يجب أن تساعد الموازنات في صقل هيكلية المؤسسة إذ أنه من الصعب وضع معايير موضوعية للموازنة في ظل مزيج غير واضح من الأنظمة الفرعية. لذلك تعد الموازنة شكلاً من أشكال الضبط والتنسيق.

7. **التبليغ:** في معظم المؤسسات تعمل الإدارة وتتخذ قراراتها على أساس التقارير التي تتلقاها. لذا يجب أن تقدم التقارير في الوقت المناسب وأن تكون دقيقة

ومفهومة واقتصادية. وفيما يلي بعض المبادئ المتعلقة بوضع نظام مرضٍ للتبليغ الداخلي:

- يجب إعداد التقارير بما يتوافق مع المسؤوليات الموزعة.
- ينبغي ألا يطلب من الأفراد أو الوحدات أن يبلغوا إلا عن الأمور التي تقع ضمن مسؤولياتهم.
- ينبغي تقييم كلفة تجميع البيانات وإعداد التقارير بالمقارنة مع المنافع التي تحققها تلك التقارير.
- ينبغي أن تكون التقارير أبسط ما يمكن وأن تكون منسجمة مع طبيعة الموضوع الذي تتحدث عنه. ويجب أن تقتصر على المعلومات التي تلبي حاجات قارئها. ويجب بذل الجهد في استعمال التصنيفات والاصطلاحات المتعارف عليها وذلك لتجنب الإرباكات.
- ينبغي أن تتضمن التقارير المتعلقة بالأداء، إن أمكن، مقارنات مع المعايير الموضوعية مسبقاً للتكلفة والكمية والجودة. كما يجب عزل التكاليف التي يمكن التحكم بها.
- عندما لا يمكن التبليغ عن الأداء بمقاييس كمية، فيجب التركيز في التقارير على الاستثناءات والنواحي الأخرى التي تتطلب انتباه الإدارة.
- يجب أن تقدم التقارير في الوقت المناسب وذلك لتحقيق أكبر قيمة ممكنة. فالتقارير المقدمة في الوقت المناسب ولو كانت مبنية جزئياً على التقديرات قد تكون مفيدة أكثر من التقارير المتأخرة ولو كانت أكثر دقة.
- ينبغي إجراء استبيان دوري لأراء متلقي التقارير وذلك لتحديد إن كانوا ما يزالون بحاجة إلى التقارير التي يتلقونها، أو إن كان يمكن تحسين تلك التقارير.

المكونات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية

The basic components of the internal control system

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المكونات الأساسية التالية :

- 1- **فصل المهام:** يشكل فصل المسؤوليات أو الوظائف وسيلة من وسائل المراقبة الأساسية التي تساعد على انجاز العملية في مجملها بحيث تقلص من خطر التلاعب والخطأ الصادر عن قصد. وتشمل الوظائف التي تستوجب فصلها تلك المتعلقة باصدار اوامر الصرف، التنفيذ، الحماية، التسجيل، وكذلك عمليات تطوير الانظمة والعمليات اليومية في حالة اعتماد الوظيفة على نظام محاسبة المسؤولية كما يجب ان يكون التدقيق.

- 2- **التنظيم:** يجب على الوحدات الخاضعة للتدقيق ان تتوفر فيها تصميم للتنظيم يحدد المسؤوليات والصلاحيات، وكذلك اجراءات عمل تشخيص قنوات

المعلومات للعمل اليومي، كما يجب تحديد وبوضوح تفويض الصلاحية كيفما كان نوعها لتفعيل محاسبة المسؤولية.

3- عمليات المراقبة: تركز اساسا على حماية مكونات الاصول من خلال عدة اجراءات امنية للتأكد ان الوصول اليها مقتصر فقط على المستخدمين المرخص لهم سواء تعلق الامر بالمنفذ المباشر او الغير مباشر. وتعد عمليات المراقبة هامة في حالة كون مكونات الاصول قابلة او مرغوب فيها للحمل. وقد تطل اعمال المراقبة الى التأكد من ان العمليات التي ستخضع للتسجيل والمعالجة قد تم ادراجها كلها، وتسجيلها، ومعالجتها على وجه صحيح. وتشمل هذه العمليات تحري دقة التسجيلات الحسابية، والمقارنات. ورقابة مادية على اصول وممتلكات المنشأة او من خلال نظام محاسبي يقوم على مجموعة ملائمة من المستندات والسجلات المحاسبية ودليل للحساب.

4- الترخيص والتأشيرة: تتطلب جميع قرارات التنفيذ وكذلك العمليات ترخيصا او تأشيرة من طرف مسؤول متخصص ، ويجب ان تكون حدود هذه التراخيص دقيقة.

5- الموظفون: يجب وضع بعض الترتيبات اللازمة للتأكد من ان الموظفين مؤهلين ويتمتعون بالقدرات التي تناسب مسؤولياتهم، لان السير الجيد لاي نظام يرتبط بالضرورة بكفاءة ونزاهة واستقامة الموظفين، لذا تشكل المهارات والكفاءة والمميزات الفردية عناصر هامة يجب اخذها بعين الاعتبار عند وضع أي نظام مراقبة.

6- التيسير: يتعلق الامر بعمليات المراقبة التي يقوم بها الاداريون خارج اوقات سير العمل اليومي العادي، وتضم مراقبة الاشراف العام الذي يمارسه هؤلاء الاداريون، كذلك فحص معلومات التسيير ومقارنتها بالميزانيات ، ومقاييس الاداء، وكل اجراء يهم الفحص.

7- الاشراف على العمل: يجب ان يحتوي كل نظام مراقبه داخليه. اعتماد وسيلة الاشراف على سير العمل اليومي للعمليات وعلى تسجيلها وذلك من خلال الهيكل التنظيمي المعتمد، كان يراجع رئيس القسم على اعمال وموظفين القسم، او من خلال الاشراف المباشر من شخص مؤهل يراجع الاعمال اول باول.

8- **المراقب المالي:** يمارس المراقب المالي مهمة مراقبة مستقلة لمجالات واسعة بحيث يحق له رد أو الاعتراض على صرف مستند ما لم يكن مكتمل الشروط وفقا لاجراءات العمل المعتمد او وفق الانظمة والتعليمات المصرح بها في العمل.

ويؤدي توفر نظام فعال للرقابة الداخلية في المنشأة الى منع واكتشاف الغش والتلاعب بما يقوم عليه من مقومات تكفل هذا وبما يعتمد عليه من اساليب ووسائل.

ما هو COSO؟

هي اختصار للعبارة ⁽¹⁾ *Committee of Sponsoring Organizations*

Committee of Sponsoring & Organization Tradeway Commissio

وهي لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي. وكان جيمس جيم تريدواي الابن عضو في لجنة الاوراق المالية والبورصات واول رئيس لـ COSO التي أنشئت في الولايات المتحدة. تشكلت في عام 1985 COSO لرعاية اللجنة الوطنية لإعداد التقارير المالية الاحتياطية فهي لجنة غير ربحية. وتضم أكبر خمس جمعيات مهنية في الولايات المتحدة الأمريكية في مجال التدقيق والرقابة والمحاسبة، حيث تم وضع أدوات ومفاهيم من قبل COSO ليتم من خلالها تقييم أنظمة الرقابة الداخلية لتكون شاملة لجميع النواحي الرقابية، بحيث يتم الوصول بعد إجراء التقييم إلى تحديد وتشخيص نقاط القوة والضعف في مجال أنظمة الرقابة الداخلية.

المفاهيم الأساسية لإطار COSO

- عملية الرقابة الداخلية ليست غاية في حد ذاتها بل هي مجرد وسيلة لبلوغ نهايتها.
- يتم التحكم في العمل للشركة ويجب ألا ينظر إليها على أنها مجرد بعض النماذج والأدلة التي تتألف من سياسات الشركة.
- الرقابة الداخلية لا توفر سوى ضمان الحد الأقصى وليس ضمانا كاملا بأن إدارة الشركة تعمل على قدراتهم على أكمل وجه.
- تحقيق أهداف مماثلة في فئات عدة هو ما تهدف الرقابة الداخلية.

الهيئات الراعية لـ COSO التي لها أعضاء في تلك اللجنة هي:

- معهد المراجعين الداخليين IIA
- معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA
- جمعية المحاسبة الأمريكية AAA

- معهد المحاسبين الإداريين IMA
 - معهد المحللين الماليين FEI
- وأوصت لجنة تريدواي والمنظمات الراعية للجنة الى العمل معا لوضع توجيهات متكاملة بشأن الرقابة الداخلية. هذه المنظمات الخمس شكلت ما يسمى الآن لجنة المنظمات الراعية التابعة للجنة تريدواي.

أهداف COSO

1. تحسين نوعية الإبلاغ المالي عن طريق التركيز على ادارة الشركات، والمعايير الأخلاقية والرقابة الداخلية والحوكمة.
2. التوحيد لمفهوم الرقابة الداخلية والنظر في التفسيرات المختلفة والمفاهيم.

نموذج مقاييس الرقابة CoCo Criteria of Control

هو نموذج كندي يركز بدرجة أكبر على إجراءات التدقيق الداخلي ويبدو أنه أسهل من نموذج COSO من حيث الفهم وقدرته على القيام بدور المرشد لنشاطات التدقيق الداخلي. وهو يتألف من أربع مكونات تشتمل على عشرين مقياساً، وهذه المقاييس يمكنها أن تشكل عناصر برامج التدقيق. وهذه المكونات هي:

أولاً: الغرض

1. وضع الأهداف وإبلاغها.
2. تحديد المخاطر الهامة الداخلية والخارجية التي تواجهها المنظمة في تحقيق أهدافها وتقييمها.
3. وضع سياسات تهدف إلى دعم تحقيق أهداف المنظمة وإدارة المخاطر، وإبلاغ يمارس بحيث يفهم الناس ما هو متوقع منهم ونطاق حريتها في التصرف.
5. وضع خطط لتوجيه الجهود المبذولة في تحقيق أهداف المنظمة وإبلاغها.
6. أن الأهداف والخطط ذات الصلة تشمل أهدافاً قابلة للقياس ومؤشرات الأداء.

ثانياً: الالتزام

1. إرساء قيم أخلاقية مشتركة
2. تحقيق انسجام سياسات الموارد البشرية في المؤسسة مع القيم الأخلاقية
3. توصيف واضح للسلطة والمسؤولية والمساءلة والمحاسبة
4. تعزيز جو من الثقة المتبادلة

ثالثاً: القدرات

1. تمتع العاملين بالمعارف والمهارات والأدوات الضرورية

2. دعم عمليات الاتصال لقيم المؤسسة وتحقيق أهدافها
3. تحديد المعلومات الكافية والمناسبة وتبليغها
4. تنسيق القرارات والتصرفات
5. تصميم أنشطة الرقابة

رابعاً: المتابعة والتعلم:

1. متابعة البيئتين الداخلية والخارجية
2. متابعة الأداء قياساً إلى الأهداف
3. اختبار أهداف المؤسسة وأنظمتها دورياً
4. إعادة تقييم المعلومات والأنظمة المرتبطة بها دورياً
5. إرساء إجراءات المتابعة
6. تقييم فعالية الرقابة دورياً

نماذج الرقابة وفق COSO

ما هو COBIT؟ هي هيئة تعرف باسم معهد تكنولوجيا المعلومات والحكم انشئت عام 1996 من قبل COBIT لتدقيق نظم المعلومات ومؤسسة التحكم. ويركز في المقام الأول على كفاءة وفعالية نظم رصد المعلومات و يؤكد على دور وتأثير تكنولوجيا المعلومات من حيث صلته السيطرة على العمليات التجارية" وما هي الضوابط الداخلية والغرض منها؟

1- هو إطار عام يقترح طريقة لإدارة الـ IT . بهدف ضمان توصيل خدمة الـ IT التي تلبي احتياجات العمل ... (1) والـ COBIT تعتزم تزويد الإدارة بإجابات على الأسئلة التالية:

- ما هي المشكلة ؟
 - ما هو الحل؟
 - ما هي مشتملاتها ؟
 - كيف يعمل.
 - كيف أقوم بتنفيذه .
- 2- هو الذى يميز 34 عملية من عمليات الـ IT و يجمعها فى أربعة مجالات. ومدعوم بواسطة 318 تفصيل لرقابة الاهداف وكل واحدة من الـ 34 عملية تشير إلى مصادر نظم المعلومات . وإلى (الجودة – الأمان) المطلوبة للمعلومات.
- 3- يزودنا بمعيار مقبولة – قابل للتطبيق لتحقيق مستوى جيد من أمن المعلومات وممارسات للتحكم تهدف إلى دعم احتياجات الإدارة فى تحديد ومراقبة

المستوى الملائم لأمن المعلومات . والتحكم فيها في إطار على مستوى المنظمة

4- بشكل أعمق فإن الـ COBIT تهدف إلى الوصول إلى إجابات وحلول لمشاكل ومخاوف الإدارة لمقاييس الأداء (ما هي مؤشرات الأداء الجيد. تحديد كيفية السيطرة على عناصر الـ IT ...) وما هي العناصر المهمة؟ وما هي عناصر النجاح الحرجة للتحكم في الـ (IT) ومقاييس الوعي ... ما هي المخاطر التي تعيق تنفيذ أهدافنا ... Benchmarking. وما الذي يفعله الآخرون ؟ وكيف نقوم بالقياس المقارنة . ويستخدم لقياس الوقت الحاضر والأمن وعملية التحكم. وقد عرفت الرقابة الداخلية بأنها " السياسات والإجراءات والممارسات ، ويتم تصميم الهياكل التنظيمية لتوفير تأكيدات معقولة بأن يتحقق الأعمال والأهداف وأن الأحداث غير المرغوب فيها ومنع وقوعه أو الكشف عن وتصحيحها(2) ". و يركز أساسا على نظم المعلومات بكفاءة وفعالية الرصد. ويشدد التقرير على دور وتأثير تكنولوجيا المعلومات من حيث صلته السيطرة على العمليات التجارية. ويمكن استخدام هذا النموذج من قبل الإدارة لمراقبة وضع سياسة واضحة والممارسات الجيدة من أجل السيطرة على تكنولوجيا المعلومات.

من يستخدم COBIT ؟

1. الإدارة (لتحقيق التوازن بين المخاطر والرقابة)
2. المستخدمين (للحصول على ضمان الأمن والمراقبة)
3. المدققين (لإثبات رأيهم)

مجالات COBIT هي:

1. التخطيط والتنظيم
2. اقتناء وتنفيذ
3. نديره الاستثمار
4. تسليم والدعم
5. الرصد والتقييم.

تقرير COBIT

لقد كُفِت وثيقة (COBIT) تعريفها للرقابة من الوثيقة (COSO) على أن السياسات، والإجراءات، والممارسات، والهياكل التنظيمية تُصمم لتزويد تأكيد

معقول بأن أهداف المنشأة سوف تتحقق، وأن الأهداف غير المرغوب فيها سوف تمنع أو تكتشف ومن ثمّ تصحح.

فقد صُنفت مصادر تكنولوجيا المعلومات (COBIT) أنها البيانات، تطبيق النظم، والتكنولوجيا، والإمكانيات التسهيلية، والأشخاص . وقد عرفت البيانات في مفهومها الواسع بأنها لا تحتوي فقط على الأعداد والمراجع والتواريخ ولكن أيضاً على الأشياء مثل الرسوم البيانية والصوت.

ومن أجل تحقيق أهداف المنظمة، تحتاج المعلومات أن تتطابق مع معايير معينة والتي ذكرتها (COBIT) على أنها متطلبات المنظمة من المعلومات، وهي الجودة ومسؤولية الائتمان والأمان ومن هذه المتطلبات الواسعة استخراج التقرير سبع مجموعات متداخلة للمعايير لغرض تقييم مدى درجة تلبية مصادر تكنولوجيا المعلومات لمتطلبات المنظمة من المعلومات. وتتلخص هذه المعايير

1- الفاعلية

2- والكفاءة،

3- السرية

4- الكمال

5- الوجود

6- الالتزام والتطابق

7- موثوقية المعلومات

كما صُنفت الوثيقة عمليات تكنولوجيا المعلومات في أربعة مجالات وهي:

1. التخطيط والتنظيم

2. الامتلاك والتنفيذ

3. التسليم والمساندة

4. المراقبة.

وقد اشتملت وثيقة (COBIT) على تعاريف لكل من أهداف الرقابة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات. وذلك ضمن أربعة مجالات للعمليات، و32 بيان رقابي عالي المستوى لهذه العمليات، و271 هدف رقابي ذكر في هذه العمليات الاثنين والثلاثين، وإرشادات تدقيق ربطت مع الأهداف الرقابية.

ما هو ISACA؟

هي جمعية نظم المعلومات والتدقيق والتحكم أنشئ من قبل معهد البحوث الداخلية لمؤسسة التدقيق في عام 1991⁽¹⁾ ؛ وقد صدر تنقيح في عام 1994. القصد الأساسي من ساك هو "توفير التوجيه لمصدق الداخلي على الضوابط الداخلية ذات الصلة لنظم المعلومات وتكنولوجيا المعلومات" و ما هي الضوابط الداخلية والغرض منها؟ وقد عرف SAC نظام الرقابة الداخلية على أنه "مجموعة من

(1) WWW.COSO.ORG

العمليات والوظائف، والأنشطة، والنظم الفرعية، والأشخاص الذين اجتمعوا معاً أو تم فصلهم من أجل ضمان تحقيق الأغراض والاهداف (10) .

تقرير ISACA

لقد عرف تقرير (SAC) نظام الرقابة الداخلية ووصف مكوناته، وقدم عدة تصنيفات للضوابط الرقابية، كما وصف أهداف الرقابة والمخاطر، وعرف دور المدقق الداخلي. وقد قدم التقرير إرشاداً للاستخدام، والمعالجة، وحماية مصادر تكنولوجيا المعلومات، كما ناقش آثار الاحتساب من قبل المستخدم النهائي، والاتصالات والتكنولوجيا الجديدة. وقد عرف التقرير نظام الرقابة الداخلية على أنه "مجموعة من العمليات والوظائف، والأنشطة، والنظم الفرعية، والأشخاص الذين اجتمعوا معاً أو تم فصلهم من أجل ضمان تحقيق الأغراض والاهداف . وقد ركز التقرير على دور وأثر نظم المعلومات المحوسبة على نظام الضوابط الرقابية الداخلية. وقد ركز على الحاجة الى تقييم المخاطر، والأخذ بعين الاعتبار التكاليف والمنافع، وبناء ضوابط رقابية في النظم بدلاً من إضافتها بعد التطبيق . وبموجب

1- **بيئة الرقابة** وتشمل بيئة الرقابة على الهيكل التنظيمي، واطار الرقابة، والسياسات والاجراءات، والتأثيرات الخارجية.

2- **النظم اليدوية والمؤتمتة** وتتكون النظم المؤتمتة من نظم وتطبيقات البرمجيات (Software)، وقد قدم التقرير خمس خطط تصنيفية للضوابط الرقابية الداخلية في نظم المعلومات:

- المانعة والكاشفة والمصححة
- الاختيارية وغير الاختيارية
- التطوعية والاجبارية
- اليدوية والمؤتمتة
- التطبيق والضوابط الرقابية العامة

تركز هذه الخطط على متى تطبق الرقابة، وما اذا كان بالإمكان تخطي الرقابة في البرمجيات.

3- الاجراءات الرقابية.

أما بالنسبة لاهداف الرقابة والمخاطر، فإن المخاطر تشتمل على الاحتيال والاختفاء والاختلالات في الاعمال، والاستخدام غير الكفاء والفاعل للموارد . فالاهداف الرقابية تخفض من هذه المخاطر وتضمن وتأكد صحة وسلامة المعلومات والتزامها بالقوانين الرقابية بالنسبة للمدخلات والعمليات التشغيلية والمخرجات والبرمجيات.

أما مقاييس الأمان فتشمل الضوابط الرقابية للبيانات والأموال المتعلقة بالالتزام والتطابق والتوافق مع القوانين والتشريعات، والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق، والسياسات والاجراءات الداخلية.

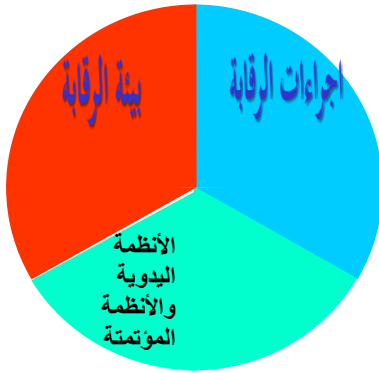
أما بالنسبة لدور ومسؤوليات المدققين الداخليين فتشمل ضمان وتأكيد ملاءمة نظام الرقابة الداخلية، ومصادقية البيانات، والاستخدام الكفؤ لموارد المنظمة. كما أن المدققين الداخليين مهتمين أيضاً بمنع واكتشاف الغش والاحتيال، وتنسيق الانشطة مع المدققين الخارجيين. إن تكامل مهارات التدقيق ونظام المعلومات، وتفهم تأثير تكنولوجيا المعلومات على عملية التدقيق مسألة ضرورية بالنسبة للمدققين الخارجيين. فهؤلاء المهنيون يؤدون الآن عمليات التدقيق المالي والتشغيلي ونظم المعلومات.

دراسة الرقابة على الأنظمة وقابليتها للتدقيق SAC

SAC: هي إطار لمناقشة المخاطر وضوابط الرقابة واعتبارات التدقيق المتعلقة بالتكنولوجيا وأنظمة المعلومات.

- يتم تقديم درجة معقولة من التأكد حين يتم إرساء ضوابط رقابية مجدية من حيث التكلفة لتقليل المخاطرة المتمثلة بعدم تحقيق أهداف المؤسسة وغاياتها بالمستوى المطلوب.
- تعرف الأهداف **Objectives** بأنها بيان بالإنجازات التي ترغب المؤسسة بتحقيقها.
- الغايات **Goals** هي أهداف محددة يجب أن تكون قابلة للتحديد والقياس والتحقيق وأن تكون منسجمة مع الأهداف العامة للمؤسسة.

مكونات نظام الرقابة الداخلية



أولاً: بيئة الرقابة

1. الهيكلية التنظيمية يقصد بها مسؤولية كل مدير في اتخاذ القرارات وإرساء سياسة المؤسسة، ووضع حدود لتلك السلطة
2. عناصر إطار الرقابة:

- ◀ الفصل بين الواجبات غير المتوافقة
 - ◀ جدارة العاملين ونزاهتهم
 - ◀ المستويات المناسبة من السلطة والمسؤولية
 - ◀ ربط كل عملية بشخص واحد مسؤول عنها
 - ◀ توافر مستوى كاف من الموارد
 - ◀ الإشراف
3. السياسات والإجراءات يتم توثيقها توثيقاً جيداً والتي تحدد نطاق عمل كل قسم
4. المؤثرات الخارجية كلاً من المتطلبات الائتمانية، والقوانين والأنظمة، والشروط التي تنص عليها العقود، والأعراف السائدة، وشروط الاتحادات العمالية

ثانياً: الأنظمة اليدوية والأنظمة المؤتمتة

يقصد بها معالجة المعلومات وتبليغها وتخزينها ونقلها. ويتضمن ذلك:

1. برمجيات الأنظمة
2. أنظمة التطبيقات
- ◀ الأنظمة المركزية
- ◀ الأنظمة التشغيلية
- ◀ أنظمة المستخدمين النهائيين والأنظمة الخاصة بالأقسام

ثالثاً: إجراءات الرقابة

1. الضوابط الرقابية العامة المتعلقة بأنظمة المعلومات:
 - ◀ عمليات الحاسب
 - ◀ الأمن المادي والرقمي
 - ◀ تغيير البرامج
 - ◀ تطوير البرامج
 - ◀ الاتصالات
2. الضوابط الرقابية الخاصة بالتطبيقات بحيث "تضمن المعالجة المرخصة والدقيقة والتامة للتعاملات بدءاً من عملية إدخال المعلومات مروراً بعملية معالجتها وانتهاء بعملية إخراجها".
3. الضوابط الرقابية التعويضية: تستخدم "للتغلب على نقطة ضعف موجودة في تطبيق آخر من تطبيقات الرقابة العامة، أو للتخفيف من أثرها".

تقرير (COSO)

عرّف تقرير (COSO) الرقابة الداخلية ووصف مكوناته وقدم المعايير التي يمكن تقييم النظم الرقابية على أساسها. وقد عرض التقرير إرشاداً للتقرير العام عن الرقابة الداخلية، كما قدم المواد التي يمكن أن يستخدمها كل من الإدارة والمدققين وغيرهم من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلية. وكان الهدفين الرئيسيين للتقرير هما

1. إنشاء تعريف عام للرقابة الداخلية والذي يخدم العديد من الأطراف
2. تقديم معيار والذي على أساسه تستطيع المنظمات تقييم نظمها الرقابية، وتحديد الكيفية التي يمكن بها تحسين هذه النظم.

وقد عرّف تقرير (COSO) الرقابة الداخلية على أنها "عملية تتأثر من قبل أعضاء مجلس إدارة الشركة، والإدارة، وغيرهم من المستخدمين، مصممة لتزويد تأكيد معقول بالنسبة لتحقيق أهداف في المجالات التالية: (1)

- كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية.
- موثوقية الإبلاغ المالي.
- الالتزام بالقوانين والتشريعات المطبقة.

أما بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية فإنه يتكون من خمسة مكونات متداخلة مع بعضها البعض وهي: (2)

- (1) بيئة الرقابة
- (2) تقييم المخاطر
- (3) الأنشطة الرقابية
- (4) المعلومات والاتصالات
- (5) المراقبة.

وتزود بيئة الرقابة الأساس للمكونات الأخرى، فهي تضم عوامل مثل فلسفة الإدارة، واسلوب التشغيل، وسياسات وممارسات الموارد البشرية، وأمانة واستقامة الموظفين وقيمهم الأخلاقية، والهيكل التنظيمي، واهتمام وتوجيه مجلس الإدارة. فمثلاً، يمكن تقييم فلسفة الإدارة واسلوب تشغيلها عن طريق فحص طبيعة مخاطر الأعمال التي تقبلها الإدارة، وتكرار تداخلها مع المساعدين، وموقفهم تجاه الإبلاغ المالي.

ويتكون تقييم المخاطر من تشخيص المخاطر وتحليلها، حيث يتضمن تشخيص المخاطر فحص العوامل الخارجية مثل التطورات التكنولوجية، والمنافسة، والتغيرات الاقتصادية، وعوامل داخلية مثل نوعية وجودة المستخدمين،

(1) www.coso.org

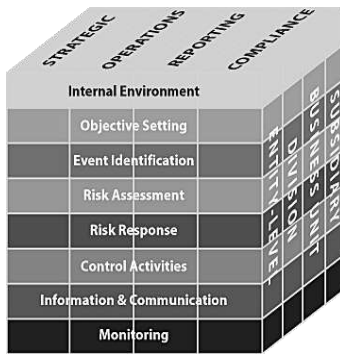
(2) www.coso.org

وطبيعة أنشطة المنشأة، وخصائص عملية معالجة نظام المعلومات. ويتضمن تحليل المخاطر وتقدير احتمالية حدوثها، والأخذ بعين الاعتبار كيفية معالجة المخاطر. تتألف أنشطة الرقابة من السياسات والاجراءات التي تضمن قيام الموظفين بتنفيذ توجيهات الادارة. وتتضمن أنشطة الرقابة مراجعات نظام الرقابة، والضوابط الرقابية لنظم المعلومات، وتشتمل الضوابط الرقابية التطبيقية. والضوابط الرقابية العامة هي تلك التي تغطي تصريح الدخول، والبرمجيات، وتطوير النظام. والضوابط الرقابية التطبيقية هي التي تمنع دخول الاخطاء في النظام، أو اكتشاف وتصحيح الاخطاء الموجودة في النظام.

تقوم الادارة بمراقبة نظام الرقابة عن طريق مراجعة المخرجات المتولدة عن أنشطة الرقابة العادية، والقيام بتقييمات خاصة. وتشمل أنشطة الرقابة العادية مقارنة الاصول المادية مع البيانات المسجلة، وورش التدريب، والاختبارات من قبل المدققين الداخليين والخارجيين، وعادة ما يتم الابلاغ عن العيوب وأوجه التقصير التي يتم اكتشافها خلال أنشطة الرقابة العادية الى المشرف المسؤول، بينما العيوب وأوجه التقصير التي يتم اكتشافها خلال التقييمات الخاصة عادة يتم ايصالها الى مستويات ادارية أعلى في المنظمة. وقد عرف تقرير (COSO) العيوب وأوجه التقصير على أنها "تلك الحالات التي تكون داخل نظام الرقابة الداخلية والتي تستحق الاهتمام.

مكونات الرقابة الداخلية COSO Internal Control Component (1)

تتألف من خمسة أجزاء مترابطة. وتشكل إطارا لدرجة عالية من الكفاءة للتحقيق وتقييم نظام الرقابة الداخلية التي وضعت لاستخدامها في الأعمال التجارية. وذكرت هذه العناصر التالية (2) :



أولاً: بيئة الرقابة Control Environment

تعتبر البيئة الرقابية أساساً للمكونات الأخرى إذا أنها توفر الانضباطية والهيكلية وايضا المناخ الذي يؤثر على الكيفية التي يتم بها وضع الاستراتيجيات والاهداف فضلا عن أنها تقوم بمراقبة الأنشطة المهيكلية. تحدد البيئة الرقابية اسلوب المنشأة وتؤثر على الوعي الرقابي لموظفيها،

(1) www.coso.org

(2) 2004 Powers Resoyces Corporation-Powers CIA Review- part one p.e-6

وتتكون بيئة الرقابة من عوامل متعددة ، ولكن تتوقف كل هذه العوامل على موقف الإدارة العليا من مفهوم و أهمية الرقابة و المعتقدات الأخلاقية المرتبطة بمفهوم الرقابة.



وبالتالي يمكن تقسيم العوامل التي تتكون منها الرقابة إلى عوامل ذات صلة مباشرة بالإدارة و عوامل أخرى مرتبطة بتنظيم المؤسسة نفسها. وتتمثل تلك العوامل المرتبطة مباشرة بالإدارة في:

1. **النزاهة والقيم الأخلاقية (النزاهة الشخصية والمهنية والقيم الأخلاقية للإدارة والموظفين)** تعتبر النزاهة الشخصية والمهنية والقيم الأخلاقية للإدارة والموظفين هي التي تحدد أفضليات وقيم الأحكام التقديرية التي تترجم الى معايير سلوكية. ويجب على الإدارة والموظفين اظهار المواقف الداعمة للرقابة الداخلية في جميع الاوقات وفي كل انحاء المنشأة.
2. **الكفاءة:** تشمل الكفاءة مستوى الدراية والمهارة المطلوبة للمساعدة في تأمين اداء نظامي واخلاقي واقتصادي بكفاءة وفعالية وتأمين فهما جيدا لمسؤوليات الافراد المتعلقة بالرقابة الداخلية. ويتعين على المدراء والموظفين الاحتفاظ بمستوى من الكفاءة يسمح لهم بفهم اهمية تطوير وتطبيق رقابة داخلية جيدة والمحافظة عليها واداء واجباتهم سعيا الى تحقيق الاهداف العامة للرقابة الداخلية واهداف المنشأة.
3. **اتجاهات الإدارة:** والمقصود بذلك فلسفة الإدارة واسلوبها التشغيلي بحيث تعكس موافقتها الداعمة تجاة الرقابة الداخلية في جيع الاوقات واستقلالها وكفاءتها وان تكون قدوة. كما تقوم الإدارة بوضع قواعد للسلوك وتقييم الاداء مما يدعم الرقابة الداخلية والسلوك الاخلاقي. لذلك يجب تذكير الموظفين دوريا بالتزامهم بموجب قواعد سلوك تنفيذية تصدرها الإدارة العليا، كما ان تقييم الاداء يعتبر ايضا من الامور الهامة. ويجب ان يستند التقييم العام للاداء الى

تقييم العديد من العوامل الحرجة بما فيها تطبيق ضوابط رقابية فعالة والمحافظة عليها.

4. **الهيكل التنظيمي:** يوفر الهيكل التنظيمي تحديد الصلاحيات والمسؤوليات اذ ترتبط التفويضات ومحاسبة المسؤولية بالطريقة التي يتم بها تفويض تلك الصلاحيات والمسؤوليات في المنشأة ولا يمكن وجود تفويضات او محاسبة مسؤولية بدون شكل من اشكال التبليغ. لذلك يتعين وضع خطوط ملائمة للتبليغ . وفي ظروف استثنائية قد يتعين وضع خطوط تبليغ اخرى بالاضافة الى خطوط التبليغ العادية.

5. **سياسات وممارسات الموارد البشرية:** تشمل سياسات وممارسات الموارد البشرية اجراءات التعيين والتوجيه والتدريب والتعليم والتقييم والترقيات والتعويضات والتظلمات. ويعتبر الموظفين احد الجوانب الهامة للرقابة الداخلية اذ انه من الضروري وجود موظفين أكفاً وموضع ثقة لتوفير رقابة فعالة، لذلك فان اساليب تعيين وتقييم وتدريب وترقية وتعويض الموظفين تعتبر جزءا هامة من العملية الرقابية. وقرارات التعيين يجب ان تتضمن ما يؤمن توافر التاهيل والخبرة الملائمة لاداء الاعمال وتقديم التدريب اللازم سواء كان اساسيا او على راس العمل وكذلك التدريب السلوكي.

الامثلة المتممة حول كل هدف من الاهداف والمكونات

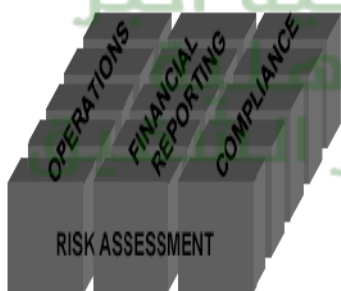
مثال: (1) استيفاء متطلبات محاسبة المسؤولية

قامت دوائر خدمات ارشاد السفن وفحص نوعية المياه وتطوير استخدام الطرق البحرية واستثمار وصيانة البنى التحتية(الجسور،السدود،القنوات..الخ) بانشاء دائرة تكون مسؤولة عن ادارة سلامة النقل البحري.

بيئة الرقابة.	تقدير المخاطر	الأنشطة الرقابية	المعلومات والاتصال	المراقبة/المتابعة
---------------	---------------	------------------	--------------------	-------------------

1. عدد الحوادث والمخالفات البيئية 2. نتائج تحليل عدد من عينات الماء 3. كل هذا يساعد على 4. مراقبة فعالية ارشاد السفن 5. انشاء منارات 6. وضع علامات ارشادية	1. ابلاغ عن حوادث اصطدام السفن لتحذير السفن الاخرى. 2. ابلاغ السفن بأحوال الطقس 3. نشر اسماء من تسببوا في احداث تلوث وما هي العقوبات 4. الاجراءات العلاجية المتخذة.	1. ارشاد السفن معرفة مرشدين بحريين ذوي كفاءة. 2. وضع عوامات طافية للارشاد. 3. انشاء منارات 4. فحص البصري من الجو 5. تحليل عينات الماء	من المخاطر المحتملة اصطدام السفن وتسرب مواد سامة او محروقات وانفجارات قد تقع في السدود، اذا تبين ان سبب هذه الاحداث اهمال فانها تواجه مسؤوليات جسيمة.	تم تعيين مدير تشغيل لكل دائرة خدمات يكون تبليغه مباشرة الى المدير العام، يتمتع المدراء بالمهارات اللازمة ولديهم صلاحيات اتخاذ بعض القرارات وعلى علم بقواعد السلوك المناسب.
--	---	--	--	---

ثانياً: تقييم المخاطر Risk Assessment



وهي عملية التعرف على المخاطر وبتحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة، والتعرف على احتمال حدوثها، ومحاولة تخفيض حدة تأثيراتها إلى مستويات مقبولة، ويشمل تعريف وتحليل المخاطر ذات العلاقة لتحقيق الاهداف وتحديد الكيفية التي تدار بها هذه المخاطر وتعريف المخاطر المرتبطة بالتنفيذ وتحديد وتحليل، وإدارة المخاطر التي تؤثر على أهداف المنشأة. وتشمل :

- التعرف على المخاطر
 - اهداف المنشأة
 - الشاملة
 - الناتجة عن عوامل خارجية
- تقييم المخاطر
 - اهميتها
 - احتمال تكرارها
- كمية المخاطر الممكن تحملها
 - الخسائر المالية يمكن احتماله وذلك طبق لمجموعة من المتغيرات (حجم الموازنة، الدعاية العكسية..الخ)
- تطوير حلول لمواجهة الخطر

- حلول النقل ، التحمل ، المعالجة والانهاء
- الضوابط الرقابية

تحديد المخاطر Identify risks

وذلك من خلال مقارنتها بالاهداف الرئيسية للمنشأة. وحينئذ يجرى دراسة المخاطر المرتبطة بهذه الاهداف وتقييمها بما يؤدي الى عدد صغير من المخاطر الرئيسية.

ويعتبر تحديد المخاطر الرئيسية امرا في غاية الاهمية ليس فقط لمعرفة الجوانب الاكثر اهمية التي يجب ان تخصص لها موارد تقييم المخاطر ولكن ايضا لتحديد مسؤولية ادارة المخاطر.

وقد يكون اداء المنشأة في خطر بسبب عوامل داخلية او خارجية على مستوى المنشأة والنشاط ويجب ان تاخذ عملية تقييم المخاطر بالاعتبار كافة المخاطر التي قد تحدث (بما فيها مخاطر التلاعب والفساد)، لذلك فانه من المهم ان يتم تحديد المخاطر بطريقة شاملة وان يكون ذلك بشكل متكرر ومستمر وغالبا ما يكون ذلك متمما لعملية التخطيط. ومن المفيد غالبا عند تحديد المخاطر دراستها بأسلوب (صفحة بيضاء جديدة) وليس مجرد ربطها بما سبق الاطلاع عليه وهو اسلوب يسهل التعرف على اية تغيرات تكون قد طرأت على صورة مخاطر (مرتفع ، متوسط ، منخفض) المنشأة بسبب تغيرات في البيئة الاقتصادية والتشريعية وظروف التشغيل الداخلية والخارجية وبسبب ادخال اهداف جديدة او تعديل بعضها.

تقييم المخاطر داخل المنشأة Risk assessment within the facility

عند دراسة وسائل مواجهة المخاطر هي التعرف على شهيّة المخاطر لحدوثها داخل المنشأة او حجم الاخطار الذي تكون المنشأة مستعدة للتعرض له قبل ان تقرر اتخاذ الاجراءات اللازمة. على ان تؤخذ قرارات مواجهة المخاطر بالتوازي مع التعرف على كمية المخاطر التي يمكن احتماله.

وتتباين شهيّة المخاطر داخل اي منشأة طبقا للاهمية المتصورة لتبك المخاطر. مثلا الخسائر المالية التي يمكن احتمالها قد تتباين طبقا لمجموعة من المميزات منها حجم الموازنة ، مصادر الخسائر ومخاطر اخرى مترافقة مثل الدعاية السلبية. ويعتبر تحديد شهيّة المخاطر او التعرف عليها من الموضوعات الذاتية ولكنه بالرغم من ذلك يعتبر مرحلة هامة ضمن مراحل صياغة استراتيجية المخاطر بشكل عام.

تطوير وسائل المواجهة Developing means of confrontation

نتيجة الاجراءات التالية تكون المنشأة قادرة على تكوين فكرة عن المخاطر التي تواجهها وبالتالي يمكن لها دراسة مختلف الوسائل لمواجهة تلك المخاطر.

ويمكن تقسيم وسائل المخاطر الى اربعة فئات. ففي بعض الحالات يمكن نقل المخاطر او تحملها او انهاؤها. ومع ذلك ففي معظم الاحوال فانه يتعين معالجة المخاطر. وعلى المنشأة تطبيق نظام رقابة داخلية فعال والالتزام به حتى يمكن جعل المخاطر في حدود مقبولة.

الامثلة المتممة حول كل هدف من الاهداف والمكونات

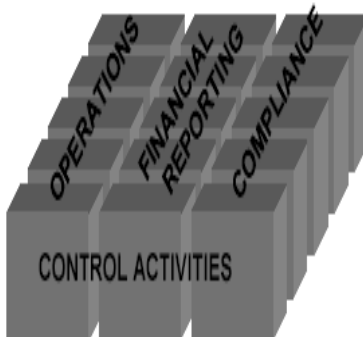
مثال: 2 استيفاء متطلبات محاسبة المسؤولية

قام مدير دائرة الرياضة في العام الماضي بوضع الاهداف بحيث تزداد بمزاولة الرياضة بنسبة 15% في السنوات القادمة

بيئة الرقابة.	تقدير المخاطر	الأنشطة الرقابية	المعلومات والاتصال	المراقبة/المتابعة
نظرا للسمعة الطيبة التي يتمتع بها المدير فقد وثقت به اللجنة التنفيذية وبالتالي لم تعقد اجتماعاتها المعتادة لمراجعة مدى تقديمه في مجالات عمله.	ان عدم تحديد الاهداف يؤدي عدم تحقيقها وعدم التبليغ في الاوقات المحددة بسبب رغبة المدير في تاجيل الابلاغ عن تقريره حتى يتمكن من القول بانه قد حقق نموا في الاهداف بنسبة 15% بدون تحديد للكيفية التي تقاس بها نسبة النمو فهو يستطيع القول ان نسبة النمو راجعة الى زيادة عدد الرياضيين وعدد ساعات مزاولة الرياضة او عدد المراكز وبذلك تتناقص جودة المعلومات المبلغة بشكل كبير.	يمكن تقليل هذه المخاطر بتحديد تواريخ الابلاغ الملائم وكذلك نماذج التبليغ التي توضح نوعية المعلومات التي يجب ابلاغها.	يجب تسليم هذا التقرير في موعده المحدد وفقا لنماذج التبليغ وعلى التقرير ان يحدد اهداف النمو وكيفية قياسها واسباب قياسها بهذا الاسلوب، كما يجب ان تتوفر كافة بيانات الدعم.	يعتبر التحقق من كفاية او عدم كفاية التقرير وماهية المعلومات المذكورة به وتلك الناقصة... الخ كل ذلك يمكن ان يكون شكلا من اشكال المراقبة.

ثالثاً: أنشطة الرقابة Control Activities

هي سياسات واجراءات موضوعة لمواجهة المخاطر التي توفر تأكيد معقول بخصوص أهداف الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة، وإدارة المخاطر بفعالية. وتتعلق تلك الأنشطة بالرقابة على التشغيل، والرقابة على إعداد التقارير المالية، و الرقابة علن الالتزام. وتهتم أنشطة الرقابة على التشغيل وإدارة



ومتابعة تشغيل المؤسسة، بينما تهدف أنشطة الرقابة على إعداد التقارير المالية إلى تأكيد إعداد تقارير مالية يمكن الوثوق بها ، أما أنشطة الرقابة على الالتزام فإنها تهدف إلى التأكد من الالتزام بالقوانين التي تطبقها المؤسسة وهي السياسات والاجراءات المستعملة بالموافقات، الصلاحيات، المراجعة، التسويات، المراقبة، حماية الاصول والفصل بين المهام. فهي تساعد على التأكد من أن التصرفات الضرورية يتم اتخاذها لمقابلة المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المنشأة. والأنشطة الرقابية لها أهداف عديدة ويتم تطبيقها عند مستويات تنظيمية وظيفية متعددة.

ويتم ممارسة الأنشطة الرقابية في كافة انحاء المنشأة وعلى مختلف المستويات وفي كافة الاختصاصات. وهي تشمل مجموعة متنوعة من الضوابط الرقابية الوقائية والكاشفة لنواحي الانحراف مثل:-

1. اجراءات التفويض والصلاحيات والموافقات
2. الفصل بين بالمهام الوظيفية (التفويض، التشغيل ، التسجيل ...الخ)
3. عمليات التحقق
4. تسوية ارصدة الحسابات
5. مراجعة الاداء التشغيلي
6. مراجعة العمليات التشغيلية والأنشطة
7. الرقابة على استخدام الاصول
8. الاشراف (توزيع المهام ، المراجعة والموافقة ، الارشاد والتدريب)

ويتعين على المنشآت ان تحقق توازنا معقولا بين تطبيق وعدم تطبيق الأنشطة الرقابية.كما تعتبر الاجراءات التصحيحية متم ضروري للأنشطة الرقابية حتى تتحقق اهداف المنشأة.

الأنشطة الرقابية هي سياسات واجراءات موضوعة يتم تطبيقها لمواجهة المخاطر وتحقق اهداف المنشأة.

وحتى تكون الأنشطة الرقابية فعالة في حاجة الى ما يلي:-

1. ان تكون ملائمة (بمعنى وجود الاداء الرقابية المناسبة في المكان المناسب وانها تعادل المخاطر التي تواجهها).
2. ان تعمل بانتظام طوال خطة زمنية موضوعة (بمعنى ان يراعي جميع الموظفين الالتزام بها ولا يجب تجاوزها في حال غياب كبار الموظفين او عندما يزيد حجم العمل).
3. ان تك
4. ون منخفضة التكاليف(بمعنى انه يجب الا تزيد تكاليف تطبيق الضوابط الرقابية عن الفوائد المرجوة منه).
5. ان تكون شاملة ومعقولة ومتداخلة في اهداف المنشأة بشكل عام.

تتضمن الأنشطة الرقابية مجموعة من السياسات والاجراءات المتنوعة

1. اجراءات التفويض والموافقات

ان الموافقة على المعاملات التجارية والاحداث وتنفيذها يقوم بها اشخاص يعملون داخل نطاق صلاحياتهم وهي الوسيلة الرئيسية لضمان تنفيذ المعاملات والاحداث الصحيحة وفقا لما هدفت اليه الادارة. ويجب ان تتضمن اجراءات التفويض الشروط التفصيلية التي يتم بموجبها تفويض الصلاحيات كما ان الالتزام بشروط التفويض يعني قيام الموظفين بالتصرف طبقا للتوجيهات وداخل الحدود التي وضعتها الادارة والتشريعات.

2. الفصل بين المهام الوظيفية (التفويض ، التشغيل ، التسجيل ، المراجعة)

لتقليل مخاطر الاخطاء والهدر او المخالفات وكذلك مخاطر عدم اكتشاف تلك المشاكل فانه لا يجب ان يقوم شخص واحد او دائرة واحدة باعمال الرقابة على كافة المراحل الرئيسية للمعاملات او الاحداث. وبدلا من ذلك يتعين توزيع المهام والمسؤوليات بطريقة نظامية على عدد من الافراد لضمان توافر مراجعة فعالة ومتوازنة. تتضمن المهام الرئيسية التفويض باجراء تسجيل ، تشغيل ، ومراجعة او تدقيق المعاملات. أن التواطؤ يمكن ان يجد من او يدمر فعالية الأنشطة الرقابية الداخلية. وقد يكون لدى احدى المنشآت الصغيرة عدد قليل جدا من الموظفين لتطبيق تلك الأنشطة الرقابية بشكل كامل . وفي هذه الحالة يجب ان تكون الادارة على علم بالمخاطر وان تعمل لى وضع ضوابط رقابية اخرى لمواجهةها. وقد يساعد تدوير الموظفين على ضمان الا يقوم شخص واحد بالتعامل في كافة المراحل . وكذلك تشجيع الموظفين على القيام باجازاتهم السنوية او ان يطلب منهم ذلك على تقليل المخاطر باجراء تدوير مؤقت للمهام الوظيفية.

3. الرقابة على استخدام الاصول والسجلات

يكون استخدام الاصول والسجلات مقصورا على الموظفين المصرح لهم بذلك لانهم مسؤولين عن اجازاتهم واستخدامهم لتلك الاصول اذ ان تقييد استخدام الاصول يقلل من مخاطر الاستخدام غير المصرح به او الخسائر . كما يساعد على تحقيق توجيهات الادارة . وتتوقف درجة التقييد على مدى او امكانية تعرض الاصول للسرقة والمخاطر المتصورة للخسارة او الاستخدام غير الملائم ويجب ان يعاد النظر دوريا في درجة التقييد . وعند تحديد مدى او

امكانية تعرض الاصل للسرقة فانه يجب دراسة الاصل من حيث
امكانية نقله او استبداله.. الخ .

4. التحقق

يتم التحقق من المعاملات المالية والاحداث الهامة قبل وبعد حدوثها.
مثال ذلك عند استلام كميات بضاعة معينة فانه يجب التحقق من
الكمية التي تم توريدها بمقارنتها مع الكمية المطلوبة. كما يجب
التحقق بعد ذلك من صحة الكمية المذكورة بالفواتير بمقارنتها مع
كمية البضاعة المستلمة . كما يجب ايضا التحقق من المخزون
باجراء جرد فعلي.

5. تسوية ارصدة الحسابات

حيث يتم تسوية السجلات مع المستندات الملائمة بشكل دوري مثال
ذلك تسوية السجلات المحاسبية المتعلقة بحسابات البنوك مع كشوف
حسابات البنوك المعنية.

6. مراجعة الاداء التشغيلي

تتم مراجعة الاداء التشغيلي دوريا وذلك بمقارنة مع مجموعة من
المعايير ومن ثم يتم تقييم فعالية الاداء وكفائته.

7. مراجعة عمليات التشغيل والانشطة

من الضروري مراجعة عمليات التشغيل اذا ان هذا النوع من
المراجعة لعمليات التشغيل الفعلية لاحدى المنشآت يجب ان تتميز
بوضوح عن مراقبة الضوابط الرقابية الداخلية .

8. الاشراف (توزيع المهام ، المراجعة والموافقة ، الارشاد والتدريب)

يساعد الاشراف المحكم على ضمان انجاز الانشطة الرقابية
الداخلية. ويتضمن توزيع المهام ومراجعتها والموافقة عليها
بخصوص عمل اح الموظفين:-

- ابلاغ المهام والمسؤوليات المحددة لكل موظف بشكل واضح.
- المراجعة المنتظمة لعمل كل موظف الى الحد اللازم.
- الموافقة على العمل عند نقاط حرجة لضمان انسيابه.

ان قيام المشرفين بتفويض موظفين للقيام بالعمل لا يجب ان
يعفيهم من محاسبتهم عن ذلك المسؤوليات والمهام الوظيفية.
مما سبق نستنتج ما يلي:-

- ان الانشطة الرقابية من 1-3 هي أنشطة وقائية.

- الأنشطة من 4 - 6 هي أنشطة كاشفة.
- الأنشطة 7 و8 فهما أنشطة وقائية وكاشفة.

الامثلة المتممة حول كل هدف من الاهداف والمكونات

مثال: (3) استيفاء متطلبات الالتزام بالانظمة والقوانين

ترغب البلدية بشراء مواد، عن طريق عقد حكومي ، وترغب في نشر شروط واجراءات العطاء وان يتم فتح كافة مظاريف العطاءات المقدمة الى نهاية فترة العطاء وعندها يتم فتح جميع مظاريف العطاءات في حضور لجنة العطاءات ، وسف يتم تحليل تلك العطاءات ومقارنتها لتحديد العطاء الافضل .

بيئة الرقابة.	تقدير المخاطر	الأنشطة الرقابية	المعلومات والاتصال	المراقبة/ المتابعة
تشكيل فريق يتولى تنفيذ هذه العملية من موظفين اكفاء، وقد وقعوا على تعهد بفيد بانه ليست لهم علاقة لا من قريب او من بعيد مع اي من المتقدمين للعطاء .	1. ممكن احد اعضاء اللجنة تزويد احد مقدمي العطاءات باسعار المنافسين للفوز بالعطاء. 2. اختيار العطاء غير الصحيح.	لتخفيف اثار المخاطر يتعين تطبيق اجراءات تتطابق مع كافة القوانين واللوائح المتعلقة بالعقود.	اجراءات نشر شروط العطاء وتقييم العطاءات المقدمة والاعلان عن الفائز يجب توثيقها، وتوثيق اسباب قبول / رفض العطاءات عند تقييمها.	يمكن للتدقيق الداخلي 1. مراجعة ملف العطاءات متابعة 2. الشكاوي الواردة

رابعاً: المعلومات والتبليغ Information and Communication

أن التسجيل الفوري والتصنيف الملائم للمعاملات المالية والأحداث من الأمور الأساسية حتى تكتسب المعلومات بمصادقية وتكون ذات علاقة، إذا يجب ان تكون المعلومات وثيقة الصلة بالموضوع ومحددة ومعروفة جيداً و تتم تبليغها بالشكل والاطار الزمني المناسب لكي يتمكن الموظفين من القيام باداء رقابتهم الداخلية ومسؤولياتهم الاخرى .



يهتم هذا المكون بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة ، والوصول إليها وتشغيلها وتوصيلها لمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة، عن طريق قنوات مفتوحة للاتصالات تسمح بتدقيق تلك المعلومات و إعداد التقارير. تتضمن أنظمة المعلومات انواعاً محددة لذلك الضوابط الرقابية من الأنشطة التكنولوجية المعلومات من مجموعتين:

1. **الضوابط الرقابية العامة** وهي الهيكله والسياسات والاجراءات التي تطبق على كافة أنظمة تكنولوجيا المعلومات او قطاع كبير منها بالمنشأة للتأكد من

سير عملياتها التشغيلية بالطريقة المناسبة . وتعمل الضوابط العامة على انشاء البيئة التي تعمل فيها الانظمة والضوابط التطبيقية.

الفئات الهامة من الضوابط هي:

1. **تخطيط وإدارة البرامج الامنية** على مستوى المنشأة بما يوفر اطارا ودورة مستمرة من النشاط لمواجهة المخاطر وكذلك تطوير السياسة الامنية وتوزيع المسؤوليات ومراقبة كفاية الضوابط المتعلقة باجهزة الحاسوب داخل المنشأة.
2. **ضوابط استخدام اجهزة الحاسوب** وهي تعمل على تقييد او الكشف عن محاولات الدخول الغير مصرح الى المصادر الحاسوبية(مثل البيانات، البرامج، المعدات، والمرافق الحاسوبية) وبالتالي حماية هذه المصادر من اية تعديلات غير مصرح به والكشف عن هذه المحاولات.
3. **ضوابط تطوير وصيانة وتعديل البرامج** بما يمنع تعديل البرامج او استخدام برامج غير مصرح بها.
4. **ضوابط برامج الانظمة** وهي تعمل على تقييد ومراقبة محاولات الدخول الى البرامج اقوية والملفات الحساسة التي تتحكم في اجهزة الحاسوب ، كما تعمل على حماية التطبيقات التي تدعمها الانظمة.
5. **الفصل بين المهام الوظيفية** وهي وضع السياسات والاجراءات والهياكل التنظيمية لمنع افراد موظفا واحد بالسيطرة على الجوانب الهامة لعمليات تشغيل الحاسوب وبالتالي قيامه بتصرفات غير مصرح له بها أو محاولته الوصول بدون اذن بذلك الى الاصول والسجلات المحاسبية.
6. **ضوابط استمرارية الخدمات** حيث يظهر اهميتها عند وقوع احداث غير متوقعة اذ يساعد على تامين استمرار العمليات التشغيلية الحرجة بدون انقطاع او استئنافها فورا وحماية البيانات الحرجة والمعلومات الحساسة.

2. **الضوابط الرقابية التطبيقية:** وهي الهيكل والسياسات والاجراءات التي تطبق على الانظمة التطبيقية كل على حدة وهي تتعلق مباشرة بتطبيقات الكمبيوتر ، ويتم تصميم ذلك الضوابط بشكل عام لمنع وقوع الازطاء والمخالفات وتصحيحها اثناء تدفق البيانات خلال انظمة المعلومات.

ويمكن تقسيم الضوابط الرقابية التطبيقية وطريقة تدفق البيانات خلال انظمة المعلومات الى ثلاثة مراحل من دورة المعالجة:-

1. المدخلات: وهي هذه المرحلة يتم التصريح بالبيانات وتحويلها الى شكل من اشكال المعالجة الاوتوماتيكية وادخالها في البرامج التطبيقية بطريقة دقيقة ومكتملة وفي توقيت محدد.

2. المعالجة: وهي مرحلة يتم فيها معالجة البيانات بشكل ملائم باستخدام اجهزة الحاسوب كما يتم تحديث الملفات بطريقة صحيحة.

3. المخرجات: وفي هذه المرحلة تعكس الملفات والتقارير الناتجة عن البرامج التطبيقية المعاملات المالية والاحداث التي وقعت بالفعل. كما تعكس بشكل دقيق نتائج المعالجة. ويتم في هذه المرحلة رقابة التقارير وتوزيعها على الموظفين المصرح لهم بالاطلاع عليها.

ان الضوابط العامة والتطبيقية هي ضوابط متداخلة في بعضها البعض وكلاهما مطلوبة لضمان تشغيل كامل ودقيق. ونظرا لان تكنولوجيا المعلومات تتغير بشكل سريع فان الضوابط المترافقة معها يجب ان تتطور بشكل دائم لكي تظل ذلك الضوابط فعالة.

التبليغ
ان التبليغ الفعال يجب ان يتدفق عبر المنشأة نزولا وصعودا ويتخلل هيكلها واجزاءها بالكامل ، ويجب ان تصل رسالة واضحة الى جميع الموظفين من الادارة العليا بضرورة اخذ المسؤوليات الرقابية مأخذ الجد، وعلى الموظفين ان يتفهموا ادوارهم في نظام الرقابة الداخلية وكيفية ارتباط انشطتهم الفردية بعمل الآخرين ، فضلا عن الحاجة الى وجود اتصالات فعالا مع الاطراف الخارجية.

تعتبر المعلومات هي اساس التبليغ والذي يجب ان يفي بتوقعات المجموعات والافراد حتى يمكنهم القيام بمسؤولياتهم بفعالية. ومن الضروري ان يتم التبليغ الفعال في جميع الاتجاهات متدفقا الى الاسفل ثم الى الاعلى عبر كافة ارجاء المنشأة ومن خلال جميع اجزاء هيكلها.

على الادارة ان تكون دائما على علم ودراية بأخر التطورات والاحداث حول الرقابة الداخلية ومخاطرها ووظائفها وكذلك الاحداث والموضوعات الاخرى ذات العلاقة . ويجب عليها ايضا ابلاغ موظفيها بالمعلومات الي يريدوا ورايها فيها واتجاهات تلك المعلومات ، كما يجب ان يعمل التبليغ على ايقاظ الوعي بأهمية الرقابة الداخلية الفعالة وايضاح شهية مخاطر المنشأة وبيان قدرة المنشأة على

احتماله واستيعاب الموظفين لادوارهم ومسؤولياتهم في تفعيل ودعم اجزاء الرقابة الداخلية.

وبالاضافة الى التبليغ الداخلي فانه يجب على الادارة ان تتأكد من وجود وسائل كافية للاتصال مع الاطراف الخارجية والحصول منهم على المعلومات ، اذ يمكن للاتصالات الخارجية تقديم مدخلات (معلومات) ربما يكون لها اثرا بالغ الاهمية على قدرة المنشأة في تحقيق اهدافها.

الامثلة المتممة حول كل هدف من الاهداف والمكونات

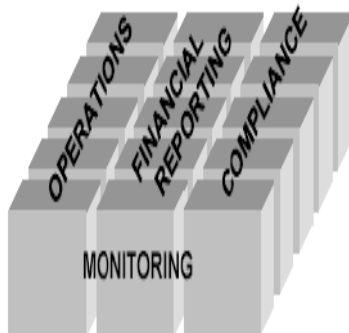
مثال: (4) عمليات التشغيل النظامية، الاخلاقية والتي تتم بفعالية

ترغب البلدية في زيادة عدد الزيارات التي يقوم بها الجمهور الى المتاحف ، ولتحقيق هذا الهدف تقترح البلدية بناء متاحف جديدة وتخفيض اسعار بطاقات الدخول للمتاحف ، ولكي يكون الموضوع اقتصاديا وفعالا ويتم بكفاءة فانه يتعين على الادارة دراسة وتقييم ما اذا كان يمكن تحقيق الاهداف وكم تبلغ تكاليف ذلك الاقتراح .

بيئة الرقابة	تقدير المخاطر	الأنشطة الرقابية	المعلومات والاتصال	المراقبة/ المتابعة
تحتاج البلدية للتأكد من ان هيكلها التنظيمي مناسب لدعم الاشراف على تصميم وانشاء وتخطيط وتشغيل المتاحف الجديدة.	من المخاطر المحتملة ■ عدم حدوث الزيارات ■ النتائج العكسية للمقترح يؤدي الى تناقص الايرادات	لتخفيف اثار المخاطر يتعين رقابة الموازنة ومقارنتها بالفعل ، وملاحظات التقدم وطلب تيريرات لزيادة الانفاق المقدر.	توثيق وقائع الاجتماعات، وتقارير متابعة الموازنة ومدى تقدم العمل.	تحليل اسباب زيادة الانفاق عما هو مقدر وتكاليف الفوائد الناجمة عن تاخير العمل او تاخير سداد بعض المبالغ.

خامساً: المراقبة والرصد Monitoring

من الضروري بمرور الوقت مراقبة انظمة الرقابة الداخلية لتقييم جودة اداءها ، يهتم هذا المكون بالمتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية ويمكن اجراء هذه المراقبة من خلال أنشطة روتينية وعمليات تقييم منفصلة او مزيج منهما. ويعتمد تكرار ونطاق التقييم الدوري على نتائج المتابعة المستمرة ، والمخاطر ذات صلة بنظام الرقابة الداخلية .



1. المراقبة المستمرة

المراقبة المستمرة للرقابة الداخلية يتم بناءها داخل الأنشطة الرقابية الاعتيادية والمتكررة بالمنشأة ، وتتضمن المراقبة المستمرة أنشطة دورية إدارية وإشرافية وإجراءات أخرى يقوم بها الموظفون في سبيل أداء مهامهم الوظيفية، وتتضمن مخالفات أنظمة الرقابة الداخلية سواء كانت هذه المخالفات أخلاقية ، غير اقتصادية ، غير فعالة أو غير مؤثرة.

2. عمليات التقييم المنفصلة

يتوقف نطاق عمليات التقييم المنفصلة ومدى تكرارها بصفة أساسية على تقييم المخاطر وفعالية إجراءات المراقبة المستمرة . وتتناول عمليات تقييم منفصلة محددة تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية بما يؤمن تحقيق الرقابة الداخلية للنتائج المرجوة استنادا إلى أساليب وإجراءات محددة مسبقا. ويجب إبلاغ المستوى الإداري عن جوانب القصور في الرقابة الداخلية.

ووفقا لتقرير COSO فإن تلك المكونات تعتبر مقاييس يمكن على أساسها تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية، كما أنها تتضمن إرشادات تطبيقية بخصوص العوامل التي يمكن أن تؤخذ في الاعتبار عند تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية بالمؤسسة، وإشارة إلى ذلك الإرشاد التطبيقي لا يتضمن قائمة شاملة بكل تلك العوامل، وأنه مجرد نقطة بداية، وأن بعض تلك العوامل غير موضوعية بدرجة عالية وتتطلب ممارسة درجة كبيرة من التقدير الشخصي.

إن وضع الأنظمة الرقابية وتطويرها هو أحد مسؤوليات الإدارة المهمة. وتقوم الإدارة بمراقبة أداء الأنشطة الرقابية للتأكد من أنها تعمل وفق الغرض منها وأنه يتم تعديلها بطريقة ملائمة لمقابلة التغير في الظروف.

والمراقبة هي عملية تقويم جودة أداء الرقابة الداخلية بمرور الوقت. وهي تتضمن تقويم تصميم وتنفيذ الأنشطة الرقابية أولا بأول واتخاذ أي إجراءات تصحيحية. ويتم تحقيق ذلك عن طريق أنشطة مستمرة، أو إجراء تقويمات مستقلة أو عن طريق الجمع بين الأسلوبين. وفي كثير من المنشآت يقوم المدقق الداخلي للمنشأة أو أفراد يقومون بنفس الوظيفة بالمساهمة في مراقبة الأداء داخل المنشأة. وقد تشمل مراقبة الأنشطة الرقابية استخدام معلومات من مصادر خارجية مثل شكاوى الزبائن وتعليقات الجهات الرقابية التي توضح وجود مشاكل أو تلقي الضوء على نواح تحتاج إلى تحسين.

ينبغي مراقبة إدارة مخاطر الجهات لتقييم أداء عناصرها على مر الزمن. ويمكن تحقيق ذلك عن طريق المراقبة المستمرة للأنشطة والتقييمات المنفصلة أو مزيج من الاثنين. تستدعي أوجه القصور في نظام إدارة مخاطر الجهات ضرورة الإبلاغ عنها إلى مستوى الإدارة المناسب بالإضافة إلى الإبلاغ عن الأمور الجدية وتقديم تقارير عنها للإدارة العليا أو مجلس الإدارة بهدف تحسين أداء الجهة.

قد تتغير أهداف الجهة بمرور الزمن. ومن المرجح أيضا أن تتغير حافظة المخاطر التي تواجهها الجهة وأهميتها النسبية بمرور الزمن. حيث أن الاستجابة للمخاطر التي كانت ذات فعالية في السابق قد تصبح غير فعالة أو يستحيل تنفيذها في الوقت الحالي، وقد تصبح الأنشطة الرقابية اقل فعالية أو تزول أهميتها. لذا تحتاج الإدارة لمراقبة فعالية نظام إدارة المخاطر باستمرار من اجل تحديد مدى فعالية النظام ومدى ملائمته.

تختلف عملية تقييم فعالية إدارة المخاطر في النطاق والتكرار ، وهذا يتوقف على أهمية مجموعات المخاطر وأهمية الاستجابة للمخاطر والرقابات ذات الصلة في إدارة تلك المخاطر. عندما تتخذ الإدارة القرار لإجراء تقييم شامل لإطار إدارة المخاطر، ينبغي توجيه الاهتمام لمعالجة كل جوانب هذه العملية بما فيها تحديد الإستراتيجية. ومع ذلك، تشكل الأنشطة الإدارية المنتظمة مثل تحديث سجلات إدارة المخاطر و"فحص سلامة" الإجراءات التنظيمية والتشغيلية جزءاً من مراقبة عملية إدارة المخاطر.

1. **التقويمات المستمرة والمنفصلة:** التقويمات المستمرة أو المنفصلة تسمح للإدارة بتحديد إن كانت الرقابة الداخلية تقوم بوظيفتها أم لا.
2. **تقارير الإبلاغ:** نواقص الرقابة الداخلية يتم تحديدها وإبلاغها في وقتها للأطراف المسؤولة لاتخاذ الإجراء التصحيحي.

الامثلة المتممة حول كل هدف من الاهداف والمكونات مثال: (5) حماية الاصول

لدى البلدية بعض المستودعات والمخازن زمستودعات الوقود. وتفتضي السياسة المتبعة على ان تلك اللوازم هي للاستخدامات البلدية فقط وليست للاستخدامات الشخصية.

ويوضح النموذج ادناه تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية

بيئة الرقابة	تقدير المخاطر	الأنشطة الرقابية	المعلومات والاتصال	المراقبة/ المتابعة
تكون سياسات الموارد البشرية الجديدة فعالة في	توجد مخاطر من محاولة	لتخفيف اثار المخاطر يتعين انشاء اسيجة واسوار حول	ان تقارير البضاعة التالفة والفروقات التي	مراقبة تفتيشية وعمليات جرد مفاجيء

تعين الكوادر الوظيفية الملائمة والاحتفاظ بها في سبيل تشغيل تلك المستودعات.	البعض القيام بسرقة مواد واستخدامه بطريقة غير ملائمة أو بيعها.	المستودعات والمسحودعات والمخازن أو وضع حراسة مزودة بكلاب على المداخل، ومراجعة سجلات اللوازم.	لوحظت اثناء الجرد وموافقات واجراءات الامداد (الشراء) يمكنها ان توفر معلومات تتعلق بالهدف.	ومتابعة لحركات المستودعات او اختبارات الامن المخازن.
--	---	--	---	--

تحتفظ الشركة بنظام للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، تم تصميمه ليوفر تأكيداً معقولاً لإدارة الشركة ولمجلس الإدارة بخصوص إعداد قوائم مالية يمكن الوثوق بها و يتكون النظام من المكونات التالية: (بيئة الرقابة، وتقييم المخاطر، وأنشطة الرقابة، والمعلومات والاتصالات والمتابعة).

وتتضمن بيئة الرقابة هيكلًا تنظيميًا موثقاً وتحديداً للمسؤوليات وسياسات وإجراءات محددة تتضمن قواعد للسلوك لتشجيع الممارسات الأخلاقية، واختيار وتدريب وتطوير الموارد البشرية.

ويتابع المدققون الداخليون تشغيل نظام الرقابة الداخلية وإعداد تقارير بخصوص ذلك تتضمن نتائج توصياتهم للإدارة ولمجلس الإدارة وتتخذ الإجراءات المصححة اللازمة لمعالجة أوجه القصور في الرقابة التي يتم اكتشافها وتحسين النظام. وتقوم لجنة التدقيق التي تتكون بالكامل من مدراء خارجيين بالإشراف على عملية إعداد التقارير المالية.

وتوجد حدود ملازمة لفعالية أي نظام رقابة داخلية تتضمن إمكانية التواطؤ بين العاملين أو تخطي نواحي الرقابة بواسطة بعض المستويات الإدارية. وبالتالي فإن أي نظام فعال للرقابة الداخلية يستطيع أن يوفر فقط تأكيداً معقولاً بخصوص إعداد القوائم المالية. وبالإضافة لذلك فإن فعالية نظام الرقابة الداخلية يمكن أن تتغير نتيجة تغيير الظروف.

وقد قيمت الشركة نظامها للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية في 00/12/31 وفقاً لمقاييس نظام الرقابة الداخلية الفعال على إعداد التقارير المالية التي تضمنها تقرير (COSO الرقابة الداخلية – إطار متكامل). واعتماداً على ذلك التقييم تعتقد الشركة أن نظامها للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية يتوافق مع تلك المقاييس في 00/12/31.

شركة XYZ

توقيع المدير التنفيذي

التاريخ

توقيع المدير المالي

وفي حالة وجود نقاط ضعف هامة فإنه يشار إليها عن طريق تعديل الجملة الأخيرة

ومن خلال ما تقدم نرى أن تقوم الإدارة بإعداد تقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة بحيث يعمل ذلك على تدعيم فعالية ذلك النظام ويجعل إمكانية حدوث الغش الإداري والتلاعب في إعداد التقارير المالية أكثر صعوبة.

أما من ناحية مكونات التقرير فلا توجد حاجة إلى إعداد نماذج نمطية لتقارير الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية ولكن من الضروري أن يتضمن التقرير ما يلي:

- اعتراف إدارة المنشأة بمسؤوليتها عن تصميم نظام فعال للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، والمحافظة عليه.
- إشارة إلى أن نظام الرقابة الداخلية يوفر تأكيداً معقولاً وليس مطلقاً ضد التحريفات أو الخسائر الجوهرية التي تعبر عنها التقارير المالية.
- إمكانية تغيير فعالية النظام نتيجة تغير الظروف وعدم ضمان استمرار تلك الفعالية في المستقبل.
- إشارة إلى دور المدققين الداخليين بخصوص فحص فعالية النظام.
- إشارة إلى مكونات النظام التي توجد فيها نقاط ضعف، ووصف تلك النقاط إذا كانت هامة، وتحديد ما إذا كانت تتلقى الاهتمام الملائم من الإدارة.
- تحديداً للمقاييس التي يتم على أساسها تقويم فعالية نظام الرقابة الداخلية، ورأي الإدارة عن فعالية النظام.
- توقيع كل من المدير التنفيذي والمدير المالي للمنشأة.
- تاريخ إعداد التقرير.

مهام المدققين لتقييم نظام الرقابة الداخلية

1. تحديد مغزى وحساسية المخاطر التي يتم تقييم الضوابط الرقابية الموضوعية لموجهتها.
2. تقييم قابلية الأصول لاساءة استخدامها.
3. تقييم استيفاء متطلبات محاسبة المسؤولية وعدم الالتزام بالقوانين والتشريعات.
4. تحديد وفهم الضوابط الرقابية ذات الصلة.
5. تحديد ما هو معروف بالفعل حول فعالية الضوابط الرقابية.

6. تقييم كفاية تصميم الضوابط الرقابية.
7. تحديد فعالية الضوابط الرقابية عن طريق اختبارها.
8. تبليغ نتائج تقييم الرقابة الداخلية ومناقشة الاجراءات التصحيحية الضرورية.

إدارة مخاطر الجهات التي ترعاها COSO

يشير الإطار المتكامل إلى أن إدارة المخاطر تتعامل مع المخاطر والفرص التي تؤثر على خلق القيمة أو الحفاظ على القيمة وتُعرف على النحو التالي:

"إدارة المخاطر هي عملية تتم من جانب مجلس إدارة الجهة، والإدارة وغيرهم من الموظفين، وتطبق في بيئة إستراتيجية داخل الجهة، بهدف تحديد الأحداث المحتملة التي قد تؤثر على الجهة وإدارة المخاطر لتكون في إطار مقدار المخاطر التي يمكن أن تقبل الجهة تحملها لتقديم ضمانات معقولة فيما يتعلق بتحقيق أهداف الجهة." (نموذج COSO لإدارة مخاطر الجهات 2004).

لا توجد في القطاع العام صلة مباشرة ما بين مصطلحي "خلق القيمة" و"الحفاظ على القيمة" كما هو الحال في القطاع الخاص. ومع ذلك، فالتعريف شامل بحيث يغطي أكبر عدد ممكن من القطاعات والأشكال المتعددة للمنظمات. هذا ومن الممكن إستبدال خدمة الخلق والمحافظة لقيمة الخلق والمحافظة لينطبق التعريف تماما على جهات القطاع العام.

تعتبر نقطة الانطلاق لإدارة المخاطر هي مهمة أو رؤية الجهة. في إطار هذه المهمة، ينبغي أن تضع الإدارة الأهداف الإستراتيجية، واختيار الاستراتيجيات لتحقيق هذه الأهداف وتحديد الأهداف الداعمة وهي:-

1. **الاستراتيجيات -** رفع مستوى الأهداف، بما يدعم ويتمشى مع مهمة الجهة.

2. **أداء المهام -** تنفيذ المهام بشكل منتظم وأخلاقي واقتصادي ويتسم بالكفاءة؛ وحماية الموارد من الخسائر وسوء الاستخدام والضرر.

3. **التوثيق -** الاعتماد على الوثائق والتقارير بالإضافة إلى مسؤولية الوفاء بالالتزامات.

4. **الإذعان (الالتزام) -** الامتثال للقوانين والأنظمة السارية والقدرة على التصرف وفقا لسياسة الحكومة.

العلاقة بين الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر

في كثير من النواحي يمكن اعتبار إدارة المخاطر تطوراً طبيعياً لنموذج الرقابة الداخلية. وتسعى معظم المنظمات إلى التطبيق الكامل لنموذج الرقابة الداخلية قبل تنفيذ المفاهيم الكامنة في إدارة المخاطر في الجهات، وتعتبر الرقابة الداخلية جزءاً لا يتجزأ من إدارة مخاطر الجهات. ويشمل إطار عمل إدارة مخاطر الجهات الرقابة الداخلية، ولكنه بالإضافة إلى ذلك، يشكل أقوى مفهوم لكيفية إسقاط القرارات التجارية من مهمتها الأساسية وما يرتبط بها من أهداف ويعد أداة لمساعدة الإدارة في تحديد الاستجابة السليمة لأحداث معينة ويتجاوز نموذج إدارة مخاطر الجهات دليل الانتوساي الإرشادي حول الرقابة الداخلية في عدد من المجالات، أهمها:

- 1- التوسع في فئات الأهداف، واشتماله على تقارير أكثر اكتمالاً، ومعلومات غير مالية، ووجود الأهداف الإستراتيجية.
- 2- توسع عناصر تقييم المخاطر وتقدم مفاهيم مختلفة للمخاطر، مثل مخاطر قابلية التعرض للخسائر، وتحمل المخاطر، والاستجابة للمخاطر.
- 3- التأكيد على أهمية المديرين المستقلين في المجلس وتحديد أدوارهم ومسؤولياتهم.

مكونات إدارة المخاطر

تتألف إدارة المخاطر من ثمانية عناصر مترابطة. وهي مستمدة من الطريقة التي تدبر فيها الإدارة أعمالها وتتكامل مع العملية الإدارية. في تطبيق عناصر إدارة المخاطر ولتلبية الطلب المتزايد على إدارة المخاطر:

1. **البيئة الداخلية:** البيئة الداخلية تشمل نغمة للمنظمة، ويضع الأساس لكيفية النظر إلى المخاطر والتصدي لها من قبل الكيان، بما في ذلك فلسفة إدارة المخاطر والرغبة في المخاطرة والنزاهة والقيم الأخلاقية، والبيئة التي تعمل فيها.
2. **تحديد الأهداف:** الأهداف يجب أن يتم تحديدها من قبل الإدارة ويمكن تحديد الأحداث المحتملة التي تؤثر على تحقيقها. إدارة المخاطر في المؤسسة ويضمن إدارة في مكان العملية لتعيين الأهداف والأهداف التي اختارت دعم ومواءمتها. وفرص المخاطر الداخلية والأحداث الخارجية التي تؤثر على تحقيق أهداف الكيان حيث عرفت COSO بالأهداف العريضة Entity Wide.
3. **تحديد الهوية:** يجب تحديد، مع التمييز بين. توجيه الفرص عدنا الى استراتيجية الإدارة أو عمليات تحديد الأهداف.
4. **ادار المخاطر:** تقييم المخاطر وتحليلها والنظر في احتمال والتأثير، كما أنها أساس لتحديد كيفية القيام بذلك. ويتم تقييم المخاطر المتأصلة وعلى أساس المتبقية.

5. **خطر الاستجابة:** إدارة المخاطر تحديد الاستجابات -- تجنب أو قبولها أو تخفيض، أو تقاسم المخاطر -- وضع مجموعة من الإجراءات لضبط المخاطر للمخاطر مع الكيان التحمل والرغبة في المخاطرة.
6. **أنشطة المراقبة:** السياسات والإجراءات الموضوعية والمنفذة للمساعدة في ضمان تنفيذ فعال ردود خطر الخروج.
7. **المعلومات والاتصالات:** المعلومات ذات الصلة التي تم تحديدها، والتقاطها، وتبلغ في شكل وإطار زمني التي تمكن الناس من تحمل مسؤولياتها. الاتصال الفعال يحدث أيضا بمعنى أوسع، يتدفق، وعبر، وحتى الكيان.
8. **المراقبة:** تتم مراقبة وإجراء التعديلات. ويتم إنجاز من خلال رصد أنشطة إدارة الجارية والتقييمات منفصلة، أو كليهما.

تقدير المخاطر COSO

- 1- تحديد الأهداف الرئيسية للمنشأة، عرفتها COSO بالأهداف العريضة Entity Wide.
- 2- تجزئة هذه الأهداف على مستوى الأنشطة لأدنى وحدة فرعية، عرفتها COSO بالأهداف على مستوى الأنشطة Activity level.
- 3- تحليل الأنشطة التشغيلية والمالية والأنشطة الأخرى التي تقوم بها المنشأة لتحقيق الأهداف الفرعية.
- 4- تصور ما قد يطرأ عليها من أحداث تؤدي إلى نقص القيمة وتحديد تكرار حدوث هذه الأحداث.
- 5- تقدير احتمالات المخاطر وتقدير لآثار هذه المخاطر على أهداف الوحدة.
- 6- تصور الآليات والأنشطة التي تقلل من فرص حدوث هذه المخاطر، وتقلل أيضا من أثارها على أهداف الوحدة.

تقييم المخاطر

- 1- إن عملية تقييم المخاطر تمكن الجهة من الأخذ في الاعتبار مدى تأثير الأحداث المحتملة على عملية تحقيق الأهداف. ويجب على الإدارة تقييم الأحداث من منظورين – التأثير والإحتمالية- باستخدام تقنيات نوعية وكمية مجتمعة. ويمكن تقييم التأثيرات الإيجابية والسلبية للأحداث إما بصورة فردية أو حسب الفئة وذلك من حيث تأثيرها على الجهة بأكملها. ويجب أن يتم تقييم المخاطر على كلا الأساسين الأصولي والمتبقيات أو المخلفات.

- 2- على الرغم من استخدام العبارة "تقييم المخاطر" في بعض الأحيان مرتبطة مع نشاط يحصل لمرة واحدة، إلا إنه عندما يتعلق الأمر بإدارة مخاطر الجهة، فإن عنصر تقييم المخاطر يعتبر تفاعل مستمر ومتكرر لأحداث تحصل في الجهة.

إن الهدف من تقييم المخاطر هو تحديد أي الأحداث التي لها أهمية خاصة لينصب عليها إنتباه الإدارة وتركز عليها.

3- عدم التأكيد على أن الأحداث المحتملة تحتاج إلى التقييم من حيث الإحتمالية ومن حيث التأثير. والإحتمالية تتمثل في إمكانية وقوع الحدث في فترة زمنية محددة، بينما التأثير يتمثل في مقياس التأثير الذي سيحدثه الحدث على قدرة الجهة في تحقيق أهدافها. ويجب أن تتوافق الفترة الزمنية التي تقيم خلالها الإدارة الإحتمالية مع الفترة الزمنية للإستراتيجية والأهداف ذات الصلة. إن أهم المخاطر هي تلك التي تكون احتمالات حدوثها كبيرة ولها تأثير كبير. وعلى نحو مخالف فإن المخاطر ذات الأهمية القليلة هي تلك المخاطر التي تكون احتمالات حدوثها قليلة ولها تأثير قليل. ويجب أن يكون تركيز الإدارة على الإحتمالية الأكبر والمخاطر ذات التأثير الكبير. إن النتيجة النهائية للعملية ستكون تحديد مقدار كل خطر من حيث كل من الإحتمالية والتأثير. وتستخدم بعض الجهات التقدير العالي- المنخفض وبعض الجهات تستخدم نظام "الإشارة المرورية" الأحمر والأصفر والأخضر، بينما تستخدم بعض الجهات الأخرى المقياس الكمي كالنسبة المئوية.

الشكل
مخطط تقييم المخاطر البسيطة والإستجابة تأثير كبير

مخطط تقييم المخاطر	الإستجابة	التأثير
إحتمالية قليلة	خطة الطوارئ	تأثير كبير
إحتمالية كبيرة	إجراءات الرقابة	تأثير قليل
إحتمالية قليلة	التحمل	تأثير قليل
إحتمالية كبيرة	إجراءات الرقابة	أهمية

4- قد يكون منهج تقييم المخاطر منهج كمي أو نوعي. ومن الممكن أن يقوم على أساس طرق موضوعية أو غير موضوعية. ولا تحتاج الجهة لتوظيف تقنيات تقييم عامة على كافة مجالات الأعمال. مع ذلك، تحتاج الإدارة لمراعاة النزعة الإنسانية عند تقييم المخاطر وتحتاج إلى التأكيد على أن كافة الموظفين ذوي الصلة يتمتعون بوعي مناسب لمعنى مصطلح مقياس لتقييم المخاطر. في حالة عدم القيام بذلك، سيكون من الصعب على الإدارة العليا تقييم أهمية المخاطر المختلفة.

5- عندما يتم تقييم المخاطر، يجب أن تظهر أولويات المخاطر في الجهة. في حالة كون الإفصاح عن الخطر غير مقبول بالنسبة لمقدار المخاطر التي يمكن قبول تحملها في الجهة، يجب أن يصنف الخطر على أنه خطر ذو أولوية قصوى أو

"خطر أساسي". يجب أن يمنح الخطر الأساسي إنتباه منتظم على أعلى مستوى في الجهة. ستتغير أولويات مخاطر معينة بمرور الزمن فبتغير أهداف الجهة تتغير بيئة المخاطر ويتم توجيه المخاطر الأساسية.

6- إن تقييم المخاطر ، يعني " المخاطر المتأصلة". إن الخطر المتأصل هو أي خطر يواجه الجهة في غياب أي إجراءات قد تأخذها الإدارة لتعديل احتمالية أو تأثير الحدث. والمخاطر المتبقية هي تلك المخاطر التي تبقى بعد الأخذ في الاعتبار استجابة الإدارة للخطر. إن ميزة هذه الطريقة هي تمكين الجهات من تحديد المخاطر التي تهدد وقت الإدارة والذي يمكن إستغلاله بصورة أفضل في مواضيع أخرى (لأن المخاطر المتأصلة لها احتمالية حدوث منخفضة)

يتم تقييم المخاطر لتحديد أولوياتها وذلك كما يلي:

الوصف	الأولوية	درجة الخطورة
اولوية عالية لمعالجة الخطر	1	عالية
اولوية عالية لمعالجة الخطر	2	متوسطة
أولوية منخفضة لمعالجة الخطر	3	منخفضة

نموذج تحليل المخاطر

1. وصف المخاطرة

يقدم هذا القسم وصف للمخاطرة التي تم تحديدها. ويجب أن تلخص ما يمكن أن يحدث في المستقبل وملخص عام لأثر هذه المخاطرة على المشروع.

2. الاحتمال

ما مدى احتمال حدوث هذه المخاطرة (25%، 70%)

3. الإطار الزمني

إذا ما حدثت المخاطرة ففي أي مدي زمني يمكن أن تحدث؟

4. أثر المخاطرة

هل تؤثر المخاطرة على:

نعم لا نوع الأثر
الموازنة ☐ ☐

التفاصيل

إذا كان الإجابة نعم، اذكر التكلفة التقديرية أو المبالغ الموفرة.

إذا كان الإجابة نعم، اذكر تفاصيل التمديد المطلوب أو الوقت الذي تم توفيره.

إذا كان الإجابة نعم، اذكر كيف ستؤثر المخاطرة على نطاق عمل المشروع.

أذكر كافة المتسلطات التي ستتأثر بالمخاطرة بما فيها المتسلطات التي ستحتاج إلى تغيير، وتلك التي سيتم الاستغناء عنها، وكذلك المتسلطات الجديدة.

الجدول ☐ ☐

الزمني ☐ ☐

النطاق ☐ ☐

المتسلطات ☐ ☐

الموارد	☐	☐	إذا كان الإجابة نعم، أذكر الموارد التي ستكون مطلوبة أو الموارد التي سيتم الاستغناء عنها – تأكد من إدراج التكلفة أو التوفير الناتج عن تغيير الموارد في الموازنة التقديرية.
الجودة	☐	☐	هي درجة الوفاء بالمتطلبات من خلال مجموعة متجانسة من الخصائص
أخرى	☐	☐	إذا كانت الإجابة بنعم، اذكر الآثار الأخرى للمخاطرة.

5. الإجراء المقترح

اذكر بوضوح ما هو الإجراء المقترح للاستجابة للمخاطر:

1. تجنب المخاطرة – قم بتغيير خطة المشروع والجدول الزمني لتجنب المخاطرة بشكل كامل
2. تقبل المخاطرة – قم بتوثيق وتوصيل المخاطرة ولكن لا تخطط لاتخاذ إجراء
3. نقل المخاطرة – قم بنقل المخاطرة لطرف آخر من خلال التأمين أو التعاقد من الباطن
4. تقليل اثر المخاطرة – قم باتخاذ إجراء لتقليل احتمال وأثر المخاطرة إلى حد معقول
6. الإجراءات حتى تاريخه

اذكر بوضوح الإجراءات التي تم اتخاذها حتى تاريخه للاستجابة للمخاطر

نموذج توثيق خطر

الهدف الاستراتيجي:		هدف اللجنة:	
رقم الخطر:		تاريخ توثيقه: / /	
وصف الخطر:			
إحتمالية حدوث الخطر: (منخفض، متوسط، عالي)	تأثير الخطر: (منخفض، متوسط، عالي)	درجة الخطر: (L, M, H)	السبب:
أول مؤشر على قرب أو بدء حدوث الخطر:			
الإجراء الذي يجب اتخاذه لتفادي حدوث هذا الخطر أو التقليل من آثاره:			
تاريخ بدء تنفيذ إجراءات تفادي الخطر:	تاريخ الانتهاء من تنفيذ إجراءات تفادي الخطر:	مسؤولية التنفيذ:	مسؤولية المتابعة عن التنفيذ:
0000/00/00	0000/00/00		
خطة طوارئ في حالة حدوث الخطر:			
مؤشر يدل على ضرورة البدء بتطبيق خطة الطوارئ:			
تاريخ بدء تنفيذ إجراءات خطة الطوارئ:	تاريخ الانتهاء من تنفيذ إجراءات خطة الطوارئ:	مسؤولية التنفيذ:	مسؤولية المتابعة عن التنفيذ:
0000/00/00	0000/00/00		
الوضع الحالي:			

الاستجابة المخاطروفي نموذج COSO

1. **بعد تقييم المخاطر ذات الصلة تحدد الإدارة طريقة استجابتها لهذا الخطر.** من الطرق التي يتم استخدامها لتوجيه المخاطر المحددة، تحويل المخاطر، ومعالجة المخاطر، وإجراءات الإنهاء وتحمل المخاطر. وعند اتخاذ الإدارة لردّها تقيم تأثير الإحتمالية والأثر إلى جانب التكاليف والفوائد لكل إستجابة قد تتخذه بهدف اختيار الرد أو الإستجابة التي تجعل الخطر المتبقي ضمن الحدود المرغوب بها من تحمل مخاطر. كما يجب على الإدارة تحديد أية فرص متاحة مع الأخذ في الاعتبار نظرة الجهة الشاملة ونظرة الحقيبة المالية.

2. **تقع إستجابة المخاطر ضمن الفئات التالية:**

■ **المشاركة/ تحويل المخاطر** - تقليل إحتمالية المخاطر أو تأثيرها بواسطة التحويل أو بالمشاركة بمقدار من الخطر. وقد يتم ذلك إما بالتأمين المتفق عليه أو بواسطة الدفع لطرف ثالث لتحمل هذا الخطر بطريقة أخرى. ويعتبر هذا الخيار مفيداً خاصة في تقليل المخاطر المالية، ومخاطر الأصول وللأنشطة المتعلقة. مع ذلك، فإن غالبية المخاطر لن تكون قابلة للتحويل بالكامل. وعلى وجه الخصوص وبصورة عامة لن يكون من المحتمل تحويل المخاطر المتعلقة بسمعة الجهة، حتى وإن تم الإنتهاء من تقديم الخدمة.

■ **التقليل/ معالجة المخاطر** - إلى حد بعيد، يتم توجيه أكبر عدد من المخاطر بهذه الطريقة. يتم إتخاذ الإجراءات لتقليل إحتمالية وتأثير المخاطر معاً. وتتعلق هذه بعدد ضخم من قرارات الأعمال التجارية اليومية شاملة على إجراءات الرقابة التي تمت مناقشتها في القسم 2.6 وفي الرقابة الداخلية – إطار العمل المدمج.

■ **التجنب/إنهاء النشاط** - إخراج الأنشطة التي تمنح المخاطر للمخاطر. بينما إنه من النادر القدرة على تجنب المخاطر، إلا إن التجنب قد يكون استجابة مفيدة عند الأخذ في الاعتبار مدى ملائمة الطريقة الجديدة لتقديم الخدمة أو الأخذ في الاعتبار المتابعة بمشروع معين.

■ **القبول/ التحمل** - لا يتم إتخاذ أي إجراء لتقليل إحتمالية وتأثير المخاطر. وتقتصر هذه الإستجابة بأنه لم يتم تحديد استجابة فعالية التكلفة الذي بإمكانه تقليل التأثير والإحتمالية لمستوى مقبول أو أن يكون الخطر المتأصل في مستوى تحمل المخاطر مسبقاً. من الممكن طبعاً أن يتم إتمام تحمل المخاطر بواسطة التخطيط الطارئ للتعامل مع التأثيرات التي ستظهر إذا ما حدث الخطر.

3. **يركز نموذج إدارة المخاطر على تحديد الفرص وإستباق وإدارة المخاطر أيضاً. وفي أي ظرف يجب على الإدارة أن تأخذ في الاعتبار الفرص أو**

الأحداث ذات التأثير الإيجابي وليس المخاطر أو الأحداث ذات التأثير السلبي فقط. هناك سمتين لذلك:

الأولى: الأخذ في الاعتبار عما إذا كان في الوقت ذاته الذي يتم فيه تقليل التهديد تظهر فرص لاستثمار التأثير الإيجابي.

الثانية: الأخذ في الاعتبار ظهور أو عدم ظهور ظروف، لا تولد تهديداً، وتقديم فرصاً إيجابية.

4. يجب على الإدارة تقييم التأثيرات للوسائل المتعددة الخاصة بتوجيه المخاطر، ومن ثم تقرر أفضل طريقة لإدارتها، واختيار الإستجابة أو مجموعة من الإستجابات يتم تحديدها لجعل كل من تأثير وإحتمالية المخاطر ضمن حدود إحتمال المخاطر. ولا تحتاج بالضرورة إلى أن تسفر الإستجابة المختارة عن أقل قدر من المخاطر المتبقية، ولكن إذا أسفرت الإستجابة عن مخاطر متبقية لا تزال تتخطى حدود تحمل المخاطر، ستحتاج الإدارة إما إلى إعادة النظر في إستجابتها أو إلى إعادة النظر في حدود تحمل الخطر.

5. يتطلب تقييم الإستجابات البديلة للمخاطر المتأصلة الأخذ في الاعتبار المخاطر الإضافية التي قد تسفر عن الإستجابة. وفي هذه الحالة سيكون من المساعد أن تأخذ الإدارة العليا في الاعتبار الإستجابات من منظور المحفظة المالية حيث يمنحهم ذلك نظرة حول اللوحة المختصرة لإستجابة الخطر بالكامل ويمكنهم من دراسة ما إذا كانت طبيعة ونوع المخاطر المتبقية هي تلك التي تتناسب مع المهمة كلها ومع مقدار المخاطر الذي يمكن تحمله.

6. حالما تختار الإدارة الطريقة المفضلة لتوجيه المخاطر فإنها تحتاج لوضع خطة للتنفيذ. إن الجزء الهام في كل خطة للتنفيذ يكمن في أنشطة الرقابة لضمان أداء الإستجابة للخطر بكل فعالية.

ولكن في سياق إدارة المخاطر تدرج جميع الإجراءات الرقابية في خمسة فئات واسعة:

- 1- رقابة وقائية:** وهي مصممة للحد من إمكانية توسع الخطر والحد من النتائج غير المرغوب في تحقيقها. وكلما كان تأثير الخطر على القدرة على تحقيق أهداف الجهة أكبر ، كلما أصبح تنفيذ الرقابات الوقائية الملائمة أكثر أهمية.
- 2- رقابة توجيهية:** وهي مصممة لضمان تحقيق نتيجة معينة. هذه تحظى بأهمية خاصة عندما يتم تجنب حدوث أمر غير مرغوب فيه (مثل إختراق أمني) وغالباً ما تستخدم لدعم تحقيق أهداف الإذعان.
- 3- رقابة التحقيقية:** وهي مصممة لتحديد ما إذا كانت النتائج غير المرغوب فيها قد تم تحقيقها "بعد الحدث". ومع ذلك ، فإن وجود رقابات تحقيقية مناسبة يمكن أن يخفف خطر حدوث نتائج غير مرغوب بها بواسطة عمل أثر رادع.

4- **رقابة تصحيحية:** وهي مصممة لتصحيح النتائج الغير مرغوب فيها التي تم تحقيقها. وهي أيضاً بمثابة الطوارئ التي تسعى لتحقيق بعض الانتعاش إما بالأموال أو بتقديم خدمات ضد الخسائر أو التلف.

5- **الرقابة الذاتية:** وهي مصممة لضمان التزام ذاتي دون اي نظام يوضع من الادارة بل هو وازع ذاتي داخل الانسان نابع من الوازع الديني الذي يمنع التصرف الا وفق الاطار الديني الذي يسمح به. على سبيل المثل بائعت اللبن في عهد سيدنا عمر بن الخطاب" كان بعض بائعي اللبن يخلط اللبن بالماء، واشتكى المسلمون من ذلك، فأرسل الخليفة أمير المؤمنين عمر بن الخطاب أحد رجاله ينادي في بائعي اللبن بعدم الغش، فدخل المنادي إلى السوق ونادي: يا بائعي اللبن لا تشوبوا (لا تخلطوا) اللبن بالماء، فتعشّوا المسلمون، وإن من يفعل ذلك؛ فسوف يعاقبه أمير المؤمنين عقاباً شديداً. وذات ليلة خرج عمر بن الخطاب -رضي الله عنه- مع خادمه أسلم ليتفقد أحوال المسلمين في جوف الليل، وفي أحد الطرق استراح من التجوال بجانب جدار ، فإذا به يسمع امرأة تقول قومي إلى ذلك اللبن فامدقيه (اخلطيه) بالماء. فقالت الابنة: يا أُمَّتاه، وما علمت ما كان من عَزْمَةٍ (أمر) أمير المؤمنين اليوم؟ !قالت الأم: وما كان من عزمته (أمره)؟ قالت :إنه أمر منادياً فنادي: لا يُشَابُ (أي لا يُخلط) اللبن بالماء. فقالت الأم :يا بنتاه، قومي إلى اللبن فامدقيه بالماء فإنك في موضع لا يراك عمر، ولا منادى عمر .

فقلت الصبيّة : والله ما كنت لأطيعه في الملاء وأعصيه في الخلاء، إن كان عمر لا يرانا، فرب أمير المؤمنين يرانا.

التقييم الذاتي للرقابة

هو عملية اختبار وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية ضمن الشركة. ويشارك في هذه العملية جميع الموظفين في المؤسسة، لذلك تزداد درجة مسؤولية الموظفين جميعهم عن الرقابة، ويصبحون جميعا هم أصحاب العملية. والهدف الأساسي للتقييم الذاتي للرقابة هو ضمان أن تحقق المؤسسة أهداف عملها بكفاءة وفعالية. وعليه يمكن القول بانه مفهوم الرقابة الذاتية انها:-

- عملية اختبار وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية ضمن الشركة
- يشارك في هذه العملية جميع الموظفين في المؤسسة
- تزيد من درجة مسؤولية الموظفين جميعهم عن الرقابة
- يصبح جميع الموظفين هم اصحاب العملية
- الهدف الأساسي للتقييم الذاتي للرقابة هو ضمان أن تحقق المؤسسة أهداف عملها بكفاءة و فعالية

التقييم الذاتي للرقابة يهدف CSA إلى

1. تعليم الإدارة الدنيا المسؤولية الرقابية والمتابعة والتركيز على المواضيع العالية الخطورة.
2. تحسين/تدعيم مسؤوليات التدقيق، وهو ليس بديل عنه أو بديل عن مسؤوليات التدقيق.

الإجراءات الرقابية

1. ترخيص العملية من قبل طرف مستقل عن الطرف الذي بدأ العملية نفسه.
2. استخدام وثائق مرقمة مسبقاً يضمن أن تكون الوثائق كلها موجودة إذ إن ذلك يضمن أن يتم تسجيل جميع الوثائق وألا يتكرر تسجيل وثيقة ما.
3. توثيق العمليات، حيث يعد التوثيق دليلاً على حدوث العملية (وعلى ترخيصها) ويحدد المسؤوليات المتعلقة ببدا العمليات وترخيصها وتنفيذها وتسجيلها.
4. الفحوصات المستقلة: تتضمن مراجعة الأعمال المنجزة سابقاً بهدف تحديد العمليات المناسبة. وكثيراً ما يتم ذلك من خلال مطابقات متنوعة. وينبغي أن يكون الشخص الذي يقوم بالمطابقة مستقلاً عن الشخص الذي بدأ العمل أو نفذه. فمثلاً ينبغي أن يكون الشخص الذي يجري التحويلات المصرفية غير الشخص الذي يقوم بمطابقة الحسابات المصرفية.
5. الإجراءات الرقابية المادية: التي تتضمن أمن الأصول والسجلات وتجهيزات الحواسيب، والسماح بالوصول للأشخاص المخولين فقط.
6. التحليل ومراجعات الأداء: يشمل تحليل العمليات بانتظام، وتقييمات مستقلة للأداء تجري للأقسام والعمليات التشغيلية والموظفين وغير ذلك.
7. الفصل بين الواجبات غير المتوافقة (Segregation of incompatible duties) لضمان ألا يتم إخفاء أي عملية يجري تنفيذها. وينبغي عموماً الحفاظ على الفصل بين الوظائف التالية:
بدء العملية.

ترخيص العملية.

تسجيل العملية.

الاحتفاظ بالأصول المرتبطة بالعملية.

إجراءات التقييم الذاتي للرقابة

- تحديد المخاطر المحتملة
- تقييم تكاليف ومنافع الإجراءات الرقابية التي يتم تطبيقها على المخاطر التي تم تحديدها

- تطوير إجراءات رقابية كافية في المواضيع التي تنطوي على مخاطر عالية.
- استبدال الإجراءات الرقابية المكلفة أو غير الفعالة ليحل محلها إجراءات فعالة ومبررة الكلفة
- التأكيد على مسؤولية الإدارة عن تطوير أنظمة فعالة للرقابة الداخلية ومراقبة هذه الأنظمة والحفاظ عليها
- تبليغ النتائج بهدف الوصول إلى فهم أفضل لأعمال أو أنشطة المشروع بكامله

مزايا التقييم الذاتي للرقابة

- يعزز فهم الموظفين للمخاطر والضوابط الرقابية المتعلقة بالعمل
- يزيد وعي الموظفين بمسائل الرقابة
- يساعد على الكشف المبكر عن المخاطر
- يشجع على التواصل المفتوح وعمل الفريق ويشجع على التحسين المستمر
- يمكن الموظفين و يحسن مستوى المحاسبة والمساءلة

الأساليب المتبعة في عمليات التقييم الذاتي

هناك تنوع واسع في الأساليب التي تتبع في عمليات التقييم الذاتي لعمليات الرقابة في المؤسسات. ويجب أن يكون الأسلوب المتبع مصمماً خصيصاً بما يتماشى مع الخصائص التي تنفرد بها المؤسسة عن المؤسسات الأخرى، كما يلزم أن يكون هذا الأسلوب مرناً وقابلاً للتغيير بما يتماشى مع التطور والنمو المستمرين للمؤسسة. والأشكال الثلاثة الرئيسية لبرامج التقييم الذاتي لعمليات الرقابة هي:

1. ورش التسهيل (ورش العمل التي تتولى عمليات التسهيل): تقوم بجمع المعلومات من فرق العمل المختلفة التي تمثل المستويات المختلفة في الوحدة أو القسم. وفي نهاية تلك الورش يتم إعداد تقرير يكون معظمه قد تشكل في أثناء مداوالات الأعضاء، ويتم تسجيل اتفاق أعضاء مجموعة ورشة العمل في الرأي في مختلف مراحل المناقشات، وتقوم المجموعة بمراجعة التقرير النهائي المقترح قبل نهاية الجلسة الختامية. ويمكن أن تأخذ ورشات العمل هذه أشكلاً مختلفة كالتالي:

الفرق التي تركز على الأهداف: تركز على تحديد أفضل السبل إلى تحقيق هدف معين من أهداف العمل. حيث يقوم أعضاء ورشة العمل بفحص الإجراءات الرقابية القائمة والمتبعة لمساندة ذلك الهدف، ثم تحديد مستوى المخاطر المتبقية لتقرير ما إذا كانت إجراءات الرقابة تؤدي أغراضها أداءً فعالاً وما إذا كانت المخاطر المتبقية بعد تطبيق تلك الإجراءات تقع ضمن مستوى مقبول.

الفرق التي تركز على المخاطر: تركز على تحديد المخاطر التي تهدد تحقيق هدف معين. بتحديد كافة العقبات والعوائق والمخاطر التي قد تحول دون تحقيق ذلك

الهدف، ومن ثم فحص فعالية الإجراءات الرقابية في إدارة تلك المخاطر، وتحديد المخاطر المتبقية.

الفرق التي تركز على الرقابة: تركز على تحديد مدى جودة أداء الإجراءات الرقابية القائمة. حيث يكون هدف ورشة العمل هو إعداد وتقديم تحليل للفجوة بين مدى جودة الأداء الفعلي للإجراءات والضوابط الرقابية ومستوى الأداء الذي تنتوقه الإدارة.

الفرق التي تركز على العمليات: تركز على أنشطة مختارة تشكل العناصر المكونة لعمليات معينة. حيث تقوم ورشة العمل عادة بتحديد أهداف العملية بأسرها ومختلف الخطوات الوسيطة المؤدية إلى تحقيق تلك الأهداف. ويكون هدف ورشة العمل تقييم وتحسين العملية بأكملها ومختلف الأنشطة المكونة لها.

2. الاستبيانات: أسلوب من أساليب التقييم الذاتي للرقابة يستخدم لجمع معلومات حول المخاطر والضوابط الرقابية في المؤسسة. ويتضمن الاستبيان عادة أسئلة بسيطة في معظمها ويسهل فهمها، مثل الأسئلة التي يكفيها الإجابة بـ (نعم) أو (لا). ومن مميزات استخدام الاستبيانات أنها توفر في الوقت والتكلفة وتضمن الحصول على معلومات أكثر سلامة وصراحة.

3. التحليلات والإقرارات التي تنتجها الإدارة: في هذا الأسلوب يستخدم المدقق الداخلي المعلومات التي يتم جمعها من إقرارات وشهادات المديرين حول حالة الرقابة الداخلية داخل وحداتهم وأقسامهم. ومن ثم يقوم المدقق الداخلي بدراسة هذه المعلومات إضافة إلى المعلومات المستقاة من مصادر أخرى بهدف تعزيز فهم الضوابط الرقابية ومشاركة هذا الفهم مع مديري الأقسام والوحدات كجزء من برنامج التقييم الذاتي للرقابة في المؤسسة.

الاجراءات التنفيذية لتحقيق خصائص الرقابة الداخلية

بيئة الرقابة (إجراءات تنظيمية وإدارية)	إجراءات محاسبية	إجراءات رقابية
- السياسات والإجراءات للتأكد من انجاز الاهداف، والعوامل التي تؤثر عليها:- - فلسفة الإدارة - الهيكل التنظيمي - طرق تحديد السلطة والمسؤولية - طرق الرقابة الداخلية - سياسات وإجراءات الافراد. - التاثيرات الداخلية.	- الطرق والسجلات التي تحقق الاتي:- - تحديد وتسجيل كل المعاملات السليمة. - تبويب مناسب للمعاملات - قياس مناسب للقيم المالية. - تسجيل المعاملات في فترة زمنية مناسبة.	- الاجراءات التي تستهدف ما يلي:- - سلطة مناسبة لاعتماد المعاملات والأنشطة. - مستندات وسجلات ملائمة. - وسائل حماية عند البدء في استخدام الاصول والسجلات. - وسائل فحص للاداء.

يعتبر تقدير المخاطر مسألة حساسة للإدارة . وهناك بعض القوانين كما هو الحال في أمريكا تتطلب تقدير سنوي للمخاطر لبعض البنوك، كما أن المبادئ الجيدة للإدارة تشجع ذلك في صناعات وقطاعات أخرى، وأي تهديد لتحقيق استراتيجيات وأهداف منظمة الأعمال هو مخاطر للأعمال التجارية. وبينما يمكن تخفيض المخاطر من خلال الضوابط الرقابية، فإنه لا يمكن استبعاد هذه المخاطر بشكل كامل، ولكن مع وجود عملية تقييم فاعلة للمخاطر وضوابط رقابية ذات محتوى اقتصادي بخصوص المخاطر، فإن الإدارة تستطيع أن تحقق مدى مقبول للتعرض للخسارة، وتقييم المخاطر يعتبر مسألة مكملة ومسؤولية مستمرة للإدارة، وذلك بسبب أن الإدارة لا تستطيع وضع أهداف وتفترض سهولة تحقيقها، وعملية تقييم المخاطر يجب أن ينظر إليها من منظور علاقتها بالنسبة للتغيير والفرص والأهداف والضوابط الرقابية، وهو التقييم الذي يختبر التهديدات. ليس فقط للأداء المالي والرقابة، ولكن أيضا بالنسبة لاستراتيجيات المنظمة وأهدافها، والمخاطر هي صورة لمرآة الفرصة.

- ويمكن تمييز المخاطر بما يلي:

- **المخاطر الإستراتيجية:** وهي تلك المخاطر التي تتعلق بعمل الأشياء الخطأ.
- **المخاطر التشغيلية:** وهي تلك المخاطر التي تتعلق بعمل الأشياء الصحيحة بالطريقة الخطأ.
- **المخاطر المالية:** وهي تلك المخاطر التي تتعلق بفقدان الموارد المالية أو حدوث التزامات غير مقبولة.
- **مخاطر المعلومات:** وهي تلك المخاطر التي تتعلق بالمعلومات غير الصحيحة أو غير الملائمة، ونظم ليست ذات مصداقية وتقارير غير صحيحة أو تقارير مضللة.

- وعلى المدققين والضوابط الرقابية المساعدة في الأمور التالية:

- أ- **تحديد وتشخيص المخاطر الرئيسية للأعمال:** إنه من الصعب إنشاء إطار لمخاطر الأعمال والذي ينظم ويعطي الأولوية ويقدم لغة مشتركة للتفكير حول المخاطر ويقدم أيضا هيكلًا لجعل إدارة المخاطر عملية مستمرة.
- ب- **تقييم اثر واحتمالية المخاطر:** أن بعدي المخاطر يتمثلان بأثرهما المحتمل على تحقيق الأهداف واحتمالية حدوثها. وقياسها على الأقل على أساس الخبرة الذاتية

ج- **التصرف على أساس تقييم مخاطر الأعمال:** يمكن تجميع استراتيجيات

الاستجابة في ثلاث مجموعات عريضة وهي:

- تجنب المخاطر تأثير أعلى، احتمالية أعلى.
- تخفيف المخاطر من خلال الأنشطة الرقابية والتأمين.
- قبول المخاطر تأثير أدنى، احتمالية أدنى.

■ **المراقبة ومقياس الأداء :** استخدام التكنولوجيا من اجل المساعدة في تسهيل عملية مخاطر التوثيق والضوابط الرقابية، والالتزام بالضوابط الرقابية الذاتية، وإنتاج تقارير الإدارة .

من المتعارف عليه ان المخاطر سمة مصاحبة لكل مهام التدقيق وفي كل المراحل، ولا يوجد تدقيق خالي تماما من المخاطر، وبناء على ذلك فان السمة الاساسية للاطار العملي لتخطيط اجراءات التدقيق هو الحرص التام في تقدير وتحليل المخاطر من اجل اعداد خطط تدقيق ملائمة.

مما لا شك فيه ان تقدير المخاطر امر حكمي يخضع لاجتهاد المدقق، رغم انه غالبا ما تتولد عند المدققين المتمرسين رؤية وقهم متشابهان لعملية التدقيق اذا حصلوا على نفس الحقائق، الا ان تقدير المخاطر يبقى دائما جزء من حكم الفرد الذي قام به ووليد الظروف التي ينشأ فيها.

قبل اعداد استراتيجية التدقيق المبدئية على المدقق ان يقوم بتقدير المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة الداخلية لكل حالة خطأ تم تحديدها، هذا لان هذه المخاطر تحد من مستوى التاكيد الضمني والرقابي الذي من الممكن ان يحصل عليه المدقق عن كل خطأ محتمل. وعليه نرى ان ادارة المخاطر جزء من نظام الرقابة الداخلية من خلال العناصر التالية:⁽¹⁾

❖ **الاجراءات والسياسات:** الادارة العليا هي التي تضع وتصمم نظام الرقابة الداخلية، والادارة التنفيذية والموظفين معنيون بتنفيذ السياسات والاجراءات . وكتابة هذه الاجراءات والسياسات يقلل من المخاطر.

❖ **التقرير الدوري والمرحلي:** مناقشة التقارير الدورية والمرحلية هو لمراقبة المخاطر الهامه وللتحكم. وان قرار التصحيح لاي مشكلة مساغ الى الاجتماعات والى المجلس.

❖ **الموازنة والبيانات المالي:** ان اجراءات الموازنة والميزانية تستعمل للتركيز على الاهداف. قبول الاجتماعات، والمصادر المتاحة، والبرامج والاجتماعات والاهداف كلها مراقبة دورية.

⁽¹⁾ University of Kent Manual Audit (p.4) July 2002

❖ **مستوى المخاطر:** ان اطار الالتزام بالسياسات والاجتماعات تساعد على تسهيل تحديد وتخمين استمرارية المراقبة للمخاطر الهامة. الوثائق الرسمية لتقييم المخاطر والتحسين المستمر ومؤشرات الخطر كلها مراقبه دورية.

❖ **لجان التدقيق:** يتم تزويد لجان التدقيق ومجلس الرقابة الداخلية (مجلس الادارة) وبقية الاعضاء بتقارير لاي مسائل تظهر.بالاضافة الى مراقبة اللجنة الى اعمال التدقيق الداخلي، والتدقيق الخارجي، ومتطلبات مراجعة التدقيق الداخلي. واعطاء النصحية بفعالية نظام الرقابة الداخلية لادارة المخاطر.

❖ **برامج التدقيق الداخلي:** التدقيق الداخلي عنصر مهم لاجراءات الرقابة الداخلية. كجزء من منهاج العمل. فهو مسؤول عن المراجعة الدورية (السنوية) لفعالية نظام الرقابة الداخلية في التنظيم. فهو يؤدي المراجعة المركزة بتعريف اطار المخاطر وتحديثها. من خلال التقرير المرحلي لنتائج مراجعة السياسات، الاجتماعات، لجان التدقيق، كلها تساعد في ابداء الراي في كفاية ادارة الخطر.

❖ **التدقيق الخارجي:** يزود التدقيق الخارجي بالتغذية الراجعة الى لجنة التدقيق للعمليات الداخلية للرقابة المالية كجزء من التدقيق الدوري.

❖ **الاطراف الخارجية:** من الان فصاعد فان استخدام الاستشارات الخارجية امر ضروري في مناطق الصحة، الامان، المصادر البشرية. استخدام المتخصصون كطرف ثالث للاستشارة والتقرير الذي يمكن ان يزيد من صفة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.

المسؤوليات Roles And Responsibilities

أولاً : مسؤولية الادارة تجاه انظمة الرقابة الداخلية
تتحمل الادارة مسؤولية وضع نظام الرقابة الداخلية (الضبط الداخلي) والمحافظة عليه حيث تبين هيئة البورصة الامريكية **Stock Exchange Commission** " بأن تعميم وتنفيذ وتقويم نظام الرقابة الداخلية هو التزام هام يقع على عاتق الادارة والغاية من ذلك هو تزويد المساهمين بتأكيد معقول ومنطقي بأن المنشأة تقوم بمراقبة الرقابة الداخلية للتأكد من انه يحقق الاهداف المرجوة وكذلك تعديل بعض الاجراءات الرقابية المستخدمة وفقاً لاختلاف الظروف حتى تستطيع مراقبة نشاط المنشأة " وحسب رأي الكتاب ان الرقابة الداخلية جزء من العمل

الاداري في المنشأة ويعمل بشكل مستقل عن التدقيق الداخلي وعليه لا يمكن ان
تحل الرقابة الداخلية محل التدقيق الداخلي.

ثانياً: مسؤولية المدقق الداخلي تجاه انظمة الرقابة الداخلية

يقوم المدقق الداخلي بدراسة وتقييم انظمة الرقابة الداخلية بقصد العمل على
تحسينها واحكامها. لقد نصت معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن
معهد المدققين الداخليين في امريكا على انه يجب ان يتضمن مجال عمل التدقيق
الداخلي فحص وتقويم كفاية وفعالية انظمة الرقابة الداخلية في المنشأة والحكم على
درجة متانتها.

ثالثاً: مسؤولية المدقق الخارجي تجاه انظمة الرقابة الداخلية.

ان نقطة البداية التي ينطلق منها عمل المدقق الخارجي هي تقويم كفاية
وفعالية الرقابة الداخلية وهو الاساس الذي يبني عليه برنامج التدقيق في تحديد نسبة
الاختبارات والعينات وعليه كلما كان نظام الرقابة الداخلية متيناً ومتماسكاً كلما زاد
اعتماد المدقق على اسلوبه في الحصول على ادلة وقرائن الاثبات وعلى حجم العينة
المختارة ، وكلما كان ضعيف كلما سعى المدقق الى زيادة حجم العينة المختارة .
لانه هدفه بصورة رئيسية تقديم راي في البيانات المالية بصورة عامة، كما ان
فحوص اختبارات تتجه الى تحقيق هذه الغاية.

رابعاً: استخدام الموارد باقتصاد وفعالية.

حيث تعتبر كل دائرة في المنشأة مسؤولة عن وضع المعايير المناسبة لقياس
مدى الاقتصاد والفعالية في استخدام الموارد المتاحة وتحديد كفاية استخدام هذه
الموارد والمساعدة في خفض التكاليف الى حدة الادنى .

خامساً: تقدير مدى تحقيق الاهداف المرجوة.

من وضع البرامج والانشطة الخاصة بالتنظيم وكذلك مدى انجاز الاهداف
الموضوعة للعمليات التشغيلية حيث تعتبر الادارة العليا مسؤولة عن وضع
الاهداف والغايات وتطوير الاجراءات الرقابية المناسبة ، ويجب على المدققين
الداخليين قياس مدى تحقيقها وتمشيها مع الاهداف

الرقابة الإستراتيجية

مفهوم الرقابة الإستراتيجية وأهميتها:

تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم الرقابة الإستراتيجية فعلى سبيل المثال
يعرفها Pringl,Kroll بأنها " نظام للتعرف على مدى تنفيذ استراتيجيات المنظمة
أي مدى نجاحها في الوصول إلى أهدافها وغاياتها، وذلك من خلال مقارنة ما تم

تنفيذه فعلاً مع ما هو مخطط وتعديل الإستراتيجية على أساس نتائج التنفيذ، وبذلك تتحسن قدرة المنظمة على إنجاز أهدافها وغاياتها. (1)

كما يعرفها آخرون بأنها " اختيار للإستراتيجية التنظيمية و بنائها وخلق لأنظمة الرقابة من أجل التوجيه والتقييم " (2)

إذاً نلاحظ أن الرقابة الإستراتيجية هي نظام للتأكد من تحقيق المنظمة لأهدافها، وذلك من خلال وضع مستويات للأداء المستهدف ثم قياس الأداء الفعلي ومقارنته مع المعايير الموضوعية للتعرف على مدى تحقيق أهداف الأداء الإستراتيجية. من هذا التعريف نلاحظ أن نظام الرقابة الإستراتيجية يتطلب:

▪ **وجود نظام للمعلومات:** إذ تتوقف فعالية الرقابة الإستراتيجية على وصول المعلومات الصحيحة في الوقت المناسب.

▪ **وجود نظام جيد للاتصالات:** وهنا نرى ضرورة تعريف بعض المفاهيم وهي:

الاستراتيجية "strategy" هي خطط المنظمة لتحقيق أهدافها من خلال المواءمة بين إمكانياتها والفرص المتاحة مع الأخذ بالاعتبار البيئة المحيطة والمنافسين والزبائن (3)

رسالة المنظمة "Mission" فهي " مجموعة الخصائص الفريدة التي تميز منظمة عن غيرها من المنظمات الأخرى " (4)

الهدف "Objective" هي الغايات التي تحاول المنظمة بلوغها من خلال وجودها وأعمالها (5).

الغرض "purpose" ويتعلق بالدور الأساسي للمنظمة الذي يتم تعريفه بواسطة جميع الأطراف صاحبة المصلحة التي تتحمل المخاطرة بالتعامل معها (1)

مستويات الرقابة الإستراتيجية:

كما نعلم هناك عدة مستويات في الإدارة التي تتحمل جميعها مسؤولية التخطيط الاستراتيجي، فلا بد أن يوجد فيها أيضاً رقابة إستراتيجية. أي تتبع الرقابة الإستراتيجية إلى المستوى الذي توجد فيه وبذلك يمكننا تقسيمها إلى: (2)

▪ **الرقابة الإستراتيجية:** هي الرقابة التي تهتم بتطبيق الخطط الإستراتيجية من خلال توجيه العوامل البيئية الحرجة. و تقييم آثار الأعمال الإستراتيجية التنظيمية وهي توجد في المستويات الإدارية العليا.

(1) Wright·Pringl,Kroll,1992,201)

(2) Designing Strategic Control Systems·htt: //students Washington

(3) (Horngren 2000,464)

(4) السيد، إسماعيل محمد، 1990 – الإدارة الاستراتيجية. المكتب العربي الحديث، الإسكندرية.

(5) (Jauch· Glueck,1988, 62

(1) السيد، إسماعيل محمد، 1990 – الإدارة الاستراتيجية. المكتب العربي الحديث، الإسكندرية.

(2) Bartol,Martin,1991,598)

■ **الرقابة التكتيكية:** وهي الرقابة التي تركز على تخمين تطبيق الخطط التكتيكية على مستويات الأقسام و ربط التوجيه بالنتائج الدورية واتخاذ الأعمال التصحيحية عند الحاجة.

■ **الرقابة التشغيلية:** هي الرقابة التي تتم للتأكد من تطبيق الخطط التشغيلية و توجيه النتائج بشكل يومي واتخاذ الأعمال التصحيحية في حال وجود حاجة لذلك.

أشكال الرقابة الإستراتيجية

هناك عدة أشكال للرقابة الإستراتيجية، تختلف باختلاف المعيار أو الأساس المستخدم للتصنيف، وسنذكر فيما يلي أهم المعايير المستخدمة:

أولاً: الرقابة حسب زمن ممارستها:

وتقسم الرقابة وفق هذا المعيار إلى (1):

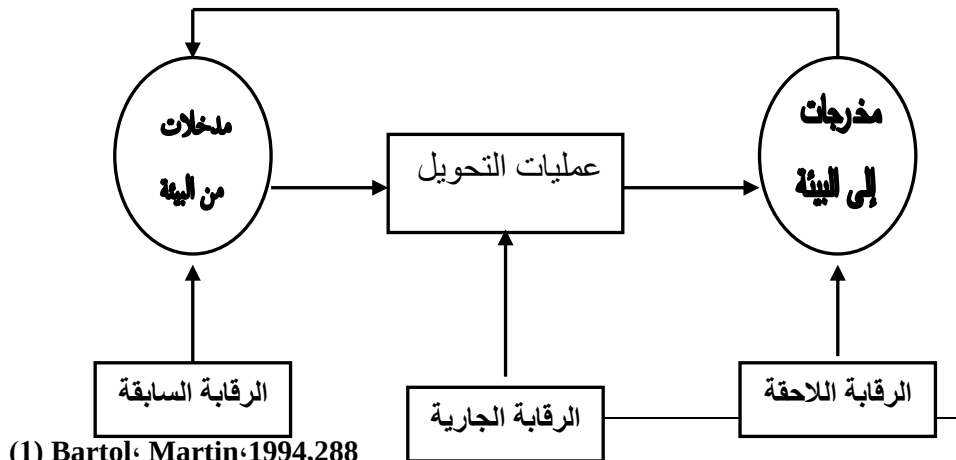
■ **الرقابة السابقة:** هدفها منع وقوع الخطأ وقد تسمى بالرقابة الأولية أو المبدئية أو الوقائية.

■ **الرقابة الجارية (المتزامنة)** هي بمثابة نقاط تفتيش للتأكد من استمرار العملية. وهي توصف بالغريلة.

■ **الرقابة اللاحقة:** وهي تتم بعد الانتهاء من العملية أو إتمام الخدمة للتأكد من مطابقتها لما هو مخطط.

ويمكننا توضيح أشكال الرقابة وفق هذا المعيار الذي يبين

أشكال الرقابة حسب زمن ممارستها كالآتي:



ثانياً: الرقابة حسب طريقة تنفيذها:

- تقسم الرقابة على هذا الأساس إلى رقابة مباشرة ورقابة غير مباشرة
- **الرقابة المباشرة:** وهي تتضمن مقابلات شخصية أو وجهاً لوجه لتوجيه العمليات، أو زيارات يقوم بها الرؤساء للتعرف على المشكلات والتحديات التي تواجه التنفيذ في الوحدات المختلفة.
- **الرقابة غير المباشرة:** يستخدم هذا النوع التقارير و أشكال أخرى مكتوبة لرقابة العمليات ومثال ذلك التقارير الدورية الشهرية مثلاً التي ترسل إلى الرؤساء أو الميزانية.

ثالثاً: الرقابة حسب مجال تطبيقها:

- وتقسم الرقابة وفق هذا المعيار إلى رقابة كمية ورقابة نوعية
- **الرقابة الكمية:** تهتم بكمية الأداء وهل هو مطابق لما هو مخطط.
- **الرقابة النوعية:** فهي تهتم بكيفية أداء العمل أو الخدمة.

رابعاً: رقابة اخرى كما يمكن أن تقسم إلى:

- 1- **رقابة محاسبية:** تتعلق برقابة الأداء المالي أي تحقيق الأهداف المالية المخططة من خلال الاستعانة ببعض المقاييس كالعائد على الاستثمار ومقاييس مالية أخرى.
- 2- **رقابة إدارية:** تهتم بتحقيق الأهداف الإستراتيجية، وهذا يتطلب تقييم مدى التقدم باتجاه تحقيق رسالة المنظمة وأهدافها.

مجالات الرقابة الإستراتيجية:

ما هي الأنشطة التي يجب رقابتها في المنظمة؟
بما أن الرقابة الإستراتيجية تهدف إلى التأكد من تحقيق المنظمة لرسالتها، فلا بد أن تتم رقابة أداء جميع الأنشطة التي تمارسها المنظمة التي تسعى إلى تحقيق تلك الرسالة، وهي الأنشطة الإنتاجية والمالية والتسويقية وأداء الأفراد وجودة العملية.. الخ، والتي تختلف بالطبع تبعاً لنوع المنظمة، هل هي إنتاجية أم خدمية؟.. الخ. وفيما تعلق بمجالات الرقابة في المنظمة، فإنها تتعلق بجميع الأنشطة التي يمارسها ومنها:

- 1- **الرقابة المالية:** تستند رقابة الأداء المالي " Financial Performance " على تقييم الربح والعائد على الاستثمار. والربح هو ما تبقى من الدخل الإجمالي بعد

خصم النفقات الكلية. أما العائد على الاستثمار فهو يقاس من خلال تقسيم الربح بالنسبة للموجودات (1) أي يهدف النشاط التمويلي إلى الحصول على الأموال المطلوبة بالقدر المناسب وفي الوقت المناسب لاستخدامها بشكل فعال لتحقيق الأهداف المطلوبة.

2- رقابة العملية الداخلية: وتهدف رقابة العمليات الداخلية إلى تحسين نوعية العمل من خلال تقليل الأخطاء في التنفيذ، و تقليل حالات العش والاحتيايل أي تهتم رقابة العمليات الداخلية بتحسين جودة الخدمة المقدمة و **الجودة " Quality "** هي " المميزات الكلية و خصائص الخدمة التي تقدم لترضي احتياجات معطاة و ستكون الجودة هدف لاحتياجات الزبون في الحاضر و المستقبل و يجب أن تعكس احتياجاته بشكل صحيح.

3- رقابة رضا الزبون: و تهتم بتحسين العلاقات مع الزبون من خلال زيادة العناية و تقليل نسبة شكاوي، تقليل فترة الانتظار إضافة إلى تحسين العلاقات الخارجية لتحسين السمعة مع الأطراف الخارجية التي يتعامل معها إضافة إلى السمعة بين الناس في المجتمع.

خطوات الرقابة الإستراتيجية

يتطلب تنفيذ الخطة الإستراتيجية وجود نظام فعال للرقابة يقوم بمقارنة الأداء الفعلي بالنتائج المرغوبة واتخاذ الإجراءات المناسبة لتحقيق رسالة المنظمة، و هذا يتطلب إتباع مراحل متتابعة متسلسلة بشكل منطقي يحقق الهدف من الرقابة. فقد تعددت و اختلفت الآراء حول تحديد المراحل و الخطوات الرئيسية التي تمر بها الرقابة الإستراتيجية، فقد قسمها بعض إلى ثلاث مراحل بينما قسمها آخرون إلى أربع مراحل أو أكثر، وقد جمعنا الآراء المختلفة بتلك المراحل في الجدول الآتي:

الجدول رقم (2)

يبين بعض الآراء حول خطوات الرقابة الإستراتيجية

Wright (1992,202)	هيلين (1990,370)	Stahl (1995,413)	Kurtz ،Boone (1992,445)	خطوات الرقابة الإستراتيجية
- تحديد ما هو المطلوب للتقييم والرقابة من خلال رسالة المنظمة وأهدافها وغاياتها. - وضع المعايير. - قياس الأداء مع المقارنة. - اتخاذ الإجراءات	- تحدد ما هو المراد قياسه - وضع معايير - قياسية مسبقة - إجراء قياس الأداء - هل يتطابق الأداء الفعلي مع الأداء النمطي - اتخاذ لإجراءات التصحيحية.	- تحديد الأهداف. - تأسيس المقاييس المالية والاقتصادية. - الوقت. - قياس الأداء. - المقارنة. - اتخاذ الإجراءات - التصحيحية في	- وضوح معايير الأداء. - قياس الأداء الفعلي - مقارنة الأداء الفعلي مع المقاييس الموضوعية - التقييم واتخاذ الإجراءات - تصحيحية في حالة وجود	- تحديد المعايير والأهداف. - خلق المقاييس وأنظمة التوجيه. - مقارنة الأداء الفعلي مع الأهداف الموضوعية. - تقييم النتائج واتخاذ الأعمال التصحيحية في حال

وجود ضرورة.	اختلاف بين الأداء الفعلي والمخطط.	حـ وجود انحرافات	تصحیحية في حال عدم تطابق الأداء مع المعايير الموضوعة.
-------------	--------------------------------------	---------------------	---

المصدر: إعداد المؤلف

كما نلاحظ أنه رغم الاختلاف حول عدد خطوات الرقابة الإستراتيجية، أن هناك شبه اتفاق حول مضمون هذه الخطوات و تسلسلها المنطقي والذي يبدأ بتحديد المعايير و ينتهي باتخاذ إجراءات تصحيحية، وسنقوم فيما يلي بشرح هذه المراحل:

1- تحديد النشاط المراد تقييمه:

تنفيذ رسالة المنظمة و أهدافها و غاياتها يستدعي القيام بالعديد من الأنشطة المتكاملة و الرقابة على تنفيذها، و تحديد النشاط المراد تقييمه ومراقبته يسهل عملية الرقابة، وذلك من خلال اختبار نوعية الرقابة هل هي كمية أم نوعية ونوعية معاً و هل هي رقابة سابقة أم لاحقة.....؟ الخ.

أي لا بد بداية من تحديد أهداف الأداء والتركيز على أكثر العناصر دلالة في كل عملية، و يجب قياسها بشكل ثابت و موضوعي، بعد ذلك ننقل إلى وضع معايير الأداء (هيلين 1992،370، Jauch,1988,378)

2- وضع المعايير:

انطلاقاً من رسالة المنظمة و أهدافها و غاياتها يتم وضع معايير الأداء لاستخدامها في قياس الأداء والمعايير : هي " المستوى المحدد من قبل الإدارة كنموذج لتقييم الأداء و تخدم كنقاط يمكن أن يقارن بها الأداء الفعلي" (Boone,Kurtz,1992,444).

وتعتبر معايير الأداء عن تفاصيل الأهداف الإستراتيجية وعن مدى تحقيقها بالشكل الملائم، ولا بد أن تحتوي المعايير على حدود للسماح بحيث تقبل لانحرافات الواقعة ضمن هذه الحدود. (Glueck،Jauch،1988،378)

كما يعتبر صدق ودقة البيانات ركيزة أساسية في عملية الرقابة وهذه الدقة والصدق تتوقف على تصميم المقاييس المستخدمة، هناك بعض الاعتبارات والضوابط لا بد من مراعاتها عند تصميم معايير الأداء فعليها تتوقف فاعلية ودقة المعلومات ومن هذه الاعتبارات:

▪ **الصدق: " Validity "** أي العوامل الداخلية في المقياس يجب أن تعبر عن تلك التي يتطلبها أداء العمل لا أكثر و لا أقل.

▪ **الموثوقية: " Reliability "** يتعلق الثبات بالمقياس و ليس بالأداء، لأن أداء الفرد قد يتغير أو يخضع لتقلبات مما قد يظهر في قيم متفاوتة تعطيها مقاييس الأداء.

▪ **التمييز: " Discrimination "** أي قدرة المقياس على التفرقة بين المستويات المختلفة للأداء حتى بالنسبة للفروقات البسيطة.

▪ أن يكون عملي: " Practicality " لا بد من مراعاة سهولة استخدام المقياس ووضوحه و القصر النسبي للوقت و قلة الجهد الذي تستغرقه عملية القياس.

إذاً تحديد المعايير بدقة في كل مجال وظيفي ستنتم فيه عملية الرقابة ويسهم في فعالية العملية الرقابية الإستراتيجية لأن المعايير تنطلق من رسالة المنظمة, فأن تحقيق هذه المعايير سيحقق للمنظمة رسالتها و بقاءها واستمرارها, فإن المعايير لا بد أن تكون واقعية و ليست مثالية تُراعي البيئة الداخلية و الخارجية للعمل.

3- قياس الأداء:

بعد تحديد المعايير التي سيتم بها قياس الأهداف تأتي مرحلة قياس الأداء وجوهر خطوة القياس في عملية الرقابة هي جمع المعلومات التي تمثل الأداء الفعلي للنشاط أو للأفراد (Boone, Kurtz 1992,447)

و قياس الأداء الفعلي عموماً لا بد أن يشمل كلا الجانبين الكمي و النوعي و عملية جمع المعلومات الكمية قد تكون أسهل و أبسر من جمع المعلومات النوعية و أقل تكلفة كقياس عدد الزبائن المستفيدين من خدمة ما، أما المعلومات النوعية كتلك المتعلقة بالأداء الفكري و التي يصعب وضع مقاييس محددة و ثابتة لقياسها، كأداء مبرمج حاسب أو أداء موظف البيع أو طالب.....الخ.

إذاً يعتمد قياس الأداء على جمع المعلومات حول الأداء الفعلي للإستراتيجية، أي يقوم على التغذية العكسية " Feed Back ", وهي عبارة عن " معلومات منقولة بشكل معاكس للشكل الأصلي لإرسال رسالة أو معلومة، أي نقل المعلومات حول تنفيذ الإستراتيجية من المستوى الإداري الأدنى المسؤول عن التنفيذ إلى المستوى الإداري الأعلى المسؤول عن وضع الإستراتيجية, و قد يكون ذلك على شكل تقارير حول المجالات المختلفة للأداء و المتعلقة بتقييم الإستراتيجية, و التي تستخدمها الإدارة العليا لاتخاذ القرارات الإستراتيجية، أي تكوين ما يسمى بنظام المعلومات الإدارية وهو " النظام المختص بجمع تقارير كاملة و صادقة (موثوقة) و مستمرة حول نتائج تنفيذ الإستراتيجية على المدى الطويل و تحليل هذه البيانات و تصنيفها وحفظها لاستخدامها وقت الحاجة, و قد طورت معظم المنظمات نظم المعلومات لديها باستخدام الكمبيوتر الذي يسهل عملية تحليل و تصنيف البيانات، كما أن ربط الوحدات المختلفة في المنظمة بواسطة الحاسب يزيد من فاعلية النظام الرقابي المستخدم و يؤمن المعلومات لمختلف المستويات الإدارية في الوقت المناسب (Jauch, Glueck, 1988, 392).

و لكن ما التوقيت " Timing " المناسب لإجراء القياس؟ خصوصاً في حالة التخطيط الاستراتيجي طويل الأجل، مثلاً في حالة وضع خطة إستراتيجية لخمس سنوات، هل يتم القياس في نهاية الخمس سنوات أم يتم القياس خلال هذه الفترة لأكثر من مرة؟ إذا تم القياس في نهاية الخمس سنوات فإن تصحيح الانحرافات سيكون متأخراً جداً، وقد لا يمكن التصحيح أبداً، ومن جهة إذا تم القياس قبل فقد لا تظهر نتائج التنفيذ كما هو متوقع. على كل حال عند وضع مقاييس الأداء يجب مراعاة التوقيت الذي سيتم فيه القياس، هل هو في نهاية الخطة أم خلالها؟ وتحديد النتائج المرغوبة. (Stahl390،1988،Jacuch, Glueck) (391-،4121995،)

إذاً التوقيت المناسب لإجراء القياس يتوقف على الهدف من قياس الأداء فهل هو القيام بالرقابة التوجيهية، أي اكتشاف الانحرافات عن المعايير الموضوعة في كل مرحلة لكي تقوم الإدارة بالتصحيح اللازم و الانتقال إلى المرحلة الآتية حتى الانتهاء من العمل موضع الرقابة، أم الهدف هو تقييم العمل بشكله النهائي بمراحله المختلفة .

وأخيراً نتوقف فاعلية هذه الخطوة باعتبارها خطوة أساسية في عملية الرقابة على دقة و صحة المعلومات حول الأداء الفعلي و على إجراء القياس في الوقت المناسب.

4- مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير الموضوعة:
في هذه الخطوة نقوم بمقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المرغوب لتحديد فيما إذا كان هناك تطابق بينهما أم هناك اختلاف، وهل هذا الاختلاف مقبول أم غير مقبول؟ فمن خلال المقارنة بين الأداء الفعلي و الأداء المخطط له (المرغوب به) نستطيع تحديد الفجوة بينهما و نحاول العمل على إغلاقها بمعرفة التغيرات الداخلية والخارجية للمنظمة.

إذاً في هذه الخطوة يتم التعرف على الاختلاف بين الأداء الفعلي والمخطط وهل هذا الاختلاف ذو أهمية ويجب تصحيحه أو يمكن قبوله؟ وتبنى المقارنة على التغذية العكسية أي على نتائج الأداء الفعلي.

5- اتخاذ الإجراءات التصحيحية:

و هي الخطوة الأخيرة في عملية الرقابة الإستراتيجية، و

فيها نصل إلى خيارين:

- تطابق الأداء الفعلي مع الأداء المخطط في هذه الحالة نتابع عملية الرقابة.
- وجود انحراف عن الأداء المخطط في هذه الحالة لا بد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

إذاً في حالة وجود انحراف في الأداء لا بد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية ويكون ذلك بالبحث عن الأسباب التي أدت إلى الانحراف من خلال تشخيصه من

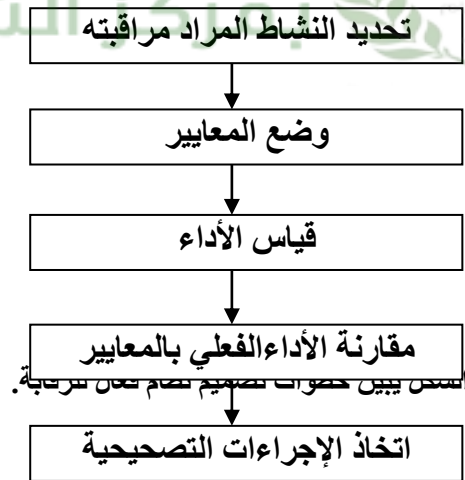
جوانبه المختلفة (هل تم الانحراف بالصدفة، أو بسبب خطأ في تطبيق العمليات?...الخ . للعمل على علاجه و تصحيحه بعد الكشف عن أسبابه الحقيقية، و لتقوم المنظمة بتحديد أهداف واقعية في المستقبل من خلال تعديل الأهداف أو الأساليب.

إذاً عملية الرقابة هي عملية مستمرة طالما أن هناك خطة للتنفيذ، وانتقاء نقاط المراقبة شيء أساسي في فاعلية الرقابة و يجب أن تكون الرقابة متعددة (اقتصادية، مالية، اجتماعية، تقنية). والإدارة الواعية هي التي تستطيع اختيار معايير الرقابة وتحديد نوعها و نقاط المراقبة و تكرار هذه الرقابة و جميع جوانبها حسب نوع النشاط الذي تقوم به و تفرضه عليها بيئتها و ظروفها المحيطة بما يتلاءم مع خططها وتنظيمها وينشط أفرادها ويجعل أجزاءها تسير بشكل منسجم ومتناسق نحو أهداف المنظمة.

إذاً تصحيح الانحرافات في الأداء يتوقف على معرفة السبب الحقيقي للانحراف، هل تم بالصدفة أم بسبب خطأ في تنفيذ العمليات أم بسبب خطأ في وضع المعايير.....؟.. الخ.للسعي لمعالجة السبب وتنفيذ الخطة الإستراتيجية كما هي.

تصميم نظام الرقابة:

لا بد أن يمر نظام الرقابة الفعال بعدة مراحل متسلسلة بشكل منطقي تشكل كل خطوة مرحلة تمهيدية للخطوة الآتية و هذه المراحل يمكننا توضيحها في التالي:



و عند تصميم نظام الرقابة يوصى باتباع الإرشادات الآتية:

1. يجب أن يقتصر نظام الرقابة على الحد الأدنى من المعلومات اللازمة لإعطاء صورة حقيقية عن الأحداث.

2. يجب أن تتابع نظم الرقابة الأنشطة و النتائج الهامة فقط، بغض النظر عن صعوبة القياس، ويجب استخدام المقاييس النوعية و الكمية.
3. يجب مراعاة التوقيت السليم في نظم الرقابة لكي يمكن اتخاذ الإجراءات التصحيحية قبل فوات الوقت المناسب بالإضافة إلى الاهتمام بنظم الرقابة التوجيهية.
4. يجب استخدام أدوات الرقابة قصيرة و طويلة المدى.
5. يجب أن ترمي نظم الرقابة إلى اكتشاف الاستثناءات. يحتاج الأمر إلى التدخل فقط في حالة النتائج التي تقع خارج نطاق منطقة السماح المحددة من قبل.
6. يجب الاهتمام بمكافأة النجاح في الوصول إلى معدلات الأداء المرغوبة أو تعديلها بدلاً من معاقبة الفشل في الوصول إلى هذه المعدلات.

أساليب قياس الأداء:

يعتبر قياس الأداء من الخطوات الهامة والأساسية في الرقابة الإستراتيجية ويبنى على جمع المعلومات التي تمثل الأداء الفعلي للنشاط أو الأفراد. فما الأساليب التي يمكننا من جمع المعلومات بفعالية لاستخدامها في تقييم هذا الأداء و اتخاذ الإجراءات التصحيحية؟

هناك عدة أساليب لقياس الأداء يمكننا تقسيمها إلى:

- أولاً: أساليب تقليدية:** و تقسم بدورها إلى:
- 1- **أساليب التقدير بتوجيه السلوك:** وتتضمن الأساليب الآتية:
 - **سرد الموضوع :** أسهل نوع لتقييم النظام هو سرد الموضوع بحيث يتم وصف نقاط القوة والضعف ويساعد على وضع اقتراحات للتحسين. وإذا كان السرد بشكل جيد يمكن من إجراء مقارنات بين الأفراد أو المجموعات أو الأقسام.
 - **الترتيب:** تقوم هذه الطريقة على الترتيب من الأعلى إلى الأسفل (من الأفضل إلى الأسوأ) أو بالعكس، وذلك بعد المقارنة بالآخرين.
 - **المقارنات المزدوجة:** وهي طريقة أكثر تنظيماً لمقارنة أداء كل مستخدم بالنسبة للآخرين، وبهذه الطريقة يُقارن كل مستخدم مع كل المستخدمين الآخرين وصولاً إلى المستخدم الأفضل.
 - **التوزيع الإجباري:** وهي طريقة أخرى لمقارنة المستخدمين الواحد مع الآخرين، يأخذ هذا التوزيع الشكل الطبيعي وهو الجرس.

- **المراقبة السلوكية:** يزود هذا الأسلوب بعبارات تصف السلوك المتعلق بالعمل بهدف التحكم بالسلوك بحيث يتم الوصف باستخدام عبارات ويتم تقييم المستخدم بالنسبة لهذه العبارة هل هو سيئ أم جيد.

- الحوادث الحرجة: وهو أسلوب حديث إلى حد ما ويتم بهذه الطريقة وضع تقرير يتضمن جميع الحوادث الحرجة التي تؤثر على أداء المستخدم سواءً من حيث النجاح أو الفشل مع تحديد أهمية كل مؤشر.
- مقياس بياني تقديري مصور: وهي من أكثر الطرق استخداماً، وتختلف هذه الموازين في ثلاث طرق:
- 1- الدرجة التي فيها معنى الاستجابة محدد بشكل مشروط.
- 2- الدرجة التي يمثل فيها الفرد التقدير، يمكن أن يحدد بوضوح ماذا يقصد.
- 3- الدرجة التي تُحدّد فيها أبعاد الأداء.
- مقياس تقدير سلوك مثبت: تختلف بشكل بسيط عن الطريقة السابقة والفائدة الأساسية لها أنها تحدد أبعاد تقدير السلوك وتستخدم الحوادث الحرجة لتصف مستويات متعددة من الأداء.

طرق التقدير وفق النتائج:

- الإدارة بالأهداف: وهي من الطرق المعروفة في الإدارة وهي تعتمد على وضع هدف أساسي تبني عليه أهداف المنظمة ككل وكل قسم ومدير ضمن كل قسم ولكل مستخدم، وأسلوب الإدارة بالأهداف ليس مقياس لسلوك المستخدم وإنما هو مقياس لمساهمة كل مستخدم في نجاح المنظمة.
- تحليل العمل والمراجعة: وهو مشابه لنظام (MBO), إضافة إلى أنه يؤكد على المراجعة الدورية لخطط العمل من قبل المشرف والمروّسين للتأكد من إنجاز الأهداف والتعرف على المشاكل الموجودة والحاجة للتدريب.

ثانياً: أساليب حديثة: من الأساليب الحديثة لقياس و تقييم الأداء بطاقة الاداء المتوازن والتي تُعرف بأنها " طريقة للتأكد من فعالية طريقة ما ليتم اعتمادها وهي تبني على بعض العبارات غير الوحدات النقدية تتضمن عدة أنواع من النسب الرئيسية المتعلقة بالعمل مختارة لتسهم في تطوير المنظمة مستقبلاً و كتعبير تدل بطاقة الاداء المتوازن " على كيفية خلق التوازن من عوامل متعددة مختارة تعكس استراتيجية الأعمال. إن استخدام المقاييس المختارة لتكملة الرقابة المالية يقلل من خطر استخدام مدخل الأجل القصير و في الوقت نفسه يجعل المتعاملين مع المنظمة أكثر إدراكاً لمقاييس عملهم و تصورهم حول مستقبل المنظمة. وتبنى الفكرة الأساسية من وجهة نظر المنظمة على أربعة محاور أساسية هي (المحور المالي، محور الزبائن، العمليات الداخلية، التعلم و النمو). و ذلك بقصد ربط الرقابة التشغيلية في المدى القصير بالمدى البعيد و استراتيجية الأعمال.

يمكننا القول إن بطاقة التصويب المتوازنة كتقنية جديدة لقياس الأداء تتميز عن الأساليب التقليدية بأنها تنطلق من رؤيا المنظمة ورسالتها كما أنها تأخذ

بالاعتبار الحالة الواقعية والأهداف المخططة ضمن أربعة محاور, مما يجعلها أداة فعالة لقياس الأداء وتحقيق رسالة المنظمة ورؤيتها في المدى الطويل.

من الرقابة المالية إلى الرقابة الاستراتيجية:

واجهت الرقابة الإدارية التقليدية في القرن الأخير انتقادات متنامية تتمحور حول ضيق مجال المقاييس المالية, وذلك بسبب اختلاف الظروف اليوم عما كانت عليه عندما نشأت الرقابة الإدارية التقليدية, ومن أهم هذه الانتقادات:

- 1- **تزود بمعلومات مضللة لاتخاذ القرارات:** معلومات حول التكاليف, الدخل, الربحية, حيث إن المقاييس المالية التقليدية تعتمد على نتائج النشاطات الماضية, وهذا قد يتضارب مع الأهداف الاستراتيجية.
- 2- **لا تفي بمتطلبات الاستراتيجية لمنظمات اليوم:** ذلك بسبب ثبات عبارات المقاييس المالية, مما يؤدي إلى تجاهل بعض الاعتبارات غير المالية كرضا الزبون, كما أنها تعطي إرشادات مضللة حول الفعالية والربحية.
- 3- **تشجع على التفكير قصير الأمد:** لأنها تواجه مشكلة التشاؤم بالنسبة للوقت و التحدي الحرج في تحقيق التوازن بين المدى الطويل والقصير.
- 4- **لا تفي بمتطلبات المحاسبة المالية.**
- 5- **يزود بمعلومات مضللة حول توزيع التكاليف و رقابة الاستثمارات:** تقليدياً رقابة التكاليف لا تحلل كيف تجري التكلفة, فهي تشير فقط إلى مقدار التكلفة و إلى القاعدة التقليدية لتوزيع التكلفة إلى تكاليف مباشرة و غير مباشرة و التي تغيرت بسبب ازدياد النفقات.
- 6- **يزود بمعلومات نظرية حول المستخدمين:** و هذه المعلومات غير مهمة بالنسبة لجزء كبير من المنظمة, فقد لا يرى المستخدمون علاقة بين عملهم و بين الأرقام الموضحة في التقارير الشهرية و الفصلية المتعددة.
- 7- **تهمل بيئة العمل:** تهمل المقاييس المالية محور الزبون و محور المنافسين, أي إنها تركز على العوامل الداخلية و تتجاهل التأثيرات الخارجية, فهي تُستخدم فقط لإجراء مقارنات مع الفترات السابقة و يصعب بواسطتها مقارنة المنظمة مع المنافسين.
- 8- **ربما تعطي معلومات مضللة:** يميل قادة اليوم إلى استخدام التقارير الشهرية و الفصلية والذي يؤدي بدوره إلى تأييد قرارات الاستثمار قصيرة الأجل.

إدارة الرقابة على نظم المعلومات

وظيفةها تتمثل في ضمان حوكمة تقنية المعلومات وتشجيع تبني أفضل ممارسات حوكمة تقنية المعلومات فيما بين الهيئات والمؤسسات والشركات الخاضعة.

مهمة رقابة نظم المعلومات

تقييم ما إذا كانت الحوكمة والرقابة وإدارة المخاطر لنظم المعلومات قادرة على:

- حماية الأصول
- الحفاظ على النزاهة والسرية وتوافر الخدمة
- تحقيق أهداف المنظمة على نحو فعال
- استهلاك الموارد بكفاءة
- الامتثال بأفضل الممارسات والأنظمة السارية
- محاذاة رؤية ورسالة المؤسسة.

أساليب الرقابة الداخلية في نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية

تعد إجراءات الرقابة أكثر أهمية في نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية عن تلك المتبعة في نظم اليدوية لعدة أسباب أهمها: (1)

- 1- يتم معالجة قدر كبير من البيانات المحاسبية بواسطة الحاسوب يفوق تلك التي تعالج يدوياً مما ينتج عنه زيادة احتمال ارتكاب أخطاء.
- 2- يتم جمع ومعالجة وتخزين بيانات العمليات المحاسبية في صورة غير قابلة للقراءة لا يمكن للإنسان مراقبة هذه البيانات والتحقق من دقتها وموضوعيتها والتي كان يسهل إجرائها تحت النظام اليدوي للمعلومات المحاسبية.
- 3- يصعب تتبع مسار التدقيق مما قد يترتب عليه احتمال قيام الموظفين غير الأمناء باختلاس مبالغ طائلة من الوحدات الاقتصادية التي يعملون بها.

مفهوم وأساليب الرقابة على التطبيقات

يطلق مصطلح "أساليب الرقابة على التطبيقات" على التطبيقات "على تلك الأساليب المستخدمة في نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، وهي تتعلق بوظائف خاصة يقوم بأدائها قسم معالجة البيانات إلكترونياً، وتهدف إلى توفير درجة تأكد معقولة من سلامة عمليات تسجيل ومعالجة البيانات وإعداد التقارير. وهناك عدد من الإجراءات والسجلات التي يمكن أن تؤثر على أساليب الرقابة على التطبيقات . وتقسم غالباً أساليب الرقابة على التطبيقات إلى ثلاثة مجموعات وهي: أساليب الرقابة على المدخلات وأساليب الرقابة على معالجة البيانات وأساليب الرقابة على المخرجات .

أساليب الرقابة على المدخلات : Input control

(1) نظم المعلومات مراجعة الحسابات ومراقبة مؤسسة. (1995). CobiT : أهداف الرقابة وتكنولوجيا المعلومات ذات الصلة.

وتهدف إلى توفير درجة تأكد معقولة من صحة اعتماد البيانات التي يتسلمها قسم معالجة البيانات EDP بواسطة موظفي مختص ومن سلامة تحويلها بصورة تمكن الكمبيوتر من التعرف عليها . ومن عدم فقدانها أو الإضافة إليها أو حذف جزء منها أو طبع صورة منها أو عمل أي تعديلات غير مشروعة في البيانات المرسلة حتى وإن كان ذلك من خلال خطوط الاتصال المباشرة . وتشمل أساليب الرقابة على المدخلات على تلك الأساليب التي تتعلق برفض وتصحيح وإعادة إدخال البيانات السابقة رفضها.

الإجراءات الرقابية المتعلقة بالمدخلات:

1. **رقم التدقيق Check Digit:** هو محرف يضاف إلى قيمة المدخلات عن طريق تطبيق خوارزمية معينة لضمان أن البيانات الأصلية لم يتم تعديلها. وتفيد أرقام التدقيق في الكشف عن الأخطاء في النسخ أو النقل أو الإبدال.
2. **تعداد السجلات Count Record:** يعتمد على مطابقة مجموع عدد السجلات المدخلة مع عدد السجلات الموجودة على طلب الإدخال، وذلك لضمان أن عدد السجلات المدخلة ينطبق على عدد السجلات التي يجب إدخالها.
3. **الاختيار من جداول معدة مسبقا Table Look-Ups:** عملية لإدخال البيانات يتم بموجبها اختيار قيمة المدخلات من ضمن جدول معد مسبقاً يشمل القيم المقبولة التي يمكن إدخالها.
4. **فحص الحقول Field Check:** تدقيق للمحارف المدخلة في حقل ما لضمان كونها مناسبة لذلك الحقل. فمثلاً ينبغي أن تكون المدخلات في حقل سنة الميلاد عبارة عن أربعة أرقام عددية.
5. **اختبار الحد أو المدى المقبول:** هو اختبار يهدف إلى ضمان أن تكون القيم المدخلة واقعة ضمن مدى محدد مسبقاً من القيم المقبولة. فمثلاً لا يمكن أن تتجاوز الشيكات المدفوعة مبلغ المليون دولار. لذلك يتم رفض أي قيمة تتجاوز ذلك الرقم إذا تم إدخالها. (ويمكن أن يستخدم هذا الاختبار أيضاً في ضبط عملية المعالجة).
6. **اختبار المعقولة:** هو اختبار يقوم بمطابقة البيانات المدخلة مع قيم معروفة ومبرجة مسبقاً وذلك لضمان أن تكون قيم البيانات المدخلة معقولة. ففي المكتبات مثلاً تعد الطلبات التي تتجاوز ثلاث نسخ من المادة نفسها غير معقولة. فإذا تم إدخال رقم أكبر من 3، يقوم الكمبيوتر بتنبيه المستخدم أن الكمية المطلوبة غير معقولة. (ويمكن أن يستخدم هذا الاختبار أيضاً في ضبط عملية المعالجة).
7. **ضبط الدفعات Batch Controls:** هي مجاميع عديمة المعنى Hash Totals: هي مجاميع لا معنى لها وتستخدم فقط لأغراض الرقابة، ومن أمثلة ذلك القيام بجمع أرقام الفواتير.

عدد الوثائق أو السجلات: للتحقق من أن عدد الوثائق التي يراد معالجتها يساوي عدد الوثائق المدخلة في النظام. مثلاً ينبغي أن يتوافق عدد الفواتير التي يراد معالجتها مع عدد الفواتير المدخلة.

عدد البنود في كل وثيقة: للتحقق من أن العدد الإجمالي للبنود في كل وثيقة مطابق لعدد البنود المدخلة في النظام. مثلاً ينبغي أن يطابق عدد بنود المخزون المسجلة في فاتورة ما مع عدد بنود المخزون التي تم إدخالها.

المجاميع النقدية: للتحقق من أن المجموع النقدي للدفعة التي يراد معالجتها يطابق المجموع النقدي للبنود التي تم إدخالها. مثلاً ينبغي أن يطابق مجموع قيمة دفعة الفواتير الواردة مع قيمة الفواتير التي تم إدخالها.

8. تدقيق صحة التسلسل Sequence Checks : لضمان أن يتبع الرقم المدخل تسلسلاً محدداً. مثلاً يمكن أن يتكون رقم متسلسل من عدد مؤلف من رقمين ثم حرف هجائي ثم ثلاثة أرقام، ويتم رفض أي رقم متسلسل لا يتبع هذا الترتيب.

9. تدقيق صحة البيانات : لضمان صحة البيانات بما يتوافق مع معايير مسجلة في البرنامج. مثلاً يتم إدخال قائمة بأرقام القطع إلى الحاسب، وعندما يتم إدخال رقم قطعة في فاتورة ما يقوم الحاسب بمقارنة المحارف المدخلة مع قائمة أرقام القطع الموجودة لديه للتأكد من أن رمز رقم القطعة المدخل موجود فعلاً. (و هذا التدقيق يستخدم أيضاً في ضبط التجهيزات).

10. تدقيق اكتمال المعلومات: للتحقق من عدم وجود نقص في الحقول المستخدمة في سجل ما.

11. تدقيق التكرار: للتحقق من أن العمليات التي يتم إدخالها لم تكن قد أدخلت وعولجت من قبل، ويتم ذلك من خلال التأكد من عدم وجود قيود مشابهة تم إدخالها من قبل.

12. التحقق من صحة الرمز: حيث يتم إدخال البيانات مرتين وتتم مقارنة البيانات المدخلة في المرتين للتحقق من تطابقها. مثلاً يتم إدخال رمز ما مرتين ولا يقبل إلا إذا تطابق الرمز في المرتين.

13. تدقيق الصدى Echo Check: تستخدم عند إدخال البيانات الواردة من عملية إرسال للبيانات، حيث يتم إعادة إرسال البيانات إلى الجهاز المرسل لمقارنتها مع البيانات الأصلية (و هذا التدقيق يستخدم في ضبط التجهيزات).

14. تدقيق العلاقات المنطقية: يقوم بمقارنة العلاقة بين البيانات المدخلة في حقل ما والبيانات المدخلة في حقل آخر (أو أكثر) وفقاً لعلاقة منطقية مبرمجة مسبقاً. ففي استبيان عن الخلفية التعليمية، إذا سجل شخص أنه أتم المرحلة الثانوية فيجب أن يكون عمره 16 سنة على الأقل.

15. ترخيص المدخلات: لتأكيد أن جميع العمليات التي تم إدخالها قد تم ترخيصها والموافقة عليها من قبل الإدارة. ويمكن أن يأخذ هذا الترخيص أشكالاً متعددة هي:

التوقيع على استمارات الدفعات (Batch Forms) كإثبات لوجود الترخيص. إجراءات الرقابة على الوصول إلى شبكة المعلومات: لضمان أن البيانات لا يصلها إلا الأشخاص المخولون بذلك. كلمات المرور الفريدة التي تكفل تمييزاً دقيقاً للأشخاص المخولين بالوصول إلى البيانات أو أداء وظائف حساسة.

تمييز طرفيات الكمبيوتر Terminal Identification: ويقصد به تمييز الطرفيات برموز فريدة بحيث لا يتمكن من الوصول إلى البيانات إلا الطرفيات التي يسمح لها بذلك.

وثائق المصدر Source Documents (لاسيما إذا كانت مرقمة مسبقاً) تسهل تدقيق مرجعية البيانات ومصدرها، وهي تعد وسيلة ضبط جيدة لضمان اكتمال البيانات.

أساليب الرقابة على معالجة البيانات : Processing control
وتهدف إلى توفير درجة تأكد معقولة من تنفيذ عمليات معالجة البيانات إلكترونياً طبقاً للتطبيقات المحددة ، بمعنى معالجة كافة العمليات كما صرح بها وعدم إغفال معالجة عمليات صرح بها وعدم معالجة أي عمليات لم يصرح بها.

الإجراءات الرقابية المتعلقة بمعالجة البيانات:

- 1. ضوابط التحرير Editing:** لاختبار صحة ودقة واكتمال المدخلات والتحديثات في تطبيق ما.
- 2. إعادة الحساب يدوياً:** حيث يتم إعادة حساب عينة من العمليات التي تمت معالجتها للتأكد من أن المعالجة تتم على النحو المرغوب.
- 3. مجاميع المعالجة Run-to-Run Totals:** وتهدف إلى التأكد من أن البيانات التي أدخلت إلى الحاسب قد قبلت وتمت معالجتها وطبقت عليها عمليات التحديث.
- 4. اختبار الحد أو المدى المقبول:** هو اختبار يهدف إلى ضمان أن تكون القيم التي تمت معالجتها واقعة ضمن مدى محدد مسبقاً من القيم المقبولة. (ويمكن أن يستخدم هذا الاختبار أيضاً في ضبط المدخلات).

أساليب الرقابة على المخرجات : Out put control

وتهدف إلى تأكيد دقة مخرجات عمليات معالجة البيانات (مثل قوائم الحسابات أو التقارير أو أشرطة الملفات الممغنطة أو الشيكات المصدرة) وتداول هذه المخرجات بواسطة الأشخاص المصرح لهم فقط بذلك .

يتضح من ذلك أن الهدف الرئيسي الأساليب الرقابة على التطبيقات هو تأكيد صحة وشمولية عمليات معالجة البيانات المحاسبية وان لا توزع تلك البيانات التي تم معالجتها إلا على الأشخاص المصرح لهم بتداولها.

الإجراءات الرقابية المتعلقة بالمخرجات:

1. قوائم الأخطاء: هي قوائم بالأخطاء التي تحدث في أثناء المعالجة.

ويجب مراقبة توزيع هذه القوائم، كما يجب مراجعتها من قبل مجموعة الرقابة.

2. ضبط ملفات التخزين المؤقت **Spooler controls** : يجب أن تضمن

وجود رقابة كافية على استخدام ملفات التخزين المؤقت نظراً إلى سهولة تحويل محتوياتها إلى مخرجات يمكن استخدامها.

3. إجراءات ضبط توزيع المخرجات: يجب أن توجد لضمان توزيع المخرجات وفقاً لمقاييس مؤتمنة أو يدوية مرخصة مسبقاً.

4. إجراءات ضبط الاحتفاظ بالمخرجات: لضمان أن يتم الاحتفاظ

بالمخرجات بما يتوافق مع سياسات المؤسسة. ويجب أن تراعي سياسات المؤسسة المتطلبات والشروط القانونية النافذة في هذا المجال.

سجل النشاطات **Console log**: هو سجل يحتوي على جميع الأنشطة الهامة،

لا سيما الانقطاعات والتدخلات وما شابه ذلك. وينبغي أن تقوم مجموعة الرقابة بمراجعة هذا السجل لمعالجة أية أنشطة غير عادية.

وتعد غالبية أساليب الرقابة على التطبيقات أساليب رقابة وقائية أكثر من كونها رقابة بالتغذية العكسية. ويضمن العديد منها هدف اكتشاف الأخطاء التي يصعب اكتشافها في غياب مثل هذه الأساليب، إذ يمثل ذلك عاملاً هاماً في ظل النظم الإلكترونية حيث يفقد عنصر الفراسة والفتنة البشرية وقدرة الإنسان على الحكم أهميته في ظل هذه النظم .

ويمكن وضع إطار لنظام متكامل للرقابة الداخلية يقوم على المفهوم الواسع للرقابة الداخلية ، حيث يقسم إلى ثلاثة نظم فرعية هي:

الرقابة الإدارية، الرقابة المحاسبية ، والرقابة التشغيلية . ولكل نظام من النظم الفرعية هدف يسعى إلى تحقيقه من خلال مجموعة من الإجراءات الرقابية الملائمة. وتتكامل هذه النظم الفرعية لتحقيق في النهاية الهدف العام النظام الرقابة الداخلية وهو منع أو اكتشاف أو الرقابة على تصحيح الأخطاء والمخالفات وتدنية خسائرها .

1- الرقابة الإدارية

لتحقيق أهداف الرقابة الإدارية في ظل نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات ينبغي أن تتضمن ما يأتي:

أولاً. الرقابة التنظيمية:

لقد عرف معهد المحاسبين القانونيين الكندي الرقابة التنظيمية في ظل نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات ، بأنها تقسيم المهام داخل وخارج قسم التشغيل الإلكتروني للبيانات، وذلك بهدف تدنية الأخطاء والمخالفات في ظل استخدام هذه النظم .

وتقوم الرقابة التنظيمية على وجود خطة تنظيمية سليمة تحدد الإدارات والأقسام التي تشملها الوحدة الاقتصادية، وتحدد اختصاصات وواجبات ومسؤوليات كل إدارة أو قسم، وكذلك توضح التفويض المناسب للمسؤوليات الوظيفية. وتتضمن الرقابة التنظيمية في ظل نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات والإجراءات الآتية :

1- فصل قسم التشغيل الإلكتروني للبيانات عن الأقسام المستفيدة من خدمات الحاسب ، حيث يكون قسم التشغيل مسؤولة عن كل ما يتعلق بتشغيل البيانات، أما الأقسام المستفيدة، فتكون مسؤولة عما يحدث من أخطاء خارج قسم التشغيل، مثل نسيان بيانات عملية ما، أو أي أخطاء مخالفات في بيانات العمليات. كما ينبغي أن يكون قسم التشغيل تابعاً للإدارة العليا مما يضمن دعماً كافياً وإدارة فعالة.

2- الفصل التام للمهام بين العاملين في قسم التشغيل الإلكتروني للبيانات مثل: محلي النظم، معدي البرامج رقابة وصيانة نظام التشغيل، صيانة مكتبة الاسطوانات والأشرطة، جدولة العمل، إدخال البيانات وتشغيل الحاسب رقابة البيانات، إعداد كلمات السر والرقابة عليها .

3- فصل المهام داخل الأقسام المستفيدة حيث يؤدي ذلك إلى تدنية احتمال وجود أخطاء أو مخالفات. فعلى سبيل المثال ينبغي فصل مهمة حفظ الأصول عن مهمة إعداد البيانات ، ومهمة تصحيح الأخطاء عن إعداد المستندات الأصلية .

4- جدولة العاملين بالنظام على أساس منتظم وأثناء الإجازات والعطلات المرضية، فينبغي أن يحدد لمحلي النظم ومعدي البرامج والمشغلين مهام معينة لإنجازها، ويحدد لهم وقت الإنجاز على أن تقدم تقارير دورية بما تم إنجازه. وإذا انتهى الوقت دون إنجاز المهام المحددة، فعلى الشخص أن يطلب وقتاً إضافياً مع تقديم ما يبرز ذلك .

5- تناوب العاملين – ويعد هذا إجراء مفضل ، حيث أن كل موظف سوف يقوم بفحص عمل من سبقه.

ثانياً. الرقابة على إعداد وتوثيق النظام:

system Development and Documentation control

يسهم الإعداد والتوثيق الجيد لنظام التشغيل الإلكتروني للبيانات في تسهيل عملية مراجعته، حيث يقدم للمراجع المستندات التي تمثل سنداً كافياً للتدقيق. وتتناول الرقابة على إعداد وتوثيق النظام كما يلي

1- الرقابة على إعداد النظام

تهدف الرقابة على إعداد النظام على بناء نظام يتضمن إجراءات الرقابة الكافية على تطبيقات الحاسب، ويعمل بما يتفق مع مواصفات التشغيل المعياري، ويمكن اختباره بصورة مرضية. ولتحقيق ذلك ينبغي تطبيق الإجراءات الرقابية إطار عند إعداد النظام.

أ- وجود إجراءات معيارية مكتوبة لأغراض تخطيط، إعداد، وتجهيز النظام، حيث تؤدي هذه الإجراءات إلى زيادة القدرة على الفحص والتقييم المستمر لإجراءات الرقابة أثناء عملية إعداد النظام وبعد تشغيله.

ب- اشتراك كل من المراجع الداخلية والخارجية، المستخدمين، وأفراد قسم المحاسبة في عملية إعداد النظام.

ج- تحقيق من التخطيط الجيد للنظام، وذلك من حيث تحديد أهدافه ومجالاته فحص تسهيلات اقتصادية والتشغيلية والفنية، وتقييم مقتضيات رقابة النظام.

د- إجراء الاختبار المبدئي للنظام، وذلك للتحقق من مدى فعاليته في مقابلة احتياجات المستخدمين، الاحتياجات الفنية وإمكانية مراجعته.

هـ- الرقابة الكافية على عملية التحويل من النظام القديم إلى النظام الجديد، وذلك لتجنب فقد البيانات أو إساءة معالجتها نتيجة للفشل في إزالة أسباب الاختلاف بين النظام القديم والجديد.

و- التأكيد على توثيق عملية إعداد النظام، وذلك لما لها من دور هام في منع اكتشاف، وتصحيح الأخطاء، حيث أنها تؤدي إلى خلق بيئة عمل منظمة عمل على تحسين الاتصال بين مصممي النظام، مما يؤدي إلى منع الأخطاء، كما أنها تقدم سند تدقيق لعملية إعداد النظام، يمكن من اكتشاف الأخطاء والعمل على تصحيحها.

ز- إعداد جداول تقديرية لوقت أنشطة إعداد النظام، وذلك بغرض الرقابة على عملية الإلكترونية.

ح- استخدام الأشكال المعيارية (standard forms) والمختصرات (Abbreviations) والنماذج (symbols) في إعداد النظام، حيث أنها تؤدي إلى تذبذب الأخطاء الكتابية في الترميز (Coding)، وتسهل من مهمته تدقيق ترميز البرامج.

ط- الفحص المستمر للأعمال التي تم إنجازها أثناء عملية إعداد النظام، والتصديق لها. حيث أنها هذا يفيد في تقييم عملية إعداد النظام والتحقق من وجود الإجراءات الرقابية الكافية بالنظام .

ي- التصديق النهائي على النظام الجديد من الإدارة، المستفيدين، وأفراد التشغيل الإلكتروني للبيانات وذلك قبل البدء في تجهيزه ووضع موضع التشغيل. حيث أن هذا الإجراء الرقابي يعطي الفرصة لتقييم نتائج الاختبار النهائي، تقديم حكماً نهائياً على جودة إجراءات الرقابة على تطبيقات النظام، والتأكيد من أن كافة الأخطاء قد تم تصحيحها .

ك- قيام المستفيدين، أفراد التشغيل الإلكتروني للبيانات، وأفراد التدقيق الداخلي بفحص النظام بعد تشغيله لفترة من الوقت وذلك لوقوف على ما إذا كان النظام يعمل وفقاً لما مخطط له، ولتقييم فعالية عملية إعداد النظام ككل. وهذا يفيد في إمكانية تعديل معايير إعداد النظم، لما يكون في صالح النظم التي سيتم إعدادها مستقبلاً.

2- الرقابة على توثيق النظام

يتضمن توثيق السجلات، والتقارير وأوراق العمل، وصف النظام وبرامجه، خرائط تدفق، تعليمات التشغيل، وغيرها، والتي تساعد على وصف النظام والإجراءات المستخدمة لأغراض أداء مهام تشغيل البيانات. ويؤدي التوثيق الجيد للنظام إلى زيادة فهم المراجع للرقابة على تطبيقات النظام، ومن ثم تدنية وقت تكلفة التدقيق، كما انه يقدم معلومات تقيّد محلي النظم، معدي البرامج المشغلين والمشرفين على النظام ، ويقدم الأساس الجيد لتدريب الأفراد الجدد على النظام. لذا يقتضي الأمر ضرورة وجود إجراءات للرقابة على توثيق لضمان الثقة فيه،

ومن أهم هذه الإجراءات ما يلي:

أ- وجود معايير التوثيق النظام، حيث أن غياب المعايير يؤدي إلى فقد الثقة في توثيق النظام، صعوبة فحصه والتصديق عليه ، فقد سند التدقيق الجيد، وصعوبة الرقابة على تعديل النظام والالتزام بمعايير التشغيل المرضية.

ب- استخدام البرامج المساعدة مثل: برامج خرائط التدفق، برامج أمناء المكاتب، والتي تتولى التوثيق الآلي للنظام بالدقة والسرعة الملائمة، مما يؤدي إلى تدنية تكاليف ويسهل فحصه .

ج- توثيق البرامج من خلال: إعداد خرائط تدفق البرامج، توصيف البرامج والهدف منها، شرح لشكل المدخلات والمخرجات الخاصة بكل برنامج والإجراءات الرقابية التي يتضمنها ، إعداد سجل بكافة التعديلات التي أدخلت على البرنامج يوضح اختبارها بها وتاريخ بدء تنفيذها . كما ينبغي توفير دليل مكتوب (Manual) للبرامج يتم شراؤه مع البرامج، بهدف إرشاد المستخدم بشأن كيفية التعامل مع هذه البرامج .

د- توثيق تعليمات التشغيل اللازمة لمساعدة مشغلي الحاسب على القيام بعمليات التشغيل ، ويعرف بدليل العمليات.

3- الرقابة على توزيع المخرجات

تهدف الرقابة الإدارية على توزيع المخرجات إلى العمل على توزيع مخرجات نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات على الأشخاص المصرح لهم بذلك توزيعها في التوقيت المناسب. ولكي تحقق هذا الهدف ينبغي أن تتضمن الإجراءات إطار:

- أ- ينبغي أن تتضمن وثائق التشغيل وصف الإجراءات توزيع مخرجات كل تطبيق على حده، إلى حد الذي يمكن من توزيع كافة المخرجات على الأشخاص المصرح لهم بذلك، وتتضمن هذه الإجراءات ما يلي
- قائمة فحص التوزيع (Distribution check list) ، والتي تحدد المستلم المصرح به لكل مفردة من مفردات المخرجات جدول التوزيع (Distribution schedule) ويبين تتابع إعداد وتوزيع التقارير في الأوقات المحددة لها .
- قوائم التحويل (Transmittal sheets) ، والتي يتم إلحاقها بنسخ المخرجات وتحدد اسم التقرير المستلم ، القسم التابع له، والعنوان البريدي .
- سجل التوزيع (Distribution Log) ، وتسجل فيه جهة الوصول، المستلم، التاريخ توزيع كل نسخة من المخرجات ، كما ينبغي أن يوقع المستفيد بما يفيد استلام المخرجات الخاصة به.
- ب- التحقق من مدى توافق سجل التوزيع وقائمة فحص التوزيع، وذلك للتأكد من أن المخرجات قد تم توزيعها وفقاً لما هو مخطط لها .
- ج- فحص قائمة التحويل ، للتأكد من أن المخرجات التي استلمتها الأصول المستفيدة هي نفسها التي تم تحويلها من قسم التشغيل الإلكتروني للبيانات .
- د- فحص جدول التوزيع ، وذلك للتأكد مما إذا كانت كافة التقارير والمستندات قد تم استلامها في التوقيت المحدد لها.

4- الرقابة الإدارية على أمن النظام

- يمكن التغلب على معظم مخالفات الحاسبات من خلال التخطيط الإداري الجيد لأمن النظام ، والذي يعمل على تحقيق أقصى منافع ممكنة من أمن النظام ، وينبغي أن يتضمن التخطيط والرقابة الإدارية على أمن النظام ما يلي :
- أ- تحديد أهداف أمن النظام، والتي تعتبر بمثابة معايير لتقييم أمن النظام فيما بعد. وتتمثل هذه الأهداف في حماية تجهيزات وبرامج النظام من المخاطر البيئية ومخالفات الحاسبات .
 - ب- تقدير الاحتمالات والتكاليف المرتبطة بمخاطر أمن تشغيل البيانات، والممثلة في مخاطر البيئة، والمخاطر الناتجة عن مخالفات الحاسبات، حيث تسهم هذه التقديرات في اختيار الإجراءات الملائمة لأمن النظام .

- ج- إعداد خطة تضمن مستوى مقبولاً من الأمن وبتكلفة معقولة، وتصف هذه الخطة كافة الإجراءات الرقابية التي سيتم تطبيقها واهداف هذه الإجراءات. هذا وينبغي أن يتم فحص الخطة والتصديق عليها قبل وضعها موضع التنفيذ
- د- تحديد المسؤوليات عن أمن النظام، والتي تتضمن المسؤولية عن وضع الخطة موضع التنفيذ والمراقبة المستمرة لأمن النظام.
- هـ- اختبار إجراءات الرقابة على أمن النظام ، وذلك للتحقق من مدى فعاليتها في تحقيق أهدافها المرجوة . حيث أن هذا الاختبار يؤكد على تحديد المسؤوليات فهم الإجراءات وتنفيذها، وتوظيف الأساليب الرقابية بصورة ملائمة .
- و- فحص الأجهزة : (Equipment check) وهي مجموعة من الإجراءات الرقابية المبنية في دوائر الحاسب، بهدف فحص الدوائر أو الأجهزة، وذلك للتأكد من أنها تعمل بطريقة صحيحة وللقيام بالتصحيح الآلي عند اللزوم أي أن الهدف منها هو التشخيص والتصحيح الآلي للأخطاء .
- ز- فحص الشرعية (Validity check) ويهدف إلى التأكد من أن الحاسب يقوم بأعمال شرعية وصحيحة وهناك ثلاثة أنواع لفحص الشرعية: الحرف (character validity check) وفحص شرعية العنوان .
- ح- إجراءات الرقابة على الوصول للنظام : هناك العديد من إجراءات الرقابة على الوصول للنظام تم بناؤها داخل نظم الحاسبات الحديثة ، مثل كلمات السر، التحقق من الشخصية سواء من خلال بصمة اليد أو من خلال الأساليب الصوتية، وغيرها . وهناك أنواع من الوسائط التي تسمح المستخدم بالكتابة عليها مرة واحدة ، ولا تسمح له بإلغاء البيانات الموجودة عليها ، وتسمى هذه الوسائط بالوسائط البصرية (optical media) ، بدلاً من الوسائط الممغنطة ، وتلعب هذه الإجراءات دوراً هاماً في الحد من الغش وفيروسات الحاسبات.

مراحل دراسة وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

المرحلة الاولى: الدراسة والتوثيق لنظام الرقابة الداخلية

وتعرف هذه المرحلة بمرحلة التعرف على الانظمة التي تتم في مرحلة التخطيط وفيها يستحسن ان يقوم المدقق بالتعرف على الانظمة من خلال اجراءات موحدة وذلك للحد من التكلفة، ولانه احيانا يصعب الفصل بينهما خاصة فيما يتعلق باجراءات الرقابة الوقائية، هذه المرحلة تكون اشمل ذلك ان التعرف يشمل جميع اجراءات الرقابة الداخلية الجوهرية، غير ان مستوى الفهم والتوثيق يكون ذا طابع عام وأقل عمقا وتفصيلا ، وتتم هذه المرحلة من خلال الاستفسار والملاحظة والاطلاع على الانظمة الموثقة سرديا او خرائطيا وربما من خلال اجراءات الفحص العابر.

المرحلة الثانية: مرحلة التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية

من خلال المرحلة الاولى يخرج المدقق او انطباع عن انظمة الرقابة التي قد تبدو له قوية وتلك التي تبدو له مقبولة وربما اخرى ضعيفة جدا. ومن الطبيعي ان يتفاوت مستوى فعالية الانظمة فقد يتوصل المدقق الى اعتقاد مبدئي مثلا بأن اجراءات الرقابة الداخلية على المرتبات والاجور تبدو فعالة وان اجراءات الرقابة على المشتريات بها اوجه قوه واوجه ضعف (مرنه) اما بالنسبة لمجموعة الايرادات فان اجراءات الرقابة الداخلية على بعض اجراءات البيع مثل التصديق والاعتماد واصدار الفواتير والالتزام بقوائم الاسعار تبدو محكمة الا ان اجراءات الرقابة على القيد بحسابات الزبائن ومتابعة التحصيل تبدو ضعيفة.

وعليه فان المدقق في هذه المرحلة يحدد اي من اجراءات الرقابة الداخلية التي تبدو قوية او معقولة يمكنه الاعتماد عليها وينسى تماما لاغراض المرحلة القادمة (مرحلة الفحص والتقييم النهائي) الانظمة الضعيفة، اما الانظمة المعقولة والقوية فيقوم بتقييمها مبدئيا في هذه المرحلة مستخدما استبيانات انظمة الرقابة الداخلية (قوائم الاستقصاء). وهو ليس مضطرا لتقييم جميع اجراءات الرقابة الداخلية الخاصة اذا اتضح انها ضعيفة في المرحلة الاولى فمثلا في المثال اعلاه الخاص بالاييرادات فان المدقق لا يستخدم قوائم الاستقصاء فيما يتعلق باجراءات الرقابة الداخلية.

المرحلة الثالثة: مرحلة فحص الالتزام

يقوم المدقق بممارسة فحص الالتزام على اجراءات الرقابة الداخلية التي يرغب في الاعتماد عليها والتي اتضح له من خلال المرحلة الثانية ان الاعتماد عليها ما زال ممكنا.

طرق فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية Evaluation Menthols

إن نقطة بداية التدقيق هي فحص مدى كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية ويقوم برسم برنامج التدقيق المناسب مع تحديد كمية الاختبارات اللازمة وحجم العينة المناسبة.

ان عملية تقويم نظام الرقابة الداخلية سواء اكانت تمهيدية او معمقة تكون مفيدة عندما تتم حسب ما يلي:-

- تحديد انواع المخاطر المتعلقة باهداف المراقبة التي يمكن تفاديها من خلال نظام مراقبة فعال.
- تحديد عمليات المراقبة بواسطة فحص الاجراءات والتعليمات الموجهة للمستخدمين وكذلك من خلال المقابلات بهدف التنبيه من المخاطر التي تم تحديد نوعها.
- توثيق نتائج هذا الفحص من خلال رسوم بيانية او خريطة تتبع نظام الرقابة الداخلية.

• التأكد من المام المدقق بنظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال تتبعه لسير عدد من العمليات داخل النظام (اختبار المسار).

ولا يقتصر فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية لأي منشأة على تلك الأنظمة كما وضعتها الإدارة في كرايس أو منشورات بل يتعداها الى دراستها كما هي الفترة ومن الوسائل التي يستخدمها المدققون للتعرف على النظام المطبق ما يلي:-

1. الاستبيان Questionnaire

2. الملخص التوكيدي Reminder list

3. التقرير الوصفي Narrative Description

4. دراسة الخرائط التنظيمية Organization Charts

5. فحص النظام المحاسبي Accounting System

وعليه فانه يجب على المدقق دراسة نظام الرقابة الداخلية من خلال اثبات درجة ثقة النظام المحتملة اذا اتضح بعد ذلك انها تسير بشكل فعال على مستوى التطبيق. ويتم اعتبار النظام وفقا للترتيب التالي:-

ممتاز: اذا تمت تغطية جميع المخاطر وبشكل واف بواسطة عمليات مراقبة فعالة جدا.

جيد: اذا تمت الاحاطة بجميع المخاطر الا في بعض الاستثناءات القليلة.

مقبول: اذا تمت الاحاطة بجميع المخاطر الى حد ما من خلال عمليات مراقبة تتسم بالعيوب في بعض الاحيان او الحالات.

ضعيف: اذا لم تتم الاحاطة بجميع المخاطر بالرغم من عمليات المراقبة.

قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية

المجموعة: الايرادات، المقبوضات والحسابات المدبنة

اهداف النظام: وجود معايير محددة لقبول العملاء وان تكون هذه المعايير

معروفة للمختصين.

اساليب الرقابة

▪ توفر السياسات التي تغطي الموجهات الضرورية لمنح الائتمان والتي تشمل على:

1. التحري حجم المبيعات الاجلة التي تتطلب التحري في موقف الزبون قبل منحه الائتمان.

2. تحديد مصادر المعلومات عن الزبون

3. وضع حدود المديونيات المسموح بها للزبون.

▪ استقلالية مهمة منح الائتمان عن قسم المبيعات وقسم اعداد الفواتير وحسابات الزبائن.

▪ توفر التدقيق الدوري لحدود الائتمان.

▪ اعتماد التغيرات في حدود الائتمان من الجهة المخول لها.

▪ الاعتبارات الخاصة بالاطراف ذات العلاقة.

الإستبيان

وهو عبارة عن اسئلة استفسارية لما يجب ان تكون عليه الرقابة الداخلية. وتقدم هذه القائمة الى موظفي المنشأة المختصين للاجابة عليها وردها الى المدقق الذي يقوم بدوره بالتأكد من الاجابات عن طريق الاختبار والمعاينة وذلك للحكم على درجة متابعة النظام المستعمل ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الاسئلة بحيث تدل الاجابات (بنعم) على انظمة دقيقة للرقابة والاجابة (بلا) على انظمة ضعيفة.

■ مزايا الاستبيان:-

- سهولة التطبيق.
- مرونة الاسئلة بما يضمن ابراز معظم خصائص النظام .
- توفير الوقت حيث يستغن المدقق عن انشاء برنامج جديد بكل عملية تدقيق منفردة.

■ الملخص التذكيري

يقوم المدقق هنا بوضع قواعد واسس نظام الرقابة الداخلية السليم وطرق تحديد اسئلة واستفسارات. حيث تمتاز هذه الطريقة بالاقتصاد بالوقت ولكن تؤخذ على هذه الطريقة بأن لا يتم التدوين الكتابي ومتروك الامر لكل مدقق بأن يضع الاسس الذي يراها مناسبة .

■ التقرير الوصفي

يقوم المدقق بوصف الاجراءات المتبعة في المنشأة لكل عملية في العمليات مع وصف نظام الرقابة والدورة المستندية . ويتم تحديد نقاط الضعف في النظم المستعملة ومحاسبتها . فقد يعاب عليه في صعوبة تتبع الشرح المطول للانظمة وكذلك عدم تغطية جميع الجوانب لأنظمة الرقابة الداخلية .

■ دراسة الخرائط التنظيمية

يقوم المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية وتعميمه من خلال دراسته للخرائط التنظيمية المستعملة مثل الدورة المستندية المختلفة للعمليات/المبيعات، الرواتب فقد يعاب على هذه الطريقة عجزها عن اظهار الاجراءات الغير عادية .

■ فحص النظام المحاسبي

يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي من خلال الحصول على قائمة بالسجلات المحاسبية واسماء المسؤولين عن انشائها وتدقيقها وقائمة اخرى تحتوي على المستندات والدورة المستندية ومن خلالها نستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية حيث تركز على الظروف الخاصة لكل منشأة .

مما تقدم نلاحظ ان بإمكان المدقق ان يجمع بين وسيلتين او اكثر من وسائل دراسة انظمة الرقابة الداخلية وتقييمها وعليه في جميع الحالات فإن الهدف من

أي وسيلة كانت هو التوصل الى الحكم على درجة كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية المستعمل.

وعليه يتعين على المدقق ان يكون قد توصل الى حكم نهائي بخصوص نظام الرقابة الداخلية، وحسب ما يرى المؤلف ان انجع وسيلة هو استعمال الاستبيان من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية المستعمل .وعليه من خلال:

1. تعميم استبيان شامل لكل نواحي الرقابة .
2. مراعاة ان تكون الاجابة عن جميع الاسئلة (بنعم) أو (لا) لتسهيل عملية التعميم وتجنب الوقوع في الحكم الشخصي .
3. تعميم الاستبيان الى مجالات مخصصة .

وللحكم على درجة فاعلية الرقابة الداخلية لابد من اعطاء قيم / قيمة لكل اجابة لتكون في مجموعها القيم القياسية وعليه فإن درجة الفاعلية مجموع القيم المعطاه لاسئلة المجال لقيمة الاختبار

$$\text{درجة الفاعلية} = \frac{\text{القيمة القياسية للمجال}}{\text{القيمة القياسية للمجال}} \times 100\%$$

مثال

البيان	القيمة القياسية	القيمة	الاجابة
1. هل يتم فصل المهام ؟	5	5	-
2. هل لدى المنشأة اجراء عمل ؟	4	-	لا
3. هل يطبق توصيف الوظائف ؟	5	-	لا
4. هل يتم تحديد اهداف المنشأة ؟	6	6	-
5. هل النظام المالي يحدد الصلاحيات ؟	5	5	-
6. هل النظام المحاسبي يصف صبغة الحسابات ؟	3	-	لا
7. هل النظام المالي يحدد السجلات الواجب حفظها ؟	4	4	-
	20	32	

الاجابة لتتمة الاستبيان (القيمة) 20

$$\text{درجة فاعلية المجال} = \frac{20}{32} \times 100 = 62.5\%$$

وعليه فإنه تقييم نظام الرقابة الداخلية يكون حسب الدرجة يعني (62.5) ضعيف على أساس الدرجات التالية بحيث يكون من درجة

89- 100 ممتاز

79- 88 جيد جداً

69- 70 جيد أقل من 68 ضعيف

لا يعني مما سبق ان هناك مانع ان يجري المدقق وفي وقت واحد تحقيقات المطابقة وتحقيقات التقوية على عينة خاصة ، والجدول التالي يوضح الموثوقية

والموضوعية في تقييم الرقابة الداخلية وتحقيقات المطابقة في اطار عمليات المراقبة المرتكزة على دراسة نظام الرقابة الداخلية:-

خلاصات تقييم نظام الرقابة الداخلية	لا تظهر اي استثناء	لا تظهر سوى بعض الاستثناءات	لا تظهر بعض الاستثناءات	تظهر عدة انواع من التقصير
النظام ممتاز لاحاطة بجميع المخاطر والرقابة فعالة	مرتفع	متوسط	ضعيف/لايعتبر	لايعتبر
النظام مقبولا لاحاطة باغلب المخاطر والرقابة على العموم فعالة - جيدة	متوسط	متوسط/لايعتبر	ضعيف/لايعتبر	لايعتبر
النظام مقبول يوجد بعض من المخاطر وعيوب على الرقابة	ضعيف	ضعيف	ضعيف/لايعتبر	لايعتبر

- امثلة مخاطر المحتملة في حالة عدم تحقق اهداف اجراءات الرقابة الداخلية:-
1. قد يتم البيع الى زبون غير مضمون او غير مقبول مما يتسبب في عدم تحصيل المديونيات.
 2. قد يتم البيع الى زبائن خارجيين بالمخالفة لقوانين التصدير، مما قد يتسبب في ان تتحمل المؤسسة عقوبات او غرامات مالية.
 3. قد يتم البيع الى اطراف ذات علاقة دون علم الادارة مما قد ينتج عنه عدم الافصاح عن هذه العمليات وفق المتطلبات والمعايير المحاسبية.
 4. قبول طلبات باسعار وشروط غير مقبولة لا تتفق وسياسة المؤسسة مما قد يترتب عليه اثار سلبية على نتائج العمليات والعلاقات التجارية مع الزبائن.
 5. قبول طلبات باسعار وشروط مخالفة للقوانين والانظمة التي تخضع لها الوحده، مما قد يترتب عليه تحمل الوحده لغرامات او جزاءات او التورط في التزامات غير مخطط لها.
 6. قبول طلبات من اطراف ذات علاقة دون علم الادارة او باسعار وشروط غير مقبولة، مما قد ينتج عنه عدم الافصاح عن تلك العمليات في البيانات المالية وفق متطلبات معايير المحاسبة.

أهداف نظام الرقابة الداخلية The objectives of the internal control system
سوف نوضح أهداف نظام الرقابة الداخلية مع مناقشة لاهم المشاكل المتعلقة

بها

4. **صحة ونزاهة المعلومات والبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات من قبل الادارة** يجب تنفيذ العمليات بشكل نظامي واخلاقي واقتصادي وفعال ومؤثر وان تكون متناسقة مع المهام التي تقوم بها المنشأة. ويعتبر أهم الأهداف على

الإطلاق، بحيث يوفر سواء للمنشأة أو لغيرها المعلومات الصحيحة والدقيقة عن المنشأة ، وبالتالي اتخاذ قرارات تكون صائبة في معظمها، وبالتالي فوجود أي ثغرات في هذا النظام قد يؤثر سلباً على المنشأة وعلى المتعاملين معها كذلك وهذا يؤدي إلى عدم دقة وصحة المعلومات المقدمة وبالتالي رهن مستقبل المنشأة.

5. الالتزام بالسياسات، الخطط، الاجراءات، القوانين والانظمة. يتعين على المنشأة ان تتبع العديد من القوانين واللوائح . فالادارة مسؤولة عن وضع الانظمة والتعليمات واللوائح ودائرة التدقيق مسؤولة عن فحص وتقييم وقياس مدى الالتزام بالانظمة الموضوعية والتأكد دائماً من مدى الالتزام بتلك السياسات والخطط والاجراءات والقوانين ذات التأثير الهام على اعمال المنشأة والتقرير عن ذلك ما اذا كانت الانظمة سارية وفعالة وان الالتزام يتحقق .

6. حماية الاصول والموجودات والممتلكات ويقصد بها تفادي خسارة الاصول بسبب الفاقد وسوء الاستغلال وسوء الادارة والاختاء والتلاعب والمخالفات ونجد في هذا المجال حمايتين:-

ج. حماية مادية ويقصد بها حماية الأصول من الأخطار التي يمكن أن تتعرض له من جراء العوامل الخارجية من سرقة أو تلف إذا لم تحفظ في مخازن مهيأة خصيصاً لذلك .

د. حماية محاسبية ويقصد بها ارتباط التسجيلات بالحركات الفعلية للأصول وتتضمن جميع تحركاتها حتى يمكن متابعتها بدقة مثل استلام المواد وإدخالها إلى المخزن وعملية الاستثمار وغيرها من الحالات.

وقيام التدقيق الداخلي بفحص مدى كفاية وسائل المحافظة على الاصول وحمايتها من كافة انواع الخسائر وكجزء من هذه العملية ومن حين لآخر يجب على المدققين التأكد من صحة وجود هذه الموجودات والممتلكات للمساهمة في هذه الخطة ، يقوم المدققون بعدد من عمليات الجرد لهذه الموجودات والممتلكات اثناء السنة والمشاركة في اعمال الجرد السنوي .

4. الاكتمال: والهدف العام هنا هو التأكد من ان جميع المعاملات الموثقة قد تم تسجيلها وانه ليس هناك حذف لاي معاملات مثلاً(يجب ان تكون مستندات متسلسلة الارقام ويتم مطابقتها).

5. القياس: ويشمل الاتي:-

■ **الدقة** الهدف منها هو التأكد من الدقة الحسابية والمكتبية لقيم المعاملات التي يتم تسجيلها في الدفاتر.

- **التصنيف/التبويب:** الهدف منها هو التأكد من التوجيه المحاسبي للعمليات وكذلك التأكد من التحميل على مركز التكلفة.
- **الفترة المحاسبية:** الهدف منها هو تسجيل جميع المعاملات التي تخص الفترة المحاسبية المختصة حتى يتم القياس المحاسبي على وجه سليم وكذلك مقابلة (مقارنة) الإيرادات بالمصروفات/النفقات التي تخص نفس الفترة المحاسبية التي تعد عنها البيانات المالية.

6. **الحوكمة بتحسين ورفع الأداء:** باستيفاء التزامات محاسبة المسؤولية ويتحقق ذلك بتطوير والاحتفاظ بالمعلومات المالية وغير المالية على ان تكون موثوقة وذات صلة ، وكذلك بالافصاح العادل عن تلك المعلومات في تقارير دورية يتم تقديمها الى المستفيدين ذوي العلاقة لرفع الكفاءة الإنتاجية للمنشأة في الوصول إلى الهدف الذي حددته سابقا في إطار وظيفة معينة، أما عنصر الفعالية فهو أقل تركيز والذي يقصد به تحقيق المنشأة لجزء من أهدافها بأقل التكاليف مع المحافظة على نفس الجودة والنوعية، هذه الأهداف يمكن تحقيقها في ظل وجود نظام معلوماتي ذا جودة عالية من الكم والكيف.

جمعية البر
الأهلية
بمركز الشقيق



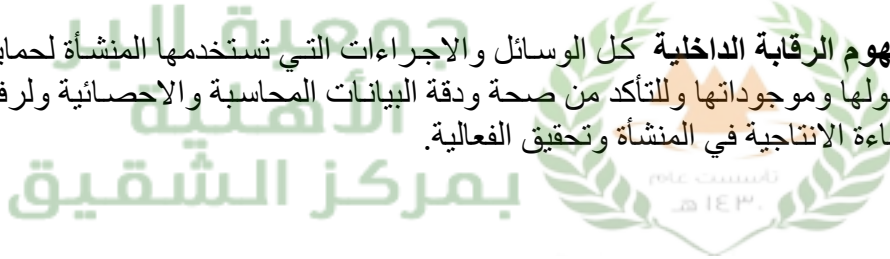
خلاصة الفصل

مفهوم الرقابة الداخلية The concept of internal control

الرقابة في اللغة : تعني مراقبة الشيء بغرض حراسته والمحافظة عليه والرقيب هو الحافظ والترقب هو الانتظار لأجل الحفظ ، وتوقع الشيء والمرقب هو المكان المترفع الذي يشرف وينظر منه الرقيب.

الرقابة في الاصطلاح : تعني متابعة وملاحظة وتقييم التصرفات والأشياء بواسطة الفرد ذاته أو بواسطة الغير وذلك بهدف التأكد من أنها تتم وفق قواعد وأحكام وبيان الانحرافات والأخطاء تمهيداً لعلاجها والقضاء عليها.

مفهوم الرقابة الداخلية كل الوسائل والاجراءات التي تستخدمها المنشأة لحماية اصولها وموجوداتها وللتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية والاحصائية ولرفع الكفاءة الانتاجية في المنشأة وتحقيق الفعالية.



وظائف وأهداف وأنواع الرقابة الداخلية ووسائل تحقيقها



أهداف الرقابة

- صحة ونزاهة المعلومات
- الالتزام
- حماية الأصول
- التخطيط الاستراتيجي
- الكفاءة والفعالية والاقتصادية

الموقعات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية

- فصل المهام

- التنظيم
- عمليات المراقبة
- الترخيص والتأشيرة
- الموظفون
- التيسير
- الاشراف

الاساليب والادوات التي يعتمد عليها نظام الرقابة الادارية

- الموازنات التخطيطية
- الرسوم البيانية والجداول الاحصائية
- التقارير الدورية
- دراسات الحركة والزمن
- البرامج التدريبية للعمال والموظفين
- الرقابة على الجودة

عناصر نظام الرقابة الداخلية Elements of the internal control system

1. وجود نظام محاسبي سليم
2. الضبط الداخلي
3. قياس الأداء
4. الرقابة الإدارية
5. الرقابة المحاسبية
6. إدارة التدقيق الداخلي
7. توافر الكفاءات اللازمة للموظفين داخل المنشأة
8. المدقق الخارجي

المسؤوليات

- مسؤولية الادارة
 - وضع نظام الرقابة الداخلية
 - تعديل بعض الاجراءات الرقابية المستخدمة
- مسؤولية المدقق الداخلي
 - دراسة وتقييم انظمة الرقابة الداخلية
 - فحص وتقويم كفاية وفعالية
- مسؤولية المدقق الخارجي
 - تقويم كفاية وفعالية الرقابة الداخلية

- تحديد نسبة الاختبارات والعينات

ما هو COSO؟

هي اختصار للعبارة

Organization Tradeway Commission & Committee of Sponsoring
هي لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي. وتضم أكبر خمس جمعيات مهنية في الولايات المتحدة الأمريكية في مجال التدقيق والرقابة والمحاسبة

1. معهد المراجعين الداخليين IIA
2. معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA
3. جمعية المحاسبة الأمريكية AAA
4. معهد المحاسبين الإداريين IMA
5. معهد المحللين الماليين FEI

تعريف الرقابة الداخلية COSO

” هي عملية تتأثر بكل من، مجلس إدارة الوحدة، الإدارة التنفيذية، وكل الأفراد المعنيين العاملين في الوحدة، وذلك بهدف تقديم تأكيد معقول حول تحقيق العديد من الأهداف التي تدرج تحت واحدة أو أكثر من الأهداف.“

اهداف الرقابة الداخلية COSO

- 1- الكفاءة في التشغيل
 - تحقيق معدلات الأداء التشغيلي المخططة.
 - تحقيق الهدف الأساسي للمنشأة (تحقيق الربح).
 - رفع معدلات الأداء التشغيلي الفعلية.
 - حماية أصول من الإسراف والغش ومجالات نقص القيمة
- 2- دقة المعلومات المالية
 - توثيق العمليات المالية للمنشأة
 - الالتزام بالمعايير المحاسبية في القياس والإفصاح
 - حماية السجلات المحاسبية
- 3- الالتزام
 - الالتزام بالنظم السارية المنظمة.
 - الالتزام بالتعليمات الحكومية.
 - الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية.

انواع الرقابة الداخلية

- 1- رقابة وقائية

- 2- رقابة توجيهية
- 3- رقابة تحقيقية
- 4- رقابة تصحيحية
- 5- الرقابة الذاتية

مكونات الرقابة الداخلية COSO Internet Control Component (1)

اولا: بيئة الرقابة.

- النزاهة والقيم
- مجلس الإدارة
- فلسفة الإدارة وأسلوبها
- الهيكل التنظيمي
- كفاءة التقارير
- الصلاحية والمسؤولية
- الموارد البشرية

ثانيا: تقدير المخاطر.

1- التعرف على المخاطر

- اهداف المنشأة
- الشاملة

الناتجة عن عوامل خارجية

2- تقييم المخاطر

- اهميتها

- احتمال تكرارها

3- كمية المخاطر الممكن تحملها

- الخسائر المالية يمكن احتماله وذلك طبق لمجموعة من المتغيرات (حجم الموازنة، الدعاية العكسية.. الخ)

4- تطوير حلول لمواجهة الخطر

- حلول النقل ، التحمل ، المعالجة والانهاء
- الضوابط الرقابية

ثالثا: الأنشطة الرقابية.

- التفويض والصلاحيات
- الفصل بالمهام

- التحقق
- مراجعة الاداء
- الرقابة على استخدام الاصول
- الاشراف

رابعاً: المعلومات والاتصال.

1- الضوابط الرقابية العامة

- تخطيط وإدارة برامج الامن.
- ضوابط الاستخدام
- ضوابط التطوير والصيانة
- ضوابط ا برامج لانظمة
- الفصل بالمهام
- استمرارية الخدمات

2- الضوابط الرقابية التطبيقية:

وهي الهيكله والسياسات والاجراءات التي تطبق على الانظمة التطبيقية

الضوابط العامة

- ضوابط تطوير وصيانة البرامج
- ضوابط استخدام اجهزة الحاسوب
- ضوابط تطوير وصيانة البرامج
- ضوابط برامج الانظمة
- الفصل بالمهام
- استمرارية الخدمات

خامساً: المراقبة.

يهتم هذا المكون بالمتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية ويعتمد تكرار ونطاق التقييم الدوري على نتائج المتابعة المستمرة ، والمخاطر ذات صلة بنظام الرقابة الداخلية .ووفقا لتقرير COSO فان تلك المكونات تعتبر مقاييس يمكن على أساسها تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية.

الإجراءات الرقابية المتعلقة بالمدخلات:

10. رقم التدقيق Check Digit: هو محرف يضاف إلى قيمة المدخلات عن طريق تطبيق خوارزمية معينة لضمان أن البيانات الأصلية لم يتم تعديلها. وتفيد أرقام التدقيق في الكشف عن الأخطاء في النسخ أو النقل أو الإبدال.
11. تعداد السجلات Count Record: يعتمد على مطابقة مجموع عدد السجلات المدخلة مع عدد السجلات الموجودة على طلب الإدخال، وذلك

لضمان أن عدد السجلات المدخلة ينطبق على عدد السجلات التي يجب إدخالها.

12. الاختيار من جداول معدة مسبقاً Table Look-Ups: عملية لإدخال

البيانات يتم بموجبها اختيار قيمة المدخلات من ضمن جدول معد مسبقاً يشمل القيم المقبولة التي يمكن إدخالها.

13. فحص الحقول Field Check: تدقيق للمحارف المدخلة في حقل ما لضمان كونها مناسبة لذلك الحقل. فمثلاً ينبغي أن تكون المدخلات في حقل سنة الميلاد عبارة عن أربعة أرقام عددية.

14. اختبار الحد أو المدى المقبول: هو اختبار يهدف إلى ضمان أن تكون القيم المدخلة واقعة ضمن مدى محدد مسبقاً من القيم المقبولة. فمثلاً لا يمكن أن تتجاوز الشيكات المدفوعة مبلغ المليون دولار. لذلك يتم رفض أي قيمة تتجاوز ذلك الرقم إذا تم إدخالها. (ويمكن أن يستخدم هذا الاختبار أيضاً في ضبط عملية المعالجة).

15. اختبار المعقولة: هو اختبار يقوم بمطابقة البيانات المدخلة مع قيم معروفة ومبرجة مسبقاً وذلك لضمان أن تكون قيم البيانات المدخلة معقولة. ففي المكتبات مثلاً تعد الطلبات التي تتجاوز ثلاث نسخ من المادة نفسها غير معقولة. فإذا تم إدخال رقم أكبر من 3، يقوم الكمبيوتر بتنبيه المستخدم أن الكمية المطلوبة غير معقولة. (ويمكن أن يستخدم هذا الاختبار أيضاً في ضبط عملية المعالجة).

16. ضبط الدفعات Batch Controls

المجاميع عديمة المعنى Hash Totals: هي مجاميع لا معنى لها وتستخدم فقط لأغراض الرقابة، ومن أمثلة ذلك القيام بجمع أرقام الفواتير.

عدد الوثائق أو السجلات: للتحقق من أن عدد الوثائق التي يراد معالجتها يساوي عدد الوثائق المدخلة في النظام. مثلاً ينبغي أن يتوافق عدد الفواتير التي يراد معالجتها مع عدد الفواتير المدخلة.

عدد البنود في كل وثيقة: للتحقق من أن العدد الإجمالي للبنود في كل وثيقة مطابق لعدد البنود المدخلة في النظام. مثلاً ينبغي أن يطابق عدد بنود المخزون المسجلة في فاتورة ما مع عدد بنود المخزون التي تم إدخالها.

المجاميع النقدية: للتحقق من أن المجموع النقدي للدفعة التي يراد معالجتها يطابق المجموع النقدي للبنود التي تم إدخالها. مثلاً ينبغي أن يطابق مجموع قيمة دفعة الفواتير الواردة مع قيمة الفواتير التي تم إدخالها.

17. تدقيق صحة التسلسل Sequence Checks: لضمان أن يتبع الرقم المدخل

تسلسلاً محدداً. مثلاً يمكن أن يتكون رقم متسلسل من عدد مؤلف من رقمين ثم حرف هجائي ثم ثلاثة أرقام، ويتم رفض أي رقم متسلسل لا يتبع هذا الترتيب.

18. تدقيق صحة البيانات : لضمان صحة البيانات بما يتوافق مع معايير مسجلة

في البرنامج. مثلاً يتم إدخال قائمة بأرقام القطع إلى الحاسب، وعندما يتم إدخال رقم قطعة في فاتورة ما يقوم الحاسب بمقارنة المحارف المدخلة مع قائمة أرقام القطع الموجودة لديه للتأكد من أن رمز رقم القطعة المدخل موجود فعلاً. (وهذا التدقيق يستخدم أيضاً في ضبط التجهيزات).

16. تدقيق اكتمال المعلومات: للتحقق من عدم وجود نقص في الحقول المستخدمة في سجل ما.

17. تدقيق التكرار: للتحقق من أن العمليات التي يتم إدخالها لم تكن قد أدخلت وعولجت من قبل، ويتم ذلك من خلال التأكد من عدم وجود قيود مشابهة تم إدخالها من قبل.

18. التحقق من صحة الرمز: حيث يتم إدخال البيانات مرتين وتتم مقارنة البيانات المدخلة في المرتين للتحقق من تطابقها. مثلاً يتم إدخال رمز ما مرتين ولا يقبل إلا إذا تطابق الرمز في المرتين.

19. تدقيق الصدى Echo Check: تستخدم عند إدخال البيانات الواردة من عملية إرسال للبيانات، حيث يتم إعادة إرسال البيانات إلى الجهاز المرسل لمقارنتها مع البيانات الأصلية (وهذا التدقيق يستخدم في ضبط التجهيزات).

20. تدقيق العلاقات المنطقية: يقوم بمقارنة العلاقة بين البيانات المدخلة في حقل ما والبيانات المدخلة في حقل آخر (أو أكثر) وفقاً لعلاقة منطقية مبرمجة مسبقاً. ففي استبيان عن الخلفية التعليمية، إذا سجل شخص أنه أتم المرحلة الثانوية فيجب أن يكون عمره 16 سنة على الأقل.

21. ترخيص المدخلات: لتأكيد أن جميع العمليات التي تم إدخالها قد تم ترخيصها والموافقة عليها من قبل الإدارة. ويمكن أن يأخذ هذا الترخيص أشكالاً متعددة هي:

التوقيع على استمارات الدفعات (Batch Forms) كإثبات لوجود الترخيص. إجراءات الرقابة على الوصول إلى شبكة المعلومات: لضمان أن البيانات لا يصلها إلا الأشخاص المخولون بذلك.

كلمات المرور الفريدة التي تكفل تمييزاً دقيقاً للأشخاص المخولين بالوصول إلى البيانات أو أداء وظائف حساسة.

تمييز طرفيات الكمبيوتر Terminal Identification: ويقصد به تمييز الطرفيات برموز فريدة بحيث لا يتمكن من الوصول إلى البيانات إلا الطرفيات التي يسمح لها بذلك.

وثائق المصدر Source Documents (لاسيما إذا كانت مرقمة مسبقاً) تسهل تدقيق مرجعية البيانات ومصدرها، وهي تعد وسيلة ضبط جيدة لضمان اكتمال البيانات.

الإجراءات الرقابية المتعلقة بمعالجة البيانات:

5. **ضوابط التحرير Editing:** لاختبار صحة ودقة واكتمال المدخلات والتحديثات في تطبيق ما.
6. **إعادة الحساب يدوياً:** حيث يتم إعادة حساب عينة من العمليات التي تمت معالجتها للتأكد من أن المعالجة تتم على النحو المرغوب.
7. **مجاميع المعالجة Run-to-Run Totals:** وتهدف إلى التأكد من أن البيانات التي أدخلت إلى الحاسب قد قبلت وتمت معالجتها وطبقت عليها عمليات التحديث.
8. **اختبار الحد أو المدى المقبول:** هو اختبار يهدف إلى ضمان أن تكون القيم التي تمت معالجتها واقعة ضمن مدى محدد مسبقاً من القيم المقبولة. (ويمكن أن يستخدم هذا الاختبار أيضاً في ضبط المدخلات).

الإجراءات الرقابية المتعلقة بالمخرجات:

5. **قوائم الأخطاء:** هي قوائم بالأخطاء التي تحدث في أثناء المعالجة. ويجب مراقبة توزيع هذه القوائم، كما يجب مراجعتها من قبل مجموعة الرقابة.
 6. **ضبط ملفات التخزين المؤقت Spooler controls:** يجب أن تضمن وجود رقابة كافية على استخدام ملفات التخزين المؤقت نظراً إلى سهولة تحويل محتوياتها إلى مخرجات يمكن استخدامها.
 7. **إجراءات ضبط توزيع المخرجات:** يجب أن توجد لضمان توزيع المخرجات وفقاً لمقاييس مؤتمتة أو يدوية مرخصة مسبقاً.
 8. **إجراءات ضبط الاحتفاظ بالمخرجات:** لضمان أن يتم الاحتفاظ بالمخرجات بما يتوافق مع سياسات المؤسسة. ويجب أن تراعي سياسات المؤسسة المتطلبات والشروط القانونية النافذة في هذا المجال.
- سجل النشاطات **Console log:** هو سجل يحتوي على جميع الأنشطة الهامة، لا سيما الانقطاعات والتدخلات وما شابه ذلك. وينبغي أن تقوم مجموعة الرقابة بمراجعة هذا السجل لمعالجة أية أنشطة غير عادية.

أسئلة متعددة الاختيار

2. مكونات الرقابة الداخلية COSO؟

أ- بيئة الرقابة
ب- تقييم المخاطر
ج- أنشطة الرقابة
د- المعلومات
هـ- كل ما ذكر

2. أنواع الرقابة الداخلية COSO؟

- أ- رقابة المنع و التصويب
ب- رقابة الاكتشاف والتصحيح
ج- جميع ما ذكر
د- لا شى مما ذكر

3. أهم عنصر من عناصر نظام الرقابة الداخلية وأكثرها تأثيراً في الرقابة هو:

- أ- البيئة الرقابية
ب- الأنشطة الرقابية
ج- تقييم المخاطر
د- المراقبة

4. ان مخاطر الرقابة تعني: COSO؟

- أ- وجود أخطاء مادية دون اكتشافها من خلال اجراءات التدقيق
ب- وجود أخطاء مادية دون اكتشافها من خلال نظام الرقابة الداخلية

- ج- المخاطر ضمن الأنشطة في ظل عدم وجود نظام رقابة داخلية
د- لا شيء مما ذكر

5. الجهة المسؤولة عن اعتماد نظام الرقابة الداخلية هي

- أ- مجلس الإدارة
ب- الهيئة العامة للمساهمين
ج- الاداره العليا
د- التدقيق الداخلي

6. عناصر نظام الرقابة الداخلية؟

- أ- نظام محاسبي سليم
ب- الضبط الداخلي
ج- قياس الأداء
د- كل ما ذكر

7. اهداف الرقابة الداخلية ؟

- أ- صحة ونزاهة المعلومات
ب- الالتزام
ج- حماية الاصول
د- الكفاءة والفعالية والاقتصادية
هـ- كل ما ذكر

8. اهداف الرقابة الداخلية وفق COSO ؟

- أ- تحقيق معدلات الأداء التشغيلي المخططة وفق الاهداف.
ب- حماية أصول من الإسراف والغش ومجالات نقص القيمة
ج- توثيق العمليات المالية للمنشأة
د- الالتزام بالنظم والسياسات والقرارات الإدارية.
هـ- جميع ما ذكر

9. ليس من اهداف الرقابة الداخلية وفق COSO ؟

- أ- تحقيق اهداف المؤسسة.
ب- حماية أصول من الإسراف
ج- الالتزام بالانظمة والقوانين
د- اكتشاف الغش والاحتيال

10. عناصر الأنشطة الرقابية؟

- أ- التفويض والصلاحيات
ب- الفصل بالمهام

ج- التحقق ومراجعة الاداء
د- النزاهة والقيم

جمعية البر
الأهلية
بمركز الشقيق



جمعية البر
الأهلية
بمركز الشقيق



مقدمة

تاريخ لجان التدقيق

مفهوم لجان التدقيق

مسئوليات لجان التدقيق

1. رقابة المخاطر المالية والرقابة الداخلية
2. رقابة إعداد التقارير المالية
3. رقابة عمليات التدقيق الداخلية والخارجية

تكوين لجان مراجعة فعالة

1. أمر تكليف لجنة التدقيق
2. تشكيل لجنة التدقيق
3. ميثاق عمل لجنة التدقيق
4. اجتماعات لجنة التدقيق
5. مكافآت أعضاء لجنة التدقيق
6. تقييم لجنة التدقيق

الملاحق

- ملحق 1- نموذج لميثاق عمل لجنة التدقيق
- ملحق 2- نموذج لجدول ميثاق لجنة التدقيق
- ملحق 3- نموذج لجدول أعمال سنوي للجنة التدقيق
- ملحق 4- نموذج للقائمة المرجعية الداخلية للجنة التدقيق

مقدمة

لقد ظهرت في العالم مؤخراً انهيارات وإزمات مالية أدى إلى أزمة في الثقة لمهنة التدقيق وعملية تدقيق الحسابات بشكل عام. فازدادت المطالبة بزيادة في مراقبة وتنظيم نتجت بسبب فشل بعض الشركات بالتقييد بالقوانين والأنظمة والمعايير المحلية والدولية التي من شأنها تنظيم الأعمال. ولما كانت الأزمات المالية التي عصفت بالشركات على الصعيد العالمي بشكل عام فأن انهيار الشركات في كثير من دول العالم المتقدم وعلى رأسها الولايات المتحدة، أصاب الجميع بالفزع ودفع العلماء والمفكرين الاقتصاديين والماليين للتساؤل أين المفر؟ ونتيجة تزايد العولمة والتطور المتزايد والمستمر في العمليات وحجمها في ظل القوانين والأنظمة والمعايير المحلية والدولية المتبعة حالياً والتي باتت تتسم بمستويات مختلفة من التعقيد والصرامة، أصبح لزاماً اليوم على أعضاء مجالس إدارة الشركات العاملة في مختلف المجالات وأعضاء جهازها الإداري انتباهاً أكثر وحرصاً متزايداً على ضبط نشاطاتها، بحيث تقرر عليهم معايير وضوابط أكثر دقة لمحاسبتهم على نتائج حسن إدارتهم لهذه المؤسسات.

برزت الاتجاهات التي تنادي وتركز على الدور المهم الذي يمكن أن يلعبه أعضاء مجالس الإدارة غير التنفيذيين في وضع وإقرار ضوابط ونظم وقائية في مجال التحكم وتوجيهه، فجاءت فكره لجان التدقيق ولذلك ارتأينا استعراض بدايات نشوء لجان التدقيق ومهامها ومسؤولياتها وصولاً إلى تقديم مقترحات حول أهم الأدوار والمهام التي تقوم بها لتعزيز دورها من خلال نموذج لميثاق لجنة التدقيق وفق أحدث المعايير والممارسات العالمية لإضافة نوع من المصادقية للبيانات المالية وتعزيز الإفصاح.

بمركز الشقيق

تاريخ لجان التدقيق History of audit committees

يصعب تتبع نشأة فكرة لجان التدقيق من الناحية التاريخية حيث إن أصلها مجهول ومع ذلك يقال إن الهنود هم أول من اهتم بتشكيل لجان التدقيق قبل 3000 سنة من الآن وأنشئت مؤسسات خاصة خلال عهد أسرة يوان ، وعهد أسرة مينغ وأسرة تشينغ. تم تنفيذ واجبات إشراف التدقيق من قبل ووظيفة الرقيب والمفتش وتعتبر شكل بدائي من التدقيق في الصين⁽¹⁾. حيث تم تشكيل محكمة التدقيق الملكي في أسرة سونغ في عام 992 ميلادي، والتي كانت المرة الأولى لظهور رسمي للتدقيق.

بعد ثورة 1911، أنشأت حكومة أمراء الحرب الشمالية محكمة لتدقيق الحسابات، والذي تبعه من جانب حكومة حزب الكومينتانغ في نانجينغ أصدر قانون لإنشاء محكمة خاصة بتدقيق الحسابات. خلال فترة الحرب الأهلية الثورية الثانية، ووضع نظام إشراف التدقيق حيز التنفيذ في مناطق القواعد الثورية تحت قيادة الحزب الشيوعي الصيني.

وفي عام 1932 أنشئت في المنطقة الوسطى لجنة التدقيق من الحكومة السوفياتية الوسطى.

في عام 1934، أصدرت الحكومة المركزية للجمهورية السوفياتية الصينية أحكام لمراجعة الحسابات، التي تنص على واجبات وصلاحيات إجراءات التدقيق، وقواعد التدقيق للمؤسسات ومراجعة الحسابات في جمهورية السوفياتية الصينية. هذا هو أول قانون شامل لمراجعة الحسابات الصادرة عن المنطقة الوسطى السوفياتية.

نشأت فكرة تكوين لجان التدقيق وتؤكد دورها وأهميتها بالنسبة للشركات المساهمة في الولايات المتحدة الأمريكية كرد فعل للعديد من حالات الغش والتلاعب في القوائم والتقارير المالية المنشورة ونتيجة لما تعرض له المدقق الخارجي من ضغوط من قبل الإدارة وأثره على عملية التدقيق وفي عام 1939 أيدت بورصة نيويورك NASD أول مفهوم للجنة التدقيق.

لم تكن هناك مؤسسات حكومية مستقلة لتدقيق الحسابات في السنوات الـ 34 الأولى في الفترة من أكتوبر 1949 إلى آب / أغسطس 1983 بعد تأسيس جمهورية الصين الشعبية. وقد أجريت السيطرة على عائدات الدولة ونفقاتها من قبل الهيئات الرقابية الداخلية للإدارات المالية العامة.

وفي عام 1940، اعترف المجلس الأعلى للتعليم أن لجنة التدقيق يمكن أن تكون هامة، وضرورية لضمان الإبلاغ في الشركات المدرجة في السوق المالي وأوصت لجنة الأوراق المالية والبورصات (البورصة) على إنشاء لجان لتدقيق وذلك بعد حالة الغش.

وفي عام 1972 توصي هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية الشركات لانشاء لجان، وأوصت الهيئة بتشكيل لجان تدقيق من أعضاء خارجيين، وفي العام نفسه طلبت هيئة الأوراق المالية من الشركات المساهمة العامة بأن تقصص للمساهمين عما إذا كان لديها لجان تدقيق أم لا .

وفي عام 1978 أشارت هيئة الأوراق المالية الأمريكية في تقريرها السنوي تقرير لجنة مسئوليات المدققين المعروفة بلجنة كوهين الصادر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين الموجه إلى الكونجرس الأمريكي إلى الدور الحيوي الذي تلعبه لجان التدقيق في استمرار الشركات بعملها بالشكل السليم وتوسيع دورها في إدارة المخاطر، كذلك اقترحت في هذا العام مهاماً ووظائف للجان التدقيق (1) .

(1) Felix Kloman- risk management responsibilities of audit committees and sets the stage for new risk reporting and communications The National Association of Corporate Directors and The Center for Board Leadership have just published "Audit Committees -2003

وشهد عام 1988 إصدار المعهد الأمريكي لمدقي الحسابات القانونيين المعيار 61 (SAS) الإتصال مع لجان التدقيق، موضحاً أسلوب الإتصال بين المدققين الخارجيين ولجان التدقيق والتي تقدم تقاريرها إلى لجنة الأوراق المالية.

وفي الأردن فقد ألزم البنك المركزي الأردني البنوك بتأليف لجان تدقيق من بين أعضاء مجالس الإدارة وذلك بموجب مذكرته رقم 68/7020 الصادرة بتاريخ 1996/1/2 بحيث تكون حلقة رقابية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، أي أن البنك المركزي حدد الإطار العام لعمل لجنة التدقيق هذه تاركاً للبنوك آلية عمل اللجنة حسب متطلبات كل منها. أما حديثاً فقد صدر قانون البنوك رقم 28 لسنة 2000 والذي بموجبه أصبحت البنوك ملزمة بتشكيل لجان تدقيق من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين⁽²⁾

وفي إطار الجهود المبذولة حديثاً فقد تبنت هيئة الأوراق المالية الأمريكية تعليمات إفصاح جديدة خاصة بلجان التدقيق، وذلك بهدف تحسين الإفصاح المتعلق بلجان التدقيق في الشركات المساهمة وتعزيز الاعتمادية والمصداقية للقوائم المالية. حيث أن هيئة الأوراق المالية الأمريكية تبنت في 30 كانون الأول عام 1999 قواعد وتعديلات جديدة وهذه التعديلات، التي أصبحت سارية من 31 كانون الأول 2000⁽³⁾. وقامت الهيئات والجمعيات التالية بتشكيل لجنة تعرف بلو ريبون (Blue Ribbon Committee) لوضع القواعد والأسس لتطوير مهام ومسؤوليات لجان التدقيق وهي:

- | | |
|-------|---|
| NYSE | - هيئة الأوراق المالية في نيويورك |
| NASD | - الجمعية الأهلية للمتعاملين بالأوراق المالية |
| AMEX | - أميركان أكسبرس كريدت كاردز |
| SEC | - هيئة الأوراق المالية الأمريكية |
| AICPA | - معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين |

وفي عام 2002 وبعد أعقاب فضائح الشركات وافق الكونغرس على قانون ساربينز أوكسلي لحماية أسواق المال واستعادة ثقة المستثمرين ، والذي كان نتيجة لظهور بعض الفضائح في بعض الشركات الكبرى، (آرنون وورلد كوم) حيث إحتوى على بعض متطلبات الإفصاح والتي مثلت جرس الإنذار للجان التدقيق. إلا إن قانون ساربينز أوكسلي لا ينظم سوى الشركات داخل حدود الولايات الأمريكية. وقد أعرب الاتحاد الأوروبي عن قلقهم إزاء تزايد الصعوبات التي يواجهها المستثمرين الأجانب الراغبين في الدخول و/ أو الامتثال للوائح أسواق راس المال في الولايات

(2). المملكة الاردنية الهاشمية- الجريدة الرسمية، 2000

(3) 2006 The CPA Journal- The Audit Committee's New Job Description

المتحدة. واثار القانون، واقتراح الاتحاد الأوروبي تحديث قانون الشركات والذي يهدف أيضا الى تنظيم مهنة تدقيق الحسابات.

تعريف لجان التدقيق Definition of audit committees

هي لجنة مستقلة وتضم مجموعة من أعضاء مجلس الإدارة في الغالب ثلاثة أعضاء على الأقل ويقوم أعضاء اللجنة تألبية متطلبات الاستقلال بحيث يكون أعضاؤها مستقلين (غير تنفيذيين) ويمتلك أحد أعضائها على الأقل خلفية مالية أو محاسبية، تشكل هذه اللجنة من قبل مجلس الإدارة ويحكم عملها دليل مكتوب يبين بوضوح مسؤولياتها وطرق القيام بها. تمتلك اللجنة السلطة الكافية للقيام بمهامها، وتقوم بمهام عديدة أهمها:-
1. سلامة البيانات المالية.

2. مناقشة إدارة المخاطر والسياسات والممارسات مع الإدارة

3. التأكد من مؤهلات والاستقلال والأداء المدقق الخارجي

4. التأكد من أداء إدارة التدقيق الداخلي.

5. تضارب المصالح (مدونة لقواعد السلوك للشركات، وعرض الغش)

6. التأكد من امتثال الشركة للمتطلبات القانونية والتنظيمية.

7. مسائل أخرى (التقرير المؤقت، وتكنولوجيا، والحسابات... الخ)

مسؤوليات لجنة التدقيق (1) Responsibilities of the Audit Committee

• مراقبة المخاطر المالية والرقابة الداخلية للشركة

monitor financial risks and internal control of the company

تقوم لجنة التدقيق بدور المسؤول عن الحماية والحفاظ على السلامة المالية الشركة، بما يضمن المحافظة على حقوق المساهمين. لذا فإنه يجب أن يكون أعضاء لجنة التدقيق على وعي دقيق بمسؤولياتهم الإشرافية والرقابية، ويجب عليهم فهم تلك المسؤوليات بصورة تامة وواضحة. للتأكد من صحة البيانات المالية والتقارير السنوية والتركيز بشكل خاص على ما يلي:

1. المبادئ والسياسات المحاسبية المستخدمة والتغيرات الهامة التي حدثت فيها خلال السنة المالية.

2. ابراز النواحي الخاضعة لتقدير الادارة .

3. التعديلات الجوهرية الناتجة عن التدقيق .

4. العمليات المعقدة او غير عادية والامور التي تتطلب قدر كبير من الحكم التقديري.

5. متابعة احدث الاصدارات المهنية والتنظيمية وفهم مدى تاثيرها على اصدار البيانات.
 6. فعالية السياسات والاجراءات والضوابط الداخلية في هيئة التنظيم بما فيها تلك المطبقة على إعداد التقارير المالية؛
 7. الامتثال إلى المتطلبات القانونية وغيرها؛
 8. أداء التدقيق الداخلي وشركة التدقيق الخارجي؛
 9. فعالية إطار عمل إدارة المخاطر؛
 10. خطط استمرارية الأعمال والتعافي من الكوارث.
- وقد تختلف الكيفية التي يتم بها تنفيذ المسؤوليات من لجنة إلى أخرى والإخفاق في الاضطلاع بتلك المسؤوليات قد يكون له الآثار السلبية على كل من لجنة التدقيق، ومجلس الإدارة، بل والمساهمين أيضاً.

■ مراقبة نظام إدارة المخاطر المالية بالشركة

Control system of financial risk management company

تتحمل لجنة التدقيق – بصفتها لجنة معينة من قبل مجلس الإدارة – مسؤولية مساعدة مجلس الإدارة في تنفيذ مسؤولياتها الرقابية. وتتمثل الواجبات والمسؤوليات الأولية الملقة على عاتق لجنة التدقيق بشكل خاص في عملية إدارة المخاطرة الرئيسية التي قد تؤثر على إعداد التقارير المالية وغير المالية للشركة. ومراقبة سلامة نظم الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد القارير المالية والتزام بمعايير المحاسبية، بالإضافة إلى مساندة عملية تقييم مخاطر الأعمال التي تهدف إلى تحديد المخاطر الرئيسية التي قد تتعرض لها المنظمة وتقييم خطة الإدارة لمواجهة المخاطر والحد منها. كذلك التأكد من وجود إطار عمل وإستراتيجية فعالة لمواجهة مخاطر الأعمال والتي تتضمن المراقبة والمتابعة المستمرة لإجراءات الرقابة المطبقة للتقليل من اثر تلك المخاطر. ومساعدة الإدارة في تقييم مدى كفاءة وفعالية عملية إدارة مخاطر الغش والاحتيال للحصول على تأكيد معقول لمنع أو اكتشاف عملية غش أو احتيال جوهري.

■ مراقبة إعداد التقارير المالية

Monitor the preparation of financial reports

يتعين على لجان التدقيق القيام بمراجعة القوائم المالية المرحلية والسنوية قبل إصدارها. وفي إطار التدقيق، يجب على اللجنة التأكد من معرفتها بالسياسات المحاسبية وقضايا الإفصاح وان المعلومات تقدم إليها في وقت مبكر بحيث يمكن اتخاذ القرارات المناسبة حسب الحاجة. ويجب على اللجنة إن تستفسر من الإدارة

أو المدققين حول التعديلات الموصى بها في مجال التدقيق. وكذلك التغيرات في الإفصاح عن القوائم المالية .

بصفة عامة، يجب على لجان التدقيق:

- فهم مسؤوليات وتعهدات الإدارة.
- فهم وتقييم مدى ملائمة اختيار الإدارة للمبادئ والسياسات المحاسبية الهامة.
- فهم قرارات الإدارة والتقديرات المحاسبية المطبقة في إعداد التقارير المالية.
- فهم واستيعاب المراسلات والمعلومات التي ترد من المدققين الخارجيين بشأن المسؤوليات المسندة إليهم بموجب معايير المحاسبة والتدقيق.
- التشاور مع كل من الإدارة والمدققين الخارجيين حول القوائم المالية.
- تقييم مدى استيفاء القوائم المالية وأنه قد تم عرضها بحيادية، وما إذا كان معايير الإفصاح قد تم إتباعها بوضوح وشفافية.
- مراجعة النشرات الخاصة بالأرباح والقوائم المالية قبل الإصدار.

مراقبة عمليات التدقيق الداخلي والخارجي

Control of internal audit and external

1- الإشراف على المدققين الداخليين

إن وظيفة التدقيق الداخلية، إذا تمت صياغتها وتطبيقها بصورة فعالة، يمكن أن يكون لها أثر إيجابي على نظام الرقابة الداخلية في الشركة والتصميم والتطبيق الفعال لنظم الرقابة الداخلي

ويمكن لقسم/ إدارة التدقيق الداخلي أن يزود لجان التدقيق بوسائل المتابعة إذا كانت نظم الرقابة التي وضعتها تتسم بالدقة وتعمل بصورة جيدة، وكافية لمواجهة المخاطر التي تكتنف عملية إعداد التقارير المالية.

ويقوم كل من قسم /إدارة التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي بتنفيذ الخطة الشاملة لإجراء التدقيق للشركة وفي حين أن كلا منهما له مسؤولياته الخاصة به، فإنه يجب على لجنة التدقيق أن تتأكد أن عمل كل منهما يتم يتم الآخر⁽¹⁾، والتنسيق فيما بين مهوداتهما الخاصة بالتدقيق، ووجود حلقة اتصال فيما بينهما. فبينما يكون مدقق الحسابات مسؤول عن إجراء مراجعة الحسابات وإصدار تقريره للقوائم المالية الشركة. يتولى المدقق الداخلي مراقبة أداء عمليات الرقابة الداخلية بالشركة. ويجب على المدقق الخارجي أن يتعرف على أنشطة التدقيق الداخلية ذات الصلة بتخطيط التدقيق الخارجي.

نظراً لأهمية دوره وتأثيره على عمل لجنة التدقيق، فعلى لجنة التدقيق أن يكون لها دور في تعيين مدير قسم /إدارة التدقيق الداخلي، وترقيته، أو الاستعناء عنه، والمساعدة في تحديد مؤهلاته وتبعية الإدارية والتنظيمية، وذلك لضمان اتصالاته بكافة المسؤولين في مجلس الإدارة والمؤسسة. وتشارك اللجنة في تحديد

مكافأة. كما تشارك اللجنة في وضع مهام قسم التدقيق الداخلي واهدافه وإقرارها لضمان قيامه بدوره في عملية الرقابة بشكل صحيح. فعادة ما يساعد تضافر الجهود في إعداد التكاليفات المسندة لقسم التدقيق الداخلي فيما بين اللجنة وكل من الإدارة وقسم التدقيق الداخلي في تحقيق التوازن بين تقييم نظم الرقابة الداخلية المرتبطة بإعداد التقارير المالية وبين الجوانب الأخرى والكفاءة التشغيلية وبين مسئوليات إدارة المخاطر. وعلى اللجنة إن تتحقق من وجود موارد كافية لوظيفة التدقيق الداخلي. كما يجب إن تكون على علم دائم بنطاق تنفيذ أنشطة قسم التدقيق الداخلي ونتائج هذه الأنشطة واستجابات الإدارة لتوصيات القسم بشأن نظم الرقابة الداخلية والالتزام بالمعايير المحددة سلفاً. ومن الضروري إجراء تقييم دوري لمدى حيادية القسم واستقلاله في اتخاذ قراراته، وإن تتأكد اللجنة من اشتراك قسم التدقيق الداخلي في عملية إعداد التقارير المالية بشكل ملائم. ويجب إن تهتم اللجنة بمتابعة ما تم من إجراءات تنفيذية لوضع ملاحظات وتوصيات إدارة التدقيق الداخلي في حيز التنفيذ.

أن وظيفة التدقيق الداخلي تتميز بأنها الوظيفة التي يعين شاغله من قبل الإدارة وفي نفس الوقت يتوقع منه متابعة أداء تلك الإدارة التي عينته وينبغي لأعضاء لجنة التدقيق فهم عمل التدقيق الداخلي كيف يضيف قيمة وفق إطار الممارسات المهنية للاضطلاع بمسؤولياتها. ويجب على لجنة التدقيق أن توفر وتطبق آليات لتسهيل تبادل المعلومات مع المدقق الداخلي، على أن يتم عقد لقاءات دورية بين اللجنة والمدقق الداخلي.

2- التعامل مع المدققين الخارجيين

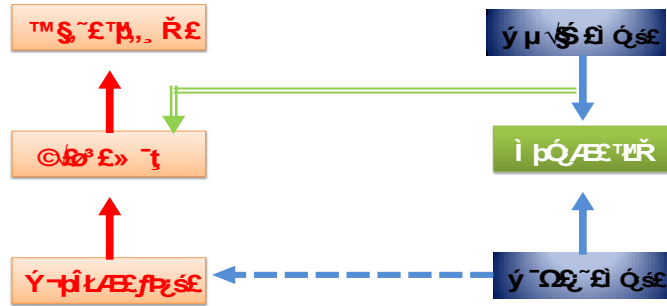
إن ترشيح المدقق الداخلي لمجلس الادارة وتقييم عمله يعتبر من المسؤوليات الهامة التي تؤذيها لجنة التدقيق. كما لها من السلطات ما يسمح بتقييمه، بل واقتراح استبداله إذا اقتضت الظروف ذلك، ومن ثم استبداله بعد الحصول على موافقة المساهمين. ويجب على اللجنة خلال تقييمها ان تضع في الاعتبار كفاءة التدقيق ومدى جودة وكفاءة عملية التدقيق، ومدى ملائمة إتعايب التدقيق لحجم مهام التدقيق بالشركة وتعقدتها وخطورتها، وذلك لضمان عدم تعرض عملية التدقيق بالشركة للشبهات. كما يتعين على اللجنة إن تضع في اعتبارها مدى استقلال التدقيق، ومتابعة نتائج عملية التدقيق، بما تشتمل عليه من اية تغيرات تطراً على أسلوب التدقيق أو أي تعديل في تقارير المدققين.

الجدول رقم (1) موجز لمهام لجنة التدقيق

● مراقبة الوضع المالي للشركة والتحقق من سلامة ومصادقية القوائم المالية ● تقييم مدى ملائمة الأساليب المحاسبية المتبعة بالشركة ● مراقبة أية تصريحات رسمية تتعلق بالأداء المالي للشركة	الإشراف المالي
● تقييم كفاية وملائمة نظام الرقابة الداخلية، وإدارة التدقيق الداخلية، وإدارة المخاطر ● مراجعة خطط وتقارير التدقيق الداخلية ● الحفاظ على / وحماية أصول الشركة عن طريق التعرف على وفهم بيئة المخاطر التي ● يمكن أن تتعرض لها الشركة وتحديد الكيفية التي يمكن أن يتم التعامل بها مع تلك المخاطر ● تقييم مدى الالتزام بالقوانين واللوائح	التدقيق الداخلية وعمليات الرقابة الداخلية
● قيام اللجنة بترشيح مدقق خارجي لمجلس الإدارة، وذلك ليحصل المجلس على موافقة الجمعية العامة عليه ● التوصية بتعيين، إعادة تعيين، أو عزل المدقق الخارجي ● التوصية بتحديد مكافأة المدقق الخارجي ● الاتصال الدائم بالمدقق الخارجي وفحص التقارير الصادرة عنه ● مراجعة ومراقبة استقلالية المدقق الخارجي ● وضع وتنفيذ سياسة حول مشاركة المدقق الخارجي في تقديم خدمات لا تتعلق بالتدقيق ● تقييم الخدمات الأخرى التي لا تتعلق بعملية التدقيق التي يقدمها المدقق الخارجي ● الاتصال الدائم بين مجلس الإدارة، والإدارة، والمدقق الخارجي، والمدققين الداخليين لمناقشة تلك الأمور	ترشيح المدقق الخارجي ومتابعة أدائه
● تقييم نتائج التغييرات التي تطرأ على الإطار القانوني والتنظيمي لنظم الرقابة داخل الشركة ● ضمان الالتزام بالسياسات والإجراءات الداخلية ● ضمان الالتزام بتطبيق برنامج سليم لمكافحة غسيل الأموال	الالتزام ومكافحة غسيل الأموال
● تحديد مدى قابلية الشركة للتعرض للمخاطر المختلفة بشكل عام ● ضمان تحديد كافة المخاطر التي قد يواجهها النشاط وتقييمها والتحقق من وجود نظام مناسب لإدارتها ● بالنسبة للبنوك، تحليل مستلزمات رأس المال الحالية والمستقبلية المتعلقة بأهدافه الإستراتيجية	إدارة المخاطر

3- تكوين لجان تدقيق فعالة

موقع لجنة التدقيق في نظام الرقابة بالشركة



Assigned to the Audit Committee

أمر تكليف لجنة التدقيق

يجب على لجنة التدقيق أن تضع برنامج عمل مكتوب يره جميع اعضاء مجلس الادارة ويحدد نطاق مسؤوليات اللجنة واختصاصاتها. ويجب الافصاح عن هذه الاختصاصات للمساهمين. وتعد اللجنة تقرير دوريا عن انجازاتها ويتم رفع هذا التقرير لمجلس ادارة الشركة.

ويجب أن تنص اختصاصات لجنة التدقيق بشكل صريح على دورها ومسؤوليتها فيما يتعلق بما يلي:

- علاقتها مع المدققين الخارجيين وتوقعاتها منهم.
- علاقتها مع قسم التدقيق الداخلية وتوقعاتها منه.
- دراسة وفحص ومتابعة نظام الرقابة الداخلية.
- مدى كفاية وسلامة الإفصاح عن المعلومات المالية والمعلومات ذات الصلة
- اية امور اخرى ترى لجنة التدقيق انها من الاهمية بحيث يتم النص عليها في امر التكليف الصادر إليها أو تلك التي يختار المجلس تكليفها بها.
- ويجب ان تقوم لجنة التدقيق بصيغة امر التكليف وفقا لاحتياجات الشركة مع توضيح مهامها ومسؤولياتها نبما في ذلك الهيكل التنظيمي لها، والعمليات وشروط العضوية. حيث يجب ان توضح الاختصاصات وبشكل نموذجي المؤهلات وشروط الخبرة الواجب توافرها في أعضاء اللجنة.
- وجدير بالذكر ان الوظيفة الرئيسية لاي لجنة – بما في ذلك لجنة التدقيق- هي دعم مجلس الادارة بكامل تشكيله من خلال امداده بالمعلومات ورفع التوصيات مع عدم اتخاذ قرارات نيابة عنه.

The formation of the Audit

تشكيل لجنة التدقيق

Committee

يوصى ألا يقل عدد أعضاء لجنة التدقيق عن ثلاثة أعضاء غير تنفيذيين من أعضاء مجلس الإدارة، إلا أن هذا التشكيل قد يختلف وفقا لاحتياجات الشركة وحجم المسؤوليات المسندة الى اللجنة. وفي هذا الشأن نصي قواعد وإرشادات الممارسات الجيدة في معظم الدول بتشكيل لجنة التدقيق كليا من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين. والهدف من ذلك هو السماح للجنة بالعمل بكفاءة وحرية، وتحقيق مستوى مناسب من التنوع في الخبرات والمعرفة داخل اللجنة.

وتعتبر استقلالية الأعضاء حجر الزاوية لتحقيق فعالية اللجنة، وبصفة خاصة عند مراقبة سلامة ومصداقية عملية إعداد التقارير المالية بالشركة، وعند تقييم المجالات التي يتم فيها إصدار أحكام أو اتخاذ قرارات هامة.

وكما توصي قواعد وإرشادات الممارسات الجيدة في كثير من الدول أن تكون لجنة التدقيق كليا من الأعضاء المستقلين (ذوي الخبرة). ومن نقاط البداية التي يوصى بها أن يكون رئيس اللجنة على الأقل عضوا مستقلا. الأقل عضوا مستقلا.

ويجب أن يكون أعضاء لجنة التدقيق لديهم معرفة بالأمر المالية، وأن يكون هناك عضوا واحدا على الأقل من أصحاب الخبرة المالية. وتشير المعرفة المالية إلى القدرة على قراءة القوائم المالية واستيعابها. ويجب على كل مجلس أن يحدد تعريف المعرفة المالية ومعاييرها. وتتضمن الخبرة المالية الوظيفية السابقة أو الحصول على مؤهل في مجال التمويل أو المحاسبية أو التخصصات ذات الصلة، أو قد تتضمن الخبرة في العمل كعضو منتدب له خبرة في تحمل مسؤوليات متابعة التقارير المالية أو كمسؤول مالي.

ميثاق عمل لجنة التدقيق

يصف ميثاق لجنة التدقيق نطاق مسؤوليات اللجنة وكيفية قيامها بتنفيذ مسؤولياتها.

وغالبا ما يشار إلى إعداد ميثاق للجنة التدقيق على أنه من أفضل الممارسات، والذي يكون لازما للكثير من الشركات المقيدة بالبورصة. وبالرغم من ذلك، وبغرض مساعدة لجان التدقيق في جعل موثيقها وثائق حية، واستخدامها لإدارة جدول الأعمال، فإننا نرفق طي هذا الدليل نموذجا لجدول ميثاق لجنة التدقيق. والمراد من هذه الأداة أن تكون نموذجا للاسترشاد فقط، لذلك يجب على مستخدمي هذه الأداة وضع الميثاق الخاص بهم في العمود الأول، والاسترشاد بهذا المثال لتحديد الخطوات اللازمة لتنفيذ كل هدف.

اجتماعات لجنة التدقيق

1- معدل تكرار الاجتماعات

بوجه عام يجب أن تتعقد لجنة التدقيق أربع مرات سنويا على الأقل، ويتكرر ذلك عند الضرورة، ويكون لها الحرية في عقد اجتماعات خاصة كلما لزم الأمر. كما يجب إن يكون هناك وقتا كافيا إثناء الاجتماع لعرض وتغطية كافة بنود جدول الأعمال، وإتاحة الوقت لكافة الأطراف الحاضرة لطرح أسئلتهم واستفساراتهم أو عرض أفكارهم ومقترحاتهم وأرائهم. وأيضا يجب ان تحضر الإدارة او المدقق الداخلي تلك الاجتماعات فقط بناء على طلب دعوة مرسله لهم من اللجنة لمناقشة التقديرات المحاسبية الأساسية والتعديلات الخاصة بكل فترة مرحلية (كل ربع عام).

ويجب عقد اجتماعات مع المدققين الخارجيين بصفة دورية لمناقشة مدى ملائمة الأساليب المحاسبية المتبعة، بما في ذلك البدائل المحاسبية والخيارات التي قامت بها الإدارة. ويجب عقد جلسات تنفيذية خاصة مع المدققين الخارجيين مرتين سنويا على الأقل لمناقشة نطاق وإستراتيجية وخطة عملهم عن العام ومرة لمناقشة ملاحظاتهم و تقريرهم على القوائم المالية عن العام.

2- جدول أعمال الاجتماعات

يعد جدول الاعمال المفصل امرا حيويا للحفاظ على قدرة اللجنة في التركيز على اولوياتها اثناء الاجتماعات. وتوضع بنود جداول الاعمال الفعالة، وتشتمل على ملاحظات كا من المدقق الداخلي والخارجي. وبالرغم من ذلك، فإن رئيس لجنة التدقيق يعتبر هو المسؤول عن جدول الأعمال ويجب إلقاء مسئولية إعداده على عاتق الإدارة. هذا ويجب إعداد جدول الأعمال السنوي للجنة بناء على خطة عمل مفصلة، والتي تنبثق بدورها من الاختصاصات الموكلة إليها.

3- محاضر الاجتماعات

يجب إعداد محضر اجتماع رسمي ويتم توزيعه على أعضاء اللجنة، وبعد موافقة أعضاء اللجنة عليه، يتم رفعه الى كافة اعضاء مجلس الادارة. ويجب ارفاق المستندات الهامة التي تتصل بالاجتماع مع المحضر، بما في ذلك جدول الاعمال.

مكافآت أعضاء لجنة التدقيق

يجب مكافأة أعضاء لجنة التدقيق بشكل مناسب في مقابل خدماتهم التي يقدمونها. وفي معظم الشركات المقيدة بالبورصة، تقع مسؤولية اقتراح مبلغ المكافأة على عاتق لجنة المكافأة التابعة لمجلي الادارة ويتم العرض على الجمعية العامة لاعتمادها. ورغم ان المكافأة يجب ان تكون لتقدير التزام الاعضاء بتخصيص الوقت اللازم وقبولهم القيام بالمسؤوليات وذلك من اجل جذب الكفاءات من المسؤولين والاعضاء الاكفاء للقيام بهذه المهام الا انه يجب الا يكون المكافآت مبالغا فيها تجنباً لاية نزاعات او النظر لعضوية اللجنة كمصدر الدخل.

تقييم لجنة التدقيق

ينصح باجراء عملية تقييم رسمية لفعالية اداء اللجنة بصفة دورية، ألا انه يمكن اجراء تقييمات اضافية حسب الحاجة خلال العام وهذه التقييمات كالتالي: تقييم فعالية اداء اللجنة، وتقييم اعضاء اللجنة، وتقييم رئيس اللجنة. وللجنة التدقيق ان تقوم بتقييم فعاليتها ومدى كفاية مهام اختصاصها، وخطط عملها، ومدى مناقشتها واتصالاتها، عن طريق:

- مقارنة أنشطة اللجنة بالممارسات الرائدة.
- مقارنة أنشطة اللجنة بما تنص عليه الاختصاصات المنوط إليهم وبأية أهداف أخرى وضعها مجلس الإدارة ضمن أهداف اللجنة.
- التشاور مع المدققين الخارجيين حول أساليب تطوير وتحسين أداء لجنة التدقيق.

ويجب على رئيس اللجنة تقييم اداء كل عضو من اعضاء اللجنة سنويا. وعلى لجنة التدقيق بالتعاون مع مجلس الادارة تطوير عملية التقييم الرسمية. ويجوز ان تشمل هذه العملية على عقد المقابلات مع العضو الذي يجرى تقييمه. واجراء تقييم ذاتي يقوم به العضو لنفسه، وكذلك تقييم الاعضاء مقارنة بمعايير قياسية محددة. ويجب ان يتم وضع نتيجة هذا التقييم في صورة توصيات ترفع الى مجلس الادارة، وتتضمن هذه التوصيات امكانية اعادة تعيين العضو لفترة اخرى من عدمه. اما عملية تقييم رئيس اللجنة، فتتم بواسطة مجلس الادارة وذلك بناء على معايير قياسية مماثلة. وتظهر عمليات هذه والتي يتم اجراؤها بشكل جيد رغبة اللجنة والتزامها نحو انجاز مسؤولياتها بصورة فعالة ومتقنة.

ما الذي يميز عضو اللجنة الناجح؟

- يكون متفان في عمله في اللجنة وفي القيام بمسؤولياته كعضو مجلس إدارة
- يكون على استعداد لتخصيص الوقت اللازم لفهم أغراض الشركة ومجالاتها والإعداد للاجتماعات وحضورها والمشاركة فيها بإيجابية
- يكون له اتجاه إيجابي نحو البحث وأن يتمتع بالموضوعية والاستقلالية والحكم السديد

أ- التأسيس

بموجب هذا المستند، يوافق مجلس ادارة الشركةعلى تشكيل لجنة تدقيق من اعضاء مجلس الادارة ("اللجنة")، ويخول لها كافة السلطات والصلاحيات والمهام المنصوص عليها في هذه اللائحة والقرارات اللاحقة الخاصة

بمجلس الادارة. ويكون لبعض المصطلحات المستخدمة التي تم كتابتها باحرف استهلالية كبيرة او التي لم يتم كتابتها على النحو، والتي لم يتم تعريفها في هذه اللائحة، المعاني المخصصة لها في ميثاق مجلس الادارة.

ب- الغرض

يشكل مجلس الإدارة اللجنة لمساعدته في الرقابة والإشراف على عمليات الرقابة المالية الخاصة بالشركة. وفي إطار تنفيذه المهمة، سوف تركز لجنة التدقيق بشكل خاص على:

- ضمان نزاهة ومصادقية عمليات الرقابة الداخلية وإعداد التقارير المالية .
- كفاءة واستقلالية المدقق الخارجي الخاص بالشركة.
- كفاءة أداء كل من المدقق الداخلي والخارجي للشركة لوظيفتهما

ج- تشكيل لجنة التدقيق ومؤهلات أعضائها

أولا - التشكيل

يختار مجلس الإدارة ثلاثة من أعضائه للعمل في لجنة التدقيق، ويجب ان يكون كل منهم (واحد منهم على الاقل) مستقلا، على النحو الذي تم تعريفه في ميثاق مجلس الادارة. ويعين المجلس احد هؤلاء الاعضاء كرئيس للجنة. وعلى المجلس ان يتأكد من كافة اعضاء اللجنة على دراية تامة بالنواحي المالية وامتلاكهم لكافة المهارات المهنية والسمات الشخصية اللازمة لتنفيذ مهامهم كأعضاء في اللجنة. ويقر المجلس باهمية ان يكون هناك على الاقل عضوا واحد من اعضاء اللجنة (يفضل ان يكون رئيس اللجنة) من الخبراء الماليين، وان تتوفر لدى الخبرة في عمليات المحاسبة والتدقيق او في الادارة المالية ذات الصلة. وان يتم تعيين امين سر للجنة وازافة المهام المكلف بها.

ثانيا - رئيس اللجنة

يقوم رئيس اللجنة بما يلي:

1. يكون مسئولاً أمام المجلس ككل عن تنفيذ أنشطة اللجنة بصورة سليمة.
2. يقوم بإعداد جدول أعمال اللجنة، بعد عقد المشاورات مع مجلس الإدارة وبقية أعضاء اللجنة.
3. يقترح جدول عمل وبرنامج الأنشطة السنوية ليتم عرضه على اللجنة للحصول على موافقتها.
4. يصرح للأعضاء الآخرين من المجلس، وإدارة الشركة، والموظفين، ومقدمي الخدمات الخارجية – وان يطلبهم - لحضور الاجتماعات اللجنة والمشاركة فيها على النحو الذي يراه ضروريا وملائما لتنفيذ عمل اللجنة.
5. ينوب عن أعضاء اللجنة في طلب المعلومات التي تحتاجها اللجنة من إدارة الشركة والموظفين وغيرهم أثناء سير عملها.

6. يضمن تسجيل أنشطة وقرارات اللجنة وتوصياتها في حينها بقة مناسبة وإخطار مجلس الإدارة بها ومتابعتها.
7. يقوم رئيس اللجنة بتنظيم والإشراف على التقييم السنوي الخاص بفعالية أداء اللجنة.
8. يعد التقارير الدورية المتعلقة بأنشطة اللجنة بناء على طلب المجلس، وفي كافة الأحوال يعد التقارير السنوية الخاصة باللجنة (للحصول على موافقة اللجنة عليها) قبل تقديمها للمجلس والمساهمين.

ثالثا - الصوت المرجح لرئيس اللجنة

في حالة تعادل أصوات أعضاء اللجنة عند التصويت على أحد الموضوعات، يرجح الجانب الذي فيه رئيس اللجنة.

رابعا - مشاركة الأعضاء

- يكون لكل عضو في لجنة التدقيق ما يلي:
- أ- لكل عضو صوت واحد وذلك للتصويت على كافة الأمور المتعلقة باللجنة.
 - ب- لا يجوز للعضو تعيين بدلاء عنه باللجنة.
 - ج- يطلع أعضاء اللجنة على كافة الأمور التي قد تؤثر على استقلالية وقدرته على تنفيذ مسؤولياته.
 - د- يقوم العضو بتنفيذ المهام التي قد تكلفه بها اللجنة.
 - هـ- إمكانية تفويض عضو من الأعضاء لعضو آخر في التصويت نيابة عنه في حالة عدم التمكن من الحضور شخصياً أو من خلال مؤتمر عبر الهاتف.
 - و- المهام الخاصة باللجنة

أولا - التعامل مع المدقق الخارجي

- تقوم لجنة التدقيق بالمسؤوليات التالية:
- أ- التنسيق مع المدقق الخارجي للشركة ويتضمن ذلك مراجعة مدى وإعداد المدقق لبرنامج العمل السنوي الخاص بالشركة، ومدى ملائمة تنفيذ المهام الموكلة إليه.
 - ب- مراجعة نطاق صلاحيات المدقق الخارجي وإحاطة المجلس الهيئة العامة السنوية علماً بتوصيات اللجنة فيما يتعلق بأتعاب التعاقد مع المدقق والشروط العامة للخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي.
 - ج- مراجعة تقرير المدقق الخارجي سنوياً مع إيضاح أية علاقات بين المدقق الخارجي والشركة أو إدارتها أو مساهميتها أو أي من الشركات التابعة لها تفصيلياً، والتي يمكن أن تؤثر سلباً على استقلالية ذلك المدقق

د- التدقيق السنوية لتقرير المدقق الخارجي وتقديم وصف تفصيلي لمدى جودة الإجراءات والممارسات الرقابية للتدقيق الخارجي وأية قضايا تثار من خلال آخر تقييم لجودة النظم الرقابية وأي استفسار من قبل الجهات الحكومية أو المجالس المهنية حول عمليات التدقيق التي قام بها المدقق ومن خلال السنوات الخمس الماضية، بالإضافة إلى إجراءات التعامل مع هذه القضايا.

هـ- التدقيق المسبقة لشروط تقديم المدقق الخارجي لكافة الخدمات الأخرى – بخلاف مراجعة الحسابات – المقترحة من قبل إدارة الشركة، وتقديم تلك الخدمات وفق لسياسة الشركة المتعلقة بالمدقق الخارجي المستقل وإحاطة المجلس برأي اللجنة في إمكانية تكليف الشركة للمدقق الخارجي بأداء تلك الخدمات من عدمه.

و- التقييم السنوي لكفاءة المدقق الخارجي واستقلالية وأدائه ورفع تقرير لمجلس الإدارة والجمعية العامة برأي اللجنة في مدى ملائمة أدائه واستقلالية في عمله. ويتضمن هذا التقرير توصية اللجنة بالتجديد للمدقق الخارجي أو إنهاء التعامل معه وترشيح مدقق خارجي بديل إذا اقتضت الحاجة، وفي حالة رفض جميع أعضاء مجلس الإدارة يخالف أعضاء اللجنة لتقييم اللجنة وتوصياتها. يجب رفع التقرير الى الجمعية العامة وتضمينه في جدول أعمال اجتماعاتها.

ز- التدقيق السنوية لمؤسسات الشركة في اختبار المدقق الخارجي وسياساتها في تطبيق التناوب (Rotation) مع المدقق الخارجي والإطراف المعنية بالتدقيق، ورفع تقرير لمجلس الإدارة بتوصيات اللجنة بشأن أي تعديل في هذه السياسات.

ح- المشاركة في مواجهة الأمور التالية مع إدارة الشركة والمدقق الخارجي وأقسام التدقيق الداخلي والإدارة المالية بصفة دورية مرة واحدة على الأقل كل عام.

1. القضايا والأمور والقرارات الهامة الخاصة بأعداد التقارير المالية والتي تم تحديدها والعمل بها فيما يتعلق بأعداد القوائم المالية للشركة.
2. القضايا الرئيسية التي تتعلق بمبادئ وممارسات المحاسبة والتدقيق التي تنتهجها الشركة. بما في ذلك سياسات المحاسبة الرئيسية والتغيرات الهامة في مبادئ وممارسات التدقيق والمحاسبة التي اقترحها المدقق الخارجي، وقسم التدقيق الداخلي والإدارة المالية بالشركة أو إدارة الشركة.
3. أية مشكلات أو صعوبات يواجهها المدقق الخارجي أو يطرحها في إطار تنفيذ مهام التدقيق بالشركة وهذا ينطبق على أية قيود على نطاق تنفيذ هذه الأنشطة أو على الوصول إلى العاملين أو الحصول على المعلومات وأية خلافات مع إدارة الشركة أو أعضاء قسم التدقيق الداخلية أو قسم المراقبة المالية.

4. مبادئ المحاسبة التي تقترحها أو تقرها الجهات الرقابية أو السلطات المحاسبية والتي يلفت إليها نظر المدقق الخارجي أو إدارة الشركة أو المدقق الداخلي أو الإدارة المالية بالشركة.

ثانيا - وظيفة الرقابة والتدقيق الداخلي تتحمل لجنة التدقيق مسؤولية:

1. القيام، بعد اشتراك كل من المدير المالي وأقسام التدقيق الداخلي واية إطراف معنية أخرى، بالإشراف على مراجعة جودة وكفاية عمليات الرقابة الداخلية بالشركة. وما إذا كانت إدارة الشركة قد قامت بنشرة الوعي حول التدقيق الداخلي داخل الشركة. وهذا يتضمن تقييم تامين أنظمة الحاسب الآلي وتطبيقاته، ومراجعة أية خطط للطوارئ لتوفير المعلومات المالية والمعلومات الأخرى وذلك في حالة تعطل أنظمة الحاسب الآلي.
2. مراجعة إعداد وتنفيذ ونتائج برنامج العمل السنوي الخاص بالتدقيق الداخلي للشركة. بالإضافة لأية أنشطة أخرى يكون قد تم إنجازها خارج إطار ذلك البرنامج، وذلك بالاشتراك مع المدقق الداخلي.
3. مراجعة مدى ملائمة هيكل قسم التدقيق الداخلي ومسؤولياته والكوادر العاملة به وموارد ووظيفة ورفع تقرير ما سبق إلى مجلس الإدارة، وذلك بالاشتراك مع المدقق الداخلي بالشركة. وسوف تتضمن تلك التدقيق تقييما سنويا لأداء رئيس ذلك القسم ومؤهلاته وكفاءته.
4. متابعة ما تم بشأن ملاحظات وتوصيات إدارة التدقيق الداخلية.

ثالثا - إعداد التقارير المالية

تتحمل لجنة التدقيق مسؤولية:

- أ- التعرف على المجالات الحالية المتعلقة بالمخاطر المالية التي تواجه الشركة وأيضا كيفية تعامل ومواجهة إدارة الشركة لتلك المخاطر.
- ب- دراسة أية عمليات غش أو تصرفات غير قانونية أو أي قصور في عمليات الرقابة الداخلية أو أية قضايا مشابهة لذلك، بالاشتراك مع المدقق الخارجي وقسم التدقيق الداخلية.
- ج- مراجعة الحسابات المتعلقة بالمحاسبة وإعداد التقارير. بما في ذلك البيانات الرسمية والتنظيمية الخاصة بالخبراء والجهات الرقابية، وتقييم أثارها على القوائم المالية للشركة.
- د- الاستفسار من إدارة الشركة والمدقق الخارجي وقسم التدقيق الداخلي حول المخاطر ودرجة تعرض الشركة لها والخطط اللازمة وضعها للتقليل من أثار تلك المخاطر.

هـ- مراجعة أية أمور قانونية قد تؤثر على إعداد القوائم المالية للشركة بصورة كبيرة.

و- دراسة القوائم المالية المرحلية والسنوية وتقييم ما إذا كانت القوائم المالية للشركة. تعكس السياسات والمعايير المحاسبية المتبعة ومدى ملائمتها.

ز- تقييم أثر أية معاملات معقدة أو صفقات استثنائية أو غير معتادة على القوائم المالية للشركة، تكاليف إعادة الهيكلة، والإفصاح عن عمليات المشتقات المالية.

ح- دراسة القرارات الصادرة أثناء إعداد القوائم المالية للشركة، بما في ذلك اية عمليات تقييم للأصول، الخصوم، أو الضمانات، أو المنتجات، أو الالتزامات البيئية ومخصصات التقاضي، والتعهدات والالتزامات العرضية الأخرى.

ط- الاجتماع مع إدارة الشركة والمدقق الخارجي لمراجعة القوائم المالية ونتائج التدقيق.

ي- دراسة القوائم المالية وعمليات الإفصاح المبدئية والمرحلية (كل ربع عام) وطلب الإيضاحات اللازمة من إدارة الشركة والمدقق الخارجي، وقسم التدقيق الداخلية حول ما يلي:

1. ما إذا كانت هناك اختلافات كبيرة بين النتائج المالية الفعلية للفترة المرحلية ونتائج الموازنة أو النتائج المستهدفة.

2. ما إذا كانت التغيرات التي حدثت في النسب والعلاقات المالية في القوائم المالية المرحلية متطابقة مع التغيرات التي تمت على أعمال الشركة وممارساتها التمويلية.

3. ما إذا كان قد تم تطبيق السياسات والمعايير المحاسبية بشكل ملائم.

4. ما إذا كان هناك تغييرات فعلية أو مقترحة على السياسات المحاسبية أو الممارسات الخاصة بإعداد التقارير المالية.

5. ما إذا كان هناك أية أحداث أو معاملات هامة أو استثنائية.

6. ما إذا كانت عمليات الرقابة المالية والتشغيلية للشركة تعمل بصورة فعالة.

7. ما إذا كانت الإفصاحات الأولية، والقوائم المالية المرحلية تتضمن إفصاحا كافيا وملائما.

ك- تحديد كيفية قيام إدارة الشركة بتقديم وتحسين تصريحاتها الأولية، والمعلومات المالية المرحلية، والتقارير الموجزة للمحللين، ومدى اشتراك قسم التدقيق الداخلية فيها، وأيضا إشراك المدقق الخارجي في مراجعة تلك المعلومات.

رابعاً - مهام أخرى

تقوم لجنة التدقيق بالتالي:

أ- مراجعة كافة التقارير الواردة إلى إدارة الشركة من قبل المدقق الخارجي، ولاسيما تلك التي تتعلق بكفاية وكفاءة عمليات الرقابة الداخلية الخاصة

بالشركة" الخطابات الموجهة إلى الإدارة "أو" الخطابات التي تشير إلى وجود عجز أو قصور ما بالشركة"، ومراقبة تنفيذ الشركة للتوصيات المتضمنة في تلك الخطابات، وإحاطة المجلس بمدى ملائمة وكفاية تنفيذ تلك التوصيات.

ب- مراجعة القوائم المالية الربع سنوية الخاصة بالشركة قبل قيام إدارة الشركة بعرضها على مجلس الإدارة، وذلك بالاشتراك مع المدير المالي للشركة.

ج- مراجعة نظام الشركة الخاص بمراقبة الالتزام بالقانون.

د- مراجعة نتائج أية تحقيقات أو إجراءات) بما في ذلك الجزاءات التأديبية (تكون قد اتخذتها إدارة الشركة لمحاربة أي شكل من أشكال الغش أو المخالفات المالية.

هـ - الاطلاع أولاً بأول على مدى التزام الشركة وتحديثها لقواعد الالتزام بالقوانين من خلال إدارة الشركة ومستشارها القانوني.

و- مراجعة التفاصيل الخاصة بأية تحقيقات أو مراجعات أو تساؤلات تكون قد أجرتها أو طرحتها الجهات الرقابية العامة فيما يتعلق بسير أنشطة الشركة أو إعداد قوائمها المالية، وإحاطة المجلس بنتائج هذه التدقيق، وذلك بالاشتراك مع إدارة الشركة وأية أطراف أخرى تراها اللجنة مناسبة.

هـ - السلطات

للجنة التدقيق إجراء التحقيقات التي تراها ضرورية لتنفيذ مهامها. فيجوز للجنة طلب أية معلومات ترى أهمتها من العاملين في الشركة. ويجب على كافة العاملين بالشركة الاستجابة فوراً بتقديم كافة المعلومات المطلوبة إلى لجنة التدقيق والتعاون كلياً مع أية تحقيقات تجريها لجنة التدقيق. ويجوز للجنة أن تطلب من إدارة الشركة وموظفيها إعداد تقارير كتابية أو المشاركة باجتماعات اللجنة لتقديم المعلومات أو المشورة إليها.

كما أن للجنة الحق في وضع إجراءات ووسائل سرية خاصة باستلام، وحفظ، ومعالجة الشكاوي الخاصة بالمخالفات المالية أو الرقابة الداخلية بما في ذلك المكاتبات غير الموقعة التي يقدمها الموظفون بصورة سرية، ويمكن للجنة التدقيق الحصول على المشورة والمساعدة من جهات خارجية على النحو الذي تراه مناسباً لإعمالها، بما في ذلك مشورة الخبراء في مجالات تدقيق الحسابات والرقابة والتدقيق الداخلي، والشئون القانونية والتنظيمية، وحوكمت الشركات فيجوز للجنة التدقيق الاستعانة بمقدمي تلك الخدمات المهنيين وذلك في مقابل مكافآت تتحملها الشركة.

و - مبادئ العمل في اللجنة

يعمل كل عضو من أعضاء اللجنة بطريقة محايدة ومستقلة وموضوعية، بهدف تحقيق مصالح الشركة، وذلك طبقاً للنظام الأساسي للشركة، وميثاقها،

واللوائح الداخلية لها وإذا أصبح عضو اللجنة على دراية باحتمال حدوث تضارب في المصالح، يجب عليه ان يفصح للمجلس عن هذا التضارب، او ذلك التضارب المحتمل الحدوث.

ز - مراجعة فعالية لجنة التدقيق مقارنة بالميثاق

يجب على مجلس الإدارة، سواء بنفسه او بمساعدة مستشارين خارجيين، اجراء تقييم سنوي لقياس مدى فاعلية لجنة التدقيق في أداء مهامها. على أن يتضمن هذا التقييم السنوي التوصيات الخاصة بتطوير الميثاق وتطوير سير أنشطة اللجنة. ويتم عرض هذا التقييم على الجمعية العامة. على أن يقوم رئيس اللجنة بعرض نتائج هذا التقييم السنوي أيضا في اجتماع المجلس، والمجلس بدوره له حق اقرار توصيات اللجنة او رفضها أو إدخال التعديلات التي يقترحها عليها.

ح - إعداد التقارير

يتعين على اللجنة تزويد المجلس بالتقارير على النحو المبين في هذا الميثاق، وذلك بناء على طلب المجلس أو وفقا لما تراه اللجنة مناسبا . وفي كل الحالات يجب على اللجنة تقديم تقريرها سنويا عن انشطتها، بما في ذلك نتائج التدقيق السنوية لفعالية أداء اللجنة إلى المجلس والجمعية العامة.

ط - التكاليف

يقوم المجلس سنويا بتقييم التكاليف الخاصة بعمل اللجنة والتصريح بها، بما في ذلك التكاليف المرتبطة بالتعاقد مع المستشارين المهنيين الخارجيين الذين قد تستعين بهم اللجنة، والتي لن تخضع إلى تقييم وموافق إدارة الشركة.

ي - الاجتماعات

يجب على أعضاء اللجنة الاجتماع كلما دعت الحاجة، على ان تكون الاجتماعات كل ثلاثة شهور على الاقل. ويمكن عقد الاجتماع بالحضور الشخصي ام من خلال المؤتمرات الهاتفية اذا دعت الضرورة.

ويجوز عقد الاجتماعات بناء على دعوة من رئيس اللجنة أو بناء على طلب كتابي مرفوع إلى رئيس اللجنة موقعا من عضوين من أعضاء اللجنة. ويحدد تاريخ ووقت ومقرر عقد كل اجتماع ربع سنوي في الأجندة السنوية الخاصة بأنشطة اللجنة. على أن يقوم رئيس اللجنة بإخطار أعضاء اللجنة بتاريخ ووقت ومقر أية اجتماعات اجتماعات إضافية للجنة قبل الانعقاد بخمسة أيام عمل على الأقل. وسوف يقوم رئيس اللجنة باتخاذ الترتيبات اللازمة لتسليم الأعضاء جداول الأعمال والخلفية للموضوعات التي سيتم مناقشتها قبل أي اجتماع بخمسة ايام عمل

على الأقل. ويستلزم النصاب القانوني لاجتماعات اللجنة حضور الرئيس وعضوا آخر على الأقل من أعضاء اللجنة) شخصيا أو من خلال مؤتمر عبر الهاتف) ويتعين على اللجنة الاجتماع مرة واحدة كل عام على الأقل مع كل المدقق الخارجي والمدير المالي للشركة، ومستشارها القانوني، كل على حدة. على ألا تحضر أي من هذه الاجتماعات إدارة الشركة أو أي من موظفي الشركة إلا إذا رأت اللجنة خلاف ذلك.

ك - المحاضر والسجلات

يجب تحرير محضر لكل اجتماع تعقده اللجنة. ويتم تذييل المحاضر بتوقيع رئيس اللجنة وكاتب المحضر ثم تحفظ بسجلات الشركة. ويتسلم كل عضو من الأعضاء صورة من المحضر مع جدول الأعمال الجديد قبل انعقاد الاجتماع اللجنة بخمسة أيام على الأقل. وكذلك صورة من التقارير التي سيتم عرضها في هذا الاجتماع ليتمكن الأعضاء من الإطلاع قبل الاجتماع بفترة كافية.

نموذج لجدول ميثاق لجنة التدقيق⁽¹⁾ Audit Committee Charter Matrix

جدول ميثاق لجنة التدقيق للسنة المالية المنتهية في -----:

ميثاق عمل لجنة التدقيق	خطوات تحقيق الهدف	الأهداف القابلة للتحقيق	الموعد المحدد للتنفيذ (تاريخ التكرار)	تاريخ الانتهاء من التنفيذ
1- يجب أن يكون أعضاء لجنة التدقيق أعضاء في مجلس الإدارة وأن يتمتعوا بالاستقلالية للعمل في هذه اللجنة.	اختبار الاستقلالية، بناء على اللوائح الواردة في الميثاق وأية لوائح أخرى أو التعريفات السارية في هذا الشأن.	الإشارة في محاضر اجتماعات لجنة التدقيق في حالة تعيين أي عضو جديد والتحقق من استقلاليته.	التدقيق السنوية أو في حالة حدوث أية تغيرات في موقف أي عضو من أعضاء اللجنة.	
2- يجب أن يكون أحد أعضاء اللجنة على الأقل من الخبراء الماليين. التدقيق السنوية، ما لم تكن هناك تغييرات مطلوبة خلال العام.	التأكد من أن أحد أعضاء لجنة التدقيق على الأقل يستوفي شروط ومتطلبات تعيينه كخبير مالي.	يجب تحديد عضو اللجنة الذي تم تعيينه كخبير مالي في محضر اجتماع لجنة التدقيق.	التدقيق السنوية، ما لم يكن هناك تغيير في هذا الوضع.	
3- مراجعة ميثاق اللجنة سنويا، وإعادة تقييم مدى ملائمة وكفاءة هذا الميثاق، والتوصية بأية تغييرات مقترحة إلى مجلس الإدارة، مع دراسة التغييرات الضرورية كنتيجة لصدور قوانين أو لوائح	مراجعة الميثاق سنويا، وتقييم ملائمة كل بند في الميثاق في ضوء الخبرات المكتسبة من الأعوام الماضية، وتقييم كفاءة ومدى اكتمال الميثاق في ضوء الممارسات الرشيدة الجديدة والمتطلبات	إخطار مجلس الإدارة بمدى ملائمة ميثاق لجنة التدقيق وبأية تعديلات يوصى بها.	التدقيق السنوية، ما لم تكن هناك تغييرات مطلوبة خلال العام.	

(1). The AICPA Audit Committee Toolkit. American Institute of Certified Public Accountants, Inc., New York, New York.

جديد	القانونية أو التنظيمية الجديدة.		
4- يتعين على اللجنة الاجتماع أربع مرات سنوياً على الأقل ويجوز الجمع بين هذه الاجتماعات والاجتماعات الدورية أو تكرارها حسبما تقتضي الظروف. ويجوز للجنة أن تطلب من أعضاء الإدارة أو غيرهم حضور الاجتماعات وتقديم المعلومات ذات الصلة بموضوع الاجتماع إذا دعت الضرورة لذلك.	يجب عقد الاجتماعات التي يحضرها الأشخاص بذاتهم مرة على الأقل كل ثلاثة أشهر. ويتوقع أن يحضر جميع الأعضاء لكل اجتماع سواء شخصياً، أو من خلال مؤتمر عبر الهاتف أو عبر الفيديو كونفرانس. ويجوز عقد اجتماعات متكررة عبر الهاتف. ويجب إعداد جداول أعمال الاجتماعات وتقديمها للأعضاء قبل الانعقاد، بالإضافة إلى تزويدهم بالمواد التي سيتناولونها في الاجتماع في صورة تقارير موجزة ملانة قبل الانعقاد بخمسة أيام على الأقل.	إعداد محاضر الاجتماعات التي تسجل القرارات التي تم اتخاذها لإجراءات العملية التي تعقب اجتماعات ومراجعتها للموافقة عليها. يجب حفظ محاضر الاجتماعات لدى مجلس الإدارة.	يجب توزيع المحاضر في أقرب فرصة ممكنة، وذلك في موعد أقصاه خمسة أيام على الأقل قبيل الاجتماع التالي.
5- عقد جلسات تنفيذية مع المدققين الخارجيين، والمدير المالي، ورئيس قسم التدقيق الداخلي، والمسئول عن إعداد التقارير المالية، والمراقب المالي، وأي شخص آخر ترغب اللجنة في الاجتماع معه. يتم إجراء مراجعات مستمرة، نظراً لإمكانية حدوث تغيرات في أي وقت خلال العام.	يتم عقد هذه الجلسات تزامناً مع الاجتماعات ربع السنوية أو عند الضرورة.	تطوير خطوات العمل التي سيتم اتخاذها كلما كان ذلك مناسباً.	تتم التدقيق ربع سنوياً، وعند الضرورة.
6- التدقيق والتشاور بشأن تعيين المدقق الداخلي أو استبداله أو الاستغناء عنه.	الاجتماع في جلسة تنفيذية مع المدقق الداخلي على هامش كل اجتماع. عقد اجتماعات خاصة حسب الضرورة لدراسة تعيين المدقق الداخلي أو إعادة تكليفه أو الاستغناء عنه.	رفع التقارير إلى كل أعضاء مجلس الإدارة حول أداء المدقق الداخلي بما في ذلك فعالية كفاءة عمل قسم التدقيق الداخلي.	يتم إجراء مراجعات مستمرة، نظراً لإمكانية حدوث تغيرات في أي وقت خلال العام.
7- ترشيح وتحديد أتعاب التدقيق للمراجع الخارجي، والحصول على الموافقة المسبقة عن أية خدمات أخرى - بخلاف التدقي - والتي سوف يقدمها المدقق الخارجي، وقبل تقديمه لهذه الخدمات. بالإضافة	يجب مناقشة كل من هذه البنود مرة واحدة على الأقل سنوياً مع الإدارة، والمدقق الداخلي، ومجلس الإدارة. مراجعة إجمالي أتعاب التدقيق مقارنة بأية خدمات إضافية يقدمها المدقق الخارجي.	رفع التقارير وتقديم التوصيات الخاصة بأداء المدققين الخارجيين والأتعاب التي يتقاضونها. مع مراجعة نطاق كافة الخدمات التي	تتم التدقيق بعد نهاية كل سنة مالية.

		يقدمها مكتب التدقيق في كافة أقسام الشركة.		إلى مراجعة وتقييم أداء المدقق الخارجي ومراجعة أي اقتراح بإعفائه من مهمته وذلك بالاشتراك مع كافة أعضاء مجلس الإدارة.
	تتم التدقيق مرة على الأقل كل عام، أو تكرارها عند الضرورة	تقديم تقرير عن المخاطر يتضمن استراتيجيات الحد منها والمخاطر النوعية والتأمين لتغطية هذه المخاطر.	إنشاء ملف لتسجيل المخاطر الجوهرية التي تواجه الشركة، وتحديثه في حالة حدوث تغير في الأحداث، ومراجعته مع الإدارة والمدقق الداخلي كل ثلاثة أشهر أو في تاريخ أقرب عند الضرورة، للتأكد من تحديثه بشكل مستمر.	8- الاستفسار من الإدارة والمدقق الداخلي والمدقق الخارجي عن المخاطر أو المشكلات التي تواجه الشركة وتقييم الخطوات التي قامت بها الإدارة أو اقترحتها للحد من هذه المخاطر بالنسبة للشركة والتدقيق الدورية للالتزام بهذه الخطوات.
	يتم في اجتماع الربع الثاني من كل عام، مراجعة نطاق أنشطة التدقيق للعام السابق والعلاقات بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي فيما يتعلق بنطاق عمل المدقق الخارجي. في اجتماع الربع الثالث من كل عام، تتم مراجعة كفاءة خطط التدقيق للعام الحالي.	تسجيل الاجتماع في محاضر اجتماعات لجنة التدقيق.	الاجتماع مع المدقق الخارجي والمراقب المالي بالشركة والمدقق الداخلي لمناقشة نطاق التدقيق للعام السابق، والدروس المستفادة منه ثم يتم بعد ذلك مناقشة نطاق التدقيق المخطط إجراؤه في العام الحالي.	9- الاشتراك مع المدقق الخارجي والمدقق الداخلي في تقييم نطاق التدقيق وخطة المدقق الداخلي والمدقق الخارجي ومناقشة تنسيق جهود التدقيق لضمان التغطية الكاملة للأنشطة والحد من الجهود المتكررة وتحقيق الاستخدام الفعال لموارد التدقيق.
	تتم التدقيق في كل اجتماع.	تقديم التقارير حول وضع كافة التدقيق في كل اجتماع. عمليات التدقيق المقررة للثلاثة أشهر المقبلة و/أو للعام القادم.	مراجعة تقارير كافة أنشطة التدقيق الداخلية بداية من الإثنى عشر شهرا الماضية والأنشطة المقررة للستة أشهر المقبلة، بالإضافة إلى وضع كل عملية مراجعة مقررة. مراجعة ومناقشة نتائج كل مراجعة تمت منذ الاجتماع السابق ورد الإدارة على التقرير. مناقشة ميزانية قسم التدقيق الداخلية وتعيين العاملين به مع المدقق الداخلي. مناقشة مدى التزام التدقيق الداخلية باللائحة.	10 - مراجعة ما يلي مع إدارة الشركة والمدقق الداخلي: • النتائج الرئيسية للمراجعة الداخلية في أثناء العام واستجابة إدارة الشركة لها. أية صعوبات واجهت فريق عمل التدقيق أثناء عمليات التدقيق، بما في ذلك أية قيود في نطاق أعمالهم أو حالت دون وصولهم للمعلومات اللازمة لعملهم. • أية تغييرات لازمة في نطاق مراجعتهم الداخلية. • ميزانية قسم التدقيق الداخلية وتعيين الكوادر به. ميثاق عمل قسم التدقيق الداخلية.
	تتم التدقيق مرة على الأقل كل عام، وبصفة متكررة عند الضرورة.	تقديم تقرير بالمخاطر، بما في ذلك استراتيجيات الحد منها وكذلك	مراجعة تقارير فريق التدقيق الداخلي لكافة عمليات التدقيق التي تمت منذ آخر اجتماع	11 - مراجعة ما يلي مع المدقق الخارجي والمدقق الداخلي: • ملزمة عمليات الرقابة

		المخاطر القابلة للقياس والتأمين اللازم لتغطية تلك المخاطر.	للجنة التدقيق. مراجعة عمليات الرقابة الداخلية الرئيسية مع المدقق الداخلي وفهم سبل التحقق من كفاءة هذه النظم خلال العام. مراجعة هذه الخطط مع المدقق الخارجي للتعرف على نطاق الخطط بالنسبة لعمليات الرقابة الرئيسية. مراجعة خطط مراجعة العناصر الأخرى لبينة الرقابة مع المدقق الداخلي. التأكد من صياغة كافة جوانب الضعف في التدقيق الداخلية بصورة يمكن قياسها ومراجعتها ومواجهتها.	الداخلية للشركة، بما في ذلك الرقابة والضوابط على النظم الآلية للمعلومات الخاصة بالحاسب الآلي ونظم الأمن. • أية نتائج وتوصيات هامة قدمها المدقق الخارجي وخدمات التدقيق الداخلية معاً، ومدى استجابة الإدارة لها.
	تتم التدقيق عند الضرورة.	تسجيل المناقشات وأية خطوات عمل يتم اقتراحها في محاضر اجتماعات لجنة التدقيق.	الإطلاع على التطورات الحديثة المتعلقة بالمجالات الصناعية والبيئية التي تعمل بها الشركة، بما في ذلك المتطلبات التنظيمية التي قد تخضع لها، ومناقشتها مع الإدارة والمدقق الخارجي في خلال الاجتماعات.	12 - الاشتراك مع إدارة الشركة والمدقق الخارجي في مراجعة أية مبادرات تنظيمية ومحاسبية.
	تتم التدقيق كل ثلاثة أشهر وعند الضرورة.	موافقة لجنة التدقيق على البيانات التي سيتم نشرها وموافقة الجهات الرقابية بها.	الاجتماع عبر الهاتف على الأقل قبل إصدار أية بيانات عن الأرباح (السنوية أو ربع السنوية) للشركة وذلك قبل موافاة الجهات الرقابية بتلك البيانات.	13 - مراجعة التقرير المالي السنوي والمرحلي قبل موافاة الجهات الرقابية به، وذلك بالاشتراك مع الإدارة والمدقق الخارجي.
	تتم التدقيق سنوياً على الأقل و/أو تزامناً مع مراجعة نهاية العام.	تقديم التقارير والمستندات التي تتعلق بتلك المناقشات وحل الخلافات حولها.	مناقشة كل قضية وكذلك القضايا التي قد تظهر أمام اللجنة و/أو المدققين الخارجيين خلال هذه العملية. وضع خطة عمل وخطة متابعة حسب الضرورة.	14 - مراجعة ما يلي مع المدقق الخارجي القائم بالتدقيق: • كافة السياسات والممارسات المحاسبية الرئيسية التي تستخدمها الشركة. • كافة المعالجات البديلة للبيانات المالية في نطاق المبادئ المحاسبية التي تمت مناقشتها مع إدارة الشركة، ونتائج كل بديل، والمعالجة التي تفضل الشركة استخدامها.
	تتم التدقيق	تقديم التقارير	مناقشة كل بند مع المدقق	15 - مراجعة كافة

المراسلات الكتابية الهامة التي تمت بين المدقق الخارجي وإدارة الشركة، مثل الخطابات الموجهة إلى الإدارة أو جداول الاختلافات التي لم تسو بعد.	الخارجي والإدارة (بما في ذلك المدقق الداخلي) اتخاذ القرار بشأن مدى ملائمة الحل المقترح.	والمستندات الخاصة بتلك المناقشات، وحل القضايا، خطة العمل لأية بنود تستلزم المتابعة والمراقبة.	عند الانتهاء من لتدقيق الخارجية.
--	---	---	----------------------------------

16 - مراجعة ما يلي مع الإدارة والمدقق الخارجي: • القوائم المالية المرحلية والسبوتية الخاصة بالشركة والإيضاحات المرتبطة بها. • ما يقوم به المدقق الخارجي من مراجعة للقوائم المالية وتقريره عنها. • أحكام المدقق الخارجي بشأن جودة - وليس مجرد مدى تقبل- المبادئ المحاسبية للشركة كما هي مطبقة في تقاريرها المالية. • أية تعديلات جوهرية لازمة في خطة المدقق الخارجي. • أية صعوبات أو نزاعات مع الإدارة تمت مواجهتها أثناء التدقيق.	مناقشة كل قضية وكذلك القضايا التي قد تظهر أمام اللجنة/ أو المدقق الخارجي خلال هذه العملية مع الإدارة (المدقق الداخلي) المدقق الخارجي. الاشتراك مع الإدارة في مراجعة مسار العمل المطلوب بالنسبة لأي قرار يحتاج إلى مراجعة. مراقبة قرارات المتابعة التي تحتاج إلى تدخل مستمر من قبل لجنة التدقيق.	تقديم التقارير والمستندات التي تتعلق بتلك المناقشات، أو تقديم خطة العمل لأية بنود تستلزم المتابعة.	تتم التدقيق عند الانتهاء من عملية التدقيق الخارجية.
17 - الاشتراك مع المستشار المالي والمدقق الداخلي في مراجعة القضايا القانونية والتنظيمية التي ترى الشركة أنها قد تؤثر تأثيراً مادياً على القوائم المالية وسياسات الالتزام بالشركة والبرامج والتقارير الواردة من الجهات الرقابية.	مناقشة ما إذا كانت الشركة تلتزم بالقوانين واللوائح التي تحكم البيئة أو مجال الصناعة التي تعمل فيها الشركة، بالإضافة إلى القوانين واللوائح السارية الأخرى.	إخطار مجلس الإدارة باتمام تتم التدقيق في كل اجتماع. عملية التدقيق بالإضافة إلى أية أمور أخرى يجب لفت انتباه المجلس إليها.	تتم التدقيق في كل اجتماع.
18 - مراجعة إجراءات تلقي الشكاوى وحفظها والتعامل معها من قبل الشركة وذلك فيما يتعلق بأمر المحاسبة ونظم الرقابة المحاسبية أو شئون التدقيق والتي تقدم من قبل أي طرف داخلي أو خارجي للشركة. مراجعة أية شكاوى تم	مراجعة قائمة إجمالية بالشكاوى التي تم تسلمها حتى تاريخه لمراجعة مدى تكرار شكاوى بعينها أو أية ملاحظات أخرى. مراجعة الإجراءات مع المدقق الداخلي والمستشار لقانوني. مراجعة كافة الشكاوى التي تم تلقيها وكيفية التوصل إلى حلول لها.	مراجعة أصل الشكاوى، بغض عن التدقيق في كل اجتماع. النظر عن طريقة تسلمها، ومن أقشة الحالة التي تتعلق بحل كل شكاوى مراجعة قائمة إجمالية بالشكاوى لتي تم تسلمها حتى	تتم التدقيق في كل اجتماع.

تلقبها وما آلت إليه هذه الشكاوى والحلول إذا تم التوصل إليها	ضمان اتخاذ إجراءات سليمة لدراسة الشكاوى وحلها في الوقت المناسب.	تاريخه لمراجعة مدى تكرار شكاوى بعينها أو أية ملاحظات أخرى.	
19 - مراجعة إجراءات التعامل مع الشكاوى المجهولة والسرية من العاملين بالشركة بشأن أمور المحاسبة أو التدقيق موضع الشك.	مراجعة الإجراءات اللازمة مع المدقق الداخلي والمستشار القانوني. مراجعة كافة الشكاوى الواردة وما آلت إليه من حلول. ضمان اتخاذ الخطوات الملائمة للتحقيق في تلك الشكاوى والتوصل إلى الحلول في الوقت المناسب.	مراجعة أصل الشكاوى، بغض يتم التدقيق في كل اجتماع. النظر عن طريقة تسلمها، ومناقشة الحالة التي تتعلق بحل كل شكاوى. مراجعة قائمة إجمالية بالشكاوى التي تم تسلمها حتى تاريخه لمراجعة مدى تكرار شكاوى بعينها أو أية ملاحظات أخرى.	تتم التدقيق في كل اجتماع.
20. تقوم لجنة التدقيق بوظائف أخرى كما يكلفها القانون أو ميثاق الشركة أو لائحته الداخلية، أو مجلس الإدارة بذلك.	متابعة التطورات في البيئة الرقابية والتشريعية والقانونية والاستجابة لأية متطلبات جديدة حسب الحاجة.	استعراض لمهام الأعمال الجديدة في كافة لاجتماعات.	
21 - تقوم لجنة التدقيق بعملية تقييم للمراجع الخارجي والمدقق الداخلي.	يتم استخدام المعلومات الصادرة عن الجلسات التنفيذية التي تم عقدها خلال العام . كما يتم استخدام وسيلة رسمية للتقييم لكل مجموعة.	تقديم الاقتراحات الخاصة بالتغييرات في العملية وكذلك في الإجراءات.	تتم التدقيق بعد الانتهاء من التدقيق السنوية.
22 - يتعين على لجنة التدقيق تقييم كفاءتها وفعاليتها.	تقوم لجنة التدقيق بإجراء تقييم ذاتي لها وتقييم شامل لكافة الأعضاء باللجنة.	مناقشة التوصيات الخاصة بتحسين فعالية أداء لجنة التدقيق مع مجلس الإدارة، تسجيل تلك التوصيات في محضر اجتماع مجلس الإدارة.	تتم التدقيق سنويا.
23 - الإشراف على إعداد التقرير مراجعة ومناقشة التقرير الذي تم إعداده. السنوي الخاص بلجنة التدقيق على النحو المطلوب وطبقا لقواعد الجهات الرقابية.	مراجعة ومناقشة التقرير الذي تم إعداده.	إنهاء وإصدار التقرير السنوي بناء على اللوائح المنظمة والجهات الرقابية على النحو المناسب.	تتم التدقيق سنويا في أول اجتماع ربع سنوي.

كيف يمكن لقسم التدقيق بناء علاقة أفضل مع لجنة التدقيق؟

- بناء علاقات أفضل
- التواصل المتكرر مع أصحاب المصلحة هو سماع أساسي
- إجراء التقييم الذاتي لضمان جودة وكفاءة المعلومات
- دعوة مراجعة رسمية تشجع النقد البناء

نموذج لجدول أعمال سنوي للجنة التدقيق

يفترض هذا النموذج أن تنتهي السنة المالية الخاصة بالشركة ويدرج جدول أعمالها على أساس أربعة اجتماعات سنوية على الأقل والتي ترتبط بإصدار النشرات الخاصة بالأرباح ربع السنوية للشركة.
 = ---- (مقترحة، * عند الحاجة)

4	3	2	1	الاجتماعات المقررة
				اولا: تشكيل لجنة التدقيق واجتماعاتها
				تقييم استقلالية اللجنة ومعرفتها بالأمور المالية
				تحديد عدد الاجتماعات ومواعيدها----
				قيام رئيس اللجنة بإعداد جدول أعمال الاجتماع
				تعزيز تطوير المعرفة المالية بالأحداث المالية الجارية
				عقد جلسة تنفيذية خاصة مع المدقق الخارجي
				عقد جلسة تنفيذية خاصة مع المدقق الداخلي
				عقد جلسة تنفيذية خاصة مع الإدارة العليا
				ثانيا: مسؤوليات لجنة التدقيق ومهامها
				مراجعة أمر تكليف اللجنة
				مراجعة القوائم المالية السنوية
				مراجعة خطة التدقيق الخارجية
				مراجعة تقرير المدقق الخارجي
				مراجعة تقارير الجهات الرقابية
				دراسة نظم الرقابة الداخلية والمخاطر المالية
				مراجعة القوائم المالية المرحلية والنتائج التي توصل إليها المدقق
				التوصية بتعيين المدقق الخارجي
				الموافقة على أتعاب التدقيق
				مراجعة استقلالية المدقق الخارجي
				مراجعة استقلالية المدقق الخارجي
				مناقشة نتائج مراجعة نهاية العام

				مناقشة السياسات المحاسبية الرئيسية وتقديرات
				مراجعة خطة التدقيق الداخلية
				مراجعة تعيين وأداء المدقق الداخلي
				مراجعة تقارير التدقيق الداخلية الأساسية
				مراجعة الجوانب القانونية مع المستشار القانوني
				تسجيل المحاضر ورفع التقارير إلى المجلس
				إجراء تقييم ذاتي لأداء اللجنة وأعضائها
				إعداد تقرير عن فعالية أداء اللجنة وتقديمه إلى المجلس
				مراجعة الإفصاح عن أمر تكليف اللجنة إلى المساهمين
				الموظفين الماليين - (Rotating) ---- مراجعة خطة تنافس
				مراجعة الأنشطة الأخرى على النحو المناسب

نموذج للقائمة المرجعية للجنة التدقيق

- هل ميثاق لجنة التدقيق الخاص بك مفصلاً بشكل كافٍ؟
- ما هي المؤهلات والخلفيات اللازمة لرئاسة اللجنة؟
- هل تؤكد على متطلبات التعليم المستمر لأعضاء اللجنة؟
- هل اللجنة على اتصال منتظم بإدارة التدقيق الداخلية والمدير المالي، وما مدى شمولية التقارير المقدمة منهم؟
- من يحرر جدول أعمال اللجنة؟
- ما هي الأمور المالية المحددة التي يكون لها أهمية قصوى بالنسبة لقطاع أعمالك، وأهدافك الإستراتيجية، وهيكل الشركة؟
- هل تعقد اللجنة اجتماعات خاصة مع المدقق الخارجي وما مدى جدية مناقشات هذه الاجتماعات؟
- ما هو رأي المدقق الخارجي في البيئة الرقابية للشركة؟
- ما مدى اشتراك اللجنة في ترشيح مكتب التدقيق الخارجي والتفاوض معه؟

الفصل الثامن

إدارة التدقيق الداخلي

Management of the Internal Auditing

إدارة نشاط التدقيق الداخلي

1. تنظيم دائرة التدقيق الداخلي
 2. الجهاز الوظيفي لدائرة التدقيق الداخلي
 3. مهارة المدققين الداخليين
 4. التطوير المهني المستمر
 5. صفات المدققين
 6. مواصفات موظفي التدقيق الداخلي
 7. اختيار المدققين الداخليين
 8. تقييم موظفي التدقيق
 9. العلاقات الانسانية ومهارات التعامل
- علاقات التدقيق الداخلي بالادارات الأخرى
 - علاقة التدقيق الداخلي مع الإدارة العليا

- علاقة التدقيق مع الإدارة التنفيذية
- علاقة التدقيق الداخلي بالمدقق الخارجي

جمعية البر
الأهلية
بمركز الشقيق



دائرة التدقيق الداخلي Internal Audit Department

يجب أن يكون لدى الشركة نظام مصمم بإحكام للتدقيق الداخلي، يقوم بتحضيره مجلس الإدارة، وبناءاً على طلبه يمكن أن يعاونه في ذلك الإدارة العليا (وقد يكلف بإعداده جهة متخصصة)، المقصود بتحضيره، أي مجلس الإدارة هو مسؤولٌ عن الإعداد بصورة مباشرة أو بالتكليف يتولى تنفيذ وتطبيق هذا النظام إدارة أو دائرة أو قسم أو وحدة، يطلق عليها في هذا الدليل، دائرة التدقيق الداخلي . يقوم التدقيق الداخلي بدور تأكيدى واستشاري وبدون أن يكون له أي مسؤولية تنفيذية مطلقاً.

درجة الثقة والتكامل والمعلومات يجب على دائرة التدقيق الداخلي القيام بمراجعة المالية والوسائل المستخدمة في التحقق من فعالية النظام المحاسبي وتحديد وتصنيف وقياس النتائج للدورة المالية والمركز المالي والإبلاغ عنه، والأداء الإداري والمالي والتشغيلي، ومدى ملائمة وفعالية نظام الضبط الداخلي وإدارة المخاطر وعمليات الحوكمة، والتحقق من وجود الأصول ومن إنها بصورة جيدة ووجود الحماية المناسبة والملائمة لها وصحة الالتزامات والأصول (الموجودات) والإيرادات والأعباء والتفيد بالقوانين والأنظمة المعمول بها، وبالتالي تقديم التقارير إلى مجلس الإدارة ونسخة عنها إلى الإدارة العليا - المدير العام بما توصلت إليه نتيجة التدقيق وتقديم التوصيات والاقتراحات التي تراها مناسبة والعمل على متابعة ما يتخذ بشأنها من إجراءات وقرارات.

كما يقوم التدقيق الداخلي بدور المستشار لمجلس الإدارة والإدارة العليا - المدير العام فيعرض على مجلس الإدارة التقارير، ويناقشه في النتائج ويشاركه في التوجيه لقراراته كما ينسق التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي ومع الهيئات الرقابية المختلفة.

ولذلك يتوقع أن يكون فريق التدقيق الداخلي من المتخصصين وذات الكفاءة العلمية والعملية وقادرين على القيام بمهام التدقيق والرقابة على التنفيذ وتقديم التوصيات واقتراح تطوير النظم والإجراءات.

يجب أن تتمتع هذه الدائرة بصلاحيات تقديم الخدمات الاستشارية والتوصيات الوقائية بعيداً عن أي مسؤوليات تنفيذية أو إجرائية، يدل وجود دائرة التدقيق الداخلي في الشركة على قناعة مسبقة لدى مجلس الإدارة والمسؤولين على مختلف المستويات العليا من انه يجب القيام بتدقيق دورية للعمليات المنجزة، ويتطلب ذلك ربط دائرة التدقيق الداخلي وظيفياً بمجلس الإدارة مباشرة أو مثلاً لجنة التدقيق الداخلي - في حال وجودها على إن لا تتبع في تنفيذ مهامها إلى أي دائرة تنفيذية ضمن الهيكلية الإدارية للشركة وتكون مسؤولة مباشرة أمام مجلس الإدارة فقط وبالتالي لن يكون لهذه الدائرة أي صلة هرمية بالإدارات.

والدوائر أو الأقسام المتبقية، ولهذا عليها القيام بالتدقيق الداخلي الشامل وكافة عمليات التدقيق والفحص باستقلال تام عن بقية الأقسام والدوائر العاملة في الشركة وبدون أي قيود أو تدخل من أي جهة وفي أي مستوى في الشركة.

يجب ان يكون وضع هيكلية التدقيق الداخلي واضحا جليا ضمن هيكلية الشركة ويفهم من هذا:

1. أن تكون دائرة التدقيق الداخلي مستقلة عن الأنشطة الخاضعة للتدقيق، أي أن يكون للدائرة وضع ملائم داخل هيكلية الشركة للقيام بمهام التدقيق بموضوعية وحياد واستقلالية ودون تدخل.
2. أن يتمتع مدير أو مسؤول التدقيق الداخلي بصلاحيات التواصل مباشرة دون قيود وبمبادرة خاصة منه مع مجلس الإدارة و/أو رئيس مجلس الإدارة و/أو أعضاء لجنة التدقيق - إذا وجدت - و/أو المدققين الخارجيين وسلطات الرقابة إذا لزم الأمر ووفقا لما يرتأيه.
3. يجب أن تخضع مهام التدقيق الداخلي لمراجعة مستقلة، وقد يقوم بهذه المراجعة طرف مستقل كالمدقق الخارجي أو لجنة التدقيق

تنظيم دائرة التدقيق الداخلي:

أ- التنظيم الداخلي:

المقصود بالتنظيم الداخلي إدارة دائرة التدقيق الداخلي ورسم الهيكل التنظيمي لتلك الدائرة وتحديد نوعية وعدد أفرادها والوصف الوظيفي لمختلف مستويات الوظائف في الدائرة وشرح المهام الرئيسية للدائرة، حيث في الهيكلية الواردة أنفا تم تحديد الهرمية ولم يتم التطرق إلى العدد في كل منها . وهذا يتوقف على حجم الشركة وتعقيدات العمليات التي تقوم بها الشركة والقطاع الذي تنتمي إليه.

يخضع هذا التنظيم للمهام والمسؤوليات التي يوكلها ويحددها مجلس الإدارة، وقد يكون بناء على اقتراح الإدارة العليا أو المدير العام وبالتالي تعريف مهام ومسؤولية الدائرة والعاملين فيها، وبيان وسائل وإجراءات العمل التي ينبغي تطبيقها للقيام بالمهام الموكولة على أكمل وجه وبكفاءة وفعالية.

يجب ان يكون وضع هيكلية التدقيق الداخلي واضحا جليا ضمن هيكلية الشركة ويفهم من هذا:

1. أن تكون دائرة التدقيق الداخلي مستقلة عن الأنشطة الخاضعة للتدقيق، أي أن يكون للدائرة وضع ملائم داخل هيكلية الشركة للقيام بمهام التدقيق بموضوعية وحياد واستقلالية ودون تدخل.
2. أن يتمتع مدير أو مسؤول التدقيق الداخلي بصلاحيات التواصل مباشرة دون قيود وبمبادرة خاصة منه مع مجلس الإدارة و/أو رئيس مجلس

الإدارة و/أو أعضاء لجنة التدقيق -إذا وجدت - و/أو المدققين الخارجيين وسلطات الرقابة إذا لزم الأمر ووفقاً لما يترتب عليه.

- لجنة التدقيق
- الإدارات الدوائر
- والأقسام
- المدير العام
- رئيس مجلس الإدارة
- المستشار القانوني،
- الدائرة القانونية
- التدقيق الداخلي

3. يجب أن تخضع مهام التدقيق الداخلي لمراجعة مستقلة، وقد يقوم بهذه المراجعة طرف مستقل .

ب - الجهاز الوظيفي لدائرة التدقيق الداخلي:

التدقيق الداخلي ليس مجرد عدد، أي فرد أو أكثر يقومون بأعمال التدقيق، إنما هو عبارة عن فريق عمل أو مجموعة عمل متكاملة، وهو عملية ذات نظام متكامل تسمى التدقيق الداخلي.

يجب كتابة تحديد المهام والواجبات الأساسية والوصف الوظيفي لإدارة التدقيق الداخلي وللوظائف التي يشغلها المدققون في الدائرة إضافة إلى شرح العلاقة مع كل من مجلس الإدارة ولجنة التدقيق - في حال وجودها - والإدارة العليا ومختلف الإدارات أو الدوائر بدون استثناء ومع الشركات ذات العلاقة.

تتألف وظائف دائرة التدقيق الداخلي من وظائف تدقيقية ووظائف إدارية، مثل، سكرتاريا وغيرها، ونورد أدناه فقط بعض الوظائف التدقيقية الرئيسية التالية:

مدير التدقيق الداخلي Chief Audit Executive

يدير دائرة التدقيق الداخلي مدير يشرف على أعمال المدققين الداخليين ويوجههم لأعمال التدقيق حسب برنامج عمل مفصل

أهداف الوظيفة : Engagement Objectives

تسند لمدير التدقيق الداخلي مهمة وضع برنامج شامل لإدارة التدقيق الداخلي طبقاً لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، والتأكد من خضوع جميع أنشطة المنشأة لبرنامج منظم للتدقيق الداخلي بهدف التأكد من أن الإجراءات المتبعة والرقابة الداخلية كفيلاً لتأمين سلامة وحسن سير العمل، ومن مدى التزام المنشأة والعاملين فيها بالقوانين والنظم والأحكام العامة وكذلك السياسات والإجراءات

المعمول بها في المنشأة، وتشجيع الكفاءة التشغيلية في المنشأة وذلك لإضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها .

المسؤوليات: Responsibilities

يضطلع مدير التدقيق الداخلي بالمسؤوليات التالية:

وضع سياسات نشاط التدقيق الداخلي وهو يعتبر حلقة وصل بين التدقيق والإدارة العليا، والمتحدث الرسمي باسم التدقيق في جميع المسائل المتعلقة بالتدقيق الداخلي.

اعتماد برنامج التدقيق لجميع أنشطة المنشأة، ووضع الخطة السنوية للتدقيق بما فيها اعتماد الجداول الزمنية للتدقيق الداخلي ورفعها للمدير العام ولجنة التدقيق⁽¹⁾.

فحص فعالية جميع المشتريات الإدارية والتحقق من التزامهم بالسياسات والإجراءات الموضوعية لتقديم التوصيات بهدف تحسين الرقابة الإدارية للمحافظة على ممتلكات المنشأة والتزامهم بالقوانين والأنظمة السارية. المصادقة على جميع التقارير والمراسلات الصادرة عن التدقيق بما فيها التوصيات لتحسين العمل.

تقديم كفاية إستجابة الإدارة التشغيلية للتوصيات المصادق عليها من الإدارة العليا والمتابعة مع الإدارة التشغيلية للمساعدة في إتخاذ الإجراءات اللازمة، في حالة عدم كفاية الإجراءات المتخذة حتى تتحقق القناعة بإتخاذ ما يلزم لتنفيذ هذه التوصيات. تنفيذ التدقيق على مهمات خاصة بناء على طلب الإدارة.

تقديم التقارير الدورية للمدير العام ولجنة التدقيق بصورة منتظمة عن نتائج أعمال التدقيق التي قام بها التدقيق وتقديم تقرير نصف سنوي يشرح موجزاً عن أعمال التدقيق في مجال التدقيق والإستنتاجات والتوصيات خلال الفترة السابقة. التعاون مع المدققين الخارجيين والتأكد من تنسيق الجهود وتحقيق الإستفادة المتبادلة.

إدارة أفراد التدقيق الداخلي بما فيها تقييم الموظفين والتوصية بالترقيات والزيادات السنوية.

أية صلاحيات أخرى تفوض له من قبل المدير العام ولجنة التدقيق.

العلاقات

أ. الداخلية:

- المدير العام.
- مدراء الدوائر والمناطق.
- ب. الخارجية:

⁽¹⁾ IIA www.theiia.org standards

- المدققين الخارجيين.
- كبار العملاء والمقاولين والإستشاريين.
- الهيئات والمنظمات المحلية والعالمية المتخصصة في مجال التدقيق الداخلي

المؤهلات والخبرة:

1. ان يكون حاصلاً على شهادة جامعية في المحاسبة، الإقتصاد، إدارة الأعمال، إدارة مالية. ويفضل أن يكون حاصل على مؤهل مهني من معهد معترف به مثل CPA ، CIA .
2. خبرة في التدقيق لمدة (8) سنوات على الأقل.
3. مهارة في التحليل المالي .
4. مهارة في استخدام الحاسب الآلي.
5. إجادة اللغة الإنجليزية .

معايير تقييم الاداء

- (1) تحقيق اهداف التدقيق .
 - (2) مستوى التوصيات والارشادات المقدمة للعاملين.
 - (3) السرعة والدقة في اعداد البرامج والخطط.
 - (4) القدرة على ادارة وتوجيه العناصر البشرية تجاهه.
- مشرف التدقيق (رئيس قسم) Senior Auditors

طبيعة العمل:

الإشراف على مهمات التدقيق الرئيسية وتنسيق أعمال التدقيق مع المدققين للتأكد من أن أعمال التدقيق الجارية تتم وفقاً للخطط الموضوعة

المسؤوليات:

- المسؤولية عن أداء المدققين توجيههم وتدريبهم .
- وضع وتطبيق وتحديث برامج التدقيق لكل مهمة تدقيق.
- التأكد من أن أعمال التدقيق قد تمت بموضوعية وإستقلالية تامة من قبل المدققين.
- متابعة توصيات دائرة التدقيق الداخلي إلى أن يتم الإنتهاء من تنفيذها كاملة وكتابة تقرير دوري حول ذلك.
- التأكد من ان أعمال التدقيق تمت إستناداً لمعايير التدقيق الداخلي.
- مراجعة ملفات اوراق العمل في جميع مراحل التدقيق على المهمة والتأكد من أن ملفات التدقيق قد أنجزت بالإستناد إلى سياسات وإجراءات التدقيق الداخلي الواردة في الدليل .
- مراجعة مسودة تقرير التدقيق ومناقشته مع مدير التدقيق الداخلي .
- القيام بالزيارات التقديرية الميدانية لمختلف مواقع المنشأة وإعداد التقارير عن هذه الزيارات.
- أية مسؤوليات أخرى يكلف بها من قبل مدير التدقيق الداخلي.

العلاقات

أ- الداخلية:-

- مدراء الدوائر ورؤساء الأقسام.
- موظفي المنشأة.

ب- الخارجية:-

- المدققين الخارجيين.

المؤهلات والخبرة:-

- 1) حاصل على شهادة جامعية في مجال المحاسبة أو الإقتصاد أو الإدارة ويفضل الحصول على مؤهل مهني من جمعية مهنية معترف بها مثل CPA ، CIA .
- 2) خبرة في مجال التدقيق والشؤون المالية والإدارية لمدة (5) سنوات .
- 3) يمتلك مهارة في التحليل المالي.
- 4) مهارة بتطبيقات الحاسب الآلي.
- 5) معرفة باللغة الإنجليزية.

معايير تقييم الاداء

1. القدرة على ادارة وتوجيه العناصر البشرية المسؤولة تجاهه .
2. تحقيق اعلى مستوى ممكن من الانتاجية .
3. انجاز الاعمال في الوقت المحدد .
4. دقة وفائدة التقارير المرغوبة في الوقت المحدد .

المدقق Junior Auditor

أهداف وظيفة العمل:

يعتبر المدقق مسؤولاً عن تنفيذ مهمات التدقيق الداخلي طبقاً لبرنامج التدقيق المعد لهذه الغاية من قبل مشرف التدقيق، وقادر على تنفيذ مهمات التدقيق ذات المستوى المتوسط فما فوق من الصعوبة، كما يقوم المدقق بالتحضير لتقرير التدقيق بتجميع الإستنتاجات والتوصيات ومناقشتها مع مشرف التدقيق. اما في المهمات ذات الطبيعة الخاصة والمستوى الأعلى من الصعوبة، فيصبح دور المدقق مساعداً رئيسياً في تنفيذ مثل هذه المهمات تحت الإشراف المباشر من مشرف التدقيق. وعليه أيضاً تقييم إستقلالية وإبلاغ مسؤولية عن حالات تعرض إستقلالية للخطر إذا شعر بذلك .

المسؤوليات:

- القيام بأعمال المسح الميداني الأولي للنشاط الخاضع للتدقيق لفهم وتحديد أسلوب العمل ووضع التوصيات المتعلقة بإحتياجات التدقيق .
- وضع خطة العمل شاملة النطاق والأسلوب وبرنامج الوقت اللازم للإنتهاء من المهمة.

- مراجعة المستندات والقيود والوثائق والسجلات اللازمة للقيام بأعمال التدقيق كما هو مخطط لها.
- التنسيق مع منسق إدارة الجهة الخاضعة للتدقيق بخصوص الحصول على الوثائق اللازمة وتحديد الاحتياجات اللازمة لتنفيذ المهمة.
- توثيق جميع الإستنتاجات والملاحظات التي تدعم رأيه النهائي حول النشاط الخاضع للتدقيق.
- تقييم مدى فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية على النشاط الخاضع للتدقيق.
- الإحتفاظ بملف أوراق عمل للمهمة وترتيبه وتوثيقه حسب سياسات الدائرة.
- الحفاظ على العلاقات الإنسانية ومهارات الإتصال مع جميع منتسبي المنشأة

المؤهلات والخبرة

- (1) حاصل على مؤهل جامعي على الأقل في مجال المحاسبة، إدارة الأعمال، أو الاقتصاد أو الإدارة المالية .
- (2) خبرة في التدقيق الداخلي أو الخارجي لمدة سنتين على الأقل .
- (3) مهارة في إستخدام الحاسب الآلي .
- (4) معرفة باللغة الإنجليزية .

معايير تقييم الاداء:

- (1) انجاز الاعمال الموكلة اليه في الوقت المحدد وبكفاءة .
- (2) مدى السرعة التي تتم بها عملية التدقيق .
- (3) تحضير التقارير والدراسات في الوقت المناسب .
- (4) مدى الكفاءة التي تتم انجاز الاعمال .

السكرتيرة

طبيعة العمل والأهداف:-

حلقة الوصل بين مدير الدائرة والمدققين، ومع كافة دوائر المنشأة وبين المدققين بعضهم ببعض وترتيب الإجتماعات ومعرفة تواجد المدققين في الميدان وتسهيل الإتصال بهم، وتقوم بالإحتفاظ بملفات موثقة بشكل يسهل معه الرجوع للوثيقة المطلوبة بسهولة، وتقوم بجميع أعمال طباعة المراسلات وتقارير التدقيق الصادرة عن التدقيق الداخلي.

المسؤوليات:

- الإحتفاظ بسجل تحركات المدققين في الميدان وتسهيل الإتصال بهم .
- ترتيب أسلوب حفظ الملفات والوثائق المتعلقة بأعمال التدقيق .
- طباعة جميع مراسلات التدقيق الموافق عليها من قبل مدير التدقيق أو مشرفي التدقيق.
- تنسيق وترتيب اللقاءات أو الإجتماعات مع الموظفين الآخرين.
- كتابة محاضر إجتماعات التدقيق الداخلي وتوثيق برنامج تدريب المدققين .
- أية أعمال أخرى توكّل لها من قبل مدير التدقيق الداخلي.

المؤهلات والخبرة:-

- دبلوم في إدارة الأعمال أو السكرتاريا.
- خبرة لمدة سنتين في مجال العمل.
- مهارة في استخدام الحاسوب.
- المام باللغة الإنجليزية.

معايير تقييم الأداء:

1. مدى الكفاءة التي تتم بها الاحتفاظ بالملفات والوثائق والطباعة .
2. مدى المحافظة على سرية الاعمال الموكلة اليها.
3. مدى الكفاءة التي يتم في متابعة المدققين وتلبية حاجاتهم.
4. مدى الكفاءة في انجاز الاعمال الموكلة إليها في الوقت المحدد.

مهارة المدققين الداخليين

يتعين على المدققين الداخليين امتلاك المعرفة وفق ثلاثة مستويات:

1. المهارة: تعني القدرة على استخدام المعرفة في المواقف التي يرجح أن يتم التعرض لها، بحيث يتسنى التصرف إزاءها دون الحاجة إلى الرجوع بشكل مكثف إلى الأبحاث والمساعدة الفنية. ركز على أنه يجب على المدقق الداخلي أن يتمتع بالمهارة في تطبيق معايير وإجراءات وأساليب التدقيق الداخلي.

2. الفهم: يعني قدرة المدقق على استخدام المعرفة العامة في المواقف التي يرجح التعرض لها، وذلك للتعرف على الانحرافات الجسيمة والتمكن من القيام بالأبحاث اللازمة للتوصل إلى حلول معقولة لها. ركز على أنه يجب على المدقق الداخلي التمتع بفهم مبادئ الإدارة وذلك لكي يتمكن من إدراك وتقييم مدى أهمية وجسامة الانحرافات عن الأعراف وأساليب العمل الصحيحة.

3. الإلمام: يعني قدرة المدقق على التعرف على وجود المشاكل أو توقع حدوثها، وتحديد الأبحاث

الإضافية اللازم إجراؤها أو المساعدة التي يلزم الحصول عليها. ركز على أنه يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بالإلمام بمواد علمية معينة مثل المحاسبة والاقتصاد والقانون التجاري والضرائب والمالية والأساليب الكمية وتقنية المعلومات. يجب أن يمتلك أعضاء نشاط التدقيق الداخلي، مجتمعين، المعلومات والخبرات والمهارات الضرورية للقيام بمسؤولياتهم

التطوير المهني المستمر Continuing Professional

يتعين على المدققين الداخليين ، وفقا للمعايير المهنية لممارسة التدقيق الداخلي ان يطوروا معرفتهم ومهاراتهم وكفاءاتهم الاخرى عن طريق التطوير المهني المستمر:-

- وضع وتطبيق خطة للتطوير المهني المستمر.
- تعزيز القدرات الشخصية.
- 1. البقاء على اطلاع مستمر على التحسينات والتحديثات والتطورات التي تستجد في معايير واجراءات وتقنيات التدقيق الداخلي والأساليب الفنية الجديدة .
- 2. المحافظة على مهارات المدققين الداخليين من خلال مواصلة تعليمهم:-
 - عضوية الجمعيات المهنية والمشاركة فيها.
 - حضور المؤتمرات والدورات، والدراسات الجامعية وبرامج التدريب تعتبر اساليب فعالة في مجال التعليم المستمر.
 - المشاركة في مشاريع البحث
- 3. السعي الدائم لتطوير مهارات التدقيق والإلمام بأحدث التقنيات الحديثة في مجال التدقيق مثل تطبيقات الحاسب الآلي والمخاطر المتعلقة به والأساليب الحديثة في اكتشاف طرف الغش والتحليل.
- 4. المدقق الداخلي مسؤولا عن تلقي التعليم المستمر لشخصه لكي يتمكن من المحافظة على جدارته، خاصة فيما يتعلق بالتحسينات والتطورات في معايير التدقيق الداخلي والاجراءات والتقنيات .
- 5. يمكن تطبيق استراتيجيات تعليمية لتطوير العاملين في التدقيق. وتبدأ عملية اختيار تلك الاستراتيجيات كالتالي:-
 - تحديد الاهداف التنظيمية ومراجعتها.
 - تقييم مدى استعداد المتعلمين للتدريب.
 - وضع او اختيار محتوى التدريب.
 - دراسة الموازنة المخصصة للتدريب لضمان كفاءتها.

التطوير المهني المستمر

- المحافظة على المهارة من خلال مواصلة التعلم
- البقاء على الاطلاع مستمر على التحسينات والتحديثات والتطورات التي تستجد في معايير واجراءات وتقنيات التدقيق الداخلي
- وضع خطة للتطوير المهني المستمر للعاملين في التدقيق الداخلي

Characteristics

صفات المدققين

أن فعالية وظيفة التدقيق الداخلي تتوقف على توفر فئة من المدققين فيهم صفات مكتسبة سواء أثناء دراسته، أو أثناء ممارسته لواجبه المهني ومن هذه الصفات⁽¹⁾:

1. **الوعي الإداري:** يعني أن ينظر المدقق الداخلي إلى الأمور داخل المنشأة من منظور إداري، بحيث يربط بين العلاقات المتداخلة، بشرية كانت أم مادية، ويوازن بين المهارات الوظيفية والإدارية، ويحلل الوضع الداخلي للمنشأة في ظل البيئة الإقتصادية الخارجية.

2. **الدافع الشخصي:** يعبر الدافع الشخصي لدى المدقق الداخلي عن تطلعاته ورغباته في تحسين نوعية عمليات التدقيق التي يقوم بها، وهذا الدافع هو الذي يجعل المدقق تواقاً إلى القيام بأدوار إدارية عالية المستوى، وتقديم خدمات رقابية أكثر فعالية، فضلاً عن أنه يدفعه إلى محاولة تنفيذ واجباته الرسمية بطريقة مقبولة.

3. **الحكم:** بعد النظر بخطط المدقق للعمليات التي سينفذها قبل إبتدائه بها، وأثناء مباشرته لعملية التدقيق يجب أن يكون مرناً، بحيث يقوم بإجراء التعديلات اللازمة على البرامج التي خططها مسبقاً في ضوء المستجدات من الظروف، وعندما يختتم عملياته لا يتوانى عن الاعتراف بالمشكلات التي واجهها، ويعكف على دراسة أسبابها، لكي يستفيد من دروسها في عمليات التدقيق المستقبلية.

4. **القدرة الإتصالية:** تتطلب وظيفة التدقيق الداخلي قدرة عالية على الاتصال، تساعد المدققين على تبادل المعلومات والحقائق، حول العمليات بينهم وبين الأشخاص الخاضعين للتدقيق من جهة وبينهم وبين الإدارة العليا من جهة أخرى، وهذه المقدرة يمكن للمدققين تنميتها بالخبرة والمران، لذلك فهي تختلف من مدقق إلى آخر، ولكن المدقق الداخلي الناجح هو الذي يحرص على تحسين قدرته الإتصالية سواء كانت شفوية أم كتابية، حيث تمكنه هذه المهارة من نقل أهداف عملية التدقيق وتقويماتها والإستنتاجات والتوصيات بصورة واضحة وفعالة.

5. **المثابرة:** يحتاج تنفيذ إجراءات التدقيق الداخلي جهوداً فكرية وجسدية كبيرة، ولا يصل المدققون إلى نتائجها في مدة قصيرة، لذلك فإن المدققين الذين لا يمتلكون صفة المثابرة سوف يتوقفون عن العمل غالباً قبل الوصول إلى نتائج حقيقية توصل إلى أهداف دائرة التدقيق الداخلي، وعلى مدير دائرة التدقيق الداخلي أن يحاول باستمرار تدريب المدققين على الصبر والمثابرة، ويعلمهم كيف يؤدون الأعمال الصعبة دونما ملل أو ضجر.

⁽¹⁾ IIA www.theiia.org Code ethics

6. **الإبتكارية:** يفترض بالمدققين الداخليين أن يكون محبين للإبداع والإبتكار ودائمي البحث عن الطرق والأساليب المحسنة لإنجاز الأعمال التي يؤدونها، وكذلك الأعمال التي يؤديها بقية العاملين في المنشأة .

7. **اللباقة:** تنطوي صفة اللباقة على الطريقة الإيجابية التي يتعامل بها المدققون مع الأشخاص الخاضعين للتدقيق، وتتضمن هذه الصفة أيضاً القدرة على إبداء الملاحظات وأحياناً توجيه الإنتقادات البناءة دون إستثارة غضب الشخص المنتقد ويمكن إمتلاك هذه الصفة من خلال دراسة المشاعر والأحاسيس الإنسانية، وإدراك ردود الأفعال البشرية، ويمكن تنمية هذه الصفة بالتعليم والتدريب.

8. **قوة الشخصية:** يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بقوة الشخصية، بحيث لا يسمح لأي شخص أن يؤثر بشكل غير عادل على نتائج التدقيق، وأن يسرد الأحداث تماماً مثلما يراها، وأن يكون صاحب رأي وقدرة على الدفاع عن رأيه .

9. **الأمانة والموضوعية:** يجب أن يكون المدقق الداخلي مستقيماً وأميناً ومخلصاً في عمله وعليه أن يتوخى العدالة وأن لا يكون متحيزاً، وأن يكون ذا استقامة حقيقية، وغير مرتبط بأية مصلحة تنال من أمانته أو تجرده مهما كان أثر تلك المصلحة.

10. **السرية في العمل:** يجب على المدقق أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء عمله، وأن لا يستخدم هذه المعلومات لغايات شخصية أو بطريقة تؤدي إلى إيذاء مصلحة المنشأة.

إن المراجعة الشاملة لا تتم إلا خلال فترة قياسية من الزمن لذلك تتم مراجعة أداء كل موظف سنوياً وبصورة منتظمة ومستمرة، حيث تتم بواسطة الشخص المسؤول عن الموظف مباشرة ومن تقييم الشخص لنفسه، وأن الهدف من هذه المراجعة، هو قياس وتقييم أداء الموظف خلال تلك الفترة لكي تكون المراجعة قادرة على تحديد صورة أكثر وضوحاً للأداء وتمكن كل موظف من توضيح عمله وطموحاته المهنية رسمياً وتمكن مدير التدقيق الداخلي من تقييم إمكانيات الترقيات وتغيير الدرجات والتدريب وإصدار الحكم عليها من خلال:

■ الأمور الشخصية:

- (1) الذوق والإحترام وذلك من خلال مدى إستخدام الذوق المناسب في التعامل .
- (2) التشجيع من خلال حماسه لعمله وإقباله على العمل من خلال عمل الفريق الواحد ودقته في المواعيد وإستعداده للعمل بساعات إضافية .
- (3) الحافز الشخصي من خلال تحمسه للتصدي للمهام والمسؤوليات والقدرة على تطوير أفكار جديدة والعمل بأقل قدر ممكن من التوجيه .
- (4) القدرة على العمل تحت ظروف صعبة ومن خلال مقدرته على التعامل مع الإجهاد والضغط والإحباط دون أن يؤثر ذلك على الآخرين والقدرة على إخفاء الشعور بالقلق في الظروف الصعبة.

اختيار المدققين الداخليين:

1. يتم اختيار المدققين الداخليين من عدة مصادر مثل الجامعات والكليات حيث يجب أن يكون المدقق حاصلًا على شهادات جامعية و/أو مهنية مثل CA.... وغيرها، وقد يكون اختيار المدققين من داخل الشركة أو من خارجها.
2. يتم إجراء مقابلات مع طالبي الوظيفة من قبل مشرف أو مدير التدقيق الداخلي.
3. يتم إجراء المقابلات وفقا لمنهجية معتمدة لتأكيد التماثل والمستوى الملائم بين مقابلة وأخرى.
4. يتم إخضاع طالبي الوظيفة إلى فترة تدريبية تدريبية قد تكون ثلاثة أو ستة شهور أو ما يقارب ذلك.
5. يجب حسم قبول أو عدم قبول طالب الوظيفة خلال أو في نهاية الفترة التدريبية التدريبية.

التدريب والتعليم المستمر:

خلال الفترة التدريبية التدريبية وما بعد هذه الفترة يجب على الدائرة الاهتمام بالأمور التالية:

1. إعطاء الموظفين الجدد، وفق برنامج معد مسبقا، التوجيه المناسب والتأهيل والتدريب الكافي وتوفير المعلومات اللازمة خلال هذه الفترة
2. الإشراف والمتابعة وفقا لبرنامج واضح محدد ومن قبل شخص مكلف بذلك، حيث أن منافع التدريب هي إيجابية لكل من الشركة والمتدرب
3. أن يلحظ برنامج التدريب تعاقب/دوران الموظفين والنشاطات في الشركة.
4. التدرج في إسناد المهام من العادي إلى الأكثر تعقيدا.
5. التدريب هو لجميع المستويات، العليا منها والعادية.

تقييم موظفي التدقيق:

من الأهمية وجود سياسة واضحة لتقييم موظفي التدقيق الداخلي، حيث يجب أن يراعي التقييم العناصر الآتية:

1. تحديد معايير وطرق التقييم.
2. أن يتم التقييم دوريا - مرة في السنة على الأقل، وقد يكون بعد إنهاء كل مهمة تدقيق.
3. تحديد عناصر الأداء بوضوح.
4. الأخذ بالاعتبار العناصر الشخصية.
5. توضيح فوائد وإيجابيات البرنامج، مثلا:
 - يكشف نقاط الضعف ويعمل على تحسينها
 - يبقّي المدققين على معرفة بأنفسهم وبإمكانياتهم
 - التحفز واكتشاف الإمكانيات والطاقات لدى المدققين

- وضوح الرؤية المستقبلية للمدقق وإمكانه على ضوء ذلك التقدم والترقي.

تقييم الأمور العملية:

- (1) الأهداف التي تم تحديدها ومدى كونها واقعية بالنسبة للإنجاز.
- (2) الالتزام بدليل التدقيق الداخلي.
- (3) عدد التوصيات التي تم تقديمها وتمت متابعتها.
- (4) القدرة على إنجاز الأعمال ضمن أوقات الموازنات التقديرية.

تقييم الموظف لنفسه

إن عملية تقييم أداء الموظف عملية ذات اتجاهين، يعني تقييم الموظف المعني بواسطة المسؤول عن التقييم وبحث أدائه معه بحثاً كاملاً وصريحاً، وللمساعدة في تنفيذ العملية وإنجاحها تحتوي نماذج التقييم قسماً خاصاً لتقييم الموظف لنفسه، الهدف هو توفير الفرصة لكل موظف لتقييم نفسه بنفسه على أساس توفير المعلومات بصورة واقعية لكي يتمكن المسؤول عن التقييم من مقارنة رأيه بالرأي الشخصي للموظف ليساعد على تحديد المناطق التي تثير الخلافات في الرأي.

جمعية البر
الأهلية
مركز الشقيق



تقييم الموظف لنفسه ومقارنتها مع تقييم المسؤول

ت ق ي م ل س و ل	التقييم الشخصي					
	5	4	3	2	1	
						(1) أسلوب العمل
						* استخدام مصادر التدقيق المناسبة
						* القدرة على حل المشاكل
						* مهارات التغيير الشفوي
						* مهارات التغيير الخطي
						* إنجاز موازنة الوقت
						* أوراق عمل اساسية
						* صواب الرأي
و ل						(2) التنظيم
						* تخطيط العمل
						* العلاقة مع دوائر الشركة
						(3) الأمور الشخصية
						* الذوق والاحترام
					* الحافز	

إنجاز A متميز	إنجاز B كامل	إنجاز C جزئي	عدم إنجاز D

(5) أهداف الموظف حسب ترتيب أهميتها
ومستوى الانجاز.

جمعية البر
الأهلية
بمركز الشقيق



(6) خطط المستقبل

- أ. التطور المهني
ب. المطلوب لتحقيق الطموحات
ج. الإحتياجات التدريبية
التوقيع
الوظيفة

مواصفات موظفي التدقيق الداخلي:

1. التميز بحس المسؤولية والموضوعية وعدم التحيز والمسلكية الجيدة
2. البعد عن الشبهات
3. الاستقلالية عن النشاط موضوع التدقيق
4. المحافظة على سرية المهنة وقواعد السلوك المهني
5. الصلاحية والمكانة المناسبة في الهيكل التنظيمي للشركة.
6. الأهلية والكفاءة المهنية التي تؤهلهم للقيام بأداء وظائفهم على خير وجه وهذا الأمر يتطلب وجود موظفين يتمتعون بالخبرة والأهلية، وأن يكونوا موضع

إشراف مهني ملائم، ويخضعوا لبرامج تدريبية مستمرة تساعد في تطورهم وإكتسابه للمزيد من المعرفة والخبرة.

كما يجب أن يكون المدقق الداخلي ملماً بشكل جيد بأهداف المنشأة، وسياساتها وخططها وبرامجها وعملياتها ونشاطاتها، والقوانين والأنظمة المالية والإدارية، وطرق إعداد الميزانيات التقديرية والإجراءات المحاسبية المتبعة والممارسات الإدارية السائدة.

إن التأهيل الفني للمدقق الداخلي يتكون من الدراسة الأكاديمية، والخبرة العملية في مجال فحص وتقييم جميع عمليات وأنشطة المنشأة، والتدريب على رأس العمل من خلال عقد دورات داخل الدائرة والطلب من المشرفين المحاضرة في مواضيع معينة، لذلك فإن المدقق الداخلي حتى يقال أنه مؤهل لا بد وأن يمتلك معرفة أساسية بجميع وظائف الأعمال الإدارية وأهدافها والمبادئ التي تحكمها، ويدعم هذه المعرفة من خلال الدراسة والبحث.

فقد نصت معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي على وجوب أن يتمتع كل مدقق بقدر معين من المعرفة والمهارة على النحو التالي:

- **الكفاءة في تطبيق معايير التدقيق الداخلي وإجراءاتها وتقنياتها المطلوبة لإنجاز عملية التدقيق.**
- **الإلمام بمبادئ المحاسبة، الإقتصاد، القانون، الضرائب، أنظمة المعلومات الإلكترونية بالإضافة إلى فهم مبادئ الإدارة من أجل تمييز وتقييم أهمية الانحرافات عن العمل المؤدى بشكل جيد .**
- **الإعداد المهني والتدريب:** إن المدققين الداخليين كغيرهم من المتخصصين، يلزمهم إعداد مهني وتدريب مناسب من الناحيتين النظرية والعملية، ودراسة متواصلة لزيادة وتطوير كفاءتهم المهنية من خلال الإشتراك السنوي بالمجلات والدوريات العلمية المتخصصة والمشاركة في الاجتماعات والندوات العلمية وحلقات البحث وبرامج التدريب سواء داخلية أو خارجية او على رأس العمل أو المشاركة في مشاريع البحوث.

العلاقات الانسانية ومهارات التعامل

يتطلب التدقيق الداخلي أفراداً مهنيين لديهم مهارات إتصال جيدة، وكل فرد يتم إختياره يجب أن يكون قادراً على التعامل مع الآخرين وقادراً على التفاعل مع الأفراد في المستويات المختلفة في المنشأة.

ومن هنا فإنه بالرغم من حتمية التأهيل المهني والفني للمدقق الداخلي، فإن ذلك لا يعتبر كافياً فقط بدون مهارات الإتصال وإملاك فن التعامل مع الآخرين.

وليس أدل على أهمية العامل الإنساني في نجاح أي عمل من أن معايير الأداء لهذا العمل يضعها أشخاص وينفذها أشخاص أيضاً ، ويقوم أشخاص بالمحاسبة والتدقيق على التنفيذ، ومن هنا نجد ان هناك عامل مشترك بين هذه المجموعات

الثلاثة ألا وهو العامل الإنساني الذي لا يمكن إغفاله إذا أريد لهذا العمل أنه يتم بنجاح.

فالعلاقات الإنسانية الناجحة أمر حيوي لخلق الشخصية المهنية وإن إهمال هذه المظاهر والعلاقات السلوكية يعرض المدقق - بل وبقائه - للخطر لأن وجود التدقيق للمساعدة في حل المشاكل وليس في خلق مشاكل جديدة.

إن اعتقاد الأفراد إن المدقق يقوم بدور المحقق أو رجل البوليس في تقييد الأخطاء يجعلهم في حالة نفور من هذا المدقق مما ينعكس أثره على إدارة الأعمال، وهذه هي الحالة الشائعة في معظم أعمال التدقيق تجاه المدققين لذا يبقى تخلص المدقق من تلك الصفة التي لصقت به (رجل البوليس أو المحقق) أن يقنع العاملين في المنشأة إن وجوده هو لمساعدتهم في رفع كفاءة أداء الأعمال المنوطة بهم، وأن الهدف تعاون الكل في سبيل الوصول إلى أقصى درجة الكفاءة والكفاية من خلال:

(1) بذل الجهد لتفهم مشاكل الأشخاص قيد التدقيق من خلال سؤالهم عن المشاكل التي يمكن أن يساعدهم في حلها.

(2) تقديم الملاحظات التي تتعلق بالإجراءات ليعود على من يدقق عليهم ببعض الفوائد .

(3) البعد عن التعالي بين العاملين ومحاولة تهيئة الجو المناسب لعلاقات تعاونية وتنمية الوعي بأن الكل يعمل لخدمة أهداف المنشأة والتزام بالمقولة " عامل الناس كما تود أن يعاملوك " .

(4) إكساب المدقق مهارات الإتصال والقدرة على الإقناع تعتبر عاملاً أساسياً بالنسبة للتدقيق .

علاقات التدقيق الداخلي بالادارات الاخرى

تعد مهمة المدقق الداخلي من المهام الصعبة داخل منظمات الأعمال، لأن المدقق الداخلي مطالب بأن ينجح في إنجاز المتطلبات الفنية لمهمته، وفي نفس الوقت أن يوافق بين اتجاهات متضادة، ويوائم بين إعتبارات سلوكية متعارضة بطبيعتها، وفيما يلي شرح موجز لعلاقة التدقيق الداخلي مع الإدارات المختلفة:

علاقة التدقيق الداخلي مع الإدارة العليا

على الرغم من أهمية إقتناع الإدارة العليا بدور التدقيق الداخلي في تقديم الخدمات الرقابية لها، إلا أن هناك ثمة مجاًلاً لإختلاف وجهات النظر بينهما، وغالباً ما يذكر هذا الإختلاف حول نطاق التدقيق، وأسلوب العمل في حدود هذا النطاق بسبب إعتقاد الإدارة العليا بأن مهمة التدقيق تتمثل في منع وقوع الأخطاء أو التقليل منها تجنباً للخسائر، وإن إعتقاد التدقيق إن المهمة تركز على تقييم كفاية وفعالية نظم الرقابة وتدقيق العمليات، وتقديم التوصيات اللازمة لتحسين تلك النظم والعمليات.

علاقة التدقيق مع الإدارة التنفيذية

إن وجود دائرة للتدقيق الداخلي في المنشأة، تقوم بالواجبات المطلوبة منها بصدد الفحص والتحقيق يدعو إلى قيام العاملين بواجباتهم بكل دقة وعناية وبدون تأخير، كما يدعو أيضاً إلى منع فرص إرتكاب الغش أو تقليدها إلى أدنى حد، فالموظف الذي يعلم بأن هناك من سيراجع عمله، سوف يتوخى الحرص في أن لا يقع في أخطاء بخلاف الموظف الذي يعرف بأن عمله لن يخضع لتدقيق ما.

إن وظيفة التدقيق الداخلي تبقى ذات صبغة إستشارية، وتقدم خدماتها إلى جميع المستويات الإدارية بما فيها المستويات التنفيذية، أي أن توصياتها وإقتراحاتها غير ملزمة دائماً، ولا تنفذ إلا بعد إقتناع ذوي السلطة أو الشأن بها.

فوجود المدقق هو للمساعدة في رفع كفاءة أداء الأعمال وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة، فهو ينصح ولا يفرض بل يساعدهم في تطوير وتحسين أعمالهم للوصول إلى الكفاءة الإنتاجية القصوى .

علاقة التدقيق الداخلي بالمدقق الخارجي

تفرض علاقة التفاعل بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين ضرورة حتمية للتعاون البناء فيما بينهم. إن العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي تمثل إحدى المتطلبات الأساسية التي نصت عليها معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، وأدلة التدقيق الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين للتأكيد من توفير التغطية المناسبة وتقليل الجهود المكررة في أعمال التدقيق .

إن بناء علاقة إيجابية بين المدقق الداخلي والخارجي، تقوم على الثقة المتبادلة والمعرفة الكاملة والإمكانات، مما تؤدي إلى زيادة التنسيق والتعاون البناء بينهما وبالتالي تؤدي إلى تضافر الجهود المبذولة لتحقيق الأهداف المشتركة لكل منهما بما يعود بالفائدة على المنشأة.

وفيما يلي ملخصاً لجوانب العلاقة بين التدقيق الداخلي ومدقق الحسابات الخارجي:

• التنسيق والتعاون في الجهود المبذولة في أعمال التدقيق

- لقد نصت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، بأنه يجب على مدير التدقيق الداخلي تنسيق جهود التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي للتأكد من توفير التغطية المناسبة وتقليل الجهود المكررة وذلك من خلال:
- أ. عقد إجتماعات دورية لمناقشة الأمور ذات الفائدة المتبادلة.
- ب. الإطلاع على برامج تدقيق وأوراق عمل كلا الطرفين.
- ج. تبادل تقارير التدقيق والمراسلات الإدارية.
- التقييم المتبادل لأعمال كل منهما

يعني وجوب تقييم وظيفة التدقيق الداخلي من قبل المدقق الخارجي وكذلك تقييم المدقق الخارجي من قبل التدقيق الداخلي بحيث يوثق تقييم كل منهما للآخر في ضوء المعايير التالية

1. المكانة في الهيكل الوظيفي والسلطة والصلاحيات والقيام بأي أعمال تنفيذية.
2. نطاق الوظيفة من خلال التحقق من طبيعة المهام وإعتماد الإدارة لتوصيات المدقق الداخلي
3. مراجعة أوراق عمل المدقق الداخلي للتأكد من سلامة نطاق العمل وبرامج التدقيق المناسبة وسلامة التخطيط والإشراف.

كما أن للمدقق الداخلي أن يقوم بأعمال المدقق الخارجي ويقدم رأيه فيها إلى لجنة التدقيق أو إلى الإدارة العليا، وذلك من أجل تقييم أعمال المدقق الخارجي كجزء من معرفة فعالية التكاليف التي تتحملها المنشأة مقابل الخدمات المحاسبية أو الإستشارية التي يقدمها المدقق الخارجي كخبير أو مدقق من خارج المنشأة .

– إعتداع كل منهما على عمل الآخر

إن مجال التعاون بين المدقق الداخلي والخارجي واسع فسيح، فليس من شك في أن وجود نظام سليم للتدقيق الداخلي يزيد من إعتداع المدقق الخارجي على درجة متانة أنظمة الرقابة الداخلية وبالتالي حجم العينة، كذلك يستطيع المدقق الخارجي الإعتداع على إيضاحات المدقق الداخلي لما له من خبرة شاملة في عمليات وإجراءات المنشأة كما يستطيع إعتداع بعض الكشوف والقوائم والتحليلات التي أعدها المدقق الداخلي، كما يعتمد على دقة أعمال التدقيق الداخلي بالنسبة لفحص عمليات الفروع التي لا يتمكن من زيارتها، وفيما يلي أمثلة على المواطن التي قد يرغب المدقق الخارجي طلب مساعدة المدقق الداخلي بشأنها:

- تحضير الجداول والأعمال الكتابية.
- تقييم أنظمة الرقابة الداخلية.
- القيام بأعمال الجرد المفاجيء.
- التأكد من صحة أرصدة الذمم المدينة.
- مراقبة الإحتفاظ بالأصول.

ويمكن تلخيص اهم الاختلاف والتشابة فيما يلي:-

أوجه الإخلاف	المدقق الداخلي	المدقق الخارجي
1. التعيين	إدارة المشروع تعيين المدقق الداخلي	أصحاب المشروع إذا كان المشروع خاص أما إذا كان المشروع تابع للدولة فيقوم بالتعيين السلطة العليا في الدولة
2. الأهداف	تحدد الإدارة العليا أهداف التدقيق وفقاً لإحتياجاتها .	تحدد أهداف التدقيق وفقاً لنصوص العقد المبرم و لا تخرج عن تدقيق الدفاتر المالية . وتتركز في إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفؤ ويقدم بيانات سليمة. و إكتشاف ومنع الغش والأخطاء ...
3. المسؤولية	يعمل المدققون مسؤولياتهم أمام الإدارة العليا للمنشأة التي يعملون فيها في أداء وظائفهم .	مسئول تجاه أطراف عديدة منها المساهمين والدائنين وغيرها . مسئول أمام الإدارة ويستقلون عن إدارة المنشأة .
4. المؤهلات	تحدد الإدارة المؤهلات المطلوبة لمن يقع عليه الاختيار ليعمل مدققاً لديها .	تحدد مؤهلات المدققين طبقاً لدستور مهنة تدقيق الحسابات .
5. الأنشطة	يهتم المدققون بالنواحي الإدارية والعمليات المالية و غير المالية .	يهتم فقط بالنواحي المالية .
6. درجة الاستقلال	استقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارات ولكنه يخدم رغبات وحاجات الإدارات الأخرى خاضعاً بالتبعية لإدارته	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي .

أوجه الإخلاف	المدقق الداخلي	المدقق الخارجي
7. الفئات المخدمية	يهتم باحتياجات الإدارة ورغباتها	يخدم احتياجات طوائف عدة منها الإدارة، وجمهور المساهمين وفئات الشعب المختلفة، وأجهزة الدولة المتخصصة.. الخ.
8. نطاق العمل	أن المدقق الداخلي يعمل باستمرار طوال العام لدى المشروع فإن لديه من الوقت ما يكفي لإجراء فحص تفصيلي موسع للعمليات	يحدد كتاب التكاليف والعرف السائد ومعايير التدقيق المتعارف عليها وماتنص عليه القوانين المنظمة لأعمال التدقيق الخارجي
9. طبيعة العمل	يخدم إدارة المشروع بصفة رئيسية، ولذلك يوجه اهتمامه إلى التدقيق في النظم المستعملة والسياسات المرسومة بقصد التأكد من تنفيذها واكتشاف أي انحراف وتعديله	الفحص غالباً مرة واحدة في نهاية السنة المالية وقد يكون في بعض الأحيان على فترات متقطعة خلال السنة

الاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي

ان اتباع المدخل السلوكي في عملية التدقيق سوف يؤدي الى ازالة نظرة الافراد الى المدققين انهم اداة ضغط عليهم. وجعل اجراءات واساليب التدقيق محل قبول الى جانب الافراد المدقق اعمالهم وبالتالي تحسين العلاقة بين المدقق والافراد المدقق اعمالهم والتي تنعكس على تحقيق الرضاء الشخصي للعاملين ويصبح التدقيق اداة معاونة تحظي بالرضاء والقبول بل اكثر من ذلك فإن دراسة الجوانب السلوكية المرتبطة بالتدقيق الداخلي يمكن ان يجعل منها وسيلة ترغيبية اكثر من كونها وسيلة عقابية كما هو الوضع في الكثير من التنظيمات وفقاً للمدخل الاجرائي للتدقيق.

من هنا فقد بدأ اهتمام الهيئات المهنية في تطوير الفكر في التدقيق الداخلي في الاتجاه السلوكي، وليس ادل على ذلك من احتواء معايير الاداء المهني للتدقيق الداخلي التي وضعها مجمع المدققين الداخليين بأحدى على ضرورة توافر المهارات والقدرات المتعلقة بالعلاقات الانسانية والتعامل مع الافراد او القدرة على الاتصال الفعال في التدقيق الداخلي من خلال ثلاثة مرتكزات اساسية :-

1. الاعلام عن وظيفة التدقيق الداخلي داخل المنشأة يهدف لتوضيح الفلسفة التي يقوم عليها، والأهداف التي تسعى اليها، والامكانيات التي تمتلكها، والخدمات التي يمكن ان تقدمها، وذلك من خلال توثيق التدقيق واسلوب التدقيق الحديث .

2. **اتجاه المدققين الداخليين الى تقديم خدمات ذات صبغة استشارية الى** جانب عمليات التدقيق الداخلي وان يقنع العاملين في المنشأة ان وجوده هو لمساعدتهم في رفع كفاءة اداء الاعمال المنوطة بهم. وان الهدف تعاون الكل في سبيل الوصول بالانتاج الى اقصى درجة الكفاءة والربحية وذلك من خلال (دع الافعال تحدث). من خلال:-

- **يجلس المدقق مع مدير التدقيق او رئيس قسم الجهة المعنية في التدقيق او** النشاط محل التدقيق ويشرح له عمله وما يهدف الى تحقيقه، ويجعل الامور واضحة بالنسبة له ولكل شخص سيتعامل معه ويحتاج اليه .
- **يحاول ان يفهم اسس المهام قبل بداية تدقيقها** لانه كل شخص سوف يتعاون معه يامل مساعدته عندما يشعر برغبته في ذلك .
- **يبذل جهداً حقيقياً لتفهم مشاكل الاشخاص قيد التدقيق** يسألهم عما اذا كانت هناك مشاكل ممكن ان يساعد في حلها.
- **يقدم الملاحظات التي تتعلق ببعض الاجراءات في مكان اخر** من عمليات التدقيق مما يعود على من يدقق اعمالهم هناك بعض الفوائد .

3. **انتهاج المدققين الداخليين لاسلوب تعامل السلوك الانساني الايجابي مع كافة** الافراد الذين تخضع اعمالهم للتدقيق ومع المسؤولين عنهم وذلك قبل واثناء وبعد اجراء التدقيق الداخلي ، أي يمكن تنمية روح الثقة والتعاون بين المدقق والعاملين عن طريق مراعاة القاعدة الذهبية للعلاقات الانسانية والتي يعبر عنها بالعبرة القائلة " عامل الناس كما تود ان تعامل " او / وافعل للآخرين ما تود ان يفعل الآخرون لك لو كنت مكانهم وتناولت احتياجاتهم، ورغباتهم ومشاكلهم وطموحاتهم.

4. **تطوير نتائج التدقيق وطريقة صياغتها اذا كان القول المأثور " ان الطريقة** المثلى لكي لا تكون محل انتقاد وهو " **لا تنتقد الآخرين امر حسن " فإن لسوء** الحظ" ان احدى وظائف التدقيق هي امداد الادارة بالمعلومات والنتائج المستقاة من فحص وتحليل ونقد العمليات والاداء فكيف يتم تنفيذ ذلك دون ترك اثر سيئ لدى الافرد ؟ يعتبر تطوير نتائج التدقيق وطريقة صياغتها اهم الطرق الهامة في تحقيق ذلك الامر. فالارادة لا تتوقع ان تعرف من المدقق كل شئ ولكنها تتوقع ان تعرف الفرق بين ما يعرفه المدقق كمخالف وما هو في حكم التخمين. أي ما تم الوصول اليه عن طريق الحكم الادراكي. لذا يقترح البعض بأن يعد المدقق قائمة بكل ملاحظاته التي يراها واخرى تشمل الاستنتاجات التي يكونها عن طريق الحكم الادراكي ويتم المناقشة مع الجهة الخاضعة للتدقيق بحيث يتم كل المناقشات مع التدقيق الداخلي والافراد الخاضعين للتدقيق بصراحة ونزاهة فضلاً عن ضرورة الاستماع بعناية وذلك من اجل تحقيق التعاون والمشاركة بين المدقق والخاضعين للتدقيق وهذا الامر الذي يؤدي الى نجاح العلاقة بين المدقق الداخلي والموظفين الذين يقوم بمراجعة اعمالهم

وبالتالي الى قوة الاتصال مما يؤدي الى نجاح عملية التدقيق وارتفاع الرضاء
الوظيفي للعاملين وازالة نظرة الافراد الى ان التدقيق اداة ضغط عليهم وجعل
اجراءات واساليب التدقيق محل قيود من جانب الافراد المدقق عليهم ويصبح
التدقيق اداة معاونة تخطى بالرضاء والقبول.

جمعية البر
الأهلية
بمركز الشقيق



جمعية البر
الأهلية
بمركز الشقيق



لتنفيذ اعمال التدقيق لا بد من العمل الميداني وهو عملية جمع الأدلة وتحليلها وتقييم الأدلة على النحو المحدد في التخطيط والمسح... الخ. فالغرض من العمل الميداني هو تراكم أدلة كافية، مختصة، وذات الصلة، ومفيدة للتوصل الى نتيجة بشأن توقعات الأداء، ودعم نتائج الاعمال والتوصيات.

تتعدد تقسيمات أنشطة التدقيق الداخلي باختلاف وجهة النظر التي يعتمد عليها كل تقسيم. فيمكن تقسيمها حسب الهدف منها كان يكون للتحقق او للتقييم او المطابقة او الحماية.

اما بالنسبة لنشاط التقييم فينصب اساسا على تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، والتقييم لتحديد مدى كفاءة السياسات والاجراءات وبصفة عامة مدى كفاءة العمل في المنشأة، ونتيجة لتوسع مفهوم التدقيق الداخلي امتد نشاط التقييم ليشمل تقييم اداء الوحدات التنظيمية المختلفة في المنشأة ومدى اسهام كل منها في تحقيق الاهداف العامة للمنشأة.

ويرتبط نشاط المطابقة بعملية التأكيد للإدارة العليا بمدى اتساق وتطابق التنفيذ الفعلي للاعمال مع القوانين واللوائح المطبقة، وعلى ذلك يختلف نشاط التدقيق عن نشاط التقييم في ان الاول يبحث في مدى التزام الافراد بالقوانين واللوائح والسياسات والاجراءات والنظم المختلفة، في حين ان التقييم يبحث في قيمة او جدوى كفاءة السياسة او الاجراء او الاداء.

ومن الطبيعي ان يحتاج المدقق الداخلي في مزاولة لهذا النشاط لان يفحص ويراجع ما يراه ضروريا من مستندات وسجلات وتقارير الى جانب قيامه بالاستفسار والتتبع والملاحظة .

ونشاط الحماية فيركز على عملية التأكد من توافر الضمانات والوسائل الكافية للحفاظ على اصول وممتلكات المنشأة بصفة عامة، وعلى المدقق الداخلي ان يتأكد من كفاية نظم الرقابة الداخلية المرتبطة بحماية اصول المنشأة من الغش والاختلاس والسرقة والتبديد والتزوير، ومن انه لا توجد ثغرات بهذه النظم يمكن استغلالها للسرقة او الاختلاس.

ومن الجدير بالذكر أنه يتم استخدام هذه الطرق على أساس اختباري يقرر مداه على ضوء كفاية الطرق المحاسبية، ومدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية. هذا

كما أن تطبيق الطرق المذكورة آنفاً جزء ضروري من عملية التدقيق، ويستغرق نصيباً كبيراً من الجهد والوقت اللازمين للقيام بعملية التدقيق. وقد تم في السنوات الأخيرة إيلاء موضوع استعمال العينات الاحصائية في اختبار وفحص الدفاتر والسجلات اهتماماً كبيراً ، وقد أثبتت التجربة الميدانية نجاعة استخدام الطرق الاحصائية هذه في التدقيق التي تستلزم فتح حسابات كثيرة العدد في العادة كالذمم المدينة والدائنة، ويمكن للطرق الاحصائية هذه أن تزداد أهمية مستقبلاً إذا ما استعملت سوياً مع الحكم الشخصي والرأي الذاتي للمدقق.

ويكون ذلك من خلال تتبع المراحل التالية:-

المرحلة الاولى: التخطيط

المرحلة الثانية : العمل الميداني

المرحلة الثالثة : إيصال النتائج

المرحلة الرابعة: المتابعة

المرحلة الاولى: التخطيط

ويستند التخطيط في التدقيق على تغطية جميع أنشطة المؤسسة على الأقل مرة واحدة في العام وفق ما ورد في نص البند 2000 من معايير الاداء (على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وضع خطط مبنية على أساس المخاطرة لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي، منسجمة مع أنظمة المنشأة. وأن توضع خطة التدقيق الداخلي المبنية على أساس تقييم المخاطر، على الأقل مرة سنوياً، ويجب الأخذ بالاعتبار توجيهات الإدارة العليا ومجلس الإدارة في هذه ومن خلالها يتم:-

1. التحضير للتدقيق Preparation for the audit

تعتبر اعمال التدقيق نشاطات معقدة تتطلب تخطيطاً مناسباً. فالتخطيط يحول دون تجاهل المراحل الهامة من التدقيق ويشمل التعرف على المشاكل الهامة. والاستجابة للمهمات التي يتم تكليف الموظفين لها ويحول دون تكليف المدققين بمهمات لا تتناسب مع قدراتهم وخبراتهم.

بعد ان جرى جدولة الانشطة والجهات التي ستخضع للتدقيق وتحديد الأولوية للأنشطة الهامة طبقاً للمعايير⁽¹⁾ والتي تطلب من الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وضع خطط مبنية على أساس المخاطرة لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي، منسجمة مع أنظمة المنشأة. تبدأ المرحلة التالية مباشرة وهي التحضير لمهمة التدقيق، طبقاً للخطوات التالية:

⁽¹⁾ TTA www.theiia @org (standers number 2000)

2. تحديد أهداف التدقيق *Establishing Audit objective*

لقد حددت نشرة المعايير المتعلقة بالممارسة العملية للتدقيق الداخلي (1) مسؤولية المدقق الداخلي في تحديد نطاق العمل وبيان مجال العمل والاهداف التي يجب ان يحققها التدقيق والمجال الرئيسي الذي يجب مراجعتها وتقييمها.

تشكل الاهداف بيانات واضحة ودقيقة لاغراض التدقيق ويقسم مجال التدقيق الى اهداف يمكن تحقيقها عن طريق تحديد المناطق التي يجب مراجعتها وتقييمها اثناء التدقيق.

ان الهدف الأساسي للتدقيق الداخلي هو لمساعدة جميع اعضاء المنشأة على تأدية عملهم بفاعلية، ويتم ذلك من خلال قيام التدقيق الداخلي بتزويدهم بالتحليلات والتفويطات والتوصيات والمعلومات التي تهم الانشطة التي يتم مراجعتها .

ويتم تحقيق هذا الهدف عن طريق مجموعة من الاعمال:-

- مراجعة وتقويم متانة وكفاية تطبيق الرقابة المالية، والرقابة على العمليات الأخرى والعمل على جعلها اكثر فاعلية وبتكلفة معقولة .
- التحقق من مدى الالتزام بسياسات المنشأة وخططها واجراءاتها الموضوعية .
- التحقق من مدى وجود الحماية الكافية لاصول المنشأة من جميع انواع الخسائر.
- التحقق من امكانية الاعتماد أو الوثوق بالبيانات الادارية التي تتولد داخل المنشأة.
- تقويم نوعية الاداء المنفذ على مستوى المسؤوليات التي كلف العاملون بالقيام به.
- تقديم التوصيات المناسبة لتحسين عمليات المنشأة وتطويرها .
- رفع الكفاية الانتاجية عن طريق التدريب باقتراح اللازم منها .
- تقصي وتحديد أسباب المخاطر التي تحدث في المنشأة وتقدير الخسائر والاضرار. الناجمة عنها . واقتراح ما من شأنه معالجتها مثل ذلك في المستقبل .
- اجراء الدراسات والاختبارات الخاصة بناء على طلب من الادارة .

3. نطاق العمل *Scope of work*

يجب ان يشمل نطاق التدقيق الداخلي على فحص وتقييم كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وتقييم مستوى الاداء في تنفيذ المسؤوليات المخصصة لتنفيذ الاهداف والمهام المحددة ويجب ان يتضمن نطاق المهمة اعتبارات الأنظمة،

(1) TTA www.theiia.org (standers number 2100)

القيود، الموظفين، والأصول الملموسة بما فيها تلك التي تحت سيطرة أطراف ثالثة (2)

أ. **الناحية الإدارية:** وهي عملية التدقيق التي تتم على النواحي الإدارية، يجب مراقبة تطبيق الإدارات والدوائر للأنظمة الداخلية الخاصة بالشركة من جهة والتأكد من ملاءمتها لنشاط وطبيعة الشركة من جهة أخرى.

ب. **الناحية القانونية:** وهي عملية التدقيق التي تتم على مدى التزام الشركة بتطبيق برامج تدقيق / القوانين والتنظيمات المرعية الإجراء.

ج. **الناحية المالية:** وهي عملية التدقيق التي تتم على مدى تطبيق الشركة للأنظمة والقوانين والتنظيمات IAS الداخلية المالية من جهة، ومعايير المحاسبة الدولية المرعية الإجراء من جهة ثانية، ومدى صحة المعلومات والبيانات المالية وإظهارها بصورة عادلة للوضع المركز المالي ونتائج الأعمال وكفاية وملائمة الإيضاحات حول البيانات المالية من جهة ثالثة.

تخضع معظم مهمات التدقيق للأهداف أعلاه، إلا أن بعض المهمات ذات الطبيعة الخاصة يمكن استثناءها من هذه الأهداف بتطبيق جزئي لهذه الأهداف أو تطبيق إجراءات مختلفة حسب الهدف من المهمة أو الجهة التي طلبت التدقيق، لذا فإن الالتزام بالأهداف أعلاه لا يسري على جميع مهمات التدقيق.

4. اختيار الجهة الخاضعة للتدقيق *Chose the Activity to be Audit*

تبدأ مهمة التدقيق باختيار النشاط الذي سيخضع لعملية التدقيق الداخلي، ويمكن للمدقق اختيار هذا النشاط بطرق مختلفة، وليس أمر هذا الاختيار منطوقاً فقط برغبة المدقق ولكن بطلب من جهات أخرى داخل المنشأة ويجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يحدد الموارد المناسبة والكافية (المالية والبشرية) اللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق.

ويتم تقييم الأمور التالية لتحديد الموارد المناسبة اللازمة:

1. تحديد عدد ومستوى خبرة موظفي التدقيق الداخلي اللزمين للمهمة على أساس تقييم طبيعة ومدى تعقيد واجبات المهمة وقيود التوقيت المفروضة عليها والموارد المتاحة.

2. تؤخذ المعرفة والمهارات والقدرات الأخرى لموظفي التدقيق الداخلي في الاعتبار عند اختيار الأفراد اللزمين للمهمة.

(2) TTA www.theiia.org (standers number 2220)

3. وضع الاحتياجات التدريبية لموظفي التدقيق الداخلي في الحسبان، حيث إن كلا من الواجبات التي تشتمل عليها المهمة تعتبر أساساً لتقييم احتياجات تطوير نشاط التدقيق الداخلي التي يلزم تلبيتها.
4. النظر في استخدام الموارد الخارجية في الحالات التي يلزم فيها توفر معارف ومهارات وقدرات خاصة أخرى.
- وهناك ثلاث طرق رئيسية لاختيار الجهة الخاضعة للتدقيق نجلها فيما يلي:

1- الاختيار المنظم:

ويتم تبعاً لهذه الطريقة اختيار النشاط أو الجهة الخاضعة للتدقيق استناداً إلى خطة التدقيق السنوية التي يتم وضعها في بداية السنة والموافق عليها من قبل الإدارة العليا.

2- الاختيار بناء على طلب الإدارة العليا :

قد تحتاج الإدارة العليا إلى الحصول على معلومات بشأن وضع أو مشكلة ما، ترى الإدارة أنها بحاجة إلى حكم أو رأي فيها، مثل مراجعة اتفاقية محددة على وشك التوقيع، أو تدقيق حساب أحد العملاء تمهيداً لدفع قيمة فاتورة ما .

3- الاختيار بناء على طلب الجهة الخاضعة للتدقيق:

قد يحتاج بعض مدراء الدوائر إلى مساعدة التدقيق الداخلي لتقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلي لبعض الأنشطة الخاضعة لإدارتهم.

وأياً كانت الطريقة المطبقة في اختيار الجهة الخاضعة للتدقيق فإن التدقيق الداخلي يحدد الأولوية حسب الأهمية النسبية وإعادة جدولة مهمات التدقيق باستمرار على ضوء المستجدات. إن الاستقلالية التي يتمتع بها التدقيق الداخلي يمكنها المساعدة في تلافي تعرض التدقيق للضغوطات في اختيار الجهة الخاضعة للتدقيق وتوقيت البدء في عملية التدقيق .

5. اختيار فريق التدقيق والموارد الأخرى *Deterring the resources necessary*

أن اختيار المدققين يجب أن يكون مبني على أساس تقييم طبيعة وتعقيد كل مهمة، محددات الوقت، والموارد المتاحة (1) إن اختيار عدد ومستوى وخبرة المدققين اللازمه يجب أن يعتمد على تقييم ودرجة تعقيد المهمة والوقت اللازم لتنفيذها، كما يجب أخذ مهارات ومعرفة وتدريب المدققين بالاعتبار عند اختيار الفريق

(1) TTA www.theiia @org (standers number 2230)

لتنفيذ المهمة ومدى امكانية الاعتماد على مصادر خارجية اذا
تطلب تنفيذ المهمة درجة عالية من المعرفة والخبرة والمهارة
المتخصصة.

وبشكل عام عادة ما يتألف فريق التدقيق للمهام العادية
من مشرف تدقيق ومدقق أو أكثر وهما المسؤولان عن تنفيذ
معظم اعمال التدقيق الاعتيادية.

6. المسح الأولي: Survey

بعد اختيار الجهة أو النشاط الخاضع للتدقيق تأتي الخطوة التالية وهي المسح
الأولي. يهدف المسح الأولي للنشاط الخاضع للتدقيق للحصول على فهم عام
للمعاملات والمخاطرة وأنظمة الرقابة الداخلية المرتبطة بالنشاط وذلك لكي يكون
على بصيرة من اعمال النشاط، وتحديد المواطن التي سيتم التركيز عليها وكذلك
سماع اقتراحات وتعليقات ادارة وموظفي الجهة المدقق عليها.

الاتصالات التمهيدية:

■ على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يقدر، وفقاً للظروف، موعد
إجراء الاتصالات التمهيدية مع الجهة الخاضعة المعني بمهمة
التدقيق .

■ قبل إجراء اتصالات تمهيدية مع الجهة الخاضعة المعني بمهمة
التدقيق، على المدقق أن يسعى إلى الحصول على أكبر قدر ممكن من
المعلومات عن الجهة الخاضعة وعن البيئة التي يعمل بها. ويمكن
تأمين تلك المعلومات من مصادر متعددة من بينها ملفات التدقيق
السابقة لنفس النشاط، والممارسات المتبعة في الحقل الاقتصادي الذي
تنتمي إليه مؤسسة الجهة الخاضعة ، وأخبار المؤسسة في تلك الفترة
وغير ذلك.

■ من المفيد خلال الاتصالات التمهيدية إعداد استبيان حول المعلومات
التي يحتاج إليها المدقق. ويمكن أن يرسل ذلك الاستبيان إلى الجهة
الخاضعة قبل الاجتماع، أو يمكن أن يملأه الجهة الخاضعة بنفسه،
ويقوم المدقق بدراسته للحصول على معلومات الخلفية العامة خلال
الاجتماع.

الاستقصاء بأنه عملية تهدف إلى جمع المعلومات عن النشاط الذي يجري
فحصه دون الدخول في عملية التحقق التفصيلي حولها.

الاستقصاء التمهيدي بأنه عملية يستخدمها المدقق للتعرف على الأنشطة والمخاطر بهدف تحديد المجالات التي ينبغي التركيز عليها في مهمة التدقيق. وينبغي في العادة ألا يتوصل المدقق إلى استنتاجات نهائية من المعلومات التي جمعت لديه خلال الاستقصاء التمهيدي، بل الهدف من الاستقصاء تحديد المجالات التي تحتاج إلى فحص إضافي.

الاستقصاءات تفيد المدقق في النواحي التالية:

- فهم النشاط الذي تتم مراجعته
- تحديد المخاطر والضوابط الرقابية بهدف تحديد المجالات الهامة التي تستدعي تركيزا خاصا.
- الحصول على معلومات يمكن استخدامها في أداء مهمة التدقيق.
- تحديد إن كان من المهم إجراء مزيد من التدقيق.
- تشجيع العملاء المعنيين بالمهمة على تقديم تعليقاتهم واقتراحاتهم.

إجراءات الاستقصاء التمهيدي

- مراجعة معلومات الخلفية العامة من أجل تحديد تأثيرها على مهمة التدقيق.
- مراجعة ما يتصل بالمهام السابقة من أوراق عمل وتقارير تدقيق ووثائق أخرى. وينبغي أن يكون الاطلاع على ملفات التدقيقات السابقة من مبدأ الإلمام بالشيء وألا يتحول إلى أساس وموجه للتدقيق الجاري. فأوراق العمل والخطوات المتخذة في العام السابق قد لا تبقى مناسبة في ظل الظروف الجديدة.
- الملاحظات الميدانية.
- متابعة عملية للخطوات الكاملة التي تشمل عليها الأنشطة المعنية.
- المقايسة (سيتم مناقشتها في الشرائح التالية).
- إجراءات التدقيق التحليلية (سيتم مناقشتها في الشرائح التالية).
- نقاشات مع الجهة الخاضعة المعني بالمهمة.
- مقابلات شخصية مع الأفراد الذين يتأثرون بالنشاط موضوع المهمة، مثل مستخدمي ما يصدر عن ذلك النشاط (وسيتم شرح تقنيات المقابلات في الشرائح التالية).
- رسم بياني لتسلسل الخطوات والعمليات (سيتم مناقشتها في الشرائح التالية).

ويشمل الإجراءات المسح الاولى (الخاصة بالمقابلات):

1. التخطيط

- التحضير للمقابلة من خلال دراسة المعلومات المتوفرة المتعلقة بالخلفية العامة، وذلك مثل المخططات التنظيمية وكتيب الإجراءات والعمليات التشغيلية ونتائج التدقيقات السابقة وغيرها.

- تحضير عدد من الأسئلة الأساسية بهدف الاستعلام عن موضوعات تدقيقية محددة أو إطلاق مناقشات قد يكون من شأنها أن توصل إلى نتائج غير معروفة أو غير متوقعة.

2. **جدولة المقابلة:** يمكن أن يكون عامل المفاجأة مطلوباً لدى إجراء بعض

المقابلات وذلك عندما تنطوي المهمة على تدقيقات متعلقة بالنقدية أو للتحري عن وجود احتيال. المعاملة الجيدة للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي اشعار الجهة التي ستخضع للتدقيق قبل البدء في التدقيق بإرسال كتاب من مدير التدقيق اليها بنية اجراء التدقيق على النشاط خلال الفترة التي يتم تحديدها مصداقاً لقوله تعالى " يا ايه الذين امنوا لاتدخلوا بيوتا غير بيوتكم حتى تستاذنوا وتسلموا على اهلها"⁽¹⁾. وبشكل عام تتضمن العادات الجيدة في الجدولة الأمور التالية:

تحديد زمان عقد الاجتماع ومكانه ومدته مسبقاً.
عقد الاجتماع في مكتب الجهة الخاضعة للتدقيق.
إجراء المقابلة بطريقة "فرد مقابل فرد"، إن أمكن ذلك، فذلك يقلل من الشعور بالقييد لدى الشخص الخاضع للتدقيق.

المجيء إلى المقابلة في الوقت المحدد، وإذا اضطر المدقق إلى التأخر لسبب لا مفر منه فعليه أن يبلغ الجهة الخاضعة للتدقيق بذلك في الوقت المناسب.

3. **افتتاح المقابلة:**

يمكن أن يبدأ المدقق المقابلة ببعض العبارات اللطيفة ليمنح الأشخاص الخاضعين للتدقيق شعوراً بالارتياح، فالتناس عموماً لا يرغبون في أن يخضعوا للتدقيق أو التقييم. ويمكن أن يسألهم المدقق عن وظائفهم بهدف تحسين العلاقة الشخصية معهم مما يؤدي إلى رفع مستوى تعاونهم.

بعد ذلك يمكن أن يوضح المدقق الهدف من المقابلة. ويستثنى من ذلك: عندما يتضمن التدقيق التحري عن وجود احتيال.

ينبغي أن يكون المدقق ودوداً ومسانداً، وألا يبعث الشعور بالرهبة.

4. **إجراء المقابلة:**

- ينبغي أن يتمتع المدقق بالموضوعية والمنطقية وأن يبدي الاهتمام خلال المقابلة. وعليه أن يستخدم أسئلة تحتاج إلى تقديم إجابات توضيحية بدلاً من استخدام أسئلة يمكن الإجابة عليها بنعم أو لا. كما ينبغي أن يتمتع بالقدرة على التعامل مع المشاكل التي يمكن أن تنشأ وتوسيع نطاق الأسئلة تبعاً لذلك.

- على المدقق أن يحسن الاستماع الفعال وأن يبذل جهده في توقع النقاط الهامة المرتبطة بالتدقيق. ويتضمن الاستماع الفعال ما يلي:

(1) القرآن الكريم – سورة النور - آية 27 .

طرح أسئلة مفتوحة - إعادة صياغة النقاط التي يطرحها الشخص الخاضع للتدقيق وتلخيصها من حين لآخر - تحمل فقرات الصمت ومقاومة الملهيات الداخلية والخارجية - تشجيع لغة الجسد والإيماءات وإبداء المشاعر المناسبة عند اللزوم لمنح الأشخاص الخاضعين للتدقيق شعورا بالارتياح - تجنب إطلاق أحكام قبل الأوان - طرح أسئلة لتوضيح بعض النقاط أو التوسع في بعض النواحي.

- على المدقق أن يعير انتباهه لأشكال الاتصال غير اللفظي فهو يتم ما يريد الشخص الآخر إيصاله، وفي بعض الحالات يمكن أن يوصل معلومات مفيدة أكثر من الاتصال اللفظي. لكن ينبغي أن ينتبه المدقق إلى أن أشكال الاتصال غير اللفظي تختلف أحيانا تبعا للخلفية العامة للشخص وتكون غير دقيقة في كثير من الأحيان
- ينبغي أن يكون المدقق قادرا على التمييز بين الحقائق والآراء فيما يقدمه الشخص الخاضع للتدقيق
- يجب تجنب الأمور التالية في المقابلات: مجادلة الشخص الخاضع للتدقيق ومعارضته - الأسئلة الإيحائية التي توحى بالإجابة المرغوبة - الأسئلة التي تنطوي إجاباتها على تجريم الذات.
- على المدقق أن يوثق المقابلة وأن يستخدم تلك الوثيقة كورقة عمل في ملف التدقيق.

1. يذكر المدقق في الوثيقة تاريخ المقابلة وأسماء الحضور ووظائفهم وموضوع المقابلة.
2. يمكن أن يدون المدقق ملاحظات موجزة (يفضل أن تكون مرتبة حسب الموضوعات المعدة للمناقشة) تمكنه من إعادة تجميع وترتيب كل المعلومات التي حصل عليها. وعليه أن يقوم بعملية التجميع بالسرعة الممكنة بعد انتهاء المقابلة.
3. على المدقق ألا يطرح أسئلة في أثناء تدوينه الملاحظات.

حين يكون على المدقق إجراء عدد من المقابلات المتشابهة يجدر به أن يغير قليلا في شكل الأسئلة وفي تسلسلها.

5. إنهاء المقابلة

- يجب ألا تستمر المقابلة وقتا أطول مما ينبغي. وأحيانا تعد بعض العلامات غير اللفظية من جانب الشخص الخاضع للتدقيق مؤشرات على وجوب إنهاء المقابلة.
- يفضل أن يختم المدقق المقابلة بعبارات إيجابية كأن يقوم بتلخيص نقاط الاتفاق.

- إذا بقيت هناك أسئلة لم تتم الإجابة عليها فعلى المدقق أن يرتب للقاء آخر.
- يمكن تبادل العبارات والمناقشات الشخصية خلال الدقائق الأخيرة من اللقاء.

6. التقييم: على المدقق أن يقيم جميع نواحي المقابلة بدءاً من مرحلة التخطيط مروراً بجميع مراحلها للخروج بتقييم موضوعي لمواطن القصور المتعلقة بالمهارات والتي يجب الانتباه إليها في المقابلات اللاحقة.

إجراءات التدقيق التحليلي:

هي مجموعة الاجراءات التي يتم من خلالها التحليل والمقارنة المنظمة للارقام والمعدلات والنسب والاتجاهات أو اي علاقة أخرى بين الارقام والبيانات بهدف الحصول على البيانات والمعلومات التي قد تعطي مؤشرات تساعد في توجيه اجراءات التدقيق بشكل سليم او تعطي ادلة رقابية تدعم استنتاجات المدقق، وتستخدم اجراءات التحليل في جميع مراحل التدقيق.

توفر إجراءات التدقيق التحليلي (Analytical Audit Procedures) للمدققين الداخليين وسائل تتميز بالكفاءة والفعالية في تقييم المعلومات التي يتم جمعها في أي مهمة من مهام التدقيق. ويتم أداء إجراءات التدقيق التحليلي من خلال دراسة ومقارنة العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية. يقوم تطبيق إجراءات التدقيق التحليلي لتحديد المعلومات التي يجب فحصها على أساس حقيقة أن من المتوقع أن تبقى العلاقات بين المعلومات قائمة ومستمرة ما لم يكن هناك ظروف معروفة تشير أو تدل على عكس ذلك. ومن الأمثلة على هذه الظروف:

1. المعاملات أو الأحداث غير العادية أو غير المتكررة.
2. التغيرات المحاسبية أو التنظيمية أو التشغيلية أو البيئية أو التكنولوجية.
3. الاختلافات غير المتوقعة.
4. عدم وجود اختلافات بينما يكون من المتوقع وجودها.
5. حالات عدم الكفاءة.
6. حالات عدم الفعالية.
7. الأخطاء المحتملة.
8. الأفعال غير النظامية أو التصرفات غير المشروعة التي يحتمل حدوثها.

وتعتبر الاجراءات التحليلية واحدة من اكثر ادوات التدقيق فائدة للقيام بدراسة وتحليل البيانات او المعدلات والاتجاهات المالية، كما انه يمكن استخدام اجراءاتها في مرحلة التخطيط لتحديث المعرفة بعمليات الجهة وتحديد الجوانب المهمة لاعطائها المستوى الملائم من التركيز والفحص، مثلاً: ان مقارنة البيانات المالية

الدورية او بيانات التشغيل مع الموازنة او مع بيانات التشغيل للفترة المالية السابقة قد تمكن المدقق من التعرف على اي علاقة مهمة غير عادية متوقعة والتي قد تعطي مؤشرات عن:

- تغيرات في الاوضاع التشغيلية للجهة او استحداث برامج جديدة.
- مشاكل مالية محتملة، اخطاء متعمدة أو غير متعمدة مثال ذلك تصنيف خاطيء لايرادات أو مصروفات جوهرية.

اما اجراءات الفحص التحليلي فهي تمثل شكلا من اشكال التبرير الاستقرائي والذي بمقتضاه يتم استنتاج قيمة العمليات المسجلة والارصدة الظاهرة كدليل على معقولية النتائج، لذلك عادة ما يوصف الفحص التحليلي بأنه مدخل من اعلى الى اسفل، في حين يشار الى الفحص التحليلي عن اجراءات الفحص التفصيلي في تركيزها على الارصدة او ملخصات العمليات ذاتها وليس على مكونات تلك الارصدة.

ويختلف الفحص التحليلي عن المراجعة التحليلية، حيث تتمثل في الاسلوب الخاص بتقييم نظم المعلومات عن طريق الفحص لهذه النظم واعداد خرائط التدفق التي تصور حركة المستندات والمعلومات بين مختلف اركان هذه النظم، ثم يتم تحليل هذه النظم بغرض تحديد المجالات التي يمكن التركيز على كفاءتها او تلك المجالات الضعيفة التي تحتاج الى تحسين. اما الفحص التحليلي فهو يشير الى الاساليب والوسائل التي يستخدمه المدقق في تحديد وتشخيص المشاكل الهامة.

أمثلة على إجراءات التدقيق التحليلي

يمكن أن تشمل إجراءات التدقيق التحليلي ما يلي:

1. مقارنة معلومات الفترة الحالية بالمعلومات المشابهة لها عن الفترات التي سبقتها و/أو مع أرقام الميزانية التقديرية أو التوقعات.
2. دراسة العلاقات بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية المناسبة (كأن تقارن مصروفات الرواتب و الأجور بالتغيرات في متوسط عدد العاملين مثلاً).
3. دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات (كأن تقارن التقلبات في مصروفات الفوائد بالتغيرات في أرصدة القروض المتعلقة بها مثلاً ومعدل الفائدة في السوق).
4. مقارنة المعلومات مع المعلومات المشابهة لها المتعلقة بالوحدات الأخرى في نفس المؤسسة.
5. مقارنة المعلومات مع المعلومات المشابهة لها في الصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة.

يمكن استخدام هذه الإجراءات أثناء مرحلة الاستقصاء التمهيدي لدراسة البيانات التي تم جمعها عن الجهة أو المجال الخاضع للتدقيق وتوظيف نتائج هذه الدراسة في التخطيط لمهمة التدقيق.

كما تشمل هذه الإجراءات ملاحظة أية انحرافات جوهرية ومبالغ غير عادية واخذها بالاعتبار. وأخيراً يمكن مقارنة هذه الأرقام بمثيلها بالأقسام الأخرى والصناعة المماثلة بشكل راسي/او افقي. رأسي لبيان العلاقة بين كل بند واجمالي بهدف اظهار الاهمية النسبية لكل بند ضمن مجموعته او ضمن القائمة. والتحليل الافقي بمقارنة قائمه مع مثيلاتها في الفترات السابقة من اجل ادخال عنصر الزمن في التحليل .

حالة عملية

1. **موضوع الحالة:** استخدام المراجعة التحليلية في الفحص المتنبأ بنتائجه .
 2. **الاهداف:** القيام بتطبيق عملي مبسط عن اجراءات المراجعة التحليلية على المتحصلات من رسوم سنوية ثابتة.
 3. **خلفية عن الحالة:** أعدت في إطار حسابات مؤسسة عامة للاتصالات السلكية والتي تقوم من ضمن اعمالها بمنح الرخص لاستخدام اجهزة الاتصال بالراديو وتحصيل رسوم سنوية ثابتة مقابل التسجيل والترخيص لاستخدام هذه الاجهزة.
- المطلوب:** القيام بإجراءات تدقيق لهذه الرسوم
- الحل:** المراجعة التحليلية

- 1- بموجب قانون انشاء مؤسسة الاتصالات السلكية لسنة 2000 انشئت بها ادارة متخصصة مسؤول عن الترخيص لكل مستخدمى أجهزة الاتصال بالراديو وتقوم بتنظيم استخدامها وتوزيع الوقت بين مستخدميها .
 - 2- مستخدمى هذه الاجهزة عليهم تقديم طلبات ترخيص .
 - 3- حدد قانون المؤسسة فئات مسموح لها استخدام جهاز الاتصال بالراديو
 - الشرطة والطوارئ (معفاة من الرسوم)
 - الحكومة والجيش (معفاة من الرسوم)
 - الخدمات الطبية (رسوم سنوية 5000 دينار)
 - الاعمال والتجارة (استخدام صيف رسوم سنوية 25000 دينار)
 - الاعمال والتجارة (استخدام واسع رسوم سنوية 30.000 دينار)
 - خاص رسوم سنوية 10.000 دينار
- 1- **التوثيق** على المدققين الداخليين تدوين المعلومات ذات العلاقة لدعم استنتاجات ونتائج المهمة . (1) وان حصول المدقق على دليل قوي وكافي من خلال عملية الفحص ، سواء عن طريق المشاهدة ، الاستقصاء او المطابقة

(1) TTA www.theiia.org (standers number 2330)

لتوفير اساساً مناسباً يستند عليه تجميع المعلومات وتحليلها وتوثيقها لدعم نتائج التدقيق تعتمد على ما يلي :-

- تجميع كل المعلومات المتعلقة بهدف التدقيق ونطاق العمل.
- ان تكون المعلومات كافية ووافية وملائمة ونافعة.
- اجراءات التدقيق بما فيها عملية الفحص واختيار تقنيات أخذ العينات .
- الاشراف على خطوات جمع المعلومات وتحليلها وتفسيرها وتوثيقها لتوفير ضمان معقول لتحقيق الأهداف .
- ان تتضمن اوراق العمل توثيق عملية التدقيق حتى من قبل المدقق نفسه
- على المدققين الداخليين توثيق جميع الخطوات أعلاه على شكل ملخص او رسومات بيانية وذلك في ملف اوراق عمل الملف الجاري، والتأكد من جميع قرائن تدقيق كافية ومناسبة، وذلك لتقديم اساس معقول لدعم وتكوين رأي عن النشاط .

2- التوثيق: على المدققين الداخليين توثيق جميع الخطوات أعلاه على شكل ملخص او رسومات بيانية وذلك في ملف اوراق عمل الملف الجاري ، والتأكد من جميع قرائن تدقيق كافية ومناسبة، وذلك لتقديم اساس معقول لدعم وتكوين رأي عن النشاط .

تقييم المخاطر أثناء مرحلة التخطيط لمهمة التدقيق
يجب على المدققين الداخليين (2) إجراء تقييم مبدئي للمخاطر المرتبطة بالنشاط الذي يجري تدقيقه. ووفقاً لذلك يجب أن تنعكس نتائج هذا التقييم في أهداف مهمة التدقيق.

تقييم المخاطر أثناء مرحلة التخطيط لمهمة التدقيق
1. **الغرض:** إن الغرض من تقييم المخاطر خلال مرحلة التخطيط لمهمة التدقيق هو تحديد مجالات النشاط الهامة التي يمكن أن تؤثر على أهداف المهمة.
2. **العملية:** على المدققين الداخليين إجراء تقييم للمخاطر المرتبطة بالنشاط الذي تتم مراجعته، وذلك بهدف تحديد آثار تلك المخاطر على أهداف مهمة التدقيق وعلى نطاق العمل.
يأخذ المدقق الداخلي في الاعتبار تقييمات الإدارة لتلك المخاطر، إضافة إلى الأمور التالية:

- موثوقية تقييمات الإدارة لتلك المخاطر.
- عمليات الإدارة في مراقبة المخاطر والتبليغ بشأنها ومن ثم حسنها، إضافة إلى الضوابط الرقابية المعمول بها.

(2) TTA www.theiia.org (standers number 2120)

- عمليات التبليغ بشأن الأحداث التي تتخطى مستوى المخاطر المقبول في المؤسسة واستجابة الإدارة لهذه التبليغات.
 - المخاطر الموجودة في النشاطات المرتبطة بالنشاط الذي يجري تدقيقه.
- تشمل عملية تقييم المخاطر أيضاً الحصول على معلومات الخلفية العامة حول النشاط الذي ستتم مراجعته، إضافة إلى إجراء استقصاء تمهيدي حوله إن كان هذا ملائماً.

3. **التقييم:** على ضوء نتائج تقييم المخاطر يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم مدى كفاية وفاعلية الضوابط الرقابية في مختلف نواحي الحوكمة وعمليات التشغيل ونظم المعلومات، ويشمل ذلك تقييم ما يلي:

- موثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية.
- فاعلية وكفاءة عمليات وبرامج المؤسسة.
- حماية الأصول.
- الالتزام بالقوانين والأنظمة والسياسات والإجراءات والعقود.

4. **النتائج:** يقوم المدقق الداخلي بعدها بتلخيص نتائج مراجعة كل من تقييمات الإدارة، ومعلومات الخلفية العامة، والاستقصاء التمهيدي. ويحتوي هذا الملخص على:

الجوانب الهامة في مهمة التدقيق التي تنبغي دراستها بتعمق أكبر والأسباب الموجبة لذلك.

أهداف مهمة التدقيق وإجراءاتها.

الطرق التي سيتم استخدامها، ويشمل ذلك تقنيات التدقيق المؤتمتة والتقنيات العينية الإحصائية.

الجوانب الحرجة في الضوابط الرقابية، ونقاط القصور فيها، والمواضع التي تشتمل على ضوابط رقابية مفرطة.

في حال اتخاذ قرار بإيقاف مهمة التدقيق أو تعديل أهدافها جوهرياً، ينبغي تبيان الأسباب الموجبة لذلك.

لا يمكن الفصل بين تقييم المخاطر وبين أهداف المؤسسة ونظام الرقابة فيها. وعلى المدقق أن يكون على علم بأهداف المؤسسة ليتمكن من تحديد المخاطر المحتملة والتأكد من وجود ضوابط رقابية كافية للتخفيف من آثار تلك المخاطر. ويمكن تقسيم أهداف المؤسسة إلى ثلاث فئات رئيسية:

1. **الأهداف التشغيلية:** تتعلق هذه الأهداف بكفاءة وفعالية عمليات المؤسسة.

2. **الأهداف المتعلقة بالتبليغات المالية:** تتعلق هذه الأهداف بتقديم قوائم مالية منشورة موثوقة ويتضمن ذلك منع إعداد وعرض تقارير مالية مزيفة للعامة.
3. **الأهداف الخاصة بالالتزام:** تتعلق هذه الأهداف بالالتزام بالقوانين والأنظمة النافذة ذات الصلة.

مثال على الأهداف التشغيلية الخاصة بدورة الرواتب:

1. أن يحصل جميع الموظفين على رواتبهم في موعد استحقاقها وفقا للوقت الذي قضوه في العمل.
2. أن يتم التوثق من أوراق دوام الموظفين من قبل طرف مستقل.
3. ألا يدرج في جدول الرواتب إلا الموظفون النظاميون والذين يباشرون عملهم بالفعل.
- أن تتم في الوقت المناسب إضافة الموظفين الجدد إلى الجدول وحذف أسماء الموظفين الذين انتهت خدمتهم من الجدول.
- ألا يضاف إلى جدول الرواتب إلا الموظفون النظاميون والذين يباشرون عملهم بالفعل.
4. أن يتلقى الموظفون الأجور التي تم الاتفاق عليها في العقود التي وقعت معهم (بما يشمل التعديلات الموافقة للترقيات اللاحقة).

مثال على الأهداف المتعلقة بالتقارير المالية فيما يخص دورة الرواتب:

1. أن يتم بصورة صحيحة حساب نفقات الرواتب والتبليغ عنها.
2. أن يتم احتساب وتضمين أجور نهاية السنة حتى إذا لم يتم دفعها حتى تاريخ إغلاق القوائم المالية.
3. أن يتم حساب المزايا الممنوحة للموظفين بصورة مناسبة وتضمينها في المصاريف المستحقة (إذا لم تكن قد دفعت لهم خلال العام).
4. أن يتم الإفصاح عن الرواتب بدرجة كافية في البيانات المالية.

مثال على الأهداف الخاصة بالالتزام والمتعلقة بدورة الرواتب:

1. أن يقتطع رب العمل المبالغ الصحيحة المقابلة للضريبة المفروضة على رواتب الموظفين.
2. أن يقتطع رب العمل حصة الموظف من التأمينات الاجتماعية.
3. أن يرسل رب العمل المبالغ المستحقة مقابل ضرائب الرواتب والتأمين الاجتماعي في الوقت المحدد.
4. أن يلتزم رب العمل بأية أنظمة تتعلق بالحد الأدنى للأجور.

- يمكن أن تنشأ المخاطر التالية من الأهداف السابقة (نذكر عينة فقط):
1. قد تدفع المؤسسة رواتب تزيد عن مقدار الوقت الفعلي الذي يقضيه الموظفون في العمل.
 2. قد تدفع المؤسسة رواتب لموظفين وهميين.
 3. قد لا تقوم المؤسسة بالتبليغ عن نفقاتها من الرواتب أو الإفصاح عنها بالصورة الصحيحة.
 4. قد لا تلتزم المؤسسة بالقوانين والأنظمة النافذة ذات الصلة.

أهداف مهمة التدقيق

بأنها صيغ عامة يضعها المدققون الداخليون لتحديد المقصود تحقيقه من المهمة. وينبغي عدم الخلط بين أهداف المهمة وكل من إجراءات المهمة وأهداف التدقيق وعليه .

1. **إجراءات المهمة:** هي خطوات محددة يتم إجراؤها خلال التدقيق لتحقيق أهداف المهمة. فبعد تحديد المخاطر، يقوم المدقق بتحديد الإجراءات التي سيتم اتخاذها وطبيعتها وتوقيتها ونطاقها. وهذه الإجراءات هي الوسائل للوصول إلى استنتاجات حول أهداف مهمة التدقيق.

2. **أهداف التدقيق:** صيغ محددة يضعها المدققون الداخليون لتحديد المقصود تحقيقه من إجراءات المهمة.

وعليه يجب على المدققين الداخليين وضع وتدوين خطة لكل مهمة متضمنة الأهداف والنطاق والوقت وتوزيع المصادر

أهداف مهمة التدقيق

نصت المعيار الدولي الخاص بأهداف المهمة على
- أهداف المهمة

يجب وضع أهداف لجميع المهام..

A1.2210- يجب على المدقق الداخلي تعريف وتقييم المخاطر المرتبطة بالنشاط تحت المراجعة . يجب ان تعكس أهداف المهمة نتائج تقييم الخطر.

A2.2210- يجب على المدقق الداخلي الأخذ بالاعتبار احتمالية الأخطاء الجوهرية ، مخالفة الأنظمة ، عدم الإذعان، وأمور أخرى عند وضع أهداف المهمة

A3.2210- المقاييس الملائمة بحاجة إلى تقييم الرقابة. يجب على المدققين الداخليين التأكد من الإدارة قد وضعت معايير كافية لتحديد ما إذا كانت الأهداف والغايات قد تم إنجازه. إذا كانت كافية ، يجب على المدققين الداخليين استخدام مثل هذه المعايير في التقييم. إذا كانت غير كافية ، يجب أن المدققين الداخليين العمل مع الإدارة لتطوير معايير التقييم المناسبة.

C1.2210- يجب أن تركز أهداف المهمة الاستشارية على عمليات المخاطرة ، الرقابة ، التحكم المؤسسي الى المدى المتفق عليه مع الجهة المستفيدة.

أهداف المهمة بأنها صيغ عامة يضعها المدققون الداخليون لتحديد المقصود تحقيقه من المهمة. وينبغي عدم الخلط بين أهداف المهمة وكل من إجراءات المهمة وأهداف التدقيق.

1. **إجراءات المهمة:** هي خطوات محددة يتم إجراؤها خلال التدقيق لتحقيق أهداف المهمة. فبعد تحديد المخاطر ، يقوم المدقق بتحديد الإجراءات التي سيتم اتخاذها وطبيعتها وتوقيتها ونطاقها. وهذه الإجراءات هي الوسائل للوصول إلى استنتاجات حول أهداف مهمة التدقيق.
2. **أهداف التدقيق:** صيغ محددة يضعها المدققون الداخليون لتحديد المقصود تحقيقه من إجراءات المهمة.

أن أهداف وإجراءات مهمة التدقيق تشكلان معاً نطاق أعمال المدقق الداخلي (إجراءات مهمة التدقيق هي الوسيلة لتحقيق أهداف المهمة). وعليه ينبغي أن يأخذ المدققون الداخليون في اعتبارهم عند تطوير أهداف مهمة التدقيق احتمال وجود أخطاء هامة أو مخالفات أو حالات عدم التزام أو أي مخاطر أخرى.

التخطيط وأهداف مهمة التدقيق

1. بالنسبة للمهام التي سبق التخطيط لها، يجري تمحيص أهداف هذه المهام وتعديلها في ضوء المعلومات التي تكشف خلال مراحل الاتصالات التمهيدية، والتقييم التفصيلي للمخاطر، والتنسيق وتبادل المعلومات مع الجهات الأخرى المذكورة سابقاً.
2. بالنسبة للمهام الجديدة غير المخطط لها سابقاً، توضع الأهداف لهذه المهام قبل البدء في تنفيذها، وتصمم هذه الأهداف بحيث تتناول النواحي التي استدعت القيام بتلك المهام.

المسؤولية عن أهداف مهمة التدقيق

1. يعد وضع أهداف مهمة التدقيق عادة مسؤولية المدقق الداخلي ومشرف التدقيق الداخلي.
2. وتقع على عاتق الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي المسؤولية النهائية عن أهداف المهمة.
3. تعد لجنة التدقيق مسؤولة عن أهداف خطة التدقيق.

تحضير برنامج التدقيق الداخلي Writing Audit Program

ان مراجعة المعلومات التي تم الحصول عليها اثناء المسح الاولى تساعد على تحديد التغطية المبرمجة للتدقيق . وتحديد اهداف ومخاطر الرقابة الداخلية للتركيز على ما يمكن اعتباره خطر على المنشأة .

على المدققين الداخليين وضع برامج عمل لتحقيق أهداف المهمة ويجب تدوين هذه البرامج. ويجب أن تضع برامج العمل إجراءات لتعريف، تحليل، تقييم، وتدوين المعلومات أثناء المهمة. يجب ان يعتمد برنامج التدقيق قبل بدء العمل، ويجب اعتماد أية تعديلات عليه مباشرة عند إجراءها.(1). وعند التخطيط لمهمة التدقيق يأخذ المدققون الداخليون النواحي الآتية في اعتبارهم:

1. أهداف النشاط الذي تجري مراجعته والوسائل التي يقوم النشاط من خلالها بمراقبة أدائه والوصول إلى أهدافه.
2. المخاطر الهامة التي يمكن أن يتعرض لها ذلك النشاط وأهدافه وموارده وعملياته والوسائل التي يمكن من خلالها الإبقاء على احتمال التعرض لهذه المخاطر و/أو التأثيرات التي تتسبب بها هذه المخاطر في حال حدوثها، عند المستوى المقبول.
3. مدى كفاية وفاعلية عمليات إدارة المخاطر والرقابة في هذا النشاط بالمقارنة مع أحد أطر أو نماذج الرقابة المناسبة.
4. فرص إدخال تحسينات هامة على نظم إدارة المخاطر والرقابة.

في بعض الحالات قد يرغب المدقق الداخلي في اجراء تدقيق شامل للعملية، وقد يجيز التدقيق الاول للعملية تدقيق جميع النشاطات سواء كانت تشكل خطر جسيما او مخاطرة، او ان المدقق قد يرغب في توثيق نظام كامل من اجل تحديد مدى الالتزام بمتطلبات الرقابة الداخلية. ان برنامج التدقيق الذي اعد خصيصا قد يكون افضل الطرق، لكن في تلك الحالات، بما ان المخاطر ليست القاعدة الاساسية واسلوب التدقيق، فان التركيز سيكون على الرقابة.

ان عملية تحضير برامج التدقيق لها اساليب خاصة بها، واذا تم اتباعها فانها تؤدي الى برامج تدقيق مقبولة وصالحة للاستعمال. فيما يلي نقدم بعض الارشادات:-

- مراجعة برامج التدقيق السابقة، ان وجدت ،لتحديد ما تمت تغطيته وكيف تمت وباي عمق وما هي النتائج.
- التقدم الى الامام باي قائمة متابعة روتينية واستبيان .
- القيام بمسح مبدئي لتحديد اهداف العملية ونشاطات انظمة الرقابة الحالية ومواطن الخطر وتحديد مستوى المخاطر .

(1) TTA www.theiia.org (standers number 2240)

- لكل جزء من التدقيق، يجب تحضير برنامج له اهدافه وموازنة الوقت وموارد التدقيق المتوفرة المخصصة لذلك .
- تحديد مستوى المخاطرة واعداد قائمة بذلك واطهار الرقابة اللازمة والخطوات التي يجب اتباعها.

يجب ان تشمل أي برنامج تدقيق نافع مفاهيم الاهداف والمخاطر والرقابة. لقد نصت معايير التدقيق بانه يتوجب على المدققين الداخليين وضع وتدوين خطة لكل مهمة متضمنة الأهداف والنطاق والوقت وتوزيع المصادر.(1)، وبيان خطوات التدقيق التي يجب تنفيذها وانواع الرقابة الكافية لتحقيق كل بند تم تحديده.

ان الهدف من وضع برنامج التدقيق هو:-

- توثيق الاجراءات التي سيتم اتباعها من قبل المدقق الداخلي في جمع وتحليل وتفسير وتوثيق المعلومات خلال المهمة .بيان نطاق ومستوى الفحص اللازم للوصول الى اهداف التوثيق، في كل مرحلة من مراحل التدقيق.
- شرح الخطوات التقنية، المخاطر، والعمليات التي ستوجب فحصها .
- بيان طبيعة ومدى الفحص اللازم .

ويجب ان يتم وضع برنامج التدقيق قبل البدء بالعمل الميداني، على ان يتم تعديله اينما كان ذلك مناسباً اثناء تأدية المهمة .

وتعتمد محتويات برنامج التدقيق الداخلي على نتائج التخطيط للمهمة، ويجب ان يشمل ما يلي:-

- المعلومات الضرورية مثل اهداف نطاق التدقيق .
- قائمة الاسئلة المقترحة التي يجب الاجابة عليها خلال المهمة.
- الاجراءات التي يجب تطبيقها .
- القرائن التي يتوجب فحصها .
- ومن الممكن ان يشمل كذلك على توزيع الاجراءات على المدققين لكل جانب من جوانب التدقيق والتاريخ الذي يتوجب به الانتهاء من تنفيذ كل جانب .

التحضير:

وهناك ثلاثة مداخل لكتابة برامج التدقيق :

- (1) كتابة البرنامج اثناء التحضير وقبل اجراء المسح الأولي.
 - (2) كتابة البرنامج اثناء تأدية المهمة وبعد اجراء المسح الأولي.
 - (3) استخدام برنامج تدقيق معدة مسبقاً لمهام محددة .
- ومن الافضل دائماً استخدام المنهج الثاني لأن هذا المنهج يشمل على جميع الاجراءات الواجب تطبيقها من قبل المدقق اثناء تأدية المهمة من البداية وحتى النهاية، ولرئيس فريق التدقيق أن يحدد بعض الاجراءات غير الضرورية الواجب

(1) TTA www.theiia @org (standers number 2200)

اضافتها، ولكن في جميع الحالات يجب توثيق أية تعديلات تتم على برنامج التدقيق أثناء تأدية المهمة .

وتقع مسؤولية اعداد برنامج التدقيق الداخلي على رئيس الفريق، ويمكن اعداده بالتنسيق والمساعدة مع باقي اعضاء الفريق، ولكن يبقى رئيس الفريق مسؤول عن اعداد البرنامج في النهاية ويصادق عليه مدير التدقيق. وعند الانتهاء من وضع البرنامج يتم الاحتفاظ به لدى رئيس الفريق في ملف اوراق العمل وتوزيع نسخ منه لاعضاء الفريق لتطبيقه أثناء التدقيق.

تقييم نظام الرقابة الداخلية Evaluate Internal Control

تحتاج المؤسسات الى نظام رقابة فعال وقوي كي تقوم بتحقيق اهدافها بنجاح . لذلك يتوجب على المدقق الداخلي دراسة وتقييم مدى كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية ويقوم برسم برنامج التدقيق المناسب مع تحديد كمية الاختبارات اللازمة وحجم العينة المناسبة⁽¹⁾.

ان عملية تقويم نظام الرقابة الداخلية سواء اكانت تمهيدية او معمقة تكون مفيدة عندما تتم حسب ما يلي:-

❖ تحديد انواع المخاطر المتعلقة باهداف المراقبة التي يمكن تفاديها من خلال نظام مراقبة فعال.

❖ تحديد عمليات المراقبة بواسطة فحص الاجراءات والتعليمات الموجهة للمستخدمين وكذلك من خلال المقابلات بهدف التنبيه من المخاطر التي تم تحديد نوعها.

❖ توثيق نتائج هذا الفحص من خلال رسوم بيانية او خريطة تتبع نظام الرقابة الداخلية.

❖ التأكد من المام المدقق بنظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال تتبعه لسير عدد من العمليات داخل النظام (اختبار المسار).

ان الهدف الاساسي لنشاط التدقيق الداخلي هو فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به ومن ثم تحديد نقاط الضعف في هذا النظام، لتقديم التوصيات بهدف تحسين نظام الرقابة. فقد نص معيار الاداء يجب على نشاط التدقيق الداخلي مساعدة المنشأة في إيجاد رقابة فعالة بواسطة تقييم فعاليتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر إذا كانت كافية⁽¹¹⁾، يجب على المدققين الداخليين استخدام مثل هذه المعايير في التقييم. إذا كانت غير كافية، يجب أن المدققين الداخليين العمل مع الإدارة لتطوير معايير التقييم المناسبة.

⁽¹⁾ TTA www.theiia.org (standers number 2210)

⁽¹¹⁾ TTA www.theiia.org (standers number 2210)

على المدقق الداخلي دائماً التنبيه بأن الرقابة تكون كافية ومفيدة فقط اذا صممت لتحقيق هدف معين. وبشكل عام فإن الهدف من نظام الرقابة الداخلية هو الحصول على تأكيد معقول بأن اهداف الادارة سوف يتم تحقيقها حيث نص معيار الاداء على نشاط التدقيق الداخلي تقييم كفاءة وفعالية الرقابة شاملة أنظمة التوجيه، العمليات والمعلومات. يجب أن يتضمن ذلك (12).

- **صحة المعلومات وقابليتها للإعتماد عليها :** وتشمل المعلومات المالية والمعلومات التشغيلية سواء كانت يدوية او مستخرجة من اجهزة الحاسب الآلي، وهذه المعلومات مفيدة للإدارة وتعتبر اساساً للقرارات المتخذة من قبل الإدارة .
- **الالتزام بالسياسات، الخطط، الاجراءات، القوانين والانظمة** على المدقق الداخلي التأكد من التزام العاملين بذلك، بالإضافة الى تقييم كفاءة هذه السياسات والخطط والاجراءات، واقتراح أية تعديلات عليها.
- **حماية الأصول:** مثل ملاحظة كفاءة الاجراءات الأمنية، كلمات السر على اجهزة الحاسب الآلي، وسائل الحماية.
- **استغلال موارد المنشأة بكفاءة واقتصادية:** يشمل ذلك الاستغلال الأمثل لموجودات وموارد المنشأة، والتخلص من الاصول غير المنتجة، بما في ذلك المساهمة في خفض تكاليف تشغيل الموارد الى حده الأدنى.
- **تحقيق اهداف المنشأة :** يجب التأكد من ان اجراءات الرقابة سوف تساهم في تحقيق أهداف الادارة .

- لكي يتمكن المدقق من تقييم نظام الرقابة الداخلية فانه يحتاج الى:-**
- تحديد الأنشطة الخاضعة للتدقيق.
 - تحديد انظمة التشغيل ونقاط الرقابة .
 - القيام باعداد تقييم اولي للانظمة.
 - تحديد مدى الفحص على اساس نتائج التقييم الاولى.
 - القيام باعمال الفحص.
 - تقييم نتائج فحوصات التدقيق.
 - استنتاج فيما اذا كانت الرقابة غير مناسبة وغير فعالة.
 - تقديم تقييم نهائي لنظام الرقابة، وان كان مناسباً تحديد التوصيات اللازمة لتحسين الوضع.

لكي يتمكن المدققون من تحديد النظام ونقاط الرقابة يجب عليهم ان يستخدموا عددا من التقنيات التي قد تشمل جميع او بعض الامور مثل اجراء مقابلات مع مدراء الدوائر وروساء الاقسام وموظفيها واعداد استبيانات واوصاف كاملة للانظمة و/ او بيان سلسلة قيود النظام. يجب ان تساعد ملاحظات النظام الموجودة في ملف التدقيق الدائم للنشاط الذي يخضع للتدقيق في هذه العملية.

تتضمن مراجعة نظام الرقابة الداخلية وصف وتحليل وتقييم لنظام الرقابة الداخلية ومن ثم إعادة تقييم درجة المخاطرة. إن نتائج تقييم درجة المخاطرة، تحدد فيما إذا كان المدقق سيقدر القيام باختبارات موسعة لنظام الرقابة الداخلي، أم سيذهب مباشرة لتطبيق استخلاص النتائج والتوصيات. ومن أهم الأدوات لوصف وتحليل نظام الرقابة الداخلية هو استبيان خاص يتم تصميمه لهذا الغرض، يحتوي هذا الاستبيان على مجموعة من الاسئلة يتم تصميمها للاستفسار عن انظمة الرقابة المتعلقة بالنواحي التنظيمية، التشغيلية، نظام المعلومات، الموظفين، المعدات والتجهيزات للنشاط الخاضع للتدقيق .

في العادة يتم تصميم هذه الاستفسارات بحيث تكون الاجابة عليها بنعم او لا ، ففي حين تعني اجابة نعم على ان نظام الرقابة جيد والاجابة بـ لا بأن هناك ضعفاً محتملاً في نظام الرقابة الداخلي في ذلك الجزء من النشاط .

ومن أهم قوانين الاستبيان هو عدم نسيان او تجاوز أي اجراء ضروري من قبل المدقق وارشاد فريق التدقيق للاجابات ب لا لتحديد المشاكل المتعلقة بنظام الضبط الداخلي بسهولة وسرعة. او قد يتم اختيار عدد محدود من المعاملات ومتابعتها داخل النظام من البداية حتى التسجيل النهائي ومضاهاتها مع القوانين والاحكام العامة والسياسات والاجراءات المتبعة . واذا وجد اختلاف في النظام يجب تحديث توثيق النظام. قد تدفع هذه العملية المدققين الى إعادة تقييم الاختبارات ومجال العمل الذي يجب تنفيذه .

فيما يلي مثلاً على اسئلة نظام الضبط الداخلي: استبيان الرقابة الادارية (عام)

الرقم	البيان	نعم لا	التعليق
اولا	وظيفة ودور النشاط		
	هل يتم تعريف دور النشاط بشكل مكتوب ؟ هل انت مقتنع بالاداء العام للنشاط ؟ هل هناك امور محددة في النشاط توصي بمراجعتها؟		
ثانيا	أهداف النشاط		
	هل تم تحديد أهداف النشاط ؟ هل هي بشكل مكتوب ؟ هل تم تحديد اولويات اهداف النشاط حسب اهميتها ؟ هل يتم التقرير عن الانجازات بشكل منتظم ؟ هل تتم مراجعة الاعمال غير المنجزة مع الادارة ؟		
ثالثا	التخطيط		
	هل يوجد لدى النشاط: خطة سنوية؟ خطة استراتيجية؟		

		هل تم تحديد المسؤوليات لتنفيذ الخطة؟ هل الاداء الفعلي ضمن الخطة ؟ هل تتضمن الخطة وحدات للقياس مثل الكلفة، عدد الموظفين ،... الخ ؟ هل يتم اصدار تقرير عن المنفذ من الخطة؟	
--	--	--	--

الرقم	البيان	نعم لا	التعليق
رابعاً	التنظيم هل لديك اية مشاكل وظيفية ؟ هل انت مقتنع بنوعية العمل وكفاءة الموظفين ؟ هل لدى القسم برنامج للتدريب على النشاط ؟ كيف يتم قياس اداء الموظفين : تحقيق الاهداف ؟ العمل المنجز ؟ هل يعلم الموظفون كيف يتم قياس اداءهم ؟ هل يتم قياس الاداء بشكل منتظم ؟ هل يراجع مع الموظفين ؟ هل تم كتابة الوصف الوظيفي لكل وظيفة ؟ هل هناك مشكلة تتعلق بدوران الموظفين ؟ حدد معدل الدوران ؟ هل لدى النشاط هيكل تنظيمي مكتوب ؟ هل هناك زيادة في العمالة ؟ هل تم التعديل عن الهيكل التنظيمي في آخر سنة ؟ سنتين ؟		
خامساً	الرقابة أ. السياسات هل هناك سياسات مكتوبة لدى النشاط ؟ هل هذه السياسات معروفة لدى الموظفين ؟ هل هي محدثة حتى تاريخه ؟ هل يتم فرض التقيد بهذه السياسات ؟ هل موزعة على الموظفين في النشاط ؟		

الرقم	البيان	نعم لا	التعليق
	ب. الاجراءات هل لدى النشاط اجراءات مكتوبة ؟ هل الاجراءات موزعة ومعروفة لدى الموظفين ؟ هل هي محدثة حتى تاريخه ؟ هل يتم اختبار التقيد بها ؟ هل هناك اجراء مكتوب لكل سياسة ؟ ج. النماذج والملفات هل لدى النشاط برنامج للرقابة على النماذج؟ هل يتم التقيد بهذه النماذج ؟ هل تتطلب جميع النماذج موافقة ادارية ؟ هل يتم وضع قيود للوصول الى ملفات النشاط ؟ هل يتم الاحتفاظ بالملفات ذات الطبيعة المتشابهة في مكان واحد ؟ هل يتم إتلاف الملفات حسب برنامج محدد ؟ هل هناك اجراء للرقابة على الملفات المنتهية ؟ هل هذا الاجراء متفق مع السياسة ؟		
	د. معايير الاداء هل لدى الادارة تصور عن كيفية قياس اداء النشاط؟ هل يتم تعريف المعلومات التي على ضوءها يتم قياس الاداء ؟ هـ. الموازنة هل يتم تحضير موازنة سنوية مفصلة للنشاط ؟ هل تبين التقارير المنتظمة ، الايرادات ، المصاريف، والانحرافات عن الموازنة ؟ هل هناك انحرافات جوهرية على الموازنة ؟		

الرقم	البيان	نعم لا	التعليق
	و. التقارير هل يتم كتابة تقارير دورية للإدارة عن النشاط ؟ هل تصدر هذه التقارير بصفة منتظمة ؟ هل يتم مطابقة الارقام الواردة بالتقرير مع الدفاتر والسجلات ؟ هل تتضمن التقارير ملاحظات غير عادية مثل العمل الاضافي ، المشاركة في اعمال خارج النشاط ، الاستخدام الطويل للتلفون الخ ؟ هل يتم تجهيز تقاريره اعتماداً على معلومات داخلية أو من أنظمة أخرى مالية أو حاسب آلي ؟		

		ز. التجهيزات ، المعدات ، الموقع هل المساحة كافية فيما يتعلق ب : أ. المكان ؟ ب. الضوضاء ؟ ت. الاضاءة ؟ هل وضع النشاط الجغرافي يبدو منطقي ؟ هل المعدات والتجهيزات حديثة ومناسبة لطبيعة النشاط ؟ هل تتم الرقابة على الموجودات الثابتة ؟ هل يتم موافقة الادارة على شراء واستبعاد جميع الموجودات الثابتة ؟ هل لدى الادارة علم بالموجودات الثابتة غير المسجلة بالسجل التحليلي للرقابة عليها ؟	
--	--	--	--

المرحلة الثانية: العمل الميداني (المعاينة)

1. العينات

يعتبر فحص العمليات 100 % هو فحص بالكامل لجميع العمليات ، إلا أن أي عملية فحص تقل عن 100% تعتبر فحص بالعينة. يقصد بالمعاينة في مجال تدقيق الحسابات أن يقوم المدقق بتطبيق إجراءات التدقيق على أقل من 100% من المفردات داخل رصيد الحساب أو مجموعة العمليات، بما يمكنه من الحصول على أدلة الإثبات وتقييمها بشأن بعض صفات المفردات المختارة لغرض الوصول أو المساعدة في الوصول إلى استنتاج بشأن المجتمع. تتمثل الفكرة الأساسية للمعاينة في أن نتائج العينة توفر معلومات عن المجتمع الذي سحبت منه العينة ومن ثم فإنه يمكن أن ينظر لعينات التدقيق باعتبارها طريقة فعالة تتسم بالكفاءة للحصول على أدلة وقرائن التدقيق. وفي أي نوع من أنواع أو شكل من أشكال العينة يلزم الآتي:

1. تحديد هدف الاختبار.
2. تحديد أو تعريف المجتمع.
3. تحديد طريقة اختيار العينة.
4. تحديد حجم العينة.
5. تنفيذ إجراءات العينة.
6. تقييم نتائج العينة.

في حالة عدم استخدام عينات التدقيق، يقوم المدقق بفحص كل المفردات المكونة لرصيد حساب معين أو نوع من العمليات و تكون التكلفة في هذه الحالة عالية جدا نتيجة للوقت والجهد الذي يبذله لفحص هذه المفردات. ولا تبرر المنافع

المرتتبة عن الفحص بنسبة 100 % التكلفة العالية لهذا الفحص، لذلك فإن استخدام المعاينة في تدقيق الحسابات يمكن المدقق من الحصول على المعلومات اللازمة ولكن بتكلفة أقل.

أحد الأهداف الرئيسية للتدقيق هو تقييم صلاحية الرقابة الداخلية ومدى الالتزام بتلك الرقابة. كما تمكن تقنيات اختيار العينة من وضع الثقة في التقييم بواسطة اختبار عينة من المعاملات. ويعتمد حجم العينة على عدة عوامل بما فيها الحجم الشامل للمعاملات التي عالجها النظام، ونتائج تقييم أنواع محددة من الرقابة الموجودة في النظام وقيمة وأهمية بعض المعاملات.

فمن الضروري أن تقوم خطة اختيار العينة الاحصائية المناسبة للمدقق بتوفر:

1. الأسس المنطقية لاتخاذ قرارات وضع الخطط الرئيسية المطلوبة.
2. وسيلة اختيار مواد العينة.
3. وسيلة لاضهار نتائج العينات وتحديد مستوى سلامة التدقيق المختلفة.

عند تحديد حجم العينة يؤخذ بالاعتبار ما إذا كانت مخاطر العينة قد انخفضت الى المستوى الأدنى المقبول. ويتأثر حجم العينة بمستوى مخاطر العينة التي يقبلها المدقق. فكلما تدنت المخاطر التي يقبل بها المدقق، كلما وجب تكبير حجم العينة. بمعنى:

1. مخاطر مقبولة بدرجة أقل يقابله حجم عينة أكبر
2. مخاطر مقبولة بدرجة أكبر يقابله حجم عينة أقل
3. كلما زادت المخاطر التي يقبل بها كلما تدنت حجم العينة
4. كلما تدنت المخاطر التي يقبل بها كلما زادت حجم العينة.

العينة في أدلة التدقيق Audit Evidence

يتم الحصول على أدلة التدقيق من مزيج مناسب من اختبارات الضبط والإجراءات الجوهرية الهامة. إن نوع الاختبار مهم في فهم تطبيق إجراءات التدقيق عند جمع أدلة التدقيق للاختبارات التالية :-

1. يتم استخدام العينة في التدقيق الاختبارات الضوابط او الإجراءات الجوهرية
 2. وكذلك لاختبارات الأرصدة والتي تتضمن إجراءات تحليلية واختبارات تفصيلية لمعاملات وأرصدة تتضمن الاختبارات إجراءات للحصول على دليل، وتعتمد في ذلك على واحد أو أكثر من الطرق أو الأساليب التالية:
- **الملاحظة:** وتطبق في الحكم على صلاحية الطرائق المحاسبية المستعملة بمشروع العميل ومدى كفاءة نظم الرقابة الداخلية علاوة على استخدامها عند القيام بعمليات الجرد لأصول المشروع المختلفة.

- **التفتيش:** وتطبق في تدقيق الاستثمارات المالية والأصول الأخرى الشبيهة لتقرير وجودها الفعلي، كما تستخدم للحصول على بيانات داعمة لتكاليف الأصول، وللإيرادات والمصاريف العادية، وما شابه ذلك من بنود.
- **التثبت (التعزيز):** وتطبق في التأكد من أرصدة الحسابات ومبالغ العمليات التجارية مع أطراف خارج المشروع، وأرصدة الأصول الموجودة في عهدة أشخاص خارج المشروع كالرساليات وبضائع الأمانة، وغيرها.
- **المقارنة:** وتطبق على أرصدة الحسابات والبيانات المالية الجارية بمقارنتها مع بيانات شبيهة أو مماثلة خاصة بفترات سابقة أو لاحقة لبيان الأسباب الكامنة وراء أي تغييرات هامة.
- **التحليل:** وتطبق على الحسابات والبيانات الجارية لتقرير مدى الاعتماد عليها وصلاحيه نشرها كمعلومات عن المشروع المعني.
- **الاحتساب:** وتطبق على البيانات الرقمية المقدمة كاحتساب بضاعة آخر المدة، وأرصدة العملاء، والمدفوعات مقدماً، والمستحقات وغيرها.
- **الاستفسار:** وتطبق على سياسات المشروع المعني، والأمور والقضايا التي لا يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية المنشورة، مثل الالتزامات العرضية، والخطط المستقبلية، والتوقعات المنظورة ذات الأثر المحتمل على المركز المالي للمشروع.

العينة في التدقيق لاختبارات الضوابط

إن الهدف من اختبار الضبط هو تحديد فيما إذا كانت الضوابط الموضوعة يتم تطبيقها كما هو مقرر. وهذا يقضي اختيار عينة من المستندات وفحصها للتثبت من انه تم تطبيق الضوابط المناسبة.

في تنفيذ الملاحظة (المشاهدة) لاختبارات الضوابط التي تقضي الاعتماد على الملاحظة فهي في العادة لا تخضع لطرق العينة.

على ضوء فهم المدقق لأنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية يتبين له الخصائص التي تدل على التطابق بين الأنظمة الموضوعة وتنفيذ هذه الاداء الذي يدل على ان التنفيذ الأنظمة بالإضافة إلى حالات الانحراف او التطبيق غير ملائم. وعلى ذلك يمكن اختبار وجود او عدم وجود الخصائص او المميزات.

مثال :-

إذا كان المدقق يختبر فواتير المشتريات للتحقق من وجود ختم بعبارة (مدفوع) على كل فاتورة شراء تم دفع قيمتها، وكان مجتمع الفحص يتكون من 200 فاتورة

مشتريات وكان لدينا معلومات بان هذا المجتمع يحتوي 8 فواتير غير مختومة (نسبة الأخطاء المقبول) أي ما نسبته 4% من المجتمع، واختار المدقق عينة من 50 مفردة ، وبفرض وجد عدد فواتيرتين في العينة (غير مختومة) غير مطابقتين فهذا يعني أن العينة ممثلة تماماً للمجتمع نسبة الخطأ 4% ، أما اذا لم يكتشف أي فاتورة أو اكتشف 3 فواتير غير مختومة فتكون العينة ممثلة للمجتمع تقريباً ، أم بفرض أنه وجد 4 أو 5 أو 6 فواتير فهذا يعني أن العينة غير ممثلة للمجتمع.

اختيار العينة في التدقيق لاختبارات الضوابط

قد يستعمل في تنفيذ اختبارات الضوابط، العينة الإحصائية أو العينة غير الإحصائية، وفي كلتي الحالتين تُطبق الخطوات التالية:

1. تحديد حجم العينة
 2. تنفيذ مخطط العينة
 3. تقييم نتائج العينة
- Determining the Sample Size
Performing the Sampling Plan
Evaluating the Sample Results

تحديد حجم العينة

يتأثر تحديد حجم العينة لاختبار الضوابط بعوامل معينة. وان هذه العوامل يجب أخذها بالاعتبار مجتمعة عند تحديد حجم العينة لاختبار الضوابط وهي الآتي:

1- **النية في الاعتماد على النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية:**
كلما زادت نية المدقق في الحصول على تأكيدات من النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، كلما كان تقدير المدقق الداخلي لمخاطر الضبط اقل، وبالتالي كلما كانت الحاجة للحصول على حجم عينة اكبر. بمعنى لكي يخفّض المدقق من مخاطر اعتبار مخاطر الضبط متدنية يجب عليه زيادة حجم العينة.

2- نسبة الانحراف المقبول

تمثل نسبة الانحراف المقبول أو النسبة المقبولة للخطأ، معدل الانحراف عن إجراءات الضبط المفروضة الذي يرغب المدقق قبوله ويطلق عليه **الخطأ المقبول** اي كلما كان معدل الانحراف المقبول اقل كلما كان حجم العينة المطلوبة اكبر. بمعنى كلما كان معدل الانحراف المقبول أعلى كلما كانت حجم العينة اقل.

3- نسبة الانحراف المتوقع

تمثل نسبة الانحراف المتوقع معدل الانحراف في المجتمع الذي يتوقع اكتشافه، ويطلق عليه **الخطأ المتوقع** كلما ارتفع معدل الخطأ الذي يتوقع اكتشافه في المجتمع كلما كان حجم العينة المطلوب اكبر لتحقيق تقدير مقبول للمعدل الفعلي للانحراف. تتضمن العوامل الواجب أخذها بالاعتبار بموضوع **نسبة الخطأ المتوقع الآتي:**

- فهم عمل الشركة وعلى الخصوص الإجراءات المتخذة للحصول على فهم أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية.

- تغيير هام في الموظفين او في نظام المحاسبة ونظام الرقابة الداخلية.
 - نتائج إجراءات التدقيق المطبقة في فترات سابقة ونتائج إجراءات التدقيق الأخرى.
- في العادة لا يبرر نسبة الخطأ المرتفعة المتوقعة التخفيف من مخاطر الضبط، لذلك في العادة يتم استبعاد اختبارات الضوابط في مثل هذه الحالات.

4- مستوى الثقة

وهي قياس احتمال وقوع تقدير العينة من خلال درجة الدقة الموضوعة والمقترحة في شكل نسبة مئوية. كلما ازدادت درجة الثقة (الاقتناع) المنتظر تحققها من نتائج العينة (إمكانية حدوث خطأ في المجتمع) كلما كان حجم العينة المطلوب اكبر.

مثلا نسبة مستوى المخاطر هو 5% معنى ذلك ان مستوى الثقة هو 95 % وفي الحقيقة مستوى المخاطر اقل من ذلك حيث غالبا ما تُظهر إجراءات التدقيق الأخرى الأخطاء التي لم تُكتشف خلال الاختبارات المنفذة، وكذلك في حال ان مستوى المخاطر 10 % فان مستوى الثقة هو 90% يؤخذ بالاعتبار أهداف الاختبار وخصائص عند تصميم العينة في التدقيق المجتمع الإحصائي الذي ستأخذ منه العينة، ويتم تحديد حجم العين صفات إحصائية او غير إحصائية.

5- حجم المجتمع

وهو جميع الوحدات التي يتم استخراج او اختيار العينة منها. في حال المجتمعات الكبيرة، تأثير الحجم الفعلي للمجتمع قليل على حجم العينة بمعنى ان المجتمعات التي يفوق عدد البنود فيها 500 بند لها تأثير قليل او ليس لها أي تأثير على حجم العينة.

أنواع العينة في التدقيق Types of Audit Sampling

يوجد منظوران او طريقتان لأساليب العينة في التدقيق هما:

1. العينة غير الإحصائية او الحكم الشخصي

2. العينة الإحصائية

إن بعض العوامل التي تؤثر في اختيار أي من الطريقتين او الأسلوبين هي التالية:

- مدى قوة نظام الضبط الداخلي.
- نوع التدقيق المطلوب القيام به.
- أهمية الأجزاء المطلوب اختيارها.
- رغبة إدارة الشركة في الحصول على معلومات إضافية.

أولاً: العينة غير الإحصائية Non-Statistical Audit Sampling

يعني استخدام هذه الطرق انه يتم اختيار وتقييم النتائج استناداً إلى الحكم الشخصي أي تحكيم الرأي أو التقدير، بمعنى اعتماد المدقق على معرفته وخبرته العملية وليس على استعمال النظريات الإحصائية لقياس مخاطر العينة. وذلك حيث يقتصر الهدف من إجراء الاختبار على تقييم العناصر المدققة فقط وليس من حاجة وكذلك ليس للمدقق النية في تعميم النتائج التي يتوصل إليها على إجمالي المجتمع.

يمكن تحديد حجم العينة غير الإحصائية لاختبارات الضوابط على أساس التقدير الشخصي أو باستعمال برامج الكمبيوتر أو برامج المعلوماتية، أو باستعمال جداول اختيار حجم العينة ومنها الجدول التالي:

الانحرافات المتوقعة أو الفعلية	تقدير مخاطر الضبط		
	منخفض	معتدل	أدنى بقليل من الحد الأقصى
0	45	30	15
1	70	50	25
2	90	67	34
3	117	85	43

إذا كان تقدير مخاطر الضبط منخفضة فإن الانحرافات المتوقعة أو الفعلية في مجتمع مؤلف من 45 عنصراً أو بند هي صفر بمعنى لا يتوقع وجود أخطاء. في مجتمع مؤلف من 70 عنصر هو انحراف واحد أو خطأ واحد. في مجتمع مؤلف من 117 عنصر متوقع أو فعلي وجود فقط 3 أخطاء وهكذا.

إذا كان تقدير مخاطر الضبط هي معتدلة فإن الانحرافات (الأخطاء) المتوقعة أو الفعلية:

في مجتمع مؤلف من 30 عنصر هي صفر، بمعنى لا أخطاء أو لا انحرافات. في مجتمع مؤلف من 67 عنصر أن الأخطاء أو الانحرافات المتوقعة أو الفعلية هي فقط 2

في مجتمع مؤلف من 85 عنصر أن الأخطاء المتوقعة أو الفعلية هي فقط 3 وهكذا.

ثانياً: العينة الإحصائية Statistical Audit Sampling

يعني استخدام هذه الطرق بالاعتماد على نظريات وقوانين الاحتمالات في اختيار حجم العينة وتقييم النتائج بطريقة موضوعية، وتتيح هذه الطريقة تحديد كمي لمخاطر التدقيق العائدة لهذه العينة، دون تحيز لحجم العينة ولتقييم النتائج لهذه العينة.

إن الطريقة الإحصائية المناسبة لاختبار الضوابط هي معاينة المواصفات او الخصائص التي تستند إلى تقدير الخصائص النوعية لصفات المجتمع.

تتضمن معاينة الخصائص (الصفات) الخطوات التالية:

أ. تقرير الخصائص التي ستختبر

قد تتضمن اختبارات الضوابط اختبار خاصية او صفة واحدة او اكثر من الخصائص او الصفات. قد يتطلب التقييم المناسب للنتائج اختبار وتقييم كل خاصية منفصلة عن غيرها من الخصائص.

ب. تعريف المجتمع موضوع الاختبار

على المدقق التأكد إن المجتمع الذي سيتم اختيار العينة منه هو مناسب لهدف التدقيق.

ج. تحديد العوامل التالية:

- **المخاطر المقبولة في المبدأ** ان المخاطر المقبولة هي عكس مستوى الثقة المقبولة أي درجة القناعة التي تكونت من أن الحسابات لا تتضمن أخطاء هامة مثال، إذا كانت المخاطر المقبولة هي 10% فان مستوى الثقة هو 90% إذا كانت المخاطر المقبولة هي 5% فان مستوى الثقة هو 95% وهكذا.....

- **نسبة الانحراف المقبولة**

الانحراف المقبول هو الخطأ المقبول وعليه كلما كان تقييم مخاطر الضبط عالية، كلما كان مسموح القبول بنسب أعلى للانحراف او الخطأ ويظهر ذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول يبين العلاقة بين مخاطر الضبط والنسب المقبولة للخطأ

النسبة المقبولة %	تقدير مخاطر الضبط في مرحلة التخطيط
7-2	منخفض
12-6	معتدل
20-11	اقل بقليل من الحد الأقصى
إلغاء الاختبار	الحد الأقصى إلغاء الاختبار

- **نسبة الانحراف المتوقعة**

قد تستند توقعات نسبة الأخطاء او الانحرافات المتوقعة في المجتمع على خبرة المدقق في تدقيق الفترات او السنوات السابقة للشركة او الخبرة الناتجة عن التدقيق في شركات مشابهة .

كلما زادت نسبة الانحراف المتوقع في المجتمع كلما ارتفع حجم العينة وبشكل ملحوظ. إذا أظهرت نسبة الانحراف تغييرا يفوق نسبة الانحراف المعتمدة في تحديد المدقق لحجم العينة، معنى ذلك أن نتائج العينة لا تعزز تقديراته لمستوى مخاطر الضبط في مرحلة التخطيط، وبالتالي عليه إعادة دراسة تقييم المخاطر المتجمعة أو اتخاذ الإجراء المناسب على ضوء الحكم المهني.

ماذا يعني أن العينة غير ممثلة للمجتمع؟؟

يعتبر عدم تمثيل العينة للمجتمع أو أن نسبة تمثيلها غير عالية وجود مخاطر وتسمى مخاطر المعاينة، وهي بسبب أن العينة لا تحتوي خصائص المجتمع أو أنها تحتوي على جزء بسيط من هذه الخصائص، ولكن قد يكون سبب هذه المخاطر هو المدقق نفسه أو مساعديه، بسبب عدم قدرته على تمييز الانحرافات أو الأخطاء الموجودة في العينة أو عدم استخدام إجراءات التدقيق المناسبة.

مثال: استخدام أسلوب المصادقات وتطبيقه على العينة بشكل غير ملائم، أو اختبار مستندات لا تتناسب الهدف من التدقيق، أو عدم القدرة على الوصول للاستنتاج السليم من العينة بالرغم من تحديد حجم العينة واختيارها بشكل سليم كل ذلك يؤدي إلى وجود مخاطر غير مرتبطة بعملية المعاينة ولكن مرتبطة بقدرة وكفاءة المدقق.

يمكن تطبيق العينة الإحصائية أو العينة غير الإحصائية في العينة في التدقيق لاختبارات الأرصاد.

أ. العينة الإحصائية Statistical Sampling

لقد ازداد توجه المدققين نحو البحث عن معايير موضوعية تضمن جانبا أكثر دقة للتحاليل التي يقومون بها ولقد أثبت بعض الإحصائيين مثل: بارنولي، لابلاس، فووس وبواسون أن نتائج نظرية المعاينة التي تعتمد أساسا على الاحتمالات، تطابق فعلا الواقع وبذلك فمن المهم استخدامها في أعمال التدقيق.

تعني المعاينة الإحصائية أن يستخدم المدقق القواعد الرياضية في قياس خطر المعاينة وفي تخطيط وتقييم نتائج اختبار مفردات العينة. وتفترض بأنه في حدود مستوى معين للثقة ومستوى مسموح به لمخاطر المعاينة، فإن أي عينة يتم اختيارها عشوائيا من مفردات مجتمع ما سوف تعكس نفس خصائص هذا المجتمع. بناء على ذلك، يمكن للمدقق استخلاص استنتاجات مناسبة على أساس معلومات يتوصل إليها من عينة صغيرة ممثلة للمجتمع.

تستخدم أساليب المعاينة الإحصائية عندما يكون عدد العمليات المالية مكونا من عدد ضخم من المفردات والعناصر المتجانسة، كأن تستخدم في تقدير نسبة الانحراف عن إجراءات نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالمبيعات عندما يكون عدد الصفقات 100,000 صفقة خلال السنة، وتختلف المعاينة الإحصائية عن المعاينة غير الإحصائية في أن الأولى تمكن المدقق من الحصول على مقياس رياضي

لدرجة عدم التأكد الناتجة من فحص جزء فقط من المجتمع، بمعنى أنها تمكنه من قياس مخاطر المعاينة الأمر الذي لا توفره المعاينة غير الإحصائية. إلا أن كلا المدخلين يتطلب ممارسة حكم و تقدير المدقق، فنتائج العينة لا تمثل غاية في حد ذاتها، وإنما هي مجرد دليل إثبات يوفر بالإضافة إلى المعلومات التي يحصل عليها المدقق الأساس لتقديراته المتعلقة بقرارات التدقيق. وبذلك فإنه لا يمكن تجاهل الحكم أو التقدير الشخصي من أي خطة للمعاينة، ومع ذلك نجد أن خطط المعاينة الإحصائية تكون أفضل من خطط المعاينة غير الإحصائية لأنها تساعد في تصميم عينة تتسم بالكفاءة و قياس كفاية أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها و تقييم نتائج العينة. كما أنها تمكن المدقق من تفادي التحيزات الشخصية عند اختيار مفردات العينة وتحديد حجمها، لأنها توفر نموذجاً لتحديد حجم العينة يبين بوضوح العوامل المختلفة التي تؤثر فيه مثل (مخاطر تقدير مخاطر الرقابة بأقل مما ينبغي، الانحراف المسموح به و معدل الانحراف المقدر للمجتمع).

أما في المعاينة غير الإحصائية فإن المدقق يأخذ هذه العوامل ضمناً عند تحديد حجم العينة على أساس خبرته و حكمه المهني.

ب. العينة غير الإحصائية Non Statistical Sampling

تعني العينة غير الإحصائية أن يخطط المدقق العينة ويختارها و يقيم نتائج اختبار مفرداتها اعتماداً على حكمه الشخصي وخبرته المهنية، و بذلك فهو لا يقيس خطر المعاينة كمياً. وفقاً لهذا الأسلوب، يختار المدقق مفردات العينة التي يعتقد شخصياً بأنها ستوفر له أفضل المعلومات في ضوء الظروف المحيطة بأداء اختبارات التدقيق، كما سيصل إلى استنتاجاته بشأن المجتمع الذي سحب منه العينة معتمداً على حكمه الشخصي. و يستخدم هذا الأسلوب، عندما تكون العمليات مكونة من عدد صغير من العناصر ذات القيمة المالية العالية، أو من عناصر ومفردات قيمتها الإجمالية غير هامة

مثلاً، يمكن أن تستخدم المعاينة غير الإحصائية في اختبار عشرين عملية للمعدات التي قيمتها 100,000 وحدة نقدية عندما يكون إجمالي العمليات مكوناً من أربعين مفردة قيمتها 150,000 وحدة نقدية. يتم اختيار العينة حكماً في ظل أسلوب المعاينة غير الإحصائية، بإحدى هذه الطرق الثلاث:

1. الاختيار الموجه للعينة.
2. اختيار العينة الطبقية.
3. اختيار العينة الصدفية.

يمكن اختيار أي طريقة من الطرق غير الإحصائية لتحديد حجم العينة لاختبارات الأرصاد ومن هذه الطرق الآتي:

- طريقة التقدير الشخصي
- طريقة النموذج

تم تحديد مجتمع العينة باختيار جميع البنود الهامة افراديا 100%، بمعنى جميع العناصر التي تساوي او تزيد عن 20% من الأهمية النسبية التخطيطية.

ج. تحديد حجم العينة

يتأثر تحديد حجم العينة لاختبارات الأرصدة بالعوامل التالية:

- الخطأ المقبول

يعني الخطأ الذي يرغب المدقق الداخلي قبوله أي الانحراف المقبول فكلما كان مجموع الخطأ الذي يقبله اقل، كلما كانت الحاجة لزيادة حجم العينة، بمعنى كلما زاد حجم الانحراف) الخطأ (المقبول كلما انخفض حجم العينة.

- تقدير مستوى المخاطر الملازمة ومخاطر الضبط

كلما كان تقدير المخاطر الملازمة (المتأصلة) مرتفع، كلما وجب زيادة حجم العينة. كذلك كلما كان تقدير مخاطر الضبط عاليه، كلما وجب زيادة حجم العينة، يتبين انه كلما ارتفع مستوى المخاطر الملازمة ومخاطر الضبط مجتمعين، كلما وجب زيادة حجم العينة.

- استعمال إجراءات جوهرية أخرى

استعمال إجراءات جوهرية أخرى لتدل على التأكيدات في البيانات المالية، بمعنى المخاطر في أن تفشل إجراءات جوهرية أخرى في اكتشاف تحريفات او أخطاء هامة (اختبار التفاصيل او الإجراءات التحليلية).

- الطباقية Stratification

عندما يكون التفاوت داخل المجتمع أي التنوع داخل المجتمع واسع في حجم البنود النقدية العملية قد يكون من المفيد تقسيم البنود ذات الحجم المتشابه في مجتمع العينة إلى مجموعات متشابهة تمثل كل منها مجتمعات فرعية او طباقية او شريحة، وهذا ما يطلق عليه بالطبقية.

طريقة التقدير الشخصي Judgmental Method

يمكن اختيار حجم العينة بالتقدير الشخصي بعد الأخذ بالاعتبار تأثير العوامل على حجم العينة وذلك في مرحلة تخطيط التدقيق ويتم الحصول على موافقة مدير التدقيق على تحديد العينات وفق هذه الطريقة قبل البدء بتطبيق الاختبارات الجوهرية على الأرصدة.

يتم تحديد العينة وفقا لطريقة التقدير الشخصي على ضوء النسبة او الحجم المطلوب دراسته من إجمالي المجتمع.

تتضمن التغطية الواسعة دراسة نسبة عالية من العناصر الافرادية الهامة ووحدات من مجتمع العينة تغطي اكثر من 50% من إجمالي قيمة المجتمع.

تتأثر التغطية المناسبة للمجتمع أيضا بطبيعة المجتمع وبمستوى مخاطر مهمة التدقيق،

في الظروف عالية المخاطر

- قد تكون التغطية الواسعة للذمم المدينة المطلوب تثبيتها او تعزيزها هي 50% إلى 80% من مجموع مبلغ المجتمع.
- في حين قد تكون التغطية الواسعة لتسعير المخزون وفي نفس الظروف هي 30% إلى 40% من مجموع مبلغ المجتمع.
- وذلك بسبب أن مخاطر التحريف او الخطأ في تسعير المخزون هي اقل من مخاطر التحريف في الذمم المدينة.

في الظروف المتدنية المخاطر

- قد تكون التغطية الواسعة للذمم المدينة هي 40% إلى 60%
 - في حين قد تكون التغطية الواسعة للمخزون هي 20% إلى 30%
- وحيث أن المدقق يقدم التوصيات حول الملاحظات الواردة في تقاريره ويبيدي رأيه حول البيانات المالية ككل.
- لذا يجب أن يتضمن تخطيط التدقيق اختبار معظم المبالغ في البيانات المالية . ويجب عليه أيضا أن يكون أكثر كفاءة في الظروف الموجودة.

طريقة النموذج Method Approach

طريقة النموذج هي طريقة غير إحصائية وتستند على طريقة الاحتمالات المتناسبة مع الحجم. Probability Proportional to Size-PPS وهذه طريقة إحصائية تستخدم لتحديد العينة باستخدام طريقة النموذج الخطوات التالية:

أ. تقدير المخاطر الملازمة ومخاطر الضبط مجتمعة.

في هذا المجال يتم الاعتماد على مدى فهم العلاقة بين تقدير مستوى المخاطر الملازمة التي يتم تحديدها او تعيينها Assertions ومخاطر الضبط لأي من التأكيدات او الإقرارات والتعزيز المناسب لدعم هذا التقدير ويبين الجدول التالي هذه العلاقة:

جدول يبين العلاقة بين تقدير مستوى المخاطر الملازمة ومخاطر الضبط لأي من التأكيدات التي يتم تحديدها ومستوى اختبارات الضوابط لتعزيز هذا التقدير

مستوى اختبارات الضوابط لتعزيز التقدير المعتمد	تقدير مستوى المخاطر الملازمة ومخاطر الضبط لأي من التأكيدات التي يتم تحديدها
لا حاجة لإجراء اختبارات الضوابط	الحد الأقصى
المطلوب القليل من اختبارات للضوابط	أدنى بقليل من الحد الأقصى
المطلوب اختبارات معتدلة الفعالية للضوابط	معتدل
المطلوب اختبارات عالية الفعالية للضوابط	منخفض

ب. تحديد التحريف المقبول Determine Tolerable Misstatement
 من الطرق المتبعة في تحديد التحريف او الخطأ المقبول هي تحديد نسبة مقبولة من الأهمية النسبية 2/3 من الأهمية النسبية المحددة في مرحلة التخطيط.

ج. تقدير مخاطر فشل الإجراءات الجوهرية الأخرى
 مثل، الإجراءات التحليلية، المصممة لاختبار نفس التأكيدات أنها تفشل في اكتشاف التحريفات الهامة في التأكيدات المعينة والجدول التالي يوضح ذلك:
 جدول يبين تقدير مستوى مخاطر فشل الإجراءات الجوهرية المصممة لاكتشاف التحريفات الهامة في تأكيدات معينة، والإجراءات الجوهرية الأخرى لاختبار نفس هذه التأكيدات

تقدير مستوى مخاطر فشل الإجراءات الجوهرية المصممة لاكتشاف التحريفات الهامة في تأكيدات معينة	الإجراءات الجوهرية الأخرى لاختبار نفس التأكيدات
الحد الأقصى	لا يتطلب اتخاذ أية إجراءات جوهرية الحد الأقصى أخرى
معتدل	يتوقع إجراءات جوهرية أخرى معتدلة الفعالية لاكتشاف التحريفات الهامة
منخفض	يتوقع إجراءات جوهرية أخرى عالية الفعالية لاكتشاف التحريفات الهامة

د. استبعاد جميع العناصر الهامة
 يتم تحديد جميع العناصر الهامة لدراسة كل بند منها منفردا، وتعتبر بنود او عناصر هامة البنود التي تساوي او تزيد عن 20 بالمائة (20 %) من الأهمية النسبية المحددة في تخطيط التدقيق . وبذلك يصبح مجتمع العينة او المجتمع الذي يطبق عليه العينة في التدقيق هو مجموع البنود المتبقية.

هـ. تحديد الحجم الأولي للعينة Determine the Initial Sample Size
العينة النظامية Systematic Sampling
 وفقا لهذه الطريقة يتم تحديد العينة باحتساب فترة فاصلة تكون هي المسافة بين العينة والعينة، ويتم احتسابها بقسمة حجم العينة على عدد وحدات العينة في المجتمع، يتم استخدام عامل الثقة المناسب لتحديد الحجم الاولي للعينة بالمعادلة التالية:

$$\text{الحجم الأولي للعينة} = \frac{\text{مجتمع العينة} \times \text{عامل الثقة}}{\text{التحريف (الخطأ) المقبول}}$$

$$\text{الفاصل} = \frac{\text{عدد وحدات المجتمع}}{\text{حجم العينة}} = \frac{1250}{110} = 11$$

تحديد نقطة البداية بشكل عشوائي

يعتبر اختيار بند البداية للعينة المراد تحديدها من اهم الامور التي تواجه المدقق من الناحية العملية فإنه يمكن تحديدها وفقاً للنظريات الاحصائية المطبقة كما يلي:-

أ. حساب الجذر التربيعي لعدد بنود المجتمع بنود المجتمع الكلي = $\sqrt{1250}$
ب. اذا كان الناتج يقع ضمن الفترة الثانية يتم اخذه وهو يمثل بند البداية للعينة = 35

اما اذا الناتج لا يقع ضمن الفترة الثانية فإنه يتم احتساب الجذر التربيعي للناتج الى ان يقع الناتج الثاني ضمن الفترة .

وعليه يكون بند البداية $\sqrt{1250} = 35.35$ أي نختار 35
وعليه فإن الناتج لا يقع ضمن الفترة الثانية أي اكبر من (11) يتم احتساب الجذر التربيعي للعدد $\sqrt{(35)} = 5.916$ أي (6) أي هو بند البداية لبنود العينة المراد تحديدها.

مثال: يمكن تحديد بنود العينة كما يلي:-

اول مستند 1257

آخر مستند 2507

وعليه بند البداية وهو رقم المستند 1262 حاصل (رقم المستند + ناتج الجذر التربيعي $1257 + 6 = 1263$)

و تكون المستندات المطلوبة للتدقيق – المساهمة =

(1263 . 1274 . 1285 . 1296 . 1307 . 1318 . 1329 . 1340 . 1351 . 1362 .

1373 . 1384 . 1395 . 1406 . 1417 . 1428 . 1439 . 1450 . 1461 . 1472 .

1483 2505)

ماذا لو وجد خطأ او اكثر في العينة التي اختارها؟

نفرض ان المدقق يسعى لتحقيق مستوى ثقة لا يقل عن 95% (أي انه لا يتوقع معدل اخطاء بنسبة تزيد عن 5%) وحسب المثال السابق ولدى الفحص وجد ثلاثة اخطاء خلال قيامه بتدقيق السندات اذاً فما هو حجم العينة الذي يجب زيادتها؟
حجم العينة الجديدة = حجم العينة الأصلي × المعامل المذكور في الجدول المرفق عند تقاطع 3 اخطاء مع مستوى ثقة 35% .

= $110 \times 2.6 = 286$ بنداً .

حيث ان المدقق قام باختيار (110) بنداً من بنود المجتمع الكلي فإنه يجب عليه ان يزيد عينة بمقدار (186) بنداً اضافياً يتم اختيارها من البنود المتبقية للمجتمع الكلي وعليه

$$\text{المدى (الفاصلة)} = 110 - 1250 = 1140 \leftarrow \text{الفاصلة}$$

(أي انه يتم اخذ مسافة (6) بند بين كل بند في العينة المضافة والذي يليه) ¹⁸⁰ ¹⁸⁶

3. جدول تعديل العينة

عدد الاخطاء										مستوى الثقة
10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	
5.7	5.3	4.9	4.5	4.0	3.6	3.1	2.6	2.1	1.6	%95
6.8	6.3	5.8	5.2	4.7	4.1	3.6	3.0	2.4	1.8	%90
8.5	7.8	7.0	6.4	5.7	5.0	4.2	3.5	2.7	1.9	%80
10.4	9.5	8.6	7.7	6.8	5.9	4.9	4.0	3.0	2.1	%70
12.8	11.7	10.5	9.4	8.2	7.0	5.9	4.7	3.5	2.3	%60
15.3	13.9	12.5	11.0	9.6	8.2	6.8	5.3	3.9	2.5	%50

تقييم النتائج Evaluate the Result

على المدقق أن يقيم نتائج العينة ليحدد فيما إذا كان قد تثبت التقدير الاول لخصائص او صفات المجتمع موضوع العينة او انه بحاجة إلى تعديل.

1- اسلوب تقدير مخاطر الضبط

وفق للجدول اختيار حجم العينة فان إذا كان تقدير مخاطر الضبط هي قليلة (منخفضة)

تقدير مخاطر الضبط Assessment of Control Risk			الانحرافات المتوقعة او الفعلية Deviation Expected or Actual
منخفض (قليل) Low	معتدل Moderate	ادنى بقليل من الحد الأقصى Slightly Below Maximum	
40	30	15	0
65	50	25	1
90	67	34	2
115	85	43	3

فان الانحرافات المتوقعة او الفعلية في مجتمع مؤلف من 40 عنصرا او بند هي صفر بمعنى لا يتوقع وجود أخطاء.

وفي مجتمع مؤلف من 65 عنصر هو انحراف واحد أو خطأ واحد. وفي مجتمع مؤلف من 115 عنصر متوقع أو فعلي وجود فقط 3 أخطاء وهكذا. إذا كان تقدير مخاطر الضبط هي معتدلة فإن الانحرافات (الأخطاء) (المتوقعة أو الفعلية):

- في مجتمع مؤلف من 30 عنصر هي صفر، بمعنى لا أخطاء أو لا انحرافات.
- وفي مجتمع مؤلف من 67 عنصر أن الأخطاء أو الانحرافات المتوقعة أو الفعلية . هي فقط 2
- وفي مجتمع مؤلف من 85 عنصر أن الأخطاء المتوقعة أو الفعلية هي فقط 3 وهكذا ينطبق على بقية الجدول.

2- اسلوب خطأ العينة

يجب إسقاط (تعميم) الخطأ أو التحريف الذي يتبين في العينة على المجتمع، تتمثل إحدى الطرق المستعملة لتعميم خطأ العينة بالآتي:
قيمة الخطأ في العينة
 نسبة العينة من المجتمع

مثال

تمثل العينة 15% من المجتمع
 قيمة الخطأ في العينة = 2.000 دولار
 فاذ الخطأ المتوقع في إجمالي المجتمع = $\frac{2.000}{15\%} = \$30.000$

وتتمثل طريقة ثانية لتعميم أو إسقاط الخطأ في العينة على المجتمع باستعمال الطريقة التالية:

الخطأ المتوقع في إجمالي المجتمع =
قيمة الخطأ في العينة * العدد الإجمالي للعناصر في المجتمع
 حجم العينة المجتمع

مثال

مبلغ الخطأ الذي تبين في العينة = 400 دولار
 حجم العينة = 200 دولار

العدد الإجمالي للعناصر (للبنود) في المجتمع 25.000 بند فإن المبلغ المتوقع للخطأ في المجتمع =

$$\$12.500 = 25.000 * 200/400$$

إذا كان الانحراف الخطأ المتوقع اقل من الانحراف المقبول في رصيد الحساب المعني، عندئذ يجب تقييم مدى المخاطر في أن يكون الانحراف الفعلي يفوق الانحراف المقبول.

إذا كان الانحراف المتوقع اقل من الانحراف المقبول فانه وبأمان، نستنتج أن مخاطر العينة متدنية بشكل كاف.

أما إذا كان الانحراف المتوقع اكبر من 1/3 الانحراف المقبول، عندها يجب الأخذ بالاعتبار تنفيذ اختبارات إضافية لهذا الحساب.

Examination

الاختبارات الجوهرية

ان اختبارات التدقيق الداخلي لا تختلف كثيرا عما يقوم به المدقق الخارجي ولكن قد يكون لدى المدقق الداخلي الوقت الكافي الذي يمكنه من زيادة دقة اختباره، فضلا عن امكانية القيام باجراءات التحليلات اللازمة للبيانات لزيادة امكانية استيعابها وفهمها بواسطة الادارة ومن ثم زيادة درجة فاعليتها.

تتم اجراءات الفحص التفصيلي للحصول على دليل موضوعي يؤيد صحة القيم المسجلة بالدفاتر او مكونات اية قيمة واكتشاف مخاطر العمل واكتشاف مخاطر الرقابة والقيام بفحص الرقابة، والقيام باجراءات المستقلة، وتحديد العينات وذلك عن طريق دراسة وفحص عينات للعمليات المسجلة. وبذلك فان هذه الاجراءات تمثل شكلا من اشكال التقرير الاستنتاجي والذي على ضوئه يتم استنتاج معقولة النتائج الاجمالية من دليل وثقة في التفاصيل التي يتم فحصها.

يجب على المدققين الداخليين تعريف، تحليل، تقييم وتدوين معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة (1) ويقوم بالفحص لتقييم تأكيدات/اثباتات الادارة. وهذه التاكيدات يمكن تصنفها كما يلي:

1. الوجود: ان الاصول و الالتزامات موجودة في تاريخ معين.
2. الحقوق والالتزامات: ان الاصول والالتزامات المسجلة تخص المنشأة.
3. الحدوث: ان العملية المسجلة قد جرت بالفعل خلال الفترة.
4. الاكتمال: ليس هناك اي اصول او التزامات او عمليات او احداث لم تسجل. (مثل عدم تسجيل وقائع او عمليات)
5. التقييم: ان الاصول والالتزامات قد سجلت بقيمتها المناسبة.
6. القياس: ان العملية او الحدث قد سجل بقيمة مناسبة وان الايرادات والمصروفات قد حملت على الفترة المناسبة.
7. العرض والافصاح: تم وصف المفردات وان البند قد تم الافصاح عنه بشكل سليم.

(1) TTA www.theiia.org (standers number 2300)

منهجية تدقيق الذمم المدينة مثلاً

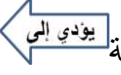
- (1) دراسة وفهم المخاطر لدى العميل التي تؤثر على الذمم المدينة
- (2) تحديد مستوى المادية الخاص بالذمم المدينة
- (3) تقدير مخاطر الرقابة لدورة المبيعات والتحصيل والتركيز على الأهداف التالية:

الحدوث والاكتمال في عمليات المبيعات  الحدوث والاكتمال في المدينين

الحدوث والاكتمال في عمليات المقبوضات النقدية  الحدوث والاكتمال في المدينين

الاكتمال في عمليات المقبوضات النقدية  الحدوث في الذمم المدينة

الحدوث في عمليات المقبوضات النقدية  الاكتمال في أرصدة المدينين

الدقة والتوقيت في عمليات المبيعات والمقبوضات النقدية  الدقة والتوقيت في الذمم المدينة

الترحيل والتلخيص في عمليات المقبوضات النقدية  الربط بين التفاصيل في الذمم المدينة

- باقي الأهداف (القابلية للتحقق والملكية والعرض والإفصاح) للذمم المدينة لا تتأثر بأهداف تدقيق المبيعات والمقبوضات النقدية
- (4) تصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة للمبيعات والتحصيل
 - (5) تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية للمدينين
 - (6) تصميم وتنفيذ الاختبارات التفصيلية للذمم المدينة

الاختبارات التفصيلية للذمم المدينة

الهدف	معنى الهدف	الإجراء
الوجود	التحقق من أن الذمم المدينة المسجلة هي ذمم حقيقية وفعلية	المصادقات أو التدقيق المستندي كبديل في حال عدم الرد
الاكتمال	لا يوجد تخفيض في الذمم المدينة وجميع عمليات المبيعات الآجلة قد سجلت	مقارنة المستندات وتتبعها مع دفاتر اليومية والأستاذ والقوائم
الدقة	ويقصد بها أن عمليات المبيعات الآجلة مسجلة بالقيمة الصحيحة	المصادقات ، وفحص جدول أرامز الديون وفحص المستندات

التصنيف	وهو لغرض التحقق من الفصل بين المدينون التجاريين وغير التجاريين	مراجعة طريقة تصنيف المدينون وأوراق القبض
قابلية القيمة للتحقق	وذلك للتحقق من أن المبالغ المدرجة ضمن حسابات المدينون قابلة للتحصيل	إعادة حساب جدول الديون، التأكد من نسب المخصص ومقارنته مع السابق
الملكية	للتأكد من عدم رهن حسابات المدينين أو وجود شروط خاصة	طلب مصادقات من الجهات المعنية حول الرهن والتحقق من شروط البيع
العرض والإفصاح	وهو لغرض التحقق من صحة العرض وفق متطلبات الإفصاح أو معايير العرض	مراجعة طريقة العرض والإفصاح وفق متطلبات المعايير

تدقيق المصاريف المدفوعة مقدماً

أما الاختبارات التفصيلية التي يقوم بها المدقق فتشمل:

1. **الوجود والحدوث:** للتحقق من أن الرصيد الموجود يمثل قيمة عمليات حصلت فعلاً ويمكن استخدام المصادقات
2. **الاكتمال:** أي أن رصيد هذه الحسابات يعكس كافة العمليات التي حدثت وتخص المنشأة ويتم ذلك بالتدقيق المستندي
3. **الحقوق:** وذلك بالتحقق من أن هذه الأرصدة تمثل حقوق للمنشأة ونتيجة عن عمليات تخصها
4. **الربط بين التفاصيل:** بمقارنة الرصيد مع رصيد دفتر الأستاذ العام ومجموع الأرصدة بالأستاذ المساعد
5. **التصنيف والعرض والإفصاح:** للتحقق من طريق العرض وتصنيف هذه البنود في القوائم المالية خاصة إذا كانت مادية

أوراق العمل (1)

تشكل أوراق عمل التدقيق الإثبات الداعم للآراء والاستنتاجات وتوصيات التدقيق، وتأكيد على أن الإجراءات التي تم التخطيط لها قد نفذت، ووفرت الدعم اللازم، وتأكيد على الالتزام بمعايير العمل المهني للتدقيق الداخلي فعلى المدققين الداخليين تدوين المعلومات ذات العلاقة لدعم استنتاجات ونتائج المهمة، فهي تساعد وتحسن نوعية التدقيق من خلال توضيح المناطق التي غطاها التدقيق الداخلي وتوجه العناية اللازمة لكل بند أثناء التدقيق وتحسين نوعية الفحص من خلال توفير

(1) Trvin N.Gleim CIA Review parb 11 (p-71) 2001 by Gleim publications,inc .

نقطة بداية التدقيق للفترة التالية، وتساعد الموظفين على فهم عام وشامل لعمليات النشاط .

يجب ان يقوم المدقق باعداد اوراق العمل التي تستعمل كاثبات للتدقيق وان يقوم بمراجعتها من قبل المستوى الاداري المناسب في نشاط التدقيق الداخلي. ويجب توثيق اثباتات مراجعة المراقبة من خلال اوراق عمل التدقيق . يجب ان تسجل المعلومات التي تم الحصول عليها والتحليلات التي تمت في اوراق العمل كما يجب ان تدعم هذه الالوراق ومحتوياتها الاساس الذي بنيت عليه النتائج والاحكام والتوصيات التي يحتويها تقرير التدقيق.

تساعد اوراق العمل الجيدة على تحسين نوعية التدقيق لانها توضح المناطق التي غطاها التدقيق وتساعد على التأكد من توجية العناية اللازمة لكل بند اثناء التدقيق وعلى ان جميع البنود المهمة قد اخذت في الاعتبار.

كما تساهم اوراق العمل ايضا في تحسين نوعية الفحص عن طريق توفير نقطة بداية جيدة لتدقيق الفترة التالية. اضافة الى ذلك فانه في الحالات التي لا تتوفر فيها استمرارية الموظفين في تدقيق معين، تشكل اوراق العمل الوسيلة الهامة التي تمكن الموظفين الجدد المكلفين من الحصول على فهم عام وشامل لعمليات النشاط المزمع تدقيقه .

على المدققين الداخليين توثيق المعلومات اللازمة لتأييد استنتاجات ونتائج مهمة التدقيق في أوراق عمل تتضمن توثيق المهمة ويتم مراجعتها من قبل إدارة نشاط التدقيق الداخلي.

خصائص أوراق العمل

1. تُعد و تُحفظ أوراق العمل من قبل المدقق.
2. توثق أوراق العمل الإجراءات المنفذة، والبيانات والمعلومات التي تم جمعها، والإجراءات التحليلية المنفذة، وذلك لدعم نتائج المهمة واستنتاجات المدقق.
3. أوراق العمل توثق عمل المدقق و تُؤمّن الأساس لإعداد التقارير والآراء و الاستنتاجات والتوصيات التي تم التوصل إليها.
4. يجب أن تكون أوراق العمل كافية لتمكّن أي مدقق مستقل وذو خبرة من التوصل للنتائج نفسها التي توصل إليها المدقق الداخلي.

يمكن أن تتضمن أوراق العمل أدلة التدقيق كالصور، والخرائط البيانية، والجداول، والبيانات الوصفية، وجداول تسلسل الخطوات، ونسخ عن

المستندات الأصلية المدون عليها ملاحظات المدقق، والملفات الإلكترونية، وغير ذلك من الأدلة الأخرى. أو شرائط أو أقراص (أسطوانات) أو أقراص كمبيوتر أو أفلام أو غير ذلك من الوسائط الأخرى.

يحدد الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي الوسيلة المستخدمة في توثيق وتخزين أوراق العمل. وإذا كانت أوراق العمل الخاصة بالمهمة في شكل وسائط أخرى غير الورق، فينبغي أن يؤخذ بالاعتبار تسجيل نسخ احتياطية لها

الملفات

هناك مجموعتان من ملفات أوراق العمل، ملفات السنة الحالية وهي ملفات أعمال التدقيق الجارية. والملفات المستمرة وتسمى الملفات الدائمة. يخصص لكل عملية تدقيق ملف الأعمال الجارية والملف الدائم. وتضم هذه الملفات الأوراق والمعلومات اللازمة لعملية التدقيق وتقسم الى :

- الملف الدائم Permanent File

- الملف الجاري Current File

• الملف الدائم: Permanent File

يشمل الملف الدائم على البيانات الخاصة بالنشاط والمذكرات المستمرة الأثر ويطلق عليه " الملف الدائم " لما يتضمنه من بيانات سوف يستمر طول السنين دون تقييد ما لم تطرأ بعض التغييرات عليها. يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وضع متطلبات الاحتفاظ بالسجلات، بغض النظر عن الوسيلة التي يتم تخزين كل سجل. هذه المتطلبات يجب أن تكون متسقة مع المبادئ التوجيهية للمنظمة، وأية متطلبات تنظيمية أو غيرها ذات الصلة.(1)

وتحديث الملف بعد كل تدقيق جديد. كما يجب ازالة جميع الاوراق التي لا علاقة لها بالتدقيق من الملف وحفظها في الارشيف مع مراعاة عدم اتلاف هذه الاوراق نظرا لاهميتها السابقة، وقد تكون هناك حاجة للرجوع اليها في المستقبل . تعتبر محتويات الملف الدائم جزاء لا يتجزأ من اوراق عمل أي تدقيق. يجب ان توفر الجداول الزمنية والمعلومات، معلومات ذات طبيعة مستمرة عن النشاط الذي تم تدقيقه بما فيها الانظمة والامور الاخرى المهمة للتدقيق. ويحتوي على:-

(1) وصف النشاط

(2) الهيكل التنظيمي بما فيه عدد الموظفين العاملين اسماء كبار الموظفين ونماذج التوقيع.

(1) TTA www.theiia.org (standers number 2230)

- (3) برامج التدقيق
 - (4) طلبات اعتماد المهمات (المراسلات).
 - (5) خطط التدقيق
 - (6) الاتفاقيات المهمة والعقود والقرارات والقوانين والاحكام ذات العلاقة بالنشاط.
 - (7) النماذج المستخدمة لدى النشاط
 - (8) ملخص تقارير التدقيق الداخلي واهم التوصيات الرئيسية
 - (9) ملاحظات لأعمال التدقيق القادمة
- كحد ادنى يجب ان تشمل وثائق الانظمة معلومات عن الكتب والسجلات المتوفرة وموقعها واسماء الاشخاص الذين يقوموا باجراءات متعلقة بها.
- هناك فواصل رسمية لجميع اجزاء الملف الدائم. ويكون فهرس محتويات الملف الدائم عبارة عن قائمة متابعة للمعلومات ذات طبيعة عامة تدخل عادة في هذا القسم. وعند توليد أي وثيقة اثناء التدقيق لها علاقة بعدة اقسام يجب ادخالها في احد الاقسام مع الاشارة اليها في باقي الاقسام الاخرى المعنية.

• الملف الجاري Current File

يجب ان يكون هناك ملف مفتوح لاوراق عمل كل عملية تدقيق. يمثل هذا سجلا مفصلا باعمال التدقيق والاختبارات التي اجريت اثناء التدقيق . ويعد هذا الملف لحفظ المستندات والمذكرات والبيانات المتعلقة بالتدقيق لكل مهمة ولمرة واحدة ويتضمن ما يلي:- (1)

A	نسخة من تقرير التدقيق النهائي
B	متابعة سير عملية التدقيق
B1	قائمة متابعة تسلسل التدقيق
B2	اعتماد مهمة التدقيق
B3	مذكرة تخطيط المهمة
B4	موازنة وقت التدقيق ومجمل الوقت الفعلي
B5	تحليل ساعات التدقيق الفعلية
B6	قائمة متابعة افعال مهمة التدقيق
C	المراسلات مع الجهة الخاضعة للتدقيق
D	متابعة التقرير النهائي
E	تقرير التدقيق المرجعي ، المذكرات الداخلية
F	ورقة مراجعة ملف اوراق العمل
G	تقييم اجابات التدقيق
H	برنامج التدقيق
T	مجمل نقاط الرقابة الرئيسية
J	المسح الأولي
K	اختبارات نظام الرقابة الداخلية

(1) Irvin N.Gleim – CIA REVIEW (P-74) 2004 BY Gleim Publications, Ing

K1	استبيان الرقابة الادارية
K2	الرسم التوضيحي لنظام الرقابة الداخلية
K3	اوراق وملاحظات الاختبارات الميدانية الرقابية
K4	تقييم الرقابة الداخلية
L	الاختبارات التفصيلية
M	اوراق عمل المتابعة
M1	امور معلقة غير محلولة
M2	ملاحظات لأعمال التدقيق القادمة

هناك فواصل رسمية لجميع اجزاء الملف الجاري والتي تتبع القائمة المذكورة اعلاه، وعندما تتولد وثيقة تتعلق باكثر من جزء يجب ادخالها في الملف تحت أي جزء والاشارة اليها في الاجزاء الاخرى المعنية.

ويفيد الملف الجاري الاساس الذي يعتمد عليه المدقق الداخلي في اعداد التقرير النهائي كما انه يمثل قرائن ادلة الاثبات التي يستند اليها عند الافصاح عن الرأي وعدالة التقارير والبيانات.

ان اعداد قائمة متابعة مطبوعة سلفا يساعد في مراجعة اوراق العمل عن طريق تزويد المراجع بنقاط معينة يجب ان تغطيها تلك الاوراق. اضافة الى ذلك يجب ان تساعد قائمة المتابعة في تحديد المناطق التي تحتاج الى المزيد من العمل.

المرحلة الثالثة: النتائج والتوصيات: Communication Results

بعد اتمام تقييم نظام الرقابة الداخلية واجراء الاختبارات الجوهرية لهذا النظام ومن ثم اعادة تضمينها المدقق الى الاستنتاجات في ورقة خاصة في ملف العمل يتم ادراج هذه الاستنتاجات والتوصيات في التقرير الذي سيتم اعداده عن نتائج التدقيق ويجب على المدققين الداخليين إيصال نتائج المهمة مباشرة.⁽¹⁾

تتم كتابة تقارير التدقيق الداخلي على ثلاثة مراحل:

المرحلة الاولى: مرحلة التخطيط، التخطيط لعدد التقارير التي سيتم اصدارها المرحلية منها والنهائية.

المرحلة الثانية: خلال عملية التدقيق، وذلك عندما تتم كتابة الملاحظات والتوصيات اولاً بول.

المرحلة الثالثة: تهدف الى جمع الاجزاء المختلفة عن التقرير، (والتي قد تمت كتابتها من قبل عدد كبير من الاشخاص) في وثيقة واحدة موحدة التنسيق والترتيب.

كتابة التقرير بشكله النهائي تتضمن الكتابة والتعديل بدلاً من التدقيق والبحث يتوجب على المدققين كتابة مسودات اوليه من التقرير خلال اعمال التدقيق وذلك للفوائد التالية:

⁽¹⁾ TTA www.theiia.org (standers number 2400)

أولاً: خلال أعمال التدقيق، تكون جميع الأمور مفهومة وواضحة وتسهل كتابة تقرير أو الملاحظات بشكل سهل، أما في حالة الكتابة بوقت لاحق فقد تكون الأمور قد نسيت أو قد لا يكون هناك اجابة على بعض الاسئلة التي قد تظهر خلال كتابة التقرير.

عندما تتم كتابة التقرير خلال عملية التدقيق، يقوم المدقق بالحصول فوراً على جميع المعلومات الخاصة بالملاحظة المكتوبة في التقرير لتغطية ملاحظته.

ثانياً: كتابة التقارير مباشرة يعطي خبرة للمدققين المسؤولين عن أعمال كتابة التقارير وتعرفهم على الإجراءات الخاصة بكتابة التقارير.

- من المهم جداً ان يصدر قسم التدقيق تقارير بشكل وقتي او بالوقت المناسب
- من المفترض ان يكون هناك تعليمات خاصة بالفترات الزمنية لاصدار التقارير، ويجب معالجة ومتابعة اية حالات خروج عن تلك التعليمات.
- في المنشآت الصغيرة فإن فترة 5 ايام هي فترة مناسبة لاصدار التقارير الا انه في بعض الاحيان تتطلب كتابة التقرير اكثر من ذلك في حالة تعقيد الوحدة المدققة او تعقيد الموضوع الذي يدقق.
- أما في المنشآت الكبيرة حيث يوجد العديد من المستويات الادارية وتكون الامور اكثر تعقيداً تكون معدل كتابة التقرير بين 10 ايام.
- يمكن تجزئة عدد الايام المطلوبة لكتابة التقارير من المنشآت الصغيرة كما يلي:-

اليوم الاول: تحضير المسودة الاولى من قبل المدققين المكلفين بعد الانتهاء من اعمال التدقيق الميداني.

اليوم الثاني: طباعة التقرير ومراجعته.

اليوم الثالث: مراجعة التقرير من قبل مدير التدقيق الداخلي.

اليوم الرابع: التعديل، اعادة الطباعة وتعديل.

اليوم الخامس: مراجعة اخيرة من قبل التدقيق الداخلي والاصدار بشكل نهائي.

يمكن خلال تنفيذ التدقيق الميداني للمدقق أن يقوم بالتحضير لكتابة التقارير بثلاثة طرق :

أولاً: بانتهاء أعمال التدقيق الداخلي.

ثانياً: مع اكتمال وترتيب أوراق العمل.

ثالثاً: الكتابة المبكرة لأجزاء من التقرير خلال أعمال التدقيق.

اكتمال أعمال التدقيق

كما سيتم مناقشته فإن كل ملاحظة يكتبها المدقق الداخلي يجب أن تحتوي على المقياس الذي تم استخدامه لتقييم الوضع الحالي، تأثير الوضع الحالي على المنشأة، الأسباب التي أدت الى الوضع الحالي ومن ثم التوصية للتصحيح.

لكي يتمكن المدقق من الإجابة على تلك الأسئلة يجب على المدقق أن يقوم بأعمال ميدانية كافية لإعطائه الإجابات اللازمة وبالتالي يجب عليه الإجابة دوماً على الأسئلة التالية:

لماذا التعليق على هذه الملاحظة؟

ما هو أثر الوضع الحالي؟

ما سبب الوضع الحالي؟

كيف يمكن حل المشكلة؟

اكتمال وترتيب أوراق العمل

وبالتالي فإن المدقق الداخلي يستفيد من أعماله من خلال الفحوصات اللازمة في أعمال التدقيق للإجابة على تلك الأسئلة وبالتالي يكون التدقيق متكافئاً عندما يتمكن المدقق الداخلي من الإجابة على تلك الأسئلة.

أية زيادة على تلك الأعمال قد تكون خسارة في الوقت والجهد في حالة أن تلك الأعمال لا تؤدي في التالي إلى الإجابة على الأسئلة أعلاه

عندما يؤدي المدقق الداخلي أعماله في التدقيق يجب أن يتساءل بشكل مستمر حول أهمية الملاحظة التي يتوجب إدخالها في التقرير.

على المدقق وفي حالة اتخاذه القرار بشمول ملاحظة معينة في تقريره يجب على الفور تحضير أوراق العمل وجمع المعلومات اللازمة لتدعيم تلك الملاحظة والتوصيات الناشئة عنها.

يمكن تحضير ورقة عمل كما هو مرفق في النموذج لكل ملاحظة يتم أخذها إلى التقرير النهائي.

يجب أن تكون أوراق عمل الملاحظات مرقمة ومسلولة لأغراض الرقابة عليها.

الكتابة المبكرة لأجزاء من التقرير خلال أعمال التدقيق

يمكن كما تم توضيحه مسبقاً كتابة أجزاء من التقرير بشكل مبكر من خلال التعرف على الملاحظات ويمكن الانتهاء من بعض الأجزاء قبل أو خلال أعمال التدقيق كما يلي:

أولاً: يمكن كتابة نطاق التدقيق قبل أعمال التدقيق الميداني وبالتالي يفيد ذلك بتحديد النطاق والتعرف على أهداف التدقيق لأغراض التدقيق الميداني.

ثانياً: يمكن كتابة الجزء الخاص بالأشخاص المسؤولين عن كتابة التقرير قبل بدء أعمال التدقيق.

ثالثاً: يمكن كتابة الملاحظات عندما يتم اكتشافها.

رابعاً: يمكن كتابة التوصيات خلال أعمال التدقيق الميداني.

خامساً: يمكن أيضاً تبني الملاحظات الرئيسية خلال أعمال التدقيق وتجهيزها بشكل منفصل للإدارة العليا واتخاذ الإجراءات التصحيحية بشكل فوري.

يجب ان يحزر المدقق/مشرف التدقيق عن المهمة مسودة تقرير التدقيق. كما يجب ان يقوم مدير التدقيق بمراجعة نقدية لمسودة التقرير. في هذه المرحلة يجب توزيع مسودة التقرير على مدير ادارة النشاط الخاضع للتدقيق قبل اجتماع المراجعة لكي يتمكنوا من الاقتناع بالتقرير وبحثة بصورة بناءة للتأكد من:-⁽¹⁾

- صحة قاعدة النتائج ومن اكتماله.
 - ان التوصيات عملية وقابلة للتحقق ومدعومة من الادارة العليا
 - عدالة التقرير وانه يعكس الحالات التي عثر عليها التدقيق
- وحال اكتمال بحث مسودة التقرير مع ادارة النشاط الخاضع للتدقيق. يجب ان يكون المدقق قادرا على كتابة التقرير النهائي وان الاجابات والتعليقات التي وصلت من ادارة النشاط المعنية قد ادخلت في التقرير. يسلم مدير التدقيق التقرير النهائي الى المدير العام للدراسة والتوجيه. ويتم عرضة بعد ذلك على لجنة التدقيق في اجتماعاتها للاطلاع على سير اعمال المنشأة ومدى الالتزام من خلال مدير التدقيق. وللمزيد من المعلومات يمكن مراجعة الفصل الخاص بالتقارير.

نص المعيار: (1)

1. على مدير التدقيق وضع أسلوب متابعة لمراقبة والتأكد من أن توجيهات الإدارة قد تم تطبيقها بفعالية أو أن الإدارة التنفيذية قررت تحمل مسؤولية عدم اتخاذ إجراء.
2. على نشاط التدقيق الداخلي مراقبة استبعاد نتائج المهمات الاستشارية الى المدى المتفق عليه مع الجهة المستفيدة.
3. على ادارة التدقيق القيام بالمتابعة للتأكد من اتخاذ الاجراء المناسب المترتب على نتائج التدقيق التي تم التقرير عنها. ويجب على المدققين الداخليين التأكد من ان الاجراء التصحيحي الذي تم اتخاذه يحقق النتائج المرغوب فيها، او ان الادارة قد قررت تحمل مخاطر عدم اتخاذ اجراء تصحيحي لما اظهرته نتائج التدقيق التي تم التقرير عنها.
- على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وضع والمحافظة على نظام لمراقبة متابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة.
4. على مسؤول التدقيق الداخلي تحديد طبيعة، وتوقيت، ومدى المتابعة، ويجب ان يأخذ العوامل التالية في الاعتبار عند تحديد اجراءات المتابعة اللازمة:-
 - اهمية النتيجة التي تم التقرير عنها.
 - مسؤولية المتابعة يجب ان تعرف وتحدد بشكل خطي وضمن اوراق عمل التدقيق .
 - العوامل التي يجب اخذها بعين الاعتبار عند تحديد اجراءات متابعة مناسبة.
 - درجة الجهد والتكلفة المطلوبة لتصحيح الحالة التي تم التقرير عنها.

⁽¹⁾ Trvin N. Gleim –CIA Review part 2 (p-99) 2004 by Gleim Publications, Inc .

⁽¹⁾ TTA www.theiia @org (standers number 2500)

- المخاطر التي قد تحدث اذا فشل الاجراء التصحيحي.
 - درجة تعقيد الاجراء التصحيحي.
 - الفترة الزمنية اللازمة.
- قد تحتوي تقارير التدقيق الداخلي النهائية على مقدمة او خلفية للموضوع تحت التدقيق، ويمكن ان تغطي المقدمة ما يلي:
- نبذة عن الهيكل التنظيمي للمنشأة
 - وضع وطبيعة الملاحظات من تقارير سابقة
 - نبذة عن النتائج – من تقارير سابقة
 - نبذة عن التوصيات – من تقارير سابقة
 - بعض المعلومات حول ما إذا كان التقرير يغطي عملية من ضمن البرنامج الاعيادي أم هو تقرير نتيجة طلب معين.
- أهداف التدقيق: يجب ان يحتوي التقرير على أهداف التدقيق وأسبابه وما هي الفوائد المتوقعة من ذلك التدقيق.
- نطاق التدقيق: يجب بيان الامور او الاقسام التي تم التدقيق عليها، والفترة المغطاة (إن وجدت)، وأمر أخرى لم يتم تدقيقها وطبيعة ومدى التدقيق المنجز.
- النتائج: يجب أن تحتوي النتائج على الملاحظات، النتائج والتوصيات، وكذلك خطة عمل لتطبيق تلك التوصيات.
- الملاحظات: هي عبارة عن حالات واقعية ذات علاقة بالموضوع تحت التدقيق، وهي ضرورية لدعم رأي المدقق في امور معينة، وتوضح أية نقاط خلافية في نتائج وتوصيات المدقق.
- يكون التركيز على الملاحظات الهامة والتي لها تأثير مادي على سير اعمال المنشأة. أما الملاحظات الأقل أهمية فيمكن نقلها بشكل غير رسمي.

معايير الإبلاغ

- الملاحظة:** هي عبارة عن نتائج مقارنة ما يجب أن يكون مع الواقع الحالي. عندما تأخذ ادارة الوحدة المدققة الاجراءات التصحيحية لتطبيق التوصيات وبالتالي تتحقق المقاييس التي وضعت للملاحظات، فمن المفترض أن يذكر ذلك في التقرير.
- القياس:** عبارة عن المعيار او التوقعات التي يتم استخدامها لاغراض تقييم الوضع- (ما المفروض ان يكون). ان المقياس لاية ملاحظة يجب ان يكون محدد باهداف التدقيق. ويجب تحديد المقياس خلال عملية التخطيط لاعمال التدقيق.
- على المدقق اختيار مقاييس لها معنى أي لا يمن اختيارها بشكل عشوائي.
 - وعلى قدر الامكان يمكن الرجوع الى المعايير والتعليمات التي تضعها المنشأة، او معايير المتعارف عليها بالصناعة، او المعايير المتعارف عليها بمجموعة

الصناعات، حيث ان الرجوع الى مثل هذه المعايير يعتبر هاماً في تحديد مصادر المقاييس.

➤ المعرفة المهنية، الخبرة، والمهارات الشخصية تلعب دوراً كبيراً لتحديد ما هي المقاييس التي يجب ان تكون.

➤ كلما يتم الابتعاد عن مصادر موثوقة لتحديد المعايير، كلما كان هناك شك اكبر في صحة الملاحظة

الحالة الموجودة/الوضع الراهن: إثباتات لحقائق معينة تم اكتشافها خلال عملية التدقيق (الوضع الراهن)

➤ يتم وصف الحالة الموجودة قدر الامكان بما يمكن للمدقق من جمعه من أدلة لوصف الحالة. وتلك الأدلة تكون عادة في اوراق العمل نتاج اعمال المدقق الداخلية.

➤ بالنسبة للحقائق التي تصف الحالة الموجودة، على المدقق ان يتوخى الحذر ويتأكد من ان المعلومات دقيقة، مدعومة، ومصاغة بوضوح ودقة قدر الامكان.

السبب: سبب وجود الفرق بين الوضع الراهن والقياس. في بعض الاحيان، يكون السبب واضح من الحقائق الموجودة. وفي احيان اخرى، يتطلب البحث لمعرفة اسباب وجود خطأ معين.

اغلب الملاحظات ممكن ان تكون بسبب او اكثر من الاسباب التالية:

1. عدم الالتزام بمعايير او اجراءات تعليمات العمل.
 2. عدم الالتزام بتعليمات ادارية، او سياسات او اجراءات ادارية.
 3. عدم التزام بمعايير العمل او الصناعة المتعارف عليها.
 4. ممارسات غير فعالة او بدون مردود اقتصادي.
 5. قلة الخبرة او فقدان النزاهة للموظفين المسؤولين
- لكي يتمكن المدقق من تحديد الاسباب يتم ما يلي:

➤ تعريف المشكلة.

➤ تحديد اجراءات العمل التي ادت الى الحالة.

➤ تحديد الاشخاص ذوي العلاقة.

➤ اعادة تترتب الامور لتحديد سبب المشكلة.

➤ توثيق اسباب المشكلة في التقرير.

التأثير: الخطر الناجم عن وجود مثل ذلك الفرق وما ستتعرض له المنشأة نتيجة ان الوضع الحالي لا يتوافق مع الوضع الذي يجب ان يكون. على المدقق الداخلي أن يأخذ بعين الاعتبار مدى تأثير توصيات المدقق على الوضع الحالي وعلى عمليات المنشأة. في العادة، ان الملاحظة تأخذ القدر الكافي من الاهتمام في حالة ان لها تأثير كبير ولها اهمية كبيرة

يمكن للتأثير ان يوصف كمياً، مثلاً بحجم خسائر مادية وقعت، او عدد وحدات من الانتاج اتلفت، عدد من الاجراءات التي سيتم تطويرها، او الوقت الضائع وهكذا.

أحياناً يكون التأثير غير ملموس، إلا أنه يمكن التعرف عليه. مثال ذلك السمعة السلبية عن المنشأة.

على المدقق أن يبين تأثير الملاحظات كلما أمكن ذلك. فمثلاً، لا يجوز كتابة أن وجود مثل هذا الخطأ سيؤدي إلى تأخير تسليم البضائع، من المفترض كتابة أن وجود مثل هذا الخطأ سيؤدي إلى فقدان 10000 دينار من الأرباح نتيجة التأخير في تسليم البضائع.

يمكن استخدام الطرق التالية للتوصل إلى تأثير ملاحظات معينة كما يلي:

- استخدام معادلات معينة
- التعرف على التكلفة لتصحيح الحالة
- أو التعرف على أسوأ الحالات أو أضعفه
- يمكن استخدام المعادلات بضرب عدد مرات حدوث الحالة بمعدل الخسائر المتوقع لكل حالة فمثلاً

التوصيات: هي عبارة عن رأي المدقق عن مدى تقييمه لتأثير الملاحظات والتوصيات على النشاطات المختلفة. في العادة يتم ترتيب الملاحظات والتوصيات بمدى تأثيرها على سير أعمال المنشأة.

التوصيات يجب أن تحدد باخذ عين الاعتبار الأمور التالية:

- الملاحظات التي تم بناءً عليها إعطاء التوصيات
- أية توصيات بديله أن أمكن ذلك
- أسباب التوصية
- الأشخاص المسؤولين عن تنفيذ التوصية
- ردود الإدارة على التوصية
- تكلفة تنفيذ التوصية
- تكلفة أو مخاطرة عدم تنفيذ التوصية

المرحلة الرابعة: المتابعة

كما هو مطلوب من قبل معهد المدققين الداخليين في المعايير وللممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (معيان الأداء # 2500)، "ينبغي وضع آلية للمتابعة لضمان تنفيذ الأعمال فعالاً أو أن الإدارة العليا قد قبلت مخاطر عدم اتخاذ إجراءات على ملاحظات التدقيق الداخلي المتعلقة.

أولاً: يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بوضع وإرساء وصون نظام لمتابعة ما يتخذ إزاء النتائج التي تم إبلاغها إلى الإدارة. وذلك للتحقق من أن الإجراءات التي تتخذها الإدارة قد تم تطبيقها تطبيقاً فعالاً أو أن الإدارة قد قبلت المخاطر المترتبة عن عدم اتخاذ الإجراءات اللازمة.

- عرف المتابعة بأنها عملية يقوم المدققون الداخليون من خلالها بتحديد مدى كفاية وفعالية وحسن توقيت الإجراءات التي تتخذها الإدارة بشأن الملاحظات والتوصيات التي تم تبليغها إياها، بما في ذلك تلك التي أبداهها المدققون الخارجيون وغيرهم.
- تتضمن عملية المتابعة أيضا تحديد ما إذا كانت الإدارة العليا أو مجلس الإدارة قد تحملا مخاطر عدم اتخاذ الإجراءات التصحيحية حيال الملاحظات التي تم تبليغها.
- **المسؤولية:**

1. ذكر بأن تطبيق توصيات نشاط التدقيق الداخلي في الوقت المناسب يعتبر من مسؤولية إدارة المؤسسة.
2. أما نشاط التدقيق الداخلي (ممثلا بالرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي) فيعتبر مسؤولا عن تطوير إجراءات لمراقبة ما يتخذ إزاء تلك التوصيات والمقترحات.
3. يجب أن تحدد مسؤولية المتابعة في ميثاق نشاط التدقيق الداخلي.

ثانيا: **تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق عملية المتابعة** على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق عملية المتابعة. وتشمل العوامل التي يجب أخذها في الاعتبار في تحديد إجراءات المتابعة المناسبة ما يلي:

1. المخاطر المحتملة المتعلقة بالمهمة.
2. مدى تعقد وصعوبة تطبيق الإجراءات التصحيحية اللازمة.
3. مدى أهمية التوقيت في تطبيق الإجراءات التصحيحية.
4. مدى أهمية التوصيات و الملاحظات المبلّغة.
5. درجة الجهد والكلفة المطلوبين لتصحيح الوضع المبلّغ عنه.
6. التأثير الذي يمكن أن ينجم عن عدم تنفيذ الإجراءات التصحيحية اللازمة أو عن الإخفاق في تنفيذها على النحو السليم اللازم.
7. الفترة الزمنية التي تستلزمها تلك الإجراءات التصحيحية.

ثالثا: **مراقبة نتائج مهمة التدقيق** يجب على المدقق الداخلي أن يحدد ما إذا كانت الإجراءات التصحيحية قد اتخذت، وما إذا كانت تحقق النتائج المنشودة، أو أن مخاطر عدم اتخاذ الإجراءات التصحيحية بشأن الملاحظات التي سبق تبليغها قد تحملتها الإدارة العليا أو مجلس الإدارة.

1. من الممكن أن تكون بعض الملاحظات والتوصيات التي سبق تبليغها من الأهمية بحيث تقتضي تصرفات سريعة من قبل الإدارة. مثل هذه الحالات يجب أن يتابعها نشاط التدقيق الداخلي إلى أن تتم الإجراءات

اللازمة لتصحيح الأوضاع المتعلقة بها، وذلك بسبب التأثير الذي يمكن تحدثه على المؤسسة.

2. من الممكن أيضا أن تكون هناك حالات يرى فيها الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن ردود الإدارة الشفهية أو الكتابية تبين أن الإجراءات التصحيحية التي اتخذت كافية عند مقارنتها بالأهمية النسبية للملاحظات والتوصيات الخاصة بمهمة التدقيق التي تتعلق بها تلك الإجراءات التصحيحية. في تلك الحالات يمكن أداء عملية المتابعة كجزء من المهمة التالية.

3. تحدد المتابعة الملائمة لمهمات التدقيق الاستشارية بما يتناسب مع النطاق المتفق عليه مع عميل المهمة.

4. عند تحديد نطاق عملية المتابعة يأخذ المدققون الداخليون في اعتبارهم الإجراءات التي لها طبيعة المتابعة والتي يتم اتخاذها من قبل أشخاص آخرين أو جهات أخرى في المؤسسة.

رابعا: إجراءات المراقبة لضمان المراقبة الفعالة لما يتخذ حيال نتائج مهمة التدقيق، على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يضع الإجراءات اللازمة لذلك والتي تشمل:

1. تحديد إطار زمني يلزم أن تقوم الإدارة خلاله بالاستجابة للملاحظات والتوصيات المتعلقة بمهمة التدقيق.

2. تقييم استجابة الإدارة من حيث كفايتها بالمقارنة مع الأهمية النسبية للملاحظات والتوصيات.

3. التحقق من استجابة الإدارة (إذا لزم الأمر).

4. تنفيذ مهمة متابعة (إذا لزم الأمر) مباشرة أو كجزء من مهمات التدقيق المستقبلية.

5. إجراء التبليغات اللازمة لرفع الردود والتصرفات غير المرضية إلى المستويات المناسبة في الإدارة العليا أو مجلس الإدارة، بما في ذلك تقييم ما قد تنطوي عليه الحالة من تحمل لمستوى غير مقبول من المخاطر.

الاساليب المستخدمة لتحقيق المتابعة بفاعلية ما يلي:-

6. توجيه نتائج التقرير التدقيق الى مستويات الادارة الملائمة المسؤولة عن اتخاذ اجراءات تصحيحية.

7. تلقي وتقويم استجابة الإدارة لنتائج التدقيق خلال عملية التدقيق أو خلال مدة معقولة بعد اصدار التقرير. وتكون الاستجابة اكثر فائدة اذا اشتملت على معلومات كافية للمسؤول عن ادارة التدقيق الداخلي لتقويم كفاية الاجراء التصحيحي وانه قد تم في الوقت المناسب.
8. تلقي تحديثات دورية من الإدارة من اجل تقويم مجهودات الإدارة لتصحيح الاحوال التي تم التقرير عنها من قبل.
9. تلقي وتقويم تقارير من وحدات تنظيمية اخرى عن مسؤولياتها المعهود بها اليها عن اجراءات لها طبيعة المتابعة.
10. ارسال تقارير الى ادارة المنشأة او لجنة التدقيق عن مدى الاستجابة لنتائج التدقيق.

تنفيذ عملية المتابعة بشكل فعال:

1. توجيه الملاحظات والتوصيات المتعلقة بمهمة التدقيق إلى مستويات الإدارة المناسبة المسؤولة عن اتخاذ الإجراءات والتصرفات اللازمة لتصحيح الأوضاع التي تتعلق بها تلك الملاحظات والتوصيات.
2. تلقي وتقييم ردود الإدارة على الملاحظات والتوصيات الخاصة بمهمة التدقيق في أثناء تنفيذ تلك المهمة أو في غضون فترة زمنية معقولة بعد تبليغ نتائج تلك المهمة. هذا مع العلم بأن ردود الإدارة تكون أكثر فائدة إذا اشتملت على معلومات كافية إلى القدر الذي يمكن الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي من تقييم مدى كفاية وحسن توقيت الإجراءات التي ستتخذ لتصحيح الأوضاع المشار إليها.
3. تلقي تحديثات دورية من الإدارة بما يسمح بتقييم مستوى جهود الإدارة في تصحيح الأوضاع التي سبق التبليغ عنها.
4. تلقي وتقييم المعلومات الواردة من الوحدات الأخرى بالمؤسسة والمكلفة بالمسؤولية عن أي إجراءات متابعة أو إجراءات تصحيحية.
5. تبليغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بشأن حالة الردود على الملاحظات والتوصيات المتعلقة بمهام التدقيق.
- على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يبلغ خطة المراقبة وإجراءات المتابعة ونتائجها المتعلقة بنشاط التدقيق الداخلي بانتظام إلى لجنة التدقيق، أو مجلس الإدارة، أو أي سلطة مشابهة.

مسؤوليات المتابعة

- (أ). رصد الجهة الخاضعة للتدقيق لضمان الاستجابة لتقديم خطة عمل تصحيحية
- (ب). ضمان احتواء خطة العمل التصحيحية عناوين أهم النتائج أولاً؛
- (ج). ضمان أن كل الإجراءات التصحيحية المقترحة سوف تمنع تكرار الخطأ (الخطر)؛
- (د). أن تحديد الجهة الخاضعة للتدقيق وضعت جدولاً زمنياً معقولاً لاتخاذ إجراءات تصحيحية على المدى الطويل، وضمان أن تتم الإشارة إلى تاريخ الانتهاء المقترح في القسم المناسب للنموذج الإجراءات التصحيحية؛
- (هـ). قبول خطة الإجراءات التصحيحية وذلك بالتنسيق مع المدير المسؤول وحسب الاقتضاء، مدير التدقيق؛
- (و). تحديد لكل بند من بنود خطة العمل التصحيحية إذا كانت المتابعة هو أن تكون إدارية ويثبت ذلك في شكل إجراءات تصحيحية، والإجراءات التصحيحية تتبع نموذج أو قاعدة بيانات وظيفية للتطبيق؛
- (ز). رصد التقدم المحرز في خطة العمل التصحيحية من خلال الحفاظ على متابعة القسم من نموذج الإجراءات التصحيحية، والإجراءات التصحيحية تتبع نموذج أو قاعدة البيانات الفنية المعمول بها وضمان المتابعة المناسبة؛
- (ح). ضمان وضع كافة أشكال استكمال الإجراءات التصحيحية، جنباً إلى جنب مع أية وثائق داعمة في ملف التدقيق.
- (ط). تقديم المشورة للمدير المسؤول عندما يتم الانتهاء من جميع الإجراءات التصحيحية.

خطوات المتابعة:

الأول: تقوم الإدارة العليا بالاستفسار من الجهة الخاضعة للتدقيق لاتخاذ قرار فيما اذا كان من الممكن تطبيق هذه التوصيات ومتى سيتم تطبيقها وكيف.

الثاني: تقوم الجهة الخاضعة للتدقيق بالمباشرة في تنفيذ التوصيات.

الثالث: يقوم التدقيق الداخلي بعد منح الجهة الخاضعة للتدقيق مهلة كافية لاتخاذ الاجراءات التصحيحية المطلوبة بمتابعة اتخاذ هذه الاجراءات او التأكد من ان الادارة تتحمل مسؤولية عدم اتخاذ مثل هذه الاجراءات.

اذ لا تعتبر أي مهمة تدقيق مكتملة ما لم يتم انجاز الخطوات السابقة كاملة، بالرغم من امكانية استبدال خطوة بخطوة معتمدين على طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات متابعة التدقيق. بهدف التأكد من انه تم اتخاذ الاجراءات التصحيحية حول استنتاجات التدقيق الداخلي، فإنه يتم متابعة اجراءات العمل بالتوصيات وتصويب الوضع خلال مدة اقصاها ستة اشهر من تاريخ اصدار النسخة النهائية من التقرير.

وعلى المدقق المعين للمتابعة زيارة الجهة الخاضعة للتدقيق للتأكد من مراحل انجاز العمل بالتوصيات، وعليه ان يكون مقنعاً بأن ما تم انجازه كافي ومناسب لاقفال التوصية والتقرير عن انجازها.

وعند الانتهاء من انجاز جميع التوصيات يتم كتابة تقرير عن ذلك ويرفع لجميع الجهات التي استلمت نسخة من التقرير لاجبارهم بانه تم العمل بجميع التوصيات وانه تم اتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة .

خطة العمل التصحيحية (نموذج للمتابعة)

عنوان التقرير والتاريخ	التوصية	المسؤولية	النتيجة
محاسبة المشتريات	ينبغي لقسم الشؤون المالية إصدار تعليمات بأن يتم تنفيذ جميع حالات خلق أمر الشراء في نظام المعلومات قبل التوقيع، والاتفاق، أو اتفاق.	المدير المالي	التعليمات ظهرت للمرة الأولى

تقييم النطاق تنفيذ التوصيات

وتستخدم هذه التصنيفات التالية لتقييم المستوى الذي تم تنفيذ التوصية :

المستوى 1: قليل الاهمية

يجب اعتبار التدابير مثل تشكيل لجنة جديدة ، وعقد الاجتماعات ، ووضع خطط غير رسمية.

المستوى 2 : مرحلة التخطيط

إذا كان قد تم وضع خطط رسمية لتغييرات تنظيمية ووافق على مستوى الإدارة المناسب (على مستوى عال بما فيه الكفاية، وعادة أن اللجنة التنفيذية أو ما يعادلها)، وإذا كانت ترتبط مع الموارد المناسبة ووضع جدول زمني مقبول، والكيان حقق مرحلة التخطيط.

المستوى 3 : إعداد لتنفيذ

إذا كان الكيان قد بدأت التحضير لتنفيذ التوصية، من خلال توظيف أو تدريب العاملين، أو من خلال تطوير وتدبير الموارد اللازمة لهذا الغرض، يجب أن يعتبر الكيان قد حققت مستوى إعداد.

المستوى 4: التنفيذ الفعلي

إذا الآليات المطلوبة والإجراءات المتبعة متكاملة مع بعض الأجزاء على الأقل للمنظمة، وتم العثور على بعض النتائج قد تحققت، لا بد من اعتبار التنفيذ كبيراً. وعلاوة على ذلك، فإن الكيان ربما لديها خطة قصيرة الأجل ووضع جدول زمني للتنفيذ الكامل.

المستوى 5: التنفيذ الكامل

إذا كان الكيان والإجراءات تعمل كما هو مخطط لها، وإذا كان قد تم تنفيذها بالكامل، وقد حقق الكيان مستوى التنفيذ الكامل.

تقييم مهمة التدقيق Engagement evaluate

وهذه هي الخطوة الأخيرة في تنفيذ المهمة. وتتعلق بإدارة التدقيق الداخلي، إذ عليها التأكد من الفاعلية التي تم به انجاز المهمة وكيف يمكن تنفيذه بكفاءة أعلى وكيفية الاستفادة من هذا التقييم في انجاز مهمات أخرى⁽¹⁾.

من المهم لنجاح الأعمال التي تنفذها إدارة التدقيق الداخلي، مراجعة أوراق العمل من أجل تحديد ما إذا كان قد تم تنفيذ اختبار التدقيق بشكل مناسب وفعال. إن سياسة إدارة التدقيق الداخلي تنفيذ المراجعات التالية لكل مهمة تدقيق من خلال:-

- مراجعة يقوم بها المدقق الذي يتولى إعداد أوراق العمل للتأكد من اقتناعه بالعمل.
- مراجعة يقوم بها مشرف التدقيق للتأكد من تنفيذ العمل حسب برنامج التدقيق وأنه قد تم جمع إثباتات كافية لدعم الآراء والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.
- مراجعة يقوم بها مدير التدقيق للتأكد من تمثيل أوراق العمل بصورة عامة للنتائج الرفيع المتوقع، وتدعيم المناطق الرئيسية التي حددها تقرير التدقيق بإثباتات واضحة، وتطبيق الاختبار كما يجب.

يجب أن يتأكد المدقق من أن أوراق العمل مرتبة ترتيباً منطقياً، ومرتبطة معاً بمراجع واضحة يسهل اتباعها. كما يجب إكمال النماذج المناسبة وقوائم المتابعة التي تتعلق بكل ناحية من التدقيق. إن الهدف من المراجعة التي يقوم بها نفس الشخص الذي أعد أوراق العمل هو تحديد مدى اكتمال الأوراق وعرضها الحقائق بدقة وإن إجراءات التدقيق التي تم تنفيذها والتعليقات مناسبة وموصوفة بوضوح.

يجب أن يتولى مراجعة جميع أوراق العمل شخص آخر غير الذي قام بإعدادها. معظم الحالات يتولى تنفيذ العمل المفصل من المدقق الرئيسي إلى مساعد المدقق كما يتولون المحافظة على وتحديث ملف أوراق العمل. ويكون مشرف التدقيق مسؤولاً عن مراجعة ملفات أوراق العمل. إن الهدف من المراجعة

(1) IIA - www.theiia.org (standards .n 2340)

هو تحديد مدى صحة واكتمال اعمال التدقيق والاثباتات الموجودة في اوراق العمل تقنيا، والتأكد من حل الامور المالية والادارية والتشغيلية والتدقيق الرئيسية حلا موضوعيا .

ان عملية مراجعة اوراق عمل التدقيق ضرورية لتساعد على التاكيد على ان العمل قد تم تنفيذه على مستوى عال وان الاثباتات مناسبة. يجب ان تجلب المراجعة اسلوبا اخرًا مصحوبا بالخبرة للنظر في امور التدقيق والاستنتاجات التي تم التوصل اليها مدعومة باثباتات اوراق العمل . يجب ان يثبت المراجعون مراجعتهم عن طريق توقيع ورقة العمل وتاريخ التوقيع.

دور المشرفين خلال مراحل مهمة التدقيق:

1. مرحلة التخطيط والتقديم

يقوم المشرفون بتوجيه موظفي التدقيق اعتمادا على خبراتهم ومعرفتهم السابقة بالجهة الخاضعة للتدقيق. ويشمل هذا التوجيه ممارسات التدقيق الداخلي المهنية إضافة إلى المواقف الشخصية التي يمكن أن تساعد المدققين في التعامل مع الجهة الخاضعة للتدقيق.

حضور الاجتماع الأولي مع الجهة الخاضعة للتدقيق للقيام بدور التعريف بين أطراف الاجتماع، والإشراف على موظفي التدقيق أثناء تقديم ومناقشة مهمة التدقيق مع الجهة الخاضعة للتدقيق.

2. الاستقصاءات التمهيدية

الموافقة على خطط الاستقصاءات التمهيدية والإشراف على تنفيذها.

تقديم النصح والمشورة لموظفي التدقيق حول طريقة التصرف حيال الملاحظات الهامة التي تنشأ عن الاستقصاء التمهيدي، ويشمل ذلك تطوير أو تعديل برامج التدقيق، وتحديد طبيعة ونطاق وتوقيت إجراءات التدقيق، واستخدام التقارير المرحلية للمواضيع التي تستدعي التبليغ المباشر للإدارة.

3. برامج التدقيق

الموافقة على برامج التدقيق التي يعدها المدقق المسؤول وعلى أية تعديلات تجري عليها.
التأكد من تنفيذ خطوات وإجراءات البرنامج ومن توثيق الأسباب الكافية في حال حذف بعض تلك الخطوات أو تغييرها.

4. العمل الميداني

زيارة موقع العمل التدقيقي والإطلاع على العمل المنجز حتى تاريخ الزيارة.
الإطلاع على أوراق العمل وحث المدققين وتدريبهم على الاهتمام بها وإعدادها بصورة احترافية.
مراقبة موازنات التدقيق التقديرية وجداوله من خلال المتابعة الميدانية والتقارير الدورية.

طرح الأسئلة التي تنشأ لديهم حول التدقيق وأوراق العمل والنتائج والخطوات غير المنتهية في البرنامج وما شابه ذلك. وعلى موظفي التدقيق أن يجيبوا عن أية نقطة يتم طرحها وأن يسجلوا تلك الإجابات. وتصبح تلك الإجابات المسجلة جزءا من ملف أوراق العمل.

5. مقابلات نهاية العمل

حضور مقابلة نهاية العمل وتقديم النصح والتوجيه للمدقق المسؤول عن إجراءاتها.
وفي حال قيام المشرف بإجراء هذه المقابلة، عليه أن يناقش نتائج مهمة التدقيق مع الجهة الخاضعة للتدقيق.

6. إعداد التقرير

مراجعة مسودة التقرير التي يعدها المدقق المسؤول والموافقة عليها قبل أن يبدأ المدقق بكتابة التقرير النهائي. وتتم كتابة الجزء الكبير من التقرير على مراحل بالتزامن مع النتائج التي يتم تحديدها.
الرجوع إلى أوراق العمل المشار إليها في هوامش مسودة التقرير للتأكد من أن هناك ما يدعم جميع البيانات الواردة في المسودة ومن كونها موثقة.

اسئلة للمناقشة

ضع دائرة حول الإجابة الاصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:-

1. يُحضر المدقق الداخلي تقريراً يُناقش إمكانية حدوث إحتيال من قبل موظف محدد، يجب على المدقق الإنتباه إلى كون التقرير يُوزع فقط على من يجب أن يعرف محتواه. ما هي المسؤولية التي قد تترتب على المدقق و/أو رب العمل في حال عدم الالتزام بذلك؟
أ. التشهير دائم الاثر

ب. التشهير اللفظي
ج. إجراء تسوية للجريمة
د. الدعوى الكيدية

الجواب (أ) صحيح. التشهير دائم الأثر هو بيان مكتوب أو مطبوع يهدف إلى تشويه السمعة و يسبب الضرر للشخص الذي تعرض له. إن التقارير الضرورية ضمن هذه الظروف من أجل أداء المدقق لواجباته المشروعة تعتبر "إتصالات ذات أولوية" و هي معفاة من القواعد الخاصة بالتشهير.

2. الإجراءات التحليلية:

أ. تمثل دليلاً مباشراً فيما يتعلق بالمواضيع التي يتم تقييمها.
ب. تمثل دليلاً قطعياً عندما تتضمن إجراءات إعادة الحساب.
ج. قد تكون أفضل دليل متوافر على كمال العمليات والحسابات المسجلة.
د. غير كافية بحد ذاتها لدعم تأكيدات الإدارة، وإنما يجب استخدامها لكشف الاحتيال.

الجواب (ج) صحيح. فعادة ما تتطلب الإجراءات التحليلية تلخيصاً ومقارنة للبيانات بهدف رصد الاتجاهات السائدة والعلاقات المهمة الأخرى بين البيانات. وتتراوح الإجراءات بين المقارنات البسيطة للكميات المعلن عنها وتقنيات الإحصاء والنمذجة المتقدمة. ويتطلب استخدام الإجراءات التحليلية الاعتماد على المحاكمة، ويركز على المعقولية الكلية للكميات المسجلة. وبهذا تكون الإجراءات التحليلية دليلاً على أن جميع العمليات والحسابات التي ينبغي تقديمها موجودة بالفعل.

3. أي المصادر التالية يرجح أن يقدم أدلة تشير إلى حدوث سرقة من المخزون من قبل أحد الموظفين؟

أ. التفحص المادي لوضع مواد المخزون.
ب. قيام أحد موظفي المستودع بتوجيه اتهام شفهي بحدوث سرقة.
ج. وجود اختلافات بين الجرد الفعلي للمخزون وسجلات جرد المخزون المستمر.
د. مقارنة حركة حسابات الذمم الدائنة مع تقارير استلام المخزون.

الجواب (ب) صحيح. فشهادات الأشخاص ليست حاسمة بالضرورة وتحتاج إلى دعمها بأدلة من أنواع أخرى كلما أمكن ذلك. لكنها قد تعطي مؤشراً لا يمكن للإجراءات الأخرى أن تقدمه.

4. في أي مرحلة من مراحل تنفيذ مهمة التدقيق يتم بشكل تقليدي القيام بكل من أنشطة تجميع البيانات مثل إجراء مقابلات مع الموظفين التشغيليين، وأنشطة

تحديد المعايير التي ستستخدم في تقييم الأداء، وتقييم المخاطر المتأصلة في عمليات أحد الأقسام؟

- أ. لعمل الميداني.
- ب. الاستقصاء التمهيدي.
- ج. وضع برنامج مهمة التدقيق.
- د. اختبار وتقييم الأدلة.

الجواب (ب) صحيح. فمن المعتاد إنجاز هذه الأنشطة خلال مرحلة الاستقصاء التمهيدي.

5. ما هو المصدر الذي يخول المدقق الداخلي صلاحية التقصي عن المسائل المتعلقة بالاحتيال؟

- أ. المعايير.
- ب. القانون العام.
- ج. لإدارة.
- د. "قواعد آداب المهنة" المعتمدة من جمعية المدققين الداخليين.

الجواب (ج) صحيح. عندما يشك المدقق الداخلي في وجود احتيال يجب إعلام السلطة المناسبة في المؤسسة. ويمكن للمدقق الداخلي أن يوصي بإجراء أي تقصٍ يعده ضرورياً حسب الظروف. وفي العادة توكل مهمة إجراء التقصي إلى قسم الأمن أو اختصاصيي الأمن، غير أن الإدارة يمكن أن تطلب من المدقق الداخلي إجراء التقصي وتخوله ذلك.

6. كبيرة بشكل غير عادي من البضائع موجودة في منطقة الشحن و إعادة التصنيع

حيث تحمل البضائع بطاقة كتب عليها "إعادة الشحن" و عند السؤال، علم المدقق بأن هذه البضائع تمت إعادتها من قبل الزبائن و من ثم إصلاحها و إعادتها إلى نفس الزبائن أو إصلاحها و إرسالها إلى زبائن آخرين على أنها بضائع جديدة لأنها تتمتع بكفالة كاملة.

لم يقم المدقق بأية عملية تدقيق مفصلة بعد، أي من الأعمال التالية هو الأفضل، بناءً على المعلومات المقدمة؟

أ. تقديم تقرير بما تم تدقيقه لإدارة القسم و طلب إيضاحاتهم قبل القرار بشأن إدراج مشاهداته في تقرير التدقيق.

ب. سحب بعض العينات من المواد الموجودة في المخزون و فحص الوثائق الداعمة لتلك العمليات، مثل تقارير الإستلام وتقارير المبيعات، لمراقبة كيفية معالجة البضائع الداخلة والخارجة.

- ج. كتابة المشاهدات و لكن عدم القيام بأي عمل آخر قبل موافقة مدير التدقيق الداخلي لأن ذلك يشكل توسيع لمجال التدقيق.
- د. إجراء عملية جرد للبضائع الموجودة في المخزن بحيث يمكن أن يشير إلى قيمتها في تقرير التدقيق إضافة إلى شرح المشكلة.

الجواب(ب)صحيح يساعد هذا الإجراء المدقق على فهم تفاصيل العمليات و يجب القيام به قبل أي عمل آخر.

7. لكي تكون أدلة التدقيق كافية يجب أن تكون:
- أ. موثقة بشكل جيد ومشار إلى مرجعيتها بصورة واضحة في أوراق العمل.
- ب. مبنية على مراجع تعتبر موثوقة.
- ج. مرتبطة بشكل مباشر بملاحظات مهمة التدقيق وتتضمن جميع العناصر المكونة لملاحظات مهمة التدقيق.
- د. مقنعة بشكل كافٍ لأي شخص حصيف لكي يصل إلى نفس النتائج التي توصل إليها المدقق الداخلي.

- الجواب(د)صحيح** فهذا الخيار هو أحد خواص كفاية الأدلة.
8. إن الخطة المناسبة لسحب العينات و المستخدمة لتحديد خطأ واحد على الأقل، بافتراض وجود عدد من تلك الأخطاء في ذلك المجتمع، و من ثم التوقف عن سحب العينات عند العثور على ذلك الخطأ هي:
- أ. سحب العينة بطريقة "توقف أو استمر".
- ب. العينة الإستكشافية.
- ج. عينة المتغيرات.
- د. العينة الوصفية.

الجواب(ب)صحيح العينة الإستكشافية هو شكل من الطريقة الوصفية لسحب العينات يتم تطبيقه عندما تكون الرقابة مهمة و يكون الانحراف الواحد مهما، مثل العمولة المدفوعة لعملية إحتيال مهمة. معدل الانحراف المتوقع يجب أن يكون عند أو قرب الصفر، و حجم العينة محسوب بحيث تشمل مثالا واحد أ على الأقل من الانحراف إذا كان يحدث في المجتمع الإحصائي بمعدل محدد.

9. أية طريقة لاختيار العينة لا تتطلب سحب المزيد من العينات حالما يتم إكتشاف أول خطأ؟

أ. طريقة الحقل الأولي في إختيار العينة.

ب. العينة الوصفية.

ج. العينة بطريقة "توقف أو استمر".
د. العينة الإستكشافية.

الجواب (د) صحيح. الهدف من العينة الإستكشافية هو توفير مستوى معين من التأكيد على أن العينة سوف تظهر مثالا واحداً على الأقل من الصفة المطلوبة إذا كان معدل الحدوث لتلك الصفة ضمن تلك العينة هو عند أو أعلى من المعدل المحدد. و يتم إتخاذ قرار التدقيق عند أول مشاهدة لتلك الصفة.

10. عندما يكون الهدف من سحب العينات من قبل المدقق هو الحصول على تأكيد ممكن القياس بأن العينة ستحتوي مفردة واحدة على الأقل من حالة إستثنائية محددة موجودة في ذلك المجتمع الإحصائي. ماذا تدعى تلك الطريقة في سحب العينات؟

- أ. عشوائية
- ب. إستكشافية
- ج. تناسب الإحتمال مع الحجم
- د. المتغيرات

الجواب (ب) صحيح. إن الطريقة الإستكشافية في سحب العينات مصممة لقياس إحتمال حالة واحدة على الأقل في العينة إذا كان هناك حد أدنى من عدد الأخطاء في المجتمع الإحصائي.

يعرف رامز و قصي بعضهما منذ عدة سنوات. كانا صديقين مقربين أثناء الدراسة في الجامعة، و قد تخصص كل منهما في المحاسبة. و بعد التخرج إستلم رامز إدارة العمل الذي تملكه عائلته من والده. حيث إستمرت عائلته لعدة أجيال تمارس مهنة البقالة.

و عندما واجه قصي صعوبة في إيجاد عمل عرض عليه رامز عملاً في المحل الذي تملكه عائلته، و قد أثبت قصي كونه موظفاً مجداً. و بعد أن أظهر قصي قدراته بدأ رامز بتفويضه للقيام بالمزيد من المهمات. و بعد فترة من الزمن، كان قصي يقوم بكل أعمال المحاسبة العامة و يتصرف بكل من الشكايات و النقدية و المخزون و الوثائق و السجلات و مذكرة التسوية لحساب البنك.

1. تمتع قصي بالثقة الكاملة و قام بكل الوظائف المالية، و لم يكن أحد يدقق عمله. و قد قرر رامز التوسع في العمل و فتح عدة محلات جديدة..
2. كان رامز دائماً يعالج المشكلات الأكثر إلحاحاً، أو ما أسماه أساتذته في الجامعة بإدارة الأزمات. و قد ساعد قصي في معالجة المشاكل عندما كان يتوفر لديه بعض الوقت بعد أداء واجباته الأخرى.

3. بالرغم من كونه ناجح في عمله، فقد عانى قصي مشاكل مالية شخصية . في البداية كانت المبالغ التي يسرقها قصي صغيرة، و لم (يكن يبالي بتعديل الحسابات لتصبح متوازنة و لكنه أصبح أكثر طمعاً . و قد قال " إن أخذ النقود سهل جداً ."

4. شعر قصي بأنه أصبح عضوا مهما في فريق العمل و أن مساهمته في نجاح الشركة تفوق الراتب الذي كان يتقاضاه، و كان دائماً (يظن أن عمله يحتاج إلى شخصين أو ثلاثة أشخاص لإنجازه.

5. و عندما أصبحت المبالغ أكبر و أكبر أخذ يحافظ على توازن الحسابات (.

6. أصبح بإمكان قصي شراء سيارة غالية و أخذ عائلته في عدة رحلات كل سنة، و انضم قصي كذلك إلى ناد مرتفع الكلفة (.

7. و لكن الأوضاع بدأت بالتغير في منزله، فقد لاحظت عائلة قصي أنه أصبح كثير الجدل و محبط أ في بعض الأحيان . إستمر الإحتيال لمدة ست سنوات و أصبح أداء العمل كل سنة أضعف و أضعف، و بلغت الخسارة في السنة الأخيرة 200000 دولار.

طلب المصرف من رامز القيام بعملية تدقيق، و قد اعترف قصي بما فعل عندما ظن أن المدققين قد إكتشفوا إختلاساته. عند مناقشة الإحتيال، غالباً ما يحدد كل من الضغط و الفرص و الأعداء التي سببت أو سمحت للمحتال بالقيام بعملية الإحتيال، كذلك تتم دراسة مظاهر الإحتيال.

11. ما ذكر في الفقرة " 1 تمتع قصي بالثقة الكاملة " هو مثال على: أ. أحد مظاهر التوثيق.

ب. ضغط الموقف.

ج. فرصة للإقتراف.

د. أحد المظاهر المادية.

الجواب (ج) صحيح. تشكل الثقة الكاملة فرصة لإقتراف الإحتيال.

12. ما ذكر في الفقرة " 2 كان رامز دائماً يعالج المشكلات الأكثر إلحاحاً " هو مثال على:

أ. فرصة للإقتراف.

ب. أحد المظاهر التحليلية.

ج. ضغط الموقف.

د. التبرير.

الجواب (أ) صحيح. تنشأ الفرصة للآخرين لإقتراف الإحتيال عندما يتابع المدير بإستمرار معالجة المشاكل الأكثر إلحاحاً في العمل، بدلاً من التأكد من تحقيق أهداف المؤسسة.

13. ما ذكر في الفقرة " 3 مشاكل مالية شخصية " هو مثال على:

أ. أحد المظاهر السلوكية.

ب. ضغط الموقف.

ج. تبرير.

د. فرصة للاقتراف.

الجواب (ب) صحيح. تخلق المشاكل المالية الشخصية ظروفا ضاغطة أو إغراءات قد تؤدي إلى ارتكاب الإحتيال. قد ينتج ضغط الموقف، مثل المشكل المادية الشخصية، عن المديونية الشخصية المرتفعة، أو نمط الحياة الباذخ، أو مشاكل القمار.... الخ.

14. في الملاحظة رقم 4 وردت عبارة " أن مساهمته تفوق "..... و هذا مثال على:

أ. التبرير.

ب. أعراض سلوكية.

ج. ضغط الظروف.

د. أعراض فيزيائية.

الجواب (أ) صحيح. غالبا ما يقوم من يقتربون الإحتيال بتبرير سلوكهم، فمثلا يصفون الأعمال المتعلقة بالإحتيال بأنها منطقية و لأسباب جيدة بدون تحليل لأسبابهم الحقيقية اللاشعورية. في هذه الحالة فإن إحساس قصي بأن مساهمته في العمل تفوق ما يحصل عليه من أجر هي مبرره لإقتراف عملية الإحتيال.

15. ما ذكر في الفقرة " 5 أخذ يحافظ على توازن الحسابات " هو مثال على:

أ. أحد المظاهر المادية.

ب. أحد المظاهر التحليلية.

ج. أحد مظاهر نمط الحياة.

د. أحد مظاهر التوثيق.

الجواب (د) صحيح. إن التلاعب بسجلات الشركة هو أحد مظاهر التوثيق، و هكذا فالمؤشر على الإحتيال هنا هو التعديلات على السجلات الفعلية للشركة.

16. ما ذكر في الفقرة " 6 إنضم قصي كذلك إلى ناد مرتفع الكلفة " هو مثال على:

- أ.التبرير
ب.أحد مظاهر نمط الحياة.
ج.أحد المظاهر السلوكية.
د.أحد المظاهر المادية.

الجواب (ب)صحيح .إن التغيير في نمط الحياة هو أحد مظاهر نمط الحياة التي تشير إلى وجود إحتيال.

17.ما ذكر في الفقرة " 7 لاحظت عائلة قصي أنه أصبح كثير الجدل ".....هو مثال على:

- أ.التبرير.
ب.أحد مظاهر نمط الحياة.
ج.أحد مظاهر السلوك.
د.أحد المظاهر المادية.

الجواب(ج)صحيح .إن كون الشخص أكثر ميلا للجدل يشير إلى تغير في سلوكه، و قد يشير التغيير الشديد في سلوك الموظف إلى وجود إحتيال حيث أن الشعور بالذنب و الإشكالات الأخرى من التوتر المترافقة مع إرتكاب أو إخفاء العمل الإحتيالي قد تسبب تغيرات سلوكية ملحوظة.

الأهلية
بمركز الشقيق



الفصل العاشر
المنهاج المتكامل
لكتابة تقارير التدقيق الداخلي

Integrated Curriculum
To write the internal audit reports

جمعية البر
الأهلية
بمركز الشقيق



مقدمة

تفتقر المكتبة العربية إلى كتاب متخصص في فن كتابة التقارير على الرغم من أن التقارير باتت أهم وسائل عملية الاتصالات (Communication Process) أن التقرير الجيد يلعب دورا مهما في إيصال المعلومات والمعرفة إلى الناس، فالتقرير الذي يعتمد في أسلوبه ومحتواه على أسس عملية ومعايير ومبادئ متعارف عليها دوليا غالبا ما يساهم في عملية الاتصالات بشكل يخدم أهداف كل من واضع التقرير، وجهة المستفيدة. ومهما تعددت وسائل الاتصال في العصر الحديث فإن التقارير الإدارية دائما ستظل في المقدمة وذلك للأسباب الآتية:-

1. تعزيز وتأكيد الاتصالات التي تحدث بحيث يكون الرجوع إليها عند الحاجة .
2. تعطي كاتبها فرصة طيبة للتفكير وتحري الدقة في التعبير وهذه الفرص لا تتوفر في المقابلة الشخصية فكثير من الناس يصابون بالخلل وتصنيع أفكارهم عندما يواجهون غيرهم للنقاش في أمر من الأمور.
3. تعطي بيانات نهائية وإجراءات حاسمة قد لا تكون في المقابلة الشخصية او المحادثة التليفونية لان كاتب التقرير يستطيع ان يجمع المعلومات من مصادر ها الأصلية وقد لا يتوفر ذلك في اثناء المقابلة الشخصية او المحادثة التليفونية مثلا يحدد هذا الفصل ارشادات واجراءات يجب اتباعها اثناء كتابة التقرير. ليس المقصود من الارشادات ان تكون نهائية، كما انه من المعترف به انها قد لا تتناسب مع جميع مهمات التدقيق. ان الهدف منها هو تزويد موظفي وباحثي التدقيق بمجموعة من الخطوات والارشادات التي يمكن اخذها في الاعتبار عند القيام بمهمة كتابة التقرير.

ماهية التقرير:- What the report

فالتقرير كلمة لاتينية (REPORTAR) حيث تتكون من مقطعين معنا هما بالعربية (يجمل إلى) أو (يرجع إلى). وهو عرض لمعلومات جديدة أو تحليلا لقرار اتخذ في الماضي أو توصية باتخاذ قرار مستقبلا .

مفهوم التقارير

التقرير هو وسيلة لنقل المعلومات والبيانات والقرارات بين الجهات المختلفة أما شفويا وأما تحريريا، وبالتالي فهي وسيلة إدارية للاتصال، ولدتها الحاجة لدى أول مدير وجد إن العمل قد لا يكون ممكنا باستمرارية أن يعمل مرؤوسيه تحت بصره مباشرة لذلك كان لابد من وسائل اتصال بديلة لنقل البيانات من المستويات الأدنى إلى المستويات الأعلى للتنظيم القائم.

فالتقارير هي البيانات والمعلومات التي يجمعها المدقق عن عملية المرور والملاحظة والمحاسبة وتبادل الآراء عن طريق الاتصال الشخصي بالقائمين بالتنفيذ ومن خلال الوجود الفعلي في مواقع التنفيذ وعن طريق المواجهة المباشرة

للمواقف والمشاكل. لذلك فأصل التقارير أنها تبليغات شفوية أو رسائل من المرؤوسين عن سير التنفيذ وموقفه.

لذلك فإن موضوع التقارير يرتبط في أي منشأة أيا كان حجمها أو نشاطها بنظم المعلومات والسجلات، فنظام المعلومات ما هو إلا مجموعة من العناصر البشرية والآلية لجمع وتشغيل البيانات طبقا لقواعد وإجراءات محددة بغرض تحويلها إلى معلومات تساعد في إعداد التقارير اللازمة لتسيير المنشأة.

أسلوب الكتابة الإدارية

إن موضوع الكتابة الإدارية ليست بموضوع إنشاء ينظمها كاتبها ويعبر عنها في لغة صحيحة وتتحكم فيه وجهة نظره إلى الموضوع وعواطفه الخاصة. ولكن تتناول فكرة تصاغ صوغا منطقيا في لغة سهلة وعبارة صحيحة لا حشو فيها. فالفرق كبير بين أسلوب الكتابة الإدارية هدفه الأخبار بالمعلومات والحقائق وبين الأسلوب الأدبي الذي هدفه التأثير ونقل المشاعر:-

• فالكتابة الإدارية أكثر تحديد واختصار في توصيل الأفكار والآراء والمعلومات المراد توصيلها.

- تتأثر بالأسلوب العلمي والمنهج العلمي.
- لا تلجأ لأساليب التحسين والتجميل اللغوي واللفظي.
- قد تخضع أحيانا لأسلوب معين متفق عليه.
- فالكتابة الإدارية يجب ان توصل نفس الشيء للإفراد القارئ لها وألا يختلف إدراك هؤلاء الأفراد وفهمهم للمادة المكتوبة.
- ويمكن إن نقول إن أسلوب الكتابة الإدارية أسلوب تقريرى يسيطر عليه المنطق وتفصيلات الأحداث الواقعية في لغة دقيقة بعيدة عن احتمالات التأويل، مع خلوه من الحشو الذي لا داعي لذكره.
- فالكتابة الإدارية فن له قواعد وأصوله ويحتاج إلى الدقة وسعة الأفق واللياقة والهدوء والاتزان وكثرة المران والثروة اللغوية التي تعين الكاتب على توضيح أفكاره في عبارة دقيقة خالية من الركاكة وضعف العبارة والأخطاء النحوية والصرفية واللغوية .

أهداف التقرير: Goal of Reports

- الإبلاغ عن الملاحظات والتوصيات الناتجة عن أعمال التدقيق .
- التغيير للأفضل.
- عكس مجهود إدارة التدقيق الداخلي إلى الإدارة العليا .
- التأثير في عملية اتخاذ القرارات .

- تحديد الأعمال التي قام بها أعضاء التدقيق الداخلي.
- إقناع القارئ بوجهة النظر التي جاءه في التقرير.
- إبداء التوصيات اللازمة بالنسبة لتطوير إجراءات العمل .
- نقل الأفكار والمعلومات وتبادلها .

أنواع التقرير Types of Reports

أولاً: إخباري وهي تقارير تستعرض معلومات أو بيانات رقمية وغير رقمية لتخبر المتلقي عن حالة أو موقف خاص لموضوع محدد طلبته الجهة المتلقيّة وهذا النوع من التقارير لا يحتوي على توصيات أو مقدمات إنما عرض للحالة فقط. مثال ذلك تقارير متابعة تقدم العمل ، والتقرير السنوي، وهو لا يتطلب عادة في نهايته اتخاذ إجراء أو قرار معين .

ثانياً: تحليلي وهو التقارير التي تقوم بدراسة مستوفية عن الحالة أو موضوع وتحليل البيانات والأرقام وتقديم الاستنتاجات والتوجيهات اللازمة. يساعد في اتخاذ قرارات أو حل مشكلات، مثل تقارير بحوث التسويق والموازنات وتحليل التكلفة وتحليل البدائل ... الخ . اي يطلب اتخاذ إجراء أو قرار معين.

ثالثاً: تفسيرية هذا النوع من التقارير يحتوي على تفسير وشرح لبيانات أو الأرقام التي تم جمعها واستعراضها في نفس التقرير وتؤدي الى فهم الموضوع المطروح بوضوح أكثر دون تقديم توصيات وتساعد على اتخاذ القرار الصحيح .

رابعاً: روتينية هي التقارير التي ترفع للإدارات بشكل روتيني ضمن ما هو متعارف عليه وعادة لا تشكل التقارير الروتينية أهداف تذكر الا عند استعراضها أو احصائها في المستقبل .

تصنيف التقرير Classification report

- أولاً: من حيث المستويات:** يجب ان يراعي كاتب التقرير المستوى الإداري للقارئ
1. **أشرفي:** يهدف إلى متابعة الأعمال قيد الانجاز كما يقوم على تزويد المشرفين بأخر المستجدات في العمل والتأكد من تنفيذ الواجبات وتحديد أماكن الضعف والقوة ومدى الاحتياجات المطلوبة.
 2. **وسطى:** وهي التقارير لا تتصف بالترار إنما يتم إعدادها لدراسة ظاهرة أو حدث ذو أهمية. ويرفع عادة الى مستوى اداري متوسط.
 3. **عليا:** وهي التقرير الذي يخص موضوع بالغ الأهمية ويتطلب اتخاذ قرار. ويرفع إلى مستوى إدارة قادر على اتخاذ القرار قد يكون مستوى اداري عليا.

ثانياً: من حيث الهدف

1. **سري** وهي التقارير بخصوص جوانب معنوية في العمل تطلب من قبل الإدارات وعادة ما تكون بهدف الإطلاع قبل إصدار قوانين أو تعليمات جديدة في مجال العمل. مثل (تقارير التسويق، وتصميم منتجات وخدمات جديدة لتقديمها في الأسواق). حيث يتم وضع بعض القيود على علانية التقارير.
2. **علني** يعتبر التقرير علنيا اذا كانت الادارة لا تضع اي قيود على تداوله او نشره.

ثالثا : من حيث التفصيل

1. **تفصيلي** يكتب به كافة تفاصيل الموضوع.
 - ترتيب التفاصيل يجب أن يكون منطقيا ليسهل على القارئ فهمه.
 - يمكن أن يلحق به جداول وخرائط ورسوم وقوانين وقرارات.
2. **مختصر** يتضمن النقاط المهمة فقط ولا يتطرق للتفاصيل أو الفرعان .
 - غالبا ما تكون التقارير المقدمة للإدارة العليا من النوع المختصر.
 - تكون الأرقام به إجمالية وليست تفصيلية.

رابعا: من حيث الرسمية

1. **رسمي** يكون عادة أكثر من عشر صفحات ومقسم إلى أجزاء أو أقسام مختلفة، وغالبا ما يتم تجليده .يستخدم كاتبة الأسلوب الرسمي في الكتابة حيث أنه في أغلب الأحوال يكون مقدما من المنشأة إلى جهة عليا داخلية أو جهة رسمية خارجية.
2. **شبه رسمي** يكون عادة اصغر من التقرير الرسمي ،من ثلاث إلى عشر صفحات وغالبا ما يحتوي على جداول أو رسوم بيانية وهو ما يكون للاطلاع الداخلي وليس لجهة خارجية .
3. **غير رسمي** يكون عادة صغيرا لا يزيد عن ثلاث صفحات ،وغالبا ما يكون في صورة خطاب أو مذكرة داخلية على المستويات الإدارية الأقل .

خامسا: من حيث الحجم

يتوقف حجم التقرير على الموضوع والهدف، وتعد أفضل التقارير هي المتوسطة الطول والتي تقي بالغرض الذي كتبت من اجله، فما أكثر التقارير الطويلة التي كتبت في الحياة العملية وكان مصيرها الحفظ في الإدراج او على الأرفف .

ولا نعنى بهذا أن التقرير الطويل عديم الفاعلية ولكن الاطالة في التقرير والتكرار في النقاط والإسهاب في التفاصيل يفقد التقرير فاعلية .

سادسا: من حيث الدورية

1. **دورية** وهي تقارير منظمة تحددها اللوائح او القوانين نمطيا الاعمال ووفقا لفترات زمنية مثل تقارير يومية او اسبوعية او شهرية او نصف سنوية ..الخ.

2. غير دورية غير مرتبط بفترة زمنية محددة قد يكون عدة مرات سنويا ولكن ليس في مواعيد محددة او قد يكون مرتبطا بتغطية موضوع او مهمة معينة ليست لها صفة التكرارية مثل تقرير عن تجهيزات جديدة تود المؤسسة شرائها او تقرير عن حادث معين ... الخ .

معوقات الكتابة الفعالة Impediments to effective writing

1- عدم الانتظام ومنطقية التسلسل	2- عدم الدقة
3- عرض الحقائق المعروفة	4- الميل للإقناع المباشر
5- عدم التناسب مع مستوى القارئ	6- عدم السلامة من الناحية اللغوية
7- عدم التناسق في النص	8- تزويق الحقائق بأسلوب رفيع منمق
9- عرض الاراء غير المؤثقة	10- العاطفة او الانفعال

مقترحات تطوير مهارة الكتابة Proposals for the development of writing skill

1. تجنب أخطاء النحو والهجاء والإملاء .
2. استخدام الجمل القصيرة والسهلة في الكتابة .
3. التعبير عن المعنى المقصود بالعدد المناسب من الكلمات .
4. الاهتمام بوضع علامات الترقيم والوقف (الفاصلة/النقطة/علامة الاستفهام/التعجب ... الخ) .
5. عدم البدء في الكتابة إلا بعد كفاية المعلومات والحقائق.
6. استخدام الصيغ اللغوية المحددة المعنى.
7. تجنب الخطأ الشائعة (مثل – لقد اعتذر عن الحضور. والصحيح لقد اعتذر عن عدم الحضور) .
8. التسلسل المنطقي في الكتابة .

مزايا وعيوب الاتصال المكتوب

Advantages and disadvantages of written communication

تتضح أهمية الاتصال المكتوب من خلال الجدول الذي يوضح كلا من مزايا وعيوب الاتصال المكتوب والتي يمكن أن نستنتج منها تلك الأهمية والفائدة التي تعود على الإدارة من استخدام التقارير باعتبارها أهم أشكال وصور الاتصال المكتوب.

المزايا	العيوب
---------	--------

- أقل احتمالاً في عدم الفهم	- يشجع على رسمية العلاقات
- أكثر دقة في تكامل المعلومات وتوضيح الصورة	- الأثر المرتد يأخذ فترة أطول
- تحقيق درجة استيعاب أكبر	- صعوبة تحديد المواد المكتوبة
- يمكن وصولها لأكثر عدد ممكن وتوفير الوقت	
- دليل لبعض الوقائع	
- أفضل في الرسائل الطويلة حيث يمكن تركيزها	

الاستنتاجات

1. في نهاية كل مهمة يجب على المدقق الداخلي أن يستخلص النتائج التي تحقق الغاية من المهمة. ويتم وضع هذه الاستنتاجات عادة بحسب ما يراه المدقق بناءً على خبرته المهنية.
2. أية آراء أو استنتاجات يتوصل إليها المدقق يجب أن يكون هناك ما يدعمها.
3. حين يقدم المدققون الداخليون الاستنتاجات التي توصلوا إليها يجب أن يتوخوا الدقة فيما يتعلق بالمعلومات التي يقدمونها والطريقة التي يقدمون بها هذه المعلومات، إذ أن أية معلومة لا تقدم بطريقة دقيقة يمكن أن يساء تفسيرها.
4. حين يقدم المدقق رأيه عليه ألا يتردد في الثناء على التدقيق أو العمل المنجز أو الجهة الخاضعة للتدقيق إذا كان هناك ما يستحق الثناء.

Quality of Communications

نوعية الاتصال

يجب ان يشمل كل تقرير الصفات الرئيسية التالية (1) :

1. الكفاية Complete

يكون التقرير كاملاً بجعل القارئ قادراً على إدراك جميع الحقائق والفروض ونقلها بصورة حقيقية لبعث الثقة. يجب ان تنهج تقارير التدقيق نهجاً مناسباً. وان تعترف بأهمية وقيمة الوقت والجهد اللذان قدمهما الموظفون في الدوائر والأقسام أثناء التدقيق. وان ينظر في تأثير ذلك على موظفي المنشأة وان لا تذكر أسماء الأشخاص او تشهر بأخطائهم.

2. الإيجاز Conclusive

(1) CIA Review Partll –Irvin N. Gleim (p. 101) 2004

بحيث لا يشمل التقرير إلا على الحقائق وبعيدة عن التفاصيل غير الضرورية. وقديماً قال العرب " خير الكلام ما قل ودل " لأن معظم رجال الأعمال وقتهم محدود جداً فليس لديهم الوقت لتفسير العبارات يعني لا تطويل يفقد المعنى ولا تقصير يفقد المعلومة. كما انها تعبر عن الأفكار تعبيراً كاملاً بأقل عدد من الكلمات. كما يجب المحافظة على تسلسل الأفكار بحيث يتمكن القارئ من متابعة البحث والنقاط التي تطرح للمناقشة وان يفهم النتيجة وسبب التوصية.

(3). الوضوح Clarity

فالوضوح في الكتابة عامل من عوامل إيصال المعلومات إلى القارئ بالشكل الصحيح وإثارة انتباهه، والبعد عن اللغة الفنية المتخصصة والجمل الطويلة والفقرات الكبيرة ، فالوضوح يجنبنا سوء الفهم ويوفر دعم المعلومات. فعليه يجب ان يكون التقرير منطقياً وسهل الفهم ومبنياً بنية مناسبة، ويجب ان يرشد القاري بأسلوب منطقي. كما يجب استعمال الجداول والرسوم حيث يلزم لان هذه الأساليب أكثر فعالية من الكتابة. ان الهدف من تقرير التدقيق هو تحقيق العمل المرغوب فيه لذلك يجب ان يكون واضحاً لكي يكون فعالاً.

(4). الدقة Accurate

لأن الإدارة العليا غالباً ما ستتخذ إجراءات وتصدر تعليمات فإن المعلومات والبيانات المتضمنة بالتقرير. يجب ان يكون التقرير مبنياً على حقائق. ويجب ان يكون كل بيان او احصاء او مرجع مدعوماً بأثباتات. والهدف هنا هو تمكين الجهة تحت التدقيق من الاعتماد على التقرير. لذلك يجب ان يعرض حقائقاً مدعومة دعماً جيداً تصل الى استنتاجات واضحة ومدرسة. يجب تحديد مصادر البيانات الصادرة اثناء التدقيق اذا كانت تلك البيانات جزءاً من اثباتات ونتائج التدقيق في استنتاجات محددة، ويجب ان يقدم التقرير ايضاً حقائقاً دقيقة نظراً لاهميتها لكي تتمكن الإدارة من تحديد الحقائق الهامة والمعنية بسهولة للاعتماد عليها في الحكم واتخاذ الإجراءات.

(5). التوقيت Timing

ان التقارير الصادرة في الموعد المحدد هي تلك التقارير التي لا تتأخر وتمكن المسؤولين من اتخاذ الاجراء السريع والفعال. يعتبر التقرير النهائي رسالة للمدير العام تتطلب عملاً ما ويجب ان يكون مبنياً على معلومات حديثة. وإذا لم تصدر التقارير في مواعيدها، فقد تتغير الأحوال مما قد يؤدي الى اتخاذ عمل غير مناسب أو إلى فقدان الدافع للتغيير نظراً لان المعلومات التي تم استعمالها اثناء التدقيق أصبحت قديمة. يجب تقديم التقرير في وقته دون تأخير عن الموعد المحدد والمطلوب لأنه التأخير يجعل من التقرير عديم الفعالية ولو ورد فيه كل المعلومات الدقيقة والمناسبة. للتأكد من صدور تقارير التدقيق الداخلي في المواعيد المحددة

لها، يجب ان تكون مسودة التقرير جاهزة للتدقيق بواسطة مدير التدقيق الداخلي خلال أسبوع من انتهاء الأعمال الميدانية وان يصدر بعد اسبوع من ذلك الوقت كمسودة للتقرير. وحال الانتهاء من بحث المسودة مع الدوائر والاقسام المعنية فانه من المتوقع ان يتم توزيع التقرير النهائي خلال أسبوع.

معايير التقارير ذات العلاقة

- إيصال النتائج إلى المدققين الداخليين إيصال نتائج المهمة مباشرة.
- مقاييس الاتصال يجب ان يتضمن إيصال النتائج أهداف المهمة والنطاق بالإضافة إلى النتائج الملائمة، التوصيات، وخطط إنجاز التوصيات.
- نوعية الاتصال يجب ان يكون الاتصال دقيق، موضوعي، واضح، مختصر، بناء، كامل وفي الوقت المناسب
- الأخطاء والحذف إذا تضمن التقرير النهائي خطأ أو حذف جوهري، على مدير التدقيق إعلام جميع من استلم النسخة الأصلية من التقرير بالمعلومات الصحيحة.
- الإفصاح عن حالات عدم الالتزام بالمعايير عندما يؤثر عدم الالتزام بالمعايير في مهمة ما، على نتائج التقرير ان تفصح عن:
- المعيار/المعايير التي لم يتم الالتزام لها .
- سبب/أسباب عدم الالتزام .
- أثر عدم الالتزام على المهمة .
- نشر النتائج على مدير التدقيق نشر النتائج للأشخاص المناسبين.
- تزود المعايير المتعلقة بالممارسة العملية للتدقيق الداخلي، التوجيه والإرشاد حول مسؤولية المدقق الداخلي من أجل التقرير عن نتائج التدقيق، هناك سبعة أدلة

إرشادية تتعلق بالتزامات المدقق الداخلي على النحو التالي (1):

أولاً : يجب على المدققين الداخليين التقرير عن نتائج عملهم التدقيقي من أجل إيصال النتائج المتعلقة بعملية التدقيق :

1. بإصدار تقرير مكتوب وموقع بعد انتهاء عملية الفحص التدقيقي، ويمكن أن تكون التقارير المرحلية كتابة أو شفويًا، كما يمكن أن تقدم بشكل رسمي أو غير رسمي.
2. يمكن أن تستخدم التقارير المرحلية لإيصال المعلومات التي تتطلب اهتمام فوري، وذلك من أجل إيصال تغيير في نطاق التدقيق للنشاط موضع المراجعة، أو لإبقاء الإدارة على إطلاع بخصوص مدى تقدم عملية التدقيق عندما تمتد عملية التدقيق لفترة طويلة، ويجب أن نذكر هنا بأن التقارير المرحلية لا تحل محل التقرير النهائي أو تستبعد.

(1) Practice advisory 24/5-1 Loyal Considerations in Communicating Results .

3. إن ملخص التقارير الذي يلقي الضوء على نتائج التدقيق يمكن أن يكون مناسباً لتلك المستويات الإدارية التي تكون أعلى من رئيس الوحدة موضع التدقيق، ويمكن إصدارها بشكل مستقل أو مع التقرير النهائي.

إن أحد الأهداف المهمة لدائرة التدقيق الداخلي هو جعل الإدارة العليا مهتمة في نشاط التدقيق وبقراءة تقارير التدقيق. فتقارير التدقيق يمكن أن تزود معلومات إضافية حول المنشأة، والتي قد لا تتوفر في مكان آخر. ويجب أن يعطي المدققون الداخليون اهتماماً جدياً لما تحتاجه الإدارة العليا وتريد أن تعرفه بالنسبة للأنشطة المدققة بشكل تام. وعلى المدققين الداخليين تصور أنفسهم مكان المديرين المشغولين دائماً، وأن يسألوا أنفسهم عما يريدونه في مثل هذه الظروف؟ يمكن أن نقدم ملخص لبعض المقترحات بهذا الخصوص على النحو التالي:

- أ. إعطاء وصف مختصر لما تم تدقيقه.
- ب. تقديم استنتاجات المدقق.
- ج. إعطاء عبارات موجزة للنتائج الحقيقية الهامة.
- د. بيان الإجراء الذي اتخذ من طرف الأشخاص موضع التدقيق بالنسبة لهذه النتائج.
- هـ - تقديم عبارات شاملة والتي تضع النتائج والاستنتاجات في التصور السليم

ثانياً: يجب على المدقق الداخلي مناقشة الاستنتاجات والتوصيات مع المستويات الإدارية المناسبة قبل إصدار التقرير الكتابي:

إن مناقشة الاستنتاجات والتوصيات عادة ما تتم خلال مرحلة التدقيق و/أو خلال اجتماعات بعد عملية التدقيق (مقابلات بعد عملية التدقيق) وهناك أسلوب آخر وهو مراجعة مسودات تقارير التدقيق مع كل رئيس قسم أو دائرة مدققة. إن مثل هذه المناقشات والمراجعات تساعد على التأكيد بأنه لا يوجد هناك أي سوء فهم أو سوء تفسير للحقيقة من خلال تقديم الفرصة للأطراف المدقق عليهم لتوضيح بنود أو أمور معينة والتعبير عن رأيهم بالنسبة للنتائج والاستنتاجات والتوصيات. بما أن مستوى المشاركين في المناقشات والمراجعات يمكن أن يختلف حسب نوع المنظمات وطبيعة التقرير فإنهم عادة ما يشتملوا على هؤلاء الأفراد الذين لهم معرفة ودراسة بالعمليات التفصيلية والذين يمكنهم التصريح باتخاذ قرار بتطبيق الإجراء التصحيحي.

ثالثاً: يجب أن تكون التقارير موضوعية وواضحة ومختصرة وبناءة وفي الوقت المناسب:

إن التقارير الموضوعية تتميز بالواقعية، وعدم التحيز، وخلوها من التحريف أو التشويه (أي أنها تعتمد على الحقائق والأدلة والقرائن الثبوتية)، كما يجب

أن يتضمن التقرير النتائج التي تم التوصل إليها والاستنتاجات والتوصيات بدون تعصب أو محاباة.

1. إن التقارير الواضحة يمكن فهمها بسهولة وبمنطقية، ويمكن تحسين الوضع بتجنب اللغة الفنية المعقدة، وتقديم المعلومات المؤيدة الكافية.
2. يجب أن تكون التقارير مختصرة إلى حد معقول، مع تجنب التفاصيل غير الضرورية فهي تعبر عن الأفكار بأقل قدر ممكن من الكلمات.
- إن التقارير البناءة هي تلك التي تساعد (نتيجة محتواها ونغماتها) الأطراف موضع التدقيق بشكل خاص، والمنشأة بشكل عام، والتي يوضح فيها آراء المدقق الداخلي بشأن تحسين النظم أو تصحيح الانحرافات عن الإجراءات والسياسات الموضوعة مسبقاً، وتقود بنفس الوقت إلى التحسينات كلما اقتضت الضرورة ذلك.
3. إن التقارير البناءة هي التي تقدم في الوقت المناسب، وهي تلك التي تصدر بدون أي تأخير وتساعد في اتخاذ إجراء فوري فعال .

رابعاً : يجب أن تعرض التقارير الهدف من التدقيق ونطاقه ونتائجه، كما يجب أن تحتوي التقارير تعبيراً عن رأي المدقق كلما كان ذلك ممكناً:

1. بالرغم من إمكانية اختلاف شكل ومحتوى تقرير التدقيق حسب المنشآت أو نوع التدقيق، فإنه يجب أن يحتوي على الأقل (كحد أدنى) على الهدف والنطاق، ونتائج التدقيق.
2. يمكن أن تحتوي تقارير التدقيق على معلومات إضافية وملخصات، حيث يمكن أن تشخص المعلومات الإضافية الوحدات التنظيمية والوظائف التي تمت مراجعتها، وتعطي معلومات تفسيرية ملأمة (أي ذات علاقة وصلة). كما يمكن أن تتضمن أيضاً وضع النتائج والاستنتاجات والتوصيات من تقارير سابقة، كما يمكن أن يكون هناك أيضاً دلالة عما إذا كان التقرير يغطي عملية التدقيق المبرمجة مسبقاً، أو الاستجابة لطلب التدقيق. وإذا كان هناك تضمين للملخصات، فإنها يجب أن تكون متمثلة بشكل متوازن مع محتويات تقرير التدقيق.

خامساً: يجب أن تكتب المعلومات الإضافية بوضوح لتجذب القارئ لأن يقرأ أكثر، ويمكن استخدامها من أجل ما يلي :

1. تشخيص التدقيق كفحص عادي منتظم أو كاستجابة لطلب خاص من الإدارة.
2. تشخيص الدوائر والأقسام أو المنظمات التي تمت مراجعتها.
3. الإشارة والرجوع لأي اختبارات ذات علاقة سابقة.
4. التعليق على النتائج أو التوصيات التي تمت مناقشتها في تقارير سابقة بالنسبة للوضع الحالي لتلك النتائج.
5. تقديم أية معلومات توضيحية يحتاج إليها لتعريف القارئ بالموضوع تحت الفحص.

6. وضع وبشكل مختصر قيمة أو حجم العمليات التي تمت معالجتها، ومن أجل إعطاء القارئ فكرة عن أهمية الوظيفة التدقيقية.

سادساً: يجب أن تصف المعلومات الهدف من التدقيق كما يمكن كلما كان ذلك ضرورياً، إعلام القارئ لماذا أجريت عملية التدقيق، وماذا كان متوقعاً منها أن تنجزه .

فيما يلي مثال لبيان مفصل للهدف من عملية التدقيق:

- أ. " كان تدقيقاً موجهاً نحو تحديد ما إذا كان هناك نظاماً للرقابة مناسباً وفعالاً قد استخدم بالنسبة لأنشطة أو إدارة قسم الائتمان، وكان اهتمامنا مركزاً بشكل خاص على الأنشطة التالية للقسم:
- ب. زيادة الاستقصاءات الائتمانية وتحديد المسؤولية المالية لكل من الموردين والعملاء.
- ج. إنشاء رقابة على الدفعات للوكلاء.
- د. الاستقصاء عن موردين جدد.

سابعاً : يجب أن تشخص وتحدد عبارات النطاق لأنشطة التدقيق . وتشمل كلما كان ذلك ممكناً ومناسباً المعلومات المؤيدة أو المساندة لمثل الفترة التي تم مراجعتها. كما أن الأنشطة المتعلقة بها والتي لم يتم تدقيقها بعد ، يجب أن تحدد إذا كان ضرورياً ومن أجل رسم خطوط حدود ونطاق التدقيق، كما يجب أيضاً وصف طبيعة مدى نطاق التدقيق الذي تمت تأديته:

1. يمكن أن تشتمل النتائج على الأمور التي توصلت إليها عملية التدقيق والاستنتاجات (الآراء) والتوصيات.

2. إن النتائج التي تم التوصل إليها تكون وثيقة الصلة ببيانات الحقيقة، وهذه النتائج والتي تعتبر ضرورية لتأييد وتسهيل فهم استنتاجات المدقق الداخلي وتوصياته، يجب أن تدخل في التقرير النهائي للتدقيق أما بالنسبة للمعلومات أو النتائج الأقل أهمية فيمكن إيصالها شفويّاً، أو من خلال طرق الاتصال غير الرسمية. وتتبع نتائج التدقيق من خلال عملية مقارنة " ماذا يجب أن يكون؟ " مع " ما هو موجود " وسواء كان هناك فرق أو اختلاف، أو لم يكن، فإنه في هذه الحالة يصبح لدى المدقق الداخلي الأساس الذي يبنى عليه تقريره، وعندما تلبي الحالات موضع التدقيق المعايير الموضوعية، يكون من المناسب الاعتراف بالأداء الإيجابي والمرضي في تقرير المدقق، وليس فقط التركيز على الجوانب السلبية.

كما يجب أن تبنى النتائج على الصفات التالية:
مقاييس الإبلاغ أو كتابة التقارير

قد تحتوي تقارير التدقيق الداخلي النهائية على مقدمة او خلفية للموضوع تحت التدقيق، ويمكن ان تغطي المقدمة ما يلي:

- نبذة عن الهيكل التنظيمي للمنشأة
- وضع وطبيعة الملاحظات من تقارير سابقة
- نبذة عن النتائج – من تقارير سابقة
- نبذة عن التوصيات – من تقارير سابقة
- بعض المعلومات حول ما إذا كان التقرير يغطي عملية من ضمن البرنامج الاعتيادي أم هو تقرير نتيجة طلب معين.

أهداف التدقيق: يجب ان يحتوي التقرير على أهداف التدقيق وأسبابه وما هي الفوائد المتوقعة من ذلك التدقيق.

نطاق التدقيق: يجب بيان الأمور أو الأقسام التي تم التدقيق عليها، والفترة المغطاة (إن وجدت)، وأمور أخرى لم يتم تدقيقها وطبيعة ومدى التدقيق المنجز.

النتائج: يجب أن تحتوي النتائج على الملاحظات، النتائج والتوصيات، وكذلك خطة عمل لتطبيق تلك التوصيات.

الملاحظات: هي عبارة عن حالات واقعية ذات علاقة بالموضوع تحت التدقيق، وهي ضرورية لدعم رأي المدقق في امور معينة، وتوضح أية نقاط خلافية في نتائج وتوصيات المدقق. يكون التركيز على الملاحظات الهامة والتي لها تأثير مادي على سير اعمال المنشأة. أما الملاحظات الأقل أهمية فيمكن نقلها بشكل غير رسمي.

الوضع: هي عبارة عن نتائج مقارنة ما يجب أن يكون مع الواقع الحالي. عندما تأخذ إدارة الوحدة المدققة الإجراءات التصحيحية لتطبيق التوصيات وبالتالي تتحقق المقاييس التي وضعت للملاحظات، فمن المفترض أن يذكر ذلك في التقرير.

القياس: عبارة عن المعيار او التوقعات التي يتم استخدامها لاغراض تقييم الوضع- (ما المفروض ان يكون). ان المقياس لاية ملاحظة يجب ان يكون محدد باهداف التدقيق. ويجب تحديد المقياس خلال عملية التخطيط لاعمال التدقيق.

- على المدقق اختيار مقاييس لها معنى أي لا يمن اختيارها بشكل عشوائي.
- وعلى قدر الامكان يمكن الرجوع الى المعايير والتعليمات التي تضعها المنشأة، او معايير المتعارف عليها بالصناعة، او المعايير المتعارف عليها بمجموعة الصناعات، حيث ان الرجوع الى مثل هذه المعايير يعتبر هاماً في تحديد مصادر المقاييس.

- المعرفة المهنية، الخبرة، والمهارات الشخصية تلعب دوراً كبيراً لتحديد ما هي المقاييس التي يجب ان تكون.
- كلما يتم الابتعاد عن مصادر موثوقة لتحديد المعايير، كلما كان هناك شك اكبر في صحة الملاحظة

الحالة الموجودة/الوضع الراهن: إثباتات لحقائق معينة تم اكتشافها خلال عملية التدقيق (الوضع الراهن)

- يتم وصف الحالة الموجودة قدر الامكان بما يمكن للمدقق من جمعه من أدلة لوصف الحالة. وتلك الأدلة تكون عادة في اوراق العمل نتاج اعمال المدقق الداخلية.
- بالنسبة للحقائق التي تصف الحالة الموجودة، على المدقق ان يتوخى الحذر ويتأكد من ان المعلومات دقيقة، مدعاه، ومصاغة بوضوح ودقة قدر الامكان.

السبب: سبب وجود الفرق بين الوضع الراهن والقياس . في بعض الاحيان، يكون السبب واضح من الحقائق الموجودة. وفي احيان اخرى، يتطلب البحث لمعرفة اسباب وجود خطأ معين.

اغلب الملاحظات ممكن ان تكون بسبب او اكثر من الاسباب التالية:

6. عدم الالتزام بمعايير او اجراءات تعليمات العمل.
 7. عدم الالتزام بتعليمات ادارية، او سياسات او اجراءات ادارية.
 8. عدم التزام بمعايير العمل او الصناعة المتعارف عليها.
 9. ممارسات غير فعالة او بدون مردود اقتصادي.
 10. قلة الخبرة او فقدان النزاهة للموظفين المسؤولين
- لكي يتمكن المدقق من تحديد الاسباب يتم ما يلي:
- تعريف المشكلة.
 - تحديد اجراءات العمل التي ادت الى الحالة.
 - تحديد الاشخاص ذوي العلاقة.
 - اعادة تترتب الامور لتحديد سبب المشكلة.
 - توثيق اسباب المشكلة في التقرير.

التأثير: الخطر الناجم عن وجود مثل ذلك الفرق وما ستتعرض له المنشأة نتيجة ان الوضع الحالي لا يتوافق مع الوضع الذي يجب ان يكون. على المدقق الداخلي أن يأخذ بعين الاعتبار مدى تأثير توصيات المدقق على الوضع الحالي وعلى عمليات المنشأة. في العادة، ان الملاحظة تأخذ القدر الكافي من الاهتمام في حالة ان لها تأثير كبير ولها اهمية كبيرة

يمكن للتأثير ان يوصف كمياً، مثلاً بحجم خسائر مادية وقعت، او عدد وحدات من الانتاج اتلفت، عدد من الاجراءات التي سيتم تطويرها، او الوقت الضائع وهكذا.

احياناً يكون التأثير غير ملموس، الا انه يمكن التعرف عليه. مثال ذلك السمعة السلبية عن المنشأة.

على المدقق ان يبين تأثير الملاحظات كلما امكن ذلك. فمثلاً، لا يجوز كتابة ان وجود مثل هذا الخطأ سيؤدي إلى تأخير تسليم البضائع، من المفترض كتابة ان وجود مثل هذا الخطأ سيؤدي إلى فقدان 10000 دينار من الارباح نتيجة التأخير في تسليم البضائع

يمكن استخدام الطرق التالية للتوصل إلى تأثير ملاحظات معينة كما يلي:

- استخدام معادلات معينة
- التعرف على التكلفة لتصحيح الحالة
- او التعرف على اسوء الحالات او اضعفه
- يمكن استخدام المعادلات بضرب عدد مرات حدوث الحالة بمعدل الخسائر المتوقع لكل حالة فمثلاً.

التوصيات:

هي عبارة عن رأي المدقق عن مدى تقييمه لتأثير الملاحظات والتوصيات على النشاطات المختلفة.

يتعين على المدقق الداخلي وضع التوصيات بناءً على الملاحظات والاستنتاجات التي تكونت لديه وذلك كلما دعت الضرورة لذلك. تتعلق التوصيات بالحالات التالية:

1. وجود إمكانية للتحسين أو لتعزيز الأداء
2. التعبير عن الرضى عن الأداء، أو ذكر أي أمور ذات صلة أو أي معلومات داعمة أخرى إن لم تكن قد ذكرت في مواضع أخرى.
3. توضيح الإجراءات التصحيحية المطلوب القيام بها لتصحيح أو تعزيز الأداء.
4. الأمور التي تتطلب قيام الإدارة بمزيد من التقصي والمتابعة.
5. إعطاء الإدارة التوجيهات العامة التي تمكنها من تحقيق النتائج المرجوة.

يمكن للمدقق الداخلي أن يعطي توصياته بشكل عام أو بشكل محدد بحسب ما يقتضيه الموقف. فيمكن مثلاً أن يوصي باتباع نهج ما بشكل عام وأن يعطي اقتراحات محددة حول كيفية تطبيق هذا النهج. وفي أحيان أخرى، قد يكون من الأفضل الاكتفاء بالتوصية بإجراء المزيد من البحث أو الدراسة.

في العادة يتم ترتيب الملاحظات والتوصيات بمدى تأثيرها على سير اعمال المنشأة.

التوصيات يجب ان تحدد باخذ عين الاعتبار الامور التالية:

- الملاحظات التي تم بناءً عليها اعطاء التوصيات
- اية توصيات بديله ان امكن ذلك
- اسباب التوصية
- الاشخاص المسؤولين عن تنفيذ التوصية
- ردود الادارة على التوصية
- تكلفة تنفيذ التوصية
- تكلفة او مخاطرة عدم تنفيذ التوصية

التعليمات الهامة لكتابة الملاحظات

الملاحظة يجب ان تبدأ بعنوان، العنوان يجب ان يكون مختصراً الا انه يعطي فكره عن محتوى الملاحظة.

يجب ان يأخذ المدقق الحيلة والحذر عند اختيار العنوان وخصوصاً عندما تعطي الملاحظة اكثر من نقطة ضعف.

الملاحظة بشكل عام يجب ان تتصف بالأمور التالية:

- ✓ اية عبارة تدل على حقيقة يجب ان تكون مدعومة في أوراق العمل.
- ✓ العبارات التي تعبر عن حقائق يجب ان تكون دقيقة ومتكاملة.
- ✓ العبارات التي تعبر عن حقائق يجب ان تكون مدعومة بمعلومات، امثلة عن الامور التي يتم انتقادها، كما يمكن تدعيمها برسومات بيانية، جداول، وهكذا.
- ✓ في حالة ضرورة وجود معلومات احصائية وبشكل مكثف، على المدقق ان يقوم باختصار تلك المعلومات، ثم اضافة التفاصيل على شكل مرفقات للتقرير.
- الملاحظات لا يجوز ان تشتمل على ملاحظات غير هامة ستقوم الوحدة المدققة بتعديلها بجميع الاحوال.

يجب دائماً تكرار تلك الملاحظات التي لم يؤخذ بها من التقارير السابقة كما يجب ان يتم كتابة اسباب عدم تبني توصيات المدقق او الاخذ بها.

النتائج: في حالة وجودها في التقرير يجب ان تظهر بشكل منفصل.

قد تكون النتائج عبارة عن أمور عامة في التدقيق – نتائج عامة- أو عن أمور محدده - نتائج محددة-.

وقد تغطي النتائج مدى تحقيق المدقق الى أهدافه المرسومه له أو مدى تحقيق المنشأة لأهدافها ومدى تحقيق قسم التدقيق الداخلي لما كان يجب أن يحققه.

الإبلاغ

الابلاغ من خلال التقارير يجب أن يشتمل على :

توصيات للتطوير، أو تأكيد على حسن التنفيذ (في حالة عدم وجود داعي للتطوير) وكذلك أية إجراءات تصحيحية يقترحها المدقق.

التوصيات: تكون مبنية على ملاحظات المدقق الداخلي والتي تدعو الى تصحيح الوضع القائم او تطوير نشاطات المنشأة.
يمكن اقتراح منهجية عمل معينة لتصحيح وضع قائم او تحسين الأداء ويمكن استخدامها كدليل من قبل الإدارة لتحسين الأداء. وتكون عامه او محدده، ففي بعض الأحيان قد يكون من المفيد اقتراح منهجية للعمل عامه او اقتراحات معينة للتنفيذ.

انجاز الوحدة المدققة: يجب ان يتم ابرازه من خلال تقرير التدقيق وعدم الاختصار فقط على التركيز على السلبيات. وخصوصا في حالة ملاحظة تحسن كبير في أداء القسم المدقق. إن كتابة تلك الانجازات يسهم بإظهار الصورة العادلة للإدارة عن وضع القسم المدقق.
ردود إدارة القسم المدقق: يجب تضمينها في النسخة النهائية من تقرير المدقق. وحيث تشتمل تلك الردود على ردود عن نتائج التدقيق، او توصيات قد تكون مخالفة لتوصيات المدقق، إلا أنه من المفترض إبراز تلك الردود بشكل واضح وعادل.

الاتفاق على وجهة نظر موحدة مع ادارة قسم التدقيق:
يجب قدر الإمكان الاتفاق مع الإدارة حول نتائج التدقيق، التوصيات، وكذلك خطة العمل لتنفيذ التوصيات.
في حالة عدم الاتفاق:

فيتم توضيح رأي الادارة المخالف بشكل واضح وصريح إما في متن التقرير او برسالة مرفقة.

بعض المعلومات قد تكون سرية وغير مناسبة للنشر لبعض الأطراف:
مثل هذه المعلومات قد يتم اظهارها بتقرير منفصل للحفاظ على السرية وفي حالة كون تلك المعلومات تخص الادارة التنفيذية للمنشأة، فإن توزيع التقرير يجب ان يكون الى مجلس إدارة المنشأة.

الابلاغ عن طريق تقارير مرحليه:
وفقا للمعايير يجب على المدققين الداخليين تبليغ نتائج مهمة التدقيق. ويجب أن تشمل تلك التبليغات أهداف المهمة ونطاقها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، والتوصيات المقترحة بشأنها، وخطة العمل المتعلقة بها.

1. يمكن استخدام تقارير التقدم المرحلية في الحالات التالية:
لإيصال معلومات تتطلب التصرف الفوري، كأن يشك بوجود احتيال، أو حين
يكتشف وجود خرق جدي للأنظمة والقوانين يمكن أن تكون له نتائج وخيمة.
للتبليغ عن تغيير في نطاق المهمة فيما يتعلق بالفعالية التي هي قيد المراجعة.
لإبقاء الإدارة على إطلاع على سير المهمة وذلك حين تمتد المهمة على مدى
فترة زمنية طويلة.
2. إن تقديم تقارير مرحلية لا يقلل من قيمة التقرير النهائي ولا يلغي
الحاجة إلى إصدار ذلك التقرير.

والتي يمكن ان تكون مكتوبة او شفوية وممكن تقديمها بشكل رسمي او غير رسمي. التقارير المرحلية يمكن استخدامها لأغراض نقل معلومات في غاية الأهمية
او للإعلان عن تغيير نطاق التدقيق، او لإبلاغ الإدارة عن تطور عمل التدقيق
عندما تكون فترات التدقيق لمدة طويلة. يجب العلم ان وجود تقارير مرحلية لا يلغي
كتابة تقارير نهائية تشتمل على ما ذكر سابقاً.
يتوجب إصدار تقرير موقع بعد انتهاء أعمال التدقيق. ويمكن كتابة تقارير
تلخيصية للإدارة العليا للتركيز على نتائج التدقيق. وقد تكون تلك التقارير منفصلة
عن التقارير الاعتيادية أو مشمولة معها.
• التوقيع يجب ان يوقع من قبل المدقق أو رئيس وحدة التدقيق، وفي حالة توزيع
التقارير بشكل إلكتروني يجب أن يقوم المدقق بحفظ نسخة ورقية موقعه من
التقرير في الملف الخاص.

جودة الإبلاغ

1. **الإبلاغ الموضوعي:** يجب ان يكون مستند على حقائق (غير متحيز)، وخالٍ
من التشويه للحقائق. الملاحظات، النتائج، والتوصيات يجب أن تكون خالية
من التحيز.
2. **الإبلاغ الواضح:** يجب ان يكون سهل الفهم ومنطقي، ويمكن تحسين الوضع
بالتخلي عن المصطلحات الفنية. كما انه من الضروري وضع أدله كافية
لدعم الملاحظة.
3. **الإبلاغ الدقيق:** يجب ان يكون مباشر ومتلافياً للتفاصيل الغير ضرورية. يجب
أن يكون مكتوب بشكل يعطي الفكرة بوضوح بأقل الكلمات الممكنة.
4. **الإبلاغ البناء:** هو ذلك الإبلاغ الذي يساهم في تطوير أعمال الوحدة المدققة
ويساعد إدارة تلك الوحدة لتطبيق التوصيات وخطة العمل التصحيحية.
5. **الإبلاغ في الوقت المناسب:** الذي يتم إصداره وتوزيعه بدون تأخير لتمكين إدارة
الوحدة من إتخاذ الإجراءات التصحيحية بسرعة وبالوقت المناسب.

نموذج مقترح للتقرير:

بغية توحيد كيفية إعداد التقارير ومساعدة الأشخاص في كتابة التقارير تم إعداد نموذج مثالي للتقارير:

أ- الغلاف Cover

يحتوي الغلاف على المعلومات التالية:

- اسم المنشأة.
- اسم الدائرة التي أصدرت التقرير.
- رقم وعنوان التقرير.
- تاريخ التقرير.

ب- المحتويات Contents

وهو يعتبر فهرساً كاملاً لجدول محتويات التقرير.

ج - ملخص لأهم الاستنتاجات Summary for Findings

ان الهدف من الملخص هو نقل النقاط الرئيسية من التدقيق. يجب ان يكون الملخص بسيطاً وقصيراً، على ان يعبر عن هدف التدقيق والاستنتاجات الرئيسية والتوصيات التي تم التوصل إليها. يجب ان لا يكون الملخص اطول من اللازم حيث يقرأ من قبل المدراء ذوي الوقت المحدود. والذي يحتوي على مختصر " الخلاصة " وهي عبارة عن إلمامه سريعة للنقاط الرئيسية الواردة في التقرير بحيث تسمح للقارئ أن يرى بنظره واحدة وسريعة أهم ما ورد فيه. (ويفضل ترجمة الخلاصة إلى اللغة الإنجليزية) .

د - موجز عن النشاط Summary within Activity

وهي عبارة عن إلمامه سريعة عن النشاط .

هـ - نطاق التدقيق Scope of work

ويشمل على إجراءات النشاط التي تم تدقيقها ومناطق العمل التي تمت مراجعتها، وعندما تستنتج بعض مناطق العمل من المراجعة، يجب ذكر تلك المناطق مع توضيح سبب الاستثناء .

و - أهداف التدقيق Objectives of audit

التي تم التوصل إليها في التدقيق والمطلوب تنفيذها في برنامج التدقيق.

ز - الملاحظات والاستنتاجات والتوصيات Findings& Recommendations

ان نتائج وملاحظات التدقيق هي الجزء الرئيسي من مراجعة التقرير والذي يحوي نتائج الاستفسارات والاختبارات التي يقوم بها المدققون. تنبع استنتاجات وتوصيات المراجعة من هذه الاستنتاجات والاستفسارات.

يجب ان يحدد التقرير النتائج الجيدة والسيئة. وهذا يؤدي الى انتاج تقرير متوازن ويعطي الادارة فهما واضحا للنشاط تحت التدقيق، كما يوفر وجهة نظر متوازنة تؤدي الى تكوين الرأي العام للمدققين في النشاط. وتتطلب النتائج الايجابية

عادة تفسير اقل من النتائج السلبية. يمثل هذا العنصر الحيوي من عناصر التقرير وأهم وأبرز ما جاء في التقرير (1):

رأي المدقق (الحكم) Auditor's opinion (ruling)

يمثل الرأي الحكم المهني للمدقق بالنسبة للأنشطة التي تمت مراجعتها، فهو يقدم التعليق على عملية التقييم التي تم التوصل إليها والمتعلقة بالحالات التي تم تدقيقها ويجب أن نبين هنا، بأنه يجب على المدققين أن لا يعبروا عن آراء ليسوا قادرين على دعمها، وبالتأكيد عليهم أن يقيسوا بعناية العوامل التي تؤيد آرائهم، ويجب أن يبين الرأي ما يعنيه المدقق تماماً، وفي نفس الوقت يحتوي فقط على ما يمكن تديره، ويكون مؤيداً بالحقائق بشكل صحيح وملائم.

وأخيراً يجب أن يتضمن الرأي أهداف الفحص كما وضع حسب بيان الهدف. وفيما يلي ثلاثة أنواع مقترحة من الآراء بالنسبة لتدقيق العمليات التشغيلية:

1. "بناء على نتائج تدقيقنا، نعتقد بأن هناك نظاماً مناسباً للرقابة قد تم وصفه بخصوص أنشطة قسم المشتريات، وأن المسؤوليات الموكلة للقسم قد نفذت بكفاءة وفعالية".

2. "في رأينا، أن الأنشطة المتعلقة بالتسريح المؤقت للعمال، واستدعائهم للعمل قد تم مراقبتها بشكل جيد ما عدا تلك التفسيرات غير الملائمة بخصوص التفسيرات المالية للشكاوي والمظالم، فإنها قد تم تأديتها بكفاءة وفعالية".

3. "في رأينا، أن النظام المصمم لضمان المعايير لمعدات الفحص كان غير ملائماً بسبب عدم وجود شروط محددة بأن جميع المعدات تخضع للمعايرة". ونود أن نبين هنا، بأن على المدققين عند التعبير عن آرائهم ألا يترددوا في إعطاء المديح للجهة التي تستحقه، إذا تبين لهم أن العملية الوظيفية تخضع لمراقبة جديده، وتنظيم جيد، وإدارة جيدة وتعمل بشكل جيد.

وهذا يعطي الدليل بأن المدققين لا يسعون للبحث عن العيوب، وبالطبع يجب أن يكون لديهم الإثباتات الملائمة التي تؤيد المديح في رأيهم.

وفيما يلي مثلاً على المديح في الرأي:

"بناء على نتائج مراجعتنا، فقد كونا الرأي بأن هناك ضوابط ملائمة قد وجدت بالنسبة لقسم المشتريات، وأن هذه الضوابط تعمل بكفاءة وفعالية. وفي حقيقة الأمر، نعتبر هذا القسم على درجة عالية من الفاعلية في إنجاز المهمة الموكلة إليه. وفي اعتقادنا، أن هذا الأمر يرجع إلى التحفيز الجيد، والإشراف حسن الإطلاع، والموظفين الأكفاء، وحلقة الاتصال والتغذية العكسية بين الإدارة والمساعدين من خلال تدريب الموظفين أثناء العمل الوظيفي، والمعززة بسياسة عقلانية لتوزيع المهام، والتعليمات الشاملة للوظيفة المتطورة، وبرامج مراقبة العمل والأداء، وتقليل الخطأ ما أمكن.

(1) Personal advisory 2440 Communicating Results .

إن اللغة من أكثر وأوسع وسائل الاتصالات انتشاراً بين الناس، ولها القدرة على التأثير في الناس على اختلاف مستوياتهم، فعلى كاتب التقرير أن يتذكر دائماً أن مهمته الرئيسية من وراء كتابة التقرير هي إيصال المعلومات إلى القارئ والتأثير فيه ومساعدته على اتخاذ قرار مناسب.

الرسومات البيانية (اختياري)

- بعض التقارير قد تحتوي على رسومات بيانية أو رسومات انسيابية أو صور أو أمور أخرى تسهل على القارئ فهم المعلومات.
- ففي كثير من الأحيان يصعب شرح ملاحظات معينة بشكل مكتوب إلا أنه يسهل رسمها على شكل رسم بياني بحيث تصبح مفهومة للقارئ.
- فمثلاً من الصعب أن يتم شرح الوضع الغير اللائق للمستودعات وبالتالي يتم إرفاق صور لتلك المستودعات بحيث تبين للقارئ الوضع المأساوي

ثبات هيكلية التقرير

- هناك فوائد كبيرة من ثبات هيكلية تقارير المدقق الداخلي وفي العادة يتم استحداث تعليمات لكتابة التقارير في قسم التدقيق الداخلي.
- إن من أهم فوائد ثبات هيكلية تقارير المدقق الداخلي هو تخفيض الوقت اللازم لقراءة تلك التقارير بحيث يستطيع القارئ الذي تعود على قراءة تقارير التدقيق الداخلي من الحصول على المعلومات التي يريدها من التقرير بشكل سريع.
- كما يمكن أيضاً أن يقوم مدققي الحسابات بترتيب أوراق عملهم بشكل يتوافق مع هيكلية تقارير المدقق وبالتالي تسهل عملية كتابة التقارير.
- إن وجود مثل تلك التعليمات تعتبر أداة جيدة لتدريب المدققين الجدد.

التحضير لكتابة التقرير

- تتجلى فعالية أعمال التدقيق من خلال جودة التقرير الذي يصدر عن تلك الأعمال لذلك فإن كتابة التقرير يجب أن يكون الهم الشاغل للمدقق خلال أعمال التدقيق.
- في حالة نسيان الحاجة لكتابة تقرير لحين الانتهاء من اعمال التدقيق قد يجد المدقق أن كثيراً من جهده قد ضاع لعدم استطاعته كتابة تقرير جيد.
- إن إجراءات كتابة التقرير يجب أن تكون جزء متكامل من عملية التدقيق فعندما يتم تنفيذ أعمال التدقيق يجب أيضاً أن تتم كتابة مسودة التدقيق وبالتالي تكون المسودة الأولى للتدقيق جاهزة بانتهاء أعمال التدقيق الميداني.
- علماً بأن هناك أعمال أخرى يحتاجها تقرير التدقيق من حيث الترتيب، المراجعة والإصدار بشكل نهائي إلا أنه مع انتهاء اعمال التدقيق الميداني تكون جميع المعلومات التي يمكن الحصول عليها من الجهة تحت التدقيق قد تم شمولها في التدقيق.

مراحل كتابة التقرير:

المرحلة الأولى: الإعداد والتجهيز للتقارير التي سيتم إصدارها المرحلية منها والنهائية.

المرحلة الثانية: الترتيب والتنسيق وذلك عندما تتم كتابة الملاحظات والتوصيات أولاً بأول.

المرحلة الثالثة: الكتابة والتي قد تمت كتابتها من قبل المدققين في وثيقة واحدة موحدة التنسيق والترتيب.

المرحلة الرابعة: المراجعة

وفيما يلي تقديم لكل مرحلة من هذه المراحل:

المرحلة الأولى: الإعداد والتجهيز:

■ تحديد الهدف من التقرير:

أ. حدد مسبقاً بدقة ماذا ستقدمه من خلال التقرير بمعنى أعرف بالضبط ما أنت مطالب بعمله، في التدقيق من السهولة جداً تحديد الهدف لأنه أصل موجود في الهدف من التدقيق ولكن هنا ماذا تريد أن توصل.

ب. تعايش مع الهدف من التقرير وموضوعه في ذهنك لفترة كافية، بمعنى فكر فيه كثيراً واعرف كيف تفكر وتحدد هدفك بدقة ويتم ذلك من خلال الاختبارات والحصول على القرائن والأدلة التي حصل عليها المدقق أثناء العمل الميداني . وغالباً ما يكون الغرض من التقرير بعض أو كل ما يلي:

➤ إعطاء معلومات

➤ تفسير موقف معين أو ظاهرة معينة

➤ عرض أفكار جديدة

➤ تقديم اقتراحات جديدة

➤ دراسة مشكلة معينة

➤ المساعدة في اتخاذ قرار معين

■ القارئ:

أ. ماذا يريد قارئ التقرير أن يعرف؟

ب. ماذا يعرف قارئ التقرير مسبقاً؟

ج. كيف يمكن توصيل المعلومات الجديدة إليه كي تضاف إلى ما لديه من معلومات.

د. أي المصطلحات الفنية يستطيع أن يفهم ؟

هـ. كيف يمكنه استخدام التقرير. وتذكر دائماً الحدود الوظيفية لقارئ التقرير بمعنى السلطات المتاحة لديه لتنفيذ مقترحاتك التي سترد في التقرير. واعرف مقدماً ما إذا كانت سلطات قارئك تنفيذية أو إدارية أو فنية.

■ مصادر المعلومات (المادة العلمية للتقرير)

أ. اعرف مسبقاً أن مصادر معلوماتك إما من خلال السجلات العمل الميداني من خلال الملاحظة العلمية أو الاستبيانات أو الحوار. ثم ابدأ في جمع

الحقائق والأفكار عن الموضوع بالتسجيل أو بالمشاهدة المباشرة أو الحوار أو الإطلاع.

ب. راجع بدقة كل ما حصلت عليه من حقائق وآراء ووجهات نظر واعرف كيف تفرق بين الحقائق والقيم.

المرحلة الثانية: الترتيب والتنسيق:

هناك عدة نقاط أساسية يجب مراعاتها ليكون في النهاية دقيقا

1. منظما ومنطقيا وموجزا :

أ. اكتب الغرض من التقرير في عبارة واحدة موجزة - وهذا بمثابة اختبار لمدى فهمك لعملك. كما أنه سيفيدك في استبعاد ما هو غير هام بالنسبة للتقرير - بعد ذلك اختر عنوانا للتقرير يجعل الغرض منه واضحا.

ب. تأمل ما جمعته من حقائق وبيانات ومعلومات وأفكار وآراء ووجهات نظر. ثم رتبها في تتابع زمني ومنطقي وسيوضح لك ما هو مكرر أو غير ضروري ثم احذف بعد ذلك ما تجده غير مفيد لخدمة غرض التقرير. ثم دون ملاحظاتك على ما هو ضروري ومفيد.

ج. ضع التقسيمات المبدئية للتقرير وخذ في اعتبارك جمع المعلومات المتجانسة والتي يربط بينها خط مشترك في جزئية واحدة ثم راجع هذه التقسيمات المبدئية في ضوء الرؤية المتكاملة لها ككل.

د. حدد التسلسل الذي سيتم تقديم التقسيمات على أساسه ثم رقم رؤوس هذه التقسيمات حتى يمكن الإشارة إليها بسهولة عند مناقشة التقرير.

هـ. رتب المادة التي جمعتها وراجعها بدقة داخل كل قسم بانتظام بحيث تسمح للقارئ بسهولة أن ينتقل من خطوة إلى خطوة في تتابع زمني ومنطقي وبحيث ينتقل مما يعرف إلى ما لا يعرف.

و. تأكد أن استنتاجاتك ومقترحاتك مبني على أساس الحقائق والادلة والبراهين وتأكد أن تكون القرينة هنا كأنها قرينة أو دليل يقدم للمحاكم التي يتضمنها التقرير. مع ملاحظة أن تذكر مقترحاتك وتوصياتك لكل قسم على حدة، ثم تعيد تجميعها بتركيز وإيجاز في قسم مستقل وخاص بها في نهاية التقرير.

ز. راجع بدقة الملاحظات للتقرير وكذلك رؤوس التقسيمات الأساسية بحيث لا تتشابه، وبحيث ترتبط فيما بينها في تتابع زمني أو منطقي. كما عليك أن تراجع اللغة والمصطلحات التي كتبت بها التقرير وإن تتأكد من أنها لغة مبهمة وإنك استخدمت المصطلحات المتعارف على استخدامها في مثل هذه الموضوعات.

ح. استخدم كلما أمكن وسائل الإيضاح المختلفة فقد يكون رسم بياني واضح أفضل كثيرا من كتابة صفحة كاملة. وفي هذا الصدد نورد لك بعض الرسائل الإيضاحية التي قد يكون من المفيد الاستعانة بها في تقريرك حسب الموقف الذي يعالجه التقرير.

■ الصور الفوتوغرافية

- الرسوم التخطيطية، حيث يمكن عن طريقها إظهار الأفكار المعقدة بسرعة وسهولة ووضوح.
- الجداول وهي تستخدم عادة لإظهار البيانات الإحصائية وتسهل عمليات المقارنة، وتساعد على سهولة العرض بشكل منظم.
- الخرائط
- الرسوم البيانية وقد يتحتم استخدامها في الكثير من الأحيان.

المرحلة الثالثة: كتابة التقرير:

أ. أجزاء التقرير

1. **صفحة عنوان التقرير:** ويوضح بها رقم التقرير وعنوانه وخطاب الإحالة الذي أعد على أساسه التقرير وأسماء مقدمي التقرير وعدد صفحاته والتاريخ، ثم الجهة أو الشخص التي سيوجه إليها التقرير.
2. **محتويات التقرير:** وتوضح الأقسام والموضوعات المختلفة وقائمة الجداول والرسوم البيانية والتوجيهية وأماكنها. وقد يلي هذه الصفحة مقدمة تشمل ملخص عام لموضوع التقرير.
3. **ملخص التقرير:** وهو مختصر لما يحتويه التقرير والغرض منه والإجراءات التي تم اتخاذها والنتائج التي تم التوصل إليها والتوصيات التي أعدت على ضوء هذه النتائج هذا ويجب أن نلاحظ أن الغرض من ملخص التقرير هو تقديم خلاصة التقرير بشيء من التركيز وليس وصفاً للتقرير حيث أن هناك بعض الأشخاص يقرأون فقط الملخص.
4. **النتائج:** ويتم فيها مناقشة وعرض النتائج التي أمكن الوصول إليها من واقع البيانات والحقائق والآراء التي تم جمعها وتحليلها مع عرض تفصيلي لها وللأسس التي وضعت عليها التوصيات.
5. **التوصيات:** وتشمل كل التوصيات التي أمكن الوصول إليها ومبررات وضعها وما تغطيه من احتياجات.
6. **التقرير التفصيلي:** وهو يمثل جسم التقرير ويشمل الخطوات التي أدت إلى النتائج والتوصيات.
7. **الملاحق:** وتضم جميع الملاحق التي ورد ذكرها في التقرير. هذا ويجب ملاحظة أن الهيكل السابق ليس هو الهيكل المفروض إتباعه في إعداد كل التقارير فقد يختلف الهيكل تبعاً لطبيعة التقرير واختلاف الموقف الذي يعالجه فعلى سبيل المثال قد يسبق التقرير التفصيلي (جسم التقرير) النتائج والتوصيات كما في حالة صعوبة استيعاب أو فهم النتائج دون الإطلاع ودراسة التقرير التفصيلي.

ب. **الأسلوب:** قرر أي نمط سوف يكون عليه أسلوب كتابتك، التسلسل من خلال:-

اولاً: **خلال أعمال التدقيق،** تكون جميع الامور مفهومه وواضحة وتسهل كتابة تقرير او الملاحظات بشكل سهل، اما في حالة الكتابة بوقت لاحق فقد تكون

الامور قد نسيت او قد لا يكون هناك اجابة على بعض الاسئلة التي قد تظهر خلال كتابة التقرير.

عندما تتم كتابة التقرير خلال عملية التدقيق، يقوم المدقق بالحصول فوراً على جميع المعلومات الخاصة بالملاحظة المكتوبة في التقرير لتغطية ملاحظته.

ثانياً: كتابة التقارير مباشرة يعطي خبرة للمدققين المسؤولين عن أعمال كتابة التقارير وتعرفهم على الإجراءات الخاصة بكتابة التقارير.

- من المهم جداً ان يصدر قسم التدقيق تقارير بشكل وقتي او بالوقت المناسب
- من المفترض ان يكون هناك تعليمات خاصة بالفترات الزمنية لاصدار التقارير، ويجب معالجة ومتابعة اية حالات خروج عن تلك التعليمات.
- في المنشآت الصغيرة فإن فترة 5 ايام هي فترة مناسبة لاصدار التقارير الا انه في بعض الاحيان تتطلب كتابة التقرير اكثر من ذلك في حالة تعقيد الوحدة المدققة او تعقيد الموضوع الذي يدقق.
- أما في المنشآت الكبيرة حيث يوجد العديد من المستويات الادارية وتكون الامور اكثر تعقيداً تكون معدل كتابة التقرير بين 10 ايام.
- يمكن تجزئة عدد الأيام المطلوبة لكتابة التقارير من المنشآت الصغيرة كما يلي:-

- اليوم الاول: تحضير المسودة الاولى من قبل المدققين المكلفين بعد الانتهاء من اعمال التدقيق الميداني.
 - اليوم الثاني: طباعة التقرير ومراجعته.
 - اليوم الثالث: مراجعة التقرير من قبل مدير التدقيق الداخلي.
 - اليوم الرابع: التعديل، اعادة الطباعة وتعديل.
 - اليوم الخامس: مراجعة اخيرة من قبل التدقيق الداخلي والاصدار بشكل نهائي.
- ج. **الترتيب والتنسيق:** يجب أن تراعي مساعدة قارئ التقرير بتمييز وترقيم المقاطع والأجزاء المختلفة داخل كل قسم، مع الأخذ في الاعتبار أن هذا الترقيم سيكون منفصلاً في حد ذاته عن أي تقسيم آخر للتقرير من حيث تقسيمه إلى أقسام أو أجزاء أو فصول فالترقيم الذي نقصده هنا هو تقسيم داخلي في أقسام التقرير

د. **وسائل الإيضاح:** فكر في أنسب وسائل الإيضاح التي يمكن أن تستخدمها أثناء الكتابة، بحيث يكون الارتباط بين وسيلة الإيضاح المستخدمة والمادة المكتوبة قوياً ولا يتأتى ذلك إلا من خلال دراسة الوسيلة المناسبة للتعبير عن الفكرة المكتوبة.

هـ. **مقدمة التقرير:** يحتاج التقرير إلى مقدمة وهي تكتب عادة بعد الانتهاء من كتابة التقرير وإعداده وتذكر أن هذه المقدمة يجب ألا تتضمن أية تفاصيل واردة في أقسام التقرير أو ملحقاته. هذا ويجب أن تشمل مقدمة التقرير ما يلي:

■ اسم الشخص الذي يرسل إليه التقرير، أو أسماء من سيرسل إليهم التقرير إذا كان سيتم إرساله إلى أكثر من شخص، حيث توضع أسمائهم بالترتيب وفقا لمستواهم الوظيفي.

■ تاريخ التقرير.

■ موضوع التقرير. وإبعاده، ومكوناته، وهدفه.

■ بعض المعلومات المختصرة عن تطور الأحداث التي أدت إلى وجود المشكلة الحاضرة التي يعالجها التقرير.

■ أهم النتائج والتوصيات التي يعرضها التقرير.

■ أقسام التقرير ومنطقية وكيفية ترتيبها.

■ التعبيرات التي استخدمها للدلالة على معاني خاصة وردت في التقرير ومن المهم أن تجعل مقدمة التقرير مشوقة بقدر الإمكان. وذلك بإظهار بعض النقاط ذات المدلول المالي والمعملي.

و. كتابة أقسام التقرير والمرفقات: من الأفضل أن تكتب كل جزء من التقرير على حدة بمعنى أن تركز على كتابة قسم واحد أو مرفق واحد من التقرير في وقت واحد إذا كان ذلك ممكنا وذلك حتى تناسب الأفكار في تتابع خلال الوقت دون انقطاع. هذا ومن الأفضل أيضا أن تراعي النقاط التالية عند كتابة كل جزء.

■ اذكر الحقائق والآراء التي تم الحصول عليها وتحديد مصدرها.

■ حل هذه الحقائق والآراء.

■ حدد نتائج هذا التحليل.

■ حدد التوصيات المترتبة على هذه النتائج.

■ أشر إلى المادة التي شملتها المرفقات وصفها باختصار.

ز. الخلاصة أو الخاتمة: يجب أن تتناول الخاتمة كل أو بعض النقاط التالية:

■ ملخص موجز لما ورد في أقسام التقرير.

■ ملخص موجز للنتائج والتوصيات.

■ ذكر القرارات الواجبة اتخاذ بوضوح كنتيجة للتوصيات وكذلك الأشخاص الذين عليهم إصدار هذه القرارات.

■ ذكر الدراسات اللازمة الأشكال إذا كان الموقف يتطلب ذلك.

المرحلة الرابعة: المراجعة:

بعد انتهاءك من كتابة مسودات التقرير اتركها جانبا لمدة يوم إذا كان الوقت يسمح بذلك. ثم ارجع إليها وتناولها بنظرة إنتقادية موضوعية كما لو كان شخص آخر هو الذي قام بإعدادها. ثم قم بعد ذلك بتحديد كيفية كتابة التقرير بالتحديد المسبق لما يلي:

■ نوع وحجم الورق المستخدم.

■ المسافات التي ستترك بين السطور وبعضها.

- حجم المساحة المكتوبة داخل الورقة (الهوامش المتروكة على جوانب الصفحة)
- العناوين الرئيسية التي ستنكتب في وسط الصفحات، والعناوين الجانبية.
- الخطوط والأفواس التي ستوضع للعناوين الرئيسية والجانبية.
- كيفية تنفيذ الرسوم والإيضاحات.
- عدد الصور المطلوبة.
- الشكل النهائي (التجليد).

يتوجب على المدققين كتابة مسودات اوليه من التقرير خلال اعمال التدقيق وذلك للفوائد التالية:

أولاً: خلال اعمال التدقيق، تكون جميع الأمور مفهومه وواضحة وتسهل كتابة تقرير او الملاحظات بشكل سهل، اما في حالة الكتابة بوقت لاحق فقد تكون الامور قد نسيت او قد لا يكون هناك اجابة على بعض الاسئلة التي قد تظهر خلال كتابة التقرير.

عندما تتم كتابة التقرير خلال عملية التدقيق، يقوم المدقق بالحصول فوراً على جميع المعلومات الخاصة بالملاحظة المكتوبة في التقرير لتغطية ملاحظته.

ثانياً: كتابة التقارير مباشرة يعطي خبرة للمدققين المسؤولين عن اعمال كتابة التقارير وتعرفهم على الاجراءات الخاصة بكتابة التقارير.

- من المهم جداً ان يصدر قسم التدقيق تقارير بشكل وقتي او بالوقت المناسب
- من المفترض ان يكون هناك تعليمات خاصة بالفترات الزمنية لاصدار التقارير، ويجب معالجة ومتابعة اية حالات خروج عن تلك التعليمات.
- في المنشآت الصغيرة فإن فترة 5 ايام هي فترة مناسبة لاصدار التقارير الا انه في بعض الاحيان تتطلب كتابة التقرير اكثر من ذلك في حالة تعقيد الوحدة المدققة او تعقيد الموضوع الذي يدقق.
- أما في المنشآت الكبيرة حيث يوجد العديد من المستويات الادارية وتكون الامور اكثر تعقيداً تكون معدل كتابة التقرير بين 10 ايام.
- يمكن تجزئة عدد الأيام المطلوبة لكتابة التقارير من المنشآت الصغيرة كما يلي:-

- اليوم الاول: تحضير المسودة الاولى من قبل المدققين المكلفين بعد الانتهاء من اعمال التدقيق الميداني.
 - اليوم الثاني: طباعة التقرير ومراجعته.
 - اليوم الثالث: مراجعة التقرير من قبل مدير التدقيق الداخلي.
 - اليوم الرابع: التعديل، اعادة الطباعة وتعديل.
 - اليوم الخامس: مراجعة اخيرة من قبل التدقيق الداخلي والاصدار بشكل نهائي.
- يمكن خلال تنفيذ التدقيق الميداني للمدقق أن يقوم بالتحضير لكتابة التقارير بثلاثة طرق:**

اولاً: بانتهاء أعمال التدقيق الداخلي.
ثانياً: مع اكتمال وترتيب أوراق العمل.
ثالثاً: الكتابة المبكرة لأجزاء من التقرير خلال أعمال التدقيق.

اكتمال أعمال التدقيق

كما سيتم مناقشته فإن كل ملاحظة يكتبها المدقق الداخلي يجب أن تحتوي على المقياس الذي تم استخدامه لتقييم الوضع الحالي، تأثير الوضع الحالي على المنشأة، الأسباب التي أدت الى الوضع الحالي ومن ثم التوصية للتصحيح.
لكي يتمكن المدقق من الإجابة على تلك الأسئلة يجب على المدقق أن يقوم بأعمال ميدانية كافية لإعطائه الإجابات اللازمة وبالتالي يجب عليه الإجابة دوماً على الأسئلة التالية:

لماذا التعليق على هذه الملاحظة؟
ما هو أثر الوضع الحالي؟

ما سبب الوضع الحالي؟
كيف يمكن حل المشكلة؟

اكتمال وترتيب أوراق العمل

وبالتالي فإن المدقق الداخلي يستفيد من أعماله من خلال الفحوصات اللازمة في أعمال التدقيق للإجابة على تلك الأسئلة وبالتالي يكون التدقيق متكاملًا عندما يتمكن المدقق الداخلي من الإجابة على تلك الأسئلة.
أية زيادة على تلك الأعمال قد تكون خسارة في الوقت والجهد في حالة أن تلك الأعمال لا تؤدي في التالي إلى الإجابة على الأسئلة أعلاه
عندما يؤدي المدقق الداخلي أعماله في التدقيق يجب أن يتساءل بشكل مستمر حول أهمية الملاحظة التي يتوجب إدخالها في التقرير .
على المدقق وفي حالة اتخاذه القرار بشمول ملاحظة معينة في تقريره يجب على الفور تحضير أوراق العمل وجمع المعلومات اللازمة لتدعيم تلك الملاحظة والتوصيات الناشئة عنها.
يمكن تحضير ورقة عمل كما هو مرفق في النموذج لكل ملاحظة يتم أخذها الى التقرير النهائي.
يجب أن تكون أوراق عمل الملاحظات مرقمة ومسلولة لأغراض الرقابة عليها.

الكتابة المبكرة لأجزاء من التقرير خلال أعمال التدقيق

يمكن كما تم توضيحه مسبقاً كتابة أجزاء من التقرير بشكل مبكر من خلال التعرف على الملاحظات ويمكن الانتهاء من بعض الأجزاء قبل أو خلال أعمال التدقيق كما يلي:

أولاً: يمكن كتابة نطاق التدقيق قبل أعمال التدقيق الميداني وبالتالي يفيد ذلك بتحديد النطاق والتعرف على أهداف التدقيق لأغراض التدقيق الميداني.
ثانياً: يمكن كتابة الجزء الخاص بالأشخاص المسؤولين عن كتابة التقرير قبل بدء أعمال التدقيق.

ثالثاً: يمكن كتابة الملاحظات عندما يتم اكتشافها.
رابعاً: يمكن كتابة التوصيات خلال أعمال التدقيق الميداني.
خامساً: يمكن أيضاً تبني الملاحظات الرئيسية خلال أعمال التدقيق وتجهيزها بشكل منفصل للإدارة العليا واتخاذ الإجراءات التصحيحية بشكل فوري.

خطوات كتابة تقرير المدقق الداخلي

أولاً: فهرسة التقرير

بعد الانتهاء من أعمال التدقيق والتعرف على الملاحظات والتوصيات يتم عنونة جميع تلك الملاحظات لكي يتسنى للمدقق ترتيبها بشكل مفهرس. يؤخذ هنا بعين الاعتبار أن تكون الملاحظات متسلسلة بشكل منطقي ويؤخذ أيضاً بعين الاعتبار أن تكون الملاحظات ذات التأثير المادي تأتي أولاً. يتم سلسلة التوصيات والتأكد من أن جميع تلك التوصيات قد أجابت على جميع الملاحظات.

يتم سلسلة الأدلة والتي تدعم التوصيات.
يتم فهرسة النقاط الرئيسية لكل جزء رئيسي من أجزاء التقرير (النطاق، الخلفية، الملاحظات وهكذا).
يتم مراجعة الفهرس مع مدير التدقيق للتأكد من أن التقرير سيكون متكامل ومقبول.

ثانياً: كتابة المسودة الأولى:

يتم كتابة المسودة الأولى كما تم تقريره بالفهرس ويتم استخدام أوراق العمل وأية أوراق أخرى تستدعيها الحاجة.
كل جزء من أجزاء التقرير يجب أن يطبع على ورقة أو أوراق منفصلة مما يتيح للمدقق من مراجعة كل جزء على حدة ومن ثم يتم ربط الأجزاء المختلفة.

ثالثاً: تحرير المسودة الأولى

- يمكن للمدقق أن يقوم بتحرير المسودة الأولى أو أحد زملائه من اللذين لم يعملوا على التقرير وذلك لكي يكون التحرير بشكل متكامل.
- يقوم المدقق بالتحرير بلغة مباشرة مفهومة وبكلمات تعطي المطلوب بشكل مباشر.
 - يؤخذ بعين الاعتبار احتياجات ومتطلبات قارئ التقرير وكذلك قدرتهم على فهم الأمور الفنية.

- التقرير يجب أن يكتب بشكل دبلوماسي بدون التقليل من أهمية الملاحظات الرئيسية.

على محرر أو مراجع التقرير أن يأخذ بعين الاعتبار الأمور الأخرى التالية:

- كل ملاحظة يجب أن تكون مدعمة بأوراق عمل.
- يجب أن يكون مرجع أوراق العمل مكتوباً في الحاشية.
- يمكن أيضاً ربط أوراق العمل مع أرقام الصفحات التي تم نقل الملاحظة إليها في التقرير الرئيسي.
- يجب التأكد أيضاً من أن جميع الملاحظات والتوصيات تم إدخالها في التقرير.
- ويجب التأكد من حذف أية كلمة غير ضرورية.
- التأكد من أن كل فقرة تحتوي على فكرة معينة.
- التأكد من الوضوح والواقعية

قواعد اللغة والنحو

- استخدام صحيح لقواعد اللغة
- الانتباه إلى الهجاء وعلامات الترقيم

المحتويات والهيكل

- أن تكون المحتويات ذات معنى
- أن يكون هيكل التقرير واضحاً ومنسقاً
- أن تكون الأفكار مترابطة ومنسقة
- أن يتم العرض بصورة منطقية
- أن تحمل كل فقرة فكرة منفصلة
- أن تكون الجمل قصيرة وبمبسطة قدر الإمكان

بعض المشاكل المعتادة في كتابة التقارير

- الاستخدام المكثف للجمل الافتتاحية
- مثل جمل (أثناء عملية التدقيق أو أثناء قيامنا بالتدقيق أو في رأينا) مما يحول الانتباه إلى عملية التدقيق نفسها أو المدقق بدلاً من التركيز على الملاحظات والتوصيات
- الاستخدام الكثيف للعبارات النمقة
- مثل (الوصول إلى قراراً بدلاً من يقرر، أخذاً في الاعتبار بدلاً من ينتبه، يأخذ الحدث الصحيح بدلاً من يفعل) تلك الجمل تصبح طويلة ومملة والرسالة تصبح مشوهة
- الاستخدام الكثيف للمبني للمجهول
- استخدام الكلمات الصعبة أو الكثرة في استخدام الضمائر

مبادئ كتابة التقارير الفنية الفعالة

فيما يلي بعض المبادئ التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند كتابة بعض التقارير الفنية:

أولاً: يتوجب توضيح تأثير كل الملاحظات على المنشأة. بحيث لا يترك للقارئ الاجتهاد بتأثيرات الملاحظة والتأثير على المنشأة في حالة عدم اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

التأثير يجب أن يكون مكمّن قدر الإمكان. مثال ذلك: 50% من تكلفة تطوير وهكذا.

ثانياً: يتوجب تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ التوصيات وبالتالي التوصيات التي تؤدي الى وفر يمكن تنفيذها. إن عدم ذكر التكلفة قد يؤدي الى اتخاذ بعض الإجراءات التي قد تكون تكلفتها أكبر من الفوائد الناجمة عن تنفيذها.

ثالثاً: التوصيات يجب أن تكون واضحة فمثلاً لا يجوز كتابة (يجب تطوير أنظمة الهوائيات في المنشأة) وذلك لأن مثل هذه الملاحظة عامة جداً فهي قد تعني أن هناك حاجة الى أجهزة أكثر أو تطوير على الأجهزة أو صيانة أكبر لذا يجب تحديد الملاحظة بشكل يمكن تطبيقها بسهولة.

رابعاً: يجب أن يكون عرض الملاحظات منطقي ومتكامل بحيث يتمكن القارئ من متابعة منطقية التقرير لكي يتمكن من اتخاذ القرار المناسب.

خامساً: التقرير يجب أن يحتوي على معلومات خلفية كما تم ذكره سابقاً.

مبادئ كتابة التقارير الفنية الفعالة

- هناك مجموعة أخرى من المبادئ نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر:
- تحديد مستخدمي التقرير وكتابته بشكل يفهم من قبل هؤلاء المستخدمين.
- إصدار التقرير بشكل وفتي وذلك لكي يكون للتقرير قيمة ويمكن لأصحاب أو متخذي القرار اتخاذ الإجراءات اللازمة وفي الوقت المناسب.
- على المدقق أن يتجنب إضافة ملاحظات بدون قيمة وذلك لكي لا يؤدي بقارئ التقرير إلى الملل أو تحويل انتباهه عن الملاحظات الرئيسية.
- يمكن نقل الملاحظات غير الهامة بشكل شفهي.
- يجب كتابة الكلمات ذات العلاقة بالموضوع فقط قصيرة بقدر الإمكان ومفهومة وبعيدة عن الكلمات الفنية.
- يتوجب تحديد مصدر المعلومات إلا في حالة أن تكون عبارة عن سرد آراء معينة.
- يفضل أن يقوم المدقق بالاستناد على الحالات العملية وليس النظرية.
- يجب تحديد النطاق بشكل جيد.

مراجعة التقرير

يتوجب مراجعة التقرير من قبل الإدارة العليا للتدقيق الداخلي قبل إصداره بشكله النهائي ويكون الهدف الرئيسي لهذه المراجعة هو التأكد من الدقة، الاكتمال وفعالية التقارير.

على إدارة التدقيق الداخلي أن تهتم بسمعة القسم وذلك عن طريق التأكد من أن التقارير الصادرة مهنية وتعكس كفاءة المدققين الداخليين. بعض تقارير التدقيق الداخلي قد تحتوي على مصطلحات وأمور فنية قد لا يستوعبها مدير التدقيق الداخلي نفسه إلا إنه من المفترض وقبل إصدار التقرير أن يكون مدير التدقيق الداخلي متمكناً من جميع المصطلحات الفنية بالتقرير وفهماً لجميع محتوياته لكي يكون مستعداً لمناقشته مع الأطراف المعنية.

لذا يتم مراجعة التقرير من جهتين رئيسيتين:

أولاً: التأكد من أن التقرير يفهم وبصورة عادلة الملاحظات والاستنتاجات الناتجة عن التقرير الميداني.

ثانياً: أن تكون هيكلية التقرير مناسبة للجهات القارئة.

تعليمات عدالة التقرير

- تقرير التدقيق يجب أن يكون دقيق متكامل ويظهر بصورة عادلة نتائج أعمال التدقيق.
- يكون مدير قسم التدقيق الداخلي مسؤولاً عن التأكد من عدالة التقرير وبالتالي على إدارة التدقيق الداخلي ان تقوم بما يلي قبل إصداره بشكله النهائي:
- مراجعة الملاحظات ومناقشتها.
- مناقشة التوصيات.
- التأكد من الالتزام بمعايير التدقيق.
- التأكد من الالتزام بمعايير كتابة التقارير

حماية التقرير

حيث أن تقارير التدقيق الداخلي تحتوي على الملاحظات قد يكون بعضها سري ومحصوراً لاطلاع أعضاء التدقيق الداخلي فقط فإن توزيع تقارير التدقيق الداخلي يجب أن تكون محصورة.

إن من أحد هموم أعضاء التدقيق الداخلي هو تعليمات توزيع التقارير كما تم ذكره سابقاً وخاصة عندما يكون التقرير محتويًا على بعض الملاحظات التي في حالة اطلاع جهات أخرى عليها تسبب الإحراج الى القسم الذي تم التدقيق عليه. لذا من المفترض أن يكون هناك سياسة واضحة بأن يكون توزيع التقارير الى الجهات الخارجية منوطة فقط بقرار من الجهات التنفيذية العليا في المنشأة.

كما يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار بأن السرية الزائدة عن الحاجة قد تؤدي الى ضياع جودة التقرير وبالتالي صعوبة الاستفادة منه.

أنواع أخرى من التقرير

حيث أن في أغلب الأحيان تكون نتيجة التدقيق هو تقرير رسمي إلا أن هناك في الكثير من الأحيان يطلب من المدققين الداخليين إصدار تقارير غير رسمية منها الشفهية أو على شكل مذكرات أو شكل تقارير مرحلية أو على شكل ملخصات للتقارير.

مثال لتلك التقارير كما يلي:

التقارير الشفهية: حيث تم أحياناً عرض نتائج التدقيق بشكل شفهي وخصوصاً الى المدير المسؤول عن الوحدة تحت التدقيق. وبالتالي يتم إعطاء ذلك المدير الشعور بمشاركته بأعمال التدقيق.

التقارير الشفهية يمكن أن تفيد بحيث تعطي مدير الوحدة تحت التدقيق الفرصة للرد أو المناقشة قبل كتابة التقرير بشكله النهائي.

أما محددات التقارير الشفهية فإن عدم كتابة تلك التقارير قد يصعب إثباتها. لذا فمن المفترض أن يتم كتابة الحقائق التي تم ذكرها في التقرير الشفهي في أوراق عمل منفصلة تحفظ في الملف لأغراض التوثيق.

أحياناً تكون التقارير الشفهية تغطي مواضيع قد لا يود المدقق الداخلي كتابتها لأغراض معينة.

مذكرة المراجعة: هي عبارة عن تقارير غير رسمية والتي يعرضها المدقق على مدير الوحدة تحت التدقيق.

المذكرات غير الرسمية تعرض فقط على مدير الوحدة تحت التدقيق ولا يحبذ الرجوع إليها مرة أخرى إلا في حالة عدم اتخاذ الإجراءات التصحيحية من قبل إدارة الوحدة تحت التدقيق.

من فوائد مذكرات المراجعة: تعفي الإدارة العليا من الدخول في بعض التفاصيل غير الهامة التي يتم تعديلها وفقاً لمذكرات المراجعة.

مساوئ مذكرات المراجعة: لا تؤخذ بعين الجدية وقد ينسى التدقيق الداخلي متابعة تنفيذها.

تقارير على شكل نماذج: حيث أن بعض التقارير لها تشابه من ناحية توالي التقارير وفترة التقرير فيتم أحياناً كتابة التقارير على شكل نماذج لكي يتم تخفيض الجهد المبذول لكتابة تلك التقارير بحيث يكون بعضها مطبوعاً مسبقاً لتتيح للمدقق فقط ملئ بعض الفراغات للمعلومات المتغيرة.

من فوائد مثل هذه التقارير هي سرعة الإصدار أما من مساوئها أنها تجبر المدقق على إبداء ملاحظته بطريقة معينة قد لا يرغب أن تكون كذلك.

كما أن التقرير المصاغ بشكل نموذج قد لا يأخذ الأهمية التي يتخذها التقرير المقدم بشكل عادي.

التقارير المرحلية

التقارير المرحلية لها هدفين:

أولاً: يتم كتابة التقارير المرحلية عندما تكون فترة التدقيق طويلة جداً بحيث تستدعي الحاجة إصدار تقارير مرحلية لكي يتم أخذ الإجراء الفوري بالأمور الهامة تحت التدقيق بدلاً من الانتظار لغاية انتهاء أعمال التدقيق بالكامل وإصدارها بالتقرير النهائي.

ثانياً: يمكن أيضاً كتابة تلك التقارير عندما تكون الوحدة تحت التقرير في موقع بعيد جغرافياً عن الإدارة العامة للمنشأة. وبالتالي تمكن المدقق الداخلي من الإبلاغ عن الأمور الرئيسية في التدقيق قبل مراجعتها مع مديره.

في العادة يكون التقرير المرحلي غير مكتمل وذلك لأن هدفه فقط نقل بعض المعلومات بشكل مرحلي وبالتالي من المفترض وضع ملاحظة تبلغ القارئ بضرورة العلم بأن هذا التقرير هو تقرير مرحلي وأن النتائج قد تختلف عند إصدار التقرير النهائي.

من فوائد التقارير المرحلية فهي تعطي الإدارة المحلية للوحدة تحت التدقيق صورة مبدئية عن ملاحظات التدقيق والتوصيات. أما من مساوئها فهي قد تتطلب جهد ووقت كبيرين وقد تختلف في النهاية عن التقرير النهائي.

ملخصات التقارير

أحياناً يقوم التدقيق الداخلي بتلخيص التقارير المختلفة بتقرير واحد يوجه إلى الإدارة العليا أو إلى لجنة التقرير المنبثقة من التدقيق الداخلي ويكون الهدف منها شرح العمل الذي تم القيام به من قبل التدقيق الداخلي وتحديد المناطق التي تتطلب أخذ الإجراءات التصحيحية من قبل الإدارة العليا.

التقرير التلخيصي مشابه للتقرير الرسمي من حيث الهيكل والمحتوى. الفرق بينهم هو في تحديد النطاق حيث يكون التقرير التلخيصي يغطي فترة متباعدة من الزمن وقد يغطي أكثر من قسم للمرة الواحدة.

تعليمات العرض العادل

#	البيان	الاجابة		
		نعم	لا	لا ينطبق
1.	هل تم مراجعة دقة الملاحظات مع ادارة القسم تحت التدقيق؟			
2.	هل تم مراجعة التوصيات مع الادارة تحت			

				التدقيق وهل تم اتخاذ القرار بموافقتهم عليها وفي حالة الإجابة بلا لماذا؟
3.				هل تم كتابة الملاحظات والتوصيات بشكل مفصل بحيث تتمكن إدارة الوحدة تحت التدقيق من فهمها واتخاذ الاجراء المناسب؟
4.				هل هناك دعم كافي للملاحظات والتوصيات؟
5.				هل تمت مراجعة التوصيات بحيث نتأكد من تكلفة تنفيذها؟
6.				هل سيتم اصدار التقرير بشكل وقتي لكي يتم تعظيم الفوائد الناجمة من الملاحظات والتوصيات؟

تعليمات العرض العادل

الإجابة				
نعم	لا	لا ينطبق	الملاحظات	
				7. هل تم تحديد أهمية الملاحظات والتوصيات بالنسبة للوحدة تحت التدقيق؟
				8. هل تم تحديد مصدر الملاحظات والتوصيات في حالة كونها من غير مدقق داخلي؟
				9. هل تم إعطاء خلفية كافية للقارئ لوضع الملاحظات والتوصيات بشكل مرتب.
				10. في حالة كون الملاحظات والتوصيات تتعلق بمنتجات من موردين من الخارج هل تم تحديد هؤلاء الموردين؟
				11. في حالة اتخاذ الإجراءات التصحيحية من قبل إدارة الوحدة المدققة هل تم ذكر ذلك في التقرير؟
				12. هل يحتوي التقرير على ملاحظات عن الإجراءات التصحيحية التي تم أخذها أو التي لم يتم أخذها من التقارير السابقة؟

تعليمات قابلة للتدقيق للقراءة

الإجابة				البند
نعم	لا	لا ينطبق	الملاحظات	
				1. هل تمت صياغة التقرير بشكل يعطي معلومات كافية وبشكل لائق؟
				2. هل يكمن فهم الملاحظات؟
				3. هل يمكن فهم التوصيات؟
				4. هل تقرير دقيق ومتعلق بالمشكلة وهل تم

				حذف الكلمات الغير ضرورية؟
				5. هل تمت كتابة التقرير بشكل قد تؤدي إلى عدم قبول من قبل القارئ؟
				6. هل يستخدم التقرير عبارات إيجابية بدلاً من سلبية؟
				7. هل تم حذف المعلومات الطويلة والغير أساسية أو نقلها إلى ملحقات؟
				8. هل تمت كتابة التقرير بشكل يمكن أن يتم عرضه بشكل شفهي؟
				9. هل تحتوي الجمل على كلمات زائدة أو استخدام لا داعي له للكلمات؟
				10. هل يتجنب التقرير فقرات طويلة جداً؟
				11. هل كل جملة محددة تحديداً متكاملًا؟
				12. هل يستخدم التقرير عبارات تتيح للقارئ اتخاذ الإجراء المطلوب كما يتطلبه التقرير؟
				13. هل يتم ترتيب الكلمات بشكل منطقي؟
				14. هل عبارات التقرير عبارات بناءة؟
				15. هل تم تجنب التكرار في التقرير؟
				16. هل هناك ثبات في استخدام الأفعال؟

تعليمات قابلة للتدقيق للقراءة				
الإجابة				البند
نعم	لا	لا ينطبق	الملاحظات	
				17. هل توقف التقرير عندما تحققت النية منه؟
				18. هل هناك تكرار لذكر نفس الكلمة في الفقرة الواحدة؟
				19. هل تم استبعاد الكبير من المصطلحات الفنية؟
				20. هل تم حذف أسماء الأشخاص من التقرير إلا في الحالات الضرورية؟
				21. هل تم تحديد آراء المدقق بشكل مباشر؟
				22. هل هناك بعض المعلومات الغير المدعمة؟
				23. هل تم تقريب الأرقام؟
				24. هل تم تحديد الجهات المعنية بالتقرير بشكل واضح؟
				25. هل يعطي التقرير صورة إيجابية عن الوحدة تحت التدقيق؟
				26. هل هيكلية التقرير متناسبة مع النطاق والملاحظات والتوصيات؟
				27. هل التقرير يدعم التوصيات؟
				28. هل طول التقرير مناسب بالنسبة إلى النطاق، الملاحظات والتوصيات؟

كتابة الملاحظات والتوصيات

كل هدف من اهداف التدقيق يجب ان ينتج عنه ملاحظة معينة، الاستنتاج بعدم وجود اية مشكله، او تحديد حالة تحتاج الى اهتمام الادارة.

قد يكون هناك بعض الملاحظات الايجابية، او بعض الملاحظات التي تحتاج الى اجراءات تصحيحية او اجراءات تطويرية التي قد ينتج عنها وفر مالي او تحسين في الخدمة المقدمة او كليهما.

- الملاحظات الجيدة والفعالة هي التي تعتمد على عمل المدقق الجيد والمتكامل، كما يعتمد ايضاً على اكتمال اوراق عمله وترتيبها.
- الملاحظات تكون محدده باعمال التدقيق التي تم انجازها وتلك التي تم توثيقها. فمثلاً: لكي يتم التأكد في ما اذا كانت الملاحظات حول قيمة المستودعات موثقة على المدقق ان يقوم بالفحوصات اللازمة واستخدام الاجراءات الاحصائية اللازمة.

وبالتالي يكون المدقق قد حصل على الاثباتات اللازمة لبناء ملاحظته وعلى كاتب التقرير ان يقوم بالتأكد من وجود تلك الادلة من ضمن ملف اوراق العمل.

وهناك عدد من التوجيهات والإرشادات عند استخدام العبارات والكلمات في التقرير:

- عدم الخروج عن الخطوط العامة للتقرير.
- كن دقيقاً دائماً عند انتقاء كلمات التقرير ومعاييرها.
- لا تسهب، بل افعل العكس، باستخدام أقصر التعابير وأدقها.
- كن واضحاً. فالوضوح في الكتابة والتعبير عامل مهم من عوامل إيصال المعلومات.
- استخدم فقط الجمل والعبارات القصيرة المفهومة.
- حاول استخدام الفواصل والنقط في أماكنها الصحيحة.
- حاول قدر الإمكان أن لا يكون إبراز الأخطاء والانحرافات جل الاهتمام وإنما ركز على كيفية معالجتها إن وجدت.

التقديم Presentation

القاعدة الذهبية هي أن يكون التقديم أو العرض مثيراً ومؤثراً فحاول اتباع ما يلي:

- أترك فراغاً كافياً بين السطور .
- حاول وضع عناوين رئيسية وفرعية واضحة ودقيقة ومفهومة .
- لا تحاول حشر المعلومات الواردة في التقرير في مساحة ضيقة، شريطة عدم المبالغة في ذلك.

- لا تحاول الإطالة في فقرات التقرير .
- تأكد من عدم وجود أخطاء مطبعية في التقرير.

نموذج تقرير

كيسو للاستشارات المالية

دائرة التدقيق الداخلي

تقرير عن تدقيق
2005

المحتويات	الفهرس	صفحة
- ملخص لأهم الاستنتاجات		
- موجز عن النشاط		
- نطاق التدقيق		
- أهداف التدقيق		
- الملاحظات والاستنتاجات والتوصيات		

ملخص لأهم الاستنتاجات :

1.	
2.	
3.	
4.	
5.	
6.	
7.	

موجز عن النشاط :

نطاق التدقيق :

أهداف التدقيق :

الاستنتاجات والملاحظات:

على ضوء الاختبارات التي قمنا بها على نشاط.....
تبين لنا الملاحظات والاستنتاجات التالية :

أولاً :

الوضع الحالي:

الأثر

السبب

التوصية :

غير موافق

موافق

الرد/التعليق :

واقبلوا الاحترام،،

ملاحظة: عند تعبئة بند (الرد/ التعليق) تستخدم المساحات الموضحة لكل ملاحظة
وفي حالة عدم كفاية أية مساحة، يرجى كتابة التعليق بمذكرة مستقلة
وربطها مرجعياً مع هذا التقرير.

مدير التدقيق الداخلي

المراجعة والتوزيع

➤ ان الهدف هو توزيع التقارير على موظفي المنشأة القادرين على التاكيد على
توجيه العناية الخاصة للتقرير وللموظفين الذين يملكون صلاحية اتخاذ عمل
تصحيحي او التاكيد من انه قد اتخذ.

- يجب توجه جميع تقارير التدقيق الى اعلى سلطة في النشاط. يتم توزيع تقرير التدقيق عادة الى مدير الدائرة التي تم تدقيقها وللموظفين الرئيسيين في الدائرة.
- تتغير قائمة التوزيع حسب طبيعة النشاط تحت التدقيق وموظفي المنشأة المسؤولين عن تشغيل النشاط.
- لا تكون بعض المعلومات السرية مناسبة للكشف عنها لجميع من يستملوا التقرير.
- يتولى مدير التدقيق حساسية المعلومات التي يحتويها التقرير ويحذف بعض المعلومات كما يراه مناسباً.

نموذج/ قائمة متابعة تقرير التدقيق

لا	نعم	البيان
		هل يوجه التقرير للشخص المناسب؟
		هل يحدد التقرير موضوع تدقيق الدائرة المعنية؟
		هل يحدد التقرير الغرض من هدف التدقيق؟
		هل يبين التقرير أن التدقيق قد نفذ حسب معايير التدقيق؟
		هل يصف التقرير باختصار مجال العمل الذي تم تنفيذه؟
		هل يحوي التقرير بيانات يصف حدود فرضت على مهمة التدقيق بسبب الظروف أو عوامل الوقت... الخ؟
		هل يحتوي التقرير ملخصاً قصيراً للنتائج؟
		هل يطلب التقرير إجابة خطية للتوصيات خلال فترة محددة؟
		هل يحتوي التقرير رأياً مناسباً للأوضاع؟
		هل ينص التقرير على توزيع نسخ منه إلى المعنيين في الدائرة؟
		هل تسلسل النتائج يبدأ بالأهم أولاً؟
		هل يحتوي التقرير فهرساً لتسهيل الرجوع إلى المواد؟
		هل التوصية مكتوبة بأسلوب يساعد على التفاهم؟
		هل التوصيات مدعومة بأمثلة لأساليب يمكن استخدامها إذا وجد أكثر من بديل؟
		هل من الواضح أن تكاليف التوصيات لا تزيد على الفوائد؟

حالة عملية شاملة

فيما يلي بعض الملاحظات التي اكتشفت عن طريق تنفيذ إجراءات التدقيق الداخلي لإحدى الشركات لكشف من الحالات أدناه، أكتب الملاحظة على نموذج الملاحظات الرئيسية لتقرير المدقق المرفقة مبيناً لكل ملاحظة ما يلي:

- الحالة/ المشكلة
- السبب
- الأثر/ الخطر
- التوصية
- مختصر لخطة العمل المقترحة لتنفيذ التوصية

الإيرادات والذمم المدينة

- عدم الموافقة على طلبات البيع
- عدم وجود سياسات للموافقة على منح الائتمان
- عدم وجود تأكيد على طلبات البيع
- عدم وجود سندات إخراج بضاعة
- عدم مقارنة الفواتير الصادرة مع سندات الإخراج
- عدم إيداع المتحصلات النقدية لدى البنك أولاً بأول
- عدم الفصل بين وظائف تسجيل المدفوعات النقدية وأمانة الصندوق

المشتريات والذمم الدائنة

- عدم وجود أوامر طلبات شراء
- عدم وجود سندات إدخال
- عدم وجود فصل بين أمانة المستودعات وتسجيل الفواتير من الموردين

الرواتب

- عدم وجود سياسات لتحديد الرواتب
- عدم حصول قسم المحاسبة على إشعارات تعديلات الرواتب بالوقت المحدد
- دفع الرواتب نقداً لـ 500 موظف
- عدم وجود فصل في وظائف التسجيل في سجلات الرواتب ودفع الرواتب لشركة فيها 3000 موظف

المدفوعات النقدية

- عدم وجود فصل في الوظائف التالية للأشخاص للمسؤولين عن المدفوعات:
- المشتريات
- أمانة المستودع
- تسجيل الفواتير
- الذمم المدينة
- الأستاذ العام
- عدم إبلاغ البنك بسرعة باستقالة أحد المفوضين بالتوقيع عن البنوك
- عدم وجود فصل في الوظائف بين التسويات البنكية والدفعات النقدية

الإنتاج

- لا يوجد تنسيق ما بين الإنتاج والمبيعات
- لا يوجد طلبات إخراج من المستودع لقطع الغيار والمواد الخام
- لا يوجد تعليمات لإجراءات إتلاف البضاعة التالفة أو القديمة
- لا تتم تسوية بين سجلات المستودعات والأستاذ العام بصورة دورية
- لا يوجد حماية حرس للمستودعات
- لا يتم جرد المستودعات بشكل دوري

الممتلكات والآليات

- لا توجد سياسات تحديد المدفوعات الرأسمالية والمصاريف الاعتيادية
- لا يوجد سجل الموجودات الثابتة
- لا يوجد حماية لوثائق حقوق الاختراع وحقوق الطبع

الملاحظات التمويلية

- لا توجد موافقات على استثمارات الأسهم من الإدارة العليا
- لا يوجد تصنيف للاستثمارات حسب معايير المحاسبة الدولية
- لا يتم حفظ شهادات الأسهم في خزانة حمايتها
- لا يوجد تعليمات مرسله للبنك لمنع المفوضين بالتوقيع من الاقتراض باسم الشركة
- لا توجد قوائم بديون المنشأة وتواريخ استحقاق الدفعات والفوائد رأس المال
- عدم وجود قسم مساهمين بالشركة علما بأنها شركة مساهمة عامة
- أمور إدارية أخرى
- عدم وجود هيكل تنظيمي للمنشأة
- لا يوجد دليل شؤون الموظفين
- لا يوجد قسم تدقيق داخلي
- أمور نشاطات القسم
- لا يوجد موازنة للقسم
- لا يوجد إجراءات لتقييم إدارة القسم
- لا يوجد تأمين كافي على الموجودات
- تقنية المعلومات
- لا يوجد دليل إجراءات العمل
- لا يوجد تحديد واضح لمسؤوليات الأشخاص المسؤولين عن استخدام النظام وتعديل النظام.
- لا يوجد هيكل تنظيمي لقسم تقنية المعلومات

- لا يوجد تعليمات حول إعطاء الموافقات اللازمة للدخول على النظام ومنح كلمات السر
- أجهزة الكمبيوتر الرئيسية وضعت على البرندا
- لا يوجد خطة إدارية ضد مخاطر الكوارث
- لا يوجد إجراءات حماية أنشطة الشركة من الفيروسات .

تقرير اداء التدقيق الداخلي

وهو التقرير الذي يكتب عن عام مضى ويتم شرح جميع الاعمال التي تم القيام بها والتوصيات التي تم إيصالها والمقترحات التي توصل إليها. ومن الضروري لإدارة التدقيق الداخلي التقرير حول أدائها وإنجازاتها للعام المنتهي، في ضوء خطة التدقيق لنفس السنة ولأهم الأنشطة التي قامت بها الدائرة خلال العام المنصرم، وأهم التوصيات الصادرة عنها. ويجب أن يشتمل تقرير أداء وإنجازات دائرة التدقيق الداخلي الذي يصدر مرة واحدة في نهاية السنة او في بداية السنة التي تليها على ما يلي:

- * أعمال التدقيق تحت التنفيذ.
 - * المهمات المنفذة والتقارير الصادرة بخصوصها.
 - * المهمات المدورة من السنة السابقة والمدورة للسنة الحالية.
 - * تقارير المهمات الخاصة.
 - * نسبة الإنجاز من الخطة الموضوعة لهذه السنة.
 - * نسبة الإنجاز لمتابعة توصيات التدقيق.
- يتم إنجاز هذا التقرير من قبل مدير دائرة التدقيق الداخلي ومشرف التدقيق.

اسئلة للمناقشة

- ضع دائرة حول الإجابة الاصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:-
18. إن وظيفة التدقيق الداخلي فيما يتعلق بالتقارير المالية الداخلية هي:
 - أ.ضمان التقيد بإجراءات إعداد التقارير.
 - ب. مراجعة بنود الإنفاق ومقارنة كل بند مع المصاريف الفعلية.
 - ج. تحديد إن كان هناك موظفون يقومون بصرف أموال دون ترخيص.

د. تحديد مواضع القصور في الرقابة التي تزيد احتمال حدوث إنفاق غير مرخص به.

الجواب (د) صحيح. المدققون الداخليون مسؤولون عن تحديد مواضع القصور في الرقابة، وعن تقييم مدى الفعالية الإدارية وعن التحديد الدقيق للمخاطر العامة.

19. أي مما يلي لا يعتبر هدفاً رئيسياً لتقرير التدقيق؟
أ. الإعلام

ب. التوصل إلى نتائج

ج. تحديد المسؤوليات

د. المتابعة

20. إن وظيفة التدقيق الداخلي فيما يتعلق بالتقارير المالية الداخلية

أ. ضمان التقيد بإجراءات إعداد التقارير

ب. مراجعة بنود الإنفاق ومقارنة كل بند مع المصاريف الفعلية.

ج. تحديد إن كان هناك موظفون يقومون بصرف أموال دون ترخيص

د. تحديد مواضع القصور في الرقابة التي تزيد احتمال حدوث إنفاق غير

مرخص به

الجواب (د) صحيح. المدققون الداخليون مسؤولون عن تحديد مواضع القصور في الرقابة، وعن تقييم مدى الفعالية الإدارية وعن التحديد الدقيق للمخاطر العامة.

21. تقارير تدقيق ملخصة عادة تعدل

أ. الإدارة التشغيلية المحلية

ب. للمراجعة من قبل مدققين آخرين

ج. الإدارة العليا و/أو لجنة التدقيق

د. العاملون في الإدارة المتوسطة

22. يحضر المدقق الداخلي تقريراً يناقش إمكانية حدوث إحتيال من قبل موظف

محدد، يجب على المدقق الإنتباه إلى كون التقرير يُوزع فقط على من يجب أن

يعرف محتواه. ما هي المسؤولية التي قد تترتب على المدقق و/أو رب العمل

في حال عدم الإلتزام بذلك؟

أ. التشهير دائم الاثر

ب. التشهير اللفظي

ج. إجراء تسوية للجريمة

د.الدعوى الكيدية

الجواب(أ)صحيح. التشهير دائم الأثر هو بيان مكتوب أو مطبوع يهدف إلى تشويه السمعة و يسبب الضرر للشخص الذي تعرض له .إن التقارير الضرورية ضمن هذه الظروف من أجل أداء المدقق لواجباته المشروعة تعتبر " إتصالات ذات أولوية "و هي معفاة من القواعد الخاصة بالتشهير.

جمعية البر
الأهلية
بمركز الشقيق



الفصل الحادي عشر
التدقيق الداخلي المبني على
المخاطر

**Risk based internal audit
RBIA**

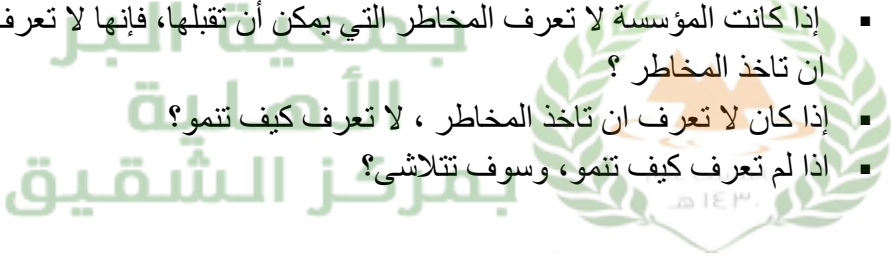


يهدف هذا الفصل الى:-

1. التعرف على مخاطر التدقيق واثرها في تحديد اولويات التدقيق.
2. التعرف على مفاهيم وطبيعة مخاطر الأعمال ومخاطر التدقيق وكيفية تقييمها وضبطها.
3. توفير اساس لدعم استنتاجات التدقيق دون تدقيق عناصر المجتمع الاحصائي.
4. استخدام الحاسوب كأداة لانجاز عملية التدقيق قد تؤدي الى زيادة فاعلية وظيفة التدقيق الداخلي وزيادة نطاق عمل التدقيق وشموله.
5. التعرف على الاجراءات والاساليب المستخدمة في تدقيق عمليات الحاسوب.

لماذا يجب قراءة هذا الفصل؟

- إذا كانت المؤسسة لا تعرف مخاطرها، فإنها لا تعرف المخاطر التي يمكن أن تقبلها؟
- إذا كانت المؤسسة لا تعرف المخاطر التي يمكن أن تقبلها، فإنها لا تعرف ان تاخذ المخاطر ؟
- إذا كان لا تعرف ان تاخذ المخاطر ، لا تعرف كيف تنمو؟
- إذا لم تعرف كيف تنمو، وسوف تتلاشى؟



مقدمة Preface

لقد كان الإنسان في الماضي قادراً على توقع مسار حياته بشكل شبه روتيني، حيث كان التغيير بطيئاً ويأخذ أجيالاً ليتثبت ويتعمق وتتضح مساراته، وحيث كان يكفي للمرء أن يتكيف مع محيطه المباشر لأجل احتواء التغيير عبر ثقافة تهئ له إلى درجة كبيرة مستلزمات ما يحتاج إليه في المستقبل. أما الآن فقد أصبح التغيير أسياً في وتيرته وشاملاً في تنوع متغيراته، وتشابك مساراته وتنوع عقد شبكة التفرع وقلة الفرص التحسينية وإمكانية الإمساك بها والاستفادة منها عبر استشراف المسارات وتوجيهها نحو الأهداف والسياسات المصاغة وفق الرؤية والمحتوى الذي تتضمنه الرسالة.

نشأ مفهوم إدارة المخاطر وتفعيل عناصر إدارة المستقبل للتعبير عن الحاجة إلى مدخل شامل يجمع عناصر ومقومات بناء المنظمات على أسس متفوقة تحقق لها قدرات متعالية في مواجهة المتغيرات والأوضاع الخارجية والداخلية المحيطة بها وتكفل لها تحقيق الترابط والتناسق الكامل بين عناصرها ومكوناتها الذاتية واستثمار قدراتها المحورية وتحقيق الفوائد والمنافع لأصحاب المصلحة وتفعيل قدرتها على المنافسة وتجنب العديد من المخاطر.

ومع تزايد الضغوط الناشئة عن حركة المتغيرات في السنوات الماضية من تطورات تقنية وتحديات غيرت أوضاع كثير منها نحو التوجه نحو العولمة وحركة التحرير من قيود الحدود وجدت الإدارة نفسها في مواقف صعبة تتطلب منها مراجعة شاملة لأوضاعها بغية التحكم في تسرب المخاطر نحوها، وإعادة بناء عناصرها على أسس جديدة تستهدف توفير المقومات اللازمة للتعامل مع الأوضاع المستجدة.

يستند مفهوم المخاطر وتفعيل عناصر إدارة المستقبل إلى إطار فكري واضح يعتمد التكامل والترابط ويلتزم منطق التفكير المنظومي الذي يرى المنظمة على أنها منظومة متكاملة تتفاعل عناصرها، وتتشابك ألى اتها ومن ثم تكون مخرجاتها محصلة لقدراتها المجتمعة وبأقل مخاطر معطلة لإنتاجها ومقسمة لأهدافها المسطرة.

إن الاعتقاد الذي كان سائد سابقاً أن المخاطر هي ذات طبيعة مألوية من جهة وعدم الإذعان للقوانين والتشريعات من جهة أخرى ولكن في بيئة الوقت الحاضر فإن فكرة المخاطر أخذت إطار عمل أكبر، حيث تفهم الآن بأنها مخاطر العمل وليس مخاطر الإذعان والمخاطر المألوية، لذا فإن على المنظمات أن تعمل على إدارة

مخاطر العمل وإدارة المنظمة بفاعلية وكفاءة والافسوف تتعرض الى مخاطر عدم البقاء، والاستمرار.

ويلاحظ ان الكثير من الكوارث والانهيئات المؤسسية حصلت بسبب فشل الادارة في حماية حقوق اصحاب المصالح، والخسارات في العمل وفي الفرص الضائعة ، وعدم اهتمام الادارة بالالزمات التي تواجهها وكيفية التعامل معها بشكل سليم، حيث يلاحظ ان منظمات اليوم تواجه عدد كبيراً من المخاطر مثل مخاطر التكنولوجيا، مخاطر سرية المعلومات، المخاطر المتعلقة بجميع اشكال التجارة الالكترونية.

لذا يجب الاهتمام بالمخاطر والتوصل إلى منع الخطر والتقليل من حجم الخسائر عند حدوث الخطر والعمل على عدم تكرار تلك الأخطار بدراسة أسباب حدوث كل خطر عند حدوثه لتلافيه مستقبلاً. وتتمثل المخاطر في حالات او متغيرات تمنع او تقلل من فرص تحقيق الاعمال لاهدافها الرقابية نظراً للتوجه العالمي نحو الاهتمام بالمخاطر، من خلال استحداث وحدات تنظيمية تقوم على تحديد وتقييم المخاطر، ووضعها ضمن أولويات، للعمل على إدارتها بطريقة تؤدي إلى تقليل أثرها إلى أدنى حد ممكن.

تعريف المخاطر Definition of risk

المخاطرة هي احتمال أن تؤثر حادثة أو تصرف ما تأثيراً سلبياً على المؤسسة أو النشاط الخاضع للتدقيق. وتقاس المخاطر عادة بحساب حجم الأثر المالي الناتج عن التعرض لذلك التأثير السلبي أو على أساس الأهمية النسبية لذلك التعرض.

2. بين أن المخاطر ممكن أن تكون:

- ◀ ذات مصدر داخلي أو خارجي.
- ◀ وقوعها راجح أو ذات احتمال بعيد.
- ◀ تأثير وقوعها على المؤسسة كبير أو ضئيل.
- ◀ تأثير وقوعها على المؤسسة طويل الأجل أو آني فقط.

وحددت لجنة رعاية المؤسسات COSO المنبثقة عن لجنة تريداواي تعريف ادارة المخاطر بالمنشأة بانها " عملية تتم من جانب مجلس إدارة ، والإدارة وغيرهم من الموظفين ، وتطبق في بيئة إستراتيجية داخل المنظمة، بهدف تحديد الأحداث المحتملة التي قد تؤثر على المنظمة وإدارة المخاطر لتكون في إطار مقدار المخاطر

التي يمكن أن تقبل المنظمة تحملها لتقديم ضمانات معقولة فيما يتعلق بتحقيق أهداف الجهة".⁽¹⁾

وبناء على ذلك يتم تطبيق الضوابط والاجراءات التي تعتبر وسيلة تستخدمها الادارة في ادارة المخاطر بحيث تكون استعدادها لتقبل المخاطر. ويقوم المدقق الداخلي بتدقيق الضوابط والاجراءات الرقابية المتعلقة بتقديم تأكيد بشأن ادارة المخاطر الهامة.

وقدم Borgsdorf & Pliszka تعريفاً عاماً لإدارة المخاطر على أنها " مجموعة الأنشطة الخاصة بالتخطيط والتنظيم والقيادة والرقابة لموارد المنظمة من أجل تدنية الآثار المحتملة للمخاطر التي تتعرض لها تلك الموارد "، وأوضح الكاتبان أنه يمكن إدارة المخاطر بشكل منظم وفعال بالاعتماد على الأنشطة التالية⁽¹⁾:

- 1- تحديد الخسائر المحتملة من الخطر موضع الاهتمام .
- 2- تقييم الأساليب البديلة للتعامل مع الخطر.
- 3- تطبيق الأساليب المناسبة لمعالجة الخطر.
- 4- متابعة وتقييم نتائج الأساليب التي تم الاعتماد عليها في إدارة الخطر.
- 5- تطوير وتعديل أداء وممارسات إدارة المخاطر للتوصل إلى نتائج أفضل.

وعرف معهد المدققين الداخليين الأمريكيين (IIA) المخاطر بأنها: " مفهوم يستخدم لقياس حالات عدم التاكيد في عمليات التشغيل والتي تؤثر على قدرة المنظمة في تحقيق اهدافها⁽²⁾. ووفقاً لمعهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA) فإن إدارة المخاطر هي " احتمالية تنفيذ أو عدم تنفيذ امر ما أو عمل ما قد يؤثر بشكل سلبي على المشروع أو النشاط الخاضع للتدقيق، يرى بعض المحاسبين ان عملية تحسين الأداء الاقتصادي للمنظمات تتم من خلال تحسين إدارة المخاطر وان هذا المفهوم يجب ان لا ينظر إليه على انه مفهوم سلبي (خطر) وانما النظر إليه باتجاه ايجابي أي ان الخطر يعد مفتاح قيادة أنشطة المنظمة وان الحوكمة يعتبر استجابة استراتيجية من قبل المنظمة للخطر، وعليه فان كل منظمة لكي يكون لها نظام رقابة داخلية يتمتع بالكفاءة يجب ان يتكون من العناصر المترابطة والمتداخلة مع بعضها والمتمثلة بالمحيط الرقابي وتحديد المخاطر ونظم المعلومات والاتصالات

⁽¹⁾ الاطار المهني الدولي لممارسة اعمال التدقيق الداخلي - الارشاد التطبيقي - مارس 2012 ص 107

¹⁾ Borgsdorf, Pliszka- 1999 JOURNAL - Public Management (PM), 81(11), 6 - 10 Risk-management; Charlotte-NC-Politics-and-government

²⁾ David Mc Namee, 1988, pp7

والسيطرة واجراءات الرقابة، ومما لاشك فيه إن هذا الاطار المتكامل للرقابة الداخلية التي وضعتها لجنة (COSO) يهدف إلى وضع ضوابط لمنع واكتشاف أي مخالفات او تجاوزات في العمليات عند ممارسة النشاط لزيادة الثقة في البيانات، ويمكن استخدام المعايير التالية لتحقيق الفائدة الأكبر من إدارة المخاطر:

1. مرونة أكثر في العمل مع برامج مخططة.
2. تنفيذ الأنشطة في الوقت المحدد لها بفاعلية.
3. تأكيد اكبر في الوصول إلى الأهداف الرئيسية للمشاريع.
4. التقدير والاستعداد لاستغلال جميع الفرص الناجحة.
5. تحسين رقابة الخسائر.
6. تحسين الرقابة على البرامج وتكاليف الأعمال.
7. زيادة المرونة الناتجة من فهم جميع العمليات والمخاطر المرتبطة بها.
8. تقليل التكاليف المفاجئة من خلال فاعلية وشفافية تخطيط العمليات الطارئة او المحتملة.

وعليه فانه التدقيق الداخلي المبني على المخاطر (RBIA)⁽¹⁾ هي المنهجية التي تنص على ضمان أن تدار المخاطر التي تتعرض لها المنظمة بشكل منظم وثابت ومستمر في جميع أنحاء المنظمة لتحديد وتقييم واتخاذ قرار بشأن الإبلاغ عن الفرص والتهديدات التي تؤثر على تحقيق أهدافها. وتتكون منهجية التدقيق الداخلي من الأدوار الأساسية الخمسة التي تغطي إطار خطر إدارة المنظمة بأكملها المعروفة باسم 'المخاطر على نطاق المؤسسة (ERM)

1. التأكد من أن العمليات المستخدمة من قبل الإدارة لتحديد جميع المخاطر الهامة تكون فعالة.
2. إعطاء ضمانات بأن يتم تقييم المخاطر بشكل صحيح من قبل الإدارة، من أجل منح الأولويات.
3. تقييم عمليات إدارة المخاطر، لضمان استجابة إلى أي خطر مناسب ويتفق مع سياسات المنظمة.
4. تقييم الإبلاغ عن المخاطر الرئيسية، من قبل المديرين.
5. إعادة النظر في إدارة المخاطر الرئيسية من جانب المديرين لضمان الضوابط قد وضعت موضع التنفيذ، ويتم رصدها.

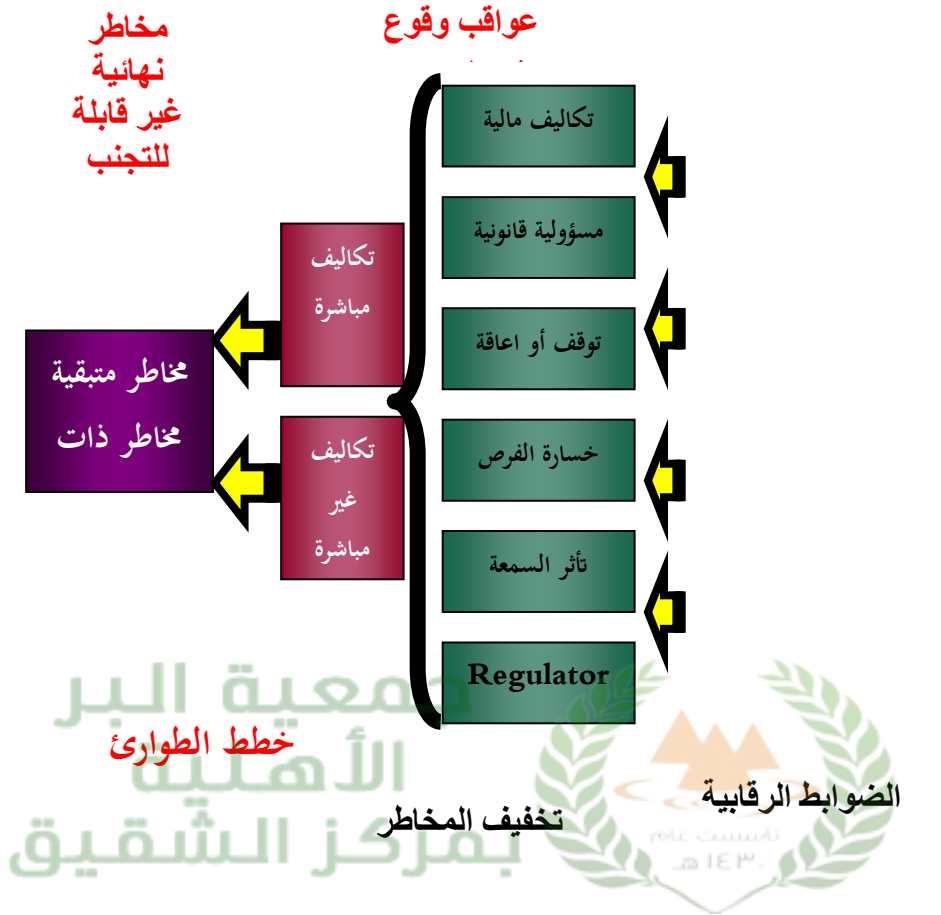
مصادر المخاطر

(1) Risk Based Internal Auditing- Three views on implementation- I
FCA- 15 March2006 pag 1

الموظفين

التكنولوجيات

الكوارث الطبيعية



إطار تقييم المخاطر

■ المخاطر

- المصدر: داخلي أو خارجي
- احتمال الوقوع: وقوعها راجح أو ذات احتمال بعيد
- تأثير وقوعها: كبير أو ضئيل
- توقيت التأثير المحتمل: طويل الأجل أو آني

■ تقييم المخاطر

■ إطار تقييم المخاطر

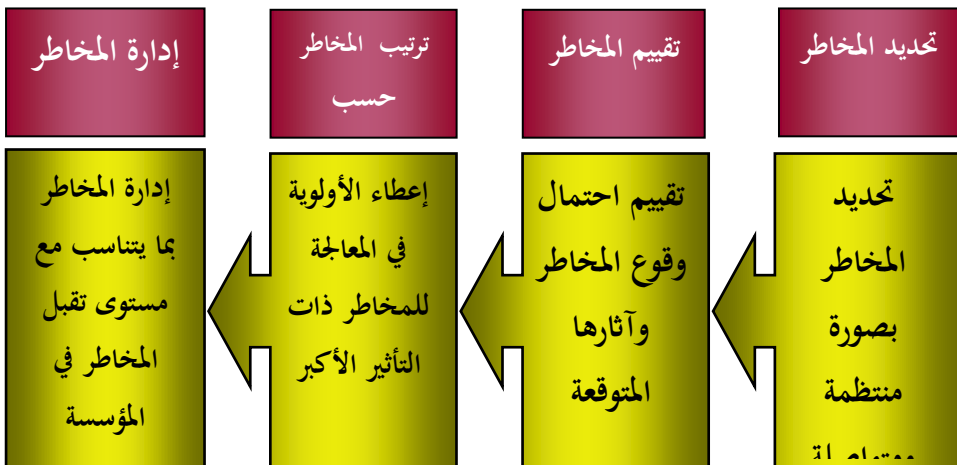
المخاطر ونشاط التدقيق الداخلي

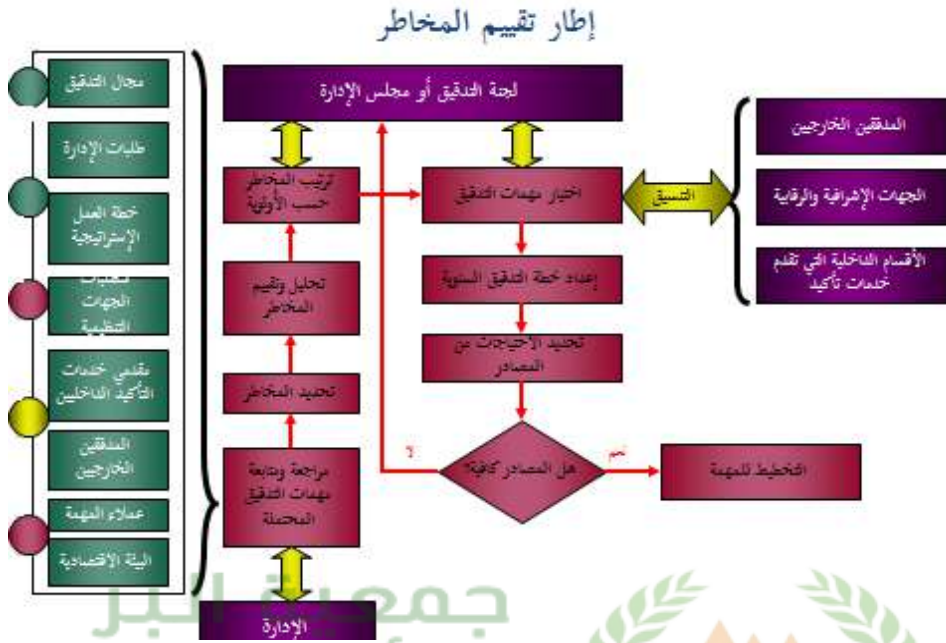
دور نشاط التدقيق الداخلي	المسؤولية الرئيسية	النشاط أو العملية
مسؤول	الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ولجنة التدقيق	تقييم المخاطر بهدف ربطها بخطة التدقيق
المساعدة أو المشاركة الفعالة	الإدارة العليا ومجلس الإدارة	وضع وإدارة إطار تقسيم

جمعية البر الأهلية بمركز الشقيق



مكونات إطار تقييم المخاطر





استخدام عملية ادارة المخاطر في التخطيط

تشير معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن جمعية المدققين الداخليين تعريف الضوابط والاجراءات الرقابية "بأنها تعني اي اجراء يتخذ من قبل الادارة أو مجلس الادارة أو الاطراف الاخرى بهدف ادارة المخاطر وزيادة احتمال تحقيق الغايات والاهداف الموضوعية. وتقوم الادارة بتخطيط وتنظيم وتوجيه اداء الاجراءات الكافية لتوفير تأكيد معقول بأن الغايات والاهداف ستتحقق. الى انه ينبغي ان يساعد نشاط التدقيق الداخلي المنشأة عن طريق تقييم وتحديد التعرض الجوهري للمخاطر، كما ينبغي ان يساهم ذلك في تحسين ادارة المخاطر وانظمة الرقابة مع مراعاة خدمات التأكيد والاستشارة⁽¹⁾.

حيث نص المعيار رقم (2120.A1) – " يجب على نشاط التدقيق الداخلي مساعدة المنشأة بتعريف وتقييم مواقع الخطر الهامة، والمساهمة في تحسين أنظمة إدارة الخطر والرقابة .

التفسير

مسألة تحديد ما اذا كانت عمليات ادارة المخاطر فعالة أم لا هي مسألة اتخاذ رأي او حكم ناتج عن تقييم المدقق الداخلي الذي يبين:-

- ان اهداف المؤسسة تساند رسالة المؤسسة وتتوافق معها.
- ان المخاطر الهامة يتم تحديدها وتقييمها.
- ان الاستجابات المناسبة ازاء المخاطر يتم اختيارها بما التوافق بين المخاطر ومدى استعداد المؤسسة لتقبل المخاطر.
- ان المعلومات اللازمة بشأن المخاطر يتم الحصول عليها وتبليغها في التوقيتات المناسبة الى مختلف الجهات المعنية في المؤسسة بما يمكن الموظفين والادارة ومجلس الادارة من القيام بمسؤولياتهم.

A1-2120 على ضوء نتائج تقييم المخاطر يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى كفاية وفاعلية الضوابط الرقابية في مختلف نواحي الحوكمة وعمليات التشغيل ونظم المعلومات ، ويشمل ذلك تقييم ما يلي:-

- موثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية.
- فاعلية وكفاءة العمليات والبرامج بالمؤسسة.
- حماية الاصول.
- التقيد بالانظمة والقوانين والاجراءات واللوائح والعقود.

A2-2120 يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم احتمال حدوث الاحتيال وكيف تقوم المؤسسة بادارة مخاطر الاحتيال.

C1-2120 في اثناء المهام الاستشارية ، يجب ان يتحقق المدققون الداخليون من ان المخاطر تتناسب مع المهمة وان يتنبهوا الى وجود اي مخاطر اخرى.

C2-2120 يجب ان يدمج المدققون الداخليون معرفتهم بالمخاطر والتي يكتسبونها من المهام الاستشارية ضمن تقييمهم لعمليات ادارة المخاطر بالمؤسسة.

C3-2120 عند مساعدة الادارة في تحديد او تحسين عمليات ادارة المخاطر ، يجب على المدققين الداخليين الامتناع عن تولي اي مسؤولية ادارية من خلال قيامهم بالادارة الفعلية للمخاطرة.

ويجب أن تبنى على أساس درجة المخاطرة والإمكانات المتاحة وأهداف ونطاق عمل التدقيق الداخلي لتحديد أولويات التدقيق، ويجب الأخذ بالإعتبار العوامل التالية عند تحديد أولويات الجهات التي ستخضع لأعمال التدقيق الداخلي

الأنشطة الإدارية المنتظمة مثل تحديث سجلات إدارة المخاطر و"فحص سلامة" الإجراءات التنظيمية والتشغيلية جزءاً من مراقبة عملية إدارة المخاطر.

ويمكن تصنيف أنشطة وقرارات المؤسسة بعدة طرق:

1. **إستراتيجية** - تهتم بالأهداف الإستراتيجية طويلة الأجل للمؤسسة. ويمكن أن تتأثر بعدة عوامل منها: مدى توافر رأس المال والمخاطر السياسية والسيادية، والتغيرات القانونية والتشريعية، و السمعة، وتغيرات البيئة الطبيعية.

2. **تشغيلية** - تهتم بنواحي النشاط اليومي التي تواجهها المؤسسة خلال سعيها نحو تحقيق الأهداف الإستراتيجية.

3. **مالية** - تهتم بالإدارة الفعالة والرقابة على النواحي المالية للمؤسسة وتأثير العوامل الخارجية مثل مدي توافر الائتمان، وأسعار الصرف، وتحركات أسعار الفائدة ومختلف التعرضات السوقية الأخرى .

4. **الإدارة المعرفية** - تهتم بالإدارة الفعالة والرقابة على مصادر المعرفة، الإنتاج وغيرهما من عوامل الحماية والاتصالات. وقد تتضمن العوامل الخارجية الاستخدام غير المسموح به أو سوء الاستخدام للملكية الفكرية، وانقطاع الطاقة، والمنافسة التكنولوجية. وقد تتضمن العوامل الداخلية فشل النظم الإدارية أو فقدان أهم عناصر القوي البشرية.

5. **التوافق مع القوانين** - يهتم بنواحي مثل الصحة والسلامة، والبيئة، والمواصفات التجارية، وحماية المستهلك، وحماية نظم المعلومات، والتوظيف والنواحي القانونية.

التدقيق المبني على المخاطر(خطة التدقيق) ⁽¹⁾

ينبغي وضع خطة التدقيق على اساس تقييم المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة. وينبغي ان تراعي كل عمليات الحوكمة في تقييم المخاطر . كما ينبغي ان تشمل الخطة عمليات الحوكمة ذات المخاطر الاعلى وادراج تقييم العمليات او مجالات المخاطر التي طلب مجلس الادارة او الادارة التنفيذية ان يؤدي عمل معين

⁽¹⁾ الارشاد التطبيقي ص -105 اصدار يناير 2009

فيها، وتحدد الخطة طبيعة العمل اللازم ادائه ، وعمليات الحوكمة اللازمة التصرف ازاها ، وطبيعة اعمال التقييم التي سيتم ادائها (اي المستوى الشامل العام – مراعاة اطار الحوكمة ككل او على المستوى التفصيلي – مراعاة مخاطر او عمليات او أنشطة محددة او مزيج من كليهما)

1. يجب أن توضع خطة التدقيق الداخلي المبنية على أساس تقييم المخاطر، على الأقل مرة سنوياً، ويجب الأخذ بالاعتبار توجيهات الإدارة العليا ومجلس الإدارة بشأن نطاق اعمال التدقيق.

2. نطاق اعمال التدقيق يمكن ان يشمل عناصر معينة من الخطة الاستراتيجية للمؤسسة . فمن خلال ادخال عناصر الخطة الاستراتيجية للمؤسسة ضمن قائمة نطاق اعمال التدقيق الكلية. من المرجح ان الخطط الاستراتيجية تعكس توجهات المؤسسة بشأن المخاطر ودرجة صعوبة تحقيق الاهداف المخطط لها. وعادة ما يتأثر نطاق التدقيق بنتائج عملية ادارة المخاطر. وحيث ان الخطة الاستراتيجية للمؤسسة عادة تأخذ في اعتبارها البيئة التي تعمل فيها المؤسسة. لذلك فمن المرجح ان تؤثر تلك العوامل البيئية في نطاق أعمال التدقيق وتقييم المخاطر النسبية.

3. يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق باعداد خطة لنشاط التدقيق الداخلي على اساس نطاق اعمال التدقيق ومداخلات الادارة العليا ومجلس الادارة وتقييم المخاطر والتعرضات لاحتمالات المخاطر التي تؤثر على المؤسسة. وتتضمن اهداف التدقيق الرئيسية وتأكيد معلومات تساعد الادارة العليا ومجلس الادارة في تحقيق اهداف المؤسسة. وان تكون قابلة لأي تغيير قد تتطلبها طبيعة العمل.

4. يتم تحديث نطاق اعمال التدقيق وخطة التدقيق المرتبطة بذلك النطاق بما يعكس توجيه الادارة واهدافها ومحور اهتمامها وتركيزها . وان يتم تقييم نطاق اعمال التدقيق على اساس سنوي على الاقل، بما يعكس الاستراتيجيات الحالية وتوجيه المؤسسة. وفي بعض الحالات قد يلزم تحديث خطط التدقيق على فترات متقاربة اكثر (كأن يكون كل ثلاثة اشهر مثلاً) استجابة للتغيرات في اعمال المؤسسة وعملياتها وبرامجها وانظمتها والضوابط الرقابية.

5. تعد الجداول الزمنية لاعمال التدقيق على اساس تقييم المخاطر واحتمالات التعرض للمخاطر ،مثل تأثير المخاطر ، واحتمالات حدوثها ، وتقليل المخاطر ، وسيولة الاصول ، وكفاءة الادارة ، وجودة الاجراءات والضوابط الرقابية ، ودرجة التغيير أو الاستقرار ، وتوقعات ونتائج اخر مهمة من مهام التدقيق ، ومدى تعقيدها ، وعلاقات الموظفين وعلاقات الحكومية.

6. خطة التدقيق تحتوي على عدد المدققين وخبراتهم ومهاراتهم مع الأخذ باعتبار فترة التدريب والتعليم والوقت الضائع وإيام العطل والاجازات وجدول تقييم المخاطر.

7. على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي الأخذ بالاعتبار الموافقة على المهمات الاستشارية المطلوبة، اعتمادا على احتمالية مساهمة المهمة في تحسين ادارة المخاطر، وإضافة قيمة، تحسين عمليات المنشأة، يجب ادراج المهمات الاستشارية الموافق عليها في الخطة.

8. يجب ان تشمل جداول اعمال نشاط التدقيق الداخلي:-

- بيان الانشطة التي سيتم تدقيقها.
- توقيت القيام بالتدقيق.
- الوقت المقدر المطلوب لانجاز اعمال التدقيق مع الأخذ بعين الاعتبار نطاق عمل التدقيق.

ويجب ان تكون جداول العمل مرنة بالقدر الكافي لتغطية اي طلب غير متوقع ضمن خطة التدقيق الداخلي.

9. يستخدم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي معلومات من مصادر متعددة سنويا في عملية تقدير المخاطر على سبيل المثال لا للحصر(مناقشات الادارة العليا ولجنة التدقيق و/أو مناقشات الادارة التنفيذية و موظفي ادارة التدقيق الداخلي والخارجي ...الخ) مع الأخذ بعين الاعتبار الانظمة واللوائح المعمول بها .

10. يجب ان تاخذ بعين الاعتبار عند وضع خطة التدقيق خطط التوظيف والموازنات المالية ومعرفة وكفاءة ومهارات موظفين التدقيق، على ان يتضمن ذلك برنامج التاهيل والتعليم المستمر عند تقدير الساعات المتاحة.

11. يجب أن تبنى على أساس درجة المخاطرة والإمكانات المتاحة وأهداف ونطاق عمل التدقيق الداخلي لتحديد أولويات التدقيق، ويجب الأخذ بالإعتبار العوامل التالية عند تحديد أولويات الجهات التي ستخضع لأعمال التدقيق الداخلي :-

1. تاريخ ونتائج آخر تدقيق

من المفترض أنه كلما طالت مدة آخر تدقيق على النشاط كلما كان عامل المخاطرة أكبر وبالتالي إعطاءه أولوية اكبر. وبالمثل كلما كانت الانحرافات او عدد الأخطاء أكبر في آخر تدقيق كلما زاد الإقتراض بأن مثل هذه الأخطاء ستستمر بالظهور وبالتالي إعطاء الأولوية لهذا النشاط عن غيره .

2. الأهمية النسبية

يسعى المدققون عموماً للتركيز على الأنشطة ذات القيمة المرتفعة بسبب إزدياد حجم المخاطرة في النهاية على المنشأة للأنشطة ذات القيمة أو التكلفة المرتفعة.

3. المخاطرة والخسارة المحتملة

وهذا الاعتبار يركز على نظام الرقابة الداخلية حيث إن نظام الرقابة الضعيف يزيد من احتمالات تحقق الخسارة وزيادة حجم المخاطر فيما يقلل نظام الرقابة الفعال من احتمالات هذه المخاطر .

4. الطلب من الإدارة العليا

على المدققين الداخليين أخذ رغبة الإدارة العليا التنفيذية في التدقيق على أنشطة معينة على محمل الجد، وذلك بسبب قرب الإدارة العليا وفهمها لأنشطة الشركة أكثر من أي جهة أخرى.

5. التغييرات الجوهرية في الأنشطة

إن تلك الأنشطة لم تراجع من قبل بسبب التغيير الجوهرية الذي تحقق وبالتالي إعطاءها الأولوية في التدقيق.

6. فرص تحقيق منافع تشغيلية

إن الإدارة العليا ودائرة التدقيق الداخلي حريصون على إستمرار التحسين والتطوير على الأنشطة حتى بالرغم من كفاية أداء نظام الرقابة الداخلية للحفاظ على مستوى أعلى من الأداء والحيلولة دون إحتمال حصول أي تراجع في أنظمة الضبط والرقابة الداخلية.

7. التغييرات على موظفي دائرة التدقيق الداخلي

بسبب وجود تنوع وتداخل في قدرات موظفي دائرة التدقيق الداخلي فإن ذلك ينعكس بصورة ما على أولويات الأنشطة التي يتوجب تدقيقها، فمثلاً وجود موظفين في دائرة التدقيق ممن يحملون شهادات مهنية مثل (CIA) يحسن من مقدرتهم على تدقيق البيانات المالية، ولذلك فإن أي تغيير على مهارات وقدرات موظفي دائرة التدقيق الداخلي يؤثر بالمثل على أولوية الأنشطة التي ستقوم دائرة التدقيق الداخلي بتدقيقها تبعاً لهذه المهارات والقدرات .

المخاطر ونشاط التدقيق الداخلي

النشاط أو العملية	المسؤولية الرئيسية	دور نشاط التدقيق
تقييم المخاطر بهدف ربطها	الرئيس التنفيذي للتدقيق	مسؤول
	الإدارة العليا ومجلس	المساعدة أو المشاركة

ب

ج

عملية إدارة المخاطر

- مجلس الإدارة ⇔ تحديد التوجه الاستراتيجي
- الإدارة العليا ⇔ ملكية المخاطر
- الإدارة التنفيذية ⇔ قبول المخاطر المتبقية
- الإدارة التشغيلية ⇔ تحديد المخاطر وتقييمها ومراقبتها وتخفيف حدتها بصفة مستمرة
- نشاط التدقيق الداخلي ⇔ التقييم والتأكيد الدوري

مثال عن ترتيب مهام التدقيق حسب الأولوية

يقوم مدقق بتقييم خمس مهام تدقيق استنادا إلى العوامل التالية:

- احتمال إسهام المهمة في تقليص المخاطر بالنسبة إلى المؤسسة.
- احتمال إسهام المهمة في توفير المال على المؤسسة.
- مدى التغيرات الحاصلة في المسألة الخاضعة للتدقيق منذ آخر عملية تدقيق تمت عليها.

ويقوم المدقق عادة بتقييم العوامل السابقة بالنسبة إلى كل مهمة، ويعطي لكل عامل مستوى "مرتفع" أو "متوسط" أو "منخفض". تبعا لتقييم المدقق، وعليه تبدو المصفوفة على الشكل التالي :-

مهمة التدقيق	تقليص المخاطر	التوفير في التكلفة	التغيرات
1	مرتفع	متوسط	منخفض
2	مرتفع	منخفض	منخفض
3	منخفض	مرتفع	متوسط
4	متوسط	متوسط	مرتفع
5	مرتفع	متوسط	مرتفع

بعد ذلك يخصص المدقق علامة محددة لكل مستوى من مستويات التقييم السابقة، ويقوم بتحديد درجة أهمية كل عامل من العوامل الثلاثة. وقد تعطى العوامل الثلاثة الأهمية نفسها، أو يمكن أن يعطى أحد العوامل أهمية أكثر من العوامل الأخرى.

في العادة يوزع المدقق العلامات كالتالي (أو باستخدام أي معيار موضوعي آخر):

مستوى التقييم	العلامة
مرتفع	3
متوسط	2

مهمة التدقيق	تقليل المخاطر	التوفير في التكلفة	التغيرات	العلامة النهائية	أولوية مهمة التدقيق
1	مرتفع (3)	متوسط (2)	منخفض (1)	6	3
2	مرتفع (3)	منخفض (1)	منخفض (1)	5	4
3	منخفض (1)	مرتفع (3)	متوسط (2)	6	3
4	متوسط (2)	متوسط (2)	مرتفع (3)	7	2
5	مرتفع (3)	متوسط (2)	مرتفع (3)	8	1
		منخفض	1		

فإذا أعطيت العوامل الثلاثة الدرجة نفسها من الأهمية، فتصبح أولويات مهمة التدقيق كما يلي:

أما إذا أعطي كل من عامل تقليل المخاطر وعامل التوفير في التكلفة ضعفي أهمية التغيرات الحاصلة، فتصبح أولويات مهمة التدقيق كما يلي:

مهمة التدقيق	تقليل المخاطر	التوفير في التكلفة	التغيرات	العلامة النهائية	أولوية مهمة التدقيق
1	مرتفع (6)	متوسط (4)	منخفض (1)	11	2
2	مرتفع (6)	منخفض (2)	منخفض (1)	9	4
3	منخفض (2)	مرتفع (6)	متوسط (2)	10	3
4	متوسط (4)	متوسط (4)	مرتفع (3)	11	2

5	مرتفع (6)	متوسط (4)	مرتفع (3)	13	1
---	-----------	-----------	-----------	----	---

وبالرغم من كل ما تقدم تبقى الموضوعية والاستقلالية التي تتمتع بها دائرة التدقيق الداخلي والحكم الشخصي لمدير دائرة التدقيق الداخلي وملاحظاته الخاصة هي التي تحدد أولويات التدقيق في الخطة حيث أن تحديد هذه الأولويات تخضع لذلك أكثر مما تخضع للمعادلات العلمية. ويجري ترتيب الأولويات لتدقيق الأنشطة على أساس درجة المخاطرة المرتبطة بها بإتباع الخطوات التالية:-

1. يتم إختيار اهم خمسة عوامل مخاطرة للأنشطة في المنشأة.
 2. يتم تقييم درجة المخاطرة لكل عامل من هذه العوامل بإعطاءه نقاط (1 - 5)، بحيث يعتبر نقطة واحدة تعني أقل درجة مخاطرة فيما تعتبر (5) نقاط هي أعلى درجة مخاطرة .
 3. يتم جمع النقاط لكل نشاط لإحتساب درجة المخاطرة الإجمالية للعوامل الخمسة التي تم إختيارها .
 4. يتم ترتيب هذه الأنشطة حسب مجموع النقاط للعوامل الخمسة لكل نشاط، وفي هذه الحالة سوف تتراوح مجموع النقاط بين (5) نقطة (وهو الحد الأدنى للمخاطرة) و (25) نقطة (وهو الحد الأعلى للمخاطرة).
 5. إختيار الأنشطة التي سيتم تدقيقها مع الأخذ بالإعتبار عدد الأنشطة الممكن القيام بتدقيقها خلال السنة القادمة حسب الموارد المتاحة .
- وإذا توفر الوقت والخبرات الكافية لتدقيق جميع الأنشطة في المنشأة فمن المفضل القيام بذلك وإلا يتم إختيار الأنشطة الأهم طبقاً للمعايير السابقة لإعطاء الأولوية لتدقيقها خلال السنة القادمة مع الأخذ بعين الإعتبار الموارد المتاحة والوقت المقدر لتنفيذ كل مهمة، والتاريخ المتوقع لأداء المهمة، وكذلك الأنشطة التي يجب تدقيقها.

تعريف الخطة:

هي عبارة عن وثيقة رسمية تحدد مناطق نشاط التدقيق الذي سوف يتم تنفيذه، وموارد الموظفين المطلوبة والمتوفرة لتغطية ذلك العمل خلال فترة من الزمن مع قابليتها للمرونة بحيث تضمن قيام الموظفين بأي عمل طارئ يتطلب العناية السريعة في الحال .

إن إختلاف هياكل المؤسسات وأساليب الإدارة يجعل من الصعب تحديد خطة تدقيق نموذجية ولكن يجب أن يأخذ بعين الإعتبار ما يلي:-

1. حجم الشركة الحالي ومعدل النمو المتوقع عبر الخمس سنوات التالية.
2. نوع الصناعة التي تمارسها الشركة.
3. ما هي أهم الوظائف في الشركة وما هي المشاكل الخطيرة التي تؤثر على هذه المجالات .
4. ما هو مقدار التدقيق الخارجي الذي يتم تنفيذه حالياً .
5. ما إذا كان إعداد المعطيات يتم يدوياً أم بواسطة الحاسب الإلكتروني.

أنواع الخطط:

1. خطة إستراتيجية (تدقيق طويل الأجل) .

فهي وثيقة رسمية لا تحدد المناطق التي ستتم مراجعتها بل تحدد بصورة عامة دورة أعمال التدقيق للتأكد من أن جميع نشاطات المنشأة تخضع للمراجعة مرة واحدة على الأقل أثناء تلك الفترة بحيث يتم بحثها والإتفاق عليها مع المدير العام ولجنة التدقيق .

نموذج لخطة التدقيق تدقيق طويلة الأجل

عدد مرات العمل خطة الخمس سنوات				
2018	2017	2016	2015	2014
1	1	1	2	1
2	1	2	1	2
1	1	1	1	1
1	1	2	1	2
1	2	1	1	1
2	1	1	2	1
2	2	2	2	2
1	1	1	1	1

1	1	2	1	1
	2	1	1	2
2	1	1	1	1
1	1	1	1	2
1	1	1	2	1
1	1	1	1	1

4	4	4	4	4
2	1	2	1	2
4	4	4	4	4
1	1	1	1	1

رقم خطة التدقيق خطة التدقيق

- النقدية والبنوك
- الذمم
- الموجودات الثابتة
- المبيعات
- المصروفات
- المصاريف
- الموازنات
- الإعتمادات

- الإدارة
- الإدارة والخدمات
- شؤون الموظفين
- المستودعات
- المشتريات
- التطوير والتدريب
- الشؤون القانونية

- الدراسات
- التقارير
- الدراسات
- المتابعة
- الرقابة النوعية

تمثل خطة التدقيق طويلة الأجل المبنية مع موجز لخطط التدقيق حسب الإحتياجات من اليد العاملة في المجال المذكورة.

2. الخطة السنوية (السنة واحدة):

عندما تحدد الإدارة النطاق العام وإتجاه عملية التدقيق الداخلي يقوم مسؤول التدقيق وضع خطة التدقيق السنوية الأولى.

وتتألف من مخطط تمهيدي لعمل مفصل لكل من خطط التدقيق المقرر إجراؤها في السنة الأولى من الخطة الإستراتيجية، فهي الوثيقة السنوية التي تحدد مجال وأهداف التدقيق للسنة التي تخضع للمراجعة. وتحدد موارد الموظفين المخصصة لكل عملية تدقيق يجب تنفيذها وعلى أن تكون قدر كاف من المرونة. بحيث تستجيب لأية حال من الطواري ويتم بحثها وإعتمادها من لجنة التدقيق والمدير العام .

محتويات خطة التدقيق السنوية:

تمثل خطة التدقيق السنوية مخطط تمهيدي لعمل مفصل لكل من أنشطة التدقيق المقرر إجراؤها حيث تتضمن ما يلي:-

ويتم مخاطبة أعضاء لجنة التدقيق والمدير العام للإطلاع على الخطة وإعتمادها للشروع في التطبيق ويتم توقيع الكتاب من الرئيس التنفيذي للتدقيق ويكون على شكل كتاب رسمي .

1. كتاب طلب إعتاد الخطة:

2. معطيات وضع الخطة: يتم وضع هذه الخطة إستناد إلى معطيات محده نجلها فيما يلي :

* احتساب ساعات عمل المدقق المنتجة وذلك من خلال احتساب ساعات العمل الإجمالية وطرح أيام العطل الرسمية والإجازات وأيام الجمع والعطل الدورية مثل يوم السبت وكذلك طرح الإجازات المرضية وفرق دوام رمضان .

* الأخذ بعين الإعتبار فترات التدريب المتوقعة للمدققين .

* يتم إستثناء ساعات عمل مدير الدائرة ومن يعمل بوظيفة إداري في الدائرة .

* حيث يجب الأخذ بعين الإعتبار مرونة الخطة وإستجابتها لأي طارئ أو مهمة لم تكن بالحسبان.

3. أهداف الخطة :

تستمد الخطة السنوية أهدافها من معايير التدقيق الداخلي والتي تعرف التدقيق الداخلي على أن نشاط توكيدي إستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للشركة لتحسين عملياتها ، وهو يساعد الشركة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر ، الرقابة ، والتوجيه .

ومن التعريف تسعى إدارة التدقيق الداخلي لتحقيق الأهداف التالية :

1. مراجعة وتقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بشكل يضمن تقليل المخاطر.
2. تحديد مدى إلتزام العاملين بسياسات الشركة وإجراءاتها .
3. مراجعة الوسائل لضمان سلامة أصول الشركة والتحقق من الوجود الفعلي
4. تحديد مدى الإعتداد على النظام المالي والبيانات المالية.
5. القيام بمراجعات منتظمة ودورية للأنشطة المختلفة، ورفع التقارير بالنتائج والتوصيات
6. محاولة منع الأخطاء المقصودة وغير المقصودة وإتخاذ التدابير .

4. متطلبات تنفيذ الخطة بكفاءة

لتنفيذ الخطة بكفاءة وفعالية لا بد من توفير المتطلبات التالية

تدريب موظفي دائرة التدقيق الداخلي من عقد الدورات .

مراجع علمية والإشتراك في المجالات المهنية المتخصصة .

يجب أن تبني الخطة السنوية على أساس درجة المخاطر لتحديد أولويات التدقيق حيث تؤخذ بعين الإعتبار العوامل التالية عند تحديد أولويات الجهات التي ستخضع لأعمال التدقيق الداخلي

5. جدول ترتيب أولويات التدقيق حسب المخاطر :

بالرغم من كل ما تقدم تبقى الموضوعية والإستقلالية التي تتمتع بها دائرة التدقيق الداخلي والحكم الشخصي لمعد الخطة هي التي تحدد أولويات التدقيق في الخطة حيث أن تحديد هذه الأولويات تخضع لذلك أكثر مما تخضع للمعادلات العلمية .

1. يتم إختيار أهم عوامل مخاطرة للأنشطة في المنشأة .
2. يتم تقييم درجة المخاطرة لكل عامل من هذه العوامل بإعطاء نقاط (1-5)، بحيث يعتبر نقطة واحدة تعني أقل درجة مخاطرة فيما تعتبر (5) نقاط هي أعلى درجة مخاطرة .
3. يتم جمع النقاط لكل نشاط لإحتساب درجة المخاطرة الإجمالية للعوامل التي تم إختيارها .

4. يتم ترتيب هذه الأنشطة حسب مجموع النقاط للعوامل لكل نشاط ، وفي هذه الحالة سوف تتراوح مجموع النقاط بين (5) نقطة (وهو الحد الأدنى للمخاطرة) و (35) نقطة (وهو الحد الأعلى للمخاطرة) .
5. إختيار الأنشطة التي سيتم تدقيقها مع الأخذ بالإعتبار عدد الأنشطة الممكن القيام بتدقيقها خلال السنة القادمة حسب الموارد المتاحة .
- وإذا توفر الوقت والخبرات الكافية لتدقيق جميع الأنشطة في المنشأة فمن المفضل القيام بذلك وإلا يتم إختيار الأنشطة الأهم طبقاً للمعايير السابقة لإعطاء الأولوية لتدقيقها خلال السنة القادمة مع الأخذ بعين الإعتبار الموارد المتاحة والوقت المقدر لتنفيذ كل مهمة ، والتاريخ المتوقع لأداء المهمة ، وكذلك الأنشطة التي يجب تدقيقها .

معطيات وضع الخطة

وضعت هذه الخطة استناداً إلى معطيات محدهه نجلها فيما يلي:

1. تم احتساب ساعات عمل المدقق المنتجة على النحو التالي:
- ساعات العمل الإجمالية = عدد ايام السنة مضروب في عدد ساعات العمل
 يطرح أيام العطل الرسمية = عدد الايام مضروب في عدد ساعات العمل
 يطرح أيام الإجازات السنوية= عدد ايام الاجازات السنوية وفق العقد مضروب في عدد ساعات العمل.
- يطرح أيام الجمع والسبت= عدد الايام مضروب في عدد ساعات العمل
 يطرح إجازات مرضيه = عدد الايام مضروب في عدد ساعات العمل
 يطرح فروق دوام رمضان= عدد الايام مضروب في عدد ساعات العمل

الساعات المتاحة للمدقق الواحد ساعة

2. اخذ بعين الاعتبار فترات التدريب المتوقعة للمدققين .
3. تم استثناء ساعات عمل مدير الدائرة والسكرتيرة من ساعات العمل المقدرة بالخطة باعتبار ان هذه الساعات إدارية وإشرافية وتوجيهية .
4. أخذ بالاعتبار مرونة الخطة واستجابتها لأي طارئ أو مهمة لم تكن بالحسبان .

500	تدريب وتطوير
550	إجتماعات دورية ولجان
1200	مهام خاصة ببناءً على طلب الإدارة
7901	إجمالي عدد الساعات
.74	عدد الموظفين المطلوب
4	عدد الموظفين الحاليين

إجمالي الساعات المقدرة لخطة التدقيق

عدد الساعات	الموضوع
2718	تدقيق الشؤون المالية
1248	تدقيق الشؤون الإدارية
1182	الدراسات والمتابعة
503	الفروع والمحطات
1200	مهام خاصة تكلف بها من الإدارة العليا
500	تدريب وتطوير
<u>550</u>	إجتماعات دورية ولجان
<u>7901</u>	إجمالي الساعات

2020 - الاتصال والمصادقة Communication and Approval

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي في كل سنة⁽¹⁾ ان يعرض خطط نشاط التدقيق الداخلي والموارد المطلوبة، متضمنة التغييرات المرحلية الهامة، على الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة للاطلاع والمصادقة. كما انه يجب الإفصاح عن أثر أية قيود على الموارد للحصول على الموافقة عليها. يراعى في الجداول الزمنية لآعمال التدقيق وخطط التوظيف والموازنات اللازمة لها والمعلومات الخاصة بالتغييرات الهامة والمؤقتة التي تشمل على المعلومات الكافية لتمكين الإدارة العليا ومجلس الإدارة من التحقق مما اذا كانت اهداف وخطط نشاط التدقيق تتناسب مع وثيقة التدقيق الداخلي.

2030 - إدارة الموارد Resource Management

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي التأكد من أن موارد التدقيق الداخلي مناسبة وتعني(مزيج المعرفة والمهارات والقدرات الاخرى اللازمة لانجاز الخطة)، كافية، ومستغلة بفعالية لإنجاز الخطة الموافق عليها. ويشمل التبليغ الفعال عن احتياجات التدقيق الداخلي من الموارد وتعريف الإدارة العليا ومجلس الإدارة بوضع الاحتياجات⁽¹⁾.

⁽¹⁾ الارشاد التطبيقي ص -115 اصدار يناير 2009

⁽¹⁾ الارشاد التطبيقي ص -117 اصدار يناير 2009

ينبغي ان تكون المهارات والقدرات والمعرفة الفنية لدى موظفي التدقيق الداخلي مناسبة لاداء الانشطة المخطط لها. وعلى الرئيس التنفيذي اجراء تقييم دوري للمهارات المتوفرة لمعرفة المهارات اللازمة بالتحديد لاداء أنشطة التدقيق الداخلي. وتشمل تقييمات المعرفة (المهارات اللغوية، البراعة التجارية، مهارات اكتشاف الغش والاحتيال، المهارات المحاسبية، مهارات التدقيق...الخ). يلزم ان تكون موارد التدقيق كافية لتنفيذ أنشطة التدقيق على النحو الذي يكفل تحقيق توقعات الادارة العليا ومجلس الادارة من حيث عمق نطاق وحسن توقيت اداء تلك الأنشطة.

2040-السياسات والإجراءات Policies and Procedures

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وضع السياسات والإجراءات لإرشاد نشاط التدقيق الداخلي. حيث يعتمد شكل ومحتوى السياسات والإجراءات على حجم وهيكل نشاط التدقيق الداخلي وتعقد أعماله. مع ملاحظة حجم أنشطة التدقيق الداخلي على سبيل المثال ان نشاط التدقيق الداخلي الصغير الحجم نسبيا يمكن ان يدار بشكل غير رسمي⁽²⁾. ولتوضيح وضع السياسات والإجراءات لإرشاد نشاط التدقيق الداخلي لا بد من طرح النموذج الاتي:-

رقم	المهمة	عدد الساعات
1.	التخطيط واجتماعات بدء العمل	10%
2.	استيعاب وفهم وتوثيق الإجراءات	10%
3.	دراسات مستندية	25%
4.	جرد ومطابقات	20%
5.	انهاء التدقيق ومناقشة التقرير	20%
6.	متابعة النقاط العالقة	5%
7.	ساعات غير منتجة	10%
المجموع		100%

2050- التنسيق Coordination

⁽²⁾ الارشاد التطبيقي ص -119 اصدار يناير 2009

1. يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تبادل المعلومات والتعاون مع جهات داخلية وخارجية ذات العلاقة بتقديم خدمات التوكيد والاستشارات للتأكد من التغطية المناسبة، والتقليل من ازدواجية الجهود المكررة وذلك من خلال:
 - أ. عقد إجتماعات دورية لمناقشة الأمور ذات الفائدة المتبادلة .
 - ب. الإطلاع على برامج تدقيق وأوراق عمل كلا الطرفين .
 - ج. تبادل تقارير التدقيق والمراسلات الإدارية .
 - د. التقييم المتبادل لأعمال كل منهما.
 - هـ. إعتداد كل منهما على عمل الآخر.
2. تفرض علاقة التفاعل بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين ضرورة حتمية للتعاون البناء فيما بينهم. وتمثل إحدى المتطلبات الأساسية التي نصت عليها معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، وأدلة التدقيق الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين للتأكيد من توفير التغطية المناسبة وتقليل الجهود المكررة في أعمال التدقيق.
3. بناء علاقة إيجابية بين المدقق الداخلي والخارجي، تقوم على الثقة المتبادلة والمعرفة الكاملة والإمكانات، مما تؤدي إلى زيادة التنسيق والتعاون البناء بينهما وبالتالي تؤدي إلى تضافر الجهود المبذولة لتحقيق الأهداف المشتركة لكل منهما بما يعود بالفائدة على المنشأة
4. يجب تقييم وظيفة التدقيق الداخلي من قبل المدقق الخارجي وكذلك تقييم المدقق الخارجي من قبل التدقيق الداخلي بحيث يوثق تقييم كل منهما للآخر في ضوء المعايير التالية:-
 - المكانة في الهيكل الوظيفي والسلطة والصلاحيات والقيام بأي أعمال تنفيذية.
 - نطاق الوظيفة من خلال التحقق من طبيعة المهام وإعتداد الإدارة لتوصيات المدقق الداخلي.
 - مراجعة اوراق عمل المدقق الداخلي للتأكد من سلامة نطاق العمل وبرامج التدقيق المناسبة وسلامة التخطيط والإشراف.
 - أن يقوم المدقق الداخلي بأعمال المدقق الخارجي ويقدم رأيه فيها إلى لجنة التدقيق أو إلى الإدارة العليا، وذلك من أجل تقييم أعمال المدقق الخارجي كجزء من معرفة فعالية التكاليف التي تتحملها المنشأة مقابل الخدمات المحاسبية أو الإستشارية التي يقدمها المدقق الخارجي كخبير أو مدقق من خارج المنشأة .

ولمزيد من الايضاح سيتم التعرف على نواحي الاختلاف بين المدقق الداخلي والخارجي:-

أوجه الاختلاف	المدقق الداخلي	المدقق الخارجي
1. الأهداف	تحدد الإدارة العليا أهداف التدقيق وفقاً لإحتياجاتها .	تحدد أهداف التدقيق وفقاً لنصوص العقد المبرم و لا تخرج عن تدقيق الدفاتر المالية .
2. المسؤولية	يعمل المدققون مسؤولياتهم أمام الإدارة العليا للمنشأة التي يعملون فيها .	يعمل المدققون مسؤولياتهم كاملة أمام الجمعية العمومية ويستقلون عن إدارة المنشأة .
3. المؤهلات	تحدد الإدارة المؤهلات المطلوبة لمن يقع عليه الإختيار ليعمل مدققاً لديها.	تحدد مؤهلات المدققين طبقاً لدستور مهنة تدقيق الحسابات .
4. الأنشطة	يهتم المدققون بالنواحي الادارية والعمليات المالية و غير المالية .	يهتم فقط بالنواحي المالية .
5. درجة الاستقلال	موظفاً بالمشروع خاضعاً بالتبعية لإدارته	فالاستقلال عن إدارة المشروع هو أهم صفاته المهنية بل أحد المعايير العامة الواجب توافرها فيه.
6. الفئات المخدومة	يهتم باحتياجات الإدارة ورغباتها	يخدم احتياجات طوائف عدة منها الإدارة، وجمهور المساهمين وفئات الشعب المختلفة، وأجهزة الدولة المتخصصة.. الخ.
7. نطاق العمل	أن المدقق الداخلي يعمل باستمرار طوال العام لدى المشروع فإن لديه من الوقت ما يكفي لإجراء فحص تفصيلي موسع للعمليات	تطورت عملية التدقيق الخارجي من تفصيلية إلى اختبارية تقوم على أسلوب العينة الاحصائية
8. طبيعة العمل	يخدم إدارة المشروع بصفة رئيسية، ولذلك يوجه اهتمامه إلى التدقيق في النظم المستعملة والسياسات المرسومة بقصد التأكد من تنفيذها واكتشاف أي انحراف وتعديله	يهدف إلى الخروج برأي محايد مستقل عن مدى عدالة القوائم المالية

أوجه التشابه:

بالرغم من نواحي الاختلاف هذه، فإن مجال التعاون بين المدقق الداخلي والخارجي واسع فسيح. فليس من شك في أن وجود نظام سليم للتدقيق الداخلي يزيد من اعتماد المدقق الخارجي على درجة متانة أنظمة الرقابة الداخلية واستعمال أسلوب العينة. كذلك يستطيع المدقق الخارجي الاعتماد على ايضاحات المدقق الداخلي لما له من خبرة شاملة في عمليات وإجراءات المشروع. كما يستطيع

اعتماد بعض الكشف والقوائم والتحليلات التي أعدها المدقق الداخلي، كما يعتمد على دقة أعمال قسم التدقيق الداخلي بالنسبة لفحص عمليات الفروع التي لا يتمكن من زيارتها. ولكن، رغم التعاون الوثيق، فإن وجود نظام سليم للتدقيق لن يغني عن تدقيق الحسابات بواسطة مدقق خارجي محايد مستقل لما سبق وأوضح من أوجه الاختلاف وخاصة من حيث الاستقلال والفئات المخدومة.

وفيما يلي أمثلة على المواطن التي قد يرغب المدقق الخارجي طلب مساعدة المدقق الداخلي بشأنها:

- تحضير الجداول والأعمال الكتابية.
- تقييم أنظمة الرقابة الداخلية.
- القيام بأعمال الجرد المفاجيء .
- التأكد من صحة أرصدة الذمم المدينة.
- مراقبة الاحتفاظ بالأصول .

التقرير لمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية

Reporting to the Board and Senior Management

1. يجب على مسؤول التدقيق ان يقدم تقارير منتظمة للمجلس والإدارة التنفيذية عن أهداف، صلاحيات، ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي، والإنجاز بالنسبة للخطوة.

2. يجب ان يشمل التقرير، مواقع المخاطرة الهامة، مواضيع الرقابة، وأمور التوجيه العامة، وأية أمور تحتاجها او تطلب من قبل مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وعلى النحو الاتي:-

- المهمات المبرمجة التي تم تنفيذها.
- المهمات غير المبرمجة التي تم تنفيذها.
- اللجان التي شارك بها التدقيق.
- الاجتماعات التي تم المشاركة بها.
- الزيارات التي تم تنفيذها.
- أنشطة التدريب والتطوير المستمر.
- التقارير والمذكرات الخاصة.
- ملخص بأهم التوصيات التي رفعها التدقيق.

ادارة مخاطر ادارة التدقيق

من خلال استحداث وحدات تنظيمية تقوم على تحديد وتقييم المخاطر، ووضعها ضمن أولويات، للعمل على إدارتها بطريقة تؤدي إلى تقليل أثرها إلى أدنى حد ممكن، فقد نصت المعايير المهنية لمعهد المدققين الداخليين الأمريكي IIA على ضرورة انتهاج دوائر التدقيق الداخلي أسلوب التدقيق المبني على المخاطر في عمليات التخطيط والتنفيذ للمهام، لتتماشى مع التوجهات العالمية.

لقد تطور دور واهمية التدقيق الداخلي تطورا هائلا وما زال ذلك التطور جاريا، وظلت التوقعات التي تنتظرها الجهات المعنية (مجلس الادارة والادارة التنفيذية) منه متسع نطاقها باستمرار، وان أنشطة التدقيق الداخلي تستند الى تغطية المخاطر المالية والتشغيلية... الخ وتلك المتعلقة بتقنية المعلومات، كل هذا يحتاج الى موظفين اكفاءة تندر وجودهم في سوق العمل، نتيجة لذلك يتطلب من الرئيس التنفيذي ان يأخذ بعين الاعتبار مدى المخاطر المتعلقة بأنشطة التدقيق الداخلي.

نشاط التدقيق ليس محصنا ضد المخاطر، وانما يحتاج الى اتخاذ التدابير اللازمة التي تكفل ادارته لمخاطر ادارة سليمة. حيث تدرج مخاطر نشاط التدقيق تحت ما يلي:

بمركز الشقيق
الأهلية

1. اخفاق التدقيق
2. التاكيد الخاطيء
3. مخاطر السمعة

سؤال يطرح نفسه عند ظهور حالات الغش والاحتيال "اين كان المدققون الداخليون عند حدوثها؟"

وللجابة على هذا السؤال لا بد من التعرف على القصور الذي قد حصل في نشاط التدقيق الداخلي والذي قد يكون سبب في حدوث ذلك ويكون المدقق الداخلي في حد ذاته يشكل عاملا مساعد في حدوث هذه الاختراقات:-

1. عدم اتباع المعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي.
2. ضعف في الاستقلالية المدققين والبعد عن الموضوعية في ممارسة اعمالهم.
3. سوء برنامج الرقابة النوعية وتاكيد الجودة (المعيار 1300).
4. الافتقار الى عملية تقييم مخاطر فعالة لتحديد مجالات التدقيق الرئيسية والتي من شأنها وضع خطة التدقيق الداخلي.

5. ليس هناك تخطيط فعال بحيث تشمل تحديث وتحديد الحقائق الوثيقة الصلة.
6. عدم تصميم إجراءات تدقيق داخلي فعالة لاختبار المخاطر والضوابط والإجراءات.
7. عدم تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.
8. عدم بذل العناية المهنية المناسبة بسبب استخدام فرق تدقيق تفتقر إلى المعرفة والكفاءة والمهارة بمجالات المخاطر.
9. عدم ممارسة الشك المهني للوصول إلى اكتشاف مناطق الضعف والقصور.
10. الافتقار إلى ضعف الإشراف الكافي .
11. اتخاذ القرار الخاطئ حين كانت هناك بعض الأدلة التي تثبت وجود غش أو احتيال .
12. الافتقار إلى التبليغ الكافي .

جمعية البر الأهلية

المخاطر Risks

أن التعريف الحديث للتدقيق الداخلي يؤكد على أن التدقيق الداخلي يساعد المؤسسة في تقييم وتحسين إجراءات إدارة المخاطر. ويكون ذلك باستخدام أساليب التدقيق ولكن في مجال له نظرة مختلفة. وأن كان يمكن القول بأن هذا التدقيق هو نوع من أنواع التدقيق الإداري الذي يهدف إلى تقييم كفاءة وفعالية إدارة المنشأة. والفعالية كما هو معروف هي القدرة على تحقيق أهداف المنشأة. والإدارة الفعالة هي التي تضع أفضل برنامج لمواجهة مخاطر الأعمال والتغلب عليها، ويساهم التدقيق الداخلي بتقييم هذه البرامج ودراسة نتائجها وأساليب تنفيذها ثم اقتراح الطرق لتحسينها وزيادة فعاليتها. ويتجلى خطر التدقيق في عدم تعبير المدقق عن تحفظه بخصوص أوضاع تشمل على مخالفات أو أخطاء مهمة. وبما أنه دائماً شبة مستحيل من الناحية العملية إعادة إنجاز كل العمليات التحتية للأوضاع. يكون المدقق ملزماً بقبول درجة معينة من الخطأ.

1. **الخطر المطلق:** هو الخطر المخفف بدون تأثير الرقابة الداخلية.
2. **الخطر السلوكي:** هو الخطر المرتبط بالعملية الانتاجية للعمل (مثل ممارسات الإدارة المحسوبة، استغلال الوظيفة.....الخ).

3. **خطر الاعمال:** هو ذلك الخطر الناتج عن اثار الاعمال لبيئة غير مؤكد تحقيق الاهداف.

4. **الخطر الراعي:** هو ذلك الخطر المرتبط بحماية الاصول.

5. **خطر الرقابة:** هو ميل نظام الرقابة الداخلية لفقدان الفاعلية طوال الوقت او فشلها في منع التعرض للاصول. عندما لا تمكن عمليات المراقبة الداخلية من توقع او كشف خطأ مهم، حيث يتم تحديده داخل النشاط الخاضع للتدقيق من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية، والمطابقات التي تتم.

6. **خطر الاكتشاف:** هي المخاطر الناتجة عن اخطاء البيانات والتي لا يمكن ان يكتشفها المدقق او اخطاء مهمه لم يتم تصحيحه خلال عمليات المراقبة الداخلية، او عند قيامه بالاجراءات التفصيلية. إذا كان البند مهماً جداً ولا يسمح المدقق بوجود أي مخالفة في مثل ذلك البند، يعتبر المدقق الانحراف المسموح به صفرًا ويتوقف عن تدقيق هذا البند عند اكتشافه لأي مخالفة وتعتبر الجهة محل التدقيق غير ملتزمة بتطبيق هذا البند.

7. **مخاطر التدقيق** وتمثل الأثر الكلي لثلاثة أنواع من المخاطر. والمعادلة التالية

توضح ذلك:

مخاطر التدقيق = المخاطر المتأصلة x مخاطر إجراءات الرقابة الداخلية x مخاطر عدم

اكتشاف الخطأ

8. **مخاطر اختيار العينة:** الأخطاء التي يتوقع أن تنتج عند اختيار العينة وتقسم إلى نوعين هما:

- **خطأ عشوائي:** ويشمل الصدفة والتغيرات العرضية.
- **خطأ تحيز:** وهو الخطأ الذي ينشأ عن تحيز في اختيار العينة محل التدقيق.

نماذج الخطر Risk models

1. خطر البيئة

- رأس المال المتاح
- الضبط القانوني والسياسي
- سوق التمويل وعلاقة المساهمين

2. مخاطر الاجراءات

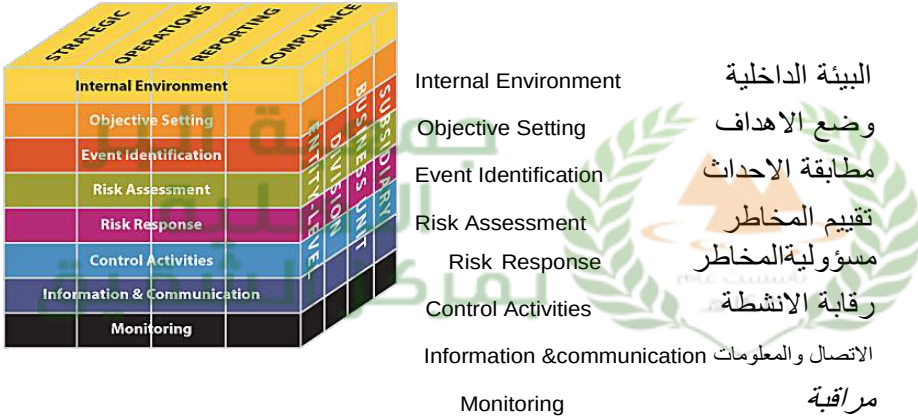
- مخاطر العمليات
- مخاطر التفويض

- مخاطر المعلومات/ مخاطر الاجراءات
- مخاطر الاكتمال
- مخاطر التمويل

3. معرفة اتخاذ القرار

- مخاطر العمليات
- مخاطر التمويل
- مخاطر الاستراتيجية

اطار ادارة الخطر (2)



حيث تتألف إدارة المخاطر من ثمانية عناصر مترابطة. وهي مستمدة من الطريقة التي تدير فيها الإدارة أعمالها وتتكامل مع العملية الإدارية. وفي تطبيق عناصر إدارة المخاطر، ينبغي أن تنظر النشاط إلى كامل نطاق أنشطتها في جميع المستويات على النحو التالي.

اولا: البيئة الداخلية Internal environment

1. تطبيق إدارة المخاطر على النشاط

ستحتاج جميع مستويات الإدارة إلى النظر في الأحداث التي قد تؤثر على مجالات أنشطتهم ورفعها إلى الإدارة العليا. ويجوز أن يتسم هذا التقييم بال نوعية أو الكمية. وينبغي للإدارة العليا استخدام هذه التقييمات على كل المستويات والمجالات لوضع تقييم مستوى النشاط بالنسبة لإجمالي محفظة مخاطر المنظمة.

2. أهمية الأفراد

ينفذ العمل حول إدارة المخاطر بفعالية من قبل إدارة النشاط وغيرهم من الموظفين. وينجز وفق ما يقول ويفعل الأفراد في المنظمة. وبالمثل، فإن إدارة المخاطر تؤثر على تصرفات الأفراد. ويعتبر كل موظف/ فرداً مختلفاً عن غيره من حيث الكفاءة والإدراك. وتسعى إدارة المخاطر إلى توفير الآليات لتمكين الموظفين من فهم المخاطر في إطار أهداف النشاط.

يجب على الموظفين معرفة مسؤولياتهم وحدود سلطاتهم. وبالتالي يتعين وجود صلة واضحة ومختصرة بين واجبات الفرد والطريقة التي تنفذ بها هذه الواجبات. وتوفر الإدارة العليا بالدرجة الأولى عنصر الرقابة. كما تقدم التوجيه، وإعتماد الإستراتيجيات وبعض المعاملات والسياسات وبذلك تلعب دوراً حيوياً في فرض الثقافة التنظيمية.

3. بيئة الخطر

يشمل بيئة الخطر على أسلوب العمل، ويؤثر على الإحساس بالخطر لدى كافة الأشخاص ويعتبر الأساس لكافة العناصر الأخرى الخاصة بإدارة المخاطر في النشاط التي تضع الترتيبات والضوابط. وتتضمن عناصر البيئة الداخلية فلسفة إدارة المخاطر في النشاط ومدى قابلية تعرضها للمخاطر، وإشراف مجلس الإدارة، والاستقامة والقيم الأخلاقية، ومدى كفاءة الموظفين، والطريقة التي تحدد بواسطتها النشاط الصلاحيات والمسؤوليات وكذلك التنظيم وتطوير مستوى الموظفين فيها.

إن فلسفة إدارة المخاطر في النشاط هي عبارة عن سلوك وثقة مشتركة تصوران طريقة تعامل النشاط مع المخاطر في كل عمل تمارسه بدءاً من وضع الإستراتيجية ووصولاً إلى أنشطة العمل اليومية. فلسفة إدارة المخاطر تؤثر على الثقافة و نمط التشغيل بما فيها طريقة تحديد وتوضيح المخاطر، ونوعية المخاطر المقبولة وطريقة إدارتها. ويجب أن يتم إحتواء أي فلسفة لإدارة المخاطر في النشاط في البيانات الخاصة بسياساتها، وفي التواصل الكتابي والشفهي مع الأطراف المستفيدة، والموظفين وفي عمليات اتخاذ القرارات. بصرف النظر عن طرق

التواصل، يعتبر تعزيز وجود الفلسفة من قبل الإدارة العليا أمراً بالغ الأهمية، ليس من خلال سياسات التواصل فحسب بل ومن خلال الإجراءات اليومية أيضاً. إن قابلية التعرض للمخاطر عبارة عن أكبر مقدار من المخاطر ممكن أن تقبل النشاط تحملها أثناء تحقيق أهدافها. إن هذه القابلية تعكس فلسفة إدارة المخاطر وتؤثر بدورها في ثقافة النشاط و نمط العمل فيها. حيث إنه من الممكن أن تعتبر قابلية التعرض للمخاطر أمراً كمياً أو وصفيّاً. ويجب أن يتم أخذ قابلية التعرض للمخاطر في الاعتبار أثناء إعداد الإستراتيجية، حيث يجب أن يتم تنظيم العائدات المرغوب تحقيقها من وراء تطبيق هذه الإستراتيجية مع قابلية التعرض للمخاطر، وهذا ما هو مقصود بالاستعداد لتلقي المخاطرة أو تحملها.

تعتبر الإدارة العليا في النشاط جزءاً مهماً من البيئة الداخلية وتؤثر على عناصرها بصورة كبيرة. ومن البديهي أن تتشكل الثقافة التنظيمية أو تتلاشى بواسطة "إسلوب الإدارة العليا". إن إستقلالية الإدارة العليا عن الإدارة التنفيذية، ومكانة وخبرة أعضاء الإدارة، ومدى انخراطهم في العمل ومدى الدقة، ومدى ملائمة الأنشطة جميعها تلعب دوراً هاماً. ومن الممكن أن يشكل أعضاء الإدارة التنفيذية العليا جزءاً من الإدارة العليا، ولكن لكي تصبح البيئة الداخلية فعالة فإنه من المفضل أن يشمل فريق الإدارة العليا أعضاء مستقلين خارجيين. ويرجع سبب ذلك إلى أنه يجب أن يتم إعداد الإدارة العليا لمتابعة الإدارة التنفيذية عن طريق أنشطة التدقيق والتفتيش والمساءلة والاستعداد لتقديم آراء أخرى بديلة.

إن القيم الأخلاقية واستقامة الإدارة تؤثر على طريقة تنفيذ كل من الإستراتيجية والأهداف. ويجب أن تتجاوز معايير السلوك مستوى الكفاءة الأدنى من المعايير القانونية ويعود ذلك لكون السمعة الجيدة للجهة أمر في غاية الأهمية. ويعتبر السلوك الأخلاقي واستقامة الإدارة مشتقات من ثقافة الشركة، والتي تتضمن المعايير السلوكية والأخلاقية وطريقة توصيلها وتنفيذها. وتلعب الإدارة العليا دوراً أساسياً في تحديد ثقافة الشركة. كما إن التركيز الغير ضروري على نتائج المدى القصير التي وضعت لتحقيق المهمة بالكامل من الممكن أن يتسبب في إنشاء بيئة داخلية غير ملائمة.

إن أخلاقيات المهنة الرسمية تعتبر أمراً مهماً في تعزيز أساس ووجود الأسلوب الأخلاقي المناسب. ومن الأمور التي تعد مهمة أيضاً، قنوات التواصل مع القيادات العليا (أو الإجراءات الرسمية لتوصيل الصوت) الأمر الذي يشعر الموظفين بالارتياح لنقلهم المعلومات المتعلقة بالموضوع إلى المجلس. مع ذلك، لا يؤكد قانون أخلاق المهنة المكتوب إتباع الإجراءات حتى وإن كان كافة الموظفين

على علم بنوع السلوك المتوقع منهم. إن العقوبات التي يتم فرضها على الموظفين الذين يخالفون ويخرقون هذا القانون تعادل في أهميتها الإذعان لهذا القانون. إن الكفاءة تعكس المعرفة والمهارات التي يحتاجها الموظف لأداء المهام التي يكلف بها. فهناك حاجة لوجود الدعم من إجراءات الموارد البشرية المتعلقة بتوظيف وتعزيز وجود الأشخاص المناسبين، والتشجيع، والتدريب وكيفية التعامل مع الأداء القليل. وتحتاج الإدارة لوجود مستويات محددة من الكفاءة لأداء مهام معينة كما أنها تحتاج إلى ترجمة هذه الكفاءات إلى وصف وظيفي للمناصب والوظائف المحددة. ومن المهم إدراك حقيقة أنه من الممكن حدوث استبدال حالة الكسب بين الكفاءة والتكلفة.

يوفر الهيكل التنظيمي للجهة إطار العمل للتخطيط، والتنفيذ، والمراقبة والإشراف على أنشطتها، على أن يكون الهيكل التنظيمي الذي تتبناه النشاط مناسباً لاحتياجات الأعمال. حيث يختلف إطار العمل بطبيعته من المركزية واللامركزية، ويتم تنظيم بعض إطارات العمل وفق المواقع الجغرافية أو وفق المهام المراد تنفيذها. ومهما كان نوع الهيكل الذي تطبقه النشاط، يجب أن يتم تنظيم النشاط بصورة تتيح وجود إدارة مخاطر فعالة و تمكن النشاط من القيام بأنشطتها من أجل تحقيق أهدافها.

إن تحديد المسؤوليات والمهام يتصل بحدود السلطة المقدمة للأشخاص و فرق العمل والتشجيع على المبادرة بتقديم الموضوعات وتقديم حلول للمشاكل بالإضافة إلى حدود الصلاحيات المقدمة. كما وأن التحديات الأساسية تكمن في التأكيد على إدراك الموظفين ووعيهم بأهداف النشاط، وأن الأعمال التي يؤديونها تساهم في تحقيق هذه الأهداف وأن يتم تقديم التفويض ضمن الحدود المطلوبة لتحقيق هذه الأهداف. وتعادل المسؤوليات في أهميتها السلطات والصلاحيات المقدمة. وتتأثر البيئة الداخلية بصورة كبيرة بمدى إدراك الموظف لنطاق مسؤولياته، حيث ينطبق ذلك على الموظفين وصولاً لأكبر الموظفين التنفيذيين.

ثانياً: وضع الأهداف Goal-setting

يتم تحديد الأهداف على المستوى الإستراتيجي، حيث يتم وضع الأساس لأهداف الإذعان وإعداد التقارير وعمليات المستوى الأدنى. تواجه كل جهة مخاطر متعددة من مصادر خارجية وداخلية وتعتبر الشروط المسبقة لتحديد الحدث الفعال، ويعتبر تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر هي أساس وضع الأهداف. يجب أن يتم

وضع الأهداف قبل أن تتمكن الإدارة من تحديد وتقييم المخاطر التي تواجه إنجازاتهم واتخاذ الإجراءات المناسبة لتقليلها. إن الأهداف تأتي متلازمة مع مقدار المخاطر التي يمكن أن يقبلها النشاط، والتي تحدد مستويات احتمال المخاطر. تحدد مهمة النشاط ما ترغب تحقيقه. وتحدد الإدارة الأهداف الإستراتيجية، وتضع الإستراتيجية وتؤسس العمليات التشغيلية ذات الصلة. وتعتبر الأهداف الإستراتيجية أهداف ذات مستوى عالي تتلزم وتدعم مهمة النشاط. يجب أن توجه الإستراتيجية التي يتم توظيفها لتحقيق المهمة والأهداف ذات الصلة بالمهمة لأن تكون أكثر ديناميكية من المهمة ويتم تعديلها مراعاة لظروف التغيير. إن كافة الأهداف تقع ضمن واحدة أو أكثر من النقاط التالية:

■ **أهداف العمليات التشغيلية-** وتتعلق هذه الأهداف بفعالية وكفاءة العمليات التشغيلية في النشاط، بما فيها أهداف الأداء وحماية الموارد من الضياع. وعندما يتم استخدامها مع إعداد التقارير العامة من الممكن استخدام تعريف شامل لـ " حماية الموارد و/أو الأصول": التعامل مع منع حدوث أو التحري عن إساءة استخدام الأموال العامة وتصحيحها وتعديلها. تحتاج أهداف عمليات التشغيل لأن تعكس البيئة المحددة التي تعمل ضمنها النشاط. وتعتبر أهداف عمليات التشغيل النقطة الأساسية لتوجيه الموارد المخصصة فإن عدم وضوح هذه الأهداف أو عدم استيعابها جيداً من الممكن أن يتسبب بسوء توجيهها.

■ **أهداف إعداد التقارير-** وتتعلق هذه الأهداف بعملية إعداد التقارير الموثوق بها والتي قد تحتوي على كل من البيانات المالية والتشغيلية وغيرها. على الرغم من أن أهداف إعداد التقارير قد تتعلق أيضاً بالمعلومات التي تم إعدادها لأطراف خارجية، إلا أن الهدف الأساسي لإعداد التقارير الموثوق بها هو تزويد الإدارة بمعلومات دقيقة وكاملة تتناسب مع الهدف المقصود منها. حيث أن عدم توفر المعلومات الدقيقة والكاملة يجعل اتخاذ القرار السليم من قبل الإدارة أمراً صعباً.

■ **أهداف الإذعان (الالتزام)-** وتتعلق هذه الأهداف بالتقيد والالتزام بالضوابط والقوانين ذات الصلة. وقد تتعلق المتطلبات بالأسواق، والبيئة ورعاية الموظفين... إلخ. كما قد تحتاج بعض الجهات إلى الالتزام والتقيد بأهداف الإذعان الدولي.

تمنح الإدارة الفعالة للمخاطر في النشاط ضماناً مناسباً على تحقيق الأهداف التشغيلية وإعداد التقارير والإذعان في النشاط. ويعتبر مقدار المخاطر التي يمكن أن تقبلها النشاط والذي تحدده الإدارة علامة دالة في وضع الإستراتيجية وتقييم الأهداف الهامة ذات الصلة. إن مقدار المخاطر التي يمكن أن تقبلها النشاط يعتبر مستوى الخطر الذي من الممكن أن تقبل النشاط تحمله عند تقديم قيمة (على صورة خدمات عامة) للمستفيدين. في العادة، من الممكن أن يتم إعداد أي عدد من الإستراتيجيات المختلفة لتحقيق مهمة مرغوب تحقيقها، ولكل من هذه الإستراتيجيات مخاطر خاصة. يجب على الإدارة اختيار الإستراتيجية والأهداف الملازمة لهذه الإستراتيجية التي تتناسب مع مقدار المخاطر الذي يمكن قبوله.

تعتبر القدرة على تحمل المخاطر هي المستويات المقبولة من المتغيرات المتعلقة بعملية تحقيق الأهداف. ومن الممكن قياس هذه القدرة بواسطة هدف الأداء المنشود. وغالباً ما تكون أفضل وسيلة لقياس أهداف الأداء في الوحدات ذاتها للأهداف ذات الصلة. إن العمل في مجال القدرة على تحمل المخاطر يمنح الإدارة ضمان أكبر بأن النشاط باقية ضمن نطاق مقدار المخاطر التي يمكن قبولها الخاص بها وإنها ستحقق أهدافها.

ثالثاً: تحديد (تعريف) الخطر Select (define) the risk

تحدد الإدارة الأحداث/المخاطر المحتملة التي يمكن في حالة حدوثها أن تؤثر على النشاط. حيث تحتاج الأحداث إلى تصنيف، من حيث مدى توفيرها للفرص أو هل من الممكن أن يكون لها تأثير على قدرة النشاط على تنفيذ الإستراتيجية بنجاح وتحقيق الأهداف (مخاطر). عند تحديد الأحداث تأخذ الإدارة بالإعتبار عوامل داخلية وخارجية مختلفة قد تؤدي إلى وجود المخاطر والفرص، وذلك في سياق المجال الشامل.

الحدث (الخطر) عبارة عن حدث عرضي أو حدث غير متوقع يظهر من مصادر داخلية أو خارجية لها تأثير على تنفيذ الإستراتيجية أو تحقيق الأهداف. قد يكون للأحداث تأثير إيجابي أو سلبي أو كلاهما معاً. وتتراوح نوعيات الأحداث من أحداث واضحة وجلية إلى أحداث غامضة وتتراوح نوعيات التأثيرات من تأثيرات غير هامة إلى تأثيرات ذات أهمية كبرى. مع ذلك، لتجنب إغفال الأحداث، من

الأفضل أن يتم تحديد هذه الأحداث بعيداً عن تقييم الأحداث المرجح حدوثها وتأثيرها.

تحتاج الإدارة لإدراك الفئات الأساسية للعوامل الداخلية والخارجية التي توجه الأحداث. وقد تشتمل العناصر الخارجية ولا تقتصر على الأحداث التي تظهر نتيجة للتغيرات في البيئة السياسية، والبيئة الاجتماعية والتكنولوجية والمواضيع الاقتصادية التي تؤثر على النشاط. وتظهر العوامل الخارجية من الخيارات التي تتخذها الإدارة الخاصة بطريقة عملها. وقد يشمل ذلك على البنية التحتية، ومهارات وكفاءة الموظفين وطريقة عمل نظام المعلومات.

تقنيات تحديد الحدث تأخذ في الاعتبار كل من الماضي والمستقبل. كما أن التقنيات التي تركز على الأحداث الماضية قد تتناول أمور مثل الحسابات والتقارير السنوية، وتاريخ المدفوعات المتأخرة والتقارير الداخلية. والتقنيات التي تركز على الأحداث المستقبلية قد تأخذ في الاعتبار عوامل مثل تغيير الدراسات الإحصائية، والظروف والتغيرات المتوقعة في البيئة. إن التقنيات تتنوع بصورة كبيرة في مستويات التعقيد والميكنة ومن الممكن أن يتم تركيز هذه التقنيات في النظر إلى الحدث من أعلى للأسفل أو من الأسفل للأعلى.

في العادة لا تقع الأحداث في انعزال. فقد يجر أحد الأحداث حدثاً آخر وقد تظهر الأحداث بصورة متلازمة. يجب أن تعي الإدارة كيفية ترابط الأحداث. وعن طريق تقييم العلاقات التي تربط الأحداث يتم إتاحة الفرصة لتحديد أفضل طريقه لتوجيه الجهود التي تبذلها إدارة المخاطر.

وقد يكون من الأفضل أن يتم تصنيف الأخطار المحتملة في مجموعات. فعن طريق وضع الأحداث في مجموعات بصورة أفقية في النشاط أو بصورة عمودية في وحدات العمل، قد يتيح للإدارة فرصة إدراك العلاقات التي تربط هذه الأحداث. كما إن تصنيف الأحداث في مجموعات يوفر توجيهات وأدلة لأقل الإستجابات تكلفة.

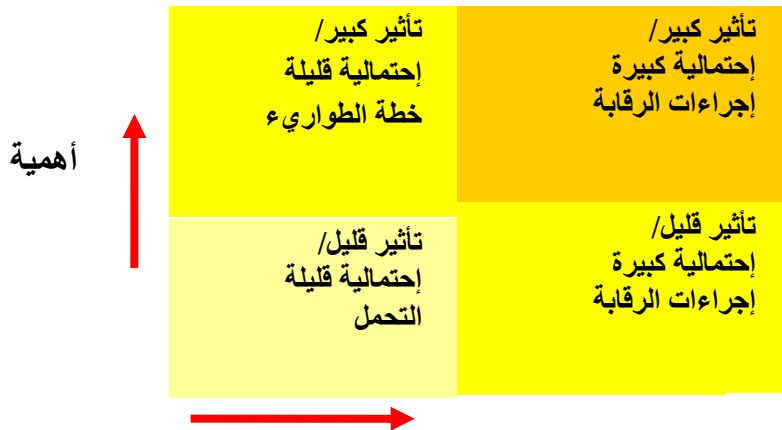
رابعاً: تقييم المخاطر Risk assessment

إن عملية تقييم المخاطر تمكن النشاط من الأخذ في الاعتبار مدى تأثير الأحداث المحتملة على عملية تحقيق الأهداف. ويجب على الإدارة تقييم الأحداث من منظورين- التأثير والإحتمالية- باستخدام تقنيات نوعية وكمية مجتمعة. ويمكن تقييم التأثيرات الإيجابية والسلبية للأحداث إما بصورة فردية أو حسب الفئة وذلك من حيث تأثيرها على النشاط بأكملها.

على الرغم من استخدام العبارة "تقييم المخاطر" في بعض الأحيان مرتبطة مع نشاط يحصل لمرة واحدة، إلا إنه عندما يتعلق الأمر بإدارة مخاطر النشاط، فإن عنصر تقييم المخاطر يعتبر تفاعل مستمر ومتكرر لأحداث تحصل في النشاط. إن الهدف من تقييم المخاطر هو تحديد أي الأحداث التي لها أهمية خاصة لينصب عليها إنتباه الإدارة وتركز عليها.

عدم التأكيد على أن الأحداث المحتملة تحتاج إلى التقييم من حيث الإحتمالية ومن حيث التأثير. والإحتمالية تتمثل في إمكانية وقوع الحدث في فترة زمنية محددة، بينما التأثير يتمثل في مقياس التأثير الذي سيحدثه الحدث على قدرة النشاط في تحقيق أهدافها. ويجب أن تتوافق الفترة الزمنية التي تقيم خلالها الإدارة الإحتمالية مع الفترة الزمنية للإستراتيجية والأهداف ذات الصلة. إن أهم المخاطر هي تلك التي تكون احتمالات حدوثها كبيرة ولها تأثير كبير. وعلى نحو مخالف فإن المخاطر ذات الأهمية القليلة هي تلك المخاطر التي تكون احتمالات حدوثها قليلة ولها تأثير قليل. ويجب أن يكون تركيز الإدارة على الإحتمالية الأكبر والمخاطر ذات التأثير الكبير. إن النتيجة النهائية للعملية ستكون تحديد مقدار كل خطر من حيث كل من الإحتمالية والتأثير. وتستخدم بعض الجهات التقدير العالي- المنخفض وبعض الجهات تستخدم نظام "الإشارة المرورية" الأحمر والأصفر والأخضر، بينما تستخدم بعض الجهات الأخرى المقياس الكمي كالنسبة المئوية.

مخطط تقييم المخاطر البسيطة Simple risk assessment scheme



الشكل أعلاه يوضح مصفوفة تقييم المخاطر بقياس درجة الأهمية العامودي ودرجة الاحتمالية على المحور الأقصى وحسب كل مربع يوضح درجة الأهمية

ودرجة الاحتمالية على سبيل المثال يكون درجة أهمية المحصر في المربع الغامق تأثيرها كبير ودرجة الاحتمالية كبيرة تعني يحتاج إلى اجراءات رقابة أكثر.

قد يكون منهج تقييم المخاطر منهج كمي أو نوعي. ومن الممكن أن يقوم على أساس طرق موضوعية أو غير موضوعية. ولا تحتاج النشاط لتوظيف تقنيات تقييم عامة على كافة مجالات الأعمال. مع ذلك، تحتاج الإدارة لمراعاة النزعة الإنسانية عند تقييم المخاطر وتحتاج إلى التأكيد على أن كافة الموظفين ذوي الصلة يتمتعون بوعي مناسب لمعنى مصطلح مقياس لتقييم المخاطر. في حالة عدم القيام بذلك، سيكون من الصعب على الإدارة العليا تقييم أهمية المخاطر المختلفة.

عندما يتم تقييم المخاطر، يجب أن تظهر أولويات المخاطر في النشاط. في حالة كون الإفصاح عن الخطر غير مقبول بالنسبة لمقدار المخاطر التي يمكن قبول تحملها في النشاط، يجب أن يصنف الخطر على أنه خطر ذو أولوية قصوى أو "خطر أساسي". يجب أن يمنح الخطر الأساسي إنتباه منتظم على أعلى مستوى في النشاط. ستتغير أولويات مخاطر معينة بمرور الزمن فبتغير أهداف النشاط تتغير بيئة المخاطر ويتم توجيه المخاطر الأساسية.

- إن تقييم المخاطر كما هو موضح في المخطط، يعني "
1. **المخاطر المتأصلة**: إن الخطر المتأصل هو أي خطر يواجه النشاط في غياب أي إجراءات قد تأخذها الإدارة لتعديل احتمالية أو تأثير الحدث.
 2. **المخاطر المتبقية**: هي تلك المخاطر التي تبقى بعد الأخذ في الاعتبار استجابة الإدارة للخطر.

إن ميزة هذه الطريقة هي تمكين الجهات من تحديد المخاطر التي تهدد وقت الإدارة والذي يمكن إستغلاله بصورة أفضل في مواضيع أخرى (لأن المخاطر المتأصلة لها احتمالية حدوث منخفضة).

خامسا: الاستجابة للخطر Respond to the risk

بعد تقييم المخاطر ذات الصلة تحدد الإدارة طريقة استجابتها لهذا الخطر. من الطرق التي يتم استخدامها لتوجيه المخاطر المحددة، **تحويل المخاطر، ومعالجة المخاطر، وإجراءات الإنهاء وتحمل المخاطر**. وعند اتخاذ الإدارة لردّها تقييم تأثير الإحتمالية والأثر إلى جانب التكاليف والفوائد لكل إستجابة قد تتخذ بهدف اختيار الرد أو الإستجابة التي تجعل الخطر المتبقي ضمن الحدود المرغوب بها من تحمل مخاطر. كما يجب على الإدارة تحديد أية فرص متاحة مع الأخذ في الاعتبار نظرة النشاط الشاملة ونظرة الحقيبة المالية.

إستجابة المخاطر ضمن الفئات التالية:

1. **المشاركة/ تحويل المخاطر**- تقليل إحتمالية المخاطر أو تأثيرها بواسطة التحويل أو بالمشاركة بمقدار من الخطر. وقد يتم ذلك إما بالتأمين المتفق عليه أو بواسطة الدفع لطرف ثالث لتحمل هذا الخطر بطريقة أخرى. ويعتبر هذا الخيار مفيداً خاصة في تقليل المخاطر المالية، ومخاطر الأصول وللأنشطة المتعلقة. مع ذلك، فإن غالبية المخاطر لن تكون قابلة للتحويل بالكامل.

2. **معالجة المخاطر**- إلى حد بعيد، يتم توجيه أكبر عدد من المخاطر بهذه الطريقة. ويتم إتخاذ الإجراءات لتقليل إحتمالية وتأثير المخاطر معاً.

3. **التجنب** - إخراج الأنشطة التي تمنح المخاطر للمخاطر. إلا إن التجنب قد يكون استجابة مفيدة عند الأخذ في الإعتبار مدى ملائمة الطريقة الجديدة لتقديم الخدمة أو الأخذ في الإعتبار المتابعة بمشروع معين.

4. **القبول/ التحمل**- لا يتم إتخاذ أي إجراء لتقليل إحتمالية وتأثير المخاطر. وتقتصر هذه الإستجابة بأنه لم يتم تحديد استجابة فعالية التكلفة الذي بإمكانه تقليل التأثير والإحتمالية لمستوى مقبول أو أن يكون الخطر المتأصل في مستوى تحمل المخاطر مسبقاً. من الممكن طبعاً أن يتم إتمام تحمل المخاطر بواسطة التخطيط للتعامل مع التأثيرات التي ستظهر إذا ما حدث الخطر.

طرق دراسة الأخطار وإدارتها :- Management Study Risks way

1. الإجتنب Avoidance

وهو الإبتعاد عن هذه الأخطار بإجتناؤها ولتجنب الخطر نبعد الأسباب المؤدية له ولكن هذه الوسيلة من وسائل إدارة الخطر لها حدود معينة حيث أن إختيارها ليس ممكناً دائماً من الناحية العملية ويمكن أن نلجأ إلى ها في الأحوال الآتية:-
(أ) عندما يتعذر إيجاد وسيلة عملية لتغطية الخطر.
(ب) إذا كان من الممكن التنبؤ بالخطر قبل تحققه.

2. المنع والوقاية لتقليل الأخطار Loss Prevention and Reduction

فهي تهاجم الخطر وتقلل فرصة حدوث الخسارة من خلال اتخاذ الاجراءات المناسبة.

3. الإحتياط لمواجهة الخطر Risk Reduction

وذلك بتكوين الإحتياطيات التي يمكن أن تواجه بها الخسائر المادية الناشئة عن تخفيض الخطر للتعويض عن تلك المخاطر وخاصة إذا كانت تكاليف الإحتياط لها أرخص من تجنبها أو منعها .

4. نقل الخطر Risk Transfer

بتحميل طرف آخر غير الطرف المعرض لخطر الخسائر التي قد تصيبه وذلك بتحميل المؤسسة دفع مصاريف نقل عبئ الخطر إلى طرف سواء تحقق الحادث في المستقبل او وقعت الخسارة أو لم تتحقق ولم تقع.

وفيما يلي بعض عقود نقل الخطر.

(أ) عقود التشييد والبناء Construction Contracts

وهذه من أكثر الوسائل إستعمالاً للتعامل مع الخطر في الحياة اليومية، وفي معظم الحالات لا يفعل شيء إتجاهها من خلال تحويلها أو مشاركتها وعادة تكون هذه الوسيلة لمجابهة بعض الأخطار الإقتصادية فهو بصورة طبيعية وطوعية بإفترض هذه الخطر الذي يترتب على نا تحقق خسائره، حيث يمكن حساب قيمتها المادية مقدماً، ويتم التعامل معها من خلال تكوين إحتياطي.

(ب) الإبتعاد عن الخسارة وتجنبها: وهذا يحصل عندما يرفض الفرد قبول الخطر أصلاً، فهي بصورة بسيطة الأبتعاد عن كل خطر يمكن أن يحصل، مثلاً بدل من شراء منزل قد يتعرض للحريق يقوم بإستئجار منزل، أو بدل من شراء سيارة يقوم بإستئجار سيارة، وهذه نظرية سلبية للتعامل مع الأخطار.

(ج) مشاركة الخطر: المشاركة في الخطر يتم التوصل إليها بطرق متعددة، فالجمعيات التعاونية هي إحدى طرق المشاركة، والتأمين هو إحدى الوسائل للمشاركة في الخطر. أي توزيع الخطر على عدد أكبر وهذا ما تقوم به شركات التأمين.

(د) تحويل الخطر: يمكن تحويل الخطر من شخص إلى آخر بإستطاعته تحمل الخطر، ومثال ذلك قيام المقاول الرئيسي بتحويل بعض الأعمال المتخصصة لجهات أو مقاول فرعي، وترى عملية تحويل الخطر واضحة جلياً في عقود

التأمين، حيث يلتزم المؤمن أن يؤدي إلى المؤمن له أو إلى المستفيد الذي اشترط التأمين لصالحه مبلغاً من المال أو أي عوض آخر في حالة الحادث المؤمن ضده أو تحقق الخطر المبين في العقد، وذلك مقابل مبلغاً محدداً أو أقساط دورية يؤديها المؤمن له للمؤمن.

يركز نموذج إدارة المخاطر ليس على إستباق وإدارة المخاطر فحسب بل ومن خلال الطريقة ذاتها، يركز على تحديد الفرص أيضاً. وفي أي ظرف يجب على الإدارة أن تأخذ في الاعتبار الفرص أو الأحداث ذات التأثير الإيجابي وليس المخاطر أو الأحداث ذات التأثير السلبي فقط. هناك سمتين لذلك: **الأولى** الأخذ في الاعتبار عما إذا كان في الوقت ذاته الذي يتم فيه تقليل التهديد تظهر فرص لاستثمار التأثير الإيجابي، **والثانية** الأخذ في الاعتبار ظهور أو عدم ظهور ظروف، لا تولد تهديداً، وتقدم فرصاً إيجابية.

يجب على الإدارة تقييم التأثيرات للوسائل المتعددة الخاصة بتوجيه المخاطر، ومن ثم تقرر أفضل طريقة لإدارتها، واختيار الإستجابة أو مجموعة من الإستجابات يتم تحديدها لجعل كل من تأثير وإحتمالية المخاطر ضمن حدود إحتمال المخاطر. ولا تحتاج بالضرورة إلى أن تسفر الإستجابة المختارة عن أقل قدر من المخاطر المتبقية، ولكن إذا أسفرت الإستجابة عن مخاطر متبقية لا تزال تتخطى حدود تحمل المخاطر، ستحتاج الإدارة إما إلى إعادة النظر في إستجابتها أو إلى إعادة النظر في حدود تحمل الخطر.

يتطلب تقييم الإستجابات البديلة للمخاطر المتأصلة الأخذ في الاعتبار المخاطر الإضافية التي قد تسفر عن الإستجابة. وفي هذه الحالة سيكون من المساعد أن تأخذ الإدارة العليا في الاعتبار الإستجابات من منظور المحفظة المالية حيث يمنحهم ذلك نظرة حول اللمة المختصرة لإستجابة الخطر بالكامل ويمكنهم من دراسة ما إذا كانت طبيعة ونوع المخاطر المتبقية هي تلك التي تتناسب مع المهمة كلها ومع مقدار المخاطر الذي يمكن تحمله.

حالما تختار الإدارة الطريقة المفضلة لتوجيه المخاطر فإنها تحتاج لوضع خطة للتنفيذ. إن الجزء الهام في كل خطة للتنفيذ يكمن في أنشطة الرقابة لضمان أداء الإستجابة للخطر بكل فعالية.

سادساً: الأنشطة الرقابية Control activities

الأنشطة الرقابية هي السياسات والإجراءات التي تساعد على ضمان تنفيذ استجابات إدارة المخاطر. تحدث الأنشطة الرقابية في جميع أنحاء المنظمة، وعلى

جميع المستويات وفي جميع الوظائف. ومعلومات تفصيلية عن وضع رقابات فعالة، بينما هذه الإضافات غير المقصود منها أن تفعل شيئاً أكثر من وضع الرقابات الداخلية في إطار إدارة مخاطر الجهات.

تنظر إدارة المخاطر إلى الأنشطة الرقابية على إنها جزء هام من العملية التي تسعى فيها إلى تحقيق الأهداف، أو لأنه يتحتم عليك "أن تفعل الشيء الصحيح"، وإنما هي بمثابة آليات لإدارة تحقيق أهداف العمل.

وضعت الأنشطة الرقابية عامة لضمان تنفيذ الاستجابة للمخاطر بشكل مناسب، إلا أنه بالنسبة إلى أهداف معينة، تعتبر الأنشطة الرقابية بحد ذاتها هي الاستجابة للمخاطر. وأن اختيار أو استعراض الأنشطة الرقابية يحتاج إلى أن يشمل النظر في جدواها ومدى ملاءمتها لاستجابة الخطر والأهداف ذات الصلة.

لأن لكل جهة مجموعتها الخاصة من الأهداف وطريقتها الخاصة بالتنفيذ، ستكون هناك فروقات في الاستجابة للمخاطر ومراقبة الأنشطة ذات الصلة. حتى ولو كان لجهتين نفس الأهداف واتخذتا قرارات مماثلة بشأن الكيفية التي ينبغي على أساسها تحقيق الأهداف يرجح أن تكون نتائج الأنشطة الرقابية مختلفة. وذلك لأن كل إدارة لها قابلية تعرض للخطر ومستوى احتمال للخطر مختلف عن الإدارات الأخرى.

سابعاً: المعلومات والاتصالات Information and communication

هناك اختلاف كبير بين متطلبات جودة البيانات المستخدمة لدعم أهداف الرقابة الداخلية ومتطلبات جودة البيانات المستخدمة لدعم إدارة مخاطر الجهات. وبالرغم من أن الدليل الإرشادي لمعايير الرقابة الداخلية للقطاع العام يتضمن معلومات مفصلة عن متطلبات المعلومات والاتصالات، إلا أنه لا يقصد من هذه الإضافة شيئاً أكثر من وضع هذه الشروط في سياق إدارة مخاطر الجهات.

1. المعلومات

تتطلب إدارة المخاطر تحديداً، التقاط النشاط لأكثر مجموعة من المعلومات الضرورية لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية، على سبيل المثال، يحتاج التركيز على الأهداف الإستراتيجية إلى مزيد من المعلومات حول الإنتاج والنتائج. بالإضافة إلى أن استخدام هذه البيانات المطروحة تعد مختلفة قليلاً. حيث تسمح البيانات التاريخية للجهة بتتبع الأداء الفعلي مقابل الأهداف والخطط والتوقعات ويمكن أن تقدم الإنذارات المبكرة بخصوص الأحداث المحتملة التي تتطلب اهتمام الإدارة. وتتيح إدارة البيانات للإدارة اتخاذ الإجراءات بالوقت الذي تحدث فيها المخاطر القائمة

في إطار وحدة العمل/التشغيل وتحديد الاختلافات من التوقعات. من شأن ذلك أن يتيح للجهة تحديد ما إذا كانت تعمل ضمن إطار تحمل المخاطر.

ينبغي تحديد المعلومات ذات الصلة والإحتفاظ بها والإبلاغ عنها في شكل وإطار زمني يمكن الموظفين من القيام بمسؤولياتهم. والاتصال الفعال مهم أيضاً، حيث يجب أن يتدفق عبر كافة أنحاء النشاط. وينبغي أن يتلقى جميع الموظفين رسالة واضحة من الإدارة العليا بوجوب اتخاذ المسؤوليات المترتبة على إدارة المخاطر على محمل الجد. إذ يحتاج الموظفون إلى فهم دورهم في عملية إدارة المخاطر وكذلك كيفية إتصال هذا العمل بعمل الغير. يجب أن يكون لدى الموظفين وسائل لإيصال المعلومات الهامة إلى المستوى الإداري المناسب. وهناك حاجة أيضاً إلى إقامة اتصالات فعالة مع أصحاب المصلحة الخارجيين. وجود الأشخاص المناسبين الذين لديهم المعلومات الصحيحة، في الوقت المناسب والمكان المناسب أمر لا بد منه للتأثير على إدارة مخاطر الجهات.

2. الاتصالات

الاتصالات هي أمر متأصل في نظم المعلومات. ففضلاً عن توفير المعلومات الملائمة لتمكين الموظفين من أداء واجباتهم، يجب أن تأخذ الاتصالات معنى أوسع لنشر الثقافة المشتركة، والتعامل مع التوقعات، وتغطية مسؤوليات الأفراد والجماعات، وغيرها من المسائل ذات الصلة. توفر الإدارة اتصالات داخلية محددة وموجهة تتناول التوقعات السلوكية والمسؤوليات الخاصة بالموظفين. وينبغي أن يشمل هذا بيان واضح لفلسفة ونهج إدارة مخاطر الجهات. ويجب أن تتماشى الاتصالات الخاصة بالعمليات والإجراءات مع أسس الثقافة المرجوة. كما يجب أن تتضمن عملية نقل المعلومات التالي:

1. أهمية وصلة إدارة المخاطر

2. أهداف النشاط

3. قابلية تعرض النشاط للمخاطر وتحمل النشاط للمخاطر

4. لغة مشتركة لتحديد وتقييم المخاطر

5. أدوار ومسؤوليات الموظفين في تفعيل ودعم عناصر إدارة المخاطر.

هناك حاجة أيضاً إلى ابتكار أساليب اتصال للموظفين للإبلاغ عن معلومات ذات صلة بالمخاطر إلى إدارتهم. ويعتبر الموظفون المختصين الذين يتعاملون مع القضايا الهامة التي تحدث يومياً هم غالباً الأقدر على إدراك المشاكل التي تنشأ من

أجل الإبلاغ عن هذه المعلومات يجب أن تكون هناك قنوات اتصال مفتوحة واستعداد واضح للاستماع. إذا كانت ثقافة النشاط هي "معادة الشخص المبلغ"، عندها لن يبادر الموظفون بإبلاغ رؤسائهم عن المشاكل والمخاطر في الوقت المناسب.

في معظم الحالات تعتبر خطوط الإبلاغ هي قنوات الاتصال المناسبة بالإدارة العليا. ولكن هناك بعض الظروف التي تكون فيها قنوات الاتصال البديلة (مثل بعض أشكال الخط الساخن) تكون ضرورية. ولما لها من أهمية، تتطلب إدارة المخاطر الفعالة وجود قناة اتصال بديلة مباشرة إلى الإدارة العليا وتكون متاحة لجميع الموظفين لاستخدامها دون خوف من العواقب.

هناك حاجة إلى وجود وسائل الاتصال الملائمة ليس فقط داخل النشاط، ولكن خارجها أيضاً. ومن المهم أيضاً وجود التواصل الخارجي مع الجهات المستفيدة حول الطريقة التي تدير النشاط بواسطتها المخاطر لإعطائها ضمانات بأن النشاط ستقدم ما هو متوقع منها، وإدارة التوقعات الممكن اتخاذ إجراءات بشأنها. ولهذا أهمية خاصة بالنسبة إلى المخاطر التي تمس الصالح العام. كما أن الجدية والمصادقية التي تتم بها الاتصالات مع الأطراف الخارجية ترسل رسائل هامة في أنحاء النشاط، ويمكن أن يكون لها تأثير كبير على الثقافة التنظيمية.

ثامنا: المدقق Monitoring

ينبغي مراقبة إدارة المخاطر لتقييم أداء عناصرها على مر الزمن. ويمكن تحقيق ذلك عن طريق المدقق المستمرة للأنشطة والتقييمات المنفصلة أو مزيج من الاثنين. تستدعي أوجه القصور في نظام إدارة المخاطر ضرورة الإبلاغ عنها إلى مستوى الإدارة المناسب بالإضافة إلى الإبلاغ عن الأمور الجدية وتقديم تقارير عنها للإدارة بهدف تحسين أداء النشاط.

قد تتغير أهداف النشاط بمرور الزمن. ومن المرجح أيضاً أن تتغير حافطة المخاطر التي تواجهها النشاط وأهميتها النسبية بمرور الزمن. حيث أن الاستجابة للمخاطر التي كانت ذات فعالية في السابق قد تصبح غير فعالة أو يستحيل تنفيذها في الوقت الحالي، وقد تصبح الأنشطة الرقابية أقل فعالية أو تزول أهميتها. لذا تحتاج الإدارة لمراقبة فعالية نظام إدارة المخاطر باستمرار من أجل تحديد مدى فعالية النظام ومدى ملائمته.

تختلف عملية تقييم فعالية إدارة المخاطر في النطاق والتكرار، وهذا يتوقف على أهمية مجموعات المخاطر وأهمية الاستجابة للمخاطر والرقابة ذات الصلة

في إدارة تلك المخاطر. عندما تتخذ الإدارة القرار لإجراء تقييم شامل لإطار إدارة المخاطر، ينبغي توجيه الاهتمام لمعالجة كل جوانب هذه العملية بما فيها تحديد الإستراتيجية. ومع ذلك، تشكل الأنشطة الإدارية المنتظمة مثل تحديث سجلات إدارة المخاطر و"فحص سلامة" الإجراءات التنظيمية والتشغيلية جزءاً من مراقبة عملية إدارة المخاطر.

مهام إدارة الخطر:- Risk Management Task

1. إكتشاف الأخطار الخاصة بكل نشاط إقتصادي على حدة سواء .
2. تحليل كل خطر من الأخطار التي تم إكتشافها ومعرفة طبيعته ومسبباته وعلاقته بالأخطار الأخرى .
3. قياس درجة الخطورة وإحتمال حدوث الحادث وتقدير حجم الخسارة .
4. إختيار انسب وسيلة لإدارة كل من الأخطار الموجودة لدى الفرد أو المشروع حسب درجات الأمان والتكلفة اللازمة .

سياسات إدارة الخطر:- Risk Management Policy

من الصعب وضع سياسة مثلى لإدارة الخطر كون أن سياسة الخطر ليست سياسة ثابتة بل تتغير من وقت لآخر ⁽¹⁾.

وصف المخاطر

يهدف وصف المخاطر إلى عرض الأخطار التي تم تعريفها بأسلوب منهجي، مثلاً، باستخدام جدول. ويمكن استخدام جدول منفصل لوصف المخاطر لتسهيل عملية وصف وفحص الأخطار. واستخدام أسلوب مصمم بطريقة جيدة ضروري للتأكد من إجراءات تعريف، ووصف وفحص الأخطار بطريقة شاملة. وإذا أخذنا في الحسبان نتائج واحتمالات كل خطر متضمنها الجدول، يصبح من الممكن إعطاء الأولوية للأخطار الرئيسية والتي تحتاج إلى التحليل بطريقة أكثر تفصيلاً. ويمكن تصنيف الأخطار التي تم تعريفها والمصاحبة للأنشطة ولاتخاذ القرارات إلى إستراتيجية، ومشروع/ تكتيكية وتشغيلية. ومن الضروري دمج أداره المخاطر ضمن مرحلة التصور للمشروعات وخلال مراحل تنفيذ مشروع معين.

⁽¹⁾ University of Kent –University approach to risk management July 2002

⁽²⁾www.COSO.org .

جدول وصف المخاطر

1. أسم المخاطر
2. مجال المخاطر الوصف غير الكمي للأحداث، وحجمها، ونوعها، وعددها وعدم استقلاليتها
3. طبيعة المخاطر مثال: إستراتيجي، تشغيلي، مالى، معرفي أو قانوني
4. أصحاب المصلحة أصحاب المصلحة وتوقعاتهم
5. التقدير الكمي للخطر الأهمية والاحتمال
6. التحمل/ الميل للخطر توقعات الخسارة والتأثير المالى للخطر القيمة المعرضة للخطر احتمال وحجم الخسائر/ العوائد المتوقعة الهدف من التحكم في المخاطر ومستوي الأداء المرغوب
7. أساليب معالجة والتحكم في المخاطر الوسائل الأولية التي يتم بواسطتها إداره المخاطر حالياً مستويات الثقة في أساليب التحكم المطبقة تعريف بروتوكول التدقيق والتدقيق.
8. الأجراء المتوقع للتطوير توصيات لتخفيض المخاطر
9. تطوير الاستراتيجية والسياسة تحديد الإدارة المسؤولة عن تطوير الإستراتيجية والسياسة

نموذج تقييم المخاطر

رقم المخاطرة:

يحدده مدير المشروع.

1. وصف المخاطرة

يقدم هذا القسم وصف للمخاطرة التي تم تحديدها. ويجب أن تلخص ما يمكن أن يحدث في المستقبل وملخص عام لأثر هذه المخاطرة على المشروع.

2. الاحتمال

ما مدى احتمال حدوث هذه المخاطرة (25%، 70%)

3. الإطار الزمني

إذا ما حدثت المخاطرة ففي أي مدي زمني يمكن أن تحدث؟

4. أثر المخاطرة

هل تؤثر المخاطرة على:

نعم	لا	نوع الأثر	التفاصيل
☐	☐	الميزانية	إذا كان الإجابة نعم، اذكر التكلفة التقديرية أو المبالغ الموفرة.

إذا كان الإجابة نعم، اذكر تفاصيل التمديد المطلوب أو الوقت الذي تم توفيره.	الجدول الزمني	☐	☐
إذا كان الإجابة نعم، اذكر كيف ستؤثر المخاطرة على نطاق عمل المشروع.	النطاق	☐	☐
أذكر كافة المتسلطات التي ستتأثر بالمخاطرة بما فيها المتسلطات التي ستحتاج إلى تغيير، وتلك التي سيتم الاستغناء عنها، وكذلك المتسلطات الجديدة.	المتسلطات	☐	☐
إذا كان الإجابة نعم، أذكر الموارد التي ستكون مطلوبة أو الموارد التي سيتم الاستغناء عنها – تأكد من إدراج التكلفة أو التوفير الناتج عن تغيير الموارد في الميزانية التقديرية.	الموارد	☐	☐
هي درجة الوفاء بالمتطلبات من خلال مجموعة متجانسة من الخصائص	الجودة	☐	☐
إذا كانت الإجابة بنعم، اذكر الآثار الأخرى للمخاطرة.	أخرى	☐	☐

5. الإجراء المقترح

اذكر بوضوح ما هو الإجراء المقترح للاستجابة للمخاطر:

1. تجنب المخاطرة – قم بتغيير خطة المشروع والجدول الزمني لتجنب المخاطرة بشكل كامل
 2. تقبل المخاطرة – قم بتوثيق وتوصيل المخاطرة ولكن لا تخطط لاتخاذ إجراء
 3. نقل المخاطرة – قم بنقل المخاطرة لطرف آخر من خلال التأمين أو التعاقد من الباطن
 4. تقليل اثر المخاطرة – قم باتخاذ إجراء لتقليل احتمال وأثر المخاطرة إلى حد معقول
 6. الإجراءات حتى تاريخه
- اذكر بوضوح الإجراءات التي تم اتخاذها حتى تاريخه للاستجابة للمخاطر

تقدير المخاطر Risk assessment

يمكن تقدير المخاطر بأسلوب كمي أو شبه كمي أو نوعي من حيث احتمال التحقق والنتائج المحتملة.

على سبيل المثال، النتائج من حيث التهديدات أو فرص النجاح قد تكون مرتفعة أو متوسطة أو منخفضة وقد تكون الاحتمالات مرتفعة أو متوسطة أو منخفضة إلا أنها تتطلب تعريفات مختلفة من حيث التهديدات وفرص النجاح. وستجد مختلف المؤسسات توافر أساليب القياس المختلفة للنتائج والاحتمال الملائمة لاحتياجاتها.

على سبيل المثال، العديد من المؤسسات تجد أن تقييم النتائج والاحتمالات كمستوى مرتفع أو متوسط أو منخفض كافٍ تماماً لاحتياجاتها، ويمكن تمثيلها

كمصفوفة 3×3. بينما قد تجد مؤسسات أخرى أن تقييم النتائج والاحتمالات باستخدام مصفوفة 5×5 يعطيهم أفضل تقييم.

■ **النتائج- التهديدات والفرص** معا مرتفعة التأثير المالي على المنظمة قد يتعدي مبلغ معين التأثير البالغ على إستراتيجية المؤسسة ونشاطاتها التشغيلية القلق البالغ لأصحاب المصلحة متوسطة التأثير المالي على المؤسسة يتوقع أن يقع في مدي مبالغ معينة التأثير المعتدل على إستراتيجية المؤسسة ونشاطاتها التشغيلية القلق المعتدل لأصحاب المصلحة منخفضة التأثير المالي على المؤسسة يتوقع أن يقل عن مبلغ معين التأثير المنخفض على إستراتيجية المؤسسة والنشاطات التشغيلية القلق المنخفض لأصحاب المصلحة.

■ **احتمالات الحدوث- التهديدات** التقدير الوصف المؤشرات مرتفعة (محتمل) متوقع الحدوث كل سنة أو أن فرصة حدوثه أكثر من 25%. توقع حدوثها عدة مرات خلال فترة معينة (10 سنوات مثلاً).

متوسطة (ممكن) متوقع الحدوث خلال فترة 10 سنوات أو أن فرصة حدوثه أقل من 25%. قد تحدث أكثر من مرة خلال فترة معينة (10 سنوات مثلاً). قد يصعب التحكم فيها بسبب تأثيرات خارجية.

هل يوجد خبرة لحدوثها من قبل؟

منخفضة (بعيد) من غير المتوقع حدوثه خلال فترة 10 سنوات أو أن فرصة حدوثه أقل من 2%. لم تحدث من قبل. ليس محتمل حدوثها.

■ **احتمالات الحدوث- الفرص** التقدير الوصف المؤشرات مرتفعه (محتمل) النتيجة المفضلة قد تتحقق في سنة أو أن فرصة حدوثها أكثر من 75%. فرصه واضحة يمكن الاعتماد على ها مع التأكد المعقول لتحقيقها في المدى القصير معتمدا على ممارسات الإدارة الحالية.

متوسطة (ممكن) توقعات معقولة للنتائج المرغوبة التي قد تتحقق في سنة مع فرصة حدوث بين 25% و 75%. فرص يمكن تحقيقها ولكنها تتطلب إدارة حذرة.

الفرص التي تظهر مع الخطة أو خارجها .

■ **منخفض**

(بعيد) احتمال وجود بعض الفرص لنتائج مرغوبة في المدى المتوسط أو أن فرصة حدوثها أقل من 25%. الفرص الممكنة التي لم يتم بحثها بعد من قبل الإدارة بشكل كامل.

الفرص التي قد يكون احتمال نجاحها منخفض اعتماداً على مورد الإدارة المستخدمة حالياً.

خصائص المخاطر Risk characteristics

يمكن استخدام نتائج عملية تحليل المخاطر لأعداد وصف لخصائص المخاطر والتي ستعطي بدورها تصنيف حسب الأهمية النسبية لكل خطر كما ستوفر أداة لترتيب مجهودات معالجة المخاطر حسب أولوياتها. وسيؤدي ذلك إلى ترتيب كل خطر تم تعريفه بحيث يعطي صورة لأهميته النسبية. ويسمح هذا الأسلوب برسم المخاطر على منطقة النشاط التي تتأثر به، وكذلك وصف إجراءات التحكم المطبقة، وتحديد المجالات التي قد يحتاج فيها زيادة استثمارات التحكم في المخاطر أو تخفيضها أو أعاده توزيعها . تعريف المسؤولية يساعد على التعرف على ملكية المخاطر، وتحديد أفضل الموارد الإدارية الواجب تخصيصها.

عندما يتم الانتهاء من عملية تحليل المخاطر، فإنه من الضروري إجراء مقارنة بين تقدير الأخطار ومقاييس المخاطر التي تم أعدادها بواسطة المؤسسة. مقياس المخاطر قد يتضمن العوائد والتكاليف ذات العلاقة ، والمتطلبات القانونية والعوامل الاجتماعية والاقتصادية والبيئية، واهتمامات أصحاب المصلحة ... الخ. لذلك يستخدم تقييم المخاطر لاتخاذ قرارات تجاه الأخطار ذات الأهمية للمؤسسة، وفيما إذا كان المخاطر يجب قبوله أو معالجته.

إعداد تقارير المخاطر والاتصالات

إعداد التقرير الداخلي

تحتاج مستويات مختلفة داخل المؤسسة إلى معلومات متنوعة عن عملية إدارة المخاطر.

يجب على مجلس الإدارة:

1. المعرفة بأهم الأخطار التي تواجه المؤسسة
2. المعرفة بالتأثيرات المحتملة على حملة الأسهم عند تحقق انحرافات عن المدى المتوقع للأداء.
3. توفير مستويات مناسبة من الوعي داخل المؤسسة
4. معرفة كيفية قيام المؤسسة بإدارة الأزمات
5. أدراك أهمية ثقة أصحاب المصلحة في المؤسسة

6. معرفة كيفية إداره الاتصالات مع مجتمع الاستثمار كلما أمكن ذلك
7. التأكد من تطبيق أنشطة إداره المخاطر بفاعلية
8. إصدار سياسة إداره خطر واضحة بحيث تغطي فلسفة إداره لمخاطر ومسئوليتها.

يجب على وحدات العمل:

1. التعرف على الأخطار التي تندرج ضمن منطقة مسؤولياتهم وتأثيراتها المحتملة على مناطق أخرى، وتأثير المناطق الأخرى على وحدة العمل.
2. أعداد مؤشرات الأداء التي تسمح لهم بمراقبة الأنشطة الرئيسية والمالية، ومراقبة مدي التقدم تجاه الأهداف والتعرف على التطورات التي تتطلب التدخل (مثل التنبؤات والموازنات).
3. تصميم نظم للتبليغ عن الانحرافات في الموازنات والتنبؤات بطريقة منتظمة للسماح باتخاذ القرارات المناسبة.
4. التبليغ المنظم والسريع ألى الإدارة العليا عن أي أخطار جديدة أو فشل في إجراءات التحكم المطبقة.

يجب على الأفراد:

1. أدراك مسؤولياتهم عن الأخطار الفردية.
2. أدراك كيفية المساهمة في التطوير المستمر لأدوات إداره المخاطر
3. أدراك أن إداره المخاطر والوعي بالمخاطر هما الجزء الأساسي في ثقافة المؤسسة
4. التبليغ المنظم والسريع للإدارة العليا عن الأخطار الجديدة أو فشل إجراءات التحكم المطبقة

معالجة المخاطر Address the risks

تعتبر معالجة المخاطر بمثابة عملية اختيار وتطبيق إجراءات بغرض التغيير في المخاطر. وتتضمن معالجة المخاطر، كأحد أهم عناصرها، التخفيض/ التحكم في المخاطر، على سبيل المثال، تجنب المخاطر، وتمويل المخاطر.....الخ. يجب أن يقدم أي نظام لمعالجة المخاطر، كحد أدنى ما يلي:

1. التشغيل الفعال والكفاء للمؤسسة
2. الرقابة الداخلية الفعالة
3. أتباع القوانين والتشريعات.

تقدم عملية تحليل المخاطر المساعدة على تحقيق فعالية وكفاءة عمليات المؤسسة عن طريق تعريف الأخطار التي تتطلب اهتمام من المؤسسة. وستحتاج المؤسسة إلى ترتيب إجراءات التحكم في المخاطر حسب أهميتها من حيث المزايا المتوقعة للمؤسسة.

تعرف فعالية التحكم في المخاطر داخليا بأنها درجة التخلص من المخاطر أو تخفيضه باستخدام إجراءات التحكم المقترحة.

وترتبط عملية فعالية تكلفة إجراءات التحكم في المخاطر بتكلفة تطبيق تلك الإجراءات بالمقارنة بالمزايا المتوقعة من تخفيض المخاطر.

وتحتاج إجراءات التحكم إلى قياسها من حيث التأثير الاقتصادي المتوقع في حالة عدم اتخاذ أي إجراء بالمقارنة بتكلفة الإجراءات المقترحة، وكذلك تحتاج إلى معلومات أكثر تفصيلا وافتراضات أكثر مما هو متوفر حاليًا.

يجب أولاً تحديد تكاليف التطبيق. ويجب حسابها بدقة معقولة لأنها ستصبح الأساس الذي ستقاس على أساسه فعالية التكاليف. كما يجب تقدير التكلفة المتوقعة في حالة عدم اتخاذ أي إجراء، ثم بمقارنة النتائج يمكن للإدارة أن تقرر تطبيق أو عدم تطبيق إجراءات التحكم في المخاطر.

التوافق مع القوانين والتشريعات ليس اختياري. حيث يجب على المؤسسة أن تتفهم القوانين المطبقة وأن تطبق نظام للرقابة لتحقيق التوافق مع القوانين. ويوجد أحياناً بعض المرونة في حالة أن تكلفة تخفيض خطر ما لا تتناسب مع ذلك المخاطر. إحدى وسائل الحصول على حماية مالية ضد تأثير الأخطار عن طريق تمويل المخاطر هي التامين. ومع ذلك يجب ملاحظة أن بعض الخسائر أو بعض عناصر الخسارة غير قابلة للتأمين، على سبيل المثال التكاليف غير القابلة للتأمين المصاحبة للحوادث الصحية والسلامة والبيئية، والتي قد تتضمن أضراراً لنفسية الموظف ولسمعة المؤسسة.

مراقبة ومراجعة عمليات إدارة المخاطر

تتطلب إدارة المخاطر الفعالة نظام لتقديم التقارير والتدقيق للتأكد من التعرف الفعال على الأخطار وفحصها وأن إجراءات التحكم في المخاطر الملائمة قد تم اتخاذها. ويجب إجراء التدقيق الدورية للسياسة ومستويات التوافق مع القوانين، ومراجعة معايير الأداء لتحديد فرص التطوير. ويجب تذكر أن المؤسسات ذات ديناميكية وتعمل في بيئة ديناميكية ومتغيرة. لذلك يجب التعرف على التغيرات في المؤسسات وعلى البيئة التي تعمل فيها وأنه تم عمل التعديلات الملائمة للنظم.

يجب أن تتأكد عملية الرقابة من تطبيق إجراءات التحكم المناسبة على أنشطة المؤسسة، وأن الإجراءات قد تم فهمها وأتباعها. ان التغيرات في المؤسسة والبيئة التي تعمل ضمنها يجب أدارتها وعمل التغيرات اللازمة للنظم.

يجب على أي عمليات للرقابة والتدقيق أن تحدد فيما إذا كانت:

1. الإجراءات المتبعة قد أعطت النتائج المخطط لها.
2. الإجراءات المتبعة والمعلومات التي تم جمعها بغرض فحص الأخطار كانت ملائمة.

التطوير المعرفي قد ساعد على الوصول إلى قرارات أفضل وتحديد الدروس المستفادة لفحص وإدارة الأخطار مستقبلا.

أدوات إدارة المخاطر المالية: Financial risk management tools

باستقراء الكتابات المالية العديدة التي ركزت على موضوع إدارة المخاطر المالية بالمنشأة يمكن تحديد ثلاثة استراتيجيات رئيسية لإدارة المخاطر المالية، وهي⁽¹⁴⁾:

1. **إستراتيجية ترك الموقف مفتوح: To leave the position open**
ويقصد بذلك الاحتفاظ بمستوي الخطر على ما هو عليه، ويمكن أن تعتمد الشركة على هذه الإستراتيجية حينما يكون مستوى الخطر منخفض بشكل لا يبرر التكلفة المتوقعة لإدارته، وتندرج تحت هذه الإستراتيجية سياسة قبول الخطر.

2. **إستراتيجية تحمل مخاطر محسوبة: To take a calculated risk**
ويقصد بذلك تحديد مستويات الخطر التي يمكن تحملها بالمنشأة – والتي لا ترغب المنشأة في تحمل أكثر منها – ثم اتخاذ كافة التدابير المناسبة لتدنيه المخاطر

(1) راجع علي سبيل المثال :

- Erik, B., Op. Cit., P. 21
- Tufano, P., " Who manage risk? An Empirical Examination of Risk Management Practice in the gold mining industry", The Journal of finance, 1996, Vol.51, No.4, PP. 1099 -1100.
- Brigham, E.F., & Houston, J.F., Op. Cit., PP. 753 – 754.
- Cummins, J.D., et al., Op. Cit., PP.31 – 32 .
- Lisa, M., " The promise and challenge of integrated Risk management", Risk management and insurance Review , 2002, Vol. 5 , No. 1, P. 55.
- Stewart, T.A., Op. Cit., P.202.
- McNamee, D., Op. Cit., P. 50.

بالمنشأة حتى هذا المستوى المقبول. ويندرج تحت هذه الإستراتيجية سياسات تخفيض الخطر مثل: التنويع في خطوط منتجات الشركة (هيكل الاستثمار)، والتغيير في مستوى الرافعة التشغيلية تبعاً لظروف الشركة (هيكل الاستثمار)، والتغيير في مستوى الرافعة المالية (هيكل التمويل)، واستخدام الأدوات المالية المشتقة للحماية ضد مخاطر الأسعار.

3. إستراتيجية تغطية كل الخطر: To cover all the risk

ويقصد بذلك تحديد مصدر الخطر بالنسبة للشركة، أي تدنية الخطر إلى الصفر، ويندرج تحت هذه الإستراتيجية سياسات تحويل الخطر مثل: التغطية الكاملة أو التأمين ضد الخطر باستخدام أدوات الهندسة المالية، تحويل الخطر المالي إلى طرف ثالث بواسطة عقود التأمين، والتجنب التام للأنشطة التي ينشأ عنها الخطر.

هذا، وتركز كتابات التمويل والإدارة المالية بشكل أساسي على مجموعة متنوعة من الأساليب والأدوات المالية التي يمكن بواسطتها إعادة الهيكلة للمنشأة من أجل زيادة القيمة السوقية لها. وقد تستخدم عمليات إعادة الهيكلة – بشكل خاص – لأجل إنقاذ المنشأة من حالة فشل مالي تمر بها، إلا أنها أصبحت أحدي الإستراتيجيات المالية الرئيسية للمنشآت المختلفة منذ الثمانينات وحتى الآن. ويمكن تقسيم عمليات إعادة الهيكلة المالية للمنشآت إلى مجموعتين⁽¹⁵⁾:

أولاً: إعادة هيكلة الأصول (هندسة الأصول): Assets restructuring

وهي تتضمن الأساليب المالية التي تغير من هيكل أصول المنشأة لأجل تحقيق الاستخدام الأعلى قيمة (الأكفأ) لموارد المنشأة، أو لتوفير الضرائب، أو للتخلص من التدفق النقدي الزائد (غير المطلوب للفرص الاستثمارية) بدفعه إلى المساهمين. وتجري إعادة هيكلة الأصول بواسطة عمليات البيع المختلفة، مثل بيع جزء من الأصول أو طرح أسهم إحدى الشركات التابعة إلى سوق رأس المال للاكتتاب العام أو فصل شركة تابعة بأحد الأساليب الثلاثة: من خلال عمليات التصفية وقد تقوم

(1) راجع علي سبيل المثال :

- Ash, R.L., " Assets Engineering and Financial Restructuring", In The Book : Financial management, Concepts and applications, Rao, R.K.S., (N.Y. : Macmillan Publishing company, 1992), P. 634 – 637 .
- Stewart III, G.B., & Glassman. D.M., Op. Cit., P. 622.

الشركة بإعادة هيكلة وحدات النشاط بالاعتماد على إستراتيجية النمو، سواء بالاستحواذ أو بالمشروعات المشتركة .

ثانياً: إعادة هيكلة التمويل: Financial restructuring

وتركز هذه الإستراتيجية على تغيير هيكل الملكية بالمنشأة، وذلك من أجل إدارة المخاطر المالية - وبخاصة لتدنية خطر الإفلاس، أو مشكلة وتكاليف الوكالة – المرتبطة بخصائص هيكل الخصوم ورأس المال الخاص بالمنشأة. ويمكن تنفيذ إستراتيجية إعادة هيكلة التمويل للمنشأة بطريقة أو أكثر من الطرق التالية:

1- طرح شكل جديد من التمويل الأقل خطورة على المنشأة (مثل: السندات القابلة للتحويل، أو السندات القابلة للاستدعاء، أو الأسهم الممتازة بدلاً من السندات العادية).

2- استبدال الأوراق المالية الحالية بأوراق مألوسة ذات خصائص مختلفة .

3- إعادة شراء الأسهم نقداً "من السوق المفتوح" .

وبمراجعة أدوات إعادة الهيكلة للمنشأة يمكن القول أنها جميعاً تقع ضمن إستراتيجية تحمل مخاطر محسوبة. حيث أنها تسعى إلى تخفيض مستوى المخاطر المالية بالمنشأة (كما هو الحال عند إعادة الهيكلة المالية)، أو تسعى إلى تكوين محفظة استثمارات ذات كفاءة بحيث يتناسب عائدها مع المخاطر الخاصة بها (كما هو الحال عند إعادة هيكلة الأصول). وأياً كانت الأدوات المستخدمة فإن الهدف النهائي لعمليات إعادة الهيكلة للمنشأة يتمثل في تعظيم القيمة السوقية للمنشأة، وهو ما يتوافق مع الإطار العام لنظرية التمويل ومدخل خلق القيمة .

وعلى ضوء نظرية التمويل، ينبغي إدراك أن إدارة المخاطر المالية بالمنشأة – باعتبارها تسعى إلى تغيير شكل العلاقة بين العائد والخطر بهدف تعظيم القيمة – ترتبط بجميع القرارات والممارسات المالية التي تتم بالمنشأة، كما أنها ترتبط بجميع البنود التي تشملها الميزانية وسواء في جانب الأصول (هيكل الاستثمار)، أو في جانب الخصوم ورأس المال (هيكل التمويل) .

وبمراجعة الأساليب والأدوات التي تقترحها الكتابات في مجال إدارة المخاطر المالية، وكذلك التي اعتمدت عليها الدراسات التطبيقية السابقة في اختبار فروض نظرية إدارة المخاطر المالية بالمنشأة، وكذلك كتابات التمويل والإدارة المالية، يمكن تحديد تسعة أساليب مالية تستطيع المنشآت المختلفة استخدامها في إدارة

الخطر المالي بها، وذلك بما يتسق مع نظرية التمويل والإدارة المالية من ناحية، وطبيعة وأهداف الدراسة الحالية، وهذه الأساليب هي (1).

- 1- زيادة كفاءة الاستخدام للأموال.
- 2- تقليل نسبة المديونية.
- 3- الاعتماد على مصادر تمويل أقل خطورة على الشركة.
- 4- الاستثمار في أصول أكثر سيولة.
- 5- تقليل نسبة التوزيعات من الأرباح.
- 6- تقليل حجم الالتزامات النقدية الثابتة.
- 7- تحقيق التوازن المالي بين هيكل التمويل وهيكل الأصول .
- 8- تحقيق التوازن النقدي (التوازن بين التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة) .
- 9- تنويع الاستثمارات بالمنشأة .

هيكل وتنظيم إدارة المخاطر

Structure and organization of risk management

سياسة إدارة المخاطر

يجب على سياسة إدارة المخاطر بالمؤسسة أن تضع منهجها وميولها تجاه المخاطر وكذلك منهجها في إدارة المخاطر. كما يجب على سياسة المخاطر تحديد المسؤوليات تجاه إدارة المخاطر داخل المؤسسة كلها بالإضافة لما سبق، يجب أن تشير المؤسسة إلى أي متطلبات قانونية فيما يخص بيان سياسة المؤسسة مثال الصحة والسلامة. ترتبط بعمليات إدارة المخاطر مجموعة مندمجة من الأدوات والتقنيات يتم استخدامها في المراحل المختلفة للنشاط. وللعمل بشكل فعال، تتطلب عملية إدارة المخاطر:

1. التزام الرئيس التنفيذي ومدراء المؤسسة
2. توزيع المسؤوليات داخل المؤسسة
3. تخصيص الموارد الملائمة لتدريب وتطوير الوعي بالمخاطر من قبل أصحاب المصلحة.

(1) Nance, D.R., Smith, C. Jr., Smithson, C.W., " On the determinants of corporate hedging ", the Journal of finance, 1993, Vol. 48, No.1, PP. 270 – 271.

دور مجلس الإدارة:-

يقع على عاتق مجلس الإدارة مسؤولية تحديد الاتجاه الإستراتيجي للمؤسسة، وخلق بيئة وهياكل أداره المخاطر لتعمل بصورة فعالة. ويمكن أن يتم ما سبق من خلال مجموعة من المدراء، أو لجنة غير تنفيذية، أو لجنة التدقيق أو أي وظيفة تتلاءم مع أسلوب المؤسسة في العمل وتكون قادرة على العمل كراعي لأدارة المخاطر. يجب، كحد أدني، أن يأخذ مجلس الإدارة في الحسبان عند تقييم نظام الرقابة الداخلية، ما يلي:

1. طبيعة ومدى حجم الأخطار المقبولة التي تستطيع الشركة تحملها ضمن نشاطها الخاص
2. احتمالية تحقق تلك الأخطار
3. كيفية إدارة الأخطار غير المقبولة
4. قدرة الشركة على تخفيض احتمال تحقق المخاطر وتأثيره على النشاط .
5. تكاليف وعوائد المخاطر وأنشطة التحكم في المخاطر المطبقة.
6. فاعلية عمليات إدارة المخاطر.
7. الآثار الضمنية لقرارات مجلس الإدارة على المخاطر .

دور وحدات العمل:-

وتتضمن ما يلي:

1. تتحمل وحدات العمل المسؤولية الأولى في أداره المخاطر على أساس يومي.
2. تعتبر وحدات العمل مسؤولة عن نشر الوعي بالمخاطر داخل نشاطهم، كما يجب تحقيق أهداف الشركة من خلال نشاطهم.
3. يجب أن تصبح أداره المخاطر موضوع للاجتماعات الدورية للإدارة وذلك للأخذ في الحسبان مجالات التعرض للخطر ووضع أولويات العمل في ضوء تحليل للخطر فعال.
4. يجب أن تتأكد أداره وحدة العمل من شمول إدارة المخاطر ضمن المرحلة الذهنية للمشروعات وحتى انتهاء المشروع.

دور وظيفة أداره المخاطر:-

اعتمادا على حجم المؤسسة، قد يتحمل وظيفة إداره المخاطر من مدير للخطر يعمل جزء من الوقت إلى قسم لأداره المخاطر يعمل طول الوقت. ويجب أن تتضمن وظيفة إدارة المخاطر ما يلي:

- وضع سياسة وأستراتيجية إدارة المخاطر
- التعاون على المستوي الاستراتيجي والتشغيلي فيما يخص إدارة المخاطر
- بناء الوعي الثقافي للخطر داخل المؤسسة ويشمل التعليم الملائم
- أعداد سياسة وهيكل للخطر داخليا لوحدة العمل
- تصميم ومراجعة عمليات إدارة المخاطر
- التنسيق بين أنشطة مختلف الوظائف التي تقدم النصيحة فيما يخص نواحي إداره المخاطر داخل المؤسسة

- تطوير عمليات مواجهة المخاطر والتي تتضمن برامج الطوارئ واستمرارية النشاط
- أعداد التقارير عن المخاطر وتقديمها لمجلس الإدارة وأصحاب المصلحة

دور المدقق الداخلي

قد يختلف دور المدقق الداخلي من مؤسسة لأخرى. وعمليا قد يتضمن دور المدقق الداخلي كل أو بعض ما يلي :

- تركيز عمل المدقق الداخلي على الأخطار الهامة، التي تم تحديدها بواسطة الإدارة، ومراجعة عمليات إداره المخاطر داخل المؤسسة
- منح الثقة في إدارة المخاطر
- تقديم الدعم الفعال والمشاركة في عمليات إدارة المخاطر
- تسهيل أنشطة تحديد وفحص الأخطار وتعليم العاملين بأداره المخاطر والمدقق الداخلي
- تنسيق عملية إعداد تقرير المخاطر المقدم لمجلس الإدارة ولجنة التدقيق ... الخ.
- بغرض تحديد الدور الأكثر ملاءمة، يجب على المدقق الداخلي التأكد من عدم الإخلال بالمتطلبات المهنية الخاصة بتحقيق الاستقلالية والموضوعية.

الموارد والتطبيق:-

يجب توفير الموارد الضرورية لتطبيق سياسة إدارة المخاطر بالمؤسسة، وذلك على كل مستوي إداري داخل كل وحدة عمل. بالإضافة إلى وظائف التشغيل

الأخرى بالمؤسسة، يجب تعريف بوضوح أدوار المشاركين في إستراتيجية/ تنسيق
أداره المخاطر. وهذا التعريف الواضح مطلوب أيضا للمشاركين في مراجعة
ومتابعة إجراءات التحكم وتسهيل عمليات إدارة المخاطر .
يجب أن يتم دمج أنشطة أداره المخاطر داخل المؤسسة عن طريق العمليات
الإستراتيجية والموازنة. ويجب إلقاء الضوء على ها ضمن عمليات التدريب
والتطوير.

أساليب وتقنيات تحليل المخاطر – أمثلة:- الفرص

استطلاع السوق

التوقعات

اختبار السوق

البحث والتطوير

تحليل التأثير على النشاط

الفرص والتهديدات معا :-

تصميم نموذج الاعتمادية

تحليل SWOT (القوة والضعف والفرص والتهديدات)

تحليل شجرة الأحداث

تخطيط استمرارية الأعمال

تحليل(الأعمال والعوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية)

تصميم نموذج الاختيار الحقيقي

اتخاذ القرار في ظروف المخاطر وعدم التأكد

الاستدلال الإحصائي

مقاييس النزعة المركزية والتشتت

PESTLE (تحليل العوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية والفنية

والقانونية والبيئية).

التهديدات

تحليل التهديدات

تحليل شجرة الخطأ.

تحليل أسباب الفشل والتأثير

مراحل ادارة المخاطر Risk Management stages

ان التدقيق الداخلي يجب ان يساعد المؤسسة بتميز وتقييم وعرض الخطر وكذلك المساهمة في تحسين ادارة الخطر وانظمة الرقابة حيث اكدة معايير التدقيق الداخلي تقييم ومراقبة نظام ادارة الخطر المؤثر على المؤسسة .

إجراءات إدارة المخاطر Risk Management Process

➤ تعريف الخطر (الاهداف الاستراتيجية)

➤ تقييم وقياس الخطر

➤ مراقبة الخطر من خلال

- نشر السياسات العامة
- نشر التفاصيل وإيضاحات المرشد
- الرقابة على السياسات والاجراءات



تعريف الخطر : Risk Definition

ان تحديد الخطر يتضمن تعريف الانشطة القابلة للتدقيق وتعريف عوامل الخطر ذات العلاقة والاهمية النسبية لها وعدد الملاحظات ودرجة اضافة قيمة للنشاط والتغيرات التي تحصل في النشاط الخاضع للتدقيق وتاريخ اخر تدقيق (الفترة الزمنية التي مضى عليها التدقيق)...الخ . فالخطر يعني عدم الوضوح (عدم التأكد) من حدوث امر ما قد يكون له اثر على تحقيق الاهداف ويقاس الخطر بالترجيح والاحتمالات.

حيث تتضمن مخاطر التدقيق حالات من عدم التأكد قد تكون ناتجة عن المعاينة او لا تكون ناتجة عن المعاينة والتي قد تنشأ من احتمال تغير النتيجة التي

يتوصل إليها المدقق فيما لو طبق إجراءات التدقيق أو التي قد تنشأ من إجراءات تدقيق غير قياسية لتحقيق هدف ما. ويمكن تحقيق هذه المخاطر عن طريق التخطيط الجيد والإشراف والرقابة .

ما المقصود من تحليل وإدارة المخاطر؟

هي العملية التي تمكن من معرفة المخاطر وتحليل تلك المخاطر باستخدام الطريقة المناسبة ومن ثم وضع الحل المناسب الذي يزيل ذلك الخطر أو يقلل من آثاره. وبشكل آخر فهي العملية التي تزيد من نجاح وإنهاء المشروع من منظور التكلفة والوقت والمواصفات، بأقل ما يمكن من مشاكل.

إن المخاطر التي توجد عنها بيانات كافية يمكن لنا تقديرها إحصائياً لأنه لا يمكن أن يكون هناك مشروعان متشابهان. وفي الغالب التعامل مع المخاطر في المشاريع يختلف من وضع لآخر حيث وجود بيانات كافية للأخذ بها للتقدم والمعرفة الفعلية للمخاطر. قد تطورت عملية تحليل وإدارة المخاطر وتم استخدام الحاسب الآلي للتحليل وهناك عدة أساليب أهمها على سبيل المثال لا الحصر مونت كارلو شجرة القرارات.

ماذا تتضمن المخاطر؟

إن الخطوة الأولى هي معرفة أن المخاطر تنشأ كنتيجة وعاقبة للالتباس وعدم القدرة على التنبؤ وفي كل مشروع توجد مخاطر والتباسات من أنواع مختلفة كما هو موضح بالأمثلة التالية:-

- عدم تأسيس إدارة مالية، وإدارية بعد في المنظمة.
 - التقنيات المستخدمة لم يتم التحقق منها بعد.
 - المصادر غير متوفرة بالمستوى المطلوب.
 - ظروف الموقع الغير متوقعة
- كل ما ذكرناه من التباسات ومخاطر تسبب فشل المشروع. والفشل هو عدم التقيد بميزانية المشروع والموعد المحدد لنهايته والإنجاز حسب الأهداف المحددة.

تحليل وإدارة مخاطر المشروع؟

هي عبارة عن عمليات صممت لإزالة أو تخفيف من آثار المخاطر التي تهدد إنجاز أهداف المشروع. وإن المحللين والمختصين في مجال المخاطر والمدراء وضعوا تصورات جيدة ومتنوعة لهذه العملية ولتبسيط العملية فإن إدارة المخاطرة

تنقسم إلى خطوتين أساسيتين بعد أن يتم التعرف على مواطن المخاطر في المشروع وهما:-

1. تحليل المخاطر (قياس المخاطر).

2. إدارة المخاطر.

تحليل المخاطر: إن هذه الخطوة من العملية تنقسم إلى مرحلتين:-

1. مرحلة تحليل نوعي: التي تركز على التقدير التعريفي والموضوعي للمخاطر.

2. مرحلة تحليل كمي: التي تركز على المنظور والمردود التقديري والإحصائي للمخاطر.

وكما ذكرنا سابقا فإن هناك عدة طرق لعملية التحليل ولمزيد من الإيضاح يمكن الرجوع المدقق المذكوره ادناه.

استراتيجيات في إدارة المخاطر

1. إزالة المخاطر.

2. التقليل من المخاطر

3. نقل هذه المخاطر بعمل التأمين المناسب.

4. المشاركة في المخاطر عن طريق مقاولو الباطن.

5. قبول هذه المخاطر إذا كانت بسيطة أو احتمال وقوعها قليل جداً.

لماذا نستخدم تحليل وإدارة المخاطر في المشروع؟

توجد عدة أسباب لاستخدام تحليل وإدارة المخاطر في المشاريع وأهم سبب

رئيسي هو أنها تجني فوائد عظيمة ذات دلالة تتعدى حدود التكلفة الخاصة بها.

ويمكن إجمال الفوائد في تطبيق تحليل وإدارة المخاطر كالآتي:

- فهم جيد للمشروع ويقودنا هذا الفهم إلى تكوين خطط واقعية ومنطقية في تقدير

تكلفة المشروع وتحديد مدة المشروع

- الفهم الجيد للمخاطر في المشروع يمكن جميع الأطراف المتعلقة بالمشروع من

معرفة التعامل مع تلك المخاطر.

- الفهم الجيد للمخاطر بالمشروع التي بدورها تساعد على الاختيار الأنسب

لنوع العقد.

- معرفة المخاطر في المشروع تسمح بتقدير منطقي مدروس بعيداً عن العشوائية لاحتياطي الطوارئ الذي يعكس فعلاً المخاطر وكذلك يوجه بعدم تشجيع قبول مشاريع غير فعالة من الناحية المالية.
- المساهمة في بناء معلومات إحصائية للمخاطر تساعد في التصميم الجيد للمشاريع المستقبلية.
- تسهيل الأخذ بالمخاطر الكبيرة بمعقولية أكثر مما يزيد الفائدة المكتسبة من الأخذ بالمخاطر.
- المساعدة في التمييز بين الحظ والإدارة الجيدة وبين سوء الحظ والإدارة السيئة

من المستفيد من استخدامها؟

- **المقاول** الذي يهيمه أن يعرف مواطن المخاطرة في المشروع وقام بتحليل تلك المخاطر وعلى ضوء ذلك وضع العرض المناسب والمنافس.
- **المالك** الذي يهيمه معرفة العرض المناسب له وذلك بمعرفة من المقاول الذي وضع العرض وقدره بأسلوب علمي. حتى لا يتورط مع مقاول مغامر أو جاهل بمخاطر المشروع.
- **مدراء المشاريع** الذين يرغبون في تحسين نوعية أعمالهم والذي يرغبون في أن تكون مشاريعهم حسب التكلفة المرصودة والوقت المحدد وحسب المواصفات المطلوبة.

ما هي التكلفة اللازمة لاستخدام عملية تحليل وإدارة المخاطر ؟

إن التكلفة اللازمة لاستخدام عملية تحليل وإدارة المخاطر يمكن أن تكون قليلة كتكلفة يوم أو يومين من وقت الشخص وكحد أقصى من 5% - 10% من قيمة تكلفة إدارة المشروع. والتكلفة تعود إلى الدقة المطلوبة وحجم المشروع وتعقيده. وكنسبة مئوية من إجمالي تكاليف المشروع فإنها تعتبر ضئيلة نسبياً، وجدلاً فأن التكلفة المستهدفة تعتبر كاستثمار في حالة تعريف المخاطر أثناء عملية التحليل والإدارة وإلا ستظل غير معروفة إلى أن يصبح الأمر متأخراً لتداركه. أما بالنسبة للوقت فإن الوقت اللازم لتحليل المخاطر يعتمد على مدى توفر المعلومات. ويحتاج ما بين شهر إلى ثلاثة أشهر وفقاً لدرجة تعقيد المشروع وامتداد تحضير الخطط والمبالغ المرصودة للتحليل. وإن ما تحتاجه من موارد هو شخص واحد أو اثنين لديهم معرفة بإدارة المخاطر ولديه خبرة في استخدام أساليب تقنية تحليل وإدارة

المخاطر. وعلى أي حال في حالة عدم توفر ذلك في المنظمة فإنه يمكن جلب أخصائيين من خارجها.

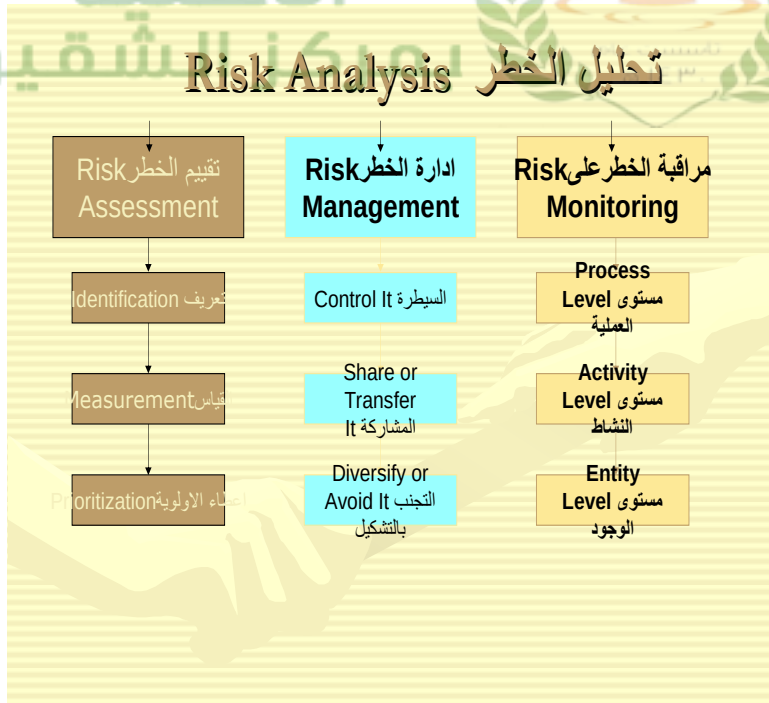
سابعاً: متى يجب استخدام تحليل وإدارة المخاطر ؟

إن تحليل وإدارة المخاطر في المشروع تعتبر عملية مستمرة ويمكن أن تبدأ في أي مرحلة من دورة المشروع ويمكن أن تدوم وتستمر إلى أن تصبح تكاليف استخدامها أكثر من فائدها المحتملة والتي يمكن كسبها. ويتقدم المشروع تقل المخاطر وبهذا فإن فعالية استخدام تحليل وإدارة المخاطر تميل إلى التقلص لذلك فإنه من المستحسن استخدامها في الأطوار المبكرة من دورة حياة المشروع.

هل هي مناسبة لجميع المشاريع؟

من خلال ما ذكرناه سابقاً يقول كثير من المستخدمين وذوي الاختصاص في تحليل وإدارة المخاطر أن الإجابة على هذا السؤال ومن واقع الخبرة فإنها كذلك. لأنه لا يوجد مشروع ليس به مخاطر بل جميع المشاريع بها مخاطر وأن تحليل تلك المخاطر بعد التعرف عليها ومن ثم إدارتها تعتبر جزءاً مكمل لإدارة المشروع ومن دون ذلك سيكون المشروع عرضة للفشل.

تقييم وقياس المخاطر: Risk Analysis



ان تقييم الخطر هو تعريف وتحليل الاخطار ذات العلاقة بانجاز اهداف المنشأة بغرض تحديد كيفية مواجهة تلك الاخطار. فالاخطار ليست متساوية فامكانية حدوث بعضها اكثر من الاخر، ويختلف الخطر الكامن والخطر المرتبط بالمدققة عن خطر الاكتشاف من حيث ان النوعين الاولين يتم تحديدهما داخل النشاط الخاضع للتدقيق، فمن خلال تحكمه في هذه العوامل المحددة لخطر عدم التقصي، يمكن للمدقق ان يسعى وراء الحصول على نسبة خطر تدقيق كافية لتكون مقبولة (1).

يتعين على المدقق ان يقوم بتقييم كل من الخطر الكامن والخطر المرتبط بالتدقيق وان يبتكر بموجب هذا التقييم تحريات الاثبات لكي تكون ملائمة لتقليص خطر الاكتشاف للحصول على نسبة خطر مقبولة.

ان الارتباط بين تقييم المدقق للخطر المرتبط بالمدققة والخطر الكامن من جهة ودرجة خطر عدم الاكتشاف المقبول، كما ان تغيير الخطر الجوهرى و/او الخطر المرتبط بالمدققة على مستوى مرتفع، وذلك للحصول على نسبة خطر تدقيق مرغوب فيها.

يتجلى خطر التدقيق الداخلي في عدم تعبير المدقق بخصوص اوضاع تشمل على مخالفات او اخطاء مهمة. وبما انه دائما شبه مستحيل من الناحية العملية اعادة انجاز كل العمليات التحتية للاوضاع. يكون المدقق ملزما بقبول درجة معينة من الخطاء.

1. مخاطر جوهرية/ المتأصلة (RI) Inherent Risk

يتعلق الأمر بالخطر الأولي للخطاء، ويتوقف الخطر الجوهرى على طبيعة كل من العملية والنشاط الخاضع للتدقيق، ونسبة الخطأ الذي يمكن ان يشمل عليه النشاط، وتشمل المخاطر المتأصلة/ الجوهرية نزاهة الإدارة، وخبرة وكفاءة الإدارة، والضغوط غير المتوقعة التي قد تضطر الإدارة لإساءة السلطة والصلاحيات، ولتقييم الخطر الجوهرى يجب ان يقوم المدقق بانجاز تقييم نظام الرقابة الداخلى ثم إجراءات العمل للنشاط الخاضع للتدقيق، وعلية على المدقق تقييم الإخطار خلال المرحلة التمهيدية للتدقيق. ورغم ان هذا العمل يجب ان يكون معمقا بما فيه الكفاية ليتمكن من استنتاج خلاصات ثابته فانه لا يفترض فيه بالضرورة ان يكون طويلا. فعندما يقوم نشاط التدقيق بتدقيق نشاط، يمكن ان يتم انجاز التقييم بكيفية معمقة، ثم القيام بعملية التدقيق وفق اولويات التدقيق التي حددتها المخاطر (1).

(1) Ibid P.120 Para 12 .

(1) Idem. Para 4 .

أمثلة للأخطاء الكامنة في أرصدة الحسابات

التأكيد	الخطأ الكامن
الشمول	عدم تسجيل الأصول أو الخصوم أو العمليات أو الوقائع.
الاكتمال	عدم دقة تسجيل العمليات أو الوقائع
التسجيل	عدم صلاحية العمليات المسجلة أو عدم انتماء الأصل أو الخصم للنشاط / الكيان.
الصلاحية	تسجيل العمليات في الفترة الخاطئة
القطع	عدم صحة تقييم الأصول أو الخصوم
التقييم	تعرض أرصدة الحسابات بطريقة مضللة.
العرض	

إن هدف تقييم المخاطر هو تمكين المدقق من تكوين فكرة أولية حول النشاط المراد تدقيقه حتى يأخذها بعين الاعتبار في عملية الاختبارات الجوهرية.

- مخاطر القبول الخاطئ.

- مخاطر الرفض الخاطئ.

وهي احتمال تأثير رصيد حساب أو مجموعة عمليات لأخطاء قد تكون مادية فردية أو عند تجميعها مع أخطاء لأرصدة أو مجموعة عمليات. يفترض أنه لا يوجد نظام رقابة داخلية .

2. مخاطر الرقابة (RC) Control Risk

هو ميل نظام الرقابة الداخلية لفقدان الفاعلية طوال الوقت أو فشلها في منع التعرض للأصول. عندما لا تمكن عمليات المدققة الداخلية من توقع أو كشف خطأ مهم، حيث يتم تحديده داخل النشاط الخاضع للتدقيق من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية، والمطابقات التي تتم.

إن تقييم نظام الرقابة الداخلي الأولي يساعد على صياغة حكم تمهيدي حول النوعية العامة لسياق التدقيق، وعندما يكون ارتفاع الخطر المرتبط بالتدقيق ممكناً يكون الضمان الذي يمكن أن يحصل عليه المدقق بواسطة تحريرات التدقيق الموجهة لتقييم فعالية عمليات التدقيق ، فمثلاً عندما تكون الرقابة الداخلية ضعيفة يكون بإمكان المدقق أن يقرر أنه من الاعتدال جداً الحصول على الضمان الذي يحتاجه انطلاقاً من مصادر أخرى (بالتألي زيادة حجم التحريات التوثيقية المنجزة).

- مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بأقل مما يجب.

- مخاطر تقييم الرقابة بأكثر مما يجب.

وهي الناتجة عن اخطاء البيانات التي يمكن ان تحدث لرصيد حساب او مجموعة عمليات والتي يمكن ان تكون مادية منفردة او عندما يتم تجميعها مع اخطاء بيانات اخرى لارصدة او عمليات، وهي اخطاء لا يمكن منعها او اكتشافها وتصحيحها في الوقت المناسب بواسطة الانظمة المحاسبية والرقابة الداخلية. وبالتالي يجب على المدقق عمل الآتي:-

- التقييم الاولي لمخاطر الرقابة (فعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية).
- توثيق فهم وتحديد مخاطر الرقابة (الوصف - الاستقصاء - خرائط التدقيق) .
- اجراء اختبارات الرقابة (للتأكد من قدرة الانظمة الرقابية على منع الاخطاء واكتشافها وتصحيحها).
- تحديد نوعية ووقت الحصول على دليل التدقيق.
- الاهتمام بالعلاقة بين المخاطر الجوهرية ومخاطر الرقابة.

ومن هنا فإن تقدير المدقق للمخاطر الرقابية لا يتوقف على الرقابة الداخلية فحسب، وإنما يتوقف أيضا على قوة اختبارات مدى الالتزام، وعلى نتيجة تلك الاختبارات. فإذا كانت النتائج إيجابية فإن تقدير المدقق للمخاطر الرقابية يقل، وإذا كانت ضعيفة فإن تقدير المدقق للمخاطر الرقابية سوف يرتفع.

وعموما فإن تحديد المدقق لمخاطر الرقابة الداخلية ومجالات الضعف في نظام الرقابة الداخلية يعتمد إلى حد كبير على الحكم الشخصي للمدقق، ويعرف ضعف الرقابة الداخلية الذي يؤدي إلى تقدير مرتفع لمخاطر التدقيق بأنه غياب أو عدم فاعلية إجراءات الرقابة، والتي تؤدي إلى وجود خطأ أو عدم انتظام في اعمال الانشطة، وتحدد الأهمية النسبية لهذا الخطر بمقدار أثره على القوائم. ويترتب على ذلك ضرورة قيام المدقق بتحديد احتمال حدوث خطأ أو أوجه عدم انتظام.

مثال:

تطالب سياسة وإجراءات العمل بالحصول على موافقة المدير قبل الشروع في عملية الشراء. دليل التدقيق لهذه الرقابة الداخلية هو إمضاء المدير على طلب الشراء. يكتشف المدقق إن موظف الشراء قد قام بعمل كبير جدا من أوامر الشراء بدون هذه الموافقة. عند مزيد من التقصي، يكتشف المدقق إن الموظفين لم يتم إعلامهم حسب الأصول بسياسة الموافقة. لذلك قد يستنتج المدقق إن هناك مستوى عال من مخاطر الرقابة

عند تقييم خطر المدققة يفترض المدقق دائما وجود احتمال خطر عدم سير عمليات المدققة بالشكل المتوقع وهذا على افتراض وجود نظام فعال للرقابة الداخلية بإمكانه تقليص احتمال الأخطاء ذات طابع الغش أو المخالف. وعليه يمكن

أن تثبت عدم فعالية أي نظام للرقابة الداخلية في محاربة الغش عندما يركز على تواطؤ العاملين أو المسؤولين على النشاط الخاضعة للرقابة، إلا أنه يمكن لبعض الإداريين من خلال موقعهم أن يحيطوا بعمليات الرقابة التي تساعد على منع مسؤولين آخرين ارتكاب حالات غش مماثلة من خلال مثالو إعطاء الأوامر لمرووسيهم لتسجيل العمليات بشكل مخالف أو إخفائها.

لتقييم خطر الرقابة، يمكن للمدقق أن يتساءل عما إذا كانت عمليات الرقابة التي تنفذها الإدارة للتنبؤ وكشف الغش كافية وتفي بالغرض، كما يمكنه أن يقدر على الخصوص فحص الرد الاستراتيجي المعطى من طرف المسؤولين على الوحدة بخصوص خطر الاختلاس بما فيه الإجراءات المتخذة من طرف هؤلاء بغية:

- تحديد مجالات وأنشطة ووظائف النشاط الخاضعة للرقابة التي تشكل على الخصوص خطرا مرتفعا لوقوع الغش.
- تنفيذ آليات الدفاع الملائمة في الميادين التي صنفها المسؤولون على أنها أكثر عرضة لخطر الغش وهذه الآليات (الميكانيزمات) هي:
 - فصل المهام
 - تعاقب منتظم للمستخدمين
 - الحراسة وعمليات التفتيش الداخلية.
- وضع سياسات فعالة فيما يتعلق بالموارد البشرية للإشراف على توظيف أطر جديدة بالمصلحة العامة والسهر على جعلهم يستوعبون جيدا الالتزام بالنزاهة والاستقامة.
- وضع قانون سير العمل موجه لتخليق المعاملة بين المستخدمين وإعطاء توجيهات حول تساؤلات مثل:
 - العلاقات مع الطرف الثالث
 - القبول بعمل أو بوظائف خارج المصلحة العامة
 - الالتزام بالتبليغ عن نزاعات المصالح (مثلا عندما يكون لأحد العملاء مصالح من شأنها أن تصطدم بوظائفه الرسمية).
 - الإشراف على تنفيذ السياسات المتعلقة بالموارد البشرية، ثم مراجعة قانون سير العمل على فترات منتظمة.
- وضع إجراءات ملائمة للتحقيقات والسلوك الجواب اعتمادها في حالة افتراض مخالفة و/أو اختلاس، وكذا اتخاذ عند اللزوم التدابير التأديبية الملائمة.

عندما ينتهي المدقق من فحص عمليات الرقابة الداخلية، يتعين عليه بصفة عامة لفت انتباه المسؤولين على النشاط إلى كل نقص واضح كشفه على مستوى عمليات الرقابة بما في ذلك وبالتحديد كل نقص من شأنه أن يضاعف/يزيد من خطر الغش أو المخالفات.

3. مخاطر الاكتشاف (RD) Detection Risk

وهي المخاطر الناتجة عن اخطاء البيانات والتي لا يمكن ان يكتشفها المدقق او اخطاء مهمه لم يتم تصحيحه خلال عمليات المدققة الداخلية، او عند قيامه بالاجراءات التفصيلية والتي تكون موجودة في رصيد حساب او مجموعة عمليات ويمكن ان تكون مادية منفردة او عند تجميعها مع اخطاء بيانات اخرى للارصدة او العمليات. ولذلك يجب على المدقق ان يأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

❖ طبيعة الاجراءات التفصيلية (داخلية – خارجية) .

❖ وقت القيام بالاجراءات التفصيلية (نهاية العام) .

❖ مدى او نطاق الاجراءات التفصيلية (استخدام حجم العينة) .

وعليه كلما كان عدد التحريات التوثيقية التي قام بها المدقق مرتفعاً كلما كان احتمال تقصي اثر خطأ او مخالفة مهمة في الاوضاع المالية كبيراً، وبالتالي ضعف خطر عدم التقصي. ومن خلال تكوين رأي ملائم حول التحريات التوثيقية، يسعى المدقق الى تقليص خطر عدم التقصي الى مستوى مماثل لخطر التدقيق الاجمالي، أي يتطابق مع حدود توجهات الادارة العليا.

مثال:

توضيح المخاطر لابد من صيغة يسهل ايصالها الى القارى الا وهي الصيغة الرياضية:-

خطر التدقيق (RA) = المخاطر الجوهرية (RI) × مخاطر الرقابة (RC) ×
مخاطر الاكتشاف (RD)

$$RD = RA / (RI.RC)$$

يقوم المدقق بانجاز تقييم اولى للخطر الكامن ويعتبره ضعيفاً. وبالتالي يعطية نسبة 20% طبقاً للمبدأ التوجيهي الذي هيأته المنشأة.

يظهر التقييم المعمق للانظمة بان نظام الرقابة الداخلية للنشاط مقنعة، ويسير بفعالية وكفاءة ، لذا يعطي المدقق نسبة 40% للخطر المرتبط بالمدقق.

ترتكز استراتيجية الادارة العليا على قبول درجة خطر للتدقيق يصل الى 1%

$$RA = 1\%$$

$$RI = 20\%$$

$$RC = 40\%$$

$$RC = 0.01/(0.4 \times 0.2) = 0.125$$

$$\text{درجة الموثوقية} = 1.087 - 0.125 = 0.875 = 5.5\%$$

فدرجة الموثوقية هي عكس خطر التدقيق .

المخاطر المرتبطة باستخدام العينات في التدقيق

Risks Associated With Sampling

عندما يتم فحص مفردات اقل من 100% من المجتمع فان الاستنتاجات المتعلقة بمجتمع التدقيق تكون عرضة لمخاطر الخطأ، أي ان هناك بعض المخاطر بان ما استنتجة المدقق عن خاصية معينة تتعلق بالمجتمع قد لا يكون صحيحا، وتنتج المخاطر النهائية او الاجمالية تقريبا من:-

- مخاطر حدوث الازخاء والمخالفات الجوهرية في تسجيل المعاملات المالية.
- مخاطر عدم كفاية ومناسبة عينة التدقيق في اكتشاف هذه الازخاء والمخالفات ، وبالطبع فان المدقق يعتمد على نظام الرقابة الداخلية لتخفيض المخاطر الاولى ، وعلى الاختبارات الاساسية في تخفيض المخاطر الثانية. وبالطبع فانه يمكن تقسيم الازخاء المرتبطة بكل هذين النوعين من المخاطر بصفة عامة- الى اخطاء تعود للعينة وازخاء لا تعود للعينة وتحدث الازخاء التي تعود للعينة عندما يسحب المدقق عينة لا تتضمن نفس الخصائص التي يتصف بها المجتمع ككل، ومن ثم عند حدوث هذا فان المدقق سوف يصل الى استنتاجات غير صحيحة، لان العينة لا تمثل المجتمع بخصوص الخاصية او الصفة التي يتم اختيارها. وهذه الازخاء التي تعود للعينة يمكن تبويبها الى:

- خطأ النوع الاول أي مخاطر رفض فرض على انه غير حقيقي في حين انه حقيقي في الواقع.
- خطأ النوع الثاني أي مخاطر قبول فرض على انه حقيقي في حين انه غير حقيقي في الواقع.

اما الازخاء التي لا تعود الى العينة فانها تكون نتيجة الازخاء التي ارتكبت عند مراجعة العينة، كاستخدام مستندات تدعيم غير مناسبة او ملائمة، او الفهم

الخاطى للاستنتاجات الناتجة عن ادلة الاثبات بانواعها المختلفة، او الاحكام والتقديرات الخاطئة بناء على ادلة الاثبات .

ويجب على المدقق ان يهتم بمراقبة كل من الاخطاء التي تعود للعينة والتي لا تعود للعينة بشكل مناسب، وبالطبع يمكن تخفيض مخاطر اخطاء العينة الاحصائية وغير الاحصائية عن طريق زيادة حجم العينة، ومع هذا فان احتمال حدوث الاخطاء التي لا تعود للعينة فان المدقق يجب ان يراقبها ويتحكم فيها عن طريق الالتزام بمعايير التدقيق فضل عن معايير رقابة جودة اداء وممارسة التدقيق.

التحكم وتوجيه المخاطر.

يهدف تحديد نواحي الضعف واثرها على عملية التدقيق فلا بد من:-

❖ وضع وتطوير السياسات العامة

❖ وضع وتطوير الاجندة والارشادات التفصيلية

❖ الرقابة على مدى الالتزام بالسياسات والاجراءات .

هذا ويجب على المدقق ان يراعي ما يلي:

1. ان مخاطر الاكتشاف دائماً موجودة حتى اذا تم التدقيق بنسبة 100% لأن معظم

ادلة التدقيق تكون مقنعة اكثر منها قطعية.

2. توجد علاقة عكسية بين مخاطر الاكتشاف والمخاطر الجوهرية والرقابية،

فعندما تكون المخاطر الجوهرية عالية من وجهة نظر المدقق فإن مخاطر

الاكتشاف المقبولة يجب ان تكون منخفضة وبالتالي تكون مخاطر التدقيق

منخفضة والعكس بالعكس.

3. ان اختبارات الرقابة والاجراءات التفصيلية اهدافها معروفة ، ولهذا فإن نتائج

اجراءات أي منهما ربما يساهم في اهداف الاخر، فالاخطاء المكتشفة عند

اجراء الاختبارات التفصيلية ربما تؤدي الى تعديل التقييم السابق لمخاطر

الرقابة.

4. ان تقييم المدقق لمكونات مخاطر التدقيق ربما تتغير اثناء عملية التدقيق

وبالتالى يجب على المدقق تغيير الاجراءات التفصيلية على اساس تعديل

مستويات التقييم للمخاطر الجوهرية والرقابية.

ادارة المخاطر بطريقة فعالة:

- لقد ذكرت المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي على ضرورة ادارة المخاطر بطريقة فعّالة من خلال (1) :
- ✓ المراجعة الدورية لنظام الرقابة الداخلية المحاسبية والانظمة ونشاطات المنشأة.
 - ✓ العوامل والاتجاهات العكسية والسلبية.
 - ✓ العوامل الداخلية – اعادة الهيكلة.
 - ✓ انظمة المعلومات والتقارير الجديدة.
 - ✓ الاحداث غير المتوقعة.
 - ✓ أليقظة وكشف المخاطر مضمونة بالأعمال الفعّالة.

تأثير الخطر يمكن ان يتضمن ما يلي:

1. قرار خاطئ نتيجة معلومات غير صحيحة في غير موعدها .
2. خطأ في حفظ السجلات، التقارير المحاسبية والمالية غير المناسبة والخطر المالي.
3. الفشل في حماية رأس المال بشكل دقيق .
4. عدم رضا الزبون على السياسات الخاطئة، الدعاية السلبية وتدمير سمعة المؤسسة.
5. الفشل في تطبيق سياسة المنشأة، الخطأ، الاجراءات او عدم التوافق مع القوانين والانظمة ذات العلاقة.
6. استخدام الموارد بشكل مكلف او استخدامها بلا كفاءة او فعالية.
7. الفشل في تحقيق الاهداف والغايات المنشودة للعمليات والبرامج.

مخاطر النشاط

- تجاري (فقدان احمد العملاء المهمين)
- مالي (قلة التحصيل من العملات)
- تشغيلي (عدم وجود خطة للأنشطة)
- ربحي (انخفاض نسبة الربحية)

المخاطر الناجمة عن انظمة تكنولوجيا المعلومات:

(1) IIA www.theiia.org

✓ مخاطر الاختراق من خلال الانترنت والتجارة الالكترونية وتتمثل في امكانية حجب الخدمة.

✓ مخاطر الفيروسات والتي تؤدي الى تدمير المعلومات وتحريفها .

✓ المخاطر البشرية وتتمثل في تجاوز السرية من خلال الافصاح غير المصرح به عن المعلومات والبيانات .

✓ المخاطر المادية مثل تعطل الكهرباء او الاجهزة والمعدات او الدمار الناتج عن سوء توفير المناخ الملائم لعمل هذه الاجهزة من حيث الرطوبة والتدفئة والتهوية والانارة الخ.

إدارة مخاطر الجهات التي ترعاها COSO: يشير الإطار المتكامل إلى أن إدارة مخاطر الجهات تتعامل مع المخاطر والفرص التي تؤثر على خلق القيمة أو الحفاظ على القيمة وتُعرف على النحو التالي:

" إدارة مخاطر الجهات هي عملية تتم من جانب مجلس إدارة الجهة، والإدارة وغيرهم من الموظفين، وتطبق في بيئة إستراتيجية داخل الجهة، بهدف تحديد الأحداث المحتملة التي قد تؤثر على الجهة وإدارة المخاطر لتكون في إطار مقدار المخاطر التي يمكن أن تقبل الجهة تحملها لتقديم ضمانات معقولة فيما يتعلق بتحقيق أهداف الجهة. "(16).

لا توجد في القطاع العام صلة مباشرة ما بين مصطلحي "خلق القيمة" و"الحفاظ على القيمة" كما هو الحال في القطاع الخاص. ومع ذلك ، فالتعريف شامل بحيث يغطي أكبر عدد ممكن من القطاعات والأشكال المتعددة للمنظمات. هذا ومن الممكن إستبدال خدمة الخلق والمحافظة لقيمة الخلق والمحافظة لينطبق التعريف تماما على جهات القطاع العام.

تحديد المهمة:

تعتبر نقطة الانطلاق لإدارة مخاطر الجهات هي مهمة أو رؤية الجهة. في إطار هذه المهمة، ينبغي أن تضع الإدارة الأهداف الإستراتيجية، واختيار الاستراتيجيات لتحقيق هذه الأهداف وتحديد الأهداف الداعمة الموجهة في جميع أنحاء المنظمة.

تحديد الأهداف:

يمكن تقسيم الأهداف إلى أربع فئات (على الرغم من أن معظم الأهداف يمكن إدراجها ضمن أكثر من فئة). وهي:

- **الاستراتيجيات** - رفع مستوى الأهداف، بما يدعم ويتمشى مع مهمة الجهة.
- **أداء المهام** - تنفيذ المهام بشكل منتظم وأخلاقي واقتصادي ويتسم بالكفاءة؛ وحماية الموارد من الخسائر وسوء الاستخدام والضرر.
- **التوثيق** - الاعتماد على الوثائق والتقارير بالإضافة إلى مسؤولية الوفاء بالالتزامات.
- **الالتزام/الإذعان** - الامتثال للقوانين والأنظمة السارية والقدرة على التصرف وفقاً لسياسة الحكومة.

لا تدخل الأهداف في الفئتين الأولى والثانية كلياً ضمن رقابة الجهة وبناءً على ذلك فإن أي نظام لإدارة المخاطر يمكنه فقط تقديم ضمانات معقولة بأن هذه المخاطر تدار بشكل مرضي، إلا إنه ينبغي أن يسمح هذا النظام للإدارة إدراك المدى الذي تتحقق فيه هذه الأهداف في الوقت المناسب ومع ذلك، فإن الأهداف المتعلقة بالاعتماد على التقارير والإذعان تقع ضمن رقابة الجهة المخصصة لذلك، فإن الإدارة الفعالة للمخاطر في الجهة عادةً ما تقدم ضمانات على تحقيق الأهداف.

تحديد الأحداث- المخاطر والفرص:

حالما توضع أهداف الجهة فإن إدارة المخاطر تطلب منها تحديد الأحداث التي قد يكون لها تأثير على تحقيق تلك الأهداف. ويمكن أن يكون للأحداث إما أثراً سلبية أو أثراً إيجابية أو كليهما. ومثل الأحداث ذات الأثر السلبي المخاطر التي يمكن أن تعيق قدرة الجهة على تحقيق أهدافها ويمكن لهذه المخاطر أن تنشأ نتيجة لعوامل داخلية وخارجية. وقد تكون هناك مخاطر أخرى تتصل ببعض الجهات خاصة.

قد تعوض الأحداث ذات الأثر الإيجابي الآثار السلبية أو تمثل فرصاً. والفرص هي إمكانية وقوع أحداث من شأنها أن تعزز قدرة الجهة على تحقيق أهدافها أو تمكن الجهة من تحقيق الأهداف بكفاءة أكبر. فضلاً عن السعي إلى تخفيف المخاطر، فإن إدارة المخاطر تضع خططاً لاغتنام الفرص.

نقل المعلومات والمعرفة

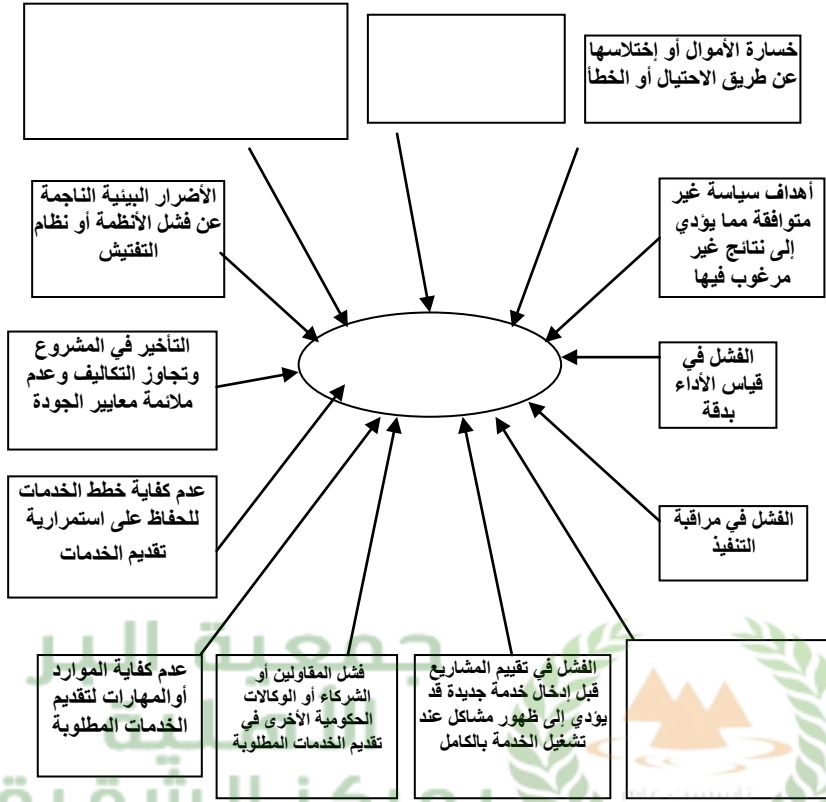
إن الجزء الأساسي من العملية هو تحديد ما إذا كانت إدارة مخاطر الجهات التي تتبعها الجهة "فعالة". إذ تحتاج الإدارة إلى إصدار حكم بشأن ما إذا كانت مقومات الجهة في إدارة المخاطر موجودة وتعمل بفعالية؛ أي أنه لا يوجد قصور مادي وأن جميع المخاطر التي قد جلبت كانت ضمن معايير مقبولة بالنظر إلى قابلية الجهة للتعرض للمخاطر. وعندما تكون إدارة المخاطر إدارة فعالة فإنها ستدرك المدى الذي تتماشى فيه الأهداف في جميع الفئات الأربع مع المهمة المحددة. كما وأنه من الضروري أن تكون عملية الاتصال فعالة بين الإدارة العليا والأدنى لتسهيل هذه العملية.

القيود

مهما كانت درجة إتقان تصميم وتشغيل النظام، فإنه لا يمكن لإدارة مخاطر الجهات تزويد الإدارة بضمانات مطلقة فيما يتعلق بتحقيق الأهداف العامة. وبدلاً من هذا تدرك الإدارة أنها لا تحصل إلا على مستوى معقول من الضمانات. إن المستوى المعقول من الضمانات عبارة عن المستوى المرضي الذي يبعث الثقة بتحقيق الأهداف، أو إطلاع الإدارة في الوقت المناسب على عدم احتمال تحقيق الأهداف. كما إن تحديد مقدار الضمان المطلوب للوصول إلى مستوى مرضي من الثقة هو أمر خاضع للحكم. وفي ممارسة هذا الحكم ستحتاج الإدارة إلى النظر في قابلية الجهة للتعرض للمخاطر والأحداث التي قد تؤثر على تحقيق الأهداف.

يعكس المستوى المعقول من الضمانات فكرة أن الشكوك والمخاطر متصلة بالمستقبل حيث لا يستطيع أحد التكهّن يقيناً بما قد يحدث. بالإضافة إلى ذلك، هناك عوامل خارجة عن سيطرة الجهة أو نفوذها، مثل العوامل السياسية، التي يمكن أن تؤثر على قدرتها في تحقيق أهدافها. وأما في القطاع العام، فيمكن لبعض العوامل الخارجة عن سيطرة الجهة تغيير الأهداف الأساسية في مهلة قصيرة جداً. حيث تنتج القيود من الحقائق التالية : يمكن للإنسان أن يخطئ في الحكم عند اتخاذ القرارات؛ الأعطال التي يمكن أن تحدث تكون لأسباب بشرية مثل الأخطاء أو الأغلط البسيطة؛ والقرارات بشأن الإستجابة للمخاطر. ومن الضروري عند وضع الضوابط أن يتم النظر في التكاليف والمزايا ذات الصلة؛ والضوابط التي يمكن التحايل عليها عند تواطؤ شخصين أو أكثر بحيث يتسبب بإلغاء الإدارة للنظام الرقابي. وتمنع هذه القيود الإدارة من الحصول على تأكيدات مطلقة بأنه سيتم تحقيق الأهداف. الشكل (1) يبين بعض المخاطر التي عادة ما تتم مواجهتها. والمراد منها التوضيح لا الحصر:

المخاطر النمطية



العلاقة بين الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر

في كثير من النواحي يمكن اعتبار إدارة مخاطر الجهات تطوراً طبيعياً لنموذج الرقابة الداخلية. وستسعى معظم المنظمات إلى التطبيق الكامل لنموذج الرقابة الداخلية قبل تنفيذ المفاهيم الكامنة في إدارة المخاطر في الجهات، وتعتبر الرقابة الداخلية جزء لا يتجزأ من إدارة مخاطر الجهات. ويشمل إطار عمل إدارة مخاطر الجهات الرقابة الداخلية، ولكنه بالإضافة إلى ذلك، يشكل أقوى مفهوم لكيفية إسقاط القرارات التجارية من مهمتها الأساسية وما يرتبط بها من أهداف ويعد أداة لمساعدة الإدارة في تحديد الاستجابة السليمة لأحداث معينة. ويتجاوز نموذج إدارة مخاطر الجهات دليل الانتوساي الإرشادي حول الرقابة الداخلية في عدد من المجالات، أهمها:

- التوسع في فئات الأهداف، واشتماله على تقارير أكثر اكتمالاً، ومعلومات غير مالية، ووجود الأهداف الإستراتيجية.

- توسع عناصر تقييم المخاطر وتقدم مفاهيم مختلفة للمخاطر، مثل مخاطر قابلية التعرض للخسائر، وتحمل المخاطر، والاستجابة للمخاطر.
- التأكيد على أهمية المديرين المستقلين في المجلس وتحديد أدوارهم ومسؤولياتهم.

هل تتأثر أهداف التدقيق في النظام اليدوي عنها في النظام الإلكتروني؟
تتمثل أهداف التدقيق بزيادة درجة الثقة في البيانات المالية وتعتبر هي نفسها في كلا النظامين .

هل يتأثر نطاق التدقيق في النظام اليدوي عنها في النظام الإلكتروني؟
لا يتغير نطاق التدقيق في كلا النظامين

ما يتأثر في النظام اليدوي عنه في النظام الإلكتروني؟
تتغير طريقة التدقيق وجمع الأدلة وذلك بسبب اختلاف الأنظمة من حيث طريقة المعالجة والتخزين والاسترجاع والرقابة الداخلية
كيف تحسن الأنظمة الحاسوبية من نظم الرقابة الداخلية؟
يتم تحسين الرقابات الداخلية في الأنظمة المحوسبة من عدة نواحي مثل:
1. تقليل الأخطاء البشرية بسبب الرقابة الحاسوبية التي حلت مكان اليدوية
2. توفر المعلومات بجودة عالية وكفاءة في الاستخدام لمساعدة متخذي القرارات خاصة عند معالجة وتخزين واسترجاع البيانات

هل يعني وجود هذه الحوافز للأنظمة الحاسوبية عدم وجود مخاطر؟
لا يمكن أن توفر الأنظمة الحاسوبية مزايا دون مخاطر تواجه المدقق مثل:
1. ضرورة فهم نظام الرقابة الداخلية مما يتطلب تأهيل ومقدرة عالية للعمل في مثل هذه البيئة وقد تكون البيئة معقدة مما يصعب على المدقق فهمها
2. محدودية العنصر البشري مما يزيد من الأخطاء المنتظمة خاصة عند حدوث خلل في النظام ولكن يقلل من الأخطاء العشوائية في النظام اليدوي.
3. دمج عدد من الأعمال والوظائف مثل وظيفة التفويض والتسجيل
4. خطر فقد المعلومات بسبب التخريب أو انهيار النظام أو خلل في البرمجة

5. فقد مسار المراجعة المرئي في النظام اليدوي وعدم القدرة على تتبع العمليات خلال النظام الإلكتروني بسبب:

- قد تشطب بعض المعلومات التي لم تعد لها ضرورة من ذاكرة الجهاز
- قد يتم تخزين البيانات خارج النظام على وسائل مختلفة
- المعلومات قد تكون ملخصة ولا توضح مصدر المعلومات
- بعض العمليات إليه تتم عبر النظام مثل أوامر الشراء عندما يصبح المخزون عند الحد الأدنى

ما هي طرق التغلب على فقد مسار التدقيق؟

- 1) طباعة المعلومات الضرورية عند حاجة المدقق لها لمتابعة مسار التدقيق
- 2) تسهيل عملية الاستفسار من خلال البرمجة لطباعة السجلات حسب الطلب
- 3) مطابقة المجاميع الكلية من خلال المستندات الأصلية مع نتائج النظام
- 4) استخدام الاختبارات البديلة مثل فحص طرق الجرد للمخزون عندما يصعب تتبع حركة المخزون

ما هي الأمور التي يجب على المدقق التعامل معها عند التخطيط في ظل النظم الإلكترونية؟؟

- 1) فهم للأنظمة المحاسبية والرقابية للتخطيط
- 2) مراعاة درجة التعقيد في الأنظمة المحوسبة عند التخطيط
- 3) فهم أهمية وتعقيد تشغيل العمليات بالحاسوب

ما هي الإجراءات التي يتبعها المدقق في عملية تنفيذ الاختبارات للتدقيق؟؟

- 1) فهم الأنظمة المحاسبية والرقابية
 - 2) الإجراءات اللازمة لتحديد المخاطر الموروثة ومخاطر الرقابة
 - 3) تصميم وتنفيذ إجراءات الرقابة والاختبارات التفصيلية
- كل ذلك قد يتطلب الاستعانة بالخبراء عند الحاجة وهذا ما تنظمه المعايير الدولية

مداخل التدقيق في ظل الأنظمة المحوسبة

Entries under the scrutiny of computerized systems

أولاً: التدقيق حول الحاسوب

ويركز على المدخلات والمخرجات ولا يهتم بالتشغيل ، كما في الأنظمة اليدوية ويتم ذلك بالرجوع للمستندات الأصلية للتحقق من صحتها ودقتها واكتمال بياناتها وإدخالها للحاسوب من قبل الجهة المخولة بذلك

شروط استخدام هذا المدخل؟؟

- ✓ ضرورة توفر المستندات الخاصة بالمدخلات والمخرجات في الوقت المناسب والكمية الكافية لأغراض التدقيق
- ✓ الاحتفاظ بالمستندات لفترة كافية من الزمن للرجوع لها واستخدامها
- ✓ توفر الإجراءات الملائمة لإعداد وإدخال البيانات وطباعة المخرجات

مميزات وعيوب هذا المدخل؟؟

السهولة وانخفاض التكلفة وعدم الحاجة للخبرات والمهارات المتخصصة وعدم الاعتماد على بيانات افتراضية

ثانياً: التدقيق من خلال الحاسوب

- لا بد أن يهتم المدقق بعملية التشغيل التي تتم في الحاسوب والرقابة الداخلية للجهاز وتدقيق المدخلات والمخرجات والتشغيل ويتم ذلك بسبب:
- عملية التشغيل تحوي إجراءات مهمة لا بد من الاهتمام بها
 - فقد مسار المراجعة يضطرنا للبحث عن بدائل
 - حجم المعاملات الكبير والذي يوفر سجلات ومستندات كثيرة يصبح معها التدقيق حول الحاسوب غير عملي

وحتى يتمكن المدقق من الاعتماد على الحاسوب للتدقيق يستخدم طرق عدة تساعد في العمل وهي تعتبر فعالة في اختبارات الرقابة على التطبيقات وتشمل:

❖ المحاكاة المتوازية

❖ البيانات الاختبارية

إضافة لأنواع أخرى من طرق التي تساعد في استخدام هذا المدخل

التدقيق من خلال الحاسوب

أولاً: المحاكاة المتوازية

ويتم في هذه الطريقة معالجة البيانات الفعلية للشركة باستخدام برامج مشابهة لبرامج العميل ولعدة مرات خلال السنة ومطابقة النتائج مع نتائج العميل للتحقق من صحة ودقة واكتمال العمل

ومن مميزات هذه الطريقة ما يلي

- استخدام بيانات حقيقية للتطبيق ومن ثم تتبعها مع المستندات الأصلية
 - زيادة حجم الفحص بدون تكاليف كبيرة
 - استقلال المدقق في عملية الاختبارات عن العميل
- لكن على المدقق مراعاة اختيار البيانات لتمثل بيانات العميل التي تم تشغيلها حتى تتطابق النتائج مع نتائج العميل

ثالثاً: التدقيق باستخدام الحاسوب

وفيه يتم استخدام الحاسوب من خلال برامج تدقيق خاصة للعمل على ها بكل المراحل التي تتعلق بالتدقيق مثل التخطيط أو تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات التفصيلية، ويتم فيها تحديد حجم العينات واختيار مفرداتها وتقييم نتائجها وهذه البرامج قد تكون خاصة أو عامة

1. برامج التدقيق الخاصة:

وهي خاصة للعميل حيث يقوم ببرمجتها وإعدادها من خلال فريق البرمجة المتخصص لديه ويتم مراعاة الأمور التالية عند إعدادها:

- أن تتناسب هذه البرامج مع هدف التدقيق ولذلك يتم تحديد الأهداف قبل التصميم
- توفير وصف إجرائي لكافة التفاصيل للمهام والعمليات التي تتعلق بالتدقيق حتى تراعي عند التصميم
- ترجمة العمليات من مخرجات وتشغيل ومخرجات في شكل خريطة انسياب
- تصميم البرنامج واختباره للتحقق من عدم وجود عيوب وأنه يحقق الهدف

2. برامج التدقيق العامة:

وهي برامج عامة لا تخص تطبيق معين أو عميل محدد ولكن متاحة الاستخدام لجميع العملاء وجميع التطبيقات وتستخدم لإجراء العديد من العمليات المهمة في التدقيق مثل التحقق من عمليات الضرب والجمع مثل إعادة حساب الخصم المسموح به على المبيعات، وتستخدم في فحص السجلات من حيث الجودة والاكتمال والاتساق مثل فحص أرصدة المدينين لتحديد القيم التي تزيد عن الحد الأقصى للائتمان وفحص ملفات الأجور للتعرف على الموظفين الذين انتهت مدة خدمتهم ، وتستخدم كذلك في مقارنة البيانات بملفات مستقلة مثل مقارنة أرصدة

المدينين بين تاريخين مع تفاصيل المبيعات والنقدية المحصلة بملفات العمليات المالية، وتستخدم في اختيار عينة المراجعة، وطباعة طلبات المصادقة

جمعية البر
الأهلية
بمركز الشقيق

