

دور تكامل أجهزة الرقابة المالية في تحسين جودة التدقيق
دراسة حالة كلية الصيدلة في جامعة هتولير الطبية

The role of the integration of financial control agencies in improving the quality of auditing

A case study of the College of Pharmacy of Howler Medical University

Aram Farhad Ali

Erbil Polytechnic University - Technical College

الملخص

معلومات البحث

تناولت هذه الدراسة دور تكامل أجهزة الرقابة المالية في تحسين جودة التدقيق، دراسة حالة كلية الصيدلة جامعة هتولير الطبية، حيث هدفت إلى تحقيق الجودة في أعمال التدقيق من خلال تكامل أداء كل من الرقيب المالي والمدقق الداخلي وذلك بالتعاون والتنسيق فيما بينهما، وفرضت الدراسة بأن التكامل يسهم في عمل الرقيب المالي في تحسين أعمال الرقابة وتحقيق جودة التدقيق، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لوصف وتحليل الظاهرة وبعد التحليل باستخدام برنامج الحزم الإحصائي (SPSS) توصلت الدراسة إلى إن المستلزمات المتوفرة حالياً لتنفيذ عمليات التدقيق الداخلي غير كافية لتطوير جودة خدمات التدقيق مثل النشرات التوضيحية والدورات التدريبية واللقاءات والندوات .. الخ . وإن نتائج وإشراف المنظمات المهنية المختصة بأعمال الرقابة والتدقيق حالياً ليست بالمستوى المطلوب لضمان توفير أشكال ومجالات التعاون والتنسيق بين كل من الرقيب المالي والمدقق الداخلي ومن ثم تحقيق الجودة في التدقيق.

تاريخ البحث:

الاستلام: ٢٠١٩/١١/١٥

القبول: ٢٠١٩/١٢/٢٣

النشر: خريف ٢٠١٩

Doi :

10.25212/lfu.qzj.4.4.29

الكلمات المفتاحية:

audit work

contributes

financial

statistical

requirements

مقدمة

ظهر التدقيق نتيجة حاجة إنسانية إذ أن التحقق من كفاءة إدارة الأموال وإستغلالها لتحقيق عائد أمثل هو فطرة إنسانية نابعة من الحرص على الأموال والرغبة بإستثمارها على الوجه الأفضل لقوله تعالى في كتابه الكريم: (المال والبنون زينة الحياة الدنيا والباقيات الصالحات خير عند ربك ثواباً وخير أملاً)

(الكهف، ٤٦)، أما التدقيق بصورة عامة فهو: التحقق من صحة مزاعم الآخرين بواسطة وسائل معينة للوصول إلى رأي عن تلك المزاعم.

ونتيجة لكبر حجم المشروعات وانفصال الملكية عن الإدارة وغيرها من الأسباب ظهرت الحاجة إلى مدقق خارجي فضلاً عن المدقق الداخلي، يسهم في إعطاء تأكيدات للمالكين والمستثمرين بصحة الإجراءات التي تتبعها الإدارة في تسيير أعمالها بما يضمن تحقيق الأهداف بأقل كلفة وبنفس الجودة المطلوبة.

ويعد التدقيق الداخلي خدمة إنشائية أولاً إذ يضمن دقة البيانات التي تحتاجها الإدارة في وضع السياسات العامة وتطويرها ويعد كذلك خدمة وقائية للإدارة فهو يوجّه إنحراف تلك السياسات، إن دور المدقق الداخلي يُحدّد من قبل الإدارة، وتتباين وظائفه وأهدافه حسب متطلبات الإدارة، أما الهدف الرئيس للرقيب المالي فهو إبداء رأي في البيانات المالية وما إذا كانت تعبّر بعدالة عن الوضع المالي الحقيقي.

وعلى الرغم من ذلك فإن بعض الإجراءات والوسائل لتحقيق أهداف كل من المدقق الداخلي والرقيب المالي غالباً ما تتشابه، وعليه فإن أكثر مجالات عمل التدقيق الداخلي تكون مفيدة في تحديد عينة وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي وهذا الأمر يستدعي وجود علاقة تكاملية بينهما لذلك تم إختيار موضوع تكامل أعمال الرقيب المالي والمدقق الداخلي وأثر الإستخدام المنظم لكل منهما لأعمال الطرف الآخر بما يحقق غاية وأهداف الإدارة التي يعملون ضمنها بكفاءة وفاعلية وإقتصادية فضلاً عن أداء مهام التدقيق بجودة عالية والتي تم التأكيد عليها من قبل المنظمات الدولية المختصة بأعمال التدقيق والرقابة.

مشكلة البحث:

تكمن مشكلة البحث في إنعدام التكامل بين عمل المدقق الخارجي والمدقق الداخلي مما يؤثر سلباً في تحقيق جودة التدقيق.

وعليه فإن مشكلة البحث سيتم مناقشتها من خلال المحاور الآتية:

-هل للرقابة المالية دور في تحقيق جودة التدقيق؟

-هل أن التكامل بين الرقابة المالية والتدقيق الداخلي يسهم في تحسين جودة التدقيق؟

أهمية البحث

تناول البحث الرقابة المالية وأثر تكامل أجهزتها في تحقيق الجودة في التدقيق، إذ إن أهمية البحث تأتي من كونه يقدم مقترحات بخصوص تحسين أداء أجهزة الرقابة المالية المتمثلة بالرقيب المالي عليها من عدة نواحي ولاسيما في مجال تحديد حجم العينة والأهمية النسبية.

أهداف البحث:

يهدف البحث للوصول إلى تحقيق الجودة في أعمال التدقيق من خلال تكامل أداء كل من الرقيب المالي والمدقق الداخلي وذلك بالتعاون والتنسيق فيما بينهما ومن هذه المتغيرات يبتغي البحث تحقيق ما يأتي:

1- توضيح دور الرقابة المالية والرقيب المالي في تحقيق جودة التدقيق.

2- التعرف على طبيعة ومفهوم جودة التدقيق وكيفية تحقيقها في التدقيق من خلال التكامل بين عمل المدقق الداخلي والخارجي وتوضيح بعض الجوانب لتحقيق الجودة في التدقيق.

فرضية البحث:

يسهم التكامل في عمل الرقيب المالي في تحسين أعمال الرقابة وتحقيق جودة التدقيق.

حدود البحث:

شملت حدود البحث أفراداً من التدقيق الداخلي في كلية الصيدلة/ جامعة هقولير فضلاً عن عدد من الرقباء الماليين العاملين في هيئات ديوان الرقابة المالية ودائرة تدقيق المنطقة الأولى.

منهج البحث:

لغرض الوصول إلى غاية البحث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في تجميع بيانات البحث وبما يحقق الهدف المقصود في الجانبين العملي والنظري.

ءطة البءء:

ءراساء سابقء:

ءراسء أسءء (2003) : "ءراسء ءلفلفة مقارئة لأوءه الشبه والإءءلاف لكل من المراءع ءءلف والمراءع ءءرف"

ءءءء هءه ءراسءة إلى بفاں الفرق ءءصفلف بفن المراءع ءءلف والمراءع ءءرف، كما ءاولء أفضاً ءوضفء العلاءة بفن المراءع ءءلف والمراءع ءءرف.

إء ءوصلء هءه ءراسءة إلى كافة الفرقاء ءءففة بفن المراءع ءءلف والمراءع ءءرف، ءءوصلء إلى وءوء علاءة ءفاعل بفنفما، أء أن كل منهما من الممكن أن فسءفء من الآخر.

ءراسء ءلف (2004): "أهمفة ءءففق ءءلف ومدف إعءماء ءفوان الرقابة المالفة علفه كمءقق ءءرف".

ءناولء هءه ءراسءة مشكلاء ءءم إسءفاءة المءقق ءءرف من بعض أءمال المءقق ءءلف بصورة ءءقق الفاعلفة والكفاءة والإءءصاءفة فف ءءففق بسبب بعض الصءوءاء والمءءءاء ءءف ءواءه ءءعاون وءءنسفق بفن المءقق ءءرف والمءقق ءءلف ءءوصلء هءه ءراسءة إلى أن ءءم المءرفة الكاملة لأءفاء وإءراءاء كل من (ءءففق ءءرف وءءلف) من قبل الإءراءاء أءف إلى ءءءء الإءءصال وءءعاون بفن المءقق ءءلف وءءرف وإن افءقار المءققف ءءلفف للمؤهلاء العلمفة والمهنة المطلوبة أءف إلى ءءم ءوفر قناعاء المءقق ءءرف بءءاءج أءمالهم أو إمكانيء ءءعاون وءءنسفق معهم وكذلك وءوء النظرة الفوففة لءف بعض المءققف ءءرفف ءءاء المءققف ءءلفف ءءف أءء إلى انعكاساء سلبفة على ءصرف الطرفف ءءءء فف سلوك بعض المءققف ءءرفف ءءف ففوصف بالءءالف، كما عرضء ءراسءة بعض ءءوصفااء لءلافف نقاء ءءل المشءصة ومنها العمل على ءوضفء شكل العلاءة بفن المءقق ءءرف وءءلف وإزالة الغموض فف نظرة الإءراءاء والمءققف ءءلفف ءءاء أءفاء وعمل المءقق ءءرف من ءءال إقامة ءءوااء والمؤءمراء على مسءوى الوزاءاء والشركاء ءءابءة لها وءءوفه المءققف ءءرفف بالءءزام قواعد السلوك المهنة

والإبتعاد عن التعالي على المدققين الداخليين وإصدار دليل تدقيق عراقي يتناول توضيحات لكيفية الإستفادة من عمل المدقق الداخلي .

دراسة حسن (2008): "العوامل المؤثرة في جودة التدقيق"

تهدف الدراسة إلى الوقوف على حدة فجوة التوقعات بين المدققين والمستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية وصياغة نموذج شامل متعدد الأبعاد للعوامل المؤثرة في جودة التدقيق والرقابة عليها يمكن أن يسهم في توضيح تلك الفجوة من جانب , ومن جانب آخر الإرتقاء بمهنة التدقيق لمواجهة متطلبات المرحلة الراهنة وما تتعرض له من تحديات تفرض ضرورة توافر مقومات لمواجهتها, وتوصلت الباحثة إلى وجود فجوة بين مدققي ديوان الرقابة المالية ومكاتب التدقيق من جهة والمستثمرين من جهة أخرى وتزرع ثقتهم في إمكانية الإعتماد على الكشوفات المالية عند إتخاذ قرارات استثمارية , وأظهرت نتائج التحليل إتقافا على تأثير العوامل والمتغيرات ذات الصلة (المدقق والأداء المهني لعملية التدقيق ومستخدمي التقارير المالية) في الأنموذج المقترح لقياس جودة التدقيق والرقابة عليها , وخلصت الدراسة إلى توصيات تتضمن تحسين جودة سلسلة تجهيز إعداد التقارير وممارسة دور رقابي أكثر فاعلية على الأداء التدقيقي وتبني إرشادات ذات صلة بالرقابة على جودة التدقيق وبذل المزيد من الإهتمام لتعزيز دور تثقيف المستثمرين لطبيعة مجال التدقيق ورفع مستوى الفهم والإدراك لديهم.

Donald, & Georg, " , 2003

"الإعتبرات المتخذة عند قبول أداء إعادة التدقيق"

تشير الدراسة إلى أن أحد أوجه الإهتمام بجودة التدقيق هو قيام بعض الشركات بإعادة تدقيق الكشوفات المالية العائدة لها لفترة سابقة من قبل شركات تدقيق جديدة بعد استبعاد المدققين السابقين , وتعد هذه إحدى صور الإهتمام المبكر بجودة التدقيق ,وقد أكدت الدراسة على أن المدقق يجب أن يخطط لعملية إعادة التدقيق وأن يطلع على البيانات المالية وعلى كافة الملاحظات والتقارير التي ثبتها المدقق السابق ,كما يستفسر من المدقق السابق عن ملاحظاته عن الإدارة أو أية ملاحظات أخرى لديه ويمكن أن يضع المدقق السابق تحت المساءلة القانونية إذا وجد أي نوع من الإهمال أو التقصير وقد يتعرض الأخير للمحاسبة اذا كان التقصير متعمداً.

Wood, David. 2007

"أثر جودة التدقق الداخلي على التدقق الخارجي"

هدفت هذه الدراسة إلى توضفح أثر جودة التدقق الداخلي على التدقق الخارجي وطُبقَت هذه الدراسة على شركات التدقق الكبرى وعدة شركات أخرى، وعلى 254 عفة من الشركات محل التدقق من مختلف الصناعات و توصلت من خلال التحلل الإحصائي إلى أنه هناك علاقة عكسفة بفن جودة التدقق الداخلي وأتعاب المدقق الخارجي.

ثالثاً: الإطار النظرف:

الرقابة المالفة:

تعرف الرقابة بأنها:

عملفة ملاحظة الشخص أو الموضوع أداء وسلوكا وفق معافير تعتمد على خطة العمل وأسلوب تنظفمه ومقارنة واقع الأداء والسلوك بما هو مطلوب فف الخطة والتنظفم الخاص بذلك وتسجفل الإنحرافات وإبلاغ ذلك للمعنفين بالامر.(العطفف، 2002، 160)

وقد عَرف المؤتمر العربف الأول للرقابة المالفة - الرقابة المالفة بأنها- منهج علمف شامل ففطلب التكامل والإندماج بفن المفاهفم القانونفة والإقتصادفة والمحاسبفة والإدارفة وتهدف إلى التأكد من المحافظة على الأموال العامة ورفع كفاءة إستخدامها وتحقق الفاعلفة فف النتائج المتحققة على أن فقوم بهذه المهمة جهاز مستقل فنبوب عن السلطة التشريعبفة وغير خاضع للسلطة التنفيذية.

وفف رأف المنظمة الدولية للأجهزة العلفا للرقابة المالفة (أنتوساف) تعنف الرقابة المالفة وفقاً لما جاء فف إعلان لفما سنة 1977 أن الرقابة المالفة لفسف هدفا نهائفا بحد ذاتها وإنما هف جزء أساسف من نظام الرقابة وتهدف إلى كشف الإنحرافات عن المعافير القفاسفة وكشف مخالفة قواعد المشروعبفة والكفاءة والفاعلفة والتوففر فف إدارة الأموال وجعل الأفراد محل المسؤولفة قابلفن بالمسؤولفة الملقاة على كوافهم والحصول على التعوفض وإتخاذ إعبراء إعبتراففة تحول دون إعادة المخالفات أو تجعل هذه الإعادة أكثر صعوبة فف المستقبل.

ومن التعاريف المذكورة آنفاً يتضح أن الرقابة المالية لا تتحصر في الجانب المحاسبي وإنما تشمل التحقق من مدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات بين المنجز والمخطط من الأهداف وفحص الجوانب القانونية والإدارية وأثرها في تنفيذ الأعمال.

أهداف الرقابة المالية

حددت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (أنتوساي) أهداف الرقابة المالية (محمد وجواد 2007, 7) بما يأتي:

1- الإسهام في المحافظة على المال العام من خلال تطبيق الأنظمة والقوانين والتعليمات النافذة والتي يجب مراعاتها عند تنفيذ ما تم التخطيط له، وإجراء المقارنة بين ما هو مخطط وما تم تنفيذه لغرض تحديد الانحرافات والمطالبة بتصحيحها.

2- التأكد من أن إدارة الأموال العامة قد تمت على نحو فعال وكفاء وإقتصادي.

3- تحديد الأشخاص والجهات المسؤولة عن الانحرافات.

وعليه فإن الرقابة المالية لا ينحصر دورها بالعمل المالي وإنما تشمل كافة الأعمال الإدارية والمالية وهي لا تعني تصيّد الأخطاء بقدر ما تهتم بإنجاز العمل بدقة وتقادي الانحرافات والأخطاء.

مفهوم التدقيق الداخلي

إن التدقيق بمعناه الحرفي يقصد به إجراءات فحص تنفذ لغرض التحقق من صحة الأنشطة وأهداف (Wilkinson&Ravel, 2000, 341).

والطابع المميز لهذه الوظيفة هو أنّ من يقوم بها هم أشخاص من داخل الإدارة، والإدارة العليا هي التي تعيّن المدققين الداخليين الكفوئين علمياً وعملياً ومهمتهم زيارة مختلف أقسام الوحدة الإقتصادية وقيم عمل كل قسم فيها ومعرفة ما إذا كان هذا القسم ملماً بالمهام الملقاة على عاتقه ومجهزاً تجهيزاً كاملاً بالموظفين وسجلاته صحيحة و عمله متناسقاً مع بقية الأقسام وذلك للتأكد من أن كل موظفي الأقسام ينجزون أعمالهم بطريقة صحيحة تتناسب والسياسة أو الخطة المرسومة من قبل الإدارة العليا (حمدان، 1987: 42).

يعد التدقيق الداخلي عنصراً جوهرياً لتحقيق فاعلية الرقابة، ولكي تكون وظيفة التدقيق الداخلي فعّالة فإنه من الضروري أن يكون قسم التدقيق الداخلي مستقلاً عن باقي الأقسام، وأن توجّه تقاريره مباشرة إلى مستوى أعلى سلطة في الوحدة الإقتصادية، فإما أن توجه إلى الإدارة العليا أو إلى لجنة التدقيق في مجلس الإدارة وفضلاً عن دوره في مراقبة عناصر الرقابة للوحدة الإقتصادية فإن كفاءة موظفي قسم التدقيق الداخلي يمكن أن تسهم في تقليص تكاليف التدقيق الخارجي عن طريق تزويد الرقيب المالي بالمساعدة المباشرة (Arens&Loebbeck, 2000:299.301).

كما عرّف معهد التدقيق الداخلي في الولايات المتحدة التدقيق الداخلي بأنه:

نشاط إستشاري موضوعي مستقل، مصمّم لغرض إضافة قيمة وتحسين العمليات التشغيلية للوحدة الإقتصادية إذ إنه يساعد التنظيم في إنجاز أهدافه من خلال إستخدام مدخل منظم لتقييم وتحسين فاعلية الإدارة في مواجهة المخاطر وفرض الرقابة وإحكام العمليات (COSO, 2002, 2) (IIA, 2004, 2).

أما الخدمة التي يقدّمها جهاز التدقيق الداخلي فهي ضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، والتأكد من حماية أموال الوحدة الإقتصادية والتحقق من إتباع الموظفين للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم. (الصبان وعلي، 2002: 30).

أهداف التدقيق الداخلي

إن الهدف من التدقيق الداخلي هو مساعدة كل أعضاء الإدارة في أداء وظائفهم بشكل فاعل، عن طريق تزويدهم بالتحليلات والتقويمات والتوصيات والتعليقات ذات الصلة بالأنشطة التي تمت مراجعتها والدور الحديث للمدقق الداخلي ليهتم بجميع المراحل والأنشطة الإدارية في العمل، وهذا ما يجعل دوره أكبر من مجرد الإهتمام بالسجلات المالية والمحاسبية. (IIA, 2002, 4).

كما تم تحديد أهداف التدقيق الداخلي بما يأتي: (الهاشمي، 2005: 39-40)

1- المحافظة على أموال الوحدة (بالنسبة للإيرادات والمصروفات) من خلال بيان صحة الإجراءات المالية من بدايتها وإنهاءً بإجراء الترحيل والمطابقة والفحص.

2-ضمان وجود الأوامر والموافقات والمستندات الأصولية المعززة لتكوين الإيرادات أو لحصول المصروفات وتثبيتها في سجلات الوحدة الإقتصادية على أن تكون متوافقة مع القوانين والتعليمات النافذة.

3-التأكيد على قيام الموظفين المختصين بواجباتهم على أكمل وجه من دون هدر أو ضياع في أموال الوحدة لتحقيق أقصى إنتاجية متاحة على وفق الخطط والسياسات المرسومة.

4-التقرير بأن ما يتم من إجراءات في ضمن هذا المجال يقع في الإطار القانوني المحدد له من المسؤوليات والصلاحيات، وأنه لا يوجد خرق في هذا الجانب.

5-التحقق من مطابقة الواقع العملي لما ورد في خطط الوحدة الإقتصادية وأن الإنحرافات إن وجدت فهي معروفة ومحددة ومسيطر عليها أو يمكن دراستها وتقييمها لمعالجتها وتلافيها مستقبلاً.

6-إن متابعة الأداء وتقييم الفاعليات والحكم بشكله النهائي والتوصية بالحلول إلى الإدارة العليا يجري بمطلق الحيادية والإستقلالية التامة بعيداً عن ضغوط وتأثيرات أية جهة كانت داخلية أو خارجية.

يسعى التدقيق الداخلي إلى مساعدة الإدارة في ترشيد قراراتها بإعطاء آراء مستقلة وموضوعية فضلاً عن النشاط الإستشاري الذي يسعى إلى زيادة وتحسين العمليات من خلال عملية التدقيق المستقلة وتقييم فاعلية العمليات والضبط وتزويد الإدارة بالتحليل الموضوعي والإقتراحات البناءة .(المؤتمر العربي الأول، 2005، 1).

ماهية التكامل بين الرقيب المالي والمدقق الداخلي

مفهوم التكامل

يعد التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي أحد الآليات الممكنة لتحسين مستويات أداء المدقق الداخلي والخارجي على السواء وعلى افتراض أن هذين المدققين يتقيدان بالنصوص والمعايير والإجراءات المؤطرة للنوعين.

ويعرّف التكامل في عمل الرقابة المالية والتدقيق الداخلي بأنه:

التعاون والتنسيق بين الرقيب المالي والمدقق الداخلي أثناء تنفيذهما لمهامهما بما يضمن تغطية أشمل لأعمال التدقيق والتقليل بقدر الإمكان من إزدواجية الجهود وتوزيع العمل توزيعاً يحقق أهداف التدقيق بشكل عام ويعود بالفائدة على الدائرة . (شقيير, 2000, 10)

أهمية التكامل

إن التكامل بين عمل كل من الرقيب المالي والمدقق الداخلي يخدم ثلاث جهات تتمثل بالآتي:

1- إدارة الوحدة

إن التدقيق الداخلي جاء لسد حاجة الإدارة للرقابة على الأجزاء المختلفة للوحدة ,كما جاء التدقيق الخارجي لإبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية وحقيقة تمثيلها للمركز المالي للوحدة في تاريخ محدد وعليه فإن التكامل بين كلا النوعين يوفر للوحدة فرصاً كبيرة من أهمها: (البكوع, 1987, 85, 86)

ا- توفير معلومات تفصيلية حقيقية للإدارة تساعد على إتخاذ القرارات الرشيدة في الوقت والمكان المناسبين.

ب- تأكيد سلامة الأنظمة المعلوماتية المفحوصة وكذلك متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في الدائرة .

ج- بث الثقة في المعلومات الدالة على الأداء الإداري.

د- إعلام الإدارة عن مواطن الضعف من خلال الآراء حول النظم المحاسبية والرقابية مما يسمح لها بالقضاء على هذه المواطن.

هـ- تكوين بنك للمعلومات عن طريق أوراق عمل المدقق وتقارير التدقيق وملفاته.

و- خفض تكاليف التدقيق عن طريق التكامل بين النوعين وإستبعاد إزدواجية العمل.

وبصفة عامة إن التكامل بين أعمال الرقيب المالي والمدقق الداخلي يمكن أن يحقق إمكانية الحصول على بيانات تحليلية كافية ناتجة من تدقيق فعلي وشامل لنظم الدائرة وعملياتها وتهدف إلى مساعدة الإدارة في الحكم على سلامة عملياتها.

2- المدقق الداخلي

تبرز أهمية تحقيق التكامل بين أعمال كل من الرقيب المالي والمدقق الداخلي من خلال الفوائد الآتية:
(البكوع, 1987, 87)

أ- يقوم الرقيب المالي بتقويم نظام الرقابة الداخلية ويستطيع أن يقدم توصيات من شأنها الإسهام في تطوير نظام الرقابة الداخلية وبالتالي يفيد المدقق الداخلي في تطوير مناهج تدريب المدققين الداخليين وتحسين برامجهم المختلفة.

ب- يتجه الرقيب المالي إلى استخدام أساليب مختلفة في الفحص والتدقيق منها استخدام العينات الإحصائية والحاسبة الإلكترونية الأمر الذي يتطلب من إدارة التدقيق الداخلي مجارة التطور والإستفادة من تلك الأساليب وإستخدامها في تدقيق البيانات المحاسبية وعمليات الوحدة.

ج- يؤكّد التكامل إمكانية انطلاق التدقيق الداخلي تجاه المهنية أي التخصص في التدقيق فيتجه إلى مجالات تدقيق العمليات والأنشطة مما يتطلب من المدقق الداخلي إلمام بالنواحي المالية والمحاسبية كافة.

3- الرقيب المالي (المدقق الخارجي)

إن التعاون بين الرقيب المالي والمدقق الداخلي يؤدي إلى تقليل حجم العمل الذي يمارسه الرقيب المالي إلى أدنى حد ويتم ذلك بإستغنائه عن أداء التفاصيل الدقيقة التي يغطيها عمل المدقق الداخلي، كما أن قسم التدقيق الداخلي يمكن أن يجهز القوائم والكشوفات والتحليلات التي يحتاجها الرقيب ويقوم بإعدادها بالصورة المرضية، لأن القائمين بإعدادها يعرفون تماما الأغراض التي تستخدم فيها بناءً على خبرتهم في الموضوع نفسه. (البكوع, 1987, 86-87)

ويؤثر كذلك عمل المدقق الداخلي على خطة الرقيب المالي في تحديد حجم الإختبارات وطبيعتها وإجراءاتها ونوعية وأدلة الإثبات المطلوب منه إجراؤها وفق البرنامج الذي سبق وأعدّه الرقيب للحصول

على قناعة كافية بعدالة القوائم المالية وحقيقة عرضها المركز المالي للوحدة في مُدة معينة , وكذلك التقليل من وقت إنجاز أعمال التدقيق وبكفاءة أعلى والحد من التكرار وتجنب ازدواجية العمل. أهداف التكامل بين الرقيب المالي والمدقق الداخلي:

يمكن تحديد أهم أهداف التكامل بين الرقيب المالي والمدقق الداخلي بما يأتي: (البكوع, 1987, 83), (بدر, 2009, 48)

1-تغطية أعمال التدقيق لكافة الأنشطة وإنجازها بسهولة من خلال الفحوصات التي أجراها المدقق الداخلي خلال الفترة المالية والتي تساعد الرقيب في تحديد نوع الإختبارات وكيفية إجراءها وحجم العينة التي سيقوم بإخضاعها لأعماله.

2-مساعدة الدائرة والإدارة في تحقيق أهدافها عن طريق توحيد تفسيرات التعليمات المبهمة بما يسهل التطبيق إنسجاماً مع السياسات العامة.

3-يقوم المدقق الخارجي بفحص أعمال المدقق الداخلي ويقرر الإعتماد على النتائج بقدر تعلق الأمر بإبداء الرأي الفني المحايد.

4-تقديم المساعدة للمدقق الخارجي في إعداد برامج التدقيق لإنجاز المهام وتطبيق بعض الفقرات في برامج التدقيق المخصص له ومساعدته في زيارة الفروع.

مبررات ومزايا التكامل بين الرقيب المالي والمدقق الداخلي:

على الرغم من وجود أوجه للتشابه والإختلاف بين المسؤوليات والطريقة التي يتبّعها الرقيب المالي والمدقق الداخلي ويتمثل الفرق الرئيس في المسؤولية المناطة لكل طرف , فالرقيب المالي مسؤول أمام مستخدمي القوائم المالية الذين يعتمدون على رأيه بالقوائم المالية , أما المدقق الداخلي فيكون مسؤولاً أمام الإدارة، إلا إنه يوجد مجال للتعاون بينهما وهناك العديد من أوجه التشابه بين كلا الطرفين إذ يجب أن يتمتع كلاهما بالكفاءة كمدققين وأن يقوموا بالعمل على نحو موضوعي خلال كافة المراحل وعند التقرير عن النتائج ويتبع كلاهما نفس المنهجية في تنفيذ عمليات التدقيق وإن نظاماً سليماً للتدقيق الداخلي يسهم في إعتماد الرقيب المالي على أنظمة الرقابة الداخلية ويحدد بموجبه حجم العينة

ونوع الأدلة المطلوب الحصول عليها لدعم الرأي الذي سيصدره، كذلك يستطيع الرقيب المالي الإعتقاد على المدقق الداخلي لما له من خبرة شاملة في عمليات وإجراءات الدائرة.

كما يعد وجود وجودة نظام الرقابة الداخلية وإعتماده في إجراءات العمل من كوادرات التدقيق الداخلي من أهم مجالات التعاون بين الرقيب المالي والمدقق الداخلي والمبرر الرئيس الذي يتطلب وجود التكامل بينهما وهو ضروري لكونه عاملاً مشتركاً أو مساحة مشتركة بينهما مع ضرورة توضيح حدود مسؤولية كل منهما تجاه هذا النظام، إذ إن الهدف الأساسي من دراسة النظام فيما يخص الرقيب هو تحديد حجم الإختبارات اللازمة لرسم أو تعديل برنامج التدقيق أما الهدف الثانوي فيتمثل في التعرف على نقاط الضعف الموجودة في النظام ثم إبداء النصح لإدارة الدائرة للعمل على إحكام الرقابة. (البكوع 1987, 90)

كما أن برامج التدقيق التي تعد على أساس تقييم مختلف المخاطر تساعد الرقيب والمدقق الداخلي على تحديد الأولويات عند وضع البرامج والتي تساعد على فهم طبيعة عمل الإدارة ونشاطها وحجمها والبيئة المحيطة التي تعمل بها و قدرتها على المنافسة وتحديد الأقسام والوظائف والنشاطات التي تخضع لأعمال الرقابة والتدقيق فضلاً عن فهم متطلبات وإهتمامات الإدارة وتحديد مواعيد التدقيق وخاصة بالنسبة للنشاطات المهمة وتتطوي على مخاطر عالية وتتطلب المزيد من الإهتمام و تستأثر بمعظم نشاط التدقيق وتوقيته سواء للرقيب أو المدقق.

وكذلك في مجال إعداد التقارير التي هي المنتج النهائي لأعمال التدقيق والتي تعد الأسلوب الأمثل للتعبير والإبلاغ عن نتيجة العمل الذي أنجزه الرقيب والمدقق إذ تضمن توثيقاً لإجراءات وأدلة أعمال التدقيق التي قام بها كل منهما وفقاً للبرنامج المعدّ للتدقيق وبما يؤيد النتائج والتوصيات الواردة في التقرير الذي يُعد كذلك مخزناً لجميع المعلومات والمناقشات والنتائج التي تم الحصول عليها في عملية التدقيق وبما يوفر الدليل والرد على جميع الإنتقادات الموجهة سواء للرقيب المالي أم للمدقق الداخلي كما أن تقارير المدقق الداخلي تسمح بتقييم أعمال التدقيق من الرقيب المالي وتحديد إمكانية الإعتقاد على أعمال المدقق الداخلي. (صبح, 2007, 27)

كما أن الرقيب المالي يحتاج إلى الإحاطة بتقارير المدقق الداخلي ذات العلاقة ووضعها تحت تصرفه، وأن يتم إبلاغه باستمرار عن أي أمر مهم لفت إنتباه المدقق الداخلي والذي قد يؤثر في عمل

المدقق الخارجي وبالمثل فإنه يجب على المدقق الخارجي إعلام المدقق الداخلي بأية أمور مهمة قد تؤثر على عمله. (دليل التدقيق الدولي 610, 125).

ولابد للرقيب المالي أن يكون لديه علاقة طيبة مع المدقق الداخلي، ويساعده في إنجاز تدقيق البيانات المالية، وكذلك الإدارة ربما تطلب من الرقيب المالي دراسة عمل قسم التدقيق الداخلي وتقييمه كعملية منفصلة عن تدقيق البيانات المالية، إن عمل التدقيق الداخلي لا يمكن أن يكون بديلاً عن التدقيق الخارجي ولكنه مكمل له. (التميمي، 2006: 29).

ويستطيع الرقيب اعتماد بعض الكشوفات والقوائم والتحليلات التي أعدها المدقق الداخلي، فضلاً عن إعماده على دقة أعمال قسم التدقيق الداخلي بالنسبة لفحص عمليات الفروع التي لا يتمكن من زيارتها لكن رغم هذا التعاون الوثيق، فإن وجود نظام سليم للتدقيق الداخلي لن يغني عن تدقيق الحسابات بواسطة مدقق خارجي محايد مستقل والإثنان يهدفان إلى رفع الكفاية الإنتاجية في المشروع بطرق مختلفة. (عبد الله، 2004: 249-250).

رابعاً: الدراسة الميدانية:

واقع العلاقة بين ديوان الرقابة المالية وجهاز التدقيق الداخلي

يعد ديوان الرقابة المالية كما ورد في المادة (5) من قانونه النافذ والمرقم (31) لسنة 2011 هيئة مستقلة ماليا وإداريا له شخصية معنوية ويعد أعلى هيئة رقابية مالية يرتبط بمجلس النواب يمثلته رئيس الديوان أو من يخوله، كما يتكون وحسب المادة (19) من مجلس الرقابة المالية ورئيس الديوان ونواب الرئيس ودوائر الديوان، وقد نصت المادة (27) منه على أن يكون للديوان ثمان دوائر تدقيق مركزية وثمان دوائر تدقيق في المحافظات يرأس كل دائرة موظف بدرجة مدير عام وتختص بالرقابة والتدقيق على الجهات الخاضعة للرقابة الموزعة ضمن تلك الدوائر حسب ما يقرره المجلس وفق متطلبات العمل.

وتخضع جامعة هتولير الطبية إلى رقابة وتدقيق الديوان بموجب المادة (8) من قانون ديوان الرقابة المالية المرقم (31) لسنة 2011 سابق الذكر إذ حددت المادة الجهات الخاضعة للرقابة بـ:

- مؤسسات ودوائر الدولة والقطاع العام أو أية جهة تتصرف في الأموال العامة جباية أو إنفاقا أو تخطيطا أو تمويلا أو صيرفة أو تجارة أو إنتاج أعيان أو إنتاج السلع والخدمات.
- أي جهة ينص قانونها أو نظامها على خضوعها لرقابة وتدقيق الديوان (باستثناء السلطة القضائية فيما يتعلق باختصاصاتها القضائية فقط).

وتعدّ دائرة تدقيق المنطقة الأولى /هقولير من الدوائر الثماني الموزعة في المحافظات تمارس أعمالها من خلال خمس هيئات رقابية تغطي معظم دوائر المحافظة وبكادر تدقيق من اختصاصات المحاسبة والإقتصاد والحقوق غالباً ومن حملة شهادة البكالوريوس في الأقل وثم الماجستير ومحاسبين قانونيين موزعين على تلك الهيئات , وتمارس هذه الهيئات أعمالها بإدارة رئيس الهيئة وكادر مؤلف من (10-12) رقيب في كل هيئة ويتم إنجاز الأعمال المكلفة بها الهيئة عن طريق توزيع كادرها على فرق تدقيقية ضمن الهيئة الواحدة.

يتولى ديوان الرقابة المالية مهمة التدقيق الخارجي على الجهات الخاضعة لرقابته إستناداً إلى الصلاحيات الممنوحة له بموجب المادة (6) من القانون أعلاه والتي تنص على قيامه بالمهام الآتية:

- رقابة وتدقيق حسابات الجهات الخاضعة للرقابة ونشاطاتها والتحقق من سلامة التصرف في الأموال العامة.
- رقابة وتقويم الأداء للجهات الخاضعة لرقابة الديوان.
- تقديم العون الفني في المجالات المحاسبية والرقابية والإدارية وما يرتبط بها من أمور تنظيمية وفنية.
- تقويم الخطط والسياسات المالية والإقتصادية الكلية المقررة لتحقيق الأهداف المرسومة للدولة والالتزام بها.
- إجراء التدقيق في الأمور التي يطلب مجلس النواب إجراء التحقيق بها.

وبهدف إستقرار الواقع فقد تم إعتداد إستمارة (قائمة فحص) متضمنة أسئلة وإستفسارات تم توجيهها إلى عينة عشوائية تمثلت بكادر التدقيق الداخلي في كلية الصيدلة وموظفي ديوان الرقابة المالية

وبواقع (38) اسءمارة وبلع الصالء للءللل منها (32) اسءمارة، اسءمارة وكاءء ءفاصل العفة المبعوءة والءناءء كما فآف:

الءءول رقم (1)

ءوزفء الأفراء المبعوءفن بعسب الشهاة

الشهاة ءءءوره ماءسءفر	مءاسب قانوفف ءبلوم عالف	بكالورفس	المءموع
4	6	6	1
6	15	32	

الءءول رقم (2)

ءوزفء الأفراء المبعوءفن بعسب الإءءصاص

الإءءصاص	مءاسب إءءصاء إءارة أعمال	أءرى المءموع
27	2	1
2	2	32

الءءول رقم (3)

ءوزفء الأفراء المبعوءفن بعسب مءال العمل

موقع العمل	ءفوان الرقابة المالفة	الرقابة ءالففة ءهة أءرى	المءموع
29	2	1	32

الءءول رقم (4)

ءوزفء الأفراء المبعوءفن بعسب ءبرة

ءفاصل	أقل من 5 سءواف من 5 إلى 10 سءواف	من 10 إلى 20 سءنة	أءثر من 20 سءنة	المءموع
1	3	15	13	32

الجدول رقم (5)

توزيع الأفراد المبحوثين حسب المستوى الوظيفي

التفاصيل	مديرعام رئيس هيئة الرقابة المالية	معاون رئيس هيئة الرقابة المالية	رقيب مالي	رئيس قسم	تدقيق داخلي	أخرى	المجموع	
العدد	1	2	7	15	4	1	2	32

وكان تحليل إجابات أفراد العينة على الأسئلة المطروحة كان كما يأتي:

1- الإجابة على السؤال الأول حول ضرورة وجود تكامل بين أجهزة ديوان الرقابة المالية والمدقق الداخلي في كلية الصيدلة كان التكرار لإجابة نعم (88%) من أفراد العينة المبحوثة تمثلت بأهمية ووجوب وجود علاقة التكامل والتعاون بينهما لضرورة سير العمل وتمثلت هذه الأهمية بـ:

- إطمئنان الرقيب المالي إلى دقة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية من خلال دقة وفاعلية عمل المدقق الداخلي.

- تخفيض وقت أداء التدقيق الخارجي لوجود الثقة في نظام التدقيق الداخلي.

- تقييم نظام الرقابة الداخلية يحدد طبيعة ونوع ومدى إجراءات التدقيق الخارجي المطلوبة وكذلك حجم وكمية أدلة الإثبات المفروض الحصول عليها بما يدعم رأي الرقيب في البيانات المفحوصة.

- تحضير القوائم والكشوفات التي يحتاجها الرقيب المالي وبالطريقة التي يريدها.

- تدريب وتأهيل المدققين الداخليين من خلال أداء العمل بأساليب وإجراءات ومعلومات مختلفة وجديدة.

- التعرف على مجالات أخرى لعمل التدقيق الداخلي وتحديد إجراءات هذا العمل.

- مساعدة المدقق الداخلي في فهم أفضل للتعليمات والأدلة والقواعد وأهدافها وزيادة إهتمامه بها.

-تفيد عملية تقييم الرقيب المالي لفاعلية التدقيق الداخلي في تطوير وتحسين عمل المدقق الداخلي باستمرار.

-يفيد التكامل في أعمال الرقيب المالي والمدقق الداخلي الإدارة نفسها في تسيير أعمالها ومن ثم نجاحها.

بينما كانت الإجابة بنسبة (12%) بعدم ضرورة وجود التكامل في إنجاز أعمال كل من الرقيب المالي والمدقق الداخلي حيث بإمكان كل من الرقيب المالي والمدقق الداخلي من إنجاز كافة الأعمال الموكلة إليه دون الرجوع الى أعمال الطرف الآخر.

2-أجاب أفراد العينة المبحوثة نعم وبتكرار (69%) منهم على السؤال الثاني حول نوع العلاقة بين ديوان الرقابة المالية والتدقيق الداخلي إذ أن العلاقة بين الرقيب المالي والمدقق الداخلي تتجه نحو علاقة شخصية لإرضاء شخص المدقق وليس لتنفيذ القوانين التي تحكم هذه العلاقة وتحددها أو من أجل تطبيق المعايير الدولية وتوفير المتطلبات الرئيسية والفرعية وهذا من ثمّ يحد من جودة العمل التدقيقي سواء بالنسبة للمدقق الداخلي أم الخارجي ويشكل مجال واسع تضيق فيه جهود كلا الطرفين وتزداد الفجوة بينهما و من ثمّ تقل الجودة المرجوة من عمل كل منهما، أي أن العلاقة بينهما موجودة ولكن هذه العلاقة يسودها الحذر ويحدود وكل منهما يتعامل مع الطرف الآخر بحرص شديد فيما كانت التكرارات لإجابة لا (31%) من آراء العينة المبحوثة خلاف ذلك.

3-أما الإجابة على سؤال مبررات وجود علاقة التعاون والتنسيق بين ديوان الرقابة المالية والمدقق الداخلي فكانت إجابة العينة المبحوثة نعم وبتكرار (68%) لما يأتي:

- تجنب الإزدواجية في العمل.
- إمكانية إعتداد كل منهما على عمل الآخر في إنجاز بعض الأعمال التي يقوم الآخر بإنجازها.
- تحقيق أهداف الإدارة.
- تقليل وقت إنجاز أعمال التدقيق.

فيما بلغ التكرار لاجابة لا(30%) , وكان التكرار لاجابة محايد (2).%

4- أما بشأن الشروط الواجب توفرها في المدقق الداخلي كي تتحقق العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي وديوان الرقابة المالية فكانت التكرارات لإجابة نعم (88%) من الافراد المبحوثين بضرورة وجود ماياتي لغرض إمكانية اعتماد كل منهما على عمل الآخر:

أ- وجود خطة تنظيمية وإدارية تحدد الإطار العام لتوجيه وضبط نشاط المنشأة.

ب- موظفون كفؤون.

ج- نظام محاسبي يقوم على مجموعة متكاملة من السجلات والمستندات ودليل ميوب للحسابات.

د- إجراءات سليمة لتسجيل كافة العمليات المحاسبية بالسرعة المناسبة والمبالغ الصحيحة والتبويب والفترة التي تمت فيها العملية.

هـ - إجراءات سليمة لتفويض الصلاحيات وتحديد المسؤوليات.

و- التقويم والتحديث المستمر لإجراءات الرقابة والضبط الداخلي.

وكان التكرار لإجابة لا(12%) إذ أشار أفراد العينة لإمكانية تحقيق العلاقة التكاملية في حالة ا

إنعدام واحد او أكثر من الشروط اعلاه.

5- وأما السؤال عن كيفية إسهام التكامل بين ديوان الرقابة المالية والمدقق الداخلي في تحسين جودة التدقيق فبلغت التكرارات لإجابة نعم (65%) من العينة المبحوثة أشاروا إلى أن التكامل يؤدي إلى زيادة الخبرة والكفاءة في عمل التدقيق ودعم الإستقلالية لغرض زيادة الثقة في أعمالهما فضلاً عن التدريب العلمي والعملية لأفرادهما وضرورة وجود جهة محايدة تنظم العلاقة بينهما وتوفر إحتياجات كل منهما فضلاً عن تقريب وجهات النظر بينهما وإيضاح المسائل المبهمة وغير المفهومة التي تظهر من خلال ممارسة أعمالهما في حين كانت التكرارات لإجابة لا(35%) من العينة المبحوثة أشارت الى ان التكامل لا يسهم في أي إضافة لخبرة كل من الرقيب المالي والمدقق الداخلي ولا يسهم في دعم إستقلالية أي منهما.

6-بلغت الكراترات لإجابة نعم (80%) من الافراد -المبحوثين بعد أن أوضح الباحث لهما جوانب كل معيار والتي من المفترض الأخذ بها كأساس للتعاون بينهما- بأنهما يؤيدان إقامة علاقة تكاملية بين ديوان الرقابة المالية والمدقق الداخلي وفقا لمتطلبات تلك المعايير.

7-هل تؤيد وجود لجنة تدقيق تعمل كمنسق لتنظيم العلاقة بين أجهزة الرقابة المالية والتدقيق الداخلي ؟ كانت الإجابات نعم وبتكرار (85%) من آراء افراد العينة بأنها مفيدة في الواقع التطبيقي وفي هذا السياق يتبين أن وجود لجنة التدقيق هي الضامن لإستقلالية وحياد موظفي قسم التدقيق الداخلي لأن هؤلاء الموظفين قد تكون مؤهلاتهم ورتبهم الوظيفية أقل من درجات الأشخاص الذين يقومون بفحص أعمالهم مما يخلق نوعاً من المجاملات في مجال أعمال إدارة التدقيق ولكي يؤدي موظفو قسم التدقيق دورهم بفاعلية يجب أن يكون لهم إستقلالية، لذلك من أبرز مهام لجان التدقيق التحقق من إستقلالية المدققين الداخليين ودراسة خطة عملهم ونطاق الفحص والتقارير التي تصدر عنهم، فلجنة التدقيق هي الحارس للمدققين الداخليين من تدخل الإدارة وهي حلقة الوصل ما بين الإدارة والمدققين الداخليين.

8-أما إجابة السؤال عن فوائد التكامل بين المدقق الداخلي وأجهزة الرقابة المالية إتضح من الإجابات التي تم الحصول عليها من أفراد العينة وبتكرار لإجابة نعم (75%) أن عمل المدقق الداخلي ذو أهمية بمكان بالنسبة للمدقق الخارجي فهو يعتمد عليه في تحديد درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية وعليه يحدد حجم الإختبارات المطلوب منه تنفيذها وحجم أدلة الإثبات وطبيعتها والتي ستدعم رأيه الفني وكذلك توجه الرقيب المالي لتدقيق الأمور ذات الأهمية النسبية العالية مع إجراء فحص سريع للأمر الأقل أهمية وهذا يحقق فائدة للمدقق الداخلي من خلال حصوله على ثقة الرقيب المالي يدفعه للإستفادة من معلومات المدقق الداخلي.

9-أما الإجابة عن سؤال تأثير التكامل بين المدقق الداخلي و أجهزة الرقابة المالية على إستقلال كل من الرقيب المالي والمدقق الداخلي فبلغت التكرارات لإجابة نعم (85%) من آراء أفراد العينة أجاب بأنه لا يؤثر التكامل بين عملهما على إستقلالية أي طرف منهما بل على العكس كلما كانت درجة إستقلال المدقق الداخلي عالية وكلما كان إرتباطه بالإدارة ولجنة التدقيق كانت العلاقة بينهما أكثر تفاعلا ومن الممكن أن تسهم في تحقيق الجودة في أعمالهما في حين كان التكرار لاجابة لا (15%) بان الإستقلال بالنسبة للمدقق الداخلي لا يؤثر على علاقته بالرقيب المالي.

10- أما محددات تكامل أداء المدقق الداخلي والرقيب المالي فكانت تكرارات الإجابة نعم (90%) بأن نقص الكفاءة المهنية والعلمية من أهم اسباب عدم التكامل بين كلا الطرفين ومن ذلك ينتج عدم فهم كل منهما للدور المطلوب منه تأديته وكذلك عدم فهم دور الطرف الآخر وهذا يؤد ضياعاً للوقت وتشتتاً للجهود سواء للرقيب المالي أو المدقق الداخلي في حين كانت التكرارات لإجابة لا (10%) من آراء أفراد العينة لم يتفقوا على ذلك.

اما إجابات المحور الثاني والخاصة بمجالات وإجراءات التكامل في أعمال الرقيب المالي والمدقق الداخلي في تحقيق جودة التدقيق فكانت كما يأتي:

1- أوضح الأفراد المبحوثين بشأن إجراءات التدقيق المعتمدة من قبل ديوان الرقابة المالية و تلك المعتمدة من قبل المدقق الداخلي فكانت الإجابات كما يأتي:

-كانت إجابة نعم بتكرار (90%) من آراء أفراد العينة أن الرقيب المالي ملزم بالقوانين والقواعد والأدلة المحاسبية النافذة وتوجيهات المستويات الإدارية العليا في كل إجراءاته إذ أن الرقيب المالي ملزم بإستشارة الإدارة العليا قبل إبداء رأيه في أي حالة لم يرد نص بشأنها، وتكررت إجابة نعم (75%) أن للمدقق الداخلي دراية محدودة بالقواعد والأدلة والمعايير الدولية نتيجة عدم إشراكه في الدورات التطويرية وعدم وجود بديل له عند التحاقه بمثل هذه الدورات ادى الى عدم مشاركته في أغلب الاحيان في مثل هذه الدورات وعلى الرغم من ذلك فهو يطبق القوانين التي يتم تعميمها من الإدارة العليا.

2- أما نسب الإجابات بشأن مجالات التكامل بين أداء ديوان الرقابة المالية وقسم التدقيق الداخلي فيما يخص:

-الجرد : كانت التكرارات لإجابة نعم (80%) من العينة المبحوثة على إختلاف طرق الجرد فالمدقق الداخلي يعتمد الجرد التفصيلي وخاصة في الوحدات أو الإدارات التي لها فروع والتي لا يستطيع الرقيب المالي زيارتها لأن الرقيب لا يستطيع زيارة جميع فروع الوحدة أو الإدارة أو إجراء عمليات الجرد فيها في وقت واحد فهو يعتمد في ذلك على دقة أعمال المدقق الداخلي مع إعطاء إقرار للرقيب المالي بقيامه بعملية الجرد وإن تلك العمليات كانت صحيحة من حيث الإجراءات والنتائج , وإن

الرقيب المالي قد يعتمد على المدقق الداخلي في بعض عمليات الجرد فضلاً عن أن الرقيب المالي يستخدم أسلوب التدقيق على أساس العينات في اغلب الأحيان وليس التدقيق التفصيلي.

- اما بشأن تقييم أنظمة الرقابة الداخلية : فكانت الإجابة بتكرار (87%) من آراء الأفراد المبحوثين بأن المدقق الداخلي جزء من نظام الرقابة الداخلية ومن غير المنطقي أن يقوم بتقييم عمله وإن قام بذلك فمن غير المنطقي إعتقاد النتائج التي سوف يتم التوصل إليها , أما الرقيب المالي فإن أول عمل يقوم به المدقق هو فحص نظام الرقابة الداخلية وتحديد درجة فاعليته وكفاءته في القيام بأعماله وتحديد درجة و إمكانية الإعتداد على أعمال المدقق الداخلي ومن خلال ذلك تظهر جوانب القصور ويتم وضع المقترحات لتلافيها, وعليه فإن عملية التقييم تفيد المدقق الداخلي في تطوير وتحسين عمله.

-وضع برامج التدقيق: من خلال إطلاع الرقيب المالي وفحصه لأوراق عمل وتقارير المدقق الداخلي يتمكن من تحديد نقاط الضعف التي تتطلب المزيد من الإهتمام والمعالجة عند القيام بإجراءات التدقيق وكذلك بإمكانه تحديد النقاط والمجالات التي يكتفي بما تم عرضه عنها في أوراق عمل المدقق الداخلي وبإمكان الرقيب المالي بناءً على ذلك تغيير إجراءات برنامجه التدقيقي المقترح , إلا أنه إتضح أنه لا يوجد برنامج تدقيق محدد يقوم بوضعه المدقق الداخلي أو حتى نموذج لبرنامج تدقيقي جاهز, وإنما يعمل المدقق الداخلي وفق خطوط عريضة روتينية وفيما يخص العمل المحاسبي المكتبي غالباً مع الإشارة إلى أنه مستقبلاً سوف يتم العمل بما تم طرحه من خلال هذه الأسئلة وأوضحته المعايير الدولية.

فيما كانت إجابة الرقيب المالي بأن برامج التدقيق تعد من دائرة مختصة في مقر الديوان تتولى إعداد البرامج الخاصة بكل دائرة وبما يتلاءم مع نشاط الدوائر محل التدقيق وتقوم هذه الدائرة بإعداد تلك البرامج بعد أخذ مقترحات دوائر النشاط المختصة وهذه البرامج يتم تحديثها أولاً بأول وبما يناسب كل ظرف.

-إستخدام العينات : إن خطط التدقيق الداخلي وطبيعة الإجراءات وتوقيتها ومستوى الإختبارات وإختيار العينة وأدلة الإثبات المطلوبة وتوثيق العمل يجب أن تناقش مع الرقيب المالي قبل البدء بعملية التدقيق وذلك لترتيب العمل والتنسيق بينهما لتحقيق التغطية الأمثل والأشمل ولكافة أوجه نشاط

الإدارة أو الوحدة وتلافي التكرار والإزدواجية في العمل وتوفير الوقت والجهد للوصول إلى تحقيق أفضل النتائج وبالتالي تحقيق الجودة المطلوبة حيث أجمع مانسبته (66%) على ذلك فيما كانت التكرارات لإجابة لا (64%) من آراء العينة غير ذلك.

3- إن العمل الذي يؤديه قسم التدقيق الداخلي في كلية الصيدلة يسهم في تحقيق التكامل في مجال الرقابة الداخلية لأن المدقق الداخلي يقوم بتدقيق تفصيلي لعناصر الميزانية والقوائم المالية ويقدم كذلك التحاليل بحركة تلك الأرصدة , وأيضاً يقدم التحاليل والجداول والكشوفات المطلوبة لحركة الحسابات وما تم تصفيته منها خلال السنة , وأيضاً من أعماله مراقبة الموجودات والإحتفاظ بها في الوحدة أو الإدارة فإذا تأكد الرقيب المالي من دقة وسلامة عمل المدقق الداخلي قلل من إجراءات التحقق التي كان من المفروض أن يقوم بها وهذا من جوانب توفير الوقت والجهد حيث كانت الإجابات متفقة مع ماتم طرحه وتكرار بلغ (90%) فن الأفراد المبحوثين.

4- وعن كيفية تحقيق التكامل في مجال إعداد برامج التدقيق في قسم التدقيق الداخلي فأشار أفراد العينة المبحوثة وتكرار (70%) بأن التكامل في مجال إعداد برامج التدقيق يتحقق من خلال إطلاع الرقيب المالي على برنامج عمل المدقق الداخلي إن وجد وأخذ رأيه وتوجيهاته بشأن مراحل الإعداد ووسائل التنفيذ والإختبارات المطلوبة.

5- وعن قيام ديوان الرقابة المالية بفحص أوراق عمل وتقارير التدقيق الداخلي كانت التكرارات لإجابة نعم (93%) من آراء أفراد العينة المبحوثة بأنه لو توفرت أوراق عمل للمدقق الداخلي فإن الرقيب المالي سوف يقوم بفحصها وذلك بعدّها أدلة إثبات وأنها جزء من متطلبات فحص نظام الرقابة الداخلية وبموجبها يحدد حجم الإختبارات التي سوف يقوم بإجرائها وحجم العينة المطلوب فحصها ونوعية وكمية أدلة الإثبات المفروض الحصول عليها وبما يعزز رأيه الفني عن ماتم فحصه.

الخاتمة:

وتحتوي على أهم النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج:

- 1- إن المستلزمات المتوفرة حالياً لتنفيذ عمليات التدقيق الداخلي غير كافية لتطوير جودة خدمات التدقيق مثل النشرات التوضيحية والدورات التدريبية واللقاءات والندوات... الخ.
- 2- إن نتائج وإشراف المنظمات المهنية المختصة بأعمال الرقابة والتدقيق حالياً ليست بالمستوى المطلوب لضمان توفير أشكال ومجالات التعاون والتنسيق بين كل من الرقيب المالي والمدقق الداخلي ومن ثم تحقيق الجودة في التدقيق.
- 3- هناك حاجة إلى إنشاء لجان التدقيق في الجامعة وإيضاح دورها في تحقيق العلاقة التكاملية في التدقيق والوصول إلى تحقيق جودة التدقيق.
- 4- عدم إطلاع المدقق الداخلي على المعايير الدولية وتعريفه بأهمية عمله وأهم المنظمات الراعية للمهنة أدى بالمدقق الداخلي إلى تنفيذ أعمال التدقيق بصورة روتينية فضلاً عن تصوره بأنه يؤديها لأغراض الرقيب المالي وعمليات الرقابة والتدقيق.
- 5- وجود قصور في المعايير المحلية التي توضح أهمية العلاقة التكاملية بين الرقيب المالي والمدقق الداخلي وأوجهها ومتطلباتها.
- 6- لا يوجد تحديد واضح لمفهوم الجودة بصورة عامة وجودة التدقيق بصورة خاصة وأن هناك اتفاقاً عاماً على أنها مفهوم نسبي متغير وليست مفهوماً مطلقاً.
- 7- عدم وضع خطة وبرنامج تدقيق لإنجاز أعمال التدقيق الداخلي وعدم حفظ أوراق عمل أصولية وملف خاص بنشاطات المدقق الداخلي كما هو معمول من الرقيب المالي وعدم الاستفادة من خبرة الرقيب في هذا المجال.
- 8- عدم تقديم تقارير التدقيق الداخلي إلى الرقيب المالي لغرض تحديد الجوانب التي تم تغطيتها من المدقق الداخلي ومدى كفاية الإجراءات التي نفذها.
- 9- إن نزعة الشك المهني لدى الرقيب المالي ولدت بالنسبة للمدقق الداخلي نوعاً من عدم الثقة في شخص الرقيب وبناءً على ذلك يتم التعامل معه بأنه يتصيد أخطاء المدقق والمحاسب لدى الدائرة.

- 10- إن العلاقة بين الرقيب المالي والمدقق الداخلي علاقة محدودة ويسودها الحذر ويتعامل كل منهما مع الطرف الآخر بحرص شديد.
- 11- عدم وجود لجنة تدقيق تقوم بإعطاء المدقق الداخلي إستقلاليته وتعزز إستقلالية الرقيب المالي.

ثانياً: التوصيات:

- 1- الأخذ بتوجيهات الرقيب المالي عند إعداد خطة عمل المدقق الداخلي وإمكانية الإستفادة من عمل برنامج تدقيق على غرار برنامج الرقيب المالي وإيضاح أهمية ذلك بالنسبة للجامعة في التقليل من مدة التدقيق الخارجي وكذلك حجم إختباراته.
- 2- إعداد أوراق عمل وملف خاص بأعمال المدقق الداخلي كما هو معمول به في ديوان الرقابة المالية ووضع شروط ومستلزمات ومدة لحفظها بما يلائم الجامعة والكليات بصورة خاصة.
- 3- التوعية بأهمية جودة التدقيق ميدانياً من خلال النشرات والندوات وتثقيف المدققين بإجراءات وأساليب وأهداف تحقيق الجودة وتدقيق الجودة.
- 4- ضرورة أن تشمل مناهج الدراسة الأولية الجامعية تدريس جودة التدقيق وفسح مجال أوسع في الدراسات العليا.
- 5- إشراك الرقباء الماليين والمدققين الداخليين بدورات تدريبية تأهيلية عند ممارسة أعمالهم لأول مرة مع ضرورة الإستمرار في ذلك لتطوير مهاراتهم وضمان إطلاعهم على آخر المستجدات في مجالي التدقيق والرقابة.
- 6- منح المدقق الداخلي دوراً أكبر في تقديم الإيضاحات التفصيلية للرقيب المالي على إستفساراته وكذلك تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- 7- جمع المدقق الداخلي والرقيب المالي في لقاءات مشتركة لغرض تبادل الخبرات.
- 8- إصدار معيار محلي يوضح العلاقة بين الرقيب المالي والمدقق الداخلي، وأساليب التعاون والتنسيق بينهما فضلاً عن تبني المنظمات المختصة (نقابة المحاسبين ومجلس مهنة مراقبة وتدقيق

الحسابات والجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين) نشر ثقافة التعاون بينهما، وتذليل صعوبات هذا التعاون.

9-التأكيد على دعم الإدارة لأوجه التكامل والتعاون والتنسيق بين الرقيب المالي والمدقق الداخلي.

10-توضيح أهمية ودور لجان التدقيق والتأكيد على إستقلاليتها وأن تقوم بدورها في إعطاء المدقق الداخلي إستقلاليتها وتعزيز إستقلالية المدقق الخارجي وأن تؤدي مهامها وواجباتها كما هو مطلوب.

المصادر

1. أسعد، لينا، 2003، "دراسة تحليلية مقارنة لأوجه الشبه والاختلاف لكل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الإقتصاد، جامعة حلب.
2. بدر، إسراء زهير، 2009 "العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثرها في جودة العمل التدقيقي"، (بحث تطبيقي في مصرف الرافدين)، شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين.
3. البكوع، فيحاء عبد الخالق، 1987، "تقويم نظام الرقابة الداخلية في المنشأة العامة للغزل والنسيج في الموصل"، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة الموصل.
4. التيمي، هادي، 2006، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر والتوزيع، الاردن، عمان.
5. حسن بشرى عبد الوهاب محمد، 2008، "العوامل المؤثرة في جودة التدقيق، نموذج مقترح لتضييق فجوة التوقعات بين المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة و الإقتصاد، جامعة بغداد.
6. حمدان، حسن كامل، 1987، "دراسة مقارنة بين عمل مراقب الحسابات الخارجي وعمل إدارة مراقبة الحسابات الداخلية في المؤسسة"، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 16.
7. خلف، صلاح نوري، 2004 "أهمية التدقيق الداخلي ومدى اعتماد ديوان الرقابة المالية عليه كمصدق خارجي"، شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية.
8. شقير، أحمد، 2000، "العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي"، مجلة المدقق، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين العدد (41-42).
9. الصبان وعلي، محمد سمير، عبد الوهاب نصر، 2002، "المراجعة الخارجية" الدار الجامعية، الإسكندرية.
10. صبح، داوود يوسف، 2007، دليل التدقيق الداخلي، دليل إرشادي إلكتروني.
11. عبد الله، خالد أمين، 2004، "علم تدقيق الحسابات" الناحية النظرية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الاردن.
12. العتيبي، صبحي جبر، 2002، "تطور الفكر والأنشطة الإدارية"، دار ومكتبة الحامد للنشر و التوزيع، عمان الاردن.
13. محمد و جواد، صلاح مهدي، حاكم محسن، 2007، "تحليل واقع الرقابة المالية من وجهة نظر العاملين في مؤسسات التعليم العالي"، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، جامعة كربلاء، العراق، المجلد 5، العدد (18).
14. المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، أيلول 2005.
15. الهاشمي، ضياء شمخي جبار، 2005، "تقويم آلية التدقيق الداخلي لتحاسب مكلفي ضريبة الدخل في العراق"، دبلوم عالي في الضرائب، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
16. Arens, Alvin A. & Leoebbeck, James K. 2000 "Auditing ,An Integrated Approach, Prentice-Hall Internationa"l, Inc. ,USA .
17. Coso, Executive summary of Reintegrated framework, Sept. 2004.

18. Donald K., McConnell JR. & George Y. Banks 2003, "**Audit Redux**", journal of accountancy. Online Issues. January.
19. IIA, the institute of internal Auditors, Research foundation, 2002
20. Wilkinson, J., Cerullo, M. & Ravel, V., 2000, "**Accounting Information System- Essential concepts and Applications**", Forth Edition
21. Wood, David, 2007 "**Does Internal auditing Affect the External Audit Fees**", working paper, (Indiana University).

Abstract

This study examined the role of the integration of financial control agencies in improving the quality of auditing, a case study of the College of Pharmacy of Howler Medical University, where it aimed to achieve quality in audit work through the integration of the performance of both the financial auditor and the internal auditor in cooperation and coordination between them, and the study assumed that integration contributes to The financial watchdog worked to improve control work and achieve audit quality, and the study used the descriptive analytical approach to describe and analyze the phenomenon and after the analysis using the statistical packages program (SPSS), the study concluded that the requirements currently available to implement internal audits are not sufficient to develop T quality audit services such as brochures illustrations, training sessions, meetings, seminars, etc. ... The results and supervision of professional organizations specialized in the work of supervision and auditing are currently not at the level required to ensure the provision of forms and areas of cooperation and coordination between both the financial auditor and the internal auditor and thus achieving quality in the audit.

پوخته

ئهو توڤڙىنه وه وهىه رۆلئىكى ته واواكارى له ئامىرى چاودىرى داراى بو چاكردى كوالىتى وردبىن، خوڤندنه وهىه كه له كۆلئىزى دهرمانسازى زانكۆى ههوليرى پزىشكى، ئامانجى توڤڙىنه وه كه به دهسهنهيانى كوالىتیه له كارى وردبىنى له ماوهى ته واواكارى ئەدائى ههريهك له چاودىرى داراى و وردبىنى ناوهخۆ و ههروهها هاواكارى و پهيوهنديه له نىونيان، وه گرمانهى توڤڙىنه وه كه ته وهكاريه اه به شداربونى كارى چاودىرى داراى له خوڤندنه وهى بابته كه به بهكارهيانى به نامهى ئامارى (SPSS) وه توڤڙه گهيشته به ئهو پيداويستيانهى كه له ئىستادا ههيه بو جيبه جيكردنى كاكرهكانى و وردبىنى ناوهخۆ ته نيا كۆتا پيوستى نيه بو به ره و پيشبردنى كوالىتى و وردبىنى بو نمونه بلا و كراوهكان و خولى راهيئان و چاوپيكره وتن و

مجلة قهلاى زانست العلمفة

مجلة علمفة دورفة محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية - اربفل، كوردستان، العراق

المجلد (٤) - العدد (٤)، خرف ٢٠١٩

رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)



ؤوركشؤب,,,, هتد، و دهرئه نجامى چاودفرف رفكخراوه ففشه فهكان تا فبه تمه نند به كارى ووردبفنى و چاودفرف
له ناسطفكى ففؤفست ففن بو كه رهنف بفده ستهانف و فنه كانف لافه نى هاوكارى و فه فوه ندى له ففوان
چاودفرف دارافى و وردبفنى ناوه خو له كهل به ده ستهانف كوالفف فف له ووردبفنى