

إطار متكامل للمراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة واثره على

اداء المراجع الخارجي

د. مصطفى عطية السيد الغندور

مدرس المحاسبة

كلية التجارة – جامعة المنصورة

أ.د. سامي نجدي محمد رفاعي

استاذ محاسبة التكاليف

كلية التجارة – جامعة المنصورة

الباحث كمال فاضل ابراهيم

الملخص :

تهدف هذه الدراسة الى محاولة صياغة إطار متكامل للمراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة من خلال مساهمة المراجعة الداخلية في اضافة تلك القيمة وبيان تاثير هذا الاطار على اداء المراجع الخارجي وهو ما يتطلب ضرورة تغير النظرة الحالية للمراجعة الداخلية من كونها وظيفة تقوم بمراجعة نظم الرقابة الداخلية وفحص واختبار المعلومات والاجراءات المالية الى وظيفة تسعى لاضافة القيمة للاطراف المرتبطة بنشاط المنشأة من خلال تحسين مستوى ادائها والعمل مع ادارتها لتحقيق اهدافها، ويهدف الوصول الى اهداف هذه الدراسة قام الباحث باجراء دراسة ميدانية في بعض المنشآت الحكومية وديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق واستطلاع اراء مجموعة من مدراء ومعاوني إدارات المراجعة الداخلية والإدارة العليا والعاملين في اقسام المراجعة في تلك المنشآت للوقوف حول مدى قدرة أنشطة المراجعة الداخلية في اضافة قيمة في لها، وتوصلت الدراسة إلى أن وجود اطار متكامل للمرجعة الداخلية يساهم في تعزيز انشطتها وبالتالي التاثير في اداء المراجع الخارجي .

ABSTRACT

This study aims to attempt to formulate an integrated framework of internal audit activity a host of value through internal audit's contribution to add that value and the statement of the impact of this framework on the performance of the external auditor, which requires the need to change the current perception of internal audit from being a function is reviewing internal control and inspection and testing of information systems and financial measures to function seeks to add value to actively facility related to the parties by improving the level of performance and work with the administration to achieve its goals, in order to reach the objectives of this study, the researcher conducted a field study in some government installations and the Federal Office of financial supervision in Iraq and seeking the views of a group of

managers and assistants departments Interior and senior management and staff audit in the audit departments in those facilities to find out about the extent to which the internal audit activities to add value in it, and the study found that the presence of the framework of an integrated internal collated contributes to strengthen its activities and thus affecting the performance of the external auditor.

المبحث الاول_ الاطار العام للدراسة

اولاً :- المقدمة

هناك الكثير من التغيرات التي طرأت على الدور التقليدي للمراجعة الداخلية في ظل التطورات التي حدثت في بيئة النشاط من وجهة نظر العديد من المنظمات المهنية والباحثين والمستفيدين، حيث تعدى دور المراجعة الداخلية من مجرد التأكد من صحة وسلامة العمليات المالية والرقابية إلى تقييم العمليات التشغيلية، وأنشطة المنشآت للتحقق من الاستخدام الكفاء للموارد المتاحة وتقييم مدى فعالية نظم الرقابة وإدارة المخاطر، ووضع وتطوير برامج إدارة الجودة سواء على مستوى المنشأة ككل أو على مستوى قسم المراجعة الداخلية.

ثانياً :- مشكلة الدراسة

تتمثل مشكلة الدراسة في الغياب الواضح لإطار متكامل للمراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة في البيئة العراقية الأمر الذي ينعكس سلباً على عملية صياغة وتطوير معايير المراجعة الداخلية في هذه البيئة، مما يؤدي الى تدني جودة عمل المراجعين لاستناده الى معايير غير متنسقة وبالتالي غير مقبولة بين ممارسي المهنة.

ثالثاً :- اهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية :

١. صياغة إطار متكامل للمراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة مع الأخذ بنظر الإعتبار التغيرات الحاصلة في البيئة العراقية.

٢. بيان اثر وجود مثل هذا الاطار على اداء المراجع الخارجي .

رابعاً:- اهمية الدراسة

تتبع اهمية هذه الدراسة من التاكيد على ضرورة الاهتمام بالمراجعة الداخلية كونها لم تلق الاهتمام المناسب من جانب الباحثين والمنظمات المهنية والممارسين الأمر الذي دفع الباحث إلى محاولة إبراز الدور الذي تقوم به المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة، ومدى تأثير وجود اطار للمراجعة الداخلية على الانشطة التي يقوم بها المراجع الخارجي.

خامساً :- فروض الدراسة

بهدف الاجابة عن المشكلة المطروحة في الدراسة فانها تقوم على الفرضيات التالية :

الفرض الاول: ان صياغة إطار متكامل للمراجعة الداخلية في البيئة العراقية من الممكن أن يسهم في الارتقاء بمهنة المراجعة للمستوى المطلوب ويساعد في تطوير انشطتها .

الفرض الثاني: ان وجود إطار متكامل للمراجعة الداخلية في البيئة العراقية يجعل معايير المراجعة أكثر اتساقاً وانسجاماً في هذه البيئة من خلال تقوية وتعزيز نظام الرقابة الداخلية للمنشأة ومن ثم اضافة قيمة لها.

سادساً:- خطة الدراسة

في ضوء طبيعة المشكلة وتحقيقاً لهدف الدراسة قام الباحث بتقسيم الدراسة على النحو التالي:

المبحث الاول:- الاطار العام للدراسة.

المبحث الثاني:- المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة بين الاتجاهين التقليدي والحديث.

المبحث الثالث:- دور المراجع الخارجي في تعزيز المراجعة الداخلية واثرها على ادائه.

المبحث الرابع:- الدراسة الميدانية

المبحث الخامس :- النتائج والتوصيات.

قائمة المراجع

المبحث الثاني: المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة بين

الاتجاهين التقليدي والحديث.

تطورت المراجعة الداخلية تطوراً كبيراً خلال السنوات الأخيرة بفضل جهود معهد المراجعين الداخليين الذى ساهم منذ نشأته فى الولايات المتحدة عام ١٩٤١ فى تغيير المفهوم التقليدي للمراجعة الداخلية القائم على اعتبارها نشاطاً يتبع الإدارة المالية بالمنشأة تنحصر مهامه فى التأكد من صحة العمليات المالية، وتعقب الغش والأخطاء لخدمة المدير وإدارة المنشأة، حيث تطورت إلى نشاط تقييमी مستقل لخدمة المنشأة^(١).

ولهذا الامر تأثيرات وانعكاسات واضحة على المراجعة الداخلية، وينبع ذلك من امكانية قيام المراجعة الداخلية بدور فعال في ذلك وهو ما يتطلب توسيع النظرة الحالية للمراجعة الداخلية من نظام يهدف الى فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية ومراجعة العمليات المالية والتشغيلية الى نظام يسعى بجانب ماسبق الى تحسين عمليات المنشأة وازافة قيمة لها^(٢)، وذلك من خلال تقديم النصح والمشورة، والمساهمة في خفض التكلفة والعمل مع الادارة على تحقيق اهداف المنشأة^(٣).

^(١) سناء ماهر محمدى مسعود "اطار مقترح للتكامل بين مدخلى القيمة الاقتصادية المضافة ونموذج الأداء المتوازن لتطوير دور المراجعة الداخلية فى إدارة المخاطر بالبنوك التجارية" رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة بنها ٢٠١٣ ص ٢٠٢.

^(٢) د. محمود يوسف الكاشف، مرجع سبق ذكره ص ٣١.

^(٣) KPMG "The Evolving Role of the Internal Audit Value Creation and preservation from an Internal Audit perspective," www.kpmg.com, 2007, pp1-7.

وسيتناول الباحث هذا المبحث في الجوانب التالية:

أولاً : تنامي دور المراجعة الداخلية في بيئة الاعمال المعاصرة

بينّ الواقع العملي وما حدث من انهيارات لكبرى المنشآت ان الاقتصار على الدور التقليدي للمراجعة الداخلية لم يعد كافياً وملائماً لبيئة الاعمال الحالية، وأن هذا الأمر يتطلب تناول العوامل التي أدت إلى زيادة أهمية المراجعة الداخلية ومدى إنعكاس هذه العوامل على التطور المفاهيمي والتطور المهني من خلال الجوانب التالية :

أ- العوامل التي أدت إلى زيادة أهمية المراجعة الداخلية

يمكن عرض العوامل التي أدت إلى زيادة أهمية دور المراجعة الداخلية في النقاط التالية :⁽¹⁾

١- قصور استقلال المراجع الداخلي

يقوم استقلال المراجع الداخلي على دعامتين هما المركز التنظيمي للمراجع الداخلي بحيث يكون لمدير المراجعة الداخلية خط اتصال مباشر مع مجلس الإدارة اولجنة المراجعة بحيث يكون المراجع الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها وان اداء المراجعة الداخلية وفقاً لمعايير الأداء الصادرة تسمح بوجود الاستقلال المطلوب.

٢- تطور مفهوم الرقابة الداخلية

ان اهداف المنشأة وتنظيمها الداخلي والبيئة التي تعمل بها تتطور باستمرار، فان النظام السليم للرقابة الداخلية يعتمد على تقييم سليم ومنظم لطبيعة ومدى المخاطر التي تتعرض لها المنشأة، وتقييم المخاطر هي العملية التي تقرر بواسطتها الادارة كيف ستتعامل مع المخاطر التي تمثل تهديداً لتحقيق اهدافها وهو ما يتضمن تحديد المخاطر وتحليل احتمالاتها وتأثيرها، وطالما انه لاتوجد اجراءات لتقليل كل المخاطر ، فان الادارة يجب ان تقرر

⁽¹⁾ المرجع السابق.

مستويات المخاطر المقبولة وتحديد كيفية المحافظة على هذه المستويات ، وهذا ما يعرف بإدارة المخاطر .

ويعتقد الباحث ان الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في توفير الاستشارات والتاكدات التي تحتاجها الادارة يحقق فعالية في تحديد الاساليب المتبعة لمواجهة مستويات المخاطر التي تتعرض لها المنشأة ، كما يساهم في تطوير الوسائل الكفيلة بالتصدي لتلك المخاطر .

٣- اعتماد مفهوم الحوكمة

أخذ مفهوم الحوكمة قدرا وافرا من التحليل في الدراسات الادارية والرقابية ، ويعني هذا المفهوم قيام مجلس الادارة بالالمام بمجريات الامور بالمنشأة والقدرة على ادارتها وتوجيهها نحو تحقيق الاهداف المخططة وتجاوز المخاطر ، وبمنظار استرشادي من خلال مساعدة الادارة في تقييم المخاطر التي تواجه المنشأة والتحقق من نظام الرقابة الداخلية قد خفض مستوى تلك المخاطر الى الحدود الدنيا المقبولة .

ويرى الباحث بان موضوع الحوكمة قد تسبب في التأثير في وظيفة المراجعة الداخلية من خلال دخولها في جوانب متعددة واصبح ينظر الى الدور الذي يقوم به المراجع الداخلي

٤- التوسع في احتياجات الادارة

تعتبر الادارة العميل الرئيس للمراجعة الداخلية ، ومن ثم فان الادارة هي التي تحدد الطلب على الخدمات التي تحتاجها ، وعلى ادارة المراجعة الداخلية الداخلية الوفاء بتلك الاحتياجات^(١) .

٥- تزايد نطاق العمليات الدولية

تواجه المراجعة الداخلية على النطاق الخارجي عدة مشكلات اهمها:

- البعد الجغرافي لوحدات وفروع المنشآت في دول العالم .

(١) Alvin, K & Walt, Internal Audit and Audit Risk, *Journal of Accountancy*, 2002, P.115.

- الاتصال عبر المسافات الطويلة واختلاف التوقيت الزمني بين دول العالم .
- اختلاف الثقافات .
- اختلاف كفاءة النظم المحاسبية من دولة لاخرى .
- التبعية الادارية والفنية للمراجع الداخلي ،هل لمدير الفرع التبعية ام للمركز الرئيسي.

٦- نقص عدد وخبرة المراجعين الداخليين

رغم زيادة عدد المنشآت التي بها ادارات للمراجعة الداخلية ونمو متوسط عدد القائمين بالمراجعة الداخلية وذلك في السنوات القليلة الماضية ، متوازياً مع ظهور لجان المراجعة ،ومفهوم الحوكمة وصدور تقرير لجنة Cadbury ،وتقرير لجنة COSO .فان المشكلة التي تواجه ادارات المراجعة الداخلية في الولايات المتحدة الامريكية حالياً هي زيادة الطلب على خدماتها واتساع مجال هذا العمل بحيث زاد هذا الطلب على عدد المراجعين الداخليين المتواجدين ، مما ادى ذلك الى عدم امكان تنفيذ الاعمال المطلوبة بالكامل، وتواجه بريطانيا الان نفس مشكلة الولايات المتحدة الامريكية وهي نقص المراجعين الداخليين المؤهلين^(١).

ب- تطور مفهوم وأهداف المراجعة الداخلية

١- مفهوم وظيفة المراجعة الداخلية

عرفها معهد المراجعين الامريكيين ،بانها نشاط استشاري مستقل وتأكيد موضوعي ،بغرض زيادة العائد وتحسين عمليات المنشأة حيث انها تساعدها في تحقيق اهدافها ،من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعاليات الادارة والرقابة والسيطرة^(٢).

(١) Bortmal Wael,Experts of Auditors,"CPA Journal,2003,P.30.

(٢) د. ثناء علي قباني ،ونادر شعبان " _المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني " ،الدار الجامعية ،الاسكندرية ٢٠٠٦،ص٢٦.

في حين جاء تعريف معهد المراجعين الداخليين للمراجعة الداخلية بانها نشاط رقابي مستقل موضوعي واستشاري من شأنه تقديم التأكيدات اللازمة وابداء التوصيات التي تحقق قيمة مضافة وتزيد من فعالية المنشأة وتودي الى تحسين ادائها^(١).

٢- تطور المراجعة الداخلية

- مرت المراجعة الداخلية بتطورات عديدة، يوجزها احد الباحثين فيما يلي :^(٢)
- أ- نشأت المراجعة الداخلية في بادئ الامر لخدمة المدير المالي بالمنشأة؛ حيث كانت تمثل جزءاً من الادارة المالية باعتبارها وظيفة وقائية وممانعة لعمليات الغش والاحتيال.
- ب- ساهم انشاء معهد المراجعين الداخليين (IIA) عام ١٩٤١ بالولايات المتحدة الامريكية في ابرازها كوظيفة مستقلة ، حيث صدر عنه العديد من النشرات التي توضح طبيعتها واهدافها ومسئوليات المراجع الداخلي ، وميثاق الآداب والسلوك ، ثم تبعته نشرات اخرى توضح معايير المراجعة الداخلية.
- ت- كان معهد المراجعين الداخليين (IIA) ينظر للمراجعة الداخلية في بادى الامر عام ١٩٤٧ باعتبارها نشاطا تقييما داخل المنشأة لفحص العمليات المالية والمحاسبية ، وكنشاط وقائي لخدمة الادارة .
- ث- تطورت وظيفة المراجعة الداخلية من خلال النشرة الصادرة عن (IIA) عام ١٩٨١ ، حيث اتسع نطاقها من التركيز على فحص العمليات المالية والمحاسبية الى تقييم كفاءة وفعالية نظم الرقابة بهدف خدمة المنشأة.
- ج- تناول نفس المفهوم معيار المراجعة الدولي رقم (٦) الصادر في يوليو ١٩٨١ عند تعرضه لطبيعة المراجعة الداخلية ، وكذلك المعيار الدولي رقم

^(١) د. امجد الشرفاء ، واخرون "التاهيل العلمي والعملي للمراجعين الداخليين في ظل انظمة المحاسبة الالكترون المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة ، جامعة الازهر العدد التاسع ، يناير ٢٠١٢ .

(٢) هيببت محمد عبد القادر تمت " استقراء وتقييم مجالات التطور في المراجعة الداخلية :دراسة مقارنة مع التطبيق على قطاع الاعمال العام "،رسالة ماجستير،كلية التجارة ،جامعة الاسكندرية ١٩٩٣، ص٨٠.

(١٠) بالفقرة (٥)، حيث تم النظر باعتبارها ركناً أساسياً من أركان الرقابة الداخلية للمنشأة.

ح- تتعلق بدراسة نظام الرقابة الداخلية، وتقييم مخاطر المراجعة، وإجراءات التحقق التي يقوم بها المراجع، وأخيراً صدر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) نشرة معايير المراجعة رقم (٦٥) في إبريل ١٩٩١ والتي أوضحت أن عمل المراجع الداخلي له تأثير هام عند تخطيط المراجع الخارجي لعمله فيما يختص بالإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي.

وافترض التعريف الجديد أيضاً أن كافة أنواع الرقابة تتواجد لمساعدة المنشأة في إدارة المخاطر وتدعيم الحوكمة، ومثل هذا المنظور يعمل على اتساع نطاق المراجعة الداخلية ليشمل عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة (١).

لذا فإنه يمكن القول أن التطور الذي طرأ على المراجعة الداخلية منذ عام ١٩٤١ وحتى عام ١٩٩٩ قد جعل وظيفتها تتطور من مرحلة تقييم للعمليات المالية والمحاسبية فقط إلى وظيفة رقابية لاكتشاف الغش والتلاعب ومراجعة العمليات المحاسبية والمالية ومن ثم إلى فحص وتقييم نظم الرقابة الأخرى بالمنشأة ثم إلى وظيفة فحص وتقييم أنشطة المنشأة ككل.

٣- تطور أهداف المراجعة الداخلية

"لقد تطورت أهداف المراجعة الداخلية كنتيجة لتطور الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية، وذلك في محاولة منها لمساعدة الإدارة على الوفاء بمسئولياتها المختلفة في ظل التحديات الاقتصادية والاجتماعية التي تواجهها

(١) سناء ماهر محمدى مسعود، مرجع سبق ذكره ص ٧

سواء كانت محلية أو دولية^(١)، وبالرجوع إلى تطور مفهوم المراجعة الداخلية والتي تم التوافق عليها بين علماء علم المراجعة على أنها تتمثل - أساساً - في المراحل الثلاث التالية: (٢)

المرحلة الأولى : هدف الحماية: يعتبر هدف الحماية هو الهدف الأساسي لوظيفة المراجعة الداخلية في الماضي، حيث كان الهدف من المراجعة الداخلية هو حماية أصول المنشأة والتأكد من سلامة نظم الرقابة الداخلية بهدف حماية أصول المنشأة من الاختلاس والسرقة والحيلولة دون المساس بتلك الأصول أو التعرض لها بأي شكل من أشكال التلاعب والغش.

المرحلة الثانية : هدف البناء: يتمثل في مساندة ودعم كافة المستويات الإدارية للمنشأة عن طريق تزويدها بالخدمات الإستشارية التي تحتاج إليها للقيام بأعباء مسؤولياتها، والتصدي للمصاعب والتحديات التي تواجهها.

المرحلة الثالثة: هدف تحقيق الكفاءة للمنشآت وتوفير الرفاهية للمجتمع فمع إزدياد حدة المنافسة نتيجة تطبيق إتفاقية جات وضرورة الإلتزام بمواصفات الجودة العالمية، بالإضافة إلى صدور العديد من القوانين التي تحافظ على البيئة وتحميها من التلوث، حدث تطور في أهداف المراجعة الداخلية حيث أصبح هدفها هو تحقيق الكفاءة للمنشآت وتوفير الرفاهية للمجتمع، ولتحقيق هذا الهدف تقوم المراجعة الداخلية بتوفير معلومات ملائمة وموثوق فيها عن مدى التزام العاملين بتطبيق السياسات واللوائح المالية والإدارية المحددة من قبل الإدارة العليا.

وبعد هذا العرض لأهداف المراجعة الداخلية على مراحل تطورها، يرى الباحث أن أهداف المراجعة الداخلية في مراحلها الثلاث هي أهداف مترابطة

(١) أميرة يسرى عبد الفتاح، "مدى تأثير استخدم التعاقد الخارجي في القيام بمهام المراجعة الداخلية- دراسة تحليلية ميدانية"، رسالة ماجستير ، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، ٢٠٠٤، ص ٢٧.

(٢) سناء ماهر مرجع سبق ذكره ،ص ٨ .

مع بعضها البعض وليست منفصلة لذلك يمكن القول ان تحقيق هدف الحماية يعمل على تحقيق هدف البناء وهدف البناء بدوره يوفر متطلبات تحقيق الكفاءة للمنشآت ومن ثم تحقيق الرفاهيه للمجتمع.

ثانياً: دور المراجعة الداخلية كمنشآت مضيف للقيمة في منشآت الاعمال

تمثل وظيفة المراجعة الداخلية احدى الوظائف الاساسية في مختلف المنشآت واهم الوسائل التي تعتمد عليها الادارة العلمية الحديثة في توفير المعلومات والبيانات بشكل دقيق ومنظم واللازمة لاتخاذ قراراتها،ومساعدتها في فحص وتقييم مدى سلامة النظم فيها بالشكل الذي يسمح بان تكون الاهداف والغايات لجميع المجالات تحت المراجعة (1) ، بما في ذلك تأكيد الجودة بالإضافة الى فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية التي باتت تتلاءم والنظم الانتاجية مثلما تتلاءم مع نظم الدعم الادارية(2)، وبناء على ماتقدم سيتناول الباحث في هذا الجانب النقاط التالية:

١- اتجاهات مساهمة المراجعة الداخلية في اضافة القيمة.

يعتبر مصطلح اضافة قيمة (Add Value) من المصطلحات شائعة الاستخدام في جميع المجالات تقريبا، ومن ثم فليس غريبا ان يستخدم في مجال المراجعة الداخلية ، خاصة وان كثيراً من المراجعين الداخليين يرون ان هدفهم الاكثر اهمية هو اضافة قيمة المنشأة (3)، والذي ويؤكد صحة ذلك عمليا هو ما قام به معهد المراجعين الداخليين في السنوات القليلة الماضية، حيث قام بعمل دراسة ميدانية على أكثر من ثلاثة آلاف مراجع داخلي تبين

(١) د. يوسف محمود جربوع "اطار مقترح لضبط كفاءة اداء المراجعة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية" ٢٠٠٨ ص ١.

(٢) محمد درويش احمد قويدر، مرجع سبق ذكره، ص ٣٣.

(٣) اشرف محمد ابراهيم منصور، "نموذج مقترح لمراجعة ادارة مخاطر الأعمال"- دراسة نظرية ميدانية " رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة وادارة الأعمال، جامعة حلوان، ٢٠٠٥. نقلا عن : "The NewDefiniation of Internal Auditing Internal Auditing ,Sep,1999,p41 .

من خلالها ان نسبة ٩٢% من هؤلاء المراجعين يرون ان المراجعة الداخلية يمكنها اضافة قيمة للمنشأة^(١).

ويقصد باضافة القيمة: أي نشاط أو عملية تعمل على تعظيم حق المساهم في موارد المنشأة وذلك بعد الوفاء بكل المتطلبات المستحقة على مواردها^(٢).

ويمكن ان تضيف المراجعة الداخلية قيمة للمنشأة من خلال الادوار التالية :-
أ- دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية:

وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في اية منشأة يعد احد الركائز الاساسية الداعمة لقيام عملية مراجعة فاعلة ومؤثرة في جوانب سير الانشطة سواء كانت مالية او محاسبية او تنظيمية او ادارية بالشكل الذي يضمن حسن سير الانشطة في المنشأة وكذلك التقيد بالسياسات التي تضعها ادارتها لتحقيق اهدافها لذا يقوم المراجع بتقييم نظام الرقابة الداخلية في المنشأة.

ب- دور المراجعة الداخلية في ادارة المخاطر:

يمكن تعريف ادارة المخاطر على انها عبارة عن منهج او مدخل علمي للتعامل مع المخاطر عن طريق توقع الخسائر العارضة المحتملة وتصميم وتنفيذ اجراءات من شأنها ان تقلل امكانية حدوث الخسارة والاثار المالية لها حين وقوعها الى الحد الادنى^(٣)، ويتمثل الدور الرئيسي للمراجعة الداخلية في ادارة المخاطر في تقديم تأكيد موضوعي الى الادارة عن مدى فعالية أنشطة ادارة

(1) Institute of Internal Auditors "Creating the Internal Audit Value Proposition ,www.theiaa.org, Oct2010, p2.

(٢) د. ايمن فتحي احمد الغباري، "الاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي واهميتها في تحديد الاتجاهات المستقبلية"، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ابريل ١٩٩٨ ص ٣١١.

(٣) د. طارق عبد العال حماد، ٢٠٠٧، ادارة مخاطر -افراد- ادارات- شركات - بنوك، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية ص ٥١.

المخاطر للتأكد من ان مخاطر الاعمال الرئيسية تم ادراكها بشكل مناسب وان نظام الرقابة الداخلية يعمل بشكل فعال (١) .

٢- دور المراجعة الداخلية في تعظيم القيمة.

تعظيم القيمة او المنفعة المتحققة للجهات المستفيدة من خدمات المراجعة الداخلية بما ينعكس في نهاية الامر على تحقيق اهداف المنشأة، وفيما يلي عرض لبعض متطلبات واحتياجات اهم الجهات المستفيدة: (٢).

أ- دور المراجعة الداخلية في تعظيم القيمة المتحققة للعملاء

ان دور المراجع الداخلي في تحقيق القيمة للعملاء ينبع من سعيه المستمر نحو تقويم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة ، وهو ما جعل المراجع الداخلي يواجه تحدياً جديداً تمثل في سعيه نحو اكتساب مهارات جديدة تساعده في مواكبة التغيرات.

ب- دور المراجعة الداخلية في تعظيم القيمة المتحققة للمساهمين:

يسعى المساهمون الى تحقيق اعلى عائد على الاستثمار في ظل ادنى مستوى من المخاطر ، كما يحتاج المساهمون الى تقارير وقوائم مالية دقيقة وفي الوقت المناسب، ويمكن الاعتماد عليها ويأتي هدف تلبية متطلبات واحتياجات المساهمين وتعظيم الفائدة او المنفعة المتحققة لهم في مقدمة اولويات المنشأة ، وعليه فان التقارير المالية الدقيقة والتي تتمتع بشفافية تؤدي الى محاربة الفساد والغش وحماية أنشطة المنشأة من الفشل بما يخدم استمرارية اداء المنشأة بكفاءة وفعالية (٣) .

ج- دور المراجعة الداخلية في تعظيم القيمة المتحققة للأطراف الأخرى:

(١) د. محمد سامي راضي " دور المراجعة الداخلية في ادارة المخاطر في بيئة الاعمال المصرية ، دراسة ميدانية ، المجلة العلمية ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ٢٠١٤ ، ص ٨ .

(٢) حسام السعيد السيد محمد الوكيل " نموذج مقترح لقياس اثر دور المراجعة الداخلية على اضافة قيمة للمنشأة دراسة اختبارية " رسالة دكتوراه ، كلية التجارة وادارة الاعمال ، جامعة حلوان ، ٢٠١١ ، ص ٤٢-٤٤ .

(٣) د. سماسم كامل موسى ، "دراسة تحليلية لمدى فعالية تطبيق منهج الادارة على اساس القيمة لتعظيم القيمة المتحققة لاصحاب حقوق الملكية في الوحدات الاقتصادية -دراسة ميدانية " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد ، الثاني ، ابريل ٢٠٠٧ ، ص ٢٨ .

تتمثل الاطراف الاخرى من الادارة التنفيذية والمنفذين والاتحادات النقابية والموردين وكذلك المجتمع وكل ذي مصلحة فردية او جماعية في نجاح المنشأة واستمراريتها في العمل ، ولانتوقف استمرارية المنشأة على مدى كفاءة وفاعلية أنشطة المنشأة ، بل يتعدى ذلك الى التطوير المستمر لتلك الأنشطة.

المبحث الثالث:- دور المراجع الخارجي في تعزيز المراجعة الداخلية واثرها على ادائه.

يسعى المراجع الخارجي إلى اختبار العمليات الأساسية والتي تشكل أساسا لتكوين رأيه الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية ومن ثم تعزيز الدور الذي تقوم به المراجعة الداخلية لخدمة المالكين والادارة واصحاب المصلحة المختلفين والجمهور بصورة عامة من خلال تحقيق الفعالية في عمله والمتمثلة بالتأكد من ان جميع العمليات المالية قد تم تسجيلها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ، وان البيانات المنشورة مطابقة للبيانات الواردة بالدفاتر، وان تقرير المراجع يشهد بعدالة على تمثيل هذه البيانات لنتائج الاعمال عن فترة مالية معينة والمركز المالي في تاريخ معين استنادا لمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني وادلة المراجعة الكافية والملائمة^(١)، وفي محاولة لوضع الحلول للجوانب السلبية التي تشوب تلك العلاقة، وكذلك تقريب وجهات النظر حول المراجعة الداخلية من كونها وسيلة لمراقبة كل ما يقع من الأخطاء لاكتشافها، إلى اعتبارها وسيلة لتنسيق العمل والتعاون المشترك مع المراجع الخارجي" ^(٢).

(١) محمد مفلح محمد الجعافرة ، مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة الاردنية . رسالة ماجستير ،كلية العلوم الادارية المالية، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا . الاردن ، ٢٠٠٨، ص٢٢.

(٢) فاطمة صالح مهدي الغريان " العلاقة بين التدقيق الداخلي وبيئة الوحدة الاقتصادية دراسة تطبيقية في البنك المركزي العراقي" رسالة دكتوراه ،كلية الادارة والاقتصاد ،جامعة بغداد ، العراق ، ٢٠٠٩، ص١.

وبناء على ما تقدم سيتناول الباحث هذا المبحث من خلال النقاط التالية:

أولاً : اثر الاعتماد على المراجعة الداخلية في اجراءات المراجعة الخارجية

ان المراجع الخارجي بحاجة إلى إحاطته بتقارير المراجع الداخلي ذات العلاقة ووضعها تحت تصرفه، وان يتم إبلاغه باستمرار بأي أمر مهم لفت انتباه المراجع الداخلي والذي قد يؤثر في عمل المراجع الخارجي، وبالمثل فانه يجب على المراجع الخارجي إعلام المراجع الداخلي بأية أمور مهمة قد تؤثر على عمله، وبالرغم من اختلاف دور كل من المراجع الخارجي والداخلي الا ان هناك مهاماً مشتركة لكليهما، والتي توفر مجالاً ملحوظاً للتعاون بينهما، وذلك من اجل تحقيق المصلحة المتبادلة والمتمثلة في التعاون المشترك من خلال فحص نظم الرقابة الداخلية واعداد التقارير المالية، وغالباً ما تتشابه وسائل تحقيق اهداف كل منهما وكثيراً ما يعود عمل المراجع الداخلي بمردود الايجابي على اداء المراجع الخارجي^(١)، فعند الاستعانة بالمراجعين الداخليين كمساعدين للمراجع الخارجي فانه يطلب من المراجع الداخلي ان يؤدي بعض اعمال المراجعة الخارجية، علماً ان المراجع الخارجي هو الذي يحدد طبيعة وتوقيت ومدى هذه الاختبارات^(٢)، ويتوجب هنا على المراجع الخارجي تقييم مدى كفاءة وموضوعية المراجعين الداخليين والاشراف على العمل المؤدى عن طريقهم وفحصه وتقييمه الى المدى الملائم للظروف^(٣)، بالاضافة الى ذلك فان المراجعة الداخلية كجزءاً من المنشأة، وبغض النظر عن درجة استقلالها الذاتي وموضوعيتها فإن المراجعة الداخلية لا تستطيع الوصول إلي نفس درجة الاستقلالية المطلوبة من المراجع الخارجي عند ابداء رأيه في البيانات المالية،

(١) د. صادق حامد مصطفى، "تقييم المراجع الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية" دراسة ميدانية، مجلة المحاسبة والادارة والتامين كلية التجارة، جامعة القاهرة، مايو ١٩٩٤، ص٧٣.

(٢) محمود عبد السلام محسن "مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية" رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين ٢٠١١، ص٣٣.

(٣) ياسمينا احمد ابراهيم العشماوي، مرجع سبق ذكره، ص٦٠.

والمراجع الخارجي يتحمل منفرداً مسؤولية إبداء الرأي بعملية المراجعة ، ولا تقلل من هذه المسؤولية أية استفادة من عمل المراجعة الداخلية ^(١) ، ويتضح للباحث مما سبق ومع زيادة متطلبات المنشأة بان اهمية التعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي تستدعي ضرورة تعميق هذه العلاقة لتكامل دور كل منهما مع الاخر وبالتالي سينعكس تأثير هذا التكامل على فعالية وكفاءة عملية المراجعة في المنشأة وازافة قيمة لها.

ثانياً : اطار مقترح للمراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة

يقوم الإطار المقترح على عدة محاور تتمثل في:اهداف الاطار المقترح ،مقومات تطبيق الإطار المقترح، بالإضافة إلى خطوات تطبيق الإطار المقترح

١- أهداف الإطار المقترح

يهدف الإطار المقترح إلى تحقيق الأهداف التالية:

- ١- دعم وتطوير وسائل الإرتقاء بمستوى أداء أنشطة المراجعة الداخلية بالمنشآت العراقية لكي يكون بإمكانها القيام بدورها على الوجه الأكمل ومن ثم اضافة قيمة لتلك المنشآت.
- ٢- ضرورة التزام المراجعين الداخليين بمعايير وتعليمات الأداء المهني الصادرة عن المنظمات العلمية والمهنية وديوان الرقابة المالية الاتحادي بالعراق المهتمة بالمراجعة الداخلية، ومعايير السلوك الأخلاقي.
- ٣- الانتقال بأنشطة واجراءات المراجعة الداخلية المتبعة في المنشآت العراقية من اساليب الأداء التقليدي إلى الاساليب والاجراءات الحديثة والمعاصرة بما يحقق لوظيفة المراجعة الداخلية مزايا هامة ومستوى متقدم من الأداء.

(١) منتدى المحاسب العربي "مرجع سابق" ص.٣.

٤- السعي نحو تعزيز الاساليب المتعلقة بالحفاظ على حقوق ومصالح الجهات المرتبطة بالمنشآت والتصدى للمخاطر المستقبلية المتوقعة التي تتعرض لها من خلال اعتماد منظومة اداء متوازن للمراجعة الداخلية واخرى لادارة المخاطر.

٢- مقومات تطبيق الإطار المقترح

يتطلب تطبيق الاطار المقترح المقومات اللازمة لتحسين انشطة المراجعة الداخلية لتصبح مضيفة للقيمة، وتتمثل أهم هذه المقومات فيما يلي:

١- تشكيل فريق عمل للمراجعة الداخلية ذي تاهيل علمي وعملي: نظراً لنفهم إدارة المراجعة الداخلية لمستوى التحديات بالمنشأة ولأهمية تطبيق هذا الاطار، فإنه يتم تشكيل فريق عمل للقيام بمهام المراجعة الداخلية تسند له مهمة تطبيق هذا الإطار المقترح، ويتطلب أن يتوافر لهذا الفريق التاهيل العلمي والعملي المناسب والذي يؤهله للقيام بتقويم عملية إدارة المخاطر وتقديم الخدمات التأكيدية والاستشارية.

٢- فهم وادراك فريق عمل المراجعة الداخلية لطبيعة نشاط وعمليات المنشأة: يجب على فريق العمل جمع البيانات الضرورية اللازمة وتكوين خلفية عن المنشأة وفهم طبيعة نشاطها وعملياتها.

٣- العمل على توفير الحياد والاستقلالية لفريق المراجعة الداخلية : ضماناً لقيامهم بمهام مسؤولياتهم، بالموضوعية المطلوبة لإنجاز مثل تلك المهام، ومن شأن توافر عنصري الحياد والاستقلالية امكانية العمل بحرية وبدون قيود قد تفرض على فريق عمل المراجعة الداخلية من قبل ادارة المنشأة.

٤- تهيئة منظومة اتصال وتواصل مع ادارات المنشأة الاخرى : يجب أن يكون هناك اتصال وتواصل مستمر بين كل من فريق المراجعة الداخلية وجميع المسؤولين في المنشأة بغرض المشاركة بالراي في وضع الخطط وتحديد الاهداف وتحسين عمليات المنشأة.

- ٥- التقيد والالتزام التام من قبل فريق المراجعة الداخلية بمعايير الأداء المهني ودستور آداب وسلوك مهنة المراجعة الداخلية، والالتزام بما يرد فيه من قوانين وتشريعات وتعليمات بهذا الخصوص.
- ٦- أهمية توافر القناة التامة لدى فريق المراجعة الداخلية والجهات الاخرى المستفيدة من خدمات المراجعة الداخلية بان انشطتها مضيفة للقيمة.

٣- خطوات تطبيق الإطار المقترح

وتتمثل هذه الخطوات فيما يلي :

- ١-تحديد الاهداف الاستراتيجية للمراجعة الداخلية: ويتم ذلك من خلال تخطيط المسار المستقبلي للمراجعة الداخلية .
- ٢-رسم استراتيجية متكاملة للتنفيذ : تعد صياغة اطار متكامل للمراجعة الداخلية أداة فعالة في ترجمة رؤية المراجعة الداخلية واجراءتها إلى مجموعة من الأهداف الإستراتيجية.
- ٣-خلق توازن بين الاهداف الاستراتيجية للمراجعة الداخلية وامكانات التنفيذ:
- ٤-أن التنبؤ بالأحداث المستقبلية للمراجعة الداخلية لا يتم الا بوجود تصور موضوعي لتلك الاحداث وتصويرها في شكل خريطة استراتيجية تصف مختلف الأهداف الإستراتيجية للمراجعة الداخلية .
- ٥-اعداد خطط التنفيذ: في هذه الخطوة يتم تخطيط الخطوات الجانبية والإجراءات الواجب إتخاذها بغرض القيام بالتنفيذ لتحقيق الأهداف الإستراتيجية ورؤية فريق المراجعة الداخلية لتطوير دورها بالمنشأة.

ثالثاً : دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي(كمراجع خارجي) بالمنشآت الحكومية في العراق

توفر أنشطة المراجع الخارجي في القطاع الحكومي معلومات أساسية للهيئات التشريعية والتنفيذية وأصحاب المصالح وللمجتمع بالعموم ،وتحقق المساءلة في ضوء هذه المسؤولية وتساعد في تحسين الأداء وتسهل عملية اتخاذ القرارات وتحديد القضايا والاتجاهات المتشابكة الحالية والمتوقعة التي تؤثر في الخطط

والبرامج الحكومية وبالتالي تنعكس على المجتمع المستفيد منها، ولتلبية المتطلبات الراهنة التي يمر بها العراق من نقشي ظاهرة الفساد الإداري والمالي وضعف الأداء بالمنشآت الحكومية يتطلب الأمر تفعيل دور المراجع الخارجي المتمثل في (ديوان الرقابة المالية الاتحادية) للنهوض بها، وبناء على ماسبق يمكن للباحث ايضاح اثر المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة في اداء ديوان الرقابة المالية (كمراجع الخارجي) في النقاط التالية:

- أ- توفر الانشطة المضيفة للمراجعة الداخلية وسائل لتنظيم المهنة سلوكياً ومهنياً من خلال وضع قواعد تحدد مسؤولية للمراجعين الداخليين مما يسهل لديوان الرقابة المالية التعرف على الأخطاء.
- ب- ستساعد أنشطة المراجعة الداخلية في تحديد السياسات الواجب أتباعها لتقليل أثر المخاطر او الحد من اثارها وبذلك يضمن أداءً كفءاً وفعالاً للديوان.
- ت- تساهم المراجعة الداخلية في تمكين الديوان من اختبار العمليات الأساسية والتي تشكل أساساً لتكوين رأيه الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية ، لخدمة المنشأة والمالكين والإدارة وأصحاب المصلحة المختلفين والجمهور بصورة عامة .
- ث- تساهم أنشطة المراجعة الداخلية في تعزيز اساليب التواصل بشكل فعال مع ديوان الرقابة المالية من خلال بناء علاقات متنامية ومؤثرة مع إدارات المنشآت الحكومية.

المبحث الخامس :- الدراسة الميدانية

استكمالاً لمعرضه الباحث في الجانب النظري حول دور المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة واثره على اداء المراجع الخارجي ياتي هذا الجزء التطبيقي الذي يهدف الى اجراء اختبار ميداني من خلال إعداد استمارة استبيان يستطلع فيها الباحث عينة الدراسة ومدى الحاجة إلى صياغة اطار لتطوير دور المراجعة الداخلية لأداء مهام جديدة، وما يتطلبه من تغيير المفهوم التقليدي

الذي يعتمد على الجوانب المالية فقط، إلى المفهوم الجديد الذي يسعى إلى إضافة قيمة للمنشأة، وذلك من خلال اختبار الفروض التالية :

الفرض الاول: ان صياغة إطار متكامل للمراجعة الداخلية في البيئة العراقية من الممكن أن يسهم في الارتقاء بمهنة المراجعة للمستوى المطلوب ويساعد في تطوير انشطتها .

وللتأكد من قبول او رفض الفرض تم حساب التكرار والنسب المئوية والمتوسط والانحراف المعياري حول دور اطار المراجعة الداخلية كمنشآت مضيف للقيمة في عينة الدراسة، اتضح ان هناك حاجة ماسة الى ضرورة بناء اطار متكامل للمراجعة الداخلية كمنشآت مضيف للقيمة في البيئة العراقية على ثالث أدنى المتوسطات الحسابية بلغ (١٠٠٨٦) و بلغ نسبة الموافقة لها (٩٣.٥٤٨%) ، وكذلك ان الأهداف الواسعة للمراجعة الداخلية تحقيق اقصى قدر ممكن من المنفعة للعاملين بالمنشأة، حيث ينظر اليها كمنشآت استشاري وتوكيدي مصمم لاضافة قيمة من خلال تحسين اداء الانشطة المختلفة للمنشأة على أدنى المتوسطات الحسابية بلغ (١٠٠٢٢) و بلغ نسبة الموافقة لها (٩٧.٨٤٩%) ووفقاً لما تقدم يتبين ان المعدل العام للوسط الحسابي للبعد كان (١٠٢١٦) وبهذه النتيجة يتم قبول الفرض بوجود علاقة ارتباط معنوي ذو دلالة إحصائية لدور المراجعة الداخلية كمنشآت مضيف للقيمة على اداء المراجع الخارجي.

وبالتالي نستنتج من ذلك أن هذه الأبعاد وما تحويه من فقرات تحقق أهداف القياس المرجوة في الاستبانة حول قبول الفرض الاول .

الفرض الثاني: ان وجود إطار متكامل للمراجعة الداخلية في البيئة العراقية يجعل معايير المراجعة أكثر اتساقاً وانسجاماً في هذه البيئة من خلال تقوية

وتعزيز نظام الرقابة الداخلية للمنشأة ومن ثم اضافة قيمة لها. وللتأكد من قبول او رفض الفرض تم حساب التكرار والنسب المئوية والمتوسط والانحراف المعياري حول دور المراجع الخارجي على الكثير من نتائج عمل وأنشطة وإجراءات قسم المراجعة الداخلية والذي يسهم في تقليص حجم العينة التي يعتمد عليها المراجع الخارجي في عملية فحصه فقد حصلت

على أعلى المتوسطات الحسابية فقد بلغ (١.٢٠٤) ، بلغ نسبة الموافقة لها (٧٩.٥٧٠%) .

ويتضح ان ادارة المراجعة الداخلية تقوم بالتنسيق بين عمل كل من قسمها والمراجع الخارجي من حيث عقد اجتماعات دورية والإطلاع على أوراق عمل وتقارير كل منهما على ثاني اعلى المتوسطات الحسابية بلغ (١.١٦١) و بلغ نسبة الموافقة لها (٨٧.٠٩٧%) .

وان هناك أوجه للتعاون بين قسم المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي ويسهم هذا التعاون في تحسين أداء المنشأة) على أدنى المتوسطات الحسابية بلغ (١.٠٥٤) وبلغ نسبة الموافقة لها (٩٤.٢٤%) .

ويرى المراجع الخارجي ان المراجعة الداخلية تضيف قيمة من خلال اعتبارها مراجعة اضافية تقلص ساعات عمله على ثاني أدنى المتوسطات الحسابية بلغ (١.٠٧٥) و بلغ نسبة الموافقة لها (٩١.٣٩٨%) .

ووفقاً لما تقدم يتبين من معطيات يتضح ان المعدل العام للوسط الحسابي للبعد كان (١.١٢٩)، وبالتالي نستنتج من ذلك أن هذه الأبعاد وما تحويه من فقرات تحقق أهداف القياس المرجوة في الاستبانة حول قبول الفرض الثاني .

كذلك يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لدور المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة على اداء المراجع الخارجي وبهذه النتيجة يتم قبول الفرض الثاني بوجود علاقة ارتباط معنوي ذو دلالة إحصائية حول تأثير وجود إطار متكامل للمراجعة الداخلية في البيئة العراقية.

المبحث الخامس :- النتائج والتوصيات

اولا :- النتائج

في ضوء ما أسفر عنه البحث بشقيه النظري والميداني يمكن عرض

نتائج البحث فيما يلي :

١- تطور مفهوم المراجعة الداخلية من مجرد نشاط رقابي يستهدف التأكد من صحة العمليات المالية وتعقب الغش والأخطاء لخدمة المدير وإدارة

المنشأة، الى نشاط تقييمي يستهدف إضافة قيمة وتحسين عمليات المنشأة.

٢- بروز العديد من العوامل التي أدت الى تزايد الاهتمام بالمراجعة الداخلية وتفعيل دورها وتبين أن من أهمها : التوسع فى احتياجات الإدارة، واعتماد مفهوم الحوكمة ، وتزايد نطاق العمليات الدولية، وتطور مفهوم الرقابة الداخلية وقصور استقلال المراجع الداخلى.

٣- هناك حاجة ماسة إلى تطوير دور المراجع الداخلى فى المنشآت بالبيئة العراقية فى ظل التطورات الحديثة فى المراجعة الداخلية، وفى ظل المشاكل والمعوقات التي تواجه المنشآت الحكومية .

٤- ان صياغة اطار متكامل للمراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة له أهمية كبيرة حيث أن القيام بالانشطة المضيفة للقيمة للمنشأة من المهام التي أضافها وأكد عليها التعريف الحديث للمراجعة الداخلية.

٥- تعرض العديد من المنشآت فى البيئة العراقية الى جملة من التحديات وفى ظل تطور وتعقد الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية وتوسع عمل المنشآت فان هذا الامر يتطلب وجود فهم كافي من قبل المراجع الخارجى والمتمثل بديوان الرقابة المالية الاتحادي لأنشطتها وهذا لايتوفر الا بوجود اطار متكامل لها يوفر كفاءة الأداء وصولاً لتحقيق الجودة لنتائج أعمالها.

ثانياً :- التوصيات

١- ارساء الاسس الاستراتيجية اللازمة لقيام إدارات المراجعة الداخلية بالمنشآت الحكومية بالنهوض بالبرامج التدريبية ، ومقومات ضمان التزام أعضاء تلك الإدارات ببرامج التعليم.

٢- هناك حاجة ماسة الى أن تخضع وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشآت الحكومية فى العراق إلى فحص من قبل مراجع خارجي والمتمثل بديوان الرقابة المالية

الاتحادي بصورة دورية وعدم التلكوء في متابعة بعض الاجراءات والملاحظات في تقاريره بما ينعكس اثره ايجابا مع تطبيق الاطار المقترح للمراجعة الداخلية وتقييم نتائج أعمال.

٣-يوصي الباحث تبني المنشآت الاطار المقترح للمراجعة الداخلية من خلال توفير متطلباته، وتوفير التمويل الكافي، والتدريب المناسب للعاملين في المراجعة الداخلية.

٤- العمل على تطوير تقارير ادارات المراجعة الداخلية، بما يضمن حصول تقييم موضوعي لتلك التقارير ، ومدى التزام إدارات المنشآت باليات الحوكمة، ومكافحة الفساد داخل المنشآت الحكومية ويعزز انشطتها في اضافة القيمة .

اولاً : المراجع العربية

- ١ . ايمن فتحي احمد الغباري ،"الاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي واهميتها في تحديد الاتجاهات المستقبلية"،**المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة** ،كلية التجارة ،جامعة عين شمس،العدد الثاني،ابريل ١٩٩٨.
- ٢ . اشرف محمد ابراهيم منصور ،"نموذج مقترح لمراجعة إدارة مخاطر الأعمال -" دراسة نظرية ميدانية " رسالة دكتوراه غير منشورة ،كلية التجارة وادارة الأعمال ،جامعة حلوان ،٢٠٠٥.
- ٣ . أميرة يسرى عبد الفتاح، "مدى تأثير استخدام التعاقد الخارجي فى القيام بمهام المراجعة الداخلية- دراسة تحليلية ميدانية"، رسالة ماجستير ، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، ٢٠٠٤، ص ٢٧.
- ٤ . د. امجد الشرفاء ،واخرون "التاهيل العلمي والعملية للمراجعين الداخليين في ظل انظمة المحاسبة الالكترون **المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة** ،جامعة الازهر العدد التاسع ، يناير ٢٠١٢.
- ٥ . د. ثناء علي قباني ،ونادر شعبان " المراجعة الداخلية في ظل التشغيل لالكتروني " ،الدار الجامعية ،الاسكندرية ٢٠٠٦.
- ٦ . حسام السعيد السيد محمد الوكيل "نموذج مقترح لقياس اثر دور المراجعة الداخلية على اضافة قيمة للمنشأة دراسة اختبارية " رسالة دكتوراه ،كلية التجارة وادارة الاعمال ، جامعة حلوان، ٢٠١١.
- ٧ . د. طارق عبد العال حماد ،٢٠٠٧، ادارة مخاطر -افراد- ادارات- شركات - بنوك،الدار الجامعية للنشر والتوزيع ،الاسكندرية .

٨. سناء ماهر محمدى مسعود " اطار مقترح للتكامل بين مدخلى القيمة الاقتصادية المضافة ونموذج الأداء المتوازن لتطوير دور المراجعة الداخلية فى إدارة المخاطر بالبنوك التجارية" رسالة دكتوراه ،كلية التجارة ،جامعة بنها ٢٠١٣.
٩. د. سماسم كامل موسى ،"دراسة تحليلية لمدى فعالية تطبيق منهج الادارة على اساس القيمة لتعظيم القيمة المتحققة لاصحاب حقوق الملكية في الوحدات الاقتصادية -دراسة ميدانية " **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة** ،كلية التجارة ،جامعة عين شمس ،العدد ،الثاني ،ابريل ٢٠٠٧ص٢٨.
١٠. د. صادق حامد مصطفى ، "تقييم المراجع الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية " دراسة ميدانية ، **مجلة المحاسبة والادارة والتامين** كلية التجارة ، جامعة القاهرة ،مايو ١٩٩٤ ، ص٧٣.
١١. فاطمة صالح مهدي الغريان " العلاقة بين التدقيق الداخلي وبيئة الوحدة الاقتصادية دراسة تطبيقية في البنك المركزي العراقي" رسالة دكتوراه ، كلية الادارة والاقتصاد ،جامعة بغداد ، العراق ،٢٠٠٩.
١٢. محمد مفلح محمد الجعافرة ، مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة الاردنية . **رسالة ماجستير** ،كلية العلوم الادارية المالية، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا . الاردن ،٢٠٠٨، ص٢٢.
١٣. د. محمود يوسف الكاشف " نحو اطار متكامل لتطوير فاعلية المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة " **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة** كلية التجارة -جامعة عين شمس ،القاهرة ،العدد الرابع اكتوبر ٢٠٠٠.
١٤. د. محمد سامي راضي " دور المراجعة الداخلية في ادارة المخاطر في بيئة الاعمال المصرية ، دراسة ميدانية ،**المجلة العلمية** ، كلية التجارة ،جامعة طنطا ٢٠١٤.
١٥. محمود عبد السلام محسن "مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية " **رسالة ماجستير** ،كلية التجارة ،الجامعة الاسلامية غزة ، فلسطين ٢٠١١، ص٣٣.
١٦. موقع منتدى المحاسب العربي "العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي accdiscussion.com/sitemap/f تاريخ الزيارة ٢٤/٣/٢٠١٥.
١٧. محمد درويش احمد قويدر ،" اطار مقترح لتطوير فاعلية المراجعة الداخلية لتعظيم قيمة النشاط داخل الوحدات الاقتصادية "،دراسة تطبيقية ،**رسالة ماجستير** ،كلية التجارة بالاسماعيلية ،جامعة قناة السويس ٢٠٠٦.

١٨. هيبب محمد عبد القادر تتمم " استقراء وتقييم مجالات التطور في المراجعة الداخلية دراسة مقارنة مع التطبيق على قطاع الاعمال العام " رسالة ماجستير، كلية التجارة ،جامعة الاسكندرية ١٩٩٣ .

١٩. د. يوسف محمود جريوع "اطار مقترح لضبط كفاءة اداء المراجعة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية " ٢٠٠٨ .

٢٠. ياسمين احمد ابراهيم العشماوي "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الداخلية واثرها على اداء المراجع الخارجي " رسالة ماجستير ، كلية التجارة ،جامعة المنصورة ،٢٠١٤ .

ثانياً: المراجع الاجنبية

1. Alvin,K& Walt,Internal Audit and Audit Risk,Journal of Accountancy,2002 .
2. Bortmal Wael,Experts of Auditors,"CPA Journal,2003
3. Institute of Internal Auditors, "Statement of Responsibilities of the Internal Auditor"Florida,spring 1991. available at, <http://www.thiia.org>. Retrieved at March 3, 2011.
4. Institute of Internal Auditors"Creating the Internal Audit Value Proposition ,www.theiaa.org.Oct2010,..
5. KPMG"The Evolving Role of the Internal Audit Value Creation and preservation from an Internal Audit perspective,"www.kpmg.com,2007,.