

الملتقى الوطني حول تحديات مهنة المحاسبة والتدقيق في ظل القضايا المحاسبية الراهنة: الرؤية والمقاربات استماراة المشاركة

الاسم اللقب	المؤسسة	الوظيفة	عنوان المداخلة
د. جلاخ حسين	جامعة أكلي محنـد أولـحاج - الـبـوـيرـة	أـسـتـاذـ مـاـحـاـضـرـ بـ	دور محاسبة التسيير في تفعيل وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية- دراسة تحليلية
الإيمـاـيلـ	fouad.ouchache@univ-bouira.dz	h.djellakh@univ-bouira.dz	
ملخص:			

هدفت هذه الدراسة الى تحليل العلاقة بين محاسبة التسيير والتدقيق الداخلي وتوضيح دور محاسبة التسيير في تفعيل وظيفة التدقيق الداخلي، بالاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي.

توصلت هذه الدراسة إلى إظهار أهمية أساليب محاسبة التسيير في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي وشرح كيفية استفادة المدقق الداخلي من مخرجات محاسبة التسيير. حيث تشتراك وظيفة محاسبة التسيير والتدقيق الداخلي في نفس الهدف وهو المحافظة على موارد المؤسسة واستغلالها استغلال أمثل لضمان نمو واستمرار المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التسيير، تدقيق داخلي.

Abstract:

This study aimed to analyze the relationship between management accounting and internal auditing and to clarify the role of management accounting in activating the internal audit function, relying on descriptive and analytical approaches.

This study demonstrated the importance of management accounting methods in improving the internal audit function and explained how the internal auditor can benefit from management accounting outputs. Management accounting and internal auditing share the same goal: to preserve and optimally utilize the organization's resources to ensure the growth and continuity of the organization.

Keywords: Management accounting, internal auditing.

مقدمة:

في ظل تزايد حاجات المؤسسات الاقتصادية إلى المحافظة على الموارد الاقتصادية المتاحة والبحث عن الكفاءة والفعالية في التنفيذ لإرضاء المساهمين، خاصة بعد الأزمة الاقتصادية التي حدثت في سنة 1929 ففي تلك الفترة كانت المؤسسات الأمريكية تستعمل خدمات المدققين الخارجيين في التصديق على حسابات القوائم المالية بالإضافة تقديم النصح في تقارير خاصة أو شفوية إلى الإدارة العليا والذي زاد من احتمال فقدان المدقق الخارجي لاستقلاليته جعل المدير العام يفكر في تعين مدقق داخلي يركز على قضايا المجتمع المالي وتقدير المخاطر، فظهر التدقيق الداخلي لتلبية هذه الاحتياجات وتوفير بيانات دقيقة ودورية لإدارة المؤسسة عن مختلف الأنشطة التي تقوم بها لقييمها وتصحيح الانحرافات الموجدة وهذا بالاعتماد على محاسبة التسيير في المؤسسة، لتحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة والالتزام بسياسة المؤسسة، فالتدقيق الداخلي يقوم بدور رقابي داخل المؤسسة من شأنه تحسين التسيير.

ما سبق يظهر أن وظيفة التدقيق الداخلي هي أداة مستقلة داخل المؤسسة تعمل على التحقق من تطابق السياسات والإجراءات مع الأهداف، وكذا التأكيد من سلامنة نظام الرقابة الداخلية، لهذا وجب البحث عن السبل التي من شأنها تحسين وظيفة التدقيق الداخلي وزيادة فعاليته في المؤسسة.

وفي هذا السياق يمكننا طرح الأشكالية التالية:

كيف تساهم محاسبة التسيير في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة؟

للإجابة على أشكالية الدراسة نطرح الفرضية التالية: محاسبة التسيير تقوم بقياس وتحليل المعلومات المالية وغير المالية وجعلها في متناول قسم التدقيق الداخلي لاستخدامها في الرقابة وتقديم الأداء.

قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة محاور:

المحور الأول: التدقيق الداخلي؛

المحور الثاني: فعالية التدقيق الداخلي؛

المحور الثالث: مساهمة محاسبة التسيير في تفعيل التدقيق الداخلي؛

المحور الأول: التدقيق الداخلي؛

أولاً. تعريف التدقيق الداخلي:

عرف معهد المدققين الداخليين التدقيق الداخلي بأنه نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لتقدير وتحسين فاعلية عمليات الحكومة وإدارة المخاطر والرقابة¹.

من خلال هذا التعريف نلاحظ أنه يركز على مجموعة من المصطلحات المهمة تتمثل فيما يلي:

- **نشاط مستقل:** القائم بالتدقيق الداخلي يجب أن يكون مستقل تابع مباشرة إلى أعلى سطوة في المؤسسة.

- **نشاط موضوعي:** من خلال تطبيق المعايير المنظمة لمهنة التدقيق والابتعاد عن التحيز.

- **تقديم تأكيدات:** تمكين المؤسسة التأكيد من أن الأعمال تسير وفق ما هو مخطط له.

- **خدمات استشارية:** التدقيق الداخلي يعمل على تزويد الإدارة بالاستشارات والاقتراحات المناسبة.

ويعمل على تزويد الإدارة بالمعلومات التالية²:

- دقة نظام الرقابة الداخلية.

- الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة.

- كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي كمؤشر يعكس صدق نتائج العمليات والمركز المالي.

ثانياً. أهداف التدقيق الداخلي:

يهدف التدقيق الداخلي إلى تحقيق مجموعة من العناصر والمتمثلة في³: إعادة النظر في النظام المحاسبي المطبق ونظام الرقابة الداخلية، اختبار المعلومات التشغيلية، فحص الجدوى الاقتصادية

للعمليات وكفاءتها وفعاليتها، فحص الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات والسياسات الموضوعة من قبل الإداره، ويمكن تقسيم هذه الأهداف إلى قسمين أهداف أساسية وأهداف ثانوية كما يلي⁴:

1. الأهداف الأساسية:

- ضمان تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ويتضمن هذا الهدف العناصر التالية:
- التأكيد من اتباع السياسات والإجراءات الموضوعة ومدى الالتزام بها؛
 - تقييم الخطط والسياسات والإجراءات الموضوعة؛
 - المحافظة على أموال وموارد المؤسسة من الاختلاس وسوء الاستعمال؛
 - التحقق من دقة البيانات المحاسبية؛
 - الالتزام بتزويد الهيئات الإدارية المختلفة ببيانات محاسبية دقيقة وصادقة؛
 - الالتزام بتزويد المستويات الإدارية بالتحليلات والدراسات والبيانات والتقارير المالية والاحصائية؛
 - العمل على رفع الكفاءة الإنتاجية باقتراح التعديلات والتحسينات التي تراها ملائمة.

2. الأهداف الثانوية:

- يقوم التدقيق الداخلي بتقديم خدمات شتى أهمها:
- تنفيذ برامج التدريب التي تنظمها الإداره للأفراد والعاملين الجدد والقدامى؛
 - بذل جهد العاملين على حسن أداء واجباتهم بدقة وعناء وبدون تأخير؛
 - منع أو الحد من ارتكاب الأخطاء والغش والتلاعب؛
 - القيام بدراسات وبحوث بناء على طلب الإداره؛

ثالثاً. أنواع التدقيق الداخلي:

يمكن تقسيم التدقيق الداخلي إلى أربعة أنواع⁵:

1. التدقيق المالي:

وهو عبارة عن فحص منظم للقواعد المالية والسجلات والعمليات المتعلقة بها لتحديد مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المعترف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى، فالتدقيق المالي الداخلي يعني تتبع جميع القيود المحاسبية الخاصة بالأحداث الاقتصادية التي تحدث داخل المؤسسة وتدقيقها حسابياً ومستديماً لتأكد من سلامتها ومتابقتها للأنظمة والتعليمات المتتبعة والقوانين والمبادئ المحاسبية.

2. التدقيق التشغيلي:

يعرف التدقيق التشغيلي بأنه الفحص والتقويم الشامل لعمليات المؤسسة لغرض إعلام الإداره بما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقاً للسياسات الموضوعة والمتعلقة مباشرة بأهداف الإداره، كما يشمل إجراءات تقويم كفاءة استخدام المواد في المؤسسة، وتقديم التوصيات اللازمة لتحسين الكفاءة والربحية⁶.

ويتناول التدقيق التشغيلي ثلاثة جوانب أساسية بالنسبة لأداء المؤسسة وهي الاقتصادية، والكفاءة وفعالية⁷:

الاقتصادية: الحصول على الموارد بالجودة والكمية المناسبة وبأقل تكلفة.

الكفاءة: التشغيل الكفاء يطلب تحقيق الأهداف عند أقل تكلفة، معنى تعظيم المخرجات أو تدنية المدخلات.

الفعالية: والتي تعني تحقيق البرنامج أو النشاط للأهداف الموضوعة أو تحقيق التأثير المطلوب منه. كما يهدف التدقيق التشغيلي إلى⁸:

- التقرير عن مدى ملائمة أساليب الرقابة وفعاليتها في إنجاز أهداف الإداره أو خطط التشغيل؛
- تجميع المعلومات الكمية لقياس الاقتصادية والكفاءة والفعالية في مجالات التشغيل المختلفة؛
- تقييم الأهداف والخطط الموضوعة من قبل الإداره لتأكد من مدى معقوليتها ووضوحها؛
- إبداء الرأي فيما إذا كانت الإداره قد استخدمت الموارد المتاحة (البشرية والمادية) بأفضل طريقة ممكنة؛
- مساعدة الإداره في ترشيد قراراتها من خلال اكتشاف أوجه القصور والمشاكل والأخطاء، وتصحيحها؛
- تقييم أداء الأفراد داخل الأقسام المختلفة من خلال متابعة التنفيذ الفعلي للمهام المحددة؛

- الكشف عن الاختيارات والمعوقات في العمليات التشغيلية وتحليلها واظهار الأسباب التي أدت إليها مع اقتراح طرق التصحيحات المناسبة؛
- مساعدة الإدارة في تحديد الأنشطة غير المضيفة للقيمة والتي يمكن الاستغناء عنها لتخفيض التكاليف.

3. تدقيق الالتزام:

يهدف هذا النوع من التدقيق إلى التأكيد من مدى التزام المؤسسة بالسياسات والقوانين والأنظمة الموضوعة، غالباً ما يكون هذا النوع من التدقيق فجائي، ويترتب على هذا النوع من التدقيق ما يلي:

- التأكيد من تطبيق القوانين والأنظمة وغيرها من متطلبات الالتزام؛
- الكشف عن الأعمال الغير قانونية وسوء المعاملة، وتقييم أثرها على المؤسسة؛

4. أنواع أخرى للتدقيق الداخلي:

هناك أنواع أخرى للتدقيق الداخلي ظهرت كنتيجة لتطور البيئة الاقتصادية المحيطة بالمؤسسة وتمثل في⁹: التدقيق الاجتماعي، تدقيق نظم المعلومات، التدقيق الاستراتيجي، تدقيق الأداء، تدقيق الجودة.

المحور الثاني: فعالية التدقيق الداخلي:

بهدف أداء وظيفة التدقيق الخدمات المطلوبة منها بكفاءة والمساهمة في تحسين العمليات الداخلية وتحسين الرقابة قام معهد المدققين الداخليين بصياغة معايير للممارسة مهنة التدقيق الداخلي سنة 1978 وتم تعديلها في سنة 1993 في خمسة مجموعات، وفي سنة 2003 تم وضع تحديث جديد ضمن مجموعتين، ليقوم بعدها هذا المعهد بمراجعةها في الفترة الممتدة ما بين سنة 2008 إلى غاية مايو 2010 وأصدر معايير جديدة يبدأ العمل بها اعتباراً من أول جانفي 2011، وبعدها بسنة أكتوبر 2012 قام بإعادة صياغتها والتي تعتبر بمثابة المرجعية في أداء مهام التدقيق الداخلي لتحقيق ما هو منظر منه وتضمنت ما يلي¹⁰:

أولاً. الصفات الازم توافرها في قسم التدقيق الداخلي:

جاء في المجموعة الأولى من معايير التدقيق الداخلي معايير الصفات حيث تم تحديد الصفات الازم توافرها في وظيفة التدقيق الداخلي السليمة سواء قسم التدقيق أو الموظف القائم بعملية التدقيق.

1. تحديد الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات بدقة:

أشار المعيار 1000 إلى أنه يجب على الإدارة تحديد أهداف وصلاحيات مسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي تحديداً رسمياً ضمن وثيقة أو لائحة التدقيق الداخلي بما يتماشى مع رسالة التدقيق الداخلي والعناصر الالزامية من الإطار الدولي للممارسات المهنية، تحديد هذه الأهداف في وثيقة يسمح لقسم التدقيق الداخلي بالرقابة على أدائه وتفادي الوقوع في الأخطاء، بالإضافة إلى تقاضي التداخل في الوظائف بين أعضاء قسم التدقيق وتحميل المسؤوليات، مع التحديد الواضح لطبيعة الخدمات التأكيدية والاستشارية التي يقدمها التدقيق الداخلي ضمن ميثاق التدقيق الداخلي وهو ما جاء في المعيار 1000T1، والمعيار 1000A.

2. الاستقلالية والموضوعية:

أداء المدقق الداخلي لمهامه بكفاءة عالية مرهون بمدى تمنعه بالاستقلالية والموضوعية، حيث أشار المعيار 1100 على أنه يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلاً ويجب على المدققين الداخليين أداء مهامهم بموضوعية، وفي هذا الصدد أشار المعيار 1110 إلى أن الرئيس التنفيذي للتدقيق يجب أن يرتبط بأعلى مستوى في الهيكل الإداري، بالإضافة إلى التفاعل المباشر مع مجلس الإدارة وفق المعيار 1111، وتحقق هذه الاستقلالية التنظيمية عندما يكون الرئيس التنفيذي للتدقيق مرتبطاً وظيفياً بالمجلس الذي يجب عليه القيام بما يلي:

- المصادقة على ميثاق التدقيق؛
- المصادقة على خطة التدقيق الداخلي المبنية على المخاطر؛
- المصادقة على ميزانية وموارد التدقيق؛
- تلقي التبليغات والتقارير من الرئيس التنفيذي للتدقيق بشأن أداء نشاط التدقيق الداخلي؛
- المصادقة على قرار تعين وعزل المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي؛
- المصادقة على راتب ومكافأة المسؤول التنفيذي للتدقيق؛

- طلب المعلومات المناسبة من المسيرين والرئيس التنفيذي للتدقيق لتحديد ما إذا كان النطاق غير ملائم أو إذا كانت هناك قيود مفروضة على الموارد.

أما الموضوعية تقتضي عدم تبعية أحكام المدقق الداخلي في أداء مهامه للأراء الآخرين، والتحكم في كل المصادر التي من الممكن أن تأثر على الموضوعية، في هذا السياق أشار المعيار 1120 الموضوعية على المستوى الفردي إلى أنه يجب أن يتصرف المدققون الداخليون بالحياد وعدم الانحياز، وأن يتتجنبوا كل ما من شأنه أن يجعلهم في وضعية تضارب للمصالح.

3. المهارات والعناية المهنية الازمة:

أشار المعيار 1200 إلى أنه يجب انجاز مهام التدقيق الداخلي بمهارة وتوخي العناية المهنية الازمة، والمهارة حسب المعيار 1210 تتطلب امتلاك المدقق الداخلي المعارف والكافيات الضرورية للاضطلاع بالمسؤولية المنوطة به من خلال التكوين المهني المستمر، أما العناية المهنية فهي حسب المعيار 1220 تعني أنه على المدقق الداخلي بذل مستوى من العناية المهنية والمهارة الكافية وذلك بالأخذ بعين الاعتبار العناصر التالية:

- مدى العمل اللازم لتحقيق أهداف المهمة؛

- درجة التعقيد أو الأهمية النسبية أو أهمية المسائل التي يتم تطبيق إجراءات التطمين عليها؛

- ملائمة وفعالية مسار الحكومة وإدارة المخاطر والرقابة؛

- احتمال حدوث أخطاء جسيمة أو الاحتيال أو عدم الامتثال؛

- تكلفة أعمال التطمين مقارنة بالمنافع الكامنة.

4. وضع برنامج ضمان وتحسين الجودة:

أشار المعيار 1300 إلى أنه يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وضع وتصميم برنامج ضمان وتحسين الجودة يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي ويمكن من تقييم مدى توافق نشاط التدقيق الداخلي مع المعايير، ومدى التزام المدققين بميثاق الواجبات الأخلاقية، كما يجب أن يحتوى هذا البرنامج على تقييمات داخلية وتقييمات خارجية.

ثانياً.أداء عملية التدقيق:

جاء في المجموعة الثانية من معايير التدقيق الداخلي معايير الأداء والتي حددت كيفية إدارة أداء المهمة:

1. إدارة نشاط التدقيق الداخلي:

وفقاً للمعيار 2000 يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يدير نشاط التدقيق بفعالية من أجل ضمان أنه يضيف قيمة للمؤسسة، وهذا عن طريق الأخذ ببعين الاعتبار الاستراتيجيات والأهداف والمخاطر وتوفير سبل تحسين الحكومة وإدارة المخاطر والرقابة، وتم إداره نشاط التدقيق الداخلي بفعالية عندما:

- يحقق الأهداف والمسؤوليات الواردة في ميثاق التدقيق الداخلي؛
- يتوافق مع المعايير؛

- يلتزم الأفراد بميثاق الأخلاقيات أو المعايير؛

- يأخذ في الاعتبار الاتجاهات والقضايا الناشئة التي يمكن أن تأثر على الحكومة.

2. إعداد خطة تدقيق مبنية على المخاطر:

أشار المعيار 2010 التخطيط إلى أنه يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يعد خطة مبنية على المخاطر من أجل تحديد أولويات نشاط التدقيق بما ينسجم مع أهداف المؤسسة، من خلال التشاور مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة وفهم استراتيجية المؤسسة وأهداف العمل الرئيسية، المخاطر المرتبطة وأساليب إدارة المخاطر، مع تعديل هذه الخطة حسب الاقتضاء وإبلاغ مجلس الإدارة للموافقة عليها، كما حدد المعيار 2201 اعتبارات التخطيط مجموعة من الاعتبارات الواجب اتخاذها المدقق عند قيامه بعملية التخطيط للتدقيق تتمثل في:

- استراتيجيات وأهداف النشاط الذي يتم إجراء التدقيق عليه والوسائل التي يستعملها هذا النشاط لمراقبة أدائه؛

- المخاطر المرتفعة والأهداف والموارد والعمليات الخاصة بهذا النشاط، بالإضافة إلى الوسائل التي من خلالها يتم الإبقاء على التأثيرات الناجمة عن هذه المخاطر في مستوى مقبول؛
- مدى ملائمة وفعالية مسار الحكومة وإدارة المخاطر والرقابة في مستوى هذا النشاط؛
- فرص إدخال تحسينات هامة على مسار الحكومة وإدارة المخاطر والرقابة.

3. توفير الموارد الازمة لعمل التدقیق:

أشار المعيار 2030 إدارة الموارد على أنه يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يتتأكد من أن موارد التدقیق الداخلي ملائمة وكافية وأنها تستعمل بفعالية من أجل إنجاز خطة التدقیق الموافقة عليها، والمقصود بكلمة ملائمة هو المزج بين المعرف ومهارات الكفاءات الضرورية لإنجاح خطة عمل التدقیق، والمقصود بكلمة كافية مقدار الموارد الضرورية لإنجاح خطة عمل التدقیق.

4. التكامل بين التدقیق الداخلي و مختلف الأنشطة:

أشار المعيار 2050 التنسيق والاعتماد إلى أنه ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يتقاسم المعلومات وينسق النشاطات ويرى إمكانية الاعتماد على عمل أطراف أخرى خارجية وداخلية التي تقدم خدمات التأكيد والاستشارة وهذا لضمان تغطية الأعمال وتقليل المجهودات وتفادی التكرار.

5. توصیل النتائج:

أشار المعيار 2060 رفع التقارير إلى الإدارة العليا والمجلس إلى أنه يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يرفع بصفة دورية تقاريرًا إلى الإدارة العليا والمجلس حول أهداف وصلاحيات ومسؤوليات وأداء نشاط التدقیق الداخلي وفقاً لخطة عمله والتزاماً بمبادئ وميثاق الأخلاقيات المهنية والمعايير، كما يجب أن تتضمن هذه التقارير المخاطر والمسائل الرقابية بما فيها مخاطر الغش والاحتيال والمسائل المتعلقة بالحكومة، ويجب أن تتضمن تقارير الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إلى الإدارة العليا أو المجلس ما يلي:

- ميثاق التدقیق الداخلي؛
- استقلالية نشاط التدقیق الداخلي؛
- خطة التدقیق الداخلي وتقدم سير العمل بها؛
- الموارد الازمة؛
- نتائج نشاطات التدقیق؛
- مدى التقادم بميثاق الأخلاقيات والمعايير والخطط الموضوعة لتصحيح أي خلل ذو أهمية عالية في قضايا التقادم.

المحور الثالث: مساهمة محاسبة التسيير في تفعيل التدقیق الداخلي.

سنحاول تحديد كيفية مساهمة أساليب محاسبة التسيير والمتمثلة في الموارزنات التقديرية، محاسبة المسؤولية، التكاليف الكلية، التكاليف على أساس الأنشطة، التكلفة المستهدفة، وبطاقة الأداء المتوازن، في تحسين وظيفة التدقیق الداخلي في المؤسسة.

أولاً. مساهمة الموارزنات التقديرية في تفعيل التدقیق الداخلي:

من منطلق أن الموارزنات التقديرية تسعى إلى تحسين عملية التخطيط والرقابة على الموارد للوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة، فإنها تشتراك في نفس الهدف مع التدقیق الداخلي وبالتالي يمكن تحديد كيفية مساهمة الموارزنات التقديرية في دعم وتفعيل آلية التدقیق الداخلي:

- تساعد الموارزنات التقديرية المدقق الداخلي على معرفة وتحديد أهداف المؤسسة؛
- تساعد الموارزنات التقديرية المدقق الداخلي على قياس وتقدير الأداء الفعلي لمختلف مراكز المسؤولية من خلال المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط له؛
- تسمح الموارزنات التقديرية للمدقق الداخلي من تحديد الانحرافات والرقابة عليها ومعرفة أسبابها وتقديم التقارير عليها إلى الإدارة العليا مما يزيد من فعالية أداء المدقق الداخلي؛
- تساعد الموارزنات التقديرية المدقق الداخلي على معرفة مدى استهلاك مختلف الأقسام لموارد المؤسسة وتحديد نقاط الضياع أو الإسراف؛
- تساعد الموارزنات التقديرية المدقق الداخلي من تقديم تقارير إلى الإدارة العليا عن مدى التقادم في الانجاز أثناء تنفيذ الخطة؛

هذا وبعرض أداء الموازنات التقديرية للغرض الموضوعة من أجله فإنه يتوجب على المدقق الداخلي أن يقوم بتدقيق الموازنات التقديرية قبل المصادقة عليها من طرف مجلس الإدارة في إطار التكامل بين التدقيق الداخلي ومحاسبة التسيير من خلال:

- معرفة كافة الموازنات التقديرية التي قامت بإعدادها المؤسسة، طريقة الإعداد ومدى مشاركة مختلف الأقسام فيها؛

- التأكد من أن جميع الموارد اللازمة للعملية الانتاجية قد تم إدراجها في الموازنة وربطها بالتدفقات النقدية والمدفوعات؛

- التأكد من صحة الحسابات الموجودة في الموازنات وخلوها من الأخطاء؛

- التأكد من نسب الانجاز الفعلي ومقارنتها مع ما هو مخطط لتحديد الانحرافات ومعالجتها؛

- تدقيق المستندات ومتابقة الكميات والمبالغ لفترة معينة مع الكميات والمبالغ في الموازنات لنفس الفترة والتأكد من عدم وجود اختلافات بينها؛

- تحديد حجم الطاقة المتاحة في المؤسسة والمستوى المستغل منها والطاقة الضائعة؛

- التأكد من أن أهداف الموازنة قد تم تحقيقها وأن الجهود والإجراءات العملية اللازمة لتحقيق هذه الأهداف قد تم تحديدها بصورة سليمة؛

- تقديم تقرير عن جميع العناصر السابقة.

ثانياً مساهمة محاسبة المسؤولية في تفعيل التدقيق الداخلي.

إطار التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التقديرية، يقوم أسلوب محاسبة المسؤولية على تحديد الأهداف من طرف الإدارة العليا للمؤسسة، والموارد والإمكانات المتاحة لها، وتقسيمها على مراكز المسؤولية سعياً لتحقيق أهدافه والتي تتماشى مع الأهداف العامة للمؤسسة، بما يمكن للإدارة لاحقاً من أدائها لوظيفة الرقابة¹¹.

وفي هذا الصدد فإن مفهوم محاسبة المسؤولية يرتبط باللائركيزية ما يسمح بتقييم الأداء على المستوى الجزيئي أي على مستوى كل قسم أو مركز مسؤولية، والذي يدوه يحدد مدى كفاءة الإدارة ومدى فاعاليتها في جميع مستوياتها المختلفة من أجل تحسين الأداء وتطويره وترشيد وتخفيف التكاليف، وبالاعتماد على نظام تقارير الرقابة الدورية وتقارير الأداء لكل مركز مسؤولية ما يسمح بتحديد الانحرافات على مستوى الأقسام ومعالجتها لتحقيق أهداف المؤسسة، ومنه فإن أسلوب محاسبة المسؤولية يعتبر كأداة لدعم التدقيق الداخلي وهذا ما سوف نقوم بتوضيحه.

يشكل أسلوب محاسبة المسؤولية جزءاً لا يتجزأ من نظام الرقابة الداخلية على الموارد المستخدمة في المؤسسة لتحقيق الكفاءة والفعالية، فالرقابة وفقاً لأسلوب محاسبة المسؤولية ترمي إلى التأكد من تنفيذ الخطط الموضوعة واتخاذ القرارات الضرورية لمعالجة الانحرافات التي قد تحصل بين ما هو مخطط وما يتم تفيذه هذا ما يدعم وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة، حيث يعتمد المدقق الداخلي على هذا الأسلوب لتحديد مدى مساهمة مراكز المسؤولية في تحقيق أهداف المؤسسة وتقديم التوصيات المناسبة بشأنها، كما يضمن هذا الأسلوب للمدقق الداخلي ما يلي¹²:

- يمكن أسلوب محاسبة المسؤولية المدقق الداخلي من تحديد مركز المسؤولية والأهداف المطلوب منه؛

- يمكن أسلوب محاسبة المسؤولية المدقق الداخلي من تسجيل الأداء الفعلي ومقارنته بالمعايير المحددة له، وتحديد الانحرافات وإعداد تقارير الأداء الملائمة؛

- يمكن أسلوب محاسبة المسؤولية المدقق الداخلي من التحقق من الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة في المؤسسة خلال فترة معينة؛

- التتحقق من التكامل الداخلي بين إدارات وأقسام المؤسسة بما يساعد على تحقيق الأهداف؛

- اقتراح الوسائل المناسبة لمعالجة الانحرافات عن الأهداف؛

- تقديم تقارير حول النتائج المتوصّل إليها إلى الإدارة العليا لاتخاذ القرارات المناسبة؛

ثالثاً: مساهمة أسلوب التكاليف الكلية في تفعيل التدقيق الداخلي:

يعد أسلوب التكاليف الكلية من أهم الأساليب التي تعتمد عليها المحاسبة التحليلية في الرقابة، كما يعتبر الأسلوب الأكثر استخداماً في المؤسسات الاقتصادية رغم الانتقادات التي تعرض لها، ومنه يمكن تحديد كيفية مساهمته في تفعيل التدقيق الداخلي:

يسهم أسلوب التكاليف الكلية للمدقق الداخلي من رقابة التكاليف وطريقة توزيعها على المنتجات بعد نهاية الدورة، للتأكد من عدم ضياعها والبحث سبل تخفيضها مستقبلاً، ومنه يمكن تحديد كيفية مساهمة هذا الأسلوب في دعم التدقيق الداخلي وفق النقاط التالية:

- تسهيل على المدقق الداخلي من الرقابة على المخزونات في مختلف المراحل الانتاجية؛
- يسمح للمدقق الداخلي من تحديد مواطن ضياع التكاليف من خلال دراسة تطور تكاليف أي منتج، عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع؛ بعد نهاية الدورة ما لا يسمح بتفادي تكاليف هذه الدورة، وامكانية استخدام هذه النتائج في الدورات اللاحقة؛
- تدقيق مراكز التكلفة وتحديد مساهمة كل مركز في النتيجة؛

رابعاً: مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تفعيل التدقيق الداخلي؛

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من الأساليب الاستراتيجية لإدارة التكلفة وإدارة الإنتاج، والذي يسمح بتقليل تكلفة المنتج الكلية خلال دورة الحياة ليضمن تحقيق التكلفة التي تفي بمتطلبات المستهلك عن طريق فحص وتجميع الأفكار المحتملة التي تعمل على خفض التكلفة في مرحلة تخطيط ومرحلة بحوث وتطوير المنتج، كما يسمح بإدارة الأرباح المستقبلية للمؤسسة من خلال إدراج التكلفة المستهدفة صراحة في عملية تطوير المنتج، ومنه يمكن تحديد كيفية مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في الرقابة على التكاليف، بما يساعد وظيفة التدقيق الداخلي كما يلي:

يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة المدقق الداخلي على زيادة قدرته في رقابة وتتبع التكاليف قبل حدوثها أي في مرحلة تطوير وتصميم المنتج؛

يمكن للمدقق من خلال هذا الأسلوب من تحديد الأنشطة والتكاليف التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الزبون وتقديم اقتراحات بخ ذو هذه الأنشطة، فقيام المدقق بتدقيق التكاليف والرقابة عليها في المراحل الأولى من التخطيط والتصميم، يسمح بتوفير الكثير من التكاليف للمؤسسة والتي تقدر في المراحل التالية لمحاولة خفض التكاليف؛

يعتبر الهدف الأساسي لمدخل التكلفة المستهدفة يتمثل في إعادة النظر في تصميم المنتج وخصائصه بهدف خفض التكاليف التقديرية إلى المستوى المستهدف لها، وبالتالي يتحقق ذلك الرقابة الفعالة على تكاليف المنتج في المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج بدلاً من الانتظار حتى مرحلة الإنتاج؛

يساعد هذا الأسلوب المدقق الداخلي على تحليل عناصر التكاليف ودراسة تأثير كل عنصر على ربحية المنتج؛

يستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة جيدة للرقابة المانعة أو الوقائية، لأنه يتفادى حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدأ في الإنتاج؛

يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة المدقق الداخلي على تحديد المنتجات التي تحقق الربح الكافي والمطلوب.

خامساً: مساهمة أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تفعيل التدقيق الداخلي؛

بالنظر إلى أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كونه جاء لتوفير المعلومات التكاليفية الدقيقة والبحث عن تدني التكاليف إلى أقصى حد والرقابة عليها لمواكبة التنافسية، فيمكن اعتباره كنظام تسييري ورقيبي داخل المؤسسة مما يسمح بدعم وتفعيل الرقابة الداخلية.

يرتكز نجاح المؤسسة على مدى كفاءة وفعالية وظيفة التدقيق الداخلي والتي أصبحت ملزمة على مواكبة التطورات الحاصلة بالبيئة الاقتصادية، والعمل على رفع الكفاءة الإدارية من خلال التحول إلى مدخل القيمة المبين على أساس مساهمة أنشطة التدقيق الداخلي في تحقيق استراتيجية المؤسسة والقيمة المضافة لها.

وفي هذا الصدد فقد اتسع عمل المدقق الداخلي ليغطي جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة وهذا ما يجعله قادر على تقديم التوصيات اللازمة لتحسين العمليات الداخلية وتقديرها بالإضافة إلى الوقوف على مدى كفاءة الأداء من خلال مراجعة كفاءة وفعالية استخدام الموارد لاقتصادية في المؤسسة أو ما يعرف

بالتدقيق التشغيلي، الذي يضمن تحديد كفاءة واقتصادية عمليات المؤسسة عن طريق تحديد مواطن الإسراف والضياع للموارد، هذا ما يجعل المدقق الداخلي ملزم بمعرفة وفهم الأنشطة داخل المؤسسة، بالإضافة إلى فهم كامل وشامل لهذا النظام للاستفادة من مخرجاته في اتخاذ القرارات، هذا ما يمكنه من صياغة خطة التدقيق على أساس الأنشطة.

ومنه يمكن تحديد مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في دعم وتفعيل عملية التدقيق الداخلي.

-يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة المدقق الداخلي في تقديم الاستشارة الإدارية خاصة ما تعلق بالأنشطة غير المضيفة للقيمة لأجل تخفيضها أو التخلص منها، وتوجيه الموارد نحو الأنشطة المضيفة للقيمة؛

- يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة للمدقق الداخلي المؤشرات الازمة المتعلقة بأنشطة التشغيل وتحديد مواطن الضعف فيها في إطار قيامه بالتدقيق التشغيلي وتقديم كفاءة استغلال الإدارة للموارد المتاحة؛

- يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة المدقق الداخلي في تقديم التوصيات والارشادات وتوجيه الإدارة العليا إلى سبل التحسين المستمر اعتماداً على أساس أكثر دقة وموضوعية؛

- يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة المدقق الداخلي في الرقابة على التكاليف كونه يوفر معلومات عن أسباب ارتفاع التكاليف والأنشطة المرتبطة بها لتوجيه العمل نحوها بكثافة؛

- استخدام المدقق الداخلي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة يعكس مستوى خدماته ويزيد من مصداقيتها؛

- يعمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة على رفع كفاءة وفعالية تقارير التدقيق الداخلي.

سادساً: مساهمة أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في تفعيل التدقيق الداخلي:

بطاقة الأداء المتوازن تسعى إلى ربط أداء الفرد بالمؤسسة لإنجاز الأهداف الاستراتيجية لما توفره من مقاييس مختلفة تحدد مدى نجاح كل فرد وكل قسم داخل المؤسسة وفق منظورات متعددة، هذا ما يمكن استخدامه لقياس وتحسين نشاط التدقيق الداخلي من خلال تكيف بطاقة الأداء المتوازن مع نشاط التدقيق الداخلي لجعله يعمل وفق المنظورات المتعددة لبطاقة الأداء المتوازن، وبالتالي تجسيم أداء نشاط التدقيق الداخلي :

1. خصائص نموذج بطاقة الأداء المتوازن الجيد لإدارة التدقيق الداخلي:

إن تكيف بطاقة الأداء المتوازن مع نشاط التدقيق الداخلي يجعله يحقق ما يلي¹³:

-يساعد هذا النموذج على توصيل الاستراتيجية لكل فرد من أفراد قسم التدقيق الداخلي، من خلال ترجمتها إلى أهداف تشغيلية واضحة ومفهومة وقابلة لقياس؛

-يحتوي نموذج قياس الأداء المتوازن على مجموعة من المقاييس التي تمثل فقط النواحي المهمة لأداء إدارة التدقيق الداخلي، عوض تشتت انتباه أعضاء التدقيق الداخلي من خلال كثرة المقاييس.

- يلقي هذا النموذج الضوء على التصرفات غير السليمة التي قد تتبعها الإدارة العليا للمؤسسة، وذلك عندما لا يأخذون في الاعتبار المقاييس المالية والتشغيلية معاً؛

- يوضح نموذج قياس الأداء المتوازن استراتيجية المؤسسة من خلال تبيان تتابع علاقة السبب والنتيجة، فعندما يعلم القائمين على التدقيق الداخلي أثر أدائهم سوف يتولد لديهم الدافع لتحسين أدائهم، هذا ما ينعكس على أداء قسم التدقيق الداخلي.

2. محاور بطاقة الأداء المتوازن لإدارة التدقيق الداخلي:

يمكن تحديد محاور بطاقة الأداء المتوازن لقسم التدقيق الداخلي في المنظورات المذكورة سابقاً¹⁴:

1.2. المحور المالي: يسمح هذا المحور من الإجابة على التساؤل هل تطور الأداء المالي لإدارة التدقيق الداخلي؟ وكيف يساهم التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة؟ باعتبار أن هذا المحور يحوز أهم المقاييس المالية لقياس نتائج أعمال التدقيق، واظهار نتائج الأفعال والقرارات التي اتخذت بالفعل باعتبار أن دوره التدقيق الداخلي تنتهي بتقديم معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات الإدارية.

2.2. محور العملاء: يعتبر هذا المحور من أهم المحاور غير المالية لقسم التدقيق الداخلي، حيث يساعد على تحديد عملاء التدقيق الداخلي من مستويات إدارية مختلفة، لجان التدقيق، الإدارات المالية، جميع

الأفراد الخاضعين للتدقيق الداخلي، أصحاب حقوق الملكية، المدققين الخارجيين، البنوك والجهات التمويلية، الموردين، الجهات الحكومية والرقابية، للعمل على إرضائهم وتقديم الخدمات المطلوبة منهم.

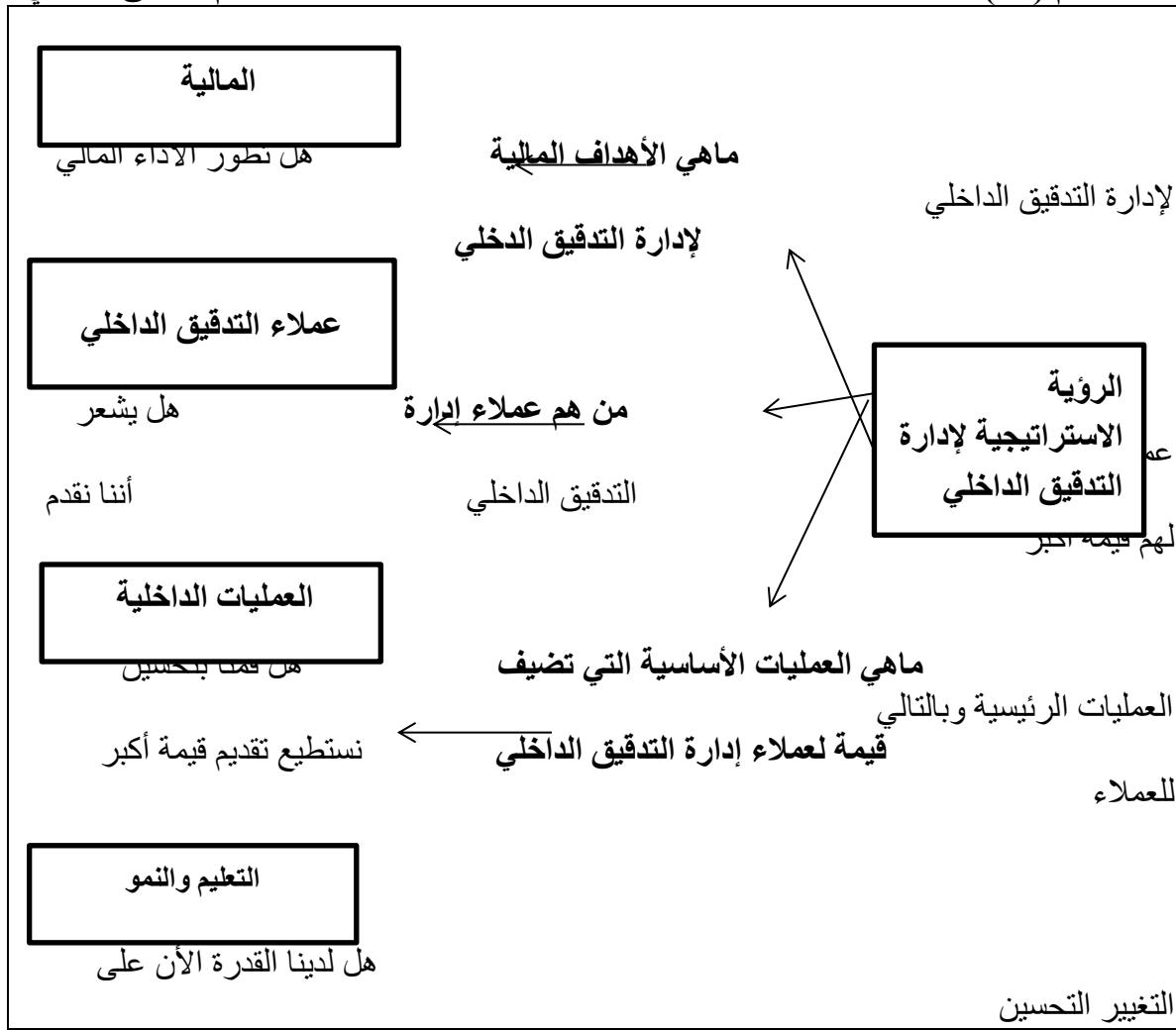
3.2. محور العمليات الداخلية: يتضمن هذا المحور الأنشطة التي تزيد قيمة العميل وتحقيق التميز التشغيلي من خلال تحسين إدارة العمليات التشغيلية الداخلية واستخدام وإدارة الموارد بطريقة أكثر كفاءة، بهدف تحسين العمليات الداخلية وتحقيق خدمة أكبر لعملاء قسم التدقيق الداخلي.

4.2. محور الابتكار والتعلم والنمو: يعتمد هذا المحور على ثلاثة قواعد أساسية تمثل في تحسين قدرة العاملين، رفع كفاءة نظم المعلومات، الدافعية والتحفيز.

يعد محور التعليم والنمو المحور الأساسي لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة كونه يسهم للمؤسسة بالتكيف المستمر مع البيئة الخارجية المحيطة بها، وكذا تأثيره المباشر على بقية محاور بطاقة الأداء المتوازن، ويعد هذا المحور أحد محددات نجاح إدارة التدقيق الداخلي واستمرارها وتحقيق الهدف المنشود من إنشاءها، من خلال تحسين قدرات ومهارات العاملين بها وحثهم على الإبداع والتطوير والابتكار، فمن خلال هذا المحور يمكن ترجمة النمو والتعلم والإبداع والرضا الوظيفي الذي يتحقق المدققين الداخليين.

ويمكن توضيح العلاقة السببية بين محاور بطاقة الأداء المتوازن وقسم التدقيق الداخلي وفق الشكل المولى:

الشكل رقم (01) العلاقة السببية بين المحاور المكونة لبطاقة الأداء المتوازن وقسم التدقيق الداخلي.

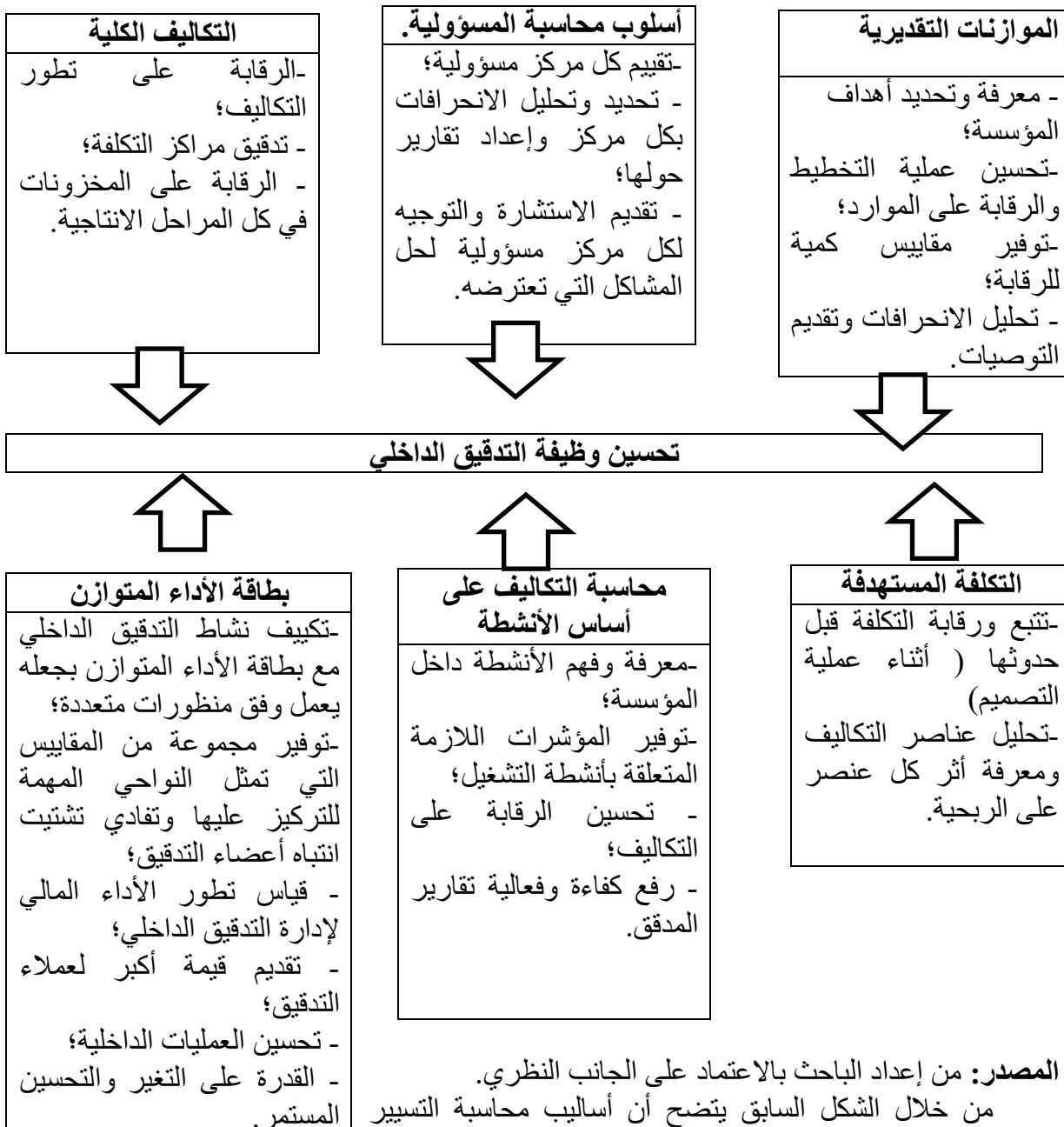


المصدر: محمد عصام فتحي ثابت، دور تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي، دراسة ميدانية على دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة، مرجع سبق ذكره، ص 50.

من خلال الشكل رقم (01) يتضح أن تكثيف قسم التدقيق الداخلي وفق بطاقة الأداء المتوازن بتحديد المحاور الأساسية سوف يسمح للعاملين في قسم التدقيق الداخلي من فهم أكثر لاستراتيجية المؤسسة والعمل المطلوب منهم لتحقيق أفضل أداء، هذا بالإضافة إلى عامل التحفيز الذي يضمنه الأداء المتوازن للعاملين بقسم التدقيق.

من خلال ما سبق يمكن توضيح مساهمة محاسبة التسيير في تعزيز التدقيق الداخلي كما يلي:

الشكل رقم (02): مساهمة محاسبة التسيير في تعزيز التدقيق الداخلي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجانب النظري.
من خلال الشكل السابق يتضح أن أساليب محاسبة التسيير
تساهم في دعم وظيفة التدقيق الداخلي هذا ما يسمح بتحسين الرقابة
في المؤسسة.
خاتمة:

حاولنا من خلال هذه الدراسة توضيح كيفية تأثير أساليب محاسبة التسيير على وظيفة التدقيق الداخلي من خلال الإجابة على الأشكال التالية كيف تساهم محاسبة التسيير في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة؟

من خلال ما سبق تم قبول الفرضية محاسبة التسيير تقوم بقياس وتحليل المعلومات المالية وغير المالية وجعلها في متناول قسم التدقيق الداخلي لاستخدامها في الرقابة وتقييم الاداء بناء على النتائج التالية:

- تشارك وظيفة محاسبة التسيير والتدقيق الداخلي في نفس الهدف وهو المحافظة على موارد المؤسسة واستغلالها استغلالاً أمثل لضمان نمو واستمرار المؤسسة؛
- تعمل الموازنات التقديرية على معرفة وتحديد أهداف المؤسسة للمدقق الداخلي، تحسين عملية الرقابة على الموارد من خلال تحليل الانحرافات ما يسمح بتقييم كل مركز مسؤولية وتقديم التوصيات،
- وتوفير مقاييس كمية للمدقق تسهل الرقابة؛
- تمكين المدقق من الرقابة على تطور التكاليف وتدقيق مراكز التكلفة؛
- تمكين المدقق الداخلي من الرقابة على المخزونات في كل المراحل الانتاجية؛
- تمكين المدقق الداخلي من تتبع ورقابة التكلفة قبل حدوثها (أثناء عملية التصميم)؛
- تمكين المدقق من تحليل عناصر التكاليف ومعرفة أثر كل عنصر على الربحية؛
- تمكين المدقق من معرفة وفهم الأنشطة داخل المؤسسة؛
- توفير المؤشرات اللازمة المتعلقة بأنشطة التشغيل؛
- رفع كفاءة وفعالية تقارير المدقق.
- تكيف نشاط التدقيق الداخلي مع بطاقة الأداء المتوازن بجعله يعمل وفق منظورات متعددة؛
- توفير مجموعة من المقاييس التي تمثل النواحي المهمة للتركيز عليها وقادري تشتيت انتباه أعضاء التدقيق؛
- قياس تطور الأداء المالي لإدارة التدقيق الداخلي؛
- تقديم قيمة أكبر لعملاء التدقيق؛
- تحسين العمليات الداخلية؛
- القدرة على التغيير والتحسين المستمر.

هوامش البحث:

¹Institute of internal auditors (IIA), "definition of internal auditing", available on site of IIA:<https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx> Accessed on october 03th, 2018.

²محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وأليات التطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002، ص30.

³حامد نور الدين، عمارة مريم، التدقيق الداخلي للثبيبات في المؤسسات الإقتصادية، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، عمانالأردن، 2016، ص 21.

⁴إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات -الإطار النظري، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمانالأردن، 2012، ص 146.

⁵حامد نور الدين، عمارة مريم، التدقيق الداخلي للثبيبات في المؤسسات الإقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 35-40.

⁶خلف عبد الله الورادات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمانالأردن، 2006، ص 57.

⁷ محمد سامي راضي، المفهوم الحديث في المراجعة الداخلية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر، الاسكندرية، 2017، ص 254.

⁸نفس المرجع السابق، ص 254-255.

⁹ محمد لمين علون، نظام المعلومات المحاسبية والتدقيق الداخلي، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمانالأردن، 2019 ، ص 49-51.

¹⁰ معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، 2017، ترجمة فريق عمل من مجلس حكام جمعية المدققين الداخليين في لبنان بإشراف الأستاذ ناجي فياض، ص 1-25.

¹¹ نزار محمد حسين الشراري، مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة المالية في قطاع الكهرباء الأردني، دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، الأردن، جامعة اليرموك، كلية الاقتصادية والعلوم الإدارية، 2007، ص 42.

¹² حاب الله الشريف، أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق – دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، الجزائر، جامعة أم البوachi، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2016، ص 79.

¹³ محمد عصام فتحي ثابت، دور تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي، دراسة ميدانية على دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، فلسطين، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة، عمادة الدراسات العليا، 2015، ص 48-49.

¹⁴ نفس المرجع، ص 49-50.