

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

| | | |
|----------------|----------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------|
| الاسم اللقب | د. جلاخ حسين | وشاش فؤاد |
| المؤسسة | جامعة أكلي محند أولحاج - البويرة | جامعة أكلي محند أولحاج - البويرة |
| الوظيفة | أستاذ محاضر ب | أستاذ محاضر أ |
| الايمايل | h.djellakh@univ-bouira.dz | fouad.ouchache@univ-bouira.dz |
| عنوان المداخلة | دور محاسبة التسيير في تفعيل وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية- دراسة تحليلية | |

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 تشترك وظيفة محاسبة التسيير والتدقيق الداخلي في نفس الهدف وهو المحافظة على موارد المؤسسة واستغلالها استغلالاً 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 لتقديم النصح في تقارير خاصة أو شفوية إلى الإدارة العليا والذي زاد من احتمال فقدان المدقق الخارجي لاستقلاليتته جعل المدير العام يفكر في تعيين مدقق داخلي يركز على قضايا المجتمع المالي وتقييم المخاطر، فظهر التدقيق الداخلي لتلبية هذه الاحتياجات وتوفير بيانات دقيقة ودورية لإدارة المؤسسة عن مختلف الأنشطة التي تقوم بها لتقييمها وتصحيح الانحرافات الموجودة وهذا بالاعتماد على محاسبة التسيير في المؤسسة، لتحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة والالتزام بسياسة المؤسسة، فالتدقيق الداخلي يقوم بدور رقابي داخل المؤسسة من شأنه تحسين التسيير.

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

وفي هذا السياق يمكننا طرح الإشكالية التالية:

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

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

قمنا بتقسيم هذه الدراسة الى ثلاثة محاور:

المحور الأول: التدقيق الداخلي؛

المحور الثاني: فعالية التدقيق الداخلي؛

المحور الثالث: مساهمة محاسبة التسيير في تفعيل التدقيق الداخلي؛

المحور الأول: التدقيق الداخلي؛

أولا. 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 لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة 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 سلطة في المؤسسة.

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

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

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

و يعمل على تزويد الإدارة بالمعلومات التالية²:

- دقة نظام الرقابة الداخلية.

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

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

ثانيا. 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

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

1. الأهداف الأساسية:

- ضمان تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ويتضمن هذا الهدف العناصر التالية:
- التأكد من اتباع السياسات والإجراءات الموضوعية ومدى الالتزام بها؛
- تقييم الخطط والسياسات والإجراءات الموضوعية؛
- 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 الإدارة للأفراد والعاملين الجدد والقادمي؛
- بذل جهد العاملين على حسن أداء واجباتهم بدقة وعناية وبدون تأخير؛
- منع أو الحد من ارتكاب الأخطاء والغش والتلاعب؛
- القيام بدراسات وبحوث بناء على طلب الإدارة؛

ثالثاً. أنواع التدقيق الداخلي:

يمكن تقسيم التدقيق الداخلي إلى أربعة أنواع⁵:

1. التدقيق المالي:

وهو عبارة عن فحص منظم للقوائم المالية والسجلات والمعاملات المتعلقة بها لتحديد مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى، فالتدقيق المالي الداخلي يعني تتبع جميع القيود المحاسبية الخاصة بالأحداث الاقتصادية التي تحدث داخل المؤسسة وتدقيقها حسابياً ومستندياً لتأكد من سلامتها ومطابقتها للأنظمة والتعليمات المتبعة والقوانين والمبادئ المحاسبية.

2. التدقيق التشغيلي:

يعرف التدقيق التشغيلي بأنه الفحص والتقييم الشامل لمعاملات المؤسسة لغرض إعلام الإدارة عما إذا كانت المعاملات المختلفة قد نفذت طبقاً للسياسات الموضوعية والمتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة، كما يشمل إجراءات تقييم كفاءة استخدام المواد في المؤسسة، وتقديم التوصيات اللازمة لتحسين الكفاءة والربحية⁶.

ويتناول التدقيق التشغيلي ثلاثة جوانب أساسية بالنسبة لأداء المؤسسة وهي الاقتصادية، والكفاءة والفعالية⁷:

الاقتصادية: الحصول على الموارد بالجودة والكمية المناسبة وبأقل تكلفة.

الكفاءة: التشغيل الكفء يتطلب تحقيق الأهداف عند أقل تكلفة، معني تعظيم المخرجات أو تلبية المدخلات.

الفعالية: والتي تعني تحقيق البرنامج أو النشاط للأهداف الموضوعية أو تحقيق التأثير المطلوب منه.

كما يهدف التدقيق التشغيلي إلى⁸:

- التقرير عن مدى ملائمة أساليب الرقابة وفعاليتها في إنجاز أهداف الإدارة أو خطط التشغيل؛
- تجميع المعلومات الكمية لقياس الاقتصادية والكفاءة والفعالية في مجالات التشغيل المختلفة؛
- تقييم الأهداف والخطط الموضوعية من قبل الإدارة للتأكد من مدى معقوليتها ووضوحها؛
- إبداء الرأي فيما إذا كانت الإدارة قد استخدمت الموارد المتاحة (البشرية والمادية) بأفضل طريقة ممكنة؛
- مساعدة الإدارة 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 الاختناقات والمعوقات في العمليات التشغيلية وتحليلها واطهار الأسباب التي أدت إليها مع اقتراح طرق التصحيحات المناسبة؛

- مساعدة الإدارة في تحديد الأنشطة غير المضيئة للقيمة والتي يمكن الاستغناء عنها لتخفيض التكاليف.

3. تدقيق الالتزام:

يهدف هذا النوع من التدقيق إلى التأكد من مدى التزام المؤسسة بالسياسات والقوانين والأنظمة الموضوعية، وغالباً ما يكون هذا النوع من التدقيق فجائياً، ويترتب على هذا النوع من التدقيق ما يلي:

- التأكد 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 وتتمثل 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 بمراجعتها في الفترة الممتدة ما بين سنة 2008 إلى غاية مايو 2010 واصدار 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 الإلزامية من الإطار الدولي للممارسات المهنية، تحديد هذه الأهداف في وثيقة يسمح لقسم التدقيق الداخلي بالرقابة على أدائه وتفاذي الوقوع في الأخطاء، بالإضافة إلى تفادي التداخل في الوظائف بين أعضاء قسم التدقيق وتحمل المسؤوليات، مع التحديد الواضح لطبيعة الخدمات التأكيدية والاستشارية التي يقدمها التدقيق الداخلي ضمن ميثاق التدقيق الداخلي وهو ما جاء في المعيار 1000 ت1، والمعيار 1000 أ1.

2. الاستقلالية والموضوعية:

أداء المدقق الداخلي لمهامه بكفاءة عالية مرهون بمدى تمتعه 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، وتتحقق 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 تعيين 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 فتقتضي عدم تبعية أحكام المدقق الداخلي في أداء مهامه للأراء الآخرين، والتحكم في كل المصادر التي من الممكن أن تؤثر على الموضوعية، في هذا السياق أشار المعيار 1120 الموضوعية على المستوى الفردي إلى أنه يجب أن يتصف المدققون الداخليون بالحياد وعدم الانحياز، وأن يتجنبوا كل ما من شأنه أن يجعلهم في وضعية تضارب للمصالح.

3. المهارات والعناية المهنية اللازمة:

أشار المعيار 1200 إلى أنه يجب انجاز مهمات التدقيق الداخلي بمهارة وتوخي العناية المهنية اللازمة، والمهارة حسب المعيار 1210 تتطلب امتلاك المدقق الداخلي المعارف والكفاءات 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 الحوكمة 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.

ثانيا. أداء عملية التدقيق:

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

1. إدارة نشاط التدقيق الداخلي:

وفق المعيار 2000 يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يدير نشاط التدقيق بفعالية من أجل ضمان أنه يضيف قيمة للمؤسسة، وهذا عن طريق الأخذ بعين الاعتبار الاستراتيجيات والأهداف والمخاطر وتوفير سبل تحسين الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، وتتم إدارة 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 تؤثر على الحوكمة.

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 الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في مستوى هذا النشاط؛
- فرص إدخال تحسينات هامة على مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.

3. توفير الموارد اللازمة لعمل التدقيق:

أشار المعيار 2030 إدارة الموارد على أنه يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يتأكد من أن موارد التدقيق الداخلي ملائمة وكافية وأنها تستعمل بفعالية من أجل إنجاز خطة التدقيق الموافقة عليها، والمقصود بكلمة ملائمة هو المزج بين المعارف والمهارات والكفاءات الضرورية لإنجاح خطة عمل التدقيق، والمقصود بكلمة كافية مقدار الموارد الضرورية لإنجاح خطة عمل التدقيق.

4. التكامل بين التدقيق الداخلي ومختلف 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 وتفايدي التكرار.

5. توصيل النتائج:

أشار المعيار 2060 رفع التقارير إلى الإدارة العليا والمجلس إلى أنه يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يرفع بصفة دورية تقاريراً إلى الإدارة العليا والمجلس حول أهداف وصلاحيات ومسؤوليات وأداء نشاط التدقيق 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 بالحوكمة، ويجب أن تتضمن تقارير الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إلى الإدارة العليا أو المجلس ما يلي:

- ميثاق التدقيق الداخلي؛
- استقلالية نشاط التدقيق الداخلي؛
- خطة التدقيق الداخلي وتقديم سير العمل بها؛
- الموارد اللازمة؛
- نتائج نشاطات التدقيق؛
- مدى التقيد بميثاق الأخلاقيات والمعايير والخطط الموضوعة لتصحيح أي خلل ذو أهمية عالية في قضايا التقيّد.

المحور الثالث: مساهمة محاسبة التسيير في تفعيل التدقيق الداخلي.

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

أولاً. مساهمة الموازنات التقديرية في تفعيل التدقيق الداخلي:

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

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

هذا وبغرض أداء الموازنات التقديرية للغرض الموضوع 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 ومطابقة 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 والطاقات 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.

ثانيا 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 والإمكانيات المتاحة لها، وتقسيمها على مراكز المسؤولية سعيا لتحقيق أهدافه والتي تتماشى مع الأهداف العامة للمؤسسة، بما يمكن للإدارة لاحقا من أدائها لوظيفة الرقابة¹¹.

وفي هذا الصدد فإن مفهوم محاسبة المسؤولية يرتبط باللامركزية ما يسمح بتقييم الأداء على المستوى الجزئي أي على مستوى كل قسم أو مركز مسؤولية، والذي بدوه يحدد مدى كفاءة الإدارة ومدى فعاليتها في جميع مستوياتها المختلفة من أجل تحسين الأداء وتطويره وترشيد وتخفيض 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 جزء لا يتجزأ من نظام الرقابة الداخلية على الموارد المستخدمة في المؤسسة لتحقيق الكفاءة والفعالية، فالرقابة وفقا لأسلوب محاسبة المسؤولية ترمي إلى التأكد من تنفيذ الخطط الموضوعة واتخاذ القرارات الضرورية لمعالجة الانحرافات التي قد تحصل بين ما هو مخطط وما يتم تنفيذه 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؛
 - التحقق من التكامل الداخلي بين إدارات وأقسام المؤسسة بما يساعد على تحقيق الأهداف؛
 - اقتراح الوسائل المناسبة لمعالجة الانحرافات عن الأهداف؛
 - تقديم تقارير حول النتائج المتوصل إليها إلى الإدارة العليا لاتخاذ القرارات المناسبة؛
- ثالثا: 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:

يسمح 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 مساهم 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، وإمكانية 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 بتقليص 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 بخذف هذه الأنشطة، فقيام المدقق بتدقيق التكاليف والرقابة عليها في المراحل الأولى من التخطيط والتصميم، يسمح بتوفير الكثير من التكاليف للمؤسسة والتي تفقد 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 يحقق 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 البدء 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 تدنية التكاليف إلى أقصى حد والرقابة عليها لمواكبة التنافسية، فيمكن اعتباره كنظام تسييري ورقابي 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 ليعطي جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة وهذا ما يجعله قادر على تقديم التوصيات اللازمة لتحسين العمليات الداخلية وتقييمها بالإضافة إلى الوقوف على مدى كفاءة الأداء من خلال مراجعة كفاءة وفعالية استخدام الموارد لاقصادية في المؤسسة أو ما يعرف

بالتدقيق التشغيلي، الذي يضمن تحديد كفاءة واقتصادية عمليات المؤسسة عن طريق تحديد مواطن الاسراف 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 المضيئة للقيمة لأجل تخفيضها أو التخلص منها، وتوجيه الموارد نحو الأنشطة المضيئة للقيمة؛

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

- يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة المدقق الداخلي في تقديم التوصيات والارشادات وتوجيه الإدارة العليا إلى سبل التحسين المستمر اعتمادا على أسس 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.

سادسا: 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 تكييف بطاقة الأداء المتوازن مع نشاط التدقيق الداخلي لجعله يعمل وفق المنظورات المتعددة لبطاقة الأداء المتوازن، وبالتالي تجسين أداء نشاط التدقيق الداخلي :

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

إن تكييف 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 للقياس؛

-يحتوي نموذج قياس الأداء المتوازن على مجموعة من المقاييس التي تمثل فقط النواحي المهمة لأداء إدارة التدقيق الداخلي، عوض تشتيت 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 معا؛

- 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 سابقا¹⁴:

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، واطهار نتائج الأفعال والقرارات التي اتخذت بالفعل باعتبار أن دورة 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.

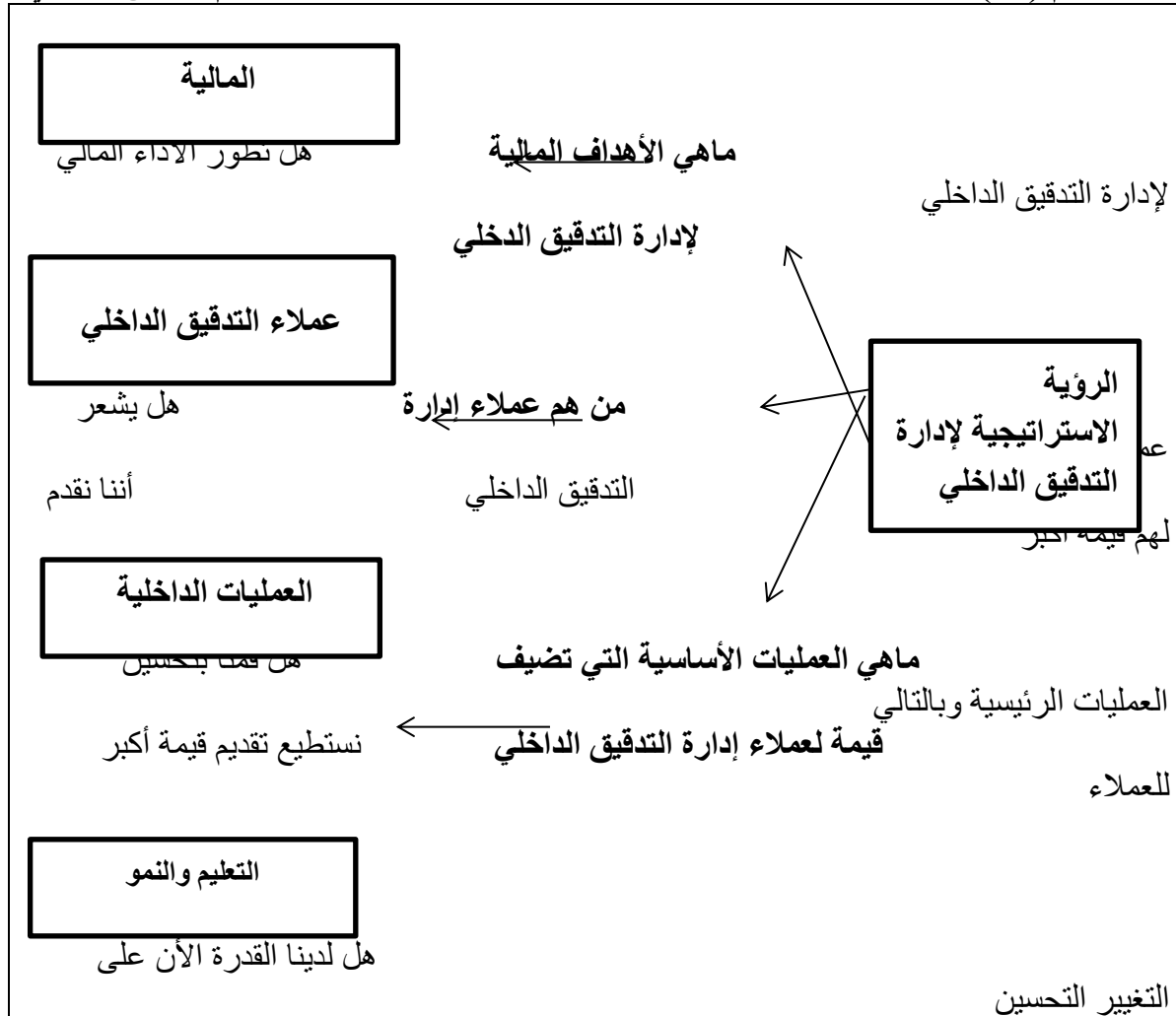
3.2. محور العمليات الداخلية: يتضمن هذا المحور الأنشطة التي تزيد قيمة للعميل وتحقيق التميز التشغيلي من خلال تحسين إدارة العمليات التشغيلية الداخلية واستخدام وإدارة الموارد بطريقة أكثر كفاءة، بهدف تحسين العمليات الداخلية وتحقيق خدمة أكبر لعملاء قسم التدقيق الداخلي.

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

يعد محور التعليم والنمو المحور الأساسي لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة كونه يسح 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 يحققه المدققين الداخليين.

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

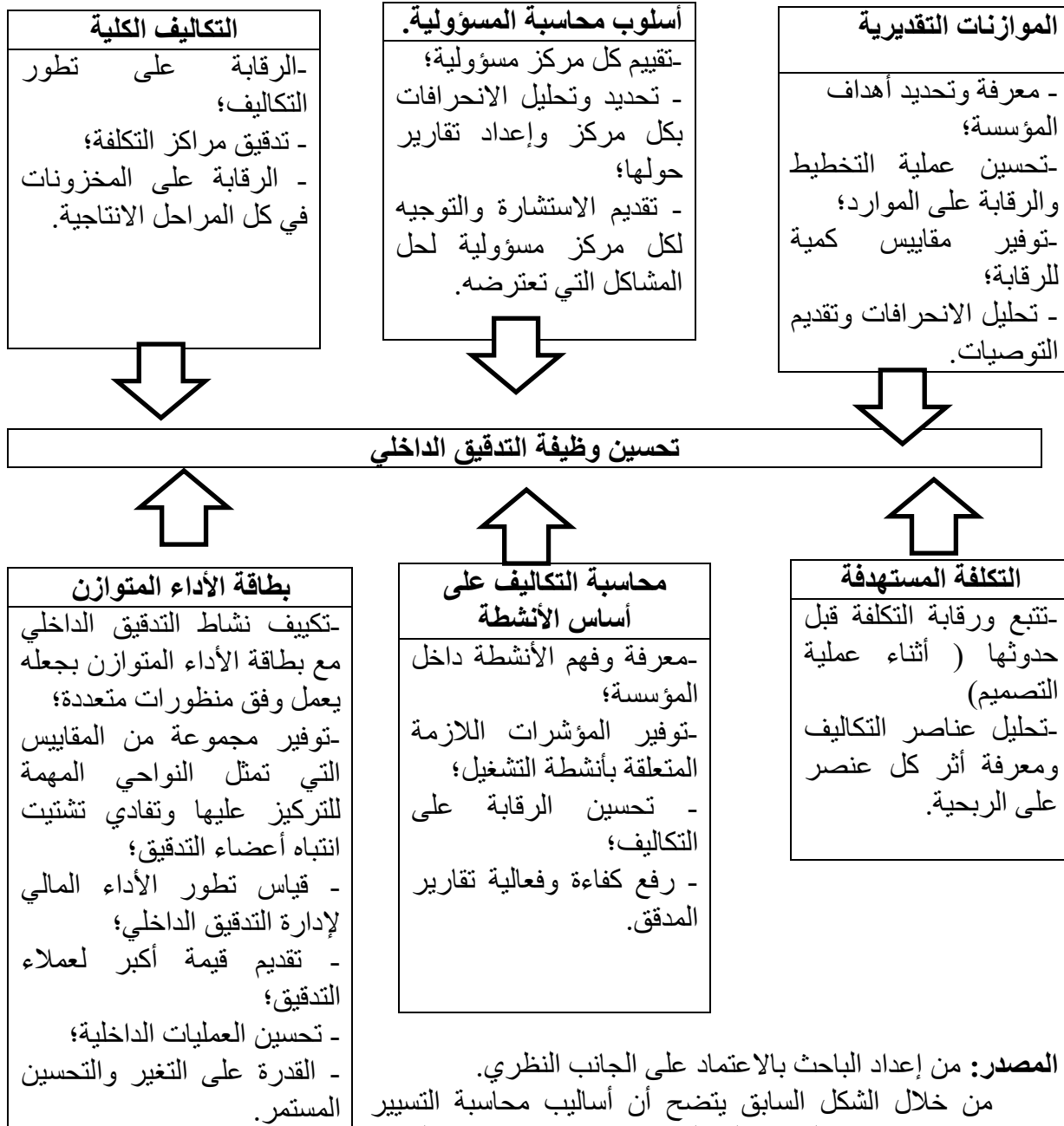
الشكل رقم (01) العلاقة السببية بين المحاور المكونة لبطاقة الأداء المتوازن وقسم التدقيق الداخلي.



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 تكييف 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 تفعيل التدقيق الداخلي كما يلي:
الشكل رقم (02): مساهمة محاسبة التسيير في تفعيل 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 الاجابة على الاشكالية 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:

- تشترك 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.
- تكييف نشاط التدقيق الداخلي مع بطاقة الأداء المتوازن بجعله يعمل وفق منظورات متعددة؛
- توفير مجموعة من المقاييس التي تمثل النواحي المهمة للتركيز عليها وتقادي تشتيت انتباه أعضاء التدقيق؛
- قياس تطور الأداء المالي لإدارة التدقيق الداخلي؛
- تقديم قيمة أكبر لعملاء التدقيق؛
- تحسين العمليات الداخلية؛
- القدرة على التغير 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 للتبثبات في المؤسسات الاقتصادية، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2016، ص 21.

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

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

⁶خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2006، ص57.

⁷محمد سامي راضي، المفهوم الحديث في المراجعة الداخلية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر، الاسكندرية، 2017، ص254.

⁸نفس المرجع السابق، ص 254-255.

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

¹⁰معهد 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 الاقتصاد 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 البواقي، 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.