

## العوامل المؤثرة على كفاءة المدقق الداخلي في البلديات

إعداد

خوله خالد عبد الفلاحات

الملخص:

تلعب وظيفة التدقيق الداخلي دوراً مهماً في مساعدة البلديات على تحسين عملياتها وإدارة المخاطر. فيها، قد تكون وظيفة التدقيق الداخلي مسؤولة عن مراجعة وتقييم فعالية الضوابط المالية، والامتثال للقوانين والتعليمات، وكفاءة وفعالية العمليات. هناك عدة عوامل يمكن أن تؤثر على كفاءة المراجعين الداخليين في البلديات. قد تشمل هذه: التدريب والخبرة؛ يجب أن يتمتع المدقق الداخلي في البلديات بأساس قوي في مبادئ التدقيق، فضلاً عن معرفة القوانين والتعليمات ذات الصلة والمعايير الخاصة بالصناعة. يمكن أن يساعد التدريب المستمر والتطوير المهني في ضمان أن المدققين الداخليين لديهم المهارات والمعرفة اللازمة لأداء واجباتهم بفعالية. الاستقلالية: يجب أن يكون المدقق الداخلي في البلديات مستقلاً عن الأنشطة التي يقومون بتدقيقها من أجل الحفاظ على الموضوعية والحياد. قد يكون هذا صعباً في البلديات، حيث قد تقدم وظيفة التدقيق الداخلي تقاريرها إلى نفس رئاسة البلدية المسؤولة عن الأنشطة التي يتم تدقيقها. الموارد: يحتاج المدقق الداخلي في البلديات إلى موارد كافية، بما في ذلك عدد كافٍ من الموظفين والميزانية، لأداء واجباتهم بفعالية. بدون موارد كافية، قد لا يتمكن المدقق الداخلي في البلديات من إكمال عمليات التدقيق في الوقت المناسب أو قد يضطرون إلى إعطاء الأولوية لبعض المجالات على الأخرى. التواصل: يجب أن يكون لدى المدققين الداخليين خطوط اتصال واضحة مع الرئيس والادارة التنفيذية في البلديات من أجل تقديم تقرير فعال عن نتائجهم وتوصياتهم. الدعم: يجب أن يحصل المدقق الداخلي على دعم الرئيس والادارة التنفيذية من أجل القيام بواجباتهم بشكل فعال. قد يشمل ذلك توفير الموارد وتنفيذ التوصيات والتأكد من أن وظيفة التدقيق الداخلي تتمتع بالاستقلالية والسلطة اللازمين لأداء واجباتها.

الكلمات المفتاحية: التدقيق، المدقق الداخلي، البلديات.

## Factors Affecting the Efficiency of the Internal Auditor in Municipalities

By

**Khola Khaled Abdel Falahat**

### Abstract

Internal auditors play a crucial role in helping organizations to improve their operations and manage risk. In municipalities, the internal audit function may be responsible for reviewing and evaluating the effectiveness of financial controls, compliance with laws and regulations, and the efficiency and effectiveness of operations.

There are several factors that can affect the efficiency of internal auditors in municipalities. These may include. Training and expertise: Internal auditors should have a strong foundation in auditing principles, as well as knowledge of relevant laws, regulations, and industry-specific standards. Ongoing training and professional development can help to ensure that internal auditors have the skills and knowledge necessary to perform their duties effectively. Independence: Internal auditors should be independent from the activities they are auditing in order to maintain objectivity and impartiality. This may be challenging in municipalities, where the internal audit function may report to the same governing body that is responsible for the activities being audited. Resources: Internal auditors need adequate resources, including sufficient staff and budget, to perform their duties effectively. Without sufficient resources, internal auditors may not be able to complete audits in a timely manner or may have to prioritize certain areas over others. Communication: Internal auditors should have clear lines of communication with management and the governing body in order to effectively report their findings and recommendations. Support: Internal auditors should have the support of management and the governing body in order to carry out their duties effectively. This may include providing resources, implementing recommendations, and ensuring that the internal audit function has the independence and authority necessary to perform its duties.

**Keywords:** Auditing, Internal Auditor, Municipalities.

## 1. المقدمة :

إن دور المدقق الداخلي في البلديات مهم لضمان نزاهة وشفافية العمليات المالية. المدقق الداخلي في البلديات مسؤولون عن تقييم فعالية الضوابط الداخلية للمؤسسة وتقديم ضمانات بأن التقارير المالية دقيقة وموثوقة. ومع ذلك، يمكن أن تتأثر كفاءة المدقق الداخلي بعدة عوامل. لقد توسعت وظيفة التدقيق الداخلي، وأصبحت تشمل مهام تقييم الفعالية والاداء اضافة الى مهام التدقيق المالي المتعارف عليها وأصدرت البنوك المركزية في معظم دول العالم كتيب إرشادات ونشرات لأعضاء مجالس الإدارة في البنوك ودليل الحاكمية المؤسسية اضافة الى إرشادات لجنة بازل حول تعزيز الحاكمية المؤسسية في المؤسسات المصرفية، بهدف توفير معايير لأفضل الممارسات الدولية في هذا المجال. بحيث يمكن أن يتم فيه اتفاق ومنع التعارض بين مصالح الإدارة والاطراف الاخرى كالملاك والدائنين والمستثمرين والعاملين . فاقترحت الحاكمية المؤسسية كحل للتعارض. وهذا ادى تعزيز مكانة التدقيق الداخلي كأحد مرتكزات الإدارة ودوره في ان يقوم بمهام تضمن تحقيق هذا التوافق المطلوب بين هؤلاء الاطراف بما والقيام بأعمال التحقق والرقابة لضمان التحكم المؤسسي وتشجيع الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية. وقد تعرضت الكثير من الدراسات الأكاديمية وتعليمات أسواق المال على اعتبار التدقيق الداخلي من متطلبات عملية الحوكمة، إذ أشارت نتائج بحث أجري في 15/ دولة أوروبية عن علاقة التدقيق الداخلي بالحوكمة أن التدقيق الداخلي يعتبر عنصراً هاماً وتكميلياً لأي نظام للحوكمة في منشآت الأعمال وأنهم يرون أن هذا يمثل فرصة ذهبية ليثبت التدقيق الداخلي لمجلس الإدارة ماذا يمكنه عمله والقيمة التي يمكن أن يضيفها على المنشأة ( Paape et al,2003 )

تعد كفاءة التدقيق الداخلي مسألة مهمة للبلديات حيث إن لها تأثيراً مباشراً على الفعالية الشاملة للمؤسسة. يمكن أن يؤدي عدم كفاءة التدقيق الداخلي إلى سوء الإدارة المالية والافتقار إلى المساءلة، مما قد يكون له عواقب وخيمة على البلدية ومواطنيها. تهدف هذه الدراسة إلى تحديد وتحليل العوامل التي تؤثر على كفاءة المدقق

الداخلي في البلديات. سيوفر البحث فهماً أفضل للتحديات التي يواجهها المدقق الداخلي في البلديات وكيف تؤثر هذه التحديات على قدرتهم على تنفيذ واجباتهم بفعالية. لإجراء هذه الدراسة، سيتم إجراء مراجعة شاملة للأدبيات المتعلقة بالتدقيق الداخلي والكفاءة. بالإضافة إلى ذلك، سيتم إجراء مقابلات مع المدققين الداخليين وغيرهم من أصحاب المصلحة المعنيين لجمع الرؤى والخبرات المباشرة. بشكل عام، ستوفر نتائج هذه الدراسة معلومات قيمة لتحسين كفاءة وظيفته التدقيق الداخلي في البلديات، وفي نهاية المطاف، تعزيز نزاهة وشفافية العمليات المالية في هذه البلديات.

## 2. مشكلة الدراسة :

يعد التدقيق الداخلي وظيفته مهمة في البلديات حيث يساعد على ضمان نزاهة الأنظمة المالية والتشغيلية، واكتشاف ومنع الاحتيال والأخطاء، وتوفير ضمانات بأنه يتم اتباع السياسات والإجراءات. ومع ذلك، يمكن أن تتأثر كفاءة المدقق الداخلي بعدد من العوامل. الغرض من هذه الدراسة هو تحديد وتقييم العوامل التي تؤثر على كفاءة المدقق الداخلي في البلديات.

يمكن أن تشمل بعض الأسئلة البحثية المحتملة لهذه الدراسة ما يلي:

- ما هي أكثر العوامل شيوعاً التي تؤثر على كفاءة المدقق الداخلي في البلديات؟
- كيف تختلف هذه العوامل باختلاف أنواع البلديات (على سبيل المثال، الفيئة الاولى مقابل الفيئة الثانية، البلديات الحضرية مقابل الريفية)؟
- إلى أي مدى تؤثر هذه العوامل على قدرة المدقق الداخلي على أداء واجباته بفعالية؟
- ما الذي يمكن للبلديات فعله لتخفيف الآثار السلبية لهذه العوامل على كفاءة المدقق الداخلي؟

## 3. أهمية الدراسة :

تعد كفاءة المدققين الداخليين في البلديات مهمة لعدة أسباب. أولاً وقبل كل شيء، يلعب المدقق الداخلي في البلديات دوراً حاسماً في ضمان النزاهة والمساءلة في

العمليات المالية والتشغيلية للبلدية. من خلال إجراء عمليات التدقيق وتقديم ضمان مستقل بأن البلدية تلتزم بالقوانين والتعليمات وأفضل الممارسات، يساعد المدقق الداخلي في البلديات في تحديد ومنع الاحتيال والهدر وإساءة استخدام الموارد. بالإضافة إلى هذه الوظائف المهمة، يساهم المدقق الداخلي في البلديات أيضاً في الفعالية الشاملة وكفاءة البلدية من خلال تحديد فرص التحسين وتقديم توصيات للتغيير. من خلال فحص العمليات والأنظمة، يمكن للمدققين الداخليين المساعدة في تحديد أوجه القصور واقتراح طرق لتبسيط العمليات، مما قد يؤدي في النهاية إلى توفير التكاليف وتحسين الأداء.

لذلك، فإن فهم العوامل التي تؤثر على كفاءة المدققين الداخليين في البلديات أمر بالغ الأهمية لضمان قدرتهم على القيام بواجباتهم المهمة بفعالية وكفاءة. يمكن أن تساعد هذه المعرفة البلديات على تحديد ومعالجة أي تحديات أو قضايا قد تعيق أداء المدققين الداخليين، واتخاذ خطوات لدعمهم وتمكينهم من القيام بعملهم على أفضل وجه.

#### 4. الدراسات السابقة :

- دراسة الحيزان (2008)<sup>(1)</sup>؛ بعنوان "تطوير أداء وظيفة التدقيق الداخلي لتفعيل متطلبات الحوكمة"، وهدفت إلى إلقاء الضوء على نطاق وتأهيل واستقلال أقسام التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية لمواجهة متطلبات الحوكمة، ولقد اعتمد هذا البحث في تحقيق هذا الهدف على عرض وتحليل بعض وجهات النظر الواردة في المراجع المتخصصة، هذا بالإضافة إلى جمع وتحليل وعرض آراء بعض المدراء والمحاسبين والمدققين العاملين في بعض الشركات المساهمة في مدينة الرياض، وذلك بالاعتماد على قوائم استبيان وجهت إليهم. وقد توصل هذا البحث إلى أن نطاق عمل المدققين الداخليين، وتأهيلهم العلمي والعملي، والاستقلال المهني المتاح لهم في عينة البحث تتفق - إلى حد كبير- ومتطلبات الحوكمة، إلا أن الأمر

(<sup>1</sup>) الحيزان، أسامة بن فهد. تطوير أداء وظيفة التدقيق الداخلي لتفعيل متطلبات الحوكمة. مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، الجزء الأول، 2008، العدد 70.

يتطلب المزيد من التأهيل والاستقلال وتوسيع نطاق العمل بما يتفق مع تحقيق أهداف الحوكمة، لذا يوصي البحث بتفعيل كافة الجهود والإمكانات مهنيًا وأكاديميًا في المملكة العربية السعودية بشكل أكبر، وتوحيد هذه الجهود بهدف تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق في المملكة، وذلك بما يتفق وتطبيق الحوكمة.

- دراسة العبادي (2007)<sup>(1)</sup> : بعنوان " دور المدقق الداخلي في إضافة القيمة وتفعيل تطبيق حوكمة الشركات، دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية والسعودية ، هدفت هذه الدراسة بصورة أساسية إلى تحديد دور المدقق الداخلي في إضافة قيمة حقيقية للمنشأة وتفعيل تطبيق حوكمة الشركات المصرية والسعودية، حيث استخدم الاستبيان لجمع البيانات والأساليب الإحصائية الوصفية في تحليل تلك البيانات ولقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: إن أهداف التدقيق الداخلي قد تطورت وامتدت لتشمل تفعيل تطبيق حوكمة الشركات وتحسين عمليات إدارة المخاطر التي تواجه المنشأة لإضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها، وذلك بالإضافة إلى الأهداف الأخرى مثل: اكتشاف الأخطاء والغش، وتأكيد موثوقية ونزاهة المعلومات المالية، وحماية أصول المنشأة، وتأكيد كفاءة وفعالية العمليات، وتأكيد الالتزام بالقوانين والسياسات والتعاقدات. كما بينت إن خدمات التأكيد والاستشارات التي يقدمها المدقق الداخلي في مجال إدارة مخاطر المنشأة في كل من المنشآت المصرية والسعودية التي شملتها الدراسة، أوضحت أنها لا تشمل توفير التأكيد عن عمليات إدارة المخاطر وتقديم تأكيد عن سلامة تقدير المخاطر القائمة او تقييم عمليات إدارة المخاطر. إن ما توصلت إليه الدراسة يلقي بالمزيد من المسؤولية على المدققين الداخليين في منشآت الأعمال بصفة عامة والبنوك بصفة خاصة في مجال تفعيل الحوكمة وإدارة المخاطر من أجل إضافة قيمة للمنشأة.

(1) العبادي، مصطفى راشد. دور المدقق الداخلي في إضافة القيمة وتفعيل تطبيق حوكمة الشركات، دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية والسعودية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بها، 2007، العدد الأول، المجلد الأول.

- دراسة محمد (2005)<sup>(1)</sup>؛ بعنوان " دور التدقيق الداخلي في دعم فاعلية حوكمة الشركات"، وهدفت هذه الدراسة إلى بيان تأثير التطور في إطار ممارسة مهنة التدقيق الداخلي في دعم فاعلية حوكمة الشركات، كدراسة تطبيقية على البنوك التجارية العاملة بمصر. وتوصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج، من أهمها مايلي:
  - أ- أن وظيفة التدقيق الداخلي هي الأكثر تأهيلاً للمساعدة في دعم حوكمة الشركات، بالإضافة إلى تدعيم عمليات الرقابة الأساسية، وتقييم الفاعلية التشغيلية الخاصة بالاستراتيجيات والمبادرات الإدارية.
  - ب- تختلف أدوات الرقابة داخل المنشأة اليوم عما كان عليه الحال في البلديات التقليدية في القرن العشرين وأصبح التدقيق الداخلي من الوظائف الهامة المساندة للإدارة وللجنة التدقيق ولجلس الإدارة والمدققين المدقق الداخلي في البلديات وكذلك لأصحاب المصالح في المنشأة.
  - ج- تمارس وظيفة التدقيق الداخلي في البنوك التجارية بمصر لأغراض المشروعية والحماية واختبار دقة البيانات دون تأكيد على حوكمة الشركات وأنها مجرد ظاهرة نظرية لم تختبر بالتطبيق العملي في البنوك التجارية بمصر.
- دراسة Stanciu (2008)<sup>(2)</sup>؛ بعنوان "Internal Audit Approach in Banks"، وهدفت هذه الدراسة لتسليط الضوء على الدور الجديد للتدقيق الداخلي في ظل تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وبازل، ومدى أهمية التدقيق الداخلي لتطبيق المتطلبات الدولية المتعلقة بهما في ظل البيئة التنظيمية الجديدة. وشملت الدراسة البنوك التجارية الرومانية في مدينة بوخارست. حيث استخدم الاستبيان كأداة لجمع البيانات. وبيّنت الدراسة أن إدارة البنك مسؤولة عن متابعة ومراقبة تطبيق متطلبات بازل II تبعاً لجميع أنواع المخاطر، ولذلك فإن مهمة التدقيق الداخلي تتضمن تقييم

(<sup>1</sup>) محمد، أمال ابراهيم. دور التدقيق الداخلي في دعم فاعلية حوكمة الشركات، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة فيها، السنة الخامسة والعشرون، 2005، العدد الثاني.

(<sup>2</sup>) Stanciu, Victoria. Internal Audit Approach in Banks, Faculty of Accounting and Management Information Systems, Bucharest-Romania.

مستوى المخاطر ومراقبة كيميّة تطبيق تلك المتطلّبات بما فيها الحد الأدنى لرأس المال، وكذلك تقيّم مدى مطابقة التنظيم الداخليّ مع متطلّبات اتّفاقيّة بازل.

وكانت نتيجة الدراسة أنّ جودة واحترافيّة وشموليّة ومهارة المراجعة الداخليّة

يُعتبر هاماً لتحقيق استجابة الإدارة لمبادئ الحوكمة.

- دراسة **Tarif (2006)**<sup>(1)</sup>؛ بعنوان " Corporate Governance in the Middle East and North Africa (MENA) Region " وضمت 19 دولة تمتاز بتنوع ثقافي وسياسي واقتصادي وبكثرة تدخل دولها في الشؤون الاقتصادية كمحاولة لتحسين اقتصادها كما تشعر بالحاجة إلى تطبيق مبادئ التحكم المؤسسي لحماية مجتمعاتها وجلب الاستثمارات إليها. واستخدم الاستبيان الذي تم توزيعه من خلال البريد الإلكتروني كوسيلة في الحصول على البيانات واستخدم اختبارات (ت) لاختبار فرضيات الدراسة إضافة إلى الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية. وتعرض البحث إلى دور البنوك في تطبيق التحكم المؤسسي من خلال نقل فكر وثقافة التحكم المؤسسي إلى عملائها وتشجيع الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية وأن التحكم المؤسسي الجيد لا بد أن يستند إلى سلوك أخلاقي معتمد على أخلاقيات العمل. وقد انتهى البحث إلى ضرورة تطوير مناهج (أخلاقيات) التحكم المؤسسي وميكانيكيات التحكم المؤسسي، وتحفيز المساهمين للمشاركة وتحسين أطر تنظيم المنشآت وبناء شبكات التحكم المؤسسي غير الرسمية ضمن المجتمعات المدنية والقطاع الاقتصادي والتنظيمي. وبالجملة ولكي يعمل نظام التحكم المؤسسي فلا بد من تعزيز التشريعات القانونية والتنظيمية وبشكل دائم ويشمل ذلك أيضا إعداد تقارير عن معايير وأخلاقيات التحكم المؤسسي على غرار تقارير البنك الدولي وملاحظاته عنها.

- دراسة **Bashiti & Rabadi (2006)**<sup>(2)</sup>؛ بعنوان " Assessing Corporate Governance in Jordan " حيث هدفت الدراسة للتعرف على واقع ومستوى تطبيق التحكم المؤسسي في الشركات الأردنية، أجريت الدراسة على 44 شركة أردنية شكلت

(1) Tariff, Jalil, "Corporate Governance in the Middle East and North Africa (MENA) Region, Arab Bank Review, Volume 8, No. 1, April 2006.

(2) Bashiti, Lubna, S; Rabadi, Aram, Y; Assessing Corporate Governance in Jordan, The Arab Bank Review, Vol.8, No.1 April 2006.

عينة الدراسة وتمثل ما نسبته 46% من الشركات المتداولة أسهمها في السوق المالي واختيرت على أساس حجم عملياتها واختبرت العينة لتقييم الشفافية وسرعة الإفصاح وتوفير المعلومات والتي لا تعتمد على مركز لإيداع الأوراق المالية. انتهت الدراسة إلى أن سوق المال الأردني يزداد تعقيدا وهو ما يتطلب أن يتم تأسيس الشركات المساهمة على مستويات عالية ويتوقع من الإدارة رفع مستوى ودورية إعداد تقاريرها واتصالاتها حول استراتيجياتها. وبينت ان الأردن خطى عدة خطوات في رسم وتطبيق سياسات التحكم المؤسسي. وقد ثبت أن التحكم المؤسسي غير مطبق بشكل تام وهو ما يتطلع إليه المستثمرون لاتخاذ قرارات رشيدة بشأن استثماراتهم أضف إلى ذلك أن شركات كثيرة لا يوجد لديها لجنة تدقيق وهو ما نتطلع إليه من ميكانيكيات للتحكم المؤسسي في الدراسات في المستقبل.

- دراسة **Latorre & Dick (2004)**<sup>(1)</sup>؛ بعنوان " Strengthening Internal Audit's Role in Corporate Governance"، هدفت هذه الدراسة لمعرفة كيف يمكن للتدقيق الداخلي أن يساهم بفعالية في المنشآت من خلال إحداث مدخل (الضبط - النظام) لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة. وأوضحت الدراسة أن مفهوم عمليات الحوكمة لم يتغير في السنوات الأخيرة وكذلك دور التدقيق في تقييم فعالية هذه العمليات، وتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد علاقة مترابطة بين حوكمة الشركات وإجراءات التدقيق الداخلي، ويجب على التدقيق الداخلي أن تقدر وتحدد توصيات ملائمة لتحسين عملية الحوكمة من خلال السعي وراء الأهداف الآتية:
  - أ- تشجيع القيم والأخلاق الملائمة ضمن المنشأة.
  - ب- التأكد من فعالية أداء الإدارة ومسؤولياتها في المنشأة.
  - ج- التنسيق بشكل فعال بين الأنشطة، وتفعيل إيصال المعلومات بين مجلس الإدارة والمدققين الداخليين والمدقق الداخلي في البلديات والإدارة التنفيذية.

(<sup>1</sup>) Latorre, J. and Dick, A., Strengthening Internal Audit's Role in Corporate Governance, Price Water House Coopers International Limited, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2004.

• دراسة Ruud (2003)<sup>(1)</sup>؛ بعنوان " The Internal Audit Function: An Integral Part of Organizational Governance"، هدفت إلى الأهداف الآتية: إظهار العلاقة الهامة بين وظيفة التدقيق الداخلي وبين الجهات الرقابية الأخرى في المنشأة من جهة والعلاقة بين وظيفة التدقيق الداخلي وبين أصحاب المصالح من جهة أخرى.

وتوصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها مايلي:

- أ. إن التدقيق الداخلي في بيئة الأعمال أصبح وظيفة الدعم الرئيسية لهؤلاء: (الإدارة، لجنة التدقيق، المدقق الداخلي في البلديات، وأصحاب المصالح).
- ب. إذا تمّ تصميم وتنفيذ وظيفة التدقيق الداخلي بشكل صحيح يمكن أن تلعب دوراً أساسياً في تحسين ودعم فعالية حوكمة الشركات.

## 5. الإطار النظري:

أولاً: مفهوم وتعريف التدقيق الداخلي

يقصد بالتدقيق لفظاً Audit المشتق من الكلمة اللاتينية Audire ومعناها "يستمع" لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق. وقد تحسنت عمليات التسجيل والتدقيق بعد تنظيم الحسابات على اساس الطريقة المزدوجة التي تم نشرها في كتاب العالم الايطالي Luca Paciolo الذي ظهر في مدينة البندقية في القرن الخامس عشر عام 1494م.

فقد نشأ التدقيق الداخلي نتيجة حتمية للتطور الاقتصادي وانطلاقه من حيز المشاريع الفردية الى عالم المشاريع الكبيرة. فلقد كان لحاجة الادارة الملحة في توفر وسيلة مهمة لمساعدتها في انجاز مهامها دور كبير في ايجاد هذا النوع من التدقيق داخل الوحدات. ومع زيادة النمو في حجم تلك الوحدات ودرجة التعقيد فيها ادى ذلك الى

(<sup>1</sup>) Ruud, T. Flemming. The Internal Audit Function: An Integral Part of Organizational Governance, the Institute of Internal Auditors Research Foundation, Florida USA, 2003.

زيادة الاهتمام بالتدقيق الداخلي بوصفه عنصراً رئيساً من عناصر الرقابة الداخلية للوحدة.

ان التدقيق بمفهومه البسيط لا يعدو ان يكون عملاً يقوم به افراد للتأكد من صحة اداء عمل افراد آخرين، وعليه لا بد ان يؤدي بشكل يراعي اسساً معينة، ويتم التدقيق في ضوء تلك الاسس، وينبغي ان يكون الشخص القائم بالتدقيق غير الشخص الذي قام بالتنفيذ، وان يكون على قسط وافر من العلم والدراية بطبيعة العمل وكيفية القيام به حتى يتسنى له الحكم على مدى صحة القيام به والا انتفت الحاجة من التدقيق.

واما مفهوم التدقيق حرفياً فإنه يقصد به (اجراءات فحص تنفذ لغرض التحقق من صحة الانشطة او الاهداف)، غير ان للتدقيق مفهوماً مهنياً يقصد به (طريقة منظمة للحصول بموضوعية على ادلة وقرائن الاثبات بخصوص ماهو مثبت بالدفاتر والسجلات حول الاحداث الاقتصادية للمشروع وتقويمها للتأكد من درجة التماثل بين ما هو مثبت وهذه الاحداث وفق مقاييس معينة، ونقل النتائج الى الاطراف المعنية).

ويلاحظ من هذين المفهومين ان عملية التدقيق تشتمل على الفحص Examination والتحقيق Verification والتقرير Reporting يقصد بالفحص:-  
التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي يتم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع. اما التحقيق، فيقصد به امكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية بوصفه تعبيراً سليماً عن أعمال المشروع عن مدة مالية معينة ودلالة عن وضعه المالي في نهاية تلك المدة، والتقرير، يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق واثباتها في تقرير يقدم الى من يهمه الامر داخل المشروع وخارجه وهو ختام عملية التدقيق.

ويعد التدقيق الداخلي من اهم اساليب نظام الرقابة الداخلية Internal Control System- ICS وذلك لتحقيق فعالية الرقابة الادارية والمحاسبية، كما

يتوقف مدى اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي على نتائج تقويمه لفعالية نشاط التدقيق الداخلي.

هكذا يبدو ان التدقيق يشمل فحص البيانات المحتواة في الدفاتر والسجلات والتحقق من صحتها ورفع تقرير متضمن للرأي الفني حولها الى الجهات ذات العلاقة. لقد قدمت تعريفات عدة للتدقيق الداخلي، تتمثل ابتداءً في تعريفات معهد المدققين الداخليين الامريكى (IIA) The Institute of Internal Auditors ، ففي عام 1947 صدر اول تعريف له عن التدقيق الداخلي الذي اعتبره بأنه (نشاط تقويمي مستقل خلال تنظيم معين يهدف الى تدقيق العمليات المحاسبية والمالية وغيرها، وذلك كاساس لخدمة الادارة، انها رقابة ادارية تمارس عن قياس وتقويم فاعلية اساليب الرقابة الاخرى).

اما في عام 1957 عرّفه المعهد بانه (نشاط تقويم مستقل في المشروع لمراجعة الموضوعات المحاسبية والمالية والتشغيلية الاخرى بوصفه اساساً لخدمة الادارة). ثم اصدر المعهد عام 1971 تعريفاً آخر عن التدقيق الداخلي بأنه ("نشاط تقويم مستقل في المشروع لمراجعة كل العمليات خدمة للادارة).

اما التعريف الذي اصدره معهد المدققين الداخليين الامريكى في عام 1978. فقد عدّل بموجبه تعريف التدقيق الداخلي باعتباره (وظيفة تقويم مستقلة انشئت داخل التنظيم لغرض خدمته عن طريق فحص ومراجعة انشطته المختلفة).

يبدو من التعريف السابق انه يبين ابرز تطور في تعريف التدقيق الداخلي الذي جاء به معهد المدققين الداخليين الامريكى، اذ ان المعهد وضع التدقيق الداخلي بخدمة التنظيم وليس بخدمة الادارة ليعكس النضج الذي وصل اليه المعهد في تعريفه حيث ان ذلك كان من اهم العوامل التي ساهمت في ظهور الحاجة الى وجود قسم خاص للتدقيق الداخلي داخل المشروعات والذي اثر ايجاباً على استقلالية المدققين الداخليين فيها .

وكان آخر تعريف صدر عن المعهد في عام 1999 والذي عرّف التدقيق الداخلي بأنه: (نشاط استشاري موضوعي مستقل، مصمم لغرض اضافة قيمة وتحسين العمليات

التشغيلية للمنظمة، انه يساعد التنظيم في انجاز اهدافه من خلال استخدام مدخل منظم لتقويم وتحسين فاعلية الادارة في مواجهة المخاطر، وفرض الرقابة، واحكام العمليات).  
 نلاحظ ان هذا التعريف يشير الى ان التدقيق الداخلي وجد لمساعدة ولمنفعة التنظيم كله وموجه لغايات واهداف المنظمة وان عمل المدققين الداخليين يضيف قيمة للمنظمة من خلال التركيز على تحسين عمليات المنظمة، وتعزيز فاعلية الادارة في مواجهة المخاطر، وفرض الرقابة واحكام العمليات .  
 يتبين من التعريف الاخير ان التدقيق الداخلي قد ادرك الاهمية المتزايدة لمفهوم التوجيه والسيطرة على المنشأة وان انظمة الرقابة انما وجدت للمساعدة في ادارة المخاطر، كما تضمن التعريف الاتجاه نحو الخدمات الاستشارية للتدقيق الداخلي تلبية لحاجات الادارة .

اما مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق فقد عرف التدقيق الداخلي بأنه (جهاز تقويم مستقل ضمن تشكيلات المنشأة ويعد احدى وسائل الرقابة الداخلية الفعالة تنشئه الادارة للقيام بخدمتها وطمأنتها على ان وسائل الضبط الموضوعية مطبقة وكافية من خلال مجموعة من الضوابط والاجراءات لتحقيق العمليات والقيود وبشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والاحصائية والتأكد من حماية اصول واموال المنشأة والتحقق من اتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والاجراءات الادارية المرسومة لهم).

يتضح من هذا التعريف ان التدقيق الداخلي يؤدي نوعين من الخدمات:  
 النوع الاول، خدمات وقائية لأنه يحمي اموال المنشأة ويحمي الخطط الادارية ضد الانحراف.

النوع الثاني، فهي خدمات انشائية تضمن دقة البيانات المحاسبية اللازمة في رسم السياسات العامة للمنشأة.

وبهذا يعد التدقيق الداخلي جزءاً من نظام الرقابة الداخلية كله، فمن غير الممكن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية بدون وجود نظام للتدقيق الداخلي.

وبصورة عامة فإن التعريف السابق للتدقيق الداخلي يشمل تحقيق اهداف نظام الرقابة الداخلية بصورة شاملة.

وعليه فقد حددت ( UNCTAD ) طبيعة التدقيق الداخلي وفقاً للمفهوم الحديث بالآتي:

1. أداة رقابية بغرض انتقاد وتقويم جميع أنظمة الرقابة الأخرى التي تكونها الإدارة. والعمل على تقويم الرقابة المحاسبية
2. وظيفة استشارية أكثر منها وظيفية تنفيذية.
3. نشاط مستقل في الشركة ، يمتد الى جميع الرقابات الادارية ، بما فيها الرقابة المحاسبية ، والضبط الداخلي . كما يجب ان لا يقوم المدقق الداخلي بأي عمل من اعمال التنفيذ او الاشتراك في اداء عمل يقوم بتدقيقه.

اما لجنة معايير المحاسبة الدولية (ISAC) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين فقد عرفته بأنه " عملية تقويم الأنشطة المتعارف عليها داخل الشركة كخدمة لها، وتشمل وظائفها في الفحص ، والتقويم ، والمراقبة لدى كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية والمحاسبية."

كما عرفها معهد المدققين الداخليين (IIA) بأنها "وظيفة تقويم مستقلة تنشأ داخل الشركة لفحص وتقويم الأنشطة كخدمة لها ، بهدف مساعدة افراد الشركة على تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية من خلال تزويد الافراد العاملين بالشركة بالتحليلات والتقويمات والتوصيات والمشورة والمعلومات المختصة بفحص الأنشطة وتشمل اهداف التدقيق ايضاً توفير رقابة فعالة بتكلفة معقولة."

ثم طورت لجنة العمل التابعة لمعهد المدققين الداخليين (IIA) تعريفاً للتدقيق الداخلي اشارت فيه الى انه " نشاط مستقل وتأكيد موضوعي ذو طبيعة استشارية يهدف الى اضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها ، ويساعد التدقيق الداخلي الشركة على تحقيق اهدافها من خلال انتهاز مدخل موضوعي لتقويم وتحسين فعالية إدارة المخاطر وفعالية الرقابة وفعالية عملية إدارة الحوكمة."

ومن خلال المقارنة بين التعريفين الصادرين عن معهد المدققين الداخليين يتضح من الجدول الاتي مدى التطور الحاصل في مفهوم التدقيق الداخلي حيث شمل المفهوم الحديث الخدمات التي تقدمها وظيفة التدقيق الداخلي والمتمثلة بخدمات التأكيد الموضوعي، والخدمات الاستشارية ، أما وظيفة التدقيق الداخلي طبقاً للمفهوم القديم فقد كانت تقتصر على الفحص والتقييم .

### الجدول رقم (1) الفرق بين المفهوم القديم والحديث للتدقيق الداخلي

ت	التفاصيل	المفهوم القديم للتدقيق	المفهوم الحديث للتدقيق
1	الخدمات التي تؤديها	فحص وتقييم	تأكيد موضوعي، وخدمات استشارية
2	الهدف	تساعد افراد الشركة على تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية	اضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها
3	اسلوب العمل المتبع لتحقيق الهدف	تزويد التحليلات والتقييمات والتوصيات والمشورة والمعلومات المختصة بفحص الانشطة، توفير رقابة فعالة	انتهاج مدخل موضوعي لتقييم وتحسين فعالية ادارة المخاطر وفعالية الرقابة وفعالية عملية ادارة الحوكمة

ونتيجة لتعريف معهد المدققين الداخليين (IIA) الحديث فإنه يلزم مهنة التدقيق الداخلي في جميع أنحاء العالم على اللجوء الى إعادة هندسة مهمة ، حيث تشمل إعادة بناء وظائف التدقيق على الوجه الاكمل والتركيز على عمليات الدعم والاعمال الاساسية لمساعدة الشركات على تحقيق اهداف عملها حيث تشمل إعادة الهندسة مبادئ أساسية ضمن وظيفة التدقيق الداخلي والتي تتمثل بالآتي :-

1. إعادة بناء الفكر الأساسي لوظيفة التدقيق الداخلي في الشركة، حيث إنها تشارك في بناء الإستراتيجية وإضافة قيمة للشركة وذلك عن طريق مساعدة الإدارة على تحقيق اهداف الشركة .

2. إعادة تأسيس مركز التدقيق الداخلي على ضوء الدور الحديث له.

3. إعادة تصميم عمليات التدقيق الداخلي ليتلاءم مع الدور الحديث.

4. إعادة تصميم بناء قسم التدقيق الداخلي على أساس دوره الحديث.

وعليه فإن وظيفة التدقيق الداخلي المعادة هندستها يتوجب عليها عرض

الخصائص الآتية :

1. القدرة على العمل كشركاء مع الإدارة أو زبائنها الآخرين .
  2. تزودها للحلول اكثر من تزويدها للخدمات.
  3. تأكيدها على ان ثقافة قسم التدقيق الداخلي تعكس ثقافة العمل ككل.
  4. التماسك والارتباط بين القانون والاهداف من جهة ،ومهمة قسم التدقيق الداخلي ومهمة الشركة والأهداف الإستراتيجية من جهة اخرى.
  5. القدرة على العمل كعوامل تغيير وان يصبحوا فعّالين ويساهموا في التغيير الرئيس للشركة .
  6. الفهم والتركيز على وظيفة ادارة مخاطر العمل ويكونوا قادرين على ربطها مع اولويات الشركة .
  7. القدرة على العمل بمهارة والمشاركة بأفضل التطبيقات عبر الشركة باكملها.
  8. القدرة على تطوير عملية التدقيق الداخلي ووضعها في مكان مناسب لتوفير نظام كامل من الخدمات من خلال اذعان عمل التدقيق الأساسي للعمل الاستشاري وضمان ان وظيفة التدقيق الداخلي تسلم الخدمات لربائنها .
- ونتيجة لما تقدم يلاحظ التغيير الجوهرى لوظيفة التدقيق الداخلي في الخدمات التي تؤديها ومكانتها الحديثة في أعلى المستويات ، والتي ادت بالتالي الى التغيير في اهدافها .
- ثانياً: اهداف التدقيق الداخلي
- يتوقف نجاح أي نشاط على تحديد الاهداف بدقة ووضوح وتحديد الوسائل لتحقيق الاهداف مع مراعاة الفاعلية والكفاءة والاقتصادية وهذا ينطبق على نشاط التدقيق الداخلي بوصفه نشاط تقويم الانظمة وفعاليات المنشأة كافة .
- ولما كان التدقيق الداخلي يتم بعد تنفيذ العمليات الحاسبية فقد كان اكتشاف الغش والاحطاء وضبط البيانات الحاسبية يمثل الهدف الاساسي للتدقيق الداخلي، أي التحقيق Verification للتأكد من سلامة السجلات، والبيانات الحاسبية، والحفاظة على اصول المنشأة.

ولقد صاحب تطور مهنة التدقيق الداخلي تطور ملحوظ في اهدافها ومدى التحقق والفضح وكذلك درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية. وقد حدد معهد المدققين الداخليين الامريكي اهداف التدقيق الداخلي بالاتي:-

1- التأكد من ان السياسات والخطط والاجراءات الموضوعية من قبل الادارة تنفذ كما هي دون أي انحراف.

2- تدقيق وتقييم مدى كفاءة وفعالية وسائل الرقابة المالية والمحاسبية التي تتبعها المنشأة.

3- التأكد من توفر حماية كافية لأصول المنشأة ضد السرقة والاختلاس والاسراف.

4- التحقق من امكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والاحصائية المثبتة في دفاتر وسجلات المنشأة.

5- تقويم الاداء على مستوى مراكز المسؤولية.

بصورة عامة فإن الهدف الاساسي للتدقيق الداخلي هو مساعدة الادارة في ادائها لمسؤولياتها بشكل فعال وذلك عن طريق تزويدها بتقارير موضوعية وتوصيات وملاحظات بناءة تختص بنشاط الوحدة بشكل عام.

تأسيساً على ما تقدم يمكن تقسيم اهداف التدقيق الداخلي الى هدفين رئيسيين سيتم ايضاحهما بإيجاز وعلى النحو الاتي:-

الهدف الاول - الحماية :- يحدد هذا الهدف طبيعة وظيفية التدقيق الداخلي، حيث يعني مفهوم الحماية تدقيق الاحداث والوقائع الماضية للتحقق من صحة تطبيق الرقابة المحاسبية وان اصول الشركة قد تم المحاسبة عنها وانه تم الفصل بين وظيفة الاحتفاظ ووظيفة التنفيذ ووظيفة المحاسبة واخيراً تقويم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الاعمال بما يحقق تسلسل تنفيذ العمليات وتأسيساً لما تقدم فانه يطلق على هدف الحماية احياناً "التدقيق المالي".

الهدف الثاني - التقويم :- يمثل هذا الهدف التطور الحديث للتدقيق الداخلي، فهو امتداد للهدف الاول حيث يتمثل في التأكد من أن كل جزء من نشاط الشركة كان موضع مراقبة. وعليه فان تحقيق هذا الهدف يكون من خلال تأسيس برنامج للتدقيق الداخلي من خلال الخريطة التنظيمية وليس من خلال التقارير المالية ، وفي هذه الحالة

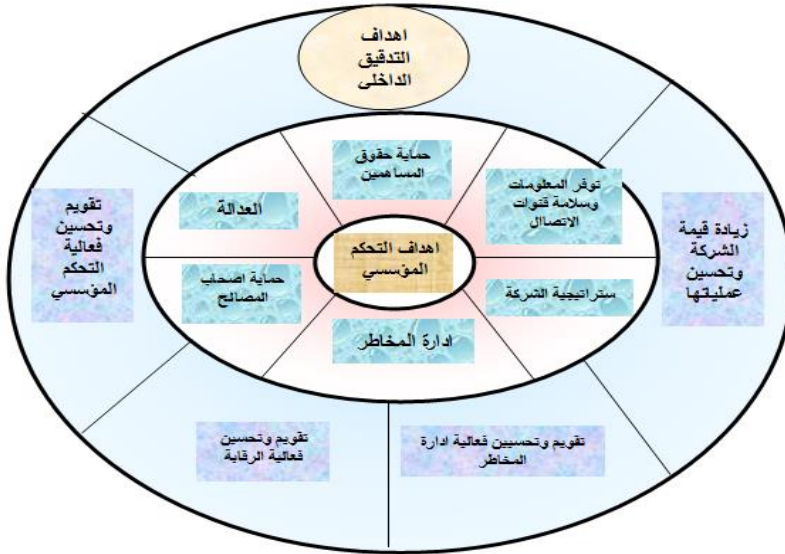
فأن المدقق الداخلي يعد ممثلاً للإدارة العامة وليس للإدارة المالية ، لذلك لكونه يقيّم مدى تقارب أهداف الانظمة الفرعية مع الاهداف التي وضعتها الادارة العليا لها او مدى تمشي النظام مع ما تتطلبه الادارة

كما حددت (ISA & U.K. & Ireland) عام (2004) اهداف التدقيق الداخلي

بالاتي:

1. الاشراف على الرقابة الداخلية : حيث ان تأسيس رقابة داخلية كافية، يعد من مسؤولية الادارة التي تتطلب اهتمام مناسب على أساس متواصل ، فالتدقيق الداخلي يوجد لمسؤولية محددة من قبل الادارة لغرض الرقابة والاشراف على عملياتهم والتوصية بتحسينات في ذلك المجال
  2. اختبار المعلومات المالية والتشغيلية: هذا يتضمن مراجعة الوسائل المستخدمة لتحديد قياس، تصنيف ووضع تقرير حول هذه المعلومات والتحقق في فقرات خاصة تتضمن اختبار مفصل للمعاملات التجارية ، الميزانيات والاجراءات.
  3. مراجعة فعالية العمليات غير المالية للشركة.
  4. مراجعة الاذعان للقوانين، التشريعات والمتطلبات الخارجية الاخرى والسياسات الادارية والتوجيهات والمتطلبات الداخلية الاخرى.
  5. إجراء التحقيقات في مجالات معينة كالاشتباه بالاحتيال .
- لقد حدث في السنوات الاخيرة تطور سريع على اهداف وظيفه التدقيق الداخلي بحيث اصبحت تتمثل الآن بالاتي :

1. زيادة قيمة الشركة وتحسين عملياتها.
  2. تقويم وتحسين فعالية ادارة المخاطر في الشركة.
  3. تقويم وتحسين فعالية الرقابة في الشركة.
  4. تقويم وتحسين فعالية التحكم المؤسسي في الشركة.
- علماً بأن التكلفة لم تعد قيداً على اداء وظيفه التدقيق الداخلي الحديثة. والشكل الاتي بين اهداف وظيفه التدقيق الداخلي الحديثة:-



الشكل رقم (1)

أهداف وظيفة التدقيق الداخلي الحديثة في دعم اهداف الحوكمة

رابعاً: - الخدمات التي تؤديها وظيفة التدقيق الداخلي

ان وظيفة الرقابة الداخلية اخذت في التطور السريع بسبب ان العديد من الشركات بلغت وظيفة التدقيق الداخلي فيها موقع يطالب به لاتخاذ القيادة ووصول صوته الى اعلى جهة في الشركة وذلك لمساعدة الشركة في تقويم وتنفيذ وتوضيح مخاطر الادارة وعمليات الرقابة ضمن الشركة.

وتقدم وظيفة الرقابة الداخلية خدمات عدة يمكن تجميعها في مجموعتين اساسيتين هما: خدمات التأكيد الموضوعي والخدمات الاستشارية واللذان تُعدان من الأهداف الحديثة للتدقيق الداخلي.

خدمات التأكيد الموضوعي: توفر تقويم مستقل حول ادارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم المؤسسي. وتتمثل في الارتباطات المالية، الاداء، الاذعان، وسلامة النظام وغرض توفير خدمات التأكيد الموضوعي فان المدققين الداخليين بحاجة لان يكونوا مستقلين وموضوعين وتتمثل شخصيتهم بالتكامل والكفاءة والرعاية والسلوك الاخلاقي.

الخدمات الاستشارية: هي أنشطة خدمة الزبون، وهي ما يتفق عليه مع الزبون من حيث طبيعة ومجال الموضوع محل التدقيق لغرض اضافة قيمة وتحسين عمليات

الشركة ومن أمثلتها، النصيحة، التسهيل، وتصميم العملية والتدريب. ويمكن ان تسهم وظيفة التدقيق الداخلي في تقويم أداء وظائف الأنظمة الداخلية بموضوعية وموثوقية وهذه تمثل (خدمات التأكيد)، اما خدمة دعم تصميم هذه الانظمة لتوفير توصيات محددة تمثل (خدمات استشارية).

كما يمكن ان يسهم التدقيق الداخلي بالتحكم المؤسسي الفعال والمؤثر بالأعمال الآتية:

1. المساعدة في تحليل وتأكيد عوامل المخاطر.
  2. العمل على التحليلات للنتائج وتقديم الضمانات والتأكدات.
  3. مساعدة الإدارة في إعطاء أفضلية لإدارة المخاطر وأنظمة الرقابة.
- ويمكن ان يضيف التدقيق الداخلي بأن عمليات إدارة المخاطر تؤدي عملها كما مطلوب منها ومن خلال الخدمات الاستشارية فان وظيفة التدقيق الداخلي يمكن ان تساعد الادارة والمجلس عن طريق تحسين ادارة المخاطر وعمليات الرقابة وكذلك تتولى دوراً مهماً كوظيفة استشارية داخلية لتقديم تحليلات وتأكيدات و ضمانات للمجلس فيما يتعلق بأداء وظيفة إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة الداخلية.

وعليه ونتيجة لما تقدم يلاحظ بأن الإدارة غالباً ما تطلب من المدققين الداخليين المساعدة في تزويدهم بالتأكدات المتعلقة بالآتي

1. تحديد ومراقبة المخاطر بكفاءة وفاعلية.
2. السيطرة على العمليات التنظيمية بشكل كفاء ومؤثر وفعال .
3. فاعلية العمليات التنظيمية في الشركة المعنية.

ويلاحظ مما تقدم ان الادوار الرئيسية المحددة لمجلس الادارة ولجنة التدقيق ووظيفة التدقيق الداخلي تركز على أبعاد متنوعة من الرقابة وتقويم المخاطر والاشراف على التوترات المحتملة والتي تتواجد في امتلاك وظيفة التدقيق الداخلي التي تخدم طرفين مهمين (الادارة ، لجنة التدقيق) إذ يلاحظ الاختلافات الهامة في الوظائف والمهارات المطلوبة من المدققين الداخليين الى كل من الادارة ولجنة التدقيق، عند محاولتها تلبية حاجات لجنة التدقيق والتي تكون مخالفة لحاجات الادارة الإستراتيجية والتشغيلية فعلى سبيل المثال عندما تريد الادارة من المدقق الداخلي توفير تأكيدات واستشارات مستندة على مهارات تشغيلية واسعة لغرض تحديد المخاطر وتقويم فاعلية

العمليات التشغيلية وتحث العمل التنظيمي هذا من جهة وتكون لجنة التدقيق تكون مهمة اكثر بتأكيد الرقابة ذات العلاقة من جهة اخرى.

### الاستنتاجات والتوصيات :

بناءً على نتائج هذه الدراسة، تم تحديد العديد من العوامل التي تؤثر على

كفاءة المدققين الداخليين في البلديات. وتشمل هذه:

– التدريب والتعليم: المدقق الداخلي في البلديات الذين تلقوا التدريب والتعليم المناسبين، لا سيما في مجالات التدقيق والتمويل البلدي، يميلون إلى أن يكونوا أكثر كفاءة في عملهم.

– الاستقلالية: من المرجح أن يكون المدقق الداخلي في البلديات الذين يتمتعون بمستوى عالٍ من الاستقلالية ولا يخضعون لتأثير لا داعي له أكثر كفاءة في عملهم.

– الموارد: الموارد الكافية، بما في ذلك التمويل والموظفين والتكنولوجيا، ضرورية للمدققين الداخليين للقيام بعملهم بكفاءة.

– الدعم من الإدارة: من المرجح أن يكون المدقق الداخلي في البلديات الذين يتلقون الدعم من الإدارة العليا أكثر كفاءة في عملهم.

بناءً على ما توصلت اليه الباحثة، تم تقديم التوصيات التالية:

– تزويد المدققين الداخليين في البلديات بالتدريب والتعليم المستمر للتأكد من أن لديهم المهارات والمعرفة اللازمة للقيام بعملهم بشكل فعال.

– التأكيد على أن المدققين الداخليين في البلديات يتمتعون بمستوى عالٍ من الاستقلالية ولا يخضعون لتأثير لا داعي له.

– التأكيد بتزويد المدققين الداخليين بالموارد الكافية، بما في ذلك التمويل والموظفين والتكنولوجيا.

– التأكيد على دعم المدققين الداخليين من خلال تزويدهم بالموارد اللازمة وبدعم من الإدارة العليا.

– بشكل عام، من خلال معالجة هذه العوامل، يمكن للبلديات أن تساعد في تحسين كفاءة مدققيها الداخليين والتأكد من أنهم قادرون على أداء دورهم بفعالية في تعزيز

الحوكمة الرشيدة والإدارة المالية.

## المصادر

1. الحيزان، أسامة بن فهد. تطوير أداء وظيفة التدقيق الداخلي لتفعيل متطلبات الحوكمة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، الجزء الأول، 2008، العدد 70.
2. العبادي، مصطفى راشد. دور المدقق الداخلي في إضافة القيمة وتفعيل تطبيق حوكمة الشركات، دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية والسعودية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة نهبأ، 2007، العدد الأول، المجلد الأول.
3. محمد، أمال ابراهيم. دور التدقيق الداخلي في دعم فاعلية حوكمة الشركات، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة نهبأ، السنة الخامسة والعشرون، 2005، العدد الثاني.
4. Stanciu, Victoria. Internal Audit Approach in Banks, Faculty of Accounting and Management Information Systems, Bucharest-Romania.
5. Tariff, Jalil, "Corporate Governance in the Middle East and North Africa (MENA) Region, Arab Bank Review, Volume 8, No. 1, April 2006.
6. Bashiti, Lubna, S; Rabadi, Aram, Y; Assessing Corporate Governance in Jordan, The Arab Bank Review, Vol.8, No.1 April 2006.
7. Latorre, J. and Dick, A., Strengthening Internal Audit's Role in Corporate Governance, Price Water House Coopers International Limited, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2004.
8. Ruud, T. Flemming. The Internal Audit Function: An Integral Part of Organizational Governance, the Institute of Internal Auditors Research Foundation, Florida USA, 2003.