

القيمة المضافة للتدقيق الداخلي ودورها في تحقيق دعائم الحوكمة المتمثلة بالاستقلالية والمسؤولية
بحث تطبيقي في شركة الرافدين العامة لتنفيذ السدود

The added value of internal audit and its role in achieving independence and responsibility
applied research in the Rafidain State Company for Dams implementation

motlaghamad@gmail.com

وزارة الصناعة والمعادن / الشركة العامة للفوسفات

مطلبك حمد محمد

awadsaad65@gmail.com

جامعة بغداد / المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

أ.م. د. سعد سلمان عواد

المستخلص :

القيمة المضافة للتدقيق الداخلي تساهم بشكل كبيراً في اضافة قيمة للمؤسسة ، الا ان أغلب أدارات الوحدات الاقتصادية في العراق أهملت دور التدقيق الداخلي والقيمة المضافة التي يمكن أن يحققها لتلك المؤسسات ، كون مصطلح القيمة المضافة للتدقيق الداخلي مصطلح غامض نسبياً من منطلق ان ما لا يمكن قياسه يصعب تحديده ، ولعل المقاييس الوصفية له هو مدى الالتزام بمعايير التدقيق الدولية (IIA). ويهدف البحث إلى دراسة اجراءات ونتائج التدقيق للتحقق من انها قد اعطت قيمة مضافة للتدقيق ذات أثر إيجابي وتطویر جوانبها وتحديد جوانب القصور للتدقيق اذا كانت النتائج ذات أثر سلبي والتوصية بمعالجتها واسباب عدم تحقيق القيمة المضافة ومن ثم يسهم ذلك في بناء منهجية علمية وعملية سليمة وبما ينسجم مع معايير جودة الاداء وانعكاسات ذلك على تحقيق جزء من دعائم الحوكمة المتمثلة بالاستقلالية والمسؤولية وبالتالي تحقيق الاصلاح الاداري في اجهزة ومؤسسات الدولة من خلال عينة البحث (شركة الرافدين العامة لتنفيذ السدود).

الكلمات المفتاحية: معهد المدققين الداخليين ، القيمة المضافة للتدقيق الداخلي ، الحوكمة ، الاستقلالية ، المسؤولية.

Abstract:

The added value of internal audit greatly contributes to adding value to the institution, but most departments of economic units in Iraq neglected the role of internal audit and the added value that can be achieved by those institutions, since the term added value of internal audit is a relatively vague term from the premise that what cannot be measured is difficult Determine it, and perhaps descriptive standards for it is the extent of compliance with international auditing standards (IIA).

The research aims to study the procedures and results of auditing to verify that they have given an added value to the audit with a positive impact, develop its aspects and research, identify deficiencies for the audit if the results have a negative impact and recommend that they be addressed and the reasons for not achieving the added value, and then this contributes to building a sound scientific and practical methodology in a manner consistent with the performance quality standards and its implications for achieving part of the governance pillars represented in independence and responsibility, and thus achieving administrative reform in state agencies and institutions through the research sample (Al-Rafidain General Company for the implementation of dams).

Keywords: The Institute of Internal Auditors, Corporate Governance, Added Value of Internal Audit, Independence, Responsibility.

المقدمة :

تسعى المنظمات المهنية والجمعيات العالمية التي تختص بالتدقيق الداخلي لجعل عملية التدقيق الداخلي والتقارير المتعلقة بها مقبولة بإيجابية من قبل الاطراف ذات العلاقة كونها تضيف لها قيمة ، وتمثل القيمة المضافة للتدقيق خدمات يقدمها المدقق الداخلي والتي تتضمن نشاطات خدمية ناتجة عن القيام بعملية التدقيق الداخلي والتحقق من صحة وموثوقية البيانات والمعاملات المالية وتكون هذه الخدمات مفيدة للزبائن وشركات التدقيق والجهات والاطراف الخارجية ، وتعتمد القيمة المضافة الناتجة عن التدقيق الداخلي على مستوى واداء المدققين الداخليين ، و القيمة المضافة للتدقيق تعني بشكل عام الفائدة التي تحصلها الجهات الخاضعة للتدقيق من ملاحظات تساعد في تحسين التنظيم المالي والمحاسبي ومنع أو استرداد أموال تصرف او صرفت بشكل غير قانوني ، وأن الاهتمام بمستوى الاداء والالتزام بالأنظمة والاجراءات والقوانين والتعليمات والمعايير الدولية والقواعد المحاسبية من قبل الجهات ذات العلاقة بالتدقيق يؤدي ذلك الى تحقيق الاستقلالية وتحقق المسؤولية للمؤسسة او الوحدة الاقتصادية ، ويهدف البحث إلى دراسة اجراءات ونتائج التدقيق للتحقق من انها قد اعطت قيمة مضافة للتدقيق ذات أثر إيجابي وتطوير جوانبها والبحث وتحديد جوانب القصور للتدقيق اذا كانت النتائج ذات أثر سلبي والتوصية بمعالجتها واسباب عدم تحقيق القيمة المضافة وبالتالي يسهم ذلك في بناء منهجية علمية وعملية سليمة وبما ينسجم مع معايير جودة الاداء وانعكاسات ذلك على تحقيق الدعائم الأساسية لحوكمة المؤسسات ، وتم تقسيم البحث الى منهجية البحث ، الجانب النظري ، الجانب العملي ، الاستنتاجات والتوصيات .

١ : منهجية البحث

- ١-١ **مشكلة البحث** : تتركز مشكلة البحث في عدم أستناد أجهزة التدقيق الداخلي على معايير مهنية ومنها التدقيق الداخلي الدولية (IIAS) وبالتالي عدم قدرتها على اضافة قيمة لعملية التدقيق وانعكاس ذلك على قيمة المؤسسات و حوكمتها.
- ١-٢ **أهمية البحث** : تتبع أهمية البحث من ان مفهوم نشاط التدقيق الداخلي يهدف الى اضافة قيمة للوحدة الاقتصادية وتحسين عملياتها من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وادارة المخاطر والرقابة الداخلية وهذا المفهوم ينتابه الغموض نسبياً من منطلق ان ما لا يمكن قياسه يصعب تحديده ، فان القيمة المضافة لعملية التدقيق الداخلي لها دور في زيادة قيمة المؤسسة و باعتبارها جزءاً ومطلباً أساسياً لعملية التدقيق نفسها والاطراف ذات العلاقة.
- ١-٣ **أهداف البحث**: تسليط الضوء على مفهوم القيمة المضافة للتدقيق الداخلي وكيفية قياسها والتعرف على دورها ، في تحقيق الدعائم الاساسية لحوكمة المؤسسات ، ومساعدة اصحاب المصالح في تحقيق استراتيجية الوحدات الاقتصادية من خلال تحقيق جزء من الدعائم الاساسية للحوكمة المتمثلة ب (، الاستقلالية ، المسؤولية) .
- ١-٤ **فرضية البحث**: يستند البحث على فرضيتين :
- الأولى: يضيف التدقيق الداخلي قيمة لأعمال الوحدات الاقتصادية .
- والثانية: تؤثر زيادة القيمة المضافة للتدقيق في تحقيق استقلالية والمسؤولية باعتبارها جزء من الدعائم الاساسية للحوكمة في المؤسسات العامة.

٢ : الجانب النظري**١-٢ التدقيق الداخلي:****١-١-٢ تعريف وأهمية التدقيق الداخلي:**

أولاً: **تعريف التدقيق الداخلي** "جهاز فعال يساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها بفاعلية من خلال اتباع نهج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين عمليات إدارة المخاطر والحوكمة وبما يحقق القيمة المضافة الى تلك المؤسسة" (Shahimi , at all, 2016:72).

كما تم تعريفه من قبل معهد المدققين الداخليين في استراليا بانه "نشاط استشاري مستقل وموضوعي يضمن إضافة قيمة الى المؤسسة ويساهم في تحسين عملياتها والمساعدة على تحقيق أهدافها من خلال تقديم نهج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية

عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة لتلك المؤسسات" (Cox,2016:10). وعرف من قبل الباحثان بأنه جهاز مستقل يمثل الركيزة الأساسية للرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية ويرتبط بالإدارة العليا بشكل مباشر ويعمل على تحقيق أهداف المؤسسة عن طريق القيام بأنشطة مستقلة يستند بها على مجموعة من الاجراءات والاساليب التي تساعده على اضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها وادارة المخاطر وهو يمثل احد الدعائم الأساسية لحوكمة المؤسسات.

ثانياً: أهمية التدقيق الداخلي شهد الاقتصاد العالمي أسوأ أزمة مالية في عام ٢٠٠٩ بدأت شرارتها من قطاع العقار الأمريكي، وامتدت إلى باقي القطاعات مثل قطاع التأمين وقطاع المصارف ، فتدهور الاقتصاد الأمريكي الذي يشكل من %٢٠ إلى %٢٥ من الاقتصاد العالمي الإجمالي ، وقد أدت الأزمة إلى انتكاسة شبيهة شاملة للعالم ، فأصبح النمو الاقتصادي سالبا في معظم بلدان العالم وافلس اكثر من ١٤٥ بنك وافلست شركات للسيارات مثل شركة فورد ، وجنرال موتورز وكرايزلر، ويونتيك وغيرها من المؤسسات العالمية كما في اليابان قبل نهاية عام ٢٠٠٨م أفلست حوالي (١٠١ شركة) (البطوش ،٢٠١٥: ١٦). وتأتي أهمية التدقيق الداخلي من انه يعتبر أداة الادارة التي يجب من خلالها ضمان سير اعمال المؤسسة بشكل صحيح كما انه يجب ان لا يقتصر عمل التدقيق على كشف الاخطاء في اليات تطبيق القوانين التي تحكم الانشطة العامة ولكن الاخطاء التي قد تتضمنها القوانين نفسها وبالتالي هذا يؤدي الى تحسين النظام العام للمؤسسة وبما يضيف لها قيمة (Calota & Dumitrescu, 2014:16).

ويعتبر التدقيق الداخلي بمثابة حجر الزاوية الذي يؤسس حوكمة جيدة للمؤسسات ويمكنها من أن تلعب دوراً هاماً في تحسين الإدارة والمساءلة المالية وغير المالية (Cox,2016:10).

ويرى الباحثان ان التدقيق الداخلي يجب ان يعطى اهمية اكثر مما هو عليه الان وان لا تقل اهميته عن اهمية التدقيق الخارجي وذلك لان نجاح المؤسسة واطرافها إضافة قيمة لها يرتبط بقوة وأهمية التدقيق الداخلي ويمكن تشبيه اهمية التدقيق الداخلي للمؤسسة بأهمية الأساس والسقف للبناءية فهو اساس نجاح المؤسسة وفي نفس الوقت يوقئها المخاطر التي تسبب الفشل.

٢-١-٢ معايير التدقيق الداخلي الدولية (IIAS)

يمارس التدقيق الداخلي في بيئات متعددة قانونية او ثقافية ولصالح مختلف المؤسسات من ناحية الحجم والهيكل والهدف ، من قبل الاشخاص وحسب طبيعة المؤسسة وان التقيد بالمعايير الدولية يعد امر اساسي ليتمكن المدققين الداخليين ونشاط التدقيق من الوفاء بالتزاماتهم ، ويتمثل الغرض من المعايير بالاتي: (اسو،٢٠١٧: ١).

- أ. توجيه الالتزام بالعناصر الملزمة للاطار الدولي لممارسة مهنة التدقيق الداخلي.
- ب. توفر المعايير اطار يتم الرجوع اليه لأداء وتطوير مجال واسع للقيمة المضافة للتدقيق الداخلي.
- ج. تساعد المعايير في ارساء الاسس لتقييم اداء التدقيق الداخلي .
- د. تعزز وتحسن من مسارات العمليات للمنشأة

ولغرض الاطلاع على معايير التدقيق الداخلي والتي تتعلق بموضوع البحث وهم الفقرات التي تم الاسترشاد بها قام الباحثان بإعداد جدول (١) يتضمن تلك المعايير وحسب متغيرات البحث.

جدول (١) معايير التدقيق الداخلي الدولية

رقم وعنوان المعيار	الشرح او التفسير للمعيار
معايير الصفات	
1000 الاهداف ، الصلاحيات والمسؤوليات	يتم تحديدها رسمياً ضمن ميثاق التدقيق الداخلي وهو وثيقة رسمية تحدد هدف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي ويبين موقع التدقيق وارتباط الرئيس التنفيذي للتدقيق بمجلس الادارة وحق الوصول للسجلات او الموظفين .
1010 الاقرار بالتوجهات الالزامية في ميثاق التدقيق الداخلي.	يجب على الرئيس التنفيذي مناقشة رسالة التدقيق الداخلي والعناصر الالزامية للاطار الدولي مع الادارة ومجلسها.
1100 الاستقلالية والموضوعية.	يجب ان يكون نشاط التدقيق مستقلاً ويجب اداء عملية التدقيق بموضوعية الاستقلالية: التحرر من الشروط والظروف التي تهدد قدرة نشاط التدقيق الداخلي او رئيسته على تنفيذ مسؤوليات التدقيق الداخلي على نحو غير متحيز . الموضوعية: نمط ذهني غير متحيز يسمح للمدققين أداء مهامهم على نحو يمنحهم ثقة في نتائج وجودة اعمالهم ،وتقتضي الموضوعية

القيمة المضافة للتدقيق الداخلي ودورها في تحقيق دعائم الحوكمة المتمثلة بالاستقلالية والمسؤولية بحث تطبيقي في شركة الرافدين العامة لتنفيذ السودان

رقم وعنوان المعيار	الشرح او التفسير للمعيار
	عدم تبعية احكام المدققين بشأن التدقيق لآراء الاخرين.
1111 التفاعل مع المجلس	المشرف على عملية التدقيق يجب ان يتواصل ويتفاعل مع المجلس مباشرة.
1112 دور الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي	عندما يطلب من الرئيس التنفيذي للتدقيق مهمات او مسؤوليات خارج اطار التدقيق الداخلي يجب اخذ الاحتياطات لحد من التأثير السلبي على الاستقلالية او الموضوعية.
1120 الموضوعية على المستوى الفردي	يجب على المدققين الداخليين ان يتصفوا بالحياد وعدم الانحياز وان يجتنبوا كل ما من شأنه ان يؤدي الى تضارب بالمصالح بين المصالح المهنية والمصالح الشخصية
1130 التأثير على الاستقلالية	كل ما من شأنه ان يؤثر على الاستقلالية يجب ان يتم الإفصاح عنه للأطراف المعنية مثال على ذلك تضارب المصالح، الحد من نطاق عملية التدقيق، منع الوصول الى السجلات أو الموظفين أو الدخول الى مواقع داخل المؤسسة.
1200 العناية المهنية اللازمة	يجب ان يتم انجاز مهمة التدقيق الداخلي بمهارة مع بذل العناية المهنية اللازمة
1210 المهارة	يجب ان يمتلك المدقق الداخلي المعرفة والمهارة والكفاءة ليضطلع بمسؤولياته المهنية بفعالية وتشمل المهارة الحصول على الشهادات والمؤهلات المهنية المناسبة في حقل الاختصاص ومتابعة التوجهات المعاصرة التي تنشط في مجال الاختصاص.
1220 العناية المهنية اللازمة	يجب على المدققين الداخليين بذل مستوى من العناية والمهارة التي من المتوقع ان يمتلكها اي مدقق داخلي يتحلى بمستوى معقول من التبصر والاعتدال وبذل العناية لا يعني العصمة
1230 التطوير المهني المستمر	يجب على المدققين الداخليين تحسين معرفتهم ومهاراتهم وكفاءتهم الأخرى عن طريق التدريب والتعليم المهني المستمر.
1300 برنامج ضمان وتحسين الجودة	يجب المحافظة على برنامج لضمان وتحسين الجودة ويغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي ويتم تصميم البرنامج بم يمكن من تقييم مدى توافق نشاط التدقيق الداخلي مع المعايير .
معايير الاداء	
2000 ادارة نشاط التدقيق الداخلي	يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق ان يدير نشاط التدقيق بفعالية من اجل ضمان انه يضيف قيمة للمؤسسة ويتحقق ذلك عندما - يحقق الاهداف والمسؤوليات الواردة في ميثاق التدقيق الداخلي - يتوافق مع المعايير - يلتزم افراد الفريق بميثاق الاخلاقيات او المعايير - الاخذ بالاعتبار القضايا التي من الممكن ان تؤثر على المؤسسة.
2010 التخطيط	يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق ان يعد خطة مبنية على المخاطر لتحديد اولويات نشاط التدقيق وبما يتوافق مع اهداف المؤسسة ، ويتم ذلك من خلال التشاور مع الادارة ومجلس الادارة والحصل على فهم لاستراتيجيات المنشأة واهدافها الرئيسية.
2020 التبليغ والموافقة	يجب ان يبلغ رئيس التدقيق الداخلي خطط نشاط التدقيق الداخلي وايه متطلبات والتغيرات التي قد تطرأ للإدارة العليا والمجلس لمراجعتها والموافقة.
2040 السياسات والاجراءات	يجب ان يعد الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي السياسات والاجراءات الكفيلة بتوجيه نشاط التدقيق وهذا يرتبط بحجم وهيكل نشاط التدقيق ودرجة التعقيد المرافقة.
2050 التنسيق والاعتماد	ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق ان يتقاسم المعلومات وينسق النشاطات ويمكنه ان يعتمد بذلك على عمل جهات اخرى تقدم خدمات تأكيد وخدمات استشارية.
2060 رفع تقارير الى الادارة العليا والمجلس	يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق ان يرفع بصفة دورية تقارير الى الإدارة العليا والمجلس حول اهداف وصلاحيات ومسؤوليات واداء نشاط التدقيق وفقاً لخطة عمل والالتزام بمبادئ ميثاق الاخلاقيات المهنية والمعايير، ويجب ان يتضمن التقرير والمراسلات - ميثاق التدقيق الداخلي - استقلالية نشاط التدقيق الداخلي - خطة التدقيق وسير العمل بها - الموارد اللازمة - نتائج نشاط التدقيق - وجواب الادارة على المخاطر التي تكون غير مقبولة
2070 مزود الخدمات الخارجي ومسؤولية المؤسسة في مجال التدقيق	عندما يقوم طرف خارجي بتقديم خدمات باعباره نشاط تدقيق داخلي يجب ان يبنه الادارة بانها مسؤولة عن الحفاظ عن نشاط تدقيق داخلي فعال. وان المصداقية والقيمة المضافة للتدقيق الداخلي تتعززان عندما يكون المدققون استباقيين وتعطي تقييماتهم افاق جديدة وتأخذ الاثار في الاعتبار.
2110 يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم استراتيجي وعملياتية. ٢- الاشراف على عمليات ادارة المخاطر والرقابة. ٣- تعزيز الاخلاقيات والقيم المناسبة في المنشأة. ٤- ضمان فاعلية ادارة الاداء والمسائلة داخل المنشأة. ٥- ابلاغ المعلومات حول المخاطر والرقابة الى الجهات المناسبة داخل المنشأة. ٦- تنسيق الأنشطة وتبادل المعلومات بين المجلس والمدققين الخارجيين ومقدمي خدمات التأكيد الاخرين والادارة.	
2120 ادارة المخاطر	يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم فعالية والمساهمة في تحسين ادارة المخاطر.
2130 الرقابة	يجب ان يساعد نشاط التدقيق الداخلي المنشأة في الحفاظ على ضوابط رقابية فعلية من خلال تقييم فعاليتها وكفائتها والدفع لتحسينها المستمر.
2200 التخطيط للمهمة	يجب ان يتم اعداد مخطط موثق لكل مهمة تدقيق يتضمن اهداف ونطاق والمجال الزمني والموارد المخصصة للمهمة وان يلائم المخطط استراتيجية المؤسسة واهدافها.
2210 اهداف المهمة	يجب تحديد اهداف كل مهمة تدقيق .
2220 نطاق المهمة	يجب ان يكون نطاق مهمة التدقيق كافيًا لتحقيق اهداف تلك المهمة .
2230 تخصيص الموارد للمهمة	يجب ان يحدد المدققون الداخليين الموارد المناسبة والكافية لتحقيق اهداف المهمة .
2240 برنامج عمل المهمة	يجب ان يقوم المدققين الداخليين باعداد وتوثيق برامج عمل لتحقيق اهداف المهمة .

القيمة المضافة للتدقيق الداخلي ودورها في تحقيق دعائم الحوكمة المتمثلة بالاستقلالية والمسؤولية بحث تطبيقي في شركة الرافدين العامة لتنفيذ السدود

رقم وعنوان المعيار	الشرح او التفسير للمعيار
2300 تنفيذ المهمة	يجب ان يقوم المدققين الداخليين بتحديد وتحليل وتقييم المعلومات الكافية لتحقيق اهداف المهمة .
2310 تحديد المعلومات	ويتم ذلك عندما تكون هذه المعلومات واقعية ومناسبة ومقنعة حيث عندما يتوصل الى نفس النتائج شخص حريص ومطلع تكون هذه المعلومات موثوقاً بها .
2320 التحليل والتقييم	يجب ان تؤسس استنتاجات ونتائج المهمة على تحاليل وتقييمات مناسبة.
2330 توثيق المعلومات	يجب ان تدعم المعلومات الكافية الموثقة ذات الصلة استنتاجات المدقق الداخلي.
2340 الاشراف على المهمة	يجب ان تكون مهمات التدقيق محل اشراف ملائم بما يكفل تحقيق الاهداف وضمان الجودة وتطوير كفاءات ومهارات الفريق .
2400 تبليغ النتائج	يجب على المدققين الداخليين ان يبلغوا النتائج لمهامهم. توجد بها معايير فرعية
متابعة سير العمل	يجب على الرئيس المدققين الداخليين ان يعد ويضع نظام لمتابعة النتائج التي تم ابلغها للإدارة.
2600 ابلاغ قبول المخاطر	على الرئيس التنفيذي للمدققين عندما يعلم بان الادارة قبلت بمستوى مرتفع للمخاطر وهذا المستوى غير مقبول للمؤسسة ان يناقش الامر مع الادارة واذا لم يحل الاشكال يجب ان يبلغ المجلس بذلك وليس من مسؤولياته ايجاد حل لهذه المخاطر .

٣-١-٢ الفرق بين منهج التدقيق الداخلي التقليدي والمنهج الذي يضيف قيمة

جدول (٢) الفرق بين التدقيق الداخلي التقليدي و التدقيق الداخلي الذي يضيف قيمة للوحدة الاقتصادية

منهج التدقيق الداخلي الذي يضيف قيمة Value Added Internal Audit Approach	منهج التدقيق الداخلي التقليدي Traditional Internal Audit Approach
<ul style="list-style-type: none"> ■ نهج العملية - ركز على مراجعة عملية معينة. - يحدد ما إذا كانت العملية تنفذ بشكل فعال والحفاظ عليها. - يقترح النهج الأثقي يبحث في مخرجات معالجة. - يقيم كيف يتم ربط العمليات في الأعمال الشاملة (QMS). 	<ul style="list-style-type: none"> ■ نهج الامتثال - تركز على التحقق مما إذا كانت QMS نظام ادارة الجودة تتوافق مع: • متطلبات العملاء. • المتطلبات القانونية والتنظيمية. • إجراءات وسياسات المنظمة. • معايير الجودة ذات الصلة (ISO 9001: 2015 ، إلخ). - لا يأخذ في الاعتبار ما إذا كانت العملية تنفذ بشكل فعال. - يتم إجراؤها عادة بناءً على بنود محددة من المعيار

الجدول من اعداد الباحثان بالاعتماد على (Halleck ، 2018: 4)

٢-٢ القيمة المضافة للتدقيق الداخلي:

١-٢-٢ مفهوم القيمة المضافة للتدقيق الداخلي: إضافة قيمة للتدقيق بشكل عام هو مدى افادة الجهات التي تخضع للتدقيق والاطراف الاخرى من الملاحظات المستخلصة من العملية التدقيقية ودورها في تحسين التنظيم المالي والمحاسبي مثلاً منع او استرجاع اموال تم صرفها او صرفت بشكل غير قانوني ، لذلك على العملية التدقيقية ان تكون مفيدة من أجل تحقيق القيمة المضافة للتدقيق كأن تتضمن تقارير التدقيق الداخلي ملاحظات تتعلق بالتنظيم المالي والمحاسبي ونظم الرقابة الداخلية والتي يجب ان تلزم الجهات الخاضعة للرقابة بالتوصيات بما يعكس ذلك على تحسين سير وانتظام المعاملات المالية والحد من حالات الفساد او الخروقات بما يؤدي ذلك الى تحقيق قيمة مضافة من خلال المتابعة والتسوية ويمكن للتدقيق الداخلي ان يشير الى كل ما يتعلق بالمشروعية والمخالفات المالية ذات العلاقة كمنع او استرداد اموال تصرف بطريقة غير قانونية ، كما ان التقارير المختصة بعملية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية والاستجابة لها من قبل الادارة تؤدي الى تحقيق قيمة مضافة ، وتتوقف عملية استجابة الادارة للملاحظات على الكيفية التي يتم بها صياغة الملاحظة بحيث تلقى قبول واستحسان من قبل المتلقي من خلال تأكد أنها تهدف الى التصحيح والتقويم (نوري، ٢٠١٤: ٥١).

ويمكن تعريف القيمة المضافة للتدقيق بأنها الاثر الايجابي الذي يتحقق للمؤسسة والاطراف ذات العلاقة والذي يعود عليها بالنفع حالياً او في المستقبل من خلال اجراء عمليات التدقيق الداخلي لتحسين فعالية وكفاءة المؤسسة والالتزام بالنزاهة والشفافية والمساءلة وتقديم توصيات مستندة الى عمليات تحليل وتقييم للبيانات والعمليات للوصول الى تأكيد بإدارة المخاطر والرقابة عليها لتحقيق الحوكمة على مستوى المؤسسة بشكل خاص وعلى مستوى الدولة بشكل عام (الباحثان)

٢-٢-٢ مرتكزات و سياسة القيمة المضافة في التدقيق الداخلي: بدلاً من وصف الخدمات التي تندرج تحت تسمية القيمة المضافة للتدقيق ، من الأفضل إنشاء سياسة أساسية ومرتكزات تتبع لتعطي مفهوم القيمة المضافة ، ومن المميزات الرئيسية التي يمكن أن تتضمنها هذه السياسة المميزات التالية (PICKETT,2004:3)

تتحقق (Value Add Audit) بالاعتماد على تحقيق أكبر فائدة وتأثير من الموازنة المخصصة لنشاط التدقيق الداخلي.

تأتي (VAA) من وفاء مجلس الادارة بالتزاماته لضمان تحكمه وسيطرته على المؤسسة.

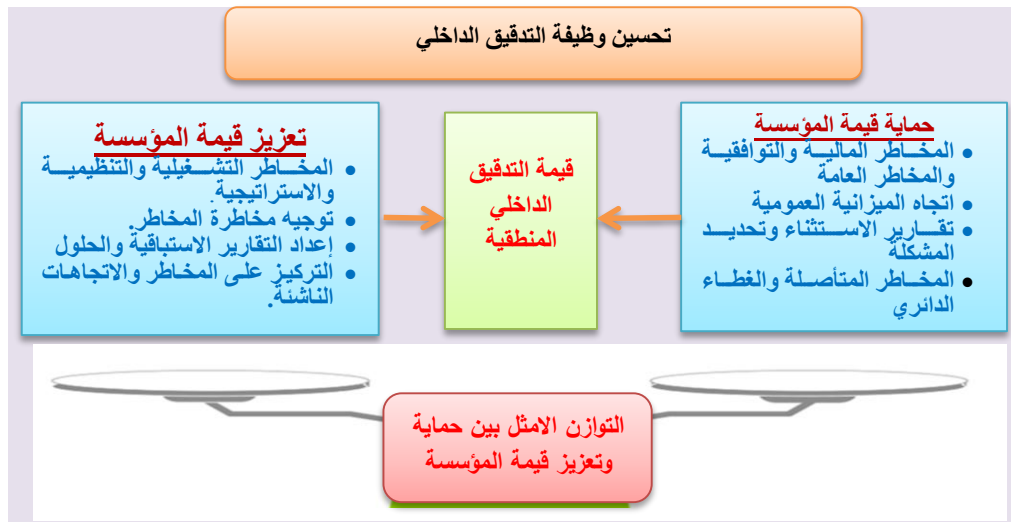
تمثل صيغة (VAA) المفتاح الرئيسي الذي تستند عليه لجنة التدقيق لتأسيس استراتيجية تمكنها من الإشراف والمتابعة وضمان أن يكون أعضاء اللجنة مصدرًا لنصيحة موثوقة.

تتعلق (VAA) بما هو مهم من حيث الاتجاهات والتوجهات الدولية والحالية.

(VAA) يعني أشياء مختلفة لشركات مختلفة في مختلف الصناعات والبيئات المختلفة. وستباين قيمة الأنشطة بين الأداء والمواقف حسب درجة الثقة في أسواق الأسهم العالمية .

دوائر التدقيق التي لم تحدد نهجها في تقديم الخدمات التي تحقق (VAA) سوف تواجه خطر الفشل.

ويمكن الحصول على التوازن الامثل بين العمل على حماية قيمة المؤسسة والعمل على تعزيز قيمتها وتحقيق قيمة مضافة من خلال وظيفة التدقيق الداخلي وفقاً للشكل (١) وكما مبين في أدناه (Galevz&Touche, 2013 :4)



شكل (١) التوازن بين حماية قيمة المؤسسة و تعزيز قيمتها وتحقيق قيمة مضافة من خلال التدقيق الداخلي

٣-٢-٢ كيف يمكن ان يضيف التدقيق الداخلي قيمة: إن الطريقة التي تضيف بها مهام التدقيق الداخلي قيمة لمؤسسات هي القضية الأكثر أهمية التي تواجه هذه المهنة ، وحتى في الأوقات المستقرة اقتصادياً ، فإن الاعتقاد بأن التدقيق الداخلي هو نفقات غير مبررة لا تنطوي على فائدة واضحة وقابلة للقياس يمكن أن يكون لها تأثير كبير على التوظيف والتطوير والتركيز على وظيفة التدقيق الداخلي ، وفي أوقات الأزمات الاقتصادية ، من الأهمية بالنسبة للمدققين الداخليين إثبات أن أنشطتهم التي تتعلق في المخاطر ، والتأكيد ، والحوكمة ، والاستشارات تساهم بشكل إيجابي في المؤسسات وتضيف لها قيمة. ويتم معرفة القيمة التي تضيفها وظائف التدقيق الداخلي من خلال تقييم المخاطر ، والحوكمة، وأنظمة الرقابة الداخلية باستخدام البيانات الكمية والنوعية من المسوحات والمقابلات مع الخبراء (IIARF,2014:91) .

ولفهم كيفية اضافة القيمة للتدقيق ، يحتاج المدققون الداخليون إلى النظر في كيفية تأثير إجراءاتهم على المنظمة ككل ، وبالطبع توجد فرص للتحسين في كل نظام أو عملية تقريباً ، ولكن يحتاج المدققون إلى معرفة ما إذا كان إضافة القيمة المضافة تتبعها زيادة في التكاليف اي ان لا تكون الكلفة لتحقيق القيمة المضافة اعلى من المنفعة المتحققة من القيمة نفسها ، وإن فهم كيفية

موائمة عمليات التدقيق الداخلي مع المنظمة يضيف قيمة أيضًا ، على الرغم من الصعوبة في تحديد مقدارها سواء كمدخرات بالدولار ، أو أرباح الإيرادات ، أو تقليل المخاطر إلى حد ما (Lundin,2009:3)

٢-٤-٢ قياس القيمة المضافة للتدقيق الداخلي: العديد من المؤسسات استخدمت نسخ من جدول درجات السينوبيتيك ، الذي اقترحه (TARLOK TEJI) ، وهو شريك لشركة (DELOITTE&TOUCHE1) ، كطريقة لقياس أداء إدارة التدقيق الداخلي للمؤسسات ، ويسمح هذا النهج بالموائمة لقياس الأداء مقارنة بهدف المؤسسة ، من خلال إدارة الأداء الاستراتيجي ، وباستخدام جدول النقاط (Synoptic) يحدد قسم التدقيق الداخلي المجالات الرئيسية حيث يمكن أن يحقق القيمة المضافة للمؤسسة ، ويمكن أن يشمل ذلك تأثير الوظيفة على الأداء المالي للمؤسسة ، مع التركيز على العميل ، والتوصيات المقدمة للمديرين الذين يطلبون تحسين الأعمال ، ويقوم قسم التدقيق الداخلي ، بعد استشارة لجنة التدقيق ، بتحديد الأهداف الرئيسية لكل حقل من هذه المجالات لإضافة قيمة إليه ، وتحديد الأهداف وطريقة تحسينها . على سبيل المثال ، إذا كان أحد الأهداف الرئيسية للمؤسسة هو كيفية تحقيق هذا الهدف بشكل أفضل اما عن طريق تخفيض عملية صرف المال او عن طريق تقليل عدد الشكاوى من العملاء ، وما إلى ذلك ، يمكن للتدقيق الداخلي بعد ذلك قياس قيمة عمله عن طريق حساب تقليل صرف النقد وعدد الشكاوي ، وبما أن كل منظمة لها أهداف فريدة ، فإن كل جدول نتائج (Synoptic) سيكون فريدًا أيضًا (62: POPESCU, et all,2011)

جدول (٣) درجات (Synoptic) في (Tarlok Teji) لقياس أداء التدقيق الداخلي للمؤسسات

القياس	الاهداف	الاعراض	النتائج
<ul style="list-style-type: none"> معدل مرات صرف النقد نسبة مئوية للتسليم في الوقت المناسب. عدد الشكاوي من العملاء. 	<ul style="list-style-type: none"> تقليل مرات الصرف. زيادة أهمية التسليم في الوقت تقليل عدد الشكاوي من العملاء 	<ul style="list-style-type: none"> الزيادة المستمرة لرضا الزبون 	الزبائن
<ul style="list-style-type: none"> تكلفة حدية عظمى زيادة معدل الربح للمبيعات حصة السوق ومعدل الاستثمار 	<ul style="list-style-type: none"> خفض التكاليف زياده المبيعات زيادة حصة السوق 	<ul style="list-style-type: none"> الزيادة المستمرة للأداء المالي 	الأمور المالية
<ul style="list-style-type: none"> متوسط وقت دورة الانتاج عدد العيوب والأصناف التي تم إصلاحها عامل / الانتاج 	<ul style="list-style-type: none"> تقليل دورة الزمن زيادة الجودة زيادة الانتاجية 	<ul style="list-style-type: none"> التحسين المستمر للعمليات الداخلية للنشاط التجاري 	الأعمال الداخلية

المصدر: اعداد الباحثان

وحققت شبكة معلومات التدقيق العالمية (GAIN) التابعة لمعهد المراجعين الداخليين (IIA) معلومات مرجعية مختلفة مقارنة بموضوعات التدقيق الداخلي المختلفة. حيث كان العديد من المشاركين في برنامج (GAIN) مهتمين بتحديد أكثر الطرق ذات الصلة لتقييم فعالية قسم التدقيق الداخلي. وحدد (Cristina2010:138) خمس مقاييس أداء عالية:

✚ خبرة ومهارة الموظفين.

✚ التدقيق الذي تراه لجنة التدقيق.

✚ توقعات إدارة التدقيق الداخلي.

✚ النسبة المئوية لتنفيذ توصيات التدقيق السابقة.

✚ مستويات التعليم والتدريب للمدققين.

وحسب ما ورد في مقال (واتس) يمكن لإدارة التدقيق الداخلي ان تقيس قيمتها وادارتها وان تكون لها القدرة على إضافة قيمة اكبر ويتطلب ذلك منها ان تقوم :

✓ بإعادة تقييم للمقاييس القياسية - كالوقت اللازم لإصدار تقارير التدقيق الداخلي او تحليل النتائج الخاصة بعملية التدقيق.

✓ الاسترشاد بمقاييس اضافية لاسترداد الكلفة وتحسين العمليات وتخفيض الوقت .

✓ كما يمكن للجنة التدقيق المقارنة بين مقاييس الاداء والخطط الموضوعة لعملية التدقيق مع استراتيجية العمل والامور التنظيمية الرئيسية.

✓ ويمكن ان يتم ربط مقاييس الاداء بالمقاييس المتبعة في اي مكان اخر في المؤسسة نفسها حيث يتم تقييم اداء التدقيق الداخلي بمؤشرات مماثلة.

✓ القيام بعمل تقييم سنوي او نصف سنوي من اجل كشف الفجوات الحالية والمطلوبة ، وتحفيز الافكار والخطط اللازمة للتحسين.

✓ التحقق من مدى التقيد والالتزام بمعايير التدقيق الداخلي للتحقق من المعرفة والمنهجية والتكنولوجيا للكادر والمؤسسة.

يمكن لإدارة التدقيق ان تقوم بعملية جمع بين جوانب التحقق والتأكد في المؤسسة في تقرير واحد وشامل يغطي التدقيق الخارجي ومدى تطبيق وامتثال المؤسسة والقضايا القانونية والاستراتيجية والمالية ، ويقدم هذا التقرير ضمان شامل بنقل الكفاءة والقيم العليا لأعمال للتدقيق الداخلي (واتس ، ٢٠٠٨ : ١٠٤).

٢-٢-٥ متغيرات القيمة المضافة للتدقيق الداخلي: تطور دور التدقيق الداخلي من كونه اجراء اداري يركز على الالتزام الى عنصر مهم وعام في الحوكمة وفي اكثر الحالات اصبح وجود التدقيق الداخلي امر ملزم واجباري في المؤسسات ، وفي الآونة الاخيرة اصبحت عملية التدقيق الداخلي عامل رئيسي في ظل وجود عصر المسائلة والرقابة الجديد (INTOSAI, 9140 (2016:1)

٢-٢-٥-١ الاستقلالية: الآلية التي تقلل أو تلغي تضارب المصالح وهي تبدأ من كيفية تشكيل مجالس الادارة وتعيين لجان التدقيق ، وتعد استقلالية التدقيق الداخلي بمثابة حجر الزاوية لمهنة التدقيق وهي ما تميز وظيفة التدقيق الداخلي عن باقي الوظائف الاخرى ، كما وتعد انعدام الاستقلالية سبب يؤدي الى فشل التدقيق كنتيجة ، فمثلا انعدام استقلالية المدقق الداخلي يؤدي الى عدم الكشف عن الاخطاء الجوهرية (Fearnley, et al,2005:40)

٢-٢-٥-٢ كفاءة استغلال الموارد المالية وكيفية ادارتها (كفاءة التدقيق الداخلي): يجب أن يكون الرئيس التنفيذي للتدقيق والكادر الذي يعمل معه جاهزا وفي وضع مناسب دائماً للقيام بوظائفهم على اكمل وجه لرفع توصيات تنويرية مدعمة بمعلومات كافية وموثوق بها وذات صلة ومبنية على دراية ومفيدة للإدارة والمجلس عن الطرق والاجراءات المثلى لاستغلال موارد التدقيق الداخلي بما يحقق الكفاءة لاستغلال الموارد المالية للمؤسسة بشكل عام ، وتحدد المعايير (١٢١٠) بوضوح أنه "عند توفير خدمات التدقيق الداخلي ، يجب أن يتمتع المدققون الداخليون بالمعرفة والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لأداء مسؤولياتهم الفردية". وغني عن القول أن التدقيق الداخلي يجب أن يمتلك أو يحصل على المعرفة والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لأداء مسؤولياته" (Annual internal,2019:4)

٢-٢-٥-٣ تمكين أصحاب المسائلة من تحقيق المسائلة : تعني المسائلة ان يكون اصحاب القرار مسؤولين امام جهات معينة عن نتائج تلك القرارات ، حيث تعتبر المسائلة أحد الخواص التي تقتضي محاسبة ومسائلة اولئك الذين يقع على عاتقهم اتخاذ القرارات في المؤسسة او الذين ينفذون الانشطة والاعمال حيث يكونوا مسؤولين عن نتائج قراراتهم أو أعمالهم (الشمري ٢٠٠٨ : ١٠٤)

٢-٢-٥-٤ متابعة وتسوية وأزاله المخالفات :من مهام التدقيق الداخلي الرئيسية هي متابعة المعالجات والاجراءات المتخذة بخصوص الملاحظات والمخالفات ونقاط الضعف المؤشرة في تنفيذ أنشطة المؤسسة وتحقيق أهدافها المرسومة ، فالهدف من التدقيق ليس اكتشاف المخالفات ونقاط الضعف بل الهدف هو تصحيح الانحرافات عن المسارات والاهداف المحددة للمؤسسة . كما ان متابعة المخالفات المكتشفة من قبل التدقيق الداخلي تكون على عاتق الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وحسبما أشار اليه معيار التدقيق الداخلي الدولي (٢٥٠٠) "يجب على الرئيس التنفيذي ان يعد ويضع ويقوم بتعيين نظام متابعة النتائج التي تم ابلاغها للإدارة" ، لذلك على المدقق الداخلي ان يقوم بوضع مسار متابعة لرصد وضمان إن اجراءات التي اتخذتها الادارة قد تم تنفيذها بشكل فعال (اسو،٢٠١٧: ١٩).

٢-٢-٥-٥ زيادة قيمة المنتج أو الخدمة بتحقيق بعض أبعاد الجودة : يعتبر الاهتمام بجودة المنتجات او الخدمات للمؤسسات لمواجهة التحديات الداخلية والخارجية التي تواجهها وتوسعي المؤسسات وبشكل مستمر الى الاهتمام بجودة المنتج والخدمة لتعزيز المركز التنافسي للمؤسسة ويتم ذلك من خلال الاستغلال الامثل للموارد المتاحة في المؤسسة وتخفيض التكاليف ،

وان متابعة المدقق الداخلي لجودة المنتجات في المؤسسة من اجل تعظيم قيمة المؤسسة والتحقق من تحقيق اهدافها (العزاوي، ٢٥ : ٢٠٠٢)

٢-٥-٢-٦ **تقليل خسائر المخاطر (أدارة المخاطر وتحليلها) :** يعتبر مفهوم إدارة المخاطر التي تتعلق بالتدقيق الداخلي في المؤسسات حديثاً الى حد ما ، حيث يواجه العديد صعوبة في فهم دور ادارة المخاطر في المؤسسة والتي تعتبر وظيفة مستقلة في أغلب الدول المتقدمة ،ويوضح (ماركس) وهو مفكر في مجال التدقيق الداخلي قائلاً يمكن ان تقدم المؤسسات المزيد من القيمة المضافة لأصحاب العلاقة من خلال تطبيق نهج حديث للتدقيق قائم على المخاطر عن طريق اجراء تقييمين **الاول:** تطوير خطة التدقيق الداخلي بهدف تحديد الاوليات والعمليات ووحدات ومواقع العمل التنظيمية والتقييم. **الثاني:** عند بدء مهمة التدقيق حيث يتم تحديد المخاطر وتقييمها في المجال الخاضع للتدقيق (ماركس، ٢٠١٥ : ١)

وتواجه المؤسسات الحكومية العراقية العديد من المخاطر التي يجب التعامل معها وايجاد الحل للقائم منها ومحاولة تجنب ما قد يحدث في المستقبل ويمكن تلخيص قسم من هذه المخاطر عبر الشكل الاتي:



شكل (٢) المخاطر التي تواجه المؤسسات الحكومية في العراق المصدر: اعداد الباحثان

٣-٢ **دعائم الحوكمة (Aspect of Corporate Governance) :** بذلت العديد من الجهود الحديثة الملموسة من قبل المنظمات والهيئات الدولية وذلك لتطوير الدعائم الاساسية ل(CG) ومن تلك المنظمات والمؤسسات الدولية التي سعت لذلك هي (OECD) منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ، (IMF) صندوق النقد الدولي ، (TWB) البنك الدولي ، وتعتبر هذه المنظمات هي اساس لتقييم مستوى الحوكمة للمؤسسات في دول العالم اخذه بنظر الاعتبار التباين والظروف الاقتصادية والبيئية لكل دولة (الخيرو، ٢٠ : ٢٠١٥)

ودعائم (CG) الجيدة هي مجموعة الاركان التي تساعد على تكوين وانشاء بيئة تتميز بمزيد من استقلالية والمسؤولية التي تستخدم لتعزيز الاستثمار طويل الأجل والاستقرار المالي وسلامة الأعمال ، وبالتالي يؤدي ذلك بمجمله الى دعم ونمو أقوى ومجتمعات أكثر شمولاً وتقدم وازدهار (Gitau, 2015: 2) .

وفي جميع مجالات المساعي السامية لدعم الإنسانية وتقدمها ، تقوم وتبنى الحوكمة على مواقف المجتمع وأخلاقه وممارساته والقيم والدعائم التي يستند عليها والتي تعززه ومنها:

أ. المساءلة للسلطة على أساس الاعتقاد الأساسي بأنه يجب ممارسة السلطة لتعزيز رفاهية الإنسان.

ب. قيم الديمقراطية فيما يتعلق بتقاسم السلطة والتتمثيل والمشاركة.

ج. إحساس الصواب من الخطأ ، وما هو عادل ومنصف ، وأخلاقيات العمل والتكنولوجيا والمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات المستمرة.

د. الاستخدام الكفاء والفعال للموارد لإنتاج السلع والخدمات.

هـ. حماية حقوق الإنسان ودعم الحريات والحفاظ على النظام والأمن الأساسيين للشخص وممتلكاته.

و. المواقف تجاه توليد الثروة وتراكمها من خلال العمل الجاد والجهد الشخصي.

ز. الاعتراف بالحكومة باعتبارها الكيان الوحيد الذي يمنح المجتمع سلطة استخدام القوة القسرية للحفاظ على النظام العام

(PSIFCG,2018:3)

٢-٣-١ الاستقلالية : (Independence) : وتعني الاستقلالية مدى مقدرة الافراد العاملين لتنفيذ العمل المطلوب والحكم بشكل مستقل وبعيد عن التأثيرات الخارجية المتمثلة بأعضاء مجلس الادارة في المؤسسات الكبرى والجهات التنفيذية ومراقبي الحسابات الخارجيين (المشهداني، ٢٠١١: ٢٠٠). كما ان تحقيق مكاسب بشكل دائم وناجم عن الاصلاحات يعتمد وبشكل كبير على تخلص المؤسسات من تدخل الساسة والموظفين الحكوميين في شؤون تلك المؤسسات (التميمي، ٢٠٠٨، ٨٧) ويعد الاستقلال من أهم الركائز التي يعتمد عليها في دعائم الحوكمة ، حيث من المهم أن يكون المراجعون الخارجيون مستقلين عن عملاتهم ، وأن يكون المراجعون الداخليون مستقلين عن الزملاء الذين يقومون بالتدقيق عليهم ، وأن يتمتع المديرين غير التنفيذيين بدرجة من الاستقلال عن زملائهم التنفيذيين في مجلس الإدارة وان يتم العمل دون ضغط او تبعية لمن هم اعلى منهم درجة. والاستقلال هو الصفة التي يمكن للأفراد امتلاكها وهي عنصر أساسي في الاحتراف والسلوك المهني، وهو يشير إلى تجنب تأثر العمل بشكل غير ملائم بمصالح خاصة وأن تكون الية العمل خالية من أي قيود من شأنها أن تمنع اتخاذ الاجراء الصحيح ، وهي تمثل القدرة على الابتعاد عن التأثيرات غير المناسبة وأن تكون خالية من التبعية الإدارية ، وضمان لقدرة الشخص على القيام بمهامه وواجباته دون التعرض للضغط او التأثير من قبل اشخاص اخرين بشأن قضية معينة (Campbell, 2011: 1) والموظف المستقل الذي ليس له اي مصلحة بصورة مباشرة او غير مباشرة في القرارات التي يتم اتخاذها او العمل الذي يقوم به وان استقلالية الموظفين في المؤسسة تساهم في التخلص من الجمود الاداري الذي يصيب الافراد الذين يعملون في بيئة واحدة لفترة طويلة ويساعد على بناء مؤسسة قوية متماسكة تتمتع باستراتيجية مستقبلية ، وان من اهم ما يواجه الموظف هي مدى قدرته على الموازنة بين الهدف الرئيسي الذي يبغى الوصول اليه وهو تحقيق الارباح والحصول على الفوائد العالية من ممارسة عمله وبين الاهداف التي تبغى الحكومة الوصول اليها من حماية المصلحة العامة وتحقيق الاهداف الاجتماعية والاقتصادية بشكل اجمالي (احمد، ٢٠١٩: ٢٧).

ويرى الباحثان بأن الاستقلالية للمؤسسات الحكومية تعني عدم التدخل بالشؤون الداخلية للمؤسسة او التأثير على جهاز التدقيق الداخلي من الجهات الخارجية او من هم ليس اصحاب قرار كالسياسيين او الموظفين الحكوميين ، وان لا تخضع تلك المؤسسات لرغبات واهواء اداراتها ، وان يعتمد معيار الكفاءة والخبرة الناتج عن التدرج الوظيفي في اناطة مهام ادارة تلك المؤسسات وليس على اساس القسمة. ومن الامور التي يمكن اتباعها التي تزيد من الاستقلالية باعتبارها احدي دعائم الحوكمة للمؤسسات:

توحيد الملكية والمراقبة لمؤسسات الدولة في جهة واحدة وتوضيح ادوار ووظائف كل جهة داخل تلك المؤسسة على سبيل المثال في السويد تكون وزارة الصناعة مسؤولة عن كافة الشركات التي تعود ملكيتها للدولة وتراقب اداؤها عن طريق وحدة مختصة مقرها في وزارة الصناعة وتشرف على التعيين وعمليات الدمج والاستحواذ وعمليات اخرى ، وينطبق الحال على دول اخرى مثل فرنسا سنغافورة الصين حيث تم تشكيل وحدات تقوم بالإشراف على المؤسسات المملوكة للدولة (Wong, 2004 :11) من أجل تعزيز استقلالية المدراء غير التنفيذيين وموظفي التدقيق الداخلي ، يتم وضع عدد من الأحكام في القانون الخاص بالمؤسسات و القوانين التي تدعمها والواجبة التطبيق ، و تختلف طبيعة هذه الأحكام والية تنفيذها باختلاف طبيعة ونظام البلد. يجب ان يتم حظر الإدارات المشتركة ، هذا يعني ان لا يكون المدير التنفيذي للشركة (A) بمثابة مدير غير تنفيذي في الشركة (B) ، والعكس ايضاً ، و تجعل هذه العلاقة المجلسين متورطين بشكل كبير مع بعضهم البعض ويحتمل أن يقلل ذلك من جودة التدقيق التي يمكن أن تحققها الادارات الغير تنفيذية المشتركة في الإدارة المشتركة. يجب أن لا يكون لدى احد اعضاء مجلس الادارة او التدقيق الداخلي أي أعمال تجارية أو مالية أو غيرها من الاتصالات مع الشركة خلال السنوات القليلة الماضية و تختلف الفترة حسب البلد . هذا يعني أنه على سبيل المثال ، لا ينبغي أن يكون المدير الغير تنفيذي مدققاً أو موظفاً أو مورداً أو عميلاً في نفس المؤسسة (Campbell, 2011 :4).

٢-٣-٢ المسؤولية : (Responsibility) : المراد بالمسؤولية الصفات التي يجب ان يتصف بها اعضاء مجلس الادارة والمستويات الادارية الاخرى التنفيذية وحتى الموظفين العاملين جميعهم في المؤسسة وكلاً حسب مهامه المنصوص عليها في التوصيف الوظيفي قبل توظيفهم وتعد مسؤولية المساهمين في مجلس ادارة المؤسسة من اهم صور المسؤولية وذلك لان مجلس الادارة هو المسؤول بدوره عن الادارة التنفيذية في المؤسسة والمساهمين هم من يمثلون الاطراف الاخرى باعتبارهم المستفيد الاول من المؤسسة وتعد هذه المسؤولية نوع من الرقابة والسيطرة على المؤسسة ، وترتبط المسؤولية بالمساءلة من ناحية فرض العقوبة بسبب سوء التصرف من قبل الادارة او مجلسها ، كما وتتولد عن نظام المسؤولية قيمة مضافة للمساهمين ناتجة فعالية الاداء ، وعملية القيام بالاعمال التي تتعلق بالمؤسسة بطريق افضل (الغانمي، ٢٠٠٩: ٢٧). وانظمة الحوكمة للمؤسسات تهدف وبشكل عام لرفع الاحساس بالمسؤولية لكل من مجلس الادارة والادارة التنفيذية مع والعمل بمستوى عالي من الاخلاق المهنية وتركز المسؤولية على الحق القانوني لجميع الاطراف في المؤسسة وتشجيع روح التعاون بين المؤسسة والعاملين والعمل على تحقيق اهداف المؤسسة بكفاءة وفاعلية وتوفير فرص عمل وتنمية مستدامة وكل ما يؤدي الى تحقيق القيمة المضافة للمؤسسة والمجتمع (ابو ظبي ، ٢٠١٨).

٢-٤ دور متغيرات القيمة المضافة للتدقيق الداخلي في تحقيق الاستقلالية والمسؤولية: تؤثر متغيرات القيمة المضافة للتدقيق الداخلي والمتمثلة ب (الاستقلالية ، الكفاءة ، المسائلة ، متابعة وتسوية وإزالة المخالفات ، زيادة قيمة المنتج او الخدمة ، ادارة المخاطر) تأثيراً مباشراً في الدعائم الاساسية لحوكمة المؤسسات والتي تتمثل (الاستقلالية ، المسؤولية). وان معيار التدقيق الدولي ٢١٣٠ الخاص بحوكمة المؤسسات جاء ليؤكد مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة المؤسسات والذي جاء في نصه "ينبغي أن يساهم المدقق الداخلي باستمرار في تقييم عملية الحوكمة المؤسسة ، وأنه يجب ان يضع توصيات واقتراحات لتحسين عمليات الحوكمة باستمرار، لضمان وتحسين أخلاقيات العمل في المؤسسة بما يحقق تسيير أداء المؤسسة بشكل كفاء مع ضمان تنسيق الفعال بين الوظائف المختلفة، وايصال المعلومات عن المخاطر والرقابة الداخلية إلى مستوى مناسب داخل المؤسسة، وتزويد مجلس الإدارة ولجنة التدقيق و المدققين الخارجيين بمختلف المعلومات لضمان التنسيق بينهم" ، وهذا يعتبر دعم قوي من قبل التدقيق الداخلي لتطبيق حوكمة المؤسسات . (Rdjem & Razika, 2010:15)

ويرى الباحثان بان الحوكمة الفعالة والمترابطة للمؤسسات لا يمكن لها ان تنجح او تدوم ما لم يكن هنالك قناعة كافية بأن اساس العمل في المؤسسة من ناحية الاجراءات والقواعد والقوانين والتعامل مع الاخرين مبني على اساس الاستقلالية والمسؤولية في التطبيق لجهة على حساب الاخرين، وهذه الامور كلها يمكن ان تتوافر في ظل وجود تدقيق داخلي يتمتع بالاستقلالية والكفاءة

ويحقق المساءلة ويتابع تسوية وإزالة المخالفات المالية ويمنع تكرارها ويعمل على زيادة قيمة المؤسسة ويتمتع بوجود برنامج لإدارة المخاطر.

٣ : الجانب العملي: تم الوقوف في الجانب العملي على دور القيمة المضافة للتدقيق الداخلي وتأثيرها في تحقيق الاستقلالية والمسؤولية في شركة الرافدين العامة لتنفيذ مشاريع الري ، من خلال الاعتماد على معايير التدقيق الدولية لوضع فقرات تمثل اساس لقياس مدى استيفاء محاور التدقيق الداخلي من عدمه ، كما تم الاعتماد على ميثاق الحوكمة الرشيدة للشركات العامة الصادر من مجلس الوزراء لجمهورية العراق لسنة ٢٠١٧ ، ومبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) كأساس لوضع أبعاد تمثل قياس محاور دعائم حوكمة المؤسسات ، اعتمد الباحثان على الاوزان الترجيحية بدلا من الاوزان المباشرة لتحديد القيمة المضافة للتدقيق الداخلي وتحقيق الدعائم الاساسية للحوكمة حيث تم اعطاء وزن ترجيحي بمقدار (٢) لكل فقرة مستوفية و (١) للاستيفاء الجزئي و (٠) لحالات عدم الاستيفاء واعتبرت النسبة (٦٧%) الناتجة من ٣/٢ هي نسبة القطع التي من خلالها يتم تحديد اضافة القيمة للتدقيق الداخلي و تحقيق الاستقلالية والمسؤولية.

٣-١ القيمة المضافة لشركة الرافدين العامة لتنفيذ مشاريع الري :

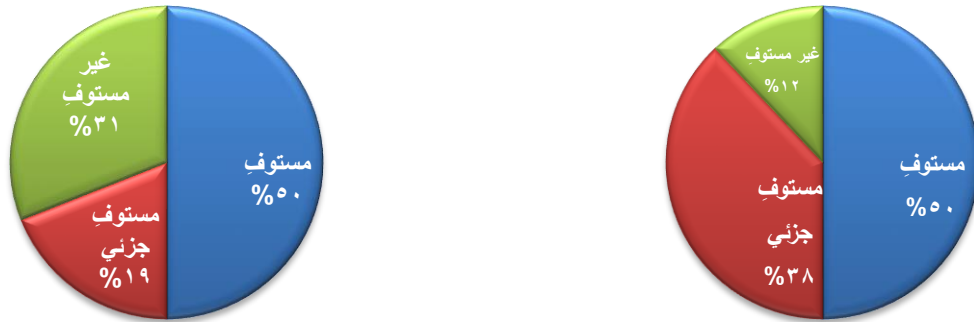
جدول (٤) اجمالي نتائج حالات الاستيفاء لمحاور التدقيق الداخلي لشركة الرافدين .

رقم المحور	تفاصيل المحور	مستوف	مستوف جزئي	غير مستوف	المجموع
١	استقلالية التدقيق الداخلي	٦	٢	٢	١٠
٢	كفاءة التدقيق الداخلي	٦	٤	١	١١
٣	تمكين اصحاب المسائلة من تحقيق المسائلة	٣	٣	١	٧
٤	متابعة وتسوية وإزالة المخالفات	٣	٣	٠	٦
٥	زيادة قيمة المنتج أو الخدمة	٥	٤	١	١٠
٦	تقليل خسائر المخاطر	٤	٥	٢	١١
	المجموع	٢٧	٢١	٧	٥٥
	نسبة الوزن المباشر من المجموع	%٥٠	%٣٨	%١٢	%١٠٠
	الوزن الترجيحي مستوف * ٢ (مستوف جزئي * ١) (غير مستوف * صفر)	٥٤	٢١	صفر	٧٥
	النسبة من الوزن الترجيحي الاجمالي ١١٠	%٥٠	%١٩	صفر	%٦٩

ومما ورد أعلاه يتضح بأن نسبة حالة تحقق المتطلبات لجميع محاور التدقيق الداخلي التي تصيف قيمة للمؤسسة (شركة الرافدين) كانت بشكل جزئي (مباشر) الاستيفاء الكلي (٥٠%) والاستيفاء الجزئي (٣٨%) في حين بلغت نسبة حالة عدم الاستيفاء (١٢) ، اما بشكل عام و وفقاً للمؤشر العام للاستيفاء الكلي ونسبته (٦٧%) فقد بلغت نسبة الاستيفاء في جميع المحاور ٦٩% من خلال جمع نسبة الاستيفاء الكلي مع الاستيفاء الجزئي $٥٠\% + ١٩\% = ٦٩\%$ وهي نسبة اعلى من نسبة القطع البالغة تقريبا (٦٧%). علماً أن الاستيفاء وفق الوزن الترجيحي يعبر عن حالة الاستيفاء بشكل اقرب الى الواقع لكونه اخذ بنظر الاعتبار الاهمية النسبية لكل متطلب داخل المحور الواحد.

ومما ذكر يتبين ان حالات الاستيفاء بشكل عام لمحاور التدقيق الداخلي لشركة الرافدين العامة لتنفيذ السودان هي نسبة مقبولة وتدل على ان التدقيق الداخلي يضيف قيمة وينسبة ٦٩%، والشكل (٣) يوضح ذلك

اجمالي محاور التدقيق (شركة الرافدين)- وزن مباشر اجمالي محاور التدقيق (شركة الرافدين)- وزن ترجيحي



شكل (٣) القيمة المضافة للتدقيق الداخلي لشركة الرافدين العامة لتنفيذ السدود

٢-٣-٢ الدعائم الاساسية لحوكمة المؤسسات (الاستقلالية والمسؤولية)

١-٢-٣ الاستقلالية (شركة الرافدين العامة لتنفيذ السدود)

بعد القيام بفحص مكونات محور الاستقلالية، أحد محاور الدعائم الاساسية للحوكمة لشركة الرافدين العامة لتنفيذ السدود وملخص النتائج التي توصل اليها الباحثان في الجدول ادناه يتبين لنا الاتي:

جدول (٥) الاستقلالية لشركة الرافدين العامة لتنفيذ السدود

المجموع	حالة الاستيفاء			التفاصيل (الاساس المعايير للحوكمة)
	غير مستوف	مستوف جزئياً	مستوف	
١٠	٢	٣	٥	المجموع
%١٠٠	%٢٠	%٣٠	%٥٠	نسبة الوزن المباشر
١٣	صفر	٣	١٠	الوزن الترجيحي (مستوف*٢) (مستوف جزئي*١) (غير مستوف*صفر)
%٦٥	صفر	%١٥	%٥٠	النسبة من الوزن الترجيحي الاجمالي ٢٠

١. عدد الفقرات المستوفية بلغت (٥) من (١٠) فقرات تمثل المؤشرات لمحور تحقيق الاستقلالية كأحد المحاور التي تمثل الدعائم الاساسية للحوكمة لشركة الرافدين العامة تمثلت بالاتي :

- أ- يكون دور مجلس الادارة دوراً اشرافياً ورقابياً حسب ما ورد ذلك في ميثاق الحوكمة الرشيدة للشركات الصادر من مجلس الوزراء بموجب القرار المرقم (٢٦١) لسنة ٢٠١٧ ، الفقرة (٤-١-١) ، وتستند الشركة بذلك الى تطبيق قانون الشركات (٢٢) لسنة ١٩٩٧ المعدل المواد (٢٠) (١٩) تشكيل و مهام مجلس الادارة ، حسب كتاب وزارة الموارد ١١١١٤ في ٣-٨-٢٠٠٦ .
- ب- تكون مكافئات مجلس الادارة كافية لجذب الاشخاص من ذوي المؤهلات العلمية وحسب ميثاق الحوكمة الرشيدة للشركات الصادر من مجلس الوزراء بموجب القرار المرقم (٢٦١) لسنة ٢٠١٧ ، الفقرة (٤-٢-٣) . وحسب ما ورد في تقرير الادارة ومحاضر مجلس الادارة يمتلك اعضاء مجلس الادارة المؤهل العلمي ويتحصلون على مكافئات بعد عقد كل جلسة.
- ج- وجود اعضاء مستقلين داخل مجلس الادارة وبما لا يقل عن العدد المقرر قانوناً نص على ذلك ميثاق الحوكمة الرشيدة للشركات الصادر من مجلس الوزراء بموجب القرار المرقم (٢٦١) لسنة ٢٠١٧ ، الفقرة (٤-٢-٢) ، استناداً الى المادة (٢٠) من قانون الشركات العامة وحسب ما مثبت في تقرير الادارة ، يوجد اعضاء عدد (٢) مستقلين مرشحين من قبل الوزارة و (٢) اعضاء منتخبين من قبل العاملين في الشركة من اصل (٨) اعضاء.
- د- يكون الموظف مستقل وليس له اي مصلحة بصورة مباشرة او غير مباشرة في القرارات التي يتم اتخاذها او العمل الذي يقوم به وحسب ما نص على ذلك ميثاق الحوكمة الرشيدة للشركات الصادر من مجلس الوزراء بموجب القرار المرقم (٢٦١) لسنة ٢٠١٧ ، الفقرة (٢-٣-١) فصل المسؤوليات ، يتمتع الموظف بالاستقلالية الكاملة باعتباره موظف حكومي مقيد بقوانين وتعليمات تنفيذ الموازنة وقواعد السلوك المهني التي تمنحه الاستقلالية عن الاعمال التي يقوم بها ويعتبر خلاف ذلك مخالفة.

٥- الأنشطة الاقتصادية للمؤسسات المملوكة للدولة تحقق عائداً على اسس تجارية مماثلة للشركات المنافسة ، نص على ذلك ميثاق الحوكمة الرشيدة للشركات الصادر من مجلس الوزراء بموجب القرار المرقم (٢٦١) لسنة ٢٠١٧ ، الفقرة (٥-٢-٥) ، تعتمد شركة الرافدين على القاعدة المحاسبية رقم (١) كأساس لتحقيق الإيرادات، وتطبق السياسات والتقدير المحاسبية المناسبة والنظام المحاسبي الموحد في المعالجات المحاسبية.

٢. عدد الفقرات المستوفية جزئياً بلغت (٣) من مجموع (١٠) فقرات تمثل المؤشرات لمحور الاستقلالية كأحد المحاور التي تمثل الدعائم الأساسية للحوكمة لشركة الرافدين وتمثلت بالاتي:

أ- يتم تشكيل لجان متخصصة وتعمل وفق أليات وضوابط معينة تدعم الاستقلالية مثل (لجنة التدقيق ، لجنة الحوافز والمكافآت، لجنة التعيينات) ، بين ذلك ميثاق الحوكمة الرشيدة للشركات الصادر من مجلس الوزراء بموجب القرار المرقم (٢٦١) لسنة ٢٠١٧ ، الفقرة (٣-٢-٣) ص١٧، تعتمد الشركة على لجان لإعداد الية لتوزيع المكافآت و تحديد الحوافز اما التعيينات تكون مركزية وفق ضوابط محددة للتفاضل ، اما لجنة التدقيق الداخلي ليس لها وجود.

ب- وجود جهاز تدقيق داخلي فعال يتمتع باستقلالية كاملة ويرتبط بأعلى سلطة في المؤسسة ، نص على ذلك ميثاق الحوكمة الرشيدة للشركات الصادر من مجلس الوزراء بموجب القرار المرقم (٢٦١) لسنة ٢٠١٧ ، الفقرة (٢-٢-٧) ، يمتلك جهاز التدقيق الداخلي فعالية ولكنها ليست بالمستوى المطلوب لافتقار الكادر المؤهل العلمي المطلوب ، وقلة التقارير الصادرة والزيارات التفتيشية التي يقوم بها الجهاز.

ج- التأثيرات الخارجية على المؤسسات والافراد العاملين فيها المتمثلة بالظروف الخارجية ومراقبي الحسابات الخارجيين المستقلين ، ورد في ميثاق الحوكمة الرشيدة للشركات الصادر من مجلس الوزراء بموجب القرار المرقم (٢٦١) لسنة ٢٠١٧ ، الفقرة (١-٢-١-٧) . تتمثل التأثيرات الخارجية على عمل شركة الرافدين بالظروف الامنية وعدم توفر السيولة والمشاريع التي فقدتها الشركة بسبب الارهاب واعتراضات الاهالي على عدم التعويض عن الاراضي التي تمر بها المشاريع ، اما (ديوان الرقابة المالية الاتحادي) يعتبر جهة موجبة وداعمة.

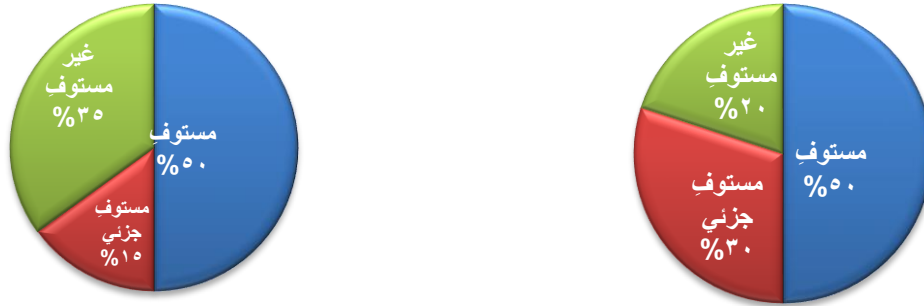
٣. عدد الفقرات الغير مستوفية بلغت (٢) فقرة (٢) فقرات تمثل المؤشرات لمحور الاستقلالية كأحد المحاور التي تمثل الدعائم الأساسية للحوكمة لشركة الرافدين وتمثلت هذه الفقرات بالاتي :

أ- النظام الداخلي يضمن الحفاظ على استقلالية كافة الاقسام، جاء بذلك ميثاق الحوكمة الرشيدة للشركات الصادر من مجلس الوزراء بموجب القرار المرقم (٢٦١) لسنة ٢٠١٧ ، الفقرة (٢-٣-٢) ، عدم وجود نظام داخلي مكتوب يضعف من الاستقلالية للأقسام ويؤدي إلى التداخل في الأعمال وعدم وضوح للواجبات والصلاحيات لكل قسم.

ب- تمتلك الادارة المتمثلة بالمدير التنفيذي استقلال تام بما يسمح له الاعتراض على اي قرار لا يتفق مع القوانين والانظمة والتعليمات النافذة ، هذا ما نص عليه ميثاق الحوكمة الرشيدة للشركات الصادر من مجلس الوزراء بموجب القرار المرقم (٢٦١) لسنة ٢٠١٧ ، الفقرة (٢-١-٤) صلاحية تعيين والاقالة ، تتمثل الادارة التنفيذية بإدارة الشركة الذي يمارس مهامه بصفته مدير عام وكالة وهذا لا يمنحه الاستقلال التام من خلال تثبيته أصالة استناداً لقانون الخدمة المدنية رقم ٢٤ لسنة ١٩٦٠ وقرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم ١٢ لسنة ١٩٩٧.

ومما ورد أعلاه يتضح بأن نسبة الاستيفاء الكلي بلغت (٥٠%) ونسبة حالة الاستيفاء الجزئي (٣٠%) في حين بلغت نسبة حالة عدم الاستيفاء (٢٠%) لمحور الاستقلالية كأحد الدعائم الأساسية لحوكمة شركة الرافدين العامة وهذه النسب احتسبت بشكل جزئي (مباشر). اما الاتجاه العام للاستيفاء وفق الوزن الترجيحي فقد بلغت نسبة الاستيفاء ٦٥% من خلال جمع نسبة الاستيفاء الكلي مع الاستيفاء الجزئي ٥٠%+١٥%=٦٥% وهي ادنى من نسبة القطع والبالغة تقريبا (٦٧%) . علماً ان الاستيفاء وفق الوزن الترجيحي يعبر عن حالة الاستيفاء بشكل اقرب الى الواقع لكونه اخذ بنظر الاعتبار الاهمية النسبية لكل متطلب داخل المحور الواحد .

ومما ذكر يتبين ان حالات الاستيفاء لمحور الاستقلالية كأحد الدعائم الاساسية للحوكمة لشركة الرافدين العامة هي نسبة غير مقبولة، والشكل (٤) يوضح نسب الاستيفاء لمحور الاستقلالية لشركة الرافدين العامة:
الاستقلالية لشركة الرافدين- وزن مباشر
الاستقلالية لشركة الرافدين- وزن ترجيحي



شكل (٤) نسب الاستيفاء لمحور الاستقلالية أحد دعائم الحوكمة لشركة الرافدين العامة

٣-٢-٢ المسؤولية (شركة الرافدين العامة لتنفيذ السدود)

بعد القيام بفحص مكونات محور المسؤولية، أحد محاور الدعائم الاساسية للحوكمة لشركة الرافدين العامة لتنفيذ السدود ، وملخص النتائج التي توصل اليها الباحث في الجدول ادناه يتبين لنا الاتي:

جدول (٦) المسؤولية لشركة الرافدين العامة لتنفيذ السدود

محور المسؤولية (شركة الرافدين)				التفاصيل (الاساس المعياري للحوكمة)
المجموع	حالة الاستيفاء			
	غير مستوف	مستوف جزئيا	مستوف	
٧	٠	٢	٥	المجموع
%١٠٠	٠	%٢٩	%٧١	نسبة الوزن المباشر
١٢	صفر	٢	١٠	الوزن الترجيحي (مستوف*٢) (مستوف جزئي*١) (غير مستوف*صفر)
%٨٥	صفر	%١٤	%٧١	النسبة من الوزن الترجيحي الاجمالي ١٤

١. عدد الفقرات المستوفية بلغت (٥) من (٧) فقرات التي تمثل المؤشرات لمحور المسؤولية كأحد المحاور التي تمثل الدعائم الاساسية للحوكمة لشركة الرافدين لتنفيذ السدود وتمثلت بالاتي :

أ- يمارس مجلس الادارة مهامه وواجباته وفق القوانين والتشريعات النافذة وفق ميثاق الحوكمة الرشيدة للشركات الصادر من مجلس الوزراء بموجب القرار المرقم (٢٦١) لسنة ٢٠١٧ ، (٣-٣) ، مجلس ادارة الشركات المملوكة للدولة ، شكل مجلس الادارة حسب كتاب الوزارة ١١١٤ في ٣-٨-٢٠٠٦ ويمارس مهامه وواجباته وفقاً لقانون الشركات (٢٢) لسنة ١٩٩٧ المعدل.

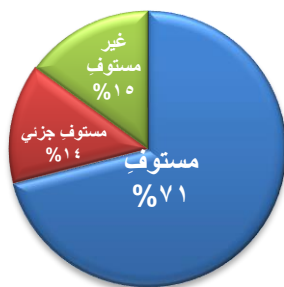
ب- نظام اداري متكامل وسلم هرمي يبين خطوط السلطة والمسؤولية بما يسهل لجميع العاملين في المؤسسة معرفة حدود اعمالهم نص على ذلك في دليل التدقيق رقم (٤) دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية الفقرة (٤-هـ) تحديد الصلاحيات وتفويض المسؤوليات بدقة ووضوح ، وتعمل شركة الرافدين بصلاحيات مجلس الإدارة الشركة الصادرة بموجب الأمر الوزاري (١٠٥٤) في ٢٧/٥/٢٠١٠ والتعديلات بالأمر (١٤٢٦) في ١٧/٦/٢٠١١ والتي منحت المدير العام الصلاحيات فضلا عن صلاحيات إدارية لمعاون المدير العام ورؤساء الأقسام ومدراء إدارة المشاريع كل حسب اختصاصه وعمله.

ج- فصل مسؤوليات رئاسة مجلس الادارة عن مسؤوليات الادارة التنفيذية. استناداً الى مبادئ (OECD) المبدأ الخامس الفقرة (ج) لمجلس الادارة استقلالية في ممارسة شؤون الشركة، مسؤولية مجلس الإدارة رسم ووضع السياسات العامة والخطط الإدارية والمالية والتنظيمية والفنية اللازمة لسير العمل وأخذ المجلس عدد من القرارات من خلال عقد جلسات استثنائية للنظر في مصلحة الشركة وتطوير عملها وزيادة وارداتها والتزاماتها اما الادارة التنفيذية فتكون مسؤوليتها محددة حسب القوانين والأنظمة والتعليمات و تستند الشركة في عملها هذا على قانون الشركات العامة رقم المادة (١٩).

- ٤- المدير عند مستوى معين (علياً، وسطي، إشرافيه) يكون مسؤول عن موقع مسؤوليته الذي يعد جزء من تنظيم المؤسسة وحسب ما ورد في دليل التدقيق رقم (٤) دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية الفقرة (٤-أ) فصل واضح بين الوظائف المتعارضة ، مسؤولية التخطيط والاشراف والمتابعة من تخصص مجلس الادارة (الادارة العليا) ، اما الية التنفيذ وادارتها فتكون مسؤولية الادارة التنفيذية (الادارة الوسطى) وحسب القوانين والتعليمات النافذة ، والادارة الإشرافية الاشراف المباشر على الاعمال والقائمين بها ، وذلك وفقاً للمادة (١٩) من قانون الشركات العامة ، وقانون انضباط موظفي الدولة وقواعد السلوك المهني وقانون العقوبات رقم (١١١) .
- ٥- نظام الحوافز يعمل على تشجيع تحمل المسؤولية ووفقاً للصلاحيات الممنوحة ورد ذلك في ميثاق الحوكمة الرشيدة للشركات الصادر من مجلس الوزراء بموجب القرار المرقم (٢٦١) لسنة ٢٠١٧ ، الفقرة (٣-٢-٣) ، تعتمد الشركة على نظام الحوافز للتشجيع على تحمل المسؤولية حيث يعد الحافز احد الوسائل المهمة لرفع مستوى الاداء لدى الموظفين ويكون الحافز مالي من خلال الارباح والمكافئات والحافز المعنوي من خلال منح كتب الشكر والتقدير .
٢. عدد الفقرات المستوفية جزئياً بلغت (٢) من (٧) فقرات تمثل المؤشرات لمحور المسؤولية كأحد المحاور التي تمثل الدعائم الاساسية للحوكمة لشركة الرافدين العامة وتمثلت بالاتي :
- أ- المسؤوليات الفردية والجماعية لأعضاء مجلس الادارة في المؤسسة محددة بشكل واضح وصريح ورد ذلك في ميثاق الحوكمة الرشيدة للشركات الصادر من مجلس الوزراء بموجب القرار المرقم (٢٦١) لسنة ٢٠١٧ ، (٤-١-١) ، مسؤوليات مجلس الادارة ، مسؤولية اعضاء مجلس الادارة في شركة الرافدين مسؤولية إشرافيه رقابية وتتحدد مسؤولياتهم في حالة الاخفاق في نجاح الشركة من قبل الوزارة المختصة والدولة ووفق الملاحظات المشخصة من الجهات الرقابية، توجد قلة في عدد الجلسات الاستثنائية والاعتيادية وبعد ذلك نقطة ضعف.
- ب- كافة العاملين بالمؤسسة على اطلاع ودراية بالمسؤوليات المناطة بهم و تم تحديدها وفقاً للصلاحيات الممنوحة للأفراد ورد ذلك من ضمن فقرات ميثاق الحوكمة الرشيدة للشركات الصادر من مجلس الوزراء بموجب القرار المرقم (٢٦١) لسنة ٢٠١٧ ، الفقرة (٢-٢) ، تعمل شركة الرافدين بموجب الهيكل التنظيمي المصادق عليه من قبل وزارة الموارد المائية وتقوم عن طريق مجلس ادارتها بأعداد اوامر تقسيم الاعمال بحيث يكون كل موظف عنده دراية واطلاع بالمسؤوليات المناطة به، لا توجد مصادقة على تحديث الهيكل التنظيمي. ومما ورد أعلاه يتضح بأن نسبة حالة الاستيفاء الكلي (٧١%) ونسبة حالة الاستيفاء الجزئي (٢٩%) لمحور المسؤولية كأحد الدعائم الاساسية لحوكمة المؤسسات وهذه النسب احتسبت بشكل جزئي (مباشر). اما الاتجاه العام للاستيفاء و وفق الوزن الترجيحي فقد بلغت نسبة الاستيفاء ٨٥% من خلال جمع نسبة الاستيفاء الكلي مع الاستيفاء الجزئي $٧١\% + ١٤\% = ٨٥\%$ وهي نسبة اعلى من نسبة القطع والبالغة تقريبا (٦٧%). علماً ان الاستيفاء وفق الوزن الترجيحي يعبر عن حالة الاستيفاء بشكل اقرب الى الواقع لكونه اخذ بنظر الاعتبار الاهمية النسبية لكل متطلب داخل المحور الواحد، ومما ذكر يتبين ان حالات الاستيفاء بشكل عام لمحور المسؤولية كأحد الدعائم الاساسية للحوكمة في شركة الرافدين العامة هي نسبة جيدة ، والشكل (٥) الاتي يوضح ذلك.

المسؤولية (شركة الرافدين) - وزن ترجيحي

المسؤولية (شركة الرافدين) - وزن مباشر



شكل (٥) نسب الاستيفاء لمحور المسؤولية كأحد دعائم الحوكمة لشركة الرافدين العامة

٤ : الاستنتاجات

وتوصل الباحثان الى مجموعة من الاستنتاجات لعل اهمها

- ١) يعد التدقيق الداخلي ركن اساسي من اركان الوحدات الاقتصادية لما له من دور فعال في وضعها على المسار الصحيح وتصحيح الانحرافات وتقديم الحلول المناسبة.
- ٢) لا تقل اهمية التدقيق الداخلي عن اهمية التدقيق الخارجي لان نجاح المؤسسة وازدانة قيمة لها ينتج عن الاهمية والقيمة التي يمكن ان يضيفها التدقيق الداخلي.
- ٣) عدم الالتزام بالمؤهل العلمي كأساس وشرط للعاملين في أجهزة واقسام التدقيق الداخلي سواء عن طريق التعيين أو النقل ، مع قلة في دورات التدريب لكوادر التدقيق الداخلي.
- ٤) عدم اعتماد أجهزة التدقيق الداخلي في مؤسسات الدولة على معايير التدقيق الداخلي الدولية والاساليب الحديثة المتبعة في الدول المتقدمة كأساس للعمل.
- ٥) وجود ترابط كبير بين مفهوم وأجهزة التدقيق الداخلي ومفهوم حوكمة المؤسسات باعتبار التدقيق الداخلي جزء لا يتجزأ من اساسيات حوكمة المؤسسات.
- ٦) تعد القيمة المضافة للتدقيق الداخلي معيار للحكم على كفاءة وفعالية أداء الافراد بشكل خاص والمؤسسات بشكل عام لما لها الاثر الايجابي الناتج عن عمليات التدقيق الداخلي لتحسين كفاءة وفعالية المؤسسة من خلال الالتزام بالنزاهة والشفافية والمساءلة وادارة المخاطر.
- ٧) عند توفر متغيرات القيمة المضافة للتدقيق الداخلي لأي مؤسسة يعني توفر الدعائم الاساسية للحوكمة وبالتالي تحقيق قيمة مضافة لها بشكل خاص وللدولة بشكل عام .
- ٨) لا يمكن لمؤسسة ان تتجج وتدوم مالم تعتمد في عملها على الدعائم الاساسية للحوكمة وتلعب زيادة القيمة المضافة للتدقيق الداخلي دوراً كبيراً في تحقيق الاستقلالية والمسؤولية ، من خلال اليات التدقيق الداخلي التي تتمثل بالاتي:
 أ. توفر استقلالية التدقيق الداخلي سيؤدي في تحقيق دعائم حوكمة المؤسسات.
 ب. تعزز كفاءة التدقيق الداخلي استغلال الموارد المالية وادارتها بالشكل الامثل يسهم في تحقيق الدعائم الاساسية لحوكمة المؤسسات.
 ج. تحقيق مؤشرات النشاط مثل المساءلة والشفافية تساهم في تحقيق دعائم حوكمة المؤسسات.
 د. متابعة تسوية الملاحظات وأزاله المخالفات المالية تؤدي الى تحقيق دعائم حوكمة المؤسسات.
 هـ. يساعد التدقيق الداخلي في تحقيق بعض ابعاد الجودة ومن ثم تحقيق دعائم حوكمة المؤسسات.
 و. تقليل خسائر المخاطر يسهم في تحقيق دعائم حوكمة المؤسسات.
- ٩) صعوبة الحصول على المعلومات والية قياس القيمة المضافة للتدقيق الداخلي لقلة المصادر التي تطرقت لموضوع القيمة المضافة للتدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات.
- ١٠) اهمال الدور الكبير الذي قد تقوم به لجنة التدقيق في المؤسسات الحكومية والقيمة التي يمكن تحقيقها من تشكيل هذه اللجنة؟
- ١١) ندرة التقارير الشهرية التي يقوم بأعدادها قسم التدقيق الداخلي.
- ١٢) لا تتمتع أجهزة التدقيق الداخلي بالاستقلالية المطلوبة لأداء الاعمال والمهام المناطة بها.
- ١٣) اظهرت النتائج بان مستوى تحقق القيمة المضافة للتدقيق الداخلي لشركة الرافدين العامة لتنفيذ السدود بلغت ٦٥%، ولم تعبر مستوى حد القطع والبالغ ٦٧% (تحقق قيمة مضافة للتدقيق الداخلي).

المصادر (Sources)

١. المصادر العربية والمترجمة

- احمد ، محمود ، خبير في الحوكمة "الحوكمة ومعايير الاستقلالية" ، مجلة الخليج الاقتصادية ، دار الخليج ، مؤسسة تريم وعبد الله عمران ، الامارات العربية المتحدة ، (٢٠١٩).
- أسو، كارين ،عابد، وفاء ، فياض، ناجي "المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير)" ، معهد المدققين الداخليين، (٢٠١٧).
- البطوش ، خلدون عودة الله عبد الله ، "دور لجان التدقيق في تحسين كفاءة التدقيق الداخلي لإدارة المخاطر في شركات الكهرباء الأردنية"، وهي جزء من متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة ، كلية الاعمال ، جامعة الشرق الاوسط ، (٢٠١٥).
- التميمي ، عباس حميد يحيى ، "أثر نظرية الوكالة في التطبيقات المحاسبية و الحوكمة في الشركات المملوكة للدولة ، دراسة ميدانية في عينة من الشركات العراقية" ، أطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد جامعة بغداد ، وهي جزء من متطلبات شهادة دكتوراه فلسفة في المحاسبة ، (٢٠٠٨).
- الخيرو، نوار محمد منير علي، "دور حوكمة الشركات في تقليل خطر ارتباط مراقب الحسابات بشأن قبول التكاليف وتحديد الاتعاب" ، بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية الخاصة ومكاتب التدقيق ، وهو جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، (٢٠١٥).
- الشمري ، صادق راشد ، "عمليات التمويل والاستثمار في الصناعة المصرفية الاسلامية - الواقع والافاق" ، الطبعة الاولى ، مطبعة الفرح ، بغداد ، (٢٠٠٨) .
- العزاوي ، محمد عبد الوهاب ،"انظمة ادارة الجودة والبيئة (ISO9000&ISO14000)"، الاردن ، عمان ، دار وائل للنشر ، الطبعة الاولى ، (٢٠٠٢).
- الغانمي ، فرقد فيصل جدعان ،"أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية في تصحيح وعاء ضريبة الدخل" ، دراسة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب ، كجزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، (٢٠٠٩) .
- ماركس ، نورمان ، "ادارة المخاطر التي تتعرض لها ادارة التدقيق الداخلي"، مجلة المدقق الداخلي - الشرق الاوسط ، (٢٠١٥) .
- مركز ابو ظبي للحوكمة " أساسيات الحوكمة مصطلحات ومفاهيم" ، سلسلة النشرات التثقيفية لمركز ابو ظبي للحوكمة (٢٠١٨).
- المشهداني ، بشرى نجم عبد الله " الاطار المقترح لحوكمة الشركات المساهمة " دراسة تطبيقية لعينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ، اطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة ، جامعة بغداد ، (٢٠١١) .
- نوري ، صلاح ، "سؤال وجواب في المهنة" مجلة المراقب العام ، ديوان الرقابة المالي الاتحادي ، جمهورية العراق / السنة الثالثة- العدد ٥ كانون الاول - (٢٠١٤) .
- واتس ، ويليام سي ، شركة كرو هورث الدولية، "قياس وابلغ قيمة التدقيق الداخلي" The institute of internal Auditor Jordan ، مجلة التدقيق الداخلي الدولي ، العدد٦، اذار ، (٢٠١٨).

المصادر الأجنبية (Foreign sources):

- Andrew Cox" Internal Audit in Australia" Institute of Internal Auditors - Australia , Sydney NSW Australia , July, (2016).
- Annual internal audit coverage plans ,Chartered Institute of Internal Auditors, 02 December (2019).
- Bota ,Cristina & Popa , Loan & Stefanescu , Cristina "Methods of Measuring the Performance of Internal Audit" Babes-Bolyai University, Faculty of Economic Sciences And Business, Administration, cluj, Napoca , Romania,(2010).
- Campbell , David "Independence as a concept in corporate governance" RELEVANT TO ACCA QUALIFICATION PAPER AND PERFORMANCE OBJECTIVES , ACCA ,(2011).
- Cecile Galvez, Deloitte & Touché LLP Enterprise Risk Services Director& Traci Mizoguchi, Deloitte & Touche LLP Enterprise Risk Services Senior Manager, "Risk Considerations for Internal Audit", Deloitte Development LLC, February (2013). Dumitrescu, Adelina, & Calota, George . "The Importance of internal audit in optimizing management processes". Internal Auditing & Risk Management, (2014),p16.
- Fearnley, Stella ,Beattie ,Vivien A., And Brandt, Richard ,"Auditor Independence And Audit Risk: A Reconceptualization" Journal of International Accounting Research , (2005).
- Gitau. Patrick "The Pillars of Good Corporate Governance" may ,27,(2015).
- Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF) ,"Internal Audit Around the World A Perspective on Global" Regions by The Maitland Avenue Altamonte Springs ,Florida , (2014).
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI), INTOSAI Standard 9140,"Internal Audit Independence", (2016).

- K.H. SPENCER PICKETT, "THE INTERNAL AUDITOR AT WORK" , A Practical Guide, to Everyday Challenges , John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey , (2004),.
- Laura Halleck, "VALUE ADDED INTERNAL AUDITING" Quality Systems , Consultant, Quality Support Group , Inc,(2018).
- Lundin , Eric "Delivering Audit Value" Internal auditors play an important role in evaluating, and contributing to, the organization's well-being.(2009) .
- Ph.D POPESCU , Marin. & Ph.D. VASILE, Emilia "INTERNAL AUDITING VALUE ADDED CONCEPT "Athenaeum University Bucharest , (2011).
- Private Sector Initiative For Corporate Governance (PSIFCG) "principles for corporate governance in Kenya" and sample code of best practice for corporate governance, Nairobi , Kenya,(2018).
- Rdjem, Necib &, Razika,Tabani "Gouvernance D Enterprise et Audit : une Relation D Agence" , Carte postale dans le huitième Forum national d'audit en Algérie réalité et les perspectives d'une carrière à la lumière des développements mondiaux contemporains, l'Université du 20 Août, 1955, Skikda (2010).
- Shahimi , Suhaily ,Nurmazilah Dato Mahzan2 & Norhayah Zulkifli "Value Added Services of Internal Auditors" An Exploratory Study on Consulting Role in Malaysian Environment, Graduate School of Business, University of Malaya, Kuala Lumpur, Malaysia, (2016).
- Wong , Simon " improving corporate governance in SOEs" an integrated approach, Corporate Governance International, Issu2, June ,(2004).