



دور المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في ضبط تطبيقات المحاسبة الابتكارية

م. د. سري وليد اسماعيل الياس¹ ، المحاسب القانوني الدكتور شميم جميل الاسدي² ، م. م. نبأ كريم تعبان الشريفي³

المستخلص

هدف البحث الى معرفة المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ومدى دورها في الحد من الممارسات والتطبيقات عند اعتماد المحاسبة الابتكارية ، حيث اعتمدت الدراسة الحالية منهج دراسة الحالة (Case Study) الذي يمتاز بالوصف التفصيلي الدقيق في المعلومات ذات العلاقة، فضلاً عن إمكانية الجمع في هذا المنهج، بين أكثر من أسلوب بحثي في آن واحد للوصول الى نتائج البحث .

اذ توصل البحث الى ان الابتكارات المحاسبية تعمل على تقليل الاخطاء والمخاطر المرتبطة بالعمليات المالية من خلال تحسين نظم الرقابة الداخلية من خلال تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي واستخدام التكنولوجيا الحديثة وتساعد في تطوير نماذج تنبؤية دقيقة مما يمكن المؤسسة التعليمية من اتخاذ قرارات مالية وافضل واكثر استنارة ، واوصى البحث ان على المؤسسة التعليمية الاعتماد على المعايير الدولية للتدقيق الداخلي والاستثمار في تكنولوجيا المحاسبة المتقدمة مثل الذكاء الاصطناعي وتحليل البيانات لتعزيز دقة وكفاءة العمليات المحاسبية ويجب ان تنظم برامج تدريبية منتظمة للموظفين في قسم الحسابات لتحديث مهاراتهم ومعرفتهم بأحدث الابتكارات والتقنيات المحاسبية .

الكلمات المفتاحية: المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، المحاسبة الابتكارية، التدقيق الداخلي

اتسباب الباحثين

^{1,3} كلية الكوت الجامعة ، العراق ، واسط ، 52001² مديرية التخطيط والمتابعة، العراق، كربلاء المقدسة ، 56001¹sari.khodair1601@pgiafs.uobaghdad.edu.iq²Shamim.j@uokerbala.edu.iq³nabaa.kareem1991@gmail.com¹ المؤلف المراسل

معلومات البحث

تاريخ النشر: أيلول 2024

Affiliation of Authors

^{1,3} AL Kut College, Iraq, Wasit, 52001² Directorate of Planning and Follow-up, Karbala government, Iraq, Karbala, 56001¹sari.khodair1601@pgiafs.uobaghdad.edu.iq²nabaa.kareem1991@gmail.com³Shamim.j@uokerbala.edu.iq¹ Corresponding Author

Paper Info.

Published: Sept. 2024

The Role of International Standards for Internal Auditing in Controlling Innovative Accounting Applications

Dr. Sura Waleed Ismael¹ , CMA Dr. Shamim Jamil Hussain² , Msr. Nabaa Kareem Taban³

Abstract

The research aimed to know the international standards for internal auditing and the extent of their role in limiting practices and applications when adopting innovative accounting. The current study adopted the case study approach, which is characterized by an accurate detailed description of the relevant information, as well as the possibility of combining, in this approach, between... More than one research method at the same time to reach research results.

The research concluded that accounting innovations work to reduce errors and risks associated with financial operations by improving internal control systems through the application of international standards for internal auditing and the use of modern technology and help in developing accurate predictive models, which enables the educational institution to make better and more informed financial decisions, and recommended The research suggests that the educational institution must rely on international standards for internal auditing and invest in advanced accounting technology such as artificial intelligence and data analysis to enhance the accuracy and efficiency of accounting operations and must organize regular training programs for employees in the accounts department to update their skills and knowledge of the latest accounting innovations and techniques.

Keywords: international standards for internal auditing, innovative accounting, internal auditing

المقدمة

المعايير الدولية للتدقيق الداخلي الذي يحد من هذه الممارسات ، وتأتي أهمية الدراسة كمساهمة متواضعة لإبراز وتحديد دور المعايير الدولية للتدقيق الداخلي كوقاية وتشخيص وعلاج أيضاً لأثار استخدام المحاسبة الابتكارية كونها تمثل مشكلة هامة لاسيما في ظل قيام إدارات الوحدات الاقتصادية باستخدام أساليبها لإظهار نتيجة النشاط والموقف المالي بما يحقق أهدافها القصيرة والطويلة الأجل.

ثالثاً: أهداف الدراسة

في ضوء مشكلة الدراسة والتساؤلات المطروحة فإن الدراسة الحالية تسعى إلى تحقيق الأهداف الآتية :-
1- التعرف على ممارسات المحاسبة الابتكارية .
2- إبراز أهمية المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية .

رابعاً: اداة الدراسة

اعتمدت الدراسة الحالية منهج دراسة الحالة (Case Study) الذي يمتاز بالوصف التفصيلي الدقيق في المعلومات ذات العلاقة، فضلاً عن إمكانية الجمع في هذا المنهج، بين أكثر من أسلوب بحثي في آن واحد؛ لغرض الوصول إلى الأهداف والنتائج المرجوة عبر الاستفادة من التقنيات التي يوفرها هذا المنهج كـ (المشاهدات ، والمقابلات الشخصية بمختلف المستويات الإدارية)، والاطلاع على السجلات والوثائق المؤرشفة ؛ للوصول إلى ادق التفاصيل من خلال المعلومات المتوفرة.

خامساً: أساليب جمع البيانات والمعلومات

ستعتمد الدراسة في جمع مصادر البيانات والمعلومات على الأساليب الآتية:

- أ- الكتب العربية والأجنبية
- ب- الرسائل والأطاريح الجامعية
- ج- الدوريات العربية والأجنبية
- د- البرامج والتقارير العربية والأجنبية
- هـ- الشبكة الدولية للمعلومات (الانترنت - Internet)

سادساً: الأدوات الإحصائية

لغرض تحليل البيانات بشكل دقيق تم استخدام مقياس (Likert) السباعي. إذ سيعتمد هذا على قياس دور المعايير الدولية للتدقيق الداخلي باستعمال قائمة الفحص لمثلها بالمعلومات المطلوبة عن

تقوم بعض ادارات الوحدات الاقتصادية بممارسة المحاسبة الابتكارية عن طريق استغلال تعدد البدائل المتوفرة في السياسات المحاسبية التي تنتجها المعايير المحاسبية للوحدة الاقتصادية عند اعداد القوائم المالية بهدف تحسين صورتها في بيئة العمل مما يؤثر على نوعية الارقام التي تظهرها تلك القوائم وعلى مصداقيتها. وان هذا بدوره القى بضلاله على مهنة التدقيق وقد اوجب ظهور العولمة والتغيرات والتطور الكبير في بيئة الاعمال وتعدد الممارسات المحاسبية قيام المدققين بالتكيف ومجارات الاساليب الحديثة وزيادة الاطلاع على القواعد والاعراف المحاسبية والتدقيقية بشكل مستمر لمعرفة تأثير تلك الممارسات على مهنة المحاسبة والتدقيق و تعد المعايير الدولية للتدقيق الداخلي أداة أساسية لضمان الجودة والنزاهة في العمليات المالية داخل المؤسسات. في ظل التقدم التكنولوجي السريع والابتكار المستمر في المجالات المحاسبية، تبرز الحاجة إلى أنظمة رقابية فعالة لمواكبة هذه التطورات وحماية مصالح الأطراف المعنية. يهدف هذا البحث إلى استكشاف دور المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في ضبط تطبيقات المحاسبة الابتكارية، من خلال تحليل تأثير هذه المعايير على الشفافية والنزاهة في التقارير المالية .

المبحث الاول**منهجية البحث****أولاً: مشكلة الدراسة**

تعد المحاسبة الابتكارية تهديداً كبيراً للمساهمين والأطراف المستفيدة من التقارير المالية للوحدات الاقتصادية نتيجة الممارسات والاجراءات والسياسات المتبعة التي يقوم بها المحاسبين مستغلين ذكائهم ومعرفتهم وخبرتهم بالمعايير المحاسبية للتلاعب بالارقام بهدف تحسين صورة الوحدة الاقتصادية واعطاء بيانات مضللة نتيجة ممارسة المحاسبة الابتكارية ، وبما ان التدقيق الداخلي يهدف الى تحسين العمليات التنظيمية من خلال تقييم وتحسين فعالية عمليات الرقابة والتدقيق من خلال الاعتماد على المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ومما سبق يمكن تلخيص مشكلة البحث بالتساؤل الآتي:

هل للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي دور في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية ؟

ثانياً: أهمية الدراسة

تنجسد أهمية الدراسة من تزايد الاهتمام بمنع وكشف الجوانب السلبية للمحاسبة الابتكارية وأساليب وممارستها إلى أهمية دور

تالياً وفقاً للأوزان من (0) اقل وزن إلى (6) اعلى وزن وكما
موضح في الجدول (1).

طريق المقابلات الشخصية والمشاهدات الفعلية للتأكد من دقة
المعلومات ، وبرنامج Qsp لتحليل كفاءة المؤسسات التعليمية
، استخدام المقياس السباعي كما موضح في الجدول (1) والمبين

جدول (1) : يبين المقياس السباعي

مطبق كلياً وموثق كلياً	مطبق كلياً وموثق جزئياً	مطبق كلياً وغير موثق	مطبق جزئياً وموثق كلياً	مطبق جزئياً وموثق جزئياً	مطبق جزئياً وغير موثق	غير مطبق وغير موثق
6	5	4	3	2	1	0

كما سيجري تحليل البيانات لإيجاد الفجوات ومدى التطبيق

المبحث الثاني

الجانب النظري

أولاً: المعايير الدولية للتدقيق الداخلي

ينظر الى المعايير الدولية للتدقيق الداخلي (Global Internal Audit Standards) بانها أداة ذات حيوية وفاعلية في ضبط تطبيقات المحاسبة الابتكارية وتعمل على تعزيز المصدقية في القوائم المالية، اذ يهدف التدقيق الداخلي تقييم الفاعلية والكفاءة وتعزيزها وإدارة المخاطر في الوحدات، فان وجود هذه المعايير التي هي بمثابة إطار موحد للممارسات المهنية المتعلقة بالتدقيق الداخلي يمكن الوحدات الاقتصادية من تحسين العرض واعداد القوائم المالية من خلال ضبط تطبيقات المحاسبة الابتكارية ويعد مجلس معايير التدقيق الداخلي (IASB) هو الهيئة الرسمية المسؤولة عن تقديم الارشادات والتوصيات. وقبل التطرق الى المعايير الدولية للتدقيق الداخلي لابد من التعرف على مفهوم التدقيق الداخلي

1- مفهوم المعايير الدولية للتدقيق الداخلي The concept of international standards for internal auditing

عرف ديوان الرقابة المالية عام (2007) التدقيق الداخلي في دليله الاسترشادي بانه " جهاز تقويمي مستقل يقع من ضمن التشكيلات التابعة للوحدة الاقتصادية ويعتبر واحد من وسائل الرقابة الداخلية الذي ينشئ من قبل الإدارة لتحقيق أهدافها من خلال ضمانتها بان الوسائل الموضوعية مطبقة بشكل صحيح وكافي بالاعتماد على الضوابط والإجراءات ،لضمان الدقة في البيانات المحاسبية ،

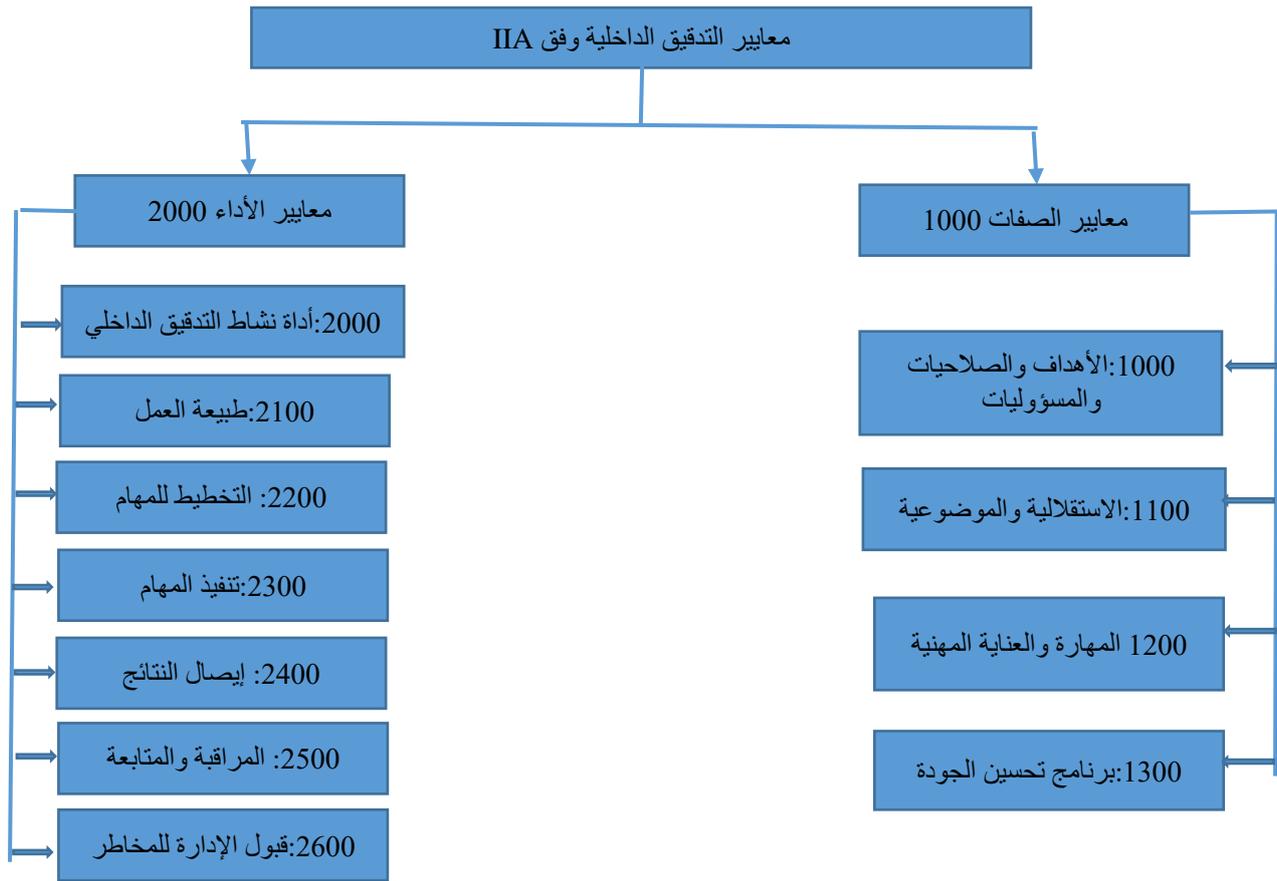
وحماية أموال وموجودات الوحدة الاقتصادية ، والتأكد من ان السياسات والخطط والإجراءات متبعة بشكل صحيح من قبل الموظفين [1]

اما المعايير الدولية للتدقيق الداخلي فقد عرفت بانها " بيان مهني يصدر عن مجلس معايير التدقيق الداخلي والذي يحدد المتطلبات اللازمة لتنفيذ مجموعة واسعة من أنشطة التدقيق الداخلي وتقييم اداءه" [2].

عرفها معهد المدققين الداخليين (IIA) بانها "مجموعة من المتطلبات الإلزامية المستندة الى مبادئ، وتتألف من تصريحات توضح المتطلبات الأساسية للممارسة مهنة التدقيق الداخلي، وتقييم فاعلية الأداء، وهي متطلبات واجبة التطبيق دولياً على مستوى المؤسسات والأفراد على السواء، كما تضم تفسيرات توضح المصطلحات والمفاهيم الواردة في المعايير، تتألف من قسمين أساسيين هما [3]

-القسم الأول: معايير الصفات (Attribute Standards) (سلسلة الالف) اذ تصف خصائص الافراد والمنظمات الذين يقومون بأداء أنشطة التدقيق الداخلي .

-القسم الثاني: معايير الأداء (Performance Standards)(سلسلة الالفين) تصف هذه المجموعة أنشطة التدقيق الداخلي والمعايير التي يتم قياس الأداء من خلالها [4] وكما موضح بالشكل (1) [5].



الشكل (1) : يوضح معايير التدقيق الدولية

3- أهمية معايير التدقيق الداخلي The importance of internal audit standards

تمثل المعايير الدولية للتدقيق الداخلي بمثابة إطار منظم لعمل وممارسة النشاط التدقيقي داخل الوحدة الاقتصادية، كما انها تعمل على تغطية الاحتياجات المختلفة للمستخدمين وأصحاب العمل سواء من داخل او خارج الوحدة الاقتصادية، وذلك من خلال توفير المعلومات الأساسية التي تتضمنها التقارير المالية التي تساعد في اتخاذ القرارات، وعليه يمكن توضيح أهمية المعايير بالنقاط التالية: [9]

- 1- التقارير المالية المعدة وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي تتمتع بالمصداقية والثقة والجودة.
- 2- توفر معايير التدقيق الدولية إمكانية المقارنة بين التقارير المالية في الأسواق المالية بالتالي زيادة ثقة المستخدمين بها.
- 3- التزام المدققين الداخليين بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي يقلل من الفروقات في الممارسات.
- 4- تنشيط المنافسة بين الوحدات الاقتصادية المطبقة لمعايير التدقيق الداخلية من خلال زيادة الثقة وجودة الاداء.

2-اهداف معايير التدقيق الداخلية Objectives of internal auditing standards

يمثل الهدف الرئيسي للمعايير في قياس مدى دقة عمليات التدقيق، إذا ان المعايير تعمل على التوجه نحو الجودة في التدقيق وذلك من خلال اهتمامها بجودة الأداء المهني، ويمكن تمثيل اهداف تلك المعايير بما يلي: [6]

- 1- وضع وتحديد المبادئ الأساسية للصورة الواجب ان تمارس بها عملية التدقيق الداخلي.
- 2- رسم إطار للتنفيذ وتعزيز الأنشطة المضيفة لقيمة التدقيق الداخلي.
- 3- وضع أسس تقييم أداء المدققين الداخليين.
- 4- تقليل التفاوت في أداء المهام من قبل المدققين الداخليين عن طريق الموضوعية.
- 5- تحسين وتعزيز العمليات التنظيمية في الوحدة الاقتصادية.
- 6- توفير الثقة والمصداقية للمستخدمين. [8]

العالية للتأثير على القيم وتحويلها الى الشكل الذي ترغب به الإدارات.

2- أسباب استخدام المحاسبة الابتكارية using innovative accounting

تمثل الأسباب التي تدفع الوحدة الاقتصادية الى استخدام المحاسبة الإبداعية في عملياتها هي: [15] [16]

- 1- التأثير على سمعة الوحدة الاقتصادية بشكل إيجابي في السوق والتي اذ لم تستخدم أساليب المحاسبة الابتكارية لتغيير الأرقام في القوائم المالية سوف تعكس صورة سلبية عن اداها في السوق.
- 2- التأثير على سهر السهم للوحدة الاقتصادية في الأسواق المالية من خلال تغيير القيم المالية التي تؤثر على سهر السهم إذا ما كانت منخفضة او متراجعة.
- 3- زيادة المبالغ المقترضة من المصارف من خلال تحسين المؤشرات والمعايير التي تؤثر بشكل إيجابي على قرارات الاقتراض من قبل الإدارة المصرفية في منح الاقتراض.
- 4- التلاعب الضريبي من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات والعمل على زيادة مبالغ النفقات وبالتالي تخفيض مبلغ الضريبة المستحق.
- 5- تحقيق المصالح الشخصية من خلال تحسين الأداء المالي من قبل الأشخاص المسؤولين للظهور بصورة جيدة امام مجلس الإدارة.
- 6- التصنيف المهني المتقدم على المنافسين التي تجري من قبل مؤسسات دولية.

3- اشكال المحاسبة الابتكارية Inventive accounting forms

يمكن تمثيل اشكال المحاسبة الابتكارية بالاتي [17]

- 1- المحاسبة النفعية Aggressive accounting: يقصد بها اختيار وتطبيق الوسائل والأساليب المحاسبية بشكل مقصود لتحقيق الأهداف المطلوبة مثل زيادة الأرباح بشكل كبير.
- 2- إدارة الأرباح Earnings management: أي زيادة مبلغ الدخل الظاهر في قائمة الدخل لإرضاء المساهمين والشركاء.
- 3- تمهيد الدخل Income smoothing: نقل مبالغ الدخل من السنوات المرتفعة الدخل الى المنخفضة الدخل.
- 4- التقارير المالية الاحتيالية Fraudulent Financial Reporting: تظليل مستخدمي البيانات المالية من خلال التعمد في حذف او ادراج بيانات مغلوطة.

5- تسهيل اعمال هيئات الضراب من خلال الأساليب المستخدمة في الاعتراف بالإيرادات والنفقات بالتوقيت المناسب.

ثانيا: المحاسبة الابتكارية Innovative Accounting

1- مفهوم وتعريف المحاسبة الابتكارية The concept and definition of innovative accounting

يعتبر مفهوم المحاسبة الابتكارية موطن التركيز والاهتمام لما يقدم من أساليب وممارسات تسمح للوحدة الاقتصادية التلاعب ببياناتها، اذ تعد المحاسبة الابتكارية واحدة من الوسائل المستخدمة من قبل الوحدة الاقتصادية للتطور من اجل ان تكون قادرة على منافسة الوحدات الأخرى في بيئة العمل، ويشمل هذا التطور وجود اشخاص من ذوي الخبرة في الاستفادة من الثغرات في القواعد والاحكام والبدائل المتاحة في توليد أفكار إبداعية تستخدمها الوحدة في التلاعب بالأرقام بما يتوافق مع أهدافها [10]، ان المحاسبة الابتكارية هي مجموعة من الأنشطة ذات الطابع القانوني للمحاسبة، تمارس من الناحية الفنية والهدف منها هو جعل الوحدة الاقتصادية اقوى او اضعف حسب رغبة الإدارة وتوجيهاتها، ويمكن تميزها عن الاحتيال في كونها تعمل في اطار قانوني تنظيمي اما الاحتيال فيمثل مخالفة قانونية [11].

وهناك عدة تعاريف لمصطلح المحاسبة الابتكارية منها " هي مجموعة من الخطوات والاليات التي خلقتها المنظمات الاقتصادية التي تتيح للإدارة تغيير النتائج المالية او البيانات المالية من خلال استغلال الحرية الموجودة في اختيار السياسات المحاسبية دون الابتعاد عن القوانين والمتطلبات المالية" [12]

كما عرفت أيضا بانها "عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال الاخذ بمزايا الغموض في القواعد واختيار ممارسات الإفصاح والقياس من بين هذه القواعد لتغيير القوائم المالية مما هي عليه لتصبح بالصورة التي يرغبها معدو هذه القوائم المالية" [13]

اما (Aqeel) فقد عرفها " عملية تحويل المعلومات المالية من ما هي عليه في الواقع الى ما تريده الوحدة الاقتصادية من خلال استخدام الفوائد(الثغرات) في القواعد الحالية او عن طريق تجاهل جزء من القواعد، من اجل تقديم صورة العمل عكس ما هو عليه" [14].

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف المحاسبة الابتكارية بانها مجموعة من الإجراءات التي تمكن محاسبي الوحدة الاقتصادية لاستخدام المبادئ والقواعد بمرونة تؤثر على عرض القوائم المالية، ويجب ان يمتلك المحاسبين المهارات والقدرات الابتكارية

4- طرق ممارسة المحاسبة الابتكارية:

من اهم الطرق المستخدمة في ممارسة المحاسبة الابتكارية هي [18]

- 1- حرية اختيار المبادئ المحاسبية: احيانا القواعد او المعايير المحاسبية تتيح للوحدة الاقتصادية الحرية في اختيار الطريقة المحاسبية التي ستستخدمها في اعداد القوائم المالية، اذ تسمح المعايير باختيار البديل الذي يناسب الوحدة من حيث تحقيق اهدافها وإعطاء صورة أفضل عن أدائها.
- 2- الحرية في التقديرات المحاسبية: العديد من العمليات المحاسبية تعتمد في اعدادها على التقديرات المحاسبية والحكم والاجتهاد الشخصي، وهذا يتيح للإدارة التلاعب في التقديرات من اجل الوصول الى أهدافها، اذ ان المحاسب المبدع يتمكن من التلاعب في تقدير العمر الإنتاجي للأصل

مثلا او تغيير بتقدير قيمة الخردة من اجل التلاعب بمصروف الاندثار السنوي بالزيادة او النقصان ويكون تأثيره على نتيجة نشاط الوحدة.

- 3- التوقيت الحقيقي لتنفيذ العمليات: يؤدي الحكم على تنفيذ العمليات الحقيقية الى خلق الانطباع الذي ترغب فيه الإدارة على الحسابات والقوائم المالية، اذ ان ترك الحرية للإدارة في تنفيذ العمليات حسب الوقت الذي تراه مناسب من حيث تنفيذ او تأجيل تنفيذ بعض العمليات بما يحقق الأهداف والمكاسب التي ترغب بها [19].

5- أساليب المحاسبة الابتكارية

يمكن تمثيل التلاعب بالقوائم المالية باستخدام أساليب المحاسبة الابتكارية كما موضح في الجدول (2) :

الجدول (2) : يبين استخدام اساليب المحاسبة الابتكارية

قائمة التغير في حقوق الملكية	قائمة التدفق النقدي	قائمة الدخل	قائمة المركز المالي
عدم الالتزام بطريقة تقييم الأصول مما يؤدي الى اظهار الفائض في قائمة الدخل بدل حقوق الملكية	التغير في تصنيف بين النفقات التمويلية والاستثمارية	تسجيل الإيرادات قبل إتمام عملية البيع بشكل نهائي	تقييم الأصول الغير ملموسة بشكل مبالغ
معالجة إيرادات السنوات السابقة بإضافته الى صافي الربح بدلا من الأرباح المحتجزة	دفع فوائد القروض غير المرتبطة بالعمليات الاستثمارية لغرض استبعادها من العمليات التشغيلية	تسجيل إيرادات وهمية	عدم ادراج الأصول بالكلفة التاريخية
معالجة العمليات التشغيلية في حقوق المساهمين بدلا من الدخل كخسائر أسعار الصرف	اعتبار نفقات التطوير الرأسمالي نفقات استثمارية وليست تشغيلية	استخدام عائد المرة الواحدة لزيادة الإيرادات	التلاعب بأسعار الاستثمارات المتداولة
تغيرات وهمية في راس المال بالزيادة او التخفيض	تسجيل عمليات بيع الموجودات الثابتة ضمن العمليات التشغيلية وليس الاستثمارية	التلاعب بالمصاريف الجارية بنقلها للفترة السابقة او اللاحقة	لا يتم الإفصاح عن بنود النقد المقيدة
عند حصول تخفيض في قسمة الموجودات لا يتم تخفيضها من حقوق الملكية	التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب من الضرائب	التخفيض بشكل غير ملائم للالتزامات	عدم الكشف عن الديون المتعثرة في الذمم المدينة
التوزيعات النقدية لا تقابلها أرباح حقيقية	التلاعب بالدخل من خلال حذف البنود الغير متكررة	نقل الإيرادات الحالية الى فترات لاحقة	عدم الانتظام في اتباع طريقة للمحاسبة عن الاستثمارات طويلة الاجل
		نقل مصروفات المستقبلية الى الفترة الحالية	ادراج مكاسب سنوات سابقة لدخل العام الحالي

من اعداد الباحثين بالاعتماد على [20] [21]

المبحث الثالث

الجانب العملي

تمثل المحاسبة الابتكارية في الوقت الحاضر تحدياً حقيقياً لمهنة التدقيق حيث يتطلب الأمر من المدققين الامام والمعرفة التامة بالقواعد والمعايير المحاسبية وقواعد السلوك المهني والمعايير الدولية للتدقيق الداخلي والالتزام بها اذ يتم ذلك من خلال استعمال قائمة الفحص (checklist) في تحليل الفجوات والتي تم الاشارة اليها في المستخلص وبعد تشخيص الفجوة لكل متطلب سيتم مناقشة

الاسباب التي ادت لظهور هذه الفجوة ومدى امكانية التغلب عليها علماً أنَّ المؤسسة التعليمية لديها معلومات كافية عن هذه القائمة ولها القدرة عن الاجابة عن هذه المعلومات لذ ستعتمد الباحثة هذه القائمة لملئها بالمعلومات المطلوبة عن طريق المقابلات الشخصية والمشاهدات الفعلية للتأكد من دقة المعلومات، باستعمال المقياس السباعي كما في الجدول (3) والمبين وفقاً للأوزان من (0) اقل وزن الى (6) اعلى وزن كما موضح في الجدول (3).

جدول (3) : يبين المقياس السباعي

الوزن (الدرجة)	فقرات المقياس السباعي	التسلسل
6	مطبق كلياً وموثق كلياً	1
5	مطبق كلياً وموثق جزئياً	2
4	مطبق كلياً وغير موثق	3
3	مطبق جزئياً وموثق كلياً	4
2	مطبق جزئياً وموثق جزئياً	5
1	مطبق جزئياً وغير موثق	6
0	غير مطبق وغير موثق	7

ثالثاً :- تحليل بيانات قائمة الفحص الخاصة بالمتطلبات

اعتمدت البنود الرئيسية والفرعية في بناء قائمة الفحص (Checklist) الخاصة بمتطلبات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق

الداخلي ومتطلبات ممارسات المحاسبة الابتكارية كما سيجري إيجاد الفجوات في المؤسسة التعليمية الخاصة وحسب المعادلات التالية.

- (1) الوسط الحسابي = مجموع (الأوزان * تكراراتها) / مجموع التكرارات
 (2) النسبة المئوية لمدى المطابقة = (الوسط الحسابي المرجح) / قيمة أعلى وزن في المقياس
 (3) حجم الفجوة لكل قائمة فحص = 1 - النسبة المئوية لمدى المطابقة

1- متطلبات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي

تشكل متطلبات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي عاملاً أساسياً لضمان شفافية ونزاهة العمليات الرقابة الداخلية داخل المؤسسات التعليمية ويتضمن هذا التطبيق معايير تحديد المسؤوليات والسلطات لفريق التدقيق الداخلي وتطوير خطط التدقيق السنوية وتقييم فعالية العمليات الداخلية ويتضمن تقديم تقارير دورية وشفافة الى الادارة العليا ومجلس الادارة حول نتائج التدقيق والتوصيات المقترحة لتحسين العمليات ومن المهم ايضاً توفير اليات لمراجعة وتقييم اداء فريق التدقيق وتقديم التغذية الراجعة بشكل دوري

بالإضافة الى تحديد مسؤوليات ادارة الجودة وتطوير السياسات والاجراءات الداخلية المتعلقة بعمليات التدقيق . وكذلك تقوم كل وحدة ادارية او قسم بتقييم اداء موظفي ولهذا فنوضح قائمة الفحص في جدول رقم (5) مستوى التطبيق والتوثيق الفعلي في داخل المؤسسات الخاصة التي تبين لنا ان معدل التطبيق الفعلي لمتطلبات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي (71%) درجة من اصل (6) درجات وان نسبة التوثيق والتطبيق (11.84) ما يدل على وجود فجوة في التطبيق تصل الى (88.16 %) ناجمة عن مستوى مطبق كلياً وموثق كلياً وكما موضح في الجدول (4) :

جدول (4) : يبين قائمة فحص متطلبات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي

ت	متطلبات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي	مستوى التطبيق والتوثيق					
		مطبق كلياً وموثق كلياً	مطبق كلياً وموثق جزئياً	مطبق كلياً وموثق جزئياً	مطبق كلياً وموثق جزئياً	مطبق جزئياً وموثق جزئياً	غير مطبق وغير موثق
تخطيط التدقيق الداخلي							
1	هل توجد خطة تدقيق سنوية معتمدة؟				*		
2	هل تم تحديد أهداف التدقيق بوضوح؟					*	
3	هل يتم تحديث خطة التدقيق بناءً على المخاطر المكتشفة؟				*		
4	هل يتم تقييم تقارير الرقابة السابقة ونتائج التدقيق الداخلي؟					*	
استقلالية وموضوعية المدققين							
5	هل يتمتع المدققون الداخليون بالاستقلالية في عملهم					*	
6	هل يتم الكشف عن أي تضارب محتمل في المصالح؟					*	
7	هل تم تحديد وترسيخ سياسات لضمان موضوعية المدققين؟				*		
8	هل تدخل الإدارة العليا في عمل المدقق؟					*	
كفاءة ومهارة فريق التدقيق							
9	هل يمتلك فريق التدقيق المؤهلات والشهادات المناسبة؟					*	
10	هل يخضع الفريق لبرامج تدريب وتطوير مستمرة وله القدرة على استخدام تقنيات التدقيق الحديثة؟					*	
11	هل يتم تقييم أداء فريق التدقيق بشكل دوري؟					*	
تنفيذ مهام التدقيق							
12	هل يتم تنفيذ عمليات التدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي؟				*		
13	هل يتم توثيق كافة خطوات عملية التدقيق بشكل كافٍ؟					*	
14	هل يتم استخدام أدوات وأساليب تدقيق حديثة وفعالة؟					*	
15	هل يمكن مراجعة الوثائق والسجلات					*	

						المالية واجراء مقابلات مع الموظفين والادارة؟	
				*		هل يمكن استخدام استبيانات واستطلاعات الرأي حول مهام التدقيق بشكل دوري؟	16
التقارير والتوصيات							
					*	هل يتم إعداد تقارير التدقيق بوضوح ودقة؟	17
					*	هل تحتوي التقارير على توصيات قابلة للتنفيذ؟	18
					*	هل يتم متابعة تنفيذ التوصيات من قبل الجهات المعنية؟	19
تقييم المخاطر والرقابة							
				*		هل يتم تقييم المخاطر بشكل دوري؟	20
					*	هل يتم مراجعة وتحديث إجراءات الرقابة الداخلية بناءً على نتائج التدقيق؟	21
				*		هل تتضمن عمليات التدقيق فحصاً لأنظمة الرقابة الداخلية بشكل متكامل؟	22
التواصل مع الإدارة وأصحاب المصلحة							
					*	هل يوجد نظام فعال للتواصل مع الإدارة العليا وأصحاب المصلحة؟	23
					*	هل يتم مناقشة نتائج التدقيق والتوصيات مع الإدارة بانتظام؟	24
					*	هل يتم توفير التقارير بشكل دوري للإدارة العليا؟	25
الامتثال للمعايير والأخلاقيات							
					*	هل يتبع فريق التدقيق ميثاق التدقيق الداخلي؟	26
					*	هل يتم الالتزام بالمعايير الأخلاقية والمهنية؟	27
					*	هل يتم مراجعة الامتثال لهذه المعايير بشكل دوري؟	28
إدارة الجودة							
					*	هل توجد سياسة لضمان جودة عمليات التدقيق؟	29
					*	هل يتم إجراء مراجعات دورية	30

							لعمليات التدقيق لضمان جودتها؟	
					*		هل يتم استخدام أدوات وتقنيات لإدارة الجودة وتحسين العمليات؟	31
التدقيق الخاص بتكنولوجيا المعلومات								
					*		هل يتم فحص أنظمة تكنولوجيا المعلومات كجزء من عملية التدقيق؟	32
					*		هل توجد سياسات لضمان سلامة وأمان أنظمة المعلومات؟	33
					*		هل يتم تقييم نظم الرقابة الداخلية المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات؟	34
					*		هل توجد تقنيات حديثة مستخدمة في تدقيق تكنولوجيا المعلومات؟	35
التحقيق في الاحتيال والأنشطة غير القانونية								
				*			هل توجد سياسات وإجراءات للتحقيق في حالات الاحتيال؟	36
				*			هل يتم تدريب المدققين على اكتشاف الاحتيال؟	37
					*		هل يتم التعاون مع الجهات القانونية عند اكتشاف أنشطة غير قانونية؟	38
6	5	4	3	2	1	0	الاوزان	
0	0	0	0	7	13	18	التكرارات	
0	0	0	0	14	13	0	نتائج (الوزن * عدد التكرارات	
%71							المعدل الموزون (الوسط الحسابي المرجح)	
%11.84							(النسبة المئوية للتطبيق	
%88.16							حجم الفجوة للمتطلب	

من خلال نتائج قائمة الفحص تبين الآتي:

أ- نقاط القوة

- أي تضارب محتمل في المصالح وتقديمها على شكل مستندات ورقية للإدارة العليا
- يمتلك فريق التدقيق المؤهلات والشهادات العليا المناسبة ولديه سنوات من الخدمة في هذا المجال ويكون خاضع لبرامج تدريب وتطوير مستمرة وله القدرة على استخدام تقنيات التدقيق الحديثة و علي استعداد دائم لتقديم الخدمة المرغوبة الى الموظفين ومتابعة كافة السجلات والجورودات الشهرية والسنوية المرفقة نسخه منه في قائمة الملاحق.
- لدى المؤسسة التعليمي نظام لا دارة البيانات الالكتروني وورقي وعلى شكل سجلات في جميع الوحدات الادارية يتم

- هنالك نقاط قوة تمكن من المؤسسات الخاصة من تنفيذ متطلبات تطبيق المعايير الدولية وفقا للتقارير الرقابة الداخلية بكفاءة وفاعلية، وهي على النحو الآتي:
- تقوم المؤسسة بالامتثال للمتطلبات التنظيمية بتقييم تقارير الرقابة السابقة ونتائج التدقيق الداخلي على شكل تقارير شهرية المرفقة جزء منها في قائمة خاصة بالملاحق ويتمتع المدققون الداخليون بالاستقلالية في عملهم و يتم الكشف عن

هذه البرامج .

- لا توجد خطة تدقيق سنوية معتمدة من قبل المؤسسة وهذا يضعف من عمليات التدقيق المتبعة فعليه نوصي بالاعتماد على الاستمارة المذكورة في قائمة الملاحق والاعتماد عليها بشكل رسمي من قبل المؤسسة .

2- متطلبات ممارسات المحاسبة الابتكارية

تركز المحاسبة الابتكارية على تحسين الاداء والابداع داخل المؤسسات التعليمية وتهدف الى تحسين الابلاغ المالي وتطوير العمليات المحاسبية بطرق تعزز من قدرة المؤسسات على التكيف مع التغيرات السريعة في البيئة التنافسية وتركز كذلك على خلق القيمة المضافة للمؤسسة سواء كان ذلك من خلال تقديم تحليلات مالية افضل او تحسين عمليات الابلاغ وتطوير استراتيجيات جديدة للنمو والتوسع. وكذلك تقوم كل وحدة ادارية او قسم بتقييم اداء موظفي ولهذا فنوضح قائمة الفحص في جدول رقم (5) مستوى التطبيق والتوثيق الفعلي في داخل المؤسسات الخاصة التي تبين لنا ان معدل التطبيق الفعلي لمتطلبات ممارسات المحاسبة الابتكارية (84%) درجة من اصل (6) درجات وان نسبة التوثيق والتطبيق (14.6%) ما يدل على وجود فجوه في التطبيق تصل الى (85.94%) ناجمة عن مستوى مطبق كليا وموثق جزئي وكما موضح في الجدول (5).

فيه توثيق كافة خطوات عملية التدقيق بشكل كافٍ ومحفوظ بالهارد الخارجي لمحاظفه عليه من السرقة ونشر ومسح البيانات ويتم استخدام أدوات وأساليب تدقيق حديثة وفعالة وهناك مراجعة دورية للوثائق والسجلات المالية واجراء مقابلات مع الموظفين والادارة بشأن الاحتياجات المالية والادارية التي يحتاجها الموظف لزيادة خبرته؟

- هناك موظفين في قسم الرقابة الداخلية خاص بإعداد تقارير التدقيق بوضوح ودقة وتقديم التوصيات المقترحة القابلة للتنفيذ للادارة العليا من اجل تعزيز العمليات المالية والمحاسبية المرفقه منه في قائمة الملاحق ؟

ب- نقاط الضعف

لدى المؤسسات الخاصة مجالات يمكن من خلالها تحسين متطلبات تطبيق المعايير الدولية وفقا للتقارير الرقابة الداخلية ، وهي كما يأتي:

- لم يتوفر برنامج دقيق للمؤسسات الخاصة لتحفيز الموظفين على تطوير مهارتهم وتخصص المؤسسة التعليمية اموالا لتدريب الموظفين وفقا للاحتياجات والقدرات والمهارات ولكن لم يتم توثيق ما ذكر أعلاه على شكل أوامر أو سجلات
- تعمل المؤسسة على برنامج تدريب داخلي وفقا لمعايير الرقابة الداخلية وتوجيهاتها ولكن لم يتم التوثيق بالعمل على

جدول (5) : يبين قائمة فحص ممارسات المحاسبة الابتكارية

ت	متطلبات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي	مستوى التطبيق والتوثيق					
		مطبق كليا وموثق كليا	مطبق كليا وموثق جزئياً	مطبق كليا وموثق جزئياً	مطبق جزئياً وموثق جزئياً	مطبق جزئياً وغير موثق	غير مطبق وغير موثق
فحص الإيرادات							
1	التحقق من توقيت الاعتراف بالإيرادات: هل تم تسجيل الإيرادات قبل استحقاقها؟	*					
2	مقارنة الإيرادات بالفترات السابقة لتحليل أي زيادات غير مبررة.	*					
3	مراجعة السياسات المحاسبية المتبعة للاعتراف بالإيرادات ومقارنتها بالمعايير المحاسبية المتعارف عليها.	*					
4	هل توجد اجراء مراجعات دورية	*					

							للتأكد من فعالية الاجراءات التصحيحية ؟	
					*		التحقق ان جميع الايرادات مستحقة وقانونية ؟	5
مراجعة المصروفات								
					*		التأكد من عدم تأجيل تسجيل المصروفات لتضخيم الأرباح.	6
					*		التحقق من المصروفات غير العادية أو المفاجئة.	7
					*		فحص أي تغييرات في تقديرات المصروفات والالتزامات.	8
					*		التأكد من صحة وتوافق الفواتير والمستندات الداعمة .	9
				*			تدريب الموظفين على السياسات والاجراءات المالية الخاصة بالمصروفات .	10
فحص المخزون								
				*			التحقق من تقييم المخزون وفقاً للمعايير المحاسبية.	11
			*				مقارنة حجم المخزون بالفترات السابقة والتحقق من أي زيادات غير مبررة.	12
				*			اجراء الجرد الفعلي للمخزون ومقارنته بالسجلات .	13
			*				مراجعة تاريخ انتهاء الصلاحية وجودة المخزون	14
فحص الأصول الثابتة								
			*				مراجعة سياسات الاستهلاك والتأكد من تطبيقها بشكل صحيح.	15
					*		التحقق من عدم تضخيم قيمة الأصول الثابتة.	16
فحص النقدية								
					*		التحقق من التدفقات النقدية الفعلية ومقارنتها بالتدفقات النقدية المتوقعة.	17
				*			فحص التلاعبات المحتملة في تسجيل العمليات النقدية.	18
مراجعة السياسات المحاسبية								
				*			مقارنة السياسات المحاسبية المتبعة	19

						مع المعايير المحاسبية الدولية والمحلية.	
				*		التأكد من عدم وجود تغييرات في السياسات المحاسبية تهدف إلى تحسين الصورة المالية.	20
تحليل التقارير المالية							
				*		فحص التقارير المالية بشكل شامل لتحليل أي تناقضات أو زيادات غير مبررة في الأرقام.	21
				*		استخدام التحليل النسبي والمقارنات بين الفترات الزمنية المختلفة لاكتشاف أي انحرافات غير طبيعية.	22
فحص العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة							
					*	تحليل المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة للتأكد من عدم وجود معاملات غير طبيعية أو بأسعار غير سوقية.	23
					*	التحقق من الإفصاح الكامل عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة في التقارير المالية.	24
التأكد من الالتزام باللوائح والتشريعات							
				*		التحقق من الامتثال الكامل للمعايير المحاسبية المحلية والدولية، مثل معايير IFRS أو GAAP.	25
				*		مراجعة السياسات المحاسبية للتأكد من توافقها مع اللوائح القانونية والتشريعات المالية.	26
تقييم نظام الرقابة الداخلية							
				*		مراجعة فعالية نظام الرقابة الداخلية في الكشف عن ومنع الممارسات المحاسبية غير النزيهة.	27
					*	التأكد من وجود سياسات وإجراءات رقابة قوية تشمل جميع جوانب المحاسبة المالية.	28
التقييم المستقل							
					*	استخدام خدمات مدقق خارجي مستقل لتقديم تقييم غير متحيز للبيانات المالية والممارسات المحاسبية.	29
					*	فحص تقارير المدقق الخارجي عن	30

							وجود أي ملاحظات أو توصيات تتعلق بالمحاسبة الابتكارية.
تقييم الأداء المالي باستخدام النسب المالية							
					*		استخدام نسب مثل نسبة الديون إلى حقوق الملكية، ونسبة السيولة، ونسبة الربحية لتقييم الأداء المالي.
					*		مقارنة هذه النسب مع متوسطات الصناعة والمعايير المقبولة لاكتشاف أي انحرافات.
6	5	4	3	2	1	0	الاوزان
0	0	0	0	9	9	14	التكرارات
0	0	0	0	18	9	0	ناتج (الوزن * عدد التكرارات
%84							المعدل الموزون (الوسط الحسابي المرجح)
%14.6							(النسبة المنوية للتطبيق
%85.94							حجم الفجوة للمتطلب

من خلال نتائج قائمة الفحص تبين الآتي:

أ- نقاط القوة

هنالك نقاط قوة تمكن من المؤسسات الخاصة من تنفيذ متطلبات ممارسات المحاسبة الابتكارية بكفاءة وفاعلية، وهي على النحو الآتي:

- تقوم المؤسسة التعليمية باعداد خطة شاملة يحدد الاهداف والنطاق بوضوح يساهم في تنفيذ عملية الفحص الفعالة والمنظمة وتقديم توصيات مبنية على تحليل شامل يساعد في تحسين عمليات ادارة المخزون والحد من الازخام .
- لدى المؤسسة التعليمية نظام لإدارة البيانات وتحتوي على سجلات خاصة بالمصروفات والاصول الثابتة والمخزون وتحتوي كأحد أدنى من بيانات التعريف وتسجل جميع التحركات اليومية والشهرية وبشكل دوري كما موجود صورة من هذا السجلات في الملاحق

ب- نقاط الضعف

لدى المؤسسات الخاصة مجالات يمكن من خلالها تحسين من متطلبات ممارسات المحاسبة الابتكارية ، وهي كما يأتي:

- لم يتوفر برنامج دقيق خاصة لتحفيز الموظفين على تطوير مهارتهم من قبل ادارة المخزون والاصول الثابتة وتخصص المؤسسة اموالا لتدريب الموظفين وفقا للاحتياجات والقدرات والمهارات ولكن لم يتم توثيق ما ذكر أعلاه على شكل أوامر أو سجلات .
- تعمل المؤسسة على برنامج تدريب داخلي وفقا لمتطلبات الادارة العليا وتوجيهاتها ولكن لم يتم التوثيق بالعمل على هذه البرامج .
- تعمل المؤسسة على تدريب الموظفين على السياسات والاجراءات المالية الخاصة بالمصروفات اليومية والمستندات ويجب ان توضع قائمة بالدورات والندوات الخاصة بالتدقيق والرقابة على السجلات المالية كافة ليعزز من تقييم شعبة الرقابة داخل المؤسسة .
- لا تعمل المؤسسة على مقارنة حجم المخزون بالفترات السابقة والتحقق من اي زيادات غير مبررة مع مراجعة تاريخ انتهاء صلاحية وجود المخزون يجب ان تقوم بوضع استمارة خاصة تاريخ انتهاء صلاحية وجود المخزون

اجل تحسين الاداء المالي والاداري ويكون على شكل تقارير سنوية وشهرية .

4- ينبغي على المؤسسة التعليمية استثمار في تكنولوجيا المحاسبة المتقدمة مثل الذكاء الاصطناعي وتحليل البيانات وتقنيات البلوك تشين لتعزيز دقة وكفاءة العمليات المحاسبية ويجب ان تنظم برامج تدريبية منتظمة للموظفين في قسم الحسابات لتحديث مهاراتهم ومعرفتهم بأحدث الابتكارات والتقنيات المحاسبية .

5- تعزيز التعاون بين فريق المحاسبة والاقسام الاخرى داخل الكلية لتبادل الافكار والممارسات المبتكرة التي يمكن ان تؤدي الى تحسين العمليات المالية والتأكد من ان الممارسات المحاسبية الابتكارية تتوافق مع معايير المحاسبية والقوانين التنظيمية المحلية والدولية للحفاظ على الامتثال وتجنب المخاطر القانونية .

6- ضرورة تبني ادوات التحليل المالي المتقدمة لتقديم رؤى اكثر دقة حول الاداء المالي والتوجهات المستقبلية مما يساعد في اتخاذ القرارات الاستراتيجية بشكل افضل والاعتماد على البرامج الالكترونية كون في عصر التقدم والاعتماد على الاستثمارات المذكورة في قائمة الملاحق لتعزيز من دقة الاداء المالي والمحاسبي .

المصادر

[1] ديوان الرقابة المالية الاتحادي، دائوة شؤون الفنية والدراسات، دليل استرشادي لوحدة التدقيق الداخلي في الوزارات،2007.

[2] بوزار، لبنى، بودواره ، هجيرة ، " اثر خبرة المنق على تحسين جودة التدقيق الداخلي "، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجبيلي بونعامة،2019.

[3] IIA. (2017, 01 01). Retrieved 05 16, 2019, from (المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي):

<https://na.theiia.org>

[4] IFACI, " Institut de l'Audit Interne, Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, 2004.

[5] الرماحي: زاهي، "الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية"، دار المومون للنشر والتوزيع:2017.

المرفقه منه في قائمة الملاحق والاعتماد عليها من قبل الادارة العليا وشعبة المخازن

المبحث الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

اولاً:- الاستنتاجات

- 1- يساعد تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في زيادة الشفافية والمصادقية للعمليات المالية والادارية داخل المنظمة مما يعزز ثقة الاطراف المعنية .
- 2- يضمن تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي توافق العمليات التدقيقية مع القوانين واللوائح المحلية والدولية مما يحمي المنظمة من المخالفات القانونية .
- 3- يساعد الالتزام بالمعايير الدولية في تحديد المخاطر المحتملة وتقليلها من خلال اجراءات رقابية فعالة ومنهجية
- 4- تساهم الممارسات المحاسبية الابتكارية في تطوير حلول مالية مبتكرة تساعد في تحسين الاداء المالي للمؤسسة وزيادة قدرتها على المنافسة وتعزيز الشفافية من خلال تقديم معلومات مالية دقيقة وفي الوقت المناسب .
- 5- تعمل الابتكارات المحاسبية على تقليل الاخطاء والمخاطر المرتبطة بالعمليات المالية من خلال تحسين نظم الرقابة الداخلية واستخدام التكنولوجيا الحديثة وتساعد في تطوير نماذج تنبؤية دقيقة مما يمكن المؤسسة التعليمية من اتخاذ قرارات مالية وافضل واكثر استنارة .

ثانياً :- التوصيات

- 1- ينبغي تنظيم برامج تدريبية مستمرة للمدققين الداخليين لضمان فهمهم العميق للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي وتطبيقها بشكل صحيح مع اجراء تقييمات دورية لأداء وظيفة التدقيق الداخلي لضمان التزامها بالمعايير وتحديد مجالات التحسين .
- 2- ينبغي تبني ادوات وتقنيات التدقيق الرقمي لتحسين فعالية وكفاءة عمليات التدقيق وتعزيز قنوات التواصل مع المدققين الخارجيين والادارة لضمان فهم واضح للاهداف وتقديم توصيات مناسبة حسب المقترحات المقدمة على شكل جداول في قائمة الملاحق .
- 3- يجب اعداد تقارير تدقيق شاملة ومفصلة تعكس التزام المؤسسة بالمعايير الدولية وتقدم توصيات قابلة للتنفيذ من

- [6] إبراهيم، فاطمة احمد موسى، "العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2016.
- [7] Fülöp, M. T., & Szekely, S. V. (2017). The evolution of the internal auditing function in the context of corporate transparency. The Audit Financiar journal, 15(147).
- [8] محمد، شيرين مأمون سيد احمد، "الدور الوسيط لمبادئ حوكمة الشركات في العلاقة بين معايير المراجعة الداخلية وجودة المعلومات المحاسبية"، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2017.
- [9] التميمي، امل محمد سلمان، العزي، محمد جبار فشاخ، "اثر تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في تعزيز قيمة حوكمة نظم المعلومات"، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد(8)، العدد(32)، 2019.
- [10] البجوري، فائق حسن علي، الخفاجي، علي عباس كريم، "تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية-بحث تطبيقي في شركة التامين الوطنية العامة"، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد (17)، العدد (61)، 2022.
- [11] Kamau ,Charles" tax avoidance and evasion as a factor in flunehcing creative accounting practice " journal of business stuties" no.4,val.2;2012.
- [12] Batiavia,Diana, "Is creative accounting a from of manipulation",2008.
- [13] المليحي، عبد الرؤوف صالح احمد، احمد، إبراهيم جابر السيد، "إدارة الأرباح"، دار العلوم والايمان، مصر، 2019.
- [14] Aqeel, S, M. Aws, S, M. Nawfal, H, A. (2020). "The role of real time reporting to limiting the creative accounting practice", Russian Journal of Innovation Economics.
- [15] Rodgers Paul," Financial Analysis: Certificate- Managerial- Strategic .New Jersey(USA): Chartered Institute of Management Accountants (CIMA),2007.
- [16] Mulford, C. E. Comisky ," The Financial Numbers Game. John Wiley & Sons Inc",2002.
- [17] Amat, O.& Growthorpe, C." Creative Accounting : Nature,Incidence and Ethical Issues", Journal of Economic Literature classification. UPF Working Paper No. 749 ,2011.
- [18] ljeom, N; Aronu, C,"The contribution of creative Accounting on Economic Development",9(4),International Journal Scientific and Engineering Research,2013.
- [19] حسينة، ساعد بخوش، " دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل معايير التدقيق الداخلية الدولية"، مجلة اقتصاد المال والاعمال، المجلد(5)، العدد(3)، 2021.
- [20] Kieso, Donald E. , Jerry J. Weygandt , Terry D. Warfield., 2008, Intermediate Accounting. John wiley & Sons Inc.
- [21] Scott, B., Jackson and Marshall, K. Pitman, 2009, "Auditors and Earning Management", the CPA Journal, Vol. 71, No. 7.