مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: دور تبعية المدقق الداخلي التنظيمية في تحقيق استقلاليته المهنية – دراسة مسحية في القطاع العام –
اسم الكاتب: وفاء بلان
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4671
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 16:28 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (37) العدد (2) 2015
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (37) No. (2) 2015

دور تبعية المدقّق الداخلي التنظيميّة في تحقيق استقلاليّته المهنية _ دراسة مسحية في القطاع العامّ_

وفاء بلان*

(تاريخ الإيداع 14 / 9 / 2014. قُبِل للنشر في 22 / 3 / 2015)

□ ملخّص □

يهدف هذا البحث إلى التحقّق من دور تبعيّة المدقّق الداخليّ التنظيميّة في تحقيق استقلاليّته المهنية في جهات القطاع العامّ الإدارية والاقتصادية في سورية باعتماد استبيان وُزّع على عينة عشوائية من العاملين فيها ضمن مواقع ومراكز متنوعة. وقد أكّدت نتائج الدراسة المسحية صحّة جميع فرضيات الدراسة في أن يتبع المدقق الداخلي إلى إحدى الجهات المقترحة من قبل الدراسة، وهي: مجلس الإدارة، والهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش، والجهاز المركزيّ للرقابة المالية. بيد أنّ تبعية المدقّق الداخليّ التنظيمية إلى الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش حظيت باهتمامٍ أكبر من نظيراتها، ومن ثمّ تعدّ أفضل الحلول المقترحة لتعزيز استقلاليته المهنية، مع التركيز على عملية تعيين المدقّق الداخليّ التي تمثّل التهديد الأكبر لاستقلاليته من وجهة نظر عينة الدراسة.

الكلمات المفتاحية: المدقّق الداخلي– الاستقلاليّة – القطاع العام.

*ماجستير– قسم المحاسبة– كلية الاقتصاد– جامعة دمشق– سورية.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (37) العدد (2) 2015
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (37) No. (2) 2015

The role of the organizational dependence of the internal auditor in achieving his professional independence _ a field study on the public sector _

Wafa ballan*

(Received 14 / 9 / 2014. Accepted 22 / 3 / 2015)

□ ABSTRACT □

This research aims to verify the role of the organizational dependence of the internal auditor in achieving his professional independence on the administrative and economic public sector in Syria by filling in a questionnaire distributed to a random sample of employees in different sites and centers. The results of the field study confirm the validity of all study hypotheses which say that the internal auditor must be related to one of the parties proposed by the study which are: the Board of Directors, the central body of supervision and inspection, the Central Agency for Financial Control. However The internal auditor dependence to the central body of supervision and inspection had greater attention by the study sample, with a focus on the appointment process, which represents the biggest threat to the professional independence of the internal auditor from the viewpoint of the study samples

Keywords: internal auditor - independence - public sector.

*Master, Department of Accounting, Faculty of Economics, Damascus University, Syria.

مقدّمة:

تضمّنت معايير التدقيق الداخليّ الدولية الصادرة عن معهد المدقّقين الداخليين تعريف استقلاليّة المدقّق الداخليّ على أنّها: "التحرّر من الظروف التي تهدّد قدرة نشاط التدقيق الداخلي على القيام بمسؤوليات التدقيق على نحو غير متحيّز". [1]

وقد ميّز مجلس معايير الأخلاق الدوليّ للمحاسبين بين نوعين من الاستقلاليّة هما: استقلاليّة الذهن واستقلاليّة المظهر. وعرّف استقلاليّة الذهن بأنّها: الحالة العقلية التي تسمح للمدقّق بتقديم رأي دون التأثر بما من شأنه إضعاف الحكم المهني، وتتيح له التصرّف بنزاهة وممارسة الموضوعية والشك المهنيّ. أمّا استقلاليّة المظهر فتعني: تجنّب الحقائق والظروف التي هي من الأهمية بحيث يمكن لطرف ثالث معقول مطّلع وعلى دراية كافية بالمعلومات ذات العلاقة، ومن ضمنها أيّ وسائل حماية مطبّقة، أن يتوصل بمعقوليّة إلى أنّه تمّ التخلي عن النزاهة أو الموضوعية أو الشك المهني لدى فريق التأكيد [2]. ولعلّ المظهر المستقلّ ينال اهتماماً من الجمهور أكثر من الحالة العقلية [3] غير أنّ المعايير المهنية لم تفرّق بين نوعي الاستقلاليّة عند وضع المتطلبات الخاصة بها، ولذا اعتُمد في هذا البحث مفهوم الاستقلاليّة العامّ.

إنّه في الوقت الذي أصبح التدقيق الداخليّ جزءاً لا يتجزأ من إطار حوكمة الشركات، ووجب اتخاذه موقعه ضمن هذا الإطار [4]، ولم يعد دوره مقتصراً على خدمة الإدارة وحماية مصالحها، فقد زادت مطالبة المجتمع باستقلاليّته عن المدير العامّ، واتخاذ الإجراءات الملائمة لحماية هذه الاستقلاليّة. فهو يعمل موظفاً لدى الإدارة ويتلقى مرتّبه وتعويضاته منها، ولها الحق في المشاركة بإعداد خططه وتحديد مهماته وتسهيل عمله. وتناقش الأدبيات الحديثة أثر هذه التبعية التنظيميّة في فعالية عمل التدقيق الداخليّ وقدرته على تناول القضايا الجوهرية الهامّة في الإدارة بدءاً من أعلى مستوياتها إلى أدناها، وعلاقة ذلك مع القصور الذي تعاني منه إدارات التدقيق الداخليّ بصورة عامة.

وترتبط أجهزة الرقابة الداخلية في سورية (المقابلة لإدارات التدقيق الداخلي في أدبيات التدقيق) تنظيمياً بالإدارة العليا، ووظيفياً بالهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، استناداً إلى القانون 24 لعام 1981 المعمول به في جهات القطاع العام الاقتصادية والإداريّة كافّة. غير أنّ تبعية هذه الإدارات إلى الإدارة العليا يحمل في طياته تهديداً لاستقلاليتها، ويهددها بالتحيّز الذي يجعل تقاريرها أقلّ أهمية أو فائدة [5].

مشكلة البحث:

يمكن صياغة مشكلة البحث بالأسئلة التالية:

1. ما مدى استقلالية المدقّق الداخلي في القطاع العامّ في ظلّ ارتباطه الحالي مع إدارة الجهة التي يعمل لديها.
2. ما العوامل التي يمكن أن تقاس بها تبعية المدقّق الداخليّ التنظيميّة المؤثرة في استقلاليته المهنية؟
3. ما البدائل المتوفرة التي يمكن أن تعزز استقلالية المدقّق الداخليّ المهنية؟ وما الحل الأكثر ملاءمة في ظل الظروف الراهنة؟

أهمية البحث وأهدافه:

أهمية البحث:

تبرز أهمية البحث في النقاط التالية:

1. إغناء الجانب المعرفي النظري بدراسة مقارنة على معيار الاستقلاليّة في أربع مجموعات من المعايير الدولية المهنية السائدة في التدقيق إلى جانب القانون 24 لعام 1981 في سورية.

2. ضرورة البحث على الصعيد المحلي، حيث يعدّ خطوة هامّة على طريق بناء حوكمة فعّالة في القطاع العامّ في سورية، لا سيّما ما يتعلّق بمبدأ الإفصاح والشفافية.

أهداف البحث:

بناء على طبيعة مشكلة البحث وأهميّته، فإنّ البحث يهدف بشكل عامّ إلى إبراز أهميّة التبعيّة التنظيميّة في استقلاليّة المدقّق الداخليّ عبر:

1. تسليط الضّوء على عناصر التبعيّة التنظيمية التي يُعتقد أنّ لها تأثيراً كبيراً في استقلاليّة المدقّق الداخليّ.

2. تقييم موقف العاملين ذوي الخبرة في القطاع العام من تبعية المدقّق الداخليّ التنظيمية المقترحة لكلّ من: مجلس الإدارة، والهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش، والجهاز المركزيّ للرقابة المالية.

فرضيات البحث:

تعتمد الدراسة على الفرضيّات التالية:

1. إنّ تبعية المدقّق الداخلي التنظيمية إلى مجلس إدارة الجهة التي يعمل لديها تعزّز استقلاليّته المهنية.
2. إنّ تبعية المدقّق الداخلي التنظيمية إلى الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش تعزّز استقلاليّته المهنية.
3. إنّ تبعية المدقّق الداخلي التنظيمية إلى الجهاز المركزي للرقابة المالية تعزّز استقلاليّته المهنية.

منهجيّة البحث:

تطلّبت طبيعة البحث وأهدافه استخدام المنهج الوصفيّ التحليليّ، حيث جمعت البيانات من عدّة مصادر:

- الاطّلاع على الدراسات السابقة المتعلقة باستقلاليّة التدقيق الداخليّ.
- دراسة قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش رقم 24 لعام1981 في سورية ونظامها الداخليّ.
- الاطّلاع على موقف المنظمات الدولية المهنية من الاستقلاليّة.
- تصميم استبيان عُرِضَ على عيّنة من العاملين ذوي الخبرة المالية والإدارية والرقابية في جهات القطاع العام الإدارية والاقتصادية التي تمثّل بمجملها المجتمع الخاضع للمعاينة. وزّع الاستبيان في الفترة الواقعة ما بين 1-12 شباط / 2014. بلغ عدد الأوراق الموّزعة 66 ورقة وعدد الأوراق المستلمة 65 ورقة فقط . وقد حُدِّد حجم العينة باستخدام الجداول الإحصائية لتحديد حجم العينة في اختبارات الرقابة التي وضعها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، والمعدّة وفقاً لخطر رقابة نسبته 5% (ملحق رقم 2). حيث تفترض هذه الجداول أنّ المجتمع الخاضع للمعاينة كبير، لذا فهي تهمل أخذ حجم المجتمع بعين الاعتبار [6]. شُرحت الأسئلة لأفراد العينة من خلال المقابلات الأولية التي أجريت معهم. وتم تحليل الاستبيان اعتماداً على البرنامج الإحصائيّ SPSS. واستخدم مقياس ليكرت من خمس نقاط لجميع الأسئلة.

الدراسات السابقة:

1-"استقلالية المراجع الداخليّ في سورية مع الدراسة الميدانية على المؤسسة العامّة للتجارة الداخلية للمعادن ومواد البناء (عمران)" [7].

تضمّن هذا البحث دراسة ميدانية طبّقت على مجموعة من العاملين في المؤسسة العامّة للتجارة الداخلية للمعادن ومواد البناء (عمران)، للوقوف على استقلاليّة المدقّق الداخلي لديها. وتوصّلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: تبعية إدارة الرقابة الداخلية المباشرة إلى المدير العامّ للمؤسسة ورفع جميع تقارير التدقيق إليه، وقيام المدقّقين الداخليين بأعمال تنفيذية إضافة لعملهم كمدقّقين، والتأثير السلبي للعلاقات الشخصية على الدور الرقابي للتدقيق الداخليّ، وافتقار النتائج الرقابية إلى الموضوعية واعتمادها على التقديرات الشخصية.

2- "Two Factors Affecting Internal Audit Independence and Objectivity: Evidence from Singapore" [8].

تناول البحث اثنين من العوامل المؤثرة في استقلالية وموضوعية إدارة التدقيق الداخلي في سنغافورة، يتمثل العامل الأول في علاقة إدارة التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق ما يؤثر في استقلالها التنظيمي، والثاني استخدام وظيفة التدقيق الداخلي كخلفية لتوجيهات الإدارة. وأظهرت الدراسة وجود علاقة قوية بين إدارة التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق، وتزداد قوة هذه العلاقة عندما يكون أعضاء هذه اللجنة من المديرين غير التنفيذيين، وتبين أن استخدام وظيفة التدقيق الداخلي كخلفية لتوجيهات الإدارة منتشر جداً في سنغافورة ما يؤثر سلباً على استقلاليتها.

3-" Auditor Independence, The voice of Shareholders" [9].

تضمّن البحث دراسة ميدانية لتقييم استقلال المدقق في بعض الشركات الرئيسة في نيوزيلاند، من خلال استبيان تناول عدداً من المديرين ومدققي الحسابات. تضمّن الاستبيان خمسة تهديدات للاستقلال، هي: تهديد المصلحة الذاتية، وتهديد التقييم الذاتي، وتهديد التحيّز، وتهديد التآلف، وتهديد النفوذ. وأظهرت الدراسة أنّ التهديد الأهمّ كان تهديد الألفة، في حين كان تهديد المصلحة الذاتية الأكثر شيوعاً، ووافق جميع المستجوبين على أنه يفسد الاستقلال، وكان تهديد التحيز نادراً. أمّا تهديد التقييم الذاتي وتهديد النفوذ فقد كانا قليلي الأهمية بالنسبة للمستجوبين عامة.

4- " Internal Auditors And Independence; An Agency Lens On Corporate Practice" [10].

تناول البحث خطر الخلط في الأدوار بين المدقّقين الداخليين والإدارة العليا، وتأثير هذا الخلط على استقلاليتهم. وقد توصلت الدراسة إلى أنّ العديد من الممارسات تضع استقلالية المدقق الداخلي في خطر، وعلى مدقق الحسابات أن يكون بالغ الدقة في اتصالاته وعلاقاته بالآخرين، وأن يبتعد عن المشاركة في القرارات الإدارية. وأكدت على أهمية ميثاق التدقيق والتحديد الواضح للجهات التي تتلقى تقرير المدقق، وبينت أن تدخّل الإدارة في صياغة خطة أو برنامج التدقيق يجعل استقلاليّة المدقق في مهب الريح لأن الإدارة قد تبتعد عن المجالات المعرّضة للانتقادات. وأشارت إلى أن وجود لجنة تدقيق قوية يؤدي دوراً هاماً في جعل صلاحيات المدقق أكثر وضوحاً.

5- "Acritical Analysis Of Independence Of The Internal Audit Function; Evidence From Australia"[11].

تناول البحث دراسة استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي في أستراليا من خلال تحليل علاقتها مع الإدارة ولجنة التدقيق. وتوصل البحث إلى أن التهديدات التي تواجهها وظيفة التدقيق الداخلي في علاقتها بالإدارة تتضمن: استخدام وظيفة التدقيق الداخلي كنقطة انطلاق إلى مواقع أخرى في المؤسسة، وامتلاك مدير المؤسسة التنفيذي أو مديرها المالي حق الموافقة على ميزانية التدقيق الداخلي وتقديم مدخلات خطة التدقيق الداخلي، واتخاذ المدقق الداخلي شريكاً،

لا سيما إذا اقترن ذلك بالتهديدات الأخرى غير المباشرة. وفي علاقتها بلجنة التدقيق تواجه وظيفة التدقيق الداخلي مجموعة من التهديدات تتضمن عدم قيام المدير التنفيذي بإبلاغ التقرير إلى لجنة التدقيق، وعدم امتلاك لجنة التدقيق مسؤولية تعيين وعزل وتقييم المدير التنفيذي، والافتقار إلى عضو مؤهّل في المحاسبة ضمن لجنة التدقيق.

6- "The Independence Of The Internal Audit And Its Possible Safeguards" [12].

استناداً إلى مستوى الأهمية التي يعلقها الخبراء على الاستقلالية والموضوعية، اقترح الباحثان من خلال هذه الدراسة مجموعة من الضمانات الرئيسة لهما، وقاموا باختبارها إحصائياً وخلصوا إلى ترتيبها ضمن ثلاث مجموعات هي:

الضمانات الشديدة الأهمية: وتتضمن الاستقلال عن الأنشطة الخاضعة للتدقيق وأنظمة الرقابة الداخلية، والابتعاد عن تدقيق الأنشطة التي كان المدقق مسؤولاً عنها سابقاً قبل مرور عام، وإجراءات التوظيف، وتدريب المدققين الداخليين، والإشراف والتقييم قبل إصدار التقرير، والاعتماد على الجهات غير التنفيذية، ووجود تشريعات تخدم وظيفة التدقيق الداخلي.

الضمانات الهامة: الحوافز التي تحثّ المدققين على الموضوعية، وتقييم جودة عمل التدقيق الداخلي، وحوكمة تنظيمية قوية، والاجتماعات مع لجنة التدقيق، وتعيين وعزل المدقّق الداخلي من قبل جهة غير تنفيذية، وتناوب المدققين الداخليين في مهامهم.

الضمانات قليلة أو عديمة الأهمية: انقضاء الوقت والظروف المتغيرة، والاستعانة بمصادر خارجية لمهنة التدقيق الداخلي.

7- "Evaluating The Independence Of The Internal Auditor: Case Study Of Al-Bariga Oil Marketing Company" [13].

أظهرت هذه الدراسة التي أُجريت في إحدى شركات الغاز الليبية لاختبار ما إذا كان المدققون الداخليون في الشركة يتمتعون بالاستقلاليّة اللازمة لأداء مهامهم ومسؤولياتهم أن قسم التدقيق الداخلي داخل الشركة يحافظ على درجة كبيرة من الاستقلالية، فهو يتبع مباشرة إلى مجلس الإدارة المسؤول عن تعيين وعزل المدققين الداخليين، وتلقي التقارير ومناقشتها. أمّا تعويضات المدققين الداخليين ورواتبهم فهي تتبع قانون الرواتب الذي ينطبق على جميع الموظفين في المؤسسات العامة الليبية. ويمتلك المدققون الداخليون حقّ الوصول غير المقيّد إلى جميع المعلومات والأفراد، ويمارسون عملهم بحريّة وموضوعية. وأوصى البحث بأهمية وجود لجنة تدقيق تحقق الاستقلالية الأعظم لقسم التدقيق الداخلي.

الإطار النظريّ والفكري لمهنة التدقيق الداخليّ (الرقابة الداخلية):

1: واقع مهنة التدقيق الداخليّ في القطاع العامّ في سورية:

يعدّ قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش رقم 24 لعام 1981 هو ناظم عمل إدارات التدقيق الداخليّ في جهات القطاع العامّ الإدارية والاقتصادية في سورية، إذ حدّد أهداف هذه الإدارات ومهامّها، وأعطى المدقّقين الداخليين حصانة قانونية وصلاحيات واسعة في ممارسة أعمالهم تخوّلهم القيام بدور فعال ضمن إداراتهم التي يعملون بها. وتضمّن النظام الداخلي للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر عام 1990 القواعد والأصول الناظمة لعمل إدارات التدقيق الداخليّ بما يمكّنها من أداء مهامها بصورة واضحة.

لم يتضمّن القانون رقم /24/ لعام 1981 ونظامه الداخلي شروطاً خاصة بالاستقلالية، غير أنّه منح المدققين الداخليين حصانة النقل والندب والتأديب، فنصت المادة 4/هـ منه على أن: " يتمتع المراقبون في أجهزة الرقابة الداخلية بحصانة النقل والندب والتأديب، فلا يجوز نقلهم أو ندبهم أو معاقبتهم من رؤسائهم المختصين إلا بموافقة رئيس الهيئة"، وحصر سلطة تعيين المدققين الداخليين بوزير الإدارة المحلية، فنصّت الفقرة ب من المادة 158 من النظام الداخلي أنّه: " يعتبر "وزير الإدارة المحلية" الوزير المختص في تسمية المراقبين لدى المدن والبلدان والبلديات، والإدارات التابعة لأكثر من وزارة بناء على اقتراح "رئيس الهيئة" [14].

وبصورة عامّة حافظ القانون 24 لعام 1981 على تبعية المدققين الداخليين إلى إدارة الجهة التي يعملون لديها. فنصّت المادة 4/ أ منه: "مع عدم الإخلال باختصاصات الهيئة تحدث في كل وزارة، أو إدارة، أو مؤسسة أو شركة، أو منشأة، أو هيئة عامة، أو وحدة إدارية، أجهزة للرقابة الداخلية تتبع الجهة الإدارية، ويسمى المراقبون العاملون فيها من قبل الوزراء، بناء على اقتراح رئيس الهيئة" [15].

ونصّت المادة 4/د على أن: "تقدم الرقابة الداخلية تقاريرها بنتيجة أعمالها إلى الإدارة التي تبلغها إلى الهيئة بعد إبداء الرأي فيها، دون أن يخل ذلك بحق الإدارة في اتخاذ الإجراءات الإدارية والمسلكية في نطاق اختصاصاتها العامة.." [16].

وعزّز النظام الداخلي للهيئة هذه التبعية في مواضع متعددة. فنصّت المادة 157 منه على أنّ: "الرقابة الداخلية جهاز يتبع الرئيس الإداري الذي أحدث في نطاق إدارته، سواء في الإدارة المركزية أو الإدارة الفرعية.." [17]. ونصّت المادة 169 منه على أن: "تقدم الرقابة الداخلية تقارير بنتيجة أعمالها إلى الإدارة التي تتبعها الرقابة الداخلية سواء كانت مركزية أو فرعية ويتعين على الإدارة المخولة صلاحيات معالجة مقترحات وطلبات التقارير وإبلاغها مشفوعة برأيها إلى "الهيئة" ممثلة برئاسات المجموعات والفروع في غضون أسبوعين على الأكثر"[18]. ونصّت المادة 165 على أن "تتلقى الرقابة الداخلية طلب التحقيق من الإدارة المحدثة لديها، مركزية كانت أو فرعية أو من "الهيئة" أو من "المحافظ". وأن "تقوم الرقابة الداخلية بإعلام "الهيئة" ممثلة برئاسة الهيئة أو رئاسة الفرع المختص عن طريق الإدارة فوراً بالقضايا التي تباشر تحقيقها" [19]. ونصّت المادة 166/ب: "للإدارة أن تبدي إلى "الهيئة" رغبتها بان تقوم "الهيئة" تحقيق قضية ما، ولو كانت في حدود التفويض الصادر عنها إلى جهاز الرقابة الداخلية لديها" [20] .

2: الاستقلالية في معايير المنظمات الدولية المهنية:

2-1: الاستقلالية في معايير التدقيق الخارجي الدولية:

لم تحدد معايير التدقيق الدولية معياراً خاصاً لاستقلال المدقّق عند قيامه بعملية التدقيق، وإنّما غطّت هذا الجانب بشكل غير مباشر، حيث أكّدت على بعض الشروط والصفات الواجب توفّرها لضمان استقلال المدقّق مثل الاستقامة والموضوعية. وكانت هذه المعايير أكثر تحديداً في الحضّ على ضرورة توفّر هذه الصفات لكلّ من المدقّق الداخلي والمدقّق الخارجي والخبير الاستشاري ومساعدي المدقّق [21].

2-2:الاستقلاليّة في معايير التدقيق الداخلي الدولية:

نصّ المعيار رقم 1100 من المعايير الدولية المهنية للتدقيق الداخلي [22] الصادرة عن معهد المدقّقين الداخليين الأمريكي على وجوب كون نشاط التدقيق الداخلي مستقلاً، وأن يكون المدققون الداخليون موضوعيين أثناء أداء أعمالهم. وأنّه لكي يتسنى تحقيق درجة الاستقلالية اللازمة بأداء مسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي بفعالية، لا بدّ أن تتاح لرئيس التدقيق الداخلي التنفيذي إمكانية الوصول المباشر وبدون أي قيود إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة، وهذا

يمكن تحقيقه بإقرار صلة تبعية مزدوجة تربطه بهما، وأنّه يجب التحكّم في المصادر التي تهدّد الاستقلالية على مستويات المدقق الفردية والمستويات العملية والتنظيمية والإدارية المختلفة.

ونص معيار الاستقلالية التنظيمية رقم 1110 [23] على أن يكون منصب رئيس التدقيق الداخلي التنفيذي تابعاً إلى مستوى تنظيمي في المؤسسة بشكل يكفل أداء مسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي، كما يجب على رئيس التدقيق الداخلي التنفيذي أن يؤكّد لمجلس الإدارة استقلالية نشاط التدقيق الداخلي التنظيمية سنوياً على الأقل، وأنّ هذه الاستقلالية تتحقق بصورة فعالة حين يكون رئيس التدقيق الداخلي التنفيذي تابعاً من الناحية الوظيفية إلى مجلس الإدارة، فيقوم المجلس باعتماد ميثاق التدقيق الداخلي وخطته، ويتلقى التبليغات والاتصالات المختلفة من الرئيس التنفيذي، واعتماد القرارات المتعلقة بتعيينه وعزله. وتضمن المعيار ضرورة ألاّ يتعرض نشاط التدقيق الداخلي للتدخّل في تحديد نطاق التدقيق وأداء أعماله وتبليغ نتائجه.

وتضمن دليل الاستقلالية والموضوعية العمليّ الصادر عن معهد المدقّقين الداخليين الأمريكي الأنشطة التي تدعم استقلالية المدقق الداخلي بما يلي [24]:

1. الوضع التنظيمي والسياسات التنظيمية: ومن ضمنها ميثاق التدقيق الداخلي، ووضع السياسات عند مستويات مختلفة، وعلاقات المدقق بعميل التدقيق. إضافة إلى مدونة الأخلاقيات، وبيان مهمات أنشطة التدقيق الداخلي، وتقارير التدقيق الداخلي والاتصالات الرسمية الأخرى لنشاطه، وميثاق لجنة التدقيق.

2. البيئة– قوة نظام الحوكمة: إن وجود بيئة داعمة في المنظمة إجمالاً، يشجع المدققين على القيام بعملية التدقيق وإصدار تقاريرهم دون قيود، ومن أهمّ عناصر البيئة الداعمة: لجنة التدقيق، ومجلس الإدارة، أو هيئة الحوكمة التي تعدّ حاسمة في ضمان استقلالية المدقق.

3. ميثاق التدقيق: الذي يحدد بوضوح مسؤوليات وصلاحيات المدقق الداخلي، وجهات إصدار التقرير، وحق الوصول غير المقيّد إلى المعلومات والأشخاص والسجلات، والمراقبة الفعالة من قبل هيئة الحوكمة بما في ذلك تعيين وتقييم وتعويضات وعزل رئيس التدقيق الداخلي.

4. ممارسات التوظيف والتعويضات: يمكن لممارسات التوظيف أن تكون ضمانة الاستقلال عبر عملية فحص المتقدمين التي تضمن التخلّص من تهديد تضارب المصالح، وتحديد ما إذا كان المتقدمون يملكون أسهماً في المؤسسة، أو يرتبطون بأشخاص لديهم علاقات تجارية مع المؤسسة، أو خدموا سابقاً بصفات رسمية في المؤسسة. كما لا يجب أن تعتمد تعويضات المدقق على أداء الوحدات التنظيمية التي يتم تدقيقها.

5. الاستعانة بمصادر خارجية: عندما لا تُدار التهديدات التي تواجه الاستقلالية داخلياً بصورة فعالة فلا بدّ عندها من الاستعانة بمصادر خارجية لتعزيز الاستقلالية.

2-3: الاستقلالية في معايير مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة الأمريكية GAO:

تضمنت GAGAS[1] إطاراً مفاهيمياً للاستقلال يساعد على تحقيق الاستقلال في الذهن والمظهر كليهما ويمكن تطبيقه في الظروف المختلفة التي تخلق تهديداً للاستقلالية [25]. وعرّفت تهديدات الاستقلال بأنّها الظروف التي يتعرض لها وتنال منه. سواء كان ضعف الاستقلال بسبب طبيعة التهديد أو كان التهديد هاماً بما يكفي لتعريض حكم المدقق المهني للخطر أو يجعله عرضة للشبهة فلا بدّ من تطبيق مجموعة من الضمانات للقضاء على التهديد أو تحجيمه إلى مستوى مقبول، ولا بدّ من وجود ضمانات متعددة أحياناً لمعالجته [26]. أما في الظروف التي لا يمكن

[1] **Generally Accepted Government Auditing Standards**

فيها القضاء على التهديد أو تحجيمه إلى المستوى المقبول فعلى المدقق رفض إجراء أي تدقيق مستقبلي أو إيقاف عملية التدقيق الحالية [27].

حدّدت المادة 3.14 من GAGAS [28] الفئات التالية لتهديدات الاستقلال: تهديد المصلحة الذاتية، والتقييم الذاتي، والتحيّز، والألفة، والنفوذ المفرط، ومشاركة الإدارة، والهيكليّة.

وفي مجال استقلال المدقّق الداخلي نصّت المادة 3.31 [29] على أنّ المدققين الذين يعملون في ظل إشراف إدارة الجهة الخاضعة للتدقيق يعدّون مستقلين إذا كان رئيس إدارة التدقيق يلبّي المعايير التالية:

1. أن يكون مسؤولاً أمام رئيس أو نائب رئيس الجهة الحكومية أو المسؤولين عن الحوكمة.
2. أن يقوم بإبلاغ نتائج التدقيق إلى رئيس أو نائب رئيس الجهة الحكومية والمسؤولين عن الحوكمة.
3. أن تقع إدارته خارج الجهة الخاضعة للتدقيق تنظيمياً.
4. أن تمتلك إدارته حق الوصول إلى المسؤولين عن الحوكمة.
5. أن تكون إدارته بعيدة بصورة فعالة عن الضغوط السياسية لإجراء عملية التدقيق وإصدار نتائجها.

2-4: الاستقلالية بحسب المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI):

تضمن إرشاد INTOSAI للحوكمة الجيدة 9140 "استقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام" على أن تشتمل مقاييس التدقيق الداخلي في القطاع العام على ما يلي [30]:

- مسؤوليات وصلاحيات تدقيق داخلي واضحة ومحددة رسميّاً في ميثاق التدقيق.
- فصل التدقيق الداخلي وظيفياً وشخصياً عن المهام والقرارات الإدارية.
- منح رئيس التدقيق الداخلي التنفيذي حرية كافية في وضع خطط التدقيق الداخلي.
- كفاية الرواتب والتعويضات تناسباً مع مسؤولية وأهمية التدقيق الداخلي.
- مشاركة رئيس التدقيق الداخلي التنفيذي في تعيين موظفي التدقيق الداخلي.

وحددت INTOSAI مخاوف الاستقلالية بالتالي [31]:

1. يحتلّ المدقق الداخلي مركزاً متميزاً ضمن أيّ مؤسسة، وُظّف من قبلها، ويُنتَظر منه أن يقيّم سير العمليات داخلها، وقد يخلق هذا ضغطاً كبيراً على استقلاليّة المدقق الداخلي من قبل الإدارة.

2. يمكن لنشاط التدقيق الداخلي أن يضيف قيمة جوهرية للمؤسسة من حيث المعرفة والفهم العميقين للظروف التشغيلية للجهة الخاضعة إلى التدقيق، ومع ذلك قد يصعب عليه اكتساب ثقة الجمهور إذا لم يتم وضع إجراءات لحماية استقلاليته والمحافظة عليها تشمل صلاحيته في رفع تقاريره إلى الجهات المسؤولة عن الحوكمة، ودعمه من قبل الإدارة قولاً وعملاً، وتزويده بالموارد الكافية لإنجاز واجباته بفعالية.

3. إنّ مشاركة المدقّقين الداخليين في وضع أنظمة الرقابة الداخلية يجعل من الصعب عليهم الاحتفاظ بمظهر الاستقلالية عند تدقيق هذه الأنظمة.

وحدّد الإرشاد 9140 التدابير الموصى بها لتحقيق الاستقلالية والموضوعية [32]، وهي: التعيين المناسب والمكانة التنظيمية، والعلاقات الخاصة بإصدار التقرير، والكفاءة، والمتطلبات التشريعية.

يُستَنتَج ممّا تقدّم بأنّ نصوص القانون 24 لعام 1981 ونظامه الداخلي لم تتّفق مع معايير المنظمات الدولية المهنية المعروضة آنفاً، إذ حافظت على تبعيّة المدقّق الداخليّ التنظيمية إلى إدارة الجهة التي يعمل لديها. وهذا من شأنه أن يعطّل مجمل الشروط الأخرى للاستقلالية التي نصّت عليها المعايير المهنيّة المذكورة أعلاه، ويفقدها

مضمونها وإن تحققت شكلاً. فما معنى امتلاك المدقّق الداخلي حقّ الوصول الكامل لجميع منشآت المؤسسة وسجلاتها وعملياتها، وتمتّعه بالحرية الكاملة في تحديد نطاق التدقيق وأداء أعماله، وهو لا يمتلك حرية اختيار موضوعاته ووضع خطتّه وإيصال نتائجه. حيث لا بدّ أن تُمهَر جميعها بموافقة الإدارة العليا (وهي الجهة الخاضعة للتدقيق) قبل رفعها إلى أيّ جهة ومن ضمنها الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش المسؤولة المباشرة عن متابعة عمل المدقّقين الداخليين ؟!

من هنا تعدّ تبعيّة المدقّق الداخليّ التنظيمية إلى إدارة الجهة التي يعمل لديها إشكالية جديرة بالاهتمام في عمل إدارات التدقيق الداخليّ في القطاع العامّ في سورية، ولا بدّ من البحث عن بدائل لهذه التبعيّة في ضوء الظروف القائمة.

الدراسة المسحية:

استناداً إلى نتائج الدراسات السابقة وواقع أجهزة الرقابة الداخلية في سورية، اقتُرحت ثلاثة بدائل لتبعية المدقق الداخلي التنظيمية، هي: مجلس الإدارة، والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، والجهاز المركزي للرقابة المالية. ونوقشت في ضوء خمسة عوامل تبعيّة أساسية مفترضين أنّ هذه العوامل هي الأشدّ تأثيراً في استقلاليّة المدقّق الداخليّ وهي: تعيين المدقّق الداخليّ، وعزله، وتعويضاته، وخطّته، ومهماته.

وبناء عليه قسّمت فرضيات الدراسة على النحو التالي:

الفرضية الأولى: تضمّنت الأسئلة 1،2،3،4،5. الفرضية الثانية: تضمنت الأسئلة 6،7،8،9،10 . الفرضية الثالثة: تضمّنت الأسئلة 11،12،13،14،15.

لدى اختبار التوزيع تبيّن أنه طبيعي، فالعينة متجانسة مع المجتمع وعشوائية، والنتائج مستقلة لا يتأثر بعضها ببعض (ملحق 3)، وتمّ التأكد من صلاحية الاختبار بطريقة إجراءات التأكّد من الصدق والثبات:

الثبات: حُسب معامل إلفا كرومباخ لبنود الاستبيان لمعرفة ما إذا كانت هذه البنود تسير في الاتجاه الذي وضعت لقياسه، وبلغ معامل ثبات الاتساق الداخلي المحسوب 0,81، وهو يمثل نسبة مرتفعة تؤكد صلاحية الاستبيان كأداة بحث (ملحق 4).

الصدق: تم التأكد من صدق المحتوى بعرض الاستبيان على مجموعة من المختصين وذوي العلاقة في مجال البحث. وعُدّلت الأسئلة بناء على مقترحاتهم.

نتائج اختبار الفرضيات:

حيث إنّ العينة عشوائية وتزيد على 30 مفردة والتوزيع طبيعيّ فقد استُخدم اختبار t–test للحكم على صحّة فرضيات الدراسة. وفيما يلي نتائج تحليل الفرضيات:

الفرضية الأولى: إنّ تبعية المدقّق الداخلي التنظيمية إلى مجلس إدارة الجهة التي يعمل لديها تعزّز استقلاليّته المهنية.

بلغ الوسط الحسابي 14,44423، والانحراف المعياري 4,51322، وقيمة الاختبار T= 18,282، وتبيّن أنّ مستوى الدلالة المحسوب يساوي 0,00 ، وهو أصغر من مستوى الدلالة النظرية 0,05 كما يبدو في الجدول رقم (1)، وهنا يمكن أن نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة التي تقول: إنّ تبعية المدقّق الداخلي التنظيمية إلى مجلس إدارة الجهة التي يعمل لديها تعزّز استقلاليّته المهنية.

وقد كانت المتوسطات الحسابية للأسئلة المتعلّقة بهذه الفرضيّة (ملحق رقم 5) على مقياس ليكرت الخماسي بين 2 و 3 ما يدلّ أن الاتجاه العامّ لأفراد العينة في اهتمامهم بهذه الفرضية كان منخفضاً نسبياً. ويمكن تفسير هذه الظاهرة بأنّ مجالس الإدارة لا تحقق حالياً الدور المتوقّع منها، وتمثّل في معظمها وجهاً آخر للمدير العامّ. لذلك فإنّ

تبعية إدارة التدقيق الداخلي إلى مجلس الإدارة من وجهة نظر أفراد العيّنة لا تختلف كثيراً عن تبعيّتها للإدارة في الظروف الراهنة. لكن من المتوقّع أن تحقّق هذه المجالس دوراً بنّاءً إن عملت بفعالية في ضوء القانون رقم 2 لعام 2005 الذي أعطى لمجالس الإدارات صلاحيات واسعة، وأشرك في عضويتها أعضاء من خارج المؤسسة، وهو ما جعل هذه الفرضية مقبولة.

جدول (1) اختبار ت للفرضية الأولى

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
فرض 1	52	14.4423	4.51322	.62587

اختبار ت لعينة واحدة

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
فرض 1	18.282	51	.000	11.44231	10.1858	12.6988

الفرضية الثانية: إنّ تبعية المدقّق الداخلي التنظيمية إلى الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش تعزّز استقلاليّته المهنية.

بلغ الوسط الحسابي 18,4، والانحراف المعياري 4,86147، وقيمة الاختبار T= 24,537، وتبيّن أنّ مستوى الدلالة المحسوب يساوي 0,00 ، وهو أصغر من مستوى الدلالة النظرية 0,05 كما يبدو في الجدول رقم (2)، وهنا يمكن أن نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة التي تقول: إنّ تبعية المدقّق الداخلي التنظيمية إلى الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش تعزّز استقلاليّته المهنية.

تؤكد نتائج هذه الفرضية على الاتفاق العام بين أفراد العينة في أن يتبع المدقق الداخلي تنظيمياً إلى الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ولا تقتصر تبعيته لها على الناحية الوظيفية فقط كما هو الحال في الوقت الراهن. ومن ثمّ حصر صلاحيات تعيين المدقق الداخلي وعزله وتعويضاته وخططه ومهامّه بالهيئة، والاستبعاد التامّ للإدارة العليا من هذه العملية. وتركّزت المتوسطات الحسابية للأسئلة المتعلّقة بهذه الفرضية (ملحق رقم 5) بين 3 و4 على مقياس ليكرت الخماسي لجميع الأسئلة المتعلقة بهذه الفرضية، وقد بلغ المتوسط الحسابي للسؤال السادس 3,98 بانحراف معياري قدره 1,066، ما يؤكّد أنّ عملية تعيين المدقق الداخلي تمثّل التهديد الأكثر أهمية لاستقلاليته من وجهة نظر أفراد العينة.

جدول (2) اختبار ت للفرضية الثانية

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
فرض 2	60	18.4000	4.86147	.62761

اختبار ت لعينة واحدة

	Test Value = 3				
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference

					Lower	Upper
فرض 2	24.537	59	.000	15.40000	14.1441	16.6559

الفرضية الثالثة: إنّ تبعية المدقّق الداخلي التنظيمية إلى الجهاز المركزي للرقابة المالية تعزّز استقلاليّته المهنية.

بلغ الوسط الحسابي 12,4068، والانحراف المعياري 3,39431، وقيمة الاختبار T= 21,287، وتبيّن أنّ مستوى الدلالة المحسوب يساوي 0,00 ، وهو أصغر من مستوى الدلالة النظرية 0,05 كما يبدو في الجدول رقم (3)، وهنا يمكن أن نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة التي تقول: إنّ تبعية المدقّق الداخلي التنظيمية إلى الجهاز المركزي للرقابة المالية تعزّز استقلاليّته المهنية.

وقد كانت المتوسطات الحسابية للأسئلة المتعلّقة بهذه الفرضيّة (ملحق رقم 5) على مقياس ليكرت الخماسي بين 2 و 3 ما يدلّ أن الاتجاه العام لأفراد العينة في اهتمامهم بهذه الفرضية كان منخفضاً نسبياً. ويمكن تفسير هذه الظاهرة بأنّ تبعية المدقق الداخلي إلى الجهاز المركزي للرقابة المالية ليست من المقترحات المألوفة لدى العاملين في القطاع العامّ ضمن الظروف الراهنة، إذ يعدّ عمله مستقلاً تماماً عن عمل هذه الإدارات. كما أن السلطات والصلاحيات الممنوحة له أقل من سلطات الهيئة وصلاحياتها، وهي الجهة المسؤولة حالياً عن متابعة عمل المدققين الداخليين في سورية.

جدول (3) اختبار ت للفرضية الثالثة

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
فرض 3	59	12.4068	3.39431	.44190

اختبار ت لعينة واحدة

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
فرض 3	21.287	58	.000	9.40678	8.5222	10.2913

الاستنتاجات والتوصيات:

توصّل البحث من خلال دراسته المسحية المطبّقة على عيّنة من جهات القطاع العامّ في سورية إلى الاستنتاجات التالية:

1. إنّ تبعيّة المدقّق الداخليّ التنظيميّة إلى الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش تمثّل أفضل الحلول المقترحة لتعزيز استقلاليّته، مع التركيز على عملية التعيين التي تمثّل التهديد الأكبر لاستقلاليته من وجهة نظر عيّنة الدراسة. ومن ثمَّ لا تقتصر تبعيّته للهيئة على الناحية الوظيفية فقط كما هو الحال في الوقت الراهن وإنّما تمتد لتشمل النواحي التنظيمية الأخرى كافّة. وتتفق هذه النتيجة مع معايير GAO، إذ تعدّ الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش إحدى الجهات الهامّة المسؤولة عن الحوكمة في القطاع العامّ.

2. إنّ تبعيّة المدقّق الداخلي التنظيميّة إلى الجهاز المركزي للرقابة المالية إحدى الحلول الملائمة لتعزيز استقلاليته. وتتفق هذه النتيجة مع معايير GAO، إذ يعدّ الجهاز المركزي للرقابة المالية إحدى الجهات الهامة المسؤولة عن الحوكمة في القطاع العامّ أيضاً، لكنّها لم تنل اهتماماً كبيراً من قبل عيّنة الدراسة، فهي ليست من المقترحات المألوفة لدى العاملين في القطاع العامّ ضمن الظروف الراهنة التي تخلو من أيّ ارتباط بين عمل الجهاز المركزي للرقابة المالية وإدارات التدقيق الداخليّ. هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى تعدّ السلطات والصلاحيات الممنوحة للجهاز المركزي للرقابة المالية أقلّ من سلطات الهيئة وصلاحياتها، وهي الجهة المتابِعة عمل إدارات التدقيق الداخليّ في سورية.

3. إنّ تبعيّة المدقّق الداخلي التنظيمية إلى مجلس إدارة الجهة التي يعمل لديها إحدى الحلول الملائمة لتعزيز استقلاليته. وتتفّق هذه النتيجة مع معايير التدقيق الداخليّ الدولية، لكنّها لم تنل اهتماماً كبيراً من قبل عيّنة الدراسة. وقد يكون الواقع الحالي غير المشجّع لمجالس الإدارة سبباً رئيساً لهذه النتيجة، حيث كان من المتوقع أن تبدأ النتائج الفعالة لهذه المجالس بالظهور بعد صدور القانون رقم 2 لعام 2005 الذي أعطاها صلاحيات واسعة وأشرك في عضويتها أعضاء من خارج المؤسسة وفصلها تماماً عن الإدارة التنفيذية، لكنّ ما حدث على أرض الواقع حتّى تاريخه كان دون المتوقّع.

وبناءً على ما تقدّم يوصي البحث بما يلي:

1. حصر سلطة تعيين المدقّق الداخليّ وعزله بيد الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، واستبعاد إدارة الجهة التي يعمل لديها المدقّق الداخلي من هذه العملية تماماً. فالإدارة هي الجهة الخاضعة للتدقيق، وتدخّلها بعملية تعيين المدقق الداخلي يؤدي إلى استنتاج أنّ هذا المدقق يفتقر إلى الاستقلاليّة عنها. ويمكن اعتماد مبدأ التقييم الدوريّ الفعليّ للعاملين في القطاع العامّ ولا سيّما في المواقع الرئيسة عبر لجان تقييم دورية تتألّف من عناصر داخلية وخارجية لضمان موضوعيتها، وتُرسَل نتائجها إلى جهات محددة يُتّفق عليها بما يخدم هذه الغاية وغيرها.

2. إعادة النظر في آليّة إعداد وتنفيذ الخطط والمهمّات الرقابية على اختلافاتها بحيث تتبع مباشرة إلى الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش دون المرور بالإدارة العليا. علماً أنّه من الأهمية بمكان أخذ رأي الإدارة بالخطط المعدّة وأولوياتها، ومعرفة تطلّعاتها وأهدافها كجزء من الدراسات الأوليّة التي يفترض بالمدقّق الداخلي القيام بها، دون اشتراط موافقتها على هذه الخطط.

3. حصر صلاحية منح التعويضات[2] المتعلقة بالمدقّقين الداخليين بيد الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، واستبعاد إدارة الجهة التي يعمل لديها المدقّق الداخلي من هذه العملية تماماً.

4. تحقيق التنسيق والتكامل بين عمل الجهات الرقابية المختلفة المتمثّلة بالجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش وأجهزة الرقابة الداخلية، وإيجاد صيغة عمل مشتركة بين هذه الجهات ما يحقق فاعلية كبيرة، واختصاراً للزمن والجهد، وتعزيزاً لمبدأ الإفصاح والشفافية والإدارة الرشيدة في القطاع العامّ.

5. تفعيل دور مجالس الإدارة في جهات القطاع العام في سورية بحسب ما جاء في القانون 2 لعام 2005، والحرص على أن تأخذ هذه المجالس الدور المنوط بها ما قد يشكّل أرضية أكثر خصوبة لاستقلالية عمل التدقيق الداخلي ضمن هذه الجهات.

---

[2] لا يقصد بالتعويضات ما حددته القوانين والأنظمة النافذة، إنّما ما يعود تقديره إلى إدارة الجهة التي يعمل لديها المدقق الداخلي ويستلزم الأمر موافقتها عليها، كتعويضات المهام والجولات والأعمال الإضافية والمكافآت.

المراجع:

1. The Institute of Internal Auditors. " International Standards For The Professional Practice Of Internal Auditing (Standards)". 2013. P.3.

2. International Federation Of Accounting."Handbook Of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and related services pronouncements". International Auditing and Assurance Standards Board, Part 1.2010. P.21.

3. القاضي، حسين؛ دحدوح، حسين؛ قريط، عصام. *أصول المراجعة*. منشورات جامعة دمشق، سورية، 2007 – 2008، ص217.

4. Australian National Audit Office. " Public Sector Internal Audit, An Investment In Assurance And Business Improvement, Better practice Guid". September.2007. p.4.

5. القاضي، حسين؛ دحدوح، حسين؛ قريط، عصام. *التدقيق الداخلي*. منشورات جامعة دمشق، سورية، 2007 – 2008، ص 110.

6. القاضي، حسين؛ دحدوح، حسين؛ قريط، عصام. *التدقيق الداخلي*. مرجع سابق، ص197.

7. كرّاز، شادي. استقلالية المراجع الداخلي في سورية مع الدراسة الميدانية على المؤسسة العامّة للتجارة الداخلية للمعادن ومواد البناء (عمران). مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 2010.

8. GOODWIN, J."Two Factors Affecting Internal Audit Independence and Objectivity: Evidence from Singapore". International Journal of Auditing, Vol 5, Issue 2, 2001, 107-125.

9. CHEUNG, J; HAY, D. "Auditor Independence, The voice of Shareholders". the university of Auckland, Business Review,2004, 67-75.

10. PEURSEM,K; PUMPHREY,L." Internal Auditors And Independence; An Agency Lens On Corporate Practice". Financial Reporting, Regulation and Governance,2005, 33.

11. CRISTOPER,J; SARENS, G; LEUNG, P. "Acritical Analysis Of Independence Of The Internal Audit Function; Evidence From Australia". Accounting Auditing and Accountability Journal, vol 22, no 2,2009, 200-220.

12. LOPES,P; VIRGINIA, A."The Independence Of The Internal Audit And Its Possible Safeguards". Journal Of Business And Social Sciences, vol 1,no 11, 2013, 75-90.

13. RAMADAN, M, F. "Evaluating The Independence Of The Internal Auditor: Case Study Of Al-Bariga Oil Marketing Company". University Bulletin, Journal of Accounting Libyan Academy, University Bulletin- *ISSUE - No.15 – Vol . 3- 2013*, 67-100.

14. النظام الداخلي للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بقرار رئيس الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش رقم (250) تاريخ 14/ 6/ 1990. ص161.

15. قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بالقانون رقم (24) تاريخ 1981/7/8 وتعديلاته. ص3.

16. المرجع السابق، ص4.

17. النظام الداخلي للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، مرجع سابق، ص161.

18. المرجع السابق، ص167.

19. المرجع السابق، ص164.

20. المرجع السابق، ص166.

21. القاضي، حسين؛ دحدوح، حسين؛ قريط، عصام. *أصول المراجعة*. مرجع سابق، ص227.

22. The Institute of Internal Auditors. 2013. P. 3-4.

23. The Institute of Internal Auditors. 2013. p.4.

24. The Institute of Internal Auditor."IPPF – Practice Guide, Independence and Objectivity".2011. P. 6-7.

25. GAO. "Government Auditing Standards".2011.p.29.

26. GAO. 2011. p.31.

27. GAO. 2011. p.35.

28. GAO. 2011. p.31-32.

29. GAO. 2011. p.39.

30. The International Standards of Supreme Audit Institutions: "9140 GOV, Internal Audit Independence in the Public Sector". 5/1/2014.< http://www.intosai.org>. p.5.

31. The International Standards of Supreme Audit Institutions. P.5-6.

32. The International Standards of Supreme Audit Institutions. P.8-9.