

مفهوم التدقيق الداخلي:

تطور مفهوم التدقيق الداخلي مع تطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية، حيث كان ينظر إليها منذ قرون مضت على أنها وظيفة رقابية تمارس في المنشآت المختلفة، وهي تتبع الوظيفة الرقابية لإدارة المنشأة وتتأثر بأهدافها، وقد نشأت الحاجة إليها كوسيلة تحقق مستقلة بغرض الحد من التلاعب والأخطاء. وبغرض حماية الأصول

حيث كان مفهوم التدقيق الداخلي ينحصر في أنه مجرد نشاط بسيط داخل الإدارة المالية للشركة، تنحصر مهمته في التأكد من سلامة العمليات المالية والمحاسبية، عن طريق رقابة مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية، وتعقب حالات التلاعب والأخطاء لخدمة المدير المالي.

- ولكن لم يتطور التدقيق الداخلي الى المهنة المعرقة حاليا الا بعد حدوث الثورة الصناعية ، خلال هذه الفترة قام الفاحصون بفحص وتوثيق المعلومات المالية، للقيام بذلك دققوا السجلات المكتوبة وقاموا بمقارنة القيود المدخلة بالأدلة الوثائقية وهذا ما نعتبره بشكل عام (التدقيق).
- في القرن التاسع عشر، قام قطاع سكك الحديد بدعم تطور التدقيق الداخلي من خلال تدقيق النقدية المتحصلة من نقاط البيع المنتشرة في مساحات واسعة التي تعرضت الى السرقة وسوء الادرة ، وهذا ما ادى بدوره لزيادة الحاجة الى التوثيق الصحيح من قبل مديري نقاط البيع.
- بالتالي اصبح التدقيق الداخلي الوسيلة المستخدمة لتحقيق من النقدية و الطريقة الاكثر ملائمة للمحاسبة .
- من ذلك الوقت ، استمر التدقيق الداخلي بالتطور والنمو كجزء مهم في ثقافة الاعمال للتأكد من ان رقابة وادارة الموارد تتم بشكل ملائم.

- وفي عام 1941 تم إنشاء معهد المدققين الداخليين في امريكا (IIA)
- بغرض تطوير التدقيق الداخلي، والاعتراف بها بوصفها مهنة، لها معاييرها المهنية وقواعدها للسلوك المهني يجب الالتزام بها، وضرورة التعلم والتطوير المستمر لممارسي المهنة.
- حينما أصدر المعهد في عام 1947 نشرة مسؤوليات المدقق الداخلي التي تحدد طبيعة التدقيق الداخلي وأهدافها، ومسؤوليات المدقق الداخلي.

وقد ورد بالنشرة تعريف للتدقيق الداخلية على النحو التالي:

هو نشاط محايد يتم داخل المنشأة بقصد مراجعة العمليات المحاسبية والمالية باعتبارها أساساً لتقديم خدمات وقائية للإدارة،

- من التعريف نجد أن التدقيق الداخلي هو نوع من أنواع الرقابة، ويهتم بالجوانب المحاسبية والمالية، وتكون الإدارة هي المستفيد الوحيد منها، وأن هدفها وقائي فقط.

- وفي عام 1971 أصدر المعهد تعريفاً جديداً لتدقيق الداخلية جاء فيه:

- أن التدقيق الداخلية تمثل نشاطاً تقييمياً محايداً داخل المنشأة لمراجعة عملياتها بقصد خدمة الإدارة وتقديم خدمات رقابية بناءة، فهي جزء من نظام الرقابة الإدارية يعمل عن طريق قياس فعالية نظم الرقابة الأخرى وتقييمها.

- من التعريف نلاحظ أنه تم توسيع مجال عمل المدقق الداخلي حيث شمل تقييم جميع العمليات المالية أو غير مالية، كما تم التوسع في الأهداف حيث لم يقتصر هذا التعريف على الأهداف الوقائية، ولكنه تناول الأهداف البناءة وهذا معناه أن الإدارة تطلب من المدقق الداخلي
- التقييم واقتراح الحلول للمشاكل، وتوجيه الموظفين إن أمكن، وإبداء الآراء ومتابعة تنفيذ التوجيهات.
- وفي عام 1978 اصدر المعهد (IIA) معايير للتدقيق الداخلية، حيث تضمنت مقدمة هذه المعايير بعض من مسؤوليات المدقق الداخلي، وتنقسم معايير التدقيق الداخلية إلى خمسة أقسام أساسية تناولت الجوانب المختلفة للتدقيق الداخلية في أي شركة،

• وفي عام 1986 إصدار المعهد تعريفاً جديداً للتدقيق الداخلي :

• هو وظيفة تقييمية تؤسس داخل المنشأة لفحص نشاطاتها وتقييمها باعتبارها خدمة للمنشأة، وهدف التدقيق الداخلي مساعدة موظفي المنشأة على تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية.

• وبذلك أصبحت التدقيق الداخلي أداة لخدمة المنشأة كلها وليس فقط لإدارتها، ونتيجة للزيادة في حالات فشل الشركات وإفلاسها في أمريكا، الأمر الذي دفع بمعهد المدققين الداخليين (IIA) في عام 1999 لإصدار تعريفاً جديداً للتدقيق الداخلي

• هو نشاط مستقل استشاري موضوعي ومطمئن، يهدف إلى زيادة عائد عمليات المنشأة وتحسينها، ويساعد التدقيق الداخلي المنشأة في تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة وتحسين فعاليتها.

- يتضح من هذا التعريف النقاط التالية:
- أ- لم يحدد الجهة التي تقوم بالدقيق الداخلية، فيمكن أن يمارس التدقيق الداخلي من قبل قسم تابع للمنشأة أو من خارجها عن طريق التعاقد الخارجي.
- ب- إن التدقيق الداخلي جزءاً من نظام الرقابة الداخلية عامة ومسؤولية تقييمه ظلت من ضمن مهام التدقيق الداخلي .
- ج- إن خدمات التدقيق الداخلي هي خدمات وقائية وإنشائية بأن واحد، فهي وقائية لأنها تحمي الأموال والخطط الإدارية والسياسات.
- وإنشائية لأنها تضمن دقة البيانات التي تستخدمها الإدارة في توجيه السياسات العامة، ولأنها تدخل التحسينات على الخطط الإدارية والرقابية.

- د- الاعتراف بالاتجاه نحو الخدمات الاستشارية للتدقيق الداخلي لتلبي حاجات الإدارة.

- هـ- أظهر الأهمية المتزايدة لمفهوم الحوكمة وأن أنظمة الرقابة وجدت للمساعدة في إدارة المخاطر

- ويلاحظ من العرض السابق التطور الذي لحق بالمراجعة الداخلية وذلك فيما يتعلق بالمفهوم والأهداف والوظائف.

العوامل التي ساعدت على تطور التدقيق الداخلي:

أسهمت كثير من العوامل في ظهور الحاجة إلى وظيفة التدقيق الداخلي داخل الشركات، ومن هذه العوامل ما هو مهني، ومنها ما هو أكاديمي حيث كانت التدقيق الداخلي قديماً يمارس من قبل موظف يعمل داخل الشركة كي يتصيد أخطاء العاملين فيها، وكان هدفه الأساسي حماية الأصول وكشف الأخطاء والغش، حيث كان الأشخاص الذين تدقق أعمالهم يطلقون على المدقق الداخلي لفظ جاسوس الإدارة أو عين الإدارة، حيث كان المدقق الداخلي في خدمة إدارة الشركة، وبعد ذلك ظهرت عوامل أدت إلى تغيير نظرة الإدارة والشركات والمجتمع إلى التدقيق الداخلي

وأدت إلى زيادة أهميتها، ويمكننا عرض أهم هذه العوامل كما يلي:

- أ- اتساع حجم الشركات وتعدد عملياتها:
- ب- حاجة الإدارة العليا المتزايدة إلى التقارير الدورية الدقيقة:
- ج- رغبة الإدارة في تقديم البيانات الصحيحة للأطراف الخارجية:
- د- ظهور المنشآت ذات الفروع وتزايد نطاق العمليات الدولية:
- هـ- التطورات التكنولوجية المتقدمة:
- و- تحول مهن المراجعة الخارجية إلى مراجعة اختبارية:
- ح- ظهور المنشآت المالية الكبيرة:
- كل هذه العوامل أسهمت بشكل أو بآخر في زيادة الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي وتطويره مفهوماً وأسلوباً وإجراءات.
- هذه العوامل وغيرها دفعت الإدارة إلى إحداث إدارة للتدقيق (الرقابة الداخلية، تمثل أداة تقويمية موضوعية للسهر على تقويم نظم للرقابة الداخلية وتطويرها، والقيام ببعض الأنشطة الأخرى بهدف تحسين ظروف عمل الشركة مهما كان شكلها، وتقويم المخاطر المختلفة التي تحيط بها ورقع مستوى الحوكمة التي تدار المنظمة من خلالها.

ثالثاً: أنواع التدقيق الداخلي:

- تساير المراجعة الداخلية حاجات المشروعات المتنامية على أن أهم أنواعها هي:
- **1- تدقيق الالتزام:**
- وتهدف إلى التأكيد من أن المنشأة الخاضعة للتدقيق تعمل بما يتفق مع القوانين والتعليمات الناظمة لعملها أو الالتزام بالسياسات والإجراءات المقررة من الإدارة. وهي أكثر أنواع التدقيق الداخلي شيوعاً.
- **2- تدقيق العمليات :**
- وهي التدقيق الهادف إلى اختبار ما إذا كانت وظائف المنشأة تنجز أهدافها بشكل فعال وتعمل بكفاءة واقتصادية.
- **3- تدقيق نظم المعلومات:**
- وتهدف إلى اختبار أمن تشغيل بيانات نظم المعلومات ونزاهتها بالإضافة إلى مخرجات هذه النظم، ويتضمن ذلك أن السجلات الخاصة بالعمليات المالية والتشغيلية والتقارير المعدة على أساسها تتضمن معلومات: دقيقة، قابلة للتصديق، معدة في الوقت المناسب، تامة، ومفيدة.

• 4- تدقيق الأداء : وتتضمن:

• أ- تدقيق الاقتصادية والفعالية وهي تدقيق برنامج محدد أو نشاط يتعلق أساساً في الفعالية والاقتصادية لوظيفة معينة ويختبر:

- - ما إذا كانت الشخصية المعنية حصلت على مواردها الاقتصادية واستخدمتها باقتصادية وفعالية.
- - مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة ذات العلاقة.

• ب- تدقيق البرامج : وهي تدقيق برنامج أو نشاط محدد يركز بشكل أساسي على المخرجات من حيث (كفاءتها) ويختبر:

- - إنجاز الأهداف المرغوبة المحددة مقدماً
- - الالتزام بالقوانين والأنظمة ذات العلاقة بالبرنامج أو الوظيفة الخاضعة للتدقيق.

• 5- تدقيق البيئة: وتتضمن:

- أ- تدقيق الالتزام بالقوانين الخاصة بالبيئة
- ب- تدقيق نظم إدارة البيئة بما يفيد عدم تعرض نظم العمليات الحالية لمخاطر بيئية في المستقبل.
- ج- تدقيق الأضرار البيئية المستقبلية المتعلقة بتسهيلات المعالجة والتخزين، والتخلص من الفضلات.
- د- تدقيق الحد من التلوث:
- هـ- تدقيق الالتزامات الخاصة بالبيئة. .
- و- تدقيق المنتجات. بهدف التأكد من أن هذه المنتجات تتفق مع الالتزامات الخاصة بالتلوث.

• **مجمع المدققين الداخليين:**

- لقد انبثق عن نشوء مهنة التدقيق الداخلي في الولايات المتحدة الأمريكية مجمع للمدققين الداخليين / Institute of internal Auditors ويرمز إليه عادة (IIA)
- **ومن بين أهم أهداف هذا المجمع:**
- 1- تعميق المعرفة الخاصة بالمراجعة الداخلية وتعليمها والموضوعات المتعلقة بها.
- 2- بناء معايير متقدمة للنزاهة والشرف والتكوين بين المراجعين الداخليين.
- 3- نشر المعلومات الخاصة بالتدقيق الداخلي، وممارستها وشروط العضوية بها لإعلام الأشخاص المهتمين والجمهور.
- 4- لتشجيع نشر المقالات المتعلقة بالتدقيق الداخلية وممارستها ومناهجها.

- 5- لإنشاء مكاتب خاصة بالتدقيق الداخلي وغرف اجتماعات خاصة بها وغرف خاصة لممارسة أعضائها.
- 6- تشجيع تبادل المعرفة والخبرة بين أعضائها.
- 7- تجهيز الممارسين في التدقيق الداخلية بالمعايير المهنية اللازمة لممارسة عملهم، بالإضافة إلى تعريف مجالس الإدارة ولجان التدقيق بهذه المعايير، وبالممارسة الأفضل للتدقيق الداخلي.
- 8- لفعل الأشياء القانونية والمناسبة لتحقيق أهدافها.

- **وقد أرسى IIA قواعده المهنية من خلال:**
- 1- منظومة متكاملة من المعرفة على غرار نظم المعرفة ذات العلاقة والمؤهلات المختلفة التي يجب أن يتحلى بها المدققون الداخليون.
- 2- إدارة برنامج للحصول على شهادة مدقق داخلي مجاز أي :
Certified Internal Auditor
- 3- إدارة برنامج تعليم مهني مستمر
- (CPE) Continuing professional Education . والطلب إلى المدققين الداخليين تنفيذ متطلباته.
- 4- إرساء إطار للممارسة المهنية تتضمن المعايير، وممارسة الاستشارات والتطوير والقيادة، ودليلاً للسلوك المهني.
- 5- نشر مجلة فنية وجعلها متاحة للأعضاء.

• ويتكون نظام الإرشاد في مجمع المدققين الداخليين مما يلي:

• أ- الهياكل واللجان وأهمها:

• 1- مجلس معايير التدقيق الداخلي Internal Auditing

Standards Board

• إن IASB هي الهيكل الرسمي الذي يتحمل المسؤولية الرئيسية

لتقديم الإرشاد للممارسين، إن يتحمل المسؤولية في تطوير

المعايير المهنية للتدقيق الداخلية.

• وتمثل المعايير ما يتعلق بممارسة التدقيق الداخلية وتقسّم إلى :

• 1- معايير الصفات (المؤهلات)

• 2- معايير الأداء

• الفرق بين التدقيق الداخلي والخارجي :

- يهتم التدقيق الخارجي بالقوائم المالية في حين يقوم المدقق الداخلي بتقييم الأنشطة التشغيلية العامة ،
- وقد عزز معهد المدققين الداخليين في عام 1941 الهوية المهنية للمدقق الداخلي بشكل منفصل عن المدقق الخارجي، حيث يقوم المدقق الداخلي باستقلالية بتدقيق جميع الأنشطة التشغيلية للشركة وليس فقط توثيق العمليات المالية شمل ادارة المخاطر والتدقيق باستخدام الحاسوب
- ادى هذا التوسع في دور و توقعات المدققين الداخليين الى تطور التدقيق الداخلي المستمر كمهنة.

• الفروقات الأساسية بين التدقيق الداخلي والخارجي هي :

المدقق الخارجي	المدقق الداخلي
هو متعاقد مستقل	هو موظف الشركة
يخدم الأطراف الأخرى التي تحتاج معلومات مالية موثوقة	يخدم احتياجات الشركة
يركز على الدقة وقابلية الفهم للأحداث التاريخية كما هي في القوائم المالية	يركز على الأحداث المستقبلية وذلك بتقييم الضوابط الرقابية المصممة للتأكد من تحقيق الأهداف وغايات الشركة
هو مستقل عن الإدارة ومجلس الإدارة بالواقع و الفكر	هو مستقل عن الأحداث المدققة ولكنه جاهز للاستجابة لاحتياجات ورغبات كل عناصر الإدارة
يهتم بمنع واكتشاف الاحتيال عامة ، ولكنه يهتم بشكل مباشر بآثر ذلك على القوائم المالية وبدرجة كبيرة	يهتم بشكل مباشر بمنع الاحتيال بأي شكل او مدى في أي نشاط يتم مراجعته.
يراجع السجلات المساندة للقوائم المالية دورياً ، عادة مره سنوياً	يراجع الأنشطة باستمرار

معايير المراجعة الداخلية

- المعايير: هي الارشادات والمقاييس التي ينبغي على المدققين الداخليين الامتثال لها عند القيام بمسؤولياتهم، وأن الهدف من المعايير هو أظهر الممارسة الافضل للتدقيق الداخلي، وان المعايير تطبق لجميع انواع الاقسام التدقيق الداخلي .
- تركز المعايير على المبادئ وتقديم اطار تنظيمي لممارسة وتعزيز نطاق التدقيق الداخلي
- ان المعايير هي متطلبات الزامية تتكون من :
- - التصريحات : هي المتطلبات الاساسية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي وتقييم فعالية أدائها وهي متطلبات واجبة التطبيق دولياً وعلى المستوى التنظيمي والفردى
- - التفسيرات : هي توضح العبارات والمصطلحات الواردة في التصريحات.
- ولفهم وتطبيق المعايير بشكل صحيح لابد من اخذ بعين الاعتبار كلاً من التصريحات والتفسيرات

- الارشاد الالزامي :
- يناقش المواضيع التي تعتبر في مهنة التدقيق إلزامية(إلزامية) تعني ان التزام بالمبادئ الموضوعه مسبقاً مطلب اساسي للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.
- العوامل الثلاث الإلزامية في المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي **International Professional Practices Framework**
- الصادرة عن AII هي:
- تعريف التدقيق الداخلي، مبادئ اخلاقيات المهنة ،
المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير)

- 1- التدقيق الداخلي : نص تعريف التدقيق الداخلي على الغاية الاساسية وطبيعة ونطاق التدقيق الداخلي.
- 2- مبادئ اخلاقيات المهنة : نصت على المبادئ والتوقعات التي تحكم سلوكيات الافراد والمؤسسات عند اجراء التدقيق الداخلي
- المعايير الدولية : تركز المعايير على المبادئ وتقديم طار تنظيمي لممارسة وتعزيز نطاق التدقيق الداخلي وتتكون من التصريحات والتفسيرات.

- ويتكون نظام الإرشاد في مجمع المدققين الداخليين مما يلي:

- أ- الهياكل واللجان وأهمها:

- 1- مجلس معايير المراجعة الداخلية Internal Auditing

Standards Board

- إن IASB هي الهيكل الرسمي الذي يتحمل المسؤولية الرئيسية

لتقديم الإرشاد للممارسين، إن يتحمل المسؤولية في تطوير
المعايير المهنية للتدقيق الداخلي .

- وتمثل المعايير ما يتعلق بممارسة التدقيق الداخلي وتقسم إلى :

- 1- معايير الصفات (المؤهلات)

- 2- معايير الأداء

- 3- معايير التنفيذ

- **ب- مفهوم معايير التدقيق الداخلي:**
- 1- أداة لقياس أداء إدارة التدقيق الداخلي.
- 2- بيان يهدف إلى بيان كيف يجب أن تمارس التدقيق الداخلي.
- 3- أداة لقياس أداء كافة أنواع التدقيق الداخلية ودوائرها.
- **ح- أهداف المعايير وهي :**
- 1- تحديد المبادئ التي تمثل الممارسة الواجبة للتدقيق الداخلي.
- 2- تقديم إطار لإنجاز سلسلة واسعة من القيم المضافة الناشئة عن أنشطة التدقيق الداخلية.
- 3- إرساء الأساس لقياس إنجاز التدقيق الداخلية.
- 4- تعزيز تحسن عمليات ومسارات المنشأة.

المعايير الدولية للممارسة المهنة للتدقيق الداخلي (المعايير)

- تتكون المعايير المهنية من معايير الصفات الواجب توافرها ومعايير الاداء ومعايير التنفيذ
- ان المعايير جزء من اطار الممارسة المهنية الموافق عليها من مجلس AII في حزيران 1999 ، تم تحديثها في تشرين الثاني 2008 واعادة تسميتها لتصبح الاطار الدولي للممارسة المهنة للتدقيق الداخلي (المعايير) وتم مرتجعتها اخر مره في تشرين الثاني 2012
- وتتكون المعايير من الانواع التالية :

معايير الصفات الواجب توافرها:

- معايير الصفات (1000-1300) وهي مجموعة المعايير التي تحدد الصفات الواجب توافرها في كل من إدارة التدقيق الداخلي في المنشأة، والقائمين بممارسة أنشطة لتدقيق الداخلي وتهتم بخصائص المنظمة والاطراف التي ستقوم باجراء أنشطة التدقيق

• - معايير الصفات العامة: وتتضمن المعايير التالية:

- 1- الاهداف، الصلاحيات، المسؤوليات (1000)
- 2- معيار الاستقلالية والموضوعية (1100)
- 3- معيار المهارات والعناية المهنية اللازمة (1200)
- 4- برنامج ضمان وتحسن الجودة (300)

- ويتفرع عن المعايير الرئيسية معايير فرعية وهي :
- - المعيار (1100) الاستقلالية والموضوعية
- كما يجب على المسؤول عن إدارة المراجعة الداخلية مراجعة الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات المحددة بدليل المراجعة للتأكد من أنها لا تزال كافية لمساعدة إدارة المراجعة الداخلية في تحقيق أهدافها، كما يجب تقويم المراجعة الداخلية بشكل دوري أو في حالة حدوث تغييرات جذرية في المنشأة.

- - المعيار (1111) التفاعل المباشر مع مجلس الإدارة
- - المعيار (1120) الموضوعية على مستوى الفردي
- - المعيار (1130) التأثير على الاستقلالية او الموضوعية.

• المعيار (1200) المهارات والعناية المهنية اللازمة.

- المعيار(1210) المهارة.
- المعيار(1220) العناية المهنية اللازمة.
- - المعيار(1230) التكوين المهني المستمر

- المعيار (1300) برنامج ضمان وتحسين الجودة.
- المعيار (1310) متطلبات برنامج ضمان وتحسين الجودة.
- المعيار (1311) التقييمات الداخلية.
- المعيار (1312) التقييمات الخارجية الداخلية.
- المعيار (1320) التقارير المتعلقة برنامج ضمان وتحسين الجودة.
- المعيار (1321) استعمال عبارة (مطابق للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي
- المعيار (1322) الافصاح عن عدم التوافق..

2- معايير الاداء:

- تصنف معايير الاداء من الرقم (2000-2600) هي أنشطة التدقيق الداخلي والمقاييس التي تمكن من تقييم هذه الخدمات والمكونات الفرعية لمعايير الاداء هي
- - المعيار (2000) ادارة نشاط التدقيق الداخلي.
- - المعيار (2100) طبيعة العمل.
- - المعيار (2300) التخطيط للمهمة.
- - المعيار (2400) تنفي المهمة.
- - المعيار (2500) متابعة سير العمل.
- - المعيار (2600) ابلاغ قبول المخاطر.
- ويتفرع عن هذه المعايير الرأسية معايير فرعية

- **3- معايير التنفيذ:** تنطبق معايير التنفيذ على نوعين محددين من المهام التأكيدات Assurance والاستشارات Consulting مثال : المعيار (1000) يتكون من معايير التنفيذ A1 1000 لخدمات التأكيد ، C1 1000 لخدمات الاستشارات

- **1- خدمات التأكيد :** تشمل تقييم المدقق الموضوعي للأدلة بغرض تقديم رأي او استنتاج محايد لكل من مسار الحوكمة والرقابة والمخاطر

- **2- خدمات الاستشارات:** هي استشارات بطبيعتها ويتم عادة تنفيذها حسب الطلب المحدد من العميل