



الاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي وفقاً لمستجدات الإطار الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي (IPPF)

أ.م. زينة خضر عباس
الجامعة المستنصرية/ قسم المحاسبة

عدنان عبد الله كاظم
الجامعة المستنصرية/ قسم المحاسبة
dnanb2742@gmail.com

المستخلص

خلاصة لما تم بحثه في هذا البحث، يمكننا القول أن ظهور الاطار الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي يعد دليلاً على مواكبة التطورات العلمية الحديثة في ميدان علم المحاسبة والتدقيق، واعتبار الاطار الدولي (IPPF) بمثابة الاطار الذي ينظم إجراءات تسهم في الرفع من مستوى عمل المدققين الداخليين والتقليل من حجم التفاوت في وظيفة التدقيق الداخلي.

وتوصلنا إلى أن الإطار الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي يمثل الهيكل الذي يصدره معهد المدققين الداخليين وينظم على ضوءه مختلف الخطوط التوجيهية الصادرة عنه. وعليه فقد بات مفروضاً على الوحدات الاقتصادية التي تزاوّل مهنة التدقيق الداخلي، وأن تتوافق ممارساتها مع كل ما هو مطلوب ضمن الارشادات الالزامية وأن يسترشد بها. كما يحرص على الالتزام بمتطلبات إطار الرسالة الجديدة للتدقيق الداخلي، وأن يهتم بمتابعة التغيرات التي تطرأ على الإطار الدولي خصوصاً وأنه يتم تطويره وتحسينه على الأقل مرة كل ثلاث سنوات، وأن يسعى جاهداً إلى اكتساب الكفاءات التي تؤهله إلى مواكبة التطورات التي تشهدها وظيفة التدقيق ضماناً لتحقيق الجودة في العملية التدقيقية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، الإطار الدولي (IPPF)، الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، عمليات الحوكمة.

Recent trends of internal audit according to the developments of the International Professional Practices Framework (IPPF).

Adnan Abdullah Kazem

Zina Khader Abbas

Accounting Department/ Mustansiriya University

Abstract:

Summary of what was discussed in this research, we can say that the emergence of the international framework for the professional practices of internal auditing is evidence of keeping pace with recent scientific developments in the field of accounting and auditing, and considering the international framework (IPPF) as a framework that organizes procedures that contribute to raising the level of work of internal auditors And reducing the size of the disparity in the internal audit function. We concluded that the International Framework for the Professional Practices of Internal Auditing represents the structure issued by the Institute of Internal Auditors and in the light of which it regulates the various guidelines issued by it. Accordingly, it has become imposed on the economic units that practice the profession of internal auditing that their practices comply with all that is required within the mandatory guidelines and be guided by them. It is also keen to adhere to the requirements of the new internal audit mission framework, and is interested in

following up on changes in the international framework, especially since it is developed and improved at least once every three years, and strives to acquire the competencies that qualify it to keep pace with developments in the audit function to ensure that quality is achieved. In the audit process .

Keywords: internal audit, international framework (IPPF), internal control, risk management, governance processes.

المقدمة

تطورت وظيفة التدقيق الداخلي على فترات طويلة من الزمن. عندما بدأت الوحدة الاقتصادية في التوسع وأصبحت الادارة أكثر تعقيدا، أكثر تشتتا جغرافيا. وبمرور الوقت أصبحت هذه الأنشطة أكثر رسمية. بدأت وظيفة التدقيق الداخلي عند انشاء معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة عام 1941، اذ توصل الممارسون تدريجيا الى اتفاق بشأن دور التدقيق الداخلي، فضلا عن المفاهيم والممارسات العامة للتدقيق الداخلي. من خلال اصدار معهد المدققين الداخليين لقائمة مسؤولية المدقق الداخلي. حيث أعقبها اصدار أطر توضيحية لممارسة التدقيق الداخلي، حيث أصبح التدقيق الداخلي من أهم أنشطة القيادة التي تلجأ اليها الادارة العليا لتلك الوحدات الاقتصادية، نظرا لما تقدمه وظيفة التدقيق الداخلي من خدمات تأكيدية واستشارية لخدمتها، حيث أصبح التدقيق الداخلي طرفا فاعلا يسهم في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، ومصدرا لخلق القيمة المضافة من خلال تقييمه لمدى ملائمة أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وعمليات الحوكمة، من خلال تقنية لجملة من المعايير الدولية وكذلك دلائل التطبيق العملي. ويستعرض هذا البحث مفهوم التدقيق الداخلي ومراحل تطوره والإطار الدولي الذي ينظمه.

1-1 مشكلة البحث

على ضوء ما تقدم تتبلور معالم إشكالية البحث والتي يمكن صياغتها من خلال:

- أبرز الاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي ودوره وفقا لمستجدات الإطار الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي.

1-2 أهمية البحث

تتصف أهمية هذا البحث في كونها تناقش أهم الأدوار الحديثة لوظيفة التدقيق الداخلي المنبثقة عن الإطار الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي اتجاه كل من عمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وعمليات الحوكمة. وذلك وفقا للأدوار الجديدة التي جاء بها الإطار الدولي للممارسات المهنية والمطبقة حاليا، لان الإطار الدولي يعتبر المرجعية الدولية في الوقت الحاضر لممارسي وظيفة التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية.

1-3 اهداف البحث

- تحديد دور التدقيق الداخلي الحديث وفقا لمستجدات (IPPF).
- التعرف على هيكلية الإطار الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي.
- التعريف بأهم دلائل التطبيق العملي للتدقيق الداخلي.

المحور الثاني (التدقيق الداخلي)

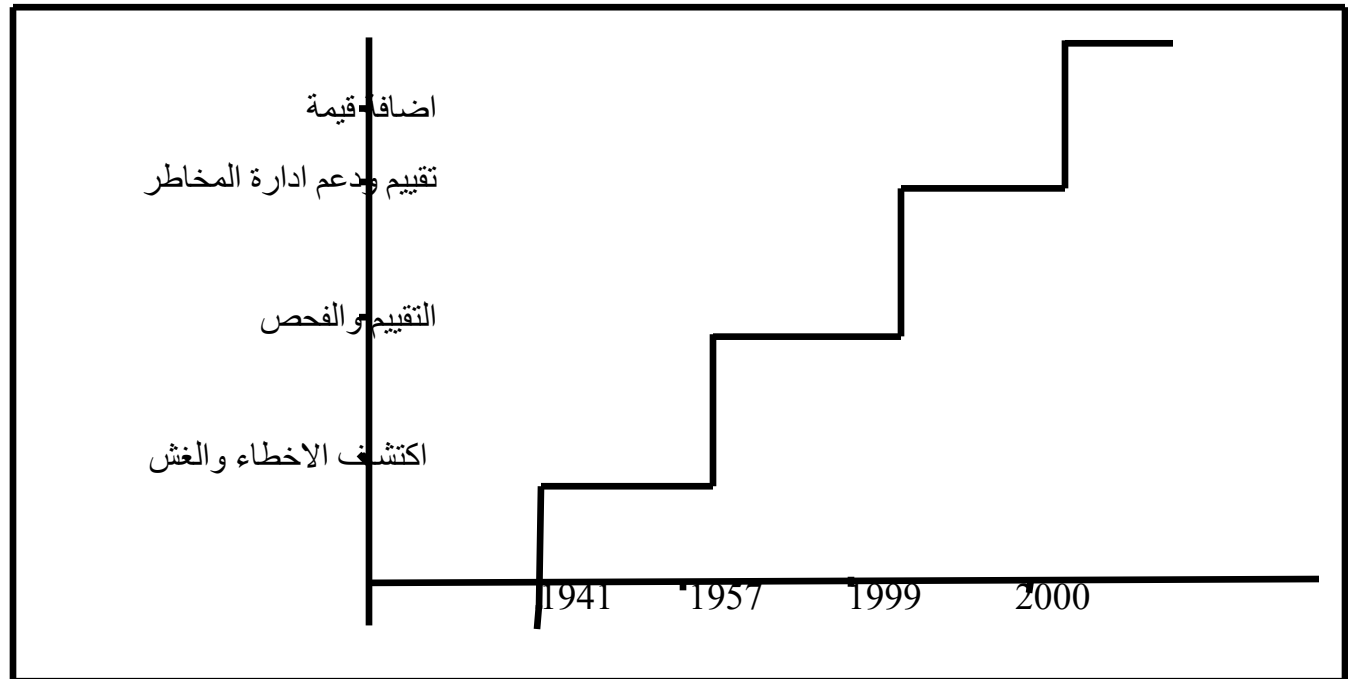
1-2 التطور التاريخي لمفهوم التدقيق الداخلي

ظهرت فكرة التدقيق الداخلي في الثلاثينات من القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية ومن الأسباب الرئيسة التي أدت إلى ظهورها هي رغبة الوحدة الاقتصادية العملة في الولايات المتحدة الأمريكية في تخفيف العبء على المدقق الخارجي. ولم يحظى التدقيق الداخلي بالاهتمام المناسب في بداية ظهوره إلى أن انتظم المدققين الداخليين في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1941 وكونوا ما يسمى بمعهد التدقيق الداخلي (IIA) الذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه الوظيفة

وتنظيمها. (السيد، 2019:4). وفي نفس السنة قام معهد المدققين الداخليين بتقديم أول تعريف في أول نشرة اصدرها المعهد بعنوان [statement of responsibilities of the internal auditor] بيان مسؤولية المدقق الداخلي [وهو نشاط تقييمي محايد يتم داخل الوحدة الاقتصادية بقصد مراجعة العمليات المحاسبية والمالية كأساس لتقديم الخدمة الوقائية للإدارة] (عز الدين، 2015:30). حيث كان المفهوم التقليدي للتدقيق الداخلي قبل سنة 1941 يتمثل في كونه نشاط بسيط داخل الادارة المالية للوحدة الاقتصادية تنحصر مهمته في التأكد من سلامة العمليات المالية والمحاسبية، عن طريق مراقبة مدى الالتزام بالسياسات والتعليمات المالية وتعقب حالات الغش والأخطاء وذلك لخدمة المدير المالي وكان يطلق على المدقق الداخلي كاتب التدقيق (الجوهر وآخرون، 2017:112). إن التطورات المتلاحقة للتدقيق الداخلي كانت رهينة الأهداف من جهة، ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير التدقيق الداخلي من الجانب النظري بغية جعله يتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها الوحدات الاقتصادية على وجه الخصوص (، الهاشمي، 2017:7). وفي عام 1947 اصدر IIA أول قائمة تتضمن مسؤوليات التدقيق الداخلي وفي سنة 1957 تم اجراء تعديل عليها ليصبح مفهوم التدقيق الداخلي على أنه [نشاط تقييم مستقل داخل المشروع يهتم بصفة اساسية بالمجالات المحاسبية والمالية ولكن من الممكن ان يتعامل مع بعض المسائل ذات الطبيعة التشغيلية] (الزبيدي، 2017:35). وفي سنة 1964 أصدر معهد (IIA) دليل تعريف التدقيق الداخلي على أنه [تدقيق للأعمال والسجلات، تتم داخل الوحدة الاقتصادية بصفة مستمرة أحيانا وبواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض]. ويختلف نطاق وأهداف التدقيق الداخلي كثيرا في الوحدات المختلفة وتعتبر أحد الجهود الفاعلة لمعهد التدقيق الداخلي على صعيد التطور الوظيفي للتدقيق الداخلي قيامة بوضع مجموعة من معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي حيث تم تشكيل لجان سنة 1974 لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني في التدقيق الداخلي (طلال وآخرون، 2018:196). وفي سنة 1977 انتهت اللجان من أعمالها وقدمت تقرير بنتائج دراستها وتم التصديق النهائي على هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع والثلاثين في فرانكفورت. وفي سنة 1978 تم إقرارها من غالبية ممارسي التدقيق الداخلي وروادها ممثلين في معهد التدقيق الداخلي والجهات التابعة له، حيث تعد بمثابة ولادة وبزوغ وظيفة جديدة. (الجوهر وآخرون، المصدر نفسه:133). وقد انعكس التطور الذي عرفه التدقيق الداخلي على تغير الزوايا التي أصبح ينظر منها إلى هذا النشاط وترتب على ذلك صدور تعريف جديد. وإن أحدث تعريف الذي أعطي للتدقيق الداخلي هو ذلك الذي صادق عليه مجلس إدارة المجمع الدولي (IIA) في شهر حزيران من سنة 1999 والذي مفاده [أنه نشاط مستقل وموضوعي يوافر للوحدة الضمان حول درجة التحكم في عملياتها ويقدم لها النصائح والإرشادات التي تسمح بتحسينها وهو بذلك يساهم في خلق وإضافة القيمة لها]. وبالتالي يساعد التدقيق الداخلي الوحدة على تحقيق أهدافها من خلال التقييم الدائم وبشكل منهجي لعمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة وذلك بتقديم الاقتراحات التي تساعد على التقوية والرفع من فعاليتها. (العايب، 2018:204). وقد تطور هذا المفهوم للتدقيق الداخلي بعد عام 2000 وظهر المفهوم الجديد وهو نشاط تأكيد واستشاري مستقل وموضوعي لإضافة قيمة للوحدة، فهو تأكيد لأنه يطمئن الإدارة بان المخاطر المرتبطة بالوحدة مفهومة ويكون التعامل معها بشكل مناسب. واستشاري كونه يزود الإدارة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات لاتخاذ القرارات، وهو مستقل لارتباطه بأعلى مستوى اداري داخل الوحدة الاقتصادية وموضوعي بأداء الاعمال الموكلة اليه، وأن جميع هذه الأنشطة تعمل من اجل اضافة قيمة للوحدة من خلال خفض التكاليف واكتشاف وضع الغش وفحص وتقييم الرقابة الداخلية، والعمل على اقتراح التحسينات اللازمة للعمل (الوردات، 2006:63).

ويرى الباحث أن التطور في مفهوم التدقيق الداخلي مستمر بوجود تحديثات في تشريعات وخطط عمل ومعايير ومبادئ وأساليب تنظم إدارة وبيئة عمل الوحدات الاقتصادية باستخدام البرامج الحاسوبية المختلفة التي تضمن دقة وسرعة وكفاءة الحصول على النتائج التي يسعى اليها التدقيق الداخلي عامة

والمدقق الداخلي خاصة، من خلال تقديم خدمات توكيدية وخدمات استشارية بشكل مستقل وموضوعي ويضيف قيمة للوحدة الاقتصادية. حيث أصبح شريكا استراتيجيا في الوحدات الاقتصادية، ويمكن توضيح مراحل تطور التدقيق الداخلي بالشكل التالي.



الشكل (1)
مراحل تطور التدقيق الداخلي

المصدر: اعداد الباحث

2-2 الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي الحديثة

مما سبق يمكن التمييز بين نوعين من الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي في ضوء اساسيات الإطار الدولي للتدقيق الداخلي، حيث تختلف هذه الخدمات حسب الغاية ونطاق عمل الوحدة الاقتصادية، إضافة الى الاطراف ذات العلاقة، حيث قسمها الإطار الدولي الى:

1- **خدمات تأكيدية:** تمثل خدمات التأكيد إضافة نوعية من الخدمات التي يقدمها المدقق الداخلي عند بهدف توفير رأي مستقل أو نتائج حوله عملية أو نشاط أو أي مسألة تكون خاضعة لعملية التدقيق، لذا يقع على عاتق المدقق الداخلي تحديد طبيعة ونطاق التكليف بخدمة التأكيد. وهذا النطاق يمكن تحديده من خلال ثلاثة أبعاد رئيسية وهي الأنشطة الخاضعة للتدقيق، المدقق الداخلي، المستعمل الذي يعتمد على تقييم الأدلة واستنتاجات المدقق الداخلي. (تيجاني، وآخرون، 2017:323).

2- **خدمات استشارية:** اكدها معيار التدقيق الداخلي رقم (1130) يمكن للمدققين الداخليين أن يقدموا خدمات استشارية متعلقة بعمليات كانوا مشرفين عليها فيما سبق، ويمكن للمدقق الداخلي أن يقدم التوصيات والإرشادات والمقترحات بالتحسينات على الأنظمة إلى الإدارة كجزء من مهمة تحقيق استشارية ويبقى في الوقت نفسه موضوعياً في الوحدة الاقتصادية بعد اقتناع الإدارة العليا بها ، وغالبا ما يواجه المدقق صعوبات



في أسلوب تقديم الخدمات الاستشارية التي قد تؤثر على استقلاليته، اذ ينبغي دوماً أسترشاده بالمعايير المهنية التي تساعد لتجاوز تلك الصعوبات (هوك، 2020: 28).

2-3 الانواع الحديثة للتدقيق الداخلي

يمكن إرجاع سبب لظهور أنواع مختلفة من التدقيق الداخلي هو الوصول إلى طرق وامكانيات تحقيق أهداف التدقيق الداخلي، حيث أصبح المدقق الداخلي يزاول وظيفته طبقاً للأشكال الحديثة للتدقيق.

1- **تدقيق المطابقة:** يقصد به الفحص الكامل والمنظم للقوائم المالية والسجلات المحاسبية والعمليات المتعلقة بها لتحديد مدى تطابقها للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية. فالمدقق الداخلي يهتم بالتأكد من أن مجموع المعطيات المالية والمحاسبية المستعملة في التدقيق تتمتع بدرجة كافية من الدقة، لذا لا بد من مراعاة حماية الأصول المالية للوحدة الاقتصادية، توفير الثقة والتكامل في المعلومات المالية، الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً (علوان، 2019: 45).

2- **تدقيق الاداء:** تطورت الأهداف المنتظرة من المدقق الداخلي باعتباره مختص في تقييم الإجراءات، المناهج، مراكز التحليل وتنظيم العمل وقد أصبح المدقق يقوم بالإضافة إلى إبداء رأيه عن التطبيق الجيد للقواعد وعن جودتها أيضاً، وتحليل فاعلية الإجراءات المتبعة والبحث عن الأسباب ومنه عدم اعتماد المدقق الداخلي على مرجع خاص وإنما على تقديراته وخبرته لإيجاد أحسن الحلول وأكثرها فاعلية وإنتاجية وهو يرتبط بمفهوم الكفاءة والفعالية، بصيغة أخرى يتم تدقيق الاداء للتأكد من مدى تحقق أهداف الوحدة الاقتصادية وبأقل تكلفة ممكنة (الدهبي وآخرون، 2017: 14).

3- **تدقيق الاستراتيجية:** يهدف هذا النوع من التدقيق إلى دراسة وتوضيح استراتيجية الوحدة الاقتصادية في فترة معينة لتقييم فاعلية وفرص نجاح الوحدة الاقتصادية، وذلك من خلال منهجية واضحة ومدرسة، كما أنه يهدف إلى تقييم إدارة المخاطر المرتبطة باستراتيجية الوحدة الاقتصادية ككل وأهدافها المنشودة ومختلف الخطط الاستراتيجية للوحدة (كشاط وآخرون، 2017: 323).

4- **تدقيق الإدارة:** يعتبر هذا النوع من أهم أنواع التدقيق والقيمة المضافة. اذ يقوم هذا النوع على التأكد من مدى كفاءة وفاعلية الوظائف المختلفة في الوحدة الاقتصادية، ومدى مساهمتها في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية المنشودة. إضافة إلى التحقق من إجراءات تنفيذ المهام وطرق تقديم الخدمات. لذلك ينطوي تحت هذا النوع من التدقيق جوانب عديدة منها:

المظهر الداخلي والخارجي للوحدة الاقتصادية وفروعها. طريقة تقديم الخدمات للعملاء. العلاقة بين الموظفين في الوحدة الاقتصادية والعملاء. العلاقة بين الموظفين في الوحدة الاقتصادية مع بعضهم البعض. وسائل الأمن والحماية في الوحدة الاقتصادية. مستلزمات تقديم الخدمة في الوحدة الاقتصادية (الرمحي، 2017: 46).

المحور الثالث (الإطار الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي (IPPF))

3-1 **تعريف الإطار الدولي (IPPF):** عرفه (العايب، 2018: 211) على أنه برنامج عمل منهجي يحقق ويسهل التناسق في المعرفة ويطور ويطبق المفاهيم والأفكار والطرق والأساليب المستخدمة في علم معين أو وظيفة معينة والغاية منه هو ممارسة وظيفة التدقيق الداخلي على وجه التحديد في تنظيم توجيهاً جمعية المدققين الداخليين على النحو الذي يجعلها متاحة بسهولة بتوقيات مناسبة. وبرعاية اللجان الدولية مثل معهد المدققين الداخليين (IIA)، ويمكن تمييز نوعين من الارشادات التي يتضمنها الإطار هما:

1- **إرشادات الزامية:** وهي الارشادات المتضمنة للمبادئ الأساسية لممارسة وظيفة التدقيق الداخلي وتعريف التدقيق الداخلي وقواعد سلوك أخلاقيات وظيفية التدقيق الداخلي والمعايير الدولية لوظيفة التدقيق

الداخلي، والتي تم أعدادها من قبل معهد المدققين الداخليين (IIA)، اذ تعد هذه الارشادات امر ضروري لممارسة وظيفة التدقيق الداخلي.

2- إرشادات موصى بها: وهي الارشادات التي تتضمن مساعدة المدققين الداخليين في تطبيق المعايير الدولية لوظيفة التدقيق الداخلي، وتعليمات إضافية لتنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي من خلال عناصر الإطار الدولي.

مما سبق فإن الغرض من الإطار الدولي هو تنظيم توجيهات وإرشادات معهد المدققين الداخليين (IIA) بالشكل الذي يجعلها متاحة بسهولة وبتوقيت مناسب، بقصد مساعدة المدققين الداخليين لممارسة وظيفة التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية بكفاءة وفعالية.

2-3 مراحل هيكلية الإطار الدولي (IPPF)

1- الهيكلية التقليدية للإطار الدولي:

جدول (1) فقرات الإطار الدولي للتدقيق سنة 2000 وسنة 2010

فقرات التي عرفها إطار التدقيق سنة 2010	فقرات التي عرفها إطار التدقيق سنة 2000
إرشادات إجبارية	تعريف التدقيق الداخلي
1-تعريف التدقيق الداخلي	أخلاقيات المهنة
2- قواعد الاخلاق	المعايير المهنية لممارسة التدقيق الداخلي
3-معايير الدولية	دلائل التطبيق العملي
إرشادات موصى بها	المرافق في التطوير المهني
1- الدلائل التطبيقية	
2- نماذج التطبيق العملي	
3- المواقف من المسائل	

اعداد الباحث بالاعتماد على: (IFACI,2002:2) & (Jean-2018:6)

يتضح من الجدول رقم (1) أن الإطار الدولي مره في عدة مراحل، حيث بدأت جهود معهد (IIA) بتشكيل لجان تعمل على دراسة واقتراح أطار متكامل لمعايير الأداء للتدقيق الداخلي، حيث تم إصدار خطوط إرشادية لأخلاقيات وظيفة التدقيق الداخلي سنة 1968 (كشاط،2019:8). وفي سنة 1973 تم لأول مره إصدار تطبيق برنامج الشهادات على مزاوله وظيفة التدقيق الداخلي CIA. ثم قام المعهد خلال سنة 1978 بنشر معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، تضمن تعريف التدقيق الداخلي والإرشادات الأخلاقية والمعايير، حيث سماه المعهد (أطار الممارسات المهنية) والمعروف بالمختصر الإنكليزي (PPF) (kurt et.all,2015:2). ومع تغير بيئة الأعمال في سنوات الثمانينات والتسعينات، لم تعد هذه المعايير ملائمة لظروف بيئة التدقيق الداخلي. فقام المعهد (IIA) سنة 1997 بتعيين فريق لدراسة الرؤى المستقبلية لممارسة وظيفة التدقيق الداخلي، وقدم تقرير يحتوي على نظرة مستقبلية لإطار دولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي، ضمن تعريف جديد للتدقيق الداخلي وهيكلية جديدة للإطار، وقد تم اعتماد هذين المقترحين بصفة رسمية سنة 1999، وتم إصدار الطبعة الأولى للإطار الدولي للممارسات سنة 2000. وبسبب تنوع الظروف ومجالات الأعمال عمل معهد (IIA) على تحديد مدة ثلاث سنوات لتعديل الإطار الدولي للممارسات المهنية، ابتداء من الإصدار الأول لسنة 2000 (IFACI,2011:9). وبغية تسهيل عمل المدقق الداخلي قام معهد (IIA) بإصدار أطار مهني والذي تضمن مجموعة من الفقرات في عام 2000، وتلاه إصدار أطار جديد في عام 2010 حيث أضيفت اليه بعض التعديلات التي من شأنها احداث تغيير أكثر دقة ومهنية من الإصدار السابق، حتى باتت تأخذ بعداً كبيراً وذلك بفضل وجود أطار عالمي لها تتمثل بجمعية المدققين الداخليين الدولية، والتي تعنى بوضع مبادئ وأطر تشكل القاسم المشترك الاحترافي لأرقى أداء في مجال التدقيق الداخلي (دليل جمعية المدققين الداخليين اللبنانية،2012:7)

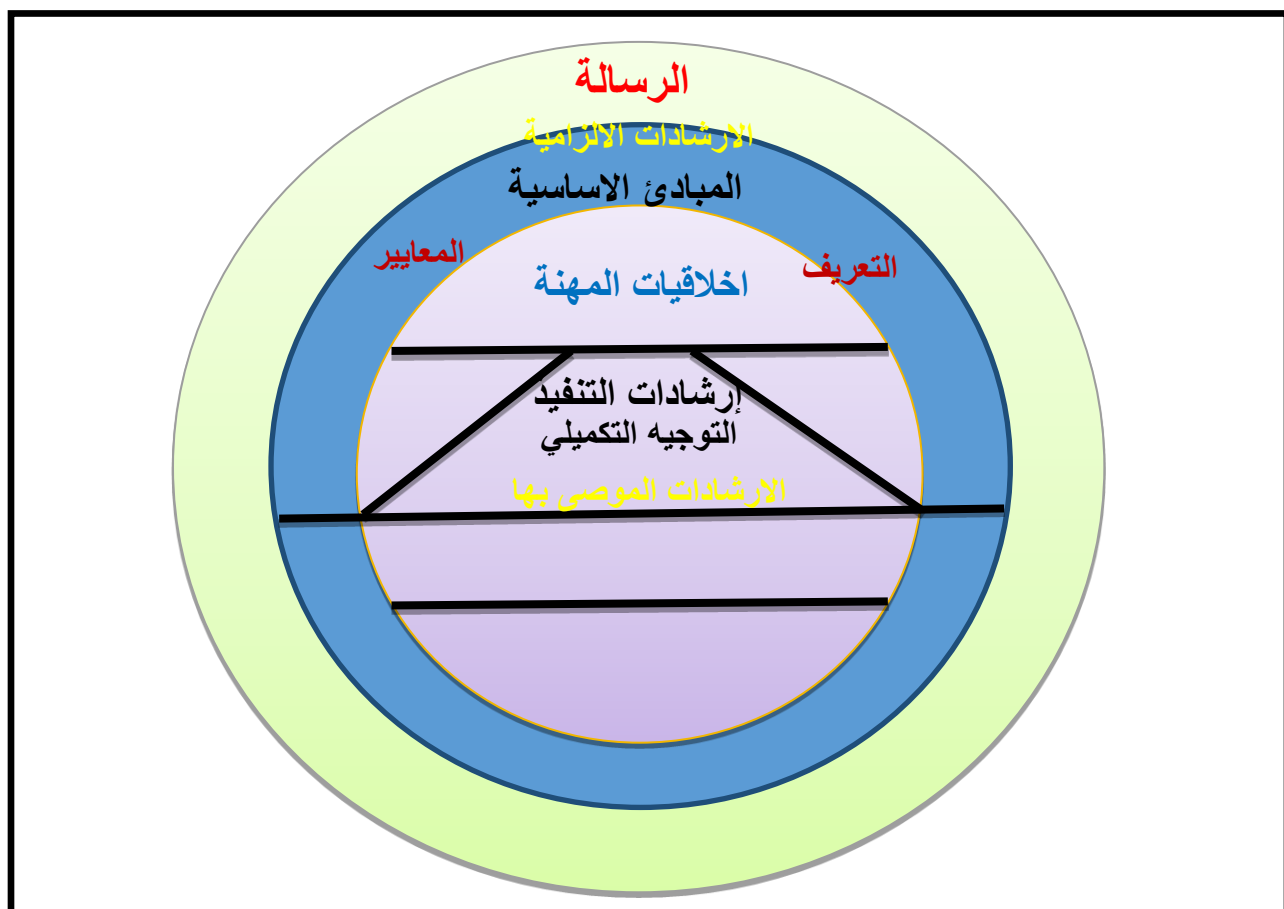


3-3 الهيكلية الحديثة للإطار الدولي (IPPF):

وفي ظل التطورات التي تعرفها بيئة الاعمال، واستجابة للتحديات المستقبلية، فقد أجمع فريق العمل العالمي في سنة (2013) لأحداث تغيير في الإطار الدولي، وفي سنة (2014) وافق المجلس العالمي على التغييرات المحتملة في الإطار الدولي، وفي شهر مايس سنة (2015) تم تقييم الاستجابات والاقتراحات النهائية للمجلس، وتحديدًا في شهر تموز سنة (2015) تم إصدار الطبعة الجديدة من الإطار الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي (IIA, 2015:3)، والتي لاتزال سارية التطبيق لحد الان. ويمكن توضيح هيكلية الإطار كما في الشكل رقم (1).

بناءً على التعديلات التي طرأت على الإطار الدولي (IPPF)، أصبح الإطار يتكون بدأً من سنة (2017) من الآتي:

- 1- رسالة التدقيق الداخلي.
 - 2- الارشادات الإلزامية: وتتضمن تعريف التدقيق الداخلي، المبادئ الأساسية، المعايير الدولية، قواعد أخلاقيات المهنة.
 - 3- الارشادات الموصى بها: وتتضمن إرشادات التنفيذ، التوجيهات التكميلية.
- والتي سوف يتم التطرق إليها تباعاً.



يوضح الإطار الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي لسنة (2015).

المصدر: أعداد الباحث بالاعتماد على

Source: IIA, International Professional Practice Framework (IPPF), edited by Chartered Institute of internal Auditors, USA, July 2015, p:1.

أولاً: رسالة التدقيق الداخلي: ويقصدُ برسالة التدقيق الداخلي بأنها تُبين بوضوح ما يطمحُ التدقيقُ الداخلي لتحقيقه في الوحدة الاقتصادية. حيث أن مكانها في الإطار المهني الدولي لممارسة التدقيق الداخلي هو متممٌ دولياً لإظهار كيفية استعمال الإطار الدولي (IPPF) ككل من قبل ممارسي وظيفة التدقيق الداخلي لتسهيل إمكانية تحقيق الرسالة (جمعية المدققين الداخليين، 2017:11).

ثانياً: الارشادات الإلزامية: يحدُ التدقيق بها الزامياً، إذ يتم تطويرها بعد اتخاذ الإجراءات والخطوات المناسبة والتي تشمل عرضها على كل الجهات المهنية، إذ يعتبر التدقيق بالمبادئ الأساسية المبينة في الشكل (2) أمراً ضرورياً وأساسياً في ممارسة وظيفة التدقيق الداخلي.

1- تعريف التدقيق الداخلي: تم توضيحه في بدايات البحث.

2- المبادئ الأساسية لممارسة وظيفة التدقيق الداخلي: أن المبادئ الأساسية أن طبقت ككل من قبل أقسام التدقيق الداخلي تعبر عن فاعلية التدقيق الداخلي ، حتى يتم اعتبار نشاط التدقيق الداخلي على أنه فاعل ، فيجب أن تكون جميع المبادئ الأساسية موجودة ومطبقة بشكل فاعل، قد تختلف طرق أنجاز المبادئ من قبل المدقق الداخلي من وحدة اقتصادية الى أخرى ، لكن الإخفاق في تطبيق أي مبدأ هذا يعني أن نشاط التدقيق الداخلي لم يكن فاعل ، حيث حدد معهد المدققين الداخليين مبادئ عشرة وأكد أنها الأكثر أهمية وتتمثل بالاتي: أظهار النزاهة، الكفاءة والعناية المهني اللازمة، الموضوعية والتحرر، تتماشى مع استراتيجية الوحدة الاقتصادية وأهدافها ومخاطرها، الموارد الكافية وفي الموقع المناسب، أظهار الجودة والتحسين المستمر، التواصل الفاعل، توافر التأكيد المبني على المخاطر، أن يمتلك النباهة واستباق الاحداث والتركيز على المستقبل، دعم وتشجيع التحسين المستمر داخل الوحدة الاقتصادية (هوك، 2020:4).

3- قواعد سلوكيات أخلاق المهنة: تعرف الأخلاقيات بوجه عام على أنها مجموعة من المبادئ أو القيم، التي تتمثل في القوانين والقواعد التنظيمية والمواعظ الدينية ومواثيق عامة للجماعات المهنية، مثل المحاسبين ومواثيق السلوك للوحدات الاقتصادية المختلفة. إن العلاقة المميزة لأي مهنة تكمن في قبول العاملين لتحمل مسؤولياتهم، للمحافظة على مصالح من يقومون على خدمتهم في تلك الوظيفة. لذلك يجب على أعضاء معهد المراجعين الداخليين والمراجعين الداخليين، بصفة عامة أن يلتزموا بمبادئ سلوكية عالية، لكي يتمكنوا من تحمل مسؤولياتهم بجدارة، وبالتالي فالهدف من القواعد الأخلاقية لمعهد المراجعين الداخليين، هو تعزيز الثقافة الأخلاقية في المهنة، فهناك مبادئ مرتبطة بالمهنة وتطبيق معايير الممارسة المهنية لوظيفة التدقيق الداخلي، (مبروك: 2019:12).

4- المعايير الدولية لممارسة وظيفة التدقيق الداخلي: أكد (هوك، 2020:4) أن المعايير الدولية هي الإطار الذي ينظم التوجيهات الصادر عن جمعية المدققين الداخليين، والتي تركز على المبادئ لتقديم إطار تنظيمي لممارسة وتعزيز نطاق وظيفة التدقيق الداخلي. ولغرض تسهيل الالتزام بالمعايير الدولية للممارسات المهنية فقد قام معهد (IIA) بتقسيم المعايير المهنية الى قسمين، القسم الاول تضمن معايير الخصائص أو الصفات، والقسم الثاني تضمن معايير الاداء، وقسم ثانوي ثالث تضمن معايير التنفيذ، وفيما يلي توضيح لكل قسم من هذه المعايير.

أ- معايير الصفات أو الخصائص: وهي تصف خصائص الأفراد التي تؤدي عملية التدقيق الداخلي مثل المسؤولية والاستقلالية والموضوعية والكفاءة والعناية المهنية اللازمة في العمل. ويطلق عليها اسم المعايير الشخصية لأنها تتعلق بالصفات الشخصية للمدقق الداخلي والمتعلقة باستقلاليته وكفاءته وعنايته المهنية (منصور وآخرون، 2011:10).

ب-معايير الأداء: حيث تصف طبيعة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس النوعية التي يمكن من خلالها قياس عملية التدقيق الداخلي بالإضافة لتوفيرها معايير الجودة التي يمكن من خلالها تقييم أداء أنشطة التدقيق الداخلي (خيرة، 2011: 14).

ج-معايير التنفيذ: تصف هذه المعايير في كيفية تطبيق معايير الخصائص ومعايير الاداء في بعض أنشطة التدقيق الداخلي، اذ توفر خدمات تأكيدية وخدمات استشارية الى الادارة العليا (الوردات، 2006: 165).

تمثل هذه المعايير لب الإطار الدولي (IPPF) للاعتبارات التالية:

- 1- إضفاء صفة المرونة عليها حيث استبعدت اللجنة سيطرة تلك المعايير على الأنظمة والتشريعات المحلية المتحركة في تدقيق القوائم المالية في دولة معينة، حيث جعلت القبول بها اختياري.
- 2- تبين المعلومات المالية المدقق عليها في الشكل والمضمون سواء في شكلها أو مضمونها من دولة أخرى، بسبب الاختلاف في الممارسات المهنية المعمول بها.
- 3- عند وجود تعارض أو اختلاف بين الأنظمة المحلية حول مشكلة معينة فإنه يجب العمل بدستور اتحاد المحاسبين الدولي.
- 4- إجازة اللجنة تطبيق تلك المعايير على الخدمات الأخرى للمدققين، في حال كان مناسباً.
- 5- لإصدار أي معيار يجب أن يتم إقراره من قبل ثلث أرباع عدد أعضاء اللجنة (إبراهيم، 2019: 42).

4-3 الارشادات الموصى بها: تساعد على تطبيق عناصر إرشادات التنفيذ والتوجيهات التكميلية.

أولاً: الارشادات التنفيذية: وهي الخطوط الارشادية للتطبيق تساعد المدققين الداخليين على التوافق في تطبيق المعايير، وهي لا تعطي وصفاً كاملاً عن تفاصيل كيفية تنفيذ هذه الخطوط الارشادية في تطبيق المعايير، بقدر ما توافر نهج مقبول لتحقيق وتعزيز التوافق مع المعايير (Kurt et al, 2015:32).

ثانياً: الارشادات التكميلية: وهي الخطوط الارشادية التي توافر تعليمات وبشكل مفصل لتنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي، وتوافر تعليمات اضافية مرافقة تخص ميادين النشاط وقضايا قطاعية خاصة، وتقرّر هذه الارشادات إجراءات وعمليات تسلسلية من خلال أمثلة متاحة. وفي ظل الإطار الدولي للممارسات المهنية الساري، أصبحت كل الدلائل الارشادية لتطبيق التدقيق الداخلي على أنظمة المعلومات، ودلائل تقييم المخاطر، تلقائياً خطوط ارشادية تكميلية (كشاط وآخرون، 2017:326).

5-3 أهمية الإطار الدولي (IPPF) ، يمكن تلخيص أهمية الإطار بالاتي:

أن الإطار الدولي يعزز التوافق في تقديم خدمات التدقيق الداخلي، والذي بدوره يساعد الوحدة الاقتصادية على تحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر وتنفيذ الضوابط لتحقيق أهدافها بشكل أكثر فاعلية. (IIA, 2018:3). اذ أن الإطار الدولي يوافر مقاييساً لتطوير برنامج لضمان الجودة وتحسينها حيث يجلب قيمة لخدمات التدقيق الداخلي. وبالتالي، فإن برنامج ضمان الجودة والتحسين يعزز التحسين المستمر، أن المعرفة بالإطار الدولي (IPPF) تمكن من إجراء تقييمات خارجية ومستقلة منتظمة لأعمال التدقيق الداخلي، والمساعدة على ضمان أن يكون لدى رئيس قسم التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق والإدارة العامة رؤية متماسكة للطموحات التي يجب أن تحققها وظيفة التدقيق الداخلي. (IIARF, 2016:17).

المحور الرابع (التطبيق العملي الحديث للتدقيق الداخلي في الإطار الدولي (IPPF)).

أصبح التدقيق الداخلي طرفاً فاعلاً حيث يسهم في تحقيق الأهداف المرسومة ومصدراً لخلق القيمة المضافة الى الوحدة الاقتصادية من خلال تقييمه لمدى ملائمة أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وعمليات الحوكمة فضلاً عن تقديم الخدمات الاستشارية والخدمات التوكيدية والمساهمة في تحسين أداء الوحدة الاقتصادية. وتعكس هذه الاسهامات الحديثة في ترشيد عمل الوحدات الاقتصادية. لذلك فقد عمل الإطار الدولي (IPPF) على تفصيل تلك الأدوار وفقاً للعديد من المعايير ودلائل التطبيق العملي.

يعد المعيار (2100) طبيعة العمل الذي ينص على (يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم كل من عمليات حوكمة الوحدة الاقتصادية وإدارة مخاطر الرقابة الداخلية وأن يسهم في تحسينها على أساس مقارنة نظامية ومنهجية وقائمة على أساس المخاطر). حيث تدعم موثوقية وقيمة التدقيق الداخلي عندما يتميز المدققون الداخليون بنباهة استباقية في اقتناص الأحداث إضافة إلى تقييماتهم وإبداء وجهات نظر تأخذ في الحسبان آثاراً مستقبلية، كما أتبع هذا المعيار بجملة من المعايير الفرعية والنصوص التكميلية التي تهدف إلى التفصيل في تلك المتطلبات، (وحدة التنسيق المركزي للتدقيق الداخلي بوزارة المالية، 2014: 31-29) والتي سوف يتم شرح كل واحدة منها من خلال الآتي.

أولاً: علاقة التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلية: لقد أجمع العديد من الباحثين والدارسين والمنظمات المهنية على أن الرقابة الداخلية تصمم ويتم تشغيلها من أجل معالجة مخاطر العمليات التي قد تحول دون تحقيق أهداف الوحدات الاقتصادية، ويشمل نظام الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية للوحدة الاقتصادية وكافة الوسائل والطرق التي تضعها الإدارة من أجل تحقيق أهدافها (الذنيبات، 2010: 15) أما معهد المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية فقد عرف الرقابة الداخلية في سنة (1949) على أنها: خطة تنظيمية إدارية، وطريقة للتنسيق، بالإضافة إلى مجموعة الوسائل التي تتبناها الوحدة الاقتصادية لحماية الموجودات، وكذلك لضمان الدقة الحسابية للمعلومات المحاسبية، وبجانب ذلك تهدف الى متابعة الرقابة الداخلية إلى الارتقاء بالكفاية الإنتاجية في تطبيق السياسات الإدارية التي تضعها الإدارة، والعمل على السير في حدود الخطط والاهداف المرسومة. (البواب، 2015: 374). فالتدقيق الداخلي يعد جزءاً من المنظومة الرقابية بالوحدات الاقتصادية يعمل على تقييم الانظمة الرقابية الاخرى. كما حدد الاطار الدولي بدقة ادوار التدقيق الداخلي ضمن المعايير الاتية.

1- المعيار (2130) الرقابة: الذي ينص على (يجب أن يساعد المدقق الداخلي الوحدة الاقتصادية في الحفاظ على الأنظمة الرقابية من خلال تقييم فاعليتها وكفاءتها والتشجيع على تحسينها المستمر.

2- المعيار A1.2130: الذي نص على (ينبغي على التدقيق الداخلي تقييم مدى ملائمة وفاعلية الانظمة الرقابية من أجل مواجهة المشاكل المرتبطة بعمليات الحوكمة والعمليات التشغيلية الأخرى وبأنظمة المعلومات بالوحدة الاقتصادية). ويجب أن تمس هذه التقييمات الجوانب التالية (تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، موثوقية ونزاهة المعلومات المالية والتشغيلية، فاعلية وكفاءة العمليات والبرامج، الحفاظ على الأصول واحترام القوانين والتشريعات والقواعد والإجراءات والعقود) (بحاش، 2017: 27).

3- المعيار C1.2130: الذي نص على أنه (بإمكان المدقق الداخلي استعمال معلومات الانظمة الرقابية المكتسبة في المهمات الاستشارية عندما يقيمون عمليات الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية (كشاط وآخرون، 2019: 133).

4- معيار دليل التطبيق العملي MPA 2130.1: الذي نص على (ينبغي على التدقيق الداخلي ان يجهز تقريراً حول عمل الرقابة الداخلية ويقدمه للإدارة العليا ويعطي من خلاله ضماناً حول درجة فاعلية عمليات الرقابة الداخلية وإبداء الرأي حول ملائمتها على ضوء تقييمه لكل مكونات الرقابة الداخلية (كشاط وآخرون، 2017: 328).

ثانياً: علاقة التدقيق الداخلي بأدارة المخاطر: إدارة المخاطر ليست ظاهرة حديثة، ولا محور جديد للتعامل مع إدارة الوحدة الاقتصادية. في كتابه (Peter L. Bernstein ، of Risk) تاريخاً شاملاً للمخاطر ، ويوضح كيف تطور قبول المخاطر وفهمها على مر القرون. ، تعرف لجنة المنظمات الراعية التابعة للجنة تريدواي (COSO) المخاطر على أنها "احتمال وقوع حدث ما ويكون له تأثير سلبي على تحقيق الأهداف". كما تعرف المنظمة الدولية للتوحيد القياسي (ISO) ، ومقرها سويسرا ، المخاطر ببساطة على أنها "تأثير عدم اليقين على الأهداف . وفي الولايات المتحدة ، نشرت COSO في عام 2004 إدارة مخاطر المؤسسة - الإطار المتكامل (نظام إدارة مخاطر COSO أو الإطار المرجعي لإدارة مخاطر الوحدة الاقتصادية) ترجم إلى الفرنسية من قبل IFACI و PricewaterhouseCoopers في 2005 تحت عنوان "إدارة مخاطر الأعمال ، الإطار المرجعي - التطبيق تقنيات ". رأى COSO الحاجة إلى إنشاء إطار عمل متين لمساعدة الوحدات الاقتصادية على تحديد وتقييم وإدارة المخاطر بشكل فاعل. يستند الإطار المرجعي الناتج إلى العمل المنشور سابقاً "الرقابة الداخلية - الإطار المتكامل". (Kurt et al, 2015:24). أما عن دور التدقيق الداخلي في إدارة مخاطر الوحدة الاقتصادية، اعتبر المعهد الدولي للمراجعين الداخليين المراجعة الداخلية هي خط الدفاع الثالث الذي يمكن الاعتماد عليه في مواجهة المخاطر المصاحبة لأنشطة الوحدة الاقتصادية، والتغلب عليها أو تحويلها إلى فرص يمكن استثمارها لإضافة القيمة لأداء الوحدة الاقتصادية، وتعزيز وتطوير قدرتها على تحقيق أهدافها (IIA,2013:21). كما ناقش الإطار الدولي (IPPF) العلاقة بين التدقيق الداخلي وعمليات إدارة المخاطر في ضوء جملة من المعايير أبرزها:

1-المعيار 2010 التخطيط: الذي نص على (النظر في المخاطر والتهديدات عند وضع خطة التدقيق الداخلي بمعنى تكون الخطط موضوعاً أو مبنية على أساس المخاطر والتي تتماشى مع أهداف الوحدة الاقتصادية.

2-المعيار 2120: إدارة عمليات المخاطر: الذي ينص على (تقييم المدقق الداخلي لفاعلية عمليات إدارة المخاطر في تطويرها وتحسينها. التدقيق الداخلي يسهم في الإدارة الجيدة للمخاطر من خلال التقييم والتحسين، إلا أنه يبقى غير مسؤول على إيجاد حل للمخاطر التي يلاحظها أو يكتشفها أثناء أداء مهماته التأكيدية أو الاستشارية هذا من جهة. ومن جهة ثانية؛ على الرغم من الضمان المعقول الذي يوفره التدقيق للإدارة حول السير السليم لعمليات إدارة المخاطر وكذلك حول درجة تحكمها في تسيري تلك المخاطر، إلا أنه يبقى هناك مستوى من المخاطر تعيشها الوحدة الاقتصادية على الرغم من الجهود المبذولة منها وهي تلك المخاطر المعروفة بالمخاطر المتبقية(كشاط،2019:77).

3-المعيار 2210 :أهداف المهمة: الذي ينص على (ينبغي تحديد أهداف كل مهمة تدقيق بدقة) حيث يقوم المدقق بأجراء تقييم للمخاطر المتعلقة بنشاط مهمة التدقيق ومن ثم تحديد أهداف المهمة على ضوء نتائج التقييم (حسين وآخرون،2018:208).

4-المعيار 2600: قبول الادارة العليا للمخاطر: عندما يرى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ان الإدارة العليا قد قبلت بمستوى عالي من المخاطر وغير مقبول بالنسبة للوحدة الاقتصادية فعليه أذ ارتأى ان الأمر لم يحل فينبغي عليه ان يناقش الأمر مع الإدارة وأبلاغ مجلس الإدارة بذلك (IIA Standards,2017:6).

5-دليل التطبيق العملي 2010.1 MPA تقييم ملائمة عمليات إدارة المخاطر: ورد ضمن الإطار الدولي جملة من الإرشادات العملية التي تساع المدقق الداخلي على تقييم مدى ملائمة عمليات إدارة المخاطر، من المعروف أن إدارة المخاطر بالوحدة الاقتصادية من المسؤوليات الرئيسية للإدارة العليا، حيث تسعى الإدارة ضمان السير الجيد لعمليات إدارة المخاطر وضمان أن تلك العمليات مناسبة وكافية وفاعلة. وبإمكان الإدارة أن تستعين بالتدقيق الداخلي عند فحص وتقييم عمليات إدارة المخاطر والتأكد من كفايتها وفعاليتها. بالإضافة

الى وضع تقارير وتوصيات من أجل تحسين عمليات إدارة المخاطر، وبإمكان المدقق الداخلي في إطار المهمات الاستشارية مساعدة الوحدة على تحديد وتقييم ووضع إجراءات إدارة المخاطر وحتى الرقابة الداخلية من أجل التحكم في المخاطر (IFACI, 2016:166).

6- دليل التطبيق العملي A1. MPA 2210 تقييم المخاطر عند التخطيط للمهمة: ينبغي على التدقيق أن يستند إلى نتائج تقييم المخاطر المعدة من طرف الإدارة، كما يستحسن إعداد ملخص عن تلك النتائج، ويستحسن أن تتضمن الجوانب الآتية: موثوقية عملية التقييم، العملية التي تمت من طرف الإدارة من أجل متابعة المخاطر وأشكال الرقابة المتخذة في ذلك، نتائج تقارير الإدارة حول الأحداث والمخاطر التي تعدت عتبة القابلية للخطر وطريقة استجابة الإدارة لتلك المخاطر على ضوء تلك التقارير، المخاطر ذات الصلة بالنشاط موضع الفحص.، ضرورة أن يتضمن الملخص المخاطر الأساسية ودواعي متابعتها وضوابط الرقابة المتخذة جراء ذلك (IFACI, 2013:190).

ثالثاً: علاقة التدقيق الداخلي بالحوكمة: يعود مفهوم الحوكمة في الأصل الى القطاع العام، وكان يقصد بها إدارة الوحدات الاقتصادية ومن لدية الحق في اتخاذ القرارات داخل هذه الوحدات، هل هو أداري أم يسهم. ومن مبدأ فصل الإدارة والسلطة عن المساهمين حل تدريجياً مفهوم الحوكمة محل إدارة الوحدات لكن الفكر الإداري والسياسي استعان بمفهوم حوكمة الوحدات وحوله الى مفهوم سياسي ضيق في العديد من الدول التي تعتمد على الليبرالية والديمقراطية لند نجد فيها نظام حوكمة يطبق في قطاعات الدولة كافة. ومما تجدر الإشارة اليه أنه لا يوجد مفهوم واحد متفق عليه بين المحاسبين والاقتصاديين والمحللين الماليين والقانونيين لمفهوم الحوكمة. وسبب هذا يعود الاختلاف الى تداخله في الكثير من الأمور المالية والاقتصادية والتنظيمية والاجتماعية للوحدات واختلاف وجهات نظر المنظرين والباحثين وواضعي السياسات، اذ تناولت الادبيات ذات العلاقة الحوكمة من عدة جوانب (بلاس و اخرون، 2021:4) نستعرض أبرز هذه المفاهيم.

عرفها (حبوش، 2015:18) على أنها (مجموعة من العلاقات بين إدارة الوحدة ومجلس ادارتها والمساهمين وأصحاب المصالح الآخرين، التي توافر الهيكلية التي يتم من خلالها تحديد اهداف الوحدة الاقتصادية، ووسائل تحقيق تلك الأهداف المرسومة، ومراقبة الأداء مما يساعد على تحديد الطريقة التي تدار بها السلطة وكيفية اتخاذ القرارات داخل الوحدة، كما عرفها (محمد، 2019:10) على انها (مجموعة من العلاقات بين إدارة الوحدة ومجلس ادارتها وأصحاب المصالح وتشمل أيضا الهيكل الذي يوضح اهداف الوحدة ووسائل تحقيقها ومراقبة الأداء من خلال إجراءات تطبق فيها العدالة).

يمثل التدقيق الداخلي أهم آلية تعمل على تفعيل مبادئ الحوكمة ويقدم فوائد كثيرة للإدارة ولمجلس الإدارة من خلال تقييمه المستقل لمختلف الأنظمة الرقابية وتحليل عمليات المخاطر وتسهيل اعداد التقارير لكونه يوافر تقييمات موضوعية مستقلة لمدى ملائمة هياكل الحوكمة بالوحدات الاقتصادية ومدى فاعلية أنشطة الحوكمة. حيث يناقش الاطار الدولي (IPPF) علاقة التدقيق الداخلي بالحوكمة في عدة معايير والدليل التطبيقي العملي (تيجاني و اخرون، 2017:331) والذي سوف نستعرض جملة منها:

1- المعيار 2110 الذي أكد أنه: يجب على التدقيق الداخلي تقييم وتقديم التوصيات المناسبة لتحسين أداء عمليات الحوكمة في الوحدة (ديوان الرقابة المالية والإدارية، 2020:26) بما يمكن من تحقيق الأهداف التالية:

- أ- اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية.
- ب- الاشراف على عمليات إدارة المخاطر والرقابة.
- ج- تعزيز القواعد الأخلاقية والقيم المناسبة للوحدة.
- د- إدارة فاعلة للأداء التنظيمي والمساءلة داخل الوحدة.



- ه-إبلاغ الإدارات المعنية بالمعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة •
و- تنسيق الأنشطة وتوصيل المعلومات بين الادارة العليا والمدققين الخارجيين والمدققين الداخليين ومقدمي خدمات التأكيد الآخرين والإدارة.
- 2- المعيار (A1 2110): أكد أنه - يجب على التدقيق الداخلي تقييم طريقة تصميم وتنفيذ وفاعلية أهداف وبرامج وأنشطة الوحدة المتعلقة بالأخلاقيات
- 3- المعيار رقم (A2 2110): أكد أنه - يجب على التدقيق الداخلي تقييم ما إذا كانت حوكمة أنظمة معلومات المؤسسة تدعم استراتيجية المؤسسة وأهدافها (الربيعي، 2020: 38).
- 4- دليل التطبيق العملي: MPA 2110.1: تؤخذ عمليات الحوكمة في الاعتبار كجزء من تقييم المخاطر من خلال التدقيق الداخلي، وعند وضع خطة التدقيق. عادة، يحدد الرئيس التنفيذي للتدقيق عمليات الحوكمة الأكثر خطورة في الوحدة الاقتصادية والتي يتم أخذها في الاعتبار في عمليات التأكيد والتزامات الاستشارات المدرجة في خطة التدقيق الداخلي. بالإضافة إلى ذلك، يحدد المعيار 2110 المسؤولية المحددة للتدقيق الداخلي لتقييم عمليات حوكمة الوحدة الاقتصادية والمساهمة في تحسينها من خلال التوصيات المناسبة.
- 5- دليل التطبيق العملي: MPA 2110.2: الإشراف على إدارة المخاطر وعمليات الرقابة: يراجع التدقيق الداخلي بشكل عام عملية تقييم المخاطر السنوية. قد يراجع التدقيق الداخلي أيضاً محاضر الاجتماعات التي نوقشت فيها استراتيجية إدارة المخاطر، بالإضافة إلى تقييمات المخاطر السابقة، ومقابلة مديري المخاطر الرئيسيين مثل امثال المديرين والمخاطر والتمويل. يمكن مقارنة المعلومات التي تم الحصول عليها بالمعايير واتجاهات الوحدات الاقتصادية لضمان مراعاة جميع المخاطر المهمة.
- 6- دليل التطبيق العملي: MPA 2110.3: تقييم الحوكمة: يمكن للمدققين الداخليين التدخل تحت مسارات مختلفة لتقييم ممارسات الحوكمة والتوصية بالتحسينات. يمكنهم بشكل مستقل وموضوعي تقييم تصميم وفاعلية عمليات الحوكمة داخل الوحدة الاقتصادية. بالإضافة إلى (أو بدلاً من) تقديم التأكيد، قد يختار المدققون الداخليون تقديم المشورة. قد يكون هذا النهج مفضلاً، خاصةً عند تحديد المشكلات أو عندما تكون عملية الحوكمة غير ناضجة. سواء كان يقدم المشورة أو التأكيد، قد يقرر رئيس التدقيق الداخلي استخدام أساليب الرقابة المستمرة، على سبيل المثال عن طريق إرسال المدققين الداخليين، كمراقبين، إلى اجتماعات الهيئات المسؤولة عن الحوكمة لتقديم المشورة عند الحاجة. بشكل عام، لا يتم تنفيذ عملية تدقيق حوكمة واحدة. يقيم التدقيق الداخلي عمليات الحوكمة استناداً إلى المعلومات التي تم الحصول وفي إطار متفق عليه من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا (IFACI, 2017: 179-180).

المحور الخامس (الاستنتاجات والتوصيات)

الاستنتاجات

- 1- يعتبر الإطار الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي بمثابة التوجيهات والإرشادات التي يستعين بها المدققين الداخليين في القيام بمهمة التدقيق الداخلي وتحسين جودة التدقيق الداخلي، من خلال الالتزام بالتوجيهات الإلزامية الصادرة من معهد المدققين الداخليين ضمن عناصر الإطار الدولي.
- 2- حظي الإطار الدولي (IPPF) بقبول عام من طرف المهنيين والأكاديميين حول أنحاء العالم كونه صادر من جهة رسمية متمثلة بمعهد المدققين الداخليين.



- 3- سري على الإطار الدولي تطورات وتعديلات هامة ابتداءً من سنة 2000 تلاءً تعديلات سنة 2010، وتعتبر طبعة سنة 2015 وتعديلاتها، أهم طبعه أذ احتوت على تعديلات جوهرية وهامة من خلال إضافة رسالة التدقيق الداخلي وتحديد المبادئ الأساسية.
- 4- تعد المعايير الدولية دليلاً على مواكبة التطورات العلمية في ميدان المحاسبة والتدقيق، باعتبار المعايير الدولية للتدقيق الداخلي بمثابة نظم وإجراءات تسهم في الرفع من مستوى عمل المدققين الداخليين.
- 5- تضمنت الارشادات الإلزامية المبادئ الأساسية التي تساعد في تقدير فاعلية واستقلالية التدقيق الداخلي وتعريف التدقيق الداخلي الذي يحدد طبيعة ونطاق عمل قسم التدقيق الداخلي والقواعد الأخلاقية التي تعزز الثقافة التنظيمية والأخلاقية لوظيفة التدقيق الداخلي.
- 6- في ظل التعديلات والتطورات التي شهدتها الإطار الدولي فقد أصبحت أدوار التدقيق الداخلي الحديثة تركز على أنظمة الرقابة الداخلية وعمليات إدارة المخاطر وعمليات الحوكمة، وعززها الإطار الدولي من خلال جملة من المعايير ودلائل التطبيق العملي.

التوصيات

- 1- تشجيع أقسام التدقيق الداخلي بالعمل وفقاً لما ينص عليه الإطار الدولي للممارسات المهنية، والعمل على تعديل إجراءات وسياسات أنشطة وظيفة التدقيق الداخلي بشكل يتوافق مع أساسيات ومتطلبات الإطار الدولي (IPPF).
- 2- تصميم برامج للعاملين في أقسام التدقيق الداخلي بشكل يتوافق مع أساسيات ومستجدات الإطار الدولي (IPPF).
- 3- دعم أقسام التدقيق الداخلي على تصميم برامج قوية لضمان وتحسين الجودة بما يضمن تحقيق الجودة والفاعلية في أنشطة وظيفة التدقيق الداخلي.
- 4- أبداء العناية المهنية الكافية عند تقييم كل من أنظمة الرقابة الداخلية وعمليات إدارة المخاطر وعمليات الحوكمة.
- 5- التزام قسم التدقيق الداخلي بالاستقلالية والموضوعية عند تكليفهم من طرف الإدارة العليا بتقديم المساعدة بشأن أنشطة عمليات إدارة المخاطر أو تقديم المشورة بالشؤون الخاصة بالحوكمة.

المصادر العربية

- 1- ابراهيم، فاطمة أحمد موسى "العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة" رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، فلسطين، 2019.
- 2- بحاش، فاطيمة " دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية" رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف – المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2017.
- 3- البواب، عاطف " دور عناصر الرقابة الداخلية وفق مقررات لجنة COSO في تحسين أداء المدقق الخارجي" مجلة الدراسات العلوم الادارية، المجلد، 42، العدد2، عمان، الاردن، 2015.
- 4- حبوش، محمد "مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات – دراسة تحليلية لأراء المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجيين ومدراء الشركات المساهمة العامة"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2015.
- 5- حسين، حسن فائز، إبراهيم، محمد عبدالله " تحديد اوجه التشابه والاختلاف بين معايير الـ IIA ودليل عمل وحدات التدقيق الداخلي في العراق" مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد13، العدد43، العراق، 2018.
- 6- الذنبيات، علي عبدالقادر، 2010، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، الطبعة الثالثة، الجامعة الاردنية، عمان، الاردن.
- 7- الربيعي، مرتضى حمد جواد كاظم، " أثر تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولي في النشاط المصرفي" دبلوم عالي معادل للماجستير، جامعة بغداد، معهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية"، العراق، 2020.
- 8- علوان، محمد امين، "التدقيق الداخلي ودوره في تحقيق التسيير الأمثل بالمؤسسة" الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2018.



- 9- كشاط، منى، تيجاني، بالرقى " الادوار الحديثة للتدقيق الداخلي على ضوء مستجدات الإطار الدولي للممارسات المهنية" رؤى اقتصادية، المجلد 7، العدد 2، الجزائر، 2017.
- 10- كشاط، منى، حجاز، خديجة "مدى مواءمة ممارسات أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات الجزائرية للمتطلبات الحديثة لممارسة المهنة" مجلة دراسات اقتصادية، العدد 38، الجزائر، 2019.
- 11- كشاط، منى، "تطوير واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية وفقا لعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية"، أطروحة دكتوراء، جامعة فرحات عباس سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2019.
- 12- محمد، أمجد حسن عبد الرحمن "دراسة تحليلية للعلاقات بين تطبيق آليات الحوكمة في الشركات العالمية المصرية وجودة التقارير والمعلومات المالية وإمكانية طرح أسهم هذه الشركات في سوق الأوراق المالية" عين شمس، المجلد 23، العدد 3، مصر، 2019.
- 13- معهد المدققين الداخليين: "الإطار المهني الدولي لممارسة التدقيق الداخلي"، ترجمة: جمعية المدققين الداخليين اللبنانيين، لبنان، 2017.
- 14- مملكة البحرين، ديوان الرقابة المالية والإدارية، معايير التدقيق الدولية، 2020.
- 15- هوك، بريان . إساسيات التدقيق الداخلي ، ترجمة ونشر مؤسسة الجمان لاستشارات الاعمال الادارية / مركز تدريب صرح عمان ، الأردن ، 2020 .
- 16- وحدة التنسيق المركزي للتدقيق الداخلي بوزارة المالية، "معايير ومبادئ مهنة التدقيق الداخلي في الدوائر الحكومية الفلسطينية"، فلسطين، 2014.
- 17- الوردات، خلف عبدالله "التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، وفقا لمعايير التدقيق الداخلي" الطبعة الاولى، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2006.
- 18- عز الدين، عمر زهير عز الدين "أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية على أداء المدقق الداخلي دراسة ميدانية على الجامعات الأردنية الخاصة" رسالة ماجستير ،جامعة الشرق الاوسط ،كلية الاعمال ، الاردن، 2015 .
- 19- مبروك، هاجر، "مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات دراسة ميدانية في مؤسسة نפטال GPL وحدة أم البواقي" رسالة ماجستير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2019 .
- 20- الزبيدي، رعد منير فرحان "مدى التزام المدققين الداخليين العراقيين بمعايير التدقيق الداخلي الدولية للحد من الغش والاحتيال" ماجستير، جامعة كربلاء كلية الادارة والاقتصاد ،العراق، 2017.
- 21- الذهبي، وردة، ميمونة بن بيه "التدقيق الداخلي وعلاقته بجودة الأداء في المؤسسات" رسالة ماجستير ،جامعة أحمد دراية إدراة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2017 .
- 22- الهاشمي، حمزة ، "فعالية التدقيق الداخلي في المؤسسة"، رسالة ماجستير ،جامعة عبدا لحاميد أبين بأديس مستغانم ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2017.
- 23- طلال، زغبة والامين، شريط حسين " أهمية التدقيق الداخلي كأداة لقياس جودة القوائم المالية-دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية " مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد 5، الجزائر، 2018.
- 24- العايب ، عبد الرحمن ، "آليات تحسين ممارسة نشاط التدقيق الداخلي في الجزائر على ضوء واقع الممارسة والمتطلبات الجديدة للمهنة" ، المجلة العالمية للاقتصاد والإعمال، المجلد 5، العدد 2، جامعة فرحات عباس، الجزائر، 2018.
- 25- السيد، ميرفت حسين ، "تاريخ التدقيق الداخلي"، مجلة منصة التدقيق الداخلي، العدد الاول، 2019.
- 26- الجوهري، كريمة علي كاظم ،البلداوي ،شاكر عبد الكريم هادي، محمد ، احسان ذياب عبد ، حمودي ، احمد جاسم . الاتجاهات الحديثة في التدقيق والرقابة وفقا للمعايير الدولية والتشريعات المحلية، مكتب الجزيرة للطباعة والنشر، الطبعة الاولى، العراق، بغداد، الوزيرية، (2017).
- 27- دولة لبنان، جمعية المدققين الداخليين اللبنانيين، الإطار الدولي لممارسة أعمال التدقيق الداخلي (IPPF)، لبنان، 2012.
- 28- الرمحي، زاهر عطا، "الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية" طبعة الاولى، دار المأمون للنشر والتوزيع، عمان، 2017.



- 29- بلاسم، صابرين كريم، الجواهر، كريمة علي "الحوكمة ودورها في تحسين الاداء المستدام للوحدات الاقتصادية - دراسة تحليلية" مجلة كلية الكوت الجامعة للعلوم الإنسانية، المجلد 1، العدد 2، العراق، 2021.
- 30- منصور، بن أعمار ومحمد، "حول الملتقى العلمي الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة". جامعة باجي مختار، الجزائر، 2011.
- 31- خيرة، رحو "دور التدقيق الداخلي في إدارة المؤسسة دراسة حالة مؤسسة الزجاج الجديدة"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة حسنية بو علي- الشلف، الجزائر، 2012.

المصادر الاجنبية

- 1- IFACI, , " Cadre de référence internationale des pratiques professionnelles ", Dispositions obligatoires et Lignes directrices de mise en œuvre , France, 2017.
- 2- IFACI, Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'Audit Interne, version française, édition IFACI, Janvier, Paris, France, 2013.
- 3- IFACI, Normes Professionnelles de l'Audit Interne -Classeur contient la traduction de tous les documents du " Professional Practices Framework" de l'IIA, Edition IFACI, Paris, France, Octobre 2002 .
- 4- IFACI, Cadre de Référence International des pratiques professionnelles de l'Audit Interne, version française, Edition IFACI, Paris, France, Janvier 2011.
- 5- IFACI, Normes Internationales pour la Pratique Professionnelles de l'Audit Interne (les normes), édition IFACI, révision Octobre, application , 2016.
- 6- IIA, "Internal Audit Standards for Government Departments and Offices" Department of public Expenditure and Reform , Inc., 1035 Greenwood Blvd, Suite 401 Lake Mary, FL 32746 USA. Reproduced with permission, 2018.
- 7- IIA, International Professional Practice Framework (IPPF), edited by Chartered Institute of internal Auditors, USA, July 2015.
- 8- IIA, The IIA's Global Internal Audit Competency Framework, <https://na.theiia.org/aboutus/Public%20Documents/The%20IIA%20Global%20Internal%20Audit%20Competency%20Framework>, (2013).
- 9- IIA, Programme d'assurance et d'amélioration qualité de l'audit interne, USA, 2016.
- 10- International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, Publications the institute of internal auditors, 2017.
- 11- Jean-Pierre Garitte, "The International Professional Practices Framework", CIA, CCSA, CISA, CFE, Internal Audit Training of Trainers, Vienna, 1 February 2018.
- 12- Kurt. F. R et al, Manuel d'Audit Interne –améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des risques, Editions , Eyrolles, Paris, France, 2015.