الفصل الاول : التدقيق الداخلي

**اولا: التطور التاريخي للتدقيق، وتعريفه .**

فرض التدقيق الداخلي نفسه وبجدية كحاجة ملحة واساسية للأعمال وفي مختلف الانشطة ، وذلك منذ زمن بعيد ، الا ان انتشار هذا المفهوم والاعتراف به كمهنة بدأ منذ ان اصبح للمدققين الداخليين في العام 1941 هيأة مهنية دولية ، هي معهد المدققين الداخليين والذي اهتم بتطوير مفاهيم التدقيق الداخلي ومواكبة تطور مفاهيم الاعمال ،إذ انتزع المدققون الداخليون اعتراف اكبر لوظيفتهم بإنشاء هذا المعهد وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الاساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي إذ ان هذا المعهد هو منظمة دولية تلبي حاجات المدققين الداخليين وهو متفرغ للعمل على التطوير المهني المستمر للمدققين الداخليين .

في عام 1944 صرح (ارثر اهالد) احد مؤسسي معهد المدققين الداخليين بان (الضرورة قد خلقت التدقيق الداخلي وتجعله الان جزءا متكاملا من قطاع الاعمال الحديث لا يستطيع اي عمل واسع الافلات منه ، وسيكون عليهم امتلاكه عاجلا ام اجلا ، وإذا استمرت الاحداث بالتطور على ما هي عليه الان ، سيكون عليهم امتلاكه عاجلا)

في عام 1945 عرفت جمعية التدقيق الداخلي بأنه " **عبارة عن نشاط تقويم مستقل يعمل بصفة اساسية في مجال الموضوعات المحاسبية والمالية ولكن من الجائز ان يتعامل في بعض المسائل ذات الطبيعة المستقبلية** " اي انها ركزت على الجوانب المالية والمحاسبية ، وفي عام 1947 اصدار اول قائمة تتضمن مسؤوليات التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين ، وفي عام 1957 تم اصدار اول قائمة معدلة لمسؤوليات التدقيق الداخلي وفي عام 1964 تم اعتماد دليل تعريف التدقيق الداخلي على انه " **مراجعة للأعمال والسجلات تتم داخل المنشاة بصفة مستمرة احيانا بواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض**. اي وفق هذا التعريف فان التدقيق الداخلي اقتصر على المراجعة اي **(الفحص مثل الفحص المستندي**) اما في عام 1971 عرفته اللجنة المنبثقة عن المعهد بأنه " **نشاط تقويم مستقل في المنشاة لمراجعة كل العمليات لخدمة الادارة " من اجل ضمان ان المدققين الداخليين يواكبون التغييرات في بيئاتهم وبمعنى ان الهدف الاساسي هو خدمة الادارة** لكنه لم يغير من اعتبار ان التدقيق الداخلي هو مراجعة . وتمثلت احد الجهود الفعالة لمهنة التدقيق الداخلي على صعيد التطور المهني للتدقيق الداخلي قيامه بوضع مجموعة من معايير الاداء المهني للتدقيق الداخلي حيث تم تشكيل لجان في عام 1974 واقتراح اطار متكامل لمعايير الاداء المهني في التدقيق الداخلي وتم اقراره في عام 1978 وفي عام 1996 اصدر دليل اخلاقيات مهنة التدقيق وأثناء عام 1997 طور مركز البحوث التابع لمعهد المدققين الداخليين اطار الكفاءة للمدققين الداخليين من اجل توفير خطوط مرشدة للمدققين الداخليين فيما يخص معرفتهم وكفاءتهم المطلوبة للبقاء على تواصل مع بيئة العمل المتغيرة وفي عام 1999 وافق مجلس ادارة معهد المدققين الداخليين على مجموعة جديدة من الارشادات تحت عنوان (اطار الممارسات المهنية) ومن ثم في عام 2001 تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي وتم تعريف التدقيق الداخلي على انه " **نشاط استشاري توكيدي مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشاة لتحسين عملياتها ، وهو يساعد المنشاة على تحقيق اهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فاعلية عمليات ادارة الخطر ، الرقابة ، والتوجيه (التحكم)،** وهو ما مثل طفرة في المهام التي اوكلت الى التدقيق وخروجه عن الاطار التقليدي المتمثل بـ ( الفحص )

وبالتالي فانه يمكن ملاحظة ان التعريف الحديث الذي قدمه معهد المدققين الداخليين في عام 2001 اشتمل على خصائص عدة منها ان التدقيق الداخلي ذا صبغة :

1. **نشاط** .

يعنى نشاط التدقيق الداخلي بالتقييم المستقل للعمليات والضوابط الرقابية وذل بتدقيق العمليات بصفتها خدمة رئيسة للإدارة وتقييم فاعلية الرقابة الداخلية في بيئة العمل كضابط اداري مهم ، وترتبط ادارة التدقيق الداخلي تنظيما مباشرا بأعلى سلطة داخل المؤسسة .

1. **توكيدي**.

متمثلا في عمليات الفحص الموضوعي لأدلة الاثبات بغرض التوصل الى تقييم مستقل لإدارة المخاطر وفعالية نظام الرقابة الداخلية والحوكمة .

1. **استشاري** .

من خلال تقديم الخدمات الاستشارية من خلال التوصيات التي من شانها اضافة قيم وتحسن فعالية الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة دون وجود مسؤولية ادارية على المدقق الداخلي ومن الامثلة عليها الاستشارات والدراسات والتحليلات والدورات التدريبية .

1. **مستقل** .

أي ان التدقيق مستقل عن بقية النشاطات والعمليات التي تخضع لفحص المدقق الداخلي وهذا الاستقلال حجر الزاوية في تحديد نطاق التدقيق وإيصال النتائج والتوصيات ومدى ملائمتها ومدى قبولها والاعتماد عليها وبدون هذه الاستقلالية تكون نتائج وتوصيات المدقق الداخلي بعيدة عن الموضوعية وتعتبر فيها شيء من التحيز للنشاطات التي تشارك فيها .

1. **موضوعي** .

وتعتبر الموضوعية حالة ذهنية تسمح للمدقق بأداء مهمة التدقيق بنزاهة وتتطلب الموضوعية بان تكون رأي وأحكام المدقق الداخلي غير خاضعة لتأثيرها الاخرين .

1. **الرقابة** .

فهي تعني اجراء تتخذه الادارة ومجلس الادارة او اي جهات اخرى لإدارة المخاطر وزيادة احتمالية تحقيق الاهداف المراد تحقيقها . وتعتبر الادارة هي المسؤولة عن وضع الخطط وتنظيم وتوجيه وسائل الاداء التنفيذية لتحقيق الاهداف .

1. **الحوكمة** .

وهي مزيج من العمليات والهياكل التي يطبقها المجلس لإنجاز وتوجيه وإدارة ومراقبة انشطة المنشاة الموجهة لتحقيق اهدافها .

1. **اضافة قيمة للمؤسسة .**

جميع هذه الادوات ( ادارة المخاطر ، الرقابة ، الحوكمة ) تعمل على اضافة قيمة للمنشاة من خلال خفض التكاليف واكتشاف وضع الغش وفحص وتقييم الرقابة الداخلية والعمل على اقتراح ما يلزم لتحسين عملياتها ومساعدة المنشاة على تحقيق اهدافها عن طريق تقييم وتحسين عملياتها.

**اهداف التدقيق الداخلي .**

1. التأكد من مدى ملائمة وفعالية السياسات والإجراءات المتعلقة بالضبط الداخلي المعتمدة لبيئة وظروف العمل والتحقق من تطبيقها .
2. التأكد من التزام الادارات والدوائر من خلال ممارسة اعمالها بتحقيق الاهداف والسياسات والإجراءات المعتمدة خلال فترة زمنية معينة .
3. اقتراح الاجراءات اللازمة لزيادة كفاءة وفعالية الدوائر التنفيذية والأنشطة تأكيدا للمحافظة على الممتلكات والموجودات .
4. التأكد من صحة البيانات ودراسة الضبط والفحص عليها من خلال مراجعة وتقييم ادارة المخاطر الداخلي وتدقيق البيانات.
5. مراجعة اجراءات ادارة المخاطر وما اشتملت عليه من مركز الخطر .
6. مراجعة فعالية الاساليب المعتمدة لتقييم تلك المخاطر .
7. التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها .

**ثانيا : دليل اداب وسلوك المدقق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين**

في عام 2000 وضع معهد المدققين الداخليين دليلا جديدا لأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي ، وقد تضمن الدليل اربعة مبادئ اخلاقية واثنى عشر قاعدة سلوكية قسمت وفقا للمبادئ الاخلاقية استنادا الى مفهوم التدقيق الداخلي الجديد وأهدافه :-

**المبدأ الاول :النزاهة : ويقصد بها نزاهة المدققين الداخليين التي تنشأ من الثقة التي يوفرونها والتي تعطي الاساس للاعتماد على احكامهم وتتضمن النزاهة القواعد السلوكية الاتية** :

1. يجب على المدققين الداخليين اداء عملهم بأمانه وحذر ومسؤولية .
2. يجب على المدققين الداخليين ان يحافظوا على القانون.
3. يجب على المدققين الداخليين ان لا يشتركوا في انشطة غير قانونية او معيبة لمهنة التدقيق الداخلي او المنظمة التي يعملون بها .
4. يجب على المدققين الداخليين ان يحترموا ويساهموا في تحقيق الاهداف الاخلاقية للمنظمة التي يعملون بها .

**المبدأ الثاني :الموضوعية على المدققين الداخليين أن يضعوا تقييم متوازن لجميع الظروف ، وأن لا يتخيروا لمصالحهم الشخصية او للاخرين في اصدار احكامهم وتتضمن القواعد السلوكية الاتية** :

1. يجب على المدققين الداخليين ان لا يشاركوا في اي انشطة او علاقات قد تضعف تقييما غير متحيز .
2. يجب على المدققين الداخليين الا يقبلوا اي شيء قد يضعف حكمهم المهني .
3. يجب على المدققين الداخليين الافصاح عن كل الحقائق المادية التي عرفوها اثناء قيامهم بواجباتهم والتي ان لم يفصحوا عنها ربما تؤدي الى تشويه تقاريرهم عن الانشطة التي يدققونها .

**المبدأ الثالث : السرية : يجب على المدققين الداخليين احترام قيمة المعلومات التي يحصلون عليها ، وان لا يفصحوا عنها بدون صلاحيات مناسبة الا في حالة الالزام القانوني او المهني للقيام بذلك القواعد السلوكية الاتية** :

1. يجب على المدققين الداخلين ان يكونوا عقلاء بشان استخدام وحماية المعلومات المكتسبة اثناء القيام بواجباتهم .
2. يجب على المدققين ان لا يستخدموا المعلومات لاي مكسب شخصي او باي اسلوب لا يتفق مع القانون او يضر بالأهداف الاخلاقية للمنظمة التي يعملون فيها .

**المبدأ الرابع : الكفاءة المهنية : على المدققين تطبيق المعرفة ، المهارة والخبرة اللازمة في تقديم خدمات التدقيق الداخلي** .

1. يجب على المدققين الداخليين ان يؤدوا فقط الخدمات التي يملكون المعرفة والمهارة الضرورية والخبرة اللازمة لادائها .
2. يجب على المدققين الداخليين ان يؤدوا خدمات التدقيق الداخلي طبقا لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي .
3. يجب على المدققين الداخليين ان يحسنوا باستمرار كفاءتهم وفعالية وجودة خدماتهم .

**ثالثا : معايير التدقيق الداخلي .**

تمثل معايير التدقيق ارشادات دليل عامة لمساعدة المدققين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند تدقيق القوائم المالية التاريخية وأثناء عام 2010 قام مجلس معايير الدولية للتدقيق الداخلي بإجراء مراجعة للمعايير الدولية وفي عام 2011 قام مجلس المعايير الدولية للتدقيق الداخلي اجراء تغييرات بإصدار المعايير الجديدة وفي عام 2013 وافق مجلس معايير التدقيق على التغييرات النهائية للمعايير وتنقسم المعايير الى :

**اولا : معايير السمات والصفات .**

**ثانيا: معايير الاداء .**

**ثالثا: معايير التنفيذ (التطبيق )توسع في شرح معايير السمات ومعايير الاداء من خلال تقديم ارشادات ملزمة حول تطبيق المعايير .**

وفيما ياتي بيان لهذه المعايير :

**أولا : معايير السمات (الصفات ).**

وهي المعايير التي تحدد الصفات الواجب توافرها في كل من ادارة او قسم التدقيق الداخلي في المنشاة ، والقائمين بممارسة انشطة التدقيق الداخلي وتشمل المعايير من 1000-1999.

1000- **الاهداف ، الصلاحية ، والمسؤولية** . إذ يجب ان يتم تحديد اهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي بوثيقة رسمية تنسجم مع تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ اخلاقيات المهنة والمعايير الدولية المهنية للتدقيق الداخلي .

1100- **الاستقلالية والموضوعية** . يجب على نشاط التدقيق الداخلي ان يكون مستقلا ويقصد بالاستقلالية التحرر من الشروط والظروف التي تهدد قدرة نشاط التدقيق الداخلي على القيام بمسؤوليات التدقيق الداخلي اما الموضوعية هي موقف فكري حيادي يسمح للمدققين الداخليين بإنجاز مهام التدقيق الداخلي على نحو يجعلهم يؤمنون ايمان صادق في نتاج عملهم وبعدم حصول اي تعرض هام للنوعية .

1200- **البراعة وبذل العناية المهنية** : يتعلق هذا المعيار بما يتوجب على المدققين الداخلين امتلاكه من المعرفة والمهارات والكفاءات المطلوبة للاضطلاع بمسؤولياتهم الفردية . وعلى نشاط التدقيق الداخلي كمجموعة امتلاك او الحصول على المعرفة ، والمهارات والكفاءات الاخرى المطلوبة للاضطلاع بمسؤولياتهم وبذل العناية والمهارة المتوقعة من شخص عادي عاقل ومدقق داخلي كفؤ ولا يتضمن بذل العناية المهنية العصمة من الخطأ.

1300- **الرقابة النوعية وبرنامج التحسين** : يتطلب من الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ان يضع برنامجا للرقابة النوعية وبرنامج التحسين الذي يغطي جميع اعمال التدقيق الداخلي .

**ثانيا: معايير الاداء** . وهي تصف طبيعة انشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس النوعية التي يمكن ان يقاس اداء التدقيق الداخلي بواسطتها اذ تصف طبيعة خدمات التدقيق الداخلي وكذلك تعطي معيارا للجودة ويمكن قياس اداء تلك الخدمات من خلاله وبصورة عامة ما تعطي وصفا لتطبيق معايير في انواع معينة من مهام التدقيق الداخلي عن طريق النشاطات التأكيدية والاستشارية التي يقوم بها المدققون الداخليون وهي تتضمن لا من المعايير الاتية :

**2000- ادارة نشاط التدقيق الداخلي** . اذ يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وضع خطط مبنية على اساس المخاطرة لتحديد اولويات نشاط التدقيق الداخلي .

**2100- طبيعة العمل** : ان يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم والمساهمة في تحسين انظمة الحوكمة بواسطة تقييم وتحسين هذه العملية عن طريق وضع القيم والأهداف والإعلان عنها ، والتأكد من فاعلية الاداء ومسائلة الادارة ، وإيصال ملاحظات التدقيق .

**2200- التخطيط للمهمة** : يحدد هذا المعيار المبادئ الاساسية للتخطيط لعملية التدقيق الداخلي وتدوين خطة (برنامج التدقيق) ونطاق المهمة .

**2300- تنفيذ المهمة** : تتضمن التعريف وتحليل وتقييم وتدوين معلومات كافية لتحقيق اهداف المهمة .

**2400- ايصال النتائج.** يجب على المدققين الداخليين ايصال نتائج المهمة مباشرة وان يتضمن ايضا اهداف المهمة والنطاق والتوصيات وخطط انجاز التوصيات .

**2500- رصد مراحل الانجاز** . يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع والمحافظة على نظام لمراقبة النتائج التي تم التقرير عنها .

**2600- قبول الادارة للمخاطر** : عندما يعتقد الرئيس التنفيذي للتدقيق ان الادارة قد قبلت مستوى من المخاطرة غير مقبول للمنشاة عليه مناقشة الامر مع الادارة التنفيذية اذا لم يتم حل هذه المسائل المتعلق بالمخاطرة فعلى الرئيس التنفيذي للتدقيق والإدارة التنفيذية التقرير عن ذلك لمجلس الادارة لإيجاد حل .

**ثالثا : معايير التنفيذ** : فهي تعنى بتطبيق معايير الصفات ومعايير الاداء في حالات :

* اختبارات الالتزام .
* التحقيق بالغش والاحتيال .
* التقييم الذاتي للرقابة

**رابعا : العلاقة بين التدقيق الداخلي وعمل المدقق الخارجي**

إن من مهام المدققين الخارجيين تدقيق مدى فاعلية التدقيق الداخلي لما يترتب عليه من تحديد درجة الفاعلية الذي قد يؤثر في تغيير في بعض اجراءات التدقيق الخارجي ، فعلى سبيل المثال (اذا كان نظام التدقيق الداخلي ضعيف الفاعلية فان حجم تغطية عمليات التدقيق الخارجي ستكون أوسع منها في حال لو كان نظام التدقيق الداخلي أكثر فاعلية وذلك بهدف تغطية أوجه النقص المترتبة على ضعف نظام التدقيق الداخلي ( لذا فان علاقة التدقيق الخارجي بالداخلي علاقة تكاملية ويقصد بالتكامل بين **التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بأنه "التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي أثناء تنفيذهما لمهامهما ، بما يضمن تغطية اشمل لأعمال التدقيق ، والتقليل بقدر الإمكان ازدواجية الجهود ، وتوزيع العمل توزيعاً يحقق أهداف التدقيق بشكل عام ويعود بالفائدة على المنشأة** " ، حيث إن وجود علاقة تكاملية بينهما يحسن الكفاءة والفعالية، بتخفيضه من تكلفة التدقيق و إضافة قيمة للمستخدمين وللمنشأة

وتتمثل العلاقة التكاملية بـ :

1. درجة الاستقلالية التي يتمتع بها الطرفين حيث إن عدم توافر استقلال كامل للمدقق الداخلي يجعل من الضرورة وجود مدقق خارجي نظرا لتمتعه باستقلالية كاملة .
2. حاجة المدقق الخارجي إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية التي يقوم بها المدقق الداخلي لتحديد نطاق فحصه ومراجعته .
3. وجود المدقق الداخلي كموظف داخل المنشأة طوال الفترة الزمنية وعلى مدار العام كله يعطيه الفرصة للقيام بإجراءات التدقيق التحليلية التفصيلية والشاملة، بينما المدقق الخارجي عادة ما يقوم بالتدقيق الاختباري وليس الشامل ، ولذا فانه بالامكان اعتماد المدقق الخارجي على نتائج الفحص التي يقوم بها المدقق الداخلي على مدار العام .
4. يقوم المدقق الداخلي بمهام محددة معاونة للمدقق الخارجي سواء تحت إشرافه أو بدون إشرافه ، وذلك بحكم كونه موظف من بين موظفي المنشأة ويقع عليه العبء الأكبر في تدقيق جميع العمليات التي تتم خلال السنة مهما كانت طبيعتها ، كما ويقدم المساعدة للمدقق الخارجي في تجهيز أي بيانات أو معلومات ، بحكم أنه المسؤول الرئيس مع العاملين في الإدارة عن توفير ما كل يحتاجه المدقق الخارجي
5. ويستفيد المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي عند التخطيط حيث يقوم بدراسة الخطة المؤقتة للتدقيق الداخلي للفترة ومناقشتها في بداية عملية التدقيق ، وفي حالة كون عمل التدقيق الداخلي هو أحد العوامل المحددة لطبيعة ومدى وتوقيت اجراءات المدقق الخارجي، فمن المفضل أن يتم الاتفاق مسبقاً على توقيت مثل هذا العمل ، ومدى التغطية التدقيقية ، ومستويات الاختبار والطرق المقترحة لاختبار العينات وتوثيق العمل المنجز اجراءات و الفحص اعداد التقارير
6. وكما و يحتاج المدقق الخارجي إلى الاحاطة بتقارير التدقيق الداخلي ذات العلاقة ووضعها تحت تصرفه ، وان يتم إبلاغه باستمرار بأي أمر مهم لفت انتباه المدقق الداخلي، والذي قد يؤثر في عمل المدقق الخارجي، وبالمثل فأنه يجب على المدقق الخارجي إعلام المدقق الداخلي بأية أمور مهمة قد تؤثر على عمل التدقيق الداخلي
7. يرفع المدقق الداخلي التقارير لإدارة المنشأة سواء أكانت مالية أو انتقاديه أو مصححة والتي بدورها ترفعها للمدقق الخارجي والذي يساعدهم في تكوين فكرة سليمة عن مدى الاجراءات المتبعة
8. يقدم المدقق الداخلي الإيضاحات الكاملة للمدقق الخارجي لتوافر الخبرة والدراية لديه بعمليات المنشأة وأساليب العمل والإجراءات المتبعة .
9. يساعد المدقق الداخلي في عمليات الجرد خصوصاً في المنشآت ذات الفروع ، التي لا يستطيع المدقق الخارجي زيارة جميع فروعها أو ، إجراء عمليات الجرد فيها في وقت واحد، لذلك فإنه يعتمد في ذلك على دقة أعمال إدارة التدقيق الداخلي التي تقوم بهذه المهمة
10. كما ويستفيد المدقق الداخلي من علاقته مع المدقق الخارجي عن طريق المناقشات والتشاور المنتظم الذي يساعده على فهم أوضح وأفضل للتدقيق ومتطلباته حيث يستفيد من خبرة المدقق المتنوعة نظرا ، كما الخارجي لتعامله مع العديد من القضايا المالية والتدقيقية لتنوع وتعدد عملائه يستفيد منه عند إعداد خططه ومناقشة نتائج أعماله، وتجنب تكرار العمل الذي يقوم به المدقق الخارجي.