

المشرف
المشرف
الباحث
الباحث

م. د محمد عبدالله ابراهيم
حسن فائز حسين

المستخلص:-

هدفت هذه الدراسة الى مقارنة تحليلية لمعايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين الامريكى (IIA) والدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي، لإظهار مدى التوافق والاختلاف بينهما وبين امكانية تطبيق معايير IIA على الوحدات الاقتصادية في العراق. اذ توصلت هذه الدراسة الى ان الدليل الاسترشادي جاء بشكل عام ولم يغطي كافة عمل وحدات التدقيق الداخلي وهناك قصور يتمثل في عدم مواكبة التغيرات الحاصلة في مجال التدقيق الداخلي على المستوى الدولي وان هناك حاجة الى تعزيز الدليل الاسترشادي بمعايير التدقيق الداخلي ب (IIA) التي تمتاز بأعداد وثيقة داخلية تحتوي على اهداف وصلاحيات ومسؤوليات عمل التدقيق الداخلي وكذلك اعداد برنامج ضمان وتحسين الجودة المتمثلة بجزء من معايير الصفات وكذلك ادارة نشاط التدقيق الداخلي واعاد خطة العمل وتنفيذها وتوصيل النتائج وقبول المخاطر وهذا ما تضمنته معايير الاداء ، وكما اوصت هذه الدراسة بتطبيق معايير التدقيق الداخلي الـ (IIA) في عمل وحدات التدقيق الداخلي .

المصطلحات الرئيسية للبحث: معايير التدقيق الداخلي (IIA) , الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي

بحث مستل من رسالة ماجستير

Abstract

This study aimed at an analytical comparison of the Internal Auditing Standards issued by the Institute of Internal Auditors (IIA) and the Guidance Manual for Audit Units issued by the Federal Audit Bureau to show the compatibility and differences between them and the possibility of applying the IIA standards to economic units in Iraq. The guideline was generally not covered by all the internal audit units. There is a lack of keeping pace with changes in internal auditing at the international level and there is a need to strengthen the Guideline on Internal Auditing Standards II A), which is characterized by the preparation of an internal document containing the objectives, powers and responsibilities of the internal audit work as well as the preparation of the program to ensure and improve the quality of part of the standards of qualities as well as the management of the internal audit activity and the preparation of the work plan and implementation and delivery of results and acceptance of risks and this included the performance standards, Internal Auditing Standards (IIA) in the work of internal audit units.

Key terms of research: Internal Auditing Standards (IIA), Guiding Guide for Internal Audit Units

المقدمة :-

شهدت وظيفة التدقيق الداخلي باهتمام متزايد من قبل الوحدات الاقتصادية واخذ هذا الاهتمام بأشكال متعددة متمثلة بإنشاء إدارات مستقلة للتدقيق الداخلي والعمل على دعمها بالكفاءات البشرية التي تمكنها من تحقيق الأهداف بالكفاءة المطلوبة ، وتعد هذه الإجراءات احد الأسباب التي أدت إلى تحول التدقيق من الأساليب التقليدية إلى الأساليب الحديثة المنبثقة عن معهد المدققين الداخليين الأمريكي ويأتي في مقدمتها إدارة وطبيعة أنشطة التدقيق الداخلي والتخطيط وتنفيذ المهام المكلفة لهم ، بحيث يتم تركيز جهود إدارة التدقيق الداخلي نحو المجالات الأكثر خطورة وذات الأهمية الكبرى في الوحدة الاقتصادية ، وبما أن التدقيق الداخلي يعمل في بيئات ذات أهداف وأحجام وتنظيمات مختلفة من جهة ، وهناك مجموعة من القوانين والأنظمة تختلف من بلد لآخر من

جهة أخرى ، وهذا الاختلاف في بيئة العمل قد يؤثر على إنتاجية وطبيعة عمل المدقق الداخلي مما دعا إلى وجود معايير وأسس تحكم عمل التدقيق الداخلي كمحاولة لخلق تجانس بين نتائج الأعمال التي يؤديها المدققين الداخليين، وكذلك إمكانية الاعتماد عليها بصورة أوسع .

أولاً :- مشكلة البحث :-

تتركز مشكلة البحث في ضعف الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي لديوان الرقابة المالية الاتحادي في توفير منهج منظم تحكم عمل وحدات التدقيق الداخلي لهذه الوحدات من جهة، وقصور الدليل الاسترشادي في مواكبة التغييرات التي طرأ على معايير التدقيق الداخلي (IIA) من جهة أخرى .

• هل ان الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي ينسجم مع معايير التدقيق الداخلي (IIA) الصادرة عن معهد المدققين الداخليين الامريكى.

ثانياً :- أهمية البحث :-

تكمن أهمية البحث من خلال دراسة وعرض وتحليل وظيفة التدقيق الداخلي ، شأنها شأن الوظائف الأخرى التي تتطلب من ممارسيها مهارة متجددة ،وتعد هذا الوحدات ذات التأثير الكبير على حماية موجودات وسياسات الوحدات الحكومية ،مما يتطلب من المدقق الداخلي أن يجتهد باستمرار لتحسين خدماته وان يقوم بمسؤولياته المهنية من خلال الاطلاع والتعرف على كل ما يصدر من اساليب جديدة في مجال عمله ،ومحاولة رفع كفاءة اداء هذه الوحدات عن طريق تعزيز الادلة الاسترشادية المحلية بالاعتماد على معايير التدقيق الداخلي الدولية IIA .

ثالثاً :- أهداف البحث :-

يمكن أيجاز أهداف البحث بالنقاط الرئيسة التالية :

- 1- إستعراض التطورات والاتجاهات الحديثة في مجال التدقيق الداخلي .
- 2- إبراز أهمية المعايير الدولية للتدقيق الداخلي وبما ينسجم مع البيئة المحلية .

رابعاً :- الفرضيات :-

يقوم هذا البحث على فرضية اساسية مفادها .

• لأ يوجد انسجام بين الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومعايير التدقيق الداخلي الدولية .

المحور الاول :- مفهوم التدقيق الداخلي :-

يعد مفهوم التدقيق بشكل عام بأنه عمل يقوم به أفراد للتأكد من صحة أداء عمل أفراد آخرين وعليه لابد أن يؤدي بشكل يراعي القواعد والأدلة والمعايير ، ويتم التدقيق في ضوء تلك الأسس، وينبغي أن يكون الشخص القائم بالتدقيق غير الشخص الذي قام بالتنفيذ. (عثمان ،2011،11)

وفي وقت لاحق عرّفه (Soltani) بأنه عملية منهجية لتدقيق البيانات المالية التاريخية للحصول على صورة موضوعية وتقييم الأدلة المتعلقة بتأكيدات حول الإجراءات والأحداث للتحقق من درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة، وإبلاغ النتائج إلى الأطراف المعنية. (Soltani,2007,4)

بعد اذا تناولنا مفهوم التدقيق بشكل عام من خلال التعاريف اعلاه نتطرق الان الى مفهوم التدقيق الداخلي من خلال التعاريف والنشرات الصادرة عن الجمعيات والمعاهد الخاصة بأعمال التدقيق بشكل عام والتدقيق الداخلي بشكل خاص وكذلك الأكاديميين والباحثين المهتمين بهذا الحقل العلمي اذ جاء اول تعريف لمعهد المدققين الداخلي الأمريكي في نشرته عام 1947 بأنه نشاط تقييم مستقل في الوحدة الاقتصادية، عن طريق فحص و تقييم الأنشطة، وتقديم الخدمات الوقائية للوحدة الاقتصادية، وأنه نوع من الرقابة الإدارية، ويعمل من خلال قياس وتقييم فعالية أخر عنصر . (Han,Hung,1998,2)

كما يُعرّفه البعض الآخر بأنها وظيفة داخلية تابعة لإدارة الوحدة لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تماشي النظام مع خطط وسياسات وقرارات الإدارة والعمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق اهدافه. حسب التوصيات التي قام بها المعهد عام 1971. (علي ، المعتصم ، 2003، 202)

اما ديوان الرقابة المالية الاتحادي فقد عرّف التدقيق الداخلي في الدليل الاسترشادي الصادر عام 2007 بأنه جهاز تقويم مستقل ضمن تشكيلات الوحدة الاقتصادية ويعتبر أحد وسائل الرقابة الداخلية الفعالة تنشئه الإدارة للقيام بخدماتها وطمأنتها على إن وسائل الضبط الموضوعية مطبقة وكافية من خلال مجموعة الضوابط والإجراءات لتحقيق العمليات والقيود وبشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية والتأكد من حماية الموجودات وأموال الوحدة الاقتصادية والتحقق من إتباع موظفي الوحدة الاقتصادية للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم .(الدليل الاسترشادي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي، 2007، 8)

واخيراً ما جاء في اخر اصدار لمعايير معهد المدققين الداخليين IIA لعام 1999 والذي لم يجري عليه اي تغيير او تحديث وهذا ما جاء في الاصدار الاخيرة لعام 2017 اذ جاء بأنه نشاط تأكيدي استشاري مستقل موضوعي مصمم لإضافة قيمة لأغراض تحسين عمليات الوحدة ، فهو يساعد الوحدة على تحقيق أهدافها عن طريق الاعتماد على مدخل منهجي منظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة.(George ,Theogronis, Konstantinos,2015,114)

ويتفق الباحثان مع التعريف الاخير لمعهد المدققين الداخليين اذ يوضح هذا التعريف التحولات والتطورات والإتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي في السنوات الأخيرة حيث أصبح المدققون الداخليون اليوم يتطلعون إلى الأمام لتحديد المخاطر المحتملة لتجنبها أو التقليل منها لما لها من تأثير سلبي في تنظيم وتقييم آليات الرقابة ، فضلاً عن توسع دورهم من خلال الخدمات الاستشارية التي يقدمونها على شكل توصيات اتجاه تحسين العمليات ، والخدمات التأكيدية التي تسعى لإضافة قيمة لأغراض تحسين عمليات الوحدة وتحقيق اهدافها عن طريق اعتماد منهج منظم .

• المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي:

١- وظيفة تقييم مستقلة: ينبغي أن يكون التدقيق الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها. (الوردات ، 2006 :66)

٢- وظيفة استشارية: أي ان نطاق التدقيق الداخلي يضم أنشطة استشارية فعالة تعمل على تقديم واقتراح التحسينات على إدارة الوحدة الاقتصادية في الوقت المناسب .(محمد ، نجم، 2008 :22)

٣- وظيفة تأكيدية: يوفر التدقيق الداخلي تقويم مستقل حول إدارة المخاطر، والعمل على تقييم كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية، لتطمئن الإدارة من نتائج تقدير المخاطر وأن هذه المخاطر مفهومة ويمكن التعامل معها بشكل مناسب.(يعقوب ،عبود، 2014 :154)

٤- وظيفة موضوعية: أي أن يقوم المدقق بأداء عملة دون تمييز أو تحيز ويمارس العدالة والتجرد في جمع وتقييم الأدلة الإثبات دون بذل أي تنازلات نوعية . وتتطلب الموضوعية من المدققين الداخليين عدم إخضاع حكمهم في مسائل التدقيق إلى قضايا أخرى ليس لها علاقة بالعمل المكلف بها . (STEWART ,2010 :5)

(SUBRAMANIAM)

٥- **أضافة قيمة** : يضيف نشاط التدقيق الداخلي قيمة للوحدة الاقتصادية عندما يوفر تطيناً موضوعي وذات صلة، ويساهم في فاعلية وكفاية كل من مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.
(Avram, and others,2010 :2)

• **أهداف التدقيق الداخلي :-**

إن هدف التدقيق الداخلي هو خدمة الوحدة الاقتصادية ككل اذ لم يُعدّ يقتصر على خدمة الإدارة فقط، فعن طريق وحدات التدقيق الداخلي يمكن تدقيق جميع عمليات الوحدة الاقتصادية ،ويمكن تلخيص الأهداف الأساسية للتدقيق الداخلي فيما يلي.
(محمد ,احمد ,منصور , 2015 :285)

١- فحص المعلومات المالية والتشغيلية ،من خلال تدقيق الوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتصنيف واعداد التقارير حول المعلومات المالية والتشغيلية ولعمل استفسارات معينة حول البنود المختلفة بما فيها الاختبارات التفصيلية للمعلومات وارصد الحسابات والاجراءات.(المجمع العربي للمحاسبين القانونيين في الاردن, 2010 :629)

٢- زيادة قيمة الوحدة وتحسين عملياتها من خلال تقديم الاستشارات الى الإدارة يساعدها في تخطيط إستراتيجية الوحدة وتوفير المعلومات التي تساعدها في تنفيذ تلك الإستراتيجية.(رضوان, 2012 :12)

٣- التأكد من أن الممارسات المحاسبية القياسية، متبوعاً كما قرر أن يكون ومنظمة، ويجري التقيد بها كما أنه يقترح التحسينات على الأنظمة الموضوعية داخل الوحدة.(The Institute of Chartered , Accountants of India 2008 :428) .

٤- التحقق من صحة ودقة البيانات على أن تكون موضوعية تعطي صورة صادقة وعادلة عن وضعية الوحدة ، وأن تكون هذه البيانات متوفرة وبشكل كامل وملائم في الوقت المناسب لخدمة الإدارة العليا والأطراف المستفيدة.(محمد, 2016 :48)

٥- مساعدة الادارة في ادارة المخاطر المختلفة وتمثل بمخاطر الاعمال ومخاطر مالية وتشغيلية وتقديم الافكار البناءة والتخفيف من هذه المخاطر .

٦- المساعدة في تفعيل قواعد ومبادئ الحوكمة لتحسين عمليات الوحدة الاقتصادية .(الزمر واخرون, 2017 :53)

• **الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي :-**

يقوم التدقيق الداخلي بتقديم خدمات كونه وظيفة داخلية من الوظائف الرئيسية التابعة للإدارة العليا للوحدة والتالي أهم الخدمات التي يقدمها.
(Chen ,2012 :549)

١. **خدمات وقائية :-**

وهي عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي في الوحدة لتحقيق الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة او الاختلاس او الهدر (الإسراف) وحماية السياسات المختلفة في تلك الوحدة الاقتصادية (الادارية والانتاجية والمالية) من تحريفها أو تغييرها بلا مبرر. (سرايا , 2002 :143)

٢. **خدمات إنشائية:-**

وهي التي تتمثل في مساعدة المدقق الداخلي لإدارة الوحدة بتوفير البيانات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعية داخل الوحدة سواء أكانت هذه الأنظمة إدارية أم مالية ام فنية . (الدهراوي وسرايا, 2009 :165).

٣. **خدمات تشغيلية :-**

وتتألف الخدمات التشغيلية من استعراضات نقدية للعمليات التشغيل والإجراءات والضوابط الداخلية التي تخفف من مجال المخاطر. وتفحص عمليات التدقيق هذه و ما إذا كان يجري تحديد استخدام الموارد بأكثر الطرق فاعلية وكفاءة لتحقيق الأهداف. (لظفي ,

89:2011

٤. **خدمات تقييمية :-**

تتمثل في تقييم الخطط والإجراءات لتحديد نقاط الضعف أو العيوب في نظام الرقابة الداخلية و الإجراءات المتبعة بالوحدة واقتراح التعديلات والتحسينات اللازمة، و تقديمها الى الإدارة العليا لدراستها .
(Fadzil , Al-Matari , Al-Swidi , 2014 :35)

٥. خدمات علاجية:-

تتمثل في الإجراءات والأساليب التي يقوم بها المدقق الداخلي في تصحيح أي أخطاء، إذ تنتج الوحدة الكثير من المعلومات المستخدمة في نظام المعلومات. إذا افترضت الإدارة أن البيانات المستخدمة هي دقيقة دون وجود أساس لهذا الافتراض، او قد تكون تلك المعلومات خاطئة يمكن أن تؤدي الإدارة إلى استنتاجات غير صحيحة من المعلومات المقدمة والتي يعمل المدقق الداخلي على تصحيح أي اخطاء قد اكتشفها والتي يساهم فيها الأسباب الاتية :- (IFAC , 2009 :307)
ومما لاشك فيه ان مختلف هذه الخدمات التي يقدمها المدقق الداخلي تعود.(نجاه، 174-173)
أ. وجود المدقق الداخلي طوال الوقت داخل الوحدة ومعايشته للمشاكل الداخلية فيه .
ب. عمل المدقق الداخلي يتم بصورة منتظمة على مدار العام وبصورة شاملة للعمليات كافة .
ومما تقدم نلاحظ ان وظيفة التدقيق الداخلي تطورت لتشمل جوانب متمثلة بنشاطات قبل عمليات التنفيذ وهي الخدمات الوقائية ، وعند التنفيذ متمثلة بالخدمات الإنشائية والخدمات التشغيلية ، وبعد الانتهاء تتمثل بالتقييم ووضع المعالجات والحلول للمشاكل .

المحور الثاني :-نبذة عن اصدار الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي

تقدم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مساهمات كبيرة لمجتمعاتها من خلال إلزام الحكومات بالمساءلة والنزاهة والشفافية. وتكتسب هذه المساهمات أهمية أكبر عندما تكون هذه الأجهزة قادرة على التواصل والتعريف بقيمة دورها في الحكومة ونتائج أعمالها لدى المواطنين وأصحاب المصلحة الآخرين.

ومن هذا المنطلق، أدركت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) أهمية تشجيع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على استخدام كل الوسائل المتاحة والمستجدة للتعريف بقيمة وفوائد الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على نطاق أوسع ، لتكون بمثابة محفز للارتقاء بالدور الحكومي ويوثق المعيار ISSAI 12 قيمة ومنافع الرقابة الحكومية المستقلة، وما تحتاج أن تفعله هذه الأجهزة لتمتكن من إضافة القيمة للمجتمع (الانتوساي ، 2013 :2) .

وانطلاقاً من حرص ديوان الرقابة المالية الاتحادي على توفير العون للوزارات والدوائر الغير مرتبطة بوزارة ولكون التدقيق الداخلي احد اهم عناصر الرقابة الداخلية . قام الديوان بإصدار دليل تسترشد به وحدات التدقيق الداخلي في عملها ويكون اساس لعمل اقسام التدقيق الداخلي، وتم العمل به بموجب كتاب ديوان الرقابة المالية الاتحادي الذي تم تعميمه على الوزارات والدوائر المعنية بموجب الكتاب المرقم بالعدد(٣٣٠٣/٥/٥) في ٢٠٠٧/٥/١٤ . (اعمام ديوان الرقابة المالية الاتحادي، 2007) .

اذ جاء الدليل الاسترشادي بـ (٣٠ صفحة) بين فيها مفهوم نظام الرقابة الداخلية وما يقع على عاتق الإدارة من تصميم وتنفيذ نظام رقابي داخلي متكامل وكفؤ، لكي يضمن للإدارة العليا تحقيق أهدافها والذي يسهم بالحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي بدرجة كبيرة .ويعد التدقيق الداخلي احد أهم تشكيلات جهاز الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية تنشئه الإدارة العليا للقيام بخدماتها وطمأنتها على ان الوسائل والضوابط الموضوعية من قبل الإدارة العليا مطبقة وكافية ، ومما تقدم ينبغي إيضاح محتوى الدليل بشيء من التفصيل وسيحاول الباحث من خلال الصفحات التالية عرضه بشكل محاور وأبعاد لتحقيق الفهم الكامل للدليل الاسترشادي. (المصدر الدليل الاسترشادي لديوان الرقابة المالية لعام ٢٠٠٧)

كما تهدف الجهات الرقابية والمتمثل بديوان الرقابة المالية الاتحادي بتقييم اقسام التدقيق الداخلي بصفة مستمرة لتحقيق اقصى

استفادة ممكنة منها . والتالي اهم العناصر التي يركز عليها . (جبار، 2012 : 80)

١. تقييم الامكانيات والكفاءات والجهود المتوفرة في ادارة التدقيق الداخلي من حيث العدد والخبرة والنوعية .
٢. تقييم سياسات واجراءات التدقيق الداخلي ونظام التدريب والاشراف على المدققين الداخليين .

٣. فحص وتدقيق الأنشطة والعمليات التي تدخل في نطاق عمل التدقيق الداخلي ، وبصفة خاصة فيما يتعلق بنطاق وطبيعة الإجراءات والفحوص التي يقوم بها المدقق وكذلك فحص برنامج التدقيق الداخلي .

ويلاحظ ان حاجة ديوان الرقابة المالية الاتحادي الى تقويم اداء التدقيق الداخلي يكمن بأنه احد أدوات الرقابة الداخلية التي يقوم الديوان بتقييمها عند أداء دوره الرقابي عليها فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال بتدقيقها الداخلي زاد الاعتماد على تقارير الرقابة الداخلية عند تقييم عمل الوحدة الاقتصادية . ومما لاشك فيه إن تقويم أداء وحدات التدقيق الداخلي سواء كان هذا التقويم داخلياً (بتكليف من الإدارة العليا) أو خارجياً متمثلاً ب(ديوان الرقابة المالية) سوف يخلق الحرص لدى المدققين الداخليين على تنفيذ المهام التي يقومون بها بكفاءة عالية لمعرفة بأن عملهم سوف يخضع للتقويم .

المحور الثالث:- نبرة عن معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA):-

يعد معهد المدققين الداخليين هو الرابطة المهنية الدولية الرئيسية، التي تنظم نطاق عمل مهنة التدقيق الداخلي في العالم بأسره، وهي مؤسسة تركز جهودها للارتقاء بممارسة مهنة التدقيق الداخلي وتطويرها، من خلال إصدار المعايير والتدريب ونشر البحوث لأغراض تطوير المهنة في جميع أنحاء العالم. (Switzer , 2007 :7) ويرى المؤرخ Dale L. Flesher إن تاريخ معهد المدققين الداخليين خلال ٦٠ عاما الماضية هو الأبرز في تكريس دوره الريادي والقيادي لمهنة التدقيق الداخلي ومن ابرز النقاط التي ساهمت بهذا الدور الريادي :- (Bailey, 2003 :2) (Gramling, Ramamoorti,

• ان المعهد هو الجمعية المهنية الدولية الرئيسة المكرسة لترويج وتطوير ممارسة التدقيق الداخلي.

• انه السلطة المعترف بها، في مجال التدريب والتعليم والأشراف والتوجيه وإصدار المعايير في جميع أنحاء العالم

وان دور معهد (IIA) مشابه من حيث الدور والأهداف إلى (AICPA) من خلال تحديد الأخلاقيات ومعايير الممارسة ، وكذلك توفير التعليم وتشجيع الأعضاء للاحتراف بمهنة التدقيق الداخلي لما يقارب 175.000 عضوا في جميع أنحاء العالم .(808 : ARENS ,BEASLEY, ELDER, 2014)

اذ وصف معهد (IIA) أهدافها الأساسية عند التأسيس عام 1941 في رفع ونشر المعرفة والمعلومات المتعلقة بالتدقيق الداخلي والمواضيع ذات العلاقة لإنشاء والحفاظ على معايير عالية الجودة ، وتتم هذه العملية من خلال وضع إطار يحتوي على العناصر الأساسية للمهنة ، التي توفر طرق منظمة ومتسقة مع المبادئ والإجراءات الأساسية التي تجعل من التدقيق الداخلي اختصاص فريد ونشاط منظم ومنهجي الهدف منه أعداد معايير تهدف الى تحقيق التالي . (Pickett ,2005 :134)

١- توجيه بالالتزام بالعناصر الإلزامية من الإطار الدولي للممارسات المهنية.

٢- توفير إطار عمل لتنفيذ مجموعة واسعة من أنشطة التدقيق الداخلي التي تضيف قيمة .

٣- إنشاء أسس لقياس أداء التدقيق الداخلي .

٤- تبني تحسين العمليات التنظيمية والتشغيلية .

ويرى (McDonald) الرئيس السابق لمعهد المدققين الداخليين الأمريكي ان هناك مجموعة من العوامل الضرورية التي دعت الى إنشاء المعهد :- (McDonald ,2005 :3)

١. الحاجة إلى القيمة التي يضيفها المهنيون في مجال التدقيق الداخلي إلى الوحدة الاقتصادية وتعزيزها.

٢. الحاجة الى وجود جهة متخصصة مسؤولة عن توفير فرص التعليم والتطوير المهني الشاملة، إصدار المعايير وغيرها من التوجيهات لممارسة المهنة، وبرامج إصدار الشهادات.

٣. الحاجة إلى إصدار البحوث، والنشر، والترويج لممارسي مهنة التدقيق الداخلي وإبراز دورها المناسب في السيطرة وإدارة المخاطر والحوكمة. (Ridley, D'Silva :9)

٤. تثقيف الممارسين وغيرهم من الجماهير ذات الصلة بشأن أفضل الممارسات في مجال التدقيق الداخلي .

٥. جمع المدققين الداخليين من جميع أنحاء البلدان تحت مظلة مؤسسة مهنية لتبادل المعلومات والخبرات. وكما تعد أهم إنجازات معهد المدققين الداخليين عندما قام بوضع مجموعة من معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي ، حيث تم تشكيل لجان في عام 1974 لدراسة واقتراح أطار متكامل لمعايير الأداء المهني في التدقيق الداخلي وفي عام 1978 انتهت اللجان من أعمالها وقدمت تقريراً بنتائج دراستها وتم المصادقة عليها ، وهذه المعايير تم إقرارها من غالبية ممارسين المهنة وروادها المتمثلين في معهد (IIA). (مخوف، 2007 :63) .

و إصدار معهد IIA مبادئ وقواعد السلوك المهني لإرساء وتعزيز لثقافة أخلاقيات المهنة التي تحكم مهنة التدقيق الداخلي ، وان اهتمام المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين (IIA) بقواعد السلوك المهني جاء للإرتقاء بمهنة التدقيق الداخلي ، ليكون أول إصدار لتلك القواعد عام 1968 حيث طبقتها المعهد على أعضائه (شربة، 2015، 79) أما النسخة النهائية فكانت في حزيران من عام 2009 ، واذ أكد المعهد على ضرورة التزام المدققين الداخليين بالقواعد الذي اعتبرها الأساس المناسب للسلوك المهني للمدقق الداخلي لتأديتهم لعملهم بحيث لا يكون هناك أي شك في نزاهتهم و موضوعيتهم ، وهذه القواعد تتضمن مكونين أساسيين هما المبادئ المتعلقة بمهنة وممارسة التدقيق الداخلي وقواعد السلوك التي تساعد في ترجمة هذه المبادئ إلى تطبيقات عملية وهي قواعد تعد بمثابة عامل مساعد في تحويل المبادئ الى تطبيقات عملية. (Public Sector Internal Audit Standards ،2017:12)

كامل يوجد لدى معهد المدققين الداخليين لجان تهتم في وضع وتنفيذ البرامج لتحقيق أهداف وغايات المعهد كذلك تقديم المشورة لأعضائها. و تكون مدة العضوية في اللجنة ثلاث سنوات ويكون الحد الأدنى لأعضاء اللجنة 14 عضواً و يكون حاصل على شهادة المدقق الداخلي (CIA) كما يعد المجلس هو المسؤول عن تأمين الإرشاد لممارسي التدقيق الداخلي وتطوير معايير مهنة التدقيق الداخلي. (الوردات، 2014 :72)

• معايير التدقيق الداخلي :-

أشار Buregeya أن كل مهنة تتطلب مجموعة من المعايير تحكم ممارساتها وإجراءاتها العامة وأخلاقياتها. ويعد معهد المدققين الداخليين (IIA) هو الرائد في إصدار المعايير الخاصة بممارسة التدقيق الداخلي ، أن معايير معهد المدققين الداخليين تشكل إطار واضح لدور التدقيق الداخلي ، وتعد المعايير إلزامية التطبيق من قبل المدققين الداخليين . (Buregeya , 2007 :58-59)

وقد أوضح معهد المدققين الداخليين أن هناك مجموعة من التطورات الهامة التي دفعته لوضع معايير التدقيق الداخلي . (النونو، 2009 :51-52)

- ١- أن مجالس الإدارات أصبحت مسؤولة عن مدى كفاية نظم الرقابة الداخلية بمنشأتهم وعن كفاءة الأداء بها.
- ٢- أن السلطات الإدارية بدأت تتقبل التدقيق الداخلي كوسيلة توفر لها التحليل والتقييم الموضوعي والتوصيات والاستشارات والمعلومات عن نظام الرقابة والأداء ، وأن هذا التقبل أخذ في الازدياد .
- ٣- أن المدققين الخارجيين قد أخذوا يستخدمون التدقيق الداخلي كأداة مكملة لعملهم عندما يتبين لهم حياد المدقق الداخلي وكفاءة أدائه لعملة.

كما تنقسم معايير التدقيق الداخلي الدولية الى ثلاث مجموعات رئيسية تتضمن كل مجموعة عدة معايير فرعية . المجموعة الاولى تسمى معايير الصفات التي تأخذ الرقم (1000) والمجموعة الرئيسية الثانية هي معايير الاداء والتي تأخذ الرقم (2000) اما المجموعة الثالثة وهي معايير التنفيذ. (Shaban , 2014 :1414) جدول رقم (١) يوضح تقسيم المعايير وجهة ارتباط كل معيار

تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين معايير IIA ودليل عمل وحدات التدقيق الداخلي في العراق

جدول رقم (١)

ت	رقم المعيار	الغرض	جهة الارتباط بالمعيار	المعيار الفرعي	تسمية المعيار
المجموعة الأولى :- معايير الصفات Attribute Standards					
١-	١٠٠٠	الأهداف ، الصلاحيات ، المسؤوليات ينبغي تحديد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي تحديدا رسميا ضمن ميثاق التدقيق الداخلي ليشمل (المبادئ الأساسية لمهنة التدقيق الداخلي ، ميثاق الأخلاقيات والمعايير وتعريف التدقيق الداخلي)	الإدارة العليا	١٠١٠	الإقرار بالتوجيهات الإلزامية في ميثاق التدقيق الداخلي
٢-	١١٠٠	الاستقلالية والموضوعية :- ينبغي ان يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلاً وكذلك أعمال التدقيق الداخلي ينبغي ان تكون موضوعية	- نشاط التدقيق الداخلي - المدقق الداخلي	١١١٠	الاستقلالية التنظيمية
				١١١١	التفاعل المباشر مع مجلس الإدارة
				١١١٢	دور الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي خارج اطار التدقيق الداخلي
				١١٢٠	الموضوعية على المستوى الفردية
٣-	١٢٠٠	المهارات والعناية المهنية اللازمة :- يجب انجاز مهمات التدقيق الداخلي بمهارة وتوخي العناية المهنية اللازمة	- مدير التدقيق الداخلي - المدقق الداخلي	١١٣٠	التأثير على الاستقلالية
				١٢١٠	المهارة
				١٢٢٠	العناية المهنية اللازمة
٤-	١٣٠٠	برنامج ضمان وتحسين الجودة :-ينبغي على الرئيس التنفيذي ان يحافظ على برنامج ضمان وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي	- مدير التدقيق الداخلي	١٢٣٠	التطوير المهني المستمر
				١٣١٠	متطلبات برنامج تأكيد وتحسين الجودة
				١٣١١	تقييمات داخلية
				١٣١٢	تقييمات خارجية
				١٣٢٠	التقرير عن برنامج تأكيد وتحسين الجودة
	رقم المعيار	الغرض	جهة الارتباط بالمعيار	المعيار الفرعي	تسمية المعيار
					تسمية المعيار
المجموعة الثانية :- معايير الاداء Performance Standards					
٥-	٢٠٠٠	ادارة نشاط التدقيق الداخلي :- ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ان يدير نشاط التدقيق الداخلي بفعالية من اجل اضافة قيمة للوحدة الاقتصادية	- مدير التدقيق الداخلي	٢٠١٠	التخطيط
				٢٠٢٠	التبليغ والموافقة
				٢٠٣٠	إدارة الموارد
				٢٠٤٠	السياسات والاجراءات
				٢٠٥٠	التنسيق والاعتماد
				٢٠٦٠	رفع التقارير إلى الإدارة العليا
				٢٠٧٠	تقديم الخدمة الخارجية والمسؤولية التنظيمية للتدقيق الداخلي
٦-	٢١٠٠	طبيعة العمل :- ينبغي ان يقوم المدقق الداخلي بالتقييم والإسهام في تحسين كل من مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في الوحدة الاقتصادية .	- المدقق الداخلي	٢١١٠	الحوكمة
				٢١٢٠	إدارة المخاطر
				٢١٣٠	الرقابة
٧-	٢٢٠٠	التخطيط للمهمة :- ينبغي على المدققين الداخليين ان يعدوا مخططاً موثقاً لكل مهمة تدقيق ويتضمن المخطط اهداف ونطاق والمجال الزمني والموارد المخصصة للمهمة .	- المدقق الداخلي	٢٢٠١	اعتبارات التخطيط
				٢٢١٠	أهداف مهمة التدقيق
				٢٢٢٠	نطاق مهمة التدقيق
				٢٢٣٠	تخصيص موارد المهمة

تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين معايير IIA ودليل عمل وحدات التدقيق الداخلي في العراق

برنامج عمل المهمة	٢٢٤٠				
تحديد المعلومات	٢٣١٠	-المدقق الداخلي	تنفيذ المهمة :- ينبغي ان يقوم المدقق الداخلي بتحدي وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة	٢٣٠٠	٨-
التحليل والتقييم	٢٣٢٠				
توثيق المعلومات	٢٣٣٠				
الإشراف على المهمة	٢٣٤٠				
معايير التبليغ	٢٤١٠	-مدير التدقيق الداخلي -المدقق الداخلي	تبليغ النتائج :- ينبغي تبليغ نتائج المهمة للإدارة العليا مدعومة بمعلومات كافية وموثوقة وذات صلة .	٢٤٠٠	٩-
جودة التبليغ	٢٤٢٠				
الأخطاء والسهو	٢٤٢١				
استخدام عبارة (انجزت المهمة وفقا لمعايير IIA للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي)	٢٤٣٠				
الإفصاح عن عدم التوافق مع المعايير	٢٤٣١				
نشر النتائج	٢٤٤٠				
الآراء العامة	٢٤٥٠				
-	-	- مدير التدقيق الداخلي	متابعة سير العمل :- ينبغي على الرئيس التنفيذي ان يقوم بوضع نظام متابعة ورصد الإجراءات التي اتخذتها الإدارة قد تم تنفيذها بشكل فعال	٢٥٠٠	١٠
-	-	- مدير التدقيق الداخلي -الإدارة العليا	ابلاغ قبول المخاطر :- عندما يرى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ان الإدارة العليا قد قبلت بمستوى عالي من المخاطر وغير مقبول بالنسبة للوحدة الاقتصادية فعليه ان يناقش الأمر مع الإدارة وإذ ارتأى ان الأمر لم يحل فينبغي عليه ابلاغ مجلس الإدارة بذلك .	٢٦٠٠	١١

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على (IIA Standards,2017)

نلاحظ ومن خلال الجدول رقم (١) أن معايير التدقيق الداخلي تلعب دور مهم في تعزيز كفاءة أداء التدقيق الداخلي حيث إن الالتزام بهذه المعايير يضمن كفاءة هذه الوظيفة ويحقق الغاية المرجوة منها إذا التزم بها كل من الإدارة العليا ومدير قسم التدقيق الداخلي بإعداد ميثاق التدقيق الداخلي والذي يكون أساس لعمل التدقيق الداخلي في الوحدة الاقتصادية وكذلك مدير قسم التدقيق الداخلي في تعزيز الاستقلالية لنشاط التدقيق الداخلي و الموضوعية في عمل المدققين الداخليين من خلال بذل العناية المهنية اللازمة في الأعداد والتدريب وضمان تحسين الجودة وكما جاء في معايير الصفات . ويكمن قياس الأداء في معايير الأداء في إدارة نشاط التدقيق الداخلي من خلال إضافة قيمة للوحدة الاقتصادية إذ ينبغي على المدقق الداخلي القيام بتقييم وتحسين مسار الحوكمة وإدارة المخاطر واعداد خطة عمل للمهمة بتحديد أهدافها والفترة الزمنية والموارد المخصصة لها ويتم ذلك بعد توثيق المعلومات الكافية لتحقيق الأهداف ليتم بعد ذلك إبلاغ النتائج للمستفيدين وهذا يتم من خلال وضع نظام سير عمل يتابع من قبل مدير قسم التدقيق الداخلي لرصد الإجراءات التي اتخذتها الإدارة والتي تم العمل بها حسب مآتم التخطيط له وما تم تنفيذه .

الجانب العملي

يعد أثبات ونفي الفرضيات هو أساس ما قام عليه البحث من خلال التوصل إلى نتائج جوهرية تخدم وحدات التدقيق الداخلي ، وفيما يتعلق في الفرضية والتي نصت على (لا يوجد انسجام بين الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومعايير التدقيق الداخلي لـ (IIA)) .

اذ استخدم الباحث أسلوب تحليل الوثائق الذي يطلق عليه (Document analysis) ويعني هذا الأسلوب استخدام كافة الوثائق و المستندات متمثلة بـ (تقارير مالية سنوية للوحدات الاقتصادية ، التشريعات والقوانين مثل قانون الشركات النظام المحاسبي الموحد ،المذكرات الرسمية ، الإصدارات مثل المعايير المحلية ، معايير صادرة عن منظمات مهنية دولية ، معايير محاسبية دولية او معايير التدقيق (IIA) ، التعليمات المحلية ، محاضر الاجتماعات الرسمية ، وفي بعض الأحيان المذكرات الغير الرسمية) . ولإثبات او نفي فرضية سيقوم الباحث بالمقارنة بين معايير معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA) وبين الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي وسيكون هذا التحليل باستخدام أسلوب تحليل المقارنة لتغطية

نقاط التشابه والاختلاف بين معايير التدقيق الداخلي المحدثه عام 2017 والدليل الاسترشادي الصادر عام 2007 من خلال بيان تأثير هذه النقاط الخلافية او الاتفاقية على أداء وحدات التدقيق الداخلي .

وان احد الأسباب التي دفعت الباحث في الاعتماد على المعايير (IIA) للتدقيق الداخلي الأمريكية في دراسته التحليلية كون هذه المعايير صادرة عن جهات متخصصة في مجال التدقيق الداخلي وكذلك شائعة التطبيق في أكثر من 160 دولة أجنبية وعربية.

• المقدمة والغرض:-

استهلت معايير التدقيق الداخلي (IIA) في مقدمته مدخل إلى معايير التدقيق الداخلي بيان الغرض الذي اعد من اجله وأن ممارسة التدقيق الداخلي تتم في بيئات قانونية وثقافية مختلفة ومتنوعة ، وتكون هذه الممارسات لصالح الوحدة الاقتصادية المختلفة من حيث الأهداف والحجم والتعقيد والهيكلية ، وان هذه الممارسات تتم من قبل أشخاص من داخل الوحدة او من خارجها ومع ان كل هذه الاختلافات التي قد تؤثر في عمل التدقيق الداخلي ألا أن التقيد بمعايير (IIA) يشكل أمراً أساسياً لتمكن المدققين الداخليين ونشاط التدقيق الداخلي من الوفاء بمسؤولياتهم.

بينما استهل الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي في مقدمته بيان أهمية نظام الرقابة المالية كونه أهم مكونات التنظيم الإداري في الإدارات كافة ، لما توفره من حماية للموارد من الهدر والضياع وسوء الاستعمال من خلال توفير بيانات مالية دقيقة وموثوقة ، تؤدي إلى رفع كفاءة التشغيل والتزام العاملين بالقوانين والأنظمة والتعليمات وسياسات الإدارة .

نلاحظ من خلال مقارنة المقدمة التي استهل بها كل من معايير (IIA) للتدقيق الداخلي وديوان الرقابة المالية الاتحادي ، أن معايير (IIA) ركزت على الالتزام باستخدام معايير (IIA) للتدقيق الداخلي والذي أعده كأساس لعمل نشاط التدقيق الداخلي ، وان هذه المعايير أعدت لتلائم معظم البيئات السياسية والاقتصادية والاجتماعية المختلفة للوفاء بمسؤولياتهم . بينما الدليل الاسترشادي بين أهمية نظام الرقابة المالية كونه يؤدي الى رفع كفاءة التشغيل والتزام العاملين بالقوانين والأنظمة والتعليمات وسياسات الإدارة ، لذا نجد هنا تناقض مع ما هو متعارف عليه في إصدار المعايير أو القواعد أو الأدلة الاسترشادية فينبغي الإشارة الى مستوى الالتزام بهذا الدليل أو المعايير التي تساعد وحدات التدقيق الداخلي وما تمثله هذه الوحدة من أهمية لنظام الرقابة الداخلية .
وبعد ذلك تضمن معايير معهد المدققين الداخليين أيضاً إيضاح الغرض من إصدار المعايير من خلال النقاط التالية :-

١- توجيه الالتزام بالمعايير كونه احد العناصر الإلزامية في إطار الدولي للممارسات المهنية .

٢- توفير إطار مرجعي لأداء وتطوير نشاط التدقيق الداخلي من خلال القيمة المضافة.

٣- إرساء الأسس لتقييم أداء التدقيق الداخلي .

٤- تعزيز وتحسين عمليات ومسارات الوحدة الاقتصادية.

بينما اعد ديوان الرقابة المالية الاتحادي ان الغرض من إصدار الدليل الاسترشادي ليساعد وحدات التدقيق الداخلي في

أداء واجباتها بصورة كفؤة وفعالة .

يوجد لدى معهد المدققين الداخليين إطار ممارسات المهنية للتدقيق الداخلي وهو ملزم ومتكون من عناصر أساسية متمثل

ب (مهمة التدقيق، ميثاق أخلاقيات المهنة، المعايير، التعريف... الخ) والذي اعتبر المعهد أن التقيد بالمعايير وميثاق الأخلاقيات يعد التقيد بجميع العناصر الإلزامية .

بالمقارنة مع الدليل الاسترشادي نجده لم يتطرق الى وجود اطار للممارسة المهنية وليس هناك قواعد اخلاقيات مهنة تحكم

عمل وحدات التدقيق الداخلي .

وفي حين نجد ان الدليل الاسترشادي جاء متوافقاً مع معايير التدقيق (IIA) من حيث الغرض العام وهو تعزيز وتحسين عمليات ومسارات الوحدة الاقتصادية وهذا من ناحية ، ومن ناحية اخرى نجد ان الدليل الاسترشادي لم يواكب معايير (IIA) بالتماثل معه بتوفيره معايير تضيف قيمة لنشاط التدقيق الداخلي لإرساء الأسس لتقييم أداء وحدات التدقيق الداخلي .

• مقارنة محتويات المعايير التدقيق الداخلي والدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي :-

تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين معايير IIA ودليل عمل وحدات التدقيق الداخلي في العراق

تتألف المعايير الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IIA من ثلاثة أقسام وتتمثل في قسمين أساسيين هما معايير الصفات ومعايير الأداء إذ تتحدد بالتالي .

أ- معايير الصفات: - تتمثل معايير الصفات بالخصائص التي ينبغي توفرها في الوحدات الاقتصادية والإفراد الذين يمارسون التدقيق الداخلي .

ب- معايير الأداء: - تتمثل معايير الاداء في طبيعة التدقيق الداخلي وكذلك تعد احد معايير قياس جودة أداء من خلال الخدمات المقدمة .

إذ تطبق معايير الصفات والأداء على جميع خدمات التدقيق الداخلي ، اما القسم الثالث.

ت- معايير التنفيذ : - والتي تحدد المتطلبات لتطبيق معايير الصفات والأداء وحسب نوعية الخدمة المقدمة سواء كانت خدمات تأكيدية أو خدمات استشارية .

بينما تضمن الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي ثلاث مكونات أساسية هي.

أ- مفهوم الرقابة الداخلية : - هي مجموعة من الإجراءات والوسائل التي تتبناها إدارة الوحدة الاقتصادية في وضع الخطة التنظيمية لغرض حماية الموجودات والاطمئنان على دقة البيانات المحاسبية .

ب- مفهوم التدقيق الداخلي: - هو جهاز تقويم مستقل ضمن تشكيلات الوحدة الاقتصادية ويعتبر احد الوسائل الضبط الموضوعية ومطبقة وكافية من خلال مجموعة من الضوابط والاجراءات .

ت- إجراءات تدقيق حسابات الموجودات والمطلوبات وتدقيق القيود والرقابة على الأنظمة المالية والحسابات الختامية... الخ

نجد ان معايير التدقيق الداخلي (IIA) قد جاءت أكثر توضيحاً وانسجاماً في تمثيل اعمال التدقيق الداخلي من خلال معايير الصفات بالخصائص التي ينبغي توفرها بالإفراد الذين يقومون بجملة التدقيق الداخلي ، أما معايير الأداء التي تمثلت في طبيعة عمل التدقيق الداخلي وكونه احد أدوات قياس جودة أداء هذه الوحدات، وكذلك جاءت معايير التنفيذ متمثل بالخدمات التي يقدمها المدقق الداخلي للإدارة بخدمات تأكيدية و خدمات استشارية .

بينما الدليل الاسترشادي بين مفهوم الرقابة الداخلية، ومفهوم التدقيق الداخلي الذي أعده احد أهم عناصر الرقابة الداخلية وكذلك إجراءات تدقيق حسابات الموجودات والمطلوبات وتدقيق العقود والرقابة على الانظمة المالية... الخ

أ- معايير الصفات :-

• المعيار رقم (1000- الأهداف ، الصلاحيات ، المسؤوليات):-

ينبغي تحديد الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات تحديداً رسمياً لنشاط التدقيق الداخلي ضمن ميثاق التدقيق الداخلي بما يتماشى مع رسالة التدقيق الداخلي والعناصر الإلزامية من الإطار الدولي للممارسات المهنية والذي ينبغي على مدير التدقيق الداخلي اجراء مراجعة دورية للميثاق الداخلي وعرضه على الإدارة العليا ، وان هذا الميثاق اشتمل على أساس موقع التدقيق الداخلي في الوحدة الاقتصادية ومرجعية مدير التدقيق الداخلي وحق الاطلاع على السجلات والوصول إلى الموظفين لأداء مهام التدقيق وكل هذا يحدده مجلس الإدارة العليا وكذلك تحديد الخدمات الاستشارية والتأكيدية من ضمن الميثاق الداخلي .

بينما أوضح الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي ومن ضمن مفهوم الرقابة الداخلية في تحديد البيئة الرقابية

والذي تضمنتها الصفحة رقم (٧) النقاط (٣-أ) - تحديد الواجبات والمسؤوليات لكافة الوحدات التنظيمية ، ب- وضع جدول مكتوب للصلاحيات (تطرقت هاتان النقطتان بشكل عام عن كل الوحدات التنظيمية في الوحدة الاقتصادية ولم يختص فقط في تحديد أهداف ومسؤوليات والصلاحيات الخاصة بوحدة التدقيق الداخلي

ومما تقدم نجد ان المعهد كان أكثر إيضاح في تحديد الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات من خلال وضع ميثاق داخلي خاص لهذه الوحدات يوضح الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات التي ينبغي تحديدها من قبل الإدارة العليا لعمل وحدات التدقيق الداخلي وكذلك الأسس لموقع التدقيق الداخلي في الوحدة الاقتصادية وكذلك أوضحت معايير تدقيق الداخلي (IIA) طبيعة الخدمات

تحديد اوجه التشابه والاختلاف بين معايير IIA ودليل عمل وحدات التدقيق الداخلي في العراق

التأكيدية والاستشارية التي ينبغي ان تحدد في الميثاق الداخلي ، بينما الدليل الاسترشادي جاء ليوضح الواجبات والمسؤوليات لكافة الوحدات التنظيمية ووجود الصلاحيات مكتوبة .

• **المعيار رقم (1100- الاستقلالية والموضوعية):** - حرصت معايير التدقيق الداخلي (IIA) على الاستقلالية بالتحري من الشروط والظروف التي تهدد قدرة نشاط التدقيق الداخلي او مدير التدقيق من الاضطلاع بمسؤوليات التدقيق الداخلي على نحو غير متحيز من خلال إمكانية وصول المباشر لمدير التدقيق الداخلي وبدون أي قيود إلى الإدارة العليا .
اما الموضوعية فهي نمط ذهني غير متحيز يتم ذلك بعدم اتباع أحكام المدقق الداخلي لأحكام وأراء الآخرين بشأن مسائل التدقيق التي اوضحها في فقرات المعيار وهي.

أ- 1110 - يجب أن يرتبط مدير التدقيق الداخلي بأعلى مستوى في الهيكل الإداري للوحدة وذلك لتمكين نشاط التدقيق الداخلي من الاضطلاع بمسؤولياته على أكمل وجه.

• اما فقرة المعيار الفرعي (1111) أوضح التفاعل المباشر بين مدير التدقيق الداخلي و الإدارة بصورة مباشرة من خلال الاتصال والتفاعل بشكل مباشر .

• اما فقرة المعيار الفرعي (1112) بين دور مدير التدقيق الداخلي خارج إطار التدقيق الداخلي عندما تقع عليه ادوار ومسؤوليات او يتوقع حدوثها فهنا ينبغي اخذ الاحتياطات اللازمة للحد من حجم او الأثر السلبي على الاستقلالية والموضوعية وهذا ما أوضحتها المعايير (IIA) .

ب- 1120- فقد بين الموضوعية على المستوى الفردي من خلال ان يتصف المدققين الداخليين بالحياد وعدم الانحياز .

ت- 1130 - اذا حدث ما من شأنه ان يؤثر في الواقع او في الظاهر تأثير على الاستقلالية او الموضوعية فانه ينبغي الإفصاح عن ذلك للأطراف المعنية.

بينما الدليل الاسترشادي جاء موضحاً الموضوعية في عمل المدققين الداخليين بجملة من النقاط وهي :-

١- ينبغي أن لا يعتمد المدقق في حكمه على آراء الآخرين وإنما يخضع آراء الآخرين للاختبار أثناء قيامه بإجراءات التدقيق .

٢- ينبغي على المدقق أن يقوم بأداء عمله بأمانه وتجنب أي شبهات وخاصةً فيما يتعلق بالمصالح المتعارضة.

٣- أن يتم تناوب موظفي التدقيق الداخلي للمهمة الواحدة كلما كان ذلك ممكناً .

٤- على المدقق الداخلي أن لا يقوم بأية أعمال تنفيذية.

٥- ينبغي أن لا يتم تكليف الأشخاص الذين يتم نقلهم إلى وحدة التدقيق الداخلي بتدقيق أنشطة سبق وأن قاموا بأدائها وذلك حتى مرور مدة زمنية معقولة .

٦- ينبغي أن تراجع نتائج عمل المدقق الداخلي قبل إصدار التقرير من مدير التدقيق حتى يتم التأكد من الموضوعية في أداء العمل.

بينما الاستقلالية أوضحتها الدليل الاسترشادي من خلال ذكرها في البيئة الرقابية (في دور أعضاء مجلس الإدارة في تأكيد استقلالية وحدة التدقيق الداخلي) وكذلك بداية تعريف التدقيق الداخلي الذي وصفه بأنه (جهاز تقييم مستقل ضمن تشكيلات الوحدة الاقتصادية ويعد احد وسائل الرقابة الداخلية ... الخ) .

مما جاء نلاحظ ان المعايير (IIA) قد أوضحت الاستقلالية بشكل أوسع مفهوماً وكذلك بيان الموضوعية وعدم التحيز وتجنب اي شبهات ، بينما نجد الدليل الاسترشادي جاء أكثر إيضاحاً و تفصيلاً من حيث بيان الموضوعية وكيف يتم عمل المدقق الداخلي بكفاءة تضمن سلامة نتائجه وأمانته في تجنب أي شبهات وكذلك الابتعاد عن الأعمال التنفيذية ولكن لم يلاحظ الباحث وجود اهتمام من قبل الدليل الاسترشادي في استقلالية عمل المدقق الداخلي لتي تمت الإشارة إليه في تعريف ديوان الرقابة المالية الاتحادي لوحدات التدقيق الداخلي .

• **المعيار رقم (1200 المهارات والعناية المهنية اللازمة):** - انجاز مهمات التدقيق الداخلي بمهارة وتوخي العناية المهنية اللازمة وتفرغ من هذا المعيار الفقرات التالية .

1210 - المهارة: - ينبغي على المدققين الداخليين ان يمتلكوا المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى الضرورية للاضطلاع بالمسؤوليات الفردية المناطة بعهدة كل منهم .

1220- العناية المهنية اللازمة: - ينبغي على المدققين الداخليين بذل مستوى من العناية والمهارة المتوقع ان يكون عليها اي مدقق داخلي يتحلى بمستوى معقول من التبصر والاعتدال .

1230- التكوين المهني المستمر :- ينبغي على المدققين الداخليين تحسين معارفهم ومهاراتهم وكفاءاتهم عن طريق التكوين المهني المستمر .

اذ بين ديوان الرقابة المالية الاتحادي في الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي التالي :-

١- الخبرة والمعرفة والمهارات لإنجاز أعمالهم كما يلي:-

أ- الكفاءة في تطبيق معايير التدقيق الداخلي وإجراءات التدقيق .

ب- المعرفة بمبادئ المحاسبة والتكنولوجيا المطلوبة لأعمال التدقيق .

ت- فهم مبادئ الإدارة اللازمة لمعرفة الانحرافات وتقييمها

ث- المعرفة بالقوانين والأنظمة والتعليمات والقرارات الإدارية ذات العلاقة بنشاط المنشأة مثل (قانون بيع وإيجار أموال الدولة

رقم(٣٢) لسنة١٩٨٦ وقانون الشركات العامة رقم (٢٢) وقانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ ، قانون ضريبة الدخل ،

قانون الخدمة المدنية ... الخ) .

٢- أن يكون للمدققين الداخليين المهارة الكياسة في التعامل مع الآخرين والاتصال معهم بكفاءة حيث ينبغي أن يكونوا قادرين على التعبير عن وجهة نظرهم بوضوح وفاعلية.

٣- انتهاز التعليم المستمر بهدف تطوير مهاراتهم ومعارفهم بما يستجد في مجال الاختصاص.

٤- ممارسة الحذر (الشك المهني) عند اداء أعمالهم ، ويقصد بالحذر المهني هو افتراض احتمال وجود أخطاء في البيانات المالية أو أي نشاط خاضع للتدقيق والعمل على الحصول على الأدلة من خلال مجموعة إجراءات تدقيقية وفنية لإثبات الافتراض أو نفيه.

فسرت فقرة المعيار (1210) من قبل معايير التدقيق الداخلي (IIA) بأنها المهارات المكتسبة للمدقق الداخلي في الحصول على الشهادات والمؤهلات المهنية المناسبة مثل شهادة المدقق الداخلي المعتمدة من المعهد الدولي للتدقيق الداخلي أو شهادات أخرى من نفس الاختصاص من معاهد أخرى .

اما الدليل الاسترشادي بين في الفقرة رقم (1) في شرحه إلى الكفاءة والمعرفة وفهم المبادئ الإدارية والقوانين التي يجب توفرها في المدقق الداخلي ،ومن الجدير بالاهتمام ما ورد في الفقرة رقم (١- أ - الكفاءة في تطبيق معايير التدقيق الداخلي وإجراءات التدقيق) كيف يتم تطبيق معايير التدقيق الداخلي بكفاءة والدليل الاسترشادي لم يشير او يعرف عن نفسه على انه معايير او ادلة كما أن المعايير أو الأدلة تعطى أرقام تعرف بها.

وكما نجد ان الفقرة رقم (2)- أن يكون للمدققين الداخليين المهارة والكياسة في التعامل مع الآخرين والاتصال معهم بكفاءة للتعبير عن وجهة نظرهم بوضوح وفاعلية (تتماثل هذه الفقرة مع فقرة المعيار رقم (1220) من خلال بذل عناية مهنية اللازمة لتمكنهم من الاتصال مع الآخرين ليكونوا قادرين على التعبير عن وجهة نظرهم بوضوح وفاعلية.

وهنا أيضاً نلاحظ ان فقرة المعيار رقم (1230) التكوين المهني المستمر قد تماثلت مع الدليل الاسترشادي في فقرته رقم (-) 3انتهاز التعليم المستمر بهدف تطوير مهاراتهم ومعارفهم بما يستجد في مجال الاختصاص) من خلال انتهاز التعليم المستمر بهدف تطوير مهاراتهم ومعارفهم بما يستجد في مجال المهنة .

من خلال ما تقدم نجد ان معايير (IIA) للتدقيق الداخلي قد جاءت متفقة مع الدليل الاسترشادي في تسمية المهارات المطلوبة في المدقق الداخلي ولكنه اختلف معه من حيث التفسير والإيضاح الذي يساعد على فهم وإدراك الغرض من المهارة والذي تميزت به

معايير (IIA) للتدقيق الداخلي، وأما العناية المهنية اللازمة والتعليم المستمر في عمل التدقيق الداخلي فقد تماثل في الإيضاح كل من معايير (IIA) والدليل الاسترشادي .

• **المعيار رقم (1300- برنامج ضمان وتحسين الجودة) :-** إذ ينص هذا المعيار على مدير التدقيق الداخلي ان يعد ويحافظ على برنامج ضمان وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي ، ويتم ذلك على سبيل المثال في تقييم مدى توافق نشاط التدقيق الداخلي مع المعايير وكما يمكن تقييم مدى التزام المدققين الداخليين بالإطار الدولي للممارسات المهنية من خلال الالتزام بميثاق أخلاقيات المهنة او المهمة الموكلة اليها ، وينبغي على مدير التدقيق تشجيع الإدارة العليا على الإشراف ومراقبة برنامج ضمن وتحسين الجودة .
وتضمن هذا المعيار في فقراته التالي .

1310- متطلبات برنامج ضمان وتحسين الجودة وتضمن هذا البرنامج على وجود تقييمات داخلية وتقييمات خارجية وكالتالي .

أ-1311 التقييمات الداخلية :- ينبغي ان تتضمن التقييمات الداخلية مايلي .

• الإشراف المستمر على أداء نشاط التدقيق الداخلي .
• عمليات دورية عن طريق التقييم الذاتي او بواسطة أشخاص من داخل الوحدة الاقتصادية على ان تتوفر لديهم المعرفة الكافية بممارسات التدقيق الداخلي .

ب- 1312 التقييمات الخارجية :- ينبغي اجراء تقييمات خارجية على الاقل مرة واحدة كل خمس سنوات بواسطة مدقق او فريق تدقيق مؤهل ومستقل من خارج الوحدة الاقتصادية وينبغي ان يناقش مدير التدقيق الداخلي مع الإدارة العليا النقاط التالية .

• شكل او خطة التقييم الخارجي

• مؤهلات واستقلالية المدقق او فريق التدقيق الخارجي بما في ذلك احتمال وجود اي تضارب بالمصالح .

في حين ان الدليل الاسترشادي لم يشير إلى اعتماد برنامج ضمان وتحسين الجودة والتي أصبحت من أساسيات عمل كل من النشاطات الإدارية والفنية ،اذ ركز الدليل الاسترشادي على سلبيات ينبغي تجنبها في أسلوب عمل المدققين الداخليين وهي على سبيل المثال .

١- أسلوب الفوقية (الاستعلاء) في التعامل مع الوحدات محل التدقيق والمسؤولين فيها.

٢- الأسلوب غير المهذب عند طلب المعلومات وخاصة أثناء وجود مراجعين من خارج المنشأة.

٣- الدخول في الفرعيات على حساب الأساسيات .

٤- عدم احترام أهل الخبرة من المدققين السابقين.

٥- عدم استعمال العقل والمنطق في الحكم على الأشياء والإصرار فقط على ما هو موجود في التعليمات .

٦- إبداء عدم الرضا عن عمل المدققين الآخرين أمام مسؤولي الوحدة محل التدقيق.

٧- سوء المظهر وضعف الشخصية وعدم الانضباط بالسلوك المهذب وعدم الالتزام بالدوام .

٨- التغاضي عن نقل الحقائق لعلاقة ما قد تربط أحد المدققين مع أحد مسؤولي الوحدة محل التدقيق.

نلاحظ ان هناك خلط في المفهوم بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في الفقرات رقم (٨-٦-١) في الفقرة رقم (1-

أسلوب الفوقية (الاستعلاء) في التعامل مع الوحدات محل التدقيق والمسؤولين) ومن كل ذلك نجد هنا تتداخل في مفهوم عمل المدقق الداخلي و عمل المدقق الخارجي في تدقيق الوحدات التي يكلف بتدقيقها عند طلب المعلومات .

اما في الفقرة رقم (6- أبداء عدم الرضا عن عمل المدققين الآخرين أمام مسؤولي الوحدة محل التدقيق) وهنا أيضاً يوجد خلط في مفهوم عمل التدقيق الداخلي اذا كان المقصود بها تقييم داخلي لعمل وحدات التدقيق الداخلي يكون فيها بعض الشيء من السلبيات التي ينبغي تجنبها وان كان المقصود تدقيق من خارج الوحدة فهنا يكون القصد التجنب في عمل المدقق الخارجي .

وأما الفقرة رقم (8- التغاضي عن نقل الحقائق لعلاقة ما قد تربط أحد المدققين مع أحد مسؤولي الوحدة محل التدقيق) ينبغي ان تتوفر لدى المدقق الداخلي اخلاقيات المهنة التي تؤكد على الحياد والموضوعية في نقل الحقائق بالنسبة الى المدقق الداخلي اما

تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين معايير IIA ودليل عمل وحدات التدقيق الداخلي في العراق

بالنسبة الى المدقق الخارجي الذي يكون له علاقة سابقة بالوحدة الاقتصادية قد يتغاضى عن نقل الحقائق عندما يكون غير ملتزم بأخلاقيات المهنة .

ومما سبق يتبين أن الدليل الاسترشادي لم يتضمن برنامج ضمان وتحسين الجودة المستمر في عمل المدقق الداخلي ولكن تضمن بعض السلبيات التي يوجد بها خلط في المفهوم من حيث عمل المدقق الداخلي وعمل المدقق الخارجي في طلب المعلومات واجراء التدقيق على عمل الوحدات، وكذلك تضمن معايير التدقيق الداخلي (IIA) استعمال عبارة (مطابق للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي) وتكون هذه العبارة مناسبة عندما تترفق مع تقارير ضمان وتحسين الجودة المستمر لأنه يبين مدى مطابقة نشاط التدقيق الداخلي لميثاق الأخلاقيات وللمعايير لأنه عندما تطبق هذه الغايات يكون برنامج ضمان وتحسين الجودة فعال ويخدم عمل مدير التدقيق الداخلي ان يفصح للإدارة العليا بعدم توافقه مع المعايير ولما له من تأثير على النتائج .

ب- معايير الأداء:-

• **معياري رقم (2000- إدارة نشاط التدقيق الداخلي):** - ينبغي على مدير التدقيق الداخلي ان يدير نشاط التدقيق الداخلي بفعالية من اجل ضمان انه يضيف قيمة للوحدة الاقتصادية .

في حين الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي لم يتطرق في كيفية إدارة نشاط التدقيق الداخلي وما هي القيمة التي يضيفها عندما يكون عمل هذه الوحدات بفاعلية ، بينما نجد معايير التدقيق الداخلي (IIA) بينت كيفية إدارة هذا النشاط من خلال الفقرات التالية .

2010- **التخطيط:** - ينبغي على مدير التدقيق الداخلي ان يعد خطة مبنية على المخاطر من اجل تحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي بما ينسجم مع أهداف الوحدة الاقتصادية.

2020 - **التبليغ والموافقة:** - ينبغي على مدير التدقيق الداخلي أن يبلغ خطط نشاط التدقيق الداخلي والموارد التي تتطلبها بالإضافة إلى أي تغييرات تطرأ عليها في الأثناء إلى الإدارة العليا والمجلس للمراجعة والموافقة.

2030- **إدارة الموارد:** - ينبغي على مدير التدقيق الداخلي أن يتأكد من أن موارد التدقيق الداخلي ملائمة وكافية وأنها تستعمل بفعالية من أجل إنجاز خطة التدقيق الموافق عليها .

2040- **السياسات والإجراءات:** - ينبغي أن يعد مدير التدقيق الداخلي السياسات والإجراءات الكفيلة بتوجيه نشاط التدقيق الداخلي.

2050- **التنسيق والاعتماد:** - ينبغي على مدير التدقيق الداخلي أن يتقاسم المعلومات وينسق النشاطات و يرى إمكانية الاعتماد على عمل أطراف أخرى خارجية وداخلية التي تقدم خدمات التأكيد والاستشارة وذلك لضمان التغطية الملائمة والتقليص من ازدواجية الجهود.

2060- **رفع تقارير إلى الإدارة العليا والمجلس:** - ينبغي على مدير التدقيق الداخلي أن يرفع بصفة دورية تقارير إلى الإدارة العليا حول أهداف وصلاحيات ومسؤوليات أداء نشاط التدقيق الداخلي وفقا لخطة عمله والتزاماً بمبادئ ميثاق الأخلاقيات المهنية والمعايير .

من خلال ماتم إيضاحه نلاحظ ان معيار إدارة نشاط التدقيق الداخلي وتفرعاته تعمل على إضافة قيمة لوحدات التدقيق الداخلي اذا عمل بها وفق الفقرات التي تم بيانها من خلال التخطيط الصحيح والتشاور مع الإدارة العليا لأعداد خطة تتماشى مع مفهوم واستراتيجيات الوحدة الاقتصادية المبنية على المخاطر وكيفية إدارة هذه المخاطر، كما أوضح كيفية تبليغ الإدارة بخطة إدارة نشاط التدقيق الداخلي التي تتطلبها عملية ادارة نشاط التدقيق الداخلي ، وعليه ان يتأكد من كفاية وملائمة الموارد وانها تستخدم بفاعلية لإنجاز خطة إدارة التدقيق الداخلي ،وعليه يجب ان يضع السياسات والإجراءات الكفيلة بإدارة التدقيق الداخلي والتي تختلف مع اختلاف حجم وهيكلية نشاط التدقيق الداخلي ودرجة تعقيد أعمالهم .

تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين معايير IIA ودليل عمل وحدات التدقيق الداخلي في العراق

من كل ما تقدم لم نجد ان الدليل الاسترشادي قد أوضح ولو بالشيء البسيط هذه الأدوار التي يلعبها مدير التدقيق الداخلي وما هي الموارد المطلوبة لإنجاح عمل خطة التدقيق الداخلي وإبلاغ الجهات ذات العلاقة والمهتمة في عمل التدقيق الداخلي كونه احد اهم مكونات نظام الرقابة الداخلية والذي يقوم أداء هذه الوحدات .

• **المعيار رقم (2100 - طبيعة العمل):** - ينبغي أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بالتقييم والإسهام في تحسين كل من مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في الوحدة الاقتصادية ، وتضمن هذا المعيار في فقراته التالي .

2110- **الحوكمة:** - ينبغي على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مسار الحوكمة في الوحدة وتقييم التوصيات المناسبة لتحسين أساليب حوكمة الوحدة الاقتصادية عبر .

- اخذ قرارات إستراتيجية وعملية .
- الإشراف على عمليات إدارة المخاطر والرقابة .
- تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في الوحدة الاقتصادية .
- ضمان فاعلية إدارة الأداء والمسائلة داخل الوحدة الاقتصادية
- إبلاغ المعلومات حو المخاطر والرقابة إلى الجهات المناسبة داخل الوحدة الاقتصادية .
- تنسيق الأنشطة وتبادل المعلومات .

2120- **إدارة المخاطر:** - ينبغي على نشاط التدقيق الداخلي تقييم فعالية والمساهمة في تحسين مسار إدارة المخاطر .

2130- **الرقابة:** - ينبغي ان يساعد نشاط التدقيق الداخلي الوحدة الاقتصادية في الحفاظ على الضوابط الرقابية من خلال تقييم فعاليتها وكفائتها والدفع الى تحسينها المستمر .

ومما سبق ذكره تعد الحوكمة هي احد أدوات تقييم مسار الوحدة الاقتصادية عبر ما تم إيضاحه في النقاط أعلاه وكيف يتم تحسين مسار إدارة المخاطر من خلال تقييم فعالية نشاط التدقيق الداخلي ، وكما أوضح عمل نشاط التدقيق الداخلي من خلال تقديم المساعدة للوحدة الاقتصادية للحفاظ على الضوابط الرقابية من خلال تقييم فعاليتها وكفائتها والدفع الى تحسينها المستمر ، هذا ما بينته معايير التدقيق الداخلي (IIA).

وبالرجوع الى الدليل الاسترشادي نجد هناك قصور في ادارة المخاطر والحوكمة ولكن نجد الدليل الاسترشادي قد أوضح نظام الرقابة الداخلية من خلال مفهومه وعناصره وأنواعه والذي اعد التدقيق الداخلي احد اهم مكوناته وانه وحدة تنظيمية داخل الوحدة الاقتصادية نجد ان معايير التدقيق الداخلي (IIA) قد واكبت التغيرات متمثلة في الحوكمة التي ظهرت في بداية القرن الواحد والعشرين وما أظهرته الأزمة المالية في الأسواق الدولية متمثلة بانتهاكات شركة Enron ، Worldcom في الولايات المتحدة الأمريكية الى ابرز الحاجة للكشف عن الحوكمة و المخاطر التي ستواجه الوحدة الاقتصادية في المستقبل وكيفية وإدارة هذه المخاطر .

• **معيار رقم 2200 التخطيط للمهمة:** - ينبغي على المدققين الداخليين أن يعدّوا مخططاً موثقاً لكل مهمة تدقيق. ويتضمن المخطط أهداف ونطاق والمجال الزمني والموارد المخصصة للمهمة ،وينبغي على المخطط أن يأخذ بالاعتبار استراتيجيات المؤسسة والأهداف والمخاطر ذات الصلة بالمهمة. وتمثل التخطيط للمهمة بفقرات المعيار التالية .

2210 - **أهداف المهمة:** - ينبغي تحديد أهداف كل مهمة تدقيق .

2220- **نطاق المهمة:** - ينبغي أن يكون نطاق مهمة التدقيق كافياً بحيث يتم تحقيق أهداف المهمة وتتمثل نطاق المهمة بكل ماله صلة من أنظمة ووثائق وسجلات وأفراد وممتلكات مادية.

2230- **تخصيص الموارد للمهمة:** - ينبغي أن يحدد المدققين الداخليين الموارد المناسبة والكافية لتحقيق أهداف المهمة وذلك بالتركيز على تقييم طبيعة وتعقيد كل مهمة والقيود الزمنية والموارد المتاحة.

2240- **برنامج عمل المهمة:** - ينبغي على المدققين الداخليين أعداد وتوثيق برامج عمل لتحقيق أهداف المهمة.

من خلال ما تقدم نلاحظ ان للمهمة أهداف ينبغي على المدققين الداخليين إجراء تقييم أولي للمخاطر المتصلة بالنشاط ويمكن ان تكون مقاييس التقييم داخلية متمثلة بالسياسات والإجراءات او خارجية متمثلة بالنظم والقوانين المفروضة من الجهات الرسمية ، وكذلك تمثل نطاق المهمة في الأنظمة والوثائق والسجلات وكل ما يرتبط من تخطيط للمهمة ، وكما ورد في تخصيص الموارد للمهمة اذ فسر معهد IIA كلمة مناسبة وكافية بما يشير إلى المعرفة والمهارات والكفاءات الأخرى المطلوبة لإنجاز المهمة وتشير كلمة كافية إلى كمية الموارد المطلوبة لإنجاز المهمة بالعناية المهنية اللازمة ، وما يخص برنامج عمل المهمة وما يتضمنه برنامج العمل من إجراءات لتحديد وتقييم وتوثيق المعلومات أثناء انجاز المهمة .

وبعد الرجوع الى الدليل الاسترشادي نرى انه لا يوجد كل ما ذكر في مضمون الدليل الاسترشادي من التخطيط للمهمة متمثل بأهداف المهمة او نطاق المهمة او تخصيص الموارد وبرامج عمل المهمة.

• **المعيار رقم (2300- تنفيذ المهمة) :-** ينبغي ان يقوم المدققين الداخليين بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة .وتضمن هذا المعيار فقراته التالية .

2310- **تحديد المعلومات :-** ينبغي على المدققين الداخليين تحديد معلومات كافية وموثوق بها وذات صلة ومفيدة لتحقيق أهداف المهمة.

2320- **التحليل والتقييم :-** ينبغي على المدققين الداخليين ان تقوم نتائج واستنتاجات المهمة على تحاليل وتقييمات مناسبة.

2340- **الأشراف على المهمة :-** ينبغي أن تكون مهمات التدقيق محل أشراف ملائم بما يكفل تحقيق الأهداف وضمان الجودة وتطوير كفاءات الفريق.

ويفسر المعهد تحديد المعلومات عندما تكون المعلومات واقعية ومناسبة ومقنعة وذات صلة مفيدة لتحقيق أهداف المهمة ، ويعتمد التحليل والتقييم على ان تكون نتائج المهمة مبنية على تحاليل وتقييمات مناسبة ، ويتم تحديد عملية الأشراف على كفاءة وخبرة المدققين الداخليين ودرجة تعقيد المهمة .

ومما سبق نلاحظ ان معايير (IIA) جاءت أكثر تفصيلاً في إيضاح و تنفيذ المهمة من خلال تحديد المعلومات على ان تكون واقعية ومناسبة ، وتحليل وتقييم النتائج تقييم مناسب وكذلك يكون محل الأشراف ملائم لكي يكفل تحقيق الأهداف وضمان الجودة ويحتفظ هنا مدير التدقيق الداخلي بكامل المسؤوليات للأشراف على جميع المهمات المنجزة.

بينما تطرق الدليل الاسترشادي إلى إجراءات تدقيق الحسابات والرقابة على البيانات والأنظمة المالية وتدقيق العقود والمقاولات والتي تعد مشابه لعمل المدقق الخارجي من خلال وجود برامج تدقيق على الوحدات الحكومية من خلال الهيئات واللجان التي تشرف على عمل الوزارات .

• **المعيار رقم(2400- تبليغ النتائج) :-** ينبغي على المدققين الداخليين ان يبلغوا نتائج المهمات ، وتضمن المعيار فقراته التالية .

2410- **معايير التبليغ :-** ينبغي على المدققين الداخليين ان يبلغوا نتائج المهمات والاستنتاجات القابلة للتطبيق والتوصيات ذات الصلة.

2420- **جودة التبليغ :-** ينبغي ان تكون التبليغات صحيحة وموضوعية وواضحة وموجزة وبناءة وكاملة في أوانها .

2430- **استخدام عبارة "أنجزت المهمة وفقاً للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي"**

يمكن للمدققين الداخليين ان يفيدوا بان مهماتهم قد تم "انجازها وفقاً للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي " فقط في حال كانت نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة يدعم هذه العبارة .

2440- **نشر النتائج :-** ينبغي على مدير التدقيق الداخلي مراجعة والموافقة على تبليغ نتائج مهمة التدقيق إلى الأطراف المعنية.

2450- **الآراء العامة :-** عند إصدار آراء عامة ينبغي الأخذ بعين الاعتبار استراتيجيات أهداف مخاطر الوحدة الاقتصادية .

من خلال إيضاح تبليغ النتائج النهائية للمهمة الى الأطراف المعنية مع وجود الاستنتاجات القابلة للتطبيق والتوصيات او خطط العمل ذات الصلة ، وتعد جودة التبليغ أمراً مهم عندما يكون صحيح و خالياً من الأخطاء ويكون التبليغ موضوعياً عندما

تحديد اوجه التشابه والاختلاف بين معايير IIA ودليل عمل وحدات التدقيق الداخلي في العراق

يكون منصفاً ومحايداً وإذا احتوى التبليغ على خطأ أو سهو فينبغي على مدير التدقيق الداخلي ان يقوم بإبلاغ المعلومات الصحيحة الى جميع الأطراف التي تلقت التبليغ الأصلي ، ان استخدام عبارة "أنجزت المهمة وفقاً للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي" هذا يبين مدى تعهم المدققين الداخليين للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في حال كانت نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة يدعم هذه العبارة ويمكن كذلك الإفصاح عن عدم التوافق لأنه قد يكون مخالف لميثاق الأخلاقيات والمعايير وعليه يجب الإفصاح عن أسباب عدم التوافق ، ويعتمد نشر النتائج على مراجعة مدير التدقيق الداخلي الموافقة على التبليغ النهائي للمهمة قبل ارسالها مع تحديد لمن وكيف سيتم توزيعها .

من خلال ما تقدم نلاحظ عدم ذكر هكذا تفاصيل في الدليل الاسترشادي لوحدة التدقيق الداخلي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي وان الدليل اقتصر على إيضاح بعض التفاصيل التي تم مقارنتها من خلال أخراج نقاط التماثل والاختلاف في بعض معايير الصفات .

- **المعيار رقم (2500-متابعة سير العمل):** - ينبغي على مدير التدقيق الداخلي ان يعد ويضع نظام متابعة النتائج التي تم إبلاغها إلى الإدارة.
- **المعيار رقم (2600-إبلاغ قبول المخاطر):** - عند قبول الإدارة العليا مستوى مرتفع من المخاطر غير مقبول بالنسبة الى الوحدة الاقتصادية، فعلى مدير التدقيق الداخلي ان يناقش الأمر مع الإدارة العليا وان لم يحل الأشكال فينبغي إبلاغ مستوى أداري أعلى بذلك.

الخلاصة :-

نجد من كل ما تقدم أن هناك قصور في الدليل الاسترشادي لوحدة التدقيق الداخلي وقد وضع هذا القصور منذ استهل الدليل الاسترشادي في مقدمته في بيان مفهوم نظام الرقابة المالية مبتعداً عن بيان مقدمة عن التدقيق الداخلي وأهميته وحاجة الوحدات الاقتصادية الحكومية ،اذ من المعروف عند إصدار دليل أو معايير دولية أو محلية تكون مقدمته تهتم في بيان الحاجة والأهمية لمثل هكذا دليل وبالأخص عندما يكون مخصص في جانب واحد وهو التدقيق الداخلي .

وأما الجانب الأخر والأهم فهو عدم محاكاة الدليل الاسترشادي لمعايير التدقيق الداخلي (IIA) الذي نتج عنه قصور واضح والذي انعكس على عمل التدقيق الداخلي كنشاط وكذلك كمهنة و من خلال المقارنة التحليلية برزت نقاط القصور التالية.

- 1- اقتصرت مقدمة الدليل الاسترشادي على بيان أهمية نظام الرقابة الداخلية واهتمام المنظمات الدولية ولم يبين أهمية التدقيق الداخلي .
- 2- لم يتضمن الدليل الاسترشادي الغرض والالتزام من الدليل لكن اقتصر الغرض في تقديم المساعدة في اداء واجباتهم بصورة كفؤة وفعالة.
- 3- اقتصر الدليل الاسترشادي على بيان مفهوم الرقابة الداخلية ومفهوم التدقيق الداخلي واجراءات تدقيق الحسابات ولم يبين الاقسام الرئيسية التي يقوم عليها التدقيق الداخلي والتي بينتها معايير (IIA) للتدقيق الداخلي من حيث معايير الصفات ومعايير الاداء .
- 4- لم يتضمن الدليل الاسترشادي على تحديد اهداف وصلاحيات ومسؤوليات قسم التدقيق الداخلي على وجه التحديد لكنه اوضحها على وجه العموم في بيئة الرقابة .
- 5- اشار الدليل الاسترشادي الى الاستقلالية في تعريف التدقيق الداخلي بكونه جهاز مستقل وكذلك بينها في بيئة الرقابة بتأكيده على استقلالية قسم التدقيق الداخلي ولكنه لم يشير الى موقعه في الهيكل التنظيمي والاتصال المباشر لمدير التدقيق الداخلي بالإدارة العليا.
- 6- تضمن الدليل الاسترشادي في بيان الكفاءة في تطبيق معايير التدقيق الداخلي ولكن ليس هنالك معايير تدقيق داخلية متبناة من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

- ٧- أطلق الدليل الاسترشادي على وحدة التدقيق الداخلي أيضاً وحدة الرقابة الداخلية ومن الأخطاء الشائعة أن تسمى وحدة التدقيق الداخلي بوحدة الرقابة الداخلية كونها جزء من الرقابة الداخلية.
- ٨- لم يتضمن الدليل الاسترشادي على برنامج ضمان وتحسين الجودة .
- ٩- لم يتطرق الدليل الاسترشادي على التقييم الداخلي على أداء وحدات التدقيق الداخلي .
- ١٠- لم يتضمن الدليل الاسترشادي كيفية ادارة نشاط التدقيق الداخلي التخطيط ادارة الموارد والسياسات والاجراءات والتنسيق والاعتماد التي بينها معيار ادارة النشاط.
- ١١- لا يوجد في الدليل الاسترشادي اي توجيه لأعداد خطة عمل المهام الموكلة اليهم من حيث الحوكمة وادارة المخاطر والرقابة الفعالة .
- ١٢- لم يتطرق الدليل الاسترشادي الى تخصيص الموارد اللازمة لكل مهمة ومتابعة نتائج التوصيات .
- ١٣- لم يتضمن الدليل الاسترشادي على قبول المخاطر من قبل الادارة العليا وفي حالة قبول مخاطر اعلى من هي الجهة التي تعترض وتناقش هذه المخاطر .
- ١٤- لم يبين الدليل الاسترشادي كيفية اضافة قيمة للوحدة الاقتصادية وتحسين مسار العمليات.
- ١٥- لم يتطرق الدليل الاسترشادي عن كيفية تبليغ النتائج وقبول المخاطر على مستوى الوحدة ككل وفي حالة قبول مخاطر اعلى من الذي يناقش هذه المخاطر ومع من .
- وتعد نقاط القصور اعلاه هي نتيجة الدراسة التحليلية والمقارنة بين الدليل الاسترشادي ومعايير التدقيق الداخلي IIA ولكن هناك بعض نقاط القصور على الشكل العام للدليل الاسترشادي وهي:
- أ- صدور الدليل على شكل غير واضح التطبيق من قبل الوحدات الحكومية .
- ب- صدر الدليل عام 2007 ولم يجرى عليه اي تعديل او تحسين لغاية الان.
- ت- لم يبنى الدليل الاسترشادي في وقته على معايير دولية التي تخص مهنة التدقيق الداخلي .
- ث- وجود خلط في المفاهيم بين عمل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي .
- ج- تضمن الدليل مفهوم الرقابة الداخلية اكثر مما تضمن مفهوم التدقيق الداخلي الذي يعد احد اركان الرقابة الداخلية .
- ح- تضمن الدليل الاسترشادي على بيان انواع التدقيق الداخلي وهي (تدقيق مالي ، تدقيق الالتزام ، وتدقيق تشغيلي) وفي الوقت الحالي انواع التدقيق الداخلي (تدقيق اداء ، تدقيق نظم معلومات) بالإضافة الى ما ذكره الدليل الاسترشادي .
- خ- هنالك اجراءات تدقيق الحسابات هي اشبه بإجراءات عمل ديوان الرقابة المالية الاتحادي عند فحص نظام الرقابة الداخلية وعمل وحدات التدقيق الداخلي .
- ومن كل ما تقدم نلاحظ هنالك قصور واضح في الدليل الاسترشادي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي في تعزيز ورفع مهنة التدقيق الداخلي ليوافق الحاجة والغرض الذي اعد من اجله وتقديم يد العون لوحدات التدقيق الداخلي والوصول الى كفاءة اداء مقبولة تساعد في انجاز المهام الموكلة له ، وان تطبيق المعايير يعد كأساس تستند عليه الادارة العليا في قياس اداء وحدات التدقيق الداخلي .
- ومما تقدم يمكن القول ان المقارنة التحليلية قد اثبتت الفرضية الاول والتي تنص على ((عدم وجود انسجام بين الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومعايير التدقيق الداخلي لـ (IIA)))

الاستنتاجات

١. ان وظيفة التدقيق الداخلي بمفهومها القديم عاجزة عن إضافة قيمة للوحدات الاقتصادية في ظل التوسع الكبير للأشطة و الحاجة إلى خدمات تأكيدية و استشارية فضلاً عن الخدمات التقليدية للتدقيق الداخلي .
٢. تتميز وظيفة التدقيق الداخلي بوجود معايير التدقيق الداخلي وميثاق اخلاقيات المهنة الصادرة عن معهد المدققين الامريكي IIA التي ينبغي ان يتحلى بها المدقق الداخلي عند ممارسته وظيفته التدقيق الداخلي .

تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين معايير IIA ودليل عمل وحدات التدقيق الداخلي في العراق

٣. وجود قصور في الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي الدليل الاسترشادي عام 2007 اذ لم تجرى عليه اي تغييرات او تحديث ليؤكف التطورات والتغيرات التي حدثت على صعيد وظيفة التدقيق الداخلي لغاية الان .
٤. تضمن الدليل الاسترشادي مفاهيم الرقابة الداخلية ولم يختص فقط في عمل وحدات التدقيق الداخلي الذي اعد من اجله وكذلك احتوى الدليل الاسترشادي على اجراءات تدقيق الحسابات والتي هي اشبه بإجراءات تدقيق ديوان الرقابة المالية على عمل الوحدات الاقتصادية .
٥. تضمن الدليل الاسترشادي الكفاءة في تطبيق معايير التدقيق الداخلي رغم انه لا توجد معايير متبناة من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي .
٦. يعد كل من الدليل الاسترشادي ومعايير التدقيق الداخلي IIA كإطار لهيكلية عمل التدقيق الداخلي وليس كدليل خاص بالوحدة الاقتصادية كون هناك اختلاف في التطبيقات و الاجراءات التي تتبعها الوحدات الاقتصادية.

التوصيات

- ١- ضرورة تبني مفهوم التدقيق الداخلي الحديث كونه يعمل على إضافة قيمة للوحدات الاقتصادية ، بتقديمه الخدمات التأكيدية و الاستشارية والبقاء على تقديمه الخدمات التقليدية ، وكذلك تحسين عمليات الوحدة من خلال فاعلية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة و توفير الإمكانيات المادية والمالية اللازمة لتبني هذا المفهوم .
- ٢- ضرورة وجود ميثاق للتدقيق الداخلي مصادق عليه من قبل الادارة العليا للوحدة الاقتصادية ، و أن يكون هذا الميثاق واضحاً ومفهوماً وأن يحدد صلاحيات ومسؤوليات القسم ويوفر الدعم اللازم للقيام بأعمال قسم التدقيق الداخلي و نطاق هذه الاعمال.
- ٣- ضرورة اعداد دليل اجراءات خاص بكل وزارة يقوم العمل عليه من قبل الهيئات المتواجدة في الوحدة الاقتصادية (الوزارة) و وحدات التدقيق الداخلي للوحدة الاقتصادية لاختلاف حاجات هذه الوحدات الى ادلة اجرائية يحكم عملها .
- ٤- ضرورة تبني معايير التدقيق الداخلي IIA في تحسين الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي ليعزز من كفاءة وحدات التدقيق الداخلي عن طريق الاعتماد على مدخل منهجي منظم.

المصادر

أولاً : المصادر العربية

- ١- ديوان الرقابة المالية الاتحادي، دائرة شؤون الفنية والدراسات، دليل استرشادي لوحدات التدقيق الداخلي في الوزارات، ٢٠٠٧.
- ٢- معايير التدقيق الدولية لسنة/٢٠١٠م، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين/ عمان- الأردن.
- ٣- الانتوساي ، التعريف بقيمة وفوائد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، لمؤتمر الحادي والعشرين خلال انعقاده في العام ٢٠١٣م.
- ٤- الدهراوي ، كمال الدين مصطفى ، سرايا ، محمد السيد ،دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ،المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية ،مصر ،٢٠١٣م.
- ٥- رضوان، إيهاب ديب مصطفى، أثر التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الدولية، دراسة حالة البنوك الفلسطينية في قطاع غزة، رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية- غزة، ٢٠١٢.
- ٦- الزمر ، عماد سعيد ، رمضان ، احمد ابو الوفاء ،غربية ، محمد علي ، روضان ، حمدى احمد ، عشاوي كامل السيد ، عبد المجيد ، مایسة مصطفى ،صبرة ، مراد السيد صبري ، طنطاوي ، سعاد موسى ، مبادئ وبرامج المراجعة ، الناشر كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، القاهرة ، مصر ، ٢٠١٧م.
- ٧- جبار ، فداء عبد الجبار ،مدى الالتزام شعب الرقابة والتدقيق في الجامعات الحكومية بالمعايير المهنية الحديثة ، مجلة كلية المأمون الجامعة ، العدد ٩ ، ٢٠١٢م.

تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين معايير IIA ودليل عمل وحدات التدقيق الداخلي في العراق

- ٨- سرايا ، محمد السيد ، اصول وقواعد المراجعة والتدقيق ، دار المعرفة الجامعية ، الاسكندرية ، مصر، ٢٠٠٢م
- ٩- شرية ، علي هاتف عبد علي ، تحسين جودة التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية بأستخدامات معايير تنقية Six Sigma ، لإكمال متطلبات نيل درجة الماجستير علوم في المحاسبة، الجامعة المستنصرية ، كلية الادارة والاقتصاد ، ٢٠١٥م.
- ١٠- عثمان، عبد الرزاق محمد ، "اصول التدقيق والرقابة الداخلية" ، الطبعة الاولى ، دار شركة ابناء شريف الانصاري ،بيروت، لبنان، ٢٠١١م .
- ١١- علي ، كمال عبد السلام ، المعتمد ، خالد ، اصول علم المراجعة ،كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، ٢٠٠٣م.
- ١٢- لطفي ،امين السيد احمد ،المراجعة الادارية وتقييم الأداء ، الدار الجامعية ،الاسكندرية ، مصر ، ٢٠١١م.
- ١٣- محمد ، الامام احمد يوسف ،احمد ، بدرالدين فاروق ، منصور، فتح الرحمن حسن ، دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفعالية صناديق الاستثمار ، مجلة العلوم الاقتصادية ، مجلد ١٦ ، العدد الاول ، ٢٠١٥م.
- ١٤- محمد ، صالح ، التدقيق الداخلي ودوره في رفع من تنافسية المؤسسة ، الطبعة الاولى ، مركز البحث والتطوير الموارد البشرية ، عمان ، الاردن ، ٢٠١٦م.
- ١٥- محمد ، عبد المهدي عباس ، نجم ، بان توفيق ، اجهزة التدقيق الداخلي في ظل المعايير العامة ، مجلة الاقتصاد الخليجي ، العدد ١٥ ، ٢٠٠٨م .
- ١٦- مخلوف، احمد محمد، المراجعة الداخلية في ظل "المعايير الدولية للمراجعة الداخلية" في البنوك التجارية الأردنية ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص : فحص محاسبي ،جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، ٢٠٠٧م.
- ١٧- نجاة ، شمال ،تقييم اثر التدقيق الداخلي على فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات ، مجلة المالية والاسواق .
- ١٨- النونو، كمال محمد سعيد كمال ،مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك السلامية العاملة في غزة ، قدمت هذه الرسالة استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ،الجامعة الاسلامية غزة ، كلية التجارة ، ٢٠٠٩م.
- ١٩- الوردات ، خلف عبدالله ، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفق معايير الدولية الصادرة عن IIA ، الطبعة الاولى ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، ٢٠٠٦م
- ٢٠- يعقوب ، فيحاء عبدالله ، عيود سالم محمد ،التحكم المؤسسي واستراتيجية وظيفة التدقيق الطبعة الاولى ، دار الدكتور للعلوم الادارية والاقتصادية ، بغداد العراق ، ٢٠١٣م .

ثانياً : المصادر الأجنبية

- 1- Soltani, bahram ,2007,Auditing An International Approach, one edition , Pearson Education Limited .
- 2- Hang ,jung-hua , han,hui-lin, An Empirical Study on Effectiveness of Internal Auditing for Listed Firms in Taiwan , National Central University.
- 3- George, Drogalas, Theofanis ,Karagiorgos, Konstantinos, Arampatzis, 2015, Factors associated with Internal Audit Effectiveness: Evidence from Greece , International Review of Management and Marketing, Vol. 4, No.1.
- 4- Stewart, Jenny, Subramaniam, Nava, 2010,Internal Audit Independence and Objectivity: Emerging Research Opportunities, j.stewart@griffith.edu.au
- 5- Avram ,critina bota, POPA, Ioan, stefanescn , critina ,2011,methods of measuring the performance of internal audit, research Gate,Vol. 10, Special Number, 2010.
- 6- The Institute of Chartered Accountants of India ,2008, The Publication Department on behalf of CA. R. Devarajan .
- 7- Chen , xiao – mei ,2012 , Internal Auditing Systems and Method in China: Reform and Improvement , International Conference, IBI 2011.
- 8- Al-Matari, Ebrahim Mohammed, Al-Swidi , Abdullah Kaid, Fadzil , Faudziah Hanim Binti ,2014, The Effect of the Internal Audit and Firm Performance: A Proposed Research Framework, vol 4, no1 .
- 9- Handbook of international standards auditing and quality control,2009 the International Federation of Accountants , New York USA.
- 10- Switzer, susan, 2007, Internal Audit Reports Post Sarbanes-Oxley, John Wiley & Sons, Inc.
- 11- Baily, anderew D, Gramaling ,Andrew A, Rammoorit , Sridhar , 2003,Research opportunities in internal auditing , The Institute of Internal Auditors.
- 12- Arens, A.A., Elder, R. J. and Beasley, M. S., 2014, Auditing & Assurance Services,15_ edition , Pearson Education, Inc, New Jersey, USA
- 13- Pickett , K. H. Spencer ,2005 , the Essential Hand book of internal Auditing, two edition , John Wiley & Sons, England.

- 14- McDonald, Robert N ,2005, Auditing for sochal change , 6th Global Forum on Reinventing Government Towards Participatory and Transparent Governance 24 – 27 May 2005, Seoul, Republic of Korea.
- 15- Ridley, Jeffrey , D'Silva, Kenneth , Creativity and Innovation: Keys to a successful future for Internal Auditing , entre for Research in Accounting, Finance and Governance Department of Accounting & Finance, London South Bank University London SE1 0AA, England .
- 16- Certification Candidate Handbook ,2017, Publications the institute of internal auditors, New York USA.
- 17- Buregeya , Pascal , 2007,the role of internal auditing in the organizational performance of the Rwanda revenue authority , Submitted in fulfillment of the requirement for the degree magister .
- 18- Shaban , Osama Samih , 2014, The Extent of Applying the International Internal Audit Standards by the Telecommunication Companies Operating in Jordan , British Journal of Applied Science & Technology, vol 4, No 9.
- 19- International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing , 2017, Publications the institute of internal auditors.