

متطلبات إدارة التدقيق الداخلي بين المعايير الدولية والقوانين
العراقية

**Requirements for the management of internal
audit between international standards and
Iraqi laws**

المحاسب القانوني

المدرس الدكتور صدام كاطع هاشم

جامعة النهرين _ كلية إقتصاديات الأعمال

الملخص:

يعتبر التدقيق الداخلي نشاطاً تقييمياً مستقلاً ينشأ داخل المنشأة لتدقيق العمليات التشغيلية كخدمة للإدارة وهو أيضاً وسيلة رقابية إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى ، إذ لابد من تنظيم عمله من حيث تحديد هدف التدقيق ومهامه وأرتباطه ضمن الهيكل التنظيمي والتوصيف الوظيفي للكوادر العاملة فيه وفق معايير التدقيق الداخلي الدولية للقطاعين العام والخاص بعيداً ، عن الاجتهاد من أجل ضمان استقلالية المدقق ومواكبة الاتجاهات الحديثة في التدقيق.

وتتمحور مشكلة البحث حول عدم وجود معايير لتحديد متطلبات إدارة التدقيق في القطاعين المذكورين في العراق سوى بعض القوانين العراقية التي حددت التوصيف الوظيفي للعاملين في قسم التدقيق الداخلي . ف جاء هذا البحث ل يُسلط الضوء على متطلبات إدارة التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية والواقع التدقيقي في العراق ومتطلباته وفق التشريعات القانونية .

Abstract:

An internal audit is an independent evaluation activity established within the entity to audit operations as a management service. It is an administrative means of control that measures and evaluates the effectiveness of other means of control. It must be organized in terms of defining the objective of the audit and its functions and its linkage within the organizational structure and job description of the staff working according to internal auditing standards International public and private sectors away from diligence in order to ensure the auditor's independence and keep pace with modern trends in auditing.

The problem of research is that there are no criteria for determining the audit management requirements in the two sectors mentioned in Iraq except for some Iraqi laws that define the job descriptions for the employees of the internal audit department.

This research is intended to highlight the requirements of internal audit management according to international standards and the reality of auditing Iraq and its requirements in accordance with legal legislation.

المحور الاول : منهجية البحث**أولاً: مشكلة البحث:**

ان محور مشكلة البحث هو وجود فجوة بين متطلبات إدارة التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي والقوانين المحلية أدت الى عدم وجود دليل التدقيق الداخلي في القطاعات الاقتصادية المختلفة القطاع العام والخاص لتوحيد الاجراءات من جهة ومن جهة أخرى تحديد التوصيف الوظيفي ، الذي انعكس سلباً على أداء التدقيق الداخلي وعدم القيام بواجبه المفروض.

ثانياً: هدف البحث:

يهدف البحث إلى تسليط الضوء على متطلبات إدارة التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي والصلاحيات ، والواجبات المحدد بموجب القوانين العراقية للعاملين في دوائر وأقسام التدقيق الداخلي في كلا القطاعين العام والخاص وبيان أوجه القصور وايجاد الحلول الممكنة للنهوض بواقع التدقيق الداخلي في العراق .

ثالثاً: أهمية البحث:

جاء أهمية البحث من أهمية تطبيق المعايير الدولية لإدارة التدقيق الداخلي والمطبق في كثير من بلدان العالم وتقليل حجم الفجوة القائمة بين التشريعات القانونية والمعايير أعلاه .

رابعاً: فرضية البحث:

انطلاقاً من أهمية الدور الذي يقوم به التدقيق الداخلي في تنفيذ وتقديم التوصيات واقتراح تطوير النظم والإجراءات التي تحددها الإدارات العليا بغية الوصول الى الهدف المنشود للمنشأة ، فان فرضية البحث تقوم على أساس ان اتباع المعايير الدولية في تحديد متطلبات إدارة التدقيق الداخلي يعط نتائج ايجابية على الصعيد التنظيمي للمهنة فضلاً عن التعديلات الضرورية التي يجب ان تكون في التشريعات القانونية النافذة .

خامساً: أسلوب البحث:

يتبع أسلوب القياس المنطقي الإستدلالي من خلال دراسة المعايير الدولية للتدقيق الداخلي الصادرة من معهد المدققين الداخليين (IIA) والتشريعات القانونية العراقية التي تحدد عمل التدقيق الداخلي في القطاع العام والقطاع الخاص .

المقدمة :

تعتبر المراجعة الداخلية أو التدقيق الداخلي، نظاماً للتقييم الذاتي الداخلي في المنشأة، وترتكز عليه أعمال المحاسبة الإدارية وإدارة الجودة ، حيث يقوم موظفو المنشأة انفسهم بإجراء تقييم مستمر للتأكد من صحة الوضع المالي لعمليات المنشأة.

اذ يقوم بدور تأكيدي واستشاري وبدون أي مسؤولية تنفيذية مطلقاً من خلال درجة الثقة والتكامل والمعلومات التي يجب على دائرة التدقيق الداخلي القيام بالمراجعات المالية والوسائل المستخدمة في التحقق من فعالية النظام المحاسبي ، وتحديد، وتصنيف، وقياس النتائج للدورة المالية والمركز المالي والابلاغ عنه ، والاداء الاداري والمالي والتشغيلي ومدى ملائمة وفعالية نظام الضبط الداخلي وإدارة المخاطر وعمليات الحوكمة ، والتحقق من وجود الأصول (وانها بصورة جيدة) ووجود الحماية المناسبة والملائمة لها ، وصحة الالتزامات ، والأصول ، والإيرادات والاعباء والتقيد بالقوانين والانظمة المعمول بها ، وبالتالي تقديم التقارير إلى مجلس الإدارة أو من يمثله ونسخة منه الى الإدارة العليا (المدير العام) بما توصلت إليه نتيجة التدقيق وتقديم التوصيات والاقتراحات التي تراها مناسبة والعمل على متابعة مايتخذ بشأنها من إجراءات وقرارات.

وهذا يوجب علينا التعرف على الذين يقومون بهذا العمل وماهي مؤهلاتهم وارتباطهم بالهيكل التنظيمي مع باقي الاقسام وماهي حدود عملهم ، حيث نجد أن هنالك جملة من المعايير الدولية فضلاً عن القوانين العراقية والمعايير المحلية النافذة التي ترسم إدارة التدقيق الداخلي مع علمنا بان هنالك فجوة بين المعايير والقوانين المحلية وعدم مواكبة التطورات الحاصلة في مجال علم التدقيق، الذي يتطلب منا الوقوف على تلك التطورات ومقارنتها مع واقع التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي والخاص في العراق ورسم اطار عام للإدارة التدقيق الداخلي.

وقد تضمن البحث محورين ، الأول: متطلبات إدارة التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ، وأما المحور الثاني: متطلبات إدارة التدقيق الداخلي وفق ما محدد بموجب القوانين العراقية ، حيث توصل البحث إلى استنتاجات أهمها: قصور جانب التشريعي في العراق من مواكبة التطورات الحاصلة في المعايير التدقيق الداخلي الدولية ، وعدم انسجامها مع واقع مؤسساتنا الحكومية والشركات الخاصة .

واما التوصيات فكان اهمها ضرورة وضع دليل عام لإدارة التدقيق الداخلي في ضوء المعايير الدولية وتعديل مايمكن تعديله من القوانين النافذة بغية النهوض بالواقع المهني للتدقيق الداخلي في العراق .

المحور الثاني : متطلبات إدارة التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية

أولاً: تعريف التدقيق الداخلي:

هناك مجموعة من التعاريف، نذكر أهمها :

أ. عرف دليل رقم (4) : هو جهاز تقويمي مستقل ضمن تشكيلات المنشأة ويعتبر أحد وسائل الرقابة الداخلية الفعالة تنشئه الإدارة للقيام بخدمتها وطمانتها على وسائل الضبط الموضوعية مطبقة وكافية من خلال مجموعة من الضوابط والاجراءات لتحقيق العمليات والقيود ويشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والاحصائية، وللتأكد من حماية أصول وأموال المنشأة والتحقق من اتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والاجراءات الادارية المرسومة لهم .

ب. تعريف معهد مراجعي الحسابات الداخليين : ((هوكل مايقوم به المدققين من اجل ضمان مستقل وموضوعي اضافة إلى الأنشطة الإستشارية التي تهدف إلى إضافة قيمة وتحسين عمليات المنظمة، و يساعد المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال وضع نهج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر ، والرقابة، والحوكمة)).

(Spencer Pickett: 2005:109)

ج. هو مجموعة من أوجه النشاط المستقلة داخل المشروع تنشئها الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والبنود ويشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والاحصائية وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وأموال المنشأة وفي التحقق من اتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم وقياس صلاحية تلك الخطوط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم ادخالها. (عثمان ، 1999:128)

يرى الباحث تعريف التدقيق الداخلي هو كيان إداري مستقل داخل المنشأة يهدف إلى خلق اطمئنان للإدارة العليا بالتزام الموظفين بالقوانين والأنظمة والتعليمات وحماية الموجودات المنشأة من اجل إضافة قيمة للمنشأة من خلال دوره التاكديدي والاستشاري الذي يقوم به .

ثانياً: اهداف التدقيق :

يقوم التدقيق الداخلي بالتقييم الحاسم لإداء العمليات المختلفة داخل المنشأة بمافي ذلك نظام الاستثناءات الداخلي والفحص الداخلي للإداء العام للنظام المعمول به ويكون مسؤوليته حول دقة المعلومات المحاسبية واكتمالها وموثوقيتها التي يتم الابلاغ عنها من قبلهم وايجاد الحلول الممكنة للمخالفات .

فضلاً عن قيامه بدراسة جانب العمليات التشغيلية في المشاريع وتحليلها بشكل حاسم للوقوف على نقاط ضعف النظام وتحديد أماكن عدم الكفاءة والهدر.... الخ وابلإغ الإدارة حولها (tendon.2009:115)

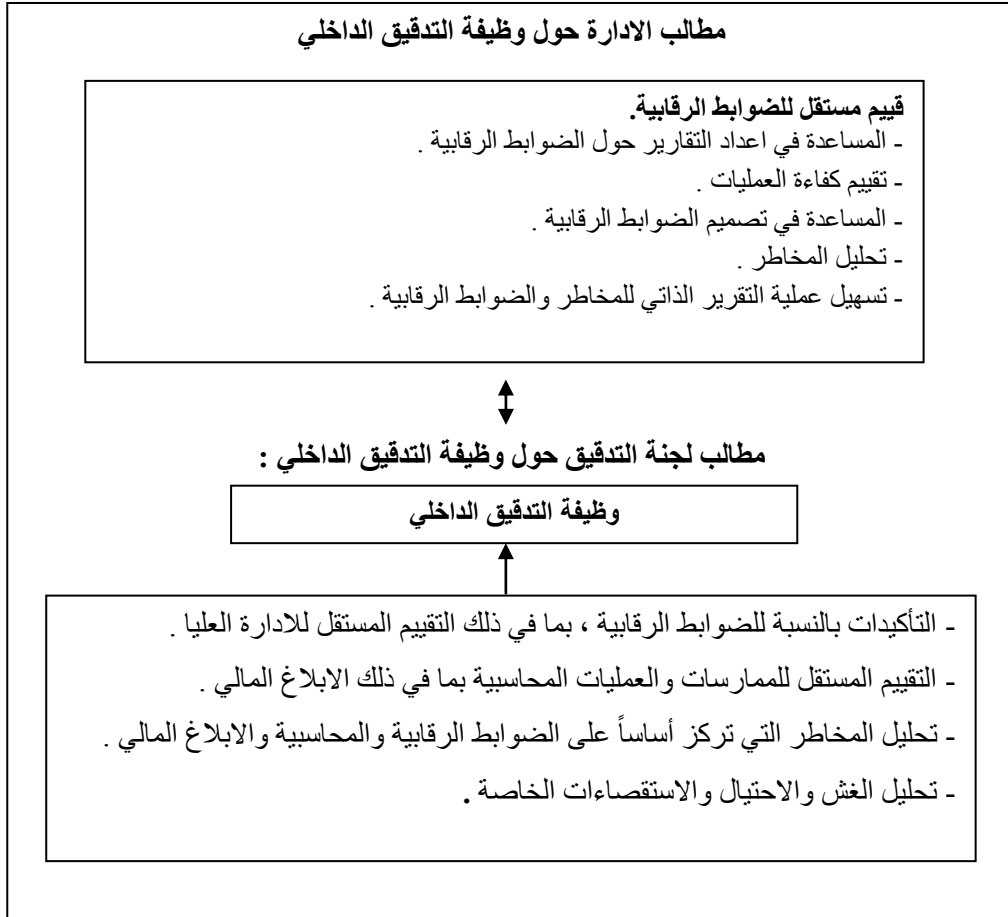
ويمكن اجمال أهداف التدقيق الداخلي التي تختلف باختلاف طبيعة وحجم المنشأة والظروف المرتبطة والمستفيدين من تقارير التدقيق الداخلي بالاتي: (الوردات ، 2014 :37)

1. التأكد من مدى ملائمة وفعالية السياسات وإجراءات الضبط الداخلي المعتمد لبيئة وظروف العمل والتحقق من تطبيقها .

2. التأكد من الالتزام الادارات والدوائر من خلال ممارسة أعمالها بتحقيق الاهداف والسياسات والاجراءات المعتمدة خلال فترة زمنية أو مالية معينة .

3. أقتراح الاجراءات اللازمة لزيادة كفاءة وفعالية الدوائر التنفيذية والانشطة تأكيداً للمحافظة على الممتلكات والموجودات .
 4. التأكد من صحة البيانات ومدى الاعتماد العمليات ودراسة الضبط والفحص عليها من خلال مراجعة وتقييم إدارة المخاطر الداخلي وتدقيق البيانات .
 5. مراجعة إجراءات إدارة المخاطر وما اشتملت عليه من مراكز الخطر .
 6. مراجعة فعالية الأساليب المعتمدة لتقييم تلك المخاطر .
 7. التأكد من الإلتزام بالقوانين والانظمة المعمول بها .
 8. إعداد تقارير مفصلة ودورية بنتيجة التدقيق ورفعها الى أعلى سلطة تنفيذية .
- يقدم التدقيق الداخلي فوائدٍ عديدةٍ ومميزة في المنشأة لاسيما لمجلس الإدارة ، وللجنة التدقيق وجميعها تركز على الأبعاد المختلفة لتقدير المخاطر والرقابة ، والشكل التالي يوضح المطالب المنافسة حول وظيفة التدقيق الداخلي لكل من مجلس الإدارة ولجان التدقيق .

شكل رقم (1) اهداف التدقيق الداخلي



المصدر : (نجم ، 2013 : 11)

يلاحظ من الشكل تطور في مفهوم التدقيق الداخلي حيث اشتمل المفهوم الجديد على نوعين من الخدمات التي تقدمها بالإضافة الى الخدمة التقليدية وظيفية التدقيق (تقييم المخاطر وتقديم الخدمات الاستشارية) بعد أن كانت بمفهومها القديم لوظيفة التدقيق الداخلي (الفحص والتقييم).

(جمعة ، 2011: 47)

يرى الباحث هنالك اتساع في نطاق عمل التدقيق الداخلي في ضوء الإتجاهات الحديثة التي طرأت على العلوم ، وبات على المدقق الداخلي القيام بتحليل العلاقات المتداخلة بين البيئة الداخلية للمنشأة والبيئة الخارجية لإدارة المخاطر من أجل خلق قيمة للمنشأة .

ثالثاً: تنظيم إدارة التدقيق الداخلي:

المقصود بالتنظيم الداخلي إدارة دائرة التدقيق الداخلي ورسم الهيكل التنظيمي لها وتحديد نوعية وعدد أفرادها والوصف الوظيفي لمختلف مستويات الوظائف في الدائرة وشرح المهام الرئيسية للدائرة ، وهذا يتوقف على حجم المنشأة وتعقيدات العمليات التي تقوم بها المنشأة . (الوردات : 2014: 479)

حيث أشار المعيار (2000 – 2130) الدولي للتدقيق الداخلي كيفية إدارة نشاط التدقيق بفعالية من خلال الاتي : ([www. global.theiia.org](http://www.global.theiia.org))

1. ضمان إضافة قيمة للمنشأة .
2. اعداد خطة مبنية على المخاطر من أجل تحديد أولويات نشاط التدقيق بما ينسجم مع أهداف المنشأة .
3. تنسيق مع الإدارة العليا والمجلس الإدارة للموافقة على خطط نشاط التدقيق الداخلي والموارد التي تتطلبها وتأثير محدودية الموارد على نشاط التدقيق .
4. استعمال موارد التدقيق الداخلي بفعالية من أجل انجاز خطة التدقيق الموافق عليها .
5. اعداد سياسات واجراءات الكفيلة من أجل توجيه نشاط التدقيق الداخلي .
6. التقاسم المعلوماتي وتنسيق النشاط مع أطراف أخرى خارجية وداخلية والتي تقدم خدمات التاكيد والاستشارة لضمان التغطية الملائمة والتقليص من ازدواجية الجهود .
7. إعداد تقارير دورية الى الإدارة العليا ومجلس الإدارة حول أهداف وصلاحيات ومسؤوليات وأداء نشاط التدقيق وفقاً لخطة عمله ، والتزاما بمبادئ ميثاق الاخلاقيات المهنة والمعايير ، إذ يجب أن تتضمن هذه التقارير المخاطر المرتفعة والمسائل الرقابية بما فيها الغش والاحتيال والمسائل المتعلقة بالحوكمة ، وأي مواضيع أخرى تتطلب انتباه الإدارة العليا لها .
8. تقييم مسار الحوكمة في المؤسسة وتقديم التوصيات المناسبة لتحسين أساليب الحوكمة للمنشأة.
9. تقييم فعالية والمساهمة في مسار إدارة المخاطر .
10. يجب ان يساعد التدقيق الداخلي المنشأة في الحفاظ على ضوابط رقابية فعلية من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها والدفع نحو تحسين الأداء باستمرار .

اذ يتعين على المدقق إعداد خطة مبنية على المخاطر لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي بشكل يتوافق مع أهداف المؤسسة حيث يتمثل الغرض من التخطيط السنوي للتدقيق في ضمان توافق أنشطة التدقيق مع احتياجات المؤسسة وإضافة القيمة لتحقيق الأهداف المحددة مسبقاً، كما يساعد التخطيط السنوي في الاستغلال الأمثل للموارد المحدودة للتدقيق.(زمان ، 2017: 31)

يرى الباحث ان تحقيق تلك الأهداف لاينطبق على بعض المنشآت منها المنشآت الصغيرة اذ يكفي ان يقوم التدقيق بدوره التقليدي على العكس في المنشآت الكبيرة التي يجب الاخذ بهذه الاهداف لمساعدة متخذي القرار

لإضافة قيمة للمنشأة بسبب كثرة العمليات اليومية وربما يعتبر في بعض الاحيان أداة للتدقيق الخارجي لإبداء الرأي في القوائم المالية .

وأما التوصيف الوظيفي للتدقيق الداخلي وفق متطلبات المعايير الدولية للتدقيق الداخلي فقد صنفت المدققون الداخليون الى (مديرالتدقيق ومشرف التدقيق ومدقق ،السكرتارية) وهذه المسؤوليات وتلك الوظائف وأهدافها ومعياري التقييم الذاتي لها وموضحة حسب الجدول الآتي :

جدول رقم (1) التوصيف الوظيفي دائرة التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي

التصنيف	اساس	مدير التدقيق الداخلي	مشرف التدقيق (رئيس القسم)	المدقق	السكرتارية
أهداف الوظيفة		وضع برنامج شامل لإدارة التدقيق الداخلي طبقاً لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي .	الإشراف على مهمات التدقيق الرئيسية وتنسيق أعمال التدقيق مع المدققين للتأكد من أن أعمال التدقيق الجارية تتم وفقاً للخطة الموضوعية	تنفيذ مهمات التدقيق الداخلي طبقاً لبرنامج التدقيق المعد لهذه الغاية من قبل مشرف التدقيق	حلقة الوصل بين مدير الدائرة والمدققين ومع كافة دوائر المنشأة وبين المدققين بعضهم ببعض
		التأكد من خضوع أنشطة المنشأة لبرنامج منظم للتدقيق الداخلي بهدف التأكد من أن الإجراءات المتبعة كفيلاً لتأمين سلامة وحسن سير العمل.		إعداد تقرير بجميع الاستنتاجات والتوصيات ومناقشتها مع مشرف التدقيق	معرفة تواجده المدققين في الميدان وتسهيل الاتصال بهم
		مدى التزام المنشأة والعاملين فيها بالقوانين والاحكام العامة وسياسات والجراءات المعمول بها في المنشأة		إبلاغ مسؤولية عن حالات تعرض إستقلالية للخطر اذا شعر بذلك	الاحتفاظ بملفات بشكل يسهل معه الرجوع للوثيقة المطلوبه بسهولة
		تشجيع الكفاءة التشغيلية في المنشأة وذلك لاضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها.		القيام بأعمال طباعة المراسلات وتقارير التدقيق الصادرة عنالتدقيق الداخلي	القيام بأعمال طباعة المراسلات وتقارير التدقيق الصادرة عنالتدقيق الداخلي
المسؤوليات		وضع سياسات نشاط التدقيق الداخلي	توجيه أداء المدققين وتدريبهم	القيام بأعمال المسح الميداني الاولي للنشاط الخاضع للتدقيق لفهم وتحديد أسلوب العمل ووضع التوصيات المتعلقة باحتياجات التدقيق	الاحتفاظ بسجل تحركات المدققين في الميدان وتسهيل الاتصال بهم ترتيب أسلوب حفظ الملفات والوثائق المتعلقة بأعمال التدقيق
المسؤوليات		اعتماد برنامج التدقيق لجميع أنشطة المنشأة	وضع وتطبيق وتحديث برامج التدقيق لكل مهمة تدقيق	وضع خطة العمل شاملة النطاق والاسلوب وبرنامج الوقت اللازم للانتهاء من المهمة	طباعة جميع المراسلات التدقيق الموافق عليها من قبل مدير التدقيق أو مشرفي التدقيق
		وضع الخطة السنوية للتدقيق بما فيها إتماد الجداول الزمنية ورفعها للمدير العام ولجنة التدقيق .	التأكد من أن أعمال التدقيق قد تمت بموضوعية وأستقلالية تامة من قبل المدققين	مراجعة المستندات والقيود والوثائق والسجلات اللازمة بأعمال التدقيق كما هو مخطط له	تنسيق وترتيب اللقاءات أو الاجتماعات من الموظفين الاخرين
		المصادقة على جميع التقارير والمراسلات الصادرة عن التدقيق بما فيها التوصيات لتحسين العمل	متابعة توصيات التدقيق الداخلي الى أن يتم الانتهاء من تنفيذها كاملة وكتابة تقرير دوري حول ذلك	التنسيق مع منسق إدارة الجهة الخاضعة للتدقيق بخصوص الحصول على الوثائق اللازمة وتحديد الاحتياجات اللازمة لتنفيذ المهمة .	كتابة محاضر إجتماعات التدقيق الداخلي وتوثيق برنامج تدريب المدققين

تقييم كفاية إستجابة الإدارة التشغيلية للتوصيات المصادق عليها من الإدارة العليا والمتابعة مع الإدارة التشغيلية للمساعدة في اتخاذ الاجراءات اللازمة .	التأكد من أن أعمال التدقيق تمت أستناداً لمعايير التدقيق الداخلي	توثيق جميع الاستنتاجات والملاحظات التي تدعم رأيه النهائي حول النشاط الخاضع للتدقيق	أية أعمال أخرى توكل لها من قبل مدير التدقيق الداخلي
تنفيذ مهمات الخاصة في التدقيق بناء على طلب الإدارة	مراجعة ملفات أوراق العمل في جميع مراحل التدقيق على المهمة والتأكد من أن ملفات التدقيق قد انجزت بالاستناد الى سياسات وإجراءات التدقيق الداخلي الواردة في الدليل.	تقييم مدة فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية على النشاط الخاضع للتدقيق	
التعاون مع المدققين الخارجيين والتأكد من تنسيق الجهود وتحقيق الاستفادة المتبادلة	مراجعة مسودة تقرير التدقيق مع مدير التدقيق الداخلي	الاحتفاظ بملف أوراق عمل للمهمة وترتيب وتوثيقه حسب سياسات الدائرة	
تقييم موظفين التدقيق الداخلي والتوصية بالترقيات والعلو السنوية	القيام بالزيارات التفقدية الميدانية لمختلف مواقع المنشأة وإعداد التقارير عن هذه الزيارات	احفاظ على العلاقات الانسانية ومهارات الاتصال مع جميع منتسبي المنشأة	
أي صلاحيات اخرى تفوض له من قبل المدير العام ولجنة التدقيق	أية مسؤوليات أخرى يكلف بها من قبل مدير التدقيق الداخلي		
مع المدير العام ومدراء الدوائر في المحافظات مع المدققين الخارجيين	مع مدراء الدوائر ورؤساء الأقسام موظفي المنشأة المدققين الخارجيين		
الهيئات والمنظمات المحلية والعالمية المتخصصة في مجال التدقيق الداخلي			
ان يكون حاصلًا على شهادة جامعية في المحاسبة ، الاقتصاد ، إدارة الأعمال ، ويكون حاصل على مؤهل مهني من معهد كعترف به مثل CPA CLA	ان يكون حاصلًا على شهادة جامعية في المحاسبة ، الاقتصاد ، إدارة الأعمال ، ادارة مالية ويفضل أن يكون حاصل على مؤهل مهني من معهد كعترف به مثل CPA CLA	ان يكون حاصلًا على شهادة جامعية في المحاسبة ، الاقتصاد ، ادارة الأعمال ، ادارة مالية	دبلوم في إدارة الاعمال أو السكرتاريا
خبرة في التدقيق لمدة 8 سنوات على الاقل	خبرة في التدقيق لمدة 4 سنوات على الاقل	خبرة في التدقيق لمدة 2 سنة على الاقل	خبرة في التدقيق لمدة 2 سنة على الاقل
مهارة في التحليل المالي	مهارة في التحليل المالي	مهارة في استخدام الحاسوب	مهارة في استخدام الحاسوب
إجادة اللغة الانكليزية	إجادة اللغة الانكليزية	إجادة اللغة الانكليزية	إجادة اللغة الانكليزية
تحقيق أهداف التدقيق	القدرة على إدارة وتوجيه العناصر البشرية المسؤولة تجاهه	انجاز الاعمال الموكلة اليه في الوقت المحدد وبكفاءة	مدى الكفاءة التي تتم بها الاحتفاظ بالملفات والوثائق والطباعة
مستوى التوصيات والارشادات المقدمة للعاملين	تحقيق اعلى مستوى ممكن من الانتاجية	مدى سرعة التي تتم بها عملية التدقيق	مدى المحافظة على سرية الاعمال الموكلة اليها
السرعة والدقة في اعداد البرامج والخطط	انجاز الاعمال في الوقت المحدد	تحضير التقارير والدراسات في الوقت المناسب	مدى الكفاءة التي يتم في متابعة المدققين وتلبية حاجاتهم
القدرة على ادارة وتوجيه العناصر البشرية تجاهه	دقة وفائدة التقارير المرغوبة في الوقت المحدد.	مدى الكفاءة التي تتم انجاز الاعمال الموكلة إليها في الوقت المحدد	مدى الكفاءة في انجاز الاعمال الموكلة إليها في الوقت المحدد

المصدر : من أعداد الباحث بالاعتماد على (الوردات ، 2014 : 480-487)

يرى الباحث ان هنالك ترابطاً بين الوظائف المشار اليها مع تقليل في الحلقات العمل التي تتعكس ايجابياً على انجاز العمل ضمن الوقت المحدد ، اذ يرتبط المدققون بمدير التدقيق مباشرةً مع اعطاء الحرية في عمل المدققين فهم يعتبرون الركيزة الاساسية في العمل .

رابعاً: مبادئ وأخلاقيات المهنة :

لكل مهنة أحكام اخلاقية تحكمها من أجل تعزيز الثقة بها ومنها التدقيق الداخلي والذي يُعد ضرورة أساسية لنشاطه الذي يقوم اساساً على الثقة في تأكيدها الموضوعي بشأن إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة الخ. والمعرفة بقواعد السلوك الاخلاقي التي تعد أداة ودليل للمدققين الداخليين في التعامل مع الزملاء داخل المنشأة مع المدققين الخارجيين والذي يتطلب التصرف بإنصاف ومهنية مع السلامة الاخلاقية في جميع جوانب الاعمال التدقيقية ويجب التعامل بالموضوعية من أجل القيام بالواجبات للوصول إلى المستويات المتوقعة من الصدق، النزاهة ، الشفافية من جميع النواحي وهذا يتطلب إدارة تدقيق الداخلي ملتزمة وموثوقة بها. (Henning&other.2008.60)

صدر عن معهد المدققين الداخليين (IIA) مبادئ أخلاقيات المهنة . تتكون من اربعة أركان هي (الاستقامة والموضوعية والسرية والكفاءة) يمتد نطاقها إلى أبعد من تعريف مهنة التدقيق الداخلي لكي يشمل أيضاً عنصرين أساسيين هما: www.global.theiia.org

1. المبادئ الوثيقة الصلة بمهنة التدقيق وممارستها .
2. قواعد السلوك المهني التي تحدد المعايير التي يتوقع من المدققين الداخليين مراعاتها ، وهي قواعد تعد بمثابة عامل مساعد في تحويل المبادئ الى تطبيقات عملية ، كما ان المقصود بها توجيه السلوك الأخلاقي للمدققين الداخليين .

وأما المبادئ التي يجب أن يلتزم بها المدققون الداخليون عند أدائهم العمل وفق ماجاء في أعلاه هي : (النواص، 2017: 12-13)

أ. مبدأ الاستمرارية :

التدقيق الداخلي في الوحدة الاقتصادية يجب أن يكون وظيفة دائمية من حيث تنفيذ المسؤوليات (المهام) والواجبات، وتقع على الإدارة العليا مسؤولية اتخاذ الاجراءات الضرورية التي تضمن استمرارية هذه الوظيفة بما يتناسب مع حجم وطبيعة أنشطة الوحدة الاقتصادية وخاصة فيما يتعلق بتوفير الموارد الاقتصادية والبشرية المؤهلة التي تساعد قسم ،التدقيق الداخلي على تحقيق اهدافه.

ب. مبدأ الاستقلالية:

يجب ان يكون قسم التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية مستقل عن الانشطة التي تخضع للتدقيق، وكذلك عن عمليات الرقابة الداخلية اليومية، وهذه الاستقلالية تمنح المدققين الداخليين فرصة اعطاء رأي نزيه، مستقل فيما يقومون بأدائه من اعمال. وهذا يتطلب ان تكون تبعية ارتباط التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة او لجنة التدقيق المنبثقة من مجلس الإدارة ويكون الاتصال مباشراً مع هذا المستوى.

ج. مبدأ التوثيق وثيقة التدقيق :

وثيقة نشاط التدقيق الداخلي تكون عادة مكتوبة لتعريف الغرض من النشاط والمسؤوليات والصلاحيات وكذلك تظهر موقع نشاط التدقيق الداخلي بداخل الوحدة الاقتصادية وصلاحيات الوصول الى السجلات.

د. مبدأ النزاهة والموضوعية:

ويطلب هذا المبدأ أن يكون قسم التدقيق الداخلي قادراً على أداء مهامه بعيداً عن التحيز والتدخل والتأثر بآراء الآخرين أو بمصالحهم الخاصة.

هـ. مبدأ الكفاية المهنية:

تعتبر الكفاية المهنية عنصراً جوهرياً في تأدية مهام التدقيق الداخلي بشكل مناسب داخل الوحدة الاقتصادية وتشمل الكفاية المهنية المعرفة والخبرة والخلفية التعليمية واستمرارية التدريب والتأهيل لموظفي التدقيق ضمن سياسة تدريبية منتظمة آخذين بنظر الإعتبار طبيعة وتعقد الانشطة والتقدم التكنولوجي وزيادة الخدمات التي تقدمها الوحدة الاقتصادية.

يرى الباحث ان هنالك معوقات تعيق البعض من تطبيق مبادئ اخلاقيات المهنة منها جهل الإدارة العليا في المنشأة للدور المهم للتدقيق الداخلي الذي يعتبر أحد وسائل الضبط الداخلي مما يضطر بعض المدققين عن التخلي عن بعض تلك الاخلاقيات بضغط من الإدارة.

خامساً: المعايير الدولية للتدقيق الداخلي :

صدر المعيار الاول في سنة 1978 واستمر في وضع إطار مهني وتطوير معايير التدقيق الداخلي جديدة وبأتت سارية المفعول سنة 2002 وفي سنة 2013 وافق المجلس معايير التدقيق (IASB) على التغييرات النهائية للمعايير من قبل الاجراءات القانونية الدولية الممارسة المهنية إطار الرقابة المجلس (IPPFOC). وترتكز المعايير إلى عدد من المبادئ وتوفر إطار لأداء وتعزيز عملية التدقيق الداخلي كما تعد المعايير متطلبات إلزامية تتألف ممايلي : (الوردات، 2014: 69)

1. بيانات المتطلبات الاساسية للممارسة المحترفة للتدقيق الداخلي ولتقييم فاعلية أدائها .
2. التفسيرات التي توضح المصطلحات أو المفاهيم الموجودة ضمن البيانات .

تتألف المعايير الدولية من قسمين أساسيين (معايير الصفات ومعايير الاداء) تتناول معايير الصفات الخصائص التي يجب توفرها في المؤسسات والافراد الذين يمارسون التدقيق الداخلي واما معايير الاداء تتناول طبيعة التدقيق الداخلي ومعايير الجودة لقياس أداء الخدمات المقدمة وحسب الجدول الآتي :

جدول رقم (2) المعايير الدولية للتدقيق الداخلي

رقم	المعايير الصفات	رقم	معايير الاداء
1000	الاهداف ، الصلاحيات ، المسؤوليات	2000	إدارة نشاط التدقيق الداخلي
1100	الاستقلالية والموضوعية	2100	طبيعة العمل التدقيق
1200	المهارات والعناية المهنية اللازمة	2200	التخطيط للمهمة التدقيق
1300	برنامج ضمان وتحسين الجودة	2300	تنفيذ المهمة التدقيق
		2400	تبلغ النتائج
		2500	متابعة سير العمل
		2600	إبلاغ قبول المخاطر

المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على المعهد المدققين الداخليين الدولي.

سادساً: المنظمات الدولية (معهد المدققين الداخليين) :

تأسس في سنة 1941 في أمريكا وهي هيئة عالمية في مجال التدقيق الداخلي تضم أكثر من 175000 عضواً ، وتمثل جمعية المدققين الداخليين مكاتب محلية في أكثر من 190 دولة حول العالم. إن مهمة المعهد تتلخص في تقديم الإرشاد الفعال لمهنة التدقيق الداخلي حول العالم ومنح المدققين الداخليين الدوليين عدة شهادات مهنية لتأهيل الملاكات المهنية في مجالات متعددة في التدقيق الداخلي وانسجماً مع الاتجاهات الحديثة في مجال الاعمال ومتطلبات الاسواق العالمية وهي :

(www.institutes.theiia.org)

1. شهادة المدقق الداخلي المجاز (CIA) Certified Internal Auditor
2. شهادة التقييم الذاتي للرقابة (CCSA) Certification in Control Self-Assessment
3. شهادة مدقق حكومي محترف (CGAP) Certified Government Auditing Professional
4. شهادة مدقق الخدمات المالية المعتمد (CFSA) Certified Financial Services Auditor
5. شهادة ضمان إدارة المخاطر المعتمدة (CRMA) Certification in Risk Management Assurance
6. مؤهل قيادة التدقيق الداخلي (QIAL) Qualification in Internal Audit Leadership

يعتبر المعهد الصوت العالمي للمدققين الداخليين المهنيين في مجال الحكم ، والمخاطر والرقابة الداخلية إذ يصدر المعهد المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي كما ويوفر المعهد مستويات مختلفة من التوجيه من خلال المؤتمرات والحلقات الدراسية والتدريب على شبكة الانترنت وتكنولوجيا المعلومات (David.2009.12)

المحور الثالث : متطلبات إدارة التدقيق الداخلي وفق القوانين العراقية :

تحدد متطلبات إدارة التدقيق الداخلي الواجبات والمسؤوليات الخاصة بالموقع الوظيفي وكيفية إدارة المهارات والواجبات التي يقوم بها شاغل الوظيفة شاملة مؤهلاته العلمية والعملية ويستعمل لتحديد القيمة النسبية للوظائف داخل المنشأة وايضا كمقياس لتحديد القيمة النسبية للوظائف و كمقياس لتحديد الراتب واختيار وتعيين الموظفين لتحقيق متطلبات العمل ويعتبر أداة مفيدة للمدير لتقييم أداء الموظف في موقع عمله .

وقبل الخوض في متطلبات العمل لابد من لقاء الضوء على الأدلة التدقيقية الصادرة والجهات المنظمة للعمل وأهم القوانين والتعليمات المنظمة للتدقيق الداخلي.

أولاً: ادلة التدقيق المحلية :

اما في العراق فتم اصدار عدد من أدلة التدقيق من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية الذي تأسس سنة 1988 برئاسة رئيس ديوان الرقابة المالية وعضوية عدد من أعضاء من باقي وزارات الدولة وممثلين عن نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين وهي :

1. دليل رقم (1) مسؤولية مراقب الحسابات عن الاحداث اللاحقة .
2. دليل رقم (2) تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية .

3. دليل رقم (3) المعايير الأساسية للتدقيق.
4. دليل رقم (4) دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية.
5. دليل رقم (5) التوثيق.
6. دليل رقم (6) تخطيط عملية التدقيق والإشراف عليها .
- وكان آخر إصدار سنة 2002 ولغاية الآن لم يصدر دليل آخر وكما أشرنا في المحور الأول وجود تغييرات متسارعة طرأت على مهنة التدقيق ولانزلت ، وان عدم مواكبة تلك التطورات سوف تتعكس سلباً على الاداء العام للمهنة التدقيق من القيام بواجباتها أمام التحديات التي يواجهها العراق منذ 2003 من الفساد الاداري والمالي وتراجع مستوى الكفاءة التشغيلية لعدد من الدوائر والوزارات فضلاً عن القطاع الخاص .
- بغرض الوقوف على جانب القصور في ادلة التدقيق الداخلي وفق التشريعات العراقية وإيجاد المعالجات لتقليل الفجوة التي نتجت عن عدم مواكبة الاتجاهات الحديثة في التدقيق في القطاعين العام والخاص في العراق كان لابد من اجراء مقارنة بين ادلة المحلية والمعايير التدقيق الداخلي الدولية وحسب الجدول ادناه .

جدول رقم (3) مقارنة بين أدلة التدقيق المحلية والمعايير التدقيق الداخلي الدولية

المعايير التدقيق الداخلي الدولية	رقم المعيار	الأدلة التدقيق الداخلي العراقية
معايير الصفات		1. الدليل استرشادي في التدقيق الداخلي ويتضمن مايلي
الأهداف، الصلاحيات، المسؤوليات	1000	أ. أهداف التدقيق الداخلي
الاستقلالية والموضوعية	1100	ب. مهارات وسلوكيات يجب ان يتمتع بها المدققون
المهارات والعناية المهنية اللازمة	1200	ج. الموضوعية في عمل المدققين
برنامج ضمان وتحسين الجودة	1300	د. سلبيات يجب تجنبها في أسلوب عمل المدققين
معايير الأداء		هـ. صفات يجب ان تتوفر في المدققين
إدارة نشاط التدقيق الداخلي	2000	2. قانون الملاك رقم (25) لسنة 1960 توصيف وظائف التدقيق
طبيعة العمل	2100	
التخطيط للمهمة	2200	
تنفيذ المهمة	2300	
تبليغ النتائج	2400	
متابعة سير العمل	2500	
إبلاغ قبول المخاطر	2600	

المصدر : من اعداد الباحث

من الملاحظ في الجدول لم يصدر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق بأي معيار ينظم عمل التدقيق الداخلي وهذا تقصير واضح في عدم اهتمام الجهات المعنية بالمهنة التدقيق الداخلي وخاصة نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين في تحديد متطلبات إدارة التدقيق الداخلي طبقاً للمعايير التدقيق الداخلي (IIA) وإنما اشار الدليل الاسترشادي في التدقيق الداخلي الصادر من ديوان الرقابة المالية للقطاع العام على بعض البنود المشار إليها في الجدول أعلاه.

نوصي بضرورة إصدار معايير للتدقيق الداخلي للقطاعين العام والخاص وفقاً للمعايير الدولية من قبل الجهات المعنية .

ثانياً: المنظمات المحلية (نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين):

تعد نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين هي المعنية بوضع المدققين والتي تأسست في عام 1969 التي يجب أن تأخذ على عاتقها ما يأتي:

- أ. رفع المستوى المهني والاجتماعي للمدققين والمحاسبين والدفاع عن حقوقهم وتيسير سبل العمل لهم وضمان مستقبلهم عند الشيخوخة والمرض والعجز والبطالة.
- ب. المساهمة في النهضة الاقتصادية والتخطيط لها بالتعاون مع الجهات المختصة.
- ج. تنظيم قواعد مزولة المهنة.
- د. التعاون مع النقابات والجمعيات والهيئات المهنة الاخرى داخل العراق وخارجه في سبيل تحقيق الغايات المشتركة.
- هـ. اجازة انشاء جمعيات علمية ترتبط بالنقابة تعمل على تنشيط العلوم والمواضيع التي تدخل ضمن اطار المهنة.

يرى الباحث انه على رغم من قيام الجمعية بإقامة العديد من الدورات وورش العمل والمؤتمرات العلمية للنهوض في الواقع المحاسبي والتدقيقي في القطاعين الخاص والعام . لكن مازالت تفتقر إلى دليل عام لعمل التدقيق الداخلي الذي يمكن ان يعتمد عليه في إدارة التدقيق الداخلي من جهة ومن جهة أخرى لتوحيد اجراءات العمل بعيداً عن سلطة الإدارات التي قد تقيد من عمل المدقق الداخلي.

ثالثاً: التدقيق الداخلي في القطاع العام

لم يتم تحديد متطلبات إدارة التدقيق الداخلي القطاع العام بموجب تشريع معين لكن نص قانون الادارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 1995 القسم (13) (بقرار وزير المالية الاسلوب والاجراءات التي يتولاها التدقيق الداخلي في الوزارات وحدات الانفاق والمؤسسات العامة ومسؤولية ضمان ان تكون عملية التدقيق جارية بموجب القواعد والاجراءات) ، وليتم اقرار هذه الاجراءات والقواعد ، اضافة الى ذلك اشار القسم اعلاه الى نوع الاداء المطلوب من التدقيق الداخلي وهي :

1. اعداد التخمينات النظامية لكفاءة وتفعيل عملية اتخاذ القرارات الصادرة عن الوزارات والحد من المجازفات اضافة الى الرقابة الداخلية .
2. رفع تقارير عن اصدارات الرقابة الداخلية المهمة وتحسين عمليات الرقابة ونظام المعلومات لتقليل المجازفة في عملية اتخاذ القرارات .
3. مراجعة فعالية وكفاية استعمال الخدمات الموجودة واقتراح طرق فعالة لتقديم تلك الخدمات.
4. التواصل مع مؤسسة التدقيق الداخلي.
5. تقديم المعلومات بشكل دوري عن وضعية تنفيذ خطة التدقيق السنوية .

وايضا صدر الدليل الاسترشادي لوحدة التدقيق الداخلي في الوزارات الصادر من ديوان الرقابة المالية الاتحادي الذي تطرق الى بعض مفاهيم وواجبات ومتطلبات اخرى للعمل المدققين الداخليين وهذا لا يعدوا سوى نظرة بنطاق ضيق حول نشاط الذي لا بد القيام به من قبل التدقيق الداخلي.

ماعدا ذلك فان المدققين يعملون بموجب قوانين عامة كباقي موظفين القطاع العام منها قانون الخدمة المدنية رقم (24) لسنة 1960 النافذ الذي حدد شروط التوظيف و مقدار الراتب الاسمي و العلاوة والترفيه وكل مايتعلق بالموظف من استقالة والاعارة .. الخ .

وأضف إلى العديد من القوانين والتعليمات والأنظمة التي صدرت لتنظيم شؤون الموظفين القطاع العام التي ترسم حدود الوظيفة العامة والصلاحيات والمسؤوليات المناط للموظف وتحفظ حقوقه

إذ صنف قانون الملاك رقم (25) لسنة 1960 وظائف التدقيقية الى : (مدير تدقيق الحسابات و مدقق حسابات أقدم ومدقق حسابات ومعاون مدقق حسابات) وأما التوصيف الوظيفي لتلك لوظائف فقد حدد بموجب منشور وزارة المالية ذي العدد (30878) لسنة 2010/6/23 فقد حدد المؤهلات العلمية والعملية لشاغل تلك الوظائف في ماعدا وظيفة معاون مدقق لم يذكر التوصيف الوظيفي لها وحسب منشور وزارة المالية اعلاه وكما مواضع في ملحق رقم (1).

يعتبر وصف الوظائف المذكورة في الملحق أعلاه أساساً في إدارة التدقيق الداخلي ، واذا ماأردنا مقارنتها مع أهداف التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي (IIA) نجد هنالك جملة من سلبيات تحيط بالتوصيف الوظيفي المعتمد للوظائف التدقيقه وهي :

1. جملة الواجبات المحدده للوظائف تتركز على التدقيق المستندي والذي يعتبر الهدف الثانوي في التدقيق الداخلي .
2. تدقيق السجلات المحاسبية وموازن المراجعة والحسابات الختامية وايضا ذلك مجال الهدف الثانوي في التدقيق الداخلي.
3. تم اعطاء دور للتدقيق في تنظيم الحسابات وهذا مخالف قواعد السلوك الاخلاقي التي تنص عدم اشراك المدققين في تنظيم الحسابات .
4. لم تشر الواجبات الى كيفية قيام التدقيق الداخلي بتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر .
5. لم تحدد كيفية قيام التدقيق الداخلي بتقييم وتحسين فعالية عمليات التحكم المؤسسي .
6. لم يحدد كيفية قيام التدقيق الداخلي باضافة قيمة للمنشأة من خلال خفض التكاليف واكتشاف وضع الغش وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية والعمل مايلزم لتحسين عملياتها ومساعدة الدائرة على تحقيق أهدافها عن طريق تقييم وتحسين عملياتها .
7. لم يعطِ اهتماماً بأعداد تقارير مفصلة ودورية بنتيجة التدقيق الذي يرفع الى الإدارة العليا لاتخاذ القرار المناسب.
8. لم تشر الى ماهية الاجراءات الداخلية المتبعة والتي تهدف الى التأكد من صحة مختلف العمليات المالية والإدارية .
9. لم يراعِ اعتماد المدقق الداخلي عند تخطيط وتنفيذ الخطط اعمال التدقيق التحلي بالشك المهني .
10. لم يعطِ دوراً للتدقيق الداخلي لتأكيد حول قابلية المعلومات للاعتماد عليها بجميع المستويات الإدارية وانحصر عمله في المجال التدقيق المستندي .

11. لم يتم تعزيز تلك الواجبات بدليل سلوك المدققين الداخليين فيما بينهم وباقي المستويات الإدارية منها اعتماد المنهج الانساني للتدقيق الداخلي .
12. لم يعطِ الحق للمدققين في الوصول (غير المشروط) لجميع أنشطة وسجلات وممتلكات الدائرة . يرى الباحث ضرورة التقييد في المعايير التدقيق الداخلي من خلال قيام الجهات المعنية من أجل توجيه عمل المدققين للهدف الذي أنشئ من أجله.

رابعاً: التدقيق الداخلي في القطاع الخاص:

لا يوجد نصّ تشريعيّ لتحديد متطلبات إدارة التدقيق الداخلي في قطاع الخاص على الرغم من وجود نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين التي تم التطرق إليها أنفاً والمعنية بهذه الفئة من المهنيين ،حيث يعمل القطاع الخاص بموجب القوانين الآتية :

1. قانون التجارة رقم (30) لسنة 1984.

2. قانون الشركات رقم (21) لسنة 1997 وتعديلاته.

حيث لم يشر قانون الشركات إلى أي فقرة تخص تحديد متطلبات التدقيق الداخلي في الشركات وانما نصت في الفرع الثالث من اختصاصات وصلاحيات مجلس الإدارة المادة (117) ثامناً ينشئ مجلس الإدارة لجنتين من أعضائه لتقديم التوصيات بخصوص ما يأتي :

أ. اختيار مدققين ماليين مستقلين من غير العاملين في المنشأة لجنة الرقابة والتدقيق المالي.

ب. تحديد طبيعة وكمية الأتعاب المدفوعة لأعضاء مجلس الإدارة وللمدير المفوض لجنة الأجور.

يجب ان لا يكون أي من أعضاء هاتين اللجنتين موظفاً رسمياً أو مساهماً في المنشأة تتجاوز قيمة اسهمه فيها 10% عشرة بالمائة من أسهم المنشأة، ويجب ان لا يكون مرتبطاً بأي منهم بصفة القرابة المباشرة أو عن طريق الزواج أو من خلال مصلحة شخصية او اقتصادية لدرجة قد تؤدي إلى التأثير على حياد قراراته ويعلم عن أي تصرف أو إجراء يتخذ يخالف أي من توصيات إحدى اللجنتين وأسبابه في اجتماع الجمعية العمومية ويسجل في محضر الاجتماع. تتحمل لجنة المراقبة والتدقيق المالي مسؤولية ضمان دقة عمليات التدقيق المالي وإمكانية الاعتماد عليها وتعد اجتماعات مغلقة مع المدققين الماليين المستقلين لتحقيق ذلك، وتضمن الاحتفاظ خلال العام بسجل عن جميع المعاملات المالية ذات الصلة يتماشى مع المعايير الدولية المتعارف عليها للمحاسبة من اجل مناقشتها مع المدققين الماليين المستقلين.

ومن الملاحظ ماورد في أعلاه بان القانون لم يحدد الواجبات والمهام والتوصيف الوظيفي للتدقيق الداخلي وماهو موقعه ضمن الهيكل التنظيمي في المنشأة ، ومن هنا نستنتج بان عمل التدقيق الداخلي لم يوظّر في دليل موحد لإجراءات التدقيق الذي يجعل عمل التدقيق متناسقاً في كافة الشركات .

وكذلك يتحدد موقع قسم التدقيق الداخلي ضمن الهيكل التنظيمي للشركات القطاع الخاص ويكون ضمن النظام الداخلي وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات ايضاً لتك المنشأة وهذا يختلف باختلاف نوع المنشأة وحجم نشاطها ، يرى الباحث وجود قصوراً في الجانب التشريعي في العراق من مواكبة التطورات الحاصلة في معايير التدقيق الداخلي الدولية وعدم انسجامها مع واقع مؤسساتنا الحكومية والشركات الخاصة .

المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات :

1. قصور جانب التشريعي في العراق من مواكبة التطورات الحاصلة في معايير التدقيق الداخلي الدولية وعدم انسجامها مع واقع مؤسساتنا الحكومية والشركات الخاصة .
2. ان هدف التدقيق الداخلي يعتبر حجر الأساس لتحقيق هدف التدقيق الخارجي المتمثل في إبداء الرأي المهني المحايد حول مدى صدق وعدالة المركز المالي للمنشأة وتوافقه مع متطلبات المعايير الدولية والمحلية من خلال مايقوم به أعمال طيلة سنة كاملة والنتائج التي يتوصل لها إذا ما توافرت المتطلبات الصحيحة لإدارة التدقيق الداخلي.
3. اتساع نطاق عمل التدقيق الداخلي في ضوء الاتجاهات الحديثة التي طرأت على العلوم ، حيث بات من المدقق الداخلي القيام ايجاد العلاقات المتداخلة بين البيئة الداخلية للمنشأة والبيئة الخارجية لإدارة المخاطر من أجل خلق قيمة للمنشأة .
4. وجود ترابط بين الوظائف المحددة في ضوء معايير التدقيق الداخلي الصادرة من (IIA) لقسم التدقيق الداخلي حيث نجد ان هنالك تقيلاً من حلقات العمل التي تعكس ايجابياً على انجاز العمل ضمن الوقت المحدد ، اذ يرتبط المدققين بمدير التدقيق مباشرة مع اعطاء الحرية في عمل المدققين كونهم الركيزة الاساسية في العمل التدقيقي .
5. وان عدم مواكبة التطورات الحاصلة في المعايير الدولية للتدقيق الداخلي سوف تنعكس سلباً على الأداء العام مهنة التدقيق في القيام بواجباتها أمام التحديات التي يواجهها العراق منذ 2003 من الفساد الاداري والمالي وتراجع مستوى الكفاءة التشغيلية لعدد من الدوائر والوزارات فضلاً عن القطاع الخاص .
6. عدم وجود دليل عام لعمل التدقيق الداخلي في العراق والذي يمكن ان يعتمد عليه حين يتم تحديد إدارة التدقيق الداخلي من جهة ومن جهة أخرى لتوحيد اجراءات العمل بعيداً عن سلطة الإدارات التي قد تقيد من عمل مدقق الداخلي.
7. اعطاء دور للمدققين الداخليين ضمن التوصيف الوظيفي الصادر من وزارة المالية في تنظيم الحسابات وهذا مخالف لقواعد السلوك الأخلاقي التي تنص عدم اشراك المدققين في تنظيم الحسابات.

ثانياً: التوصيات :

1. زيادة توثيق العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وفق اعداد خطط عمل مشتركة ومن أجل تقليل الوقت المطلوب انجاز اعمال التدقيق وزيادة جودة التدقيق.
2. اقامة دورات تخصيصية في كيفية إدارة المخاطر لموظفي التدقيق الداخلي من أجل رفع مستوى الكفاءة المطلوبه وعدم الاعتماد على التدقيق الكلاسيك .
3. اتباع التوصيف الوظيفي للتدقيق الداخلي وحسب المعايير الدولية للتدقيق الداخلي الصادرة من (IIA) مع الاخذ بالاعتبار حجم ونوع النشاط المنشأة وانتمائها القطاعي .
4. زيادة تفعيل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية لإصدار ادلة تدقيق تتماشى والظروف الحالية ووفق المعايير الدولية .
5. ضرورة اعداد دليل موحد لعمل التدقيق الداخلي في القطاعين (العام والخاص) من أجل توحيد الاجراءات فيكون متكاملاً ومتوافقاً مع المعايير الدولية ويكون ملزماً لجميع المنشآت القطاعات المذكورة أنفاً.
6. مراعاة قواعد السوك المهني للتدقيق الداخلي وعدم اعطاء أي مسؤولية تنفيذية حفاظاً على استقلالية التي يجب ان يتصف بها المدقق.

المصادر

أولاً الكتب العربية

1. جمعة ، أحمد حلمي (التدقيق الداخلي والحكومي) دار صفاء للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ، 2011.
2. عبد الله ، خالد امين (علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية) دار وائل للنشر ، الطبعة الخامسة ، 2010 ، الاردن.
3. عثمان ، عبد الرزاق محمد (اصول التدقيق والرقابة الداخلية) الطبعة الثالثة ، 1999 ، الموصل دار الكتب للطباعة والنشر .العراق.
4. المطارنة ، غسان فلاح (المدخل الى تدقيق الحسابات المعاصر)، زمزم ناشرون وموزعون، الطبعة الاولى ، 2013، الاردن .
5. الوردات ، خلف عبد الله (دليل التدقيق الداخلي وفقاً لمعايير الدولية الصادرة من LLA) 2014، الوراق للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ، الاردن .

ثانياً: الدوريات

1. دليل المحلي تدقيق رقم (4) الصادر من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية ، العراق .
2. زمان ، عارف (تخطيط التدقيق الداخلي – مرحلة إضافة القيمة) مجلة الشرق الاوسط للتدقيق الداخلي ، العدد 2، 2017 ، جمعية المدققين الداخليين الامارات.
3. نجم ، بان توفيق (الدور التكاملي للتدقيق الداخلي في فاعلية التحكم المؤسسي -دراسة استطلاعية في عينة من المصارف والشركات العراقي) مجلة الاقتصاد الخليجي ، العدد 24 ، 2013 ، جامعة البصرة .
4. النواس ، رافد عبید (دور التدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي - دراسة تحليلية في ضوء دليل التدقيق الدولي رقم 240) مجلة المحاسب ، المجلد 24، العدد47، 2017 ، نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين ، العراق.

1.Book

1. David Goderre' Internal Audit Efficiency through Automation' 2009 , John Wiley & Sons . Lnc .canada
2. Henning Kagermann and othe' Internal Audit Handbook Management with the Audit Roadmap' 2008 , Springer – Verlag Berlin Heidelberg.
3. K.h.Spencer pickett ' the Essential hand book of internal auditing ' 2005, wiley a john wiley and sons ,ltd , publication.
4. Tandon &Other . Tandon .Sudharsanam. Sundharabahu(Ahand Book Of Practical Auditing) Fourteen Edition . S. Chand & Company ltd. 2009. India.
5. Marks . norman (Auditing That Matters)

2. Internet:

- 1.www.global.theiia.org
2. www.institutes.org

ملحق رقم (1) التوصيف الوظيفي لقسم التدقيق الداخلي وفق القوانين العراقية

المعيار التوصيفي	كاتب تدقيق	مدقق	مدقق اقدم	معاون مدير التدقيق	مدير التدقيق	مدير التدقيق أقدم
			دكتوراه أو مايعادلها في المحاسبة	دكتوراه أو مايعادلها في المحاسبة مع خبرة لاتقل عن (5سنوات) في مجال الاختصاص بعد الحصول على الشهادة .	دكتوراه أو مايعادلها في المحاسبة مع خبرة لاتقل عن (10سنة) في مجال الاختصاص بعد الحصول على الشهادة .	دكتوراه أو مايعادلها في المحاسبة مع خبرة لاتقل عن (15سنة) في مجال الاختصاص بعد الحصول على الشهادة .
		دبلوم في المحاسبة بعد الشهادة الأولية الجامعية في المحاسبة مع خبرة لاتقل عن (3سنوات) في مجال الاختصاص بعد الحصول على الشهادة .	ماجستير أو مايعادلها في المحاسبة مع خبرة لاتقل عن (4سنوات) في مجال الاختصاص بعد الحصول على الشهادة .	ماجستير أو مايعادلها في المحاسبة مع خبرة لاتقل عن (9سنوات) في مجال الاختصاص بعد الحصول على الشهادة .	ماجستير أو مايعادلها في المحاسبة مع خبرة لاتقل عن (14سنة) في مجال الاختصاص بعد الحصول على الشهادة .	ماجستير أو مايعادلها في المحاسبة مع خبرة لاتقل عن (19سنة) في مجال الاختصاص بعد الحصول على الشهادة .
المؤهلات العلمية والعملية	بكالوريوس في المحاسبة	شهادة جامعية أولية في المحاسبة مع خبرة لاتقل عن (4سنوات) في مجال الاختصاص بعد الحصول على الشهادة .	بكالوريوس في المحاسبة مع خبرة لاتقل عن (8سنوات) في مجال الاختصاص بعد الحصول على الشهادة .	بكالوريوس في المحاسبة مع خبرة لاتقل عن (13سنة) في مال الاختصاص بعد الحصول على الشهادة	بكالوريوس في المحاسبة مع خبرة لاتقل عن (18سنة) في مجال الاختصاص بعد الحصول على الشهادة	بكالوريوس في المحاسبة مع خبرة لاتقل عن (23سنة) في مجال الاختصاص بعد الحصول على الشهادة
	معهد إدارة المحاسبة		معهد إدارة / محاسبة مع خبرة لاتقل عن (10 سنوات) في مجال الاختصاص بعد الحصول على الشهادة .	معهد إدارة / محاسبة مع خبرة لاتقل عن (15سنة) في مجال الاختصاص بعد الحصول على الشهادة		
	اعدادية تجارة	اعدادية تجارة مع خبرة لاتقل عن (8سنوات) في مجال الاختصاص بعد الحصول على الشهادة .	اعدادية تجارة مع خبرة لاتقل عن (12سنة) في مجال الاختصاص بعد الحصول على الشهادة .	اعدادية تجارة مع خبرة لاتقل عن (17سنة) في مجال الاختصاص بعد الحصول على الشهادة		
	القيام بتدقيق وصولات القبض وسندات الصرف والقيد والتأكد من صحة تعريزها .		هي نفسها المكلف بها المدقق بأضافة الى :	المساهمة في تدقيق صحة القيود المحاسبية من الناحيتين الفنية والحسابية	يساهم في وضع التعليمات الحسابية والمالية ويعد البرامج والتعليمات الخاصة بها وتتابع تنفيذها	يساهم في وضع التعليمات الحسابية والمالية ويعد البرامج والتعليمات الخاصة بها وتتابع تنفيذها
المهام والواجبات	يساهم في تدقيق قوائم الرواتب والاجور والمخصصات والمصرفوات العامة وفحصها	التأكد من صحة ترحيل المعاملات من والى السجلات الحسابية .	تدقيق قوائم الرواتب والاجور والمخصصات والمصرفوات الاجرى ومطابقتها لكافة التعليمات والقرارات المالية والحسابية .	المساهمة في تدقيق موازن المراجعة ومطابقتها مع السجلات	يشرف على تدقيق القيود والمستندات الحسابية والقوائم والاعتمادات وكافة المعاملات التي يترتب عليها التزامات مالية .	يشرف على تدقيق القيود والمستندات الحسابية والقوائم والاعتمادات وكافة المعاملات التي يترتب عليها التزامات مالية .
	يعد الاضابير حسب مواضيعها ويحتفظ بها أو يسلمها الى المختصين ويقدم الأوليات لطالبيها	قيام بتدقيق قوائم الرواتب والاجور والمخصصات والمصرفوات الاخرى .	المشاركة في أعمال الجرد الموجودات ومطابقة الموجودات الفعلية مع أرصدها الدفترية والتأكد من صحة تنظيم القيود الخاصة بها.	المساهمة في أعمال الرقابة الداخلية وممارسة الصلاحيات.	يدرس التقارير المرفوعة من قبل المدققين أو الهيئات التدقيقية بنتائج التدقيق ويبيد الرأي في الفقرات المتعلقة بالتجاوزات والانحرافات ويقترح الحلول اللازمة لمعالجتها.	يدرس التقارير المرفوعة من قبل المدققين أو الهيئات التدقيقية بنتائج التدقيق ويبيد الرأي في الفقرات المتعلقة بالتجاوزات والانحرافات ويقترح الحلول اللازمة لمعالجتها.

يدقق بعض المعاملات الخاصة بالعقود والاتفاقيات بقدر تعلق الامر بالناحية المالية .	المساهمة في متابعة تقديم الخطط السنوية والفصلية ومتابعة تنفيذ الخطط.	المشاركة في أعمال جرد الموجودات .	المشاركة في أعمال اللجان التدقيقية المختلفة	يساهم في تدقيق صحة القيود المحاسبية من الناحيتين الفنية والحسابية .	ينجز الاعمال الاخرى ذات العلاقة بتكليف من الرئيس	
يرد على كافة الاستفسارات المتعلقة بأعمال التدقيق.	يشترك بالتوقيع على الشيكات ومستندات الصرف الخاصة بها ويؤيد صحة مستندات الصرف الاخرى .	المساهمة في تهيئة وأعداد الدراسات ومتابعة أعمال اللجان .	المشاركة في أعداد الموازين المراجعة .	تدقيق موازين المراجعة ومطابقتها مع السجلات الحاسبية .	المباشر يساهم في تدقيق القيود المحاسبية من الناحيتين الفنية والحسابية	
تقييم الوضع المالي بدراسة موازين المراجعة والحسابات الختامية ومقارنتها بما هو مخمن وينتاج السنوات السابقة ويقدم بشأن الانحرافات الناجمة في الاعمال المنجزة	تقييم الوضع المالي بدراسة موازين المراجعة والحسابات الختامية ومقارنتها بما هو مخمن وينتاج السنوات السابقة ويقدم المعالجات والبدائل بشأن الانحرافات الناجمة في الاعمال المنجزة	ينجز الاعمال الاخرى ذات العلاقة بتكليف من الرئيس المباشر .	المشاركة في مسك السجلات وتنظيم الجداول.	القيام بتدقيق قوائم الرواتب والاجور والمصروفات الاخرى .		المهام والواجبات
يشرف على تنفيذ متطلبات الجهات التدقيقية الخارجية ويدرس تقارير الرقابة المالية ويرفع المطالعات بشأنها ويقدم التوصيات اللازمة لتسهيل تنفيذها .	يشرف على تنفيذ متطلبات الجهات التدقيقية الخارجية ويدرس تقارير الرقابة المالية ويرفع المطالعات بشأنها ويقدم التوصيات اللازمة لتسهيل تنفيذها .	المساهمة في ادامة المعلومات على الحاسوب ويرد على الاستفسارات المتعلقة بأعمال التدقيق.		المساهمة بأعمال الرقابة الداخلية وممارسة الصلاحيات والاختصاصات وتنفيذ الاوامر وتطبيق التعليمات النافذة بدقة		
تجميع الملاحظات والموضوعات اللازمة لاعداد التقارير الوزارية وتوثيقها وتبويبها بشكل يسهل استخدامها للغرض المذكور.	المساهمة في متابعة أعمال اللجان التي تشارك بها الدائرة	يدقق بعض المعاملات الخاصة بالعقود والاتفاقيات بقدر تعلق الامر بالناحية المالية والمحاسبية .		يشرف على مسك السجلات وتنظيم الجداول والاستثمارات ذات العلاقة بالعمل .		
متابعة تقديم الخطط السنوية والفصلية من قبل الهيئات مع المذكرات الايضاحية والتحقق من تطابق وتوافق محتوياتها مع تقارير المتابعة الشهرية وتوحيدها على مستوى الدائرة	المساهمة في تهيئة الدراسات والمشاركة في وضعها .	يدرس تقارير ديوان الرقابة المالية ويرفع المطالعات ويقدم التوصيات اللازمة .		يشترك في أعمال جرد الموجودات والتأكد من مطابقتها مع الارصدة الدفترية في السجلات .		المهام والواجبات
إدامة نظام المعلومات الخاص بمتابعة الاجراءات المتخذة من قبل الجهات التدقيقية .	المساهمة في تدقيق صحة القيود المحاسبية من الناحية الفنية والحسابية . والإسهام في أعمال جرد الموجودات .			ينجز الاعمال الاخرى ذات العلاقة بتكليف من الرئيس المباشر .		
متابعة أعمال اللجان التي يشترك بها، تهيئة مستلزمات الدراسات والمشاركة في وضعها .	المساهمة في تدقيق موازين المراجعة ومطابقتها مع السجلات .					

المصدر: اعداد الباحث باعتماد على بيانات وزارة المالية العراقية / الكتاب السنوي الاول / الدائرة القانونية 2010