

الفصل الثامن

التدقيق الداخلي ، المفهوم ،
العوامل التي ساعدت على النشأة والتطور ،
المعايير ، الأهداف والوسائل ، البنية التنظيمية ،
صور الممارسة ، تقارير التدقيق الداخلي

مفهوم التدقيق الداخلي

إن التدقيق الداخلي كمفهوم ليس بالجديد فقد عرف منذ فترة زمنية غير قليلة كما أن طبيعة ومجال خدمات المدقق الداخلي قد حدث فيها كثير من التطوير في الجانب النظري، ويتمثل هذا في تعريفات جمعية المدققين الداخليين الأميركية، فقد عرّفت هذه الجمعية التدقيق الداخلي في عام ١٩٤٧ بأنه: (نشاط تقويم مستقل يعمل بصفة أساسية في مجال الموضوعات المحاسبية والمالية ولكن من الجائز أن يتعامل في بعض المسائل ذات الطبيعة المستقبلية).

أما في عام ١٩٥٧ فقد عرّفته الجمعية نفسها: (بأنه نشاط تقويم مستقل في المشروع لمراجعة الموضوعات المحاسبية والمالية والتشغيلية الأخرى بوصفه أساساً لخدمة الإدارة).

وفي عام ١٩٧١ عرّفته بأنه: (نشاط تقويم مستقل في المشروع لمراجعة كل العمليات خدمة للإدارة. وآخر تعريف أصدرته هذه الجمعية كان في عام ١٩٧٨: (أن التدقيق الداخلي وظيفة تقويم مستقلة أنشئت داخل المشروع لغرض خدمته عن طريق فحص ومراجعة أنشطته المختلفة).

حيث ركز هذا التعريف على المفهوم المهني للتدقيق الداخلي ووضع ماهيته وغرضه. أما مؤتمر الصناعة الوطنية في الولايات المتحدة الأميركية في سنة ١٩٦٣ فقد عرّف التدقيق الداخلي بأنه: «مجموعة العمليات والأساليب الفنية التي يقوم بها فريق من موظفي المنشأة لطمأنة الإدارة على أن أنظمة الرقابة الإدارية الموضوعية كافية ويجري تنفيذها بكفاءة وأن السجلات والتقارير المالية والمحاسبية وغيرها تعكس التنفيذ الفعلي للعمليات ونتائجها بدقة وسرعة وأن كل قسم وإدارة ووحدة تقوم بمسؤولياتها إزاء الخطط والسياسات والإجراءات الموضوعية».

وإن كبر الفجوة بين مستوى الإدارة العليا والخطوط الأولى للتشغيل جعل من الضروري وضع سلسلة من الأنظمة الرقابية لضمان سلامة تنفيذ الأعمال، والمدقق الداخلي يتمم كل هذه النشاطات بتقديم تقريره الشخصي لكل من هذه الأنظمة وليس هناك بديل عن دور التدقيق الداخلي في هذا الصدد.

إن هذا التعريف يعطي مفهوماً تفصيلياً لوظائف التدقيق الداخلي ويؤكد على المنطلقات الإدارية .

كما يعرف بأنه : (مجموعة من أوجه النشاط المستقلة داخل المشروع تنشئها الإدارة للقيام بخدماتها في تحقيق العمليات والبنود وبشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وأموال المنشأة وفي التحقق من اتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم ، وأخيراً في قياس صلاحية تلك الخطوط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها وبذلك يصل المشروع إلى درجة من الكفاية الإنتاجية الممكنة .

ويتضح من هذا التعريف أن التدقيق الداخلي يؤدي نوعين من الخدمات : النوع الأول خدمات وقائية وذلك لأنه يحمي أموال المنشأة ويحمي الخطط الإدارية ضد الانحراف ، أما النوع الثاني فهو خدمات إنشائية تضمن دقة البيانات المحاسبية اللازمة في رسم السياسات العامة للمنشأة وتجري التعديلات على الطرق والوسائل الإدارية والرقابية وذلك لأجل مسايرتها للتطورات الجارية .

العوامل التي ساعدت على نشأة وتطور التدقيق الداخلي

إن العوامل التي ساعدت على نشأة وتطور التدقيق الداخلي هي :

- ١ - تطور حجم المنشآت وانتشارها جغرافياً وعلى نطاق واسع مما أدى إلى تباعد المسافة بين الإدارة العليا وبين المنفذين للعمل .
- ٢ - ظهور الشركات المساهمة وحاجة الجمعية العمومية إلى ضمانات لسلامة استثمار أموالهم وصحة وعدالة بيانات القوائم والحسابات الختامية المنشورة .
- ٣ - اهتمام الإدارة بنتائج الأداء أولاً بأول والعمل على متابعتها وذلك نظراً لتعقد العمليات الإنتاجية وتطور الأساليب التكنولوجية .
- ٤ - الاستقلال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي وتعدد المستويات الإدارية في المنشأة اضطر الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات ، ومن ثم حاجة الإدارة إلى التأكد من سلامة استعمال السلطات المفوضة وتحمل المسؤوليات

- المقابلة وفقاً للسياسات والنظم والإجراءات المعمول بها .
- ٥ - حاجة المجتمع إلى البيانات والمعلومات المثبتة في التقارير ولأجل التأكد من ذلك لا بد من سلامة نظم التدقيق الداخلي .
- ٦ - شمول التنظيم الحديث لخطوط الاتصال الرئيسية والأفقية وحاجة التغذية والتغذية العكسية (التعليمات والتقارير) إلى مسؤولين يتولون التدقيق لأجل اطمئنان الإدارة إلى سلامة هذه التقارير وواقعيتها .

معايير التدقيق الداخلي

لقد قام معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية في عام ١٩٧٨ بوضع معايير للتدقيق الداخلي قسمت إلى خمس مجموعات وكما يلي :

المجموعة الأولى : معايير خاصة بالاستقلال المهني .

المجموعة الثانية : معايير خاصة بكفاءة الأداء الداخلي .

المجموعة الثالثة : معايير خاصة بنطاق العمل .

المجموعة الرابعة : معايير خاصة بتنفيذ عملية التدقيق .

المجموعة الخامسة : معايير خاصة بإدارة العمل .

وفيما يلي شرح موجز لكل مجموعة :

المجموعة الأولى : معايير خاصة بالاستقلال المهني :

حيث تم استخدام مصطلح مهني من قبل المعهد (معهد المدققين الداخليين) اعترافاً منه بأن التدقيق الداخلي هو مهنة وتتضمن هذه المجموعة معيارين أساسيين هما :

- المكانة التنظيمية : حيث يجب أن يتمتع جهاز التدقيق الداخلي بمكانة خاصة تسمح له من خلالها ممارسة نشاطه بحرية كافية .

- الموضوعية : أي يجب أن يكون المدقق الداخلي موضوعياً في حكمه مستنداً على أدلة غير منحازة إلى أي جهاز داخل الوحدة .

المجموعة الثانية : معايير خاصة بكفاءة الأداء الداخلي :

وتتضمن هذه المجموعة نوعين من المعايير :

- معايير خاصة بقسم التدقيق الداخلي ويشمل نوعية الموظفين وتأهيلاتهم

العلمية والعملية والانضباط الذي يجب أن يتوفر لديهم بالإضافة إلى الإشراف .

- معايير خاصة بالمدقق الداخلي من حيث ضرورة التزامه بأخلاقيات الوظيفة ومعايير الأداء وأن تتولد لديه المؤهلات والمهارات للقيام بعمله بشكل صحيح والقدرة على تنفيذ العمل بشكل يحافظ معه على علاقاته الإنسانية في داخل الوحدة، وكذلك ضرورة محافظته على المستوى التنافسي لمعلوماته الفنية من خلال التعليم المستمر .

المجموعة الثالثة : معايير خاصة بنطاق العمل :

إذ يتضمن نطاق عمل المدقق فحص مدى تكامل المعلومات ومدى الاعتماد عليها وكذلك التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين واللوائح وكذلك التحقق من المحافظة على الموجودات ومدى كفاءة الوسائل المستخدمة في المحافظة عليها وكذلك تقويم مدى اقتصاديات استخدام الموارد المتاحة للتنظيم ، وأخيراً تقويم مدى تحقق الأهداف المرجوة من البرامج والأنشطة .

المجموعة الرابعة : معايير خاصة بتنفيذ عملية التدقيق :

وتتضمن ضرورة قيام المدقق الداخلي بوضع تخطيط دقيق لكل نشاط من الأنشطة الخاضعة للتدقيق ، كذلك فحص وتقويم المعلومات والحصول على الأدلة الكافية لتأييد نتائج التدقيق إضافة إلى توصيل نتائج التدقيق إلى المختصين ، وأخيراً متابعة ما تم بشأن نتائج عملية التدقيق ومدى كفاية الإجراءات المتخذة في هذا الصدد .

المجموعة الخامسة : معايير خاصة بإدارة العمل :

وتتضمن ضرورة قيام مدير قسم التدقيق بوضع الخطط المناسبة لتنفيذ المهام المكلف بها القسم . وكذلك ضرورة القيام بوضع الإجراءات والسياسات التي يجب أن يتبعها العاملون ، وكذلك ضرورة وضعه برنامجاً لتكوين وتنمية قوة العمل الفني ، كما أن عليه العمل على التنسيق بين جهود قسمه والتدقيق الخارجي وعليه العمل على وضع برنامج يهدف إلى التحقق من كفاءة أداء عملية التدقيق التي يقوم بها قسم التدقيق .

أهداف ووسائل التدقيق الداخلي

إن نشاط التدقيق الداخلي شامل لكل نشاطات المنشأة وعليه فإن الغرض

الرئيس للتدقيق الداخلي هو معاونة الإدارة في تأدية مسؤولياتها بشكل فعال وذلك عن طريق تزويد الإدارة بالتقارير ، وكذلك تقديم التوصيات والملاحظات المهمة والتي تخص نشاط المنشأة بشكل عام .

إن معهد المدققين الداخليين الأمريكي حدد الهدف العام من التدقيق الداخلي وذلك بالآتي :

- ١ - التأكد من أن السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية من قبل الإدارة تنفذ كما هي دون أي انحراف .
 - ٢ - تدقيق وتقييم مدى كفاءة وفعالية وسائل الرقابة المالية والمحاسبية التي تتبعها المنشأة .
 - ٣ - التأكد من توفر حماية كافية لأصول المنشأة ضد السرقة والاختلاس والإسراف .
 - ٤ - التحقق من إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والإحصائية المثبتة في دفاتر وسجلات المنشأة .
 - ٥ - تقييم الأداء على مستوى مراكز المسؤولية .
- بالإمكان القول إن أهداف التدقيق الداخلي تتمثل في مجموعتين أساسيتين هما :

الأولى : التحقق من أن المستويات الإدارية المختلفة ملتزمة بالسياسات والإجراءات والتأكد من تطبيق أدوات أساليب الرقابة الداخلية المعمول بها في المنشأة .

الثانية : التحقق من مدى كفاءة وفعالية أداء الوحدات والأقسام المختلفة (مراكز المسؤولية) ولكي يتوصل المدقق الداخلي إلى هدفه فإنه يستخدم الوسائل الآتية : (١) التحقيق . (٢) التقييم . (٣) التأكد من تطبيق السياسات والتعليمات . (٤) الحماية لأموال المنشأة .

التحقيق :

يقصد به تتبع العمليات المالية التي تحدث داخل المنشأة لأجل التأكد من مدى صحة هذه العمليات من الناحية المحاسبية وتوفير الدقة الحسابية والمستندية وصحة إثبات العمليات من الناحية المحاسبية والعمل على توفر الأدلة والبراهين

التي تؤيد صحة ذلك حتى يمكن التأكد من أمانة البيانات المحاسبية وبالتالي تقديمها إلى الإدارة والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات .

إن مهمة التحقيق يقوم بها المدقق الداخلي وذلك لأنه يلم بعملیات المنشأة، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن حاجة الإدارة إلى تقارير دورية خلال فترات السنة المالية وليس الانتظار حتى تنتهي السنة المالية . ومن أمثلة ذلك قيام المدقق الداخلي بتدقيق المخزون بصفة مستمرة وكذلك تدقيق عمليات البيع والشراء أولاً بأول وليس القيام باختيار عينات كما هو الحال عند المدقق الخارجي .

إن التحقيق يشمل :

أ - السجلات : المدقق الداخلي يهتم بفحص السجلات والقيود المثبتة فيها والتي تعد المصدر الأساسي للبيانات التي ترفع إلى الإدارة على شكل تقارير والتي على ضوءها تتخذ الإدارة قراراتها وترسم سياساتها، وتبدو أهمية ذلك بشكل واضح في المنشآت التي لديها فروع كثيرة ومتباعدة حيث إن فحص القيود والسجلات للفروع أمر ضروري للاطمئنان على صحة التقارير الدورية المقدمة من هذه الفروع إلى المركز .

وكذلك تحقق المدقق الداخلي من صحة إعداد المستندات وذلك عن طريق فحص تسلسلها والتواريخ المثبتة عليها وفحص البيانات الواردة فيها كما هو الحال في تسلسل قوائم المبيعات وأمر الشراء والإشعارات الدائنة عندما ترد بضاعة وكذلك في حالة السماحات . كما أن المدقق الداخلي يتأكد من تحقيق السيطرة على السجلات وذلك بفحص الحسابات الإجمالية للمدينين والبضاعة والتأكد من المطابقة فيما بينهما .

ب - الموجودات المملوكة من قبل المنشأة : يهدف المدقق الداخلي إلى التحقق من صحة الموجودات وذلك عن طريق التأكد أنها تستخدم بكفاية وأن معالجتها المحاسبية تتم بطريقة سليمة، كما أن عملية تقدير الموجودات تتم وفقاً للأصول المعترف بها وأن الموظفين الذين يتعهدونها يحافظون عليها، ويتسنى كل هذا للمدقق الداخلي عن طريق قيامه في مجال تحقيق الموجودات النقدية بجرد النقدية في الصندوق ومتابعة المتحصلات غير المودعة في المصرف ومطابقة كشوف حساب المصرف مع الدفاتر والسجلات، ومتابعة مصادقات العملاء، والقيام بعملية جرد البضاعة ومقارنتها مع أستاذ المخازن ومقارنة الموجودات الثابتة مع سجل الموجودات الثابتة .

إن ما يقوم به المدقق الداخلي في هذا المجال لا يتعارض مع مهمة المدقق الخارجي بل وبالرغم من التشابه بين الاثنين إلا أن دور المدقق الداخلي يقلل من جهد المدقق الخارجي ويقدم له أساساً أفضل للعمل .

ج - التقارير : إن التقارير سواء كانت داخلية أم تقدم إلى جهة خارج المنشأة بما فيها التقارير الدورية فإنها تدقق من قبل المدقق الداخلي وذلك عن طريق فحص البيانات المثبتة في التقارير عن طريق الرجوع إلى مصدر هذه البيانات وإجراء المطابقة مع ما هو مثبت في التقرير وكذلك التحقق من صحة التقارير التي تعتمد على الحسابات بصورة مباشرة . مثال ذلك التحقق من تقدير عمر أرصدة حسابات العملاء والتي تقدم إلى الإدارة لغرض إعداد فحص الديون المشكوك في تحصيلها أو تقرير الديون المشطوبة وكذلك لرسم السياسة الائتمانية ، فهذه التقارير تساعد الإدارة لتخطيط سياستها في المستقبل .

مما سبق يتضح وبشكل واضح أن عمل المدقق الداخلي لا يمكن الاستغناء عنه وخاصة في المنشآت الكبيرة وذلك لأن الإدارة العليا في وضع لا يمكنها من التحقق فيما إذا كانت موجودات المنشأة بشكل محفوظ ولا يساء استخدامه . أما المدقق الداخلي فيتمكن من تقديم الضمانات لهم بهذا الشأن مما يكون له أكبر الأثر وبشكل يؤدي إلى توجيه فعاليات الإدارة إلى نواح أخرى مفيدة .

كما أن دقة البيانات والمعلومات التي تقدم للإدارة والتي تستخلص عادة من السجلات فتعد الأساس في اتخاذ قرار ، كما هو الحال عند اكتشاف انخفاض في المبيعات في منطقة ما دون المتوقع مما يدفع الإدارة إلى اتخاذ إجراءات كالقيام بحملات إعلانية أو تخفيض الأسعار أو تقديم خدمات أفضل لأجل تنشيط المبيعات في تلك المنطقة .

٢ - التقويم :

إن اتباع هذا الأسلوب من قبل المدقق الداخلي لتحقيق هدفه يعد أمراً طبيعياً ومنطقياً فقد ترتب على عمل المدقق الداخلي لعملية التحقيق في السجلات والموجودات إن كان بإمكانه تقويم النظام الداخلي وكذلك قوة ومتانة وكفاية النظام الحسابي الذي تتبعه المنشأة وتشخيص نقاط الضعف أو الانحراف عن الأسس الموضوعية وفي اقتراح معالجات لها في حالة وجودها .

وبذلك يتبلور الدور التقويمي للتدقيق الداخلي فيما يأتي :

- أ - تقويم الرقابة الداخلية للتثبيت من مقدرة النظام المحاسبي على :
 - تقديم البيانات الكافية بدقة وسرعة .
 - حماية موجودات المنشأة من السرقة وسوء الاستعمال .
 - رقابة جميع أوجه النشاط في المنشأة .
- ب - تقويم الكفاية الإجرائية والمحاسبية لما يأتي :
 - فعالية الإجراءات .
 - استخدام المعدات والآلات .
 - استغلال المساحة المتاحة .
 - كفاية عنصر العمل .
- ج - تقويم الأداء الكلي للإدارات التشغيلية من جهة :
 - الخطة التنظيمية .
 - السياسات الموضوعة .
 - الإجراءات المتبعة .
 - مستوى الأداء الفردي .

ونتيجة لنشاطه التقويمي فإن المدقق الداخلي يقدم توصياته بشأن رفع كفاية الأنظمة الرقابية (الإدارية المحاسبية) وتحسين الأداء .

ومما سبق يتضح لنا أن المدقق الداخلي له مسؤوليات وصلاحيات واسعة نتجت عن إمكانه تحقيق خدمات كثيرة للإدارة . فهو ينظر في جميع نشاطات المنشأة فيما عدا ما يختص بالناحية الفنية حيث يمكن الاستعانة بالفنيين سواء من داخل المنشأة أو من خارجها .

كما أن امتداد مسؤوليات المدقق الداخلي من نطاق الفحص الحسابي إلى نطاق الفحص الإداري يتطلب منه أن يتمتع بصفات خاصة تؤهله للقيام بهذه المهمة منها أن يكون قد حصل على تدريب رفيع في مهنة التدقيق وأن يكون له أفق واسع في التفكير والتجديد وأن يستوعب كافة الفعاليات التي تقوم بها المنشأة من يوم إلى آخر .

فالتقويم عملية تحتوي على التقدير الشخصي الواعي لدى كفاية وفعالية واقتصادية السياسات والإجراءات التي تسير عليها المنشأة وما لديها من تسهيلات

بهدف ترشيد الأداء وتطويره، ويقتضي التقويم تجميع البيانات والمعلومات وتقصي الحقائق والاستعانة بآراء المسؤولين واقتراحاتهم مع تقييم هذه الآراء والاقتراحات.

٣ - التأكد من تطبيق السياسات والتعليمات :

الإدارة العليا في المنشأة يقع على عاتقها رسم السياسات ووضع التعليمات ومنح الصلاحيات للموظفين حسب درجاتهم، كل هذا لا يحقق هدف الإدارة في الأمد البعيد ما لم يكن هناك نوع من الرقابة للتأكد من أن السياسات قد اتبعت وأن الصلاحيات الممنوحة لم تتجاوز وأن التعليمات قد طبقت وأن الإجراءات التنظيمية قد اتبعت، فالشخص الذي يتحقق من كل هذا هو المدقق الداخلي.

هذا ومما هو جدير بالذكر أن المبادئ والسياسات والتعليمات الواجبة الاتباع تنقسم إلى :

أ - المبادئ المحاسبية المتعارف عليها :

إن المدقق الداخلي يكون على إلمام ودراية كما يبدو في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها حتى يضمن قيامه بمهمته على خير ما يرام وتحديد أي خرق يصادفه وفي هذا خير أساس لعمل المدقق الخارجي في نهاية الفترة المالية.

ب - خطط وإجراءات وسياسات المنشأة :

إن دور المدقق الداخلي يتلخص في التأكد من وصول الخطط والسياسات والإجراءات ووضوحها أمام كافة المستويات الإدارية داخل الهيكل التنظيمي وبعد ذلك التأكد من تطبيق هذه وفقاً لمفاهيم الإدارة.

ج - التعليمات والقوانين الحكومية :

وهنا يتلخص دور المدقق الداخلي في التأكد من التزام المنشأة بتطبيق هذه التعليمات والقوانين التي تصدرها الحكومة وتجنب خطر عدم تطبيقها.

إن المدقق الداخلي لكي يتأكد من تطبيق السياسات والتعليمات يتبع ما يراه مناسباً من خطوات فهو يقوم بفحص المستندات والسجلات والتقارير ويوجه الأسئلة ويستلم إيضاحات ويراقب نشاط الموظفين القائمين بالعمل وذلك لأجل التحقق من أن العمل يتم وفقاً لما هو مخطط له.

٤ - الحماية لأموال المنشأة :

ويقصد بها أن تكفل إجراءات التدقيق الداخلي حماية أموال المنشأة من أي

سرقة أو اختلاس أو سوء استعمال . وعلى المدقق الداخلي أن يقوم باستمرار بملاحظة واجبات ومسؤوليات الموظفين ونشاطاتهم المختلفة وأن يتصدى لأي انحراف يكون مجالاً خصباً للغش والتزوير .

وتشمل الحماية أيضاً العمل على تفادي الخسائر التي سببها الإهمال أو التقصير أو عدم الكفاية ومن أمثلتها الخسائر الناتجة عن التخزين غير السليم للمواد وبطريقة تعرضها للتلف كما أن تداول البضائع في المخازن بطريقة غير صحيحة تعرضها للتلف وكذلك في حالة عدم الاستفادة من الخصم المكتسب للقيام بعملية التسديد لقوائم المجهزين في الفترة المحددة لمنح الخصم مع توفر النقدية اللازمة للسداد . كذلك يدخل ضمن الحماية القيام بعمليات التأمين على الموجودات بالقيمة الكافية لتعويض الخسائر في حالة وقوع الخسائر كما هو الحال في التأمين ضد خيانة الأمانة على أمناء الصندوق وكذلك على أمناء المخازن .

البنية التنظيمية لقسم التدقيق الداخلي

أ - الموقع في الهيكل التنظيمي :

إن موقع قسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي يختلف من منشأة إلى أخرى وذلك حسب حجم المنشأة وطبيعة نشاطها وكذلك وجهة نظر الإدارة العليا إلى أهمية التدقيق الداخلي . فقد يتبع قسم التدقيق الداخلي مسؤولاً مالياً بدرجة معاون المدير العام للشؤون المالية أو مسؤولاً غير مالي كالمدير العام نفسه أو معاون المدير العام للشؤون الإدارية . فمن مزايا أن يكون تابعاً لمسؤول مالي أنه يقدم توجيهاته وإشرافه للقسم وبشكل يؤدي إلى دعمه ويساعد على إنجاز مهمته بشكل مرضٍ .

ولكن النقد الموجه إلى هذه التبعية تؤثر على درجة استقلال المدقق باعتبار أن محور عمل المدقق الداخلي هو النشاط المالي وهو يقع تحت نطاق إشراف هذا المسؤول الذي يعد المدقق الداخلي تابعاً له . وفي بعض المنشآت تشكل لجنة من مجلس الإدارة يتبعها بصورة مباشرة قسم التدقيق الداخلي وذلك ضماناً لتحقيق استقلاله . وفي منشآت أخرى يتبع قسم التدقيق الداخلي مجلس الإدارة مباشرة إذ أن هذا المستوى يضمن للمدقق الداخلي حرية الحركة والاقتراب من الإدارة .

ب - علاقة نشاط قسم التدقيق الداخلي بالأقسام الأخرى في المنشأة :

يمكن توضيح علاقة قسم التدقيق الداخلي مع الأقسام الأخرى في المنشآت بالآتي :

١ - إن نظام الرقابة الداخلية القائم بالمنشأة يدخل ضمن النشاط الذي يمارسه المدقق الداخلي وذلك لأجل التأكد من قيام نظام الرقابة الداخلية بتحقيق الأهداف الآتية :

- حماية الموجودات .

- زيادة الثقة بالبيانات المحاسبية .

- زيادة الكفاية في الأداء .

- تحفيز الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية .

٢ - إن الضبط الداخلي والإجراءات المحاسبية يعدان من النشاطات التي يتناولها - المدقق الداخلي بالتدقيق والتحليل والتقييم وذلك بهدف اكتشاف نقاط الضعف والتوجه إلى علاجها .

٣ - في مجال علاقة قسم التدقيق الداخلي مع الأقسام الأخرى في المنشأة يجب على المدقق الداخلي أن يأخذ بنظر الاعتبار مجموعة من الأمور أهمها :

أ - أن المدقق الداخلي لا يتدخل بشؤون الموظفين بطريقة مباشرة فالعلاقة بين موظفي قسم التدقيق الداخلي وباقي الموظفين أساسها التعاون لأجل رفع شأن المنشأة .

ب - يجب على المدقق الداخلي أن يقنع الموظفين في المنشأة بأنه يساهم في أداء مهمتهم ويتعرف على مشكلاتهم والصعوبات التي تواجههم في سبيل المساهمة في حلها . ويجب ألا يشعر الموظفون أن هدف التدقيق الداخلي البحث وراء المشاكل واكتشاف الأخطاء التي يرتكبها الموظفون لغرض معاقبتهم .

ج - المدقق الداخلي يعمل على توصيل وتفسير سياسات وإجراءات الإدارة العليا إلى المستويات الإدارية الدنيا .

د - المدقق الداخلي ليس من مهمته مراقبة المديرين ولا رسم سياسات ولا إصدار أوامر وليس من واجبه تحدي السياسة التي تضعها الإدارة بل واجبه تنفيذ السياسة التي تضعها الإدارة نفسها .

ج - التنظيم الداخلي لقسم التدقيق الداخلي :

إن قسم التدقيق الداخلي يرأس من قبل رئيس قسم ويشترط حصوله على

شهادة البكالوريوس في المحاسبة وإن كان حالياً يشترط مؤهل ماجستير في المحاسبة حداً أدنى بالإضافة إلى الخبرة الكافية وكذلك مهارة إدارية وفنية وقدرة على التعامل مع المشرفين على الأعمال الخاضعة لتدقيقه ويجب أن يتصف بالنزاهة والموضوعية .

يتبع رئيس القسم أعضاء ويطلق عليهم تسميات منها «مدققين» أو (معاونين مدققين) ويكون معظمهم من الحاصلين على درجة البكالوريوس في المحاسبة أو دبلوم في المحاسبة وممن ثبت نجاحهم في الشؤون المالية في المنشأة .

هذا ويزاول فريق التدقيق الداخلي عملية التدقيق بموجب برنامج على مدار السنة بحيث يصمم وبشكل يغطي كل مرافق وأنشطة المنشأة .

صور الممارسة للتدقيق الداخلي

إن صور الممارسة للتدقيق الداخلي تتمثل بالتدقيق المالي - التدقيق التشغيلي - التدقيق الإداري .

أ - التدقيق المالي :

وهو المجال التقليدي للتدقيق الداخلي والذي يهتم أساساً بتتبع القيود المحاسبية للأحداث التي تحصل داخل المنشأة والعمل على تدقيقها حسابياً ومستندياً .

وكذلك يتناول التدقيق المالي التحقق من وجود الأصول مع توفر الإجراءات المناسبة لحماية هذه الأصول والحد من اختلاسها، كما يشمل فحص النظام المحاسبي ومدى فعاليته . إن كل هذا يقوم به المدقق الداخلي وهو مستقل عن قسم الحسابات في المنشأة هذا ولا زال البعض ينادي بأن يكون المدقق الداخلي على العمل لمنع الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة واكتشافها فور وقوعها .

ب - التدقيق التشغيلي :

إن هذا النوع من التدقيق يوسع مجال التدقيق الداخلي وبحيث يشمل كل نشاطات المنشأة المالية وغير المالية ولا يقف الأمر عند التدقيق المالي فإن تدقيق الإيرادات على سبيل المثال لا يتوقف عند حد تدقيق حساب النقدية في الصندوق والمصرف فحسب بل يتعداه إلى تقديم العائد من الإيداعات النقدية ومجال الاستثمار الأفضل للنقدية المعطلة .

إن هذا النوع من التدقيق لا يتطلب من المدقق أن يكون خبيراً بكل عمليات المنشأة بالرغم من أن العمليات غير المالية يمارسها المدقق الداخلي كما هو الحال عند تدقيق النشاطات الهندسية والإنتاجية والتسويقية وهدفه في كل ذلك تشخيص مواطن الضعف - والنقص في الكفاية بالأداء وذلك لأجل تقديم المقترحات اللازمة لتحسين أساليب مستويات الأداء فهو يستعين بالخبرات المتخصصة وعن طريق المقارنة بين ما تم تنفيذه مع المخطط وتحليل الانحرافات وتحديد أسبابها وإيجاد علاج للانحرافات والعمل على تنمية الكفاية .

ج - التدقيق الإداري :

هذا النوع من التدقيق يتجاوز دور المدقق الداخلي فيه الناحية المحاسبية إلى جميع أقسام المنشأة وذلك لأجل معرفة مدى الالتزام بتنفيذ سياسة الإدارة . وهو اصطلاح يعبر عن أهمية دور التدقيق الداخلي في مجال خدمة الإدارة ويفسر هذا المفهوم في دليل التدقيق لقسم التدقيق الداخلي لإحدى الشركات الأمريكية على أنها :

يتطلب الأمر من المدقق الداخلي أن يفكر كالمديرين وأن يتفهم اهتماماتهم على مختلف مستويات التنفيذ وعليه أن يوحد أهدافه مع أهدافهم وأن يحاول دائماً أن يتفهم كيف ترغب الإدارة أن يكون سير التنفيذ والتشغيل .

فعلى سبيل المثال لا الحصر عند تدقيقه للحسابات الشخصية عليه ألا يتأكد من عدم إهمال التسجيل في السجلات فحسب بل يراجع سياسات الائتمان والخصم المسموم به والخصم المكتسب ومدى استفادة المنشأة من خصم الكمية ومدى سلامة السياسة التي تتبعها المنشأة فيما يخص الخصم المسموح به .

وكذلك الحال عند تدقيقه لنشاط قسم المشتريات في المنشأة فهو لا يكتفي بالأساليب الكمية فقط لتقويم كفاية الشراء بل يتأكد أيضاً من تنفيذها السياسة العامة للشراء وأن اختيار مصادر الشراء يتم وفق أسس موضوعية وأن هناك تعاوناً بين قسم المشتريات والأقسام الأخرى كما أن علاقتها مستمرة بالسوق وتتوفر للمنشأة دراسات خاصة للمفاضلة بين الشراء وبين التصنيع الداخلي .

تقارير التدقيق الداخلي : أنواعها ومحتوياتها :

بعد انتهاء المدقق الداخلي من عمله يقدم تقريره الذي يعرض فيه المعلومات

ويثبت الأسباب التي نتجت عنها المشكلات والانحرافات ثم التوصيات والاقتراحات التي يراها لازمة لتصحيح هذه الانحرافات .

ولأجل أن يكون تقرير المدقق الداخلي مفيداً لمستخدمي البيانات المثبتة فيه عليه أن يراعي ما يأتي :

١ - الاهتمام بالموضوعات التي تهتم الإدارة كما في حالة وضع الإدارة برنامجاً لخفض التكاليف أو رفع مستوى الأداء أو زيادة المبيعات فالتقرير يجب أن يتضمن نتائج التنفيذ وتقديم التوصيات اللازمة للوصول إلى الهدف .

٢ - أن يبين التقرير مواطن الضعف والخلل والقصور في أنشطة العمليات محل التدقيق .

٣ - بيان الحقيقة كما هي جيدة أو سيئة .

٤ - الإيجاز ولكن بشكل غير مخل بالمعنى وكذلك حسن الصياغة وترتيب الأفكار وبشكل يؤدي إلى منع التسبب .

٥ - أن يوضح التقرير نطاق عملية التدقيق أي الخطوات التي قام بها المدقق الداخلي وبشكل تفصيلي وتوضيح الأمور التي لم تدخل في نطاق عمله .

إن المدقق الداخلي قبل قيامه بصياغة تقريره النهائي فإنه يقوم بمناقشة المسؤولين في الأقسام التي قام بتدقيقها وذلك تحقيقاً للمزايا الآتية :

١ - إن المدقق الداخلي قد تبدو له أن هناك بعض الأمور غير الواقعية أو المعقولة ولكن عند مناقشتها مع المسؤولين قد يجد أن هناك تبريرات عملية لها .

٢ - قد يكون التقرير ناقصاً وعند المناقشة يتم تلافي هذا النقص وتثبيته .

٣ - علاقة المدقق الداخلي مع الموظفين علاقة تعاون للوصول إلى الهدف النهائي للمنشأة فعند المناقشة يشعر الموظفون بالطمأنينة وعدم وجود عداوة من قبل المدقق تجاههم .

٤ - كذلك فإن هذه المناقشة ووضع الاقتراحات مقدماً يساعد على تبنيها من قبل الموظفين ومن ثم العمل على تطبيقها ومن الأفضل أن يعلم الموظفون المسؤولون بالنقاط الواردة في التقرير من المدقق بصورة مباشرة بدلاً من أن تصل إليهم من الجهات العليا في المنشأة .

إن تقارير التدقيق الداخلي إما تكون مؤقتة أو نهائية :

- تقارير مؤقتة: تتضمن المشاكل والمعوقات التي صادفت المدقق الداخلي

واقترح المعالجات المصححة الواجب اتباعها حالاً ودون الانتظار إلى وقت تقديم التقرير النهائي .

- **تقارير نهائية:** تقدم بعد انتهاء المدقق الداخلي من عملية التدقيق وليس لها شكل محدد بل تختلف باختلاف المنشأة والمدقق وطبيعة النشاط .

أوجه التشابه بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي :

١ - أن المدقق الداخلي والخارجي يجب أن تتوافر فيهم المؤهلات العلمية والمهنية المناسبة .

٢ - كلاهما يجب أن تتوافر لديه الاستقلالية في العمل .

٣ - أن المدقق الداخلي وكذلك الخارجي مطلوب منه أن يبذل العناية اللازمة أثناء تأديته لعمله وإلا تعرض إلى المساءلة على الرغم من اختلاف العقوبات والجهات التي توجه لهم هذه العقوبات .

٤ - كلاهما يقوم بتأدية عمله وفق خطة تحدد إجراءات العمل المطلوب القيام به .

٥ - أن المدقق الخارجي والداخلي يقوم بفحص نظام الرقابة الداخلية بالرغم من اختلاف الهدف لكل منهما .

٦ - كلاهما يقوم بالسعي للحصول على أدلة الإثبات لأجل تكوين قناعة بما هو معروض أمامهم للفحص والتدقيق .

٧ - كلاهما يجب أن يلتزم بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني .

٨ - كلاهما يتبع نفس الإجراءات الخاصة المتعارف عليها بالتدقيق .

٩ - كلاهما يقوم بإعداد تقرير بعد الانتهاء من أداء المهمة المكلف بها .

أوجه الاختلاف بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي :

١ - من حيث الهدف المدقق الخارجي هدفه هو إعطاء رأي فني محايد في القوائم المالية، أما المدقق الداخلي فهدفه يسعى إلى تطوير الأداء داخل المشروع .

٢ - من حيث الهدف من دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية المدقق الخارجي هدفه تحديد حجم العينة التي سوف يخضعها للفحص والتدقيق على ضوء النتيجة التي سوف يتوصل إليها، أما المدقق الداخلي فهدفه العمل على تطوير نظام الرقابة الداخلية وتوجيه أنظار الإدارة إلى نقاط الضعف والخلل فيه في حالة وجودها وتقديم المقترحات بشأن تصحيحها .

- ٣ - من حيث نطاق العمل المدقق الخارجي ينجز عمله على شكل عينة يخضعها للفحص والدراسة، أما المدقق الداخلي فعمله شامل وتفصيلي لكل الأنشطة.
- ٤ - من حيث الاستمرارية في العمل المدقق الخارجي عمله محدد خلال فترة زمنية معينة يجب الانتهاء من عمله خلالها، أما المدقق الداخلي فهو في عمل مستمر خلال السنة.
- ٥ - من حيث الجهات التي يرتبط بها ويتولى تقديم خدمات لها المدقق الخارجي يرتبط مع الوحدة وتقريره موجه للجمهور بشكل عام، أما المدقق الداخلي فإنه مرتبط بالإدارة مباشرة.
- ٦ - من حيث التقرير المدقق الخارجي يعد تقريراً رئيسياً عادة يكون مختصراً ويتضمن ملخصاً ما تم التوصل إليه ورأيه النهائي وهو تقرير معلن، أما المدقق الداخلي فالتقرير الذي يقوم بإعداده غالباً ما يكون مطولاً ومتضمناً أموراً تخص مجالات النشاط المختلفة ويتم تقديمها إلى الإدارة إما بشكل دوري أو حسب الحاجة إليها وتعتبر من الأمور السرية.
- ٧ - من حيث نوع المعايير المدقق الخارجي المعايير التي يلتزم بها محددة ومتعارف عليها في مختلف الدول، أما المدقق الداخلي فمعاييرها لا زالت هناك اختلاف عليها وغير معترف بها في جميع الدول.
- ٨ - التدقيق الخارجي يعتبر مهنة ووظيفة، أما التدقيق الداخلي فما زالت الصفة الغالبة عليه هي صفة الوظيفة.

أوجه التنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي :

- من أوجه التنسيق بين الطرفين أوجه متعددة تعتمد بالدرجة الأولى على مدى كفاءة جهاز التدقيق الداخلي وقدرته على تقديم العون للمدقق الخارجي وأبرز أوجه التنسيق بين الاثنين هما:
- ١ - قيام المدقق الداخلي بمساعدة المدقق الخارجي بإنجاز بعض الإجراءات المتعارف عليها كالقيام بإرسال التأييدات إلى المعنيين.
- ٢ - قيام المدقق الداخلي بمتابعة تنفيذ الملاحظات المثبتة من قبل المدقق الخارجي وتصفيتها والأخذ بها.
- ٣ - بالإمكان تشكيل لجان مشتركة بين الطرفين للقيام ببعض إجراءات التدقيق.

- ٤ - يمكن للمدقق الخارجي أن يعتمد على نتائج فحص المدقق الداخلي بإجراءات الرقابة الداخلية .
- ٥ - بإمكان المدقق الخارجي أن يعتمد على تقارير المدقق الداخلي في التعرف على المشاكل الموجودة داخل الوحدة .
- ٦ - يمكن للمدقق الخارجي أن يختصر الكثير من إجراءات التدقيق التي يتضمنها برنامجه عند فحصه لبرامج المدقق الداخلي في حالة قناعته بكفاءتها .