

أثر تغييرات وتحديثات الإطار الدولي الجديد للممارسة المهنية للتدقيق (IPPF-)**(2024) على نشاط التدقيق الداخلي - دراسة تحليلية مقارنة -*****The Impact of Changes and Updates in the New International Framework for Professional Practice on Internal Auditing Activities- A Comparative Analytical Study-***أ.مرغم نسيمة¹ / جامعة سطيف - 1- فرحات عباس (الجزائر)، nassima.merghem@univ-setif.dzد. رياض العينوس / مختبر تقييم رؤوس الأموال الجزائرية في ظل العولمة، جامعة سطيف - 1- فرحات عباس (الجزائر)،
riyadh.lainous@univ-setif.dz

تاريخ النشر: 2025/06/05

تاريخ القبول: 2025/05/18

تاريخ الاستلام: 2025/03/17

ملخص

ملخص يهدف هذا المقال إلى التعرف على أهم التغييرات والتحديثات التي أتى بها الإطار الدولي للإطار الدولي الجديد للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (IPPF-2024) وتبين أثرها على أنشطة التدقيق الداخلي، لتحقيق هذا الهدف تم عرض وتحليل عناصر الإطار الدولي الجديد ومقارنتها بالإطار الدولي الحالي (IPPF-2017). لا تعتمد هذه الدراسة على اختبار فرضيات إحصائية محددة وإنما تحاول إثراء النقاش حول المستجدات التي يمكن أن تحدثها المعايير العالمية الجديدة للتدقيق على وظيفة التدقيق بشكل عام وعلى مهنة التدقيق بشكل خاص.

توصلت هذه الدراسة إلى أن التغييرات التي جاء بها الإطار الجديد للتدقيق تعزز دور التدقيق الداخلي كوظيفة استراتيجية تساهم في نجاح المؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة والمتغيرة باستمرار وذلك لأجل تحقيق أهدافها بفعالية أكبر مقارنة بالمعايير السابقة، كما أن هذه المعايير الجديدة تدعم ثقة أصحاب المصلحة في خدمات التدقيق الداخلي.

الكلمات المفتاحية : المعايير العالمية للتدقيق الداخلي، المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، أنشطة التدقيق الداخلي.

تصنيف JEL : M42 : M48 : M41

Abstract:

This article aims to identify the most significant changes and updates introduced by the new International Professional Practices Framework (IPPF-2024) and analyze their impact on internal auditing activities. The elements of the new international framework were presented and analyzed in comparison with the current framework (IPPF-2017).

This study does not rely on testing specific statistical hypotheses but rather seeks to enrich the discussion on the potential developments that the new global auditing standards may bring to the audit function and the auditing profession.

The study concluded that the changes introduced by the new auditing framework enhance the role of internal auditing as a strategic function that contributes to the success of organizations in a constantly evolving modern business environment. This enables organizations to achieve their objectives more effectively compared to previous standards. Additionally, the new standards bolster stakeholders' confidence in internal auditing services

Keywords: Global Standards for Internal Auditing, International Standards for Internal Auditing, Internal Audit Activity

Jel Classification Codes : M42 ; M48 ; M41.

¹ المؤلف المرسل: نسيمة امرغم، الإيميل: nassima.merghem@univ-setif.dz

تمهيد:

عرف نشاط التدقيق الداخلي في الخمسينات من القرن الماضي تطوراً طال مفهومه وأهدافه وكذا نطاق عمله، فهو لم يعد تلك الوظيفة التي تعنى باكتشاف الأخطاء والغش والتلاعبات من خلال فحص ومراجعة العمليات المالية والمحاسبية، بل أصبح يلعب دوراً هاماً محورياً في تطوير ودعم أداء المؤسسات من خلال إضافة القيمة لأنشطتها وتحسين عملياتها. ويرجع كل الفضل في هذا التطور إلى معهد المدققين الداخليين IIA، الذي منذ انشائه سنة 1941 لم يدخر جهداً عن القيام بمسؤولياته للارتقاء بوظيفة التدقيق الداخلي وإرساء قواعد ممارستها المهنية في مختلف التنظيمات عبر معظم دول العالم.

اهتم المعهد بتكوين إطار مهني للتدقيق الداخلي حين أصدر أول قائمة بمسؤوليات المدقق الداخلي SRIA سنة 1947 عرض فيها تعريف وأهداف ونطاق التدقيق الداخلي، كما وضع أول إطار أخلاقي سنة 1968 حدد فيه المبادئ والقواعد التي تحكم سلوك المدققين الداخليين، هذا بالإضافة إلى إصدار أول معايير مهنية سنة 1978 لتوحيد ممارسة أنشطة التدقيق الداخلي وضمان جودة أدائها.

بعد سنوات من تطبيق هذا الإطار، وبسبب تظافر عدة عوامل غيرت في بيئة أعمال المؤسسات في العقد الأخير من القرن الماضي، كان لابد على معهد المدققين الداخليين مواكبة هذا التغير، فطور إطاراً دولياً للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي IPPF في 2004 تضمن مفهوماً حديثاً للتدقيق الداخلي وأهدافاً جديدة له ونطاقاً أوسع للخدمات التي يقدمها المدقق الداخلي، كما أصدر المعهد مدونة جديدة بأخلاقيات المهنة تتضمن 4 مبادئ أساسية وهي: النزاهة والموضوعية والسرية والكفاءة يتم تطبيقها من خلال 12 قاعدة سلوكية يتوقع من المدققين الداخليين الالتزام بها. هذا بالإضافة إلى طرح معايير مهنية جديدة، وقد اتبع المعهد منهجاً مختلفاً في تبويبها حيث قسمها إلى معايير الصفات ومعايير الأداء إلى جانب معايير التنفيذ.

عمل معهد المدققين الداخليين على تحديث هذا الإطار على مدار السنوات التي تلت آخرها تحديث 2017.

1.1 - إشكالية البحث : يعد الإطار الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي IPPF الذي يصدره معهد المدققين الداخليين المرجعية الأساسية لمهنة التدقيق الداخلي على المستوى العالمي بما يعزز الأداء المهني للمدققين الداخليين ويدعم ثقة أصحاب المصلحة في أعمال التدقيق التي يقدمونها.

ومع التطورات المتسارعة التي يشهدها العالم اليوم في مجالات التكنولوجيا وما ولدته من تحديات ومخاطر جديدة كالتحديات السيبرانية والتطورات الرقمية وغيرها، أصبح من الضروري أن تواكب مهنة التدقيق الداخلي هذه التحولات، الأمر الذي دفع بالمعهد إلى إصدار إطار جديد في 2024 ليصبح ساري التنفيذ ابتداءً من جانفي 2025.

تناولت النسخة الجديدة للإطار عدة نقاط محورية تؤثر بشكل أو بآخر على نشاط التدقيق الداخلي، وبناءً عليه يمكن بلورة الإشكالية التي يتطرق لها هذا المقال في التساؤل التالي:

ما هو أثر تبني إطار دولي جديد للممارسة المهنية على أنشطة التدقيق الداخلي؟

تندرج ضمن هذا السؤال الرئيسي مجموعة من الأسئلة الفرعية وهي:

- هل الإطار الدولي الحالي بمختلف عناصره (مبادئ أساسية، مدونة أخلاقيات والمعايير الدولية) يستجيب للتطورات التي تعرفها بيئة الأعمال؟

- ما هي القيمة المضافة التي أراد IIA تحقيقها لمهنة التدقيق الداخلي من إصداره إطاراً دولياً جديداً؟

2.1 - أهداف البحث : يهدف البحث إلى تحقيق جملة من الأهداف وهي:

-التعرف على الجانب النظري للتدقيق الداخلي.

-تقديم الإطار الدولي الحالي للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وفق اخر اصدار له سنة 2017.

-عرض الإطار الدولي الجديد للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي لسنة 2024.

-استخراج اهم التغيرات والتحديثات التي عالجها الإطار الجديد وتحليل أثرها على نشاط التدقيق الداخلي.

3.1. **أهمية البحث :** تتجلى أهمية البحث في كونه يتناول اهم التحديثات التي جاء بها الإصدار الأخير لمعهد المدققين الداخليين في 2024 الخاص بالإطار الدولي الجديد ويناقش أثرها على نشاط التدقيق الداخلي، على اعتبار ان الإطار الدولي وما يتضمنه من مبادئ وقواعد أخلاقية ومعايير عالمية يوجه عمل المدققين الداخليين ويعزز كفاءة وجودة خدماتهم ومن ثم إضافة القيمة للمؤسسات وتحسين عملياتها.

4.1. **منهج البحث:** اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في دراسة جوانب هذا الموضوع، حيث استخدمنا المنهج الوصفي عند تقديم الخلفية النظرية للتدقيق الداخلي وعند عرض عناصر الاطارين الدوليين الحالي والجديد للممارسة المهنية الصادر عن معهد المدققين الداخليين IIA، كما اعتمدنا على المنهج التحليلي في التعرف على اهم التحديثات التي جاء بها الإطار الدولي الجديد وتفسير وتحليل أثرها على نشاط التدقيق الداخلي. وذلك بناء على ما تم الحصول عليه من معلومات من مصادر مختلفة (كتب، دوريات، مواقع الكترونية وغيرها).

5.1. **هيكل:** للإجابة على الإشكالية المطروحة قسمنا البحث الى ثلاث محاور رئيسية، حيث تضمن المحور الأول الإطار النظري للتدقيق الداخلي. اما المحور الثاني فقد تناول عناصر الإطار الدولي الحالي للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي فيما خصصنا المحور الثالث لعرض الإطار الدولي الجديد لسنة 2024 وما قدمه من تحديثات كاستجابة للتطورات التي تشهدها بيئة الاعمال وتحليلها للوقوف على اثارها على نشاط التدقيق الداخلي.

II: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

1.1. **نبذة تاريخية عن التدقيق الداخلي:** يرجع المؤرخون النشأة الأولى للتدقيق الداخلي الى الحضارات القديمة، اين كانت الحكومات في حاجة دائمة الى من يحدد ما إذا كانت الإيرادات من الضرائب ومصروفات الدولة يتم معالجتها بشكل سليم من قبل القائمين عليها. كما انه ومنذ نشأة التجارة وأصحاب المال يكلفون أشخاصا من داخل المشروع للتأكد من سلامة أداء العاملين معهم وامانتهم، وذلك من خلال فحص الدفاتر والسجلات واكتشاف الغش والاختلاس. وكانت تسند المهمة الى اشخاص هم بمثابة مدققين داخليين هذا بالرغم من انه لم يتم التعرف على هذا المصطلح الا حديثا. (خيري يوسف، 1983، صفحة 8)

بظهور شركات المساهمة وتدخل الدولة في تنظيم اعمالها بسن قوانين تضمن الحماية لمصالح أصحاب الأموال وتحقيق المساءلة القانونية لمديرها، وحتى تؤمن نفسها قامت إدارات الشركات بإنشاء أداة إدارية تضم موظفا او مجموعة من الموظفين يعملون بتوجيهات منها في فحص الحسابات والإجراءات الروتينية المرتبطة بالجوانب المحاسبية والمالية، فكانت بذلك النشأة الحقيقية لما اصطلح على تسميته فيما بعد بالتدقيق الداخلي. (عطاء الله، 1971، صفحة 276).

كما ان كبر حجم الشركات وتوسع حجم معاملاتها وانتشارها جغرافيا زاد من أهمية التدقيق الداخلي على مستويين (Gupta, 2000, p. 779): المستوى الأول يتعلق بالإدارة التي رأت في التدقيق الداخلي السبيل الوحيد لسد الفجوة الرقابية الناتجة عن لا مركزية النشاط المحاسبي، أما المستوى الثاني فيخص المدقق الخارجي الذي توجه الى تطوير إجراءات عملية التدقيق باستخدام التدقيق الاختباري القائم على العينات، وذلك بعد دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، وفي ذلك فهو يعتمد على وظيفة التدقيق الداخلي باعتبارها إحدى ركائز نظام الرقابة الداخلية، وهي المسؤولة على فعاليتها وكفاءته.

بعد ازمة الكساد 1929 زادت حاجة الإدارة الى مدققين داخليين وتجاوز دورهم التأكد من دقة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية إلى تقييم الوسائل الرقابية. ظلت الشركات تستخدم التدقيق الداخلي بعيدا عن الإطار المهني الى غاية 1941 اين تأسست اول هيئة متخصصة بالولايات المتحدة الامريكية تعرف بمعهد المدققين الداخليين IIA فكانت بذلك النشأة المهنية للتدقيق الداخلي.

2.11. العوامل التي زادت من أهمية التدقيق الداخلي: ساهمت عدة عوامل في زيادة الاهتمام بالتدقيق الداخلي و لعل أهمها (السعدي، 2009، الصفحات 206-207):

- تعرض كبريات الشركات العالمية وعلى رأسها الامريكية لفضائح مالية وانهار العديد منها وقد ارجع المهتمين بهذا الامر (من باحثين ومستثمرين ومشرعين) أسباب هذا الانهيار الى عدة عوامل من بينها ضعف الأداء الرقابي الناتج عن قصور في استقلالية مجالس إدارة الشركات او ضعف أداء لجان التدقيق او غياب او تهميش وظيفة التدقيق الداخلي، وعليه زاد اهتمام الشركات بهذه الوظيفة وبدورها في تدعيم الوظيفة الرقابية لإداراتها.

- تحول ملكية الأسهم في الشركات المساهمة من المستثمر الفردي الى مؤسسات استثمارية (كالبنوك وصناديق الاستثمار) وحتى الى حكومات، وقد أدى هذا النمط الى تمركز الملكية في يد عدد محصور من المساهمين لهم تأثير قوي على مجلس الإدارة وعلى القرارات التي يتخذها والإجراءات والأساليب الرقابية المطبقة بما يحقق الحماية لمصالحهم.

- اصدار عدة تقارير من جهات مهنية تمثل مهنة المحاسبة والتدقيق تعزز فيها أهمية تفعيل وتطوير دور التدقيق الداخلي في الشركات نذكر منها:

- تقرير تريديواي Treadway 1987 بالوم.ا.

- تقرير كادبوري Cadbury 1992 ببريطانيا.

- تقرير تورنبول Turnbull 1999

- تقرير لجنة بازل Basel 2000 و المتعلق بالبنوك.

- سن قوانين في بعض الدول تدعم إجراءات الرقابة للحفاظ على حقوق المساهمين و لضمان الاستقرار في بيئة الأعمال الأمر الذي أعطى للتدقيق الداخلي صفة الإلزام، و من بين هذه القوانين:

- قانون Sarbanes- Oxley سنة 2000 الذي اعتبر الداعم لوظيفة التدقيق الداخلي ودورها الحيوي في حوكمة الشركات.

- قانون مكافحة الرشوة في الوم. ا 1977 الذي ألزم الشركات بالحفاظ على نظام رقابة داخلية فعال من خلال انشاء وظيفة التدقيق الداخلي بها وتوسيع خدماتها.

- تشريعات حكومية في إنجلترا التي ألزمت لجان التدقيق في الشركات البريطانية بمتابعة مدى فعالية وظيفة التدقيق الداخلي بها.

- قرارات أسواق المال والبورصات العالمية بخصوص الشركات المدرجة فيها، حيث فرضت عليها تبني وظيفة التدقيق الداخلي لتزود إداراتها ولجان التدقيق بالتقييم المستمر لعمليات إدارة المخاطر والرقابة الداخلية.

3.11. تطور مفهوم التدقيق الداخلي حسب IIA: بعد ست سنوات من انشاء أصدر معهد المدققين الداخليين بالوم.ا. اول وثيقة رسمية بمسؤوليات المدققين الداخليين (SRIA) تضمنت تعريف التدقيق الداخلي أهدافه ونطاق عمله. توالى بعد ذلك إصدارات المعهد والتي أظهرت التطورات التي مست مفهوم وأهداف ونطاق التدقيق ليتماشى مع التطورات المتسارعة في بيئة الأعمال، والتي يمكن توضيحها في الجدول الموالي:

الجدول رقم (1): تطور مفهوم التدقيق الداخلي حسب إصدارات معهد المدققين الداخليين

التاريخ	مفهوم التدقيق الداخلي	اهم النقاط التي عرضها التعريف
1947	هو نشاط تقييبي مستقل يتم داخل المؤسسة، بغرض فحص العمليات المالية والمحاسبية وغيرها من العمليات كأساس لتقديم خدمات وقائية للإدارة. هو نوع من الرقابة تعمل من خلال قياس و تقييم أنواع الرقابة الأخرى، وتهتم بالعمليات ذات الطبيعة المالية والمحاسبية.	طرح هذا التعريف النقاط التالية: - التدقيق الداخلي هو نوع من أنواع الرقابة. - الإدارة هي المستفيد الوحيد من خدماته. - يهتم التدقيق الداخلي بالأمور المحاسبية والمالية. - يهدف التدقيق الى الوقاية فقط.
1957 - 1971	هو نشاط تقييبي مستقل ينشأ داخل المؤسسة من اجل فحص العمليات المالية والمحاسبية وغيرها من العمليات كأساس لخدمة الإدارة، وهو رقابة إدارية تمارس وظيفتها من خلال قياس وتقييم الرقابات الأخرى.	- توسع نطاق التدقيق الداخلي ليشمل جميع العمليات المالية وغير المالية. - وعن طبيعته فهو رقابة إدارية موجهة لقياس و تقييم الاشكال الرقابية الأخرى.
1981	هو نشاط تقييبي مستقل ينشأ داخل المؤسسة لخدمة المؤسسة، وهو رقابة تعمل على فحص و تقييم النظم الرقابية الأخرى.	التدقيق الداخلي يخدم المؤسسة ككل وليس فقط ادارتها.
1991 - 1994	هو وظيفة تقييم مستقلة داخل المؤسسة لفحص وتقييم أنشطتها باعتبارها خدمة للمؤسسة. وهي تهدف إلى مساعدة جميع افراد المؤسسة على أداء مسؤولياتهم بشكل فعال، وذلك من خلال تزويدهم بالتحليلات والتوصيات والاستشارات والمعلومات.	- التدقيق الداخلي هو وظيفة من داخل المؤسسة. - اتسع نطاق فحصها ليشمل كافة أنشطة المؤسسة. - دورها لا يتوقف عند التشخيص والتقييم بل يمتد الى تقديم الحلول و النصائح لتصحيح أوضاع غير مرغوب فيها.
1999	التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل و موضوعي تأكيدى و استشاري صمم لإضافة القيمة للمؤسسة و لتحسين عملياتها، وهو يساعد في تحقيق أهدافها من خلال اتباع منهج منظم في تقييم و تحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة.	يعكس هذا التعريف التحول الجذري في مفهوم وأهداف ونطاق التدقيق الداخلي وهو التعريف المعتمد لحد الان.

Source: (The Institute of Internal Auditors , 2025)

II. تحليل التعريف الحديث للتدقيق الداخلي: لاقى التعريف الأخير الذي أصدره معهد المدققين الداخليين ضمن الإطار الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي سنة 2001 (IPPF) قبولا واسعا لدى الأكاديميين والممارسين، وهو نفسه التعريف المعتمد حاليا، وفيه استخدم المعهد مصطلحات في غاية الدقة تعكس التطورات التي حدثت على وظيفة التدقيق الداخلي وتقدم صورة جديدة لها من حيث ان:

- التدقيق الداخلي هو نشاط يقدم خدمة معينة بغض النظر عن هوية القائم على تأديتها، سواء كان من داخل المؤسسة (في حال توفره) او من خارجها إذا تطلبت الظروف الاستعانة بطرف خارجي لتقديم الخدمات، طالما افتقرت المؤسسة للكفاءات المطلوبة.

- الاستقلالية والموضوعية هما خاصيتان مؤكدتان لا بد أن يتصف بهما نشاط التدقيق الداخلي، وذلك من خلال توفير المكانة التنظيمية المناسبة للمدقق الداخلي وابتعاده عن الضغوطات التي قد تؤثر على نحو متحيز في نتائج الخدمات التي يقدمها.

- نشاط التدقيق الداخلي يقدم نوعين من الخدمات (الوردات، 2014، صفحة 36):

أ- خدمات تأكيدية وهي تهتم بالتقييم الموضوعي للأدلة من أجل تقديم رأي مستقل أو استنتاجات تخص العملية أو الوظيفة أو النظام وغيرها... وهنا لا يتعلق الأمر فقط بتقديم تلميحات للإدارة والرفع من درجة الثقة في أنظمتها الرقابية فحسب بل الأكثر من ذلك طمأنتها حول ما إذا كانت المخاطر الحالية والمتوقعة تدار بشكل جيد من عدمه، هذا إلى جانب الرفع من درجة الثقة في عمليات الحوكمة.

تشارك في خدمات التأكيد ثلاثة أطراف وهي: الأشخاص الخاضعة أعمالهم للتدقيق، المدقق الداخلي والإدارة العليا، كما أن طبيعة ونطاق مهمة التأكيد تتحدد بواسطة المدقق الداخلي.

ب- خدمات استشارية: وهي عبارة عن توجيهات تهدف إلى تحسين عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، تنفذ الخدمات الاستشارية بناء على طلب خاص من الزبون (مسؤول النشاط الخاضع للتدقيق أي طالب الخدمة) الذي يتفق مع المدقق الداخلي على طبيعة ونطاق المهمة الاستشارية.

- إن الخدمات التي يقدمها نشاط التدقيق الداخلي للمؤسسة لا بد أن تعود عليها بالمنفعة، ولعل أفضل صور تحقيق المنفعة هي إضافة القيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها بشكل مستمر، وعليه فإن الهدف الحقيقي للتدقيق الداخلي هو جعل المؤسسة في أفضل حال عما كانت عليه وليس تصيد الأخطاء واكتشاف مواطن الضعف.

- هناك معايير تنظيم الممارسة المهنية لنشاط التدقيق الداخلي ومبادئ وقواعد تضبط سلوك المدققين الداخليين بما يضمن تحقيق الجودة في أداء أعمالهم.

- تحقيق القيمة المضافة للمؤسسة لن يتأتى إلا بتوسيع نطاق النشاط الداخلي، والتعريف هنا حدد ثلاثة مجالات وهي:

- عمليات إدارة المخاطر: حيث يعمل التدقيق الداخلي على تحديد وتقييم المخاطر المحتملة التي يمكن أن يكون لها تأثير على تحقيق المؤسسة لأهدافها مع تقديم الإجراءات التصحيحية المناسبة.

- عمليات الرقابة: يقيم المدقق الداخلي مدى فعالية أدوات الرقابة على ضوء نتائج تقييم المخاطر ويعمل على تحسينها حتى تتماشى مع الأهداف المسطرة.

- عمليات الحوكمة: يساهم التدقيق الداخلي في تقييم عمليات الحوكمة وتحسين فعاليتها.

5.11. أهداف ومهام التدقيق الداخلي: تطورت أهداف التدقيق الداخلي بتطور مفهومه ونطاق عمله، حيث انحصرت في مراحله الأولى في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب حين كان مجال عمله مقتصرًا على العمليات المالية والمحاسبية. ومع توسع نطاق فحصه ليشمل تقييم الوسائل الرقابية بقصد تدعيمها وتحسينها أصبح للتدقيق هدفين أساسيين يسعى لتحقيقهما (السوافيري و محمد، 2002، صفحة 47):

5.11.1. هدف الحماية: حيث ينتظر من التدقيق الداخلي حماية مصالح المؤسسة وكذا حماية ممتلكاتها من الغش والضياع ومن الانحراف في تطبيق السياسات والقوانين المسطرة لبلوغ الأهداف المرجوة، ومن الثغرات الرقابية وذلك بتقييم نظام الرقابة الداخلية للوقوف على مدى فعاليتها من حيث التصميم والتنفيذ.

5.11.2. هدف البناء والإصلاح: وذلك من خلال تقديم التوصيات اللازمة لإجراء التصحيحات المناسبة.

- تصنف هذه الأهداف بالتقليدية على اعتبار انه وبعد اصدار IIA التعريف الأخير للتدقيق الداخلي في 1999 أصبح للتدقيق الداخلي اهداف حديثة وهي إضافة القيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها ، وذلك من خلال القيام بالمهام التالية (صبح، 2010، الصفحات 44-50):
- التأكد من مدى ملائمة وفعالية القوانين والسياسات والإجراءات التي وضعتها إدارة المؤسسة والتحقق من تطبيقها والالتزام بها.
 - التأكد من صحة البيانات والمعلومات المالية والتشغيلية ومن إمكانية الاعتماد على التقارير التي تعدها الإدارة.
 - التحقق من وجود الحماية الكافية لموجودات المؤسسة.
 - فحص الأنشطة التشغيلية والتحقق من مدى فعاليتها وكفاءتها.
 - تقييم كافة الأنظمة الرقابية بالمؤسسة وتقديم التوصيات اللازمة لجعلها أكثر فعالية.
 - تحديد المخاطر الهامة المتعلقة بالحوكمة والعمليات التشغيلية وأنظمة المعلومات وتقييم فعالية عمليات إدارة المخاطر والمساهمة في تحسينها.
 - تقييم أداء العاملين بالمؤسسة.
 - اعداد تقارير دورية مفصلة بنتيجة التدقيق ورفعها الى الجهات المعنية بالمؤسسة كمجلس الإدارة والإدارة العليا ولجنة التدقيق إذا وجدت.

III. الإطار المهني العالي للتدقيق الداخلي؛

- III.1. معهد المدققين الداخليين - The Institute of internal Auditors IIA -؛ هو منظمة مهنية دولية تأسست في 09 ديسمبر 1941 بفلوريدا بالوم. وقد عدد أعضائها عند التأسيس ب 24 عضوا لكن سرعان ما تزايد عدد أعضائها ليصل الى أكثر من 245.000 عضوا من مختلف دول العالم حسب ما اقره المعهد سنة 2024.
- لقد سعى المعهد منذ انشائه والى وقتنا الحاضر الى تطوير مهنة التدقيق الداخلي وإرساء معالمها النظرية من خلال: (The Institute of Internal Auditor, 2024)
- دعم وتعزيز القيمة التي يضيفها محترفو التدقيق الداخلي الى مؤسساتهم.
 - توفير فرص التعليم والتطوير المهني الشامل.
 - بحث وتطوير المعرفة الخاصة بالتدقيق الداخلي ودوره في الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة. - تثقيف الممارسين وغيرهم من المعنيين والمهتمين بأفضل الممارسات في التدقيق الداخلي. - جمع المدققين الداخليين حول العالم لتبادل المعلومات والخبرات المتعلقة بممارسة التدقيق الداخلي.
- هذا بالإضافة الى (القاضي ودحدوح ، 2008 ، صفحة 113) :
- توفير إطار مهني دولي لممارسة اعمال التدقيق الداخلي والتشجيع على الاعتماد عليه، والعمل على تطويره كلما دعت الضرورة لذلك.
 - إصداره شهادات مهنية معترف بها عالميا كشهادة مدقق داخلي معتمد CIA، وشهادة المدقق الداخلي الممارس IAP وشهادة في ضمان إدارة المخاطر CRMA.
- هيكليا يتكون المعهد من مجالس ولجان متخصصة تعمل مع بعضها البعض للارتقاء بمهنة التدقيق الداخلي ومن اهم اجهزته نذكر (الوردات، 2014، صفحة 75):

- مجلس معايير التدقيق الداخلي IASB: Internal Auditing Standards Board : وهو المسؤول الرسمي عن تأمين الارشاد لممارسي التدقيق الداخلي، وقد كلف معهد المدققين الداخليين هذا المجلس بتطوير المعايير المهنية للتدقيق الداخلي.
- اللجنة الدولية لقواعد آداب المهنة The International Ethics Committee : وتختص بالتحقيق في الشكاوى المتعلقة بأعضاء المعهد او المدققين الداخليين المعتمدين، وكذلك مسؤولية عن أي تغييرات في قواعد آداب المهنة التي يقرها المعهد.
- مجلس الاوصياء - The Board of Regents - : وهو الجهاز المسؤول عن وضع شروط تعيين المدققين الداخليين المعتمدين ووضع برنامج التثقيف المهني المستمر لهم.
- اللجنة التنفيذية - Executive Committee - : تعنى هذه اللجنة بالمصادقة على التوجيهات الإدارية التي تقدمها اللجان المختصة.

2.III. الإطار الدولي الحالي للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي: بعد ست سنوات من انشائه، أصدر معهد المدققين الداخليين اول معايير للأداء المهني سنة 1978 وقد اشتملت خمس معايير رئيسية (معياري الاستقلال المهني، الكفاءة المهنية، نطاق العمل، أداء اعمال التدقيق وإدارة قسم التدقيق الداخلي) مكملة ب 25 معيارا نوعيا خاصا. (Renard, 1997, p. 92)

لكن ونظرا للتطورات التي حدثت في بيئة نشاط التدقيق الداخلي بما استوجب تطوير مفهومه وتغيير أهدافه وتوسيع نطاق خدماته، فكان لا بد من إعادة تقييم تلك المعايير وتطويرها بما يتماشى والأوضاع السائدة. وبالفعل أصدر المعهد في 2004 أطارا مهنيًا جديدًا لممارسة التدقيق الداخلي، وعمل على تعديله وتحسينه عدة مرات آخرها سنة 2017 لإكسابه مرونة في التطبيق عالميا.

يتضمن الإطار الدولي للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (IPPF-2017) رسالة التدقيق الداخلي ومجموعة من الإرشادات لتوجيه ممارسة التدقيق الداخلي على المستوى الدولي وهي مقسمة إلى إرشادات إلزامية وإرشادات يوصى بها.

1.2.III. رسالة التدقيق الداخلي: توضح رسالة التدقيق الداخلي ما يطمح التدقيق الداخلي الى تحقيقه داخل المؤسسة، و مهمة التدقيق الداخلي هي تعزيز و حماية القيمة التنظيمية، من خلال توفير تأكيدات موضوعية ونصائح ورؤى قائمة على المخاطر بهدف تحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.

2.2.III. الارشادات الإلزامية: وهي إرشادات او متطلبات واجبة التطبيق وتشكل الأساس المهني، وتتضمن:

III - 2 - 1- تعريف التدقيق الداخلي: وهو التعريف الذي سبق عرضه وتحليل مفرداته في المحور الأول من هذا المقال، ولقد تم وضعه ضمن الارشادات الإلزامية حتى يضمن معهد المدققين الداخليين الالتزام الكامل به من قبل جميع المدققين الداخليين وجميع المؤسسات وأصحاب المصلحة.

ولأن هذا التعريف يعتبر الأساس او النقطة المرجعية التي تعتمد عليها المكونات الأخرى للإطار (من معايير ومدونة الاخلاقيات) فقد تم وضعه على راس الارشادات الواجبة التطبيق.

III - 2 - 2- المبادئ الأساسية للتدقيق الداخلي: أصدر معهد المدققين الداخليين عشرة مبادئ أساسية ضمن الإطار الدولي الحالي للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في التحديث الذي اجراه سنة 2017 والتي يجب على كل مدقق داخلي احترامها وهي:

- مبدأ النزاهة.

- إظهار الكفاءة والعناية المهنية اللازمة.
 - أن يكون متوافقا مع استراتيجيات وأهداف ومخاطر المؤسسة.
 - أن يكون المدقق في المركز الوظيفي المناسب ويمتلك الموارد الكافية.
 - مبدأ إظهار الجودة والتحسين المستمر.
 - مبدأ التواصل بشكل فعال.
 - مبدأ تقديم تأكيد مرتكز على المخاطر.
 - يدعم تطوير وتحسين المؤسسة.
 - أن يكون المدقق ذو بصيرة، مبادرو ذو نظرة مستقبلية.
 - مبدأ أن يكون موضوعيا ومتحررا من أي تأثيرات غير مناسبة.
- III - 2- 2- 3- **مدونة الأخلاقيات**: أراد معهد المدققين الداخليين الترويج لثقافة أخلاقية موحدة وإلزامية التطبيق في مهنة التدقيق الداخلي بما يعزز ثقة الأطراف ذات الصلة بالمهنة ويرفع من مصداقيتها، فوضع بذلك دليلا جديدا لأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي سنة 2000 تضمن عنصرين أساسيين هما:
- المبادئ المرتبطة بمهنة التدقيق الداخلي.
 - قواعد السلوك المهني التي تساعد في التطبيق العملي للمبادئ.
- حدد المعهد ضمن هذا الدليل الأخلاقي أربع مبادئ أخلاقية ووضح كيفية تطبيق كل منها من خلال قواعد توجه السلوك المهني للمدققين الداخليين، والجدول الموالي يبين ذلك:

الجدول رقم (2): الإطار الأخلاقي للتدقيق الداخلي

المبادئ الأخلاقية	قواعد السلوك المهني المتعلقة بتطبيق كل مبدأ (كيفية تطبيق المبدأ)
النزاهة Integrity	- يجب على المدققين الداخليين أداء أعمالهم بأمانة واجتهاد ومسؤولية. - التقيد بالقوانين وتقديم الإفصاحات المتوقعة بموجب القانون والمهنة. - الابتعاد عن أي نشاط غير قانوني وأي أعمال قد تضر بسمعة المهنة أو تسيء للمؤسسة التي ينتمون إليها. - المساهمة في احترام الأهداف الأخلاقية والمشروعة للمؤسسة.
الموضوعية Objectivity	- عدم المشاركة في أي نشاط قد يضر أو قد يتم استغلاله للأضرار بتقييمهم غير المتحيز. - رفض أي شيء قد يضر أو قد يستغل في إضعاف حكمهم المهني. - الإفصاح عن جميع الحقائق التي علموها والتي يؤدي عدم الإفصاح عنها إلى تحريف التقارير عن الأنشطة الخاضعة للتدقيق.
السرية Confidentiality	- حماية المعلومات التي تحصلوا عليها أثناء تأدية مهامهم وتوخي الحذر عند استخدامها. - أن لا يستخدموا المعلومات التي تحصلوا عليها لتحقيق مكاسب شخصية، أو بأي طريقة مخالفة للقانون أو تضر بالأهداف الأخلاقية والمشروعة للمؤسسة.
الكفاءة Competency	- أداء فقط الخدمات التي يمتلكون المعرفة والخبرة والمهارات الضرورية لها. - أداء خدمات التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية للممارسة المعنية للتدقيق الداخلي. - تحسين كفاءتهم وجودة وفعالية خدماتهم باستمرار.

Source: (Institute of Internal Auditors, 2017)

- III - 2- 2- 4- **المعايير الدولية للتدقيق الداخلي**: تعتبر المعايير المهنية الصادرة عن مجلس معايير التدقيق الداخلي التابع لمعهد المدققين الداخليين بمثابة "إعلان مهني رسمي يحدد المتطلبات الإلزامية المستندة إلى

المبادئ، وتتألف هذه المعايير من تصريحات توضح المتطلبات الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ولتقييم فعالية الأداء وهي واجبة التطبيق دولياً على مستوى المؤسسات والأفراد كما تتضمن تفسيرات توضح المصطلحات والمفاهيم الواردة في المعايير."

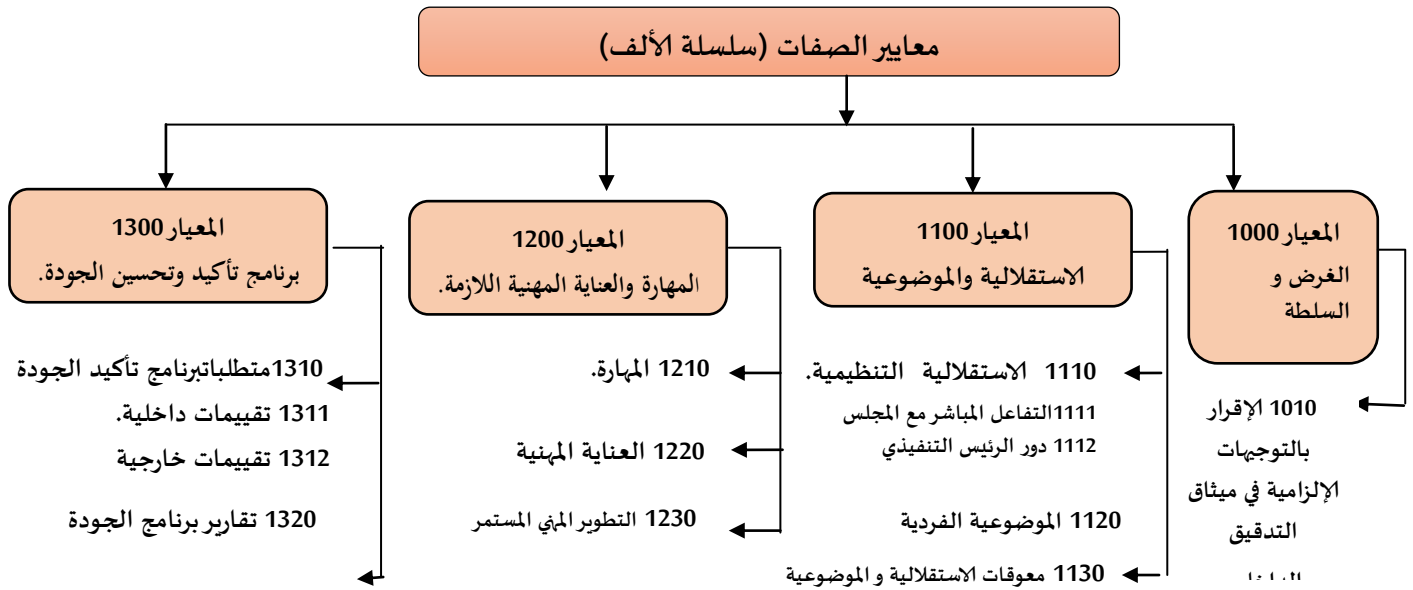
وقد حدد المجلس الغرض من وضع معايير للتدقيق الداخلي هو (Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, 2017, p. 94)

- توجيه الالتزام بالمتطلبات الواردة في الإطار الدولي للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.
- توفير إطار عام يعزز أداء مجال واسع من خدمات التدقيق الداخلي ذات القيمة المضافة.
- وضع أسس لتقييم أداء التدقيق الداخلي.
- تحسين عمليات وأعمال المؤسسة.

تنقسم معايير التدقيق الداخلي إلى معايير الصفات ومعايير الأداء ومعايير التنفيذ:

- 1- **معايير الصفات: Attribute standards** وهي تحدد الخصائص الواجب توفرها في المؤسسات والأفراد الذين يمارسون أنشطة التدقيق الداخلي، ويبلغ عددها 4 معايير رئيسية ويحتوي كل معيار رئيسي على معيار أو مجموعة معايير فرعية ويمكن توضيحها على الشكل الموالي:

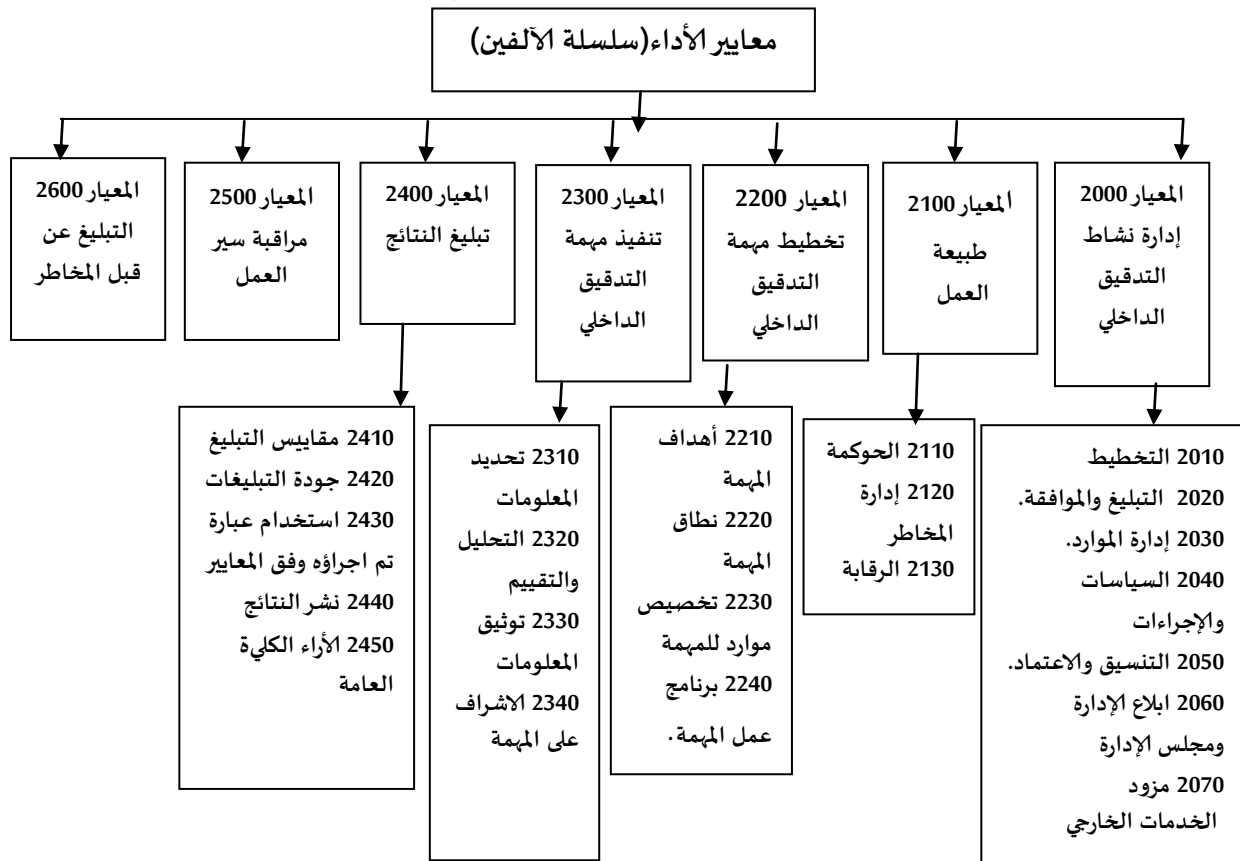
الشكل رقم 01 : معايير الصفات وفق الإطار الدولي 2017



Source : (Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, 2017, p. 100)

- ب- **معايير الأداء: Performance standards**: وتنقسم إلى سبع معايير رئيسية يضم كل منها معايير فرعية، وهي في مجموعها تتناول طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتحدد مقاييس لقياس جودة أداء الخدمات المقدمة، و يمكن التعرف عليها من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 02 : معايير الأداء وفق الإطار الدولي 2017



Source: (Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, 2017, p. 104)

ج- معايير التنفيذ **Implementation standards** : تتوسع هذه المعايير في شرح كيفية تطبيق معايير الصفات ومعايير الأداء في أنواع محددة من المهام وحسب نوع الخدمات المقدمة تأكيدية كانت ونرمز لها ب "ت" أو استشارية "ا".

III - 2- 3 - **الارشادات الموصى بها** : وهي الارشادات غير الزامية يعرض فيها معهد المدققين الداخليين نطاقا واسعا من الحلول العملية للمشاكل او التحديات التي قد يواجهها المدققون عند تطبيق الارشادات الإلزامية. وبالرغم من انها غير الزامية الا انها تشكل مرجعا لتحسين جودة أداء اعمال التدقيق الداخلي من خلال تقديم أفضل الممارسات في المهنة، وقد صنف المعهد هذا النوع من الارشادات الى مجموعتان وهما:

III - 2- 3 - 1 - **إرشادات التنفيذ** : قام معهد المدققين الداخليين بإدراج هذا النوع من الارشادات ضمن الإطار الدولي للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في التحديث الذي اجراه سنة 2017 وهي متاحة فقط لأعضاء المعهد سواء كانوا في صورة جماعات او افراد، وتقدم إرشادات التنفيذ توجيهات عملية حول كيفية تطبيق بعض المعايير بشكل فعال وفي حالات مختلفة.

III - 2- 3 - 2 - **إرشادات تكميلية** : تقدم امثلة ونماذج وتقنيات عملية يمكن استخدامها في مواضيع محددة او صناعات معينة.

١٧: الإطار الدولي الجديد للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

١٧.1. مشروع تطوير إطار دولي جديد: شرع مجلس معايير التدقيق الداخلي التابع لمعهد المدققين الداخليين في عام 2020 في مشروع بحث ومراجعة ليس فقط للمعايير ولكن أيضا للإطار الذي يحتوي على المعايير، وذلك لمعرفة إذا كان ذلك الإطار يكفل توجيه الممارسات الحالية للتدقيق الداخلي في ظل ما تعرفه بيئة الاعمال من تغيرات متسارعة.

لذات الغرض قام المجلس في عام 2022 بفتح الباب امام جميع أصحاب المصلحة (مهنيون، أكاديميون، مؤسسات، منظمات ...) للمشاركة في مراجعة وتطوير المعايير من خلال البحوث والمدخلات المكثفة، ليتم في مارس من سنة 2023 الكشف عن مسودة مقترحة للمعايير الجديدة وعرضها على نطاق واسع للمناقشة والتدقيق العام (Institute of Internal Auditors, 2022).

وكخطوة أخيرة قام المعهد بإصدار النسخة النهائية للمعايير العالمية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في جانفي 2024 على ان تصبح سارية التطبيق ابتداء من 9 جانفي 2025.

يسعى مشروع تطوير الإطار الدولي للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الى تحقيق مجموعة من الأهداف وهي (The Institute of Internal Auditors, 2024):

- تبسيط هيكل الإطار الدولي للممارسة المهنية وعرض جميع عناصره بشكل متكامل ومنسجم.
- تفسير وتوضيح جميع العناصر المكونة للإطار.
- التأكد من أن المعايير والمتطلبات والارشادات مناسبة وعملية وقابلة للتطبيق وتتناول الموضوعات الناشئة.
- تحسين أداء وجودة التدقيق الداخلي والحفاظ على القيمة التنظيمية وتعزيزها.
- الحصول على دعم أصحاب المصلحة للمعايير العالمية من خلال التواصل معهم ومشاركتهم في عملية التطوير.

١٧.2. عناصر الإطار الدولي الجديد للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي: يعالج الإطار الدولي الجديد ممارسات التدقيق الداخلي الحالية، مع تمكين الممارسين وأصحاب المصلحة على مستوى العالم ان يكونوا مرنين ومستجيبين للاحتياجات المستمرة للتدقيق الداخلي عالي الجودة في بيئات ومؤسسات متنوعة ذات اهداف واحجام وهيكل مختلفة، ولذات الغرض تضمن الإطار الجديد ثلاث عناصر وهي المعايير العالمية للتدقيق الداخلي، والمعايير الخاصة بمواضيع معينة، بالإضافة الى الارشادات العالمية.

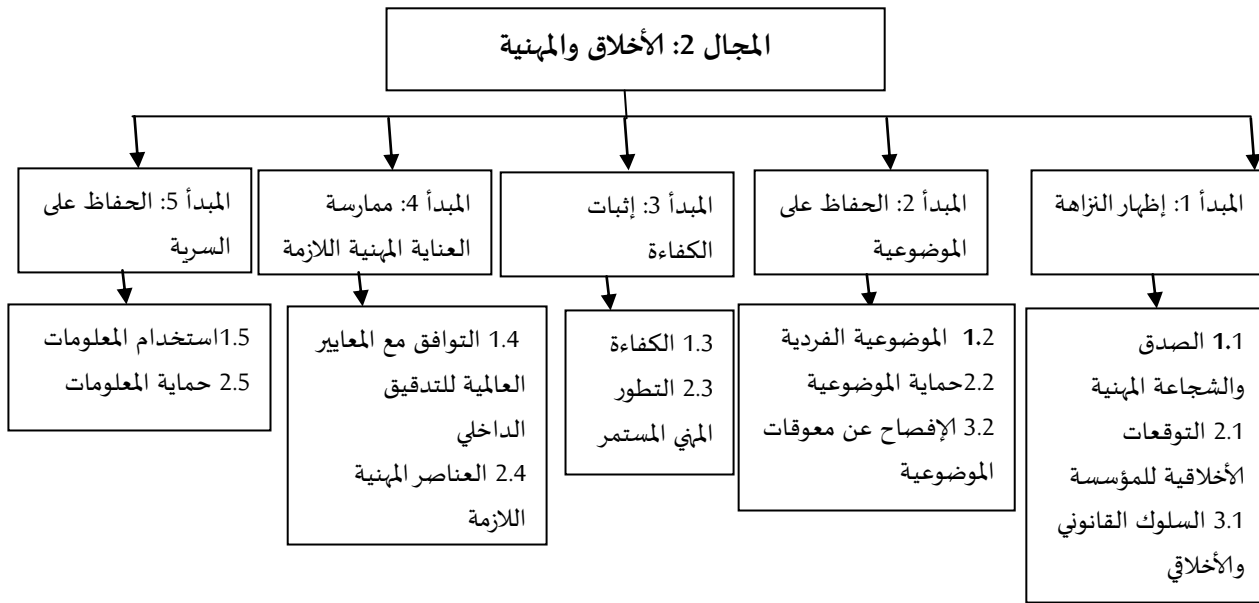
١٧.2.1 - المعايير العالمية للتدقيق الداخلي: انتج مجلس معايير التدقيق الداخلي أسلوبا مغايرا في طرح المعايير العالمية، حيث تم تنظيمها في خمسة مجالات وهي: الغرض من التدقيق الداخلي، الأخلاق المهنية، حوكمة وظيفة التدقيق الداخلي، إدارة وظيفة التدقيق الداخلي، أداء خدمات التدقيق الداخلي. (The Institute of Internal Auditors, 2025)

١٧.2.1.1 - المجال 1: الغرض من التدقيق الداخلي: يقدم هذا المجال فهم وتوضيح قيمة التدقيق الداخلي للمدققين الداخليين وأصحاب المصلحة، فالتدقيق الداخلي يعزز نجاح المؤسسة من خلال تزويد الإدارة ومجلس الإدارة بالتأكدات الموضوعية والمشورة، فهو يساهم في خلق قيمة لها وحمايتها واستدامتها، كما يعمل على تحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة ويوجه المؤسسة نحو اتخاذ القرارات المناسبة، كما يعزز التدقيق الداخلي السمعة والمصداقية مع أصحاب المصلحة.

وحتى يحقق التدقيق الداخلي هذا الغرض لابد أن يتم تنفيذه من قبل أشخاص مؤهلين وفقاً للمعايير العالمية للتدقيق الداخلي وأن يتم وضع الوظيفة ضمن مكانة تنظيمية توفر لها الاستقلالية المطلوبة بربطها مباشرة بمجلس الإدارة، وكذا تحرير المدققين الداخليين من أي تحيز أو تأثير بالإضافة إلى إجراء التقييمات الموضوعية.

2. IV- 1- 2- **المجال 2: الأخلاق والمهنية** : يشتمل هذا المجال مجموعة من المبادئ والمعايير وهي بديل عن مدونة الأخلاقيات التي سبق وأصدرها معهد المدققين الداخليين. يحدد هذا المجال التوقعات السلوكية للمدققين الداخليين المهنيين أفراداً كانوا أم مؤسسات، التي يجب الالتزام بها للرفع من درجة الثقة في التدقيق الداخلي وخلق ثقافة أخلاقية داخلها.

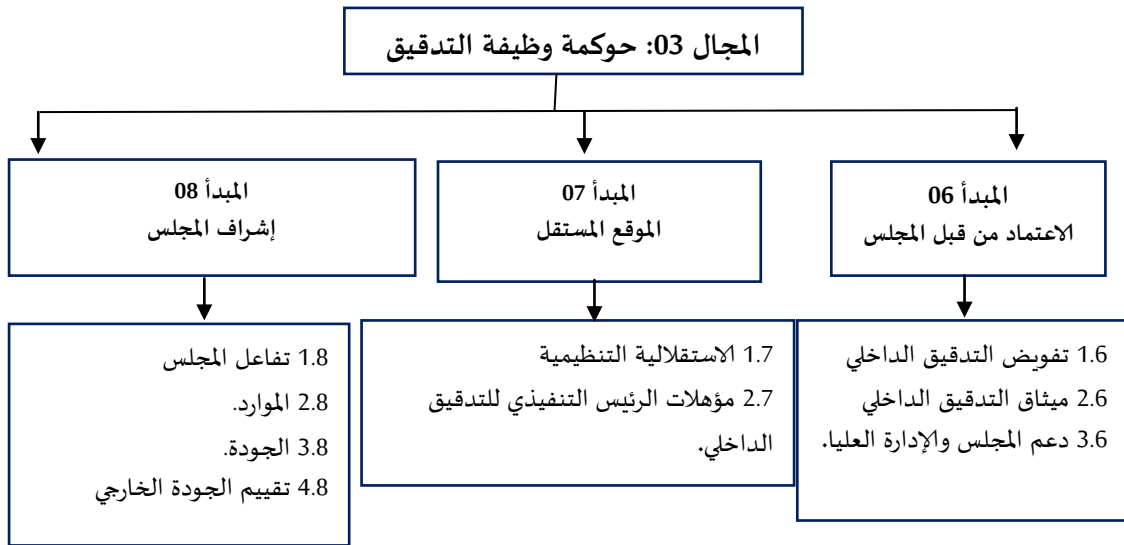
الشكل رقم 03: الأخلاق والمهنية وفق المعايير العالمية الجديدة للتدقيق الداخلي



Source: (The Institute of Internal Auditor, 2024)

2. IV- 1- 3- **المجال 3: حوكمة وظيفة التدقيق الداخلي**: يهتم هذا المجال بترتيبات الحوكمة الضرورية لتدقيق داخلي فعال وخص بالذكر مؤهلات الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي والمكانة التنظيمية للوظيفة ومقدار الدعم الذي تتلقاه من مجلس إدارة المؤسسة :

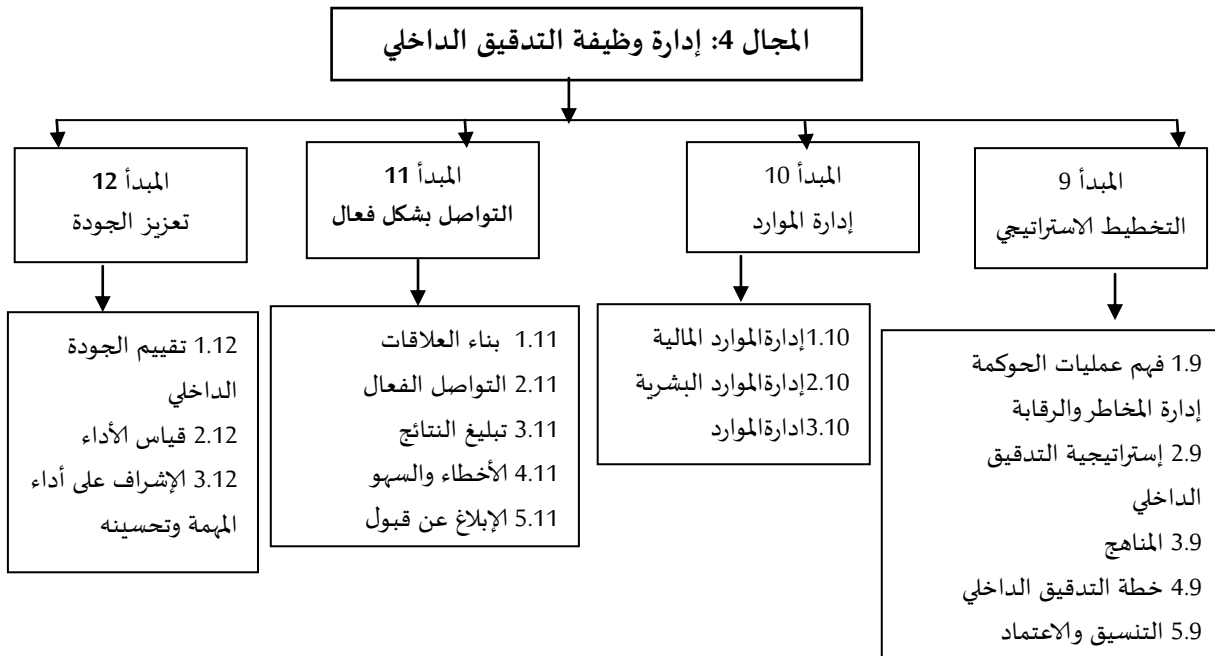
الشكل رقم 04 : حوكمة وظيفة التدقيق الداخلي وفق المعايير العالمية الجديدة للتدقيق الداخلي



Source: (The Institute of Internal Auditor, 2024)

IV 2. 1- 4- **المجال 4: إدارة وظيفة التدقيق الداخلي**: يعد الرئيس التنفيذي للتدقيق المسؤول الأول عن إدارة وظيفة التدقيق الداخلي وفقاً لميثاق التدقيق الداخلي والمعايير العالمية للتدقيق الداخلي والمعايير العالمية للتدقيق الداخلي، وذلك من خلال التخطيط الاستراتيجي للوظيفة والحصول على الموارد وإدارتها وكذا بناء العلاقات والتواصل مع أصحاب المصلحة لتقديم تأكيدات ومشورة موضوعية وتعزيز أداء الوظيفة.

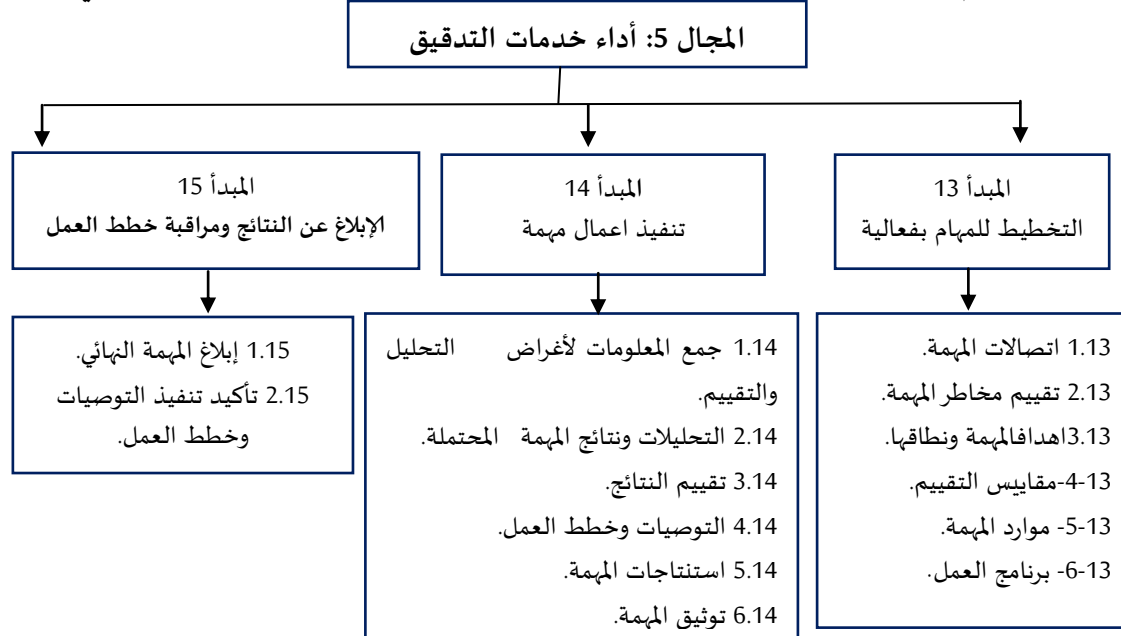
الشكل رقم 05: إدارة وظيفة التدقيق الداخلي وفق المعايير العالمية الجديدة للتدقيق الداخلي



Source: (The Institute of Internal Auditor, 2024)

IV 2- 1- 5- **المجال 5: أداء خدمات التدقيق الداخلي** : يشمل هذا المجال ثلاث مبادئ تتعلق بالخطوات التي ينتهجها المدقق الداخلي في تنفيذه لأي مهمة تدقيق وهي: التخطيط للمهمة وتنفيذ أعمال المهمة والإبلاغ عن النتائج. وضمن هذه المبادئ يأتي دور المعايير التي تحدد المتطلبات التي يجب على كل مدقق داخلي الالتزام بها في كل خطوة يقوم بها، والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم 06: أداء خدمات التدقيق الداخلي وفق المعايير العالمية الجديدة للتدقيق الداخلي



Source: (The Institute of Internal Auditor, 2024)

IV 2- 2- **متطلبات المواضيع الخاصة: Topical requirements**

هي مكون جديد اضيف الى إطار الممارسات المهنية الدولية، وتفرض هذه المتطلبات على جميع وظائف التدقيق الداخلي (كبيرة او صغيرة عامة او خاصة) تطبيق منهجية تدقيق متناغمة عند تقييم فعالية الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في مجال موضوعي معين. وفي هذا الشأن فقد اقترح مجلس معايير التدقيق الدولي ثمانية مجالات او موضوعات خاصة للتدقيق فيها، وهي:

- تقييم الحوكمة.
- إدارة مخاطر الخصوصية.
- الأمن السيبراني.
- الاستدامة: البيئة والاجتماعية والخصوصية.
- إدارة المخاطر والاحتيايل.
- إدارة الطرف الثالث.
- حوكمة تقنية المعلومات.
- خاص بالقطاع العام: أداء التدقيق.

2. IV - 3 الإرشادات العالمية: Global guidances

وقد تم الإشارة إليها في إطار المعايير العالمية للتدقيق الداخلي بمصطلح الإرشادات التكميلية وتشمل أدلة الممارسات العالمية وأدلة التدقيق التكنولوجي العالمية وهي عبارة عن دليل لدعم وتوجيه تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي.

3. IV - 3. أهم التغيرات والتحديثات الخاصة بالإطار الدولي الجديد

من خلال عرض الإطار الدولي الحالي للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي والتعرف على عناصر الإطار الدولي الجديدة الصادر في 2024 والمقرر أن يدخل حيز التنفيذ في 9 جانفي 2025 يمكن استخلاص أهم التغيرات والتحديثات التي أجراها معهد المدققين الداخليين على الإطار، ومن ثم توضيح أثرها على نشاط التدقيق الداخلي.

3. IV - 1 - 3 تغييرات رئيسية تخص هيكل الإطار الدولي

- من أهم التغيرات التي مست هيكل الإطار الدولي للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ما يلي:
 - تغيير اسم المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي إلى المعايير العالمية للتدقيق الداخلي.
 - تجميع العناصر الخمس الإلزامية للإطار الحالي (رسالة التدقيق الداخلي، تعريف التدقيق الداخلي، المبادئ الأساسية للتدقيق الداخلي، مدونة الأخلاقيات والمعايير الدولية) بالإضافة إلى إرشادات التنفيذ (وهي عنصر غير إلزامي) ضمن وثيقة واحدة عرفها المعهد بالمعايير العالمية للتدقيق الداخلي.
 - تنظيم المعايير العالمية الجديدة في خمس مجالات كما هي موضحة في الشكل الموالي:
- الشكل رقم 07: أساسيات المعايير العالمية للتدقيق الداخلي



المصدر: (معهد المدققين الداخليين، 2025)

يشمل كل مجال مجموعة من المبادئ التوجيهية، ويتم دعم كل مبدأ بمجموعة من المعايير والمقدر عددها إجمالاً بـ 53 معيار.

- تغيير كلي في نظام ترقيم وترتيب المعايير العالمية، حيث لم يعد الإطار الجديد يحتوي على سلسلة الألف (معايير الصفات) ولا سلسلة الألفين (معايير الأداء)، بل أصبحت المعايير الجديدة مرقمة ومرتبطة حسب رقم المبدأ الذي تنتهي إليه، مع الإشارة هنا إلى وجود 15 مبدأ ضمن الإطار الدولي الجديد.

3. IV - 2 - تغيرات هامة في محتوى الإطار الدولي

من بين أهم تلك التغيرات ما يلي:

1-2-3.IV - يحتوي كل معيار عالمي للتدقيق الداخلي على ثلاث عناصر وهي:

- متطلبات المعيار: وتستخدم فيها كلمة "يجب" للدلالة على ان الممارسات الواردة في المعيار الزامية التنفيذ بدون أي قيد او شرط.

- اعتبارات التنفيذ: ويقدم هذا العنصر الممارسات الشائعة والمفضلة التي ينبغي مراعاتها عند تنفيذ متطلبات المعيار، وهي الزامية التطبيق.

- أمثلة عن أدلة المطابقة: وهي غير الزامية لأداء خدمات التدقيق الداخلي، بل تم ادراجها ضمن المعيار لمساعدة وظائف التدقيق الداخلي في الاستعداد لتقييم الجودة التي تعتمد على ادلة توضيحية.

2-2-3.IV - قدم الإطار الدولي الجديد متطلبات الزامية أخرى تتعلق بمواضيع خاصة والتي سبق وان أشرنا اليها، تتضمن هذه المتطلبات منهجية التدقيق الخاصة والمناسبة التي ينبغي على كل مدقق داخلي اتباعها عند تناوله بعض المواضيع الحساسة كالأمن السيبراني وتقنية المعلومات والاحتيايل...

3-2-3.IV - توسع مجلس معايير التدقيق في عرض وشرح العديد من المصطلحات المستخدمة في المعايير العالمية للتدقيق الداخلي، حيث عمل على تحديث بعضها كتقديم تعريف جديد لمجلس الإدارة وتعريف جديد للرئيس التنفيذي للتدقيق، تعريف الرقابة بما يتماشى مع COSO... كما قدم مصطلحات وتعريفات جديدة لم تكن موجودة في الإطار الدولي 2017 بل اوجدتها المعايير العالمية الجديدة كمصطلح تفويض التدقيق الداخلي، مصطلح منهجيات، الشك المنبي، مصفوفة المخاطر والرقابة RCM، المخاطر المتبقية وغيرها. (The Institute of Internal Auditors, 2024)

4-2-3.IV - تناول الإطار الدولي الجديد في قسم خاص ضمن المعايير "تطبيق المعايير العالمية للتدقيق الداخلي في القطاع العام" وهذه إضافة جديدة بالمقارنة مع الإطار الدولي الحالي، خاصة وان المدققين الداخليين في القطاع العام يعملون في بيئة تختلف فيها المصطلحات المستخدمة وهياكل الحوكمة والتنظيم والتمويل عن تلك الموجودة في القطاع الخاص.

يصف هذا القسم أداء خدمات التدقيق الداخلي في القطاع العام واستراتيجيات التوافق في تطبيق المعايير العالمية وسط ظروف واحكام مختلفة للتدقيق الداخلي في القطاع العام. (The Institute of Internal Auditors-global internal audit standards-, 2024, pp. 103-105)

4. IV - أثر التغيرات والتحديثات في الإطار الدولي الجديد على نشاط التدقيق الداخلي؛

بعد تقديم اهم التغيرات والتحديثات التي مست هيكل ومحتوى الإطار الدولي الجديد للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي يمكن استخلاص اثارها على نشاط التدقيق الداخلي، وبذلك نجيب على الإشكالية المطروحة للدراسة، ونورد اهم ما يمكن استخلاصه فيما يلي:

- استخدم معهد المدققين الداخليين مصطلح العالمية في تسمية معايير التدقيق الداخلي الجديدة من للتمييز بينها وبين المعايير الدولية الأخرى حتى لا يقع خلط بينها، ومن جهة أخرى يعكس هذا المصطلح فكرة ان هذه المعايير تنصف بالشمول والمرونة في التنفيذ، من حيث انها مصممة بالشكل الذي يمكن تطبيقها في جميع انحاء العالم وفي مختلف المؤسسات الكبيرة والصغيرة وفي القطاع العام والخاص، كما يمكن تكييفها مع أي سياق محلي او دولي.

- قدمت معايير التدقيق الداخلي العالمية قائمة مفصلة للمصطلحات المستخدمة في المعايير وتوسعت في تفسير وشرح وتعريف تلك المصطلحات، وذلك لإزالة أي غموض أو سوء فهم لتلك المعايير مما يعزز الدقة في تطبيقها، وكذا لتوحيد ممارسات التدقيق الداخلي بين المدققين وبين المؤسسات على مستوى العالم، هذا بالإضافة الى تحسين لغة التواصل بين التدقيق الداخلي وأصحاب المصلحة.
- توفر المعايير العالمية للتدقيق الداخلي هيكلًا منسجمًا ومتكاملًا، حين تم تجميع عناصر الإطار الدولي الحالي (رسالة التدقيق الداخلي، تعريف التدقيق الداخلي، المبادئ الأساسية، مبادئ الاخلاقيات والمعايير الدولية وارشادات التنفيذ) في وثيقة واحدة دون الفصل بينها، وهذا الهيكل الجديد من شأنه تحسين فعالية وكفاءة أنشطة التدقيق الداخلي وذلك من خلال:
- تسهيل عملية الوصول إلى جميع المتطلبات والارشادات الخاصة بالمعايير.
- تسهيل عملية تدريب المدققين الداخليين - خاصة المبتدئين منهم- على تطبيق المعايير العالمية.
- توجيه المدققين الداخليين لما هو أفضل في ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي وقياس جودة أدائهم وذلك بالالتزام باعتبارات التنفيذ التي يشملها كل معيار والتي تمثل الممارسات الشائعة والمفضلة عند تطبيق متطلبات المعيار، هذا مع إمكانية اثبات ما تم تنفيذه من متطلبات من خلال تقديم أدلة المطابقة.
- بوجود متطلبات المواضيع الخاصة ضمن الإطار الدولي الجديد، والتي توضح منهجية التدقيق المتبعة عند تقييم فعالية الحوكمة وإدارة المخاطر والضوابط الخاصة بموضوع معين من المواضيع الهامة كالأمن السبراني، التحول الرقمي، الحوكمة البيئية والاجتماعية ESG وغيرها، لدليل واضح على توسع نطاق التدقيق الداخلي ليشمل الجوانب الاستراتيجية للمؤسسة وليس فقط الأمور المالية والتشغيلية. هذا بالإضافة الى ان التزام المدققين الداخليين بمتطلبات المواضيع الخاصة سيؤدي بالتأكيد الى:
- رفع مستوى الاحتراف لديهم في التعامل مع المخاطر الناشئة من خلال تطوير مهارات متخصصة تتوافق مع المواضيع المحددة.
- توحيد ممارسة التدقيق الداخلي في هذا النوع من المواضيع.
- تحسين جودة وقيمة خدمات التدقيق الداخلي.
- توفير الضمان لأصحاب المصلحة (مجلس الإدارة، الإدارة العليا، الإدارات التنفيذية...) بان القضايا الخاصة يتم تناولها ضمن منهجية تدقيق متناغمة.
- تقوم أنشطة التدقيق الداخلي في القطاع العام على تأكيد الامتثال للقوانين واللوائح وتحديد الفرص المتاحة لتحسين فعالية وكفاءة واقتصادية العمليات والبرامج الحكومية، وكذا التأكد من توفر الحماية الكافية للموارد العامة واستخدامها بالشكل المناسب، بالإضافة الى تقييم أداء المؤسسة بما يتوافق مع أهدافها.
- ولتعزيز فعالية وكفاءة هذه الأنشطة في المؤسسات الحكومية قدم الإطار الدولي الجديد فكرة عن تطبيق المعايير العالمية للتدقيق الداخلي في القطاع العام، وقد بين بعض المواقف والحالات التي قد تحتاج فيها أنشطة التدقيق الداخلي الى تعديل تطبيق بعض المعايير وهنا يتعلق الامر بالقوانين واللوائح، الحوكمة والهيكل التنظيمي وعمليات تمويل وظائف التدقيق الداخلي.

الغاية:

يعد الإطار الدولي للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي مرجعاً أساسياً للمدققين الداخليين على مستوى العالم لتوجيه ممارساتهم وأداء أعمالهم باحترافية واخلاقية.

ولاهمية هذا الإطار فقد عمل معهد المدققين الداخليين عن طريق مجلس المعايير التابع له على تعديله وتطويره متى دعت الضرورة الى ذلك.

أصدر المعهد الإطار الدولي الجديد في 2024 على ان يصبح ساري التطبيق في جانفي 2025 وقد انتهج أسلوبا مختلفا تماما عن الإطار الدولي الحالي في عرض معايير التدقيق الداخلي وفي تقديم باقي العناصر المكونة له.

ان التغيرات والتحديثات التي اتى بها الإطار الجديد تمثل استجابة حتمية للتحديات والمخاطر الحديثة التي فرضتها بيئة الاعمال المعاصرة من امن سيبراني والحوكمة البيئية والاجتماعية والذكاء الاصطناعي والرقمنة وغيرها، وبذلك تعد هذه التغيرات نقطة تحول نوعية تعزز دور التدقيق الداخلي كأداة استراتيجية تساهم في إضافة القيمة للمؤسسات وتحقيق أهدافها.

ويمكن تلخيص أهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة في ما يلي:

-المعايير الجديدة أصبحت المعايير "العالمية" بذل "الدولية" دلالة على شموليتها ومرونتها في التنفيذ حيث أنها مصممة لتتلاءم مع كل أنواع المؤسسات (كبيرة، صغيرة، قطاع عام، قطاع خاص...)، وفي جميع انحاء العالم رغم خصوصية بيئة التدقيق من دولة الى أخرى مما يؤثر إيجابا على تقارب ممارسات التدقيق محليا ودوليا.

- المعايير الجديدة توسعت أكثر في شرح المصطلحات المستعملة مما يسمح بإزالة أي غموض أو سوء فهم في تطبيق هذه المعايير ويعزز دقة تطبيقها ويحسن لغة التواصل بين المدققين فيما بينهم وبين المدققين وأصحاب المصلحة.

- هيكل المعايير الجديدة أكثر انسجاما وتكاملا مما يسمح بتسهيل الوصول إلى جميع متطلبات وارشادات التطبيق، وتسهيل تدريب المدققين الجدد على تطبيقها، كما تمكن المدققين المتمرسين من انتقاء أفضل الممارسات، إضافة إلى إنها تتيح لهم إمكانية قياس جودة أدائهم.

- المعايير الجديدة وسعت نطاق التدقيق الداخلي ليشمل الجوانب الإستراتيجية للمؤسسة المرتبطة بالتحديات الجديدة (الأمن السيبراني، التحول الرقمي، الحوكمة البيئية والاجتماعية) وجميع المتطلبات التي أطلق عليها "متطلبات المواضيع الخاصة" مما يؤثر إيجابا على أنشطة التدقيق الداخلي.

- تطبيق المعايير الجديدة يحتم على المدققين الداخليين رفع مستوى احترافهم في مجال المواضيع الخاصة سائلة الذكر حتى تكون لهم القدرة الكافية للتعامل مع المخاطر الجديدة المرتبطة بهذه المواضيع مما يسمح بضمان ممارسات موحدة تجاه هذه القضايا.

- المعايير الجديدة توفر ضمان لأصحاب المصلحة بأن عملية التدقيق ستشمل القضايا المعاصرة الخاصة والتي قد تنجم عنها مخاطر أكبر من المخاطر التشغيلية التي كانت تركز عليها المعايير الدولية القديمة.

- المعايير العالمية الجديدة حرصت على تعزيز كفاءة أنشطة التدقيق في القطاع العام وبينت بعض المواقف التي تحتاج فيها أنشطة التدقيق إلى تعديل تطبيق بعض المعايير بما يتوافق مع خصوصيات القطاع العام.

قائمة المراجع:

Gupta, K. (2000). *Contemporary auditing* (05 ed.). India: Tata McGraw Hill publishing company limited.

The Institute of Internal Auditor. (2024, 12 03). Retrieved from <https://www.theiia.org/en/about-us/>

The Institute of Internal Auditors. (2024, 02). *Glossary Comparison: 2024 Global Internal Audit Standards to 2017 Standards*. Retrieved from

<https://www.theiia.org/en/standards/2024-standards/global-internal-audit-standards/free-documents/glossary-comparison-2024-global-internal-audit-standards-to-2017-standards/>

The Institute of Internal Auditors. (2025, 03 02). *Global Internal Audit Standards*. Retrieved from <https://www.theiia.org/en/standards/2024-standards/global-internal-audit-standards/>

Institute of Internal Auditors. (2022, 08 12). *The Evolution of IPPF and International Standards - Enable the Profession for the Future*. Retrieved from <https://www.theiia.org/en/content/videos/webinar/2022/august/the-evolution-of-ippf-and-international-standards---enable-the-profession-for-the-future/>

Institute of Internal Auditors. (2025, 02 20). *The IIA Global Code of Ethics*. Retrieved from <https://www.theiia.org/en/standards/what-are-the-standards/mandatory-guidance/code-of-ethics/>

Renard, J. (1997). *Théorie et pratique de l'audit interne* (éd. 02). Paris : Editions d'Organisation.

Renard, J. (2017). *Théorie et pratique de l'audit interne* (10 ed.). paris: Eyrolles.

The Institute of Internal Auditors . (2025, 01 10). Retrieved from <https://www.theiia.org/>

The Institute of Internal Auditors. (2024, 05 03). *Report on the Standard-Setting and Public Comment Process*. Retrieved from <https://www.theiia.org/en/standards/2024-standards/global-internal-audit-standards/free-documents/report-on-the-standard-setting-and-public-comment-process/>

The Institute of Internal Auditors-global internal audit standards-. (2024, 01 09). global internal audit standards. Retrieved from https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/globalinternalauditstandards_2024january9.pdf

حسين يوسف القاضي، و حسين أحمد دحدوح . (2008). *التدقيق الداخلي*. سوريا: منشورات جامعة دمشق-كلية الاقتصاد.

خلف عبد الله الوردات. (2014). *دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA*. عمان: مؤسسة الوراق.

داوود يوسف صبح. (2010). *دليل التدقيق الداخلية وفق المعايير الدولية*. بيروت: اتحاد المصارف العربية .
فتحي رزق السوافيري، و سمير كامل محمد. (2002). *الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية*. مصر: دار الجامعة الجديدة.

محمد محمود خيرى يوسف. (1983). *دراسات في مستجدات المراجعة*. القاهرة: دار الفكر العربي.
محمود شوقي عطاء الله. (1971). *المراجعة- دراسة نظرية تطبيقية مقارنة بين الجمهورية العربية المتحدة ولبنان*. بيروت: دار النهضة العربية.

مصطفى حسين سيوفي السعدي. (2009). *المراجعة الداخلية في اطار حوكمة الشركات من منظور طبيعة خدمات المراجعة الداخلية*. المؤتمر العربي الأول حول " التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات". مصر: لمنظمة العربية للتنمية الإدارية .

معهد المدققين الداخليين. (2025 ,03 05). تم الاسترداد من

<https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/editable-versions/global-internal-audit-standards-arabic.pdf>