دراسة أبعاد الاستفادة من عمل المدقق الداخلي في ضوء المعيار الدولي للتدقيق 610

د. أحمد نقاز

أستاذ محاضر صنف "ب" كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة عمار ثليجي بالأغواط

Compt 2014@yahoo.fr

ملخص:

يقوم مدقق الحسابات الخارجي في كثير من الأحيان باستخدام عمل المدققين الداخليين لاختصار الطريق في انجاز مهامه، وبلوغ أهدافه غير أن هذا الأمر سوف ينعكس سلباً على عملية التدقيق، في حال اهتز ركن من أركانها، وفي العادة هم الاستقلالية، وبذل العناية المهنية الكافية، وهذا إذا ترك الأمر على الوجه المطلق، فأصدرت الهيئات الدولية المهنية المهتمة بمهنة التدقيق المعيار الدولي للتدقيق 610 الاستفادة من عمل المدققين الداخليين، لضبط هذا النوع من السلوكيات.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، المدقق الخارجي، عمل المدققين الداخليين، الرقابة الداخلية.

Abstract :

Often the external auditor uses the work of the internal auditors to the compendious path in accomplishing his tasks and achieving his goals. However, this will negatively affect the audit process, if One of its principles had changed, and usually are independent, and to do high adequate professional attention, if this The international professional organization interested in the audit profession have issued the International Auditing Standard 610 to benefit from the work of the internal auditors, to adjust this type of behaviors.

Key words : internal auditing, external auditing, work of the internal auditors, internal control.

مقدمة:

تقوم مختلف المؤسسات الاقتصادية ببناء منظومة رقابية، تتلاءم وحجمها من أجل ضمان الحد الأدنى من تحقيق الأهداف المسطرة، فتعمل على وضع الوسائل والطرق والإجراءات والمقاييس، التي تكفل تعظيم ثرواتها من جهة، وتعمل على حماية مواردها من التبيد والضياع والسرقعة، وضمان دقة وسلامة البيانات المحاسبية، وتحقيق الكفاءة التشغيلية، والتحقق من إتباع السياسات الموضوعة لتحقيق أهداف المؤسسة، فتلجأ المؤسسة إلى مجموعة من الوسائل تتمثل في:

أ. الخطة التنظيمية: يتم من خلال الخطة التنظيمية توجيه القرارات بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة، إذ تبنى الخطة على ضوء أهداف المرجوة، وعلى الإستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل، أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية الإدارية للمديريات التي تتكون منها المؤسسة، ويمكن القول أن الخطة التنظيمية تتكون من العناصر التالية:

- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة؛
- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ومختلف أجزائه مع إبراز العلاقة الهرمية بين الوظائف والفصل بين المهام (تقسيم العمل)؛
- تحديد المسؤوليات بالنسبة لكل نشاط، وبالنسبة للأفراد؛
- البحث عن الفعالية وكفاءة العمليات التشغيلية؛

ب. الطرق والإجراءات: تعبر الطرق والإجراءات عن الكيفية التي يتم من خلالها إنجاز المهام عبر جميع المستويات، وهي الترتيبات والأساليب التي تنشأ جو رقابي ضبطي، في تنفيذ الخطط لبلوغ الأهداف، والتي من شأنها أن تحقق الفعالية والكفاءة في ذلك، وبالتالي حماية أصول المؤسسة من جهة، وتطوير مكسبات المؤسسة من جهة أخرى.

د. المعايير والمقاييس: تعبر المعايير والمقاييس الأساس الذي يركز عليه في تقييم أداء عملية ما، من أجل تحديد المسؤوليات في ذلك، حيث يتم الوقوف على الانحرافات وتصحيحها، وبالتالي المساعدة في بسط جو ضبطي.

يجمع الباحثون في المراجعة على أنه لا بد من توافر مجموعة من المقومات الرئيسية حتى يتم بناء نظام رقابي فعال

يمكن تقسيم هذه المقومات إلى مجموعتين مقومات إدارية وأخرى محاسبية كمايلي:

المقومات المحاسبية

المقومات الإدارية:

- الهيكل التنظيمي؛
- عمالة على درجة عالية من الكفاءة؛
- معايير سليمة؛
- السياسات والإجراءات لحماية الأصول؛
- قسم المراجعة الداخلية.
- الدليل المحاسبي؛
- المجموعة المستندية؛
- المجموعة الدفترية؛
- الآلية الإلكترونية؛
- الجرد الفعلي؛
- الموازنات التقديرية؛

- المحاسبة التحليلية (نظام التكاليف)

وعلى هذا الأساس تعتبر المراجعة الداخلية نشاطاً تأكيدياً مستقلاً تعتمد عليه المؤسسات الاقتصادية، في ضبط سلوكياتها التسييرية عبر مختلف المستويات الإدارية داخل المؤسسة، ويدورها يخضع هذا النشاط التأكيدي إلى مجموعة من الشروط التنظيمية لضبط هذه الوظيفة، حيث أنه تم إصدار مجموعة من المعايير لها من قبل المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين.

إن هذا السلوك في المؤسسات - اختيار المنظومة الرقابية وتدعيمها بخلية للمراجعة الداخلية - يعد فطرياً - من الناحية الاقتصادية - حيث بهذا السلوك تضمن المؤسسة تعظيم ثروتها والمحافظة على مواردها وإمكاناتها، ولضمان نجاعة هذه المنظومة تلجأ هذه المؤسسات إلى جهات خارجية تقوم بتقييمها وإعداد تقرير بشأنها وترفعه إلى الإدارة العليا.

ينطلق المدقق الخارجي عند القيام بعملية التدقيق المحاسبي - وفقاً للمدخل الحديث - من معطيات من داخل المؤسسة، فيقف بذلك على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية، حيث يتطلب الجانب العملي للتدقيق أنه من المجدي اقتصادياً - لخدمة التدقيق - أن يعتمد على عينة بسيطة فقط إذا ما رأى أن نظام الرقابة الداخلية قوي وأن هناك احتراماً للمعايير لوظيفة التدقيق الداخلي، بل يذهب إلى الاستعانة بالمدقق الداخلي في إنجاز الكثير من المهام، إلا أن هذا الأمر ليس على سبيل الإطلاق.

وانطلاقاً من ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية لهذا البحث:

ما هي أبعاد وحدود الاستفادة المدقق من المدققين الداخليين في إنجاز مهامه؟

تنبثق من هذه الإشكالية الرئيسية تساؤلين فرعيين:

- كيف نظمت الهيئات المهنية الدولية حدود وأبعاد الاستفادة من عمل المدققين الداخليين؟
- ما هي الشروط التي يجب توافرها في وظيفة التدقيق الداخلي حتى يمكن للمدقق الخارجي الاعتماد عليها في إنجاز مهامه؟

- وللإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية تم بناء الفرضيات التالية:
- لا يمكن للمدقق الاستعانة بالمدققين الداخليين لأن ذلك سوف يؤثر على استقلاليته، ويؤثر على الموضوعية في إبداء رأيه.
 - يمكن للمدقق الاستفادة من عمل المدققين الداخليين متى شاء لأن العلاقة بينه وبينهم علاقة تكاملية تخدم مستخدمي القوائم المالية.
 - يمكن للمدقق الاستفادة من عمل المدققين الداخليين ولكن وفقا لشروط حددتها المعايير الدولية للتدقيق.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى تسليط الضوء على أبعاد وحدود الاستفادة من عمل المدققين الداخليين، في ظل احترام بما يعرف باستقلالية المدقق الخارجي، كما يهدف إلى تبيان الشروط المعيارية التي يجب توافرها في وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة.

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من حاجة مستخدمي القوائم المالية إلى طرف ثالث يقدم تقريرا حول مدى صحة وسلامة وشرعية الأرقام الظاهرة على القوائم المالية، وحول مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية، الأمر الذي يتطلب من هذا الطرف أن يكون محايدا وموضوعيا في عمله وفي إبداء رأيه، إلا أن الاتجاهات الحديثة للتدقيق تقتضي أنه يمكن الاعتماد على المدققين الداخليين في الانجاز الكثير من مهامه، لكن في حدود المحافظة على الحياد.

تم تقسيم هذا البحث إلى نقطتين رئيسيتين ومجموعة من الاستنتاجات، حيث تناولت النقطة الأولى كل ما جاء بها المعيار 610 وفي النقطة الثانية الطوابط الأساسية لوظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة، وفي الاخير أهم الإستنتاجات التي تم التوصل إليها من خلال مطابقة المعيار الدولي للتدقيق 610 ومعايير وظيفة التدقيق الداخلي.

تقديم للمعيار الدولي للتدقيق 610 استخدام عمل المدققين الداخليين

جاء هذا المعيار ضمن مجموعة الـ 600-699 الاستفادة من عمل آخرين من المعايير الدولية للتدقيق، حيث تكونت هذه المجموعة من المعيار 600 الاعتبارات الخاصة -عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدقي العنصر)، والمعيار 610 محل الدراسة، والمعيار 620 استخدام عمل الخبير¹.

يحتوي المعيار الدولي للتدقيق 610 استخدام عمل المدققين الداخليين مجموعة من النقاط التي تنظم وتضبط كيف للمدقق الخارجي أن يستخدم عمل المدققين الداخليين، وعنوانت هذه النقاط التالية²: مقدمة (نطاق المعيار، العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي، تاريخ النفاذ)، الهدف، المتطلبات.

مقدمة المعيار:

تحتوي مقدمة المعيار على التالي:

نطاق المعيار:

بين نطاق المعيار ما جاء به هذا المعيار 610 والمتمثلة في مسؤوليات المدقق الخارجي المتعلقة بعمل المدققين الداخليين عندما يحدد المدقق الخارجي وفقا لمعيار التدقيق الدولي 315 تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها أن قسم التدقيق الداخلي على الأرجح ذات علاقة بالتدقيق، وبينت الفقرة الثانية من نطاق المعيار أن هذا المعيار لا يتناول الحالات التي يقدم فيها المدققون الداخليون مساعدة مباشرة للمدقق الخارجي في تنفيذ إجراءات التدقيق.

العلاقة بين قسم التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي:

تكلت الفقرة الثالثة في هذا المعيار على أن الإدارة تقوم بتحديد أهداف قسم التدقيق الداخلي، وحيثما أمكن المكلفين بالمراقبة، في الوقت الذي تختلف فيه أهداف قسم التدقيق الداخلي وهدف المدقق الخارجي، فمن الممكن أن تتشابه بعض الطرق التي تحقق فيها قسم التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي أهدافهما، ولقد بين المعيار في الفقرة 3 أهداف قسم التدقيق الداخلي، حيث بين أنها تختلف بشكل كبير عن التدقيق الخارجي وتعتمد على شكل وحجم المؤسسة ومتطلبات الإدارة، وبينت نفس الفقرة أن نشاطات قسم التدقيق الداخلي يمكن أن يشمل واحد أو أكثر مما يلي³:

- الإشراف على الرقابة الداخلية؛

- فحص المعلومات المالية والتشغيلية؛

- مراجعة النشاطات التشغيلية؛
- مراجعة الإلتزام بالقوانين والانظمة؛
- إدارة المخاطر؛
- تقييم الحوكمة.

أما الفقرة الثالثة من هذا المعيار فتكلمت على الاستقلالية المحدودة للتدقيق الداخلي، بالقدر الذي عليه الحال المدقق الخارجي عند التعبير عن الرأي في البيانات المالية، أين يتحمل المدقق المسؤولية الحصرية عن تقديم رأي في التدقيق المقدم ولا تقل تلك المسؤولية باستفادة المدقق الخارجي عن عمل المدققين الداخليين.

هدف المعيار:

لقد نصت الفقرة صراحة عن الهدف من هذا المعيار أين عبرت على أن المدقق الخارجي يهدف إلى تحديد ترجيح للعلاقة بين عملية التدقيق التي يقوم بها وبين قسم التدقيق الداخلي - في حال تواجد قسم للتدقيق الداخلي بالمؤسسة موضوع التدقيق - حيث حدد هذا الترجيح في النقطتين التاليتين:

- تحديد إمكانية ومدى الإستفادة من عمل المدققين الداخليين؛
- إذا إستفادة من عمل المدققين الداخليين، عليه تحديد ما إذا كان العمل كافيا لتحقيق أهداف التدقيق.

المتطلبات:

وتتكون المتطلبات من التالي:

1. تحديد إمكانية الاستفادة من عمل المدققين الداخليين وإلى أي مدى:

- بينت الفقرة الثامنة من هذا المعيار على أن يقوم المدققون الخارجيون بتحديد ما يلي:
- ما إذا كان من المرجح أن يكون عمل المدققين الداخليين كافيا لأهداف التدقيق؛
- إذا كان كذلك، التأثير المخطط له لعمل المدققين الداخليين على طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المدقق الخارجي.

وذكرت الفقرة التاسعة على أنه عند تحديد ما إذا كان من المرجح أن يكون عمل المدققين الداخليين كافيا لأهداف التدقيق، ينبغي على المدقق الخارجي تقييم ما يلي:

- موضوعية قسم التدقيق الداخلي؛
- الكفاءة الفنية للمدققين الداخليين؛
- إمكانية تادية عمل المدققين الداخليين بالعناية المهنية المطلوبة؛
- إمكانية وجود تواصل فاعل بين المدققين الداخليين و المدقق الخارجي.

من خلال هذه الفقرة نلاحظ أن المعيار يؤكد أنه كلما كان هناك احترام للمعايير في نشاط التدقيق الداخلي، من جميع النواحي -الصفات والأداء - زادت إمكانية الاعتماد على عمل المدققين الداخليين.

تشمل العوامل التي تؤثر على تحديد المدقق الخارجي ما إذا كان من المرجح أن يكون عمل المدققين الداخليين كافياً لأهداف التدقيق ما يلي:

- وضع قسم التدقيق الداخلي ضمن المؤسسة وتأثير هذا الوضع على قدرة المدققين الداخليين على أن يكونوا موضوعيين؛
- ما إذا كان قسم التدقيق الداخلي مسؤولاً من المكلفين بالحوكمة أو مسؤول يتمتع بالصلاحيات الملائمة وما إذا كان المدققين الداخليين وسيلة وصول مباشر إلى المكلفين بالحوكمة؛
- ما إذا كان المدققون الداخليون معفيين من أي مسؤوليات متضاربة؛
- ما إذا كان المكلفون بالحوكمة يشرفون على قرارات التوظيف المتعلقة بقسم التدقيق الداخلي.
- ما إذا كان هناك أية قيود أو ضوابط على قسم التدقيق الداخلي من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة؛
- ما إذا كانت الإدارة تعمل وفقاً لتوصيات قسم التدقيق الداخلي وإلى أي مدى وكيفية إثبات هذا العمل.

وفي نفس السياق تحدثت الفقرة العاشرة على أنه عند تحديد التأثير المخطط له لعمل المدققين الداخليين على طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المدقق الخارجي، ينبغي أن يأخذ المدقق الخارجي ما يلي بعين الاعتبار:

- طبيعة ونطاق العمل المنجز أو الذي سيتم انجازه من قبل المدققين الداخليين؛

- المخاطر المقيّمة للبيانات الخاطئة الجوهرية على مستوى الإثبات لأصناف معينة من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات؛
- درجة الموضوعية في تقييم أدلة التدقيق التي جمعها المدققون الداخليون لدعم الإثباتات ذات العلاقة.

بينت هذه الفقرة كيفية التعامل مع تأثير الاستفادة من عمل المدققين الداخليين على عمل المدقق الخارجي.

2. الاستفادة من عمل المدققين الداخليين:

بينت كل من الفقرة رقم إحدى عشر والفقرة اثنتا عشر ما يجب توفره حتى تسنى للمدقق الخارجي الاستفادة من عمل المدققين الداخليين حيث نصت الفقرة إحدى عشر على أنه ومن أجل استفادة المدقق الخارجي من عمل محدد للمدققين الداخليين، يتعين على المدقق الخارجي تقييم أداء وإجراءات التدقيق حول ذلك العمل لتحقيق كفايته المدقق الخارجي.

ونصت الفقرة اثنتا عشر على أنه لتحديد كفاية العمل المحدد الذي قام به المدققون الداخليون لأهداف المدقق الخارجي، يتعين على المدقق الخارجي تقييم ما إذا:

- كان تم تأديته العمل من قبل مدققين داخليين يتمتعون بكفاءة فنية وتدريبية كافية؛
- تم الإشراف على العمل ومراجعته وتوثيقه بالصورة الملائمة؛
- تم الحصول على أدلة تدقيق كافية لتمكين المدقق الخارجي من الوصول إلى استنتاجات معقولة؛
- كانت الاستنتاجات التي تم التوصل إليها ملائمة في ظل الظروف وكانت أي تقارير تم إعدادها من قبل المدققين الداخليين منسجمة مع نتائج العمل المنجز؛
- تم حل أي توقعات أو مسائل غير عادية تم الإفصاح عنها من قبل المدققين الداخليين بصورة ملائمة.

3. التوثيق:

نصت الفقرة 13 على أنه في حال استفاد المدقق الخارجي من عمل محدد لمدققين داخليين، فعلى المدقق الخارجي أن يضم في وثائق التدقيق الاستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق

بتقييم كفاية عمل المدققين الداخليين وإجراءات التدقيق التي قام بها المدقق الخارجي حول ذلك العمل⁴.

المعايير التي يجب توافرها في نشاط التدقيق الداخلي

قبل التطرق لهذه المعايير يجب أن نعرض أولاً إلى تعريف هذا النشاط.

تعريف التدقيق الداخلي:

إن الزيادة في حالات الفشل و إفلاس المؤسسات في الولايات المتحدة في الأربعينيات من القرن السابق، أدى إلى بدأ الاتجاه نحو ضرورة الاعتراف بالمراجعة الداخلية كمهنة تكون لها مقوماتها التي تمكنها من تحقيق الغرض منها، حيث تم إنشاء معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة في عام 1941⁵ و ذلك بغرض تطوير التدقيق الداخلي كمهنة يعترف بها، و أدى إنشاء فروع عديدة لهذا المعهد في عدد كبير من الدول، إلى انتشار فكرة "المهنية" لتدقيق الداخلي و ضرورة تطويرها كمهنة تتوافر لها مقوماتها من وجود معايير مهنية لممارستها، و الترخيص بمزاومتها، و قواعد السلوك المهني يجب الالتزام بها، مع ضرورة التعليم و التطوير المستمر لممارسي المهنة، حيث جاء في أول تعريف لتدقيق الداخلي⁶ والصادر عن معهد المدققين الداخليين الأمريكي "IIA" سنة 1941 بأن " التدقيق الداخلي هو نشاط تقييمي مستقل يوجد في منظمة الأعمال لمراقبة العمليات المحاسبية و المالية، و العمليات الأخرى، من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة، داخل التنظيم للقيام بالمسئوليات المنوطة بها بدرجة عالية من الكفاءة و ذلك عن طريق توفير التحليل و التقييم و التوصيات و المشورة و المعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم مراجعتها".

وآخر تعريف للمعهد الأمريكي للمدققين الداخلية المأخوذ من الموقع الرسمي لهذا المعهد سنة 2017 ينص على أن التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة⁷.

وهناك من يعتبرها حلقة من حلقات الرقابة الداخلية و أداة في يد الإدارة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة حول سيرورة العمليات المحاسبية و المالية و العمليات التشغيلية الأخرى.

وكتعريف شامل للتدقيق الداخلي يعتبر على أنه وظيفة مستقلة داخل المؤسسة، يقوم بها شخص (أشخاص) تابع للمؤسسة، أو من خارجها حيث تتمثل نشاطات هذه الوظيفة في القيام بعملية

الفحص الدوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف مديرية المؤسسة قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، و التدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، و أن العمليات شرعية والمعلومات صادقة و أن التنظيمات فعالة و الهياكل واضحة و مناسبة، و كذا مساعدة إدارة المؤسسة في تحقيق أهدافها المسطرة.

المعايير الدولية للتدقيق الداخلي:

تتم ممارسة التدقيق الداخلي في بيئات قانونية وثقافية مختلفة ومتنوعة، لصالح مؤسسات تختلف من ناحية الأهداف والحجم والتعقيد والهيكلية، كما تتم ممارسة التدقيق الداخلي من قبل أشخاص من داخل المؤسسة أو من خارجها⁸، ومع أن تلك الاختلافات قد تؤثر في ممارسة التدقيق الداخلي في كل بيئة على حدا فإن التقيد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير) يشكل أمراً أساسياً لكي يتمكن المدققون الداخليون ونشاط التدقيق الداخلي من الوفاء بمسئولياتهم،
يتمثل الغرض من هذا النوع من المعايير في:

- توجيه الإلتزام بالعناصر الإلزامية من الإطار الدولي للممارسات المهنية ؛
- توفير إطار مرجعي لأداء وتطوير مجال واسع للقيمة المضافة لنشاطات التدقيق الداخلي؛
- إرساء الأسس لتقييم أداء التدقيق الداخلي ؛
- تعزيز تحسين عمليات ومسارات المؤسسة.

لقد أصدر معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية تعديلاً في شكل هذه المعايير سنة 2001 وسنة 2004 حيث قسم معايير المراجعة إلى مجموعتين رئيسيتين⁹:

- معايير السمات أو الخصائص أو الصفات Attribute standards: (سلسلة الألف) وهي التي تتناول معايير السمات وخصائص المنظمات والأفراد الذين يؤدون أنشطة المراجعة الداخلية؛
- معايير الأداء Performance: (سلسلة الالفين) وهي التي تصف طبيعة أنشطة المراجعة الداخلية، والمعايير التي من خلالها يتم قياس أداء تلك الأنشطة.

وبقي الحال علي ما هو عليه هذا التقسيم الآن حيث تتألف المعايير من قسمين أساسيين: معايير الصفات ومعايير الأداء، معايير الصفات تحدد الخصائص التي يجب توفرها في المؤسسات والأفراد الذين يمارسون التدقيق الداخلي، معايير الأداء تتناول طبيعة التدقيق الداخلي وتحدد معايير الجودة لقياس أداء الخدمات المقدّمة، هذا وتُطبّق معايير الصفات ومعايير الأداء على جميع خدمات التدقيق الداخلي.

إن معايير التنفيذ تحدد المتطلبات لتطبيق معايير الصفات والأداء حسب نوعية الخدمة المقدّمة، سواء كانت خدمات تأكيد (A أو ت) أو خدمات إستشارية (C،⁽¹⁰⁾).

1. معايير الصفات (مجموعة الألف):

- 1000 - الأهداف، الصلاحيات، المسؤوليات: ينبغي تحديد الغرض والسلطة والمسؤولية المتعلقة بنشاطات المراجعة الداخلية اعتمادا على قانون يتسق مع المعايير ويتضمن:
- 1010 - الإقرار بالتوجيهات الإلزامية في ميثاق التدقيق الداخلي؛
- 1100 - الإستقلالية والموضوعية: ينبغي أن يكون نشاط المراجعة الداخلية مستقلا ويتسم المراجع الداخلي بالموضوعية عند أداء عمله ويتضمن هذا المعيار:
- 1111 - التفاعل المباشر مع المجلس؛
- 1112 - دور الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي خارج إطار التدقيق الداخلي؛
- 1120 - الموضوعية على المستوى الفردي؛
- 1130 - التأثير على الإستقلالية؛
- 1200 - المهارات والعناية المهنية اللازمة: ينبغي القيام بالوظيفة المراجعة الداخلية بالكفاءة والعناية المهنية الواجبة ويتضمن:
- 1210 - المهارة؛
- 1220 - العناية المهنية اللازمة؛
- 1230 - التكوين المهني المستمر؛
- 1300 - برنامج ضمان وتحسين الجودة: يجب على مدير المراجعة الداخلية التطوير والمحافظة على ضمان الجودة وتحسين البرامج التي تغطي جميع جوانب نشاط المراجعة الداخلية بما يتمشى وأخلاقيات المهنة. ويتضمن المعيار:
- 1310 - متطلبات برنامج ضمان وتحسين الجودة؛

- 1311- التقييمات الداخلية؛
- 1312- التقييمات الخارجية؛
- 1320- تقرير عن ضمان الجودة و تحسين البرنامج؛
- 1321 - استخدام عبارة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية؛
- 1322 - الكشف عن عدم الالتزام بالمعايير والقواعد الأخلاقية؛

2. معايير الأداء:

- 2000 - إدارة نشاط التدقيق الداخلي:** يجب على مدير المراجعة الداخلية أن يدير نشاط المراجعة الداخلية بفعالية، وأن يتأكد من أنها تضيف قيمة للمنظمة. ويتم إدارة نشاط المراجعة الداخلية بفعالية من خلال تحقيق التالي:
- ينبغي أن تفي نتائج نشاط المراجعة الداخلية بالغرض والمسؤولية الواردة في ميثاق التدقيق الداخلي ؛
 - يجب أن يتوافق نشاط المراجعة الداخلية مع تعريف التدقيق الداخلي والمعايير؛
 - ينبغي أن يبدي الأفراد الذين يقومون بنشاط المراجعة الداخلية التزامهم بقواعد الأخلاقيات والمعايير.
- يضيف نشاط المراجعة الداخلية قيمة للمنظمة عندما تقدم ضمانات موضوعية وذات صلة، وتساهم في زيادة فعالية وكفاءة عمليات الإدارة، وإدارة المخاطر، والسيطرة عليها. ويتضمن هذا المعيار ما يلي:
- 2010 - التخطيط؛
 - 2020 - الاتصالات والموافقة؛
 - 2030 - إدارة الموارد؛
 - 2040 - السياسات والإجراءات؛
 - 2050 - التنسيق؛
 - 2060 - تقديم التقارير إلى الإدارة العليا والمجلس الإدارة؛
 - 2070 الخدمات المقدمة من الخارج والمسؤولية التنظيمية للمراجعة الداخلية؛
 - **2100 طبيعة العمل:** يجب أن تعمل المراجعة الداخلية على تقييم والمساهمة في تحسين أسلوب الإدارة، وإدارة المخاطر، وعمليات الحوكمة باستخدام أسلوب منهجي ومنظم.
 - 2110 - الحوكمة؛

- 2120 - إدارة المخاطر؛
- 2130 - الرقابة؛
- **2200 - التخطيط للقيام بأعمال التكلفة:** يجب على المراجعين الداخليين إعداد وتوثيق خطة لكل تكليف، بما في ذلك أهداف التكلفة، ونطاقه وتوقيته، وتخصيص الموارد لذلك.
- 2201 - اعتبارات التخطيط؛
- 2220 - نطاق العمل؛
- 2230 - تخصيص الموارد التكلفة؛
- **2300 - معيار أداء التكلفة:**
- يجب على المراجعين الداخليين تحديد وتحليل وتقييم وتوثيق معلومات كافية لتحقيق أهداف التكلفة.
- 2310 - تحديد المعلومات؛
- 2320 - التحليل والتقييم؛
- 2330 - توثيق المعلومات؛
- 2340 - الإشراف على التكلفة؛
- **2400 - توصيل النتائج:** يجب على المراجعين الداخليين توصيل نتائج التكاليفات.
- 2410 - معايير التوصيل؛
- 2420 - جودة الاتصالات؛
- 2421 - الخطأ والسهو؛
- 2430 - استخدام عبارة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية؛
- 2431 - الإفصاح عن عدم الالتزام بالمعايير والقواعد الأخلاقية؛
- 2440 - نشر نتائج؛
- 2450 - الرأي الشامل؛
- **2500 - متابعة مدى التقدم:** يجب على المراجع الداخلي إقامة وصيانة نظام لمتابعة النتائج التي تم توصيلها إلى الإدارة.
- **2600 - قبول قرار الإدارة العليا للمخاطر:** عندما يعتقد المراجع الداخلي بأن الإدارة العليا قد وافقت على مستوى المخاطر المتبقية التي قد تكون غير مقبولة للمنظمة ، يجب

عليه مناقشة هذه المسألة مع الإدارة العليا، وإذا لم يتم اتخاذ قرار بشأن حل المخاطر المتبقية، يجب عليه إعداد تقرير بشأن هذه المسألة إلى المجلس للوصول إلى حل. من خلال العرض السابق للمعايير التدقيق الداخلي نلاحظ أن هناك ترابط وانسجام كلي بينما ما جاء به المعيار الدولي للتدقيق رقم 610 الاستفادة من عمل المدققين الداخليين، وبين ما جاءت به المعايير الدولية للتدقيق الداخلي.

خلاصة:

من خلال ما سبق يمكن قول مايلي:
بالنسبة للفرضيات:

تقول الفرضية الأولى أنه لا يمكن للمدقق الاستعانة بالمدققين الداخليين لأن ذلك سوف يؤثر على استقلاليته، ويؤثر على الموضوعية في إبداء رأيه. وهذا ما تم إثبات عدم صحتها. أما بالنسبة للفرضية الثانية والتي تقول بأنه يمكن للمدقق الاستفادة من عمل المدققين الداخليين متى شاء لأن العلاقة بينه وبينهم علاقة تكاملية تخدم مستخدمي القوائم المالية. وهذا ما تم إثبات محدوديتها.

أما الفرضية الثالثة التي تنص على أنه يمكن للمدقق الاستفادة من عمل المدققين الداخليين ولكن وفقا لشروط حددتها المعايير الدولية للتدقيق. وهذا ما تم إثبات صحته.

نتائج الدراسة:

- جاء المعيار 610 ليحدد شروط إستفادة المدقق الخارجي من عمل المدققين الداخليين؛
- يتحمل المدقق الخارجي كافة المسؤوليات في حال استخدم عمل المدققين الداخليين في بلوغ أهداف التدقيق، وهذه المسؤولية منبثقة من مهامه الأولية عند تقييم نظام الرقابة الداخلية - في مرحلة تقييم المخاطر -.
- لا يقصد بأعمال المدققين الداخليين تلك الأعمال التي يساعد فيا وبشكل مباشر المدققون الداخليون المدقق الخارجي عند مباشرة مهامه؛
- تعمل الإدارة على تحديد أهداف ومهام قسم التدقيق الداخلي، وأن العلاقة بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي هي علاقة تكاملية، رغم الاختلاف الموجود بين النوعين، إلا أن هذا الأمر لا يمنع من وجود تشابه في المهام، الأمر الذي يجعل من ذلك نقاط للتقاطع بين النوعين، ومن هنا تفرض إمكانية الاستفادة من عمل المدققين الداخليين طرحها واحتمالية وجودها.

- تشمل كذلك العوامل التي تؤثر على تحديد المدقق الخارجي ما إذا كان من المرجح أن يكون عمل المدققين الداخليين كافياً لأهداف التدقيق.
- تشمل العوامل التي تؤثر على تحديد المدقق الخارجي ما إذا كان من المرجح أن يكون عمل المدققين الداخليين كافياً لأهداف التدقيق مدى قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية من خلال مشروعية وسلامة نشاط قسم التدقيق الداخلي، بمعنى آخر مدى احترام المعايير الدولية للتدقيق الداخلي.
- قسم معايير المراجعة إلى مجموعتين رئيسيتين معايير السمات أو الخصائص أو الصفات Attribute standards: (سلسلة الألف) وهي التي تتناول معايير السمات وخصائص المنظمات والأفراد الذين يؤدون أنشطة المراجعة الداخلية؛ معايير الأداء Performance: (سلسلة الالفين) وهي التي تصف طبيعة أنشطة المراجعة الداخلية، والمعايير التي من خلالها يتم قياس أداء تلك الأنشطة.

الإحالات والهوامش

- ¹ علي عبد القادر ذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، الطبعة الثالثة، دار وائل، الأردن، 2010، ص 39.
- ² المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة 2010، عمان، ص ص (625-631).
- ³ المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، نفس المرجع، ص 627.
- ⁴ المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 628.
- ⁵ - فتحي رزق السوافيري و آخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص 65.
- ⁶ - www.theiia.org, 08.05.2017, 16h:10m.
- ⁷ - <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>, 13/08/2017.
- ⁸ - المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين (the iia)، المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير)، <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017>
- ⁹ - عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر، الدار الجامعية، ط1، الإسكندرية، 2011، ص 08.
- ¹⁰ - المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين (the iia)، مرجع سبق ذكره، ص 03.