

مدخل مقترح لتحسين جودة الأداء المهني للمراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية

A proposal Approach for improve the quality of the professional performance of the internal audit under the international standards

سايج نوال¹ * مهمللي الوزناجي²

¹أستاذة محاضرة ب بكلية العلوم الاقتصادية جامعة سطيف 1. nawel.sayeh@univ-setif.dz

²أستاذ محاضر أ بكلية العلوم الاقتصادية جامعة سطيف 1. Mhamli.waznadji@univ-setif.dz

تاريخ الاستلام: 2020/08/19; تاريخ القبول: 2019/10/09; تاريخ النشر: 2019/12/30

الملخص: تهدف الدراسة إلى التعرف على المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية واقتراح اطار يساهم في تحسين جودة الأداء المهني لنشاط المراجعة الداخلية حسب ما هو صادر عن معهد المراجعين الداخليين حيث توصلت الدراسة الى أن المراجعة الداخلية تطورت مؤخرا من خلال اصدار معهد المراجعين الداخليين معايير ومبادئ وقواعد السلوك المهني التي تساهم في تحسين جودة أداء وخدمات نشاط المراجعة الداخلية من خلال مؤهلات المراجع الداخلي وتطوير معارفه، واستناده على الموضوعية والاستقلالية في أداء أنشطته، إضافة الى الالتزام بمبادئ ممارسة نشاط المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني، وتنفيذ أعمال نشاط المراجعة الداخلية المركزة على تقييم وتحسين نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر ، والتحسين المستمر، وكل هذا بما يحقق قيمة مضافة للشركة.

الكلمات المفتاحية: المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، مبادئ الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، مبادئ وقواعد السلوك المهني، اطار كفاءة المراجعة الداخلية.

تصنيف JEL: M42

Abstract: The study aims to identify the new definition of internal audit, and propose a framework that contributes to improving the quality of internal audit activity; issued by the institute of internal auditors; **The results** indicate that internal audit recently developed through standards, principles and rules of professional issued by the Institute of Internal Auditors; Which contribute to improving the quality of performance of the internal audit activity through: qualifications of the internal auditor and develop his knowledge; is objective and independent; commitment to principles for the Professional Practice of Internal Auditing; the execution of the internal audit activity based on evaluating and improving the systems of internal control and risk management; and continuous improvement, In order to achieve added value for the company.

Keywords: The international internal audit standards, Professional practice of internal auditing; Code of ethics, Référentiel de compétences de l'audit interne.

Jel Classification Codes: M42

*الكاتب المسؤول . سايج نوال، الإيميل: nawel.sayeh@univ-setif.dz

مقدمة

تؤثر جودة الأداء في وظيفة معينة على النتائج المحققة من نشاطها، حيث زاد الاهتمام والتركيز على الجودة في الآونة الأخيرة على جميع الأصعدة المهنية والأكاديمية، وأصبحت شعار العمل المهني، من أجل الارتقاء به وتطويره بصورة ملحوظة في المجتمعات المهنية. وتعتبر مهنة المراجعة الداخلية أحد أهم وظائف القيادة بالشركة، لما تقوم به من تقييم دائم وموضوعي ومحايد لمختلف الأنشطة، ودورها الاستشاري في تحسين العمليات، حيث لقيت اهتماما كبيرا من طرف المنظمات الدولية، خاصة بعد إنشاء معهد المراجعين الداخليين IIA سنة 1941م، الذي عمل على إصدار مجموعة من المعايير، تظم عمله، فأصبحت جميع أنشطتها المستحدثة ذات قيمة اقتصادية تخدم جميع أطراف الشركة من خلال تقارير المراجع، لذلك كان من الضروري توفر بعض السمات والمتطلبات التي تساهم في تحسين جودة الخدمة المقدمة من طرف المراجع الداخلي، وتحقيق أداء مهني فعال، لذلك عمد المعهد الى تطوير معايير المراجعة الداخلية الدولية لتتواءم مع ما يستجد في الساحة المهنية، وهذا من خلال تقديم خدماتها بأعلى مستوى من الجودة، والبحث عن العوامل التي تساهم في زيادة هذه الأخيرة، والارتقاء بهذه المهنة الى المستوى المطلوب.

ومن هنا جاءت هذه الدراسة من أجل الإجابة على الإشكالية التالية:
ما هي العوامل التي تساهم في تحسين جودة أداء نشاط المراجعة الداخلية حسب ما نصت عليه المعايير الدولية ؟

تنبع أهمية هذه الدراسة من أهمية الدور الرقابي الاستشاري الجديد للمراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية، وخدمتها جميع الأطراف في الشركة بما يساهم في تحقيق قيمة مضافة، من خلال وضع برنامج يهدف الى تقييم أعمال قسم المراجعة الداخلية والتركيز على العوامل التي تساهم في تحسين جودة الأداء المهني لهذه المهنة.

وعليه تسعى هذه الدراسة الى تحقيق جملة من الأهداف أبرزها:

- التعرف على المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية وبيان المبادئ والمعايير الدولية المرتبط بالممارسة المهنية لهذا النشاط؛
- تحديد العناصر التي تساهم في تحسين جودة الأداء المهني لنشاط المراجعة الداخلية؛

- محاولة احداث الوعي لدى المراجعين الداخليين لأهمية تحسين جودة أداء أنشطتهم لتحقيق قيمة مضافة للشركة؛

- اقتراح إطار ارشادي لتحسين جودة نشاط المراجعة الداخلية حسب الإطار الدولي المنظم للمهنة.

سايج نوال، مهملو الوزناحي

وتعددت الدراسات السابقة للموضوع بتعدد الزوايا التي تناولت الموضوع ومن أهم الدراسات التي نجدها متقاربة مع الموضوع:

- دراسة مجيد موسى الكنانى بعنوان "جودة التدقيق الداخلي وأثرها في طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي دراسة استطلاعية لعينة من مدققي الحسابات في شركات التدقيق التضامنية العراقية" هدفت الدراسة الى استقصاء جودة التدقيق الداخلي وأثرها في طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي، بالاستناد الى معايير التدقيق الدولية وتوصلت الدراسة الى نتائج أهمها ن نطاق ومجال عمل وحدة التدقيق الداخلي، وبذل العناية المهنية من قبل المدقق الداخلي يمثلان أكثر خاصيتين في جودة التدقيق الداخلي تأثيراً في طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي؛

- دراسة جمانة حنظل التميمي بعنوان "العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية" هدفت لتحديد العوامل المؤثرة في تحقيق الجودة في عملية المراجعة من خلال آراء الاكاديميين في التدقيق، وتوصلت الى أن المدققين الداخليين اتفقوا على أنه لا بد من توافر عوامل لتحقيق الجودة في المراجعة وهي عوامل تنظيمية، سلوكية، شخصية، الأساسيات العلمية في مهنة المراجعة.

- دراسة محمد عبد الفتاح إبراهيم بعنوان "نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في اطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية"، هدفت الدراسة الى القاء الضوء على التطور في ممارسة مهنة المراجعة الداخلية، واقتراح نموذج لتفعيل حوكمة الشركات بدلالة المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، وخلصت الدراسة الى نتائج أهمها وجود توجه دولي نحو إيجاد قيمة لوظيفة المراجعة الداخلية بالشركات محوراً تعظيم قيمة الشركة وتدنية مخاطرها المالية، إضافة الى دعم استقلالية المراجع الداخلي.

- دراسة WILMER V.aquino بعنوان **Internal Quality Audit Procedure** هدفت الى تحقيق جودة المراجعة الداخلية الفعالة والحفاظ عليها من منظور المعيار ISO 9001 وتوصلت الدراسة الى ان أداء نشاط المراجعة الداخلية يكون من خلال خطوات منهجية تبدأ بالتخطيط ثم اخطار جهة المراجعة، فالتحضير ثم أداء المراجعة، والتقرير والمتابعة. من خلال الدراسات السابقة نجد بأنها اتفقت على وجود عوامل عدة تساهم في تحسين جودة المراجعة الداخلية، والذي سينعكس على تحقيق قيمة مضافة للشركة، و تكملة لهذه الدراسات سنحاول اقتراح اطار متكامل يساعد في تحسين جودة المراجعة الداخلية استناداً الى ما تناولته المعايير والاصدارات الدولية المنظمة للمهنة.

ا. الجانب النظري

1. الإطار العام للمراجعة الداخلية

تعددت وتنوعت التعاريف التي تناولت موضوع المراجعة الداخلية بتعدد المتخصصين والهيئات المهمة بهذه المهنة، عرفتها الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين (IIA KSA) (نشاط مستقل استشاري وموضوعي، يساهم في خلق قيمة وتحقيق أهداف الشركة من خلال تقييم عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة (iiasa، 2013)، أما لجنة المنظمات الراعية لإطار الرقابة الداخلية المتكامل (COSO) ركز على اعتبارها عملية تتأثر بمجلس إدارة الشركة، يتم تصميمها لتعطي تأكيداً معقولاً حول تحقيق الشركة لأهدافها في النواحي التالية: كفاءة العمليات وفعاليتها، والاعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها (coso، 2013).

أما التعريف الصادر عن معهد المراجعين الداخليين (IIA) وهو التعريف الأكثر قبولا، عرفها بأنها: (vours، 2007) " نشاط رقابي مستقل، موضوعي واستشاري، من شأنه تقديم التأكيدات اللازمة وإبداء التوصيات التي تحقق قيمة مضافة وتزيد من فعالية الشركة وتؤدي إلى تحسين أدائها، ويساعد هذا النشاط على تحقيق أهداف الشركة، بوضع أساليب منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية كل من: إدارة المخاطر، الرقابة، وحوكمة الشركات". ويتضمن التعريف الأخير وبمحتواه الواسع جملة من الخصائص تتميز بها المراجعة الداخلية:

- المراجعة الداخلية نشاط مستقل داخل الشركة؛ مستقلة عن الأنشطة التي تقوم بتدقيقها، وتابع إداريا لأعلى مستويات الهيكل التنظيمي للشركة؛
- المراجعة الداخلية نشاط موضوعي؛ بعيدة عن أي تحيز؛
- المراجعة ذات طبيعة استشارية: أي تقديم خدمات استشارية بما يضيف قيمة للشركة ويسهم في إدارة المخاطر وعملية الرقابة، بدون أي مسؤولية إدارية مثال ذلك النصيحة والمشورة؛
- المراجعة الداخلية نشاط يهدف إلى تحسين نظم الرقابة الداخلية والمخاطر والحوكمة، لتساعد الشركة للوصول إلى أهدافها المرجوة؛

ويتضح من التعريف أن المراجعة الداخلية أنها تقدم نوعين من الخدمات، الأولى المتمثلة في الخدمات التأكيدية والتي تهدف إلى طمأنة الإدارة أن المخاطر المرتبطة بالشركة تم تحديدها ويتم التعامل معها بطريقة ملائمة، وهي الوظيفة الأساسية للمراجعة الداخلية، أما الثانية فتتمثل في الخدمات الإستشارية التي تقدمها للشركة والنصح للإدارة لاتخاذ

قرارات معينة. كما يلاحظ من التعريف بأنه لم تكن هناك إشارة للمراجعة الداخلية على أنها نشاط داخلي، بل اكتفى بتعريفها بأنها نشاط رقابي مستقل، حيث يمكن أن تنفذ من خارج الشركة، كما بينها التقرير الصادر عن المعهد الذي يحمل عنوان:

Co-sourcing and External Auditors' Reliance Function on the Internal Audit

وأشار إلى وجود ثلاث مصادر لأداء وظيفة المراجعة الداخلية: (naman k.desai, 2008)

- داخليا: بالاعتماد على قسم المراجعة الداخلية بالشركة؛
- الاستعانة بالمصادر الخارجية: الاستعانة بمكاتب المراجعة دون الاعتماد على قسم المراجعة الداخلية الموجود بالشركة؛
- المصادر المشتركة: بمعنى قيام إدارة المراجعة الداخلية داخل الشركة بأداء بعض أعمال المراجعة مع الاستعانة بمصدر خارجي للقيام بمهام أخرى، على أن يظل الإشراف من قبل إدارة المراجعة الداخلية الموجودة بالشركة، وألا تكون هناك ازدواجية في العمل، وأن يكون هناك تنسيق وتعاون بينهما.

2- تطور المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة لداخلية

أصدر معهد المراجعين الداخليين معايير ممارسة مهنة المراجعة الداخلية باعتباره الجهة التي تشرف على إدارة وتطوير المهنة، حيث يتم مراجعة هذه المعايير بصفة دورية، وحسب المعهد فإن هذه المعايير توفر إطارا لأداء وتعزيز عملية المراجعة الداخلية، وتتألف من (IIA)، المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (المعايير)، (2013):

- التصريحات: تحدد المتطلبات الأساسية لممارسة مهنة المراجعة الداخلية وتقييم فعالية أدائها، وهي متطلبات واجبة التطبيق دوليا وعلى المستوى التنظيمي والفردى؛

- التفسيرات: توضح المصطلحات والمفاهيم الواردة في التصريحات.
- وتهدف هذه المعايير إلى ما يلي: (IIA)، التعديلات المقترحة على المعايير مع عرض الأسباب، (2015)
- بيان المبادئ الأساسية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية؛
- وضع أسس تقويم أداء المراجعة الداخلية؛
- التشجيع على تحسين وتطوير أعمال وأنشطة الشركة.

وقد أخذ معهد المراجعين الداخليين على عاتقه مهمة متابعة تطويرها وتحديثها وفق المتطلبات ما يستجد من أحداث مع مرور الزمن، وكانت في البداية تتكون من خمس مجموعات صدرت عام 1978م وشملت هذه المعايير التي عممت عالميا خمس معايير رئيسية تتعلق بالاستقلال، والكفاءة المهنية، ونطاق العمل، وأداء المراجعة الداخلية، وإدارة قسم

المراجعة الداخلية، وكل معيار من هذه المعايير ينقسم إلى مجموعة من المعايير الفرعية تعبر عن وسائل تحقيق المعيار الرئيسي.

أما النسخة الأخيرة الصادرة عن المعهد عام 2008م والتي تم مراجعتها في 2013م فمقسمتها إلى مجموعتين هي:

أ- معايير الصفات: وهي عبارة عن مجموعة مكونة من أربعة معايير تتناول سمات وخصائص الشركات والأفراد الذين يؤدون أنشطة المراجعة الداخلية فيها؛

ب- معايير الأداء: وهي عبارة عن مجموعة مكونة من سبعة معايير تصف أنشطة المراجعة الداخلية، والمعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة. في حين أن النسخة الجديدة والمعدلة للمعايير والتي أصبحت سارية المفعول في الربع الأول من عام 2016م قد شملت تعديلات طفيفة على محتوى المعايير الدولية للممارسات المهنية للمراجعة الداخلية.

ونشير إلى أن المجموعتين السابقتين تتضمنان نوعين من المعايير، يتعلق النوع الأول بالمعايير الخاصة بالخدمات التأكيدية والتي يرمز لها بـ "A" في المعايير الصادرة بنسختها الانجليزية، وبـ "ت" في المعايير التي تم ترجمتها الى العربية، أما النوع الثاني فيتعلق بالخدمات الإستشارية ويرمز لها بـ "C" للمعايير الصادرة بنسختها الانجليزية، وبـ "أ" في المعايير التي تم ترجمتها الى العربية. ولاقت هذه المعايير قبولا علما في أوساط ممارسي المهنة وتعتبر هي المعايير الوحيدة المتعارف عليها في مجال المراجعة الداخلية.

كما أصدر المعهد في إطار دعم هذه المعايير وتكتملها عشر مبادئ ، تساهم في وصف خصائص المراجعة الداخلية الفعالة، وتساعد العاملين في مهنة المراجعة على التركيز على الأشياء الأكثر أهمية، وعلى الرغم من أن هذه المبادئ لم تأت مفصلة إلا أنه يمكن ربطها مع مكونات المراجعة وتقسيمها في ثلاث مجموعات (IIA)، التعديلات المقترحة على المعايير مع عرض الأسباب، (2015):

أ- المجموعة الأولى

حيث تضم هذه المجموعة ثلاثة مبادئ، وهي تخص الخصائص النوعية التي لا بد وأن تتوفر في المراجع الداخلي، وتتمثل في:

- إظهار نزاهة كاملة لا تقبل المساومة؛
- إظهار الموضوعية في التفكير والأسلوب وأن يكون متحررا من أي تأثيرات غير مناسبة؛
- إظهار الكفاءة والعناية المهنية اللازمة.

كما يلاحظ أن هذه المبادئ جاءت لتؤكد ما طرحته المعايير الدولية للصفات في الخصائص النوعية التي لابد أن تتوفر في المراجع الداخلي حتى يؤدي دوره بكفاءة عالية وبالشكل المنشود.

ب- المجموعة الثانية

تضم هذه المجموعة ستة مبادئ، وهي متعلقة مباشرة بأداء وتنفيذ نشاط المراجعة الداخلية، وتتمثل في:

- أن يكون في المركز الوظيفي المناسب ويمتلك موارد كافية لمواجهة المخاطر بفعالية كبيرة؛
- التوافق الاستراتيجي مع أهداف وغايات ومخاطر الشركة؛
- تقديم تأكيد مرتكز على المخاطر؛
- إظهار الجودة والتحسين المستمر؛
- التواصل بشكل فعال.

نلاحظ من خلال هذه المبادئ التأكيد على ضرورة استقلالية قسم المراجعة الداخلية في الشركة حتى تكون استنتاجات المراجع في مهمته صادقة وخالية من أي تحيز، حيث نشير في هذه النقطة أنه لابد أن يتبع قسم المراجعة مباشرة للإدارة العليا في الهيكل التنظيمي، حتى تكون له سلطة اتخاذ القرارات وحرية إبداء رأيه، كما أن هذه المبادئ تؤكد على ما تناولته المعايير من ضرورة التوافق بين أهداف المراجعة ورسالة الشركة، حتى تساهم في إضافة قيمة لها ولا يحدث أي تناقض، أما المبدأ الثالث فهو يؤكد على أهمية الارتكاز على المخاطر في أعمال التأكيد، ذلك أن التوجه الجديد للمراجعة الداخلية يقوم على أداء أنشطتها وفق منهج المقاربة مع المخاطر في أداء مهامها، وهنا كذلك لابد وأن يحافظ المراجع على برنامج يكفل تحقيق الجودة المنشودة من نشاط المراجعة ويعمل على التحسين المستمر فيها، كما أن المبدأ الأخير يؤكد على ضرورة الحفاظ على التواصل بشكل فعال، وهنا لابد أن نشير أن نشاط المراجعة الداخلية حتى يتم إدارته بفعالية، لابد أن يحرص فيه المراجع على التواصل مع الأجهزة العليا لشركة، والتي تمثل أطراف الحوكمة، بالإضافة إلى التواصل والتفاعل مع كل الأطراف التي تمارس أدواراً تأكيدية أو استشارية تتعلق بمهمة المراجعة الداخلية التي هو بصدد إنجازها.

ت- المجموعة الثالثة

وتتضمن مبادئ مرتبطين بنتائج ومخرجات مهمة المراجعة، وتتمثل في:

- مبادئ استباقية، تركز على المستقبل؛

- تدعم التغيير الإيجابي وتطوير وتحسين الشركة.
- فدور المراجع الداخلي لابد وأن يكون بناءا بحيث يقدم التوصيات والاستشارات التي من شأنها أن تعالج الملاحظات أو تدعم التوصيات، بما يعود بالإيجاب على نشاط الشركة ككل.

II. الاطار المقترح لتحسين جودة الأداء المهني للمراجعة الداخلية في ضوء الاطار الدولي

تطرق معهد المراجعين الداخليين (IIA) فقد أشار من خلال المعايير الدولية ومبادئ وقواعد السلوك المهني إلى جودة أداء نشاط المراجعة الداخلية من خلال جملة من الأمور يمكن أن نلخصها في أربعة مجموعات كما يلي (IIA)، التعديلات المقترحة على المعايير مع عرض الأسباب، (2015):

1. المجموعة الأولى: عوامل تنظيمية وسلوكية مرتبطة بنشاط المراجعة

وتشمل أربعة عناصر وهي:

- أ- الاستقلالية: حيث ينص المعيار الدولي رقم "1100" ان أنشطة المراجعة الداخلية يجب ان تكون مستقلة" وحتى تتحقق الاستقلالية لابد أن يكون منصب الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية تابعا لأعلى مستوى في الهيكل الإداري، وهو ما يتحقق من خلال:
 - وجود اتصال مباشر بين المسؤول المباشر على المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة؛
 - لا يكون هناك أي تدخل في تحديد نطاق المراجعة، وانجاز أعماله، وإبلاغ نتائجه.
 - أن يكون هناك تواصل كافي مع لجنة المراجعة في الشركة.
- ب- الموضوعية: ينص نفس المعيار على أنه "يجب على المراجعين الداخليين الالتزام بالموضوعية في أداء أنشطتهم"، أما الموضوعية فتفترض من المراجع الداخلي أن يكون:
 - محايدا وغير منحاز لأي جهة مهما كانت علاقته بها؛
 - بعيدا عن تضارب المصالح مع جميع الأطراف ذات العلاقة بالنشاط المراد مراجعته؛
 - أن يمتنع عن تقييم العمليات التي كان مسؤولا عنها في وقت سابق، ذلك أنها قد تضعف من موضوعيته عندما يكون بصدد تقديم خدمات تأكيد لنشاط كان مسؤولا عن أدائه في سنوات سابقة؛
 - خدمات التأكيد المتعلقة بوظائف تحت إشراف المدقق الداخلي لابد أن توضع تحت إشراف طرف آخر.

ت- السرية: على المراجع الداخلي أن يحترم قيمة وملكية المعلومات التي يتلقاها أو يطلع عليها، وأن لا يفصح عن تلك المعلومات بدون الحصول على الإذن أو التفويض اللازم، وذلك ما لم يكن هناك التزام قانوني أو مهني بالإفصاح عن تلك المعلومات؛

ث- النزاهة: فزاهة المراجع الداخلي من شأنها إرساء دعائم الثقة وهذا ما يشكل الأساس للاعتماد على أرائه وأحكامه.

2. المجموعة الثانية: عوامل شخصية مرتبطة بالمراجع

ينص المعيار رقم 1200 أنه "لابد أن تؤدي مهام المراجعة بمهارة وكفاءة مهنية عالية مع توخي العناية المهنية اللازمة، وتطوير القدرات والمعارف". وتشمل هذه المجموعة ثلاثة عناصر وهي:

أ- المهارة المهنية: حيث على المراجع الداخلي امتلاك المهارة المهنية المطلوبة لإنجاز مسؤولياته ويتحقق هذا من خلال:

- فهم كافة عناصر الإطار المهني الدولي لممارسة أعمال المراجعة الداخلية؛
 - الحصول على الشهادات والمؤهلات المهنية المناسبة، مثل شهادة استحقاق لقب مراجع داخلي معتمد وغيرها من الشهادات المماثلة التي يقدمها معهد المراجعين الداخليين والمؤسسات المهنية الأخرى؛
 - امتلاك معرفة وافية تمكنه من اكتشاف مخاطر الاحتيال؛
 - معرفة وافية بأهم مخاطر تكنولوجيا المعلومات والضوابط الرقابية المتعلقة بها؛
 - التنبيه إلى المخاطر الهامة التي قد تؤثر على الأهداف أو العمليات أو الموارد؛
 - معرفة بتقنيات المراجعة المعتمدة على التكنولوجيا المتوفرة في انجاز أعمالهم.
- وفي حال افتقار المراجع إلى المعرفة والخبرات والمهارات اللازمة لتنفيذ كل أو جزء من مهمة تدقيق معينة منوطة به، فلا بد من أخذ المشورة والمساعدة من ذوي الخبرة والمقدرة الوافيتين، أو لا يقبل تلك المهمة.

ب- العناية المهنية: والتي تستوجب الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- حجم العمل المطلوب للوصول إلى أهداف المهمة المطلوب تنفيذها؛
- درجة التعقيد أو الأهمية النسبية أو الموضوعات الهامة المرتبطة بإجراءات التأكيد المطبقة؛

- كفاية وفعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة؛
- احتمال حدوث أخطاء جوهرية، احتيال، مخالفات للأنظمة والقوانين؛
- تكلفة حدوث خدمات التأكيد المقدمة بالمقارنة مع العوائد المحتمل تحقيقها.

ت- المهارات الشخصية: لا بد أن يكون له تفكير انتقادي وأن يكون له مهارة التواصل مع كل الأطراف التي تمارس أدوارا تأكيدية واستشارية في الشركة ، وأن يكون تفكيره استباقيا للأحداث قبل حدوث المخاطر المرتبطة بها.

3. المجموعة الثالثة: عوامل أداء وتنفيذ نشاط المراجعة الداخلية

وتشمل أربعة عناصر وهي:

أ- التخطيط: ينص المعيار الدولي للمراجعة الداخلية رقم 2010 بأنه "يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية أن يعد خطة مبنية على المخاطر، من أجل تحديد أولويات نشاط المراجعة بما ينسجم وأهداف الشركة"، فالمدقق الداخلي أثناء إعداد مخطط المراجعة يعتمد على نظام إدارة المخاطر في الشركة، ويتأكد من أن هذا النظام يتعامل مع المخاطر بغرض الوصول بها إلى المستوى المقبول، وهذا كله من أجل ترتيب أولويات أنشطة المراجعة حسب أهمية المخاطر، ومراعاة مبدأ التغطية الشاملة لأنشطة الشركة.

كما يقوم بالتخطيط للعملية المراجعة، والتعرف على بيئة الشركة وثقافتها، وتحديد نطاق المهمة لسير العمل والتنفيذ الموضوعي للإجراءات والخطط ، وكذا الوقت اللازم لإتمام العملية والموارد اللازمة لذلك؛

ب- التنفيذ: من خلال تقييم وتحسين نظم الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر وحوكمة الشركات حسب ما جاء في المعيار الدولي رقم 2100 كما يلي:

- تقييم وتحسين نظم الرقابة الداخلية: على المراجع الداخلي أن يتأكد من توافر مثل هذا النظام عن طريق التحليل والتقييم الذي يجريه، فهي تساهم في طمأنة الإدارة العليا عن فاعلية أنظمتها وعملياتها، كما يعمل المراجع على تحسين نظم الرقابة كلما أمكن ذلك من خلال الاقتراحات والتوصيات التي يقدمها في إطار المهام الاستشارية.

- تقييم وتحسين نظم إدارة المخاطر: حيث تحولت المراجعة من أداة مراقبة لتصبح أوسع وأشمل من هذا المفهوم التقليدي، فلم تعد مقتصرة على المراجعة المنظم لكفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وإنما امتد دورها ليشمل تقييم لكفاءة وفعالية نظام إدارة المخاطر، ومتابعته خلال مراحل عملها المختلفة، ومن ثم تقديم الاستشارات اللازمة لمجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة المراجعة في هذا الخصوص كلما أمكن ذلك، ومن جهة أخرى الأخذ بعين الاعتبار المخاطر التي تم اكتشافها عند أداء أنشطة المراجعة؛

- تقييم وتحسين ممارسات حوكمة الشركات: وهذا من خلال حرص المراجع الداخلي على تواصله الدائم في مختلف مراحل عمله مع أجهزة وآليات تمارس دورا مهما في تجسيد الحوكمة في الشركات، بدءا من مرحلة التخطيط من خلال المصادقة على الخطة وطرح أي تعديلات عليها، إلى التنفيذ من خلال تقييم ممارسات الحوكمة وكذا تحسينها من خلال الخدمات الاستشارية، إضافة إلى تقيده بمبادئ وأخلاقيات المهنة، مروراً إلى الإبلاغ والمتابعة من خلال إبلاغ نتائج عمله إلى الأجهزة العليا بالشركة:

ت- الإبلاغ والمتابعة: يحرص المراجع الداخلي أثناء إعداده لتقرير المراجعة على توريد كل المعلومات الخاصة بالمخاطر المحيطة بالشركة، وتبليغ التقرير إلى كل الأطراف التي من شأنها أن تولي أهمية إلى هذا التقرير، وعمل المدقق لا ينتهي بإبلاغ النتائج بل يلتزم بمتابعة الاستجابة إلى الملاحظات والتوصيات الواردة في التقرير من طرف الإدارة العليا، وكذا الجهة التي تلقت التقرير.

وتطرقت المعايير كذلك إلى الجودة فيما يخص التقارير من خلال المعيار الدولي رقم 2400 الذي يتعلق بتوصيل النتائج حيث جاء في نص المعيار أن "التقارير يجب أن تكون دقيقة، وموضوعية، وواضحة، ومختصرة، وبناءة، وكاملة، وفي الوقت المناسب، وإذا ما رفع تقرير وتم بالخطأ إغفال معلومة هامة أو حذفها فيجب على المدير التنفيذي للتدقيق إيصال المعلومة إلى جميع مستلمي التقرير الأصلي" (IIA)، التعديلات المقترحة على المعايير مع عرض الأسباب، (2015)

وفي نفس السياق ، أشار معهد المدققين الداخليين (IIA) أن يحرص المراجع الداخلي على مراعاة المخاطر أثناء تحريره لتقرير المراجعة، وأن التقرير وفق أسلوب المخاطر يتكون من خمسة أجزاء رئيسية، حيث يجب إصدار تقارير مطبوعة وموقعة ، وإضافة اسم المدقق وتوقيعه إلى التقرير، ويتكون عموما من الأجزاء التالية (شريف، 2011): معلومات عامة، معلومات مهنة المراجعة، ملخص التقرير مقرون بالمخاطر، ملحق التقرير الذي يبين الملاحظات التفصيلية التي تم الحصول عليها خلال عمليات المراجعة مصنفة في ثلاث مجموعات: مخاطر مهمة، ومتوسطة، ومتدنية، وأخيرا ملحق لأوراق العمل.

ث- برنامج تحسين جودة المراجعة: حيث ينص المعيار الدولي رقم 1300 الذي يتعلق ببرنامج لتأمين جودة وتطوير عملية المراجعة الداخلية أنه " يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية أن يطور ويحافظ على برنامج يضمن تأمين وتحسين جودة المراجعة ويغطي كافة أوجه النشاط" (IIA)، المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (المعايير)، (2013)

فالهدف هو تقديم رأي حول جودة أداء المراجعة الداخلية، والتوصيات التي من شأنها أن تحسن ذلك، وبرنامج التأمين يتعلق بتقييم النقاط التالية (Institut français de l'audit et du contrôle interne, 2013):

- التوافق مع التعريف المقدم للمراجعة الداخلية، وقواعد ومبادئ السلوك المهني، واتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب لمعالجة حالات عدم الامتثال؛
- كفاية ميثاق المراجعة، الأهداف، القواعد وإجراءات المراجعة الداخلية؛
- المساهمة في تقييم وتحسين نظم إدارة المخاطر، الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات؛
- الامتثال للقوانين واللوائح والمعايير؛
- فعالية عمليات التحسين وباستمرار، واعتماد أفضل الممارسات؛
- مساهمة المراجعة الداخلية في خلق قيمة مضافة، وتحسين أداء الشركة.

4. المجموعة الرابعة: مدى الالتزام:

حيث لابد على المراجع الداخلي أثناء تنفيذه لمهامه الالتزام بما يلي:

- تطبيق المبادئ الأساسية للممارسة مهنية المراجعة الداخلية ؛
- التوافق مع تعريف المراجعة الداخلية؛
- التوافق مع ممارسات المعايير الدولية للمراجعة الداخلية؛
- الالتزام بقواعد وأخلاقيات المهنة.

إن التزام المراجع الداخلي بهذه العناصر مجتمعة مع بعضها البعض من شأنه إرساء دعائم تؤهله للعمل على تقديم التوصيات اللازمة لخفض التكاليف مع المحافظة على نفس مستوى الجودة في الأداء، والارتقاء بنشاط فعال وناجح في تحقيق أهدافه، من خلال توفيره تطمينات موضوعية وموثوقة لكل الأطراف المرتبطة بالنشاط، وتقديم خدمات استشارية لكل اطراف الشركة، وكذا اعتماده منهج قائم على تقييم وتحسين أبعاده الثلاث الحديثة متمثلة في الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، وحوكمة الشركات، ويمكن ان نلخص ما سبق في الشكل رقم 01 بقائمة الملاحق

كما تطرق معهد المراجعين الداخليين (IIA) الى مقومات الكفاءة في أداء أنشطة المراجعة الداخلية وحصرها في 10 مجالات كما يلي (IIA, 2013):¹

- احترام وتعزيز الأخلاق؛

- إدارة خدمات وظيفة المراجعة الداخلية؛
- تطبيق الإطار المرجعي لمعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية؛
- الحوكمة، إدارة المخاطر والرقابة الداخلية؛
- التعرف على الشركة وبيئتها؛
- الاتصال؛
- الاقناع والتعاون؛
- التفكير الانتقادي؛
- التخطيط وتنفيذ المراجعة الداخلية؛
- التحسين والابتكار.

والشكل 2 بقائمة الملاحق يوضح ذلك.

من خلال تحليل الشكل نجد أن التخطيط الفعال وتنفيذ المهمة على أساس السلوك الأخلاقي دائرة خدمات المراجعة الداخلية قادرة على ضمان التنسيق السليم للموارد والأنشطة؛ كما ان خبرة المراجع الداخلي تتعلق بالمعايير الدولية للممارسة المهنية لنشاط المراجعة الداخلية ، وممارسات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة وكذا التعرف على الشركة وبيئتها؛ إضافة الى ذلك الخبرة الفنية او المهارات التقنية في مجال الحوكمة، وإدارة المخاطر، والرقابة الداخلية تساعد المراجعين الداخليين على تنفيذ أعمالهم، وتساعدهم على تحقيق أهدافهم، وفهم الشركة وثقافتها، وعملها، ونشاطها الصناعي والعوامل التي تؤثر فيها، وهي شرط أساسي آخر؛ كما أنه لتحقيق عمليات المراجعة الداخلية وتعزيز وتحسين والابتكار داخل الشركة، ينبغي أن يكون المراجعين الداخليين قادرين على التواصل والإقناع والتعاون وإثبات التفكير النقدي.

III- الخلاصة:

مهنة المراجعة هي عملية منظمة ومنهجية وهادفة تسعى للخروج بتأكيد معقول عن عدالة القوائم المالية ومصداقية الإبلاغ المالي، والخروج بتوصيات من شأنها الارتقاء بمستوى الشركة ككل لتحقيق قيمة مضافة، وفي ظل التحديات الكبيرة التي أصبحت تواجه العالم اليوم في ظل التطورات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية وازدياد المنافسة العالمية أدت الى زيادة الاهتمام بموضوع الجودة، وتحديد العوامل التي تزيد من كفاءة أداء نشاط المراجعة، وهذا من خلال التركيز على جملة من المقومات مثل التأهيل المهني

والاستقلال والموضوعية والالتزام بالمعايير وغيرها من المحددات التي تزيد من أهمية ومصداقية تقرير المراجعة الداخلية، فجودة أنشطة المراجعة الداخلية تعتبر مؤشرا على القيمة المضافة التي تنعكس على الشركة.

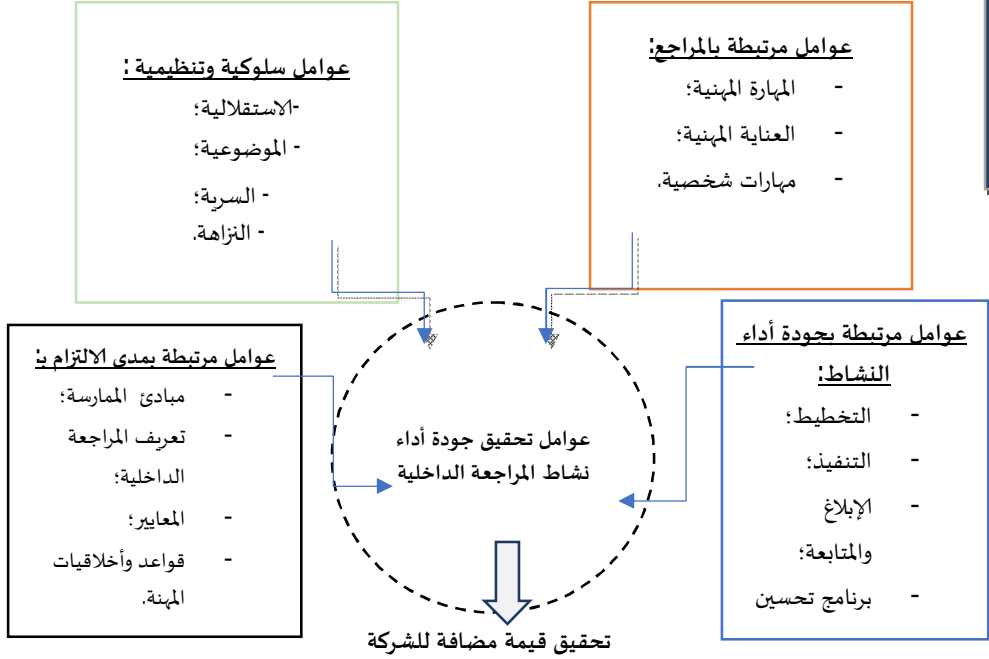
ومن خلال ما تم عرضه في الصفحات السابقة يمكن الخروج بجملة من النتائج نوردها فيما يلي:

- كجزء من الاستجابة للانهيارات العالمية أصدر معهد المدققين الداخليين (IIA) المعايير الدولية لممارسة مهنة المراجعة الداخلية في محاولة لتطوير مهنة المراجعة والوظائف التي تؤديها؛
- تطورت المراجعة الداخلية بشكل ملموس، وانتقلت من كونها وسيلة مستقلة للتقييم في خدمة الإدارة إلى وسيلة مستقلة للتقييم في خدمة الشركة ككل، تركز على خدمات التأكيد الموضوعي والاستشاري، من أجل زيادة قيمة الشركة والعمل على تحقيق أهدافها، وخدمة جميع الأطراف بالشركة، وتقييم فاعلية إدارة المخاطر، والرقابة وحوكمة الشركات؛
- أصدر معهد المراجعين الداخليين (IIA) مبادئ الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية والتي تساهم في تدعيم وتعزيز فاعلية نشاط المراجعة الداخلية؛
- جودة أداء مهام المراجعة الداخلية لها أهمية كون المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجاتها الكفاءة والجودة بما يعزز ثقتهم فيها لاتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم المستقبلية؛
- التزام المراجع الداخلي بقواعد السلوك المهني، واستقلاليتهم وموضوعيتهم في أداء وظائفهم يساهم في تعزيز جودة أداء المراجعة الداخلية؛
- التأهيل العلمي والتطوير المستمر في الأداء المهني للمراجع الداخلي يساهم في تحسين جودة أدائه؛
- يؤدي المراجع الداخلي نشاطه استنادا إلى خطوات منهجية من التخطيط إلى التنفيذ ثم التبليغ والمتابعة مراعيًا في كل مرحلة المخاطر؛ بما يساهم في إدارة نشاط المراجعة بفعالية؛ وزيادة جودة خدماته وتحقيق قيمة مضافة للشركة؛
- لا بد على المراجع أن يحافظ على برنامج يهدف إلى ضمان وتحسين جودة أداء نشاط المراجعة الداخلية من خلال التقييم المستمر لفاعلية وكفاءة أنشطتها وتقديم التوصيات؛

- أصدر معهد المراجعين الداخليين (IIA) ورقة حول إطار الكفاءة في أداء أنشطة المراجعة الداخلية لتحديد الكفاءات المطلوبة لتلبية متطلبات الإطار المرجعي الدولي للمراجعة الداخلية والمساهمة في نجاح هذا النشاط.

- ملاحق:

الشكل 1: عناصر جودة المراجعة الداخلية حسب المعايير الدولية



المصدر: من اعداد الباحثين استنادا الى ما تم عرضه سابقا

الشكل 2: إطار الكفاءة في أداء أنشطة المراجعة الداخلية

التحسين، والابتكار،		
التخطيط وتنفيذ المراجعة الداخلية		
مهارات شخصية		
مهارات تقنية		
الاتصال	الاقناع والتعاون	التفكير الانتقادي
المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية	الحوكمة، إدارة المخاطر والرقابة الداخلية	التعرف على الشركة وبيئتها
إدارة أنشطة المراجعة الداخلية		
الالتزام بالأخلاق		

Source : the institute of internal auditors, référentiel de compétences de l'audit interne de l'iaa, septembre 2013, p.3

- الإحالات والمراجع :

- Committee of Sponsoring organization coso. (2013, 08 26) Récupéré sur <http://www.coso.org/resources.htm>
- Institut français de l'audit et du contrôle interne. (2013). *cadre de référence internationale des pratique professionnelles*
- naman k.desai, g. j. (2008). *Co-sourcing and External Auditors' Reliance on the Internal Audit Function, The Institute of Internal Auditors Research foundation AltamonteSprings*. Florida. Récupéré sur www.theiia.org
- the institute of internal auditors iia. (2013). *référentiel de compétences de l'audit interne de l'iia*. florida. Récupéré sur www.theiia.org
- vaurs, L. (2007). *audit interne :enjeux et pratiques a l'international*. (e. d'organisation, Éd.) paris.
- الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين iiasa. (2013, 08 26). المراجعة الداخلية. صفحة www.theiia.org.sa
- شريف ف. ب. (2011). مدى التزام مصرف سورية المركزي بمتطلبات المراجعة الداخلية وفق أسلوب المخاطر في ظل معايير بازل الدولية. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية. 437, 27(2)
- معهد المراجعين الداخليين IIA. (2013). *المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (المعايير)*. تاريخ الاسترداد 2014 /01/15، من www.theiia.org
- معهد المراجعين الداخليين IIA. (2015). *التعديلات المقترحة على المعايير مع عرض الأسباب*. فلوريدا. تم الاسترداد من www.theiia.org
- معهد المراجعين الداخليين IIA. (2015). *التعديلات المقترحة على المعايير مع عرض الأسباب*. فلوريدا. تاريخ الاسترداد 2016/05/24 من www.theiia.org