

تقييم المصادر المختلفة للقيام بمهام المراجعة الداخلية  
Evaluation of different sources for internal audit functions  
Evaluation de différentes sources pour les fonctions d'audit interne

أ. / صليحة بوسليمانى \*

تاريخ قبول النشر: 2020-05-23

تاريخ استلام المقال: 2018-02-15

**Abstract:**

The definition of internal auditing has considerably evolved over years, but 1999 is considered as turning point in the history of the internal audit profession. The Institute of internal auditors has issued a definition of internal auditing that follows of recent developments. This definition does not specify the entity conducting the audit, whether it is within the company (the internal audit department), or outside the company (external contracting) or from within and outside the institution (the joint source), which makes it possible for the institution to select the appropriate entity to carry out the audit in light of its circumstances and conditions.

**Key words:** Internal audit, Company accounting, Sources for internal audit functions, External attribution.

\* طالبة دكتوراه علوم & أستاذة مساعدة (آ) - جامعة الجزائر 3  
bouslimani.sali@gmail.com

## **Abstract:**

La définition de l'audit interne a considérablement évolué au fil des années, cependant, 1999 a marqué un tournant dans l'histoire de la profession de l'audit interne puisque l'Institute of internal auditors a publié une définition de l'audit interne qui correspond aux développements récents. Cette définition ne précise pas qui effectue l'examen, que ce soit de l'intérieur de l'entreprise (département d'audit interne) ou de l'extérieur de l'entreprise (sous-traitance) ou de l'intérieur et de l'extérieur de l'institution (source partagée). Ce qui permet à l'institution de choisir l'entité appropriée au regard de ses circonstances et conditions.

**Mots clés:** Audit interne, Comptabilité de l'entreprise, Sources des fonctions d'audit interne, Support externe.

## **ملخص:**

شهد تعريف المراجعة الداخلية تطورا كبيرا على مدار السنين، ولكن تعد سنة 1999 بمثابة نقطة تحول في تاريخ مهنة المراجعة الداخلية نظرا لقيام معهد المراجعين الداخليين الأمريكي بإصدار تعريف للمراجعة الداخلية يواكب التطورات الحديثة. لم يحدد هذا التعريف الجهة التي تقوم بعملية المراجعة، سواء كانت هذه الجهة من داخل المؤسسة (إدارة المراجعة الداخلية) أو من خارج المؤسسة (التعاقد الخارجي) أو من داخل وخارج المؤسسة (مصدر مشترك)، مما يسمح للمؤسسة باختيار الجهة المناسبة للقيام بعملية المراجعة في ضوء ظروفها وأوضاعها.

**الكلمات المفتاحية:** المراجعة الداخلية، محاسبة المؤسسة، مصادر القيام بمهام المراجعة الداخلية، الإسناد الخارجي.

## مخطط المقال:

### مقدمة

- 1) الإسناد الخارجي اتجاه للتطور المهني للمراجعة الداخلية
  - 1-1) ماهية الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية
  - 1-2) مزايا وعيوب الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية
  - 1-3) موقف معهد المراجعين الداخليين والمراجعين الداخليين أنفسهم
- 2) المفاضلة بين المصادر المختلفة للقيام بمهام المراجعة الداخلية
  - 1-2) البديل الأول - الاعتماد على إدارة أو قسم المراجعة الداخلية
  - 2-2) البديل الثاني - الأداء الخارجي الكامل للمراجعة الداخلية
  - 2-3) البديل الثالث - الأداء المشترك للمراجعة الداخلية

### خاتمة

## مقدمة:

تعرض تعريف المراجعة الداخلية للتعديل والتطوير عدة مرات منذ أن أصدر معهد المراجعين الداخليين الأمريكي لأول مرة سنة 1947، والذي ساهم منذ إنشائه مساهمة فعالة في تطوير نشاط المراجعة الداخلية. ففي 26 جويلية 1999 أصدر معهد المراجعين الداخليين الأمريكي أحدث تعاريف للمراجعة الداخلية حيث جاء بنظرة ورؤية جديدة للمراجعة الداخلية لم تكن موجودة من قبل، حيث جاء لكي يواكب الدور والمسؤوليات الجديدة للمراجعة الداخلية في ظل المتغيرات البيئية التي تواجه مؤسسات الأعمال في الوقت الحالي. ومن أبرز سمات وملامح هذا التعريف الحديث لم يتضمن عبارة أن المراجعة الداخلية تتم من داخل المؤسسة بعكس التعاريف السابقة والتي كانت تنص صراحة على أن المراجعة الداخلية عبارة عن نشاط أو وظيفة تتم من داخل المؤسسة بمعرفة بعض موظفيها.

لذلك، تمحورت إشكالية البحث حول طرح السؤال: من المسؤول عن أداء مهام المراجعة الداخلية في المؤسسة؟

## 1) الإسناد الخارجي اتجاه للتطور المهني للمراجعة الداخلية:

ترجع بداية التطور المهني للمراجعة الداخلية إلى إنشاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1941، وهذه الخطوة بحق يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للمراجعة الداخلية. يهتم هذا المعهد بوضع معايير لمهنة المراجعة الداخلية وعقد امتحانات تأهيلية يمنح من يجتازها شهادة بكونه مراجع داخلي معتمد، ويقوم المعهد أيضا بعقد العديد من المؤتمرات والندوات والبرامج التدريبية وبرامج التعليم المستمر في أنحاء العالم<sup>1</sup>.

## 1-1) ماهية الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية:

يعرف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي المراجعة الداخلية، طبقا لأحدث تعريف لها "أنها نشاط تأكيدي استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة لتحسين عملياتها، ومساعدتها على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ومحدد لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة"<sup>2</sup>.

يتضح من التعريف الصادر عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي ما يلي<sup>3</sup>:

- ☞ المراجعة الداخلية لم تعد قاصرة على مراجعة العمليات المالية والمحاسبية، بل تجاوزت ذلك وأصبحت تشمل جميع العمليات التي تتم داخل المؤسسة؛
- ☞ أخذ هذا التعريف في الاعتبار كافة الأسباب التي أدت إلى التطورات الحديثة في المراجعة الداخلية ومراعاة احتياجات الإدارة باعتبارها الزبون الرئيسي للمراجعة الداخلية؛
- ☞ لم يتضمن أي تخفيض لمسؤولية تقييم الرقابة الداخلية غير أنه أدرك الأهمية المتزايدة لمفهوم الحوكمة وأن أنظمة الرقابة وجدت للمساعدة في إدارة المخاطر؛
- ☞ وأن المراجعة الداخلية نشاط وليس قسم أو إدارة وهو ما جعل المراجعة الداخلية أكثر حرية واستقلالا مع إمكانية أن تؤدي من داخل المؤسسة (إدارة المراجعة الداخلية) أو من خارج المؤسسة (التعاقد الخارجي) أو من داخل وخارج المؤسسة (مصدر مشترك).

وعليه، ظهر مفهوم الإسناد الخارجي، ليُعرف على أنه "التعاقد مع طرف خارجي لتوفير الخدمات أو المنتوجات كانت تقدم من طرف المصادر الداخلية"<sup>4</sup>.

كذلك، الإسناد الخارجي يشير إلى "الاستعانة بطرف خارجي للقيام ببعض المهام التي كان يتولاها داخليا موظفون بالمؤسسة، وقد يكون هذا الإسناد كليا وذلك بإلغاء إدارة المراجعة الداخلية كليا والاستعانة الكلية بالمراجع الخارجي للحصول على خدمات المراجعة الداخلية أو قد يكون هذا الإسناد جزئيا حيث يتم إسناد بعض مهام المراجعة الداخلية فقط إلى المراجع الخارجي مع مراعاة المخاطر المرتبطة بعمليات الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية"<sup>5</sup>.

يجب الإشارة، أن هذا المفهوم بدأ يطبق في الولايات المتحدة الأمريكية، منذ نهاية الحرب العالمية الثانية، بواسطة العديد من المؤسسات وذلك بالنسبة للعديد من الخدمات، فمقدم الخدمة الخارجي "هو شخص أو مكتب مستقل عن المؤسسة، يمتلك معرفة خاصة، مهارة، وخبرة في مجال معين، ويشمل مقدم الخدمة الخارجي كل من المحاسبين، المقيمين، خبراء البيئة، المحامين، المهندسين، الجيولوجيين، الإحصائيين، المراجعين الخارجيين... الخ"<sup>6</sup>.

نستنتج من خلال ما سبق، أن الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية يعني الاتفاق مع طرف خارجي (مقدم أو مورد خدمة) وفي أغلب الأحيان يقوم المراجع الخارجي بتقديم خدمات أو مهام المراجعة الداخلية، والتي كان يتم تقديمها أصلا بواسطة المراجعين الداخليين من داخل المؤسسة.

## 1-2) مزايا وعيوب الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية:

تعددت وتعقدت مهام المراجعة الداخلية وأنشطتها مع تقدم الوسائل التكنولوجية والمعرفية التي تعتمد عليها في القيام بمهامها، مما فتح المجال أمام إسناد مهامها وأنشطتها إلى طرف خارجي لديه الخبرة والحيادية، ولقد أخذ هذا الاتجاه في النمو والتزايد، وسوف يستمر في المستقبل، لكن للإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية مجموعة من المزايا والعيوب.

### - مزايا الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية:

هناك العديد من المزايا التي تتحقق للمؤسسات جراء تفضيل الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية، كما أن هناك أيضا الكثير من المزايا التي تعود على مكاتب المحاسبة (المورد الخارجي) الذي يتم التعاقد معه<sup>7</sup>:

- **مزايا الإسناد الخارجي بالنسبة للمؤسسة:**
  - ✓ يحقق الاعتماد على المصادر الخارجية في حصول المؤسسات على الخدمات بصفة عامة وخدمات المراجعة الداخلية بصفة خاصة على المزايا التالية:
    - ✓ ترشيد التكاليف؛
    - ✓ الحصول على خدمات ذات نوعية متميزة؛
    - ✓ أكثر ملاءمة للمؤسسات متعددة الجنسيات وذات النشاط الدولي؛
    - ✓ السماح للإدارة بالتركيز على الاختصاصات الرئيسية؛
    - ✓ ضمان توافر الموضوعية عند أداء المراجعة الداخلية والمقترحات؛
    - ✓ أكثر ملاءمة للمؤسسات المتوسطة والصغيرة الحجم؛
    - ✓ أكثر ملاءمة للمؤسسات التي تتعرض لبيئة متغيرة وذات مخاطر عالية؛
    - ✓ وتوفير التكنولوجيا المتطورة.
- **ومزايا الإسناد الخارجي بالنسبة للمراجعين الخارجيين:**
  - ✓ إن اعتماد المؤسسات على مقدمي الخدمة الخارجيين، فيما يتعلق بأعمال المراجعة الداخلية، قد نشأ من الاعتبارات السالفة الذكر، كذلك يلاحظ أن المراجعين الخارجيين قد أدركوا المزايا التي يمكن تحقيقها من ذلك والتي من أهمها:
    - ✓ تحسين جودة المراجعة الخارجية؛
    - ✓ زيادة إيرادات مكاتب المحاسبة والمراجعة؛
    - ✓ توزيع عبء العمل على مدار السنة؛
    - ✓ وضالة المسؤولية القانونية المحتمل التعرض لها مقارنة بأعمال المراجعة الخارجية.

### - عيوب الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية:

بالرغم من مزايا الإسناد الخارجي لخدمات المراجعة الداخلية، إلا أنه هناك مجموعة من العيوب والانتقادات الموجهة لهذا التوجه الخارجي تتمثل فيما يلي:

- **مزايا الأداء الداخلي لمهام المراجعة الداخلية:**
  - ✓ إن الاحتفاظ بقسم المراجعة الداخلية داخل المؤسسة يمكن أن يحقق العديد من المزايا لعل أهمها:
    - ✓ الألفة والمعرفة والدراية الشديدة بشؤون المؤسسة؛
    - ✓ تكوين كوادر وقيادات المؤسسة في المستقبل؛
    - ✓ المحافظة على أمن وسرية المعلومات الخاصة بالمؤسسة؛
    - ✓ الجدية في الأداء الداخلي للمراجعة الداخلية الناتجة عن الانتماء والولاء للمؤسسة
    - ✓ خلق ثقافة وبيئة الرقابة داخل المؤسسة؛

- ✓ تخفيض التكاليف
- ✓ والمرونة وسرعة الاستجابة لاحتياجات الإدارة.
- **والانتقادات الموجهة للإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية:**  
هناك العديد من الانتقادات والعيوب الموجهة للإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية تتمثل فيما يلي<sup>9</sup>:
  - ✓ احتمال فقدان المعرفة التأسيسية بالمؤسسة؛
  - ✓ عدم الولاء والشعور بالانتماء للمؤسسة؛
  - ✓ السيطرة والتحكم؛
  - ✓ زيادة الأتعاب؛
  - ✓ وقلة معلومات المراجع الخارجي مقارنة بالمراجع الداخلي.

### **1-3) موقف معهد المراجعين الداخليين والمراجعين الداخليين أنفسهم:**

لعل من قبيل القضايا الأولية توقع معارضة المراجعين الداخليين لهذا الاتجاه، ولعل أبلغ تعبير عن ذلك قول بعض المراجعين الداخليين أنه "من الخطأ أن نواجه هذا الاتجاه ونحن واضعين رؤوسنا في الرمال ومكتوفي الأيدي"<sup>10</sup>.

على المراجعين الداخليين اتخاذ خطوات إيجابية بتدعيم قدراتهم وتحسين كفاءاتهم وإعداد إستراتيجية واضحة ومحددة لاستعادة مكانتهم وتدعيم أنفسهم، تتمثل هذه الخطوات الإيجابية في النقاط التالية<sup>11</sup>.

☞ أن يقوم المراجعون الداخليون بالتأهيل العلمي والمهني وبشكل مستمر، لما له من دور في تنمية مهاراتهم؛

☞ التدريب المستمر من خلال حضور المؤتمرات، وورش العمل والدورات التدريبية المتخصصة لتنمية المقدرة المهنية للمراجع الداخلي وإكسابه الخبرات النظرية والعملية وإطلاعه على التطور في معايير وإجراءات المراجعة الداخلية، كما يجب أن يكون التدريب في إطار خطة سنوية للوقوف على المهارات التي يجب أن يتسم بها المراجع الداخلي في ضوء ما تواجه المؤسسة من مستجدات؛

☞ تعد الخبرة شكل من أشكال التدريب لذا يمكن تحسينها من خلال توفير الدورات التدريبية المتخصصة للمراجع الداخلي؛

☞ وإحداث تغيير في بيئة عمل إدارة المراجعة الداخلية سواء من حيث المدخل المتبع أو الهدف المنشود أو التكلفة أو طريقة أداء العمل.

يقوم المراجعون الداخليون باتخاذ هذه الخطوات الإيجابية لاسترداد مكانتهم، ولتحسين أدائهم المستقبلي. أما معهد المراجعين الداخليين الأمريكي لم يكن له رأيا حاسما وقاطعا في مواجهة اتجاه الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية، وهو الأمر الذي يمكن تفسيره بعدم رؤية معهد المراجعين الداخليين الأمريكي أن الإسناد الخارجي يمثل تهديدا لوظيفة المراجعة الداخلية. غير أن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي أبدى اعتراضه على قيام نفس المراجع الخارجي بالمراجعة الداخلية لنفس المؤسسة، من منطلق أن ذلك يؤثر على حياده، وهنا يجب التنويه أن اعتراض المعهد ليس على اتجاه الإسناد الخارجي، ولكن الاعتراض فقط على جمع نفس المراجع الخارجي بين خدمات المراجعة الداخلية والخارجية لنفس الزبون. لا شك أن رؤية المعهد تمثل بعد نظرة من معهد المراجعين الداخليين إذ بعد قرابة ما يزيد عن سبعة سنوات صدر قانون SOX بحظر جمع المراجعين الخارجيين بين القيام بخدمات المراجعة الداخلية وخدمة إبداء الرأي في القوائم المالية لنفس المؤسسة.

أصدر معهد المراجعين الداخليين الأمريكي قائمة معايير المراجعة رقم 18 بعنوان اكتساب موردي الخدمة الخارجيين حيث تضمن القسم رقم 220 من هذه القائمة عدة فقرات توضح موقف المعهد من الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية، فقد نصت الفقرة الأولى على أنه "يجب أن يكون لدى إدارة المراجعة الداخلية موظفين تابعين له، ويمكن لها الحصول على خدمات المراجعة الداخلية من مصدر خارجي يكون مؤهل في المحاسبة والمراجعة والاقتصاد والإحصاء وتكنولوجيا المعلومات والقانون وشؤون البيئة، وأي أمور أخرى لازمة لأداء مهام إدارة المراجعة الداخلية".

كما نصت الفقرة الثالثة من ذات القسم أنه "يجب على مدير المراجعة الداخلية إذا قررت المؤسسة الاستعانة بمصدر خارجي، أن يقيم كفاءة وحياد وموضوعية هذا المصدر". أما الفقرة الرابعة فقد نصت على أنه "يجب على مدير المراجعة الداخلية تحديد مدى ما يتمتع به المصدر الخارجي المحتمل الحصول منه على خدمات المراجعة الداخلية من معرفة ومهارات وقدرة على أداء المهمة الموكلة إليه"<sup>12</sup>. هذا الأمر، يعني<sup>13</sup>:

بغض النظر عن قيام طرف خارجي بأداء أنشطة المراجعة الداخلية، فإن مجلس الإدارة والإدارة العليا التنفيذية تحتفظ بالمسؤولية الكاملة للتأكد من أن نظم الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية كافيين وتعمل بفعالية؛

في حالة إسناد كافة أنشطة المراجعة الداخلية للمورد الخارجي، ينبغي للمؤسسة الاحتفاظ أو تعيين شخص كمدبر للمراجعة الداخلية بالإضافة إلى عدد محدود من الموظفين والمورد الخارجي يساعد هؤلاء الموظفين في تحديد المخاطر وتقديم المقترحات والقيام بإجراءات المراجعة وذلك وفقا للخطة المحددة والمعتمدة من مديري المراجعة الداخلية

بالمؤسسة، ومع قيام الطرف الخارجي بالاشتراك مع مدير المراجعة بتقديم تقرير لمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة؛  
من المفضل وجود عقد مكتوب بين المؤسسة والمورد الخارجي، ويحدد هذا العقد واجبات ومسؤوليات المورد الخارجي، وأن يوضح صراحة ضرورة أخذ موافقة الإدارة العليا مسبقا على تحليل المخاطر المنفذة من قبل المورد الخارجي، والخطة الموضوعة لتنفيذ المهمة؛  
ونبغي أن يتيح العقد السماح للإدارة أو من يمثلها، والمراجع الخارجي أو من يمثله، والسلطة الرقابية أو من يمثلها في أي وقت الاطلاع على ملفات المورد الخارجي المتعلقة بتقييمه للمهمة وتتضمن تلك الملفات خطة وأوراق المراجعة، وأن يتضمن العقد تعهدا من قبل المورد الخارجي بتخصيص الموارد الكافية لتنفيذ المهمة الموكلة إليه.  
كما أن الإرشادات الحديثة التي صدرت عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي في 2009 لم توصي بتبني بديل معين أو تفضيل معين على البدائل الأخرى، فهذا يؤكد أن رؤية معهد المراجعين الداخليين الأمريكي أن الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية لا يمثل تهديدا لوظيفة المراجعة الداخلية<sup>14</sup>.

## (2) المفاضلة بين المصادر المختلفة للقيام بمهام المراجعة الداخلية:

شهدت المراجعة الداخلية تطورا هاما ومستمرًا في أهدافها ونطاقها ودورها ومسؤولياتها كانعكاس للتغيرات المتزايدة والمتلاحقة في البيئة الاقتصادية والإدارية للمؤسسات، وكذلك دور المعاهد المتخصصة بالمراجعين الداخليين، في التركيز على أهمية دور المراجعة الداخلية كنشاط يتم أداءه سواء من داخل المؤسسة (الاعتماد على إدارة المراجعة الداخلية) أو من خارج المؤسسة (الأداء الخارجي الكامل للمراجعة الداخلية)، أو الأداء المشترك للمراجعة الداخلية. وعليه يوجد ثلاث مصادر أو فئات يمكن أن يسند إليها مهمة القيام بأعمال المراجعة الداخلية هي: الاعتماد على إدارة أو قسم المراجعة الداخلية، الأداء الخارجي الكامل للمراجعة الداخلية، والأداء المشترك للمراجعة الداخلية.

### (1-2) البديل الأول - الاعتماد على إدارة أو قسم المراجعة الداخلية:

عرف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي أن المصدر الداخلي أو الأداء الداخلي للمراجعة الداخلية يعني أن أنشطة المراجعة الداخلية يتم أدائها بصورة رئيسية من خلال موظفين دائمين داخل المؤسسة.

لا شك أن وجود إدارة للمراجعة الداخلية تقدم فرصة للتدريب المتطور والتعليم المستمر للمراجعين الداخليين بما يمكنهم من الكشف عن مناطق الأخطار في المؤسسة، كما أن المراجعين الداخليين غالبًا ما ينتقلون بين الوظائف المختلفة في المؤسسة، الأمر الذي يكسبهم معرفة وخبرة قد لا تتوافر في بدائل مصادر أداء المراجعة الداخلية الأخرى. مما سبق لا شك أن الاعتماد أو الإبقاء على إدارة أو قسم المراجعة الداخلية يحقق العديد من المزايا، لعل من أهمها<sup>15</sup>:

✎ أن المراجعين الداخليين داخل إدارة أو قسم المراجعة الداخلية أكثر معرفة وإدراكًا ببيئته وثقافة المؤسسة وطبيعتها وظروفها عن المتعاقد الخارجي، الأمر الذي ينعكس على جودة الخدمة المقدمة؛

✎ إيجاد أساس تدريب جيد، بالإضافة إلى إنجاز وظائف المراجعة الداخلية؛

✎ وجود مصدر موضوعي للمعلومات لكل من إدارة المؤسسة ولجنة المراجعة باعتبار أن إدارة المراجعة الداخلية هي حلقة الوصل بين الإدارة العليا ولجنة المراجعة بصفة خاصة والمستويات الإدارية الأخرى داخل المؤسسة؛

المحافظة على أمن وسرية المعلومات، فأداء المراجعة الداخلية بواسطة موظفي المؤسسة يحافظ على سرية نتائج المراجعة ويقلل من مخاطر إمكانية إفشاء ممارسات العمل الناجحة وغيرها من الأسرار التجارية خارج المؤسسة؛  
المرونة في مواجهة أعباء العمل، فكل أفراد المراجعة الداخلية من داخل المؤسسة يمكن تخصيصهم على الأعمال طوال مدة السنة؛  
وسرعة الاستجابة لاحتياجات الإدارة.

أما عيوب الاعتماد أو الإبقاء على إدارة أو قسم المراجعة الداخلية، فهي<sup>16</sup>:  
نقص المعرفة المتخصصة بعمليات المراجعة؛  
انخفاض استقلال المراجعين الداخليين وخاصة في حالة استخدام وظيفة المراجعة الداخلية كحقل تدريبي لمديري المستقبل؛  
وصعوبة تنفيذ خدمات المراجعة في المناطق المختلفة.

## 2-2) البديل الثاني - الأداء الخارجي الكامل للمراجعة الداخلية:

كما تم الإشارة له، فإن الأداء الخارجي أو التعهيد للمراجعة الداخلية يعني الاتفاق مع طرف خارجي على تقديم خدمات أو مهام المراجعة الداخلية<sup>17</sup>، وهذا يتفق مع تعريف لجنة بازل للإسناد الخارجي بأنه استخدام واستعانة المؤسسة بطرف من خارج المؤسسة لأداء مهام أو وظائف كان يتم أدائها أو من الممكن أدائها داخل المؤسسة وذلك بصفة مستمرة<sup>18</sup>، فهو عبارة عن ترتيبات في شكل تعاقد بين المؤسسة والمورد الخارجي بغرض تقديم خدمات المراجعة الداخلية. بمعنى تكليف جهة خارجية (مكتب المراجعة) بأداء جميع أعمال المراجعة الداخلية والاستغناء عن وجود إدارة للمراجعة الداخلية داخل المؤسسة<sup>19</sup>.

يحقق الاعتماد على مصدر خارجي أو الأداء الخارجي العديد من المزايا أهمها<sup>20</sup>:  
المصادر الخارجية التي تؤدي بعض أعمال المراجعة الداخلية غالبا ما تتسم بالتخصص في القطاع التي تعمل به المؤسسة وهو ما يكسبها الخبرة والمعرفة بالأساليب الشائعة للممارسات الانتهازية التي قد تقوم بها الإدارة؛  
من المتوقع أن تتسم المصادر الخارجية التي تؤدي أعمال المراجعة الداخلية بالاستقلال والموضوعية، فهي تقيم أعمال لم تشترك في أدائها ولا تربطها أي علاقة بمن أدى هذه الأعمال وهو ما يحقق لها الموضوعية، كما أنه لا توجد قيود مفروضة عليها ولا تتأثر بضغوط الإدارة وهو ما يحقق لها الاستقلال ولهذا قد يؤدي الاعتماد على المصادر

الخارجية في بعض أعمال المراجعة الداخلية إلى تحقيق جودة المراجعة الداخلية بأقل تكلفة؛

وأن المصدر الخارجي يعمل بسوق يتسم بحدة المنافسة وبالتالي من المتوقع أن يبذل العناية المهنية الواجبة للمحافظة على زبائنه، بالإضافة لذلك إذا كان مراجع خارجي وموكل إليه مراجعة التقارير المالية للمؤسسة، فمن البديهي أن يبذل قصارى جهده في أعمال المراجعة الداخلية لأن تقييمه لجودة أعمال المراجعة الداخلية يؤثر في تحديد إجراءات المراجعة الخارجية.

كما سبق التعرض للانتقادات الموجهة لهذا البديل، من احتمال فقدان المعرفة التأسيسية بالمؤسسة وعدم الولاء والشعور بالانتماء للمؤسسة، فضلا عن فقدان الإدارة السيطرة والتحكم في وظيفة المراجعة الداخلية بالإضافة إلى زيادة الأتعاب، وأخيرا قلة معلومات المراجع الخارجي مقارنة بالمراجع الداخلي.

### 2-3) البديل الثالث - الأداء المشترك للمراجعة الداخلية:

يطلق كذلك على هذا البديل اسم "التعاقد الجزئي" أو "المصدر المشترك"، والذي يعني وجود تعاون مشترك بين طرفين أحدهما من داخل المؤسسة (إدارة أو قسم المراجعة الداخلية) والآخر خارجي لأداء بعض المهام المتعلقة بالمراجعة الداخلية، وبانتهاء المهمة ينتهي عمل المورد الخارجي. من هنا، يمكن القول أن الأداء المشترك لخدمات المراجعة الداخلية يقوم على مفهوم الفريق الذي يتكامل أداءه من خلال تنوع التأهيل والخبرات والقدرات وتوظيفها جيدا لتحقيق المهام المحددة والأهداف المنشودة، وبانتهاء المهام المحددة تنتهي الشراكة، ومن ثم ينتهي العقد المبرم مع المورد أو المصدر الخارجي. يعتمد الأداء المشترك على وجود إدارة للمراجعة الداخلية وفي العادة يتم استخدام خدمات الموردين الخارجيين فقط بالنسبة للخدمات غير الروتينية والتي تحتاج إلى إمكانيات وخبرات خاصة لا تمتلكها إدارة المراجعة الداخلية أو تلك التي تتطلب تكنولوجيا متطورة والتي قد لا تكون متاحة لدى المؤسسة، وهو مناسب للمؤسسات المتعددة الجنسيات حيث اللغات المختلفة والسفريات المتعددة، من خلال الاستعانة بمصادر تابعة للدولة التي يوجد بها الفرع<sup>21</sup>.

تتمثل مزايا الاعتماد على المصدر المشترك للمراجعة الداخلية في النقاط التالية<sup>22</sup>:  
المصدر المشترك يمثل حلا وسطيا بين البديلين الأوليين، الإسناد الخارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية أو الأداء الداخلي لخدمات المراجعة الداخلية وعدم التعامل مع أطراف خارجية، وبالتالي الاستفادة بكل المزايا السابق استعراضها للإسناد الخارجي والأداء

- الداخلي لخدمات المراجعة الداخلية، في الوقت نفسه يتجنب العيوب والانتقادات الموجهة لكل من البديلين؛
- المحافظة على الأصول العلمية التقليدية لنشأة المراجعة الداخلية وهو أدائها من خلال موظفين من داخل المؤسسة، واحتفاظهم بالمسؤولية عن أعمال المراجعة الداخلية؛
- يتيح الأداء المشترك مصادر متعددة لجلب الخبرات والمهارات والقدرات حسب احتياجات المهام المطلوبة ومتطلباتها سواء كان من داخل المؤسسة أم من خارجها؛
- يمكن الأداء المشترك المسؤولين عن المراجعة الداخلية بالمؤسسة من الاستجابة السريعة لاحتياجات الأداء في الوقت المناسب وبالطريقة الملائمة، الأمر الذي ينعكس في تحقيق أعلى عائد من وظيفة المراجعة الداخلية فضلا عن الاستثمار في التوظيف على المدى الطويل؛
- يتيح الأداء المشترك لخدمات المراجعة الداخلية اختيار المصدر المتخصص والأكثر ملاءمة والأقل تكلفة فضلا عن الاستعانة بمن لديهم المهارات الفنية المتخصصة؛
- ترشيد التكاليف لتجنب تكاليف التعاقد الدائم وعدم وجود التزام طويل الأجل من ناحية، فضلا عن ترشيد تكاليف التعيين والتدريب والتوظيف الدائم وتكاليف التعاقد، وذلك راجع إلى احتفاظ إدارة المراجعة الداخلية بعدد مناسب ومعقول من المراجعين الداخليين؛
- يحقق هذا المصدر ميزتين هما الاستعانة بالمصدر الخارجي لمقابلة الاحتياجات المتخصصة والجديدة، وفي ذات الوقت يتم إعداد وتأهيل الموظفين الحاليين (المراجعين الداخليين) لمواجهة الاحتياجات المستقبلية؛
- وأن استخدام المصدر المشترك يساعد على زيادة كفاءة وجود المراجعة الداخلية، في الوقت الذي يحقق لإدارة المؤسسة الاحتفاظ بالرقابة والسيطرة على وظيفة المراجعة الداخلية مع تعظيم العائد منها.

## خاتمة:

تعتبر المراجعة الداخلية إحدى الحلقات الرقابية الداخلية الهامة في معظم المؤسسات الكبيرة والمتوسطة الحجم وذلك نظرا للسبب الأساسي من إنشائها والمتمثل في تلبية الاحتياجات الملحة للإدارة للتقييم وال ضبط والرقابة في المستويات التنفيذية المختلفة وتوفير المعلومات المستمرة والمنضبطة والتي تنسم بالجودة المناسبة والتي تسمح بتحديد مستوى دقة نظام الرقابة الداخلية، كفاءة الأداء لمختلف المهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة، حيث أن المراجعة الداخلية تعتبر ذات وظائف توفر خدمات وقائية وتقييمية وإنشائية.

### من النتائج المتوصل إليها:

- أثير جدلا واسعا حول مصادر أداء مهام المراجعة الداخلية، حيث قد يقوم بها قسم المراجعة الداخلية بالمؤسسة وهو المدخل التقليدي، أو قد تسند إلى طرف مهني خارجي للقيام بها وهي ما تسمى بخدمات التعهيد، وأخيرا قد يتم توزيع مهام المراجعة الداخلية وهو ما يطلق عليه المدخل المشترك؛
- الأداء الداخلي للمراجعة الداخلية هو اتجاه تقليدي يشير إلى بقاء أدائها من داخل المؤسسة؛
- الأداء الخارجي (الإسناد الخارجي) الكامل للمراجعة الداخلية هو اتجاه يشير إلى قيام مراجع خارجي بأداء جميع أعمال المراجعة الداخلية؛
- الأداء المشترك للمراجعة الداخلية هو اتجاه يشير إلى قيام مراجع خارجي بأداء بعض، وليس كل أعمال المراجعة الداخلية، حيث يتم تنسيق العمل مع مراجع خارجي للقيام ببعض خدمات المراجعة الداخلية التي يكلف بها، ويقوم قسم المراجعة الداخلية بتنفيذ خدمات المراجعة الداخلية الأخرى التي لا يقوم بها المراجع الخارجي؛
- والإسناد الخارجي لأداء مهام المراجعة الداخلية لا يعد القرار الأمثل لكل المؤسسات، وإنما يخضع لمعايير، ولا بد أن تكون تعظيم القيمة هدف أسمى لأي مؤسسة.

وبناء على هذه النتائج، هناك مجموعة من **التوصيات** التي يمكن اقتراحها:

- في حالة تطبيق المؤسسات لأي مصدر من مصادر أداء مهام المراجعة الداخلية يجب أن تستفيد من منافعها بقدر الإمكان؛
- في حالة اتخاذ إدارة المؤسسة قرار الإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية، أن يتم ذلك في ضوء الموازنة بين العائد والتكلفة؛
- وينصح بالإسناد الخارجي لأداء مهام المراجعة الداخلية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم عن إنشاء قسم لترشيد التكاليف، والعكس بالنسبة للمؤسسات الكبيرة الحجم.

## الهوامش والمراجع:

- 1 محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة & فتحي رزق السوافيري، «الرقابة والمراجعة الداخلية: مدخل نظري تطبيقي»، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1996، ص 103.
- 2 خالد علي كاجيجي & أحمد عبد الله بيت المال، «تقييم واقع وظيفة المراجعة الداخلية بالمصارف الأهلية»، مؤتمر «الرقابة الداخلية: الواقع والآفاق»، الأكاديمية الليبية للدراسات العليا، طرابلس، 22-24 فيفري 2005 [كتاب المؤتمر، ص 437].
- 3 ارجع إلى:
  - أسامة علي ميلاد أبو راوي، «دور المراجعة الداخلية في تدعيم حوكمة الشركات»، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، القاهرة، العدد 04، الجزء 02، 2011، ص ص 13-67؛
  - عمرو عبد الحكيم يس، «دراسة تحليلية لأثر التزام لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية بمعايير الاستقلال على أداء كل منهما "دراسة تطبيقية على شركات الأعمال المصرية"»، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، القاهرة، 2011، ص 48.
- 4 Peter CAREY, Nava SUBRAMANIAM & Karin CHUA, «Internal audit outsourcing in Australia», In "Accounting & finance", vol. 46, n° 01, march 2006, pp. 11-30.
- 5 جمال سعيد السيد أحمد خطاب، «نموذج مقترح لتعديل استخدام أبعاد تطوير وظيفة المراجعة الداخلية لتحسين الأداء السوقي والمالي»، مجلة "الفكر المحاسبي"، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، الجزء 02، العدد 02، ديسمبر 2011، ص ص 170-195.
- 6 محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح، «الإسناد الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية وأثره على استقلال المراجع الخارجي وجودة المراجعة: دراسة ميدانية»، مجلة "الفكر المحاسبي"، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، المجلد 05، العدد 01، 2001، ص ص 160-170.
- 7 إرجع إلى:
  - حسن إبراهيم صالح، «إطار مقترح لتطبيق مفهوم السيطرة والتحكم لزيادة فعالية المراجعة الداخلية في قطاع البنوك التجارية في مصر: دراسة مقارنة»، أطروحة دكتوراه، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، القاهرة، 2007، ص ص 120-121؛
  - محمد سامي راضي، «المفهوم الحديث في المراجعة الداخلية»، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2017، ص ص 457-459؛
  - محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح، مرجع سبق ذكره، ص ص 173-174.
- 8 محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح، مرجع سبق ذكره، ص ص 171-172.
- 9 حسن إبراهيم صالح، مرجع سبق ذكره، ص 126.
- 10 محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 463.

11 مجدي مليجي عبد الحكيم مليجي، «أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على إدارة وجودة الأرباح كمدخل لتحسين الملاءمة والاعتمادية على القوائم المالية للبنوك التجارية السعودية دراسة نظرية تطبيقية»، ص ص 10-8، 2017/07/02،

[http://www.bu.edu.eg/portal/uploads/Commerce/Accounting%20/1651/publications/Magdy%20Melegy%20Abd%20Elhakeem%20Melegy\\_The%20impact%20of%20thequalityofthe%20internal%20auditActivities.pdf](http://www.bu.edu.eg/portal/uploads/Commerce/Accounting%20/1651/publications/Magdy%20Melegy%20Abd%20Elhakeem%20Melegy_The%20impact%20of%20thequalityofthe%20internal%20auditActivities.pdf)

12 محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص ص 464-465.

13 حسن إبراهيم صالح، مرجع سبق ذكره، ص ص 133-134.

14 محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 466.

15 فائزة شرح البال موسى، محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق & حسناء عطية حامد، «متطلبات تطبيق قواعد حوكمة الشركات وأثرها على جودة المراجعة الداخلية بالتطبيق على شركات الإسمنت بليبيا»، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المنصورة، المجلد 39، العدد 02، 2015، ص ص 399-421،

16 نفس المرجع السابق، ص 408.

17 Roland F. SPEKLÉ, Hilco J. VAN ELTEN & Anne-Marie KRUIS, «Sourcing of internal auditing: An empirical study», In "Management Accounting Research", August 2005, pp. 1-25,

<https://core.ac.uk/download/pdf/6482815.pdf>

18 محمد عبد العزيز محمد أبو العلا، «مدخل كمي مقترح لترشيد قرار الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية في ظل مخاطر الوكالة: دراسة حالة بنك التنمية والائتمان الزراعي»، ص 482، 2019/12/25،

[http://journals.ekb.eg/article\\_60502\\_d432f917ca1558056f8788a14e1f67b9.pdf](http://journals.ekb.eg/article_60502_d432f917ca1558056f8788a14e1f67b9.pdf)

19 حسام السعيد السيد محمد الوكيل، «نموذج مقترح لقياس أثر دور المراجعة الداخلية على إضافة قيمة للمنشأة: دراسة اختيارية»، رسالة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، القاهرة، 2011، ص 22.

20 فائزة شرح البال موسى، محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق & حسناء عطية حامد، مرجع سبق ذكره.

21 حسن إبراهيم صالح، مرجع سبق ذكره، ص 127.

22 أرجع إلى:

- Pwc, «Internal Audit Co-sourcing Enhancing the value of your Internal Audit function whilst keeping you in control», pp. 1-6,

<https://www.pwc.com/sg/en/risk-assurance/assets/internal-audit-co-sourcing.pdf>

- محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص ص 470-471.