

التقييمات الخارجية المستقلة لإدارات التدقيق الداخلي

التقييمات الخارجية المستقلة كهدف وليس كمتطلب

تعرف جودة خدمة ما بأنها الدرجة التي تحقق بها تلك الخدمة الهدف المرجو منها من خلال تحقيق توقعات الأطراف المعنية بها، وفي سياق التدقيق الداخلي، فإن جودة أعمال أي إدارة للتدقيق الداخلي تتحدد من خلال ثلاثة أمور هي:

- (1) القيمة المضافة التي تحققت للمؤسسة، ومستوى التحسن في عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في المؤسسة.
- (2) تحقيق توقعات عملاء التدقيق الداخلي، فالمدققون الداخليون لا يحصلون على رواتبهم وباقي تعويضاتهم بناء على تقارير التدقيق التي يكتبونها أو بناء على ما يتوصلون إليه من نتائج، وإنما بناء ما فعلوه لجعل مؤسساتهم أفضل.
- (3) الالتزام بالإرشادات الإلزامية المنصوص عليها في الإطار المهني الدولي للتدقيق الداخلي (IPPF).

ورد في "المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي" ("المعايير") - معيار رقم 1300 (برنامج تأكيد وتحسين الجودة) - أنه "يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يضع ويحافظ على برنامج لتأكيد وتحسين الجودة للتمكن من تقييم مدى توافق (Conformance) نشاط التدقيق الداخلي مع المعايير، وتقييم ما إذا كان المدققون الداخليون يطبقون مبادئ أخلاقيات المهنة (Code of Ethics). ويتضمن هذا البرنامج أيضاً تقييم كفاءة وفاعلية نشاط التدقيق الداخلي وتحديد فرص التحسين المتاحة فيه. وينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يشجع عملية الإشراف من قبل مجلس الإدارة في برنامج تأكيد وتحسين الجودة"، وورد في المعيار الفرعي رقم (متطلبات برنامج تأكيد وتحسين الجودة) أنه "يجب أن يحتوي برنامج تأكيد وتحسين الجودة على تقييمات داخلية وخارجية". أهداف عمليات التقييم الداخلية⁽¹⁾ والتقييم الخارجية من قبل جهة خارجية مستقلة عن المؤسسة واضحة في تفسير المعيار، وهي في نظري هذه الأهداف هامة جداً بحيث تستدعي من الرؤساء التنفيذيين لإدارات التدقيق الداخلي النظر إليها كهدف لتطوير إداراتهم وليس كمتطلب أو كعبء يجب القيام به بشكل مستمر ودوري كما في التقييم الداخلي⁽²⁾، ويجب القيام به على الأقل مرة واحدة كل خمس سنوات كما في التقييم الخارجي⁽³⁾.

يمكن لبرنامج تأكيد وتحسين الجودة تحقيق تلك الأهداف الرئيسية من خلال تقييم النواحي التالية:

- (1) كفاية ميثاق التدقيق الداخلي والإجراءات والسياسات والأهداف المتعلقة بأعمال التدقيق الداخلي.
- (2) درجة الإسهام في تحسين الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في المؤسسة.
- (3) مستوى تغطية أعمال التدقيق المنفذة لمجال التدقيق.
- (4) التقيد بالقوانين والنظم السارية والواجبة التطبيق، وبالمعايير السائدة في الحقل الاقتصادي الذي تنتهي إليه المؤسسة.
- (5) فاعلية أنشطة التطوير المستمر واتباع أفضل أساليب وأصول ممارسة المهنة.
- (6) تحديد ما إذا كان هناك قيمة مضافة على مختلف عمليات وأنشطة المؤسسة.
- (7) انسجام إدارة التدقيق الداخلي مع استراتيجيات المؤسسة.
- (8) مؤشرات الأداء الرئيسية.

في العادة تغطي برنامج تأكيد وتحسين الجودة كافة جوانب إدارة التدقيق الداخلي بما يشمل حوكمة الإدارة، وعمليات تخطيط وتنفيذ مختلف مهام التدقيق الداخلي والإبلاغ عن نتائجها ومن ثم متابعة هذه النتائج، إضافة إلى كفاءة إدارة الموارد المخصصة لها. في مقال هذا سأركز فقط على التقييمات الخارجية المستقلة والتي هي جزء أساسي وهام في برنامج تأكيد وتحسين الجودة.

(1) من خلال المراقبة المستمرة للأداء والتقييمات الذاتية الدورية أو التقييمات التي تتم بواسطة أشخاص آخرين.

(2) حسب ما ورد في المعيار الفرعي رقم 1311 (التقييمات الداخلية).

(3) حسب ما ورد في المعيار الفرعي رقم 1312 (التقييمات الخارجية).

الطرق الثلاثة المقبولة لعمل التقييمات الخارجية

ورد في تفسير المعيار الفرعي رقم 1312 (التقييمات الخارجية) الطريقتين التاليتين لعمل التقييم:

(1) تقييم خارجي كامل.

(2) تقييم ذاتي مصحوب بتأكيد خارجي مستقل⁽¹⁾.

في الارشادات التنفيذية وردت طريقة ثالثة مقبولة لعمل التقييم الخارجي في بند الاعتبارات الخاصة بتطبيق المعيار الفرعي رقم 1312؛ وهي التقييمات التي يتم إجراؤها بصورة متبادلة بين ثلاث مؤسسات متناظرة أو أكثر (مؤسسات ضمن نفس مجال الأعمال، أو مؤسسات إقليمية متعانة، أو غيرها من مجموعات المؤسسات المتجانسة)⁽²⁾. حتى تاريخ كتابة هذا المقال لم أسمع عن استخدام هذه الطريقة المقبولة من قبل مجموعة من المؤسسات بالرغم من وجود إيجابيات وسلبيات وتحديات كل طريقة من هذه الطرق، وهدفي من ذكرها هو تعريف القارئ الكريم بهذه الطرق المقبولة حسب المعايير.

الأخطاء الشائعة في عمل التقييمات الخارجية

أخطاء في اختيار المقيم الخارجي أو فريق التقييم

- (1) التركيز بشكل كبير على التعاقد مع شركات استشارية كبرى للقيام بهذا التقييم بالرغم من أنه مقبول حسب المعايير أن يقوم بالتقييم مُقيم مستقل أو فريق من المقيمين المستقلين طالما تنطبق عليهم شرطي الاستقلالية (Independence) والتأهيل (Qualification).
- (2) لا يوجد لدى المقيم المستقل (أو لا يوجد ضمن فريق المقيمين المستقلين من لديه) الجدارات (Competencies) التالية والمذكورة في بند "مؤهلات المقيم الخارجي" الارشادات التنفيذية الخاصة بالمعيار الفرعي رقم 1312 (التقييمات الخارجية):

- الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (بما في ذلك المعرفة المعاصرة للإطار المهني الدولي لممارسة التدقيق الداخلي – IPPF).
- الممارسة المهنية لعمليات التقييم الخارجي.
- شهادة في مجال التدقيق الداخلي (مثل شهادة المدقق الداخلي المعتمد – CIA).
- التمتع بمعرفة حول أفضل الممارسات في التدقيق الداخلي.
- خبرة حديثة في ممارسة التدقيق الداخلي على المستوى الإداري، والتي تُظهر المعرفة العملية والقدرة على تطبيق الإطار المهني الدولي لممارسة التدقيق الداخلي.

ورد أيضاً في الارشادات التنفيذية الخاصة بالمعيار الفرعي رقم 1312 (التقييمات الخارجية) الجدارات الإضافية التالية لقادة فرق التقييم والمقيمين المستقلين:

- مستوى إضافي من المهارة والخبرة التي تم الحصول عليها من خلال إجراء عمليات تقييم خارجي سابقاً.
- إتمام الدورة التدريبية الخاصة بتقييم الجودة التي تجربها جمعية المدققين الداخليين أو دورة تدريبية مشابهة.
- الخبرة التقنية ذات الصلة والخبرة في قطاع الأعمال الذي تعمل ضمنه المؤسسة.

(1) يتم عادة اختيار التقييم الذاتي المقترن بتثبيت مستقل كبديل للتقييم الخارجي في الحالات التالية:

- أنشطة التدقيق الداخلي الصغيرة.
- يخضع نشاط التدقيق الداخلي لتنظيمات واسعة النطاق نتيجة عمل المؤسسة في قطاع خاضع للعديد من التنظيمات، أو يخضع النشاط لإشراف مستقل، أو مراقبة.
- تمت مقايضة أداء نشاط التدقيق الداخلي مؤخراً مع الممارسات الأفضل من قبل جهة خارجية مستقلة.
- ميزانية نشاط التدقيق الداخلي محدودة.

(2) يمكن اعتبار التقييم المشترك بين ثلاث مؤسسات مستقلة ومنفصلة تقييماً مستقلاً، بحيث يقوم المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي للمؤسسة A بإجراء تقييم للمؤسسة B، والمدير التنفيذي للتدقيق الداخلي للمؤسسة B بإجراء تقييم للمؤسسة C، والمدير التنفيذي للتدقيق الداخلي للمؤسسة C بإجراء تقييم للمؤسسة A. لا يعتبر التقييم الذي يتم بصورة تبادلية بين مؤسستين مستقلتين تقييماً مستقلاً.

3) عدم التحقق من تحرر المقيم الخارجي أو جميع أعضاء فريق التقييم من أي تضارب في المصالح (Conflict in Interests) مع المؤسسة أو أي من العاملين فيها، سواء أكان فعلي (Actual) أو ظاهري (Appearance) / متصور (Perceived) أو محتمل (Potential)، والذي يمكن أن يعيق الموضوعية (Objectivity) (1).

أخطاء في إجراءات التقييم

- 1) قصر التقييم على ما ورد في الإطار المهني الدولي لممارسة التدقيق الداخلي (IPPF)، وعدم التركيز على مراجعة المتطلبات القانونية والتشريعية ذات الصلة.
- 2) عدم تضمين برامج التقييم لإجراءات كافية لعمل التالي:
 - قياس مستوى كفاءة (Efficiency) وفاعلية (Effectiveness) إدارة التدقيق.
 - قياس مستوى الالتزام بالمبادئ الأخلاقية ولتقييم سلوكيات المدققين الداخليين.
 - مقارنة أعمال وممارسات إدارة التدقيق الداخلي مع الممارسات الموصى بها في المهنة والقطاع الذي تنتمي له المؤسسة.
 - تقييم مستوى تنسيق إدارة التدقيق الداخلي مع الجهات الرقابية الداخلية والخارجية الأخرى.
 - تقييم مستوى جدارة (2) موظفي إدارة التدقيق الداخلي.
- 3) عدم اجتماع المقيم الخارجي أو فريق التقييم مع أعضاء لجان التدقيق خلال عملية التقييم.
- 4) عدم توزيع استبانات على عملاء إدارة التدقيق الداخلي وعلى كافي موظفي الإدارة، بهدف التعرف على درجة تحقيق إدارة التدقيق الداخلي لتوقعات مجلس الإدارة والإدارة العليا والإدارة التشغيلية والقيمة التي تضيفها للمؤسسة.
- 5) التركيز بشكل أكبر على آخر سنة في نطاق التقييم مع أن النطاق يشمل آخر خمسة سنوات.
- 6) عدم قيام الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بتشجيع مجلس الإدارة للإشراف على برنامج تأكيد وتحسين الجودة بشكل عام.

أخطاء في تقارير التقييم الخارجي

- 1) عدم تفهم المقيم أو فريق التقييم لمبررات إدارة التدقيق الداخلي لعدم الالتزام بالمعايير (3).
- 2) طلب لجان التدقيق أو حتى الرؤساء التنفيذيين للتدقيق الداخلي من المقيم الخارجي أو فريق التقييم شهادة عن نتائج التقييم أو إشادة مستقلة عن التقرير بالرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أو بالإدارة ككل. حسب علمي لا يوجد شيء مذكور بهذا الخصوص في كامل مكونات الإطار المهني الدولي لممارسة التدقيق الداخلي. في رأيي يمكن طلب مثل هذه الشهادة من لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة.
- 3) الكثير من التقارير لا تتضمن أي إشارة لمستوى كفاءة وفاعلية إدارات التدقيق الداخلي، ويتم التركيز أكثر على مستوى الالتزام بأنظمة وسياسات المؤسسة.
- 4) عدم تضمين التقرير لنتائج متابعة الملاحظات التي وردت في تقرير التقييم السابق.

(1) تضمن بند "استقلالية وموضوعية المقيّم" في الإرشادات التنفيذية الخاصة بالمعيار الفرعي رقم 1312 (التقييمات الخارجية) مجموعة كبيرة من الأمثلة على معوقات الموضوعية (Objectivity Impairments).

(2) الجدارة في معناها الواسع تشمل المعرفة العلمية والخبرة العملية والمهارات المكتسبة والقدرات والسمات الشخصية، وهي كلها مطلوبة للقيام بالأعمال التي تتطلبها مهمة من المهام أو وظيفة من الوظائف.

(3) من خلال اطلاعي على العديد من تقارير التقييمات الخارجية من خلال عملي كمستشار أم من خلال عضويتي في مجالس إدارات ولجان تدقيق في العديد من المؤسسات لاحظت أن الكثير من المقيمين لا يعرفون أن المعايير وضعت بهدف التوافق معها (Conformance) وليس بهدف الالتزام التام بها (Compliance)، والفرق بينهما كالفرق بين الثرى والثريا.

خاتمة

تبدأ عملية تطوير ووضع برنامج تأكيد وتحسين الجودة خلال مراحل انشاء وتنظيم إدارة التدقيق الداخلي، ويجب تطوير البرنامج بأسلوب يضمن أن تكون الجودة جزءاً من بنية إدارة التدقيق الداخلي، بحيث يتم أداء أعمال التدقيق الداخلي بطريقة تضمن تلقائياً تحقيق تطلعات العملاء وتوافق أعمال الإدارة مع المعايير والتزام جميع المدققين بالمبادئ الأخلاقية.

أوصي مختلف الجهات الرقابية والإشرافية بتبني متطلبات برامج تأكيد وتحسين الجودة لإدارات التدقيق الداخلي لدى الجهات التي تراقبها وتشرف على أعمالها لما لها من تأثير إيجابي على تطوير نظم الرقابة الداخلية والحوكمة وإدارة المخاطر فيها.