

المبحث الثاني

نشأة وتطور وأهداف ومعايير المراجعة الداخلية

1-2-1: نشأة المراجعة الداخلية

المراجعة الداخلية فرع من فروع المراجعة تطورت بفضل التطورات فى المشروعات خاصة بعد الحرب العالمية الثانية، حيث أصبحت المراجعة الداخلية تقوم بالتأكد من مبدأ تحقيق الشركة لأهدافها وفقاً للقوانين والنظم واللوائح الموضوعة وتقييم الكفاءة الانتاجية⁽¹⁾. تنشأ المراجعة الداخلية بواسطة إدارة الشركة لمساعدة الإدارة فى أنجاز مهامها خاصة فى فحص النظام المحاسبى ونظام تقييم الرقابة الداخلية وتقديم توصيات بما تراه مناسباً لتحسين الاداء⁽²⁾. ظهرت المراجعة الداخلية للتخفيف من أعباء خدمات مكاتب المراجعة الخارجية، المراجعين الداخليين الذين يقومون بأعمال المراجعة ويتبعون للشركة لمساعدة المراجعين الخارجيين⁽³⁾. كانت ترتبط المراجعة الداخلية بالأشخاص الذين يعملون داخل الشركة، فالشخص الذى يقوم بتلك المراجعة هو موظف داخل الشركة هدفه خدمة الإدارة و مراجعة العمليات المالية وحماية أصولها⁽⁴⁾ تنشأ وظيفة المراجع الداخلى بهدف الضبط المالى و الإدارى الداخلى للشركة بشكل يطمئن على حسن سير عمليات الشركة من الناحية النظامية، فالمراجع الداخلى ليس فرداً واحداً فحسب بل عملية ذات نظام متكامل تسمى بالمراجعة الداخلية⁽⁵⁾. المراجعة الداخلية تعتبر عملية سلوكية نظراً لارتباطها بالسلوك و التصرف لإنسانى حيث ان طرفيها المراجع والخاضع للمراجعة، كما أنها سلوكية أيضاً لان هدفها التأثير فى السلوك أو التصرف عن طريق خضوع الأفراد أو تصرفاتهم للفحص والتقييم، المراجعة الداخلية لا تتوقف على الاهتمام بخصائص العمل الذى تتم مراجعته فحسب بل خصائص الأفراد الذين يقومون بتنفيذ هذا العمل⁽⁶⁾. المراجعة الداخلية بالغة الأهمية باعتبارها أداة يمكن الاعتماد عليها فى ترشيد العملية الإدارية، فقد ابتدأت بنطاق ومجال ضيق على مراجعة القيود و السجلات المالية ثم اتجهت بعد ذلك نحو المجالات الإدارية و التشغيلية⁽⁷⁾. تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة حديثة نسبياً، حيث يرجع ظهورها كفكرة الى الازمة العالمية لسنة 1929م فى الولايات المتحدة الأمريكية⁽⁸⁾.

1-2-2: تطور المراجعة الداخلية

التطور العلمى والتكنولوجى ظهر فى العصر الحالى لشركات المتعددة الجنسيات والعبارة للقارات وقيام شركات كبرى للمراجعة الداخلية فى معظم دول العالم وخاصة الدول الصناعية الكبرى وذلك للحاجة الماسة لمعلومات موثوقة ودقيقة حول نشاط الشركات، ان الفضائح المالية فى منظمات الاعمال الناتجة من عدم صدق المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية أدى لافلاس كبرى الشركات والاهتمام الكبير بالمراجعة الداخلية لاعطاء ثقة اكبر

(1) احمد صالح، المراجعة الداخلية فى الاطار النظرى والمحتوى السلوكى، (عمان : مؤسسة الرسالة للطباعة والنشر والتوزيع ، 1990م)، ص 264

(2) ابراهيم احمد، اتجاهات معاصرة فى المراجعة، (القاهرة : قصر الزعفران ، 1995م)، ص 6

(3) احمد على، التأهيل المهني للمراجعة الداخلية، (القاهرة : جامعة بنها، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الاول ، 1998م)، ص 7

(4) Renard Jacques, *Theorie et Pratique de l'Audit Interne*, Edition Organisation, Paris, 3 Edition, 2000, p28

(5) فتحى رزق و اخرون، الاتجاهات الحديثة فى الرقابة والمراجعة الداخلية، (الاسكندرية : دار الجامعية، 2002م) ص 399

(7) عصام احمد، المراجع الداخلى شريك فى الرقابة والإدارة، (عمان: مجلة عالم الاقتصاد، رقم العدد 159، تاريخ العدد 1/8/2002)، ص 1

(7) محمد الصبان، مرجع سابق، ص 5

(8) خلف الوردات، التدقيق الداخلى بين النظرية والتطبيق، (عمان : مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، 2006م)، ص 490

لاصحاب الشركات والمستفيدين منها بأن الاعمال يتم انجازها وفقا لما هو مخطط وأن الانظمة والقوانين يتم احترامها وأن أصول والتزامات الشركة يتم المحافظة عليها .

دفع التطور معهد المراجعين الداخليين لانشاء وتطوير معايير المراجع الداخلي واصبح المعهد فيما بعد منتشر في العديد من الدول المتقدمة مثل الولايات المتحدة وبريطانيا واستراليا وكندا, وقد حددت استراتيجية المراجع الداخلي الصادر عن (KPMG) أسباب حدوث تغيير وتطور في رؤية ومنهج المراجع الداخلي هي:التغيرات التقنية التي أزلت موانع الاتصالات,الاقتصاديات العالمية أصبحت متشابكة وهذا يتطلب ضرورة المراقبة الثابتة للاحداث الدولية التي اصبحت تؤثر على شروط العمل المحلية, درجة الوعي للمستفيد من الخدمات التي جعلته يطلب اعلى جودة بأقل سعر .

المراجعة للاخوية مرت بعدة مراحل

1| الفترة قبل عام 1947م كان هدف المراجعة الداخلية اكتشاف الاخطاء,الاختلاف الوحيد بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في هذه الفترة هو الجهة التي ينتمى اليها كل منهم⁽¹⁾.

2| عام 1947م -1957م تم أفتتاح معهد المحاسبين القانونيين الامريكى:منذ أنشاءه تطورت مهنة المراجعة الداخلية وأصدار تحديد مسؤولية المراجع الداخلي وتم تعريف المراجعة الداخلية أنها:نشاط داخل الشركة لتقديم خدمات لادارة .

3| عام 1957م- 1971م تم التوسع في مجال المراجعة الداخلية واهدافها واصدار مجمع المراجعين الداخليين حيث عرفت المراجعة الداخلية أنها:نشاط تقييمي محايد داخل المؤسسة يهدف الى مراجعة العمليات المالية والمحاسبية و القيام ببعض ادوار الرقابة الادارية .

4| عام 1971م- 1981م زادت المراجعة الداخلية تطورا وشملت العمليات المحاسبية وغير المحاسبية وعرفت المراجعة الداخلية في تلك الفترة على أنها نشاط تقويمى محايد يقوم بمراجعة العمليات داخل الشركة .

5| عام 1981م -1991م تطورت المراجعة الداخلية حيث شملت فحص وتقويم ومدى كفاءة وفعالية نظم الرقابة , وتطورت الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية.

6| فى العام 1991م ازدادت المراجعة الداخلية تطورا واصدر مجمع المراجعين الداخليين تعريف للمراجعة أنها نشاط تقييمى مستقل يهدف الى خدمة ادارة الشركة وتقويم به ادارة من أدارتها⁽²⁾.

سليم فى التطور حدوث ظاهرة الغش والاحتيال والتلاعب فى الشركات من أفراد داخل الشركة أو مخاطر الاحتيال الخارجى بسبب ثغرات رقابية حيث أشارت احدى الدراسات الى ان اكثر من 60% من الشركات الامريكية تعرضت للاحتيال فى الاعوام الاخيرة وأشارت دراسة أخرى الى ان أفضل الشركات تعاني من نقص فى العوائد يبلغ بحد أدنى 5%من عوائدها بسبب الاحتيال والغش, حيث يشير الى مهنة التدقيق الداخلى تواجه

(1) نادر شعبان,المراجعة الداخلية فى ظل التشغيل الالكترونى (الاسكندرية: جامعة القاهرة، الدار الجامعية, 2006م), ص11

(2)منصور حامد واخرون,اساسيات المراجعة,(القاهرة : جامعة القاهرة, رسالة دكتوراة, غير منشورة, 1993م), ص128

تحديا خطيرا نظرا لتقشى فساد الادارات العليا وعجز المدققين الخارجيين عن اكتشاف تجاوزاتهم وتوطؤ بعض للمصانع الحكومية بالقطاع العام و البالغ عددها آنذاك حوالى عشرين مصنع منتشرة فى بقاع السودان المختلفة⁽¹⁾.
قد مرت المراجعة الداخلية بمراحل تطوير منذ الخمسينات من القرن الماضى حتى الان كما فى الجدول(3/2/1):⁽²⁾

جدول رقم (3/2/1)

التطور الزمنى للمراجع الداخلى

السنة	البيان
1950	فحص السجلات المحاسبية
1960	فحص الالتزام
1970	اختبار الاجراءات
1980	تقييم الرقابة
1990	تقييم ادارة المخاطر
2000	دعم ادارة المخاطر
2005	اضافة القيمة

المصدر : Pickett,2004,p11

المراجعة الداخلية فى السودان

عام 1898م تم اعتماد المراجعة الداخلية فى السودان على اعداد الحسابات الخاصة بالوحدات الحكومية، وهذه السجلات تحفظ فى القاهرة حتى عام 1924م، يتكون السودان من مديريات وتتم الادارة من وحدات مركزية، ويتم الترتيب على لائحة الخزينة لعام 1924م ولائحة العلاوات والامتيازات لعام 1934م و لائحة الحسابات لعام 1936م⁽³⁾.

عام 1925م ثم إصدار قانون الشركات السودانى بعد الحرب العالمية الاولى لفتح السودان عدة مشروعات أقتصادية، منها مشروع الجزيرة وسكك حديد السودان، وبدأت المحاسبة كمهنة مستقلة فى السودان استمدت نصوصه من القانون الانجليزى لسنة 1919م، وجود نموذج محاسبى يوفر بيانات مالية ومعلومات تساهم فى وضع الخطط التنفيذية والمتابعة والرقابة بالاضافة الى وجود(مراجعة خارجية) لتقوم بالرقابة على المسار المالى وفقا لنص المادة(137)وتنص على مايلى:

1| محاسب قانونى برخصه مفتوحة يصدرها الحاكم العام و مبنية على زمالات المحاسبين القانونيين العالمية.

(1) عبداللطيف محمد، نموذج مقترح لادارة وتقييم وظيفة المراجعة الداخلية فى ضوء التوجهات المعاصرة بالتطبيق على البنوك التجارية،(القاهرة : جامعة الزقازيق، رسالة دكتوراة، منشورة، مجلة البحوث التجارية، المجلد الخامس والعشرون العدد الاول والثانى يناير ويوليو 2003م)، ص 432

(2)Pickett,K.H.Spencer, "The Internal Auditor at Work"(2004) John Wiley and Son

(3) حسين عبدالرحيم،نبذة عن تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة فى السودان،(الخرطوم: المركز الاعلامى لمجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة السودانى من النت موقع Google 1991م)

2| محاسب معتمد من ذوى الخبرة لمراجعة الحسابات الفردية غير الشخصيات الاعتبارية يصادق عليها وزير المالية ومن السودانيين الذين لديهم خبرة لاتقل عن عشرين سنة فى مجال الحسابات⁽¹⁾.
عام 1951م بدأ العمل فى تأهيل السودانيين لنيل شهادة(زمالة المحاسبين القانونيين بالمملكة المتحدة) بعد نهاية الحرب العالمية الثانية، ذلك بأختبار بعض موظفى الحسابات وتدريبهم بواسطة الموظفين البريطانيين، أول محاسب سودانى(السيد| منصور محجوب) .

عام 1955م زاد عدد الدارسين وتم فتح فصل دراسى بالمعهد الفنى .

عام 1958م تم انشاء أول معهد لتدريب علوم شهادة المحاسبين القانونيين بأدارة المستر هرس .

عام 1988م صدر قانون مجلس المحاسبين القانونيين فى السودان وقد شارك فى للارسة و الصياغة لقانون هذا المجلس بديوان المراجع العام، وديوان النائب العام، ووزارة المالية بجانب المحاسبين القانونيين، كما ساهمت الدراسة والصياغة جامعة الخرطوم وجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا وجامعة القاهرة فرع الخرطوم(النيلين حاليا)، وخبراء من مؤسسات مهنية دولية⁽²⁾، اما بالنسبة لاختصاصات مجلس المحاسبين القانونيين السودانى فقد حددت المادة(4) من قانون المجلس اختصاصات فى الاتى⁽³⁾ .

أترسيخ مبادئ مهنة المحاسبة وتوحيد مسمياتها ومفاهيمها وتحديد فروعها و أهدافها .

2 تنظيم مهنة المحاسبة وتطوير الادارة المالية وجميع العلوم المتعلقة بها وتحديد مجالات عمل المحاسبين .

3. تطوير الممارسات الموروثة والمتعارف عليها محليا وعالميا بالنسبة للمهنة و الارتقاء بهذه الممارسات لتأكيد دور المحاسبة كأساس متين فى جميع مجالات العمل المختلفة من صناعية وتجارية وخدمية واقتصادية وزراعية .

تطورت مهنة المراجعة الداخلية بمصلحة السكة حديد ومشروع الجزيرة.وجدت الاهتمام الكامل من الادارات المعنية وبدأ العمل على تطويرها وأصبحت وحدة تتبع للادارات العليا وعلى حسب تطور وتوسع الاعمال بهذه الجهات وأدى لفت نظره القطاع العام لاهمية المراجعة الداخلية عام 1966وكانت بالشركة العامة للانتاج الصناعى التى كانت تقوم بالاشراف المباشر على كافة.كذلك ساهم فى تطور المراجعة الداخلية الفضائح المالية التى هزت عددا من كبريات الشركات فى الغرب مثل انزون فى الولايات المتحدة الامريكية وشركة بارمالات الايطالية (Parmalat) و غيرها من الشركات⁽⁴⁾.

يستنتج الباحث من نشأة و جدول التطور الزمنى للمراجع الداخلى التالى :

(1) ديوان المراجعة القومى بالسودان،لمحة تاريخية ومهام الديوان،(الخرطوم:المركز الاعلامى لمجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة السودانى من النت موقع Google)

(2) زين العابدين على البرعى،تفعيل افضل لدور الرقابة الشرعية فى المؤسسات المالية الاسلامية،(اليمن: ندوة حول الرقابة الشرعية فى المؤسسات المالية الاسلامية فى مصرف اليمن البحرين، المركز الاعلامى لمجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة السودانى، 2013م)

(3) مجلس تنظيم مهنة المحاسبة و المراجعة السودانى،تعريف مجلس مهنة المحاسبة والمراجعة السودانى،(الخرطوم:المركز الاعلامى لمجلس تنظيم مهنة المحاسبة و المراجعة السودانى من النت موقع Google ، 2000م)

(4)عروض الحاج،المراجعة الداخلية فى السودان بين الممارسة العملية والرؤيا المستقبلية،(الخرطوم:مؤتمر المراجعة الداخلية الاول، 20-21 يناير 2008م) ، ص6

1 تطورت اجراءات وعمليات المراجعة الداخلية من أساليب التقليدية الى اساليب الحديثة المنبثقة عن الجمعيات المهنية فى الولايات المتحدة وأوروبا و التى من أهمها تخطيط وتنفيذ أنشطة المراجعة. بحيث يتم تركيز جهود ادارة المراجعة الداخلية نحو المجالات الأكثر خطورة وذات الاهمية الكبرى فى الشركة.

2 تعتبر العصور الاسلامية رائدة فى مجال المراجعة الداخلية حيث أن التشريعات الاسلامية تحرم الاختلاس والسرقة وتعاقب مرتكبيها ان الدولة الاسلامية توسعت وتم انشاء دواوين رقابية للمحافظة على الاموال.

3. القيام بمهام الرقابة المالية للتحقق من صحة و عدالة البيانات المالية وجانب مراجعة مدى الالتزام بالقوانين.

4. انفاذ الرقابة على الاداء بغرض الاطمئنان على حسن استقلال موارد الدولة البشرية أو المادية أو العينية.

5. كان نُتشار الشركات متعددة الجنسيات وتوسع التجارة العالمية الفضل الاكبر فى أنشاء الاتحاد الدولى المحاسبى (IFAC) الذى كان الهدف منه تطوير ودعم مهنة المحاسبة والمراجعة و إصدار معايير دولية ووضع رقابة على الدول الاعضاء فى الاتحاد والالتزام بما يضعه الاتحاد من معايير ونشرات و إرشادات .

6. تطور مهنة المراجعة الداخلية فى السودان الى توحيد الاجراءات والسياسات المالية و الاداء .

التطورات الحديثة فى استراتيجية المراجعة الداخلية

المراجعة اللخلية تقديم الانشطة التأكيدية و الاستشارية بغرض اضافة قيمة للشركة من خلال دعمها قدرات لتحقيق الاستراتيجية للمراجعة الداخلية واهدافها. لابد ان يتم أداء المراجعة الداخلية باستغلال وموضوعية وهذا يتلائم مع اصحاب الشركات الاستراتيجية أداء المراجعة الداخلية فى الاتى⁽¹⁾:

أ- تلبية الاحتياجات المتوقعة لاصحاب المصلحة فى الشركة: تقوم على تلبية احتياجات مجلس الادارة بأعتباره أداة من أدوات الضبط الداخلى, ثم تطورت الاستراتيجية فشملت احتياجات لجنة المراجعة و الادارة التنفيذية للشركة لابد أن تبنى استراتيجية وظيفية المراجعة الداخلية على الاتى تحديد الموارد المعينة للمراجعة الداخلية لاضافة قيمة للشركة, تنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية وفق منهج متناسب مع اضافة قيمة الشركة .

ب- مساعدة ادارة الشركة على تحقيق اهداف الشركة يتم ذلك من خلال: الفهم العميق لاهداف الشركة الاستراتيجية ومجالات انشطتها المختلفة معرفة المخاطر التى تحدد من تحقيق الاهداف والفرص المتاحة للادارة لتحقيق الاهداف و ثم التخطيط لاداء المراجعة الداخلية .

ج- الاستقلال و الموضوعية: استقلالية وظيفية المراجعة الداخلية من المفاهيم القديمة، والجديد هو الاستقلال التنظيمى للمراجعة الداخلية و الاداء بحرية بعيدا عن ضغوط فى تحديد نطاق العمل ومنهجية وعدم مراجعته وتأکید الانشطة. يتم تفعيل المراجعة الداخلية بالآتى: الاستقلال التنظيمى يتيح للمراجعة الداخلية الاتصال بمجلس الادارة ولجنة المراجعة و الادارة العليا أداء واجبات المراجعة الداخلية دون قيود واجتماع مدير المراجعة الداخلية بلجنة المراجعة على الانفراد كلما دعت الضرورة. اما الموضوعية الذهنية فهى تعنى تقييم المراجعة الداخلية لكل الظروف دون التأثر بالمصالح المتعارضة أو الدخول فى نشاط أو علاقة تضعف التقييم .

(1) العبادى مصطفى، تطور المراجعة الداخلية بين النظرية و الممارسة العملية فى ضوء التحديات الاقتصادية والاجتماعية التى تواجه الوحدات الاقتصادية، (القاهرة: جامعة عين شمس، المجلة العلمية الاقتصادية والتجارية، العدد الاول، يناير 1999م)

يستنتج الباحث من التطورات الحديثة فى استراتيجىة المراجعة الداخلية التالى:

1. ضرورة تطبيق هذه الاستراتيجية فى الشركات الحكومية لتحقيق توقعات كافة افراد المجتمع مع النشاط الحكومى بأعتبار أن أفراد المجتمع هم أصحاب المصلحة فى النشاط الحكومى .
2. ضرورة تطبيق الاستقلال التنظيمى و الاداء بحرية فى الشركات الحكومية .

1-2-3: الحاجة الى المراجعة الداخلية

اسباب المراجعة الداخلية

أوصى تقرير (Turnbull Report) فى المملكة المتحدة بقيام الشركات البريطانية باجراء مراجعة لحاجتها لانشاء المراجع الداخلى بشكل سنوى.أوصى قانون (Sarbanes Oxley) الصادر عن الكونجرس امريكى فى الولايات المتحدة على انشاء وظيفة مستقلة للمراجع الداخلى فى المشروع تتبع لجنة التدقيق⁽¹⁾. ظهرت الحاجة للمراجع الداخلى بهدف اكتشاف الاخطاء والغش والتلاعب قد تطورت و اد فاعليتها بعد الحرب العالمية الثانية بسبب كبر احجام الشركات وتوسعها الجغرافى وزيادة التعقيد فى العمليات ولامركزية الادارة والتغيرات التكنولوجية المتسارعة⁽²⁾. زيادة الحاجة اعتماد المراجع الخارجى على عمل المراجع الداخلى والعينات الاحصائية بدلا من الفحص الكامل لدراسة جميع النواحى المالية و الادارية بالشركة. هذا دفع الاتحاد الدولى للمحاسبين الى افراد معيار خاص بالتدقيق يتعلق بمدى استفادة المراجع الخارجى من المراجع الداخلى⁽³⁾.

هناك عدة تفسيرات لاسباب الحاجة الى المراجعة الداخلية كمايلى⁽⁴⁾:

التفسير الاول: التفسير الالزامى: تنص قوانين الشركات المساهمة وقوانين البورصة وقوانين الضرائب على مراجعة القوائم المالية للشركات بواسطة مراجع خارجى مستقل .

التفسير الثانى: رجل الشرطة: ينظر للمراجع الداخلى كونه شخص مسئول عن أكتشاف التلاعب مثل رجل البوليس الذى يسعى لاكتشاف الجريمة ومنع حدوثها وهذه النظرية تحول دور المراجع الداخلى من اكتشاف التلاعب الى التحقق من عدالة عرض القوائم المالية .

التفسير الثالث: الوكالة: أن الشركات كان يمتلكها ويديرها شخص واحد و هو مالكاها وذلك فى بداية القرن التاسع عشر. لكن مع ظهور الثورة الصناعية والحاجة الى استثمارات مالية كبيرة, ظهرت الشركات المساهمة وانفصلت الملكية عن الادارة و اصبحت الادارة مسئولة من اعداد القوائم المالية للشركات .

التفسير الرابع: الثقة: تناول جانبي الطلب و العرض على خدمات المراجعة الداخلية, ففى جانب الطلب ينظر الى الطلب على المراجعة بأنها نتيجة مباشرة لمشاركة ذوى المصالح بالشركة, حيث يقوم ذوو المصالح بتقويض السلطات لادارة الشركة و المعلومات التى تقدمها الادارة قد تكون متحيزة لصالحها بسبب احتمال تعارض مصالح

(1) Moller , Robert " Sarbanes- Oxley and the New Internal Audit Roles " 2004 John Wiley and Sons

(2) Arena , Marika and Arnaboldi and Azzone Giovanni "Internal Audit Italian Organizations : Amultiple Case Study " Managerial Auditing Journal . Vol (21) , 2006 , PP.275-292

(3) : www.acfe.com/documents/2006-rttn.pdf Acfe , 2006 , "Report to the Nation on Occupational Fraud & Abuse " Association of Certified Fraud Examiners , Available at.

(4) حاتم محمد, أساسيات المراجعة – مدخل معاصر, (المنصورة: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع , 2007م), صص 8-11

الإدارة مع ذوى المصالح فى الشركة, يطلب من المراجع الداخلى القيام بمراجعة هذه المعلومات لاضفاء درجة من الثقة و المصادقية عليها .

التفسير الخامس: المعلومات: خطر المعلومات فى احتمالات التى تكون قد استخدمت فى اتخاذ القرارات كانت معلومات غير دقيقة .

يستنتج الباحث عن الحاجة للمراجعة الداخلية التالى:

- 1.المراجعة تتطور وفقا لتطور بيئة الاعمال التجارية أم الصناعية .
- 2.حاجة مستخدمى المعلومات المالية للتأكيد على فعالية وجودة الرقابة الداخية ودرجة التفاعل بينها وبين كل من الاطراف ذات الصلة .
- 3.الضرورة على ان تعتمد المعلومات المالية بالمراجع الداخلى لحسابات والشركات و المؤسسات المالية .
- 4.التحقق من فعالية اجراءات الرقابة على الافصاح فى التقارير المالية .
- 5.حاجة مستخدمى المعلومات المالية للتأكد على أن المراجع لديه الخبرة و القدرة الكافية .
- 6.تقليل المعلومات التى يعتمد عليها المستخدمون فى اتخاذ قراراتهم .

1-2-4: مفهوم المراجعة الداخلية

عرف معهد المراجعين الداخليين (IIA)المراجعة الداخلية بأنها وظيفة تقييم مستقل تنشأ من داخل الشركة لفحص و تقييم كافة أنشطتها كخدمة للشركة لمساعدة موظفى الشركة للاطلاع بمسئولياتهم, حيث يقوم المراجع الداخلى بتزويد الادارة بالتحليل والتقييم والارشاد و المعلومات المتعلقة بالانشطة التى تمت مراجعتها, ويتضمن هدف المراجع الداخلى ايجاد نظام رقابة كفؤ بتكلفة معقولة⁽¹⁾, و عرفت المراجعة الداخلية بانها وظيفة تقييم مستقل وعن الانشطة التى يقوم بتدقيقها ويتبع اداريا لاعلى مستويات الهيكل التنظيمى للشركة للمحافظة على موضوعيته واصدار غير منحازة⁽²⁾, وعرفت المراجعة الداخلية بأنها وظيفة ادارية لادارة الشركة لتعبر عن نشاط داخلى مستقل لاقامة الرقابة الادارية بما فيها المحاسبة لتقييم مدى تماشى النظام مع ما تتطلبه الادارة او العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الانتاجية القصوى⁽³⁾ وعرفت المراجعة الداخلية بأنها وظيفة مستقلة وموضوعية يتم انشاؤها داخل الشركة لفحص وتقييم أنشطتها المختلفة وذلك بغرض مساعدة المسئولين داخل الشركة فى القيام بمسئولياتهم بوجه عالية من الكفاءة و الفاعلية وطريق توفير التحليل و التقويم والتوصيات والمشورة⁽⁴⁾؛ وعرفت المراجعة الداخلية بأنها نشاط محايد موضوعى استشارى ومطمئن لزيادة قيمة عمليات الشركة وتحسينها وتساعد المراجعة الداخلية فى تحقيق اهداف الشركة عن طريق أسلوب منتظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية اجراءات الرقابة⁽⁵⁾؛ وعرفت المراجعة الداخلية بأنها النشاط التقييمى المستقل الذى يتم داخل الشركة ومراجعة العمليات كأساس لتقديم خدمات وقائية وبناء للادارة فأنها نوع من أنواع الرقابة تمارس وظيفتها عن

(1)Side IIA :www.theiia@org

(2) The Institute of Internal Auditors . **Statement of Internal Auditors Responsibilities** IIA, New York, 1994.p3

(3) جمعه احمد, المدخل الحديث لتدقيق الحسابات, (عمان : دار الصفاء , 2000م), ص61

(4) الجمعية السعودية للمحاسبين, معايير المراجعة الداخلية, (الرياض :ملتقى شباب الاعمال الاول توضح انجازاتها, 2004م), ص3

(5) ملتقى شذرات, التدقيق الداخلى فى اطار حوكمة الشركات, (القاهرة : مكتبة شذرات الالكترونية, المؤتمر العربى الاول, 2005م), ص25

طريق قياس وتقييم فاعلية أدوات الرقابة وتهتم اساس بالجوئلب المالية والمحاسبية للعمليات⁽¹⁾، و عرف مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الامريكية المراجعة الداخلية بأنها وظيفة يؤديها موظفين داخل الشركة، تتناول الفحص للاجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الادارية واجراءات الرقابة الداخلية التكد من تنفيذ السياسات الادارية والتحقيق من مقومات الرقابة والمعلومات السليمة ودقيقة وكافية⁽²⁾، و عرفت المراجعة الداخلية بأنها نشاط استشارى مستقل وتأكيد موضوعى لزيادة عائد من تحسين عمليات الشركة، أنها تساعد الشركة فى تحقيق أهدافها خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر والرقابة والتحكم وكنتيجة للتطور وتوسع مجال عملها بحيث أصبح يشتمل على فحص وتقييم سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية وجودة الاداء فى تنفيذ المسؤوليات المحددة⁽³⁾.

يستنتج الباحث عن تعريف المراجعة الداخلية التالى :

1. الفحص الانتقائى الذى تقوم به المراجعة الداخلية والتأكد من اجراءات ومقومات الرقابة الداخلية .

2. دائرة المراجع الداخلى فحص كافة أنشطة الشركة .

3. المراجعة الكفاية وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات لتحسينها بتكاليف معقولة .

4. تشمل المراجعة الداخلية الرقابة المالية والعمليات المحاسبية و أنشطة الشركة.

يستطيع الباحث تعريف المراجعة الداخلية بأنها: وظيفة استشارية محايدة داخل الشركة تتبع لعللى مستويات الهيكل التنظيمى تأكد فحص وتقويم وارشاد ورقابة عمليات الشركات المالية والتشغيلية وحماية الاصول وتطوير فاعلية ادارة المخاطر.

1-2-5: أهداف المراجعة الداخلية

تمثل اضافة اهداف فى :

1. ظهرت الحاجة من خلال زيادة أنشطة وتشغيل الشركات.

2. الشركات تتضع مجموعة من الاجراءات والسياسات لحمايتها من الانحراف⁽⁴⁾ .

3. حماية الاصول من الضياء والهدر .

4. البناء يعتبر امتدادا لتدقيق الاحداث المالية بما يشمل التأكد من جميع نشاطات الشركة موضع مراقبة⁽⁵⁾

5. حدد المجمع العربى للمحاسبين العمليات المحاسبية والمالية انحيازاً للمدخل التقليدى فى المراجعة الداخلية.

6. قياس الكفاءة التى يتم بها التنفيذ الفعلى للمهام .

7. التأكد من التعامل العاملين بالشركات للسياسات والخطط والاجراءات الادارية الموضوعية⁽⁶⁾ .

(1) سليمان ايناس، تطوير مقاييس المراجعة الداخلية للوفاء باحتياجات مراجعة الجودة الشاملة، (القاهرة : جامعة القاهرة، رسالة دكتوراة، غير منشورة ، 2005م) ، ص36.

(2) محمد السيد، اصول قواعد المراجعة والتدقيق الشامل فى الاطار النظرى والمعيير والقواعد والمشاكل التطبيقى العملى، (القاهرة : المكتبة الجامعية الحديثة ، 2007م) ، ص126

(3) بشير محمد، الرقابة الداخلية فى الواقع والاتفاق، (الكويت : مكتبة الدار الاكاديمية للطباعة والتاليف والترجمة والنشر ، 2007م) ، ص 12 .

(4) عطا الله محمود، دراسات متقدمة فى المراجعة، (القاهرة : مكتب الشباب، 1994م) ، ص203

(5) عبدالله محمد، اطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية فى ظل تطور تكنولوجيا المعلومات، (القاهرة : مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد الثامن ، العدد الثانى، ديسمبر 1994م)

(6) عبدالله محمد، مرجع سابق ، ص، 251-257

8. التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والاجراءات ووسائل الرقابة الداخلية فى المستويات الادارية المختلفة .
- 9.التحقق من مدى كفاءة و فعيلة أداء الادارات و الاقسام المختلفة (1).
10. البنط يتحقق من خلال اقتراح العلاج و التوصيات نتيجة بما قام به المراجع الداخلى من فحص(2).
- 11.تحسين و اضافة القيمة لعمليات الشركات .
- 12.لقدرة و الفاعلية تخلق القيمة يتوقف على ضرورة توافر الفهم المشترك لدى الواجعيين الداخليين و الاطراف المستفيدة من خدماتهم لكيفية المراجع الداخلى نشاطا مضيئا للقيمة، وضرورة النظر لوظيفة المراجع الداخلى فى ضوء سلسلة القيمة و الاطراف المستفيدة من تلك القيمة(3).
- 13.حماية و تقييم و تدقيق الاحداث و الوقائع الماضية للتحقق من تطبيق الرقابة المحاسبية و أصول الشركات. الرقابة الداخلية فى الفصل بين وظيفة الاحتفاظ و التنفيذ و المحاسبة و تقييم الضبط الداخلى(4).
14. الغايات المتوقعة لنشاط معين و الهدف الاساسى الحيادى المستقل تعبير عن رأيه فى القوائم المالية(5).
15. تحديد مدى سلامة القوائم المالية و تقييم مدى فاعلية الرقابة الداخلية و مدى فاعليتها و تحولت من مراجعة العمليات الى دراسة و تقييم الرقابة الداخلية(6).
16. يجب أن يبنى بينه و بين الاعضاء الاخرين فى المنظمة شراكة حقيقية يضمن من خلاله تدليل العقبات التى قد تنشأ لاسباب سلوكية و نفسية عند هؤلاء العاملين و كذلك خلق قيمة مضافة (7).
17. محصلة اجراءات طويلة استنباطية و استقرائية و أحكام منطقية لغرض تكوين رأى المراجع فإنه يجب تحقيق من عرض القوائم المالية بصدق و عدالة(الافصاح) و شرعية و صحة العمليات المالية و الملكية(الحقوق و الالتزامات) و استقلالية الفترة المالية و التقييم و الوجود، و هذه تخدم كحلقة وصل بين معايير المراجعة و اجراءاتها فى تدقيق أرصده القوائم المالية و فحص السجلات المحاسبية و التقارير ينتج للمراجع الداخلى مقدرة على الحكم على مدى قوة النظام الموضوع و نقاط الضعف فيه(8).

الاهداف التاريخية(التقليدية) للمراجعة الداخلية

- 1.التأكد من سلامة و صحة البيانات المتبعة فى سجلات الشركة.
2. الحصول على رأى محايد مدعم بالاثباتات و الادلة .
- 3.اكتشاف الاخطاء و اعمال الغش و التزوير .
4. التحقق من صحة و دقة و صدق البيانات المحاسبية .

(1) عبدالفتاح محمد و اخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية على المستوى الجزئى و الكلى،(القاهرة : جامعة الاسكندرية، مطبعة التونى، 1995م)، ص84

(2) عبدالفتاح محمد و اخرون، مرجع سابق، ص187

(3) محمود الكاشف، نحو اطار متكامل لتطوير فاعلية المراجعة الداخلية كمنشآت مضيف للقيمة،(القاهرة : جامعة عين شمس، المجلة العلمية للاقتصاد، العدد الرابع، اكتوبر 2000م) ، ص43

(4) المجمع العربى للمحاسبين القانونيين، مفاهيم التدقيق المتقدمة،(عمان: مكتبة جامعة الاردن الالكترونية 2001م)، ص228

(5) ظاهر شاهر، اخلاقيات المهنة بين الامس و اليوم،(عمان : جامعة فيلادلفيا ،مقالات علمية، موقع محاسبى متخصص جامعة جدارا، العدد 69-70، 2007م) ، ص2

(6) عبدالفتاح محمد و اخرون، مرجع سابق، ص12

(7) على بكرى، دور المراجعة الداخلية فى تفعيل الرقابة الاقتصادية فى منظمات الاعمال،(القاهرة : جامعة الازهر، المجلة العلمية لكلية التجارة، العدد 30 ، 2005م)، ص117

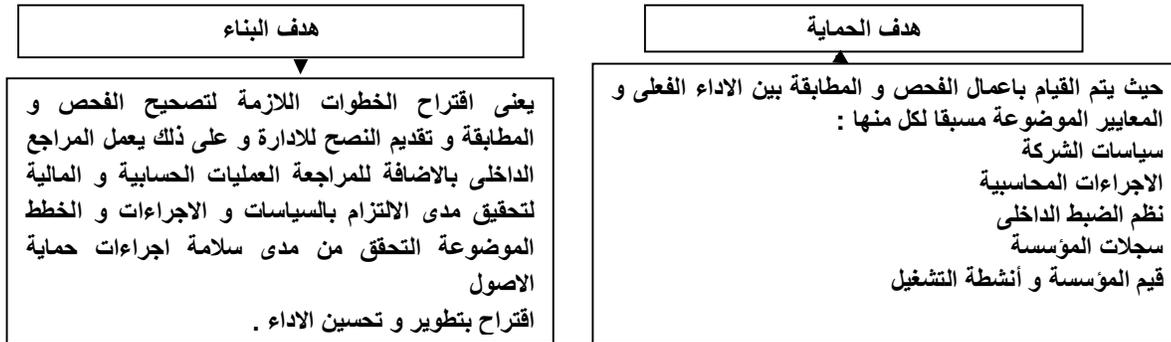
(8) امين السيد، مرجع سابق ، ص39

5. ابداء الرأى الفنى المحايد الذى يستند على أدلة قرائن قوى عن مدى مطابقة القوائم المالية.
6. اكتشاف الوجد بالدفاتر و السجلات من الاخطاء الفنية (Technical Errors) و تقليل فرص ارتكابها .
- الاهداف الحديثة للمراجعة الداخلية**

- 1تقييم نظم الضبط الداخلى و المحاسبى للشركة واقتراح التحسينات لها⁽¹⁾.
 - 2تقييم الخطط و الاجراءات من حيث الوظيفة العمل لى اكتشاف نقاط الضعف فى النظم و الاجراءات التى تستخدمها الشركة.
 - 3مراعاة التزام الموظفين بالسياسات و الاجراءات بمراقبة تنفيذها و توضيحها لهم.
 4. حماية أموال الشركة من تنفيذ النظم السليمة و ما يرتكبه الموظفون من تلاعب أو أختلاس و تقادى الخسائر الناشئة عن الاهمال أو أساءة الاستعمال.
 5. تحقيق صحة البيانات المحاسبية و الاحصائية و التقارير من المستويات الادارية المختلفة التى تتقدم لاتخاذ القرارات اللازمة لتسيير أعمال الشركة و رسم سياساتها المستقبلية.
 6. مراقبة الخطة و متابعة تنفيذها و ما حققته فى الشركات.
 7. تقييم نتائج الاعمال المستهدفه منها فى الشركات.
 8. تحقيق اقصى كفاية انتاجية ممكنة عن طريق محو الاسراف فى جميع نواحي نشاط الشركات.
 9. تحقيق اقصى قدر من الرفاهية الاقتصادية و الاجتماعية للمواطنين المتأثرين بنشاطات و قرارات الشركات.
 - 10 التأكيد من مدى لكفاية الانتاجية و كفاية الاداء⁽²⁾.
- و بصفة عامة يمكن تقسيم أهداف المراجعة الداخلية لهدفين: الحماية و البناء و الشكل (1/2/1) يوضح هدفى المراجعة الداخلية :

شكل رقم (2/2/1)

هدفى المراجعة الداخلية



المصدر: عبدالفتاح محمد, فتحى رزق السوافرى, الرقابة و المراجعة الداخلية, (القاهرة : الدار الجامعية , 2004 م), ص109⁽³⁾

يستنتج الباحث من الاهداف و جدول هدفى المراجعة الداخلية التالى:

(1) محمد سمير واخرون, المراجعة فى مدخل نظرى تطبيقى, (الاسكندرية : الدار الجامعية, 1996م), ص36
(2) عبدالماجد حسن, مبادئ المراجعة, (الخرطوم : دار جامعة ام درمان للطباعة والنشر, 2002م), ص11
(3) عبدالفتاح محمد, فتحى رزق, الرقابة و المراجعة الداخلية, (القاهرة : الدار الجامعية, 2004م), ص109
(63)

1. التوسع الزيادات والمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية الناتجة فى عصر تقنية وتكنولوجيا المعلومات للشركات محتاجة لمراجعة داخلية.
2. حماية الاصول والانحرافات لوضع خطط داخل الشركات.
3. التنفيذ الفعلى لسياسات وخطط و اجراءات الشركات تقاس بالكفاءات.
4. الرقابة الداخلية وظيفه الاحتفاظ والتنفيذ والمحاسبة وتقييم الضبط الداخلى.
5. نواسة و تقييم الرقابة الداخلية و فاعليتها لسلامة القوائم المالية.
6. صحة البيانات و سلامتها.
7. تدعيم الاثبات و الادلة بالرأى المحايد و مطابقتها بالقوائم المالية.
8. صدق البيانات و صحتها و دقتها.
9. مقارنة الدفاتر بالسجلات لاكتشاف الاخطاء الفنية لتقليلها.
10. اقتراح التحسينات لضبط الداخلى و المحاسبى للشركة.
11. أساءة الاستعمال و الاهمال نتيجة لعدم تنفيذ النظم السليمة التى يرتكبها الموظفين تحتاج لحماية.

1-2-6: أهمية المراجعة الداخلية

تقوم بالمهام التى يقوم بها المراجع الخارجى خلال فترة وجودها و التدقيق على كافة القيود و العمليات داخل الشركة على مدار العام⁽¹⁾، و يتفحص على اخطاء العاملين داخل الشركات و يطلق عليه مدقق الارقام، و يقوم بالوظيفة الاساسية الحماية يسمى جاسوس الادارة و فى خدمة ادارة الشركاتو تمتد لخدمات المراجع الخارجى، و حماية أموال الشركات ضد السرقة و الاستخدام المسئو منع الاخطاء و الغش و تقليل فرص ارتكابها⁽²⁾، و سنة واحدة من المراجعة الداخلية توازى عمل ثلاث سنوات من المراجعة الخارجية⁽³⁾، و تحقيق النظم الاستراتيجية التى تتسق مع توقعات أصحاب المصلحة بأداء خليط من الانشطة التأكيدية و التأمينية و الاستشارية فى اطار الاستقلالية و الموضوعية⁽⁴⁾، و نشاط داخلى مستقل و أداء رقابى فى الشركات بغرض الانتقاد و التقييم الادارى و المحاسبى و الاستشارى⁽⁵⁾، و التوسع فى احتياجات ادارة الشركات تحتاج لخدمات، و معهد المراجعين الداخليين فى المملكة المتحدة يضيف للمراجعة الداخلية لممارستها و تركيزها على المال و الاهتمام بتحليل مخاطر الاعمال و تقديم الاستشارات و اقتراحات تحسين العمليات كوسائل لزيادة العائد⁽⁶⁾، و كبر حجم الشركات و تعقد عملياتها و انفصال الادارة عن الملكية و سلامة نظام الرقابة الداخلية على تقييم الكفاءة و الفاعلية⁽⁷⁾، و تطور حجم المنشآت و انتشارها

(1) محمد الرملى، اطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية فى ظل تطور تكنولوجيا المعلومات، (اسيوط : جامعة اسيوط، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد 8، العدد 2، 1994م) ، ص 249

(2) فيصل الشاورة ، فلسفة و ميثاقية عمل التدقيق الداخلى ، (عمان : مجلة الاسمد العربية ، عدد 19 ، 1998م) ، ص 17

(3) المجمع العربى للمحاسبين القانونيين ، مرجع سابق ، ص 12

(4) خليل عبداللطيف ، نموذج مقترح لادارة و تقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية فى ضوء توجهاتها المعاصرة، (القاهرة: جامعة الزقازيق، مجلة البحوث التجارية، العدد الاول، المجلد الخامس والعشرون ، 2003م) ، ص 404

(5) جمعه احمد، المدخل الى التدقيق الحديث ، (عمان : دار الصفاء للنشر و التوزيع ، 2005م) ، ص 95

(6) محمد حسنى، التعاقد الخارجى بالمراجعة الداخلية اخذ الاتجاهات الحديثة فى المراجعة، (بنها: جامعة الزقازيق، مجلة البحوث التجارية، م 22ع 1، 2000م) ، ص 222

(7) نساء على ، المراجعة الداخلية فى ظل الالكترونى ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2006م) ، ص 26

جغرافيا على نطاق واسع وتباعد المسافة بين الادارة العليا وكافة العاملين وحاجة المجتمع للبيانات والمعلومات المثبتة فى التقارير⁽¹⁾ .

يستطيع الباحث اضافة أهمية المراجعة الداخلية التالية:

1. التدقيق للعمليات بأن تكون بصورة مستديمة للشركة.
2. تقدم خدمة للمراجعة الخارجية و الادارة.

3. الانشطة التأكيدية والتأمنية والاستشارية فى استقلالية وموضوعية الشركة تساعد اصحاب المصلحة.

4. بالغرض الانتقادى والتقييم الادارى والمحاسبى و الاستشارى يحتاج لنشاط داخلى مستقل و اداء رقابى.

1-2-7: فرضيات المراجعة الداخلية

عرفت بأنها العنصر الاساسى للمبادئ أو القواعد المنظمة لاداء نوع من أنواع المراجعة الداخلية، عرفت بأنها المتطلبات أو المعتقدات الاساسية التى تستند عليها القواعد والافكار وتعتبر الاساس فى نظرية المراجعة . تتمثل هذه الفرضيات فى التالى⁽²⁾:

1. لا يوجد تعارض فى المصالح بين المراجعة الداخلية والقائمين بأعداد المعلومات المالية، تتوقف المسؤولية الاساسية للمراجعة الداخلية ليؤكد للمستثمرين والمقرضين ومستخدمى بيانات القوائم المالية بصفة عامة أن هذه القوائم قد تم عرضها بأمانة وموضوعية.

2. الالتزام بواجبات مهنية محددة هذا يعبر عن المهنة والتحكم بواسطة سلوك وأخلاقيات معينة ومستوى متعارف عليه بخصوص أداء المراجعة بين اعضاء هذه المهنة.

3. الرقابة الداخلية الفعالة ضمانا لامكانية الاعتماد على المعلومات المالية من السياسات والاجراءات التى تتبناها إدارة الوحدة بهدف حماية الاصول وتوفير معلومات يستفيد منها مستخدموا التقارير المنتجة.

4. عدالة الفرض تقتضى وجود ضمان الالتزام بالمبادئ والمعايير المتعارف عليها أو مقاييس اخرى متعارف عليها وتلقى قبولا عاما تؤكد الحكم المهنى الذى تتوصل اليه المراجعة الداخلية من خلال اجراء عملية المراجعة و اعداد التقرير الذى يعتبر وسيلة اتصال بين المستويات الادارية المختلفة⁽³⁾ .

يستنتج الباحث عن فرضيات المراجعة الداخلية التالى :

1- المعايير المطبقة لها قبولا عاما وتلائم ظروف وطبيعة النشاط محل المراجعة.

2- المعلومات المعروضة فى القوائم المالية يتم تبويبها بطريقة معقولة وملائمة عند اعدادها.

3- القوائم المالية تعكس بشكل عادى النتائج و المعلومات التى تحققت وتعتبر مقبولة.

4- تركز على دقة العمل الحسابى و الافصاح الكافى عن كافة المعلومات التى تفيد.

5- العناصر و المفردات الصحيحة فى الماضى سوف تكون كذلك فى المستقبل.

(1) احمد محمد، المراجعة الداخلية فى ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية فى البنوك التجارية الاردنية، (الجزائر: جامعة الجزائر، رسالة ماجستير، 2006م)

(2) محمد توفيق و اخرون، اصول المراجعة والممارسة العلمية فى ظل التطورات الدولية والمحلية، (القاهرة : جامعة عين شمس ، 2007م)، ص 44

(3) حسين احمد، المحاسبة الادارية فى تطبيقات بالحاسب الالى ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، مجلة الفكر المحاسبى، 2000م) ، ص 544

6- رغم تعدد الخدمات التي تستطيع المراجعة الداخلية ان تؤديها تعمل على ايداء الرأى لسلامة القوائم المالية.

1-2-8: معايير المراجعة الداخلية.

نشأة معايير المراجعة الداخلية حتى تنطبق على الوحدات المختلفة لأول مرة فى شكل اصوات وارشادات مختلفة بهدف الارتقاء بمستوى أداء المراجعة بأنواعها فى للحدات المختلفة تحت ظل التكامل و الانسجام مع الاقتصاد العالمى .

فى 1972م صدرت النشرة الاولى من نشرات معايير المراجعة الداخلية فى الايضاحات اكثر المراجع الرسمية المتاحة. يعرف الايضاحات الصادرة عن المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين بأنها معايير المراجعة الداخلية على الرغم من أنها ليست من معايير المراجعة العشرة المتعارف عليها⁽¹⁾.

عرفت معايير المراجعة الداخلية بأنها المقاييس والقواعد التي يتم الاعتماد عليها فى تقييم وقياس عمليات قسم التدقيق الداخلى ويجب أن تكون وفقا لما اعتمد من قبل معهد المرجعيين الداخليين⁽²⁾؛ وعرف معهد المراجعين الداخليين معايير المراجعة الداخلية بأنها تطوير المعايير المتعارف عليها ومتابعة تطويرها وتحديثها وفقا لمتطلبات ما يستجد من أحداث وتطورات مع مرور الزمن⁽³⁾؛ وعرفت معايير المراجعة الداخلية بأنها النمط أو القياس الذى يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة من المستوى المطلوب لبعض هذه النوعيات لا تتغير⁽⁴⁾، وعرفت معايير المراجعة الداخلية بأنها عمليات فحص وتقييم منظمة لادلة الاثبات بغرض التأكد من القوائم أو التصرفات سواء للافراد أو الوحدات تتطابق مع بعض المتطلبات المحددة أو المقررة ونتائج هذا الفحص و التقييم يظهر فى شكل تقرير مكتوب يعكس على الجهة التي قامت بتكليف أو تعيين القائم بالمراجعة⁽⁵⁾.

قد حدد معهد المراجعين الداخليين أهداف معايير المراجعة الداخلية بأنها⁽⁶⁾:

1. بيان المبادئ الاساسية لتحديد الكيفية التي يجب أن يكون عليها المراجع الداخلى.

2. وضع اطار عام لاداء المراجع الداخلى وتعزيز القيمة المضافة التي تحققها الأنشطة لاوسع مدى ممكن.

3. وضع أسس لقياس وتقييم أداء المراجعين الداخليين.

4. التأسيس لعمليات ومعالجات تنظيمية متطورة وتشجيع ادخال تحسينات عليها.

وضع المعهد معايير المراجع الداخلى تتكون من خمسة معايير رئيسية هي: الاستقلال, الكفاية المهنية, نطاق العمل, أداء التدقيق الداخلى, ادارة قسم المراجع الداخلى وكل منها ينقسم الى مجموعات. ثم اجرى المعهد تطويرا عام 2000م وقسمها لثلاثة مجموعات الاولى منها المعايير العامة Attribute Standard, الثانية تختص بمعايير الاداء Performance Standards والثالثة بمعايير التنفيذ واجراءات المراجعة Implementation

(1) عبدالفتاح محمد و اخرون , مرجع سابق , ص53

(2) فضل على, مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلى المتعارف عليها فى البنوك التجارية اليمنية , (عمان :جامعة اليرموك , رسالة ماجستير , منشورة , المركز الوطنى للمعلومات, 2006م) , ص346

(3) العمرى احمد , عبدالمغنى فضل , مرجع سابق , ص243

(4) العمرى احمد , عبدالمغنى فضل , مرجع سابق , ص45

(5) محمد توفيق و اخرون , اصول المراجعة و الممارسة العلمية فى ظل التطورات النولية و المحلية , (القاهرة , جامعة عين شمس , المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة, 2007م) , ص 44

(6) Institute of Internal Auditors IIA "Code and Standards for the Professional Practice of Internal Auditing" Available at: <http://www.theiia.org,2004,p7>

Standards, وجدت المعايير قبولاً عاماً في أوساط ممارسي المهنة وتعتبر هي المعايير الوحيدة المتعارف عليها في مجال المراجع الداخلي. ظهرت كمفهوم في المعهد أو (المجمع) الأمريكي للمحاسبين القانونيين الذي قام بجهود ودراسات عديدة لارساء قواعد ومعايير الاداء المهني لعملية المراجعة الداخلية. وأصدر بعض المعايير واصبحت أساس واستمرت بالتطبيق والتعديل من دون تغيير في الجوهر الاصلى لها (1). المعايير الدولية للمراجعة الداخلية التي تم وضعها من قبل معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) وهذه المعايير مقسمة لمعايير عامة ومعايير الاداء و الجدول التالي يبين هذه المعايير (2).

جدول رقم (4/2/1)

المعايير العامة و المعايير الاداء

رقم المعيار	المعايير العامة	رقم المعيار	معايير الاداء
1000	لغرض والسلطة والمسئولية	2000	أنشطة التدقيق الداخلي
1100	الموضوعية	2100	طبيعة العمل
1200	لكفاءة و العناية المهنية	2200	تخطيط المهمة
1300	جودة الضمان وبرامج التحسين	2300	أداء المهمة
		2400	نتائج الاتصال
		2500	برامج المراقبة
		2600	قبول الادارة للمخاطر

المصدر: جمعة احمد حلمي, المدخل الى التدقيق الحديث (الاردن : دار الصفاء للنشر و التوزيع , 2005م), ص96

تم وضع دليل أخلاقيات مهنة المراجع الداخلي على المبادئ الاربعة التالية: النزاهة الموضوعية الكفاءة السرية. وتم وضع قواعد سلوكية: الامانة الموضوعية والاجتهاد عدم ممارسة الانشطة غير القانونية عدم قبول هدايا من العملاء, القيام بالاعمال بمهارة مهنية عدم المشاركة في عمل يتعارض مع أهداف الشركة الحفاظ على سرية المعلومات الكشف عن جميع الحقائق المادية أو تلك التي تخفي ممارسات غير قانونية الكفاح المستمر من اجل تحسين الكفاءة وزيادة جودة الخدمة الالتزام بالحفاظ على مستويات عالية لمعايير الكفاءة والاخلاق والنزاهة.

يستنتج الباحث من جدول المعايير العامة والمعايير الاداء للمراجعة الداخلية التالي:

1. تدعم الثقة في المراجعة كمهنة معترف بها.
 2. تساعد في جعل مهنة المراجعة ذات كيان مستقل.
 3. في غياب المعايير تصبح مهنة المراجعة في غير مكانها الملائم.
 4. الارشادات الفكرية الملزمة التي يتعين على المحاسبين القانونيين أو المراجعين الالتزام بها.
- يستطيع الباحث تعريف معايير المراجعة الداخلية بأنها: مقاييس للاداء واتباع اساس الحكم و المقارنة عند الفحص و النمط أو السلوك الواجب عند القيام بعملية المراجعة .

(1) أمين السيد, مراجعة مختلفة لاغراض مختلفة, (الاسكندرية : دار الجامعية , 2005م) , ص44

(2) جمعة احمد , المدخل الى التدقيق الحديث, (الاردن : دار الصفاء للنشر و التوزيع , 2005م) , ص96

1-2-9: إجراءات المراجعة الداخلية واختباراتها .

يستخدم المراجعون خمسة أنواع من الإجراءات لجمع أدلة الإثبات لتحديد مدى عدالة القوائم المالية :

1. إجراءات الرقابة الداخلية: تركز المراجعة الداخلية أهتمامها فى هذه المرحلة على تصحيح وتنفيذ الرقابة الداخلية كمايلى: تحديث وتقييم ممارسة المراجعة الداخلية السابقة مع الوحدة الاقتصادية، الاستفسار من أفراد العميل، قراءة كتيبات استخدام النظام السياسى لدى العميل، فحص المستندات والسجلات ملاحظة الانشطة والعمليات التشغيلية بالوحدة الاقتصادية.

2. أختبارات الرقابة: يتم تنفيذ اختبارات الرقابة لتحديد مدى فعالية تصميم وتنفيذ أنواع محددة تشمل هذه الاختبارات التالية: الاستفسار من الافراد الملائمين لدى العميل فحص المستندات والسجلات والتقارير ملاحظة الانشطة المرتبطة بالرقابة إعادة تشغيل الاجراءات لدى العميل.

3. الاختبارات الاساسية للعمليات: يتم تصميمها لاختبار الاخطاء أو المخالفات النقدية التى تؤثر بشكل مباشر فى أرصدة القوائم المالية التحريف فى الحسابات هى الاختبارات الاساسية للعمليات والاجراءات التحليلية والتفصيلية للارصدة (1).

4. الاجراءات التحليلية: تشمل المقارنات بين القيم المسجلة وتوقعات التى توصلت اليها المراجعة الداخلية، وتتضمن حساب النسب المالية بواسطة المراجعة الداخلية ومقارنتها مع النسب المالية بالسنوات السابقة .

5. الاختبارات التفصيلية للارصدة: تركز على الارصدة الختامية قائمة الدخل والميزانية (2).

يستنتج الباحث من اجراءات المراجعة الداخلية واختباراتها التالى:

1. استفسل المراجع من الرقابة الداخلية وتطبيقها.

2. المراجع ينفذ اختبارات للرقابة لتحديد فاعليتها وانحرافها.

3. مقارنة القوائم المالية الحالية بالسنوات السابقة.

المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية

عرفت المراجعة الخارجية بأنها عملية فحص يقوم بها خبير كفى لغرض ابداء الرأى حول مدى ترجمة الحسابات السنوية للوضعية الحقيقية للمؤسسة عند تاريخ غلق حسابات الدورة المعنية بالمراجعة(3)، وعرفت المراجعة الخارجية بأنها علم يهتم بالفحص الفنى المحايد لحسابات وسجلات المؤسسة محل الدراسة بقصد ابداء الرأى فى مدى صحة وعدالة الارقام الواردة بالقوائم المالية لهذه المؤسسة(4). احتمالية التعاون فيما بينهما المراجع الخارجى قد يعتمد على اعمال وتقارير المراجع الداخلى وذلك على ضوء درجة الاستقلالية التى يتمتع بها المراجع الداخلى(5).

(1) محمد سمير , مرجع سابق , ص36

(2) أمين السيد, مسنوليات مهنة المراجعة و المحاسبة القانونية, (القاهرة : دار النهضة العربية , 1994م), ص ص 196, 200

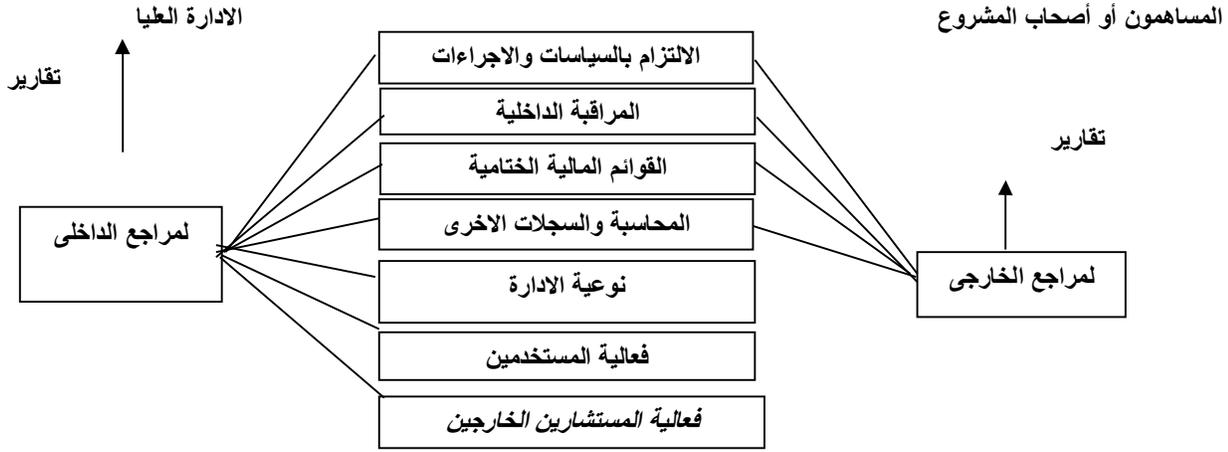
(3) Bernard Geramond, **Audit Financier**, Guide Pour l'Audit de l'Information Financier de l'Entropie, Paris, 1991, p28

(4) محمد نصر و اخرون, المراجعة فى تأصيل علمى, ممارسة علمية, (القاهرة: جامعة عين شمس, مكتبة دعم الكتاب الجامعى , 2000م), ص23

(5) عبدالفتاح محمد و اخرون , أسس المراجعة – الاسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات , (القاهرة : الدار الجامعية , 2004م), ص65

الشكل رقم (3/2/1)

يوضح المجالات المشتركة فيما بين المراجع الداخلي و المراجع الخارجي⁽¹⁾



المصدر : احمد صالح العمرات, المراجعة الداخلية الاطار النظري و المحتوى السلوكي، ص39

يستنتج الباحث من جدول المجالات فيما بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية التالي :

1. المراجعة الخارجية من خارج الشركة مكتب مراجع قانوني او حكومية و على حسب الهدف او الغرض من عملية المراجعة.
2. عملية المراجعة الخارجية مستقلة تماما عن إدارة الشركة.
3. تنظم عملية المراجعة الخارجية قوانين تصدرها المجمعيات المهنية الدولية و المحلية بالاضافة الى قواعد السلوك المهني واخلاقيات المهنة و التي يجب على المراجع الالتزام بها.
4. وظيفة المراجعة الداخلية تتعامل مع الاصل بالعمليات المحاسبية والمالية للتأكد من صحتها وكفاية أنظمتها، و لا تتعامل بشكل رئيسي مع العمليات التشغيلية الا عندما تطلب الادارة العليا.
5. الجهة المستفيدة الوحيدة من المراجعة الداخلية هي إدارة الشركة.
6. هدف المراجعة الداخلية هو هدف وقائي فقط.
7. يسعى كل منهما لضمان وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في الشركة.
8. تقرير المراجعة الداخلية يعتمد عليه المراجع الخارجي .

10-2-1: خصائص المراجعة الداخلية

تتميز المراجعة الداخلية بالخصائص التالية⁽²⁾ :

- 1-وظيفة شاملة: تسعى وتطبق وتنصب على كل وظائف الشركة لخدمة الادارة، أحدى أقسام او ادارات الشركة الهامة لتحقيق أغراضها.

(1) Hamini alle, l'Audit Comptable et Financier, op.cit, p.35

(2) شدرى معمر دور المراجعة الداخلية في تقييم الاداء في المؤسسة الاقتصادية(الجزائر:جامعة امحمد بوفيرة رسالة ماجستير ، غير

منشورة، 2008م/2009م)، ص54

- 2-وظيفة دورية: للحرص و التقييم لكافة العمليات بصفة مستمرة خلال السنة المالية لمختلف وحدات الشركة، فحص الانظمة المحاسبية و اجراءاتها و السياسات الادارية المرسومة لتنفيذها، التحقق من اكتشاف الانحرافات ومنع ارتكاب الاخطاء والغش و التلاعب، تقييم وسائل الرقابة لدعمها و تحسينها .
- 3-الاستقلالية⁽¹⁾: المراجعة الداخلية لها علاقة وتبعية و عقد مع الشركة التي لها حق تعيينها ومكافئتها ونقلها وفصلها فان الاستقلاليه غير كاملة فى المجالات التي يتم فحصها ومراجعتها وهى وظيفة مستقلة وموضوعية من الوظائف الاخرى، وظيفة استشارية ليس لها الحق فى اتخاذ القرارات، تعتمد على معايير الاداء المهني وسياسات واجراءات وخطط ونظم ولوائح الشركة.
- 4- ممارسة المهنة⁽²⁾: توفر مهنة اطار عام لشروط الممارسة وتحديد المهام لمسؤوليات التي يتحملها المراجع، الاطراف المستفيدة بين افراد المجتمع توفر فيها اشكال عديدة الجنسية والسن والسلوك و الترخيص لمزاولة المهنة اعترافا قانونيا، التأهيل العلمى والعملى و التدريب .
- 5-خبرات محاسبية و اضافية للنواحى التشغيلية والفنية والادارية المتخصصة وتقييم كفاءة الاقسام والادارات.
- 6-مراجعة مدى امكانية لاعتماد على المعلومات المالية و التشغيلية⁽³⁾.
- 7-مراجعة و سائل الحفاظ على الاصول والتحقق من وجودها.
- 8-تقويم كفاءة استخدام الموارد المتاحة.
- 9-مراجعة البرامج و العمليات للتأكد من نتائجها.
- 10-اعتماد ميثاق المراجعة الداخلية الذى يحدد هدفها و نطاقها و مهماتها و مسؤولياتها و صلاحياتها⁽⁴⁾.
- 11-عدم تقييد نطاق المراجعة الداخلية.
- يستطيع الباحث اضافة الخصائص التالية :
- 1.تسعى لربط شامل للموظفين و الاداء الشركة لخدمة الادارات.
 - 2.تقييم و فحص أنشطة الشركة المختلفة بصفة مستديمة.
 - 3.اكتشاف الانحرافات فى وقت مناسب لمنع الاحداث.
 - 4.تدريب و تأهيل المراجعة الداخلية والعاملين.
 - 5.تسعى لتحقيق رقابة داخلية فعالة التقييم الدوري للسياسات الإدارية والإجراءات التنفيذية المتعلقة ب إبداء الرأي حيالها بغرض تحسينها وتطويرها .

(1) طارق عبدالعال ، موسوعة معايير المراجعة ،(القاهرة: دار الجامعية الاسكندرية ،2007م)،ص27

(2) شريقى عمر ، التنظيم المهني للمراجعة(الجزائر :جامعة سطيف1،رسالة دكتوراة ،منشورة ،PDF،2013م)،ص48

(3) السيد احمد، المراجعة الداخلية -الجوانب المالية و التشغيلية،(الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة،1997م)،ص49

(4) سعد صالح،المراجعة الداخلية،(الرياض: السيتى محاسبون و مراجعون قانونيون،

1-2-11: دور وطبيعة وظيفة المراجعة الداخلية

تتميز طبيعة وظيفية المراجعة الداخلية بالتالي :

1-تقييم نظام الضبط الداخلى و الحاسبى⁽¹⁾: التأكد من النظام المحاسبى و الضبط الداخلى سليم، التأكد من الانظمة المستخدمة هى الانسب للشركة، اقتراح التحسينات المستمرة .

2-تقييم الخطط و الاجراءات⁽²⁾:اكتشاف نقاط الضعف فى النظم و الاجراءات و فحص جميع أنشطة الشركة .

3-التزام الموظفين للسياسات و الاجراءات المرسومة: مراقبة تنفيذ السياسات و الاجراءات و توجيه الموظفين بتطبيقها فى الشركة.

4-حماية اصول الشركة: وضع و تنفيذ النظم السليمة للمراقبة الداخلية لحماية الاصول من التلاعب و الاختلاس و اكتشاف الغش تقادى الخسائر عن الاهمال و اساءة الاستخدام التخزين الغير سليم و الخردة، اجراءات التأمين على الاصول بالقيمة الكافية لتعويض الخسائر عند الحوادث و الكوارث الطبيعية، اجراءات التأمين ضد خيانة الامانة للموظفين الذين يعملون فى الاصول النقدية او شبة النقدية.

5-تحقيق صحة البيانات المحاسبية و الاحصائية: تعتمد المستويات الادارية المختلفة على البيانات و التقارير المحاسبية و الاحصائية لاتخاذ القرارات اللازمة و لرسم سياساتها المستقبلية، التحقق من البيانات و ملامتها للاغراض الشركة.

6-وظائف اخرى⁽³⁾: تقدم الخدمات الاستشارية و النصح و المشورة بالسياسات و الترشيح لتدريب العاملين و مراقبة التقييم الذاتى و دعم التخطيط الاستراتيجى لدم قرارات الادارة، الفحص و التحقق يمنع فرص ارتكاب الخطأ و التلاعب و الغش، تساعد المراجعة الداخلية المراجعة الخارجية فى دقة و سلامة الرقابة الداخلية، الاستقصاءات لتحليل الارصدة للمصروفات المختلفة، الاتصال دوريا بالعملاء و التصديق على حساباتهم و ابداء ملاحظاتهم و فحص الحسابات المتأخرة، فحص طرق الشراء و استلام البضاعة و التأكد من تنفيذ الاوامر، فحص طرق البيع و السياسة البيعية و تحديد الائتمان و تكلفة المبيعات و تتبع المردودات، مراقبة و دراسة عمليات الشركات الصناعية و تحليل حسابات التكاليف و ربطها مع الحسابات المالية، تقدم الخدمات الاستشارية المختلفة للادارة و مجلسها لجمع الأنشطة و النصح و المشورة بالسياسات و تدريب العاملين و مراقبة التقييم الذاتى و دعم التخطيط الاستراتيجى، دور موضوعى لصفة الحيادية و عدم التحيز أثناء تقديم ممارسة مهمه .

يستطيع الباحث اضافة الوظائف التالية :

أ. توافر نظام محاسبى سليم و ملائم يقوم على مجموعة من الأسس و الضبط الداخلى محكم .

(1) عبدالناصر محمد، دور أنشطة المراجعة الداخلية فى تفعيل ادارة المخاطر فى شركات التأمين المصرية،(الفاخرة:جامعة بنى سويف،مجلة المحاسبية و

المراجعة -AUJAA-،2012م)،ص56

(2) محمد محمد السيد ،اصول المراجعة،(القاهرة: المؤتمر العربى الاول حول التدقيق الداخلى فى إطار حوكمة الشركات ،ملتقى شذرات،2005م)،ص23

(3) IIA.International Professional Practice Frame Work (IPPE),The Institute Of Internal Auditors Research Foundation.Altamonte Springs.Florida.2009.P56.(www.theiia.org)

- ب. استمرارية التحسينات و التطورات في جميع أنشطة الشركة .
- ت تحديد الانحرافات في النظم والاجراءات و سياسات و الانشطة .
- ث. تطبيق العاملين سياسات و اجراءات و لوائح الشركة .
- ج. حماية الاصول من سوء الاستخدام والتلاعب و الاختلاس .

1-2-12: أساليب المراجعة الداخلية .

تتميز أساليب المراجعة الداخلية بالتالي⁽¹⁾ :

1-المعايير الدولية: التعريف عليها من وجهه اصدارها واسباب الالتزام بها، عرض اهم المعايير الدولية التي تحكم المراجعة و مراجعة الحسابات المالية، صدق و نطاق مراجعة القوائم المالية و تقرير المراجع، المبادئ الاساسية التي تحكم عمليات المراجعة، اوراق و لجراءات التحضير لعملية المراجعة، الوسائل الفنية اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة، المراجعة الحكومية.

2-الحسابات العامة: نطاق و تنفيذ عملية المراجعة الداخلية، المراجعة المالية و نظم السياسات و الخطط و العمليات، فحص نظام الرقابة الداخلية، مراجعة الكفاءة و الفعالية في الاداء و الجودة، معايير الاداء المهني للمراجعة الداخلية، المراجعة الداخلية في ظل استخدام الحاسب الالى.

3 كشف الاخطاء و الغش: مواطن الاخطاء و الغش في الحسابات المالية و كيفية اكتشافها، مواطن الاسراف، الاجراءات التي تتبع عند اكتشاف حالة اختلاس، استخدام اساليب تحليل الاتجاه و نماذج تحليل المؤشرات في اداء الاجراءات التحليلية، استخدام النماذج الاحصائية و الكمية المقدمة في اداء الاجراءات التحليلية.

4-فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية⁽²⁾: تعريف و مقومات نظام الرقابة الداخلية، لفحص و التقييم المبني لنظام الرقابة، مصادر ضعف نظام الرقابة الداخلية و كيفية اكتشافها، انواع اختبارات المراجعة، فحص و تقويم نظام الرقابة الداخلية، الرقابة على العمليات النقدية و المصروفات و الايرادات و الشراءات، الرقابة على المخازن و الخردة، الاهداف و الغايات و اجراءات .

5-الاتجاهات الحديثة في مراجعة الحسابات الختامية: تطبيق المعايير الدولية و الامريكية الحديثة، مراجعة فعالية و كفاءة البرامج، مراجعة الاقتصاد و العدالة.

6-تطبيق المعايير الدولية الحديثة: مراجعة و تحليل حسابات المخزون و المستودعات و مراجعة و تحليل حسابات الرواتب و الاجور و مراجعة و تحليل حسابات المتحصلات و المدفوعات النقدية، مراجعة و تحليل حسابات المصروفات و الايرادات، معايير الممارسة المهنية الدولية للمراجعة الداخلية.

(1) هيئة المعرفة و التنمية البشرية ، الاساليب الحديثة في المراجعة و تدقيق الحسابات ، بيوروماتيك للاستشارات ، 2008. www.euromatech.ae

(2) Magd.H,ISO 9000 and TQM:Are they Complementary Contradictory to each other?.the TQM

Magazine.2003,Vol.15.P244

جدول رقم (5/2/1)

(IIA,2010)

رقم المعيار	معايير الصفات العامة	رقم المعيار	معايير الاداء
1000	لاهداف والصلاحيات والمسئوليات	2000	ادارة نشاط المراجعة الداخلية
1100	لاستقلالية و الموضوعية	2100	طبيعة العمل
1200	لكفاءة وبذل العناية المهنية الواجبة	2300	لتخطيط وتنفيذ العمليات
1300	لرقابة النوعية وبرامج التطوير	2400	تنفيذ المهمة
		2500	توصيل النتائج
		2600	مراقبة مراحل التنفيذ
			قرار قبول الادارة العليا ادارة المخاطر

(1)IIA.Internal Auditing Role Management.The Institute of Internal Auditors Research Foundation.Altamonte Spring, Florida.2010.P57.(www.theiia.org)

7-أدلة الإثبات⁽²⁾:الشمول:تتصف بالملاءمة ولا تسمح بعدم التحيز وتكون موضوعية. الكفاية: تكون متوفرة تزيل حالة الشك للمراجع. غير مكلفة: الحصول عليها بتكلفة مقبولة مقارنة بما تقدمه من فائدة للمراجع. ظرفية: تخص الاحداث موضوع الفحص في الوقت المحدد.مقبولة: تستجيب للشروط الشكلية و القلونية و التنظيمية المعمول بها. يستنتج الباحث من جدول(IIA,2010) التالي :

أ. تنفيذ الوسائل اللازمة الفنية لعملية المراجعة .

ب.الالتزام بالمعايير الدولية عند تطبيق المراجعة .

ت. التأكد من فاعلية و كفاءة الاداء .

ث. أتباع اجراءات عند اكتشاف التلاعب .

ج. خطة تنظيمية جيدة ومرنة ومضمنة في الشركة .

(1)IIA.Internal Auditing Role Management.The Institute of Internal Auditors Research Foundation.Altamonte Spring,Florida.2010.P57.(www.theiia.org)

(2)صديقي مسعود، نحو اطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التحارب الدولية(الجزائر: جامعة الجزائر، رسالة دكتوراة ،غير منشورة،2004م)،ص43