

1/- الفصل الأول

الإطار النظري لمعايير المراجعة الداخلية

ظهرت المراجعة الداخلية كوظيفة مستقلة داخل المنشآت بعد ظهور وتواجد المراجعة الخارجية بوقت طويل، وقد أدت عوامل وأسباب كثيرة ومتعددة إلى ضرورة تواجدها خاصة بعد كبر حجم المنشآت وتوسعها رأسياً وأفقياً وشدة الحاجة إلى البيانات والتقارير الملاءمة التي تتطلبها حاجة المستويات العليا في إدارة المنشأة لكي تطمئن على سير العمل في كافة النشاطات الداخلية، ومدى ملاءمته مع ما هو مخطط ومرغوب، وسعيًا إلى توفير الحماية الكافية لأصول المنشأة، وتقييم أداء كافة المستويات المسؤولة، والتشجيع على تحقيق الكفاءة والإنتاجية والإدارية في المنشأة. ونتيجة لإعتراف الإدارة بأهمية الرقابة الداخلية فإن المراجعة الداخلية تعتبر أداة الإدارة في قياس فاعلية الوسائل الرقابية المطبقة في المنشآت وتلبية الاحتياجات المتزايدة على خدماتها. ففي أي مشروع منظم تنظيمياً جيداً لا بد أن تتوفر لديه طرق ووسائل بغرض التأكد من تطبيق نظام الرقابة الداخلية بفاعلية، وعلى هذا فإن الوظيفة الأساسية للمراجعة الداخلية هي الفحص والتقرير المستمر للنظم الإدارية من سياسات ولجرائات وتسجيل للأحداث المالية وصحتها وسلامة ما تنتجه من بيانات، بالإضافة إلى ذلك التأكد من تنفيذ السياسات الإدارية التي سبق أن وضعت، وتوضيح المجالات التي تكون فيها هذه السياسات غير كافية والتحقق من أن المعلومات المعروضة على الإدارة والمستخدم لغرض الرقابة في المنشأة دقيقة وكافية للغرض منها. وسوف يعرض هذا الفصل من خلال المباحث:

المبحث الأول: المراجعة الداخلية -النشأة والتعريف.

المبحث الثاني: مفهوم نظام المراجعة الداخلية ومقوماته.

المبحث الثالث: معايير المراجعة الداخلية.

1/1 - المبحث الأول

المراجعة الداخلية - المنشأة والتعريف

1/1/1 نشأة المراجعة الداخلية

إن إصطلاح الرقابة الداخلية كان يستخدم لوقت قريب كمرادف لإصطلاح الضبط الداخلي ويقصد بالضبط الداخلي والداخلياً الرقابة الداخلية، الإجراءات والطرق المستخدمة في المنشأة للمحافظة على دقة السجلات، وعُرف الضبط الداخلي بأنه، المراجعة الداخلية المستمرة بواسطة أشخاص من داخل المنشأة. إذ أن عمل كل موظف يراجع بواسطة عدد آخر من الموظفين، وإن المراجعة الداخلية أو الضبط الداخلي هي نظام خاص بتوزيع العمل والاختصاصات والمسئوليات بين موظفي المنشأة في الأقسام المختلفة⁽¹⁾. وتعتبر المراجعة الداخلية جزء من مجموعة إجراءات الرقابة الداخلية وأداة مهمة من أدواتها لدعم الوظيفة الإدارية والتي تمثل بؤرة النظام الرقابي للمنشأة، فبعد وضع أنظمة الرقابة الداخلية والإجراءات الواجب إتباعها لا بد من أداة فعالة لتقييم هذه الأنظمة ومدى فاعليتها في تحقيق أهدافها عن طريق التأكد من أن التنفيذ يتم وفقاً لما هو وارد باللوائح والتعليمات⁽²⁾. نشأت المراجعة الداخلية بناءً على إحتياجات الإدارة لإحكام عملية الرقابة علي المستويات التنفيذية فهي أداة مستقلة تعمل من داخل المنشأة للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والتشغيلية الأخرى، وإن ظهور المنشآت الكبيرة أدى إلى التقدم الاقتصادي وأصبح من الصعب ضبط ورقابة المنشأة مما أدى إلى زيادة أهمية وجود المراجعة الداخلية، وينظر للمراجع الداخلي كمن يتتبع أخطاء العاملين داخل المنشأة وكان يطلق عليه مدقق الأرقام، وكانت الوظيفة الأساسية للمراجعة الداخلية أقرب للحماية، فالأشخاص الذين تراجع أعمالهم أطلقوا على المراجع الداخلي جاسوس الإدارة أو عين الإدارة حيث كان المراجع في خدمة إدارة المنشأة⁽³⁾. وكانت المراجعة الداخلية تمارس كوظيفة داخل التنظيمات المختلفة لعدة قرون إلا أن الإعتراف بها كمهنة حديثة قد بدأ في الإنتشار خلال الخمسين سنة الماضية، وأدى الإهتمام بالمراجعة الداخلية كمهنة لإنشاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941م⁽⁴⁾. يهتم هذا المعهد بوضع معايير لمهنة المراجعة الداخلية وعقد إمتحانات تأهيلية يمنح من يجتازها شهادة بكونه مراجع داخلي معتمد، ويقوم المعهد بعقد العديد من المؤتمرات والندوات والبرامج التدريبية وبرامج التعليم المستمر في أنحاء العالم. ولقد أدت تلك الجهود التي يقوم بها معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة وفروعه في الدول المختلفة إلى زيادة أعضاء المعهد إلى ما يزيد عن ثلاثين ألف عضواً. وتتمتع مهنة المراجعة الداخلية بإحترام وثقة كل من الجهات الحكومية والتنظيمات المختلفة

(1). د. إسماعيل إبراهيم، د. فتحي السوافيري، المراجعة - مدخل نظري تطبيقي، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 1996م)، ص 21

(2). د. محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2003م)، ص 201.

(3). د. نادر شعبان إبراهيم، المراجعة الداخلية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006م)، ص 17.

(4). د. محمد سمير الصبان، آخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية - مدخل نظري تطبيقي، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 1996م)،

لما تقدمه من فحص وتقييم موضوعي لأنشطة تلك الجهات والتنظيمات. وبعد الإعراف بالمراجعة الداخلية كمنه وأثناء معهد المراجعين الداخليين عام 1941م في الولايات المتحدة الأمريكية وتطور المنشآت أصبح لإزاماً وضرورياً تطوير مفهوم المراجعة الداخلية وتوسيع نطاقها⁽¹⁾.

يتضح للباحثة أن المراجعة الداخلية نشأت في الثلاثينات من القرن الماضي بالولايات المتحدة الأمريكية، ومن الأسباب التي أدت إلى ذلك رغبة المؤسسات الأمريكية في تخفيف عبء المراجعة الخارجية عليها، حيث كانت التشريعات تلزم المؤسسات التي تتعامل في الأسواق المالية بإخضاع حساباتها إلى فحص مراجعة خارجية، وأن دور المراجعة الداخلية لم تحظى بالإهتمام اللازم في بداية الأمر، إلا أن تنظيم المراجعين الداخليين في شكل تنظيم موحد في نيويورك عام 1941م مكنوا ما يسمى بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين، الذي عمل منذ إنشائه على تطوير المراجعة الداخلية وتنظيمها. وقد نشأ الطلب عليها نتيجة الحاجة لوجود وسيلة تحقق مستقلة تساعد في الحد من حالات الفشل والإفلاس المالي، وعمليات الغش والإحتيال والأخطاء ولكتشافها فور وقوعها.

2/1/1 مراحل تطور مفهوم المراجعة الداخلية

تتمثل مراحل تطور مفهوم المراجعة الداخلية في:

المرحلة الأولى: فترة الأربعينات والخمسينات من القرن الماضي

عام 1947م أصدر معهد المراجعين الداخليين الأمريكيين أول قائمة تتضمن مسؤوليات المراجعة الداخلية والتي تم تعديلها عدة مرات حتى وصلت إلى صورتها الحالية، الغرض الرئيسي منها هو وضع مجموعة من الخطوط الإرشادية لتحديد الدور المناسب للمراجعة الداخلية بما في ذلك مسؤولياتها في أي منشأة، هذه القائمة استخدمت لوضع اللوائح لقسم المراجعة الداخلية ولتحديد دوره وسلطاته داخل المنشأة، مغطية أربعة جوانب أساسية هي⁽²⁾:

1. طبيعة ووظيفة المراجعة الداخلية.

2. هدف ونطاق المراجعة الداخلية.

3. مسؤوليات وسلطات وظيفة المراجعة الداخلية.

4. استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية.

يتضح للباحثة من خلال هذه المرحلة أنه قد تم التركيز قديماً على دور المراجعة الداخلية في خدمة إدارة المنشأة عن طريق مراجعة الوثائق والتقارير المحاسبية والمالية لإكتشاف حالات الغش والتلاعب التي قد تحدث، وذلك بهدف التأكيد من صحة وسلامة القوائم المالية والحسابات الختامية للمنشأة.

(1). د. إبراهيم عثمان شاهين، المراجعة - دراسات معاصرة وحالات علمية، (القاهرة: مؤسسة نبييل للطباعة، 2002م)، ص 7.

(2). د. عبد الفتاح الصحن، آخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، (الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2006م)، ص 202.

المرحلة الثانية: فترة الستينات وحتى الثمانينات من القرن الماضي

عام 1964م تم إعتقاد تعريف المراجعة الداخلية من قبل معهد المراجعين الداخليين الأمريكي، وهو مراجعة للأعمال والسجلات التي تمت داخل المنشأة وبصفة مستمرة، بواسطة موظفين متخصصين، ويختلف نطاق وأهداف المراجعة الداخلية في المنشآت المختلفة⁽¹⁾. عام 1981م شهدت قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية تطور ملحوظ من خلال تقديم المراجعة الداخلية كوظيفة هدفها خدمة مصالح المنشأة ككل وليست خدمة مصالح الإدارة، وتم ربط قسم المراجعة الداخلية مباشرة بأعلى مستوى إداري في المنشأة، مما عزز من استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية وموضوعية خدماتها⁽²⁾. عام 1986م تمت تعريف المراجعة الداخلية وكان هدفها مساعدة موظفي المنشأة في تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية⁽³⁾.

يتضح للباحثة في هذه المرحلة تطور المراجعة الداخلية وأصبحت هدفها خدمة المنشأة ككل وحماية مصالحها وتوسع نطاق عملها ليشمل جميع العمليات داخل المنشأة وليست تلك المتعلقة بالعمليات المحاسبية والمالية، وتضمنت فحص وتقييم ملاءمة وفعالية كافة مجالات الرقابة الداخلية في المنشأة وليست المحاسبية فقط، وذلك بهدف دعم العملية الإدارية في المنشأة.

المرحلة الثالثة: فترة التسعينات من القرن الماضي وحتى الوقت الحالي

عام 1991م تطورت المراجعة الداخلية لتقدم خدمات جديدة للمنشأة وهي الخدمات الإستشارية، كما شدد معهد المراجعين الداخليين الأمريكي في قائمة المسؤوليات الصادرة هذا العام على ضرورة إلتزام المراجعين الداخليين بالمعايير المهنية للمراجعة الداخلية. عام 1996م أصدر معهد المراجعين الداخليين الأمريكي دليل أخلاقيات المهنة المنظمة لسلوك المراجعين الداخليين، عام 1999م تم تعريفها برؤية جديدة لم تكن موجودة من قبل وقد إجاز التعريف الحديث للمراجعة الداخلية بأنه يمكن أن تؤدي خدمات المراجعة الداخلية من خارج المنشأة، وعليه تتمثل مصادر أداء المراجعة الداخلية في المصادر الداخلية والمشاركة والخارجية. عام 2001م أصدر معهد المراجعين الداخليين الأمريكي التعريف الشامل والمفهوم الجديد للمراجعة الداخلية الذي يتناسب مع التطورات في بيئة الأعمال. عام 2011م حافظ معهد المراجعين الداخليين الأمريكي على المضمون الأساسي لتعريف المراجعة الداخلية⁽⁴⁾.

يتضح للباحثة من خلال هذه المرحلة تم توسيع حجم المسؤوليات الملقاة على المراجعة الداخلية، وتغيير الدور الرقابي لها الذي لم يعد مقصوراً على تحقيق ما يتعلق بعمليات المحاسبية والمالية والتشغيلية فقط، بل خدمة

(1) د.د. خلف الله عبدالله اللوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولي، (عمان:

مؤسسة الوراق، 2006م)، ص 30.

(2) Pickett, K.H, Spencer, **The Internal Auditing Handbook**, (Second Edition, John Wiley & Sons, UK, 2003), P14.

(3) د. حسين يوسف القاضي، وآخرون، تدقيق الحسابات، (دمشق: مركز التعليم المفتوح، 2010م)، ص 465.

(4) www.Theiia.org, The Institute of Internal Auditors, **Standards for the Professional Practice of Internal Auditing**, 2010, P18.

المنشأة في تقييم وتحسين فعالية عملية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة، ويوضح الجدول التالي مراحل تطور مفهوم المراجعة الداخلية:

جدول رقم (1/1/1)

مراحل تطور مفهوم المراجعة الداخلية

مرحلة التطور مفهوم المراجعة الداخلية	المرحلة الأولى	المرحلة الثانية	المرحلة الثالثة
طبيعة وظيفة المراجعة الداخلية	أداة وقاية وحماية	أداة وقاية	أداة رقابة وأداة إستشارية توفر المعلومات للإدارة العليا.
نطاق عمل المراجعة الداخلية	العمليات المالية والمحاسبية	جميع عمليات المنشأة	جميع العمليات وتقييم المخاطر والحوكمة.
أهداف المراجعة الداخلية	رقابة الإلتزام، والرقابة من الناحية المالية والمحاسبية	رقابة الإلتزام، وتقييم الأداء وتقديم المقترحات	مراقبة الإلتزام وتقديم المقترحات وتقييم عملية إدارة المخاطر والحوكمة.
مدخل عملية المراجعة الداخلية	التحقق من صحة العمليات المالية.	التحقق وتقييم الكفاءة والفعالية.	التحقق والتقييم والمراجعة علي أساس المخاطر.
خطوط المسؤولية	تتبع للمدير المالي	إدارة المنشأة	لجنة المراجعة
التقرير	_____	الإدارة العليا	لجنة المراجعة ومجلس الإدارة

المصدر: د. عبدالمجيد محمد، تطور وظيفة المراجعة، (القاهرة: دار الكتب المصرية، 2002م)، ص 61.

3/1/1 تعريف المراجعة الداخلية

عُرفت المراجعة الداخلية بأنها، وظيفة تقييميه مستقلة، يتم إنشاءها داخل المنشأة لفحص وتقييم أنشطتها المختلفة، وذلك بغرض مساعدة المسؤولين داخلها في القيام بمسئولياتهم بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية وذلك عن طريق توفير التحليل، والتقييم، والتوصيات، والمشورة، والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم مراجعتها⁽¹⁾. عُرفت بأنها، نشاط يهدف إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية وغيرها لخدمة الإدارة بالإضافة إلى القيام بالرقابة الإدارية والخاصة بقياس وتقييم فعالية الأدوات الرقابية المستخدمة⁽²⁾. وعُرفت بأنها، أداة مستقلة من داخل المشروع للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة عملياتها⁽³⁾. عُرفت بأنها، نشاط توكيدي وإستشاري مستقل وموضوعي صمم لإثراء وتطوير عمليات الإدارة

(1). د. صفاء أحمد محمد العاني، دور لجان التدقيق في تعزيز أداء واستقلالية المدقق الداخلي، (بغداد: الجامعة المستنصرية، مجلة لإدارة وإقتصاد، العدد 54، 2005م)، ص 72.

(2). د. فتحي رزق السوافيري، د. أحمد عبد المالك محمد، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2003 / 2002م)، ص 34.

(3). د. عبد الفتاح الصحن، آخرون، أسس المراجعة- الأسس العلمية والعملية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2004م)، ص 38.

وذلك بمساعدتها لإنجاز أهدافها بطريقة منهجية منظمة لتقييم وتطوير فعالية إدارة مخاطرها وضوابطها والإجراءات المؤسسية⁽¹⁾. عُوِّتَ بأنها، عملية منظمة وموضوعية تتضمن تجميع وتقييم أدلة المراجعة ذات الصلة بالبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات⁽²⁾. عُوِّتَ بأنها، عمليات تتأثر بمجلس إدارة المنشأة، يتم تصميمها لتعطي تأكيداً معقولاً حول تحقيق المنشأة لأهدافها في مدى كفاءة العمليات وفعاليتها والإعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها⁽³⁾. عُوِّتَ بأنها، وظيفة تابعة لإدارة المنشأة تعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية والمحاسبية، لتقييم مدى تمشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى⁽⁴⁾. عُوِّتَ بأنها، نشاط تقييمي محايد يتم داخل المنشأة بقصد مراجعة العمليات المحاسبية والمالية كأساس لتقديم خدمات وقائية للإدارة⁽⁵⁾، وهي نوع من أنواع الرقابة التي تعمل على قياس وتقييم⁽⁶⁾ فعالية أنواع الرقابة الأخرى وتهتم بالعمليات ذات الطبيعة المالية والمحاسبية⁽⁷⁾. وتعتبر المراجعة الداخلية من الوسائل الهامة لإدارة المنشأة للتأكد والتحقق من التزام الوحدات الإدارية فيها بالسياسات المالية والإدارية والتشريعات والأنظمة والسياسات العامة المتبعة فيها⁽⁸⁾.

تستنتج الباحثة من تعاريف المراجعة الداخلية بأنها:

1. وظيفة تنشأ داخل المنشأة ويلزم تحديد شخص مسئول عنها يحدد موقعه في الهيكل التنظيمي بالمنشأة يسمى "المراجع الداخلي".
2. عملية منظمة تتكون من مجموعة من الخطوات تبدأ بالتكليف وتنتهي بالتقرير مروراً بالتخطيط والتنفيذ.

- (1). د. داؤود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، (القاهرة: دار الكتب العلمية للنشر، 2007م)، ص 23.
- (2). د. مصطفى نجم البشاري، أهمية تطبيق معايير حوكمة الشركات لتفعيل نظم المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة بالسودان، (الخرطوم: مؤتمر المراجعة الداخلية الأول بالسودان، 20-21 أبريل، 2008م)، ص 7.
- (3). د. إيهاب إبراهيم نظمي، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال - حادثة وتطور، (عمان: مكتبة المجتمع العربي، 2009م)، ص 21.
- (4). شاهر فلاح العرود، طلال حمدون شكر، جودة تكنولوجيا المعلومات وأثرها في كفاءة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية والخدمية المساهمة العامة الأردنية، (عمان: الجامعة الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 5، العدد 4، 2009م)، ص 478.
- (5). د. أيمن محمد الشنطي، أثر نظم المعلومات المحاسبية على تحسين فاعلية وكفاءة التدقيق الداخلي في القطاع الصناعي الأردني، (غزة: الجامعة الإسلامية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد الأول، 2013م)، ص 110.
- (6). ياسر سعيد محمود الورداني، دور المراجعة على أساس المخاطر في تحسين جودة المراجعة الداخلية، (مصر: جامعة عين الشمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2014م)، ص 118.
- (7). د. أسامة على ميلاد أبو راوي، دور المراجعة الداخلية في تدعيم حوكمة الشركات، (حوان: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الرابع، 2011م)، ص 46.
- (8). محمد ياسين الرحاطة، فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية، (عمان: الجامعة الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 1، العدد 1، 2005م)، ص 63.

3. نشاط مطلوب بغض النظر عن حجم المنشأة، وتزداد أهميتها مع كبر حجم المنشأة.
4. تعتبر أحد الوظائف التي تمارس داخل المنشأة حيث يخصص لها إدارة مستقلة من إدارتها.
5. نشاط يتم بصفة دورية ومنظمة وليس نشاط يتم حسب الحاجة إليه.
6. خدمة الإدارة عن طريق إمدادها بالمعلومات لتساعدها في إتخاذ القرارات الملائمة.
7. تقديم الخدمات الإستشارية للإدارة، وتعتبر ركن أساسي من أركان أنظمة الرقابة الداخلية.
8. التأكيد من أن الإجراءات الموضوعية بواسطة نظام الرقابة الداخلية قد تم الإلتزام بها علاوة على تقييمها من حيث دقتها وكفايتها.
9. إضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها وتحقيق أهدافها.

تستطيع الباحثة تعريف المراجعة الداخلية بأنها، وظيفة تقييميه مستقلة، موضوعية، توكيدية، وإستشارية، يتم إنشاؤها داخل المنشأة لفحص وتقييم أنشطتها بهدف زيادة قيمة وتحسين عمليات المنشأة ومساعدة جميع أفراد المنشأة بما في ذلك الإدارة والعاملين مما يساعدها على تحقيق أهدافها.

4/1/1 أهمية المراجعة الداخلية

تتمثل أهمية المراجعة الداخلية في:

1. الإدارة تصمم المراجعة الداخلية أصلاً داخل المنشأة لضمان حسن سير العمل، للتأكد من سلامة الاصول والمحافظة عليها من الإهمال والضياع أو الإسراف أو الإختلاس، كما أنها تصمم لزيادة الكفاءة الإنتاجية في جميع المجالات⁽¹⁾.
2. المراجع الخارجي: تعتبر المراجعة الداخلية من الأمور الهامة بالنسبة للمراجع الخارجي، وهو يعتمد عليها في تقديم تقريره الفني المستقل عن القوائم المالية للشركة، ونتيجة لكبر حجم الشركات وتعدد عملياتها وتعقدها، والضغوط التي يتعرض لها المراجع الخارجي كل ذلك أدبلى تخفيض الأتعاب بسبب المنافسة والتي تدفعه إلى تخفيض تكلفة عملية المراجعة بزيادة الإعتماد على عمل المراجعين الداخليين بالمنشأة⁽²⁾.
3. تساعد كل من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية ولجان المراجعة في القيام بمسئولياتهم من خلال تزويدهم بالمعلومات التفصيلية التي يحتاجون إليها من واقع التقرير الذي تعده والنصح والمشورة التي تقدمها إليهم⁽³⁾.
4. تساعد الإدارة التنفيذية في تطبيق الحوكمة من خلال تأكيدها علي الإلتزام بالتشريعات والقوانين.

(1). د. مسعود عبد الحفيظ البدرى، المعايير التي تحكم أداء المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية بمدينة بنغازي،

(طرابلس: المؤتمر الأول، الرقابة الداخلية - الواقع والأفاق، 2005م)، ص 531.

(2). د. عارف عبد الله عبد الكريم، أثر التطورات المعاصرة في بيئة المراجعة على سلوك المراجعين عند تقدير أتعاب المراجعة في جمهورية مصر العربية، (مصر: جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الثاني، 2003م)، ص 20، 21.

(3). د. عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر - مدخل علمي لمواجهة أزمة دبي في ضوء تجارب الدول الأخرى، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2011م)، ص 382.

5. تساعد في دعم الهيكل الرقابي للمنشأة، ورفع كفاءة التشغيل، والتحقق من الإلتزام بالسياسات والإجراءات المحاسبية والإدارية والإدارة التنفيذية، وكذلك التحقق من توافق النتائج مع الأهداف وتقييم نظام الرقابة والتأكد من فعاليته وتطبيقه.

تستنتج الباحثة أن أهمية المراجعة الداخلية تتضح من خلال:

أ. تعتبر إدارة المنشأة مسئولة مسئولية كاملة عن تصميم وتشغيل هيكل رقابة داخلية فعالة لأغراض منع وكتشاف التحريفات الجوهرية، ومن ثم ضمان إعداد قوائم مالية موثوق فيها وضمان الإلتزام بالقوانين واللوائح ذات الصلة وتعتبر المراجعة الداخلية جزءاً أساسياً في نجاح هذا الهيكل وضمان تحقيقه لأهدافه.

ب. نتيجة للآزمات المالية الأخيرة وما تبع هذه الآزمات من نتائج اقتصادية إنعكست على مستخدمي القوائم المالية في فقدانهم للثقة ومصداقية المعلومات المحاسبية على دور المراجع الداخلي، فلم يعد يقتصر دور المراجعة الداخلية على خدمات التأكيد بل أصبحت جزءاً لا يتجزأ من الإدارة من خلال قيامها بالعديد من الأعمال الإدارية كتقييم أداء العاملين بالمنشأة، ومد الإدارة بالمعلومات المناسبة الصحيحة عن المخاطر التي يمكن أن تواجهها الإدارة.

يتضح للباحثة أن المراجعة الداخلية قد ازدادت أهميتها وفعاليتها بعد الحرب العالمية الثانية، وأصبحت نشاطاً تقويمياً لكافة الأنشطة في المنشأة، وهدفها النهائي هو تقديم تقرير إلى أصحاب المنشأة متضمناً رأياً وولاً تقتصر الإستفادة من مراجعة حسابات المنشأة وما يترتب عليها من إعتناء لقوائمه المالية لأصحاب المنشأة وإنما تمتد الإستفادة لتشمل جهات كثيرة تهتمها أمور المنشأة ونتيجة نشاطه ومركزه المالي وعوامل نجاحه وتقويم إدارته وأجهزته. وتعود أهميتها أيضاً نتيجة للخدمات التي تقدمها للإدارة في مختلف المجالات، فهي تساعدها في تقييم وتحسين فعالية عملية إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة.

5/1/1 العوامل التي أدت إلى زيادة أهمية المراجعة الداخلية

تتمثل العوامل التي أدت إلى زيادة أهمية المراجعة الداخلية في:

1. **كبر حجم المشروعات وتعقيد عملياتها:** ظهور شركات المساهمة وكبر حجمها، وانفصال الملكية عن الإدارة أدى إلى عدم قدرة الإدارة على الإلمام بإحتياجات المشروعات، مما إستوجب إستخدام نظم الرقابة الداخلية، ولكي تطمئن الإدارة على سلامتها، لا بد من وجود المراجعة الداخلية التي تعمل على تقييم كفاءة نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها⁽¹⁾.

2. **ظهور المنشآت ذات الفروع المنتشرة جغرافياً:** نتيجة لتعدد الفروع وتباعدها عن المركز الرئيسي أدى ذلك إلى ضرورة وجود المراجعة الداخلية بهدف ضمان سير العمل، ويتم ذلك بإرسال المراجع المتجول إلى تلك الفروع لمراجعة أعمالها ومتابعة الإلتزام العاملين بالسياسات الإدارية واقتراح التعديلات الضرورية⁽²⁾.

(1). د. حسين أحمد دحود، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاءة نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات، (دمشق: جامعة دمشق، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الأول، 2008م)، ص 269.

(2). د. محمود عبد الوهاب مصطفى، التأصيل العلمي للمراجعة، (طنطا: دار الخولي للطباعة، 2007-2008م)، ص 306.

3. حاجة الإدارة العليا المتزايدة إلى التقارير الدورية الدقيقة: تحتاج الإدارة بصفة دورية ومستمرة للبيانات ومعلومات إدارية ومحاسبية دقيقة، وذلك لمساعدتها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المناسبة، ويتطلب ذلك وجود المراجعة الداخلية لكي تتأكد الإدارة من خلالها من دقة وصحة المعلومات والتقارير التي تحتاجها⁽¹⁾.

4. التحول إلى المراجعة الإختبارية: نتيجة لكبر حجم المشروعات وتعقد عملياتها لا يستطيع المراجع الخارجي القيام بمراجعة كافة العمليات ولكنه يتحول إلى المراجعة الإختبارية وهي مراجعة عينة تمثل مجتمع العمليات، ولذلك لا بد من توافر نظام رقابة داخلية فعال والتي تعتبر المراجعة الداخلية أهم ركائزها⁽²⁾.

5. مفهوم السيطرة على الشركة: تعني قيام مجلس الإدارة بالإلمام بكل الأمور بالمشأة والقدرة على إدارتها وتوجيهها نحو تحقيق الأهداف المخطط لها وتجاوز المخاطر التي يمكن التعرض لها نتيجة بيئة الأعمال المتغيرة.

6. زيادة حالات فشل وفلاس المنشآت: من الأسباب التي أدت إلى زيادة حالات الفشل والإفلاس في المنشآت في الولايات المتحدة خلال فترة الأربعينيات من القرن الماضي ضعف الأداء الرقابي نتيجة لقصور في استقلالية مجلس الإدارة، أو انخفاض في جودة أداء لجان المراجعة أو غياب المراجعة الداخلية فيها، مما أدى إلى الإعتراف بها واعتبارها مهنة مستقلة لها مقوماتها التي تمكنها من تحقيق الغرض المطلوب منها⁽³⁾.

تستطيع الباحثة إضافة العوامل التالية:

1. ظهور المنشآت المالية كالمصارف والتأمين.
2. قصور استقلال المراجع الداخلي وفقا لمفهوم الإستقلال المرتبطة بعملية المراجعة الخارجية.
3. التقدم العلمي الكبير في مجال إستخدام الحاسب الآلي.
4. نقص عدد وخبرة المراجعين الداخليين في مواجهة زيادة الطلب على خدمات المراجعة الداخلية.
5. إصدار المواصفات القياسية للجودة العالمية "ISO".
6. ظهور وانتشار مدخل إدارة الجودة الشاملة "TQM".
7. إزدياد عدد المستفيدين من الجهات الخارجية للمنشأة وللمعلومات المطلوب توزيعها على أصحاب المصالح.

يتضح للباحثة نتيجة لأهمية المراجعة الداخلية كأداة للرقابة الداخلية، إتجهت إدارة المنشآت إلي تطوير هذه

(1). د. محمد حسني عبد الجليل صبيحي، التعاقد الخارجي بالمراجعة الداخلية أحد الاتجاهات الحديثة في المراجعة، (الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، المجلد الثاني والعشرون، العدد الأول، 2000م)، ص 222.

(2). تهناني ابوالقاسم أحمد، الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية في شركات المساهمة- دراسة تحليلية تطبيقية، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م)، ص 46.

(3). شادي صالح البجيرمي، دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر، (دمشق: جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، رسالة ماجستير غير منشورة، 2011م)، ص 48.

الأداة الرقابية وأصبحت تعرف بالمراجعة الداخلية الحديثة، وهي أداة للرقابة الداخلية الشاملة المالية والنوعية على كافة أقسام وعمليات المنشأة، ومتطورة تغطي نظم فرعية لمراجعات داخلية مثل،مراجعة الأداء، مراجعة الكفاءة، المراجعة البيئية، والمراجعة التشغيلية. وهي تنظم بمعرفة إدارة المنشأة ولخدمتها فقط.

6/1/1 أغراض المراجعة الداخلية

تتمثل أغراض المراجعة الداخلية في⁽¹⁾:

1. فحص ودراسة وتحليل أنظمة الرقابة والضبط الداخلي وتقييم مدي فعاليتها.
2. التحقق من وجود أصول المنشأة وصحة قيدها بالدفاتر وكفاية وسائل حمايتها.
- 3.مراجعة الدفاتر والسجلات المحاسبية وفحص المستندات لإكتشاف الأخطاء والتلاعب ومنع تكرارها.
- 4.التحقق من صحة البيانات الحسابية الظاهرة بالتقارير التي تعدها الإدارات المختلفة والإدارة العليا.
5. تقييم نوعية الأداء في تنفيذ السياسات المقررة، وإبداء التوصيات لتحسين العمل⁽²⁾.
6. التحقق من مدى الإلتزام بالسياسات الموضوعية والخطط المرسومة.
7. تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة بتقديم الخدمات الإستشارية لأعضاء مجلس الإدارة.

تستطيع الباحثة إضافة الأغراض التالية.

- 1.تقييم وتحسين عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة.
2. مراجعة الإلتزام بالقواعد والقوانين والقيم الأخلاقية.
3. زيادة قيمة المنشأة.

7/1/1 أهداف المراجعة الداخلية

تتمثل أهداف المراجعة الداخلية في⁽³⁾:

1. فحص وتقييم قوة وكفاءة نظم الرقابة المحاسبية والمالية ونواحي تشغيل المنشأة.
2. الحكم على إمكانية الإعتماد على البيانات المحاسبية والمالية داخل المنشأة.
3. تقييم الأداء التنظيمي من حيث الكفاءة والفاعلية.
4. تقييم الخطط والإجراءات والسياسات والتأكد من الإلتزام بدقة تنفيذها⁽⁴⁾.
5. التأكد من وجود حماية لأصول المنشأة والعمل على صيانتها.
6. تزويد الإدارة بتأكيد معقول عن مدى إستخدام الموارد الإقتصادية بكفاءة وفاعلية.
7. تزويد الإدارة بتأكيد معقول بأن العمليات والبرامج تنفذ كما هو مخطط لها وأن نتائج العمليات تتطابق

(1).عبد القادر أحمد صالح، مرجع سابق، ص69.

(2).د. محمود السيد القبطان، قواعد المراجعة في أعمال البنوك ، (القاهرة: دار النصر للنشر، 2006م)، ص178.

(3). نوري أحمد العقربي، دور العلاقة بين الرقابة المصرفية والمراجعة في حماية الجهاز المصرفي- دراسة تحليلية

تطبيقية، (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008م)، ص85.

(4). د. زاهد محمد ديري، الرقابة الإدارية، (عمان: دار المسيرة للنشر، 2011م)، ص197.

مع المعايير والأهداف المرسومة⁽¹⁾.

كما يمكن أن تتركز هذه الأهداف في هدفين رئيسيين هما:

أ. **الحماية:** القيام بأعمال الفحص والمطابقة بين الأداء الفعلي والمعايير الموضوعة مسبقاً لكل من سياسات المنشأة، ومراجعة الأحداث والوقائع الماضية للتحقق من الإجراءات المحاسبية ونظم الضبط الداخلي وسجلات المنشأة وقيمتها وأنشطة التشغيل⁽²⁾.

ب. **البناء:** يتحقق من خلال تقديم التوصيات واقتراح الحلول نتيجة لما قام به من فحص واكتشاف الأخطاء، ومنها تقديم الخدمات الإستشارية لتلبية حاجات الإدارة⁽³⁾.
يتضح للباحثة أنه نتيجة للتطور التي حدثت في مفهوم المراجعة الداخلية أدي إلى حدوث تطور في أهدافها. تستطيع الباحثة إضافة الأهداف التالية:

1. التقييم الدوري للسياسات الإدارية والإجراءات التنفيذية المتعلقة بها وإبداء الرأي بغرض تحسينها وتطويرها لتحقيق أعلى كفاءة إدارية.
2. التقييم الدوري للسياسات المالية والمحاسبية وكل المسائل المتعلقة بها والتأكد من أنها تسير حسب الخطة الموضوعة ودون إنحراف.
3. الحكم على إمكانية الإعتماد على القوائم المالية والبيانات المحاسبية كأساس لصناعة القرارات الإدارية.
4. تقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر والرقابة وحوكمة الشركات.
5. زيادة قيمة المنشأة وتحسين عملياتها من خلال مشاركة الإدارة في تخطيط إستراتيجية المنشأة.
6. تدريب الأفراد العاملين وتشجيعهم بقصد تحسين مستواهم المهني وزيادة كفاءتهم الإنتاجية.
7. الإستخدام الجيد للموارد المتاحة للمنشأة، والحفاظ عليها، والحد من الأخطاء والغش والإختلاسات.
8. تحقيق أقصى قدر من الرفاهية الاجتماعية والاقتصادية للمواطن الذي يتأثر بنشاطات وقرارات المنشأة. وأن نطاق المراجعة الداخلية تتمثل في⁽⁴⁾:

1. مراجعة إمكانية الإعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية، وكذلك الوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتصنيف التقرير عن تلك المعلومات.
2. مراجعة النظم الموضوعة للتأكد من الإلتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين واللوائح التي يكون لها تأثير على العمليات والتقارير.
3. مراجعة وسائل الحفاظ على الأصول والتحقق من وجودها.
4. تقييم كفاءة إستخدام الموارد المستخدمة.

(1). د. علي عبد القادر ذنبيات، مدى تأثير موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي في تحقيق الشفافية المالية، (الأردن:

الجامعة الأردنية، كلية العلوم الإدارية، مجلة الدراسات، المجلد 35، العدد 2، 2008م)، ص 289.

(2). د. عبد الفتاح الصحن، د. أحمد محمد نور، الرقابة ومراجعة الحسابات، (الإسكندرية: مؤسسة الشباب، 2003م)، ص 23.

(3). د. عباس شافعي، دراسات في المراجعة، (القاهرة: مكتبة التجارة والتعاون، د.ن)، ص 56.

(4). د. عمر السر الحسن محمد، مرجع سابق، ص 109.

5. مراقبة العمليات أو البرامج للتأكد من أنها تتمشي مع الأهداف الموضوعية وتنفيذها كما هو مخطط.

18/1/1 إلتجاهات الحديثة لمفهوم المراجعة الداخلية

تتمثل الإلتجاهات الحديثة لمفهوم المراجعة الداخلية في الآتي⁽¹⁾:

1. نشاط مستقل عن الإدارة التنفيذية يتبع لمجلس الإدارة داخل لجنة المراجعة المنبثقة عنه، كما أنه يقوم بعرض تقاريره على هذا المجلس وللملاك عند الضرورة.
2. نشاط موضوعي يقوم بتنفيذ أعمال المراجعة الداخلية من خلال أشخاص مهنيين ذوي خبرة ومهارة عالية سواء من داخل أو خارج المنشأة.
3. توسيع نطاق المراجعة الداخلية ليشتمل على الخدمات الإستشارية بجانب خدمات التأكد والفحص والتقييم وإدارة وتقييم المخاطر ودعم نظام حوكمة الشركات.
4. وجود إستراتيجية للمراجعة الداخلية تستهدف إضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها.
5. إلتزام المراجع الداخلي بتأدية خدمات التأكيد التي تركز على التقييم الموضوعي للأدلة من أجل رأي فني مستقل عن الأعمال المهنية.
6. إرساء مجموعة من المبادئ الأساسية التي تعبر عن الصورة التي ينبغي أن تكون عليها مهنة المراجعة الداخلية ووضع إطار عام لتحسين أداء أنشطتها⁽²⁾.
7. تأكيد جودة تقرير المراجع الداخلي من خلال الإشارة إلى أن أنشطة المراجعة الداخلية قد تمت وفقاً لمعايير ممارسة المهنة الدولية.
8. توفير مجموعة من السمات والصفات والمهارات والقدرات التالية للمراجع الداخلي⁽³⁾:
 - أ. التفكير الإبتكاري والإنتقادي والتحليلي، والقدرة على الفهم والتوصيل.
 - ب. الإلتصال المبكر وتطوير قوى الإقناع.
 - ج. الصفات الأخلاقية في ممارسة المهنة، وفهم وتبني وتحليل وتقييم الإستراتيجيات.
 - د. المعرفة التامة بتكنولوجيا المعلومات الحديثة.
 - هـ. القدرة على الحكم وإبداء الرأي الفني المحايد.
9. تطبيق دليل أخلاقيات المراجعة على كل الأطراف والوحدات التي تزود بخدمات المراجعة الداخلية وذلك لدعم الثقافة الأخلاقية لمهنة المراجعة الداخلية عالمياً.

⁽¹⁾ آمال إبراهيم محمد، دور المراجعة في دعم فعالية حوكمة الشركات، (القاهرة: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد 2، 2005م)، ص 352، 353.

⁽²⁾ فهيم سلطان محمد الحاج، آليات حوكمة الشركات ودورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2013م)، ص 103.

⁽³⁾ د. محمد عبد الفتاح العشاوي، نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، (القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الملتقى العربي الثاني - الحوكمة والإصلاح المالي والإداري في المؤسسات الحكومية، ورشة عمل الفحص والتدقيق في ظل المعايير الدولية، سبتمبر، 2007م)، ص 16، 17.

يتضح للباحثة أن الإتجاهات الحديثة لمفهوم المراجعة الداخلية تعمل على التقليل من مخاطر الإنهيار أو الفشل المالي للمنشآت والمصارف وتحسين عملياتهم وقيمهم من خلال التركيز علي الإفصاح والشفافية للقرارات المالية وتحسين وتفعيل عمليات الرقابة والحوكمة وإدارة المخاطر.

9/1/1 خصائص المراجعة الداخلية

تتمثل خصائص المراجعة الداخلية في الآتي⁽¹⁾:

1. ركن أساسي من أركان أنظمة الرقابة الداخلية.
2. وظيفة تقوم بها وحدة إدارية من وحدات المنشأة وتؤدي بصفة منتظمة ودورية.
3. ترشيد قرارات الإدارة من خلال توفير المعلومات الدقيقة والمناسبة، وتحدد الإدارة مجال ونطاق عملها. تستطيع الباحثة إضافة الخصائص التالية:

1. نشاط مستقل عن أنشطة الإدارات الأخرى الخاضعة للفحص والتقييم.
2. ليست بديلة للمراجعة الخارجية، ولكن وجودها يساعد المراجعة الخارجية على تأدية مسؤولياتها بكفاءة.
3. وظيفة إستشارية ليست لها الحق في إتخاذ القرارات أو التوجيه.
4. وسيلة لتقويم الرقابة الداخلية، وتحديد درجة الإنجاز مقارنة مع السياسات والإجراءات المحددة مقدماً.

10/1/1 الإعتبارات الأساسية للمراجعة الداخلية

تتمثل الإعتبارات الأساسية للمراجعة الداخلية في⁽²⁾:

1. يتعين على المراجع الداخلي الإحتفاظ بدوره الإستشاري المستقل للإدارة.
 2. عند وجود رأي للمراجع الداخلي مخالف لرأي المحاسب الإداري حول الأداء يجب إظهارهما معاً.
 3. يجب مناقشة النتائج والتوصيات من قبل المراجع الداخلي مع المستويات الإدارية المناسب في المنشأة قبل إصدار التقرير.
 4. إن مهمة المراجعة الداخلية الأساسية تقدير مدى الدقة في أساليب الرقابة وليس الفعالية والكفاءة.
 5. المراجعة الداخلية تهتم بتقييم أداء الأنشطة أكثر من أداء الأفراد، وعليه فإن جميع النظم والعمليات والوظائف التي تتم من خلال التنظيم تعتبر مجالاً للمراجعة الداخلية.
 6. الحصول على شهادة المراجع الداخلي المعتمدة ضرورية لممارسة عمله بشكل جيد.
- يتضح للباحثة أن الإعتبارات الأساسية للمراجعة الداخلية تعتبر بمثابة إفتراضات أساسية يمكن الرجوع إليها لبناء إطار لنظرية المراجعة الداخلية وذلك بإعتبارها علم منفصل عن المراجعة وذلك للخصوصية التي تتمتع بها المراجعة الداخلية.

(1). د. حسن محمد حسين أبو زيد، دراسات في المراجعة، (القاهرة: دار الثقافة العربية، 1999م)، ص 238، 239.

(2). محمد إسماعيل عبدالواحد، مقومات تطوير المراجعة الداخلية في إطار معايير حوكمة الشركات، (مصر: جامعة المنصورة، كلية التجارة، مجلة الدراسات التجارية، المجلد 30، العدد الأول، 2006م)، ص 160، 161.

11/1/1 أنواع المراجعة الداخلية

تتمثل أنواع المراجعة الداخلية في:

1. المراجعة المالية

الفحص المنظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بها، لتحديد مدى الإلتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأي متطلبات أخرى موضوعة مسبقاً ويطلق عليها أحياناً اسم مراجعة العمليات حيث أنها تهدف إلى التأكد من سلامة إتمام العمليات المختلفة عن طريق التحقق من إلتزام القائمين على أداء تلك العمليات بالسياسات الإدارية والمالية والمحاسبية⁽¹⁾.

يتضح للباحثة أن المراجعة المالية تمثل المجال التقليدي للمراجعة الداخلية من خلال فحص الإلتزام الذي يعطي تأكيداً للإدارة العليا بأن العاملين يعطون ولاء لسياسات المنشأة وخططها وعقودها والإجراءات والقوانين والأنظمة السارية، ويهدف إلى التأكد من الوجود المادي لأصول المنشأة وتوفير الحماية لها.

2. المراجعة الإدارية

الفحص الشامل للمنشأة ككل، لتقييم أنظمتها المختلفة ورقابتها الإدارية وأدائها التشغيلي وفقاً لطريقة القياس المحددة ضمن الأهداف الإدارية، وذلك للتحقق من فعالية وكفاءة الأداء الاقتصادي للعمليات التشغيلية، ومدى الإلتزام بالقوانين والأنظمة. ويطلق عليها المراجعة التشغيلية، ومراجعة الأداء، والمراجعة الوظيفية، وجميع هذه المصطلحات تهدف إلى وصف عملية المراجعة التي هدفها تقييم فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية لنشاط منشأة ما. وتهدف إلى تقديم تقارير ملاءمة وموثوقة للإدارة في مختلف المستويات بمنفيهم مجلس الإدارة⁽²⁾. يتضح للباحثة أن المراجعة الإدارية تختص بتقييم واختبار النشاطات الإدارية ونتائج الأداء، وفحص شامل لعمليات المنشأة، وتقييم كفاءة استخدام الموارد المالية والبشرية وتقديم التوصيات اللازمة، وهي تمثل تطوراً هاماً في نطاق وطبيعة المراجعة الداخلية، وهي أداة من أدوات الرقابة الإدارية لأن المراجعين التشغيليين يسعون للأطمئنان من أن الحسابات تعكس الحقائق ويقيمون السياسات والإجراءات واستخدام السلطة، وجودة الأداء الإداري، وفعالية الطرق المستخدمة. كما يتضح للباحثة صعوبة وضع حدود فاصلة لأنواع المراجعة الداخلية بسبب شمولية المراجعة لكافة العمليات في المنشأة.

12/1/1 الإطار الفكري للمراجعة الداخلية: يقصد بالإطار الفكري للمراجعة الداخلية النظام المتكامل

من الأهداف والسياسات التي ترتبط بها ويمكن أن تؤدي إلى معايير متسقة، وهو يصف طبيعة ووظيفة وحدود المراجعة الداخلية، وترجع أهمية وجوده إلى ضرورة وجود معايير تحكم الممارسة العملية لمهنة المراجعة

(1) يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري - دراسة تطبيقية، (غزة: الجامعة

الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م)، ص 347.

(2) د. عمرو يسن، دور المراجعة الداخلية في زيادة كفاءة وفعالية البيانات والمعلومات المالية، (الخرطوم، المؤتمر العلمي

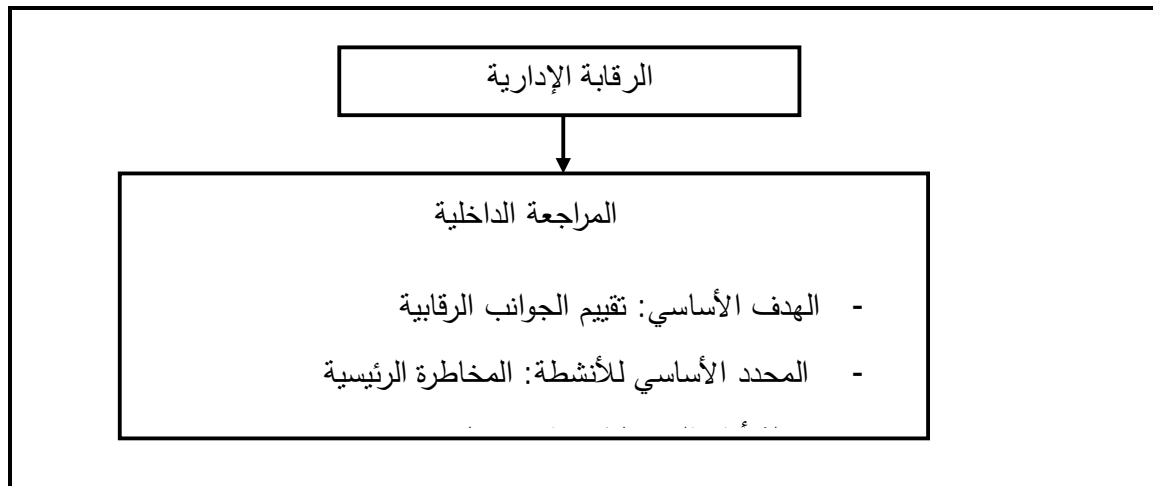
المهني الأول لإتحاد المحاسبين والمراجعين السودانيين بالتعاون مع المنظمة العربية لخبراء المحاسبة القانونيين، للفترة من

22-23 أبريل، 2006م) ص 14.

الداخلية. وهذه المعايير لكي تكون مفيدة وتحقق الغرض منها يتعين أن تبني على هيكل واضح من الأهداف والمبادئ، ويؤدي إلى توفير مرجع يمكن الإستناد إليه لقياس جودة أداء أقسام المراجعة⁽¹⁾. ويوضح الشكل رقم (1/1/1) الإطار الفكري للمراجعة الداخلية.

شكل رقم (1/1/1)

الإطار الفكري للمراجعة الداخلية



المصدر: عبدالفتاح محمد الصحن، آخرون، الرقابة والمراجعة المالية، (الإسكندرية:الدارالجامعية، 2004م)، ص 235. يتضح للباحثة من الشكل أعلاه أن الإدارة هي التي تقوم بعملية التخطيط، والتنظيم، والأشراف على أنشطة المنشأة أي يقع عليه مسئولية الرقابة على تلك الأنشطة وتتبع المراجعة الداخلية منها، ويتمثل الهدف الأساسي للمراجعة الداخلية في توفير تقييم للجوانب الرقابية في المنشأة مما يساعد الإدارة في أداء وظائفها، وتعتبر المخاطرة النسبية للأنشطة المختلفة هي العامل الأساسي يؤثر في توجيه المراجعة الداخلية، ويوفر الاستقلال النسبي عن الوظائف الأخرى داخل المنشأة.

2/1 - المبحث الثاني

(1) د. عبد الفتاح محمد الصحن، آخرون، الرقابة والمراجعة المالية، (الإسكندرية:الدارالجامعية، 2004م)، ص 235.

نظام المراجعة الداخلية ومقوماته

1/2/1 تعريف النظام

النظام في اللغة: يعني ما تَظَمَّت فيه الشئ من خيط وغيره، ويقال نظم اللؤلؤ، ينظمه، ونظَّمه نظاماً ونظماً ونظَّمه، بمعنى ألقه وجمعه في سلك واحد فاننظم وتنظَّم (1). عُوِّف بأنه، مجموعة عناصر مرتبطة وظيفياً، أو مبادئ مرتبطة بطريقة من الحكم، أو خضوع للقوانين وحفاظاً عليها، ويقال حافظ علي نظام الشركة أو الأجور. وجمعه نظم، تطلق أنظمة وأناطيم، نظام الأمر أي قوامه وعماده (2). عُوِّف بأنه، الترتيب والإساق والطريقة، ويقال مازال على نظام واحد بمعنى على نهج واحد أو عادة واحدة (3).

النظام في الإصطلاح: عُوِّف بأنه، إطار شامل يتضمن مجموعة من العناصر والمبادئ والقواعد التي تتفاعل فيما بينها وفقاً لسلسلة من الإجراءات لتحقيق أهدافاً عامة (4). عُوِّف بأنه، مجموعة من العناصر المتصلة ببعضها البعض أو المتداخلة والتي تخضع لخطة عامة أو تخدم هدفاً مشتركاً (5). عُوِّف بأنه، وحدة مكونة من أنظمة فرعية متداخلة تهدف جمعياً إلى تحقيق مجموعة من الأهداف (6). عُوِّف بأنه، مجموعة مرتبة ومرتبطة ببعضها البعض من المكونات أو النظم الجزئية لتحقيق اهدافها (7). عُوِّف بأنه، اثنين أو أكثر من المكونات المترابطة والمتماسكة تتكون من نظم فرعية، كل منها يؤدي دوره لتعمل جمعياً على تدعيم النظام التي تتفاعل لتحقيق الأهداف (8). عُوِّف بأنه، مجموعة من العناصر المترابطة والمتفاعلة مع بعضها بسلسلة من العلاقات (9) العلاقات (9) من أجل أداء وظيفة محددة أو تحقيق هدف معين (10). عُوِّف بأنه، مجموعة من العناصر أو المكونات المرتبطة مع بعضها البعض لتحقيق وظائف معينة (11). عُوِّف بأنه، مجموعة من الأجزاء المادية التي تتضافر معاً

- (1). الأمام جمال الدين أبي الفضل محمد، لسان العرب، (بيروت: دار الكتب العلمية، المجلد الثاني عشر، 2009م)، ص 686.
- (2). د. أحمد مختار عمر، معجم اللغة العربية المعاصرة، (القاهرة: عالم الكتب، 2008م)، ص 2236.
- (3). د. خالد أحمد الصرايرة، أساسيات نظم المعلومات في الإدارة التربوية، (عمان: زمزم للنشر، 2011م)، ص 18.
- (4). د. هاشم أحمد عطية، مدخل إلي نظم المعلومات، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2000م)، ص 27.
- (5). د. أحمد عبدالعزيز الشرايعه، آخرون، الحاسوب وأنظمتها، (عمان: دار وائل للنشر، 2000م)، ص 34.
- (6). ستيفن أ. موسكوف، ومارك ج. سيمكن، نظم المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات- مفاهيم وتطبيقات، ترجمة: كمال الدين سعيد، (الرياض: دار المريخ، 2002م)، ص 21.
- (7). د. أمين السيد أحمد لطفي، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005م)، ص 4.
- (8). Marshall, B. Romney, Paul John Steinbart, **Accounting Information Systems**, (New Jersey Copyright by Pearson Education, 2006), P4.
- (9). د. محمد يوسف حنفاوي، نظم المعلومات المحاسبية، (عمان: دار وائل للنشر، 2001م)، ص 59.
- (10). د. عبد الرازق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، (عمان: دار الثقافة، 2009م)، ص 14.
- (11). د. عبد الحميد بسيوني، المرجع الشامل في نظم المعلومات الإدارية، (القاهرة: دار العلمية للنشر، 2010م)، ص 21.

لتشكل الإطار العام للنظام⁽¹⁾.

تستنتج الباحثة من تعاريف النظام بأنه:

1. إطار يتضمن مجموعة من العناصر والمبادئ والقواعد.
 2. يرتبط بوجود مجموعة من الأهداف التي يراد تحقيقها.
 3. أهداف النظام هو المبرر الأساسي لإستمراره ووجوده.
 4. يتكون من نظم فرعية تهدف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف.
 5. بيئة وحدود النظام من العوامل المؤثرة عليها.
 6. أهداف النظام من العوامل المحددة لكيفية تشغيل الموارد المتاحة والتنسيق بينها لتحقيق الأهداف بكفاءة.
 7. مجموعة من الأجزاء التي تتفاعل لتشكيل الإطار العام للنظام.
- تستطيع الباحثة تعريف النظام بأنه، مجموعة من العناصر أو الأجزاء التي تتفاعل وتتكامل وترتبط مع بعضها البعض ومع البيئة المحيطة بهدف تحقيق أهداف معينة.

1/1/2/1 مكونات النظام

تتمثل مكونات النظام في⁽²⁾:

1. المدخلات: البيانات التي يحصل عليها النظام من عمليات المنشأة مع الغير، وقد تكون مادية أو بشرية.
 2. التشغيل: العمليات أو التفاعل التي تتم بين عناصره المختلفة بهدف تحويل المدخلات إلى مخرجات، وتتكون من جهاز الحاسوب والبرمجيات المستخدمة في معالجة البيانات والملفات.
 3. المخرجات: الأشياء الناتجة عن التشغيل، والتي تخرج من النظام⁽³⁾.
 4. التغذية العكسية: عملية قياس ردة فعل المستفيدين على عمل النظام، تهدف إلى توفير أداة إرشادية لأنشطة النظام، وتعمل على تقويم نتائجه، وتصحيح الأهداف إذا كانت هناك عيوب في أهدافه⁽⁴⁾.
- يتضح للباحثة أن النظام ليست أجزاء مستقلة تعمل بمفردها بل هي أجزاء تعمل مع بعضها البعض كوحدة واحدة، ومرتبطة ارتباطاً وثيقاً لتحقيق مجموعة من الأهداف، والعناصر الأساسية المكونة له تتوافق مع المفاهيم والفروض والمبادئ، ومعظم النظم تحصل على مدخلاتها من البيئة المحيطة بها وتقدم مخرجاتها إليها، ومخرجات النظام المعين يمكن أن يكون مدخلات لنظام آخر والعكس تسمى بالتغذية العكسية.

2/1/2/1 خصائص النظام

- (1). السيد عبد المقصود، ناصر نور الدين، مدخل تحليل وتصميم النظام، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2011م)، ص11.
- (2). فياض حمزة رملي، نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة - مدخل معاصر لأغراض ترشيد القرارات الإدارية، (الخرطوم: دن، 2011م)، ص59.
- (3). ثابت عبدالرحمن إدريس، نظم المعلومات الإدارية في المنظمات المعاصرة، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، 2005م)، ص2.
- (4). د. طارق طه أحمد، مقدمة في نظم المعلومات الإدارية والحاسبات الآلية، (مصر: دار الكتب، 2000م)، ص32.

تتمثل خصائص النظام بالآتي⁽¹⁾:

أ. **الموارد:** لابد من توافر البيئة الأساسية والمتمثلة في مجموعة الموارد المتاحة للنظام، ويمكن أن تكون مادية أو بشرية.

ب. **الأهداف:** يرتبط وجود أي نظام بوجود هدف معين أو مجموعة من الأهداف يراد تحقيقها، وهي التي تحدد طريقة عمله وكيفية إدارة واستخدام الموارد المتاحة له بالتنسيق فيما بينها بما يضمن تحقيق الأهداف.

ج. **البيئة وحدود النظام:** البيئة هي المجال المحيط بالنظام والمجتمع الذي يعمل فيه، والحدود تتمثل في الخطوط المحددة للنظام وتفصله عن البيئة التي يعمل فيها، وغالباً ما يصعب تحديد فاصل بين بيئة وحدود النظام⁽²⁾.

د. **المراحل والأعمال والعناصر:** مجموعة الأعمال والأنشطة التي يجب القيام بها لإتمام المهام المطلوبة من المرحلة المعنية، أما العناصر فهي الأدوات والمهام والأجهزة والأشياء الأخرى التي تمكن من القيام بالأعمال والأنشطة المختلفة في كل مرحلة من المراحل⁽³⁾.

هـ. **القيود:** إن النظام يعمل في بيئة معينة لا يمكن للنظام تحقيق أهدافه بصورة مطلقة بسبب وجود بعض القيود المفروضة على تحقيق هذه الأهداف وتحول دون تحقيقها بصورة مطلقة.

و. **النظم الفرعية:** النظام يتكون من مجموعة من النظم الفرعية لها نفس خصائص النظام الأساسي وتعمل كنظم مستقلة ومتخصصة في وظيفة معينة تساهم في تحقيق أهداف النظام الأساسي ككل⁽⁴⁾.

ز. **مستخدمي النظام:** الأفراد أو الهيئات أو الوحدات التي تستقبل وتستخدم مخرجات النظام إما للإستخدام النهائي أو كمدخلات لنظام آخر⁽⁵⁾.

ح. **الرقابة:** ضرورة وجود مجموعة من القواعد والإجراءات المعنية للتحكم في سير العمل في النظم الفرعية بما يضمن أن تعمل كلها نحو تحقيق الأهداف العامة، وتهدف هذه القواعد والإجراءات إلى إكتشاف الأخطاء والانحرافات بالإضافة إلى تقويم الأداء داخل النظم الفرعية، وأن عدم وجود قواعد وإجراءات محكمة وفعالة للرقابة داخل النظام يؤدي إلى فشل النظام أو عدم قدرته على تحقيق أهدافه⁽⁶⁾.

ط. **الهرمية:** كل نظام يتكون من نظم فرعية، والتي بدورها تتكون من مجموعة من الأجزاء المادية التي تتضافر معاً لتشكل الإطار العام للنظام⁽⁷⁾.

(1). د. أحمد حسين على حسين، نظم المعلومات المحاسبية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2004م)، ص13.

(2). د. عماد الصباغ، نظم المعلومات - ماهيتها ومكوناتها، (عمان: مكتبة دار الثقافة للنشر، 2000م)، ص13.

(3). د. سليمان مصطفى الدلاهمة، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، (عمان: مؤسسة الورق للنشر، 2008م)، ص18.

(4). رايموند مكليود، جيورج شيل، نظم المعلومات الإدارية، تعريب: سرور علي، (الرياض: دار المريخ، 2006م)، ص69.

(5). د. زكي مكي إسماعيل عبد الرحمن، نظم المعلومات الإدارية، (الخرطوم: مطابع السودان للعملة، 2009م)، ص8.

(6). د. محمد الفاتح محمود، نظم المعلومات الإدارية، (القاهرة: الشركة العربية المتحدة، 2011م)، ص16.

(7). د. أحمد رجب عبد العال، الأنظمة والمشكلات المحاسبية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2003م)، ص14.

ي. العلاقات المتبادلة والإعتماد المتبادل بين الأجزاء: تتم من خلال الإجراءات والقواعد التي تربط بين تلك الأجزاء المادية وتحركها وتمنحها الديناميكية اللازمة للتشغيل.

تستنتج الباحثة أن خصائص النظام تكمن في:

1. لا يوجد النظام إلا بتفاعل خصائص الأجزاء المادية والعلاقات القائمة مع بعضها البعض.
2. الإجراءات والقواعد والأهداف تمثل في مجموعها مكونات معنوية غير ملموسة إلا أن لها الأهمية نفسها التي تتصف بها مكونات الأجزاء المادية لخصائص النظام.
3. حدوث أي اضطراب بين هذه العناصر في علاقاتها ينتقل أثره على كل أجزاء النظام وبالتالي يؤثر في أهداف النظام تأثيراً مباشراً.

4. الشمولية: يشمل ويربط بين كل الأجزاء المادية المكونة لها دون تمييز بينها. يتضح للباحثة أن النظام القائم علي التفاعل بين مكوناته لا بد من وجود موارد مادية أو بشرية وهي تمثل المدخلات لأي نظام، فالهدف المطلوب تحقيقه هو الذي يحدد نوعية أجزائه وإجراءات تحليله وتصميمه وتقييمه، وتفاعل أجزائها مع العناصر الأخرى خارج حدود النظام تمثل القيود المفروضة عليه، وهذه الحدود ضرورية لتميز النظام من حيث نوعية المدخلات التي يقبلها وطبيعة المخرجات التي يوفرها، وهي تشمل في داخله عديد من الأنظمة الفرعية.

3/1/2/1 أنواع النظم

تتمثل أنواع النظم في:

أ. النظم المفتوحة

تتفاعل مع البيئة الخارجية بحيث تؤثر فيها وتتأثر بها⁽¹⁾.

ب. النظم المغلقة

تمثل دائرة مغلقة مع نفسها، وتكون تفاعلاتها داخلية مع وحداته المكونة وفي عزلة تامة عنما يدور حولها بالبيئة الخارجية⁽²⁾.

يتضح للباحثة أن النظم المفتوحة تعتمد على العلاقات المتبادلة بينها وبين البيئة المحيطة، أما النظم المغلقة فهي معزول عن البيئة التي تعمل بها ولا توجد علاقات متبادلة بينها وبين البيئة المحيطة.

2/2/1 نظام المراجعة

عُف نظام المراجعة بأنه، عملية منظمة ومنهجية الهدف منها الحصول على دليل موضوعي وتقييمه أحداث والعمليات الاقتصادية للمنشآت محل المراجعة، وذلك من أجل التأكد من درجة التطابق بين ما يتم مراجعته وبين الخطط والمعايير الموضوعية مع توصيل النتائج إلى المستفيد منها⁽¹⁾. عُف بأنه، فحص القوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وعمل إنتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية

(1). د. عثمان الكيلاني، آخرون، المدخل إلي نظم المعلومات الإدارية، (عمان: دار المناهج للنشر، 2005م)، ص49.

(2). د. سادات فيصل عبد الفتاح، نظم المعلومات المحاسبية، (أمدردمان: مطبعة دار جامعة القرآن الكريم، 2010م)، ص24.

والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية⁽²⁾. عُرِفَ بأنه، عملية تجميع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل ومستقل لإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى تمثيل وتطابق المعلومات المتعلقة بوحدة اقتصادية للواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة وتبليغها للمهتمين لمساعدتهم في إتخاذ القرارات⁽³⁾. عُرِفَ بأنه، عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات بشكلموضوعي على تأكيدات تتعلق بنتائج تصرفات وأحداث اقتصادية التي يرتبط بها الفرد أو التنظيم الذي يقوم بعمل تلك التأكيدات لتحديد مدى وجود تطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة وتوصيل النتائج إلى مستخدمي التقارير⁽⁴⁾. عُرِفَ بأنه، وظيفة يقوم بها شخص أو "أشخاص" أو جهاز من داخل المنشأة من أجل خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن كافة أنظمة الرقابة الداخلية تعمل بكفاءة وفعالية لتحقيق جميع أهداف النظام الرقابي كما حددته اللوائح والنظم داخل المنشأة⁽⁵⁾.

تستنتج الباحثة من تعاريف نظام المراجعة بأنه:

1. عملية منهجية منتظمة، تعتمد على التخطيط المسبق لما سوف يقوم به المراجع.
 2. نظام المراجعة علم له مبادئ ومعايير وقواعد متعارف عليها.
 3. الحصول على الأدلة والقرائن الملائمة وتقييمها بطريقة موضوعية.
 4. الإلتزام بالعناصر محل الفحص للمعايير الموضوعية كأساس للتقييم وإبداء الرأي الشخصي.
 5. تبليغ الأطراف بنتائج المراجعة.
 6. نظام المراجعة يمثل الفحص والتحقيق والتقرير.
 7. المعلومات تحت المراجعة يجب أن تكون قابلة للإثبات.
 8. يسعى نظام المراجعة إلى تحقيق العديد من الأهداف التي منها، الحكم على مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة وعن مركزها المالي في نهاية فترة مالية محددة.
 9. المستفيدون هم أشخاص أو مؤسسات يتخذون قرارهم بناءً على تقرير المراجعة.
- تستطيع الباحثة تعريف نظام المراجعة بأنه، نظام يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والأساليب،

(1). د. إبراهيم طه عبد الوهاب، نظرية المراجعة ودراسات متقدمة في المراجعة، (المنصورة: مكتبة دار الجلاء، 2000م)، ص13

(2). د. يوسف محمد أبو جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، (عمان: مؤسسة الوراق، 2000م)، ص7.

(3). د. منصور أحمد البديوي، د. شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2003م)، ص13.

(4). د. أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2009)، ص2.

(5). د. علي عبدالقادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرياً وتطبيقاً، (عمان: مطابع الأرز، 2009م)، ص19.

والقواعد التي يمكن بواسطتها قيام المراجع بفحص منتظم للدفاتر والسجلات والمستندات والحصول على الأدلة والقرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية وكفاءة الإدارة في إستغلال الموارد المتاحة لديها.

1/2/2/1 وظائف نظام المراجعة:

تتمثل وظائف نظام المراجعة في⁽¹⁾:

1. فحص الدفاتر والسجلات والمستندات.
 2. إيصال المعلومات التي يحصل عليها المراجع من خلال عملية نظام المراجعة وهو ما يسمى بالمنتج النهائي لنظام المراجعة ويتمثل في تقرير المراجع.
- تستطيع الباحثة إضافة الوظائف التالية:

1. التأكد من أن النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي سليم.
2. التأكد من أن هذه النظم هي الأنسب للمنشأة وتتلاءم مع طبيعتها ونشاطها وحجمها.

2/2/2/1 أهداف نظام المراجعة

يسعى نظام المراجعة إلى تحقيق الأهداف التالية:

أ. الأهداف التقليدية لنظام المراجعة، تتمثل في⁽²⁾:

1. الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات.
 2. التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بدفاتر وسجلات المنشأة، وتقرير مدى الإعتماد عليها⁽³⁾.
 3. إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش.
 4. تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق الزيارات المفاجئة للمنشأة، وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية بها.
 5. إعتماد الإدارة على التقارير المالية التي يقدمها نظام المراجعة في رسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضراً ومستقبلاً⁽⁴⁾.
 6. طمأننة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من إتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.
- ب. الأهداف الحديثة لنظام المراجعة، تتمثل في⁽⁵⁾:
1. مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على أسباب عدم تحقيق الأهداف الموضوعية من قبل المنشأة.

(1). د. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية، (عمان: دار وائل للنشر، 2001م)، ص 14.

(2). د. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، (عمان: دار وائل للنشر، 2006م)، ص 27.

(3). حاتم كريم كاظم، رزاق صادق رزاق، دور المدقق في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره في تحديد حجم عينة التدقيق - دراسة تحليلية، (كربلاء: جامعة كربلاء، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 8، العدد 33، 2012م)، ص ص 119، 120.

(4). د. محمد علي الزبيدي، تقييم نظام الرقابة الداخلية في مكاتب المراجعة اليمنية، (صنعاء: جامعة صنعاء، كلية التجارة والاقتصاد، مجلة كلية التجارة والاقتصاد، العدد 30، 2008م)، ص 115.

(5). د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة - الناحية النظرية، (عمان: دار المسيرة، 2006م)، ص 19.

2. تقييم النتائج التي تم التوصل إليها مقارنة مع الأهداف المرسومة.
 3. تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاية الإنتاجية عن طريق محو الإسراف على جميع أنشطة المنشأة⁽¹⁾.
 4. تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لأفراد المجتمع الذي يعمل فيه المنشأة.
 5. التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المتعمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير⁽²⁾.
- تستنتج الباحثة أن أهداف نظام المراجعة تسعى إلى تحقيق مايلي:

1. كشف الغش والإختلاس والتزوير.
 2. تقييم أنظمة الرقابة الداخلية ومدى إمكانية الإعتماد عليها في إجراء عمليات المراجعة.
 3. مساعدة الأجهزة الحكومية المختلفة في التخطيط للإقتصاد القومي.
 4. توفير جو نفسي في المنشآت بوجود جهة تراقب وتكتشف وتعالج الأخطاء، حيث يقلل ذلك من إرتكاب الأخطاء أوالتلاعب أو الغش.
 5. مساعدة المنشآت في التنبؤ بالفشل المالي، والإسهام في تحقيق الرفاهية للمجتمع.
- تستطيع الباحثة إضافة الأهداف التالية:

- 1.مراجعة كافة الأحداث والوقائع، وتقييم أدلة وقرائن الإثبات واختيار الموضوعي منها للتأكد والتحقق من عدالة القوائم المالية.
2. طمأنة المستثمرين والدائنين على أموالهم.
3. الثقة في صدق وسلامة البيانات التي تمكن الإدارة من إتخاذ القرارات والتنبؤ بالفشل المالي.
4. المساعدة في تحديد الوعاء الضريبي، ومن ثم مبلغ الضريبة الواجب دفعه.

3/2/2/1 أهمية نظام المراجعة

تتمثل أهمية نظام المراجعة في إعتباره وسيلة تخدم أطراف متعددة سواء داخل المنشأة أو خارجها، والتي تعتمد إعتقاداً كبيراً على البيانات والمعلومات المحاسبية للمنشأة، وذلك في إتخاذ قراراتها أو رسم خططها المستقبلية أو التنبؤ بالفشل المالي، خصوصاً إذا تم إعتماؤها من قبل جهة محايدة ومستقلة عن إدارة المنشأة، مما يدعم الثقة في هذه البيانات من قبل تلك الجهات⁽³⁾. وتتمثل أهمية نظام المراجعة في الآتي⁽⁴⁾:

1. الإدارة: تعتمد الإدارة على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها واتخاذ القرارات الملائمة، وتقييم ذلك وتحديد الإنحرافات وأسبابها ووضع الحلول المناسبة لتحقيق أهداف المنشأة، وأيضاً تعتمد الإدارة

(1). عاهد عيد سرحان، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين، (غزة: الجامعة الاسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م)، ص27.

(2). د.أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحية النظرية والعلمية، (الإسكندرية: مؤسسة الشباب الجامعية، د.ت)، ص17.

(3). نسرين الأمين قمر الدين، التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة المراجعة، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2014م)، ص46.

(4). د.عبد الماجد عبد الله حسن، مبادئ المراجعة، (أمدردمان: دار جامعة أمدردمان الإسلامية للنشر، 2002م)، ص12.

على البيانات المحاسبية الصحيحة لرسم الخطط والسياسات.

يتضح للباحثة أن أهمية نظام المراجعة بالنسبة للإدارة تظهر من خلال إعتقادها على البيانات المحاسبية التي توفرها تقارير نظام المراجعة في وضع الخطط وتنفيذها واتخاذ القرارات الملائمة والتنبؤ بالفشل المالي، وتمتد أهميتها إلى توفير جو من الثقة للإدارة بأنها تسير في الطريق الصحيح، وتُقيم أنظمة الرقابة الداخلية.

2. رجال الأعمال: ظهور الشركات المساهمة وتوزيع ملكية رأس المال على عدد كبير من المساهمين، وظهور سوق الأوراق المالية وتداول أسهم هذه الشركات فيها، أصبحت هناك حاجة ضرورية لدى رجال الأعمال والمساهمين ليتعرفوا على الظروف المالية لهذه الشركات ومدى سلامة مراكزها المالية لكي يتمكنوا من توجيه مدخراتهم واستثماراتهم نحو المشروعات الناجحة أو التي تحقق أرباحاً عالية⁽¹⁾.

يتضح للباحثة أن أهمية نظام المراجعة لرجال الأعمال يتمثل في أنه يعتبر مصدر أساسي للمعلومات من خلال تقارير نظام المراجعة وتعطيهم الثقة في الاستثمار وتحميهم من الغش والإختلاس والتلاعب، وتساعدهم في الحصول على التمويل الذي مصدره الإقتراض سواء من المصارف أو من المؤسسات الائتمانية، أو الموردين، لأن هذه الجهات تطلب من المقترض أن تكون قوائمه المالية مصدق عليها.

3. الدائنون: يعتمد الدائنون على تقرير نظام المراجعة عن سلامة وصحة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالإلتزام، وذلك قبل منح المشروع الإئتمان التجاري والتوسع فيه، حيث تتفاوت الخصومات التي يمنحها الدائنين والموردين للمنشأة المقترضة وذلك وفقاً لقوة المركز المالي⁽²⁾.

يتضح للباحثة أن أهمية نظام المراجعة للدائنين يظهر من خلال إعتقاد الجهات المانحة للتمويل على التقارير المالية المنشورة للمنشآت والمصادق عليها من قبل المراجع، حيث تقوم المصارف قبل منح القروض لهذه المنشآت بتحليل تقاريرها وفحصها حتى تضمن قدرة المنشآت على سداد قروضها.

4. الجهات الحكومية: تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المراجعة في الكثير من الأغراض منها، الرقابة ورسم السياسات الاقتصادية للدولة، وفرض الضرائب، حيث لا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون

بيانات موثوقة فيها ومعتمدة⁽³⁾.

يتضح للباحثة أن أهمية نظام المراجعة تتضح من خلال:

(1) منصور ياسين الأديمي، دور جمعية المحاسبين القانونيين في تطوير الأداء المهني في الجمهورية اليمنية في ضوء معايير المراجعة الدولية، (صنعاء: جامعة صنعاء، مجلة كلية التجارة والاقتصاد، العدد 23، 2005م)، ص 10، 9.

(2) إياذ موسى إبراهيم أبو فياض، أثر استخدام مدخل إدارة الجودة الشاملة في تحسين كفاءة وفاعلية المراجعة الداخلية، (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م)، ص 24.

(3) د. سامي الوقاد، د. لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات، (عمان: مكتبة المجتمع العربي، 2009م)، ص 26.

1. العمل علي زيادة الثقة والتأكد من سلامة المعلومات وكفايتها حتى يتسني لمستخدميها إتخاذ القرارات الرشيدة وتخفيض مخاطراتخاذ القرارات غير السليمة والتنبؤ بالفشل المالي.

2. إعطاء مصداقية لما تقدمه المنشأة من معلومات محاسبية لمالكي المنشآت والمساهمين في رأس مالها.

4/2/2/1 فروض المراجعة

عرفت الفروض بأنها، معتقدات ومتطلبات سابقة وأساسية تعتمد عليها الأفكار والمقترحات والقواعد، وهي تعتبر الأساس في نظرية وتتمثل فروض المراجعة في الآتي⁽¹⁾:

1. عدم وجود تعارض في المصالح بين المراجع والقائمين بإعداد المعلومات المالية.

2. وجوب التزام المراجع بواجبات مهنية محددة.

3. إمكانية فحص المعلومات المالية والقوائم.

4. وجود نظام رقابة داخلي سليم.

5. ثبات حقائق الماضي في المستقبل ما لم يظهر تغيير في الظروف⁽²⁾.

6. خلو القوائم المالية المقدمة للفحص من الأخطاء غير العادية أو التلاعب.

7. الصدق في محتويات التقرير.

5/2/2/1 أنواع المراجعة

تتمثل أنواع المراجعة في الآتي:

أولاً: من حيث الهيئة القائمة بعملية المراجعة، تتمثل في⁽³⁾:

1. **المراجعة الداخلية:** الفحص المنظم لعمليات المنشأة ودفاتها وسجلاتها بواسطة هيئة داخلية أو محاسبين قانونيين تابعين للمنشأة، ويهدف هذا النوع إلى تحقيق أكبر كفاية إدارية ونتاجية ممكنة للمنشأة، وذلك عن طريق محو الإسراف واكتشاف الأخطاء أو التلاعب في الحسابات والتأكد من صحة البيانات التي تقدم للإدارة لتسترشد بها في رسم خططها وإتخاذ قراراتها ومراقبة تنفيذها.

يتضح للباحثة أن هذا النوع من المراجعات يتم عن طريق إدارة مستقلة داخل المنشأة تعمل على الحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى.

2. **المراجعة الخارجية:** الفحص الإنتقادي المحايد لدفاتر وسجلات ومستندات المنشأة بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب وفقاً لنوع المراجعة المطلوبة منه وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن

(1). د.عاصم محمد الفضل الربيع، دور المراجعة في التحقق من تطبيق قواعد حوكمة الشركات في المصارف، (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2012م)، ص46.

(2). الطيب حامد إدريس موسي، دور المراجعة البنائية في تحسين الأداء البيئي- دراسة ميدانية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2011م)، ص42.

(3). د.محمد سمير الصبان، د. عبد الوهاب نصر على، المراجعة الخارجية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002م)، ص30.

صدق وعدالة القوائم المالية للمنشأة⁽¹⁾. وعُرفت المراجعة الخارجية بأنها، المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المنشأة حيث هذا الطرف مستقلاً عن إدارتها، والغرض منها الوصول إلى تقرير حول عدالة الميزانية العمومية لوضع المنشأة المالي، وعدالة تصوير الحسابات الختامية لنتائج الأعمال خلال الفترة المالية المعينة⁽²⁾.

يتضح للباحثة أن هذا النوع من المراجعات يحقق للمراجع الخارجي الذي يعتبر وكيل بأجر عن المساهمين وأصحاب المشروع مبدأ الاستقلال، حيث يعتبر المراجع الخارجي فيه غير خاضع بالتبعية لمجلس الإدارة ولا يسعى إلى تحقيق أهدافها.

ثانياً: من حيث الإلزام بعملية المراجعة، تتمثل في:

1. المراجعة الإلزامية: تفرضها التشريعات القانونية والتي تلزم المنشأة بضرورة إستخدام مراجع الحسابات لمراجعة حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لهذه المنشأة، حيث يترتب على عدم القيام بهذا النوع من المراجعات وقوع مخالفات تحت طائلة العقوبات المقررة⁽³⁾. وتلزم المنشأة بهذا النوع من المراجعات وفقاً لأحكام القوانين النافذة والمعمول بها⁽⁴⁾.

يتضح للباحثة أن هذا النوع من المراجعات تفرضها التشريعات والقوانين النافذة والتي تلزم المنشآت بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباتها، وذلك لضمان الحفاظ على حقوق الجهات الأخرى التي لها علاقة بالبيانات المحاسبية الخاصة بهذه المنشآت.

2. المراجعة الاختيارية: تتم بإرادة أصحاب المنشأة واختيارهم دون وجود إلزام قانوني، لذلك فهي تناسب المنشآت الفردية وشركات الأشخاص. حيث كانت التشريعات القانونية في الماضي لا تتدخل في تعيين مراجع خارجي لمراجعة حسابات بل تركت ذلك لإختيار المنشآت ذاتها⁽⁵⁾.

يتضح للباحثة أن المراجعة الاختيارية تتم دون إلزام قانوني، حيث تلجأ بعض المنشآت إلى القيام بهذا النوع من المراجعات من خلال الإستعانة بخدمات المراجع الخارجي في مراجعة حساباتها واعتماد قوائمها السنوية، ونتيجة لذلك تتحقق فوائد تتمثل في طمأنة المساهمين من صحة المعلومات المحاسبية والمالية، وعن نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشأة.

ثالثاً: من حيث توقيت عملية المراجعة، تتمثل في:

-
- (1). د. عبد الوهاب نصر على، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2009م)، ص14.
- (2). د. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، (القاهرة: دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2000م)، ص17.
- (3). د. محمد توفيق محمد، د. علي إبراهيم طلبه، دراسات في المراجعة والرقابة المالية، (الإسكندرية: مطابع الدار الهندسية، 2000م)، ص8.
- (4). د. عبد الوهاب نصر على، د. محمد سمير الصبان، المراجعة الخارجية - المفاهيم الاساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2007م)، ص33.
- (5). د. أمين السيد لطف، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2007م)، ص155.

1. المراجعة النهائية: تبدأ بعد إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية عن فترة محاسبية معينة، حيث يقوم المراجع الخارجي بممارسة عمله عند إنتهاء الفترة المالية أى بعد أن يقوم المراجع الداخلي من الإنتهاء من عمله في إعداد الدفاتر المحاسبية النهائية والحسابات الختامية وذلك يضمن للمراجع الخارجي بأن جميع الحسابات مقفلة كلياً وعدم حدوث أى تعديلات في البيانات وتتميز بأنها تتم بعد إنتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، وتناسب المنشآت صغيرة الحجم التي لا يوجد بها عمليات كبيرة⁽¹⁾. يتضح للباحثة أن المراجعة النهائية تتم بعد إقفال الدفاتر والسجلات في نهاية السنة المالية قد يؤدي إلى عدم الإهتمام من قبل العاملين في المنشأة بأداء الأعمال المطلوبة منهم بشكل صحيح، وأن اكتشاف الأخطاء والتلاعب والسجلات في نهاية السنة المالية قد يترتب عليه عدم إمكانية المعالجات الدقيقة أو محاولة تفاديها، وأن القيام بهذا النوع من المراجعات قد يؤدي إلى أرباك العمل وارهاق العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة نتيجة لضغط العمل.

2. المراجعة المستمرة: تتم عمليات الفحص وإجراء الإختبارات على مدار السنة المالية للمنشأة وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة وفقاً لبرنامج زمني محدد سلفاً مع ضرورة إجراء مراجعات أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد الحسابات الختامية، وهي تلائم المنشآت كبيرة الحجم⁽²⁾.

يتضح للباحثة أن المراجعة المستمرة تتم على مدار السنة سواء بشكل منتظم أو غير منتظم، وتحقق للمنشآت فوائد ومميزات عديدة منها:

1. تساعد على زيادة نطاق الفحص وتفصيلاته.
2. سرعة إكتشاف الأخطاء والتلاعب مما يؤدي إلى تخفيض احتمالات حدوثها، وذلك من خلال تردد المراجع الخارجي أو موظفيه على المنشأة محل المراجعة بصورة مستمرة.
3. تصحيح الأخطاء أول بأول وتقليل فرص التلاعب.
4. تساعد على الإنتهاء من عملية الفحص والمراجعة بعد إنتهاء السنة المالية بفترة وجيزة، مما يساعد على العرض المبكر للقوائم المالية.

رابعاً: من حيث نطاق عملية المراجعة، تتمثل في:

1. المراجعة الكاملة: فحص جميع العمليات المثبتة في الدفاتر والسجلات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة وخالية من الأخطاء والغش والتلاعب، وفي ظل هذا النوع من المراجعة فأن سلطة المراجع الخارجي غير مقيدة بشرط⁽³⁾.

يتضح للباحثة أن المراجعة الكاملة لا يقصد به فحص كل العمليات المحاسبية التي تمت خلال فترة محاسبية معينة، بمعنى مراجعة جميع القيود والعمليات في دفاتر المنشأة قد لا يكون ممكناً من الناحية العملية بالنسبة

(1). د. زهير إبراهيم الحدر، علم تدقيق الحسابات، (عمان: دار البداية، 2009م)، ص 23.

(2). د. حسام إبراهيم حسن، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، (عمان: دار البداية، 2010م)، ص ص 26، 27.

(3). د. أحمد حلمي جمعه، المدخل إلى التدقيق الحديث، (عمان: دار صفاء للنشر، 2005م)، ص 10.

للمنشآت كبيرة الحجم، وهذا سوف يؤدي إلى زيادة أعباء المراجعة فضلاً عن تعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة والذي يحرص المراجع الخارجي على مراعاتها باستمرار.

2. المراجعة الجزئية: تقتصر على قيام المراجع الخارجي بمراجعة بعض العمليات أو البنود دون غيرها، وفي هذه الحالة لا يمكنه الخروج برأي حول القوائم المالية ككل، وإنما يقتصر تقريره على ما حدده له من مواضيع، ويحصل المراجع على عقد كتابي يوضح فيه نطاق عمل المراجعة الموكولة إليه حتى لا ينسب إليه إهمال أو تقصير في القيام بمراجعة بند لم يعهد إليه أصلاً مراجعته، وبذلك يحمي نفسه بواسطة العقد من أية مسؤوليات⁽¹⁾.

يتضح للباحثة أن هذا النوع من المراجعات مسؤولية المراجع الخارجي محدودة وفقاً لنصوص العقد الموقع مع العميل ولا يكون مسؤولاً عن أي أضرار تنشأ أو يتم اكتشافها لاحقاً في أي بند لم يعهد إليه أصلاً مراجعته.

خامساً: من حيث الشمول مدى المسؤولية في التنفيذ، تتمثل في:

أ.مراجعة عادية "شاملة": مراجعة البيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والمستندات ومفردات القوائم المالية للتأكد من مدى عدالة هذه القوائم ودلالاتها للمركز المالي، ومدى الإعتماد عليها وإصدار تقرير يحتوي على رأي فني محايد لعدالة القوائم المالية⁽²⁾.

يتضح للباحثة أن هذا النوع من المراجعات يتم من خلال مراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للمنشأة محل المراجعة، ويمكن تطبيقها في المنشآت صغيرة الحجم، ولا يمكن تطبيقها في المنشآت الكبيرة الحجم لأن ذلك يؤدي إلى زيادة أعباء المراجعة ويتعارض هذا النوع من المراجعات مع عاملي الوقت والتكلفة.

ب. مراجعة لغرض معين: مراجعة موضوع محدد بهدف البحث عن حقائق معينة، وأن المراجع الخارجي يستخدم نفس الإجراءات المتبعة في عملية المراجعة العادية عند قيامه بعملية المراجعة لغرض معين "الفحص" إلا أن الفحص والمراجعة يختلفان بالآتي⁽³⁾:

1. الهدف: تهدف عملية المراجعة إلى إبداء الرأي عن عدالة وصدق القوائم المالية. أما عملية الفحص تهدف إلى البحث عن حقائق معينة والوصول إلى نتائج معينة تحقق غرض محدد.

2. نطاق العمل: يتحدد نطاق العمل الذي يقوم به المراجع في عملية المراجعة في ضوء معايير المراجعة المتعارف عليها ومنها، بذل العناية المهنية وإخلاء مسؤوليته القانونية وبحيث يكون قادراً على تحقيق أهداف

(1). د.محمد سمير الصبان، د.عبدالله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2002م)، ص42.

(2). عبدالكريم محمد علي، أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على تحسين كفاءة أداء المراجعة الخارجية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2012م)، ص101.

(3). د.عبيد سعد شريم، د. لطف حمود بركات، دراسات في المراجعة، (صنعاء: مركز الأمين للتصوير وخدمات الحاسب الآلي، 2005م)، ص ص134، 135.

عملية المراجعة. أما نطاق عملية الفحص فتحدد في ضوء الهدف الذي يسعى المراجع إلى تحقيقه عند قيامه بعملية الفحص.

3. التوقيت والدورية: تتم عملية المراجعة بصفة دورية كل سنة للحكم على سلامة ودقة القوائم المالية، في حين أن عملية الفحص تتم ووفقاً للوقت الذي تحددها الجهة الطالبة للفحص ولا تتصف بالدورية⁽¹⁾.

4. المسؤولية: يكون المراجع مسؤولاً عن عملية المراجعة أمام صاحب المنشأة في المنشآت الفردية، وأمام الشركاء في شركات الأشخاص، وأمام الجمعية العامة في الشركات الأموال، وأمام الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في المؤسسات الحكومية لأن هذه الجهات هي التي عينته للقيام بعملية المراجعة. أما المسؤولية في حالة عملية الفحص لغرض معين فيكون المراجع مسؤولاً أمام الجهة الطالبة للفحص فقد يكون فرداً أو شركة أو مصرف وغيرها⁽²⁾.

5. التقرير: يقدم المراجع بعد انتهاء عملية المراجعة تقريراً يوضح فيه رأيه الفني حول عدالة وصدق القوائم المالية ومدى تمثيلها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويكون شكل التقرير موحداً فالتقرير النظيف يحتوي على فقرة تمهيدية وفقرة النطاق وفقرة الرأي، وفي حالة التحفظ في الرأي فإنه يكون هناك فقرة أخرى توضيحية أو تفسيرية. أما شكل التقارير في حالة عملية الفحص فإن المراجع يوضح في المقدمة طبيعة المهمة ثم الخطوات التمهيدية التي نفذها والأساليب والإجراءات التي استخدمها والبيانات والمستندات التي شملها الفحص، ثم يعرض النتائج والتوصيات⁽³⁾.

يتضح للباحثة أن الهدف من تحديد أنواع المراجعات هو تحديد الصفة القانونية للجهات التي تقوم بعملية المراجعة، وهذه الجهات قد تكون ذات ملكية عامة أو خاصة، وهناك نوع من المراجعات مستمدة من القانون وتتم بحسب نص منها، وبعضها لا يتطلب القانون إجرائها وإنما يحرص المستفيدين منها على إجرائها لغرض أو لآخر حتى يطمئنوا على سلامة وصحة حساباتهم، كما أن مفهوم عملية المراجعة يقوم على تقييم الأحداث والعمليات الاقتصادية للمنشآت محل المراجعة، وتقييم ومتابعة تنفيذ الخطط وبيان أسباب عدم تنفيذها، فإذا كان هدف المراجعة هو إبداء رأي الفني محايد عن صحة وعدالة القوائم المالية وأن القوائم المالية تعبر عن حقيقة المركز المالي، فإن بعض التقسيمات السابقة لا تغطي مفهوم وأهداف المراجعة، كالمراجعة الجزئية، والمراجعة النهائية، والمراجعة الاختيارية، غير أن بعضها الآخر يشمل كافة جوانب مفهوم وأهداف المراجعة، كالمراجعة الكاملة، و المراجعة المستمرة، و المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية.

3/2/1 نظام المراجعة الداخلية

عُرف نظام المراجعة الداخلية بأنه، عملية فحص للقوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وعمل إنتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة

(1) غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص16

(2) د. حاتم محمد الشيشني، أساسيات المراجعة، (صنعاء: المكتبة العصرية، 2007م)، ص40

(3) د. حامد شاكر العسكري، التدقيق مدخل استراتيجي، (عمان: دار الشروق للنشر، 2000م)، ص35.

المركز المالي والحصول على الأدلة الكافية لإبداء رأي الفني محايد عن صحة وعدالة القوائم المالية⁽¹⁾.
عُرف بأنه، عملية فحص منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية⁽²⁾. عُرف بأنه، مجموعة من أوجه النشاطات المستقلة داخل المنشأة أنشأتها الإدارة لضمان دقة البيانات المحاسبية والتأكد من الإجراءات المتخذة لحماية الأصول بالمنشأة والسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة مع التحقق من صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى ثم إقتراح التحسينات لكي يصل المنشأة إلي الكفاية الإنتاجية القصوى⁽³⁾.

تستنتج الباحثة من تعاريف مفهوم نظام المراجعة الداخلية الآتي:

1. تتكون من مجموعة من المراجعين الداخليين الذين يعملون داخل المنشأة.

2. تختلف عن نظام المراجعة الخارجية.

3. تطبق على المنشآت المختلفة مهما كبر حجمها.

تستطيع الباحثة تعريف نظام المراجعة الداخلية بأنه، النظام المسؤول عن تقييم أنظمة الرقابة الداخلية بما في ذلك النظام المحاسبي للتحقق من سلامتها وملاءمتها وتحديد أوجه القصور فيها أن وجدت، وإقتراح الوسائل والإجراءات اللازمة لعلاجها بما يكفل حماية أصول المنشأة وممتلكاتها، والتأكد من التزامها بالأنظمة واللوائح والإجراءات المالية والتحقق من كفايتها وملاءمتها. ويؤديها موظفون من داخل المنشأة.

1/3/2/1 مقومات نظام المراجعة الداخلية

تتمثل مقومات نظام المراجعة الداخلية بالآتي⁽⁴⁾:

1. **الهيكل التنظيمي الجيد:** يعتبر توافر هيكل تنظيمي جيد للمنشأة نقطة البداية لتحقيق الرقابة الداخلية الفعالة، ويختلف الهيكل التنظيمي للمراجعة الداخلية من منشأة لأخرى تبعاً لحجم وانتشار أعمالها جغرافياً وطبيعة نشاطها وعدد الفروع التابعة لها⁽⁵⁾ ولكل هيكل تنظيمي إطاراً أو نطاقاً متعارفاً عليه بناءً عليه ترتب العمل التنظيمي بالمنشأة وينحصر في تحديد المسؤوليات وتقسيم العمل وبيان مركز إتخاذ القرار، والهيكل التنظيمي الجيد لنظام المراجعة الداخلية يجب أن يتصف بالميزات الآتية⁽⁶⁾:

أ. **البساطة:** غير معقد وبسيط وبوضوح خطوط الإتصال بين المستويات الإدارية، وتكون ذات فائدة.

(1). د. يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، (عمان: مؤسسة الوراق للنشر، 2000م)، ص7.

(2). د. محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2002 - 2003م)، ص7.

(3). د. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية، (عمان: دار وائل للنشر، 2000م)، ص181.

(4). د. نادر شعبان إبراهيم السواح، أثر المعاملات الإلكترونية والعمليات الممكنة علي منهجية وأساليب المراجعة الداخلية في البنوك التجارية، (مصر: جامعة المنوفية، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2005م)، ص130.

(5). عاصم إبراهيم محمد يوسف، دور نظام الإحصاء المالي الحكومي في تحسين كفاءة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات العامة، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2013م)، ص158.

(6). د. أمين السيد أحمد لطفى، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، (القاهرة: الدار الجامعية، 2005م)، ص111.

ب. مرونة: تسمح بمواجهة أى نوع من التوسعات دون الإخلال بالنظام.

ج. الوضوح:يسهل فهمه واستيعابه بواسطة جميع العاملين على مختلف المستويات الإدارية في المنشأة.

د.الموقع التنظيمي: يتطلب الموقع التميز أمام المسؤولين وأن يكون له سلطة كافية لتعزيز وتقوية الاستقلال الذي يتحقق بناءً على الموقع التنظيمي. وكذلك لابد من التأكد من وجود تغطية واسعة لعملية المراجعة. يتضح للباحثة أن الهيكل التنظيمي الجيد الذي يتصف بالمرونة والبساطة والوضوح يفيد نظام المراجعة الداخلية ويبدأ بتوظيف الأنظمة المختلفة ووضعها في مجموعات متجانسة تكلف للقيام بأداء هذه الأنشطة التي تعمل بكل نجاح، ويوفر أساليب فعالة ذات كفاءة تعمل على تنظيم وفحص المعلومات والبيانات بالمنشآت المختلفة.

2.النظام المحاسبي السليم:النظام الذي يعد وفق الأسس واللوائح المحاسبية المتعارف عليها، يعتبر من المقومات الأساسية لنظام المراجعة الداخلية لأنه يمثل الخطة التي تتكون من مجموعة من الترتيبات الخاصة بتسجيل البيانات المحاسبية على مستوى المنشأة الاقتصادية واعداد قوائم وحسابات ختامية وموازنات تخطيطيه بهدف خدمة أهداف الرقابة المالية الاقتصادية⁽¹⁾. وأن مقوماتالنظام المحاسبي الجيد الذي يزيد من دقة نظام المراجعة الداخلية تتمثل في⁽²⁾:

أ. المجموعة المستندية:تغطي وتحدد دور كل نشاطبذقة وبالشكل الذي يتماشى مع إنسياب حركة العمل.

ب.المجموعة الدفترية المتكاملة: تسمح بتسجيل أوجه النشاط وفرض الرقابة عليه والإطمئنان على سلامة الموجودات.

ج. مجموعة التقارير المالية: تساعد على متابعة تحصيل الايرادات ومتابعة الصرف.

د. مجموعة تعليمات الرقابة الداخلية: توضح توزيعات العمل وتحدد الاختصاصات والسلطات والمسئوليات وخطوط سير العمل على النحو الذي يسهل التنفيذ والرقابة⁽³⁾.

3.الكفاءة المناسبة من الأفراد:لابد من وضع نظام خاص للأفراد الذين يكونوا نظامالمراجعة الداخلية ويكون هذا النظام بشكل جيد ويعمل على إستيعاب الأفراد ذوى الكفاءةووفق أسس علمية وفنية مع مراعاة الجوانب السلوكيةوالأخلاقية في مسألة الإختيار مع توفير المعينات وبيئة العمل المناسبة وفرص التدريب المستمر⁽⁴⁾.

(1) بدر آدم محمد، تقويم نظام الرقابة الداخلية في بيئة النظم المحاسبية الالكترونية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2012م)، ص58.

(2) غاشوش عابدة، لقصير مريم، دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، (الجزائر: جامعة منتوري قسنطينة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، 2011م)، ص20.

(3) د.علي عبد القادر ذنبيات، نوال كفوس، مدى إلتزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية وأثر ذلك على أدائها المالي، (الأردن: الجامعة الأردنية، كلية العلوم الإدارية، مجلة الدراسات، المجلد39، العدد1، 2012م)، ص35.

(4) د. نادر شعبان إبراهيم، مرجع سابق، ص94.

4. **الاستقلالية:** أن يتمتع نظام المراجعة الداخلية بالاستقلال الكامل فلا يتأثر بأي مؤثرات خارجية تؤثر على إبداء رأيه الفني، والاستقلال يعني عدم وجود تهديدات تهدد قيام وظيفة المراجعة الداخلية ومديريها بمسئولياتهم فينبغي أن يكون لرئيس وظيفة المراجعة الداخلية قدرة الوصول المباشر غير المقيد للإدارة العليا⁽¹⁾.

5. **مدى الكفاية أو جودة الخدمة:** يتعين على قسم المراجعة الداخلية القيام بالمراجعة المطلوبة بكل شمول وأن يكون هنالك سلطات صريحة وواضحة يعمل قسم المراجعة الداخلية بموجبها وتهتم الإدارة بهذه السلطات والتي يتمتع بها المراجعون الداخليون، وأن تكون هذه السلطات غير مقيدة ويترك تقديرها للمراجع الداخلي، وأن تكون متغيرة ومرنة حسب الظروف المختلفة وذلك خوفاً من إساءة استعمال المراجع الداخلي لهذه السلطات.

يتضح للباحثة من مقومات نظام المراجعة الداخلية أن النظام الجيد للمراجعة الداخلية ينبغي أن يحدد فيه وبشكل واضح السلطات والإعباء، فكلما كان هيكل النظام واضح ودقيقاً كلما كان تحقيق الأهداف أكثر سهولة ويسر، ويكون الأداء أكثر فاعلية وكفاءة وذلك لأن كل جزء من أجزاء النظام يعرف حدود مسؤولياته وبالتالي يستطيع أن يعمل بمستوى جيد، وينبغي أن يكون النظام متكاملًا ومتجانسًا مع تحديد دقيق للأهداف وبذلك يستطيع أن يوفر قدرًا من الرقابة التي تزداد قوة وفاعلية بمنحه المرونة المطلوبة.

تستطيع الباحثة إضافة المقومات التالية:

أ. إلمام نظام المراجعة الداخلية بأهداف وخطط وسياسات الأداء في المنشأة وطبيعة أنشطتها.

ب. أن تتسم تقارير المراجعة الداخلية بالموضوعية والحياد والنزاهة والوضوح وأن يتم الأخذ بكل الملاحظات والآراء التي يبديها المراجع.

ج. إقتناع الإدارة العليا بدور وأهمية المراجعة الداخلية.

د. إلا يقوم المراجع الداخلي بأى أعمال تنفيذية تخضع لنطاق مراجعته بمعنى إلا يشترك في تنفيذ الإداء.

هـ. تبعية إدارة المراجعة الداخلية لأعلى وظيفة في هيكل المنشأة.

و. تخطيط جميع عمليات المنشأة وإعداد دليل لأعمالها.

ز. أن يسود التعاون بين المراجع الداخلي والعاملين بالمنشأة وأن تتوفر الثقة بينهم.

(1).Stewart, J; Subramaiam,N; **Internal Audit Independence and Objectivity**, Emerging Research Opportunities, Managerial Auditing Journal, Jauary, 2010, Vol.25, No.4, p330.

3/1- المبحث الثالث معايير المراجعة الداخلية

1/3/1 مفهوم المعايير

المعايير في اللغة: وردت في القرآن الكريم بمعنى قنطار، حيث قال تعالى: **﴿لَا تَيْمُ إِحَاهُ نَّ قَطَارًا﴾** (سورة النساء، الآية 20) بمعنى هو إسم للمعيار الذي يوزن به، وهي ميزان أو مقياس متفق عليه وأساس للحكم والمقارنه⁽¹⁾. كما هو الرطل والربع⁽²⁾. وعرفها مجمع اللغة العربية بأنها، نموذج متحقق أو متصور لما ينبغي أن يكون عليه الشيء فيقال عاير بين المكيالين بمعنى إختبرهما لمعرفة مدى تساويهما، أو عاير المكيال والميزان بمعنى إمتحنه لمعرفة صحته⁽³⁾، وهي المرجع الذي يستند إليه لضبط مقدار وحدة القياس⁽⁴⁾. وهي وحدة مرجع القياس، وعاير الميزان إذا قايسه وإختبره بغيره لمعرفة صحته، وعاير شئ ما جعل له قياساً ونظاماً⁽⁵⁾. وتعتبر ترجمة لكلمة "Standard" وتعني القاعدة⁽⁶⁾.

المعايير اصطلاحاً: عرفت بأنها، قاعدة أو مجموعة قواعد تنظم الأداء أو لقياسه أو قياس طول أو وزن شيء معين، فهو المقياس أو الطريقة أو الاتجاه المتفق عليه بين كافة الناس ودليلهم للأداء أو للوصول إلي معرفة شيء ما وتحديده بدقة⁽⁷⁾، عُوِّتَ بأنها، نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلي توجيه وترشيد الممارسة

(1). د. أشرف أبوالدهب، المعجم الإسلامي، (القاهرة: دار الشروق للنشر، 2002م)، ص425.

(2). أبو عبدالله محمد بن أحمد بن أبي بكر بن فرح الانصاري الخزرجي شمس الدين القرطبي، الجامع لأحكام القرآن، (السعودية: دار عالم الكتب للنشر، 2003م)، ص30.

(3). www.tcci.net.ly

(4). www.arab.ency.com

(5). د. عطا الله أحمد سويلم، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، (عمان: دار الراجية، 2009م)، ص59.

(6). د. السعيد قاسمي، د. فرحات عباس، النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى تنميته مع المعايير المحاسبية الدولية، (الجزائر: وزارة التعليم والبحث العلمي، معهد العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، الملتي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبية الدولية، 2010م)، ص4.

(7). د. صلاح الدين عبدالرحمن فهمي، مقارنة معايير المحاسبة الدولية "I.A.S"، (القاهرة: مكتبة الانجلو المصرية، 2000م)، ص90.

العملية في المحاسبة والتدقيق⁽¹⁾، عرفت بأنها، نموذج يعتمد على العرف ويحظى بالقبول العام وأساس متفق عليه في التطبيق المحاسبي السليم ويستخدم كأساس للمقارنة⁽²⁾، عرفت بأنها، وسيلة للحكم على أداء شخص لعمل معين وتتميز بأنها قابلة للتطبيق، مرنة وتواكب التطور، وسيلة للقياس والحكم، متفق عليها سواء من خلال الالتزام بإتباعها بموجب قانون أو قرار رسمي أو بإجماع هيئة مهنية أو قناعة الأفراد بها ونموذج يسترشد به الشخص أثناء القيام بأداء واجباته⁽³⁾.

تستنتج الباحثة من تعاريف المعايير بأنها:

1. مجموعة قواعد أو مقاييس تنظم شئ معين.
 2. اتجاه المتفق عليه بين كافة الناس ودليلهم للأداء أو للوصول إلي معرفة شئ ما.
 3. نموذج يعتمد على العرف ويحظى بالقبول العام.
- تستطيع الباحثة تعريف المعايير بأنها، درجة الأفضلية أو الامتياز المطلوبة لغرض معين كقياس أو وزن، وعلى الآخرين التماثل معه ومسايرته ويتم بواسطته الحكم على أدائهم.

2/3/1 معايير المراجعة

عُرفت معايير المراجعة بأنها، إرشادات عامة لمساعدة المراجعين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند مراجعة القوائم المالية التاريخية، وهي تشمل على إعتبرات الجودة المهنية منها، الكفاءة والحياد، ومتطلبات التقرير، وأدلة المراجعة⁽⁴⁾. عُرفت بأنها، أداة الحكم على مستوى الكفاءة المهنية، ودرجة الإتساق التي يصل إليها المراجعون عند أدائهم لوظائفهم، أو نموذج أداء ملزم يحدد القواعد العامة الواجب إتباعها عند تنفيذ عملية المراجعة، ومقاييس لتقويم فاعلية المراجع ونوعية عمله الذي يؤديه ويتم صياغتها عن طريق المنظمات المهنية أو التشريع أو العرف المهني⁽⁵⁾.

تستنتج الباحثة من تعاريف معايير المراجعة بأنها:

1. تساعد في إضفاء الثقة علي المعلومات المتضمنة في التقارير والقوائم المالية.
2. إرشادات لمساعدة المراجعين على أداء وظائفهم.
3. نماذج ملزمة يتعين على المراجعين إتباعها عند تنفيذ عملية المراجعة.

(1). د. حسين يوسف القاضي، د. مأمون توفيق حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، (عمان: دارالثقافة للنشر، 2008م)، ص103.

(2). ندى قسم السيد حاج أحمد، معايير المحاسبة الدولية في ظل العولمة وتطبيقها في السودان، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2010م)، ص38.

(3). د. عبدالرحمن عبدالله عبدالرحمن عبدالله، التغيير الإداري للسياسات المحاسبية-الأثار والدوافع والمعالجة، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2012م)، ص102.

(4). الفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل نظري متكامل، ترجمة محمد عبدالقادر، أحمد حامد حجاج، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2008م)، ص40.

(5). عبد المهدي عباس محمد، بان توفيق نجم، أجهزة التدقيق الداخلي في ظل المعايير العامة، (البصرة: جامعة البصرة، مجلة مجلة الاقتصاد الخليجي، المجلد2، العدد15، 2008م)، ص24.

4. تدعم الثقة في المراجعة كمهنة معترف بها.

5. تساعد في جعلها ذات كيان مستقل وبدونها تصبح مزاوله المهنة قليلة الفائدة.

تستطيع الباحثة تعريف معايير المراجعة بأنها، إرشاداتونماذج ملزمة يتعين للمراجعين إتباعها عند تنفيذ عملية المراجعة لتساعد في إضفاء الثقة علي المعلومات المتضمنة في التقارير والقوائم المالية.

عام 1974 قام معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة بتشكيل لجان لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني في المراجعة الداخلية، عام 1977 انتهت اللجان من أعمالها وتم المصادقة على المعايير بصورتها النهائية في المؤتمر الدولي السنوي السابع والثلاثين لمعهد المراجعين الداخليين الأمريكي عام 1978م⁽¹⁾. أسهمت المعايير المهنية في ظهور مهنة المراجعة الداخلية. وقد أخذ معهد المراجعين الداخليين الأمريكي علي عاتقه مهمة تطوير معايير المراجعة الداخلية ومتابعة تطويرها وتحديثها وفق متطلبات ما يستجد من أحداث وتطورات مع مرور الزمن⁽²⁾.

يتضح للباحثة أن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي أصدرت نسخة من المعايير عام 2000م ضمن ما أسماه إطار الممارسة المهنية والتي إشتهل علي ثلاثة أقسام، اختص الأول منها بتعريف المراجعة الداخلية، والثاني بالإطار الأخلاقي، أما الثالث فقد إشتهل علي المعايير.

3/3/1 معايير المراجعة الداخلية

عُرفت معايير المراجعة الداخلية بأنها، إعلان مهني رسمي يصدر عن هيئة معايير المراجعة الداخلية يحدد متطلبات أداء نطاق عريض من أنشطة المراجعة الداخلية وتقييم أداءها⁽³⁾. عُرفت بأنها، الميزان أو المقياس أو المقدار الذي يحكم عمل المراجعة الداخلية، وهي تعتبر الأسلوب الرقابي داخل النظام الرقابي للمنشأة⁽⁴⁾. عُرفت بأنها، المقاييس والقواعد التي يتم الإعتماد عليها في تقييم وقياس عمليات قسم التدقيق الداخلي بحيث تمثل نموذج ممارسة التدقيق الداخلي كما يتعين أن تكون وفقا لما اعتمد من قبل معهد المراجعين الداخليين⁽⁵⁾.

تستنتج الباحثة من تعاريف معايير المراجعة الداخلية بأنها:

1. نماذج أو إرشادات تساعد في تنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية بشكل فعال.

2. الأسس التي يتم الرجوع إليها لمعرفة مدى سلامة الإجراءات المعينة.

(1). خلف الله عبدالله الوردات، مرجع سابق، ص 31.

(2). د. أحمد محمد العمري، د. فضل عبدالفتاح، مرجع سابق، ص 343.

(3). www.theiia.org, The Institute of Internal Auditors, Code of Ethics and Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, 2004, P4.

(4). مريم آدم عمر، العوامل المؤثرة في كفاءة المراجعة الداخلية في تقويم الأداء المالي والمحاسبي والإداري في الوحدات الحكومية - دراسة ميدانية على الوحدات الحكومية بالسودان، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2012م)، ص 92.

(5). يوسف سعيد يوسف المدلل، مرجع سابق، ص 59.

3. توفر العدالة والموضوعية في المراجعة الداخلية.
 4. بدونها لا تكتمل الدورة الرقابية للفحص والمراجعة بالمنشأة.
- تستطيع الباحثة تعريف معايير المراجعة بأنه، إرشادات ونماذج وأسس يتم الرجوع إليها لمعرفة مدى سلامة الإجراءات المعينة أو مدى ملائمة التطبيق بهدف تحسين الإجراءات وعدم الإنحراف، وتوفير العدالة والموضوعية في المراجعة الداخلية.

1/3/3/1 أهمية معايير المراجعة الداخلية

تتمثل أهمية معايير المراجعة الداخلية في⁽¹⁾:

1. تعتبر ضرورية بالنسبة للمراجعين الداخليين لأنها تضع المبادئ الأساسية التي سوف يلتزموا بها عند ممارستهم لمهامهم.
 2. المعايير ضرورية بالنسبة للإدارة إذ أن وجود معايير مهنية يلتزم بها المراجعين الداخليين سيمكن الإدارة من الإعتماد على التأكيدات والتقارير التي يقدمها المراجعون الداخليون عند أدائهم لوظائفهم في المنشأة.
 3. وجود معايير مهنية يلتزم بها المراجعون الداخليون يعتبر ضرورياً بالنسبة للمراجع الخارجي ليضمن على متانة وكفاءة عمل المراجعين الداخليين.
 4. يتم الاسترشاد عند إعداد المواد التدريبية للمهنيين الجدد.
- تستطيع الباحثة إضافة الأهمية الآتية:

1. إرشادات تستخدم لتقييم المراجعين الداخليين والحكم على عملهم.
2. تحديد المواصفات والمتطلبات الشخصية التي يجب توافرها في المراجع الداخلي ونوعية أداءه.
3. توفير المصداقية للمستفيدين.
4. يوفر للمراجع الداخلي أساساً للتقييم الذاتي في ضوء المسؤولية المهنية.

2/3/3/1 أهداف معايير المراجعة الداخلية

تسعى معايير المراجعة الداخلية إلى تحقيق الأهداف التالية⁽²⁾:

1. تفصح عن المبادئ الأساسية التي توضح كيفية ممارسة المراجعة الداخلية.
2. وضع إطار عام لأداء وتعزيز القيمة المضافة التي تحققها أنشطة المراجعة الداخلية.
3. تضع أسس لقياس وتقييم أداء وحدات المراجعة الداخلية⁽³⁾.
4. تشجع وتعزز تحسين العمليات في المنشأة.
5. تقوية أداء الإدارة.

(1) د. أحمد محمد العمري، د. فضل عبدالفتاح، مرجع سابق، ص 346.

(2) The Institute of Internal Auditors, **International Standard for the Professional Practice of Internal Auditing Government Accountability Office Government Audit Standards**, a comparison 2nd edition, 2012, p4.

(3) د. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، (عمان: دار الصفاء للنشر، 2009م)، ص 34.

6. المساعدة في توصيل معلومات للآخرين عن دور ونطاق وأهداف المراجعة الداخلية.
 7. التأسيس لعمليات ومعالجات تنظيمية متطورة وتشجيع إدخال تحسينات عليها⁽¹⁾.
- تستطيع الباحثة إضافة الأهداف التالية:
1. الضمانة الوحيدة لإصدار معلومات مفيدة من أجل إتخاذ القرارات السليمة والتنبؤ بالفشل المالي.
 2. المعايير تؤدي إلى تحسين جودة ونوعية المعلومات المحاسبية وكميتها.
 3. تقلل من الإجهادات في إستخدام الطرق المحاسبية.
 4. المعايير تؤدي وتؤكد على حماية حقوق أصحاب الملكية وكافة المستخدمين للمعلومات المحاسبية.
 5. تقويم جودة الإدارة في تنفيذ المسؤوليات والمهام، وتفهم دور ومسئوليات المراجعة الداخلية.
 6. الإرتقاء بالمحاسبة والمراجعة أكاديمياً ومهنياً حتي تواكب التطورات والمستجدات في كافة المجالات سواء كانت اقتصادية أو إجتماعية أو سياسية أو ثقافية.

4/3/3/1 معايير المراجعة الداخلية

ساهم معهد المراجعين الداخليين الأمريكي في تطوير مهنة المراجعة الداخلية وتوسيع نطاق الإستفادة من خدماتها، وتعتبر من الجهود الفعالة له على صعيد التطور المهني قيامه بوضع مجموعة من معايير الأداء للمراجعة الداخلية والتي تضمنت⁽²⁾:

المجموعة الأولى: معايير الاستقلال

تتمثل معايير الاستقلال في:

1. **الاستقلال:** يعتبر الاستقلال عنصراً أساسياً في المراجعة الداخلية وأمراً ضرورياً لتحقيق فعاليتها، وهو يخدم ثلاثة أغراض رئيسية للمراجعة الداخلية هي⁽³⁾:
 - أ. الحرية في المراجعة.
 - ب. الموضوعية في إبداء الرأي.
 - ج. الفعالية في توضيح نتائج المراجعة الداخلية.
- والاستقلالية هو إمكانية قيام المراجع بواجباته بأمانه وموضوعية بحيث لا يقوم بإخفاء الحقائق أو إعطاء بيانات أو معلومات غير ممثلة للواقع أو يكون مستقلاً عن الإدارة ومحايداً في أحكامه ويكون هدفه هو إبداء

(1) عصام محمد الطويل، مدى فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية بقطاع غزة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية - دراسة تطبيقية، (غزة: الجامعة الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2009م)، ص 51.

(2) د. رأفت على رضوان، معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة، العدد الثاني، 2006م)، ص 165.

(3) محمد عاصم نوار، مرجع سابق، ص 49.

رأي فني محايد. واستقلال المراجع الداخلي يعني استقلاله عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها، ويتحقق عندما يقوم بأداء عمله بحرية وموضوعية، وإعطاء رأي غير متحيز⁽¹⁾.

2. الوضع التنظيمي: أن يكون لإدارة المراجعة الداخلية وضع تنظيمي يسمح بأداء مسؤولياتها، وأن يتمتع مديرها بسلطة يحقق له استقلالية وتوسيع نطاق عمل إدارته وتنفيذ توصياته. ويتمثل الوضع التنظيمي الأمثل لإدارة المراجعة الداخلية أن تكون تابعة للجنة المراجعة بالمنشأة أو لمجلس الإدارة مباشرة⁽²⁾.

3. الموضوعية: يعتبر إتجاه ذهني وعقلي محايد، ويتحقق لدى المراجع الداخلي أثناء أداءه لعمله والا يكون تابع للغير عند إبدائه لرأيه في أي أمر من الأمور المراجعة. تستنتج الباحثة من معايير الاستقلال الآتي:

أ. لا يرتبط المراجع الداخلي بأداء أي عمل يقوم هو بمراجعتهم، وأن يتمتع المراجع الداخلي بمكانة تنظيمية تسمح له بإنجاز الأعمال والمسؤوليات المؤكدة له بحرية كاملة.

ب. يكون المراجع الداخلي موضوعياً في حكمه من خلال قيامه بعملية المراجعة.

ج. استقلال المراجع الداخلي مسألة ذاتية وذهنية متعلقة بقدرته على إتخاذ موقف مستقل في التفكير دون التأثير بأى ضغوط تفرض عليه من الإدارة، وأن يلتزم بمعايير مهنة المراجعة الداخلية التي ينتمي إليها.

هـ. استقلال المراجع الداخلي مسألة موضوعية يجب أن تحاط بمجموعة من القواعد والضمانات التي تحقق استقلاله وعدم خضوعه لضغوط الإدارة.

يتضح للباحثة أن معايير الاستقلال تمكن المراجعين الداخليين من الإلتزام بالحياد والموضوعية وتقاوي تضارب المصالح، وكذلك الإلتزام بالإفصاح عما يؤثر أو يضعف موضوعية أداء عملهم والامتناع عن مراجعة الأعمال التي تفقد استقلالهم عند مراجعتها، واستقلالية الوضع التنظيمي تحدده مكانة إدارة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمنشأة فتوفير الاستقلال التام لمدير إدارة المراجعة الداخلية وموظفيها يساعدهم على القيام بأعمال المراجعة الداخلية بموضوعية بما في ذلك عدم تكليفهم بالقيام بأى عمل تنفيذي أو المشاركة في عمل اللجان التنفيذية.

هذا المعيار لم يوفر مقاييس محددة لتطبيق هذه المفاهيم في الواقع العملي، مما إستلزم معه قيام المعهد بإصدار آخر يوضح فيه محددات تحقيق الاستقلالية للمراجع الداخلي، وذلك على النحو التالي⁽³⁾:

فيما يتعلق بالمكانة التنظيمية، لا بد أن يؤخذ في الإعتبار الآتي:

أ. قيام مديري إدارة المراجعة الداخلية بتقديم تقريره إلى الجهة التي لها السلطة لضمان إتخاذ الإجراء المناسب

(1). عماد الغناى على، مدى مراعاة المراجعين الداخليين للجوانب السلوكية أثناء أدائهم لعملية المراجعة الداخلية، (طرابلس:

أكاديمية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2004م)، ص ص28، 29.

(2). ياسر سعيد محمود، مرجع سابق، ص39.

(3). د. راندا مرسي كيوان، تقييم أداء المراجعة الداخلية في المنشآت الصناعية، (القاهرة: جامعة الزقازيق، بنها، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد2، 1999م)، ص453.

ب. أن يتولي مجلس الإدارة القيام بتعيين وعزل مديري إدارة المراجعة الداخلية عن طريق لجنة المراجعة، بحيث تكون تبعيته مدير لإدارة العليا مباشرة.

ج. التحديد الواضح لهدف وسلطة ومسئولية قسم إدارة المراجعة الداخلية من قبل الإدارة العليا، والفهم الجيد لها من قبل مدير المراجعة الداخلية.

المجموعة الثانية: معايير الكفاية المهنية لإدارة المراجعة الداخلية

تتمثل معايير الكفاية المهنية في الآتي⁽¹⁾:

1. أداء عمليات المراجعة يتم بمستوي من العناية المهنية المعتادة.
 2. التحقق من درجة الخبرة الفنية والتأهيل العلمي للمراجعين الداخليين بالقسم كافية.
 3. أن يتوفر لكوادر المراجعة الداخلية المعرفة والمهارة والانضباط بقدر كافي لأداء المهام بالقسم.
 4. توفر عنصر الإشراف الكافي على تنفيذ المهام المطلوبة من القسم.
 5. يلتزم المراجعين الداخليين بالمعايير المهنية للأداء ودستور أخلاقيات المراجعة الداخلية⁽²⁾.
 6. يمتلك المراجعين الداخليين الخبرة والمهارات اللازمة لأداء مهام المراجعة الداخلية.
 7. يكون للمراجعين الداخليين المهارة في التعامل والاتصال بالآخرين بشكل فعال.
 8. يحافظ المراجعين الداخليين على الكفاءة المهنية من خلال التعليم المستمر.
 9. يبذل المراجعين الداخليين العناية المهنية الكافية والملائمة عند أدائهم لمهام المراجعة الداخلية.
- يتضح للباحثة أن معايير الكفاية المهنية تعتمد على تأهيل المراجع الداخلي العلمي والعملية الذي يمكنه من مزاوله المهنة، ولذا يتعين بذل العناية المهنية المطلوبة والمعقولة عند القيام بتنفيذ عملية المراجعة الداخلية واعداد التقرير وعند تطبيق معايير المراجعة الداخلية وكذلك العناية عند جمع ادلة الأثبات.
- تستنتج الباحثة أن معايير الكفاية المهنية ضرورية في عملية المراجعة فهي تساعد في:
- أ. التزام المراجعين الداخليين بالحفاظ على سرية المعلومات التي يحصلون عليها أثناء تأديتهم لواجباتهم وعدم إستخدام تلك المعلومات لأغراض خارج نطاق عملية المراجعة.
 - ب. المحافظة على الكفاءة المهنية للعاملين في المراجعة الداخلية سواء في التخطيط أو التوجيه أو العمل الميداني يتطلب التدريب والتعليم المستمر لهم والاطلاع المستمر على التطورات الجديدة في مجال المهنة.
 - ج. وجود معايير الكفاية المهنية يؤدي المراجع عمله بحرص وعناية مهنية، يتوفر فيها درجة معقولة من الممارسة الأخلاقية التي تتناسب مع المسؤولية الملقاة على عاتقه والدور المتوقع منه.
 - د. الدور الهام الذي يؤديه التقدير الشخصي للمراجع الداخلي في تحديد طبيعة ومدى وتوقيت الإجراءات اللازمة للمراجعة يزيد من أهمية وضرورة العناية المهنية كمعيار أساسي من معايير المراجعة الداخلية.

(1) د. محمد السيد سرايا، د. شحاته السيد شحاته، مدخل علمي معاصر في مبادئ الرقابة والمراجعة الداخلية، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2009م)، ص 127.

(2) د. عبد الوهاب نصر، د. شحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعمولة اسواق المال - الواقع والمستقبل، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2005 - 2006م)، ص 500 - 502.

المجموعة الثالثة: معايير العمل "الفحص" الميداني

يتضمن العمل الميداني في المراجعة الداخلية فحص وتقييم مدى دقة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة وجودة الأداء في تنفيذ المهام المطلوبة، وهذا يشمل الآتي⁽¹⁾:

أ. مراجعة إمكانية الاعتماد على نزاهة المعلومات والوسائل المستخدمة للتعرف على قياس وتصنيف التقرير عن هذه المعلومات.

ب. التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والخطط والقوانين واللوائح والإجراءات.

ج. مراجعة وسائل الحفاظ على الأصول والتحقق من وجودها.

د. تقييم مدى اقتصاديات استخدام الموارد المتاحة للمنشأة ومدى كفاية هذا الاستخدام.

هـ. تقييم مدى تحقيق الأهداف المرجوه من البرامج والأنشطة بالمنشأة.

تستنتج الباحثة أن معايير العمل الميداني يمكن المراجعين الداخليين من القيام بالأعمال الآتية:

أ. تقويم أنظمة الرقابة الداخلية بما في ذلك النظام المحاسبي للتحقق من سلامتها وملاءمتها وتحديد أوجه القصور فيها إن وجدت.

ب. إقتراح الوسائل والإجراءات اللازمة لعلاجها بما يكفل حماية أموال المنشأة وممتلكاتها من الاختلاس أو الضياع أو التلاعب.

ج. التأكد من الالتزام بالأنظمة واللوائح والتعليمات والإجراءات المالية والتحقق من كفايتها وملاءمتها.

د. تقويم مدى كفاية الخطة التنظيمية للمنشأة من حيث وضوح السلطات والمسؤوليات وفصل الاختصاصات المتعارضة وغير ذلك من الجوانب التنظيمية.

هـ. تقويم مستوى إنجاز المنشأة لأهدافها الموضوعية وتحليل أسباب الاختلاف إن وجدت.

المجموعة الرابعة: معايير أداء وظيفة المراجعة الداخلية

تتمثل معايير أداء وظيفة المراجعة الداخلية بالآتي⁽²⁾:

أ. تخطيط دقيق لكل عملية مراجعة داخلية.

ب. فحص وتقييم المعلومات والحصول على الأدلة الكافية لتأييد نتائج المراجعة.

ج. توصيل نتائج المراجعة الداخلية إلى المختصين بالمنشأة.

هـ. متابعة ما تم في نتائج عملية المراجعة الداخلية ومدى كفاية الإجراءات المتبعة.

يتضح للباحثة بأن معايير أداء وظيفة المراجعة الداخلية توضح كافة المراحل والخطوات المختلفة لعملية المراجعة الداخلية التي يقوم بها المراجع الداخلي والتي تتمثل في:

(1). د. عبدالفتاح الصحن، د. فتحي رزق السوافيري، مرجع سابق، ص 222.

(2). د. عبد الفتاح محمد الصحن، آخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة المالية، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2007 - 2008م)، ص 181.

أ. التخطيط، يحدد فيه أهداف المراجعة ونطاق العمل، والحصول على معلومات عن الأنشطة وتحديد الموارد والقيام بمسح للتعرف على المخاطر والإجراءات الرقابية وكتابة برنامج المراجعة لضمان إجراء مراجعة ذات جودة ونوعية عالية.

ب. تجميع المعلومات التي تتعلق بالمراجعة الداخلية بما يتفق مع أهداف نطاق عملية المراجعة.

ج. تحديد الإجراءات والأساليب المستخدمة مقدماً، وتوفير الإشراف الكافي على عملية تجميع المعلومات، وتحليلها وتفسيرها، وتوثيقها.

هـ. إعداد التقرير في شكل مكتوب يتضمن نتائج الفحص والتقييم، وأن يكون هذا التقرير موضوعي وواضح.

ز. متابعة تقرير المراجع الداخلي للتأكد من إتخاذ الإجراءات المناسبة للتعامل مع نتائج المراجعة.

المجموعة الخامسة: معيار إدارة قسم المراجعة الداخلية

تتمثل معايير إدارة قسم المراجعة الداخلية في قيام مدير إدارة قسم المراجعة الداخلية بتحقيق الأهداف الآتية⁽¹⁾:

1. تحقق أعمال المراجعة الأغراض العامة والمسئوليات التي وافقت وترغب فيها الإدارة.

2. استخدام الموارد المتاحة لقسم المراجعة الداخلية بكفاءة وفعالية.

3. عمل إدارة المراجعة الداخلية يتفق مع المعايير المهنية للمراجعة الداخلية.

وتستطيع الباحثة إضافة معايير إدارة قسم المراجعة الداخلية التالي:

1. وضع الخطط المناسبة لتنفيذ المهام المتوقعة بالقسم.

2. وضع السياسات والإجراءات التي يجب على العاملين إتباعها بالقسم.

3. وضع برنامج لتنمية قوة العمل بالقسم ورفع قدراتهم.

4. التنسيق بين جهود المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

5. وضع برنامج يهدف إلى التحقق من مدى جودة الأداء لعمليات المراجعة الداخلية التي يقوم بها القسم.

ويوضح الجدول رقم (1/3/1) معايير المراجعة الداخلية:

جدول رقم (1/3/1)

معايير المراجعة الداخلية

1. كفاية الموقع التنظيمي. 2. كفاية الموضوعية.	معيار الاستقلال
3. الحصول على الكفاية والعناية المهنية الفنية. 4. تعيين الأفراد بضمان شأن الكفاءة والخلفية التعليمية. 5. الحصول على المعرفة والمهارات والتدريب. 6. الإشراف بطرق صحيحة.	معيار الكفاية المهنية

⁽¹⁾ مريم آدم عمر، مرجع سابق، ص 52.

7. الإلتزام بمعايير السلوك المهنية. 8. العلاقات الانسانية والاتصالات. 9. برامج التعليم المستمر. 10. العناية المهنية الواجبة.	
11. إمكانية الإعتماد علي المعلومات. 12. الإلتزام بالخطط والسياسات. 13. حماية الأصول. 14. الاستخدام الاقتصادي والكفاءة للموارد. 15. تحقيق الأهداف الخاصة.	معيار العمل الميداني
16. التخطيط لكل عملية مراجعة. 17. فحص وتقييم المعلومات. 18. توصيل النتائج. 19. المتابعة.	معيار أداء وظيفة المراجعة الداخلية
20. توفير قائمة بالأهداف والسلطة. 21. توفير التخطيط السليم. 22. توفير السياسات والإجراءات. 23. توفير برامج الإدارة وتنمية الأفراد. 24. توفير التحقيق بين جهود المراجعة الداخلية والخارجية. 25. توفير توفير ضمان الجودة.	معيار إدارة قسم المراجعة الداخلية

المصدر: د. أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، (القاهرة: الدار الجامعية، 2005م)، ص117.
يتضح للباحثة من الشكل رقم (1/3/1) أن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي قام بإصدار معايير عام 1978م كانت في البداية تتكون من خمسة مجموعات رئيسية هي الاستقلال، والكفاية المهنية، ونطاق العمل، وأداء وظيفة المراجعة الداخلية وإدارة قسم المراجعة الداخلية، وكل معيار من هذه المعايير ينقسم إلي مجموعة من المعايير الفرعية تعبر عن وسائل تحقيق المعيار الرئيسي، ثم أجري معهد المراجعين الداخليين الأمريكي تطويراً عليها عام 2000م وقسمها إلي:

1. المعايير المهنية للمراجعة الداخلية Attribute Standards

عبارة عن أربعة معايير رئيسية صادرة من معهد المراجعين الداخليين الأمريكي توضح خصائص مهنة المراجعة الداخلية وخصائص المراجعين الداخليين وتتمثل في⁽¹⁾:

1000- الغرض والسلطات والمسئوليات لأنشطة المراجعة الداخلية

(1). صفوت مصطفى إبراهيم، تفعيل دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات المساهمة في ضوء معايير المراجعة الداخلية الحديثة، (مصر: جامعة بنها، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الثاني، 2006م)، ص188.

ينبغي أن يُحدد الغرض من أنشطة المراجعة الداخلية وسلطات ومسئوليات المراجعين الداخليين بشكل رسمي في دستور المراجعة الداخلية ومتسق مع المعايير وأن يتم الموافقة عليه عن طريق مجلس الإدارة.

1100- الاستقلال والموضوعية

أن يكون نشاط المراجعة الداخلية مستقلاً، وأن يكون المراجعين الداخليين موضوعيين عند أداء عملهم.

1200- الكفاية والعناية المهنية الواجبة

يتعين أن يؤدي المراجع الداخلي المهام المكلف بها بكفاية وعناية مهنية واجبة.

1300- برنامج تأكيد الجودة والتحسين

أن يطور ويحتفظ مدير المراجعة الداخلية ببرنامج ضمان الجودة والتحسين وهذا البرنامج يتم تصميمه لمساعدة نشاط المراجعة الداخلية علي تحسين أعمال المنشأة، بالإضافة إلى توفير تأكيد بأن نشاط المراجعة الداخلية يتطابق مع المعايير ودليل السلوك الأخلاقي.

يتضح للباحثة أن المعايير المهنية للمراجعة الداخلية توضح أن الغرض والسلطة والمسئولية الممنوحة للمراجع الداخلي يتم تحديدها من خلال مجلس الإدارة، ويكون المراجع الداخلي محايد وغير متحيز وبعيداً عن تضاربات المصالح مع جميع الأطراف ذات العلاقة، ويرفع تقريره إلي مستوي إداري بما يضمن تنفيذ توصياته، ويتم العمل في قسم المراجعة الداخلية بمنتهى الحرفية وبيد في أدائها العناية المهنية الواجبة والتي تضمن تحقيق النتائج، ويتم مراقبة العمل وتقييم تأثير البرنامج المطبق للجودة وتشجيع المراجعين الداخليين على التقرير بأن عملهم يتطابق مع المعايير.

2. معايير الأداء Performance Standard

عبارة عن سبعة معايير رئيسية صادرة من معهد المراجعين الداخليين الأمريكي تختص بتوضيح أنشطة المراجعة الداخلية وكيفية قياس الأداء لها، وتتمثل معايير الأداء في⁽¹⁾:

2000- إدارة نشاط المراجعة الداخلية

يقوم مدير المراجعة الداخلية بإدارة نشاط المراجعة الداخلية بكفاءة وفاعلية ليتحقق من أن النشاط يضيف قيمة للمنشأة، وذلك من خلال توافق نشاط المراجعة الداخلية مع متطلبات تعريف المراجعة الداخلية.

يتضح للباحثة أن معيار إدارة نشاط المراجعة الداخلية يوضح أن مدير المراجعة الداخلية يضع خطط تتأسس علي المخاطر لتحديد أولويات نشاطه، ويتأكد من موارد المراجعة الداخلية ملائمة وكافية يقدم التقرير إلى مجلس الإدارة.

2100- طبيعة عمل النشاط: أن يقوم نشاط المراجعة الداخلية بتقييم والمشاركة في تحسين إدارة المخاطر ونظم الرقابة والحوكمة⁽²⁾.

يتضح للباحثة أن معيار طبيعة العمل يوضح أن نشاط المراجعة الداخلية يساعد في الاحتفاظ بضوابط رقابية فعالة عن طريق تقييم مدي فعاليتها وكفاءتها في تقييم مدى تعرضها للمخاطر والمساعدة علي تحقيق

(1). د. أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2007)، ص 510

(2). د. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2011)، ص 106.

إدارتها، ويساهم في عملية حوكمة المنشأة عن طريق تقييم وتحسين العملية والتي من خلالها يتم وضع وتوصيل القيم والخطط، ومراقبة تحقيق الأهداف، وضمان وجود المساءلة المحاسبية.

2200- تخطيط مهمة العمل: يقوم المراجعين الداخليين بتطوير وتسجيل خطة لكل مهمة عمل⁽¹⁾.

يتضح للباحثة أن معيار تخطيط مهمة العمل توضح أن المراجعين الداخليين يقومون بدراسة أهداف النشاط محل الفحص والمخاطر الجوهرية للنشاط وأهدافها ومواردها وعملياتها.

2300- أداء مهمة العمل: يقوم المراجعين الداخليين بتحديد وتحليل وتقييم وتسجيل معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة التي يقومون بتأديتها.

يتضح للباحثة أن معيار أداء مهمة العمل يتم فيه تحديد المعلومات التي تتسم بالموثوقية والملائمة من أجل تحقيق أهداف المهمة.

2400- توصيل النتائج: يقوم المراجعين الداخليين بتوصيل نتائج أداء المهمة بالطريقة والوقت المناسبين لذلك.

يتضح للباحثة أن الإتصالات تتضمن أهداف ونطاق المهمة والإستنتاجات والتوصيات القابلة للتطبيق، وأن تكون هذه الإتصالات دقيقة وموضوعية وواضحة.

2500- متابعة التقدم: أن يضع ويحتفظ مدير المراجعة الداخلية بنظام لمتابعة التصرف في النتائج التي تم توصيلها للإدارة⁽²⁾.

يتضح للباحثة أن مدير المراجعة الداخلية ينشئ نظام لمراقبة ماتم توصليه للإدارة.

2600- قبول الإدارة للمخاطر: مدير المراجعة الداخلية عندما يتأكد من قبول الإدارة لمستوى مخاطر أعلى من المستوى التي تتحمله المنشأة عليه مناقشة هذا الأمر مع الإدارة للوصول لحل مقبول، وأن لم يتم الاتفاق والتوصل لحل يقوم كل من مدير المراجعة الداخلية والإدارة العليا برفع الأمر لمجلس الإدارة.

يتضح للباحثة أن معايير الأداء التي أصدرها معهد المراجعين الداخليين توجب حتمية قيام نشاط المراجعة الداخلية بتقييم مدى التعرض للمخاطر المرتبطة بحوكمة الشركات والعمليات ونظم المعلومات المتعلقة بكل من إمكانية الإعتماد علي سلامة المعلومات، وحماية الأصول، والإلتزام بالقوانين واللوائح.

(1) د. أسامة عبد المنعم عبد الجبار، مرجع سابق، ص 69.

(2) The Institute of Internal Auditors, **Op. Cit**, 2010, P15.