



2021

حقيبة تدريبية بعنوان:

المراجعة الداخلية

وكفاءة الإنفاق

المدرّب | د. محمد الزهراني

جدول المحتويات

6.....	مقدمة:
7.....	تعريف الرقابة الداخلية، وكفاءة الإنفاق:
7.....	أولاً: الرقابة الداخلية:
8.....	ثانياً: كفاءة الإنفاق:
9.....	العوامل التي ساعدت على تطور المراجعة الداخلية:
11.....	أهداف المراجعة الداخلية:
12.....	أهمية ودور المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية:
14.....	السلوك الأخلاقي والمعايير للمراجعة الداخلية:
14.....	الفرع الأول: تعريف وأهمية وأهداف معايير المراجعة الداخلية:
14.....	أولاً: تعريف معايير المراجعة الداخلية:
15.....	ثانياً: أهمية معايير المراجعة الداخلية:
16.....	ثالثاً: أهداف معايير المراجعة الداخلية:
16.....	الفرع الثاني: معايير المراجعة الداخلية:
16.....	أولاً: معايير الصفات (الخواص):
18.....	ثانياً: معايير الأداء:
22.....	قواعد السلوك المهني:
22.....	استقلالية المراجعة الداخلية:
23.....	الفرع الثالث: دليل أخلاقيات لمهنة المراجعة الداخلية:
25.....	التقنيات المستعملة في المراجعة الداخلية:
26.....	الفرع الأول: الإجراءات التحليلية:
26.....	أولاً: أهداف الإجراءات التحليلية:
27.....	ثانياً: الأنواع الرئيسية للإجراءات التحليلية:
28.....	الفرع الثاني: التقنيات الأخرى:

28.....	المقابلات:	(1
29.....	الملاحظة المادية:	(2
31.....	الأدوات المستعملة في المراجعة الداخلية:	
31.....	الفرع الأول: الأدوات التقليدية:	
31.....	1. قوائم الاستقصاء (الاستبيان):	
32.....	2. الهيكل الوظيفي:	
32.....	3. شبكة تحليل الوظائف:	
33.....	4. المعاينة الإحصائية:	
33.....	5. خرائط التدفق:	
34.....	6. ورقة إظهار وتحليل المشكل:	
35.....	الفرع الثاني: الأدوات الحديثة:	
35.....	1. أساليب المراجعة باستخدام الحاسوب:	
36.....	2. التقييم الذاتي للرقابة:	
37.....	3. نموذج " أهداف الرقابة على المعلومات وتكنولوجيا المتعلقة بها:	
38.....	مراحل إنجاز مهمة المراجعة الداخلية:	
39.....	المرحلة الأولى: مرحلة التحضير والتخطيط لمهمة المراجعة الداخلية:	
39.....	الفرع الأول: التحضير للمهمة:	
40.....	الفرع الثاني: التخطيط للمهمة:	
43.....	المرحلة الثانية: مرحلة تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية:	
44.....	الفرع الأول: المرحلة التمهيدية:	
44.....	الفرع الثاني: مرحلة العمل الميداني:	
	المرحلة الثالثة: مرحلة إصدار تقرير المراجعة الداخلية وأنواعه والأطراف المستفيدة منه:	
51.....		
51.....	الفرع الأول: تقرير المراجع الداخلي:	

55.....	الفرع الثاني: أنواع تقارير المراجعة الداخلية والأطراف المستفيدة منها:
56.....	ثانياً: الأطراف المستفيدة من تقرير المراجع الداخلي:
58.....	المرحلة الرابعة: مرحلة المتابعة والتقييم لمهمة المراجعة الداخلية:
58.....	الفرع الأول: مرحلة المتابعة:
60.....	الفرع الثاني: مرحلة التقييم:
61.....	الخلاصة:





تأتي الحاجة إلى ضبط الإنفاق الحكومي؛ لتوفير الأموال، وتوجيهها إلى الأنشطة التي تهدف الدولة إلى تحقيقها، ومع تزايد الحاجة إلى الأموال، وتزايد دور الحكومة في تقديم الخدمات، وتوفير الحياة الكريمة للشعب، وعدم رضا جمهور دافعي الضرائب، عن زيادة الأعباء الضريبية، أدى ذلك إلى وضع ضوابط مختلفة، ومتداخلة؛ للحد من هدر أموال الإيرادات المحدودة؛ وتوجيهها بشكل صحيح نحو المشاريع التي تفيد المواطنين، وهذه الضوابط بمجموعها تشكل نظام الرقابة الداخلية.

ولكون الأموال العامة هي أموال لكافة المواطنين؛ يقوم على إدارتها مجموعة من الموظفين، لا تربطهم منافع، أو مصالح شخصية، تدفعهم إلى المحافظة على هذه الأموال، سوى معاييرهم الأخلاقية، وانتماؤهم لدولتهم، ظهرت حاجة الدولة الحديثة لوضع ضوابط تشريعية صارمة؛ للتعامل مع المال العام تحصيلًا، وإنفاقًا، وتفعيل المساءلة، والعقاب لمن يتناول عليه، وكذلك أوجدت موازنات محددة للوحدات الحكومية، وضوابط رقابية، من خلال التشريعات التي تحدد

الإجراءات، والطرق التي تدار بها الأموال العامة، ووضع الحلول للمشكلات التي قد تواجه الموظفين الماليين.

ومن أجل ضمان تنفيذ المهام، وفق الضوابط الموضوعية، فلا بد من وجود موظفين أكفاء، ومدرّبين، ومزودين بالعلم، والمعرفة، والخبرة الكافية، ومتسلّحين بالأخلاق، والأمانة، والمهنية العالية، وقادرين على تحمل المسؤولية.

تعريف الرقابة الداخلية، وكفاءة الإنفاق:



أولاً: الرقابة الداخلية: حيث يعد نظام الرقابة الداخلية من الضرورات لخدمة الإدارة، فيما تقوم به من دور في حماية ممتلكات الوحدة، ومواردها، والحفاظ عليها، واتخاذ الإجراءات اللازمة لحمايتها، وتنميتها؛ لتحقيق أهداف الوحدة المرسومة، ونظراً لحاجة الإدارة للمعلومات الملائمة، والموثوقة للتخطيط، والرقابة، واتخاذ القرار؛ زاد الاهتمام بتصميم أنظمة رقابية سليمة ومتينة.

وقد ردت تعريفات كثيرة للرقابة الداخلية، منها:

1- تعريف المعهد الأمريكي عام 1936م حيث عرفها بأنها: مجموعة الطرائق والمقاييس التي تتبناها المنظمة بقصد حماية النقدية والموجودات الأخرى، وكذلك ضمان الدقة للعمليات المحاسبية للعمليات المثبتة في الدفاتر.

- 2- عُرِّفَتْ أيضًا بأنها: النظام الكلي للرقابة المالية وغير المالية على حد سواء تضعه الإدارة لتتمكن من الاستمرار في تنفيذ مهامها بأسلوب منظم وحماية موجوداتها قدر الإمكان وضمانها فضلا عن دقة سجلاتها المحاسبية وموثوقيتها وكذلك الرقابة على تحسين الكفاءة التشغيلية وضمان الالتزام بالسياسات والإجراءات الإدارية.
- 3- وقد عرفها معيار التدقيق الدولي رقم 315 بأنها: العملية التي يقوم بها الأشخاص المكلفون بالرقابة، أو الإدارة، أو غيرهم من الموظفين، حيث يقومون بتصميمها، وتطبيقها، والمحافظة عليها؛ من أجل توفير تأكيد معقول حول تحقيق أهداف منشأة ما، فيما يتعلق بموثوقية إعداد البيانات المالية، وفعالية، وكفاءة العمليات، والامتثال للقوانين، واللوائح التنظيمية المطبقة.

ثانياً: كفاءة الإنفاق:



حيث أن كفاءة الإنفاق تعني حسن التصرف في إنفاق الأموال، والموارد، والترشيد، وضبط النفقات، وإحكام الرقابة عليها، وتحديد الإنفاق في المجالات ذات الأولوية، والوصول بالتبذير، والإسراف، إلى الحد الأدنى؛ لتلافي النفقات غير الضرورية، ولا تعني إطلاقاً تقليل النفقات، أو التبذير، بقدر ما تعني النظر في مقدار الحاجة من البرامج، والمشاريع المختلفة، والمفاضلة بينها، على أساس ما يحققه كل منها من منفعة جماعية، واقتصادية، للمجتمع الذي نعيش فيه، ومحاولة الاستفادة القصوى من الموارد الاقتصادية، والبشرية المتوافرة، وزيادة الإنتاج للقطاعات المختلفة، وتأثيرها الإيجابي على الاقتصاد الكلي، وذلك بتطبيق برامج للمشتريات، تستند إلى استراتيجية،

ومنهجيات، أكثر شمولية على مستوى القطاعات المتعددة، حيث أن المشتريات العامة، تمثل أحد المحاور الأساسية، التي تتطلب إحداث نقلة نوعية بها، في ظل تسارع الانكماش الاقتصادي.

وقد أصبح رفع كفاءة الإنفاق أمراً إلزامياً، بدلا من اللجوء إلى زيادة الضرائب؛ لخفض معدلات العجز المالي، ويعد السبيل الوحيد للاستدامة المالية، وتحقيق نتائج ملموسة على أرض الواقع، لا بد أن تعطى الأولوية للاستثمار العالي الجودة، والمحفز للنمو في البنية التحتية، ورأس المال البشري، مع مواصلة وتيرة الإنفاق الاجتماعي، الموجهة جيداً نحو تعزيز مبادئ المساواة، وتكافؤ الفرص، وتقليل التكاليف؛ لتحقيق كفاءة الإنفاق.

وتجسّد كفاءة الإنفاق حرص المؤسسة على التخطيط الأفضل، والاستخدام الأمثل للموارد، وتحسين آلية العمل، بما يحقق أهداف، تمثل أهمية كبرى لمعظم القطاعات، في تحفيز الابتكار، والإنتاجية، في جميع الأصعدة، وتتضمن مبادرات رفع كفاءة القطاع، وتعزيز استخدام الموارد المالية بكفاءة، وفعالية، من خلال تحديد الإنفاق في المجالات ذات الأولوية، والتي تفيد الاقتصاد، وتقلص الإنفاق على المجالات الأخرى، عن طريق مراجعة كل السياسات، والقوانين المتعلقة بالمبادرة، وعقد ورشة تنسيقية مع كل الجهات المعنية، وإعداد مسودة الدليل الإرشادي؛ لرفع كفاءة الإنفاق، وتقليل التكاليف، ومعالجة الهدر، وفق أفضل الاستراتيجيات، والممارسات، اللازمة لإعداد الميزانية بهذا الخصوص.

العوامل التي ساعدت على تطور المراجعة الداخلية:



هناك العديد من العوامل التي ساعدت على تطور المراجعة الداخلية، ومنها ما يلي:

- 1- الحاجة إلى وسائل لاكتشاف الأخطاء والغش.
- 2- ظهور المنشآت ذات الفروع المنتشرة جغرافياً.
- 3- الحاجة إلى كشوفات دقيقة حسابية وموضوعية بشكل دوري.
- 4- ظهور البنوك وشركات التأمين أدى إلى ظهور الحاجة للمرجعة الداخلية؛ لكي تقوم بمراجعة العمليات أولاً بأول، ويجب أن يتمتع المراجع الداخلي بالاستقلال النسبي في مباشرة مهامه، وأدى الاعتراف بالمراجعة الداخلية كمهنة، إلى إنشاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة عام 1941م، وقام هذا المعهد بوضع المعايير التي ينبغي الالتزام بها عند ممارسة مهنة المراجعة.
- 5- تحول المراجعة الخارجية من مراجعة كاملة إلى اختبارية: إن تحول المراجعة الخارجية إلى اختبارية استدعى الحاجة لوجود نظام رقابة فعال، ويمكن توفير هذا الشرط بوجود المراجعة الداخلية للمؤسسة.
- 6- تطور مفهوم الرقابة الداخلية: فحسب مفهوم الرقابة الداخلية، فهناك علاقة وطيدة بين الأهداف التي تريد المؤسسة تحقيقها، ومكونات نظام الرقابة الداخلية، والتي تمثل الاحتياجات اللازمة لتحقيق تلك الأهداف، ولتحقيق هذا، كان على المؤسسة التحكم بالمخاطر التي تواجهها، فكان من الضروري وجود نظام رقابة سليم يعتمد على التقييم المستمر للمخاطر، والمراجعة الداخلية ربما كانت من الآليات الرئيسية، لمراقبة جودة، ونوعية أنظمة الرقابة للمؤسسة.
- 7- تكريس مفهوم حوكمة المؤسسات: تتضمن وظيفة المراجعة الداخلية اليوم تقدير المخاطر، والتحقق من الإجراءات الرقابية، واختبارات مدى الالتزام، كل هذه المهام تقع مباشرة ضمن إطار حوكمة الشركات، وعلاوة على ذلك، فإن ممارسة حوكمة الشركات، تتم من خلال أربعة أطراف أساسية تربطها علاقات تعاونية، وهي: المرجع الخارجي، ولجنة المراجعة، ومجلس الإدارة، والمراجعة الداخلية، فيمكن لوظيفة المراجعة الداخلية أن تسهم في الحوكمة، من خلال علاقاتها التعاونية مع أطراف الحوكمة الثالثة الأخرى، وذلك بدعمها لهذه الأطراف، في أداء دورها في الحوكمة.

أهداف المراجعة الداخلية:



تهدف المراجعة الداخلية بالدرجة الأولى إلى خدمة الإدارة في تحقيق أغراضها، فعن طريق المراجعة الداخلية، تتم مراجعة جميع العمليات المالية في المشروع، وذلك لغرض مساعدة الإدارة العليا في التوصل إلى أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة، ولتحقيق ذلك يتم التأكد مما يلي:

(1) التحقق من تنفيذ الخطط الموضوعية، والسياسات الإدارية، الموضوعية من قبل الإدارة العليا للمشروع، وتقييمها، وإبداء الرأي حيالها، وتحليل الانحرافات عن هذه الخطط، وتقديم الاقتراحات؛ لتجنب الانحرافات مستقبلاً، وسد الثغرات التي تؤدي إلى ضياع أموال المشروع، وهنا يقوم المسؤولون عن المراجعة الداخلية بكتابة تقارير دورية عن تقييمهم للخطط المنفذة.

(2) التأكد من أن المعلومات المعروضة على الإدارة دقيقة، وكافية، وأنها من واقع مستندات صحيحة، وسليمة، وهذا يتطلب فحص جميع عمليات المشروع، التي يتخللها قبض للنقد، والعمليات التي يتخللها صرف للنقد، والقيام بالمراجعة.

(3) تؤدي المراجعة الداخلية في النهاية إلى منع الغش، والتزوير، والتلاعب، واكتشاف الأخطاء، وهذا يؤدي إلى تعزيز الثقة في الدفاتر، والسجلات، وكذلك في البيانات، والمعلومات.

(4) التحقق من وجود حماية كافية لأصول المشروع ضد الفقد والسرقة.

5) الحكم على إمكانية الاعتماد على البيانات الحسابية، والإحصائية، واتخاذها كأساس للقرارات الإدارية الناجحة.

6) تقييم عمل الأفراد ومدى قدرتهم على تحمل المسؤولية.

7) تقييم كفاءة استخدام الموارد، والأصول، من الناحية الاقتصادية.

8) التحقق من أن المصروفات لا تتفق إلا في الأغراض الهامة، والتأكد من تحصيل الإيرادات.

أهمية ودور المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية:

أصبحت أنشطة المراجعة الداخلية في ظل البيئة الاقتصادية المعاصرة، تلقى اهتمام شديد من جانب الأوساط المهنية، كأحد أدوات حوكمة الشركات، وأيضاً من جانب الأطراف التي تتحمل مسؤولية الحوكمة داخل الشركات، ويتضح دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات من خلال تقدير المخاطر، وتحقيق الرقابة، والتأكد من الالتزام بالإجراءات الرقابية، فعلى مستوى القطاع العام، بدأت تحظى المراجعة الداخلية باهتمام كبير، وخاصة بالمملكة العربية السعودية، فقد أدرك ديوان المراقبة العامة أهمية التطوير المستمر في الأساليب الرقابية، ومسايرة الاتجاهات الحديثة في الرقابة الحكومية، والاستفادة من معطياتها الإيجابية في توفير وسائل الرقابة الوقائية للمال العام، وترشيد استخدامه، وبرزت الحاجة إلى وجود إدارة فعالة للمراجعة الداخلية، في كل جهة من الجهات المشمولة برقبته، لما لهذه الوحدات من دور إيجابي في توفير مقومات الرقابة الفعالة المصاحبة، وسد الفجوة فيما بين الرقابة السابقة واللاحقة، وبالتالي توفير الحماية الوقائية للمال العام، وترشيد استخداماته، والإسهام في رفع كفاءة الأداء في الأجهزة الحكومية على حد سواء، فتمت المبادرة بالرفع للمقام السامي مُقترحاً لإنشاء وحدات للمراجعة الداخلية، في كل جهاز حكومي، وترتبط بالمسئول الأول في الجهة، وحظي هذا الاقتراح بالموافقة السامية، وصدر قرار مجلس الوزراء رقم (235) بتاريخ 1425/8/20هـ، والذي يقضي بتأسيس وحدات للرقابة الداخلية في كل جهة، مشمولة برقابة ديوان المراقبة العامة، ثم أعد الديوان بالتعاون مع معهد الإدارة العامة مشروع اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية، وفق الأصول، والمعايير المهنية المعتمدة في هذا المجال؛ لتكون مرجعاً، ومرشداً لجميع المسؤولين، وتم الرفع للمقام

السامي، حيث جرت دراسته من قبل لجنة مكونة من ديوان المراقبة العامة، ووزارتي المالية، والخدمة المدنية، وهيئة الرقابة والتحقيق، وصدر قرار مجلس الوزراء الموقر رقم (129) بتاريخ 1428/4/6هـ، والذي يقضي بالموافقة على اللائحة الموحدة، لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية، والمؤسسات العامة، وكلف الديوان بمتابعة تنفيذها، وصدر الأمر التعميمي رقم (10754) بتاريخ 1436/3/9هـ، والذي نص في فقرته الأولى أنه "على جميع الجهات الحكومية- المشمولة برقابة الديوان- الإسراع في تنفيذ قرار مجلس الوزراء رقم (235) بتاريخ 1425/8/20هـ، الذي قضى باستحداث وحدات للرقابة الداخلية، وفق خطة زمنية لا تتجاوز عامين، مع تمكينها من ممارسة مهماتها، ودعمها بالكفاءات البشرية"، وفي فقرته الثانية قضى "بتكليف وحدات الرقابة الداخلية في الأجهزة الحكومية، برصد، وحصر جميع المخالفات والتجاوزات المالية التي وقعت فيها تلك الأجهزة، وبحث أسبابها، والعمل على معالجتها"، وتكليف الديوان برفع تقرير دوري كل ثلاثة أشهر، عن نتائج متابعته لإنشاء هذه الوحدات، وتفعيل دورها، وفي بداية عام 2018م أعلن ديوان المراقبة العامة عن عزمه بتنفيذ عدد من الدورات التدريبية لمنسوبي وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية، والمؤسسات العامة، والتي تأتي امتداداً لجهود الديوان في تفعيل إدارات المراجعة الداخلية، ودعم جهودها في ممارسة اختصاصها بكل اقتدار.

السلوك الأخلاقي والمعايير للمراجعة الداخلية:



تحكم مجموعة من المبادئ والمعايير عمل المراجعين الداخليين، وهي صادرة عن معهد المراجعين الداخليين، حيث يمثل الفرعان التاليان دستور العمل لهم، وهما:

الفرع الأول: تعريف وأهمية وأهداف معايير المراجعة الداخلية:

تعتبر المعايير الركيزة الأساسية لأي مهنة، وقد ظهرت الحاجة إلى معايير؛ لتقليل التفاوت بين ممارسي المهنة، وتوجيههم، والحكم على أدائهم لمهمة المراجعة، فتم تشكيل هيئات محلية، ودولية مختصة؛ لوضع هذه المعايير، ونشرها، وتغييرها كل ما اقتضت الحاجة، ولكن قبل التعرض لهذه المعايير سوف نتعرف على مفهوم معايير المراجعة الداخلية، وأهميتها، وأهدافها، وذلك كما يلي:

أولاً: تعريف معايير المراجعة الداخلية:

قبل التعرف على مفهوم معايير المراجعة الداخلية، سوف نقوم بتعريف معايير المراجعة بصفة عامة، ثم نقوم بتعريف معايير المراجعة الداخلية.

بصفة عامة، يوضح المعيار نموذج يوضع لقياس على ضوءه وزن الشيء، أو طوله، أو درجة حدوثه، ويلاحظ أن معيار المحاسبة، والمراجعة، لا شك أنه أخذ من هذا الفهم، بمعنى: عايرت، أو وزنت الشيء، كناية عن التطابق، أو التماثل في التطبيق.

أما معايير المراجعة فهي "مقاييس نوعية لتقييم كفاءة المراجع، وأعضاء فريق عمله، ونوعية العمل الذي يقومون به، من خلال مجموعة السياسات، والطرق الموحدة، والتي يتعين على كل مراجع الالتزام بها، خلال مباشرته لعملية مراجعة الحسابات".

وبالنسبة لمعايير المراجعة الداخلية، فتُعرّف بأنها "المقاييس، والقواعد التي يتم الاعتماد عليها، في تقييم، وقياس، عمليات قسم المراجعة الداخلية، حيث تمثل المعايير، نموذج ممارسة المراجعة الداخلية، كما يجب أن يكون، وذلك وفقاً لما تم التوصل إليه، واعتماده، من قبل معهد المراجعين الداخليين".

وتجدر الإشارة هنا إلى عدم الخلط بين المعايير، وإجراءات المراجعة، فالمعايير هي النموذج، أو النمط، الذي يستخدم للحكم على جودة العمل الذي يقوم به المراجع، وتتميز بالثبات النسبي، فهي نادرًا ما تتغير، ويمكن أن يحدث التغيير، بإصدار معايير رسمية جديدة، من الجهات المختصة بذلك فقط، كما أنها لا تخضع للحكم الشخصي للمراجع، وهو مُلزمٌ باتباعها حرفياً.

أما إجراءات المراجعة فهي "مسلك إيجابي فعلي، أو قولي – شفوي، أو كتابي، يصدر من المراجع، أو أحد معاونيه، في الوقت والمكان الملائمين؛ بقصد الحصول على دليل، أو على الأقل تسهيل الحصول على دليل".

ويتضح من التعريف السابق، أن الإجراءات هي وسيلة للحصول على أدلة الإثبات، في عملية المراجعة، وهي متروكة لتقدير المراجع، وحكمه الشخصي، فيختار ما يراه ضرورياً ومناسباً لتنفيذ عملية المراجعة، فليس هناك قائمة محددة تبين إجراءات المراجعة، التي يجب إتباعها في كل عملية مراجعة، مثل ما هو الحال في معايير المراجعة، وما يؤكد ذلك: هو ذكر أو إقرار المراجع في تقريره بأنه استخدم إجراءات المراجعة التي رآها مناسبة وضرورية، في الظروف المحيطة؛ لإتمام عملية المراجعة، وعادةً ما يتم تلخيص أو تجميع إجراءات المراجعة، في خطة مكتوبة تسمى "برنامج المراجعة".

ثانياً: أهمية معايير المراجعة الداخلية:

تكمن أهمية معايير المراجعة الداخلية فيما يلي:

- تعتبر ضرورية بالنسبة للمراجعين الداخليين؛ لأنها تضع المبادئ الأساسية التي يُنظر منهم أن يلتزموا بها، عند ممارستهم لمهامهم، بحيث يحققون الهدف من وجودهم.

- المعايير ضرورية بالنسبة للإدارة، حيث أن وجود معايير مهنية يلتزم بها المراجعون الداخليون، سيمكن الإدارة من الاعتماد على التأكيدات والتقارير، التي يقدمها المراجعون الداخليون، عند أدائهم لوظائفهم في المؤسسة.
- وجود معايير مهنية يلتزم بها المراجعون الداخليون يعتبر ضروريًا بالنسبة للمراجع الخارجي؛ ليضمن على متانة، وكفاءة عمل المراجعين الداخليين.
- يتم الاسترشاد بالمعايير عند إعداد المواد التدريبية للمهنيين الجدد.

ثالثًا: أهداف معايير المراجعة الداخلية:

تهدف معايير المراجعة الداخلية لتحقيق ما يلي:

- 1- تحديد المبادئ الأساسية لممارسة المراجعة الداخلية التي يجب أن يتم إتباعها.
- 2- توفر إطارًا لتنفيذ وتعزيز مجموعة واسعة من أنشطة المراجعة الداخلية، ذات القيمة المضافة.
- 3- وضع معايير لتقييم أداء المراجعة الداخلية.
- 4- تحسين وتعزيز العمليات التنظيمية والتشغيلية.

الفرع الثاني: معايير المراجعة الداخلية:

ترجع المبادرة الأولى لوضع المعايير إلى المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، الذي أصدر معايير خاصة بالمراجعة الخارجية، أطلق عليها اسم معايير المراجعة، حيث قام بنشر كتيب "معايير المراجعة المتعارف عليها".

أما على المستوى الدولي، فيتم إصدار المعايير الدولية للمراجعة عن طريق الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، من خلال المجلس الدولي للمراجعة، والتأكيد التابع له.

وتنقسم معايير المراجعة الداخلية إلى قسمين، وهما:

- 1- معايير الصفات (الخواص).
- 2- معايير الأداء (العمل الميداني).

أولاً: معايير الصفات (الخواص):

وتعرّف بأنها: المعايير التي تختص بصفات الأفراد الذين يؤدون أعمال المراجعة الداخلية وتشمل:

- معيار الاستقلال المهني.
- معيار كفاءة الأداء المهني.
- معيار العناية المهنية اللازمة.
- معيار رقابة الجودة.

وسيتّم استعراضها فيما يلي:

- معيار الاستقلال المهني:

ويعني أن يكون المراجع مستقلاً استقلالاً مهنيّاً تامّاً في جميع ما يتعلق بالمراجعة، كما يجب عليه الالتزام بالحياد والموضوعية عند تقييم أدلة وقرائن المراجعة، وحتى يكون المراجع الداخلي مستقلاً مهنيّاً، لابد من توافر معايير أساسيين هما: المركز التنظيمي، والموضوعية، ويُقصد بذلك أن يتمتع المراجع بمكانة تنظيمية تسمح له بالقيام بمهامه والمسؤوليات المهنية بكل حرية، ويجب ألا يرتبط المراجع الداخلي بأداء أي عمل يقوم هو بمراجعته، وأن يكون موضوعياً في حكمه عند القيام بتنفيذ عملية المراجعة.

ويلزم لاستقلال المراجع في عمله ما يلي:

أولاً: التبعية الإدارية:

أي أن يكون نشاط المراجعة الداخلية في نفس المستوى الإداري للإدارات التنفيذية الأخرى؛ حتى يستطيع أداء أعمال الفحص والتقويم لأعمالهم، دون خوف أو حرج، ويتحقق ذلك عندما يكون نشاط المراجعة الداخلية تابعاً لأعلى مستوى إداري داخل الشركة، وأن يتقدم تقرير المراجعة الداخلية إلى هذا المستوى.

ثانياً: عدم القيام بأعمال تنفيذية:

لكي يؤدي المراجع الداخلي الأعمال المنوطة به يجب أن يبتعد تماماً عن القيام بأعمال تنفيذية، لا يجب أن يتم إسنادها إلى نشاط المراجعة الداخلية، أي: أعمال تدخل في نطاق اختصاصات الإدارات الأخرى؛ حتى لا يجد المراجع الداخلي نفسه أمام موقف يقوم فيه بتقييم أعمال قام بها.

- معيار الكفاءة المهنية:

ويقضي هذا المعيار بضرورة إنجاز مهام المراجعة الداخلية، بواسطة أفراد مؤهلين تأهيلاً علمياً ومهنيّاً بصورة تلاءم طبيعة هذه المهام، وأن يكون لديهم إلمام بالمعرفة، والمهارات، والتدريب

وغيرها من عناصر التأهيل اللازمة للقيام بالمراجعة بطريقة سليمة، وفي المقابل يجب أن توفر إدارة المراجعة الداخلية تأكيداً بأن المهارة الفنية والخلفية التعليمية للمراجعين الداخليين ملائمة لعمليات المراجعة التي سيتم القيام بها.

- معيار العناية المهنية اللازمة:

يجب أن تؤدى مهام المراجعة الداخلية بمهارة، ومع توخي العناية المهنية اللازمة، فيبذل المراجع الخارجي جهده المقبول في تخطيط عملية المراجعة، وتنفيذ البرامج المطلوبة، واختيار حجم العينة وتقدير المخاطر، ونظام الرقابة الداخلية وقد حددت المادة (20) من اللائحة بأنه على مدير الوحدة وموظفيها بذل العناية المهنية اللازمة عند مباشرة الاختصاصات المنوطة بهم، وبمقتضى هذه اللائحة ينبغي مراعاة خطوات العمل الآتية:

- أ- التخطيط الدقيق والمناسب لجميع خطوات عمل المراجعة.
- ب- توثيق إجراءات العمل والالتزام بها وحفظها ضمن أوراق العمل.
- ت- الحصول على قرينة الإثبات التي تدعم ما يتوصل إليه من نتائج.

- معيار رقابة الجودة:

ويقضي بضرورة أن تملك الإدارة التي تقوم بأعمال المراجعة نظاماً داخلياً ملائماً لرقابة جودة المراجعة، وتحسين برامجها، ومتابعتها، والتأكد من التزام المراجعين بمعيار الجودة في تنفيذ مهامهم، وكافة نواحي أنشطة المراجعة الداخلية، والمتابعة المستمرة لفعاليتها، وأن تشارك في برنامج إشرافي خارجي لمعاينة هذه الجودة.

ثانياً: معايير الأداء:

وتعرف بأنها: المعايير التي تصف طبيعة أنشطة المراجعة الداخلية وتضع المقاييس النوعية التي يمكن أن تقيس أداء المراجعة الداخلية وتشمل:

- معايير نطاق العمل.
- معايير تنفيذ أعمال المراجعة.
- معايير العمل الميداني.
- معايير إعداد التقارير.

- معايير العمل الميداني:

وتحدد هذه المجموعة من المعايير الخطوات الهادفة والموضوعية التي يلتزم بها المراجع في كافة مستويات المراجعة، ولذلك تعتبر معايير العمل الميداني من معايير الأداء المهني في حقل المراجعة، وتتضمن المعايير التالية:

✦ التخطيط:



حيث يجب التخطيط لعملية المراجعة بما يضمن إجراء مراجعة ذات جودة ونوعية عالية، وبطريقة اقتصادية وذات كفاءة وفعالية، وفي الوقت المناسب، كما يجب تعريف الأهداف المأمول تحقيقها من عملية المراجعة، وتحديد المخاطر المحيطة بالنشاط، وبأهدافه، وموارده، وعملياته، والوسائل التي تحد من وصول هذه المخاطر إلى المستويات الغير مقبولة، ومدى كفاية وفعالية إدارة مخاطر النشاط، ونظم الرقابة عليه، وتحديد طبيعة ومدى وتوقيت الإجراءات والفحوص اللازمة لتحقيق أهداف المراجعة.

الإشراف السليم:

فيجب الإشراف السليم على كافة المراجعين الذين يتولون عمليات الفحص، ويتولون اتخاذ الإجراءات اللازمة لتجميع أدلة الإثبات، ويتضمن الإشراف في المراجعة: القيادة، والتوجيه،

والرقابة السليمة، لكافة المراحل؛ للتأكد من الربط الفعال بين الأنشطة والإجراءات والفحوص التي يتم تنفيذها من جهة، وبين الأهداف المرجوة من جهة أخرى.

➤ دراسة الأنظمة واللوائح وفحص مدى الالتزام بها:

يجب أن يقوم المراجع عند تنفيذ المراجعة المالية أو مراجعة الأداء، بدراسة الأنظمة، واللوائح؛ للتحقق من كفايتها ومدى الالتزام بها، كما ينبغي على المراجع أن يمارس العناية والحذر المهني، عند التوسع في الخطوات والإجراءات، المتعلقة بمعالجة مخالفات النظام، بحيث يتفادى التدخل في التحقيقات أو الإجراءات النظامية، المحتمل حدوثها في المستقبل.

➤ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

يجب الحصول على فهم كافٍ لنظام الرقابة الداخلية؛ بهدف تقييمه، وتتضمن الرقابة الداخلية الأساليب والإجراءات التي تتبناها الإدارة؛ للتأكد من الوفاء بأهدافها واستخدام مواردها، بما يتفق مع القوانين والنظم والسياسات، وحماية الموارد من الخسارة والتلف وسوء الاستخدام، والحصول على البيانات الموثوقة والكشف عنها بوضوح في التقارير، فالرقابة الداخلية الجيدة أمر جوهري لتحقيق التنفيذ الملائم للعمل، مع تحقق المحاسبة الكاملة للموارد المتاحة، كما أنها تيسر تحقيق الأغراض الإدارية، من خلال عملها على ضبط وتقييم الأعمال غير المرغوب فيها.

➤ أدلة الإثبات:



إن وجود أدلة الإثبات يعكس مدى قيام المراجع الداخلي بالمهمة الموكلة له بكفاءة عالية، وبذلة العناية المهنية اللازمة، والتي من خلالها يمكن الاعتماد على النتائج والتوصيات التي توصل إليها المراجع، ويجب أن تكون أدلة الإثبات كافية وملائمة ومناسبة، وذات صلة بالموضوع،

وموثوق بها، ولا يشوبها شك؛ لتوفير أساس معقول يدعم النتائج التي يتوصل إليها المراجع؛ إما عن طريق الفحص؛ أو الملاحظة؛ أو الاستفسار، أو المصادقة أو الحسابات، أو الإجراءات التحليلية، بحيث يجب التركيز على أمرين:

1- أنواع أدلة الإثبات:

مستندات ووثائق/ كالعقود والسجلات والفواتير، أو مادية ملموسة/ كالصور والخرائط والعينات، أو تحليلية/ كالأحصائيات والمقارنات والاستنتاجات، ويفضل أن تكون مكتوبة.

2- مصادر أدلة الإثبات:

إما أن يتم إنشاؤها من المراجع، مثل: محاضر الإثبات، أو يتم الحصول عليها من الغير، مثل: المصادقات من الجهات الخارجية.

➤ تحليل البيانات المالية:

يجب على المراجع لأغراض المراجعة المالية دراسة وتحليل التقارير والبيانات المالية التي تتضمن القوائم المالية أو الحسابات الختامية والإيضاحات المرفقة بها

- معايير إعداد التقارير:

عند الانتهاء من أعمال المراجعة يجب إعداد تقرير المراجعة والذي يفترض أن يتضمن ما يلي:

- تحديد موضوع المراجعة وأهدافها وأسلوبها ونطاقها.
- شرح القيود التي فرضت على المراجع سواء فرضها على نفسه كاختيار الإطار الزمني للفحص أو مكانه أو موضوعه، أو فرضت عليه من قبل الجهة محل المراجعة، أو فرضتها عليه الأنظمة أو ظروف الحال، مع ذكر تأثير هذه القيود على العمل الرقابي الذي يقوم به.
- تضمين التقرير بأي ضعف جوهري في نظام الرقابة الداخلية.
- تبليغ الإدارة عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح.
- كتابة التقرير بإيجاز ووضوح وتقديم الأدلة والقرائن.
- تضمين وجهات نظر المسؤولين في الإدارة محل المراجعة.
- التوجيه البناء في التقرير وتحديد نقاط القوة والضعف.
- النتائج والاقتراحات والتوصيات اللازمة في التقرير.

قواعد السلوك المهني:

لقد تضمن السلوك المهني مجموعة من القواعد الهامة التي تتعلق بعمل المراجع الداخلي، وهي:

1- **النزاهة:** يجب على المراجع الداخلي أن يكون أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية، ولذا يجب ألا يكون للمحاسب المهني أو المدقق علاقة مع التقارير أو القوائم أو المعلومات حيث يعتقد أن هذه المعلومات.

2- **الاستقلالية:** بحيث يكون المدقق مستقلاً فعلياً وظاهرياً عند ممارسة المهنة.

3- **الموضوعية:** عند انجاز العمل المهني على المدقق أن يكون موضوعياً ولا يوجد لديه تضارب مصالح ولا متحيزاً لأي جهة، ولا يقوم بتغيير الحقائق أو يخضع لضغوط الآخرين.

4- **المستويات التكنولوجية:** يتطلب من المدقق أن يكون بمستوى يؤهله لإنجاز خدماته بصورة جيدة.

5- **سرية المعلومات.**

استقلالية المراجعة الداخلية:



يعتبر استقلال المراجع أحد المعايير الهامة للمراجعة، ولذلك يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلاً في أداء أعماله؛ لكي تتحقق فاعلية المراجعة الداخلية؛ لذلك يجب على المراجع أن يتبع

المستويات الإدارية العليا؛ لكي يتمكن من مراجعة وفحص المستويات الرقابية الأخرى وتقييمها؛ للتأكد من مدى تنفيذ الخطط والسياسات الموضوعية، وهذا يتطلب من المراجع الداخلي أن يكون بعيداً عن وضع السياسات والإجراءات وإعداد السجلات أو الارتباطات بأي عمل تنفيذي آخر يكون من الطبيعي أن يتولى مراجعته وتقييمه فيما بعد، وبعد عمليات الفحص والمراجعة التي يقوم بها المراجع يقدم نتائج عمله وتوصياته في تقارير لمجلس الإدارة، وتتجه كثير من الشركات إلى تكوين لجنة المراجعة، والتي تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين، وهدف اللجنة الإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية مما يزيد من استقلاليته عن الإدارة؛ وذلك لأن لجنة المراجعة مسئولة عن توظيف ومكافأة رئيس القسم ولكن في الحياة العملية لا يستطيع تحقيق ذلك؛ لأن أعضاء لجنة المراجعة هم نفس أعضاء مجلس وقد ذكر مجمع المراجعين الداخليين بأمريكا، إذاً فاستقلال المراجع الداخلي من العوامل الأساسية لفاعلية برنامج المراجعة الداخلية.

وإن استقلاله يتوقف على اعتبارين هامين، وهما:

- أ) **تحديد المستوى التنظيمي للمراجع:** والذي يتوقف على قيمة الخدمات التي سوف تحصل عليها الإدارة؛ لذلك يجب على المراجع أن يكون مسؤولاً على قراراته.
- ب) **موضوعية الدراسة،** وهي من أهم عوامل نجاح المراجعة الداخلية، ولذلك يجب إشراك المراجع في وضع نظام العمل داخل المشروع؛ لأنه يخضع لتقييمه فيما بعد.

الفرع الثالث: دليل أخلاقيات لمهنة المراجعة الداخلية:

إن السلوك الأخلاقي يعتبر أحد دعائم ممارسة أي مهنة، حيث يتوقع المجتمع من المهني أن يعمل وفق مستوى أعلى من الآخرين. وقد اهتمت المنظمات المهنية بضرورة وضع قواعد للسلوك المهني، والمراجعة الداخلية شأنها شأن أي مهنة، وضع لها قواعد ومبادئ يجب الالتزام بها، إذ عمد معهد المراجعين الداخليين إلى وضع دليل للأخلاقيات سنة 1968 المعدل بدليل سنة 1988 هذا الأخير الذي عدل سنة 2002 ليُعُدّل مرة أخرى سنة 2009، لكن لم يؤثر على البناء العام لدليل عام 2000، حيث قام المعهد بوضع هذا الدليل (الميثاق الأخلاقي) بناء على المفهوم الجديد للمراجعة الداخلية وأهدافها وقسمه إلى قسمين أساسيين هما:

➤ المبادئ الوثيقة الصلة بالمراجعة الداخلية وممارستها.

◀ قواعد السلوك المهني التي تحدد المعايير التي يتوقع من المراجعين الداخليين مراعاتها، وهي قواعد التي تعد بمثابة عامل مساعد في تحويل المبادئ إلى تطبيقات عملية، كما أن المقصود بها توجيه السلوك الأخلاقي للمراجعين الداخليين.

وقد تضمن كل مبدأ مجموعة من القواعد السلوكية كما يلي:

1. الاستقامة: فمن شأنها إرساء دعائم الثقة بين المراجعين الداخليين، وهذا يشكل الأساس للاعتماد على آرائهم وأحكامهم، ويتطلب هذا المبدأ من المراجعين الداخليين القواعد السلوكية التالية:

- أن يؤديوا أعمالهم بنزاهة وحرص وشعور بالمسؤولية.
- أن يلتزموا بالقوانين المعمول بها ومراعاة الإفصاح عما يتوفر لهم من معلومات في حدود المتوقعة منهم وفقا للقوانين المعمول بها وأصول المهنة.
- ألا يعتمدوا أن يكونوا طرفا في أي نشاط غير مشروع أو يقوموا بأفعال أو تصرفات تسيء إلى مهنة المراجعة الداخلية أو إلى المؤسسة التي يعملون بها أو لصالحها.
- أن يراعوا ويساهموا في تحقيق الأهداف الشرعية والسليمة للمؤسسة التي يعملون بها أو لصالحها.

2. الموضوعية: فيجب على المراجعين الداخليين مراعاة أرفع درجات الموضوعية في جمع وتقييم وإيصال المعلومات حول النشاط أو العمل الذي يكونون بصدد فحصه، ويجب على المراجعين الداخليين مراعاة تقييم متوازن لكل الظروف ذات الصلة، وكذلك مراعاة ألا يتأثروا في تكوين آرائهم أو أحكامهم بمصالحهم الشخصية أو بآراء أو تأثيرات الآخرين. والقواعد السلوكية لهذا المبدأ هي:

- ألا يشاركوا في أي أنشطة أو علاقة - أو يتوقع أن تسيء - في تقييمهم المحايد، ويشمل ذلك عدم المشاركة في الأنشطة أو العلاقات التي قد تتعارض مع مصالح المؤسسة التي يعملون بها أو لصالحها.
- ألا يقبلوا أي شيء من شأنه أن يسيء - أو يفترض أن يسيء - إلى تقديرهم المهني.
- أن يفصحوا عن كافة الحقائق المادية المعلومة منهم، والتي قد يكون من شأن عدم الإفصاح عنها تحريف أو تشويه جوهري تقاريرهم عن الأنشطة التي يراجعونها.

الفرع الأول: الإجراءات التحليلية:

تعتبر الإجراءات التحليلية واحدة من أهم التقنيات المستعملة في المراجعة الداخلية، لذلك سنتطرق إلى أهدافها وأنواعها، وذلك على النحو التالي:

أولاً: أهداف الإجراءات التحليلية:

قبل التطرق إلى أهداف الإجراءات التحليلية، نسرّد بعض التعريف لها:

حيث يمكن تعريفها على أنها "تحليل لعلاقة:

- بين عناصر من بيانات مالية أو بين عناصر من بيانات مالية وغير مالية مأخوذة من نفس الفترة.
- بين معلومات مالية قابلة للمقارنة مأخوذة من فترات مالية مختلفة أو مؤسسات مختلفة لتحديد مدى تباينها وتوقع مدى تذبذبها وبالتالي احتياجها لإجراءات مراجعة معينة".

وقد عرفت المعايير الدولية في المعيار الدولي للمراجعة رقم (520) بأنها "تقييمات للمعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المقبولة بين كل من البيانات غير المالية، وتشتمل الإجراءات التحليلية أيضاً على التحقيق والذي يعد ضرورياً لتحديد التقلبات أو العلاقات غير متسقة مع المعلومات ذات العلاقة أو المختلفة عن القيم المتوقعة بمقدار كبير".

أما عن أهداف الإجراءات التحليلية، فتتمثل فيما يلي:

- 1) الفهم الأفضل لطبيعة نشاط المؤسسة والصناعة التي تعمل فيها: إن التخطيط السليم للمراجعة يستلزم من طرف المراجع، عمل مقارنات لبيانات المؤسسة على مدى سنوات أو مقارنتها بمتوسط الصناعة التي تعمل فيها، تمكن المراجع من الفهم الأفضل لطبيعة نشاط المؤسسة وصناعة التي تعمل فيها.
- 2) معرفة قدرة المؤسسة على الاستمرار: إن الإجراءات التحليلية تمكن من اكتشاف الصعوبات المالية التي قد تواجهها المؤسسة في المستقبل، والتي تحول دون استمرارها، مثل احتساب نسبة مجموع الديون إلى حقوق الملكية، وكذا نسبة الأرباح الصافية إلى مجموع الأصول، ومقارنة تلك النسبتين بمثيلتيهما لمتوسط المؤسسات التي تعمل في نفس مجال الصناعة، فذلك يمكن المراجع من اكتشاف ما إذا كانت المؤسسة ستواجه صعوبات في المستقبل من حيث عدم قدرتها عن سداد تلك الديون في مواعيد استحقاقها.

3) تخفيض حجم اختبارات المراجعة: تعتبر الإجراءات التحليلية أقل الاختبارات المراجعة تكلفة، لذلك إذا أسفر إتباع الإجراءات التحليلية نتائج مقنعة، فإن المراجع يمكنه تخفيض من حجم اختبارات الأخرى.

4) ثَمَكِن من تقديم توصيات مهمة لإدارة المؤسسة: في بعض الأحيان قد تكون اختلافات جوهرية بين النسب المالية للمؤسسة والنسب المماثلة لمتوسط المؤسسات التي تعمل في نفس مجال الصناعة، راجعة فقط الى إتباع المؤسسة لسياسات لا تتفق مع طبيعة الصناعة التي تعمل فيها، ففي هذه الحالة يقدم المراجع توصيات لإدارة المؤسسة بإعادة النظر في هذه السياسات.

5) الإشارة إلى تحريفات ممكنة في القوائم المالية: إن وجود فروق جوهرية غير متوقعة، ما بين البيانات المحاسبية التي يتم مراجعتها والبيانات الأخرى المستخدمة في المقارنة، عادة ما يطلق عليها اختلافات غير عادية، وتحدث هذه الأخيرة، عندما يكون الفرق الناتج عن المقارنة كبير وفي نفس الوقت غير متوقع، أو كان هناك توقع بفرق كبير للمقارنة، أو أن المقارنة تظهر عدم وجود فرق أو أن الفرق كان صغير للغاية، وفي كلتا الحالتين، قد يرجع السبب إلى وجود أخطاء محاسبية أو مخالفات؛ ولذلك يجب على المراجع في حالة وجود اختلافات غير عادية، أن يبحث عن سببها، ويقتنع بالدليل، أن سببها يرجع إلى الظروف الاقتصادية المحيطة بالمؤسسة، وليس نتيجة وجود خطأ أو مخالفات.

ثانيا: الأنواع الرئيسية للإجراءات التحليلية:



يوجد خمسة أنواع رئيسية من الإجراءات التحليلية، وهي:

أ- مقارنة بيانات المؤسسة مع الصناعة أو القطاع الذي تعمل فيه: فوق هذا الإجراء يقارن المراجع بين بيانات المؤسسة وبيانات المؤسسات الأخرى على مستوى الصناعة أو القطاع الذي تعمل فيه، وعموماً، فإن من مزايا هذه المقارنة أنها تمكن المراجع من فهم لطبيعة نشاط

المؤسسة، كما تعطي مؤشرات بخصوص احتمالات الفشل المالي، لكن يعاب عليها أن البيانات المستخدمة في المقارنة قد تختلف عن بيانات المؤسسة، وهذا الاختلاف قد ينتج عن اختلاف في تطبيق طرق محاسبية مثلاً.

ب- مقارنة بيانات المؤسسة مع بيانات الفترات السابقة لنفس المؤسسة: وفي هذا الصدد تتنوع الإجراءات التحليلية التي يتم فيها مقارنة بيانات المؤسسة مع بيانات نفس المؤسسة لفترة واحدة، أو مع بيانات من فترات سابقة، مثل: مقارنة أرصدة السنة الحالية مع أرصدة السنة السابقة، مقارنة تفاصيل الرصيد الإجمالي رصيد مع نفس تفاصيل السنة السابقة، مقارنة النسب المالية للسنة الحالية بنسب السنوات السابقة إلخ...

ت- مقارنة بيانات المؤسسة مع توقعات المؤسسة: إن معظم المؤسسات تقوم بإعداد ميزانيات تقديرية، وبما أن هذه الميزانيات تمثل تقديرات المؤسسة للفترة القادمة، وإذا وجد المراجع اختلافات بين التقديري والفعلي، فهذا قد يشير إلى وجود بعض الأخطاء، وعلى المراجع في حالة اعتماده على الميزانيات، مراعاة أن تكون مُعدة بعناية، إضافة إلى احتمال تغيير في البيانات الفعلية من طرف إدارة المؤسسة وبالتالي عدم إمكانية مقارنتها مع البيانات التقديرية.

ث- مقارنة بيانات المؤسسة مع توقعات المراجع: بناء على هذه الطريقة يقوم المراجع بتقدير ما يجب أن يكون عليه رصيد حساب ما، عن طريق التنبؤات أو دراسة علاقته بأرصدة حسابات أخرى من حساب النتائج، مثل: قائمة الدخل أو الميزانية، ومقارنته مع الرصيد الفعلي.

ج- مقارنة بيانات المؤسسة مع التوقعات باستخدام بيانات غير مالية: بافتراض أن المراجع بصدد مراجعة فندق ما، فانه وانطلاقاً من عدد غرف وسعرها، يمكنه تقدير إجمالي الإيرادات للفندق، ومقارنتها مع الإيرادات الفعلية المسجلة بالدفاتر، وبالتالي تحديد مدى معقولية الإيراد الفعلي.

الفرع الثاني: التقنيات الأخرى:

بالإضافة إلى الإجراءات التحليلية، يستعمل المراجع الداخلي تقنيات أخرى، منها:

(1) **المقابلات:** ويمكن تعريفها بأنها "الاتصال الشخصي المنظم والتفاعل اللفظي المباشر بين القائم بالمقابلة مع فرد آخر أو أفراد آخرين، بهدف استشارة أنواع معينة من المعلومات والبيانات، لاستغلالها في البحث، وللاستعانة بها في التوجيه والتشخيص والعلاج والتخطيط و التقويم"، وتعرّف أيضاً بما يلي "ما هي إلا محادثة جادة موجهة نحو هدف محدد، ترتبط

بجمع البيانات الخاصة ببحث معين، وتعتبر من أكثر أساليب جمع البيانات إنتاجية وفعالية حيث تساعد في الحصول على المعلومات عن الحالات والأوضاع التي قد لا تكون مسجلة في المستندات والوثائق".

والمقابلة حتى تكون فعالة يجب أن تكون بشكل منظم ومخطط، حتى يتمكن للمراجع بواسطتها الحصول على معلومات مفيدة في مهمته، ولذلك يجب على المراجع الالتزام بمراحل المقابلة والمتمثلة فيما يلي:

- التحضير للمقابلة: وتعد هذه القاعدة الأساسية والمطلقة للمقابلة، حيث يتم التعريف المسبق بموضوع المقابلة، التعريف بالمسؤول أو المصلحة التي تجري معه المقابلة، تحضير أسئلة المقابلة، أخذ موعد مسبق للمقابلة.
- البدء بإجراء المقابلة: يبدأ المراجع الداخلي بتقديم نفسه ومحاولة التأقلم مع الشخص الآخر، وكذا التعريف بموضوع المقابلة.
- تقديم الأسئلة الخاصة بالمقابلة: وهنا يقوم المراجع الداخلي بتقديم الأسئلة، والتأكد من فهم المخاطب لهذه الأسئلة، وإعطائه وقت للإجابة، ومع التدوين الكتابي لهذه الأخيرة؛
- كتابة خلاصة المقابلة: وكتابة هذه الخلاصة، هي محاولة التأكيد والمصادقة على المعلومات المتحصل عليها، وأنه لا توجد أي سوء فهم أو التباس، كما يطلب المراجع الوثائق والمستندات الخاصة بموضوع المقابلة.

(2) **الملاحظة المادية:** تعرف الملاحظة على أنها "وسيلة أساسية وضرورية من وسائل جمع البيانات، يقوم الباحث معتمداً على إدراكاته وحواسه في جمع المعلومات عن ظاهرة ينوي دراستها، أو عن فرد موضع الدراسة"، أو هي "عملية مشاهدة أو متابعة لسلوك ظواهر محددة، أو لأفراد محددين خلال فترة أو فترات زمنية معينة، وضمن ترتيبات بيئية تضمن الحياد والموضوعية لما يتم جمعه من بيانات أو معلومات"، ومن هذين التعريفين للملاحظة، نلاحظ أنه يمكن إسقاطها على ما يقوم به المراجع من معاينات أو مشاهدات مادية؛ بهدف جمع معلومات، التي لا يمكنه الحصول عليها عن طريق المقابلات أو الاستبيانات، حيث أن المراجع في بعض الأحيان لا يكتفي بفحص ما هو موجود في السجلات والوثائق، بل يلجأ إلى الملاحظة المادية، للتحقق من التطابق بين ما هو مدون في الوثائق وبين ما هو موجود فعلاً في الواقع. ويتعلق الأمر بـ:

- الملاحظة المادية للإجراءات: تهدف ملاحظة الإجراءات إلى تحديد المراحل التي تمر بها العملية أو النشاط ما للتحقق من التطابق بين ما هو مدون في دليل الإجراءات واحترام الأفراد لها.
- الملاحظة المادية للموجودات: تهدف إلى التحقق من وجود الأصول من مخزون، التثبيت النقدي في الصندوق، الخ...
- الملاحظة المادية للوثائق: تهدف إلى التحقق من الوثائق المحاسبية والمستندات المختلفة، والتي تستخدمها المؤسسة من حيث تصميمها، كيفية استخدامها، انتقالها.
- الملاحظة المادية للتصرفات: أي ملاحظة أداء الأفراد للأنشطة أو لعمليات معينة، لتحديد مدى احترام التعليمات في مكان العمل.

وحتى يتمكن المراجع من تحقيق النتائج المرجوة من الملاحظة يجب مراعاة ما يلي:

1. تحديد أهداف الملاحظة بدقة ووضوح، وكذا وموضوع الذي يراد ملاحظته.
2. الإعداد الجيد للوسائل التي يتم استخدامها في تسجيل الملاحظات، مثل: بطاقات الملاحظات، الاستثمارات، وغيرها.
3. الحرص على سلامة حواس القائم بالملاحظة خاصة البصر والسمع.
4. التدريب الكافي لمن سيقوم بالملاحظة لتقليل عدم الموضوعية.
5. استخدام أكثر من ملاحظة واحدة.
6. التسجيل الفوري لموضوع الملاحظة لتجنب عامل النسيان.

الأدوات المستعملة في المراجعة الداخلية:



تعتبر الأدوات التي يستعملها المراجع الداخلي بمثابة طرق منطقية تساعد على فحص مختلف العمليات أو الأنشطة المراد مراجعتها، وتستعمل هذه الأدوات عند تطبيق التقنيات السابقة الذكر، حسب الضرورة، ويمكن تقسيم تلك الأدوات إلى أدوات تقليدية، وأخرى حديثة، وذلك كما يلي:

الفرع الأول: الأدوات التقليدية:

للمراجع الداخلي مجموعة من الأدوات التقليدية يستعملها في مهامه، وتتمثل هذه الأدوات، فيما يلي:

1. **قوائم الاستقصاء (الاستبيان):** يعرف الاستقصاء أو الاستبيان على أنه "أداة لجمع المعلومات من خلال استمارة تحتوي على مجموعة الأسئلة التي تدور حول موضوع معين، يتم وضعها وفق إطار علمي محدد، وتقدم للمستهدفين بها يدونون فيها إجاباتهم بأنفسهم"، وعموماً تنقسم قوائم الاستقصاء التي يستعملها المراجع إلى نوعين أساسيين، هما:

أ- قوائم الاستقصاء لتكوين المعلومات: وهي عبارة عن أسئلة يطرحها المراجع الداخلي خلال المرحلة التمهيديّة لمهمته، وذلك لفهم موضوع المهمة، ويتم إعداد هذه الأسئلة بحسب قدرات وتجربة كل مراجع، وكذا حسب المعلومات التي يود معرفتها، وتمكن هذه القوائم المراجع الداخلي من التحديد الواضح لنطاق مهمته، وتنظيم عمله، وكذا مساعدته في إعداد قوائم الاستقصاء خاصة بالرقابة الداخلية.

ب- قوائم الاستقصاء خاصة بالرقابة الداخلية: وهي عبارة عن أسئلة يتم إعدادها لتقييم نظام الرقابة الداخلية للوحدة أو الوظيفة محل المراجعة، حيث يتم استعمالها في مرحلة تنفيذ مهمة المراجعة، والشئ الملاحظ عن هذا النوع من الأسئلة أنها متعددة، فيوجد أسئلة

متعلقة بوظيفة المشتريات، والمخزونات، الخ... ومن خلال الإجابة عن هذه الأسئلة، يستخلص ما يلي:

- نقاط القوة، وذلك يعني نظريًا أن هناك إجراءات مطبقة ومناسبة وتحقق أهداف الرقابة الداخلية، على أن يتم التأكد من هذه النقاط ميدانيًا.
- نقاط الضعف، وذلك يعني أنه يوجد خلل ما، أو نقص في الإجراءات المطبقة، وبالتالي أهداف الرقابة الداخلية غير محققة.

وعومًا، هناك خمس أسئلة أساسية، يمكن استعمالها بهدف عدم نسيان أي تفصيل، وهي:

من؟: سؤال يسمح بتحديد المنفذ المعني، وللإجابة عن هذا السؤال يمكن للمراجع استعمال الهيكل الوظيفي، أو شبكة تحليل الوظائف، والتي تعتبر هي الأخرى من الأدوات المستعملة.

ماذا؟: سؤال يسمح بتحديد المهام، والعمليات، وطبيعة المهام المنفذة، والأشخاص المعنيين.

أين؟: سؤال يسمح بتحديد المكان حيث تجرى العملية.

متى؟: سؤال يسمح بتحديد الوقت الضروري للتحقيق بالعمليات من بداية، ونهاية، ومدة التخطيط.

كيف؟: سؤال يسمح بوصف الأسلوب العملي الخاص بالعمليات.

2. الهيكل الوظيفي: بخلاف الهيكل التنظيمي الذي يشكل أحد عناصر الرقابة الداخلية، والذي تُعدّه الإدارة، فإن الهيكل الوظيفي يعده المراجع الداخلي، انطلاقًا من المعلومات المُحصل عليها، والملاحظات، والمقابلات، وغيرها من تقنيات المراجع الداخلي، ومن خلال فحص هذا الهيكل يتمكن المراجع من معرفة ما إذا كان هناك:

- شخص واحد يقوم بأكثر من وظيفة.
- وظيفة واحدة يقوم بها عدة أشخاص.
- عدم إسناد وظيفة معينة إلى شخص محدد.
- شخص بدون وظيفة.

3. شبكة تحليل الوظائف: يمكن للمراجع إعداد شبكة تحليل الوظائف انطلاقًا من المعلومات المُحصل عليها، وذلك لتحليل الوظائف أو الإجراءات محل المراجعة إلى أعمال أولية، من أجل تحديد نقائص الفصل بين الوظائف ومعالجتها، وتتكون هذه الشبكة من:

- العمود الأول: ويتم فيه تحديد الأعمال الأولية المتعلقة بوظيفة أو إجراء بشكل مفصل ومتسلسل.

- العمود الثاني: يوضح فيه طبيعة المهمة سواء كانت تتعلق بالتنفيذ، التصريح، التسجيل، المراقبة.

- العمود الثالث: وفيه الأشخاص الذين لهم علاقة بمختلف المهام الوظيفية.

4. المعاينة الإحصائية: فنظرًا لكبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها فقد أصبح من غير الاقتصادي فحص كل العمليات وأرصدة الحسابات، ولهذا تم اللجوء إلى المراجعة الاختبارية، التي تعتمد على العينات (المعاينة)، وعند اعتماد المراجع على المعاينة يمكنه الاختيار بين بديلين للوصول إلى العينة، أولهما المعاينة الإحصائية التي تعتمد على قوانين الاحتمالات، وثانيهما المعاينة غير الإحصائية والتي تعتمد على الحكم الشخصي للمراجع، وفي كلا البديلين فإن المراجع يكون قد التزم بالمعايير الدولية للمراجعة، و التي خيرته بين هذين البديلين، ولكن في كثير من الأحيان يلجأ المراجع إلى إتباع المعاينة الإحصائية؛ لأنها تحقق المزايا التالية:

أ- تتصف نتائجها بالموضوعية، فالعينة تعتمد على مجموعة من القواعد الإحصائية، التي تجعل جميع مفردات المجتمع لها نفس فرصة الظهور في العينة، وبالتالي تكون العينة موضوعية وغير متحيزة، ومن ثم فالنتائج موضوعية.

ب- تمكن من الحصول على مؤشرات عن مجموعة كبيرة من البيانات دون الفحص الشامل لها، حيث أن العينة واعتمادًا على هذه الطريقة تكون موضوعية، وفحصها يعطي مؤشرات عن المجتمع الذي سُحبت منه العينة.

ت- يحقق استخدامها توفيرًا في تكاليف المراجعة، حيث تعتمد فيها وبطبيعة الحال على عينة من الاختبارات، وبالتالي توفير للوقت من ناحية، وعدد المراجعين من ناحية أخرى، ومن ثم توفير في التكلفة.

ث- يمكن تقدير المسبق لحجم العينة على أسس موضوعية، حيث أن المدخل الإحصائي يوفر جداول ومعدلات رياضية لتحديد حجم العينة الملائم لكل اختبار.

ج- يمكن تحديد خطر المعاينة، وهو احتمال أن يتوصل المراجع إلى استنتاجات في حالة استخدامه للمعاينة، وتختلف عن الاستنتاجات التي يتوصل إليها في حالة فحصه لكل مفردات المجتمع بصورة موضوعية وكنسبة مئوية والسيطرة عليها بدقة من خلال تعديل حجم العينة.

5. خرائط التدفق: ويمكن من خلال خرائط التدفق تصوير كيفية تدفق المستندات في عمليات معينة في المؤسسة، مع تبين تدفق وسير تلك المستندات بين الإدارات والأقسام المختصة بأداء تلك العمليات (المصدر الذي أعد المستند والجهة التي يُرسل إليها)، والمستندات التي تعد في كل

خطوة من خطوات عملية معينة، والدفاتر التي تثبت بها، والإجراءات التي تتبع لمعالجتها وإتمامها (أي العمليات التشغيلية التي تتم عليها).

6. ورقة إظهار وتحليل المشكل: وهي ورقة عمل يملؤها المراجع، في كل مرة يصادفه أو تواجهه مشكلة ما، أو خطأ، أو وجود نقائص، أو وجود صعوبة معينة، فالمراجع يستعمل هذه الوسيلة بغرض توجيه أفكاره، وتسمح هذه الورقة بتلخيص طبيعة المشكل، وتحديد طبيعة الخطر بالوحدة محل المراجعة، كما تحدد الأسباب ثم النتائج، واقتراح التوصيات بشكل مختصر، وبالتالي تحتوي هذه الورقة على الأجزاء أو الأقسام التالية:

- المشكلة: فيجب وضع المشكلة بشكل مختصر وبحذر، بحيث يسهل فهمها وتجلب الانتباه أو الاهتمام سواء من طرف المراجع أو الجهة محل المراجعة.

- المعاينة للحقائق، والوقائع: وتمثل ما يلاحظه المراجع من الأخطاء الواقعة، والقاعدة أن لكل مشكل معاينة واحدة، مع إمكانية وجود عدة حقائق أو أحداث، شريطة أن تكون مرتبطة من نفس الطبيعة والأسباب وتؤدي إلى نفس النتائج.

- الأسباب: وهنا يبحث المراجع عن الأسباب التي أدت إلى ظهور المشكل، وفي هذا الإطار يمكن للمراجع أن يستعمل مخطط (السبب-الأثر) والذي يساعد في معرفة أسباب المحتملة للمشكل المطروح، فيقسم هذا المخطط تلك الأسباب إلى خمس عائلات، وهي: المادة، (مثل: جودة المواد، المكونات، القطع)، اليد العاملة، (مثل: الأهلية، الخبرة، التكوين)، العناد، (مثل: الآلات، والصيانة، والعدد)، الطرق، ويتعلق بالإجراءات أو الطرق العملية المستعملة (مثل: المعارف التطبيقية، التنظيم)، الوسط، ويقصد به المحيط الفيزيائي المادي، (مثل: الضوء، الضوضاء، الغبار).

- النتائج: وهي عبارة عن العواقب الناتجة عن المشكلة، والتي قد تكون، نتائج مالية، نتائج تقنية... إلخ.

-التوصيات: ويساهم هذا الجزء في تسوية الأوضاع وإلغاء الأسباب للظواهر غير مرغوبة.

ويمكن للمراجع الوصول إلى هذه التوصيات عن طريق الإجابة عن سؤالين هما:

- ماذا الذي يجب فعله لتجنب تكرار المشاكل غير مرغوبة فيها؟
- ما هي العناصر الرقابة الداخلية التي يجب تحسينها، تغييرها، إضافتها؟ وتحقق هذه الورقة الأهداف التالية:

1. توجيه تفكير المراجع بشكل آمن (دون أخطاء وبشكل سريع).

2. الاتصال مع جهة المراجعة، بشكل لطيف، وبأسلوب الإقناع.
3. قيادة أو توجيه المهمة عن طريق أوراق إظهار وتحليل المشكل بمراجع ومصادق عليها.
4. سهولة التحضير السريع للتقرير؛ لأن شكلها الملائم يقود إلى بناء التقرير النهائي، بشكل مختصر، وسهل القراءة.

الفرع الثاني: الأدوات الحديثة:

إضافة إلى الأدوات التقليدية والتي سبق ذكرها، هناك أدوات حديثة يستعملها المراجع الداخلي، وتتماشى مع الوقت الراهن، ومنها ما يلي:

1. **أساليب المراجعة باستخدام الحاسوب:** لقد نتج عن استخدام تكنولوجيا المعلومات في تشغيل نظام المعلومات المحاسبية على مستوى المؤسسة، ثلاث مداخل للمراجعة في ظل تكنولوجيا المعلومات، وأبسطها أو أقدمها المراجعة حول الحاسوب، وأكثرها عمقاً وتطوراً هو المراجعة باستخدام الحاسوب، ويوجد بين هذين المدخلين، مدخل المراجعة من خلال الحاسوب.

ونعني بالمراجعة حول الحاسوب، أن المراجع يعمل خارج الحاسوب، أي يقوم بعملية المراجعة للمدخلات والمخرجات فقط، دون النظر إلى ما يجري داخل الحاسوب من عمليات تشغيل. وأما عن المراجعة من خلال الحاسوب فيقصد بها أن الحاسوب وبرامجه سوف ينظر إليها كهدف للمراجعة بالإضافة إلى مراجعة المدخلات والمخرجات.

وأخيراً عن المراجعة باستخدام الحاسوب أو ما يُعرف بأساليب المراجعة باستخدام الحاسوب، وهي أحدث المداخل، وفيها يستخدم الحاسوب وبرامجه كأداة من أدوات المراجعة والتي يمكن تعريفها على أنها "استخدام التقنيات الحديثة، مثل: الحاسوب، وشبكات الحاسوب، والانترنت، والطابعة، والماسح الضوئي، في مجال المراجعة؛ بهدف استخدامها كأداة للمراجعة، وكذلك بهدف مساعدة إدارة المؤسسة في فهم البيئة التي تعمل بها المؤسسة من أجل تقييم مخاطر وفرص تلك التقنيات الحديثة، وأثرها على تحقيق أهداف المؤسسة، وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب".

ويمكن أساليب المراجعة باستخدام الحاسوب المراجع الداخلي من تحقيق العديد من المزايا في مهامه، والمتمثلة فيما يلي:

– حوسبة المهام اليدوية، مما يمكنهم من التفكير والإبداع في مجال المراجعة الداخلية والقدرة على حل مشاكله.

- زيادة القدرات التحليلية للمراجع، فبمساعدهتها يمكن لهذا الأخير الوصول إلى نتائج أحسن.
- زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية، حيث يمكن استعمالها في مختلف مراحل المراجعة الداخلية:
- ففي مرحلة التخطيط، يستطيع المراجع الداخلي جمع وتحليل مختلف المعلومات الأولية للمراجعة، وكذا المساعدة في انتقاء مناطق المراجعة التي تحتاج إلى التركيز أكثر، وبالتالي وضع الخطط الأولية بسرعة أكبر.
- أما في مرحلة التنفيذ، فيمكن الاستفادة من إمكانيات الحاسوب، من سرعة ودقة في إنجاز أعمال هذه المرحلة، مثل استخدام برامج الحاسوب لقراءة البيانات المطلوب التحقق منها، واستخدام برامج لاختيار العينات والمساعدة في اختبارات المراجعة، مثل: اختبارات الأرصادة والعمليات، والإجراءات التحليلية، واختبارات الرقابة.
- أما في مرحلة التقرير، فإن المراجع يستطيع استعمال برامج الرسوميات البيانية والصور؛ لجعل البيانات سهلة للقراءة والفهم، وكذلك إنتاج تقارير كاملة ودقيقة.
- إمكانية استخدامها في مختلف الخدمات التي يقدمها المراجع الداخلي سواء التأكيدية أو الاستشارية.

2. التقييم الذاتي للرقابة:



ويستند على فكرة إشراك العاملين في المؤسسة في المستويات التشغيلية على تقييم نظام الرقابة الداخلية، وتحديد فرص التحسين فيه، من خلال تقديم مقترحاتهم في اللقاءات التي تتم في ظل

وجود منسق؛ لزيادة فعالية وحداتهم في تحقيق الأهداف المالية والتشغيلية، وأهداف الالتزام لوحداتهم التنظيمية، وعلى ذلك يمكن تعريف التقييم الذاتي للرقابة على أنه "العملية التي تسمح للمديرين الفرديين والموظفين للمشاركة في مراجعة الرقابة القائمة للتأكد من كفايتها، وتقديم التوصيات، والاتفاق عليها، ثم تنفيذ التحسينات، فإذا كانت مهمة المراجع الداخلي هي تقييم نظام الرقابة الداخلية، فيمكنه إشراك العاملين في ذلك بصفته الأكثر قرباً أو احتكاكاً و درايةً بالرقابة الفعالة وغير الفعالة، ولذلك يفترض هذا النظام أن هؤلاء الأشخاص هم المسؤولون تماماً عن تقييم مخاطر العمليات الخاضعة لمسؤوليتهم، وتتخلص مهمة المراجع الداخلي في ظل هذا النظام بكونه منسق هذه العملية، ويقوم بتوصيل نتائجها إلى الإدارة، و تعتبر نتائج هذا التقييم كمدخلات لمهمته، وتوفّر عليه الوقت والجهد.

إضافة إلى ما سبق، يحقق التقييم الذاتي للرقابة المزايا التالية:

- يؤكد على مسؤولية الإدارة فيما يخص الرقابة والمخاطر في المؤسسة من خلال مشاركتها في العملية؛
- يعزز البيئة الرقابية، لأن الموظفين المشاركون، يلمسون التزام الإدارة بالحد من المخاطر ووضع إجراءات رقابية مناسبة، مما يؤدي إلى تعزيز فهم الموظفين للمخاطر والإجراءات الرقابية المتعلقة بالعمل، ويزيد من وعيهم بمسائل الرقابة.
- يساعد على الكشف المبكر للمخاطر، عن طريق تحديد مصدرها أو سببها.
- يشجع على التواصل المفتوح وعمل الفريق، كما يشجع على التحسين المستمر.
- يمكن الموظفين ويحسن مستوى المحاسبة والمساءلة.
- يكسب المشاركين منظوراً أوسع نطاقاً حول أنشطة المؤسسة وعملياتها وأهدافها.
- يحسن الاتصالات الأفقية والرأسية في المؤسسة.

3. نموذج " أهداف الرقابة على المعلومات وتكنولوجيا المتعلقة بها: يشهد تبني تكنولوجيا

المعلومات من قبل المؤسسات نموًا متسارعًا، ويرجع السبب في ذلك للمزايا التي تحققها، من تقليص الوقت والتكلفة، والقدرة الهائلة على توفير المعلومات وتخزينها واسترجاعها، وتسهيل الاتصال مع الزبائن والموردين، والمساعدة على تحقيق أهدافها، ولكن هذا التبني، أدى إلى ضرورة الاهتمام بأمن وسلامة المعلومات، أي وجود مجموعة من الإجراءات و الأساليب التي تهدف إلى تحقيق حماية النظام من المخاطر، التي تؤدي إلى فقد المعلومات أو عدم دقتها أو فقد

سريتها، وفي هذا الإطار قامت هيئات دولية بإصدار مجموعة من القوانين والمعايير متعلقة بأمن وسلامة المعلومات. ومن هذه الأخيرة، نموذج أو إطار (أهداف الرقابة على المعلومات وتكنولوجيا المتعلقة بها) والذي صدر عن مؤسسة مراجعة ورقابة نظم المعلومات، ويتمثل الهدف الأساسي من هذا النموذج أو الإطار في وضع معايير دولية للأساليب والوسائل في مجال الرقابة على تكنولوجيا المعلومات، وتكون قابلة للتطبيق العام ومقبولة قبولاً عاماً، كما يزود المراجعين بمجموعة من المقاييس والمؤشرات لإبداء الرأي في موثوقية النظام المؤتمت، وذلك من خلال تقييم التزام المؤسسة بالمعايير موثوقية النظام.

مراحل إنجاز مهمة المراجعة الداخلية:



تختلف مراحل إنجاز مهمة المراجعة الداخلية من مؤسسة إلى أخرى، وذلك بحسب طبيعة النشاط، طبيعة العملية المراد مراجعتها، حجم وخبرة فريق المراجعة، ولكن بشكل عام، تشتمل مراحل إنجاز مهمة المراجعة الداخلية على:

- مرحلة التحضير والتخطيط.
- مرحلة التنفيذ.
- مرحلة التقرير.
- مرحلة المتابعة والتقييم.

المرحلة الأولى: مرحلة التحضير والتخطيط لمهمة المراجعة الداخلية:

الفرع الأول: التحضير للمهمة:

إن عملية التحضير تسبق عملية التخطيط؛ لأنها تحتوي على خطوات ضرورية، وتتمثل فيما يلي:

1. تحديد الجهة الخاضعة للمراجعة: وتبدأ مهمة المراجعة باختيار النشاط الذي سيخضع لعملية المراجعة الداخلية، حيث توجد ثلاث طرق لاختيار هذه الجهة، وهي:

- الاختيار المنظم: ويتم اختيار النشاط أو الجهة الخاضعة للمراجعة استنادًا على خطة المراجعة السنوية التي يتم وضعها في بداية السنة والموافق عليها من قبل الإدارة العليا.
- الاختيار بناءً على طلب الإدارة العليا: قد تحتاج الإدارة العليا إلى الحصول على معلومات بشأن وضع أو مشكلة ما، وترى الإدارة أنها بحاجة إلى حكم أو رأي فيها، مثل مراجعة اتفاقية محددة على وشك التوقيع، أو مراجعة حساب أحد العملاء تمهيدًا لدفع فاتورة ما.
- الاختيار بناءً على طلب الجهة الخاضعة للمراجعة: فقد يحتاج بعض مدراء الدوائر إلى مساعدة المراجعة الداخلية لبعض الأنشطة الخاضعة لإدارتهم.

وأياً كانت الطريقة المطبقة في اختيار الجهة الخاضعة للمراجعة، فإن المراجعة الداخلية تحدد الأولوية حسب الأهمية النسبية، ويتم إعادة جدولة مهمات المراجعة باستمرار على ضوء المستجدات.

2. تحديد الجهة القائمة بالمراجعة: فبعد تحديد الجهة الخاضعة للمراجعة قد تقرر المؤسسة حسب الأحوال، أن الجهة التي تقوم بالمراجعة ستكون:

﴿ قسم المراجعة الداخلية: في العادة يقوم قسم المراجعة الداخلية بأداء مهمات المراجعة، وفي هذه الحالة ستقوم الإدارة العليا للمؤسسة بإرسال الأمر بالمهمة، على شكل وثيقة مكتوبة، إلى قسم المراجعة الداخلية؛ من أجل إعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية المراجعة، وفي حالة أن الذي طلب خدمات المراجعة الداخلية ليس الإدارة العليا للمؤسسة، رئيس قسم معين مثلاً، ولأسباب ما يطلب مراجعة قسمه، ففي هذه الحالة يستحسن أن يكون هذا الأمر موقع من طرف الإدارة العليا ولو كتوقيع ثاني.

﴿ مصدر خارجي: قد تقرر المؤسسة في بعض الأحيان، إسناد مهمة إلى جهة خارجية (مكتب مراجعة) نظراً لتعدد النشاط، أو بغية الحصول على نتائج أفضل، وفي هذه الحالة يتم الاتصال بالمكاتب المختصة؛ ليطلب منها إمكانية تقديم خدمة المراجعة الداخلية، فتقوم هذه المكاتب بدراسة أولية عن المؤسسة، وذلك حتى تقرر قبول المهمة، وفي حالة القبول

يتم الاتفاق الشفهي مع المؤسسة الطالبة للخدمة على نوع ونطاق وتوقيت المهمة، وعند الاتفاق النهائي، يُعدّ هذا المكتب كتاب التكليف أو التعاقد، وهو الذي يؤكد ويوثق مهام الجهة المكلفة بالمراجعة الداخلية، وهو وسيلة لتجنب أي سوء فهم بين هذه الجهة والمؤسسة. وعمومًا فإن هذا الكتاب أو الرسالة يحتوي على نوع المهمة، ونطاقها، والتوقيت، ونوعية التقرير الواجب إصداره وتوقيته، وطريقة الدفع.

الفرع الثاني: التخطيط للمهمة:

بعد انتهاء المراجع من الأعمال التحضيرية، يبدأ في عملية التخطيط والتي تتضمن ما يلي:

1. تحديد أهداف ونطاق المهمة: فيجب توضيح أهداف مهمة المراجعة الداخلية، وعموماً فإن الأهداف العامة للمراجعة الداخلية ترتبط دائماً بأهداف الرقابة الداخلية والتي تشمل على: حماية الأصول، ودقة المعلومات، واحترام الإجراءات والقوانين المطبقة، وكفاءة وفعالية العمليات، وأما الأهداف الخاصة بالمهمة، فتتعلق بتحديد عناصر الرقابة الداخلية المراد اختبارها والتي تساهم في تحقيق الأهداف العامة، وأخيراً يشير نطاق المهمة إلى مجال الذي يحدد إطار المهمة، إذ يشمل على تحديد الأقسام والدوائر الخاضعة للمراجعة وكذا المناطق الذي سيقوم المراجع الداخلي بزيارتها، إضافة إلى البعد الزمني لمهمته.

2. تحديد معايير مهمة المراجعة: تتمثل الصعوبة في المراجعة الداخلية في تعدد المعايير التي يتم بها التقييم، على خلاف المراجعة المالية للقوائم التاريخية التي تكون فيها معايير التقييم واضحة ومحددة، إذ أن المراجع الداخلي ملزم بتحديد معايير التقييم المناسبة، وفي هذا الصدد يمكنه الاعتماد على مصادر التحديد التالية:

- الأداء التاريخي: فيمكن التوصل إلى مجموعة بسيطة من المعايير، بناءً على النتائج الفعلية بالفترات السابقة، وتتمثل الفكرة الخاصة باستخدام هذه المعايير في تحديد ما إذا كانت الأمور قد تطورت إلى الأفضل أو إلى الأسوأ عن طريق المقارنة.
- المقارنة مع أداء المؤسسات المماثلة: وفي هذه الطريقة تعد بيانات الأداء عن المؤسسات المماثلة مصدرًا لتطوير المعايير من أجل المقارن.
- المعايير الهندسية: في كثير من الأحيان، يكون من الملائم أن يتم التوصل لمعايير بناءً على المعايير الهندسية، فعلى سبيل المثال: يتم استخدام دراسات الوقت والحركة لتحديد معدلات مخرجات الإنتاج.

- المناقشة والاتفاق: قد يصعب التوصل إلى معايير موضوعية أو قد يكون ذلك مكلفاً، ولهذا قد يتم اللجوء أحياناً إلى طريقة التوصل إلى معايير من خلال المناقشة والاتفاق عليها، حيث يتم هذا الاتفاق بين إدارة محل المراجعة، والمراجع الداخلي على معايير معينة.

3. المسح الأولي: حيث يقوم المراجع في هذه الخطوة بجمع المعلومات حول المؤسسة ككل، وكذا عن الجهة الخاضعة للمراجعة، فلا يمكن تخيل أن المراجع يقوم بمهمته دون معرفة سابقة عن عنهما، فيقوم بجمع المعلومات عن المؤسسة من: نشأتها، وشكلها القانوني، ومنتجاتها، وفروعها، وطرقها المحاسبية والمالية، كما يقوم أيضاً بجمع المعلومات عن الجهة الخاضعة للمراجعة من حيث: الحجم، والهيكل التنظيمي، وتقسيم العمل، ونظام المعلومات، وطرق العمل والإجراءات، والمشاكل الحالية والمستقبلية.

ويمكن للمراجع الحصول على المعلومات السابقة من مصادر متعددة، ومنها:

- الخبرة السابقة بالمؤسسة.
- الاطلاع على تقارير وملفات المراجعة السابقة.
- الاطلاع على الوثائق المعدة بواسطة المؤسسة، مثل: محاضر الاجتماعات، والتقارير المالية السنوية للسنوات السابقة، والميزانيات التقديرية، والهيكل التنظيمي.
- الاجتماع مع المسؤولين بالمؤسسة.
- التشريعات والأنظمة التي تؤثر بشكل مهم في المؤسسة.
- زيارات ميدانية لمناطق العمل الخاصة بالمؤسسة.

وتجدر الإشارة إلى أن المراجع يستعمل عدة وسائل في هذه الخطوة من قوائم الاستقصاء؛ لتكوين المعلومات، والإجراءات التحليلية، وخرائط التدفق، ... إلخ.

4. تحديد مواقع الخطر: إن المعلومات المتحصل عليها في الخطوات السابقة تساعد المراجع الداخلي في تحديد المخاطر المتعلقة بالجهة الخاضعة للمراجعة، وتعتبر هذه خطوة ذات أهمية بالغة بالنسبة للمراجع الداخلي، حيث تساعده في توجيه وتوزيع الموارد المخصصة لمهمة المراجعة على مناطق الخطر الأكثر أهمية، والتي تكون بحاجة للمراجعة أكثر من غيرها، وفي هذا الصدد، نشير إلى أن المخاطر التي يهتم بها المراجع الداخلي تتمثل في:

- عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية.
- عدم حماية الأصول.
- الفشل في إتباع السياسات والخطط والإجراءات والقوانين.

- الاستخدام غير الاقتصادي وغير الكفاء للموارد.
- الفشل في تحقيق الأهداف الموضوعية.

5. وضع برنامج المراجعة: بعد أداء المراجع الداخلي للخطوات السابقة، يصل المراجع إلى مرحلة تمكنه من وضع برنامج المراجعة لإتمام عملية المراجعة، فبرنامج المراجعة يعمل كحلقة وصل بين مرحلة التخطيط ومرحلة العمل الميداني، فهي الطريق إلى تحقيق الأهداف المتعلقة بالمهمة.

فبرنامج المراجعة يعمل كمرشد للإجابة على الأسئلة التالية:

- ماذا يجب فعله؟
- كيف ومتى؟
- من سيقوم بالمهمة؟
- كم هو الوقت المقدر لإنجاز المهمة؟

وتكمن أهمية برنامج المراجعة في تحقيقه للفوائد التالية:

- تنسيق إجراءات المراجعة، ويسهل توزيع العمل، كما يضمن إتمام الأعمال الضرورية وعدم نسيان أي شيء.
- تسجيل العمل المنفذ أثناء عملية المراجعة مثل السجلات التي تعمل كدليل على العمل المنفذ.
- البرنامج يجعل المراجع في وضعية يعرف بها تقدم العمل المنجز من طرف مساعديه.
- تنظيم العمل المنجز، إضافة إلى إمكانية استعمال نفس البرنامج في أعمال المراجعة اللاحقة.
- يعمل برنامج كمرشد ودليل لموظفي المراجعة عن العمل المؤدى.
- يمكن من تقسيم المسؤوليات، عن طريق تقسيم أعمال المراجعة بين مختلف المراجعين المساعدين، فيصبح كل مراجع مسؤول عن أعماله.
- يساعد برنامج الموظفين الجدد، فهو دليل لمهامهم.
- يسهل برنامج المراجعة الفحص النهائي للعمل قبل توزيع التقرير.
- يمكن للمراجع أن يستعمله في دافع عن نفسه في حالة اتهامه بالإهمال.

6. اختيار فريق المراجعة والموارد الأخرى: إن اختيار عدد ومستوى وخبرة المراجعين اللازمة، يجب أن يعتمد على تقييم درجة تعقيد المهمة والوقت اللازم لتنفيذها، كما يجب أخذ مهارات ومعرفة وتدريب المراجعين بالاعتبار، عند اختيار الفريق لتنفيذ المهمة ومدى إمكانية الاعتماد على مصادر خارجية إذا تطلب تنفيذ المهمة درجة عالية من المعرفة والخبرة والمهارة المتخصصة.

7. توزيع العمل على فريق المراجعة: بعد كل الخطوات السابقة، تبقى خطوة أخيرة والتي تتمثل في توزيع العمل على فريق المراجعة، حيث يتم تحديد مسؤولية كل عضو من الفريق عن العمليات والوظائف أو مناطق أو الأنشطة التي سيقوم بمراجعتها، مع الأخذ بعين الاعتبار مؤهلات وخبرات المراجعين، وتهدف عملية التوزيع إلى استغلال موارد فريق المراجعة وتوجيهها نحو تحقيق الهدف من مهمة المراجعة الداخلية.

المرحلة الثانية: مرحلة تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية:



بعد انتهاء المراجع الداخلي من مرحلة التحضير والتخطيط، يبدأ بمرحلة تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية، حيث يتم تطبيق برنامج المراجعة الموضوع على أرض الواقع، عن طريق جمع أدلة الإثبات؛ بهدف تحقيق أهداف مهمة المراجعة، وبالتالي فإن المراجع في هذه المرحلة ينتقل من

عمله المكتبي النظري، إلى عمله الميداني التطبيقي في وحدة محل المراجعة، وتعتبر هذه المرحلة أطول مراحل المراجعة، وتحتاج إلى قدرة كبيرة على التحليل وقوة الإبداع وفضول المراجع.

الفرع الأول: المرحلة التمهيدية:

وهذه المرحلة تمهد للعمل الميداني، وتتم بخطوتين هما:

1- الاجتماع الافتتاحي: فحتى يحصل فريق المراجعة المكلف بالمهمة على أفضل عمل من طرفه، يجب عقد لقاء مع الجهة التي ستخضع للمراجعة على أن يكون هذا اللقاء بشكل اجتماع رسمي، يكون الهدف منه:

- تقديم فريق العمل إلى الإدارة التي تتم مراجعة أعمالها التي تكون قلقة بشأن المراجعة.
- إقامة قنوات اتصال بين فريق المراجعة والأشخاص المراجع أعمالهم.
- عرض نطاق وأهداف المراجعة مع الأشخاص الذين يتم مراجعة أعمالهم؛ لضمان أنه لا توجد هناك أمور مبهمّة أو هي مجال خلاف تحتاج إلى توضيح أكثر قبل البدء في المراجعة.

- عرض وشرح أي أمور في خطة المراجعة تبدو غير واضحة في نظر الأشخاص المراجع أعمالهم.

2- قوائم استقصاء الرقابة الداخلية: إن أول ما يقوم به المراجع الداخلي بعد الاجتماع الافتتاحي، هو إعداد قوائم استقصاء الرقابة الداخلية -على رغم أن جزء منه تم إعداده في المراحل السابقة- وتتمثل هذه القوائم في مجموعة أسئلة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية، وتقدم هذه القوائم إلى موظفي المؤسسة المختصين للإجابة عليها، ثم ردها إلى المراجع، الذي يقوم بدوره بالتأكد من الإجابات عن طريق الاختبار والمعاينة؛ وذلك للحكم على درجة متانة النظام المستعمل، وتتوقف نجاح استعمال هذه القوائم على كيفية صياغة الأسئلة، وعليه فإن الإجابة على هذه القوائم يمثل الجانب الميداني للمهمة، وذلك بجمع أدلة الإثبات باستعمال كل الوسائل والتقنيات المتاحة.

الفرع الثاني: مرحلة العمل الميداني:

قبل التطرق إلى خطوات العمل الميداني نشير إلى أن عمل المراجع الداخلي في هذه المرحلة ينحصر في إحدى المهام التالية:

- الفحص: ويهدف الفحص إلى التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية، من حيث الدقة المحاسبية والمستندية، وسلامة توجيهها خلال نظام المعلومات المحاسبية، وكذا فحص الدفاتر والسجلات

والتقارير للتأكد من صحة ما تتضمنه من بيانات، وكما يتضمن الفحص أيضا التحقق من وجود الأصول التي تملكها المؤسسة.

• الالتزام: تضع الإدارة مجموعة من التعليمات والسياسات، وتحدد الإجراءات التنظيمية، وتخول موظفيها صلاحيات مختلفة حسب درجاتهم. ولكن وضع كل هذا لا يجدي نفعا في المدى البعيد، ما لم يفرض نوع من الرقابة، لتحقيق من أن السياسات قد تم مراعاتها، وأن الصلاحيات الممنوحة لم يتم تجاوزها، وأن التعليمات قد نفذت، وأن الإجراءات التنظيمية قد طبقت، الشخص الذي يتحقق من كل هذا هو المراجع الداخلي.

• التقييم: يترتب على عمل المراجع الداخلي من فحص مختلف السجلات والتقارير الخاصة بالمؤسسة، فرصة تقييم مدى فعالية وكفاءة نظام المعلومات المحاسبية ونظام الرقابة الداخلية، واكتشاف أية نقاط ضعف فيهما، وبالتالي وضع اقتراحات بناءة لمعالجتهما، وتقديم الاقتراحات لا يقتصر على هذان النظامان فقط، فمادام المراجع الداخلي قد فتحت المؤسسة كلها أمامه، فينتظر منه دائما تقديم اقتراحات في كل مجال قام بفحصه.

أما فيما يخص مرحلة العمل الميداني فتتقسم هذه المرحلة إلى عدة خطوات، وفي هذا الصدد وقبل شرح هذه الخطوات نشير إلى أنها مترامنة، أي أنها في الكثير من الأحيان تحدث في نفس الوقت، وهذه الخطوات هي:

أولاً: جمع أدلة الإثبات: إن جوهر وغرض العمل الميداني هو تراكم أدلة الإثبات، حول موضوع المراجعة بهدف الوصول إلى استنتاجات مناسبة.

يمكن تعريف أدلة الإثبات على أنها "أية معلومات يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم مراجعتها قد عرضت طبقاً للمعايير".

وعرفت المعايير الدولية في المعيار الدولي للمراجعة رقم (500) على أنها "المعلومات التي يستخدمها للتوصل إلى الاستنتاجات التي يبني عليها رأي المراجع، وتشمل أدلة المراجعة كلاً من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تدعم البيانات المالية ومعلومات الأخرى".

ويحكم أدلة الإثبات شرطين هما:

أ- الكفاية: ويقصد بها "حجم الأدلة أو كمية الأدلة التي يجمعها المراجع لتدعيم رأيه"، وبالتالي فمفهوم الكفاية يتم قياسه على أساس قياس كمي أي مقدار أو حجم الأدلة أي

العينة التي يختارها المراجع، فكلما زاد حجم العينة كانت الأدلة أكثر كفاية، أي وجود علاقة طردية بين حجم العينة وكفاية الأدلة.

ب- الصلاحية: ويقصد بها "مدى إمكانية الاعتماد عليه أو بمعنى آخر درجة الثقة التي يوليها المراجع له"، كما تعني أيضا "جدارته في مساعدة المراجع في استنتاج رأي منطقي عن العنصر المراد إثباته"، وكمثال على صلاحية دليل الإثبات، ستكون المستندات المعدة خارج المؤسسة أكثر صلاحية من تلك المعدة داخل المؤسسة، وبالتالي فإن مفهوم الصلاحية يتحدد على أساس القياس النوعي، ولا يتأثر بحجم العينة.

ويمكن للمراجع الداخلي الحصول على أدلة الإثبات باستخدام واحد أو أكثر من الإجراءات التالية:

1- الجرد الفعلي: وتستخدم هذه الطريقة للتحقق من الوجود الفعلي للعنصر محل الفحص عن طريقة معانيته ورؤيته، ويتم الجرد عن طريقة العد أو الوزن أو القياس حسب طبيعة العنصر محل الفحص.

2- المراجعة المستندية: تنشأ عدة مستندات نتيجة العمليات التي تتم داخل المؤسسة أو تعاملها مع الغي، إذ تعتبر هذه المستندات أساس التسجيل المحاسبي، والمستند بما يحتويه من بيانات، يدل على طبيعة العملية التي تمت فعلا، وبالتالي للتحقق من حدوث العمليات يلجأ المراجع إلى أسلوب المراجعة المستندية، وهذه الأخيرة لا تتضمن مجرد الاطلاع على المستندات، بل الهدف منها هو التحقق من قانونية العمليات المثبتة في الدفاتر والسجلات انطلاقا من التحقق من صلاحية المستندات وإمكانية الثقة بها، من خلال التأكد من عدة أمور مثل: أن تواريخ ومبالغ المستندات تتطابق مع التواريخ والمبالغ المقيمة في الدفاتر، وأن المستندات مستوفية لجميع التوقعات، وأن المؤسسة محل المراجعة أحد طرفي المستندات، وأن المستندات تخصها وفي نطاق عملها ونشاطها.

3- المراجعة الحسابية: ويعد أسلوب المراجعة الحسابية من أهم أساليب المراجعة في الحصول على دليل إثبات يؤيد الدقة الحسابية للعمليات المسجلة في الدفاتر والسجلات، ولذلك يقوم المراجع بالتأكد من هذه الدقة من ناحية الضرب، والجمع، والطرح في كل من: القوائم المالية، كشوف الجرد، وغيرها.

4- الملاحظة: وتتضمن النظر إلى معالجة أو إجراء الذي يقوم به موظفو المؤسسة، فمثلا: ملاحظة المراجع عمليات الجرد التي يقوم بها موظفو المؤسسة، أو ملاحظة بعض إجراءات الرقابة الداخلية، والتي يمكن التحقق منها عن طريق الملاحظة فقط؛ لأن أدائها لا يترك دليل

مستندي، ويتطلب هذا الأسلوب خبرة وعناية من طرف المراجع؛ حتى يتمكن من اكتشاف أي تجاوزات أو جوانب تحتاج الإيضاح أو التفسير.

5- الاستفسار: ويتضمن الحصول على معلومات من موظفي المؤسسة أو مسؤوليها، ويتم ذلك بشكل شفوي أو كتابي، ويوفر الاستفسار معلومات لم تكن في حوزة المراجع أو التأكيد وتعزيز معلومات لديه، ورغم توافر هذه الأدلة بكثرة لدى المراجع إلا أنها أقل إقناعاً له، وذلك لعدة أسباب منها: عدم استقلالية المصدر، احتمال عدم الكفاءة الفنية للمصدر، احتمال عدم أمانة المصدر.

6- المراجعة التحليلية الانتقادية: وتشمل المراجعة التحليلية الانتقادية الفحص والتحقق السريع للحسابات والقوائم المالية والنظرة التحليلية لها، من خلال تحليل العلاقات القائمة بين المعلومات المالية، وإجراء مقارنات بينها؛ بهدف اكتشاف النواحي الشاذة أو غير العادية بين معلومات المؤسسة، والتي لم يتمكن المراجع من اكتشافها أثناء قيامه بالمراجعة العادية، وعلى ذلك فإن هذا الأسلوب يوجه نظر واهتمام المراجع نحو أمور غير عادية، والتي تحتاج إلى إجراء المزيد من المراجعة التفصيلية، كالاستفسار والمراجعة المستندية، ويحتاج هذا الأسلوب من المراجع إلى خبرة ومهارة فنية فائقة.

7- المصادقات: وهي عبارة عن رد أو بيان أو إخطار من طرف ثالث مستقل عن المؤسسة، يستلمه المراجع للتحقق من دقة معلومات معينة، على أن هذا الطلب بالرد يطلبه المراجع من المؤسسة أولاً، ثم تطلب المؤسسة من الطرف الثالث أن يقوم بالرد إلى المراجع مباشرة، وتعتبر المصادقات من أهم إجراءات الحصول على أدلة الإثبات؛ لأنها تأتي من مصادر مستقلة عن المؤسسة، وتنقسم المصادقات إلى الأنواع التالية:

- المصادقات الموجبة: وفيها يُطلب من الطرف الجاري معه المصادقة أن يرد في كل الأحوال سواء كان موافق على المعلومات التي تتضمنها المصادقة أو غير موافق.
- المصادقات السالبة: وفيها يُطلب من الطرف الجاري معه المصادقة أن يرد فقط في حالة كانت المعلومات الموضحة في المصادقة خاطئة.
- المصادقات العمياء: وفيها يُطلب الرد من الطرف الجاري معه المصادقة تعبئة معلومات حول الأمر المراد التحقق منه.

8- الإقرارات: عندما يقوم المراجع بفحص المستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة، قد تصادفه بعض المعالجات التي تتطلب تفسيراً مكتوباً في صورة شهادة أو إقرار. وهذه الإقرارات يمكن أن تكون:

- مُعدّة من طرف المؤسسة: ومن الأمثلة على هذه الإقرارات، تقرير يشهد أن الإدارة استعملت طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم السلع المستهلكة وفي تقييم مخزون آخر المدة.
- مُعدّة من طرف خارجي: باعتبار أن معظم العمليات المالية تربط بين المؤسسة وأطراف خارجية، فيمكن للمراجع مراسلتها مباشرة، والحصول على أدلة إثبات والمتمثلة في إقرارات مباشرة منها، حيث تشتمل هذه الإقرارات على وجهة نظرها في العملية المالية، وغالباً ما يحصل المراجع على مثل هذه الإقرارات من العملاء، الموردين، البنوك، المحامين، وكلاء المخزون.

9- إعادة الأداء: ويقصد بها أن يعيد المراجع بنفسه أداء بعض العمليات التي أداها موظفو المؤسسة فعلاً، كأن يختار عينة من العمليات الحسابية أو عمليات الترحيل أو التسويات حسابية، ثم يعيد أداء هذه العمليات بنفسه.

10- إجراءات التتبع: ويتضمن هذا الأسلوب، تتبع المستندات من نشأتها وتدفعها خلال نظام المعلومات المحاسبية إلى غاية التسجيل النهائي لها في السجلات والدفاتر المحاسبية، وبالتالي فإن اتجاه أسلوب التتبع يسير عكس أسلوب المراجعة المستندية.

ثانياً: ملء ورقة إظهار وتحليل المشكل: وهي ورقة عمل يملؤها المراجع، في كل مرة تصادفه أو تواجهه مشكلة ما، أو خطأ، أو في حال وجود نقائص، أو وجود صعوبة معينة، خلال عمله الميداني، حيث تسمح هذه الورقة بتلخيص طبيعة المشكل، وتحديد طبيعة الخطر بالوحدة محل المراجعة، كما تحدد الأسباب والنتائج، وتقوم باقتراح التوصيات بشكل مختصر.

ثالثاً: الاعتماد على العينة: فنظراً لكبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها فقد أصبح من غير الاقتصادي فحص كل العمليات وأرصدة الحسابات، ولهذا تم اللجوء إلى المراجعة الاختبارية، والتي تعتمد على العينات (المعاينة)، حيث يقوم المراجع الداخلي بحسب عينات من المجتمع، ليطبق عليها اختباره، ومن ثم تعميم النتيجة المتحصل عليها على المجتمع الذي سُحبت منه العينات.

رابعًا: توثيق العمل:



إن هذه الخطوة تتعلق بكل مراحل المراجعة، ولا تتعلق بمرحلة تنفيذ المهمة فقط، فأوراق العمل تمثل الوعاء الذي يحتوي على جميع المستندات الثبوتية والمعلومات التي حصل عليها أو قام بتحضيرها المراجع الداخلي، خلال تنفيذ مهام المراجعة المنفذة، كما وتعتبر أوراق العمل حلقة الوصل بين العمل الميداني وتقرير المراجعة.

وتنقسم أوراق العمل إلى الأنواع التالية:

1- الملف الدائم: ويحتوي على البيانات والمستندات التي تتميز بالصفة الاستمرارية النسبية ولا تتغير من فترة لآخرى تغييرًا كبيرًا، ولذلك سُمي بـ "الملف الدائم"، ومن أهم ما يشتمل عليه هذا الملف ما يلي:

- بيانات عن المؤسسة، مثل: اسم المؤسسة، وعنوانها، ونوع نشاطها، والعقد التأسيسي لها.
- كل الوثائق التي تسمح بتقييم نظام الرقابة الداخلية، مثل: استمارات نظام الرقابة الداخلية، خرائط التدفق.

- معلومات قانونية، ضريبية واجتماعية، مثل: العقد التأسيسي، ووثائق أخرى قانونية، كقرار تعيين مراجع الحسابات، وقائمة المساهمين وأسهم كل منهم، ومحاضر اجتماع مجالس الإدارة والجمعيات العامة.
 - معلومات اقتصادية وتجارية، مثل: قطاع النشاط، شرح مختلف الدورات، موقع المؤسسة في السوق.
 - معلومات محاسبية ومالية: مثل: دليل الحسابات المستعمل، طرق العمل المحاسبية، طرق وإجراءات تقييم وإظهار الحسابات، السياسة المالية.
 - بيانات أخرى، مثل: الهيكل التنظيمي، نسخة من التوقعات المعتمدة في المؤسسة، نسخة من برامج المراجعة ومن تقارير المراجعة للسنوات السابقة.
- 2- الملف الجاري: ويحتوي على أوراق عمل المراجعة المتعلقة بالفترة الحالية، وهي تلك البيانات والمستندات التي تتغير من سنة لأخرى، ومثال ذلك:
- نسخة من رسالة التكاليف في حالة وجودها (المراجعة الداخلية من طرف خارجي).
 - نسخة من: القوائم المالية الافتتاحية، والقوائم المالية الخاضعة للمراجعة، وميزان المراجعة.
 - قيود التسويات الجردية، وقيود الإقفال.
 - وثائق متعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية للفترة الحالية، مثل: شرح النظام، استمارات نظام الرقابة الداخلية، خرائط التدفق، خلاصة تقييم النظام ودرجة الثقة الممنوحة له، نقاط الضعف والقوة بالنظام.
 - أوراق العمل، والتي تمثل العينات المدروسة والأخطاء المكتشفة.
 - تقرير المراجعة الخاص بالفترة الحالية، وبرنامج المراجعة للسنة الحالية.
 - نسخة من المذكرات التفسيرية بخصوص: المستندات الناقصة، والموضوعات التي تحتاج إلى المزيد من الفحص، والموضوعات العالقة والتي يرى المراجع مناقشتها مع الإدارة.
- 3- ملف المرسلات: ويحتوي على جميع أنواع المرسلات من وإلى قسم المراجعة الداخلية، الداخلية منها والخارجية، فقد يرأسل أو يستلم المراجع الداخلي بعض المرسلات، ومن هذه المرسلات: مراسلات الوحدات الفرعية للمؤسسة، ومراسلات الزبائن، ومراسلات المحامين، ومراسلات المراجع الخارجي السابق أو الحالي للمؤسسة.
- وأخيرًا، نود الإشارة إلى أن امتلاك أوراق العمل يحقق المنافع التالية للمراجع الداخلي:

- أ- تنظيم وتنسيق عملية المراجعة: تعد أوراق العمل أداة مهمة لتنظيم وتنسيق الأوجه المختلفة لتنفيذ عملية المراجعة، فمن خلالها يتم توزيع العمل والإشراف على فريق المراجعة، وكذا متابعة سير العمل حسب برنامج المراجعة.
- ب- مصدر للمعلومات: تعتبر أوراق العمل مصدرًا مهمًا للمعلومات أو البيانات التي يراها المراجع ضرورية، إذ أنها توثق العمل الذي تم من مرحلة التحضير، والتخطيط، والتنفيذ، والتقرير.
- ت- أداة للتوكيد: فأوراق العمل تؤكد على أنه تم التخطيط لمهمة عن طريق برنامج العمل، وتم التنفيذ من خلال جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة، وأنه تم التقرير عن نتائج المراجعة، ومتابعة التوصيات.
- ث- أساس لمراجعات قادمة: تعتبر أوراق العمل مصدرًا مهمًا للمعلومات أو البيانات، ويمكن الرجوع إليها عند القيام بمراجعات في السنوات القادمة.
- ج- حجة قانونية: تستخدم أوراق العمل كدليل إثبات أو كحجة قانونية أمام القضاء، إذا ما تعرض المراجع الداخلي للمساءلة القانونية أو اتهم بالإهمال أو التقصير أو عدم بذل العناية المهنية المعقولة عند أدائه لعمله.

المرحلة الثالثة: مرحلة إصدار تقرير المراجعة الداخلية وأنواعه والأطراف المستفيدة منه:

بعد الانتهاء من مرحلة العمل الميداني، يعود المراجع الداخلي إلى مكتبه مرة أخرى وبحوزته مجموعة من أوراق العمل، تحتوي على نتائج المراجعة، لكنها غير مرتبة بطريقة يمكن الاستفادة منها، ولما كان يجب توصيل تلك النتائج إلى الأطراف المستفيدة من المراجعة الداخلية، كان على المراجع الداخلي البحث عن وسيلة فعالة تفي بذلك الغرض، فما هي تلك الوسيلة؟ ومن هم المستفيدون منها، هذا ما سنتعرف عليه، وسنتحدث عن فرعين.

الفرع الأول: تقرير المراجع الداخلي:

إن المراجع وبعد أدائه للمراحل السابقة، لابد له من وجود وسيلة معينة، تمكنه من عرض النتائج المتوصل إليها، وملاحظاته، وما اكتشفه من انحرافات، وكذا الاقتراحات والتوصيات المقترحة لمعالجة تلك الانحرافات، فهذه الوسيلة تكون في العادة في التقرير المكتوب، فتقرير المراجع الداخلي يهدف إلى ترجمة وتلخيص وتفسير ما تم التوصل إليه من أدائه لمهمة مراجعة معينة.

لكن قبل التطرق إلى خطوات إصدار التقرير، يمكن تعريف تقرير بصفة عامة على أنه "عرض للحقائق الخاصة بموضوع معين أو مشكلة معينة عرضًا تحليليًا بطريقة متسلسلة مع ذكر

الاقتراحات التي تتماشى مع النتائج التي تم التوصل إليها بالدراسة والتحليل"، وهو أيضاً وسيلة لتوصيل المعلومات من المصدر إلى المتلقي".

أما عن إصدار التقرير، فيمر بالخطوات التالية:

1- التوصل إلى النتائج: يعود فريق المراجعة الداخلية إلى المكتب بعد الانتهاء من مهمته، وبحوزته مجموعة من أوراق العمل التي تتضمن أدلة الإثبات المتحصل عليها، وانطلاقاً منها، يجتمع فريق المراجعة الداخلية للمناقشة؛ بهدف الخروج بالنتائج، والتي تتمحور بشكل أساسي حول ملاحظات والانحرافات والتوصيات المقترحة.

وتجدر الإشارة إلى تنظيم عملية جمع وفهرسة أوراق العمل، وما تتضمنه من ملاحظات وتوصيات، تؤثر بشكل كبير على الوصول إلى التقرير النهائي، على اعتبار أنه يمكن الوصول إلى نتائج مهمة، لكن عدم تنسيق الجهود وقلة التنظيم والتخطيط لعملية إصدار التقرير، تؤثر سلباً على محتوى التقرير النهائي.

2- مناقشة مسودة التقرير: بعد توصل المراجع الداخلي إلى نتائج المراجعة يجب مناقشتها مع الإدارة محل المراجعة، وذلك قبل كتابة مسودة التقرير، وفي حال اكتمال هذه المباحثات يجب أن يكون المراجع قادراً على تحرير مسودة التقرير، والتي يجب تحريرها بكل عناية، ومن ثم توزيعها على إدارة محل المراجعة وذلك قبل الاجتماع النهائي، ويتم في هذا الاجتماع: مناقشة مسودة التقرير، والخروج بالإجراءات التصحيحية التي يجب اتخاذها لمعالجة أوجه الانحراف أو القصور التي كشفت عنها المراجعة الداخلية.

3- وعموماً فإن مناقشة مسودة التقرير تؤدي إلى تحقيق المزايا التالية:

- تحسين العلاقة بين المراجع الداخلي والأشخاص الخاضعين للمراجعة، من حيث إعطائهم فرصة لإبداء الرأي، ومن ثم يكونون مستعدين للتعاون مع المراجع.
- تشجيع الأشخاص الخاضعين للمراجعة على الإسهام في وضع حلول للمشكلات المطروحة، بما لديهم من معرفة وخبرة، مهما كانت هذه الحلول فهي أفضل من انفراد المراجع الداخلي بوضعها، وبالتالي تقليل الجهد المبذول من طرفه.
- التحفيز على تنفيذ التوصيات، وذلك أن الأشخاص الخاضعين للمراجعة قد ساهموا في صياغتها، وبالتالي تلاشي الشعور بإجبارية التنفيذ أو عدم القدرة على الالتزام بها.

– تؤدي هذه المناقشة في الكثير من الأحيان إلى تغيير نتائج المراجعة المبدئية، وبالتالي الإسهام الكبير في وضع التقرير النهائي بشكل جيد.

4- إصدار تقرير: بعد مناقشة مسودة التقرير مع إدارة محل المراجعة، يكون المراجع الداخلي قادرًا على كتابة التقرير النهائي، ورغم أن تقارير المراجعة الداخلية ليست نمطية كما هو الحال في المراجعة الخارجية، إلا أن تقرير المراجعة الداخلية في العموم يحتوي على:

أ- الغلاف: ويحتوي على اسم المؤسسة القائمة بالمراجعة، سواء قسم المراجعة الداخلية أو مراجع خارجي (عنوان التقرير بشكل دقيق، تاريخ التقرير، قائمة بأسماء الأطراف الذين سيرسل إليهم التقرير).

ب- المحتويات: ويعتبر بمثابة فهرس لمحتويات التقرير.

ت- المقدمة: تتضمن المقدمة كل من موجز عن النشاط أو قسم أو دائرة محل المراجعة، نطاق المراجعة الذي تم تغطيته خلال مهمة المراجعة، وكذا وتتضمن المقدمة أهداف المراجعة التي يقرر التوصل إليها من خلال برنامج المراجعة.

ث- الملخص التنفيذي للمراجعة: وهنا يمكن للمراجع الداخلي إدراج ملخص قصير، والذي يغني نسبيًا عن التفاصيل الواردة في التقرير، ويتضمن الملخص، وهدف المراجعة، وأهم الملاحظات والتوصيات، وحتى يؤدي هذا الملخص الدور المنوط به، يجب ألا يكون أطول من اللازم.

ج- النتائج التفصيلية: ويعتبر هذا الجزء حيوي وأساسي من التقرير، ويتضمن العناصر التالية:

- الوضع الحالي: وهو ما تم ملاحظته من قبل المراجع الداخلي، والسؤال الواجب طرحه هنا: ما هو الموجود حاليًا؟

- المعيار: ويمثل المقياس الذي تم به تقييم الوضع القائم، كما يصف الأسلوب الصحيح لمعالجة الوضع القائم، ويمكن أن يكون هذا المعيار في صورة إجراء، أو توجيهات، أو قواعد، أو تعليمات، أو نشرات، والسؤال الواجب طرحه هنا هو: ما الذي ينبغي وجوده؟

- الأثر: ويعبر عنه بالخطر أيضًا، والخطر سواء الفعلي أو المتوقع، فهو يمثل النتائج المترتبة عن المخالفة أو الانحراف، كما يبين النتائج المترتبة عن عدم توافق أو تطابق المعيار مع الوضع الحالي، والسؤال الواجب طرحه هنا هو: ما هي المخاطر/ النتيجة المترتبة عن عدم توافق أو تطابق المعيار مع الوضع الحالي؟

- السبب: ويوضح هذا العنصر الأسباب الحقيقية التي أدت إلى هذا الوضع، فهو يبحث عن عدم توافق أو تطابق المعيار مع الوضع الحالي. والسؤال الواجب طرحه هنا هو: "ما هو سبب المشكلة؟"

- التوصية: وتكتب بطريقة بسيطة وسهلة للفهم، وتمكن التوصية من معالجة المشكلة أو الانحرافات، ومن الممكن اللجوء إلى كتابة خطوات متعددة وإجراءات واضحة لحل هذه المشكلة، والسؤال الواجب طرحه هنا هو: ما الواجب فعله لتصحيح هذا الخطأ أو هذه المشكلة؟

- الرد/ التعليق: والذي يمثل جواب الجهة محل المراجعة.
- الأعمال التصحيحية: ويمكن أن تكون وثيقة ترفق مع التقرير، فكل توصيات التي قدمها المراجع، يعد لها برنامج يحتوي على الأعمال التصحيحية، حيث يبين من؟ وكيف؟ ومتى؟ تتم هذه الأعمال التصحيحية.
- الجداول والملاحق: في الكثير من الأحيان يفضل عدم إدراج الجداول والرسومات البيانية في محتوى التقرير؛ منعاً لحدوث قطع في أفكار القارئ، وعليه يتم وضعها في آخر التقرير.

5- توزيع التقرير: تعتبر خطوة توزيع المراجعة هي الخطوة النهائية في عملية إعداد التقارير، فبمجرد إتمام كتابة التقرير ومراجعته من أي أخطاء، يتم اعتماده، ومن ثم توزيعه على الأطراف الظاهرة أسماؤهم في غلاف التقرير، كما يتم الاحتفاظ بنسخة منه على مستوى قسم المراجعة الداخلية، وعموماً يقدم تقرير المراجعة الداخلية إلى: الإدارة محل المراجعة، مجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة المراجعة في حالة وجودها.

الفرع الثاني: أنواع تقارير المراجعة الداخلية والأطراف المستفيدة منها:



أولاً: أنواع تقارير المراجعة الداخلية:

تتنوع أنواع التقارير التي تقدمها المراجعة الداخلية، ومنها ما يلي:

1. التقارير الوصفية المنتظمة: وتمثل هذه التقارير، التقارير العادية التي تقدمها المراجعة الداخلية في نهاية العمل، وعادة لا توجد بنية محددة لهذا النوع، فهي تختلف من مهمة إلى أخرى، ومن مؤسسة إلى أخرى.

2. التقارير الشفهية: يمكن أن يعبر المراجع الداخلي عن تقريره شفهيًا، فيقوم المراجع الداخلي في هذه الحالة بعرض نتائج أعماله من خلال اجتماع يعقد في نهاية المرحلة الميدانية. ويتم اللجوء إلى مثل هذه التقارير في حالة وجود موقف طارئ يستدعي التدخل السريع من الإدارة لتصحيحه. كما تستخدم التقارير الشفهية، في أغلب الأحيان لتهديد أو لتفسير أو لمساندة للتقارير الكتابية، ومع ذلك فإن التقارير الشفهية لها أوجه قصور، أهمها:

❏ لا توفر مستند دائم لمخرجات المراجعة الداخلية.

❏ قد يساء فهمها، بمعنى أن يدرك المراجع أن المستوى الإداري سوف يصوب العيوب التي تم التوصل إليها في حين قد تفعل الإدارة عكس ذلك.

◀ يصعب الاعتماد عليها من طرف المراجع الخارجي في سياق مراجعته لحسابات المؤسسة.

◀ لا توفر مستنداً قاطعاً عن مسؤولية المراجع الداخلي.

3. التقارير المؤقتة: ففي بعض الأحيان يرى المراجع أن الأمر يحتاج لإخطار الإدارة بمدى التقدم في أداء أعمال المراجعة، أو أن هناك مشكلة أو عيب تشغيلي أو رقابي جوهري يحتاج إلى التدخل الفوري من الإدارة، عندها يُعد تقريراً مؤقتاً أو مرحلياً، يخبر الإدارة العليا ولجنة المراجعة بتلك المشكلة، وبالطبع فإن هذا التقرير يخدم أغراض تقرير المراجعة النهائي، مثل النوع السابق.

4. التقارير في شكل استقصاء: من الإجراءات التقليدية للمراجعة إعداد تقرير مكتوب عند اكتمال كل مهام المتعلقة بها، لكن يعد شكل قائمة الاستقصاء، أحد الأنواع البديلة للتقرير النهائي، إذ يعتبر هذا النوع الأفضل عندما يتعلق مجال الفحص بأمر إجرائية محددة، وعادةً في المستوى التشغيلي الأقل، لكن عادة ما يكون لهذا النوع من التقارير مدى محدود من المنفعة.

5. التقارير المُجمعة: في بعض المؤسسات يقدم تقرير سنوي أو دوري يلخص محتوى التقارير الفردية التي تم إصدارها، وغالباً ما تقدم هذه التقارير إلى لجنة المراجعة أو الإدارة العليا، حيث تفيد هذه التقارير من خلال خدمتها الشخص أو الفريق الإداري الذي لم يطلع إلى التقارير الفردية بشكل مكثف، كما أنها توضح مهارة فريق المراجعة أو المراجع الداخلي، في التوصيل وعرض نتائج المراجعة عن المهمات الموكلة إليهم.

ثانياً: الأطراف المستفيدة من تقرير المراجع الداخلي:

هناك عدة أطراف تستفيد من إصدار المراجع الداخلي لتقريره، ومن هذه الأطراف ما يلي:

- المراجع الداخلي: رغم أن التقرير يعد من طرف المراجع الداخلي، إلا أنه يخدمه بما يلي:
 - أ- يعتبر التقرير المنتج النهائي لعملية المراجعة، كما أنه مؤشر على إنجاز المراجع لعمله وفقاً لمعايير المراجعة.
 - ب- أداة المراجع لتوصيل رأيه للجهات المستفيدة من التقرير، وبالتالي الاستفادة من ردود أفعالهم والتي تعكس احتياجاتهم مما يؤثر على جودة عملية المراجعة ككل.
 - ت- يعتبر أداة لمتابعة تنفيذ التوصيات التي أنتجتها عملية المراجعة.
 - ث- أحد الوسائل التعليمية والتدريبية لأعضاء فريق المراجعة، وزيادة اكتساب مهارات جديدة، بالاطلاع على محتوياته وكيفية صياغته.

ج- يمكن الاعتماد عليه، في حالة مساءلة المراجع، باعتباره وثيقة مكتوبة، يمكن الرجوع إليها.

• بالنسبة للإدارة:

الإدارة التشغيلية: وتستفيد الإدارة التشغيلية من التقرير في:

- يؤدي التقرير دورًا في تحفيز العاملين لدى الإدارات التشغيلية.
- يعتبر التقرير أداة لتقييم الأداء التشغيلي، فهو ليس أداة للتوصيل فقط، ولكنه أداة للتقييم أيضًا.
- يحفز ويثير أفراد الإدارة التشغيلية نحو طرح موضوعات التي تخص الإدارة العليا، والتي لا يجرؤ المديرون التشغيليون على طرحها لتخوفهم من اللوائح والروتين السائد.
- يعتبر التقرير بمثابة نافذة للمديرين التشغيليين للإفصاح عن آرائهم وأعمالهم، كما أنه يعد فرصة للمديرين التشغيليين لتقديم بعض المشاكل واقتراح حلول لها، على اعتبارهم هم الأعلام بما يجري على مستوى إداراتهم والأقدر على إيجاد حلول لها، وبالتالي فإن عرضها من طرف جهة مستقلة وغير متحيزة، تجعلها تأخذ أهمية أكبر لدى الإدارة العليا.

الإدارة العليا: يخدم تقرير المراجع الداخلي الإدارة العليا على النحو التالي:

- وسيلة إخبار الإدارة العليا بنتائج المراجعة الداخلية عن الأنشطة والأشخاص محل المراجعة.
- يوفر تقرير المراجعة الداخلية معلومات تفصيلية عن العمليات وأوجه الرقابة والتي لا تحتويها تقارير الأخرى، والتي تعتبر مفيدة للإدارة العليا، فهذه المعلومات تعمل على زيادة فعالية عملية الرقابة، ذلك أن المراجعة الداخلية جزء من نظام الرقابة الداخلية، هدفها إيضاح نقاط الضعف والمخاطر والإرشاد عن الأعمال التصحيحية.
- يساعد التقرير على تنفيذ وتحفيز ما خططت له الإدارة العليا.
- يعتبر التقرير وسيلة لتطمئن الإدارة العليا على تطبيق القواعد واللوائح وبيان أي تجاوزات عنها.
- يقدم التقرير معلومات تفصيلية إلى الإدارة العليا، تمكنها من اتخاذ قرارات بسهولة أكثر، كما أن احتمالات اتخاذها لقرارات خاطئة نتيجة نقص المعلومات أو غير صحيحة ستتناقص إلى أدنى مستوياتها؛ لأن المعلومات التي يقدمها تقرير المراجع الداخلي تستند إلى خصائص منها: الدقة، والملائمة، والحياد...إلخ.

◀ يُعد تقرير المراجعة الداخلية أداة للتغذية العكسية، فالمراجعة الداخلية يفحصها للعمليات وأنشطة المؤسسة تخرج ببعض التوصيات، والتي تعد بمثابة مدخلات تعيد الإدارة تشغيلها لتخرج بتوصيات بديلة أو مستحدثة، وتؤثر بشكل إيجابي على العمليات والأنشطة ذات علاقة بها، وبالتالي تعد المراجعة الداخلية أداة تتيح للمؤسسة تطوير نفسها ذاتيًا من خلال التقييم والتحليل والمشورة والدراسات والاقتراحات.

- بالنسبة للمراجع الخارجي: يمثل تقرير المراجع الداخلي مصدرًا للمراجع الخارجي، ويستند عليه بخصوص عمليات الفحص التي قام بها المراجع الداخلي، كما يمثل هذا التقرير أداة للمراجع الخارجي تساعد في تقييم نظام الرقابة الداخلية، كما يوضح له مواضع المهمة التي تحتاج لتركيز أكثر من غيرها.
- بالنسبة لأطراف أخرى: يخدم تقرير المراجع الداخلي أطراف أخرى غير الأطراف السابقة الذكر، فاشتمال هذا التقرير على الكثير من المعلومات التي تفيد في حالات النزاع بين المؤسسة وأطراف أخرى، على اعتبار أن تلك المعلومات تمتاز بدرجة من الموضوعية والحياد، يمكن أن تكون الفيصل في تلك النزاعات.

المرحلة الرابعة: مرحلة المتابعة والتقييم لمهمة المراجعة الداخلية:

بعد توزيع التقرير النهائي تأتي المرحلتين الأخيرتين من مهمة المراجعة، والمتمثلتان في مرحلة المتابعة ومرحلة التقييم، ويمكن اعتبار المرحلة الأولى امتداد لمهمة المراجعة الداخلية، أما المرحلة الثانية فتتعلق بمهمة المراجعة الداخلية من جهة وبسياسة قسم أو دائرة المراجعة الداخلية، وفي هذا المطلب سنتطرق إلى كلتا المرحلتين، وذلك على النحو التالي:

الفرع الأول: مرحلة المتابعة:

إن دور المراجع الداخلي لا ينتهي بمجرد توزيع التقرير النهائي للجهات المعنية، وإنما عليه أن يتأكد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة من قبل الجهات المسؤولة، وعليه متابعة عملية تنفيذها وتقييمها، وفي هذا الإطار، فقد أكدت المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، على وجوب وضع إجراءات المتابعة للتأكد من أن الإدارة قد اتخذت فعلاً الإجراءات التصحيحية اللازمة، أو أن الإدارة العليا قد قررت تحمل المخاطر الناجمة عن عدم اتخاذ أي إجراء.

إن مرحلة المتابعة لا تقل أهمية عن المراحل السابقة، ذلك أن قيمة تقرير المراجع الداخلي تكمن بشكل أساسي في التوصيات المقدمة والتي يتم تنفيذها عن طريق الإجراءات التصحيحية المناسبة،

مع الإشارة إلى أن إدارة المراجعة الداخلية ليس لها أي سلطة تمكنها من فرض تنفيذ التوصيات والاقتراحات الواردة في التقرير النهائي لمهمة المراجعة.

ولكن قبل التطرق إلى خطوات مرحلة المتابعة، يمكننا تعريف المتابعة على أنها "عملية يقوم بها المراجعون الداخليون يتم بها تحديد مدى كفاية وفعالية وحسن وتوقيت الإجراءات التي تتخذها الإدارة بشأن الملاحظات والتوصيات التي تم تبليغها إياها، بما في ذلك تلك التي أبداه المراجعون الخارجيون".

وإضافةً إلى ما سبق، تجدر الإشارة إلى:

- تطبيق توصيات الواردة في التقرير تعتبر من مسؤولية إدارة المؤسسة.
- المراجع الداخلي يعتبر مسؤول فقط عن متابعة تنفيذ التوصيات
- متابعة تنفيذ التوصيات، يجب أن يؤخذ في عين الاعتبار مدى أهمية التوصيات، ومدى تعقد وصعوبة تطبيق الإجراءات التصحيحية اللازمة، ودرجة الجهد والتكلفة المطلوبين لتصحيح الوضع المبلغ عنه، والفترة الزمنية اللازمة لتنفيذ الإجراءات التصحيحية.

أما عن خطوات مرحلة المتابعة، فهي كما يلي:

1. تقوم الإدارة العليا بالاستفسار من الجهة الخاضعة للمراجعة، لاتخاذ قرار فيما إذا كان من الممكن تطبيق التوصيات ومتى سيتم تطبيقها وكيف.
2. تقوم الجهة الخاضعة للمراجعة بالمباشرة في تنفيذ الإجراءات التصحيحية الواردة في التقرير من خلال خطة العمل التصحيحية.
3. يقوم المراجع الداخلي بمنح الجهة الخاضعة للمراجعة مهلة كافية لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المطلوبة، ومن ثم متابعة اتخاذ هذه الإجراءات أو أن الإدارة تتحمل مسؤولية عدم اتخاذ مثل هذه الإجراءات.
4. تلقي تحديثات دورية من الإدارة، بما يسمح بتقييم مستوى الجهود المبذولة في تصحيح الأوضاع التي سبق التبليغ عنها، كما يتم تلقي وتقييم المعلومات الواردة من الوحدات الأخرى بالمؤسسة والمكلفة بالمسؤولية عن أي إجراءات متابعة أو إجراءات تصحيحية.
5. الرصد الدوري للتقدم المحرز في خطة العمل التصحيحية، ومن أجل ذلك يقوم المراجع الداخلي بزيارة الجهة الخاضعة للمراجعة للتأكد من مراحل انجاز العمل بالتوصيات، وعليه أن يكون مقتنعاً بأن ما تم انجازه كافي ومناسب لإقفال التوصيات والتقرير عن انجازها.

6. عند الانتهاء من إنجاز جميع التوصيات يتم كتابة تقرير عن ذلك، ويتم رفعه إلى جميع الجهات التي استلمت نسخة من التقرير، لإعلامهم بأنه تم العمل بجميع التوصيات وأنه تم اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

الفرع الثاني: مرحلة التقييم:

إن عملية التقييم لم تنص عليها المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، حيث تمثل هذه المرحلة الخطوة الأخيرة من مراحل إنجاز عملية المراجعة، وتتعلق بقسم المراجعة الداخلية، إذ عليه التأكد من الفعالية التي تم بها إنجاز المهمة وكيف يمكن تنفيذها بكفاءة أعلى وكيفية الاستفادة من هذا التقييم في إنجاز مهمات أخرى.

ومن أجل تقييم مهمة المراجعة يقوم قسم أو دائرة المراجعة الداخلية، بمراجعة أوراق العمل، والهدف من عملية المراجعة لتلك الأوراق هو التأكد من اكتمالها، ومن ثم ترتيبها الترتيب المنطقي، بحيث يمكن الرجوع إليها، كما تهدف عملية المراجعة للتأكد من تنفيذ العمل حسب ما ورد في برنامج المراجعة، وأنه قد تم جمع الإثباتات الكافية والمناسبة لدعم الآراء والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.



الخلاصة:

تعرفنا من خلال ما تم عرضه أن الرقابة الداخلية هي خط الدفاع الأول بالنسبة للمؤسسة، وتحقق من خلالها العديد من الأهداف، وهي ترتبط مباشرة بالأهداف التي تريد المؤسسة تحقيقها، والمتمثلة في ملائمة ودقة المعلومات، وحماية الأصول، وكفاءة وفعالية العمليات، وكذا الالتزام بالقواعد والقوانين، حيث يتم تحقيق هذه الأهداف بواسطة أقسام أو نظم فرعية من نظام الرقابة الداخلية، نظام رقابة محاسبي يرتبط بالأول والثاني من الأهداف السابقة الذكر، ونظام رقابة إداري يرتبط بالهدفين الآخرين، إلى جانب الضبط الداخلي، على أن يتم الاعتماد على مجموعة من المقومات المادية والبشرية بغية تحقيق تلك الأهداف، إلى جانب مجموعة من الإجراءات التي تعمل على ترجمة تحقيق الأهداف المنتظرة من هذا النظام.

وكما رأينا المسؤوليات اتجاه هذا النظام، من إدارة المؤسسة المسؤولة عن التصميم، والمراجع الخارجي والمراجع الداخلي اللذان يقومان بعملية تقييمه، مع اختلاف هدف كل منهما، فالأول يهدف من هذا التقييم إلى تحديد حجم وتوقيت ومدى اختباره، أما الثاني فيهدف إلى سد نقاط الضعف فيه، وإلى جانب هذان الطرفان، هناك أطراف أخرى من داخل وخارج المؤسسة، وهي المسؤولة عن الإبلاغ في حالة إيجاد قصور في فعاليته.

وكما تطرقنا إلى المراجعة الداخلية بصفاتها الجهاز الرقابي الداخلي المسؤول عن التأكد من فعالية الرقابة الداخلية، وهذا الجهاز أو الوظيفة الذي انطلق من مفهومه الضيق والذي يشتمل فيه على المراجعة المحاسبية والتأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية، إلى مفهوم حديث -إلى جانب المفهوم القديم- والذي يشتمل فيه على المساعدة في إدارة المخاطر، ومن ثم إلى أحد آليات الحوكمة، ووصلت المراجعة الداخلية بذلك إلى مرتبة المهنة المستقلة، والمُعترف بها دوليًا، ولها معايير وقواعد تحكم عملها، على غرار المراجعة الخارجية.

كما رأينا كيف أن المراجعة الداخلية، ونظرًا لتقديمها لعدة خدمات، عن طريق أدائها لعدد لا متناهي من أنواع المراجعة، أن أصبحت بذلك النافذة التي تطل بها الإدارة على جميع نواحي المؤسسة، ليؤدي هذا إلى تشابهها واختلافها وتعاونها مع أنواع من الرقابة، مثل: نظام الرقابة الداخلية، ومراقبة التسيير وكذا المراجعة الخارجية.

كما ختمنا الفصل بمختلف التقنيات والوسائل المستعملة من طرف المراجع الداخلية بين القديمة والحديثة، وكذا مراحل إنجازه لمهمته، بداية من التخطيط والتحضير، بهدف وضع برنامج المهمة، ثم مرحلة التنفيذ لتطبيق البرنامج السابق، ثم إلى إعداد التقرير الذي يتضمن خلاصة المرحلة

السابقة، وتقديمه إلى الجهات المستفيدة منه، وأخيرًا متابعة تنفيذ التوصيات المدرجة في التقرير،
لتختتم المهمة بعملية التقييم؛ بهدف إيجاد نقاط القصور ومحاولة تفاديها في المهمات المقبلة.