

تحليل العائد والتكلفة للمراجعة الداخلية

(دراسة تطبيقية)

د. سناء محمد بدران

كلية التجارة بينها

جامعة الزقازيق

مقدمة

على الرغم من تزايد الإهتمام فى العالم بالمراجعة الداخلية كوظيفة وكيان واداة فعالة للمساهمة فى ترشيد الإداء للوحدة الإقتصادية ، الا أن إهتمام مشروعات الأعمال بها يكاد يكون مقتفد . فالمتتبع للوظائف والخدمات التى يقدمها قسم المراجعة الداخلية فى كثير من الوحدات الإقتصادية بجمهورية مصر العربية يتبين له أن وظائفها تكاد تكون محصورة فى مجرد المراجعة الحسابية للمستندات والقيود الدفترية وأن قسم المراجعة الداخلية مازال يتبع الادارة المالية فى الهيكل التنظيمى مما يفقد المراجعين الداخليين الاستقلال الكاف للإضطلاع بالوظائف الجديدة المخولة لهم حاليا فى كثيرا من دول العالم المتقدم ، الأمر الذى لايمكن معه الاستفادة منها أو حتى تحقيق عائد من مجرد وجوده بالوحدة الاقتصادية. وقد يرجع الافتقاد فى تلك الاهميه إلى عدم متابعة ادارة الوحدات الاقتصادية للاتجاهات الحديثة فى المراجعة الداخلية فى العالم المتقدم من ناحية، وعدم اعطاء الباحثين والمهتمين بالمراجعة الإهتمام الكافى للخدمات التى يمكن أن يقدمها المراجعين الداخليين من ناحية ثانية ، والافتقاد إلى دليل عملى يصلح لإقناع إدارة الوحدات الاقتصادية بمدى الاستفادة من خدماتها من ناحية ثالثة.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى :-

- ١- عرض لأهم الاتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية.
- ٢- أستكشاف مدى متابعة إدارة الوحدات الاقتصادية العاملة بجمهورية مصر العربية لتلك الإتجاهات.
- ٣- استكشاف نوعية الوظائف والخدمات التي يقوم بها قسم المراجعة الداخلية حالياً في الوحدات الاقتصادية العاملة بجمهورية مصر العربية.
- ٤- استكشاف مدى أستقلالية قسم المراجعة الداخلية وذلك من حيث تبعيته في الهيكل التنظيمي لتلك الوحدات الاقتصادية .
- ٥- تقديم دليل عملي بالعائد الذي يمكن أن يحققه قسم المراجعة الداخلية للوحدات الاقتصادية من تمتعه بالاستقلال الكافي لتحقيق وظائف المراجعة الداخلية بالمفهوم الحديث.

أهمية الدراسة :-

تبرز أهمية هذه الدراسة من عدة نواحي هي :

- ١- الموضوع الذي تتناوله الدراسة : فالدراسة تتناول بشئى من التفصيل موضوع المراجعة الداخلية على أساس أنه لم يحظ باهتمام كبير من جانب الباحثين والمهتمين لهذه المهنة على الرغم من نمو أهمية المراجعة الداخلية كأداة ادارية فعالة في كثير من بلدان العالم المتقدم.

٢- مساهمة الدراسة :- تساهم هذه الدراسة في ثلاث مجالات:

- أ- إبراز أهمية المراجعة الداخلية والدور الهام الذي يمكن أن تلعبه في رفع كفاءة وفعالية اداء الوحدة الاقتصادية وفي ضرورة تمتع قسم المراجعة الداخلية بالاستقلال الكافي لضمان تحقيق وظائفه الجديدة والمساهمة في تقليل تكاليف المراجعة الخارجية .

ب- محاولة ملاحظة التطورات والإتجاهات الحديثة في مجال من مجالات العلم للاستفادة بها .

ج- تفتح هذه الدراسة المجال أمام دراسات أخرى تعمل على أحداث التطوير
الملائم للمراجعة الداخلية فى جمهورية مصر العربية من حيث ضرورة
وضع المعايير والمستويات اللازمة للاداء المهنى حتى يمكن الحكم على
المراجعين الداخليين وقياس كفاءة أعمالهم ومحاولة الاعتراف الكامل بها
كمجال مهنى مثلها مثل المراجعة الخارجية.

٣- منهج الدراسة :- لتحقيق الاهداف التى تنشدها هذه الدراسة فقد تم الجمع بين
أسلوبين من أساليب الدراسة :-

أ- أسلوب الدراسة المكتبية :- وتستهدف هذه الدراسة أستعراض وتجميع
وتحليل ماكتب حول موضوع المراجعة الداخلية .
ب- أسلوب الدراسة الميدانية :- وتستهدف هذه الدراسة :

* محاولة الحصول على دليل عملى للمارسه الفعليه من جانب الوحدات
الاقتصاديه وذلك للتعرف على مدى استجابة تلك الوحدات للاتجاهات
الحديثه فى المراجعة الداخليه.

* توفير دليل عملى يصلح لاقتناع ادارة الوحدات الاقتصاديه بمدى تفوق
العائد على تكلفة المراجعة الداخليه كنتيجة لتمتعها بقدر كاف من
الاستقلاليه.

٤- مكان ومجال الدراسه : وهى الشركات العاملة فى جمهوريه مصر العربية والتى
تعتقد الباحثه انها مازالت فى حاجه ماسه الى من يساعدها من الباحثين والمهتمين
على التعرف على الطرق والوسائل والاساليب التى تساهم فى تحقيق الكفاءة
والفاعليه فى اداء انشطتها.

محتويات الدراسة :

تحتوى هذه الدراسه على ثلاث اقسام اضافيه :

القسم الثانى : ويشمل الإطار النظرى للدراسه .

القسم الثالث : ويشمل الدراسه الميدانيه بما فيها من الفروض المنطقيه والإحصائيه
ووصف العينه وطريقة جمع البيانات وعرض وتحليل النتائج.

القسم الرابع : ويحتوى على خلاصة الدراسه .

القسم الثانى

الإطار النظرى للدراسة

نتناول فى هذا القسم تطور المراجعة الداخلىه وذلك بصفة عامه ثم نقوم بعرض مسؤلية ادارة الوحده الاقتصاديه واحتياجاتها لنصل إلى المفهوم الحديث للمراجعه الداخلىه ثم نقوم بمناقشة الإعتبارات التى ادت تدريجيا إلى ذلك المفهوم وما تطلبه من ضرورة توفير الاستقلاليه الكافية لقسم المراجعه الداخلىه للقيام بدور فعال ويجابى فى ترشيد القرارات الاداريه وكذلك ضرورة توفير الخبرة والكفاءة الفنيه للعاملين به من ناحية ، وتشجيع الإدارة لتتميه تلك الكفاءة من ناحيه أخرى.

The Evolution of Internal Auditing تطور المراجعه الداخلىه

- فى خلال العقد الأخير من هذا القرن حدث تغير تدريجى ولكنه مستمر فى مفهوم كل من الاهداف الأساسيه ومجال عمل وخدمات المراجعه الداخلىه، فالآن لم تعد المراجعه الداخلىه مجرد عمل مكتبى يختص بالنواحى المحاسبية فقط ، بل اصبحت المراجعه الداخلىه وجه هام للرقابه الاداريه لجميع أعمال وانشطة الوحده الإقتصادييه.

فعلى الرغم من الاختلاف الحاد بين مفهوم المراجعه الداخلىه فى الماضى ومفهومها فى الوقت الحالى، إلا أن هذا التطور حدث ببطء من خلال سلسلة من الخطوات المنطقيه. ويمكن القول بصفه عامه أن هناك ثلاث خطوات رئيسيه لهذا التطور، إلا أن خطوط الانتقال بين تلك الخطوات ليس من السهل تحديدها بصفه قاطعة.

- فالمرحل الثلاث أو المفاهيم الرئيسيه لوظيفة المراجعه الداخلىه يمكن وصفها على النحو التالى :

١- التحقق من الدقه الحساييه للارقام المحاسبية ، بمعنى التأكد من صحة وسلامة البيانات بالسجلات والدفاتر والمستندات مع تركيز الاهتمام على الأمور النقدية مثل تسويات حسابات البنوك التى تتعامل معها الوحده الإقتصادييه ومراجعة كشوف الاجور والمرتببات والتأكد من التصديق على المستندات .

٢- التحقق من دقة وملائمة حسابات الوحدة الاقتصادية والقوائم الماليه بما فى ذلك التحقق من ملكية الوحدة الإقتصادية للاصول المختلفه وتوافر الحماية الكافيه لها. والواقع أن هذا العمل يشابه الى حد كبير ما يقوم به المحاسب القانونى Certified Public Accountant (CPA) إلا انه يختلف من حيث درجة التفصيل فى التحقق، فالمراجع الداخلى يمارس مراجعته بصورة شامله وتفصيليه بينما يؤديها المحاسب القانونى بصورة اختباريه.

٣- تبنى وجهة نظر الإدارة العليا فى ادارة الوحدة الإقتصادية - ليست المحاسبيه فقط - ولكن فى جميع المجالات التى تقوم بها . والتأثير المنطقى لهذا التغيير نحو هذا الاتجاه هو التوسع التدريجى فى مدى التحقق والاستفسار والتقييم ليدخل جميع مجالات عمل الوحدة الإقتصادية وليست المحاسبيه والماليه فقط.

وبالتالى بدا من وظيفة مكتبيه فقط - مراجعة حسابيه - ومرورا خلال فترة كانت فيها المراجعة الداخليه تمثل مراجعة ماليه مشابه لما يقوم به المحاسب القانونى إلى أن أصبحت الآن خدمة أو حقل نشاط مستقل ومتميز عما يقوم به أى فرد آخر سواء من داخل الوحدة الإقتصادية أو من خارجها.

والحقيقه الثابته التى ينبغى الإشارة اليها هنا إلى أن المراجعة الداخلية هى جزء من نظام الرقابه الاداريه Managerial Control وليست نشاط محاسبى . ولا يقصد بذلك أن امتدادها وتوسعها سوف يؤدى إلى تركها الحقل المالى والمحاسبى وانما اشتمال هذا الحقل مع وظائفها وخدماتها الجديده التى امتدت اليها مع تخفيف التركيز بعض الشئ على الجوانب الماليه والمحاسبية.

فسوف تظل المراجعة الداخليه مهتمه بالدقه الحسابيه وبسلامة وصحة البيانات بالسجلات والدفاتر وملاءمة الحسابات والقوائم الماليه بجانب تقديم كل مساعده ممكنه وبناءة لادارة الوحدة الاقتصادية فى جميع المجالات المختلفه التى لا تقف عند حد تلك الخدمات التى تقدمها الادارة الماليه فى الوحدة الاقتصادية.

مسئولية الإدارة واحتياجاتها Management Responsibility and Needs

تتمثل الوظيفة الأساسية لإدارة الوحدة الاقتصادية فى الرقابه والتسيق بين الانشطه المختلفه المسنوله عنها لضمان تحقيق الهدف أو الاهداف التى قامت من اجلها الوحدة الاقتصادية. فبالإضافة إلى المهارة أو القدرة الاداريه للإدارة ، فهى تحتاج إلى الأدوات الضرورية The necessary tools التى تساعد على تحقيق وظيفتها ، ولعل اهم تلك الأدوات هى المعلومات الدقيقة والشامله عن كل نشاط من الانشطه المختلفه المسنوله عنها .

فالمعلومات المتعلقة بالنتائج الماليه ، على سبيل المثال ، يتم توفيرها عن طريق الإدارة الماليه بالوحده الاقتصادية ، الا أن الإدارة تحتاج إلى معرفة ما هو أكثر من ذلك، فهى تحتاج إلى معرفة ما اذا كانت هذه النتائج بالجوده لما كان يجب أن تكون عليها ، وبالتالي فهى تحتاج الى صورة أكثر تفصيلا ووضوحا عن العمليات المختلفه التى تقوم بها الوحدة الاقتصادية - معلومات عما اذا كانت السياسات والبرامج التى تضعها الإدارة قد تم اتباعها والإلتزام بها ، عما اذا كانت اساليب الرقابه الموضوعه ملائمه ومناسبه وفعاله ، عما اذا كان هناك اشراف يقظ ومتابعة مستمرة على العاملين بالادارات والاقسام المختلفه ، عما اذا كانت هناك معايير ومستويات للتشغيل وان هناك التزام بها . وبعبارة أخرى فإن الإدارة تحتاج إلى المعرفة الشاملة والكامله والممكن الحصول عليها لتحقيق الرقابه القويه على جميع اوجه نشاط الوحدة الاقتصادية.

فبالإضافة إلى المعلومات التى تصل إلى الإدارة من خلال مديرى الادارات والاقسام المختلفه بالوحده الاقتصادية، فإنها تحتاج إلى خدمات اشخاص يتوافر لديهم الاستقلالية والموضوعية فى ارائهم ونظرتهم للامور المختلفه، اشخاص يقومون بفحص وتقييم للانشطة المختلفه وتقديم نتائج غير متحيزه وتوصيات بناءه بهدف التطوير والتحسين. وهذا فى الحقيقه يمثل الحقل الذى يعمل فيه المراجعين الداخليين حاليا. ومن هذا المنطلق فإن المفهوم الحديث للمراجعه الداخليه يكون على النحو التالى :

The New Concept of Internal Auditing المفهوم الحديث للمراجعه الداخليه

عرف معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحده الأمريكيه The Institute of Internal

Auditors المراجعه الداخليه بأنها:-

"نشاط تقييمي محايد داخل المنظمة لإختبار وفحص وتقييم انشطتها كخدمة للمنظمة وتهدف المراجعة الداخلية الى مساعدة اعضاء المنظمة فى اداء مهامهم باسلوب فعال. ولتحقيق ذلك فهى تقدم لهم التحليلات والتقييمات والتوصيات والارشاد والمعلومات المتعلقة بالانشطة التى يتم فحصها" (١)

من هذا التعريف يتضح لنا الآتى:

- ١- أن المراجعة الداخلية وظيفة تقوم بها وحدة إدارية مستقلة من وحدات الوحدة الاقتصادية .
 - ٢- أنها تخدم أفراد الوحدة الاقتصادية وأعضاء مجلس ادارتها أى تخدم المنظمة ككل.
 - ٣- أن الغرض الأساسى من المراجعة الداخلية هو مساعدة أعضاء الوحدة الاقتصادية فى القيام بأعبائهم بصورة فعالة وذلك من خلال:
 - أ- مراجعة النظام المحاسبى وأنظمة الضبط الداخلى .
 - ب- فحص المعلومات المالية والادارية والذى يتضمن مراجعة الوسائل المتعلقة بتحديد وقياس وتصنيف وإعداد التقارير .
 - ج- فحص الكفاءة الاقتصادية والادارية وفعالية العمليات.
- والواقع أن هذا الاتجاه لم يقتصر فقط على الولايات المتحدة الامريكية والدليل على ذلك أن اتحاد المحاسبين الدولى قد أوصى بالآتى:
- "تعتبر إدارة المؤسسة هى المسؤولة عن وضع الضوابط المحاسبية والادارية التى تتمثل بالاحتفاظ بالموجودات، وتصميم السجلات المالية بصورة تمكن من الاعتماد عليها ، وبتنفيذ العمليات بكفاءة معقولة.هذا وتتمكن الادارة عادة من تنفيذ مسؤولياتها بالاستعانة بالتدقيق الداخلى" (٢)

(1) The Institute of Internal Auditors, Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, (Altamonte Springs, Florida, 1984)

"Internal auditing is an independent appraisal function established within an organization to examine and evaluate its activities as a service to the organization. The objective of internal auditing is to assist members of the organization in the effective discharge of their responsibilities. To this end, internal auditing furnishes them with analyses, appraisals, recommendations, counsel, and information concerning the activities reviewed."

(٢) حدة المحاسبين الدولى ، أدلة التدقيق الدولية ، تعريب الدكتور عصام مرعى ، تقديم سابا وشركاهم .

سعة ثمانية ، مطابع رعدان (ديسمبر ١٩٨٩) ص ١٢١ .

Considerations Gradually leading to the Present Concept

وكما سبق الإشارة إلى أن التحول في مفهوم المراجعة الداخلية كان طبيعيا ومنطقيا ، فكل مرحلة كانت تقود إلى المرحلة التي تليها ببطء ولكن بثبات.

فالمراجعون الداخليون كانوا يقدمون خدمة إلى الوحدة الاقتصادية التي يعملون بها والمتمثلة في الفحص والتحقق من صحة وسلامة البيانات بالسجلات والدفاتر والمستندات. وأكتسبوا المهارات والكفاءات في أداء هذا العمل. ومن المنطقي أنه إذا كانت رغبة الإدارة هي التأكد من أن الحسابات والقوائم المالية يمكن الاعتماد عليها فإنها أيضا في حاجة إلى التأكد من أن البيانات الاحصائية والتقارير التي تقدم إليها - تلك المعلومات يتم الاعتماد عليها لاتخاذ القرارات الادارية ووضع الخطط المستقبلية - يمكن الاعتماد عليها أي موثوق فيها.

فمعظم تلك التقارير المتعلقة بالعمليات والتشغيل قام بإعدادها أفراد غير محاسبين، وبالتالي فهي تحتاج إلى نوع خاص من الفحص والاختبار للتأكد من مصداقيتها وبالتالي يمكن للإدارة الاعتماد عليها والوثوق بها. والمرشح الوحيد لأداء هذا العمل هو المراجع الداخلي على أساس أن الخدمة التي قدمها لإدارة الوحدة الاقتصادية من خلال تحليل وفحص بيانات مالية أكسبته الخبرة والكفاءة ليكون قادرا على استخدام تلك الأساليب في فحص وتحليل بيانات غير مالية أو محاسبية ومن هنا بدأت ممارسة المراجعين الداخليين في الدخول إلى مجالات أخرى ليست بالضرورة مالية أو محاسبية.

ف طالما إعتبرنا أن تقييم السياسات والاجراءات والممارسات المالية والمحاسبية يدخل ضمن تلك الخدمات المميزة التي يقدمها المراجع الداخلي لإدارة الوحدة الاقتصادية، فإنه بالتالي ومن المنطقي ضرورة الاعتراف بأن تقيمه للأمر في مجالات أخرى غير مالية أو محاسبية يكون مفيدا وذا قيمة أيضا لإدارة الوحدة الاقتصادية.

وبالفعل أدركت إدارة العديد من الوحدات الاقتصادية التي توسعت فيها مجالات المراجعة الداخلية قيمة تلك الخدمات، والأكثر من ذلك أنها بدأت تشجع المراجعين الداخليين على مثل هذا النوع من العمل، وبذلك أصبح الباب مفتوحا أمام المراجعين الداخليين لدخول مجالات متعددة وتقديم خدمات جديدة بخلاف ماكانت قاصرة عليه منذ البداية، وخطوة وراء خطوة، أتسع مجال ومدى نشاط المراجعة الداخلية. فالتحول لم يأتى بين يوم وليلة، فحيثما دخلت المراجعة الداخلية مجالا جديدا وتم تقديم خدمة وضحت قيمتها وفائدتها للإدارة، فتح ذلك الباب أمام فرصة جديدة للدخول فى مجالات وأنشطة مختلفة للوحدة الاقتصادية

أهمية إستقلال قسم المراجعة ائداخلية .

The Importance of Independency of the Internal Auditing Department

إذا ما رجعنا إلى التعريف الذى وضعه معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الإمريكية والذى أوردناه فى الصفحات السابقة ، نجد أنه بدأ بتعريف المراجعة الداخلية بأنها " نشاط تقييمى محايد " وهذا معناه ضرورة تمتع القائمين به بقدر كاف من الاستقلال فى إبداء الرأى، فالتبعية الوظيفية للمراجعين الداخليين تضعهم تحت ضغوط مادية وأدبية قد تقلل من درجة الاستفادة بخدماتهم. وبالتالي فإنه لمراجعة الانشطة المختلفة للوحدة الاقتصادية ولزيادة الفاعلية والايجابية فى اداء العمل من ناحية، ولقيام المراجعة الداخلية بدور فعال فى ترشيد القرارات الادارية من ناحية أخرى ، كان من الضرورى أن يتبع قسم المراجعة الداخلية بالوحدة الاقتصادية الادارة العليا مباشرة أو لجنة المراجعة Audit Committee

وقد تم التعبير عن ذلك فى العبارة التالية :

" For an internal audit function to be effective, it is essential that the internal audit staff be independent of both the operating and accounting departments, and, that it report directly to a high level of authority within the organization, either top management or the audit committee of the board of directors " (3)

وقد أيد ذلك الاتجاه أيضا اتحاد المحاسبين الدولى ، فقد نص على التالى :

" يعتبر المدقق الداخلى جزءا من الادارة ، ولذلك لايمكن اعتباره مستقلا بالكامل عنها ، ولكن قد تؤثر على أى حال مكانته فى الهيكل الوظيفى على تجرده فى تنفيذ عمله . ولذلك فإن المدقق الداخلى يكون مسنولا فى

(3) Alvin A.Arens and James K. loebbecke, AUDITING: An Integrated Approach, Fifth Edition (Prentice - Hall, Inc., 1991), P. 290

الاحوال المثاليه امام اعلى مستوى فى الادارة دون أن يتقيد بأية وظائف تنفيذيه " (٤)

وفى مجال السوق العربية ، فقد أوصى العديد من المهتمين بمهنة المحاسبة والمراجعة بالسير فى نفس الاتجاه .(٥)

وفىما يتعلق بضرورة تبعية قسم المراجعة الداخليه للجنه المراجعة Audit Committee بالوحده الاقتصاديه فإن فكرة هذه اللجنه تعتبر من المفاهيم الحديثه فى المراجعة ، اذ تمثل هذه اللجنه احدى لجان مجلس الادارة وتتولى القيام ببعض مسؤوليات المجلس لمساعدته فى اداء مهامه الرقابيه التى هى جزء أساسى من العمليه الاداريه.

ويرجع تاريخ انشاء هذه اللجان إلى عام ١٩٧٨ عندما أصدر مجلس ادارة سوق نيويورك للأوراق الماليه The New York Stock Exchange قرارا يلزم فيه الشركات الامريكىه التى تتداول أوراقها الماليه بالسوق بإنشاء لجان مراجعة مكونه من بعض أعضاء مجلس ادارتها الخارجيين " Outside Directors " وهم الأعضاء الذين لايشغلون أى مناصب تنفيذيه فى إدارة الشركة وليس لهم أى علاقات أسريه أو ماليه مع أى موظف أو مدير تنفيذى أو مسنول عن إدارة الشركة . وفى عام ١٩٧٩ قرر كذلك مجلس إدارة سوق أمريكا للأوراق الماليه The American Stock Exchange

(٤) اتحاد المحاسبين الدولى ، أدلة التدقيق الدوليه ، مرجع سابق ، ص ١٢٤

(٥) المراجع التاليه على سبيل المثال وليس الحصر:

أ- د. إبراهيم على عشاوى ، أساسيات المراجعة والمراقبة الداخليه ، مطابع أمرام الجيزه الكبرى (بدون تاريخ) ص ٣٠

ب- د. أحمد نور ، مراجعة الحسابات ، مؤسسه شباب الجامعه للطباعة والنشر والتوزيع (١٩٨٤) ص ١٦
ج- د. حسن محمد حسين أبوزيد ، دراسات فى المراجعة ، الجزء الأول ، دار الثقافه العربيه (١٩٨٣) ص ٢٨

د- د. محمد نصر الهوارى والدكتور أحمد سلطان محمد ، أساسيات المراجعة : دراسة للأصول العلميه والعمليه والاجراءات التنظيميه لمراجعة الحسابات فى الوحدات الإقتصاديه ، مكتبة غريب (١٩٨٧) ص ٣٢

هـ- د. محمود شوقى عطالله ، بحوث فى المراجعة ، مكتبة الشباب (١٩٨٣) ص ١٦ .
و- د. منصور حامد محمود والدكتور محمد أبو العلا الطحان والدكتور محمد هشام الحموى ، أساسيات المراجعة ، جامعه القايره / التعليم المفتوح ، (١٩٩٤) ص ١٠١

أستخدام لجان المراجعة وهو شجعته أيضا الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الاوراق المالية (Securities and Exchange Commission SEC) وكذلك المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونين (The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (٦)

وتؤدى لجنة المراجعة وظائف حيوية فيما يتعلق بالمراجعة الخارجية External Auditing وكذلك المراجعة الداخلية Internal Auditing ، وحيث أن مايهما حاليا هو المراجعة الداخلية فإنه يمكن القول أن وجود هذه اللجان يساعد فى تدعيم جودة لاء المراجعة الداخلية من خلال المحافظة على أستقلال المراجع الداخلى من ناحية ، وتوفير فرصة أكبر لتنفيذ إدارة الوحدة الإقتصادية لإقتراحات وتوصيات المراجع الداخلى من ناحية أخرى وذلك من خلال قيامها بالأتى:

- ١- التأكّد من ان وظيفة المراجعة الداخلية تعمل بفعاليه كوحدة مستقلة داخل الوحدة الاقتصادية و ذلك بأن يكون مدير قسم المراجعة الداخلية مسؤولا مباشرا امام نائب المدير للشئون المالية .
- ٢- التأكّد من ان أنشطة المراجعة الداخلية بعيدة عن أى تأثير قد تحدثه ادارات أو اقسام اخرى بالوحدة الاقتصادية ، بحيث لا تتدخل أيا منها فى نطاق برامج المراجعة او فى النتائج التى تتوصل اليها المراجعة الداخلية .
- ٣- التأكّد من ان تقارير المراجعة الداخلية توجه مباشرة الى أعلى مستوى ادارى لضمان فعالية و موضوعية المراجعة .
- ٤- التأكّد من ان مدير قسم المراجعة الداخلية لديه الحرية الكافية للإتصال بلجنة المراجعة دون وجود أية قيود أو معوقات من قبل الادارة .
- ٥- أستلام التقارير المتعلقة بنتائج المراجعة الداخلية .
- ٦- التحقق من كفاية الموارد المالية المخصصة لوظائف المراجعة الداخلية لضمان قيامها بالمهام الملقاة على عاتقها .
- ٧- مناقشة المراجعين الداخليين فيما يتعلق بملاحظاتهم عن :-

أ- فعالية وملائمة بيئة الرقابة The Control Environment بالوحدة الاقتصادية
مثال ذلك الهيكل التنظيمى / تدعيم الادارة العليا لوظيفة المراجعة الداخلية /
طرق توصيل السلطة والمسئولية للعاملين / الوعى الرقابى للعاملين /

سلامة وكفاية نظام الرقابة المحاسبية / الالتزام بالخطط والسياسات
والاجراءات الادارية (٧)

- ب- الاعتبارات التي اخذت في الحسبان عند فحص المجالات ذات الحساسية
العالية مثل تقييم كفاءة الادارة والتقارير المتعلقة بمصاريفها.
- ج- معرفة ما إذا كانت كل تقارير المراجعة الداخلية قد وضعت تحت تصرف
المحاسب القانوني .

وينبغي الاشارة هنا إلى أنه لا يوجد الزام في جمهورية مصر العربية بإنشاء لجان
المراجعة رغم بزوغ فكرة الادارة التنفيذية وغير التنفيذية بعد صدور قانون قطاع
الاعمال والاتجاه إلى خصخصة القطاع العام.

والحقيقة الواقعة أن توفير الاستقلال الكافي للمراجعين الداخليين لا يضمن فقط
تدعيم جودة أداء المراجعة الداخلية والحصول على أحكام وتوصيات غير متحيزة عن
الانشطة المختلفة التي تتولى فحصها وتقييمها، وإنما يساهم أيضا في مساعدة المحاسب
القانوني على اداء مهمته التي تتعلق بمراجعة القوائم المالية ، اذ يمكن الاعتماد على
نتائج أعمال المراجعين الداخليين، وأكثر من ذلك أنه في بعض الأحيان يمكنه
الاستعانة بمجهوداتهم في اداء بعض الاختبارات التي يرغب في القيام بها مما يترتب
عليه تقليل تكاليف المراجعة الخارجية External Audit Costs إلى اقل حد ممكن.

ومن البديهي أن مدى الاستفادة بخدمات المراجعة الداخلية في الوحدة
الاقتصادية يتوقف أيضا على الخبرة والكفاءة الفنية والمعرفة لدى المراجعين الداخليين،
بحيث أنه كلما ارتفعت تلك الكفاءات والمهارات والمعرفة كلما زادت ثقة الادارة
بالنتائج والتوصيات التي تقدمها المراجعة الداخلية . وينبغي الاشارة إلى أن تحقيق ذلك
يستلزم من الادارة أولا أن تضع حد أدنى من الكفاءة والخبرة عند التعيين في هذه
الوظيفة ، وثانيا أن تقوم بتشجيع المراجعين الداخليين على تنمية تلك الكفاءة وذلك من
خلال:

(7) Alvin A. Arens and James K. Loebbecke, AUDITING : An Integrated Approach,
op. Cit, pp 289 - 297

- أ- تشجيع العضوية والانتساب للجمعيات المتخصصة مع الأخذ فى الاعتبار مساهمة الوحدة الاقتصادية فى مصاريف ورسوم العضوية.
- ب- تشجيع المشاركة فى البرامج التدريبية للتطوير المهنى مع ايضا المساهمة فى مصاريف ورسوم المشاركة.
- ج - الاحتفاظ بمكتبة أو تجهيزات تحوى على التطورات المهنية والمراجع والكتب الخاصة بالمواضيع الفنية والمهنية.
- د - تشجيع حضور المؤتمرات الدولية الخاصة بتنمية المهارة الفنية فى مجال التخصص مع أيضا المساهمة فى مصاريف ورسوم حضور تلك المؤتمرات.

الدراسة الميدانية

بعد أن أوضحنا فى الأقسام السابقة لهذه الدراسة أهمية المراجعة الداخلية والدور الحيوى الذى يمكن أن تساهم به فى رفع كفاءة وفعالية أداء إدارة الوحدة الاقتصادية وذلك من خلال أمتداد مجال خدماتها التى لم تقف عند حد فحص النظام المحاسبى وأنظمة الضبط الداخلى وإنما أمتدت لتشمل أيضا فحص وتقييم الكفاءة الاقتصادية والإدارية وفعالية العمليات وكذلك ضرورة تمتع القائمين بها بقدر كاف من الاستقلال حتى يمكنهم الاضطلاع بالوظائف الجديدة المسئولين عنها ، فقد رأت الباحثة استكمالا لهذه الدراسة محاولة تحقيق الهدفين التاليين:-

أولاً: محاولة الحصول على دليل عملى للممارسة الفعلية من جانب الوحدات الاقتصادية العاملة بجمهورية مصر العربية عن طريق التعرف على مدى إستجابة تلك الوحدات للإتجاهات الحديثة فى المراجعة الداخلية .

ثانياً: محاولة توفير دليل عملى يصلح لإنعاع إدارة الوحدات الاقتصادية بمدى تفوق العائد من خدمات المراجعة الداخلية على تكلفة أدائها كلما تمتعت بقدر كاف من الاستقلال داخل الوحدة الاقتصادية .

ولتحقيق تلك الأهداف، كانت الدراسة المتاحة بين أيدينا والتي تم تنظيمها على النحو التالى :

أولاً: مدى إستجابة الوحدات الاقتصادية للإتجاهات الحديثة فى المراجعة الداخلية:

للتعرف على مدى إستجابة الوحدات الاقتصادية العاملة بجمهورية مصر العربية للإتجاهات الحديثة فى المراجعة الداخلية ، فقد أتبعنا الخطوات التالية:

مجتمع الدراسة وإختيار العينة :

تحدد مجتمع الدراسة من الشركات والبنوك العاملة بجمهورية مصر العربية ، وقد شملت الدراسة ٥٤ شركة وبنك تم إختيارها فى ضوء المعايير التالية:

١- أن تكون شركات مساهمة على أساس أنها الاداة الرئيسية فى بناء الهيكل الإنتاجى اللازم لتحقيق التنمية ببعديها الاقتصادى والاجتماعى وخاصة بعد ان تزايد عددها

فى الوقت الحالى نتيجة لصدور قانون رأس المال العربى والأجنبى والمناطق الحرة رقم ٣٤ لسنة ١٩٧٤ والقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ والقانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٨٣ وأخيراً قانون قطاع الاعمال العام رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ .

- ٢- أن تمثل تلك الشركات قطاعات مختلفة كقطاع الصناعة ، الخدمات والنقل ، قطاع البنوك والتأمين، قطاع الاستثمارات المالية ، قطاع الاستثمارات العقارية .
- ٣- أن تمثل هذه الشركات أنشطة مختلفة داخل كل قطاع مثل صناعة البترول والكيماويات البترولية ، النقل البرى والبحرى ، مجال الأغذية ، الأنشطة البنكية المختلفة ، عمليات التأمين ، النشاط العقارى ، صناعة الأدوية .
- ٤- أن تكون هذه الشركات ممثلة لكل من القطاع الخاص والمشارك العام .

فرض الدراسة :

من واقع العرض السابق لهذه الدراسة واهداف البحث و توقعات الباحثة تم تصميم

الفرض التالى :

" أن الوحدات الاقتصادية العاملة بجمهورية مصر العربية تعمل وفق الاتجاهات الحديثه فى المراجعة الداخلية من حيث الآتى :

(أ) الاهتمام بالمراجعة الداخلية .

(ب) اتساع مجال خدمات المراجعة الداخلية .

(ج) تمتع قسم المراجعة الداخلية بالاستقلال الكافى من خلال تبعيته المباشرة للادارة العليا او لجنة المراجعة .

(د) توافر الخبرة والكفاءة الفنية و المعرفة لدى العاملين بقسم المراجعة الداخلية .

(هـ) تشجيع ادارة الوحدات الاقتصادية على التعليم المستمر للعاملين بقسم المراجعة الداخلية .

(و) الاخذ بتوصيات و مقترحات قسم المراجعة الداخلية سواء المتعلق منها بالنواحي المالية و المحاسبية وتلك المتعلقة بتقييم اداء الانشطة المختلفة بالوحدة الاقتصادية

تصميم الاستقصاء :

تم تصميم قائمة استقصاء تتكون من ثلاث صفحات وتشمل عدة أسئلة بحيث تظهر مدى اهتمام إدارة الوحدات الاقتصادية بالمراجعة الداخلية ونوع الخدمات التى يقدمها قسم المراجعة الداخلية بها ووضع قسم المراجعة الداخلية فى الهيكل التنظيمى

وما إذا كانت هناك لجنة مراجعة يتبعها القسم ونوعية المؤهلات والخبرات المطلوبة للعمل بالقسم ومدى تشجيع الإدارة على التعليم المستمر للعاملين به وكذلك مدى الأخذ بالتوصيات والمقترحات التي يقدمها قسم المراجعة الداخلية .

جمع البيانات :

تم توزيع قائمة الاستقصاء على رؤساء مجالس إدارات هذه الشركات والبنوك ، وقد قامت الباحثة بزيارة لهذه الشركات لشرح أهداف الدراسة وأعطى للمشاركين الوقت الكافي لدراسة القائمة والأجابة على الاستقصاء. وتلقت الباحثة الردود المكتوبة بنفسها وقامت في معظم الحالات بمناقشة المشاركين شفويا حتى تتأكد من فهمهم وجديتهم في الإجابة .

تحليل النتائج:

لتحقيق أهداف الدراسة تم تحليل نتائج البحث باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة النتائج وإحتياجات البحث كما سيتضح من عرض نتائج الدراسة في الجزء التالي

النتائج:

أسفر الفحص المبدئي للإستقصاءات عن أستبعاد أربعة منها وبذلك يكون مجموع الاستقصاءات التي دخلت في التحليل ٥٠ قائمة أستقصاء.

وقد أسفر تحليل وتلخيص البيانات الواردة في الاستقصاء عن النتائج التالية:

١- بالنسبة لأهمية المراجعة الداخلية :

وجد أن ٩٠ ٪ من المشاركين في الدراسة يعتبر أن المراجعة الداخلية هامة للغاية، في حين أن ١٠ ٪ من المشاركين يعتبرها هامة للوحدة الاقتصادية.

٢- بالنسبة لنوع الخدمات التي يقدمها قسم المراجعة الداخلية :

وجد أن ٨٠ ٪ من المشاركين في الدراسة يعتبر أن خدمات المراجعة الداخلية تنحصر في النواحي المالية والمحاسبية، في حين أن ٢٠ ٪ من المشاركين يعتبر أن مجالها يمتد ليشمل بجانب النواحي المالية والمحاسبية فحص وتقييم الكفاءة الاقتصادية والإدارية بالوحدة الاقتصادية .

٣- بالنسبة لوضع قسم المراجعة الداخلية فى الهيكل التنظيمى:

وجد أن ٨٠ ٪ من الشركات موضع الدراسة يتبع فيها قسم المراجعة الداخلية الادارة المالية، فى حين أن ٢٠ ٪ من الشركات موضع الدراسة يتبع فيها قسم المراجعة الداخلية الإدارة العليا (رئيس مجلس الادارة أو العضو المنتدب أو لجنة المراجعة).

٤- بالنسبة لوجود لجنة مراجعة بالوحدة الاقتصادية:

وجد أن ٥ ٪ من الشركات موضع الدراسة توجد بها لجان مراجعة بمفهومها الحديث، فى حين أن ٩٥ ٪ منها لا توجد بها لجان مراجعة وكما ذكرنا مسبقا أنه لا يوجد الزام فى جمهورية مصر العربية بإنشاء لجان مراجعة رغم بزوغ فكرة الادارة التنفيذية وغير التنفيذية بعد صدور قانون قطاع للاعمال والاتجاه إلى خصخصة القطاع العام.

٥- بالنسبة لنوعية المؤهلات والخبرات المطلوبة للعمل بقسم المراجعة الداخلية:

وجد أن ٧٠ ٪ من المشاركين فى الدراسة يشترط للتعين فى هذا القسم الحصول على درجة البكالوريوس فى المحاسبة كحد أدنى مع تفضيل من يحمل مؤهل أعلى فى التخصص كما يفضل أيضا من له خبرة فى الاعمال المالية والمحاسبية والإدارية، فى حين أن ٣٠ ٪ من المشاركين فى الدراسة يشترط للتعين فى هذا القسم الحصول على درجة البكالوريوس فى المحاسبة كحد أدنى مع تفضيل من له خبرة فى الأعمال المالية والمحاسبية.

٦- بالنسبة لتشجيع الادارة على التعليم المستمر:

وجد أن جميع المشاركين فى الدراسة متفق على أهمية التعليم المستمر للعاملين بقسم المراجعة الداخلية بصفة عامة إلا أن درجة الاهمية تتفاوت فيما بينهم . إذ أن ٥ ٪ من المشاركين فى الدراسة يعتبره ضرورى ويؤخذ فى الاعتبار عند الترقى لمناصب أعلى وتقوم إدارة الوحدة الاقتصادية بتشجيع العاملين على حضور الدورات التدريبية المتخصصة وتساوم فى مصاريف ورسوم الحضور. فى حين أن ٣٠ ٪ من المشاركين فى الدراسة يعتبره ضرورى الا أنه لا يؤخذ فى الاعتبار عند الترقى لمناصب أعلى ولا تساهم ادارة الوحدة الاقتصادية فى مصاريف ورسوم حضور الدورات التدريبية على أساس أنه لا توجد ميزانية مائية مخصصة لهذا الغرض . أما النسبة المتبقية والتي تمثل ٢٠ ٪ من المشاركين فإنها على الرغم من أفتناعها بأهميته إلا أنها تعتبر أن الممارسة العملية فى القسم

كافية للحصول على الخبرة والمهارة في مجال العمل وأنه لا توجد أيضا ميزانية مخصصة للمساهمة في تكاليف حضور تلك الدورات التدريبية.

٧- بالنسبة لأخذ الإدارة العليا بتوصيات وأقتراحات قسم المراجعة الداخلية :

وجد أن ٨٠ ٪ من المشاركين في الدراسة يأخذون بعين الاعتبار بتوصيات ومقترحات قسم المراجعة الداخلية المتعلقة بالنواحي المالية والمحاسبية، في حين أن ٢٠ ٪ من المشاركين يأخذون بعين الاعتبار بتوصيات ومقترحات قسم المراجعة الداخلية المتعلقة بالنواحي المالية والمحاسبية بجانب تلك المتعلقة بفحص وتقييم الكفاءة الاقتصادية والإدارية وفعالية العمليات والأنشطة المختلفة بالوحدة الاقتصادية.

نخلص من هذه النتائج بأنه على الرغم من أفتتاع إدارة الوحدات الاقتصادية العاملة بجمهورية مصر العربية بأهمية المراجعة الداخلية، إلا إن هذه الأهمية مرتبطة فقط بالمفهوم القديم للمراجعة الداخلية والمتعلق بالتحقق من الدقة الحسابية وصحة وسلامة البيانات والدفاتر والمستندات طبقا للمراحل المحاسبية ، أى بالنواحي المالية والمحاسبية فقط. ولذلك فإن قسم المراجعة الداخلية في معظم تلك الوحدات الاقتصادية مازال تابع للإدارة المالية وقد يرجع ذلك إلى أربعة أسباب ، الأول منهما قد يرجع إلى ان ادارة تلك الوحدات الاقتصادية تعطى كل اهتمامها للنواحي الماليه فقط واغفال قيمة فحص وتقييم الكفاءة الاقتصادية والاداريه وفعالية العمليات والأنشطة المختلفه بالوحده الاقتصادية. اما السبب الثاني فقد يرجع إلى أن المشرع بجمهورية مصر العربية لم يضع نصوصا تلزم هذه الوحدات الاقتصادية بإعطاء الاهتمام الكافي لانشطة المراجعه الداخليه وخاصة تلك الوحدات التي يتم تداول اسهمها في بورصة الأوراق الماليه كما هو الحال في الولايات المتحده الأمريكيه . أما السبب الثالث فقد يرجع إلى أن الهيئات العلميه والمهنيه بجمهورية مصر العربية لم تعطى ذلك القدر من الاهتمام في سبيل تدعيم اركان المراجعه الداخليه كمجال مهني يجب ان تكون له قواعده ومعاييره المتعارف عليها ، وقد تم التعبير عن ذلك بالعباره التاليه :

" وعلى ذلك فإنه لاجداث التطوير الملانم في اهداف المراجعه الداخليه ومجالاتها كأداة اداريه فعاله. يستلزم تدعيم المراجعه الداخليه واركانيها بما يجعلها تستكمل مقومات المهنة. وتعتبر مجموعه معايير ومستويات الاداء

المهنى للمراجعين الداخليين من المقومات الأساسية لتدعيم المراجعة

الداخلية كمهنة وذلك أسوة بالمراجعة الخارجية " (٨)

أما السبب الرابع فقد يرجع إلى عدم وجود دليل عملي يصلح لإقناع إدارة الوحدات الاقتصادية بجمهورية مصر العربية بمدى تفوق العائد من خدمات المراجعة الداخلية على تكلفة ادائها كلما تمتعت بقدر كاف من الاستقلال داخل الوحدة الاقتصادية. وهذا ماسوف نقدمه في الجزء التالي .

ثانيا : تحليل العائد والتكلفة للمراجعة الداخلية :

كمحاولة لتوفير دليل عملي يصلح لأقناع إدارة الوحدات الاقتصادية العاملة بجمهورية مصر العربية بمدى الاستفادة من خدمات المراجعة الداخلية وضرورة تمتعها بالقدر الكافي من الاستقلالية للقيام بوظائفها الجديدة المخولة اليها حاليا في كثير من دول العالم المتقدم، قامت الباحثة بهذه الدراسة الميدانية، وقد تم تنظيمها على النحو التالي:

مجتمع الدراسة واختيار العينة:

تحدد مجتمع الدراسة من شركتين متماثلتين من حيث نوع النشاط والحجم والتبعية للقطاع. إلا أن قسم المراجعة الداخلية في الشركة الأولى يتبع الإدارة العليا مباشرة (لجنة المراجعة) في حين أنه في الشركة الثانية فهو يتبع الإدارة المالية. ويجدر الإشارة إلى أنه لم تتمكن الباحثة من عمل هذه الدراسة على مجموعتين من الشركات لأنها وجدت في مرحلة الدراسة المبدئية أن عدد الشركات التي يتبع فيها قسم المراجعة الداخلية الإدارة العليا قليل للغاية بالمقارنة مع عدد الشركات التي يتبع فيها قسم المراجعة الداخلية الإدارة المالية وخاصة تلك التي تعمل في نفس القطاع .

ومن اجل ذلك تم اختيار من مجموعة الشركات الأولى شركة واحدة متماثلة من حيث نوع النشاط والحجم والتبعية للقطاع مع شركة واحدة من المجموعة الثانية. ولذلك لم يكن الاختيار عشوائيا نتيجة لهذه المحددات. وجدير بالذكر أيضا أنه لن يتم الإفصاح عن أسمى هاتين الشركتين وإنما سيتم وصف كل منها بالتفصيل من حيث النقاط التالية:

١- مدى ونطاق اختبارات المراجعة الداخلية.

(٨) د. محمد نصر الهوارى والدكتور أحمد سلطان محمد، أساسيات المراجعة: دراسة للأصول العلمية والعملية والإجراءات التنظيمية لمراجعة الحسابات في الوحدات الاقتصادية، مرجع سابق ، ص ٣٤ .

- ٢- القيمة النقدية النسبية للأنشطة التي يتم مراجعتها.
- ٣- المستفيدون الرئيسيون من تقارير المراجعة
- ٤- أنواع المراجعة التي يتم أداؤها.
- ٥- استجابة إدارة الشركة لنتائج وتوصيات المراجعة.
- ٦- كفاءة ومؤهلات وخبرات العاملين بقسم المراجعة الداخلية.
- ٧- عائد وتكلفته نشاط المراجعة.

فروض الدراسة:

حتى يمكن ترشيد عملية جمع البيانات وتصميم وتنفيذ الدراسة الميدانية طبقا للهدف المطلوب، فقد قامت الباحثة بوضع الآتي لإختباره ميدانيا.

- ١- " لا يختلف مدى ونطاق أختبارات المراجعة الداخلية سواء كان قسم المراجعة الداخلية يتبع الإدارة العليا مباشرة أو الإدارة المالية".
- ٢- " لا تختلف القيمة النقدية النسبية للأنشطة التي يتم مراجعتها سواء كان قسم المراجعة الداخلية يتبع الإدارة العليا مباشرة أو الإدارة المالية".
- ٣- " لا يختلف المستفيدين الرئيسيين من تقارير المراجعة سواء كان قسم المراجعة الداخلية يتبع الإدارة العليا مباشرة أو الإدارة المالية".
- ٤- " لا تختلف أنواع المراجعات التي يتم أداؤها سواء كان قسم المراجعة الداخلية يتبع الإدارة العليا مباشرة أو الإدارة المالية".
- ٥- " لا تختلف استجابة إدارة الشركة لنتائج وتوصيات المراجعة سواء كان قسم المراجعة الداخلية يتبع الإدارة العليا مباشرة أو يتبع الإدارة المالية".
- ٦- " لا تختلف كفاءة ومؤهلات وخبرات العاملين بقسم المراجعة الداخلية سواء كان قسم المراجعة الداخلية يتبع الإدارة العليا مباشرة أو يتبع الإدارة المالية".
- ٧- " لا تختلف تكاليف وعائد نشاط المراجعة الداخلية سواء كان قسم المراجعة الداخلية يتبع الإدارة العليا مباشرة أو يتبع الإدارة المالية".

بيانات الدراسة:

تتكون البيانات الميدانية المستخدمة في هذه الدراسة مما يلي :

- ١- القوائم المالية للشركتين.
- ٢- وصف تفصيلي للشركتين.

- ٣- الموازنات التخطيطية للشركتين.
- ٤- التوصيف الوظيفي للعاملين بقسم المراجعة الداخلية للشركتين
- ٥- الهيكل التنظيمي للشركتين
- ٦- مناقشة أفراد قسم المراجعة الداخلية ورئيس مجلس الادارة للشركتين.

جمع البيانات :

لتحقيق أهداف الدراسة فقد تم تحليل البيانات السابقة بحيث أمكن أستخراج المعلومات التالية:

١- قسم المراجعة الداخلية التابع للإدارة العليا مباشرة:

يبلغ مجموع أصول الشركة ٥٠٠ مليون جنيه، كما يبلغ حجم مبيعاتها السنوية حوالى ٦٠٠ مليون جنيه، وتبلغ من العمر حوالى ١٥ عاما. وهى تعمل فى جو تنافسى عالى. وخلال تلك الفترة فإن حجم الشركة ظل تقريبا مستقرا ونصيبها من السوق ظل كذلك مستقرا.

ويقدم قسم المراجعة الداخلية تقاريره إلى لجنة المراجعة بالشركة، ويعمل القسم فى حدود الموازنة المخصصة له وتبلغ ٨٠٠٠٠٠٠ جنيه وتغطى كل من المرتبات والادوات والمعدات وتكاليف سفر المراجعين الداخليين، يعمل بالقسم عشر أفراد يحمل رئيس قسم المراجعة الداخلية شهادة الماجستير فى المحاسبة والمراجعة ولديه من الخبرة فى المراجعة والأعمال الادارية الأخرى حوالى ٢٥ عاما. ويحمل نائب رئيس القسم دبلوم المحاسبة والمراجعة ولديه من الخبرة فى مجال المراجعة والأعمال الادارية الأخرى حوالى ١٩ عاما. أما المشرف على مراجعة أنظمة معالجة البيانات اليكترونيا فهو أيضا يحمل دبلوم أنظمة المعلومات ولديه خبرة قدرها عشر سنوات تقريبا فى أعمال المراجعة وأنظمة المعلومات. أما السبعة الآخرين بالقسم فمنهم ثلاثة متحقيين بالدراسات العليا بالجامعات المصرية للحصول على مؤهلات أعلى فى مجال المحاسبة والمراجعة، أما الباقين فمنهم اثنين يحملان شهادة البكالوريوس فى المحاسبة، والآخرين يحملان شهادة الثانوية التجارية ويقومون بأعمال مساعدة.

وجدير بالإشارة إلى أنه فى خلال الاربع سنوات السابقة فقد تم نقل أربعة من اثنين كانوا يعملون بقسم المراجعة الداخلية إلى مناصب إدارية أخرى بالشركة، وقد تم تعيين من يحل محلهم فى القسم وبنفس درجة كفاءتهم ومؤهلاتهم.

ويمتد نطاق المراجعة في هذه الشركة ليشمل جميع أدارتها وأقسامها المختلفة، حيث يتم عمل أختبارات لتقييم الاداء والأنشطة وكذلك فحص الاصول ذات القيمة المالية الكبيرة ، ومن امثلة العمل الذي يؤديه قسم المراجعة الداخلية بهذه الشركة قيامه حديثا بدراسة وتقييم الهيكل التنظيمي لإحدى فروع الشركة.

وتوجه تقارير المراجعة إلى لجنة المراجعة ويتم توزيعها أيضا على أعضاء مجلس الإدارة والمسؤولين التنفيذيين ومدير النشاط الذي تم مراجعته. وقد عبر رئيس قسم المراجعة عن أرتياحه ورضاه بخصوص الاهتمام الذي توليه إدارة الشركة لتقارير المراجعة والنتائج التي يتم التوصل إليها.

ويصدر قسم المراجعة الداخلية سنويا حوالي ٤٠ تقريراً، ويتراوح عدد النتائج في هذه التقارير حوالي ٩٠ نتيجة يتم التوصل إليها من خلال عمليات الفحص والدراسة والاختبار. والامثلة التالية توضح نوع العائد الذي أمكن قياسه نتيجة لخدمات قسم المراجعة الداخلية بهذه الشركة.

• في عام ١٩٩٣ قام قسم المراجعة الداخلية بدراسة وفحص مجموعة اجراءات التشغيل بالشركة ، وصادر القسم تقريره الذي يوصى فيه بضرورة الغاء بعض تلك الإجراءات لتكرارها وعدم جدوى نفعها كاجراءات تشغيلية. وقد ترتب على أخذ إدارة الشركة بتلك التوصية تحقيق وفر مادي قيمته ١٧٠٠٠٠٠ جنية.

• في عام ١٩٩٤ قام قسم المراجعة الداخلية بفحص ٧٠٠ فاتورة من فواتير الموردين، وأكتشفت أخطاء بالزيادة في القيم بما يعادل ٦٠٠ جنية فقط. وقد كان هذا الفحص كعملية متابعة لفحص آخر كان قد تم عام ١٩٩١ لعدد مقدارها ٢٠٠ فاتورة من فواتير الموردين أكتشف بها أخطاء بالزيادة مقدارها ٩٠٠٠٠٠ جنية، واوصى قسم المراجعة الداخلية حين ذلك بضرورة تعيين موظف للقيام بمهمة فحص الفواتير المتعلقة بالعملاء والموردين والتحقق من عدم وجود أخطاء بها. وبالفعل قامت الشركة بتعيين هذا الموظف في عام ١٩٩٢ براتب سنوي مقداره ٤٠٠٠ جنية. وقد نتج عن فحصه اكتشاف أخطاء لصالح الشركة مقدارها ٥٠٠٠٠ جنية في عام ١٩٩٢ وأخرى مقدارها ٤٥٠٠٠ جنية في عام ١٩٩٣.

• في عام ١٩٩٤ تم مراجعة كافة المستندات المتعلقة بمشروع بناء خاص بالشركة، وقد نتج عن ذلك إكتشاف فواتير متكررة بما قيمته ٦٠٠٠٠ جنية لصالح الشركة.

• وكنتيجة لتوصيات قسم المراجعة الداخلية بخصوص اداء إحدى أقسام الشركة، فقد تحسن الأداء بهذا القسم وتمثل ذلك في زيادة مبيعاته بما قيمته ٤ مليون جنية في

عام ١٩٩٣ وبما قيمته ٥ مليون جنيهه فى عام ١٩٩٢، كما أنخفضت التكاليف المتعلقة بهذا القسم بما يعادل ٢ مليون جنيهه. هذا فيما يتعلق بالامثلة التى يمكن قياس نتائجها ماديا ، وبمناقشة رئيس قسم المراجعة الداخلية بالشركة، فقد أوضح أن هناك العديد من الامثلة ألا أنه يصعب قياسها ماديا.

٢- قسم المراجعة الداخلية التابع للإدارة المالية :

تعمل هذه الشركة فى نفس نوع الصناعة التى تعمل بها الشركة الأولى ، كما أنها مماثلة لها أيضا من حيث الحجم وإن كانت أصغر منها بشئ ضئيل، كما يبلغ عمرها حوالى ١١ عاما، وتعمل أيضا فى جو تنافسى إلا أنه ليس بنفس الدرجة التى تعمل بها الشركة الأولى. وفى تلك السنوات الأخيرة وضعت الشركة استراتيجية نمو قوية للدخول فى أسواق منافسة مثل الشركة الأولى.

ويقدم قسم المراجعة الداخلية تقاريره الى المدير المالى نتيجة لتبعيته للإدارة المالية. ويعمل قسم المراجعة الداخلية فى حدود الموازنة المخصصة له وتبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيهه وتغطى كل من المرتبات والأدوات والمعدات وتكاليف سفر المراجعين الداخليين، يعمل بالقسم اربعة افراد، يحمل رئيس قسم المراجعة الداخلية دبلوم المحاسبة والمراجعة ولديه من الخبرة فى الأعمال المحاسبية والمالية ما يعادل عشر سنوات ولم يكن لديه خبرة فى الأعمال الادارية عندما تم تعيينه منذ خمس سنوات. اما المراجع الداخلى الثانى فى القسم فهو يحمل شهادة البكالوريوس ولديه من الخبرة أيضا فى الأعمال المحاسبية ما يقارب خمس سنوات أما الثالث فهو يحمل شهادة البكالوريوس وله من الخبرة ما يقارب ثلاث سنوات اما الفرد الأخير فى المجموعة فهو يحمل دبلوم الشهادة الثانوية التجارية ويقوم بأعمال مساعدة للمراجعين الداخليين بالقسم.

وينحصر عمل القسم فى التأكد من الالتزام بالنواحي المالية والمحاسبية المرتبطة بالمستندات وتسجيل وترحيل العمليات المالية. وعلى الرغم من قيام المراجعين الداخليين بفحص أرصدة الحسابات ذات القيم الكبيرة، إلا انه لا يقوم بمراجعة عمليات التشغيل أو تقييم الادارات والأقسام المختلفة بالشركة.

ويتم توجيه تقارير المراجعة الى مدير الادارة المالية وتوزيعها على المسنولين التنفيذيين ومسئول العمل الذى تم مراجعته. ويصدر قسم المراجعة الداخلية سنويا حوالى ١٥ تقريرا.

وبمناقشة رئيس قسم المراجعة الداخلية بهذه الشركة فقد أوضح ان اهتمامات ادارة الشركة منصب على النواحي المالية والمحاسبية ولا تلقى أية اهتمامات بأى نتائج قد تخرج عن هذا النطاق. كما أوضح أيضا أنه على الرغم من تداخل أساليب الرقابة ما بين ادارات وأقسام الشركة إلا أن مديري ورؤساء تلك الادارات والأقسام يعارضون حتى مجرد مناقشتها. وفى رأيه أن ذلك يرجع أساسا الى عدم منحهم السلطة للقيام بذلك وتبعيتهم للإدارة المالية. كما أوضح أيضا أنه على الرغم من ان تقارير المراجعة قد تصل الى الادارة العليا إلا أن معظمها يغطى فقط النواحي المالية والمحاسبية.

• ولم يسجل قسم المراجعة الداخلية بهذه الشركة العائد الجوهري من نتائج المراجعة، إلا ان القيمة الاساسية لهذا القسم تتمثل فى منع حدوث الاخطاء فقط .

النتائج :

وقد أسفر تحليل البيانات السابقة عن النتائج التى أمكن تلخيصها فى الجدول التالى:

القسم الثاني	القسم الأول	العنصر
المدير المالي	لجنة المراجعة	تصدر التقارير الى
مالية ومحاسبية فقط	على نطاق واسع	*مدى المراجعة
كبيرة	كبيرة	*القيمة النقدية للعمليات التي يتم مراجعتها
مراجعة الالتزام	مراجعة مالية ومراجعة العمليات وتقييم الأداء	*أنواع المراجعات المؤداة
الإدارة الدنيا	الإدارة العليا	*المستفيدون من تقارير المراجعة
ضعيفة	مرضية	*استجابة الإدارة لنتائج وتوصيات المراجعة
ضعيفة نسبيا	عالية	*كفاءة العاملين بقسم المراجعة الداخلية
١٢٠٠٠٠٠ جنيه سنويا	٨٠٠٠٠٠٠ جنيه سنويا	* تكلفة المراجعة الداخلية:
١٥ تقرير سنوي	٤٠ تقرير سنوي	*عائد المراجعة الداخلي
لا يوجد	جوهرى	* عدد التقارير
توجد	توجد	*العائد الممكن قياسه
		* القيمة الناتجة لمنع حدوث الاخطاء

يتضح من مقارنة البيانات الواردة في هذا الجدول أن قسم المراجعة الداخلية الذي يصدر تقاريره الى لجنة المراجعة يظهر أنه أقوى وأكثر إنتاجية، والأكثر من ذلك انه يمثل استثماراً ذو قيمة أكبر بكثير عن قسم المراجعة الذي يصدر تقريره الى المدير المالي.

فعلى الرغم من ارتفاع متوسط تكلفة عملية المراجعة فى القسم الأول ٢٠٠٠٠٠ جنيهه للعملية بالمقارنة الى القسم الثانى ٥٠٠٠ جنيهه للعملية، الا انه عند مقارنة المنفعة أو العائد بالتكلفة فأننا نجد أن العائد من المراجعة فى القسم الأول يفوق التكلفة بكثير. فالعائد الذى امكن قياسه والمتمثل فى الآلاف الجنيهات يعوض التكلفة السنوية لهذا القسم، هذا بالإضافة الى القيمة التى من الصعب قياسها والمتمثلة فى منع حدوث الأخطاء والتلاعب والتى تشمل الوحدة الاقتصادية بأكملها نتيجة لأن نطاق المراجعة غير محصور فقط فى النواحي المالية والمحاسبية كما هو معمول به فى الشركة الثانية حيث تقتصر المراجعة على النواحي والأمور المالية والمحاسبية فقط .

وبالرجوع الى الفروض التى حددناها مسبقاً، فأننا يمكننا ايجاز نتائجها فى الأتى:

- ١ - كلما ارتفعت المكانة التنظيمية لقسم المراجعة الداخلية فى الهيكل التنظيمى للوحدة الاقتصادية وتمتع بقدر كاف من الاستقلال، كلما أدى ذلك الى اتساع نطاق ومدى اختبارات المراجعة وزادت القيمة النسبية للأنشطة التى يتم مراجعتها وعكست المراجعة الداخلية اهتمامات الإدارة العليا وزادت احتمالات وجود حلول سريعة للمشاكل التى تواجهها وزادت استجابة الإدارة لمقترحاتها وتوصياتها.
- ٢ - كلما ارتفعت المكانة التنظيمية لقسم المراجعة الداخلية فى الهيكل التنظيمى للوحدة الاقتصادية وتمتع بقدر كاف من الاستقلال، كلما أدى ذلك الى توظيف افراد ذو كفاءات اعلى وخبرات واسعة ومتنوعة.
- ٣ - كلما ارتفعت المكانة التنظيمية لقسم المراجعة الداخلية فى الهيكل التنظيمى للوحدة الاقتصادية وتمتع بقدر كاف من الاستقلال كلما تفوق العائد من نشاط المراجعة الداخلية على تكلفة اداء هذا النشاط .

القسم الرابع

الخلاصة

زاد الاهتمام فى العالم بالمراجعة الداخلية كوظيفة وكيان واداة فعالة للمساهمة فى ترشيد الاداء للوحدة الاقتصادية. فلم تعد المراجعة الداخلية قاصرة فقط على مراجعة النظام المحاسبى وأنظمة الضبط الداخلى، بعد تعدت ذلك الى فحص الكفاءة الاقتصادية والإدارية وفعالية العمليات والأنشطة المختلفة بالوحدة الاقتصادية. ولتمكين المراجعة الداخلية من القيام بوظائفها الجديدة كان لابد من تمتع القائمين بها بقدر كاف من الاستقلال وذلك عن طريق تبعية قسم المراجعة الداخلية مباشرة للإدارة العليا أو لجنة المراجعة التى تعتبر احدى لجان مجلس الإدارة.

فتوفير الاستقلال الكاف للمراجعين الداخليين لا يضمن فقط اتساع مدى ونطاق المراجعة وتدعيم جودة ادائها وتمكينها من اعطاء احكام وتوصيات غير متحيزة عن الأنشطة المختلفة التى تتولى دراستها وفحصها وتقييمها، بل يساهم أيضا فى مساعدة المحاسب القانونى على اداء مهمته المتعلقة بمراجعة القوائم المالية وفى الاستعانة بمجهوداتهم فى اداء بعض الاختيارات مما يقلل من تكاليف المراجعة الخارجية.

واستهدفت هذه الدراسة عرض لأهم الاتجاهات الحديثه فى المراجعه الداخليه وكذلك محاولة التعرف على مدى متابعة ادارة الوحدات الاقتصادية العامله بجمهوريه مصر العربيه لتلك الاتجاهات واخيرا تقديم دليل عملى بالعائد الذى يمكن أن تحققه المراجعه الداخليه اذا ما تمتعت بقدر كاف من الاستقلاليه. وقد قسمت هذه الدراسه الى اربعة اقسام ، تناول القسم الأول منها عرض لاهداف الدارسه واهميتها ومنهج الدارسه ومحتوياتها، وتناول القسم الثانى الاطار النظرى للدارسه ، حيث ناقش مراحل تطور المراجعه الداخليه ومسئولية الادارة واحتياجاتها والمفهوم الحديث للمراجعه الداخليه والاعتبارات التى ادت تدريجيا إلى ذلك المفهوم ، كما تناول ايضا أهمية توفير القدر الكاف من الاستقلاليه لقسم المراجعه الداخليه للقيام بوظائفه الجديده المخوله له ودور لجنة المراجعه بالوحدة الاقتصادية للحفاظ على تلك الاستقلاليه وتدعيمها ، هذا بالاضافه إلى ضرورة توافر الكفاءة والخبرة فى المراجعين الداخليين ومدى شجيع الادارة للتعليم المستمر لتنمية تلك المهارات والكفاءات .

وتناول القسم الثالث الدراسه الميدانيه التى انقسمت بدورها إلى قسمين ، الأول منها حاول استكشاف مدى استجابة ادارة الوحدات الاقتصادية العاملة بجمهورية مصر العربية للإتجاهات الحديثه فى المراجعة الداخلية وحقيقة الوضع القائم بها. واثبتت تلك الدراسه ان المراجعه الداخليه تعتبر هامه للغاية إلا ان خدماتها تكاد تكون محصورة فقط فى النواحي الماليه والمحاسبية وذلك ناتج من تبعية قسم المراجعة الداخلية فى معظم الوحدات الإقتصادية للإدارة الماليه بها ، وانه لا توجد لجان مراجعة فى معظمها على الرغم من بزوغ فكرة الادارة التنفيذية وغير التنفيذيه بعد صدور قانون قطاع الأعمال والاتجاه إلى التخصصه. وبخصوص مؤهلات وكفاءات وخبرات القانمين بها ، فقد اثبتت الدراسه الميدانية وجود تلك العناصر فى معظم العاملين بأقسام المراجعه الداخليه. وفيما يتعلق بتشجيع الادارة للتعليم المستمر لتطوير وتنمية الكفاءة المهنية ، فقد اثبتت الدراسه ان هناك اتفاق على اهمية الإانه لا يعتبر من ضمن عناصر التقييم للترقى فى الوظائف الأعلى ولا توجد موازنة مالية مخصصه لهذا الهدف . كما اثبتت الدراسه ان الادارة العليا تأخذ بتوصيات ونتائج قسم المراجعة الداخلية المتعلقة بالنواحي الماليه والمحاسبية، وان هناك نسبة ضئيلة من الوحدات الاقتصادية التى تأخذ فيها الادارة بعين الاعتبار بالمقترحات والتوصيات المتعلقة بتقييم وفحص الكفاءة الاقتصادية والادارية وفعالية العمليات والانشطه المختلفه.

أما الدراسه الميدانيه الثانيه فقد حاولت توفير دليل عملى قد يصلح لإقناع ادارة الوحدات الاقتصادية العاملة بجمهورية مصر العربية بمدى الاستفادة من خدمات المراجعه الداخليه اذا ما تمتعت بقدر كاف من الاستقلاليه . حيث تم دراسه شركتين متمثلتين من حيث نوع النشاط والحجم والتبعيه للقطاع الا أن قسم المراجعه الداخليه فى الشركه الأولى يتبع الادارة العليا مباشرة (لجنة المراجعه) اما فى الشركه الثانيه فهو يتبع الادارة الماليه. ولم تتمكن الباحثة من عمل هذه الدراسه على مجموعتين من الشركات لانها وجدت فى مرحلة الدراسه المبدئية ان عدد الشركات التى يتبع فيها قسم المراجعة الداخلية الادارة العليا (لجنة المراجعة) قليل للغاية بالمقارنة مع عدد الشركات التى يتبع بها قسم المراجعه الداخليه الادارة الماليه وخاصة تلك التى تعمل فى نفس القطاع.

وقد اختبرت الدراسة سبع فروض نتج عنها الآتى :

١- كلما ارتفعت المكانة التنظيمية لقسم المراجعة الداخلية فى الهيكل التنظيمى للوحده الاقتصادية وتمتع بقدر كاف من الاستقلال، كلما أدى ذلك إلى اتساع نطاق ومدى اختبارات المراجعة وزادت القيمة النسبية للأنشطة التى يتم مراجعتها وعكست المراجعة الداخلية اهتمامات الإدارة العليا وزادت احتمالات وجود حلول سريعة للمشاكل التى تواجهها وزادت استجابة الإدارة لمقترحاتها وتوصياتها.

٢- كلما ارتفعت المكانة التنظيمية لقسم المراجعة الداخلية فى الهيكل التنظيمى للوحده الاقتصادية وتمتع بقدر كاف من الاستقلال كلما أدى ذلك إلى توظيف افراد ذو كفاءات اعلى وخبرات واسعة ومتنوعة:

٣- كلما ارتفعت المكانة التنظيمية لقسم المراجعة الداخلية فى الهيكل التنظيمى للوحده الاقتصادية وتمتع بقدر كاف من الاستقلال ، كلما تفوق العائد من نشاط المراجعة الداخليه على تكلفة اداء هذا النشاط.

المراجع العربية

- د. **ابراهيم على عشاوي** ، اساسيات المراجعة والمراقبة الداخليه ، مطابع أهرام الجيزة الكبرى (بدون تاريخ)
- د. **احمد نور** ، مراجعة الحسابات ، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر والتوزيع (١٩٨٤).
- اتحاد المحاسبين الدولي** ، ادلة التدقيق الدولي ، تعريب الدكتور عصام مرعى ، تقديم مجموعه سابا وشركاهم ، الطبعة الثانية ، مطابع رعدان (ديسمبر ١٩٨٩).
- د. **حسن محمد حسين ابو زيد** ، دراسات فى المراجعة ، الجزء الأول ، دار الثقافة العربية (١٩٨٣)
- د. **عبد الفتاح الصحن** ، اصول المراجعة الداخليه والخارجيه ، مؤسسة شباب الجامعة (١٩٨٢)
- د. **عبد المنعم محمود عبد المنعم** ، المراجعة : اصولها العلميه والعملية ، دار النهضة العربية (١٩٧٦).
- د. **محمد عباس حجازي** ، المراجعة : الأصول العلميه والممارسه الميدانيه ، مكتبة عين شمس (١٩٨٢)
- د. **محمد نصر الهوارى والدكتور احمد سلطان محمد** ، اساسيات المراجعة : دراسة للأصول العلميه والعملية والاجراءات التنظيميه لمراجعة الحسابات فى الوحدات الاقتصادية ، مكتبة غريب (١٩٧٨)
- د. **محمود شوقى عطا الله** ، بحوث فى المراجعة ، مكتبة الشاب (١٩٨٣)
- د. **منصور حامد محمود والدكتور محمد ابو العلا الطحان والدكتور محمد هشام الحموى** ، اساسيات المراجعة ، جامعه القاهرة / التعليم المفتوح (١٩٩٤)

المراجع الاجنبية

Alvin A. Arens and James K. Loebbecke, AUDITING : An Integrated Approach, Fifth Edition (Prentice - Hall, Inc., 1991)

C. Willian Thomas and Emerson O. Henke, AUDITING : Theory and Practice , Second Edition (Kent publishing Company, 1989)

Donald H. Taylor and G.William Glezen, AUDITING : An Integrated Concepts and Procedures, Fifth Edition(John Wiley and Sons, 1991)

● **Jack C. Robertson and Frederick G. Davis**, Auditing, Fifth Edition (Business Publication, Inc., 1990)

John W. Cook and Gary M. Winkle, AUDITING , Fourth Edition (Houghton Mifflin Company, 1989)

The Institute of Internal Auditors, Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Altamonte Srings, Florida,1984)

● **Walter B. Meigs, O. Ray whittington, and Ropert F. Meigs**, Principles of Auditing, Tenth Edition (Richard D. Irwin, Inc., 1988)