

المملكة العربية السعودية

الهيئة الملكية للجبيل وينبع

كلية ينبع الصناعية

أسس تفعيل دور المراجعة الداخلية كنشاط إستشاري

في المنشآت المصرية

إعداد

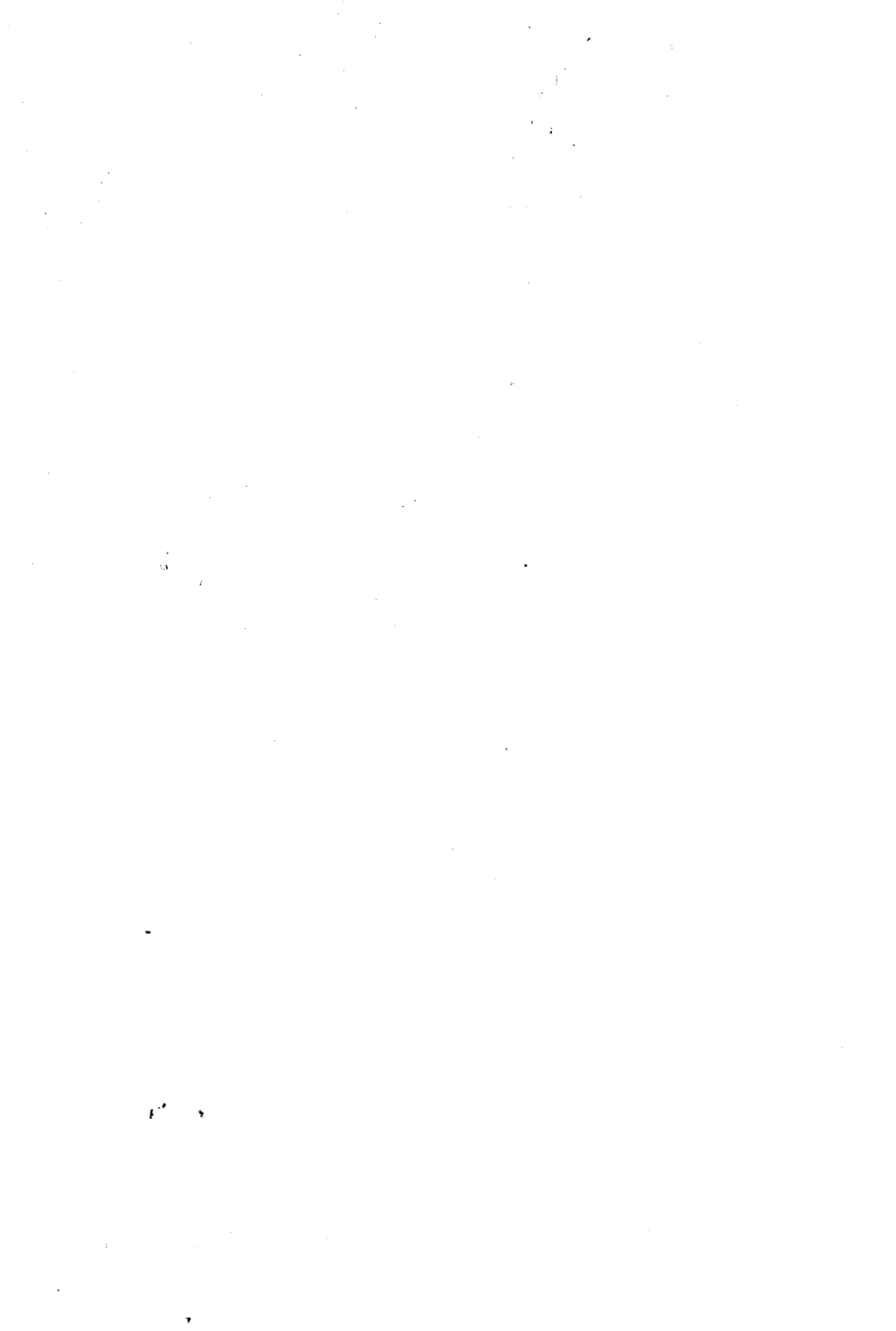
د. هيثم أحمد حسين عبد المنعم

أستاذ المحاسبة المساعد

قسم تقنية الإدارة الصناعية

كلية ينبع الصناعية

أغسطس ٢٠١٠م



المقدمة

طبيعة المشكلة

إن المتابع لنشأة وتطور المراجعة الداخلية يجد أنها نشأت نتيجة لظهور الحاجة إليها ، ويقدر ماتزاد وتتوسع هذه الحاجات يزداد التطور في هذا الفرع من فروع الدراسات المحاسبية فلقد ظهرت الحاجة الى من يراجع - داخليا - العمليات المالية في المنشآت المختلفة ، لذا كانت البداية التطبيقية لمضمون وطبيعة المراجعة الداخلية . ومع النمو السريع للمراجعة الداخلية تطورت هذه الوظيفة وتطور مفهومها واهدافها وطبيعة عملها حتى امتد نشاطها اخير ليشمل دوراً استشارياً يمثل اتجاهاً هاماً من اتجاهات تطور هذه الوظيفة . ويحتاج اداء هذا الدور بنجاح في المنشآت المختلفة الى وضع اسس لتفعيله بشكل يضمن ويؤكد عملية التحسين المستمر للأداء داخل المنشآت .

هدف البحث

يستهدف هذا البحث القاء الضوء على بعض جوانب التطور في المراجعة الداخلية لتحديد الاسس المختلفة التي تضمن تفعيل الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية ، خاصة الجوانب المرتبطة بالفكر الخاص بالمراجعة الداخلية وكذلك الممارسات المهنية لها والتي يتولى تطويرها بشكل مستمر معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية .

فروض البحث

يتأسس البحث على فرضين هما :

- ١- يتوقف نجاح المراجعة الداخلية كنشاط استشاري على المزج بين مهام وقدرات الخبراء الاستشاريين والمراجعين الداخليين .

٢- تتحقق فاعلية المراجعة الداخلية كنشاط استشارى اذا امكن تطوير مجموعة من الاسس المرتبطة بتفعيل الدور الاستشارى للمراجعة الداخلية بما يضمن تدعيم جهود التحسين المستمر على مختلف المستويات التنظيمية بالمنشآت المختلفة .

حدود البحث

١ - يقتصر هذا البحث على دراسة الدور الاستشارى للمراجعة الداخلية دون التعرض لدور المراجعة الداخلية كنشاط للتأكيد .

٢- يقتصر عرض الدراسات السابقة المرتبطة بوظيفة المراجعة الداخلية على الدراسات المصرية التى امكن للباحث الاطلاع عليها والتي نشرت أو عرضت فى بحوث أو رسائل علمية خلال الفترة من عام ١٩٩١ وحتى عام ٢٠٠٢ .

خطة البحث

تم تقسيم هذا البحث الى ثلاثة مباحث على النحو التالى :

المبحث الاول : ويعرض للدراسات المصرية السابقة فى المراجعة الداخلية .

المبحث الثانى : ويعرض لمفهوم وتطور ومراحل ونماذج الاستشارات ومهام ومهارات الاستشارى الناجح .

المبحث الثالث : ويعرض لعملية تفعيل الدور الاستشارى للمراجعة الداخلية .

المبحث الأول

الدراسات المصرية السابقة فى المراجعة الداخلية

يتم فى هذا المبحث عرض مجموعة من الدراسات السابقة التى شملت وظيفة المراجعة الداخلية بين محاور مختلفة . ويستهدف عرض هذه الدراسات متابعة التطور الفكرى والتطبيقات لاهداف ونطاق ومسئوليات وتقييم المراجعة الداخلية فى مصر . وسيتم عرض هذه الدراسات السابقة طبقا لتواريخ نشرها وذلك على النحو التالى :

١ - دراسة د. محمد رشاد محمد يوسف مهنا ، د . محمد هشام سيد الحموى . (١٩٩١) .

تعرضت هذه الدراسة الى تقييم فعالية ادارات المراجعة الداخلية من خلال دراسة ميدانية فى بعض البنوك التجارية العاملة فى جمهورية مصر العربية^١ .

وقد استهدفت هذه الدراسة الميدانية تحديد المؤشرات الكمية وغير الكمية المستخدمة فى تقييم فعالية ادارات المراجعة الداخلية فى بعض البنوك التجارية العاملة فى جمهورية مصر العربية من قبل ست مجموعات تتأثر بالمراجعة الداخلية وهم : المديرين التنفيذيين ، المديرين الماليين ، ومدراء ادارات التشغيل والمراجعون الخارجيون ، ومدراء ادارات المراجعة الداخلية والمراجعون الداخليون . كما استهدفت ايضا تحديد مدى الاختلاف والاتفاق بين وجهات نظر هذه المجموعات فى محاولة لتقديم اطارا متكاملة يمكن ان يستخدمه المراجعون الداخليون لفهم الكيفية التى يتم بها تقييم فعاليتهم ، وعلى ضوء ذلك يمكن تحديد بعض العوامل الأساسية التى يجب توفيرها حتى تصبح اى ادارة مراجعة داخلية ادارة ناجحة وفعالة .

ومن أبرز النتائج والتوصيات التى توصلت إليها الدراسة ما يلى :

١ - يجب على المراجعين الداخليين لزيادة فعاليتهم اتباع ما يلى :

^١ - د . محمد رشاد محمد يوسف مهنا ، د . محمد هشام سيد الحموى ، " تقييم فعالية ادارات المراجعة الداخلية - دراسة ميدانية فى بعض البنوك التجارية العاملة فى جمهورية مصر العربية " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، العدد الأول ، ١٩٩١ ، ص ١٣٠٣ - ١٣٦٠ .

أ - معرفة المؤشرات الكمية وغير الكمية التي يستخدمها المدراء التنفيذيون والماليون ومدراء التشغيل والمراجعون الخارجيون في تقييم فعاليتهم .

ب - العمل على تحسين وتدعيم الامور التي تقيسها تلك المؤشرات .

ج - اعطاء المؤشرات غير الكمية اهتماما اكبر من المؤشرات الكمية .

٢ - يجب على كافة المنشآت توفير العوامل الأساسية الآتية لضمان فعالية ادارات المراجعة الداخلية بها :

أ - استخدام مجموعة من المراجعين الداخليين ذوي التأهيل المهني والخبرة ، مع تنوع المؤهلات العلمية لهم ، والحرص على تدريبهم بشكل مستمر ، ودعمهم ماليا للانضمام الى عضوية المنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة ، مع تحفيزهم للحصول على مزيدا من الشهادات المهنية من تلك المنظمات .

ب - توفير الضمانات اللازمة لتحقيق استقلال ادارة المراجعة الداخلية والتي من اهمها أن يتم التقرير مباشرة للإدارة العليا مع عدم اشتراك المراجعين الداخليين في أى اعمال تنفيذية بالمنشأة واعطائهم الحصانة اللازمة ، وان يتم تقييم اعمال الادارة عن طريق لجنة المراجعة المنبثقة من مجلس الادارة (ان وجدت) او عن طريق عضو مجلس الادارة المنتدب ، وان يكون تعيين وعزل مدير هذه الادارة من سلطة مجلس الادارة.

ج - اسناد مهمة قيادة ادارة المراجعة الداخلية الى شخص تتوافر فيه صفات المدير الناجح التي من اهمها قوة الشخصية والقدرة على الاتصال بالآخرين وتكوين علاقات عمل طيبة والقدرة على اتخاذ القرارات عن طريق المشاركة مع العاملين معه وتطوير العاملين معه وتثنية مهاراتهم .

د - جعل ادارة المراجعة الداخلية مجال تدريبي جيد للمراجعين الداخليين للترقى الوظيفي وشغل مناصب القيادات الادارية .

هـ - تحديد ادوار المراجعين الداخليين بعناية واعلام الادارات محل
المراجعة بها .

٢ - دراسة د. فتحى رزق سالم السوافيرى (١٩٩٧) .

تعرضت هذه الدراسة الى تطوير مهام المراجع الداخلى فى ظل متطلبات
معايير الجودة الدولية (أيزو ٩٠٠٠) ، وقد استهدفت الدراسة مايلى ٢ :

١- عرض وتحليل معايير الجودة الدولية (أيزو ٩٠٠٠) .

٢ - عرض وتحليل الاطار الفكرى والفلسفى لمفهوم ادارة الجودة الشاملة .

٣ - الدعوة الى تطوير دور مراجع الحسابات الداخلى فى ضوء معايير الجودة
الدولية، ومضمون مفهوم ادارة الجودة الشاملة وذلك من خلال تطوير
برامج تأكيد الجودة .

٤ - زيادة فعالية دور مراجع الحسابات الداخلى نحو تقارير جودة المنتجات
والخدمات وبما يتلاءم مع متطلبات معايير الجودة الدولية (أيزو ٩٠٠٠)
وفى ضوء مفهوم ادارة الجودة الشاملة .

وتتلخص مشكلة البحث أساسا فى المولود الجديد وهو " مراجع أنظمة الجودة "
والذى يفرض على المراجع الداخلى ضرورة الخروج من دوره التقليدى
والمرتبط بالمراجعة المالية ، ومراجعة الالتزام بالسياسات والاجراءات والقواعد
واللوائح والقوانين والمحافظة على أصول المنظمة وضمان توفير المعلومات
خلال النظام المحاسبى والتحول الى القيام بمهنة جديدة يطلق عليها " مراجعى
أنظمة الجودة " .

٢- د. فتحى رزق سالم السوافيرى ، " تطوير مهام المراجع الداخلى فى ظل متطلبات معايير الجودة الدولية (أيزو ٩٠٠٠) " ، مجلة
كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية ، العدد الأول ، المجلد الرابع والثلاثون ، مارس ١٩٩٧ ، ص ٢٦٩

ومن أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة ما يلي :

١ - ضرورة أن تتضمن الدراسة الأكاديمية للمراجعة عرض وتحليل لمعايير الجودة الدولية (أيزو ٩٠٠٠) سواء كانت إرشادات أو نماذج ، وما يصاحب هذه المعايير من تطورات وتعديلات مستمرة وذلك بهدف إثراء المعرفة المرتبطة بالمراجعين من ناحية وبغرض احتواء المولود الجديد في المهنة وهو " مراجع أنظمة الجودة " .

٢ - ضرورة تغيير الإطار التقليدي للمراجع الداخلي والتحول من نطاق المراجعة المالية ومراجعة الالتزام بالسياسات والإجراءات والقواعد واللوائح والقوانين إلى إطار أكثر تجاوبا مع مفاهيم مراجعة أنظمة الجودة وما تتطلبه المعيار (١٠٠١١) من إرشادات ومراعاة المؤهلات وإدارة برنامج مراجعة أنظمة الجودة .

٣ - دراسة د. سعاد حسن خضر (١٩٩٨)

تعرضت هذه الدراسة لدور الهيئات المهنية العالمية في إرشاد المراجعين الخارجيين عند تقييمهم لجودة عمل المراجعة الداخلية^٣ .

ولقد استعرضت الدراسة اعتبارات تقييم المراجع الخارجي لجودة عمل المراجعة الداخلية من خلال النقاط التالية :

- ١ . فهم وظيفة المراجعة الداخلية .
- ٢ . تقييم أهلية وموضوعية المراجع الداخلي .
- ٣ . تأثير عمل المراجعة الداخلية .

ولقد توصلت الدراسة إلى النتائج والتوصيات الآتية :

^٣ - د . سعاد حسن خضر ، " دراسة تحليلية لدور الهيئات المهنية العالمية في إرشاد المراجعين الخارجيين عند تقييمهم لجودة عمل المراجعين الداخلية " ، مجلة البحوث الإدارية ، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية ، العدد الثالث ، يوليو ١٩٩٨ ، ص ٢٨ - ٢٨ .

١ - ان هناك رغبة مشتركة للقيام بتقييم موضوعى لجودة المراجعة الداخلية عند كل من ادارة الشركة محل المراجعة ، ولجنة المراجعة ، والمراجع الداخلى والخارجى ، هذه الرغبة تتباين وتتعارض حسب دوافعهم لتقييم جودة المراجعة الداخلية .

٢ - أن هناك اهتمام من الهيئات المهنية العالمية بموضوع تقييم المراجع الخارجى لجودة المراجعة الداخلية ، واتضح ذلك فى شأن اصدار معايير وارشادات أنفقت جميعها فى كونها توجه وترشد المراجعين الى نفس الاعتبارات الخاصة بجودة عمل المراجعة الداخلية .

٣ - ان هناك اعتبارات اضافية تضمنتها المعايير الصادرة عن الهيئات المهنية العالمية توجه وترشد المراجع الخارجى عند تقييمه لجودة عمل المراجعة الداخلية ، وهذا من شأنه أن يودى الى رفع كفاءة وفاعلية عملية التقييم . كما ان بعض هذه المعايير تمنح المراجعين حرية اتخاذ القرار النهائى بشأن تأثير المراجع الداخلى على طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات المراجع الخارجية فى حين تقدم معايير اخرى بنودا اكثر تفصيلا .

٤ - تجاهلت المعايير الصادرة عن الهيئات المهنية العالمية وجود مقياس كمى يمكن ان يستخدمه المراجع لقياس جودة المراجعة الداخلية ، وعلى ذلك يجب وضع امكانية استخدام المراجع الخارجى لمقاييس كميته عند تقييمه لجودة عملية المراجعة الداخلية لأن ذلك من شأنه ان يودى الى تقييمات اكثر دقة وفعالية .

٤ - دراسة محمد عبد المنعم ماهر (١٩٩٨) .

تعرض هذه الدراسة لدور المراجعة الداخلية فى تقييم اداء الشركات الاجنبية والمشاركة العاملة فى قطاع انتاج البترول المصرى^٤ .

^٤ - محمد عبد المنعم ماهر ، " دور المراجعة الداخلية فى تقييم اداء الشركات الأجنبية والمشاركة العاملة فى قطاع إنتاج البترول المصرى " رسالة مقدمة للحصول على درجة الزمالة فى العلوم الإدارية (عماسية) ، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية ، ١٩٩٨ .

ولقد تمثل الهدف الرئيسي لهذه الدراسة فى بيان مدى إمكانية تفعيل دور إدارة المراجعة الداخلية بالشركات الأجنبية والمشاركة فى مجال تقييم الأداء .

وقد أوصى الباحث من الناحية المهنية بأن يكون لمهنة المراجعة الداخلية فى مصر كيان مستقل يوفر للمتسبين لهذه المهنة الاستقرار ويحافظ على حقوقهم فى مواجهة الغير، وذلك عن طريق تأسيس معهد للمراجعة الداخلية يمنح درجة الزمالة والعضوية للأعضاء بعد اجتيازهم الاختبارات التأهيلية والدورات التدريبية ، وعلى أن يتولى ذلك المعهد وضع معايير لمزاولة مهنة المراجعة الداخلية فى مصر .

٥ - دراسة د. حسن عبد الحميد العطار (٢٠٠٠) .

تعرضت هذه الدراسة لنتائج احتراف المراجعة الداخلية فى ظل محدداته المهنية من خلال دراسة ميدانية فى بيئة الأعمال المصرية ° .

وتحدد مشكلة البحث فى الاسئلة التالية :

١. ماهى متطلبات الاحتراف بالنسبة للمراجع الداخلى ؟
٢. ماهى محددات الاحتراف بالنسبة للمراجع الداخلى ؟
٣. هل يختلف سلوك المراجع الداخلى المحترف عن سلوك المراجع الداخلى العادى؟ واذا وجد اختلاف فهل سيؤثر على قيم الفرد وأداء المنظمة ؟

٤. هل تزيد قواعد سلوك المراجع الداخلى المحترف من الخدمات الذاتية للمراجع بما يزيد من منفعة لكل من الممارسين والمؤسسات ؟

وقد تأسست الدراسة على خمسة فروض أربعة منها تبين العلاقة بين المستوى المهارى وبين كل من الأداء فى العمل والالتزام التنظيمى والرؤى عن العمل ومعدل دوران العمل وذلك طبقاً لمحددات الاحتراف الخمسة التالية :

° - د . حسن عبد الحميد العطار ، " نتائج إحتراف المراجعة الداخلية فى ظل محدداته المهنية - دراسة ميدانية فى بيئة الأعمال المصرية " ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة - جامعة الزقازيق ، العدد الأول - المجلد الثان والعشرون ، يناير ، ص ١٣ - ٤٩ .

- أ- الايمان (الاعتقاد) بأن العمل مهم .
ب- الالتزام بخدمة الصالح العام .
ج - الرقابة الذاتية لمستوى الخدمة (استقلال الخدمة)
د - لالتزام الشخصى فى العمل .
هـ - العلاقات المهنية مع الاعضاء الاخرين .

أما الفرض الخامس فقد وضع لاختبار نتائج الخبرة فى العمل واهميتها للمحترفين فى مهنة المراجعة الداخلية .

وقد اشارت نتائج الدراسة الى ان كل واحد من محددات الاحتراف يرتبط بواحد او اكثر من المتغيرات (كالأداء الوظيفى ، الرضا الوظيفى ، الالتزام الوظيفى ، معدل الدوران) كما وجد ان زيادة خبرة المراجع الداخلى ترتبط بواحد او أكثر من عناصر الاحتراف (محدداته) .

٦ - دراسة د. محمد حسنى عبد الجليل صبيحى (٢٠٠٠) .

تكمن المشكلة فى هذا البحث فى وجود اتجاهات وتطورات حديثة فى مجال المراجعة الداخلية ادت - جتى الان - الى زعزعة الاساسيات التى قامت عليها المراجعة الداخلية سواء فى مفهومها او من يقوم بها او مجالات عملها ^٦ .

وقد استهدف هذا البحث استنباط وعرض الاسباب التى ادت الى الاتجاهات والتطورات الحديثة فى المراجعة الداخلية مع دراسة موضوع التعاقد الخارجى للقيام بالمراجعة الداخلية دراسة تحليلية انتقادية للتوصل الى وجهة نظر علمية محايدة بخصوص ذلك .

^٦ - د . محمد حسنى عبد الجليل صبيحى ، " التعاقد الخارجى للقيام بالمراجعة الداخلية أحد الاتجاهات الحديثة فى المراجعة - دراسة تحليلية " ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة جامعة الزقازيق ، العدد الأول ، المجلد الثان والعشرون ، يناير ٢٠٠٠ ، ص ٢١٣ -

وقد توصل البحث الى النتائج والتوصيات التالية :

١- ان دور المراجعة الداخلية بالمنشأة قد تغير نتيجة لاسباب نابعه من بيئة الاعمال الديناميكية والمخاطر التي تحيط بها .

٢- أن الأساسيات التي قامت عليها المراجعة الداخلية لم تعد مناسبة للممارسات المهنية الحالية التي تحاول الوفاء باحتياجات العميل الرئيسي - الادارة المتسعة والمتغيرة .

٣- ان جوهر المشكلة هو الوفاء باحتياجات الادارة وان تؤدي وظائف المراجعة الداخلية بكفاءة وفعالية واقتصاد بغض النظر عن من يقوم بها سواء من داخل المنشأة أو من خارجها .

٤- ان التعاقد الخارجى للقيام بكل أو بعض وظائف المراجعة الداخلية أصبح ساريا ومتعارف عليه ويؤدي الى كفاءة وجودة عملية المراجعة الداخلية وتقليل التكاليف .

٥- أن الافضل الابقاء على ادارة او قسم المراجعة الداخلية فى حدود الحجم الامثل او الصحيح مع الالتجاء الى التعاقد الخارجى على مهمات محددة - المصدر المشترك- وذلك للاستفادة من مزايا كل من النوعين وتلافى مشاكل أى منهما .

٦- أن استقلال المراجع الخارجى يتطلب عدم قيام مكتب المراجعة بالتعاقد على اعمال المراجعة الداخلية لنفس المنشأة التي يراجع قوائمها المالية ، أو على الاقل عدم قيام شريك المراجعة بالمكتب بالجمع بين العاملين .

٧- أن التعريف الجديد للمراجعة الداخلية الذى أصدره معهد المراجعين الداخليين فى ١٩٩٩/٦/٢٦ قد أقر الاتجاهات والتطورات الحديثه فى المراجعة الداخلية ، وغيّر مفهوم وأساسيات ودور المراجعة الداخلية مما يلبي احتياجات الادارة ويتمشى مع الممارسات العملية .

٨- أن الامر يتطلب صياغة وتعديل في مسؤوليات المراجع الداخلي ومعايير المراجعة الداخلية الصادرة من معهد المراجعين الداخليين لاستكمال الاطار المهني في ضوء التعريف الجديد .

٩- يوصى الباحث بضرورة اجراء بحوث عن مدى امكانية تطبيق التعاقد الخارجى للمراجعة الداخلية في مصر في ظل الاوضاع الاقتصادية والادارية والمهنية الحالية .

٧ - دراسة د. محمود يوسف الكاشف (٢٠٠٠) .

تحاول هذه الدراسة الوصول الى اطار متكامل لتطوير فاعلية المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة^٧ .

وقد استهدفت هذه الدراسة وضع اطار عام لتطوير فاعلية دور المراجع الداخلي في خلق القيمة ، منطلقا من نتائج تقييم جهود المنظمات المهنية والباحثين والممارسين العمليين، التي سعت لتطوير دور المراجعة كنشاط مضيف للقيمة .

ولقد اقترح الباحث اطارا يعتمد على فكرة اعادة هندسة عملية المراجعة الداخلية بما يوفر الضمان الكافي لاقناع الادارة بفاعليتها كنشاط مضيف للقيمة ويتطلب ضرورة النظر لعملية المراجعة الداخلية من منظور شامل لتحديد الانشطة المكونة لها والتي تبدأ بالتخطيط ثم التنفيذ والاتصال واعداد التقارير وتنتهى بالمتابعة ، ثم اخضاع كل نشاط للتحليل الوظيفي لدعم الوظائف والمهام المضيفة للقيمة واستبعاد او تدنية الوظائف والمهام غير المضيفة للقيمة ، بما يكفل ليس فقط جودة وسرعة الاداء ، بل ايضا فاعليته من منظور سلسلة القيمة.

وبناء على ما سبق يمكن القول أن تطبيق الإطار المقترح سيؤدي إلى :

١- اعادة فهم ادارة المراجعة الداخلية لجميع مخاطر النشاط ، وتصنيفها وفقاً لمفهوم ادارة الوحدة الاقتصادية وتصميم عملية المراجعة بناء على هذا التصنيف .

^٧ - د . محمود يوسف الكاشف ، " نحو اطار متكامل لتطوير فاعلية المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة " ، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، العدد الرابع ، أكتوبر ٢٠٠٠ ، ص ٣١ - ٥٤ .

٢- سعى فريق المراجعة الداخلية للحصول على دعم الادارة من خلال الاتصال الدائم بها ومشاركتها فى تطوير طرق تنفيذ العمليات الرئيسية بما يتضمنه من أنشطة فرعية معتمدا على تطبيق أساليب تحليل القيمة ، واتباع مدخل العملية عند اجراء التقييم ، مع ضرورة الاستعانة بالمتخصصين ووسائل التقنية الحديثة .

٣- تغيير طريقة تفكير وسلوك المسئولين عن عملية المراجعة بما يعزز ثقة الادارة العليا فى فاعلية عمليات التخطيط والتنفيذ واعداد التقارير .

٤- سعى المراجع الداخى لاكتساب مهارات جديدة سواء فى مجال تقنية المعلومات او رقابة الجودة وغير من الأساليب الادارية والمحاسبية الجديدة كنظرية القيود والتكلفة المستهدفة والقياس المقارن Benchmarking .

وسيساهم ذلك فى قبول الادارة للدور الجديد للمراجعة الداخلية ، نظرا لقناعتها بتطور عملية المراجعة الداخلية بجوانبها الاربعة ، واتساع نطاق مهارات وقدرات القائمين بتنفيذها واعتمادها على المتخصصين بما يكفل كفاءتها وفعاليتها كنشاط مضيف للقيمة.

٨ - دراسة د. أحمد حسين عبدالمنعم و د. أهاب خالد عيادة (٢٠٠٠) .

تعرض هذه الدراسة للمراجعة الداخلية لتصميم وتطبيق وتعديل نظم الحاسب الالى^٨ .

وقد أوضحت الدراسة تزايد الحاجة الى مراجعة منظومة الحاسب الآلى نتيجة للتطور الهائل فى التكنولوجيا الخاصة بالحاسبات ونتيجة لضرورة توافر بيانات ومعلومات دقيقة تساعد على دعم عملية اتخاذ القرار . وهذه المراجعة قد تكون دورية فى توقيتات محددة ، كما انها قد تكون فجائية عندما يكون هناك سبب لاجرائها

٨ - د . أحمد حسين عبدالمنعم ، و د . أهاب خالد عيادة ، " المراجعة الداخلية لتصميم وتطبيق وتعديل نظم الحاسب الآلى " ، مجلة

ولقد عرضت الدراسة نطاق مراجعة منظومة الحاسب الآلى كما يلي :

- ١- مراجعه تصميم وتطبيق وتعديل النظم .
 - ٢- مراجعه تشغيل مراكز الحاسبات .
 - ٣- مراجعة البرامج وشبكات نقل المعلومات .
- كما يتضمن مجال مراجعة تصميم وتطبيق وتعديل النظم المجالات الفرعية الآتية :

- ١- مراجعه دورة حياة النظام .
- ٢- مراجعه مستندات التوثيق .
- ٣- مراجعه اختبار البرامج ومدى قبول النظام .
- ٤- مراجعة التعديلات على البرامج .
- ٥- مراجعه التطبيقات .

وقد اعتمدت الدراسة على اسلوب قوائم الاستقصاء التى تضمنت مجموعة من الاسئلة التى يتم الاجابة عليها بنعم / لا وتوجه الى المسئولين بمراكز المعلومات والحاسبات ، بحيث يتم فحص وتقييم عمليات تصميم وتطبيق وتعديل نظم الحاسبات .

٩ - دراسة د. أحمد حسين عبد المنعم (٢٠٠٢) .

عرضت هذه الدراسة لتطوير مفهوم ومعايير الاداء المهنى للمراجعة الداخلية فى ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات^١ .

وقد استهدفت هذه الدراسة عرض وتحليل المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية والاتجاهات والتطورات المعاصرة لها سواء المرتبطة بالنواحى الأكاديمية أو النواحى المهنية ، كما تعرض الدراسة لآثار المتغيرات المرتبطة ببيئة تكنولوجيا المعلومات

^١ - د . أحمد حسين عبد المنعم ، " تطوير مفهوم ومعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات " ، بحث مقدم إلى المؤتمر السنوي لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية بجامعة الزيتونة الأردنية ، مايو ٢٠٠٢ ، ص ٢٣٩ - ٢٥٥ .

على المراجعة الداخلية بدءاً من تشغيل البيانات الكترونياً وحتى مرحلة استخدام شبكة الانترنت .

ومن استعراض التغيرات التي حدثت في بيئة تكنولوجيا المعلومات وما صاحبها من تطوير في مفهوم ومعايير الاداء المهني للمراجعة الداخلية يظهر جلياً أن هناك جهوداً بذلت لمواكبة هذه التغيرات خاصة من جانب المنظمات المهنية سواء أكان معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية أو الاتحاد الدولي للمحاسبين أو أية منظمات مهنية محلية أو اقليمية أو عالمية أخرى .

وقد أصبح لزاماً استكمال جوانب تطوير المراجعة الداخلية خاصة في مجال معايير الاداء المهني بحيث يتم إعادة النظر في قائمة المعايير وتضمينها مجموعة من المعايير التي تناسب التطور الحادث في بيئة تكنولوجيا المعلومات . كما ان الاستقلال المهني للمراجعة الداخلية قضية الموضوعية سيختلفا نتيجة لما هو حادث في بيئة الاعمال المعاصرة وعلى الاخص بيئة تكنولوجيا المعلومات ، كذلك أصبح من المهم إعادة النظر في عملية التكوين العلمي والعملية للمراجع الداخلي وفي نطاق العمل للمراجعة الداخلية وفي تنفيذ عملية المراجعة الداخلية وادارة العمل بقسم المراجعة الداخلية . ويعتبر ذلك من ابرز المسؤوليات الملقاه على عاتق المنظمات المهنية للمراجعة الداخلية سواء على المستوى المحلي أو الاقليمي أو الدولي .

١٠ - دراسة د. سعاد حسن خضر (٢٠٠٢) .

تعرض هذه الدراسة لتقييم دور المراجعة الداخلية في ظل الجودة الشاملة^{١٠} .

وقد تحدد الهدف من الدراسة في تقييم دور ادارة المراجعة الداخلية في ظل الجودة الشاملة ، ومناقشة مدى تطبيق ادارة المراجعة الداخلية لمتطلبات ومبادئ ومفاهيم الجودة الشاملة مع محاولة تحديد اهم متطلبات الجودة الشاملة الواجب على المراجعة الداخلية والمراجع الداخلي بذل العناية الكافية تجاه الوفاء بها .

١٠ - د . سعاد حسن خضر ، " تقييم دور المراجعة الداخلية في ظل الجودة الشاملة " ، مجلة البحوث الإدارية ، أكاديمية السادات للعلوم

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي :

١- تطلب الاهتمام المتزايد بالجودة الى ظهور مايسمى بمراجعته الجودة مما أدى الى خلق ازدواجية بين عمل ادارة المراجعته الداخلية وادارة الجودة الشاملة .

٢- تعتمد المراجعته الداخلية على خطة موثقة مدروسة وتعتمد هذه الخطة على دليل للمراجعته موثق من ادارة الجودة الشاملة .

٣- يتم اعداد تقرير المراجعته الداخلية وتقديمه للجهات المعنية ، وطبقا لمفاهيم الجودة الشاملة ، يتصف التقرير بالوضوح ويتضمن التوصيات الهامه من وجهه نظر المراجع الداخلي .

٤- أوضح التحليل الاحصائي (Factor Analysis) أن اهم المتطلبات الواجب على ادارة المراجعته الداخلية اخذها في الاعتبار عند مراجعة الجودة الشاملة - يمكن اختزالها الى سبعة مجموعات كما يلي :

(١) مقتضيات اعداد التقرير .

(٢) مساندة الادارة .

(٣) مهارات المراجع المهنية .

(٤) خطة المراجعته الداخلية .

(٥) مؤهلات وخبرات المراجع الداخلي

(٦) مشاركة المراجع الداخلي في حل المشاكل .

(٧) المسؤولية عن اداء الاعمال .

لأن استعراض نتائج الدراسات السابقة التي تعرضت لوظيفة المراجعته الداخلية في مصر خلال السنوات الاخيرة (١٩٩١ - ٢٠٠٢) نلاحظ أنها تعرضت للقضايا التالية :

١- "المراجعة الداخلية وإدارة الجودة الشاملة" ، دراسة د. فتحى رزق سالم السوافيرى (١٩٩٧) ، ودراسة د. سعاد حسن خضر (٢٠٠٢) .

٢- "تقييم فعالية وجودة عمل المراجعة الداخلية" ، دراسة د. محمد رشاد محمد يوسف مهنا وآخر (١٩٩١) ، ودراسة د. سعاد حسن خضر (١٩٩٨) .

٣- "نور المراجعة الداخلية فى تقييم اداء المنشآت" ، دراسة محمد عبد المنعم ماهر (١٩٩٨) .

٤- "احتراف المراجع الداخلى" ، دراسة د. حسن عبد الحميد العطار (٢٠٠٠) .

٥- "التعاقد الخارجى للقيام بالمراجعة الداخلية" ، دراسة د. محمد حسنى عبد الجليل صبيحى (٢٠٠٠) .

٦- "المراجعة الداخلية كمنشط مضيف للقيمة" ، دراسة د. محمود يوسف الكاشف (٢٠٠٠) .

٧- "المراجعة الداخلية لنظم الحاسب الآلى" ، دراسة د. أحمد حسين عبد المنعم ، ود.أهاب خالد عياده (٢٠٠٠) .

٨- "المراجعة الداخلية فى ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات" ، دراسة د. أحمد حسين عبد المنعم (٢٠٠٢) .

وهكذا نلاحظ عدم تعرض أى من الدراسات السابقة الى موضوع المراجعة الداخلية كمنشط استشارى ، وهذا ما يؤكد أهمية موضوع هذا البحث . وبالنظر الى أهمية التعرف على الجوانب المرتبطة بمفهوم الاستشارة وتطورها ومراحلها وخطواتها ونماذجها ومهام ومهارات الاستشارى الناجح ، سيتم تخصيص المبحث التالى لعرض هذه الجوانب .

المبحث الثاني

مفهوم وتطور مراحل ونماذج الاستشارات

ومهام ومهارات الاستشارى الناجح

١- ماهية وتطور الاستشارات

يعتبر Kubr^{١١} أن هناك مدخلان متكاملان لتعريف الاستشارة ، الاول يعتمد على النظرة الوظيفية الواسعه للاستشارات ، والثانى يعتبر الاستشارة خدمة مهنية خاصة تتمتع بالعديد من الخصائص المرتبطة باداء هذه الخدمة .

ويتبنى Steele^{١٢} النظرة الوظيفية الواسعه للاستشارات حيث يعرف العملية الاستشارية بأنها " أى شكل لتقديم المساعدة فى محتوى أو أسلوب أو هيكل مهمة أو عدة مهام . والمستشار غير مسئول حقيقة عن اداء المهمة ذاتها ولكنه يساعد هؤلاء الذين يقومون باداء هذه المهام " .

من ناحية أخرى يتبنى Greiner and Metzger^{١٣} فكرة أن الاستشارة خدمة مهنية خاصة حيث اشار الى أن " الاستشارة الادارية تعتبر خدمة متعاقد عليها لابداء النصح للمنظمات بواسطة افراد مدربين ومؤهلين بشكل خاص على المساعدة بشكل موضوعى ومستقل " .

Kubr, M., "Management Consulting – A Guide to the Profession", International Labour Office, Geneva, ١٩٩٣, ٣

Steele, F., "Consulting for Organizational Change", Amherst, M.A., University of Massachusetts Press, ١٩٧٥, P. ٤ ٣

Greiner, L.E., and Metzger, R.O., "Consulting to Management", Englewood Cliffs, N.J., Prentice-Hall, ١٩٨٣, P. ٧

ومن الواضح أن المدخلان السابق الإشارة اليهما متكاملان وغير متعارضان . فالاستشارة الادارية خدمة مهنية وهى طريق للإمداد بالنصحية والمساعدة العملية وهى فى نفس الوقت طريقة لمساعدة المنشآت والتفذييين فى تحسين الممارسات الادارية لاداء الافراد والاداء التنظيمى .

تعتبر الاستشارات من الادوات المفيدة والهامة لمساعدة الأفراد والجماعات والمنشآت فى مواجهة المشاكل والصعوبات اليومية ، وذلك عن طريق احداث تغيير فى الوضع الراهن للفرد أو الجماعة أو المنشأة ومن ثم الانتقال الى وضع افضل . ويقوم المستشار بتقديم مساعدته عن طريق الدخول فى علاقة مع شخص أو جهة معينه يطلق عليها عادة لفظ " العميل" لمساعدته فى التعرف على مشاكله والعمل على التغلب عليها .

وفكرة المستشار ليست فكرة مستحدثه ، فالعلاقة بين الطبيب ومريضه ، والعلاقة بين الاستاذ وطلبته ، والعلاقة بين الأب وأبنائه هى حقيقة الامر علاقة بين فرد ومستشار . وان كانت الاستشارة الادارية كما نراها اليوم ترجع الى بدايات القرن العشرين ، وقد قامت على ايدى عدد من الرواد الاوائل لعل أشهرهم فردريك تيلور واميرسون وجيلديث وغيرهم . وقد كان دور أولئك الرواد الأوائل محصوراً فى بداية الامر فى معالجة مشكلات الانتاج داخل المصنع ومحاولة تغيير طرق وظروف العمل فيه باستخدام المدخل العلمى لزيادة الانتاج وذلك بتعديل طرق الأداء ووضع معدلات زمنية للإنتاج . وقد أسفرت تلك الجهود الأولى عن تحسين الاداء ورفع الانتاجية وزيادة الانتاج فعلا . ولكن المشكلة لم تقف عند هذا الحد فقد ظهرت مشكلات جديدة بعضها كان نتيجة مباشرة لتطبيق طرق العمل الجديدة التى توصل اليها الرواد الاوائل وبدأ اجانب السلوكى فى الظهور على السطح . ويعتبر التون مايو ورفاقه من الرواد الأوائل فى هذا المجال ، حيث كان التون مايو مستشاراً ادارياً للصناعة وقام هو وزميلاه رولتسبرجر وويليام ديكون بتجربتهم الشهيرة فى مصنع هوثورن . وبرغم ان نتائج تلك التجربة لم تكن حاسمة من الناحية العلمية إلا أنها فتحت الباب أمام المتخصصين فى الجوانب السلوكية للبحث والدراسة والمشاركة فى الاستشارات الادارية من زوايتهم^{١٤} .

وقد اصبحت المواقف التي يواجهها المستشار في الحياة المعاصرة تتسم بالتعقيد وسرعة التغير وتتضمن العديد من الجوانب التي تتباين باختلاف المشكلات التي يسعى الى تقديم المساعدة لمواجهتها ، وخاصة المشكلات السلوكية للأفراد والجماعات . فلم تعد الاستشارة في منشآت الاعمال والمنظمات العامه مقصورة على جانب الكفاءة الادارية ، ذلك لان الكثير من المشكلات التنظيمية ما هي الا انعكاس لمشكلات شخصية ، ومن ثم فقد تطورت الاستشارات لتشمل العلاج النفسى الفردى والجماعى ، وتعيير الانماط السلوكية والعلاقات التنظيمية ، وبيئة العمل الداخلية والخارجية ، وعمليات التغيير أو التطوير التنظيمى .

وتضم المنشآت المعاصرة فئة كبيرة من التخصصات المختلفة التى تقوم بتقديم المشورة الى الادارة العليا فى المنشأة بالاضافة الى قيامها بمجموعة من الادوار تحت مسميات مختلفة . فالمهندس الصناعى قام بدور الخبير الاستشارى وخبير التغيير لفترة طويلة من الزمن ، وكانت تنحصر جهوده فى القيام بدراسات الوقت والحركة وتطبيقاتها على العمليات الانتاجية فى المصانع وهناك أيضا محللو النظم الذين اصبحت جهودهم محل تقدير فى حل كثير من المشكلات الادارية . ولا نتجاهل كذلك دور مديرى الافراد والعلاقات الصناعية ومديرى التدريب فى تقديم المشورة واحداث التطوير التنظيمى ويقوم كل من رجال الانتاج والمبيعات والتسويق وبحوث التسويق بدور كبير فى العملية الاستشارية نظراً لتعاملهم مع التغيرات السريعة فى المنتجات والاسواق . كما اصبح المراقبون الماليون والمحاسبون والمراجعون من بين هذه الفئات التى تقدم المشورة بالمنشأة .

من هذا يتضح أن مفهوم الاستشارة اصبح عنواناً عاماً لكثير من العلاقات المختلفة مثله فى ذلك مثل الاشراف ، غير أن المفهوم الشائع للاستشارة يقضى بأن الاستشارة هى علاقة اختيارية بين خبير استشارى محترف ونظام (عميل) يحتاج الى مساعدة ، يحاول فيها الخبير الاستشارى مساعدة العميل فى حل بعض مشاكله الحالية أو المتوقعة ، وتعتبر هذه العلاقة علاقة مؤقتة بينهما ، على أن يكون الخبير الاستشارى شخصاً أو جهة خارجية ، أى لايعتبر جزءاً من النظام ولايخضع للسلطة الادارية له ^{١٥} .

وتلجأ بعض المنشآت كبيرة الحجم ، فى مواجهة الحاجة المتنامية الى خبرة المستشارين الاداريين إلى تعيين أفراد منهم بصفة دائمة ، وهم فى هذه الحالة يعرفون بالاستشاريين الداخليين للتمييز بينهم وبين المستشاريين المستقلين أو الذين يعملون فى نطاق بيوت الخبرة الاستشارية ^{١٦} .

وهناك مبررات لمثل هذه السياسة بطبيعة الحال يمكن أن تعتبر بمثابة ميزات للمستشارين الداخليين من وجهة نظر المسؤولين فى المنشآت التى تعينهم من هذه المزايا عنصر التكلفة ، وانهم يكونون فى متناول اليد ، ويمكن الاستغناء عنهم حالما تظهر الحاجة الى ذلك مما يساعد فى حسم القضايا والمشاكل التى تطرأ فى المنشأة ، هذا بالإضافة الى أن وجودهم فى المنشأة يجعلهم أكثر ألفة بالمناخ التنظيمى فيها ويجعلهم أكثر وعياً بمواقع المقاومة للتغيير الذى تتطلبه الاستشارة الادارية وأخيراً فإن الاسرار التى تحرص المنشأة عليها والتى تعمل على عدم اذاعتها فى الخارج تظل فى مأمن من تسربها الى الخارج أى الى حيث يمكن ان تسيء الى المنشأة بشكل مباشر أو بشكل غير مباشر .

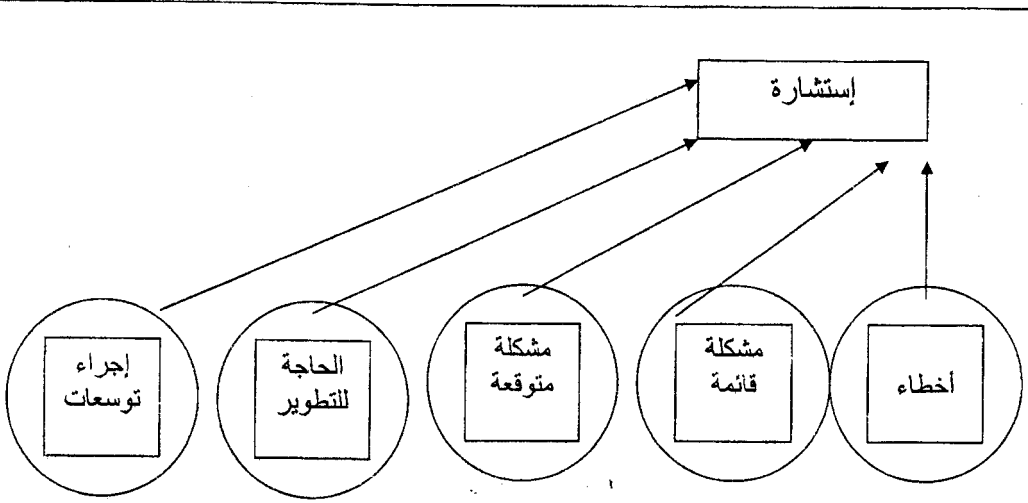
ولكن برغم كل تلك الميزات المتعددة فإن المستشار الداخلى له عيوبه أيضا . فهو بالضرورة يكون خاضعا لنفوذ الرئاسة العليا فى الهرم التنظيمى باعتباره احد الموظفين فى المنشأة ، ومن ثم فإنه لا يستطيع ان يكون متحررا تماما فى تعامله مع تلك الرئاسة . هذا بالإضافة الى ان موضوعيته تقل بتدخل الاتجاهات التى يكونها باستمرار وتتابع الخبرات اليومية التى يعيشها . كذلك فإن المستشار الداخلى مهما اتسعت مجالات خبراته السابقة فإنه يفقد ميزة اتساع آفاق الخبرة وتنوعها ، وهكذا يبقى المستشار الخارجى ضرورة لا غنى عنها لأنه من المتعذر على أية منشأة أن تعين لديها جميع الخبرات الاستشارية ذات التخصصات المتنوعة وتلاحق النمو المتصل والتطور السريع فى العلم والتكنولوجيا فى هذا العصر .

وخلاصة القول ان المستشار الداخلى له أهميته بغير شك ، شريطة ان يكون فى موقع مرتفع من الهرم التنظيمى للمنشأة ليحتفظ بحيده وموضوعيته إلى أكبر

درجة ممكنة ، كما تظل الحاجة الى المستشار الخارجى ضرورية وملحة سواء وجد
المستشار الداخلى ، رغم فائدته وقيمته ، ام لم يوجد ^{١٧} .

٢- مراحل وخطوات ونماذج الاستشارات :

تبدأ الحاجة للإستشارة عادة عندما يشعر المدير أو المسئول أو جماعة من
المديرين ، بأن هناك حاجة للتعديل أو التغيير والتطوير ، ويتمثل ذلك فى أحد
الاحتمالات الآتية اومجموعة منها : (شكل رقم ١)



الجوانب التنظيمية / الإنسانية / الوظيفية / ...

شكل (١) الحاجة للإستشارة

المصدر : د . على عبد الوهاب ، " المدير والإستشارات الإدارية " ، ندوة
الإستشارات الإدارية بالمملكة العربية السعودية ، مرجع سابق ، ص ١٢٥ .

أ - أما ان يكون هناك خطأ أو خلل معين ، فى جانب أو آخر من الجوانب التنظيمية أو الفنية أو الانسانية ، ويراد اصلاح هذا الخلل وازالته .

ب - وإما ان تكون هناك مشكلة قائمة تبدو مظاهرها فى أشياء معينه ، مثل انخفاض الانتاجية ، أو ضعف العلاقات الانسانية ، أو سوء الخدمات المقدمة للجمهور .

ج - وقد تكون هناك مشكلة محتملة أو متوقعه ، تدل عليها مجموعة من المؤشرات ، مثل غياب العاملين ، أو عدم توافقهم مع الوظائف التى يشغلونها ، أو تسربهم لجهات اخرى .

د - وهناك كذلك جوانب معينه فى المنشأة تحتاج الى تطوير ، بمعنى أنه ليست هناك مشكلة قائمة ولكن يراد تحسين هذه الجوانب ، مثل استبدال المعالجة اليدوية للبيانات بالمعالجة الالكترونية لزيادة فعالية اتخاذ القرارات ، أو إدخال نظام جديد للتخزين يساعد على زيادة كفاءة المخازن فى اداء مهمتها ، أو تطبيق برنامج مكثف للتدريب فى العلاقات الانسانية لتنمية روح التعاون بين العاملين ...

هـ - وتثور الحاجة للإستشارة ايضا عند حدوث زيادة فى حجم الأعمال وإجراء توسعات ، مثل إنشاء إدارة او قسم جديد أو إعادة تشكيل إدارات أو أقسام أو فتح فرع جديد فى احدى المناطق ، أو زيادة حجم القوى العاملة ، أو تقديم خدمات جديدة للجمهور ، ونحو ذلك مما يتطلب خطة مدروسة وتنفيذا سليماً .

ان المدير الواعى هو الذى يتنبه للحاجة للتغيير عند نشوء المشكلة ولايدعها حتى تتفاقم ويصبح حلها عسيراً ، وهذا يتطلب من المدير قدراً كبيراً من الفطنة واليقظة والتفكير بأسلوب علمى ، كما يستلزم ان تكون عنده نظرة عضوية او شمولية للأشياء ، بمعنى ان ينظر الى ادارته باعتبارها جزءاً من المنشأة التى يعمل فيها ، وان هذه المنشأة عبارة عن كيان متكامل تتأثر اجزاؤه ببعضها وتؤثر فى الكيان الكلى ، وطالما كانت الاجزاء متسقة متعاونة تؤدي أنشطتها بتكامل مع الاجزاء الاخرى ، تقدمت المنشأة بسهولة ويسر نحو تحقيق أهدافها اما اذا حدث تنافر

بين الاجزاء أو تفاوت في القدرات والكفاءات ، او تنازع بين المصالح الى غير ذلك من صور القصور وعدم الانسجام ، فان هناك حاجة للعلاج وعلى قدر المشكلة وحجمها ونوعها وتأثيرها يكون العلاج^{١٨} .

وتمر العملية الاستشارية بمراحل وخطوات حددها Kubr^{١٩} على النحو

الآتى :

١ - الدخول Entry : وهذه المرحلة مرتبطة بالاستشارات الخارجية .

١/١ التعاقد المبدئى مع العميل .

٢/١ التشخيص الاولى للمشكلة .

٣/١ التخطيط للمهمة .

٤/١ تقديم المقترحات الخاصة بالمهمة الى العميل .

٥/١ ابرام عقد الاستشارة .

٢ - التشخيص Diagnosis

١/٢ جمع الحقائق (البيانات) .

٢/٢ تحليل الحقائق (البيانات) .

٣/٢ الفحص التفصيلى للمشكلة .

٣ - التخطيط للعمل Action Planning

١/٣ تقديم الحلول .

٢/٣ تقييم البدائل .

١٨- د . على محمد عبد الوهاب ، " المدير والاستشارات الإدارية " ، ندوة الإستشارات الإدارية بالملكة العربية السعودية ، مرجع

سابق ، ص ١٢٤ - ١٢٦ .

Kubr, M., Op. Cit., PP. ١٣ - ١٦ .

٣/٣ تقديم مقترحات الحلول الى العميل .

٤/٣ التخطيط للتطبيق (التنفيذ) .

٤ - التطبيق (التنفيذ) implementation

١/٤ المساعدة فى التطبيق .

٢/٤ تعديل المقترحات .

٣/٤ التدريب .

٥ - النهاية Termination

١/٥ التقييم .

٢/٥ التقرير النهائى .

٣/٥ وضع الملاحظات .

٤/٥ التخطيط للمتابعة .

٥/٥ الانسحاب / نهاية العملية .

وتتعدد النماذج المستخدمة فى الاستشارات ، إلا ان اكثرها شيوعا ما يلى ٢٠ :

١ - النموذج الطبى : وفيه تطلب المنشأة من الاستشارى أن يساعدها على تشخيص المشكلة وإيجاد الحلول الملائمة لها . وينحصر دور الاستشارى فى تقديم المشورة الملائمة أما تطبيق الحل الذى يقترحه فأمر متروك لقناعة المنشأة .

٢ - نموذج الطبيب والمريض : وفيه تترك المنشأة وجود المشكلة ولكن لاتعترف اسبابها فتطلب من الاستشارى دراستها وتحديد اسبابها ووضع الحل (العلاج) الملائم لها

ويتوقف نجاح هذا النموذج على قناعة المنشأة
بالحل الذي يقدمه الاستشاري ومن ثم الالتزام
بتطبيقه.

٣ - النموذج الهندسي : هنا تحدد المنشأة المشكلة ومظاهرها واسبابها وتطلب من
الاستشاري ايجاد ائحل الملائم في ضوء تلك المعلومات .
ويعتمد نجاح هذا النموذج على مدى قدرة المنشأة على
تشخيص وتحديد مظاهر واسباب المشكلة وعلى مدى قدرتها
على نقل تلك المعلومات الى الاستشاري .

٤ - نموذج العمليات الادارية : وهنا تحس المنشأة بعدم الفاعلية والحيوية ولكنها
لاستطيع معرفة نوعية المشكلات التي تعاني منها
كما لا تدرك نوعية وطبيعة الحلول الملائمة لها
فتطلب الاستعانة بالاستشاري . وينحصر دور
الاستشاري هنا في مساعدة المنشأة على اكتساب
المهارات اللازمة في العمليات الادارية لحل
مشكلاتها مثل التدريب على اتخاذ القرارات ،
والنخطيط والتنظيم ، ويتم ذلك من خلال
التعاون المشترك بين الطرفين .

٥ - النموذج الموقفي : وفيه يكون التركيز على الموقف أو الوقت الذي تحدث فيه
المشكلة بحيث يتم اجراء مسح دقيق وشامل للمنشأة لمعرفة
اوضاعها وظروفها الداخلية والخارجية في وقت معين .

ومهما كان النموذج الذي يعمل الاستشاري من خلاله فان فعالية الاستشارات
تتوقف على عدة عوامل من أهمها :

١- الدعم والتأييد المستمرين من الادارة العليا مع المشاركة الفعلية .

٢- شمولية وعمق الغرض أو الهدف من الاستشارة .

٣- تغيير نظرة واتجاهات المنشأة الى الاستشارات خاصة والتغيير عامة .

٤- الاهتمام بالعامل الشخصي والنفسي لمعارضة ومقاومة التغيير الذي قد ينشأ عن الاستشارة .

٥- الاهتمام والتركيز على تحديد وقياس نتائج الاستشارات وضرورة وجود وسائل قياس موضوعية .

٣ - مهام ومهارات الاستشاري الناجح

يمكن تحديد مهام الاستشاري الناجح على النحو الآتي ^{٢١} .

١. جمع البيانات .
٢. تحديد مواطن المشكلات .
٣. تقوية الروابط النفسية بالمنشأة (عن طريق إجراء المقابلات والمناقشات ...) .
٤. أن يعمل كحلقة وصل أو وسيط بين الأفراد والجماعات .
٥. أن يكون موصل جيد للمعلومات والمشاعر .
٦. ان يشجع التغذية العكسية .
٧. أن تكون لديه روح البحث والسعي وراء الحقيقة .
٨. أن يفحص الأشياء بدقة ويحلل المعلومات ويستخرج المؤشرات .
٩. أن يدرّب وينمّي ويبني روح الفريق .
١٠. أن يعالج الصراعات (يتقبلها ، يواجهها ، يدرسها ، يبحث مداخل علاجها) .

١١. أن يكون جوا من الثقة والتعاون والتعاطف .

١٢. أن يأخذ المخاطرة المحسوبة - بناء على المعلومات .

ومع ذلك فإنه من الطبيعي أن يختلف دور الاستشارى فى كل حالة عن الأخرى باختلاف المشكلات التى تسعى المنشأة الى حلها ، وباختلاف انواع التدخل التى يستخدمها فى مواجهة هذه المشكلات ، وكذلك باختلاف مجالات الاهتمام أو التطوير التى تتضمنها خطة التغيير .

من ناحية أخرى يتميز الاستشارى الناجح بعدة مهارات اشتقها الباحثون من واقع الممارسات الاستشارية من أهمها مايلي^{٢٢} :

١- يعمل الاستشارى الناجح على تنمية الاستقلال الذاتى عند عملائه ، وليس الاعتماد عليه.

٢- يقيم الاستشارى الناجح علاقات بناءه مع عملائه ، قوامها الثقة والالتزام بالواجب .

٣- يركز اهتمامه على المشكلة محل البحث ولايشغل بعوامل جانبية .

٤- يعرف امكانياته وحدوده ، ولايحاول اظهار اخطاء الاستشاريين الآخرين .

٥- تتماثل افعاله مع اقواله .

٦- يحافظ على اسرار عملائه .

٧- يحترم شروط العقد المبرم مع العميل وينفذها .

٨- لا يقدم وعودا ولايزكى نفسه ، ولكن يعمل .

-Lippitt, G., and Lippitt, R., "The Consulting Process in Action", La Jolla: -٢٢
University Associates, ١٩٧٨, PP. ٩٢- ٩٤.

- ٩- يلتزم بحدود تخصصه ولا يدعى المعرفة في فروع اخرى .
- ١٠- لا يدس أنفه في اسرار العميل التي لا تتعلق بالاستشارة .
- ١١- يحدد الدور الذي سيلعبه بالضبط ويبلغ العميل ذلك بوضوح .
- ١٢- لا يخاف من تقييم نتائج استشارته ، ويتحمل نتيجة التقييم .
- ١٣- ينمي نفسه ومهاراته باستمرار ، بالاطلاع ، وعضوية الجماعات المهنية ، وحضور المؤتمرات ، وغير ذلك من وسائل التطوير .

ومن الواضح إنه كلما كانت صورة الاستشاري عند العاملين في المنشأة تتسم بالكفاءة والاخلاص كلما ساعد هذا في تحريك الجميع نحو قبول التغيير والاسهام الجاد في الوصول الى الاهداف المنشودة . وبعبارة أخرى فان العاملين بالمنشأة يكونون على استعداد للتوافق سلوكيا مع متطلبات التغيير المستهدف . ولا يتحقق هذا الاستعداد على الوجه الأكمل الا من خلال بعدين هما ٢٣ :

- ١- التوحد مع الاستشاري باعتباره القائد الموجه لعملية التغيير .
- ٢- استيعاب اهداف التغيير وتبنيها .

أما عن البعد الأول فإنه يعنى ادراك العاملين لكفاءة واخلاص الاستشاري مما يجعلهم يشاركونه الرأي ويعملون معه بحماس اى بدافع قوى فيفكرون جدياً فى التغييرات المقترحة مما ييسر لهم تقبل المبادئ العامة التى تقوم عملية التغيير على أساسها .

أما البعد الثانى فالمقصود به ترجمة الاهداف العامة الى اهداف محددة ، فتصبح اهدافاً خاصة وذلك عن طريق عمليات التجريب والتدريب والتعود عليهما للتمكن منها والتحكم فيها. مثل هذا الموقف يتطلب من الاستشاري مهارة خاصة فى مساعدة الأفراد الذين يتعلمون أساليب الأداء الجديدة كي يحولوا الاهداف العامه

المرتبطة بذلك الاداء الجديد الى أهداف خاصة حقيقية فيزيد الدافع لسديهم لتحمل متطلبات التغيير وبذل الجهد المضاعف اللازم لذلك .

وهكذا تعرضت الدراسة فى هذا المبحث الى ماهية الاستشارات ومهام ومهارات الاستشارى . نخلص من هذه الدراسة الى ان الاستشارات تعتبر من الأدوات الهامة للمساعدة فى مواجهة المشكلات واحداث التغيير بالمنشآت . كما ان فكرة الاستشارى ليست فكرة مستحدثة ، كما ان المواقف التى يواجهها الاستشارى فى الحياة المعاصرة تتضمن العديد من الجوانب التى تختلف باختلاف المشكلات التى يسعى الى تقديم المساعدة لمواجهتها ، وهذا ما أدى الى إختلاف مهام الاستشارى فى كل حالة عن الأخرى وإلى أهمية إكتسابه لعدة مهارات من واقع الممارسات الاستشارية .

فى ضوء ذلك نثار قضية الدور الاستشارى للمراجع الداخلي ومدى قدرة ادارة المراجعة الداخلية والعاملين بها على ممارسة هذا الدور الهام ، والأسس التى يتم على أساسها تفعيل هذا الدور . وهذا سيكون محور الدراسة فى المبحث التالى .

المبحث الثالث

تفعيل الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية

إعتاد مراقبو الحسابات منذ زمن بعيد أن يقدموا خدمات استشارية لعملائهم بصورة أو بأخرى ، خصوصاً في مجالات الضرائب والتمويل ونظم المعلومات وذلك كخدمات اضافية بجانب المراجعة . ولكن مع اتساع مجالات الاستشارات الادارية بدأ الجدل يدور حول الخدمات الاستشارية التي يستطيع مراقب الحسابات أن يقدمها لعملائه ، وهل تتسع وتشمل جميع انواع الاستشارات ، أم تقتصر على البعض دون الآخر .

ولعل تطور بيئة الاعمال المعاصرة سياسيا واقتصاديا واجتماعية وتكنولوجيا والتي تعمل المنشأة في اطارها قد جعلها مضطرة الى الاستعانة بخدمات مراقب الحسابات في نواحي تختلف عن مراقبة الحسابات المتعارف عليها تقليديا ، حيث تعتبر الخدمات الاستشارية من قبل الخدمات التي ليس لها معايير للتصديق أي انها لا تحتاج الى تأكيد او الرأي من قبل المراجع مثل المهام الاخرى ، حيث ان هذه الخدمات تساعد الادارة أو العميل في تحسين القدرة وتنمية المصادر لتحقيق اهدافها الرئيسية^{٢٤} .

اما بالنسبة للمراجعة الداخلية فقد ظلت بعيدة عن الجدل حول تأدية الخدمات الاستشارية للإدارة حتى عام ١٩٩٩ عندما اعتمد مجلس ادارة معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية في يونيو ١٩٩٩ اطار العمل للممارسة المهنية The Professional Practices Framework. والذي تضمن^{٢٥} :

- تعريف المراجعة الداخلية .

٢٤- د . أحمد حلمي جمعة ، " التدقيق الحديث للحسابات " ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان - الأردن ، ١٩٩٩ ، ص ٣٤١ .

٢٥- The Institute of Internal Auditors, "Standards for the Professional Practice of internal Auditing " , Altamonte Springs, Florida, U.S.A., ٢٠٠١.

- قواعد السلوك المهني (اخلاقيات المهنة) .
- معايير الاداء المهني .
- إرشادات اخرى .

وسينم في هذا المبحث عرض اتجاهات تطور تعريف المراجع الداخلي وصولاً إلى اعتبار المراجعة الداخلية نشاط إستشاري ، ثم توضيح التطور في معايير الأداء المهني للمراجع الداخلي والتي انتهت بتضمينها معايير النشاط الاستشاري ، واخيراً توضيح اسس تفعيل الدور الاستشاري للمراجع الداخلي .

١ - تطور تعريف المراجع الداخلي

قدم Meigs and Larsen^{٢٦} لمرحلة النشأة الأولى للمراجع الداخلي بالعبارة الآتية : جميع الحكومات منذ بداية الحضارات تشعر انها في حاجة الى المراجعين للمساعدة في التعرف وتحديد ما اذا كانت الإيرادات من الضرائب ، واما اذا كانت مصروفات الدولة قد تم معالجتها وتداولها بشكل سليم بواسطة القائمين بالعمل من عدمه ومنذ نشأت التجارة واصحاب الاعمال يرغبون في التأكد من سلامة أداء وامانه العاملين معهم . وهذا يحتاج الى عمليات فحص للدفاتر والعمليات . وسواء كانت هذه الوظيفة تؤدي في وحدات حكومية ام في منشآت تجارية فانها تسمى مراجعة داخلية ، ذلك بالرغم من أن التعرف على هذا الاصطلاح لم يتم الا حديثاً فقط " .

ويمكن القول بان مضمون هذه الوظيفة كان يتلخص في صورتين : الأولى تتبع العمليات المالية المحاسبية لاكتشاف الأخطاء من ناحية الروتين والإجراءات المحاسبية ، وكان يطلق على القائم بهذا العمل اصطلاح كاتب المراجع Audit Clerk . أما الصورة الثانية فتتخلص في تتبع ومراجعة العمليات التي تقوم بها

الفروع ومدى أمانة المسؤولية فيها في تنفيذ الإجراءات المرسومة ، وكان يطلق على القائم بعملية المراجعة هذه اصطلاح المراجع المتجول ^{٢٧} Traveling Auditor .

ومنذ الثلاثينات من القرن العشرين ظهرت عوامل اخرى للتطور في مرحلة النشأة الأولى للمراجعة الداخلية نتيجة لظروف الكساد العالمي وقيام الحرب العالمية الثانية . فقد استجاب بعض المراجعين الداخليين للحاجات المتزايدة من قبل الادارة لتوسيع دائرة نشاط المراجعة الداخلية بحيث تشمل الى جانب المراجعات المالية والتأكد من دقة البيانات نشاط آخر يتعلق بتقييم بعض وسائل الرقابة الادارية ، وقد ظهر هذا التطور بوضوح في بعض منشآت التصنيع الحربى ^{٢٨} .

وتتمثل المرحلة الثانية من مراحل تطور المراجعة الداخلية فى التنظيم المهنى حيث تم انشاء معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الامريكية عام ١٩٤٠ . وقد اصدر المعهد فى عام ١٩٤٧ قائمة تحتوى على تحديد لمفهوم ونطاق ومسؤوليات ومدى استقلال المراجعة الداخلية ، ثم قام باصدار القائمة بعد مراجعتها Revised Statement مرة أخرى فى عام ١٩٥٧ . وتضم القائمة الأبعاد الآتية : طبيعة المراجعة الداخلية ، وهدف ونطاق المراجعة الداخلية ، والسلطة والمسئولية والاستقلال . وفى هذه القائمة عرف المعهد المراجعة الداخلية بأنها " النشاط المستقل فى المنشأة الذى يتعلق بمراجعة العمليات المحاسبية والمالية ، وهذا النشاط موجه بصفة أساسية كخدمة للإدارة . أنها رقابة إدارية قوامها قياس وتقييم فاعلية الوسائل الرقابية الأخرى ^{٢٩} .

Yates, E.J., " Internal Audit: A Managerial Control", The Internal Auditor, June ١٩٧٧, - ٢٧

PP.

٣٥-٣٩.

Meigs W.B., & Larsen, E.J., OP .Cit.

-٢٨

The Institute of Internal Auditors, " Statement of Responsibilities of the Internal Auditor", from Readings in Auditing, edited by Johnson, J.T., & -٢٩

ولقد حددت القائمة هدف ونطاق وسلطات ومسئوليات واستقلالية المراجعة الداخلية على ضوء التعريف السابق وفى حدوده . فأوضحت ان المراجع الداخليه تهدف الى مساعدة الادارة فى اداء واجباتها بفاعلية وكفاية بحيث يشعر المساهمون والملك بصفة عامة بان الادارة قد اوفت بجميع الالتزامات تجاههم . وفى سبيل تحقيق ذلك الهدف تختص المراجعة الداخلية بامداد الادارة بالتحليل الموضوعى للبيانات والمشاكل وتقييم الانظمة الرقابية وغيرها، وكذلك تقييم الخطط والاجراءات . ولا يقتصر دور المراجع الداخليه فى المنشأة على هذه الوظائف التشخيصية بل يمتد ايضا ليشمل العلاجية وذلك بتقديم التوصيات المختلفة باقتراح الحلول للمشاكل التى تظهر نتيجة عملية المراجعة الداخلية .

وطبقا لقائمة المسئوليات الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين فان عمل المراجع الداخليه لا يقتصر على نشاط معين من أنشطة المنشأة بل يمتد ليشمل كافة انواع الأنشطة التى يرمى من مراجعتها تحقيق فوائد وتقديم خدمة حقيقية لادارة المنشأة . وهذا يؤدى الى أن يمتد نطاق عمل المراجعة الداخلية الى ابعد من مجرد المراجع للعمليات المحاسبية والمالية ليشتمل على عمل فحص وتقييم مدى سلامة وكفاية تطبيق وسائل الرقابة المحاسبية والمالية وغيرها وتحديد اقتصاديات تطبيقها وتشغيلها ، وتقييم مدى الالتزام بالسياسات والاجراءات والخطط الموضوعية ، وتقييم مدى سلامة وكفاية اجراءات حماية الاصول من كافة الأوجه ، ومدى جودة اداء المهام المحددة والمطلوب تنفيذها بمعرفة العاملين بالمنشأة ، وأخيراً اقتراح والتوصية باجراءات وخطوات التطوير والتحسين فى الاداء الكلى للمنشأة .

ومن ناحية الاهداف فانه أمكن التعرف على هدفين أساسيين : الاول هدف الحماية والثانى هدف البناء . ومن الواضح ان درجة التركيز على أى منهما يتوقف الى حد كبير على ما تعتقده الادارة العليا بالمنشأة بالهدف الاول بالاهتمام .

فى الماضى كان التركيز شديدا على هدف الحماية ، ولذلك فقد فوضت الادارة العليا قسم المراجعة الداخلية السلطة الكافية للقيام بأعمال الفحص والمطابقة لما

تم فعلا وتقرير مدى اتفائه أو إختلافه عن المقاييس الموضوعية ضد الخطأ والغش .
اما هدف البناء فيتحقق من خلال اقتراح العلاج والتوصيات نتيجة للفحص والتقييم
وبصفة خاصة اثناء عمليات مراجعة العمليات والانشطة . واذ كان هدف الحماية من
خلال المراجعة المالية وبواسطة المحاسبين قد اكتسب الشعور بالشرعية لانه نشأ
تاريخيا مع نشأة المحاسبية المالية ، فإن هدف البناء يواجه بمعارضة الادارة وذلك
لانه خلال قيام المراجع الداخلى بوظيفة مراجعة العمليات فانه يقيم عمل الادارة ذاته
، فإذا وجد المراجع أن هناك خطأ ما فى عملية ادارية - أى لاتتفق مع النظم
والسياسات - فان تقريره سيشير الى الخطأ فى ادارة هذا النشاط ، ولذلك فان رجال
الادارة غالبا ما يعارضون وجود هذا الجزء فى وظيفة المراجعة الداخلية .

ولقد تطور تعريف المراجعة الداخلية بعد ذلك بتوالى صدور معايير الاداء
المهنى والتى صدرت عن معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الامريكية منذ
عام ١٩٧٨ .

وستعرض لهذه التطورات فى التعريف فى سياق عرض التطورات فى
معايير الاداء المهنى للمراجعة الداخلية .

٢ - التطور فى معايير الاداء المهنى للمراجعة الداخلية

قام معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الامريكية بتشكيل لجان فى
عام ١٩٧٤ لدراسة واقتراح اطار متكامل لمعايير الاداء المهنى للمراجعة الداخلية
وفى عام ١٩٧٧ انتهت اللجان من اعمالها وقدمت تقريرا بنتيجة دراستها . وقد
تضمن التقرير - بما احتواه من معايير - ملامح لجوانب متعددة لتطوير المراجعة
الداخلية والاداء المهنى فيها . وفى عام ١٩٧٨ قام المعهد بالتصديق النهائى على
ما جاء بالتقرير .

وقد قام المعهد بتطوير تعريف المراجعة الداخلية بان اعتبرها " وظيفة تقييم
مستقلة تنشئها المنشأة كخدمة داخلية لفحص تقييم انشئتها ، بهدف مساعدة الافراد
بالمنشأة على التنفيذ الفعال لمسئولياتهم وتزويدهم بالمعلومات المتولدة عن تحليل
وتقويم انشئتهم وتقديم التوصيات والمشورة اللازمة لزيادة فاعليتها " ، وهكذا نجد
أن التركيز فى المعايير المقترحة قد انتقل بالمراجعة الداخلية من كونها " وظيفة تقييم

مستقلة فى خدمة الادارة " - كما جاء فى تعريف المعهد عام ١٩٥٧ الى " وظيفة تقييم مستقلة فى خدمة المنشأة " أى ان الادارة جزء من المنشأة التى تخضع ايضا لعملية التقييم " ٣٠ .

وقد تضمنت قائمة معايير الاداء المهنى للمراجعة الداخلية خمسة مجموعات رئيسية تنقسم كل منها الى اقسام رئيسية ثم الى اقسام فرعية . وتشمل المجموعات الرئيسية ما يلى :

- ١- معايير خاصة بالاستقلال المهنى .
- ٢- معايير خاصة بكفاية الاداء المهنى .
- ٣- معايير خاصة بنطاق العمل .
- ٤- معايير خاصة بتنفيذ عملية المراجعة .
- ٥- معايير خاصة بادارة العمل بقسم المراجعه الداخلية .

من ناحية اخرى اوضح المعيار (٦١٠) من معايير المراجعة الدولية والخاص بدراسة عمل المراجعة الداخلية أن اهم المعايير التى يجب مراعاتها للحصول على فهم لوظيفة المراجعه الداخلية وعمل التقييم المبندى لها هى ٣١ :

- أ - الوضع التنظيمى .
- ب- نطاق الوظيفة .
- ج - الكفاءة الفنية .
- د - العناية المهنية الواجبه .

٣٠- Chambers, A.D., " Internal Auditing – Theory and Practice", Pitman Bpoks Limited, London, ١٩٨١, PP. ٣٢٦ - ٣٤٥ .

ولقد اوضح المعيار (٦١) من معايير المراجعة الدولية أن المراجعة الداخلية تعنى نشاط تقييم منشأة داخل المنشأة لخدمتها ، وتتضمن وظائفها من بين أمور أخرى فحص وتقييم ومراقبة كفاءة وفاعلية النظام المحاسبي ونظم المراقبة الداخلية^{٣٢} .

ويختلف مجال واهداف المراجعة الداخلية اختلافا شديدا ، ويعتمد على حجم وهيكل المنشأة ومتطلبات ادارتها . وتشتمل أنشطة المراجعة الداخلية عادة على واحد أو اكثر من الآتى:

١- فحص النظام المحاسبي ونظم المراقبة الداخلية ، وتقع مسئولية انشاء نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية على عاتق الادارة وتتطلب عناية فائقة باستمرار . وعادة ما تكلف الادارة قسم المراجعة الداخلية بمسئولية محدودة عن فحص هذه النظم ومراقبة تطبيقها وتقديم التوصيات لتحسينها .

٢- فحص البيانات المالية وبيانات العمليات ، ويتضمن ذلك فحص الوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتبويب هذه البيانات والتقرير عنها ودراسة كل بند من بنودها بما فى ذلك الاختبارات التفصيلية للمعاملات والارصدة والاجراءات.

٣- فحص اقتصاديات وكفاءة وفاعلية العمليات بما فى ذلك نظم الرقابة غير المالية للمنشأة

٤- فحص مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والمتطلبات الخارجية الأخرى . وبسياسات وتوجيهات الادارة والمتطلبات الداخلية الأخرى .

ومن الواضح انه حتى هذه المرحلة من التطور فى تعريف المراجعة الداخلية ومعايير الاداء المهنى لها لم تتغير الأساسيات التى تقوم عليها المراجعة الداخلية ، بل حاولت التوافق مع طبيعة الفترة الزمنية وبيئة العمل المصاحبه لها . الا انه فى عام

٣٢- د . محمود السيد النافى ، "دراسات فى المعايير الدولية للمراجعة- تحليل واطار للتطبيق" ، المكتبة العصرية ، المنصورة ، الطبعة

١٩٩٩- وكما سبق الإشارة - أصدر معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية إطار العمل للممارسة المهنية متضمنا تعريفا حديثا للمراجعة الداخلية ومعايير مطورة للأداء المهني للمراجعة الداخلية .

أما من حيث تعريف المراجعة الداخلية فقد اعتبرها " نشاط استشاري مستقل وتأكيد موضوعي لاضافة قيمة وتحسين عمليات المنشأة وهي تساعد المنشأة في تحقيق اهدافها من خلال أسوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات ادارة المخاطر والرقابة والسيطرة ^{٢٣} .

ولقد اعتبر هذا التعريف الحديث المراجعة الداخلية بمثابة نشاط استشاري مستقل اعترافا بالاتجاه نحو الخدمات الاستشارية للمراجعة الداخلية تلبية لحاجات العميل المتمثل في الادارة . ويتحدد مفهوم النشاط الاستشاري في تقديم المساعدة أو تقديم النصح للإدارة دون ان يتضمن هذا النشاط سلطة تنفيذية أو اتخاذ القرارات .

وقد تم تقسيم معايير الاداء المهني الى :

١- معايير الصفات (الخصائص) Attribute Standards وتأخذ مسلسل أرقام ١٠٠٠ .

٢ معايير الأداء Performance Standards وتأخذ مسلسل أرقام ٢٠٠٠ .

وبإضافة حرف A إلى رقم المعيار يصبح المعيار مرتبط بنشاط التأكيد Assurance، وإذا اضيف حرف C يصبح المعيار مرتبط بالنشاط الاستشاري . وباعتبار ان تركيز هذا البحث ينصب على المراجعة الداخلية كنشاط استشاري ، فسيتم فيما يلي عرض للمعايير المرتبطة بالنشاط الاستشاري للمراجعة الداخلية وذلك على النحو التالي :

(١٠٠٠ - C١) يجب تحديد طبيعة الخدمات الاستشارية في صك المراجعة Audit Charter حيث أشار المعيار (١٠٠٠) وهو اول معايير الصفات الى الغرض

والسلطة والمسئولية ، وأوضح أن غرض سلطة ومسئولية نشاط المراجعة الداخلية يجب أن يحدد بشكل رسمى فى صك يكون متسقاً مع المعايير وتمت الموافقة عليه من مجلس ادارة المنشأة .

(١١٣٠ - C١) يتولى المرجعون الداخليون تقديم الخدمات الاستشارية بحيث تكون مرتبطة بالعمليات التى تقع فى نطاق مسئولياتهم .

(١١٣٠ - C٢) اذا كان هناك احتمال لضعف استقلالية وموضوعية المراجعين الداخليين بادائهم للخدمات الاستشارية المقترحة ، فانه من الواجب الافصاح عن ذلك قبل قبول الارتباط بهذا النشاط الاستشارى .

وهكذا نجد أن هذين المعيارين (١١٣٠ - C١ ، ١١٣٠ - C٢) قد ركز على العوامل التى تضعف استقلالية وموضوعية المراجعة الداخلية عند ممارستها لدورها الاستشارى . وقد تم التركيز على ما يأتى :

١- ان يكون الدور الاستشارى للمراجعة الداخلية مرتبط بالعمليات التى تقع فى نطاق مسئولياتها .

٢- ان اداء النشاط الاستشارى لا يجب ان يضعف استقلالية وموضوعية المراجع الداخلى، والا وجب عليه الافصاح عن ذلك قبل الارتباط بآداء هذا النشاط .

(١٢١٠ - C١) يجب على المدير التنفيذى لقسم المراجعة الداخلية رفض اى ارتباط لنشاط استشارى او تقديم المشورة والمساعدة اذا كان هناك قصور لدى الافراد العاملين بقسم المراجعة الداخلية فى المعرفة أو المهارات او اية جوانب اخرى ترتبط بكفاءتهم ، وتكون ضرورية لآداء كل أو جزء من الارتباط على اداء النشاط الاستشارى .

وهذا يعنى ان وجود جوانب قصور لدى العاملين بقسم المراجعة الداخلية لآبد وان يدفع رئيسهم الى الاعتذار عن الارتباط بهذا النشاط الاستشارى لعجز العاملين عن أدائه .

(١٢٢٠ - C١) يجب ان يبذل المراجع الداخلى العناية المهنية الواجبه عند الارتباط على نشاط استشارى وبمراعاة الاتى :

- حاجات وتوقعات العملاء متضمنه طبيعة وتوقيت وتوصيل نتائج الارتباطات المرتبطة بالنشاط الاستشارى .

- درجة التعقيد النسبى وامتداد العمل المطلوب لانجاز اهداف الارتباطات الاستشارية .

- تكلفة الارتباط الاستشارى مقارنة مع المنافع المتوقعه .

وهذا يعنى تركيز هذا المعيار على العناية المهنية الواجبه والتى يجب ان يبذلها المراجع الداخلى عند ارتباطه باداء نشاط استشارى مع مراعاة حاجات وتوقعات العملاء ونطاق الارتباط ومقارنة تكلفته مع المنافع المتوقعه بعد انجازه .

(٢٠١٠ - C١) يجب أن يقبل المدير التنفيذى للمراجع الارتباطات استشارية مقترحة من المتوقع ان تودى الى تحسين ادارة المخاطر وتضيف قيمة وتحسن من العمليات التنظيمية. ويجب تضمين خطة المراجعة هذه الارتباطات الاستشارية التى يتم قبولها .

وهكذا بجد ان قبول ارتباطات استشارية من قبل المدير التنفيذى للمراجعة الداخلية بالمنشأة لابد ان يتضمنها خطة المراجعة وان ترتبط باهداف تحسين ادارة المخاطر وازضافة قيمة وتحسين العمليات التنظيمية .

(٢١١٠ - C١) من خلال الارتباطات الاستشارية يجب على المراجعين الداخليين توجيه المخاطر بحيث تكون متوافقه مع اهداف الارتباطات الاستشارية كما يجب عليهم أن ينبهوا عند وجود اى مخاطر اخرى تكون ذات اهمية .

(٢١١٠ - C٢) يجب على المراجعين الداخليين أن يدمجوا جوانب المعرفة التى كشفت عنها الارتباطات الاستشارية فيما يتعلق بالمخاطر فى عملية تحديد وتقييم المخاطر المكثفة ذات الاهمية فى المنشأة .

وهكذا نجد أن هذين المعيارين يبرزان أهمية الارتباطات الاستشارية فى عملية ادارة المخاطر واهمية التوافق بين اهداف الارتباطات الاستشارية وعملية تحديد وتقييم المخاطر بالمنشأة .

(٢١٢٠ - C١) من خلال الارتباطات الاستشارية يجب على المراجعين الداخليين توجيه الاساليب الرقابية بحيث تكون متوافقة مع اهداف الارتباطات الاستشارية كما يجب عليهم ان ينبهوا عند وجود اى ضعف جوهري فى جوانب الرقابة .

(٢١٢٠ - C٢) يجب على المراجعين الداخليين ان يدمجوا جوانب المعرفة التى كشفت عنها الارتباطات الاستشارية فيما يتعلق بالاساليب الرقابية فى عملية تحديد وتقييم المخاطر المكتشفة ذات الاهمية فى المنشأة .

وهكذا نجد ان هذين المعيارين يبرزان أهمية التوافق بين اهداف الارتباطات الاستشارية وجوانب وأساليب الرقابة بالمنشأة مع ضرورة التنبيه والابلاغ عن اى جوانب ضعف فى الاساليب الرقابية .

(٢١٣٠ - C١) يجب أن تتطابق اهداف الارتباطات الاستشارية مع القيم والاهداف العامة للمنشأة ويربط هذا المعيار بين اهداف الارتباطات الاستشارية والاهداف الخاصة بالمنشأة والقيم السائدة بها ، حيث انه من الضروري أن يتطابقا معا .

(٢٢٠١ - C١) يجب أن يبنى المراجعين الداخليين تفاهم مع العملاء المستفيدين من الارتباطات الاستشارية حول الاهداف والنطاق والمسئوليات ذات الصلة والتوقعات الاخرى لهؤلاء العملاء . وبالنسبة للارتباطات ذات الاهمية فان هذا التفاهم يجب ان يكون موثقاً .

ومن الواضح ان هذا المعيار يؤكد على اهمية التخطيط للارتباطات الاستشارية والاعتبارات المرتبطة بها ومن اهمها التفاهم بين المراجعين الداخليين والعملاء المستفيدين من الارتباطات الاستشارية .

(٢٢١٠ - C١) يجب توجيه اهداف الارتباطات الاستشارية نحو العمليات ذات المخاطر والاساليب الرقابية وعمليات التحكم وذلك الى المدى الذى يتم قبوله من العميل .

ومن الواضح ان هذا المعيار يضع اطاراً يحكم اهداف الارتباطات الاستشارية يضم العمليات ذات المخاطر والاساليب الرقابية وعمليات التحكم بشرط أن يحكمها قبول العميل .

(٢٢٢٠ - C١) عند أداء الارتباطات الاستشارية يجب ان يتأكد المراجعين الداخليين من ان نطاق الارتباط كاف لمقابلة الاهداف المتفق عليها . واذا وضع المراجعين الداخليين تحفظات بالنسبة لنطاق الارتباط ، فان هذه التحفظات يجب مناقشتها مع العميل لتحديد النطاق الذي سيتم الاستمرار على أساسه بالنسبة للارتباط .

(٢٢٤٠ - C١) من الممكن ان تتنوع برامج العمل الخاصة بالارتباطات الاستشارية في الشكل والمضمون وذلك طبقاً لطبيعة هذه الارتباطات .

وهكذا نجد أن هذين المعيارين يحكما نطاق الارتباطات الاستشارية من حيث وجود تحفظات على هذا النطاق وتنوع برامج العمل الخاصة بهذه الارتباطات من حيث الشكل والمضمون .

(٢٣٣٠ - C١) يجب أن يضع المدير التنفيذي للمراجعة الداخلية سياسات للاحتفاظ والحفاظ على سجلات الارتباطات الاستشارية وكذلك اتاحتها للاطراف الداخلية والخارجية . ويجب ان تتطابق هذه السياسات مع التوجهات بالمنشأة واية قواعد منظمة أو متطلبات اخرى .

ومن الواضح ان هذا المعيار يضيف بعداً هاماً مرتبطاً بالعمل الاستشاري وهو سجلات الارتباطات الاستشارية وأهمية الحفاظ عليها وتحديد من الذي له حق الاطلاع عليها بحيث لا يتعارض ذلك مع التوجهات والقواعد المنظمة لذلك بالمنشأة .

(٢٤١٠ - C١) من الممكن أن تتنوع نتائج الارتباطات الاستشارية وما تحققه من تقدم والتي يتم توصيلها الى العملاء وذلك من حيث الشكل والمضمون وذلك طبقاً لطبيعة هذه الارتباطات واحتياجات العملاء .

ويؤكد هذا المعيار على عملية توصيل نتائج الارتباطات الاستشارية وامكانية تنوعها طبقاً لطبيعة هذه الارتباطات واحتياجات العملاء المستفيدين من هذه النتائج .

(٢٤٤٠ - C١) يعتبر المدير التنفيذي للمراجعة الداخلية هو المسئول عن ابلإغ النتائج النهائية للارتباطات الاستشارية الى العملاء .

(٢٤٤٠ - C٢) ان تناول قضايا الارتباطات الاستشارية وادارة المخاطر والرقابة والتحكم من الممكن ان تكون أمورا محددة ، وعندما تكون هذه القضايا ذات اهمية بالمنشأة فان الابلاغ عنها يجب ان يكون للإدارة العليا ومجلس الادارة .

ويتناول هذين المعيارين عملية المسئولية عن ابلإغ نتائج الارتباطات الاستشارية واعتبار المدير التنفيذي للمراجعة الداخلية هو المسئول عن هذا الابلاغ مع ضرورة قصر الابلاغ بالنسبة للأمور ذات الاهمية بالمنشأة على المستويات العليا من الادارة .

(٢٥٠٠ - C١) يجب ان يتضمن نشاط المراجعة الداخلية عملية رصد نتائج الارتباطات الاستشارية وذلك الى المدى المتفق عليه مع العميل .

وهذا يعنى أهمية متابعة نتائج الارتباطات الاستشارية ورصد هذه النتائج وذلك فى حدود ماتم الاتفاق عليه مع العميل المستفيد من الارتباطات الاستشارية .

وهكذا تضمنت قائمة معايير الاداء المهني للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الامريكية عام ١٩٩٩ عشرين معيارا مرتبط بالمرجعة الداخلية كنشاط استشارى خمسة منها ترتبط بالصفات وخمسة عشر مرتبطة بالاداء . وقد غطت هذه المعايير الجوانب الآتية :

١ - الغرض والسلطة والمسئولية (معيار ١٠٠٠ - C١)

٢- الاستقلال والموضوعية (معيار ١١٣٠ - C١ ، C٢)

٣ - الكفاءة والعناية المهنية الواجبة (معيار ١٢١٠ - C١ ، C٢)

٤ - ادارة أنشطة المراجعة الداخلية (معيار ٢٠١٠ - C١)

٥ - طبيعة العمل - ادارة المخاطر (معيار ٢١١٠ - C١ ، C٢)

- ٦- طبيعة العمل - الرقابة (معيار ٢١٢٠ - C١ ، C٢)
- ٧ - طبيعة العمل - التحكم (معيار ٢١٣٠ - C١)
- ٨ - تخطيط الارتباطات - الاعتبارات المرتبطة بالتخطيط (معيار ٢٢٠١ - C١)
- ٩ - أهداف الارتباطات (معيار ٢٢١٠ - C١)
- ١٠ - نطاق الارتباطات (معيار ٢٢٢٠ - C١)
- ١١ - برنامج العمل للارتباطات (معيار ٢٢٤٠ - C١)
- ١٢ - أداء الارتباطات - تسجيل المعلومات (معيار ٢٣٣٠ - C١)
- ١٣ - توصيل نتائج الارتباطات - معايير التوصيل (معيار ٢٤١٠ - C١)
- ١٤ - نشر نتائج الارتباطات (معيار ٢٤٤٠ - C١ ، C٢)
- ١٥ - متابعة ورصد تقدم النتائج المبلغة للإدارة (معيار ٢٥٠٠ - C١)

وهكذا شملت هذه المعايير كافة جوانب النشاط الاستشاري للمراجعة الداخلية ، وبالتالي تعتبر الأساس الأول لتفعيل الدور الاستشاري للمراجعة إضافة الى التطور في مفهوم المراجعة الداخلية الذي أضاف الكثير من المسؤوليات لها بحيث أصبحت تمثل وظيفة ذات أهمية كبيرة في المنشآت . إلا أن الباحث يرى أهمية وضع أسس لتفعيل الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية يعرض لها في الجزء التالي .

٣ - أسس تفعيل الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية

ان تفعيل الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية يتطلب مناقشة عدة قضايا ترتبط بهذا الدور أبرزها :

أ - التأهيل والتكوين المهني والصفات الشخصية للمراجع الداخلي .

ب - طبيعة الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية وحدوده .

ج - التخطيط للمهام الاستشارية التي تكلف بها المراجعة الداخلية وتنفيذها وتوصيل نتائج أعمالها ومتابعتها .

د - تقييم نتائج التطبيق وارجاع الاثر بشكل مستمر بهدف تعميق فكر التحسين المستمر بالمنشأة.

وفيما يلي مناقشة لهذه القضايا وصولاً إلى تقديم أسس مقترحة لتفعيل الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية .

١/٣ التأهيل والتكوين المهني والصفات الشخصية للمراجع الداخلي

في ضوء اتجاهات تطوير وتوسيع نطاق المراجعة الداخلية خارج نطاق المراجعة الداخلية المالية ، أصبح من الضروري الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملية للمراجع الداخلي وكذلك التكوين المهني المستمر له ، خاصة في ظل الرغبة في تفعيل الدور الاستشاري للمراجع الداخلي . ولذلك اصبح من الصعب قصر مزاوي العمل كمراجعين داخليين على خريجي كليات التجارة تخصص محاسبة وما شابهها من كليات معادلة . وبالتالي يصبح الاساس الأول هو توافر شرط الحصول على مؤهل جامعي مناسب لطبيعة العمل المتطورة للمراجعة الداخلية.

وينمثل الاساس الثاني في التكوين المهني للمراجع الداخلي الذي سيمارس المهام الاستشارية والتي تم الإشارة إليها بالارتباطات الاستشارية ، وفي هذا المجال يؤيد الباحث الرأي بأن الممارسة العملية للإستشارات بإشراف الخبراء القدامى ذوي الخبرة الطويلة والكفاءة العالية اهم اساليب التدريب حيث أن الممارس يتعلم من المشرف ويتعلم من التغذية المرتدة لكل جانب من جوانب الخبرة الاستشارية عن طريق المشرف وكذلك من الاستجابة لتصرفاته من قبل المسؤولين في المنشأة ومن نتائج عمله . ومع ذلك فإن اسلوب التدريب التقليدي ، اذا احسن اعداد برنامجه يؤدي الى نتائج هامة وفعالة وهي على أقل تقدير تفتح الطريق أمام المتدرب ليتعرف على نواحي القوة فيه فيعززها ونواحي الضعف فيحاول تعديلها أو التغلب عليها^{٣٤} .

ويتمثل الاساس الثالث في الصفات الشخصية للمراجع الداخلى الذى سيمارس المهام الاستشارية ويرى الباحث ضرورة وضع قواعد للسلوك المهنى للمراجع الداخلى المستشار يكون أساسه دستور المهنة الصادر من معهد المراجعين الداخليين الامريكى^{٣٥} ، والذي يضم مجموعة من الصفات الشخصية التى يجب أن يتصف بها المراجع الداخلى عضو المعهد ، مضافا إليها مهام ومهارات الاستشارى الناجح السابق عرضها فى المبحث الثانى من هذا البحث. وهذا يؤدى الى مزج الصفات والمهارات الخاصة بالمراجع الداخلى والمستشار . هذا مع أهمية الالتزام بالمعايير الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين الامريكى المرتبطة بالاستقلالية والموضوعية والكفاءة والعناية المهنية الواجبة السابق الإشارة إليها فى هذا المبحث.

٢/٣ طبيعة الدور الاستشارى للمراجعة الداخلية وحدوده .

يرتبط الاساس الرابع من أسس تفعيل الدور الاستشارى للمراجع الداخلى بطبيعة هذا الدور وحدوده . ويرى الباحث أن ما ورد من معايير صادرة عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكى فيما يختص بطبيعة العمل والسابق الإشارة إليها فى هذا المبحث تمثل أساسا هاما ، حيث تضمنت التحسين فى ثلاثة منظومات رئيسية بالمنشأة هى :

١ - ادارة المخاطر ٢ - الرقابة ٣ - التحكم

وترتبط هذه المنظومات الثلاث بتطوير مهام المراجع الداخلى بشكل عام فى ضوء ما يحدث من تغييرات فى بيئة الاعمال المعاصرة . وبالتالي فان اى اتساع عن هذا النطاق لطبيعة عمل المراجع الداخلى المستشار يجب أن يكون محدداً بيئة العمل الداخلى بالمنسأة وبيئتها الخارجية وكذلك تطوير المعرفة بشكل مستمر لدى المراجعين الداخليين .

٣/٣ التخطيط للمهام الاستشارية وتنفيذها وتوصيل نتائجها ومتابعتها .

يحدد الاساس الخامس من اسس تفعيل الدور الاستشارى للمراجعة الداخلية
بمراحل وخطوات العملية الاستشارية وهى :

أ - التكليف بالمهمة من قبل العميل والتشخيص الاولى للمشكلة وتحديد توقعات
العميل .

ب - التشخيص وذلك من خلال جمع الحقائق وتحليلها ثم الفحص التفصيلى للمشكلة .

ج - تقديم بدائل الحلول وتقييمها وتقديمها للعميل .

د - تطبيق الحل الذى يتم الاتفاق عليه وتعديل المقترحات المقدمة للعميل والتهيئة
والترتيب للمسؤولين عن تنفيذ الحل المتفق عليه .

هـ - تقديم التقرير النهائى للمهمة الاستشارية بحيث تتضمن الملاحظات النهائية
والتخطيط للمتابعة .

ولعل من أهم العوامل التى تساعد على نجاح الدور الاستشارى للمراجعة
الداخلية هو نجاح المراجع الداخلى المستشار فى أن يكون قائدا للتغيير وموجه لها
وهذا يعنى ادراك العاملين لكفاءته واخلاصه مما يجعلهم يشاركونه الرأى ويعملون
معه بحماس .

٤/٣ تقييم نتائج التطبيق وإرجاع الأثر

يرتبط الاساس السادس من أسس تفعيل الدور الاستشارى للمراجعة الداخلية
بعملية المتابعة وإرجاع الأثر عن نتيج التطبيق ، حيث لانتهى المهمة الاستشارية الا
بتثبيت الاوضاع الجديدة عن طريق خلق المناخ التنظيمى المساند لهذه الاوضاع ،
فاذا نجحت عملية التثبيت يتحقق الهدف من المهمة الاستشارية للمراجع المداخلى والا
إرتدت الاوضاع نتيجة المقاومة للتغيير وربما تضطرب الأمور . وترتبط عملية
التثبيت بمتابعة نتائج التطبيق وإرجاع الأثر عما تم من تغيير .

تعرضت الدراسة فى هذا البحث الى أسس تفعيل دور المراجعة الداخلية كمنشآت استشارى فى المنشآت المصرية وكذلك من خلال ثلاثة مباحث على النحو التالى :

المبحث الاول : حيث تم عرض أهم عشر دراسات مصرية تناولت وظيفة المراجعه الداخلية من عدة محاور هى :

- ١- المراجعة الداخلية وادارة الجودة الشاملة .
- ٢- تقييم فعالية وجوده المراجعة الداخلية .
- ٣- دور المراجعة الداخلية فى تقييم أداء المنشآت .
- ٤- احتراف المراجع الداخلى .
- ٥- التعاقد الخارجى للقيام بالمراجعة الداخلية.
- ٦- المراجعة الداخلية كمنشآت مضيف للقيمة .
- ٧- المراجعة الداخلية لنظم الحاسب الآلى .
- ٨- المراجعه الداخلية فى ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات .

المبحث الثانى : عرض لماهىة وتطور الاستشارات ومراحل وخطوات ونماذج الاستشارات ومهام ومهارات الاستشارى الناجح .

المبحث الثالث : وعرض لتطور تعريف المراجعه الداخلية والتطور فى معايير الاداء المهنى للمراجعة الداخلية وأسس تفعيل الدور الاستشارى للمراجعة الداخلية سواء من ناحية التأهيل والتكوين المهنى والصفات الشخصية للمراجع الداخلى ، أو طبيعة الدور الاستشارى للمراجعة الداخلية وحدوده ، أو التخطيط للمهام الاستشارية وتنفيذها وتوصيل نتائجها ومتابعتها ، أو تقييم نتائج التطبيق وإرجاع الأثر .

ويمكن عرض أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة فى الآتى :

١ - ان الدراسات المصرية فى مجال المراجعة الداخلية يحتاج الى مزيد من الجهد من قبل الباحثين حتى تغطى كافة الجوانب والأنشطة المرتبطة بهذه الوظيفة التى تزداد أهميتها مع التغيرات التى تحدث فى بيئة الأعمال المعاصرة .

٢ - من الأهمية مزج الفكر والمفاهيم والأساليب والمهارات المرتبطة بالمراجعة الداخلية مع الفكر المرتبط بالاستشارات واساليبها والمهام والمهارات المرتبطة بالمستشار الناجح .

٣- هناك عدة أسس يمكن ان تحكم عملية تفعيل الدور الاستشارى للمراجعة الداخلية هى :

أ - أسس مرتبطة بالتأهيل والتكوين المهنى والصفات الشخصية للمراجع الداخلى .

ب - أهمية تحديد طبيعة الدور الاستشارى للمراجعة الداخلية وحدوده .

ج - أهمية التخطيط للمهام الاستشارية وتنفيذها وتوصيل نتائجها ومتابعتها

د - أهمية تقييم نتائج التطبيق وإرجاع الأثر.

مدى تحقق صحة فروض البحث

فى ضوء الخلاصة والنتائج التى توصلت إليها الدراسة فى هذا البحث يمكن التأكيد على تحقق صحة الفرضين اللتين تأسس هذا البحث عليهما وذلك على النحو التالى :

أ - من واقع الدراسة فى المبحثين الثانى والثالث تتأكد أهمية المزج بين مهام وقدرات الخبراء الاستشاريين والمراجعين الداخليين ، ويمثل ذلك مضمون الفرض الاول لهذا البحث .

ب - من واقع الدراسة في المبحث الثالث تتأكد صحة الفرض الثانى والسدى
يطور الأسس المرتبطة بتنفيذ الدور الاستشارى للمراجعة الداخلية .

التوصيات

١- التوصية للمراكز البحثية بالجامعات والأكاديميات والمنظمات المهنية
والباحثين فى مصر والدول العربية بإجراء المزيد من البحوث الأكاديمية
والتطبيقية والميدانية للمجالات والأنشطة المرتبطة بالمراجعة الداخلية اثراءً
للفكر والممارسات الخاصة بها.

٢- التوصية للمنظمات والجمعيات المهنية المحاسبية فى مصر والدول العربية
بتبنى فكرة إنشاء معهد أو جمعية مهنية للمراجعين الداخليين ينتسب إليها
الممارسين للمراجعة الداخلية والأكاديميين المهتمين بمجالات الدراسة
والبحث المرتبط بها .

٣- التوصية للمنظمات والجمعيات المهنية المحاسبية فى مصر والدول العربية
بتبنى اصدار دليل يتضمن اطار فكرى للممارسات المهنية للمراجعة الداخلية
يتم الالتزام بتطبيقه فى مصر والدول العربية ويضم على الأقل معايير لكفاءة
المهني وقواعد السلوك المهني للمراجعة الداخلية .

مراجع البحث

المراجع العربية

- ١ - د. أحمد حلمى جمعه ، " التدقيق الحديث للحسابات " ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان - الاردن ، ١٩٩٩ .
- ٢ - د. محمود السيد الناعى ، " دراسات فى المعايير الدولية للمراجعة - تحليل وإطار للتطبيق " ، المكتبة العصرية ، المنصورة ، الطبعة الاولى ، ٢٠٠٠ .

الدوريات العربية

- ١- د . أحمد حسين عبد المنعم ، " تطوير مفهوم ومعايير الاداء المهني للمراجعة الداخلية فى ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات " بحث مقدم الى المؤتمر السنوى لكلية الاقتصاد والعلوم الادارية بجامعة الزيتونة الاردنية مايو ٢٠٠٢ .
- ٢- د . أحمد حسين عبد المنعم ، ود. أهاب خالد عياده ، المراجعة الداخلية لتصميم وتطبيق وتعديل نظم الحاسب الآلى ، مجلة المدير العربى ، العدد ١٥٢ ، اكتوبر ٢٠٠٠ .
- ٣- المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين ، معايير المراجعة الدولية " ، بدون سنة نشر .
- ٤- د . حسن عبد الحميد العطار " نتائج اعتراف المراجعة الداخلية فى ظل محدداته المهنية - دراسة ميدانية فى بيئة الاعمال المصرية " مجلة البحوث التجارية كلية التجارة جامعة الزقازيق ، العدد الاول المجلد الثانى والعشرين ، يناير ٢٠٠٠ .
- ٥- د . زهير الصباغ ، " الاستشارات الادارية كمدخل للتنمية الادارية ، مجلة الادارة ، ابريل ١٩٨٣ .

٦- د . سعاد حسن خضر ، " تقييم دور المراجعة الداخلية فى ظل الجودة الشاملة " مجلة البحوث الادارية ، اكااديمية السادات للعلوم الادارية ، السنة العشرون ، العدد الرابع ، اكتوبر ٢٠٠٢ .

٧- د . سعاد حسن خضر ، دراسة تحليلية لدور الهيئات المهنية العالمية فى ارشاد المراجعين الخارجيين عند تقييمهم لجودة عمل المراجعة الداخلية " مجلة البحوث الادارية اكااديمية السادات للعلوم الادارية ، العدد الثالث يوليو ١٩٩٨ .

٨- د . على محمد عبد الوهاب " المدير والاستشارات الادارية " ندوة الاستشارات الادارية بالمملكة العربية السعودية ، معهد الادارة العامة ، الرياض من ١١ / ٢ الى ١٢ / ١٩٨١ .

٩- د . فتحى رزق سالم السوافيرى " تطوير مهام المراجع الداخلى فى ظل متطلبات معايير الجودة الدولية (ايزو ٩٠٠٠) مجلة التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة جامعة الاسكندرية ، العدد الاول ، المجلد الرابع والثلاثون ، مارس ١٩٩٧ .

١٠- د . لطفى راشد محمد ، الاستشارة والعقود الاستشارية " ندوة الاستشارات الادارية بالمملكة العربية السعودية معهد الادارة العامة ، الرياض ، من ١١ / ٢٨ الى ١٢ / ١٩٨١ .

١١- د . محمد حسنى عبد الجليل صبحى " التعاقد الخارجى للقيام بالمراجعة الداخلية أحد الاتجاهات الحديثة فى المراجعة - دراسة تحليلية " مجلة البحوث التجاري ، العدد الأول المجلد الثانى والعشرين ، يناير ٢٠٠٠ .

١٢- د . محمد رشاد محمد يوسف مهنا ، ود. محمد هشام سيد الحموى ، " تقييم فعالية ادارات المراجعة الداخلية - دراسة ميدانية فى بعض البنوك التجارية العاملة فى جمهورية مصر العربية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، العدد الأول ، ١٩٩١ .

١٣- د . محمود يوسف الكاشف ، نحو اطار متكامل لتطوير فاعلية المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، العدد الرابع ، اكتوبر ٢٠٠٠ .

١٤- د . نجيب اسكندر ابراهيم ، " الاستشارة الادارية ومقاومة التغيير " ورقة مقدمة الى الاجتماع السنوى لمستولى مراكز وخبراء الاستشارات الادارية فى الدول العربية ، عمان ، ٢١ - ٢٣ / ١٢ / ١٩٨٥ .

١٥- د . نجيب اسكندر ابراهيم ، الاستشارة الادارية فى المجتمع العربى " المنظمة العربية للعلوم الادارية ، كتيب رقم ٢٩٣ .

الرسائل العلمية

١ - محمد عبد المنعم ماهر ، " دور المراجعة الداخلية فى تقييم أداء الشركات الاجنبية والمشاركة العاملة فى قطاع انتاج البترول المصرى " ، رسالة مقدمة للحصول على درجة الزمالة فى العلوم الادارية (محاسبة) ، أكاديمية السادات للعلوم الادارية ، ١٩٩٨ .

المراجع الاجنبية

الكتب الاجنبية

- ١) Chambers, A.D., " Internal Auditing – Theory and Practice", Pitman Books Limited, London, ١٩٨١, PP. ٣٢٦ – ٣٤٥.
- ٢) Ferguson, C., " Concerning the Nature of Human Systems and the Consultant's Role", in Margulies, M., and Raia, A., (ed.), Organizational Development: Values, Process, and Technology, Mc Graw-Hill, N.Y., ١٩٧٢, PP. ١٠٧-١١١.
- ٣) Greiner, L.E., and Metzger, R.O., "Consulting to Management", Englewood Cliffs, N.J., Prentice-Hall, ١٩٨٣, P.٧.
- ٤) Kiger, J.E., and Scheiner, J.M., "Auditing", Houghton Mifflin Company, Boston, U.S.A., ١٩٩٤.

- ٥) Kubr, M., " Management Consulting – A Guide to the Profession", International Labour Office, Geneva, ١٩٩٣, P.٣.
- ٦) Lippitt, G., and Lippitt, R., "The Consulting Process in Action", La Jolla : University Associates, ١٩٧٨, PP. ٩٢- ٩٤.
- ٧) Meigs, W.B., & Larsen, E.J., "Principles of Auditing", R.D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, ١٩٦٩.
- ٨) Steele, F., "Consulting for Organizational Change", Amherst, M.A., University of Massachusetts Press, ١٩٧٥, P.٣.
- ٩) The Institute of Internal Auditors, "Statement of Responsibilities of the Internal Auditor", from Readings in Auditing, edited by Johnson, J.T., & Brassewx, J. H., South – Western Publishing Co., Ohio, U.S.A., ١٩٦٠, PP. ٣٢٢ – ٣٢٣.

الدوريات الأجنبية

- ١) The Institute of Internal Auditors, "Standards for the Professional Practice of internal Auditing ", Altamonte Springs, Florida, U.S.A., ٢٠٠١.
- ٢) Yates, E.J., " Internal Audit: A Managerial Control", the Internal Auditor, June ١٩٧٧, PP. ٣٥-٣٩.

