

حياد المراجع الداخلي في قطاع البترول الكويتي

د. صادق البسام *

د. إبراهيم شاذلي **

يهدف هذا البحث — كما يقول عنوانه — الى دراسة حياد المراجع الداخلي في قطاع البترول الكويتي — وقد دمننا الى القيام بهذا البحث الدور الهام الذي يمكن أن تلعبه المراجعة الداخلية في معاونة الادارة في القيام بوظائفها بكفاءة وفعالية ، حيث تتزايد أهمية وظيفة المراجعة الداخلية في منشآت الأعمال وغيرها في العالم الغربي وسائر انحاء العالم المتمدن . ونظرا لأن حياد المراجع الداخلي يعتبر من أهم العناصر التي يمكنها أن تؤدي الى نجاح وظيفة المراجعة الداخلية أو فشلها ، فقد تركّز بحثنا على مدى توافر عنصر الحياد Independence للمراجع الداخلي في قطاع البترول في الكويت .

وقد شملت الدراسة الميدانية مؤسسة البترول الكويتية وشركاتها الرئيسية الأربع .

وينقسم البحث الى ستة أقسام ، نوضح في القسم الأول أهمية البحث وأسباب القيام به ، ثم نناقش في القسم الثاني مفهوم حياد المراجع الداخلي . ونوضح في القسم الثالث مقاييس الحياد التي اخترناها كأساس للدراسة الميدانية وأسباب اختيارنا لها . كما نبين في القسم الرابع أساليب البحث الميداني ومجاليه ، ثم نعرض نتائجه في القسم الخامس . وأخيرا نقدم في القسم السادس خلاصة البحث والتوصيات التي نقترحها في ضوء كل ذلك .

أولا — أهمية البحث وأسباب القيام به

مما لا شك فيه أن قطاع البترول هو أهم القطاعات الاقتصادية في دولة الكويت ، فهو عصب الاقتصاد الكويتي ، حيث نجد أن هذا القطاع قد شكل في عام

- * رئيس قسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة والاقتصاد والعلوم السياسية جامعة الكويت .
- ** استاذ المحاسبة المساعد بكلية التجارة — جامعة حلوان بمصر ، وحاليا محارا لجامعة الكويت .

١٩٨٠ ما يعادل ٧٠ ٪ من اجمالي الناتج المحلي و٩٦ر٥ ٪ من اجمالي الإيرادات المقدرة بميزانية الدولة لعام ١٩٨١ — ١٩٨٢ ، (انظر الجدول رقم ١) .

جدول رقم (١)

إيرادات النفط والغاز بميزانية دولة الكويت

١٩٨٣/١٩٨٢		١٩٨٢/١٩٨١		الإيرادات بميزانية الدولة
٪	مليون دينار	٪	مليون دينار	
٩٢ر٥	٢٩٦٧	٩٦ر٥	٥٠٩٦٧	من النفط والغاز
٧ر٥	٢٣٩	٣ر٥	١٨٢ر٣	من مصادر أخرى
١٠٠	٣٢٠٦	١٠٠	٥٢٧٩	المجموع

المصدر : Quarterly Economic Review of Kuwait . Annual Supplement, 1982, The Economist Intelligence Unit, p. 9 .

وتعتبر الكويت من أولى دول منظمة الاقطار المصدرة للبترول التي قامت بتأميم قطاع البترول فيها .

أما المراجعة الداخلية Internal Auditing فهي المراجعة التي يقوم بها مراجعون يعملون بالمنشأة ذاتها ، وهي بذلك تختلف عن المراجعة الخارجية التي يقوم بها مراجعون مستقلون من خارج المنشأة . وتعتبر المراجعة الداخلية أقدم من المراجعة الخارجية إذ عرفت أول ما عرفت في مصر القديمة وبابل (١) . كما عرفت بريطانيا المراجعة الداخلية داخل الاقطاعات ابتداء من القرن الثاني عشر (٢) .

أما في العصور الحديثة فقد نشأت المراجعة الداخلية في بادئ أمرها داخل الإدارات المحاسبية والمالية في المشروعات ، وكان الشخص المسئول عن الحسابات هو الذي ينشئها — أو يطالب بإنشائها — لأنه في أشد الحاجة الى خدماتها لمراجعة الأعمال المحاسبية وزيادة ثقته في المعلومات التي يقدمها النظام المحاسبي .

ولم يكن للمراجع الداخلي في تلك الفترة وضعه السليم الذي يمكنه من أداء واجبه في انجاز عمله بكفاءة وفعالية ، إذ كان مجال عمله قاصرا على الإدارات المحاسبية والمالية ، بل كانت اختصاصاته في هذا المجال قاصرة على بعض الإجراءات الروتينية ، ولم يكن له حق الاطلاع الكامل على جميع الدفاتر والسجلات ، كما كانت وظيفته تقتصر على محاربة الغش والاختفاء ، وكان ينظر الى المراجعة

الداخلية على انها ادارة وقائية Protective فحسب ، ولم يكن أحد يتصور انه يمكن اعتبارها أداة بناء Constructive أيضا (٣) .

ولكن تطورا كبيرا لحق بالمراجعة الداخلية ، وأدى الى أن بدأ الكثيرون يدركون أهميتها كأداة من أهم الادوات اللازمة للمعاونة في ادارة المشروعات ذات الحجم الكبير . ويرجع الفضل في ذلك الى **مجمع المراجعين الداخليين** Institute of Internal Auditors الذي انشئ في الولايات المتحدة الامريكية عام ١٩٤١ وساهم في ابراز وظيفة المراجعة الداخلية وفي تطورها . وقد قام المجمع المذكور بنشاط علمي وعلمي بارز في هذا الصدد ، فأشرف على مجموعة كبيرة من البحوث في هذا المجال عن طريق لجنة خاصة كونها من بين أعضائه وبعض الاساتذة البارزين ، كما أصدر المجمع مجلة المراجع الداخلي The Internal Auditor وهي مجلة علمية مهنية/اكاديمية ، تتناول هذا الفرع بالدراسة والتحليل وعرض الخبرات المكتسبة . وكان من أهم أعمال المجمع المذكور التوصيات التي أصدرها عام ١٩٤٧ عن مسئوليات المراجع الداخلي ، وتم تعديلها ثلاث مرات في سنوات ١٩٥٧ و ١٩٧١ وأخيرا عام ١٩٨١ (٤) لتتشمى مع التطورات التي حدثت في مجال المهنة خلال هذه السنوات . كما أصدر المجمع كذلك دستورا لأداب وسلوك مهنة المراجعة الداخلية عام ١٩٦٨ (٥) ومعايير للاداء المهني عام ١٩٧٨ (٦) .

وبازدياد الحاجة الى خدمات المراجعة الداخلية بدأت أهمية المراجع الداخلي تتزايد ، وبدأ مجال عمله يتسع في المجالات المحاسبية والمالية ، بالإضافة الى مراجعة سائر النظام المحاسبي ونظام الادارة المالية بالمنشأة ، كما أصبح له حق الاطلاع الكامل على كافة مصادر المعلومات في هذه المجالات . ومن ناحية أخرى بدأت الادارة تدرك ان في الامكان الاستعانة بخدمات المراجع الداخلي في مجالات أخرى غير المجالات المحاسبية/المالية . ومن هنا برز مفهوم جديد وهام للمراجعة الداخلية مؤداه أنها أداة بناء تساعد ادارة المنشأة في جميع مجالات النشاط سواء كانت مجالات محاسبية ومالية أو لم تكن . ويتم ذلك كله عن طريق قيام المراجع الداخلي بتزويد الادارة بالتحليل والتقييم المناسب عن الانشطة التي يقوم بفحصها وتقييمها .

وقد أوضحت الدراسات والبحوث الميدانية التي أجراها مجمع المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة في اعوام ١٩٥١ و ١٩٥٧ و ١٩٦٨ و ١٩٧٩ ، أن هناك اتجاها واضحا في المنشآت التجارية والصناعية نحو توسيع نشاط المراجعة الداخلية وتحسين وضع المراجع الداخلي في الهيكل التنظيمي (٧) . وكذلك أوضحت اندراسات التي أجريت في بريطانيا ان مجال المراجعة الداخلية أخذ في الاتساع ، وان أهميتها أخذت في التزايد (٨) . وتشير الدلائل الى أن هذا الاتجاه نحو توسيع مجال عمل المراجع الداخلي وتزايد أهميته اتجاه عالمي (٩) .

وقد ترتب على كل ذلك أن أصبح هناك إطار علمي وعملي متطور للمراجعة الداخلية . وعقدت مؤتمرات علمية خاصة بها (١٠) . وبدأت المجلات العلمية تصدر عنها أعدادا خاصة (١١) . كما بدأت بعض الجامعات — وبصفة خاصة جامعة سيتي بلندن — تهتم بهذا الفرع اهتماما خاصا (١٢) . وبالإضافة الى كل ذلك فقد أصبحت هناك شهادة « مراجع داخلي قانوني » Certified Internal Auditor يمنحها مجمع المراجعين الداخليين لمن يجتازون امتحانات تأهيلية مكونة من أربعة أجزاء . وعقد أول امتحان في الولايات المتحدة الأمريكية عام ١٩٧٤ (١٣) .

ويتضح مما تقدم ان المراجعة الداخلية قد نمت نموا واضحا في السنوات الأخيرة ، واتسع مجال عملها ، وازدادت أهميتها ، كما تزايد اعتراف الادارات العليا للمنشآت بفائدتها . وقد دفعنا ذلك الى القيام بهذا البحث لمعرفة الوضع القائم لحياض المراجع الداخلي في أهم القطاعات الاقتصادية بدولة الكويت (قطاع البترول) في ضوء كل هذه التطورات العلمية والعملية ، ثم تقديم المقترحات التي يمكنها زيادة كفاءة وفعالية هذه الوظيفة .

ثانيا — مفهوم الحياد في المراجعة الداخلية

يقصد بحياد المراجع Auditor's Independence بصفة عامة عدم خضوع رأي المراجع وتوصياته لسلطان الأشخاص الذين يراجع أعمالهم .

ومعنى ذلك أن المراجع اذا كان يستطيع ان يقوم بفحص وتقييم الأعمال (التي يطلب منه فحصها وتقييمها) ثم يبدي رأيه عن هذه الأعمال وفقا لما يراه في ضوء تقديره المهني بطريقة موضوعية دون ان يخضع هذا الرأي لتأثير من الأشخاص الذين يراجع أعمالهم — فان المراجع يعتبر في هذه الحالة محايدا . ومقتضى ذلك ان الركن الأساسي في حياد المراجع هو « ذاته » . أو « اتجاهه الذهني » ؛ فهو يضمن تقريره ما يراه هو ، غير ملتفت الى سوى ذلك من المؤثرات والضغط ، وهذا يعني كونه محايدا . وكلما ازدادت درجة حياد المراجع كلما زادت الثقة في آرائه (١٤) .

غير أن الحكم على مدى سلامة ضمير المراجع أو اتجاهه الذهني يعتبر أمرا بالغ الصعوبة ، ونظرا لأهمية حياد المراجع الخارجي — وبخاصة في شركات المساهمة وغيرها من شركات الاموال — فقد لجأت التشريعات الى وضع مجموعة من القواعد لضمان حياد المراجع الخارجي ، أي لضمان عدم خضوعه لتأثير ادارات الشركات التي يقوم بمراجعتها .

وترجع أهمية حياد المراجع الخارجي في شركات الاموال الى أن المراجع يعتبر رقبيا على الادارة نيابة عن المساهمين ، حيث تتميز هذه الشركات بانفصال ملكية الشركة عن ادارتها ، واستقلال هذه الادارة بادارة اموال الملاك (المساهمين) نيابة عنهم . فبالرغم من أن حق الرقابة والاشراف على أعمال الادارة مقرر قانونا للمساهمين ومسلم به فقها وقضاء — فانه من حيث نطاقه وسبل مباشرته محدود النطاق . وذلك لأن المساهمين لا يستطيعون لضخامة عددهم التدخل في الاعمال التفصيلية للشركة ، كما أن تنوع ثقافتهم (أو انعدامها عند البعض) يجعل القيام بهذه المهمة أمرا عسيرا . لذلك أصبح المساهمون يحكمون على نتائج أعمال شركتهم من خلال التقارير والقوائم المالية المنشورة التي تقدمها لهم الادارة ، والتي تشمل عادة الميزانية وحساب الأرباح والخسائر . ومن هنا برزت الحاجة الى الاستعانة بأداة مهنية لها من الكفاءة ما يمكنها من فحص أعمال الشركة وبث الطمأنينة في نفوس المساهمين ، ولذلك أصبح المساهمون يختارون مراجعا خارجيا (مراقب حسابات) يراجع حسابات الشركة وقوائمها المالية المنشورة ويبيدي رأيه في مدى صحة وسلامة هذه القوائم (١٥) .

ويعرض المراجع الخارجي رأيه في شكل تقرير مراجعة يقدم للمساهمين ويتم نشره عادة . وفي حالة خلو تقرير المراجع من أي تحفظات جوهرية وايضاحه لسلامة هذه القوائم المالية وصحة تمثيلها لنتائج الأعمال والمركز المالي — فان ذلك يؤدي الى دعم الثقة في هذه المعلومات المنشورة . ولا شك في أن حياد المراجع الخارجي وعدم خضوعه لتأثير ادارة المنشأة يزيد من ثقة المساهمين في رأيه الموضح بتقريره .

وقد أصبحت تشريعات معظم الدول تتضمن نصوصا تقضي بضرورة تعيين مراجع خارجي أو أكثر لمراجعة حسابات شركة المساهمة ثم تقديم تقرير للجمعية العامة للمساهمين بنتيجة مراجعته لقوائم نتائج الأعمال والمركز المالي ورأيه فيما اذا كانت تمثل المركز المالي ونتائج الأعمال تمثيلا عادلا وصادقا . كما اهتمت هذه التشريعات بوضع النصوص التي تكفل حياد المراجع الخارجي ، واهتمت بهذا الحياد أيضا بورصات الأوراق المالية وبصفة خاصة لجنة بورصة الأوراق المالية بالولايات المتحدة SEC ، وذلك لضمان صحة وسلامة القوائم المالية الخاصة بالشركات التي تباع أسهمها عن طريقها ، كما اهتمت به المنظمات المهنية باعتباره عنصرا هاما من « آداب وسلوك المهنة » (١٦) .

ويلاحظ أنه في حين اعتبر الحياد أساسا « مسألة ضمير » أو « اتجاه ذهني » فقد وضعت مجموعة من القواعد العملية للحياد سماها البعض « مظاهر الحياد » Appearance of Independence (١٧) وتتضمنها بصفة أساسية تشريعات الشركات وبورصات الأوراق المالية وبعض التوصيات المهنية . **وهن أهم هذه القواعد عدم تعيين المراجع الخارجي لشركات الأموال بواسطة ادارة المشروع**

التي يراجع أعمالها وكذلك عدم قيام هذه الإدارة بتحديد أتعابه أو عزله ، حيث يتم كل ذلك في شركات المساهمة بواسطة الجمعية العامة للمساهمين ، وكذلك عدم وجود صلات قرابة معينة مع القائمين بإدارة المشروع موضع المراجعة . كما تشمل هذه القواعد اشتراط عدم وجود مصالح مالية للمراجع في المشروع أو تحت تحكم ادارته بحيث يشكل اداة ضغط عليه . وعدم قيام المراجع بأى عمل يعرضه لضغط الإدارة مثل الجمع بين وظيفة بالشركة أو عمل استشاري دائم بها وبين مراقبة حساباتها (مراجع خارجي) . . . الخ . وقد أثارت بعض الأعمال جدلا كبيرا من حيث مدى اعتبارها انتقاصا من حياد المراجع ، ومن أمثلة ذلك قيام مكتب المراجعة بأعمال الاستشارات الادارية وتقديم اقرارات الضرائب لنفس الشركة التي يتولى نفس المكتب مراقبة حساباتها بصفته « مراجعا خارجيا » ، حيث يترتب على هذه الأعمال حصوله على أتعاب « مالية » من إدارة الشركة قد تؤثر على حياده (١٨) .

ويلاحظ أن معظم القواعد المنظمة لحياد المراجع الخارجي قد تركزت حول العلاقة بين « المراجع الخارجي » وبين « إدارة المشروع » في شركات الأموال باعتباره رقبيا على الإدارة بتكليف من المساهمين ، وبالتالي فإن حياده سيمكّنه من ممارسة هذه الرقابة بموضوعية دون الخضوع لضغط الإدارة أو التأثير بنفوذها . أما في الحالات التي لا تكون فيها الإدارة منفصلة عن الملكية — كما في حالة المنشآت الفردية وشركات التضامن — فإن حياد المراجع بهذا المفهوم لا تكون له نفس الأهمية ، لأنه يعمل هنا بتكليف من المالك / المدير ولحسابه . ولكن إذا كان المراجع الخارجي مكفأ بفحص أعمال بعض العاملين بالمشروع لتقديم تقرير عنها الى المالك / المدير فإن درجة أكبر من الحياد تعتبر مرغوبا فيها .

وقد اعتبر بعض الكتاب ان المراجعة الخارجية هي « المراجعة المحايدة » Independent Audits (١٩) مما قد يؤدي الى اعتبار أن المراجعات الأخرى « الداخلية » لا تعتبر محايدة . ولعل هذا المفهوم يكتسب صحيا اذا تصورنا ان الحياد هو علاقة بين المراجع وبين إدارة المشروع . ففي هذه الحالة فإن المراجع الداخلي لا يمكن أن يكون محايدا ، حيث انه موظف بالمشروع يخضع لسلطان ادارته . ولكن الحياد في الواقع هو علاقة بين المراجع وبين « الأشخاص الذين يراجع أعمالهم » . فمن الواضح أن المراجع الداخلي يجب أن يكون محايدا بالنسبة لهؤلاء الأشخاص لأنه سيفحص أعمالهم وقيمتها ثم يبين نتيجة هذا الفحص والتقييم في تقريره الذي يرفعه عادة الى الإدارة العليا .

وقد اهتم مجمع المراجعين الداخليين بابرار صفة الحياد في وصفه للمراجعة الداخلية حيث اعتبرها في جميع تعاريفه « نشاطا محايدا » وعرف المراجعة الداخلية في توصياته الأخيرة كما يلي :

« المراجعة الداخلية هي النشاط التقييمي المحايد داخل المنشأة لخدمته المنشأة . فهي نظام رقابي يعمل عن طريق فحص وتقييم فعالية وكفاية نظم الرقابة الأخرى » (٢٠) .

وتعتبر المراجعة الداخلية أحد نظم « الرقابة الادارية » داخل المشروع التي تنشئها ادارته العليا بقصد معاونتها في القيام بوظائفها . وتتولى المراجعة الداخلية فحص وتقييم أعمال الأنشطة التي تكلف بفحصها وتقييمها ، ثم ترفع تقريرها بنتيجة الفحص والتقييم عادة الى الإدارة العليا للمشروع (مجلس الادارة — المدير العام ... الخ) . ويشمل تقرير المراجعة عادة مقترحات وتوصيات المراجع الداخلي بشأن الأنشطة التي راجعها .

وبذلك فان الهدف الأساسي للمراجعة الداخلية هو مساعدة الإدارة في القيام بوظائفها على اكمل وجه ، وذلك عن طريق تزويدها بالتحليل والتقييم المناسب عن الأنشطة التي يتم مراجعتها . ويتم تحقيق هذا الهدف الشامل عن طريق مجموعة من الأعمال تشمل على سبيل المثال :

- ١ — فحص وتقييم مدى سلامة وكفاية نظم الرقابة المحاسبية والمالية وغيرها من نظم الرقابة المطبقة بالمشروع .
- ٢ — التأكد من الالتزام بالخطط والسياسات والاجراءات الادارية الموضوعه .
- ٣ — التأكد من حماية أصول المنشأة من السرقة والاختلاس والغش والأخطاء .
- ٤ — التأكد من صحة وسلامة المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات الاداري بالمنشأة .
- ٥ — تقييم كفاءة الاداء فيما يتعلق بالمهام التي كلف العاملون القيام بها .
- ٦ — تقديم التوصيات اللازمة لتحسين الخطط والنظم والسياسات والاجراءات .

ومن هذا العرض المختصر لعمل المراجع الداخلي تتضح أهمية حياده وعدم خضوعه لسلطان الأشخاص الذين يراجع أعمالهم . ولذلك فان مجمع المراجعين الداخليين — الى جانب اهتمامه بالتركيز على صفة الحياد في تعريفه للمراجعة الداخلية — قد اهتم أيضا في نفس التوصيات بايضاح مفهوم الحياد . فاعتبر أن « المراجع الداخلي » يجب أن يكون محايدا عن الأنشطة التي يراجعها . كما بين أن المراجع الداخلي يعتبر محايدا اذا أدى وظيفته بمنتهى الحرية والموضوعية . وان هذا الحياد يمكنه من اصدار احكام غير متحيزة وعادلة . ثم أوضح أن **حياد المراجع الداخلي يمكن تحقيقه عن طريق ما يلي :**

(١) يجب أن يكون المركز التنظيمي للمراجع الداخلي في وضع يمكنه من أن تغطي أعماله مجالا عريضا ، ومما يمكن توصيات ونتائج المراجعة من أن تكون محل

نظر سليم ، وبحيث تقدم الى سلطة ادارية مناسبة في المشروع تستطيع اتخاذ القرار المناسب المترتب عليها .

(٢) يجب أن يكون المراجع الداخلي موضوعيا ، بحيث يكون له اتجاه ذهني سليم ، واقتناع مخلص بصحة ما يصل اليه . ولذلك يجب الا يقوم المراجع الداخلي بأى عمل من الأعمال التنفيذية التي يقوم بفحصها .

ويشير بعض المراجعين الداخليين الى أن المراجعة الداخلية تتمتع بصفة الحياد ، بعكس بعض الظنون الخاطئة والتطبيقات ، وأن المراجع الداخلي يجب أن يكون موضوعيا كي يصبح محايدا . وأن مظاهر الحياد يجب أن تكون متوافرة لديه حتى يراه الغير على أنه محايد وتزداد ثقتهم به (٢١) . كما يتفق الكتاب على أن الحياد هو عنصر أساسي للمراجعة الداخلية (٢٢) .

ثالثا - المظاهر العملية لحياد المراجع الداخلي

نخلص مما تقدم الى ان حياد المراجع الداخلي يعني عدم خضوع المراجع لسلطان وتأثير الأشخاص الذين يراجع أعمالهم بما يعوقه عن أداء عمله بطريقة سليمة أو ايصاح نتيجته بشكل واف . وان هذا الحياد هو أساسا مسألة ضمير أو اتجاه ذهني . غير أن التشريعات قد وضعت مجموعة قواعد لحياد المراجع الخارجي نظرا لأنه يمارس وظيفة اجتماعية في شركات الاموال حيث ينوب عن المساهمين في الرقابة على أعمال ادارة الشركة التي تدير اموال المساهمين . هذه القواعد هي « مظاهر حياد المراجع » لأن الحياد أساسا مسألة ذهنية في حين أن توافر الحياد وفقا لهذه المظاهر يعني وجود قرينة تدل على توافر هذا الحياد . فهي في الواقع مقاييس عملية ظاهرة للحياد .

أما بالنسبة للمراجعة الداخلية فان أهمية الحياد تنبع من أن المراجع الداخلي المحايد يؤدي وظيفته الهامة بقدر أكبر من الكفاءة والفعالية . وليست هناك قواعد قانونية ملزمة مثل المراجعة الخارجية . وبذلك فان حياد المراجع الداخلي مسألة داخلية مدروكة لما تراه ادارة المنشأة . غير أن هناك مجموعة توصيات أصدرها مجمع المراجعين الداخليين في هذا الصدد وهي « توصيات مرشدة » وليست ملزمة في ضوء ما تقدم . وقد تناولت توصيات المجمع الخاصة بمسؤوليات المراجع الداخلي (٢٣) جانبين أساسيين من مظاهر حياد المراجع الداخلي هما الوضع التنظيمي والموضوعية وفقا لما تقدم .

كما أوضح المجمع بتفصيل أكبر القواعد التفصيلية التي يراها في ظل هذين الجانبين الأساسيين . وقد أورد ذلك الايضاح المفصل في معايير الاداء التي وضعها في عام ١٩٧٨ وشملت ما يلي :

(١) من حيث المركز التنظيمي للمراجع الداخلي :

يجب أن يحصل المراجع الداخلي على ثقة ودعم الإدارة العليا (بما في ذلك مجلس الإدارة) حتى يمكنه أن يحصل على تعاون الأشخاص المراجعة أعمالهم ، وحتى يمكنه أداء عمله دون تدخل من الغير ، ويكون ذلك عن طريق مركز تنظيمي في المنشأة يسمح له بأداء عمله بطريقة سليمة . ويراعى ما يلي :

١ — أن يكون مدير المراجعة الداخلية مسئولاً أمام شخص في المنشأة له من السلطة ما يكفل أن تكون توصيات المراجعة محل نظر سليم حتى يمكن مراعاتها ووضعها موضع التنفيذ .

ب — يجب أن يكون لمدير المراجعة الداخلية خط اتصال مباشر مع مجلس الإدارة .
ج — يساعد اعتماد مجلس الإدارة لتعيين أو تغيير مدير المراجعة الداخلية على دعم هذا الحياد .

د — يجب أن يكون هناك مستند رسمي يوضح به سلطة ومسئولية إدارة المراجعة الداخلية . على أن يوضح به ما يلي :

— وضع إدارة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي .

— حق المراجع الداخلي في الاطلاع على كافة المستندات والسجلات والاتصال بالأفراد وفحص الممتلكات والحصول على المعلومات اللازمة . .
الخ .

— وصف مجال المراجعة الداخلية ومداه .

هـ — يجب أن يقدم مدير المراجعة الداخلية تقرير نشاط سنوي الى مجلس الإدارة .

(٢) من حيث الموضوعية :

يجب أن يكون المراجع الداخلي موضوعياً في أدائه لمهام وظيفته ويراعى بصفة خاصة ما يلي :

١ — مراعاة تكليف المراجعين بأعمال المراجعة الداخلية في المجالات التي لا تكون بينهم وبين المسؤولين عن الأعمال المراجعة احتمالات خلافات شخصية أو تحيزات لصالحهم أو ضدهم .

ب — يجب على المراجع الداخلي أن يوضح لمدير المراجعة أى احتمالات نقص حياد نتيجة تعامله مع الأشخاص المكلف بمراجعة أعمالهم . وفي هذه الحالة على مدير المراجعة الداخلية أن يكلف المراجع بعمل في مجال آخر ، بعيد عن هؤلاء الأشخاص .

ج — يجب على مدير المراجعة أن يعمل على تغيير المجال الذي يعمل فيه المراجعون الداخليون دوريا كلما امكن ذلك .

د — ينبغي ألا يتولى المراجعون أى أعمال تنفيذية . وفي حالة نقل شخص الى ادارة المراجعة الداخلية فينبغي عدم قيامه بمراجعة أعمال الجهة التي كان يعمل بها الا بعد انقضاء فترة زمنية مناسبة .

هـ — يجب أن يقوم المراجع الداخلي بعرض نتائج مراجعته على الأشخاص المراجعة أعمالهم قبل تقديم تقريره النهائي ، تجنباً لحدوث أى لبس ، وضماناً للموضوعية .

و — لا يتأثر حياد المراجع الداخلي اذا أوصى باستخدام معايير رقابية معينة للنظم أو اذا فحص الاجراءات وعلق عليها قبل تنفيذها . غير أن تصميم النظم وتنفيذها لا يعتبر من وظائف المراجعة (٢٤) .

ويلاحظ أن معايير الاداء قد أوضحت « مظاهر حياد المراجع » تفصيلا . وهذا التوسع في تفسير جانبي الحياد ووضع قواعد أكثر تفصيلا لهما تمثل مظاهر عملية ، يعتبر تطورا جديدا في توصيات مجمع المراجعين الداخليين . حيث كانت التوصيات السابقة تكتفي بابرار جانبي الموضوعية والمركز التنظيمي باختصار (٢٥) . وقد تأثر المجمع في هذا الصدد بالبحوث التي اجريت في السنين الأخيرة في هذا الصدد ، كما تأثر أيضا بالمعايير القانونية الخاصة بحياد المراجع الخارجي .

وفي دراستنا الميدانية الموضحة في الأجزاء التالية من هذا البحث نتعرض لدراسة « مظاهر حياد المراجع الداخلي » . وقد اخترنا المظاهر التالية لدراستها :

(١) من حيث الوضع التنظيمي :

أ — وضع المراجع الداخلي في الهيكل التنظيمي للمنشأة .

ب — خط الاتصال بين المراجع الداخلي والادارة العليا .

ج — تقنين سلطة المراجعة الداخلية واعتماد تعيين المراجع ونقله .

د — تقارير المراجعة .

ويلاحظ اننا التزمنا الى حد كبير بالمعايير التي أوضحها مجمع المراجعين الداخليين في معايير أدائه بهذا الشأن . وقد بين شاهين في دراسة ميدانية سابقة بالصناعة البريطانية ان هناك ارتباطا موجبا بين ارتفاع المركز التنظيمي للمراجع

الداخلي وبين تصوره لأهميته وسلطته في المنشأة . بحيث تكون الأهمية أكبر كلما ارتفع مركزه في التنظيم (٢٦) .

وبعد ذلك بعدة سنوات اثبت رشاد عبد الخالق ومجموعة من زملائه عن طريق تجربة معملية — شارك فيها مجموعة من المحاسبين القانونيين الأول في الولايات المتحدة الامريكية — ان المركز التنظيمي للمراجع الداخلي (السلطة التي يرفع اليها تقاريره) يعتبر أهم العوامل التي يأخذها المراجع الخارجي فـسي الحسبان عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية وتخطيطه لبرنامج مراجعته (٢٧) . ثم يخلص رشاد وزملاؤه الى ان نتائج التجربة تؤكد مرة أخرى أهمية الحياد حيث تعكس هذه النتيجة اعتقاد المراجع الخارجي بأن المراجع الداخلي المحايد يزيد من درجة كفاءة نظام الرقابة الداخلية (٢٨) .

أما بالنسبة لتقرير المراجع الداخلي فقد روعى أيضا دراسة مدى موضوعية التقرير في بعض المجالات (كما سنوضح في الفقرة التالية) .

(٢) من حيث الموضوعية :

تناولت الدراسة الجوانب التالية :

- أ — مدى مشاركة المراجع الداخلي في الأعمال التنفيذية .
- ب — مدى توازن المراجع الداخلي في تقييمه للأنشطة التي يراجعها .
- ج — التأهيل العلمي والعلمي .

ويلاحظ انه فيما عدا العنصر (أ) فان العنصرين الآخرين يختلفان عن معايير الأداء ، وقد رأينا اضافتهما واعتبارهما من المقاييس الهامة للموضوعية لما يلي :

— اثبتت عدة دراسات ميدانية سابقة في هذا الصدد أن الأشخاص المراجعة أعمالهم ما زالوا ينظرون الى المراجع الداخلي على أنه الى حد كبير رجل بوليس يتعتب أخطاءهم ويتصيدا ، وأن تقاريره لا تتضمن في حالات كثيرة سوى الأخطاء التي تكشف (٢٩) . ولا شك في أن هذا يعتبر تحيزا في غير صالح الأشخاص المراجعة أعمالهم حيث يركز التقرير على الأخطاء دون المحاسن .

— يساعد التأهيل العلمي والعلمي على توافر نوع من الموضوعية في التقييم ، فالشخص المؤهل تأهيلا علميا وعلميا كفاء من الناحية المهنية ، ويشعر ان لديه التزاما أدبيا بأداء عمله بموضوعية . وقد اعتبر ماوتز وشرف أن هذا النوع من الحياد يمثل بالنسبة للمراجع الخارجي — أسمياه حيادا مهنيًا — Profession - Independenco واعتبرا ان المراجع ملتزم مهنيًا بأن يعمل

بموضوعية حفاظا على صورته أمام المجتمع ، وان المراجعين كمهنة ملتزمون بهذه الموضوعية حفاظا على صورة « المهنة » أمام الغير (٣٠) . ونعتقد أن هذا المفهوم ينطبق أيضا على المراجع الداخلي ، فالمراجع الداخلي إذا كان مؤهلا تأهيلا علميا وافيا ، وذا خبرة علمية مناسبة ، يكون أكثر موضوعية وحرصا على أداء عمله بموضوعية تحفظ صورته المهنية متكاملة أمام نفسه وأمام الغير .

رابعاً - أساليب البحث الميداني ومجالاته

نوضح في الجزء الأول من هذا القسم المجال الذي يشملته البحث والفترة الزمنية التي أجري خلالها ، حتى يمكن للقارئ عند تعميمه لنتائج البحث أن يراعى هذه الحدود . ثم نبين في الجزء الثاني الأساليب المستخدمة في جميع البيانات الخاصة بالبحث (القرائن الميدانية) .

(١) مجال البحث :

شملت الدراسة الميدانية مؤسسة البترول الكويتية وشركاتها الرئيسية الأربع . وبذلك فإن الدراسة شملت جميع الوحدات المكونة لقطاع البترول عند تأسيس مؤسسة البترول الكويتية وفقا للمرسوم بقانون رقم ٦ لسنة ١٩٨٠ (الصادر في ٢١ يناير ١٩٨٠) . وتشمل هذه الوحدات - الى جانب مؤسسة البترول نفسها - الشركات التالية :

أ - شركة البترول الوطنية الكويتية .

ب - شركة نفط الكويت .

ج - شركة صناعة الكيماويات البترولية .

د - شركة ناقلات النفط الكويتية .

وقد حافظت هذه الشركات بعد أن آلت ملكيتها الى الدولة على شخصياتها المعنوية المستقلة كمراكز تشغيلية لها ميزانيات مستقلة منفصلة عن المؤسسة .

غير أن الدراسة لم تشمل الشركات الثلاث التالية التي آلت ملكيتها الى المؤسسة بعد تأسيسها وهي :

أ - الشركة الكويتية الدولية للاستثمارات البترولية ، التي أنشأتها المؤسسة في عام ١٩٨٠ .

ب - الشركة الكويتية للاستكشاف البترولي عبر البحار .

ج - شركة سنتافي الأمريكية التي اشترتها المؤسسة مقابل ٢٥ بليون دولار .
ولم تشمل الدراسة هذه الشركات الثلاث الأخيرة لوقوع معظم أنشطتها خارج الكويت في أماكن لم نستطع زيارتها .
وبذلك فقد شملت الدراسة المؤسسة وشركاتها الرئيسية الأربع . وسوف نطلق على كل من هذه الوحدات الخمس فيما يلي اسم « وحدة » وبذلك يشمل انبحث خمس وحدات . ويوضح الجدول رقم (٢) بيانا برؤوس أموال هذه الوحدات ومجالات نشاطها الرئيسية .

جدول رقم (٢)
الوحدات التي شملتها الدراسة

م	اسم الوحدة	رأس مالها (بالمليون دينار) في ديسمبر ١٩٨١	أنشطتها الرئيسية
١	مؤسسة البترول الكويتية	١٠٠٠ (زيد أخيراً الى ٢٥٠٠)	أ - القيام بكافة الأعمال المتعلقة بصناعات البترول والمواد الهيدروكربونية بصفة عامة في كافة مراحلها وبالصناعات المتفرعة من هذه الصناعات أو المرتبطة أو المتعلقة أو المكملة لها في الكويت والخارج . ب - تسويق النفط الخام والغاز العائد للدولة . ج - تسويق المنتجات البترولية المكررة والغاز المسيل والمنتجات البتروكيمياوية .
٢	شركة البترول الوطنية الكويتية	٤٠	أعمال التكرير للسوق المحلي وتلبية احتياجاته من المحروقات المختلفة .
٣	شركة نفط الكويت	٣٤٩	انتاج النفط الخام .

← تابع جدول (٢)

٢	اسم الوحدة	رأس مالها (بالمليون دينار) في ديسمبر ١٩٨١	أنشطتها الرئيسية
٤	شركة صناعة الكيمياويات البترولية	١٠٠	صناعة الأسمدة والبتروكيماويات
٥	شركة ناقلات النفط الكويتية	٢٠٠	نقل النفط الخام والغاز المسال عن طريق بواخرها .

وتعتبر المؤسسة بمثابة هيئة قابضة تمتلك هذه الشركات ، وتدار المؤسسة من قبل مجلس إدارة مكون من ممثلين عن الشركات التي تمتلك المؤسسة رأسمالها بالكامل بالإضافة الى مديري ادارتي التخطيط والتسويق اللتين أنشئنا ضمن التنظيم المركزي للمؤسسة . ويرأس وزير النفط مجلس إدارة المؤسسة ويكون لهذا المجلس اختصاصات الجمعية التأسيسية والجمعية العامة العادية للمساهمين التي تقررها أحكام قانون الشركات التجارية . ويقوم المجلس الأعلى للبترول بتولي اختصاصات الجمعية العامة غير العادية بالنسبة لها .

وقد تم جمع البيانات الميدانية وفقا لما هو موضح فيما يلي « أساليب البحث » خلال الفترة من نوفمبر ١٩٨٢ الى مايو ١٩٨٣ وتمثل نتائج البحث الموضحة في القسم الخامس من هذا البحث الوضع القائم فعلا خلال هذه الفترة .

(٢) أساليب البحث :

تم جمع البيانات الميدانية الخاصة بهذه الدراسة باستخدام أسلوبين :

١ - المقابلة Interview

كان الأسلوب الرئيسي المستخدم في جمع البيانات هو أسلوب المقابلة . حيث تمت مقابلات مع رؤساء المراجعة الداخلية في جميع الوحدات محل الدراسة ، وذلك فيما عدا وحدة واحدة منها تبين أنه لا توجد بها في الوقت الحالي إدارة للمراجعة الداخلية . وقد تمت المقابلة مع المدير المالي لهذه الوحدة الذي أوضح لنا أن الوحدة تدرك أهمية وظيفة المراجعة الداخلية (التدقيق الداخلي) وأنها بصدد تعيين رئيس للمراجعة الداخلية ومجموعة من المراجعين الداخليين ، وأن للمراجعة الداخلية دورا مرسوما في الخريطة التنظيمية والهيكل التنظيمي للوحدة .

كما تمت مقابلات أخرى مع بعض المديرين الماليين .

ويوضح الجدول رقم (٣) بيانا بالأشخاص الذين تمت مقابلتهم .

جدول رقم (٣)
الأشخاص الذين تمت مقابلتهم

اسم الوظيفة	عدد الأفراد
مدير مالي	٣
رئيس المدققين (المراجعين) الداخليين	٣
مراجع اداري (رئيس مراجعة داخلية)	١
مساعد رئيس المدققين الداخليين	١

وقد اشتملت المقابلات على اسئلة مطلوب لها اجابات محددة ، واسئلة مفتوحة . كما تراوحت مدد المقابلات ما بين ثلاث وخمس ساعات في المقابلة ، وفي بعض الحالات تمت اكثر من مقابلة مع نفس الشخص .

ب - دراسة اللوائح والقرارات التنظيمية :

الى جانب الاجابات التي تم الحصول عليها خلال المقابلات ، قام هؤلاء الأشخاص مشكورين بموافاتنا بمجموعة من الكتيبات الشاملة لقواعد وخرائط التنظيم واللوائح والقرارات الخاصة بموضوع البحث .

خامسا : نتائج الدراسة الميدانية

اسفرت الدراسة الميدانية عن النتائج التالية الخاصة بالعناصر موضوع الدراسة :

١ (المركز التنظيمي للمراجعة الداخلية :

يوضح الجدول رقم (٤) السلطة التي يتبعها رئيس (مدير) المراجعة الداخلية . ويقصد بهذه السلطة الرئيس المباشر الذي يتبعه رئيس المراجعة الداخلية . وقد شمل الجدول جميع الوحدات المشتركة في الدراسة بما في ذلك الوحدة التي لا توجد بها ادارة للمراجعة الداخلية نظرا لان للمراجعة الداخلية في

هذه الوحدة مكانا في الخريطة التنظيمية كما ان سلطاتها واختصاصاتها موضحة في تنظيم هذه الوحدة .

جدول رقم (٤)
الوضع التنظيمي للمراجعة الداخلية

النسبة المئوية	عدد الوحدات	السلطة التي يتبعها مدير المراجعة الداخلية (الرئاسة المباشرة)
٤٠ ٪	٢	رئيس مجلس الادارة رئيس مجلس الادارة (فنيا) ومدير الشؤون المالية
٢٠ ٪	١	والادارية (اداريا)
٢٠ ٪	١	مدير الخدمات الادارية
٢٠ ٪	١	المساعد التنفيذي للعضو المنتدب للشؤون المالية
١٠٠ ٪	٥	

ويشير الجدول رقم (٤) الى ان المراجعة الداخلية تتمتع بوضع قوي في قطاع البترول الكويتي حيث تتبع رئيس مجلس الادارة مباشرة في ٤٠ ٪ من الحالات . كما تتبع رئيس مجلس الادارة فنيا في ٦٠ ٪ من الحالات . غير انه يلاحظ انه في احدى الوحدات (٢٠ ٪) فان رئيس المراجعة الداخلية يتبع رئيس مجلس الادارة فنيا ومدير الشؤون المالية والادارية (اداريا) . . . وهو في هذه الحالة يعتبر سلطة ادنى من مدير الشؤون المالية والادارية حيث يتبعه (اداريا) . وبالتالي فان المراجع الداخلي لا يعتبر محايدا بالنسبة لرئيسه مدير الشؤون المالية والادارية .

وبذلك نجد ان المراجع الداخلي يتبع أعلى سلطة ادارية في الوحدة في ٤٠ ٪ من الحالات . اما في بقية الحالات (٦٠ ٪) فانه يتبع مستويات ادارية مرتفعة غير انها ليست أعلى سلطة ادارية . وبالتالي فانه يعتبر في وضع أضعف منه في الوحدات الأخرى التي تتبع رئيس مجلس الادارة مباشرة . كما انه يعتبر غير محايد بالنسبة لهذه السلطات التي ترأسه . وبالرغم من هذا القصور المحتمل بالنسبة لهذه الوحدات الثلاث الممثلة لنسبة ٦٠ ٪ من الوحدات محل الدراسة ، فانه يمكن القول بان المراجع الداخلي في وضع متميز في قطاع البترول الكويتي لما يلي :

١ — يعتبر الوضع التنظيمي للمراجع الداخلي في قطاع البترول الكويتي من حيث مستوى السلطة التي يتبعها رئيس المراجعة الداخلية أفضل من الوضع في المنشآت البريطانية . ففي المنشآت البريطانية مثلا نجد ان ١٠.٧ ٪ من المنشآت هي التي يرأس فيها المدير العام أو سلطة أعلى مدير المراجعة الداخلية مباشرة (٣١) وذلك بالمقارنة بنسبة ٤.٠ ٪ في قطاع البترول الكويتي . في حين نجد ان المركز التنظيمي في الولايات المتحدة الأمريكية أعلى حيث بلغت نسبة الشركات التي تتمثل فيها الرئاسة المباشرة للمراجع الداخلي في سلطة توازي المدير العام أو أعلى ١٤ ٪ عام ١٩٥٧ ارتفعت الى ٤٧ ٪ عام ١٩٦٨ وزادت على ٥.٠ ٪ في السنوات الأخيرة . ومع ذلك فاننا نجد ان نسبة كبيرة من الشركات تعتبر رئيس المراجعة فيها مرؤوسا لمدير الحسابات أو من هم في مستواه (٣٢) .

٢ — نظرا لأن الحياد هو أساسا علاقة بين المراجع والاشخاص المراجعة أعمالهم فانه من المهم تحديد مستويات هؤلاء الاشخاص . فاذا كان الاشخاص المراجعة أعمالهم في مستوى تنظيمي أقل ممن يرأسون المراجع الداخلي كان مظهر الحياد سليما . ويوضح الجدول رقم (٥) المستويات الادارية

جدول رقم (٥)
الأشخاص الذين تراجع أعمالهم بواسطة المراجعة الداخلية

النسبة المئوية	عدد (**) الوحدات	المستوى الاداري الذي تراجع أعماله (*)
٢٥ ٪	١	الادارة العليا (بتصريح منها لمعاونتها في حل بعض المشاكل)
١٠٠ ٪	٤	المستويات العليا من الادارة الوسطى
١٠٠ ٪	٤	المستويات الدنيا من الادارة الوسطى
١٠٠ ٪	٤	الادارة الدنيا

(*) عرفت المستويات الادارية هنا وفقا للمفهوم التالي :

- (أ) الادارة العليا : رئيس مجلس الادارة — المدير العام — أعضاء مجلس الادارة .
 - (ب) المستويات العليا من الادارة الوسطى : رؤساء القطاعات او الادارات او الاقسام الرئيسية .
 - (ج) المستويات الدنيا من الادارة الوسطى : رؤساء الاقسام .
 - (د) الادارة الدنيا : رؤساء العمال ومن في مستواهم .
- (**) احدى الوحدات لا توجد بها وظيفة المراجعة الداخلية وفقا لما سبق ايضاحه . ولذلك فهي مستبعدة من هذا الجدول .

للاشخاص الذين تراجع أعمالهم بواسطة المراجعة الداخلية . ومنه يتضح أن هؤلاء الاشخاص في مستويات ادارية اقل من السلطة التي ترأس المراجع الداخلي . وفي حالة واحدة أوضح مدير المراجعة انه تراجع أعمال الادارة العليا ، غير أنه تبين في الواقع ان هذه المراجعة تتم لصالح الادارة العليا وليست مراجعة عليها . أي أن المراجع هنا لا يقوم بتقييم أعمال الادارة العليا نفسها ولكنه يعاونها في مراجعة أعمال رؤوسيتها في قطاع نشاطها .

وبذلك نجد أن المراجع الداخلي يتمتع بمركز تنظيمي قوي الى حد كبير في قطاع البترول ، كما تبين أن اعتماد تعيين المراجع الداخلي يكون عادة بواسطة أعلى السلطات . وبالإضافة الى ذلك فسلطات المراجعة الداخلية واضحة ومحددة بقرارات في معظم الوحدات . وفي غيرها من الوحدات يجري اعداد قرارات ، على وشك الصدور في هذا الصدد .

(ب) المشاركة في الاعمال التنفيذية :

مما تقدم يتبين أن مجمع المراجعين الداخليين قد راعى في جميع توصياته النص على أن اشترك المراجع الداخلي في أي عمل تنفيذي من الأعمال التي يقوم بمراجعتها يعتبر مخرلاً بحياده . ولعل التركيز على تأكيد ذلك يرجع الى السببين التاليين :

- ١ — من المنطقي أن الشخص الذي يقوم بأداء عمل ما من الصعب عليه بعد ذلك أن يراجع نفسه ثم يبين أخطاءه لرؤسائه طالبا تعديلها .
 - ٢ — شاب المراجعة الداخلية في أول الامر هذا النقص في الحياد عندما كان المراجع الداخلي عادة يستدعى للمعاونة في انجاز الأعمال المحاسبية والمالية ، غير أن هذا الوضع أصبح نادر الحدوث الآن .
- ويبين الجدول رقم (٦) الوضع بالنسبة للمشاركة في الأعمال التنفيذية بالنسبة لوحدات قطاع البترول الكويتي محل الدراسة .

ويشير الجدول رقم (٦) الى أن هذه القاعدة مراعاة في جميع الوحدات محل الدراسة فيما عدا وحدة واحدة ، حيث نجد أنه في ٣ وحدات (٧٥ ٪) ، القاعدة مراعاة تماما ، حيث لا يقوم المراجعون الداخليون بأي عمل من الأعمال التنفيذية . اما بالنسبة للوحدة الرابعة فان رئيس التدقيق الداخلي يقوم بالتوقيع على جميع

جدول رقم (٦)
مدى اشتراك المراجعين الداخليين في الأعمال التنفيذية

النسبة المئوية	عدد الوحدات	المساهمة
٧٥ %	٣	لا يساهمون في أي عمل تنفيذي لا يساهمون في أي عمل تنفيذي ، ولكن لرئيس التدقيق الداخلي صلاحية التوقيع على جميع عمليات الصرف في حدود معينة
٢٥ %	١	
١٠٠ %	٤	

عمليات الصرف في حدود معينة . ومن الواضح ان هذا الوضع يعني ان رئيس التدقيق يشارك في العمل التنفيذي ومسئول عن صحة وسلامة عمليات الصرف التي يقوم بالتوقيع عليها ، وبذلك يكون حياده معييا بالنسبة لهذه العمليات . وبالرغم من ارتفاع المستوى العلمي والخبرة العملية لرئيس التدقيق الداخلي في هذه الوحدة ومعاونه فان هذا الوضع سيؤدي الى تقييد قدرتهم على أداء وظيفتهم الأساسية بكفاءة وفعالية .

(د) حياد تقارير المراجعة الداخلية :

تبين لنا مما تقدم أن أحد الظواهر الهامة التي لاحظها الباحثون أن مدخل المراجع الداخلي والاسلوب الذي يستخدمه في أداء عمله ليس أسلوباً محايداً (٣٣) في كثير من الأحيان . حيث يعمد في حالات كثيرة الى تصيد الأخطاء وتركيز الاضواء عليها ، وبذلك يظلم الأشخاص المراجعة اعمالهم ، لأن التركيز على الأخطاء دون المحاسن يؤدي الى تقييم خاطيء للشخص المراجع عمله . ويتضح ذلك بصفة خاصة في تقارير المراجعة الداخلية التي تركز عادة على الأخطاء وحدها دون المحاسن .

ومعنى ذلك تضخيم الأخطاء المكتشفة والتي يتم إبلاغها بواسطة تقرير المراجعة الى الإدارة العليا ، والنتيجة في هذه الحالة هي اظهار الشخص موضع

المراجعة في صورة أسوأ من أدائه الفعلي . فاذا افترضنا مثلا أن شخصا ما يؤدي عمله أداء سليما بنسبة ٩٨ ٪ وان نسبة ٢ ٪ فقط تمثل أخطاء في أداء العمل ، فإن التركيز على الخطأ وحده دون نسبته الى الاداء الاجمالي قد يؤدي الى تكوين صورة خاطئة عن أداء هذا الشخص . ويوضح الجدول التالي مدى توازن تقرير المراجعة الداخلية بين الأخطاء والحسنات في الوحدات محل الدراسة الميدانية في قطاع البترول الكويتي .

جدول رقم (٧)
مدى توازن تقرير المراجعة الداخلية بين الأخطاء والحسنات

لا يشمل		يشمل		هل يشمل التقرير النواحي التالية :
٪	عدد الوحدات	٪	عدد الوحدات	
—	—	٪ ١٠٠	٤	(١) شرح الأخطاء التي تكتشفت
—	—	٪ ١٠٠	٤	(٢) مقترحات لعلاج الأخطاء والثغرات المكتشفة
٪ ٧٥	٣	٪ ٢٥	١	(٣) تقييم الأعمال مع ذكر العيوب الى جانب المزايا
٪ ٥٠	٢	٪ ٥٠	٢	(٤) مقترحات لتحسين النظم بدون وجود علاقة بين ذلك وبين وجود أخطاء تم اكتشافها

ويمثل جدول رقم (٧) الاجابة على السؤال التالي الذي وجه الى مديري المراجعة الداخلية :

هل يشمل تقرير المراجعة الداخلية النواحي التالية :

- شرح للأخطاء التي تكتشفت .
- مقترحات لعلاج الأخطاء والثغرات المكتشفة .
- مقترحات لتحسين النظم دون وجود علاقة بين ذلك وبين وجود أخطاء تم اكتشافها .
- تقييم الأعمال مع ذكر العيوب الى جانب المزايا .

وهو نفس السؤال الذي سبق أن وجهه شاهين في دراسة سابقة بالصناعة البريطانية أجريت خلال عامي ١٩٧٣ و ١٩٧٤ على عينة عشوائية منتظمة شملت ٦٥ شركة من الشركات ذات الحجم الكبير في ٢٠ مجموعة صناعية (٣٤) . ويوضح الجدول رقم (٨) مقارنة بين الدراسة الميدانية في قطاع البترول الكويتي وبين الصناعة البريطانية .

جدول رقم (٨)
مقارنة حول توازن تقرير المراجعة الداخلية (بين قطاع البترول الكويتي والصناعة البريطانية)

لا يشمل		يشمل		مشماتل التقرير
ب	ك	ب	ك	
١٥ ٪	—	٩٨ ٪	١٠٠ ٪	(١) شرح الأخطاء التي تكشففت
١٥ ٪	—	٩٨ ٪	١٠٠ ٪	(٢) مقترحات لعلاج الأخطاء والثغرات المكتشفة
١٦٩ ٪	٧٥ ٪	٨٣١ ٪	٢٥ ٪	(٣) تقييم الأعمال مع ذكر العيوب الى جانب المزايا
١٦٩ ٪	٥٠ ٪	٨٣١ ٪	٥٠ ٪	(٤) مقترحات لتحسين النظم يدون وجود علاقة بين ذلك وبين وجود أخطاء تم اكتشافها
ك = قطاع البترول بالكويت (٤ وحدات) ب = الصناعة البريطانية (٦٥ شركة)				

ويلاحظ بدراسة الجدولين ٧ ، ٨ ما يلي :

- ١ — ان المراجع الداخلي في قطاع البترول الكويتي ما زال يركز تركيزا كبيرا على الأخطاء التي تتكشف ومقترحات علاجها ، وهو وضع يشاركه فيه المراجع الداخلي البريطاني الذي يركز على هذه الجوانب أيضا .
- ٢ — لا يقوم المراجع الداخلي في قطاع البترول الكويتي بشرح المحاسن الى جانب الأخطاء الا في حالات قليلة (٢٥ ٪) ، في حين لا يذكر المزايا اكتفاء بذكر العيوب في معظم الحالات (٧٥ ٪) .

أما المراجع الداخلي البريطاني فيشرح المزايا الى جانب الأخطاء في ٨٣٪ من الحالات غير انه يذكر الأخطاء فحسب في ١٦٫٩٪ من الحالات .

٣ - يتم أحيانا دراسة وتقييم بعض النظم (المالية والمحاسبية وغيرها) بواسطة المراجع الداخلي . ويشير الجدول رقم (٨) الى أن المراجع الداخلي يقدم مقترحات لتحسين النظم الموجودة بدون وجود أى علاقة بين ذلك وبين وجود أخطاء تم اكتشافها وذلك في ٥٠٪ من الحالات في قطاع البترول الكويتي وفي ٨٣٪ في الصناعة البريطانية . ومع ذلك فقد تبين في الدراستين أن المقترحات التي تقدم عادة تكون لتلافي العيوب والأخطاء المحتملة أى أنها تركز أيضا على الأخطاء .

نخلص مما تقدم الى أن المراجع الداخلي في قطاع البترول الكويتي يركز الى حد كبير في عمله على اكتشاف الأخطاء ومحاولة علاجها . وإذا كان اكتشاف هذه الأخطاء يعتبر في حد ذاته اسلوبا سليما حتى يمكن تلافيها الا أن التركيز على الأخطاء تركيزا كبيرا دون نسبتها الى مجموع الأعمال أو دون ربطها بأهداف المشروع ككل قد يؤدي الى ظلم يقع على الأشخاص المراجعة أعمالهم ، كما قد يؤدي الى نقص في فعالية المشروع وقدرته على اداء عمله . كذلك قد يترتب على هذا الاسلوب ضعف التعاون بين المراجع الداخلي وبين الذين يراجع أعمالهم .

(د) المؤهلات العلمية والخبرة العملية للمراجع الداخلي :

أوضحنا فيما تقدم أننا نعتبر درجة التأهيل العلمي والعملية للمراجع الداخلي أحد مقاييس الحياد ، وذلك لأن المراجع الداخلي ذا التأهيل العلمي والخبرة العملية يكون أكثر حرصا على اداء عمله بموضوعية تامة حفاظا على وضعه المهني أمام الغير وأمام نفسه . وهو ما اطلق عليه ماوتز وشرف اسم « حياد مهني » كما بينا فيما تقدم .

وقد تبين من الدراسة الميدانية أن جميع مديري المراجعة الداخلية في الوحدات الأربع محل الدراسة حاصلون على درجة البكالوريوس الجامعية في مجال التخصص . أما الوحدة الخامسة فلا توجد بها ادارة للمراجعة الداخلية أو مدير للمراجعة ، وما زالت ادارتها بصدد تعيينهم ، وقد أوضح لنا المدير المالي لهذه الوحدة أنهم سراعون عند شغل هذه الوظائف توافر القدر المناسب من التأهيل العلمي والخبرة العملية .

كما تبين أن معظم مديري المراجعة في الوحدات الأربع الأولى حاصلون على مؤهلات علمية وعملية اضافية الى جانب درجة البكالوريوس الجامعية . فأحدهم حاصل أيضا على دبلوم الدراسات العليا في الضرائب وهو زميل جمعية المحاسبين

والمراجعين المصرية أيضا ، والثاني زميل مجمع محاسبي التكاليف والادارة البريطاني ، أما الثالث فزميل مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز .

وكذلك تبين ان مديري المراجعة ذوو خبرة عملية طويلة ومناسبة لطبيعة الأعمال التي يؤدونها .

أما المراجعون بمختلف مستوياتهم فحاصلون على درجة البكالوريوس الجامعية وتتناسب خبراتهم مع طبيعة الأعمال التي يؤدونها .

وجميع مديري المراجعة الداخلية والعاملين بها مؤهلون في المجال المحاسبي / المالي ، ولهم خبراتهم في هذا المجال الأساسي والأصلي لعملهم .

وبذلك يمكن القول ان المراجعين الداخليين في قطاع البترول الكويتي على قدر واف ومناسب من التأهيل العلمي والعملية بما يمكنهم من أداء عملهم بكفاءة وفعالية ، وهذا يؤدي الى دعم ثقتهم في أنفسهم ودعم الغير لهم ، وبالتالي يؤدي ذلك الى تدعيم حيادهم .

غير أن ادارات المراجعة الداخلية ما زالت في حاجة الى دعم ببعض العاملين من المتخصصين في مجالات أخرى خلاف المجالات المحاسبية/المالية ، خاصة وأن مجال المراجعة الداخلية قد بدأ يشمل أيضا قطاعات النشاط الأخرى الى جانب القطاعات المحاسبية والمالية .

سادسا — خلاصة البحث والتوصيات

شملت هذه الدراسة الميدانية مؤسسة البترول الكويتية وشركاتها الرئيسية الأربع ، وأعتمدت في اجرائها على المقابلات والبيانات الأخرى التي تم الحصول عليها . وتمت المقابلات أساسا مع مديري المراجعة الداخلية بالإضافة الى بعض المديرين الماليين . والهدف الرئيسي للبحث هو دراسة أهم جوانب حياد المراجع الداخلي في قطاع البترول الكويتي .

وقد اعتبرنا ان المراجع الداخلي المحايد هو الذي يكون له سلطة كبيرة في المنشأة ، ويكون قادرا من حيث تأهيله العلمي وخبرته العملية على القيام بعمله ، وأن يكون كذلك عادلا في تقييمه لمن يراجع أعمالهم . أي باختصار يكون قويا وقادرا وعادلا .

واهتمنا أساسا بدراسة مظاهر الحياد وهي المقاييس العملية التي اذا توافرت فان ذلك يعتبر قرينة على حياد المراجع . غير اننا درسنا أيضا مظهرا من مظاهر نتائج السلوك الفعلي للمراجع الداخلي وهو تقرير المراجعة ، وهو هنا

ليس مظهرًا فحسب من مظاهر الحياد ولكنه نتيجة سلوك فعلي ، أى أنه نتيجة لسلوك المراجع في أثناء مراجعته وفقا لاتجاهه الذهني وما يقتنع به .

وتشير نتائج الدراسة الميدانية الى أنه **من حيث القوة أو السلطة** فإن الوضع التنظيمي للمراجع الداخلي وضع قوي ، حيث يرأسه رئيس مجلس الادارة مباشرة ، في حالات كثيرة ، كما ترأسه مباشرة سلطات ادارية مرتفعة في بقية الحالات . وفي نفس الوقت فإن المراجع الداخلي يراجع بصفة أساسية أعمال سلطات في مستوى الادارة الوسطى وما دون ذلك ، وهي سلطات أدنى من تلك التي ترأسه ويرفع اليها تقاريره . وبالإضافة الى ذلك فإن المراجع الداخلي لا يقوم بأداء أى أعمال تنفيذية من تلك التي يقوم بمراجعتها الا في حالة استثنائية واحدة .

ومن حيث القدرة فقد تبين أن مديري المراجعة الداخلية والمراجعين الداخليين على قدر واف ومناسب من التأهيل العلمي والخبرة العملية بما يمكنهم من أداء وظائفهم بكفاءة وفعالية .

غير أنه تبين **من حيث العدالة في التقييم** أن تقارير المراجعة الداخلية تركز تركيزًا كبيرًا على الأخطاء التي تتكشف دون أن يشمل التقرير في حالات كثيرة المحاسن ، أو نسبة الأخطاء الى مجموع أداء الاشخاص المراجعة أعمالهم .

وحتى يمكن تدعيم الحياد لكي يؤدي المراجع الداخلي عمله بأقصى قدر ممكن من الكفاءة والفعالية ، **فإننا نقترح تنفيذ التوصيات التالية** للتغلب على أوجه النقص التي أوضحها البحث :

١ — أن يكون مدير المراجعة الداخلية تابعًا لرئيس مجلس الادارة مباشرة في جميع الوحدات ، وأن يرفع له تقاريره حتى يمكن أن تكون محل نظر من أعلى سلطة في الوحدة .

٢ — مراعاة عدم قيام المراجع الداخلي بأى عمل من الأعمال التنفيذية ، وكذلك عدم اعطائه سلطة اعتماد أى نوع من المستندات قبل الصرف .

٣ — تدعيم ادارات المراجعة الداخلية ببعض ذوي المؤهلات غير المحاسبية / المالية ، حتى يمكنهم مراجعة المجالات غير المحاسبية / المالية .

٤ — أن يراعى المراجع الداخلي في تقريره عدم التركيز على الأخطاء وحدها ، وألا يكون هدفه مجرد اكتشاف الأخطاء ، وفي حالة اكتشاف أخطاء تقتضي ادراجها بالتقرير توضيح نسبتها الى المجموع الكلي للعمل ، حتى يكون التقييم أكثر عدالة للاشخاص المراجعة أعمالهم .

الهوامش :

- (١) راجع في هذا الصدد :
Woolf, Arthur H.: "A short History of Accountants and Accountancy" (London: Gee and Co. Ltd., 1912).
- (٢) راجع في هذا الصدد :
Boutell, Wayne S.: "Auditing with the Computer", (Berkley and Los Angeles: University of California, 1965), p. 47.
- (٣) Cunningham, Earl, H.: "The Responsibilities of the Internal Auditor" in M. Backer (ed.): "Handbook of Modern Accounting Theory", (Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall Inc., 1959).
- (٤) The Institute of Internal Auditors: "Statement of the Responsibilities of the Internal Auditor", (Orland, Florida: The Institute of Internal Auditors Inc., 1981).
- (٥) The Institute of Internal Auditors: "Code of Ethics", (New York: The Institute of Internal Auditors Inc., 1968).
- (٦) The Institute of Internal Auditors: "Standards for the Professional Practice of Internal Auditors Inc., 1978).
- (٧) The Institute of Internal Auditors: "Survey of Internal Auditing - 1979" (Florida: The Institute of Internal Auditors Inc., 1979).
- (٨) راجع في هذا الصدد :
Shahin, I.O.: "The Impact of Internal Audits on Middle Managers' Personal Bias in the Budgeting System", Ph.D. Thesis, University of Sheffield, 1976, pp. 221-223.
- The Institute of Internal Auditors, United Kingdom: "A Survey of Internal Auditing in the United Kingdom", (London: Institute of Internal Auditors U.K., 1976).
- (٩) ليس أدل على ذلك من أن عدد أعضاء مجمع المراجعين الداخليين قد أصبح الآن يزيد على ٢٥٠٠٠ عضواً في أكثر من مائة دولة . راجع في هذا الصدد :
The Institute of Internal Auditors, United Kingdom: "Handbook 1982/1983", (London: Institute, 1982), p. 2.
- (١٠) من ذلك على سبيل المثال « مؤتمر التطورات الحديثة في المراجعة الداخلية » الذي يعقد سنوياً بجامعة سيتي بلندن City University, London. منذ عام ١٩٧٦ .
- (١١) أنظر على سبيل المثال :
- Chambers, Andrew D., (ed.): "Internal Auditing Developments and Horizons", a special edition of **Managerial Finance**, Vol. 5, no. 2, 1980.
- (١٢) للرجوع الى تفاصيل أكثر أنظر :
- Chambers, Andrew D.: "Teaching Internal Auditing at a University - An Example in context", **The Accounting Review**, vol. LIII, no. 1, January 1978.

- (١٣) للرجوع الى تفاصيل ذلك أنظر :
- The Institute of Internal Auditors, United Kingdom: "Handbook and Programme 1979-1980" (London: Institute, 1979), p. 9.
- (١٤) يتفق معظم الكتاب في هذا الموضوع على هذا الفرض . راجع على سبيل المثال :
- Lee, Thomas A.,: "Company Auditing", (London: The Institute of Chartered Accountants of Scotland, 1972), p. 67.
- Shaw, J.C.,: "The Audit Report", (London: Gee and Co., Publishers Ltd., 1980), p. 49.
- (١٥) راجع في هذا الصدد :
- د. عيسى أبو طيل « الاتجاهات الحديثة في الرقابة الخارجية على حسابات شركات المساهمة » - رسالة دكتوراه مقدمة الى كلية التجارة - جامعة القاهرة عام ١٩٦٠ .
- (١٦) Schlosser, Robert E.,: "An Historical Approach to the Concept of Independence", **The New York Certified Public Accountant**, June 1969.
- (١٧) Lee, T.A., *op. cit.*, p. 68.
- (١٨) راجع على سبيل المثال :
- Patton, R.J. and Nuckols Jr., J.R.,: "Competence and Independence - The Issue of Management Services", **The Louisiana Certified Public Accountant** (Fall 1970).
- Raby, L.R.,: "Advocacy vs. Independence in Tax Liability Accrual", **The Journal of Accountancy**, March 1972.
- (١٩) بدأ هذا الاصطلاح يشيع بين الكتاب الأمريكيين . فنجد أن البعض يعتبر أن هناك نوعين من المراجعة : مراجعة محايدة ، ومراجعة داخلية ، أنظر على سبيل المثال :
- Stettler, Howard F.,: "System Based Independent Audits", (Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall Inc., 1974), p. 19.
- (٢٠) Statement of the Responsibilities of the Internal Auditors, *op. cit.*
- (٢١) De Marco, Victor F.,: "A Case For Independence", **The Internal Auditor**, vol. XIX, no. 3, June, 1982.
- (٢٢) راجع على سبيل المثال :
- Rittenberg, Larry E.,: "Auditor Independence and Systems Design", (Florida: The Institute of Internal Auditors, 1977).
- Chambers, Andrew D.,: "Internal Auditing", (London: Pitman, 1981), p. 14.
- (٢٣) Statement of the Responsibilities of the Internal Auditor, *op. cit.*
- (٢٤) Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, *op. cit.*
- (٢٥) راجع توصيات مجمع المراجعين الداخليين الخاصة بمسئوليات المراجع الداخلي الصادرة في أعوام ١٩٤٧ و ١٩٥٧ و ١٩٧١ .
- (٢٦) Shahin, I.O.,: **The Thesis**, *op. cit.*, pp. 304-307.

- (٢٧) أثبتت هذه التجربة العملية أن هذا العنصر هو أهم العناصر التي احتوت التجربة وهي خمسة عناصر مختلفة . وينبغي مراعاة الحدود المعروفة لنتائج التجارب العملية من حيث اعتبارها مجرد مؤشرات .
- (٢٨) Abdel Khalik, A., Rashed, Snowball, D.A., and Wragge, J.H.: "The Effects of Certain Internal Audit Variables on the Planning of External Audit Programmes", **The Accounting Review**, vol. LVIII, no. 2, April 1983, pp. 215-227.
- (٢٩) راجع في هذا الصدد :
- Institute of Internal Auditors: "Behavioural Patterns of Internal Audit Relationships", Research Committee Report No. 17 (New York: Institute of Internal Auditors, 1972).
- Churchill, N.C. and Cooper, W.W.: "A Field Study of Internal Auditing", **The Accounting Review**, Vol. XL, no. 4, October 1965.
- Lowe, E.A., and Shahin, I.O.: "Internal Auditing and Budgeting Bias", a paper presented to "The Association of University Teachers of Accounting Conference", Huddersfield, England, April 1976.
- (٣٠) Mautz, R.K. and Sharaf, Hussein A.: "The Philosophy of Auditing", (Evanston, Illinois: American Accounting Association, 1961), pp. 204-205.
- (٣١) Shahin, I.O., The Thesis, **op. cit.**, p. 284.
- (٣٢) راجع في هذا الصدد الدراسات الميدانية لمجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية والمشار إليها أعلاه .
- (٣٣) أنظر قسم (٣) من هذا البحث . وللرجوع الى دراسة تحليلية للآثار السلوكية لمدخل المراجع الداخلي أنظر :
- د. ابراهيم شاهين : « الآثار السلوكية لمدخل المراجع الداخلي » - مجلة المال والتجارة ، العدد ١٤٥ و ١٤٦ - مايو ويونيو ١٩٨١ .
- (٣٤) Shahin, I.O., The Thesis, **op. cit.**, pp. 360-363.

مجلة الشريعة والدراسات الإسلامية

تصدر عن جامعة الكويت
نصف سنوية محكمة تعنى بالبحوث والدراسات
الإسلامية

رئيس التحرير: الدكتور جميل جهمع النشيمي

تتضمن على:

- بحوث في مختلف العلوم الإسلامية .
- دراسات قضائية إسلامية معاصرة .
- مراجعات كتب شرعية معاصرة .
- فتاوى شرعية .
- تقارير وتعليقات على قضايا علمية .

الاشتراكات :-

للأفراد ٩ دينار داخل الكويت ، ٧ دولارات أمريكية خارج الكويت .

للمؤسسات والشركات ١٠ دنانير داخل الكويت .

٣٥ دولاراً أمريكياً خارج الكويت .

• جميع المراسلات توجه باسم رئيس التحرير

ص.ب. : ١٧٤٣٣ الخالدية

الكويت - كيفان - ت : ٨٤٧٢٦٩